



Predicting the TAS - TFRS Profit Attracting the Users of Financial Statements

Ahmet Gökğöz^a

^a Doç.Dr., Independent Scholar, ahmetgokgoz83@gmail.com

Keywords

Turkish Accounting Standards (TAS), Turkish Financial Reporting Standards (TFRS), Profit, General Communiqué on Accounting System Application (GCASA).

Jel Classification

M40, M41, M49.

Received

20.02.2020

Revised

14.03.2020

Accepted

21.03.2020

Abstract

Aim of the Study: The aim of the study is arguing about the statements, related with the elements to differentiate the profit, mentioned which are mentioned within the footnotes of the financial tables by analyzing those elements differentiating the TAS-TFRS profit from the profit calculated due to statutory records. Further; the savings on TAS-TFRS profit also the matters caused by savings are aimed to be evaluating within the framework of the study. Hence it is targeted to contribute for the discussion and prediction of TAS-TFRS profit.

Methodology of the Study: The savings on TAS-TFRS profit are evaluated by analyzing those elements differentiating the TAS-TFRS profit from the profit calculated due to statutory records.

Findings of the Study: Financial statements being prepared within the framework of the "Tax Legislation" and "General Communiqué on Accounting System Application (GCASA)" in Turkey are converted to another form those are available for the Turkish Accounting Standards (TAS)-Turkish Financial Reporting Standards (TFRS) by the companies meeting the requirements of reporting due to TAS-TFRS. At the end of the transformation held; the amount of profit calculated according to TAS-TFRS is differentiated from the profit amount within the statutory records. Despite of the existence of numerous reasons for the mentioned differentiation of profit amount, the two substantial elements here are suggested to be "the differences in valuation" besides "deferred taxes occurred because of corporate tax investment incentives".

Importance of the Study: The elements are mentioned within the study to ensure realizing the TAS-TFRS profit and discussing the savings on TAS-TFRS profit according to the users of financial statements. The absence of any academic study relating the topic within the literature makes this research important.



Finansal Tablo Kullanıcılarını Cezbeden TMS-TFRS Kârını Doğru Okumak

Ahmet Gökgöz^a

^a Doç.Dr., Independent Scholar, ahmetgokgoz83@gmail.com

Anahtar Kelimeler

TMS, TFRS, Kâr, MSUGT.

Jel Sınıflandırması

M40, M41, M49.

Gönderilme

20.02.2020

Düzeltilme

14.03.2020

Kabul

21.03.2020

Özet

Çalışmanın Amacı: TMS-TFRS kârını yasal kayıtlardaki kârdan farklılaştıran unsurları irdeleyerek, kârı farklılaştıran unsurlarla ilgili finansal tablo dipnotlarında yapılması gereken açıklamaları tartışmaktadır. Yine bu bağlamda TMS-TFRS kârı üzerindeki tasarruf ve tasarrufun neden olduğu sorunlar konusunda değerlendirmelerde bulunmak çalışmanın amaçları arasındadır. Böylece TMS-TFRS kârının doğru anlaşılması ve yorumlanmasına katkı sağlanması hedeflenmektedir.

Çalışmanın Metodolojisi: TMS-TFRS kârının yasal kayıtlardaki kârdan farklılaşmasını sağlayan unsurları irdelenerek TMS-TFRS kârı üzerinde yapılacak tasarruf değerlendirilmiştir.

Çalışmanın Bulguları: Türkiye’de vergi mevzuatı ve Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği (MSUGT) çerçevesinde hazırlanan finansal raporlar, Türkiye Muhasebe Standartları (TMS) – Türkiye Finansal Raporlama Standartları (TFRS) çerçevesinde raporlama yapma şartlarını taşıyan işletmeler tarafından, TMS-TFRS’ye uygun hale çevrimi yapılmaktadır. Yapılan çevrim sonucunda TMS-TFRS’de hesaplanan kâr tutarı, yasal kayıtlardaki kâr tutarından farklılaşmaktadır. Kârın farklılaşmasına neden olan birçok etken olmasına rağmen, kârı önemli tutarda farklılaştıran iki unsur; değerlendirme farkları ve kurumlar vergisi yatırım teşviklerinin neden olduğu ertelenmiş vergilerdir.

Çalışmanın Önemi: Çalışmada finansal tablo kullanıcıları açısından TMS-TFRS kârının doğru anlaşılmasına ve TMS-TFRS kârı üzerinde yapılacak tasarrufların doğru yorumlanmasını sağlayacak hususlara değinilmiştir. Bu konuda literatürde akademik bir çalışmaya rastlanmaması çalışmayı önemli kılmaktadır.

1. Giriş

İktisat literatüründe ifade edilen “sınırsız insan ihtiyaçları” ve buna karşın “kıt kaynaklar” temel kabulü dayanak noktası alındığında; insanların ihtiyaçları sınırsız olup tarihsel süreçte zamana ve gelişmelere bağlı olarak artış ve çeşitlilik göstermektedir. İnsanlık tarihine baktığımızda, bin yıl önceki insan ile günümüz insanının ihtiyaçları nitelik veya nicelik olarak aynı değildir ve bu ihtiyaçlar sürekli olarak artmakta ve çeşitlenmektedir. Buna mukabil ihtiyaçları karşılayacak kaynaklar kıttır veya bu kaynaklara ulaşma imkânı kısıtlıdır.

Kıt veya ulaşma imkânı kısıtlı olan insan ihtiyaçlarının karşılanması amacıyla, zamanla çeşitli birimler ortaya çıkmıştır. Söz konusu birimlere işletme adı verilmektedir. Dolayısıyla işletmeler, sınırsız olan insan ihtiyaçlarını karşılamak için sermaye, doğal kaynaklar, emek ve girişimcilik gibi üretim faktörlerini bir araya getiren, mal veya hizmet üretimi ya da sunumu yapan birimlerdir.

Zamana ve olaylara bağlı olarak her şeyin değiştiği gibi işletmeler de yapı, amaç, misyon ve vizyon gibi unsurlar bağlamında değişikliğe uğramıştır. Zamanla işletmeler; sahiplerinden, yöneticilerinden, çalışanlarından ve diğer ilgililerinden farklı bir yapıda konumlandırılarak kendisine bir tüzel kişilik kazandırılmıştır. İşletmenin bütün işlemlerini tüzel kişiliği adına yürütmesi gerektiği ifade edilmektedir.

