İstanbul Ticaret Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi Yıl: 16 Güz Sayı:32 2017/2 s.17 - 41

SERMAYE ŞİRKETLERİNDE DAĞITIMA ESAS DÖNEM KÂRI

Ahmet Hayri DURMUŞ*

ORCID ID No: 0000-0002-8871

ÖZET

6102 sayılı TTK, Türkiye Muhasebe Standartları setinin, Türkiye'deki ticari işletmelerde uygulanması düzenlenmesi ile dürüst resim ilkesine göre bilanço ve ticari kâr oluşturma zorunluğu getirmiştir. TTK, bazı işletmeler için standartları tam uygulanma zorunluluğu getirmiş, bazı işletmelere standartların yumuşatılmış uygulanmasını yapılabilme seçeneği tanımıştır. Ancak bazı işletmeleri ise yeni belirleme yapılıncaya kadar bu düzenlemeden muaf tutmuştur ki bunlar vergi mevzuatı değerleme hükümlerine göre kâr, kısaca mali kâr hesaplar. Bu iki kâr arasında çok büyük fark vardır. Muaf tutulan bazı şirketlerde, dönem ticari kârından daha yüksek dönem kârı dağıtıma tabi tutulabilmektedir. Hatta, birçok şirkette, dönem kârı diye şirket sermayesinin ortaklara dağıtımı sözkonusu olabilmektedir.

Anahtar kelimeler: Ticari kâr, mali kâr, vergi matrahı

PERIOD PROFIT BASIS TO DISTRIBUTION IN CAPITAL STOCK COMPANIES

ABSTRACT

TCC No. 6102 imposed the requirement of establishing balance sheet and accounting profit in accordance with the fair view principle by the regulation of the application of the Turkish Accounting Standards set in the commercial enterprises in Turkey. The TCC has introduced the requirement for some companies to fully implement the standards and for some companies the option of applying attenuated standards. However, some enterprises have exempted from this regulation until a new determination has been made, which calculates profits according to the provisions of tax legislation, in short, financial profit calculations. There is a huge difference between these two profits. In this case, some exempted companies may be able to distribute a higher period financial profit than the period accounting profit. In fact, in many companies, it may be possible to distribute company capital, such as period profit to shareholders.

Key words: accounting profit, financial profit, tax base.

* İstanbul Ticaret Üniversitesi, İşletme Fakültesi Öğretim Üyesi, adurmus@ticaret.edu.tr

GİRİŞ

6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu (TTK) ile Türkiye Muhasebe Standartları'nın (TMS) ve Türkiye Finansal Muhasebe Standartları'nın (TFRS) kısaca ***Türkiye Muhasebe Standartları Setinin*** (TMS Seti'nin) Türkiye'deki ticari işletmelerde uygulanması düzenlenmesi getirilmiştir[1].

Bu düzenleme ile, bu işletmelerden bir kısmına Türkiye muhasebe ***standartlarının tam uygulanması*** zorunluğu getirilirken bazılarına ***yumuşatılmış uygulanma*** yapılabilme seçeneği tanınmıştır[2]. Bazı işletmeler ise yeni belirleme yapılıncaya kadar bu düzenlemeden ***muaf tutulmuştur.***

TMS setine göre hesaplanan dönem kârı tutarı (kısaca ticarî kâr) ile vergi mevzuatına göre hesaplanan kâr (kısaca malî kâr) tutarı arasında ***çok büyük fark vardır***. Vergi mevzuatına göre kârlı işletme, TTK'na göre zararlı işletme olabilmektedir. Bazen tersi de olabilmektedir.

TMS setinin tam uygulamasını yapacak işletmelerin sayısının 2016'da 6.250 olduğu Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurulu (KGK) tarafından belirtilmektedir. 2018'de başlatılacak olan BOBİ FRS uygulayacak şirketlerin sayısı hakkında ise güvenilir tahmin henüz yoktur.

TMS setini uygulama muafiyeti olan işletmeler, muhasebe işlemlerini Vergi Usul Kanunu **(VUK)** ve Maliye Bakanlığının Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği ***(MSUGT)*** düzenlemelerine göre yürütmekte ve finansal tablolarını da VUK değerleme hükümlerine göre hazırlamaktadır. Bu tür işletmelerin sayısı hakkında da güvenilir veri henüz yoktur.

Bu çalışmada sermaye şirketleri olarak anonim ve limited şirketler üzerinde durulmuştur.

TTK, dağıtıma esas dönem kârının, TMS setine uygun hazırlanmış ve bağımsız denetimden geçmiş finansal tablolardaki kâr olduğunu belirtmektedir.

---

[1] 2001 yılına kadar yayımlanmış olan muhasebe standartları, Uluslararası Muhasebe Standartları adıyla anılmaktadır, 28 adettir. KGK tarafından Türkiye Muhasebe Standartları olarak yayımlanmıştır. 2001 yılından sonra yayımlananlar Uluslararası Finansal Muhasebe Standartları olarak anılmaktadır, KGK tarafından Türkiye Finansal Raporlama Standartları olarak yayımlanmıştır, 15 adettir. Aralarında herhangibir yaptırım farkı yoktur. İkisi birbirini tamamlamaktadır, birbirlerinden ayrı değildir, birinden sözedilmesi diğerini de kapsamaktadır.

[2] Büyük ve Orta Boy İşletmeler İçin Finansal Raporlama Standardı (BOBİ FRS).

Ancak, TMS seti (ya da BOBİ FRS) kapsamında olmayan işletmeler, VUK hükümlerine göre kâr hesaplamaktadır. Vergi mevzuatı ise, kâr tutarını yükseltici uygulamalara başka deyişle vergi matrahını artırıcı uygulamalara sessiz kalmakta olduğundan, bu işletmelerde kâr tutarı yüksek hesaplanabilmektedir. Dolayısıyla bu tür işletmelerde dönem kârı yukarı yönlü çok farklı oluşabilmektedir. Bu durumda, dönem ticari kârından daha yüksek kâr dağıtıma tabi tutulabilmektedir. Hatta, birçok şirkette, dönem kârı diye şirket sermayesinin ortaklara dağıtımı sözkonusu olabilmektedir.

Çalışmanın *birinci bölümünde*, kâr ve dağıtıma esas kâr kavramı kısaca açıklanmış, ticari bilanço ve vergi bilançosu arasındaki farklar belirtilmiştir. *İkinci bölümde* TMS setini uygulama durumu genel olarak incelenmiştir. *Üçüncü bölümde*, TMS setini tam uygulama zorunluğu olan şirketlerde, yumuşatılmış uygulama yapması zorunlu olan şirketlerde, BOBİ FRS uygulayacak şirketlerde dağıtıma esas dönem kârı incelenmiştir. *Dördüncü* bölümde, kapsam dışı şirketlerde dağıtıma esas dönem kârı incelenmiştir. *Beşinci bölüm* sonuç bölümüdür.

1. KÂR VE DAĞITILABİLİR KÂR KAVRAMLARINA GENEL BAKIŞ

1.1 Kârın Oluşumuna İlişkin Bazı Temel Kavramlar

Finansal Tablolar: Finansal bilgi sistemi kapsamında, işletme kişiliğinin *(business entity)* başka deyişle muhasebe kişiliğinin finansal verilerinden oluşturulan tablolardır. TMS setine göre bunlar; Finansal Durum Tablosu (Bilanço), Kapsamlı Gelir Tablosu, Nakit Akış Tablosu ve Özkaynak Değişim Tablosu olup dipnotlar ve açıklamalar bunların ayrılmaz ekidir.

Kâr**:** *Statik bilanço teorisine* göre kâr, işletme kişiliğinin dönem sonu öz sermayesinin dönem başı öz sermayesine fazlalığıdır. Türk Vergi Sisteminde, Gelir Vergisi Kanunu'nda kâr, bu tanım esas alınarak yapılmıştır (GVK M. 38). TMS setinde ise "*net varlıklar artışı*" olarak tanımlanmıştır[3]. *Dinamik bilanço teorisine* göre kâr ise, işletme kişiliğinin belirli bir dönemdeki hasılatı ile masrafı arasındaki olumlu farktır. Maliyetle değerleme ilkesi uygulandığında bu iki kâr tutarı aynı olur.

Ticari bilanço, muhasebe standartlarına/ genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine göre oluşturulan bilançodur. Bu bilançonun oluşumunda, TTK hükümlerine (TMS setine) uyulur, VUK'nun değerleme düzenlemeleri dikkate

[3] **Ahmet Kızıl/Mehmet Fidan/Cevdet Kızıl/İrem Keskin,** TMS-TFRS, *Türkiye Muhasebe ve Finansal Raporlama Standartları,* Der Yayınları, İstanbul, 2013, s. 60.

alınmaz. Sonuçta finansal durumun ***dürüst resim ilkesi'***ne göre tablolara yansıtılıp yansıtılmadığı belirtilir[4]. TTK ilke olarak ***"gerçeğe uygun değer"*** ölçeğini esas alır, bilançoya dahil varlıkların gerçeğe uygun değerden daha yüksek değer üzerinden bilançoda raporlanmasını önlemek ister [5]. Çünkü, ticari bilanço, ilke olarak işletme sahiplerinin, ortaklarının, hissedarlarının, yatırımcıların kısaca kamunun çıkarlarını koruma ve kollama amacı ile hareket eder. ***Bağımsız denetim kapsamındaki şirketler*** bu tür bilanço çıkarmak zorundadır. 6102 sayılı TTK yürürlüğe girdikten sonra gerçek ticari bilanço farklı algılanmaya başlamıştır.

