



Yeni Muhasebe Düzeninde Mali Kâr Hesaplamaları

Baki Rıza BALCI¹

Özet

6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu öngördüğü ve 01 Ocak 2013 tarihinden itibaren uygulanacak olan Türkiye Finansal Raporlama Standartları (TFRS) çerçevesinde biçimlenen yeni muhasebe anlayış ve düzenimizde, geçmişte olduğu gibi mevcut vergi yasalarımızla uyumayan gelir ve gider unsurlarını içermektedir. TFRS, işletmelerin gerçek anlamda ekonomik, finansal yapısını ortaya çıkarmayı ve gerçekçi Ticari Kârı hesaplamayı amaçlarken, Mali Kârın nasıl hesaplanacağı TFRS ile vergi yasalarının nerelerde ayrıştığına bağlıdır.

Makale, TFRS ile vergi yasalarının hangi unsurlarda birbirinden uzaklaştığını ve Mali Kârı hesaplamak için nelerin Ticari Kâra eklenmesi ya da indirilmesi gerektiğini anlatmaktadır.

Anahtar Kelimeler: Mali Kâr, TFRS, Vergi Muhasebesi, Vergi

Jel Sınıflandırma Kodları: M41, M48

Taxable Income Calculations In New Accountancy Order

Abstract

As in the past, the new accountancy understanding and order, formulated by the framework of Turkish Financial Reporting Standarts(TFRS), imposed by 6102 numbered Turkish Code of Commerce and will be implemented as of 01 January 2013, will also contain some revenues and expenses that do not match with current tax laws. As TFRS aims to show the real economic, financial structure and realistic book income of the entities, how taxable income can be derived depends on the differentiation between TFRS and tax laws.

Article explains how TFRS and tax laws differ from each other and what should be add or deduct from the book income to find the taxable income.

Keywords: Taxable Income, TFRS, Tax Accounting, Tax

JEL Classification: M41, M48.

¹ Yrd.Doç.Dr., Yaşar Üniversitesi, Meslek Yüksekokulu, Bankacılık ve Sigortacılık Programı, Üniversite Cd. No:35 Bornova-35100 İzmir, baki.balci@yasar.edu.tr

1. Giriş

Mevcut muhasebe düzenimizin finansal tablolarda belirlediği kârın adı Ticari Kâr olmuştur. Bu kâra aynı zamanda dönem kârı da (muhasebe kârı) denilmektedir. Ödenecek vergiyi kâr üzerinde hesaplamak gerektiği düşünülürse, vergiyi Ticari Kâr üzerinden hesaplamak yanlış sonuçlara yol açacaktır. Mevcut vergi muhasebesinin yetersizliği nedeni ile uzun yıllar Gelir Tablolarında gözüken Ticari Kâr ile ödenecek vergi tutarı doğru orantılı olamamış, Gelir Tablosuna doğru Ticari Kâr tutarları yansıtılamamıştır. Bazen Ticari Zarar sözkonusu iken ödenecek vergi çıkabilmekte ya da Ticari Kâr düşük olmasına rağmen vergi tutarı kârdan yüksek olabilmektedir. Aslında bu durum Ticari Kâr kavramı dışında vergi amaçlı hesaplanan Mali Kâr kavramından kaynaklanmaktadır. Vergi, Ticari Kâr üzerinden değil Mali Kâr üzerinden hesaplanmaktadır.

Ülkemizde mevcut yasal düzenlemelere göre, Ticari Kârdan Mali Kâra geçişte yapılan düzeltmelerin finansal tablolarda gösterimine gereksinim duyulmamaktadır. Bu düzeltmeler daha çok vergi beyannameleri üzerinde yapılmakta, işletmelerde bu durumu nazım hesaplarda izlemektedir. Ancak TFRS'ye göre Ticari Kârın üzerinde düzeltme gerektiren işlemlerin kayıtlanması ve finansal tablolarda gösterilmesi gerekmektedir.

Türkiye Finansal Raporlama Standartları (TFRS) ile finansal tabloların hesaplayacağı Ticari Kâr aynı zamanda Mali Kâr anlamına gelecektir. Özellikle 12 nolu Gelir Vergileri Standardı, Ticari ve Mali Kâr tutarları arasında böyle bir yakınlasmayı sağlamak için kaleme alınmıştır. TMS 12 ile TFRS, içerdiği vergi muhasebesi sistemi ile evrensel muhasebe ilkelerini vergi uygulamaları ile bütünleştirmiştir. Bu haliyle TFRS, vergi muhasebesini içeren ve Mali Kârı muhasebe içerisinde hesaplayan bir sistemdir.

TFRS, TMS 12 ile her ne kadar vergi muhasebesini içeriyor olsada, vergi yasaları ile günümüzde ve gelecekte de örtüşmeyeceği birçok nokta olacaktır. Bu nedenle muhasebeciler Mali Kâr hesabını etkileyen unsurları yalnızca dönem sonunda yapacakları bir takım bilanço dışı hesaplamalarda değil, dönem içinde karşılaştıkları gelir ve gider nitelikli olaylarda aramaları, belirledikleri farkları TFRS'nin onayladığı uygulamalar çerçevesinde muhasebeleştirip, beyannamelerini doldurmaları gerekecektir.

1 Ocak 2013 tarihinden itibaren Ülkemiz işletmeleri yeni bir muhasebe düzenine kavuşacaktır. İşletmelerin buna uyum gösterebilmeleri için iki yıla yakın bir süre tanınmıştır. İki yıla yaklaşan uyum süreci 13 Ocak 2011 tarihinde

kabul edilen yeni Türk Ticaret Kanunu ile başlamakta ve sistemin yürürlüğe geçeceği tarih 1 Ocak 2013'te sonlanmaktadır. Bu süre içerisinde işletmelerden beklenen TFRS'yi araştırmaları ve ona uygun altyapıları biran önce oluşturmalarıdır. TFRS araştırmaları çerçevesinde araştırılması gereken en önemli konulardan biri de TFRS'nin hangi konularda vergi yasaları ile örtüştüğü ya da ayrıştığına ilişkindir. Bir diğer ifadeyle işletmelerde gerçekleştirilen mali nitelikteki işlemlerin TFRS ve vergi yasaları açısından nasıl ele alındığı bilirse Mali Kâr hesabı o kadar sağlıklı olacak ve doğru vergi tutarına ulaşılacaktır. Böylelikle işletmelerin cezalı olarak yüksek vergi tutarları ve ilave vergi cezası ödemelerinin önüne geçilecektir.

Araştırma konusu TFRS ve VUK arasında farklılık yaratan başlıca gelir ve gider unsurlarıyla sınırlandırılmıştır.

