

**T.C.**  
**GALATASARAY ÜNİVERSİTESİ**  
**SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ**  
**İŞLETME ANABİLİM DALI**

**TEK DÜZEN HESAP PLANI'NIN AVRUPA BİRLİĞİ'NİN 2013/34 SAYILI**  
**YÖNERGESİNE GÖRE DEĞİŞTİRİLMESİ ÖNERİSİ**

**YÜKSEK LİSANS TEZİ**

**E. GÜR**

**Tez Danışmanı: Doç. Dr. Volkan DEMİR**

**TEMMUZ 2015**

**T.C.**  
**GALATASARAY ÜNİVERSİTESİ**  
**SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ**  
**İŞLETME ANABİLİM DALI**

**TEK DÜZEN HESAP PLANI'NIN AVRUPA BİRLİĞİ'NİN 2013/34 SAYILI  
YÖNERGESİNE GÖRE DEĞİŞTİRİLMESİ ÖNERİSİ**

**YÜKSEK LİSANS TEZİ**

**Ece GÜR**

**Tez Danışmanı: Doç. Dr. Volkan DEMİR**

**TEMMUZ 2015**

## ÖNSÖZ

Bu tez aşağıda teşekkürlerimi sunduğum birbirinden değerli insanların desteği olmasaydı, eminim yazılamazdı.

Tez alışması boyunca değerli katkıları, yönlendirmeleri ve motivasyonu ile beni her aşamada desteklediği için tez danışmanım Sayın Doç. Dr. Volkan Demir'e,

Çalışmanın hazırlanması sürecinde sağladıkları değerli katkıları için Sayın Doç. Dr. Oğuzhan Bahadır ve Doç. Dr. Mert Erer'e,

Yüksek Lisans eğitimim boyunca öğrettikleri değerli bilgiler için tüm hocalarıma,

Tam zamanlı çalışırken yüksek lisans yapmama izin verdiği ve beni her zaman desteklediği için değerli yöneticim Engin Yazıtış'a,

Motivasyonumun düştüğü her an beni her şeyin güzel olacağına inandırdığı ve her zaman yanımda olduğu için Melik Ertuğrul'a,

Hayatımın her döneminde verdiğim kararları sonuna kadar destekledikleri ve beni koşulsuz sevdikleri için güzel aileme; anneme, babama, kardeşime, anneanneme, dedeme, teyzeme ve diğer sayamadıklarıma,

Çok teşekkür ederim...

## İÇİNDEKİLER

KISALTMALAR .....	vi
ŞEKİL LİSTESİ .....	vii
TABLO LİSTESİ .....	viii
RESUME .....	ix
ABSTRACT .....	xvi
ÖZET .....	xxi
1. GİRİŞ .....	1
2. TÜRKİYE’DE FİNANSAL RAPORLAMA STANDARTLARI .....	4
2.1 Türkiye’de Finansal Raporlama Standartlarının Tarihi Gelişimi .....	4
2.1.1 Türkiye Muhasebe ve Denetim Standartları Kurulu (“TMUDESK”) ....	4
2.1.2 Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu (“TMSK”) .....	5
2.1.3 Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu (“KGK”) .....	5
2.2 Türkiye’de Finansal Raporlama Standartlarının Kullanımı .....	6
2.3 Türkiye’de Finansal Raporlama ve Bağımsız Denetim Süreci İlişkisi .....	8
2.3.1 Bağımsız Denetim Kuruluşu’nun Seçilmesi .....	8
2.3.2 Bağımsız Denetim Sözleşmesinin İmzalanması .....	9
2.3.3 Finansal Tabloların Hazırlanması .....	9
2.3.4 Yönetim Kurulunun Yıllık Faaliyet Raporunun Hazırlanması .....	9
2.3.5 Bağımsız Denetime Tabi Şirketlerin İnternet Sitesi Açma Zorunluluğu .....	10
3. TEK DÜZEN HESAP PLANI, 2013/34 SAYILI AB MUHASEBE YÖNERGESİ VE KOBİ’LER İÇİN UFRS’NİN OLUŞUM SÜRECİ .....	12
3.1 Tek Düzen Hesap Planı ve Gerekçesi .....	12
3.2 Avrupa Birliği 34 Nolu Muhasebe Yönergesi .....	14
3.2.1 Yönergenin Amacı ve Oluşum Süreci .....	14
3.2.2 Yönergenin Kapsamı .....	15
3.2.3 Yeni Yönergede Finansal Raporlama İlkeleri .....	17
3.2.4 Yönergeden Beklenen Faydalar .....	19
3.3 Kapsamlı Değerlendirme Sürecindeki KOBİ’ler için UFRS .....	20
3.3.1 KOBİ’ler için UFRS (2009) .....	20
3.3.2 Yenilenme Sürecindeki KOBİ’ler için UFRS .....	23
4. 2013/34/AB YÖNERGESİNE UYUM AMACIYLA ÇEŞİTLİ STANDARTLARIN İNCELENMESİ .....	36
4.1 Stoklar .....	36

4.1.1	Yönergenin Getirdikleri .....	36
4.1.2	Türk Muhasebe Sistemindeki Mevcut Durum .....	38
4.1.3	Uluslararası Finansal Raporlama Standartları (UFRS) ve KOBİ'ler için UFRS'deki Durum .....	39
4.1.4	Genel Kabul Görmüş Amerikan Muhasebe İlkeleri ("US GAAP")'ndeki Durum .....	41
4.1.5	Genel Kabul Görmüş Alman Muhasebe İlkeleri ("Alman GAAP")'ndeki Durum .....	42
4.2	Maddi Duran Varlıklar .....	43
4.2.1	Yönergenin Getirdikleri .....	43
4.2.2	Türk Muhasebe Sistemindeki Mevcut Durum .....	45
4.2.3	Uluslararası Finansal Raporlama Standartları ("UFRS") ve KOBİ'ler için UFRS'deki Durum .....	47
4.2.4	Genel Kabul Görmüş Amerikan Muhasebe İlkeleri ("US GAAP")'ndeki Durum .....	50
4.2.5	Genel Kabul Görmüş Alman Muhasebe İlkeleri ("Alman GAAP")'ndeki Durum .....	51
4.3	Maddi Olmayan Duran Varlıklar .....	52
4.3.1	Yönergenin Getirdikleri .....	53
4.3.2	Türk Muhasebe Sistemindeki Mevcut Durum .....	54
4.3.3	Uluslararası Finansal Raporlama Standartları ("UFRS") ve KOBİ'ler için UFRS'deki Durum .....	57
4.3.4	Genel Kabul Görmüş Amerikan Muhasebe İlkeleri ("US GAAP")'ndeki Durum .....	60
4.3.5	Genel Kabul Görmüş Alman Muhasebe İlkeleri ("Alman GAAP")'ndeki Durum .....	62
4.4	Finansal Varlıklar ve Borçlar .....	63
4.4.1	Yönergenin Getirdikleri .....	64
4.4.2	Türk Muhasebe Sistemindeki Mevcut Durum .....	66
4.4.3	Uluslararası Finansal Raporlama Standartları ("UFRS") ve KOBİ'ler için UFRS'deki Durum .....	68
4.4.4	Genel Kabul Görmüş Amerikan Muhasebe İlkeleri ("US GAAP")'ndeki Durum .....	79