Ticari kâr ise, TMS setine uyularak hazırlanan ticari bilançoya göre oluşan kâr tutarıdır. Bu kârın hesaplanmasında vergi mevzuatı dikkate alınmaz. Gerçek anlamda ticari kâr, ***bağımsız denetim kapsamında*** olan işletmeler tarafından hesaplanmaktadır.

Kanunen Kabul Edilmeyen Giderler: Bu kavram "Vergi Matrahından İndirilemeyecek Giderler" olarak da bilinmektedir. Vergi mevzuatımızda "*safi ticari kazancın*" tespitinde indirilecek giderler ilke olarak "*kazancın elde edilmesi için yapılan giderler*" olarak tanımlanmıştır. Bunlar GVK m. 39 indirilecek giderler, KVK m. 8 indirilecek giderler ve m. 10 diğer indirimler adı altında belirtilmiştir. Sermaye şirketleri GVK ve KVK'nda belirtilen bu giderlerin tamamını indirebilir (KVK m. 8).Vergi yasaları indirilecek giderleri belirtmiştir (GVM m. 40). Ayrıca "*gider kabul edilmeyen ödemeleri*" (GVM m. 41) ve "*kabul edilmeyen indirimleri*" (KVK m. 11) tadat etmiştir. Uygulamada bunlara kısaca "*kanunen kabul edilmeyen giderler*" (KKEG) adı verilmektedir.

Vergiden Muaf ve İstisna Gelirler: Sermaye şirketlerinde kurumlar vergisi açısından "muafiyetler (KVK m. 4) ve "istisnalar" (KVK m. 5) Türk vergi sisteminde düzenlenmiştir. Bunlara kısaca "*vergiden muaf gelirler*" (VMG) adı verilmektedir.

Vergi bilançosu, *VUK'nun* ***değerleme hükümlerine*** (m. 171-226) ve *MSUGT* düzenlemelerine uyularak oluşturulması gereken bilançodur. TMS setinin değerleme düzenlemeleri burada uygulanmaz. Ancak, vergi bilançosu kavramı, sadece *VUK değerleme hükümlerine göre oluşturulan bilanço* mudur, yoksa bu *indirilemeyecek giderleri ve muafiyetleri de bünyesinde toplayan* bir bilanço mudur sorusu ortaya çıkmaktadır.

---

[4] **Reha Poroy/Ünal Tekinalp/Ersin Çamoğlu**: *Ortaklıklar Hukuku*, 13.Bası, İstanbul, 2013, s. 469; TTK m. 515.

[5] **A. Hayri Durmuş/İ. Kıymetli Şen**, *Türkiye Muhasebe Standartları Eğitim Notları,* KGK, 2014, *TMS 36 Varlıklarda Değer Düşüklüğü*, s. 1.

Aslında vergi bilançosu, VUK değerleme hükümlerine göre oluşturulan ve vergi yasalarınca ***indirilemeyecek giderleri*** ve ***vergi dışı tutulacak gelirleri*** bünyesinde toplayan bilanço olmalıdır. Ülkemizde denetim kapsamı dışı işletmelerce, sadece vergi odaklı tutulan muhasebede bile, bu ölçüde ***saf vergi bilançosu*** düzenlenmemektedir. Uygulamada, ***VUK değerleme hükümlerine göre bilanço çıkarılmakta*** *ve* ***kâr/zarar hesabı oluşturulmakta,*** bu hesaba da ***KKEG ve VMG' ler ayrıca işlenmektedir.*** Bilançodaki ***kâr tutarı bunları içine almakta ve bunların sonucu oluşmaktadır***. Buna ***geniş anlamda vergi bilançosu*** adı verilebililir. Bir bakıma bu vergi bilançosu, *vergi mevzuatına ters düşmeyen* ***ticari kârı da gösteren bilanço*** olmaktadır. Özellikle kapsam dışı işletmelerde, bir anlamda ***VUK'na dayalı ticari bilanço*** düzenleme işlemi olarak düşünülebilir.

Vergi bilançosunun önemi, bilanço kalemlerinin değerlemesinde ve değer düzeltiminde bu kalemlerdeki işlemlerin kâr tutarını etkilemesi noktasındadır. Yoksa sadece vergi bilançosunun kendi başına bir önemi yoktur ve kullanım yeri de bulunmamaktadır. *Vergi idaresi açısından* ***vergi matrahı*** *önemlidir.*

Mali kâr, *VUK'nun değerleme hükümlerine* (m. 171-226) göre oluşturulan bilançodaki kâr tutarına, KVK ve GVK'ndaki ***KKEG'****in* ***eklenmesi*** *ve* ***VMG****'in* ***düşülmesiyle hesaplanan*** kârdır. Bu kısaca ***vergi bilançosu kârı*** olarak da tanınmaktadır ancak sadece bu amaçla yani mali kârı göstermek amacıyla bir bilanço düzenlenmemektedir.

Vergi Matrahı, verginin hesaplanacağı tutardır. Mali kârdan varsa geçmiş 5 yıla ait (beyannamede yer alan) ***geçmiş yıl mali zararı*** (KVK m. 9) ve ***diğer indirimler*** de düşülür, sonuç vergi matrahını verir. Bu nedenle, ***vergi matrahı, mali kârdan farklı bir kavramdır***. Vergi, mali kârdan değil, vergi matrahından alınır. Kurumlar vergisi kanunu buna ***"safi kurum kazancı"*** demektedir (KVK m. 6).

1.2 Dağıtıma Esas Kâra İlişkin Temel Kavramlar

Vergi Yükü: Sermaye şirketleri, kurumlar vergisi mükellefidir, kurumlar vergisine tabidir (KVK m. 1), oranıda %20 'dir. Bu oran şirketin ***vergi matrahına*** uygulanarak hesaplanır. Yedek akçeler, kurumlar vergi matrahını hesaplamada etki etmez. Çünkü KVK'nda "*her ne şekilde ve ne isimle olursa olsun ayrılan yedek akçeler*" kabul edilmeyen indirimler olarak belirtilmiştir (KVK m. 11 ç). Sermaye şirketleri, hissedarlarına dağıtacakları temettü üzerinden de ayrıca vergi sorumlusu olarak %15 oranında gelir vergisi kesintisi yapar (GVK m. 94 /6) ve vergi dairesine öder.

Yedek Akçeler: Anonim şirketlerde yıllık kârın % 5'inin, ödenmiş sermayenin%20'sine ulaşıncaya kadar ***genel kanuni yedek akçe*** olarak ayrılması yasa gereğidir (TTK m. 519/1). Yasada bu hesaplamanın vergiden önceki kârdan mı sonraki kârdan mı, ticari kârdan mı mali kârdan mı ayrılacağına ilişkin açıklık bulunmamaktadır. Uygulamada genellikle vergiden önceki ticari kâr üzerinden hesaplanmaktadır. Bu orana ulaşıldıktan sonrada; pay sahiplerine %5 oranında kâr payı ödendikten sonra, kârdan pay alacak kişilere dağıtılacak toplam tutarın %10'u genel kanuni yedek akçeye eklenir (TTK m. 519/2-c). Bunların dışında bazı eklemeler de yapılır (TTK m. 519/2-a,b). Bunlardan başka şirket ana sözleşmesinde yer alan ***isteğe bağlı yedek akçeler*** de ayrılabilir (TTK m. 520). Esas sözleşmede hüküm bulunmasa bile, genel kurul, şirketin işçileri için yardım sandıkları ve diğer yardım örgütleri kurulması veya bunların sürdürülebilmesi amacıyla veya diğer yardım ve hayır amaçlarına hizmet etmek üzere, bilanço kârından yedek akçe ayırabilir (TTK m. 523/3). ***Kanuni ve esas sözleşmede öngörülen isteğe bağlı yedek akçeler ayrılmadıkça pay sahiplerine kâr payı belirlenemez*** (TTK m. 523). Bu nedenle, yedek akçeler (kurumlar vergisinden sonra) dağıtıma esas kâr tutarını belirleyen ikinci önemli unsurdur. Bu düzenlemeler limited şirketler içinde geçerlidir.

1.3 Kâr Tutarından, Dağıtıma Esas Kâr Tutarına Geçiş

Cari dönem kâr tutarının hepsi kâr payı olarak ortaklara/hissedarlara dağıtılamaz, çünkü ilke olarak bu kârdan aşağıdakilerin düşülmesi gerekir:

- vergi yasalarına göre devletin payı olan vergiler
- yedek akçeler
- varsa geçmiş yıl ticari zararları.

Ancak bunlar düştükten sonraki kâr tutarı, dağıtıma esas kâr tutarı olacaktır.

Sadece geçmiş dönem kârlarından da dağıtım yapılabileceği gibi, geçmiş dönem kârlarından bir kısmının ***cari dönem kârına eklenerek*** dağıtımı da yapılabilir.

Bağımsız denetim kapsamında olup, TMS'na göre kâr oluşturan ya da TMS'na göre kârını uyarlayan işletmeler, bu ticari kârdan yukarıdaki unsurları düştükten sonra kalan kârı hissedarlarına dağıtabilir.

Bağımsız denetim kapsamda olmayan işletmeler, vergi bilançosundaki ticari kârdan (vergi matrahından değil) yukarıdaki unsurları düştükten sonra kalan kârı dağıtabilirler.

1.4 Ticari Bilanço ve Vergi Bilançosu Arasındaki Başlıca Farklar

Bu farklar bilançonun oluşumunu etkiler ancak, çok daha önemlisi *dönem kârının oluşumu etkilemesidir*. Dönem kârını da etkileyen başlıca farklar aşağıda verilmiştir.

1) Varlık ve borçları değerlemede kullanılan değişik ölçülerden kaynaklanan farklar:

İşletmeye ait varlık ve borçların ilk değerlemesinde ve sonraki değerlemesinde, ***TMS'nda ve VUK'nda, oldukça farklı ölçüler*** *(ölçütler)* uygulanmaktadır.