Nasıl ki insanlar doğuyor, büyüyor ve ölüyorsa, aynı şekilde işletmeler için de benzer bir süreçten bahsedilebilir. Ancak tüzel bir kişilik olarak işletmelerin ömürlerinin sahiplerinin ömürleri ile sınırlandırılmayacağı ve işletmelerin ömürlerinin sınırsız olduğu, faaliyetlerini bir süreye bağlı olmaksızın sürdürmesi gerektiği ifade edilerek işletmelere sonsuz yaşama hedefi konulmuştur.

İşletmeler sonsuz yaşama niyetiyle kurulur ve faaliyetlerine devam ederler. İşletmelerin yaşamlarına devam edebilmesi için de sağlıklı bir finansal yapıya sahip olmalarına bağlıdır. Dolayısıyla işletmelerin finansal yapılarının sürekli olarak kontrol altında tutulması ve değerlendirilmesi, sorun tespit edildiğinde de önlemler alınması “sınırsız ömre sahip olma” yolunda bir gerekliliktir.

İşletmelerin hayatlarına devam edebilmesi için “finansal” ve “finansal olmayan” konularda başarılı bir performans göstermesi gerekmektedir. Onun için işletmelerin sınırsız kabul edilen ömürleri belli dönemlere bölünerek hesap kesimlerinin yapılması, her bir dönemin performansının değerlendirilmesi gereği ortaya çıkmaktadır. İşletmeler için yapılan

performans değerlendirmeleri birçok unsur veya değişken dikkate alınarak yürütülmektedir. İşletmelerin performanslarının değerlendirilmesi ile ilgili literatür incelendiğinde, performans değerlendirmelerinin iki başlıkta toplandığı görülmektedir;

1) Finansal Performans Ölçüm Yöntemleri; Kâr, Finansal Tablo Oranları, EVA, MVA gibi.

2) Finansal Olmayan Performans Ölçüm Yöntemleri; Verimlilik, Etkililik, Etkinlik, Kalite gibi.

Finansal performans ölçümleri nicel verilere dayanırken, finansal olmayan performans ölçümleri nitel verilere dayanmaktadır. Finansal performansın ölçümünde dikkatleri çeken en önemli değişkenlerden birisi kârdır. Kâr etme ve kârını maksimize etme şirketler için önemli hedefler olduğuna göre, (çünkü artık kâr maksimizasyonu değil değer maksimizasyonu temel hedef kabul edilmektedir) finansal tablolardaki kâr tutarı şirket performansının değerlendirilmesinde dikkate alınan çok önemli bir unsur olmaktadır. Kâr, işletmenin bir dönemlik finansal performansının bir çıktısı veya sonucudur. Dolayısıyla şirketin ilgili dönemde gösterdiği finansal başarının en önemli göstergelerinden birisidir.

Finansal performansın bir göstergesi olan kâr tutarı; finansal raporların unsurlarının ölçme, sunum ve açıklama esaslarını belirleyen finansal raporlama çerçevelerine göre farklılık gösterebilmektedir. Bu çalışmanın amacı; Türkiye Muhasebe Standartları (TMS) – Türkiye Finansal Raporlama Standartları (TFRS) çerçevesinde düzenlenen finansal raporlardaki kârı önemli ölçüde yasal kayıtlardaki kârdan farklılaştıran durumlar üzerinde tartışma ve değerlendirmelerde bulunmaktır.

Çalışmanın amacı doğrultusunda, işletme performansının değerlendirilmesindeki en önemli değişkenlerden birisi olan “kâr kavramı” temel odak noktası olacaktır.

2. Kâr Kavramı

İşletmenin dili olarak nitelendirilen muhasebenin temel görevi, işletme ilgililerine (işletmenin sahibi, ortakları, yöneticisi, personeli, kredi kurumları, devlet, yatırımcılar, toplum vs.) işletmenin finansal durumu ve performansı hakkında ihtiyaç duydukları ve karar verme sürecinde etkili olan finansal bilgileri vermektir. Bir bilgi sistemi olarak muhasebe söz konusu “bilgi verme” görevini finansal tablolar aracılığıyla ifa etmektedir (Gökgöz, 2018a: 46). Finansal tablolar, işletmenin finansal durumunun ve finansal performansının biçimlendirilmiş sunumudur. Finansal tabloların amacının, geniş bir kullanıcı kitlesinin ekonomik karar almalarına yardımcı olmak, işletmenin finansal durumu, finansal performansı ve nakit akışları hakkında bilgi sağlamak olduğu söylenebilir. Ayrıca finansal

tablolar, yöneticilerin kendilerine emanet edilen kaynakları ne etkinlikte kullandıklarını da göstermektedir (TMS 1, md.9).

İşletmeler finansal tablolarını finansal raporlama çerçevelerine (TMS-TFRS, BOBİ FRS, MSUGT, US GAAP gibi) dayanarak hazırlar ve sunarlar. Gerçeğe uygun değer yaklaşımını ilke edinmiş TMS-TFRS'ler, ulusal ve uluslararası alanda geçerliliği olan finansal raporlama çerçeveleridir. Bu nedenle Türkiye'de halka açık şirketler ile halka açık olmamakla beraber belli hadleri aşan şirketler yasal zorunluluk olarak TMS-TFRS çerçevesinde finansal raporlarını hazırlayıp sunmaları gerekmektedir.

Kâr veya zarar; işletmenin bir dönemdeki finansal performansının en önemli göstergesidir. İşletmenin bir döneme ait finansal performansına ilişkin unsurlar TMS-TFRS çerçevesinde Kâr veya Zarar ve Diğer Kapsamlı Gelir Tablosu'nda¹ sunulmaktadır. Dolayısıyla işletmenin belli bir dönemdeki performansının sonucu olan kâr veya zarar; Gelir Tablosu'ndaki gelir ve giderlerin sonucu olarak ortaya çıkmaktadır. Gelir Tablosu'nda sunulan kâr veya zarar tutarının; kâr veya zararın işletmenin öz sermayesini artıran veya azaltan bir unsur olması nedeniyle, bilançoda özkaynaklar içinde de sunulması sonucunu doğurmaktadır. Sonuç olarak işletmenin bir dönemlik finansal performansının sonucu olan "kâr veya zarar" tutarı hem bilançoda ve hem de gelir tablosunda sunulmaktadır.

