

Yayın Geliş Tarihi: 15.12.2014
Yayın Kabul Tarihi: 25.03.2015
Online Yayın Tarihi: 30.06.2015

Dokuz Eylül Üniversitesi
İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi
Cilt:30, Sayı:1, Yıl:2015, ss. 167-201

Diğer Kapsamlı Kâr/Zarar Tablosu Hesaplarının Ertelenmiş Vergi Etkisi: Özellikli Durumların Değerlendirilmesi

Ergün KÜÇÜK¹

Öz

Bu çalışmanın amacı; diğer kapsamlı kâr/zarar tablosunda raporlanan kalemlerin ertelenmiş vergi etkisi doğuran bazı özellikli konularını muhasebe standartları (TMS/IFRS) çerçevesinde değerlendirmektir. Diğer kapsamlı kâr/zararda izlenen kalemler; ya (1) kâr/zararda yeniden sınıflandırılacaklar ya da (2) kâr/zararda yeniden sınıflandırılmayacaklar grubu içerisinde yer almaktadırlar. Çalışma, özellikle, bu tarz bir sınıflamanın vergi standardı (TMS 12) ve finansal tabloların sunuluşu (TMS 1) bağlamında değerlendirilmesine yöneliktir. Çalışmada yer alan uygulama örneği dört farklı varsayım çerçevesinde incelenmiştir. Uygulama varsayımlarına yönelik kayıtların finansal gösterim ve analizler yoluyla değerlendirilmiş olması; yapılan kayıtların doğruluğunun test edilmesi açısından olduğu kadar, diğer kapsamlı kâr/zarar tablosu gibi muhasebe uygulamasına yeni girmiş bir raporlama aracının daha iyi kavranabilmesi açısından da katkı sağlayıcı görülebilir.

Anahtar Kelimeler: *Diğer Kapsamlı Kâr/Zarar Tablosu, Ertelenmiş Vergi Etkileri, Gelir Vergileri (TMS 12), Finansal Tabloların Sunuluşu (TMS 1)*

JEL Sınıflandırma Kodları: *M40, M41, M48*

Deferred Tax Effects of Items Recognized in Statement of Other Comprehensive Income: Evaluation of Special Issues

Abstract

The objective of this study is to evaluate some special issues regarding deferred tax effects of items reported in statement of other comprehensive income (profit or loss) in accordance with the accounting standards (IAS/IFRS). Items reported in statement of other comprehensive income are included either (1) in a group to be reclassified subsequently to profit or loss, or (2) in a group to be not reclassified subsequently to profit or loss. The study is especially intended to deal with evaluation of such a classification in terms of standards of income taxes (IAS 12) and presentation of financial statements (IAS 1). Hypothetical example presented in the study is studied in the framework of four different assumptions. Evaluation of accounting records under each assumption with the help of financial presentation and analysis can be considered useful in terms of testing the accuracy of the records, as well as for a better understanding of a financial reporting tool that is relatively new among accounting applications such as statement of other comprehensive income.

Keywords: *Statement of Other Comprehensive Income (profit or loss), Deferred Tax Effects, Income Taxes (IAS 12), Presentation of Financial Statements (IAS 1)*

JEL Classification Codes: *M40, M41, M48*

¹ Yrd. Doç. Dr., Erciyes Üniversitesi, İİBF İşletme Bölümü, erg@erciyes.edu.tr

1. GİRİŞ

Gelir vergisi standardının² (TMS-12), birisi nihai diğeri özel olmak üzere iki amacı olduğu söylenebilir. Nihai amaç; finansal tabloların temel niteliksel özellikleriyle ilişkili olmalıdır. Finansal tabloların ihtiyaca ve gerçeğe uygun şekilde sunumunu gerektiren bu özellikler, vergi standardını uygulamakla mümkün olabilir. Bu nedenle vergi standardının nihai amacına, özel amaçlarını gerçekleştirebildiği ölçüde ulaşabileceği söylenebilir. 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 hesaplamaktır³. İkincisi; gelecekte mahsup edilecek veya ödenecek olmakla birlikte, varlık ve yükümlülük tanımlarını karşılamış ertelenmiş vergi varlığı (alacak) ve/veya vergi yükümlülüğü (borcu) tutarlarının bilançoda yer almasını sağlamaktır. Nitekim muhasebenin tahakkuk ve dönemsellik ilkeleri de; hem ertelenmiş vergi varlık ve yükümlülüğünün bilançoda gösterilmesi hem de ertelenmiş vergilerin gelir ve gider etkilerinin finansal performansa (kapsamlı kâr/zarar tablosu) yansıtılmasını gerektirmektedir.

Bu çalışmanın amacı; diğer kapsamlı kâr/zarar tablosunda raporlanan kalemlerin ertelenmiş vergi etkisi doğuran bazı özellikli konularını muhasebe standartları (TMS/TFRS) çerçevesinde değerlendirmektir. Bu kapsamda çalışmada tasarlanan uygulama örneğinin dört farklı varsayım çerçevesinde ele alınması söz konusudur. Varsayımların tasarlanmasında iki husus dikkate alınmıştır. Birincisi; diğer kapsamlı kâr/zarar kalemlerine ilişkin olarak ertelenmiş vergi etkisine neden olan durumlardır. İkincisi; diğer kapsamlı kâr/zararda izlenen kalemlerin sonraki dönemlerde kâr/zarara aktarılma özellikleridir. Bilindiği üzere, diğer kapsamlı kâr/zararda izlenen kalemler; ya (1) kâr/zararda yeniden sınıflandırılacaklar ya da (2) kâr/zararda yeniden sınıflandırılmayacaklar grubu içerisinde yer almaktadırlar.

² Bu çalışmada, gelir vergisi standardına (TMS-12); “vergi standardı” kavramı kullanılarak atıf yapılacaktır.

³ 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 (Özerhan ve Yanık, 2012: 524-525).

Çalışmanın, özellikle, bu tarz bir sınıflamanın vergi standardı (TMS 12) ve finansal tabloların sunuluşu (TMS 1) bağlamında değerlendirilmesine yönelik olduğu söylenebilir. Çalışmada, konunun, kayıtlama ve finansal raporlama boyutlarının birlikte değerlendirilerek dikkate alınacak olması önemlidir.

2. KAVRAMSAL ÇERÇEVE

Ertelenmiş vergi etkilerinin izlenmesinde iki temel yaklaşımın kullanımı söz konusudur. Bunları; “gelir tablosu” ve “bilanço” yöntemleri olarak isimlendirmek mümkündür. Gelir tablosu yöntemi; ertelenmiş vergi etkilerini zamanlama farklılıkları esaslı üzerinden takip etmektedir. Zamanlama farkları; gelecek dönemlerde ortadan kalkacak olmakla birlikte, cari raporlama döneminde kayıt altına alınan bir işlemin ticari kâr/zarar⁴ (muhasabe kâr/zararı) ile mali matrah tutarları üzerindeki etkisinin değişik olmasından kaynaklanmaktadır. Bilanço yöntemi ise ertelenmiş vergi etkilerini geçici farklılıklar esaslı üzerinden takip etmektedir. Geçici farklar; gelecek dönemlerde ortadan kalkacak olmakla birlikte, muhasabe 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 farklılıklar kavramı; cari dönemde bilanço kalemlerinin muhasabe ile vergi değerleri arasında meydana gelen geçici nitelikteki farkları tanımlamak için kullanılır.

Ertelenmiş vergi etkilerinin izlenmesinde bilanço ve gelir tablosu yöntemleri, çoğu zaman, aynı finansal sonuçları üretirler. Ancak gelir tablosu yönteminde bazı özellikli durumlardan kaynaklanan ertelenmiş vergi etkilerinin izlenmesi mümkün olmamaktadır. Bunun nedeni; geçici farkların kapsamının, zamanlama farklarından çok daha geniş olmasıdır. Diğer bir deyişle, geçici farklar; zamanlama farklarına neden olaylara ek olarak zamanlama farkına neden olmayan ancak geçici farklar doğuran diğer bazı olaylardan da kaynaklanabilmektedir. Diğer taraftan, geçici

⁴ Ticari (muhasabe) kâr/zararı, dönemin kâr/zarar tablosunda yer alan kalemler tarafından belirlenen tutardır. “Diğer kapsamlı kâr/zarar” tablosunda yer alan kalemlerin ticari kâr/zarar üzerinde etkileri yoktur. Ticari kâr/zarar ile diğer kapsamlı kâr/zarar tutarlarının toplamı “kapsamlı kâr/zarar” tutarını oluşturur (Özerhan ve Yanık, 2012: 48).

E. KÜÇÜK

farklılıkların büyük bir bölümünün zamanlama farklılıklarından kaynaklandığı ifade edilmelidir (Özerhan ve Yanık, 2012: 510-511). Bu nedenle, bazı istisnai durumlar⁵ haricinde, finansal sonuçlar açısından, ertelenmiş vergi etkilerinin izlenmesinde gelir tablosu veya bilanço yöntemleri arasında herhangi bir farklılık oluşmaz. Diğer taraftan, vergi standardının (TMS-12) bilanço yönteminin kullanımını öngördüğü bilinmelidir (Mackenzie vd., 2012: 756).

Türkiye uygulaması için bilançoda ertelenmiş vergi varlık ve borcunu izlemek üzere üç hesaplı bir uygulama yaklaşımının önerildiği söylenebilir⁶ (Örten vd., 2014: 169). Bunlar; “Ertelenmiş Vergi Varlığı (284)”, “Ertelenmiş Vergi Yükümlülüğü (484)” ve “Özkaynakta Muhasebeleştirilen Gelir ve Giderlerin Ertelenmiş Vergi Etkisi (559)” hesaplarıdır. Söz konusu üç hesabın ortak noktası, yükledikleri 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 hesaplı uygulama önerisinin arkasındaki ilk gerekçe; söz konusu hesapların ilişkili olduğu bilanço hesaplarının farklı sınıflara ait olmasıyla açıklanabilir. Buna göre; diğer kapsamlı kâr/zarar tablosu kalemlerine 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 (TMS 1, md.90). Bunun dışında diğer kapsamlı kâr/zarar tablosu kalemlerinin doğurmuş olduğu vergi etkilerinin alacak (varlık) veya borç (yükümlülük) niteliklerinin ana hesap düzeyinde ayrı hesaplarda izlenmesi pek uygun olmaz. Zira bu durumda belirli bir diğer kapsamlı kâr/zarar tablosu kalemine ilişkin ertelenmiş vergi varlığı ve borcu tutarının iki ayrı ana hesapta izlenme ihtimali vardır. TMS 1’e uygunluk

⁵ Söz konusu istisnai durumlarla ilgili bilgi için bkz. Özerhan ve Yanık, 2012: 510-511.

