

T.C.

İSTANBUL OKAN ÜNİVERSİTESİ

SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ

KUR FARKLARININ VERGİ USUL KANUNU VE TÜRKİYE FİNANSAL RAPORLAMA
STANDARTLARI BAKIMINDAN KARŞILAŞTIRMALI ANALİZİ VE FİNANSAL
TABLOLARA ETKİSİ

Murat Zekeriya ÜNLÜ

YÜKSEK LİSANS TEZİ

İŞLETME ANABİLİM DALI

MUHASEBE VE DENETİM PROGRAMI

DANIŞMAN

Dr. Öğr. Üyesi Hüseyin MERT

İSTANBUL, Aralık 2020

T.C.

İSTANBUL OKAN ÜNİVERSİTESİ

SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ

KUR FARKLARININ VERGİ USUL KANUNU VE TÜRKİYE FİNANSAL RAPORLAMA
STANDARTLARI BAKIMINDAN KARŞILAŞTIRMALI ANALİZİ VE FİNANSAL
TABLOLARA ETKİSİ

Murat Zekeriya ÜNLÜ

(182008052)

YÜKSEK LİSANS TEZİ

İŞLETME ANABİLİM DALI

MUHASEBE VE DENETİM PROGRAMI

DANIŞMAN

Dr. Öğr. Üyesi Hüseyin MERT

İSTANBUL, Aralık 2020

T.C.
İSTANBUL OKAN ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ

KUR FARKLARININ VERGİ USUL KANUNU VE TÜRKİYE FİNANSAL RAPORLAMA
STANDARTLARI BAKIMINDAN KARŞILAŞTIRMALI ANALİZİ VE FİNANSAL
TABLOLARA ETKİSİ

Murat Zekeriya ÜNLÜ

(182008052)

YÜKSEK LİSANS TEZİ

İŞLETME ANABİLİM DALI

MUHASEBE VE DENETİM PROGRAMI

Tezin Enstitüye Teslim Edildiği Tarih :

Tezin Savunulduğu Tarih :

Tez Danışmanı : **Dr.Öğr. Üyesi Hüseyin MERT**

Diğer Jüri Üyeleri : **Prof.Dr. Ayşe PAMUKÇU**

Prof.Dr. Hakan TAŞTAN

İSTANBUL, Aralık 2020

ÖNSÖZ

Döviz dayalı işlemler, uluslararası ticaret, ithalat, ihracat hacimleri dünya genelinde hızla artmaktadır. Bu hacimlerin artması nedeniyle döviz dayalı işlemlerde paralel olarak hızla artmaktadır. Yapılan döviz işlemlerinde özellikle ülkemiz açısından bakıldığında, işlem tarihi ile ödeme tarihi arasında kur farkları ortaya çıkmaktadır.

Bu çalışmada ortaya çıkan kur farklarının Vergi Usul Kanunu ve Türkiye Finansal Raporlama Standartları bakımından karşılaştırmalı analizi yapılarak bir uygulama ile detaylandırılmıştır. Dünya genelindeki entegrasyon sorunu ülkemiz açısından da geçerlidir. Entegrasyon sorununu değişik ülkelerde uygulanan muhasebe standartlarının birbiriyle uyumlu hale getirilmesini gerekli kılmıştır. Bilhassa muhasebe kayıtlarının geçerli para cinsinden tutulması ve raporlanması, başka bir para cinsini kullanarak ticaret yapan veya yurt dışında şube ya da ortaklıkları olan firmaların döviz kazançlarını ulusal para birimine çevrilmesini gerekli kılmıştır. Bu amaçla geliştirilen TMS 21 Kur Değişiminin Etkileri standardı, Uluslararası Finansal Raporlama Standartlarına (UFRS)'ye uyumlu olacak şekilde düzenlenmiştir.

Bu çalışmada yabancı paraların muhasebeleştirilmesinde hangi kurun esas alınacağı, işletmelerin döviz dayalı işlemlerin muhasebe ilkeleri ve yabancı para biriminin çevrilmesine ilişkin işlemler ve hangi düzenlemelerin yapılacağı anlatılmaya çalışılmıştır.

Bu çalışmanın her aşamasında görüş ve yardımlarını esirgemeyen değerli hocam ve tez danışmanım Dr. Hüseyin MERT'e teşekkürü bir borç bilirim.

ÖNSÖZ	iii
TABLolar LİSTESİ	vi
ÖZET	vii
ABSTRACT	viii
BİRİNCİ BÖLÜM: GİRİŞ VE AMAÇ	1
İKİNCİ BÖLÜM: KONUyla İLGİLİ TEMEL BİLGİLER	2
2.1. V.U.K. İLE İLGİLİ TEMEL BİLGİLER.....	2
2.1.1. Vergi Usul Kanunu’nun Amacı.....	3
2.1.2. Vergi Usul Kanunu’nu Oluşturan Ana Başlıklar.....	3
2.1.1.1. Vergilendirme	4
2.1.1.2. Mükellefin Ödevleri	6
2.1.1.3. Değerleme	6
2.1.1.4. Ceza Hükümleri.....	7
2.1.1.5. Vergi Davaları	8
2.2. T.F.R.S. İLE İLGİLİ TEMEL BİLGİLER.....	9
2.2.1. Muhasebe Standardının Tanımı ve Önemi	9
2.2.2. Uluslararası Muhasebe Standartlarının Ortaya Çıkışı.....	10
2.2.3. Muhasebe Standartlarının Türkiye’deki Gelişimi	11
2.2.4. Türkiye Muhasebe Standartları	13
2.2.4.1. Türkiye Finansal Raporlama Standartları (TFRS)	14
2.2.4.2. Türkiye Muhasebe Standartları (TMS).....	15
2.2.5. TFRS Uygulamalarının Finansal Tablolara Etkisi	15
2.2.5.1. Kapsamda Meydana Gelen Değişiklikler	16
2.2.5.2. Ölçümleme ve Değerleme Ölçütlerinde Meydana Gelen Değişiklikler	16
2.2.5.3. Biçimsel Yapı ve Sınıflandırmada Meydana Gelen Değişiklikler	17
2.2.5.4. Dipnot ve Açıklayıcı Bilgilerde Meydana Gelen Değişiklikler.....	17
2.2.6. Türkiye Muhasebe ve Finansal Raporlama Standartlarının Uygulanmasında Karşılaşılan Problemler	18
2.2.7. Türkiye Muhasebe Sisteminin UFRS’ ye Uyumu.....	19
2.3. KUR FARKI İLE İLGİLİ TEMEL BİLGİLER.....	20
2.3.2. Kur Farklarını Meydana Getiren İşlemler	21
2.3.2.1. Yabancı Para Birimine Dayalı İşlemler Yapılması	21
2.3.2.2. Yurt Dışındaki Bir İşletmeye Yatırım Yapılması	22
2.3.3. Kur Farklarının Vergi Usul Kanunu Açısından İncelenmesi	23

2.3.3.1. Kasa ve Bankaların Değerlemesi.....	23
2.3.3.2. Dövizli Menkul Kıymetlerin Değerlemesi	23
2.3.3.3. Dövizli Borç ve Alacakların Değerlemesi	24
2.3.3.4. Avansların Değerlemesi.....	24
2.3.3.5. Stokların İktisabında Meydana Gelen Kur Farkları	26
2.3.3.6. Sabit Kıymetlerin İktisabında Meydana Gelen Kur Farkları.....	26
2.3.3.7. Yabancı Para Türünden Senede Bağlı Alacak ve Borçlarda Reeskont Uygulaması.....	27
ÜÇÜNCÜ BÖLÜM: KUR FARKLARININ FİNANSAL TABLOLAR ÜZERİNDEKİ ETKİSİ.....	29
3.1. V.U.K. YÖNÜNDEN KUR FARKLARININ FİNANSAL TABLOLAR ÜZERİNDE ETKİSİ.....	29
3.1.1. Vergi Kanunlarına Göre Kur Farklarının Muhasebeleştirilmesi	29
3.1.2. Kur Farklarının Finansal Tablolar Üzerinde Etkisi	33
3.2. T.F.R.S. YÖNÜNDEN KUR FARKLARININ FİNANSAL TABLOLAR ÜZERİNDE ETKİSİ.....	33
3.2.1. TMS 21 Kur Değişimi Etkileri Standardının Amacı ve Kapsamı.....	33
3.2.2. Kur Farklarının Muhasebeleştirilmesi ve Raporlanması.....	35
3.2.3. TMS 21 Kur Değişiminin Etkileri	36
DÖRDÜNCÜ BÖLÜM: KUR FARKLARININ VERGİ USUL KANUNU VE TÜRKİYE FİNANSAL RAPORLAMA STANDARTLARI BAKIMINDAN KARŞILAŞTIRMALI ANALİZİ VE FİNANSAL TABLOLARA ETKİSİ ÜZERİNE BİR UYGULAMA	38
BEŞİNCİ BÖLÜM: SONUÇ	46
KAYNAKÇA	48
ÖZGEÇMİŞ.....	57

TABLÖLAR LİSTESİ

Tablo 1.Vergi Usul Kanunu’nu Oluşturan Ana Başlıklar ve İlgili Kavramlar	4
--	---



KUR FARKLARININ VERGİ USUL KANUNU VE TÜRKİYE FİNANSAL RAPORLAMA STANDARTLARI BAKIMINDAN KARŞILAŞTIRMALI ANALİZİ VE FİNANSAL TABLOLARA ETKİSİ

ÖZET

Farklı ülkelerin muhasebe standartlarındaki farklılıklar sağlanan finansal bilgilerin mukayese edilmesini güç bir hale getirmiş, sermaye piyasalarında kaynak toplanması sürecinde ciddi sıkıntılara neden olmuş, milletlerarası şirket alım-satım ve birleşmelerinde güçlükler yaşanmasına sebebiyet vermiştir. Tüm bu olumsuzlukların yok edilmesi, değişik ülkelerde uygulanan muhasebe standartlarının birbiriyle uyumlu hale getirilmesini gerekli kılmıştır. Türkiye’de hissedarlara bilgi transferi TFRS ve TMS yöntemleri ile sağlanırken, devlete vergi kanunları ile bilgi aktarılmaktadır. Ancak TFRS ve TMS yöntemlerinde muhasebesel ilkeler genel manada benzer kabul edilse de, bu iki yöntemi vergi uygulamalarından ayıran önemli farklılıklar bulunmaktadır.

Türkiye’de vergi politikaları devletin vergisel faydasını dikkate almaktadır. Muhasebe Standartlarının amacı ise kuruluşların finansal tablolarının güvenilir olması ve gerçeği yansıtacak şekilde sunulmasıdır. Bu durum standartlarla mevzuat arasında büyük farklılıklara yol açmıştır. Bu çalışmada kur farklarının Vergi Usul Kanunu ve Türkiye Finansal Raporlama Standartları bakımından karşılaştırmalı analizi ve finansal tablolara etkisi ele alınmaktadır. Çalışmada yabancı paraların muhasebeleştirilmesinde hangi kurun esas alınacağı, işletmelerin döviz dayalı işlemlerin muhasebe ilkeleri ve yabancı para biriminin çevrilmesine ilişkin işlemler ve hangi düzenlemelerin yapılacağı anlatılmaya çalışılmaktadır.

Anahtar Kelimeler: Kur farkı, TMS–21, Muhasebe Standardı, Döviz Kur’u, Finansal Raporlama

Tarih: Aralık, 2020

TAX LAW AND PROCEDURE IN TERMS OF TURKEY FINANCIAL REPORTING STANDARDS AND COMPARATIVE ANALYSIS OF EFFECT OF EXCHANGE RATE DIFFERENCES ON FINANCIAL STATEMENTS

ABSTRACT

Differences in the accounting standards of different countries made it difficult to compare financial information provided, caused serious difficulties in the fund raising process in the capital markets, and caused difficulties in trading and mergers of international companies. Eliminating all these negativities made it necessary to harmonize the accounting standards applied in different countries. In Turkey, the transfer of information to shareholders Financial Reporting Standards (IFRS) and Turkey Accounting Standards (TAS) are satisfied with the method, information is transferred with state tax laws. However, although accounting principles are generally accepted similarly in TFRS and TMS methods, there are important differences that distinguish these two methods from tax applications.

tax policies in Turkey takes into account the tax benefits of the state. The purpose of Accounting Standards is that the financial statements of organizations are reliable and presented in a way that reflects the truth. This has led to great differences between standards and legislation. This is what dry basis will be received in the accounting of be aimed at the Tax Procedure Law of the differences and Turkey Financial Reporting Standards in terms of comparative analysis and impact handled. Foreign currency financial statements, related party transactions the company of foreign-based operations of the reversal of accounting principles and foreign currency, and will be explained to be made which edits.

Keywords: Exchange rate difference, TAS-21, Accounting Standard, Exchange Rate, Financial Reporting

Date: December, 2020

BİRİNCİ BÖLÜM: GİRİŞ VE AMAÇ

Sermaye piyasalarının küreselleşmesi dünya borsalarında çok miktarda şirketin alım-satım yapmasına, kimi ülkelerde kıymet satışlarının gayrisafi yurtiçi hasılayaışmasına, menkul kıymet piyasalarında yabancı yatırımların büyük meblağlara ulaşmasınaneden olmuştur. Dış ticaret hacminin artması beraberinde para ve sermaye piyasalarında entegrasyon sorununu getirmiştir. Bu durum çok uluslu ortaklıkların birleşmesini, uluslararası yatırımların artmasını, iktisadi birlik kurma gayretlerini ve uluslararası muhasebe standartlarının hayata geçirilmesini zorunlu hale getirmiştir. Bilhassa muhasebe kayıtlarının geçerli para cinsinden tutulması ve raporlanması, başka bir para cinsini kullanarak ticaret yapan veya yurt dışında şube ya da ortaklıkları olan firmaların döviz kazançlarını ulusal para birimine çevrilmesini gerekli kılmıştır. Bu amaçla geliştirilen TMS 21 Kur Değişiminin Etkileri standardı, UFRS'ye uyumlu olacak şekilde düzenlenmiştir.

31.12.2005 tarih ve 26040 sayılı Resmî Gazetede yayımlanan TMS 21 standardı, kuruluşların döviz cinsinden işlemlerini nasıl kayıt altına alacağını ve bu kayıtların dönem sonunda nasıl bir etki yaratacağını belirleyen Uluslararası bir Muhasebe Standardıdır.Yayımlandığı tarihten itibaren çeşitli güncellemeler yapılarak, uygulanmaya başlananTMS 21 standardı, gerek UFRS'degerçekleşen değişikliklere benzerlik sağlamak gerekse ulusal seviyede bir standart geliştirmekmaksadıyla aralıksız olarakgüncellenmektedir.Kur değişimleri TMS-21'in yanı sıra vergi uygulamaları kapsamında kolaylık sağlayan Vergi Usul Kanunu'nda da ele alınmış olup,bu çalışmada kur farklarının TMS-21 ve VUK çerçevesinde benzerve farklı yönleri ortaya konulmaya çalışılmıştır.

Bu bağlamda hazırlanan çalışma beş kısımdan meydana gelmektedir. Çalışmanın birinci kısımda konu hakkında genel bilgilere verilmiş olup çalışmanın amacı anlatılmaya çalışılmıştır. Çalışmanın ikinci bölümünde konuyla ilgili temel bilgilere yer verilmiştir. Bu bölümde V.U.K., T.F.R.S. ve kur farkı ile ilgili temel bilgiler anlatılmaya çalışılmıştır. Çalışmanın üçüncü bölümünde kur farklarının finansal tablolar üzerindeki etkisi araştırılmıştır. Bu bölümde V.U.K. yönünden kur farklarının finansal tablolar üzerindeki etkisi ve T.F.R.S. yönünden kur farklarının finansal tablolar üzerindeki etkisi incelenmiştir. Çalışmanın dördüncü bölümünde kur farklarının Vergi Usul Kanunu ve Türkiye Finansal Raporlama Standartları bakımından karşılaştırmalı analizi ve finansal tablolara etkisi uygulamalı olarak anlatılmaya çalışılmıştır. Çalışmanın son bölümünde ise literatür araştırması ve uygulama sonucunda elde edilen veriler değerlendirilemeye çalışılmıştır.

İKİNCİ BÖLÜM: KONUYLA İLGİLİ TEMEL BİLGİLER

2.1. V.U.K. İLE İLGİLİ TEMEL BİLGİLER

Vergi hukukunda maddi vergi hukuku için “vergi borcu hususunda hak ve ödevlerin doğumunu, sona ermesini ve bunların kapsamına ait hukuki prensiplerinin öğrenilmesine gözden geçirip anlamaya, öğrenmeye ve açıklamaya çalışan vergi hukuku dalı” tanımı verilmektedir. Maddi vergi hukuku, vergilendirmenin alacaklısı ve borçlusu konumunda olan vergi idaresi ile vergi ödevlilerinin karşılıklı hak ve yetkileri ile bunların ödev ve yükümlülüklerini de incelemektedir. Bununla birlikte vergi borcu ilişkisi ile ilgili prensip ve esaslar da vergi hukuku kapsamına girmektedir. Vergi usul hukuku, vergi yargılama hukuku ve vergi icra hukuku şekli vergi hukuku içerisinde yer alan vergi hukuku alt dallarıdır. Vergi kanunlarının tatbik edilmesi maksadıyla, tarhtan tahsile dek olan vergilendirme sürecinde, vergi idaresi aracılığıyla yükümlü, sorumlu ve ödevliler ile alakalı birçok idari işlem gerçekleştiren vekimi zaman da eylemler de bulunan vergi usul hukuku bu özelliği bakımından şekli bir vergi hukuku dalıdır.¹

Vergi yargılama hukuku ise şekli vergi hukukunun alt dallarından biri olup, vergi yargısında uyuşmazlığın taraflarca yargı organına başvurusundan kesin hüküm niteliği kazanana kadarki süreç içerisinde tatbik edilecek usul ile vergi organlarının kuruluş ve işleyiş biçimlerini belirli kurallar içerisinde düzenleyen hukuk dalıdır.² Ayrıca kesinleşmiş verginin borçlu tarafından süresi içinde ödenmemesi halinde vergi dairesinin bu alacağını hukuki güç kullanarak hangi usullerle izleyeceği ve tahsil edeceği ile alakalı düzenlemeleri içeren vergi icra hukuku da şekli vergi hukukunun bir alt dalıdır.³

Vergi idaresinin gerçekleştirdiği idari işlemler, vergi alacağını teminat altına almaya yönelik eylemler esnasında riayet edilmesi gereken şekil ve usuller, vergi yükümlülerinin sundukları beyannameler, idare aracılığıyla gerçekleştirilen tarh işleminin dayanağını teşkil eden matrahın saptanması ve vergi idaresinin yükümlü, sorumlu ve vergi ödevlilerini denetleme yöntemleri VUK aracılığıyla düzenlenmektedir.⁴

Vergi hukukunda vergi usul hukuku ile alakalı hususlar 213 sayılı Vergi Usul Kanunu’nda ayrıntılı bir şekilde düzenlenmiştir. Tarh işlemi ve çeşitleri, matrah tespiti ve yöntemleri, matrahın saptanması bakımından büyük bir öneme sahip olan değerlendirme hususu ve değerlendirme ölçüleri, tebligat yöntemleri, tahakkuk aşaması ile tahsil işlemi, tahsilat yöntem ve türleri ile alakalı hükümler Vergi Usul Kanunu’nun konusunu oluşturmaktadır. Bununla birlikte vergi hukukundaki süreler, vergi mükellef ve sorumlularını yasalar ile

¹ Mualla Öncel, Nami Çağan, N. ve Ahmet Kumrulu, Vergi Hukuku, 2. Baskı, Ankara: Ankara Üniversitesi Siyasal Bilgiler Fakültesi Yayınları, 1985, s.12

² Mehmet Tosuner, Zeynep Arıkan, Vergi uyuşmazlıklarının idari aşamada çözümü ve Türk vergi yargısı, İzmir: Neşa Ofset ve Ambalaj, 2008, s.8.

³ Muhsin Koçak, Vergi- İcra Hukuku, 2. Baskı, Ankara: Seçkin Yayınevi, 2018, s.15.

⁴ Öncel vd., s.10

belirlenmiştür. Yüklülüklerinin gerçekleştiriliş şekil ve usulleri ile yanlışlık düzeltme ve anlaşma gibi vergi uyuşmazlıklarının yargıya gitmeden çözümü kavuşturulması usulleri de 213 sayılı yasada düzenlenmiştir. Vergi usul hukuku hakkındaki kanun hükümlerinin büyük bir kısmı emredici özelliktedir.⁵

2.1.1. Vergi Usul Kanunu’nun Amacı

Devlet gelirleri içinde büyük bir paya ve öneme sahip olan vergilerin belli bir düzende ve usulde, yasalara, yol ve yöntemlere uygun olarak toplanması gerekmektedir. Bu bağlamda Vergi Usul Kanunu vergilendirme sürecini (tarh, tebliğ, tahakkuk ve tahsil) ve bu süreçlerin şekil ve usullerini inceler.⁶

Vergi hukuku, “bireylerle devlet arasında vergi münasebetinden kaynaklanan vergi ödevinin niteliği, doğması ve tahsili gibi konuları düzenleyen kuralların bütünüdür”. VUK’un amacı, “devletin kamu gücüne dayanarak toplumu meydana getiren bireylerden aldığı vergi, harç, resim ve benzeri gelirlerden ötürü oluşan karşılıklı hak ve ödevleri düzenlemektir.”⁷

2.1.2. Vergi Usul Kanunu’nu Oluşturan Ana Başlıklar

1961 senesinde uygulanmaya başlanılan fakat sonrasında pek çok defa değiştirilen 213 sayılı Vergi Usul Kanunu “Vergilendirme”, “Mükellefin Ödevleri”, “Değerleme”, “Ceza Hükümleri” ve “Vergi Davaları” olmak üzere beş ayrı kitaptan meydana gelmektedir (Tablo 1).

⁵ Öncel vd., s.10

⁶ Öncel vd., s.13.

⁷ Erdoğan Avder, Verginin Temel Kavramları, 2009, <http://www.muhasabetr.com/yazarlarimiz/erdogan/013/> (Erişim Tarihi: 27.01.2020).

