**Dr. Ahmet Kavak Yeminli Mali Müşavir PwC Vergi Direktörü**

**BAĞIMSIZ DENETİM İLE VERGİ DENETİMİ ARASINDAKİ GEÇİŞLER**

**(TÜRKİYE MUHASEBE UZMANLARI DERNEĞİ / 17-18.03.2016)**

**I. GENEL OLARAK DENETİM**

Genel anlamda denetim amaçlarına göre “Muhasebe Denetimi (Finansal Tabloların Denetimi)”, “Uygunluk Denetimi” ve “Faaliyet Denetimi” olarak üçe ayrılır.

**A. Muhasebe Denetimi (Finansal Tabloların Denetimi):** Bir işletmenin finansal tablolarının genel kabul görmüş muhasebe ilkeleri uygun olarak düzenlenmiş olup olmadığını tarafsızlık ilkelerine uygun olarak incelemek ve tespit etmektir.

**B. Uygunluk Denetimi:** Bir işletmenin faaliyetlerinin önceden belirlenmiş kaide ve kurallara veya mevzuat hükümlerine uygun olup olmadığının tespiti amacıyla yine tarafsız bir şekilde incelenmesidir.

**C.Faaliyet Denetimi:** Bir işletmenin faaliyetlerinin verimlilik ve etkinliğini tespit ve değerlendirmek amacıyla bu faaliyetlerle ilgili usul ve yöntemlere uyulup uyulmadığının incelenmesidir.

**II. BAĞIMSIZ DENETİM VE VERGİ DENETİMİ**

**A. Bağımsız Denetim;**

- “Finansal tablo ve diğer finansal bilgilerin,

* finansal raporlama standartlarına uygunluğu ve doğruluğu hususunda,
* makul güvence sağlayacak
* yeterli ve uygun bağımsız denetim kanıtlarının elde edilmesi amacıyla,
* denetim standartlarında öngörülen gerekli bağımsız denetim tekniklerinin uygulanarak
* defter, kayıt ve belgeler üzerinden denetlenmesi ve
* değerlendirilerek rapora bağlanması sürecidir.”

Bu denetim türü muhasebe denetimini kapsar.

**B. Vergi Denetimi;**

**“**Vergi hesaplamalarının ve yapılmış olan beyanların,

* Vergi Kanunlarına uygunluğu ve doğruluğu hususunda,
* görüş bildirilebilmek için kanıt toplanması
* defter, kayıt ve belgeler üzerinden denetlenmesi ve
* değerlendirilerek rapora bağlanması sürecidir.”

Bu denetim türü uygunluk denetimin kapsar.

**III. DENETİM KİMİN İÇİN YAPILIR**

**A. Bağımsız Denetim:** Finansal tablo kullanıcıları (ortaklar, kredi verenler, alacaklılar, personel v.b.) için yapılır.

**B. Vergi Denetim:** Şirket yönetimi için yapılır ve Mali İdareye güvence sağlar.

**IV. DENETİMİN KANUNİ DAYANAKLARI**

**A. Bağımsız Denetim:** Türk Ticaret Kanunu, Kamu Gözetimi Kurumu, Sermaye Piyasası Kanunu ve Banka Denetim ve Değerleme Kurumu

**B. Vergi Denetimi:** Vergi Usul Kanunu ve 3568 sayılı Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Kanunu

**V. ETİK İLKELER**

Bağımsız denetim ve vergi denetiminde ortak alan olarak denetimi yapanların aşağıda yer verilen etik kurallara uygun davranmalarıdır.

-Tarafsızlık/Bağımsızlık

-Mesleki şüphecilik

-Mesleki özen ve titizlik/Dürüstlük, mesleki yeterlilik ve güvenilirlik

-Ticaret yapma ve mesleğe aykırı faaliyetlerde bulunmama

-Reklam yasağı

-Haksız rekabet

**VI. TMS – TFRS ve VERGİ USUL KANUNUNDA YER VERİLEN DEĞERLEME ÖLÇÜLERİ**

**A. TMS - TFRS ÖNGÖRÜLEN DEĞERLEME ÖLÇÜLERİ ve TANIMLARI \***

**1. Maliyet bedeli :** Tüm satın alma maliyetleri, dönüştürme maliyetleri ve stokların mevcut durumuna ve konumuna getirilmesi için katlanılan diğer maliyetler toplamıdır.

Standarda göre dönüştürme maliyetleri ise;

-Doğrudan üretimle ilgili maliyetler,

-Direkt ilk madde,

-Direkt işçilik,

-Sabit ve değişken genel üretim giderlerinden sistematik olarak dağıtılan tutarları,

toplamından oluşmaktadır.

Dağıtılmayan genel üretim giderleri gerçekleştiği dönemde gider yazılmaktadır.

Maliyet bedeli; stoklarda, maddi duran varlıklar ile maddi olmaya duran varlıklar standardında bu değerleme ölçüsü kullanılmaktadır.

**2. Gerçeğe uygun değer :** Karşılıklı pazarlık ortamında, bilgili ve istekli gruplar arasında bir varlığın el değiştirmesi veya bir borcun ödenmesi durumunda ortaya çıkması gereken tutardır.

Gerçeğe uygun değer; hisse bazlı ödemeler, işletme birleşmeleri, hasılat, çalışanlara sağlanan faydalar, varlıklarda değer düşüklüğü, maddi olmayan duran varlıklar, finansal araçlar, yatırım amaçlı gayrimenkuller, tarımsal faaliyetler gibi standarların ölçüm esaslarında kullanılır.

**3. Net gerçekleşebilir değer :** İşin normal akışı içinde, bir varlığın tahmini satış fiyatından (Gerçeğe uygun değerinden), tahmini tamamlanma maliyeti ve satışı gerçekleştirmek için gerekli tahmini satış giderleri toplamının düşülmesiyle elde edilen tutarıdır.

**4. Kullanım değeri/İşletmeye özgü değeri:** Bir varlığın devam eden kullanımı ile ekonomik ömrünün sonunda elden çıkarılmasında elde edilecek tahmini nakit akışlarının bugünkü değerleri toplamıdır.

Bu değerleme ölçüsü genel olarak varlıklarda değer düşüklüğünün belirlenmesi amacıyla kullanılır.