Finansal tablo okuyucuları tarafından cezbedici niteliğe sahip olması ve bu çalışmanın odak noktası olması nedeniyle çalışmanın bundan sonraki kısımlarında, çalışmanın amacı ve kapsamı doğrultusunda "kâr veya zarar" kavramının "kâr" boyutu üzerinde durulacaktır. İlerleyen kısımlarda sadece "kâr" kavramı kullanılacaktır.

Kârın sunulduğu finansal tablo bağlamında kârın tanımını iki yaklaşımla yapmak mümkündür;

1) Gelir Tablosu Yaklaşımına Göre; "Kâr": İşletmenin belirli bir faaliyet döneminde elde ettiği gelirler ile yaptığı giderler arasındaki pozitif farkı ifade etmektedir.

¹ Çalışmanın bundan sonraki kısımlarında, anlatımda akışı sağlamak amacıyla, "Kâr veya Zarar ve Diğer Kapsamlı Gelir Tablosu" yerine "Gelir Tablosu" ve "Finansal Durum Tablosu" yerine "Bilanço" ifadesi kullanılacaktır. Türkiye'de muhasebe mevzuat ve uygulamalarında "Bilanço" ve "Gelir Tablosu" ifadesi yaygın olması nedeniyle, söz konusu ifadelerin kullanılması çalışmanın anlaşılabilirliğine katkı sağlayacaktır.

2) Bilanço Yaklaşımına Göre; “Kâr”: Hissedarların işletmeye koydukları veya işletmeden çektikleri tutarlar dışında, İşletmenin belirli bir dönemde öz sermayesindeki artışı ifade etmektedir.

3. Finansal Raporlama Çerçevesine Göre Kâr Tutarının Farklılaşması

Kârı etkileyen temel olarak iki değişken bulunmaktadır. Bunlar; gelirler ve giderlerdir. İşletmenin belirli bir dönem boyunca kayıt altına alacağı gelirler ve giderler sonucunda kâr tutarı ortaya çıkacaktır. Bir işlemin “gelir” veya “gider” olarak kabul edilip gelir tablosuna yansıtılması finansal raporlama çerçevesine göre farklılık arz etmektedir. TMS-TFRS çerçevesinde gelir veya gider olarak gelir tablosuna yansıtılması gereken bir unsur, Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği (MSGUT) çerçevesinde gelir tablosuna yansıtılması mümkün olmayabilmektedir. Yine finansal raporlama çerçevesine göre gelir veya gider unsurunun gelir veya gider olarak gelir tablosuna alınma zamanı farklılaşabilmektedir. Bunun sonucunda, dönemler itibarıyla finansal raporlama çerçevesine göre kâr tutarı farklılaşmaktadır.

Türkiye’de şirketler vergi kanunlarına dayanarak MSGUT çerçevesinde finansal raporlama yapmaktadır. TMS-TFRS uygulama hadlerini aşan veya TMS-TFRS uygulaması şartını taşıyan işletmeler, MSGUT’a göre hazırladıkları finansal raporları daha sonra finansal tablo çevrimi yaparak TMS-TFRS’nin belirlediği finansal raporlama çerçevesine uygun hale getirmektedirler. MSGUT çerçevesinde bulunan kâr ile TMS-TFRS çerçevesinde bulunan kâr tutarı farklı olmaktadır. TMS-TFRS çerçevesinde hazırlanan finansal raporlarda kâr veya zarar tutarının farklılaşmasını sağlayan başlıca hususlar şöyledir;

- 1) Varlıkların gerçeğe uygun değer ile değerlendirilmesinden kaynaklanan değerlendirme farklarının gelir tablosuna yansıtılması,
- 2) Kurumlar vergisi yatırım teşviklerinin neden olduğu ertelenmiş vergi gelir etkilerinin gelir tablosuna yansıtılması,
- 3) Muhasebe tahminleri sonucu bulunan değerlerin vergi mevzuatı çerçevesinde bulunan değerlerden farklılaşması (maddi duran varlıkların yararlı ömür ve kalıntı değer tahminlerinde olduğu gibi),
- 4) Mevcut yükümlülük ve riskler için ayrılan karşılıkların gelir tablosuna yansıtılması (kıdem tazminatı, çalışma izni ve dava karşılıklarında olduğu gibi),

- 5) Finansal varlıklar için hesaplanan beklenen kredi zararlarının gelir tablosuna yansıtılması,
- 6) Hasılat içinde raporlama şartlarının oluşmamasından dolayı ertelenmiş gelirler veya sözleşme yükümlülüklerinde raporlanan unsurlar,
- 7) Yıllara yaygın inşaat taahhüt işlerinde tamamlanma yüzdesine göre hasılatın ve maliyetin gelir tablosuna yansıtılması,
- 8) Özkaynak yöntemiyle değerlendirilen yatırımlardan kaynaklanan gelir ve giderlerin gelir tablosuna yansıtılması,
- 9) İtfa edilmiş maliyetle ölçülen finansal varlık ve yükümlülüklerle ilişkin tahakkuk eden gelir ve giderlerin gelir tablosuna yansıtılması,
- 10) TMS-TFRS'ye göre yapılan düzeltmelerin neden olduğu ertelenmiş vergilerin etkilerinin gelir tablosuna yansıtılması,
- 11) Vade farklarından kaynaklanan ertelenmiş faiz gelirleri veya faiz giderlerinin gelir tablosuna yansıtılması,
- 12) TMS-TFRS'ye göre raporlama çerçevesinde yukarıda sayılanların dışında kalan diğer düzeltmelerin gelir tablosuna yansıtılması veya gelir tablosuna yansıtılan unsurun bilançoda sunulması.

TMS-TFRS'ye göre belirlenen kâr veya zarar tutarının yasal kayıtlardaki kâr veya zarar tutarından farklılaşmasını sağlayan konular on iki madde olarak yukarıda sayılmıştır. Ancak borsaya kote ve kote olmayan şirketlerin finansal raporları incelendiğinde kârı önemli miktarda farklılaştıran iki konu göze çarpmaktadır. Bunlar;

- Varlıkların gerçeğe uygun değer ile değerlendirilmesinden kaynaklanan değerlendirme farklarının gelir tablosuna yansıtılması,
- Kurumlar vergisi yatırım teşviklerinin neden olduğu ertelenmiş vergi gelir etkilerinin gelir tablosuna yansıtılması.