4.4.5 Genel Kabul Görmüş Alman Muhasebe İlkeleri (“Alman GAAP”)’ndeki Durum.....	81
4.5 Karşılıklar.....	82
4.5.1 Yönergenin Getirdikleri.....	82
4.5.2 Türk Muhasebe Sistemindeki Mevcut Durum.....	83
4.5.3 Uluslararası Finansal Raporlama Standartları (“UFRS”) ve KOBİ’ler için UFRS’deki Durum.....	85
4.5.4 Genel Kabul Görmüş Amerikan Muhasebe İlkeleri (“US GAAP”)’ndeki Durum.....	89
4.5.5 Genel Kabul Görmüş Alman Muhasebe İlkeleri (“Alman GAAP”)’ndeki Durum.....	91
5. ÖRNEK UYGULAMA.....	92
6. SONUÇ VE ÖNERİLER.....	108
KAYNAKÇA.....	130
ÖZGEÇMİŞ.....	136

**KISALTMALAR**

<b>AB</b>	: Avrupa Birliği
<b>ALMAN GAAP</b>	: Genel Kabul Görmüş Alman Muhasebe İlkeleri
<b>ASC</b>	: Muhasebe Standartları Kodifikasyonu
<b>BDDK</b>	: Bankacılık Denetleme ve Düzenleme Kurumu
<b>BDS</b>	: Bağımsız Denetim Standartları
<b>BİD</b>	: Bilgi İstek Dokümanı
<b>EFRAG</b>	: Avrupa Finansal Raporlama Danışma Grubu
<b>EPDK</b>	: Enerji Piyasası Düzenleme Kurumu
<b>FIFO</b>	: İlk Giren İlk Çıkar
<b>FMSK</b>	: Finansal Muhasebe Standartları Kurulu
<b>GUD</b>	: Gerçeğe Uygun Değer
<b>KAYİK</b>	: Kamu Yararını İlgilendiren Kuruluşlar
<b>KGK</b>	: Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurulu
<b>KKEG</b>	: Kanunen Kabul Edilmeyen Gider
<b>KOBİ</b>	: Küçük ve Orta Büyüklükteki İşletmeler
<b>KOBİ'LER İÇİN UFRS</b>	: Küçük ve Orta Büyüklükteki İşletmeler için Uluslararası Finansal Raporlama Standartları
<b>KOBİ'LER İÇİN TFRS</b>	: Küçük ve Orta Büyüklükteki İşletmeler için Türkiye Finansal Raporlama Standartları
<b>LIBOR</b>	: Londra Bankalar Arası Satış Kuru
<b>LIFO</b>	: Son Giren İlk Çıkar
<b>MKK</b>	: Merkezi Kayıt Kuruluşu
<b>MSUGT</b>	: Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği
<b>MTHS</b>	: Merkezi Veri Tabanı Hizmet Sağlayıcıları
<b>S&amp;C</b>	: Sorular ve Cevaplar
<b>SPK</b>	: Sermaye Piyasası Kurulu
<b>TCMB</b>	: Türkiye Cumhuriyet Merkez Bankası
<b>TDS</b>	: Türkiye Denetim Standartları
<b>TFRS</b>	: Türkiye Finansal Raporlama Standartları
<b>TMS</b>	: Türkiye Muhasebe Standartları
<b>TMSK</b>	: Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu
<b>TMUDESK</b>	: Türk Muhasebe ve Denetim Standartları Kurulu
<b>TTK</b>	: Türk Ticaret Kanunu
<b>TÜRMOB</b>	: Türkiye Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Odaları Birliği
<b>UFRS</b>	: Uluslararası Finansal Raporlama Standartları
<b>UFRYK</b>	: Uluslararası Finansal Raporlama Yorumları Komitesi
<b>UMS</b>	: Uluslararası Muhasebe Standartları
<b>UMSK</b>	: Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu
<b>US GAAP</b>	: Genel Kabul Görmüş Amerikan Muhasebe İlkeleri
<b>VUK</b>	: Vergi Usul Kanunu

**ŞEKİL LİSTESİ**

<b>Şekil 1.1</b> : TTK'ya göre finansal raporlama .....	8
<b>Şekil 2.1</b> : KOBİ'ler için UFRS'nin son taslak metninde yapılan önerilerin türüne göre dağılımı.....	28
<b>Şekil 3.1</b> : Finansal riskten korunma.....	71
<b>Şekil 3.2</b> : Karşılıkların muhasebeleştirilmesine ilişkin karar ağacı.....	86



**TABLO LİSTESİ**

<b>Tablo 3.1 :</b> Yönergedeki kriterlere göre işletme sınıfları.....	16
<b>Tablo 3.2 :</b> Türkiye’de KOBİ ölçeği.....	23
<b>Tablo 4.1 :</b> Stoklar.....	109
<b>Tablo 4.2 :</b> Maddi duran varlıklar.....	113-114
<b>Tablo 4.3 :</b> Maddi olmayan duran varlıklar.....	118-119
<b>Tablo 4.4 :</b> Finansal varlıklar ve borçlar.....	123
<b>Tablo 4.5 :</b> Karşılıklar.....	125-126

## RESUME

L'objectif dans ce travail, c'est de présenter comme une proposition les modifications que l'on juge nécessaire d'effectuer dans le Plan de Compte Uniforme pour assurer le respect intégral avec l'acquisition (Législation Pertinente : Directive « Obligations de Rapport Financier pour les Entreprises » - numéro 2013/34/UE de la date de 26 Juin 2013) qui est une obligation vers l'adhésion complète à l'Union Européenne et de rendre compatible avec les normes de comptabilité acceptées internationalement notre Système de Comptabilité Uniforme existant.

Dans les premières parties de la thèse, on répond aux processus de développement des Normes de Rapport Financier International (« IFRS pour les PME ») pour les Entreprises à Petite et Moyenne Echelle et à la directive « Obligations de Rapport Financier pour les Entreprises » - numéro 2013/34/UE de la date de 26 Juin 2013 que l'on vise d'assurer une harmonie, sur le Plan de Calcul Uniforme que l'on utilise sans arrêt depuis l'année 1994 pendant laquelle est entrée en vigueur dans notre pays, les normes de rapport financier qui assurent la possibilité de comparaison internationale des entreprises en Turquie. Ce que l'on vise à réaliser avec ceci, c'est de donner des propositions plus précises par les présentes et de donner plus d'information sur les étapes d'établissement de la directive de comptabilité numéro 2013/34/UE que l'on vise d'assurer une harmonie et de notre Système de Comptabilité Uniforme que l'on planifie de réaliser des modifications au-dessus. La raison d'examen d'IFRS pour les PME, c'est que la directive de comptabilité numéro 2013/34/UE soit une directive planifiée pour éliminer les obligations disproportionnées avec leurs grandeurs sur les entreprises à petite et moyenne échelle et le principe de « Penser tout d'abord celles qui sont petites » c'est-à-dire planifiée d'une manière orientée sur les PME.