⁶ Çalışmada kullanılan hesaplar, muhasebe sistemi uygulama genel tebliğinin (MSUGT) içerisinde yer alan tekdüzen hesap planının (TDHP) çizdiği çerçeve esas alınarak belirlenmiştir. TDHP’nin yetersiz kaldığı durumlarda, TDHP’nin genel tasarımına uygun olarak tasarlanmış olan hesapların kullanımı söz konusudur. TDHP’de yer almayan ana hesapların ve bunlara ilişkili yardımcı hesapların kullanıldığı yerlerde, kullanıma ilişkin gerekli açıklamalar yapılmıştır.

açısından bu ihtimalin önüne geçilmesi gerekir. Zira yukarıda belirtildiği gibi, diğer kapsamlı kâr/zarar tablosunda yer alan her bir kaleme ilişkin ertelenmiş vergi etkisi (alacak ve borç) tutarı finansal raporlama konusu olmalıdır (TMS 1, md.90). Bu nedenle diğer kapsamlı kâr/zarar tablosu kalemlerinin vergi etkilerini göstermek üzere tek bir ana hesap kullanılması uygun olacaktır. Buna karşılık, bu tek ana hesabın birinci düzey alt hesapları; takip edilen vergi etkilerinin hangi diğer kapsamlı kâr/zarar tablosu kalemine ait olduğunu belirtecek şekilde tasarlanmalıdır. Bu tarz bir kullanımda; diğer kapsamlı kâr/zarar tablosunda izlenen bir özkaynak kalemine ilişkin vergi etkisinin varlık ve yükümlülük niteliği; birinci düzey yardımcı hesabın bakiyesi sayesinde anlaşılabilir. Buna göre; birinci düzey alt hesabın borç bakiyesi vergi alacağı, alacak bakiyesi ise vergi yükümlülüğü tutarını gösterecektir.

Üç hesaplı uygulama 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 kriterler sağlanamaz ise bilanço kalemlerine ilişkin vergi varlığı ve alacağı ayrı ayrı hesaplarda izlenmek zorunluluğu doğmaktadır.

3. UYGULAMA ÖRNEĞİ

Çalışmanın bu bölümünde, diğer kapsamlı kâr/zarar tablosunda yer alan kalemlerle ilgili olarak ertelenmiş vergi etkisi doğuran bazı özellikli durumları TMS/TRFS açısından değerlendirmek üzere hipotetik bir örnek geliştirilmiştir.

E. KÜÇÜK

3.1. Örnek Olay ve Varsayımlar

İşletme kayıtlarına 1.000 TL bedel üzerinden girmiş olan bir varlığın 31.12.2013 tarihi itibarıyla borsa rayici 1.200 TL'dir. Söz konusu varlık 15.09.2014 itibarıyla 1.250 TL'ye peşin bedelle satılmıştır.

Çalışma kapsamında üzerinde durulacak özellikli durumları tanımlamak üzere örnek olaya yönelik dört farklı varsayım geliştirilmiştir⁷. Bunlar, Tablo 1'de sunulmuştur.

Tablo 1. Çalışmada Kullanılan Varsayımlar

Varsayım	MUHASEBE		VERGİ	
	Değer	Değerleme Farkı	Değer	Değerleme Farkı
A1	GUD	-Diğer Kapsamlı K/Z (K/Z'da Yeniden Sınıflandırılacaklar)	Maliyet	Yok
A2	GUD	-Diğer Kapsamlı K/Z (K/Z'da Yeniden Sınıflandırılmayacaklar)	Maliyet	Yok
B1	GUD	-Diğer Kapsamlı K/Z (K/Z'da Yeniden Sınıflandırılacaklar)	Borsa	Kâr/Zarar
B2	GUD	-Diğer Kapsamlı K/Z (K/Z'da Yeniden Sınıflandırılmayacaklar)	Borsa	Kâr/Zarar

Çalışmanın amaç ve kapsamı çerçevesinde, Tablo 1'de yer alan varsayımların tasarımında iki hususun dikkate alınması söz konusudur. Birincisi; muhasebe ve vergi değerleri açısından fark doğuran finansal olaylar kapsama dâhil edilmiştir. Zira ertelenmiş vergi etkisi, bir bilanço kaleminin vergi ve muhasebe değerleri arasındaki geçici nitelikteki farkların ortaya çıkması sonucu meydana gelebilmektedir. İkincisi; bu kapsamda, sadece, diğer kapsamlı kâr/zarar tablosu içerisinde yer alan gelir ve giderlerin ertelenmiş vergi etkisine yönelik bazı özel durumlar dikkate alınmıştır.

3.2. Örnek Olaya İlişkin Muhasebe Kayıtları

Örnek olay, dört farklı varsayım çerçevesinde muhasebe kayıtlarına konu edilecektir.

⁷ Söz konusu varsayımların kodlanmasında A ve B olmak üzere ikili bir sınıflama anlayışı benimsenmiştir. A kodu; örneğe konu olan varlığın vergi mevzuatına göre maliyet bedeliyle, B kodu ise; söz konusu varlığın borsa rayiciyle değerlemeye konu edildiğine işaret etmektedir.

3.2.1. Varsayım A1 ve Muhasebe Kayıtları

TMS/TFRS, varlığı, gerçeğe uygun değer (GUD) ile değerlendirmekte olup, değerlendirme artış ve azalışları “diğer kapsamlı kâr/zarar tablosu” içerisinde “kâr/zararda yeniden sınıflandırılacaklar” grubunda izlenmektedir. Vergi mevzuatı, varlığı, maliyet (veya alış bedeli) yöntemiyle izlediği için finansal tablo günü itibariyle varlığın değerinde (GUD) meydana gelen artışların mali kâr/zarar üzerinde herhangi bir etkisi olmayacaktır⁸.

Varsayım A1 çerçevesinde değerlendirme günü itibariyle yapılacak kayıt aşağıda sunulmuştur (Kayıt Nu: A1/01).

01	31.12.2013		
110 HİSSE SENETLERİ		200	
556 FİNANSAL VARLIK DEĞ. FARK.			200
/			

Varsayım A1 çerçevesinde varlığın değerlemesinden kaynaklanan farklılıklar “kâr/zararda yeniden sınıflandırılacaklar” grubunda yer almak üzere diğer kapsamlı kâr/zarar içerisinde izlenmelidir. Bu nedenle söz konusu tutar bir özkaynak (556 Finansal Varlık Değerleme Farkları) hesabına alınmıştır.

Ertelenmiş vergi etkisine ilişkin kayıt aşağıda sunulmuştur (Kayıt Nu: A1/02).

02	31.12.2013		
559 ÖZ. MUH. GEL./GİD. ERT. VERGİ ETKİSİ		40	
484 ERTELENMİŞ VERGİ YÜKÜMLÜLÜĞÜ			40
/			

Yukarıdaki kayıt (Kayıt Nu: A1/02), Kayıt Nu: A1/01’in ertelenmiş vergi etkisini izlemeye yöneliktir. Bilanço yöntemi ile değerlendirildiğinde Kayıt Nu:

⁸ Türkiye örneği üzerinden düşünüldüğünde Varsayım A1 kapsamına girebilecek varlığı; TMS 39’a göre satılmaya hazır finansal varlık olarak sınıflandırılmış özkaynağa dayalı bir finansal varlık (hisse senetleri gibi) olarak düşünmek mümkündür. Zira TMS 39’a göre, bu kapsama giren varlıklar, gerçeğe uygun değerle takip edilmekte; kayıtlı değerlerinde meydana gelen artış ve azalışlar ise “kâr/zararda Yeniden Sınıflandırılacaklar” grubunda izlenmek üzere diğer kapsamlı kâr/zarar tablosuna dâhil edilmektedir (TMS 39, md.55/b; Örtün vd., 2014: 450; Özerhan ve Yanık, 2012: 185-186). Diğer taraftan vergi mevzuatı, değerlendirme günü itibariyle hisse senetlerinin borsa rayicinde (gerçeğe uygun değer) meydana gelen artış ve azalışların mali matrahı (vergi değeri) etkilemesine izin vermemektedir. Bkz. VUK. md.279.

E. KÜÇÜK

A1/01'de kullanılan iki bilanço hesabı da, vergi ve muhasebe değerleri arasında farklılık oluşturmaktadır. Hisse senetlerinin vergi değeri 1.000 TL iken, yapılan kayıtla bu kalemin muhasebe değeri 1.200 TL'ye çıkarılmıştır. Vergi değerine kıyasla, bilanço aktifinde ilgili kalemin muhasebe değerinde 200 TL'lik fazlalık oluşmasına neden olan bu durum, sonraki dönemlerde ortadan kalkacak geçici nitelikte bir farklılıktır. Vergilendirilebilir geçici fark (VGF) olarak nitelendirilen bu tutar, geçerli vergi oranı (% 20) nispetinde ertelenmiş vergi borcu doğurmaktadır. Özkaynakta muhasebeleştirilen tutarın (556) vergi değeri ise sıfırdır. Söz konusu tutar bir bilanço hesabında izlendiği için, bilançonun pasifinde muhasebe değeri lehine 200 TL'lik geçici bir fark oluşmaktadır. İndirilebilir geçici fark (İGF) olarak nitelendirilen bu tutar, geçerli vergi oranı (% 20) nispetinde ertelenmiş vergi alacağı doğurmaktadır. Ancak ertelenmiş vergi alacağı doğmasına neden olan hesap (556), diğer kapsamlı kâr/zararda raporlanan bir kalemdir. Dolayısıyla bu kaleme ilişkin ertelenmiş vergi etkisi kaleminin de yine diğer kapsamlı kâr/zarar tablosunda yer alması gerekir. Bu nedenle değerlendirme farkları (556) kalemine ilişkin ertelenmiş vergi etkisi tutarının, diğer kapsamlı kâr/zarar tablosu için tasarlanmış özel bir hesaba (559) borç kaydedilmesi uygun olacaktır.

Vergi standardı ertelenmiş vergi etkilerinin izlenmesinde bilanço yönteminin kullanımını öngörmüş olsa da, gelir tablosu yöntemini kullanarak bazı değerlendirmelerde bulunmak yararlı görülebilir. Örneğin Kayıt Nu: A1/01 gelir tablosu yöntemiyle değerlendirildiğinde, ertelenmiş vergi etkisine yönelik bir kayda gerek olmadığı sonucu ortaya çıkmaktadır. Zira bu işlem, mali kâr/zarar (vergi kâr/zararı) ile ticari kâr/zarar (muhasebe kâr/zararı) tutarları arasında farklılık oluşturmamaktadır. Gelir tablosu yöntemi ertelenmiş vergileri gider ve gelir etkisi üzerinden takip ettiğinden dolayı böyle bir sonuç ortaya çıkmaktadır. Gerçekten de bu kaydın ne mali ne de ticari kâr/zarar üzerinde hiçbir etkisi yokmuş gibi görünmektedir. Diğer taraftan Kayıt Nu:A1/02'ye bakıldığında aslında ertelenmiş vergilerin ortaya çıkardığı gelir ve gider etkilerinin birbirini elimine ettiği anlaşılmaktadır. Dolayısıyla, ertelenmiş vergi gider ve gelir etkilerinin birbirini elimine ettiği durumlarda, gelir tablosu yönteminde bir işlem

öngörülmemektedir. Bu örnekten hareketle gelir tablosu yönteminin mahsuplaşma mantığının etkisinde olduğu söylenebilir.

Gelir tablosu yaklaşımı Kayıt Nu: A1/02'nin doğruluğunu teyit etmekle birlikte, bilanço yönteminin gerekliliği yukarıdaki kayıtlarda anlaşılmaktadır. Zira vergi standardına göre (TMS 12) diğer kapsamlı kâr/zarar tablosunda yer alan her bir kaleme ilişkin ertelenmiş vergi etkisi tutarı finansal raporlama konusudur (TMS 1, md.90). Bu nedenle söz konusu işlemin ertelenmiş vergi etkisine yönelik kayıtların yapılması ve Kayıt Nu: A1/02'de olduğu gibi kayıtlara işlenmesi uygun olacaktır.

Varlığın elden çıkarılmasına ilişkin kayıt aşağıda sunulmuştur (Kayıt Nu: A1/03).

