

T.C
İstanbul Üniversitesi
Sosyal Bilimler Enstitüsü
İşletme Anabilim Dalı
Muhasebe Bilim Dalı

Yüksek Lisans Tezi

VERGİ VE TİCARET HUKUKU AÇISINDAN
TİCARİ DEFTERLER

Selim ÇİMŞİR

2501070495

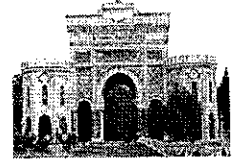
Tez Danışmanı

Prof. Dr. Göksel YÜCEL

İstanbul
Temmuz 2010



T.C.
İSTANBUL ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
MÜDÜRLÜĞÜ



TEZ ONAYI

Enstitümüz MUHASEBE Bilim Dalında 2501070495 numaralı SELİM ÇİMŞİR' in hazırladığı "VERGİ VE TİCARET HUKUKU AÇISINDAN TİCARİ DEFTERLER" konulu YÜKSEK LİSANS/ DOKTORA TEZİ ile ilgili TEZ SAVUNMA SINAVI, Lisansüstü Öğretim Yönetmeliği'nin 15.Maddesi uyarınca 02.08.2010 PAZARTESİ günü saat 10.00'da yapılmış, sorulan sorulara alınan cevaplar sonunda adayın tezinin**KABUL**.....'ne* OYBİRLİĞİ /OYÇOKLUĞUYLA karar verilmiştir.

JÜRİ ÜYESİ	KANAATI(*)	İMZA-
PROF.DR. GÖKSEL YÜCEL	KABUL	
PROF.DR. YAKUP SELVİ	KABUL	
PROF.DR. AHMET KÖSE	KABUL	
DOÇ.DR.FATİH YILMAZ	KABUL	
YRD.DOÇ.DR.KEREM SARIOĞLU	KABUL	

ÖZ

“Vergi Ve Ticaret Hukuku Açısından Ticari Defterler”

Selim Çimşir

Bu çalışma; Ticari Defterlerin tutulmasındaki amaçların, mevcut kanunlarda ne şekilde düzenlendiğinden hareketle, muhasebe açısından asıl güdülmesi gereken amaçların neler olabileceğini, çeşitli yönlerden yaptığı karşılaştırmalarla ortaya koymaya çalışmaktadır.

Bu karşılaştırma süreci; kanunların konuyu ele alma biçimini inceleyerek başlayıp, Uluslararası Finansal Raporlama Standartlarına geçişi öngören Türk Ticaret Kanun Tasarısının değerlendirme hükümleri ile halen ülkemizde uygulanması yasal zorunluluk olan Vergi Usul Kanunu değerlendirme hükümlerinin karşılaştırılmasıyla devam edilmiş ve son olarak yapılan bir anketle, ticari defterlerle uygulamada tecrübeli olan çeşitli kesimlerin konuyu algılama biçiminin sunulmasıyla son bulmuştur.

Bu çalışma; kanunlardaki amaç farklılığının anket sonuçlarına aynen yansımaları nedeniyle, ticari defterler konusunda yapılması gereken bir dizi değişikliğin kaçınılmaz olduğunu göstermektedir.

Anahtar Kelimeler: Ticari Defterler, Vergi Usul Kanunu, Türk Ticaret Kanunu, Türk Ticaret Kanunu Tasarısı, Uluslararası Finansal Raporlama Standartları.

ABSTRACT

“Commercial Books Regarding To Tax Law And Commercial Law”

Selim Çimşir

This study tries to introduce the purposes of commercial bookkeeping. This purposes is displayed how organized in the current laws. In terms of accounting, it is signposted what the actual aims should be in comparisons various ways.

In the comparison process, firstly explained law perspective, later, the valuation provisions of International Financial Reporting Standards adopted by Turkish Trade Draft Law is compared with the valuation provisions of Turkish Tax Procedural Code, implementation of legal obligations currently in our country. Finally, a survey results is come out. This results demonstrate the perspective of persons having practical experience in about commercial books.

This thesis signposts that the goal difference in the laws, which the survey results have already showed us, brings about commercial books required a series of the inevitability of change.

Key Words: Commercial Books, Tax Procedural Code, Turkish Commercial Law, The drafted Turkish Commercial Law, International Financial Reporting Standarts.

ÖNSÖZ

İşletmenin muhasebesiyle ilgili Ticari defterlerin hangi şekil ve esaslara göre tutulacağı konusunda hem Türk Ticaret Kanunu'nda, hem de Vergi Usul Kanunu'nda çeşitli düzenlemeler mevcuttur. Bu düzenlemelerin kaynağında, her kanunun getiriliş amacının yansımaları görülmektedir. Vergi Usul Kanunu, vergileme ile ilgili amaçları ön plana tutarken, Türk Ticaret Kanunu işletmelerin iktisadi ve mali durumlarını muhasebenin temel kavram ve ilkelerini gözetenek tespit etmeyi ön planda tutmuştur. Bu çalışmada amacımız, Vergi Usul ve Ticaret Kanunu'nda yer alan ticari defterler ile ilgili temel hükümlerin, Türk Ticaret Kanunu Tasarısı ve dolayısıyla Uluslararası Finansal Raporlama Standartları açısından karşılaştırılmasıdır. Bu karşılaştırmadan maksat, farklı değer yargılarından yola çıkılarak hazırlanan çeşitli kanun hükümlerinin uygulamada doğuracağı sorunları öncelikle tespit edip, nihayetinde çözüm önerileri getirmektir.

Finansal tablolarla sunulan bilgilerin kaynağını teşkil eden ticari defter kayıtlarının gerçeğe en uygun bilgiyi sağlaması bu bilgileri kullananlar (iç ve dış kullanıcılar) açısından önem taşımaktadır. Bu amaca ulaşabilmek için hazırlanan finansal raporlama standartlarının uygulanmasının Türk Ticaret Kanun Tasarısında zorunlu tutulması, bugüne değin uygulanan vergi kanunlarındaki hükümlerle birçok açıdan farklılıklar oluşmasına sebebiyet verecektir. Farklılıkların giderilmesi, bazı kanun değişikliklerinin yanı sıra, belli bir sürecin geçmesini de gerekli kılacaktır.

Bugüne kadar ticari defterlerin tutulmasındaki usul ve esasların iki ayrı kanunda düzenlenmiş olmasının ortaya çıkardığı çelişkilerin araştırılmasına yönelik bir tez çalışmasının olmaması nedeniyle böyle bir çalışmanın yapılması gereklilik arz etmektedir. Özellikle ülkemizdeki işletmelerin %99,8'ini oluşturan KOBİ'ler için hazırlanan UFRS'nin yürürlüğe girmesi (tahminen 2012) ile, mevcut muhasebe anlayışında köklü değişiklikler yaşanacak ve ticari defterlerin tutuluş amacı konusundaki görüş ayrılıkları daha da belirginleşecektir.

Sonuçta, öteden beri çeşitli düzenlemelerle ticari hayata yön veren vergisel bakış açısı, muhasebe standartlarıyla sorgulanır hale gelecek ve evrensel ilkelerden büyük

ölçüde farklılık gösteren bazı doğru bilinen yanlış uygulamaların farkına varılacaktır. Böylelikle çalışmamızın 3. bölümündeki pilot çalışmanın bize gösterdiği, muhasebe kayıtlarının tutulduğu defterlere hangi kanun hükümlerinin yön verdiği konusundaki kafa karışıklığı son bulacak olup, daha da ötesinde muhasebenin hangi kanunda ne şekilde düzenlenmesi gerektiği konusundaki bilinç düzeyi de yükselecektir.

Bu tezin meydana gelmesinde yönlendirici ve yol gösterici olan, hiçbir aşamada değerli fikir ve katkılarını esirgemeyen tez danışmanı hocam Prof. Dr. Göksel YÜCEL'e ve bu çalışma boyunca bana anlayış gösterip, desteğini daima sürdüren aileme teşekkürü bir borç bilirim.

Selim ÇİMŞİR

İstanbul 2010

İÇİNDEKİLER

ÖZ.....	iii
ABSTRACT.....	iv
İÇİNDEKİLER.....	vii
TABLolar LİSTESİ.....	xi
KISALTMALAR LİSTESİ.....	xii
GİRİŞ.....	1
BÖLÜM 1	7
1. TİCARİ DEFTERLERİN MUHASEBE VE HUKUK ÇERÇEVESİ	7
1.2. Defter Tutma Sistemleri.....	9
1.2.1. Defterlerin Serbestliği (İngiliz) Sistemi	9
1.2.2. Defter Tutmanın Zorunlu Fakat Defterlerin Belirsiz Olduğu (İsviçre- Alman) Sistemi	10
1.2.3. Belirli Defterlerin Tutulmasının Zorunlu Olduğu (FransızLatin) Sistemi	10
1.2.4. Karma Sistem	10
1.3. Avrupa Birliği Vergi ve Ticaret Hukukuna Genel Bakış.....	11
1.4. Muhasebe Hukuku.....	12
1.5. Vergi Muhasebesi.....	13
1.6. Ticari Defterlerin Tutulmasındaki Amaçlar.....	13
1.6.1. Ticaret Hukuku Açısından Ticari Defterler.....	14
1.6.2. Vergi Hukuku Açısından Ticari Defterler	15
1.6.3. TTK ve VUK’un Amaç Yönünden Karşılaştırılması	17
1.7. Türk Ticaret Kanunu Tasarısı Açısından Ticari Defterler	21
1.7.1. TTK Tasarısının Mevcut TTK ve VUK ile Karşılaştırılması.....	22
1.7.2. TTKT’ ye Göre Ticari Defterlere Getirilen Yenilikler ve Genel Değerlendirmeler	29

1.8. İşletmenin Muhasebesiyle İlgili Ticari Defterler	31
1.8.1. Yevmiye Defteri	31
1.8.2. Defter-i Kebir	31
1.8.3. Envanter Defteri	31
1.8.4. TTK Tasarısında Envanter Defteri	32
1.9. E-Defter ve XBRL	33
1.9.1. Elektronik Defter	33
1.9.2. XBRL (Genişletilebilir İşletme Raporlama Dili)	35
1.10. Defter Tutma Yükümü İle İlgili Cezai Hükümler	36
1.10.1. Vergi Usul Kanunu'nda	36
1.10.2. TTK Tasarısı'nda	36
BÖLÜM 2	37
2. TÜRKİYE FİNANSAL RAPORLAMA STANDARTLARI VE VERGİ	
USUL KANUNU AÇISINDAN DEĞERLEME	37
2.1. Türkiye'de UFRS'ye Geçiş	37
2.2. UFRS'ye Geçişte Türkiye'de ve Dünya'da Karşılaşılan Sorunlar	39
2.2.1. ABD ve Muhasebe Standartları	39
2.2.2. Japonya ve Muhasebe Standartları	39
2.2.3. Çin ve Muhasebe Standartları	40
2.2.4. Rusya ve Muhasebe Standartları	40
2.2.5. Türkiye ve Muhasebe Standartları	40
2.2.6. UFRS'ye Geçiş Yöntemleri	41
2.3. KOBİ'ler için UFRS	42
2.4. Türkiye Finansal Raporlama Standartları ve Vergi Usul Kanunu'na Göre Değerleme Ölçüleri	43
2.4.1. Vergi Mevzuatındaki Değerleme Ölçüleri	44
2.4.2. TTK'deki Değerleme Ölçüleri	46
2.4.3. TMS/TFRS'lerdeki Değerleme Ölçüleri	48
2.5. Varlıkların ve Borçların Değerlemesine Etki Eden Standartların, VUK Değerleme Hükümleri İle Karşılaştırmalı Olarak Açıklanması	52

2.5.1. Finansal Araçlar (TMS-32, TMS-39, TFRS-7, TFRS-9)	
Standardı Açısından Değerleme Farkları	53
2.5.2. Stoklar Standardı Açısından Değerleme Farkları	60
2.5.3. Yatırım Amaçlı Gayrimenkuller Açısından Değerleme Farkları	63
2.5.4. Maddi Duran Varlıklar Standardı Açısından Değerleme Farkları	64
2.5.5. İştiraklerdeki Yatırımlar Standardı (TMS-28) Açısından	
Değerleme Farkları	68
2.5.6. Maddi Olmayan Duran Varlıklar Standardı (TMS 38) Açısından	
Değerleme Farkları	69
2.5.7. İşletme Birleşmeleri Standardı-Şerefiye-Açısından Değerleme Farklar ..	72
2.5.8. İnşaat Sözleşmeleri Standardı Açısından Değerleme Farkları	73
2.5.9. Varlıklarda Değer Düşüklüğü Standardı Açısından Değerleme Farkları ..	74
2.5.10.Çalışanlara Sağlanan Faydalar Standardı Açısından Değerleme Farkları	75
2.5.11.Karşılıklar, Koşullu Borçlar ve Koşullu Varlıklar Standardı Açısından	
Değerleme Farkları	76
2.5.12.Hasılat Standardı Açısından Değerleme Farkları	76
2.5.13.Borçlanma Maliyetleri Standardı Açısından Değerleme Farkları	79
2.5.14.Kur Değişiminin Etkileri Standardı Açısından Değerleme Farkları	80
2.5.15.Gelir Vergileri Standardı Açısından Değerleme Farkları	81
2.5.16.Bilançoda Yer Alan Belli Başlı Hesapların TMS/TFRS ve VUK	
Değerleme Hükümleri Açısından Karşılaştırılması	84

BÖLÜM 3 87

3. TÜRKİYE’DE TİCARİ DEFTERLERİN HANGİ KANUN UYARINCA TUTULDUĞA YÖNELİK İLGİLİ KİŞİLERİN YAKLAŞIMININ BELİRLENMESİNİ AMAÇLAYAN BİR PİLOT ÇALIŞMA 87

3.1. ÇALIŞMANIN AMACI	87
3.2. ÇALIŞMANIN YÖNTEMİ	87
3.3. ÇALIŞMANIN KAPSAMI	87
3.4. ÇALIŞMADA ELDE EDİLEN VERİLERİN	
DEĞERLENDİRİLMESİ	88
3.4.1.Anket Sorusuna Verilen Yanıtlara, Mesleki Kıdem Açısından Bakış	88

3.4.2.Anket Sorusuna Verilen Yanıtlara, Mezun Olunan Bölüm Açısından Bakış	89
3.4.3.Anket Sorusuna Verilen Yanıtlara, Meslek/Görev Açısından Bakış.....	90
3.4.4.Ticari Defterlerin Tutulmasında Neden? ve Nasıl? Sorularına Aranan Cevaplara Yönelik Mantıksal Tartışma	92
4. SONUÇ VE ÖNERİLER.....	94
KAYNAKÇA	100
EKLER.....	110

TABLÖLÄR LİSTESİ

Tablo-1.1. : Türk Ticaret Kanunu, Türk Ticaret Kanunu Tasarısı Ve Vergi Usul Kanunu Açısından Tutulması Gereken Defterler	23
Tablo-1.2. : Ticari Defterlere İlişkin Mevcut Ticaret Kanundaki Düzenlemelerle TTK Tasarısı İle Getirilen Düzenlemelerin Karşılaştırılması	24
Tablo-1.3. : Türk Ticaret Kanunu, Türk Ticaret Kanunu Tasarısı ve Vergi Usul Kanunu Açısından Defter Tutmakla Mükellef Olanlar	25
Tablo-1.4. : Türk Ticaret Kanunu ve Türk Ticaret Kanunu Tasarısı'nda Ticari Defterlere İlişkin Düzenlemelerin Madde Madde Karşılaştırılması	26
Tablo-2.1. : Piyasa Değerinin Defter Değerinden Farklılaşmasının Nedenleri.	51
Tablo-2.2. : Bazı Hesapların TMS/TFRS ve VUK Değerleme Ölçüleri Açısından Karşılaştırılması	84
Tablo-3.1. : Sonuçların Mesleki Kıdem Açısından Değerlendirilmesi	89
Tablo-3.2. : Sonuçların Mezun Olunan Bölüm Açısından Değerlendirilmesi	90
Tablo-3.3. : Sonuçların Meslek/Görev Açısından Değerlendirilmesi	91

KISALTMALAR LİSTESİ

AB	Avrupa Birliği
ABD	Amerika Birleşik Devletleri
BDDK	Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurumu
bs.	Baskı
FASB	Finansal Muhasebe Standartları Kurulu
GVK	Gelir Vergisi Kanunu
IASB	Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu
İMKB	İstanbul Menkul Kıymetler Borsası
KDV	Katma Değer Vergisi
KOBİ	Küçük ve Orta Boy (Ölçekli) İşletme
KVK	Kurumlar Vergisi Kanunu
LİBOR	Londra Bankalar Arası Faiz Oranı
md.	Madde
MSUGT	Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliğleri
s.	Sayfa
SMMM	Serbest Muhasebeci Mali Müşavir
SPK	Sermaye Piyasası Kurulu
TBMM	Türkiye Büyük Millet Meclisi
T.C.	Türkiye Cumhuriyeti
TCMB	Türkiye Cumhuriyet Merkez Bankası
TFRS	Türkiye Finansal Raporlama Standartları
THP	Tekdüzen Hesap Planı

TMS	Türkiye Muhasebe Standartları
TMSK	Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu
TTK	Türk Ticaret Kanunu
TTKT	Türk Ticaret Kanunu Tasarısı
TÜRMOB	Türkiye Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Odaları Birliği
UFRS	Uluslararası Finansal Raporlama Standartları
UMS	Uluslararası Muhasebe Standartları
US GAAP	Amerikan Genel Kabul Görmüş Muhasebe Prensipieri
XBRL	Genişletilebilir İşletme Raporlama Dili
vd.	Ve devamı
VUK	Vergi Usul Kanunu
YMM	Yeminli Mali Müşavir

GİRİŞ

Bu çalışma, adı üzerinde olan ‘‘Ticari’’ Defterler ile ilgili düzenlemelerin, neden sadece 6762 Sayılı Türk Ticaret Kanunu (TTK)’nda değil de, 213 Sayılı Vergi Usul Kanunu (VUK)’nda da yer aldığını araştırıp, bu durumun ortaya çıkardığı temel görüş ayrılıklarını ortaya koymaktadır. Bu amaca yönelik çalışmamızın üçüncü bölümündeki anket sonuçları bu durumu gözler önüne sermiştir. Nitekim, ticari defterlere aşına 8 farklı meslekten 5’er kişiye, toplamda 40 kişiye yöneltilen, ‘‘Ticari defterler hangi kanun uyarınca tutulmaktadır?’’ sorusuna, 4 kişi Ticaret Kanunu, 10 kişi Vergi Usul Kanunu, 25 kişi her iki kanun, 1 kişi de diğer kanun (SPK ve Noter Kanunu) yanıtını vermiştir. Ticari defterlerin ne amaçla ve hangi kanun hükümlerinin esas alınarak tutulduğuna yönelik bu kadar farklı algılamaların olması, dikkat çekici bir husustur.

Ülkemizde muhasebe, sosyo-ekonomik ve kültürel yapıyla bağlantılı olarak gelişmiş ve bugünkü şekline kavuşmuştur. Gerçekten de, bir ülkedeki muhasebe sisteminin gelişmişlik düzeyi ile o ülkenin ekonomik ve sosyo - kültürel düzeyi arasında yakın bir ilişki vardır. Gelişmiş ülkelerde halen uygulanan birçok usul, ülkemizde bilinmemekte yada ülkemizin ekonomik durumu nedeniyle, uygulanması uygun görülmemektedir (Büyükbeşe, 1990: 13).

Kanunların gücü bakımından, Vergi Usul Kanunu ticari defter düzenine yön veren kanun olagelmıştır. Bunun en önemli sebebi, devletin egemenlik gücünü kullanarak topladığı vergilerin sıhhati ile ilgili düzenlemeleri Ticaret Kanunu’nun insafına bırakmak istememesinden kaynaklanmaktadır. Özü itibariyle, ticari hayatın gereklerinden hareket ederek oluşturulan ve tacirlere birçok konuda serbesti tanıyan Ticaret Kanunu’nun, Vergi Usul Kanunu’ndan ayrıldığı temel nokta da buradadır. Ülkemizde muhasebe sisteminin vergi kaynaklı olması dünyada tek değildir. Almanya ve Fransa’da da, Amerika ve İngiltere’nin aksine, muhasebe sistemi daha çok vergi kaynaklıdır. Muhasebe uygulamalarına yön veren çok sayıda kanun ve bunları yürüten kurumlar bu ülkelerde de vardır. Finansal tabloların vergi düzenlemelerine uyması buralarda da zorunludur. Buna karşın Amerika’da, Genel

Kabul Görmüş Muhasebe İlkelerini saptama görevi, 1972 yılında, özel bir kuruluş olan, fakat muhasebe mesleği mensupları yanında bilim adamlarının ve iş hayatının temsilcilerinin de katıldığı Finansal Muhasebe Standartları Kuruluna (Financial Accounting Standarts Board-FASB) devredilmiştir (Yılmaz, 1994: 1-9). Dolayısıyla, muhasebe ilke ve esasları, ticari hayatın gereksinimlerine göre, geniş çaplı mesleki ve bilimsel topluluğun çalışmalarıyla şekillenmiştir. Ülkemizdeki gibi, muhasebenin vergi esaslılığı ve muhasebe ilkelerinin devlet otoritesiyle ihdası ve/veya ithali söz konusu değildir. UFRS'nin benimsenmesi ile tüm bu olumsuzluklar ve vergi esaslı muhasebe anlayışı, terk edilmesi beklenmektedir.

Türkiye'de muhasebenin tarihsel süreci iki dönemden geçerek bugünkü şeklini almıştır. Birincisi 1850-1925 dönemi, ikincisi ise, 1926'dan sonraki dönemdir.

1850-1925 dönemi açısından muhasebenin belli bir kurala bağlanması 1850 tarihli "Kanunname-i Ticaret" ile başlamıştır. 1807 tarihli Fransız Ticaret Kanunu'nun çevirisi olan bu metin, tüccarların tutmakla yükümlü buldukları defterler hakkında hükümler getirmiştir. 1869'da yayımlanan Fardis çevirisi "Usuli Defteri" 1882'de yayımlanan Binbaşı Ziya çevirisi "Fenni Usuli Defteri", 1884 yılında yayımlanan "Usuli Defteri Cedit" bu nitelikte dersler olup bazı okullarda ders kitabı olarak okutulmuştur (Kanat, 1994: 19-26).

İkinci dönem, 1926 yılında yürürlüğe giren Ticaret Kanunu ile başlamış olup, kanunda şirket hesaplarının tutuluş şekli ve kârın hesaplanması üzerinde durulmuş, bilanço ve kâr-zarar tablolarının düzenlenmesine yönelik önemli esaslar getirilmiştir. İktisadi Devlet Teşekküllerinin faaliyetlerini kayıt altına almak üzere, 1938 yılında yürürlüğe girmiş bulunan 3460 Sayılı Kanun, aynı zamanda "İşletme Bütçesi" uygulamasına yol açmış ve muhasebe düzeni batılı ülkelerdeki anlayışa uygun bir biçimde yürütülmeye başlanmıştır (Kanat, 1994: 19-26).

1950 yılında, Gelir Vergisi ve Vergi Usul Kanunu'nun yürürlüğe girmesi sonucu, vergi tekniği ve muhasebe uygulamaları konusunda yeni düzenlemeler yapılmıştır. Bu kanunlar, daha sonra yeniden gözden geçirilmiş şekliyle ve fazla değişikliğe uğramadan 1961 yılında yeni halleriyle yürürlüğe girmiştir.

1957 tarihinde yürürlüğe giren Ticaret Kanunu hazırlanırken, ticari defterler ile ilgili hükümlerin, 1949 tarihli Vergi Usul Kanunu'nda yer alan hükümler ile uyumlu hale getirilmesine çalışılmış ve bu maksatla Vergi Usul Kanunu'nda kabul edilen esas kaidelerin hemen hemen aynen Ticaret Kanun Tasarısına alınması münasip görülmüştür (Gerekçe s.22) (Karayalçın, 1988: 18).

27 Mayıs 1960'dan sonra, Kamu İktisadi Teşebbüsleri ile ilgili olarak yapılan çalışmalarda önemli sonuçlara ulaşılmış ve bunun bir uzantısı olarak 07.07.1971 tarih ve 7/2767 Sayılı kararname ile, Kamu İktisadi teşebbüslerinde "Tekdüzen Muhasebe Sistemi"nin 1972 yılından itibaren uygulanması öngörülmüştür (Kanat, 1994: 19-26). Maliye Bakanlığı tarafından, 26.12.1992 tarih ve mükerrer 21447 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan Tekdüzen Muhasebe Sistemi Genel Tebliği ile, tekdüzen hesap planının tüm ülke çapında uygulanması zorunluluk getirilmiştir. (Kanat, 1994: 19-26). Esasen Hesap Planı, Uluslararası Muhasebe Standartları'nın uygulanmasını bir nebze sağlamaya çalışmışsa da, Maliye Bakanlığı'nın vergisel düzenlemeleri hesap planının uluslararası standartlarla uyumlu olamamasında da etken oluşturmuştur.

213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun muhasebe kurallarını belirleme süreci ve nedenlerine baktığımızda, işletmelerin gelirlerini vergilendirmek üzere hazırlanan kanuna, devletin maliye politikası ne yönde belirleniyorsa, o amaca uygun hükümler getirildiği görülmektedir.

Ülkemizde muhasebe daha çok devlet güdümünde olagelmıştır. Muhasebe meslek örgütleri 1989 yılına kadar etkin olamamış ve ülke çapında kullanılacak muhasebe ilkelerini geliştirememişlerdir. Devlet muhasebe sisteminin tesisine öncülük etmiştir. Zira, Türkiye'de sistemli, belirli bir hesap planına dayalı ilk muhasebe uygulaması Sümerbank tarafından 1930'lu yıllarda gerçekleştirilmiştir. 1992 yılına kadar da, yukarıda anlatıldığı üzere, bazı kamu kurumlarında uygulanan muhasebe sistemi dışında, işletmeler için uyulması zorunlu muhasebe ilkeleri oluşmamıştı. Bu durum, Vergi Usul Kanunu'nun ticari defterlere ve varlık ve yükümlülüklerin değerlendirilmesine ilişkin hükümlerinin uzun yıllar muhasebe sistemimize hakim olmasına neden olmuştur. Asıl amacı vergilerin hesaplanması olan ve muhasebe

ilkeleri belirlemek gibi bir amacı olmayan Vergi Usul Kanunu'nun kullanılması sonucunda hazırlanan finansal tablolar tarafsız bilgi vermek yerine, vergilendirmeye yönelik bilgi verir olmuştur (Yılmaz, 1994: 1-9). Kuşkusuz bu durumu muhafaza eden en önemli etkenlerden biri de, Vergi Usul Kanunu'nun cezai müeyyidelerinin etkisi ve bunun temadisi için oluşturulan Vergi Denetim gücüdür.

Ticaret Kanunu'nun, muhasebe kurallarını belirlemede, ikinci planda kalmasının nedenlerini açıklamakta yarar bulunmaktadır. 29 Haziran 1956 tarihinde kabul edilen 6762 sayılı Türk Ticaret Kanunu, işletmelerin muhasebe düzeninden ziyade, işletmeler arasındaki ticaret hukukunu düzenlemiştir. Bu konuda işletmelerin tutmaları gereken kayıtlar ve defterler genel hatlarıyla belirtilmiştir. Belgelerin tevsiki ve saklanması gibi hususlar ele alınmış fakat yukarıda da belirtildiği üzere, Vergi Usul Kanunu'nun ilgili hükümleri baz alınmıştır. Muhasebede kullanılacak, amortisman ayırma ve değerlendirme gibi bazı yöntemlerden bahsetse de, genel olarak ortaya standartlar koyamamıştır (Yılmaz, 1994: 1-9). Bu konudaki zorunlu ihtiyacı gidermek için yapılması gereken reform için, Türk Ticaret Kanunu Tasarısının yasalaşmasına kadar, Vergi Usul Kanunu hükümleri ile çağımızın yoğun rekabet içeren ticari hayatında yol alınmaya çalışılmıştır. Şeffaf ve evrensel muhasebe sistemini oturtmuş ülkelerde, yatırımların daha gerçekçi verilere dayanarak yapıldığı söylenebilir.

1961 Türkiye'sinin gelişmişlik düzeyinin ürünü olan ve yeni gelişmelere çok gecikmeli uyarlanan Vergi Usul Kanunu'nun hükümleri ile ticari işletmelerin dünya çapında rekabet etmesi zor görülmektedir. Bu konuyu pekiştirecek örnekler vermek gerekirse; işletmelerin genellikle, VUK'a göre gider olarak kayıt edemeyecekleri kanunen kabul edilmeyen giderlerini, kaydetmemeyi tercih ettikleri bilinmektedir. Nitekim işletmeler, tecrübelerine dayanarak tahmin ettikleri şüpheli alacak miktarını, eğer dava ve icra takibine girmemişse, dolayısıyla VUK'a göre gider yazılamayacaksa, şirketlerin bunu gider olarak kaydetmesi gerçeği yansıtmaması açısından önemli olmasına rağmen, kaydetmeme yolunu seçmeleri bunun en açık kanıtıdır (Yılmaz, 1994: 1-9). Başka bir örnek de garanti gider karşılıklarında görülmektedir. VUK, garanti karşılıklarını gider olarak kabul etmemektedir. 1961

yılında Türkiye’de beyaz eşya üretilmediği düşünülürken bu uygulama makul görülebilirken, günümüzde bu yaklaşım çağın çok gerisinde kalmış ve işletmenin finansal bilgilerinin gerçeği yansıtmasına mani teşkil ederek yatırım yapılabilirliğe olumsuz tesir etmeye devam etmektedir. Bu olumsuzluklara rağmen, VUK’un getirdiği bazı uygulamalar da yerinde olmuştur. 19 Şubat 1963’te, 205 sayılı kanunla gelen hükümlerle Azalan Bakıyeler Usulü Amortisman muhasebe sistemimize girmiştir. Aynı şekilde, Kıst Amortisman uygulaması da 1995 yılında getirilmiş fakat çeşitli tepkilerden dolayı sadece binek otomobillerle sınırlı olmak üzere yürürlükten kaldırılmıştır. Bunun yanı sıra, sigorta ödemelerinde tahakkuk esasına uygulanmaktayken, bazı suistimallerden dolayı değişikliğe gidilerek tahsil esasına geçilmesi, vergi kanunlarının değişen durumlara çabuk adapte edilmesine verilecek örneklerden biridir.

Tezin amacı, ticari defterlerin tutulmasındaki gayeler açısından Vergi Usul Kanunu ve Türk Ticaret Kanunu’nda farklı olmasının ortaya çıkardığı ikili yapının, Türk Ticaret Kanunu Tasarısı’nın yasalaşmasıyla birlikte uygulamada zorunlu hale gelecek olan Türkiye Finansal Raporlama Standartları’nın muhasebe sistemimize getireceği yeniliklerle birlikte daha da belirginleşeceği savından hareketle, ticari defterlerin tutulma amacı ve esaslarına yönelik hukuki açmazların tartışılması ve özellikle değerlendirme farklılıklarının yaratacağı ikiliğin ortadan kaldırılmasına yönelik çözüm önerileri getirmektir.

Konunun önemi, ticari defterlerin tutulmasındaki usul ve esasların iki ayrı kanunda düzenlenmiş olmasından kaynaklanan çelişkilerin, muhasebe standartların tüm işletmeler tarafından kullanılacak olmasıyla göz ardı edilemeyecek bir boyuta ulaşacak olması nedeniyle kendisini göstermektedir. Ticari defterlerin bir işletmenin muhasebesini de ifade ettiğini düşündüğümüzde, hangi ilke ve esasların tatbik edileceği elbette ki işletmelerin muhasebesini etkilemektedir. Bunun sonucu olarak muhasebenin de, işletme kârının görülmesinde ana kaynak olması ve yatırımlara da ışık tutması nedeniyle, farklı muhasebe ilkelerinin farklı sonuçları açığa çıkaracağı kuşkusuzdur. Ülkemizde bu güne kadar, yaptırım gücünün etkisiyle Vergi Usul Kanunu’nun muhasebe esaslarını düzenlediği bilinmektedir. Uluslararası Muhasebe

Standartlarının ülkemizde yürürlüğe girmesiyle, yıllardan beri süregelen uygulamalarda köklü değişiklik yaşanacaktır. Bu değişiklikler en başta ticari defter kayıtlarının tutulma esaslarında kendisini hissettirecektir. Bu konuda yaşanacak muhtemel aksaklıkların neler olacağı ve çözümü için neler yapılması gerektiği yönünde çeşitli önerilerin getirilmesi, aynı sorunları yaşayan farklı ülkelere örneklerle ortaya konulması bu aşamada önem arz etmektedir.

Konunun sınırlandırılmasını gerektiren bazı hususlar bulunmaktadır. Ticari defterlerin çeşitleri göz önünde bulundurulduğunda, birçok kanunda hükümler olduğu bilinmektedir. Çalışmada, işletmenin muhasebesiyle ilgili ticari defterler (yevmiye, kebir ve envanter defteri) ele alınmaktadır. Ayrıca, ticari defterlerin tutulmasına yönelik farklı kanunlardaki hükümlerin karşılaştırılmasında, amaç unsuru ve değerlendirme ilkeleri yönünden değerlendirmeler yapılmış, ticari defterlerin tutulma şekilleri ve bilanço değerlerini etkilemeyen diğer şekilsel farklılıkların karşılaştırılmasına pek girilmemiştir.

Bu Tez çalışması bir 'Pilot Çalışma'dır ve konunun net olarak açıklanmasına yönelik, ilgili kanunlar ve kanun tasarısındaki, ticari defterlere yönelik hükümlerin çeşitli yönlerden karşılaştırmaları yapılmıştır. Anket çalışması tek sorudan oluşmaktadır. Ankete katılan kişilerde, ticari defterlerin tutulmasını düzenleyen kanunun hangisi olduğuna ilişkin bilgi ve algı düzeyinin açığa çıkarılması hedeflenmiştir. Ticari defterlerin iki farklı kanunda düzenlenmesi, ankete katılan kişilerin de farklı cevaplar vermelerine yol açmış ve bu durum aslında, bakış açıları ve algı durumunun görülmesine de ışık tutmuştur. Bir yönüyle de, aynı konuda farklı yasal düzenlemelerin bulunmasının, ilgililerde çelişkilere yol açtığı düşünülmektedir. Böylelikle, işletmelerin finansal tablolarındaki değerlerde ciddi değişiklik yaratacak olan farklı kanun uygulamalarının, aynı ülkede, aynı dönemde ve aynı defterler bakımından çeşitli şekillerde algılanmakta olduğu ortaya çıkmıştır.

Çalışmanın birinci bölümünde, ticari defterlerin tutulmasındaki amaçlar açıklanmış, ikinci bölümde TMS/TFRS – VUK değerlendirme hükümleri karşılaştırılmış, üçüncü bölümde anket sonuçları yorumlanmış ve son bölümde önerilerde bulunulmuştur.

BÖLÜM 1

1. TİCARİ DEFTERLERİN MUHASEBE VE HUKUK ÇERÇEVESİ

Muhasebe karmaşık bir sürecin etkisi altındadır. Birçok faktör tarafından etkilenir ve birçok faktörü etkiler. Politik, ekonomik, çevresel, yasal, vergisel, eğitim ve finans etkenleri bunlardan önemli olanlarıdır (Roberts ve diğerleri, 2002: 9).

Muhasebeyi etkileyen bu etmenler iki temel yaklaşımın oluşmasına sebep olmuştur. Bunlarda biri Anglo-sakson muhasebe sistemi, diğeri de Kara Avrupası Muhasebe sistemidir. Kara Avrupası ile Anglo - sakson arasındaki fark, ihiyatlılık ilkesinin farklı yorumlanmasından kaynaklanmaktadır (Bilginoğlu,1996: 6). İhtiyatlılık kavramı, muhasebe olaylarında temkinli davranılması, tarafsız bir muhakeme ile işletmenin karşılaşılabileceği risklerin ve belirsizliklerin göz önünde tutulması gereğini anlatır. İşte, Kara Avrupasında bu riskler ve belirsizlikler alacaklıların korunmasına yönelik bir sistem oluşturmuştur. Anglo - sakson sisteminin ise, yatırımcıların korunması ve böylelikle işletmenin gelişmesini temel amaç edinen bir yapısı vardır.

