

Türk ticaret kanunu tasarısı kapsamında ticari alacak ve borçların vergi ve muhasebe esaslı değerlendirme işlemleri

Kadir Dabbaloğlu*

Özet

İşlem, kontrol, kayıt ve finansal tabloların hazırlanması şeklinde gelişen muhasebe sürecinde dönem sonu değerlendirme çalışmaları önemli bir yer tutar. Değerleme çalışmaları öncelikle dönem içinde kayda alınan işlemlerden oluşan hesap bakiyelerinin finansal tablolara muhasebe standartlarına uygun bir şekilde aktarılması amacı ile yapılır. Buna karşılık, vergi yükünün hesaplanmasında kullanılacak olan değerlendirme kıstasları, vergi kanunlarınca belirlendiği için farklı olabilir. Dolayısıyla değerlemede, vergi kanunları ve muhasebe standartları olarak, iki farklı kriter olabilmektedir. Bu durumda hangi yolun nasıl izleneceğinin tanımlanması gerekmektedir. Ülkemizde tasarı halinde bulunan Türk Ticaret Kanunu taslağı bu konuda bir düzenleme getirmektedir. Çalışma bu kapsamda ticari alacak ve borçların değerlendirme esaslarını muhasebe ve vergi amaçlı değerlendirme çalışmalarına yöneliktir ve iki farklı değerlendirme kıstasının farklılıklarını vurgulamaya çalışmaktadır.

Anahtar Kelimeler: *Envanter, değerlendirme, muhasebe standartları, ticari alacak ve borçların değerlemesi*

* Dr. Kadir Dabbaloğlu, Tel. 0212 425 61 51, kadirdabbagolu@anadolubil.edu.tr, “Finansal Kiralama Şirketlerinin Muhasebe Sistemi ve Bir Önerisi”, Doktora Tezi.

Fiscal and accountancy base evaluation of trade receivables and payables in the frame of the Turkish commercial code draft

Abstract

Year-end transactions occupy a weighty place in accounting process comprising transactions subject to record, control, record and preparation of financial statements. These kinds of transactions are primarily, made to transfer accounts balances, which are formed by transactions realized during the year, to financial statements in accordance with accounting standards. However, taxation principals may be different from accounting standards since they are characterized by tax laws. Therefore two different criterions on year-end transactions as accounting standards and tax laws may occur. In this case, which and how way will be followed should be described. In our country, draft of Turkish Commercial Code provides a certain regulation on this topic. The article intends evaluation principals of trade receivables and payables on tax and accountancy base and tries to emphasize diversity in two different criterions in this frame.

Key words: Year-end transactions, accounting standards, evaluation trade receivables and payables

Giriş

İşletmelerin faaliyetlerini bir süreye bağlı olmaksızın devam ettireceği varsayımına dayanan muhasebenin süreklilik ilkesi gereği işletmenin ömrü ortakları olan kişilerin yaşam sürelerine bağlı değildir (Hacırustemoğlu, Pekdemir, Türker, Arslan, 1996, 11). Ancak sınırsız olarak kabul edilen bu ömür, muhasebenin dönemsellik ilkesi gereği, muhtelif alt dönemlere ayrılır. Bu işlem işletmelerin finansal durumunun ve faaliyet sonuçlarının ölçümlenebilmesi için şarttır. Finansal durum ve faaliyet sonuçlarının ölçümlendiği tarih dönem sonu olarak adlandırılmaktadır. Finansal tablolar işte bu tarih itibarıyla veya bu tarihte sona eren döneme ilişkin olarak hazırlanmaktadır. Bu süreçte finansal tablolar hazırlanırken her bir aktif ve pasif kalemi gözden geçirilir ve değerlendirme yapılır. Aktif ve pasif kalemlerin, başka bir ifadeyle varlık ve kaynakların, değerlendirme işlemleri doğal olarak faaliyet sonuçlarını da etkileyeceği için son derece önemlidir (Örten ve Karapınar, 2007,3). Değerleme işlemleri ile varlık ve kaynakların bilanço tarihindeki miktar ve tutarlarını saptamak ve gerekli düzeltmeleri yaparak hesapları gerçek durumu gösterir bir hale getirmek amaçlanır ki bu işlemlere genel olarak envanter işlemi de denmektedir.(Sevilengül, 2000, 607). Değerleme işlemlerinde öncelikle esas alınacak olan kıstasların tanımlanması gerekir. Bu konuda ülkemizde yasalaşarak, yürürlüğe girmesi beklenen Türk Ticaret Kanunu taslağında öngörülen düzenleme aşağıdaki gibidir:

Defter Tutma ve Envanter - Madde 64:

1. Her tacir, ticarî defterleri tutmak ve defterlerinde, ticarî işlemleriyle malvarlığı 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.