Dans les parties suivantes, on a approfondi le travail parallèlement à l'objectif de la thèse et on a examiné en prenant en considération les normes de Rapport Financier International les autres sujets susmentionnés et qui sont laissés au choix des pays membres dans la directive de comptabilité numéro 2013/34/UE que l'on vise d'assurer une harmonie (« IFRS »), les Normes de Rapport Financier International pour les Entreprises à Petite et Moyenne Echelle (« IFRS pour les PME »), les Principes de Comptabilité Américain Acceptés en Général (« US GAAP ») et les Principes de Comptabilité Allemand Acceptés en Général (« GAAP Allemand »). Puisque l'IFRS pour les PME ne montrent pas de grandes différences au sens d'application d'IFRS complet, on a examiné les deux normes sous un seul titre pour chaque sujet et on a déterminé un par un les points similaires et décomposés. Pour assurer un examen comparable avec la directive de portée, on a limité les stockages avec les immobilisations corporelles, les actifs incorporels, les actifs et passifs financiers et les provisions et on a examiné leurs sens dans les diverses normes de comptabilité acceptées internationalement susmentionnées ci-dessus en se référant les applications obligatoires ou optionnelles sur ces sujets. Il existe très peu d'information sur le sujet des provisions dans la directive numéro 2013/34/UE. En établissant une exception seulement sur ce sujet, on a sorti en dehors de la portée de la directive et on a examiné en comparant en termes des diverses normes de comptabilité acceptées internationalement susmentionnées les principes d'application des provisions non utilisées et des provisions d'indemnité d'ancienneté.

Pour mettre en évidence d'une manière plus nette les résultats de l'analyse comparée, on a pris aussi en considération une application. On a comparé seulement les Normes de Rapport Financier International avec notre système de comptabilité existant dans l'exemple d'application effectué et pour les PME on n'a pas donné lieu puisqu'il n'y aura pas de grandes différences à IFRS, US GAAP et GAAP Allemand.

Dans la partie suivante du résumé, on a présenté avec leurs justifications les propositions de modification que l'on juge nécessaires pour le respect à la Directive UE dans les normes de comptabilité à base de Plan de Compte Uniforme et dans le Plan de Comptabilité Uniforme sur les sujets des stockages, des immobilisations corporelles, des actifs incorporels, des actifs et passifs financiers et des provisions examinés d'une manière comparée les applications aux diverses normes de comptabilité acceptées internationalement.

*Stockages:* La directive d'AB prévoit que l'on doit évaluer avec la taux bas du prix d'achat / du coût de production et le prix du marché. La législation fiscale est entièrement contraire à la directive d'EU puisqu'elle est déterminée comme la base de coût historique le principe de mesure principal des stocks. On doit assurer la détermination du terme de la valeur du marché et/ou la valeur que l'on peut réaliser d'une manière nette aux stockages dans les normes de comptabilité à base du Plan de Compte Uniforme et la comptabilisation avec le taux bas de la valeur du marché et/ou la valeur que l'on peut réaliser d'une manière nette et la valeur du coût des stockages en modifiant l'essentiel de mesure. Dans la partie relative aux stockages du Plan de Compte Uniforme, on n'a pas vu nécessaire de proposer un nouveau compte puisqu'il y a les comptes de coût pertinents et la « Provision de Déficience de Valeur de Stockage – 158 (-) » que la déficience de valeur peut comptabiliser.

Dans le cadre de la directive d'UE, les pays membres peuvent utiliser les méthodes de calcul de coût de stockage accepté généralement entièrement y compris LIFO. On a arrivé à la conclusion que l'on ne doit pas réaliser une mise à jour sur ce sujet puisqu'il entre dans le cadre de directive (LIFO) la Méthode de Coût Titulaire et la Méthode de Coût Moyen (Simple/Pondéré/Mobile), la Méthode de Coût Réel que la Législation Fiscale permet.

La Directive d'UE a permis d'activer les coût d'intérêt que l'on supporte pendant la période de production seulement pour l'acquisition des stockages et elle a laissé ce choix aux pays membres. Selon la Législation Fiscale, les coûts d'intérêt et d'endettement similaire découlant de l'endettement domestique que l'on réalise pour l'acquisition des stockages peuvent être rendus actifs en ajoutant au coût de stockage selon le choix des entreprises ou bien le total peut être comptabiliser comme la charge de la période. Et les coûts d'endettement que l'on supporte pendant les périodes suivantes peuvent être activer ou passer en charges selon le choix de la même manière. On n'a pas fait une distinction comme ceux qui sont à l'étape de production, on a permis aussi à l'activation pendant les périodes suivantes aussi. Pour cette raison, on peut arriver à la conclusion que la législation n'est pas conforme à la directive d'UE. Par les normes de comptabilité acceptées internationalement examinées, on a vu que US GAAP est la norme la plus compatible avec la directive sur ce sujet. Selon cette norme, les endettements que l'on réalise pour obtenir les stockages au statut d'entité spécifique peuvent être ajoutées seulement au coût du stockage relatif aux coûts d'intérêt seulement. La différence de d'échange découlant des endettements réalisés avec l'unité monétaire

étrangère ne peut pas être activée définitivement. Aux normes de comptabilité à base de Plan de Compte Uniforme, pour assurer le respect à la Directive d'UE, on propose d'adopter l'arrangement prévu par US GAAP. Pour ce faire, on doit tout d'abord réaliser la définition de l'entité spécifique et ensuite on doit assurer l'activation des coûts d'intérêt que l'on supporte pendant l'étape de production seulement pour l'acquisition des stockages. Ainsi, on va assurer le respect avec la directive et on va éviter de montrer de plus en plus que le nécessaire la valeur des stockages à la fois. On n'a pas vu nécessaire de réaliser une modification au Plan de Compte Uniforme sur la passation en charges ou l'activation des coûts d'endettement. Puisqu'actuellement la législation permet les deux, il y a des comptes relatifs à ceux-ci au Plan de Compte Uniforme.