**5. İtfa edilmiş maliyet bedeli/İskonto edilmiş değer :** 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 yada tahsil edilememe durumuna ilişkin her türlü indirim yapıldıktan sonra geriye kalan tutardır.

Parasal işlemlerin çoğunda paranın zaman değerinin de hesaba katılması muhasebe standarları uygulamasınının olmazsa olmaz ilkelerindendir. İtfa edilmiş maliyet, özünde vade içeren bir finans aracın iskonto edilmiş değerine indirme yöntemidir. Söz konusu iskonto işlemi etkin faiz oranı uygulanarak yapılmaktadır. Etkin faiz oranı ise ya iç iskonto oranını ya da piyasada kullanılan cari faiz oranını temsil eder.

İtfa edilmiş maliyet bedeli; finansal araçlar, hasılat, stoklar ve kiralama işlemlerinde kullanılmaktadır.

**6. Geri kazanılabilir değer/Geri kazanılabilir tutar:** Bir varlığın satış giderleridüşülmüş gerçeğe uygun değeriyle yani gerçekleşebilir değeri ile kullanım değerinden büyük olanıdır.

Dikkat edilirse geri kazanılabilir tutar, yeni bir değerleme ölçüsü olmaktan ziyade, yapılan bir kıyaslama sonucunda seçilen ölçümün yeni adıdır. Buda varlıkların değer düşüklüklerinin belirlenmesinde kullanılmaktadır.

**B. VERGİ USUL KANUNUNDA ÖNGÖRÜLEN DEĞERLEME ÖLÇÜLERİ VE TANIMLARI**

**1.Maliyet Bedeli:** Maliyet bedeli, iktisadi bir kıymetin iktisap edilmesi veyahut değerinin artırılması münasebetiyle yapılan ödemelerle bunlara müteferri bilumum giderlerin toplamını ifade eder.

a. İktisasi işletmelere dahil gayrimenkuller maliyet bedeli ile değerlendirilir ve iktisadi kıymetin aktifleştirildiği yılın sonuna kadar o kıymetin alımı ile ilgili olarak ödenen faiz ve oluşan kur farklarının mutlaka malın maliyetine eklenmesi zorunludur.

b.Gayrimenkullerin mütemmim cüzüleri ve teferruatı, tesisat ve makinalar, gemiler ve diğer taşıtlar ile gayrimaddi haklarda gayrimenküller gibi maliyet bedeli ile değerlenir.

b.Mülkiyeti işetmeye ait bir gayrimenkulün iktisadi değerini artırıcı mahiyette bir harcama yapılması halinde bu tutar gayrimenkulün maliyet bedeline atılması zorunludur.

c. İşletmede inşa edilen binalarda ve gemilerde, imal edilen makinma ve tesisatta bunların imal ve inşa giderleri satınalma bedeli yerine geçer.

d. Alat, edevat, mefruşat ve demirbaş eşya maliyet bedeliyle değerlenir. Satınalma bedellerinden gayri komisyon ve nakliye giderleri gibi özel giderler maliyete eklenir. İmal edilen alat, edevat, mefruşat ve demirbaşlarda imal giderleri satınalma bedeli yerine geçer.

e. Emtia maliyet bedeli ile değerlenir.

f. İmal edilen tam ve yarı mamul emtianın maliyet bedeli;

- Mamulün vücuda getirilmesinde sarf edilen iptidai ve ham maddelerin bedeli,

- Mamule isabet eden işçilik,

- Genel imal giderlerinden mamule düşen hisse,

- Genel idare giderlerinden mamule düşen hisse (Bu hissenin mamul maliyetine katılması ihtiyaridir.),

- Ambalajlı olarak piyasaya arz edilmesi zaruri olan mamullerde ambalaj malzemesinin bedeli,

toplamından oluşacaktır.

g. Zirai mahsuller maliyet bedeli ile değerlenir. Bu bedel, zirai mahsullerin hususiyetlerine göre (f) ayrımında yer verilen unsurlana mütenazır olarak Maliye Bakanlığınca tespit edilecek esaslar dairesinde hesaplanacaktır.

h. Zirai işletmelere dahil hayvanlar maliyet bedeli ile değerlenir.

**2.Borsa Rayici:** 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.

Normal temevvüçler dışında fiyatlarda bariz kararsızlıklar görülen hallerde, son muamele günü yerine değerlemeye tekaddün eden 30 gün içindeki ortalama rayici esas olarak aldırmaya Maliye Bakanlığı yetkillidir.

a.Hisse senetleri ile fon portföyünün %51’i Türkiye’de kurulmuş bulunan şirketlerin hisse senetlerinden oluşan yatırım fonu katılma belgeleri dışındaki her türlü menkul kıymet borsa rayici ile değerlenir.

b. Yabancı paralar borsa rayici ile değerlenir.

c. Değerleme bölümünde yazılı olmayan veya yazılı olup da kendi değerleme ölçüsü ile değerlenmesine imkan bulunmayan iktisadi kıymetler borsa rayici ile değerlenir.

**3.Tasarruf Değeri:** Tasarruf değeri, bir iktisadi kıymetin değerleme gününde sahibi için arzettiği gerçek değerdir.

**4. Mukayyet Değer:** Mukayyet değer bir iktisadi kıymetin muhasebe kayıtlarında gösterilen hesap değeridir.

a.Alacaklar mukayyet değeri ile değerlenir.

b. Kurumlarca aktifleştirilen ilk tesisi ve taazzuv giderleri mukayyet değeriyle değerlenir.

c. Gerçek veya tüzel kişilerde peştemallıklar da mukayyet değeri ile değerlenir.

d. Gelecek bir hesap dönemine ait peşin ödenen giderler ile cari hesap dönemine ait henüz tahsil edilmemiş olan hasılat mukayyet değerleri üzerinden aktifleştirilmek süretiyle değerlenir.

e. Boçlar mukayyet değerleri ile değerlenir.

f. Gelecek bir hesap dönemine ait peşin tahsil olunan hasılat ile cari hesap dönemine ait henüz ödenmemiş olan giderler mukayyet değerleri üzerinden pasifleştirilmek süretiyle değerlenir.

g. Karşılıklar mukayyet değeriyle pasifleştirlmek suretiyle değerlenir.

h. Değerleme bölümünde yazılı olmayan veya yazılı olup da kendi değerleme ölçüsü ile değerlenmesine imkan bulunmayan iktisadi kıymetler borsa rayici yoksa mukayyet değeri ile değerlenir.

