

**T.C.
SELÇUK ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
İŞLETME ANABİLİM DALI
MUHASEBE VE FİNANSMAN BİLİM DALI**

**TÜRKİYE FİNANSAL RAPORLAMA STANDARTLARI
İLE VERGİ USUL KANUNU AÇISINDAN DÖNEN
VARLIKLARIN MUKAYESELİ DEĞERLEMESİNİN
İŞLETMENİN FİNANSAL YAPISINA MUHTEMEL
ETKİLERİ**

Erdem KARAKUYU

Yüksek Lisans Tezi

**Danışman
Prof. Dr. Naim Ata ATABEY**

KONYA – 2018



T. C.
SELÇUK ÜNİVERSİTESİ
Sosyal Bilimler Enstitüsü Müdürlüğü



Bilimsel Etik Sayfası

Öğrencinin

Adı Soyadı	Erdem Karakuyu
Numarası	154227031016
Ana Bilim / Bilim Dalı	İşletme/ Muhasebe ve Finansman
Programı	Tezli Yüksek Lisans <input checked="" type="checkbox"/> Doktora <input type="checkbox"/>
Tezin Adı	Türkiye Finansal Raporlama Standartları ile Vergi Usul Kanunu Açısından Dönen Varlıkların Mukayeseli Değerlemesinin İşletmenin Finansal Yapısına Muhtemel Etkileri

Bu tezin proje safhasından sonuçlanmasına kadarki bütün süreçlerde bilimsel etiğe ve akademik kurallara özenle riayet edildiğini, tez içindeki bütün bilgilerin etik davranış ve akademik kurallar çerçevesinde elde edilerek sunulduğunu, ayrıca tez yazım kurallarına uygun olarak hazırlanan bu çalışmada başkalarının eserlerinden yararlanılması durumunda bilimsel kurallara uygun olarak atıf yapıldığını bildiririm.

Öğrencinin imzası
(İmza)



T. C.
SELÇUK ÜNİVERSİTESİ
Sosyal Bilimler Enstitüsü Müdürlüğü



Yüksek Lisans Tezi Kabul Formu

Öğrencinin	Adı Soyadı	Erdem Karakuyu
	Numarası	154227031016
	Ana Bilim / Bilim Dalı	İşletme/ Muhasebe ve Finansman
	Programı	Tezli Yüksek Lisans <input checked="" type="checkbox"/> Doktora <input type="checkbox"/>
	Tez Danışmanı	Prof. Dr. Naim Ata ATABEY
Tezin Adı	Türkiye Finansal Raporlama Standartları ile Vergi Usul Kanunu Açısından Dönen Varlıkların Mukayeseli Değerlemesinin İşletmenin Finansal Yapısına Muhtemel Etkileri	

Yukarıda adı geçen öğrenci tarafından hazırlanan **Türkiye Finansal Raporlama Standartları ile Vergi Usul Kanunu Açısından Dönen Varlıkların Mukayeseli Değerlemesinin İşletmenin Finansal Yapısına Muhtemel Etkileri** başlıklı bu çalışma **05/07/2018** tarihinde yapılan savunma sınavı sonucunda oybirliği/oyçokluğu ile başarılı bulunarak, jürimiz tarafından yüksek lisans tezi olarak kabul edilmiştir.

Ünvanı, Adı Soyadı	Danışman ve Üyeler
Prof. Dr.	Naim Ata ATABEY
Prof. Dr.	Baki YILMAZ
Dr. Öğr. Üyesi	Halil AKMEŞE

İmza



T. C.
SELÇUK ÜNİVERSİTESİ
Sosyal Bilimler Enstitüsü Müdürlüğü



Öğrencinin	Adı Soyadı	Erdem Karakuyu		
	Numarası	154227031016		
	Ana Bilim / Bilim Dalı	İşletme / Muhasebe ve Finansman		
	Programı	Tezli Yüksek Lisans <input checked="" type="checkbox"/>	Doktora	<input type="checkbox"/>
	Tez Danışmanı	Prof. Dr. Naim Ata ATABEY		
Tezin Adı	Türkiye Finansal Raporlama Standartları İle Vergi Usul Kanunu Açısından Dönen Varlıkların Mukayeseli Değerlemesinin İşletmenin Finansal Yapısına Muhtemel Etkileri			

ÖZET

Değerlemenin ekonomik tüm olay içerisinde gerçek ve tüzel kişilerin birbirleriyle olan ilişkilerinde ortak bir ölçüye gereksinim sonucu hayatımızda önemli bir yer tutmaktadır. Ekonomik ilişkilerin ve giderek sosyal ilişkilerin temelinde mal ve hizmet talep etmek, üretmek, tüketmek ve tüketiciye ulaştırmak bulunduğu göre tüm bu olguların günümüz para ekonomisinde ortak değer olarak para ile ifade edilmesi gereklidir.

TFRS (Türkiye Finansal Raporlama Standartları)' da neredeyse en önemli amaç, varlıklar ve yükümlülüklerin tamamının gerçeğe uygun değerini tespit ederek işletmenin raporlama döneminde ekonomik gerçekliğini yansıtacak durumunu belirlemek oluştururken; VUK' da bir kısım finansal araçlar dışında anılan kıymetin güncel değerlerine yer verilmemekte, kıymetin işletmeye mal oluş değerinden muhasebeleştirilmeyi yeterli görmekte ve işletme dışına çıkana kadar onu bu değerle tutmaktadır.

Bu çalışmada dönen varlık kalemlerinin Türkiye Finansal Raporlama Standartları(TFRS) ile Vergi Usul Kanunu (VUK) açısından mukayeseli değerlemesi ve dönen varlıklar içerisinde yer alan stoklar üzerinden örnek bir uygulama ile değerlendirme sonucunun işletmenin finansman yapısına muhtemel etkileri, stokların envantere yer alacak bedellerinin VUK ve TFRS açısından tespiti, TFRS ve VUK açısından değerlendirme işletmenin dönem karı/zararı tutarı ile vergisel yükümlülüklerine etkisi, belirlenen değerlendirme metodu ve değerlendirme çalışmalarının muhasebe politikaları ve finansal tablolar üzerindeki etkisi ele alınarak halihazırda yürürlükte olan Vergi Usul Kanunu ile 01.01.2013 tarihinde yürürlüğüne konulan Türkiye Finansal Raporlama Standartları çerçevesinde karşılaştırmalar yapılmıştır.



T. C.
SELÇUK ÜNİVERSİTESİ
Sosyal Bilimler Enstitüsü Müdürlüğü



Öğrencinin	Adı Soyadı	Erdem Karakuyu
	Numarası	154227031016
	Ana Bilim / Bilim Dalı	İşletme / Muhasebe ve Finansman
	Programı	Tezli Yüksek Lisans <input checked="" type="checkbox"/> Doktora <input type="checkbox"/>
	Tez Danışmanı	Prof. Dr. Naim Ata ATABEY
Tezin İngilizce Adı	Valuation Of Current Assets İn Terms Of TFRS / IFRS And Tax Procedural Law With and Possible Effects of the Appraisal on the Financial Structure of the Companies	

SUMMARY

The need for a common measure of the relationship between real and legal persons in each case of economic events and phenomena holds an important place in our life. Since it is found that demanding, producing, consuming and delivering goods and services on the basis of economic relations and increasingly social relations, all these facts need to be expressed in money as common value in today's money economy.

The valuation in our financial law is regulated in the articles of the Turkish commercial code, the Tax Procedure Law, the Capital Markets Law and the CMB communiqués. Regulations on the Tax Procedures Code of the Economic Enterprises and the arrangements to be made by the Turkish Commercial Code within the scope of IFRS will guide the implementation of future fiscal policies and financial structure of the firm and the financial structure. The most important objective of IFRS is to determine the fair value of all assets and liabilities and determine the situation that reflects the economic reality of the business during the reporting period. The tax procedure law does not include the current values of the value mentioned except for some financial instruments, it considers the asset to be accounted for at the value of the asset and keeps it at that value until it goes out of business.

Turkey In this study of current assets per Tax Act Financial Reporting Standards a comparative valuation and a sample application on stocks in current assets with possible consequences of the valuation result to the financing and liquidity of the operator, determination of the cost of the stocks to be included in the inventory in terms of tax procedure law and IFRS, Impact on IFRS and Tax Procedural Code in respect of period's profit or loss and tax liability, determined valuation method and effect of valuation studies on accounting policies and financial tables, the applicable Tax Procedure Law with Turkey was carried out in the framework Financial Reporting Standards comparisons.

İÇİNDEKİLER

Bilimsel Etik Sayfası	i
Tez Kabul Formu	ii
Özet	iii
Summary	iv
Tablolar Listesi	x

GİRİŞ	1
--------------------	----------

BİRİNCİ BÖLÜM

DÖNEN VARLIKLAR VE DEĞERLEME KAVRAMI

1.1. Finansal Tabloların Tanımı	3
1.2. Finansal Tabloların Amaçları	5
1.3. TFRS Finansal Tablo Seti	7
1.3.1. Kapsamlı Gelir Tablosu (Gelir Tablosu)	8
1.3.2. Finansal Durum Tablosu (Bilanço)	9
1.3.3. Nakit Akış Tablosu	14
1.3.4. Özkaynak Değişim Tablosu	15
1.3.5.Önemli Muhasebe Politikalarını Özetleyen Dipnotlar ve Diğer Açıklayıcı Notlar	16
1.4. Dönen Varlıklar	16
1.4.1. Hazır Değerler	17
1.4.2. Menkul Kıymetler	20
1.4.3. Ticari Alacaklar	22
1.4.4. Diğer Alacaklar	27
1.4.5. Stoklar	30
1.4.6. Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım Maliyetleri	31
1.4.7. Gelecek Aylara Ait Giderler ve Gelir Tahakkukları	31
1.4.8. Diğer Dönen Varlıklar	32
1.5. Değerleme Kavramı	35

İKİNCİ BÖLÜM
DÖNEN VARLIKLARIN VERGİ USUL KANUNU AÇISINDAN
DEĞERLEMESİ

2.1. Hazır Değerlerin Vergi Usul Kanunu'na Göre Değerlemesi.....	37
2.1.1. Kasa	37
2.1.2. Alınan Çekler	38
2.1.3. Bankalar	39
2.1.4. Verilen Çekler Ve Ödeme Emirleri (-)	40
2.1.5. Diğer Hazır Değerler	40
2.2. Menkul Kıymetlerin Vergi Usul Kanunu'na Göre Değerlemesi	40
2.2.1. Hisse Senetleri	40
2.2.2. Özel Kesim Tahvil Senet ve Bonoları	41
2.2.2.1. Tahviller.....	42
2.2.2.2. Yatırım Fonu Katılma Belgeleri	42
2.2.2.3. Kar-Zarar Ortaklığı Belgeleri	43
2.2.2.4. Banka Bonoları ve Banka Garantili Bonolar	43
2.2.2.5. Finansman Bonoları.....	44
2.2.2.6. Varlığa Dayalı Menkul Kıymetler	44
2.2.3. Kamu Kesimi Tahvil Senet ve Bonoları	45
2.2.3.1. Devlet Tahvilleri ve Hazine Bonoları.....	44
2.2.3.2. Gelir Ortaklığı Senetleri.....	45
2.2.3.3. Eurobondlar	45
2.2.3.4. Diğer Menkul Kıymetler.....	46
2.2.3.5. Menkul Kıymetler Değer Düşüklüğü Karşılığı (-)	46
2.3. Ticari Alacakların Vergi Usul Kanunu'na Göre Değerlemesi.....	46
2.3.1. Alıcılar	47
2.3.2. Alacak Senetleri.....	47
2.3.3. Alacak Senetleri Reeskontu (-)	48
2.3.4. Kazanılmamış Finansal Kiralama Faiz Gelirleri (-)	49
2.3.5. Verilen Depozito Ve Teminatlar.....	50
2.3.6. Diğer Ticari Alacak Senetleri Ve Bonoları.....	50
2.4. Diğer Alacakların Vergi Usul Kanunu'na Göre Değerlemesi	50

2.4.1. Ortaklardan Alacaklar	51
2.4.2. İştiraklerden Alacaklar	52
2.4.3. Bağlı Ortaklıklardan Alacaklar	52
2.4.4. Personelden Alacaklar	52
2.4.5. Diğer Çeşitli Alacaklar	52
2.4.6. Şüpheli Diğer Alacaklar ve Karşılıklar	53
2.5. Stokların Vergi Usul Kanunu'na Göre Değerlemesi	53
2.5.1. İlk Madde Malzeme	55
2.5.2. Yarı Mamuller-Üretim	56
2.5.3. Mamuller	57
2.5.4. Ticari Mallar	57
2.5.5. Diğer Stoklar	60
2.5.6. Stok Değer Düşüklüğü Karşılığı (-)	62
2.5.7. Verilen Sipariş Avansları	62
2.6. Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım Maliyetlerinin Vergi Usul Kanunu'na Göre Değerlemesi	62
2.6.1. Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım Maliyetleri	63
2.6.2. Taşeronlara Verilen Avanslar	65
2.7. Gelecek Aylara Ait Giderler ve Gelir Tahakkuklarının Vergi Usul Kanunu'na Göre Değerlemesi	66
2.7.1. Gelecek Aylara Ait Giderler	66
2.7.2. Gelir Tahakkukları	67

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

DÖNEN VARLIKLARIN TÜRKİYE FİNANSAL RAPORLAMA STANDARTLARI AÇISINDAN DEĞERLEMESİ VE DEĞERLEME SONUCUNUN İŞLETMENİN FİNANSAL YAPISINA MUHTEMEL ETKİLERİ İLE VERGİ USUL KANUNU İLE KARŞILAŞTIRILMASI

3.1. Hazır Değerlerin TFRS ve TMS'e Göre Değerlemesi ve VUK İle Değerleme Açısından Karşılaştırılması	69
---	----

3.1.1. Hazır Değerlerin TFRS ve TMS'e Göre Değerlemesi.....	70
3.1.2. Hazır Değerlerin VUK ve TFRS'e Göre Değerleme Açısından Karşılaştırılması	71
3.2. Menkul Kıymetlerin TFRS ve TMS'e Göre Değerlemesi ve VUK İle Değerleme Açısından Karşılaştırılması	72
3.2.1. Menkul Kıymetlerin TFRS ve TMS'e Göre Değerlemesi	72
3.2.2. Menkul Kıymetlerin VUK ve TFRS'e Göre Değerleme Açısından Karşılaştırılması.....	75
3.3. Ticari Alacakların TFRS ve TMS'e Göre Değerlemesi ve VUK İle Değerleme Açısından Karşılaştırılması.....	76
3.3.1. Ticari Alacakların TFRS ve TMS'e Göre Değerlemesi	76
3.3.2. Ticari Alacakların VUK ve TFRS'e Göre Değerleme Açısından Karşılaştırılması.....	78
3.4. Diğer Alacakların TFRS ve TMS'e Göre Değerlemesi ve VUK İle Değerleme Açısından Karşılaştırılması.....	79
3.4.1. Diğer Alacakların TFRS ve TMS'e Göre Değerlemesi.....	79
3.4.2. Diğer Alacakların VUK ve TFRS'e Göre Değerleme Açısından Karşılaştırılması	80
3.5. Stokların TFRS ve TMS'e Göre Değerlemesi ve VUK İle Değerleme Açısından Karşılaştırılması	81
3.5.1. Stokların TFRS ve TMS'e Göre Değerlemesi.....	81
3.5.2. Stokların VUK ve TFRS'e Göre Değerleme Açısından Karşılaştırılması ..	85
3.6. Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım Maliyetlerinin TFRS ve TMS'e Göre Değerlemesi ve VUK İle Değerleme Açısından Karşılaştırılması.....	88
3.6.1. Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım Maliyetlerinin TFRS ve TMS'e Göre Değerlemesi.....	88
3.6.2. Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım Maliyetlerinin VUK ve TFRS'e Göre Değerleme Açısından Karşılaştırılması.....	89
3.7. Gelecek Aylara Ait Giderler ve Gelir Tahakkuklarının TFRS ve TMS'e Göre Değerlemesi ve VUK İle Değerleme Açısından Karşılaştırılması	90
3.7.1. Gelecek Aylara Ait Giderler ve Gelir Tahakkuklarının TFRS ve TMS'e Göre Değerlemesi.....	90

3.7.2. Gelecek Aylara Ait Giderler ve Gelir Tahakkuklarının VUK ve TFRS'e GÖre Değerleme Açısından Karşılaştırılması.....	90
3.8. Stok Değerlemesine İlişkin Örnek Uygulama	91
SONUÇ VE ÖNERİLER.....	117
KAYNAKÇA.....	122
ÖZGEÇMİŞ	135



TABLolar LİSTESİ

Tablo 1 - Tek Düzen Hesap Planı'na (TDHP) Göre Dönen Varlıklar.....	17
Tablo 2 - Gelecek Aylara Ait Giderlerin Envanterde Aktarımı.....	18
Tablo 3 - Hazır Değerler Grubu Hesapları.....	18
Tablo 4 - Menkul Kıymetler Grubu Hesapları.....	21
Tablo 5 - Ticari Alacaklar Grubu Hesapları.....	23
Tablo 6 - Diğer Alacaklar Grubu Hesapları.....	28
Tablo 7 - Stoklar Grubu Hesapları.....	30
Tablo 8 - Gelecek Aylara Ait Giderler ve Gelir Tahakkukları Grubu Hesapları.....	32
Tablo 9 - Diğer Dönen Varlıklar Grubu Hesapları.....	33
Tablo 10 - ABC Çikolata Şekerleme San. Tic. Ltd. Şti. Ltd. Şti. Dönem Başı Mal Mevcudu.....	92
Tablo 11 - ABC Çikolata Şekerleme San. Tic. Ltd. Şti. Ltd. Şti. 2016 Yılı Açılış Finansal Durum Tablosu.....	92
Tablo 12 - ABC Çikolata Şekerleme San. Tic. Ltd. Şti. Ltd. Şti. 2016 Yılı Stok Kalemleri Dönem İçi Hareketleri ve Dönem Sonu Miktarları.....	97
Tablo 13 - ABC Çikolata Şekerleme San. Tic. Ltd. Şti. Ltd. Şti. Çikolata Stoğu 2016 Yılı VUK' a Göre Maliyet Hesaplamaları.....	98
Tablo 14 - ABC Çikolata Şekerleme San. Tic. Ltd. Şti. Ltd. Şti. Sert Şekerleme Stoğu 2016 Yılı VUK' a Göre Maliyet Hesaplamaları.....	99
Tablo 15 - ABC Çikolata Şekerleme San. Tic. Ltd. Şti. Ltd. Şti. Yumuşak Şekerleme Stoğu 2016 Yılı VUK' a Göre Maliyet Hesaplamaları.....	100
Tablo 16 - ABC Çikolata Şekerleme San. Tic. Ltd. Şti. Ltd. Şti. 2016 Yılı VUK' a Göre Hazırlanan Kapanış Finansal Durum Tablosu.....	101
Tablo 17 - ABC Çikolata Şekerleme San. Tic. Ltd. Şti. Ltd. Şti. Çikolata Stoğu 2016 Yılı TFRS' ye Göre Maliyet Hesaplamaları.....	105
Tablo 18 - ABC Çikolata Şekerleme San. Tic. Ltd. Şti. Ltd. Şti. Sert Şekerleme Stoğu 2016 Yılı TFRS' ye Göre Maliyet Hesaplamaları.....	106
Tablo 19 - ABC Çikolata Şekerleme San. Tic. Ltd. Şti. Ltd. Şti. Yumuşak Şekerleme Stoğu 2016 Yılı TFRS' ye Göre Maliyet Hesaplamaları.....	107
Tablo 20 - Net Gerçekleşebilir Değer Hesaplaması.....	108

Tablo 21 - Net Gerçekleşebilir Değer Karşılaştırması ve Değerleme Yöntemi.....	108
Tablo 22 - ABC Çikolata Şekerleme San. Tic. Ltd. Şti. Ltd. Şti. 2016 Yılı TFRS' ye Göre Hazırlanan Kapanış Finansal Durum Tablosu	109
Tablo 23 - Stoklar Dönem Sonu Mevcudunun VUK ve TFRS' ye Göre Değerlemesinin Karşılaştırılması.....	113
Tablo 24 - 2016 Yılı Dönem Sonu Değerlemesi Sonucu VUK ve TFRS Açısından Oran Analizleri İle Rasyolar	114



GİRİŞ

Küreselleşmeyle birlikte ülkelerin arası etkileşimin yükseldiği, küresel işbirliği ve rekabetin ehemmiyet kazandığı bir konuma gelinmiştir. Diğer yandan teknoloji alanındaki gelişmeler ve bilişim alanındaki inovasyonlar uluslararası iletişimi arttırmıştır. Söz konusu gelişmeler, küresel sınırları ortadan kaldırarak uluslararası piyasada sermayenin serbest dolaşımını hızlandırmış ve sermaye hareketlerinin artmasını sağlamıştır. İktisadi ve teknoloji alanındaki yaşanan gelişmelere paralel olarak ülkelerarası iktisadi bağımlılıkları ve hareketleri arttırmış, ekonomik piyasalara çeşitli düzenlemelerin yapılmasını zorunlu hale getirmiştir.

Küresel ekonominin koşullarına göre birçok şirket, birçok ülkede çalışmalarını sürdürmektedir. Bu şirketler arasında farklı muhasebe uygulamaları olabilmektedir. Bu farklılık şirketlerin kendi aralarında mali tabloların farklılığına da sebep olmakta ve mali tabloların karşılaştırılabilirliği özelliğini ortadan kaldırmaktadır. Bu farklılıkların birleşimi küresel ekonomide mali tabloların farklı yorumlanabilmesine, yanlış mali kararlar almak gibi büyük olumsuzluklara sebep olabilmektedir. Ortaya çıkan mali tablolardaki uyumsuzluğun aşılabilmesi maksadıyla muhasebe alanında uyumlaştırma çalışmaları yapılması gereği meydana gelmiştir. Sosyal, kültürel ve iktisadi çevre şartları sebebiyle mali tablolar arasındaki farklılığı giderebilmek için uluslararası çevrede kabul edilebilecek muhasebe ilke ve standartları için gerekli çalışmalar başlatılmıştır.

Karşılaştırılabilirliği sağlamak ve birden fazla rapor düzenlemeyle ortaya çıkan olumsuzlukları ortadan kaldırmak için uluslararası kuruluşlar tarafından 1960'lı yıllarda çözüm arayışlarına gidilmiş ve bunun ile ilgili çalışmalara başlanılmıştır (Kocamaz, 2014: 106-107). Somut teklifler ise ilk defa 1972 senesinde Sydney'de gerçekleşen 10. Uluslararası Muhasebeciler Kongresi ile gündeme gelmiştir (Başpınar, 2005: 53). Muhasebe standartlarının uluslararası bir nitelik kazanması için muhasebe meslek örgütleri ile 1973 yılında Londra'da bir toplantı gerçekleşmiş ve anlaşma sonucu uluslararası muhasebe standartlarını belirleyecek bir

(Uluslararası Muhasebe Standartları Komitesi-IASC) komite kurulmasına karar verilmiştir (Ertugay ve Karabayır, 2014: 195).

Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu (IASB) tarafından yayınlanan Tam Set UFRS'leri pek çok ülkenin kabul etmesi ve uygulamaya koyması ile birlikte tüm dünyada ortak bir muhasebe dili kullanımı konusunda önemli adımlar atılmıştır. Bu standartları temel alarak hazırlanan finansal tabloların şeffaf ve karşılaştırılabilir olması finansal tablo kullanıcılarının doğru ve geçerli bilgilere ulaşmasına olanak sağlamıştır. Nitekim Uluslararası Muhasebe Standartları UMS uygulamalarının yaygınlaşması neticesinde Türkiye'de de söz konusu standartlara ilişkin düzenlemeler yapılmaya başlanmıştır. Bu kapsamda Türkiye Muhasebe Standartları (TMS) ve Türkiye Finansal Raporlama Standartları (TFRS) ortaya çıkmıştır.

Bu araştırmada dönen varlıkların TFRS ile Vergi Usul Kanunu (VUK) açısından değerlemesi ve stoklar üzerinden bir uygulama ile değerlendirme sonucunun işletmenin finansal yapısına muhtemel etkileri ele alınacaktır. Araştırma üç bölüme ayrılmıştır. Birinci bölümde finansal tabloların tanımı ve amaçları, finansal durum tablosu(bilanço), dönen varlıklar ile dönen varlıkların türleri ve değerlendirme kavramı ele alınmıştır. İkinci bölümde ise dönen varlıkların VUK açısından değerlemesi üzerinde durulmuştur. Üçüncü ve son bölümde ise dönen varlıkların TFRS ile VUK açısından değerlendirilmesi ve stoklar üzerinden bir uygulama ile değerlendirme sonucunun işletmenin finansal yapısına muhtemel etkileri incelenmiştir. Dönen varlıkların tamamı için örnek uygulamanın yapılması bu çalışmanın kapsamını genişleteceği için dönen varlıklar içerisinde işletmeye muhtemel etkisi yüksek katsayıya sahip 'Stoklar' üzerinden örnek uygulama yapılmıştır.

BİRİNCİ BÖLÜM

DÖNEN VARLIKLAR VE DEĞERLEME KAVRAMI

Bu bölümde finansal tabloların tanımı, finansal tabloların amaçları, finansal tablo türleri, TFRS tam set finansal tabloları ve dönen varlıklar ele alınacaktır.

1.1. Finansal Tabloların Tanımı

İşletmelerin muhasebe süreçlerinde kaydedilerek sınıflandırılan mali bilgileri, finansal tablolar ile özetlenerek rapor edilmektedir. Finansal tabloları, yalnızca muhasebe sürecinde özet olarak görmemek gerekmektedir. Çünkü şirketlerin belli bir dönemle alakalı mali durumları, söz konusu tablolar sayesinde ortaya çıkarılarak, kuruluşun performans ölçümü gerçekleştirilir. Finansal tablolar, düzenleme tarihleri itibariyle kuruluşların yükümlülükleri, varlıkları, faaliyetleri ve dönem sonu kapsamında kâr ya da zarar şeklindeki şirketin finansal konumunu göstermeye yarayan tabloları ifade etmektedir (Kaygusuz, 2012: 25).

“Finansal tablo kavramını ortaya koymak ve finansal tablonun temel ile ve prensiplerini anlamak için öncelikle muhasebenin tanımını hatırlamak gerekir. Muhasebe, mali karaktere sahip olayları para birimi ile ifade ederek sınıflayan, tarih sırası ile kaydeden, raporlayan ve bu raporları yorumlayan bir mali sanattır.” (Akdoğan ve Tenker, 2010: 3). Tanımlamada da ifade edildiği üzere finansal tablolar bilgi iletişim aracı olarak belirtilmektedir. Finansal tablolar bilgiyi kullanan veya bilgi ihtiyacı hissedenler kapsamında şirketlerin ekonomik yapı, finansal yapı ve etkinlik neticeleri kapsamında yapılan değerlendirmeye alınan kararlara destek mahiyetinde önemli fayda sağlamaktadır (Çabuk, 2013: 3).

Muhasebe sisteminin yerine getirdiği ve oluşturduğu raporlama ve özet işlevi finansal tablo kavramına temel oluşturmaktadır. İşletme bünyesinde meydana gelen bir takım olgu ve olayları belli dönem aralıklarıyla işletme sahip ve ortaklarına, kredi kurum ve kuruluşlarına ve diğer ilgililere aktarmak muhasebe sisteminden beklenen en önemli görevlerinden biridir. İşletmenin mali durumu ile yakından ilgilenen bu

gruplar genel olarak işletmenin: mali yapısını, kârlılığını ve kullandığı fonların kaynaklarını bilmek isterler (Akdoğan ve Tenker, 2010: 3).

İşletmelerin belli bir dönem ya da belli bir tarihteki finans durumu ile finans aktivitelerinin verimliliğini özetleyen biçimlendirilmiş tablolar finansal tablo olarak adlandırılır. Finansal tabloların bir başka fonksiyonu geniş kullanıcı kitlesinin iktisadi karar almalarında fayda sağlamasıdır. Bununla beraber finansal tablolar şirketin mali durumu, mali performansı ve nakit akışı kapsamında bilgileri sunmaktadır. Tüm bunlarla birlikte finansal tabloların işletme yönetiminin kendilerine emanet edilmiş olan varlıkları aktif kullanım kullanmamaları noktasında bilgi vermektedir (Kaygusuz, 2012: 25).

Mali tabloların genel tabloları olarak bilinen gelir tablosu ve finansal durum tablosunun (bilanço) güvenli bilgileri verebilmesi sebebiyle hazırlanmasında bir takım ilkelere uyulmalıdır. Zira temel mali tabloların analiz edilmesinden beklenen neticelerin elde edilebilmesi gelir tablosu ile finansal durum tablosunun gerçek değerleri vermesine bağlıdır. Bu sebeple temel mali tablo olarak bilinen bu tabloların gerçekleri yansıtabilmesi belirli ilkeler dahilinde gerçekleşmektedir. Söz konusu ilkeler ise temel mali tabloların düzenlenmesi kapsamında oluşturulmuş olan muhasebe ilkeleri ve muhasebe temel kavramlarıdır (Çabuk ve Lazol, 2008: 3).

Finansal tabloların düzenlenmesindeki temel amaç, ilgililere işletme faaliyetleriyle ilgili güncel, tasnifli, doğru ve karşılaştırılabilir özellikte ve güvenilir bilgiler sağlamaktır. Diğer bir ifadeyle finansal tablolar hem işletme ve hemde işletmeyle ilgili üçüncü kişilere işletme ve işletme faaliyetleri hakkında değerlendirmeler yapabilmelerini ve işletme hakkında görüş sahibi olmalarını sağlayacak bilgiler sunan bir araçtır. Bu itibarla finansal tablolardan yararlanacak kişi ve kuruluşları iki grupta ele almak sanırım daha doğru olacaktır. Bunlardan birincisi, işletme, ikincisi ise işletme dışındaki işletme ile ilgili bilgi kullanıcıları veya hak ve menfaat sağlayıcı konumundaki kişi ve kuruluşlardır (Yener, 2009: 69).

1.2. Finansal Tabloların Amaçları

İşletmelerin gerçekleştirmiş olduğu işlemler ve işletmelerin mali durumları finansal tablolar sayesinde iletilmektedir. Türkiye Muhasebe Standardı'nda 1 (TMS 1) finansal tabloların amacı, “kuruluşun faaliyet sonuçları, mali durumu ve nakit akışlarındaki bilgileri, ayrıca bu bilgilerle alakalı kararları almış olan veya uygulamaya koyan kullanıcılara iletmektir” şeklinde tanımlanmıştır. Daha öncede ifade edildiği gibi finansal tabloların bir başka faydası, işletme yönetimine verilmiş olunan mali kaynakları nasıl kullandıkları konusunda da yol gösterebilmektedir (Akgül ve Akay, 2004: 43; TMS 1, paragraf 9).

Nitekim Maliye Bakanlığı'nın 1992 senesinde yayınladığı Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği 1'de (MSUGT 1) finansal tabloların gayeleri şu şekilde belirtilmiştir (Argun, İbiş ve Demir, 2008: 16):

-Yatırımcı kişi ve kurumlara, kredi veren kurumlar ve bunların dışında kalan kişi ve kurumlar için karar almada yararlı bilgiler vermek,

-Gelecekte doğacak nakit hareketleri ve dönüşlerini analiz etmede yararlı bilgiler vermek,

-Varlıklardaki değişimleri, kaynaklardaki değişimleri ve bunlarda gerçekleşen değişimler ile işletme faaliyet verimliliği hakkında bilgi vermek.

Hem TMS 1 hem de MSUGT 1'de yazılanlardan görüleceği gibi bütün olarak düşünüldüğünde finansal tablolarda temeldeki amacı; bütün finansal tablo kullananlara şirketin kaynakları ve varlıklarının durumu, kazanmak düşüncesi ve nakit akışlarıyla alakalı bilgi sunma olduğu sonucuna ulaşılmaktadır. Finansal bilgi kullanıcıları, yukarıda bahsedilen amaçlarla düzenlenen finansal tablolardan faydalanarak işletme hakkında aşağıdaki bilgileri elde etmektedir (Akdoğan ve Tenker, 2010: 32).

-İktisadi kararlar alınmasını sağlayan malumatlar,

-Şirketin kazanabilme kuvvetini düşünme, karşılaştırma ve değerlendirme sebebiyle gereken bilgi ve veriler,

-Şirketin amaçlarına ulaşabilmesinde ve kaynakların faydalı şekilde kullanılabilmesinde idarecilerin performansını ölçmede kullanılacak bilgi ve veriler,

-Şirketin maddi imkanlarındaki azalış (artış) ve yeteri kadar kâr dağıtılıp dağıtılmadığına ilişkin bilgi ve veriler,

-Devletin hak sahibi olduğu vergi miktarının belirlenebilmesini sağlayacak bilgi ve veriler,

-Makro iktisadi kararlara faydalı olacağı düşünülen sayısal bilgi ve veriler,

-Şirketin denetlenebilmesine imkan sağlayacak bilgi ve veriler

-Sermayenin halka arzında yatırımcılara faydalı olacak bilgi ve veriler,

-Şirket idarecilerinin ileri düşüncelerine kararlarına imkan verecek malumatlar.

Finansal tabloların niteliksel özellikleri (Kaygusuz, 2012: 28);

1) İhtiyaçlara uygun olması,

2) Reel uyumlu sunum yapılması,

3) Karşılaştırma yapılabilmesi,

4) Doğrulanabilir olması,

5) Vaktinde sunum yapılabilmesi

6) Anlaşılabilir olması şeklinde belirlenmektedir.

1 Seri Numaralı Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği'nde; "Bir kuruluşun etkinlik ve neticeleriyle direkt alakalı olacaklar yalnız söz konusu kuruluşun sahipleri ve ortakları olmamaktadır. Kuruluşla direkt alakalı olan şirket sahipleri ve ortaklarının yanında söz konusu kuruluşu ekonomik ve ticari ilişkileri olan kuruluş ve bireylerde ilgilidir. Ayrıca şirketin etkinlik ve neticeleriyle ilgilenen kredi kuruluşları, finans kuruluşları ile bir takım kamu kurumları şirketle ilgili güvenilir ve sağlıklı bilgi sahibi olmak istemektedirler. Şirketlerin etkinlik neticeleri hususunda bilgi sunacak kaynak ise söz konusu şirketin muhasebe kayıt ve belgeleri ile bunlara istinaden hazırlanan finansal tablolarıdır" şeklinde ifade ile finansal tablolardan hangi kişi ve kurumların faydalanabileceği belirtilmiştir.

1.3. TFRS Finansal Tablo Seti

Finansal tablolar, muhasebe kuramı kapsamında tarihsel süreç içerisinde değişerek ve gelişerek çeşitlenmişlerdir. İlk olarak şirketin, belirgin bir alandaki mali durumlarını gösteren bilançolardan oluşmakta olan finansal tablolar, daha sonra çeşitli ihtiyaçlar sebebiyle gelir tablosunun da finansal tablo şeklinde ifade edilmesini gerekli kılmıştır. Böylece, belirli bir dönem içinde sağlanan karın (zararın) oluşum biçimi iletilebilmiştir (Akdoğan ve Tenker, 2010: 58).

Türkiye Finansal Raporlama Standartları kapsamında finansal tablolara ilişkin şekli yapısı, içeriği ve kapsamına yönelik düzenlemeler TMS 1' de Finansal Tabloların Sunuluş Standardı' nda gerçekleştirilmiştir.

Tam bir finansal tablo seti ise aşağıdaki gibi bir sınıflandırmaya tabii tutulmaktadır. Buna göre;

- a) Kapsamlı Gelir Tablosu(Gelir Tablosu)
- b) Finansal Durum Tablosu (Bilanço)
- c) Nakit Akış Tablosu
- d) Özkaynak Değişim Tablosu

e) Önemli Muhasebe Politikalarını Özetleyen Dipnotlar Ve Diğer Açıklayıcı Notlar

Bu bölümde temel finansal tablolar olarak nitelendirilen kapsamlı gelir tablosu ve finansal durum tablosu üzerinde durulmuştur.

1.3.1.Kapsamlı Gelir Tablosu (Gelir Tablosu)

Gelir tablosunun işletmeler açısından önemini ortaya koyan en önemli özelliği dinamik olmasıdır. Bilanço statik bir yapıya sahip olduğundan kuruluşun belirgin bir durumdaki resmini göstermektedir. Ancak gelir tablosu kuruluşun belirgin bir zamanına ilişkin filmini göstermektedir. Sahip olduğu bu önemli nitelik sebebiyle çağdaş muhasebede gelir tablosuna bilançodan daha da fazla ehemmiyet verilmektedir (Ataman, 2010: 314).

Gelir tablosu, belli bir aritmetik döneme ilişkin gelir kaynağı ile gelir elde edebilmek sebebiyle kullanılan giderleri detaylı bir şekilde belirtmesiyle beraber, işletmenin sonraki senelerde sahip olacağı kazançların oranlama noktasında da yararlı olabilmektedir (Akgüç, 1979: 174). Gelir tablosunun önemini vurgulayan bir diğer özelliği ise, işletmenin ilgili döneme ait gelir ve gider kalemlerini ayrıntılı olarak göstermesidir. Çünkü idarenin beklediği net kârlar ile zararların ne gibi çeşitlerden meydana geldiğini bilmektir (Ataman; 2010: 314).

Muhasebe bilgisi kullananların gelir tabloları açısından bekledikleri, şirketin belirli bir dönemde gerçekleştirmiş olduğu etkinlikleri mali değerini, kâr ve zararların nasıl meydana geldiği ve kâr ile zararı etkileyen elemanların neler olduğunu belirlemektir. Söz konusu beklentilerin karşılanabilmesi teferruatlı bir gelir tablosunda döneme ilişkin aşağıda yer alan tutarları belirten kalemlerden oluşmaktadır (Kaygusuz, 2012: 36):

-Hasılat ve hasılatla ilişkin maliyetler,

-Finansman ve likitide maliyetleri,

-Öz kaynak yöntemi kullanılarak muhasebeleştirilen iştirakler, bağlı ortaklıklar veya ortaklıklarına ait kâr veya zarar payları,

-Vergi ve yasak yükümlülük giderleri,

-Faaliyeti durdurulan işlemlere ilişkin vergiden sonraki kar veya zarar ile satışlara ilişkin maliyet tutarı düşülmüş olan gerçeğe uygun değer in ölçümlenmesinde veya son verilen faaliyetleri meydana getiren elden çıkarılacak varlık veya kıymetlerin satışları sonucu muhasebeleştirilen vergiden sonraki kazanç veya vergi sonrası zarar tutarının toplamını kapsayan tek bir tutar,

-Kar veya zarar maddesinde gösterilen miktarlar hariç olmak üzere özelliğine göre tasnif edilen meydana gelmemiş kar veya zarar bileşenlerinin her biri.

1.3.2. Finansal Durum Tablosu (Bilanço)

Bilanço kavramının temeli Latince olan “bilanx” terimine dayanmaktadır. Söz konusu kelime, iki taraflı manasındaki “bi” kelimesiyle terazi kefesi manası taşıyan “lanx” kelimesinin birleşmesiyle meydana gelmektedir. Bu açıklamalar dahilinde bilanço teriminin iki kefeli terazi manası taşıdığı görülmektedir. Kavram İtalyanca’da benzer manayı taşıyan “bilancio” şeklini almış ve bu şekilde yayılma göstermiştir. Günümüzde pek çok ülkenin dili içerisinde bilanço kavramı aynı şekilde yer edinmiştir. Örnek olarak İngilizce’de “blance sheet”, olan sözcük Fransızca’da “bilan” Almanca’da “bilanz” ve Türkçe’de ise bilanço şeklinde kullanılmaktadır (Durmuş ve Arat, 1994: 5).

Bilanço kavramı 01.07.2012 tarihinde yürürlüğe giren yeni Türk Ticaret Kanunu ile 01.01.2013 tarihinde uygulanmaya başlanılan Türkiye Finansal Raporlama Standartları kapsamında içerik, biçim ve muhteviyat anlamında düzenlenerek genel çerçevesi belirlenmiş ve ‘Finansal Durum Tablosu’ terimi ile uygulanmaya devam edilmiştir.

Bilanço terimi literatürde oldukça farklı tanımlamalara sahiptir. Fakat Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği 1’de ise bilanço, “bir kuruluşun belirgin

bir zaman diliminde elinde bulundurduğu varlıklarla söz konusu varlıkların temin ettiği kaynakları belirten finansal tablo” şeklinde ifade edilmiştir. Bilanço kapsamında belirgin bir zamanda şirketin kasasındaki para, alacaklar, demirbaşlar, borçlar ile kapitali yer almaktadır. Farklı bir ifade ile bilanço her hangi bir kuruluşun kurulduğu zamandan başlayarak uyguladığı bütün etkinlikleri belirgin bir zamanda (Örnek olarak; sene sonu) özet şeklinde belirten finansal tabloyu ifade etmektedir. Bilanço muhtevasında bulunan kaynak ve varlıkların sunulmasında belli bir bölümlendirme bulunmaktadır. Nitekim bilanço kapsamında kaynak ve varlıklar mühlet karakterine göre belirgin ve sistemli çerçevede sınıflandırılarak bölümlendirilirler (Kaygusuz, 2012: 30).

Bilanço kavramının tanımlanmasına göre aşağıdaki nitelikler ifade edilebilir (Ataman, 2010: 302):

-Bilanço, bir işletme için düzenlenir,

-Bilanço, belirli bir tarih (belirli bir an) için düzenlenir,

-Bilanço, varlıkları ve bu varlıkların kaynaklarını gösterir,

-Bilanço, bir işletmenin bir hesap dönemindeki sonucunu (kar veya zararını) gösterir.

Gerek dünyadaki gerekse Türkiye’deki tatbikler incelendiğinde finansal durum tablosunun genel kabul gören muhasebe ilkeleri, muhasebe ve finansal raporlama standartları ile muhasebe temel kavramlarına uygun bir biçimde düzenlenmelidir.

Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği 1’de yer alan tek tip finansal durum tablosu aktifler(varlıklar) ve pasifler(kaynakları) olmak üzere iki temel kısımdan meydana gelmektedir. Finansal durum tablosunun aktif bölümünde yer alan unsurlar varlıklara ilişkin bölümlerdir. Varlıklar, duran ve dönen varlıklar şeklinde iki şekilde görülmektedir. Dönen varlıklar grubunda bir sene ya da şirketin etkinlik dönemi içerisinde nakde dönüştürülebileceği veya mevcut durumu ile

kullanılabileceği tahmin edilen varlıklar bulunmaktadır. Duran varlıklar grubunda ise, normal şartların olduğu varsayımında bir yıl içerisinde elden çıkarılması veya satılması düşünölmeyen yada faydaları bir senelik etkinlik dönemi içinde tükenme ve eksilme yaşamayacak olan varlıklar bulunmaktadır.

Finansal durum tablosunun düzenlenmesinde dikkate alınacak temel ilkeler Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği 1'de açıklanmıştır. Tebliğ'e göre, finansal durum tablosu ilke ve prensiplerinin temel amacı; sermayedar olan veya daha sonra kendilerine ait olan kar tutarını işletmede bırakan ortak ve hisse sahipleri ile alacaklıların işletmeye sağladıkları fon ve kaynaklar ile bunlar aracılığıyla sağlanan varlıkların muhasebe sistemine kayıt edilmesi ve tablolarda gerçeği yansıtabak anlamlı bir bütünlük ile tespiti aracılığıyla, işletmenin belirlenen bir tarih içindeki mali durumunun açık, doğru ve işletmeden beklenti içinde olan kişi ve kurumlar için gerçeğe uygun bir biçimde ortaya konulmasıdır.