*Immobilisations Corporelles* : La Directive d'UE a donné la permission d'utiliser le modèle de réévaluation ou le modèle de coût pour la mesure des immobilisations corporelles. Puisque la Législation fiscale le principe de mesure fondamental de ces entités comme l'essentiel de coût historique et qu'elle ne permet pas à l'utilisation du modèle de réévaluation, elle est partiellement compatible avec la directive d'UE. Lorsque l'on examine les diverses normes de comptabilité acceptées internationalement, on a vu qu'elle n'est pas une application que l'on adopte conjointement, qu'IFRS autorise les deux modèles pour IFRS et les PME et qu'US GAAP et GAAP Allemand n'autorise pas le modèle de réévaluation. Notre proposition c'est d'autoriser le modèle de réévaluation qu'UFRS prévoit pour assurer le reflet aux tableaux financiers avec la valeur la plus proche à la réalité de l'entité. Puisqu'il y a un compte des « Augmentations de Réévaluation de M.D.V. – 522 » que l'on peut comptabiliser les augmentations de valeur dans la partie des capitaux propres du Plan de Compte Uniforme, on n'a pas vu nécessaire de proposer un nouveau compte.

Dans la directive d'UE, on a parlé de la nécessité de la séparation d'amortissement mais on n'a pas parlé des méthodes de séparation d'amortissement. Puisque la Législation Fiscale rend optionnel de réaliser une correction de valeur sur les immobilisations financières, elle n'assure pas le respect à la directive. Lorsque l'on examine les normes de comptabilité acceptées susmentionnées internationalement en termes des méthodes de correction de valeur et les méthodes de mesure, on a vu que l'ensemble a des principes compatibles avec la directive. Les modifications que nous pensons à réaliser sur les normes de comptabilité à base de TDHP, c'est de rendre obligatoire la séparation d'amortissement et s'assurer l'application non seulement pour les véhicules automobiles mais aussi pour les immobilisations financières aussi l'application d'amortissement partiel. Ainsi, les valeurs la plus proche à la réalité de ces entités seront reflétés aux tableaux financiers. On pense que l'on ne doit pas réaliser une modification en tant que la méthode.

La Directive d'UE a permis seulement à l'activation des coût d'intérêt que l'on supporte pendant l'étape de production seulement pour l'acquisition des immobilisations financières et elle a laissé ce choix aux pays. Selon la Législation Fiscale, il est obligatoire d'ajouter au coût des immobilisations la partie qui correspond à la période d'investissement les coûts d'endettement similaire, la différence d'échange, la commission et l'intérêt relatif aux crédits utilisés pour l'acquisition des immobilisations financières. Et aux périodes suivantes, c'est-à-dire les charges de financement qui se forment après l'activation de l'entité peuvent être

ajourées au prix de coût de l'entité en cas de demande selon le choix du contribuable ou bien encore selon la demande, elles peuvent être comptabilisées comme la charge de la période aussi. Puisque l'on autorise aussi à l'activation pendant les périodes suivantes, on peut arriver à la conclusion que la législation n'est pas conforme à la directive d'UE. Par les normes de comptabilité acceptées internationalement que l'on a examinées, on a vu qu'US GAAP est une norme la plus conforme avec la directive sur ce sujet. Selon cette norme, pour l'acquisition des immobilisations financières qui sont au statut d'entité spécifique, on peut ajouter au coût de l'entité pertinente les coûts d'intérêt seulement des endettements réalisés. On ne peut absolument activer la différence d'échange découlant des endettements réalisés avec l'unité monétaire étrangère. Aux normes de comptabilité à base de TDHP, pour assurer le respect à la directive d'UE, on propose d'adopter l'arrangement prévu par US GAAP. Pour ce faire, tout d'abord, on doit faire la définition de l'entité spécifique et ensuite on doit assurer l'activation des coûts de l'intérêt que l'on supporte pendant l'étape de production seulement pour l'acquisition des immobilisations financières. Ainsi on va assurer à la fois le respect avec la directive et on va éliminer la possibilité de montrer plus que le nécessaire la valeur des immobilisations financières. On n'a pas vu nécessaire de réaliser une modification au Plan de Compte Uniforme pour l'activation des coûts d'endettement ou la passation en charges. Actuellement, puisque la législation permet les deux, il y a des comptes relatifs à ceux-ci dans le Plan de Compte Uniforme.

*Immobilisations Incorporelles:* La Directive d'UE permet à l'utilisation du modèle de réévaluation ou bien le modèle de coût pour la mesure des immobilisations incorporelles. Puisque la Législation Fiscale détermine le principe de mesure principal de ces entités comme l'essentiel de coût et qu'elle ne permet pas à l'utilisation du modèle de réévaluation, elle est partiellement compatible avec la Directive d'UE. Lorsque l'on examine les diverses normes de comptabilité acceptées internationalement, on a vu qu'elle n'est pas une application adoptée conjointement, qu'IFRS permet les deux modèles en cas d'un marché actif, que pour les PME, IFRS, US GAAP et GAAP Allemand ne permettent pas au modèle de réévaluation. Notre proposition, c'est de donner l'autorisation pour l'utilisation du modèle de réévaluation lorsqu'il y a un marché actif pour une immobilisation incorporelle comme prévue par IFRS pour assurer le reflet de l'entité aux tableaux financiers avec sa valeur la plus proche à la réalité. Puisqu'il n'y a pas un compte que l'on peut comptabiliser les augmentations de valeur sur les immobilisations incorporelles dans le Plan de Compte Uniforme, on propose de former le compte des « Augmentations de Réévaluation de M.O.D.V. – 52 X » sous les capitaux propres.

Dans la Directive d'UE, on a parlé de l'exigence de séparer un part d'amortissement pour les immobilisations incorporelles mais on n'a pas parlé des méthodes. Puisque la Législation Fiscale rend optionnel de faire la correction de valeur sur les immobilisations incorporelles, elle n'assure pas le respect à la directive. Lorsque l'on examine les normes de comptabilité acceptées internationalement susmentionnées en termes des méthodes de correction de valeur et les méthodes de mesure, on a vu que l'ensemble a des principes compatibles avec la directive. Les modifications que nous pensons qu'il est nécessaire de réaliser aux normes de comptabilité à base de TDHP, c'est d'assurer de rendre obligatoire la séparation de part d'amortissement et d'appliquer pour toutes les immobilisations incorporelles l'essentiel de prorata. Ainsi, on va refléter les valeurs les plus proches à

la réalité de ces entités aux tableaux financiers. On pense qu'il n'est pas nécessaire de réaliser une modification en tant que la méthode.