Bir sonraki bölümde, yeni muhasebe düzeninin oluşmasına neden olan TFRS sistemine değinilecektir.

1. Türkiye Finansal Raporlama Standartları (TFRS)

Dünya'da 1973 yılından beri gerçekleştirilen küresel muhasebe standartları arayışı Ülkemizde 1994 yılında yankı bulmuş ve Türkiye Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Odaları Birliği (TÜRMOB) desteği ile Türkiye Muhasebe ve Denetim Standartları Kurulu (TMUDESK) oluşturulmuştur (Karakaya, 2010 :87).

TMUDESK, Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu tarafından yayınlanan 33 adet Uluslararası Muhasebe Standartının bire bir çevirisini yaparak Türkiye Muhasebe Standartları (TMS) adıyla 15.11.2003 tarihli SPK tebliği ile 01.01.2005 tarihinden itibaren SPK'ya bağlı ortaklıklarda yürürlüğe girmesini sağlamıştır.

TMUDESK yerine 2004 yılında Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu (TMSK) kurulmuş ([http1](#)) ve Kavramsal Çerçeve, bunun yanında KOBİ TFRS dahil olmak üzere 42 adet Uluslararası Finansal Raporlama Standardı (UFRS) ve 24 yorumun bire bir çevirilerini tamamlamıştır (TMSK,2010:önsöz).

2 Kasım 2011 tarihli 660 sayılı Kanun Hükmünde Kararname ile TMSK'nın görevleri Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumuna devredilmiştir ([http2](#)).

Bugüne kadar TMSK'nın yayınlamış olduğu standartlar aşağıdaki gibidir ([http3](#)):

- Finansal Raporlamaya İlişkin Kavramsal Çerçeve
- TFRS 1 Türkiye Finansal Raporlama Standartlarının İlk Uygulaması
- TFRS 2 Hisse Bazlı Ödemeler
- TFRS 3 İşletme Birleşmeleri
- TFRS 4 Sigorta Sözleşmeleri
- TFRS 5 Satış Amaçlı Elde Tutulan Duran Varlıklar ve Durdurulan Faaliyetler
- TFRS 6 Maden Kaynaklarının Araştırılması ve Değerlendirilmesi
- TFRS 7 Finansal Araçlar: Açıklamalar
- TFRS 8 Faaliyet Bölümleri
- TFRS 9 Finansal Araçlar
- TFRS 10 Konsolide Finansal Tablolar
- TFRS 11 Müşterek Anlaşmalar
- TFRS 12 Diğer İşletmelerdeki Paylara İlişkin Açıklamalar
- TMS 1 Finansal Tabloların Sunuluşu
- TMS 2 Stoklar
- TMS 7 Nakit Akış Tablosu
- TMS 8 Muhasebe Politikaları, Muhasebe Tahminlerinde Değişiklikler ve Hatalar
- TMS 10 Raporlama Döneminden (Bilanço Tarihinden) Sonraki Olaylar
- TMS 11 İnşaat Sözleşmeleri
- TMS 12 Gelir Vergileri
- TMS 16 Maddi Duran Varlıklar
- TMS 17 Kiralama İşlemleri
- TMS 18 Hasılat
- TMS 19 Çalışanlara Sağlanan Faydalar
- TMS 20 Devlet Teşviklerinin Muhasebeleştirilmesi ve Devlet Yardımlarının Açıklanması

- TMS 21 Kur Değişiminin Etkileri
- TMS 23 Borçlanma Maliyetleri
- TMS 24 İlişkili Taraf Açıklamaları
- TMS 26 Emeklilik Fayda Planlarında Muhasebeleştirme ve Raporlama
- TMS 27 Bireysel Finansal Tablolar
- TMS 28 İştiraklerdeki ve İş Ortaklıklarındaki Yatırımlar
- TMS 29 Yüksek Enflasyonlu Ekonomilerde Finansal Raporlama
- TMS 31 İş Ortaklıklarındaki Paylar
- TMS 32 Finansal Araçlar: Sunum
- TMS 33 Hisse Başına Kazanç
- TMS 34 Ara Dönem Finansal Raporlama
- TMS 36 Varlıklarda Değer Düşüklüğü
- TMS 37 Karşılıklar, Koşullu Borçlar ve Koşullu Varlıklar
- TMS 38 Maddi Olmayan Duran Varlıklar
- TMS 39 Finansal Araçlar: Muhasebeleştirme ve Ölçme
- TMS 40 Yatırım Amaçlı Gayrimenkuller
- TMS 41 Tarımsal Faaliyetler

TFRS öncesi Mali Kârın nasıl hesap edildiği ise sonraki bölümün konusudur.

2. Mevcut Mali Kâr Hesabı

Ticari kârın unsurları olan gelir ve giderlerin tahakkuku ve döneme yansıtılması muhasebe standart ve politikalarında belirlenen esaslara ; Mali kârın hesaplanmasında ise vergi yasalarında yer alan esaslara dayanılır (Civan, 2008: 2). Ticari Kâr ile vergi yasalarına göre hesaplanan Mali Kâr arasında, vergi muafiyet ve istisnalar ile Kanunen Kabul Edilmeyen Giderler (KKEG) gibi nedenlerden dolayı farklar meydana gelmektedir.

Zaman içerisinde vergi yasalarının güncelleştirilmesi kapsamında Ticari Kâr ile Mali Kâr arasında fark doğuran eklemeler ve indirimler değişmektedir.

Mali kârı belirlemek için yapılan bu düzeltmeler, vergi beyannamelerinde muhasebe dışı gerçekleştirilmekte ve gerekli açıklamalar beyannameye ayrıca eklenmektedir. Aşağıda Kurumlar Vergisi Yasasında belirtilen ekleme ve indirimler başlıklar halinde belirtilmiştir (Akgüç, 2011 :292).

