

ÖZKAYNAKLARDA MUHASEBELEŞTİRİLEN GELİR VE GİDERLERİN ERTELENMİŞ VERGİ ETKİSİ: SATIŞA HAZIR FİNANSAL VARLIK OLARAK SINIFLANDIRILMIŞ HAZİNE BONOSU ÖRNEĞİ

*Ergün KÜÇÜK**

Alınış Tarihi: 23 Kasım 2014

Kabul Tarihi: 27 Temmuz 2016

Öz: Birçok farklı finansal olayı sıklıkla ilgilendirmesi, dönem net kâr/zararının doğru bulunabilmesi açısından göz önüne alınmasının gerekli olması gibi nedenlerle finansal raporlama açısından ertelenmiş vergi etkilerinin izlenmesi özel bir önem taşımaktadır. Bu bağlamda düşünüldüğünde, diğer kapsamlı kâr/zarar tablosunda raporlanan gelir ve giderlere yönelik ertelenmiş vergi etkilerinin izlenmesi hususu üzerinde yeterince durulmayan belirli bir konuyu oluşturmaktadır. Bu çalışmanın amacı; öz kaynaklarda muhasebeleştirilen gelir ve giderlerin ortaya çıkardığı ertelenmiş vergi etkilerini muhasebe standartları (TMS/IFRS) çerçevesinde Türkiye örneği üzerinden değerlendirmektir. Bu amaçla, çalışmada, satışa hazır finansal varlık olarak sınıflandırılmış hazine bonosu örneği üzerinden hareket edilerek; ortaya çıkması muhtemel finansal olayların muhasebe standartları, vergi mevzuatı ve MSUGT'nin gereklerine uygun olarak nasıl kayıt altına alınacağı üzerinde durulacaktır. Ayrıca çalışmada, söz konusu kayıtların doğruluğunu test etmek ve kapsamlı kâr/zarar tablosu üzerindeki etkilerini gösterebilmek amacıyla bazı analiz ve değerlendirmelere yer verilmektedir.

Anahtar Kelimeler: Gelir Vergileri Standardı (TMS 12), Öz kaynaklarda Muhasebeleştirilen Gelir ve Giderler, Ertelemiş Vergi Etkileri, Satışa Hazır Finansal Varlıklar.

DEFERRED TAX EFFECTS OF INCOME AND EXPENSES RECOGNIZED IN EQUITY: AN EXAMPLE ON TREASURY BILL CLASSIFIED AS AVAILABLE-FOR-SALE FINANCIAL ASSETS

Abstract: Recognition of deferred tax effects are of particular importance in terms of accounting standards (IAS/IFRS) because there are a variety of financial events that is often related with and it must be considered in accounting application to find a fair profit or loss. When considered in this context, the matter of recognition of deferred tax effects related with income and expenses recognized in statement of other comprehensive income constitutes a specific topic that is not decently studied. The objective of this study is to evaluate the deferred tax effects of income and expenses recognized in equity in accordance with the accounting standards (IAS/IFRS) with the help of an example that is suitable for Turkey case. In this respect, this study deals with how economic events likely to occur will be recorded considering accounting standards, tax regulations and accounting system application general announcement with the help of an example on treasury bill classified as available-for-sale financial assets. In addition to this issue, this study includes some analyzes and evaluations to confirm the accuracy of the records and to reveal their impact on statement of comprehensive income.

Keywords: Income Taxes (IAS 12), Income and Expenses Recognized in Equity, Deferred Tax Effects, Financial Assets Classified as Available-for-Sale.

* Doç. Dr. Erciyes Üniversitesi, İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi, İşletme Bölümü

I. Giriş

Kullanıcılara gerçeğe uygun finansal bilgi sunma amacı güden muhasebe standartlarının belki de en önemli düzenlemelerinden birisi; gelir vergisi (Bu çalışmada, gelir vergisi standardına (TMS-12); “vergi standardı” kavramı kullanılarak atıf yapılacaktır) (TMS-12) standardıdır. Vergi standardıyla ulaşılmak istenen nihai amaç; gerçeğe uygun finansal raporlama yapma hedefine yöneliktir. Bu amaca ulaşabilmek için işletmenin finansal durum ve performansının raporlanmasında ertelenmiş vergi etkileri de dikkate alınmalıdır. Zira muhasebenin tahakkuk ve dönemsellik ilkeleri gereğince; hem ertelenmiş vergi varlık ve yükümlülüğünün bilançoda gösterilmesi hem de ertelenmiş vergilerin gelir ve gider etkilerinin finansal performans (kapsamlı kâr/zarar tablosu) yansıtılması gerekir. Diğer taraftan, ertelenmiş vergi etkisi doğuran işlemlerin yoğunluğunun artışı ölçüsünde konunun finansal raporlama açısından öneminin de arttığını söylemek mümkündür.

Muhasebe standartlarında bazı gelir ve giderlerin doğrudan öz kaynak hesaplarında (Bu ifadeden kasıt; diğer kapsamlı kâr/zarar tablosunda kendine yer bulan gelir ve gider kalemleridir) izleniyor olması, bunların ertelenmiş vergi etkilerinin de izlenmesi gereğini ortaya çıkarmaktadır. Bu çalışmanın amacı; öz kaynaklarda muhasebeleştirilen gelir ve giderlerin ortaya çıkardığı ertelenmiş vergi etkilerini muhasebe standartları (TMS/TFRS) çerçevesinde Türkiye örneği üzerinden değerlendirmektir. Bu kapsamda, öncelikle; finansal raporlama açısından vergi standardı (TMS 12), finansal araçlar (TMS 39), finansal tabloların sunuluşu (TMS 1) ve vergiyle uyumlama gibi boyutları olan çalışma konusunu değerlendirmek üzere bir uygulama örneği geliştirilmiştir. Konunun çok boyutlu olarak uygulama örneği üzerinden ele alınması, konunun finansal tablolar üzerindeki etkilerinin açık bir şekilde görülebilmesi ve ortaya çıkan tutarların doğruluğunun test edilebilmesi açısından da önemlidir. Zira birden fazla standardın kapsamına giren ve vergi boyutuyla yerel nitelik kazanan uygulama örneklerinin muhasebe standartları açısından değerlendirilmesine yönelik olarak geliştirilmiş uygulama örneklerine ihtiyaç vardır. Bu kapsamda, çalışmada yer alan uygulama örneğinin bir süreç şeklinde, ayrıntılı, çok boyutlu ve alternatif ihtimaller dikkate alınacak şekilde geliştirilmiş olması ilgili literatür açısından katkı sağlayıcı görülebilir. Geliştirilen uygulama örneği sayesinde; öz kaynakta muhasebeleştirilen gelir ve giderlerin ertelenmiş vergi etkilerinin kapsamlı kâr/zarar tablosu üzerindeki etkileri analiz edilebilmiştir. Bu şekildeki bir yaklaşım tarzının, yapılan kayıtların doğruluğunun test edilmesini sağlaması ve işlemlerin finansal tablolar üzerindeki etkilerinin görülebilmesi açısından yararlı olduğu düşünülmektedir.

II. Kavramsal Çerçeve

Vergi standardının, birisi nihai diğeri özel olmak üzere iki amacı olduğu söylenebilir. Vergi standardıyla ulaşılmak istenen nihai amaç; gerçeğe uygun finansal raporlama yapma hedefine yöneliktir. Vergi standardının özel amacı ise

ikiye ayrılır (Kieso vd., 2008: 969). Birincisi; ertelenmiş vergi etkilerini (gelir ve gider) dikkate alacak şekilde dönemin vergi gider veya gelirini hesaplamaktır. Dönemin vergi gider veya gelirini; (1) dönemin cari vergi karşılığı (gider), (2) ertelenmiş vergi gelir etkisi ve (3) ertelenmiş vergi gider etkisi olmak üzere üç alt unsurun toplamı olarak açıklamak mümkündür (Bkz. Özerhan ve Yanık, 2012: 524-525). İkincisi; gelecekte mahsup edilecek veya ödenecek olmakla birlikte, varlık ve yükümlülük tanımlarını karşılamış ertelenmiş vergi varlığı (alacak) ve/veya vergi yükümlülüğü tutarlarını hesaplamaktır.