03	15.09.2014		
	102 BANKALAR	1.250	
	556 FİNANSAL VARLIK DEĞ. FARK.	200	
	110 HİSSE SENETLERİ		1.200
	645 MENKUL KIYMET SATIŞ KÂRLARI		250
	/		

Yukarıdaki kayıt ile 2013 dönemi diğer kapsamlı kâr/zarar tablosunda yer almış olan tutar, satış anı itibariyle, cari dönemin kâr/zararına aktarılmıştır. Burada söz konusu hesabın (556), cari dönemin kâr/zararı üzerinde 200 TL'lik gelir doğurucu etkide bulunması söz konusudur⁹.

Ertelenmiş vergi etkisine ilişkin kayıt aşağıda sunulmuştur (Kayıt Nu: A1/04).

04	15.09.2014		
	484 ERTELENMİŞ VERGİ YÜKÜMLÜLÜĞÜ	40	
	559 ÖZ. MUH. GEL./GİD. ERT. VERGİ ETKİSİ		40
	/		

Yukarıdaki kayıt (Kayıt Nu: A1/04), Kayıt Nu: A1/03'ün ertelenmiş vergi etkisini izlemeye yönelik olup; bilanço yönteminin gereklerine uygun olarak daha önce belirtildiği şekilde açıklanabilir. Ertelenmiş vergi etkilerine neden olan hesapların Kayıt Nu: A1/03 ile kapanmış olmaları sonucunda, bu hesapların

⁹ Benzer kullanım için bkz. TMS 39, md.26; Örtten vd., 2014: 450; Özerhan ve Yanık, 2012: 186.

E. KÜÇÜK

ertelenmiş vergi etkilerini izleyen hesapların da Kayıt Nu: A1/04 ile kapanmış olduğu anlaşılmaktadır.

Dönemin vergi karşılığına ilişkin kayıt şöyledir¹⁰ (Kayıt Nu: A1/05).

05	31.12.2014		
	691 VERGİ GİDER/GELİRİ		
	691.00 Dönem Kârı Vergi Gideri Krş.	50	
	370 D.K.V.D.Y.Y.K.		50

Varsayım A1 çerçevesinde 2014 dönemi için 250 TL mali kâr oluşması söz konusudur (Bkz. Tablo 5). Bu tutarın geçerli vergi oranı (%20) nispetinde ortaya çıkardığı vergi karşılığı 50 TL'dir.

3.2.2. Varsayım A2 ve Muhasebe Kayıtları

TMS/TFRS, varlığı, gerçeğe uygun değer (GUD) ile değerlemekte olup, değerlendirme artış ve azalışları “diğer kapsamlı kâr/zarar tablosu” içerisinde “kâr/zararda yeniden sınıflandırılmayacaklar” grubunda izlenmektedir. Vergi mevzuatı, varlığı, maliyet (veya alış bedeli) yöntemiyle izlediği için finansal tablo günü itibariyle varlığın değerinde (GUD) meydana gelen artışların mali kâr/zarar üzerinde herhangi bir etkisi olmayacaktır¹¹.

¹⁰ Bu çalışmada MSUGT’de yer alan TDHP’de “691 Dönem Kârı Vergi ve Diğer Yasal Yükümlülük Karşılıkları (-)” şeklinde adlandırılan hesap; işlev ve kapsamına sadık kalınarak aynı hesap kod numarasıyla “691 Vergi Gider/Geliri” tanımlamasıyla kullanılacaktır (Benzer kullanım için bkz. Örtün vd., 2014: 170). Çalışmada, söz konusu hesapla ilişkili olarak üç yardımcı hesabın kullanımı söz konusudur. Bunlar; (1) 691.00 Dönem Kârı Vergi Gideri Karşılığı (-), (2) 691.10 Ertelenmiş Vergiler Gelir Etkisi (+) ve (3) 691.20 Ertelenmiş Vergiler Gider Etkisi (-) hesaplarıdır. Benzer kullanım için bkz. Özerhan ve Yanık, 2012: 524.

¹¹ Türkiye örneği üzerinden düşünüldüğünde Varsayım A2 kapsamına girebilecek varlığa TFRS 9’den bir örnek verilebilir. Buna göre; alım satım amacıyla elde tutulmayan özkaynağa dayalı bir finansal varlık (hisse senedi gibi), gerçeğe uygun değerinde meydana gelen değişimler diğer kapsamlı kâr/zararda izlenecek olan varlık olarak kayıtlanabilir. Ancak bu tercih edinim tarihi itibariyle yapılacak ve takip eden tarihlerde bundan geri dönülemezdir (TFRS 9, md.5.7.5, Özerhan ve Yanık, 2012: 212). Bu kapsama dâhil edilen bir varlığa ilişkin değer artış ve azalışları, diğer kapsamlı kâr/zarar tablosunda “kâr/zararda yeniden sınıflandırılmayacaklar” grubu içerisinde yer almaktadır. Diğer bir deyişle TFRS 9’a göre bu kapsamda izlenen özkaynağa dayalı finansal varlıklara ilişkin olarak özkaynaktan kayıtlanmış tutarların izleyen dönemlerde kâr/zarara transferi mümkün değildir (TFRS 9, md.B5.7.1, Özerhan ve Yanık, 2012: 212). Varsayım A2 çerçevesinde,

Varlığın elden çıkarılmasına ilişkin kayıt aşağıda sunulmuştur¹² (Kayıt Nu: A2/03).

03	15.09.2014		
	102 BANKALAR	1.250	
	110 HİSSE SENETLERİ		1.200
	645 MENKUL KIYMET SATIŞ KÂRLARI		50
	/		

Varsayım A2 uygulamasında, daha önce diğer kapsamlı kâr/zararda raporlanan hesapta (556) bulunan tutarın kâr/zarara nakledilmesi mümkün değildir. Bu nedenle 2014 döneminin kâr/zararına sadece 50 TL gelir kaydedilebilmiştir.

Vergiyle uyumlama¹³ yapılmasına ilişkin kayıt şöyledir (Kayıt Nu: A2/04).

04	15.09.2014		
	950 MATRAHA İLAVE EDİLECEK UNSURLAR (+)	200	
	951 MATRAHA İLAVELER ALCK. HS.(+)		200
	/		

Varsayım A2 çerçevesinde, vergi mevzuatının varlığı maliyet yöntemiyle değerlendirildiği kabul edildiğine göre; varlığın değerindeki artış ve azalışların mali matraha etkide bulunabilmesi için söz konusu menkul kıymetin elden çıkarılmış olması gerekir. Buna göre; 2014 için vergi matrahına (mali kâr/zarar) 250 TL (1.250-1.000) gelir yazılması gerekirken, muhasebe kayıtlarında bu tutar 50 TL'de kalmıştır. Bu nedenle, vergi matrahına 200 TL ilave etmek üzere yukarıdaki kayıt yapılmalıdır.

Ertelenmiş vergi etkisine ilişkin kayıt aşağıda sunulmuştur (Kayıt Nu: A2/05).

işletmenin bir kısım hisse senetlerini bu kapsamda değerlendirildiği kabul edilebilir. Diğer taraftan vergi mevzuatı da, Varsayım A2'deki duruma uygun olarak, hisse senetlerinin maliyet bedeliyle değerlendirilmesini öngörmektedir. Diğer bir deyişle, değerlendirme günü itibarıyla hisse senetlerinin borsa rayicinde meydana gelen artış ve azalışların mali matrahı (vergi değeri) etkilemesi mümkün olmayacaktır. Bkz. VUK. md.279.

¹² Varsayım A1'de yapılan 1 ve 2 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.

¹³ Vergiyle uyumlama; hem muhasebe disiplininin gereklerini yerine getirebilmek hem de mali matrahı tespit edebilmek için geliştirilmiş bir yaklaşımdır. Bu yaklaşımda mali matrahı tespit edebilmek için ticari kâr/zarar tutarına matraha ilave edilecek unsurlar eklenmekte, matrahtan indirilecek unsurlar ise çıkarılmaktadır.

E. KÜÇÜK

05	15.09.2014		
484 ERTELENMİŞ VERGİ YÜKÜMLÜLÜĞÜ		40	
691 VERGİ GİDER/GELİRİ			40
691.10 Ertelemiş Vergiler Gelir Etkisi			

Yukarıdaki kayıt (Kayıt Nu: A2/05), Kayıt Nu: A2/03'ün ertelenmiş vergi etkisini izlemeye yöneliktir. Kayıt Nu: A2/03'de 2013 döneminde ertelenmiş vergi yükümlülüğü doğurmuş olan hisse senetleri kaleminin alacak çalıştırılarak kapatılması söz konudur. Dolayısıyla bu kaleme ilişkin ertelenmiş vergi yükümlülüğü (484) kaleminin de ters kayıtla kapatılması gerekir. Diğer bir deyişle, Kayıt Nu: A2/03'de vergi ve muhasebe değerleri arasında geçici fark oluşturan tek kalem hisse senetleri hesabıdır. Bu kalem muhasebe değeri olan 1.200 TL üzerinden alacak çalıştırılmıştır. Hâlbuki bu kalemin vergi değeri 1.000 TL'dir. Bilanço yaklaşımının analiz mantığına göre, pasifte muhasebe değeri lehine fark oluşmaktadır. İGF niteliğindeki bu farkın geçerli vergi oranı nispetinde vergi varlığı oluşturması gerekir. Ancak yukarıdaki örnekte söz konusu fark 2013 döneminde ertelenmiş vergi yükümlülüğü olarak kayıtları için, ertelenmiş vergi varlığı etkisinin söz konusu kalemden (484) mahsup edilmesi uygun olacaktır.

Ertelenmiş vergi etkisi boyutunu gelir tablosu yaklaşımıyla değerlendirmek de mümkündür. Kayıt Nu: A2/03'de mali ve ticari kâr/zarar tutarları arasında 200 TL'lik geçici fark meydana gelmektedir. Vergi mevzuatı açısından 2014 dönemi mali matrahına 250 TL ilave edilmesi gerekirken, bu tutar muhasebe kayıtlarında 50 TL'de kalmıştır. Mali matraha ilave edilen bu tutar ertelenmiş vergi varlığının doğmasına neden olmaktadır. Ertelemiş vergi varlığı etkisinin de hisse senetleri hesabının açılmasına neden olduğu ertelenmiş vergi yükümlülüğü hesabından karşılanması uygun olacaktır. Zira değerlendirme artışının 2013 yılında meydana getirdiği 200 TL'lik tutarın vergi borcu 2014 yılı mali matrahına ilave edilerek ifa edilmiştir.

Diğer kapsamlı kâr/zararda raporlanan kalemlerin geçmiş yıl kârlarına aktarılmasına ilişkin kayıt aşağıda sunulmuştur (Kayıt Nu: A2/06).