Finansal durum tablosu, işletme varlıklarının içinde bulunulan zaman dilimindeki parasal bir diğer ifade ile nakit değerini veya işletmenin tasfiye, konkordato durumu içinde olması halinde, şirket aktifinde yer alan bu varlıkların satışından sağlanacak kazanç tutarlarını gösteren tablo seti değerildir. Tüm varlıklar, kısa yada uzun vadeli yabancı ve öz kaynaklar finansal durum tablosunda gayrisafi brüt değerleri ile gösterilirler. Bu bağlamda oluşturulan bir finansal durum tablosunda net değer finansal durum tablosu düzenlenmesinin temel şartı olarak iade ve indirim satırlarının ait oldukları hesap kalemleri içerisinde açık ve şeffaf bir şekilde gösterilmesi temel esastır.

i. Varlıklara İlişkin İlkeler: Varlık sahibi işletme veya şirketin cari dönem faaliyetleri içerisinde bir yıl içinde nakit ve nakit benzeri bir varlığa dönüşebilecek varlıkları, finansal durum tablosu kalemleri içinde dönen varlıklar alt grubu ve başlığı altında gösterilir.

Varlık sahibi işletmeye veya şirketinde bir yıl içinde paraya dönüştürölmesi mümkün olmayan, mal veya hizmet teslimi faaliyetlerinden bir hesap dönemi süresinden daha uzun bir süre faydalanılan uzun vadeli varlıkları, finansal durum

tablosu kalemleri içerisinde duran varlıklar grubu içerisinde ve alt başlığı altında gösterilir. Dönem sonu finansal durum tablosu tarihinde bu grup içerisinde yer alan hesap kalemlerinden vade tarihleri bir yılın altında kalan varlıkları dönen varlıklar alt grubu içinde ilgili hesap kalemlerine aktarılır.

Finansal durum tablosu kalemleri içinde yer alan işletme varlıkları, finansal durum tablosu günündeki gerçeğe uygun değerleriyle gösterebilmesi için, işletme varlıklarına ait değer kayıplarını göstererek karşılık tutarlarının ayrılması ihtiyari değildir. Söz konusu karşılık tutarlarının ayrılması işletme açısından mecburi bir işlemdir. Dönen varlıklar grubu içinde yer alan ilgili hesap kalemleri için yapılacak değerlendirme çalışmaları akabinde gerekli görüldüğü durumda bahse konu varlıklara ilişkin uygun karşılık tutarları ayrılarak ilgili hesap kalemlerine gerekli kayıtlar yapılır. Uygulanması esas olan bu ilke, duran varlıklar hesap grubunda yer alan ilgili alt kalemler için de uygulanması esastır.

Finansal durum tablosu kalemleri içerisinde duran varlıklar alt grubunda bulunan maddi duran varlıklar ile maddi olma yan duran varlıkların maliyet tutarları farklı farklı dönemlerin maliyetlerine aktarmak maksadıyla her dönem için ayrılan amortisman tutarlarının birikmiş toplamı finansal durum tablosu içerisinde ayrıca belirtilmelidir. Duran varlıklar hesağ grubu içerisinde bulunan özel tükenmeye tabi varlıkların maliyet tutarları farklı farklı dönemlerin maliyetlerine aktarmak maksadıyla, her dönem için ayrılan amortisman tutarlarının birikmiş toplamı finansal durum tablosu içerisinde ayrıca belirtilmelidir.

İşletmeye ait finansal durum tablosu içerisinde duran varlıklar ve dönen varlıklar hesap grubunda yer verilen alacaklar, bağlı menkul kıymetler, menkul kıymetler ve başkaca ilgili hesap kalemlerinden işletmenin özkaynak, sermaye, ve yönetim bakımından ilişki içerisinde bulunduğu şirket personeline, ortaklarına, bağlı ortaklıklara ve iştiraklere ait olan miktarların ayrı bir kalemde açıkça gösterilmesi gerekmektedir. Hesap kalanları ve tutarları belirlenemeyen alacak ve hakedişler için herhangi bir tahakkuk işlemi gerçekleştirilemez. İşletmem bu şekilde doğan alacakları ve hakedişleri temel finansal durum tablosu içerisinde özel açıklamalar ile dipnotlarda gösterilmelidir.

Finansal durum tablosu kapsamı içerisinde bulunmayan ipotek, rehin ve finansal durum tablosu kapsamı içerisinde bulunmayan diğer teminatların nitelikleri ve kapsadıkları bilgiler finansal durum tablosu dipnotlarında belirtilmelidir. Ayrıca bir diğer husus ise, işletmeye ait varlıklar ile ilgili sigorta toplam maliyetleri ve toplam tutarlarının da finansal durum tablosu dipnotlarında açık bir şekilde belirtilmelidir.

ii. Yabancı Kaynaklara İlişkin İlkeler: İşletmeye ait kaynaklardan normal faaliyet dönemi içerisinde vadesi dolan borçları ile yine bu borçlardan vadesi bir yıl içerisinde dolan borçlar, işletme finansal durum tablosunda kaynaklar bölümü altında kısa vadeli yabancı kaynaklar grubu içerisinde açıklanır ve gösterilir.

İşletmeye ait borç kalemleri içerisinde tutarları belirlenemeyenleri veya mevcut durumları tartışmalı olan kısımları kapsamak üzere, işletmenin tespit edilen ve tutarlarının doğruluğu uygun olarak öngörülen tüm yabancı kaynak kalemleri belirlenmeli ve finansal durum tablosu da açıkça gösterilmelidir. Söz konusu yabancı kaynak kalemlerinden tespit edilen fakat tutarlarının doğru konusunda tereddüt bulunan yabancı kaynak kalemleri ise finansal durum tablosu dipnotlarında açıkça gösterilmelidir.

İşletme finansal durum tablosunun kısa ve uzun vadeli yabancı kaynaklar hesap grubunda bulunan borçlar, alınan avanslar ve başkaca hesaplardan işletmenin özkaynak, sermaye ve yönetim bakımından ilişki içerisinde olduğu işletme personeline, bağlı ortaklıklara, ortaklara ve iştiraklere ait miktarlarının ayrıca belirtilmesi ve açıklanması temel prensip olarak kabul edilmektedir.

iii. Özkaynaklara ilişkin İlkeler: İşletme ortakları ve hak sahiplerinin ortak vasfıyla işletmeye ait kazanım ve varlıklar üzerindeki hak ve menfaatleri özkaynaklar grubunu meydana getirir. Finansal durum tablosu günündeki ödenmiş sermaye tutarı ile işletmenin belli dönemdeki faaliyeti sonucunda meydana gelen ve işletmede bırakılan kar tutarları ile dönem net karı veya zararı finansal durum tablosunda kalemleri içerisinde özkaynaklar hesap grubu içerisinde açıklanır.

İşletmeye ait ödenmiş sermaye tutarı finansal durum tablosunun kalemleri içerisinde tek bir satır şeklinde yer verilir. Ancak, temel sermaye nitelikleri farklı hisse ve ortaklık hesap gruplarına ayrılmış ise temel sermaye hesap grubunda her biri için ayrı ayrı kar ve tasfiye payları ile haklarının paylaşılmasında sahip olabilecekleri özellikleri yansıtacak biçimde finansal durum tablosunun dipnotlarında gösterilmeli ve açıklanmalıdır.

İşletmede meydana gelen her bir zararın, kaynağı belli olsun veya olmasın bir nedenle özkaynaklar içerisinde veya sermaye tutarında oluşabilecek azalmalar; hem dönemler itibarıyla, hem de toplam olarak kümülatif takip edilmeli, kaydedilmeli ve tasnif edilmelidir. Özkaynakların işletme finansal durum tablosunda net ve açık bir şekilde belirtilmesi için geçmiş yıllar zararları hesabı ile dönem zararı hesabı, özkaynaklar hesap grubunda indirim satırları içerisinde yer alır.

Özkaynaklar; kar yedekleri, sermaye yedekleri, geçmiş yıl karları veya zararları ve dönem net karı veya zararı ile ödenmiş sermayeden meydana gelir. Kar yedekleri yasal, statü ve olağanüstü yedekler ile yedek özelliğinde olan karşılıklar, özel fonlar gibi işletme süregelen faaliyet ve çalışmalarını sonucu sağlanan kar tutarlarının dağıtılmayan kısmını kapsar. Sermaye yedekleri ise iptal edilen ortaklık payları, hisse senedi ihraç primleri, yeniden değerlendirme değer artışları gibi kalemlerden oluşur. Sermaye yedeklerinin, bir gelir ve kazanç unsuru olarak gelir tablosuna aktarılması mümkün değildir.

1.3.3. Nakit Akış Tablosu

Nakit Akış Tablosu birbirini takip eden iki hesap dönem arasındaki nakit ve nakde eş değer varlıkların hesabındaki değişikliği açıklamayı amaç kabul eden tablodur (Uçma ve Köroğlu, 2005). Daha genel bir biçimde ifade etmek gerekir ise belli bir faaliyet dönemi içerisinde işletme faaliyetlerine ilişkin nakit akımları, yatırım faaliyetlerine ilişkin nakit akımları ve finansman faaliyetlerine ilişkin nakit akımlarını gösteren tablo olarak da ifade edilebilir (Ürem, 2009: 12).

Finansal bilgi kullanıcıları, uygulayacakları iktisadi düşüncelerde işletmenin para ve para gibi kaynakları yaratma yeteneğinin olup olmadığını ve para gibi kaynakların oluşturulmasının zamanlamasını ve kesinliğinin değerlendirilmesini bilmek isteyeceklerdir. Bu tabloyla işletmenin net aktif tutarlarındaki değişimleri, finans yapısı ve mevcut durumunu, nakit ve borç ödeme gücünü, nakit akımlarının tutarını değişen şartlara ve imkanlara uyum sağlamak amacıyla etkileme yeteneğini değerlendirilebilmesi için gerekli bilgi elde edilecektir (Kaygusuz, 2012: 36).

“Nakit akış tablosu, finansal durum tablosu ve gelir tablosunu birleştirerek firmanın nakit akış yapısını gösteren bir tablodur. İşletmenin faaliyet bölümlerine göre hazırlanmış nakit akış tablosu finansal durum tablosu, gelir tablosu, net çalışma sermayesi değişim tabloları bilgilerini bir arada sunabilme özelliğine sahip olması nedeniyle son yıllarda önemli bir tablo olarak ortaya çıkmıştır. Gerek uygulamaya gerekse son yıllarda yayınlanmış muhasebe ve finans kitaplarına baktığımızda fon akım tablosu, işletme sermayesi kaynak ve kaynak kullanım tablosu, net çalışma sermayesi değişim tablosu, işletme sermayesi değişim tablosu, yerini nakit akış tablosuna bırakmış bulunmaktadır.” (Çabuk, 2013: 12).

Nakit akış tablosu birbirini takip eden iki hesap dönemi arasındaki nakit döngülerinin sağlandığı banka ve kasa hesaplarındaki değişimi, artış yada azalış eğilimlerini amaçlayan bir tablo olmakla birlikte belli dönemlerdeki nakit kullanımlarına ilişkin işlemleri de özetleyen bir finansal tablo olarak önemli bir yeri bulunmaktadır.

1.3.4. Özkaynaklar Değişim Tablosu

Özkaynaklar değişim tablosu, işletme sahipleri ve ortaklarınca yapılan ek yatırım tutarlarını yansıtmaktadır. Diğer bir deyişle, sermaye artırımını, yedek, fon ve kar kalemlerindeki değişiklikler, özkaynak kalemlerinde dönem içinde meydana gelen artış ve azalışlar bu tablo ile finansal tablo kullanıcılarına aktarılmaktadır (Akdoğan ve Tenker, 2010: 426). “Özkaynak bir yandan işletmenin faaliyetlerini yürütmesi için gerekli olan kaynakları gösterirken diğer taraftan işletmeden alacaklı olanlara karşı bir güvence oluşturarak, yabancı kaynaklardan yararlanılmasına da

olanak sağlar. Ayrıca işletmenin karşılaşacağı çeşitli risklere karşı da bir sigorta görevi üstlenmektedir.” (Çabuk, 2013: 14). Özkaynaklar değişim tablosu, MSUGT 1’de yer alan formatta düzenlenmektedir. Cari hesap döneminde işletmenin özkaynak kalemlerinde oluşan artış yada azalış miktarlarını bir bütün olarak yine özkaynaklar değişim tablosunda görebilmekteyiz. Bu tablonun düzenlenme amacı temel olarak özellikle sermaye şirketlerine ait özkaynak kalemlerinde oluşan değişimler, artış yada azalış eğilimlerinin toplu ve bir bütün halinde gösterilmesi ve açıklanmasının sağlanmasıdır.

1.3.5. Önemli Muhasebe Politikalarını Özetleyen Dipnotlar ve Diğer Açıklayıcı Notlar

Dipnotlar, finansal tabloların hazırlanması ve kapsamının düzenlenmesinde kullanılan usul ve esasları ile özel muhasebe politikalarıyla ilgili bilgiler içerir. Dipnotlar, TFRS’lerde öngörülen fakat finansal tabloların başka bir yerinde yer almayan bilgiler ile finansal tabloların başka bir yerinde yer almayan fakat bunların herhangi birinin anlaşılması için geçerli olan bilgiler konusunda bilgi kullanıcıları ile işletmeye ait hak ve menfaat sahibi kişi ve kurumlarca bilgi edinilmesinde çok önemli rol oynamaktadır.

İşletmeye ait dipnotlar, mümkün olduğu ölçüde, sistematik bir biçimde sunulur. Finansal durum tablosu (bilanço), kapsamlı gelir tablosu, özkaynak değişim tablosu ve nakit akış tablosundaki her bir kalem, dipnotlarda verilen ilgili bilgiye atıfta bulunmalıdır.

1.4. Dönen Varlıklar

Dönen varlıklar, nakit olarak işletmenin kasasında veya banka hesaplarında bulunan varlıkları ile normal koşullar altında en fazla bir yıllık süre içerisinde paraya çevrilebilecek veya kullanılıp tüketilebilecek varlıkların bütünüdür. Bir varlık kaleminin dönen varlık olarak tasnif edilebilmesi için aşağıda belirtildiği üzere birtakım özellikler içermesi gerekir.

-İşletmenin devam eden faaliyetleri içerisinde nakde dönüştürülmesinin, elden çıkarılmasının ve kullanılmasının beklenmesi,

-Asıl olarak ticari maksatlı olarak elde tutulması,

-Raporlamanın yapılacak hesap döneminden veya finansal durum tablosunun hazırlanacağı günden sonra bir yıl içerisinde paraya dönüştürülmesi veyahut,

-Raporlamanın yapılacağı dönemden veya finansal durum tablosu gününden sonra minimum bir yıl içerisinde bir borcun ödemesinin yapılması amacıyla veya başka bir sebeple kısıtlı olması şartıyla bahse konu varlık kalemlerinin nakit benzeri veya nakit olması.

Tablo 1 - Tek Düzen Hesap Planı'na (TDHP) Göre Dönen Varlıklar

10 HAZIR DEĞERLER
11 MENKUL KIYMETLER
12 TİCARİ ALACAKLAR
13 DİĞER ALACAKLAR
15 STOKLAR
17 YILLARA YAYGIN İNŞAAT VE ONARIM MALİYETLERİ
18 GELECEK AYLARA AİT GİDERLER VE GELİR TAHAK.
19 DİĞER DÖNEN VARLIKLAR

Duran varlıklar arasında yer aldığı halde nakle çevrilmesi ya da kullanılma süresi 1 yıla inen alacaklar, stoklar ve gelecek yıla ait giderler, duran varlıklar bölümünde yer alan hisse senedi ve tahvillerden satılmasına karar verilenler duran varlıklar bölümündeki hesaplardan, dönen varlıklardaki ilgili hesaplarına aktarılır. Örneğin 2 Ocak günü 2 yıllık kira peşin olarak ödenirse, ödenen kiranın yansı “180. Gelecek Aylara Ait Giderler” hesabına kaydedilerek dönen varlıklarda gösterilir ve dönem içinde ilgili gider hesabına aktarılır. İkinci yansı ise “280 Gelecek Yıllara Ait Giderler” hesabına alınarak bu miktarın duran varlıklarda yer alması sağlanır. Yıl sonu geldiğinde, peşin kiranın gidere dönüşme süresi 1 yıla indiğinden, söz konusu kira tutarı, envanter sırasında, Gelecek Yıllara Ait Giderler Hesabından; Gelecek Aylara Ait Giderler hesabına aktarılır (Sevilengül, 2008: 159).

Tablo 2 – Gelecek Aylara Ait Giderlerin Envanterde Aktarımı

Dönen Varlıklar	180 Gelecek Aylara Ait Giderler
↑ <i>Envanterde Aktarma</i>	
Duran Varlıklar	280 Gelecek Aylara Ait Giderler

1.4.1. Hazır Değerler

Bu hesap grubu, nakit şeklinde bankada yada elde bulunan varlıklar ile istenildiğinde değeri kaybolmadan nakde dönüştürülme olanağı olan menkul kıymet kalemleri dışında kalan varlıkları kapsar. Hesap grubu likidite dereceleri en yüksek düzeyde olan işletme varlıklarından oluşur (Atabey vd., 2012: 194). Hazır değerler grubu işletme için likidite açısından en yüksek değere sahip varlıkları oluşturur. İşletmeler için olası ihtiyaçlarına uygun olarak elinde hazır değer bulunması önemli ve bir o kadar da gereklidir. “Hazır değerlerin gerekenden düşük olması, borçların zamanında ödenmesinde ve günlük diğer ödemelerin yapılmasında sıkıntılar doğurabilir. Ayrıca, çıkabilecek avantajlı satınalma olanakları değerlendirilemez.” (Çabuk ve Lazol, 2008: 18). Hazır Değerler hesap grubu içerisinde aşağıda belirtilen hesaplar bulunur:

Tablo 3 – Hazır Değerler Grubu Hesapları

100 KASA
101 ALINAN ÇEKLER
102 BANKALAR
103 VERİLEN ÇEKLER VE ÖDEME EMİRLERİ(-)
108 DİĞER HAZIR DEĞERLER

Hazır değer kalemlerinin işletmenin ihtiyacından fazla olmasında, bu hazır değer ve varlıkların sağlanması için kullanılacak kaynakların belirli bir finansman maliyetinin olması, ayrıca enflasyonun dengesini farklılaştığı dönemlerde bahse konu varlıkların değer kaybetmesi durumu ile karşılaşılacağına böyle bir duruma değer

kaybına uğranması işletme açısından ciddi bir zarar sebebiyet verecektir. Söz konusu bu durumda etkilenmemek veya minimum zarar yada kayıp ile atlatılabilmesi için fazla nakit miktarının ya faiz getirisi sağlayacak şekilde banka mevduatlarında bulundurulması ya da getiri açısından kuvvet sahibi para türlerin çevrilmesi gerekir. İşletmede belli bir süre atıl kalacak nakit fazlası oluşur ise, bunun her an nakde dönüştürülebilir menkul kıymetlere aktarılması uygun olur. İşletmenin elinde sürekli bir nakit fazlası oluşması durumunda bunun uzun vadeli mali veya maddi varlık yatırımlarına dönüştürülmesi gerekir (Çabuk ve Lazol, 2008: 18).

Hazır Değerler grubunda yer alan hesaplar aşağıdaki gibidir (Akdoğan ve Tenker, 2010: 81-82);

i- Kasa: Kasa hesabı finansal durum tablosunun düzenlendiği andaki Türk Lirası mevcudunu gösterir. Bu nedenle ilk finansal durum tablosu kalemi olarak finansal durum tablosunda yer alması doğaldır. Finansal durum tablosunda yer alan kasa hesabının tutarının son vergi kanunlarımızda yapılan değişikliklerle uygulamaya getirilen kasa defterinin bakiyesine eşit olması gerekeceği açıktır.

ii. Alınan Çekler: Alınan çekler hesabı, tahsil edilmesi için henüz bankaya verilmemiş veya herhangi bir kişi yada kuruma ciro etmek suretiyle verilmemiş çeklerin toplam tutarını gösteren bir varlık hesabı olarak tanımlanmaktadır. Normal olarak çeklerin karşılıklarının bulunması gerekliliğinden ve bankaya ibrazında ödeneceğinden alınan çekler hesabının dönen varlıklar arasında yer alması doğaldır. Ancak ileri bir tarihe göre düzenlenmiş çeklerin alınması durumunda bu çekler tahsil edilemeyeceğinden, bu grupta değil, özün önceliği ilkeleri gereği ticari alacaklar içinde gösterilir.

iii. Bankalar: Bankalar hesabı, işletmenin dönem sonundaki banka hesaplarında mevcut olan nakit tutarının gösteren bir finansal durum tablosu kalemidir. İşletmenin kendi parasını bankadan her an çekip kullanabileceğini göz önünde bulundurursak bu hesabın da bir hazır değer olduğunu söyleyebiliriz. Bankadaki paranın kullanımının herhangi bir nedenle kısıtlanmış olması durumunda bu tutarın finansal durum tablosunda açıkça belirtilmiş olması mali analiz için çok

önem taşır. Diğer bir deyişle bankalar hesabının dönen varlık olarak kabul edilebilmesi için işletmenin kullanımına hazır olması gerekir.

iv. Verilen Çekler ve Ödeme Emirleri (-): İşletmenin bağlı olduğu üçüncü kişi yada kurumlara çek aracılığı ile gerçekleştirmiş olduğu ödemelerden henüz banka hesabından tahsil edildiği veya çekildiğinin bilgisinin bulunmadığı çekleri takip eden bir hesap olup işleyiş itibarıyla alacak kalanı verir. Ancak çekler hesap grubu, işletmenin aktifindeki banka mevduat hesabını azaltıcı özellikte olduğundan aktifte banka hesabını düzenleyecek bir biçimde negatif işaretle indirim unsuru olarak yer alır. İleri tarihli çekler, ticari borçlar içerisinde gösterilir.

v. Diğer Hazır Değerler: Nitelikleri itibarıyla hazır değer sayılan pullar, yoldaki paralar, vadesi gelmiş kuponlar gibi değerleri kapsar. Pullar ve kuponlar dönem sonunda işletme elindeki henüz kullanılmamış damga veya pasta pulları ile menkul kıymetlerin vadeleri gelmiş tahsil edilmeye hazır faiz ve kâr payı kuponlarının nominal tutarını gösterir. Yoldaki paralar ise işletmeye gönderilmiş ancak henüz tahsil edilmemiş havale kağıtları gibi belgelerin dönem sonundaki mevcudunu gösterir. Gerçektende dönemin son gününde işletmeye ulaşan ve o gün tahsil edilemeyen bir havalenin kasa hesabına alınması hatalı bir işlem olacağından yoldaki paralar hesabına geçici olarak kaydetmek gerekecektir. Bu nedenle de, yoldaki paraları hazır değerler arasında düşünmek doğru olacaktır.

1.4.2. Menkul Kıymetler

İşletmenin geçici bir süre için edindiği, “pazarlanabilir” konumdaki hazine bonusu, hisse senedi, tahvil, yatırım fonu katılma belgesi, finansman bonusu, gelir ortaklığı senedi, kâr-zarar ortaklığı belgesi, vb. varlıklar “menkul kıymetleri oluşturur. Bu grupta atıl fonları değerlendirmek üzere alınan, gerek duyulduğunda da satılan menkul kıymetler yer alın Bu kıymetler “alım - satım amaçlı” olarak nitelendirilir. Buna karşılık uzun vadeli amaçlarla edinilen menkul kıymetler “mali divan varlık” olarak nitelendirilir ve duran varlıklar bölümündeki bu konuya özel hesaplara kaydedilerek izlenir (Sevilengül, 2008: 198).

Tablo 4 – Menkul Kıymetler Grubu Hesapları

110	HİSSE SENETLERİ
111	ÖZEL KESİM TAHVİL, SENET VE BONOLARI
112	KAMU KESİMİ TAHVİL, SENET VE BONOLARI
118	DİĞER MENKUL KIYMETLER
119	MENKUL KIYMETLER DEĞER DÜŞÜKLÜĞÜ KARŞILIĞI(-)

Bir menkul kıymete ilişkin olarak alındığı zaman alış değeri ile ait olduğu menkul kıymet hesaplarının borç kısmında muhasebeleştirilir. Alış esnasında ödenen komisyon “653 komisyon giderleri hesabı”nın borç kısmına yazılır. Menkul kıymetin elden çıkarıldığı veya satıldığı zaman işletmenin portföyünde senet kalmayacağından alış bedeli üzerinden alacak olarak yazılır. Satış esnasında katlanılan giderler yine “653 komisyon giderleri hesabı”nın borcuna yazılır (MEB, 2011: 23). İşletmenin analizi yapılırken, bu grubun likidite bakımından hazır değerler grubunu desteklediği dikkate alınmalıdır. Çünkü bu grupta bulunan değerler likidite bakımından hazır değerler grubuna en yakın varlıklardan oluşur. Bu nedenle işletmenin likidite durumu analiz edilirken bu grup hazır değerlerle birlikte değerlendirilmelidir (Çabuk ve Lazol, 2008: 19).

Bu grupta bulunan hesaplar aşağıdaki gibidir (Akdoğan ve Tenker, 2010: 84-85);

i. Hisse Senetleri: Finansal durum tablosunda yer alan hisse senetleri hesabı eğer yukarıda değinildiği gibi geçici bir yatırım ise ve her an paraya çevriletilme özelliğine sahip ise bir dönen varlık kalemidir. Aksi halde yanı daimi bir yatırım ise, duran varlıklar arasında yer alır. Hisse senedi hesabı finansal durum tablosu gününde işletmede elinde bulunan hisse senetlerinin borsa veya alış değerini gösterir. Hisse senetlerinin borsa veya alış fiyatları ayrıca dipnotlarda açıklanır.

ii. Özel Kesim Tahvil, Senet ve Bonoları: Özel sektörün çıkartmış olduğu tahvil, senet ve bonolar bu hesap grubunda takip edilir. Tahvillerde hisse senedinde olduğu gibi eğer geçici bir yatırım ise ve her an paraya çevriletilme özelliğine sahipse finansal durum tablosunun dönen varlık grubunda yer alır. Spekülatif amaçla

alınan gelir ortaklığı senetleri, finansman bonoları, yatırım fonu katılma belgeleri gibi diğer menkul değerleri bu başlıkla raporlanır. Bu varlıklar da finansal durum tablosunda alış maliyetleri veya piyasa değerleri üzerinden gösterilir.

iii. Kamu Kesimi Tahvil Senet ve Bonoları: Kamu tüzel kişiliği tarafından çıkartılmış olan tahvil, senet ve bonoları kapsar. Bu hesap grubu içerisinde takip edilen devlet tahvilleri, eğer bazı kanunların amir hükümleri ile alınmış ve uzun süreli elde bulundurulacaksa, bu hesapta değil duran varlık grubundaki ilgili hesaplarda izlenmelidir. Bu hesapta izlenen kamu tahvilleri gelir ortaklığı senetleri ve diğer bonolar kısa sürede paraya dönüştürülmesi beklenen menkul kıymetleri içerir. Bu menkul kıymetler de finansal durum tablosunda alış maliyetleri veya piyasa değerleri üzerinden gösterilir.

iv. Diğer Menkul Kıymetler: Hisse senetleri, kamu ve özel sektör tarafından çıkarılmış olan tahvil, bono ve senetler dışındaki diğer menkul kıymetleri kapsar. Bu hesapta izlenen menkul kıymetlerin de kısa sürede paraya dönüşeceği kabul edilir.

v. Menkul Kıymetler Değer Düşüklüğü Karşılığı (-): Dönen varlık kalemi olan hisse senedi, tahviller ve gelir ortaklığı senetleri gibi menkul değerler finansal durum tablosu gününde maliyet değeri ile değerlendirilmiş iseler; ve bu menkul değerlerin borsa ve piyasa değerlerinde alış değerine göre düşüklük varsa (bu düşüklük devamlı ve önemli miktarlarda ise) bu takdirde bunlar borsa değeri ile değerlendirilebilir. Bu durumda ortaya çıkan fark menkul kıymetler değer düşüklüğü karşılığı hesabı aracılığı ile muhasebeleştirilir. Alacak kalanı veren bu hesap finansal durum tablolarında aktifle ilgili varlığın değerini borsa değerine indirecek şekilde negatif işaretle gösterilir.

1.4.3. Ticari Alacaklar

İşletmelerin mal ve hizmet alım, satımı ile ilgili yaptıkları işlemler, para ile ilişkileri yönünden peşin işlemler ve kredili işlemler olmak üzere iki grupta incelenir. Kredili yada bir diğer ifade ile veresiye olarak gerçekleştirilen işlemlerde satılan malın ve ifa edilen hizmetin karşılığı olarak talep edilen bedel işin yapılması veya

hizmetin gerçekleştirilmesinden belli bir süre tahsil edilir. Bir malın teslim edilmesi, bir hizmetin ifa edilmesi ya da borç verilmesi karşılığında meydana gelen belirli bir parayı isteme hakkına “alacak” denir (Sevilengül, 2008: 233). Hukuki açıdan gelir, tahakkuk ve tahsil işlemlerinden biri suretiyle doğmaktadır. Tahakkuk işlemi ise muhasebe bilimi kavramıdır. Hukuken bir alacak hakkının doğduğunu anlatım için kullanılır. Alacak hakkının ikinci aşaması ise hukuken istenebilir hale gelmesidir buna da hukuk dilinde “Hukuki Tasarruf” denilmektedir (Gündüz, 2007: 191).

Alacaklar; vadelerine göre kısa vadeli veya uzun vadeli; teminat durumuna göre teminatlolu veya teminatsız; alacağın ticari bir işlemde doğup doğmamasına göre ticari veya diğer alacaklar ve alacağı ödeyecek kişiye göre müşterilerden, personelden, ortaklardan, iştiraklerden, bağılı ortaklıklardan vb. şekilde sınıflandırılabilir. İşletmenin ana faaliyet konusunu oluşturan işlemlerden doğan alacaklar “Ticari Alacaklar” hesap grubu içerisinde raporlanır. İşletmenin ana faaliyet konusu dışındaki alacakları “Diğer Alacaklar” hesap grubu içerisinde raporlanır. Türkiye Muhasebe Standartları-24 İlişkili Taraf Açıklamaları Standardı’nda ilişkili taraf kapsamına girecek kişi ve şirketlerin belirlenmesini (iştirak, bağılı ortaklık, kilit personel, işletme sahipleri ve yakınları vb.) ve bunlarla olan hesap durumlarının belirlenerek finansal tablolarda ayrıca sunulması açıklanmaktadır (Fındık, 2009: 25).

Tablo 5 – Ticari Alacaklar Grubu Hesapları

120	ALICILAR HS.
121	ALACAK SENETLERİ HS.
122	ALACAK SENETLERİ REESKONTU HS. (-)
124	KAZANILMAMIŞ FİNANSAL KİRALAMA FAİZ GELİRLERİ HS. (-)
126	VERİLEN DEPOZİTO VE TEMİNATLAR HS.
127	DİĞER TİCARİ ALACAKLAR HS.
128	ŞÜPHELİ TİCARİ ALACAKLAR HS.
129	ŞÜPHELİ TİCARİ ALACAKLAR KARŞILIĞI HS. (-)

İşletmelerin sattıkları mal ve hizmet bedellerim belli bir zaman sonra tahsil etmeleri normaldir. Bunun sonucu olarak işletmelerin ticari alacakları oluşur. Ticari alacakların büyüklüğü işletmenin satış hacmi ve sektördeki vade koşulları ile birlikte değerlendirilmelidir. Ticari alacaklardan şüpheli hale gelenler normal alacaklardan ayrılarak ilgili hesapta gösterilmeli ve uygun karşılık ayrılmalıdır. Enflasyon dönemlerinde senetli alacakların reeskonta tabi tutularak finansal durum tablosunda tasarruf değerleriyle yansıtılması uygun olur (Çabuk ve Lazol, 2008: 20).

Ticari Alacaklar grubunda aşağıdaki hesaplar bulunmaktadır:

i. Alıcılar: İşletmenin ana faaliyet konusunu oluşturan mal ve/veya hizmet teslimlerinden doğan senetsiz alacakları kapsar (Akdoğan ve Tenker, 2010: 85). Alıcılar hesabının bölümlenmesinde alıcıların sayısı belirleyici faktördür. Az sayıda alıcısı olan işletmelerde alıcı adlarına göre bir bölümlenme yapılabilir. Çeşitli bölgelerden ve illerden çok sayıda alıcısı olan veya ihracat yapan işletmelerde ise, işlemi yapan yurt içi ve yurt dışı alıcılar, bölgelere göre, illere göre, alıcının ülke içi ve ülke dışında olmasına göre yurt içi ve yurt dışı alıcılar şeklinde bir bölümlenme ve bunlara bağlı olarak alıcı adlarından oluşan bir alt bölümlenme yapılabilir (Atabey vd., 2012: 246).

ii. Alacak Senetleri: İşletmenin faaliyet ve çalışma konusunu meydana getiren mal veya hizmet teslimlerinden doğan senede bağlanmış alacaklarını içerir. Senede bağlı herhangi bir alacağın olması, TTK hükümlerine uygun olarak düzenlenmiş ve lehtar işletme olan bono ve poliçelerdir. Poliçe, alacaklı kişi ya da kurumun borçlusundan olan alacak tutarını, kendisinin borçlu olduğu üçüncü bir şahsa ya da kurumu devretmesi temeline dayanır. Poliçeyi düzenleyen kişi kendisine borçlu diğer bir kişiye poliçede adı belirtilen kişiye belli bir tutarı ödeme emrini verir. Bono ise, borçlu tarafından imza altına alınan, alacaklı emrine belirlenen tarihte ve yerde, kayıtsız ve şartsız belirli bir tutarın ödenmesi yükümlülüğünü kapsayan bir senettir (belgedir).

iii. Alacak Senetleri Reeskontları (-): Finansal durum tablosu tarihinde, senetli alacaklarının tasarruf değeri ile değerlendirilmeye tabi tutulmasını

gerçekleştirmek amacıyla alacak senetleri için ayrılan reeskont tutarlarının takip edilmesinde kullanılan hesap grubudur. Alacak Senetleri Reeskontu, işletmenin elindeki alacak senetlerinin finansal durum tablosu gününden senetlerin vadesine kadar ki süreye isabet eden tutarın temsil ettiği değer in işletme açısından ifade ettiği eksik tutarın ölçülmesini sağlar. Dolayısıyla alacak senetleri reeskontu işlemi aktif azaltıcı bir sonuç oluşturur. Bu nedenle Alacak Senetleri Reeskontu hesabı aktifte (-) olarak yer alır. Dolayısıyla aktif düzenleyici bir hesaptır (Şen, 2007: 97). Ancak, Türkiye Muhasebe Standartlarına göre sadece alacak senetleri değil, senetsiz alacakların da reeskonta tabi tutulması gerekmektedir. Dolayısıyla, Tek Düzen Hesap Planı'nın bu açıklaması eksik kalmaktadır. Bu nedenle, 122 no.lu hesabın adı "Ertelenmiş (Kazanılmamış) Faiz Gelirleri" olarak değiştirilebilir veya "Alacak Reeskontları" olarak kullanılabilir. Bu hesap alacakları gerçeğe uygun değerine indirmek için kullanılır (Akdoğan ve Sevilengül, 2007: 121).

iv. Kazanılmamış Finansal Kiralama Faiz Gelirleri (-): Finansal kiralama, bir varlık kalemine ilişkin mülkiyet hakkına sahip olmaktan doğan her türlü risk ve faydaların devir edildiği sözleşmedir. Sözleşme süresinin bitiminde, mülkiyet devrinin yapılıp yapılmaması sözleşmenin niteliğini değiştirmez (Gökçen vd., 2006: 163). "Bu hesap finansal kiralamanın yapıldığı tarihte kiralama işlemlerinden doğan alacaklar ile kira ödemelerinin bugünkü değeri arasındaki farkı gösteren henüz kazanılmamış finansal kiralama faiz gelirlerinin izlendiği hesaptır. Bu gelirlerin hesaplanmasına ilişkin bilgiler finansal durum tablosu dipnotlarında yer alır." (11 No.'lu Muhasebe Uygulama Tebliği). Finansal kiralama işlemine ait sözleşme tutarı ile finansal kiralama işlemi ile ilgili kira ödemelerinin bugünkü değeri arasındaki fark bu hesaplara alacak olarak kaydedilir. Her dönem sonunda gerçekleşmiş olan faiz gelirleri bu hesaplara borç, ilgili gelir hesaplarına alacak olarak kaydedilir. İlgili gelir hesabı, finansal kiralama şirketlerinde 60 Brüt Satışlar hesap grubu içerisinde yer alan ilgili satış geliri hesabı, diğer şirketlerde 64 Diğer Faaliyetlerden Olağan Gelir ve Karlar hesap grubu içerisinde yer alan faiz geliri hesabıdır (Başar, 2007: 523).

v. Verilen Depozito ve Teminatlar: İşletmenin üçüncü kişi ve kurumlara karşı bir işin yapılması veya bir sözleşme yada akdin yerine getirilmesi işlemleri

karşılığında geri alınmak üzere verilen, depozito ve teminat niteliğindeki değerlerin takip edildiği hesap grubudur. Verilen depozito nevi itibariyle bir güven unsuru olup asıl işlemlerden ayrıca güvence veren işletme için alacak unsuru, alan işletme için ise borç unsuru niteliği taşımaktadır. Bu itibarla işletme finansal durum tablolarının alacak ve borç tutarları içerisinde yer alır. Bankalardan alınacak bir teminat mektubunun verilmesi veya mevcut bir menkul kıymetin teminat olarak gösterilmesi gibi farklı güvence durumlarında ise, söz konusu teminatlar nazım hesaplarda takip edilir ve herhangi bir alacak olarak değerlendirilmez. SPK tarafından 2008/16 sayılı Haftalık Bülteninde yayınlanan duyuruda Verilen Depozito ve Teminatlar Ticari Alacak içinde değil, Diğer Alacak içinde raporlanacaktır (Fındık, 2009: 29).

vi. Diğer Ticari Alacaklar: İşletmenin ticari faaliyetleri akabinde meydana gelen ve yukarıda açıklanan hesap gruplarının kapsamı içinde olmayan tahsilatı geç kalmış alacaklar ve diğer çeşitli senede bağlı olmayan ticari alacaklar bu hesapta takip edilir. Kredi kartı ile yapılan satışlarda tahsili halen gelmemiş olan alacaklar bu hesapta takip edilebilir. İşletme, isterse bu hesap grubunda Kredi Kartlarından Alacaklar adında bir hesapta açabilir. Ancak, tahsil edilme zamanı gelmiş kredi kartı alacakları Hazır Değerler hesap grubunda takip edilmesi daha uygun olur (Fındık, 2009: 29).

vii. Şüpheli Ticari Alacaklar: İşletmenin ticari ilişkilerinden doğan alacaklarından vadesi geçtiği halde tahsil edilemeyen alacakların diğerlerinden ayrılarak farklı olarak takip edilmesi gerekir. Vade süresi içinde ödeme zamanı dolmuş bu sebeple vade tarihi birkaç kez uzatılmış veya protesto edilmiş, yazıyla birden fazla talep edilmiş ya da icra aşamasına geçilmiş senetli ve senetsiz alacakları kapsar. Finansal durum tablosunda yer alacak toplam alacakların doğru büyüklüğünün saptanması için alacakların finansal durum tablosu tarihi itibariyle net gerçekleştirilebilir değerlerine indirilmesi gerekir (Cemalcılar, 2001: 4). “Makul bir sonuca ulaşmayı önleyen önemli belirsizliklerin var olması halinde, şüpheli alacaklar, perakende satış yöntemi kullanılarak hesaplanır. Perakende satış yöntemine göre, değerlendirme yapılan dönemden önceki iki hesap döneminde vadesinde tahsil edilemeyen alacakların ilgili bulunduğu dönemlerdeki toplam vadeli satışlara

oranlarının ortalaması, değerleme dönemindeki vadeli satışlara uygulanarak, tahmini şüpheli alacaklar hesaplanır. Tahmin edilen şüpheli alacakların dışında, ilgili bulunduğu dönemde vadesi geçtiği halde tahsil edilemeyen veya yazı ile bir defadan fazla istenilmesine rağmen borçlu tarafından ödenmemiş bulunan alacaklar için ayrıca karşılık ayrılır.” (Dural, 1995: 81).

viii. şüpheli Ticari Alacaklar Karşılığı (-): “128 şüpheli Ticari Alacaklar” şüpheli duruma gelen senede bağlı yada senetsiz alacaklara ayrılacak karşılık tutarları ile, perakende satış yöntemi kullanılarak finansal durum tablosu tarihinden önceki iki hesap döneminde vade süresi içerisinde tahsilatı gerçekleştirilemeyen alacakların ait oldukları hesap dönemlerindeki toplam kredili (vadeli) satış tutarları oranlarının ortalaması karşılığının değerlemenin yapılacağı dönemdeki vadeli satış tutarına uygulanması ile tespit edilecek şüpheli alacaklar için ayrılan karşılık tutarlarından oluşur.

ix. Değersiz Alacaklar: “Firmaların ticari hayatlarında sık sık karşılaşabilecekleri bir durum; kredili olarak sattıkları mal ya da hizmet bedelini hâsılat olarak kaydedip, vergi matrahlarına dâhil etmek, daha sonra da hâsılat yazılan tutarı ya zamanında tahsil edememek ya da hiç tahsil edememek durumunda kalarak alacaklarının tahsilinin olanaksız hale gelmesidir.” (Bakbak, 2003: 217). Konkordato veya sulh yoluyla alınmasından vazgeçilen alacaklar, alacaklısı için değersiz alacak hükmünde olup, borçlusunu için kar hkmindedir (HUD, 2004: 369).

1.4.4. Diğer Alacaklar

Herhangi ter ticari faaliyete bağlı kalmaksızın meydana gelen ve en fazla bir yıllık hesap dönemi içinde tahsilatı beklenen senetli ve senetsiz alacaklar, ticari alacaklar dışında bir grup oluşturur. İşletmenin; ortaklarından ortak olduğu kuruluşlardan, personelinden ya da diğer kişilerden esas faaliyet konusu içinde yer alan bir mal ve hizmet satışı nedeniyle bir alacağı doğarsa söz konusu alacak bu bölümdeki değil “Ticari Alacaklar” bölümündeki hesaplarda izlenir (Sevilengül, 2008: 283).