La Directive d'UE a permis l'activation des coûts d'intérêt que l'on supporte pendant la période de production seulement pour l'acquisition des immobilisations incorporelles et elle a laissé ce choix aux pays membres. Selon la Législation Fiscale, il est obligatoire d'ajouter au coût des immobilisations la partie qui correspond à la période d'investissement les coûts d'endettement similaire, la différence d'échange, la commission et l'intérêt relatif aux crédits utilisés pour l'acquisition des immobilisations incorporelles. Et aux périodes suivantes, c'est-à-dire les charges de financement qui se forment après l'activation de l'entité peuvent être ajoutées au prix de coût de l'entité en cas de demande selon le choix du contribuable ou bien encore selon la demande, elles peuvent être comptabilisées comme la charge de la période aussi. Puisque l'on autorise aussi à l'activation pendant les périodes suivantes, on peut arriver à la conclusion que la législation n'est pas conforme à la directive d'UE. Par les normes de comptabilité acceptées internationalement que l'on a examinées, on a vu qu'US GAAP est une norme la plus conforme avec la directive sur ce sujet. Selon cette norme, pour l'acquisition des immobilisations incorporelles qui sont au statut d'entité spécifique, on peut ajouter au coût de l'entité pertinente les coûts d'intérêt seulement des endettements réalisés. On ne peut absolument pas activer la différence d'échange découlant des endettements réalisés avec l'unité monétaire étrangère.

Dans les normes basées sur le Plan Comptable Uniforme, l'adoption des mesures prévues par US GAAP est recommandée pour avoir une harmonisation avec la directive européenne. Pour ce faire, il faut tout d'abord procéder à la définition de l'actif qualifié et par la suite assurer l'activation des coûts d'intérêts supportés uniquement lors de la phase de production pour l'acquisition des actifs incorporels. Ainsi il serait à la fois possible d'harmoniser avec la directive et d'empêcher le fait que la valeur des actifs incorporels soit surestimée. Il n'a pas paru nécessaire de procéder à une modification dans le Plan Comptable Uniforme concernant l'activation des coûts d'endettement ou encore de la prise en compte des charges. Actuellement, comme la législation autorise les deux, les lignes les concernant ne figurant pas dans le Plan Comptable Uniforme.

*Les Actifs et Passifs Financiers:* La directive européenne prévoit que la valeur des instruments financiers d'un marché sécurisé soit évaluée suivant leur juste valeur et ceux des instruments dont la juste valeur ne peut, en aucun cas, être déterminée, soit évaluée par leur prix d'acquisition. A l'exception de quelques cas particulier, il est nécessaire de comptabiliser dans le tableau de perte/bénéfice la variation de valeur apparaissant lorsque les instruments financiers sont évalués à partir de leur juste valeur. La législation sur les impôts prévoit que, suivant leurs caractéristiques, les actifs et passifs financiers désignés comme une valeur économique puissent être comptabilisés suivant leur valeur de coût, leur valeur boursière, leur valeur d'épargne, leur valeur comptable, leur valeur nominale, leur valeur fiscale, leur valeur de marché courante, leur valeur d'équivalence. Lorsque l'on étudie les dispositions particulières de la législation sur les actifs et passifs financiers, nous ne trouvons pas de disposition qui indique la ligne comptable où ces variations touchant les actifs (ou passifs) doivent être comptabilisés. En étudiant la législation du point de vue de sa conformité avec la directive européenne, nous nous apercevons que, la notion de juste valeur n'y apparaît pas expressément, cependant,

des notions proches telles que la valeur boursière et la valeur d'épargne y figurent. Nous pensons qu'afin de mettre fin à une prolifération de différents concepts et pour harmoniser avec la directive européenne, il est nécessaire de définir la notion de juste valeur – lorsque la juste valeur peut être déterminée – dans les normes comptables basées sur Le Plan Comptable Uniforme et d'évaluer les actifs et passifs financiers suivant cette valeur. Nous constatons que les normes comptables internationalement reconnues sont généralement conformes aux dispositions de la directive. Nous pensons que pour l'harmonisation, nous pouvons nous appuyer sur UFRS 9.

*Les Réserves:* Dans la directive européenne nous trouvons très peu de dispositions portant sur les réserves. La directive stipule que pour les dettes dues à la date de clôture ou les dettes qui sont susceptibles d'être dues à la date de clôture mais dont le montant et l'échéance de paiement n'est pas déterminé, il est possible d'avoir une réserve. Les principes d'application des réserves de congés payés non-pris et de primes d'ancienneté n'y figurent pas non plus. La législation des impôts, suivant le principe de précaution, exige que les sociétés détiennent une réserve pour leurs dépenses et pertes éventuelles. Même si au premier regard, les dispositions du Code de Procédure des Impôts et les dispositions de la directive apparaissent comme compatibles, dans ces deux sources, le principe de précaution est différemment appréhendé. Par exemple, dans le Code Procédurale des Impôts, pour qu'une créance soit considérée comme une créance douteuse et qu'une réserve y soit consacrée il faut que la procédure judiciaire et la procédure d'exécution forcée aient été initiées. Cependant, la directive ne prévoit pas une telle restriction pour la création de réserve. Dans les normes comptables internationalement reconnues que nous avons étudiées, il est indiqué que les entreprises disposent d'un pouvoir discrétionnaire quant à la création d'une réserve ou non. Ainsi il est nécessaire de faire l'actualisation dans les normes comptables basées sur Le Plan Comptable Uniforme afin que les entreprises puissent bénéficier de ce pouvoir discrétionnaire.

Suivant les dispositions du Code de Procédure des Impôts, il n'est pas nécessaire d'avoir une réserve pour les primes d'ancienneté. Lorsque les primes d'anciennetés sont effectivement payées, il est possible de procéder à une réduction dans l'évaluation du résultat de l'exploitation. Le principe commun aux normes comptables internationalement reconnues exigent que, à partir des estimations actuarielles, la valeur actuelle des primes d'ancienneté éventuelles que l'entreprise doit payer dans l'avenir soient calculée et de faire figurer ces primes dans le tableau financier. Il est nécessaire d'intégrer des dispositions dans les normes basées sur le Plan Comptable Uniforme permettant de respecter ce principe. Dans le Plan Comptable Uniforme comme il existe déjà la ligne comptable "472 – Réserve pour Primes d'Ancienneté", il n'est pas nécessaire de proposer une nouvelle ligne comptable.

La législation fiscale ne permet pas à la séparation de provision pour les autorisations non utilisées. Mais on a vu aux normes de comptabilité acceptées internationalement examinées que l'entreprise doit prendre en considération sans utiliser leur droit de congé cumulés les employés et que l'on doit refléter cette obligation aux tableaux financiers. Puisqu'il n'y a pas un compte que l'on peut comptabiliser les provisions des droits de congés utilisés dans le Plan de Compte Uniforme, on propose d'établir un compte des « Provisions des Droits de Congés Non Utilisés 37-X » sous les Provisions de Dette et de Charge.

En cas de réaliser les modifications nécessaires sur les sujets susmentionnés dans les normes de comptabilité à base de TDHP et au Plan de Compte Uniforme, on va assurer le respect à la norme d'UE, on va éviter le chargement des coûts inutiles des entreprises et on aura les normes de comptabilité uniforme.