Ticari Kârdan İndirimler:

- İştirak Kazançları İstisnası
- Kurucu Senetleri İle İntifa Senetlerinden Elde Edilen Kâr Payları
- Yurtdışı Kazançların İstisnası
- Portföy Kazançları İstisnası
- Hisse Senetleri İhraç Primleri İstisnası
- Eğitim ve Öğretim İşletmelerinden Elde Edilen Kazançlar
- İştirak Hisseleri ile Taşınmazların Satışından Doğan Kazançlar
- Serbest Bölge Faaliyetlerinden Elde Edilen Kazançlar
- Geçici İstisnalar
- Zarar İndirimi
- Diğer İndirimler

Ticari Kâra Eklemeler:

- a) Kanunen Kabul Edilmeyen Giderler (KKEG)
- Hazırlık Dönemi Faizleri ve Özkaynağa Yürütülen Faizler
 - Örtülü Sermaye Üzerinden Ödenen veya Hesaplanan Faizler, Kur Farkları, Benzer Giderler
 - Transfer Fiyatlandırma Yoluyla Örtülü Dağıtılan Kazançlar
 - Vergi, Para Cezaları, Gecikme Zamları ve Faizler
 - Vergi Usul Kanunu Hükümlerine Göre Ödenen Gecikme Faizleri
 - Yasal Sınırı Aşan Bağış ve Yardımlar
 - Yönetim Kurulu Başkan ve Üyelerine Verilen Kâr Payları
 - Menkul Kıymetlerin İtibari Değerlerinin Altında Satışından Doğan Zararlar

- Yurtdışından Yayın Yapan Radyo ve Televizyon Kuruluşlarına Verilen Reklamlar
 - Alkol ve Alkollü İçkiler ve Tütün Mamullerine Ait İlan ve Reklam Giderlerinin Yarısı
 - Esas Faaliyetle İlgili Olmayan Deniz ve Hava Taşıtlarının Amortismanı ve Giderleri
 - Suçlardan Doğan Maddi ve Manevi Tazminat Giderleri
 - Maddi ve Manevi Zararlardan Dolayı Ödenen Tazminatlar
 - Amortismanların ve Karşılıkların Yasal Hadleri Aşan Bölümü
 - Farklı Değerleme Ölçüleri Kullanılması Sonucu Noksan Hesaplanan Kâr
 - Ayrılan Kıdem Tazminatı Karşılığı
 - Motorlu Taşıtlar Vergisi, Ceza ve Zamları
 - Özel İletişim Vergisi
 - Sosyal Güvenlik Kurumuna Ödenmeyen Primler
 - Vergi Yasaları Açısından Gider Kabul Edilmeyen Diğer Ödemeler, İndirimler
- b) Diğer Eklemeler
- Kullanılmamış Yenileme Fonu
 - Özel Karşılığın Zararların Kapatılmasında Kullanılmayan Bölümü
 - Sermaye Artışı Dışında Başka Bir Hesaba Aktarılan ya da İşletmeden Çekilen Enflasyon Farkı Hesabı
 - İstisna Edilen İştirak Hissesi ve Taşınmaz Satış Kazancının İşletmeden Çekilmesi

Yukarıda belirtilen indirim tutarları Ticari Kârdan çıkartılarak, ilave edilecek tutarlar ise Ticari Kâra eklenerek verginin hesaplanacağı Mali Kâr tutarı bulunur.

Muhasebe teori ve uygulamasından konuya ilişkin verilebilecek başlıca örnekler aşağıdaki gibidir :

- 197 Sayım ve Tesellüm Noksanları Hesabındaki tutara ilişkin nedeninin bulunamaması :

Nedeni bulunamayan sayım ve tesellüm noksanları 689 Diğer Olağandışı Gider ve Zararlar hesabına aktarılarak kapatılacaktır. Bu durumda sözkonusu tutar KKEG kabul edilerek dönem sonunda gerçekleştirilen Mali Kâr hesaplamalarında Ticari Kâra eklenecektir (Tuna, 2010 :9).

- Alınan İleri Tarihli Çeklerin Reeskonta Tabi Tutulması :

Değerleme gününde 101 Alınan Çekler Hesabındaki ileri tarihli çek tutarları, 121 ya da 221 nolu Alacak Senetleri Hesaplarına nakledilerek reeskonta tabi tutulabilirler (SPK'ya bağlı olmayan ortaklıklar için isteğe bağlı bir uygulamadır). Sözkonusu çekler reeskonta tabi tutulduklarında ortaya çıkan reeskont gideri KKEG olduğu için dönem sonunda Mali Kâr hesabında Ticari Kâra eklenecektir (Altuncu ve Kütük, 2006 :19).

- Kısa Süreli Yatırım Amacıyla Satın Alınan Hisse Senetlerinin Değer Düşüklükleri İçin Karşılık Ayrılması :

Değerleme gününde 110 Hisse Senetleri Hesabındaki tutarların, borsada oluşan değerler çerçevesince değer düşüklüğüne uğraması durumunda ayrılan karşılık tutarları KKEG'dir ve Mali Kâr hesabında Ticari Kâra eklenmelidir (Şimşek ve Özkök, 2005 :103)

Yukarıda anlatılan Mali Kâr hesabı TFRS ile birlikte yeni muhasebe düzeninde farklı ele alınmaktadır. Ülkelerin büyük çoğunluğunda vergi yasalarının bulunması nedeni ile UFRS sistemi, muhasebe standartları ile vergi yasalarının örtüşemeyeceği birçok unsurun olabileceğini gözönünde bulundurarak, farklılık yaratan tutarları muhasebe sistemine dahil edecek, Ticari Kâr tutarını Mali Kâr ile eşitleyen TMS 12 Gelir Vergileri standardını oluşturmuştur. Bu standart sayesinde Ticari Kâr-Mali Kâr arasında fark yaratan unsurlar dikkate alınarak, sözkonusu tutarların vergi tutarındaki payları oranında yıl içerisinde ve sonunda « Ertelenmiş Vergi Varlıkları » ve « Ertelenmiş Vergi Yükümlülükleri » adlı uzun vadeli hesaplara aktarılmakta ve yıl sonunda elde edilen Ticari Kâr ile hesaplanan vergi tutarı arasında finansal tablo kullanıcılarının yadırgamayacağı orantıyı sağlamaktadır.

Bu nedenle TFRS sisteminin Ticari Kâr – Mali Kâr ayrımını ele aldığı, sözkonusu farkları sisteme dahil etmeyi sağlayan TMS 12 Gelir Vergileri standardı bir sonraki bölümde ele alınmıştır. Bölüm sözkonusu standardı başlıca yönleri ile inceleyecektir.

3. TMS 12 Gelir Vergileri Standardı

Standart her ne kadar «gelir vergileri» başlığını taşıyorsa da, gelir vergilerinden kasıt kurumlar vergisidir (Dinç, 2007 :28). Bu yönüyle standart, ortaklıkların dönem kârı vergi ve yasal yükümlülüklerine ilişkin karşılık giderleri, ertelenen vergi varlık ve yükümlülüklerinin hesaplanması ve muhasebeleştirilmesine ilişkindir. Amaç işletmenin faaliyet sonuçlarının doğru bir biçimde raporlanmasıdır. Standart çerçevesinde hesaplanan toplam vergi yükü, Mali Kâr üzerinden hesaplanan cari dönem vergisi ile diğer dönemlere devredilen veya diğer dönemlerden devralınan zamanlama farklarının vergi etkilerini de kapsamaktadır. Ertelenen vergi etkisi dikkate alınarak hesaplanan vergi gideri düşüldükten sonraki Ticari Kârın gösterilmesi daha gerçekçi bir raporlama sağlamaktadır. Böylelikle TFRS, vergi hesaplamasında Ticari Kârı esas almayı sağlayacak politikalar oluşturarak önlem almıştır.