Kara Avrupası bilanço hukukunda öne çıkan özelliklerden en önemlisi, vergi hukukunun muhasebe kurallarının, anonim şirketlerin hesaplarına ilişkin hükümleri üzerinde kurdukları baskıdır. Bu konudaki en çarpıcı örnek, Alman hukukundaki uzun bir tarihi gelişime ve köklü bir geleneğe sahip “uygunluk ilkesi”dir. İlke ticaret hukukunda geçerli değerlendirme ve varlıklaştırma ölçütlerinin vergi hukukuna da uygulanması yani, ticari bilançonun vergi bilançosuna temel oluşturmasıdır. Alman hukukunda uygunluk ilkesi bağlamında vergi hukuku kuralları, kendi değerlendirme hükümlerinin ticaret hukukunu yozlaştırması, giderek ticari bilanço hukukunu tamamen bertaraf etmesi ve hâkimiyet kurması sonucunu doğurmuştur. Vergi hukukunun baskısı Türkiye’de de kendisini hissettirmiş ve vergi hukukunun

değerleme ilkeleri Ticaret Kanunu'nun 460 vd.nı uygulanamaz hale getirmiştir. Bu baskı bugün hala mevcuttur ve bazı hukukçular TFRS'nin VUK ile çeliştiğini düşünmekte ve VUK'un ilgili hükümlerine üstünlük talep etmektedirler. Bu düşünce ile TFRS'nin temel felsefesi olan yatırımcıya bilgi verme amacını bağdaştırmak son derece güçtür (Tekinalp, 2007: 57-58).

Kara Avrupası muhasebe sisteminde, vergi otoriteleri önemli bir kullanıcıdır ve muhasebe sistemini kendi amaçlarına göre sık sık değiştirirler. Yatırımcılar o kadar da önemli değildir. Vergi ve finansal raporlama kuralları iç içe geçmiştir. Değerleme hükümleri korumacı bir yapı sergilemektedir. Bu ülkelerde vergi idaresinin ayrıntılı olarak düzenlediği vergi hesaplama kuralları sadece verginin toplanması için değil, aynı zamanda finansal tabloların düzenlenmesinde de kullanılmaktadır. Oysa Anglo-sakson muhasebe sisteminde vergi ve muhasebe kurallarını birbirinden ayırma eğilimi vardır. Ayrıca değerlendirme hükümleri daha az korumacıdır. Bu ülkelerde finansal muhasebe kaynağını ayrı bir standartlar bütününden almaktadır. Bu standartlar da, muhasebeciliğin gelişmiş olması nedeniyle, yarı zamanlı muhasebe temsilcilerinden müteşekkil bir komite tarafından geliştirilmiştir. Devletin sürece müdahalesi en düşük düzeydedir. Yasal düzenlemeler muhasebedeki bilimsel gelişmeleri takip eder hüviyettir. Bunun en iyi örneği, İngiltere ve ABD'dir. Gelişmekte olan ülkelerde ise, muhasebe standartlarının ithal edilmesi tercih edilmiştir. Bunun sebebi hem maliyet, hem de zaman harcamasının yersiz olduğunun düşünülmesidir (Roberts ve diğerleri, 2002: 9-29).

Türkiye'de ise muhasebe sistemi önceleri Avrupa'dan, daha sonra da Amerikan muhasebe uygulamalarından etkilenmiştir (Yücel,1993:15). Şimdi ise, UFRS benimsenmiş durumdadır.

1.1. Ticari Defterlerin Muhasebedeki Yeri

“Muhasebenin temel amacı, bir işletmede ortaya çıkan ve para birimi ile ifade edilebilen olayları, genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine uygun olarak belirli bir

sistem içinde kaydetmek, sınıflandırmak, özetlemek ve finansal tablolar biçiminde raporlama ve yorumlamaktır.” (Erdamar ve Basık, 2003: 1).

Muhasebenin temel fonksiyonları; kaydetme, sınıflandırma, özetleme ve raporlamadır. Yorumlama ve analiz etme, ikincil fonksiyonlardır.

Kaydetme fonksiyonu, para ile ifade edilen finansal nitelikteki işlem ve olaylara ilişkin, usulüne uygun olarak düzenlenmiş belgelerin, belirli kurallar çerçevesinde kanunlarda belirtilmiş olan defterlere kaydedilmesini ifade etmektedir. Yatırımların ve iş hacminin artması, bununla birlikte rekabet ortamı gibi nedenlerle defter tutma, artık muhasebenin tümünü ifade etmek yerine kaydetme fonksiyonu içinde yer almaktadır.

Muhasebe kaydetme fonksiyonunu ticari defterler aracılığıyla yerine getirdiğine göre ticari defterin tanımının da yapılmasında fayda vardır. Ticari defterler, her tacirin ticari işletmesinin ekonomik ve mali durumunu, borç ve alacak ilişkilerini ve her hesap dönemi sonunda elde edilen sonucu tespit etmesi amacıyla tuttuğu defterleri ifade eder (Bilen, 2007:123).

1.2 Defter Tutma Sistemleri

Devletlerin kendi muhasebe anlayışları, ticari defterin tutulması hususunda belli başlı dört grup sistem ortaya çıkarmıştır.

1.2.1. Defterlerin Serbestliği (İngiliz) Sistemi

Bu sistemde tacirlerin ticari defter tutma yükümlülüğü yoktur. Bununla beraber tacirin kendi isteği ile defter tutmasında herhangi bir sakınca yoktur. Ancak İngiliz sisteminde de bazı özel durumlarda; örneğin iflastan önceki iki yıl muhasebe defterlerini tutmadığı anlaşılan tacire ceza verilmektedir (Ülgen ve diğerleri, 2008: 483).

1.2.2. Defter Tutmanın Zorunlu Fakat Defterlerin Belirsiz Olduğu (İsviçre- Alman) Sistemi

İsviçre ve Alman hukuklarının dâhil olduğu bu sistemde defter tutmak zorunlu olmakla beraber, tutulacak defterler kanunda belirtilmemiştir.

Hangi defterlerin tutulacağı “İşletmenin mahiyet ve genişliği” göz önüne alınarak tayin edilecektir.

1.2.3. Belirli Defterlerin Tutulmasının Zorunlu Olduğu (Fransız – Latin) Sistem

Fransa, Belçika ve 1850 tarihli Eski Ticaret Kanunumuz “Kanunname-i Ticaret”in dâhil olduğu bu sistemde, tacirlerin defter tutması mecburi olduğu gibi, hangi defterleri tutacakları da kanunda açıkça belirtilmiştir. Ancak belirtmek gerekir ki, tacir kanunda sayılan bu defterlerin dışında işletmesinin mahiyet ve genişliğine göre, gerekli gördüğü başka defterler de tutabilmektedir. Fakat bunları tutmak mecburiyetinde değildir.

1.2.4 Karma Sistem

İtalyan Medeni Kanunu’nun ve Türk Ticaret Kanunu’nun kabul ettiği bu sistemde tacir, hem kanunda belirtilen defterleri, hem de “işletmesinin mahiyet ve genişliğinin” gerektirdiği diğer defterleri tutmak zorundadır.

Türk Ticaret Kanunu (TTK) yukarıda açıklanan sistemlerden dördüncü sistem olan karma sistemi benimsemiştir. Nitekim TTK’da;

- Tacir sıfatının sonucu olarak defter tutma yükümlüğü öngörülmüş.
- Herhalde tutulması gereken defterler açıklanmış.
- İşletmenin nitelik ve öneminin gerektirdiği diğer defterlerin tutulması zorunluluğuna işaret edilmiş,
- Diğer kanunların hükümleri saklı tutulmuş.

- İsteğe bağlı defterler tutulmasına da izin verilmiştir (Ülgen ve diğerleri, 2008: 483).

TTK'nın temel yapısını oluşturan muhasebe hukuk modeli, "basiretli tacir" ve "ihtiyatlılık" hukuk normları çerçevesinde nominal sermayenin korunması ve dolayısıyla alacaklıların korunmasını amaçlamaktadır. TTK'nın 75'inci maddesinde yer alan "ticari esaslar gereği" hükmü yazılı olmayan muhasebe ilkelerinin oluşmasına, yani "genel kabul görmüş muhasebe ilkelerinin uygulanmasına olanak vermiştir. Ancak dünyadaki gelişmelere özellikle de Avrupa Birliği düzenlemelerine paralel olarak muhasebe ilkeleri önce SPK mevzuatında, sonra da Maliye Bakanlığı Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği (MSUGT) ile yazılı hukuk normu şeklinde mevzuat içinde yer almıştır.

1.3 Avrupa Birliği Vergi ve Ticaret Hukukuna Genel Bakış

Avrupa Birliği'nin her yönüyle uyumlaştırılmış ya da yakınlaştırılmış bir vergi politikası henüz oluşturulmamıştır. 1960'larda başlayan, vergilendirmenin uyumlaştırılması ve üye ülkeler arası işbirliği çalışmaları bir ivme kazanmamıştır, fakat süreç halen devam etmektedir. Bunun nedeni, üye devletlerin vergi rejimleri arasında önemli farklılıklar olması nedeniyle, ortak bir paydaya gelme güçlüğünden kaynaklanmaktadır. Diğer bir sebep ise, vergilendirmenin ulusal egemenliğin temel taşlarından birini teşkil etmesi ve maliye politikalarının bir aracı olması nedeniyle, devletlerin bu alanda politika belirleme yetkisini bütünüyle uluslararası bir otoriteye bırakmaktan kaçınmalarıdır. AB'nin vergi alanındaki düzenlemelerinin hukuki temeli ve çerçevesi Roma Antlaşması'nın 95, 96, 99 ve 100. maddeleri ile belirlenmiştir. Bu düzenlemeler sermaye hareketleri ve hisse transferleri, katma değer vergisi, doğrudan vergilendirme, dolaylı vergiler ve idari işbirliği alanlarını kapsamaktadır (Çapanoğlu, 2005: 6).

Ülkeler arasındaki farklı vergi uygulamaları hem ticareti hem de şirketler arası birleşmeleri ve işbirliğini engellemektedir. Oysa hedeflenen, AB ekonomisini uluslararası rekabette daha güçlü kılmaktır. Buna karşın, Ticaret Hukuku açısından,

özellikle muhasebe standartları konusunda bir uyumlaştırmaya gidildiği görülmektedir.

Türkiye, Kıta Avrupa'sı hukuk sistemini benimsemiş olduğundan, şirketler hukuku mevzuatı bakımından AB mevzuatı ile paralellik arz etmekte olduğu söylenebilir. Bununla birlikte, AB Direktifleri ile Türk mevzuatı karşılaştırıldığında tespit edilen bazı eksikliklerin giderilmesi ve uyumun sağlanması amacıyla Türk Ticaret Kanunu Tasarısı hazırlanmıştır.

1.4 Muhasebe Hukuku

Muhasebe hukuku, ticaret hukukunun bir koludur. Fakat teknik açıdan muhasebeye dayanmaktadır. Ayrıca gerçek veya tüzel kişinin vergilendirilmesinde kâr veya zararın tespiti bakımından vergi hukuku ile de yakından ilgilidir. Muhasebe ve vergi hukuku karşılıklı olarak birbirini etkilemekte ve tamamlamaktadır. Muhasebe alanında hukuk kuralları ile korunması gereken menfaatler arttıkça, bu alana yasa koyucunun müdahalesi artmıştır (Karayalçın, 1988: 18).

Muhasebe hukuku zamanımıza gelinceye kadar başlıca dört dönemden geçmiştir.

- a) Tacirlerle ilgili defter tutma hukuku
- b) Anonim şirketlerle ilgili bilanço hukuku
- c) Sermaye piyasasının gelişmesi ve büyük işletmelerin kurulması
- d) Uluslararası çalışmalar, gelişmeler ve muhasebe standartları

Muhasebe alanındaki gelişmelerin başlıca özellikleri aşağıda belirtilmiştir (Karayalçın, 1988: 9-10).

- Toplumda ekonomik hayat geliştikçe işletmeler de büyümeğe başlamış; tacirlerin, özellikle matematikçilerin gayretleri ile muhasebe kuralları ve tekniği oluşmuştur.

- Muhasebe kurallarının oluşmasından sonra bunlardan bazıları hukuk kuralları olarak kanunlarda yer almıştır.

Muhasebe ile ilgili hukuk kurallarının konulmasında önce *özel menfaatler* korunmak istenmiştir. Fakat işletmeler büyüdükçe, sermaye piyasası geliştikçe hukuki düzenlemede kamu *menfaati ve düzeni* ön plana geçmiştir (Karayalçın, 1988: 9-10).

1.5 Vergi Muhasebesi

Gerçek ve tüzel kişi yükümlülerin, devlete, il özel idarelerine, belediyelere, köylere, çeşitli kurum ve kuruluşlara ödedikleri veya ödeyecekleri vergi resim veya harçları kayda konu alan muhasebe dalına vergi muhasebesi denmektedir (Canoğlu, 1985: 17).

Vergi muhasebesi dalı vergi hukukunun muhasebe alanındaki düzenlemelerde, belirtilen amaçları gözetmesi nedeniyle oluşmuştur. Hatta ticari defterler, halka açık şirketler hariç, daha çok vergi muhasebesine hizmet eden bir doküman vasfındadır denebilir.

3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu (KDVK)'nın 54.maddesinde katma değer vergisi açısından bu verginin mükelleflerinin, muhasebelerini verginin hesaplanmasına ve kontrolüne imkân tanıyacak şekilde tutmaları gereğine işaret edilmektedir. Yine, 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu (GVK)'nın 94. maddesi gereği, vergi tevkifatı da defterlerde gösterilmelidir. Kesilen vergi, kesenin kayıt ve hesaplarında da ayrıca yer almalıdır.

1.6 Ticari Defterlerin Tutulmasındaki Amaçlar

Ticaret, ticari faaliyetler esas alınarak, bazı ülkelerde vergi kanunlarında tanımlandığı halde, bir kısım ülkelerde ise, hem vergi kanunlarında, hem de ticaret kanunlarında tanımlanmıştır. Ülkemizde de ticari defterlere hem TTK'da hem de VUK'da değinilmiştir.

Ticari defterlerin TTK, VUK ve yeni Türk Ticaret Kanunu Tasarısı (TTKT) açısından tutulmasındaki amaçların muhasebe ve hukuk bilimi açısından yorumlanması aşağıda ele alınmıştır.

1.6.1. Ticaret Hukuku Açısından Ticari Defterler

1.1.1957 tarihinde yürürlüğe giren Ticaret Kanunu'nun ticari defterlerle ilgili genel hükümleri, İsviçre Borçlar Kanunu da göz önüne alınmak suretiyle, 1926 tarihinde Ticaret Kanunu'ndan ve 1949 tarihli Vergi Usul Kanunu'ndan alınmıştır. Kanun hazırlanırken VUK ile TTK arasında uyum sağlanmak istenmiştir.

Türk Ticaret Kanunu'na göre defter tutulmasındaki amaçlar ve tutulacak defterlerin neler olduğu, defter tutma mükellefiyeti şumulü başlıklı TTK 66 maddesinde; *“Her tacir, ticari işletmesinin iktisadi ve mali durumunu, borç ve alacak münasebetlerini ve her iş yılı içinde elde edilen neticeleri tespit etmek maksadıyla, işletmesinin mahiyet ve öneminin gerektirdiği bütün defterleri ve bilhassa, diğer kanunların hükümleri mahfuz kalmak üzere, aşağıdaki defterleri Türkçe olarak tutmaya mecburdur:*

1. Tacir hükmi şahıs ise yevmiye defteri, defteri kebir, envanter defteri ve karar defteri;

2. Hususi hukuk hükümlerine göre idare edilmek veya ticari şekilde işletilmek üzere devlet, vilayet, belediyeler gibi amme hükmi şahısları tarafından kurulan ve hükmi şahsiyeti bulunmayan ticari işletmeler ile dernekler tarafından kurulan ticari işletmeler ve bunlara benzeyen ve hükmi şahsiyeti olmayan diğer ticari teşekküller, karar defteri hariç yukarıdaki bentte yazılı defterleri;

3. Tacir hakiki şahıs ise karar defteri hariç olmak üzere birinci bentte yazılı defterleri veya işletmesinin mahiyet ve önemine göre sadece işletme defteri.

Tacirlerin işletmeleriyle ilgili işler dolayısıyla aldıkları mektup, yazı, telgraf, fatura, cetvel, senet gibi vesika ve kağıtlarla ödemelerini gösteren vesikaları ve yazdığı mektup, yazı ve telgrafnamelerin kopyalarını ve mukaveleleri, taahhüt ve

kefalet ve sair teminat senetleri ve mahkeme ilamları gibi belgeleri muntazam bir tarzda dosya halinde saklamaları mecburidir.” şeklinde açıklanmıştır.

Kanunun 1.bendinde belirtildiği üzere, işletmelerin tutacakları defterler TTK’ya göre yevmiye defteri, defteri kebir, envanter defteri ve karar defteridir.

Muhasebe teorisine göre defter tutma, işletmenin faaliyetlerinden ve işlemlerinden parasal ve malî nitelikte olanlar hakkındaki bilgilerin bir araya getirilip, toplanıp, belli bir sistematik ile defterlere işlenmesidir. Muhasebe teorisi içinde defter tutma ile ulaşılmak istenen amaç, bilgi sağlama ve denetim amaçıdır.

Ticari defterler geleceğe yönelik işletme politikalarının belirlenmesinde ise, öngörü aracı olarak kullanılmaktadır. Ticari defterler ayrıca, Kamuyu Aydınlatma İlkesi gereği oluşturulan finansal tabloların da bilgi kaynağını teşkil etmektedir.

İşletmelerin işlemlerini belli kurallara göre yapmaları, hem kamu hukukunun, hem de özel hukukun bir gereğidir. Nitekim muhasebe, bu gereğin ne şekilde yapılacağı bilgisini sistemli bir şekilde bize vermektedir. Fakat en ideal şekilde nasıl yapılması gerektiği konusu ise daha çok çeşitli akademik araştırmalar ile belli bir süreçte oluşturulacaktır.

Özel hukuk çatısı altındaki Ticaret Hukuku açısından ticari defterler, ticari hayattaki işlemlerin ve ilişkilerin, gerçeği yansıtır düzeyde kayda geçmesi ve karşılıklı işlemlerde defterlerin birbirini doğrulaması noktasına yoğunlaşmıştır. Defterlerin delil niteliği de bu açıdan önem arz etmektedir.

Kanunlar, emredici hükümleri sayesinde, ticari defterlere bakış açılarını tayin etmektedir. Ticaret Hukuku ticari defterleri daha çok, işletmelerin mevcudiyeti ve gelişmesi açısından araç olarak görme eğiliminde iken, Vergi Hukukunda çeşitli yaptırımlarla amaç yönüne vurgu yapılmıştır.

1.6.2. Vergi Hukuku Açısından Ticari Defterler

Vergi Usul Kanunu’nun 182. maddesine göre bilanço esasında, yevmiye defteri, defteri kebir, envanter defteri tutulması gerektiği hüküm altına alınmıştır. Bunun

yanı sıra, VUK çeşitli sınıflandırmalarla işletmenin mahiyetine göre tutulması gereken başka defterleri de zikretmiştir. Karşılaştırmamıza temel teşkil eden ortak defterlerin yevmiye defteri, defteri kebir ve envanter defteri olması nedeniyle, diğer defterlerin açıklanmasına burada değinmiyoruz.

Vergi Usul Kanunu'nun 171. maddesine göre mükellefler, defterlerini aşağıdaki amaçları sağlayacak biçimde tutarlar.

- a) Mükellefin vergi ile ilgili servet, sermaye ve hesap durumunu tespit etmek,
- b) Vergi ile ilgili faaliyet ve hesap sonuçlarını tespit etmek,
- c) Vergi ile ilgili işlemleri belli etmek,
- d) Mükellefin vergi karşısındaki durumunu hesap üzerinden kontrol etmek ve incelemek,
- e) Mükellefin hesap ve kayıtlarının yardımıyla üçüncü şahısların vergi karşısındaki durumlarını (emanet mahiyetindeki değerler dâhil) kontrol etmek ve incelemek.

Vergi hukuku açısından ticari defterler, mükellef yönünden kayıtların doğruluğunu gösteren bir ispat vasıtası iken, vergi idaresi yönünden, vergi denetiminin bir aracını ve esasını oluşturur.

TTK, tacirlere defter tutma ödevini yüklemesine rağmen, VUK tacirleri de içine alacak kapsamda geniş yükümlü kitlesini defter tutmakla ödevli kılmıştır.

Vergilendirme, gerçek ve tüzel kişiler ile devlet arasında karşılıklı bir alacak ve borç ilişkisi doğurmaktadır. Bu ilişkide alacaklı taraf devlet, borçlu taraf ise vergi mükellefidir. Mükellef, VUK'un 8.maddesinde "*vergi kanunlarına göre, kendisine vergi borcu terettüp eden gerçek veya tüzel kişi*" olarak tanımlanmıştır.

Vergi sisteminin beyan esasına dayandırılmasının temelinde, vergiyi doğuran olayları mükelleflerin kayıtlarından izleyebilmek yatmaktadır. Biçimsel yükümlülük olarak defter tutma, VUK ile mükelleflere yüklenmiş ödevlerden birisidir. Ticari

defterler vergi hukukunda, vergileme açısından hem beyana dayalı vergilendirme sisteminde ispat edici bilgi aracı, hem de vergi idaresinin gerektiğinde kullanması için denetim aracıdır. Defter tutmanın, mükellefin beyanının dayanağını teşkil etme ve vergi denetimine esas alınması olmak üzere ikili bir fonksiyonu olduğu söylenebilir.

VUK'taki düzenlemeler, vergi matrahını belirlemeye yönelik kurallardan oluştuğu için oluşturulan finansal tablolar vergi idaresi dışındaki finansal bilgi kullanıcıları için anlamlı olmaktan uzaktır (Sakin, 2003: 46). Ayrıca düzenlemeler, vergi matrahını tam olarak ortaya çıkarmaya yönelik olduğundan hükümler Ticaret Kanunu'na nazaran çok ayrıntılıdır. Vergi Hukukunda ticari defterlerle ilgili hükümlerin ayrıntılı olmasının altında yatan en önemli neden, temel kamu geliri olan verginin, herhangi bir usulsüzlüğe ve dolayısıyla kayba imkan vermeyecek şekilde hesaplanmasını mümkün kılacak tarzda düzenleme gayretidir.

1.6.3. TTK ve VUK'un Amaç Yönünden Karşılaştırılması

Hesap dönemindeki faaliyet sonucu doğru ve tam olarak tespit edilemezse, bir dönemde işletme fazla kâr elde etmiş veya zarar etmiş görünebilir. Gerçek olmayan kârın dağıtılması sermaye şirketinde esas sermayenin iade edilmesine, alacaklıların teminatsız kalmasına, işletmenin erken (fazla) vergi ödemesine ve böylece işletmenin zarar uğramasına sebep olur. İşletmenin kâr etmiş olmasına rağmen zarar etmiş görünmesi ise, vergi kaçakçılığına ve ortakların o dönemde kâr payı alamamalarına sebep olur. Asıl önemlisi de, özellikle yatırımcılar, müşteriler ve kredi verenleri içeren kamuoyu yanlış bilgilendirilmiş olur.

Ticaret Kanunu'nda yer alan genel değerlendirme ilkeleri, işletmenin varlıklarının olduğundan fazla gösterilmesini önleyici mahiyettedir. Tacir üst sınırı aşmamak kaydıyla ticari bilançosunu hazırlarken yapacağı değerlemelerde ticari esaslar dâhilinde serbesttir. Basiretli ve iyi niyetli bir tacir olarak takdir hakkını kullanabilir ve gerekirse bu dönemde uyguladığı değerlendirme ölçülerini başka bir dönemde değiştirebilir. Vergi bilançosunda maliyet değeri esastır ve değerlendirme ölçüleri

değişmez. Amortismanlarda dahi usulü değiştirme sınırlandırılmıştır (VUK. Mükerrer.320).

Vergi Usul Kanunu, matrahın düşmesine sebep olabilecek varlıkların düşük değerlendirilmesini, Ticaret Kanunu ise işletme alacaklılarının aleyhine olabilecek şekilde varlıkların rayiç değerden yüksek değerlendirilmesini önlemeye çalışmaktadır. Bu farklılık, Ticaret Kanunu'nun, işletmedeki varlıkların değerinin olduğundan büyük gösterilmek suretiyle, ilgililerin yanlış yönlendirilmesini önleme amacı taşımasına karşın, vergi kanunu işletmelerin daha az vergi ödemek için, varlıkların olduğundan daha düşük gösterilmesini engellemek ve dolayısıyla vergi kaybı yaşanmasının önüne geçme amacı taşımasından kaynaklanmaktadır.

Ticari defterler her iki kanunda da ayrı ayrı tanımlanmıştır. Dolayısıyla işletmenin muhasebesini direkt olarak bağlantılı olan Yevmiye Defteri, Büyük Defter ve Envanter Defteri tanımları kanunlarda birbirine atıf yapılmaksızın tanımlanmıştır. İşletmenin bir tane Yevmiye Defteri olduğu göz önünde bulundurulduğunda, hangi kanuna göre defter tutulacağı bir açmaz olarak karşımızda durmaktadır. Uygulamadaki bakış açısına göre, VUK'un kapsamına giren konularda Yevmiye Defteri, mükellefin defteri olarak görülürken, aynı defter TTK'nın kapsamına giren konularda şirketin defteri hüviyetine bürünmektedir. TTK ticari defterler konusunda VUK'a çeşitli atıflarda bulunmuştur. Bunlar; diğer kanunların hükümleri mahfuz olmak kaydıyla ibaresi taşıyan 66. maddesi hükmünde, defter tasdiki konusunda, 70. maddesindeki yevmiye defteri ve 71. maddesindeki defter-i kebir konusundadır. Buna karşın yeni TTKT'de ticari defterler konusunda VUK'a yapılan bir atıfa rastlamıyoruz. Fakat VUK 175. maddesinin 2. Fıkrasıyla, TTK'ya genel bir atıfta bulunmaktadır. Nitekim madde hükmüne baktığımızda;

“Mükellefler bu kısımda yazılı maksat ve esaslara uymak şartıyla, defterlerini ve muhasebelerini işlerinin bünyesine uygun olarak diledikleri usul ve tarzda tanzim etmekte serbesttirler. (3762 sayılı Kanun'un 1'inci maddesiyle eklenen hüküm) Ancak, Maliye Bakanlığı; muhasebe standartları, tek düzen hesap planı ve mali tabloların çıkarılmasına ilişkin usul ve esasları tespit etmeye, bunları mükellef, şirket ve işletme türleri itibariyle uygulamaya ve buna ilişkin diğer usul ve

*esasları belirlemeye yetkilidir. Ticaret Kanunu'nun ticari defterler hakkındaki hükümleri mahfuzdur.”*ibaresi karşımıza çıkmaktadır.

Birinci fıkrada, önce mükellefe serbestlik tanındığı, daha sonra tekdüzen hesap planına uyulması gerektiği belirtilmiştir. İkinci fıkrada da, Ticaret Kanunu hükümlerinin mahfuz olduğundan bahsedilmiştir. Aynı kanun maddesi içerisinde üç farklı uygulamaya gönderme yapılması, bu konuda kanun koyucunun bile tereddütte olduğunu göstermektedir. Burada en basit şekliyle şu soru sorulabilir. **Hükümleri mahfuz olan Ticaret Kanunu, ticari defterlerin TFRS'ye göre tutulması gerektiği hükmünü getirirse ne olacaktır?**

Kanımızca, Maliye Bakanlığı'nın muhasebeyle ilgili yetkisine binaen yapılan uygulamalar hukuki tabirle “*yok hükmünde*” olacaktır. Yalnız burada işin diğer cephesinde de, yani Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu (TMSK) konusunda da ayrı bir çelişki göze çarpmaktadır. Bilindiği gibi TMSK, Maliye Bakanlığı'nın ilişkili kuruluşudur. TFRS konusunda tek yetkilidir. Yayımladığı tebliğlerle düzenlemeler yapmaktadır. Bu tebliğlerden biri olan, Finansal Tabloların Hazırlanma ve Sunulma Esaslarına İlişkin Kavramsal Çerçeve Hakkında 1 Sıra No'lu Tebliğin 6. maddesinde, standartlar ile vergi mevzuatı arasındaki ilişki şu şekilde açıklanmıştır;

“ Türkiye Muhasebe Standartları ve Yorumları ile bu Kavramsal Çerçeve de yer alan kavram ve ilkeler doğrultusunda düzenlenecek finansal tablolar ticari bilançonun oluşumu ile ilgilidir. Vergi Usul Kanunundaki iktisadi kıymetlerin değerlendirilmesine ilişkin hükümler vergi matrahının hesaplanması ile ilgilidir. Bu itibarla, mükellefler Türkiye Muhasebe Standartlarına göre düzenledikleri tek tip finansal tablolarında oluşan ticari kârdan hareketle, Vergi Usul Kanunundaki farklı değerlendirme hükümlerinin olumlu ve olumsuz etkileri ile kanunen kabul edilmeyen giderler ve vergiden muaf veya müstesna gelirlerini bu kâra eklemek ve indirmek suretiyle haricen gelir veya kurumlar vergisi matrahlarını hesaplayacaklardır.

Maliye Bakanlığının, Türkiye Muhasebe Standartlarına uygun olmak koşuluyla ihtiyatlı ve sınırlayıcı düzenlemeler yapma ve mükelleflerden ek mali tablolar ile raporlar isteme hakkı saklıdır.”

Görüldüğü gibi TMSK, yeni TTKT'nin kendisine verdiği yetkiyi, zaten ilişkili kuruluşu olduğu Maliye Bakanlığı'ndan tam olarak sıyıramamıştır. Bir ülkenin muhasebe sisteminde, iki ayrı yevmiye defteri tutmak nasıl bir tezat oluşturuyorsa buna paralel olarak, farklı kanun hükümleri gereği, aynı dönem için, iki ayrı finansal tablolar seti düzenlenmesi de o kadar anlamsız ve muhasebe bilimi açısından tezatlık oluşturmaktadır. Gerçi bunu gerçekleştirmek günümüz teknolojisinde çok zor değildir. Genişletilmiş İşletme Raporlama Dili (XBRL)'in kullanımı ile finansal tablolar istenilen biçime dönüştürülebilmektedir. Fakat bizim asıl tartıştığımız konu, muhasebe bilimi konusuna giren bir alana, muhasebe tekniğinin günümüze kadar gelmiş bütün kuralları hiçe sayılarak, ayrı bir kanunla yapılan müdahalenin kabul edilemez olduğudur.

İşletmeler, devlete vergi vermek ve bu görevi en iyi şekilde yerine getirmek için kurulmamaktadırlar. Genellikle, kâr elde etmek için kurulurlar. Kâr elde ederken kendisine geçmiş, bugün ve gelecek açısından ışık tutacak yegâne kaynak ise, tuttuğu kayıtları barındıran defterleridir. Bu kayıtları kendi yorumuna göre değil de, genel olarak benimsenmiş muhasebe standartlarına göre yapması ise işletmelerin yine kendi lehlerinedir.

Ülkemizde genel kabul görmüş muhasebe standartlarının oluşması konusunda TTK'nın bugüne kadar muhasebeye kapsamlı standartlar getirememiş olması nedeniyle, bu boşluğu VUK doldurmuştur.

Türk Ticaret Kanunu'nun defter tutma ile ilgili getirdiği yükümlülükler tacir olmanın, Vergi Usul Kanunu ile getirilen yükümlülükler ise mükellef olmanın sonuçlarıdır. Farklı iki bakış açısından hareketle yapılan hukuksal düzenlemeler ile bu düzenlemelerde yer alan yükümlülükler de doğal olarak farklılıklar göstermektedir.

Vergi hukuku yönünden defter tutmanın amaçları daha belirgindir. Kuralları, yaptırımı ve işleyişi açık ve kesindir.

Ticaret hukuku açısından defter ve belgelerin önemi, ispat kuvvetine haiz olmaları ve sahibi lehine veya aleyhine delil olarak kullanılabilmesi yönündedir. Vergi hukuku açısından ise, defter ve belgelerin önemi, mükellefin beyan ettiği kazancın tespitine ilişkin hesaplamaları ve kayıtları içermesinden kaynaklanmaktadır.

1.7 Türk Ticaret Kanunu Tasarısı Açısından Ticari Defterler

Türk Ticaret Kanunu Tasarısı'nın 64. maddesinin gerekçesinde açıklandığı üzere, defterler VUK'a ve vergi mevzuatına göre tutulmaz. Defterlerin Uluslararası Finansal Raporlama Standartlarını yansıtır şekilde hazırlanan Türkiye Muhasebe Standartlarına, bu standartlarda hüküm bulunmayan hallerde doğrudan Uluslararası Finansal Raporlama Standartlarına göre tutulması şarttır. Defterlerin tutulmasında TFRS ve bu bağlamda UFRS emredici niteliktedir. Bu sonuç, TTK Tasarısı'nın 88. maddesinden doğmaktadır. Vergi, verilerini ve sonuçlarını bu şekilde tutulan muhasebeye dayandırır. Tasarıda defter tutmanın kanuni amacı kesin bir tarzda açıklık ilkesine uygun bir şekilde konulmaktadır. Açıklığın ölçüsü, defterleri makul bir süre içinde inceleyen uzmanın, bazı kayıtları anlayabilmek amacı ile ayrıca araştırma yapmasına, bilgi toplamasına, açıklama istemesine gerek olmaksızın o kaydı, sebebini, dayanağını ve gereğinde sonuçlarını değerlendirebilmesidir. UFRS'deki ilkeler ve bunlara dayalı TFRS, dinamik bir nitelik taşır. Standartlar, vergi menfaatini gözetmeye ve korumaya yönelik vergi ilkelerini kesin olarak amaç dışında bırakmaktadır (Demir, 2008: 27-54).

Tasarının Geçici 1. maddesine ilişkin gerekçesinde açıklandığı üzere, tasarı muhasebe uygulamaları ile ilgili hüküm öngörmemiştir. Ayrıntılı ve teknik nitelikteki muhasebe ilkelerinin belirlenmesi görevi ve yetkisi Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu'na verilmiştir. Vergi uygulamaları yönünden ise ticaret kanunu, tabiatı gereği vergiyi dışlayan ve etkilerini önemsemeyip, amaçları arasına da almayan bir mahiyet taşımaktadır (Demir, 2008: 27-54).

Defter tutma amacının Türk Ticaret Kanunu Tasarısı açısından da, mevcut kanun ile aynı doğrultuda olduğunu söylemek mümkündür. 64.maddenin birinci fıkrasındaki;

“Her tacir, ticarî defterleri tutmak ve defterlerinde, ticarî işlemleriyle malvarlığı durumunu, Türkiye Muhasebe Standartlarına ve 88 inci madde hükümleri basta olmak üzere bu Kanuna göre açıkça görülebilir bir şekilde ortaya koymak zorundadır. Defterler, üçüncü kişi uzmanlara, akla yatkın bir süre içinde, yapacakları incelemede işletmenin faaliyetleri ve finansal durumu hakkında fikir verebilecek şekilde tutulur. İşletme faaliyetlerinin oluşumu ve gelişmesi defterlerden izlenebilmelidir” hükmüyle Tasarı, defter tutmanın işletmelerin faaliyetleri, ekonomik durumları ve gidişatları hakkında fikir verebilecek açıklıkta olması gerektiği vurgulamıştır. Bu madde ile ticari defterlerin TFRS’ye uygun olarak tutulması hükmü getirilmiştir. Bu çok önemli bir fark oluşturacaktır. Zira ikinci bölümde ayrıntılı olarak incelenecek olan değerlendirme farklılıkları sonucunu doğuracaktır. TTKT’nin muhasebeye ve ticari defterlere getirdiği en önemli yenilik, ticari hayatın kurallarının yine ticari amaçlara hizmet etmesini sağlamasıdır.

Bu konuda dünyadaki uygulamalara baktığımızda, gelişmiş ülkelerin muhasebe sistemlerini, mesleki örgütlerin çabalarıyla ve yılların birikimiyle oluşturduklarını görmekteyiz. Bu çabaların sonucunda ve devlet baskısı olmadan genel kabul görmüş muhasebe ilkelerini oluşturmuşlardır. ABD ve İngiltere bunun en büyük örneğidir. Maalesef ülkemizde ve diğer gelişmekte olan ülkelerde işletmenin ilgili tarafları (borsa, ortaklar, çalışanlar ve bankalar v.b.) yeterince etkin olmadıkları için, muhasebe sistemimiz vergi hukukunun ve dolayısıyla da vergi idaresinin bir aracı olarak kalmıştır.