06	15.09.2014		
	556 FİNANSAL VARLIK DEĞ. FARK.	200	
	559 ÖZ. MUH. GEL./GİD. ERT. VERGİ ETKİSİ		40
	570 GEÇMİŞ YIL KÂRLARI		160
	/		

Yukarıdaki kayıt ile 2013 yılında diğer kapsamlı kâr/zararda raporlanmış olan finansal varlık değerlendirme farkları kaleminin (556) geçmiş yıl kârları hesabına (570) aktarılması söz konusudur. Zira Varsayım A2 uygulamasında söz konusu kalemin dönemin kâr/zararını etkilemesi mümkün değildir. Bu kayıt yapılırken bu kaleme (556) ilişkin ertelenmiş vergi etkisinin (559) de geçmiş yıl kârlarıyla ilişkilendirilmesi gerekir. Bu durumun iki gerekçesi vardır. Birincisi; geçmiş yıl kârları vergi gideri düşülmüş, yani vergi sonrası net tutarları kapsamaktadır. Dolayısıyla değerlendirme farkı tutarının da net tutarla bu hesaba aktarılması uygun olacaktır. İkincisi, ertelenmiş vergi etkisine (559) ilişkin tutarın, cari yılın vergi gideri (691.20) olarak kaydedilmesi de doğru olmaz. Zira ne bilanço ne de gelir tablosu yöntemiyle böyle bir kaydı açıklamak mümkün değildir.

Dönemin vergi karşılığına ilişkin kayıt şöyledir (Kayıt Nu: A2/07).

07	31.12.2014		
	691 VERGİ GİDER/GELİRİ	50	
	691.00 Dönem Kârı Vergi Gideri Krş.		
	370 D.K.V.D.Y.Y.K.		50
	/		

Varsayım A2 çerçevesinde 2014 dönemi için 250 TL mali matrah oluşması söz konusudur (bkz. Tablo 13). Bu tutarın geçerli vergi oranı (%20) nispetinde ortaya çıkardığı vergi karşılığı 50 TL'dir.

3.2.3. Varsayım B1 ve Muhasebe Kayıtları

TMS/TFRS, varlığı, gerçeğe uygun değer (GUD) ile değerlemekte olup, değerlendirme artış ve azalışları “diğer kapsamlı kâr/zarar tablosu” içerisinde “kâr/zararda yeniden sınıflandırılacaklar” grubunda izlenmektedir¹⁴. Vergi

¹⁴ Türkiye örneği üzerinden düşünüldüğünde Varsayım B1 kapsamına girebilecek varlıkları, TMS 39'a göre satışa hazır finansal varlık olarak sınıflandırılmış hazine ve finansman bonoları olarak düşünmek mümkündür. Zira TMS 39'a göre, bu kapsama giren varlıklar, gerçeğe uygun değerle kayıtlıdır; kayıtlı değerlerinde meydana gelen artış ve azalışlar “kâr/zararda yeniden sınıflandırılacaklar” grubunda izlenmek üzere diğer kapsamlı

E. KÜÇÜK

mevzuatı, varlığı, borsa rayiciyle izlediği için finansal tablo günü itibariyle varlığın değerinde (GUD) meydana gelen artışların mali kâr/zarar üzerinde gelir ve gider doğurucu etkisi olacaktır¹⁵.

Varsayım B1 çerçevesinde değerlendirme günü itibariyle yapılacak kayıt aşağıda sunulmuştur (Kayıt Nu: B1/01).

01	31.12.2013	110 HİSSE SENETLERİ	200	200
		556 FİNANSAL VARLIK DEĞ. FARK.		

Vergiyle uyumlama yapılmasına ilişkin kayıt şöyledir (Kayıt Nu: B1/02).

02	31.12.2013	950 MATRAHA İLAVE EDİLECEK UNSURLAR (+)	200	200
		951 MATRAHA İLAVELER ALCK. HS.(+)		

Varsayım A2 çerçevesinde, vergi mevzuatının söz konusu varlığı borsa rayiciyle değerlediği kabul edildiğinden, değerlendirme artışına isabet eden tutarı mali matraha ilave etmek üzere yukarıdaki kayıt yapılmıştır.

Ertelenmiş vergi etkisine ilişkin kayıt aşağıda sunulmuştur (Kayıt Nu: B1/03).

03	31.12.2013	559 ÖZ. MUH. GEL./GİD. ERT. VERGİ ETKİSİ	40	40
		691 VERGİ GİDER/GELİRİ		
		691.10 Ertelenmiş Vergiler Gelir Etkisi		

Yukarıdaki kayıt (Kayıt Nu: B1/03), Kayıt Nu: B1/01'in ertelenmiş vergi etkisini izlemeye yöneliktir. Bilanço yaklaşımı çerçevesinde değerlendirildiğinde, kayıta bu bağlamda incelenmesi gereken iki bilanço hesabı olduğu görülmektedir.

kâr/zarar tablosuna dâhil edilmektedir (TMS 39, md.55/b; Örtten vd., 2014: 450; Özerhan ve Yanık, 2012: 185-186). Diğer taraftan vergi mevzuatı, değerlendirme günü itibariyle bu tarz menkul kıymetlerin borsa değerinde meydana gelen artış ve azalışların mali matraha (vergi değeri) gelir ve gider olarak kaydedilmesini öngörmektedir. Bkz. VUK. md.279.

¹⁵ Uygulama kolaylığı sağlaması açısından Varsayım B1 uygulamasına konu olan varlık, diğer varsayımlarda olduğu gibi, hisse senetleri kaleminde izlenmiştir. Dolayısıyla okuyucuların bu kalemi Varsayım B1 kapsamına giren herhangi bir varlık olarak algılamaları uygun olacaktır.

Ancak varlık (hisse senetleri) kalemi ertelenmiş vergi etkisi meydana getirmemektedir. Zira bu kalemin değerlendirme günü itibariyle vergi ve muhasebe değerleri 1.200 TL'dir. Bu kayıttaki ertelenmiş vergi etkisi meydana getiren tek bilanço kalemi finansal varlık değerlendirme farkları (556) tutarından kaynaklanmaktadır¹⁶. Zira değerlendirme farkı (556) kaleminin muhasebe değeri 200 TL iken vergi değeri sıfırdır. Nitekim, Varsayım B1 çerçevesinde, vergi mevzuatı bu tutarı mali kâr/zarara ilave edilmesini öngörmektedir. Bu nedenle değerlendirme farkı kalemi geçerli vergi oranı nispetinde ertelenmiş vergi varlığı etkisi doğuracaktır. Söz konusu kalem (556), diğer kapsamlı kâr/zarar içerisinde raporlandığı için buna ilişkin ertelenmiş vergi etkisinin de bir özkaynak hesabında (559) izlenmesi gerekir.

Ertelenmiş vergi etkisi doğuran işlemi (Kayıt Nu: B1/01) gelir tablosu yaklaşımı çerçevesinde de değerlendirmek mümkündür. Buna göre; mali ve ticari kâr/zarar tutarları arasında 200 TL'lik geçici bir fark oluşmaktadır. Nitekim Kayıt Nu: B2/02 ile yapılmış olan uyumlama kaydı bu farkın mali matrah üzerindeki etkisini gidermeye yöneliktir. Ticari kâr/zararı etkilememiş ancak mali matraha ilave edilmiş olan bu fark; vergi varlığı meydana getirmektedir. Söz konusu etkiye kaynaklık eden hesabın diğer kapsamlı kâr/zararda raporlanan bir kalem olması nedeniyle ertelenmiş vergi varlığı tutarının bir özkaynak hesabına (559) alınması uygun olacaktır.

Dönemin vergi karşılığına ilişkin kayıt şöyledir (Kayıt Nu: B1/04).

¹⁶ Değerleme farkı (556) kaleminde meydana gelen değişimler, diğer kapsamlı kâr/zarar tablosunda yer aldığından dolayı, bu kalem "diğer kapsamlı gelir/gider" unsuru olarak kabul edilmektedir. Bu nedenle cari dönemde bu kaleminde alacak bakiyesi yönünde meydana gelen hareketler "diğer kapsamlı gelir", borç bakiyesi yönünde meydana gelen değişimler ise "diğer kapsamlı gider" olarak kabul edilir. Dolayısıyla bu kaleminde meydana gelen değişimlerin "kapsamlı kâr/zarar" tutarının oluşumunu da etkilemesi söz konusudur. Diğer taraftan, bu özellikleri, değerlendirme farkı (556) kaleminin bilanço hesabı olma niteliğini değiştirmez. Ancak bu hesap kâr/zarar hesaplarına devredilmediği sürece ticari kâr/zarar tutarını etkileyen bir sonuç hesabı da değildir. Bu nedenle, ertelenmiş vergi etkilerinin izlenmesinde bu hususlara dikkat edilmesi gerekir. Özelle, diğer kapsamlı kâr/zarar tablosu kalemleri; bilanço yaklaşımında bir bilanço hesabı olarak kabul edilmeli, gelir tablosu yaklaşımında ise ticari kâr/zararı etkileyen bir kalem olmadığı için dikkate alınmamalıdır.

E. KÜÇÜK

04	31.12.2013		
691 VERGİ GİDER/GELİRİ		40	
691.00 Dönem Kârı Vergi Gideri Krş.			
370 D.K.V.D.Y.Y.K.			40
/			

Varsayım B1 çerçevesinde 2013 dönemi için 200 TL mali matrah oluşması söz konusudur (bkz. Tablo 18). Bu tutarın geçerli vergi oranı (%20) nispetinde ortaya çıkardığı vergi karşılığı 40 TL'dir.

Varlığın elden çıkarılmasına ilişkin kayıt aşağıda sunulmuştur (Kayıt Nu: B1/05).

05	15.09.2014		
102 BANKALAR		1.250	
556 FİNANSAL VARLIK DEĞ. FARK.		200	
110 HİSSE SENETLERİ			1.200
645 MENKUL KIYMET SATIŞ KÂRLARI			250
/			

Yukarıdaki kayıt ile 2013 dönemi diğer kapsamlı kâr/zarar tablosunda yer alınmış olan tutar, satış anı itibarıyla, cari dönemin kâr/zararına aktarılmıştır. Burada söz konusu hesabın (556), cari dönemin kâr/zararı üzerinde 200 TL'lik gelir doğurucu etkide bulunması söz konusudur.

Vergiyle uyumlama yapılmasına ilişkin kayıt şöyledir (Kayıt Nu: B1/06).

06	15.09.2014		
952 MATRAHTAN İNDİRİLECEK UNSURLAR (-)		200	
953 MATRAHTAN İND. ALACAK HS. (-)			200
/			

Varsayım B1 çerçevesinde 2014 yılında mali matraha ilave edilmesi gereken tutar 50 TL'dir. Hâlbuki Kayıt Nu: B2/05'de ticari kâr/zarara 250 TL ilave edilmiştir. Bu nedenle 2014 yılı mali matrahından 200 TL indirmek üzere yukarıdaki kayıt yapılmalıdır.

Ertelenmiş vergi etkisine ilişkin kayıt aşağıda sunulmuştur (Kayıt Nu: B1/07).

07	15.09.2014		
691 VERGİ GİDER/GELİRİ		40	
691.20 Ertelenmiş Vergi Gider Etkisi			
559 ÖZ. MUH. GEL./GİD. ERT. VERGİ ETKİSİ			40
/			

Yukarıdaki kayıt (Kayıt Nu: B1/07), Kayıt Nu: B1/05'in ertelenmiş vergi etkisini izlemeye yöneliktir. Kayıt Nu: B1/05 bilanço yaklaşımı çerçevesinde değerlendirildiğinde, ertelenmiş vergi etkisi meydana getiren tek kalem finansal varlık değerlendirme farkları (556) kalemidir. Söz konusu kalemin Kayıt Nu: B1/05'de borç çalışması ve bunun sonucunda borç bakiyesi verir hale gelmesi nedeniyle, bilançonun aktifinde muhasebe değeri lehine 200 TL fazlalık oluşmaktadır. Bu nedenle değerlendirme farkı kalemi (556) geçerli vergi oranı nispetinde ertelenmiş vergi yükümlülüğü etkisi (Kayıt Nu: B1/07'de 559 nolu hesap) doğurmaktadır. Değerleme farkı kaleminin (556) ertelenmiş vergi etkisi 2013 dönemde bir özkaynak kaleminde (559) izlendiği için (Bkz. Kayıt Nu: B1/03) söz konusu kalemin alacak çalıştırılarak kapatılması gerekir.