Ticari kârın hesaplanmasında gelecekte vergi yükü olmayacak gelirler ile gelecekte indirimli sözkonusu olmayan giderler gibi sürekli farklılıklar göz önüne alınmaz. Cari dönemde vergiye tabi olmamakla beraber gelecek dönem veya dönemlerde vergiye tabi olabilecek gelirlerle, cari dönemde indirimli kabul edilmeyen ancak gelecek dönem veya dönemlerde indirilecek giderleri geçici farklılıklar olarak belirlenir. Bu durumda gelecekte vergilenebilecek olan gelirler için ertelenmiş vergi yükümlülükleri, gelecekte indirilebilecek giderler için ertelenmiş vergi varlıkları kayıt altına alınarak, bilançolarda gösterilecektir (Civan, 2008 :6).

Geçici farklılıklar varlık ve borçlardan da kaynaklanabilir. Varlıklara ait farklılıklar varlıkların defter değeri ile vergi değeri arasındaki farktan kaynaklanmaktadır. Varlığın defter değeri vergi değerinden büyükse, aradaki fark ertelenmiş vergi yükümlülüğüne ; tam tersi bir durum var ise ertelenmiş vergi varlığına işaret eder. Borçların defter değeri vergi değerinden küçük ise ertelenmiş vergi yükümlülüğü, tam tersi bir durum sözkonusu olduğunda ise ertelenmiş vergi varlığı anlamına gelmektedir (Göğüş, 2010 :20 ; Özkan, 2009 :99-106).

İleriki bölümlerde ise TFRS ve vergi yasaları arasında farklılık yaratan başlıca gelir ve gider unsurlarının hangi durumlarda Ticari Kâr'a ekleneceği ya da indirileceği ele alınacaktır. Eklenecek ya da indirilecek unsurların muhasebeleştirilmesi ise diğer bir çalışmanın konusu olacağından geri kalan bölümlerde değinilmeyecektir. Ayrıca çeşitli kısıtlardan dolayı Ticari ve Mali Kâr arasında farklılık yaratan tüm unsurlar yerine başlıcaları ele alınmıştır.

4. Dönen Varlıklar

4.1 Hazır Değerler

- Yabancı Para Kasası :

Vergi Usul Kanunu'nun (VUK) 280 inci maddesi uyarınca yabancı paralar borsa rayici ile, borsa rayicinin gerçekçi olmaması durumunda alış bedelleri ile değerlendirilir. Yabancı paranın borsa rayici olmaması durumunda da kur, Maliye Bakanlığının dönem sonunda yayınlayacağı değerdir (http4).

Yabancı Para Kasasında bulunan efektiflerin değerlendirilmesinde VUK'un Bakanlığın yayınlayacağı kurları esas alması, diğer yandan TMS 21'e göre piyasa kurunun geçerli olması nedeni ile efektif tutarının her iki kurla çarpılmasından ortaya çıkan kambiyo kâr/zarar tutarları arası fark Ticari Kâra ilave edilmekte ya da indirilmektedir (Akbulut vd., 2011 : 64).

- Alınan Çek Hesabı

Alınan ileri tarihli çeklerin reeskont işlemine tabi tutulmasını düzenleyen bir mevzuat yayınlanmamıştır. Bu nedenle VUK'un 281. Maddesi gereğince kayıtlı değeri üzerinden değerlendirilir.

TFRS 9 uyarınca ise « itfa edilmiş maliyet bedeline »ne göre değerlendirilir. Bu çerçevede hesaplanacak faiz giderleri KKEG kabul edileceğinden Ticari Kâra ilave edilecektir.

- Banka Hesapları

* Vadeli TL Hesabı :

VUK'un 281 inci maddesi gereği banka mevduat hesapları kayıtlı değeri değerlendirilip, işlemiş faizi hesap edilir (http4). Söz konusu faiz işlemiş süreyle orantılı olarak hesaplanmaktadır.

Halbuki TFRS 9'a göre vadeli banka mevduatı « itfa edilmiş maliyet bedeli » yöntemine göre değerlemeye tabi tutulması ve faizlerin etkin faiz oranı çerçevesinde hesaplanması gerekmektedir.

Bu nedenle VUK'a göre hesaplanan faiz tutarı ile TFRS'ye göre hesaplanan faiz tutarında farklılaşma yaşanacağından iki farklı faiz tutarı arasındaki fark Ticari Kâra eklenecek ya da indirilecektir.

- Vadeli Döviz Tevdiat Hesabı (DTH):

VUK'un 280 ve 281 inci maddeleri ve 404 sayılı VUK Genel Tebliği gereğince vadeli döviz tevdiat hesabının döviz tutarları Maliye Bakanlığının ilan ettiği kur ile çarpılmasının yanı sıra işlemiş faizde basit faiz formülüne göre hesaplanmalıdır.

Gerek TMS 21'e göre piyasa kurunun kullanılması, gerekse DTH'nin banka mevduat hesabı olması nedeni ile TFRS 9'da belirtildiği gibi « itfa edilmiş maliyet bedeli » yöntemi çerçevesinde faizlerinin etkin faiz oranına göre hesaplanması gibi nedenlerden dolayı VUK ve TFRS faiz tutarları farklılaşmaktadır. Bulunan faiz farkı Ticari Kâra eklenecek ya da indirilecektir.

4.2 Menkul Kıymetler

- Hisse Senetleri Hesabı

VUK'un 279. Maddesi gereğince Hisse Senetleri alış bedeli ile değerlendirilmektedir.

TFRS 9'a göre ise gerçeğe uygun değer kullanılacaktır. Bu çerçevede gerçeğe uygun değer hisse senedinin borsa değeridir. Dönem sonlarında borsada değer düşüşü yaşayan bir hisse senedi için TFRS 9 çerçevesince karşılık ayrılırsa VUK açısından ayrılan karşılık KKEG. Bu nedenle sözkonusu tutar Ticari Kâra eklenmelidir.