Türkiye Muhasebe Standartları Kurulunun Yetkisi - Madde 88:

1. 64 ilâ 88 inci madde hükümlerine tâbi gerçek ve tüzel kişiler gerek ticarî defterlerini tutarken, gerek münferit ve konsolide finansal tablolarını düzenlerken, Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu tarafından yayımlanan, Türkiye Muhasebe Standartlarına ve kavramsal çerçevede yer alan muhasebe ilkelerine aynen uymak ve bunları uygulamak zorundadırlar. 514 ilâ 528 inci maddeler ile Kanunun ilgili diğer hükümleri saklıdır.

Tasarı yasaladığı takdirde değerlendirme işlemlerinde esas alınacak kıstasların Türkiye Muhasebe Standartları olacağı kesindir. Türkiye muhasebe standartlarının yayınlanması ve uygulanması konusunda yetkili kurum olan Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu ise aşağıdaki düzenlemeyi getirmiş bulunmaktadır:

Finansal Tabloların Hazırlanma ve Sunulma Esaslarına İlişkin Kavramsal Çerçeve Hakkında Tebliğ, Sıra No: 1 – Madde 6:

Türkiye Muhasebe Standartları ve Yorumları ile bu Kavramsal Çerçevede 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.

Bu değerlendirme tür farkları doğuran değerlendirme işlemlerinden bazıları da yabancı para cinsinden olan ticari alacak ve borçların değerlendirme işlemleridir.

Ticari alacakların değerlendirme işlemleri (120 ve 121 hesaplar)

Vergisel Değerleme:

Vergi Usul Kanunu Madde 281 gereğince alacaklar mukayyet değerleriyle değerlendirilir. Mukayyet değer, 265. maddede tanımlandığı şekliyle, bir iktisadi kıymetin muhasebe kayıtlarında gösterilen hesap değeridir. Vadesi gelmemiş olan senede bağlı alacaklar değerlendirme gününün kıymetine irca olunabilir. Bu takdirde, senette faiz nispeti açıklanmış ise bu nispet, açıklanmamışsa Cumhuriyet Merkez Bankasının resmi iskonto haddi uygulanır. Vergi Usul Kanunu Madde 281 (değişik fıkra: 22.07.1998 - 4369/7 md.) gereğince yabancı para ile olan senetli veya senetsiz alacaklar ve borçlar hakkında da caridir. Bunlardan vadesi gelmemiş senede bağlı alacak ve borçlar, bu Kanunu 281 ve 285 inci maddeleri uyarınca değerlendirme günü kıymetini irca edilebilir. Ancak senette faiz oranının yazılı olmadığı durumlarda değerlendirme gününde geçerli olan Londra Bankalar Arası Faiz Oranı (LIBOR) esas alınır.

Muhasebesel Değerleme:

Finansal araçların muhasebeleştirilmesi ve ölçülmesine ilişkin 39 no'lu Türkiye Muhasebe Standardı, ticari alacakların (senetli – senetsiz ayırımı yapmadan) taşınmış kayıtlı değerleri (itfa edilmiş değeri) ile değerlendirilmelerini öngörmektedir. İtfa değeri gelecek bir tarihte sağlanacak olan bir nakit girişinin önceden saptanmış bir iskonto oranı üzerinden bilanço tarihine indirgenmiş değerini ifade eder (Bolak, 2005,145). Iskonto oranı gelecekte sağlanacak olan nakit