2) Borçlanma maliyetlerinin aktifleştirilmesinden kaynaklanan farklar:

TMS'nda, bilançodaki ***özellikli varlık dışındaki*** bütün varlıklar, ilk kayıt esnasında, bütün borçlanma giderlerinden *(faiz, kur farkı, vade farkı…)* arındırılarak kaydedilir[6]. ***VUK 'da*** ne ilk muhasebeleştirmede ne de sonraki muhasebeleştirmede ***böyle bir arındırma işlemi yoktur***[7].

3) Varlıklarda değer düşüklüğü hesaplamasından kaynaklanan farklar:

TMS'nda, bilançodaki bütün varlıklar (şerefiye dahil….), sonradan gerçeğe uygun değer (GUD)'e göre değer düşüklüğü testine tabi tutulur, değer düşüklüğü varsa zarar kaydedilir (TMS 36 Karşılıklar Standardı).

VUK'da sadece stoklarda, batak alacaklarda (şüpheli, değersiz ve vazgeçilen alacaklarda) değer düşüklüğüne izin verilmektedir[8].

4) Karşılıklar ve koşullu borçları hesaplamadan kaynaklanan farklar:

TMS'nda, bütün muhtemel zararlar için, dönemsellik ilkesine göre, ilgili dönemde zarar kaydı yapılarak karşılık ayrılmalıdır[9]. ***VUK'nda*** ise ancak bunların fiilen ödendiği dönemde zarar kaydedilmesine izin verilmektedir, garantili satış onarımları, kıdem tazminatı gibi.

---

[6] TMS 23 Borçlanma Maliyetleri Standardı.

[7] Aksine, VUK'da duran varlıklarda, cari yılın sonuna kadar borçlanma maliyetlerinin, duran varlığın maliyetine katılması (aktifleştirilmesi) zorunluluğu vardır. Sonraki yıllarda ise aktifleştirme ya da giderleştirme isteğe bağlıdır.

[8] Sadece duran varlıkların değer düşüklüğü için, Maliye Bakanlığı onayı ile "Fevkalade ekonomik ve teknik amortisman nispetleri" yolu ile giderleştirme yapılabilir (VUK m. 317).

[9] TMS 37 Karşılıklar Standardı. Kıdem tazminatı, garantili satış taahhütleri, birikimli yıllık izinler, muhtemel dava kaybı zararları, müşteri sadakat primleri ve indirimleri, sürüm indirimleri, çevreye karşı yaptırım, çalışanlara fayda taahhütleri vb. için karşılık ayrılmalıdır.

5) Ertelenmiş vergilerin hesaplanmasından kaynaklanan farklar:

TMS'nda, ***ertelenmiş vergiler,*** TMS 12 Gelir Vergileri Standardı'na göre hesaplanır. Ertelenmiş vergi varlıkları aktif, ertelenmiş vergi borçları ise pasif olarak bilançoya yansıtılır. Hesaplama sonucu oluşan fark, kâr/zarar tablosuna kaydedilir. ***VUK'da böyle bir kavram ve uygulama yoktur.***

6) Hasılatın kaydında, borçlanma giderlerinden kaynaklanan farklar:

TMS'nda, satışlardaki vade farkları/faizler ayıklanır ve satış tutarı "*bugünkü değere"* indirgenir, bu tutar üzerinden gelir kaydı yapılır (TMS 18 Standardı). ***VUK'nda böyle bir hasılat arındırması yoktur.***

7) Bağlı ortaklık, iştirak ve iş ortaklığı biçiminde hisse senedi yatırımlarında değer artışlarından kaynaklanan farklar:

TMS'nda finansal araçlar standartlarına göre, yapılan sınıflamaya uygun olarak, sonradan ortaya çıkan değer artışları öz kaynak sınıfında ya da gelir olarak muhasebeleştirilir. ***VUK'nda değer artışına ilişkin*** (*yukarı yönlü)* ***böyle bir kayıt yapılmasına ilişkin düzenleme yoktur.***

8)Duran varlıklarda sonradan oluşan değer artışlarından kaynaklanan farklar:

TMS'nda, duran varlıklarda *(maddi olan ve olmayan)* sonradan ortaya çıkan değer artışları *öz kaynakta (diğer kapsamlı gelirde)* muhasebeleştirilmektedir (TMS 16 Maddi Duran Varlıklar Standardı). ***VUK'nda*** duran varlıklarda ***değer artışına ilişkin*** *(yukarı yönlü)* ***böyle bir kayıt yapılmasına ilişkin düzenleme yoktur.***

9) Amortisman hesaplamadan kaynaklanan farklar:

TMS'nda, muhasebe standartları ilke bazlıdır, esneklikleri vardır. Standartlarda duran varlıkların amortismanında, ***ekonomik ömür*** ve ***yararlı ömür*** ayırımı vardır[10], işletmeye yararlı ömrü belirleyebilme yargısı tanınmaktadır[11], ***kalıntı değer*** hesaba katılmaktadır[12], ***parçalara göre amortisman*** hesaplanabilmektedir [13] , ***arsadan amortisman*** ayrılmasına izin yoktur [14] . ***VUK'***na göre ise kural bazlı amortisman hesaplanmaktadır. VUK'da bina ile birlikte arsadan da amortisman ayrılabilme fırsatı vardır, vergi yargısı da

[10] TMS 16 prg.50.
[11] TMS 16 prg. 56.
[12] TMS 16 prg. 6.
[13] TMS 16 prg.48.
[14] TMS 16 prg. 58.

buna göz yummaktadır. Ayrıca, hesap döneminin son günü alınan bir makine için bir yıllık amortisman ayrılabilmektedir.

10) İnşaat taahhüt işlerinde kâr/zararın hesaplanmasından kaynaklanan farklar:

Yıllara yaygın inşaat taahhüt işlerinde büyük yaklaşım farkı vardır. ***TMS'nda***, kar/zarar her hesap döneminde hesaplanmaktadır, işin tamamlanması beklenmemektedir[15]. ***VUK*** ise yıllara yaygın inşaat taahhüt işlerinde kâr/zararı hesaplamayı işin tamamlanması /geçici kabulü aşamasına bırakmaktadır.

2. TTK'NA GÖRE TÜRKİYE MUHASEBE STANDARTLARI SETİNİ UYGULAMA DURUMU

2.1 TMS Seti Uygulamalarına, Bağımsız Denetim Uygulamalarına ve Şirket Büyüklüklerine Genel Bakış

Bağımsız denetime tabi olacak şirketler, Bakanlar Kurulu Kararı ile belirlenir (TTK m. 397/4). Bu şirketlerin finansal tablolarıda denetçi tarafından KGK tarafından yayımlanan uluslararası denetim standartlarıyla uyumlu Türkiye Denetim Standartları setine göre denetlenir (TTK m. 397/1). 660 sayılı KHK m. 26, fıkra 1'de *"kanuni defterlerin kurulca yayımlanan TMS'na uygun olarak tutulması ve finansal tabloların bu standartlara göre düzenlenmesi şarttır"* düzenlemesi ve fıkra 2'de "*değişik işletme büyüklükleri…..için uluslararası muhasebe standartlarından farklı düzenlemeler yapmaya yetkilidir*" düzenlemesi vardır[16]. KGK, TTK m. 88'den almış olduğu yetkiye dayanarak, bazı düzenlemeler yapmış ve 2012 de bazı şirketleri bağımsız denetimden ve TMS setini uygulamadan muaf tutmuştur[17].

KGK, yine bu yetkisine dayanarak ***"bağımsız denetime tabi olup TMS'leri uygulamayan şirketler"*** başka deyişle sadece dönem sonu finansal tablolarını TMS'na göre uyarlayan şirketler için, 2014 yılında başlayan bazı uygulama ve uyarlama kolaylıklara getirmiştir[18]. Uygulama sırasında, KGK duyurularında ***"ilâve hususlar"*** olarak tanınan bu düzenlemenin de yetersiz oldu-

[15] TMS 11 İnşaat Sözleşmeleri Standardı.
[16] 2.11.2011 t. ve 28106 s. Resmi Gazete.
[17] 19.12.2012 t.ve 4213 s. BKK.
[18] 26.8.2014 t. ve 29100 s. Resmi gazetedeki 26 no.lı KGK kararı.
30.12.2014 t.ve 29221 s. Resmi gazetedeki 41 no.lı KGK kararı "Bağımsız Denetime Tabi Olup TMS'leri Uygulamayan Şirketlerin Finansal Tablolarının Hazırlanmasında Uyulacak İlave Hususlar.

ğu değerlendirilmiş, standartların uygulanmasının şirketlere getirdiği mali yük de dikkate alınarak, 2014'de, ***bağımsız denetim kapsamının TMS seti uygulama kapsamından ayrıştırma*** çalışmaları başlatılmıştır. Bu bağlamda KGK, *"Yerel Finansal Raporlama Çerçevesi"* (YFRÇ) taslağını Kasım 2015'de kamu görüşüne açmış[19], çalıştaylar yapmıştır[20] . Bu çalışmalar sonucu, KGK yetkisine dayanarak 29.7.2017 tarihinde, 1.1.2018'de uygulanacak ***BOBİ FRS****'nı* yayımlamıştır[21].