Tablo 6 – Diğer Alacaklar Grubu Hesapları

131	ORTAKLARDAN ALACAKLAR
132	İŞTİRAKLERDEN ALACAKLAR
133	BAĞLI ORTAKLIKLARDAN ALACAKLAR
135	PERSONELDEN ALACAKLAR
136	DİĞER ÇEŞİTLİ ALACAKLAR
137	DİĞER ALACAK SENETLERİ REESKONTU(-)
138	ŞÜPHELİ DİĞER ALACAKLAR
139	ŞÜPHELİ DİĞER ALACAKLAR KARŞILIĞI(-)

Diğer Alacaklar grubunda aşağıdaki hesaplar yer almaktadır;

i. Ortaklardan Alacaklar: İşletmenin asıl faaliyet konusu kapsamında dışında kalan işlemleri dolayısıyla şirketlerde ortaklardan, tek kişi işletmelerinde işletme sahip ve ortaklarında alacaklı olduğu tutarların takip edildiği hesap grubudur. İşletmenin mal ve hizmet satışı sonucu doğan alacakları, bu hesapta izlenmez. Hesapta, ortaklardan olan apel alacakları, şahıs şirketleri ve işletmelerinde sahip veya ortakların vergilerinin ödenmesi veya ödünç para verme vb. nedenlerden doğan alacaklar izlenir (Atabey vd., 2012: 271).

ii. İştiraklerden Alacaklar: İşletmenin asıl faaliyet konusu içinde bulunmayan işlemleri nedeniyle ile ödünç verme veya benzer sebeplerle iştiraklere ait olan kısa vadeli alacak tutarlarını kapsar. Mal ve hizmet satışından dolayı iştiraklerden olan alacaklar normal ticari alacaklar içinde gösterilir ve dipnotlarda açıkça belirtilir (Akdoğan ve Tenker, 2010: 87).

iii. Bağlı Ortaklıklardan Alacaklar Hesabı: Bu hesap işletmenin esas faaliyet konusu dışındaki işlemleri dolayısıyla (ödünç verme ve benzer nedenlerden dolayı) bağlı ortaklıklara ait olan alacak tutarlarını içerir. Alacağın doğması durumunda bu

hesaba borç, tahsili ya da diğer nedenlerle sona ermesi halinde ise alacak kaydedilir (Atabey vd., 2012: 273).

iv. Personelden Alacaklar: işletme personeli, işletme ile yaptığı bir kısım işlemlerden dolayı, işletmeye borçlanabilir. Bu işlemlerin başlıcaları (Sevilengül, 2008: 286):

-İşletmeden kısa vadeli kredi alabilir.

-İşletmenin sosyal tesislerinden yararlanabilir (kira ile lojmanda oturmak, misafirhanede kalmak, lokantasından yararlanmak gibi).

-Daha önce aldığı bir ücretin yanlışlıkla ödendiğinin anlaşılması üzerine bu ücret kısmen veya tamamen iptal edilebilir.

-Kendisine teslim edilen bir kıymet veya emanette açık verebilir vb.

Bu tip işlemler işletmeye ait alacaklar ile diğer alacak tutarlarına göre aykırı şekilde çalışan personelin ücretinden kesinti yapılması suretiyle tahsilatı gerçekleştirilir. Bu özelliği ile diğer alacaklardan ayrılan söz konusu alacaklar “Personelden Alacaklar” hesabında izlenir (Sevilengül, 2008: 286).

v. Diğer Çeşitli Alacaklar: Ticari nitelikte olmayan ve yukarıda belirtilen kısa vadeli hesaplarda yer almayan diğer çeşitli alacakları kapsar (Akdoğan ve Tenker, 2010: 88).

vi. Diğer Alacak Senetleri Reeskontu (-): Diğer alacak hesap grubunda izlenen senede bağlı alacak tutarlarının tasarruf değerleri ile değerlendirilmesini sağlamak üzere, alacak senetleri için ayrılacak iskonto tutarları bu hesap grubunda takip edilir. Alacak senetleri reeskontu hesabı gibidir (Atabey vd., 2012: 276).

vii. Şüpheli Diğer Alacaklar: Ticari alacaklar dışındaki diğer alacaklardan ödeme vadesi dolmuş, bu sebeple vade süresi bir kaç kez uzatılmış veya protesto edilmiş yazı ile birden fazla talep edilmiş ya da dava ve icra safhasına sevk edilmiş senetli ve senetsiz alacakları kapsar (Akdoğan ve Tenker, 2010: 88).

viii. Şüpheli Diğer Alacaklar Karşılığı (-): Şüpheli diğer alacaklar için ayrılan karşılık tutarını içerir. Bu hesap da finansal durum tablosunda diğer alacaklar grubunda bir indirim unsuru olarak yer alır (Akdoğan ve Tenker, 2010: 88).

1.4.5. Stoklar

İşletme; satmak, yeni malların üretiminde ya da diğer işletme çalışmalarında kullanmak üzere birtakım maddeleri önceden edinmek ve elde tutmak durumundadır; Bu maddelerin tümüne “stok” denir (Sevilengül, 2008: 286). Stoklar, işletmenin satmak, üretimde kullanmak veya tüketmek amacı ile edindiği ilk madde ve malzeme, yarı mamul, mamul, ticari mal, yan ürün, artık, hurda gibi varlıkları kapsar (Çabuk ve Lazol, 2008: 21). Stoklar grubunda aşağıdaki hesaplar yer alır.

Tablo 7 – Stoklar Grubu Hesapları

150	İLK MADDE VE MALZEME
151	YARI MAMULLER-ÜRETİM
152	MAMULLER
153	TİCARİ MALLAR
157	DİĞER STOKLAR
158	STOK DEĞER DÜŞÜKLÜĞÜ KARŞILIĞI(-)
159	VERİLEN SİPARİŞ AVANSLARI

Bir ticaret işletmesinde stoklar genellikle satışa hazır ticari mallardan oluşur. Bir sınaî işletmede ise stoklar, çok daha farklılık gösterir. Nitekim hammadde ve malzemeler, yarı mamuller ve üretilen satışa hazır mamuller, bu tür işletmelerin belli başlı stok kalemleridir. Diğer taraftan bir hizmet işletmesinde, sözcelimi bir reklam işletmesinde, stoklar daha farklı ve belki de diğer işletme türlerine göre daha önemsizdir. Bir fiziki varlığın stok kavramı altında yer alabilmesi, bu varlığın elde bulundurulmuş amacıyla sıkı sıkıya bağlıdır. Bu nedenle de bir varlık bir işletmede stok olabilirken, bir diğerinde duran varlık veya gider olabilir. Örneğin, kırtasiye malzemesi üreten veya satan bir işletmede satışa hazır duran kırtasiye malzemesi stok kalemi iken, bunu kullanmak üzere alan bir işletmede aynı kırtasiye malzemesi gider olarak işlem görecektir. Diğer taraftan, makine üreten işletmede yapımı

tamamlanan makina mamul stoku iken. bu makinayı kullanmak üzere satın alan bir işletmede aynı makina duran varlık olarak düşünülür (Akdoğan ve Tenker, 2010: 88-89).

1.4.6. Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım Maliyetleri

“Yıllara yaygın inşaat ve onarım işleri; müşteri adına ve hesabına yapılan ve işin bitirilmesi bir hesap döneminden daha fazla süre alan yapım sözleşmelerini kapsamaktadır. Tanımdan anlaşıldığı üzere, bir işin bu kapsama girebilmesi için; (1) konusunun inşaat ve onarım olması , (2) taahhüde bağlı olması, yani müşteri nam ve hesabına yapılması ve (3) işin bitirilmesinin bir hesap döneminden daha fazla süreyi kapsamaması gerekir. Nitekim GVK md. 43 de; bir işin yıllara yaygın inşaat işi sayılabilmesi için yukarıdaki tüm kriterlerin sağlanmasını şart koşmaktadır. Ancak gelir vergisi mevzuatımız, birden fazla hesap dönemiyle ilişkili olma şartını; “birden fazla takvim yılına sirayet etmesi” olarak tanımlamaktadır.” (Küçük, 2013: 108).

Yıllara yaygın inşaat, taahhüt ve onarım işleri; belli bir taahhüt veya inşaat sözleşmesi kapsamı dahilinde inşaat ve/veya taahhüt işleri olarak nevi itibariyle bir takvim yılı içerisinde tamamlanması mümkün bulunmayan; inşaat, yol, tünel, köprü, baraj yapımı gibi inşaat, onarım ve taahhüt işlerini kapsamaktadır. Bu itibarla, gerçekleştirilecek bir işin yıllara yaygın bir iş olarak kabul edilmesi için herhangi bir resmi/kamu kurumu veya özel bir kişi ya da kurum ile mutabık kalınacak bir sözleşme ile taahhüde bağlı olarak gerçekleştirilmesi ve bir takvim yılı içerisinde tamamlanamayıp birden çok yıla sirayet etmesi temel kuraldır. “Taahhüt niteliğinde olmayan, işletmelerin kendi nam ve hesaplarına satmak veya kullanmak için yaptıkları özel inşaatlar ile taahhüt niteliğinde olmasına rağmen bir takvim yılı içerisinde bitirilen işler, yıllara yaygın inşaat ve onarım işleri kapsamında değerlendirilmemektedir.” (Asker, 2006: 64).

1.4.7. Gelecek Aylara Ait Giderler ve Gelir Tahakkukları

Bu grupta bulunan hesaplarda, “Cari dönemde ortaya çıkan, ancak gelecek dönemlere ait olan giderlerle; cari döneme ait olup da kesin borç kaydı hesap döneminden sonra yapılacak gelirler izlenir.” (Çabuk ve Lazol, 2008: 21).

Tablo 8 - Gelecek Aylara Ait Giderler ve Gelir Tahakkukları Grubu Hesapları

180	GELECEK AYLARA AİT GİDERLER
181	GELİR TAHAKKUKLARI

Bu grupta aşağıdaki hesaplar bulunur (Akdoğan ve Tenker, 2010: 91);

i. Gelecek Aylara Ait Giderler: Peşin ödenen ve güncel hesap dönemi içinde ait oldukları gider hesaplarına kayıt edilmemesi gereken gelecek dönemlerle ilgili olan gider kalemlerini içerir. Muhasebenin temel ilke ve prensiplerinden biri olan dönemsellik ilkesi gereği her dönemin kendi giderini yansıtması gerekmektedir. Bu süreçte henüz gider niteliği kazanmamış masraf ve harcama kalemleri ise gider olarak dikkate alınmaz. Bu ve buna benzer kıymetlerin gider olarak dikkate alınması gelecek dönemlere kalmış ise bu değerler gelecek dönemlere ilişkin giderler hesap grubu aracılığıyla aktif hesaplarda gösterilir. Örneğin, üç yıllık kiranın peşin ödenmesinde durum böyledir. Kiranın henüz işlememiş ve gelecek döneme ilişkin bölümü bu hesap altında finansal durum tablosunda gösterilmelidir.

ii. Gelir Tahakkukları: Üçüncü kişi ve kurumlarca tahsilatı veya bu kişi ve kurumlar hesabına kesin borç kaydı, hesap döneminden sonra gerçekleştirilecek olan hasılat ya da gelirlerin, içinde bulunulan hesap dönemine ait olan kısmının takip edildiği hesap grubunu kapsar. Muhasebenin temel kavramları içerisinde dönemsellik ilkesi gereği normal faaliyet döneminde içinde faaliyetin gerçekleştiği döneme ait bir gelir unsuru olduğu halde henüz tahsilatı gerçekleşmemiş bir gelir veya alacağın sonuç hesaplarına aktarılması gelir tahakkukları hesap grubu aracılığıyla gerçekleştirilir. Örnek olarak banka mevduat hesabına işletilen faiz gelirinin sonuç hesaplarına aktarılması gelir tahakkukları hesabı ile sağlanır

1.4.8. Diğer Dönen Varlıklar

Dönen varlık kalemleri grup halinde toplanırken ayrıca bir grup olma niteliği mevcut olmayan varlık kalemleri bir araya getirilerek “Diğer Dönen Varlıklar” tanımıyla bir grup meydana getirilir. TDHP’nda 19. grup diğer dönen varlıklara

ayrılmıştır. Bu grupta yer alan hesaplarda izlenen varlıklar esas olarak parasal varlıklar olduğu için enflasyon düzeltilmesine konu oluşturmayacaktır. Hesaplarda parasal olmayan varlık bulunması halinde (stok veya duran varlık sayım ve tesellüm noksanları gibi) sadece bu varlıklara enflasyon düzeltilmesi işlemi uygulanacaktır (Sevilengül, 2008: 286).

Tablo 9 – Diğer Dönen Varlıklar Grubu Hesapları

190	DEVREDEN KDV
191	İNDİRİLECEK KDV
192	DİĞER KDV
193	PEŞİN ÖDENEN VERGİLER VE FONLAR
195	İŞ AVANSLARI
196	PERSONEL AVANSLARI
197	SAYIM VE TESELLÜM NOKSANLARI
198	DİĞER ÇEŞİTLİ DÖNEN VARLIKLAR
199	DİĞER DÖNEN VARLIKLAR KARŞILIĞI(-)

Bu grupta aşağıdaki hesaplar bulunur (Akdoğan ve Tenker, 2010: 92-93);

i. Devreden KDV: Bir dönemde indirilemeyen ve takip eden bir sonraki döneme devreden KDV'yi kapsar.

ii. İndirilecek KDV: Her türlü mal veya hizmetin satın alınması esnasında satıcı kişi yada kurumlara ödenen KDV'ni kapsar. Bir yıldan daha uzun sürede işletme bünyesinde kalacak KDV diğer duran varlıklar da izlenir. Vergi mevzuatındaki değişiklikler sonucunda amortismandaki duran varlıklarla ilgili gelecek yıllarda indirilecek KDV uygulamasına son verilmiştir. Bu nedenle; indirilecek KDV her ayın sonunda Hesaplanan KDV ile karşılaştırıldığından finansal durum tablosunda yer almayacaktır.

iii. Diğer KDV: Yatırım teşviği kapsamındaki mallarının ithal edilmesi esnasında ödemesinin yapılması mecburiyeti bulunduğu halde ödenmeyip fiilen

indirim konusu yapılmasının mümkün olacağı tarihe kadar bir yıl süre ile ertelenen KDV'nin izlendiği hesaptır.

iv. Peşin Ödenen Vergiler ve Fonlar: Mevzuat ve ilgili kanun hükümleri gereği peşin ödenen gelir, kurumlar ve diğer vergiler ile fonların takip edildiği hesap grubudur. Normal koşullarda bu hesap dönem kârı tutarının Peşin Ödenen Vergi ve Diğer Yasal Yükümlülükleri hesabına aktarıldığından finansal durum tablosu aktifinde yer almayabilir.

V. İş Avansları: İşletme personeli veya işletme dışındaki kişilere bağlı bulunulan işletme nam ve hesabına mal ve/veya hizmet alımında bulunmaları ve yine işletme adına gerçekleştirilecek giderler ve ödemeler için ödenen avans niteliğindeki tutarlar bu hesap grubunda takip edilir.

vi. Personel Avansları: İşletme personeli ve işçilerin maaş, ücret ve yol harcırahlara mahsup etmek suretiyle önceden ödenen avans tutarlarını kapsayan hesap grubudur.

vii. Sayımı ve Tesellüm Noksanları: Ortaya çıkan sayım ve tesellüm noksanları, nedeni anlaşılana kadar geçici olarak bu hesapta izlenir. Gerek kasa gibi varlıkların sayımında gerekse varlıkların tesellümünde ortaya çıkan farklar, nedenleri anlaşılana kadar bu hesapta izlenir. Daha sonra ya ilgililere tazmin ettirilir ya da sonuç hesaplarına aktarılır. Hata sonucu ortaya çıktığı anlaşılırsa düzeltilir.

viii. Diğer Çeşitli Dönen Varlıklar: Dönen varlıklar hesap grubu içinde sayılan varlık kalemleri dışında kalan kendi içinde bir grup oluşturmayan çeşitli türdeki dönen varlık kalemlerinin takip edildiği hesap grubudur..

ix. Diğer Dönen Varlıklar Karşılığı (-): Aktifle ilgili tüm diğer karşılıklarda olduğu gibi bu finansal durum tablosu grubu içinde ayrılan karşılıklar da bu grubun altında negatif işaretle indirim unsuru olarak yer alır.

1.5. Değerleme Kavramı

Muhasebe açısından değer ya da kıymet kavramını “herhangi bir varlık veya yükümlülüğün belli bir tarihteki para karşılığı” şeklinde tanımlamak mümkündür (Ataman 1994: 17). Bu itibarla bir varlık veya yükümlülük için değişiklik gösterdiği zaman dilimi ve değişim ortamlarına göre farklı değerler içerisine girebilmektedir. Örnek olarak 10 birim A varlığının hesap dönemi başındaki değeri 100 TL iken, farklı etmenlerin etkisiyle dönem sonunda 150 TL’ye çıkabilir veya 80 TL’ye inebilir. Günümüzde ise finansal tablolardaki kalemler için kullanılacak değerlendirme metodları açısından uygulama birliği ve üzerinde mutabık kalınarak anlaşılmiş ortak bir değerlendirme kavramı mevcut değildir. Buradaki temel sebep ise; değerlendirme kavramının özünde objektiflik ve tarafsızlığın bulunmamasıdır. Tüm bu nedenlerden dolayı değerlendirme kavramı muhasebe için karmaşık ve bir o kadar da önemli bir konu haline almıştır.

“Bir varlık veya yükümlülüğün belli bir tarihteki değerini tespit etmek amacıyla değişik ölçüler kullanılır. Bu ölçü, her hangi bir varlığın edinildiği tarihteki maliyet bedeli olabileceği gibi, varlığın cari dönemde satın alınması durumunda ödenecek (Yerine Koyma Maliyeti) veya satılması durumunda (Net Gerçekleşebilir Değer) tahsil edilecek tutar olabilir. Aynı şekilde, bir yükümlülüğün değeri, yükümlülüğe ilişkin belgenin üzerinde yazılı olan tutar (İtibari Değer) kabul edilebileceği gibi, yükümlülüğün bugüne indirgenmiş değeri (Net Bugünkü Değer) de esas alınabilir. Burada varlık veya yükümlülüğün para tutarı karşılığının belirlenmesi işlemi değerlendirme (değer biçme) işlemi olarak ifade edilirken, varlık veya yükümlülüğün para karşılığı tutarının belirlenmesinde kullanılan fiyat, değer ölçüsü olarak ifade edilmektedir.” (Tokay ve Deran, 2008: 20).

“Muhasebe yönünden değerlendirme, sayım (envanter) ile birim sayıları belli olan, işletmeye ilişkin varlık, hak ve borçların değerlerinin belli bir para ile tanımlanması demektir.” (Ataman, 1994: 15). Diğer bir ifade ile muhasebe dilinde değerlendirme kavramı, bir işletmenin aktif(varlık) ve pasif(kaynak) hesap kalemleri içerisinde gösterilmiş olan çeşitli türdeki değerlerin belirli bir tarih veya gündeki birim sayı ve miktarları ile değerlerinin ölçü ile tespit edilmesidir.

Değer kavramı durağan ve statik bir olguyu ifade ederken değerlendirme kavramı ise belirli bir süreci kapsayan dinamik bir yapı ve işlemler grubudur. Değerleme, tespit edilmesi maksadıyla gerçekleştirilecek hesaplamaları, hesaplamada kullanılacak değer ve değer ölçülerinin belirlenmesi ve bunların uygulanıp finansal tablolara taşınması işlemlerini içerir (Başagaç, 2006: 19). Özet olarak, bir varlık veya yükümlülüğün para karşılığı tutarı “değer”, bu tutarın belirlenmesinde esas alınan fiyat “değer ölçüsü”, varlık veya yükümlülüğün değerini belirleme işleminin bütünü ise “değerleme” işlemi olarak ifade edilmektedir (Tokay ve Deran, 2008: 20).



İKİNCİ BÖLÜM

DÖNEN VARLIKLARIN VERGİ USUL KANUNU AÇISINDAN DEĞERLEMESİ

Bu bölümde dönen varlıkların vergi usul kanunu açısından değerlemesi ve değerlendirme sonucunun işletmenin finansal yapısına muhtemel etkileri ele alınacaktır.

2.1. Hazır Değerlerin Vergi Usul Kanunu'na Göre Değerlemesi

Daha öncede belirtildiği gibi hazır değerler;

- Kasa
- Alınan Çekler
- Bankalar
- Verilen Çekler ve Ödeme Emirleri(-)
- Diğer Hazır Değerler

2.1.1. Kasa

Değerleme gününde, Türk Lirası itibari (nominal) değerleriyle değerlendirilir (VUK md. 284). Bu sebeple dönem sonu envanterin de Türk Lirası ile ilgili olarak herhangi bir değerlendirme işlemi gerçekleştirilemez. Yapılan envanter ve değerlendirme işlemi sonunda kasadaki para tutarı genel geçici mizanda yer alan kasa hesabının kalanı ile karşılaştırılır. Fark var ise araştırılması gerekir, farkın değerlemeden doğması mümkün değildir (Örten ve Karapınar, 2007: 8).

VUK' a göre yabancı para cinsinden mevcut olan nakitler borsa rayiç değeri ile değerlendirme tabi tutulur. Borsa rayiç değerinin tekrar etmesinde muvazaa olduğu görülürse rayiç bedeli yerine alış bedeli dikkate alınır. Yabancı paranın borsada rayiç değeri yok ise değerlemede esas alınacak kur Maliye Bakanlığınca tespit edilir. Yabancı para ile olan senetli ve senetsiz alacaklar ve borçlar hakkında da bu kanuna

göre değerleme gününün kıymetine icra edilir denmektedir. Ülkemizde yabancı paraların alınıp satıldığı bir borsa olmadığından efektif ya da döviz kurları merkez bankası tarafından belirlenmektedir (Samur, 2013: 50).

2.1.2. Alınan ekler

Alınan eklerin Türk lirası olanların değerlemesi itibari (nominal) değerle değerlenir. (VUK Md.266). Yabancı para cinsinden düzenlenmiş ekler ise esas itibariyle borsa rayici ile değerlenir. Fakat Türkiye’de yabancı paralar borsası olmadığı için, Maliye Bakanlığı’nın tespit ve ilan ettiği kur üzerinden değerlemeye tabi tutulacaktır. Maliye Bakanlığı’nca kur ilan edilmediği durumlarda Merkez Bankası’nca ilan edilen döviz alış kurunun esas olarak kabul edilmesi gerekmektedir. Türk parası para birimi üzerinden düzenlenen ekler itibari değerleri ile değerlemeye tabi tutulur. Dolayısıyla dönem sonu envanterinde söz konusu eklerle ilgili olarak başkaca bir değerleme işlemine gerek duyulmaz (zulucan, 2005: 24).

VUK 280 maddesi gereği yabancı para birimi üzerinden düzenlenen ileri tarihli vade içeren ekler muhasebenin temel ilkelerinden biri olan zn önceliği kavramı gereği varlıklar içerisinde bir hazır değer kalemi olarak değil de vadeli bir alacak olarak dikkate alınıp reeskont işlemine tabi tutulacak ise bu reeskont işlemi için dönem sonu kur değerlemesinin akabinde bulunak değer ile reeskont işlemi gerçekleştirilecektir. Diğer bir ifade ile yabancı para biriminden oluşan vadeli çekleri için öncelikle kur değerlemesi gerçekleştirilip bulunan değer üzerinden reeskont hesabı yapılacaktır.

İleri tarihli ekler için uygulanacak reeskont işlemlerinin beraberinde reeskont işlemine tabi tutulan çeklerin için reeskont faiz giderlerinin de dönem gideri olarak dikkate alınması ve dönem yada kurum kazancının tespitinde gider olarak kabul edilmesi de yürürlükteki Vergi Kanunlarımız açısından bakıldığında mümkün bulunmamaktadır. Bu itibarla gerek Türk Lirası para cinsi gerekse yabancı para cinsi dikkate alınarak düzenlenen daha ileri tarihli ekler için hesaplanması gereken reeskont tutarları ticari kar veya zararın tespit edilmesinde gider unsuru olarak olarak dikkate alınıp, mali kar veya zararının tespit edilmesi esnasında ise kanunen kabul

edilmeyen gider olarak dikkate alınıp vergi matrahının hesaplanması esnasında vergi matrahına eklenmelidir. Aynı şekilde takip eden yılın dönem başında ise geçmiş yıla ait reeskont faiz giderlerinin iptal edilerek reeskont faiz geliri olarak dikkate alınıp kaydedilmelidir. Bu durumda ilgili yılda hesaplanacak mali kar veya zararın hesap edilmesinde reeskont faiz gelirleri vergi matrahının tespit edilmesi esnasında matrah tutarından çıkarılmalıdır.

Alınan Çekler hesabının envanteri yapılırken işletme elinde bulunan çekleri sınıflandırır. Eğer finansal durum tablosu günü itibariyle bu hesaba alınmış vadeli çekler varsa bunlar, vadesine bağlı olarak kısa vadeli veya uzun vadeli senetler hesabına aktarılmalıdır. Ayrıca, eğer 101-Alınan Çekler hesabın borç kalanında görünen tutar ile gerçekleştirilen sayım işlemi sonucu belirlenen çek tutarları arasında bir sayım farkı ortaya çıkarsa, kasa sayım farklarında olduğu gibi bunlarında kayda alınması gerekmektedir. Karşılıksız çeklerin olması halinde “128-Şüpheli Ticari Alacaklar” hesabına aktarılır. Alınan çekler dönem sonunda itibari değer ile değerlendirilir (Güçlü, 2004: 25).

2.1.3. Bankalar

VUK’da bankalar hesabının değerlendirilmesiyle ilgili özel bir hüküm yoktur. Değerlemeyle ilgili genel hükümler çerçevesinde bankalardaki paralar itibari değerle değerlendirilir. Burada bankadaki paralar itibari değerle kayıtlara geçirildiği için mukayyet değerle itibari değer aynıdır. Bankalardaki yabancı para cinsinden mevcutlar da aynen kasadaki yabancı paralar gibi değerlendirilir (Çabuk, 2009: 35). Banka mevduat hesaplarına ilişkin envanter yapılırken öncelik olarak banka hesapları ile ilgili hatalı veya eksik kayıtlara ilişkin düzeltmeler yapıp muhasebe kayıtları ile banka kayıtlarının uyumlu hale getirilmesi sağlanır.

Bankalar hesabının envanterinde dikkat edilmesi gerekli konulardan biri bankanın şirket adına kesmiş olduğu verginin mahsup edilecek vergi olarak “193 Peşin Ödenen Vergi ve Fonlar” hesabına doğru olarak aktarılması gerekliliğidir. Bankalar hesabı mukayyet değer üzerinden değerlendirilir. Yabancı para hesapları ise Maliye Bakanlığı’nın tespit edeceği kurlar üzerinden değerlendirilir (Güçlü, 2004: 28).

2.1.4. Verilen Çekler Ve Ödeme Emirleri (-)

Verilen çekler Türk lirası olanların değerlemesi itibari (nominal) değerle değerlendirilir. Yabancı para cinsinden düzenlenmiş çekler ise esas itibariyle borsa rayici ile değerlendirilir. (VUK, md. 266).

2.1.5. Diğer Hazır Değerler

Diğer hazır değerler, işletmenin sahip olduğu posta ve damga pulları gibi iktisadi kıymetler ile işletmede menkul kıymet olarak tutulan varlıklara ait vadesi gelmiş kupon bedelleri gibi kıymetleri içermekte olup, bu hesap altında izlenen iktisadi kıymete göre itibari (nominal) veya mukayyet değerle değerlendirilir (Lazol, 2001: 60).

2.2. Menkul Kıymetlerin Vergi Usul Kanunu'na Göre Değerlemesi

Daha öncede belirtildiği gibi menkul kıymetlerde aşağıdaki hesaplar yer almaktadır;

-Hisse Senetleri

-Özel Kesim Tahvil Senet ve Bonoları

-Kamu Kesimi Tahvil Senet ve Bonoları

-Diğer Menkul Kıymetler

-Menkul kıymetler Değer Düşüklüğü Karşılığı (-)

2.2.1. Hisse Senetleri

VUK'da menkul kıymetlerin değerlemesine ilişkin hükümler yer almakta olup, menkul kıymetlerin tanımlanmasına yer verilmemiştir. Menkul kıymetlerin değerlendirme işlemleri ile ilgili düzenleme Vergi Usul Kanununun 279. Maddesinde yapılmış olup, söz konusu madde şekli şöyledir: "Hisse senetleri ile fon portföyünün

%51'i Türkiye'de kurulmuş bulunan şirketlerin hisse senetlerinden oluşan yatırım fonu katılma belgeleri alış bedeli ile bunların dışında kalan her türlü menkul kıymetler (devlet tahvili, hazine bonosu, gelir ortaklığı senedi vb.) borsa rayici ile değerlendirilmektedir. Borsa rayici mevcut değil ise veya borsa rayicinin muvazaalı bir şekilde oluştuğu tespit edilirse değerlemeye esas bedel menkul kıymetin alış bedeline, vadesinde elde edilecek gelirin iktisap tarihinden değerlendirme gününe kadar geçen süreye karşılık gelen kısmının eklenmesi şeklinde hesaplanır. Ancak, borsa rayici olmayan, getirisi ihraç edenin kar ve zararına bağlı olarak doğan ve değerlendirme günü itibariyle hesaplanması mümkün olmayan menkul kıymetler alış bedeli üzerinden değerlendirilir" (Öztürk, 2006: 64).

"Hisse senetleri kayıtlara alış değeri ile alınmakla birlikte, ihtiyatlılık kavramına göre ve finansal durum tablosundaki varlıkları gerçeğe uygun değerleriyle gösterebilmek için, varlıklardaki değer düşüklüklerini göstererek karşılıklarının ayrılması gerekir. Piyasa değeri, alış değerinin altına inen hisse senetleri piyasa değeri ile değerlendirilir ve değer azalışı için karşılık ayrılır. Ayrılan bu karşılık mali karın tespitinde kanunen kabul edilmeyen gider olarak dikkate alınması gerekir. Dönem sonunda hisse senetlerinin sayımı yapıldıktan sonra değerlemesinin yapılması gerekir." (Öztürk, 2006: 65). Yabancı para cinsinden satın alınan hisse senetleri alış günündeki kur üzerinden Türk lirasına çevrilerek izlenmekte ve finansal durum tablosu tarihinde herhangi bir değerlemeye tabi tutulmadan alış bedeli ile işlem görmektedirler.

2.2.2. Özel Kesim Tahvil Senet ve Bonoları

Özel sektör tahvilleri, finansman bonoları ve varlığa dayalı menkul kıymetler için borsa rayici söz konusu olmadığı için "Kıst Getiri" esasına göre değerlemeye tabi tutulur. Kar ve zarar ortaklığı belgeleri ise alış bedeli ile değerlemeye tabi tutulur (Güçlü, 2004: 31). Özel sektörün çıkarmış olduğu senet, tahvil, ve bonolar bu hesap grubunda takip edilir. Tahvil, senet ve bonoların dönem sonu envanter işlemleri esnasında sayımları yapılır, mevcut kayıtlar ile uyumu kontrol edilir ve uyumlulaştırma çalışmaları yapılır. Borsada işlem senet, bono ve tahvillerin ise finansal durum tablosu günündeki borsa rayiç değeri tespit edilerek, tespit edilen

değer alış değeri ile işlemiş faiz tutarından büyük ise aradaki fark tutarı kar, aksi durumda ise zarar olarak kayıt edilir.

2.2.2.1. Tahviller

VUK'nun 279. maddesine göre tahvillerin borsa rayici ile değerlendirilmesi gerekmektedir. Aynı kanun maddesinde ayrıca, "Borsa rayici mevcut değil ise veya borsa rayicinin muvazaalı bir şekilde oluştuğu anlaşılırsa değerlemeye esas bedel, menkul kıymetin alış bedeline vadesinde elde edilecek gelirin (kur farkları dâhil) iktisap tarihinden değerlendirme gününe kadar geçen süreye karşılık gelen kısmının eklenmesi suretiyle hesaplanır. Ancak borsa rayici bulunmayan, getirisi ihraç edenin kar veya zararına bağlı olarak doğan ve değerlendirme günü itibariyle hesaplanması mümkün olmayan menkul kıymetler, alış bedeli ile değerlendirilir" (Özbirecikli, 2012: 54).

Tahviller, anonim şirketlerin yada devletin borç para toplamak için çıkardığı belgelerdir. Tahviller çıkarmanın borcunu gösterir. Tahviller genelde hamiline yazılı olarak ihraç edildiğinden, çıkaranın kime borçlu olduğunu bile bilmeyebilir. Tahvil alan yada elinde bulunduran, çıkaranın ortağı değil alacaklısıdır. Bu nedenle çıkaranın kâr ve zararı ile ilgilenmezler. Tahvil faizleri genelde bankalardaki mevduat faizlerinden yüksek olur. Bu nedenle işletmeler nakit ihtiyaçları az olduğu zaman tahvil alıp, nakit gereksinimleri fazla olduğu zaman ve de alış ve satış fiyatları arasındaki olumlu farkı da gözetip, satarak faydalanmaya çalışırlar (Ünalın, 2003: 16).

2.2.2.2. Yatırım Fonu Katılma Belgeleri

"Yatırım fonu katılma belgelerinin değerlendirilmesi ile ilgili olarak VUK'un 279. Maddesinde özel bir düzenleme öngörülmüştür. Buna göre, fon portföyünün en az %51'i Türkiye'de kurulmuş olan şirketlerin hisse senetlerinden oluşan yatırım fonu katılma belgelerinin alış bedeli ile değerlendirilmesi gerekmektedir." (Poyraz, 2007: 167).

Hisse senetleri ile fon portföyünün en az yüzde 51'i Türkiye'de kurulmuş olan şirketlere ait hisse senetlerinden oluşan yatırım fonu katılma belgeleri alış bedeliyle, bunlar dışında kalan her türlü menkul kıymetler ise borsa rayiç değeri ile değerlemeye tabi tutulur. Borsa rayiç değeri mevcut değil ise veya borsa rayiç değerinin şüpheli bir şekilde meydana geldiği anlaşılırsa değerlemede esas alınacak bedel, menkul kıymetin alış bedeline vadesinde elde edilecek gelirin (kur farkları dahil) iktisap tarihinden değerlendirme gününe kadar geçen süreye isabet eden kısmının ilave edilmesi suretiyle hesaplanır.

2.2.2.3. Kar-Zarar Ortaklığı Belgeleri

VUK 279. Maddesi hükmünde borsa rayiç değeri bulunmayan, ihraç sonrası getiri ve kazanç tutarı ihraç edenin kişi ya da kurumun kar ve zararına bağlı olarak oluşan ve değerlemenin yapılacağı gün itibariyle hesap edilmesi mümkün bulunmayan menkul kıymet kalemlerinin, alış bedeli üzerinden değerlendirme işlemi yapılacağı belirtilmiştir. Kar ve zarar ortaklığı, borsada işlem görmediklerinden, borsa rayici ile değerlendirme yapılması mümkün değildir. İhraç sonrası getiri ve kazanç tutarı ihraç edenin kişi ya da kurumun kar ve zararına bağlı olarak oluşan ve değerlemenin yapılacağı gün itibariyle hesap edilmesi mümkün bulunmayan menkul kıymet kalemlerinin VUK'un 279.Maddesi gereği alış bedeli üzerinden değerlemeye tabi tutulması gerekmektedir.

2.2.2.4. Banka Bonoları ve Banka Garantili Bonolar

“Yatırım ve Kalkınma Bankaları ile Anonim Şirketler'in kısa vadeli finansman ihtiyaçlarını karşılamak üzere ihtiyaç duydukları ölçüde ihdas edilen bonolardır. Bunlar seri halde çıkarılmazlar ve dönemsel gelir getirmezler. Halka arz edilmesi söz konusu olmaz. Söz konusu menkul kıymetler borsada işlem görmemektedir. Dolayısıyla VUK'nun 279'uncu maddesi gereği borsa rayici olmayan banka bonoları ve banka garantili bonoların ilgili döneme isabet eden kıst getirilerinin hesaplanarak alış bedeline ilave edilmesi suretiyle değerlemeye tabi tutulması gerekmektedir.” (Poyraz, 2007: 170).

2.2.2.5. Finansman Bonoları

Anonim Şirketlerin kısa vadede ki finansman ve fon ihtiyaçlarını karşılamak amacıyla çıkardıkları, üzerinde yazılı nominal değer anapara ve faiz tutarından meydana gelen kısa vadeli borçlanma senetleri finansman bonusu olarak tanımlanmıştır.

“Finansman bonoları İMKB Tahvil ve Bono Piyasası’nda işlem görebilecek menkul kıymetler arasında sayılmıştır. Ancak ülkemizde finansman bonoları borsada işlem görmemektedir. Dolayısıyla VUK’un 279’uncu maddesi gereği borsa rayıcı olmayan finansman bonolarının ilgili döneme isabet eden kıst getirilerinin hesaplanarak alış bedeline ilave edilmesi suretiyle değerlemeye tabi tutulması gerekmektedir.” (Poyraz, 2007: 169).

2.2.2.6. Varlığa Dayalı Menkul Kıymetler

“Varlığa dayalı menkul kıymetler genel finans ortaklıkları, bankalar, finansman şirketleri ve finansal kiralamaya yetkili kuruluşlar ve gayrimenkul yatırım ortaklıklarının kendi ticari işlemlerinden doğmuş alacakları veya SPK mevzuatı çerçevesinde temellük edecekleri alacaklar karşılığında ihraç ettiği kıymetli evraktır. Vergi Usul Kanunu’nun 279’uncu maddesi gereğince varlığa dayalı menkul kıymetler hem Gelir Vergisi ve Kurumlar Vergisi hem de Geçici Vergi açısından borsa rayiç değeriyle değerlendirilecektir. Ancak varlığa dayalı menkul kıymetler borsada işlem görmediklerinden borsa rayiç değeriyle değerlendirilme yapılmayacaktır. Dolayısıyla VUK’un 279’uncu maddesi gereği borsa rayiç değeri bulunmayan varlığa dayalı menkul kıymet kalemlerinin ilgili döneme karşılık gelen kıst getirilerinin hesaplanarak alış bedeline eklenmesi suretiyle değerlendirme işleminin yapılması gerekmektedir.” (Poyraz, 2007: 169).

2.2.3. Kamu Kesimi Tahvil Senet ve Bonoları

İşletmelerin, kamu yani devletten belirli bir içerisinde kullanmak üzere almış oldukları tahvil, senet ve bonoların kayıt ve takip edildiği hesap grubudur. Bu hesap içerisinde Devlet Tahvilleri ve Hazine Bonoları, Gelir Ortaklığı Senetleri,

Eurobondlar, Diğer Menkul Kıymetler ile Menkul Kıymetler Değer Düşüklüğü Karşılığı alt hesap grupları yer almaktadır.

2.2.3.1. Devlet Tahvilleri ve Hazine Bonoları

Hazine bonusu kamu kesimi finansman açıklarının giderilmesi amacıyla bütçe kanun ve hükümlerine dayanılarak çıkarılan, vade süresi bir yıldan daha az olan devlet iç borçlanma senetleridir. Devlet tahvili, TTK'nın 420'nci maddesi hükmüne göre; Anonim Şirketlerin ödünç para bulmak için itibari kıymetleri eşit ibaresi aynı olmak üzere çıkardıkları borç senetleridir. Devlet tahvilleri ve hazine bonoları, İMKB Tahvil ve Bono Piyasası'nda işlem görmektedir. VUK'un 279. Maddesi hükmü gereği bu menkul kıymetlerin borsa rayici ile değerlendirilmesi gerekmektedir.

2.2.3.2. Gelir Ortaklığı Senetleri

VUK'un 279'uncu madde hükmü gereğince gelir ortaklığı senetlerinin borsa rayiç değeri ile değerlendirilmesi gerekmektedir. Ancak söz konusu bu senetlerin İMKB'de işlem göreceği bir piyasaya açılmakla birlikte bu piyasa aktif değildir. Gelir ortaklığı senetlerinin alım-satımı yaygın olmamakla birlikte nadiren işlem görmektedir. Dolayısıyla gelir ortaklığı senetlerinin borsa rayiç değerinin tespit edilebilmesi durumunda bu rayiç değeri ile borsa rayicinin oluşmaması halinde ilgili hesap dönemine karşılık gelen kıst getirilerinin hesaplanarak alış bedeline eklenmesi suretiyle değerlendirilmesi gerekmektedir. Bu durumda gelir ortaklığı senetlerinin değerleri, değerlendirilme günü itibariyle ilgili bankadan veya Kamu Ortaklığı İdaresi'nden öğrenilerek kıst getiri esasına göre değerlendirilecektir (Kuzu, 2010: 64).

2.2.3.3. Eurobondlar

VUK 279. Maddesinin hisse senetleri ve fon portföyünün en az %51'i Türkiye'de kurulmuş olan şirketlere ait hisse senetlerinden meydana gelen yatırım fonu katılma belgeleri dışında kalan menkul kıymetlerin borsa rayiç değeri ile

değerlemeye tabi tutulacağı hükmü uyarınca Eurobondların borsa rayiç değeri ile değerlendirilmesi gerekmektedir. “Eurobondların değerlendirilmesi ile ilgili İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı tarafından verilen bir muktezaya göre borsa rayiç değeri bakımından borsanın Türkiye’de bulunması gerekmektedir. Uluslararası borsalarda işlem gören kıymetlerden kupon ödemeli Eurobondların İstanbul Menkul Kıymetler Borsasında işlem görmesi halinde buradaki borsa değerlerinin esas alınması uygun olacaktır.”¹

2.2.3.4. Diğer Menkul Kıymetler

Özel ve Kamu kesimi tahvil, senet ve bonoların dışında kalan diğer menkul kıymetlerin izlendiği hesap grubudur. Dönem sonlarında fiili sayımların yapıldıktan sonra piyasa fiyatı ile değerlemeye tabi tutulması gerekmektedir. Alış değeri ile piyasa değeri arasındaki fark tutarı kar veya zarar olarak kayıtlara alınır.

2.2.3.5. Menkul Kıymetler Değer Düşüklüğü Karşılığı (-)

Değer azalış için karşılık ayrılmış ihtiyatlılık kavramı ve genel kabul görmüş muhasebe ilkeleri açısından bir zorunluluk olmasına karşılık, Vergi Usul Kanunu böyle bir karşılık ayrılmasına imkan vermemiştir. Bu nedenle karşılık giderleri kanunen kabul edilmeyen giderler olarak kabul edilmişlerdir (Öztürk, 2006: 84).

2.3. Ticari Alacakların Vergi Usul Kanunu’na Göre Değerlemesi

Daha öncede belirtildiği gibi ticari alacaklarda aşağıdaki hesaplar yer almaktadır;

-Alıcılar

-Alacak Senetleri

-Alacak Senetleri Reeskontu(-)

¹ 05.04.2006 tarihli ve 2626 sayılı İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı Muktezası

-Kazanılmamış Finansal Kiralama Faiz Gelirleri(-)

-Verilen Depozito ve Teminatlar

-Diğer Ticari Alacaklar

2.3.1. Alıcılar

Alacaklar defter ve belgelerde kayıtlı değerleri ile değerlemeye tabi tutulur. Banka mevduatı veya kredi sözleşmelerine dayanan alacaklar ise değerlemenin yapılacağı güne kadar hesap edilecek faiz tutarları ile birlikte dikkate alınır. “Bankalar ve bankerler ile sigorta şirketleri alacaklarını TCMB’nin resmi iskonto haddi veya muamelelerinde uyguladıkları faiz haddi ile değerlendirme günü kıymetine icra ederler.” (VUK Md 281). Mukayyet değerlendirme ölçütü uygulamadan önce bu alacaklar içerisinde şüpheli ve değersiz alacaklar mevcut ise belirlenir ve bunlar muhasebe kayıtlarıyla düşüldükten sonra geriye kalan alacaklar için mukayyet değer ölçüsü uygulanır. Yabancı para ile olan senetsiz alacaklar ise borsa rayici ile değerlendirilir. Borsa rayicinin tekrar etmesinde muvazaa olduğu anlaşılırsa bu rayiç yerine alış bedeli esas alınır. Borsa rayici yoksa değerlemede uygulanacak kur Maliye Bakanlığınca tespit olunur (Yıldız, 2016: 84).

2.3.2. Alacak Senetleri

Alacak senetleri kayıtlı değeri ile değerlemeye tabi tutulur. Vade tarihi henüz dolmamış olan belli bir senede bağlı olan alacaklar değerlendirme tarihinin değerine icra olunabilir. Bu durumda senette faiz oranı belirtilmiş veya açıklanmış ise bu oran, açıklanmamışsa TCMB’nin resmi iskonto veya reeskont sınırları uygulanır.