Çalışmanın amacı doğrultusunda Türkiye'de TMS-TFRS kârının yasal kârdan önemli ölçüde farklılaşmasına neden olan yukarıdaki iki konu ayrıntılı, diğer konular ise yüzeysel olarak değerlendirmek yerinde olacaktır.

4. Değerleme Farklarının Kâr Üzerindeki Etkisi

Türkiye'de yasa gereği MSGUT çerçevesinde yapılan finansal raporlama vergi mevzuatı etkisi altında kalmış olup varlıkların ve yükümlülüklerin tarihi maliyet değeri ile

gösterilmesi eğilimi hâkimdir. Ancak TMS-TFRS'nin genelinde varlık ve yükümlülüklerin finansal raporlama tarihindeki değeri ile gösterilmesine dayanan gerçeğe uygun değer yaklaşımı esastır. Yasal kayıtlarda varlık ve borçların vergiye esas değerleri odak noktası iken TMS-TFRS'de varlık ve borçların güncel değerlerinin raporlanması odak noktasıdır. Dolayısıyla değerlemeden kaynaklanan değerlendirme farklarının gelir tablosuna yansıtılması sonucu TMS-TFRS kârı yasal kârdan önemli ölçüde farklılaşmaktadır.

Örneğin; işletme yasal kayıtlarına göre arazilerini maliyet bedeli ile raporlarken, söz konusu araziye TMS-TFRS'ye göre yatırım amaçlı gayrimenkul olarak değerlendirip "gerçeğe uygun değer yöntemi" ile değerleyerek değerlendirme farklarını kâr veya zarara yansıtması söz konusu olabilmektedir. Yine işletme yasal kayıtlarında alış değerleri ile gösterdiği hisse senetlerini TMS-TFRS çerçevesinde "gerçeğe uygun değer farkı kâr veya zarara yansıtılan finansal varlık" olarak sınıflayıp değerlendirme farkını kâr veya zarara yansıtması mümkün olabilmektedir.

Uygulamada değerlendirme kârlarının en bariz etkisi yatırım amaçlı gayrimenkullerin değerlemesinde söz konusu olmaktadır. Yatırım amaçlı gayrimenkullerin gerçeğe uygun değer ile değerlendirilmesinin TMS-TFRS kârı üzerindeki etkisini bir örnek üzerinde açıklamak yerinde olacaktır.

Örnek: ABC A.Ş.'nin yasal kayıtlarında 40.000.000 TL maliyet değeri ile gözüken arazisi bulunmaktadır. İşletme dönem sonunda TMS-TFRS raporlamasını yaparken söz konusu araziye yatırım amaçlı gayrimenkul olarak değerlendirmiş ve değerlendirme şirketine değerlendirme yaptırmıştır. Değerleme raporuna göre söz konusu arazinin dönem sonu değerinin 60.000.000 TL olduğu görülmüştür.

İşletme TMS-TFRS raporlaması kapsamında yatırım amaçlı gayrimenkullerini 24X Yatırım Amaçlı Arsalar Hesabı'nda takip ediyor olsun. Buna göre aşağıdaki sınıflama kaydını yapacaktır.

-----	-----
24X YATIRIM AMAÇLI ARSALAR HESABI	40.000.000
250 ARAZİ VE ARSALAR HESABI	40.000.000
-----	-----

Değerleme raporuna dayanarak ulaştığı (60.000.000 - 40.000.000) 20.000.000 TL'lik değerlendirme kârını aşağıdaki gibi kaydeder;

24X YATIRIM AMAÇLI ARSALAR HESABI	20.000.000
64X YATIRIM AMAÇLI GAYRİMENKULLER	
GERÇEĞE UYGUN DEĞER ARTIŞ	20.000.000
KÂRLARI HESABI	

Görüldüğü üzere yatırım amaçlı gayrimenkullerin gerçeğe uygun değer ile değerlemesinden dolayı TMS-TFRS kârı yasal kârdan 20.000.000 TL fazla çıkmıştır.

5. Kurumlar Vergisi Yatırım Teşviklerinin Kâr Üzerindeki Etkisi

Değerleme farklarından sonra kâr üzerinde önemli etkiyi neden olan konu, kurumlar vergisi yatırım teşvikleridir. Türkiye’de yatırım yapan işletmelere farklı bakanlıklarca birçok konuda teşvik verilmektedir. Bu teşviklerden birisi de kurumlar vergisi teşvikidir. İşletmelerin yaptığı yatırımlara istinaden verilen kurumlar vergisi teşviklerinde, TMS 12 Standardı kapsamında ertelenmiş vergi söz konusu olmaktadır. Ertelenmiş verginin de gelir tablosuna pozitif anlamda etkisi olmakta, bu da kârın artmasına neden olmaktadır.

Vergisel yatırım teşviklerinin neden olduğu vergi ertelemelerini bir örnek üzerinde açıklamak yerinde olacaktır.

Örnek: (Gökgöz 2018b:211’den uyarlanmıştır) Tatlıçeşme Halı A.Ş. Manisa’nın Kula ilçesine yapacağı bir halı fabrikası yatırımı için Maliye ve Hazine Bakanlığı’ndan kurumlar vergisi teşviki almıştır. Toplam yatırım tutarı 100.000.000 TL’dir. Teşvikin yatırıma katkı oranı % 20’dir. Vergi indirim oranı % 50, kurumlar vergisi oranı % 22 ve indirimli kurumlar vergisi oranı % 11’dir. Halı fabrikası yatırımına 30.05.2019 tarihinde başlanmış ve 01.09.2020’de tamamlanmıştır. Halı fabrikası yatırımı tamamlandıktan sonra işletme yaptığı 100.000.000 TL’lik yatırıma ilişkin harcamalarını belgelendirerek ilgili bakanlığa bildirmiştir.