Ertelenmiş vergi etkisi doğuran işlemi (Kayıt Nu: B1/05) gelir tablosu yaklaşımı çerçevesinde değerlendirmek de mümkündür. Buna göre; mali ve ticari kâr/zarar tutarları arasında 200 TL'lik geçici bir fark oluşmaktadır. Nitekim Kayıt Nu: B1/06 ile yapılmış olan uyumlama kaydı bu farkın mali matrah üzerindeki etkisini gidermeye yöneliktir. Ticari kâr/zarara gelir kaydedilen 250 TL'nin, 200 TL'lik kısmı 2013 dönemi mali matrahına zaten ilave edilmiştir. Bu nedenle, 2014 döneminde 200 TL mali matrahtan indirilebilir. Matrahtan indirim konusu yapılan farklar, geçerli vergi oranı nispetinde ertelenmiş vergi yükümlülüğü meydana getirmektedir. Söz konusu etkiye kaynaklık eden hesabın diğer kapsamlı kâr/zararda raporlanan bir kalem olması nedeniyle, ertelenmiş vergi yükümlülüğü etkisinin ilgili özkaynak hesabıyla (559) ilişkilendirilmesi uygun olacaktır.

Dönemin vergi karşılığına ilişkin kayıt şöyledir (Kayıt Nu: B1/07).

08	31.12.2014		
	691 VERGİ GİDER/GELİRİ		
	691.00 Dönem Kârı Vergi Gideri Krş.	10	
	370 D.K.V.D.Y.Y.K.		10
	/		

Varsayım B1 çerçevesinde 2014 dönemi için 50 TL mali kâr oluşması söz konusudur (Bkz. Tablo 21). Bu tutarın geçerli vergi oranı (%20) nispetinde ortaya çıkardığı vergi karşılığı 10 TL'dir.

E. KÜÇÜK

3.2.4. Varsayım B2 ve Muhasebe Kayıtları

TMS/TFRS, varlığı, gerçeğe uygun değer (GUD) ile değerlemekte olup, değerlendirme artış ve azalışları “diğer kapsamlı kâr/zarar tablosu” içerisinde “kâr/zararda yeniden sınıflandırılmayacaklar” grubunda izlenmektedir. Vergi mevzuatı, varlığı, borsa rayiciyle değerlediği için finansal tablo günü itibariyle varlığın değerinde (GUD) meydana gelen artışların mali kâr/zarar üzerinde gelir ve gider doğurucu etkisi olacaktır¹⁷.

Varlığın elden çıkarılmasına ilişkin kayıt şöyledir¹⁸ (Kayıt Nu: B1/05).

05	15.09.2014		
	102 BANKALAR	1.250	
	110 HİSSE SENETLERİ		1.200
	645 MENKUL KIYMET SATIŞ KÂRLARI		50
	/		

Varsayım B2 uygulamasında, 2013 dönemi diğer kapsamlı kâr/zarar tablosunda yer almış olan hesaptaki (556) tutarın satış anı itibariyle cari dönemin kâr/zararına devredilmesi mümkün değildir. Bu nedenle 2014 döneminin kâr/zararına sadece 50 TL gelir kaydedilmiştir.

Diğer kapsamlı kâr/zararda raporlanan kalemlerin geçmiş yıl kârlarına aktarılmasına ilişkin kayıt aşağıda sunulmuştur (Kayıt Nu: B2/06).

¹⁷ Türkiye örneğinde, hâlihazırda Varsayım B2 kapsamında değerlendirilebilecek birebir uygun bir örnek tespit edilememiştir. Maddi duran varlıklar TMS/TFRS boyutuyla bir ölçüde uygun görülmüş olsa bile, vergi mevzuatı boyutu Varsayım B1 kapsamına girmemektedir. Zira vergi mevzuatında gayrimenkul ve demirbaş gibi maddi duran varlık kalemleri maliyet bedeliyle değerlendirilmektedir. Diğer taraftan, vergi mevzuatı ve/veya TMS/TFRS hükümleri de değişebilir niteliktedir. Bu nedenle belirli varsayımlar çerçevesinde hipotetik bir örnek üzerinden hareket etmek yararlı görülmüştür. Buna göre, Varsayım B1’in uygulama örneğinde, vergi mevzuatının hisse senetlerini borsa rayiciyle değerlediği varsayımıyla; hisse senetlerinin gerçeğe uygun değerinde meydana gelen değişimlerin diğer kapsamlı kâr/zararda “kâr/zararda yeniden sınıflandırılmayacaklar” grubu içerisinde izlendiği kabul edilecektir.

¹⁸ Varsayım B1’de yapılan 1, 2, 3 ve 4 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.

06	15.09.2014		
	556 FİNANSAL VARLIK DEĞ. FARK.	200	
	559 ÖZ. MUH. GEL./GİD. ERT. VERGİ ETKİSİ		40
	570 GEÇMİŞ YIL KÂRLARI		160
	/		

Yukarıdaki kayıt ile 2013 yılında diğer kapsamlı kâr/zararda raporlanmış olan kalemlerin geçmiş yıl kârları hesabına aktararak kapatılması söz konusudur. Nitekim Kayıt Nu: B2/05 bilanço yaklaşımı çerçevesinde değerlendirildiğinde vergi ve muhasebe değerleri arasında fark oluşturan bir kalem görülmektedir. Gelir tablosu yaklaşımı da bu durumu desteklemektedir. Zira Kayıt Nu: B2/05'de mali ve ticari kâr/zarar rakamları arasında fark doğuran bir işlem yoktur. Dolayısıyla Varsayım B2 uygulamasında söz konusu kayda ilişkin olarak dönem kâr/zararını etkileyecek şekilde ertelenmiş vergi gelir veya gider etkisinin oluşması mümkün değildir. Bu nedenle 2013 yılında diğer kapsamlı kâr/zararda raporlanmış olan kalemin geçmiş yıl kârları hesabına atılarak kapatılması uygun olacaktır. Bu işlem yapılırken söz konusu kaleme (556) ilişkin ertelenmiş vergi etkisinin (559) de geçmiş yıl kârlarıyla ilişkilendirilmesi uygun olacaktır¹⁹.

Dönemin vergi karşılığına ilişkin kayıt şöyledir (Kayıt Nu: B2/07).

07	31.12.2014		
	691 VERGİ GİDER/GELİRİ	10	
	691.00 Dönem Kârı Vergi Gideri Krş.		
	370 D.K.V.D.Y.Y.K.		10
	/		

Varsayım B2 çerçevesinde 2014 dönemi için 50 TL mali kâr oluşması söz konusudur (Bkz. Tablo 29). Bu tutarın geçerli vergi oranı (%20) nispetinde ortaya çıkardığı vergi karşılığı 10 TL'dir.

4. FİNANSAL GÖSTERİM VE ANALİZLER

Uygulama örneğinde yapılan kayıtların doğruluğunu test etmek ve yapılan işlemlerin finansal tablolar üzerindeki etkilerini izleyip yorumlayabilmek için bazı analizlerin yapılması yararlı olabilir.

¹⁹ Bunun gerekçesi için Kayıt Nu: A2/06'ye ilişkin açıklamalara bakınız.

E. KÜÇÜK

4.1. Varsayım A1'e İlişkin Finansal Gösterim ve Analizler

Çalışmanın bu kısmında, Varsayım A1 çerçevesinde gerçekleşen finansal olaylara yönelik kayıtlar dikkate alınarak finansal gösterim, analiz ve değerlendirmelere yer verilmiştir.

2013 dönemine ilişkin kâr/zarar etki analizi Tablo 2 ile sunulmuştur.

Tablo 2. Kâr/Zarar Etki Analizi (Varsayım A1) (2013)

Mali Kâr/Zarar		Ticari Kâr/Zarar	
Mali Kâr/(Zarar)	0	Ticari Kâr/(Zarar) (V.Ö.)	0
		691.00 Dön. Kârı Vergi Gid. Krş.	0
		691.10 Ert. Ver. Gelir Etk.	0
		691.20 Ert. Ver. Gider Etk.	0
		Ticari Kâr/(Zarar) (V.S.)	0

Ticari kâr/zarar etki analizinde, sadece dönem kâr/zararını etkileyen işlemlerin dikkate alınması söz konusudur. Mali kâr/zarar etki analizinde ise, hem ticari kâr/zararı etkileyen hem de mali kâr/zararı düzeltmeye yönelik uyumlama kayıtlarının birlikte dikkate alınması gerekir. Diğer taraftan, çalışmada geliştirilen tüm varsayımlarda ertelenmiş vergi etkisi doğuran farklar geçici niteliktedir. Bu nedenle, vergi öncesi tutarlar olmak şartıyla; (1) kâr/zarar, (2) diğer kapsamlı kâr/zarar ve (3) kapsamlı kâr/zarar tutarlarının geçerli vergi oranı (%20) nispetinde vergi gider/geliri meydana getirmesi gerekir. Nitekim bu durumu ilgili tüm tablo gösterimlerinde gözlemlemek mümkündür²⁰.

2013 dönemine ilişkin diğer kapsamlı kâr/zarar tablosu Tablo 3 yardımıyla sunulmuştur.

²⁰ 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: (1) Öncelikle vergi standardına uygun kayıtlama yapılmalıdır. (2) Mali ve ticari kâr/zarar tutarları üzerinde fark oluşturan işlemlerin geçici nitelikte olması, yani sürekli farklar olmaması 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.

Tablo 3. Diğer Kapsamlı Kâr/Zarar Tablosu (Varsayım A1) (2013)

Kalemler:	Hesap Nu	Tutar
Finansal Varlık Değerleme Farkları	556	200
Özkaynakta Muhasebeleştirilen Gelir ve Giderlerin Ertelenmiş Vergi Etkisi	559	(40)
Diğer Kapsamlı Kâr (V.S.)		160

Tablo 3’de 200 TL’lik pozitif bir değer olarak yer alan finansal varlık değerlendirme farkları tutarının, söz konusu dönem içerisinde ilgili hesabın (556) alacak çalışması sonucu oluştuğu dikkate alınmalıdır (Kayıt Nu: A1/01). 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 söz konusu hesabın (556) ertelenmiş vergi etkisini gösteren tutar, ilgili hesabın (559) söz konusu dönem içinde borç bakiyesi lehinde çalışması nedeniyle (Kayıt Nu: A1/03) eksi bir değer olarak tabloda yer almaktadır.

2013 dönemine ilişkin kapsamlı kâr/zarar tutarları Tablo 4 yardımıyla sunulmuştur.

Tablo 4. Kapsamlı Kâr/Zarar (Varsayım A1) (2013)

Kalemler:	Tutar
Kapsamlı Kâr (V.Ö.)	200
Kapsamlı Vergi Gideri	(40)
Kapsamlı Kâr (V.S.)	160

Tablo 4’de yer alan tutarların ticari kâr/zarar ve diğer kapsamlı kâr/zarar tablolarında yer alan aynı nitelikteki (vergi öncesi/vergi sonrası) rakamların toplamlarından oluştuğu hatırlanmalıdır.