1.7.1 TTK Tasarısının Mevcut TTK ve VUK ile Karşılaştırılması

Türk Ticaret Kanunu Tasarısının, mevcut Ticaret Kanunu ve Vergi Usul Kanunu ile Ticari Defterler açısından çeşitli şekillerde karşılaştırılması aşağıdaki Tablo 1.1, Tablo 1.2, Tablo 1.3 ve Tablo1.4’te sunulmaktadır.

Tablo 1.1: Türk Ticaret Kanunu, Türk Ticaret Kanunu Tasarısı Ve Vergi Usul Kanunu Açısından Tutulması Gereken Defterler (Bilen, 2007: 121-132).

VUK'A GÖRE TUTULMASI ZORUNLU DEFTERLER	TTK'YA GÖRE TUTULMASI ZORUNLU DEFTERLER	TTK TASARISI'NA GÖRE TUTULMASI ZORUNLU DEFTERLER
<i>a-Tasdike Tabi Olanlar</i> <i>(VUK md. 220)</i>	<i>a- Tasdike Tabi Olanlar</i> <i>(TTK md.69)</i>	<i>a- Tasdike Tabi Olanlar</i>
1- Yevmiye Defteri (Günlük Defter)	1- Yevmiye Defteri (Günlük Defter)	1- Yevmiye Defteri (Günlük Defter - md.64)
2- Envanter Defteri	2- Defter-i Kebir	2- Defter-i Kebir (md.64)
3- İmalat Defteri	3- Envanter Defteri (md.72)	3- Envanter Defteri (md.64)
4- İşletme Defteri	4- Karar Defteri (md.66)	4- Pay Defteri (md.64)
5- Nakliyat Vergisi Defteri	<i>b- Tasdike Tabi Olmayanlar</i>	5- Karar Defteri (md.64)
6- Serbest Meslek Kazanç Defteri	1- İşletme Defteri (md.66)	6- Genel kurul Toplantı ve Müzakere Defteri (md.64)
7- Yabancı Nakliyat Kurumları Hasılat Defteri		
<i>b-Tasdike Tabi Olmayanlar</i>		
1- Defter-i Kebir		
2- Bitim İşleri Defteri		
3- Damga Vergisi Defteri		
4- Ambar Defteri		
5- Çiftçi İşletme Defteri		

Tablo-1.2: Ticari defterlere ilişkin mevcut Ticaret Kanundaki düzenlemelerle TTK Tasarısı ile getirilen düzenlemelerin karşılaştırılması (Doyrangöl, 2008: 1-21).

6762 sayılı Türk Ticaret Kanunu	Türk Ticaret Kanunu Tasarısı
A) Defter Tutma Mükellefiyeti	A) Defter Tutma ve Envanter
I- Şümulü	I- Defter Tutma Yükümü
II- Mes'uliyet	II- Defterlerin Tutulması
III- Saklama Müddeti	III- Envanter
IV- Tasdik Ettirme ve Beyanname Verme	
B) Çeşitli Defterler	B) Açılış Bilançosu, Yıl Sonu Finansal
I- Yevmiye	I- Genel Hükümler
II- Defteri Kebir	II- Kalemlere İlişkin İlkeler
III- Envanter Defteri	III- Değerleme İlkeleri
IV- İşletme Hesabı Defteri	C) Saklama ve İbraz
V- Karar Defteri	I- Belgelerin Saklanması, Saklama
C) Teslim ve İbraz	II- Hukuki Uyuşmazlıklarda İbraz
I- Teslim Mükellefiyeti	III- Uyuşmazlıklarda Suret Alınması
II- İbraz Mükellefiyeti	IV- Defterlerin Tümüyle İncelenmesi
	V- Görüntü ve Veri Taşıyıcılara Aktarılmış
D) Ticari Defterlerin İspat Kuvveti	VI- Ticarete Yeni Başlayanlar İçin
	VII- Türkiye Muhasebe Standartları Kurulunun
II- Yemin	
III- Sahibinin Aleyhinde	
IV- Sahibinin Lehine	
V- Diğer Tarafların Aleyhinde	

Tablo-1.3: Türk Ticaret Kanunu, Türk Ticaret Kanunu Tasarısı ve Vergi Usul Kanunu Açısından Defter Tutmakla Mükellef Olanlar (Özbingöl, 2008: 12)

6762 sayılı Türk Ticaret Kanunu'na Göre Defter Tutmakla Yükümlü Olanlar (TTK, md.66)	3 Mayıs 2007 tarihli Türk Ticaret Kanunu Tasarısına Göre Defter Tutmakla Yükümlü Olanlar (TTKT, md.64)	Vergi Usul Kanunu'na Göre Defter Tutmakla Yükümlü Olanlar (VUK, md.172)
<p>-Tacirler</p> <p>Tüzel kişi tacirler</p> <p>Gerçek kişi tacirler</p> <p>-Özel hukuk hükümlerine göre idare edilmek ve ticari şekilde işletilmek üzere devlet, vilayet, belediyeler gibi kamu tüzel kişileri tarafından kurulan ve tüzel kişiliği bulunmayan ticari işletmeler</p> <p>-Dernekler tarafından kurulan ticari işletmeler</p> <p>-Bunlara benzeyen ve tüzel kişiliği olmayan ticari teşekküller</p>	<p>-Tacirler</p> <p>Tüzel kişi tacirler</p> <p>Gerçek kişi tacirler</p>	<p>-Ticaret ve sanat erbabı</p> <p>-Ticaret şirketleri</p> <p>-İktisadi ve kamu müesseseleri</p> <p>-Dernek ve vakıflara ait iktisadi İşletmeler</p> <p>-Serbest meslek erbabı</p> <p>-Çiftçiler</p>

Tablo 1.4: Türk Ticaret Kanunu ve Türk Ticaret Kanunu Tasarısı'nda Yer Alan Ticari Defterler Bölümündeki Düzenlemelerin Madde Madde Karşılaştırılması (Elitaş ve İlter, 2005: 124-136)

TTK	TTKT
<p>Madde 66 Defter Tutma Mükellefiyeti Her tacir, ticari işletmesinin iktisadi ve mali durumunu, borç ve alacak münasebetlerini ve her iş yılı içinde elde edilen neticeleri tesbit etmek maksadıyla, işletmesinin mahiyet ve önemini gerektirdiği bütün defterleri ve bilhassa, diğer kanunların hükümleri mahfuz kalmak üzere, (aşağıdaki) defterleri Türkçe olarak tutmaya mecburdur (vd.).</p>	<p>Madde 64. Defter Tutma Yükümlülüğü Her tacir, ticari defterleri tutmak ve defterlerinde, ticari işlemleriyle mal varlığı durumunu, Türkiye Muhasebe Standartlarına ve 88 inci madde hükümleri başta olmak üzere bu Kanuna göre açıkça görülebilir bir şekilde ortaya koymak zorundadır. Defterler, üçüncü kişi uzmanlara, makul bir süre içinde yapacakları incelemede işletmenin faaliyetleri ve finansal durumu hakkında fikir verebilecek şekilde tutulur. İşletme faaliyetlerinin oluşumu ve gelişmesi defterlerden izlenebilmelidir (v.d.).</p> <p>Madde 65. Defterlerin Tutulması Defterler ve gerekli diğer kayıtlar Türkçe tutulur. Kısaltmalar, rakamlar, harfler ve semboller kullanıldığı takdirde bunların anlamları açıkça belirtilmelidir (v.d.)</p>
<p>Madde 73. Envanter Envanter çıkarmak; saymak, ölçmek, tartmak ve değerlendirmek suretiyle, bilanço günündeki mevcutları, alacakları ve borçları kati bir şekilde ve müfredatlı olarak tesbit etmektir. Mevcutlar, alacaklar ve borçlar işletmeye dahil iktisadi kıymetleri ifade eder. Envanter esas itibariyle defter üzerine çıkarılır. Şu kadar ki; işlerinde geniş ölçüde ve çeşitli mal kullanan büyük işletmeler, envanterlerini listeler halinde tanzim edebilirler. Bu takdirde envanter defterine listelerin içeriği özetlenerek kaydolunur.</p>	<p>Madde 66 Envanter Her tacir, ticari işletmesinin açılışında, taşınmazlarını, alacaklarını, borçlarını, nakit parasının tutarını ve diğer varlıklarını eksiksiz ve doğru bir şekilde gösteren ve varlıkları ile borçlarının değerlerini teker teker belirten bir envanter çıkarır (v.d.).</p>
<p>Madde 74. Bilanço Bilanço, envanterde gösterilen kıymetlerin tasnifi ve karşılıklı olarak değerleri itibariyle düzenlenmiş özetidir. Bilançonun aktif tablosunda, mevcutlarla alacaklar ve varsa zarar, pasif tablosunda; borçlar gösterilir Aktif yekünü ile borçlar arasındaki fark tacirin işletmeye tahsis ettiği ana sermayeyi teşkil eder. Ana sermaye de pasif tablosuna kaydolunur ve bu suretle aktif ve pasif tablolarının toplamları denkleştir (v.d.)</p>	<p>Madde 68. Açılış Bilançosu Yılsonu Finansal Tabloları Düzenleme Yükümü Tacir, ticari faaliyetinin başında ve her faaliyet döneminin sonunda, varlık ve borçlarının tutarlarının ilişkisini gösteren finansal tabloyu (açılış bilançosu, yılsonu bilançosu) çıkarmak zorundadır. Açılış bilançosunda, yılsonu finansal tablolarının, yılsonu bilançosuna ilişkin hükümleri uygulanır. Tacir, gelir tablosunu hazırlar (v.d.).</p>
<p>TTK'da, "Açılış Bilançosu Yılsonu Finansal Tablolarında İmza"ya ilişkin bir düzenleme mevcut değildir.</p>	<p>Madde 71. Açılış Bilançosu Yılsonu Finansal Tablolarında İmza Finansal tablolar, tacir tarafından tarih atılarak imzalanır (v.d.)</p>

TTK	TTKT
<p>Madde 74. Bilanço</p> <p>Bilanço envanterde gösterilen kıymetlerin tasnifi ve karşılıklı olarak değerleri itibariyle tertiplenmiş hulasasıdır.</p> <p>Bilançonun aktif tablosunda, mevcutlarla alacaklar ve varsa zarar, pasif tablosunda; borçlar gösterilir.</p> <p>Aktif yekûnu ile borçlar arasındaki fark tacirin işletmeye tahsis ettiği ana sermayeyi teşkil eder. Ana sermaye de pasif tablosuna kaydolunur ve bu suretle aktif ve pasif tablolarının yekunları denkleştir. Yedek akçeler ve kâr ayrı gösterilseler dahi, ana sermayenin cüzüleri sayılırlar.</p>	<p>Madde 73. Bilançonun İçeriği</p> <p>Türkiye Muhasebe Standartlarında aksi öngörülmemişse bilançoda, duran ve dönen varlıklar, öz sermaye, borçlar ve dönem ayırıcı hesaplar ayrı kalemler olarak gösterilir ve yeterli ayrıntıya inilerek şemalandırılır.</p> <p>Duran varlıklar içinde işletmeye devamlı surette tahsis edilmiş bulunan varlıklar yer alır.</p>
<p>TTK'da, "Aktifleştirme Yasağı"na ilişkin bir düzenleme mevcut değildir.</p>	<p>Madde 74. Aktifleştirme Yasağı</p> <p>Türkiye Muhasebe Standartlarında aksi öngörülmemişse, işletmenin kuruluş ve özsermaye sağlanması amacıyla yapılan harcamalar için bilançoya aktif kalem konulamaz.</p> <p>TMS'de aksi belirtilmedikçe, bedelsiz olarak elde edilmiş, maddi olmayan duran varlıklar için bilançonun aktifine kalem konulamaz. TMS'de aksi belirtilmedikçe, Sigorta sözleşmelerinin kurulması için yapılan giderler aktifleştirilemez.</p>
<p>TTK'da "Karşılıklar"a yönelik bir düzenleme mevcut değildir.</p>	<p>Madde 75. Karşılıklar</p> <p>Gerçekleşmesi şüpheli yükümlülük ve askıdaki işlemlerden doğabilecek olası kayıplar için Türkiye Muhasebe Standartlarında öngörülen kurallara göre karşılık ayrılır.</p>
TTK	TTKT
<p>TTK'da "Sorumluluk İlişkileri"ne yönelik bir düzenleme mevcut değildir.</p>	<p>Madde 77. Sorumluluk İlişkileri</p> <p>Bono düzenlenmesi ile poliçe ve çek düzenlenmesinden, devrinden, poliçenin kabulünden, kefaletlerden, avalden, garanti sözleşmelerinden, akreditif teyitlerinden, üçüncü kişilerin borçları için verilen güvencelerden, üçüncü kişiler lehine taahhütlerden doğan sorumluluklar ile Türkiye Muhasebe Standartlarında öngörülen diğer sorumluluklar pasifte gösterilmemişlerse, bilançonun altında veya ekte Türkiye Muhasebe Standartlarına göre açıklanır. Rücudan doğan alacaklar ve borçlar ile ilgili sorumluluk ilişkileri de ekte belirtilir.</p>

TTK	TTKT
<p>Bu konuda bir düzenleme mevcut değildir.</p> <p>Yalnız 75. maddede çerçeve ölçü verilmiş ve özel kanunlara atıf yapılmıştır.</p> <p>Madde 75. Açıklık ve Doğruluk Esasları</p> <p>İlgililerin; işletmenin iktisadi ve mali durumu hakkında mümkün olduğu kadar doğru bir fikir edinebilmeleri için, envanter ve bilançoların ticari esaslar gereğince eksiksiz, açık ve kolay anlaşılır bir şekilde memleket parasına göre tanzimi lazımdır. Bütün aktifler, en çok bilanço gününde işletme için haiz oldukları değer üzerinden kaydolunur. Borsada kote edilen emtia ve kıymetler o günün borsa rayicine göre ve tahsil edilemiyen veya ihtilaflı bulunanlar müstesna olmak üzere, bütün alacaklar da itibari miktarlarına göre hesab edilir. Pasifler, hususiyle bütün borçlar, şarta bağlı veya vadeli olsa bile, itibari değeri üzerinden hesaba geçirilir. Ticaret şirketleriyle ticaret kurumlarının envanter ve bilançoları hakkındaki hususi hükümler mahfuzdur.</p>	<p>Madde 79. Varlıklar İle Borçların Değerleme Ölçüleri</p> <p>Duran ve dönen varlıklar Türkiye Muhasebe Standartları uyarınca bu standartlarda gösterilen ölçülere göre değerlendirilir.</p> <p>Borçlar ve diğer kalemler için de aynı standartlar uygulanır.</p>
<p>TTK’da “İktisap ve Üretim Değerleri”e ilişkin bir düzenleme mevcut değildir.</p>	<p>Madde 80. İktisap ve Üretim Değerleri</p> <p>Değerlemede uygulanacak değerlerin belirlenmesi, tanımları, kapsamı, uygulanacak kalemlerin gösterilmesi ve değişiklikler Türkiye Muhasebe Standartlarına tabidir.</p>
<p>Madde 68. Saklama Müddeti</p> <p>Defter tutmak mecburiyetinde bulunan kimse ve işletmeye devam eden halefleri defterleri son kayıt tarihinden ve saklanması mecburi olan diğer hesap ve kağıtları tarihlerinden itibaren on yıl geçinceye kadar saklamaya mecburdurlar (v.d.).</p>	<p>Madde 82. Belgelerin Saklanması. Saklama Süresi</p> <p>“...belgeler beş yıl saklanır.” Saklama süresi, ticari defterlere son kaydın yapıldığı, envanterin çıkarıldığı, ara bilançonun düzenlendiği, yıl sonu finansal tablolarının hazırlandığı ve konsolide finansal tabloların hazırlandığı ticari yazışmaların yapıldığı veya muhasebe belgelerinin olduğu takvim yılının bitişiyle başlar.</p>
<p>Madde 80.İbraz Mükellefiyeti</p> <p>Yargılama esnasında haklı bir menfaatin mevcudiyeti ispat olunur ve mahkeme bunların ibraz edilmesini gerekli görürse, yalnız ihtilaflı meseleye ilişkin kayıtların, kendiliğinden veya taraflardan birinin talebi üzerine bunların birine yahut her ikisine ait defterlerle saklanması mecburi olan kağıtların ibrazını emredebilir (vd).</p>	<p>Madde 83. Hukuki Uyuşmazlıklarda İbraz</p> <p>Ticari uyuşmazlıklarda mahkeme, yabancı gerçek veya tüzel kişi bile olsalar, tarafların ticari defterlerinin ibrazına, resen veya taraflardan birinin istemi üzerine karar verir. Hukuk Usul Muhakemeleri Kanunu’nun, muhakemeye muhtaç davalarda ihzari işlemlere ait hükümleriyle senetlerin ibraz zorunluluğuna dair olan hükümleri ticari işlerde de uygulanır.</p>

TTK	TTKT
<p>Madde 80. İbraz Mükellefiyeti Yukarıdaki maddenin aynısı.</p>	<p>Madde 85. Defterlerin Tümüyle İncelenmesi Malvarlığı hukukuna ilişkin olan özellikle de mirasa mal ortaklığına ve şirket tasfiyesine ilişkin uyuşmazlıklarda, mahkeme, ticari defterlerin teslimine ve bütün içeriklerinin incelenmesine karar verebilir.</p>
<p>TTK'da "Görüntü ve Veri Taşıyıcılara Aktarılmış Belgelerin İbrazı"na ilişkin bir düzenleme mevcut değildir.</p>	<p>Madde 86. Görüntü ve Veri Taşıyıcılara Aktarılmış Belgelerin İbrazı Saklanması zorunlu olan belgeleri, sadece görüntü veya başkaca bir veri taşıyıcısı aracılığıyla ibraz edebilen kimse, giderleri kendisine ait olmak üzere o belgelerin okunabilmesi için gerekli olan yardımcı araçları kullanıma hazır bulundurmakla yükümlüdür; icap ettiği takdirde belgeleri, giderleri kendisine ait olmak üzere bastırmalı ve yardımcı araçlara ihtiyaç duyulmadan okunabilen kopyalarını sunabilmelidir.</p>
<p>TTK'da "Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu"na ilişkin bir düzenleme mevcut değildir.</p>	<p>Madde 88. Türkiye Muhasebe Standartları Kurulunun Yetkisi Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu'na ilişkin yetkiler ve bilgiler verilmektedir.</p>

1.7.2 TTKT' ye Göre Ticari Defterlere Getirilen Yenilikler ve Genel Değerlendirmeler

- Tasarıda her tacirin ticari defterleri tutma zorunluluğu emredici olarak düzenlenmiştir.
- İşletme hesabı esası terk edilmiş, bilanço usulüne göre defter tutma zorunlu hale getirilmiştir (Bilen, 2007: 121-132).
- "İşletmenin niteliğinin ve öneminin gerektirdiği" ölçüsü ile defterlerin belirlenmesi anlayışının kaldırıldığı görülmektedir.
- Onaya tabi - beyana tabi defter ayırımının kalktığı, üç defter dışındaki (yevmiye defteri, defteri kebir ve envanter defteri) tutulacak defterlerin Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu (TMSK) tarafından bir tebliğ ile belirleneceği şeklinde düzenleme getirilmiştir.

- Tasarı, değerleme ve envanter konusunda basitleştirici yöntemleri sunmuş, detaylar için TMS' ye gönderme yapmıştır.
- Tasdike tabi olmayan defterler kavramı yerine işletmenin muhasebesiyle ilgili olmayan defterler kavramı getirilmiştir.
- Defterlerin teknolojik gelişmelere uygun olarak elektronik ortamda da tutulup saklanabileceği kabul edilmiştir. Böylelikle, vergi denetimi noktasında önemli kolaylık sağlanacaktır. E-defterlerin açılış ve kapanış tasdikinin nasıl yapılacağı Sanayi ve Ticaret Bakanlığının belirlemesine bırakılmıştır.
- Muhasebe usulünün tacirler tarafından özgürce seçilmesi yerine, tasarının 65'inci maddesiyle defterlerin tutulmasında Türkiye Muhasebe Standartları ve dolayısıyla UFRS'nin dikkate alınacağı emredici bir mahiyettedir.
- Tasarıda defter ve belgelerin saklanması TTK'nın aksine 10 yıl değil, 5 yıl olarak düzenlenmiştir.
- Tasarıda yemin sistemi kaldırılmış ve defterlerin delil kabiliyeti mahkemelere bırakılmıştır.
- Tasarıyla birlikte mevcut mevzuatta tacir olmanın sonuçlarından biri olarak düzenlenen **ticari defterlerin sahibi lehine ve aleyhine kesin delil olma yn ortadan kalkmakta**, sadece takdire bağlı delil niteliği korunmaktadır. Nitekim Tasarıda tüm ticari defterlerin açılış ve kapanış tasdiklerinin noter tarafından onaylanması hükmü getirilerek, ticari defterlere, tacirler için özel delil olma vasfı yüklenmiştir.
- Ticari defterlerle ispat usulünün kaldırılma sebeplerinden en önemlisi ticari defterlerle ispatın defterlerde yer alan kayıtların dayanağının olması halinde geçerli olduğu, bu durumda da senetle ispatın zaten mevcut bulunduğu ifade edilmektedir (şua, 2007).

- Tasarı büyük ölçüde Avrupa Birliğin üyelik sürecindeki yasal uyum çerçevesinde, İsviçre ve Alman Bilanço Hukuku kaynak alınarak hazırlanmıştır (Bilen, 2007: 121-132).

1.8 İşletmenin Muhasebesiyle İlgili Ticari Defterler

1.8.1 Yevmiye Defteri

Yevmiye defteri, kayda geçirilmesi gereken işlemlere ilişkin belgeleri, tarih sırasıyla ve madde halinde, tertipli olarak gösteren defterdir (TTK, md.70). Başka bir ifade ile yevmiye defteri işlemlerin, muhasebe terimleri ile tarih sırasına uyulmak suretiyle ve ilgili kanunlarda belirtilen kurallara uygun olarak kayıtlarının yapıldığı defterdir (Sevilengül, 2005: 68). Yevmiye defterine işlemler yevmiye maddesi ile yapılır. Yevmiye maddesi ise yevmiye defterinde iki tarih çizgisi arasında yer alan terimlerin tümünü ifade eder (Sevilengül, 2005: 69). Muhasebenin kaydetme fonksiyonu yevmiye defterleri aracılığıyla sağlanır. VUK'taki yevmiye defterine ilişkin düzenleme ile TTK' daki yevmiye defterine ilişkin düzenlemeler yevmiye defterinin tanımı, defterlerin ciltli ve takip eden sıra numaralı olması açısından paralellik göstermektedir.

1.8.2. Defter-i Kebir

Defter-i kebir, yevmiye defterine kaydedilmiş olan işlemleri buradan alarak sistemli bir surette hesaplara dağıtan ve tasnifli bir şekilde bu hesaplarda toplayan defter olarak tanımlanmıştır (TTK, md.71). Muhasebenin sınıflandırma fonksiyonu defter-i kebir aracılığıyla sağlanır.

1.8.3. Envanter Defteri

Envanter defterine işletmenin açılış tarihinde ve her hesap döneminin sonunda çıkarılan envanter ve bilançolar kaydedilir (TTK, md.72). Envanter ve bilançonun düzenlendiği tarihe bilanço günü denilmektedir (TTK, md.72). Hesap dönemi

başında işletmenin varlıkları ve kaynakları ile hesaplarda görülen değerler aynı olduğu halde, hesap dönemi sonunda işletmenin varlıklarında ve borçlarında çeşitli sebeplerle farklılıklar meydana gelmektedir.

İşletmenin bilanço günündeki mevcutlarının, alacaklarının ve borçlarının kesin bir şekilde tespit edilmesi envanter çıkarmak ile mümkün olacaktır. Saymak, ölçmek, tartmak ve değerlendirmek suretiyle işletmenin bilanço günündeki mevcutlarının, alacaklarının ve borçlarının kesin bir şekilde tespit edilmesine envanter çıkarmak denir (TTK, md.73). Kanunda aksine hüküm olmadıkça, iş yılı sonunda çıkarılacak envanter ve bilançoların gelecek iş yılının ilk üç ayı içerisinde tamamlanmış olması gerekmektedir. Kanunda iş yılı ile ifade edilen süre altı aydan az ve on iki aydan da çok olmamayı gerektirir (TTK, md.72).

1.8.4. TTK Tasarısında Envanter Defteri

Tasarının birinci kitabı beşinci kısmında ticari deftere ilişkin bilgiler açıklanırken sadece envanter defterine ayrıntılı olarak yer verilmiştir. 66. maddede “Envanter”, 67. maddede ise, “Envanteri Kolaylaştırıcı Yöntemler” düzenlenmiştir. Tasarının 66/1. maddesinde “*Her tacir ticari işletmesinin açılışında taşınmazlarını, alacaklarını, borçlarını, nakit parasının tutarını ve diğer varlıklarını eksiksiz ve doğru bir şekilde gösteren ve varlıkları ile borçlarının değerini teker teker belirten envanter çıkarır*” denilmiştir. Tasarıda envanter çıkarmanın nasıl yapılacağına ilişkin bir tanımlamaya yer verilmemiştir.

Tasarının 66/2. maddesinde tacirin açılıştan sonra her faaliyet döneminin sonunda envanter düzenlemesi gerektiği ifade edilmesinin yanı sıra faaliyet döneminin on iki ayı geçemeyeceği de belirtilmiştir.

Ayrıca Tasarının 66/2. maddesinin son cümlesinde “*envanter, düzenli bir işletme faaliyetinin akısına uygun düşen bir süre içerisinde çıkarılır*” denilmiştir. Burada “faaliyet akışına uygun bir süre” ifadesi ile envanter çıkarma işleminin ne kadar bir zamanda tamamlanması gerektiğinin sınırları belirlenmemiştir.

Tasarıda envanteri kolaylaştırıcı yöntemler hakkında bilgi verilmiştir. Envanteri kolaylaştırıcı yöntemler yukarıda da belirtildiği üzere Tasarının 67. maddesinde düzenlenmiştir. Adı geçen maddenin birinci fıkrasındaki düzenleme, envanter çıkarılırken malvarlığı mevcudunun, sondaj yöntemine (seçilen bazı varlıkları bütün kayıtlarının derinlemesine incelenmesi) göre ve genel kabul görmüş olan matematiksel ve istatistiksel yöntemler aracılığı ile tür, miktar ve değer olarak tespit edilmesinin gerekliliği şeklindedir. Ayrıca envanter çıkarmada kullanılan yöntemlerin TMS ile uyumlu olması gerektiği vurgulanmakta, belirtilen şekilde envanter çıkarılmasından elde edilen sonuç ile fiziki sayım yapılmak suretiyle envanter çıkarılmasından elde edilecek sonucun birbiri ile eş değer olacağı ifade edilmektedir. Envanteri kolaylaştırıcı bir diğer yöntem ise, bir faaliyet döneminin kapanış envanteri düzenlenmesinde TMS'ye uygun başka bir yöntemin uygulanması suretiyle, cins, miktar ve değer olarak malvarlığı mevcudunun güvenle tespiti mümkünse fiziki envanterin gerekli olmadığı şeklindedir. Envanteri kolaylaştırıcı yöntemler için yapılan üçüncü düzenleme ise, özel envantere dayalı olarak, TMS'ye uygun bir şekilde ileriye dönük tahmin yöntemleriyle, faaliyet döneminin sonunda mevcut varlıkların o faaliyet döneminin sonu itibarıyla değerlemesi doğru olarak yapılabilirse, varlıklara ilişkin envanterin yapılmasına gerek olmadığı şeklindedir.

1.9. E-Defter ve XBRL

1.9.1. Elektronik Defter

Elektronik Defter, şekil hükümlerinden bağımsız olarak, Vergi Usul Kanunu'na göre tutulması zorunlu olan defterlerde yer alan bilgileri kapsayan elektronik kayıtlar bütünüdür (361 Sıra No'lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği). Maliye Bakanlığına, E-Defter kullanımıyla ilgili hususları ayrıntılı olarak düzenleme ve uygulatma yetkisi verilmiştir. Ticari defterlerle ilgili yaptığımız tartışmayı burayla kıyaslayabiliriz. Konuyla ilgili kanun maddeleri aşağıda sunulmuştur.

Elektronik ortamdaki kayıtlar ve elektronik cihazla belge düzenleme

VUK Mükerrer Madde 242/2 “...defter, şekil hükümlerinden bağımsız olarak bu Kanuna göre tutulması zorunlu olan defterlerde yer alması gereken bilgileri kapsayan elektronik kayıtlar bütünüdür. Elektronik belge, şekil hükümlerinden bağımsız olarak bu Kanuna göre düzenlenmesi zorunlu olan belgelerde yer alan bilgileri içeren elektronik kayıtlar bütünüdür.

Elektronik kayıt, elektronik ortamda tutulan ve elektronik defter ve belgeleri oluşturan, elektronik yöntemlerle erişimi ve işlenmesi mümkün olan en küçük bilgi ögesini ifade eder.

Bu Kanunda ve diğer vergi kanunlarında defter, kayıt ve belgelere ilişkin olarak yer alan hükümler elektronik defter, kayıt ve belgeler için de geçerlidir. Maliye Bakanlığı, elektronik defter, belge ve kayıtlar için diğer defter, belge ve kayıtlara ilişkin usul ve esaslardan farklı usul ve esaslar belirlemeye yetkilidir.

(5766 sayılı Kanun’un 17 nci maddesiyle değişen paragraf, Yürürlük: 06.06.2008)*Maliye Bakanlığı; elektronik defter, belge ve kayıtların oluşturulması, kaydedilmesi, iletilmesi, muhafaza ve ibrazı ile defter ve belgelerin elektronik ortamda tutulması ve düzenlenmesi uygulamasına ilişkin usul ve esasları belirlemeye, elektronik ortamda tutulmasına ve düzenlenmesine izin verilen defter ve belgelerde yer alması gereken bilgileri internet de dahil olmak üzere her türlü elektronik bilgi iletişim araç ve ortamında Maliye Bakanlığına veya Maliye Bakanlığının gözetim ve denetimine tabi olup, kuruluşu, faaliyetleri, çalışma ve denetim esasları Bakanlar Kurulunca çıkarılacak bir yönetmelikle belirlenecek olan özel hukuk tüzel kişiliğini haiz bir şirkete aktarma zorunluluğu getirmeye, bilgi aktarımında uyulacak format ve standartlar ile uygulamaya ilişkin usul ve esasları tespit etmeye, bu Kanun kapsamına giren işlemlerde elektronik imza kullanım usul ve esaslarını düzenlemeye ve denetlemeye yetkilidir. Bu Kanununun vergi mahremiyetine ilişkin hükümleri, bu kapsamda kurulan şirketin ortak, yönetici ve çalışanları hakkında da uygulanır.”*

TTKT 64/3 Defter tutma Yükümü“Ticarî defterlerin tümü, açılış ve kapanışlarında noter tarafından onaylanır. Kapanış onayları, izleyen faaliyet döneminin altıncı ayının sonuna kadar yapılır. Şirketlerin kuruluşunda açılış onayları sicil müdürü tarafından da yapılabilir. Bu onayın noter tarafından yapıldığı durumlarda noter, odalardan getirilecek bir faaliyet onay belgesini aramak zorundadır. Türkiye Muhasebe Standartlarına göre elektronik ortamda veya dosyalama suretiyle tutulan defterlerin açılış ve kapanış onaylarının yapılıp yapılmayacağı, yapılacaksa bunun şekli ve esasları Sanayi ve Ticaret Bakanlığınca bir tebliğle belirlenir.”

TTKT 65/4 Defterlerin Tutulması“ Defterler ve gerekli diğer kayıtlar, olgu ve işlemleri saptayan belgelerin dosyalanması şeklinde veya veri taşıyıcıları aracılığıyla tutulabilir; şu şartla ki, muhasebenin bu tutuluş biçimleri ve bu konuda uygulanan yöntemler Türkiye Muhasebe Standartlarına uygun olmalıdır. Defterlerin ve gerekli diğer kayıtların elektronik ortamda tutulması durumunda, bilgilerin saklanma süresince bunlara ulaşılmasının ve bu süre zarfında bunların her zaman kolaylıkla okunmasının temin edilmiş olması şarttır. Elektronik ortamda tutulma hâlinde birinci ilâ üçüncü fıkra hükümleri kıyas yoluyla uygulanır.”

1.9.2. XBRL (Genişletilebilir İşletme Raporlama Dili)

XBRL, cari işlemlerin raporlanmasını sağlamak amacıyla finansal bilginin hazırlanmasını, yayımlanmasını ve denetlenmesini kolaylaştıran standart hale getirilmiş elektronik bir dildir. XBRL ile finansal tablolar istenilen biçime kolaylıkla dönüştürülebilmektedir. Ayrıca, büyük defter kayıtları yapılabilen, finansal tablolar hazırlanabilmekte ve kredi başvurularında XBRL sayesinde daha hızlı ve güvenilir finansal bilgiye ulaşılabilir. İşletmenin bilanço kalemlerinin tamamının izlenmesi daha kolay olmaktadır. XBRL, bir finansal kalemin nereye rapor edileceği endişesini azalttığı için kural bazlı muhasebeyi kolaylaştırır. XBRL şeffaflığı getirir ve analistlere ve diğer finansal bilgi kullanıcılarına, ilgili konuları bulmalarına yardım ederek sermaye piyasalarının etkililiğini geliştirirken, özellikle kamu vergi denetimi ve bağımsız denetime sürat kazandıracaktır (Erkuş, 2008).

1.10. Defter Tutma Yükümü İle İlgili Cezai Hükümler

1.10.1. Vergi Usul Kanunu'nda

Defterlerin hiç tutulmamasının veya bu kanun hükümlerine aykırı bir şekilde tutulmasının, VUK 30/4. maddesine göre Re'sen Vergi Tarhını gerektireceği, bunun yanı sıra, aynı kanunun 352. maddesindeki 1. derece usulsüzlüğü netice vereceği hüküm altına alınmıştır.

1.10.2. TTK Tasarısı'nda

Tasarının 562.maddesinin birinci fıkrasına göre, defterlerin ne şekilde tutulacağını düzenleyen 64, 65 ve 66. maddelerine aykırı eylemlerin, ikiyüz güne kadar adli para cezası ile cezalandırılacağı hükme bağlanmıştır.

Bu kanun hükümleri incelendiğinde, cezai hükümlerin işlerliği ve yaptırım gücü açısından VUK'un daha ön planda olduğunu görmekteyiz. Bunun en önemli nedeni, her iki kanun da Bakanlar Kurulu tarafından yürütülmesine rağmen, vergi denetim mekanizması yoluyla Maliye Bakanlığının Vergi Usul Kanunu hükümlerinin uygulanmasını belli bir ölçüde tesis etmiş olduğudur. Buna karşın Ticaret Kanunu hükümlerinin uygulanmasını tesis ve takip edecek bir kamu otoritesinin bulunmaması, sadece adli uyuşmazlıklarda işlerlik kazanması, bu kanun hükümlerinin ticari defter tutmakla yükümlü kişiler açısından zorlayıcı bir anlam taşımamasına neden olmaktadır.

BÖLÜM 2

2. TÜRKİYE FİNANSAL RAPORLAMA STANDARTLARI VE VERGİ USUL KANUNU AÇISINDAN DEĞERLEME

2.1. Türkiye’de UFRS’ye Geçiş

Uluslararası Finansal Raporlama Standartları (UFRS)’nın Türkiye tarafından benimsenmesi, finansal tabloların gerçek amacı olan kamuyu bilgilendirme fonksiyonunun yerine getirilmesi için zorunluluk arz etmektedir. Ayrıca, finansal sistemin bir parçası olabilmek, dünya oyuncularında yer alabilmek, gelişmiş ülkeler düzeyinde olabilmek, Avrupa Birliği ve Dünya uygulamalarına uyum sağlayabilmek için de adeta bir zorunluluktur.