**5. İtibari Değer:** İtibari değer, her nevi senetlerde, esham ve tahvillerin üzerinde yazılı olan değerlerdir.

a.Kasa mevcudu itibari değeri ile değerlenir.

b. Eshamlı şirketlerle iktisadi kamu müesseseleri tarafından çıkartılan tahviller itibari değeri ile değerlenir.

**6. Rayiç Bedel:** Rayiç bedel, bir iktisadi kıymetin değerleme günündeki normal alım satım değeridir.

**7.Emsal Bedeli ve Emsal Ücreti:** Emsal bedeli, gerçek bedeli olmayan veya bilinmeyen veyahut doğru olarak tesbit edilemeyen bir malın, değerleme gününde satılması halinde emsaline nazaran haiz olacağı değerdir.

Emsal bedeli sıra ile, aşağıdaki esaslara göre tayin olunur.

Birinci sıra : (Ortalama fiyat esası) Aynı cins ve nevideki mallardan sıra ile değerlemenin yapılacağı ayda veya bir evvelki veya bir daha evvelki aylarda satış yapılmışsa, emsal bedeli bu satışların miktar ve tutarına göre mükellef tarafından çıkarılacak olan “Ortalama satış fiyatı” ile hesaplanır. Bu esasın uygulanması için, aylık satış miktarının, emsal bedeli tayin olunacak her bir malın miktarına nazaran %25’ten az olmaması şarttır.

İkinci sıra: (Maliyet bedeli esası) Emsal bedeli belli edilecek malın, maliyet bedeli bilinir veya çıkarılması mümkün olursa, bu taktirde mükellef bu maliyet bedeline, toptan satışlar için %5, perakende satışlar için %10 ilave etmek suretiyle emsal bedelini bizzat belli eder.

Üçüncü sıra: (Takdir esası) Yukarıda yazılı esaslara göre belli edilemeyen emsal bedelleri ilgililerin müracaatı üzerine takdir komisyonunca takdir yolu ile belli edilir.Takdirler, maliyet bedeli ve piyasa kıymetleri araştırılmak ve kullanılmış eşya için ayrıca yıpranma dereceleri nazara alınmak suretiyle yapılır. Takdir edilen bedellere mükelleflerin vergi mahkemesinde dava açma hakkı mahfuzdur. Ancak, dava açılması verginin tahakkuk ve tahsilini durdurmaz.

Emsal bedelinin mükellef tarafından bizzat hesaplandığı hallerde, bu hesaplara ait kayıt ve cetveller ispat edici kağıtlar olarak muhafaza edilir.

Yukarıdaki esaslarla mukayyet olmaksızın kaza mercilerinin re’sen biçtikleri değerler ile zirai kazanç ölçülerini tesbit eden kararnamelerde yer alan unsurları emsal bedeli yerine geçer.

Ücretle yapılan imalatta ücretin gerçek miktarının bilinmemesi veya doğru olarak tayin edilmemesi hallerinde tesbit edilecek emsal ücret de aynı esaslara göre tayin olunur.

a.Yangın, deprem ve su basması gibi afetler yüzünden yahut bozulmak, çürümek, kırılmak, çatlamak , paslanmak gibi haller nedeniyle iktisadi kıymetlerinde önemli bir azalış vaki olan emtia ile maliyet bedellerinin hesaplanması mutad olmayan hurdalar ve döküntüler, üstüpü, deşe ve ıskartalar emsal bedeli ile değerlenir.

b. Emtianın maliyet bedeline nazaran değerleme günündeki satış bedelleri %10 ve daha fazla bir düşüklük gösterdiği hallerde emsal bedeli ile değerlenir.

c. Maliyet bedelinin tespitine imkan olmayan hayvanlar da emsal bedeli ile değerlenir.

d. Değerleme bölümünde yazılı olmayan veya yazılı olup da kendi değerleme ölçüsü ile değerlenmesine imkan bulunmayan iktisadi kıymetler borsa rayici ile mukayyet değeri yoksa emsal bedeli ile değerlenir.

**8. Vergi Değeri:** Vergi değeri, bina ve arazinin Emlak Vergisi Kanununun 29’ncu maddesine göre tespit edilen değeridir

**9. Alış Bedeli :** Yukarıdaki tanımlar içinde alış bedeli’nin tanımı yapılmamıştır.Bize göre alış bedeli; menkul kıymetlerin alınmı sırasında menkul kıymet satıcısına yapılan ödemenin tutarıdır.

a.Hisse senetleri ile fon portföyünün %51’i Türkiye’de kurulmuş bulunan şirketlerin hisse senetlerinden oluşan yatırım fonu katılma belgeleri alış bedeli ile değerlenir.

b. Borsa rayici bulunmayan, getirisi ihraç edenin kar ve zararına bağlı olarak doğan ve değerleme günü itibariyle hesaplanması mümkün olmayuan menkul kıymetler alış bedeli ile değerlenir.

**VII. BAĞIMSIZ DENETİM İLE VERGİ DENETİMİ ARASINDAKİ GEÇİŞLER \*\***

Bilindiği üzere Türk Ticaret Kanunu uyarınca; basit usule tabi olan ticaret erbabı ile işletme defteri tutan tüccarlar dışında kalan ve bilanço esasında defter tutan gerçek ve tüzel kişi tacirler büyüklüklerine göre kavramsal çerçeve ve yorumlar dahil TMS ve TFRS oluşan tam set muhasebe standarlarına veya KOBİ standarlarına uygun olarak finansal tablolarını hazırlıyacaklardır.

Bunlardan bankalar ile bağlı ortaklıklarları, sigorta ve reasürans şirketleri, Sermaye Piyasası Kanununa göre ihraç ettikleri sermaye piyasası araçları borsada veya teşkilatlanmış bir piyasada işlem gören halka açık şirketler, aracı kurumlar, portföy yönetim şirketleri ile büyük ölçekli sermaye şirketleri standartların tam setini, büyük ölçekli şahıs işletmeleri ile küçük ve orta ölçekli işletmelerse KOBİ standarlarını uygulamak zorundadırlar.