2014 dönemine ilişkin kâr/zarar etki analizi Tablo 5 yardımıyla sunulmuştur.

Tablo 5. Kâr/Zarar Etki Analizi (Varsayım A1) (2014)

Mali Kâr/Zarar		Ticari Kâr/Zarar	
645 Menk. Kıy. Satış Kârları	250	645 Menk. Kıy. Satış Kârları	250
Mali Kâr	250	Ticari Kâr (V.Ö.)	250
		691.00 Dön. Kârı Vergi Gid. Krş.	(50)
		691.10 Ert. Ver. Gelir Etk.	0
		691.20 Ert. Ver. Gider Etk.	(0)
		Ticari Kâr (V.S.)	200

E. KÜÇÜK

Tablo 5’de 2014 dönemine ilişkin kayıtların ticari ve mali kâr/zarar üzerindeki etkisi gösterilmektedir. Bu döneme ilişkin olarak, vergi öncesi 250 TL ticari kâr oluştuğu anlaşılmaktadır. Döneme ilişkin 50 TL’lik vergi gideri ortaya çıktığından dolayı dönemin vergi sonrası ticari kârı 200 TL olmaktadır. Vergi gideri tutarı (50 TL); vergi öncesi ticari kâr ile geçerli vergi oranının (%20) çarpılması suretiyle hesaplanan vergi karşılığı tutarından kaynaklanmaktadır.

2014 dönemine ilişkin diğer kapsamlı kâr/zarar tablosu Tablo 6 yardımıyla sunulmuştur.

Tablo 6. Diğer Kapsamlı Kâr/Zarar Tablosu (Varsayım A1) (2014)

Kalemler:	Hesap Nu	Tutar
Yeniden Sınıflama Düzeltmesi	556	(200)
Özkaynakta Muhasebeleştirilen Gelir ve Giderlerin Ertelemiş Vergi Etkisi	559	40
Diğer Kapsamlı Zarar (V.S.)		(160)

Tablo 6’da yeniden sınıflama düzeltmesi²¹ kalemi negatif bir değer üzerinden gösterilmektedir. Bu kalem, 2014 döneminde borç çalıştırılmak suretiyle kâr/zarara devredilmiş olan değerlendirme farkı (556) kalemine ilişkindir (Kayıt Nu: A1/03). Diğer kapsamlı kâr/zarar tablosunda yer almasının nedeni; bu kalemin 2014 döneminde kâr/zarara devredilmiş olması nedeniyle “kapsamlı kâr/zarar” tutarı üzerindeki etkisini ortadan kaldırmaya yöneliktir. Nitekim buradaki örnekte söz konusu kalem (556), 2014 döneminin kâr/zararını pozitif yönde 200 TL artırmıştır. Bu nedenle bu tutarın “diğer kapsamlı kâr/zarar” tablosu içerisinde “yeniden sınıflama düzeltmesi” başlığı altında negatif değerle yer alması gerekir. Yeniden sınıflama düzeltmesinin Tablo 6’da negatif bir değer olarak yer almasının nedeni ise bu kalemin dayanağı olan hesabın (556), 2014 döneminde borç çalıştırılarak kapatılmış olmasıdır (Kayıt Nu: A1/03). Nitekim bu tutarın Tabla 6’da negatif bir diğer olarak yer alması sayesinde söz konusu tutarın “kapsamlı kâr/zarar” tutarı üzerindeki etkisi ortadan kalkmaktadır. Söz konusu kalem (556) “kâr/zararda yeniden sınıflandırılmayacaklar” grubu içerisinde yer almış olsaydı, bu hesabın

²¹ Yeniden sınıflama düzeltmesi şu şekilde tanımlanmaktadır: “Cari dönemde ya da önceki dönemlerde diğer kapsamlı gelirden muhasebeleştirilmiş olan, cari dönemde kar ya da zararda yeniden sınıflandırılan tutardır” TMS 1, md.7.

“geçmiş yıl kârları” gibi bir kaleme devredilerek kapatılmış olması halinde “diğer kapsamlı kâr/zararda” yer alması hiçbir şekilde mümkün olmayacaktı (Bkz. Varsayım A2 ve B2).

2014 dönemine ilişkin kapsamlı kâr/zarar tutarları Tablo 7 yardımıyla sunulmuştur.

Tablo 7. Kapsamlı Kâr/Zarar (Varsayım A1) (2014)

Kalemler:	Tutar
Kapsamlı Kâr (V.Ö.)	50
Kapsamlı Vergi Gideri	(10)
Kapsamlı Kâr (V.S.)	40

Kâr/Zarar etki analizi bağlamında 2013 ve 2014 dönemine ilişkin kalemler Tablo 8’de topluca değerlendirilmiştir.

Tablo 8. Kâr/Zarar Etki Analizi (Varsayım A1) (2013-2014)

Mali Kâr/Zarar		Ticari Kâr/Zarar	
2013 Mali Kâr	0	Ticari Kâr (V.Ö.)	250
2014 Mali Kâr	250	2013→	0
	250	2014→	250
		Vergi Gider/Geliri	(50)
		2013→	0
		2014→	(50)
		Ticari Kâr (V.S.)	200
		2013→	0
		2014→	200

Kâr/Zarar analizi bağlamında Tablo 2 ve 5’de yer alan kalemleri 2013 ve 2014 dönemlerini birleştirerek değerlendirmek yararlı görülebilir. Nitekim mali kâr/zarar açısından değerlendirildiğinde birleştirilmiş dönemlere ilişkin 250 TL’lik mali kâr rakamına ulaşılmaktadır. Birleştirilmiş dönemlere ilişkin vergi öncesi ticari kâr tutarı da 250 TL’dir. Birleştirilmiş dönemler için mali ve ticari kâr/zarar (V.Ö.) eşitliğinin sağlanmış olması, Varsayım A1’in uygulama örneğinde iki hususun geçerli olmasından kaynaklanmaktadır. Birincisi; 2013 ve 2014 dönemlerinde muhasebe ve vergi değerleri arasında fark doğuran işlemler geçici niteliktedir. İkincisi; değerlendirme farkı tutarının 2014 döneminde kâr/zarara devredilerek kapatılmış olmasıdır. Eğer değerlendirme farkı “kâr/zararda yeniden

E. KÜÇÜK

sınıflandırılmayacaklar” grubu içerisinde izleniyor olsaydı, değerlendirme farkının kâr/zarara devredilmesi mümkün olmayacaktı. Bu durumda birleştirilmiş dönemler için mali ve ticari kâr/zarar (V.Ö.) rakamları arasında eşitlik söz konusu değildir. Ancak böyle bir durumda “mali kâr/zarar” ile “kapsamlı kâr/zarar (V.Ö.)” tutarları arasında eşitlik olabilir. Elbette bu eşitliğin sağlanabilmesi için farkların geçici nitelikte olması gerektiği açıktır (Bkz. Varsayım A2 ve B2).

Kapsamlı Kâr/Zarar analizi bağlamında 2013 ve 2014 dönemine ilişkin kalemler Tablo 9’da topluca değerlendirilmiştir.

Tablo 9. Kapsamlı Kâr/Zarar (Varsayım A1) (2013-2014)

Kalemler:	Tutar
Kapsamlı Kâr (V.Ö.)	250
Kapsamlı Vergi Gideri	(50)
Kapsamlı Kâr (V.S.)	200

Kapsamlı kâr/zarara ilişkin Tablo 4 ve 7’de yer alan kalemleri 2013 ve 2014 dönemlerini birleştirerek değerlendirmek yararlı görülebilir. Tablo 9’da yer alan tutarların Tablo 8’de 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. Bunun nedeni; Varsayım A1 uygulaması çerçevesinde diğer kapsamlı kâr/zararda sınıflandırılan değerlendirme farkı kaleminin sonraki dönemde usulüne uygun olarak kâr/zarar devredilmiş olmasından kaynaklanmaktadır.

4.2. Varsayım A2’ye İlişkin Finansal Gösterim ve Analizler

Çalışmanın bu kısmında, Varsayım A2 çerçevesinde gerçekleşen finansal olaylara yönelik kayıtlar dikkate alınarak finansal gösterim, analiz ve değerlendirmelere yer verilmiştir.

2013 dönemine ilişkin kâr/zarar etki analizi Tablo 10 ile sunulmuştur.

Tablo 10. Kâr/Zarar Etki Analizi (Varsayım A2) (2013)

Mali Kâr/Zarar		Ticari Kâr/Zarar	
Mali Kâr/(Zarar)	0	Ticari Kâr/(Zarar) (V.Ö.)	0
		691.00 Dön. Kârı Vergi Gid. Krş.	0
		691.10 Ert. Ver. Gelir Etk.	0
		691.20 Ert. Ver. Gider Etk.	0
		Ticari Kâr/(Zarar) (V.S.)	0

2013 dönemine ilişkin diğer kapsamlı kâr/zarar tablosu Tablo 11 yardımıyla sunulmuştur.

Tablo 11. Diğer Kapsamlı Kâr/Zarar Tablosu (Varsayım A2) (2013)

Kalemler:	Hesap Nu	Tutar
Finansal Varlık Değerleme Farkları	556	200
Özkaynakta Muhasebeleştirilen Gelir ve Giderlerin Ertelenmiş Vergi Etkisi	559	(40)
Diğer Kapsamlı Kâr (V.S.)		160

2013 dönemine ilişkin kapsamlı kâr/zarar tutarları Tablo 12 yardımıyla sunulmuştur.

Tablo 12. Kapsamlı Kâr/Zarar (Varsayım A2) (2013)

Kalemler:	Tutar
Kapsamlı Kâr (V.Ö.)	200
Kapsamlı Vergi Gideri	(40)
Kapsamlı Kâr (V.S.)	160

2014 dönemine ilişkin kâr/zarar etki analizi Tablo 13 yardımıyla sunulmuştur.

Tablo 13. Kâr/Zarar Etki Analizi (Varsayım A2) (2014)

Mali Kâr/Zarar		Ticari Kâr/Zarar	
645 Menk. Kıy. Satış Kârları	50	645 Menk. Kıy. Satış Kârları	50
950 Matraha İlaveler (+)	200	Ticari Kâr (V.Ö.)	50
Mali Kâr	250	691.00 Dön. Kârı Vergi Gid. Krş.	(50)
		691.10 Ert. Ver. Gelir Etk.	40
		691.20 Ert. Ver. Gider Etk.	(0)
		Ticari Kâr (V.S.)	40

2014 dönemine ilişkin diğer kapsamlı kâr/zarar tablosu Tablo 14 yardımıyla sunulmuştur.

Tablo 14. Diğer Kapsamlı Kâr/Zarar Tablosu (Varsayım A2) (2014)

Kalemler:	Hesap Nu	Tutar
Finansal Varlık Değerleme Farkları	556	0
Özkaynakta Muhasebeleştirilen Gelir ve Giderlerin Ertelenmiş Vergi Etkisi	559	0
Diğer Kapsamlı Zarar (V.S.)		0

E. KÜÇÜK

Tablo 14’de, 2014 döneminde ters kayıt ile kapanan 556 ve 559 hesap kalemi tutarlarına yer verilmemiş olması dikkat çekicidir. Bunun nedeni; Varsayım A2 çerçevesinde 2013 döneminde diğer kapsamlı kâr/zarar tablosunda sınıflandırılan değerlendirme farkı kaleminin (556), “kâr/zararda yeniden sınıflandırılmayacaklar” niteliğinde olmasıdır. Dolayısıyla bu kalemin ertelenmiş vergi etkisini izlemek için kullanılan kalemin (559) de diğer kapsamlı kâr/zarar tablosunda yer alması söz konusu değildir (Bkz. Kayıt Nu: A2/06). Hâlbuki değerlendirme farkı kaleminin (556) “kâr/zararda yeniden sınıflandırılacaklar” niteliğinde olduğu uygulama örneklerinde (Varsayım A1 ve B1) söz konusu kalemin yeniden sınıflama düzeltmesi olarak 2014 dönemi diğer kapsamlı kâr/zarar tablosunda yer alması söz konusudur.