Türk ticaret kanunu tasarısı kapsamında ticari alacak ve borçların vergi ve muhasebe esaslı değerlendirme işlemleri

girişlerinin net bugünkü değerini sıfırlayan orandır (Gürsoy, 2006, 460). Bununla birlikte uygulamada vergisel değerlemede öngörülen iskonto oranlarını kullanmak mümkündür. Eğer herhangi bir ticari alacak yabancı para cinsinden ise İşlemin gerçekleştiği tarihte kayda alınması için kullanılacak olan kur “Geçerli Kur” olarak adlandırılan spot kurdur. Ancak bilanço tarihinde eğer söz konusu işlemde kaynaklanan bir bakiye varsa bu bakiye kapanış kuru ile değerlendirilir (Gökçen, Akgül ve Çakıcı, 2006, 193). Tarih olarak tanımlanan kurda, belirlenmesi gereken bir diğer husus da uygulanacak kurun türüdür. Varlıklara dâhil olan yabancı para cinsinden bir alacağın TL’na çevrilmesi ancak, **döviz alış** kurunun uygulanması ile mümkündür. Zira bir işletme sahip olduğu dövizli veya tahsil edeceği döviz alacağını fiilen TL’na çevirmek isterse, karşısına çıkacak olan kur, karşılıklı pazarlık ortamında, bilgili ve istekli gruplar arasında oluşacak kurdur ki bu da dövizli alacak olan kişi ve/veya kurumun uygulayacağı döviz alış kurudur. Bu durumda V.U.K. 280. Madde uyarınca Maliye Bakanlığı tarafından açıklanacak olan döviz alış kuru işlem tarihinde veya dönem sonlarında değerlendirilme üzere dikkate alınmalıdır.

Ticari borçların değerlendirme işlemleri (320 ve 321 hesaplar)

Vergisel Değerleme:

Vergi Usul Kanunu Madde 285 gereğince borçlar mukayyet değerleriyle değerlendirilir. Mevduat veya kredi sözleşmelerine müstenit borçlar değerlendirme gününe kadar hesaplanacak faizleriyle birlikte dikkate alınır. Vadesi gelmemiş olan senede bağlı borçlar değerlendirme günü kıymetine irca olunabilir. Bu takdirde senette faiz nispeti açıklanmışsa bu nispet, açıklanmamışsa Cumhuriyet Merkez Bankasının resmi iskonto haddinde bir faiz uygulanır. (Ek fıkra: 04.12.1985 - 3239/22 md.) Alacak senetlerini değerlendirme gününün kıymetine irca eden mükellefler, borç senetlerini de aynı şekilde işleme tabi tutmak zorundadırlar.

Muhasebesel Değerleme:

Finansal araçların muhasebeleştirilmesi ve ölçülmesine ilişkin 39 no’lu Türkiye Muhasebe Standardı, ticari borçların, tıpkı ticari alacaklarda olduğu gibi, (senetli – senetsiz ayırımı yapmadan) taşınmış kayıtlı değerleri ile (itfa edilmiş değeri) değerlendirilmelerini öngörmektedir. Eğer herhangi bir ticari borç yabancı para cinsinden ise İşlemin gerçekleştiği tarihte kayda alınması için kullanılacak olan kur “Geçerli Kur” olarak adlandırılan spot kurdur. Ancak bilanço tarihinde eğer söz konusu işlemde kaynaklanan bir bakiye varsa bu bakiye kapanış kuru ile değerlendirilir (Gökçen, Akgül ve Çakıcı, 2006, 193). Tarih olarak tanımlanan kurda, belirlenmesi gereken bir diğer husus da uygulanacak kurun türüdür. Kaynaklara dâhil olan yabancı para cinsinden bir borcun TL’na çevrilmesi ancak, **döviz satış** kurunun uygulanması ile mümkündür. Zira bir işletme yüklenmiş dövizli borcunu ifa etmek üzere fiilen döviz almak istediğinde muhatap kalacağı kur, karşılıklı pazarlık ortamında, bilgili ve istekli gruplar arasında oluşacak kurdur ki bu da dövizli satacak olan muhatap kişi ve/veya kurumun uygulayacağı döviz satış kurudur. Bu durumda V.U.K. madde 280 uyarınca Maliye Bakanlığı tarafından açıklanacak olan döviz satış kuru işlem tarihinde veya dönem sonlarında değerlendirilme üzere dikkate alınmalıdır.

Türkiye’de yürürlükte olan tekdüzen hesap planında yer alan borç senetleri reeskontu hesabının bakiyesi bilançoda senetli ticari borçların tutarını bilanço tarihindeki değerine eşitler. Buna karşılık Türkiye Muhasebe Standartları senetli senetsiz ayırımı yapmadan borçların gerçeğe uygun değeri ile ölçülmesini ve iskonto edilmiş tutarın kaydedilmesini öngörmektedir.