Ocak 2005’te 91 ülke ile birlikte Türkiye’de de yürürlüğe girmiş olan Uluslararası Finansal Raporlama Standartları(UFRS) bugün itibariyle Türkiye’deki tüm işletmeler için geçerli değildir. Standartlar sadece hisse senetleri borsada işlem gören şirketler, yatırım ortaklıkları, hisse senetleri borsada işlem görsün veya görmesin tüm aracı kurumlar, portföy yönetim şirketleri ile bu işletmelerin bağlı ortaklığı, müşterek yönetime tabi ortaklığı ve iştiraki konumunda olan ve konsolidasyon kapsamı dışında tutulmuş olan şirketler tarafından uygulanacak ve bu şirketler 2005 yılından itibaren finansal tablolarını Uluslararası Finansal Raporlama Standartları(UFRS)’ na uygun şekilde hazırlayacaklardır.

Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu muhasebe standartlarının uygulanması ve yorumlanması konularında tek otorite olarak yetkilendirilmeden önce, bankalar ve diğer mali kurumların muhasebe standartlarını düzenleyen kurum olan Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurumu (BDDK) kendi muhasebe standartlarını 2002-2006 yılları arası uygulamaktaydı. BDDK, 1 Kasım 2006 tarihli Resmi Gazetede

yayımlanan yönetmeliği ile mali kurumların TMS' ye göre mali tablolarını sunmaları gerektiğini kabul etti.

Sermaye Piyasası Kurulu (SPK), 9 Nisan 2008 tarihli Resmi Gazetede yayımlanan Sermaye Piyasasında Finansal Raporlamaya İlişkin Esaslar Tebliği (SERİ: XI, NO:29)'nin 5. maddesi ile UFRS'ye aykırı olmayan TFRS'lerin esas alacağını belirtmiştir. Böylelikle, 2008 yılı itibariyle hem SPK, hem de BDDK UFRS'ye geçmişlerdi. Ne var ki, Maliye Bakanlığı halen muhasebe standartları ile ilgili düzenlemelerini gözden geçirmedir. Maliye Bakanlığı açısından Tekdüzen Hesap Planı halen geçerliliğini korumaktadır. Tüm finansal tabloların düzenlenmesi ve defter kayıtları, Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliğine göre yürütülmektedir (Aysan, 2008: 45-53). Dünya'daki örneklerine de baktığımızda, UFRS' nin ülkeler tarafından kullanılmasının karşısındaki en büyük engel, her bir ülkenin kendi ulusal yasaları olduğunu görmekteyiz (Ataman,2004:1). Ayrıca UFRS'nin kanuni yaptırımının olmaması da, standartları uygulamanın getireceği ek maddi yükümlüklerden dolayı kullanımdan kaçınmaya sebebiyet vermektedir.

Türkiye'de ve dünyada birçok ülkede halka açık işletmeler tarafından kullanılan standartlar, bu işletmelerin kamuyu aydınlatma amacına hizmet etmektedir. Ancak standartların gereklilikleriyle (konumuz açısından değerlendirme hükümleriyle) ülkelerin ulusal kanunları arasındaki farklılıklar, işletmelere ilave bir vergi yükümlülüğü getirmemekte, fakat iki farklı tablo -ve dolayısıyla iki farklı defter-hazırlamadaki karmaşayı gözler önüne sermektedir. Günümüzde UFRS'yi kabul eden ülkelerde en çok tartışılan konular, "finansal araçların finansal tablolara alınması", "gerçeğe uygun değer ölçümlenmeleri" ve "vergilendirme etkileri" dir. Söz konusu vergisel sorunlar, sadece Türkiye'de değil tüm standart uygulayıcı ülkelerin bir açmazıdır (Ataman ve Özden, 2009: 59-73).

Her ülkenin kendi muhasebe standartlarını belirlemesi doğal ve gereklidir. Bu konuda Amerika ve İngiltere gibi epey mesafe kaydeden ülkeler olduğu gibi, henüz yeni çalışmalar yapan ülkelere de rastlanmaktadır. Halen muhasebe standartları her ülke için aynı şekilde uygulanmamaktadır. Ülkeden ülkeye birçok hususta farklılık yaşanmaktadır. Bu farklılıkla esas itibariyle vergisel konularda kendini

göstermektedir. Ülkeler ulusal standartlarını beğenmemekle birlikte, diğer ülkelerin standartlarına göre daha iyi olduğunu düşünmektedirler (Ataman,2004:24). Ayrıca öteden beri uygulanagelen değerlendirme hükümlerinden vazgeçmek ve bunun yerine evrensel değerlendirme ölçüleri getirme konusunda ülkeler direnç göstermektedir.

2.2. UFRS' ye Geçişte Türkiye'de ve Dünya'da Karşılaşılan Sorunlar

Ülke yasalarında UFRS' lerin uygulanması ile ilgili bir yaptırımın olmaması, mevcut yasal düzenlemelerin değiştirilmesinin kolay olmaması, bu konuyla ilgili bir kanun değişikliğinin bir dizi başka yasal değişiklikleri de beraberinde getirmesi UFRS' lerin yaygınlaşmasını etkileyen en önemli engellerdir. Mevzuatın, standartlara göre oluşturulması çok güçtür. Bu nedenle işletmeler, mevcut mevzuata göre ayrı uygulama, UFRS'lere göre ayrı uygulama yapma sorunuyla karşılaşacaklardır

2.2.1. ABD ve Muhasebe Standartları

US GAAP (ABD Genel Kabul Görmüş Muhasebe Standartları), yaygın olarak benimsenmektedir ve UFRS'ye alternatif olarak karşımıza çıkmaktadır. Amerika'da yatırım yapacak olan yabancı işletmeler (ki buna UFRS'lere göre raporlama yapan işletmeler dâhildir) finansal tablolarını US GAAP prensiplerine göre uyarlamak zorundadır (PWC, 2010). US GAAP ile UFRS arasında yakınlaşma çalışmaları devam etmektedir.

2.2.2. Japonya ve Muhasebe Standartları

UFRS'ler ile Japon GAAP'ları arasındaki yakınlaşma çalışmalarının hızlanması için girişimler devam etmektedir. Ancak halen yabancı firmalar Japonya borsalarına girerken, ciddi engellerle ve zorluklarla karşılaşmaktadır. Japonya, dünyadaki gelişmelerden ve tecrübelerden faydalanarak Japon Muhasebe Standartlarını "mülkleştirme" eğilimindedir (PWC, 2010).

2.2.3. Çin ve Muhasebe Standartları

Çin’de UFRS’lere yönelik uyumlaştırma hazırlığı çok yönlü sürdürülmektedir. Halka açık ve büyük şirketlerin muhasebecileri ve denetçilik hakkına sahip diğer meslek mensupları, sıkı bir eğitimden geçmektedir. Çin Halk Cumhuriyeti Maliye Bakanlığı dünyada bu şekilde eğitim veren tek bakanlıktır. 2006 yılı finansal tabloları üzerinden yeni sistemde tabloların nasıl düzenleneceği sektörler ve işlemler bazında tek tek açıklanmaktadır. İlgili bakanlığı, dünya çapındaki denetim firmalarının denetçilerinden ciddi ölçülerde destek almaktadır.

UFRS’lere bu şekilde yapılan geçiş “Çin Modeli” olarak bilinmekte ve Asya-Pasifik Bölgesindeki Singapur ve Hong-Kong’da da uygulanmıştır. “Çin Modeli”nin en belirgin özelliği ulusal muhasebe standartları korunarak, bunların üzerine dünyadaki en son ve en gelişmiş uygulamaların ulusal standartlara adapte edilmesidir. Dolayısıyla bu modelde ülkeler kendi ulusal tecrübe ve alışkanlıklarından tam olarak vazgeçmeden dünyadaki gelişmelere ayak uydurmaktadır (Ayanoglu, 2007: 99-133).

2.2.4. Rusya ve Muhasebe Standartları

Rusya’da muhasebe sistemiyle ilgili en önemli sorun, yasal düzenlemeler konusunda bir belirsizliğin olmasıdır. Bu konuda Türkiye ile benzer süreç yaşadığı söylenebilir.

2.2.5. Türkiye ve Muhasebe Standartları

Türkiye’de faaliyet gösteren tüm şirketleri ilgilendiren ve UFRS’lerin uygulanmasında reform niteliğinde olan düzenleme, yeni TTKT’nin 69. maddesidir. Bu maddeye göre; yılsonu mali tablolarının TMSK tarafından yayımlanan ve UFRS’lerin çevirisi olan Türkiye Muhasebe (Finansal Raporlama) Standartlarına uygun olarak düzenlenmesi gerektiği belirtilmiştir. Dolayısıyla, yeni TTKT yürürlüğe girdiğinde Türkiye’de faaliyet gösteren tüm kuruluşların mali tablolarını TMS’ye (TFRS) ve KOBİ UFRS’ye uygun olarak hazırlaması gerekecek ve UFRS’lerin uygulanması yasal zemine oturmuş olacaktır.

Muhasebe uygulamalarında birliğin sağlanması ve mali tabloların standart biçiminde tanzimi hususunda mevcut TTK ve VUK’ da eşgüdüm yoktur. TFRS ile VUK arasındaki değerleme farklılıklarının uyumlaştırılması çalışmalarında özellikle; tutarlılık, ihtiyatlılık, dönemsellik ve özün önceliği gibi muhasebenin temel kavramları ışık tutacaktır. Kanımızca, değerleme konusunda bu kavramlardan “*Tutarlılık kavramı*”nın daha ön planda olacağı düşünölmektedir.

Tutarlılık kavramı, muhasebe uygulamaları için seçilen muhasebe politikalarının, birbirini izleyen dönemde değiştirilmeden uygulanması gereğini ifade eder. İşletmelerin mali durumunu, faaliyet sonuçlarının ve bunlara ilişkin yorumların karşılaştırılabilir olması, bu kavramın amacını oluşturur. Tutarlılık kavramı, benzer olay ve işlemlere de kayıt düzenleri ile değerleme ölçülerinin değişmezliğini ve mali tablolarda biçim ve içerik yönünden belirli bir düzeni öngörür. Geçerli nedenlerin olduğu durumlarda işletmeler, uyguladıkları muhasebe politikalarını değiştirebilirler. Fakat bu değişikliklerin ve bunların parasal etkilerinin mali tabloların dipnotlarında açıklanması zorunludur (Yarbaş, 1998: 28).

2.2.6. UFRS’ ye Geçiş Yöntemleri

Ülkeler kendi muhasebe anlayışı doğrultusunda, UFRS’nin tüm etkilerini hesaba katarak, çeşitli düzenlemelerle muhasebe standartlarına geçişi sağlamaktadırlar. Bu geçişte genellikle aşığıda yer alan üç yöntemden birisi tercih edilmektedir (Ayanoğlu, 2007: 99-133).

- Devlet, bir kereye mahsus bir kanun çıkartarak hangi özelliklerdeki işletmelerin UFRS’lere geçmesini zorunlu olduğunu belirtecek ve bu tarihten sonra yeni çıkan standartlar için herhangi bir karar alması gerekmeyecektir. Bu yöntemde ulusal koşullar göz önünde bulundurulmadan ve standartlardaki tüm düzenlemelerin işletmeler tarafından uygulanmasına gerek olup olmadığı tartışılmadan bir anda geçiş sağlanacaktır. Birçok gelişmekte olan ülke bu şekilde hareket etmiştir.

- UFRS' lere geçişte ikinci yöntem, her bir standardın ayrı bir kararla kabul edilmesidir. Avrupa Birliği ülkelerinde bu yöntem kullanılmaktadır. Böylece her bir standart değerlendirilerek, gerekli açıklamalar konularak, anlaşılması ve uygulanmasını kolaylaştırılacak şekilde yayımlanmasına imkan sağlanmaktadır. Bunun sonucu olarak da, UFRS'lerdeki değişimler sürekli olarak izlenmekte ve "gözü kapalı" kabul yerine, elden geçirilerek gerekli rötuşlar yapıldıktan sonra uygulama aşamasına geçilmektedir.
- Üçüncü yöntem ise, UFRS'lerin tam metnini veya ülke koşullarına göre uyarlanmış metnini, ulusal muhasebe standardı olarak kabul etmektir. Avustralya buna örnektir. Böylece UFRS'lere uygun ulusal standartlar oluşmuştur. Ulusal standartlar adıyla yayımlanması, ülkeye, çeşitli alternatifler içerisinde en kolay veya yakın olanını önerme ya da gerektiğinde hali hazırda uygulanan yöntemleri standartlara dahil etme özgürlüğü tanımıştır.

Gelişmiş ülkeler UFRS'lere geçişte önderlik etmektedir. Ancak ABD ve Japonya gibi bölgesel güç oluşturan ülkelerin bu konuda aceleci davranmadıkları görülmektedir. ABD'nin Finansal Muhasebe Standartları Kurulu (FASB), bir taraftan IASB'la işbirliği yapmak isterken, diğer taraftan Japonya ile olan yakınlaşması da bilinmektedir.

2.3. KOBİ'ler için UFRS

Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu (IASB)'nun KOBİ'ler için yayımlanmış olduğu standart setinin yakın gelecekte TMSK tarafından Türkçeye çevrilerek yayımlanması beklenmektedir. Özellikle, bankacılar, sigortacılar, yatırımcılar, uzmanlar ve derecelendirme kuruluşları, muhasebe standartlarının yaygınlaşmasını ve küresel bir şekilde uyumlaştırılmasını istemektedirler. Bu ihtiyaca KOBİ UFRS büyük oranda cevap verecektir. Standartların getireceği yeni mali tablo yapısının sağlayacağı faydalar yanında, KOBİ'lerde uygulanacak olması konuya daha da önem

kazandırmaktadır. Bu standartların hayata geçmesiyle birlikte ülkemizdeki KOBİ statüsündeki işletmeler de büyük ve halka açık işletmeler gibi uluslararası muhasebe sisteminin bir parçası olacaktır.

Finansal bilgilerin uluslararası düzeyde anlaşılması ve diğer şirketlerle karşılaştırılabilmesi; müşteriler, tedarikçiler, yatırımcılar ve bankalarla olan ilişkilerin gelişmesini sağlayacaktır. Bu saydığımız taraflar, UFRS ile sağlanan finansal bilgilere güvendiği takdirde, KOBİ'ler açısından; yeni tedarikçileri sağlamada, finansal kaynaklarını elde etmede, borç almanın maliyetini düşürmede, işbirliği anlaşmaları ve kazançlarını artırmada KOBİ'ler için UFRS önemli bir faktör olacaktır. KOBİ UFRS'nin uygulanmasında en önemli nedenler aşağıdaki şekilde sıralanabilir (Korkmaz ve diğerleri, 2007: 96-105):

- Finansal tabloların objektifliği, şirket bilgilerinin karşılaştırılabilirliği
- Doğru ve etkin mali raporlar-kaynakların etkin kullanımı
- Büyüme ve rekabette avantaj (satınalmalar, ortaklıklar, işbirliği anlaşmaları)
- Finansman sağlanması-borçlanma maliyetlerinde düşüş
- Şirket içi disiplin ve kontrol

2.4. Türkiye Finansal Raporlama Standartları ve Vergi Usul Kanunu'na Göre Değerleme Ölçüleri

Değerleme işlemi, muhasebe dışı envanter sayımından sonraki aşamadır. Envanterde değerlendirme, bir işletmenin varlık ve borçlarının bilanço günündeki değerlerinin tespit ve takdiridir. Değerlemenin amacı, işletmenin belirli bir andaki iktisadi ve mali durumunu gerçeğe en yakın biçimde saptamaktır. Değerleme işleminde kullanılan ölçülere göre, işletmenin finansal tablolardaki görünümü değişebilmektedir (Sürmeli ve diğerleri, 2004: 269-270).

Türk vergi mevzuatındaki değerleme ölçüleri kullanılarak oluşan kâra “Mali Kâr” denilmektedir. Mali kârın tespit edilmesinde GVK 38. maddesindeki hükümler esas alınmaktadır. Bu maddede, “*Bilanço esasına göre ticari kazanç, teşebbüsteki özsermayenin hesap dönemi sonunda ve başındaki değerleri arasındaki müspet farktır. Bu dönem zarfında sahip veya sahiplerce:*

1. İşletmeye ilave olunan değerler bu farktan indirilir;

2. İşletmeden çekilen değerler ise farka ilave olunur.

Ticari kazancın bu suretle tespit edilmesi sırasında, Vergi Usul Kanunu'nun değerlemeye ait hükümleri ile bu kanunun 40 ve 41'inci maddeleri hükümlerine uyulur.” hükmü yer almaktadır. 40.madde indirilecek giderleri, 42.madde ise gider kabul edilmeyen ödemeleri (Kanunen Kabul Edilmeyen Giderleri) sıralamaktadır. 1. bentte esasen sermaye artırımını ifade edilmek istenmiştir. 2. bentte ise, kâr payı dağıtımını kastedilmektedir. Bu kanun maddesinde dikkatimizi çeken husus, içerikte **mâli kârın** hesaplanmasına yönelik işlemler açıklanmasına rağmen, madde başlığının “bilanço esasında **ticari kazancın** tespiti” olmasının tezatlık oluşturmasıdır. Oysa ticari kazanç muhasebe ilkelerine göre tespit edildikten sonra, bu madde hükümleri yerine getirilmek suretiyle mâli kâra ulaşılmaktadır. Bu durum bize, vergi kanunlarının ticari esaslara ne derece nüfuz ettiğini göstermektedir.

Çalışmamızın bu bölümünde değerlemeye ilişkin esaslar TFRS ile karşılaştırmalı olarak incelenecektir. Kanunen Kabul Edilmeyen Giderlerin neler olduğu, Ticari Kârdan Mali Kâra Geçiş Tablosunun yer aldığı EK-1’de sunulmaktadır.

2.4.1. Vergi Mevzuatındaki Değerleme Ölçüleri

Değerleme, vergi mevzuatı açısından, vergi matrahlarının hesaplanmasıyla ilgili iktisadi kıymetlerin takdir ve tespiti olarak tanımlanmıştır (VUK md.258). VUK’da yer alan değerlendirme ölçüleri aşağıdaki gibidir.

Maliyet Bedeli (VUK 262): “Maliyet bedeli, iktisadi bir kıymetin iktisap edilmesi veyahut değerinin artırılması münasebetiyle yapılan ödemelerle bunlara müteferri bilimum giderlerin toplamını ifade eder.”

Borsa Rayici (VUK 263): “Borsa rayici, gerek menkul kıymetler ve kambiyo borsasına, gerekse ticaret borsalarına kayıtlı olan iktisadi kıymetlerin değerlemeden evvelki son muamele gününde borsadaki muamelelerin ortalama değerlerini ifade eder.”

Tasarruf Değeri (VUK 264): “Tasarruf değeri, bir iktisadi kıymetin değerlendirme gününde sahibi için arz ettiği gerçek değerdir.”

Mukayyet Değer (VUK 265): “Mukayyet değer, bir iktisadi kıymetin muhasebe kayıtlarında gösterilen hesap değeridir.”

İtibari Değer (VUK 266): “İtibari değer, her nevi senetlerle esham ve tahvillerin üzerinde yazılı olan değerleridir.”

Rayiç Bedel (VUK Mük.266): “Rayiç bedel, bir iktisadi kıymetin değerlendirme günündeki normal alım satım değeridir.” VUK’un değiştirilmeden önceki 268. maddesinde vergi değeri, bina ve arazinin rayiç bedeli olarak tanımlanmakta idi ve rayiç bedel sadece vergi değerinin tanımında yer almaktaydı. Ancak bu tanım 2002 yılında değiştirilmiştir. Dolayısıyla, mevcut kanunda halihazırda rayiç bedelle değerlendirilecek herhangi bir iktisadi kıymet bulunmamaktadır.

Emsal Bedeli ve Emsal Ücreti (VUK 267): “Emsal bedeli, gerçek bedeli olmayan veya bilinmeyen veyahut doğru olarak tespit edilemeyen bir malın, değerlendirme gününde satılması halinde emseline nazaran haiz olacağı değerdir”.

Vergi Değeri (VUK 268) : “Vergi değeri, bina ve arazinin Emlak Vergisi Kanunu’nun 29. maddesine göre tespit edilen değeridir.” Vergi Usul Kanunu’nun değerlendirme kısmında yazılı olmayan veya yazılı olup da kendi ölçüleriyle değerlendirilmesine imkân bulunamayan iktisadi kıymetlerden bina ve arazi vergi değerleriyle, diğerleri, varsa borsa rayici, yoksa mukayyet değerleri, o da yoksa emsal bedeliyle değerlendirilir (md. 289).

2.4.2. TTK'deki Değerleme Ölçüleri

Tasarıda değerlendirme ilkeleri dört başlık altında toplanmıştır:

- Genel değerlendirme ilkeleri
- Varlıklar ile borçların değerlendirme ölçüleri
- İktisap ve üretim değerleri
- Değerlemeyi basitleştirici yöntemler

Genel Değerleme İlkeleri: Finansal tablolarda yer alan varlık ve borçlara ilişkin olan değerlendirme ilkeleri aşağıda belirtilmiştir (TTKT, md.78):

- Bir önceki dönemin kapanış bilançosundaki değerler ile faaliyet döneminin açılış bilançosundaki değerler birbirinin aynısı olmalıdır. 31 Aralık tarihiyle çıkarılan kesin mizanda yer alan hesaplardan kapanış bilançosu düzenlenir ve kapanış kaydı yapılır. 1 Ocak tarihinde ise kapanış kaydında yer alan hesaplar kullanılmak suretiyle açılış bilançosu hazırlanacak ve açılış kaydı yapılacaktır. Bu nedenle bir faaliyet döneminin kapanış bilançosundaki değerleri ile onu izleyen faaliyet döneminin açılış bilançosundaki değerleri aynı olmalıdır (Özbingöl, 2008: 52-60).
- Fiili ve hukuki duruma aykırı olmadıkça, değerlemelerde işletme faaliyetinin sürekliliğinin devam ettiği düşünülür. TMS-1 Finansal Tabloların Sunuşu Standardına göre finansal tablolar işletmenin sürekliliği esas alınarak düzenlenir (Özbingöl, 2008: 52-60). Eğer işletmenin sürekliliği ile ilgili önemli belirsizlikler varsa bu belirsizliklerle birlikte yönetim, finansal tabloların süreklilik kavramına göre düzenlenmemesinin gereklerini açıklamalıdır (TMS-1, 23.paragraf).
- Bilanço kapanış gününde varlıklar ile borçlar teker teker değerlendirilir.
- Bilanço gününe kadar doğmuş olan bütün muhtemel risk ve zararlar ihtiyatlılık ilkesi gözetilerek dikkatle alınmalıdır. Doğabilecek muhtemel risk ve zararların

bilanço günü ile yılsonu finansal tabloların düzenlenme tarihi arasında öğrenilmesi bunların dikkate alınmayacağı anlamına gelmemektedir. Değerlemeye ilişkin olumlu ve olumsuz farklar dönem sonuçlarıyla ilişkilendirilirken TMS'lerdeki kıstaslara uyulacaktır (Özbingöl, 2008: 52-60).

- Faaliyet yılının gelir ve giderleri, ödeme ve tahsilât tarihine göre değil, gerçekleşip gerçekleşmemesine göre, tahakkuk ettiği dönemin yıl sonu finansal tablolarına alınır (Özbingöl, 2008: 52-60).
- Finansal tablolar önceki yıllarda uygulanan yöntemler korunarak düzenlenir. Burada tutarlılık kavramı kastedilmektedir. Finansal tabloların taşınması gereken niteliksel özelliklerinden biri karşılaştırılabilirliktir. Bir finansal tablo kullanıcı işletmelerin finansal tablolarındaki bilgileri karşılaştırarak meydana gelen değişiklikleri görmek istediğinde, finansal tabloların karşılaştırılabilmesi için uygulanan muhasebe politikalarının birbiriyle tutarlı olması gerekir. Dolayısıyla, muhasebe uygulamaları için seçilen muhasebe politikalarının değiştirilmeden birbirini takip eden dönemlerde de uygulanması gerekmektedir. Eğer bir finansal tablonun hazırlanmasında kullanılan yöntemler, takip eden dönemlerde de sürdürülmez ise, finansal tabloların karşılaştırılabilirlik özelliğinden yoksun kaldığı söylenebilecektir (Özbingöl, 2008: 52-60).

Varlıklar ile Borçların Değerleme Ölçüleri: Tasarıda varlık ve borçların bilançonun kapanış gününde teker teker değerlendirileceği ifade edilmiş ve değerlendirme ilkelerine ilişkin olarak TMS'lerde gösterilen ölçüler esas alınarak değerlendirme yapılacağı düzenlenmiştir (TTKT, md.79).

İktisap ve üretim değerleri: Yeni TTKT'de, değerlemede uygulanacak değerlerin belirlenmesi, tanımları, kapsamaları, uygulanacak kalemlerin gösterilmesi ve değişikliklerin Türkiye Muhasebe Standartlarına tabi (TTKT md.80) olduğu hükmü yer almaktadır.

Değerlemeyi basitleştirici yöntemler: Yeni TTKT'de, şartların gerçekleşmesi hâlinde Türkiye Muhasebe Standartlarında öngörülen değerlendirmeyi basitleştirici yöntemler uygulanacağı (TTKT md.81) ibaresine yer verilmiştir.

2.4.3 TMS/TFRS'lerdeki Değerleme Ölçüleri

Uluslararası Finansal Raporlama Standartlarının aynen benimsendiği Türkiye Muhasebe Standartları/Türkiye Finansal Raporlama Standartlarında birbirinden farklı değerlendirme ölçülerine yer verilmiştir. Türkiye Muhasebe Standartları Kurulunun yayımladığı kavramsal çerçevede ölçüm olarak ifade edilen değerlendirme kavramı, “finansal tablolarda yer alan unsurların bilançoda ve gelir tablosunda tahakkuk ettirilecekleri ve gösterilecekleri parasal tutarların belirlenmesi işlemi” olarak tanımlanmaktadır. Bu işlem uygulanacak ölçüm esasının da seçilmesini içermektedir (Kavramsal Çerçeve, 99. paragraf). TMS/TFRS'lerde finansal tabloların amacı, çeşitli kullanıcıların ekonomik kararlar verirken faydalanmaları için işletmenin finansal durumu, performansı (faaliyet sonuçları) ve finansal durumundaki değişiklikler hakkında bilgi sağlamak (kavramsal çerçeve, 12. paragraf) olarak ifade edilmektedir. Bilindiği gibi, finansal tablolarda sunulan bilgileri kullananlar; mevcut ve potansiyel yatırımcılar, çalışanlar, kreditorler, satıcılar, müşteriler, finansal analistler ve devlettir. Finansal tablolarda sunulan bilgilerin tüm kullanıcı kesimin bilgi ihtiyacını karşılaması gerekmektedir.

Aşağıda UFRS'de yer alan temel değerlendirme esasları açıklanacaktır. Bununla birlikte, yakında ülkemizde uygulamaya geçmesi beklenen KOBİ UFRS'de de değerlemeye ilişkin bir takım tanımlar ve açıklamalar mevcuttur. Bu nedenle yeri geldiğinde karşılaştırma yapmak açısından KOBİ UFRS'ye de değinilecektir.

KOBİ UFRS'de varlıkların mevcudiyetinin kabul edilip kayıtlara ve finansal tablolara alınmaları için koşul olarak, gelecek ekonomik fayda ve güvenilir olarak ölçümlenebilme unsurlarına dikkat çekilmiştir. Burada ölçümleme, bir iktisadi kişiliğin varlıklarını, borçlarını, gelirini ve giderlerini finansal tablolarında göstermek amacıyla, bunların “parasal tutarlarını ölçme” şeklinde tanımlanmıştır (Şensoy ve Perek, 2010: 104).

Finansal tablo unsurlarının değerlemesi ile ilgili olarak standartlarda beş temel ölçümleme esasına yer verilmiştir.

Bunlar;

- 1) Maliyet bedeli
- 2) Cari maliyet (Yenileme maliyeti)
- 3) Gerçekleşebilir değer
- 4) Gerçeğe uygun değer
- 5) Kullanım değeri

Finansal tabloların düzenlenmesinde işletmeler tarafından en çok kullanılan ölçüm esası tarihi maliyet olarak ifade edilen maliyet bedeli esasıdır. Bu değerlendirme ölçülerinden maliyet bedeli dışında kalanların tamamı cari değer ölçüsüdür.

Maliyet Bedeli (Tarihi Maliyet): Tarihi maliyet kavramı kavramsal çerçevede varlıklar ve borçlar için ayrı ayrı tanımlanmıştır. Varlıkların tarihi maliyeti “varlıkların elde edildikleri tarihte alımları için ödenen nakit veya nakit benzerlerinin tutarları ile veya onlara karşılık verilen varlıkların piyasa değerleri ” olarak tanımlanmaktadır. Borçların tarihi maliyeti ise, “borç karşılığında elde edilenin tutarı ile veya işletmenin normal faaliyetlerinden kaynaklanan borçlarda, örneğin kurumlar vergisinde olduğu gibi, borcun kapatılması için gereken nakit veya nakit benzerlerinin tutarı ile gösterilir” şeklinde açıklanmaktadır (Kavramsal çerçeve, 100. paragraf).

Cari Maliyet: Cari maliyetin esas alındığı ölçüleme biçiminde varlıklar, aynı varlığın veya bu varlıkla eşdeğer olan bir varlığın alınması için hâlihazırda gereken nakit veya nakit benzerlerinin tutarı ile gösterilirler. Borçlar, yükümlülüğün kapatılması için gereken nakit veya nakit benzerlerinin iskonto edilmemiş tutarları ile gösterilir (Kavramsal çerçeve, 100. paragraf). TMS/TFRS’lerde cari maliyet kavramına (yenileme maliyeti) TMS 2: Stoklar standardında yer verilmiştir. Buna göre, üretimde kullanılan ilk madde ve malzemelerin net gerçekleşebilir değerinin tespitinde yenileme maliyeti kullanılabilir. Standarda göre, ilk madde ve malzemelerin fiyatlarındaki azalış, malların maliyetinin net gerçekleşebilir

değerinden daha yüksek olacağını gösteriyorsa, ilk madde ve malzemelerin değeri net gerçekleşebilir değerine indirgenir.

Bu durumda ilk madde ve malzemelerin yenileme maliyeti, net gerçekleşebilir değeri yansıtan en iyi ölçü olabilir (TMS 2, 32. paragraf). İlk madde ve malzeme giderleri satışa konu bir stok unsuru değildir. Normal şartlarda üretim faaliyetlerinde kullanılan bir stok grubudur. Bu nedenle, ilk madde ve malzeme stoklarının net gerçekleşebilir değerle değerlendirilmesinde yenileme değeri net gerçekleşebilir değer olarak dikkate alınır.

Yenileme maliyetine atıfta bulunan bir diğer standart TMS 16: Maddi Duran Varlıklar standardıdır. Buna göre; maddi duran varlıklarını değerlendirmekte yeniden değerlendirme modelini seçen bir işletmenin, varlığın gerçeğe uygun değerini piyasa değerini esas alarak tespit etmesi gerekir. Ancak çeşitli nedenlerden dolayı varlığın gerçeğe uygun değerine ilişkin yeterli bilginin mevcut olmaması halinde, işletme gelir yaklaşımı veya yenileme maliyeti yaklaşımını kullanarak gerçeğe uygun değeri tahmin edebilir (TMS16, 33. paragraf).

Gerçekleşebilir Değer: Varlıklar, işletmenin normal faaliyet koşullarında, bir varlığın elden çıkarılması halinde ele geçecek olan nakit ve nakit benzerlerinin tutarıdır. Borçlar, işletmenin normal faaliyet koşullarında, kapatılmaları için ödenmesi gereken nakit ve nakit benzeri değerlerin iskonto edilmemiş tutarları ile gösterilir (Kavramsal çerçeve, 100. paragraf). Net gerçekleşebilir değer ise, işin normal akışı içinde, tahmini satış fiyatından tahmini tamamlanma maliyeti ve satışı gerçekleştirmek için gerekli tahmini satış giderleri toplamının düşülmesiyle elde edilen tutarı ifade etmektedir (TMS 2, 6. paragraf).

Gerçeğe Uygun Değer: Gerçeğe uygun değer, karşılıklı pazarlık ortamında, bilgili ve istekli gruplar arasında bir varlığın el değiştirmesi ya da bir borcun ödenmesi durumunda ortaya çıkması gereken tutardır (TMS 2, 6. paragraf). Mevcut TMS/TFRS'lerin birçoğunda gerçeğe uygun değer kavramına atıfta bulunulmakta, varlık ve borçların birçoğunun değerlendirilmesinde gerçeğe uygun değer olarak adlandırılan değer kullanılması öngörülmektedir. Gerçeğe uygun değer, varlıkların özelliği de dikkate alınarak birbirinden farklı şekillerde tespit edilebilmektedir.

Örneğin, gerçeğe uygun değer farkı kâr zarara yansıtılan finansal varlıklar ve satılmaya hazır finansal varlıkların gerçeğe uygun değerinin tespitinde piyasa değeri esas alınırken, alacakların gerçeğe uygun değerinin tespitinde iskonto edilmiş maliyet değeri esas alınmaktadır.

Gerçeğe uygun değerın güvenilir bir şekilde hesaplanamaması durumunda ise defter değeri yaklaşımı uygulanarak çeşitli düzeltmelere tabi tutulur. Defter değeri, bilançodaki bilgilerden yola çıkarak, şirketin net varlıklarının değerlendirilmesidir (Demir, 2007: 66-70).

VUK değerlendirme ölçülerinden 265. maddede tanımlanan “mukayyet değer” kavramı, “defter değeri” kavramı ile eş anlamlıdır. Nitekim mukayyet değerın tanımı şu şekilde yapılmıştır: “Mukayyet değer, bir iktisadi kıymetin muhasebe kayıtlarında gösterilen hesap değeridir” (Şensoy ve Perek, 2010: 109).

Defter değeri yaklaşımının temel zayıflığı, bilançoda raporlanan varlıkların ve yükümlülüklerin defter değerlerinin gerçeğe uygun değerlerine eşit olmamasıdır (Demir, 2007: 66-70).

Tablo 2.1: Piyasa Değerinin Defter Değerinden Farklaşmasının Nedenleri
(Demir ve Bahadır, 2007: 66-70)

<i>Piyasa Değerinin Defter Değerinden Farklaşmasının Nedenleri</i>	<i>Açıklama</i>
Varlıklar yakın bir tarihte satın alınmamıştır.	Tarihi maliyet ve cari değer arasındaki fark büyüktür.
Varlık kullanım süreleri ve oranları varlıkların değer yitirme etkilerini yansıtmamaktadır.	Varlık kullanım sürelerinin ve oranlarının seçiminde yanlışlık yapılmaktadır.
Varlıkların büyük bölümü tanımlanamayan maddi olmayan duran varlıklardan oluşmaktadır.	Maddi olmayan duran varlıklar bilançoda raporlanmamıştır.

Düzeltilmiş Defter Değeri yaklaşımı: Piyasa değeri ve defter değerinin farklılaşmasına neden olan; enflasyon, değer yitirme ve entelektüel sermaye gibi

faktörlere rağmen, defter değerleri, piyasa değerlerine yaklaşacak biçimde düzeltilerek kullanılabilir. En yaygın düzeltmeler, varlıkların:

- Yerine koyma maliyeti (replacement cost),
- Tasfiye değeri (liquidation value)
- Bugünkü değeri (present value)

tahmin edilerek gerçekleştirilmektedir (Demir, 2007: 66-70).

Kullanım Değeri: Bu değerlendirme ölçüsüne göre varlıklar, işletmenin normal faaliyet koşullarında, ileride yaratacakları net nakit girişlerinin bugünkü iskonto edilmiş değerleri ile gösterilmektedirler. Borçlar, işletmenin normal faaliyet koşullarında, kapatılmaları için ileride ödenmesi gereken net nakit çıkışlarının bugünkü iskonto edilmiş değerleri ile gösterilmektedirler (Kavramsal çerçeve, md. 100). Kullanım değeri, esas itibarıyla varlıkların geri kazanılabilir tutarlarını tespit etmekte kullanılan bir hesaplama biçimidir. Maddi duran varlıklar, maddi olmayan duran varlıklar ve maliyet modeline göre değerlendirilen yatırım amaçlı gayrimenkullerin geri kazanılabilir tutarının hesaplanmasında dikkate alınan bir ölçüm esasıdır. Kullanım değeri işletmeye özgü bir değer olup, tamamıyla işletmenin geleceğe yönelik tahminlerine dayalı olarak hesaplanmaktadır (Akbulut, 2008:1-33).