Türkiye uygulaması için bilançoda ertelenmiş vergi varlık ve borcunu izlemek üzere üç farklı hesap önerildiği söylenebilir (Bkz. Örtün vd., 2014: 169). Bunlar; “Ertelenmiş Vergi Varlığı (284)”, “Ertelenmiş Vergi Yükümlülüğü (484)” ve “Öz kaynakta Muhasebeleştirilen Gelir ve Giderlerin Ertelenmiş Vergi Etkisi (559)” hesaplarıdır. Söz konusu üç hesabın ortak noktası, yüklendikleri fonksiyon (işlev) olsa gerektir. Diğer bir deyişle, bu hesaplar; muhasebe ve vergi değerleri arasındaki geçici farklılıkların doğurmuş olduğu ertelenmiş vergi alacağı ve borcunu izlemeye yöneliktir. Üç farklı hesap önerilmesinin arkasındaki ilk gerekçe; söz konusu hesapların ilişkili olduğu bilanço hesaplarının farklı sınıflara ait olmasıyla açıklanabilir. Buna göre; öz kaynakta muhasebeleştirilen gelir ve giderlere ilişkin ertelenmiş vergi etkilerini izlemek üzere ayrı bir hesap (559) açılması gerekli gibi görülmektedir. Zira muhasebe standartları diğer kapsamlı kâr/zarar tablosunda sınıflandırılan kalemlere ilişkin vergi etkilerinin ayrı olarak açıklanmasını zorunlu tutmaktadır (Bkz. TMS 1, md.90). Bu durumda ertelenmiş vergi etkilerini izlemek üzere bilançoda en az iki hesap kullanılması gerekir. Bunun dışında öz kaynakta muhasebeleştirilen gelir ve giderlerin doğurmuş olduğu vergi etkilerinin alacak (varlık) veya borç (yükümlülük) niteliklerinin ana hesap düzeyinde ayrı hesaplarda izlenmesi uygun görülmemektedir. Zira muhasebe standartlarına göre, diğer kapsamlı kâr/zarar tablosunda yer alan her bir kaleme ilişkin ertelenmiş vergi etkisi tutarı finansal raporlama konusudur (Bkz. TMS 1, md.90). Bu nedenle diğer kapsamlı kâr/zarar tablosunda izlenen bir öz kaynak kalemine ilişkin vergi alacak ve borcunu ayrı ayrı izlemek üzere ana hesap düzeyinde iki hesabın kullanımı mümkün ve/veya işlevsel görülmemektedir. Bunun yerine öz kaynakta izlenen gelir ve gider hesaplarının vergi etkilerini göstermek üzere tek bir ana hesap kullanılmalıdır. Buna karşılık, bu ana hesabın birinci düzey alt hesapları; takip edilen vergi etkilerinin hangi öz kaynak hesabına ait olduğunu gösterecek şekilde tasarlanmalıdır. Bu tarz bir kullanımda; diğer kapsamlı kâr/zarar tablosunda izlenen bir öz kaynak kalemine ilişkin vergi etkisinin varlık ve yükümlülük niteliği; birinci düzey yardımcı hesabın bakiyesi sayesinde anlaşılacaktır. Buna göre; birinci düzey alt hesabın borç bakiyesi vergi alacağı, alacak bakiyesi ise vergi yükümlülüğü tutarını gösterecektir. Elbette ki bu tarz bir kullanımda, yardımcı hesap; söz konusu kaleme ilişkin vergi varlığı ve yükümlülük tutarlarını birbirinden

mahsup ederek izlemiş olacaktır. Böyle bir durumda, belirli bir öz kaynak kalemine ilişkin vergi etkilerinin varlık ve yükümlülük niteliklerinin mahsubuna izin verilmediği durumlarda, ikinci alt hesap düzeyinde yardımcı hesapların kullanımı söz konusu olabilir.

Üç farklı hesap önerisinin bir diğer gerekçesi ise; diğer kapsamlı kâr/zarar tablosu dışındaki bilanço kalemlerine ilişkin vergi alacak ve yükümlülüklerinin izlenmesine yöneliktir. Üç hesaplı uygulamada, bunlar için “Ertelenmiş Vergi Varlığı (284)” ve “Ertelenmiş Vergi Yükümlülüğü (484)” olmak üzere iki farklı hesap önerilmektedir. Bu tarz bir kullanımın gerekçesi; muhasebe standartlarının gereklerinde aranmalıdır. Muhasebe standartları vergi varlık ve yükümlülüğü arasında mahsuplaşmayı bazı şartlara bağlamaktadır (TMS 12, md.71-76). Dolayısıyla bu şartların sağlanamaması halinde bilanço hesaplarının doğurmuş olduğu vergi alacak ve borçlarının birbirinden mahsup edilmesine izin verilmemektedir. Diğer bir deyişle, ilgili ölçütler sağlanamaz ise bilanço kalemlerine ilişkin vergi varlığı ve alacağı ayrı ayrı hesaplarda izlenmek zorundadır.

III. Uygulama Örneği

Çalışmanın bu bölümünde, öz kaynaklarda muhasebeleştirilen gelir ve giderlerin ortaya çıkardığı ertelenmiş vergi etkilerini değerlendirmek üzere hipotetik bir örnek geliştirilmiştir.

İşletme, elindeki atıl fonları değerlendirmek ve gerek duyulduğunda satmak üzere 01.12.2013 başlangıç tarihli, 180.000 TL nominal bedelli ve 31.05.2014 vadeli (6 ay) hazine bonosunu 170.084 TL bedelle satın almıştır. İşletme, likidite ihtiyacı olduğunda vadesini beklemeden bonoyu satma niyeti vardır. Bu nedenle TMS 39’a göre söz konusu bono satışa hazır finansal varlık olarak sınıflandırılmıştır.

A. Örnek Olaya İlişkin Hesaplamalar

Altı aylık vade sonundaki 180.000 TL’yi 170.084 TL’ye indirgeyen iskonto oranı (TMS’de etkin faiz oranı olarak adlandırılmaktadır. Etkin faiz oranı; muhasebe standartlarının düzenlemelerine uygun olarak “etkin faiz yöntemi (*effective interest method*)” olarak adlandırılan yaklaşım sonucunda bulunan iskonto oranıdır. Hesaplamanın esası, bileşik faiz yöntemine dayanmaktadır Bkz. Mackenzie vd., 2012: 673; TMS 18, md.30(a); TMS-39, md.9) aşağıdaki formül yardımıyla bulunur.

$$\frac{180.000}{(1+i)^{6/12}} = 170.084 \text{ eşitliğinde } i \cong 0,12 \text{ [% 12] olarak bulunmaktadır}$$

(Vadenin ay kesri üzerinden dikkate alınması her bir ayın eşit süreli ve bir yılın 360 gün olarak dikkate alındığının kabul edilmesini gerektirmektedir). İşlem tarihleri itibarıyla hesaplanan peşin değer tutarları Tablo 1’de gösterilmiştir.

Tablo 1. Peşin Değer Hesaplamaları

İşlem Tarihi	Vadeye Kalan Ay	Formül	Peşin Değer
31.12.2013	5	$\frac{180.000}{(1 + 0,12)^{5/12}} \approx$	171.698
28.02.2013	3	$\frac{180.000}{(1 + 0,12)^{3/12}} \approx$	174.972
31.05.2013	0	$\frac{180.000}{(1 + 0,12)^{0/12}} \approx$	180.000

İşlem tarihleri itibariyle hesaplanan faiz tutarları Tablo 2’de sunulmuştur.

Tablo. 2 Dönemlere İsbet Eden Faiz Tutarları

Tarih Aralığı	Peşin Değer Farkları	Faiz Tutarları
01.12.2013→31.12.2013	171.698 - 170.084	1.614
01.01.2014→28.02.2014	174.972 - 171.698	3.274
01.01.2014→31.05.2014	180.000 - 171.698	8.302

Muhasebeleştirmede kullanılacak veriler tespit edildikten sonra inceleme konusu örnekle ilgili kayıtlar aşağıda sunulmuştur.

B. Örnek Olaya İlişkin Varsayımlar

Uygulama boyutunda karşılaşılabilecek muhtemel farklı durumları dikkate almak üzere, örnek olaya ilişkin değerlendirmeler toplam altı farklı varsayım üzerinden ele alınmıştır. Bu varsayımlar Tablo 3’de sunulmuştur.

Tablo 3. Uygulama Örneği Varsayımları

Varsayım	Borsa Değeri (31.12.2013)	Durum 1	Satış Bedeli (28.02.2014)	Durum 2	Vadeye Kadar Bekleme
A1	172.698	↑	177.000	↑	Yok
A2	172.698	↑	170.000	↓	Yok
A3	169.000	↓	177.000	↑	Yok
A4	169.000	↓	170.000	↓	Yok
B1	172.698	↑	-	-	Var
B2	169.000	↓	-	-	Var

Tablo 3’te örnek olaya ilişkin olarak tasarlanan altı farklı varsayım gösterilmektedir. A kodu ile numaralandırılan varsayımlar, hazine bonosunun vadesinden önce (28.02.2014) satılması ihtimaline uygun olarak tasarlanmıştır. B kodu ile numaralandırılan son iki varsayım ise hazine bonosunun vadeye

kadar elde bekletildiği öngörüsü çerçevesinde geliştirilmiştir. Tablo 3'te Durum 1 ve 2 olarak adlandırılan sütunlar; hazine bonosunun 31.12.2013 tarihli borsa değerini gösteren sol taraftaki tutarların, bononun o günkü peşin değerinin üzerinde veya altında olup olmadığını göstermektedir. Örneğin Varsayım A1'de, hazine bonosunun 31.12.2013 tarihli borsa değeri 172.698 TL'dir. Bu tutarın hemen sağındaki yukarı yönlü işaret, bononun borsa değerinin o günkü peşin değerinin üzerinde olduğuna göstermektedir. Nitekim Tablo 3'te gösterilen borsa değeri ve satış bedeli tutarları, aynı tarih itibariyle bono için tespit edilmiş olan peşin değer tutarlarının altında ve üstünde olacak şekilde geliştirilmiştir.

C. Örnek Olaya İlişkin Muhasebe Kayıtları

Örnek olay, altı farklı varsayım çerçevesinde muhasebe kayıtlarına konu edilmiştir.

C.1. Varsayım A1 ve Muhasebe Kayıtları

Varsayım A1'e göre; 31.12.2013 itibariyle hazine bonosunun borsa rayici 172.698 TL, peşin değeri ise 171.698 TL'dir. Söz konusu finansal varlık 28.02.2014 tarihinde 177.000 TL bedelle satılmıştır.

Hazine bonosunun satın alınmasına ilişkin kayıt aşağıda sunulmuştur (Kayıt Nu:A1/01).