Bu açıklamalara göre TMS setini uygulama açısından şirketler şöyle sınıflandırılabilir:

*****Bağımsız denetime tabi olup TMS setini **tam uygulayan şirketler**

*****Bağımsız denetime tabi olup dönem sonu finansal tablolarını TMS setini göre **tam uyarlayan** şirketler

*****Bağımsız denetime tabi olup dönem sonu finansal tablolarını "**İlave Hususlar+MSUGT**" a göre uyarlayan şirketler (2017 yılı sonuna kadar sürecek geçici uygulama olarak)

***BOBİ FRS'yi uygulayacak** şirketler, başka deyişle TMS setini yumuşatılmış uyarlayacak şirketler

*** Kapsam dışı** (muaf) şirketler.

Kapsam dışı şirketler, ***bağımsız denetime tabi olmayan,*** TMS seti ve uygulaması dışında bırakılan, *İlave Hususlar+MSUGT uygulamayan, BOBİ FRS kapsamında da olmayan,* muafiyet tanınmış olan küçük işletmelerdir. KGK, TMS'ndan muaf olacakları tespit etme veya bunlar için ayrı düzenlemeler yapma yetkisine dayanarak[22] bu düzenlemeyi yapmıştır. Ancak bu *küçük boy işletmelerin uyumu içinde KGK tarafından düzenleme çalışmaları yapılmakta olduğu ifade edilmektedir.*

Bu sınıflandırma önemlidir, çünkü dönem kârı tutarı TMS'nı tam uygulayan/tam uyarlayan şirketlerle diğerlerinde farklı çıkar, dolayısıyla dağıtılabilir kâr tutarı farklı hesaplanır.

---

[19] Yerel Finansal Raporlama Çerçevesi: (http://kgk.gov.tr/content_detail-192-1223-yerel-finansal-raporlama-cercevesi-taslagi-kamuoyu-gorusuneacilmistir (13.11.2015)

[20] YFRÇ Taslağı Uygulama Çalıştayı ve Paneli, Marmara Üniversitesi Konferans Salonu, 24-25.2.2017.

[21] Büyük ve Orta Boy İşletmelerde Finansal Raporlama Standardı (BOBİ FRS), 29.7.2017 tarih ve 30138 mükerrer Resmi Gazetede yayımlanmıştır. Yürürlük tarihi 1.1.2018' dir.

[22] TTK Geçici m. 1/4, 1534, Geçici m. 1.

Ayrıca bu sınıflamadaki ***şirketlerin sayılarıda kapsam hacmi açısından önemlidir. 2016'da bağımsız denetim yaptıran şirket sayısı 6.250 dir***[23]**.** Bu sayı çok küçüktür, ana kütle sayısı BOBİ FRS üzerinde oluşacaktır, ancak henüz bir veri yoktur. Kapsam dışı küçük şirketlerin sayısına ilişkin tahmin bile yoktur. Ancak Gelir İdaresi Başkanlığı verilerine göre, Türkiye'de Limited Şirket sayısı 594.032, Anonim Şirket sayısı 117.124 adettir, buradan yaklaşık bir sayı kestirilebilir[24].

2.2 TMS Setini Tam Uygulayan Şirketler

2.2.1 Kamu Yararını İlgilendiren Kuruluşlar (KAYİK)

TTK Geç m. 1, fıkra 2'ye göre aşağıda sayılanlar TMS/TFRS ve yorumlarını uygulamakla yükümlüdür:

- SPK'na göre ihraç ettikleri sermaye piyasası araçları borsada… …piyasada işlem gören şirketler, aracı kurumlar, portföy yönetim şirketleri [25] ve konsolidasyon kapsamına alınan diğer şirketler (TTK m. 1534, fıkra 2, bend b)
- Bankalar ile bağlı ortaklıkları (TTK m. 1534, fıkra 2, bend c)
- Sigorta ve reasürans şirketleri (TTK m. 1534, fıkra 2, bend d)
- Emeklilik şirketleri (TTK m. 1534, fıkra 2, bend e)

Yukarıda sayılan şirketler 660 sayılı KHK m. 2/ğ'de **KAYİK** olarak adlandırmaktadır.

2.2.2 TMS/TFRS ve yorumlarını uygulamayı tercih edenler (TTK Geç m. 1, fıkra 2, bend b)

Bu şirketler daha ayrıntılı olarak 23.1.2013 tarih ve 28537 sayılı resmi gazetede yayımlanmış "Bağımsız Denetime Tabi Olacak Şirketlerin Belirlenme-

[23] KGK, BOBİ FRS açıklamaları http://kgk.gov.tr/ContentAssingment_Detail/1350_/Bu%CC%_88yu%CC%88k-ve-Orta-Boy-I%CC%87s%CC%A7letmeler-I%CC%87c%_CC%A7in-Finansal-Raporlama-Standard%C4%B1 {9.10.2017}

[24] Gelir İdaresi Başkanlığı, 2016 Faaliyet Raporu. Diğer mükellef sayıları; İş Ortaklığı sayısı 4.231, Kollektif Şirket sayısı 1.827, Adi Ortaklık sayısı 43.635 ve Kooperatiflerin sayısı 35.686 olarak verilmiştir.

[25] 660 sayılı KHK m. 2/ğ bu şirketleri kısaca *"kamu yararını ilgilendiren kuruluşlar"* kısaltılmış ifade ile **KAYİK** olarak adlandırmaktadır. Bu kapsama; yukarıdaki şirketler, halka açık şirketler, sermaye piyasası araçları borsada işlem görmeyen ancak SPK kapsamında halka açık sayılan şirketler ile bazı ölçütlere göre kamuoyunu ilgilendirdiği kabul edilen şirketler girmektedir.

sine Dair Karar" ın ***I no.lı listesinde*** belirtilmiş olup, tamamı ***bağımsız denetime tabidir*** (adı geçen karar, m. 3).

Bu şirketlerin, 660 sayılı KHK m. 26/1'e göre; **kanuni defterlerini** Kurulca yayımlanan **TMS/TFRS'na** ve yorumlarına **uygun olarak tutmaları** ve **finansal tablolarını bu standartlara göre düzenlemeleri** şarttır. 2016'da bu şirketlerin sayısı 1.550 adetti[26].

Tacirler için temel finansal tablolar; bilanço, gelir tablosu, nakit akış tablosu ve öz kaynak değişim tablosudur (Poroy, R. vd.,2013: 467). Bu şirketler isterlerse ayrıca VUK+MSGUT'a göre de muhasebe tutabilirler. Çünkü vergi matrahlarını vergi bilançosunu esas alarak hesaplamak durumundadırlar. Uygulamada bu durum ***paralel muhasebe*** olarak adlandırılmaktadır.

2.2.3 Finansal Tablolarını TMS Setine Göre Uyarlayan KAYİK Dışı Şirketler (Geçici Uygulama 1)

"KGK, değişik işletme büyüklükleri, sektörler ….. için standartlar ve diğer düzenlemeler oluşturur (TTK Geçici m. 1/1), işletme büyüklükleri açısından ölçütler koyabilir (TTK m. 1522) düzenlemesi vardır. KGK, bu yetkisini kullanarak**, bağımsız denetime tabi, muhasebelerini TMS setine göre tutmayan ancak finansal tablolarını TMS setine göre tam uyarlayan şirketleri** şöyle belirlemiştir[27]:

> -Aktif toplamı, yıllık net satış hasılatı ve çalışan sayısı olarak belirlenen ölçütlerden ikisini sağlayan şirketler (adı geçen karar m. 3/1)
>
> -Bağımsız Denetime Tabi Olacak Şirketlerin Belirlenmesine Dair Karar" ın II no.lı listesinde yer alan şirketlerden yine bu listede belirtilen ölçütlerin üstünde olan şirketler (adı geçen karar m. 3/2).

Bu şirketler, KAYİK dışında kalan şirketlerdir. Bunlar muhasebelerini VUK + MSUGT düzenlemelerine göre tutarlar. Hesap dönemi sonunda çıkardıkları finansal tablolarını, TMS setine tam uyarak yeniden düzenlemekle, başka deyişle TMS setine tam uyarlamakla yükümlüdürler.

[26] KGK, BOBİ FRS açıklamaları.

[27] Ölçütler 2016 yılı için; aktif büyüklüğü 40.000.000 TL ve üstü, yıllık net satış hasılatı 80.000.000 TL ve üstü, çalışan sayısı 200 ve üstüdür (16.2.2016 tarih ve 2016/8549 sayılı BKK). (AB müktesebatına uyum sağlamak üzere, bağımsız denetimin kapsamı, yukarıdaki ölçütler her yıl kademeli bir şekilde düşürülmekte ve kapsam genişletilmektedir). KGK 'ya göre 6250 şirket, bu ölçütlere göre denetim kapsamında olup TMS setini uygulamaktadır.

TMS setini tam uyarlayan şirket sayısı 2016'da 4.700 adet olarak açıklanmıştır[28]. Ancak BOBİ FRS yayımlanmasından sonra bu şirketler, bundan sonra 1.1.2018 itibariyle, BOBİ FRS uygulamasına geçecektir[29].

2.3 Finansal Tablolarını İlave Hususlar+MSUGT'a Göre Uyarlayan Şirketler *(Geçici Uygulama 2)*

TMS setini uygulamayan/ uyarlamayan şirketler için, bunların katlanacakları maliyet yükleri de dikkate alınarak, standartların uygulamasını yumuşatma çalışmaları yapılmıştır. Bu bağlamda 2014 yılında, "Bağımsız Denetime Tabi Olup TMS'leri Uygulamayan Şirketlerin Finansal Tablolarının Hazırlanmasında Uyulacak ***İlave Hususlar***"[30] başlığı ile bir KGK kararı yayımlanmıştır. Bu sınıftaki şirketler bir yandan ***KAYİK dışı*** şirketlerdir, öte yandan ***Bakanlar Kurulu Kararı (BKK)'ndaki ölçütlerin altında olan*** şirketlerdir.

Bu uygulama 2017 yılı sonuna kadar geçerli olacak, ancak 2018 yılı başından itibaren bu sınıftaki şirketler, BOBİ FRS uygulamasına geçecektir.