Bu durumda söz konusu hesabın adının “Borç Reeskontları” veya “Ertelenmiş Finansman Giderleri” olarak değiştirilmesi gereği ortaya çıkmaktadır (Akdoğan ve Sevilengül, 2007, 421).

Uygulama

| | Bakiye TL | Vade (Gün) | Iskonto % |
|-----------------|------------------|------------|-----------|
| Senetsiz Alacak | 40.000,00 | 60,00 | 0,12 |
| Vadeli Çek | 30.000,00 | 30,00 | 0,12 |
| Alacak Senedi | <u>20.000,00</u> | 20,00 | 0,12 |
| | <u>90.000,00</u> | | |

Yukarıdaki varsayımlarla, aşağıdaki hesaplamaları ve kaydı yapabiliriz:

| | Vade (Gün) | $t = \text{vade}/365$ | $Z = (1+i)^t$ |
|-----------------|------------------|-----------------------|-----------------|
| Senetsiz Alacak | 60,00 | 0,1644 | 1,0188 |
| Vadeli Çek | 30,00 | 0,0822 | 1,0094 |
| Alacak Senedi | 20,00 | 0,0548 | 1,0062 |
| | 1 | $2 = 1/Z$ | $3 = 1 - 2$ |
| | Bakiye TL | Taşınmış Değer | Fark |
| Senetsiz Alacak | 40.000,00 | 39.261,72 | 738,28 |
| Vadeli Çek | 30.000,00 | 29.721,86 | 278,14 |
| Alacak Senedi | <u>20.000,00</u> | <u>19.876,19</u> | <u>123,81</u> |
| | <u>90.000,00</u> | <u>88.859,77</u> | <u>1.140,23</u> |

| | Borç | Alacak |
|-----------------------------------|----------|----------|
| 657.XX Reeskont Faiz Giderleri | 1.140,23 | |
| 122.XX Alacak Senetleri Reeskontu | | 1.140,23 |

Eğer ayrıca yabancı para cinsinden senetsiz bir alacağın da olduğu varsayılırsa işlem şöyle olacaktır:

| | Bakiye € | İşlem Kuru | Bilanço Kuru | Kur Kazancı TL |
|-----------------|-----------|------------|--------------|----------------|
| Senetsiz Alacak | 40.000,00 | 1,80 | 2,00 | 8.000,00 |

| | Borç | Alacak |
|------------------------|----------|----------|
| 120.XX Alıcılar | 8.000,00 | |
| 646.XX Kambiyo Kârları | | 8.000,00 |

Reeskont hesaplamaları ise doğrudan döviz tutarı üzerinden yapılır:

Türk ticaret kanunu tasarısı kapsamında ticari alacak ve borçların vergi ve muhasebe esaslı değerlendirme işlemleri

| | Bakiye € | Vade (Gün) | Iskonto % |
|-----------------------------------|------------|-----------------------|---------------|
| Senetsiz Alacak | 40.000,00 | 45,00 | 0,10 |
| | Vade (Gün) | $t = \text{vade}/365$ | $Z = (1+i)^t$ |
| Senetsiz Alacak | 45,00 | 0,1233 | 1,0118 |
| | 1 | $2 = 1/Z$ | $3 = 1 - 2$ |
| | Bakiye € | Taşınmış Değer | Fark |
| Senetsiz Alacak | 40.000,00 | 39.532,73 | 467,27 |
| | Reeskont € | Bilanço Kuru | Reeskont TL |
| Reeskont | 467,27 | 2,00 | 934,54 |
| | | Borç | Alacak |
| 657.XX Reeskont Faiz Gideri | | 934,35 | |
| 122.XX Alacak Senetleri Reeskontu | | | 934,35 |