- Özel ya da Kamu Kesimi Tahvil, Senet ve Bono Hesapları

Değerleme günü VUK'un 279. Maddesi gereğince özel ya da kamu kesimi tahvil, senet ve bonolarının faiz gelirleri tahakkuk ettirilerek tutarları hesaplanacaktır.

Halbuki TFRS 9'a göre tahvil, senet ve bonolar « itfa edilmiş maliyet bedeli » yöntemine göre değerlemeye tabi tutulması ve faizlerin etkin faiz oranı çerçevesinde hesaplanması gerekmektedir.

Bu nedenle VUK'a göre hesaplanan faiz tutarı ile TFRS 9'a göre hesaplanan faiz tutarında farklılaşma yaşanacağından iki farklı faiz tutarı arasındaki fark Ticari Kâra eklenecek ya da indirilecektir.

4.3 Ticari Alacaklar

- Alıcılar Hesabı

VUK'un 281. Maddesi gereğince kayıtlı değeri ile değerlendirilen hesap tutarları, TFRS 9 çerçevesince « itfa edilmiş maliyet bedeli »nden

değerlenmektedir. Bu nedenle oluşan faiz giderleri VUK'tan dolayı KKEG niteliğindedir ve Ticari Kâra ilave edilmelidir.

- Alacak Senetleri Hesabı

VUK'un 281. Maddesi gereğince senetli alacaklar peşin (tasarruf) değerine indirgenebilirler. Bu durumda hesaplanacak reeskont oranı senet üzerinde yazılı değilse TCMB iskonto oranıdır. Senetli alacaklar, TFRS 9 uyarınca itfa edilmiş maliyet bedelinden değerlendirilmekte. TFRS gereğince piyasa faiz oranı etkin faiz oranı olarak kullanılacağından hesaplanacak faiz giderleri arasında doğal olarak fark oluşacaktır. Oluşan bu fark Ticari Kâra ya ilave edilecek ya da indirilecektir.

- Şüpheli Ticari Alacaklar Hesabı

VUK'un 323.maddesi gereğince, ticari ya da zirai kazançla ve bunların elde edilmesi ya da idamesiyle ilgili olmak koşulu ile ; dava veya icra safhasındaki alacaklarla, (hukuken) istenmiş olmasına rağmen borçlu tarafından ödenmemiş olan dava ve icra takibine değmeyecek alacaklar, şüpheli hale gelmiş sayılırlar. Şüpheli hale gelmiş alacaklar için karşılık ayrılabilir.

TFRS 9'a göre şüpheli alacakların değerlendirme ölçüsü gerçeğe uygun değerdir (Akbulut vd., 2011 : 72). Bu nedenle VUK'un konuyu sınırlayıcı, TFRS'nin daha geniş tuttuğu belirtilebilir (Esen, 2009 :140). Bu çerçevede VUK'un 323. Maddesindeki koşulları sağlamadığı halde TFRS'ye göre gider yazılabilecek tutarlar Ticari Kâra ilave edilmelidir.

- Değersiz Alacaklar

VUK'un 322.maddesi gereğince bir alacağın değersiz sayılabilmesi için ; tahsilinin artık mümkün olmadığına dair ya bir mahkeme kararı ya da ikna edici bir belge gereklidir. Değersiz alacaklar bu tarih itibariyle zarar yazılıp bilanço dışı bırakılırlar.

TMS 39'a bilanço dışı bırakma koşulları açıklanmıştır. Bu çerçevede standart konuyu VUK gibi sınırlamaktadır. Bu çerçevede VUK'un 322. Maddesindeki koşulları sağlamadığı halde TFRS'ye göre zarar yazılabilecek tutarları Ticari Kâra ilave edilmelidir.

4.4 Stoklar

- Maliyete Katılmayan Sabit GÜG Tutarları

VUK'a göre stoklar 274. Maddesinin ifadesiyle « maliyet bedeli » ile değeri belirlenir. Maliyet bedelinin neyi kapsadığı ise 262. Maddesinde sayılmaktadır. Bu çerçevede stoklar « Tam Maliyet Yöntemine » göre direkt ilk madde malzeme, direkt işçilik ve genel üretim giderlerinin (GÜG) değişken ve sabit kısımlarının tamamını içermektedir. Ayrıca bir malın işletme aktifine alınmaya kadar ödenen giderlerinin tamamı ilgili malın maliyet bedeline dahil edilmesi gerekmektedir.

TMS 2 ise « Normal Maliyet Yöntemi » ile mamul maliyetini belirlemektedir. Bu yöntem mamul maliyetine ilk madde malzeme, direkt işçilik, Genel Üretim Giderlerinin değişken kısmı haricinde Genel Üretim Giderlerinin sabit tutarlarını beklenen kapasite ile orantılı olarak katmaktadır. Mamul maliyetine katmadığı sabit GÜG tutarlarını dönem giderlerine kaydetmektedir.

Bu durumda TFRS tarafından dönem gideri kabul edilen tutarlar, VUK açısından aktifleştirilmesi gerektiğinden, sözkonusu farklar Ticari Kâra ilave edilmelidir (Örten, Kaval ve Karapınar, 2010 :28).

- Vadeli Fiyattan Satılınan Stoklar

VUK'un 274. Maddesine göre malların faturasına dahil edilen vade farklarının stok maliyetine dahil edilebileceği belirtilmiştir.

TMS 2 ise vadeli fiyattan satılınan stokların peşin fiyatıyla kayda alınabileceğini ifade etmiştir. Bu nedenle vade farkı faiz gideri olarak sonuç hesaplarına aktarılır. Bu durumda gider yazılan tutarlar VUK'a göre gider yazılamayacağından Ticari Kâra ilave edilmelidirler.

- Borçlanılarak Satılınan Stoklar

VUK'un 238 sayılı Genel Tebliği gereğince işletmelerin finansman giderlerinden dönem sonu stoklarına pay vermelerinin zorunlu bulunmadığı, fakat kur farklarının maliyete dahil edilmesinin zorunlu olduğu belirtilmiştir.

TMS 23'e göre borçlanma maliyetleri maliyete dahil edilmemektedir (Çonkar, Gökçe ve Tellioglu, 2007 :75).

Bu durumda TMS 23 uyarınca işletme borçlanma maliyetlerinin tamamını giderleştirirken, VUK'a göre faiz giderlerini maliyete dahil etmese bile borçlanma maliyetinin bir unsuru olan olumsuz kur farklarını maliyete eklemesi gerektiği için sözkonusu tutarları Ticari Kâra ilave etmelidir.