2.5. Varlıkların ve Borçların Değerlemesine Etki Eden Standartların, VUK Değerleme Hükümleri İle Karşılaştırmalı Olarak Açıklanması

Bu bölümde, TMS/TFRS ile VUK arasındaki farklar değerlendirme açısından ele alınacaktır. Karşılaştırmaya gerek görülen standartların belirlenmesinde, VUK değerlendirme hükümleriyle önemli ölçüde farklılık göstermesi ölçütü esas alınmıştır. Karşılaştırma yapılırken, standartların ve vergi mevzuatının açıklanmasına girilmeyecek olup, sadece önemli değerlendirme farklarının nerelerde oluştuğuna değinilecektir.

2.5.1. Finansal Araçlar (TMS-32, TMS-39, TFRS-7, TFRS-9) Standartı Açısından Değerleme Farkları

TMS 32’de finansal araçlar: “*Bir finansal araç, bir işletmenin finansal varlığında ve diğer bir işletmenin finansal borcunda ya da özkaynağa dayalı finansal aracında artışa neden olan herhangi bir sözleşmedir.*” şeklinde tanımlanmıştır.

TMS’ye göre finansal araçlar gerçeğe uygun değeri üzerinden gösterilmektedirler (TMS 39). Yabancı paralı finansal araçlar ise, bilanço tarihindeki gerçeğe uygun değerleri üzerinden değerlendirilmektedir (TMS 21). VUK hükümlerine göre menkul kıymetler ilk kayda alınmaları sırasında alış bedeli üzerinden değerlendirilmektedir. Ayrıca alış giderlerinin maliyete ilave edilmesi gerekmektedir. Burada sınıflama farkı oluşmaktadır (Evcı, 2008: 91).

Standart ile VUK arasında, kullanılacak döviz kuru açısından farklılık doğabilmektedir VUK’a göre, yıl içinde yabancı paraların değerlendirilmesinde döviz alış kuru dikkate alınmaktadır (VUK 130 No’lu Tebliğ). Standartta göre ise, bilanço tarihi itibarıyla kapanış kuru kullanılmaktadır.

Bankalardan elde edilen faiz gelirlerinin standartta göre anaparanın üzerine ilave edilmesi yani bankalar hesabına eklenerek muhasebeleştirilmesi gerekmez. Fakat VUK’a göre Bankalar mukayyet değer ile değerlendirilir. Faiz gelirleri ise ayrı olarak muhasebeleştirilir.

Hazır Değerler: VUK’a göre *kasa mevcutları* itibari kıymetleri ile değerlendirilir (md.284). Vergi Usul Kanunu’nun 284’üncü maddesine göre kasada bulunan TL cinsinden paralar itibari değerle değerlendirilir. Burada "itibari değer" paranın üzerindeki yazdığı olan değerdir Kasa hesabının envanter ve değerlendirilmesinde kasadaki mevcut paralar sayılarak muhasebe kayıtlarındaki kasa tutarı ile karşılaştırılır. *Yabancı paralar* borsa rayici ile değerlendirilir. Borsa rayicinin takarrüründe muvazaa olduğu anlaşılırsa, bu rayiç yerine alış bedeli esas alınır. Yabancı paranın borsa rayici yoksa, değerlemeye uygulanacak kur Maliye Bakanlığı tarafından tespit olunur (VUK md. 280). Dönem içi işlemlerde Türk Lirasına çevrimde, Maliye Bakanlığı herhangi bir

belirleme yapmadığından, 130 Sıra No'lu VUK Genel Tebliği'nde belirtildiği üzere değerlendirme kuru olarak, değerlendirme günündeki TCMB döviz alış kuru esas alınacaktır.

Menkul Kıymetlerin Değerlemesi - TMS

- **TMS'lerde Finansal Araçlara İlişkin Değerleme Ölçülerinden İtfa Edilmiş Maliyet Değeri:** Finansal varlık veya finansal borcun ilk muhasebeleştirme sırasında ölçülen değerinden anapara geri ödemeleri düşüldükten, anılan ilk tutar ile vadedeki tutar arasındaki farkın etkin faiz yöntemi kullanılarak hesaplanan birikmiş itfa payı düşüldükten veya eklendikten ve değer düşüklüğü ya da tahsil edilememe durumuna ilişkin her türlü indirimin yapılmasından (doğrudan doğruya veya bir karşılık hesabı kullanılarak) sonra geriye kalan tutar olarak tanımlanmıştır (TMS 39, paragraf 9).
- **Etkin Faiz Yöntemi:** Finansal varlık veya borcun itfa edilmiş maliyetlerinin hesaplanması ve ilgili faiz gelir veya giderlerinin ilişkili olduğu döneme dağıtılması yöntemidir.
- **Etkin Faiz Oranı:** Finansal aracın beklenen ömrü boyunca veya uygun olması durumunda daha kısa bir zaman dilimi süresince yapılacak gelecekteki tahmini nakit ödeme ve tahsilâtlarını tam olarak ilgili finansal varlık veya borcun net defter değerine indirgeyen orandır.
- **Gerçeğe Uygun Değer (GUD):** Karşılıklı pazarlık ortamında, bilgili ve istekli gruplar arasında bir varlığın el değiştirmesi ya da bir borcun ödenmesi durumunda ortaya çıkması gereken tutar şeklinde tanımlanmıştır (TMS 32, paragraf 11 ve TMS 39, paragraf 9).

TMS menkul değerleri üç türe ayırmaktadır (TMS 39).

- *Gerçeğe uygun değer farkı kâr-zararla ilgilendirilen menkul değerler:* Gerçeğe uygun değerdeki (borsa değeri) değişmeler, varlığın üzerine

yansıtılarak kâr veya zarara aktarılmaktadır. Ülkemiz uygulaması açısından bakıldığında, bu grupta hisse senetleri, özel ve kamu kesimi tahvil, senet ve bonoları ve diğer finansal varlıklar yer almaktadır (Akdoğan ve Tenker,2007: 63). Gerçeğe uygun değer farkı kâr veya zarara yansıtılan finansal varlıklar ilk edinildiğinde gerçeğe uygun değeri ile ölçülür ve kayıtlara alınır. İşlem masrafları gerçeğe uygun değere ilave edilmez. Standart ile VUK arasında çelişen bir durum söz konusu değildir. Alış bedeli, işlem masraflarını kapsamamaktadır. Her iki düzenleme, varlığın ilk kayda alınması açısından farklılık göstermemektedir. Gerçeğe uygun değer farkı kâr veya zarara yansıtılmayan finansal varlıklar izleyen dönemlerde de gerçeğe uygun değerleriyle değerlendirilir. İzleyen dönemlerde değerlendirme açısından VUK ile TMS arasında farklılık bulunmaktadır. VUK’da bu varlıkların gerçeğe uygun değeri (borsa değeri) ile değerlendirilmesi sonucu ortaya çıkan kâr veya zararlar, realize oluncaya kadar gelir veya gider olarak kabul edilmemektedir.

- *Satılmaya hazır menkul değerler:* Gerçeğe uygun değerdeki artış veya azalış doğrudan özkaynaklara yansıtılır. Satılmaya hazır finansal varlıklar ile ilgili değerlendirme farklarının özkaynaklarda raporlanması dönem kârını etkilememekte, dolayısıyla vergi mevzuatı açısından herhangi bir farklılığa neden olmamaktadır. Ancak, değer düşüklüğü zararlarının kâr/ zarara yansıtılması durumunda, vergi mevzuatı açısından kanunen kabul edilmeyen gider ortaya çıkacaktır. Vergi mevzuatı varlığın elden çıkarılması durumunda realize olan zararları, zarar olarak kabul etmemekte olup kanunen kabul edilmeyen gider olarak nitelendirmektedir (Başpınar, 2007: 42-57). Varlığı ilk defa kayda almada TMS ile VUK arasında işlem masraflarının muhasebeleştirilmesi açısından farklılık bulunmaktadır. TMS’de satılmaya hazır finansal varlıklar olarak nitelendirilen varlıkların tamamının ilk muhasebeleştirilmelerinde işlem masraflarının alış bedeline dahil edilmesi öngörülmektedir (Başpınar, 2007: 42-57).
- *Vadeye kadar elde tutulacak menkul değerler:* Burada vadeleri olan tahvil ve bono türü kıymetlerden söz edilmektedir. Bunlar başlangıçta maliyetle, daha

sonra iskonto edilmiş değerleri ile bilançoya yansıtılır. KOBİ UFRS'nin 11. ve 12. bölümlerine göre tam setten farklı olarak, finansman niteliğinde olan işlemlerin net bugünkü değerle ölçülmesi vadenin iki yıldan az olmaması koşuluyla mümkündür. Kısa vadeli işlemlerde indirgenmiş tutar borç veya alacak olarak muhasebeleştirilmektedir (Akdoğan,2010:18).

Menkul Kıymetlerin Değerlemesi-VUK

- Menkul değerlerin alınış amaçlarına bağlı olarak yapılmış bir sınıflandırma yoktur. VUK md. 279'a göre, hisse senetleri ile fon portföyünün en az yüzde 51'i Türkiye'de kurulmuş bulunan şirketlerin hisse senetlerinden oluşan yatırım fonu katılma belgeleri alış bedeliyle, bunlar dışında kalan her türlü menkul kıymet borsa rayici ile değerlendirilmektedir. Borsa rayici yoksa veya borsa rayicinin muvazaalı bir şekilde oluştuğu anlaşılırsa değerlemeye esas bedel, menkul kıymetin alış bedeline vadesinde elde edilecek gelirin (kur farkları dahil) iktisap tarihinden değerlendirme gününe kadar geçen süreye isabet eden kısmın eklenmesi suretiyle hesaplanmaktadır. Ancak, borsa rayici bulunmayan, getirisi ihraç edenin kâr ve zararına bağlı olarak doğan ve değerlendirme günü itibariyle hesaplanması mümkün olmayan menkul kıymetler, alış bedeli ile değerlendirilmektedir.
- **Alacakların Değerlemesi ve Kıst Gelir (VUK 281):** “Alacaklar mukayyet değerleriyle değerlendirilir. Mevduat veya kredi sözleşmelerine müstenit alacaklar değerlendirme gününe kadar hesaplanacak faizleriyle birlikte dikkate alınır. Vadesi gelmemiş olan senede bağlı alacaklar değerlendirme gününün kıymetine irca olunabilir. Bu takdirde, senette faiz nispeti açıklanmış ise bu nispet, açıklanmamış ise Cumhuriyet Merkez Bankasının resmi iskonto haddi uygulanır. Bankalar ve bankerler ile sigorta şirketleri alacaklarını ya Cumhuriyet Merkez Bankasının resmi iskonto haddi ya da muamelelerinde uyguladıkları faiz haddi ile, değerlendirme günü kıymetine irca ederler.”
- **Borçların Değerlemesi ve Kıst Gider (VUK 285):** “Borçlar mukayyet değerleriyle değerlendirilir. Mevduat veya kredi sözleşmelerine müstenit borçlar

değerleme gününe kadar hesaplanacak faizleriyle birlikte dikkate alınır. Vadesi gelmemiş olan senede bağlı borçlar değerleme günü kıymetine irca olunabilir. Bu takdirde senette faiz nispeti açıklanmışsa bu nispet, açıklanmamış ise Cumhuriyet Merkez Bankasının resmi iskonto haddinde bir faiz uygulanır. Banka ve bankerler ile sigorta şirketleri borçlarını, Cumhuriyet Merkez Bankasına resmi iskonto haddi veya muamelelerinde uyguladıkları faiz haddiyle, değerleme günü kıymetine irca ederler. Alacak senetlerini değerleme gününün kıymetine irca eden mükellefler, borç senetlerini de aynı şekilde işleme tabi tutmak zorundadırlar.”

- **Tahvillerin Değerlemesi (VUK 286):** “Eshamlı şirketlerle iktisadi kamu müesseseleri çıkardıkları tahvilleri itibari değerleriyle değerlemeye mecburdurlar.”

Esasında, alış bedelinin değerleme ölçüsü olarak VUK’da tanımı yapılmış değildir. Maliyet bedelinden farkı ise, sadece alış bedelini kapsamaması, satın alma ile ilgili olarak yapılan diğer giderleri kapsamamasıdır. Alış bedeli dışında yüklenen giderlerin değerlemede dikkate alınması mümkün değildir. Bu itibarla iktisaba bağlı olarak yüklenen kur farkı ve kredi faizlerinin doğrudan doğruya ilgili dönem giderlerine aktarılması gerekmektedir. Yabancı para cinsinden satın alınan hisse senetleri alış günündeki kur üzerinden Türk lirasına çevrilerek izlenmekte ve bilanço tarihinde herhangi bir değerlemeye tabi tutulmadan alış bedeli ile işlem görmektedirler. Özel sektör tahvilleri, finansman bonoları ve varlığa dayalı menkul kıymetler için borsa rayici söz konusu olmadığı için kıst getiri esasına göre değerlendirilmekte, kâr ve zarar ortaklığı belgeleri ise alış bedeli ile değerlendirilmektedir.

Ticari ve İlişkili Taraflardan (Diğer) Alacakların Değerlemesi

VUK sadece senetli alacaklara reeskont ayrılmasına izin verirken, TMS kapsamında raporlama yapan şirketlerde ise, şirketin her türlü alacağı bir finansal varlık olup raporlanma tarihindeki değerine indirgenebilmektedir. Dolayısıyla, standarda göre

satış bedelinin gerçeğe uygun değere indirgenmesinde senetli-senetsiz ayrımı yapılmamaktadır (Sağlam ve diğerleri, 2008: 54).

Alacaklar, TMS 39 Finansal araçlar: Muhasebeleştirme ve Ölçme standardına göre bir finansal varlıktır ve gerçeğe uygun değerini gösterebilmek için iskonto edilmiş maliyet bedelinin hesaplanması gerekmektedir. VUK'da bugünkü değer kavramı bulunmamasıyla birlikte, 264. maddede tanımlanan değerleme ölçütlerinden Tasarruf Değeri, alacak ve borç senetlerinin dönem sonu değerlerindeki uygulama açısından, bugünkü değer açıklamasıdır. VUK 264: "Tasarruf değeri, bir iktisadi kıymetin değerlendirme gününde sahibi için arz ettiği gerçek değerdir." şeklinde tanımlanmıştır. Bununla birlikte VUK 281 de vadesi gelmemiş olan senede bağlı alacakların değerlendirme gününün kıymetine irca olunacağı hükmünü getirmiştir. Bu hükme göre vadesi gelmemiş senede bağlı alacaklar değerlendirme gününün kıymetine indirilmektedir (Şensoy ve Perek, 2010: 112).

Standarda göre, vade tarihi henüz gelmemiş çeklerin, Alacak/Borç Senetleri hesabı altında izlenmesi gerekmektedir. Bu hesaplara aktarılan çeklerin reeskonta tabi tutulması gerekmektedir. VUK'a göre, Alınan ve Verilen çekler, itibari değer ile raporlanmaktadır. Çeklerin senet gibi işlem görmesi mümkün değildir. Ayrıca çeklerin reeskonta tabi tutulmasından doğan giderler de, KKEG olarak değerlendirilir.

Senetli alacakların değerlendirilmesi konusunda VUK ve TMS arasında bir farklılık bulunmamaktadır. VUK yabancı para üzerinden alacakların değerlendirilmesinde Maliye Bakanlığınca ilan edilen döviz alış kurunu, standart ise değerlendirme günündeki kapanış kurunu esas almaktadır. VUK'a göre, senetli ve senetsiz alacaklar mukayyet değerle değerlendirilir. Reeskont uygulaması ihtiyari olup reeskont uygulanması durumunda iç iskonto yöntemi kullanılmaktadır. Alacak senetleri reeskonta tabi tutulursa borç senetlerinin de reeskonta tabi tutulması gerekmektedir.

Yalnızca **isteğe bağlı olarak**, alacak senetleri üzerlerinde yazılı faiz oranı (yoksa TCMB reeskont oranı) kullanılarak bugünkü değere indirgenmektedir (VUK md.281). Ayrıca yabancı para cinsinden olan senetlerde senedin üzerinde bir oran

belirtilmemişse, reeskont hesaplamada faiz oranı olarak Londra Bankalar Arası Faiz Oranı (LIBOR) esas alınmaktadır. Senede bağlanmamış alacaklar için VUK'a göre reeskont hesaplanmamakta, hesaplanması halinde kanunen kabul edilmeyen gider olarak kabul edilmektedir. Standarda göre ise, etkin faiz oranının kullanılması gerekmektedir. Etkin faiz oranı, alacağın doğduğu andaki fiyatını, tahsil edilecek andaki fiyatına eşitleyen faiz oranıdır. Bir başka ifadeyle, işletmenin işlemlerini vadeli yapması durumunda, peşin satış tutarı ile vadeli satış tutarı arasındaki farkın etkin faiz oranının hesaplanmasında dikkate alınması ve bileşik faiz yönteminin uygulanması gerekmektedir.

Standart şüpheli alacaklara karşılık ayrılması kararını işletmeye bırakırken, Vergi Usul Kanunu'nda bir alacağın şüpheli alacak olarak kabul edilebilmesi ise bazı koşullara bağlanmıştır.

Standarda göre alacaklar, uygun faiz oranıyla saptanmış olan alacak tutarının bugünkü değerinden, gerekli ise tahsil edilememe karşılığı ve tahsil masrafları düşülerek değerlendirilir.

VUK'da Değersiz Alacaklar, bu mahiyete girdikleri tarihte tasarruf değerlerini kaybederler ve mukayyet kıymetleriyle zarara geçilerek yok edilirler. **VUK'da Vazgeçilen Alacaklar**, Vazgeçilen alacaklar, borçlunun defterinde açılan özel bir karşılık hesabına alınır. Bu hesaba alınan alacak, üç yıl içinde zararla kapatılmadığı takdirde dördüncü yıl kâra aktarılır. Konkordato veya sulh yoluyla alınmasından vazgeçilen alacaklar, alacaklı yönünden değersiz alacaktır. Borçlu yönünden ise hasılat (gelir) hükmündedir. **VUK'a göre şüpheli alacaklar** için değerlendirme gününün tasarruf değerine göre pasifte karşılık ayrılabilir. Sadece bilanço esasına göre defter tutan mükellefler karşılık ayrabilmektedir. Dövizde endeksli olan şüpheli alacaklar için karşılık ayrılmasına karar verilmesi durumunda, bu alacağa bağlı olarak hesaplanan kur farkları şüpheli alacak kabul edilerek karşılık ayrılması mümkündür.

2.5.2. Stoklar Standardı Açısından Değerleme Farkları

TMS 2 Stoklar standardında, stokların ilk muhasebeleştirilmesi maliyet bedeli esas alınarak yapılmaktadır. İzleyen dönemlerde değerlemede ise maliyet veya net gerçekleşebilir değerden düşük olanı ile değerlemeye tabi tutulmaktadır. **Net gerçekleşebilir değer**; bir işletmenin işin normal akışı içinde, tahmini satış fiyatından, tahmini tamamlanma maliyeti ve satışı gerçekleştirmek için gerekli tahmini satış giderleri toplamının düşülmesiyle elde edilen tutardır. İşletmenin, stokların satışından elde etmeyi beklediği net tutarı ifade etmektedir (Çalış, 2008: 82).

Maliyetin hesaplanmasında mal, hammadde veya malzeme stoklarının işletmeye getirilmesine kadar katlanılan mali fedakârlıklar (taşıma, sigorta, gümrük vb.) dikkate alınır. İskonto ve indirimler düşülür. Bununla birlikte, stokların edinilmesi sırasında katlanılan faiz stok maliyetine dahil edilemez, bu bir finansman gideri olarak kabul edilir. Vadeli alımlarda, peşin fiyat ayıklanarak faiz tutarı stoklara yansıtılmayıp, doğrudan cari yılın giderlerine dahil edilir.

VUK değerleme ölçülerinde mükerrer madde 266'da tanımlanan Rayiç Bedel “net gerçekleşebilir değer” kavramı ile karşılaştırılabilir. Rayiç Bedel kanunda; “bir iktisadi kıymetin değerlendirme günündeki normal alım satım değeri” şeklinde tanımlanmıştır. Fakat KOBİ UFRS'de “net gerçekleşebilir değer” hesaplanırken sadece satış değeri dikkate alınmakta ve satış giderleri düşürülmekteyken, rayiç bedel hem alış değerinden hem de satış değerinden hesaplanabilmektedir. Bunun yanı sıra, satış değeri hesaplanırken, satış giderlerinin düşülmesi gerektiğine dair açık bir hüküm bulunmamaktadır (Şensoy ve Perek, 2010: 104).

TMS 2: Stoklar standardına göre, stokların maliyeti; tüm satın alma maliyetlerini, dönüştürme maliyetlerini ve stokların mevcut durumuna ve konumuna getirilmesi için katlanılan diğer maliyetleri kapsamaktadır. Stokların satın alma maliyeti satın alma fiyatı, ithalat vergileri, nakliye, yükleme, boşaltma maliyetleri ile mamul, malzeme ve hizmetlerin elde edilmesi ile doğrudan bağlantısı kurulabilen diğer

maliyetleri içermektedir. Stok değerlemede ağırlıklı ortalama maliyet veya ilk giren ilk çıkar (FİFO) yöntemleri kullanılabilir.

Stokların ilk muhasebeleştirilmesi ile ilgili olarak standart ile VUK arasında herhangi bir farklılık bulunmamaktadır. Ancak, stokların edinimi ile doğrudan ilgili borçlanmanın yapılması halinde farklı uygulamalar ortaya çıkmaktadır. Borçlanma Maliyetleri standardına göre finansman giderleri sınırlı koşullarda varlık maliyetine ilave edilebilmektedir. Buna göre özellikli varlık niteliğinde olan ve satılabilir duruma getirilebilmesi uzun bir süreyi gerektiren stoklar için katlanılan borçlanma maliyetleri stok maliyetine eklenmektedir. Vergi mevzuatına göre ise, **özellikli varlık** ayırımı yapılmamaktadır. Emtianın satın alınıp işletme stoklarına girdiği tarihe kadar oluşan kur farklarının maliyete intikal ettirilmesi zorunludur. VUK'a göre, vadeli alımlarda, stokların peşin değeri ile vadeli değeri arasında bir ayırım yapılmamakta ve faturadaki tutar maliyet bedeli olarak defterlere kaydedilmektedir. Ayrıca, 238 Sıra No'lu VUK Genel Tebliği'ne göre, kredi faiz ve komisyon giderlerinin stok maliyetine yansıtılıp yansıtılmaması mükellefin tercihine bırakılırken, emtianın işletme stoklarına girdiği tarihe kadar ortaya çıkan **kur farklarının** stok maliyetine yansıtılması zorunlu tutulmuştur. Daha sonra ortaya çıkan kur farkları ile kredi faizleri ise maliyete ilave edilebileceği gibi gider olarak da muhasebeleştirilebilir.

VUK mamullerin maliyetlendirilmesinde tam maliyet yöntemini benimserken, standart, normal maliyet yöntemini benimsemiştir. Normal kapasitenin altında çalışıldığı takdirde, sabit nitelikli dönüştürme maliyetlerinin (amortisman, kira vb.) boş kapasiteye isabet eden kısmı, stok maliyetlerine yansıtılmaz, ayrıca, üretim ile ilgili olmayan, pazarlama, genel yönetim vb. gibi harcamalar da stoklara eklenemez. VUK'da, mamul maliyetinin hesaplanmasında, atıl kapasiteye isabet eden sabit giderler üretim maliyetlerine eklenmektedir. Oysa bu giderlerin standarda göre üretim maliyetlerine dahil edilmeyip doğrudan gider yazılması öngörülmektedir.

TMS'ye göre, işletmede kapasite düzeyinin düşük olması nedeniyle dağıtılmayan sabit genel üretim giderleri, sonuç hesaplarına alınmakta, dolayısıyla dönüştürme maliyetlerine dahil edilmemektedir. Vergi mevzuatında ise, boş kapasite giderlerinin

sonuç hesaplarına alınması, vergi matrahında düzeltme yapılmasını gerektirmektedir (Çalış,2008: 80).

VUK'da stokların değerlemesi maliyet esasına göre yapılmakta, stokun maliyet bedeline nazaran değerlendirme günündeki satış bedelleri %10 ve daha fazla bir düşüklük gösterdiği hallerde emsal bedeli ölçüsünün kullanılmasına izin verilmekte ve karşılık ayrılabilir. VUK, vergi ziyasına engel olmak amacıyla, emsal bedeli ölçüsünün kullanımını sıkı kurallara bağlamıştır (Çalış,2008: 82).

Stok değer düşüklüğü karşılığı ayrılması durumu, vergi mevzuatında bazı özel koşullara bağlanmıştır. Standartta ise, karşılık ayırma kararı işletmeye bırakılmıştır.

TMS 2 Stoklar standardı, stok maliyetlerine alınmaması gereken ve oluştukları dönemin gideri olarak kabul edilmesi gereken maliyetleri aşağıdaki gibi sıralamaktadır (Akdoğan, 2004:33) :

- a) Normalin üstünde yapılan ilk madde ve malzeme, işçilik ve diğer üretim maliyeti kayıpları
- b) Bir sonraki üretim aşaması için zorunlu olanlar dışında direkt depolama maliyetleri
- c) Stokların mevcut durum ve konuma getirilmesine katkısı olmayan genel yönetim giderleri
- d) Pazarlama, satış ve dağıtım giderleri
- e) Faiz Giderleri
- f) Kur Farkları
- g) Vade farkları

Ulusal mevzuatımızda, Stok Değer Düşüklüğü tutarı Karşılık Giderleri hesabı ile ilişkilendirilirken, KOBİ UFRS'nin 13. bölümünde, güvenilir bir şekilde hesaplanan

değer düşüklüğü tutarının, Satışların Maliyeti ile ilişkilendirilmesi öngörülmektedir (İbiş, 2010: 201).

Normal maliyet yönteminin esas alınması halinde üretim maliyetine yansıtılmayıp dönem gideri olarak kaydedilen sabit genel üretim giderlerinin kanunen kabul edilmeyen giderler hesabında takip edilmesi gerekmektedir. Çünkü vergi kanunumuz üretimle ilgili tüm giderlerin üretim maliyetine ilave edileceğini açıklamıştır.

2.5.3. Yatırım Amaçlı Gayrimenkuller Açısından Değerleme Farkları

TMS 40 Yatırım Amaçlı Gayrimenkuller standardına göre, yatırım amaçlı gayrimenkuller başlangıçta elde etme maliyetiyle değerlendirilir. İşlem maliyetleri elde etme maliyetine dahil edilir (Yücel, 2008: 1-15). Finansal kiralama vasıtasıyla elde edilmiş ise, finansal kiralama ödemelerinin bugünkü değeri ile varlığın gerçeğe uygun değerinden küçük olanı ile değerlendirilir ve işlem maliyetleri bu değere ilave edilir. İlk değerlemeden sonraki değerlemelerde yatırım amaçlı gayrimenkuller, elde etme maliyeti veya gerçeğe uygun değerle değerlendirilir. Ancak, elde etme maliyeti ile değerlendirilen yatırım amaçlı gayrimenkullerin dipnotlarda açıklanmak üzere gerçeğe uygun değerle değerlendirilmeleri gerekmektedir. Ayrıca, gerçeğe uygun değer güvenilir olarak tespitinin mümkün olmadığı durumlarda elde etme değeriyle değerlendirilmesi zorunludur (Sayar, t.y.: 8-9).

VUK'da gayrimenkullerin değerlendirilmesi ile ilgili olarak maliyet esası benimsenmiştir. VUK'a göre, gerçeğe uygun değer yönteminin uygulanması halinde ortaya çıkan kayıplar kanunen kabul edilmeyen gider, kazançlar ise vergiye tabi olmayan gelir olarak nitelendirilmektedir.

Peşin satın alınan gayrimenkullerin ilk muhasebeleştirilmesi açısından standart ve VUK arasında farklılık bulunmamaktadır. Ancak, varlığın vadeli alınması durumunda maliyet bedeli, vade farkı kadar farklılaşabilecektir.

2.5.4. Maddi Duran Varlıklar Standardı Açısından Değerleme Farkları

TMS 16'ya göre, maddi duran varlıklar (yıpranmaya tabi olmayan arsa ve sanat eserleri hariç), toplam yıpranma payları (birikmiş amortismanlar) ve varsa kalıcı değer kayıpları düşülerek bilançoda gösterilmektedir. Ömür tahminleri gerekli görülürse yenilenebilmektedir.

Amortisman hesabında ömür sonu değeri düşülmektedir. İstenilen amortisman yöntemi ve uygun süresi bir muhasebe politikası olarak şirketçe belirlenmektedir. Önemli kalemlerde ilk yıl için kısmi amortisman hesaplanmalıdır.

Standarda göre, maddi duran varlıklarda, eğer belirlenebiliyorsa, değer artışları varlıklara yansıtılabilmektedir. Bu durumda ortaya çıkan fark olumlu ise özkaynaklara, olumsuz ise cari yıl giderlerine yansıtılır (Kaval ve diğerleri, 2008: 163).

Vergi mevzuatında, maddi duran varlıkların yeniden değerlemesine izin verilmemektedir (Kaval ve diğerleri, 2008: 163). Aynı şekilde, KOBİ UFRS'nin 17. bölümünde de yeniden değerlendirme modelininin uygulanmayacağını görmekteyiz. Böylelikle bu konuda KOBİ UFRS ile vergi mevzuatı paralel uygulama içindedir.

Standart hükümleri, genel yapısı olarak mevcut uygulama ile uyumludur. Ancak bazı maddeler açısından farklılıklar bulunmaktadır. Örneğin, maddi duran varlıklarda amortisman ayırma yönteminin faydalı ömre göre belirlenmesi, amortisman ayırmada kıst yöntemin uygulanması, maddi duran varlık maliyetine dahil edilen finansman giderlerinin bundan sonra özellikli varlık olmadığı sürece maliyete dahil edilemeyeceği ve doğrudan finansman gideri yazılacağı hususu, varlıklarda değer azalışı olması durumunda karşılık ayrılacağı hususu uygulamaya gelen yenilikler olarak sıralanabilir (Akdoğan,2004:40).

Maddi Duran Varlıkların raporlamasında dikkat edilmesi gereken nokta, stoklarda da bahsedildiği gibi vade, kur farkı, faiz gibi kalemlerin maliyetlere dahil edilememesidir. Bunlar finansman işlemi olarak nitelendirilen kalemler olduğundan,

gelir tablosunda finansman gideri olarak muhasebeleştirilirler. Ancak, yapımı belirli bir süre alan varlıklarda (inşaat işleri vb.) oluşan finansman giderleri maliyete ilave edilerek aktifleştirilebilirler. Vadeli olarak alınan maddi duran varlıklar bugünkü değerine indirgenmekte ve o şekilde muhasebeleştirilmektedir.

VUK hükümlerine göre vade farkı, iktisadi varlığın maliyetine ilave edilmektedir. Bu nedenle, gider olarak yazılan vade farkının nazım hesaplarda izlenerek, dönem kârı hesaplanırken vergi matrahına ilave edilmesi gerekmektedir. VUK'un 163 ve 187 Sıra No'lu Genel Tebliği'nde yatırımın finansmanında kullanılan kredilere ilişkin faiz ve kur farklarının, iktisadi kıymetin aktifleştirildiği dönem sonuna kadar maliyetine ilave edilmesi ve daha sonraki dönemlerde ise mükellefin tercihine bağlı olarak maliyetle ya da dönem giderleriyle ilişkilendirilmesi vurgulanmıştır.

Standart kapsamında giderleştirilmesi gereken kur farkları, vade farkları ve kredi faizleri VUK'a göre maliyete ilave edilmekte ve amortisman tabi tutar bu giderleri de içermektedir.

Değeri belli bir tutarı aşmayan maddi duran varlık alımı ile ilgili olarak VUK'un aksine, standart hükümlerine göre, maddi duran varlık niteliğinde olan iktisadi kıymetlerin değerine bakılmaksızın aktifleştirilmesi gerekmektedir(Kaya, 2007: 74).

AMORTİSMAN: Vergi Usul Kanunu faydalı ömrün belirlenmesinde, Maliye Bakanlığını yetkili merci olarak belirlemiş ve Maliye Bakanlığı'nca belirlenecek faydalı ömürleri kullanmayı zorunlu kılmıştır. Ancak Türkiye Muhasebe Standartları bir varlığın ekonomik ömrü ile faydalı ömrünü birbirinden ayırmıştır. TMS'ye göre raporlama yapan işletmeler, maddi duran varlıklarının faydalı ömürlerini kendileri belirleyebilecek ve buna göre amortisman ayırabileceklerdir. Ayrıca her hesap döneminde gözden geçirilerek değişikliklerin kayıt altına alınması sağlanacaktır (Akdoğan, 2007: 105) .

TMS'ye göre binanın amortismanı hesaplanırken arazinin değerinin (tükenmeye tabi varlık olmadığından) ayrılması gerekmektedir. Toplu yapılan alımlarda, ekonomik ömürler aynı olmadığından, her bir unsurun ayrı olarak amortisman ayrılmalıdır (Çalış, 2008: 90).

TMS, VUK'a göre daha çeşitli amortisman ayırma yöntemleri sunmaktadır. Ayrıca bu yöntemler arasında geçişler esnek tutulduğundan, değerlemede mevcut duruma nazaran önemli farklılıklar oluşturabilecektir. Ayrıca TMS, amortisman süresinin belirlenmesini işletmelere bırakmakta ve TMS 8 uyarınca da faydalı ömrü kontrol mekanizması getirmektedir. Bu durum VUK'da, Maliye Bakanlığı tarafından düzenlenmektedir. Bunun yanısıra standartta, kıst amortisman uygulaması binek otomobillerle sınırlı kalmamaktadır.

Maddi duran varlıkların ilk muhasebeleştirilmeleri ve sonradan ortaya çıkan giderler ile ilgili olarak Standart ile VUK arasında çelişen bir uygulama söz konusu değildir.

KOBİ UFRS açısından karşılaştırma yaptığımızda, KOBİ UFRS'de "amortisman tabi tutar" belirlenirken kalıntı değerini düşülmesi gerekmektedir. Ancak VUK'da tanımı yapılan "hurda değeri" ile, standartlardaki kalıntı değeri arasında büyük farklılıklar bulunmaktadır.

TMS 23 Borçlanma Maliyetleri standardına göre, maddi duran varlığın edinimi ile doğrudan ilgili kredilerin faiz, komisyon, kur farkı gibi borçlanma maliyetlerinin dönem gideri olarak finansman giderlerinde muhasebeleştirilmesi gerekir. Temel yöntem olarak adlandırılan bu yöntemin tek istisnası maddi duran varlığın "özellikli varlık" niteliği taşıması durumudur. Maddi duran varlık "özellikli varlık" niteliği taşıyorsa bu durumda, yatırım döneminde bu giderler maliyet bedeline ilave edilmektedir. KOBİ UFRS'de ise, borçlanma maliyetlerinin tamamı gider olarak kaydedilir, varlığın maliyetine dahil edilemez.

VUK'da ise maddi duran varlıkla doğrudan ilgili bir kredinin, o varlığın yatırım dönemine düşen kısmının duran varlığın maliyetine eklenmesi gerekmektedir. Varlık aktife girdikten sonra ise finansman giderlerinin varlığın maliyet bedeline ilave edilmesi veya dönem gideri olarak muhasebeleştirilmesi konusu mükelleflerin seçimine bırakılmaktadır.

VUK'da yer almayan fakat Standartta yer alan bir diğer uygulamaya göre, bir varlığın net defter değerinin geri kazanılabilir tutarını aşmış olması durumunda, o varlığın değer düşüklüğüne uğradığı kabul edilmekte olup değer düşüklüğü karşılığı

ayrılması gerekmektedir. Bu düzenlemeden amaç; varlığın, geri kazanılabilir tutarından daha yüksek bir değerle izlenmesini önlemektir. **Geri kazanılabilir tutar**, bir varlığın veya nakit yaratan birimin satış maliyetleri düşülmüş gerçeğe uygun değeri ile kullanım değerinden yüksek olanıdır. **Kullanım değeri** ise, bir varlığın sürekli kullanımından ve faydalı ömrü sonunda elden çıkarılmasından elde edilmesi beklenen nakit akımlarının tahmin edilen bugünkü değeridir (Gökçen ve diğerleri, 2006: 300-301).