01			01.12.2013		
112 KAMU KESİMİ BONOLARI			170.084		
112.01 Alış Bedeli: 170.084					
102 BANKALAR					170.084

Dönem sonu itibariyle işleyen faizin cari döneme faiz geliri yazılmasına ilişkin kayıt şöyledir (Kayıt Nu:A1/02).

02			31.12.2013		
112 KAMU KESİMİ BONOLARI			1.614		
112.02 Tahakkuk Eden Faiz: 1.614					
642 FAİZ GELİRLERİ					1.614

Satışa hazır finansal varlıkların değerlemesinden kaynaklanan farklılıklar bir öz kaynak (556 Finansal Varlık Değerleme Farkları) hesabında izlenir. Ancak etkin faiz yöntemine göre hesaplanan faizler (Bkz. Tablo 2) dönem kâr/zarar tablosuna alınmalıdır (Bkz. Örtün vd., 2014: 450; Özerhan ve Yanık, 2012: 185; TMS 39, md.55/b).

Dönem sonu itibariyle hazine bonosunun gerçeğe uygun değerle değerlendirilmesine ilişkin kayıt aşağıda sunulmuştur (Kayıt Nu:A1/03). Faiz tahakkuku (Kayın Nu:A1/02) ile hazine bonosunun mukayyet değeri 31.12.2013 itibariyle peşin değeri olan 171.698 TL'ye ulaşmıştır. Söz konusu finansal varlığın bu tarih itibariyle borsa değeri (172.698 TL) üzerinden kayıtlarda gösterilmesini sağlamak üzere ilgili hesap 1.000 TL borç çalıştırılmıştır. Diğer taraftan borsa değer artışına ilişkin tutar, diğer kapsamlı kâr/zarar tablosunda izlenmek üzere bir öz kaynak hesabına alınmıştır.

31.12.2013			
03	112 KAMU KESİMİ BONOLARI 112.03 Borsa Değer Farkları: 1.000 556 FİNANSAL VARLIK DEĞ. FARK.	1.000	1.000

Vergiyle uyumlama yapılmasına ilişkin kayıt şöyledir (Kayıt Nu: A1/04).

31.12.2013			
04	950 MATRAHA İLAVE EDİLECEK UNSURLAR (+) 951 MATRAHA İLAVELER ALCK. HS. (+)	1.000	1.000

Vergi mevzuatına göre bonoların borsa rayiciyle değerlendirilmesi gerekir (VUK, md. 279). Buna göre; 2013 için vergi matrahına (mali kâr/zarar) 2.614 TL (172.698-170.084) gelir yazılması gerekirken, muhasebe kayıtlarında bu tutar 1.614 TL'de kalmıştır. Bu nedenle, vergi matrahına 1.000 TL ilave etmek üzere yukarıdaki kayıt yapılmalıdır.

Ertelenmiş vergi etkisine ilişkin kayıt şöyledir (Kayıt Nu: A1/05).

31.12.2013			
05	559 ÖZ. MUH. GEL./GİD. ERT. VERGİ ETKİSİ 691 VERGİ GİDER/GELİRİ 691.10 Ertelenmiş Vergiler Gelir Etkisi	200	200

Borsa değer artışının bir öz kaynak hesabına alınması (Kayıt Nu:A1/03) bilançonun pasifinde muhasebe ile vergi değerleri arasında geçici bir farklılık doğmasına neden olmaktadır. Örneğimizde muhasebe ve vergi değerleri arasında geçici farklılık (Geçici farklar; gelecek dönemlerde ortadan kalkacak olmakla birlikte, muhasebe standartları ve vergi uygulaması açısından cari raporlama döneminin bilançosunda yer alan aktif ve pasif kalemlerin tutarları

arasındaki farklılıklardır Mackenzie vd., 2012: 756. Diğer bir deyişle, geçici farklılıkları; bilanço kalemlerinin muhasebe ile vergi değerleri arasındaki geçici farklılıklar olarak tanımlamak mümkündür) doğmasına neden olan tek kalem; finansal varlık değerlendirme farkları (556) hesabıdır. Bunun dışında hazine bonosunun izlendiği hesap açısından böyle bir durum söz konusu değildir. Vergi değerine kıyasla, bilançonun pasifinde muhasebe değerinin daha yüksek olması sonucunu doğuran geçici farklılık, indirilebilir nitelikte bir farklılıktır. Buna indirilebilir geçici farklılık (İGF) denmekte olup, bu farklar geçerli vergi oranı nispetinde ertelenmiş vergi varlığı doğurmaktadır. Türkiye uygulamasında kurumlar vergisi oranı % 20 olduğundan, 1.000 TL'lik indirilebilir nitelikte geçici farklılık; 200 TL'lik (1.000X%20) ertelenmiş vergi varlığı (alacağı) ortaya çıkaracaktır. Ancak örneğimiz açısından bu tutarın aktif bir hesapta (283 Ertelenmiş Vergi Varlığı) izlenmesi uygun olmaz. Zira uygulama örneğindeki ertelenmiş vergi varlığı tutarı, diğer kapsamlı kâr/zarar tablosunda izlenen bir öz kaynak hesabından (556 Finansal Varlık Değerleme Farkları) kaynaklanmaktadır. Diğer kapsamlı kâr/zarar tablosunda izlenen hesaplardan kaynaklanan ertelenmiş vergi varlığı ve yükümlülüğü tutarını izlemek üzere ise tek bir hesap kullanılmaktadır (Diğer kapsamlı gelir/gider tablosunda izlenen öz kaynak hesaplarına ilişkin vergi etkilerinin tek bir ortak hesapta izlenmesi, söz konusu hesabın borç bakiyesi verme ihtimali kadar, alacak bakiye verme ihtimalini de ortaya çıkarmaktadır. Hesabın borç bakiyesi vermesi halinde, öz kaynak grubunda pasif düzenleyici aktif karakterli bir hesap olarak eksi değer üzerinden gözükeceği açıktır. Hesabın alacak bakiyesi vermesi halinde, bu hesap, öz kaynak grubu içerisinde pozitif değerle kendine yer bulacaktır).

Dönemin vergi karşılığına ilişkin kayıt şöyledir (Uygulama örneğine ilişkin kayıtlarda dönem sonu mali kâr veya zarar tutarlarından hareketle vergi gider ve gelirlerine ilişkin kayıtlara yer verilmesinin bazı nedenleri vardır. Bu nedenler; örnek çerçevesinde yapılan kayıtların finansal gösterimini doğru bir şekilde takip etme, yapılan kayıtların doğruluğu teyit etme ve örnek varsayımlar arasında karşılaştırma yapılabilmesine imkân tanıma şeklindeki hedeflerle açıklanabilir. Bu şekilde bu çerçevede yapılan ve/veya yapılacak olan değerlendirmelere temel oluşturulmuş olmaktadır.) (Kayıt Nu: A1/06).

31.12.2013			
06	691 VERGİ GİDER/GELİRİ	522,80	
	691.00 Dönem Kârı Vergi ve Diğ. Yas. Yük. Krş.		
	370 D.K.V.D.Y.Y.K.		522,80

Varsayım A1 çerçevesinde 2013 dönemi için 2.614 TL mali matrah ortaya çıkmaktadır (Bkz. Tablo 4). Bu tutarın geçerli vergi oranı (%20) nispetinde ortaya çıkardığı vergi karşılığı 522,80 TL'dir.

Hazine bonosunun satış anı itibariyle işleyen faizinin cari döneme faiz geliri yazılmasına ilişkin kayıt şöyledir (Bu kaydın aşağıdaki kayıtla birlikte yapılması daha pratik görülebilir. Bu durumda, 112.02 Tahakkuk Eden Faiz alt hesabının kullanılmasına gerek kalmaz. Ancak ilgili faiz tutarının aynı şekilde faiz geliri hesabına alınması gerekir. Faiz tahakkuk kaydının ayrı bir şekilde yapılmasının nedeni; diğer varsayımlar çerçevesinde yapılacak kayıtlara atıf oluşturabilmek ve bu sayede örnek konusu varsayımlar arasında benzer olan kayıtlara çalışmada tekrar yer verilmesinin önüne geçmektir) (Kayıt Nu: A1/07).

07	28.02.2014		
	112 KAMU KESİMİ BONOLARI 112.02 Tahakkuk Eden Faiz: 3.274	3.274	
	642 FAİZ GELİRLERİ		3.274

Hazine bonosunun vadesinden önce 177.000 TL bedelle satılmasına ilişkin kayıt aşağıda sunulmuştur (Kayıt Nu: A1/08).

08	28.02.2014		
	102 BANKALAR 556 FİNANSAL VARLIK DEĞ. FARK.	177.000 1.000	
	112 KAMU KESİMİ BONOLARI 112.01 Alış Bedeli: 170.084 112.02 Tahakkuk Eden Faiz: 4.888 112.03 Borsa Değer Farkları: 1.000 645 MEN. KIY. SATIŞ KÂRLARI		175.972 2.028

TMS 39'a uygun olarak, 2013 dönemi diğer kapsamlı kâr/zarar tablosuna bir öz kaynak hesabı (556) vasıtasıyla alınmış olan tutar, satış anı itibariyle cari dönemin kâr/zararına devredilmektedir. Diğer bir deyişle öz kaynak hesabı (556), dönemin kâr/zararı üzerinde 1.000 TL'lik gelir etkisi doğurarak cari dönemin dönem kâr/zarar tablosunu etkilemektedir (Bkz. Örtün vd., 2014: 450; Özerhan ve Yanık, 2012: 186; TMS 39, md.26). Dolayısıyla 2013 döneminin diğer kapsamlı kâr/zararı içerisinde artı bir değer olarak raporlanmış olan 1.000 TL'lik tutarın, 2014 dönemi diğer kapsamlı kâr/zarar tablosu içerisinde "yeniden sınıflama düzeltmesi" olarak negatif değerle yer alması gerekecektir (TMS 1 md.7'de yeniden sınıflama düzeltmesi şu şekilde tanımlanmaktadır: "Cari dönemde ya da önceki dönemlerde diğer kapsamlı

gelirde muhasebeleştirilmiş olan, cari dönemde kar ya da zararda yeniden sınıflandırılan tutardır”).