- Stoklarda Değer Düşüklüğü

VUK'un 274. Maddesi gereğince malların maliyet bedelleri dikkate alındığında değerlendirme gününde satış bedelleri yüzde 10 ve daha fazla oranda düşüklük gösterirse, maliyet bedeli yerine kanunun 267. Maddesinde sayılan ikinci yöntem hariç olmak üzere emsal bedeli ölçüsünü uygulayabilir denilmektedir.

TMS 2 ise değerlendirme gününde stokların maliyet bedeli ile net gerçekleşebilir değerinden düşük olanı ile değerlemesinden yanadır (Türker, 2010 :114).

Bu çerçevede stok değer düşüklüğü tutarı TMS 2'ye göre farklı, VUK'un kriterlerine göre farklı oluşabilir. Bu çerçevede bu iki farklı değer düşüklüğü tutarı arasındaki fark Ticari Kâra eklenecek ya da indirilecektir.

- Canlı Varlık Stoğu

VUK 277. Maddesi ile zirai işletmeye dahil canlı varlıkların maliyet bedeli ile değerlemeye tabi tutulacağını belirtmiştir.

TMS 41'e göre ise canlı varlıklar « net gerçeğe uygun değeri » ile değerlendirilmektedir.

Bu durumda TMS 41'e uygun hazırlanmış mali tablolarda yer alan canlı varlıkların net gerçeğe uygun değeri ile VUK'a göre belirlenen maliyet bedeli arasındaki oluşan değer artışı ya da azalışlar Ticari Kârdan indirilecek ya da ekleneceklerdir.

4.5 Satış Amaçlı Duran Varlık Hesabı

Duran varlıklar içerisinde bulunan satış amaçlı olanlar TFRS 5'e göre Duran varlıklarda değil Dönen Varlıklar arasında gösterilmek zorundadır.

VUK'un 269. Maddesi gereğince duran varlıklar maliyet bedelleri ile değerlendirilir. TFRS 5'e göre ise satış amaçlı elde tutulan duran varlıklar olarak sınıflandırılan varlıklar; defter değerleri ile « satış için katlanılacak maliyetler düşülmüş gerçeğe uygun değerlerinden » düşük olanı ile ölçülmektedir. Ayrıca sözkonusu varlıklar üzerinden amortisman ayırma işlemi durdurulmaktadır. Bu çerçevede VUK ve TFRS 5 arasında varlığın ilk muhasebeleştirilmesi anında bile bir fark ortaya çıkması, varlığın elden çıkarılması halinde elde edilen kâr ya da zarar tutarları arasındaki farkın Ticari Kâra eklenmesi ya da indirilmesine yol açmaktadır. Diğer yandan TFRS 5'e göre bu tür varlıklara amortisman ayrılmaması nedeni ile VUK'a göre hesaplanacak amortisman tutarları Ticari Kârdan indirilebilecektir.

VUK'ta duran varlıkların değer düşüklüğü konusuna değinilmemiştir. Onun yerine 317. Maddede belirtilen Fevkalde Amortisman'a ilişkin bilgi verilmiştir. TFRS 5 kapsamında varlığın defter değerinin, satış maliyetinin gerçeğe uygun değerden düşülerek elde edilecek yeni değerine kadar azaltılması durumunda sözkonusu olan değer düşüklüğü, VUK'un 317. Maddesindeki koşullarla örtüşmez ise Ticari Kâra ilave edilmesi gerekmektedir.

5. Duran Varlıklar

5.1 Maddi Duran Varlıklar

VUK'un 269. Maddesi gereği duran varlıklar maliyet bedeli ile değerlenir.

TMS 16'ya göre ise iki model sözkonusudur. İşletmeler bu iki modelden birini seçmek konusunda serbest bırakılmışlardır : 1. Maliyet Modeli 2. Gerçeğe Uygun Değer Modeli.

VUK'un maliyet bedeline, varlıklar ilgili tüm harcamalar girerken, TMS 16 ve 23'e göre TMS 16'da tanımlanan « Özellikli Varlık » dışındaki varlıklarda, vade farkları ve borçlanma maliyetleri varlığın maliyetine dahil edilmemektedir (Çonkar, Gökçe ve Telliöğlu, 2007 :75). Bu nedenle TFRS'ye göre gider yazılan tutarlar Ticari Kâra ilave edilmelidir.

Yukarıdaki bilgiler ışığında bir duran varlık satılsa ya da bilanço dışı bırakılsa VUK'a ve TFRS'ye göre farklı defter değerlerine sahip olduğu için elde edilecek kâr ya da zarar tutarları farklı olacaktır. Bu nedenle bu tutarlar arasındaki farklar Ticari Kâra eklenecek ya da indirilecektir.

İşletmelerin VUK'da Madde 270 ve 272'de belirtilen aktifleştirilmesi isteğe bağlı giderler ile TMS 16 hükümleri çerçevesinde aktifleştirilmesi isteğe bağlı giderler arasında uyumsuzluk var ise sözkonusu tutar Ticari Kâra eklenir ya da indirilebilir.

Maddi duran varlıkların takası sonucunda, takas edilecek varlıkların değeri TMS 16'ya göre gerçeğe uygun değer, VUK'a göre emsal bedel temel alınır. Bu iki değer arasındaki fark Ticari Kâra eklenir ya da çıkarılır.

TMS 16, duran varlığın normal faaliyetine devam edebilmesi için yapılacak düzenli arıza kontrollerinin aktifleştirilmesini öngörürken, VUK'un 272. Maddesi bunu öngörmemiştir. Bu nedenle yapılan harcamaların dönem gideri olarak dikkate alınıp Ticari Kârdan çıkartılması gerekir.

TMS 16 ve VUK'un özellikle 315-320. Maddelerinde sözü edilen amortismanlara ilişkin hükümler karşılaştırıldığında her iki sisteme göre

hesaplanacak amortisman tutarları, yöntemsel farklılıklar nedeniyle aynı olmayacaktır. Bu nedenle belirlenecek amortisman tutarları arasındaki farklar Ticari Kâra eklenecek ya da indirilecektir (Pamukçu, 2010 :80).

Diğer yandan VUK'un 313. Maddesinde yazılı amortisman sınırı nedeniyle gider yazılabilecek maddi duran varlıklar, TMS 16'ya göre amortisman tabi tutulacağından TMS 16 ve VUK'a göre hesaplanacak amortisman tutarları arasındaki farklar Ticari Kârdan indirilir.

VUK gereğince bina maliyetine arsa bedelinin de dahil edilerek amortisman ayrılması TMS 16 tarafından kabul edilmemektedir. Bu nedenle standardın az ayırdığı amortisman tutarları Ticari Kârdan indirilebilecektir (Akbulut vd., 2011 : 160).