2.4 BOBİ FRS'yi Uygulayacak Şirketler

2.4.1 BOBİ FRS'ye Genel Bakış

2014'de başlatılan, ***bağımsız denetim kapsamını, TMS seti uygulama kapsamından ayrıştırma*** çalışmaları sonuçlandırılmış, TMS seti uygulaması KAYİK' lerle sınırlı tutulmuştur. KGK bu bağlamda BOBİ FRS'nı yayımlamış, yürürlük tarihini 1.1.2018 olarak belirtmiştir. Bu standart; başında kavramsal çerçeve, sonunda dipnotlar ve geçiş hükümleri dahil 27 bölüm olarak hazırlanmıştır. Ayrıca 8 ek tablo hazırlanmış ve standartlara eklenmiştir. 2013/34/EU sayılı AB Muhasebe Direktifiyle uyumlu olarak ve sade, anlaşılabilir bir dille hazırlanmış olduğu ifade edilmektedir[31].

2.4.2 BOBİ FRS'yi Yeni Uygulayacak Şirketler

Bağımsız denetime tabi olup TMS setini uygulama kapsamında olmayan şirketler muhasebelerini BOBİ FRS'na göre tutacak ve finansal tablolarını da bu standarda göre hazırlayacaktır. Ancak, muhasebelerini VUK + MSUGT düzenlemelerine göre tutmaları, ancak finansal tablolarını BOBİ FRS'na

[28] KGK, BOBİ FRS açıklamaları.
[29] KGK, BOBİ FRS açıklamaları.
[30] 30.12.2014 t.ve 29221 s. Resmi gazetedeki 41 no.lı KGK kararı.
[31] KGK, BOBİ FRS açıklamaları.

göre yeniden hazırlamalarıda mümkündür, bunu engelleyici bir düzenleme yoktur.

2016'da 4.700 adet bağımsız denetime tabi şirketin, ***1.1.2018 itibariyle, BOBİ FRS uygulamasına geçeceği*** belirtilmişti. Bağımsız denetimin yaygınlaştırılması amacı izlendiğinden, 2018'de bu sayıya yeni şirketlerin katılması beklenmektedir. Ancak, 2018'de BOBİ FRS kapsamında olacak şirket sayısı tahmin çalışması henüz yapılmamıştır.

2.4.3 Finansal Tablolarını "MSGUT+İlâve Hususlar"a Göre Tutan Şirketler (Geçici Uygulama 3):

TMS setinin uygulama zorluğu ve getirdiği mali yükler dikkate alınmış, bu bağlamda bağımsız denetim kapsamında olup TMS uygulamayan şirketlere ***kolaylaştırıcı düzenleme*** getirilmişti. Bu düzenleme, "*Bağımsız Denetime Tabi Olup TMS'leri Uygulamayan Şirketlerin Finansal Tablolarının Hazırlanmasında ve Sunulmasında Uygulanacak* ***İlave Hususlar****"* kararıdır[32]**.** Bu karara göre TMS'leri uygulamayan şirketlerin finansal raporlama çerçevesi, **"*MSUGT+ İlave Hususlar"*** dan ibaret olacaktır. Kararda, bu uygulamanın, 1.1.2014 tarihi ve sonrasında başlayan hesap dönemlerine ilişkin geçerli olduğu belirtilmiştir. Bu nedenle bu düzenlemeyi uygulamakta olan şirketler vardır. Bu uygulama sonucu düzenlenen finansal tabloların, ***uluslararası geçerliliği yoktur***, sadece Türkiye'de geçerlidir.

BOBİ FRS ise, bağımsız denetime tabi olup TFRS uygulamayan işletmelerde "MSUGT + İlave Hususlar"ın yerini alacaktır [33]. Dolayasıyla eski düzenleme 2017 bitiminde son bulacak, 1.1.2018'de tamamen BOBİ FRS uygulanacaktır. Şirketlerin TTK uyarınca genel kurullarına sunulacak finansal tablolarının hazırlanmasında esas alınacak finansal raporlama çerçevesi BOBİ FRS olacaktır.

2.5 Uygulama Kapsamında Olmayan Şirketler

Muhasebesini TMS setine göre tutmak ya da dönem sonu finansal tablolarını TMS setine göre uyarlamak zorunda olmayan şirketler bu sınıfa girer. Bunlar zaten bağımsız denetim kapsamı dışındadır, uygulamadan muaf tutulmuştur.

---

[32] 30.12.2014 t. ve 29221 s. Resmi Gazetede, KGK'nın 41 no.lı kararı. "**İlave Hususlar"** kararına göre bu düzenleme "**yürürlükteki mevzuata ilave olarak**", 1.1.2014 ve sonrasındaki finansal tabloların hazırlanmasında ve sunulmasında uygulanmıştır. MSGUT düzenlemelerine bazı TMS seti uyarlamaları getirerek finansal tablolarla uyarlama amaçlamıştır. Yetersiz ve kısa ömürlü ve bir uygulama olmuştur. Bu nedenle bu düzenleme, sınıflamaya dahil edilmemiştir.

[33] KGK, BOBİ FRS açıklamaları.

Başka deyişle bu şirketler, KAYİK dışında olanlar, BOBİ FRS ölçütleri altında kalanlar ve BKK ile belirlenen ölçütlerin altında kalanlardır (TTK m. 397/4, 398). Bunlar, TTK ve KGK düzenlemelerine uymak zorunda değildirler[34] ancak ***isteğe bağlı*** olarak, TMS setini ya da BOBİ FRS'leri uygulayabilirler.

Bu şirketler olağan muhasebe kayıtlarını/ defterlerini ve buna uygun olarak bilançolarını, VUK+ MSGUT'lerinin yürürlükteki hükümlerini uygulayarak, maliyet (değeri) esasına göre düzenler. Bu değişiklik, *defter tutma ve bilanço uyumu olarak*, daha sonra 26.6.2012 tarih ve 6335 sayılı yasa ile getirilmiştir[35]. Bu uygulamada, maliyet esasına göre defterlere yapılan ilk muhasebeleştirmedeki tutar, ilke olarak sonraki muhasebeleştirmede de korunur, değiştirilmez. Artık, defter değeri (kayıtlı değer) esasına göre bilanço oluşturulur. Şirket varlıklarındaki değer düşüklükleri ya da değer yükselişleri bilançoya yansıtılmaz. Bu bilanço, şirketin gerçek malî durumunu ve gerçek dönem kârını yansıtmaktan uzak kalır, TTK'nun dürüst resim ilkesini karşılayamaz.

3. TMS SETİNİ TAM VEYA YUMUŞATILMIŞ UYGULAYAN SERMAYE ŞİRKETLERİNDE DAĞITIMA ESAS DÖNEM KÂRI TUTARI

TTK birinci kitap beşinci kısımda, TMS setine uyulması gerektiği düzenlemeleri vardır. Ayrıca, anonim şirketlerin finansal tablolarını TMS'na göre, "*şeffaf ve güvenilir olarak, gerçeği dürüst, aynen ve aslına sadık surette yansıtacak şekilde*" çıkarılması gerektiği düzenlemesi vardır (TTK m. 515).

TTK'na göre varlıkları değerlemede üst sınır GUD'dir. TTK'ndaki temel amaç, kamuoyu çıkarı adına, varlıkların piyasa değerinden daha yüksek değerle bilançoda yer almasını dolayısıyla kârın olduğundan yüksek raporlanmasını önlemektir.

[34] KGK, 26.8.2014 tarih ve 26 no. lı kurul kararı, "kurumca bir belirleme yapılıncaya kadar yürürlükteki mevzuatı uygulaması gerektiği" biçimindedir.

[35] TTK m. 64/5 (**TTK'**nun …envanter…mali tabloların düzenlenmesi… aktifleştirme…. karşılıklar.. . değerleme… **hükümleri** 213 sayılı **VUK …hükümlerinin uygulanmasına**…. ve buna yönelik mali tabloların hazırlanmasına **engel teşkil etmez).** Ayrıca bkz. 660 sayılı KHK m. 26.

TTK'nun benimsediği Uluslararası Muhasebe Standartlarına bakıldığında ise, bunların sürekli değişim geçirmekte olduğu[36], oldukça karmaşık olduğu, bu nedenle standartlar kadar bunların yorumlarının olduğu anlaşılmaktadır. Bütün bunlar TMS setine göre bilanço ve kar/zarar düzenlemeyi oldukça güçleştirmektedir.

3.1 TMS Setine Göre Oluşturulan Ticari Bilanço ve Ticari Kâr

3.1.1 KAYİK'lerde Ticari Bilanço ve Ticari Kâr:

KAYİK'ler TMS setini her hesap dönemi tam olarak uygular, muhasebe olgularını yasal defterlere kaydını bu düzenlemelere göre yapar. Bu uygulama ile zaten dönem sonu finansal tabloları dürüst resim ilkesini sağlar, ticari bilançoyu ve ticari kârı gösterir. Örneğin, vade farkı içeren bir alış faturası, vade farkından arındırılmış tutar üzerinden aktife alınır, vade farkı ertelenmiş finans gideri olarak kaydedilir, satıcılara olan borçlarla ilişkilendirir. Vade farkı içeren satışlarda da bunun tersi yapılır. Aktüeryal hesap yapılarak kıdem tazminatı karşılığı hesaplanır ve kaydedilir. İstatistik hesaplamalarla koşullu borçlar karşılığı hesaplanır ve kaydedilir.