2014 dönemine ilişkin kapsamlı kâr/zarar tutarları Tablo 15 yardımıyla sunulmuştur.

Tablo 15. Kapsamlı Kâr/Zarar (Varsayım A2) (2014)

Kalemler:	Tutar
Kapsamlı Kâr (V.Ö.)	50
Kapsamlı Vergi Gideri	(10)
Kapsamlı Kâr (V.S.)	40

Kâr/Zarar etki analizi bağlamında 2013 ve 2014 dönemine ilişkin kalemler Tablo 16’da topluca değerlendirilmiştir.

Tablo 16. Kâr/Zarar Etki Analizi (Varsayım A2) (2013-2014)

Mali Kâr/Zarar		Ticari Kâr/Zarar	
2013 Mali Kâr	0	Ticari Kâr (V.Ö.)	50
2014 Mali Kâr	250	2013→	0
Mali Kâr	250	2014→	50
		Vergi Gider/Geliri	(10)
		2013→	0
		2014→	(10)
		Ticari Kâr (V.S.)	40
		2013→	0
		2014→	40

Kâr/Zarar analizi bağlamında Tablo 10 ve 13’de yer alan kalemleri 2013 ve 2014 dönemlerini birleştirerek değerlendirmek yararlı görülebilir. Nitekim mali kâr/zarar açısından söz konusu döneme ilişkin tutarlar birlikte değerlendirildiğinde 250 TL mali kâr rakamına ulaşılmaktadır. Birleştirilmiş dönemlere ilişkin vergi

öncesi ticari kâr tutarı ise 50 TL'dir. Birleştirilmiş dönemler için mali ve ticari kâr/zarar (V.Ö.) eşitliği söz konusu değildir. Bunun nedeni; değerlendirme farkı tutarının “kâr/zararda yeniden sınıflandırılmayacaklar” niteliğinde olmasından kaynaklanmaktadır. Dolayısıyla vergi ve muhasebe değerlerine ilişkin geçici farklar ortadan kalkmış olsa bile değerlendirme farkı tutarları hiçbir zaman ticari kâr/zarara dâhil edilmemektedir. Ancak böyle bir durumda eşitlik, “mali kâr/zarar” ile “kapsamlı kâr/zarar (V.Ö.)” tutarları arasında söz konusu olabilir (Bkz. Tablo 17).

Kapsamlı Kâr/Zarar etki analizi bağlamında 2013 ve 2014 dönemine ilişkin kalemler Tablo 17'de topluca değerlendirilmiştir.

Tablo 17. Kapsamlı Kâr/Zarar (Varsayım A2) (2013-2014)

Kalemler:	Tutar
Kapsamlı Kâr (V.Ö.)	250
Kapsamlı Vergi Gideri	(50)
Kapsamlı Kâr (V.S.)	200

Kâr/Zarar analizi bağlamında Tablo 12 ve 15'de yer alan kalemleri 2013 ve 2014 dönemlerini birleştirerek değerlendirmek yararlı görülebilir. Tablo 17'de yer alan vergi öncesi kapsamlı kâr tutarı Tablo 16'da yer alan mali kâr tutarı ile örtüşmektedir.

4.3. Varsayım B1'e İlişkin Finansal Gösterim ve Analizler

Çalışmanın bu kısmında, Varsayım B1 çerçevesinde gerçekleşen finansal olaylara yönelik kayıtlar dikkate alınarak finansal gösterim, analiz ve değerlendirmelere yer verilmiştir²².

2013 dönemine ilişkin kâr/zarar etki analizi Tablo 18 ile sunulmuştur.

²² Varsayım A1 için yapılan gösterim ve analizlere yönelik açıklamalar, büyük ölçüde Varsayım B1 için de geçerlidir.

E. KÜÇÜK

Tablo 18. Kâr/Zarar Etki Analizi (Varsayım B1) (2013)

Mali Kâr/Zarar		Ticari Kâr/Zarar	
950 Matraha İlaveler (+)	200	Ticari Kâr/(Zarar) (V.Ö.)	0
Mali Kâr	200	691.00 Dön. Kârı Vergi Gid. Krş.	(40)
		691.10 Ert. Ver. Gelir Etk.	40
		691.20 Ert. Ver. Gider Etk.	0
		Ticari Kâr/(Zarar) (V.S.)	0

2013 dönemine ilişkin diğer kapsamlı kâr/zarar tablosu Tablo 19 yardımıyla sunulmuştur.

Tablo 19. Diğer Kapsamlı Kâr/Zarar Tablosu (Varsayım B1) (2013)

Kalemler:	Hesap Nu	Tutar
Finansal Varlık Değerleme Farkları	556	200
Özkaynakta Muhasebeleştirilen Gelir ve Giderlerin Ertelenmiş Vergi Etkisi	559	(40)
Diğer Kapsamlı Kâr (V.S.)		160

2013 dönemine ilişkin kapsamlı kâr/zarar tutarları Tablo 20 yardımıyla sunulmuştur.

Tablo 20. Kapsamlı Kâr/Zarar (Varsayım B1) (2013)

Kalemler:	Tutar
Kapsamlı Kâr (V.Ö.)	200
Kapsamlı Vergi Gideri	(40)
Kapsamlı Kâr (V.S.)	160

2014 dönemine ilişkin kâr/zarar etki analizi Tablo 21 yardımıyla sunulmuştur.

Tablo 21. Kâr/Zarar Etki Analizi (Varsayım B1) (2014)

Mali Kâr/Zarar		Ticari Kâr/Zarar	
645 Menk. Kıy. Satış Kârları	250	645 Menk. Kıy. Satış Kârları	250
952 Matrahtan İndirimler (-)	(200)	Ticari Kâr (V.Ö.)	250
Mali Kâr	50	691.00 Dön. Kârı Vergi Gid. Krş.	(10)
		691.10 Ert. Ver. Gelir Etk.	0
		691.20 Ert. Ver. Gider Etk.	(40)
		Ticari Kâr (V.S.)	200

2014 dönemine ilişkin diğer kapsamlı kâr/zarar tablosu Tablo 22 yardımıyla sunulmuştur.

Tablo 22. Diğer Kapsamlı Kâr/Zarar Tablosu (Varsayım B1) (2014)

Kalemler:	Hesap Nu	Tutar
Yeniden Sınıflama Düzeltmesi	556	(200)
Özkaynakta Muhasebeleştirilen Gelir ve Giderlerin Ertelenmiş Vergi Etkisi	559	40
Diğer Kapsamlı Zarar (V.S.)		(160)

2014 dönemine ilişkin kapsamlı kâr/zarar tutarları Tablo 23 yardımıyla sunulmuştur.

Tablo 23. Kapsamlı Kâr/Zarar (Varsayım B1) (2014)

Kalemler:	Tutar
Kapsamlı Kâr (V.Ö.)	50
Kapsamlı Vergi Gideri	(10)
Kapsamlı Kâr (V.S.)	40

Kâr/Zarar etki analizi bağlamında 2013 ve 2014 dönemine ilişkin kalemler Tablo 24’de topluca değerlendirilmiştir.

Tablo 24. Kâr/Zarar Etki Analizi (Varsayım B1) (2013-2014)

Mali Kâr/Zarar		Ticari Kâr/Zarar		
2013 Mali Kâr	200	Ticari Kâr (V.Ö.)		250
2014 Mali Kâr	50	2013→	0	
Mali Kâr	250	2014→	250	
		Vergi Gider/Geliri		(50)
		2013→	0	
		2014→	(50)	
		Ticari Kâr (V.S.)		200
		2013→	0	
		2014→	200	

Kâr/Zarar etki analizi bağlamında Tablo 18 ve 21’de yer alan kalemler, 2013 ve 2014 dönemleri birleştirilerek Tablo 24’de topluca gösterim konusu yapılmıştır.

Kapsamlı Kâr/Zarar analizi bağlamında 2013 ve 2014 dönemine ilişkin kalemler Tablo 25’de topluca değerlendirilmiştir.

Tablo 25. Kapsamlı Kâr/Zarar (Varsayım B1) (2013-2014)

Kalemler:	Tutar
Kapsamlı Kâr (V.Ö.)	250
Kapsamlı Vergi Gideri	(50)
Kapsamlı Kâr (V.S.)	200

Tablo 25’de yer alan tutarların Tablo 24’de yer alan tutarlarla örtüştüğü görülmektedir. Bunun nedeni; Varsayım B1 uygulaması çerçevesinde diğer kapsamlı kâr/zararda sınıflandırılan değerlendirme farkı kaleminin sonraki dönemde usulüne uygun olarak kâr/zarar devredilmiş olmasından kaynaklanmaktadır.

E. KÜÇÜK

4.4. Varsayım B2'ye İlişkin Finansal Gösterim ve Analizler

Çalışmanın bu kısmında, Varsayım B1 çerçevesinde gerçekleşen finansal olaylara yönelik kayıtlar dikkate alınarak finansal gösterim, analiz ve değerlendirmelere yer verilmiştir²³.

2013 dönemine ilişkin kâr/zarar etki analizi Tablo 26 ile sunulmuştur.

Tablo 26. Kâr/Zarar Etki Analizi (Varsayım B2) (2013)

Mali Kâr/Zarar		Ticari Kâr/Zarar	
950 Matraha İlaveler (+)	200	Ticari Kâr/(Zarar) (V.Ö.)	0
Mali Kâr	200	691.00 Dön. Kârı Vergi Gid. Krş.	(40)
		691.10 Ert. Ver. Gelir Etk.	40
		691.20 Ert. Ver. Gider Etk.	0
		Ticari Kâr/(Zarar) (V.S.)	0

2013 dönemine ilişkin diğer kapsamlı kâr/zarar tablosu Tablo 27 yardımıyla sunulmuştur.

Tablo 27. Diğer Kapsamlı Kâr/Zarar Tablosu (Varsayım B2) (2013)

Kalemler:	Hesap Nu	Tutar
Finansal Varlık Değerleme Farkları	556	200
Özkaynakta Muhasebeleştirilen Gelir ve Giderlerin Ertelenmiş Vergi Etkisi	559	(40)
Diğer Kapsamlı Kâr (V.S.)		160

2013 dönemine ilişkin kapsamlı kâr/zarar tutarları Tablo 28 yardımıyla sunulmuştur.

Tablo 28. Kapsamlı Kâr/Zarar (Varsayım B2) (2013)

Kalemler:	Tutar
Kapsamlı Kâr (V.Ö.)	200
Kapsamlı Vergi Gideri	(40)
Kapsamlı Kâr (V.S.)	160

²³ Varsayım A2 için yapılan gösterim ve analizlere yönelik açıklamalar, büyük ölçüde Varsayım B2 için de geçerlidir.

2014 dönemine ilişkin kâr/zarar etki analizi Tablo 29 yardımıyla sunulmuştur.