VUK senede bağlı alacakların reeskonta tabi tutulması konusunda seçimlik bir hak getirmiştir. Ancak senetsiz alacaklarda olduğu gibi 281. Madde uyarınca bankalar, bankerler ve sigorta şirketleri alacak senetlerini reeskonta tabi tutmak zorundadırlar (Öztürk, 2006: 119).

Yabancı para cinsinden senetli alacaklarda senetsiz alacaklar gibi mukayyet değerleri ile değerlendirilir.

2.3.3. Alacak Senetleri Reeskontu (-)

Senetli alacaklar ilke olarak kayıtlı değeri ile birlikte VUK'un 281. Maddesine göre reeskont uygulanması şeklinde tasarruf değerleriyle değerlendirilme işlemlerinin yapılması yasal olarak mümkün bulunmaktadır. Senede bağlı bir alacağın tasarruf değerini hesaplamak için nominal değerden reeskont faiz tutarını çıkarmak ile mümkündür. Reeskont faiz tutarının hesap edilmesi için şu formül kullanılır:

F: reeskont faiz tutarı

A: senedin nominal değeri

a.n.t.

N: reeskont faiz oranı

36000 + (nxt)

t: vade

Formülde belirtilen vade, senedin finansal durum tablosu tarihi itibariyle tahsil edilmesine kadar olan süreyi kapsamaktadır. Dolayısıyla alacak senetleri için finansal durum tablosunun düzenleneceği gün itibariyle mevcut olan vade tarihi üzerinden, T.C. Merkez Bankası'nın ilan ettiği resmi iskonto hadlerinin esas alınması suretiyle reeskont faiz gideri tutarı hesap edilir.

VUK hükümleri gereğince bir senede bağlanmış alacak ve borç tutarlarının reeskont işleminin gerçekleştirilmesi esnasında dikkat edilmesi gereken hususlar aşağıdaki gibidir: (Kurt, 2008: 29-30);

-Alacak senedinin bir iktisadi işletme bünyesinde doğmuş olması,

-Alacağın senede bağlı olması,

-Alacak senedinin vade içermesi,

-Alacak senedinin değerleme günü itibariyle vadesinin gelmemiş olması,

-Alacak senedinin değerleme günü itibariyle işletmenin aktifinde ya da pasifinde yer alması gibi hususlara reeskont işlemi gerçekleştirilirken göz ardı edilmemesi gereken başlıda noktalar dır.

2.3.4. Kazanılmamış Finansal Kiralama Faiz Gelirleri (-)

Finansal kiralamaya konu taraflardan kiralayan şahıs ya da şirketin finansal kiralama sözleşmelerinden doğan alacakları finansal kiralama süresi içerisinde yapılacak kira demelerine ilişkin toplam tutarı üzerinden değerlemeye tabi tutulur. Finansal kiralamaya konu edilen iktisadi bir kıymet ise, bu iktisadi kıymetin finansal durum tablosundaki net aktif değerinden kira demelerine ilişkin bugünkü değerin düşülmesi sonucu elde edilen tutar ile değerlemeye tabi tutulur. İktisadi bir kıymetin finansal durum tablosu net aktif değerinden kira demelerine ilişkin bugünkü değerin düşülmesi sonucunda elde edilen tutarın sıfır veya sıfırdan düşük olması durumunda ise, iktisadi kıymet iz bedeliyle değerlemeye tabi tutulur ve aradaki fark tutarı ise iktisadi kıymetin satışından elde edilen kazançlar gibi işleme tabi tutulur (VUK, md 290).

VUK'un mükerrer 290'ıncı maddesi hükümünün öngördüğü bu değerleme finansal kiralama sözleşmenin başlangıcı tarihi itibariyle yapılmaktadır. Dolayısıyla vergilendirme dönemlerinin sonları (31/12 tarihi) itibariyle yapılacak değerlemede VUK'un mükerrer 290'ıncı maddesinin öngördüğü şekilde değerlenen ve muhasebe kayıtlarına alınan söz konusu alacakların mukayyet değerleriyle dönem sonu finansal durum tablosuna geçirilecektir. VUK'un mükerrer 290'ıncı maddesi, aynı madde kapsamında değerlenen finansal kiralama alacaklarının reeskonta tabi tutulmayacağını hüküm altına almıştır (Yerci, 2008: 38).

Ayrıca, kiralayanın kiralamaya konu iktisadi kıymeti satın almasından kaynaklanan finansman giderleri, sözleşme tarihinden sonra ortaya çıkmış ise doğrudan gider olarak dikkate alınması gereklidir (VUK 319 Seri No'lu Genel Tebliği). Finansal kiralama işlemlerinde kira ödemeleri yabancı para cinsinden

yapılacaksa, bunların sözleşmenin yapıldığı tarihte geçerli olan Merkez bankası döviz alış kuru üzerinden değerlendirilerek aktifleştirilmesi gerekir. Dönem sonunda yapılacak değerlemede ise, kurlarda meydana gelen değişmelerin aktifleştirilen söz konusu alacakların değerlendirilmesinde dikkate alınması ve meydana gelen kur farklarının dönem karının saptanmasında dikkate alınması gerekmektedir (Yerci, 2008: 42).

2.3.5. Verilen Depozito Ve Teminatlar

VUK'da depozitoların hangi değerlendirme ölçütüyle değerlendirme işleminin gerçekleştirileceği açıkça belirtilmemiştir. Depozitoların Türk Lirası para türünden alınması veya verilmesi durumunda ise, dönem kayıtlı defter değeri ile değerlemeye tabi tutulur (Şeker, 2001: 4).

Yabancı paralı depozito bedellerini VUK'nun 280. maddesine göre değerlendirilmesi durumunda ise, finansal durum tablosu gününde Maliye Bakanlığının tespit ettiği kur üzerinden değerlemeye tabi tutulur (Özulucan, 2005: 52). Nakit dışında verilen depozito ve teminatlar ilgili varlığın alt hesaplarında veya nazım hesaplarda takip edilir. Bu tür depozito ve teminatların değerlendirilmesinde ilgili varlığın değerlendirilmesi ile ilgili ilkeler geçerlidir.

2.3.6. Diğer Ticari Alacak Senetleri Ve Bonoları

İşletmenin mevcut faaliyetleri sonucunda meydana gelen ve yukarıdaki alacak senetleri hesap grupları kapsamında bulunmayıp yer verilmeyen tahsilatı gecikmiş durumda olan alacaklar ve herhangi bir senede bağlı olmaksızın diğer çeşitli ticari alacak kalemleri bu hesap grubunda yer alır. Söz konusu ticari alacak için türü ve niteliklerine göre değerlendirme işlemi gerçekleştirilecektir.

2.4. Diğer Alacakların Vergi Usul Kanunu'na Göre Değerlemesi

Daha öncede belirtildiği gibi diğer alacaklarda aşağıdaki hesaplar yer almaktadır;

-Alacaklar

-İştiraklerden Alacaklar

-Bağlı Ortaklıklardan Alacaklar

-Personelden Alacaklar

-Diğer Çeşitli Alacaklar

-Şüpheli Diğer Alacaklar

-Şüpheli Diğer Alacaklar Karşılığı(-)

Vergi Usul Kanunu'nda diğer alacakların değerlemesi konusunda özel bir hüküm yoktur. Diğer alacaklar grubunda dikkat edilmesi gereken bir husus örtülü kazanç dağıtımının olup olmadığıdır. KVK md 11 c bendine göre sermaye şirketlerince transfer fiyatlaması yoluyla dağıtılan örtülü kazançlar kanunen kabul edilmeyen gider niteliğindedir (Örten ve Karapınar, 2007: 85).

Örtülü kazanç dağıtımından söz edebilmek için işlemin ilişkili kişilerle ve emsaline uygun olmadan gerçekleştirilmesi gereklidir. Tamamı veya bir kısmı transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü olarak dağıtılan kazanç tutarı, Gelir ve Kurumlar Vergisi Kanunlarının uygulamasında, yukarıda belirtilen özelliklere uymayan durumun gerçekleştiği hesap döneminin son günü itibariyle dağıtılmış kar payı veya dar mükellefler için ana merkeze aktarılan tutar sayılır. (Örten ve Karapınar, 2007: 86).

2.4.1. Ortaklardan Alacaklar

“Ortaklardan alacaklardan bir ticari işlem sonucunda oluşanlar finansal durum tablosunun ticari alacakları içinde gösterilir ve orada değeri. Ortaklardan alacakların ticari işlemde doğmamış olan kısmı diğer alacaklar içinde gösterilir ve değeri.”(Civan, 2010: 43).

Ortaklardan alacakların değerleme işlemlerinde ticari alacak değerleme ölçütleri kullanılır. VUK 281. Maddesi gereği alacaklar kayıtlı değer ile değerlemeye tabi tutulur. Yabancı para ile olan senetsiz alacaklar ise borsa rayiç değeri ile değerlemeye tabi tutulur. Borsa rayiç değeri mevcut değil ise değerlemede uygulanacak kur Maliye Bakanlığınca tespit olunur. (VUK Md.280)

2.4.2. İştiraklerden Alacaklar

İşletmenin asıl faaliyet konusu dışında kalan işlemleri dolayısıyla (ödünç verme ve benzer nedenlerle ortaya çıkan) iştiraklerinden olan alacak tutarlarını kapsar (Sağlam, 2007: 135). İştiraklerden alacakların değerlemesi ortaklardan alacaklar ile aynıdır (Civan, 2010: 44).

2.4.3. Bağlı Ortaklıklardan Alacaklar

“İşletmenin esas faaliyet konusu dışındaki işlemleri dolayısıyla (ödünç verme ve benzer nedenlerle ortaya çıkan) bağlı ortaklıklardan ve iktisadi işletmelerden olan alacaklarını kapsar. Bağlı ortaklıklardan alacakların değerlemesi ortaklardan alacaklar ile aynıdır.” (Sağlam, 2007: 136).

2.4.4. Personelden Alacaklar

İşletme bordrosunda kayıtlı personel ve işçinin, işletmeye karşı olan çeşitli borç tutarlarını kapsar. Ücret iptali, işletmeden kredi alma gibi olayları içerir (Sağlam, 2007: 137). Personelden alacakların değerlemesi ortaklardan alacaklar ile aynıdır.

2.4.5. Diğer Çeşitli Alacaklar

Yukarıda bahsi geçen ve detaylı açıklamaların bulunduğu alacaklardan herhangi bir alacak grubuna dahil olmayan alacakları kapsar. Diğer çeşitli alacakların değerlemesi de ortaklardan alacaklar ile aynıdır.

2.4.6. Şüpheli Diğer Alacaklar ve Karşılıklar

VUK' un 323 maddesinde, ticari ve zirai kazancın elde edilmesi ve idame ettirilmesi ile ilgili olması koşuluyla, dava veya icra aşamasında olan alacakların tamamı ve gerçekleştirilen protestoya veya yazı ile bir defadan fazla istenilmesi rağmen borçlu kişi veya kurum tarafından ödenmemiş olan dava ve icra takibi süreciyle uğraşılmayacak kadar küçük miktarda alacaklar şüpheli alacak açıklanmaktadır.

VUK' un 323. maddesinde açıkça belirtilen “ ticari ve zirai kazancın elde edilmesi ve idame ettirilmesi ile ilgili olması koşuluyla” ifadesi, ticari ve zirai kazancın oluşmasında faydası olmayan alacak tutarları için şüpheli alacak karşılığı ayrılamayacağını ve gider olarak dikkate alınamayacağını açıklar (Kızıl, 2006: 297).

VUK hükümlerine göre diğer alacaklar için hesaplanan şüpheli alacak karşılığı gideri, gider yazılan değersiz alacak ve vazgeçilen diğer alacak tutarı vergi matrahının tespitinde gider olarak yazılamaz. Bunlar vergi matrahı açısından kanunen kabul edilmeyen gider niteliği taşır (Çabuk, 2009: 64).

2.5. Stokların Vergi Usul Kanunu'na Göre Değerlemesi

Daha öncede belirtildiği gibi stoklarda aşağıdaki hesaplar yer almaktadır;

- İlk Madde ve Malzeme
- Yarı Mamuller-Üretim
- Mamuller
- Ticari Mallar
- Diğer Stoklar
- Stok Değer Düşüklüğü Karşılığı (-)

-Verilen Sipariş Avansları

Vergi Usul Kanunu dönem sonunda stok maliyet değerlerinin bulunması hususunda aynı cins ve kalitede satın alınan malların değerlemesinde hangi fiyatın uygulanacağı konusunda bir hüküm koymamıştır (Ataman 2010: 124). Stokların hangi fiyatla değerlendirileceğine ilişkin ortaya çıkmış bir takım değerlendirme yöntemleri mevcuttur. Bunlar; gerçek maliyet yöntemi, ilk giren ilk çıkar yöntemi, ortalama maliyet yöntemi ve perakende satış yöntemi gibi yöntemlerdir.

i. Gerçek Maliyet Yöntemi: Bu yöntemde mallar elde edildikleri maliyet üzerinden değerlendirilmektedirler. Satılan malın hangi partiden olduğu ve hangi miktarda satışının yapıldığının bilinmesi gereklidir. Yani satılan mallar kendi maliyet fiyatlarıyla değerlendirilir. Yüksek fiyatlı, az sayıda ve özellikleri ile diğerlerinden ayrılabilen mallar, taşıtlar, ev, sanat eserleri vb. açısından uygulanabilir bir yöntemdir.

ii. Ortalama Maliyet Yöntemi: Ortalama maliyet yöntemi üç farklı biçimde uygulanabilmektedir. Basit Ortalama metodunda belli bir dönem boyunca oluşan giriş fiyatlarının toplamının giriş sayısına bölünmesi neticesinde bulunan fiyat çıkışta değerlemeye esas fiyat olmaktadır.

Tartılı Ortalama yöntemi, temel olarak belli bir dönem içerisinde oluşmuş alımların toplam maliyet tutarlarının toplam miktara bölünmesi sonucu elde edilen ortalama fiyat üzerinden hesaplanır. Hareketli Ortalama yönteminde ise stok'a her yeni mal girişinden sonra elde bulunan mallarla sonrada alınan malların maliyetlerinin toplanıp son giriş sonrasında oluşan toplam miktara bölünmesi sonucu elde edilen fiyat değerlemeye esas birim fiyat olmaktadır. Ağırlıklı ortalama metodunda yıl içinde tek birim maliyet hesaplanırken tartılı ortalama metodunda farklı fiyattan her mal girişinden sonra yeni bir ortalama maliyet belirlenmekte ve çıkışlar bu fiyat üzerinden hesaplanmaktadır.

iii. İlk Giren İlk Çıkar Yöntemi: Yöntemde malların stok'a zaman olarak giriş sırası esas alınmakta olup, stoktan bu sıraya göre çıktıkları varsayılmaktadır.

iv. Perakende Satış Yöntemi: Belli bir oranın satış fiyatıyla mevcut stoklara uygulanması sonucu stokların maliyeti bulunur. VUK'a göre satın alınan veya imal edilen mallar maliyet bedeli ile değerlemeye tabi tutulur. (Md. 274 ile 277). Değeri düşen mallar, artık ve yan ürünler emsal bedeli ile değerlemeye tabi tutulur. (Md.278) VUK' a göre stok kalemlerinin değerlemesi;

-Satın alınan malların değerlemesi,

-İmal edilen malların değerlemesi,

-Tarımsal ürünlerin ve hayvanların değerlemesi,

-Değeri düşen malların değerlemesi, olmak üzere ayrı ayrı ele almıştır.

Satın alınan, imal edilen ve değeri düşen malların değerlemesine ilişkin açıklamalar ilgili hesap kalemlerinin altında açıklanmış olup, tarımsal ürünler ve hayvanların değerlemesi aşağıda belirtildiği gibi yapılmaktadır.

Tarımsal faaliyet sonucu elde edilen ürünlere tarımsal ürün adı verilir ve bu ürünler maliyet bedeli ile değerlendirilir. Ancak burada belirtilen maliyet bedelinin esaslarını Maliye Bakanlığı, tarımsal ürünlerin özelliklerini dikkate alarak belirler. Tarım işletmelerindeki hayvanlar da maliyet bedeliyle değerlendirilir. Eğer maliyet bedelinin saptanması mümkün değilse emsal bedeli esas alınır (Ataman 2010: 125). Buradaki emsal bedeli zirai kazanç komisyonlarınınca işletmenin bulunduğu mahale göre tespit edilmiş olan ortalama maliyet bedelidir (Kızıl, 2006: 356).

2.5.1. İlk Madde Malzeme

İmalat süreci ve diğer işletme faaliyetlerinde yararlanılmak üzere işletmede hazır halde mevcut olan hammadde, yardımcı madde, ambalaj malzemesi ve benzeri diğer malzemelerin takip edildiği hesap grubudur.

Dönem sonunda stok kalemleri fiili olarak sayılarak envanter çıkartılır. Envanterdeki veriler doğrultusunda fiili stok miktarı ile kayıtlarda geçen stok miktarı içim karşılaştırma yapılır. Fire veya zayıt olarak kabul edilebilecek seviyedeki

miktarın üzerindeki noksanlıklar 197 no.lu hesaba, fazlalıklar 397 no.lu hesaba alınır. Stokların fiili maliyet yöntemine göre değerlemesi esastır. Ancak, stokta bulunan malın niteliğine göre işletmeler en uygun stok tespit yöntemiyle (LİFO, FİFO, Ortalama gibi) değerlendirme yapabilirler (Pehlivan, 2017: 4).

Dönem sonu itibariyle ilk madde ve malzeme stokunun değerlemesi yapılırken öncelikle fiili mal mevcudu ile ilk madde ve malzeme stok hesabının denkliği araştırılır. İlk madde ve malzemenin işletmeye girişi, üretime gönderilişi, kullanılan ve kalan miktarların parasal olarak ifade edilmesi işlemleri için de stok değerlendirme yöntemlerinin kullanılması mümkündür. Dönem sonu itibariyle “150 İlk Madde ve Malzeme Hesabı”nın kalanı kullanılan stok değerlendirme yöntemine göre bulunacaktır (Özbirecikli, 2012: 70).

İlk madde ve malzemenin değerlendirme ölçüsü maliyet bedelidir. Bu bedeli, alış bedeli, nakliye, yükleme-boşaltma, hamaliye, nakliye sigortası, ithalatta gümrük vergi ve fonları, alış komisyonu ve alış tarihine kadar oluşan vade farkları ve kur farklarından oluşur (Örten ve Karapınar, 2007: 99).

2.5.2. Yarı Mamuller-Üretim

Hali hazırda tam olarak mamul yada ürün haline getirilmemiş ancak direkt ilk madde ve malzeme ile direkt işçilik ve genel üretim giderlerinden belirli oranlarda pay verilmiş imalat sürecindeki mamullerin takip edildiği hesap grubudur. Yarı mamul kalemleri de ilk madde ve malzemeler gibi da ölçülerek envanter işlemleri yapılır ve maliyet tutarı üzerinden değerlemeye tabi tutulur.

İşletmelerin imal ettikleri malları (mamul veya yarı mamullerin) ne şekilde değerlemeye tabi tutacakları VUK’un 275. Maddesi ile hükme bağlanmış ve imalatı gerçekleştirilen malların maliyet bedelinin belirlenmesinde dikkat edilmesi gereken maliyet öğeleri aşağıdaki gibi açıklanmıştır:

-Mamulün imalat sürecinin tamamlanmasında sarf edilen hammadde ve malzemelerin bedeli,

-Mamule isabet eden işçilik payı,

-Genel imalat giderlerinden mamule düşen pay,

-Genel idare giderlerinden mamule düşen pay (bu hissenin mamulün maliyetine katılması tercihendir),

-Ambalajı ile birlikte piyasaya arzı gerekli olan mamullerde ambalaj malzemesi bedeli.

İşletmeler yukarıdaki gider türlerini maliyete ilave etmek koşuluyla çeşitli maliyet yöntemlerini kullanarak maliyet sistemlerini oluştururlar. Çünkü VUK'da bu konuda belirleyici bir hüküm bulunmamaktadır (Özulucan, 2010: 76).

2.5.3. Mamuller

İmalat çalışmaları sonucunda meydana getirilen ve satılmaya hazır hale getirilmiş olan mamullerin yada ürünlerin takip edildiği hesap grubudur. Mamuller ilk madde ve malzeme giderlerinde olduğu gibi envanter işlemlerinde dikkate alınır tabi tutulur ve maliyet bedeli üzerinden değerlendirme işlemi gerçekleştirilir (Karacan, 2009: 85).

2.5.4. Ticari Mallar

Nevi itibariyle bir değişikliğe uğratılmadan satışını gerçekleştirmen hedefi ile işletmeye alınan emtialar ve benzeri kalemler bu hesap grubunda takip edilir. Ticari mallar filli olarak saymak, tartmak ve ölçmek suretiyle envanter işlemleri gerçekleştirilir. Ticari mallara ilişkin kalemler maliyet bedeli ile değerlemeye tabi tutulur. VUK Md.274'e göre, emtia, maliyet bedeliyle değerlemeye tabi tutulur.

VUK'un 274. Maddesi uyarınca satın alınan veya üretilen emtia maliyet bedeli ile değerlemeye tabi tutulur. VUK'un maliyet bedeline ilişkin 262. Maddesi uyarınca maliyet bedelini oluşturan unsurlar şöyledir (Özulucan, 2010: 15); VUK'a göre satın alınan malların maliyetine yüklenen unsurlar yurt içinden ve yurt dışından alınmasına bağlı olarak şöyle sayılmaktadır (Koç, 2017: 3):

Yurtiçinden Alınan Emtia

-Emtianın satın alma bedeli,

-Malın işyerine getirilmesine kadar ödenen sigorta giderleri,

-Malın iş yerine getirilmesine kadar ödenen nakliye, yükleme, boşaltma ve hamaliye giderleri,

-Alış komisyonları,

-Emtia ile ilgili finansman giderleri,

-İşletmeye ulaşıncaya kadara oluşan depolama giderleri,

-Vade Farkları.

Yurtdışından Alınan Emtia

-Taşıma giderleri,

-Gümrük vergileri,

-Damga vergisi ve harçlar,

-Gümrük komisyonu, ekspertiz giderleri ve malın çekilmesi için yapılan diğer giderleri,

-İthal edilen mallar için temin edilen kredilere ati komisyonlar, faizler ve finansman sağlanması için katlanılan giderleri,

Yukarıda sayılanlar haricinde Ticari mal değerlemesinde, konsinye mallar, kredi faizleri, kur farkları, vade farkları, prim ve ıskontolar, ticari mal alış ve satış iadeleri ve ıskontoların durumu özellik arz etmektedir.

Konsinye Mallar: Alıcı işletmeler bünyesinde emanet olarak bulunan malları ifade etmektedir. Konsinyasyon usulünü bir satış metodu olarak uygulayan işletmeler

alıcılar bünyesinde konsinye olarak duran mallara ilişkin envanter miktarlarını kayıtlardan çıkartacaklar ve değerlendirme işlemine tabi tutarak finansal durum tablosunun aktif bölümünde kayıt altına alacaklardır. İşletmelerin kendi içinde başkaca işletmelere ait konsinye mal bulundurmaları durumunda ise bu malları için değerlendirme işlemi yapmayacak ve stok kalemleri içerisinde de dahil etmeyeceklerdir.

Kur farkları: “İthal edilen mallar işletmeye girdikten sonra ortaya çıkan kur farklarının nasıl işleme tabi tutulacağı işletmelerin tercihine bırakılmıştır. Stoklar henüz kullanılmamışsa istenirse maliyete aktarılabilirdiği gibi doğrudan sonuç hesaplarına da aktarılabilir. Stokların kullanılması halinde ise oluşan kur farkları sonuç hesaplarına aktarılır.” (Eyimaya, 2003: 60).

Vade farkları: Doğrudan malın bedeli oldukları için vade farkları maliyete eklenirler. Fatura tutarının vadesinde ödenmemesinden dolayı sonradan fatura edilen vade farkları ise maliyete eklenmeden dönem gideri olarak sonuç hesaplarına aktarılır.

Alış iskontoları: Alış iskontosu, satıcı tarafından satılan mal bedeli üzerinden gerçekleştirilen indirim olarak tanımlanmaktadır. Alış iskontosu malın alınması esnasında yapılabildiği gibi belli dönemler itibarıyla yapılabilir. Malın alınması esnasında yapılan alış iskontosu alınan malın bedeli üzerinden düşülür ve faturada ayrıca gösterilir.

Malların alış ile ilgili olarak satıcı firmalar tarafından uygulanan iskontolar iki şekilde ortaya çıkabilmektedir. Birincisi, malın alımı esnasında alış fiyatından indirim tutarını düşmek ve faturada açıkça gösterilmek şeklinde yapılan iskontolar. İkincisi ise, satın alınan mal için fatura düzenlendikten ve malın satın alan kişi tarafından stoklarına dahil etmesinden sonra prim, iskonto ve benzeri isimlerle yapılan indirim tutarlarıdır.

Kredi faizleri: VUK 238 Seri numaralı Vergi Usul Kanunu Genel Tebliğine göre, işletmenin finansman temini amacıyla kullanmış oldukları kredi tutarları için ödemiş oldukları faiz ve komisyon giderlerinden dönem sonunda stok kalemlerine

pay vermeleri veya gider yüklemeleri mecburi değildir. Gider kaydetmeleri ya da maliyete pay vermeleri işletmelerin tercihine bırakılmıştır.

Vergi idaresinin konu ile ilgili yorum ve uygulamasına göre (Özbalcı, 2012: 645):

-İskonto; bir hesap dönemi içinde peyderpey yapılan mübayaalarda, satıcının peşin satışı temin ve teşvik etmek amacı ile veya başka sebeplerle satış bedeli üzerinden yaptığı indirimi ifade eder. Bu nedenle, bu emtiadan ertesi yıla devredenlerin değerlemesinde, yapılan ıskonto dikkate alınır.

-Prim; satıcı firmalarca, alıcılara umumiyetle, bir yıl içinde aldıkları toplam mal kıtmetleri üzerinden, yıl sonlarında kendi mallarına fazla sürüm sağlamanın mükafatı olarak verilir. Maliyete etkisi yoktur. Dolayısıyla değerlemede dikkate alınmaz.

Satın alınan mallarla ilgili olarak, alımı özendirmek amacıyla ıskonto yapabilmektedir. İskontoyu üçe ayırmak mümkündür (Örten ve Karapınar, 2007: 92);

-Katalog İskontosu; mal alımı sırasında yapılan ıskontodur. İndirimden sonraki net değer alındığından, bu ıskonto, faturada yer alsa bile kayıtlara alınmaz.

-Kasa İskontosu; vadeli alınan malların vadesinden önce ödenmesinden doğan ıskontodur. Bu ıskontonun, alınan malın maliyeti ile ilişkilendirilmesi gerekmektedir.

-Miktar İskontosu; belirli satış miktarını aşan işletmelere yapılan ıskontodur. Bu ıskontolar, aslında alıcılara verilen primi ifade eder ve bu nedenle doğrudan gelir yazılabilir.

2.5.5. Diğer Stoklar

İlk madde ve malzeme, yarı mamul, mamul ve ticari mal dışında kalan ve işletmenin faaliyetleri çerçevesinde dışında gerçekleştirmiş olduğu satışlarına konu

edilen kıymetler finansal durum tablosuna aktarılırken diğer stoklar hesap grubu altında takip edilmektedir. Bu hesap grubu altında dikkate alınacak stok kalemleri, işletmenin mevcut ticari faaliyeti çerçevesi kapsamında bulunmayan malları kapsamaktadır. Bu kapsam içerisinde sayılan mallar içinde maliyet bedeli üzerinden değerlemeye işlemi gerçekleştirilir. Söz konusu bu kıymetler içerisinde değerlendirilen işlemleri açısından özellik arz eden stok kalemleri ise aşağıda belirtilmiştir.

-İmalat Artıkları: İmalat işletmelerinde üretim faaliyeti ve aşamalarının sonucunda meydana gelen ve üretim faaliyetinde kullanılabilme özelliğini yitirmiş olan değerlerdir. Bunlar, hurdalar, üstüpler, deşeler ve benzerleridir.

-Defolu Ürünler: Üretim süreci sonunda kalite kontrol birimi tarafından ayıklanan ve ayrıştırılan mallar defolu ürün olarak nitelendirilirler. Söz konusu bu ürünler de kendi içlerinde kalite bakımından ayrı gruplarda değerlendirilmektedir. Bu mamul ya da mallar için ürün konumunda satılabilecek durumda (az defolu) olan kısımlar için üretim maliyetleri içerisinde pay verilebilir.

-Kıymeti Düşen Mallar: Ekonomik ve teknik zorunluklar gereği değerlerinde önemli ölçüde düşme meydana gelen mallar ayrıştırılarak diğer stoklar hesap grubu içerisine alınır. Bu kıymetlere ilişkin değerlendirme işlemleri ise emsal bedel üzerinden gerçekleştirilecektir. Emsal bedeli uygulaması VUK'un 267. Maddesinde belirtilen diziliş ve sıra dahili içerisinde gerçekleştirilmelidir.

Emtia grubunda değer düşüklüğü;

-Doğal afetler,

-Ticari icaplardan (modasın geçmesi vb.),

-Teknik icaplardan (teknolojik eskime vb.) kaynaklanabilir.

-Satışına Karar Verilen Sabit Kıymetler: İşletmenin aktifine kayıtlı sabit kıymetler içerisinde bir kısmının çeşitli nedenler doğrultusunda kullanımının bırakılarak satışa sunulması durumunda sabit kıymet niteliğini yitirerek ticari mal

niteliğini kazanacaktı. Söz konusu bu sabit kıymetlerden dönem içinde satışı gerçekleşmeyip stokta kalan kısımlar kayıtlı değer ile değerlemeye tabi tutulacaktır.

2.5.6. Stok Değer Düşüklüğü Karşılığı (-)

Stokların satış bedellerinde veya çeşitli nedenlere bağlı olarak fiziki yapılarında oluşacak olumsuz değişime bağlı olarak değer düşüklüğüne uğramaları söz konusu olabilir. Ancak gerek emtia değerlemesine ilişkin VUK'un 274. Maddesinde gerekse kıymeti düşen emtia ile ilgili olan VUK'un 278. Maddesinde değer düşüklüğü karşılığı ayrılması yönünde herhangi bir düzenleme bulunmamaktadır (Öztürk, 2006: 210).

Ancak kanundaki düzenleme stokların maliyet bedelleri arasında oluşan değer kaybının gider yazılmasına imkan vermektedir. "VUK'nun 278'nci maddesi değeri düşen malları, yangın, deprem, su basması gibi afetler yüzünden ve yahut bozulmak, çürümek, kırılmak, çatlamak, paslanmak gibi haller neticesinde iktisadi kıymetlerinde önemli bir azalış meydana gelen emtia ile maliyetlerinin hesaplanması mutad olmayan hurdalar ve döküntüler, üstüğü, deşe ve ıskartalar olarak belirlemiştir. Bu emtianın emsal bedeli ile değerlendirileceği yasal düzenleme ile açıklanmıştır." (Etkesen, 2017).

2.5.7. Verilen Sipariş Avansları

"Verilen sipariş avansları, yurt içinden ya da yurt dışından satın alınmak üzere siparişe edilen stoklarla ilgili olarak yapılan avans ödemelerini kapsar." (Karacan, 2009: 259).

2.6. Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım Maliyetlerinin Vergi Usul Kanunu'na Göre Değerlemesi

Yıllara yaygın inşaat ve onarım maliyetlerinde önceki kısımlarda da belirtildiği üzere aşağıdaki hesaplar yer almaktadır;

-Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım Maliyetleri(170-178)

-Taşeronlara Verilen Avanslar(179)

2.6.1. Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım Maliyetleri

Gelir Vergisi Kanununda inşaat ve onarma işleri 42, 43 ve 44'üncü maddelerde hüküm altına alınmıştır. Söz konusu madde aynen aşağıdaki gibidir. GVK'nun 42. Maddesinde birden fazla takvim yılına sirayet eden yıllara sair inşaat ve onarım işleri hususunda *“Birden fazla takvim yılına sirayet eden inşaat (dekopaj işleri de inşaat işi sayılır) ve onarma işlerinde kar veya zarar için bittiği yıl kati olarak tespit edilir ve tamamı o yılın geliri sayılarak mezkur yıl beyannamesinde gösterilir. Mükellefler bu madde kapsamına giren hallerde her inşaat ve onarım işinin hasılat ve giderlerinin ayrı bir defterde veya tutmakta oldukları defterlerin ayrı sayfalarında göstermeye ve düzenleyecekleri beyannameleri işlerin ikmal edildiği takvim yılını takip eden yılın Mart ayı sonuna kadar vermeye mecburdurlar”* denilmektedir.

Gelir Vergisi Kanunu'na göre, bir inşaat ya da taahhüt işinin başlangıç ve bitiş sürelerinin bir takvim yılından daha fazla süreli olması durumunda o işin yıllara yaygın olarak yapılan bir iş olduğu kabul edilir. Bir işin Gelir Vergisi Kanunu'nun 42. Maddesi kapsamına girmesi için; faaliyet konusunun inşaat ve onarım işi olması, inşaat ve onarım işinin birden fazla yıla sirayet etmesi ve inşaat ve onarım işinin başkalarının hesabına ve taahhüde bağlı olarak gerçekleştirilmesi gerekmektedir (Öztürk, 2006: 247). Yıllara yaygın inşaat ve onarım işi yapan kişi ve kurumlar inşaat veya taahhüt devam ettiği sürece, işlerin yapıldığı ve devam ettiği dönemlerde yıllık kazançla ilişkin olarak kar veya zarar beyanında bulunmayıp ilgili hesap döneminde hasılat olarak dikkate almazlar. Söz konusu mükellefin yıllara yaygın bir iş yapıyor olması ve kar ya da zarar beyanını işin bitiminden önce beyan etmemesi durumu mükellefin vergisel yükümlülüğü olmayacağı veya beyannamelerini vermeyeceği anlamına gelmemektedir. Mükellefiyetin gerekli kıldığı tüm yükümlülükler ve verilmesi zorunlu beyannamelerin tamamı ait oldukları dönemlerde yine verilecektir.

Vergi mevzuatımızda yıllara yaygın inşaat ve taahhüt işlerinin kar veya zararının belirlenmesinde tamamlanma yöntemi benimsenmiştir (Örten ve Karapınar, 2007: 123). Tamamlanma yönteminin temel özelliği, kar veya zarar tutarının belirlenmesinde, gerçekleştirilen inşaat veya taahhüt işinin tamamının bitirilmesine kadar beklenilmesi, taraflarca yapılan sözleşmeden elde edilecek gelir veya hasılatların işin bitirilmesi sürecine kadar bir borç, sözleşmeden doğan maliyet ve yükümlülüklerin ise işin tamamlanmasına kadar bir varlık olarak finansal durum tablosu hesaplarında yer alması ve dolayısıyla Gelir Tablosu'daki ilgili gelir ve maliyet hesaplarına ise herhangi bir tutarın kayıt altına alınmamasıdır.

“Bir işin yıllara yaygın olup olmayacağı için sözleşme aşamasında belirlenir. Diğer bir ifade ile yapılan sözleşmede işin teslim zamanı da belirtildiğinden, işin yıllara yaygın olup olmadığı kolayca tespit edilir. Gelir Vergisi Kanunu'nun 42. Maddesi gereği yıllara yaygın inşaat işinin vergilendirilebilmesi için aşağıda sıralanmış olan unsurların var olması gerekmektedir.” Bunlar (Acar, 2013: 25):

- Yapılan iş inşaat ya da onarım işi olmalıdır,
- İnşaat veya onarma işi taahhüde bağlı olarak yapılmalıdır,
- İnşaat veya onarım işi birden fazla takvim yılı sürmelidir.

Diğer taraftan yıllara yaygın inşaat işinin uzun sürmesinden dolayı devletin vergiyi tahsil etmesi ve nihayetinde de gerçek manada bir kayıp ve zarara uğraması durumu söz konusu olabilir. Bu durum verginin mali amacına uygun olmadığı gibi, aynı zamanda da verginin genellik ilkesine aykırıdır. Devlet, vergilendirmedeki adaleti sağlamak maksadıyla işi yapan müteahhide yapılacak ödemelerde vergi kesintisi uygulaması zorunluluğunu getirmiştir. Bu durumda da işi yapanlara ödenecek olan hakediş bedelleri üzerinden vergi kesintisi yapılması ise yürürlükteki yasa ve kanun hükümlerine göre bir zorunluluk haline gelmiştir.

Gelir Vergisi Kanunu'nun 43. Maddesinde ise müşterek genel giderler ve amortismanların dağıtılma esasları belirlenmiştir. Buna göre;

-Bir takvim yılı içinde birden fazla inşaat ve taahhüt işinin beraber yürütülmesi durumunda, her yıla ait olan müşterek genel gider tutarları bu işlere ait harcamaların enflasyon düzeltmesine göre belirlenmiş tutarlarının birbirine olan oranı çerçevesinde;

-Bir takvim yılı içerisinde bir veya birden fazla inşaat ve taahhüt işinin bu madde kapsamına girmeyen iş ve işlerle beraber yürütülmesi durumunda, her yıla ait müşterek genel gider tutarları, bu işlere ait olan harcama tutarları ile diğer işlere ait satış ve hasılat tutarlarının birbirine olan oranı çerçevesinde;

-Birden fazla inşaat ve taahhüt işlerinde veya bu işlerle beraber işlerde müştereken kullanılan tesisat, cihaz, makine ve ulaştırma araçlarının amortisman payları, her işte kullandıkları gün sayısı nispetince dağıtılacaktır.

Ancak madde hükmüne göre amortismanları dağıtımına tabi tutulacak makine, tesisat ve ulaştırma araçlarının kullanılmadığı günlere isabet eden amortismanların ne şekilde dikkate alınacağına dair bir düzenleme yoktur. Bu konuda iki ayrı görüş olup, birinci görüş, kullanılmadığı günler hiç göz önüne alınmadığından ilgili inşaat veya onarım işinde kullanılan günlerin aracın bütün işlerde toplam kullanım gününe oranlanmasına göre dağıtım yapılmasıdır.

Uygulamada ağırlık kazanmış diğer bir görüş de, kullanılmayan günlere isabet eden amortismanların ortak genel gider olarak kabul edilip müşterek genel gider olarak dağıtımına tabi tutulmasıdır (Devamoğlu, 2010: 61).

2.6.2. Taşeronlara Verilen Avanslar

“Taşeronlara verilen avanslar hesabı, yıllara yaygın inşaat ve onarım faaliyetinde bulunan işletme tarafından taahhüt konusu inşaat ve onarım işinin bir kısmının ya da tamamının taşeronlara ödenen avansların proje bazında izlenmesi için kullanılır.” (Sağlam, 2007: 176).

Taşeronlara dönem içerisinde ödenen avansların dönem sonu işlemleri esnasında mutabakatların yapılması, varsa farklılıkların düzeltilmesi, ödemelerin

döviz cinsinden yapılması durumunda ise değerlendirme kuruna göre gerekli düzeltmelerin yapılması gerekir. Bununla beraber avansların taşeron firmanın taahhütlerini yerine getirmesi sonucu ortaya çıkan hak edişlerden mahsup edilmesi gerekir.

2.7. Gelecek Aylara Ait Giderler ve Gelir Tahakkuklarının Vergi Usul Kanunu'na Göre Değerlemesi

İşlemin gerçekleştiği ayda meydana gelen, ancak gelecek aylara ait olan faaliyet giderleri ile faaliyet dönemine ilişkin olup da kesin borç kaydı hesap dönemi bitiminden sonra gerçekleşecek olan gelir kalemlerinden oluşur. Tek düzen hesap planında ticari alacaklar bölümünde aşağıdaki defter hesapları yer alır (Sağlam, 2007: 177). Bu hesap grubu içerisinde aşağıda belirtilen hesaplar yer alır:

- Gelecek Aylara ait Giderler ve Gelir Tahakkukları
- Gelecek Aylara Ait Giderler
- Gelir Tahakkukları

2.7.1. Gelecek Aylara Ait Giderler

Bu grup, içinde bulunan hesap döneminde meydana gelen, ancak gelecek hesap dönemlerine ait olan gider ve masraf kalemleri ile mevcut faaliyet dönemine ilişkin olup da kesin borç kaydı hesap dönemi bitiminde sonra gerçekleşecek olan gelir kalemlerinden oluşur. Gelecek bir hesap dönemi için peşin ödenen gider ve masraflar ile güncel hesap dönemine ilişkin olup da henüz tahsilatı gerçekleşmemiş olan hasılat, kayıtlı değerleri ile aktif hesaplarına alınır ve bu doğrultuda da değerlemeye tabi tutulur.

Peşin ödendiği halde, giderleştirilmesi gelecek hesap dönemlerini ilgilendiren giderler işleme tabi tutulur (Tan, 2008: 95). Bu tür giderler önceden fatura veya benzeri bir belgeye bağlanmış olmalıdır. Peşin olarak ödenmiş, miktarı ve tutarı kesin olarak belirlenmiş ancak gelecek hesap dönemiyle de ilişkisi bulunana;

-Kira ve sigorta prim giderleri,

-Basın-yayın giderleri,

-Bakım-onarım giderleri,

-Faiz ve komisyon giderleri, bu giderlere örnek gösterilebilir.

Peşin ödene giderler konusunda dikkat edilmesi gereken önemli konulardan biri avans-gider ayırımıdır. Bir dönemin gider olarak nitelendirilebilmesi için belgeye dayalı olması, ödeme karşılığında alınacak hizmetin veya mal teslim sürecinin başlamış olması bunun yanında ödemenin duruma göre kesinti yoluyla vergi alınarak yapılması gereklidir. Aksi halde bahsedilen ödemelerin avans olarak kaydedilmeleri söz konusu olacaktır (Aydın, 2002: 159).

2.7.2. Gelir Tahakkukları

Gelir tahakkukları da VUK'un 283 maddesi hükmü gereğince mukayyet değer ile değerlendirilir. Gelecek hesap döneminde tahsil edilecek cari dönem gelirleri, nakden veya mahsuben tahsilatı gelecek hesap dönemi içinde gerçekleşecek olmasıyla birlikte bir kısmının veya tamamının güncel hesap dönemine ait olan gelirlerdir. Henüz tahsil edilmediği halde cari dönemde gelir olarak dikkate alınacak hasılatın başlıcaları şunlardır (Çağatay, 2007: 149).

-Kira Gelirleri

-Alacak Faizleri

-Mevduat Faizleri

-VUK'un 279. Maddesi uyarınca değerlendirilecek menkul kıymetlerin gelirleri.

Dönemsellik ilkesi gereği her gelir unsuru ait olduğu cari hesap döneminin kazancının tespit edilmesinde gelir/hasılat olarak dikkate alınması gerekmektedir. Gelecek hesap döneminde tahsilatı gerçekleşecek hasılatların bir kısmı, kısmen içinde bulunan kısmen de sonraki hesap dönemini ilgilendiren gelirlerdir. Bu

nedenle, bu şekilde meydana gelen gelirler için dönem sonunda kıst yapılarak cari dönem kazancının tespitinde dikkate alınması gerekmektedir (Öztürk, 2006: 369). Vergi mevzuatları açısı ile bakıldığı zamanda gelecek dönemde tahsilatı gerçekleşecek olan kısmi cari dönem hasılatların bu işleme tabi tutulması mümkün bulunmamaktadır. Bu sebeple, bu işlem gerçekleştirilirken Vergi Usul Kanunu'nun değerlendirme hükümlerinin dikkate alınması gerekmektedir (Öztürk, 2006: 369).



ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

DÖNEN VARLIKLARIN TÜRKİYE FİNANSAL RAPORLAMA STANDARTLARI AÇISINDAN DEĞERLEMESİ VE DEĞERLEME SONUCUNUN İŞLETMENİN FİNANSAL YAPISINA MUHTEMEL ETKİLERİ İLE VERGİ USUL KANUNU İLE KARŞILAŞTIRILMASI

Bu bölümde dönen varlıkların Türkiye finansal raporlama standartları açısından değerlemesi ve değerlendirme sonucunun işletmenin finansal yapısına muhtemel etkileri üzerinde durulacaktır.

3.1. Hazır Değerlerin TFRS ve TMS'e Göre Değerlemesi ve VUK İle Değerleme Açısından Karşılaştırılması

Bu bölümde hazır değerlerin TFRS VE TMS'e göre değerlendirilmesi ve VUK ile TFRS'e göre değerlendirme açısından karşılaştırılması ele alınacaktır.

3.1.1. Hazır Değerlerin TFRS ve TMS'e Göre Değerlemesi

Nakit ve nakit benzeri varlıklar (para, banka mevduatı, alınan çekler, verilen çekler) TMS:32 Finansal Araçlar: Sunum standardında finansal araç olarak dikkate alınmaktadır. Finansal araçlara ilişkin değerlendirme işlemlerine ilişkin hususlar ise TMS 39: Finansal Araçlar: Muhasebeleştirme ve Ölçme standardında açıklanmaktadır. Nakit ve nakit benzerleri varlıklar gerek muhasebe kayıtlarına ilk alınışında, gerekse takip eden dönemlerde gerçeğe uygun değerleriyle değerlemeye tabi tutulur. Gerçeğe uygun değere ilişkin belirlenmelerin yapılmasında Türk Lirası mevcuduna ilişkin değerlendirme itibari değer temel olarak dikkate alınmaktadır.

Alınan çeklere ilişkin olarak finansal durum tablosu içerisinde hangi hesap grubu altında yer verileceği söz konusu çekin niteliğine göre değişkenlik göstermektedir. Vade süresi dolmuş olmasına rağmen, bir takım nedenlerle henüz tahsilatı gerçekleşmemiş olan çekler 101- Alınan Çekler hesabında izlenir. Eğer çek

vadeli bir çek ise, bu çekin 121- Alacak Senetleri Hesabı'na alınması ve reeskonta tabi tutulması gerekmektedir (Uluslan, 2009: 150).

Finansal bir varlık aracı olarak vadeli ve vadesiz banka mevduatları ise TMS 39'a göre muhasebe kayıtlarına ilk alınması esnasında gerçeğe uygun değeri ile değerlendirme yapılır. Vadeli ve vadesiz banka mevduatları ilk muhasebeleştirme sonrası değerlendirme işlemlerinde ise TMS 39'a göre etkin faiz yöntemi aracılığıyla hesaplanan itfa edilmiş maliyeti ile değerlendirme işlemi gerçekleştirilir.

Verilen çekler vade içeriyor ise raporlama tarihinde Borç Senetleri Hesabına aktarılmalıdır. TMS/UMS 39 uygulamalarına göre, vade içeren çekler finansal borç (yükümlülük) olarak raporlanması gerekmektedir ve itfa edilmiş maliyet değeri ile değerlendirilmelidir. TMS/UMS'e göre alınan çekler de vade içeriyor ise raporlama tarihinde Alacak Senetleri Hesabına aktarılmalı ve TMS 39'a göre itfa edilmiş maliyet değeri ile değerlendirilmelidir (Demir, 2008: 65). TFRS ile VUK arasında, hesaplamalarda dikkate alınacak döviz kuru açısından farklılıklar oluşabilmektedir. VUK'a göre, yabancı para türlerinin değerlendirilmesi işlemlerinde efektif kur ve döviz alış kuru dikkate alınmaktadır. Standarda göre ise finansal durum tablosu günü itibarıyla kapanış kuru dikkate alınmaktadır.

Yabancı para birimine dayalı işlemler TMS/UMS 21: Kur Değişim Etkileri Standardı kapsamındadır. Yabancı para birimine dayalı parasal işlemler ilk muhasebeleştirmede; işlem tarihindeki kur üzerinden, raporlama tarihinde ise yabancı para kapanış kuru üzerinden değerlendirilir.

Standartlara göre vadesiz hesaplar gerek TL gerek ise döviz olmasına bakılmaksızın gerek ilk gerekse sonraki muhasebe yıllarında Gerçeğe Uygun Değer ile değerlendirilir. Vadeli işlemler ise ilk muhasebeleştirme Gerçeğe Uygun Değer üzerinden yapılır ve sonraki yıllarda ise İtfa edilmiş Maliyet Bedeli ile değerlendirilir.

3.1.2. Hazır Değerlerin VUK ve TFRS'e Göre Değerleme Açısından Karşılaştırılması

Nakit para, hazır değer özelliğindeki vadesiz alınan çekler, verilen çekler ve ödeme emirlerinin makul değerleri (gerçeğe uygun değerleri) nominal değerleri olmaktadır. Bu anlamda nakit para, vadesiz alınan ve verilen çekler ve ödeme emirlerinin değerlemesinde TFRS ve VUK arasında bir farklılık bulunmamaktadır (Demir Ş., 2008. 87).

Vadeli Çeklerin değerlemesinde ise farklılık bulunmaktadır. Vadeli çekler TFRS'ye göre itfa edilmiş maliyet değerleri ile değerlendirirken, VUK'da itibari değerleri ile değerlendirilmektedir (Demir, 2008: 68). Nakit ve nakit benzeri varlıklar (para, banka mevduatı, alınan çekler, (verilen çekler) TMS 32: Finansal Araçlar: Sunum standardında finansal araç olarak kabul edilmektedir. Nakit ve nakit benzerleri varlıklar gerek muhasebe kayıtlarına ilk alınışında, gerekse takip eden dönemlerde gerçeğe uygun değerleriyle değerlemeye tabi tutulur.

TFRS ile VUK arasında, kullanılacak döviz kuru açısından farklılıklar oluşabilmektedir. Yabancı para birimine dayalı mevcutların değerlemesinde ise VUK'a göre borsa rayiç değeri, borsa rayiç değeri yoksa Maliye Bakanlığı'nca ilan edilen döviz kurları, kur ilan edilmediği durumlarda ise efektif döviz kuru yabancı paralar için efektif döviz alış kurunun (efektif kurun mevcut olmaması durumunda döviz alış kurunun), döviz türünden yabancı paralar için ise döviz alış kuru olarak uygulanması gerekli görülmektedir. TFRS'e göre finansal durum tablosu tarihi itibariyle kapanış kuru dikkate alınacaktır.

Alınan çeklere ilişkin olarak finansal durum tablosu içerisinde hangi hesap grubu altında yer verileceği söz konusu çekin niteliğine göre değişkenlik göstermektedir. Vade süresi dolmuş olmasına rağmen, bir takım nedenlerle henüz tahsilatı gerçekleşmemiş olan çekler 101- Alınan Çekler hesabında izlenir. Eğer çek vadeli bir çek ise, bu çekin 121- Alacak Senetleri Hesabı'na alınması ve reeskonta tabi tutulması gerekmektedir. TFRS kapsamı içinde raporlama işlevlerini yerine

getiren şirketlerde bu ayırımın kati olarak yapılması gerekmektedir. Vadesi gelmemiş olan çekler 121 - Alacak senetleri hesabında izlenmelidir (Çalış, 2008: 32).

Bankalar hesabı ile ilgili olarak TMS ile VUK arasındaki en önemli fark bankalardan elde edilen faiz gelirlerinin standarda göre anaparanın üzerine ilave edilmesi yani bankalar hesabına eklenerek muhasebeleştirilmesi gerekmektedir. Banka hesaplarındaki mevduat tutarı, alınan çekler ve verilen çeklerin gerçeğe uygun değerinin tespit edilmesinde iskonto edilmiş maliyet değeri esas olarak kabul edilmektedir. Vadeli mevduatlardan vade sonunda sağlanan faiz gelirleri, faiz oranı ile iskonto edilerek finansal durum tablosu tarihindeki değeri bulunmaktadır. Vade tarihi geldiği halde henüz tahsilatı gerçekleşmeyen veya ödemesi yapılmayan çekler ise nominal değerleri ile değerlemeye tabi tutulacaktır. VUK'da ise Bankalar mukayyet değer ile Alınan ve Verilen çekler ise itibari değer ile raporlanmaktadır.

Verilen Çekler ve Ödeme Emirleri hesabında vade tarihi geçmiş olmasına karşın, henüz çekin alacaklısı tarafından tahsilatı gerçekleşmemiş olan çekler takip edilir. Vade tarihi halen daha dolmamış olan çeklere, ilke gereği 321 Borç Senetleri hesap grubunda takip edilmesi gerekmektedir. Borç senetleri hesabına aktarılan çeklerini ise reeskonta tabi tutulması gerekmektedir.

3.2. Menkul Kıymetlerin TFRS ve TMS'e Göre Değerlemesi ve VUK İle Değerleme Açısından Karşılaştırılması

Bu bölümde menkul kıymetlerin TFRS VE TMS'e göre değerlendirilmesi ve VUK ile TFRS'e göre değerlendirilmesi açısından karşılaştırılması ele alınacaktır.

3.2.1. Menkul Kıymetlerin TFRS ve TMS'e Göre Değerlemesi

TMS 39 Finansal Araçlar: Muhasebeleştirme ve Ölçme Standartı'nda menkul kıymetlerin değerlendirilmesinde farklı yöntemlere değinilmiştir. Bir menkul kıymetin değerlendirilmesinde hangi esasların uygulanacağı o menkul kıymetin işletmede kullanım amacına göre değişmektedir. Buna göre menkul kıymetlerin işletmede bulundurulma amaçları şöyledir (Akdoğan, 2001: 1);

- Alım satım amaçlı menkul kıymetler,
- Vadesine kadar elde tutulacak olan menkul kıymetler,
- Satılmaya hazır menkul kıymetler

i. Alım Satım Amaçlı Menkul Kıymetler: Bir yıldan kısa sürede elden çıkarılmak veya satılmak ve fiyat iniş çıkışları sonucunda kazanç sağlamak amacıyla satın alınmış olan finansal varlıklar ya da kısa bir süre zarfında geri alınmak üzere katlanılan finansal borçlardır.

Alım satımlı finansal varlıklar, dönem sonlarında da gerçeğe uygun değer ile değerlendirme işleminin gerçekleştirilmesi gerekmektedir. Bu değerdeki değişimler varlığın üzerine yansıtılarak kar ve zarara aktarılır. Gerçeğe uygun değer ise bu varlıklarda genelde borsa fiyatıdır. Eğer bu değer doğrudan doğruya belirlenmesinde zorun bulunuyorsa bazı yaklaşımlarla gerçeğe uygun değeri belirlenmeye çalışılır. Buna rağmen belirlenemiyor ise maliyet bedeli ile değerlendirilir. Gerçeğe uygun değerlerin hesaplanmasında bu finansal varlıkların elden çıkarılmasında katlanılması beklenen işlem giderleri göz önünde tutulmaz muhtemel satış bedelinden işlem giderleri düşülmez (Akdoğan ve Tenker, 2010: 99).

ii. Vadesine Kadar Elde Tutulacak Olan Menkul Kıymetler: İşletmenin vade süresine kadar elinde tutma düşüncesi ve imkanının olduğu, sabit veya belirlenebilir özellikte ödemeler barındıran ve sabit bir vadesi olan, aşağıdakiler dışında kalan türev olmayan finansal varlıklardır. Bunlar (TMS 39: 9);

- İşletmece muhasebe kayıtlarına ilk intikalinde gerçeğe uygun değer fark tutarı kar veya zarara yansıtılan olarak gruplandırıldığı finansal varlık kalemleri,
- İşletme tarafından satılmaya hazır halde nitelendirilen finansal varlıklar,
- Kredi ve alacak tanımına dahil olan finansal varlıklar.

Vade tarihine kadar elde tutulacak finansal varlıklar sonraki dönemlerde etkin faiz yöntemiyle hesaplanan itfa edilmiş maliyet ile değerlendirilir ve değerlendirme farkı dönem sonuçlarına intikal ettirilir.

iii. Satılmaya Hazır Menkul Kıymetler: Bu grupta yer alan finansal varlıklar muhasebe kayıtlarına ilk alınış sırasında gerçeğe uygun değeri üzerinden değerlemeye tabi tutularak kayıtlara intikal ettirilir. Varlığı ilk kez kayıt altına alınacağında TMS ile VUK arasında işlem giderlerinin muhasebeleştirilmesi açısından bir takım farklılık bulunmaktadır. Vergi Usul Kanunu hisse senetleri ve en az % 51'i hisse senetlerinden oluşan yatırım fonu katılma belgelerinin alış bedeliyle değerlemeye tabi tutulması ve bunlar dışında kalan menkul kıymetlerin ise borsa değeri ile değerlendirilmeye tabi tutulmasını öngörmektedir. TMS ise satılmaya hazır halde bulunan finansal varlık olarak kabul edilen varlık kalemlerinin tamamının muhasebe kayıtlarına ilk intikalinde işlem giderlerinin alış bedeline eklenmesini öngörmektedir.

TMS 39 Finansal Araçlar: Muhasebeleştirme ve Ölçme Standart'ında satılmaya hazır halde bulunan finansal varlıkların değerlendirme işlemlerinde gerçeğe uygun değer esasını benimsenmiştir. Buna göre satılmaya hazır finansal varlıkların gerçeğe uygun değerinde meydana gelen değişim sonucunda oluşan kazanç ya da kaybın kar ve zarar hesabı yerine geçici olarak öz sermaye hesap sınıfında raporlanması gerekmektedir. Ancak finansal varlığın gerçeğe uygun değerinin güvenilir olarak ölçülememesi halinde değerlendirme ölçüsü gerçeğe uygun değer yerine maliyet bedeli olacak ve finansal durum tablosu tarihinde bu varlık maliyet bedeli ile raporlanacaktır. Maliyet bedeli ile raporlama yapılması durumunda söz konusu finansal varlığın değeri TMS 36: Varlıklarda Değer Düşüklüğü Standart'ına tabi olacaktır (Mısırlıoğlu, 2008: 71).

Satılmaya hazır halde bulunan finansal varlık veya kıymetlerin değerinin düştüğüne ilişkin objektif bilgi ve belgelerin mevcut olması halinde doğrudan özkaynaklarda muhasebeleştirilmiş olan toplam zarar tutarı ile ilgili finansal varlık kalemi finansal durum tablosu içerisinde bırakılmış olsa bile öz kaynaklar içerisinde çıkarılarak kar veya zarar hesaplarında muhasebeleştirilir. Buna göre satılmaya hazır

halde bulunan finansal varlıklardaki gerçeğe uygun değer maliyet değerinin altına inerse fark özkaynakları azaltıcı bir satır olarak muhasebe kayıtlarına alınır. Ancak değer düşüklüğünün devamlı bir hal alması ve varlığın değer kaybına uğradığına dair nesnel ve somut göstergelerin mevcut olması halinde artık değer kaybı bir zarar olarak dikkate alınır ve daha önce özkaynaklar hesap grubunda takip edilen izlenen olumsuz fark tutarları, varlık kalemleri finansal durum tablosu içerisinde bırakılmış olsa bile sonuç hesaplarına aktarılır.

3.2.2. Menkul Kıymetlerin VUK ve TFRS'e Göre Değerleme Açısından Karşılaştırılması

VUK'a göre başlıca menkul kıymetler içerisinde yer alan hisse senetleri, senet bedelinin alış esnasındaki tutarı ile değerlemeye tabi tutulmakta olup standartta belirtilen satış amaçlı menkul kıymetler ise tek düzen hesap planında yer alan 110 - Hisse senetleri hesabında takip edilmekte ve gerçeğe uygun değer ile değerlendirilmektedir. Menkul kıymetler içerisinde borsadaki işlemlere tabi olmayan menkul kıymet çeşitleri ise; borsa işlem gören rayiç bedel üzerinden uygulanmadığı durumlarda değerlendirme işlemi yapabilmek için bahse konu menkul kıymetin ilk alınış tarihindeki bedel üzerine vadesi sonunda elde edilecek kazancın menkul kıymetin alış tarihinden değerlemenin gerçekleştirileceği güne kadar geçen süredeki tutarı ilave edilir. Ancak borsa rayiç değerinin mevcut olmadığı, menkul kıymete ait kazanç tutarının satışı gerçekleştirenin kar veya zarar tutarına bağımlı olan ve dolayısıyla sağlayacağı kazancı net olarak belli olmaya menkul kıymetler ise alış bedeli ile değerlendirilmeye tabi tutulur.

Satılmaya hazır halde bulunan menkul kıymet kalemlerinin borsa rayiç değeri ile belirlenmiş gerçeğe uygun değeri ile VUK'a göre kayıt altına alınan alış bedeli arasındaki değer artış ve azalış tutarları ile kur farkı tutarları özkaynak hesap grubu içerisinde muhasebeleştirilmelidir. Bu varlığın satılması durumu söz konusu olur ise gelir tablosu hesapları ile ilişkilendirilir. Vadeye kadar elde tutulacak yatırımların alım-satım amacı olmadığından vadeye kadar bekletilmesi bu menkul kıymetlerin uzun vadeli 24 no.lu Mali Duran Varlıklar grubunda takibini gerektirmektedir. Bu gruptaki varlıklar alış bedeli ile değerlendirilir (Terzi, 2007: 114).

VUK ve TMS/TFRS arasında oluşan bir farklardan biri olan varlıkların değerlemesi konusu ise nakit ve nakit benzeri varlıkların değerlendirme işleminin yapılmasında meydana gelmektedir. Buna itibarla; Türk Lirası nakit ve nakit benzeri mevcudunun gerçeğe uygun değerinin tespit edilmesinde menkul kıymet üzerinde yazılı olan değer esas alınmaktadır. Yabancı para mevcutları ise borsadaki rayiç değeri esas alınarak değerlemeye tabi tutulmaktadır. TMS/TFRS ile VUK arasında kullanılacak döviz kuru açısından da ayrılıklar meydana gelebilmektedir. VUK'a göre yabancı paraların değerlendirme işlemlerinde efektif alış kuru kullanılmakta iken standarda göre ise finansal durum tablosu günü itibariyle döviz alış kuru dikkate alınmaktadır.

Menkul kıymetlerin değerlemesinde VUK ve TMS/TFRS ile arasında önemli bir ayırmda vadeye kadar portföyde bekletilen kıymetler olarak tasnif edilen menkul kıymetlerde karşımıza çıkmaktadır. Bu tür finansal varlık araçlarının borsada işlem görmeleri gerçeğe uygun değerle veya piyasa fiyatı üzerinden değerlemeye tabi tutulmasını gerektirmez. Bahse konu finansal araçlar yürürlükteki mevzuat hükümlerine göre borsada değeri oluşuyor veya mevcut ise borsa rayiç değeri, borsada rayiç değeri bulunmuyor ise vadesinde elde edilecek kazancın menkul kıymetin elden çıkarılma tarihinden değerlemenin yapılacağı güne kadar olan süreye karşılık gelen kısmı kadar ilave edilmesi suretiyle hesaplanır ve böylece değerlendirme işleminin akabinde oluşan farklar kar veya zarara kayıtlara geçirilir. (Örten vd., 2009: 484).

3.3. Ticari Alacakların TFRS ve TMS'e Göre Değerlemesi ve VUK İle Değerleme Açısından Karşılaştırılması

Bu bölümde ticari alacakların TFRS VE TMS'e göre değerlendirme ve VUK ile TFRS'e göre değerlendirme açısından karşılaştırılması ele alınacaktır.

3.3.1. Ticari Alacakların TFRS ve TMS'e Göre Değerlemesi

“Ticari alacaklar satışın gerçekleşmesi ya da hizmetin yerine getirilmesi anında doğar ve kayda alınır. Satışın gerçekleşmesi veya hizmetin yerine getirilmesi

sonucu alınan ya da alınacak olan bedelin gerçeğe uygun değeri hasılat olarak belirlenir.” (TMS 18). Ticari alacaklar kayıtlara intikal ettirilirken ilk kayıta gerçeğe uygun değer üzerinden dikkate alınmalıdır. Ticari alacağın gerçeğe uygun değerindeki farklılık kar veya zarar hesaplarına yansıtılmayan finansal varlık kalemlerine veya finansal borç kalemlerine ilk muhasebeleştirme esnasında, ilgili finansal varlığın kazanımı veya finansal borç kalemlerinin yüklenimi ile doğrudan ilgili işlemlere ilişkin maliyet bedelleri de bahse konu gerçeğe uygun değere eklenir.

TMS 18 Hasılat standardına göre, bir işlem veya satış sonucu elde edilen hasılat tutarı, genel olarak işletme ile varlığı alacak kişi yada kurum veya kullanıcısı arasındaki işleme ilişkin anlaşma düzenlenir ve işletme tarafından uygulanan ticari iskontolar ve miktar indirimlerinden sonraki alınan veya alınacak olan bedelin gerçeğe uygun değeri ile ölçümlenir. Nakit ve nakit benzerlerinin girişi ertelenmişse (vadeli satış yapılmışsa), satış bedelinin gerçeğe uygun değeri gelecekteki tüm tahsilatların emsal faiz oranı ile iskonto edilmesi yoluyla belirlenir (Gücenme, 2007: 155).

TFRS/TMS açısından tahsil edilecek alacak ister tek bir parça halinde tahsil edilsin, ister belli vade içerisinde taksitler şeklinde tahsil edilsin, gerek senetli, gerek senetsiz bir alacak olsun, alacağa ilişkin iskonto edilmiş tutar ile finansal durum tablosuna alınmasını zorunlu kılmaktadır. Başka bir ifade ile alacak ve borçlara reeskont işlemini zorunlu bir işlem olarak dikkate almaktadır. Reeskont işlemi tanım olarak mevcut durumdaki alacakların raporlama dönemi veya tarihindeki sahip oldukları değerlerine indirgenmesi şeklinde açıklanmıştır. VUK sadece senetli alacaklara reeskont ayrılmasına izin verirken, TMS kapsamında raporlama işlevini yerine getiren şirketlerde ise, şirketin ait her türlü alacak tutarı bir finansal varlık olup raporlanma tarihindeki değerine indirgenebilir.

Kredi ve alacaklar sınıfına giren değeri düşmüş finansal varlıklar, finansal varlığın orijinal etkin faiz oranı kullanılarak iskonto edilen gelecekteki beklenen nakit akışlarının bugünkü değeri ile değerlendirilir. Değeri düşmüş finansal varlığın önceki devrolunan tutarı ile yeni değeri arasındaki fark değer düşüklüğü zararı olarak gelir tablosunda (K/Z) muhasebeleştirilir (Demir, 2009: 74).

Standarda göre satış tutarının gerçeğe uygun değere indirgenmesi işlemi yapılırken alacağın senede bağlanması ve bağlanmaması ayırımı dikkate alınmamaktadır. Dolayısıyla kazanılan satış hasılatının gelecek dönemlere ait olan kısmının ayrılmasında ve gelecek dönemlere kadar bekletilmesinde alacağın senede bağlı olması veya senetsiz olması değil belli bir vadenin belirlenip o vade tarihine bağlı olması esas alınmaktadır (Akdoğan ve Tenker, 2010: 79). Karşılık, alacağın tahsili şüpheli görünen kısmı için ayrılır. Örneğin alacağın bir kısmı için teminat alınmışsa, doğal olarak, karşılık teminatı aşan kısım için ayrılacaktır. (VUK, md. 323).

3.3.2. Ticari Alacakların VUK ve TFRS'e Göre Değerleme Açısından Karşılaştırılması

TMS'ye ticari alacaklar için gerçekleştirilecek ilk değerlendirme işleminde gerçeğe uygun değer yaklaşımı dikkate alınacak ve bu doğrultuda da değerlemeye tabi tutulacaktır. Dönem sonu değerlendirme işlemlerinde ise itfa edilmiş maliyet değeri ile değerlemeye tabi tutulmaktadır. İtfa edilmiş maliyet değeri varlığın değerini etkin faiz oranını dikkate alarak ölçümlemeyi doğru bulmaktadır. VUK'da ise ticari alacaklar defter ve belgeler üzerindeki kayıtlı değeri ile değerlemeye tabi tutulmaktadır. Dönem sonu değerlendirme işlemlerinde ihtiyari olarak sadece alacak senetleri için reeskont işlemi uygulanarak değerlendirme günü itibarıyla olması gereken değerine indirgenir.

VUK yalnızca alacak senetleri için değerlendirme günündeki işletme için değerinin hesaplanması doğru bulmakta ve bu tarz bir uygulamayı ise ihtiyari kılmaktadır. Ancak TMS ise ticari alacakların tamamı değerlendirme günündeki değerinin hesaplanmasını zorunlu kılmakta ve işletmeleri bu hususta serbest bırakmamaktadır. Senetli alacaklara ilişkin iskonto tutarının hesaplanmasında standart ile VUK arasında bir takım farklılık mevcuttur. VUK'a göre alacaklara ilişkin iskonto tutarının hesaplanmasında varsa alacak senedinin üzerinde belirtilen faiz oranı, yoksa merkez bankasınca yayınlanan resmi iskonto limitleri dikkate alınır. TMS'ye göre ise, piyasalardaki etkin faiz oranının dikkate alınması gerekir.

Standart ile düzenlemeye konulana başka bir konu ise, şayet borç ve alacak kısa vadeli ise ve hesaplanacak reeskont tutarının sonuçları etkilemeyecek şekilde önemsiz gibi düşünülüyor ise, reeskont işlemi uygulanmayacaktır. Standardın bu hükümlerine göre kısa vadeli olarak kabul edilebilecek bir takım ticari alacaklara, ticari borçlara ve diğer alacaklara reeskont işlemi uygulanmayabilecektir. Karşılıklar; VUK'a göre işletmeler, kanunun 323'üncü maddesinde sayılan şartların oluşması halinde iste bağlı olarak, alacağın şüpheli hale geldiği dönemde ve teminatsız kalan kısım için karşılık ayrılabilir. TMS/UMS' göre de, işletme her raporlama dönemi sonunda, bir finansal varlığın değerinin düştüğüne ilişkin objektif göstergelerin var olup olmadığı hususunu gözden geçirir ve bahse konu türden bir göstergenin var olması durumunda, ilgili değer düşüklüğü tutarını tespit eder (TMS/UMS 39 md:58). İlgili zararın tutarı, finansal varlığın hesaplanan bugünkü değeri ile mukayyet değeri arasındaki fark tutarı olarak ölçülür. Varlığın defter ve belgelerdeki kayıtlı değeri, doğrudan veya bir karşılık hesabı kullanılmak suretiyle azaltılır. İlgili zarar tutarı kar veya zararda muhasebeleştirilir (TMS 39, md:63). TMS'e göre işletme alacaklarını belli göstergelere göre inceleyerek karşılık ayrılması kararını kendisi verir. VUK'da ise karşılık ayırmak için 323'üncü maddesinde sayılan şartların oluşması gerekir.

3.4. Diğer Alacakların TFRS ve TMS'e Göre Değerlemesi ve VUK İle Değerleme Açısından Karşılaştırılması

Bu bölümde diğer alacakların TFRS VE TMS'e göre değerlendirilmesi ve VUK ile TFRS'e göre değerlendirilmesi açısından karşılaştırılması ele alınacaktır.

3.4.1. Diğer Alacakların TFRS ve TMS'e Göre Değerlemesi

“TMS 39 Finansal Araçlar Standardı, finansal varlık ve finansal borçların, mali tablolarda itfa edilmiş maliyetleri üzerinden gösterilmelerini belirtmekte ve tüm alacak ve borçların, vade farkı içersin ya da içermesin reeskonta tabi tutulmaları gerektiğini ifade etmektedir.” (Dinç, 2008: 74).

TMS'e göre ilişki taraflardan olan alacakların ayrı raporlanması gerekir. Bu nedenle bu grup içerisinde yer alan ortaklardan alacaklar, iş ortaklarından,

iştiraklerden ve bağılı ortaklardan olan alacaklar ve üst yöneticilerinden olan alacaklar ilişkili taraftan olan alacaklar olarak kabul edilir. Bu alacakların ya finansal durum tablosu içeriğinde veya dipnotlarda açıkça belirtilmesi gerekir (Akdoğan ve Tenker, 2010: 106).

TMS 24 standardının amacı; bir işletmenin mevcut finansal durum ve yapısını ve kar ya da zararının ilişki içerisinde olduğu tarafların varlığından ve ilişki içerisinde olduğu taraflarla gerçekleştirilen işlemler ve mevcut hesap bakiyelerinden etkilenebileceği ihtimaline dikkat çekmek maksadıyla işletmenin finansal tablolarının gerekli açıklamaları bulundurmasını sağlamaktır (TMS 24, md.1).

Standart, bu amaçla ilişkili taraf kapsamına girecek kişi ve şirketlerin belirlenmesini, bunlarla olan alacak, borç, gelir, gider bakiyelerinin belirlenmesini ve bunların finansal tablolarda ne şekilde sunulacağını kurala bağlamaktadır. Standartta ilişki içerisinde olan taraflarla olan borçların, alacakların, gelir ve giderlerin değerlendirilmesi değil, bu kapsam içinde bulunan kişi ve kişiler ile verilecek bilgiler açıklanmaktadır.

İlişkili taraflarla yapılan işlemler ve bunların bakiyelerinin açıklanması TMS 24 uyarınca zorunludur. Standart ilişkili taraf açıklamalarının kapsamını, amacını ayrıntılı olarak belirlemiş ve konuya ilişkin çeşitli tanımlara yer vermiştir (Demir, 2007: 731).

3.4.2. Diğer Alacakların VUK ve TFRS'e Göre Değerleme Açısından Karşılaştırılması

VUK ve TMS/UMS arasında alacakların sınıflandırılması konusunda bir farklılık vardır. VUK da alacaklar ticari ve diğer alacaklar olarak sınıflandırılmış iken TMS/UMS de ilişkili taraflardan olan alacakların ayrı ticari faaliyetlerden doğan alacakların ayrı sınıflandırılması gerekir.

Standartta ilişkili taraflardan alacaklar olarak bahsedilen ortaklardan, personelden alacaklar VUK ile uyumlu tek düzen hesap planına göre farklı

konumlandırılmıştır. Halen “13 Diğer Alacaklar” hesap grubu kapsamına detaylı şekilde bakıldığı zaman bu hesap grubunda mevcut olan hesap grubunun büyük bir bölümünü daha ziyade ilişkili taraf konumunda bulunduğu görülebilmektedir. “TMS 24 ilişkili taraf açıklamaları” standardına göre ilişkili taraf konumunda olanlara ait alacak ve borç tutarlarının finansal durum tablosu içerisinde veya finansal durum tablosu dipnotlarında açık ve anlaşılır biçimde görülecek şekilde ayrı ayrı raporlanması talep edildiğinden bu hesap grubunun finansal durum tablosunda ayrı bir grup olarak raporlanmasının şeffaflığı ve güvenilirliği arttıracığı öngörülmüştür. Hesap planındaki boş da olan gruplar da incelendiğinde 13 grubunun ilişkili taraflardan olan alacaklara, 14 grubunun da diğer alacaklara tahsis edilmesi öngörülmüştür.

KVK ve VUK’ da sırasıyla yer alan “emsallere uygunluk İlkesi” ve “emsal bedel”, TMS/UMS ve UFRS uyarınca ilişkili taraflarca gerçekleştirilen işlemlerde fiyat veya tutarın “gerçeğe uygun değer” ölçüsünde tespit edilmesini ve ilişkili taraflara ilişkin işlemlerin finansal tablolarda açıklanmasını gerekli kılmaktadır. Diğer alacakların VUK ve TMS/UMS’e göre değerlendirme farkları, ticari alacakların VUK ve TMS/UMS’e göre değerlendirme farklılıklarıyla aynı olduğundan ve ticari alacakların değerlemesi kısmında ifade edildiğinden burada tekrar edilmemiştir.

3.5. Stokların TFRS ve TMS’e Göre Değerlemesi ve VUK İle Değerleme Açısından Karşılaştırılması

Bu bölümde stokların TFRS VE TMS’e göre değerlendirilmesi ve VUK ile TFRS’e göre değerlendirme açısından karşılaştırılması ele alınacaktır.

3.5.1. Stokların TFRS ve TMS’e Göre Değerlemesi

TMS 2 (Stoklar) standardının temel amacı stok kalemleri ilgili muhasebe işlemlerini izah etmektir. Muhasebe sistemi içerisinde stok kalemlerinin muhasebe kayıtlarına alınması ile ilgili esas konu, stok kalemlerinin bir varlık grubunda muhasebe sistemine kayıt edilmesinde, kullanılmasında veya satılmasında sağlanan gelirler ile karşılaştırması yapılacak olan ilgili maliyet tutarlarının tespit edilmesidir.

Bu standart, stok maliyetlerine ilişkin, net gerçekleşebilir değere indirgemeyi de kapsayarak, nasıl ve ne şekilde tespit edileceği ile gidere dönüşeceğini açıklar (TMS, 2).

TMS 2'ye göre stoklar, maliyet veya net gerçekleşebilir değerden düşük olanı ile değerlendirilir. Stokların maliyeti, tüm satın alma maliyetleri, dönüştürme (şekillendirme) maliyetleri ve stok kalemlerinin mevcut durum ve konuma getirilmesi için karşılanan diğer maliyetlerden oluşur. Stoklar standardında ticari iskonto tutarları ve benzeri diğer indirim tutarları, satın alma maliyetlerinin tespit edilmesinde indirim konusu yapılar şeklinde ifade edilmektedir.

“Stokların ilk muhasebeleştirilmesi ile ilgili standart ile VUK arasında herhangi bir fark bulunmamaktadır. Ancak, stokların kazanımı ile doğrudan ilgili borçlanmanın yapılması halinde çeşitli uygulamalar ortaya çıkmaktadır. TMS 23: Borçlanma Maliyetleri standardına göre finansman giderleri sınırlı koşullarda varlık maliyetine ilave edilmektedir. Buna göre özellikli varlık niteliğinde olan ve satılabilir duruma getirilebilmesi uzun süreyi gerektiren stoklar için katlanılan borçlanma maliyetleri stok maliyetine eklenmektedir. Vergi mevzuatına göre ise, özellikli varlık ayırımı yapılmaksızın, stok alışı ile doğrudan ilgili kredi faizleri ve vade farklarının stok maliyetine dahil edilmesi gerekmektedir.” (Sağlam vd., 2008: 72).

Stok kalemi aktife alındıktan sonra kur farkı tutarlarının varlıkların maliyetine eklenmesi ise ihtiyari bir konudur. Ayrıca yine TMS 23: Borçlanma Maliyetleri Standardına göre, vadeli olarak satın alınan stok kalemlerinde, vade farkı tutarlarının bir borçlanma maliyeti olarak satın alınan varlıklara ilişkin maliyet bedellerine eklenmemesi gerekmektedir.

Mamül imalatı yapan işletmelerde imalatı gerçekleştirilen mamulün maliyet tutarlarının belirlenmesi açısından VUK ile standart arasında yine farklılıklar bulunmaktadır. VUK mamullerin maliyetlerinin hesaplanmasında tam maliyet yöntemini, standart ise normal maliyet yönteminin uygulanmasını kabul etmiştir. Standartta göre sabit genel üretim giderlerinin dönüştürme maliyetlerine dağılımı, imalat çalışmalarının normal kapasite ile olacağı öngörüsüne dayanmaktadır.

Dönüştürme maliyetleri, direkt işçilik giderleri ile ilk madde ve malzemenin mamule dönüştürülmesinde katılan sabit ve değişken genel üretim giderlerini içerir. Üretim işletmeleri üretmeyi planladıkları ürünler için ilk madde ve malzemeleri satın alır, bunları üretim sürecinde birleştirir ve bu sürecin sonunda çeşitli ürünlere dönüştürür.

Satın alınan ilk madde ve malzemeler ambardan üretim sürecine çekilip mamul olarak nihai ambara gönderilmesine kadar ki süreçte işletmenin katlandığı tüm maliyetler mamulün maliyetini oluşturmaktadır.

Bu süreçte, ilk maddelerin yarı mamule ve nihai mamule dönüştürme sürecine katkı sağlayan işçilik ve diğer üretime ilişkin maliyet unsurları ise “dönüştürme maliyetleri” olarak adlandırılır (Ekergil, 2008: 85).

Stok kalemlerinin muhasebe kayıtlarına ilk alınışında maliyet bedeli esas kabul edilmekte, takip eden dönemlerde gerçekleştirilecek değerleme işlemlerinde ise maliyet veya net gerçekleşebilir değer düşük olanı ile değerlemeye tabi tutulmaktadır. Net gerçekleşebilir değer; bir işletmenin işin normal akışı içinde, tahmini satış fiyatından, tahmini tamamlama maliyeti ve satışı gerçekleştirmek için gerekli tahmini satış giderleri toplamının düşülmesiyle elde edilen tutar olarak tanımlanmaktadır. İşletmenin mevcut stokların satışından elde etmeyi beklediği net tutarı ifade etmektedir. Net gerçekleşebilir değer gerçeğe uygun değerden bu yönüyle farklılık arz etmektedir.

Stokların zarar görmesi, satış fiyatında düşme olması, bir kısmının veya tamamının kullanılamaz hale gelmesi gibi durumlarda stoklara ilişkin maliyet tutarı geri kazanılamayabilir ve nihayetinde stoklara ilişkin maliyet tutarı geri kazanılabilir tutardan daha yüksek tutarlı olabilir. Stok kalemleri mali tablolarda, Stokların kullanılmaları veya satılmaları sonucunda elde edilmesi beklenen tutardan daha yüksek bir tutarlı bedelin oluşması durumunda stoklar mali tablolarda bu şekilde takip edilemez. Stok kalemlerine ilişkin maliyet tutarlarının satış, kullanım veya elden çıkarılması sonucu elde edilecek tutardan daha yüksek tutarda olması halinde, stok kalemleri için değer düşüklüğü karşılığı ayrılır. Stok maliyeti tutarlarının net

gerçekleşebilir değere indirgenmesi, stoklara ilişkin maliyet bedeli veya net gerçekleşebilir değerden düşük olanıyla değerlendirilme ilkesiyle uyumludur (TMS, 2: 28).

Stokların elde edilme maliyetleri, bu maddede açıklanan bir kısım istisnalar hariç olmak üzere, her bir stok kalemi baz alınarak net gerçekleşebilir değerine indirgenir. Bu indirim stok değer düşüklüğü karşılığı ayırmak şeklinde gerçekleştirilir.(TMS, 2: 29). Net gerçekleşebilir değer yaklaşımına ilişkin öngörülerde bulunulurken, ayrıca, stokların elde tutulma maksadı önemli bir husus olarak dikkate alınmaktadır.

“Mevcut stoklara ilişkin satış işlemi gerçekleştiğinde, satışı gerçekleşen bu stoklara ilişkin kayıtlı değer, bu stokların satışı sonucu elde edilecek hâsılatın finansal tablolara kaydedildiği hesap döneminde gider unsuru olarak muhasebeleştirilir. Stokları net gerçekleşebilir değerine indirgeyen stok değer düşüklüğü karşılık tutarları ve stoklarla ilgili kayıplar, indirgemenin ve kayıpların olduğu dönemde gider olarak muhasebeleştirilir. Net gerçekleşebilir değer artışından dolayı iptal edilen stok değer düşüklüğü karşılık tutarı, iptalin gerçekleştiği dönemin tahakkuk eden satış maliyetini azaltacak şekilde muhasebeleştirilir.” (TMS, 2: 33).

TMS 2 ‘e göre hizmet sunan işletmelerde stok maliyeti ayrıca düzenlenmiştir. Buna göre, hizmet sunan işletmelerde stok kalemlerine ilişkin maliyet bedeli; Verilen hizmetle ilgili gelir ilgili dönemde mali tablolara gelir olarak yazılmıyorsa ilgili giderler stoklar hesabına yansıtılır. Hizmet işletmelerinde stok kalemlerine ilişkin maliyet bedeli, temelde kontrol etme işlemlerini yürüten ve takip eden personel de dahil, hizmetin sunulması sürecinde doğrudan görev alan personelin işçilik ücretleri ve diğer maliyet tutarları ile bunlarla ilişki içinde olabilecek genel giderlerden oluşur. Stoklara ilişkin maliyet tutarı, hizmet sektöründe faaliyet gösteren bir işletmenin, kar marjı tutarı veya işletmeler tarafından söz konusu ürünlerin satış fiyatlarına ilave edilen üretim aşamasındaki bahse konu mamulün imalatı ile ilgili olmayan maliyet veya giderleri içermez (Gökçen vd., 2006: 58).

Tarımsal ürünler ve hayvanların değerlemesi TMS/UMS 41 no'lu standartta ayrıca düzenlenmiştir. Bu varlık kalemler, bir süre elde tutulup daha sonraki süreçte değerlendirilmeleri bakımından stoklarla benzerlik göstermesiyle birlikte; elde tutulduğu süre içerisinde değişikliğe uğrama özelliği sebebiyle stoklardan ayrılır (Akdoğan ve Sevilengül, 2007: 19).

Canlı varlık, (gerçeğe uygun değerın güvenilir bir biçimde ölçümlenebilmesi halinde), ilk ve sonraki değerlendirme işlemlerinde gerçeğe uygun değerden tahmini satış maliyetleri düşüldükten sonra kalan değer ile değerlemeye tabi tutulur. (TMS/UMS, 41: 12) Tarımsal ürünler, gerçeğe uygun değerden tahmini satış maliyetleri düşüldükten sonra kalan tutar ile değerlemeye tabi tutulur. Bu tutar, tarımsal ürünlerin, TMS/UMS 2 no'lu Stoklar standardına ve diğer uygulanabilir standartlara göre varlığın maliyetini oluşturur (TMS, 41: 13).

3.5.2. Stokların VUK ve TFRS'e Göre Değerleme Açısından Karşılaştırılması

“İşletmelerin satmak veya üretim ya da hizmet sunulmasında kullanılmak üzere iktisap etmiş buldukları iktisadi kıymetler VUK'da “emtia”, TMS/TFRS 2'de ise “stok” olarak adlandırılmış ve bunların değerlemesi ile ilgili hükümlere yer verilmiştir. Genel itibariyle her iki düzenlemede de esas olan emtia veya stokun “maliyet bedeli” ile değerlendirilmesidir.”(Dağdemir, 2008: 183). VUK'da emtia olarak ifade edilen stok kavramı, VUK'un 274. Ve 275. Maddelerine göre, satın alınan veya imal edilen emtia, ilk madde ve yarı mamulleri kapsamaktadır. TMS 2'de yer alan stok kalemleri de Tekdüzen Hesap Planında yer alan stok kalemleri ile uyumludur (Güçlü, 2008: 208).

Değerlemeye ilişkin hükümler VUK'nun 258 ve devamı maddelerinde düzenlenmiştir. VUK'nun 261. Maddesinde değerlendirme ölçüleri belirtilmiştir. Buna göre, iktisadi kıymetler türlerine göre, maliyet bedeli, borsa rayiç değeri, itibari değer, tasarruf değeri, mukayyet (kayıtlı) değer, vergi değeri, rayiç bedel ile emsal

bedeli ve ücreti şeklinde sıralanan değerlendirme ölçülerinden biri ile değerlemeye tabi tutulacaktır.