Tablo 1.Vergi Usul Kanunu’nu Oluşturan Ana Başlıklar ve İlgili Kavramlar⁸

VERGİLENDİRME	MÜKELLEFİN ÖDEVLERİ	DEĞERLEME	CEZA HÜKÜMLERİ	VERGİ DAVALARI
• Vergi dairesi • Mükellef ve vergi sorumlusu • Süreler • Tarh • Tebliğ • Tahakkuk • Tahsil • Zamanaşımı • Vergi hataları ve düzeltme • Vergi incelemesi	• Bildirimler • Defter tutma • Vesikalar • Muhafaza ve ibraz ödevleri	• Değerleme esasları • İktisadi kıymetleri değerlendirme • Servetleri değerlendirme • Amortismanlar	• Genel esaslar • Vergi zıyaı cezası • Usulsüzlük cezası • Hürriyeti bağlayıcı cezalar • Pişmanlık ve yanılma	• Dava açmaya yetkililer • Dava konusu

2.1.1.1. Vergilendirme

VUK madde 8’ de “Mükellef” ve “Vergi Sorumlusu” kavramlarınayer verilmiştir. İlgili kanundamükellef kavramı, “*vergi kanunlarına göre kendisine vergi borcu terettübeden gerçek veya tüzel kişi*” şeklinde ifade edilmiştir. Aynı maddede vergi sorumlusu ise, “*verginin ödenmesi bakımından, alacaklı vergi dairesine karşı muhatap olan kişi*” şeklinde tanımlanmıştır. Burada vergi sorumlusunun doğrudan bir vergi borcuna tabi tutulmadığı, vergi dairesinin mükellefin kişiliğindendoğan vergi borcunu ödemesi için vergi sorumlusu ile muhatap olduğu anlaşılmaktadır⁹.

Vergi borcu ilkegereği vergiyi doğuran olayın gerçekleşmesi ile ortaya çıkmaktadır. Vergi Usul Kanunu’nun 19. Maddesinde yer alan “*Vergi alacağı, vergi kanunlarının vergiyi bağladıkları olayın vukuu veya hukuki durumun tekemmülü ile doğmaktadır*” ifadesi ile bu durum açıkça anlatılmaktadır (VUK, mad.19).

⁸A. Murat Yıldız, Vergi Tekniği Sınavı (Vergi Usul Kanunu) YMM Ders Notları, 2016, s.3
<https://www.yildizymm.com.tr/Files/SmmmExams/Documents/vergi-teknigi-vuk-2016-04052016172532.pdf>.
(20Mart 2020).

⁹ Yıldız, s.7-8.

Verginin tarhı, vergi hukukunun başlıca konularından biridir. Vergiyi doğuran olay meydana geldikten sonra yapılacak ilk işlem olan tarh, ödenmesi gereken verginin devlet (vergi dairesi) aracılığıyla hesaplanmasıdır.¹⁰

Devletin mükellefe bilgi ulaştırması tebliğ kavramı ile ifade edilirken, mükellefin devlete bilgi ulaştırması ise bildirim kavramı ile ifade edilmektedir. Fakat devletin vatandaşlarına ulaştıracağı her bilgi tebliğ manasına gelmemektedir. Ulaştırılan bilginin tebliğ olarak kabul edilmesi için Vergi Usul Kanunu'nun 93 ila 109 maddeleri arasında öngörülen esaslara göre yapılması gerekmektedir. Vergilendirme sürecinde Tebliğ safhası, tarh safhası ile tahakkuk safhası arasında yer alan bir safhadır. Tebligatı yapacak olan makamlar; “*genel bütçeli kurumlar*”, “*il özel idareleri*” ve “*belediyelerdir.*” Tebligatın gerçekleştirileceği kişiler ise “*mükellefler*”, “*vergi sorumluları*” ve “*adına ceza kesilenler*” şeklinde isimlendirilmektedir.¹¹

Vergi borcunun ödenecek hale gelmesini anlatan tahakkuk evresi, başka hiçbir yönetsel işleme ihtiyaç duymaksızın vergi borcunun resen geldiği bir safhayı ve olguyu anlatan bir tespit olup, tarh işlemini doğrulayıcı bir işlemdir.¹²

Tarh, tebliğ ve tahakkuk aşamalarından sonraki aşama verginin ödenmesi aşamasıdır. Vergilendirme sürecinin son merhalesi olan tahsil işlemi ile birlikte süreç sona ermektedir.¹³

Vergi hataları, ödenecek vergilerin tutarlarında değişikliğe yol açtığından bu haksızlığa sebebiyet vermektedir¹⁴. Vergideki hataların büyük bir kısmı işlemsel hesap yanlışlıklarından ve geçerli muhasebe prensiplerinin gerektiğinde doğru uygulanamaması sebebiyle meydana gelen teknik yanlışlıklardan oluşmaktadır. Vergilendirme sürecinde en çok karşılaşılan vergi hataları, beyannamelerin hazırlanması, vergi matrahının belirlenmesi, vergi tarhı ve tebliği esnasında oluşan yanlışlıklar biçiminde sıralanabilmektedir.¹⁵

Vergi hataları VUK 119' uncu maddede belirtildiği gibi;

- 1) Görevli memur tarafından tespit edilmesi,
- 2) Üst memurlar tarafından gerçekleştirilen incelemeler neticesinde tespit edilmesi,
- 3) Denetim aşamasında tespit edilmesi,

¹⁰Şükrü Kızılot, Doğan Şenyüz, Metin TaşveRecai Dönmez, Vergi Hukuku, Ankara: Yaklaşım Yayıncılık. 2007, s.133.

¹¹Ali Apalı, “Vergi Usul Kanunu Hükümlerine Göre Teblig Esasları ve Hükümleri”, Mali Çözüm, (144), 2017, s.225-226.

¹²Aziz Taşdelen, “Vergi Alacağının Tahakkuku: Bir Aşama ve Bir İşlem”, Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, 56(1), 2007, s.287.

¹³Nurettin Bilici, Vergi Hukuku, 24. Baskı, Ankara: Seçkin Yayınları, 2010, s.69.

¹⁴Mine Biniş, “Vergi Hatalarının Mükellef ve İdare Açısından Sonuçları ve Bu Sonuçları Saptamaya Yönelik Yapılan Bir Araştırma” SDÜ İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi, 17(2), 2012, s.486.

¹⁵Ahmet Öztürk, “Vergi Usul Kanunu Kapsamındaki Vergi Hatalarında İdari Düzeltme Yolları”, Mali Çözüm, (140), 2017, s.59.

- 4) Vergi incelenmesi esnasında tespit edilmesi ve
- 5) Mükellef tarafından müracaat edilmesi sonucu ortaya çıkmaktadır.

Vergi hatalarının giderilmesine ilişkin olarak vergi dairesi müdürü karar verme yetkisine sahiptir. Düzenlemelere yönelik miktar açısından herhangi bir kısıtlamayapılmamıştır. Vergi hatalarının ortadan kaldırılmasıVUK’ndaöngörülen yöntem ve koşullara göre gerçekleştirilmektedir. Düzeltme işlemi “res’en” “ve “talep üzerine” düzeltme şeklinde yapılmaktadır.¹⁶

2.1.1.2. Mükellefin Ödevleri

Bildirme, VUK’daöngörülen vergileme ile alakalı olayların ve değişikliklerin yasada ifade edilen şekillerdeve sürelerde mükellef aracılığıyla vergi dairesinin bilgisine arz edilmesidir. Sürekli mükellefiyet (birden fazla dönemde devam eden yükümlülükler)’lerdevergi idaresi ile mükellef arasında aralıksız bir ilişki söz konusudur. Vergilendirme işlemlerinin kolay bir şekilde ve eksiksiz olarak yerine getirilmesi için mükellefin vergi dairesineişe başladığını, adres değişikliğini, işi bıraktığını, bina ve arazi değişikliğini bildirmesi gerekmektedir.

Mükellefiyet “gerçek”ya da “tüzel” kişilere maddi ve şeklî ödevler yükler. Şeklî vergi ödevleriile ilgili düzenlemelerVUK’nun “Mükellefin Ödevleri” başlığını taşıyanikincikitabındayer almaktadır. Defter tutmak da bu ödevlerden bir tanesi olup, bununla ilgili kurallar meslek mensupları tarafından belirlenir. Mükelleflerin şeklî vergi ödevlerini ifa etmelerihukuksal açıdan kendilerine yüklenmiş olmakta, söz konusu bu ödevlerin ifaedilmemesi ya da eksik ifa edilmesi durumunda ise, yaptırımlar mükellefe yönelik olarak uygulanmaktadır.¹⁷ Yani, 3568 sayılı Yasaya göre yetkilendirilmişmeslek mensupları, onayladıkları vergi beyannamelerinde bulunan bilgilerin defter kayıtlarına ve bu kayıtların dayanağını oluşturan belgelere uygun olmamasından ötürüoluşan vergi ziyanına bağlı olarak salınacak vergi, ceza ve gecikme faizlerinden mükelleflerle birlikte müştereken (ortaklaşa) ve müteselsilen (zincirleme sorumluluk) sorumlu tutulacaklardır.¹⁸

2.1.1.3. Değerleme

VUK’nınüçüncü kitabı “değerleme” adını taşımaktadır. İlgili kitabın ilkbölümü“iktisadi kıymetleri değerlendirme”, “değerleme esasları”, “iktisadi işletmelere dâhil kıymetleri değerlendirme” ve “servetleri değerlendirme” başlıkları altında hükümler içermektedir (VUK mad. 258-298).Kitabın bir sonraki bölümü vergi değerleri başlığı altında “gayrisafi iratların tespiti”

¹⁶ Öztürk, s.62.

¹⁷ Ahmet Somuncu ve Azize Esmeray, “Etik Çerçeve ve Muhasebe Hukuku ve Vergi Hukukunun Hile Kavramına Bakışı ve Meslek Mensuplarının Sorumluluğu”, Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi, (20), 2018, s.320.

¹⁸ Mustafa Çanakçıoğlu. “Bağımsız Mali Müşavirlerin Müşteri Seçimine Etki Eden Faktörlerin ve Karar Alternatiflerinin AHP ve MAUT Yöntemleri Çerçevesinde Değerlendirilmesi: İstanbul Kentine İlişkin Bir Uygulama”, Muhasebe ve Denetime Bakış, (57), 2019, s.166-167.

ve “arazi kıymetlerinin tespiti” başlıklarından oluşmaktadır (VUK mad. 299-312). Kitabın3. bölümü ise amortismanlar başlığı altında “mevcutlarda amortisman”, “alacaklarda ve sermayede amortisman” ve “amortismanına tabi malların satılması bunların sigorta tazminatı” ile “emtia sigorta tazminatı” başlıklarından meydana gelmektedir(VUK mad. 313-330).

VUK’daDeğerleme, vergi matrahlarının hesaplanmasına ilişkin ekonomikdeğerlerin takdir ve tespiti şeklindeincelenmiştir. Değerlemede ekonomikdeğerlerin vergi yasalarındaöngörülen gün ve zamanlarda sahip olduklarıederin esas tutulacağı hükümleri değerlemenin genel ilkesinioluşturmaktadır. Değerleme ölçüleri “maliyet bedeli”, “borsa rayici”, “tasarruf değeri”, “mukayyet değer”, “itibari değer”, “vergi değeri”, “rayiç bedel”.“emsal bedeli ve “ücreti”şeklinde belirlenmiştir.¹⁹

2.1.1.4. Ceza Hükümleri

Devlete karşı işlenen suçlar içerisinde yer alan vergi suçları çoğunlukla “vergi kaçırma” eylemi ile oluşmaktadır. VUK’da üç kategori halinde sayılan vergi kaçakçılığı eylemlerine özelliğine göre maddive farklı süreler ile özgürlük bağlayıcı cezai yaptırımlar uygulanmaktadır. Türkiye’de onsekiz aydan beş yıla kadar değişiklik gösteren hapis cezalarını kapsayan cezai yaptırımlar ile varılmak istenilen hedef; bireylerinyasalara aykırı davranmalarınıengellemek, yeniden bir vergi suçu işleme istek ve düşüncesinden uzaklaştırmaktır. Vergi suçlarını yargılama yetkisi ceza mahkemelerine aittir. Bu sebeple vergi cezalarının yerine getirilmesinde uyulacak yöntem ve esaslar da ceza hukuku genel ilkeleriçerisinde gerçekleştirilmektedir.²⁰

Vergi Mahkemesinde açılan dava; kesilen cezanın haksız ve hukuksuz olduğu gerekçesiyle mükellefveya vekil tarafından açılırken (VUK mad. 377), adli yargıda açılan dava re’sen (başka birine danışmaksızın, kendiliğinden) açılmaktadır. Açılan dava kamu davası olup vergi incelemesi neticesinde vergi müfettişleri tarafından hazırlanan “vergi tekniği raporu”, “vergi suçu raporu” ve “vergi denetim komisyon mütalaası” gibi şekil şartlarının eksiksiz olarak yerine getirilmiş olması gerekmektedir. Vergi Mahkemesinde dava açılması mükellefin isteğine tabidir.²¹

Vergi affı kavramı bu noktada büyük önem taşımaktadır. Çünkü bilindiği üzere vergi hukukunda, vergi yasalarına karşı yapılan eylemler vergi kabahat ve suçları olmak üzere iki başlık altında incelenmektedir. Vergi kabahatleriçoğunluklaidaripara cezası gerektiren fiillerile ilgiliyken, vergi suçları da adli mercileraracılığıyla kesilen ve çoğunlukla hürriyeti bağlayıcı cezalar ile ilgilidir. Vergi afları, vergi suç ve kabahatlerin yol açtığı vergi kayıp ve

¹⁹Haluk DumanveMehmet Yücenurşen, “TMS/TFRS ve VUK Çerçevesinde Değer, Değerleme ve Ölçüm”, SocialSciencesStudiesJournal (SSSJJournal), 3(10), 2017, s.1311.

²⁰Metin Koşar. Vergi Suçları, Cezaları ve SMMM’İN Sorumluluğu (I), Mali Çözüm, 30(157), 2020, s.243-244.

²¹ Koşar, s.244.

kaçaklarının sebep olduğu kamu alacaklarındaki zararların ve hürriyeti bağlayıcı ceza gerektiren eylemlerin, kamu aracılığıyla düzenlenen bir hukuki metin ile suç ve infaz ilişkisinin ortadan kaldırılmasını sağlamaktadır.²²

2.1.1.5. Vergi Davaları

Vergi mahkemesinde dava açmaya yetkili olanlar VUK'nın 377. maddesinde düzenlenmiştir. Buna göre, *“Mükellefler ve kendilerine vergi cezası kesilenler, tarh edilen vergilere ve kesilen cezalara karşı vergi mahkemesinde dava açabilirler. Vergi dairesi tadilat ve takdir komisyonlarınca tahmin ve takdir olunan matrahlara karşı vergi mahkemesinde dava açabilir. Belediyelerde dava açma yetkisini belediye adına varidat müdürü, olmayan yerlerde hesap işleri müdürü veya o görevi yapan kullanır.”* (VUK mad. 377)

Dava konusu oluşturabilecek işlemler, *“genel düzenleyici işlemler”* ve *“bireysel işlemler”* olmak üzere 2 kategoriye ayrılmaktadır. Genel düzenleyici işlemler, vergilendirmeye ilgili yürürlüğe konulan yönetmelikler ve bakanlar kurulu kararı gibi tüm vergi mükelleflerini yakından alakadar eden umumi ve tarafsız bir şekilde yapılan işlemlerdir. Bireysel işlemler ise, yalnız bir kişiye mahsus olan işlemleri ifade etmektedir (VUK mad. 378). Diğer taraftan mükellefler, *“vergi hataları hariç, beyan ettikleri matrahlara ve bu matrahlar üzerinden tarh edilen vergilere karşı dava açamazlar”* (VUK Md. 378/2). Fakat mükelleflerin beyannamelerini *“ihtirazi kayıtla”* vermeleri durumunda, kendi beyanlarına karşı da dava açabilirler (İYUK Md. 27). Diğer taraftan, 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun'un yürütülmesi ile ilgili olarak gerçekleştirilen işlemlere karşı da dava açılabilmektedir.²³

213 Sayılı VUK'natabi vergi yasalarından kaynaklanan uyuşmazlıklar vergi itiraz ve vergi temyiz komisyonları ile Danıştay'da incelenerek neticelendirilmektedir. Buna ek olarak, gümrük ve tekel idareleri aracılığıyla toplanan vergi ve resimler ile ithalde alınan harcama vergilerinden doğan anlaşmazlıklar da Gümrük Kanunun 80 ve 84. maddeleri gereğince, vergi itiraz ve temyiz komisyonları dışındaki idari birimler aracılığıyla incelenerek sonuca ulaştırılmaktadır. Bu birimlerin verdiği hükümlere karşı Danıştay'a başvurabilmekle beraber, VUK hükümlerine bağlı olan veya olmayan tüm vergi anlaşmazlıklarında cezai sorumluluğu gerektiren bir husus olması halinde ise ceza mahkemelerine de müracaat edilebilmektedir.²⁴

²² Özgür Emre Koç, “Mükelleflerin Vergi Aflarına Bakışı: Çorum İli Üzerine Bir Araştırma”, Maliye Araştırmaları Dergisi, 5(2), 2019, s.160.

²³ Alaattin Demir, “Vergi Uyuşmazlıklarının Yargı Yolu ile Çözümü”, Mali Çözüm, (147), 2018, s.180.

²⁴ Seyfi Yıldız ve Kemal Bostan, “Tarihsel Süreç İçerisinde Türk Vergi Yargısının Gelişimi”, Muhasebe ve Vergi Uygulamaları Dergisi, 10(7), 2017, s.112.

2.2. T.F.R.S. İLE İLGİLİ TEMEL BİLGİLER

Ülkeler birbirinden farklı siyasi, iktisadi, toplumsal ve kültürel şartlar sebebiyle uzun seneler boyuncakendilerine has muhasebe uygulamaları kullanmışlardır. Ulusal muhasebe standartları şeklinde isimlendirilen bu uygulamalar, bir ülkedeki kural, kanun, prensip ve yöntemlere uygun bir biçimde düzenlenen vetekdüzen hesap çerçevesi doğrultusunda oluşturulan kanun hükümlerinden meydana gelmektedir. Şirketler işlemlerini bu sistemlere göre kayıt altına almakta ve finansal tablolarını bu sistemlere göre düzenlemektedirler.²⁵ Globalleşen sermaye piyasalarındaki bu muhasebe uygulama farklılıkları finansal raporları karmaşıklaştırmakta, yatırımcı ve alacaklıların gerçekleştirmek istedikleri kıyaslamaları zorlaştırmakta ve sermayenin etkin paylaşımına engel teşkil etmektedir. Bu sebeple bu uygulamaların başlıca amacı ülkedeki şirketlerin ve kurumların muhasebe sistemi içerisinde finansal tablolarında uygulama birliği sağlamaktır. Türkiye’deki bu düzenlemeler genel olarak MSUGT (Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği) etrafında biçimlenmiştir.²⁶

2.2.1. Muhasebe Standartının Tanımı ve Önemi

Sermaye piyasalarının küreselleşmesi dünya borsalarında çok miktarda şirketin alım-satım yapmasına, kimi ülkelerde kıymet satışlarının gayrisafi yurtiçi hasılayaışmasına, menkul kıymet piyasalarında yabancı yatırımların büyük meblağlara ulaşmasına yol açmıştır.²⁷ Sermaye piyasalarının küreselleşmesi, çok uluslu ortaklıkların birleşmesini, uluslararası yatırımların artmasını, iktisadi birlik kurma gayretlerini ve uluslararası muhasebe standartlarının hayata geçirilmesini gerekli kılmıştır.²⁸

Muhasebe standartları, mevzuatlarda yer alan ve karışık durumda olan uygulamalara bir düzen vermek görevini gerçekleştirmektedir. Muhasebe standartları göz önünde bulundurulmadan düzenlenen finansal tablolar hem nitelik hem de nicelik açısından yetersiz kalmakta bu dahatalı kararların verilmesine ve hatalı değerlendirmeler yapılmasına sebebiyet vermektedir. Muhasebe standartlarında tek düzen oluşturmak; şirketle alakalı kişi ve kuruluşların hatalı değerlendirmelerde bulunmalarına mâni olmak, uygulamadaki farklılıkları gidermek, milletlerarası alanda mali bilgi verilmesi esnasında müşterek bir dil

²⁵Hilal Kocamaz, “Uluslararası Muhasebe Standartlarının Dünyada ve Türkiye’de Oluşum ve Gelişim Süreci”, Kahramanmaraş Sütçü İmam Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi, 2(2), 2012, s.107.

²⁶Özlem Nilifer Karataş Aracı ve İsmail Bekçi, “MSUGT, TMS/TFRS ve BOBİ FRS Açısından Kavramsal Çerçeve ve Finansal Tabloların Sunuluşu Standartlarının Değerlendirilmesi”, Muhasebe ve Vergi Uygulamaları Dergisi, 12(3), 2019, s.863.

²⁷Saim Üstündağ, “Muhasebe Standartları Oluşturulması Süreci”, TURMOB Yayınları, Muhasebe ve Denetim Bakış Dergisi, (1), 2000, s.31.

²⁸Serkan Özbek, Avrupa Birliği Sermaye Piyasalarının Entegrasyonu ve Muhasebe Uygulamalarının Uyumlaştırılması Süreci, Yüksek Lisans Tezi, Ankara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Ankara, 2004, s.147.

yaratmak, finansal tabloların anlaşılabilir, yansız ve şeffaf olması açısından büyük bir öneme sahiptir.²⁹

Muhasebe açısından standart kavramı, muhasebe uygulamalarına yeni bir biçim kazandıran ilkeler bütünü şeklinde anlatılmaktadır.³⁰ Bir başka ifade ile muhasebe standartları, muhasebe kavram ve prensiplerinin, esas alınan usulleri tayin eden ve finansal tablolara yönelik prensiplerin tatbik edilmesini sağlayan kurallar topluluğudur.³¹

Muhasebe standartları, muhasebenin hangi özellikteki işlemlerini, hangi değer üzerinden kayıtlara geçirileceğini, bölümlendirileceğini ve hangi raporla sunulacağını tayin ederek bir ilkeler bütünü oluşturmaktadır. Muhasebe standartları, muhasebe kuramını biçimlendiren unsurlardan biri olan standartların ortaya konmasına kaynak oluşturan muhasebe bilgileridir.³²

Muhasebe standartları:³³

- Kuruluşların mali performanslarını farklı dönemlerde aynı temelde mukayese etme imkânı vermeleri ve bu mukayeselerin neticelerine bağlı olarak kuruluş için hayati öneme sahip hususlarda doğru kararlar almaya katkı sağlamaları,
- Kuruluşların mali performanslarının doğru analizi ile birlikte geleceğe yönelik isabetli planların yapılmasını ve gerçekçi hedeflerin belirlenmesine katkı sağlamaları,
- Kuruluşların denetimleri esnasında karşılaştıkları güçlükleri ortadan kaldırmaları ve
- Muhasebe eğitimini kolaylaştırmaları yönünden büyük bir öneme sahiptirler.