Vergiyle uyumlama yapılmasına ilişkin kayıt şöyledir (Kayıt Nu: A1/09).

28.02.2014		
09	952 MATRAHTAN İNDİRİLECEK UNSURLAR (-)	1.000
	953 MATRAHTAN İND. ALACAK HS. (-)	1.000

Vergi mevzuatına uygun olarak 2013 dönemi mali matrahına ilave edilen tutar artık matrahtan indirilebilir. Zira bu tutarın vergisi geçen dönem mali matraha ilave edilerek ödenmiştir. Bu nedenle, döneme gelir kaydedilen tutarlar içerisindeki 1.000 TL'nin mali matrah üzerinde yol açtığı artışın giderilmesi amacıyla yukarıdaki kaydın yapılması gerekmektedir. Bu kayıt şu şekilde de izah edilebilir. Vergi mevzuatına göre bu dönem gelir yazılması gereken tutar 4.302 TL (177.000-172.698)'dir. Hâlbuki muhasebe kayıtlarına 2014 için 5.302 TL'lik (3.274+2.028) gelir kaydı yapılmıştır. Dolayısıyla aradaki farkın mali matrahtan indirilmesi mümkündür.

Finansal varlık değerlendirme farkının kayıtlardaki ertelenmiş vergi etkisinin kapatılmasına ilişkin kayıt şöyledir (Kayıt Nu: A1/10).

28.02.2014		
10	691 VERGİ GİDER/GELİRİ 691.20 Ertelenmiş Vergi Gider Etkisi	200
	559 ÖZ. MUH. GEL./GİD. ERT. VERGİ ETKİSİ	200

Dönemin vergi karşılığına ilişkin kayıt şöyledir (Kayıt Nu: A1/11).

31.12.2014		
11	691 VERGİ GİDER/GELİRİ 691.00 Dönem Kârı Vergi ve Diğ. Yas. Yük. Krş.	860,40
	370 D.K.V.D.Y.Y.K.	860,40

Varsayım A1 çerçevesinde 2014 dönemi için 4.302 TL mali matrah oluşması söz konusudur (Bkz. Tablo 4). Bu tutarın geçerli vergi oranı (%20) nispetinde ortaya çıkardığı vergi karşılığı 860,40 TL'dir.

C.2. Varsayım A2 ve Muhasebe Kayıtları

Varsayım A2'ye göre; 31.12.2013 itibariyle hazine bonosunun borsa rayici 172.698 TL, peşin değeri ise 171.698 TL'dir. Söz konusu finansal varlık 28.02.2014 tarihinde 170.000 TL bedelle satılmıştır (Varsayım A1'de yapılan 1, 2, 3, 4, 5, 6, 7, 9 ve 10 numaralı kayıtların tamamı Varsayım A2 için de geçerlidir. Bu nedenle, bu kısımda, söz konusu kayıtlara tekrar yer verilmemiş, sadece farklı ve/veya yeni işlem gerektiren hususlara ilişkin kayıtlar üzerinde durulmuştur).

Hazine bonosunun vadesinden önce 170.000 TL bedelle satılmasına ilişkin kayıt aşağıda sunulmuştur (Kayıt Nu: A2/08).

28.02.2014			
08	102 BANKALAR	170.000	
	556 FİNANSAL VARLIK DEĞ. FARK.	1.000	
	655 MEN. KIY. SATIŞ ZARARLARI	4.972	
	112 KAMU KESİNİ BONOLARI		175.972
	112.01 Alış Bedeli: 170.084		
	112.02 Tahakkuk Eden Faiz: 4.888		
	112.03 Borsa Değer Farkları: 1.000		

TMS 39'a uygun olarak, 2013 dönemi diğer kapsamlı kâr/zarar tablosuna bir öz kaynak hesabı (556) vasıtasıyla alınmış olan tutar, satış anı itibariyle cari dönemin kâr/zararına devredilmektedir. Diğer bir deyişle öz kaynak hesabı (556), dönemin kâr/zararı üzerinde 1.000 TL'lik gelir etkisi doğurarak cari dönemin dönem kâr/zarar tablosunu etkilemektedir. Kayıt Nu:A2/08'de bu durum, ilgili hesabın (556) gider hesabı (655) üzerinde 1.000 TL'lik azalış etkisi doğurması sonucunda oluşmaktadır. Dolayısıyla 2013 döneminin diğer kapsamlı kâr/zararı içerisinde artı bir değer olarak raporlanmış olan 1.000 TL'lik tutarın, 2014 dönemi diğer kapsamlı kâr/zarar tablosu içerisinde "yeniden sınıflama düzeltmesi" olarak negatif değerle yer alması gerekmektedir.

Dönemin mali zararının ortaya çıkardığı ertelenmiş vergi etkisine ilişkin kayıt şöyledir (Kayıt Nu: A2/11).

31.12.2014			
11	284 ERTELENMİŞ VERGİ VARLIĞI	539,60	
	691 VERGİ GİDER/GELİRİ		539,60
	691.10 Ertelenmiş Vergiler Gelir Etkisi		

Varsayım A2 çerçevesinde geliştirilen örnek olay için 2014 döneminde 2.698 TL mali zarar oluşmuştur (Çalışmanın IV kısmında Varsayım A1 çerçevesinde ortaya çıkan mali kâr/zarar tutarına ilişkin analizler vardır. Bu nedenle, bu kısımda, diğer varsayımlar çerçevesinde ortaya çıkan tutarların nasıl hesaplandığına ilişkin detaylı açıklama yapılmamıştır). Bu tutarın geçerli vergi oranı nispetinde ortaya çıkardığı vergi karşılığı 539,60 TL'dir. Mali zararın ertelenmiş vergi varlığı oluşturabilmesi için, bu zararın sonraki dönemlerin mali kârından mahsup edilebileceği beklentisi olmalıdır (Detaylı bilgi için Bkz. Özerhan ve Yanık 2012: 515-517). Bu nedenle çalışmada, yasal mevzuatın böyle bir imkânı sunmuş olmasının yanında, işletmenin gelecek dönemlerde mali kâr elde etme beklentisi içerisinde olduğu varsayılmaktadır.

C.3. Varsayım A3 ve Muhasebe Kayıtları

Varsayım A3'e göre; 31.12.2013 itibariyle hazine bonosunun borsa rayıcı 169.000 TL, peşin değeri ise 171.698 TL'dir. Söz konusu finansal varlık 28.02.2014 tarihinde 177.000 TL bedelle satılmıştır (Varsayım A1'de yapılan 1, 2 ve 7 numaralı kayıtlar Varsayım A3 için de geçerlidir. Bu nedenle, bu kısımda, söz konusu kayıtlara tekrar yer verilmemiş, sadece farklı ve/veya yeni işlem gerektiren hususlara ilişkin kayıtlar üzerinde durulmuştur).

Dönem sonu itibariyle hazine bonosunun gerçeğe uygun değerle değerlendirilmesine ilişkin kayıt aşağıda sunulmuştur (Kayıt Nu:A3/03).

31.12.2013		
03	556 FİNANSAL VARLIK DEĞ. FARK.	2.698
	112 KAMU KESİNİ BONOLARI 112.03 Borsa Değer Farkları: 2.698	2.698

Faiz tahakkuku (Kayıt Nu:A3/02) ile hazine bonosunun mukayyet değeri 31.12.2013 itibariyle peşin değeri olan 171.698 TL'ye ulaşmıştır. Hazine bonosunu borsa değeri (169.000 TL) üzerinden kayıtlarda göstermek üzere, ilgili hesap 2.698 TL alacak çalıştırılmıştır. Diğer taraftan, borsa değer azalışına ilişkin tutarı diğer kapsamlı kâr/zarar tablosunda göstermek üzere, ilgili öz kaynak hesabı (556) kullanılmıştır.

Vergiyle uyumlama yapılmasına ilişkin kayıt şöyledir (Kayıt Nu: A3/04).

31.12.2013		
04	952 MATRAHTAN İNDİRİLECEK UNSURLAR (-)	2.698
	953 MATRAHTAN İND. ALACAK HS. (-)	2.698

Vergi mevzuatına göre bonoların borsa rayiciyle değerlendirilmesi gerekir (VUK, md. 279). Buna göre; 2013 için 1.084 TL (170.084-169.000) gider yazılması gerekirken, muhasebe kayıtlarına 1.614 TL gelir kaydedilmiştir. Bu nedenle, mali kâr/zarar üzerinde vergi mevzuatının öngördüğü etkiyi göstermek üzere mali matrahtan 2.698 TL (1.614+1.084) indirim konusu yapılmıştır.

Ertelenmiş vergi etkisine ilişkin kayıt şöyledir (Kayıt Nu: A3/05).