3.1.2 KAYİK Dışındaki Şirketlerde Ticari Bilanço ve Ticari Kâr:

Bu şirketler 2017 hesap dönemi dahil, muhasebelerini VUK + MSGUT'a göre tutmakta, finansal tablolarını bunların hükümlerine göre çıkarmakta olduğundan, vergi bilançosu ve mali kârını zaten hesaplamış durumdadır. Ancak bu şirketler finansal tablolarını, TMS setini tam uygulayarak yeniden düzenlemek yükümlülüğündedir ve bu yolla ticari bilançoya ve ticari kâra ulaşacaktır.

3.1.3 BOBİ FRS Uygulayacak Şirketlerde Ticari Bilanço ve Ticari Kâr

BOBİ FRS'nin 2018 yılı başında yürürlüğe gireceği, bu şirketlerin bu standarda göre finansal tablolarını düzenleyecekleri, yumuşatılmış bu düzenlemeleri uygulayacakları daha önce açıklanmıştı. Bu kapsamda olacak şirketlerin, BOBİ FRS uygulaması ile hazırlayacakları bilanço, ticari bilanço olur, gelir tablosundaki kâr da ticari kârı olur.

[36] 41 adet UMS yayımlanmış, 13'ü iptal edilmiş, bunların yerine UFRS yayımlanmış, iptal için yürürlük tarihi bekleyen UMS'ler bulunmakta, ayrıca yeni UFRS' ler yayımlanmaktadır. Şu an yürürlükte 28 UMS ve 15 UFRS vardır.

3.2 TMS Setine ve BOBİ FRS'ye Göre Oluşturulan Ticari Bilançonun, Vergi Bilançosuna Uyarlanması ve Vergi Bilançosu Kârının Bulunması

3.2.1 KAYİK'lerde Vergi Bilançosu ve Mali Kârın Bulunması:

KAYİK'ler, zaten hesap dönemi içinde TMS setin hükümlerini yerine getirmiş olurlar, dolayısıyla dönem sonu ticari bilanço ve ticari kâr TMS setinde istenen durumda oluşur. Bu bilançoya göre oluşan kârdan vergi matrahı ve dolayısıyla vergi yükü hesaplanamaz. Bu çalışmanın 1.3 no.lı alt bölümünde belirtildiği üzere, vergi bilançosuna göre kâr farklı, ticari kâr farklı oluşur. Bu nedenle bu bilanço önce, VUK'nun özellikle değerleme ve diğer ilgili hükümleri dikkate alınarak ***vergi bilançosuna uyarlanır.*** Bu uyarlama yapılırken aynı zamanda gelir tablosu (kâr ve zarar tablosu) da uyarlanmış, dolayısıyla ***mali kârı uyarlanmış*** olur.

Örneğin bir binanın GUD'i, maliyet değerinin altına düşmüş ise, bu bina TMS setine göre GUD üzerinden bilançoya alınmış, fark zarar olarak kaydedilmiştir. VUK'na göre, bunun bilançoda maliyet değerine göre uyarlanması, zararın iptali, amortisman giderinin de maliyet değeri üzerinden olacak şekilde düzeltilmesi gerekir.

Bu bağlamda, bu çalışmanın 1.3 no.lı alt bölümünde belirtilen farklara ilişkin uyarlamalar yapılarak ticari bilanço, vergi bilançosuna uyarlanmış ve mali kârı bulunmuş olur.

3.2.2 KAYİK Dışındaki Şirketlerde Ticari Bilanço ve Ticari Kâr:

KAYİK dışı şirketlerde muhasebe, VUK+MSUGT'a göre tutulduğundan, vergi bilançosu ve mali kâr zaten hesaplanmıştır. Bu şirketlerde ayrıca ticari bilanço ve ticari kârının oluşturulması gerekir.

- 2014-2017 hesap dönemlerinde TMS setine göre finansal tablolarında uyarlama yapmak durumunda olan şirketlerde bu işlem yapılarak ticari bilanço ve ticari kâr oluşturulur.
- 2014-2017 hesap dönemlerinde finansal raporlama seti olarak MSUGT+İlâve Hususlar'ı kullanmakta olan şirketler, sadece bu düzenlemeleri uygulayarak ticari bilanço ve ticari kârı oluşturur.

3.2.3 BOBİ FRS Uygulayacak Şirketlerde Ticari Bilanço ve Ticari Kâr

BOBİ FRS uygulayacak işletmeler, aşağıdaki iki yoldan birini uygulayabilir:

- 2018 döneminden itibaren BOBİ FRS'nı uygulamak zorunda olan işletmeler, isterlerse dönem içinde muhasebelerini bu standarda göre yapabilir. Dolayısıyla bu uygulamada ticari bilanço ve ticari kâr zaten oluşur.

Bunlar VUK+MSUGT hükümlerine göre, vergi bilançosu ve mali kârını yeniden oluşturur.

– 2018 döneminden itibaren BOBİ FRS'yi uygulamak zorunda olan işletmeler, dönem içinde muhasebelerini VUK+MSUGT'a göre yapabilir. Dolayasıyla bu durumda vergi bilançosu ve mali kârı zaten oluşur. Bunlar sadece BOBİ FRS hükümlerine göre, ticari bilanço ve ticari kârı yeniden oluşturur.

3.2.4 TMS Seti ile BOBİ FRS'ye Göre Ticari Bilanço ve Ticari Kârın karşılaştırılması

Şirketlerin ***BOBİ FRS'***ye uyarlanmış finansal tabloları, ***TMS setine*** göre uyarlanmış finansal tablolara göre ***az çok farklılık gösterir***. Çünkü, BOBİ FRS düzenlemeleri, TMS seti düzenlemeleri arasında bazı farklılıklar vardır. TMS setindeki bazı standartlar BOBİ FRS düzenlemelerinde yer almamaktadır. Bazı seçenekler sınırlandırılmıştır, bazı değerleme düzenlemeleri yumuşatılmış ve kolaylaştırılmıştır, VUK ve MSUGT uygulamalarının bazıları BOBİ standartlarında geçerli sayılmıştır. Kısaca *bu uyarlamaya, TMS setinin yumuşatılmış uygulaması* olarak bakılabilir. Örneğin, kıdem tazminatı tutarı aktüeryal hesap yerine, İş Kanunu'na göre basit yolla hesaplanabilmektedir. Amortisman uygulamaları VUK hükümlerine göre yapılabilmektedir. Bu nedenle, BOBİ FRS uyarlaması sonucu düzenlenen finansal tabloların, ***uluslararası geçerliliği yoktur***, sadece Türkiye'de geçerlidir.

3.3 Vergi Matrahının ve Vergi Yükünün Hesaplanması

VUK değerleme hükümlerine göre vergi bilançosu oluşturulur. Çalışmanın 1.1 alt bölümünde açıklanan ***"Kanunen Kabul Edilmeyen Giderler"*** ve ***"Vergiden Muaf ve İstisna Gelirler"*** in dökümü yapılır, tutarları ayrı ayrı hesaplanır. Bu yeni verilere göre mali kârı bulunur, ***vergi matrahının*** hesaplanmasına geçilir. Varsa geçmiş 5 hesap dönemi KV ***beyannamelerindeki zararlarının*** çıkarılması ile vergi matrahı hesaplanmış, bu matraha vergi oranının uygulanması ilede vergi yükü hesaplanmış olur.

3.4 Ticari Kârdan Hareketle Dağıtıma Esas Dönem Kârı Tutarının Hesaplanması

TMS'na uygun olarak oluşturulmuş olan bilançodaki kâr tutarından, hesaplanan ***vergi yükü tutarı*** düşülür. Ayrıca, bu çalışmanın 1.2 alt bölümünde açıklanan yedek akçeler düşülür, geçmiş dönem ticari zararları düşülür ve sonuç olarak dağıtıma esas dönem kârı tutarı hesaplanmış olur.

Kanunen kabul edilmeyen giderlerin yüksek olduğu bazı durumlarda ticari kar, vergi bilançosu kârından düşük oluşabilmekte, vergi hesaplamasından

sonra sıfıra düşebilmekte ve hatta zarara çevrilebilmektedir. ***Örnek:*** Bir anonim şirketin vergi mevzuatına göre satışlarının maliyeti ve faaliyet giderleri toplamı 200.000 TL, satış ve diğer gelirleri toplamı da 205.000 TL ve buna göre ***vergi bilançosu kârı*** 5.000 TL dir. TMS setine göre şirket 4.000 TL tutarında hisse senedi değer düşüş karşılığı ayırmış ve bunu giderleştirerek bilançosunu ve gelir tablosunu uyarlamış, ***ticari kârı 1.000 TL*** sına düşmüştür. Vergi matrahı 5.000 TL olduğundan *(1.000 ticari kar +4.000 karşılık gideri/ kanunen kabul edilmeyen gider)* vergi tutarı (5.000 x %20=) 1.000 TL olarak hesaplanır. Bu durumda dağıtıma esas dönem kârı yok olmuş, sıfırı düşmüş demektir. ***Örnekteki*** değer düşüklüğü karşılığı 4.500 TL olsaydı, ticari kâr 500 TL, vergi yükü 1.000 TL olacaktı, sonuçta ticari kârdan daha yüksek vergi yükü hesaplanmış olacaktı.

4. KAPSAM DIŞI ŞİRKETLERDE DAĞITIMA ESAS DÖNEM KÂRI TUTARI

KGK'nın yetkisine dayanarak bağımsız denetim kapsamına almadığı, dolayısıyla TMS uygulamasından muaf tuttuğu şirketlerin, VUK + MSUGT hükümlerine göre muhasebe tuttuğu ve bunlara göre finansal tablolarını düzenledikleri belirtilmişti.