KOBİ UFRS'nin 27. bölümünde satış maliyetleri düşülmüş gerçeğe uygun değerın tespitinde belli bir hiyerarşi getirilmiştir. Buna göre, satış anlaşmasındaki fiyat, aktif bir piyasadaki piyasa fiyatı ve son olarak benzer varlıklarla ilgili güncel işlemlerin sonuçları dikkate alınmaktadır. Görüldüğü gibi son sıradaki değer kanıtı, VUK'daki "emsal bedel" kavramı ile benzerlik göstermektedir. VUK'a göre emsal bedeli, bir iktisadi kıymetin benzerlerine göre piyasada sahip olduğu satış bedelidir. Ancak emsal bedelde satış değeri hesaplanırken, satış giderlerinin düşülmesi gerektiğine dair açık bir hüküm bulunmamaktadır (Şensoy ve Perek, 2010: 110).

Maddi duran varlıklar için değer düşüklüğü karşılığının hesaplanması ve kayıtlara alınması halinde, varlığın net defter değeri değişmekte, dolayısıyla izleyen dönemlerde ayrılacak amortisman tutarında da VUK'a nazaran değişiklik olmaktadır.

Mevcut muhasebe uygulamasına getirdiği değişiklikler şu şekilde ifade edilebilir; maddi duran varlıklarda amortisman ayırma yönteminin işletme tarafından belirlenmesi, amortisman ayırmada kıst yöntemin uygulanması, maddi duran varlık maliyetine dahil edilen finansman giderlerinin bundan sonra özellikli varlık olmadığı sürece maliyete dahil edilemeyeceği ve doğrudan finansman gideri yazılacağı hususu, varlıklarda değer azalışı olması durumunda karşılık ayrılacağı hususu ve maddi duran varlıkların yeniden değerlemeye tabi tutulabileceği hususları uygulamaya gelen yenilikler olarak sıralanabilir (Akdoğan, 2007: 18).

Maliyetin hesaplanma biçimi ve keza yapılmakta olan yatırımlara bu yatırım ile ilgili kredinin faizinin yansıtılması hususunda VUK ile TMS arasında paralellik

bulunmaktadır. Normal amortisman veya azalan bakiyeler yöntemi kullanılabilir. Amortisman süreleri VUK tarafından belirlenmektedir. Kısmi amortisman gibi bir uygulama istisnalar dışında (binek otoları) bulunmamaktadır ve ilk yıl için tam yıllık amortisman hesap edilmektedir. Kalıcı değer düşüklüğü, ekonomik ömrün gözden geçirilmesi gibi hususlara yer verilmemiştir.

KOBİ UFRS ile VUK'un karşılaştırmasını yapacak olursak farklar ayrıntıda göze çarpmaktadır. KOBİ UFRS 17. bölümün 10/c bendine göre KDV, maliyete dahil edilmemekte ama iade edilmeyen KDV dahil edilebilmektedir. Bu durumda banka ve sigorta şirketleri KDV'ye tabi olmadıklarından ödedikleri KDV'yi maliyete ekleyecekler, bununla birlikte tüm yükümlüler, binek otomobillerinin KDV'sini yasa uyarınca hesaplanan KDV'den indiremeyeceklerinden taşıtın maliyetine ekleyebileceklerdir. Ancak VUK'un 270. maddesine göre, noter, tapu, mahkeme, kıymet takdiri, komisyon ve tellaliye giderleri ile emlak alım ve özel tüketim vergilerinin, maliyete dahil edilmesi veya genel gider olarak kaydedilmesi mükellefin seçimine bırakılmaktadır. İndirilmeyen KDV'nin, VUK'a göre mükellefin seçimine bırakıldığı düşünülebilir. Nitekim Özel Tüketim Vergileri de mükellefin seçimine bırakılmıştır. Oysa standarda göre bir takım unsurların maliyete yüklenmesi zorunludur. Başka bir fark ise, VUK, borçlanma maliyetlerinden aktife girdiği dönemin sonuna kadar olanları maliyet bedeline dahil ederken, KOBİ UFRS tüm borçlanma maliyetlerini oluştukları dönemde kâr veya zararda gider olarak muhasebeleştirilmektedir (Şensoy ve Perek, 2010: 119).

2.5.5 İştiraklerdeki Yatırımlar Standardı (TMS-28) Açısından Değerleme Farkları

İştirak tanımında öne çıkan kavram önemli etki kavramıdır. **Önemli etki**, yatırım yapılan işletmenin finansal ve faaliyet politikalarına, kontrol yetkisi olmaksızın katılma yetkisini ifade etmektedir. Standart önemli etki üzerinde durmakta ve bu etkinin en az %20 oranında bir oy hakkına sahip olunması halinde sağlanabileceğini vurgulamaktadır. Oysaki Tekdüzen Hesap Planında bu oran en az %10 olmakla birlikte önemli etkiye yer verilmemiş sadece yönetime ve ortaklık politikalarının belirlenmesine katılmak üzere yapılan yatırımlar şeklinde tanımlanmakla

yetinilmiştir. TMS'ye göre, iştiraklerin muhasebeleştirilmesinde öz kaynak yönteminin kullanılması gerekmektedir. Öz kaynak yöntemi; iştirakteki yatırımın başlangıçta elde etme maliyeti ile muhasebeleştirilerek, sonrasında bu tutarın yatırım yapılan iştirakin net varlıklarında yatırımcı işletmenin payına düşen kısmı yansıtacak şekilde düzeltildiği ve böylece yatırımcı işletmenin kâr veya zararının yatırım yapılan işletmenin kâr veya zararından kendisine düşen payı kapsadığı muhasebeleştirme yöntemidir. Bu yöntemle göre iştirak yatırımı elde etme maliyeti üzerinden kayıtlara alınır (TMS 28, 2.paragraf)

Özün önceliği ilkesine göre iştirakin öz sermayesinde meydana gelen kâr dışındaki nedenlerden kaynaklanan artışlardan işletmeye düşen pay, iştirakler hesabına karşılık sermaye yedeklerine eklenir ve TFRS 1'e göre özkaynaklar değişim tablosunda açıklanır (Türel ve Şenyiğit,2005).

VUK'a göre hisse senedi çıkartan iştiraklerdeki sermaye payları hisse senetlerinin alış değeriyle, diğerleri kayıtlı değeriyle izlenmektedir. İştirakler maliyet bedeli üzerinden izlenmektedir. İştirak paylarından sağlanan temettüer ise ilgili dönemin gelir tablosunda gösterilir. Dağıtılmayan kârlardan işletmenin payına düşen miktara herhangi bir işlem yapılmaz. Oysaki özkaynak yönteminde, ana şirketin yatırım yapılan şirketin kâr veya zararındaki payı, gerçekleşmiş kâr ya da zarar gibi kabul edilir.

İştiraklerdeki değer düşüklükleri için ayrılan karşılıklar, VUK açısından kanunen kabul edilmeyen gider olarak kabul edilmektedir. Bundan dolayı vergi matrahının tespitinde bu karşılıkların ilave edilmesi gerekmektedir. Karşılıklar mukayyet değerleri ile değerlendirilmektedir.

2.5.6. Maddi Olmayan Duran Varlıklar Standardı (TMS 38)

Açısından Değerleme Farkları

Maddi olmayan duran varlıklar, bir harcama şeklinde ortaya çıkan ve fiziki yapıya sahip olmayan duran varlıklardır. TMS'ye göre, bir varlığın maddi olmayan duran varlık olarak tanımlanabilmesi için:

-Belirlenebilirlik,

-Kontrol ve

-Gelecekte ekonomik yönden yararlı olması şartlarını taşıması gerekir (TMS 38, paragraf 11-17).

Bu şartlardan belirlenebilirlik, işletmenin diğer varlıklardan ayrıştırılabilir olmasını ifade etmektedir. Kontrol ise; işletmenin maddi olmayan duran varlığının, üçüncü kişilerin kullanımına kapalı tutulması veya mahkeme kararı ile kullanımının engelleniyor olması anlamına gelmektedir. Ekonomik yönden yarar sağlamak, bir varlığın gelecekte işletmeye fayda sağlamasını ifade etmektedir (Çalış, 2008: 108).

Bunların yanında bir varlığın "Maddi Olmayan Duran Varlık" olarak muhasebeleştirilebilmesi için Türkiye Muhasebe Standartları iki şart belirlemiştir (Çalış, 2008: 108):

- Varlıkla ilişkilendirilen beklenen gelecekteki ekonomik yararların işletme için gerçekleşmesinin muhtemel olması ve
- Varlığın maliyetinin güvenilir bir şekilde ölçülebilmesidir.

VUK'a göre, maddi olmayan varlıklar maliyet değerle ile bilançoya yansıtılmakta ve amortismanına tabi tutulmaktadır. VUK'un İlk Tesis ve Taazzuv Giderleri ve Pestamallıklar başlıklı 282'inci maddesinde; "İlk tesis ve taazzuv giderlerinin aktifleştirilmesi ihtiyaridir" açıklaması yapılmaktadır. VUK hükümlerine göre işletmeler bu giderleri aktifleştirerek bilançolarında takip edebilecekleri gibi dönem gideri olarak gelir tablosu hesaplarında da izleyebilmektedirler.

Maliye Bakanlığı ayrıca ilk tesis ve taazzuv giderleri, araştırma ve geliştirme giderleri gibi giderlerin aktifleştirilmesi durumunda bu giderlerin beş yıl içinde itfa edileceğini öngörmektedir. Halen ülkemiz uygulamasında maddi olmayan duran varlıklar kapsamında yer alan bu tür aktifleştirilmiş giderler, TMS 38: Maddi Olmayan Duran Varlıklar standardına göre maddi olmayan varlık olarak kabul

edilmemektedir. Belirli koşullarda sadece geliştirme maliyetlerinin aktifleştirilmesine izin verilmektedir.

Maddi olmayan duran varlıklar için itfa yöntemleri, TMS’de VUK’a göre daha çeşitlidir. Vergi Usul Kanunu’nda maddi olmayan duran varlıklar için değer dūřüklüęü uygulaması söz konusu değildir. Maddi olmayan duran varlık kapsamına giren bilgisayar yazılımları, haklar gibi varlıkların faydalı ömürleri ve normal amortisman oranları Maliye Bakanlığı tarafından tespit edilmiştir. Muhasebe standartlarına göre varlıkların amortisman oranının, faydalı ömürleri dikkate alınarak, işletme tarafından tespit edilmesi gerekmektedir.

VUK’a göre kurumların, hesap dönemi içerisinde gayri maddi hakka yönelik yaptıkları araştırma ve geliştirme harcamaları, ister aktifleştirilsin ister doğrudan gider yazılsın, ilgili dönemde yapılan Ar-Ge harcamalarının tamamı üzerinden % 40 oranında Ar-Ge indirimi ayrıca hesaplanacak ve indirim konusu yapılacaktır. Dolayısıyla tamamı gider kaydedilen harcamalar için her 100 birimlik harcamada 140 birim matrah avantajı sağlanmaktadır. Bu nedenle işletmeler Ar-Ge indiriminden yararlanarak vergi avantajı sağlamak için araştırma geliştirme harcamalarını giderleştirmeyi tercih etmektedir. Bu durum standardın getirmiş olduğu düzenlemelerle örtüşmemektedir (Bülbül,2007).

VUK’a göre maddi olmayan duran varlıklar yeniden değerlemeye tabi tutulamamaktadır. Standarda göre ise maddi olmayan duran varlıklar yeniden değerlemeye tabi tutulabilmektedir.

KOBİ UFRS açısından baktığımızda, TMS 38’den farklı olarak yeniden değerleme yöntemi uygulanmamaktadır. Bütün araştırma geliştirme harcamaları gider olarak yazılmaktadır. Aktifleştirme yapılamamaktadır. TMS 38’de ise geliştirme giderleri aktifleştirilirken, araştırma giderleri doğrudan sonuç hesaplarında gider olarak muhasebeleştirilmektedir (Akdoğan, 2010: 21).

2.5.7. İşletme Birleşmeleri Standardı-Şerefiye-Açısından Değerleme Farklar

Standarda göre şerefiye, ilk muhasebeleştirmede maliyet esasına göre değerlendirilmektedir. İzleyen dönemlerde düzenli olarak değer düşüklüğü testine tabi tutulmakta (TMS-36 Varlıklarda Değer Düşüklüğü standardı çerçevesinde), varsa birikmiş değer düşüklüğü karşılığı indirildikten sonraki maliyeti ile değerlendirilmektedir.

Şerefiye amortismanına tabi tutulmamaktadır. Ayrıca negatif şerefiyenin de doğrudan gelir yazılması gerekmektedir (Akdoğan,2004:57). Buna karşın, KOBİ UFRS'nin 19. bölümünde kolaylık olması açısından, şerefiyeler için amortisman ayrılması düzenlemesi getirilmiştir. Süre olarak 10 yıl öngörülmüştür. Ayrıca, satınalma maliyetine, tam setin aksine, işlem maliyetleri de dahil edildiği gibi, azınlık paylarına istenirse şerefiyeden de pay verilebilecektir (Akdoğan,2010:22). 2012 yılında yürürlüğe girmesi beklenen KOBİ UFRS'de, değer düşüklüğü hesaplamalarında da daha kolay yöntemler tercih edildiği görülebilmektedir.

Şerefiyede ortaya çıkan değer düşüklüğü zararı, doğrudan gelir tablosunda raporlanmakta, izleyen dönemlerde değer düşüklüğü karşılığının iptaline de izin verilmemektedir. Bir işletmenin satın alınması veya işletme birleşmelerinde negatif şerefiyede ortaya çıkabilmektedir. **Negatif şerefiye**, edinilen işletmenin tanımlanabilir varlıkları, yükümlülükleri ve koşullu yükümlülüklerinin net gerçeğe uygun değerindeki payının birleşme maliyetini aşan kısmı olarak tanımlanmaktadır. Negatif şerefiye doğduğu dönemde gelir tablosunda gelir olarak raporlanmaktadır.

VUK'a göre, gerçek veya tüzel kişilerde peştemallıklar mukayyet (kayıtlı) değerleriyle değerlendirilir ve beş yıl içinde itfa edilmesi gerekmektedir (md.282). Şu kadar ki, bir bilançoda bu kalemin oluşabilmesi için, mutlaka başka bir şirketin tüzel kişiliği ortadan kaldırılarak bilanço sahibi şirket tarafından satın alınmış olması gerekmektedir (Vergi Usul Kanunu'na göre konsolide tablo kavramı yoktur).

VUK'a göre şerefiye, amortismanına tabi tutulmaktadır. Oysa standartta, amortisman değil, değer düşüklüğü testine tabi tutulması öngörülmüştür.

2.5.8. İnşaat Sözleşmeleri Standardı Açısından Değerleme Farkları

Standart; bir inşaat sözleşmesinin, sonucu güvenilir biçimde öngörülebiliyorsa, inşaaata ilişkin gelir ve maliyetleri bilanço günü itibariyle sözleşmeye konu işin tamamlanma yüzdesi yöntemine göre muhasebeleştirileceğini ifade etmiştir. Standart metninde yer alan, güvenilir biçimde öngörülebilmeden kasıt; sözleşme gelirinin güvenli bir şekilde tespit edilebilir olması, işin bitiminde elde edilebilecek olması ve işin tamamlanma aşamasının bilanço gününde tespit edilebilir olmasıdır (Tunç, 2007: 84-93).

Bazı durumlarda hakediş olarak ödenen miktardan daha fazla tutarın gelir olarak gösterilmesi olasıdır. Bunun nedeni söz konusu dönemde planlanandan daha fazla iş yapılması neticesinde, tamamlanan oranın toplam gelir ile çarpımı sonucunda ulaşılan tutarın daha büyük bir tutar olarak meydana gelmesidir. Bu durumda işin bütünü açısından ek bir ödeme söz konusu olmamakla birlikte dönem bazında bir düzeltme yapılması gerekmektedir (Göğüş, 2006: 84).

VUK hükümleri çerçevesinde işletmenin kazancı isin bittiği yıl hesaplanmakta ve o dönemin geliri olarak kabul edilmektedir. Ülkemizde yıllara yaygın inşaat taahhüt ve onarım işlerine ait gelir ve maliyetlerin hesaplanmasında, tamamlanmış sözleşme yöntemi esas alınmaktadır. Böylece, belli bir dönemin gider ve zararlarının aynı dönemin gelir ve kârları ile karşılaştırılmasını ifade eden dönemsellik ilkesine aykırı hareket edilmiş olmaktadır. Bu yöntem nedeniyle işletmenin gelir tablosunda, geçici kabulün yapıldığı döneme kadar dönem kârı yer almamakta ve sanki hiç kâr edilmemiş gibi görünmektedir. Tamamlanma yüzdesi yönteminin uygulanması ile birlikte bu sorunlar ortadan kalkmaktadır. Bu yöntem ile işletmenin faaliyetinden elde ettiği gelir işin tamamlanma dönemine dağıtılmış olmaktadır (Evcı, 2008: 73). KOBİ UFRS'de tam setten farklı olarak inşaat sözleşmeleri standart hükümleri 23. bölümde, yani "Hasılat" standardı başlığı altında yer almaktadır.

2.5.9. Varlıklarda Değer Düşüklüğü Standardı Açısından Değerleme Farkları

Bu standart, işletmede bir varlığın değerinin, net defter değerinin altına düştüğünde uygulanacak kuralları ortaya koymaktadır. Bir varlığın net kullanım veya satış değeri, net defter değerinin altına düşerse işletmenin değer düşüklüğü zararını kabul etmesi gerekmektedir. Aynı zamanda bu standart, değer düşüklüğü zararının ne zaman iptal edileceği konusuna da açıklık getirmektedir. Standart maddi duran varlıkların kayıtlı değerinin, geri kazanılabilir değerinden daha fazla olmaması gerektiğini vurgulamakta ve varlığın geri kazanılabilir değerini nasıl hesaplanacağını açıklamaktadır.

Standartta **geri kazanılabilir değer**, bir varlığın veya nakit yaratan birimin satış maliyetleri düşülmüş gerçeğe uygun değeri ile kullanım değerinden yüksek olanı olarak tanımlanır. Nakit yaratan birim ise, diğer varlıklardan veya varlık gruplarından sağlanan nakit girişlerinden büyük ölçüde bağımsız bir nakit girişi yaratan belirlenebilir en küçük varlık grubu şeklinde açıklanmaktadır.

Standartta yer alan açıklamalar doğrultusunda geri kazanılabilir değer hesaplandıktan sonra varlığın ya da nakit yaratan birimin defter değeri ile karşılaştırılır. Varlığın defter değeri; varlığın maliyet bedelinden, birikmiş amortisman ve geçmiş dönemlerde kaydedilen değer düşüklüğü zararlarının indirilmesiyle bulunur. Bulunan bu değer geri kazanılabilir değerden yüksekse, aradaki fark kadar varlık değer düşüklüğüne uğramış demektir. Fakat varlığın defter değeri geri kazanılabilir değerinin altında ise varlık değer düşüklüğüne uğramadığı için herhangi bir kayıt yapmaya gerek kalmayacaktır.

Vergi kanunları hangi durumlarda değer düşüklüğü karşılığı ayrılacağını belirlediğinden, bu standart kapsamındaki değer düşüklüğü karşılıkları kanunen kabul edilmeyen gider niteliği taşımaktadır.

2.5.10. Çalışanlara Sağlanan Faydalar Standardı Açısından Değerleme Farkları

Standarda göre, kıdem tazminatı işçinin işten çıkarılması nedeniyle ödenen bir tazminat değildir. Standart, kıdem tazminatını işçinin çalışması karşılığı olduğunu ifade ederek, çalışma sonrası sağlanan faydalar grubu içinde yorumlamaktadır. Bu nedenle işçi çalıştıkça kıdem tazminatı adı altında bir yükümlülük de doğmaktadır. Bu yükümlülüğün hesaplanarak finansal tablolara alınması gerekmektedir.

Kıdem tazminatı karşılıkları **net bugünkü değeri** ile değerlendirilmekte ve bilançoda raporlanmaktadır. Buna göre, çalışanın gelecekte ayrılacağı tarihte hak edeceği kıdem tazminatının bugün itibarıyla kazanılmış olan kısmının net bugünkü değeri hesaplanmaktadır. Net bugünkü değer hesaplanmasında kullanılacak iskonto oranı, bilanço tarihindeki yüksek kaliteli kurumsal senetlerin getirileri, bunun uygun olmadığı ülkelerde de devlet tahvillerinin piyasa getirileri dikkate alınarak tespit edilmektedir.

Halen ülkemizdeki uygulamada kıdem tazminatı karşılıkları, çalışan bugün işten ayrılrsa kendisine ne kadar kıdem tazminatı ödenir varsayımına göre hesaplanmaktadır. Bilindiği gibi "ihtiyatlılık" ilkesi gereği, işletmeler ileride doğması muhtemel riskler için karşılık ayırmak suretiyle gereken önlemleri almak zorundadırlar. Ayrıca dönemsellik ilkesi gereğince de giderler doğdukları dönemin giderlerine yansıtılmalı ve ilgili olduğu dönemin hasılatı ile karşılaştırılmalıdır. Bu nedenle, her ne kadar Muhasebe Uygulama Genel Tebliği ile ihtiyari bırakılmış olsalar da işletmeler, kıdem tazminatı karşılıklarını ilgili dönemde ayırmak zorundadır.

Vergi uygulamasında işletme açısından kesin bir borç mahiyeti arz etmeyen karşılıklar gider yazılamamaktadır. Kıdem tazminatının da ileride oluşup oluşmayacağı, çalışanın kıdem tazminatını hak edip etmeyeceği v.b. hususlar şimdiden belli değildir. Bu nedenle VUK madde 288 gerekçe gösterilerek kıdem tazminatı karşılığı ayrılarak gider yazılamaz. Ayrıldığı takdirde, kanunen kabul edilmeyen gider olarak değerlendirilecektir.

Ülkemizde uluslararası finansal raporlama standartlarına uygun finansal tablo düzenleyen SPK'ya tabi işletmelerin, ilk geçiş bilançosunda kıdem tazminatı karşılıklarını standarda göre yeniden hesaplamaları sonucunda, aktif toplamalarında büyük düşüş olduğu gözlenmiştir (Özbalcı, 2003: 120).

2.5.11. Karşılıklar, Koşullu Borçlar ve Koşullu Varlıklar Standardı Açısından Değerleme Farkları

Finansal tablolarda gösterilmesi zorunlu unsurlardan birisi olan "Karşılıklar ve Koşullu Yükümlülükler", işletmenin daha önceden yapmış olduğu herhangi bir işlem, anlaşma, garantili satış, alış, inşaat yapım taahhüdü gibi işlerden doğan ve işletmeyi belirli bir yükümlülük altına sokan durumlar olarak ifade edilmektedir.

Türkiye Muhasebe Standartlarına göre, aktif hesapta yer alan karşılık adı altındaki hesaplar, aslında karşılık olarak nitelendirilmezler ve TMS 37'nin kapsamı içinde yer almazlar. Bunlar ilgili hesapların ve standartların altında ayrıca belirtilmişlerdir (Stok değer düşüklüğü için TMS 2, maddi duran varlık için TMS 16, şüpheli alacaklar için TMS 39 gibi) (Çalış, 2008: 117).

Vergi yasaları, bu tür işlemin doğurduğu gider ve zararın, işlemin kesinleşme tarihi ile birlikte kaydedilmesini öngörmektedir. Ancak Türkiye Muhasebe Standartları bu durumlara sebebiyet veren olayın gerçekleştiği dönem içerisinde karşılık ayrılmasını öngörmektedir.

2.5.12. Hasılat Standardı Açısından Değerleme Farkları

Hasılat, ortakların sermayeye katkıları dışında, özkaynakta artışla sonuçlanan ve işletmenin dönem içindeki olağan faaliyetlerinden elde edilen brüt ekonomik fayda tutarı şeklinde tanımlanmaktadır. Hasılat (Çalış, 2008: 120):

- Ticari malların veya üretilen mamullerin satışından,
- Hizmetlerin yerine getirilmesinden,

- İşletme varlıklarının başkaları tarafından kullanılmasından sağlanan faiz, isim hakkı ve temettülerden doğar.

İşletmenin nominal tutar ile satmış olduğu mal, net değerine indirgenecek ve iki rakam arasındaki fark da faiz geliri olarak kaydedilmektedir. Yapılan satışları iskonto ederken uygulanabilecek emsal faiz oranı ise Türkiye Muhasebe Standartları'nca şu şekilde belirlenmiştir (Çalış, 2008: 121):

- Benzer kredi derecelendirmesine sahip bir işletmenin benzer finansal araçları için geçerli olan faiz oranı veya
- Finansal aracın nominal değerini ilgili mal veya hizmetin nakit satış fiyatına indirgeyen faiz oranı.

Burada, VUK değerleme ölçülerinde 266. maddede yer alan “itibari değer” kavramı “nominal değer” kavramı ile eş anlamlıdır. Nitekim itibari değer, her nevi senetlerle esham ve tahvillerin üzerinde yazılı olan değerdir (Şensoy ve Perek, 2010: 108).

Hizmet sunumuna ilişkin bir işlemin sonucunun güvenilir biçimde tahmin edilebildiği durumlarda, işlemle ilgili hâsılat, işlemin bilanço tarihi itibariyle tamamlanma düzeyi dikkate alınarak finansal tablolara yansıtılmaktadır. Aşağıdaki koşulların tamamının varlığı durumunda, işleme ilişkin sonuçların güvenilir biçimde tahmin edilebildiği kabul edilir (Çalış, 2008: 121):

- Hasılat tutarının güvenilir biçimde ölçülebilmesi,
- İşleme ilişkin ekonomik yararların işletme tarafından elde edileceğinin muhtemel olması,
- Bilanço tarihi itibariyle işlemin tamamlanma düzeyinin güvenilir biçimde ölçülebilmesi ve
- İşlem için katlanılan maliyetler ile işlemin tamamlanması için gereken maliyetlerin güvenilir biçimde ölçülebilmesi.

Satış bedelinin nominal tutarı ile gerçeğe uygun değeri arasındaki fark, faiz geliri olarak muhasebeleştirilmektedir. Öz kaynakta artış yaratmayan hiçbir işlem hasılat olarak kaydedilememektedir.

Standart; faiz, isim hakkı ve temettü gelirlerinin ne zaman kaydedileceği açıklanmaktadır. Örneğin faiz gelirleri, geçen zamanla orantılı olarak varlık üzerindeki etkin getiri oranı dikkate alınarak kaydedilmeli, isim hakkı gelirleri ilgili anlaşmanın özüne uygun şekilde tahakkuk esasına bağlı olarak kaydedilmeli ve kâr payları ortakların tahsil etme hakları doğduğu zaman kaydedilmelidir.

Vadeli satışlarda ortaya çıkan vade farkları genellikle mevcut uygulamada satış gelirleri içeriğinde kayda alınmaktadır. Oysa standartlara göre bu tutarın diğer olağan gelirlerde faiz geliri olarak kaydedilmesi gerekmektedir Aynı şekilde ihracatta ortaya çıkan **kur farkları** Vergi Usul Kanunu'na göre satış geliri olarak raporlanırken, TMS'ye göre bu tutarların diğer olağan gelirler bölümünde raporlanması gerekmektedir.

Vadeli satışlarda faiz tutarının, satılan mal ya da hizmet satış bedeline dahil edilerek raporlanması, muhasebenin dönemsellik ilkesine aykırı olarak dönem kârının olduğundan fazla hesaplanmasına neden olmaktadır. Üstelik satışlar rakamına eklenmiş olan faiz tutarı, işletmenin brüt kârlılığının doğru olarak hesaplanmasına da engel olmaktadır (Selvi ve diğerleri, 2007: 25).

VUK hükümlerine göre senetli alacakların üzerinde belirlenmiş bir faiz oranı yoksa Türkiye Cumhuriyet Merkez Bankası'nın belirlediği kısa vadeli avans işlemlerinde uyguladığı faiz oranı esas alınır. Standart da ise, söz konusu faizin belirlenmesi biraz daha karmaşık ve uygulanması güçtür. Kullanılacak faiz oranının tespitinde standart, öncelikle vadeli satış yapılan müşterinin kredi değerliliğine uygun bir faiz oranı öngörmektedir. Böyle bir uygulama zor olmaktadır. Bunun yapılamadığı durumda kullanılacak faiz oranı o işletmenin genelde uyguladığı faiz oranı olacaktır.

Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği ile standart arasındaki diğer bir farklılık, vadeli satışlara ilişkin nakit iskontolarının muhasebeleştirilmesinde ortaya çıkmaktadır. Nakit iskontosu, yapılan vadeli satışlarda alıcının borcunu vadesinden

önce ödemesi durumunda, satıcı tarafından sağlanan indirimleri ifade etmektedir. Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği'ne göre vadeli satışlarda vade farkı satış fiyatına eklenerek kaydedilmektedir. Kayıt bu şekilde yapıldığında ve alıcı borcu vadesinden önce ödediğinde, alıcıya sağlanan iskonto bir satış iskontoları hesabına kaydedilmek durumundadır. Ancak standartta vade farkı satış tutarından ayrıldığı için böyle bir kayıt yapmaya gerek olmamakta, sadece faiz gelirlerinde düzeltme yapılması yeterli olmaktadır.

Vergi ilişkisi yönünden incelediğimizde, bu standart kapsamında gelir kabul edilen bazı unsurlar, vergi mevzuatı açısından gelir olarak tanımlanmamış olabilmektedir. Bu nedenle vergiye tabi kârın tespitinde bu farklılıkların belirlenmesi ve vergi matrahından indirilmesi gerekmektedir (Akdoğan,2004:42). Standarda göre bir satış gerçekleşmiş olsa dahi risk işletmeden çıkıncaya kadar hâsılat olarak raporlanmamaktadır. Risk karşı işletmeye geçene kadar "Alınan Avanslar" hesabında takip edilmektedir. VUK'da böyle bir uygulama olmadığından dolayı bu farklılık vergi matrahını etkileyecek bir uygulamadır (Akdoğan, 2004: 34).

2.5.13. Borçlanma Maliyetleri Standardı Açısından Değerleme Farkları

Standarda göre; borçlanma maliyetleri, tahakkuk ettikleri dönemde gider olarak, özellikli varlığa isabet edenler varlığın maliyetine eklenerek, gerçeğe uygun değerleriyle finansal tablolarda gösterilmektedir.

Mevcut muhasebe uygulamasına getirdiği değişiklikler şu şekilde ifade edilebilir; Mevcut uygulamada, borçlanma maliyetleri varlığın özellikli varlık niteliğinde olup olmadığına bakılmaksızın varlık maliyetine dahil edilmektedir. Oysa standart hükümlerine göre finansman giderleri tahakkuk ettikleri dönemde temel yöntem olarak gider kaydedilmektedir. Alternatif uygulama olarak da ancak özellikli varlığın edinilmesinde katlanılan borçlanma maliyetleri istenirse maliyete eklenmektedir (Akdoğan, 2004: 38).

VUK'da yapılan düzenlemelere göre, sabit kıymet yatırımlarına ilişkin borçlanma maliyetleri ilgili varlığın aktifleştirildiği hesap dönemi sonuna kadar maliyete eklenmek zorundadır. Takip eden hesap dönemlerine ait faiz giderleri ise doğrudan gider yazılabileceği gibi, istenirse sabit kıymetin maliyetine eklenebilmektedir. Döviz kredisi kullanarak ithal edilen sabit kıymetlere ilişkin borç taksitlerinin ödenmesi sırasında ortaya çıkan kur farklarının muhasebeleştirilmesinde de benzer bir uygulama mevcuttur. Söz konusu varlığın iktisap edildiği dönemin sonuna kadar ortaya çıkan kur farkları maliyete ilave edilmesi gerekirken, sonraki dönemlere ilişkin kur farkları ise maliyete ilave edilebileceği gibi gider olarak da muhasebeleştirilebilmektedir. VUK'a göre maddi duran varlıkların iktisap edildiği dönem sonuna kadar oluşan vade farkları ve faiz giderleri zorunlu olarak aktifleştirilirken, stoklara ilişkin söz konusu borçlanma maliyetlerinden dönem sonunda stoklara pay verilip verilmemesi, serbest bırakılmıştır. Başka bir deyişle mükellef stoklara ilişkin hesaplanan vade farkları ve faiz giderlerini, isterse maliyete ekleyebilmekte, isterse de dönem gideri olarak muhasebeleştirebilmektedir (Sönmez, 2003)

2.5.14. Kur Değişiminin Etkileri Standardı Açısından Değerleme Farkları

Bu standardın amacı, yabancı para işlemlerinin ve yurtdışındaki işlemlerin finansal tablolara nasıl aktarılacağını ve finansal tablolarda kullanılan para birimine nasıl çevrileceğini düzenlemektir.

Mevcut muhasebe uygulamasına getirdiği değişiklikler şu şekilde ifade edilebilir; bu standarttaki muhasebe uygulamalarına ilişkin esaslar genelde vergi uygulamasına uyumludur. Ancak ayrıntıda bazı farklar bulunabilmektedir. Yabancı paraya dayalı işlem, işletmenin muhasebe kayıtlarına işlemin gerçekleştiği tarihteki geçerli kur üzerinden kaydedilir. Uygulamada kolaylık sağlamak amacıyla kurda büyük dalgalanmaların olmadığı durumlarda, işlem tarihindeki kur yerine haftalık veya aylık ortalama kur o dönemde meydana gelmiş bütün işlemler için kullanılabilir. Türkiye Muhasebe Standardında açıkça hangi kurun

kullanılacağı belirtilmemiştir, ancak BDDK uygulamalarında, bankaların ilgili tarih itibarıyla kamuya duyurduğu döviz alış kuru kullanılmaktadır (Akdoğan, 2004: 39).

VUK'un 280. maddesi ile bilanço tarihinde yabancı paraların borsa rayici ile değerlendirileceği düzenlenmekle birlikte, yabancı paranın borsada rayici olmaması nedeniyle belirlenemediği durumlarda Maliye Bakanlığı tarafından yayımlanan kurlar esas alınacaktır.

Vergi ilişkisi yönünden incelediğimizde, Kur farklarının muhasebeleştirilme esaslarındaki farklılıklardan ve çeviriden doğan kur farklarından dolayı muhasebe kârı ile vergi matrahı arasında farklılıklar oluşabilmektedir.

2.5.15. Gelir Vergileri Standardı Açısından Değerleme Farkları

Dönemsellik ilkesi gereği, verginin doğru bir şekilde hesaplanması ve kârın da gerçeği yansıtır düzeyde tespit edilmesi açısından 12 nolu standart uygulamaya konulmuştur.

Şirketlerde vergi ağırlıklı uygulamaların esas alınması, muhasebenin en önemli ilkelerinden biri olan dönemsellik ilkesinin dışına çıkılmasına sebep olmaktadır. Dönemsellik ilkesi, tahakkuk esasına göre kayıt yapılmasını gerekli kılarken, vergi uygulamalarında birçok zaman nakit esas göz önüne alınmaktadır. Yani gelirler ve giderler oluştuğu döneme değil, vergiye konu oldukları dönemin kayıtlarına alınmaktadır. Ancak, Türkiye Muhasebe Standartlarına göre raporlama yapılırken, gelirler ve giderler tahakkuk ettikleri döneme kayıt edilmektedirler. Bu farklılıktan dolayı, şirketlerin mali kârları ile ticari kârları arasında farklılık doğmaktadır. Bu doğan farkın da, uyumlulaştırılabilmesi için Ertelenmiş Vergi Varlığı ve Ertelenmiş Vergi Yükümlülüğü'ne ihtiyaç duyulmaktadır (Sağlam ve diğerleri, 2008: 170).

Mali kâr ile ticari kârın farklılaşmasında iki ana unsur bulunmaktadır. Bunlar sürekli farklar ve geçici farklardır.

Sürekli Farklar: Bunlar hiçbir zaman vergiye tabi olmayan veya hiç bir zaman vergiden indirilemeyen giderlerdir (verginin konusuna girmeyen gelirler ile kanunen kabul edilmeyen giderler).

Bunların, takip eden yıllarda vergi matrahının hesaplamasına ilave edilmesi veya vergi matrahından düşülmesi gibi bir durum olmadığından, ertelenmiş vergiye konu olmamaktadır (Çalış,2008: 138).