Toplam yatırım tutarı	: 100.000.000 TL
Yatırıma katkı oranı	: % 20
Yatırımı katkı tutarı	: 100.000.000 x 0,20 = 20.000.000 TL

Söz konusu yatırım teşvikinin anlamı; işletmenin yaptığı 100.000.000 TL fabrika yatırımının 20.000.000 TL’lik kısmı devlet tarafından karşılanacaktır. Ancak devlet tarafından sağlanan teşvik; 20.000.000 TL’lik nakit transferi şeklinde değil ilerleyen yıllarda işletmenin ödemesi gereken kurumlar vergisinden mahsup edilerek yerine getirilecektir. Bu durumda

işletmenin devletten 20.000.000 TL'lik vergi alacağı doğacaktır. Bu durum, bilançoda bir varlık oluşumunu gerekli kılmakta ve ertelenmiş vergi varlığı olarak kayıtlara yansıtılması gerekmektedir.

Yatırım tamamlanıp ilgili belgeler bakanlığa sunulduktan sonra yatırım teşvikinin neden olduğu vergi ertelemesine ilişkin kayıt aşağıdaki gibi yapılacaktır;

-----	-----
29X ERTELENMİŞ VERGİ VARLIĞI HESABI	20.000.000
69X ERTELENMİŞ VERGİ GELİR ETKİSİ HESABI	20.000.000
-----	-----

Görüldüğü üzere, TMS-TFRS çerçevesinde, kurumlar vergisi yatırım teşviklerinin kayda alınmasından dolayı TMS-TFRS kârı yasal kayıtlardaki kârdan 20.000.000 TL fazla hesaplanacaktır.

6. Kârı Etkileyen Diğer Konular

Değerleme farkları ile kurumlar vergisi yatırım teşviklerinin TMS-TFRS kârı üzerindeki etkisi ayrıntılı olarak değerlendirildikten sonra TMS-TFRS kârı etkileyen diğer konuları birkaç örnek üzerinde açıklamak yerinde olacaktır.

Örnek: İşletme 01.12.20X1 tarihinde aktife girmiş 100.000 TL maliyet bedelli makinesi için normal amortisman yöntemine göre 31.12.20X1 tarihinde amortisman ayırmıştır.

VUK'a göre makine ekonomik ömrü : 5 yıl

TMS-TFRS'ye göre yararlı ömür : 15 yıl

TMS-TFRS'ye göre kalıntı değer : 10.000 TL

VUK'a göre amortisman = 100.000 TL / 5 yıl = 20.000 TL

TMS'ye göre amortisman = ((100.000 – 10.000) / 15 yıl)*((31.12.20X1- 01.12.20X1)/365)

TMS'ye göre amortisman = 5.000 TL

VUK'a göre ayrılması gereken amortisman tutarı 20.000 TL iken TMS'ye göre ayrılacak amortisman tutarı 5.000 TL'dir. Dolayısıyla TMS-TFRS'ye göre 15.000 TL daha az amortisman gideri kaydedilmesinden dolayı TMS-TFRS kârı daha yüksek çıkacaktır.

Örnek: Vergi usul kanuna göre kıdem tazminatı karşılığı ayırmayan işletme dönem sonunda TMS-TFRS çerçevesinde kıdem tazminatı yükümlülüklerini aşağıdaki gibi hesaplamıştır:

Dönem başı yükümlülük	500.000 TL
Hizmet maliyeti	280.000 TL
Faiz maliyeti	90.000 TL
Ödemeler	(40.000 TL)
Aktüeryal (kazanç)/kayıp	(90.000 TL)
Dönem sonu yükümlülük	740.000 TL

Yukarıda kıdem hesaplama sonuçlarına göre; dönemde $(280.000 + 90.000 - 40.000)$ 330.000 TL gider kaydedilecektir. VUK'a göre kıdem tazminatı yükümlülüğü hesaplanmadığı için TMS-TFRS kâr tutarı 330.000 TL daha az çıkacaktır.

Örnek: İşletme dönem sonunda TMS-TFRS çerçevesinde personellerinin kullanmadığı izin hakları için 400.000 TL izin karşılığı ayırmıştır. VUK'a göre ayrılmayan izin karşılığı TMS-TFRS kârının 400.000 TL daha düşük çıkmasına neden olacaktır.

Örnek: İşletme dönem sonunda TMS-TFRS çerçevesinde stokları içindeki vade farklarını ayırtmış ve 40.000 TL'lik vade farkını gelir tablosunda raporlamıştır. VUK'a göre stokların maliyetinde izlenen vade farkları TMS-TFRS'ye göre gelir tablosuna yansıtılması sonucu TMS-TFRS kârı 40.000 TL daha az çıkacaktır.

Örnek: İşletme dönem sonunda TMS-TFRS çerçevesinde banka kredisi yükümlülüklerini itfa edilmiş maliyetle ölçerek 800.000 TL faiz gideri tahakkuku yapmıştır. Dolayısıyla TMS-TFRS çerçevesinde yapılan faiz tahakkuku TMS-TFRS kârının daha düşük çıkmasına neden olacaktır.

Örnek: İşletme dönem sonunda TMS-TFRS çerçevesinde ticari alacaklarının kredi risklerini tespit ederek 80.000 TL beklenen kredi zararı hesaplamıştır. Bu bağlamda 80.000 TL ticari alacaklar için karşılık ayırmıştır. TMS-TFRS'ye göre kaydedilen beklenen kredi zararları TMS-TFRS kârının daha düşük çıkmasına neden olacaktır.

Örnek: İşletme dönem sonunda TMS-TFRS çerçevesinde 4.000.000 TL ertelenmiş vergi gideri ve 7.000.000 TL ertelenmiş vergi geliri kaydetmiştir. Ertelenmiş vergi kayıtları sonucunda, VUK'a göre ertelenmiş vergi söz konusu olmaması nedeniyle, net olarak 3.000.000 TL TMS-TFRS kârı daha yüksek çıkacaktır.