Bu çerçevede Muhasebe Standartlarındaki hükümler, vergi düzenlemelerinden önemli ölçüde farklılıklar içermektedir. Dolayısıyle standarların uygulanması sonucu muhasebe vergisel özellikler taşımayacaktır. Bu nedenledir ki, muhasebe kârına/ticari kâra vergi kanunlarının ilgili hükümleri karşılaştırılmak suretiyle vergi kârına ulaşılabilecektir.

Burada belirtelim ki, ilk etap da muhasebe standarlarına veya vergi kanunlarına baktığımızda iktisadi işlemlerin “tahakkuk ilkesi” gözetilerek yapılmakta olduğu ve bu nedenle de bir fark olmadığı sonucuna varılabilir. Bununla birlikte vergi kanunlarında “tahakkuk ilkesi” mahiyet ve tutar olarak kesinleşme olarak tanımlanmış olup, standartlarda ana çatıyı oluşturan Kavramsal Çerçeve’deki tahakkuk tanımından farklılık arz etmektedir. Burada gelir veya giderin muhtemel olması tahakkuk için yeterli sayılmış, vergi kanunlarında olduğu gibi kesinlik aranılmamıştır.

Diğer taraftan Kavramsal Çerçeve’de, güvenilir bir ölçüm yapılabildiği sürece tahmin sonucu tespit edilen tutarın tahakkuk için yeterli olduğu belirtilirken, vergi kanunlarında miktar itibariyle de kesinlik koşulu aranmaktadır.

Bu belirlemelerden de anlaşılacağı üzere, Muhasebe Standartlarında gerektiğinde tahminlerin de kullanılabileceğinin öngörülmüş olmasına karşın, vergi kanunlarının uygulanmasında mahiyet ve tutarın kesinlik taşıması gerekliliğinin aranmış olması, vergi kanunlarının uygulanmasında esas alınan tanımın daha net kıstaslar taşıdığını ve mükellefe insiyatif kullanma şansı vermediğini ve bunun da vergi güvenliğini sağlamak amaçlı olduğunu göstermekedir.

Bu iki düzenleme hükümlerini göz önünde bulundurduğumuzda, Muhasebe Standartları ile vergi kanunlarının farklılıklara yol açan yaklaşımlarını aşağıdaki gibi sıralayabiliriz.

1.Vergi Usul Kanunu vergi güvenliği temelli olarak daimi ortak olan devlet için, Muhasebe Standartları ise ortaklar, yatırımcılar, kredi verenler, alacaklılar ve personel içindir.

2.Vergi Usul Kanunu kanuni düzenlemeleri ve kuralları herkesin uygulayacağı biçimde ortaya koyarken, Muhasebe Standartlarında yaklaşım ilkesi benimsenmiş ve işletme yöneticilerinin kararları ve niyetlerine göre uygulanacak yöntemler ortaya çıkmaktadır. Finansal raporlar, büyük ölçüde, kesin açıklamalardan çok tahminlere, yargılara ve yöntemlere dayanır.

3.Vergi Usul Kanunu kıymetlerin değerlemesinde, ilgili kıymet genel olarak tek bir değerleme ölçüsü ile değerlerken, Muhasebe Standarları ise alternatifli olarak değerleme ölçülerinin uygulanmasına izin vermektedir. Kıymetlerin değerlemesinde alternatif uygulamalar ticari kârın tutarını değiştirmektedir.

4.Vergi Usul Kanununda, yukarıda V/B ayrımında belirtildiği üzere, tek tek hangi kıymetin nasıl değerleneceği belirtilmiş olmasına karşın Muhasebe Standarlarında ilgili kıymetin bulunduğu grup açısından bir ölçümlemeden söz edilmektedir.

5.Vergi Usul Kanunu, bir kısım finansal araçlar dışında, anılan kıymetin güncel değerlerini yer vermemekte, kıymetin işletmeye mal oluş değerinden muhasebeleştirmeyi yeterli görmekte ve işletme dışına çıkıncaya kadar da onu o değeriyle tutmaktadır. Oysa Muhasebe Standarlarında en önemli amaç, varlıklar ve yükümlülüklerin tamamının gerçeğe uygun değerini tespit etmektir.

6.Vergi Usul Kanunu ve uygulamalarında gerçekleşme olmadan karşılık yada giderleştirmeye izin verilmediği halde, Muhasebe Standarlarında işletmenin kimi olumsuz beklentilerine de karşılık ayırabilme imkanı vermekte ve bu sayede ihtiyatlılık gereği gelir azaltılabilmektedir.

7.Vergi uygulamalarında kolaylık sağlamak amaçlı olarak veya tespitinin güçlüğü nedeniyle veya vergi güvenlik kaygısı gibi nedenlerle tahakkuk ilkesinden ayrılınabilmekte iken, Muhasebe Standartları da kimi uygulamalarında gerçekleşmeyen geliri gelir yazmazken, gerçekleşmeyen gideri gider yazabilmektedir.

Yukarıda özetlemeye çalıştığımız nedenlerden dolayı ticari kârdan/muhasebe kârından mali kâra geçişte önemli saydığımız bazı bilanço kalemleri üzerinde yaptığımız karşılaştırmalara aşağıda bölümde yer verilmiştir.

VIII. TİCARİ KÂRDAN MALİ KÂRA GEÇİŞİ SAĞLAYAN KARŞILAŞTIRMALAR \*\*\*

Bu bölümde bilançoda yer alan bütün kalemler yerine, genel olarak her bilançoda var olabilecek önemli sayılan kalemler ele alınmak ve gerekli karşılaştırmalar yapılmak suretiyle ticari kârdan mali kâra geçiş işlemleri açıklanmaya çalışılmıştır.

Bu bölümde;

-Türkiye Muhasebe Standarları (TMS),

-Türkiye Finansal Raporlama Standartlar (TFRS),

-İlk Ölçüm/İşletmeye giriş muhasebe kaydı (İÖ),

-Son Ölçüm/Bilanço günü ölçüsü (SÖ),

-Vergi Usul Kanunu (VUK)

kısaltmaları kullanılacaktır.

A.FİNANSAL VARLIKLAR

1.Kasa (TL) h

TFRS 9 uyarınca TL Kasa mevcudu; İÖ ve SÖ ölçüsü olarak gerçeğe uygun değeri ile VUK açısından da İÖ ve SÖ ölçüsü itibariyle değeriyle değerlemekte olup, iki uygulama arasında fark oluşmamaktadır.