**Mots Clés:** *Plan de Compte Uniforme, Loi de Procédure Fiscale, Directive 2013/34/UE, IFRS, IFRS pour les PME, US GAAP, GAAP Allemand, Stockages, Immobilisations Corporelles, Immobilisations Incorporelles, Actifs et Passifs Financiers, Les Réserves*



## ABSTRACT

The aim of this study is to harmonize Uniform Accounting System with internationally accepted accounting standards and to present proposed changes in Uniform Chart of Accounts ensuring full compliance with the European Union acquis (Related Legislation: Directive 2013/34/EU of 26 June 2013 on the Annual Financial Statements, Consolidated Financial Statements and Related Reports of Certain Types of Undertakings) required for full membership to the Union.

In the first three part of the thesis, development processes of financial reporting standards in Turkey ensuring international comparability of Turkish companies, Uniform Chart of Accounts being continuously used since 1994, Directive 2013/34/EU of 26 June 2013 on the Annual Financial Statements, Consolidated Financial Statements and Related Reports of Certain Types of Undertakings aiming to be harmonized with and International Financial Reporting Standards for Small and Medium sized Enterprises (“IFRS for SMEs”) have been examined. The aim with this screening is to give detailed information regarding formation stages of Uniform Accounting System and 2013/34/EU Accounting Directive and on this opportunity to make more precise proposals. Reason for examining IFRS for SMEs is that 2013/34/EU Accounting Directive has been formed as a SME-oriented directive which adopts the principle of “Think Small First.”.

In the next part, analysis has been deepened in line with thesis’ objective and issues in 2013/34/EU Accounting Directive left to the choice of member states and other subjects has been examined comparatively with International Financial Reporting Standards (“IFRS”), International Financial Reporting Standards for Small and Medium sized Enterprises (“IFRS for SMEs”), United States Generally Accepted Accounting Principles (“US GAAP”) and German Generally Accepted Accounting Principles (“German GAAP”). Since IFRS for SMEs do not have significant differences compared to IFRS in terms of implementation, both standards have been evaluated under one title for each subject and similar and differing matters have been listed separately. With the purpose of providing a comparative analysis, scope has been limited to inventories; property, plant and equipment; intangible assets; financial assets and liabilities and provisions. Internationally accepted accounting standards’ implementations on voluntary or mandatory regulations set by EU Directive regarding aforementioned subjects have been investigated. Very limited information about provisions has been given in 2013/34/EU Directive. Only in this subject, an exception has been made in the scope and severance payment and unused leave provisions have also been examined comparatively with above mentioned internationally accepted accounting standards.

In the fifth section, an application example has been presented in order to reveal the results of the comparative analysis more clearly. In the example, our existing accounting system has been only compared to IFRS. Since it is thought that there will be no huge differences, IFRS for SMEs, US GAAP and German GAAP have not been included.

In the rest of the abstract, change proposals considered necessary to harmonize Uniform Chart of Accounts and Uniform Chart of Accounts-based accounting standards with EU Directive regarding inventories; property, plant and equipment; intangible assets; financial assets and liabilities and provisions have been summarized with related justification.

*Inventory:* According to the EU Directive, inventories shall be valued at the lower of purchase price / production cost and market price. Since Tax Legislation determines that inventories' fundamental measurement principle is historical cost basis, it is completely contrary to the Directive. Net realizable value and / or market value concepts should be defined in Uniform Chart of Accounts-based accounting standards ensuring change in measurement principle that allow valuation of inventories at the lower of purchase price / production cost and market price. Since the Uniform Chart of Accounts has related expense accounts and "158 – Inventory Impairment Provision (-)" account that impairment of inventory can be recognized, there is no need to propose a new account.

Under the EU Directive, member states can use all generally accepted inventory costing methods including LIFO. Since Actual Cost Method (Simple / Weighted / Moving), Average Cost Method and Nominal Cost Method (FIFO) allowed by Tax Legislation are covered by the Directive, there is no need for an update on this issue.

According to the EU Directive, capitalizing interest expenses for the acquisition/production of inventories during production phase is allowed and this practice is left to the member states. The Tax Legislation requires capitalization or expensing of domestic borrowing costs (such as interest expenses) related to acquisition/production of inventories. This option is valid after acquisition/production of inventories; in other words, capitalization remains as an alternative for all times. Hence, it can be concluded that the Legislation does not comply with the Directive. Among the analyzed international internationally accepted accounting principles, the US GAAP is the most compatible one with the Directive for this issue. According to that Standard, only the interest expenses part of borrowings (exchange rate differences) of inventories which are considered qualifying assets can (cannot) be capitalized. In order to be aligned with the Directive, Uniform Chart of Accounts-based accounting standards is suggested to comply with the US GAAP. In order to do this, at first, the definition of qualifying assets should be made and then, the capitalization of interest expenses during acquisition/production phases of inventories should be specified in the Uniform Chart of Accounts. Therefore, harmonization with the Directive will be enhanced and over-valuation of inventories is prevented. Since the current regulations allow both capitalization and expensing of financing expenses, the Uniform Chart of Accounts includes related accounts and thus, there is no need to offer an additional account.

*Property, Plant and Equipment:* According to the EU Directive, the cost model and the revaluation model shall be used for valuation of property, plant and equipment. Since the Tax Legislation determines historical cost based valuation as the measurement principle and it does not allow using the revaluation model, it is partially harmonized with the Directive. When various generally internationally accepted accounting principles are analyzed, it is realized that there is no common

use of both models: while IFRS and IFRS for SMEs allow using both models, the US GAAP and German GAAP do not allow using the revaluation model. Our suggestion is to adopt a similar approach with IFRS and IFRS for SMEs in order to reflect an assets (closest) fair value into financial statements. Because the Uniform Chart of Accounts includes an account of “522 – P.P.E. Revaluation Increases”, there is no need to offer an additional account.

In the EU Directive, even though it is stated that there is a need for depreciation, the Directive does not specify depreciation methods. Legislation requires voluntary value adjustment for P.P.E.s, it is not compatible with the Directive. For value adjustment and measurement methods, aforementioned internationally accepted accounting principles are completely consistent with the Directive. Making depreciation mandatory and allowing using partial depreciation not only for passenger vehicles but also for all types of P.P.E.s are suggested in order to report the closest fair value of them in financial statements. As a depreciation method, there is no need to make a new adjustment.