31.12.2013			
05	691 VERGİ GİDER/GELİRİ 691.20 Ertelenmiş Vergi Gider Etkisi	539,60	
	559 ÖZ. MUH. GEL./GİD. ERT. VERGİ ETKİSİ		539,60

Borsa değer azalışının doğrudan bir öz kaynak hesabına alınması bilançonun aktifinde muhasebe ile vergi değerleri arasında geçici bir farklılık doğmasına neden olmaktadır. Örneğimizde muhasebe ve vergi değerleri arasında geçici farklılık doğmasına neden olan tek kalem; finansal varlık değerlendirme farkları (556) hesabıdır (Kayıt Nu:A3/03). Vergi değerine kıyasla, bilançonun aktifinde (Bilançonun öz kaynak sınıfı içerisinde raporlanıyor olsa bile, bu örnekte 556 nolu hesabın borç bakiyesi vermesi söz konusu hesabın aktif karakterli bir hesap olarak değerlendirilmesini gerektirir. Bu durumda söz konusu hesabın bakiyesinin öz kaynaklar içerisinde eksi değerle raporlanacağı açıktır) muhasebe değerinin daha yüksek çıkması sonucunu doğuran geçici farklılık, vergilendirilebilir niteliktedir. Buna vergilendirilebilir geçici farklılık (VGF) denmekte olup, bu farklar geçerli vergi oranı nispetinde ertelenmiş vergi yükümlülüğü doğurmaktadır. Örneğimizde, 2.698 TL'lik vergilendirilebilir nitelikte geçici farklılık; 539,60 TL'lik (2.698X%20) ertelenmiş vergi yükümlülüğü (borcu) ortaya çıkaracaktır. Ancak burada vergi borcunun bir öz kaynak (556) hesabından kaynaklanmış olması nedeniyle, ortaya çıkan ertelenmiş vergi etkisine ilişkin tutarın yine bir öz kaynak hesabında (559) izlenmesi uygun olacaktır.

Dönemin mali zararının ortaya çıkardığı ertelenmiş vergi etkisine ilişkin kayıt şöyledir (Kayıt Nu: A3/06).

31.12.2013			
06	284 ERTELENMİŞ VERGİ VARLIĞI	216,80	
	691 VERGİ GİDER/GELİRİ 691.10 Ertelenmiş Vergiler Gelir Etkisi		216,80

Varsayım A3 çerçevesinde geliştirilen örnek olay için 2013 döneminde 1.084 TL mali zarar oluşmuştur. Bu tutarın geçerli vergi oranı nispetinde ortaya çıkardığı vergi karşılığı 216,80 (1.084X%20) TL'dir.

Hazine bonosunun vadesinden önce 177.000 TL bedelle satılmasına ilişkin kayıt aşağıda sunulmuştur (Kayıt Nu: A3/08).

28.02.2014			
08	102 BANKALAR	177.000	
	112 KAMU KESİMİ BONOLARI	2.698	
	112.03 Borsa Değer Farkları: 2.698		
	112 KAMU KESİMİ BONOLARI		174.972
	112.01 Alış Bedeli: 170.084 112.02 Tahakkuk Eden Faiz: 4.888		
	556 FİNANSAL VARLIK DEĞ. FARK.		2.698
	645 MEN. KIY. SATIŞ KÂRLARI		2.028

TMS 39'a uygun olarak, 2013 dönemi diğer kapsamlı kâr/zarar tablosuna bir öz kaynak hesabı (556) vasıtasıyla alınmış olan tutar, satış anı itibarıyla cari dönemin kâr/zararına devredilmiştir. Kayıt Nu:A3/08'de öz kaynak hesabı (556), dönemin kâr/zararı üzerinde 2.698 TL'lik gider etkisi doğurarak cari dönemin dönem kâr/zarar tablosunu etkilemektedir. Burada söz konusu hesabın (556), ilgili gelir hesabının (645) tutarını 2.698 TL azalması söz konusudur. Dolayısıyla 2013 döneminin diğer kapsamlı kâr/zararı içerisinde eksi bir tutar olarak raporlanmış olan 2.698 TL'nin, 2014 dönemi diğer kapsamlı kâr/zarar tablosu içerisinde "yeniden sınıflama düzeltmesi" olarak pozitif değerle yer alması gerekecektir.

Vergiyle uyumlama yapılmasına ilişkin kayıt şöyledir (Kayıt Nu: A3/09).

28.02.2014			
09	950 MATRAHA İLAVE EDİLECEK UNSURLAR (+)	2.698	
	951 MATRAHA İLAVELER ALCK. HS. (+)		2.698

Vergi mevzuatına uygun olarak 2013 dönemi mali matrahından indirilen tutar artık matraha ilave edilmelidir. Zira vergi mevzuatına göre bu dönem gelir yazılması gereken tutar 8.000 TL (177.000-169.000) iken, muhasebe kayıtlarında bu tutar 5.302 TL (3.274+2.028) olarak gerçekleşmiştir. Bu nedenle iki rakam arasındaki fark mali matraha ilave edilmelidir.

Hazine bonosunun elden çıkarılması nedeniyle bu kaleme ilişkin ertelenmiş vergi etkisinin izlendiği öz kaynak hesabı kapatılmıştır (Kayıt Nu: A3/10).

28.02.2014		
10	559 ÖZ. MUH. GEL./GİD. ERT. VERGİ ETKİSİ	539,60
	691 VERGİ GİDER/GELİRİ 691.10 Ertelenmiş Vergiler Gelir Etkisi	539,60

Dönemin vergi karşılığına ilişkin kayıt şöyledir (Kayıt Nu: A3/11).

31.12.2014		
11	691 VERGİ GİDER/GELİRİ 691.00 Dönem Kâr Vergi ve Diğ. Yas. Yük. Krş.	1600
	370 D.K.V.D.Y.Y.K.	1.600

Varsayım A3 çerçevesinde 2014 dönemi için 8.000 TL mali kâr oluşmaktadır. Bu tutarın geçerli vergi oranı nispetinde ortaya çıkardığı vergi karşılığı ise 1.600 (8.000X%20) TL'dir.

C.4. Varsayım A4 Ve Muhasebe Kayıtları

Varsayım A4'e göre; 31.12.2013 itibariyle hazine bonosunun borsa rayıcı 169.000 TL, peşin değeri ise 171.698 TL'dir. Söz konusu finansal varlık 28.02.2014 tarihinde 170.000 TL bedelle satılmıştır (Varsayım A3'de yapılan 1, 2, 3, 4, 5, 6, 7, 9 ve 10 numaralı kayıtların tamamı Varsayım A4 için de geçerlidir. Bu nedenle, bu kısımda, söz konusu kayıtlara tekrar yer verilmemiş, sadece farklı ve/veya yeni işlem gerektiren hususlara ilişkin kayıtlar üzerinde durulmuştur).

Hazine bonosunun vadesinden önce 177.000 TL bedelle satılmasına ilişkin kayıt aşağıda sunulmuştur (Kayıt Nu: A4/08).

28.02.2014		
08	102 BANKALAR	170.000
	112 KAMU KESİMİ BONOLARI 112.03 Borsa Değer Farkları: 2.698	2.698
	655 MEN. KIY. SATIŞ ZARARLARI	4.972
	112 KAMU KESİMİ BONOLARI 112.01 Alış Bedeli: 170.084 112.02 Tahakkuk Eden Faiz: 4.888	174.972
	556 FİNANSAL VARLIK DEĞ. FARK.	2.698

TMS 39'a uygun olarak, 2013 dönemi diğer kapsamlı kâr/zarar tablosuna bir öz kaynak hesabı (556) vasıtasıyla alınmış olan tutar, satış anı itibariyle cari dönemin kâr/zararına devredilmiştir. Kayıt Nu: A4/08'de öz kaynak hesabı (556), dönemin kâr/zararı üzerinde 2.698 TL'lik gider etkisi doğurarak cari dönemin dönem kâr/zarar tablosunu etkilemektedir. Burada söz konusu hesabın (556), ilgili gider hesabının (655) tutarını 2.698 TL artırması söz konusudur. Dolayısıyla 2013 döneminin diğer kapsamlı kâr/zararı içerisinde eksi bir tutar olarak raporlanmış olan 2.698 TL'nin, 2014 dönemi diğer kapsamlı kâr/zarar tablosu içerisinde "yeniden sınıflama düzeltmesi" olarak pozitif değerle yer alması gerekecektir.

Dönemin vergi karşılığına ilişkin kayıt şöyledir (Kayıt Nu: A4/11).

31.12.2014		
11	691 VERGİ GİDER/GELİRİ 691.00 Dönem Kârı Vergi ve Diğ. Yas. Yük. Krş.	200
	370 D.K.V.D.Y.Y.K.	200

Varsayım A4 çerçevesinde 2014 dönemi için 1.000 TL mali kâr oluşmaktadır. Bu tutarın geçerli vergi oranı nispetinde ortaya çıkardığı vergi karşılığı ise 200 TL'dir.

C.5. Varsayım B1 Ve Muhasebe Kayıtları

Varsayım B1'e göre; 31.12.2013 itibariyle hazine bonosunun borsa rayici 172.698 TL, peşin değeri ise 171.698 TL'dir. Söz konusu finansal varlık vadesine kadar (30.05.2014) elde tutulmuştur (Varsayım A1'de yapılan 1, 2, 3, 4, 5 ve 6 numaralı kayıtların tamamı Varsayım B1 için de geçerlidir. Bu nedenle, bu kısımda, söz konusu kayıtlara tekrar yer verilmemiş, sadece farklı ve/veya yeni işlem gerektiren hususlara ilişkin kayıtlar üzerinde durulmuştur.).

Hazine bonosunun vade bitiş tarihi itibariyle işleyen faizinin cari döneme gelir yazılmasına ilişkin kayıt şöyledir (Kayıt Nu: B1/07).