Ticari borçlara ilişkin olarak da aşağıdaki varsayımlarla hareket edilirse;

| | Bakiye TL | Vade (Gün) | Iskonto % |
|---------------|-------------------|-----------------------|---------------|
| Senetsiz Borç | 20.000,00 | 45,00 | 0,12 |
| Vadeli Çek | 30.000,00 | 30,00 | 0,12 |
| Borç Senedi | <u>50.000,00</u> | 15,00 | 0,12 |
| | <u>100.000,00</u> | | |
| | Vade (Gün) | $t = \text{vade}/365$ | $Z = (1+i)^t$ |
| Senetsiz Borç | 45,00 | 0,1233 | 1,0141 |
| Vadeli Çek | 30,00 | 0,0822 | 1,0094 |
| Borç Senedi | 15,00 | 0,0411 | 1,0047 |
| | 1 | $2 = 1/Z$ | $3 = 1 - 2$ |
| | Bakiye TL | Taşınmış Değer | Fark |
| Senetsiz Borç | 20.000,00 | 19.722,50 | 277,50 |
| Vadeli Çek | 30.000,00 | 29.721,86 | 278,14 |
| Borç Senedi | <u>50.000,00</u> | <u>49.767,67</u> | <u>232,33</u> |
| | <u>100.000,00</u> | <u>99.212,03</u> | <u>787,97</u> |

| | | | |
|--------|--------------------------|--------|--------|
| | | Borç | Alacak |
| 322.XX | Borç Senetleri Reeskontu | 934,35 | |
| 647.XX | Reeskont Faiz Geliri | | 934,35 |

Eğer ayrıca yabancı para cinsinden senetsiz bir borcun da olduğu varsayılırsa işlem şöyle olacaktır:

| | | | | |
|---------------|-----------|------------|--------------|----------------|
| | Bakiye € | İşlem Kuru | Bilanço Kuru | Kur Kazancı TL |
| Senetsiz Borç | 30.000,00 | 1,80 | 2,10 | 9.000,00 |

| | | | |
|--------|-------------------|----------|----------|
| | | Borç | Alacak |
| 656.XX | Kambiyo Zararları | 9.000,00 | |
| 320.XX | Satıcılar | | 9.000,00 |

Reeskont hesaplamaları ise doğrudan döviz tutarı üzerinden yapılır:

| | | | |
|---------------|-----------|------------|-----------|
| | Bakiye € | Vade (Gün) | İskonto % |
| Senetsiz Borç | 30.000,00 | 30,00 | 0,10 |

| | | | |
|---------------|------------|-----------------------|---------------|
| | Vade (Gün) | $t = \text{vade}/365$ | $Z = (1+i)^t$ |
| Senetsiz Borç | 30,00 | 0,0822 | 1,0079 |

| | | | |
|---------------|-----------|----------------|-------------|
| | 1 | $2 = 1/Z$ | $3 = 1 - 2$ |
| | Bakiye € | Taşınmış Değer | Fark |
| Senetsiz Borç | 30.000,00 | 29.765,91 | 234,09 |

| | | | |
|----------|------------|--------------|-------------|
| | Reeskont € | Bilanço Kuru | Reeskont TL |
| Reeskont | 234,09 | 2,10 | 491,60 |

Bu durumda ticari alacak ve borçların yukarıda verilen örneğe dayanılarak T.M.S.'na uygun olarak yapılan değerlendirme işlemlerinin icmali aşağıdaki gibi olacaktır:

Buna karşılık vergisel değerlemede reeskont ve kur farkı hesaplamaları ise aşağıdaki gibi yapılacaktır:

365 gün üzerinden basit faiz yöntemiyle sadece TL senetlerin reeskontu {A: senedin nominal değeri, p: senedin peşin değeri, i: iskonto oranı, n: vade, I: reeskont tutarı ve $P=(365A)/(365+in)$ ve $I=A-P$ } (Koç ve Kevük, 2008,150):

| | | | | |
|------------------|-----------|------------|-----------|---------------|
| | TL | Vade (gün) | İskonto % | Reeskont |
| TL Alacak Senedi | 20.000,00 | 20,00 | 0,12 | -130,65 |
| TL Borç Senedi | 50.000,00 | 15,00 | 0,12 | <u>245,37</u> |
| | | | | <u>114,72</u> |

Bilanço tarihinde Maliye Bakanlığı tarafından açıklanan döviz alış kurları ile yabancı para cinsinden borç ve alacakların değerlendirilmesi:

| | | | | | |
|-----------------|-----------|------------|--------------|-----------|------------------|
| | € | İşlem Kuru | Bilanço Kuru | Kur Farkı | Kayıp/Kazanç |
| Senetsiz Alacak | 40.000,00 | 1,80 | 2,00 | 0,20 | 8.000,00 |
| Senetsiz Borç | 30.000,00 | 1,80 | 2,00 | 0,20 | <u>-6.000,00</u> |
| | | | | | <u>2.000,00</u> |