VUK'a ve TMS'e göre emtianın (stokların) maliyet bedeli ile değerlendirilmesinde uygulanmada herhangi bir engel veya sorun olmayan değerlendirme yöntemleri; Fiili maliyet, ortalama maliyet, son giren ilk çıkar (LİFO) ve ilk giren ilk çıkar (FİFO) yöntemidir. Yöntemlerden birisini tercih etmekte ne kanunlarla ne de muhasebe ilkeleri veya standartları ile sınırlandırılma yapılmamıştır. Bununla birlikte geçmişte yaygın olarak kullanılan “son giren ilk çıkar maliyet yöntemi” nin uygulanmasına TMS 2’de izin verilmemektedir. Benzer şekilde VUK’un 274. Maddesi’nde yer alan söz konusu yöntem 01.01.2004 tarihinde çıkartılarak, uygulamasına son verilmiştir (Güçlü, 2008: 220). TMS 2’ye göre işletmeler isterse, maliyet tespitinde, standart maliyet yöntemi ve perakende yöntemlerini de kullanabilirler.

Stok kalemlerinden değer düşüklüğü olan kalemler ile yan ürün, hurda ve atık gibi stoklara ilişkin değerlendirme işleminde kullanılan değerlendirme ilkeri ise VUK ve TMS/UMS 2’de farklılık arz etmektedir. Çünkü VUK’a göre stok kalemleri içerisinde değer düşüklüğü olan stokların değerlemesi işleminde dikkate alınan piyasa değeri TMS 2’ye göre bu stok kalemlerinin değerlemesinde dikkate alınan net gerçekleşebilir değer değerlendirme esasından farklıdır. Aynı şekilde, VUK’a göre yan ürün, hurda ve atık gibi stok kalemlerinin değerlemeye tabi tutulmasında esas alınan emsal bedeli de TMS 2’ye göre bu stok kalemlerinin değerlemesinde kullanılan net gerçekleşebilir değer değerlendirme esasından farklı olarak meydana gelmektedir.

Kur farkları ise TMS’ye göre varlıkla ilgili artışlar ya da azalışlar özkaynak hesap grubunda takip ediliyorsa yine özkaynak hesaplarında; gelir tablosuna ait hesap grubunda takip ediliyorsa; gelir tablosu hesaplarına aktarılır. VUK’a göre kur farkları ilk kayıta maliyet tutarına eklenirken sonraki kayıtlarda maliyete ilave edilmesi veya dönem gideri olarak dikkate alınmasında işletme ihtiyari olarak değerlendirilebilecektir.

VUK'a göre, satın alınan mal yada emtianın stoklara giriş yapıncaya kadar ki süreçte katlanılan finansman giderleri maliyet tutarına ilave edilirken, malın elde edilmesinden sonraki süreçlerde maliyete ilave edilmesinde işletme serbest görüşe sahiptir. TMS-23 Borçlanma Maliyetleri standardına göre ise, TMS 2 Stoklar standardında, imalatı ve satışa arz edilmesi uzun süre içerisinde olan stok maliyet kalemleri dışında, finansman giderleri, satın alma maliyeti içerisinde yer almamaktadır.

Vadeli mal alışlarında, vade farkı tutarının malın maliyeti içerisinde dahil edilmesi VUK'a göre göre temel ilke sayılırken, TMS 2 standardına göre, vade farkı tutarı ilgili hesap döneminde finansman gideri olarak dikkate alınmaktadır. Yürürlükteki vergi mevzuatımız hükümlerine göre, stok kalemlerine ilişkin maliyet tutarlarının belirlenmesinde, tam maliyet yönteminin kullanımı mecburidir. Dolayısıyla % 40 kapasite kullanımı ile çalışılsa bile, üretimle ilgili giderlerin tamamının üretilen mamullere dağıtılması gerekli kılınmaktadır.

Tarımsal ürünler ve hayvanlar VUK'a göre maliyet bedeli ile değerlendirilir. TMS'de ise canlı varlıklar olarak ayrı bir standartta düzenlenmiştir ve gerçeğe uygun değer ile değerlendirilir. Canlı varlığa ilişkin gerçeğe uygun değer güvenilir olarak tespit edilemiyorsa canlı varlık maliyet bedeli ile kayıt altına alınır ve maliyet bedeli üzerinden birikmiş amortisman tutarları ve değer azalış tutarları düşüldükten sonra oluşan değer ile değerlemeye tabi tutulur.

TMS 2'ye göre hizmet sunan işletmelerde stok maliyeti ayrıca düzenlenmiştir. Hizmet ifası ile ilgili gelir mali tablolara gelir olarak aktarılmıyorsa hizmet üretimiyle ilgili gider kalemleri stoklar hesabına yansıtılır. VUK' da ise hizmet maliyetlerinin hangi unsurlardan oluştuğu belirtilmemiştir. Ancak VUK'nun 262. Maddesi'nde maliyet bedeli tanımını hizmet stokları için de geçerlidir.

3.6. Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım Maliyetlerinin TFRS ve VUK İle Değerleme Açısından Karşılaştırılması

Bu bölümde yıllara yaygın inşaat ve onarım maliyetlerinin TFRS VE TMS'e göre değerlemesi ve VUK ile TFRS'e göre değerlendirilmesi açısından karşılaştırılması ele alınacaktır.

3.6.1. Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım Maliyetlerinin TFRS ve TMS'e Göre Değerlemesi

İnşaat ve taahhüt işlemlerine vergisel açıdan baktığımız zaman TMS-11 Türkiye Muhasebe Standardı ile Gelir Vergisi Kanunu'nun 42. maddesi birbirinden farklılıklar göstermektedir. Söz konusu farklılıklardan en önemlisi her döneme ait gelir ve giderin standarda göre tespit edilmesidir. Standart bu yöntemi muhasebenin dönemsellik kavramı gereğince istemektedir. Halbuki standarda göre inşaat ve taahhüt işi tamamlanmamış olsa da döneme ait gelir ve giderlerin gelir tablosuyla ilişkilendirilmesi gerekmektedir.

Bu durum sonucunda Ertelenmiş Vergi Borcu veya Alacağı konusu ortaya çıkmaktadır. İşletme muhasebe kayıtlarını standartlara göre tutarken, kar veya zarar durumu ile alakalı tüm dönemlerin sonunda tespit yapmak zorunda olacağı için dolayısıyla hesaplanacak kar tutarı üzerinden de vergi hesaplamak durumunda kalacaktır. Hesaplanan bu verginin ödenmesi ise işin bitiminde gerçekleşeceğinden ilgili dönemde oluşturulacak işletme finansal durum tablosunda bu hesap grupları da yer alacaktır.

Bu standardın amacı, inşaat sözleşmelerine ilişkin gelir ve maliyetlerle ilgili muhasebe uygulamasının açıklanmasıdır. İnşaat sözleşmelerine ilişkin farklı muhasebe uygulamalarının yapılması mümkün olduğundan, finansal tabloların karşılaştırılabilirliğinin sağlanması bakımından bu standartta tamamlama yüzdesi olarak açıklanan yöntemin kullanılması öngörülmektedir.

“Standart incelendiğinde takdirde, sözleşmeye ait gelir ve giderlerin muhasebeleştirilmesi konusunun inşaat sözleşmesinin sonucunun güvenilir bir

biçimde öngörülüp öngörülememesinde yoğunlaştığı anlaşılacaktır.” (Susmuş ve Zengin, 2008: 242).

3.6.2. Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım Maliyetlerinin VUK ve TFRS’e Göre Değerleme Açısından Karşılaştırılması

Ülkemizdeki hali hazırda uygulanmakta olan tamamlanmış sözleşme yönteminde, inşaat sözleşmesine ilişkin kar veya zarar tutarının tespit edilmesi için bitimine kadar beklenmektedir. (GVK m.42).

Oysa bu standardın öngördüğü tamamlanma yüzdesi yönteminde ise, söz konusu işin tamamlanması beklenmeden, her finansal raporlama dönemi itibariyle ilgili gelir ve maliyetlerin muhasebeleştirilmesi ve kar-zararın belirlenmesi gerekmektedir.

TMS 11-İnşaat Sözleşmeleri Standardı, mevcut durumda uygulama ve yürürlükte olan Gelir Vergisi Kanunu’ndaki (m.42) işin tamamlanması ilkesine bağlı olan metotlardan farklı şekilde; yapılan harcamalar ve katlanılan giderler ile alınan hak ediş bedellerini işin tamamlanmasından önce de ilgili dönem sonları itibariyle ve sözleşme kapsamındaki faaliyetlerin tamamlanma yüzdelerine göre eşleştirilmesini öngörmektedir.

Yıllara yaygın inşaat ve taahhüt işlerinde; işin tamamlandığı dönemde kazanç tespiti yapılarak o dönemin gelir-gider hesaplarına yansıtılmaktadır. Yıllara yaygın inşaat ve taahhüt işlerinde vergisel açıdan işlemlerin işin tamamlandığı dönemde yapılmasının getirmiş olduğu vergi tahsilatındaki gecikme süresinin telafisini yapmak amacıyla da GVK’nin 94. Maddesinde hak ediş ödeme tutarlarının işin tamamlandığı yıl yapılacak vergilemeye mahsup edilmek üzere, işi yapan müteahhitten vergi kesintisi yapılması öngörülmüştür. Muhasebe sistemindeki uygulamalarda ise; yapılan harcama ve katlanılan giderler ile tahsilatı gerçekleşen hak ediş tutarları işin bitimine kadar gelir ve gider hesapları ile ilişkilendirilmemekte,

işin devam ettiği süre boyunca aktife ve pasife alınması suretiyle finansal durum tablosu hesaplarında gösterilmektedir.

3.7. Gelecek Aylara Ait Giderler ve Gelir Tahakkuklarının TFRS ve TMS'e Göre Değerlemesi ve VUK İle Değerleme Açısından Karşılaştırılması

Bu bölümde gelecek aylara ait giderler ve gelir tahakkuklarının TFRS VE TMS'e göre değerlendirilmesi ve VUK ile TFRS'e göre değerlendirilmesi açısından karşılaştırılması ele alınacaktır.

3.7.1. Gelecek Aylara Ait Giderler ve Gelir Tahakkuklarının TFRS ve TMS'e Göre Değerlemesi

Gelecek aylara/yıllara ait giderler(ve gelirler) için TFRS/UFRS'lerde ayrı bir düzenleme bulunmamaktadır. Genellikle Alacak veya Verilen Sipariş Avansı gibi dikkate alınmaktadır. Örneğin otomobillerin sigorta giderleri, abonman giderleri, peşin ödenmiş kiralar, ileride üretim maliyetine dönüşecekler, verilen avans gibi düşünüldükçe stoklar içine, bunların dışında kalanları ise ticari olmayan alacaklar veya diğer alacaklar grubuna alınabilir (Örten vd., 2009: 659).

Gelir tahakkukları ise gelirin kaynağına göre bir faiz tahakkuku olması durumunda bankalar veya menkul kıymetler hesap grubunda, kira geliri olması durumunda diğer alacaklar grubunda gösterilebilir (Örten vd., 2009: 659).

3.7.2. Gelecek Aylara Ait Giderler ve Gelir Tahakkuklarının VUK ve TFRS'e Göre Değerleme Açısından Karşılaştırılması

Gelecek aylara ait giderler ve gelir tahakkukları VUK'a göre mukayyet değer ile değerlendirilmekte olup, TMS/UMS de gelecek aylara ait giderler ve gelir tahakkukları için bir düzenleme yapılmamıştır.

3.8. Stok Değerlemesine İlişkin Örnek Uygulama

Örnek uygulamaya konu firma ABC Çikolata Şekerleme San. Tic. Ltd. Şti. bilanço esasına tabi gerçek bir işletme olup çikolata ve kakao içeren şekerlemelerin imalatı, toptan ve perakende alımı, satımı ile ithalat ve ihracat işleri ile iştigal etmektedir. Mükellef kurum Çikolata(Kokolin), Yumuşak Şekerleme ve Sert Şekerleme olmak üzere üç ana ürün ile ticari faaliyetini gerçekleştirmektedir. Ticari mal ve ambalaj ihtiyacını büyük ölçüde yurtdışından ve dönem dönem ise artan maliyetler nedeniyle ithal etmek suretiyle temin etmektedir. İşletme satış sürecini yurtdışından ve yurtdışından gelen müşteri talepleri ve siparişleri miktarınca gerçekleştirmekte ve nihai tüketiciye sunulacak şekilde teslim etmektedir.

ABC Çikolata Şekerleme San. Tic. Ltd. Şti. Ltd. Şti. 2016 yılı faaliyet dönemine ilişkin olarak dönem başı mal mevcudu ve açılış finansal durum tablosu şu şekildedir:

Tablo 10 - ABC Çikolata Şekerleme San. Tic. Ltd. Şti. Ltd. Şti. Dönem Başı Mal Mevcudu

Hesap Kodu	Stok Adı	2015 Devir Miktarı (Kg)	Birim Kg Maliyet Fiyatı (TL)	Toplam Stok Tutarı (TL)
153.01	Çikolata (Kokolin)	126.220,00	3,85	485.947,00
153.02	Sert Şekerleme	35.783,00	3,30	118.084,00
153.03	Yumuşak Şekerleme	47.723,00	3,00	143.170,00
TOPLAM		209.726,00		747.201,00

Tablo 11 - ABC Çikolata Şekerleme San. Tic. Ltd. Şti. Ltd. Şti. 2016 Yılı Açılış Finansal Durum Tablosu

ABC ÇİKOLATA ŞEKERLEME SAN. TİC. LTD. ŞTİ.					
2016 YILI AYRINTILI AÇILIŞ FİNANSAL DURUM TABLOSU					
AKTİF			PASİF		
1	DÖNEN VARLIKLAR	4.705.929,78	3	KISA VADELİ YABANCI KAYNAKLAR	7.312.748,74
10	Hazır Değerler	367.097,93	30	Mali Borçlar	2.185.481,08
100	Kasa	105.315,72	300	Banka Kredileri	2.185.481,08

101	Alınan Çekler	0,00	301	Finansal Kir. İşlemlerinden Doğan Borçlar	0,00
102	Bankalar	261.782,21	302	Ertelenmiş Fin. Kir. Borçlanma Mal. (-)	0,00
103	Verilen Çek.ve Öd.Em.(-)	0,00	303	Uzun Vadeli Kredilerin Anapara Taksitleri ve Faizleri Tahvil, Anapara, Borç Taksit ve Faizleri	0,00
108	Diğ. Haz.Değerler	0,00	304	Çıkarılmış Bonolar ve Senetler	0,00
11	Menkul Kıymetler	0,00	305	Çıkarılmış, Diğ.Menkul Kıym.	0,00
110	Hisse Senetleri	0,00	306	Menkul Kıymetler İhraç Fark.(-)	0,00
111	Özel Kes.Tahv.Sen.ve Bon.	0,00	308	Diğer Mali Borçlar	0,00
112	Kamu Kes.Tahv.Sen.ve Bon.	0,00	309		
118	Diğer Menkul Kıymetler	0,00	32	Ticari Borçlar	4.940.188,50
119	Menkul Kıym.Değer Düş.Karşılığı (-)	0,00	320	Satıcılar	2.456.771,68
12	Ticari Alacaklar	1.490.413,33	321	Borç Senetleri	2.418.797,95
120	Alıcılar	362.301,29	322	Borç Senetleri Reeskontu (-)	0,00
121	Alacak Senetleri	1.128.112,04	326	Alınan Depozito ve Teminatlar	0,00
122	Alacak Senet.Reesk. (-) Kazanılmamış Finansal	0,00	329	Diğer Ticari Borçlar	64.618,87
124	Kiralama Faiz Gelirleri (-)	0,00	33	Diğer Borçlar	48.527,57
126	Verilen Dep.ve Teminatlar	0,00	331	Ortaklara Borçlar	0,00
127	Diğer Tic.Alacaklar	0,00	332	İştiraklere Borçlar	0,00
128	Şüpheli Tic.Alacaklar	0,00	333	Bağlı Ortaklıklara Borçlar	0,00
129	Şüpheli Tic.Alac. Karş. (-)	0,00	335	Personele Borçlar	48.387,57
13	Diğer Alacaklar	392.258,40	336	Diğer Çeşitli Borçlar	140,00
131	Ortaklardan Alacaklar	227.061,81	337	Diğer Borç Senetleri Reeskontu (-)	0,00
132	İştiraklerden Alacaklar Bağlı Ortaklıklardan	0,00	34	Alınan Avanslar	2.537,55
133	Alacaklar	0,00	340	Alınan Sipariş Avansları	2.537,55
135	Personelden Alacaklar	0,00	349	Alınan Diğer Avanslar	0,00
136	Diğer Çeşitli Alacaklar	165.196,59	35	Yıllara Yaygın İnş. Ve On. Hak.	0,00
137	Diğer Alacak Senetleri Reesk. (-)	0,00	350	Yıllara Yaygın İnş. Ve On. Hak. bedelleri	
138	Şüpheli Diğer Alacaklar	0,00	358	Yıllara Yaygın İnş. Enflasyon Düz. Hesabı	
139	Şüpheli Diğer Alacaklar Karşılığı (-)	0,00	36	Ödenecek Vergi ve Diğer Yükümlülükler	113.056,87
15	Stoklar	1.578.760,82	360	Ödenecek Vergi ve Fonları	27.816,80
150	İlk Madde ve Malzeme	0,00	361	Ödenecek Sosyal Güvenlik Kesintileri	23.279,07
151	Yarı Mamüller	0,00	368	Vadesi Geçmiş Ert. veya Taksitlendirilmiş Vergi ve Diğer Yükümlülükler	61.961,00
152	Mamüller	0,00	369	Ödenecek Diğer Yükümlülükler	0,00

153	Ticari Mallar	747.201,00	37	Borç ve Gider Karşılıkları	22.957,17
	153.01 - Çikolata	485.947,00	370	Dönem Karı Vergi ve Diğer	113.165,95
	153.02 - Sert Şekerleme	118.084,00		Yasal Yükümlülük Karşılıkları	0,00
	153.03 - Yumuşak Şekerleme	143.170,00	371	Dönem Karının Peşin Ödenen Vergi	90.208,78
157	Diğer Stoklar	29.565,61		ve Diğer Yükümlülükleri (-)	0,00
158	Stok Değer Düş.Karşılığı (-)	0,00	372	Kıdem Tazminatı Karşılığı	0,00
159	Verilen Sipariş Avansları	801.994,21	373	Maliyet Giderleri Karşılığı	0,00
17	Yıllara Yaygın İnş. Ve On. Mal.	0,00	379	Diğer Borç ve Gider Karşılıkları	0,00
	Yıllara Yaygın İnş.Ve On.Mal.	0,00	38	Gelecek Aylara Ait Gelirler ve Gider	0,00
170	Yıllara Yaygın İnş.			Tahakkukları	
178	Enf.Düz. Hes.	0,00			0,00
179	Taşeronlara Verilen Avanslar	0,00	380	Gelecek Aylara Ait Gelirler	0,00
18	Gel. Ayl. Ait Gid. Ve Gelir Tah.	143,88	381	Gider Tahakkukları	0,00
180	Gelecek Aylara Ait Giderler	143,88	39	Diğer Kısa Vadeli Yabancı Kaynaklar	0,00
181	Gelir Tahakkukları	0,00	391	Hesaplanan KDV	0,00
19	Diğer Dönen Varlıklar	877.255,42	392	Diğer KDV	0,00
190	Devreden KDV	877.255,42	393	Merkez Ve Şubeler Cari Hesabı	0,00
191	İndirilecek KDV	0,00	397	Sayım ve Tesellüm Fazlaları	0,00
192	Diğer KDV	0,00			0,00
193	Peşin Ödenen Vergiler ve Fonlar	0,00	399	Diğer Çeşitli Yabancı Kaynaklar	0,00
195	İş Avansları	0,00			
196	Personel Avansları	0,00			
197	Sayım ve Tesellüm Noksanları	0,00			
198	Diğer Çeşitli Dönen Varlıklar	0,00			0,00
2	DURAN VARLIKLAR	5.349.936,61	4	UZUN VADELİ YABANCI KAYNAKLAR	237.905,67
22	Ticari Alacaklar	5,73	40	Mali Borçlar	237.905,67
220	Alicılar	0,00	400	Banka Kredileri	237.905,67
221	Alacak Senetleri	0,00	401	Finansal Kir.İşlemlerinden Doğan Borçlar	0,00
222	Alacak Senetleri Reeskontu (-)	0,00	402	Ertelenmiş Fin. Kir.Borçlanma Mal. (-)	0,00
224	Kazanılmamış Fin. Kir. Faiz Gelirleri (-)	0,00	405	Çıkarılmış Tahviller	0,00
226	Verilen Depozito ve Teminatlar	5,73	407	Çıkarılmış Diğer Menkul Kıymetler	0,00
229	Şüpheli Alacaklar Karşılığı (-)	0,00			0,00
23	Diğer Alacaklar	0,00	408	Menkul Kıymetler İhraç Farkı(-)	0,00

231	Ortaklardan Alacaklar	0,00	409	Diğer Mali Borçlar	0,00
232	İştiraklerden Alacaklar	0,00	42	Ticari Borçlar	0,00
233	Bağlı Ortaklıklardan Alacaklar	0,00	420	Satıcılar	0,00
235	Personelden Alacaklar	0,00	421	Borç Senetleri	0,00
236	Diğer Çeşitli Alacaklar	0,00	422	Borç Senetleri Reeskontu (-)	0,00
237	Diğer Alacak Senetleri	0,00	426	Alınan Dep. ve Teminatlar	0,00
237	Reeskontu (-)	0,00	429	Diğer Ticari Borçlar	0,00
239	Şüpheli Alacaklar Karşılığı (-)	0,00	43	Diğer Borçlar	0,00
24	Mali Duran Varlıklar	0,00	431	Ortaklara Borçlar	0,00
240	Bağlı Menkul Kıymetler	0,00	432	İştiraklere Borçlar	0,00
241	Bağlı Menkul Kıymetler Değer	0,00	433	Bağlı Ortaklıklara Borçlar	0,00
	Düşüklüğü Karşılığı (-)	0,00	436	Diğer Çeşitli Borçlar	0,00
242	İştirakler	0,00	437	Diğer Borç Sen. Reeskontu (-)	0,00
243	İştiraklere Sermaye Taahhütleri (-)	0,00	438	Kamuya Olan Ert. veya Taksitl. Borçlar	0,00
244	İştirakler Sermaye Payları Değer	0,00	44	Alınan Avanslar	0,00
	Değer Düşüklüğü Karşılığı (-)	0,00	440	Alınan Sipariş Avansları	0,00
245	Bağlı Ortaklıklar	0,00	449	Alınan Diğer Avanslar	0,00
246	Bağlı Ort.Sermaye Taahhütleri (-)	0,00	47	Borç ve Gider Karşılıkları	0,00
247	Bağlı Ort.Sermaye Payları Değer Düş.Karşılığı (-)	0,00	472	Kıdem Tazminatı Karşılıkları	0,00
	Diğer Mali Duran Varlıklar Karşılığı (-)	0,00	479	Diğer Borç ve Gider Karşılıkları	0,00
249	Diğer Mali Duran Varlıklar Karşılığı (-)	0,00	48	Gelecek Yıllara Ait Gelirler ve Gider Tahakkukları	0,00
25	Maddi Duran Varlıklar	5.331.283,67	480	Gelecek Yıllara Ait Gelirler	0,00
250	Arazi ve Arsalar	0,00	481	Gider Tahakkukları	0,00
251	Yeraltı ve Yerüstü Düz.	0,00	49	Diğer Uzun Vadeli Yabancı Kaynaklar	0,00
252	Binalar	4.248.680,26	492	Gelecek Yıllara Eklenen veya Terkin Edilen KDV	0,00
253	Tesis, Makine ve Cihazlar	550.268,76	493	Tesise Katılma Payları	0,00
254	Taşıtlar	301.971,18	499	Diğer Çeşitli Uzun Vadeli Yabancı Kay.	0,00
255	Demirbaşlar	157.473,72	UZUN VADELİ YABANCI KAYNAKLAR TOPLAMI	237.905,67	
256	Diğer Maddi Duran Varlıklar	0,00	5	ÖZKAYNAKLAR	2.505.211,98
257	Birikmiş Amortismanlar (-)	1.393.703,36	50	Ödenmiş Sermaye	868.622,63
258	Yapılmakta Olan Yatırımlar	1.466.593,11	500	Sermaye	1.500.000,00
259	Verilen Avanslar	0,00	501	Ödenmemiş Sermaye (-)	631.377,37
26	Maddi Olmayan Duran Varlıklar	12.867,64	502	Sermaye Düzeltmesi Olumlu	0,00
260	Haklar	9.877,64			
261	Şerefiye	0,00			
262	Kuruluş ve Örg.Giderleri	0,00			

263	Araştırma ve Gel.Giderleri	0,00	503	Farkları	
264	Özel Maliyetler	9.311,47	503	Sermaye Düzeltmesi Olumsuz Farkları (-)	0,00
267	Diğer Maddi Olmayan Duran Varlıklar	0,00	520	Sermaye Yedekleri	0,00
268	Birikmiş Amort. (-)	6.321,47	521	Hisse Senedi İhraç Primleri	0,00
269	Verilen Avanslar	0,00	521	Hisse Senedi İptal Kararları	0,00
27	Özel Tükenmeye Tabi Varlıklar	0,00	522	M.D.V. Yeniden Değerleme Artışları	0,00
271	Arama Giderleri	0,00	523	İştirakler Yen.Değ. Artışları	0,00
272	Hazırlık ve Gel.Giderleri	0,00	524	Maliyet Bedeli Artışları Fonu	0,00
277	Diğer Özel Tükenmeye Tabi Varlıklar	0,00	529	Diğer Sermaye Yedekleri	0,00
278	Birikmiş Tük.Payları (-)	0,00	54	Kar Yedekleri	23.568,87
279	Verilen Avanslar	0,00	540	Yasal Yedekler	23.568,87
28	Gelecek Yıllara Ait Giderler ve Gelir Tahakkukları	5.779,57	541	Statü Yedekleri	0,00
280	Gelecek Yıllara Ait Giderler	5.779,57	542	Olağanüstü Yedekler	0,00
281	Gelir Tahakkukları	0,00	548	Diğer Kar Yedekleri	0,00
29	Diğer Duran Varlıklar	0,00	549	Özel Fonlar	0,00
291	Gelecek Yıllarda İnd. KDV	0,00	57	Geçmiş Yıllar Karları	1.077.687,40
292	Diğer KDV	0,00	570	Geçmiş Yıllar Karları	1.077.687,40
293	Gelecek Yıllar İhtiyacı Stoklar	0,00	58	Geçmiş Yıllar Zararları (-)	0,00
294	Elden Çıkarılacak Stoklar	0,00	580	Geçmiş Yıllar Zararları (-)	0,00
295	Ve Mad.D.V. Peşin Ödenen Vergi Ve Fonlar	0,00	59	Dönem Net Karı (Zararı)	535.333,08
297	Diğer Çeşitli Duran Varlıklar	0,00	590	Dönem Net Karı	535.333,08
298	Stok Değer Düşüklüğü Karşılığı (-)	0,00	591	Dönem Net Zararı (-)	0,00
299	Birikmiş Amortismanlar (-)	0,00			0,00
AKTİF (VARLIKLAR) TOPLAMI		10.055.866,39	PASİF (KAYNAKLAR) TOPLAMI		10.055.866,39

Mükellefin 2016 yılı faaliyet dönemine ilişkin mal alışları ve alışlar esnasında gerçekleşen giderlerine ilişkin detay bilgileri şu şekildedir:

a) 01.05.2016 tarihinde Kg fiyatı 4,20 TL + % 8 KDV tutarlı 128.000 Kg Çikolata (Kokolin), Kg fiyatı 3,70 TL + % 8 KDV tutarlı 55.000,00 Kg Sert Şekerleme ve Kg fiyatı 3,10 TL + % 8 KDV tutarlı 70.000 Kg Yumuşak Şekerleme alınmıştır.

b) 13.06.2016 tarihinde Kg fiyatı 4,25 TL + % 8 KDV tutarlı 115.000 Kg Çikolata (Kokolin), almıştır.

c) 05.08.2016 tarihinde Kg fiyatı 3,74 TL + % 8 KDV tutarlı 57.000 Kg Sert Şekerleme ithal edilmek suretiyle alınmış olup, mallara ait KDV ve 2.800,00 TL Gümrük Vergileri peşin ödenmiştir.

d) 20.08.2016 tarihinde Kg fiyatı 4,20 TL + % 8 KDV tutarlı 86.000 Kg Çikolata (Kokolin) almıştır.

e) 15.09.21016 tarihinde Kg fiyatı 3,30 TL + % 8 KDV tutarlı 60.000 Kg Yumuşak Şekerleme alınmıştır. Ancak alımın vadeli olması nedeniyle satıcı firma tarafından birim fiyat üzerinden % 3 vade farkı hesaplanmış ve mamul içim birim Kg fiyatı 3,40 TL + KDV olarak fatura düzenlenmiştir. Mallara ait KDV tutarları peşin ödenmiş olup kalan tutar ise 2 ay sonra ödenecektir.

f) 11.10.2016 tarihinde Kg fiyatı 4,30 TL + % 8 KDV tutarlı 95.000 Kg Çikolata, Kg fiyatı 3,55 TL + %8 KDV tutarlı 30.000 Kg Sert Şekerleme alınmış olup çikolataların nakliyesi için ise 2.500,00 TL + KDV peşin ödenmiştir.

g) 01.12.2016 tarihinde Kg fiyatı 4,08 TL + % 8 KDV tutarlı 175.000 Kg Çikolata ithal etmek sureti ile alınmış ve gümrük vergileri + sigorta giderleri olarak 10.000,00 TL peşin ödenmiştir.

h) 20.12.2016 tarihinde Kg fiyatı 3,30 TL + % 8 KDV tutarlı 90.000 Kg Yumuşak Şekerleme alınmış ve nakliye bedeli olarak ise 1.880,00 TL + KDV peşin ödenmiştir.

ı) Satılan her mamul için 0,20 TL/Kg Ambalaj Malzemesi ve satılan her Çikolata mamulü için ise 0,10 TL/Kg nakliye gideri bulunmaktadır.

j) İşletme sürekli envanter yöntemi kullanmaktadır.

2016 yılı faaliyet dönemi stok kalemlerinin dönem içi hareketleri ve dönem sonu miktarları şu şekildedir:

Tablo 12 - ABC Çikolata Şekerleme San. Tic. Ltd. Şti. Ltd. Şti. 2016 Yılı Stok Kalemleri Dönem İçi Hareketleri ve Dönem Sonu Miktarları

DÖNEM	ÇİKOLATA (Kg)			SERT ŞEKERLEME (Kg)			YUMUŞAK ŞEKERLEME (Kg)		
	GİREN	ÇIKAN	KALAN	GİREN	ÇIKAN	KALAN	GİREN	ÇIKAN	KALAN
2015 DEVİR	126.220		126.220	35.783		35.783	47.723		47.723
2016/OCAK		29.200	97.020			35.783		27.220	20.503
2016/ŞUBAT		32.750	64.270		14.483	21.300		12.000	8.503
2016/MART		31.300	32.970		11.600	9.700		8.503	0
2016/NİSAN		32.970	0		9.700	0		0	0
2016/MAYIS	128.000	56.500	71.500	55.000	12.500	42.500	70.000	9.800	60.200
2016/HAZİRAN	115.000	65.300	121.200		16.300	26.200		12.500	47.700
2016/TEMMUZ		51.750	69.450		13.750	12.450		9.800	37.900
2016/AĞUSTOS	86.000	58.400	97.050	57.000		69.450		8.700	29.200
2016/EYLÜL		62.300	34.750		15.600	53.850	60.000	10.900	78.300
2016/EKİM	95.000	41.600	88.150	30.000	8.700	75.150		9.600	68.700
2016/KASIM		35.200	52.950		6.500	68.650		7.900	60.800
2016/ARALIK	175.000	33.650	194.300		9.300	59.350	90.000	7.600	143.200
TOPLAM	725.220	530.920	194.300	177.783	118.433	59.350	267.723	124.523	143.200

Yukarıdaki tabloda belirtilen dönem sonu stok miktarları göz önünde bulundurularak 2016 yılı faaliyet dönemine ilişkin almış olduğu mallar ile mal alışları esnasında katlanılan giderlerin hem Vergi Usul Kanunu hem de Türkiye Finansal Raporlama Standartları' na göre stok ve gider hesaplarındaki etkisi şu şekilde açıklanmıştır.

Vergi Usul Kanunu Açısından;

Vergi Usul Kanuna göre mal alış esnasında katılan nakliye giderleri, kira giderleri, gümrük ve sigorta vergileri v.s. giderler hammadde ve mamül maliyetinin içerisinde yer almaktadır. İşletme FİFO (İlk Giren İlk Çıkar) maliyet hesaplama yöntemini kullanmakta olup stok kalemleri için 2016 yılı sonunda gerçekleştirilen maliyet hesaplamaları şu şekildedir:

Tablo 13 - ABC Çikolata Şekerleme San. Tic. Ltd. Şti. Ltd. Şti. Çikolata Stoğu 2016 Yılı VUK' a Göre Maliyet Hesaplamaları

STOK ADI : ÇİKOLATA (KOKOLİN)										
STOK MALİYET YÖNTEMİ : FİFO										
		GİREN			ÇIKAN			KALAN		
TARİH	AÇIKLAMA	MİKTAR (Kg)	BİRİM FİYAT (TL/Kg)	TUTAR (TL)	MİKTAR (Kg)	BİRİM FİYAT (TL/Kg)	TUTAR (TL)	MİKTAR (Kg)	BİRİM FİYAT (TL/Kg)	TUTAR (TL)
2015 DEVİR	DÖNEM BAŞI STOK	126.220	3,8500	485.947,00	0	0,0000	0,00	126.220	3,8500	485.947,00
2016/OCAK	-	0	0,0000	0,00	29.200	3,8500	112.420,00	97.020	3,8500	373.527,00
2016/ŞUBAT	-	0	0,0000	0,00	32.750	3,8500	126.087,50	64.270	3,8500	247.439,50
2016/MART	-	0	0,0000	0,00	31.300	3,8500	120.505,00	32.970	3,8500	126.934,50
2016/NİSAN	-	0	0,0000	0,00	32.970	3,8500	126.934,50	0	0,0000	0,00
2016/MAYIS	MAL ALIŞ	128.000	4,2000	537.600,00	56.500	4,2000	237.300,00	71.500	4,2000	300.300,00
2016/HAZİRAN	MAL ALIŞ	115.000	4,2500	488.750,00	65.300	4,2000	274.260,00	6.200	4,2000	26.040,00
								115.000	4,2500	488.750,00
								121.200		514.790,00
2016/TEMMUZ	-	0	0,0000	0,00	6.200	4,2000	26.040,00			
					45.550	4,2500	193.587,50			
					51.750		219.627,50	69.450	4,2500	295.162,50
2016/AĞUSTOS	MAL ALIŞ	86.000	4,2000	361.200,00	58.400	4,2500	248.200,00	11.050	4,2500	46.962,50
								86.000	4,2000	361.200,00
								97.050		408.162,50
2016/EYLÜL	-	0	0,0000	0,00	11.050	4,2500	46.962,50			
					51.250	4,2000	215.250,00			
					62.300		262.212,50	34.750	4,2000	145.950,00
2016/EKİM	MAL ALIŞ	95.000	4,3000	408.500,00	34.750	4,2000	145.950,00			
	GİDER		2.500,00 TL / 95.000 Kg = 0,0263 TL/Kg	2.500,00	6.850	4,3263	29.635,26	88.150	4,3263	381.363,35
	ALIŞ+GİDER			411.000,00	41.600		175.585,26			

2016/KASIM	-	0	0,00	0,00	35.200	4,3263	152.286,32	52.950	4,3263	229.077,59
2016/ARALIK	MAL ALIŞ	175.000	4,0178	703.118,77				19.300	4,3263	83.497,59
	GİDER		10.000,00 TL / 175.000 Kg = 0,05716 TL/Kg	10.000,00	33.650	4,3263	145.580,53	175.000	4,0750	713.118,77
	ALIŞ+GİDER		4,0749	713.118,77				194.300		796.616,36
TOPLAM		725.220		3.408.615,77	530.920		2.200.999	194.300		796.616,36

**Tablo 14 - ABC Çikolata Şekerleme San. Tic. Ltd. Şti. Ltd. Şti. Sert
Şekerleme Stoğu 2016 Yılı VUK' a Göre Maliyet Hesaplamaları**

STOK ADI : SERT ŞEKERLEME										
STOK MALİYET YÖNTEMİ : FİFO										
		GİREN			ÇIKAN			KALAN		
TARİH	AÇIKLAMA	MİKTAR (Kg)	BİRİM FİYAT (TL/Kg)	TUTAR (TL)	MİKTAR (Kg)	BİRİM FİYAT (TL/Kg)	TUTAR (TL)	MİKTAR (Kg)	BİRİM FİYAT (TL/Kg)	TUTAR (TL)
2015 DEVİR	DÖNEM BAŞI STOK	35.783	3,3000	118.084,00	0		0,00	35.783	3,3000	118.083,90
2016/OCAK	-	0	0,0000	0,00	0		0,00	35.783	3,3000	118.083,90
2016/ŞUBAT	-	0	0,0000	0,00	14.483	3,3000	47.793,94	21.300	3,3000	70.290,00
2016/MART	-	0	0,0000	0,00	11.600	3,3000	38.280,03	9.700	3,3000	32.010,00
2016/NİSAN	-	0	0,0000	0,00	9.700	3,3000	32.010,03	0		0,00
2016/MAYIS	MAL ALIŞ	55.000	3,7000	203.500,00	12.500	3,7000	46.250,00	42.500	3,7000	157.250,00
2016/HAZİRAN	-	0	0,0000	0,00	16.300	3,7000	60.310,00	26.200	3,7000	96.940,00
2016/TEMMUZ	-	0	0,0000	0,00	13.750	3,7000	50.875,00	12.450	3,7000	46.065,00
2016/AĞUSTOS	MAL ALIŞ	57.000	3,7400	213.180,00						
	GİDER		2.770,00 TL / 57.000 Kg = 0,0486 TL/Kg	2.770,00	0		0,00	12.450	3,7000	46.065,00
	ALIŞ+GİDER		3,7886	215.950,00				57.000	3,7886	215.980,00
								69.450		262.045,00
2016/EYLÜL	-	0	0,0000	0,00	12.450	3,7000	46.065,00			
					3.150	3,7886	11.935,06	53.850	3,7886	204.013,96
					15.600		58.000,06			
2016/EKİM	MAL ALIŞ	30.000	3,5500	106.500,00	8.700	3,7886	32.960,82	45.150	3,7886	171.053,49
								30.000	3,5500	106.500,00
								75.150		277.553,49
2016/KASIM	-	0	0,00	0,00	6.500	3,7886	24.625,90	38.650	3,7886	146.427,85
								30.000	3,5500	106.500,00
								68.650		252.927,85
2016/ARALIK	-	0	0,0000	0,00	9.300	3,7886	35.233,98	29.350	3,7886	111.194,24
								30.000	3,5500	106.500,00
								59.350		217.694,24
TOPLAM		177.783		407.866,00	118.433		426.339,76	59.350		217.694,24

Tablo 15 - ABC Çikolata Şekerleme San. Tic. Ltd. Şti. Ltd. Şti. Yumuşak Şekerleme Stoğu 2016 Yılı VUK' a Göre Maliyet Hesaplamaları

STOK ADI : YUMUŞAK ŞEKERLEME										
STOK MALİYET YÖNTEMİ : FİFO										
		GİREN			ÇIKAN			KALAN		
TARİH	AÇIKLAMA	MİKTAR (Kg)	BİRİM FİYAT (TL/Kg)	TUTAR (TL)	MİKTAR (Kg)	BİRİM FİYAT (TL/Kg)	TUTAR (TL)	MİKTAR (Kg)	BİRİM FİYAT (TL/Kg)	TUTAR (TL)
2015 DEVİR	DÖNEM BAŞI STOK	47.723	3,0000	143.170,00	0	0,0000	0,00	47.723	3,0000	143.170,00
2016/OCAK	-	0	0,0000	0,00	27.220	3,0000	81.660,00	20.503	3,0000	61.509,00
2016/ŞUBAT	-	0	0,0000	0,00	12.000	3,0000	36.000,00	8.503	3,0000	25.510,00
2016/MART	-	0	0,0000	0,00	8.503	3,0000	25.510,00	0	0,0000	0,00
2016/NİSAN	-	0	0,0000	0,00	0	0,0000	0,00	0	0,0000	0,00
2016/MAYIS	MAL ALIŞ	70.000	3,1000	217.000,00	9.800	3,1000	30.380,00	60.200	3,1000	186.620,00
2016/HAZİRAN	-	0	0,0000	0,00	12.500	3,1000	38.750,00	47.700	3,1000	147.870,00
2016/TEMMUZ	-	0	0,0000	0,00	9.800	3,1000	30.380,00	37.900	3,1000	117.490,00
2016/AĞUSTOS	-	0	0,0000	0,00	8.700	3,1000	26.970,00	29.200,00	3,1000	90.520,00
2016/EYLÜL	MAL ALIŞ	60.000	3,3000	198.000,00	10.900	3,1000	33.790,00	18.300	3,1000	56.730,00
	GİDER		60.000 Kg * 0,10 TL = 6.000,00 TL	6.000,00				60.000	3,4000	204.000,00
	ALİŞ+GİDER		3,4000	204.000,00				78.300		260.730,00
2016/EKİM	-	0	3,5500	0,00	9.600	3,1000	29.760,00	8.700	3,1000	26.970,00
2016/KASIM								60.000	3,4000	204.000,00
								68.700		230.970,00
								800	3,1000	2.480,00
2016/KASIM	-	0	0,0000	0,00	7.900	3,1000	24.490,00	800	3,1000	2.480,00
2016/ARALIK								60.000	3,4000	204.000,00
								60.800		206.480,00
	MAL ALIŞ	90.000	3,3000	297.000,00	800	3,1000	2.480,00	53.200	3,4000	180.880,00
	GİDER		1.880,00 TL / 90.000 Kg = 0,0209 TL/Kg	1.880,00	6.800	3,4000	23.120,00	90.000	3,3209	298.879,01
	ALİŞ+GİDER		3,3209	298.879,01	7.600		25.600,00	143.200		479.759,01
TOPLAM		267.723		863.049,01	124.523		383.290,00	143.200		479.759,01

Vergi Usul Kanunu stok değerlendirme hükümlerine göre dönem sonu stoklarının finansal durum tablosuna aktarılmasında 'Maliyet Bedeli' nin esas alınacağı bilinmektedir. 2016 yılı dönem sonunda gerçekleştirilen değerlendirme işlemi neticesinde dönem sonu mal mevcudu Vergi Usul Kanunu' na göre hazırlanacak kapanış finansal durum tablosunda şu şekilde yer alacaktır:

**Tablo 16 - ABC Çikolata Şekerleme San. Tic. Ltd. Şti. Ltd. Şti. 2016 Yılı
VUK' a Göre Hazırlanan Kapanış Finansal Durum Tablosu**