2. Kasa (Döviz)

TFRS 9 uyarınca Döviz Kasa mevcudu; İÖ ve SÖ ölçüsü olarak gerçeğe uygun değeri ile VUK açısından ise, İÖ ölçüsü alış bedeli ve SÖ ölçüsü borsa rayiciyle, borsa rayicinin oluşmasında muvazaa olması halinde alış bedeli ile değerlenir. Ülkemizde döviz borsası bulunmadığından, döviz kasa mevcudu SÖ de, TC.Merkez Bankasınca belirlenen döviz alış kurları esas alınarak değerlenir. İki uygulama arasında İÖ de fark oluşmamakta, ancak SÖ de, Merkez Bankası döviz alış kuruyla piyasadaki kur arasındaki bir fark oluşması durumunda, kur farkından kaynaklanan değerleme farkı ticari kâra eklenmesi veya ticari kârdan çıkarılması gerekecektir.

3. Bankalar (Vadesiz TL)

TFRS 9 uyarınca vadesiz TL banka mevduatı ; İÖ ve SÖ ölçüsü olarak gerçeğe uygun değeri ile VUK açısından da İÖ ölçüsü itibariyle değeriyle, SÖ de ise mukayyet/kayıtlı değeri ile değerlemekte olup, iki uygulama arasında fark oluşmamaktadır.

4. Bankalar (Vadeli TL)

TFRS 9 uyarınca vadeli TL banka mevduatı, İÖ de gerçeğe uygun değeriyle, SÖ de ise itfa edilmiş maliyet bedeli ile değerlenirken, VUK açısından İÖ ölçüsü itibariyle değeriyle, SÖ de ise mukayyet/kayıtlı değeri ile değerlenir. Ancak bu tür alacakların değerleme gününe kadar hesaplanacak faizi de dikkate alınmak zorundadır.

İki uygulama arasında sadece SÖ değerlemesinde etkin faiz oranı kullanılarak hesaplanan dönem gelirinin, VUK kapsamında hesaplanan faiz tutarı ile kıyaslanarak, farkın ticari kâra eklenmesi ya da çıkarılması gerekecektir.

5. Bankalar (Vadesiz Döviz)

TFRS 9 uyarınca vadesiz döviz banka mevduatı; İÖ ve SÖ ölçüsü olarak gerçeğe uygun değeri ile VUK açısından ise, İÖ ölçüsü alış bedeli ve SÖ ölçüsü borsa rayiciyle, borsa rayicinin oluşmasında muvazaa olması halinde alış bedeli ile değerlenir. Ülkemizde döviz borsası bulunmadığından, vadesiz döviz mevduatı SÖ de, TC.Merkez Bankasınca belirlenen döviz alış kurları esas alınarak değerlenir.

İki uygulama arasında dövizin alış bedeli ile bankaya yatırıldığı gündeki gerçeğe uygun değeri arasında fark oluşması halinde bu fark ticari kâra eklenmek yada ondan çıkarılması gerekir.

Diğer taraftan SÖ de Merkez Bankası döviz alış kuruyla piyasadaki kur arasındaki bir fark oluşması durumunda da, kur farkından kaynaklanan bu değerleme farkı ticari kâra eklenmesi veya ticari kârdan çıkarılması gerekecektir.

6. Bankalar (Vadeli Döviz)

TFRS 9 uyarınca vadeli döviz banka mevduatı, İÖ de gerçeğe uygun değeriyle, SÖ de ise itfa edilmiş maliyet bedeli ile değerlenirken, VUK açısından İÖ ölçüsü alış bedeliyle, SÖ de ise mukayyet/kayıtlı değeri ile değerlenir. Ancak bu tür alacakların kayıtlı değerine, değerleme gününe kadar hesaplanacak faizi de ilave edilmek zorundadır. Bu işlemden sonra döviz tutarı ayrıca TC.Merkez Bankasınca belirlenen döviz alış kurları esas alınarak ikinci defa tekrar değerlendirilir.

İki uygulama arasında İÖ de, dövizin alış bedeli ile bankaya vadeli olarak yatırıldığı gündeki gerçeğe uygun değeri arasında fark oluşması halinde bu fark ticari kâra eklenmek yada ondan çıkarılması gerekir.

Diğer taraftan SÖ değerlemesinde etkin faiz oranı kullanılarak hesaplanan dönem gelirinin, VUK kapsamında hesaplanan faiz tutarı ile kıyaslanarak, farkın ticari kâra eklenmesi ya da çıkarılması gerekecektir.

7. Alacaklar (Alınan Vadesiz Çekler)

Alınan vadesiz çekler TFRS 9 uyarınca İÖ ve SÖ de gerçeğe uygun değeri ile VUK açısından İÖ de itibariyle değeriyle ve SÖ de ise, mukayyet/kayıtlı değeri ile değerlenmiş olmalar nedeniyle iki uygulama arasında bir fark oluşmamaktadır.

8. Alacaklar (Alınan Vadeli Çekler)

Alınan vadeli çekler TFRS 9 uyarınca İÖ de gerçeğe uygun değeriyle, SÖ de ise itfa edilmiş maliyet bedeli ile değerlenirken, VUK açısından İÖ ölçüsü itibari değeriyle, SÖ de ise mukayyet/kayıtlı değeri ile değerlenir. Ancak çeklerin reeskonta tabi tutulması imkanı tanınmış olduğu hususu dikkate alınarak yapılan reeskont turarı ile etkin faiz oranına göre hesaplanan faiz arasıdaki fark ticari kâra eklenmesi ya da ticari kârdan indirilmesi gerekir.

9. Alacaklar (Senetli – Senetsiz)

Senetli ve senetsiz alacak TFRS 9 uyarınca İÖ de gerçeğe uygun (vade farkı arındırılmış) değeriyle, SÖ de ise itfa edilmiş maliyet bedeli ile değerlenirken, VUK uyarınca senetsiz alacaklar İÖ ve SÖ de mukayyet/kayıtlı değeriyle, senetli alacaklar İÖ de mukayyet/kayıtlı değeri ile SÖ ise reeskonta tabi tutulmuş değeri ile değerlenir.