30.05.2014		
07	112 KAMU KESİMİ BONOLARI 112.02 Tahakkuk Eden Faiz: 8.302	8.302
	642 FAİZ GELİRLERİ	8.302

Hazine bonusu bedelinin vade bitim tarihinde tahsil edilmesine ilişkin kayıt aşağıda sunulmuştur (Kayıt Nu: B1/08).

30.05.2014		
08	102 BANKALAR	180.000
	556 FİNANSAL VARLIK DEĞ. FARK.	1.000
	112 KAMU KESİNİ BONOLARI	181.000
	112.01 Alış Bedeli: 170.084	
	112.02 Tahakkuk Eden Faiz: 9.916	
	112.03 Borsa Değer Farkları: 1.000	

TMS 39'a uygun olarak, 2013 dönemi diğer kapsamlı kâr/zarar tablosuna bir öz kaynak hesabı (556) vasıtasıyla alınmış olan tutar, bononun tahsil edilme anı itibariyle cari dönemin kâr/zararına devredilmiştir. Diğer bir deyişle öz kaynak hesabı (556), dönemin kâr/zararı üzerinde 1.000 TL'lik gelir etkisi doğurarak cari dönemin dönem kâr/zarar tablosunu etkilemektedir [Kayıt Nu:B1/08'de kâr/zarar tablosunu etkileyecek herhangi bir sonuç hesabının kullanılmamış olması, 556 no'lu hesabın borç çalıştırılarak kâr/zarar tablosu üzerinde nasıl gelir etkisini doğurduğu hususunda şüphelere neden olabilir. Bu durumu, şu şekilde açıklamak mümkündür. Pasif karakterli bir hesabın (işlem öncesinde 556 no'lu hesap alacak bakiyelidir) bir başka bilanço hesabına devredilmeden kapatılması, dönem kâr/zararı üzerinde gelir etkisi doğmasına neden olacaktır]. Dolayısıyla 2013 döneminin diğer kapsamlı kâr/zararı içerisinde artı bir değer olarak raporlanmış olan 1.000 TL'lik tutarın, 2014 dönemi diğer kapsamlı kâr/zarar tablosu içerisinde "yeniden sınıflama düzeltmesi" olarak negatif değerle yer alması gerekecektir.

Vergiyle uyumlama yapılmasına ilişkin kayıt şöyledir (Kayıt Nu: B1/09).

30.05.2014		
09	952 MATRAHTAN İNDİRİLECEK UNSURLAR (-)	1.000
	953 MATRAHTAN İND. ALACAK HS. (-)	1.000

Vergi mevzuatına uygun olarak 2013 dönemi mali matrahına ilave edilen tutar artık matrahtan indirilebilir.

Finansal varlık değerlendirme farkına ilişkin ertelenmiş vergi etkilerini takip etmek üzere kullanılan hesabın kapatılmasına ilişkin kayıt şöyledir (Kayıt Nu: B1/10).

30.05.2014			
10	691 VERGİ GİDER/GELİRİ 691.20 Ertelenmiş Vergi Gider Etkisi	200	
	559 ÖZ. MUH. GEL./GİD. ERT. VERGİ ETKİSİ		200

Dönemin vergi karşılığına ilişkin kayıt şöyledir (Kayıt Nu: B1/11).

31.12.2014			
11	691 VERGİ GİDER/GELİRİ 691.00 Dönem Kârı Vergi ve Diğ. Yas. Yük. Krş.	1.460,40	
	370 D.K.V.D.Y.Y.K.		1.460,40

Varsayım B1 çerçevesinde 2014 dönemi için 7.302 TL mali kâr oluşmaktadır. Bu tutarın geçerli vergi oranı nispetinde ortaya çıkardığı vergi karşılığı ise 1.460,40 TL'dir.

C.6. Varsayım B2 ve Muhasebe Kayıtları

Varsayım B2'ye göre; 31.12.2013 itibariyle hazine bonosunun borsa rayıcı 169.000 TL, peşin değeri ise 171.698 TL'dir. Söz konusu finansal varlık vadesine kadar (30.05.2014) elde tutulmuştur (Varsayım A3'de yapılan 1, 2, 3, 4, 5 ve 6 numaralı kayıtların tamamı Varsayım B2 için de geçerlidir. Bu nedenle, bu kısımda, söz konusu kayıtlara tekrar yer verilmemiş, sadece farklı ve/veya yeni işlem gerektiren hususlara ilişkin kayıtlar üzerinde durulmuştur.).

Hazine bonosunun vade bitiş tarihi itibariyle işleyen faizinin cari döneme faiz geliri yazılmasına ilişkin kayıt şöyledir (Kayıt Nu: B2/07).

30.05.2014			
07	112 KAMU KESİMİ BONOLARI 112.02 Tahakkuk Eden Faiz: 8.302	8.302	
	642 FAİZ GELİRLERİ		8.302

Hazine bonusu bedelinin vade bitim tarihinde tahsil edilmesine ilişkin kayıt aşağıda sunulmuştur (Kayıt Nu: B2/08).

30.05.2014			
08	102 BANKALAR	180.000	
	112 KAMU KESİMİ BONOLARI	2.698	
	112.03 Borsa Değer Farkları: 2.698		
	112 KAMU KESİMİ BONOLARI		180.000
	112.01 Alış Bedeli: 170.084		
	112.02 Tahakkuk Eden Faiz: 9.916		
	556 FİNANSAL VARLIK DEĞ. FARK.		2.698

TMS 39'a uygun olarak, 2013 dönemi diğer kapsamlı kâr/zarar tablosuna bir öz kaynak hesabı (556) vasıtasıyla alınmış olan tutar, bononun tahsil edilme anı itibariyle cari dönemin kâr/zararına devredilmiştir. Diğer bir deyişle öz kaynak hesabı (556), dönemin kâr/zararı üzerinde 2.698 TL'lik gider etkisi doğurarak cari dönemin dönem kâr/zarar tablosunu etkilemektedir (Kayıt Nu:B2/08'de kâr/zarar tablosunu etkileyecek herhangi bir sonuç hesabının kullanılmamış olması, 556 no'lu hesabın alacak çalıştırılarak kâr/zarar tablosu üzerinde nasıl gider etkisi doğurduğu hususunda şüphelere neden olabilir. Bu durumu, şu şekilde açıklamak mümkündür. Aktif karakterli bir hesabın (işlem öncesinde 556 no'lu hesap borç bakiyelidir) bir başka bilanço hesabına devredilmeden kapatılması, dönem kâr/zararı üzerinde gider etkisi doğmasına neden olacaktır). Dolayısıyla 2013 döneminin diğer kapsamlı kâr/zararı içerisinde negatif bir değer olarak raporlanmış olan 2.698 TL'lik tutarın, 2014 dönemi diğer kapsamlı kâr/zarar tablosu içerisinde "yeniden sınıflama düzeltilmesi" olarak pozitif değerle yer alması gerekecektir.

Vergiyle uyumlama yapılmasına ilişkin kayıt şöyledir (Kayıt Nu: B2/09).

30.05.2014			
09	950 MATRAHA İLAVE EDİLECEK UNSURLAR (+)	2.698	
	951 MATRAHA İLAVELER ALCK. HS. (+)		2.698

Vergi mevzuatına uygun olarak 2013 dönemi mali matrahından indirilen tutar artık matraha ilave edilmelidir.

Ertelenmiş vergi etkisinin izlendiği öz kaynak hesabının kapatılmasına ilişkin kayıt şöyledir (Kayıt Nu: B2/10).

30.05.2014			
10	559 ÖZ. MUH. GEL./GİD. ERT. VERGİ ETKİSİ	539,60	
	691 VERGİ GİDER/GELİRİ		539,60
	691.10 Ertelenmiş Vergiler Gelir Etkisi		

Dönemin vergi karşılığına ilişkin kayıt şöyledir (Kayıt Nu: B2/11).

11	31.12.2014		
	691 VERGİ GİDER/GELİRİ	2.200	
	691.00 Dönem Kârı Vergi ve Diğ. Yas. Yük. Krş.		
	370 D.K.V.D.Y.Y.K.		2.200

Varsayım B2 çerçevesinde 2014 dönemi için 11.000 TL mali kâr oluşmaktadır. Bu tutarın geçerli vergi oranı nispetinde ortaya çıkardığı vergi karşılığı ise 2.200 TL'dir.

IV. Uygulama Örneğine İlişkin Analizler

Uygulama örneğinde yapılan kayıtların doğruluğunu test etmek ve yapılan işlemlerin finansal tablolar üzerindeki etkilerini izleyip yorumlayabilmek için bazı analizlerin yapılması yararlı olabilir (Çalışmanın hacmini artırmamak için sadece A1 varsayımı çerçevesinde yapılan kayıtlar analiz ve değerlendirmeye tabi tutulmuştur. Ancak bu kısımda verilen bilgiler kullanarak, diğer varsayımlar (A2, A3, A4, B1 ve B2) için yapılan kayıtların analize tabi tutulması mümkündür). Bu bağlamda çalışmanın bu kısmında, sadece, Varsayım A1 çerçevesinde gerçekleşen finansal olaylara yönelik kayıtlar dikkate alınarak analiz ve değerlendirmeye konu edilmiştir.