Muhasebe standartlarına ve vergisel esaslara göre yapılan hesaplamalarda ortaya çıkan durum aşağıdaki gibi olacaktır:

| | Reeskont | | | Kur Farkı | | | Toplam |
|---------------------------|----------------|---------------|---------------|------------------|-----------------|-----------------|-----------------|
| | T.M.S. | V.U.K. | Fark | T.M.S. | V.U.K. | Fark | Fark |
| Senetsiz TL Ticari Alacak | -738,28 | 0,00 | 738,28 | 0,00 | 0,00 | 0,00 | 738,28 |
| Senetsiz € Ticari Alacak | -934,54 | 0,00 | 934,54 | 8.000,00 | 8.000,00 | 0,00 | 934,54 |
| Vadeli TL Çek (alınan) | -278,14 | 0,00 | 278,14 | 0,00 | 0,00 | 0,00 | 278,14 |
| TL Alacak Senedi | -123,81 | -130,65 | -6,84 | 0,00 | 0,00 | 0,00 | -6,84 |
| Senetsiz TL Borç | 277,50 | 0,00 | -277,50 | 0,00 | 0,00 | 0,00 | -277,50 |
| Senetsiz € Ticari Borç | 491,60 | 0,00 | -491,60 | -9.000,00 | -6.000,00 | 3.000,00 | 2.508,40 |
| Vadeli TL Çek (verilen) | 278,14 | 0,00 | -278,14 | 0,00 | 0,00 | 0,00 | -278,14 |
| TL Borç Senedi | <u>232,33</u> | <u>245,37</u> | <u>13,04</u> | <u>0,00</u> | <u>0,00</u> | <u>0,00</u> | <u>13,04</u> |
| Toplam | <u>-795,21</u> | <u>114,72</u> | <u>909,93</u> | <u>-1.000,00</u> | <u>2.000,00</u> | <u>3.000,00</u> | <u>3.909,93</u> |

Bu durumda vergi matrahına ulaşmak için dönem kârına (vergi beyannamesi üzerinde) eklenmesi gereken tutar 3.909,93 TL olmaktadır.

Sonuç

Bilinmektedir ki bir işletmenin faaliyet sonuçlarının kalanı olarak ortaya çıkan kâr devlet, işletme ve ortak üçgeninde paylaşılır. Yukarıda yapılan açıklamalara göre, söz konusu üçgen içinde paylaşılacak olan kârın hesaplanmasında dikkate alınacak tek bir kıstas vardır ki bu da Türkiye Muhasebe Standartlarıdır. Bu durumda, Türkiye Muhasebe Standartlarının öngördüğü değerlendirme işlemlerine tabi tutulan kayıtlardan üretilen ve dolayısıyla Türkiye Muhasebe Standartlarına uygun olarak hazırlanan gelir tablosunda ortaya çıkan dönem kârı (vergi öncesi kâr) ilk hareket noktası olmaktadır. Buradan hareketle ilgili mali mevzuat hükümlerine uygun olarak, vergi matrahına ulaşım vergi yükünü hesaplamak ise ikinci adım olacaktır. Ancak bu aşamalardan sonra hesaplanacak olan net dönem kârı (vergi sonrası kârı), Türk Ticaret Kanunu ve işletme ana sözleşmesi hükümlerine uygun olarak ortaklar ve işletme arasında paylaşılabilir. Burada karşımıza çıkan sorun Türkiye Muhasebe Standartlarının finansal tablolar için öngördüğü değerlendirme esasları ile Vergi Usul Kanununun vergi matrahı için öngördüğü değerlendirme esaslarının farklılığıdır. Dolayısıyla, değerlendirme işlemleri için iki farklı değerlendirme kıstasından söz edilebilir. Ancak unutulmamalıdır ki Türkiye Muhasebe Standartlarının (T.M.S.) öngördüğü değerlendirme kıstasları finansal tabloların hazırlanmasına, Vergi Usul Kanununun (V.U.K.) öngördüğü değerlendirme kıstasları ise vergi matrahının hesaplanmasına yöneliktir. Uygulamada verilen örnekte V.U.K. ve T.M.S. değerlendirme esaslarından kaynaklanan farklar aşağıdaki tabloda gösterildiği vergi yükünde de ayrı bir fark yaratacaktır. Vergi yükünde ortaya çıkacak olan fark ise 19 no'lu T.M.S.'da da açıklandığı gibi ertelenmiş vergiye konu olan geçici farklardır (Mısırlıoğlu, 2005, 54).