Geçici Farklar: Varlıkların ve borçların defter değeri ile bunların vergi açısından taşıdıkları değerler arasındaki farklar olarak tanımlanmaktadır. Geçici farklar, herhangi bir dönemde vergi matrahına ilave edildiklerinde, takip eden başka bir vergi döneminde matrahtan indirilen farklardır. Bunlar kayıt edildikleri dönemde, mali kâr ile ticari kârın farklılaşmasına sebep olmakta, ancak bu farklılık daha sonraki dönemlerde ortadan kalkmaktadır. Geçici farklar zamanlama farklılıklarıdır. Hem TMS, hem de VUK'un gelir ve gideri kabul ettiği durumlarda ortaya çıkan bu farklar, ayrı ayrı dönemlerde raporlama yapılmasına sebep olmaktadır. Geçici farkların doğmasına sebep olan durumlara birkaç örnek aşağıda sıralanmıştır (Sağlam ve diğerleri, 2008: 170):

- Yasal koşulları taşımayan bir şüpheli alacak karşılık gideri,
- Vergi Usul Kanunu'nun 278'nci maddesine bağlı kalmadan ayrılan stok değer düşüklüğü karşılığı,
- Menkul kıymet değer düşüklüğü karşılığı,
- Yasal sınırı aşan ölçüde ayrılan amortismanlar,
- Alınan çekler ve kredi kartı slipleri için ayrılan reeskont giderleri,
- Ayrılan kıdem tazminatı karşılıkları,
- Ayrılan her türlü borç ve gider karşılıkları,

Bunlara ek olarak; **yenileme fonu uygulaması, faiz geliri tahakkukları, finansal kiralama giderleri, ödenmeyen SSK ve Bağ-Kur primleri, vadeli satışlar,**

geçmiş yıl zararları, yararlanılmamış yatırım indirimi, şartları henüz oluşmamış koşullu borçlar için ayrılan karşılıklar da örnek olarak gösterilebilir (Ayanoglu, 2002: 25)

Geçici farklar olarak adlandırılan bu farklar da, kendi içlerinde "Vergilendirilebilir Geçici Farklar" ve "İndirilebilir Geçici Farklar" olarak ikiye ayrılmaktadır. Vergilendirilebilir geçici farklar, "Ertelenmiş Vergi Yükümlülüğü", İndirilebilir Geçici Farklar ise "Ertelenmiş Vergi Varlığı" doğurmaktadır. Ertelenmiş vergi, tekdüzen hesap planında yer almamakta olup bu hesaplar sadece TMS'ye göre raporlama yapılırken kullanılmaktadır.

Hesaplama aşağıdaki sıra takip edilir (Çalış, 2008: 140):

- Bilanço tarihi itibariyle tüm geçici farklar tespit edilir,
- Vergilendirilebilir geçici farklar ve vergiden indirilebilir geçici farklar ayırtdedilir,
- Ayırt edilen farkların artı eksi farkları toplandıktan sonra, bilanço tarihi itibariyle geçerli vergi oranı ile çarpılarak ertelenen vergi alacağı veya ertelenen vergi yükümlülüğü saptanır.

Net geçici farklar: Aktif farkları toplamı ile pasif farkları arasındaki farktır. Aktif farkları toplamının pasif farkları toplamını aşması halinde ertelenen vergi yükümlülüğü oluşur. Çünkü cari dönemde vergi avantajı elde edebilmek için gelecek dönemlere ertelenebilecek indirimlerden cari dönemde yararlanılmakta ve bu yüzden sonraki dönemlere, finansal tablolarda raporlanan kâr açısından bir vergi yükümlülüğü devretmektedir (Çalış, 2008: 141).

2.5.16. Bilançoda Yer Alan Belli Başlı Hesapların TMS/TFRS ve VUK Değerleme Hükümleri Açısından Karşılaştırılması

Aşağıdaki Tablo 2.2’de Tek Düzen Hesap Planı sınıflamasına göre bazı hesapların, TMS/TFRS ve VUK değerleme ölçüleri karşılaştırmalı olarak sunulmuştur.

Tablo–2.2 Bazı Hesapların TMS/TFRS ve VUK Değerleme Ölçüleri Açısından Karşılaştırılması

HESAP ADI	TMS/TFRS	VUK
Kasa	Gerçeğe uygun değer (itibari değer) Yabancı para: borsa rayici - Kapanış kuru	Türk Lirası: itibari Değer Yabancı Para: Efektif alış kuru esas alınarak değerlendirir
Bankalar Bankalar(Vadeli)	Gerçeğe uygun değer İtfa Edilmiş Maliyet Değeri (Vadeye Kadar elde Tutulacak Yatırımlar) Yabancı para: Kapanış kuru	Mukayyet Değer Kıst Gelir (VUK-281)
Alınan Çekler	Gerçeğe uygun değer (iskonto edilmiş maliyet değeri) Yabancı para: Kapanış kuru	İtibari Değer Yabancı Para: Döviz Alış Kuru
Verilen Çekler ve Ödeme Emirleri	Gerçeğe uygun değer (iskonto edilmiş maliyet değeri) Yabancı para: Kapanış kuru	İtibari Değer Yabancı Para: Döviz Alış Kuru
Menkul Kıymetler (Hisse Senetleri ve Tahviller)	İlk edinildiğinde maliyet bedeli gerçeğe uygun değer olarak kabul edilir. İşlem masrafları da gerçeğe uygun değere ilave edilir. İzleyen dönemlerde de gerçeğe uygun değerleriyle değerlendirilir. Menkul kıymetler için gerçeğe uygun değer borsa değeridir. Aktif bir piyasada işlem görmeyen ve gerçeğe uygun değeri güvenilir şekilde ölçülemeyenler elde etme maliyeti ile değerlendirilir.	Hisse Senetleri : Alış Bedeli Hazine Bonosu : Borsa Rayici - Alış Bedeli Devlet Tahvili : Borsa Rayici - Alış Bedeli
Alıcılar	Gerçeğe uygun değer (iskonto edilmiş maliyet, iskonto oranında etkin faiz yöntemi) / risk doğduğunda değer düşüklüğü karşılığı ayrılır Yabancı para: Kapanış kuru	Mukayyet Değer Yabancı Para: Döviz Alış Kuru Esas Alınarak Değerleme
Alacak Senetleri	Gerçeğe uygun değer (iskonto edilmiş maliyet, iskonto oranında etkin faiz yöntemi kullanılır) /Risk doğduğunda değer düşüklüğü karşılığı ayrılır. Yabancı para: Kapanış kuru	Tasarruf Değeri - Mukayyet Değer Döviz Alış Kuru Esas Alınarak Değerleme

HESAP ADI	TMS/TFRS	VUK
Personelden Alacaklar (Döviz – TL)	Gerçeğe uygun değer, iskonto oranında etkin faiz yöntemi) /risk doğduğunda değer düşüklüğü karşılığı ayrılır. Yabancı para: Kapanış kuru	Mukayyet Değer Döviz Kuru Esas Alınarak Değerleme
Stoklar	İlk edinmede maliyet bedeli, izleyen dönemlerde maliyet veya net gerçekleşebilir değerini düşük olanı ile değerlendirilir. Yabancı para: İşlem tarihindeki döviz kuru	Maliyet bedeli
İştirakler	İlk edinmede maliyet bedeli izleyen dönemlerde Öz kaynak yöntemi uygulanır (konsolidasyon kapsamında olanlar). Konsolidasyon kapsamına alınmayanlar maliyet bedeli veya borsa değerine göre değerlendirilir (borsa değeri için aktif piyasanın olması şarttır).	Elde etmek şeklinde gerçekleşmişse alış bedeli ile pay almak yoluyla gerçekleşmişse mukayyet değerle
Maddi Duran Varlıklar	İlk edinmede maliyet bedeli izleyen dönemlerde maliyet modeli veya yeniden değerlendirme modeli seçilir (varsa değer düşüklüğüne tabi tutulur) Varlığın yabancı para cinsinden olması durumunda, yeniden değerlendirilmiş tutar değerlemenin yapıldığı tarihteki kurdan çevrilir.	Maliyet Değeri
Maden Kaynakları	İlk Muhasebeleştirilmede maliyet bedeli ile izleyen dönemlerde maliyet modeli ya da yeniden değerlendirme modeli uygulanır. Yabancı para: İşlem tarihindeki döviz kuru	Mukayyet Değer ve ilave olarak Tükenme Payları
Maddi Olmayan Duran Varlıklar	İlk edinmede maliyet bedeli izleyen dönemlerde maliyet modeli veya yeniden değerlendirme (Gerçeğe uygun değer) modeli seçilir, (varsa değer düşüklüğüne tabi tutulur.) Yabancı para: İşlem tarihindeki döviz kuru	Haklar: Mukayyet Değer Kuruluş ve Örgütlenme Giderleri: Mukayyet Değer ve Tükenme Payları Araştırma Geliştirme Giderleri: Maliyet bedeli

HESAP ADI	TMS/TFRS	VUK
Finansal Borçlar	İlk olarak, bunların elde edilmesi için ödenen veya bunlara katlanması karşılığında alınan bedelin gerçeğe uygun değeri üzerinden değerlemeye tabi tutulur, izleyen dönemlerde, gerçeğe uygun değer farkı kâr ya da zarara yansıtılan finansal borçlar, gerçeğe uygun değer ile değeri ve gerçeğe uygun değer farkı gelir tablosunda raporlanır. Vadeye kadar elde tutulacak borçlar, etkin faiz yöntemiyle değeri.	Banka Kredileri : Mukayyet Değer(VUK 285) Yabancı para(dönemiçi) : Merkez Bankası döviz alış kuru esas alınarak değeri Yabancı para(dönemsonu) : Maliye Bakanlığınca belirlenecek kurlar üzerinden değeri.

BÖLÜM 3

3. TÜRKİYE’DE TİCARİ DEFTERLERİN HANGİ KANUN UYARINCA TUTULDUĞA YÖNELİK İLGİLİ KİŞİLERİN YAKLAŞIMININ BELİRLENMESİNİ AMAÇLAYAN BİR PİLOT ÇALIŞMA

3.1. ÇALIŞMANIN AMACI

Bu çalışma, Türkiye’de ticari defterlerin tutulmasına ilişkin düzenlemeler içeren kanunların hangisi veya hangilerinin uygulamada daha belirleyici olduğunun tespit edilmesini amaçlamaktadır. Bu tespitten sonra asıl ulaşılmak istenen, ticari defterler konusunda VUK’un tesiri nedeniyle oluşan anlayışın, olması gerekenden ne derece sapmaya sebep olduğunu açıklamaya çalışmak ve ticari defterlerin tutulma amacı konusunda, özüne döndürülmesi gerektiğine yönelik yargıya varmaktır.

Bu ‘Pilot Çalışma’ ticari defterler ile ilgili daha sonra yapılacak çalışmalara zemin hazırlama ve yön verme amacını taşımaktadır.

3.2. ÇALIŞMANIN YÖNTEMİ

Bu çalışmada, veri toplama tekniği olarak anket yöntemi seçilmiştir.

3.3. ÇALIŞMANIN KAPSAMI

Bu ‘Pilot Çalışma’da ticari defterlerle ilgili anket sorusu 40 kişiye yöneltilmiştir.

3.4. ARAŐTIRMADAN ELDE EDİLEN VERİLERİN DEĞERLENDİRİLMESİ

3.4.1. Anket Sorusuna Verilen Yanıtlara, Mesleki Kıdem Açısından Bakış

Anket formunda yer alan ilk dört soru, ankete katılanların sırasıyla yaő aralığını, mesleki kıdem aralığını, öğrenim düzeyini ve mezun olunan bölümü belirlemeye yöneliktir.

Aşağıdaki Tablo 3.1’de, yaő ile doğrudan orantılı olan ve aynı zamanda yaő ltn de kapsayıcı mahiyetteki mesleki kıdem lt esas alınarak, katılımcıların araştırma sorusuna verdikleri yanıtlar sunulmaktadır.

Tablo-3.1 Sonuçların Mesleki Kıdem Açısından Değerlendirilmesi

	Ticari Defterler Hangi Kanun Uyarınca Tutulmaktadır?				
	Ticaret Kanunu	Vergi Kanunu	Her ikisi	Diğer	TOPLAM
0-4 yıl	-	2	5	-	7
5-9 yıl	3	3	4	-	10
10-14 yıl	-	2	3	-	5
15-19 yıl	-	2	3	-	5
20 yıl +	1	1	10	1	13
TOPLAM	4	10	25	1	40

Tablodan çıkartılabilecek en belirgin sonuç, 20 yıl ve üzeri kıdeme sahip olanların, ticari defterlerin tutulması konusunda her iki kanunun da esas olduğunu dūřunmeleri, diğer katılımcılara nazaran daha fazla öne çıktığıdır.

3.4.2. Anket Sorusuna Verilen Yanıtlara, Mezun Olunan Bölüm Açısından Bakış

Aşağıdaki Tablo 3.2’de, öğrenim düzeyinin ve mezun olunan bölümü belirlemeye yönelik anket sorularının birbiriyle bağlantılı olması ve mezun olunan bölümün aynı zamanda öğrenim düzeyinin de bir göstergesi olması nedeniyle (akademisyenler hariç), mezun olunan bölüm ölçütü esas alınarak, katılımcıların araştırma sorusuna verdikleri yanıtlar sunulmaktadır.

Tablo-3.2 Sonuçların Mezun Olunan Bölüm Açısından Değerlendirilmesi

	Ticari Defterler Hangi Kanun Uyarınca Tutulmaktadır?				
	Ticaret Kanunu	Vergi Kanunu	Her ikisi	Diğer	TOPLAM
İktisat	-	1	4	-	5
İşletme	2	3	13	-	18
Maliye	-	4	3	-	7
Hukuk	2	2	3	1	8
Kamu Yönetimi	-	-	1	-	1
Yönetim Org.	-	-	1	-	1
TOPLAM	4	10	25	1	40

Tabloda göze çarpan en belirgin sonuçlar, hukuk fakültesi mezunlarının ticaret kanunu yanıtını verme oranının diğer bölümlere nazaran daha fazla olduğu, bunun yanısıra maliye bölümü mezunlarının da vergi usul kanunu yanıtını verme oranının diğer bölümlere göre daha fazla olduğudur. Bu durumuna okutulan derslerin yoğunluğunun etki ettiği söylenebilir.

3.4.3. Anket Sorusuna Verilen Yanıtlara, Meslek/Görev Açısından Bakış

Aşağıdaki Tablo 3.3'de, rassal olarak seçilen katılımcıların anket sorusuna verdikleri yanıtlar, mesleklerine göre sınıflandırma yapılarak sunulmuştur.

Tablo-3.3 Sonuçların Meslek/Görev Açısından Değerlendirilmesi

	Ticari Defterler Hangi Kanun Uyarınca Tutulmaktadır?				
	Ticaret Kanunu	Vergi Kanunu	Her ikisi	Diğer	TOPLAM
Akademisyen (Vergi/Ticaret Hukuku, İşletme)	-	1	3	1 SPK-Noter	5
Hukukçu (Vergi/Ticaret Avukatı)	2	2	1	-	5
Serbest Muhasebeci Mali Müşavir	-	1	4	-	5
Yeminli Mali Müşavir	-	2	3	-	5
Bağımsız Denetçi	-	1	4	-	5
Kamu Denetçisi	1	2	2	-	5
İMKB Şirketi (Muhasebe Müdürü)	-	1	4	-	5
KOBİ (Muhasebe Müdürü)	1	-	4	-	5
TOPLAM	4	10	25	1	40

Tabloda da, açıkça görüleceği gibi, Türkiye’de ticari defterlerin hangi kanun uyarınca tutulduğu konusunda görüş birliği bulunmamaktadır. Oysa ticari defterler, ilk olarak ticari amaçlarla tutulmaya başlanmıştır. Fakat ülkemizde, vergi kanunlarının baskısı, asıl amaçtan uzaklaşmaya neden olmuştur. Konuyla ilgili olarak, ticari defterlerin tüm yasal zorunluluklardan bağımsız olarak niçin ve nasıl

tutulması gerektiği konusunda bir tartışma yapılmasında araştırmada ulaşılmak istenen amaç açısından yarar görülmektedir.

3.4.4. Ticari Defterlerin Tutulmasında Neden? ve Nasıl? Sorularına Aranılan Cevaplara Yönelik Mantıksal Tartışma

- **Ticari defterler konusunda hiçbir kanunda düzenleme olmasaydı, acaba işletmeler, ticari ve diğer işlemlerini kaydedebilecekleri bir defter tutma ihtiyacını yine de duyacaklar mıydı?**

Bu soruya kesinlikle evet cevabı verilecektir. Çünkü işletmelerin hafızası niteliğindeki defterler, geleceğe yönelik karar alma konusunda da en önemli rehber vazifesi görmektedir. İşletmeler, defterler olmaksızın ancak günlük politikalar belirleyebilecektir. Muhasebesiz ve deftersiz bir ticari teşebbüs, pusulasız gemiye benzer, ne tarafa gittiği ve ne kadar gittiği belli olmaz (Karayalçın, 1988: 16)

Yukarıdaki soruya evet cevabının verilmesi akabinde şu sorunun sorulması kaçınılmaz olacaktır:

- **Acaba, yasal yükümlülük olmadığı halde, yine de defter tutma ihtiyacı hisseden bu işletmeler, hiçbir şekil ve esasa bağlı kalmadan mı, yoksa yüzyıllardan beri birikerek ve gelişerek gelen evrensel muhasebe ilkelerinin bugün için somutlaşmış hali olan UFRS'ye göre mi defter tutmak isteyeceklerdir?**

İşletmelerin UFRS'den yana tercihte bulunacaklarına hiçbir kuşku yoktur. Çünkü muhasebenin doğuşundan beri, tacirlerin tuttıkları defter kayıtlarının, hem kendi içinde, hem de ilişkide buldukları diğer tacirlerin defter kayıtlarıyla tutarlı olması gerektiği yönünde kendiliğinden gelişen bir anlayış hakim olagelmiştir. Bu tutarlılık, bir takım prensiplerin birlikte kabulüyle mümkün olabilir. Nitekim, ticari ilişkilerin yoğun ve karmaşık bir hal aldığı bu çağda, “el defteri” ile şirketler yönetilemeyeceğinden, muhasebe organizasyonu olmaksızın ve “Genel Kabul

Görmüş Muhasebe İlkeleri” (günümüzde UFRS) benimsenmeksizin, şirketlerin mevcudiyetini devam ettirebilmeleri tesadüflere bağlı kalacaktır.

Son olarak, bu tartışmamızı konumuzla doğrudan bağlantılı şu soruyla tamamlayabiliriz.

- **İşletmelerin, defterlerini, hiçbir yasal zorunluluk olmadığı halde ve belirli bir külfete katlanma pahasına evrensel muhasebe ilkelerine (UFRS/TFRS) göre tutma isteğindeki asıl amaç nedir?**

Gerçekten de, defterlerin tutulması için gerekli muhasebe organizasyonu oluşturmanın ve denetimini gerçekleştirmenin işletmelere getireceği mali yükün azımsanması düşünülemez. İşletmeler, bu kadar gidere ve zaman kaybına neden katlanacaklar? Bu konuda verilebilecek cevapları sıralamak gerekirse,

- a) Cari işlemlerini, finansal durumlarını ve performanslarını, ilgili tüm kesimlere (yatırımcılar, kredi verenler, ortaklar vb.) gerçek değerleriyle göstermek ve aynı zamanda isabetli işletme kararları alma açısından bu bilgileri kullanmak için,
- b) Ticari uyuşmazlıklarda delil oluşturmak için,
- c) Devlete ödenecek verginin hesaplanması için.

Burada (a) seçeneğindeki amacın asıl olduğu, UFRS'nin kabul edilmesiyle, zaten (b) seçeneğindeki amacı da kendiliğinden kapsadığı aşikârdır. Hiçbir işletme vergi vermek amacıyla kurulmaz. Temelde kâr elde etmek için kurulurlar ve defterlerini bu amaca hizmet etmek için tutmak isterler. Buna rağmen vergi kanunları bir takım yükümlülükler getirmek ve hatta varlık ve borçların nasıl değerlendirileceğine yönelik emredici hükümler tesis etmek suretiyle, işletmelerin asıl amacından sapmalarına sebebiyet vermektedir. Ayrıca denebilir ki, çoğu ülkede ve özellikle ülkemizdeki vergi kanunlarının bu yaptırım gücü, işletmeleri vergisel kaygılar nedeniyle, karar alma aşamasındaki bakış açılarını daraltmaktadır. Oysaki pek tabii şekilde, ticari amaçlarla tutulan defterler üzerinden haricen yapılacak ilave ve indirimler, vergi kaybı yaşanmadan verginin hesaplanmasını sağlayabilecektir.

4. SONUÇ VE ÖNERİLER

Ticari defterler, muhasebenin kaydetme fonksiyonunu ifade etmektedir. Kayıt, muhasebe ilkelerine göre yapıldığı müddetçe anlamlı olmaktadır. Yoksa, başka amaçlara ulaşmak için oluşturulan çeşitli ilkelere göre yapılan kayıtların, nesnel bilgi sunması düşünülemez. Nitekim, vergi kanunlarındaki ilkelere göre hazırlanmış bir bilançonun, vergi idaresi dışındaki kullanıcılar açısından bilgi değeri taşımadığı, fakat sadece veri niteliğinde olduğu iddia edilebilir.

Muhasebenin temel ilkeleri ülkeden ülkeye değişmemektedir. Muhasebenin bu temel ilkeleri, bir ülkenin yürürlükte olan kanunlarında farklı şekilde yorumlanıyorsa, orada öncelikle muhasebe biliminin teorisinden başlayarak sorgulama yapılması gerekmektedir. Dahası, araştırmamızın üçüncü bölümünde yer alan '**Pilot Çalışma'nın** da gösterdiği gibi; kanunların muhasebeye yaklaşımındaki farklılıklar, katılımcıların da muhasebeye yaklaşımında farklılaşma olarak kendini göstermiştir. Bir kısım katılımcı, muhasebenin kayıt fonksiyonunun ticaret kanunu uyarınca yerine getirildiğini düşünürken, diğer katılımcılar ise ya Vergi Usul Kanunu'nu ya da her iki kanunun esas alındığını düşünmektedir. Katılımcıların muhasebenin içinde olan kişiler olduğu göz önünde bulundurulduğunda, görüş ayrılıkları şaşırtıcı bir tablo oluşturmaktadır.

Ticari defterler özelinde muhasebeye farklı yaklaşım sergileyen kanunların hangisine uyum sağlandığında muhasebe biliminden söz edilecektir? Eğer bir seçim yapılarak evrensel muhasebe ilkelerinin tatbik edildiği kanaati uyanacaksa, tecih edilmeyen diğer ilkeler bütününe adı ne olacaktır? Bu sorulara cevap vermek için ana ölçütümüz muhasebenin genel kabul görmüş ilkeleri olmalıdır. Bu ilkelere aykırı uygulamalara sevk eden düzenlemeleri muhasebe dışına itmek gerekmektedir.

Ülkemizdeki işletmelerin iki çeşit bilançosu vardır. Biri, ticaret kanunu hükümleri esas alınarak hazırlanmış ve ticari kârın gösteren ticari bilanço, diğeri ise Vergi Usul Kanunu'na göre hazırlanmış ve mali kârı gösteren mali bilançodur. Ticari Bilanço ile vergi bilançosunun dayandığı ortak temel envanterdir. Değerlemede, kanunen kabul edilmeyen giderler, gizli yedek akçeler, amortisman ve karşılıklar vb. farklılık

yaratabilecek vergi hükümleri bulunmakla birlikte, ekonomik ve sosyal amaçlarla bazı işletme gelirlerinin tamamen vergi dışı bırakılması (istisna edilmesi) veya kazançlarından indirim yapılmasıyla, vergi bilançosu ticari bilançodan farklılaşır. O kadar ki, ticari bilançosu önemli oranda kâr gösteren bazı işletmelerin vergi bilançolarında matrah çok düşük olabilir, hatta vergi bilançosu zarar gösterebilir. Modern vergi politikasında ise vergi bilançoları, vergiyi erteleyici bir hüviyet kazanmaktadır. Böylelikle vergiler işletme içinde kaldığından, işletmenin güçlendirilmesi sağlanmakta, böylece birkaç yıllık vergi ertelemeyle işletmenin ileride daha çok vergi ödeyebileceği güçlü bir duruma gelmesi de sağlanmış olacaktır (Karayalçın, 1988).

Türk Ticaret Kanunu Tasarısının yürürlüğe girmesiyle birlikte yaşanması muhtemel sorunların hiç oluşmaması ve beraberinde yeni sorunlara sebebiyet vermemesi adına çözüm önerileri getirilebilir. Gerçekten de, bir muhasebe kaydının farklı yasalar gereği farklı defterlerde yer alması ve bunun sonucunda Mali Bilanço – Ticari Bilanço vb. ayrımların yapılması aşağıdaki düzenlemelerin hayata geçirilmesi ile önlenilebilecektir.

- Tekdüzen bir hesap planı ve finansal tablo formatı, TFRS'nin yaklaşım biçimi ile örtüşmemektedir. Standartlardan, finansal tabloların yalın bilgiler içermesini, fakat ayrıntılara dipnotlarda yer verilmesi gerektiği anlaşılmaktadır. Tekdüzen hesap planında ise, finansal tablo kalemleri ayrıntılı olarak hazırlanmakta, buna karşın dipnotların işlevselliği ihmal edilmiş tarzdadır. Standartların uygulaması için bir "Hesap Planı" formatına ihtiyaç bulunmamaktadır. Buna gerek olmadığı, uluslararası standartların en iyi şekilde uygulandığı ülkelerde bile hesap planının bulunmamasından anlaşılmaktadır. Fakat ülkemizdeki muhasebe anlayışının, TFRS'deki ilke ve ölçütleri bir anda kavrayacak ve uygulayacak düzeyde olmaması nedeniyle, standartlar tam olarak özümzenene kadar geçiş aşamasında TFRS ile uyumu sağlanmış bir hesap planının varlığında yarar görülebilmektedir.
- Cari dönemde mali ve ticari kâr arasında farklılık gösteren fakat gelecek dönemlerde ortadan kalkacak olan zamanlama farklarının vergi etkileri, TMS-

12 Gelir Vergileri Standardında açıklandığı şekilde hem gelir tablosunda verginin gider etkisi veya gelir etkisi olarak; hem de bilançoda vergi varlığı ve vergi yükümlülüğü olarak yer alması sağlanarak, VUK ve UFRS değerlendirme ölçüleri arasındaki geçici farklar tek bilançoda ortaya konmuş olacaktır.

- VUK ile UFRS arasındaki 2. bölümde açıklanan “sürekli farklar” ise, Ek 1 de örneği verilmiş olan, “Ticari Kârdan Mali Kâra Geçiş Tablosu” ile işletmelerin vergi beyannamelerine ek yapılmak suretiyle ortaya çıkarılmış olacaktır. Bu tablonun hazırlanması, vergi denetimi açısından son derece önem arz edecektir. Çünkü, vergi kanunlarınca kabul edilmeyen giderlerin ve vergiye tabi olmayan gelirlerin ayrı olarak sunulması, vergiye tabi olan kârın, hesaplanması açısından elzem görülmektedir.
- Yukarıdaki öneriyle bağlantılı olarak, muhasebe düzenimizdeki mevcut “Nazım Hesaplar”ın daha da geliştirilmiş şekliyle kullanılması gerektiği düşünülebilir. Çünkü, standartlardaki ölçülere göre tutulan kayıtlara vergi kanunlarının bakış açısını görmek, vergiyle ilgili her kayıt açısından gereklidir. Hatta, nazım hesapların kullanılmasının zorunlu tutulmasıyla, Vergi Usul Kanunu’ndaki bir çok maddenin de işlevi ortadan kaldırılabilir. Özellikle ticari defterlerle ilgili hükümlerin TTKT ile getirilen düzenlemeyle VUK’dan kaldırılması muhasebe düzenimizden bir şey götürmeyecektir.
- VUK “değerleme” hükümlerinin tamamıyla kaldırılması gerekmektedir. Değerleme, TTK’ndan gücünü alan TMS ve TFRS ile yapılmalıdır. Bu noktadan sonra VUK değerlendirme hükümlerinin halen yürürlükte olması demek, iki farklı yevmiye defterinin tutulması demek olacaktır. Oysa ki bu çalışma, çift defter sorununun oluşmadan bertaraf edilmesini savunmaktadır. İşletmelerin varlık ve borçlarının nasıl değerlendirileceği vergi politikalarının bir aracı olmaktan çıkarılmalıdır. Onun yerine, verginin hesaplanmasıyla ilgili hükümlerin birleştirilmesi ve adının değiştirilip, “Vergi Matrahının Hesaplanmasında Uyulacak Esaslar” başlığıyla yer alması belirli bir düzenin tesis edilmesinde büyük rol oynayacaktır. Bu esaslar, işletmenin finansal

tablolarına hiçbir tesir etmeden, Ek- 1'de örneği verildiği gibi, haricen düzenlenecek bir tabloda kullanılacaktır.

- Ticari defterler ve zorunlu belgeler temel kanun olan Ticaret Kanunu'nda yer almalıdır. Ticaret Kanunu dışındaki özel kanunlarda örneğin Vergi Usul Kanunu'nda bu tür düzenlemelere yer verilmemelidir. İşletmenin muhasebesiyle ilgili defterlerin tek kanunda düzenlenmesiyle, “sermaye piyasası muhasebe defteri” vb. uygulamalar son bulmuş olacaktır. Tek bir defter ve kayıt sistemi oluşturulması ve vergi kayıp ve kaçığına yol açmayacak şekilde bir vergi matrah bildirim çıkarılmasının (ticari kârdan mali kâra geçiş tablosu) mümkün olabilmesi için, VUK'un 175. maddesi ile Maliye Bakanlığı'na verilen muhasebe standartları tespit etmeye kadar varan yetkilerin, başka türlü anlaşılmayacak şekilde kesin olarak kaldırılması ve Ticaret Kanunu'nun düzenlemesine bırakılması zorunluluk arz etmektedir (Demir, 2010: 125).
- Vergi odaklılıktan kurtulma adına “vergi için muhasebe” anlayışının terk edilmesi gerekmektedir. TFRS'lerin hiçbirinde vergisel kaygı ön planda tutulmamaktadır. TFRS; şeffaflığı, esnekliği ve karşılaştırılabilirliği esas alırken, vergi kanunları ise vergi matrahının aşındırılmasının ve keyfilik önüne geçilmesini hedeflemektedir (Gönen ve Uğurluel, 2007: 234-235). Gerçekten de ülkemizde, vergi kanunlarının muhasebeye ilişkin bu kadar ayrıntılı düzenlemeler getirmesi, vergi kaybının yaşanmamasını sağlamaya yönelik bir zihniyetle açıklanabilir. İşletmelerin bakış açısını vergi ablukasına alan bu zihniyet, vergi kanun koyucusunun, kanunun yapıldığı tarihteki amacının, ticari hayatın rehberi hüviyetine dönüşmesine neden olmuştur. Halbuki, yukarıda açıkladığımız üzere, vergi kanunlarının muhasebe düzenine müdahale etmediği, vergi idaresinin standartlara göre düzenlenmiş defter ve belgeleri, vergi denetimi açısından araç olarak kullandığı bir sistem daha çağdaş bir yapı sunabilecektir. Esasen vergi politikalarında, standartlara geçişle birlikte vergi kaybı yaşanacağı düşüncesi de yersiz görülebilir. Nitekim, 2005 yılında 12 Avrupa ülkesinde 10 çeşit sektör açısından yapılan araştırmada

(bkz. Ek-2); mevcut muhasebe düzeni sonucu oluşan vergi yükü ile UFRS'ye geçiş sonrası oluşan vergi yükü arasında çok küçük farklar meydana gelmiştir. Hatta bu farklar vergi lehine gerçekleşmiştir. Belçika, Çek Cumhuriyeti, Litvanya ve Slovakya'da UFRS, kendi ticaret hukuklarının kapsamında oluşan vergi yüküne nazaran %16'lara varan ek vergi yükü oluştururken, bu oran İngiltere ve İrlanda gibi ülkelerde minimum düzeydedir (%0,38-%2,59). Sektörler açısından bakıldığında ise, en büyük fark İnşaat sektöründe görülürken, en düşük fark enerji(elektrik) sektöründe görülmektedir. Bunun nedenleri arasında vergi kanunlarının LIFO'ya müseade etmesi yatmaktadır. Standartlar buna izin vermediği için vergi yükü yüksek çıkmaktadır. Düşük çıkması ise, sermaye yoğunluğunun düşük olduğu sektörlerde amortisman hesaplamalarının UFRS'den farklı olmasından kaynaklanmaktadır. Sonuç olarak, UFRS ile vergi tabanının genişleyip, vergi yükünün bir miktar artması beklenmektedir (Jacops vd, 2005: 23-29)

- Günümüz dünyasında yabancı yatırımların ülkeye gelmesini engelleyecek herhangi bir kanuni düzenlemenin ve köhne kalmış uygulamaların dış dünya ile rekabet açısından bir an önce terkedilmesi gerekmektedir. Bir verginin uygulamada başarılı olabilmesi, o vergiye ait kayıt ve belgelerin, aksamadan, düzenli bir biçimde işlemesine bağlıdır. Belge düzeninin yerleşmesi, hem serbest rekabetin gelişmesi hem de vergi gelirlerinin artması yönünden çok önemlidir (Şimşek, 2002: 5). Basit bir örnek vermek gerekirse, defterlerin gerçeğe uygun bilgiyi sunması en başta belgelerin gerçeğe uygun bilgi sunmasından geçmektedir. Amerikan fatura biçimini incelediğimizde, kredili satışlarda oluşan vade farkını, faturada görmek mümkündür. Faiz gelirleri fatura aşamasında ayrıştırılmaktadır. Bu yapılırken de basit bir denklemden yola çıkılmıştır. $2/7$ ve $N/30$ şeklinde ifade edilen denklem şunu söylemektedir. Satış bedeli, satışı takip eden 7 gün içinde ödenirse %2 iskontolu olarak tahsil olunur. Bununla birlikte, 30 gün içinde ana para her halukârda ödenmelidir. Ülkemizdeki uygulamayla karşılaştığımızda, peşin fiyatına taksitli satışlarda, aslında peşin ödeme gerçekleştirenler vadeli ödeyenler ile aynı kategoride değerlendirilmektedir. Sonuç olarak, muhasebe

sisteminin topyekün revizyonundan bahsederken, ticari defterlerin yanında, belge sisteminin de standartlara uydurulması gerekmektedir.

- İşletmelerimizin, vergi idaresinden, kendilerini daha iyi ifade etmelerine vesile olacak, bir serbestliği, sırf denetim korkusu nedeniyle, isteyip istemeyecekleri de şüphelidir. Denetim kurumu, bir yanlışı düzeltme ve öğrenme aracı olarak değil, sadece bir cezalandırma unsuru olarak algılandığı sürece bu da zor görülmektedir (Yılmaz, 1994: 1-30). Vergi denetiminin “vergi için muhasebe” bakış açısının yıkılmasını önlediği ve bu yapıyı muhafaza ettiği düşünüldüğünde, vergi denetiminde köklü değişiklikler kaçınılmaz olacaktır. Eski sistemin uzantısı olarak eğreti bir biçimde kalacak olan kamu vergi denetimi, önümüzdeki dönemde yerini bağımsız denetime bırakmak zorunda kalacaktır.

Sonuç olarak; ticari defterler konusunda, ülkemizdeki mevcut uygulama şimdiye kadar bazı sorunlarla da olsa belli bir sistemde sürmekteydi. Yerel açıdan düşünüldüğünde bu sistem ülkemiz için yeterliydi. Fakat, Uluslararası Finansal Raporlama Standartları'nın kaçınılmaz bir şekilde kabul edilmesinin ardından ülkemizin muhasebe ve vergi sisteminde çok köklü bir yeniden yapılandırma yaşanacağına kesin gözüyle bakılmaktadır.

KAYNAKÇA

- AKDOĞAN, Nalân,
Nejat TENKER: :**Finansal Tablolar ve Mali Analiz Teknikleri**,
12.bs., Ankara, Gazi Kitabevi, 2007.
- AKDOĞAN, Nalân : "Türkiye Muhasebe / Finansal Raporlama
Standartlarının Uygulanma Süreci: Sorunlar,
Çözüm Önerileri", **Mali Çözüm Dergisi**, Sayı:
80, Mart Nisan, 2007, s.105.
- AKDOĞAN, Nalân : "KOBİ Finansal Raporlama Standardına Genel
Bakış ve Tam Set IAS/IFRS'lerden Farklılığı",
Muhasebe ve Denetime Bakış, Ocak 2010, s.1-
26.
- AKDOĞAN, Nalân : "Uluslararası Finansal Raporlama
Standartlarının Türkiye Muhasebe
Uygulamalarına Getireceği Değişiklikler ve
Vergi İlişkisi", **Muhasebe Bilim Dünyası**,
Eylül 2004, s.19-59.
- ATAMAN AKGÜL, Başak : **Uluslararası Muhasebe Standartları ve
Türkiye'de Uygulama Etkinliğine İlişkin Bir
Araştırma**, 2.bs., İstanbul, Türkmen Kitabevi,
2004.
- ATAMAN, Başak,
Evrim Altuk ÖZDEN : "Tek Düzen Hesap Planına Göre Hazırlanan
Finansal Tabloların UFRS'ye Uyarlanması ve
Rasyo Yöntemi ile Analizi", **Muhasebe ve
Finansman Dergisi**, sayı: 44, Ekim 2009, s.59-
73.