7. TMS-TFRS Kârı Üzerindeki Tasarruf

Değerleme, kurumlar vergisi yatırım teşvikleri gibi konular nedeniyle yasal kayıtlardaki kâr tutarının TMS-TFRS çerçevesinde raporlanan kâr tutarından önemli ölçüde farklılaşmasına

neden olmaktadır. TMS-TFRS'ye göre belirlenen yüksek tutardaki kâr, finansal tablo kullanıcılarını cezbetmekte ve kâr üzerinde tasarrufta bulunmak istemektedirler. Uygulamada TMS-TFRS kârı üzerinde iki tane tasarruf isteği ile karşılaşilmektedir. Bunlar; hissedarların TMS-TFRS kârını temettü olarak alma istekleri ile ortak veya yöneticilerin TMS-TFRS kârını sermayeye ekleme istekleridir. Bu iki durumu değerlendirerek tartışmakta fayda vardır.

7.1. Hissedarların TMS-TFRS Kârını Temettü Olarak Alma Beklentileri

Türk Ticaret Kanununun (TTK) 88'inci maddesinin birinci fıkrası uyarınca gerçek ve tüzel kişiler münferit ve konsolide finansal tablolarını düzenlerken, Kamu Gözetim Kurumu (KGK) tarafından yayımlanan, Türkiye Muhasebe Standartları'na (TMS) uymak zorundadır. Dolayısıyla şirketler kâr payı dağıtımında TMS-TFRS'ye göre hazırlanan finansal tabloları esas almaları gerektiği söylenebilir.

Kâr dağıtımında vergi mevzuatına göre çıkarılan yasal finansal tablo mu yoksa TMS-TFRS'ye göre çıkarılan finansal tablonun mu esas alınacağı mevzuatta açık bir şekilde düzenlenmemiştir. Ancak Kamu Gözetimi Kurumu'nun resmi web sitesinde, şirketlerin genel kurullarında alacakları kâr dağıtım kararlarında, TMS-TFRS kârının esas olduğunu belirttikten sonra aşağıdaki uyarıyı yapmaktadır (KGK, 2018):

“TTK'nın 64'üncü maddesinin beşinci fıkrası uyarınca TTK'ya tabi gerçek ve tüzel kişiler, 213 sayılı Vergi Usul Kanununun defter tutma ve kayıt zamanıyla ilgili hükümlerine uymak zorunda olup, kâr payı dağıtımında dikkate alınacak değer belirlenmesinde başta vergi mevzuatı olmak üzere ilgili diğer mevzuattan kaynaklanabilecek muhtemel sorunların da göz önünde bulundurulması gerekmektedir.”

TTK'daki düzenlemeler ve KGK'nın yaptığı açıklamalar da dikkate alındığında kâr dağıtımında TMS-TFRS'ye göre belirlenen kâr tutarının esas alınması, ancak vergi ve diğer mevzuatların ön gördüğü yasal kayıtlarda ortaya çıkabilecek sorunlar da göz önünde tutulması gerekmektedir. Örneğin; yasal kayıtlarda 570 Geçmiş Yıllar Kârları Hesabı'nın bakiyesi 3.000.000 TL olsun. TMS-TFRS kârı ise 8.000.000 TL olarak tespit edilmiş olsun. Şirket TMS-TFRS kârını dağıtmaya kalktığında yasal kayıtlarında 570 Geçmiş Yıllar Kârları Hesabı eksi bakiye verecektir. Bu durum muhasebe sistemi işleyiş mantığında bir sorun oluşturacaktır. Yine TMS-TFRS'ye göre belirlenen kârın içinde önemli miktarda yatırım

amaçlı gayrimenkul değer artış kârı yer almış olsun. Şirket TMS-TFRS'ye göre belirlenen yüksek miktardaki kârı dağıtmaya kalktığı takdirde değer artışı kârını dağıtmış olacak, satılmamış veya nakde dönmemiş bir gayrimenkulün değerlemeden kaynaklanan değer artışını temettü dağıtımına konu etmiş olacaktır. Nakit sorunu yaşayan bir işletmenin söz konusu temettüyü ödemesi için yatırım amaçlı gayrimenkulünü satmak zorunda kalması bile ihtimal dâhilindedir. Bu da basiretli ve işletmenin sürekliliğini düşünen bir yönetim için makul bir adım olmayacaktır.

Bazı durumlarda da TMS-TFRS çerçevesinde ayrılan karşılıklar, beklenen kredi zararları, faiz tahakkukları, değer düşüklükleri gibi nedenlerle TMS-TFRS kârı, vergi mevzuatına göre belirlenen kârdan düşük olabilmektedir. Yasal ve TMS-TFRS kârında meydana gelen farklılaşmadaki bütün etkenler değerlendirildiğinde; kâr dağıtımında yasal ve TMS-TFRS kârından düşük olan tutarın dağıtımına esas alınması, işletmenin sürekliliği ve finansal sorunlar yaşamaması anlamında makul gözükmektedir. Bunun yanında Sermaye Piyasası Kurulu (SPK) tarafından yayınlanan Kâr Payı Rehberi'nde de dağıtılacak kâr payında üst sınırın yasal kayıtlarda yer alan ilgili kâr dağıtım kaynaklarının dağıtılabılır tutarı olduğu ifade edilmiştir (SPK, 2014:2).

7.2. Ortaklar veya Yönetim Tarafından TMS-TFRS Kârının Sermayeye Eklenmesi İsteği

TMS-TFRS kârının yüksek çıkması durumunda ortaklar veya yönetim, şirket sermaye yapısının güçlü görünmesini sağlamak amacıyla TMS-TFRS kârını sermayeye eklemek isteyebilmektedir. TMS-TFRS kârının sermayeye eklenmesi konusu, TMS-TFRS kârının temettü olarak dağıtılması konusu ile benzerlik göstermektedir. TMS-TFRS kârının yüksek çıkmasına etkisi olan değerlendirme farkları ile kurumlar vergisi yatırım teşvikleri konusu önceki bölümlerde ayrıntılı olarak açıklandı. TMS-TFRS kârının yüksek çıkmasını sağlayan unsurlar, ilerleyen zamanlarda değişebilmektedirler. Gerçeğe uygun değer artış kârlarının, takip eden dönemlerde gerçeğe uygun değer azalış zararı ile sonuçlanabilme ihtimali mevcuttur. Yine kurumlar vergisi yatırım teşviki sonucu kayda alınan ertelenmiş vergi gelir etkisi, takip eden dönemlerde kurumlar vergisinden mahsup edildikçe ertelenmiş vergi gider etkisi olarak finansal tabloda negatif etki yaratmaktadır. Dolayısıyla takip eden dönemlerde değişime uğrama ihtimali olan unsurların sermayeye eklenmek istemesi yanıtıcı olabilecektir.