ABC ÇİKOLATA ŞEKERLEME SAN. TİC. LTD. ŞTİ. 2016 YILI AYRINTILI KAPANIŞ FİNANSAL DURUM TABLOSU (V.U.K)					
AKTİF			PASİF		
1	DÖNEN VARLIKLAR	5.286.485,09	3	KISA VADELİ YABANCI KAYNAKLAR	8.599.593,18
10	Hazır Değerler	295.859,39	30	Mali Borçlar	3.469.955,32
100	Kasa	138.826,13	300	Banka Kredileri	3.469.955,32
101	Alınan Çekler	0,00	301	Finansal Kir. İşlemlerinden Doğan Borçlar	0,00
102	Bankalar	157.033,26	302	Ertelenmiş Fin. Kir. Borçlanma Mal. (-)	0,00
103	Verilen Çek.ve Öd. Em.(-)	0,00	303	Uzun Vadeli Kredilerin Anapara Taksitleri ve Faizleri	0,00
108	Diğ.Haz.Değerler	0,00	304	Tahvil, Anapara, Borç Taksit ve Faizleri	0,00
11	Menkul Kıymetler	0,00	305	Çıkarılmış Bonolar ve Senetler	0,00
110	Hisse Senetleri	0,00	306	Çıkarılmış, Diğer Menkul Kıymetler	0,00
111	Özel Kes.Tahv. Sen.ve Bon.	0,00	308	Menkul Kıymetler İhraç Fark. (-)	0,00
112	Kamu Kes.Tahv.Sen.ve Bon.	0,00	309	Diğer Mali Borçlar	0,00
118	Diğer Menkul Kıymetler	0,00	32	Ticari Borçlar	4.886.158,05
119	Menkul Kıy.Değer Düş.Karşılığı (-)	0,00	320	Satıcılar	1.158.695,69
12	Ticari Alacaklar	1.649.293,84	321	Borç Senetleri	3.650.132,82
120	Alıcılar	169.247,77	322	Borç Senetleri Reeskontu (-)	0,00
121	Alacak Senetleri	1.480.046,07	326	Alınan Dep.ve Teminatlar	0,00
122	Alacak Senetleri Reesk. (-) Kazanılmamış Finansal	0,00	329	Diğer Tic. Borçlar	77.329,54
124	Kiralama	0,00	33	Diğer Borçlar	157.336,08
	Faiz Gelirleri (-)	0,00	331	Ortaklara Borçlar	0,00
126	Verilen Dep.ve Tem.	0,00	332	İştiraklere Borçlar	0,00
127	Diğer Tic.Alacaklar	0,00	333	Bağlı Ortaklıklara Borçlar	0,00
128	Şüpheli Tic.Alacaklar	0,00	335	Personele Borçlar	153.785,47
129	Şüpheli Tic.Alac.Karş. (-)	0,00	336	Diğer Çeşitli Borçlar	3.550,61
13	Diğer Alacaklar	396.287,38	337	Diğer Borç Senetleri Reesk.(-)	0,00
131	Ortaklardan Alacaklar	0,00	34	Alınan Avanslar	11.918,71
132	İştiraklerden Alacaklar Bağlı Ortaklıklardan	0,00	340	Alınan Sipariş Avansları	11.918,71
133	Alacaklar	0,00	349	Alınan Diğer Avanslar	0,00
135	Personelden Alacaklar	0,00	35	Yıllara Yaygın İnş. Ve On. Hak.	0,00
136	Diğer Çeşitli Alacaklar	396.287,38	350	Yıllara Yaygın İnş. Ve On. Hak. bedelleri	0,00
137	Diğer Alacak Sen.Reesk. (-)	0,00	358	Yıllara Yaygın İnş. Enflasyon	0,00

				Düz. Hesabı	
138	Şüpheli Diğ.Alacaklar	0,00	36	Ödenecek Vergi ve Diğer Yükümlülükler	74.225,02
139	Şüpheli Diğ.Alacaklar Karşılığı (-)	0,00	360	Ödenecek Vergi ve Fonları	37.803,00
15	Stoklar	2.013.799,16	361	Ödenecek Sosyal Güv.Kes. Vadesi Geçmiş Ert. veya Taksitlendirilmiş	36.422,02
150	İlk Madde ve Malzeme	0,00	368	Vergi ve Diğer Yükümlülükler	0,00
151	Yarı Mamüller	0,00	369	Ödenecek Diğer Yükümlülükler	0,00
152	Mamüller	0,00	37	Borç ve Gider Karşılıkları	0,00
153	Ticari Mallar	0,00	370	Dönem Karı Vergi ve Diğer Yasal Yükümlülük Karşılıkları	52.217,12
	153.01 - Çikolata	796.616,96	371	Dönem Karının Peşin Ödenen Vergi ve Diğer Yük.(-)	0,00
	153.02 - Sert Şekerleme	217.694,24	372	Kıdem Tazminatı Karş.	0,00
	153.03 - Yumuşak Şekerleme	479.759,01	373	Maliyet Giderleri Karş.	0,00
157	Diğer Stoklar	0,00	379	Diğer Borç ve Gider Karşılıkları	0,00
	Stok Değer Düşüklüğü Karşılığı (-)	0,00	38	Gelecek Aylara Ait Gelirler ve Gider Tahakkukları	0,00
158	Verilen Sipariş Avansları	519.728,95	380	Gelecek Aylara Ait Gelirler	0,00
17	Yıllara Yaygın İnş. Ve On. Mal.	0,00	381	Gider Tahakkukları	0,00
	Yıllara Yaygın İnş. Ve On. Mal.	0,00	39	Diğer Kısa Vadeli Yabancı Kaynaklar	0,00
170	Yıllara Yaygın İnş. Enf.Düz. Hes.	0,00	391	Hesaplanan KDV	0,00
178	Taşeronlara Verilen Avanslar	0,00	392	Diğer KDV	0,00
18	Gel. Ayl. Ait Gid. Ve Gelir Tah.	11.736,26	393	Merkez Ve Şubeler Cari Hesabı	0,00
180	Gelecek Aylara Ait Gid.	11.736,26	397	Sayım ve Tesellüm Fazlaları	0,00
181	Gelir Tahakkukları	0,00	399	Diğer Çeşitli Yabancı Kaynaklar	0,00
19	Diğer Dönen Varlıklar	919.509,06			
190	Devreden KDV	919.509,04			
191	İndirilecek KDV	0,00			
192	Diğer KDV	0,02			
193	Peşin Ödenen Vergiler ve Fonlar	0,00			
195	İş Avansları	0,00			
196	Personel Avansları	0,00			
197	Sayım ve Tesellüm	0,00			
198	Noksanları	0,00			
	Diğer Çeşitli Dönen Varlıklar	0,00			0,00
2	DURAN VARLIKLAR	7.033.852,81	4	UZUN VADELİ YABANCI KAYNAKLAR	78.668,15
22	Ticari Alacaklar	0,00	40	Mali Borçlar	78.668,15
220	Alıcılar	0,00	400	Banka Kredileri	78.668,15
221	Alacak Senetleri	0,00	401	Finansal Kir.İşlemlerinden	0,00

222	Alacak Senetleri Reesk.(-)	0,00	402	Doğan Borçlar	
	Kazanılmamış Fin. Kir. Faiz			Ertelenmiş Fin. Kir.Borçlanma	
224	Gelirleri (-)	0,00	405	Mal. (-)	0,00
226	Verilen Dep. ve Teminatlar	0,00	407	Çıkarılmış Tahviller	0,00
229	Şüpheli Alacaklar Karş.(-)	0,00		Çıkarılmış Diğer Menkul	0,00
23	Diğer Alacaklar	0,00	408	Kıymetler	0,00
231	Ortaklardan Alacaklar	0,00	409	Menkul Kıymetler İhraç Farkı(-)	0,00
232	İştiraklerden Alacaklar	0,00	42	Diğer Mali Borçlar	0,00
233	Bağlı Ortaklıklardan			Ticari Borçlar	0,00
233	Alacaklar	0,00	420	Satıcılar	0,00
235	Personelden Alacaklar	0,00	421	Borç Senetleri	0,00
236	Diğer Çeşitli Alacaklar	0,00	422	Borç Senetleri Reeskontu (-)	0,00
237	Diğer Alacak Sen. Reesk.(-)	0,00	426	Alınan Depozito ve Teminatlar	0,00
239	Şüpheli Alacaklar Karş.(-)	0,00	429	Diğer Ticari Borçlar	0,00
24	Mali Duran Varlıklar	0,00	43	Diğer Borçlar	0,00
240	Bağlı Menkul Kıymetler	0,00	431	Ortaklara Borçlar	0,00
	Bağlı Menkul Kıymetler		432	İştiraklere Borçlar	0,00
241	Değer	0,00	433	Bağlı Ortaklıklara Borçlar	0,00
	Düşüklüğü Karşılığı (-)	0,00	436	Diğer Çeşitli Borçlar	0,00
242	İştirakler	0,00	437	Diğer Borç Senetleri Reesk.(-)	0,00
243	İştiraklere Sermaye Taahh.(-)	0,00	438	Kamuya Olan Ert. veya Taksitl.	
	İştirakler Sermaye Payları			Borçlar	0,00
244	Değer	0,00	44	Alınan Avanslar	0,00
	Değer Düşüklüğü Karşılığı (-)	0,00	440	Alınan Sipariş Avansları	0,00
245	Bağlı Ortaklıklar	0,00	449	Alınan Diğer Avanslar	0,00
246	Bağlı Ortaklıklara Sermaye	0,00	47	Borç ve Gider Karşılıkları	0,00
	Taahhütleri (-)	0,00	472	Kıdem Tazminatı Karşılıkları	0,00
	Bağlı Ortaklıklar Sermaye		479	Diğer Borç ve Gider Karşılıkları	0,00
247	Payları	0,00	48	Gelecek Yıllara Ait Gelirler ve	0,00
	Değer Düşüklüğü Karşılığı (-)	0,00		Gider Tahakkukları	0,00
	Diğer Mali Duran Varlıklar		480	Gelecek Yıllara Ait Gelirler	0,00
249	Karşılığı (-)	0,00	481	Gider Tahakkukları	0,00
25	Maddi Duran Varlıklar	7.007.547,62	49	Diğer Uzun Vadeli Yabancı	0,00
250	Arazi ve Arsalar	0,00		Kaynaklar	0,00
251	Yeraltı ve Yerüstü Düzenleri	0,00	492	Gelecek Yıllara Eklenen veya	0,00
252	Binalar	4.338.235,13	493	Terkin Edilen KDV	0,00
253	Tesis, Makine ve Cihazlar	578.534,86	499	Tesise Katılma Payları	0,00
254	Taşıtlar	284.647,53		Diğer Çeşitli Uzun Vadeli	
255	Demirbaşlar	350.638,82		Yabancı Kay.	0,00
256	Diğer Maddi Duran Varlıklar	0,00		UZUN VADELİ YABANCI	78.668,15
257	Birlikmiş Amortismanlar (-)	1.663.375,37		KAYNAKLAR TOPLAMI	
258	Yapılmakta Olan Yatırımlar	3.118.866,65			

259	Verilen Avanslar	0,00	5	ÖZKAYNAKLAR	3.642.076,57
26	Maddi Olmayan Duran Varlıklar	12.867,64	50	Ödenmiş Sermaye	1.500.000,00
260	Haklar	9.877,64	500	Sermaye	1.500.000,00
261	Şerefiye	0,00	501	Ödenmemiş Sermaye (-)	0,00
262	Kuruluş ve Örgütlenme Gid.	0,00	502	Sermaye Düzeltmesi Olumlu Farkları	0,00
263	Araştırma ve Gel.Gid.	0,00	503	Sermaye Düzeltmesi Olumsuz Farkları (-)	0,00
264	Özel Maliyetler	9.311,47	52	Sermaye Yedekleri	0,00
267	Diğer Maddi Olmayan Duran Varlıklar	0,00	520	Hisse Senedi İhraç Primleri	0,00
268	Birikmiş Amort. (-)	6.321,47	521	Hisse Senedi İptal Kararları	0,00
269	Verilen Avanslar	0,00	522	M.D.V. Yeniden Değerleme Artışları	0,00
27	Özel Tükenmeye Tabi Varlıklar	0,00	523	İştirakler Yeniden Değerleme Artışları	0,00
271	Arama Giderleri	0,00	524	Maliyet Bedeli Artışları Fonu	0,00
272	Hazırlık ve Gel.Gid.	0,00	529	Diğer Sermaye Yedekleri	0,00
277	Diğer Özel Tükenmeye Tabi Varlıklar	0,00	54	Kar Yedekleri	23.568,87
278	Birikmiş Tükenme Payları (-)	0,00	540	Yasal Yedekler	23.568,87
279	Verilen Avanslar	0,00	541	Statü Yedekleri	0,00
28	Gelecek Yıllara Ait Giderler ve Gelir Tahakkukları	13.437,55	542	Olağanüstü Yedekler	0,00
280	Gelecek Yıllara Ait Gid.	13.437,55	548	Diğer Kar Yedekleri	0,00
281	Gelir Tahakkukları	0,00	549	Özel Fonlar	0,00
29	Diğer Duran Varlıklar	0,00	57	Geçmiş Yıllar Karları	1.646.478,34
291	Gelecek Yıllarda İnd.KDV	0,00	570	Geçmiş Yıllar Karları	1.646.478,34
292	Diğer KDV	0,00	58	Geçmiş Yıllar Zararları (-)	0,00
293	Gelecek Yıllar İhtiyacı	0,00	580	Geçmiş Yıllar Zararları (-)	0,00
294	Stoklar	0,00	59	Dönem Net Karı (Zararı)	472.029,36
294	Elden Çıkarılacak Stoklar Ve Mad.D.V.	0,00	590	Dönem Net Karı	472.029,36
295	Peşin Ödenen Vergi Ve Fon.	0,00	591	Dönem Net Zararı (-)	0,00
297	Diğer Çeşitli Duran Varlıklar	0,00			0,00
298	Stok Değer Düş.Karş.(-)	0,00			0,00
299	Birikmiş Amortismanlar (-)	0,00			0,00

AKTİF (VARLIKLAR) TOPLAMI	12.320.337,90
----------------------------------	----------------------

PASİF (KAYNAKLAR) TOPLAMI	12.320.337,90
----------------------------------	----------------------

Türkiye Finansal Raporlama Standartları Açısından;

Türkiye Finansal Raporlama Standartları' na göre mal alış esnasında katılan nakliye giderleri, kira giderleri, gümrük vergileri, sigorta giderleri v.s. giderler hammadde ve mamül maliyetinin içerisinde yer almayıp doğrudan dönem gideri olarak yazılmakta ve dolayısıyla mal alışlarının birim maliyetlerinin içerisinde bulunmamaktadır. İşletme FİFO maliyet belirleme yöntemini kullanmakta olup stok kalemleri için 2016 yılı sonu mal mevcuduna ilişkin maliyetler şu şekilde hesaplanmıştır:

Tablo 17 - ABC Çikolata Şekerleme San. Tic. Ltd. Şti. Ltd. Şti. Çikolata Stoğu 2016 Yılı TFRS' ye Göre Maliyet Hesaplamaları

STOK ADI : ÇİKOLATA (KOKOLİN)		STOK MALİYET YÖNTEMİ : FİFO								
		GİREN			ÇIKAN			KALAN		
TARİH	AÇIKLAMA	MİKTAR (Kg)	BİRİM FİYAT (TL/Kg)	TUTAR (TL)	MİKTAR (Kg)	BİRİM FİYAT (TL/Kg)	TUTAR (TL)	MİKTAR (Kg)	BİRİM FİYAT (TL/Kg)	TUTAR (TL)
2015 DEVİR	DÖNEM BAŞI STOK	126.220	3,8500	485.947,00	0	0,0000	0,00	126.220	3,8500	485.947,00
2016/OCAK	-	0	0,0000	0,00	29.200	3,8500	112.420,00	97.020	3,8500	373.527,00
2016/ŞUBAT	-	0	0,0000	0,00	32.750	3,8500	126.087,50	64.270	3,8500	247.439,50
2016/MART	-	0	0,0000	0,00	31.300	3,8500	120.505,00	32.970	3,8500	126.934,50
2016/NİSAN	-	0	0,0000	0,00	32.970	3,8500	126.934,50	0	0,0000	0,00
2016/MAYIS	MAL ALIŞ	128.000	4,2000	537.600,00	56.500	4,2000	237.300,00	71.500	4,2000	300.300,00
2016/HAZİRAN	MAL ALIŞ	115.000	4,2500	488.750,00	65.300	4,2000	274.260,00	6.200 115.000 121.200	4,2000 4,2500	26.040,00 488.750,00 514.790,00
2016/TEMMUZ	-	0	0,0000	0,00	6.200 45.550 51.750	4,2000 4,2500	26.040,00 193.587,50 219.627,50	69.450	4,2500	295.162,50
2016/AĞUSTOS	MAL ALIŞ	86.000	4,2000	361.200,00	58.400	4,2500	248.200,00	11.050 86.000 97.050	4,2500 4,2000	46.962,50 361.200,00 408.162,50
2016/EYLÜL	-	0	0,0000	0,00	11.050 51.250 62.300	4,2500 4,2000	46.962,50 215.250,00 262.212,50	34.750	4,2000	145.950,00
2016/EKİM	MAL ALIŞ	95.000	4,3000	408.500,00	34.750 6.850 41.600	4,2000 4,3000	145.950,00 29.455,00 175.405,00	88.150	4,3000	379.045,00
2016/KASIM	-	0	0,00	0,00	35.200	4,3000	151.360,00	52.950	4,3000	227.685,00
2016/ARALIK	MAL ALIŞ	175.000	4,0178	703.118,77	33.650	4,3000	144.695,00	19.300 175.000 194.300	4,3000 4,0178	82.990,00 703.118,77 786.108,77
TOPLAM		725.220		2.985.115,77	530.920		2.199.007	194.300		786.108,77

**Tablo 18 - ABC Çikolata Şekerleme San. Tic. Ltd. Şti. Ltd. Şti. Sert
Şekerleme Stoğu 2016 Yılı TFRS' ye Göre Maliyet Hesaplamaları**

STOK ADI : SERT ŞEKERLEME										
STOK MALİYET YÖNTEMİ : FİFO										
		GİREN			ÇIKAN			KALAN		
TARİH	AÇIKLAMA	MİKTAR (Kg)	BİRİM FİYAT (TL/Kg)	TUTAR (TL)	MİKTAR (Kg)	BİRİM FİYAT (TL/Kg)	TUTAR (TL)	MİKTAR (Kg)	BİRİM FİYAT (TL/Kg)	TUTAR (TL)
2015 DEVİR	DÖNEM BAŞI STOK	35.783	3,3000	118.084,00	0		0,00	35.783	3,3000	118.083,90
2016/OCAK	-	0	0,0000	0,00	0		0,00	35.783	3,3000	118.083,90
2016/ŞUBAT	-	0	0,0000	0,00	14.483	3,3000	47.793,94	21.300	3,3000	70.290,00
2016/MART	-	0	0,0000	0,00	11.600	3,3000	38.280,03	9.700	3,3000	32.010,00
2016/NİSAN	-	0	0,0000	0,00	9.700	3,3000	32.010,03	0		0,00
2016/MAYIS	MAL ALIŞ	55.000	3,7000	203.500,00	12.500	3,7000	46.250,00	42.500	3,7000	157.250,00
2016/HAZİRAN	-	0	0,0000	0,00	16.300	3,7000	60.310,00	26.200	3,7000	96.940,00
2016/TEMMUZ	-	0	0,0000	0,00	13.750	3,7000	50.875,00	12.450	3,7000	46.065,00
2016/AĞUSTOS	MAL ALIŞ	57.000	3,7400	213.180,00	0	0,0000	0,00	12.450,00	3,7000	46.065,00
								57.000,00	3,7400	213.180,00
								69.450,00		259.245,00
2016/EYLÜL	-	0	0,0000	0,00	12.450	3,7000	46.065,00	53.850	3,7400	201.399,00
					3.150	3,7400	11.781,00			
					15.600		57.846,00			
2016/EKİM	MAL ALIŞ	30.000	3,5500	106.500,00	8.700	3,7400	32.538,00	45.150	3,7400	168.861,00
								30.000	3,5500	106.500,00
								75.150		275.361,00
2016/KASIM	-	0	0,00	0,00	6.500	3,7400	24.310,00	38.650	3,7400	144.551,00
								30.000	3,5500	106.500,00
								68.650		251.051,00
2016/ARALIK	-	0	0,0000	0,00	9.300	3,7400	34.782,00	29.350	3,7400	109.769,00
								30.000	3,5500	106.500,00
								59.350		216.269,00
TOPLAM		177.783		191.916,00	118.433		424.995,00	59.350		216.269,00

**Tablo 19 - ABC Çikolata Şekerleme San. Tic. Ltd. Şti. Ltd. Şti. Yumuşak
Şekerleme Stoğu 2016 Yılı TFRS' ye Göre Maliyet Hesaplamaları**

STOK ADI : YUMUŞAK ŞEKERLEME										
STOK MALİYET YÖNTEMİ : FİFO										
		GİREN			ÇIKAN			KALAN		
TARİH	AÇIKLAMA	MİKTAR (Kg)	BİRİM FİYAT (TL/Kg)	TUTAR (TL)	MİKTAR (Kg)	BİRİM FİYAT (TL/Kg)	TUTAR (TL)	MİKTAR (Kg)	BİRİM FİYAT (TL/Kg)	TUTAR (TL)
2015 DEVİR	DÖNEM BAŞI STOK	47.723	3,0000	143.170,00	0	0,0000	0,00	47.723	3,0000	143.170,00
2016/OCAK	-	0	0,0000	0,00	27.220	3,0000	81.660,00	20.503	3,0000	61.509,00
2016/ŞUBAT	-	0	0,0000	0,00	12.000	3,0000	36.000,00	8.503	3,0000	25.510,00
2016/MART	-	0	0,0000	0,00	8.503	3,0000	25.510,00	0	0,0000	0,00
2016/NİSAN	-	0	0,0000	0,00	0	0,0000	0,00	0	0,0000	0,00
2016/MAYIS	MAL ALIŞ	70.000	3,1000	217.000,00	9.800	3,1000	30.380,00	60.200	3,1000	186.620,00
2016/HAZİRAN	-	0	0,0000	0,00	12.500	3,1000	38.750,00	47.700	3,1000	147.870,00
2016/TEMMUZ	-	0	0,0000	0,00	9.800	3,1000	30.380,00	37.900	3,1000	117.490,00
2016/AĞUSTOS	-	0	0,0000	0,00	8.700	3,1000	26.970,00	29.200,00	3,1000	90.520,00
2016/EYLÜL	MAL ALIŞ	60.000	3,3000	198.000,00	10.900	3,1000	33.790,00	18.300	3,1000	56.730,00
								60.000	3,3000	198.000,00
								78.300		254.730,00
2016/EKİM	-	0	3,5500	0,00	9.600	3,1000	29.760,00	8.700	3,1000	26.970,00
								60.000	3,3000	198.000,00
								68.700		224.970,00
2016/KASIM	-	0	0,0000	0,00	7.900	3,1000	24.490,00	800	3,1000	2.480,00
								60.000	3,3000	198.000,00
								60.800		200.480,00
2016/ARALIK	MAL ALIŞ	90.000	3,3000	297.000,00	800	3,1000	2.480,00	53.200	3,3000	175.560,00
					6.800	3,3000	22.440,00	90.000	3,3000	297.000,00
					7.600		24.920,00	143.200		472.560,00
TOPLAM		267.723		360.170,00	124.523		382.610,00	143.200		472.560,00

İşletmenin 2016 yılı dönem sonu stok miktarlarının maliyet bedellerine ilişkin hesaplamalar yukarıda tabloda görülmektedir. Türkiye Finansal Raporlama Standartları' na göre stokların maliyet bedeli ile net gerçekleşebilir değerin düşük olana göre değerlendirileceği bilinmektedir. TFRS' ye göre değerlendirme işlemi maliyet bedeli ile kıyaslama yapılması gereken net gerçekleşebilir değer hesabı ise şu şekildedir:

Net Gerçekleşebilir Değer = Tahmini Satış Fiyatı - (Tahmini Tamamlanma Maliyeti + Tahmini Satış Giderleri)

Tablo 20 – Net Gerçekleşebilir Değer Hesaplaması

	TAHMİNİ SATIŞ FİYATI			TAHMİNİ TAMAMLANMA MALİYETİ			TAHMİNİ SATIŞ GİDERİ			NET GERÇEKLEŞEBİLİR DEĞER
	Miktar (Kg)	BİRİM FİYAT (TL)	TUTAR	Miktar (Kg)	Birim Maliyet (TL)	TUTAR	Miktar (Kg)	Birim Maliyet (TL)	TUTAR	
ÇİKOLATA	194.300,00	5,0000	971.500,00	194.300,00	0,2000	38.860,00	194.300,00	0,1000	19.430,00	913.210,00 TL
SERT ŞEKERLEME	59.350,00	4,1000	243.335,00	59.350,00	0,2000	11.870,00	59.350,00	0,0000	0,00	231.465,00 TL
YUMUŞAK ŞEKERLEME	143.200,00	3,8000	544.160,00	143.200,00	0,2000	28.640,00	143.200,00	0,0000	0,00	515.520,00 TL

Tabloda görüleceği üzere tüm stok kalemleri için dönem sonu mal mevcuduna göre net gerçekleşebilir değer hesabı yapılmıştır. Stok kalemlerinin TFRS açısından değerlendirme metodunun belirlenmesi için maliyet bedeli ve net gerçekleşebilir değer tutarlarının karşılaştırması ise şu şekildedir:

Tablo 21 – Net Gerçekleşebilir Değer Karşılaştırması ve Değerleme Yöntemi

	NET GERÇEKLEŞEBİLİR DEĞER	MALİYET BEDELİ	DEĞERLEME YÖNTEMİ
ÇİKOLATA	913.210,00 TL	786.108,77 TL	MALİYET BEDELİ
SERT ŞEKERLEME	231.465,00 TL	216.269,00 TL	MALİYET BEDELİ
YUMUŞAK ŞEKERLEME	515.520,00 TL	472.560,00 TL	MALİYET BEDELİ

Bulunan verilerin karşılaştırılması neticesinde işletmenin 2016 yılı dönem sonu finansal durum tablosuna aktarılacak stok kalemlerinin ‘Maliyet Bedeli’ esas alınarak değerlendirileceği ve finansal durum tablosuna da bu şekilde aktarılacağı görülmüştür.

2016 yılı dönem sonunda gerçekleştirilen değerleme işlemi neticesinde dönem sonu mal mevcudu Türkiye Finansal Raporlama Standartları' na göre hazırlanacak kapanış finansal durum tablosunda şu şekilde yer alacaktır:

Tablo 22 - ABC Çikolata Şekerleme San. Tic. Ltd. Şti. Ltd. Şti. 2016 Yılı TFRS' ye Göre Hazırlanan Kapanış Finansal Durum Tablosu

ABC ÇİKOLATA ŞEKERLEME SAN. TİC. LTD. ŞTİ.					
2016 YILI AYRINTILI KAPANIŞ FİNANSAL DURUM TABLOSU (TFRS)					
AKTİF			PASİF		
1	DÖNEN VARLIKLAR	5.267.348,88	3	KISA VADELİ YABANCI KAYNAKLAR	8.599.593,18
10	Hazır Değerler	295.859,39	30	Mali Borçlar	3.469.955,32
100	Kasa	138.826,13	300	Banka Kredileri	3.469.955,32
101	Alınan Çekler	0,00	301	Finansal Kir. İşlemlerinden Doğan Borçlar	0,00
102	Bankalar	157.033,26	302	Ertelenmiş Fin. Kir. Borçlanma Mal. (-)	0,00
103	Verilen Çek. ve Öd.Emir.(-)	0,00	303	Uzun Vadeli Kredilerin Anapara Taksitleri ve Faizleri	0,00
108	Diğ.Haz.Değerler	0,00		Tahvil, Anapara, Borç Taksit ve Faizleri	0,00
11	Menkul Kıymetler	0,00	304	Çıkarılmış Bonolar ve Senetler	0,00
110	Hisse Senetleri	0,00	305	Çıkarılmış, Diğer Menkul Kıymetler	0,00
111	Özel Kes.Tahv.Senet ve Bon.	0,00	306	Menkul Kıymetler İhraç Farkları	0,00
112	Kamu Kes.Tahv. Sen.ve Bon.	0,00	308	(-)	0,00
118	Diğer Menkul Kıymetler	0,00	309	Diğer Mali Borçlar	0,00
119	Menkul Kıy.Değ. Düş.Karşılığı (-)	0,00	32	Ticari Borçlar	4.886.158,05
12	Ticari Alacaklar	1.649.293,84	320	Satıcılar	1.158.695,69
120	Alıcılar	169.247,77	321	Borç Senetleri	3.650.132,82
121	Alacak Senetleri	1.480.046,07	322	Borç Senetleri Reesk. (-)	0,00
122	Alacak Senetleri Reesk.(-) Kazanılmamış Finansal	0,00	326	Alınan Depozito ve Tem.	0,00
124	Kiralama	0,00	329	Diğer Ticari Borçlar	77.329,54
	Faiz Gelirleri (-)	0,00	33	Diğer Borçlar	157.336,08
126	Verilen Dep. ve Teminatlar	0,00	331	Ortaklara Borçlar	0,00
127	Diğer Tic.Alacaklar	0,00	332	İştiraklere Borçlar	0,00
128	Şüpheli Tic.Alacaklar	0,00	333	Bağlı Ortaklıklara Borçlar	0,00
129	Şüpheli Tic.Alac.Karş. (-)	0,00	335	Personele Borçlar	153.785,47
13	Diğer Alacaklar	396.287,38	336	Diğer Çeşitli Borçlar	3.550,61
131	Ortaklardan Alacaklar	0,00	337	Diğer Borç Senetleri Reesk.(-)	0,00
132	İştiraklerden Alacaklar	0,00	34	Alınan Avanslar	11.918,71
			340	Alınan Sipariş Avansları	11.918,71

133	Bağlı Ort.Alacaklar	0,00	349	Alınan Diğer Avanslar	0,00
135	Personelden Alacaklar	0,00	35	Yıllara Yaygın İnş. Ve On. Hak.	0,00
136	Diğer Çeşitli Alacaklar	396.287,38	350	Yıllara Yaygın İnş. Ve On. Hak. bedelleri	0,00
137	Diğer Alacak Sen. Reesk. (-)	0,00	358	Yıllara Yaygın İnş. Enflasyon Düz. Hesabı	0,00
138	Şüpheli Diğ.Alacaklar	0,00	36	Ödenecek Vergi ve Diğer Yüküm.	74.225,02
139	Şüpheli Diğ.Alac.Karş.(-)	0,00	360	Ödenecek Vergi ve Fonları	37.803,00
15	Stoklar	1.994.666,72	361	Ödenecek Sosyal Güv.Kes. Vadesi Geçmiş Ert. veya Taksitlendirilmiş Vergi ve Diğer Yük.	36.422,02
150	İlk Madde ve Malzeme	0,00	368	Ödenecek Diğer Yük.	0,00
151	Yarı Mamüller	0,00	37	Borç ve Gider Karşılıkları	0,00
152	Mamüller	0,00	370	Dönem Karı Vergi ve Diğer Yasal Yükümlülük Karşılıkları	52.217,12
153	Ticari Mallar	1.474.937,77	371	Dönem Karının Peşin Ödenen Vergi ve Diğer Yükümlülükleri (-)	0,00
	153.01 - Çikolata	786.108,77	372	Kıdem Tazminatı Karş.	0,00
	153.02 - Sert Şekerleme	216.269,00	373	Maliyet Giderleri Karş.	0,00
	153.03 - Yumuşak Şekerleme	472.560,00	379	Diğer Borç ve Gider Karşılıkları	0,00
157	Diğer Stoklar	0,00	38	Gelecek Aylara Ait Gelirler ve Gider Tahakkukları	0,00
158	Stok Değer Düşüklüğü Karş.(-)	0,00	380	Gelecek Aylara Ait Gelirler	0,00
159	Verilen Sipariş Avansları	519.728,95	381	Gider Tahakkukları	0,00
17	Yıllara Yaygın İnş. Ve On. Mal.	0,00	39	Diğer Kısa Vadeli Yabancı Kaynaklar	0,00
	Yıllara Yaygın İnş. Ve On. Mal.	0,00	391	Hesaplanan KDV	0,00
170	Yıllara Yaygın İnş. Enf.Düz. Hes.	0,00	392	Diğer KDV	0,00
178	Hes.	0,00	393	Merkez Ve Şubeler Cari Hesabı	0,00
179	Taşeronlara Verilen Avanslar	0,00	397	Sayım ve Tesellüm Fazlaları	0,00
18	Gel. Ayl. Ait Gid. Ve Gelir Tah.	11.736,26	399	Diğer Çeşitli Yabancı Kaynaklar	0,00
180	Gelecek Aylara Ait Gid.	11.736,26			
181	Gelir Tahakkukları	0,00			
19	Diğer Dönen Varlıklar	919.509,06			
190	Devreden KDV	919.509,04			
191	İndirilecek KDV	0,00			
192	Diğer KDV	0,02			
193	Peşin Ödenen Vergiler ve Fonlar	0,00			
195	İş Avansları	0,00			
196	Personel Avansları	0,00			
197	Sayım ve Tesellüm Noksanları	0,00			
198	Diğer Çeşitli Dönen Varlıklar	0,00			
2	DURAN VARLIKLAR	7.033.852,81	4	UZUN VADELİ YABANCI KAYNAKLAR	78.668,15

22	Ticari Alacaklar	0,00	40	Mali Borçlar	78.668,15
220	Alıcılar	0,00	400	Banka Kredileri	78.668,15
221	Alacak Senetleri	0,00	401	Finansal Kir.İşlemlerinden Doğan Borçlar	0,00
222	Alacak Senetleri Reesk.(-) Kazanılmamış Fin. Kir. Faiz Gelirleri (-)	0,00	402	Ertelenmiş Fin. Kir.Borçlanma Mal. (-)	0,00
224	Verilen Dep.ve Teminatlar	0,00	405	Çıkarılmış Tahviller	0,00
226	Şüpheli Alacaklar Karş.(-)	0,00	407	Çıkarılmış Diğer Menkul Kıymetler	0,00
23	Diğer Alacaklar	0,00	408	Menkul Kıymetler İhraç Farkı(-)	0,00
231	Ortaklardan Alacaklar	0,00	409	Diğer Mali Borçlar	0,00
232	İştiraklerden Alacaklar	0,00	42	Ticari Borçlar	0,00
233	Bağlı Ort.Alacaklar	0,00	420	Satıcılar	0,00
235	Personelden Alacaklar	0,00	421	Borç Senetleri	0,00
236	Diğer Çeşitli Alacaklar Diğer Alacak Senetleri	0,00	422	Borç Senetleri Rees.k (-)	0,00
237	Reeskontu (-)	0,00	426	Alınan Dep.ve Teminatlar	0,00
239	Şüpheli Alacaklar Karş.(-)	0,00	429	Diğer Ticari Borçlar	0,00
24	Mali Duran Varlıklar	0,00	43	Diğer Borçlar	0,00
240	Bağlı Menkul Kıymetler	0,00	431	Ortaklara Borçlar	0,00
241	Bağlı Menkul Kıymetler Değer Düş.Karş.(-)	0,00	432	İştiraklere Borçlar	0,00
242	İştirakler	0,00	433	Bağlı Ort. Borçlar	0,00
243	İştiraklere Sermaye Taahh. (-) İştirakler Sermaye Payları	0,00	436	Diğer Çeşitli Borçlar	0,00
244	Değer	0,00	437	Diğer Borç Senetleri Reesk.(-)	0,00
	Değer Düşüklüğü Karş.(-)	0,00	438	Kamuya Olan Ert. Taksitl. Borçlar	0,00
245	Bağlı Ortaklıklar	0,00	44	Alınan Avanslar	0,00
246	Bağlı Ortaklıklara Sermaye Taahhütleri (-)	0,00	440	Alınan Sipariş Avansları	0,00
247	Bağlı Ortaklıklar Sermaye Payları	0,00	449	Alınan Diğer Avanslar	0,00
	Değer Düşüklüğü Karş.(-)	0,00	47	Borç ve Gider Karşılıkları	0,00
249	Diğer Mali Duran Varlıklar Karş.(-)	0,00	472	Kıdem Tazminatı Karşılıkları	0,00
25	Maddi Duran Varlıklar	7.007.547,62	479	Diğer Borç ve Gider Karşılıkları	0,00
250	Arazi ve Arsalar	0,00	48	Gelecek Yıllara Ait Gelirler ve Gider Tahakkukları	0,00
251	Yeraltı ve Yerüstü Düzenleri	0,00	480	Gelecek Yıllara Ait Gelirler	0,00
252	Binalar	4.338.235,13	481	Gider Tahakkukları	0,00
253	Tesis, Makine ve Cihazlar	578.534,86	49	Diğer Uzun Vadeli Yabancı Kaynaklar	0,00
254	Taşıtlar	284.647,53	492	Gelecek Yıllara Eklenen veya Terkin Edilen KDV	0,00
255	Demirbaşlar	350.638,82	493	Tesise Katılma Payları	0,00
256	Diğer Maddi Duran Varlıklar	0,00	499	Diğer Çeşitli Uzun Vadeli Yabancı Kay.	0,00

257	Birikmiş Amort. (-)	1.663.375,37			UZUN VADELİ YABANCI	78.668,15
258	Yapılmakta Olan Yatırımlar	3.118.866,65			KAYNAKLAR TOPLAMI	
259	Verilen Avanslar	0,00	5		ÖZKAYNAKLAR	3.622.940,36
26	Maddi Olmayan Duran Varlıklar	12.867,64	50		Ödenmiş Sermaye	1.500.000,00
260	Haklar	9.877,64	500		Sermaye	1.500.000,00
261	Şerefiye	0,00	501		Ödenmemiş Sermaye (-)	0,00
262	Kuruluş ve Örg.Gid.	0,00	502		Sermaye Düzeltmesi Olumlu Farkları	0,00
263	Araştırma ve Gel.Gid.	0,00	503		Sermaye Düzeltmesi Olumsuz Farkları (-)	0,00
264	Özel Maliyetler	9.311,47	52		Sermaye Yedekleri	0,00
267	Diğer Maddi Olmayan Duran Varlıklar	0,00	520		Hisse Senedi İhraç Primleri	0,00
268	Birikmiş Amort. (-)	6.321,47	521		Hisse Senedi İptal Kararları	0,00
269	Verilen Avanslar	0,00	522		M.D.V. Yeniden Değerleme Artışları	0,00
27	Özel Tükenemeye Tabi Varlıklar	0,00	523		İştirakler Yeniden Değ.Artışları	0,00
271	Arama Gid.	0,00	524		Maliyet Bedeli Artışları Fonu	0,00
272	Hazırlık ve Gel.Gid.	0,00	529		Diğer Sermaye Yedekleri	0,00
277	Diğer Özel Tük. Tabi Varlıklar	0,00	54		Kar Yedekleri	23.568,87
278	Birikmiş Tükene Payları (-)	0,00	540		Yasal Yedekler	23.568,87
279	Verilen Avanslar	0,00	541		Statü Yedekleri	0,00
28	Gelecek Yıllara Ait Giderler ve Gelir Tahakkukları	13.437,55	542		Olağanüstü Yedekler	0,00
280	Gelecek Yıllara Ait Gid.r	13.437,55	548		Diğer Kar Yedekleri	0,00
281	Gelir Tahakkukları	0,00	549		Özel Fonlar	0,00
29	Diğer Duran Varlıklar	0,00	57		Geçmiş Yıllar Karları	1.646.478,34
291	Gelecek Yıllarda İnd.KDV	0,00	570		Geçmiş Yıllar Karları	1.646.478,34
292	Diğer KDV	0,00	58		Geçmiş Yıllar Zararları (-)	0,00
293	Gelecek Yıllar İhtiyacı Stoklar Elden Çıkarılacak Stoklar Ve Mad.D.V.	0,00	580		Geçmiş Yıllar Zararları (-)	0,00
294	Mad.D.V.	0,00	59		Dönem Net Karı (Zararı)	452.893,15
295	Peşin Öd. Vergi Ve Fonlar	0,00	590		Dönem Net Karı	452.893,15
297	Diğer Çeşitli Duran Varlıklar	0,00	591		Dönem Net Zararı (-)	0,00
298	Stok Değer Düş.Karş.(-)	0,00				0,00
299	Birikmiş Amort. (-)	0,00				0,00

AKTİF (VARLIKLAR) TOPLAMI	12.301.201,69
----------------------------------	----------------------

PASİF (KAYNAKLAR) TOPLAMI	12.301.201,69
----------------------------------	----------------------

Nihai olarak finansal durum tablosundaki stok kalemlerinin her iki değerleme sonucunda da farklılık gösterdiği gözlemlenebilmektedir. Stok kalemleri dönem sonu mevcudunun VUK ve TFRS ‘ ye göre değerlenmesi neticesinde bulunan değerlerin karşılaştırmalı özet tablosu ise şu şekildedir:

Tablo 23 – Stoklar Dönem Sonu Mevcudunun VUK ve TFRS’ ye Göre Değerlemesinin Karşılaştırılması

	TFRS	VUK
153.Ticari Mallar	1.474.937,77	1.494.070,21
153.01 - Çikolata	786.108,77	796.616,96
153.02 - Sert Şekerleme	216.269,00	217.694,24
153.03 - Yumuşak Şekerleme	472.560,00	479.759,01

Dönem sonu değerleme işlemleri neticesinde işletmenin stok mevcuduna ilişkin tutarlarda bir takım değişiklikler olabileceği gibi dönem karı/zararı konusunda ve işletmenin finans yapısında bir takım farklılıkların olabileceği görülebilmektedir. Şöyle ki; dönem karı/zararı hesaplamasında finansman giderleri, kira giderleri, vade farkları, nakliye giderleri, gümrük ve sigorta v.s. gider kalemlerinin stok kalemlerinin maliyetine yüklenmesi ilgili stok kalemlerinin dönem sonunda stokta olup olmamasına göre değişkenlik göstermektedir. Bahse konu stok kaleminin dönem sonu mal mevcudunun bulunmaması durumunda hem V.U.K. açısından hem de TFRS açısından değerleme metodunda da dönem gideri olarak yer alacağından işletmenin kar/zarar durumunda bir değişikliği sebep olmayacaktır.

Dönem sonu itibariyle stok kalemlerinde örnek uygulamada olduğu gibi gelecek yıla devredecek şekilde ticari mal mevcudunun bulunması durumunda ise V.U.K. ve TFRS’ ye göre değerleme işlemlerinde dönem karı/zararı arasında fark oluşacaktır. Şöyle ki; Vergi Usul Kanunu’ na göre alışlar esnasında stokların maliyetin yüklenmiş olan nakliye giderleri, vade farkları, kira giderleri, gümrük ve sigorta v.s. gibi giderlerin tamamı dönem gideri olarak yazılmayacaktır. Bu gider kalemlerinin stoktaki malın maliyetine eklenmesi nedeniyle yıl içinde satılan mamul miktarı kadar

gider yazılacak ve dönem sonunda stokta kalan mal mevcudu oranındaki kısmı ise dönem gideri olarak yazılamayacaktır.

Türkiye Finansal Raporlama Standartları' nın uygulandığı işletmelerde ise nakliye giderleri, vade farkları, kira giderleri, gümrük ve sigorta v.s. gibi giderlerin tamamı dönem gideri olarak yazılacaktır ve dönem sonu stok mevcudu veya alınan malın maliyetine eklenmeyecektir. Dolayısıyla ait olduğu yılda tamamen gider yazılan kalemler nedeniyle dönem karı/zararı da bu nispette değişkenlik gösterecektir. Ayrıca her iki değerlendirme metodunda Brüt Karlılığın gösterilmesinde de etkisi bulunmaktadır. Örneğin 'Vade Farkı' finansman giderinin Vergi Usul Kanunu' na göre satılan malın maliyetine ekleneceğinden dönem sonun da brüt kar daha düşük çıkacaktır. Türkiye Finansal Raporlama Standardı' nda ise vade farkının tamamının ilgili dönemde finansman gideri olarak giderleştirileceğinden brüt kar daha fazla çıkacaktır.