VUK'ta duran varlıkların değer düşüklüğü konusuna değinilmemiştir. Onun yerine 317. Maddede belirtilen Fevkaile Amortisman'a ilişkin bilgi verilmiştir. TMS 36 hükümleri çerçevesince « geri kazanılabilir tutar » ile defter değeri karşılaştırılarak varlıktaki değer düşüklüğü belirlendiğinden doğal olarak VUK'a göre belirlenen maliyet bedeli ya da fevkailede amortisman ayırmak yoluyla gerçekleştirilen değer düşüklükleri ile TMS 36'ya göre belirlenen değer düşüklükleri arasında fark olacak ve sözkonusu fark Ticari Kâra eklenecek ya da çıkarılacaktır (Akgün, 2009 :14-18).

VUK'un 328. Maddesi gereğince Maddi duran varlıkların satışında yenileme fonu uygulaması gerçekleştirilmişse, sözkonusu satış kârı sonuç hesaplarına aktarılmamıştır. TMS 16'ya göre bu tür bir uygulama olamayacağından tutar Ticari Kârdan indirmelidir. Eğer işletme yenileme fonu uygulamasından vazgeçerse, tutar yeniden Ticari Kâra eklenmelidir.

5.2 Maddi Olmayan Duran Varlıklar

VUK'un 269. Maddesi gereği duran varlıklar maliyet bedeli ile değeri.

TMS 38'e göre ise iki model sözkonusudur. İşletmeler bu iki modelden birini seçmek konusunda serbest bırakılmışlardır : 1. Maliyet Modeli 2. Gerçeğe Uygun Değer Modeli.

VUK'un maliyet bedeline varlıklar ilgili tüm harcamalar girerken, TMS 38 ve 23'e göre TMS 38'de tanımlanan Özellikli Varlık dışındaki diğer varlıkların vade farkları ve borçlanma maliyetleri varlığın maliyetine dahil edilmemektedir (Çonkar, Gökçe ve Tellioglu, 2007 :75). Bu nedenle TFRS'ye göre gider yazılan tutarlar Ticari Kâra ilave edilmelidir.

TMS 38 araştırma giderlerini giderleştirirken, VUK, 333 sayılı Genel Tebliği ile araştırma-geliştirme giderlerini aktifleştirildiğinde hangi oranda amortisman ayrılabilceğini belirtmektedir. Bu çerçevede TMS 38 uyarınca giderleştirilen araştırma tutarları Ticari Kâra eklenecektir.

TMS 38 ve VUK'un özellikle 315-320. maddelerinde yer alan amortisman konusu ile ilgili hükümler karşılaştırıldığında her iki sisteme göre hesaplanacak amortisman tutarları, yöntemsel farklılıklar nedeniyle aynı olmayacaktır. Bu nedenle belirlenecek amortisman tutarları arasındaki farklar Ticari Kâra eklenecek ya da indirilecektir.

Diğer yandan VUK'un 313. Maddesinde yazılı amortisman sınırı nedeniyle gider yazılabilecek maddi olmayan duran varlıklar, TMS 38'e göre amortismanına tabi tutulacağından TMS 38 ve VUK'a göre hesaplanacak amortisman tutarları arasındaki farklar Ticari Kârdan indirilecektir (Akbulut vd, 2011 :208).

VUK'ta duran varlıkların değer düşüklüğü konusuna değinilmemiştir. Onun yerine 317. Maddede belirtilen Fevkale Amortisman'a ilişkin bilgi verilmiştir. TMS 36 hükümleri çerçevesince « geri kazanılabilir tutar » ile defter değeri karşılaştırılarak varlıktaki değer düşüklüğü belirlendiğinden doğal olarak VUK'a göre belirlenen maliyet bedeli ya da fevkalede amortisman ayırmak yoluyla gerçekleştirilen değer düşüklükleri ile TMS 36'ya göre belirlenen değer düşüklükleri arasında fark olacak ve sözkonusu fark Ticari Kâra eklenecek ya da çıkarılacaktır.

6. Pasif Hesaplar

6.1 Mali Borçlar

- Banka Kredileri Hesabı

VUK'un 285 inci maddesi gereği banka kredileri kayıtlı değeri değeri değerlendirilip, işlemiş faizi hesap edilmektedir (http4). Sözkonusu faiz işlemiş süreyle orantılı olarak hesaplanmaktadır.

Halbuki TFRS 9'a göre bankaya olan kredi borçları « itfa edilmiş maliyet bedeli » yöntemine göre değerlemeye tabi tutulması ve faizlerin etkin faiz oranı çerçevesinde hesaplanması gerekmektedir.

Bu nedenle VUK'a göre hesaplanan faiz tutarı ile TFRS'ye göre hesaplanan faiz tutarında farklılaşma yaşanacağından iki farklı faiz tutarı arasındaki fark Ticari Kâra eklenecek ya da indirilecektir.

6.2 Ticari Borçlar

- Borç Senetleri Hesabı

VUK'un 285. Maddesi gereğince senetli borçlar peşin (tasarruf) değerine indirgenebilirler. Bu durumda hesaplanacak reeskont oranı senet üzerinde yazılı değilse TCMB iskonto oranıdır. Senetli borçlar, TFRS 9 uyarınca itfa edilmiş maliyet bedelinden değerlendirilmektedir. TFRS gereğince piyasa faiz oranı etkin faiz oranı olarak kullanılacağından hesaplanacak faiz gelirleri arasında doğal olarak fark oluşacaktır. Şayet VUK değerlemesinden dolayı oluşan reeskont faiz geliri, TFRS'ye göre hesaplanan gelirden fazla ise aradaki fark Ticari Kâra ilave edilecektir. Tam tersi sözkonusu olduğunda indirilecektir.

7. Sonuç

1973 yılından itibaren küresel ölçekte gereksinim duyulan muhasebe standartlarına ilişkin çalışmalar Ülkemizde 1994 yılında yankı buldu ve SPK'nın 2003 yılında kabul ettiği tebliği ile 2005 yılından itibaren halka açık ortaklıklarda uygulanmaya başlandı. 2004 yılında kurulan TMSK tarafından bire bir çevirisi yapılan UFRS'ler TFRS adıyla anılmaya başlanmıştır. 2011 başında kabul edilen yeni Türk Ticaret Kanunu, TFRS'lerin 2013 başından itibaren tüm ortaklıklarda kullanılmasını öngörmüştür. Böylelikle 2011 yılından 2013 yılına kadar yaklaşık iki yıllık bir süre boyunca, Muhasebe sistemlerinde yaşanacak bu geçişin sağlıklı olabilmesi sağlanmaya çalışılacaktır. Bunun da nedeni kurulmak istenen yeni muhasebe düzeninin eskiye oranla daha karmaşık bir mevzuata, eğitilmiş kadrolara ve gelişmiş bir yazılım alt yapısı gerektirmesidir. Meslek üyeleri arasından yapılan çeşitli toplantılarda da birçok uygulamacının kabul ettiği gibi bu oluşum Ülkemiz muhasebe uygulamalarında bir dönüm noktasıdır.