2013 dönemine ilişkin kâr/zarar etki analizi Tablo 4 ile sunulmuştur [Ticari (muhasabe) kâr/zarar etki analizinde, sadece, dönem kârını etkileyen işlemler analize dâhil edilmiş; mali (vergi) kâr/zarar, analizinde ise dönem sonucunu etkileyen işlemlere ek olarak vergiyle uyumlama kayıtları da dikkate alınmıştır. Diğer taraftan, ticari kâr/zarar etki analizinde, vergi öncesi ve sonrası olmak üzere iki farklı dönem sonucu vardır. Vergi sonrası ticari kâr/zarar tutarının; MSUGT'de dönem net kârı veya zararı (590 ve 591) olarak isimlendirilen iki farklı hesapta izlendiği bilinmektedir. TMS/TFRS bağlamında ele alındığında, vergi sonrası ticari kâr/zarar rakamına ulaşmak için vergi karşılığı ile birlikte ertelenmiş vergi gelir ve gider etkilerinin de dikkate alınması gerekir. Bu çalışmada, dönemin vergi karşılığı, ertelenmiş vergi gelir ve gider etkisi kalemleri; "691 Vergi Gider ve Geliri" ana hesabının üç farklı alt hesabı olarak tasarlanmıştır Bkz. Özerhan ve Yanık 2012: 524-525].

Tablo 4. Kâr/Zarar Etki Analizi (2013)

Mali Kâr/Zarar		Ticari Kâr/Zarar	
642 Faiz Geliri	1.614	642 Faiz Geliri	1.614,00
950 Matraha İlaveler (+)	1.000	Ticari Kâr/(Zarar) (V.Ö.)	1.614,00
Mali Kâr/(Zarar)	2.614	691.00 Dön. Kârı Vergi Krş.	(522,80)
		691.10 Ert. Ver. Gelir Etk.	200,00
		691.20 Ert. Ver. Gider Etk.	0,00
		Ticari Kâr/(Zarar) (V.S.)	1.291,20

Tablo 4’de 2013 dönemine ilişkin kayıtların ticari ve mali kâr/zarar üzerindeki etkisi gösterilmektedir. Bu döneme ilişkin olarak, vergi öncesi 1.614 TL ticari kâr olduğu anlaşılmaktadır. Döneme ilişkin 322,80 TL’lik [691.00→(522,80) ve 691.10→200] vergi gideri ortaya çıktığından dolayı dönemin vergi sonrası ticari kârı 1.291,20 TL olmaktadır. Vergi gideri tutarının (322,80 TL), vergi öncesi ticari kâr ile geçerli vergi oranının (%20) çarpılması suretiyle elde edilen tutara eşit olduğu hususu gözden kaçırılmamalıdır (Vergi gider/geliri tutarının (691), vergi öncesi ticari kâr/zarar tutarının geçerli vergi oranıyla çarpılması suretiyle oluşan rakama eşit olabilmesi için bazı şartların sağlanması gerekir: Öncelikle, (1) vergi standardına uygun kayıtlama yapılmalıdır. (2) Mali ve ticari kâr/zarar tutarları üzerinde fark oluşturan işlemlerin geçici nitelikte olması, yani sürekli farklar olmaması gerekir. Sürekli farkların varlığı halinde, vergi öncesi kâr/zarar tutarının geçerli vergi oranı nispetinde bir tutara eşit olması mümkün olmaz. Bunun sağlanabilmesi için öncelikle sürekli farkların vergi öncesi ticari kâr/zarar üzerindeki etkilerinin giderilmesi gerekir. (3) Vergi mevzuatı, cari dönem mali zararını gelecek dönemlerde meydana gelecek mali kârdan düşebilme imkânı sunmalıdır. (4) Gelecek dönemlerde mali kârın oluşabileceği yönünde güçlü bir beklentinin varlığı gereklidir.).

2013 dönemine ilişkin diğer kapsamlı kâr/zarar tablosu Tablo 5 yardımıyla sunulmuştur.

Tablo 5. Diğer Kapsamlı Kâr/Zarar Tablosu (2013)

Kalemler:	Hesap Nu	Tutar
Finansal Varlık Değerleme Farkları	556	1.000,00
Öz kaynakta Muhasebeleştirilen Gelir ve Giderlerin Ertelenmiş Vergi Etkisi	559	(200,00)
Diğer Kapsamlı Kâr		800,00

Tablo 5’de 1.000 TL’lik pozitif bir değer olarak yer alan finansal varlık değerlendirme farkları tutarının, söz konusu dönem içerisinde ilgili hesabın (556) alacak çalışması sonucu olduğu dikkate alınmalıdır (Kayıt Nu: A1/03). Diğer bir deyişle bu tutar hesabın bakiyesini göstermemekte, hesabın ilgili dönemdeki değişimini göstermektedir. Alacak bakiyesi yönünde görülen hareketler, diğer kapsamlı kâr/zarar tablosunda pozitif, borç bakiyesi yönünde meydana gelen değişimler ise negatif bir değer olarak tabloda yer almaktadır. Nitekim öz kaynakta muhasebeleştirilen gelir ve giderlerin ertelenmiş vergi etkisini gösteren tutar, ilgili hesabın (559) söz konusu dönem içinde borç bakiyesi lehinde çalışması nedeniyle (Kayıt Nu: A1/05) eksi bir değer olarak tabloda yer almaktadır.

2013 dönemine ilişkin kapsamlı kâr/zarar tutarları Tablo 6 yardımıyla sunulmuştur.

Tablo 6. Kapsamlı Kâr/Zarar (2013)

Kalemler:	Tutar
Kapsamlı Kâr (V.Ö.)	2.614,00
Kapsamlı Vergi Gideri	(522,80)
Kapsamlı Kâr (V.S.)	2.091,20

Bilindiği üzere kapsamlı kâr/zarar tutarı; dönemin kâr/zararı (Tablo 4) ile diğer kapsamlı kâr/zarar tutarlarının toplamı sonucunda oluşan değerdir.

2014 dönemine ilişkin kâr/zarar etki analizi Tablo 7 yardımıyla sunulmuştur.

Tablo 7. Kâr/Zarar Etki Analizi (2014)

Mali Kâr/Zarar		Ticari Kâr/Zarar	
642 Faiz Geliri	3.274	642 Faiz Geliri	3.274,00
645 Men. Kıy. Satış Kârı	2.028	645 Men. Kıy. Satış Kârı	2.028,00
952 Matrahtan İndirimler (-)	(1.000)	Ticari Kâr/(Zarar) (V.Ö.)	5.302,00
Mali Kâr/(Zarar)	4.302	691.00 Dön. Kârı Vergi Krş.	(860,40)
		691.10 Ert. Ver. Gelir Etk.	0,00
		691.20 Ert. Ver. Gider Etk.	(200,00)
		Ticari Kâr/(Zarar) (V.S.)	4.241,60

Tablo 7'den, 2014 dönemi vergi öncesi ticari kârının 5.302,00 TL olduğu anlaşılmaktadır. Döneme ilişkin 1.060,40 TL'lik [691.00→(860,40) ve 692.20→(200)] vergi gideri ortaya çıktığından dolayı dönemin vergi sonrası ticari kârı; 4.241,60 TL olmaktadır. Burada da 1.060,40 TL'lik vergi gideri tutarına, vergi öncesi ticari kârı geçerli vergi oranıyla çarpmak (5.302,00X%20) suretiyle ulaşmak mümkündür.

2014 dönemine ilişkin diğer kapsamlı kâr/zarar tablosu Tablo 8 yardımıyla sunulmuştur.

Tablo 8. Diğer Kapsamlı Kâr/Zarar Tablosu (2014)

Kalemler:	Hesap Nu	Tutar
Yeniden Sınıflama Düzeltmesi	556	(1.000,00)
Öz kaynakta Muhasebeleştirilen Gelir ve Giderlerin Ertelenmiş Vergi Etkisi	559	200,00
Diğer Kapsamlı Zarar		(800,00)

Tablo 8’de 1.000 TL’lik negatif bir değer olarak yer alan “yeniden sınıflama düzeltilmesi” kaleminin, finansal varlık değerlendirme farkı hesabının (556) bu dönem içerisinde söz konusu tutar kadar borç çalıştırılarak kapatılmasından kaynaklandığı hatırlanmalıdır (Kayıt Nu: A1/08). Öz kaynakta muhasebeleştirilen gelir ve giderlerin ertelenmiş vergi etkisini gösteren tutar ise, bu dönem içerisinde ilgili hesabın (559) alacak bakiyesi lehinde çalıştırılması nedeniyle (Kayıt Nu: A1/10) pozitif bir değer olarak tabloda yer almaktadır. 2014 dönemine ilişkin kapsamlı kâr/zarar tutarları Tablo 9 yardımıyla sunulmuştur.

Tablo 9. Kapsamlı Kâr/Zarar (2014)

Kalemler:	Tutar
Kapsamlı Kâr (V.Ö.)	4.302,00
Kapsamlı Vergi Gideri	(860,40)
Kapsamlı Kâr (V.S.)	3.441,60

Kâr/Zarar etki analizi bağlamında 2013 ve 2014 dönemine ilişkin kalemler Tablo 10’da topluca değerlendirilmiştir.