According to the EU Directive, capitalizing interest expenses for the acquisition of P.P.E.s during production/construction phases is allowed and this practice is left to the member states. However, the Uniform Chart of Accounts requires mandatory capitalization of interest expenses, commissions, exchange rate differences and other similar borrowing costs during production/construction phases. Also, it allows capitalization or expensing of such expenses after production/construction periods. Since capitalization after production/construction is allowed under the Uniform Chart of Accounts, it can be clearly said that this practice does not conform to the Directive. Among the analyzed international internationally accepted accounting principles, the US GAAP is the most compatible one with the Directive for this issue. According to that Standard, only the interest expenses part of borrowings (exchange rate differences) of qualifying assets can (cannot) be capitalized. It is suggested that the Uniform Chart of Accounts-based accounting standards should adopt the US GAAP’s approach for this issue in order to align with the Directive. In order to do this, at first, the definition of qualifying assets should be made and then, the capitalization of interest expenses during production/construction phases of P.P.E.s should be specified in the Uniform Chart of Accounts. Wherefore, harmonization with the Directive will be enhanced and over-valuation of P.P.E.s is prevented. Since the current regulations allow both capitalization and expensing of financing expenses, the Uniform Chart of Accounts includes related accounts and thus, there is no need to offer an additional account.

*Intangible Assets:* The EU Directive allows using the cost model and the revaluation model for valuation of intangible assets. The Tax Legislation allows using only the cost model and it does not allow using the other model, it is partially aligned with the Directive. When various generally internationally accepted accounting principles are analyzed, it is realized that there is no common use of both models: while IFRS allows using both models (if a current market price is available), the others does not allow using the IFRS for SMEs allow using both models, the US GAAP and German GAAP do not allow the revaluation model. Our suggestion is to adopt a similar approach with IFRS (if there is an available market price) in order to reflect an assets (closest) fair value into financial statements. Because the Uniform Chart of Accounts does not include any related revaluation account, an account of “52X – Intangible Assets Revaluation Increases” should be created.

In the EU Directive, even though it is stated that there is a need for amortization, the Directive does not specify amortization methods. The Tax Legislation requires voluntary value adjustments for intangible assets, it does not conform to the Directive. For value adjustment and measurement methods, all aforementioned internationally accepted accounting principles are completely consistent with the Directive. Making amortization mandatory and allowing using pro-rata amortization for all intangible assets in order to report the closest fair value of them in financial statements. As an amortization method, there is no need to make a new adjustment.

According to the EU Directive, capitalizing interest expenses for the acquisition of intangible assets during production/construction phases is allowed and this practice is left to the member states. Legislation requires mandatory capitalization of interest expenses, commissions, exchange rate differences and other similar borrowing costs during production/construction phases of intangible assets. Also, it allows capitalization or expensing of such expenses after production/construction periods. Since capitalization after production/construction is allowed under the Tax Legislation, it can be clearly said that this practice does not conform to the Directive. Among the analyzed international internationally accepted accounting principles, the US GAAP is the most compatible one with the Directive for this issue. According to that Standard, only the interest expenses part of borrowings (exchange rate differences) of qualifying assets can (cannot) be capitalized. In order to do this, at first, the definition of qualifying assets should be made and then, the capitalization of interest expenses during production/construction phases of intangible assets should be specified in the Uniform Chart of Accounts-based accounting standards. Therefore, harmonization with the Directive will be enhanced and over-valuation of intangible assets is prevented. Since the current regulations allow both capitalization and expensing of financing expenses, the Uniform Chart of Accounts includes related accounts and thus, there is no need to offer an additional account.

*Financial Assets and Liabilities:* EU Directive requires financial instruments that are traded on reliable markets to be measured with fair value and others whose fair value cannot be determined reliably to be measured with purchase price. In case of financial instruments measured at fair value, with few exceptions, the value of the forward exchange gain / loss shall be recognized in the income statement. Tax Legislation states that, depending on the nature of the financial assets and liabilities, those can be recognized according to cost, market value, saving value, carrying value, nominal value, tax value and equivalent value. When the related articles of legislation have been examined, the account under which value changes of those assets and liabilities can be recognized cannot be found. When analyzed in terms of compliance with the Directive, it is observed that although fair value definition has not been made directly, there are close concepts to it such as market value and saving value. In order to eliminate concept crowd and ensure full compliance with the Directive, it is proposed that fair value definition should be made in Uniform Chart of Accounts-based accounting standards and measurement of financial assets and liabilities should be made according to fair value, if its fair value can be reliably measured. All examined internationally accepted accounting standards seem mostly compatible with the Directive. Compliance can be ensured by adopting IFRS 9.

*Provisions:*In the EU Directive, very limited information regarding provisions has been given. According to the Directive, provisions shall be made for liabilities which are clearly defined and which at the balance sheet date are either likely to be incurred or certain to be incurred, but uncertain for the amount or for the date on which they will arise. Severance payment and unused leave provisions are not included in the Directive. Tax Legislation requires companies to make provision for their potential expenses and losses as a matter of prudence principle. Although, at first glance, Tax Code seems like compatible with the Directive, prudence perception is different in both. For example, in order for a receivable to be recognized as a doubtful receivable and be made provision, legal process must have been initiated. However, the Directive does not have such a limitation. According to the examined internationally accepted accounting principles, companies shall use their appreciation rights in provision making decision. Related updates should be made to Uniform Chart of Accounts-based accounting standards providing companies to use this right.

In accordance with the Tax Code, provision shall not be made for severance payments. Severance payments can be reduced from commercial profit in case payment has actually been made. Common principle in aforementioned internationally accepted accounting standards is that companies' severance payments that will be most probably made in the future shall be discounted by several actuarial assumptions and recognized in the relevant period. Uniform Chart of Accounts-based accounting standards should be updated in order to ensure compliance with this principle. Since the Uniform Chart of Accounts has related "472 – Severance Payment Provision (-)" account, there is no need to propose a new account.

In accordance with the Tax Code, provision shall not be made for unused leaves. However, investigated internationally accepted accounting principles have shown that companies shall consider the possibility that employees might quit their jobs before using their leave rights and this liability shall be reflected to the financial tables. Since the Uniform Chart of Accounts does not have a relevant account under which unused leave provisions can be recognized, formation of "37X – Unused Leave Provisions" account under Debt and Expense Provisions is proposed.

If the appropriate changes are applied to the Uniform Chart of Accounts-based accounting standards and the Uniform Chart of Accounts, compliance with the EU Directive will be ensured, unnecessary costs on companies will be eliminated and uniform accounting standards will be achieved.

**Keywords:** *Uniform Chart of Accounts, Tax Procedure Law, 2013/34/EU Directive, IFRS, IFRS for SMEs, US GAAP, German GAAP, Inventories, Property, Plant and Equipments, Intangible Assets, Financial Assets and Liabilities, Provisions*

## ÖZET

Bu çalışmada amaç, mevcut Tek Düzen Muhasebe Sistemimizi uluslararası kabul görmüş muhasebe standartlarına uyumlu hale getirmek ve Avrupa Birliği'ne tam üyelik yolunda bir zorunluluk olan müktesebatla (İlgili Mevzuat: 26 Haziran 2013 tarihli 2013/34/AB – “Şirketler için Finansal Raporlama Yükümlülükleri” yönergesi) tam uyumu sağlamak için Tek Düzen Hesap Planı'nda yapılmasının gerekli olduğu düşünülen değişiklikleri öneri olarak sunmaktır.