Muhasebe uygulamalarında geline bu dönüm noktası ve sonrası, Ülkemizde yeni bir muhasebe düzeni kurulmasını gerektirmektedir. Bu yeni dönemin etkin geçebilmesi için dikkat edilmesi gereken birçok konu bulunmaktadır. Herşeyden önce Maliye Bakanlığının TFRS'ler için uygulama tebliğleri yayınlaması gerekmektedir. Bu tebliğlerde uygulanacak olan Tekdüzen Hesap Planı, kullanılacak TFRS politikaları Bakanlık tarafından örneklerle açıklanmalıdır.

TMS 12 Gelir Vergileri standardının uygulaması, Ülkemizde bugüne kadar gelmiş Ticari Kâr/Mali Kâr ayırımının muhasebeleştirilmesine olanak sağlamaktadır. Standardın uygulanması ile finansal tablolarda gösterilen Ticari

Kâr aynı zamanda Mali Kâr olacak ve tablo kullanıcılarının daha etkin bir finansal analiz yapması sağlanmış olacaktır. Bu standardın yeterince anlaşılması ve uygulanması TFRS ve vergi yasaları arasında olan ve her zaman olacak farklılıkların giderileceği anlamına gelmemektedir. Amaçlarının farklı olması nedeni ile devletin sosyal ve ekonomik hedeflerine varabilmek için kullandığı vergi yasaları ile işletmelerin ekonomik, finansal yapılarını ve faaliyet performanslarını gerçeğe uygun biçimde ortaya koymak isteyen TFRS'ler arasında her zaman ayrışma yaşanacaktır. Bu durumda Mali Kâr hesabı muhasebe dışı yöntemlerle yapılmayarak bilançoya dahil edilecektir.

Araştırma, TFRS ve vergi yasalarının (özellikle VUK'un) hangi gelir ve gider unsurlarında ayrıştığını belirlemeye yöneliktir. Makalede ortaya konulan ayrışma noktaları işletmelerin geneli ele alındığında en çok dikkat edilmeleri gerekenlerdir.

KAYNAKLAR

Akbulut, A. vd. (2011), Ticari Kârdan Mali Kâra Geçiş, Ankara : TÜRMOB Yayınları-414, Fersa Matbaacılık

Akgüç, Ö. (2011), Mali Tablolar Analizi, İstanbul : Arayış Basım ve Yayıncılık.

Akgün, A.İ. (2009), « Türkiye Finansal Raporlama Standartları Açısından Varlıklarda Değer Düşüklüğü ve Şerefiyenin İncelenmesi », *Kocaeli Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, (18)/2, 1-34.

Altuncu, H. ve Z. Kütük (2006), *Vergi Muhasebesi*, Ankara: Şafak Matbaacılık.

Civan, M. (2008), *TMS-12 Gelir Vergileri Standardı Uygulama Rehberi*, Ankara : TESMER Yayın No :82, Siyasal Kitabevi.

Çonkar, K., N.Gökçe ve T.F.Tellioğlu (2007), « TMS 23 Kapsamında Borçlanma Maliyetinin Boyutları », *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, (36), 71-84.

Dinç, E. (2007), « Muhasebe ve Vergi Kuralları Arasındaki İlişki ve Gelir Vergileri (TMS 12) Standardının Muhasebe Uygulamalarına Etkisi », *Erciyes Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, Sayı : 28, Ocak-Haziran, 21-48.

Esen, M. (2009), « Vergi Usul Kanunu ve Türkiye Muhasebe Standartları Çerçevesinde Şüpheli Alacakların İncelenmesi », *Mali Çözüm*, Sayı : 94, 127-153.

Göğüş, E.H.S. (2010), «Ertelenmiş Vergi ve Muhasebeleştirilmesi », *Mali Çözüm*, Eylül-Ekim, 13-29.

Karakaya, M. (2010), « KOBİ'lerin Küresel Ekonomik İklimde Uyumunda Uluslararası Finansal Raporlama Standartları », *Ankara Serbest Muhasebeci Mali Müşavirleri Odası (ASMMMO) VII.Muhasebe Uygulamaları ve Vergi Mevzuatı Sempozyumu (MUVMS)*, Mart, 79-99.

Örten, R., H.Kavan ve A.Karapınar (2010), *TMS-TFRS*, Ankara : Gazi Kitabevi.

Özkan, A. (2009), « TMS-12 Gelir Vergileri Standardına Göre Ertelenmiş Vergiler ve Muhasebe Uygulamaları », *Erciyes Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, Sayı :32, Ocak-Haziran, 97-112.

Pamukçu, F. (2010), « Maddi Duran Varlıklarda Amortisman Uygulamasının Türkiye Muhasebe Standartları ve Türk Vergi Mevzuatı Açısından Karşılaştırılması », *Muhasebe ve Denetime Bakış*, Ekim, 67-84.

Şimşek, A. ve S.Özkök (2005), *Vergi Muhasebesi*, Ankara : Oluş Yayıncılık.

TMSK (2010), *Türkiye Muhasebe Standartları: TMS/TFRS*, Ankara: Fersa Matbaası.

Tuna, S. (2010), *Vergi Muhasebesi ve Uygulamaları*, İstanbul: Türkmen Kitabevi.

Türker, İ. (2010), « IAS/TMS 2 Stoklar Standardına ve Türk Vergi Sistemine Göre Stokları Değerleme », *Muhasebe ve Denetime Bakış*, Ocak, 105-120.

<http://www.mevzuat.adalet.gov.tr/html/21784.html>

<http://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2011/11/20111102-5.htm>

<http://www.kgk.gov.tr/kategori/son-halleriyle-standartlar-129-108.html>

<http://www.google.com.tr/url?sa=t&rct=j&q=&esrc=s&source=web&cd=1&ved=0CB8QFjAA&url=http%3A%2F%2Fmevzuat.basbakanlik.gov.tr%2FMe%20tin.aspx%3FmevzuatKod%3D1.4.213%26MevzuatIliski%3D0%26sourceXmlSearch%3D&ei=z3FDUIbnJJCPswbkyCYBg&usg=AFQjCNHPct-lqssbHsGhFH6Cx7wse9K4UA>