2.2.2. Uluslararası Muhasebe Standartlarının Ortaya Çıkışı

Farklı ülkelerin muhasebe standartlarındaki farklılıklar sağlanan finansal bilgilerin mukayese edilmesini güç bir hale sokmuş, sermaye piyasalarında kaynak toplanması sürecinde ciddi sıkıntılara neden olmuş, milletlerarası şirket alım-satım ve birleşmelerinde güçlükler yaşanmasına sebebiyet vermiştir. Tüm bu olumsuzlukların yok edilmesi, değişik ülkelerde tatbik edilen farklı muhasebe standartlarının birbiriyle uyumlu hale getirilmesini gerekli

²⁹ Kocamaz, s.109.

³⁰ Metin Atmaca, “Uluslararası Finansal Raporlama Standartlarına ve Vergi Yasalarına Göre Düzenlenen Temel Mali Tabloların Finansal Analiz Açısından Karşılaştırmalı Olarak İncelenmesi ve Türkiye Uygulaması”, Yayınlanmamış Doktora Tezi: Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul: (Tez Danışmanı: Mehmet Emin Arat), 2010, s.5.

³¹ Ercan Bayazıtlı, Rıfat Nalbantoğlu, Güven Sayılğan, Kadir Gürdal ve Orhan Çelik, Küreselleşme, Avrupa Birliği ve Muhasebe Mesleğinde Yeni Ufuklar, İzmir: İzmir Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler Odası Yayını, 2000, s.193.

³² Beyhan Marşap ve Ganite Kurt, “Muhasebe Standartlarının Farklı Eğitim Düzeylerinde Müfredat ve Kapsam Açısından İncelenmesi ve Bir Model Önerisi”, Türkiye XVI. Muhasebe Eğitimi Sempozyumu, 1-5 Ekim, Belek-Antalya, 1997, s.229.

³³ Başak Akgül Ataman ve Hüseyin Akay, Uluslararası Muhasebe Standartları ve Türkiye’de Uygulama Etkinliğine İlişkin Bir Araştırma, Türkmen Kitabevi, İstanbul 2004, s.5-6.

kılmıştır. Bu amaçla, ilerlemiş ülkelerin liderliğinde ve ilerlemiş olan ülkelerin iştiraki ile, 1973 yılının Haziran ayında Uluslararası Muhasebe Standartları Komitesi (IASC) kurulmuş ve 1 Nisan 2001 yılına dek Uluslararası Muhasebe Standartlarını (IAS) geliştirilip yayınlamıştır. IASC, Avusturalya, Almanya, Japonya, Kanada, Fransa, İrlanda, Meksika, Amerika Birleşik Devletleri, İngiltere ve Hollanda'ya ait muhasebe birliklerinin anlaşmasıyla kurulmuştur.³⁴ IASC, 2001 senesine kadar faal bir şekilde çalışmalarını sürdürmüş vedaha sonra yeniden yapılandırılarak, IASB (Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu) adını almıştır. IASB, IFRS Vakfı'nın bağımsız, muhasebe standardını belirleyen bir kurumu olarak faaliyetlerine devam etmektedir.³⁵

IASC, 1987 senesinde başlayanve 2001 senesindeki yenilenmeye kadar geçen sürede kayda değer pek çok faaliyet yürütmüştür. Örnek olarak IASC, IOSCO için temel standartlar seti geliştirme hedefi ile “*Karşılaştırılabilirlik ve Gelişme*” projesini hayata geçirmiştir.³⁶ IOSCO (Uluslararası Menkul Kıymetler Komisyonları Örgütü),dünyanın menkul kıymetler ve vadeli işlem piyasalarını düzenleyen örgütler birliği olup dünyada saygınlığı olan bir kurumdur. ³⁷ Karşılaştırılabilirlik ve Gelişme projesinin önemli amacı muhasebe standartlarındaki farklılıkları gidermektir.³⁸ Bu uyumlaştırma projesinin önemi küreselçaptaki düzenleyici kuruluşların muhasebe standartlarını tayin etme süreci ile yakından ilgilenmeye başlamasıyla birlikte daha çok artmıştır.³⁹ IASC tarafından toplamda 41 adet muhasebe standardı yayınlanmış ancak bunların bazıları yürürlükten kaldırılmıştır.⁴⁰

2.2.3. Muhasebe Standartlarının Türkiye’deki Gelişimi

Hem uluslararası hem de ulusal olarak muhasebe standart çalışmaları 1929 Büyük Burhan’dan hemen sonra 1930’lu senelerde başlamış ve günümüze kadar çok büyük aşamalar kaydetmiştir. Krizin ardından Avrupa ülkelerinde sermaye piyasası kurulları, standart komiteleri ve odalar hiç vakit kaybetmeden hızlı bir şekilde oluşturulmaya başlanmıştır. Bu süre zarfında ABD’deki kurumlarda da hızlı bir şekilde gelişme göstermiştir. Bu kurumlar Uluslararası Muhasebe Standartları Komitesi’nin kurulmasına kadar etkisini devam ettirmiştir. Türkiye’den Türkiye Muhasebe Uzmanları Derneği 1974 senesinde bu komiteye katılarak komite tarafından geliştirilen standartların Türkiye’de yayınlanmasında büyük rol oynamıştır. TMUD, muhasebe mesleğindeki farklılıkları saptayıp, bu farklılıkları asgari

³⁴ Turhan Korkmaz, Halime Temel ve Elif Birkan, “Uluslararası Muhasebe Standartları ve Kobi’lere Etkileri”, Muhasebe ve Finansman Dergisi, (36), 2007, s.96-97.

³⁵ Rebecca Cellucci, “The International Accounting Standards Board”, Neimann Business Review, 39(2), 2011, s.15.

³⁶ Epstein, B.J. ve Jermakowicz, E.K. IFRS Policies and Procedures, New Jersey: John Wiley & Sons, 2008, s.4.

³⁷ Kirazcı, M. ve Köse, T. “IASC, FASB ve TMUDEKS’teki Muhasebe Standartları Oluşturma Süreci ve Uyumlaştırma”, Osmangazi Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi, 3(2), 2002, s.67.

³⁸ Cemal İbiş ve Serdar Özkan, “Uluslararası Finansal Raporlama Standartlarına Genel Bakış”, Mali Çözüm Dergisi, (74), 2006, s.28.

³⁹ Abbas A. Mirza, Graham J. Holt ve Liesel Knorr, Wiley IFRS: Practical Implementation Guide and Workbook (Wiley Regulatory Reporting 3), 3rd Edition, New Jersey: Wiley & Sons Inc, 2011, s.4.

⁴⁰ İbiş ve Özkan, s.28.

seviyeye çekebilmek amacıyla Türkiye’de uluslararası muhasebe standartlarının hayata geçirilmesini talep eden ilk kurum olma özelliğine sahiptir.⁴¹ TMUD, ayrıca Türk Ticaret Kanunu, Vergi Usul Kanunu ve Sermaye Piyasası Kanunundaki tutarsızlıkların ve uyumsuzlukların muhasebe alanında ortaya çıkardığı problemleri gidermek maksadıyla faaliyetlerde bulunmuştur.⁴²

Daha sonra TÜRMOB (Türkiye serbest muhasebeci mali müşavirler ve yeminli mali müşavirler odaları birliği), uluslararası muhasebe standartlı ile uyumlu standartlar oluşturabilmek maksadıyla Türkiye Muhasebe ve Denetim Standartları Kurulunu (TMUDEKS) kurmuştur. Doğruyu yansıtan ve mukayese edilebilir finansal tabloların hazırlanmasında kullanılacak standartların, UFRS ile uyumlu olması ve Türkiye’nin şartlarını dikkate alması, bu kurulun muhasebe standartlarını geliştirirken göz önünde bulundurduğu unsurlar arasında yer almaktadır.⁴³ TMUDEKS, çalışmalarını sürdürdüğü süre içerisinde gerçekleştirdiği uygulamalar ile Türkiye’de muhasebe standartlarının gelişmesinde önemli bir rol oynamış ve Türk muhasebesinde söz sahibi olmuştur.⁴⁴ Ancak yayınlamış olduğu standartları uygulamaya yönelik yasal bir yaptırım gücüne sahip olmadığından, standartlardan istenilen verim tam anlamıyla alınamamıştır. Bu problem, yaptırım gücü bulunan Türkiye Muhasebe Standartları Kurulunun (TMSK) kurulmasıyla giderilmeye çalışılmıştır.⁴⁵

TTMSK, 2002 senesinde çalışmalarına başlamıştır.⁴⁶ TMUDEKS, çalışmaları boyunca gerçekleştirmiş olduğu faaliyetler ile TMSK için bir alt yapı hazırlamıştır.⁴⁷ TMSK, TMUDEKS’in yayınladığı bütün standartlara sahip çıkmış ve bu standartları ilgili tarafların düşüncesini almak amacıyla internet üzerinden yayınlamıştır. Gelen fikir ve tenkitler doğrultusunda çalışma komisyonları tarafından standartlarda son düzeltmeler yapılarak TMS olarak yayınlanmıştır.⁴⁸

TMSK’da, TMUDEKS gibi ulusal muhasebe standartlarının geliştirilmesinde uluslararası muhasebe standartlarıyla uyuma büyük önem vermiştir.⁴⁹ Bununla birlikte TMSK, Türkiye ekonomisinin ve muhasebe düzeninin etkinliğini arttıracak uluslararası muhasebe standartları

⁴¹Mustafa Aysan, “Uluslararası Finansal Raporlama Standartlarına Ulusal Uyum: Türkiye Örneği”, Muhasebe ve Finansman Dergisi, (40), 2008, s.52.

⁴²Raif Parlakkaya, “Muhasebede Uluslararası Uyum ve Avrupa Birliği Sürecinde Türkiye’de Uyumlaştırma Çalışmaları”, İİBF Sosyal ve Ekonomik Araştırmalar Dergisi, 4(7), 2004, s.130.

⁴³Yüksel Yalkın, “Türkiye Muhasebe ve Denetim Standartları Kurulu (TMUDEKS) ve Ulusal Standartların Geliştirilmesi”, Ankara Üniversitesi SBF Dergisi, 50(1), 1995, s.261.

⁴⁴Ahmet Başpınar, “Türkiye’de ve Dünyada Denetim Standartlarının Oluşumuna Genel Bir Bakış”, Maliye Dergisi, (148), 2005, s.51.

⁴⁵Parlakkaya, s.132.

⁴⁶Orhan Çelik, “Avrupa Birliği’nde Sermaye Piyasalarının Entegrasyonu ve Muhasebe Uygulamalarının Uyumlaştırma Süreci: Türkiyenin Uyumlaştırma Sürecindeki Konumu”, Ankara Üniversitesi SBF Dergisi, 2005, 60(1), s.111.

⁴⁷Başpınar, s.51.

⁴⁸Çelik, s.111.

⁴⁹Parlakkaya, s.132.

ile Türkiye'nin modern ülkeler seviyesine ulaşabilmesi için büyük çaba sarfetmiştir.⁵⁰TMSK, 2 Kasım 2011 senesinde 660 sayılı KHK ile lav edilerektüm sorumluluk, görev ve yetkileri Kamu Gözetimi Kurumuna (KGK) aktarılmıştır.⁵¹

KGK, 660 sayılı KHK'nın 24. maddesine göre bağımsız denetim kuruluşları ve bağımsız denetçiler; denetledikleri finansal tablo, bilgi ve raporlar ile ilgili olarak düzenledikleri bağımsız denetim raporlarının denetim standartlarına uygun olmamasından ve bu raporlardaki hatalı, eksik veya aldatıcı bilgi ve kanaatler sebebiyle oluşabilecek zararlardan hukuken sorumludurlar.⁵²

2.2.4. Türkiye Muhasebe Standartları

Türkiye'de ilk olarak bilanço esasına göre defter tutan gerçek ve tüzel kişilere ilişkin şirketlerin faaliyet ve sonuçlarının doğru bir şekilde kayda alınması ve finansal tablolar vasıtasıyla ilgili kişilere sunulan bilgilerin tutarlılık ve kıyaslanabilirlik özelliklerini muhafaza ederek gerçek durumu yansıtmaksadıyla 1994 senesinde Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği (MSUGT) yürürlüğe girmiştir. Daha sonra SPK 1 Ocak 2005 yılından itibaren, Avrupa Birliği uyum sürecinin bir gereği olarak halka açık kuruluşlarda Uluslararası Muhasebe Standartlarının uygulanmasını zorunlu hale getirmiştir.⁵³

1 Temmuz 2012 tarihinde yürürlüğe giren 6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu'nun (Yeni TTK) 88. ve Geçici 1. maddeleri gereğince bağlı oldukları yasalar gereği defter tutmakla yükümlü bulunan gerçek veya tüzel kişi tacirlerin, bireyselya da konsolide edilmiş finansal tablolarını TMS'ye göre düzenlemeleri hükme bağlanmıştır. Fakat daha sonra TMS uygulama kapsamının bağımsız denetim kapsamıyla eşdeğer bir biçimde belirlenmesi, bağımsız denetim kapsamının genişletilmesiyle belirli büyüklüğün altındaki çok sayıda işletmeyi kendileri için ağır bir standart seti olan TMS'yi uygulamak mecburiyetinde bırakmıştır. Daha sonra küçük ve orta ölçekli kuruluşlar üzerindeki bu yükü azaltmak amacıyla yeni bir düzenleme yapılmış ve 2014 senesinde TMS uygulama kapsamı ile bağımsız denetim kapsamı birbirinde ayrılarak TMS'nin sadece kamu yararı ile alakalı olan kuruluşlarla (KAYİK) sınırlandırılmasına karar verilmiştir. KAYİK'ler haricindeki kuruluşlarında isteğe bağlı olarak TMS uygulamasına müsaade edilmiştir. TMS'leri uygulamayan kuruluşların ise bir belirleme

⁵⁰Serpil Bostancı, "Küreselleşen Muhasebe Standartlaşma ve Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu", Mali Çözüm Dergisi, (59), 2002, s.8.

⁵¹Ayşe Yereli. "Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu", Dayanışma Dergisi, (121), 2015, s.29.

⁵²Mehmet Demir ve Öznur Arslan, Ö. "Bağımsız Denetim Standartları Açısından Hileye Karşı Denetçinin ve Tarafların Sorumluluklarının Bağımsız Denetçiler Yönünden Değerlendirilmesi: Türkiye'deki Bağımsız Denetçilere Yönelik Bir Anket Çalışması", Muhasebe ve Denetime Bakış: (57), 2019, s.69.

⁵³Meral Erol ve Taner Uysal, "Türkiye Muhasebe ve Finansal Raporlama Standartları Konusunda Üniversite Öğrencilerinin Algı Düzeylerinin Ölçülmesi: Bilecik Şeyh Edebali Üniversitesi Örneği", KMÜ Sosyal ve Ekonomik Araştırmalar Dergisi, 19 (33), 2017, s.24-25.

gerçekleştirilinceye dek Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği'ni birtakım ek konular ilave edilmek suretiyle uygulaması zorunlu kılınmıştır.⁵⁴

MSUGT ve TMS/IFRS'ye ilave olarak 2017 senesinde denetime bağlı olan büyük ve orta büyüklükteki kuruluşların mali tablolarını hazırlamaları ile alakalı olan BOBİ FRS (Büyük ve Orta Boy İşletmeler İçin Finansal Raporlama Standardı) yayımlanmıştır. Söz konusu standart, 1 Ocak 2018 yılından başlamak üzere TMS/IFRS kapsamı dışında kalan büyük ve orta büyüklükteki kuruluşların düzenlemekle mükellef oldukları mali tabloları için bir kılavuz olmuştur.⁵⁵ Bununla birlikte BOBİ FRS uluslararası muhasebe ve finansal raporlama uygulamalarıyla ve Avrupa Birliği düzenlemeleriyle tam uyumludur. Standartta orta ölçekteki kuruluşlar için genel olarak maliyet esaslı bir finansal raporlama gerekli görülmüş; büyük ölçekli kuruluşlara ise ek zorunluluklar getirilmiştir.⁵⁶

2.2.4.1. Türkiye Finansal Raporlama Standartları (IFRS)

IFRS/IFRS uygulanmasının ana hedefi, işletmelerin finansal tablolarında “*yüksek kaliteli, şeffaf ve karşılaştırılabilir bilgiler*” sunmasını sağlamaktır. Diğer bir ifadeyle işletmelerin finansal durumunu ve faaliyet sonuçlarını gerçeğe uygun şekilde yansıtmaktır.⁵⁷

Pay ve menfaat sahipleri kuruluşun idaresi, mali ve hukuksal durumu hakkında düzenli ve doğru bilgilere ulaşmak istemektedirler. Şirket yönetimine fiilen iştirak etmeyen, şirketin işlemleri hakkında doğrudan bilgi edinmesi olanaksız olan küçük pay sahiplerinin ve diğer muhtemel yatırımcıların şirketin çalışmaları ile ilgili bilgi sahibi olmalarını sağlayan başlıca kaynak mali tablolar ve raporlardır. Kamuyu bilgilendirme prensibi kapsamında ortaklara gerçekleştirilecek bütün açıklamaların doğruyu yansıtmayı gerektirmektedir. Bu durum ise sadece adaletli bir idare, şeffaflık, mesuliyet ve hesap verebilirlik ile olanaklı olmaktadır.⁵⁸

IFRS; Türkiye’de, uluslararası muhasebe uygulamaları ile uyumlu finansal raporlama yapılabilmesi amacıyla oluşturulmuş ilkeler bütünüdür. Türkiye’de, TMS/IFRS’lerin yayımlanması ve uygulanmasından Kamu Gözetimi Kurumu mesuldür.⁵⁹

⁵⁴Hümeysra Adıgüzel, “Türkiye’de Uluslararası Finansal Raporlama Standartlarına Uyumun Firmaların Kazanç Kalitesi Üzerine Etkisi”, Muhasebe ve Denetime Bakış, (51), 2017, s.104-105.

⁵⁵ İsmail Elagöz ve Sedat Özcan, “Borçlanma Maliyetlerinin MSUGT, TMS/IFRS ve BOBİFRS Açısından Muhasebeleştirilmesi”, Muhasebe ve Finansman Dergisi, (85), 2020, s.78.

⁵⁶ Ümit Gücenme Gençoğlu, “Temel Konularda BOBİ FRS ve TMS/IFRS Karşılaştırması”, Muhasebe ve Finansman Dergisi, (76), 2017, s.2.

⁵⁷ Eda Köse, İsmail Bekçi ve Emin Hüseyin Çetenak, “Finansal Raporlama Standartlarının Muhasebe Kalitesine Etkisi Üzerine Bir Araştırma”, Muhasebe ve Vergi Uygulamaları Dergisi, 13(1), 2020, s.10.

⁵⁸ Süleyman Uyar, “Kurumsal Şeffaflığın Sağlanmasında Kurumsal Yönetim (Corporate Governance) Anlayışının Önemi”, Mali Çözüm Dergisi, (66), 2004, s.164.

⁵⁹ Osman Kürşat Onat ve Şaban Çelik, “Risk Sermayesi Faaliyetlerinin TMS/IFRS Kapsamında Muhasebeleştirilmesi”, Bartın Üniversitesi İ.İ.B.F. Dergisi, 6(11), 2015, s.218.

2.2.4.2. Türkiye Muhasebe Standartları (TMS)

Türkiye'de muhasebe standartlarının gelişimi devlet tarafından gerçekleştirilmiştir. TMS'lerde daha çok iktisadi ve politik olarak münasebetlerimizin yoğun olduğu ülkelerin yasalarının ve muhasebe uygulamalarının etkileri görülmektedir (Fransız ve Almanya). 1950 senesinden itibaren ABD ile olan münasebetlerin artması ile birlikte Amerikan sistemi, 1987 senesinden sonra AB ve son olarak ise Uluslararası Muhasebe Standartları etkisinde kalınarak gelişimine devam etmiştir. Türkiye'de muhasebe uygulamalarını çoğunlukla Türk Ticaret Kanunu ve Vergi Usul Kanununda yer alan hükümler ile şekillenmiştir. Fakat söz konusu kanunlarda yer alan hükümlerin yetersiz kaldığı durumlarda, yasal statüye sahip olan kimi kuruluşların kendi yetki alanlarına giren şirketler için, yönlendirici düzenlemeler gerçekleştirdiği görülmektedir.⁶⁰

Dünyageneralinde uygulanan IAS (Uluslararası Muhasebe Standartları)'ların amacını müşterek bir dil yaratarak herkesin kolayca anlayabileceği, sade, kıyaslanabilir ve şeffaf finansal tablolar hazırlayabilmek ve farklı raporlamalardan kaynaklanan karmaşanın önüne geçebilmektir. Türkiye de bu amaç doğrultusunda "Uluslararası Muhasebe Standartları" ile uyumlu, TMS ve TFRS' Standardını uygulamaya başlamıştır.⁶¹

2.2.5. TFRS Uygulamalarının Finansal Tablolara Etkisi

TMS/TFRS'lerin tatbik edilmesi ile birlikte Türkiye'de 1994 senesinden itibaren mecburi olarak uygulanan Tekdüzen Muhasebe Sistemindeki finansal tabloların biçimlerinde birtakım değişiklikler meydana gelmiştir. Söz konusu standartlarda bilginin değerine vurgu yapılarak bilgilerin doğruyu yansıtmayı istenmektedir. TMS/TFRS'ler bilanço kalemlerinin ve gelir tablosu kalemlerinin değerlemesinde de önemli değişiklikler beraberinde getirmiştir. Ölçme ve değerlemedeki bu değişiklikler finansal tablolarda yer alan kalemlerin raporlanan tutarlarını önemli ölçüde etkilemiştir.⁶²

⁶⁰Başpınar, s.46.

⁶¹Metin Atmaca, Mikail Erol ve Muhsin Aslan, "Türkiye Muhasebe ve Finansal Raporlama Standartlarının Uygulama Çıktılarının Değerlendirilmesi: KGK Tarafından Yetkilendirilen Denetim Firmaları Üzerine bir Araştırma", Muhasebe ve Finansman Dergisi, (73), 2017, s.279.

⁶²Ümit Gücenme Gençoğlu, Aylin Arsoy Poroy, Yasemin Ertan ve Tuba Bora, "TMS/TFRS'ye Dönüştürülen Finansal Tabloların Denetim Modelinin Özellikleri", Muhasebe ve Finansman Dergisi, (64), 2014, s.3.

2.2.5.1. Kapsamda Meydana Gelen Değişiklikler

TMS kapsamında yapılan düzenlemeler ile bilançoda bulunmaması gereken fakat daha önce uygulamada olan mevzuatlar nedeniyle bilançodaki “aktif” ve “pasif kalemler” bilançonun dışında tutulur. Bilançoaya dâhil edilmeyen kalemler şunardır⁶³;

- Özellikle varlıklarla ilgili olmadığı halde aktifleştirilen finansman giderleri ve
- Kur farkları (TMS-23) ile araştırma giderleridir (TMS-38).