Tablo 10. Kâr/Zarar Etki analizi (2013-2014)

Mali Kâr/Zarar		Ticari Kâr/Zarar		
2013 Mali Kâr	2.614	Ticari Kâr (V.Ö.)		6.916,00
2014 Mali Kâr	<u>4.302</u>	2013→	1.614,00	
	6.916	2014→	5.302,00	
		Vergi Gider/Geliri		(1.383,20)
		2013→	(322,80)	
		2014→	1.060,40)	
		Ticari Kâr (V.S.)		5.532,80
		2013→	1.291,20	
		2014→	4.241,60	

Kâr/Zarar analizi bağlamında Tablo 4 ve 7’de yer alan kalemleri 2013 ve 2014 dönemlerini birleştirerek değerlendirmek yararlı görülebilir. Nitekim mali kâr/zarar açısından söz konusu döneme ilişkin tutarlar birlikte değerlendirildiğinde 6.916 TL mali kâr rakamına ulaşılmaktadır. Birleştirilmiş dönemlere ilişkin vergi öncesi ticari kâr tutarı ise 6.916 TL’dir. Birleştirilmiş dönemlere ilişkin toplam 1.383,20 TL vergi gideri olduğu dikkate alındığında, dönemlere isabet eden vergi sonrası kâr toplamı 5.532,80 TL olmaktadır. Burada 1.383,20 TL’lik vergi gideri tutarını, vergi öncesi ticari kâr rakamı ile geçerli vergi oranını çarpmak ($6.916 \times \%20$) suretiyle test etmek mümkündür.

Tablo 10’da görüldüğü gibi mali kâr ile vergi öncesi ticari kâr toplamaları birbirine eşittir. Bu durum ilgili dönemlerde mali ve ticari kâr/zarar tutarları açısından ortaya çıkan farklılıkların geçici nitelikte olduğunu

göstermektedir. Bu duruma ek olarak, örneğimizde vergi standardının gereklerine uygun kayıt yapılması nedeniyle; her bir döneme ilişkin vergi gider/gelir (691) tutarı, döneme ilişkin vergi öncesi kâr/zarar rakamının cari vergi oranıyla çarpılması suretiyle ortaya çıkan tutara eşit olmaktadır. Nitekim varsayım A1 çerçevesinde yapılan işlemlerin bu sonuçları teyit edecek şekilde olduğu ilgili tablo sunumlarında açıkça görülmektedir.

Kapsamlı Kâr/Zarar etki analizi bağlamında 2013 ve 2014 dönemine ilişkin kalemler Tablo 11’de topluca değerlendirilmiştir.

Tablo 11. *Kapsamlı Kâr/Zarar (2013-2014)*

Kalemler:	Tutar
Kapsamlı Kâr (V.Ö.)	6.916,00
Kapsamlı Vergi Gideri	<u>(1.383,20)</u>
Kapsamlı Kâr (V.S.)	5.532,80

Kâr/Zarar analizi bağlamında Tablo 6 ve 9’da yer alan kalemleri 2013 ve 2014 dönemlerini birleştirerek değerlendirmek yararlı görülebilir. Tablo 11’de yer alan tutarların Tablo 10’da yer alan tutarlarla örtüştüğü görülmektedir. Diğer bir deyişle birleştirilmiş dönemler için ortaya çıkan kapsamlı vergi öncesi kâr, vergi gideri ve vergi sonrası kâr tutarları kâr/zarar tutarlarıyla örtüşmektedir.

V. Sonuç

Bu çalışmada, öz kaynaklarda muhasebeleştirilen gelir ve giderlere ilişkin ekonomik olayların ertelenmiş vergi etkilerinin muhasebe standartlarına uygun olarak nasıl kayıt altına alınacağı hususuna ek olarak; bu işlemlerin ticari ve mali kâr/zarar, diğer kapsamlı kâr/zarar ve kapsamlı kâr/zarar üzerindeki etkilerinin analizi üzerinde durulmuştur. Bu bağlamda, TMS 39’a göre satışa hazır finansal varlık olarak sınıflandırılmış hazine bonosu örneği üzerinden geliştirilen uygulama; vergi standardı (TMS 12), finansal araçlar (TMS 39) ve finansal tabloların sunuluşu (TMS 1) gibi ilgili tüm muhasebe standartları göz önüne alınarak çözümlenmiştir. Geliştirilen uygulamanın MSUGT ve vergiyle uyumlama boyutlarının da dikkate alınmış olması önemlidir. Ayrıca tasarlanan uygulamanın birden fazla muhasebe dönemini içerecek şekilde ve farklı ihtimalleri (varsayımlar) dikkate alacak şekilde kayıtlama, analiz ve değerlendirme konusu edilmesi çalışmanın farklılık oluşturan bir özelliği olarak görülebilir.

Çalışma kapsamında yapılan değerlendirmeler şu şekilde özetlenebilir:

TMS 39’a uygun olarak satışa hazır finansal varlık olarak sınıflandırılmış borçlanma araçlarına ilişkin işlemler faizlerin ilgili dönemin kâr/zarar tablosuna yansıtılmak üzere gelir kaydedilmesi gerekir.

Yukarıda belirtilen kapsamda olan hazine bonosunun değerlendirme günü itibariyle işlemiş faizinin dönemin kâr/zararına gelir kaydedilmesi sonucunda hazine bonosunun mukayyet değeri o günkü peşin değerine eşit hale gelmektedir.

Değerleme günü itibariyle peşin değerini gösterecek şekilde kayıtlarda gözükken hazine bonosunun o günkü gerçeğe uygun değeri üzerinden göstermek üzere gerekli değerlendirme işlemi yapılmalıdır. Değerleme işlemi sonucunda peşin değer ile gerçeğe uygun değer arasındaki fark, uygun bir öz kaynak hesabında izlenmelidir.

Bilançoda vergi ve muhasebe değerleri arasında geçici farklılık oluşturan finansal olayın, öz kaynakta muhasebeleştirilen gelir ve gider kaleminden kaynaklanması halinde, bu kaleme ilişkin ertelenmiş vergi etkisini izlemek üzere bir öz kaynak hesabının kullanılması gerekir. Mevcut muhasebe standardı uygulamasında bu hesabın tek bir ana hesap olarak kullanılması daha pratik görülmektedir. Buna karşılık, bu ana hesabın birinci düzey alt hesaplarının; takip edilen vergi etkilerinin hangi öz kaynak hesabına ait olduğunu gösterecek şekilde tasarlanmasının uygun olacağı söylenebilir.

Öz kaynakta muhasebeleştirilen gelir ve gider kalemlerine ilişkin olarak ortaya çıkan tüm ertelenmiş vergi etkisini izlemek üzere kullanılan öz kaynak hesabının karakteri; hesabın hangi tarafta (borç/alacak) bakiye verdiğinin tespiti sonucunda ortaya çıkabilmektedir. Hesabın borç bakiyesi, öz kaynakta muhasebeleştirilen gelir ve gider kalemlerine ilişkin vergi varlığı (alacağı) etkisinin mevcudiyetini göstermekte ve hesabın bilançoda öz kaynaklar içerisinde negatif tutarla gözükmesi sonucunu doğurmaktadır. Hesabın alacak bakiyesi ise, öz kaynakta muhasebeleştirilen gelir ve gider kalemlerine ilişkin vergi yükümlülüğü etkisinin mevcudiyetini göstermekte ve hesabın bilançoda öz kaynaklar içerisinde pozitif tutarla gözükmesi sonucunu doğurmaktadır.

Diğer kapsamlı kâr/zarar tablosunda gösterilen kalemlere ilişkin tutarlar ilgili hesapların bakiye tutarlarını değil, söz konusu hesapların ilgili dönemde borç ve alacak bakiyesi yönünde göstermiş oldukları değişimi göstermektedir. Zira bu finansal rapor; bir durum tablosu değil, bir performans (değişim) tablosudur. Bu nedenle, bu tabloda yer alan bir kalemin ilgili dönemde alacak yönünde çalışması söz konusu tutarın tabloda pozitif değerle, borç yönündeki hareketi ise tabloda negatif değerle yer almasını gerektirmektedir.

Öz kaynakta muhasebeleştirilen gelir ve gider kalemlerinin ilgili dönemde kâr/zarar tablosuyla ilişkilendirilerek kapatılması halinde, ilgili tutarın diğer kapsamlı kâr/zarar tablosunda “yeniden sınıflama düzeltmesi” olarak kaydedilmesi gerekir. Yeniden sınıflama düzeltmesinin pozitif tutarlı olması, ilgili hesabın alacak çalıştırılarak, negatif tutarlı olması ise borç çalıştırılarak kapatılmış olduğu anlamına gelmektedir.

Kaynaklar

- Kieso, D. E., Weygandt J. J., and Warfield T. D.; (2008), Intermediate Accounting, Jufferson City: John Wiley & Sons Inc.
- Mackenzie, B., Coetsee, D., Njikizana, T., Chamboko, R., Colyvas, B. and Hanekom, B. (2012), Interpretation and Application of International Financial Reporting Standards, Ontario: John Wiley & Sons. Inc.
- Örten, R.; Kaval H. ve Karapınar, A. (2014), Türkiye Muhasebe Finansal Raporlama Standartları Uygulama ve Yorumları, Ankara: Gazi Kitabevi.
- Özerhan, Y. ve Yanık S. (2012), IFRS /IAS Uyumlu Türkiye Muhasebe Standartları ve Türkiye Finansal Raporlama Standartları, Ankara: TÜRMOB Yayınları.
- TMS 1, “Finansal Tabloların Sunuluşu”, Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu, <http://www.kgk.gov.tr/>, (01.09.2014).
- TMS 12, “Gelir Vergileri”, Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu, <http://www.kgk.gov.tr/>, (19.07.2014).
- TMS 18, “Hasılat”, Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu, <http://www.kgk.gov.tr/>, (19.07.2014).
- TMS 39, “Finansal Araçlar: Muhasebeleştirme ve Ölçme”, Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu, <http://www.kgk.gov.tr/>, (19.07.2014).
- VUK, Vergi Usul Kanunu, 10.01.1961 tarihli ve 10703-10705 sayılı Resmi Gazete, <http://www.mevzuat.gov.tr/MevzuatMetin/1.4.213.pdf>, (11.11.2014).