VUK alt sınırı belirlendiğinden, varlıklar piyasa değerinden daha yüksek değerde bilançoda yer alabilir. Bazı **v*arlıklarda oluşan değer düşüklüğü*** (örneğin duran varlıklarda, finansal yatırımlarda) bilançoya yansıtılamaz, bazı varlıklarda ise (örneğin alacaklarda, stoklarda vb.) bilançoya yansıtılması isteğe bağlıdır, yansıtılmamış ise dönem kârı olması gerekenden fazla hesaplanmış demektir. Alacak senetlerinde ve çeklerde ***reeskont uygulaması*** (bankalar dışında) zorunlu değildir. Duran varlıklarda ***amortisman ayrılması zorunlu değildir,*** ayrılmamış ise yine değer azalışı bilançoya yansıtılmamış olur. ***Kıdem tazminatı karşılığı, garantili satış karşılığı*** ayrılmasınada izin verilmez.

Belirtilen bu ve benzeri birçok nedenle, TMS setini uygulayan şirketlerin finansal tabloları ile, VUK'na göre hazırlanan ***bilançolar*** arasında ***çok büyük farklar*** ortaya çıkar. BOBİ FRS uygulayan şirketlerdede fark oluşur, ancak bu fark daha azdır. Sonuçta dağıtıma esas ***kâr tutarında***da ***çok büyük farklar*** oluşabilir. Vergi bilançosunda kâr oluşmuş iken, ticari bilançoda zarar oluşumu ile çok sık karşılaşılmaktadır.

4.1 VUK'na Göre Muhasebe Tutma ve Mali Kâr Hesaplama

Kapsam dışı şirketlerin, VUK+MSGUT'a göre muhasebe tutacağı, çalışmanın 1.1 alt bölümünde belirtilen KKEG ve VMG kaydını tutacağı, bunlara

göre vergi bilançosu çıkaracağı, zaten mali kârı hesaplamış olacağı, bu finansal tabloların yasal olarak yeterli olduğu daha önce açıklanmıştı.

4.2 Vergi Matrahının ve Vergi Yükünün Hesaplanması

Bu şirketlerde, dönem sonunda vergi bilançosu çıkarılmış, *KKEG'in* ve V*MG'* in etkisi ile mali kâr bulunmuştur, bundan varsa geçmiş 5 hesap dönemi KV ***beyannamelerindeki zararının*** çıkarılması ile vergi matrahı hesaplanmış olur. Matraha vergi oranının uygulanmasıyla de vergi yükü hesaplanmış olur.

4.3 Vergi Bilançosu Kârından Hareketle Dağıtıma Esas Kâr Tutarının Hesaplanması

Kapsam dışı şirket, vergi yükünden ve yedek akçalardan sonraki ***dönem mali kârını*** dağıtabilir, buna yasal bir engel yoktur. Ancak, yasalarda, muhasebe ilkelerindeki özün önceliğinde, muhasebenin ruhunda, sermayenin korunmasında ticari kârın dağıtılması esastır. Aksi takdirde olmayan bir kârın dağıtımı söz konusu olabilir.

Bunun için, kapsam dışı şirketlerde bile ***dönem ticari kârının*** dağıtımı esas alınmalıdır. Ancak kapsam dışı şirketler, TMS seti uygulayarak ***gerçek anlamda ticari bilanço düzenleme*** ve ***bu bağlamda ticari kâr hesabı*** ile uğraşmazlar. Kâr dağıtacak şirket ticari kârını basit yaklaşımla da olsa hesaplamak durumdadır. Bu basit yaklaşımda şirket, vergi bilançosundaki ticari kâr tutarını (KKEG de düşüldükten den sonraki kâr tutarını) esas alır. Vergi yükü ve yedek akçalar düşüldükten sonraki tutar, dağıtıma esas dönem kârını verir. Zaten ***kurumlar vergisi beyannamesi formu***, dönem ticari kârının dağıtımı düşüncesini göre düzenlenmiştir. Geçmiş yıl zararları varsa, bunların da düşüleceği tabiidir.

4.4 Vergi Bilançosu Kârından Hareketle Dağıtıma Esas Kar Tutarının Hesaplanması Sakıncası

Kapsam dışı şirketlerde, VUK değerleme hükümlerine ve MSUGT düzenlemelerine göre vergi bilançosu ve kâr/zarar hesabı oluşturulmuştur. Kâr/zarar hesabında, GV ve KVK'larına göre belirtilen KKEG'ler de gider olarak kaydedilmiştir. Bu hesapta oluşan kâr tutarı, KKEG de düşülmüş olduğu için, ticari kâr tutarı olmaktadır. Bu kavram, vergi bilançosundaki ticari kâr olarak daha önce belirtilmişti. Vergi yükünden ve yasal yedeklerden sonra bu kâr tutarının dağıtılmasında bugünkü mevzuatta hiçbir yasal engel bulunmamaktadır. Ancak, vergi bilançosundaki ticari kâr, gerçek anlamda ticari kâr, başka deyişle TMS setinin tam ya da yumuşatılmış uygulaması ile hesaplanmış kâr olmadığından genellikle yanıltıcı olur. Vergi bilançosundaki ticari kâr,

gerçek ticari kârdan fazla olur. Bunun dağıtılması ise, gerçekleşmemiş kârın dağıtımı anlamına gelir. Kâr diye sermayenin ortaklara dağıtımı anlamına gelir. TMS setinin benimsediği "sermayenin reel korunması" sağlanamamış olur, işletmenin sürdürülebilirliği bozulabilir.

Kapsam dışı şirketlerin bu durumda çok dikkatli ve özenli kâr dağıtımı yapmaları, gerçek ticari kârı hesaplayarak kâr dağıtımı yapmaları, bunu yapamıyorlarsa kârlarının bir kısmını işletmede bırakmaları, sermayenin reel korunması ve sürdürülebilirlik açısından oldukça önemlidir.

Örnek: A anonim şirketi, TMS uygulama kapsamında değildir, bu şirket vergi bilançosuna göre 200.000 TL mal alım satım kârı elde etmiştir. KKEG'i ve VMG'i yoktur. Bu şirketin hesap dönemi içinde 800.000 TL sına borsadan aldığı hisse senedi yatırımı vardır, dönem sonunda bu hisse senetlerinin borsa değeri 680.000 TL sına düşmüştür. Bu şirketin vergi bilançosuna göre kârı 200.000 TL sıdır, buna göre %20 KV si yükü 40.000 TL sı ve dağıtılabilir kârı (yedekler dikkate alınmadan) 160.000 TL sı olmaktadır. Bu kâr tutarı dağıtımını engelleyici yasal bir düzenleme yoktur. Ancak, bu şirketin gerçek kârı 80.000 TL sıdır, çünkü hisse senedi yatırımından 120.000 zarar etmiştir ve bu tutar VUK değerleme hükümlerine göre vergi bilançosuna yansıtılamamaktadır. Sonuç olarak, 120.000 TL zarar etmiş bir şirket, 160.000 TL kâr dağıtabilmektedir. Bu şirket bağımsız denetim kapsamında olsaydı, ancak 80.000 TL ticari kâr raporlayabilirdi, 40.000 TL vergi yükü olurda ve ancak 40.000 TL kâr dağıtabilirdi.

5. SONUÇ

6102 sayılı TTK, Türk şirketlerine bağımsız denetim ve TMS setinin işletmelerde uygulanması düzenlenmesi getirmiştir. Önceleri birlikte düşünülen bağımsız denetim ve TMS setinin uygulanması, daha sonra ayrıştırılmış, TMS setinin uygulanması zorunluluğu KAYİK'lerle sınırlı tutulmuştur. 2016'da bağımsız denetim yaptıran 6.250 işletmenin içinde KAYİK sayısı 1.550 dir.

KGK 2014'de, "*Bağımsız Denetime Tabi Olup TMS'leri Uygulamayan Şirketlerin Finansal Tablolarının Hazırlanmasında Uygulanacak* ***İlave Hususlar****"* kararı ile bazı şirketlere yumuşatılmış uygulama getirmişti. Bu işletmelerde, "MSUGT+İlave Hususlar" finansal raporlama çerçevesi olarak uygulanırken, uygulamadaki yetersizlikler nedeni ile KGK bunların yerine BOBİ FRS yayımlamıştır. Bu standardın yürürlük tarihi 1.1.2018 dir. KAYİK dışındaki 4.700 işletme 2018'de yürürlüğe girecek olan BOBİ FRS uygulamasına geçecektir. Ayrıca 2018 döneminde kapsama girecek şirketler ile bu sayının artması beklenmekte isede sayı tahmini henüz yapılamamıştır.

Küçük işletmeler ise yeni belirleme yapılıncaya kadar bu düzenlemeden de ***muaf tutulmuştur***. Ancak KGK, bu küçük işletmeleri kapsama almak için çalışmalar yapmaktadır. Bunların sayısı hakkında henüz bir tahmin yoktur, ancak Gelir İdaresi Başkanlığı'nın 2016 Faaliyet Raporundaki 117.124 Anonim Şirket ve 594.032 Limited Şirket sayısı bir fikir verebilir.

TMS setine göre hesaplanan dönem kârı tutarı (kısaca ticarî kâr) ile vergi mevzuatına göre hesaplanan kâr (kısaca malî kâr) tutarı arasında ***çok büyük fark olabildiğinden, dağıtıma esas olacak dönem karı tutarında da önemli farklılıklar olabilmektedir.*** Vergi mevzuatına göre hesaplanan kâr tutarı, değerlemede ve giderlerdeki kısıtlamalar, vergi mevzuatının vergi matrahını artırıcı uygulamalara sessiz kalması gibi nedenlerle, genellikle ticari kâra göre daha yüksek hesaplanmaktadır. Hatta, vergi mevzuatına göre kârlı işletme, TTK'na göre zararlı işletme olabilmektedir.