Yine TMS kapsamında yapılan düzenlemeler ile bilançoda bulunması gereken fakat daha önce uygulamada olan mevzuatlar nedeniyle bilançoda bulunmayan “aktif” ve “pasif kalemler” bilançoaya dâhil edilir. Bilançoaya dâhil edilen kalemler şunlardır⁶⁴;

- Ertelenmiş vergi varlığı veya ertelenmiş vergi yükümlülüğü (TMS_12),
- Yazılım programları (TMS 38),
- Kur çevirim farkları (TMS-21),
- Kıdem tazminatı karşılıkları (TMS-19),
- Çalışanlara sağlanan diğer fayda karşılıkları (TMS-19),
- Garanti karşılıkları (TMS-37),
- Finansal varlıklar değerlendirme farkları (TMS-39),
- Taahhüt işlerinde işin tamamlanma yüzdesine göre gelir ve giderler (TFRS 15),
- Sürdürülen faaliyetler ve durdurulan faaliyetler ayırımına uygun olarak dönem karlarının hesaplanması için ilgili dönem kar/zarar tutarları,
- Vergi karşılık giderleri tutarları,
- Dönem net kar/zarar tutarları (TMS-1) vs gibi.⁶⁵

2.2.5.2. Ölçümleme ve Değerleme Ölçütlerinde Meydana Gelen Değişiklikler

TMS Standartları hem bilanço hem de gelir tablosu kalemlerinin ölçümünde ciddi değişikliklere yol açmıştır. Ölçümleme ve değerlendirme ölçütlerinde oluşan bu fark, finansal raporlara da önemli ölçüde yansımıştır.⁶⁶

⁶³Nalan Akdoğan, “Finansal Raporlama Standartlarıyla Uyumlu Olması Amacıyla Tekdüzen Hesap Planının Güncellenmesine Yönelik KGK Tarafından Yayımlanan Taslak Metnin Değerlendirilmesi”, Muhasebe ve Vergi Uygulamaları Dergisi, 12(3), 2019, s.754-755.

⁶⁴Nalan Akdoğan, “Finansal Raporlama Standartlarıyla Uyumlu Olması Amacıyla Tekdüzen Hesap Planının Güncellenmesine Yönelik KGK Tarafından Yayımlanan Taslak Metnin Değerlendirilmesi”, Muhasebe ve Vergi Uygulamaları Dergisi, 12(3), 2019, s.754-755.

⁶⁵Nalan Akdoğan, “Finansal Raporlama Standartlarıyla Uyumlu Olması Amacıyla Tekdüzen Hesap Planının Güncellenmesine Yönelik KGK Tarafından Yayımlanan Taslak Metnin Değerlendirilmesi”, Muhasebe ve Vergi Uygulamaları Dergisi, 12(3), 2019, s.754-755.

⁶⁶Akdoğan, s.755.

Varlıklarda değerleme kriterlerinin farklı olması, varlık değerlerini etkilemektedir. Finansal yatırımlarda gerçeğe uygun değerlerin baz alınması veya itfa edilmiş maliyetle ölçülmesi buna örnek olarak gösterilebilir.⁶⁷

2.2.5.3. Biçimsel Yapı ve Sınıflandırmada Meydana Gelen Değişiklikler

TMS/TFRS ve BOBİ FRS ile bilanço, gelir tablosu ve nakit akış tablolarında, adlarında, gruplandırmada birtakım değişiklikler meydana gelmiş ve doğal olarak biçimsel yapı bundan etkilenmiştir. TMS kıstaslarına göre tüm aktif ve pasif kalemlerin, gelir ve giderlerin, nakit akışların tekrardan tanımlanması söz konusu olmuştur. Bunun sonucunda da sözü edilen hesaplar MSUGT göre TMS esaslarında tekrardan sınıflandırılarak hesap planında yeni hesaplar açılmıştır⁶⁸.

2.2.5.4. Dipnot ve Açıklayıcı Bilgilerde Meydana Gelen Değişiklikler

Dipnotlar, kuruluşun bilançosunda, gelir tablosunda, özkaynak değişim tablosunda ve nakit akış tablosunda verilen bilgilere ek olarak sunulan bilgilerden oluşmaktadır (TMS 1/112). Dipnotlar, yukarıda adı geçen tablolar ile kullanıcılarına iletilen bilgilerin yeterli seviyede açıklayıcı olmaması sebebiyle iletilmeyen noktalara ait bilgilerden meydana gelmektedir.⁶⁹

Dipnotların mümkün mertebe sistematik bir şekilde sunulması gerekmektedir. Dipnotların sunulmuş şekli tayin edilirken mali tabloların anlaşılabilirliği ve mukayese edilebilirliği üzerindeki etkisi hesaba katılmaktadır. Dipnotların sistemli bir şekilde sunulması için aşağıdaki sıralamaya riayet edilmesi büyük önem arz etmektedir⁷⁰:

- Kuruluşa dair genel bilgiler,
- Mali tabloların TFRS ile bütünü uyumlu olduğunu belirten açıklama,
- Tatbik edilen önemli muhasebe yöntemlerinin özeti,
- Mali tablolar ile sözkonusu tablolardaki kalemler ile aynı sırada gösterilmek şartıyla, mali tablo kalemleri ile ilgili ilave açıklamalar ve
- Diğer açıklamalar.

TMS/TFRS gerçeği yansıtabilecek bilgilerin aktarılmasını sağlamak amacıyla mali raporlamada esneklik getirmiştir. TMS/TFRS ayrıca mali tablolarda ve dipnotlarda daha geniş bilgi verilmesini şart koşmaktadır. Standartların beraberinde getirdiği yeniliklerden biri de daha

⁶⁷ Akdoğan, 755-756.

⁶⁸ Akdoğan, 752-753.

⁶⁹ Okan Garip, Mâli Tablolar Analizi, (Editörler: Karasioğlu, F. ve Erdemir, N.K.), Konya: Eğitim Yayınevi, 2019, s.161.

⁷⁰ TMS 21 Kur Değişiminin Etkileri, 2005,

https://kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/DynamicContentFiles/T%C3%BCrkiye%20Muhasebe%20Standartlar%C4%B1/TMSTFRS2017Seti/3-TMS/TMS_21_2017.pdf. (21 Şubat 2020).

evvel mali tablolar ve dipnotlarında olmayan ileriye yönelik tahminler, risk değerlendirmeleri, durdurulan faaliyetler ve bölümlere göre raporlama hususunda bilgi sunulmasıdır. Standartlardaki genel yaklaşım kuruluşun malidurumu ve performansı ile alakalı bilgilerin genel, yalın ve kolay anlaşılır bir biçimde mali tablolarda, mali tablo kalemlerinin içeriği ve değerlemesiyle alakalı detaylı bilgilerin, tatbik edilen muhasebe yöntemlerinin, ileriye yönelik tahminlerin ve risk değerlendirme metotlarının dipnotlarda izah edilmesidir.⁷¹

2.2.6. Türkiye Muhasebe ve Finansal Raporlama Standartlarının Uygulanmasında Karşılaşılan Problemler

Kamu Gözetleme Kurumu 41 tane TMSyayımlamıştır. Bu standartlar Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu’nun yayımladığı Uluslararası Muhasebe Standartları (IAS)’dır. Bu standartlar İngilizce olarak yayımlanmaktadır. Bundan dolayı söz konusu standartlar ilgili kurumlar tarafından Türkçe’ye tercüme edilmiştir. Türkiye Muhasebe Standartlarının tatbik edilmesinde karşı karşıya kalınan güçlükler aşağıdaki şekilde gruplandırılmaktadır⁷²:

- Tercüme olmasından dolayı ortaya çıkan zorluklar,
- Kanuni uyumsuzlıklardan doğan zorluklar,
- Mesleğin yerine getirilmesinden kaynaklanan zorluklar.

Türkiye Muhasebe Standartları, IAS’lerin telif ücretlerinin verilmesinden hemen sonradan Türkçeye tercüme edilmiştir. Fakat bu doğrudan yapılan tercüme dil ve terminoloji farklılıklarını yol açtığı birtakım güçlükler neden olmuştur. Bunlar⁷³:

- Kavram farklılıkları,
- Tercümesi zor terimlerin kullanılmış olması,
- Uzun cümlelerin kullanılmış olması,
- Kavramlar tanımlarken benzer terminolojilerin kullanılmış olması,
- Kanunlara uyarlamada sıkıntılara neden olmasıdır.

Türkiye’de vergi politikaları devletin vergisel faydasını dikkate almaktadır. Muhasebe Standartlarının amacı ise kuruluşların finansal tablolarının güvenilir olması ve gerçeği yansıtacak şekilde sunulmasıdır. Bu durum standartlarla mevzuat arasında büyük farklılıklara yol açmıştır.⁷⁴

⁷¹Osman Bayrı, “Tekdüzen Muhasebe Sistemine ve Türkiye Muhasebe- Finansal Raporlama Standartlarına göre Bilançonun Biçimsel Yapısı, Kapsamı ve İçeriğinin Karşılaştırmalı Analizi”, Mali Çözüm, (80), 2010, s.96.

⁷²Faruk Ağkan, “Türkiye Muhasebe Standartlarının Uygulanmasında Karşılaşılan Sorunlar”, Ünye İ.İ.B.F. Dergisi, 1(1), 2017, s.19

⁷³Ağkan, s.19-20.

⁷⁴Ağkan, s.20.

Muhasebe standartlarında gerçeğe uygun değerin hesaplanması deneyim ve uzmanlık gerektirmektedir. Türkiye’de hem saha çalışmalarında hem de muhasebe alanında gereken bu uzmanlığa ve deneyime sahip yeterli sayıda muhasebe meslek mensubu yoktur. Ayrıca Türkiye’de muhasebe meslek mensupları kurallara dayalı olarak yerine getirilen muhasebe mesleğinden, standartların temel aldığı ilkesel muhasebeye geçmekte büyük sıkıntılar çekmektedir.⁷⁵

2.2.7. Türkiye Muhasebe Sisteminin UFRS’ ye Uyumu

Türkiye’de faaliyetlerini sürdüren kuruluşların malitablolalarının düzenlenmesini temel almak ve muhasebe prensiplerinde tekdüzeni oluşturmak maksadıyla TÜRMOB tarafından 1994 yılında T穆DESK kurulmuştur. T穆DESK, Uluslararası Muhasebe Standartlarını ve ilgili mevzuatları da temel alarak Türkiye’de 19 tane standart yayınlamıştır.⁷⁶ Fakat T穆DESK’in başlattığı bu çalışmalardan istenilen sonuç alınamamıştır. Bunun başlıca sebebi ise T穆DESK’in sivil bir kuruluş olmasıdır. T穆DESK’in yerine 1999 senesinde TMSK kurulmuştur. Böylece, devlet bir defa daha muhasebe ile ilgili konulara dâhil olmuş ve önceliği ele almıştır.⁷⁷ Türkiye’de muhasebe uygulamaları bu süreçte Amerika’nın ve Avrupa ülkelerinin etkisiyle şekillenmiştir. Avrupa ülkelerinin etkisi Uluslararası Muhasebe ve Finansal Raporlama Standartları’na uyum çabalarında büyük bir rol oynamıştır.⁷⁸

03.10.2005 tarihinde Türkiye’nin AB’ne tam üyelik süreci başlamış ve bu durum bütün mevzuatın AB müktesebatı ile uyumlu hale getirilmesini gerekli kılmıştır. Bu amaçla 1999 senesinde Adalet Bakanlığı bünyesinde Ticaret Kanunu Komisyonu oluşturulmuştur. Söz konusu komisyon 2007 senesinde yeni Türk Ticaret Kanunu taslağını hazırlamak amacıyla vazifelendirilmiştir. Taslak ağırlıklı olarak Alman ve İsviçre bilanço hukuku kaynakları dikkate alınarak hazırlanmıştır. Ayrıca yeni TTK taslağında TMSK’nın yetkileri ve yayınlamış olduğu Türkiye Muhasebe Standartlarına da yer verilmiştir. TMS’nin yayınlanmasıyla 2005 senesinden itibaren SPK mevzuatına bağlı borsaya kote olmuş şirketlerin TMS’leri uygulaması zorunlu kılınmıştır. Bu tarih, ilk kez Türkiye’de gerçeğe uygun mali rapor düzenlememe cürriyetinin getirilmesi bakımından büyük önem arz etmektedir. Fakat uygulama alanı epey sınırlı kalmıştır.⁷⁹

TMSK, 2011 senesine kadar kavramsal çerçeve haricinde 9’u Finansal Raporlama Standardı ve 29’u Muhasebe Standardı olmak üzere 38 tane standart ve 26 tane Standart yorumu

⁷⁵ Ağkan, s.20.

⁷⁶ Hilal Kocamaz, “Uluslararası Muhasebe Standartlarının Dünyada ve Türkiye’de Oluşum ve Gelişim Süreci”, Kahramanmaraş Sütçü İmam Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi, 2(2), 2012, s.116.

⁷⁷ Engin Dinçve Oğuz Yusuf Atasıl, “Türkiye’deki Muhasebe Anlayışının Gelişim Süreci ve Mevcut Durumun İncelenmesi”, K.T.Ü. Sosyal Bilimler Enstitüsü Sosyal Bilimler Dergisi, (12), 2016, s.273.

⁷⁸ Oktay Güvemli, Türk Devletleri Muhasebe Tarihi Cumhuriyet Dönemi XX. Yüzyıl, İstanbul: Proje Danış, 2001, s.13.

⁷⁹ Kocamaz, s.113.

yayımlamıştır. Söz konusu bu standartlar ayrıca Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu'nun yayınladığı standartlar ile uyumlu hale getirilmiştir.⁸⁰

01.01.2013 tarihinde yürürlüğe giren Yeni TTK'yla bütün sermaye ortaklıklarına TMS'ye göre mali tabloların düzenlenmesi ve bağımsız denetim mecburiyeti getirilmiştir. Bağımsız denetim, bir kuruluşun mali tablolarının ve diğer mali bilgilerinin, finansal raporlama standartlarına uygunluğu ve gerçekliği konusunda, gerekli bağımsız denetim metotları yürütülerek denetlenmesi ve çıkan sonuçların değerlendirilerek bir rapor hâline getirilmesidir.⁸¹ Fakat muhasebe alanındaki bu köklü değişikliğe, kamu bürokrasisi itiraz etmiş ve 2013 senesinde TMS'ye göre mali tablo düzenleme mecburiyetinin kapsamı sınırlandırılmıştır.⁸² 2 Kasım 2011 tarihli ve 28103 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan Kanun Hükmünde Kararname ile TMSK lavy edilerek yerine Kamu Gözetimi, Kurumu kurulmuştur.⁸³

KGK, Başbakanlıkla ilişkili, idari özerkliğe sahip bir üst kuruldur. Yani kamu tüzel kişiliğe sahiptir. Görüldüğü gibi kamu bürokrasisinin muhasebe ile alakalı düzenlemeleri yönetme arzusu günümüzde de halen sürmektedir. Gerçekleştirilen son düzenlemelerle birlikte, gerçeğe uygun muhasebe anlayışının yalnızca Kamu Yararını İlgilendiren Kurumlar (KAYİK) ve KAYİK gibi değerlendirilen kuruluşlarda uygulanmasına izin verilmiştir. Bunun haricindeki alanlarda ise, Maliye Bakanlığı'nın etkisi sürmektedir.⁸⁴

Ayrıca AB'de UFRS kapsamı dışındaki kuruluşlar için mali raporlarını, 01/01/2016 senesinden başlamak üzere, 2013/34/EU sayılı direktife uygun bir şekilde düzenleme mecburiyeti getirilmiştir. Bundan dolayı AB katılım müzakereleri çerçevesinde Türk mevzuatının AB müktesebatı ile uyumlu olması gerekliliği sebebiyle de bu uyum çalışmaları hızlandırılmıştır.⁸⁵

2.3. KUR FARKI İLE İLGİLİ TEMEL BİLGİLER

Kur, ulusal paranın yabancı paralar karşısında aldığı değeri ifade etmektedir⁸⁶. Kur farkı ise iki farklı devletin parası arasındaki değişim oranına denmektedir.⁸⁷ 21 sayılı Türkiye Muhasebe

⁸⁰Mehmet Emin Karabayır ve Emrah Ertugay, "Kronik: Finansal Raporlama Standartlarının Dünü ve Bugünü", Ankara Üniversitesi SBF Dergisi, 65(4), 2010, s.197.

⁸¹Nalan Akdoğan, "Borsa İstanbul (BİST) Şirketlerinin 2017 ve 2018 Yıllarındaki Denetim Görüşleri ile Bağımsız Denetçi Raporlarında Verilen Görüşün Dayanağının İncelenmesine Yönelik Bir Araştırma", Muhasebe ve Denetim Bakış, (59), 2020, s.2-3.

⁸²Hikmet Uluşan, Eren Elçin ve Çağrı Köylü, "6102 Sayılı Yeni Türk Ticaret Kanunu (TTK)'nın Muhasebe ve Denetim Uygulamalarına Getirdiği Yenilikler Üzerine Bir Araştırma", Muhasebe ve Finansman Dergisi, (55), 2012, s.12.

⁸³Recep Pekdemir, "TMS-TFRS Diye Diye...", Mali Çözüm Dergisi, (107), 2011, s.120.

⁸⁴Diñçe ve Atasel, s.274.

⁸⁵Aziz Doğan, "Büyük ve Orta Boy İşletmeler için Finansal Raporlama Standardı ile VUK/MSUGT Karşılaştırması", Muhasebe ve Finansman Dergisi, (80), 2018, s.117.

⁸⁶Necdet Sağlam ve Osman Sağlam, "TMS 21 Kur Değişiminin Etkileri" Türkiye Muhasebe Standartları Uygulaması, Ed. Sağlam, Necdet, Şengel, Salim, Öztürk, Bünyamin, Maliye ve Hukuk Yayınları, Mart, 2007.

⁸⁷Abdülkadir Şahin, "Kur Farklarının Muhasebeleştirilmesi, Vergi Uygulamaları Karşısındaki Durumu ve Bir Uygulama", Yayımlanmamış Doktora Tezi, İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul, 2007, s.78.

Standartlarında; “Bir para birimindeki belirli birtutarın diğer para birimine farklı kurlardan çevrilmesinden doğan fark” şeklinde tanımlanmaktadır (TMS 21).⁸⁸

2.3.2. Kur Farklarını Meydana Getiren İşlemler

İşletmelerin işlemlerini ulusal para birimi dışında başka bir ülkenin para birimine dayalı gerçekleştirmesi kur farklarını ortaya çıkarmaktadır. Başka bir ifade ile yabancı para birimine dayalı işlemlerde işlemin yapıldığı tarih ile ödeme tarihi arasında kurlarda bir değişim söz konusu ise kur farkı meydana gelmektedir (TMS 21- m.28).⁸⁹

2.3.2.1. Yabancı Para Birimine Dayalı İşlemler Yapılması

İşletmelere ait işlemlerin bazı hallerde döviz cinsinden gerçekleştirilmesi gereği söz konusudur. Söz konusu haller şunlardır⁹⁰;

1. Fiyatı döviz cinsinden tayin edilmiş mal ve hizmetlerin alım satımı,
2. Değeri döviz cinsinden tayin edilmiş fonların borçlanması ya da borç verilmesi,
3. Döviz cinsinden düzenlenmiş bir sözleşmeye taraf olunması ve
4. Değeri birtakım nedenlerle döviz cinsinden belirlenmiş varlıkların borçlanması ya da ödenmesi ve bu varlıkların edinilmesi ya da elden çıkarılmasıdır.

Ticari mal ya da hizmet alım satımlarında, dövize dayalı sabit kıymet yatırım borçlanmalarında ve dövize dayalı menkul kıymet yatırımlarında yabancı para birimine dayalı işlemler söz konusudur. Döviz borcu olan firmalar olası döviz farklarından korunabilmek için varlıklarının bir bölümünü dövizli yatırımlar olarak dönüştürmektedir.

Bir işletme ithalat ve ihracat işlemlerini farklı para birimi cinsinden faturalandırmış ise finansal tablolar, her bir para birimi cinsinden düzenlenemediğinden, işlemleri deftere ulusal para birimine çevirerek kayıt ettirmek durumundadır. Dış ticarete dayalı işlemler uluslararası bir nitelik taşıdığından, bu durum döviz çevirisini zorunlu kılmaktadır.⁹¹

Muhasebesel açıdan bir sorun oluşmaması için bu tür işlemlerin geçerli para birimi ya da ulusal para birimi cinsinden yapılması gerekmektedir. Vadeli işlemlerde döviz kuru sabit değil ise kur farkı oluşmaktadır Ayrıca vade söz konusu değil ise işlemlerin yabancı para

⁸⁸Zeki Doğan, “Kur Farklarının Vergi Kanunlarımız Karşısındaki Durumu”, Mükellefin Dergisi, Sayı:58, Ekim 1997, s.60.

⁸⁹Orhan Çelik, “Avrupa Birliği'nde Sermaye Piyasalarının Entegrasyonu ve Muhasebe Uygulamalarının Uyumlaştırma Süreci: Türkiye'nin Uyumlaştırma Sürecindeki Konumu”, Ankara Üniversitesi SBF Dergisi, 60(1), 2005, s.110.

⁹⁰Necdet Şensoy, Yabancı Paralı İşlemler Muhasebesi, Marmara Üniv İİBF Muhasebe Finansman A.B.D Yayın No 1994-2, İstanbul, 1994, s.6.

⁹¹Gençoğlu, s.47.

cinsinden yapılmış olması muhasebesel açıdan bir sorun oluşturmamaktadır. Bunun nedeni peşin yapılan alışverişlerde işlem tarihinde geçerli kur üzerinden kaydedilmiş olmasıdır.⁹²

2.3.2.2. Yurt Dışındaki Bir İşletmeye Yatırım Yapılması

Bir işletme, başka bir devlette ya da farklı bir para cinsinden faaliyet gösteren yabancı bir başka işletme ile iş ortaklığı, bağlı ortaklık ve iştirak gibi çeşitli şekillerde ortaklıklar yapabilir ve yurt dışında şube açabilir.