Değerleme işlemlerinin akabinde işletmenin dönem sonu finansal durum tablosuna aktarılacak stok ve gider kalemleri her iki uygulama içinde işletmenin finansman ve likitide yapısına da (Cari Oran, Asit-Test Oranı, Nakit Oranı, Stoklar/Dönen Varlıklar Oranı v.s.) etki etmektedir. Örnek uygulamaya konu firmanın 2016 yılı dönem sonu değerlendirme işlemleri neticesinde hem Vergi Usul Kanunu hem de TFRS açısından oran analizleri ve rasyolar ise şu şekildedir:

Tablo 24 - 2016 Yılı Dönem Sonu Değerlemesi Sonucu VUK ve TFRS Açısından Oran Analizleri İle Rasyolar

ORAN AÇIKLAMASI	TFRS	VUK
A- LİKİDİTE ORANLARI	%	%
1- Cari Oran	61,2512 %	61,4737 %
2- Asit-Test Oranı	38,0563 %	38,0563 %
3- Nakit Oranı	3,4404 %	3,4404 %
4- Stoklar/Dönen Varlıklar Oranı	37,8685 %	38,0933 %
5- Stoklar/Varlık (Aktif) Toplamı Oranı	16,2152%	16,3453 %
6- Stok Bağımlılık Oranı	416,2968 %	412,3417 %
7- Kısa Vadeli Alacaklar/Dönen Varlıklar Oranı	38,8351 %	38,6945 %
8- Kısa Vadeli Alacaklar/Varlık (Aktif) Toplamı Oranı	16,6291 %	16,6033 %

Örnek uygulamaya konu firmanın dönem sonu değerlendirme işlemleri neticesinde işletmenin finansman ve likitide yapısı gösteren rasyolar neticesinde;

- 2016 yılı dönem sonu değerlendirme işlemleri neticesinde hem Vergi Usul Kanunu hem de TFRS açısından Asit-Test Oranı, Nakit Oranı, Stoklar ile Aktif Toplamı Oranı, Kısa Vadeli Alacaklar ile Dönen Varlıklar Oranı, Kısa Vadeli Alacaklar ile Aktif Toplamı Oranlarında genel olarak bakıldığı zaman ciddi bir fark oluşmadığı,

-Stok Bağımlılık Oranının TFRS' ye göre değerlendirme yapıldığı zaman daha yüksek, VUK' a göre değerlendirme yapıldığı takdirde ise daha düşük olduğu ve stok bağımlılık oranının kısa vadeli borçların ne kadarlık kısmının stoklarla karşılandığını gösteren bir rasyo olduğu bilindiğine göre;

i. TFRS ile değerlendirme yapıldığı takdirde işletmenin stok bağımlılık oranını VUK' a göre yapılacak değerlendirme sonu bulunan stok bağımlılık oranına kıyasla yüksek olduğu ve kısa vadeli yabancı kaynakların ödenmesinde stoklara başvurulma ihtimalinin artacağı, stoklar azaldığı takdirde işletmenin ödeme gücünü yaşayabileceği,

ii. Stok Bağımlılık Oranı ile işletmenin özkaynaklarının yine işletmenin borçlarını ödeyebilmesi stok miktarına bağlı olarak bir güvence oluşturabileceği,

iii. İşletmenin kısa vadeli borçlarını ödeyebilmesinde hazır değerler ve hızla nakde dönüştürülebilen varlıklar (menkul kıymetler+alacaklar) dışında, stokların yüzde kaçının satılması gerektiği yine stok bağımlılık oranı ile anlaşılmakta ve işletmenin satış hedeflerindeki artış yada azalış ile satış miktarındaki değişime bağlı olarak finansman dengesinin kurulması, stoklar ile borçlarını karşılayabilmesi içinde mevcut stoklar ile satışlarının ciddi anlamda artırması gerektiği görülmektedir.

- Cari Oran' ın diğer bir ifade ile işletmenin likit varlıklarını gösteren dönen varlıklar toplamının vadesi bir yıldan kısana olan kısa vadeli yabancı kaynaklarına olan borçlarına oranı olduğu bilinmektedir. İşletmeye ait hesaplanan cari oranın ise

finansal analiz açısından yeterli görülen 1,5 – 2 bareminin üzerinde olduğu ve söz konusu işletmenin nakit ve nakde dönüştürülebilir likit varlıklarının kısa vadeli borçlarının finanse edilmesinde herhangi bir zorluk yaşamadığı,

- İşletmenin 2016 yılı dönem sonu değerlendirme işlemleri neticesinde TFRS ile gerçekleştirileme ile VUK' a göre gerçekleştirilen değerlendirme sonucunda hesaplanacak cari oranda % 0,22' lik bir fark oluşmakta ve işletmenin cari oranın kritik seviyede olduğu varsayımında bulunduğu zamanda işletmeye ait likit varlıkların kısa vadeli yabancı kaynakların ödenmesinde güçlük yaratacağı görülebilmektedir.



SONUÇ VE ÖNERİLER

Finansal tablolar, muhasebe sistemimiz içerisinde kayıt edilen ve tasnif edilen verilerin, belli durumlar ve zaman içerisinde bu bilgilere ihtiyaç duyacak bilgi kullanıcılarına aktarılmasını sağlayarak bilgi verme fonksiyonunu ifa etmektedir. Bu niteliği ile de işletmeye sonuçların ve mevcut durumun açık ve anlaşılır olmasını sağlayarak değişen süreç içinde karşılaştırmalar yaparak ve bilgi kullanıcılarının söz konusu işletme ile alakalı bir öngörüye ulaşmasını sağlayan oldukça önemli bir muhasebe ve finans aracıdır. Bilgi kullanıcılarının sunulan bilgilere ilişkin kullanım maksatlarının değişkenliği ise farklı tür ve yapıda finansal tablolar hazırlanmasının gerekliliğini ortaya koymaktadır. Bu bağlamda VUK ve TFRS kriterlerine uygun olarak tanzim edilecek finansal tablolar farklılık göstermekte, finansal tablo içerisinde bulunan kalemlerin ilgili düzenlemelerde yer alan ilke ve kriterlere göre değerlendirme işleminin gerçekleştirilmesini gerekli kılmaktadır.

TFRS ile açık, anlaşılır, şeffaf, karşılaştırılabilir, uluslar arası piyasalardan fon toplama ve kaynak bulma imkanını artıran ve bu süreçte maliyetini azaltan, yatırım risklerini azaltan, bir finansal raporlamayı temel amaç kabul etmiştir. TFRS, ilkelere bağlı, özün önceliği ve dinamiklik ilkelerine bağlı olan yapısı ile işletmelere, değişen şartlar ve piyasa koşullarına uygun esneyebilen bir yapı sağlamaktadır. TFRS, gerçeğe uygun değer yaklaşımına yönelik bir görüşü anlayış edinmiş ancak tarihi maliyet esasından da bağımlı koparmadan güncel değere dayalı esas ile beraber değerlendirilmesini sezinleyen tümleşik bir yapıyı benimsemiştir.

TFRS'nin değerlendirme konusundaki bu yaklaşımı; vadeli alınan ve vadeli verilen çeklerin özün önceliği temel kavramı gereği alacak ve borç senetleri olarak dikkate alınarak reeskont işlemlerinin uygulanmasında, senede bağlı olsun yada olmasın tüm alacak kalemlerine reeskont ayrılmasında, hasılat tutarı içinde bulunan vade farkı tutarlarının ayrıştırılarak bugünkü değer üzerinden kayıt altına alınmasında, ilişki içerisinde olduğu taraflardan alacak ve borç miktarının diğer alacak ve borç kalemlerinden ayrı bir şekilde değerlemeye tabi tutularak raporlanması görüşünde, varlıklara değerlendirme işleminin gerçekleşmesinde farklı seçenek ve metodlar sağlanmasında, tükenmeye tabi iktisadi kıymetleri yeniden

tanımlayarak yararlı ömürlerinin tespit edilmesi ve yeniden düzenlenmesi imkanı sunmasında da görebilmekteyiz. VUK'a göre ise önemli olan mali tabloların oluşturulabilmesi için yapılacak değerlendirme işleminin kanunda tanzim edilen değerlemeye ilişkin usul ve esasları dikkate alınarak yapılmasıdır. Bu mecburiyetin nedeni ise vergilemede eşit ve adaletli olma prensiplerinin ve vergi alacağının güvence altına alınmasının sağlanmasıdır.

VUK, vergi matrahın azalmasını engelleyecek biçimde bir takım çalışmalar öngörmüş olup, işletmenin insiyatifine bıraktığı kısımları oldukça kısıtlı bırakmıştır. Alacak ve borç senetlerine reeskont ayırmada, maliyet hesaplarına dahil edilecek bazı giderlerin aktifleştirme yada ilgili dönemde gider olarak dikkate alınmasında, stok kalemlerine ilişkin maliyet tutarlarını belirlemek için kullanılan metodlar ve benzeri konularda müsamaha gösterilse de, her bir finansal tablo kaleminin hangi değerlendirme kriteri ile değerlendirme işleminin gerçekleşeceği, değerinin hangi unsur ve parçalardan meydana geleceği, değerlendirme metodu, amortismanına tabi iktisadi kıymetin yararlı ömrü, yabancı paralı işlemlerde uygulanacak döviz kuru, karşılık ayırma ve reeskont işlemlerinin hangi durumlar içerisinde ve hangi iktisadi kıymetler için uygulanmasının mümkün olacağı konusu benzeri diğer konularda kesin ve net sınırlarını önemli ölçüde çizmiştir. VUK, değerlendirme işlemlerinde dikkate alınması gereken metodu tarihi maliyet esasını kabul etmiş, ancak iktisadi kıymetlere ilişkin değerlerin finansal durum tablosu tarihindeki rayiç değerini göstermesi için yeniden değerlendirme ile maliyet artış fonu ve diğer uygulamalara da yer vermiştir.

Ülkemiz işletmelerinin de küresel pazarlarda rekabet edebilmesi, daha uzun ömürlü olabilmesi, uluslararası piyasalarda uygulanan bu ilkelerin, kanun ve yönetmeliklerin hayata geçmesiyle mümkündür. Bu amaçla uzun yıllardır yürürlükte olan ve artık günümüz ihtiyaçlarına cevap vermekte zorlanan, mevcut Türk Ticaret Kanunumuz yenilenmiş ve uzun uğraş ve görüşmeler sonrasında 2011 yılında TBMM'den geçerek yasalaşmıştır. 1 Temmuz 2012 tarihi itibarıyla yürürlüğe girecek olan TTK ile işletmelerimiz daha çağdaş bir yapıya kavuşacaklar, kurumsallaşma yolunda önemli adımlar atacaktadırlar. Yeni TTK ile muhasebe alanında da bir dönüm noktası yaşanacak ve 1 Ocak 2013 'den itibaren finansal

tablolar ve muhasebe kayıtları TMS/TFRS'lere uygun olarak hazırlanacaktır. Dünya'da UFRS'yi kabul etmiş ülkelerle ortak bir dil kullanmamızı sağlayacak olan bu adım ile muhasebe alanında birçok yenilikler olacaktır. Bugüne kadar muhasebe sistemi uygulama genel tebliği çerçevesinde TDHP'ye göre yapılan muhasebe kayıtları, UFRS'nin bire bir çevirisi konumundaki TFRS/TMS'lere göre yapılacak ve bu doğrultuda raporlanacaktır. Bu durum sınırları ötesinde yatırım yapmak isteyen girişimcilerimizin, yatırım yapmak istediği işletmenin finansal bilgilerine daha kolay ve daha az maliyetle ulaşmasını sağlayacaktır. Yine ayrıca muhasebe sistemlerinin ve bilgi işlem alt yapılarının daha güçlü kurulması gerekecektir. Bir muhasebe politikası oluşturacak işletmeler, muhasebe birimlerinde personel değişimi olsa bile bu politikadan sapmadan raporlama yapmaya devam edeceklerdir. İşletmelerin sorumluluk alanını biraz daha genişleten yeni TTK, işletmelerin etrafında bulunan çıkar gruplarına karşı daha fazla bilgi paylaşması suretiyle daha şeffaf şirket yapılarının oluşmasını sağlayacaktır. Ülkemizdeki şirketlerin büyük çoğunluğunun aile şirketi ve dışı kapalı bir yapıda olduğu düşünülürse bu gelişme oldukça olumludur.

Çalışmanın son bölümünde yer alan örnek uygulamada stok değerlemesi sonucunda işletmenin dönem kar veya zararı ile işletme finansal durum tablosunda yer alacak varlık tutarlarının seçilen değerlendirme yöntemine göre değişkenlik gösterdiği açıklanmaya çalışılmıştır. Stok değerlemesinde asıl amaç işletmenin dönem kar veya zararını güvenilir ve doğru bir şekilde hesaplamaktır. Stok değerinin gerçek değerinden düşük veya yüksek olması tespit edilmesi kar/zarar tutarı üzerinde doğrudan etkili olacaktır. İşletmenin değerlendirme fonksiyonları işletmenin sürekliliği ve bilgi kullanıcıları nezdinde güvenilirliği sağlayan en önemli unsurlardan biridir.

Muhasebe literatüründe yapılan çalışmalar sonucunda Vergi Usul Kanunu başta olmak üzere Türkiye Finansal Raporlama Standartları ve Türkiye Muhasebe Standartları ile mevcut uygulamadaki vergi mevzuatlarımız arasında farklılık oluşmakta ve sonucunda işletme ile bilgi kullanıcıları arasında kargaşaya yol açtığı görülebilmektedir. Söz konusu belirsizlik durumlarının giderilmesi ile işletmelerin

sürekliliği ve muhasebe biliminin geleceği açısından en önemli unsurlardan biri olan değerlendirme işlemlerinden doğan farklılıkların giderilmesi için;

- TFRS/TMS ile vergi mevzuatımızın uyumlu hale getirilmesi çalışmaları başta olmak üzere her iki temel kaynaktan yararlanılarak tek tip bir metod yani uygulama birliği çalışmalarının ivedilikle gerçekleştirilmesi,
- İşletmelere ait varlık kalemlerin değerlemesi ve işletme için ifade ettiği değerlerin tespiti için doğru değerlendirme metodlarının belirlenmesi ve halihazırda kullanılan değerlendirme metodlarının doğruluk ve güvenilirlik açısından tetkik edilerek bilgi kullanıcıları nezdinde oluşacak tereddütlerin minimize edilmesi,
- Uyumlaştırma ile geçiş sürecinde işletmelerin uygulaması gereken doğru metod ve stratejilerin belirlenip işletmeler ve işletme üzerinde hak ve menfaat sahibi olan kişi ve kurumlarda olumsuz durumların oluşmasına engel olunması,
- Finansal tablo kalemlerine ilişkin değerlendirme kriterlerinin hangi ne şekilde tesis edilebileceği, değerinin hangi unsur ve parçalardan meydana geleceği, amortismanına tabi iktisadi kıymetin yararlı ömrü, karşılık ayırma ve reeskont işlemlerinin hangi durumlar içerisinde ve hangi iktisadi kıymetler için uygulanmasının mümkün olacağı konusundaki sınırlılıkların ve kavramsal çerçevenin belirlenmesi gerekir.

Geçiş süreci çalışmaları, finansal tablolar için uygulanacak değerlendirme metodları, uygulama birliği sağlanması yönünde atılan adımlar, raporlama standartları ile vergi mevzuatımızın uyumlu hale getirilmesi ve benzeri diğer konularda kesin ve net sınırların Vergi Usul Kanunun’ da açıkça çizildiği bilinmekte ve aynı sınırların TFRS açısından da net bir şekilde çizilip finansal tablolara uygulanması açık, anlaşılır, şeffaf, karşılaştırılabilir, uluslar arası piyasalardan fon toplama ve kaynak bulma imkanını artıran ve bu süreçte maliyetini azaltan, yatırım risklerini azaltan, bir finansal raporlamayı olanaklı hale getirebilecektir.

VUK ve TFRS uyumu çalışmaları akabinde daha kolay ve anlaşılabilir mali tablolar ile işletme üzerindeki hak ve menfaat sahiplerine, meslek mensuplarına ve bilgi kullanıcılarına doğru ve güvenilir bilgiler sunulması ile işletmelerin sürekliliği ve vergisel yükümlölüklerinin tam ve doğru bir şekilde yerine getirilmesi adına daha sağlıklı çalışmalar gerçekleştirilebilecektir.



KAYNAKÇA

Acar V. (2013). TMS-11 İnşaat Sözleşmeleri Standardının İncelenmesi ve Yeni Türk Ticaret Kanunu'na Geçiş Sürecinde Yıllara Yaygın İnşaat Taahhüt İşleri Uygulama Çalışması, *Niğde Üniversitesi İİBF Dergisi*, Cilt 6, Sayı 1,

Akbulut Y. Ö., (2008). Vergi Usul Kanunundaki Değerleme Hükümlerinin Türkiye Finansal Raporlama Standartları Kapsamında Değerlendirilmesi, *Muhasebe Bilim dünyası Dergisi*, Cilt: 10, Sayı:1, Aralık, s.31-32

Akdoğan N. (2001). IAS 39 no'lu Standart Hükümlerine Göre Menkul Kıymetler ve Finansal Duran Varlık İşletmelerinde Uygulanacak Muhasebe Politikaları, *Gazi Üniversitesi İİBF Dergisi*, Sayı: 3

Akdoğan N. ve Sevilengül O. (2007). *Tekdüzen Muhasebe Sistemi Uygulaması*, Ankara: Gazi Kitabevi

Akdoğan N. ve Tenker N. (2010). *Finansal Tablolar ve Mali Analiz Teknikleri*, Ankara: Gazi Kitabevi

Akdoğan, N. ve Aydın H. (1987). *Muhasebe Teorileri*, Ankara: Ankara Üniversitesi Basımevi

Akgüç, Ö. (1979). *Mali Tablolar Analizi*, İstanbul: Sermet Matbaası

Akgül, B. ve Akay H. (2004). *Uluslararası Muhasebe Standartları ve Türkiye'de Uygulama Etkinliğine İlişkin Bir Araştırma*, İstanbul: Türkmen Kitabevi

Akgün A. İ. (2012). TMS-2 Stoklar Standardı Kapsamında Tam Maliyet ve Normal Maliyete Göre Düzenlenen Gelir Tabloları Karşılaştırması, *Süleyman Demirel Üniversitesi İ.İ.B.F.Dergisi*, Sayı: 2, s.229-246

Akgün, A. İ. (2007). *Vadeli İşlemlere Yönelik Uluslararası Finansal Muhasebe Standartlarının Türkiye Açısından Değerlendirilmesi ve Muhasebeleştirilmesi*,

Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul: Yayınlanmamış Doktora Tezi

Aktaş R., Karğın S. ve Karğın M. (2012), Nakit Akışlarının Sağlandığı Faaliyetler Yöntemi İle İşletmelerin Nakit Akış Profillerinin İncelenmesi, *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, Sayı:56, Ekim, s.101-118

Argun D., İbiş C. ve Demir V. (2008). *Mali Tablolar Analizi Uygulamaları*, İstanbul: İSMMMO Yayınları

Arıkan, Y. (2011). Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu Görüşler /Saptamalar /Öneriler, *Mali Çözüm Dergisi*, Sayı:107, s.7-15

Arsoy, A. P. (2012). Muhasebe Standartlarında Ölçüm Süreci ve Ölçüm Esasları, *Bilanço Dergisi*, Sayı: 140, Mayıs Haziran

Asker A. (2006), Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım İşlerinde Donem Sonu Envanter ve Değerleme İşlemleri, *Vergi Raporu Dergisi*, Sayı: 87, Aralık

Atabey N. A., Parlakkaya R. ve Alagöz A. (2012). *Genel Muhasebe*, Ankara: Nobel Yayın Dağıtım

Ataman, Ü. (1994). *Muhasebede Dönem Sonu İşlemleri*, İstanbul: Marmara Üniversitesi, Nihad Sayar Eğitim Vakfı Yayınları

Ataman, Ü. (2010). *Genel Muhasebe*, İstanbul: Türkmen Kitabevi

Ataman-Akgül B. ve Akay H. (2004). *Uluslararası Muhasebe Standartları ve Türkiye’de Uygulama Etkinliğine İlişkin Bir Araştırma*, İstanbul: Türkmen Kitabevi

Atmaca, M. (2010). Uluslararası Muhasebe ve Finansal Raporlama Standartlarının İşletmelerinin Finansal Analizine Etkilerini Değerlendirmeye Yönelik Araştırma, *Marmara Üniversitesi İ.İ.B.F. Dergisi*, 28(1), s.523-548

Aydın, E. (2002). *Vergi Sisteminde İktisadi İşletmelere Dahil Kıymetleri Değerleme*, Ankara: Seçkin Yayıncılık

Bakbak, B. (2003). Vergi Usul Kanunu'na Göre Değersiz Alacaklar ve Vazgeçilen Alacaklar, *Mali Çözüm Dergisi*, Sayı: 65, Ekim Kasım Aralık

Başagaç, H. (2006). *Maddi Duran Varlıkların Değerlemesinde Türk Vergi Mevzuatı Ve TMS 16: Maddi Duran Varlıklar Standardı Hükümlerinin Karşılaştırılması*, Gazi Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Ankara: Yüksek Lisans Tezi

Başar B. (2007). TMS 17 Kiralama İşlemleri, (Ed.) N. Sağlam, S. Şengel, B. Öztürk, *Türkiye Muhasebe Standartları Uygulaması*, Ankara: Maliye ve Hukuk Yayınları

Başpınar, A. (2004). Türkiye'de ve Dünyada Muhasebe Standartlarının Oluşumuna Genel Bir Bakış, *Maliye Dergisi*, Sayı:146, s.42-57

Beydüz B. (1998). *Sermaye Piyasası Kanunu'na Tabi Şirketlerde Bağımsız Denetim ve Muhasebe Standartları*, İstanbul: Deloitte & Touche,

Bostancı, S. (2002). Küreselleşen Muhasebede Standartaşma ve Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu, *Mali Çözüm Dergisi*, (59), 1-9. Nisan-Mayıs-Haziran

Cemalcılar Ö. (2001). Karşılıklar, Teriminin Yarattığı Karışıklıklar, *Muhasebe ve Denetim Bakış*, Sayı:4, Mayıs,

Civan M. (2010). *Dönemsonu Muhasebe İşlemleri-Vergi Usul Kanunu ve Türk Ticaret Hukuku'na Göre Örnek Uygulamalar*, Ankara: Siyasal Kitabevi

Çabuk A. (2009). *Muhasebe Dönem Sonu İşlemleri*, Bursa: Dora Yayıncılık

Çabuk A. (2013). Finansal Tablolar ve Mali Analiz, (Ed.) S. Önce, *Mali Analiz*, Eskişehir: Anadolu Üniversitesi Yayını

Çabuk A. ve Lazol İ. (2008). *Mali Tablolar Analizi*, Ankara: Nobel Yayın Dağıtım

Çalış Y. E. (2008). *Dönem Sonu İşlemlerinde Değerlemenin TFRS VE Türk Vergi Kanunlarına Göre İncelenmesi*, Farklılıkların Finansal Tablolar Üzerine Etkilerinin Araştırılması ve Bir Uygulama, Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul: Yayınlanmamış Doktora Tezi

Çanakçıoğlu M., Erkal Z., Demirbaş M., Durmuş C. N. (2010). *Dönem Sonu Muhasebe Uygulamaları*, İstanbul: Der Yayınları

Çelik O. (2003), Muhasebe Kuramı ve Uygulamaları Açısından Muhasebe Bilgilerinin Niteliği, *Ankara Üniversitesi Siyasal Bilgiler Fakültesi Tartışma Metinleri*, No:52, s.1-24

Çelik, S. (2013). *Muhasebe Meslek Mensuplarının Türkiye Muhasebe ve Finansal Raporlama Standartlarına Bakış Açılarının Değerlendirilmesine İlişkin Ampirik Bir Çalışma*, Niğde Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Niğde: Yayınlanmış Yüksek Lisans Tezi

Dağdemir S. (2008). Vergi Usul Kanunu ve Türkiye Muhasebe Standartlarına (TMS 2) Göre İşletmelerdeki Emtianın (Stokların) Değerlemesi, *Yaklaşım Dergisi*, Sayı:183, Mart

Demir Ş. (2007). TMS 24 İlişkili Taraf Açıklamaları, (Ed.) N. Sağlam, S. Şengel ve B. Öztürk, *Türkiye Muhasebe Standartları*, Ankara: Maliye ve Hukuk Yayınları

Demir Ş. (2008). Kasa Hesabının Dönem Sonu İşlemleri, *Vergi Sorunları Dergisi*, Sayı:232, Ocak

Demir V. (2008). TMS Kapsamında Finansal Araçlar ve Vergi Uygulamaları İle Karşılaştırılması, *VI. MUVMS (Muhasebe Uygulamaları ve Vergi Mevzuatı Sempozyumu)*, ASMMMO Ankara, s.65-90

Demir V. (2009). *TFRS/UFRS Kapsamında Finansal Araçlar*, Ankara: Nobel Yayın Dağıtım

Devamoğlu S. G. (2010). Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım İşleri, *Vergi Raporu Dergisi*, Haziran, Sayı: 129

Dinç E. (2008). Türkiye Muhasebe Standartları ve Vergi Kanunları Açısından Ticari Borç ve Ticari Alacakların Muhasebeleştirilmesi ve Değerlemesi, *Mali Çözüm Dergisi*, Sayı: 90, Kasım-Aralık

Dinç E. (2008). Türkiye Muhasebe Standartları ve Vergi Kanunları Açısından Ticari Borç ve Ticari Alacakların Muhasebeleştirilmesi ve Değerlemesi, *Mali Çözüm Dergisi*, sayı: 90, Kasım-Aralık

Dural, F. (1995). Türkiye Muhasebe Uygulamalarını etkileyen Unsurlar (Bağımsız Denetim ve Vergi Denetiminin Sorunları), Türkiye’de Muhasebe ve Denetim Mesleğinin Geleceği, *1. Türkiye Muhasebe ve Denetim Sempozyumu*, (Ed.) R. Pekdemir, İstanbul: İstanbul Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler Odası Yayınları

Durmuş, A. H. ve Arat M. E. (1994). *İşletmelerde Mali Tablolar Tahlili İlkeler ve Uygulamalar*, İstanbul: Yaylım Matbaası

Ekeril V. (2008). TMS 2 - Stoklar ve Uygulaması, (Ed), N. Sağlam, S. şengel ve B. Öztürk, *Türkiye Muhasebe Standartları Uygulamaları*, Ankara: Maliye ve Hukuk Yayınları

Erbaşlar, G. (2012). *Genel İşletme*, Ankara: Nobel Yayın Dağıtım

Erdoğan N. (2012), Muhasebeye Giriş, (Ed.) M. Erdoğan, *Genel Muhasebe*, Eskişehir: Anadolu Üniversitesi Yayını

Etkesen L. (2017). Değeri Düşen Emtia ve Bu emtianın Değerinin Belirlenmesi, <http://www.batiymm.com.tr/?p=2630> Erişim Tarihi: 20.07.2017

Eyimaya Ü. (2003). Emtia Değerlemesinde Özellik Arz Eden Durumlar, *Vergici ve Muhasebeciyle Diyalog*, Sayı 181, Mayıs

Feyiz, M. A. (2008). *Genel Muhasebe*, Trabzon: Murathan Yayınları

Fındık, H. (2009). *Ticari Alacakların Bağımsız Denetimi ve Bir Uygulama*, Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul: Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi

Gökçen G., Akgül B. A. ve Çakıcı C. (2006). *Türkiye Muhasebe Standartları Uygulamaları*, İstanbul: Beta Basım Yayın

Gücenme, Ü. G. (2007). *Türkiye Muhasebe Standartları ve Uygulamalar*, İstanbul: Türkmen Kitabevi

Güçlü F. (2004). *Dönemsonu İşlemleri Envanter ve Bilanço*, Ankara: Teknoed Yayınları

Güçlü F. C. (2008). TMS 2 Stoklar Standardı ve Vergi Kanunları Kapsamında Stokların Değerlemesi ve Değeri Düşen Mallar, *Vergi Sorunları Dergisi*, Sayı:232,

Gündüz F. (2007). Vergi Usul Kanununa Göre Şüpheli Ticari Alacaklar Kavramı ve Özellikli Durumlar, *Mali Çözüm Dergisi*, Sayı: 84, Kasım, Aralık

Güney, S., Yiğiter, Ş. Y., Korkmaz, M., ve Ceylan, N. (2012). Avrupa Birliği Sürecinde Türkiye Muhasebe Standartlarının Uluslararası Muhasebe Standartlarına Uyumlaştırılmasında Geline Son Nokta, *Adıyaman Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, 5 (10), s.109-128

HUD (2004). *Denetim İlke ve Esasları I*, İstanbul: Hesap Uzmanları Derneği

Işık N. (2012), 68 Soruda Yıllara Sari İnşaat ve Onarım İşleri, Ankara, <http://www.neseymm.com/files/68.pdf> Erişim Tarihi: 25.07.2017

İbiş, C., ve Özkan, S. (2006). Uluslararası Finansal Raporlama(UFRS)'na Genel Bir Bakış, *Mali Çözüm Dergisi*, Sayı:74, Ocak-Şubat-Mart, s.25-43

Kahraman, A. (2016). *Muhasebe Standartlarının Sektörel Algılanması: Mermer İşletmeleri Örneği*, Afyon Kocatepe Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Afyonkarahisar: Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi

- Karacan S. (2009). *Muhasebe Dönem Sonu İşlemleri*, Umuttepe Yayınları
- Kaygusuz S. Y. (2012), İşletmenin Dili: Muhasebe, (Ed.) K. Banar ve V. Ekergil, *Genel Muhasebe I*, Eskişehir: Anadolu Üniversitesi Yayını
- Kızıl A. (2006). *Genel Muhasebe*, İstanbul: Bahar Yayınevi
- Kıracı, M. ve Köse, T. (2002). IASC, FASB, TMMOB'teki Muhasebe Standartları Oluşturma Süreci ve Uyumlaştırma, *Osmangazi Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*, 3 (1), s.48-70
- Kocamaz, H. (2012). Uluslararası Muhasebe Standartlarının Dünyada ve Türkiye'de Oluşum ve Gelişim Süreci. Kahramanmaraş Sütçü İmam Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi (2), 105-120
- Koç E. (2017). Vergi Usul Kanunu Açısından Kredi Faizi ve Kur Farklarının Emtia ve Gayrimenkullerin Maliyetinin Belirlenmesi ESNASINDA DEĞERLENDİRİLMESİ, http://senaymm.com.tr/makale/vergi_usul_kanunu_acisindan_kredi_faizleri.pdf
Erişim Tarihi: 20.07.2017
- Kurt M. E. (2008). Alacak ve Borçlar ile Yabancı Paraların Değerlemesi ve Reeskont İşlemleri, *Vergi Dünyası Dergisi*, Sayı:316, Aralık-Özel Sayı, s.129-130
- Kuzu S. (2010). *Türk Vergi Mevzuatına Göre Varlıkların Değerlemesi ve Uluslararası Muhasebe Standartları İle Karşılaştırılması*, Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul: Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi
- Küçük E. (2013), Yıllara Yaygın İnşaat Taahhüt İşlerinin Finansal Raporlama Açısından Değerlendirilmesi, *Yönetim ve Ekonomi Araştırmaları Dergisi*, Sayı:21,
- Küçük, T. M. (2014). *Türk Muhasebe Standartları ve Vergi uygulamaları Arasındaki Uyum ve Bilançoya Yansımaları*, Okan Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul: Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi
- Lazol İ. (2001). *Genel Muhasebe*, Bursa: Ekin Kitabevi

Marşap B. (2006). Finansal Bir Varlık Olarak Alacakların Değerlemesi ve Türkiye Muhasebe Standartları Açısından İncelenmesi, *Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi*, Cilt: 8, Sayı: 3,

Mısırlıoğlu, İ. U. (2008). Türkiye Muhasebe Standartlarına Göre Finansal Araçların Muhasebeleştirilmesi, *Mali Çözüm Dergisi*, Mart-Nisan, Sayı:86

Mirza, A. A., & Ankarath, N. (2013). *International Trends in Financial Reporting under IFRS*, Hoboken, New Jersey: John Wiley & Sons, Inc

Mirze S. K. (2010). *İşletme*, İstanbul: Literatür Yayınları

Oğuz, M. (2014). *Kapsamlı Gelir Tablosu ve Bir Uygulama*, Balıkesir Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Balıkesir: Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi

Öngen S. (2000). *Vergi Muhasebesi*, Ankara: Yaklaşım Yayınları

Örten R, Kaval H. ve Karapınar A. (2009). *Türkiye Muhasebe-Finansal Raporlama Standartları Uygulama ve Yorumları*, Ankara: Gazi Kitabevi

Örten R. ve Karapınar A. (2007). *Dönemsonu Muhasebe Uygulamaları*, Ankara: Gazi Kitabevi

Özbalcı Y. (2012). *Vergi Usul Kanunu Yorum ve Açıklamaları*, Ankara: Oluş Yayınları

Özbirecikli M. (2012). Dönen Varlıkların Envanter İşlemleri-I (Hazır Değerler, Menkul Kıymetler, Alacaklar), (Ed.) S. Selimoğlu ve E. Kaya, *Envanter ve Bilanço*, Eskişehir: Anadolu Üniversitesi Yayını

Öztürk B. (2006). *Dönem Sonu Envanter ve Değerleme İşlemleri*, Ankara: Maliye ve Hukuk Yayınları

Özulucan A. (2005). *Dönemsonu İşlemleri ve Muhasebe Uygulamaları*, İstanbul: Türkmen Kitabevi

Özulucan A. (2005). *Dönemsonu İşlemleri ve Muhasebe Uygulamaları*, İstanbul: Türkmen Kitabevi

Pamukçu, F. (2011). Gerçeğe Uygun Değer Muhasebesi ve Finansal Tablolara Etkisi, *Mali Çözüm Dergisi*, Sayı: 103

Parlakkaya, R. (2004). Muhasebede Uluslararası Uyum ve Avrupa Birliği Sürecinde Türkiye’de Muhasebe Uyumlaştırma Çabaları, *Selçuk Üniversitesi İİBF Sosyal ve Ekonomik Araştırmalar Dergisi*, Sayı:7, s.118-139

Pehlivan Y. (2017). Stokların Değerlemesi, <http://www.legalisplatform.net/Makale/Stoklar%C4%B1n%20De%C4%9Ferlemesi.pdf> Erişim Tarihi: 20.07.2017

Poyraz M. (2007). Menkul Kıymetlerin Değerlemesi, *Vergi Dünyası Dergisi*, Sayı:316, Aralık

Roberts, C., Weetman, P., & Gordon, P. (2005). *International Financial Reporting A Comparative Approach*, Essex, Great Britain: Pearson Education Limited

Sağ, N. (1997). Türkiye Muhasebe Denetim Standartları ve Meslek Mensuplarının Sorumlulukları, III. Türkiye Muhasebe Denetimi Sempozyumu, <http://www.istanbulsmmmodasi.org.tr/yayinlar.asp?Gid=4&Yid=3> Erişim Tarihi: 20.07.2017

Sağlam N. (2007). *Tek düzen Muhasebe ve Uygulaması*, Ankara: Maliye ve Hukuk Yayınları

Sağlam N. ve Sağlam O. (2008). Kur Değişim Etkileri/TMS 21, (Ed), N. Sağlam, S. Şengel ve B. Öztürk, *Türkiye Muhasebe Standartları Uygulamaları*, Ankara: Maliye ve Hukuk Yayınları

Sağlam N., Şengel S. ve Öztürk B. (2008). *Türkiye Muhasebe Standartları Uygulaması*, Ankara: Maliye ve Hukuk Yayınları

Samur M. (2013). Vergi Usul Kanunu'na Göre, Yabancı Para İle Hisse Senetlerinin Envanter Ve Değerlemesinin Muhasebe Standartları İle Muhasebenin Temel İlke Ve Kavramlarına Uygunluğunun İrdelenmesi, *Tekirdağ S.M.M.M. Odası Sosyal Bilimler Dergisi*, Sayı 2, s.1-6

Saygın, O. (2010). *Finansal Araç Kavramının Uluslararası Mevzuat ve Türk Mevzuatı Açısından İncelenmesi*, Gazi Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Ankara: Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi

Sevilengül, O. (2008), *Genel Muhasebe*, Ankara: Gazi Kitabevi

Sidar, D. (2006). *Finansal Araç Kavramının Uluslararası Finansal Raporlama Standartları ve Vergi Mevzuatı Açısından İncelenmesi ve Muhasebeleştirilmesi*, Gazi Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Ankara: Yayınlanmış Yüksek Lisans Tezi

Susmuş, T. ve Zengin, Y. (2008). Muhasebe standartları, temel kavramlar ve yaklaşımlar; Türkiye Muhasebe Standartları, Temel Kavramlar ve Yaklaşımlar, *Türkiye Muhasebe Standartları Sempozyumu XII, İnşaat Sözleşmeleri Standardı (TMS 11) ve Uygulamaları*, 26-30 Kasım 2008, Kıbrıs: 241-248

Şeker S. (2001). Depozito ve Teminatların Amortismanı ve Değerlemesi, <http://kanitymm.com.tr/makale> Erişim Tarihi: 20.07.2017

Şen, S. (2007). *Hatalı ve Hileli İşlemlerin Tespiti İçin Denetim Teknikleri*, Ankara: Yaklaşım Yayıncılık

Şenlik, M. (2011), *İnşaat Muhasebesi*, Ankara: Maliye ve Hukuk Yayınları

Tan M. (2008). VUK'da Aktif-Pasif Geçici Hesap Kıymetleri, *Vergi Sorunları Dergisi*, Sayı:232,

Terzi S., Şen İ. K. ve Bülbül F. (2007). UFRS'nin Türkiye'de İlk Uygulaması İçin Açılış Bilançosu Hazırlanması, *Mali Çözüm Dergisi*, Sayı:81, Mayıs

Tokay, S. H. ve Deran A. (2008). Türkiye Muhasebe ve Finansal Raporlama Standartları'nda Gerçeğe Uygun Değer Ölçüsünün Kullanımı, *Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi*, Cilt: 11, Sayı: 1

TSBAKB (2012), *Muhasebe, Denetim ve Etik Kurallar*, İstanbul: Türkiye Sermaye Piyasası Aracı Kuruluşları Birliği

Uçma T. ve Köroğlu Ç. (2005). TMS-7'ye Göre Nakit Akış Tablosu, *Mevzuat Dergisi*, Yıl:8, Sayı:92,

Ulusan H. (2009). Maliye Bakanlığı Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği ve Türkiye Muhasebe-Finansal Raporlama Standartlarına Göre Varlık ve Borçları Değerleme Esasları: Bir Karşılaştırma(II), *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, Ekim, Sayı:44

Ulusan, H. (2005). Menkul Kıymet Borsalarına Kayıtlı Şirketlerde IAS/IFRS'nin Kabulü veya IAS/IFRS'ye Uyum, *Muhasebe ve Denetime Bakış*, Mayıs Sayısı, s.9-30

Usul, H. ve Özdemir, O. (2007). Türkiye Finansal Raporlama Standartları Uygulamasında Geline Aşama ve Göller Bölgesi KOBİ'lerinde Muhasebeden Sorumlu Yöneticilerin Bakış Açıları, *Süleyman Demirel Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, Sayı:6, s.71-82

Uygun R. (2009). Alınan Çeklerin Dönem Sonu Envanter, Değerleme ve Muhasebe İşlemleri, <http://www.muhasibetr.com/yazarlarimiz/rahmiuygun/004/> Erişim Tarihi: 20.07.2017

Uysal, Ö. Ö. (2006). Uluslararası Muhasebe Standartlarının Oluşum Süreci:IASC ve Önde Gelen Ulusal ve Uluslararası Örgütler, *Muhasebe ve Denetime Bakış*, Ocak Sayısı, s.87-108

Ünalın, S. (2003). Tahvillerle İlgili İşlemler ve Muhasebe Kayıtları-I, *Yaklaşım Dergisi*, Sayı: 122, s.15-17

Ürem E. (2009). *Nakit Akım Tablosunun Uluslararası Muhasebe Standardı (IAS-7) ve Türk Mevzuatı Yönünden İncelenmesi ve Bir Uygulama*, Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul: Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi

Yalkın Y. K. (2002). Muhasebe Standartları ve Türkiye Uygulaması, *Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi*, Cilt: 4, Sayı:2, s.2

Yalkın, Y. K., Demir, V., ve Demir, D. (2006). Uluslararası Finansal Raporlama Standartları ve Türkiye’de Finansal Raporlama Standartlarının Gelişimi, *Mali Çözüm*, Sayı:76, s.291-307

Yaylalı, İ. (2016). *Türkiye Finansal Raporlama Standartları ve Vergi Usul Kanunu Değerleme Esaslarının İncelenmesi ve Bir Uygulama*, Okan Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul: Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi

Yazıcı M. (2003). Muhasebe Standardının Tanımı, *MUFAD: Muhasebe ve Finansman Dergisi*, Sayı:18, s.35

Yener, A. (2009). *Finansal Tablolar Yoluyla Vergi Denetimi*, Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul: Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi

Yıldız M. (2016). *Dönem Sonu İşlemlerinin Vergisel Boyutu*, Ankara: TÜRMOB-TESMER

Yılmaz B. (2007), Muhasebe Standartlarının Oluşumu ve Uygulanma Alanı, *Selçuk Üniversitesi İİBF Sosyal ve Ekonomik Araştırmalar Dergisi*, Cilt:7, Sayı:13, ss.139-155

Yüce Ç., (2007). Aktif ve Pasif Geçici Hesap Kıymetleri, *Vergi Dünyası Dergisi*, Sayı:316,

11 No.lu Muhasebe Sistemi Uygulama Tebliği,

<http://www.ismmmo.org.tr/html.asp?id=4071> Erişim Tarihi: 20.07.2017

http://uye.yaklasim.com/FileZone/yaklasim/Ucretsiz_Ekler/D%C3%B6nem%20Sonu/201301.htm Erişim Tarihi: 20.07.2017

<http://www.tmsk.org.tr> Erişim Tarihi: 20.07.2017





T. C.
SELÇUK ÜNİVERSİTESİ
Sosyal Bilimler Enstitüsü Müdürlüğü



Özgeçmiş

Adı Soyadı:	Erdem KARAKUYU
Doğum Yeri:	Konya
Doğum Tarihi:	12.05.1989
Medeni Durumu:	Evli
Öğrenim Durumu	
Derece:	Okulun Adı:
İlköğretim:	Ali İhsan Dayıoğlugil İlköğretim Okulu, Konya
Ortaöğretim:	Ali İhsan Dayıoğlugil İlköğretim Okulu, Konya
Lise:	Konya Lisesi, Konya
Lisans.	Anadolu Üniversitesi, İşletme Bölümü, Eskişehir
Yüksek Lisans.	Selçuk Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Muhasebe ve Finansman A.B.D., Konya
Becerileri:	
İlgi Alanları:	Finans, Ekonomi, Otomobil
İş Deneyimi: (Doldurulması isteğe bağlı)	<ul style="list-style-type: none">• Bayraktarlar Merkon A.Ş., Konya (2007/Nisan – 2011/Kasım) Muhasebe Elemanı• Konevi Medikal Ltd. Şti., Konya (2011/Mayıs – 2013/Kasım) Muhasebe Sorumlusu• Yatırım Yeminli Mali Müşavirlik Ltd. Şti., Konya (2014/Mayıs – Halen) Denetçi
Aldığı Ödüller: (Doldurulması isteğe bağlı)	
Hakkımda bilgi almak için önerebileceğim şahıslar: (Doldurulması isteğe bağlı)	
Tel:	0 506 931 72 52
Adres:	Nişantaş Mah. Makami Sokak Seçil Sitesi A Blok Kat:4 No:15 Selçuklu / KONYA