TMS setine göre muhasebesini tutan ve finansal tablolarını düzenleyen şirket ticari kârını hesaplamış durumdadır. Ancak bunlar vergi bilançosu ve vergi kârını yeniden oluşturur, vergi matrahına ulaşır, vergi yükünü hesaplar. Ticari kârından vergi yükünü ve diğer indirimleri düşerek dağıtıma esas dönem kârı tutarını hesaplar.

Bağımsız denetim kapsamında olup, 2017 hesap dönemi sonunda finansal tablolarını TMS setine uyarlamak zorunda olan şirketler *(bu sınıflamadaki şirketler 2018'de BOBİ FRS uygulamasına geçecektir)* ticari kârını bu yolla hesaplar. Dönem sonunda zaten VUK+ MSGUT'a göre vergi bilançosu ve vergi kârı oluşturmuştur, vergi yükünü buna göre hesaplamıştır. Ticari kârından vergi yükünü ve diğer indirimleri düşerek dağıtıma esas dönem kârı tutarını hesaplar.

KGK'nın, "Bağımsız Denetime Tabi Olup TMS'leri Uygulamayan Şirketlerin Finansal Tablolarının Hazırlanmasında Uygulanacak **İlave Hususlar**" kararına göre, finansal tablolarını *"MSGUT + İlâve Hususlar"* a göre tutan şirketler (bu sınıflamadaki şirketler 2018'de BOBİ FRS uygulamasına geçecektir) 2017 hesap dönemi sonunda vergi bilançosunu düzenlemiş, vergi kârını ve vergi yükünü hesaplamıştır. İlâve hususları finansal tablolarına uygulayarak ticari bilançosunu ve ticari kârını oluşturur. Ticari kârından vergi yükünü ve diğer indirimleri düşerek dağıtıma esas dönem kârı tutarını hesaplar.

BOBİ FRS düzenlemelerine göre 2018'de muhasebesini tutacak ve dönem sonu ticari bilanço ve ticari kârına hesaplayacak bir şirket, VUK+ MSGUT'a göre vergi bilançosu ve vergi kârını yeniden hesaplayacak, vergi yükünü buna göre hesaplayacaktır. Ticari kârından vergi yükünü ve diğer indirimleri düşerek dağıtıma esas dönem kârı tutarını hesaplamış olacaktır.

BOBİ FRS düzenlemelerini 2018'de uygulamak zorunluluğunda olan ancak *VUK+ MSGUT'a göre muhasebesini tutacak*, buna göre dönem sonu vergi bilançosu ve vergi kârını hesaplayacak, vergi yükünü hesaplayacak bir şirket, dönem sonunda BOBİ FRS düzenlemelerine göre dönem sonu ticari bilançosunu ve ticari kârını yeniden oluşturacaktır. Ticari kârından vergi yükünü ve diğer indirimleri düşerek dağıtıma esas dönem kârı tutarını hesaplamış olacaktır.

Ancak, kapsam dışı şirketlerde vergi mevzuatına göre hesaplanan dönem kârı tutarı, *ortaklara dağıtım için güvenilir hesaplama olmaktan uzaktır*. Bu durumda, bunlar dönem ticari kârından daha yüksek kârı dağıtıma tabi tutulabilmektedir. Hatta, birçok şirkette, dönem kârı diye şirket sermayesinin ortaklara dağıtımı sözkonusu olabilmektedir.

Sonuç olarak; TMS setini tam uygulayan veya tam uyarlayan bir şirketin bu uygulamalar sonucu oluşan ticari kârından, vergi yükü düşüldükten sonra kalan tutarın dağıtılabilir kâr olarak değerlendirilmesi, o şirketin sermayesinin reel korunmasında önemli görev yapar. BOBİ FRS'nın uygulamasında, MSUGT+İlave Hususlar uygulamasında, bazı VUK+MSUGT düzenlemeleri de kullanıldığından, ticari kâr tutarı biraz farklı hesaplanabilir, ancak TMS setinin tam uygulanması/uyarlanmasına yakın reel sermayeyi koruma görevi yapabilir. Bu uygulamalar ile gerçekleşmemiş kârın dağıtımına engel olunabilir, gerçek kârın dağıtımı sağlanmış olur, şirketlerin gerçek sermaye yapısının/üretim gücünün korunması ve bu yolla ülke ekonomisinin sağlamlığı temin edilmiş olur. Ancak bu uygulamaları yapan şirketlerin sayısı 6.250'dir, çok küçüktür. Kapsam dışı şirketlerin sayısı ise oldukça fazladır, ana kütleyi bunlar oluşturmaktadır.

Kapsam dışı şirkette, VUK+MSUGT uygulamasına göre oluşturulan vergi bilançosu kârı, şirketin gerçek kârını yansıtmaktan uzaktır, kâr tutarı olması gerekenden fazla oluşur, bunun ortaklara dağıtımı ise fazla kâr dağıtımı anlamına gelir. Hatta birçok şirkette dönem kârı diye şirket sermayesinin ortaklara dağıtımı sözkonusu olabilmektedir. Bu ***küçük şirketler*** için, güvenilebilir ticari kâr oluşturulmasına ve ancak bu ticari kârın dağıtılabilir dönem kârı olarak işleme tabi tutulmasına yönelik ***yasal düzenlemeler gereklidir***. Bu yasal düzenlemeler, ülke ekonomisindeki ana kütleyi oluşturan bu küçük işletmelerin sermayelerinin reel korunmasına ve dolayısıyla ülke ekonomisine büyük katkı sağlayacaktır.

6. YARARLANILAN KAYNAKLAR

Bakanlar Kurulu Kararları:
Bağımsız Denetime Tabi Olacak Şirketlerin Belirlenmesine Dair Karar (23.1.2013 t.ve 28537 s.r.g.)
Bağımsız Denetime Tabi Olacak Şirketlerin Belirlenmesine Dair Bakanlar Kurulu Kararına İlişkin Usul ve Esaslar (12.3.1013 t. ve 2858 s. Resmi gazete)
Bağımsız Denetime Tabi Olacak Şirketlerin Belirlenmesine Dair Kararda Değişiklik Yapılması Hakkında Karar (Resmi Gazeteler: 19.12.2012 t.ve 4213 s. BKK;14.3.1014 t. ve 28941 s.; 29.12.2014 t. ve 7149 s.;1.2.2015 t.ve 29254 s.; 16.2.2016 tarih ve 2016/8549 sayılı BKK)
Durmuş, A. Hayri ve Şen, İ. Kıymetli, *Türkiye Muhasebe Standartları Eğitim Notları,* KGK, 2014
Durmuş, A. Hayri ve Şen, İ. Kıymetli, *Türkiye Finansal Raporlama Standartları Eğitim Notları,* KGK, 2014
Gelir Vergisi Kanunu
Gelir İdaresi Başkanlığı, 2016 Faaliyet Raporu

Kanun Hükmünde Kararname:
660 sayılı Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumunun (KGK) Teşkilat Ve Görevleri Hakkında Kanun Hükmünde Kararname (2.11.2011 t. ve 28103 s. Resmi Gazete)
KGK Kurul Kararları ve Duyuruları:
Türkiye Muhasebe Standartlarının Uygulama Kapsamının Belirlenmesine İlikşin Kurul Kararı, 30.12.1014 t. ve 29221s. Resmi Gazete)
Bağımsız Denetime Tabi Olup TMS'leri Uygulamayan Şirketlerin Finansal Tablolarının Hazırlanmasında ve Sunulmasında Uygulanacak İlave Hususlara İlişkin Duyuru (30.12.1014 t. ve 29221 s. Resmi Gazete)
TMS Uygulama Kapsamı Dışında Kalanlar İçin Finansal Raporlama Duyurusu (14.11.2014)
Bağımsız Denetime Tabi Olacak Şirketlerin Belirlenmesine Dair Bakanlar Kurulu Kararına İlişkin Usul ve Esaslarda Değişiklik (10.10.1014 t. ve 29141 s. Resmi Gazete)
KGK:*BOBİ FRS açıklamaları*
http://kgk.gov.tr/ContentAssingmentDetail/1350/Bu%CC%88yu%CC%88k-ve-Orta-Boy-

I%CC%87s%CC%A7letmeler-I%CC%87c%CC%A7in-Finansal-Raporlama-Standard%C4%B1 {9.10.2017}

KGK*: *Türkiye Muhasebe Standartları, T.C. Resmi Gazeteler

KGK*: *Türkiye Finansal Raporlama Standartları, T.C. Resmi Gazeteler

KGK*: *BOBİ FRS, 29.7.2017 t. T.C. Resmi Gazete

KGK*: *KOBİ Standartları, T.C. Resmi Gazeteler

Kızıl,Ahmet; Fidan,Mehmet; Kızıl,Cevdet ve **Keskin,İrem:**TMS-TFRS, *Türkiye Muhasebe ve Finansal Raporlama Standartları,* Der Yayınları, İstanbul, 2013

Kurumlar Vergisi Kanunu

Reha Poroy, Ünal Tekinalp ve **Ersin Çamoğlu**: *Ortaklıklar Hukuku*, 13.Bası, Vedat Kitapçılık, İstanbul, 2013

Muhasebe Sistemi Genel Uygulama Tebliğleri

Türk Ticaret Kanunu (13.1.2011 tarih ve 6102 sayılı)

Vergi Usul Kanunu

Yerel Finansal Raporlama Çerçevesi: *(http://kgk.gov.tr/content_detail-192-1223-yerel-finansal-raporlama-cercevesi-taslagi-kamuoyu-gorusune acilmistir (13.11.2015)*

YFRÇ Taslağı Uygulama Çalıştayı ve Paneli, Marmara Üniversitesi Konferans Salonu, 24-25.2.2017