İş ortaklığı; *“iki veya daha fazla tarafın, müşterek kontrole tabi bir ekonomik faaliyeti gerçekleştirmesini sağlayan sözleşmeye bağlı girişim”; müşterek kontrol ise, “bir ekonomik faaliyet üzerindeki kontrolün sözleşmeye dayalı olarak paylaşılması” şeklinde ifade edilmektedir (TMSK, TMS 31). Burada müşterek kontrol; yalnızca iktisadi, stratejik ve finansal faaliyetlere ilişkin kararlarda ve kontrolü paylaşan tarafların oy birliği ile mutabakata varıldığı hallerde söz konusudur.*

İşletmeler daha geniş bir faaliyet alanı yaratabilmek için yurt içinde ve yurt dışında şube açma yoluna gidebilmektedir. Söz konusu bu şubeler merkeze bağlı olarak faaliyet göstermektedirler, bağımsız değildirler⁹³;

Bağlı ortaklık; *“İşletmenin, adi ortaklık gibi tüzel kişiliği olmayan işletmeler de dâhil olmak üzere, (ana ortaklık olarak bilinen) başka bir işletme tarafından kontrol edilen işletmeler” olarak ifade edilmektedir (TMSK, TMS 28). Burada bağlı ortaklık olan bir yatırımdan söz edilebilmesi için “kontrol gücü” nün olması önemlidir. Yatırım yapan işletme %50’nin üstünde bir oya sahipse kontrol gücünün bu işlemeye ait olduğu varsayılır ana ortaklık olarak adlandırılır. Yatırım yapılan işletmelerse “bağlı ortaklık” olarak ifade edilir. Bu durum ana ortaklık ve bağlı ortaklıklar için ekonomik açıdan bütünlük kazandıran konsolide finansal tabloların varlığını gerekli kılar.⁹⁴*

Yatırımcı işletmenin %20-50 oranında bir oy alması halinde ise kontrol gücünü ele alması bile işletmenin önemli bir etkiye sahip olduğu varsayılır ve yatırım artık bir iştirak niteliği kazanmış olur.

İştirak; *“Yatırımcı işletmenin, adi ortaklık gibi tüzel kişiliği olmayan işletmeler de dâhil olmak üzere, iş ortaklığı veya bağlı ortaklık niteliğinde olmayan, ancak üzerinde önemli etkisinin bulunduğu işletmeler” şeklinde ifade edilmektedir (TMS 28- m.2). Burada önemli etki ifadesi “yatırım yapılan işletmenin finansal ve faaliyetle ilgili politikaların belirlenmesi kararlarına*

⁹² Şensoy, s.6.

⁹³ Celal Gölge, “Ticari İşletmenin Merkez ve Şubesinin Tayini Sorunu”, <http://adliyam.sitemynet.com/merkezsube.htm>. (Erişim: 12.01.2020)

⁹⁴ YavuzÇiftçi, “Türk Muhasebe Hukukunda İştiraklerdeki Yatırımların Değerlemesiyle İlgili Düzenlemelerin Uluslararası Düzenlemelerle Karşılaştırılması”, Muhasebe ve Denetim Bakış Dergisi, Sayı:3, Ocak 2001, s.93.

katılma gücü ve bu politikaları tek başına ya da bir başka taraf ile ortak kontrol etme gücü” anlamına gelmektedir. Yatırımcı işletme yatırım yaptığı işletmenin %20’ lik oy hakkına sahipse bu durumda yatırımcının önemli etkiye sahip olduğu varsayılır (TMS 28- m.6).

İş ortaklığı, bağlı ortaklık, iştirak veya şube açılarak gerçekleştirilen tüm yurt dışı yatırımlarına ilişkin muhasebe kayıtları ve finansal tablolar kuruldukları ülkenin para birimi cinsinden; yatırım yapılan yabancı işletmelerin raporları ise ana işletmeden farklı bir para birimi üzerinden hazırlanır. Ancak bu tür yatırımcı işletmeler finansal tabloları konsolide edip tabloların tek bir para cinsinden ifade edilmesini sağlamak durumundadır. Aksi durumda kur farkının oluşması söz konusudur.⁹⁵

2.3.3. Kur Farklarının Vergi Usul Kanunu Açısından İncelenmesi

Vergi Usul Kanunu (VUK)’nda değerlendirme ölçütleri kanunun 261. maddesinde açıkça belirtilmiştir. Yine VUK’ un 280. maddesinde yabancı paraların değerlemesine ilişkin “Dövizler borsa rayici ile değeriştir. Borsa rayicinin takarrüründe muvazaa olduğu ortaya çıkarsa bu rayiç yerine alış bedeli temel alınır. Dövizin borsada rayici mevcut değilse değerlemeye uygulanacak kur Maliye Bakanlığı tarafından belirlenir” denmektedir. Anılan madde döviz cinsinden bütün borç ve alacaklar içinde tatbik edilecektir. Bunun yanında VUK’ un 284. maddesinde kasada yer alan efektif yabancı paralar üzerinde 280. Maddenin geçerli olacağı belirtilmiştir.

2.3.3.1. Kasa ve Bankaların Değerlemesi

Türkiye’de “değerleme kurları” Maliye Bakanlığı tarafından TCMB efektif alış kurları esas alınarak belirlenmektedir. VUK 280. maddesine göre döviz tevdiat hesapları ile efektif değerlendirilmesinde TCMB efektif kuru esas alınmaktadır. Kasa ve banka hesaplarındaki yabancı paralar üzerinde değerlendirme yapıldıktan sonra kur artışından dolayı meydana gelen (+) değerler “kambiyo karı”, (-) değerler ise kambiyo zararı” şeklinde muhasebeleştirilmektedir.

2.3.3.2. Dövizli Menkul Kıymetlerin Değerlemesi

Vergi Usul Kanunun’ da menkul kıymetler ile ilgili bir tanım yer almamakla birlik kanunun 279. maddesinde menkul kıymetlerin değerlendirilmesi ile ilgili hükümlere yer verilmektedir. Buna göre menkul kıymetlerin değerlendirilmesinde üç değerlendirme ölçüsünün benimsendiği söylenebilir. Bunlar⁹⁶;

⁹⁵ Çelik, s.62.

⁹⁶ MuhsinÇelik ve SeçkinGönen, “Sermaye Piyasası Kanunu ve Vergi Usul Kanunu Açısından Menkul Kıymetlerin İncelenmesi”, Vergi Sorunları Dergisi, Sayı 210, Mart 2006, s.153.

- Alış bedeli,
- Borsa rayici ve
- Kıst getirisidir.

Alış bedeli ile ilgili VUK kanununda herhangi bir ifade yer almamakla birlikte “iktisadi bir kıymetin elde edilmesi sırasında ödenen veya borçlanılan bedel” olarak tanımlanmaktadır. Borsa rayici VUK’nun 263’üncü maddesinde “Gerek menkul kıymetler ve kambiyo borsasına, gerekse ticaret borsalarına kayıtlı olan iktisadi kıymetlerin değerlemeden evvelki son muamele gününde borsadaki muamelelerin ortalama değerleri” şeklinde ifade edilmektedir. Kıst getiri ölçüsü ise 4369 sayılı Kanun ile yapılan düzenleme sonrasında mevzuata dâhil olmuştur. Buna göre ilgili mevzuatta “*Kıst getiri, menkul kıymetin vadesinde elde edilecek gelirin (kur farkları dâhil) iktisap tarihinden değerlendirme gününe kadar geçen süreye isabet eden kısımdır. Bu ölçüye göre değerlemede, alış bedeline kıst getirinin eklenmesi suretiyle hesaplanacak değer esasa alınacaktır*” ifadelerine yer verilmektedir.

4369 Sayılı Kanun kapsamında gerçekleştirilen değişikliklerle menkul kıymetlerin (hisse senetleri hariç) alış bedelinde ortaya çıkan (+) veya (-) tüm değişimler değerlendirme günü itibarıyla gelir hesaplarına aktarılmaya başlanmıştır.⁹⁷

2.3.3.3. Dövizli Borç ve Alacakların Değerlemesi

Yabancı paraların değerlendirilmesi ile ilgili hükümler VUK’un 280’inci maddesinde açıkça belirtilmiştir. Buna göre yabancı paralar borsa rayici ile değerlendirilecektir. Borsa rayicinin olmaması halinde ise Maliye Bakanlığınca belirlenen kur dikkate alınacaktır. Yabancı para cinsinden olan vadesi gelmemiş senede bağlı alacak ve borçlarda ise değerlendirme günü kıymetine irca edilirken iki durum söz konusudur. Birincisi olarak kur değerlemesi yapılır. İkincisi ise senette yazılı faiz oranına göre (Eğer faiz yazmıyorsa LIBOR esas alınır) iskonto tutarı hesaplanır.⁹⁸

2.3.3.4. Avansların Değerlemesi

VUK’ ta avanslar ile ilgili herhangi bir tanım bulunmamakla birlikte Danıştay kararlarında konu edilmiştir. Uygulamada döviz dayalı avansların değerlemesine ilişkin üç farklı görüş bulunmaktadır.

⁹⁷İsmailSazak, “Kur Farkı ve Uygulamada Özellikli Durumları”, Vergi Sorunları Dergisi Özel Ek, Sayı 145, Ekim.2000, s.241.

⁹⁸FundaMusaoğlu, “Yurtdışından Olacak Alacaklarda Şüpheli Alacak Karşılığı Ayrılması”, Vergi Sorunları Dergisi, Sayı :132, Eylül 1999, s.122.

1. Döviz endeksli avansların değerlemeye tabi tutulamayacağı görüşü; hesap uzmanları Kurulu Danışma Komisyonu’nun 25.09.2002 tarih ve 292/1 Genel Sıra Numaralı kararında; avansların gerçek bir alacak ya da borç olmadığı, bu sebeple de VUK’nun alacak ve borçlar değerlemesine tabi tutulamayacağı ifade edilmiştir.

Bu görüşe göre avanslar yalnızca borç ve alacak ilişkisinden doğan bir ön ödeme olarak değerlendirilmektedir. Dövizli alacakların değerlendirilemeyeceği ise Vergi İdaresi'nin 26.01.1993 Tarih ve 1993/ 1 Sayılı avans niteliğindeki alacak senetlerinin reeskonta tutulmayacağı yönündeki VUK İç Genelgesi gerekçe gösterilmektedir.⁹⁹

Bu görüşü savunanların diğer gerekçesi ise avansların VUK’ un değerlemeye konu olan kıymetler listesinde yer almamasıdır. VUK 289. maddesinde *“Bu bölümde yazılı olmayan veya yazılı olup da kendi ölçülerıyla değerlendirilmesine imkân bulunmayan iktisadi kıymetlerden bina ve arazi vergi değerleriyle, diğerleri, varsa borsa rayici, yoksa mukayyet değerleri, o da yoksa emsal bedeliyle değerlendirilir.”* ifadeleri yer almaktadır. Buna göre avanslar mukayyet değeri üzerinden değerlendirilmelidir.

2. Döviz endeksli avansların değerlemeye tabi tutulabileceği görüşü:Bu görüşe göre avanslar bir borç ya da bir alacaktan farklı değildir. Bu nedenle değerlemeye tabi olmalıdır. Nitekim Maliye Bakanlığı tarafından çıkartılan çeşitli özgelelerde de bunun desteklendiği görülmektedir (09.02.2005 Tarih VUK-1/280-11175).Ayrıca bu görüşü doğrulayan bazı Danıştay kararları ise aşağıdaki gibidir:

Danıştay 3. Dairesinin, 03.10.2002 tarih ve E.2001/01762 – K. 2002/03064 sayılı kararı: *“Döviz cinsinden peşin tahsil edilen bir kısım ihracat bedelinin VUK Madde 280 kapsamında değerlemeye tabi tutularak hesaplanan kur farkının gider kaydedilmesinde yasaya aykırılık bulunmamaktadır.”*

Danıştay 3. Dairesinin 25.02.1999 tarih ve E.1997/2370- K.1999/692 sayılı kararı: *“Yapılacak ithalatın bedeline mahsuben, yabancı satıcıya ödenen sipariş avansı dövizli alacaktır. Dönem sonunda kur değerlemesine tabi tutulması ve kur farkının gelir yazılması gerekir.”*

Danıştay 3. Dairesinin, E.1997/01308 – K. 1999/02437 sayılı kararı: *“Döviz cinsinden alınan avansların borç olarak kabulü gerektiğinden, değerlemeye tabi tutulması sonucu oluşan kur farklarının da gider olarak yazılması gerekir.”*

⁹⁹ErayMercan, “Yabancı Para Cinsinden Alınan Sipariş Avanslarının Değerlemeye Tabi Tutulmasının Vergisel Boyutu”, Vergi Sorunları Dergisi, Sayı 155, Ağustos 2001, s. 53.

3. Dövizle endeksli avansların değerlemeye tabi tutulabileceği ancak oluşan olumlu ya da olumsuz kur farklarının gelir ve gider hesaplarına intikal ettirilmeden, aktif ve pasifte geçici bir hesapta tutulacağı ve avansın kapandığı dönemde gelir veya gider hesaplarına intikal ettirileceği görüşü:

Döviz cinsine bağlı avanslar bilanço tarihinde geçerli kur üzerinden değerlemeye tabi olacak fakat gelir-gider hesaplarına yansıtılmayacak. Nitekim Muhasebenin genel kabul görmüş ilkeleri ve Tekdüzen Hesap Planı'nı açıklayan Muhasebe Sistemi Uygulama 1 Sıra No.lu Genel Tebliği'nde; dövizle bağlı avansların dönem sonunda değerlemeye tabi olacağı, kur farklarının dolaylı oluşan (-) ve (+) değerlerin dikkate alınmaması gerektiği anlaşılmaktadır.¹⁰⁰

2.3.3.5. Stokların İktisabında Meydana Gelen Kur Farkları

238 No.lu VUK Tebliğinde; hammadde ya da ticari mal alımlarında oluşan kur farklarına ilişkin açıklamalara ter verilmiştir. Buna göre Tebliğin;

B. Dönem sonu stoklarının değerlemesi ile ilgili hususlar bölümünde hammadde ya da mallara ilişkin düzenlemeler şu şekildedir:

Vergi Usul Kanunu' nun 262. ve 274. Maddelerine göre giderin maliyet bedeline intikal edilebilmesi için iktisadi bir kıymetin edinilmiş olması ya da değer arttırıcı ek ödemelerin yapılması olması gerekmektedir. Malın satın alınıp işletme stoklarına girdiği süre zarfında ortaya çıkan kur farklarının maliyete intikal edilmesi gerekmektedir. İşletme stokunda kalan mal ile alakalı oluşan kur farkları ise içinde bulunulan yıla ilişkin gider gösterilmesi ve maliyete intikal ettirilebilmesi söz konusu olabilmektedir

2.3.3.6. Sabit Kıymetlerin İktisabında Meydana Gelen Kur Farkları

İktisadi bir kıymetin maliyet bedeli VUK'un 262. maddesinde *"İktisadi bir kıymetin iktisap edilmesi veyahut değerinin artırılması münasebetiyle yapılan ödemelerle bunlara müteferrik bilumum giderlerin toplamı"* şeklinde tanımlanmıştır. Aynı kanunun 269. maddesinde ise gayrimenkullerin maliyet bedeli ile bazı kıymetlerin de gayrimenkuller gibi değerlendirileceği hükme bağlanmıştır:

- Gayrimenkullerin mütemmim cüzleri ve teferruatı,
- Tesisat ve makineler,
- Gemiler ve diğer taşıtlar,
- Gayri maddi haklar.

¹⁰⁰Gürçan Güneser, "Dövizle Bağlı Avanslar Değerlemeye Tabi Tutulur Mu?", Yaklaşım Dergisi, Sayı:116, Ocak 1995, s.25.

Yine VUK Kanun'un 270. maddesinde *"Gayrimenkullerde, maliyet bedeline, satın alma bedelinden başka, aşağıda yazılı giderler girer:*

1. Makine ve tesisattan gümrük vergileri, nakliye ve montaj giderleri ve

2. Mevcut bir binanın satın alınarak yıkılmasından ve arsasının tesviyesinden mütevellit giderler." ifadesine yer verilmiştir.

Anlaşılabacağı üzere Vergi Usul Kanunu'nda Sabit Kıymetlerin İktisabında Meydana Gelen Kur Farklarına yönelik hiçbir hüküm bulunmamaktadır. Fakat 163 Seri No.lu VUK Tebliğinde, sabit kıymetin edinildiği dönem sonuna dekoluşan kur farkının maliyete intikal edilmesi zorunlu kılınmış, belirtilen dönemin dışında oluşan kur farkları ise ilgili olduğu yıla ait gider olarak gösterilmesi ya da maliyete dâhiledilerek amortismanına konu edilmesi noktasında serbest bırakılmıştır.¹⁰¹

Burada sabit kıymetlerin iktisabında lehte oluşan kur farkının kıymetin maliyetini azaltacak biçimde kullanılması halinde yatırımcıların sonraki dönemlerde de bunu sürdürmek zorunda olduğu anlaşılmaktadır.

2.3.3.7. Yabancı Para Türünden Senede Bağlı Alacak ve Borçlarda Reeskont Uygulaması

Dönemsellik ilkesinin bir gereği olan reeskont uygulaması, vadesi gelmeyen senetlerin alacak ve borç tutarına yansıyan vade farkının ilgili dönemle ilişkilendirilmesi amacıyla yapılmaktadır. Türk Lirası değer tespiti gerekli değil iken, dövizde dayalı alacak ve borç senetleri reeskonta tabi tutulmuştur. Dövizde bağlı borç ve alacak senetleri reeskont uygulanmamış hali ile VUK madde 280 'de ifade edildiği şekilde Maliye Bakanlığınca ilan edilen kurlar üzerinden değerlendirilecektir.¹⁰²

Nitekim VUK'un 281. maddesinde; *"Vadesi Gelmemiş olan senede bağlı alacaklar ise değerlendirme gününün kıymetine irca olunabilir. Bu takdirde, senette faiz nispeti açıklanmış ise bu nispet açıklanmamış ise Türkiye Cumhuriyet Merkez Bankası'nın resmi iskonto haddi uygulanır."* ifadesi yer almaktadır.

Yine aynı kanunun 285. maddesinde bu maddeye paralel olarak bir düzenleme getirilmiş ve alacak senetlerinin değerlendirme günündeki kıymetine irca edilmesinden doğacak giderin dönem sonu hesaplarına intikal ettirilirken, borç senetlerinin değerlendirme günündeki kıymetine irca ettirilmesinden doğan gelirin dönem sonu hesaplarına intikal ettirilmemesini önlemek ve böylece vergi matrahının doğru olarak hesaplanması sağlanmıştır.

¹⁰¹ Resmî Gazete, Tarih: 5.5.2004, Sayı: 25453.

¹⁰² Mehmet Maç, Kurumlar Vergisi, 3. Baskı, İstanbul 1999, s.244.

Dövizle bağı borç ve alacakların değermemesine ilişkin 4369 Sayılı Kanun ile VUK' un 280.maddesinde birtakım değışiklikler getirilmiştir. Bu değışiklikle konunun tartışmalı olan bazı yönlerine açıklık kazandırılmıştır. Bu göre; *Vadesi gelmemiş yabancı para ile olan senede bağı alacak ve borçların değerleme gününün kıymetine irca edilmesi sırasında senette faiz oranının yazılı olmaması durumunda, değerleme gününde geçerli olan LIBOR' un esas alınması gerektiğı, ancak senet üzerinde bir faiz oranı var ise, reeskont oranı olarak bu tutarın alınacağı*” hükmü getirilmiştir.¹⁰³

¹⁰³Fatih KemalEbiçlioğlu, “Yabancı Paraların Değermemesi ve Reeskont Uygulaması”, Vergi Dünyası Dergisi, Sayı :244, Aralık 2001, <http://www.vergidunyasi.com.tr/DergiIcerik.aspx?ID=2803>, (Erişim:11.01.2020)

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM: KUR FARKLARININ FİNANSAL TABLolar ÜZERİNDEKİ ETKİSİ

3.1. V.U.K. YÖNÜNDEN KUR FARKLARININ FİNANSAL TABLolar ÜZERİNDE ETKİSİ

3.1.1. Vergi Kanunlarına Göre Kur Farklarının Muhasebeleştirilmesi

Kur, iki ulusal para birimi arasındaki değişim oranı olarak tanımlanmaktadır. Bir başka anlatımla dövizin ulusal para cinsinden ederidir. Kur farkı ise, dövizin değişik kurlardan milli paraya çevrilmesi neticesinde meydana gelen farktır.¹⁰⁴ Türkiye dalgalı döviz kuru sistemini benimsediğinden, doğal olarak satışın gerçekleştiği tarihteki kur ile tahsilâtın gerçekleştiği tarihteki kur arasında bir fark ortaya çıkmaktadır. Bu durum satış ve tahsilât tarihlerindeki döviz miktarının aynı olmasına karşın TL karşılıklarında bir farka yol açmaktadır. Geçici vergi dönemlerinde karşı karşıya kalınan başlıca sorunlardan biri de kurların ve değerlemelerin neden olduğu farkların bilhassa KDV karşısındaki durumudur. Günümüzde şirketlerin büyük bir kısmı yabancı paralı borç ve alacaklarını değerlerken geçici vergi dönemlerinde ortaya çıkan kur farkları için fatura düzenlemekte ancak tahsilât sırasında fatura düzenlememektedirler. Bu durum ise mevzubahis kur farkı faturasının KDV matrahının tam olarak ne olacağı ile ilgili kararsızlıklara yol açmaktadır.¹⁰⁵

Kur farklarının KDV'ye tabi olup olmayacağı üzerinde yoğun tartışmalar yaşanmasın rağmen, söz konusu sorun uzun bir müddet ne kanuni düzenlemeler ile ne de yargı kararlarıyla açıklığa kavuşturulabilmiştir. Maliye Bakanlığı, ithalat, ihracat ve yurtdışından alacaklı olma gibi yabancı para ile yapılması âdet olunmuş işlemler haricinde, Türkiye'de ikamet eden şirketler lehine, alacak sebebiyle meydana gelen kur farklarının KDV'ye tabi olduğu görüşündedir.¹⁰⁶

Türkiye'de yaşayan kişi ve kuruluşların muhasebe kayıtlarını TL cinsinden tutmaları ve bu muhasebe kayıtlarına dayanak teşkil eden belgelerin ise döviz cinsinden tanzim edilmesi durumunda, bu belgelerde TL karşılığının hesaplanabilmesi için işlem kurunun belirtilmesi mecburidir. (VUK m.215)

Bilanço usulünde defter tutan kuruluşların varlıkları ve kaynakları parasal olan ve parasal olmayan varlık ve kaynaklardan meydana gelmektedir. Döviz ile ifade edilen parasal olmayan varlık ve kaynakların ilk muhasebeleştirmesinde kuruluşun söz konusu bu varlık veya kaynakları elde ettiği tarihteki işlem kuru kullanılmaktadır. Bu biçimde elde edilmiş olan

¹⁰⁴Rıdvan Karluk, Uluslararası Ekonomi, Teori ve Politika, 7. Baskı, İstanbul: Beta Basım Yayın Dağıtım, 2007.

¹⁰⁵Koray Ateş, "Kur Farkları, Vergi Kanunları Karşısındaki Durumu ve KDV Boyutu", Çimento İşveren Dergisi, 22(5), 2008, s.24-25.

¹⁰⁶Ercan Alptürk, "Borcun Vadesinde Ödenmemesi Sonucunda Oluşan Vade ve Kur Farklarının KDV Boyutu", Maliye Postası, (655), 2007, s.89.

parasal olmayan varlık ve kaynaklara raporlama gününde kur değerlemesi işlemi uygulanmaz. Bu ekonomik kıymetler tarihi maliyetleri ile raporlanmaktadır.