| | T.M.S. | V.U.K. | Fark |
|-------------------------------|-------------------|-------------------|-----------------|
| Dönem Karı | 196.033,00 | 196.033,00 | 0,00 |
| Kanunen Kabul Edilmeyen Gider | 57,07 | 57,07 | 0,00 |
| Değerleme Farkları | <u>0,00</u> | <u>3.909,93</u> | <u>3.909,93</u> |
| Matrah | <u>196.090,07</u> | <u>200.000,00</u> | <u>3.909,93</u> |
| Vergi Oranı | 0,20 | 0,20 | 0,00 |
| Vergi Yüğü | <u>39.218,01</u> | <u>40.000,00</u> | <u>781,99</u> |

Sonuç olarak, uygulamada verilen örnek işletme kayıtlarını ve dönemsonu değerlendirme işlemleri muhasebesel değerlendirme esaslarına göre yapacak buna karşılık vergi beyannamesinde beyan edeceği vergiyi hesaplamaya yönelik olarak vergi matrahını ise vergisel değerlendirme esaslarını dikkate alarak

hesaplayacaktır. Bu durumda işletmenin ayrıca 781,99 TL tutarında ertelenmiş vergi varlığı oluşmakta ve dolayısıyla, ödenecek vergi yükü 40.000 TL olmasına rağmen vergi gideri 39.218,01 TL olarak gerçekleşmektedir.

Kaynaklar

Akdoğan, Nalân ve Sevilengül, Orhan (2007). *Tekdüzen Muhasebe Sistemi Uygulaması*, Gazi Kitabevi, Ankara.

Bolak, Mehmet (2005). *İşletme Finansı*, Birsen Yayınevi, İstanbul.

Gökçen, Gürbüz, Akgül, Başak ve Çakıcı, Cemal (2006). *Türkiye Muhasebe Standartları Uygulamaları*, Beta Yayınevi, İstanbul.

Gürsoy, Cudi, Tuncer (2006). *Finansal Yönetim İlkeleri*, Doğu Üniversitesi Yayınları, İstanbul.

Hacırüstemoğlu, Rüstem, Pekdemir, Recep, Türker, Masum ve Arslan, Erdoğan (1996). *Örneklerle Tekdüzen Hesap Planı Açıklamaları ve Mali Tablolar*, TÜRMOB Yayınları, Ankara.

Koç, Erdem ve Kevük, Mehmet (2008). *Ticari Matematik*, Nobel Kitabevi, Adana.

Örten, Remzi ve Karapınar, Aydın (2007). *Dönemsonu Muhasebe Uygulamaları*, Gazi Kitabevi, Ankara.

Örten, Remzi, Kaval, Hasan ve Karapınar, Aydın (2008). *Türkiye Muhasebe – Finansal Raporlama Standartları Uygulama ve Yorumları*, Gazi Kitabevi, Ankara.

Sağlam, Necdet, Şengel, Salim ve Öztürk, Bünyamin (2007). *Türkiye Muhasebe Standartları Uygulaması*, Maliye ve Hukuk Yayınları, Ankara.

Sevilengül, Orhan (2000). *Genel Muhasebe*, Gazi Kitabevi, Ankara.

Mısırlıoğlu, Ufuk (2005) “Kurum Kazancı Üzerinden Hesaplanan Vergilerin Raporlanması” *İ.S.M.M.M. Odası Mali Çözüm Dergisi*, Sayı 72, İstanbul.

Vergi Usul Kanunu

Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu, Finansal Tabloların Hazırlanma ve Sunulma Esaslarına İlişkin Kavramsal Çerçeve Hakkında Tebliğ, Sıra No: 1.

Türk Ticaret Kanunu Tasarısı

Türk ticaret kanunu tasarısı kapsamında ticari alacak ve borçların vergi ve muhasebe esaslı değerleme işlemleri