- AYANOĞLU, Yıldız : “12 No’lu Uluslararası Muhasebe Standardı (Kurumlar Vergisinin Muhasebesi) ve Türkiye’de Uygulanabilirliği”, **Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi**, Cilt 4, Sayı 2, 2002, s.25-46.
- AYANOĞLU, Yıldız :“Uluslararası Finansal Raporlama Standartlarına Geçişte Yaşanan Sorunlar ve Dünyadaki Uygulamaları”, **Muhasebe Bilim Dünyası**, sayı: 3, Temmuz Ağustos Eylül 2007, s.99-133.
- AYSAN, Mustafa :“Uluslararası Finansal Raporlama Standartlarına Ulusal Uyum: Türkiye Örneği”, **Muhasebe ve Finansman Dergisi**, sayı: 40, Ekim 2008, s.45-53.
- BAŞPINAR, Ahmet :“Türkiye’de ve Dünyada Muhasebe Standartlarının Oluşumuna Genel Bir Bakış”, **Maliye Dergisi**, Sayı: 146, 2007, s. 42-57.
- BİLEN, Abdulkadir :“Ticari Defterler ve Türk Ticaret Kanunu Tasarısında Ticari Defterlere İlişkin Hükümlerin Değerlendirilmesi”, **Muhasebe ve Finansman Dergisi**, sayı: 34, Nisan 2007, s.121-132.
- BİLGİNOĞLU, Fahir :“Türk Muhasebe Uygulaması ve Uluslararası Muhasebe” İstanbul, **Yönetim Dergisi**, Sayı 24, 1996, s.6.
- BÜLBÜL, Duran :“Ar-Ge Harcamalarının Aktifleştirilmesi ve Vergi Kanunları Karşısındaki Durumu”, **Yaklaşım Dergisi**, Ağustos 2007, Sayı: 176.

- BÜYÜKBEŞE, Ali :“**Türk Vergi Hukukunda Defter Tutma Ödevi**”, İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Mali Hukuk Anabilim Dalı Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, İstanbul, 1990.
- CANOĞLU M. Ali :**Vergi Muhasebesi**, Damga Matbaası, 2.Baskı, İstanbul 1985.
- ÇALIŞ, Yıldırım Ercan :“**Dönemsonu İşlemlerinde Değerlemenin, Türkiye Finansal Raporlama Standartları ve Türk Vergi Kanunlarına Göre İncelenmesi, Farklılıkların Finansal Tablolar Üzerine Etkilerinin Araştırılması ve Bir Uygulama**”, Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü İşletme Bölümü Muhasebe ve Finansman Anabilim Dalı Yayınlanmamış Doktora Tezi, İstanbul 2008.
- ÇAPANOĞLU, Sema :**Avrupa Birliğinin Vergi Politikası**, 15 Soruda 15 AB Politikası Serisi, No:3, İktisadi Kalkınma Vakfı Yayınları, 2005, s.6.
- DEMİR, Şeref :“TTK’daki Değişikliklerin Vergilendirmeye Etkileri”, **Vergi Sorunları Dergisi**, Kasım 2008, s.27-54.
- DEMİR, Şeref :“Kobiler İçin Uluslararası Finansal Raporlama Standardına Uyumda Vergi Mevzuatında Yapılması Beklenen Değişiklikler”, Ankara SMMM Odası Yayın No:73, **VII. Muhasebe Uygulamaları ve Vergi Mevzuatı Sempozyumu Bildirileri**, Mart 2010.

DEMİR, Volkan,

Oğuzhan BAHADIR :“UFRS(TFRS)’deki Değerleme Ölçüleri Kapsamında Şirket Değerlemesinde Defter Değeri Yaklaşımı”, **Muhasebe ve Denetime Bakış**, Eylül 2007, s.66-70.

DOYRANGÖL, Nuran C. :“Türk Ticaret Kanunu Tasarısı ile Muhasebeye Getirilen Yenilikler”, **Muhasebe ve Vergi Uygulamaları Dergisi**, cilt: 1, sayı: 1, Mayıs 2008, s.1-21.

ELİTAŞ, Cemal,

Berfu İLTER :“Türk Ticaret Yasa Tasarısına Göre Ticari Defterler”, İstanbul, **Mali Çözüm**, sayı: 72, Temmuz Ağustos Eylül 2005, s.124-136

ERDAMAR, Cengiz

Feryâl ORHON BASIK : **Finansal Muhasebe ve Tekdüzen Muhasebe Sistemi**, Dönence Yayınları, İstanbul 2003.

ERKUŞ, Hakan : **XBRL (Genişletilebilir İşletme Raporlama Dili)**, Gazi Kitabevi, Ankara 2008.

GÖĞÜS, Handan Sümer :“Yıllara Yaygın İnşaat Ve Onarım İşlerinin Muhasebeleştirilmesinde Kullanılan Yöntemler”, **Muhasebe Ve Denetime Bakış Dergisi**, Temmuz 2006, s.75-86.

GÖKÇEN, Gürbüz,

Başak ATAMAN AKGÜL,

Cemal ÇAKICI :**Türkiye Muhasebe Standartları Uygulamaları**, İstanbul, Beta Yayınevi, 2006.

GÖNEN, Seçkin,

Gülşah UĞURLUEL

: “Türkiye’de Uluslar arası Finansal Raporlama Standartları (UFRS) Uygulamalarına Geçişte Karşılaşılan Sorunlar ve Çözüm Önerileri”, **Vergi Dünyası**, Aralık 2007, s.234-235.

İBİŞ, Cemal

:“Kobiler İçin Uluslar Arası Finansal Raporlama Standartlarında Stokların Vergi Uygulamaları Açısından Değerlendirilmesi”, Ankara SMMM Odası Yayın No:73, **VII. Muhasebe Uygulamaları ve Vergi Mevzuatı Sempozyumu Bildirileri**, Mart 2010.

KANAT, Zülküf

:**Vergi Kanunlarına Göre Örnekleriyle Defter Tutma**, 11.bs., Ankara, Yaklaşım Yayınları, 1994.

KARAYALÇIN, Yaşar

:“**Muhasebe Hukuku**”, Banka ve Ticaret Hukuku Araştırma Enstitüsü, Yayın No: 216, Ankara, 1988.

KAVAL Hasan,

Remzi ÖRTEN,

Aydın KARAPINAR

:**Türkiye Muhasebe/Finansal Raporlama Standartları Uygulaması ve Yorumu**, 2.b.s., Ankara, Gazi Kitabevi, 2008.

KAYA, Uğur

:“Maddi Duran Varlıkların Elde Edilmesinde TMS 16 ve Vergi Kanunlarındaki Düzenlemelerinin Karşılaştırılması”, **Mali Çözüm**, Eylül-Ekim 2007, s.67-80.

KORKMAZ, Turan,

Halime TEMEL,

Elif BİRKAN

:“Uluslararası Muhasebe Standartları ve Kobi'lere Etkileri”, **Muhasebe ve Finansman Dergisi**, sayı: 36, Ekim 2007, s.96-105.

KURT, Ganite,

Veli ÖZTÜRK

:“BASEL II ve Yeni Türk Ticaret Kanun Tasarısı Çerçevesinde Kobi'lerin UFRS'ye Uyum Gerekliliği ve Karşılaşılabilecek Sorunlar ve Çözüm Önerileri”, **Muhasebe ve Denetim Bakış**, Ocak 2008, s.46-50.

JACOBS, Otto H.,

Christoph SPENGEL,

Thorsten STETTER,

Carsten WENDT

:**EU Company Taxation in Case of a Common Tax Base**, Centre for European Economic Research Publications, Discussion Paper No.0537, Mayıs 2005, s.24, (Çevrimiçi)
<http://www.zew.de/pub/zewdocs/dp/dp0537.pdf>
14.05.2010.

ÖZBALCI, Yılmaz

: **Vergi Usul Kanunu Yorum ve Açıklamaları**, Ankara, Oluş Yayıncılık, 2003.

ÖZBİNGÖL, Ayten

:“**Türk Ticaret Kanunu Tasarısının Muhasebe ve Denetim Uygulamalarına Etkilerinin Karşılaştırmalı Olarak İncelenmesi**”, Başkent Üniversitesi Sosyal

Bilimler Enstitüsü İşletme Anabilim Dalı
Muhasebe Finansman Bilim Dalı
Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Ankara
2008.

ÖZERHAN AKBULUT,
Yıldız

:“Vergi Usul Kanunu’ndaki Değerleme Hükümlerinin Türkiye Finansal Raporlama Standartları Kapsamında Değerlendirilmesi”, **Ankara SMMM Odası Yayın No:59, VI. Muhasebe Uygulamaları ve Vergi Mevzuatı Sempozyumu Bildirileri**, Mart 2008, s.1-33.

ROBERTS, Clare,

Paulin WEETMAN,

Paul GORDON

:**International Financial Accounting**, Prentice Hall, 2. bs., New York, 2002, s.9-29.

SAĞLAM, Necdet,

Salim ŞENGEL,

Bünyamin ÖZTÜRK

: **Türkiye Muhasebe Standartları Uygulaması**, Maliye ve Hukuk Yayınları, 2 bs., Ankara 2008.

SAKİN, Turgay

:“**Avrupa Birliği’nde Uluslararası Muhasebe Standartlarının Kullanımına İlişkin Gelişmeler ve Halka Açık Türk İşletmelerinin Durumu Üzerine Bir Araştırma**”, İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü İşletme Anabilim Dalı Muhasebe Bilim Dalı Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi, İstanbul 2003.

- SAYAR, Zafer :“KOBİ Finansal Raporlama Standart Taslağının Türkiye’de Uygulanabilirliğine İlişkin Değerlendirmeler-I”, **Türkiye Muhasebe Standartları Sempozyumu-X Kıbrıs**, İzmir Serbest Muhasebeci ve Mali Müşavirler Odası, Aralık 2006, s.123-132.
- SAYAR, Zafer :“Uluslararası Finansal Raporlama Standartları Kapsamında Gayrimenkul (Taşınmaz) Değerlemesi”, **TMSK Makaleler**,(Çevrimiçi) <http://www.tmsk.org.tr/makaleler/>, 04.06.2010.
- SELVİ, Yakup,
Fatih YILMAZ,
Kerem SARIOGLU :“Kredili Satışların Muhasebeleştirilmesi ve Raporlanmasının UFRS ve VUK Açısından Karşılaştırılması”, **Mali Çözüm**, Sayı: 80, Mart Nisan 2007.
- SEVİLENGÜL, Orhan :**Genel Muhasebe**, , Ankara, Gazi Kitabevi, 12.Baskı, 2005.
- SÖNMEZ, Feriştah :“14 No.lu Türkiye Muhasebe Standardı Borçlanma Maliyetlerinin Muhasebeleştirilmesi-II”, **Yaklaşım Dergisi**, Sayı: 130, Ekim 2003.
- SÜRMEİ, Fevzi (Editör),
Özgül CEMALCILAR,
Yılmaz BENLİGİRAY : **Genel Muhasebe**, 3.bs., Anadolu Üniversitesi Yayınları No:1341, Eskişehir 2004, s.269-270.

ŞENSOY, Necdet,

Ali Atilla PEREK

:“Kobiler İçin Uluslar Arası Finansal Raporlama Standardı ve Vergi Usul Kanunu’ndaki Değerleme Esaslarına Toplu Bakış”, Ankara SMMM Odası Yayın No:73, **VII. Muhasebe Uygulamaları ve Vergi Mevzuatı Sempozyumu Bildirileri**, Mart 2010.

ŞİMŞEK Mustafa

:“**Türk Vergi Sisteminde Belge Düzeninin Hukuksal Çerçevesi**”, İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Mali Hukuk Anabilim Dalı Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, İstanbul 2002.

ŞUA, Halil İbrahim

:“Türk Ticaret Kanunu Tasarısına Göre Ticari Defterlere Getirilen Yenilikler ve Değerlendirilmesi”, **Adalet Dergisi**, sayı 27, Ocak-2007,(Çevrimiçi)
<http://www.yayin.adalet.gov.tr/dergi/27sayi.pdf>, 20.05.2010.

TEKİNALP, Ünal

:“Türk Ticaret Hukukunda Küresel Bir Açılım: IFRS/TMS-TFRS”, **Banka ve Ticaret Hukuku Dergisi**, cilt: 24, sayı 2, Aralık 2007, s.57-58.

TUNÇ, Mehmet Akif

:“TMS 27 Kapsamında Konsolidasyon İşlemleri”, **Mali Pusula**, Sayı: 26, Şubat 2007, s.84-93.

- TURAN, Cemalettin :“Kurumlar Vergisi beyannamesi Üzerinde Ticari Bilançodan Kurumlar Vergisi Matrahına Geçiş Tablosu”, **Ankara SMMM Odası Yayın No:59, VI. Muhasebe Uygulamaları ve Vergi Mevzuatı Sempozyumu Bildirileri**, Mart 2008, s. 33-38.
- TÜREL, Aslı,
Bora SENYİĞİT :“İştiraklerin Muhasebeleştirilmesi ve Raporlanmasında Örneklerle Özkaynak Yöntemi”, **Mali Çözüm**, Sayı: 73, Ekim Kasım Aralık 2005.
- ÜLGEN, Hüseyin :**Ticari İşletme Hukuku** (Ed. Hüseyin Ülgen), Vedat Kitapçılık, İstanbul 2006, s. 483-499.
- YARBAŞ, Fevzi :**Ticaret ve Vergi Davalarında Ticari Defterlerin Delil Niteliği**, Ankara, Adalet Yayınevi, 1998.
- YILMAZ, Fatih :“**Uluslararası Muhasebe Standartları ve Türkiye’deki Uygulamalarla Karşılaştırılması** ”, İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü İşletme Anabilim Dalı Muhasebe Bilim Dalı Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, İstanbul 1994.
- YÜCEL, Göksel : “Globalleşen Dünya’da Türk İşletmelerinin Finansal Raporlama Sorunları”, **İ.Ü. İşletme Fakültesi Dergisi**, Cilt:22, Sayı:2, İstanbul 1993, s.15.

YÜCEL, Göksel :**Banka Muhasebesi**, İstanbul, Türkiye
Bankalar Birliği Seminer Notları, Mayıs 2008.

Topluca Türk Vergi Kanunları, Yaklaşım Yayıncılık, 2010.

**Uluslararası Finansal Raporlama Standartları IFRS/IAS ile Uyumlu
Türkiye Muhasebe Standartları-Türkiye Finansal Raporlama
Standartları**, TMSK Yayınları -3, Fersa Matbaası, 2008.

Türk Ticaret Kanunu Tasarısı, Türkiye Büyük Millet Meclisi-Kanun
Tasarıları,(Çevrimiçi) <http://www2.tbmm.gov.tr/d23/1/1-0324.pdf>, 25.05.2010.

IFRS Adoption by Country, PWC, (Çevrimiçi),
[http://www.pwc.com/en_US/us/issues/ifrs-reporting/assets/ifrs_country-
adoption.Pdf](http://www.pwc.com/en_US/us/issues/ifrs-reporting/assets/ifrs_country-adoption.Pdf), 10.06.2010.

6762 Sayılı Türk Ticaret Kanunu

EKLER

EK- 1: KURUMLAR VERGİSİ BEYANNAMESİ ÜZERİNDE TİCARİ BİLÂNÇODAN KURUMLAR VERGİSİ MATRAHINA GEÇİŞ TABLOSU

MSUGT'ne Göre Çıkarılmış Ticari Bilânçodan Hareketle K.V. Matrahına Geçiş (Turan, 2008: 33-38)

I. ADIM: TİCARİ BİLÂNÇO SONUCU

Ticarî Bilânço Kârı veya

Ticarî Bilânço Zararı(-)

II. ADIM: İLAVELER (+)

Kanunen Kabul Edilmeyen Giderler (+)

• *KVK Md.11'de yazılı KKEG'ler*

- a) Öz sermaye üzerinden ödenen veya hesaplanan faizler
- b) Örtülü sermaye üzerinden ödenen ve hesaplanan faiz, kur farkı ve benzeri giderler
- c) Transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü olarak dağıtılan kazançlar
- d) Vergi ve para cezası ile gecikme zam ve faizleri
- e) Menkul kıymetlerin itibari değerlerinin altında ihracından doğan zararlar ve ödenen komisyonlar ve benzeri giderler
- f) Esas faaliyet konusu ile ilgili olmayan yat, kotra, tekne, uçak, helikopter giderleri ve amortismanları
- g) Kurumun kendisi, ortak, yönetici ve çalışanların suçlarından doğan tazminat giderleri

h) Basın, TV, radyo yayınlarından doğacak tazminat giderleri

i) Alkol, alkollü içki, tütün ve mamulleri reklam giderlerinin %50 si

• ***KVK Md.5/3 e göre K.V.nden istisna edilen kazançlara ilişkin gider ve zararlar***

• ***MTVK Md.14 e göre I,III ve IV sayılı tarifede yer alan otomobil, yat, kotra, uçak ve helikopter motorlu taşıt vergileri***

• ***Tahakkuk ettirilmiş ancak henüz ödenmemiş SSK primleri***

• ***Cari yıla gider yazılmış gelecek dönem giderleri***

• ***Cari yıla gider yazılmış geçmiş dönem giderleri***

• ***Belgesiz gider veya maliyet kaydedilen harcamalar (Binde beş götürü gider hakkı kullanımına esas olacak nitelikteki belgelendirilemeyen giderler dahil)***

• ***KVK Md.7 ye göre kontrol edilen yabancı kurum kazancı payı***

• ***KVK Md.10/1 e göre, gider yazılmış, ancak matrah varsa indirilebilecek olan;***

a) Sponsorluk harcamaları

b) Bağış ve yardımlar

c) Eğitim ve sağlık tesisleri ile yurt inşaatı bağışları

d) Kültür ve turizm amaçlı bağış ve yardımlar

e) B.K.K. uyarınca doğal afetler için bağış ve yardımlar

• *Gelir yazılmaksızın öz kaynaklarda kayda alınan, ancak K.V. beyannamesi üzerinde indirim konusu yapılacağı için matraha eklenmesi gereken kârlar;*

a) KVK Md.5/1-ç Emisyon primleri

b) KVK Md.5/1-e Gayrimenkul, iştirak hissesi, kurucu ve intifa senetleri, rüçhan hakları satış kârlarının %75 lik kısmı

• *VUK Md.258-Mük. 298 değerlendirme hükümlerinden kaynaklanan KKEG'ler*

a) MSUGT/SPK alınan vadeli çekler ve senetsiz alacaklar reeskontu

b) VUK md.285'e göre, alacak senetlerinin reeskont edilmesine karşın, reeskont edilmemiş borç senetleri için haricen hesaplanacak reeskont tutarı

c) VUK md.281 ve 283'e göre vadesi gelmemiş mevduat ve alacaklar için haricen hesaplanacak işlemler faizi

ç) Kıdem tazminatı karşılığı

d) Hisse senetleri değer düşüklüğü karşılığı Portföyünün en az %51'i Türkiye'de kurulmuş şirket hisselerinden oluşan yatırım fonları katılma belgelerinin değer düşüklüğü karşılığı dahil

e) VUK md.323 dışında ayrılan şüpheli alacak karşılığı

f) VUK md.274 şartlarını taşımayan emtia değer düşüklüğü karşılığı

g) VUK md.278 ve 267 şartlarına uymayan kıymeti düşen mal karşılığı

h) VUK md.288'e göre ayrılan karşılıklar (devam eden toplu iş sözleşmesi ile ilgili olanlar hariç)

ı) Gider yazılmış bulunan VUK md.270'e göre gayrimenkul maliyetine girmesi gereken giderler

i) Gider yazılmış bulunan VUK md.272'ye göre gayrimenkul maliyetini arttırıcı nitelikteki giderler

j) Gider yazılmış olan emtia alımı ile ilgili finansman giderleri

k) Gider yazılmış olan yatırımla ilgili finansman giderleri

l) Gider yazılmış olan hisse senedi alımı ile ilgili finansman giderleri

m) VUK'na uygun olmayan amortisman gideri fazlası

• **Diğer KKEG'ler**

a) Çalınan mal veya paralarla ilgili zararlar

b) Birim başına yüksek değer taşıyan, firmanın faaliyet hacmi ve konusu ile ilgili olmayan, faaliyet hacmi ile mütenasip bulunmayan ve kimin için yapıldığı bilinmeyen, temsil, ağırlama, promosyon ve seyahat giderleri

c) KKEG'lere ilişkin indirimi kabul edilmeyen KDV

ç) Ticari kazancın elde edilmesi ile ilgisi bulunmayan giderler

d) İhmal edilen faiz tahakkukları (Örtülü kazanç dağıtımı mahiyetinde olup muhasebeleştirilmemiş ortak cari hesabı vb. faiz gelirleri)

e) SPK mevzuatı gereği Merkez Bankası döviz satış kuru üzerinden değerlendirilen döviz cinsinden borçlarla ilgili döviz satış döviz alış kur farkı gideri.

f) Amortismanına tabi olmayan aktif kıymetlerin düzeltilmiş değerinin satılmasından doğan zararın 31.12.2003 bilançosu enflasyon düzeltmesinden kaynaklanan düzeltme farkına tekabül eden kısmı.

Önceki Yıl Ayrılan Finansman Fonu (+)

III. ADIM: ZARAR OLSA DAHI İNDİRİLECEK İSTİSNA VE İNDİRİMLER (-)

• *KVK Md.5/(1) de yazılı istisna ve indirimler (-)*

- a) İştirak kazançları (-)
- b) Yurtdışı iştirak kazançları (-)
- c) Tam mükellef A.Ş. lerin yurtdışı iştirak hisseleri satış kârı (-)
- ç) Emisyon prim kazancı (-)
- d) Yatırım fon ve ortaklıklarının kazançları (-)
 1. Menkul kıymetler yatırım fon ve ort. portföy işletmeciliği kazançları
 2. Portföyü altın ve kıymetli madene dayalı yatırım fon ve ortaklıklarının portföy işletmeciliği kazançları
 3. Girişim sermayesi yatırım fon ve ortaklıklarının kazançları
 4. Gayrimenkul yatırım fonları ve ortaklıklarının kazançları
 5. Emeklilik yatırım fonlarının kazançları
 6. Konut finansmanı fonları ile varlık finansmanı fonlarının kazançları
- e) En az 2 yıl aktifte olan taşınmaz ve iştirak hisseleri ile kurucu ve intifa senetlerinin ve rüçhan haklarının satışından doğan kazancın %75'i (-)
- f) Bankalara veya TMSF'ye borçlu durumda olan senetlerinin ve rüçhan haklarının kurumların taşınmaz ve iştirak hisseleri ile kurucu ve intifa banka veya fona devrinden doğan kazançların %100'ü ile bankaların bu şekilde elde ettikleri değerlerin satışından doğan kazançlarının %75'i (-)
- g) Yurtdışı şube kazançları (-)

h) Yurtdışı inşaat ve onarma işlerinden sağlanan kazançlar(-)

ı) Eğitim ve öğretim kurumları ve rehabilitasyon merkezlerinin ilk 5 yıllık kazançları (-)

• **Başka Kanunlarda yer alan istisnalar (-)**

a) Serbest bölgelerde elde edilen kazançlar (-) (3218 s.k. Geç. Md.3/a)

b) Teknoloji geliştirme bölgelerinde elde edilen kazançlar (-) (4691 s.k. geç. Md.2)

c) Türk uluslar arası gemi siciline kayıtlı gemilerin işletilmesi ve devrinden elde edilen kazançlar (-) (4490 s.k.)

• **Diğer İndirimler (-)**

a) MSUGT/SPK Gelir yazılmış verilen vadeli çekler ve senetsiz borçlar reeskont faiz geliri (-)

b) Önceki dönem KKEG olarak vergilenmiş olan alınan vadeli çek ve senetsiz alacak reeskontu iptal geliri (-)

c) VUK'a uygun olmayan reeskont iptalleri (-)

ç) Önceki dönem KKEG olarak vergilenmiş olan (konusu kalmayan)

karşılıklar iptal geliri (-)

- Kıdem tazminatı karşılığı iptali
- Tahmini şüpheli alacak karşılığının iptali
- Ticari olmayan şüpheli alacak karşılığının iptali
- Menkul kıymet değer düşüklüğü karşılığının iptali
- Emtia değer düşüklüğü karşılığı iptali

- d) Fiilen ödenmediği için önceki dönem KKEG olarak vergilenen SSK priminden cari yılda ödenen tutar (-)
- e) Reel olmayan finansman giderinin (ROFM) itfa edilmemiş kısmı (-)
- f) Vergi anlaşması uyarınca vergi dışı gelirler (-)
- g) VUK'a göre gelir sayılmayan gelir tahakkukları (-)
- h) Genel kurul kararıyla kapanan hesap dönemiyle ilgili olarak personele verilen temettü ikramiyesi (-)
- i) GVK 41/1 İhracat, yurtdışı inşaat, onarma, montaj ve taşımacılıkla ilgili matraha eklenen belgesiz KKEG'lerin binde 5'i (-)
- j) Sair vergi dışı gelirler (-)
- k) SPK mevzuatı gereği Merkez Bankası Döviz Satış Kuru üzerinden değerlendirilen döviz üzerinden borçlarla ilgili döviz satış-döviz alış kuru farkının önceki dönemde KKEG olarak matraha eklenen kısmı

IV. ADIM: GEÇMİŞ YILLAR ZARAR MAHSUBU (-)

- Diğer geçmiş yıl zararı (-)
- İstisnadan yararlanan geçmiş yıl zararı (-)
- Mahsup Edilecek Toplam Geçmiş Yıl Zararları Toplamı (-)

V. ADIM: KAZANCIN BULUNMASI HALİNDE İNDİRİLECEK İSTİSNA VE İNDİRİMLER (-)

Risturnlar KVK Md.5/1-i (-)

AR-GE İndirimi KVK Md.10/1-a (-)

- Geçen dönemden kalan

- Bu dönem harcamalarından hesaplanan

Sponsorluk Harcamaları KVK Md.10/1-b (-)

Bağış ve yardımlar KVK Md.10/1-c (-)

Eğitim ve sağlık tesisleri, yurt inşaat harcama ve bağışları KVK Md.10/1-ç(-)

Kültür ve Turizm amaçlı harcamalar ve bağışlar KVK Md.10/1-d

BKK uyarınca doğal afetler dolayısıyla yapılan bağışlar KVK Md.10/1-e (-)

Gerçekleşen Yatırım İndirimi (-)

- Önceki yıllarda yapılan harcamalar nedeniyle yeni hükümlere göre (GVK mülga 19) hak kazanılan yatırım indiriminden bu döneme devreden ÜFE ile endekslenmiş yatırım indirimi

- Önceki yıllarda yapılan harcamalar nedeniyle eski hükümlere göre (GVK mülga Ek 1-6) hak kazanılan yatırım indiriminden bu döneme devreden Yeniden değerlendirme oranında endekslenmiş yatırım indirimi

- Cari yılda yeni hükümlere göre yapılan yatırım harcamalarından doğan

- Cari yılda eski hükümlere göre teşvikli yatırım harcamalarından doğan

Öngörülen Yatırım İndirimi (-)

Diğer İndirimler (-)

VI. ADIM: DÖNEM SAFİ KURUM KAZANCI (KV MATRAHI)

Dönem Safi Kurum Kazancı (KV Matrahı)

EK-2: Avrupa Birliği Ülkelerinde 2005 yılında UMS'ye Geçişle Birlikte Vergi Yükünde Oluşan Değişimin Sektörlere Göre Dağılım Tablosu (Jacops ve diğerleri, 2005: 23-29)

		AVUSTURYA	BELÇİKA	ÇEK CUM.	ALMANYA	FRANSA	MACARİSTAN	İRLANDA	LİTVANYA	HOLLANDA	POLONYA	SLOVAKYA	İNGİLTERE	ABD
İmalat	Ulusal Muhasebe	2,040,011 €	2,114,646 €	1,536,512 €	2,272,744 €	2,897,824 €	1,566,788 €	890,843 €	922,483 €	1,817,872 €	1,169,722 €	1,112,410 €	1,486,439 €	2,416,378 €
	IFRS	2,107,011 €	2,282,906 €	1,633,197 €	2,410,081 €	3,019,170 €	1,619,031 €	876,935 €	1,015,733 €	1,908,850 €	1,222,114 €	1,209,148 €	1,535,706 €	
	Fark	3.28%	7.96%	6.29%	6.04%	4.19%	3.33%	-1.56%	10.11%	5.00%	4.48	8.70%	3.31%	
Otomotiv	Ulusal Muhasebe	1,967,172 €	1,882,777 €	1,452,220 €	2,080,806 €	2,811,723 €	1,476,135 €	811,241 €	789,916 €	1,670,611 €	1,076,732 €	1,028,771 €	1,310,267 €	2,217,126 €
	IFRS	2,039,814 €	2,062,046 €	1,546,692 €	2,223,329 €	2,948,027 €	1,534,091 €	793,539 €	918,827 €	1,763,565 €	1,132,035 €	1,119,699 €	1,367,510 €	
	Fark	3.69%	9.52%	6.51%	6.85%	4.85%	3.93%	-2.18%	16.32%	5.56%	5.14	8.84%	4.37%	
İnşaat	Ulusal Muhasebe	1,219,348 €	1,015,251 €	798,645 €	1,067,942 €	1,545,587 €	926,796 €	468,580 €	470,003 €	858,986 €	543,803 €	560,229 €	721,722 €	1,227,674 €
	IFRS	1,275,405 €	1,160,790 €	847,176 €	1,234,233 €	1,609,298 €	984,872 €	456,437 €	520,946 €	962,286 €	605,909 €	606,599 €	719,978 €	
	Fark	4.60%	14.34%	6.08%	15.57%	4.12%	6.27%	-2.59%	10.84%	12.03%	11.42%	8.28%	-0.24%	
Kimya	Ulusal Muhasebe	2,469,161 €	2,672,562 €	1,906,205 €	2,823,806 €	3,520,867 €	1,990,392 €	1,119,635 €	1,127,338 €	2,278,761 €	1,482,184 €	1,396,479 €	1,983,652 €	2,984,811 €
	IFRS	2,539,841 €	2,876,399 €	2,030,121 €	2,977,437 €	3,682,667 €	2,058,596 €	1,106,817 €	1,271,455 €	2,376,366 €	1,547,304 €	1,520,861 €	2,014,462 €	
	Fark	2.86%	7.63%	6.50%	5.44%	4.60%	3.43%	-1.14%	12.78%	4.28%	4.39	8.91%	1.55%	
Ticaret	Ulusal Muhasebe	779,664 €	798,372 €	612,295 €	859,808 €	948,724 €	634,204 €	342,837 €	340,982 €	673,550 €	448,355 €	428,642 €	538,233 €	856,232 €
	IFRS	798,691 €	861,591 €	644,901 €	918,001 €	987,125 €	657,591 €	344,127 €	388,079 €	710,385 €	470,097 €	462,837 €	541,426 €	
	Fark	2.44%	7.92%	5.33%	6.77%	4.05%	3.69%	0.38%	13.81%	5.47%	4.85	7.98%	0.59%	
Enerji	Ulusal Muhasebe	2,654,682 €	2,781,382 €	2,118,221 €	3,105,244 €	3,506,430 €	1,789,215 €	1,127,668 €	1,232,011 €	2,486,560 €	1,579,016 €	1,541,005 €	2,098,289 €	3,210,190 €
	IFRS	2,709,936 €	2,914,030 €	2,190,288 €	3,225,612 €	3,592,127 €	1,833,241 €	1,119,343 €	1,310,188 €	2,562,426 €	1,625,366 €	1,612,701 €	2,133,351 €	
	Fark	2.08%	4.77%	3.40%	3.88%	2.44%	2.46%	-0.74%	6.35%	3.05%	2.94	4.65%	1.67%	
Gıda &	Ulusal Muhasebe	1,795,400 €	1,997,190 €	1,476,309 €	2,166,755 €	2,658,172 €	1,583,412 €	848,602 €	844,642 €	1,714,880 €	1,125,242 €	1,040,668 €	1,469,627 €	2,261,743 €
	IFRS	1,849,376 €	2,158,014 €	1,581,083 €	2,278,479 €	2,794,289 €	1,653,422 €	836,091 €	959,209 €	1,791,271 €	1,172,637 €	1,152,385 €	1,524,414 €	
	Fark	3.01%	8.05%	7.10%	5.16%	5.12%	4.42%	-1.47%	13.56%	4.45%	4.21	10.74%	3.73%	
Makine	Ulusal Muhasebe	2,588,075 €	2,667,250 €	2,008,763 €	2,925,936 €	3,364,159 €	2,034,031 €	1,090,922 €	1,181,132 €	2,346,758 €	1,477,674 €	1,459,962 €	1,974,968 €	3,051,236 €
	IFRS	2,648,234 €	2,793,183 €	2,071,089 €	3,061,655 €	3,443,640 €	2,080,445 €	1,081,038 €	1,252,564 €	2,426,657 €	1,524,810 €	1,522,402 €	1,992,412 €	
	Fark	2.32%	4.72%	3.10%	4.64%	2.36%	2.28%	-0.91%	6.05%	3.40%	3.19	4.28%	0.88%	
Metal	Ulusal Muhasebe	2,760,697 €	2,999,287 €	2,201,405 €	3,266,610 €	3,833,076 €	2,026,596 €	1,230,631 €	1,324,421 €	2,632,431 €	1,680,007 €	1,586,750 €	2,316,238 €	3,404,269 €
	IFRS	2,847,596 €	3,174,890 €	2,318,388 €	3,408,235 €	3,951,978 €	2,110,117 €	1,217,274 €	1,421,388 €	2,721,153 €	1,728,319 €	1,713,137 €	2,368,968 €	
	Fark	3.15%	5.85%	5.31%	4.34%	3.10%	4.12%	-1.09%	7.32%	3.37%	2.88	7.97%	2.28%	
Hizmet	Ulusal Muhasebe	3,372,664 €	4,113,385 €	2,789,361 €	4,103,998 €	4,446,610 €	2,438,331 €	1,757,459 €	1,615,490 €	3,237,558 €	1,974,889 €	1,889,170 €	3,367,301 €	4,498,965 €
	IFRS	3,433,576 €	4,268,881 €	2,963,979 €	4,281,281 €	4,600,530 €	2,515,841 €	1,720,162 €	1,853,004 €	3,341,598 €	2,034,835 €	2,077,529 €	3,292,733 €	
	Fark	1.81%	3.78%	6.26%	4.32%	3.46%	3.18%	-2.12%	14.70%	3.21%	3.04	9.97%	-2.21%	

EK- 3: ANKET FORMU

BÖLÜM 1

Bu bölümde kişisel bilgilerinize ilişkin sorular bulunmaktadır. Lütfen size uygun olan seçeneğe ayrılan parantezin içine (x) işareti koyunuz.

Çalıştığınız kurumun adı ve göreviniz:

1. Yaşınız?

() a. 20- 24 () b. 25- 29 () c. 30- 34

() d. 35- 39 () e. 40 ve üzeri

2. Mesleki kıdeminiz?

() a. 0-4 yıl () b. 5- 9 yıl () c. 10- 14 yıl

() d. 15- 19 yıl () e. 20 yıl ve üzeri

3. Öğrenim düzeyiniz?

() a. Lise veya dengi okul () d. Yüksek lisans

() b. Yüksek okul () e. Doktora

() c. Dört yıllık fakülte

4. Mezun olduğunuz bölüm?

BÖLÜM 2

Lütfen aşağıdaki soruyu cevaplayınız.

Ticari Defterler hangi kanun uyarınca tutulmaktadır?

() a. Ticaret Kanunu

() b. Vergi Usul Kanunu

() c. Her ikisi

() d. Diğer.....