VUK. Mük. 298. maddesinde parasal kıymetler; “Türk Lirasının değerindeki değişimler karşısında nominal değerleri aynı kaldığı halde satın alma güçleri fiyat hareketlerine göre ters yönde değişen kıymetler (Yabancı paralar da parasal kıymet olarak hesaba katılır)” biçiminde tanımlanmıştır. Bununla birlikte VUK ’nun 280. maddesinde dövizlerin, yabancı para ile temsil edilen senetli veya senetsiz borç ve alacakların borsa alım satım değeriyle değerlendirileceği; yabancı paralar için borsa alım satım değerinin olmaması halinde ise değerlemede Maliye Bakanlığı tarafından tayin edilen kurların temel alınacağı belirtilmiştir. Borsa alım satım değerlerinin, Maliye Bakanlığı tarafından tespit edilmediği durumlarda ise TCMB’nin belirlediği kurlar temel alınmaktadır (130 Sıra No.lu VUK Genel Tebliğ).

Kasa mevcudu yabancı paralar (efektifler), bankalardaki vadeli vadesiz mevduat hesapları, nominal bedeli yabancı para cinsinden yazılı; çekler, senetler, bonolar, poliçeler, hisse senedi ve diğer menkul kıymetler kuruluşa dahil oldukları tarihteki işlem kuru ile muhasebeleştirilirler. İşlem kuru bulunmuyorsa TCMB’nin belirlediği döviz alış kuru kullanılmaktadır. Efektif biçimindeki dövizlerin ilk muhasebeleştirilmesinde işlem kuru kullanılmaktadır. İlk muhasebeleştirme işleminin ardından gerçekleştirilen her işlemin muhasebeleştirilmesinde de aynı kurallar uygulanmaktadır. Bu değerler, kuruluşun iktisadi tasarrufunda yer alan değerler olduğundan teslim veya ciro edilmek yoluyla kuruluş tarafından istedikleri şekilde kullanılabilir ödeme araçlarıdır. Bu sebeple bu değerlerde meydana gelen kambiyo değişimine ait kur farkları 646 Kambiyo Karları / 656 Kambiyo Zararları hesaplarında raporlanmaktadır.¹⁰⁷

Kuruluşun kredili mal satışı neticesinde ortaya çıkan ve döviz ile ifade edilen alacakları (ihracattan kaynaklanan alacaklar dışında) kuruluşun finansman sağlamak amacıyla belirlediği politikaların bir gereğidir. Ülke sınırları içinde yapılan ve karşılığı döviz ile ifade edilen işlemleri, döviz getirici işlemler olarak nitelendirmek söz konusu değildir. Bu çeşit alacakların ilk muhasebeleştirilmesinde belge üzerinde belirtilen kurlar temel alınmaktadır.¹⁰⁸

Ülke sınırları içinde gerçekleşen ve karşılığı döviz ile ifade edilen işlemlerde, belge üzerinde, işlemin Türk Lirası karşılığının mutlaka belirtilmesi gerekmektedir. Ters durumda, belge hiç hazırlanmamış varsayılır ve bu durum özel usulsüzlük cezasını gerektirmektedir (385 Sıra No.lu VUK Genel Tebliğ).

Kredili satış neticesinde meydana gelmiş ve döviz cinsinden ifade edilen ticari alacakların raporlama tarihinde değerlendirilmesi neticesinde ortaya çıkan kur farklarının

¹⁰⁷ Şenol Çetin, “Yabancı Para ile Yapılan İşlemlerde Oluşan Kur Farklarının Muhasebeleştirilmesi”, Mali Çözüm, (125), 2014, s.184-185.

¹⁰⁸ Çetin, s. 185.

muhasebeleştirilmesinde, karşı hesap olarak, 602 Diğer Gelirler ile 612 Diğer İndirimler hesapları, ihracattan kaynaklanan kur farklarında ise 601 Yurt Dışı Satışlar hesabı kullanılmaktadır. Yurt içi satışlardan kaynaklanan kur farkı gelirleri de 600 Yurt İçi Satışlar hesabında kayda alınmaktadır.¹⁰⁹

Yukarıda söz edilen 600,601 veya 602 hesaplar kullanıldıktan sonra tahsilat yapılması durumunda ilgili alıcıya hazırlanılacak kur farkı faturasında daha önceleri değerlemeye ait olarak yapılan kur farkı tutarlarının da hesaba katılacak olması ve işlemten dolayı ortaya çıkan kur farkına KDV uygulanacak olması; KDV beyannamesi ve muhasebe kayıtlarında uyumsuzluğa neden olmaktadır. Dolayısıyla yurt içi ticari alacakların raporlamaya ait değerlendirme kaydının raporlama sonrasında ters kayıt yapılarak değerlendirme öncesi duruma getirilmesi gerekmektedir.¹¹⁰

Vergi hukukunda döviz olarak gerçekleştirilen kredili mal satışları neticesinde ortaya çıkan kur farkları kuruluşun finansman geliri olarak kabul edilmektedir. Raporlama dönemlerinde yukarıda ifade edilen ticari alacakların değerlendirilmesi neticesinde ortaya çıkan kur farklarının kayda alınmasında karşı hesap olarak 646 Kambiyo Karları / 656 Kambiyo Zararları hesaplarının kullanılmakla birlikte senetsiz alacakların kambiyo işlemi olarak muamele görmesi mümkün değildir. Dolayısıyla ticari alacakların değerlemesi neticesinde ortaya çıkan kur farklarının 646 Kambiyo Karı / 656 Kambiyo Zararı hesapları altında kayda alınması doğru olmayacaktır.¹¹¹

Ticari mahiyette olmayıp mali mahiyette alacaklar ise kuruluşun finansman hizmetinin bir neticesidir. Fakat gerçek faaliyet alanı finansman hizmeti olmayan bir kuruluşun, döviz cinsinden borç vermesi ve bundan faiz ve kur farkı geliri sağlaması halinde kazanılan faiz ve kur farklarını ticari faaliyete ait gelir şeklinde raporlaması yanlış olacaktır. Dolayısıyla ticari mahiyette olmayan döviz cinsindeki mali alacakların değerlendirilmesi ve tahsili neticesinde ortaya çıkan kur farklarının muhasebe altına alınmasında karşı hesap olarak 649 Diğer Olağan Gelir ve Karlar/659 Diğer Olağan Gider ve Zararlar hesapları kullanılmaktadır.¹¹²

Ülke içinde ikamet eden kişi ve kuruluşlardan mal veya hizmet sağlamak maksadıyla verilen avanslar da kuruluşun finansman faaliyeti olarak kabul edilmektedir. Ayrıca döviz cinsinden verilen avansların ilk muhasebeleştirilmesi işlem tarihindeki kurlar dikkate alınarak yapılmaktadır. Raporlama dönemlerinde ise verilen sipariş avanslarının değerlendirilmesi neticesinde ortaya çıkan kur farklarında karşı hesap olarak 649 Diğer Olağan Gelir ve Karlar/659 Diğer Olağan Gider ve Zararlar hesapları kullanılmaktadır.¹¹³

¹⁰⁹ Çetin, s.185-186.

¹¹⁰ Çetin, s.186.

¹¹¹ Çetin, s. 186.

¹¹² Çetin, s.186-187.

¹¹³ Çetin, s.187.

Kuruluşun kredili mal veya hizmet temini neticesinde meydana gelmiş ve bir kambiyo muamelesine tabi tutulamayacak özellikte olan döviz cinsindeki borçların değerlemeden geçirilmesi veya borcun ifası aşamasında ortaya çıkacak kur farklarının muhasebeleştirilmesinde 780 Finansman Giderleri hesabı kullanılmaktadır. Sözü edilen borçların vergi matrahının saptanması veya raporlama maksadıyla değerlendirilmesi neticesinde meydana gelen kur farkı gelirlerinin muhasebeleştirilmesinde ise 649 Diğer Olağan Gelir ve Karlar hesabının kullanılması daha doğru olacaktır. Diğer yandan 163 Seri No.lu VUK Genel Tebliğ gereğince ithal edilen sabit kıymetler ile gerçekleştirilmekte olan yatırımlara ait borçların değerlendirilmesi neticesinde ortaya çıkan kur farklarının muhasebeleştirilmesinde kullanılacak hesap, ilgili sabit kıymet veya yapılmakta olan yatırımlar hesabıdır. Bu özellikteki alışlar ile ilgili olarak gerçekleştirilen değerlendirme neticesinde ortaya çıkan kur farkı gelirleri de varlığın maliyetinden düşülmektedir.¹¹⁴

Mal veya hizmet satışı ile alakalı ve döviz şeklinde alınan avanslar işlem tarihindeki kurlar ile muhasebeleştirilmektedir. Bazı durumlarda gerçekleşecek olan satışın finansmanında kullanılmak üzere alınan kredi mahiyetinde avanslar (prefinansman) söz konusu olmaktadır. Raporlamanın yapıldığı tarihte bu tipteki kaynak değerlendirilmesi sonucu oluşan kur farkının muhasebeleştirilmesinde “780 Finansman Giderleri hesabı”karşı hesap olarak kullanılmaktadır. Raporlamanın yapıldığı tarihte kur farkı gelirinin meydana gelmesi halinde ise “649 Diğer Olağan Gelir ve Karlar hesabı”karşı hesap olarak kullanılmaktadır.¹¹⁵

Kuruluş faaliyetlerinin finansmanı ile alakalı olarak kullanılan döviz türündeki krediler işlem tarihinde geçerli olan kur üzerinden kayda alınmaktadır. Kredilerin vergi matrahının saptanması neticesinde ortaya çıkan kur farkları ve ödeme tarihinde oluşan kur farklarının kayda alınmasında “780 Finansman Giderleri hesabı”karşı hesap olarak kullanılmaktadır. Banka kredilerinin değerlendirilmesi neticesinde ortaya çıkan kur farkı gelirlerinin kayda alınmasında ise dövizde endeksli kredilerde “649 Diğer Olağan Gelir ve Karlar hesabı”, döviz kredilerinde ise “646 Kambiyo Karları hesabı”karşı hesap olarak kullanılmaktadır. Aktifleştirme ve yatırım döneminin ardından banka kredilerinin değerlendirilmesi neticesinde ortaya çıkan kur farklarının kayda alınmasında ise karşı hesap olarak “780 Finansman Giderleri hesabı”ya da duruma bağlı olarak “649 Diğer Olağan Gelir ve Karlar” ya da “646 Kambiyo Karları hesabı” kullanılmaktadır. Bu tipteki borçların izleyen hesap dönemlerinde de değerlendirilmesi neticesinde ortaya çıkan kur farkları vergi yükümlüsünün tercihinine göre doğrudan gider ya da gelir olarak muhasebeleştirilebileceği gibi söz konusu ekonomik varlığın maliyet değerine de ilave edilebilir.¹¹⁶

¹¹⁴ Çetin, s.187-188.

¹¹⁵ Çetin, s.188-189.

¹¹⁶ Çetin, s.189.

3.1.2. Kur Farklarının Finansal Tablolar Üzerinde Etkisi

Yabancı paraya dayalı işlemlerin muhasebeleştirilmesinde ilkeler ortaya koyan TMS 21 standardı ile Türkiye’deki mevcut vergi uygulamaları arasında kayda değer bir fark olmadığı; fakat oluşan kur farklarının raporlanması konusunda birtakım farklılıkların bulunduğu ifade edilmektedir.¹¹⁷

Türkiye vergi uygulamalarında stoklarla alakalı ortaya çıkan kur farklarının, stokların işletmenin aktifine geçtiği tarihe dek oluşan bölümünün stok maliyetine katılması bir zorunluluktur. Ancak belirtilen tarihten sonra ortaya çıkan kur farkları ya stok maliyetine katılmakta ya da gider olarak kaydedilebilmektedir. TMS’ye göre ise kur farkı; stok kaleminin özel nitelikte bir varlık olması halinde ya maliyet unsuru ya da gider olarak dikkate alınması gerektiği ifade edilmiştir.¹¹⁸

3.2. T.F.R.S. YÖNÜNDEN KUR FARKLARININ FİNANSAL TABLOLAR ÜZERİNDE ETKİSİ

3.2.1. TMS 21 Kur Değişimi Etkileri Standardının Amacı ve Kapsamı

TMS 21 standardı kuruluşların döviz cinsinden işlemlerini nasıl kayıt altına alacağını ve bu kayıtların dönem sonunda nasıl bir etki yaratacağını belirleyen Uluslararası bir Muhasebe Standardıdır. Standardın içeriğine baktığımızda “Borçlanma Maliyetleri”, “Finansal Riskten Korunma Muhasebesi (Hedge)” ve “Nakit Akış tablolarının” hazırlanması sırasındaki işlemlerin standartın kapsamı dışında olduğu görülmektedir. TMS 21 Standardında temel mevzu, döviz kaynaklı işlemlerde ilk kaydın işlemin yapıldığı tarihinde geçerli olan kur üzerinden yapılmasıdır. Dönem sonunda yapılan değerlendirme neticesinde ortaya çıkan fark, gelir tablosunda ayrı olarak gösterilmelidir. Bu işlemin dönem sonu muhasebe kayıtları ise “Kambiyo karı” veya “Kambiyo zararı” hesabı kullanılarak yapılmalıdır. Ayrıca ilk kayıt sırasında o güne ait kurun kullanılması zorunluluk arz etmemektedir. Bununla birlikte haftalık ya da aylık ortalama bir kur tayin edilip, işlem kolaylığı için bu kur üzerinden muhasebeleştirme yapılabilmektedir.¹¹⁹

Her kuruluş muhasebe kayıtlarını ikamet ettiği ülkenin para birimine göre tutmak mecburiyetindedir. Küreselleşme ile birlikte dış ticaretin devasa boyutlara ulaşması ve dış ticaret işlemlerinin de döviz cinsinden yapılması kuruluşların bu yabancı paraları ikamet

¹¹⁷ Şahin, s.67.

¹¹⁸ Çiftçi ve Şahin, s.45

¹¹⁹ Yılmaz Velioglu, TMS 21 Kur Değişiminin Etkileri Standardının Analizi, 2012, <http://www.muhasebetr.com/yazarlarimiz/yilmazvelioglu/001/> (24 Şubat 2020)

ettikleri ülkesinin para birimine çevirerek kayıt altına almasını bir zorunluluk haline getirmiştir.¹²⁰

TMS 21 standardının amacı ilgili tebliğin ekinde birinci maddede belirtilmiştir. Buna göre; bir kuruluş, döviz ile işlemler yaparak veya ülke dışında kuruluşa sahip olarak yabancı faaliyetlerde bulunabilir. Bununla birlikte, bir kuruluş finansal tablolarını bir yabancı para biriminde sunabilir. TMS 21 Standardının amacı, döviz işlemlerinin ve ülke dışındaki kuruluşların mali tablolara nasıl dâhil edileceğini ve mali tablolarda kullanılan para birimine nasıl dönüştürüleceğini düzenlemektir (TMS 21 p.1). Bununla birlikte hangi döviz kuru/kurlarının kullanılacağı ve döviz kurlarındaki değişimin mali tablolar üzerindeki etkilerinin nasıl raporlanacağı bu standardın temel konularıdır (TMS 21 md.2).

TMS 21 Kur Değişimi Etkileri Standardının kapsamı ise ilgili tebliğin üçüncü ve yedinci maddeleri arasında belirtilmiştir. Buna göre (TMS 21 md. 3-7):

- TMS 21 Standardı aşağıdaki durumlarda tatbik edilir:

(a) TFRS 9 Finansal Araçların kapsamı içerisinde yer alan türev işlemler ve bakiyeler dışında olmak üzere, döviz işlemlerinin ve bakiyelerin muhasebe kayıtlarının yapılmasında,

(b) Kuruluşun mali tablolarına konsolidasyon ya da özkaynak metodu tatbik edilerek dâhil edilen ülke dışındaki kuruluşların faaliyet sonuçlarının ve mali durumunun raporlama para birimine dönüştürülmesinde ve

(c) Kuruluşun faaliyet neticelerinin ve mali durumunun finansal tablolarda kullanılan para birimine dönüştürülmesinde.

- TFRS 9 pek çok döviz türevine tatbik edildiğinden, mevzu bahis türev ürünler bu Standardın kapsamına dâhil değildir. Ayrıca; TFRS 9'un kapsamında bulunmayan döviz türevleri bu Standardın kapsamı içerisinde yer almaktadır. Bununla birlikte bu Standart, bir kuruluşun türev ürünlerine ait tutarları ağırlıklı kullanılan para biriminden sunum para birimine dönüştürürken de tatbik edilir.
- Bu Standart, ülke dışı kuruluştaki net yatırım riskinden korunma da içinde olmak üzere, döviz cinsinden kalemler ile ilgili korunma muhasebesine tatbik edilmez. Korunma muhasebesi için TFRS 9 tatbik edilir.
- TMS21, bir kuruluşun mali tablolarının bir yabancı para biriminde sunulması durumunda uygulanır ve uygulama sonucunda ortaya çıkan mali tabloların Türkiye Finansal Raporlama Standartları'na uygunluğuna yönelik gerekli şartları tanımlar. Mali

¹²⁰ Ufuk Ünlü, TMS-21 Kur Değişiminin Etkileri Standardının Uygulanması ve Örnek Olaylar, 2018, <http://www.maliyepostasi.com/tms-21-kur-degisiminin-etkileri-standardinin-uygulanmasi-ve-ornek-olaylar> (21 Şubat 2020).

bilgilerin döviz çevrimlerinde bu şartların hazırlanmadığı durumlara ait olarak izah edilecek hususlar bu Standartta düzenlenmiştir.

- Bu Standart, döviz işlemlerden doğan nakit akışlarının Nakit Akış Tablosundaki sunumunda ya da ülke dışındaki kuruluşun nakit akışlarının çevriminde tatbik edilmez.

3.2.2. Kur Farklarının Muhasebeleştirilmesi ve Raporlanması

TMS-21 standardı döviz cinsinden gerçekleştirilen işlemlerde hangi kurun uygulanacağına ve bu işlemlerin nasıl kaydedileceğine dair ilkeler içermektedir. Standartta kur farklarının muhasebe altına alınması hususu, parasal kalemler ile parasal olmayan kalemler bakımından ele alınmıştır. Parasal kalemlere ilişkin kur farkları, meydana geldikleri dönemde kâr veya zararda muhasebeleştirilmektedir (TMS-21, md.28). TMS-21 Standardında, bu kurala bir ayırım yapılmıştır. Buna göre; bir işletme yurtdışında bulunan bir işletmesinden alacak ya da borç olarak parasal bir kaleme sahip olabilir. Yakın bir gelecekte ödenmesi veya tahsili beklenmeyen bu kalemler, özünde işletmenin yurtdışındaki işletmedeki net yatırımının bir parçasıdır. Söz konusu bu parasal kalemler sadece uzun vadeli alacakları ya da kredileri içerebilir, ticari alacak ya da borçlar bu kapsamda değerlendirilmez (TMS 21, md.15). Parasal olmayan kalemlerle ilişkin kur farkları ise, öz kaynaklarda muhasebeleştirileceği gibi kâr ya da zarar hesaplarında da muhasebeleştirilir (TMS-21, md. 30).

Her raporlama dönemi sonunda yabancı paralı parasal kalemler kapanış kurundan (spot kur), çevrilmiştir. Parasal kalemler işlemler (krediler veya alacaklar vb.) raporlama tarihinde ödenmiş ya da ödenmemiş olabilmektedir. Raporlama tarihinden önce ödenen parasal kalemler işlemin gerçekleştirildiği tarihteki spot kur üzerinden çevrilmiştir. Raporlama tarihinde ödenmemiş parasal kalemler ise, kapanış kurundan çevrilmiştir. TMS 21, ortaya çıkan kur farklarının kâr veya zarar tablosunda nasıl gösterileceği ile ilgili bir yer işaret etmemektedir. Fakat raporlama yapılırken, işletmenin faaliyetleri sonucunda ortaya çıkan kur farkları “İşletme Faaliyetlerinden Gelirler ve Giderler” hesabında; diğer taraftan finansman faaliyetleri sonucunda ortaya çıkan kur farkları da “Finansman Faaliyetlerinden Gelir ve Giderler” hesabında muhasebeleştirilmektedir. Parasal olmayan kalemler, ilk kaydedildikleri tarihteki spot döviz kuru üzerinden çevrilerek mali raporlarda gösterilmektedir. Bu nedenle dönem sonlarında parasal olmayan kalemler için tekrardan çevrim işlemi uygulanmamaktadır.¹²¹

Standartta göre, döviz dayalı işlemler parasal kalem ve parasal olmayan kalem ayrımı gözetilmeden, işlemin yapıldığı tarihteki geçerli kur üzerinden kaydedilmektedir. Buradaki en

¹²¹Hüseyin Mert, Göktuğ Duyar ve Didem Özçelik, “Kur Farklarının Mali Tablolar Üzerindeki Etkileri VE TMS 21 Doğrultusunda Halka Açık Şirketlerde Örnek Uygulamaları”, ASSAM Uluslararası Hakemli Dergi (ASSAM-UHAD), 6(14), 2019, s.46.

önemli husus kuruluşun, döviz dayalı işlemin raporlama para birimine çevrilmesinde, geçerli kur olarak hangi kuru kullanacağıdır.¹²²

Standartta geçerli (spot) kur *“hemen teslim halindeki geçerli olan döviz kuru”* şeklinde tanımlanmış olmasına karşın, uygulamada pek çok farklı kur ile karşı karşıya kalınmaktadır. Örneğin, T.C. Merkez Bankası tarafından belirlenen ve tarafsızlığı kabul edilen kur kotasyonları (efektif alış, efektif satış vb.) olduğu gibi: her bir bankanın tatbik ettiği alış ve satış kurları da bulunmaktadır. Bu hususta standart somut bir belirleme yapmamış ancak işletme açısından kendi işlemi ile bağlantı kurulabilen gerçekçi kur, geçerli kur olarak kabul edilmiştir. Örneğin, bir bankada gerçekleştirilen işlem banka kuruyla muhasebeleştirileceği gibi, T.C. Merkez Bankası’nın belirlediği kur üzerinden de muhasebeleştirilebilir.¹²³

Döviz dayalı işlemler neticesinde oluşan kur farkları ya kâr ya da zarar olarak muhasebeleştirilmektedir. İşlem yapıldığı hesap döneminde neticeleniyorsa, bütün kur farkları aynı dönemde kaydedilmektedir. Fakat işlem birbirini izleyen hesap döneminde sonuçlanıyorsa, kapanış tarihine dekoluşan kur farkları ilgili döneme tahakkuk ettirilmektedir.¹²⁴

Kâr ya da zarar hesapları, gelir tablosunda bulunan kambiyo kârı ve kambiyo zararı hesaplarıdır. Kambiyo kârı: döviz dayalı bir işlemin gerçekleşmesi sonucu oluşan olumlu kur farkının kaydedilmesinde, kambiyo zararı ise, döviz dayalı işlemler neticesinde oluşan olumsuz kur farklarının kaydedildiği hesaplardır.¹²⁵

Kısacası TMS 21 standardı, döviz dayalı mali tabloların çevrimi ve kur farklarının muhasebe altına alınmasında kolaylaştırıcı prensipler ortaya koymaktadır. Standartta mali tabloların çevrilmesinde kapanış kuru yöntemi benimsenmiş olup, döviz dayalı işlemlerin kaydedilmesinde işlemin yapıldığı tarihteki geçerli kur temel alınmıştır.¹²⁶

3.2.3. TMS 21 Kur Değişiminin Etkileri

Kuruluşlar döviz dayalı işlemler sebebiyle kambiyo karı elde etmenin yanında kambiyo zararları ile karşı karşıya da kalabilmektedirler. Kuruluş bu tehlikelerin neden olabileceği

¹²²Ercan Beyazıtlı, “TMS 12 Kur Değişim Etkilerinin Muhasebeleştirilmesi Standardına Göre Yabancı Para Birimine Dayalı İşlemlerin Muhasebeleştirilmesi”, Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi, (8), 2005, s.17.