Senetsiz alacakların İÖ ve SÖ de standart gereği yapılan istonta tutarlarının ticari kâra eklenmesi gerekecektir. Senetli alacaklar bakımından ise Merkez Bankası reeskont oranına göre hesaplanan tutar ile etkin faiz oranına göre hesaplanan iskonto tutarı arasındak fark ticari kâra eklenmesi ya da ya çıkarılması gerekecektir.

10. Şüpheli Alacaklar

TFRS 9 uyarınca vadesiz şüpheli alacaklar İÖ ve SÖ ölçüsü olarak gerçeğe uygun değeri ile VUK açısından da İÖ ve SÖ ölçüsü tasarruf değeriyle değerlenir.,

Her iki uygulama arasında uygulama kapsamı ve koşullar bakımından net farklılıklar olmasına rağmen şüpheli sayılan kısmın değerlemesi bakımından her hangi bir fark oluşmamaktadır.

11. Değersiz Alacaklar

TFRS 39 uyarınca bir finansal varlığın (alacağın) mülkiyetinden kaynaklanan bütün risk ve yararlarının önemli ölçüde devredilmiş olmasın durumunda, ya da finansal varlık üzerinde kontrolün bütünüyle yitirilmesi durumunda bilanço dışı bırakılır. VUK açısından bir alacağın değersiz sayılabilmesi için; tahsilinin artık mümküm olmadığına ilişkin bir mahkeme kararı ya da kanaat verici bir belge (boçlunun gaipliği, iflas anlaşması ya da aciz belgesi gibi) gereklidir.

Dolayısıyla VUK kapsamında belgesi olmaksızın zarar yazılmış değersiz alacak tutarının ticari kâra eklenmesi gerekecektir.

12. Hisse senetleri

Hisse senetleri TFRS 9 uyarınca İÖ ve SÖ de gerçeğe uygun değeri değerlenirken, VUK açısından İÖ ve SÖ de alış bedeliyle değerlenir.

Bu iki uygulamada İÖ değerlemeleri itibariyle her hangi farklılık oluşmamakta, ancak SÖ de ise hisse senedinin gerçeğe uygun değeri ile alış bedeli arasında fark oluşmakta ve oluşan bu fark ticari kâra eklenmesi gerekmektedir.

13.Kâr/Zarar Ortaklığı Belgesi

Kâr/Zarar ortaklığı belgesi de TFRS 9 uyarınca İÖ ve SÖ de gerçeğe uygun değeri değerlenirken, VUK açısından İÖ ve SÖ de alış bedeliyle değerlenir. Zira SÖ sırasında VUK açısından getirisi belli olsa idi bu getiri tutarı ile dikkate alınacaktı. Bu getiri bilinmediği nedenle alış bedeli ile değerlenmektedir.

Bu iki uygulamada İÖ değerlemeleri itibariyle her hangi farklılık oluşmasada SÖ değerlemesinde iki değerleme ölçüsü açısından bir fark oluşmakta ve oluşan bu farkında mutlaka ticari kâra eklenmesi gerekmektedir.

14. Devlet İç Borçlanma Senetleri (Devlet Tahvili, Hazine Bonosu ve Eurobond)

Devlet iç borçlanma senetleri TFRS 9 uyarınca İÖ ölçüsü olarak gerçeğe uygun değeri ile değerlenir. SÖ değerlemesinde ise sözkonusu senetlerin elde bulundurma niyetine bağlı olarak farklılık gösterir. Zira bu senetlerin vadeleri sabit olup ödeme planları da belirlidir. Bu cümleden olarak sözkonusu senetler ödeme planlarındaki nakit akışlarının tahsili amacıyla elde tutulmuyorsa, bu durumda uygulanacak değerleme ölçüsü gerçeğe uygun değer olacaktır. Senetlerin ödeme planlarındaki nakit akışlarının tahsilini amaçıyla elde tutuluyorsa uygulanacak

Devlet iç borçlanma senetlerinin VUK açısından İÖ değeri alış bedelidir. SÖ değeri ise borsa rayici, borsa rayici yoksa veya borsa rayicinin muvazaalı bir şekilde oluştuğu anlaşıldığında alış bedeli ile değerlenir. Ancak bu bedele değerleme günü itibariyla elde edilecek gelir (kur farkı dahil) eklenmesi gerekir.Borsada rayici bulunmayan veya getirisi ihraç edenin kâr ve zararına bağlı olarak doğan hallerde alış bedeli değerleme ölçüsü olarak dikkate alınır.

Tabiidir ki borsada işlem gören Devlet Tahvilleri ile Hazine Bonosu borsa rayiçi ile değerlenir. Eurobandlar ise alış bedeline kur farkları da dahil olmak üzere değerleme gününe kadar oluşan geliri eklenerek tespit edilir.

İÖ değerlemeleri ile ilgili olarak iki uygulama arasında herhangi bir fark oluşmamaktadır. Ancak, sözkonusu senetlerin ödeme planlarındaki nakit akışlarının tahsili amacıyla elde bulundurulması halinde SÖ de kullanılan itfa edilmiş maliyet bedeli ile varsa borsa rayicine göre oluşan gelir, borsa rayici yoksa değerleme gününe kadar hesaplanan gelir arasındaki fark ticari kâra eklenir ya da çıkartılması gerekir.

Eğer senetler ödeme planlarındaki nakit akışlarının tahsili amaçıyla elde bulundurulmadığı bir diğer ifade ile satış amaçlı olduğunda ve borsada rayicinin bulunması halinde SÖ değerlemesinde iki uygulama arasında her hangi bir fakın oluşması söz konusu olmamaktır. Ancak borsa raiyici oladığı durumda gerçeğe uygun değer ile VUK değerlemesi arasındaki fark ticari kâra eklenmesi ta da çıkartılması gerekecektir.

15. Özel Kesim Tahvilleri

Bir önceki bölümde ele alınan iç borçlanma senetleri ile ilgili tüm açıklamalar aynen özel kesim tahvillerini elinde bulunduranlar açısından da aynen geçerli olacaktır.

B. FİNANSAL BORÇLAR

1.Verilen Çekler (Vadesiz)

TFRS 9 uyarınca verilen vadesiz çekler İÖ de ve SÖ de gerçeğe uygun değeri değerlenir. VUK açısında ise, İÖ de itibari değeriyle yani üzerinde yazılı değeri ile değerlenir, SÖ de mukayet/kayıtlı değeriyle değerlenir.