Tablo 29. Kâr/Zarar Etki Analizi (Varsayım B2) (2014)

Mali Kâr/Zarar		Ticari Kâr/Zarar	
645 Menk. Kıy. Satış Kârları	50	645 Menk. Kıy. Satış Kârları	50
Mali Kâr	50	Ticari Kâr (V.Ö.)	50
		691.00 Dön. Kârı Vergi Gid. Krş.	(10)
		691.10 Ert. Ver. Gelir Etk.	0
		691.20 Ert. Ver. Gider Etk.	(0)
		Ticari Kâr (V.S.)	40

2014 dönemine ilişkin diğer kapsamlı kâr/zarar tablosu Tablo 30 yardımıyla sunulmuştur.

Tablo 30. Diğer Kapsamlı Kâr/Zarar Tablosu (Varsayım B2) (2014)

Kalemler:	Hesap Nu	Tutar
Yeniden Sınıflama Düzeltmesi	556	0
Özkaynakta Muhasebeleştirilen Gelir ve Giderlerin Ertelenmiş Vergi Etkisi	559	0
Diğer Kapsamlı Zarar (V.S.)		0

Varsayım A2 Tablo 14’de nedeni belirtildiği gibi, Varsayım B2 uygulamasında da, 2014 döneminde ters kayıt ile kapanan 556 ve 559 nolu hesap kalemlerine diğer kapsamlı kâr/zarar tablosunda yer verilmesi söz konusu değildir.

2014 dönemine ilişkin kapsamlı kâr/zarar tutarları Tablo 31 yardımıyla sunulmuştur.

Tablo 31. Kapsamlı Kâr/Zarar (Varsayım B2) (2014)

Kalemler:	Tutar
Kapsamlı Kâr (V.Ö.)	50
Kapsamlı Vergi Gideri	(10)
Kapsamlı Kâr (V.S.)	40

Kâr/Zarar etki analizi bağlamında 2013 ve 2014 dönemine ilişkin kalemler Tablo 32’de topluca değerlendirilmiştir.

E. KÜÇÜK

Tablo 32. Kâr/Zarar Etki Analizi (Varsayım B2) (2013-2014)

Mali Kâr/Zarar		Ticari Kâr/Zarar		
2013 Mali Kâr	200	Ticari Kâr (V.Ö.)		50
2014 Mali Kâr	50	2013→	0	
	250	2014→	50	
		Vergi Gider/Geliri		(10)
		2013→	0	
		2014→	(10)	
		Ticari Kâr (V.S.)		40
		2013→	0	
		2014→	40	

Kâr/Zarar etki analizi bağlamında Tablo 26 ve 29’da yer alan kalemler, 2013 ve 2014 dönemleri birleştirilerek Tablo 32’de topluca gösterim konusu yapılmıştır.

Kapsamlı Kâr/Zarar etki analizi bağlamında 2013 ve 2014 dönemine ilişkin kalemler Tablo 33’de topluca değerlendirilmiştir.

Tablo 33. Kapsamlı Kâr/Zarar (Varsayım B2) (2013-2014)

Kalemler:	Tutar
Kapsamlı Kâr (V.Ö.)	250
Kapsamlı Vergi Gideri	(50)
Kapsamlı Kâr (V.S.)	200

Kapsamlı kâr/zarara ilişkin Tablo 28 ve 31’de yer alan kalemler, 2013 ve 2014 dönemleri birleştirilerek Tablo 33’de topluca gösterim konusu yapılmıştır.

5. SONUÇ VE DEĞERLENDİRME

Bu çalışmada, “kâr/zararda yeniden sınıflandırılacaklar” ve “kâr/zararda yeniden sınıflandırılmayacaklar” grubu içerisinde raporlanan diğer kapsamlı kâr/zarar kalemlerine ilişkin olarak ertelenmiş vergi etkisi doğuran bazı ekonomik olayların vergi standardına uygun olarak kayıtlanması ve yapılan işlemlerin finansal gösterimi üzerinde durulmuştur. Çalışmanın finansal gösterim ve analiz boyutunda, yapılan kayıtların ticari ve mali kâr/zarar, diğer kapsamlı kâr/zarar ve kapsamlı kâr/zarar üzerindeki etkilerinin analiz ve değerlendirmesi söz konusudur. Bu bağlamda dört farklı varsayım çerçevesinde ele alınan uygulama örneği; vergi (TMS 12) ve finansal tabloların sunuluşu (TMS 1) standartları göz önüne alınarak çözümlenmiştir. Ayrıca geliştirilen uygulamanın MSUGT ve vergiyle uyumlama boyutlarının da dikkate alınmış olması önemlidir. Özellikle uygulama

varsayımlarına yönelik kayıtların finansal gösterim ve analizler yoluyla değerlendirilmiş olması; yapılan kayıtların doğruluğunun test edilmesi açısından olduğu kadar, diğer kapsamlı kâr/zarar tablosu gibi muhasebe uygulamasına yeni girmiş bir raporlama aracının daha iyi kavranabilmesi açısından da katkı sağlayıcı görülebilir.

Çalışma kapsamında yapılan değerlendirmeler şu şekilde özetlenebilir:

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, diğer kapsamlı kâr/zarar tablosunda yer alan bir kalemin ilgili dönemde alacak yönünde çalışması söz konusu tutarın pozitif değerle, borç yönündeki hareketi ise negatif değerle finansal raporlama konusu olmasını gerektirmektedir.

Bilançoda vergi ve muhasebe değerleri arasında geçici farklılık oluşturan finansal olayın diğer kapsamlı kâr/zararda izlenen bir kaleme ait olması halinde, bu kaleme ilişkin ertelenmiş vergi etkisini izlemek üzere bir özkaynak hesabının²⁴ kullanılması gerekir. Mevcut muhasebe standardı uygulamasında bu hesabın tek bir ana hesap olarak kullanılması daha uygun görünmektedir. Buna karşılık, bu ana hesabın birinci düzey alt hesaplarının; takip edilen vergi etkilerinin hangi özkaynak hesabına ait olduğunu gösterecek şekilde tasarlanmasının uygun olacağı söylenebilir.

Diğer kapsamlı kâr/zarar tablosu kalemlerinin ertelenmiş vergi etkisini izleyen özkaynak hesabının (559) karakteri; hesabın hangi tarafta (borç/alacak) bakiye verdiğinin tespiti sonucunda ortaya çıkabilmektedir. Örneğin bu hesaba ait bir alt hesabın borç bakiyesi; diğer kapsamlı kâr/zarar tablosu kalemine ilişkin vergi varlığı (alacağı) etkisinin, hesabın alacak bakiyesi ise; ilgili kaleme ilişkin vergi yükümlülüğü etkisinin mevcudiyetini göstermektedir. Borç bakiyesi veren hesap

²⁴ 559 Özkaynakta Muhasebeleştirilen Gelir/Giderlerin Ertelenmiş Vergi Ektisi.

E. KÜÇÜK

kalemi (559); bilançonun özkaynakları içerisinde negatif tutarla, alacak bakiyesi vermesi halinde ise; özkaynak içerisinde pozitif tutarla yer alacaktır.

Değerleme farkı (556) kalemini alacak yönünde çalıştıran tutar, diğer kapsamlı kâr/zarar tablosunda pozitif değerle yer almaktadır. Alacak çalışan bu kaleme (556) ilişkin ertelenmiş vergi etkisinin olması halinde, söz konusu kaleme ilişkin ertelenmiş vergi etkisinin ilgili hesabı (559) geçerli vergi oranı nispetinde borç çalıştırması söz konusudur. Bu durumda 559 nolu hesabı borç yönünde çalıştıran tutar, kapsamlı kâr/zarar tablosunda eksi değerle yer alacaktır.

Değerleme farkı (556) kalemini borç yönünde çalıştıran tutar, diğer kapsamlı kâr/zarar tablosunda negatif bir değerle yer almaktadır. Borç çalışan bu kaleme (556) ilişkin bir ertelenmiş vergi etkisinin olması halinde, söz konusu kaleme ilişkin ertelenmiş vergi etkisinin ilgili hesabı (559) geçerli vergi oranı nispetinde alacak çalıştırması söz konusudur. Bu durumda 559 nolu hesabı alacak yönünde çalıştıran tutar, kapsamlı kâr/zarar tablosunda pozitif değerle yer alacaktır.

Kâr/zararda yeniden sınıflandırılacaklar grubunda yer alan diğer kapsamlı kâr/zarar tablosu kalemlerinin sonraki dönemlerde kâr/zarara devredilmesi söz konusudur. Böyle bir durumda, ilgili tutarın (556 Değerleme Farkları gibi) diğer kapsamlı kâr/zarar tablosunda “yeniden sınıflama düzeltilmesi” olarak gözükmeye gerekir (Bkz. Varsayım A1 ve B1). Yeniden sınıflama düzeltilmesinin pozitif tutarlı olması ilgili hesabın alacak çalıştırılarak, negatif tutarlı olması ise borç çalıştırılarak kapatılmış olduğu anlamına gelmektedir.

Kâr/zararda yeniden sınıflandırılmayacaklar grubunda yer alan diğer kapsamlı kâr/zarar tablosu kalemlerinin sonraki dönemlerde kâr/zarara devredilmesi söz konusu değildir. Ancak söz konusu kalemlerin geçmiş yıl kârları gibi bir hesaba aktarılmasının tercih edilmesi halinde, söz konusu kaleme ilişkin ertelenmiş vergi etkisi tutarının da bu kalemlerle birlikte geçmiş yıl kârlarıyla ilişkilendirilmesi uygun olacaktır. Bu şekilde, değerlendirme farkları gibi bir kalemin, vergi sonrası net tutar üzerinden geçmiş yıl kârlarına aktarılması sağlanmış olmaktadır. Nitekim geçmiş

yıl kârları tutarının, vergi sonrası net tutarlar üzerinden işlem gördüğü hatırlanmalıdır.

Diğer kapsamlı kâr/zarar tablosu kalemlerinin geçmiş yıl kârlarına devredilebilmesi için ilgili kalemlerin diğer kapsamlı kâr/zarar tablosunda yer almasını gerektirecek koşulların ortadan kalkmış olması yeterlidir. Ertilenmiş vergi etkisi meydana getiren işlemler ile diğer kapsamlı kâr/zarar tablosu kalemlerinin geçmiş yıl kârlarına devredilmesi arasında bir bağlantı gözükmemektedir (bkz. Varsayım A2 ve B2).

KAYNAKÇA

KIESO, D. E., WEYGANDT J. J., WARFIELD T. D. (2008), *Intermediate Accounting*, John Wiley & Sons Inc., Jufferson City.

MACKENZIE, B., COETSEE, D., NJIKIZANA, T., CHAMBOKO, R., COLYVAS, B., HANEKOM, B. (2012), *Interpretation and Application of International Financial Reporting Standards*, John Wiley & Sons. Inc., Ontario.

ÖRTEN, R.; KAVAL H., KARAPINAR, A. (2014), *Türkiye Muhasebe Finansal Raporlama Standartları Uygulama ve Yorumları*, Gazi Kitabevi, Ankara.

ÖZERHAN, Y., YANIK S. (2012), *IFRS /IAS Uyumlu Türkiye Muhasebe Standartları ve Türkiye Finansal Raporlama Standartları*, TÜRMOB Yayınları, Ankara.

TFRS 9, “Finansal Araçlar” Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu, <http://www.kgk.gov.tr/>, (19.07.2014).

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 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).