¹²³Çiftçi ve Şahin, s.40

¹²⁴Gülbüz Gökçen, Cemal ÇakıcıveBaşak Ataman Akgül, Türkiye Muhasebe Standartları Uygulamaları, İstanbul: Beta Basım Yayım, 2006, s.193.

¹²⁵Nalan AkdoğanveOrhan Sevilengül, Tek Düzen Muhasebe Sistemi Uygulaması, Ankara: Gazi Kitabevi, 1999, s.462-469.

¹²⁶Selim BekçioğluveÇağrı Köroğlu, UMS-21, TMS-21 Kur Değişim Etkileri Standardına Göre Finansal Tabloların Çevrimi ve Kur Farklarının Muhasebeleştirilmesi, Mali Çözüm, (86), 2008, s.38.

olumsuz etkileri değerlendirebilmek amacıyla, döviz cinsinden işlemleri ve bakiyeleri doğru bir biçimde muhasebeleştirmek zorundadır.¹²⁷

TMS 21 standardının ortaya koyduğu ilkeler bazı kuruluşları sınırlı bir biçimde etkilemektedir (örneğin, yalnızca ithalat ve ihracatla alakalı işlemler yapan kuruluşlar gibi). Bunun yanında, bilhassa çok uluslu şirketleri TMS 21’de yer alan tüm maddeler yakından ilgilendirmektedir. Nitekim yerel para birimini hem geçerli hem de sunum para birimi olarak kullanan ve farklı geçerli para birimlerine sahip yabancı işlemleri ve kendisine bağlı şirketleri olan çok uluslu şirketler TMS 21’in neredeyse her önemli kuralını uygulayarak döviz işlemlerini muhasebeleştirmek ve raporlamak mecburiyetinde olacaktır. Geçerli para biriminin döviz karşısında değerlendirilmesi veya değerinin düşmesi karşısında çok uluslu şirketler, bu kur dalgalanmalarının etkilerini finansal raporlara yansıtmak zorundadır. Bununla birlikte, döviz kuru dalgalanmaları çok uluslu şirketlerin yurt dışı operasyonlarına yaptığı yatırımların değerini etkilemekte ve şirketler “*diğer kapsamlı gelir*” de buna göre bir düzeltme yapmaktadırlar. Diğer kapsamlı gelirler, diğer TFRS’ler tarafından kâr veya zarara yansıtılmasına müsaade edilmeyen gelir ve gider kalemlerinden (yeniden sınıflandırma düzeltmeleri dâhil) meydana gelmektedir.¹²⁸ Bu çerçevede, döviz işlemleri ve operasyonlarının seviyesi her ne olursa olsun, kuruluşların TMS 21 ile getirilen standartları ve bu standartların mali raporlar üzerindeki olumlu etkilerini idrak etmeleri büyük önem taşımaktadır.¹²⁹

¹²⁷ Van Hennie Greuning, Darrel Scott ve Terblanche Simonet, International financial reporting standards: a practical guide - sixth edition, Washington DC: The World Bank, 2011.

¹²⁸ Deniz Umut Erhan, “Diğer Kapsamlı Gelir Unsurları ve BİST 100’de Yer Alan Firmalarda Raporlanan Diğer Kapsamlı Gelir Unsurlarının Değerlendirilmesi”, Muhasebe ve Denetime Bakış, (57), 2019, s.41.

¹²⁹ Ömer Çayırılı, TMS 21- Kur Değişiminin Etkileri: Kavramlar ve İlgili Sorunlar Üzerine Bir İncelenme, Doktora Tezi: Manisa Celal Bayar Üniversitesi İşletme Fakültesi, Manisa, 2020.

DÖRDÜNCÜ BÖLÜM: KUR FARKLARININ VERGİ USUL KANUNU VE TÜRKİYE FİNANSAL RAPORLAMA STANDARTLARI BAKIMINDAN KARŞILAŞTIRMALI ANALİZİ VE FİNANSAL TABLOLARA ETKİSİ ÜZERİNE BİR UYGULAMA

Türkiye uzun yıllar boyunca muhasebe vergi uygulamalarını vergi mevzuatına göre yönlendirdiğinden, TMS ile halen bazı uygulama farklılıkları bulunmaktadır. Çalışmamızın asıl konusu olan kur farklarının muhasebeleştirilmesi bakımından ele alındığında ise TMS 21 ile mevcut vergi uygulamaları arasında önemli farklılıklar olmadığı; ancak, meydana gelen kur farklarının raporlanması hususunda birtakım farklılıkların bulunduğu görülmektedir.

Aşağıda dövizle dayalı işlemlerin neden olduğu kur farklarının muhasebeleştirilmesi ve raporlanması ilkeleri, TMS ve mevcut vergi uygulamaları bakımından karşılaştırmalı olarak ele alınmıştır.

Uygulama 1¹³⁰: Firma ülke dışına 100.000 Euro bedelle mal mukabili ödeme anlaşmasıyla ihracat gerçekleştirmiştir. Fiili ihracat tarihindeki kur 1 Euro: 5,35 TL'dir. Mal tesliminden sonra ihracat bedeli banka hesabına yatırılmış ve hesap kapatılmıştır. Tahsilat tarihinde 1 Euro: 5,40 TL'dir. Satış ve tahsilat kaydı şu şekildedir.

		/	/		
120 Alıcılar Hesabı				535000.-	
-Yurtdışı Alıcılar					
(100.000€ X 5,35= 535.000 TL)					
601 Yurt Dışı Satışlar Hesabı				535000.-	
		/	/		
102 Bankalar Hesabı				540.000.-	
-Euro Döviz Tevdiat					
(100.000X 5,40= 540.000 TL)					

¹³⁰ Örnekte, yalnızca kur farklarıyla ilgilenildiğinden ithalata ilişkin banka, gümrük masrafları ve vergiler bulunmasına rağmen dikkate alınmadan kurgulanmıştır.

120 Alıcılar Hesabı

535000.-

-Yurtdışı Alıcılar

(100.000€ X 5,35= 535.000 TL)

601 Yurt Dışı Satışlar Hesabı

5000.-

-İhracat Kur Farkı Gelirleri

/ /

Yukarıdaki örnekte görüldüğü üzere ihracat işlemlerinde satış kaynaklı kur farkı brüt satışlar ile ilişkilendirilip olumlu kur farkı ise "601 Yurtdışı Satışlar Hesabı'nda, olumsuz kur farkı ise de '612 Diğer İndirimler Hesabı'nda gösterilmektedir. Ancak yurtiçindeki dövize dayalı satışlardan kaynaklanan olumlu kur farkı '601Yurtdışı Satışlar Hesabı'nda gösterilemeyeceğinden '612 Diğer İndirimler Hesabı'nda gösterilmektedir (MSGUT, No:1).

Ayrıca kambiyo işlemlerinden kaynaklı kur farkı artışı 'Kambiyo Karları Hesabı'nda, kur farkı zararları ise 'Kambiyo Zararları Hesabı'nda izlenmektedir (MSGUT, No:2).

İşletme bilanço günü dövize dayalı varlıkları için geçerli kurdan değerlendirme yapmaktadır. Dönem sonunda bankada bulunan 100.000 Euro'nun geçerli kur olan 5,38 TL'den düzenlenen yevmiye kayıtları şu şekildedir;

/ /

656 Kambiyo Zararları Hesabı

2.000.-

(100.000€ X 5,40-5,38)=2.000 TL)

102 Bankalar Hesabı

2.000.-

-Euro Döviz Tevdiat

(540.000 TL-(100.000€ X 5,38)=2.000

/ /

Bir diğer işlemde aynı firma ülke dışından 30.000 ABD Doları karşılığında ticari mal ithalatı yapabilmek için sipariş vermiş ve 60 gün vadeli akreditif açtırmıştır. Bu tarihteki kur 1 ABD Doları:4,80 TL'dir. Gümrük işlemlerinin tamamlanmasıyla birlikte fiili ithalat yapılmıştır. Fiili ithalat tarihi kur 1 ABD Doları:4,82 TL'dir. Vade sonunda ithalat bedelinin ödenmesi için bankaya talimat verilmiş ve ödeme 1 ABD Doları:4,76 TL kurdan gerçekleştirilmiştir. Buna göre yevmiye kayıtları aşağıdaki şekilde olacaktır.

/ /

159 Verilen Sipariş Avansları Hesabı	144.000.-
-Yurtdışı Verilen Sipariş Avansları	
(30.000 \$x4,80=144.000 TL)	
300 Banka Kredileri Hesabı	144.000.-
-Akreditif	

/ /

153 Ticari Mallar Hesabı	144.000.-
159 Verilen Sipariş Avansları Hesabı	144.000.-
-Yurtdışı Verilen Sipariş Avansları	

/ /

300 Banka Kredileri Hesabı	144.000.-
-Akreditif	
646 Kambiyo Karları	1.200.-

$$(144.000-(30.000\text{\$}\times 4,76)=1.200\text{TL})$$

102 Bankalar Hesabı

142.800

-Döviz Tevdiat Hesabı

$$(30.000 \text{\$}\times 4,78=143.400 \text{ TL})$$

/ /

Sipariş avansının dönem sonuna denk gelmesi durumunda dövizle dayalı kayıt edilen avans hesabı değerlemeye tabi tutulacaktır. Buna göre dönem sonunda döviz kuru 1 ABD Doları:4,78 TL'dir.

/ /

656 Kambiyo Zararları Hesabı

600.-

$$(144.000-(30.000 \text{\$}\times 4,78)=600 \text{ TL})$$

159 Verilen Sipariş Avansları Hesabı

600

-Yurtdışı Verilen Sipariş Avansları

/ /

Yukarıdaki örnekte firmanın gerçekleştirdiği ihracat ve dönem sonu değerleme kayıtları mevcut vergi uygulamalarına uyumludur. Firmanın ithalat örneğinde ise vergi uygulamaları, TMS uygulamalarına göre farklılık göstermektedir. Bu farklılıklar ile ilgili muhasebe kayıtları aşağıda sunulmuştur.

/ /

159 Verilen Sipariş Avansları Hesabı	144.000.-
--------------------------------------	-----------

-Yurtdışı Verilen Sipariş Avansları

(30.000 \$x4,80=144.000 TL)

300 Banka Kredileri Hesabı	144.000.-
----------------------------	-----------

-Akreditif

/ /

153 Ticari Mallar Hesabı	145.000.-
--------------------------	-----------

646 Kambiyo Karları	600.-
---------------------	-------

(30.000 \$x4,82)- 144.000=600 TL)

159 Verilen Sipariş Avansları Hesabı	144.000.-
--------------------------------------	-----------

-Yurtdışı Verilen Sipariş Avansları

/ /

300 Banka Kredileri Hesabı	144.000.-
----------------------------	-----------

-Akreditif

646 Kambiyo Karları	600.-
---------------------	-------

(144.000-(30.000\$x4,78)=600TL

102 Bankalar Hesabı	143.400.-
---------------------	-----------

-Döviz Tevdiat Hesabı

(30.000 \$x4,78=143.400 TL)

Genel anlamda kur farklarının muhasebeleştirilmesinde mevcut muhasebe uygulamaları ve uluslararası standartlar ile tam uyumlu olan Türkiye Muhasebe Standartları arasında önemli farklılıkların olmadığı fakat kur farklarının finansal raporlarda sunulması bakımından birtakım farklılıkların olduğu görülmektedir.

Dövizle bağlı işlemler nedeniyle ortaya çıkan kur farklarında muhasebe uygulamaları ile TMS-21 standardı arasında kur farkının maliyete intikal edileceği veya gider olarak gösterileceği konusunda farklılıklar söz konusudur.

Uygulama 2: Ali Bey evcil hayvan ürünleri üretimi yapan XYZ A.Ş.'nin muhasebe müdürüdür. Ali Bey, XYZ A.Ş.'nin finansal durumunu borsaya açıklama yükümlülüğünden ötürü dönem sonlarında TFRS ve Vergi uygulamalarına göre finansal tablolar hazırlamaktadır. Dönem başında, XYZ A.Ş.'ye yeni bir makine alınması gerektiği Ali Bey'e iletilmiştir. Makine alımının kararlaştırılması neticesinde 01.01.2019 tarihinde 50.000 \$ tutarında makine banka kredisiyle %2 faiz oranıyla 1 yıl vadeli ve vade sonunda anapara + faiz ödenmek suretiyle satın alınmıştır. Dönemin brüt kar tutarı ise 35.000 TL olarak gerçekleşmiştir. XYZ A.Ş.'ye ait muhasebe kayıtları ve finansal tablolar şu şekildedir;

- Kur: 5,29 olarak belirlenmiştir.
- $50.000 \times 5,29 = 264,500$ TL
- Makinenin faydalı ömrünün 10 yıl olduğu varsayılmıştır.

TFRS – TMS (01.01.2019)		Vergi Uygulamaları (01.01.2019)	
Makine Hesabı	264.500 TL	253 Tesis Makine ve Cihazlar	264.500 TL
Banka Kredisi Borcu	264.500 TL	300-Banka Kredileri	264.500 TL

- 31.12.2019 tarihi itibarıyla kur = 5,95 olduğunu varsayarsak,
- Dönem sonu faiz giderinin de 1000 \$ tutarında olduğunu belirtirsek; $1000 \times 5,95 = 5.950$ TL tutarında faiz gideri oluşmuştur.
- Dönem sonu borç tutarı $50.000 \times 5,95 = 297,500$ TL olmuştur. Kur farkı gideri tutarı ise; $297,500 - 264,500 = 33,000$ TL olmuştur.

TFRS – TMS (31.12.2019)		Vergi Uygulamaları (31.12.2019)	
Faiz Gideri	5.950 TL	253 -Tesis Makine ve Cihazlar	38.950 TL
Kur Farkı Gideri	33.000 TL	300-Banka Kredileri	264.500 TL
Banka Kredisi Borcu	264.500 TL	102- Bankalar	303.450 TL
Bankalar Hesabı	303.450 TL		

TMS'ye göre dönemin amortisman gideri $264.500 * 1/ 10$ (faydalı ömür) =26.450 TL

Vergi uygulamalarına göre dönemin amortisman gideri $303.450*1/10$ =30.345 TL olmaktadır.

TFRS – TMS (31.12.2019)		Vergi Uygulamaları (31.12.2019)	
Amortisman Gideri	26.450 TL	730- Genel Üretim Gideri	30.345 TL
Birikmiş Amortisman	26.450 TL	257-Birikmiş Amortismanlar	30.345 TL

TFRS'ye Göre Kısmi Kar/ Zarar Tablosu		Vergi Uygulamalarına Göre Kısmi Gelir Tablosu	
Brüt Kar	35.000 TL	Brüt Kar	35.000 TL
Amortisman gideri	26.450 TL	Genel Üretim Gideri	30.345 TL
Faiz Gideri	5.950 TL		
Kur Farkı Gideri	33.000 TL		
Net Kar/ (Zarar)	(30,400) TL	Net Kar/ (Zarar)	4.655 TL

Faaliyet dönemini vergi uygulamaları çerçevesinde karlı kapatanişletmeler TMS ilkelerine göre zarar ile kapatabilirler.Aynı şekilde bir sonraki yılTMS ilkelerine göre kar eden işletmeler, vergi uygulamaları kapsamında zarar edebilirler. Dolayısıyla bu durum, finansal durumun net olarak anlaşılmasını zorlaştıracaktır.

Yukarıda uygulamalı olarak gösterilen dövizkaynaklı işlemler sonucu ortaya çıkankur farklarının raporlanması ve muhasebeleştirilmesi, TMS ve yürürlükteki vergi mevzuatına göre özeti şöyledir;

Mal Alım İşlemlerden Kaynaklanan Kur Farklarının Muhasebeleştirilmesi

TMS Uygulaması	Vergi Mevzuatı Uygulaması
Sonuç hesaplarında muhasebeleştirilir.	Stoklara alındığı tarihe kadar oluşan kur farkının malın maliyetine dahil edilmesi zorunludur. Daha sonra oluşan kur farklarının maliyete dahil edilmesi ya da gider olarak kaydedilmesi ihtiyari bırakılmıştır.

Satış İşlemlerinden Kaynaklanan Kur Farklarının Muhasebeleştirilmesi

TMS Uygulaması	Vergi Mevzuatı Uygulaması
Sonuç hesaplarında muhasebeleştirilir.	TMS ile uyumludur

Yabancı Para Kaynaklı Duran Varlıkların Yatırım İşlemlerinde Muhasebeleştirme ve Kur Farklarına İlişkin Raporlama

TMS Uygulaması	Vergi Mevzuatı Uygulaması
Varlığın Özellikli Mal Kapsamında Olması Durumu: Yatırım maliyetine dahil edilir	Varlığın iktisap edildiği yılın sonuna kadar oluşan kur farklarının maliyete intikal ettirilmesi zorunludur. Sonraki dönemlerde oluşan kur farklarının ise maliyete ya da sonuç hesaplarına intikal ettirilmesi ihtiyaridir.
Varlığın Özellikli Mal Kapsamında Olmaması Durumu: Sonuç hesaplarında muhasebeleştirilir.	

Genellikle TMS'ninve vergi uygulamalarının kabul görmüş muhasebe ilkeleri bakımından paralellik gösterdiği bilinmektedir. Fakat muhasebe sisteminde yer alan finansal bilgilerin benzer olması durumunda dahiTMS ve vergi uygulamaları bakımındandekişik sonuçların ortaya çıkmasından ötürü gelir tablosundave bilançoda farklılıklar meydana gelmektedir.

BEŞİNCİ BÖLÜM: SONUÇ

Sermaye piyasalarının küreselleşmesi dünya borsalarında birçok şirketin alım-satım yapmasına, kimi ülkelerde kıymet satışlarının gayrisafi yurtiçi hasılayaışmasına, menkul kıymet piyasalarında yabancı yatırımların büyük meblağlara ulaşmasınıneden olmuştur. Dış ticaret hacminin artması beraberinde para ve sermaye piyasalarında entegrasyon sorununu getirmiştir. Farklı ülkelerin muhasebe standartlarındaki farklılıklar sağlananfinansal bilgilerin mukayese edilmesini güç bir hale getirmiş, sermaye piyasalarında kaynak toplanması sürecinde ciddi sıkıntılara neden olmuş, milletlerarası şirket alım-satım ve birleşmelerinde güçlükler yaşanmasına sebebiyet vermiştir.

Bu durum çok uluslu ortaklıkların birleşmesini, uluslararası yatırımların artmasını, iktisadi birlik kurma gayretlerini ve uluslararası muhasebe standartlarının hayata geçirilmesini zorunlu hale getirmiştir. Tüm bu olumsuzlukların yok edilmesi, değişikülkelerde uygulanan muhasebe standartlarının birbiriyle uyumlu hale getirilmesini gerekli kılmıştır. Bu amaçla geliştirilen TMS 21 Kur Değişiminin Etkileri standardı, Uluslararası Finansal Raporlama Standartlarına (UFRS)'ye uyumlu olacak şekilde düzenlenmiştir.

Bu çalışmada yabancı paraların muhasebeleştirilmesinde hangi kurun esas alınacağı, işletmelerin dövizde dayalı işlemlerin muhasebe ilkeleri ve yabancı para biriminin çevrilmesine ilişkin işlemler ve hangi düzenlemelerin yapılacağı anlatılmaya çalışılmıştır. Çalışmanın amacıkur farklarının vergi usul kanunu ve Türkiye Finansal Raporlama Standartları bakımından karşılaştırılması ve finansal tablolar üzerindeki etkisinin ortaya konulmasıdır. Bu çalışma ile aşağıda belirtilen sonuçlara ulaşılmıştır;

- VUK'a göre stok kaynaklı ortaya çıkan kur farklarının, stokların işletmenin aktifine geçtiği tarihe dek oluşan bölümünün stok maliyetine katılması bir zorunluluktur. Ancak belirtilen tarihten sonra ortaya çıkan kur farkları ya stok maliyetine katılmakta ya da gider olarak kaydedilebilmektedir.TMS'ye göre ise kur fark; stok kaleminin özel nitelikte bir varlık olması halinde ya maliyetunsuru ya da gider olarak dikkate alınmaktadır.
- VUK'a göre bir varlığın edinildiği yılın bitiminedekortaya çıkan kur farklarının maliyete katılması zorunlu iken, TMS'de duran varlık yatırımları sonucu ortaya çıkan kur farklarının raporlanması, varlık olup olmamasına bağlı olarak şekillenmektedir.
- Ödeme ve ihracat kaynaklı gelir arasında oluşan kur farkları brüt satışlar ile ilişkilendirilmektedir. Burada ortaya çıkan fark (+) değer ise satış hasılatına ilave edilmekte, ortaya çıkan fark (-) değer isesatıştan indirim olarak gösterilmektedir.
- Standarda göre ithalat kaynaklı ortaya çıkan kur farkları doğruca gider sayılmakta ve malın maliyetine dâhiledilmektedir. Buradaki husus ithal edilen malın özellikli nitelikte olup olmamasıdır.

- TMS 2'ye göre özellikli nitelikte bir mal istendiği takdirde stok maliyetine dâhil edilebilmektedir. Özellikli malın ithalinde ortaya çıkan kur farkı ya da bir finansman gideri söz konusu ise burada borçlanma maliyeti yapılarak sonuç hesaplarından ayrı olarak yatırım maliyetine dâhil edilmektedir. Vergi uygulamalarına göre durum daha farklı olmakla birlikte, varlığın elde edildiğ an oluşan kur farkı zorunlu olarak maliyete intikal edilirken, daha sonraki dönemlerde maliyete ya da sonuç hesaplarına intikal ettirilmesi tercihe bırakılmıştır.