TMS-TFRS kârının sermayeye eklenmek istenmesinde ortaya çıkma ihtimali olan diğer bir konu da, TMS-TFRS kârının temettü olarak dağıtılmasındakine benzer şekilde muhasebe sistemi işleyiş mantığı ile ilgilidir. TMS-TFRS kârının yasaladaki 570 Geçmiş Yıllar Kârları Hesabı'ndaki tutardan fazla olması durumunda, TMS-TFRS kârı sermayeye eklenmesi halinde hesap eksi bakiyeye dönecektir.

TMS-TFRS kârının temettü olarak dağıtılması veya sermayeye eklenmesi konusunun açığa kavuşturulması amacıyla bir mevzuat çalışmasına ihtiyaç duyulmaktadır. Yapılacak olan mevzuat çalışması dayanak gösterilerek, TMS-TFRS kârının sermaye eklenme veya temettü dağıtılmasına izin verilmesi halinde, tekdüzen hesap planında da geçmiş yıllar kârının negatife dönmesi durumunda, negatif farkların yazılması için hesaplar önerilmesi gerekmektedir. Bu bağlamda TMS-TFRS kârı üzerinde tasarrufun yasal kayıtlardaki sorun oluşturmaması için 57X Geçmiş Yıllar Kârları Fark Hesabı gibi negatif karakterli bir hesap önerilebilir.

8. TMS-TFRS Kârı İle İlgili Finansal Tablo Dipnotlarında Açıklama Önerisi

TMS-TFRS kârının yasal kayıtlardaki kârdan önemli ölçüde farklılaştığı durumlarda, finansal tablo kullanıcılarına tam ve anlaşılır bilgi verilmesi ve finansal tabloların niteliksel özelliklerinin artırılması bağlamında kârı etkileyen unsurlar ile ilgili finansal tablo dipnotlarında açıklamalara yer verilmesi uygun olacaktır.

Borsa İstanbul'da işlem gören şirketlerin finansal raporlarında yaygın olarak son dipnotta "Finansal Tabloları Önemli Ölçüde Etkileyen ya da Finansal Tabloların Açık, Yorumlanabilir ve Anlaşılabilir Olması Açısından Açıklanması Gereken Diğer Hususlar" başlığıyla ek açıklamalara yer verildiği görülmektedir. Söz konusu dipnotta TMS-TFRS kârı, yasal kayıtlardaki kârdan önemli ölçüde farklılaştıran hususlar açıklanabilir. Örneğin; kurumlar vergisi yatırım teşviklerinin kâr üzerindeki etkisi aşağıdaki gibi açıklanabilir;

"Devlet Teşvik ve Yardımları başlıklı Dipnot XX'de görüleceği üzere 31 Aralık 20X2 tarihi itibarıyla Şirket'in 3 adet ve bağlı ortaklığının 1 adet olmak üzere toplamda 4 adet yatırım teşviki bulunmaktadır. Yine 31 Aralık 20X1 tarihi itibarıyla Şirket'in 2 tane ve bağlı ortaklığının 1 tane olmak üzere toplamda 3 tane yatırım teşviki bulunmaktadır. Söz konusu yatırım teşvikleri bulunduğu dönem itibarıyla ertelenmiş vergi varlığı doğurmaktadır. Buna bağlı olarak kâr veya zarar ve diğer kapsamlı gelir tablosunda ertelenmiş vergi gelir etkisi oluşturmaktadır. Bu bağlamda 31.12.20X2 döneminde 8.000.000 TL ve 31.12.2017 döneminde 5.000.000 TL ertelenmiş vergi geliri doğmuştur. Konsolide tablolardaki kâr rakamları değerlendirilirken bu hususlar dikkate alınmalıdır."

Yukarıdaki açıklamanın yapılması finansal tablo kullanıcılarının finansal tabloları doğru yorumlamasına katkı sağlayacak ve finansal tabloların niteliksel özelliklerini artıracaktır. Yine değer artış kârlarının dönem kârı üzerindeki etkisi aşağıdaki gibi dipnotlarda açıklanabilir;

“Finansal Durum Tablosu ile Kâr veya Zarar ve Diğer Kapsamlı Gelir Tablosu’nda görüldüğü üzere Grup’un 31.12.20X2 yılı dönem net kârı 60.000.000 TL ve 31.12.20X1 yılı dönem net kârı ise 48.000.000 TL’dir. Finansal Durum Tablosu ile Yatırım Amaçlı Gayrimenkuller başlıklı Dipnot XI’de görüleceği üzere Grup’un varlıklarının büyük bir kısmı yatırım amaçlı gayrimenkullerden oluşmaktadır. Grup, TMS 40 Yatırım Amaçlı Gayrimenkuller Standardı çerçevesinde yatırım amaçlı gayrimenkullerini “gerçeğe uygun değer” modeliyle değerlendirmekte ve değerlendirme farklarını kâr veya zararda raporlamaktadır. Bu bağlamda Yatırım Faaliyetlerinden Elde Edilen Gelirler başlıklı Dipnot XV’de görüleceği üzere 31.12.20X2 döneminde 25.000.000 TL ve 31.12.20X1 döneminde ise 18.000.000 TL değer artış kârı, kâr veya zarar ve diğer kapsamlı gelir tablosuna yansıtılmıştır. Konsolide tablolardaki kâr rakamları değerlendirilirken söz konusu kârın 31.12.20X2 döneminde 25.000.000 TL’si ve 31.12.20X1 döneminde de 18.000.000 TL’si yatırım amaçlı gayrimenkullerin değerlemesinden kaynaklanan değer artış kârından oluştuğu dikkate alınmalıdır.”

Finansal Raporlamaya İlişkin Kavramsal Çerçeve’nin 2.34 no.lu paragrafında; bilginin açık ve öz olarak sınıflandırılması, tanımlanması ve sunulması bilgiyi anlaşılabilir kılacağı açıklanır. Dolayısıyla TMS-TFRS kârı üzerinde önemli etkileri dipnotta açıklamak, finansal tablo kullanıcılarına daha anlaşılır bilgi sunmaya katkı sağlayacaktır. Bu da finansal tablodaki bilgilerin niteliğinin artırılmasında önemli etki yapacaktır.