Bu iki uygulama arasında İÖ ve SÖ de yapılan değerlemeler sonucunda her hangi bir farklılık oluşmamaktadır.

2.Verilen Çekler (Vadeli)

Verilen vadeli çekler TFRS 9 uyarınca İÖ de gerçeğe uygun (vade farkı arındırılmış) değeriyle, SÖ de ise itfa edilmiş maliyet bedeli ile değerlenirken, VUK uyarınca verilen vadeli çekler İÖ de itibari değeriyle yani üzerinde yazılı olan değeriyle ve SÖ de de mukayyet/kayıtlı değeriyle, değerlenir.

Verilen vadeli çekler ilgili olarak iki uygulama arasında İÖ ve SÖ de standart gereği yapılan iskonto tutarları ile VUK gereği verilen vadeli çeklerde yapılan reeskont uygulaması arasındaki fark ticari kâra eklenmesi ya da ya çıkarılması gerekecektir.

3.Senetli ve Senetsiz Borçlar

Senetli ve senetsiz borçlar TFRS 9 uyarınca İÖ de gerçeğe uygun (vade farkı arındırılmış) değeriyle, SÖ de ise itfa edilmiş maliyet bedeli ile değerlenirken, VUK uyarınca senetsiz borçlar İÖ ve SÖ de mukayyet/kayıtlı değeriyle değerlenir. Senede bağlı borçlarda ise İÖ ve SÖ de vade farklarından arındırılarak yani reeskontta tabi tutularak değerlenir.

Senetsiz alacaklarda stantdarlar gereği yapılan iskonto tutarları ticari kâra eklenmesi, senetli boçlarda ise iki uygulama arasında oluşabilecek fark, iskonto oranından kaynaklanır ki bu fark ticari kâra eklenir ya da indirilir.

3. Krediler

Alınan krediler TFRS 9 uyarınca İÖ de gerçeğe uygun değeriyle, SÖ de ise itfa edilmiş maliyet bedeli ile değerlenirken, VUK uyarınca alınan krediler İÖ alınan kredi anapara üzerinden ve SÖ de ise mukayyet/kayıtlı değerine işlemiş faizinin eklenmesiyle tespit edilir.

Alınan kredilerin İÖ değerinde iki uygulama arasında bir fark oluşturmaz. SÖ değerlemesinde ise iki uygulama arasında kullanılan etkin faiz oranı ile kredi faiz oranı arasındaki fark oluşabilir. Böyle bir fark oluşmuş ise ticari kâra eklenmesi veya çıkartılması gerekir.

4. Özel Sektör Tahvilleri (İhraç Eden)

İhraç edilen tahviller ihraç eden yönünden bir boçlanma senedidir. TFRS 9 gereğince İÖ de gerçeğe uygun değeriyle, SÖ de ise itfa edilmiş maliyet bedeliyle değerlenir. Tekaren ifade etmek gerekirse bedele dahil edilecek faiz tutari etkin faiz oranı kullanılarak hesaplanır. VUK açısından hem İÖ ve hem de SÖ tahviller itibari değerleri yani tahvilin üzerinde yazılı değeri ile değerlenir.

İÖ de itibari değer ile gerçeğe uygun değer arasında bir fark oluşması halinde bu fark ticari kâra eklemek ya da indirmek gerekecektir. Diğer taraftan SÖ de etkin faiz oranı kullanılarak bulunan gider ile tahvilin devre faizi arasındaki muhtemel fark ticari kâra eklenmesi yada indirilmesi gerekmektedir.

4. Vazgeçilen Alacaklar (Ödenmeyecek Borçlar)

Alacaklılın alacağınında vazgeçmesi halinde kendisi açısından bu alacak değersiz alacak haline gelirken borçlu açısından ise ödenmeyecek borç anlamına gelir. Bu durumda borçu açısından bu alacak ödenmiyecek olması nedeniyle TFRS 9 uyarınca bu alacak bilançodan çıkartılır ve K/Z aktarılır.

VUK açısından vazgeçilen alacaklar üç yıl süreyle özel bir karşılık hesabında bekletilir ve bu zaman aralığında oluşan zararlara mahsup edilir. Zarar oluşmaz ise üçüncü yılın sonunda K/Z atılır.

İki uygulama arasında vazgeçilen alacağın gelir kaydında dönemsellik fark oluşmaktadır. TFRS göre vazgeçme döneminde gelir yazıldığından bu tutar VUK gereği üç yıl ertenendiğinde o dönem ticari kârından çıkartılması gerekir.

C. STOKLAR

1.Genel Olarak Stoklar

Emtia İÖ ölçüsü TMS 2 uyarınca maliyet bedeli ile değerlenir. Buradaki maliyet bedeli tüm satınalma maliyetleri, dönüştürme maliyetleri ve stokların mevcut durumuna ve konumuna getirilmesi için katlanılan diğer maliyetlerden oluşur.

Dönüştürme maliyetleri ise; doğrudan üretimle ilgili maşlyetleri, direkt ilk madde, direkt işçilik ile sabit ve değişken genel üretim giderlerinin sistematik bir şekilde dağıtılmış tutarlarından oluşur.

VUK’a göre emtia İÖ maliyet bedeli ile değerlenir. Bu da tam maliyet yöntemine karşılık gelir. Dolayısıyla dağıtılmayan ve doğrudan gider yazılan genel üretim giderlerinden dönem sonu stoklarına isabet eden tutarı ticari kâra eklemek gerekecektir.

TMS 2 gereğince SÖ de emtia stokları, maliyet bedeli ile net gerçekleşebilir bedelden düşük olanı ile değerlenir.VUK’a göre emtia stokları SÖ maliyet bedeli değerlenir. Aradaki fark ticari kâra eklenir veya çıkartılır.

2. Vadeli Olarak Satın Alınan Emtia

TMS 2 gereğince İÖ ölçüsü olarak peşin değeri ile değerlenir. Vade farkı doğrudan gider yazılırken, VUK’a göre İÖ vade farkı dahil maliyet bedeli ile değerlenir. İki uygulama arasındaki farktan dönem sonu stoklarına isabet eden kısmi ticari kâra eklenir.