KAYNAKÇA

- Adıgüzel, Hümeysra. “Türkiye’de Uluslararası Finansal Raporlama Standartlarına Uyumun Firmaların Kazanç Kalitesi Üzerine Etkisi”, *Muhasebe ve Denetime Bakış*, (2017): 103-114.
- Ağkan, Faruk. “Türkiye Muhasebe Standartlarının Uygulanmasında Karşılaşılan Sorunlar”, *Ünye İ.İ.B.F. Dergisi*, 1(2017): 18-23.
- Akdoğan, Nalan. “Finansal Raporlama Standartlarıyla Uyumlu Olması Amacıyla Tekdüzen Hesap Planının Güncellenmesine Yönelik KGK Tarafından Yayımlanan Taslak Metnin Değerlendirilmesi”, *MUVU*, 12(3), 2019, 745-78.
- Akdoğan, Nalan. “Borsa İstanbul (BİST) Şirketlerinin 2017 ve 2018 Yıllarındaki Denetim Görüşleri ile Bağımsız Denetçi Raporlarında Verilen Görüşün Dayanağının İncelenmesine Yönelik Bir Araştırma”, *Muhasebe ve Denetime Bakış*, (59), 2020, 1-18.
- Akdoğan, Nalan. ve Sevilengül, Orhan. *Tek Düzen Muhasebe Sistemi Uygulaması*, Ankara: Gazi Kitabevi, 1999.
- Alptürk, Ercan. “Borcun Vadesinde Ödenmemesi Sonucunda Oluşan Vade ve Kur Farklarının KDV Boyutu”, *Maliye Postası*, (655), 2007.
- Apalı, Ali. (2017). “Vergi Usul Kanunu Hükümlerine Göre Teblig Esasları ve Hükümleri”, *Mali Çözüm*, (144), 2017, 225-244.
- Ataman Akgül Başak ve Akay Hüseyin, Uluslararası Muhasebe Standartları Uluslararası Muhasebe Standartları ve Türkiye’de Uygulama Etkinliğine İlişkin Bir Araştırma, Türkmen Kitabevi, İstanbul, 2004
- Ateş, Koray. “Kur Farkları, Vergi Kanunları Karşısındaki Durumu ve KDV Boyutu”, *Çimento İşveren Dergisi*, 22(5), 2008, 24-28.
- Atmaca, Metin; Erol, Mikail ve Aslan, Muhsin. “Türkiye Muhasebe ve Finansal Raporlama Standartlarının Uygulama Çıktılarının Değerlendirilmesi: KGK Tarafından Yetkilendirilen Denetim Firmaları Üzerine bir Araştırma”, *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, (73), 2017, 273-288.

Atmaca, Metin. "Uluslararası Finansal Raporlama Standartlarına ve Vergi Yasalarına Göre Düzenlenen Temel Mali Tabloların Finansal Analiz Açısından Karşılaştırmalı Olarak İncelenmesi ve Türkiye Uygulaması", Yayınlanmamış Doktora Tezi,: Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul: (Tez Danışmanı: Mehmet Emin Arat), 2010.

Avderdoğan.Verginin Temel Kavramları, 2009, <http://www.muhasibetr.com/yazarlarimiz/erdogan/013/> (Erişim Tarihi: 27.01.2020).

Aysan, Mustafa."Uluslararası Finansal Raporlama Standartlarına Ulusal Uyum: Türkiye Örneği", *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, (40), 2008, 44-53.

Başpınar, Ahmet."Türkiye'de ve Dünyada Denetim Standartlarının Oluşumuna Genel Bir Bakış", *Maliye Dergisi*, (148), 2005, 35-62.

Bayazıtlı, Ercan., Nalbantoğlu, Rifat., Sayılğan, Güven., Gürdal, Kadir ve Çelik, Orhan. *Küreselleşme, Avrupa Birliği ve Muhasebe Mesleğinde Yeni Ufuklar*, İzmir: İzmir Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler Odası Yayını, 2000.

Bayrı, Osman. "Tekdüzen Muhasebe Sistemine ve Türkiye Muhasebe- Finansal Raporlama Standartlarına göre Bilançonun Biçimsel Yapısı, Kapsamı ve İçeriğinin Karşılaştırmalı Analizi", *Mali Çözüm*, (80), 2010, 89-116.

Bekçioğlu, Selim. ve Köroğlu, Çağrı. UMS-21, TMS-21 Kur Değişim Etkileri Standardına Göre Finansal Tabloların Çevrimi ve Kur Farklarının Muhasebeleştirilmesi, *Mali Çözüm*, (86), 2008, s.29-39.

Beyazıtlı, Ercan. "TMS 12 Kur Değişim Etkilerinin Muhasebeleştirilmesi Standardına Göre Yabancı Para Birimine Dayalı İşlemlerin Muhasebeleştirilmesi", *Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi*, (8), 2005, s.15-22.

Bilici, Nurettin. *Vergi Hukuku*, 24. Baskı, Ankara: Seçkin Yayınları, 2010.

Biniş, Mine. "Vergi Hatalarının Mükellef ve İdare Açısından Sonuçları ve Bu Sonuçları Saptamaya Yönelik Yapılan Bir Araştırma" *SDÜ İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 17(2), 2012.

Bostancı, Serpil. "Küreselleşen Muhasebe Standartlaşma ve Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu", *Mali Çözüm Dergisi*, (59), 2002, s.1-8.

Cellucci, Rebecca. "The International Accounting Standards Board", *Neimann Business Review*, 39(2), 2011, s.14-29.

Çanakçıoğlu, Mustafa. "Bağımsız Mali Müşavirlerin Müşteri Seçimine Etki Eden Faktörlerin ve Karar Alternatiflerinin AHP ve MAUT Yöntemleri Çerçevesinde Değerlendirilmesi: İstanbul Kentine İlişkin Bir Uygulama", *Muhasebe ve Denetime Bakış*, (57), 2019, s.165-194.

Çayırılı, Ömer. TMS 21- Kur Değişiminin Etkileri: Kavramlar ve İlgili Sorunlar Üzerine Bir İncelenme, Doktora Tezi: Manisa Celal Bayar Üniversitesi İşletme Fakültesi, Manisa, 2020.

Çelik, Muhsin ve Gönen, Seçkin. "Sermaye Piyasası Kanunu ve Vergi Usul Kanunu Açısından Menkul Kıymetlerin İncelenmesi", *Vergi Sorunları Dergisi*, Sayı 210, Mart 2006.

Çelik, Orhan. "Avrupa Birliği'nde Sermaye Piyasalarının Entegrasyonu ve Muhasebe Uygulamalarının Uyumlaştırma Süreci: Türkiye'nin Uyumlaştırma Sürecindeki Konumu", *Ankara Üniversitesi SBF Dergisi*, 60 (2005): 110-111.

Çetin, Şenol. "Yabancı Para ile Yapılan İşlemlerde Oluşan Kur Farklarının Muhasebeleştirilmesi", *Mali Çözüm*, (2014): 183-191.

Çiftçi Yavuz, "Türk Muhasebe Hukukunda İştiraklerdeki Yatırımların Değerlemesiyle İlgili Düzenlemelerin Uluslararası Düzenlemelerle Karşılaştırılması", *Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi*, Sayı:3, Ocak 2001.

Çiftçi, Yavuz. ve Şahin, Abdülkadir. "TMS 21 'e Göre Kur Farklarının Muhasebeleştirilmesi ve Vergi Uygulamaları Karşısındaki Durumunun İncelenmesi", *Finans Politik & Ekonomik Yorumlar Dergisi*, (2008): 35-46.

Demir, Alaattin. "Vergi Uyuşmazlıklarının Yargı Yolu İle Çözümü", *Mali Çözüm*, (2018): 177-190.

Demir, Mehmet ve Arslan, Öznur. "Bağımsız Denetim Standartları Açısından Hileye Karşı Denetçinin ve Tarafların Sorumluluklarının Bağımsız Denetçiler Yönünden Değerlendirilmesi: Türkiye'deki Bağımsız Denetçilere Yönelik Bir Anket Çalışması", *Muhasebe ve Denetime Bakış*: (2019): 61-82.

Dinç, Engin ve Atasel, Oğuz Yusuf. "Türkiye'deki Muhasebe Anlayışının Gelişim Süreci ve Mevcut Durumun İncelenmesi", *K.T.Ü. Sosyal Bilimler Enstitüsü Sosyal Bilimler Dergisi*, (2016): 267-283.

- Doğan, Aziz. “Büyük ve Orta Boy İşletmeler için Finansal Raporlama Standardı ile VUK/MSUGT Karşılaştırması”, *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, (2018): 115-132.
- Doğan, Zeki, “Kur Farklarının Vergi Kanunlarımız Karşısındaki Durumu”, *Mükellefin Dergisi*, Sayı:58, Ekim 1997.
- Duman, Haluk ve Yücenurşen, Mehmet. “TMS/TFRS ve VUK Çerçevesinde Değer, Değerleme ve Ölçüm”, *SocialSciencesStudiesJournal (SSSJJournal)*, 3(2017): 1310-1325.
- Ebiçlioğlu Fatih Kemal, “Yabancı Paraların Değerlemesi ve Reeskont Uygulaması”, Vergi Dünyası Dergisi, Sayı :244, Aralık 2001, <http://www.vergidunyasi.com.tr/Dergiler.asp?ID=2803>, s.2 (Erişim:20.02.2020).
- Elagöz, İsmail ve Özcan, Sedef. “Borçlanma Maliyetlerinin MSUGT, TMS/TFRS ve BOBİFRS Açısından Muhasebeleştirilmesi”, *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, (2020): 77-90.
- Epstein, B.J. ve Jermakowicz, E.K. *IFRS Policies and Procedures*, New Jersey: John Wiley&Sons.2008.
- Erhan, Deniz Umut. “Diğer Kapsamlı Gelir Unsurları ve BİST 100’de Yer Alan Firmalarda Raporlanan Diğer Kapsamlı Gelir Unsurlarının Değerlendirilmesi”, *Muhasebe ve Denetim Bakış*, (2019): 37-60.
- Garip, Okan. *Mâli Tablolar Analizi*, (Editörler: Karasioğlu, F. ve Erdemir, N.K.), Konya: Eğitim Yayınevi, 2019.
- Gençoğlu Gücenme Ümit, Türkiye Muhasebe Standartları ve Uygulamaları, Türkmen Kitabevi, İstanbul, 2007.
- Gençoğlu, Gücenme Ümit. “Temel Konularda BOBİ FRS ve TMS/TFRS Karşılaştırması”, *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, (2017): 1-24.
- Gençoğlu, Gücenme Ümit ve Arsoy, Poroy, Aylin, Ertan, Yasemin ve Bora Tuba. “TMS/TFRS’ye Dönüştürülen Finansal Tabloların Denetim Modelinin Özellikleri”, *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, (2014): 1-26.
- Gökçen, Gürbüz, Çakıcı, Cemal. ve Akgül, Başak Ataman. *Türkiye Muhasebe Standartları Uygulamaları*, İstanbul: Beta Basım Yayım, 2006.

- Gölge, Celal, “Ticari İşletmenin Merkez ve Şubesinin Tayini Sorunu”, <http://adliyam.sitemynet.com/merkezsube.htm> (Erişim: 20.02.2020)
- Greuning, Van Hennie, Scott, Darrel ve Terblanche, Simonet. *International financialreportingstandards: a practicalguide -sixthedition*, Washington DC: The World Bank, 2011.
- Güneser, Gürcan, “Dövizle Bağlı Avanslar Değerlemeye Tabi Tutulur Mu?”, *Yaklaşım Dergisi*, Sayı:116, Ocak 1995.
- Güvemli, Oktay.Türk Devletleri Muhasebe Tarihi Cumhuriyet Dönemi XX. Yüzyıl, İstanbul: Proje Danış, 2001.
- Hall, Norma, Barden, Phill. vePoole, Veronica. *DeloitteİGAAP 2014 Volume A Part 1&2 A Guide to IFRS Reporting*, London: LexisNexis, 2014.
- İbiş, Cemal ve Özkan, Serdar. “Uluslararası Finansal Raporlama Standartlarına Genel Bakış”, *Mali Çözüm Dergisi*, (2006): 25-40.
- Karabayır, Mehmet Emin ve Ertugay, Emrah. “Kronik: Finansal Raporlama Standartlarının Dünü ve Bugünü”, *Ankara Üniversitesi SBF Dergisi*, 65(2010): 195-198.
- Karataş Aracı, Özlem Niliferve Bekçi, İsmail. “MSUGT, TMS/TFRS ve BOBİ FRS Açısından Kavramsal Çerçeve ve Finansal Tabloların Sunuluşu Standartlarının Değerlendirilmesi”, *Muhasebe ve Vergi Uygulamaları Dergisi*, 12(2019): 857-884.
- Karluk, Rıdvan. *Uluslararası Ekonomi, Teori ve Politika*, 7. Baskı, İstanbul: Beta Basım Yayın Dağıtım, 2007.
- Kızılot, Şükrü, Şenyüz, Doğan, Taş, Metin ve Dönmez, Recai. *Vergi Hukuku*, Ankara: Yaklaşım Yayıncılık, 2007.
- Kirazcı, M. ve Köse, T. “IASB, FASB ve TMS/TFRS'teki Muhasebe Standartları Oluşturma Süreci ve Uyumlaştırma”, *Osmangazi Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*, 3(2002): 77-103
- Kocamaz, Hilal. “Uluslararası Muhasebe Standartlarının Dünyada ve Türkiye’de Oluşum ve Gelişim Süreci”, *Kahramanmaraş Sütçü İmam Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 2(2012): 105-120.

- Koç, Özgür Emre. “Mükelleflerin Vergi Aflarına Bakışı: Çorum İli Üzerine Bir Araştırma”, *Maliye Araştırmaları Dergisi*, 5(2019): 160-174.
- Koçak, Muhsin. *Vergi - İcra Hukuku*, 2. Baskı, Ankara: Seçkin Yayınevi, 2018.
- Korkmaz, Turhan, Temel, Halime ve Birkan, Elif. “Uluslararası Muhasebe Standartları ve Kobi'lere Etkileri”, *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, (2007): 96-105.
- Koşar, Metin. Vergi Suçları, Cezaları ve SMMM'İN Sorumluluğu (I), *Mali Çözüm*, 30(2020): 243-264.
- Köse, Eda, Bekçi, İsmail ve Çetenak, Emin Hüseyin. “Finansal Raporlama Standartlarının Muhasebe Kalitesine Etkisi Üzerine Bir Araştırma”, *Muhasebe ve Vergi Uygulamaları Dergisi*, 13(2020): 1-23.
- Maç, Mehmet, Kurumlar Vergisi, 3. Baskı, İstanbul 1999.
- Marşap, Beyhan ve Kurt, Ganite. “Muhasebe Standartlarının Farklı Eğitim Düzeylerinde Müfredat ve Kapsam Açısından İncelenmesi ve Bir Model Önerisi”, Türkiye XVI. Muhasebe Eğitimi Sempozyumu, 1-5 Ekim, Belek-Antalya, 1997.
- Meral Erol ve Taner Uysal, “Türkiye Muhasebe ve Finansal Raporlama Standartları Konusunda Üniversite Öğrencilerinin Algı Düzeylerinin Ölçülmesi: Bilecik Şeyh Edebali Üniversitesi Örneği”, *KMÜ Sosyal ve Ekonomik Araştırmalar Dergisi*, 19 (33), 2017, s.24-25.
- Mercan, Eray, “Yabancı Para Cinsinden Alınan Sipariş Avanslarının Değerlemeye Tabi Tutulmasının Vergisel Boyutu”, *Vergi Sorunları Dergisi*, Sayı 155, Ağustos 2001,
- Mert, Hüseyin, Duyar, Göktuğ ve Özçelik, Didem. “Kur Farklarının Mali Tablolar Üzerindeki Etkileri VE TMS 21 Doğrultusunda Halka Açık Şirketlerde Örnek Uygulamaları”, *ASSAM Uluslararası Hakemli Dergi (ASSAM-UHAD)*, 6(2019): 43-55.
- Mirza, Abbas A., Holt, Graham ve Knorr, Liesel. *Wiley IFRS: Practical Implementation Guide and Workbook (Wiley Regulatory Reporting 3)*, 3rd Edition, New Jersey: Wiley & Sons Inc, 2011.
- Musaoğlu Funda, “Yurtdışından Olacak Alacaklarda Şüpheli Alacak Karşılığı Ayrılması”, *Vergi Sorunları Dergisi*, Sayı :132, Eylül 1999, s.121-122

Onat, Osman Kürşatve Çelik, Şaban. "Risk Sermayesi Faaliyetlerinin TMS/TFRS Kapsamında Muhasebeleştirilmesi", *Bartın Üniversitesi İ.İ.B.F. Dergisi*, 6(2015): 215-230.

Orhan Çelik, Kur Değişim Etkilerinin Muhasebeleştirilmesi, Turhan Yayınevi, Ankara, 2002.

Öncel, Mualla, Çağan, Nami ve Kumrulu, Ahmet. *Vergi Hukuku*, 2.Baskı, Ankara: Ankara Üniversitesi Siyasal Bilgiler Fakültesi Yayınları, 1985.

Özbek, Serkan. Avrupa Birliği Sermaye Piyasalarının Entegrasyonu ve Muhasebe Uygulamalarının Uyumlaştırılması Süreci, Yüksek Lisans Tezi, Ankara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Ankara, 2004.

Öztürk, Ahmet. "Vergi Usul Kanunu Kapsamındaki Vergi Hatalarında İdari Düzeltme Yolları", *Mali Çözüm*, (2017): 57-68.

Parlakkaya, Raif. "Muhasebede Uluslararası Uyum ve Avrupa Birliği Sürecinde Türkiye'de Uyumlaştırma Çalışmaları", *İİBF Sosyal ve Ekonomik Araştırmalar Dergisi*, 4(2004): 119-139.

Pekdemir, Recep. "TMS-TFRS Diye Diye...", *Mali Çözüm Dergisi*, (2011): 117-128.

Resmi Gazete, Tarih: 5.5.2004, Sayı: 25453.

Sağlam, Necdet, Sağlam Osman, "TMS 21 Kur Değişiminin Etkileri" Türkiye Muhasebe Standartları Uygulaması, Ed. Sağlam, Necdet, Şengel, Salim, Öztürk, Bünyamin, Maliye ve Hukuk Yayınları, Mart, 2007.

Sazak İsmail, "Kur Farkı ve Uygulamada Özellikli Durumları", *Vergi Sorunları Dergisi Özel Ek*, Sayı 145, Ekim 2000.

Somuncu, Ahmet ve Esmeray, Azize. "Etik Çerçeve Muhasebe Hukuku ve Vergi Hukukunun Hile Kavramına Bakışı ve Meslek Mensuplarının Sorumluluğu", *Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi*, (2018): 310-333.

Şahin, Abdülkadir. "Kur Farklarının Muhasebeleştirilmesi, Vergi Uygulamaları Karşısındaki Durumu ve Bir Uygulama", Yayınlanmamış Doktora Tezi, İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul, 2007.

Şensoy, Necdet, Yabancı Paralı İşlemler Muhasebesi, Marmara Üniv İİBF Muhasebe Finansman A.B.D Yayın No 1994-2, İstanbul, 1994

Taşdelen, Aziz. “Vergi Alacağının Tahakkuku: Bir Aşama ve Bir İşlem”, *Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, 56(1), 2007.

TMS21, Kur Değişiminin Etkileri, 2005, https://kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/DynamicContentFiles/T%C3%BCrkiye%20Muhasebe%20Standartlar%C4%B1/TMSTFRS2017Seti/3-TMS/TMS_21_2017.pdf (21 Şubat 2020).

TMSK, TMS 28: “İştiraklerdeki Yatırımlara İlişkin Türkiye Muhasebe Standardı”, m.2, Resmi Gazete, Tarih: 27.12.2005, Sayı: 26036, <http://www.tmsk.org.tr/>, (Erişim: 20.02.2020).

TMSK, TMS 31: “İş Ortaklıklarındaki Paylara İlişkin Türkiye Muhasebe Standardı”, m.3, Resmi Gazete, Tarih: 31.12.2005, Sayı: 26040, <http://www.tmsk.org.tr/>, (Erişim: 20.02.2020).

Tosuner, Mehmet ve Arıkan, Zeynep. Vergi uyumsuzluklarının idari aşamada çözümü ve Türk vergi yargısı, İzmir: Neşa Ofset ve Ambalaj, 2008.

Uluslan, Hikmet, Elçin, Eren ve Köylü, Çağrı. “6102 Sayılı Yeni Türk Ticaret Kanunu (TTK)’nın Muhasebe ve Denetim Uygulamalarına Getirdiği Yenilikler Üzerine Bir Araştırma”, *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, (2012): 11-34.

Uyar, Süleyman. “Kurumsal Şeffaflığın Sağlanmasında Kurumsal Yönetim (CorporateGovernance) Anlayışının Önemi”, *Mali Çözüm Dergisi*, (2004): 154-168.

Ünlü, Ufuk. TMS-21 Kur Değişiminin Etkileri Standardının Uygulanması ve Örnek Olaylar, 2018, <http://www.maliyepostasi.com/tms-21-kur-degisiminin-etkileri-standardinin-uygulanmasi-ve-ornek-olaylar>. (21 Şubat 2020).

Üstündağ, Saim. “Muhasebe Standartları Oluşturulması Süreci”, TURMOB Yayınları, *Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi*, (2000): 32-35.

Velioğlu, Yılmaz, TMS 21 Kur Değişiminin Etkileri Standardının Analizi, 2012, <http://www.muhasebetr.com/yazarlarimiz/yilmazvelioglu/001/> (24 Şubat 2020)

Yalkın, Yüksel. “Türkiye Muhasebe ve Denetim Standartları Kurulu (TMUDEKS) ve Ulusal Standartların Geliştirilmesi”, *Ankara Üniversitesi SBF Dergisi*, 50(1995): 259-270.

Yereli, Ayşe. “Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu”, *Dayanışma Dergisi*, (2015):28-36.

Yıldız, A.Murat.Vergi Tekniği Sınavı (Vergi Usul Kanunu) YMM Ders Notları, 2016,<https://www.yildizymm.com.tr/Files/SmmmExams/Documents/vergi-teknigi-vuk-2016-04052016172532.pdf>. (20Mart 2020).

Yıldız, Seyfi ve Bostan, Kemal. “Tarihsel Süreç İçerisinde Türk Vergi Yargısının Gelişimi”, *Muhasebe ve Vergi Uygulamaları Dergisi*, 10(2017): 107-126.



ÖZGEÇMİŞ

Murat Zekeriya ÜNLÜ