9. Sonuç ve Değerlendirme

İşletmelerin en önemli performans göstergelerinden birisi olan kâr tutarı, finansal raporlama çerçevelerine göre farklılaşmaktadır. Türkiye’de vergi mevzuatı ve MSUGT çerçevesinde hazırlanan finansal raporlar, TMS-TFRS çerçevesinde raporlama yapma şartlarını taşıyan şirketler tarafından TMS-TFRS’ye uyumlu olarak çevrimi yapılmaktadır. Vergi mevzuatı ve MSUGT’ne göre hazırlanan raporlar vergi esaslı olup genellikle varlık ve yükümlülüklerin maliyet değeri ile raporlanması esastır. Ancak TMS-TFRS’de ise varlık ve yükümlülüklerin gerçeğe uygun değeri ile raporlanması yaklaşımı ilke edinilmiştir. Dolayısıyla TMS-TFRS’ye çevrilen finansal raporlardaki kâr tutarı yasal kayıtlardaki kâr tutarından farklı çıkmaktadır.

TMS-TFRS kârının yasal kayıtlardaki kâr tutarından önemli ölçüde farklılaşmasını sağlayan iki durumla karşılaşılmaktadır. Birincisi; TMS-TFRS'de gerçeğe uygun değer farklarının kâr veya zarara yansıtılması durumu, ikincisi ise; kurumlar vergisi yatırım teşviklerinin neden olduğu ertelenmiş vergi gelir etkilerinin kâr veya zarara yansıtılması durumudur. Söz konusu iki durumda TMS-TFRS kârı ile yasal kayıtlardaki kâr arasında ciddi farklar oluşmaktadır.

Finansal tabloların niteliksel özelliklerinin artırılması bağlamında kârı önemli derecede farklılaştıran durumların dipnotta açıklanmasında yarar vardır. Böylece finansal tablo kullanıcıların finansal tabloları doğru okuma ve yorumlamalarına katkı sağlanmış olacaktır. TMS-TFRS kârının yasal kayıtlardaki kârdan yüksek çıkması durumunda, kâr üzerinde tasarrufta bulunma isteği ortaya çıkabilmektedir. Hissedarlar temettü beklentisi içine veya ortaklar ile yöneticiler kârı sermayeye ekleme isteği içine girebilmektedirler. TTK'daki düzenlemeler ve KGK'nın konuyla ilgili yaptığı açıklamalar birlikte değerlendirildiğinde; kâr dağıtımı veya kârın sermayeye eklenmesi konularında esas olan TMS-TFRS kârıdır. Ancak TMS-TFRS kârının dağıtılması sonucu mevzuat ve yasal kayıtlarda çıkacak olan sorunların göz önüne alınması gerekmektedir. Örneğin; yasal kayıtlardan yüksek olan TMS-TFRS kârının dağıtılması durumunda, yasal kayıtlarda olmayan bir kâr dağıtılacak ve yasal kayıtlarda kârın izlendiği 570 Geçmiş Yıllar Kârları Hesabı ters bakiyeye dönecektir. Bu da muhasebe işleyiş sistematiğini bozacaktır. Böyle durumlarda yasal kayıtlardaki kâr ile TMS-TFRS'ye göre belirlenen kârdan düşük olanının dağıtımına veya sermayeye eklemeye konu edilmesi sorunun çözümü adına bir yol olarak gösterilebilir.

TMS-TFRS kârının temettü olarak dağıtılması veya sermayeye eklenmesi konusunda nasıl hareket edilmesi gerektiği ile ilgili bir mevzuat çalışmasına ihtiyaç duyulmaktadır. Eğer TMS-TFRS kârı üzerinde tasarrufa müsaade edilmesi durumunda, bu işlemin yasal muhasebe kayıtlarına yansımalarının nasıl olacağı da açığa kavuşturulmalıdır.

Kaynakça

- Finansal Raporlamaya İlişkin Kavramsal Çerçeve (2018), [https://kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/Duyurular/v2/TMS/Finansal%20Raporlamaya%20%C4%B0li%C5%9Fkin%20Kavramsal%20%C3%87er%C3%A7eve%20\(2018%20S%C3%BCr%C3%BCm%C3%BC\).pdf](https://kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/Duyurular/v2/TMS/Finansal%20Raporlamaya%20%C4%B0li%C5%9Fkin%20Kavramsal%20%C3%87er%C3%A7eve%20(2018%20S%C3%BCr%C3%BCm%C3%BC).pdf), (Erişim Tarihi: 01.02.2020).
- Gökgöz, A. (2018a), "TFRS 15 Hizmet Sözleşmelerinden Hasılat Standardı Çerçevesinde Sözleşme Varlığı ile Sözleşme Yükümlülüğü Kavramları ve Raporlaması", Journal of Accounting, Finance and Auditing Studies, Cilt 4, Sayı 4: 45-57.
- Gökgöz, A. (2018b), "Kurumlar Vergisine İlişkin Yatırım Teşviklerinin TMS 12 Gelir Vergileri Standardı Çerçevesinde Muhasebeleştirilmesi", Cilt 4, Sayı 4: 213-215.
- KGK (2018), "Şirketlerin genel kurullarında alacakları kâr dağıtım kararlarında hangi finansal tablolar esas alınmalıdır?", <https://www.kgk.gov.tr/DynamicContentDetail/6668/S%CC%A7irketlerin-genel-kurullar%C4%B1nda-alacaklar%C4%B1-ka%CC%82r-dag%CC%86%C4%B1t%C4%B1m%C4%B1-kararlar%C4%B1nda-hangi-finansal-tablolar-esas-al%C4%B1nmal%C4%B1d%C4%B1r?> (Erişim Tarihi: 01.02.2020).
- SPK (2014), "Sermaye Piyasası Kurulu Kâr Payı Rehberi", <https://www.spk.gov.tr/Sayfa/Dosya/986>, (Erişim Tarihi: 28.01.2019).
- TMS 1 Finansal Tabloların Sunuluşu Standardı (2018), https://kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/Duyurular/v2/TMS/TMS_2020/TMS%201.pdf, (Erişim Tarihi: 01.02.2020).