3.Borçlanarak Temin edilen Emtia

TMS 2 gereğince İÖ ölçüsü olarak peşin değeri ile değerlenir. Finansmanın faizleri doğrudan gider yazılırken, VUK’a göre İÖ emtianın stoklara girene kadar oluşan finansman giderleri dahil maliyet bedeli ile değerlenir. İki uygulama arasında oluşan ve doğrudan gider yazılan finansman faizi ile emtianın stoklara girene kadar gerçekleşen kur farkı ve faiz toplamı arasındaki farkın dönem sonu stoklarına isabet eden kısmi ticari kâra eklenir.

D. SATIŞ AMAÇLI DURAN VARLIKLAR

İşletmede bir yıl içinde satılması amaçlanan ve bu durumun kesine yakın olduğu duran varlıklar, söz konusu varlıklar arasından çıkarılarak ayrı olarak dönen varlıklar içinde satış amaçlı duran varlıklar olarak muhasebeleştirilir.

1.Satış Amaçlı Duran Varlıklar

Satış amaçlı olarak elde tutulan duran varlıklar TFRS 5 uyarınca İÖ de varlığın defter değerleri satış için katlanılacak maliyetler düşülmüş gerçeğe uygun değerlerinden düşük olanı ile değerlenir. VUK’a göre iktisadi işletmelere dahil bütün gayrimenkuller, gayrimenkullerin eklentileri, tesisat ve makinalar, gemiler ve diğer taşıtlar ile gayrimaddi haklar ve demirbaş eşya maliyet bedeli ile değerlenir. Bu iki uygulama arasında oluşan fark ticari kâra eklenir veya çıkartılır.

2. Kâr Payı Yerine Ortağa Duran Varlık Verilmesi

TFRS 5 gereğince kâr payı yerine ortağa verilmesi kararlaştırılan duran varlığın bedeli VUK’nun 267 nci maddesine göre belirlenen emsal bedeli karşılaştırılarak emsal bedelden düşük fark ticari kâra eklenir, fazla gelir yazılan tutar ticari kârdan indirilir.

E. MADDİ DURAN VARLIKLAR

Maddi duran varlıklar, mal veya hizmet üretimi veya arzında kullanılmak, başkalarına kira verilmek veya idari amaçlar çerçevesinde kullanılmak üzere elde tutulan ve bir dönemden daha fazla kullanımı öngörülen fiziki kalemlerdir. Ancak; özü itibariyle maddi duran varlık olsa da bir yıl içinde satılma olasılığı yüksek olan varlıklar, satış amaçlı duran varılıklar, değer artışı veya kira geliri beklenen gayrimenkuller ise yatırım amaçlı gayrimenkuller olarak sınıflandırılarak maddi duran varlıklar içinde yer almazlar.

1.Maddi Duran Varlığın Peşin Alınması

Maddi duran varlıklar TMS 16 standardı uyarınca İÖ değeri işlem maliyetleride dahil edilmiş olarak maliyet bedeli ile değerlenir. Aynı varlıklar VUK’u gereğince de İÖ maliyet bedeli ile değerlenir. Her iki uygulama bakımından bu haliyle her hangi bir fark yaratmaz.

Ancak, VUK ‘nun 270 inci maddesinin son fıkrasında yazılı noter, mahkeme, kıymet takdiri, komisyon ve tellaliye giderleri ile emlak alım vergileri doğrudan gider yazılması veya iktisadi kıymetin maliyetine eklenmesi mükellefin ihtiyariliğine bırakılmış olduğu hususu dikkate alınarak standart gereği maliyete eklenen bu tür giderlerin ticari kârdan çıkarılması gerekmektedir.

2.Maddi Duran Varlığın Borçlanma Yoluyla Edinilmesi

Maddi duran varlığın borçlanma yolu ile edinilmesi halinde TMS 16 gereğince özellikli varlık dışındakilere ait finansman maliyeti doğrudan gider yazılır. VUK’na göre aktifleştirme yılının sonuna kadar olanlan varlık maliyete eklenir. Gider yazılan tutar ile maliyete eklenen bedelin amortismanı arasındaki fark ticari kâra eklenmesi gerekir.

3.Yenileme Giderlerinin Durumu

VUK uygulamasına göre, gayrimenkuller için yapılan harcamalar o iktisadi kıymetin değerini devamlı olarak artırması halinde bu giderler gayrimenkulün maliyet bedeline eklenmesi gerekir iken, TMS 40 standardına göre yenilenen bölümün defter değerleri bilanço dışı bırakılır. Burada bilanço dışı bırakılan kısımların emsal bedelinin ticari kâra eklenmesi gerekir.

VIX. SONUÇ

TMS ve TFRS uygun olarak düzenlenen finansal tablolarda görülen ticari kârdan hareketle, verilecek olan gelir veya kurumlar vergisi beyannamelerinde beyan edilecek mali kârın tespitinde yukarıdaki bölümde açıklanan karşılaştırmaların yapılması gerekmektedir.

Kâr dağıtım sırasında dağıtıma konu edilecek kârın, standarlara göre oluşan ticari kârın mı yoksa tekdüzen hesap planına göre oluşan ticari kârın mı dikkate alınacağı hususunda ki tereddütlerin giderilmesi amacıyla önerimiz, aksi düzenleme yapılana kadar, geçmiş SPK uygulamalarında olduğu gibi, kârın düşük olanı dağıtıma konu edilmesi yerinde olacaktır.

(\*) (\*\*) (\*\*\*) Bu bölümlerde yer alan tüm açıklamalar;

1. Akın BULUT, “Karşılaştırmalı TMS/TFRS-VERGİ Uygulamaları ve Sonuçları”, Hesap Uzmanları Derneği, Ankara 2012,

2. Akın BULUT – Süleyman ÜÇKUYU – Mehmet Ali CEYLAN – Fazıl POYRAZ – Musa TOPALOĞLU – Murat KÖROĞLU – Yavuz ARSLAN, “TMS/TFRS/KOBİ Stantdarlarına Göre Hesaplanan Ticari Kârdan Mali Kâra Geçiş”, TÜRMOB Yayınları – 444 Güncellenmiş 2.Baskı.

eserlerden yararlanılarak yapılmıştır.