Tezin ilk bölümlerinde, Türkiye'deki işletmelerin uluslararası karşılaştırılabilirliğini sağlayan finansal raporlama standartlarının, ülkemizde yürürlüğe girdiği 1994 yılından itibaren aralıksız kullanılan Tek Düzen Hesap Planı'nın, uyum sağlanması hedeflenen 26 Haziran 2013 tarihli 2013/34/AB – “Şirketler için Finansal Raporlama Yükümlülükleri” yönergesinin ve Küçük ve Orta Büyüklükteki İşletmeler için Uluslararası Finansal Raporlama Standartları (“KOBİ'ler için UFRS”)’nin gelişim süreçlerine değinilmiştir. Bununla amaçlanan, üzerinde değişiklikler planlanan Tek Düzen Muhasebe Sistemimizin ve uyum sağlanması hedeflenen 2013/34/AB muhasebe yönergesinin oluşum aşamaları hakkında detaylı bilgiye yer vermek ve bu vesile ile daha isabetli önerilerde bulunmaktır. KOBİ'ler için UFRS'nin incelenme sebebi, 2013/34/AB muhasebe yönergesinin “Öncelikle Küçük Olanları Düşün” prensibi ve küçük ve orta büyüklükteki işletmelerin üzerindeki büyüklükleriyle orantısız yükümlülükleri ortadan kaldırmak amacı ile oluşturulan yani KOBİ odaklı planlanan bir yönerge olmasıdır.

Sonraki bölümlerde, tezin amacı ile paralel olarak çalışma derinleştirilmiş ve uyum sağlanması hedeflenen 2013/34/AB muhasebe yönergesinde üye ülkelerin tercihinin bırakılan ve bahsi geçen diğer konular Uluslararası Finansal Raporlama Standartları (“UFRS”), Küçük ve Orta Büyüklükteki İşletmeler için Uluslararası Finansal Raporlama Standartları (“KOBİ'ler için UFRS”), Genel Kabul Görmüş Amerikan Muhasebe İlkeleri (“US GAAP”) ve Genel Kabul Görmüş Alman Muhasebe İlkeleri (“Alman GAAP”) ele alınarak incelenmiştir. KOBİ'ler için UFRS, tam set UFRS'den uygulama anlamında çok büyük farklılıklar göstermediği için iki standart her konu için tek bir başlık altında incelenmiş, benzeşen ve ayrışan hususlar tek tek belirtilmiştir. Kapsam yönerge ile karşılaştırmalı bir inceleme sağlanabilmesi adına stoklar, maddi duran varlıklar, maddi olmayan duran varlıklar, finansal varlıklar ve borçlar ve karşılıklarla sınırlı tutulmuş ve yönergede bu konulardaki ihtiyari ya da zorunlu uygulamalar esas alınarak bunların yukarıda bahsedilen çeşitli uluslararası kabul görmüş muhasebe standartlarındaki karşılıkları incelenmiştir. 2013/34/EU yönergesinde karşılıklar konusu ile ilgili çok kısıtlı bilgiye yer verilmiştir. Sadece bu konuda istisna oluşturularak yönerge kapsamı dışına çıkılmış, kıdem tazminatı karşılıkları ve kullanılmamış izin karşılıklarının uygulama prensipleri de yukarıda belirtilen çeşitli uluslararası kabul görmüş muhasebe standartları açısından karşılaştırmalı olarak incelenmiştir.

Karşılaştırmalı analizin sonuçlarını daha net ortaya çıkarabilmek için bir uygulamaya da yer verilmiştir. Yapılan uygulama örneğinde mevcut muhasebe sistemimiz ile sadece Uluslararası Finansal Raporlama Standartları karşılaştırılmış,

KOBİ'ler için UFRS, US GAAP ve Alman GAAP'e, çok büyük farklılıklar olmayacağı sebebiyle yer verilmemiştir.

Özetin bundan sonraki kısmında çeşitli uluslararası kabul görmüş muhasebe standartlarındaki uygulamaları karşılaştırmalı olarak incelenen stoklar, maddi duran varlıklar, maddi olmayan duran varlıklar, finansal varlıklar ve borçlar ve karşılıklar konuları ile ilgili Tek Düzen Hesap Planı'nda ve Tek Düzen Hesap Planı bazlı muhasebe standartlarında AB yönergesine uyum için yapılmasının gerekli olduğu düşünülen değişiklik önerileri gerekçeleriyle birlikte sunulmuştur.

*Stoklar:* AB yönergesi, stokların satın alma fiyatı / üretim maliyeti ve piyasa fiyatının düşük olanı ile değerlendirilmesi gerektiğini öngörmüştür. Vergi Mevzuatı, stokların temel ölçüm ilkesini tarihi maliyet esası olarak belirlediğinden AB yönergesine tamamen ters düşmektedir. Tek Düzen Hesap Planı bazlı muhasebe standartlarında stoklarda net gerçekleşebilir değer ve/veya piyasa değeri kavramının tanımlanması ve ölçüm esasının değiştirilerek stokların maliyet bedeli ve net gerçekleşebilir değer ve/veya piyasa değerinin düşük olanı ile muhasebeleştirilmesi sağlanmalıdır. Tek Düzen Hesap Planı'nın stoklara ilişkin bölümünde değer düşüklüğünün muhasebeleştirilebileceği "158 – Stok Değer Düşüklüğü Karşılığı (-)" ve ilgili maliyet hesapları bulunduğundan yeni bir hesap önerilmesine gerek görülmemiştir.

AB yönergesi kapsamında, üye ülkeler, LIFO dahil tüm genel kabul görmüş stok maliyeti hesaplama yöntemlerini kullanabilmektedir. Vergi Mevzuatı'nın izin verdiği, Fiili Maliyet Yöntemi, (Basit/Ağırlıklı/Hareketli) Ortalama Maliyet Yöntemi ve İtibari Maliyet Yöntemi (FIFO) yönerge kapsamına girdiğinden bu hususta bir güncelleme yapılmasına gerek olmadığı kanaatine varılmıştır.

AB yönergesi, stokların edinimi için sadece üretim aşamasında katlanılan faiz maliyetlerinin aktifleştirilmesine izin vermiş, bu tercihi üye ülkelere bırakmıştır. Vergi Mevzuatı'na göre, stokların edinimi için yapılan yurtiçi borçlanmalardan doğan faiz ve benzeri borçlanma maliyetleri, işletmelerin tercihinin göre stok maliyetine eklenerek aktifleştirilebilmekte ya da tamamı dönem gideri olarak muhasebeleştirilebilmektedir. Sonraki dönemlerde katlanılan borçlanma maliyetleri de, yine aynı şekilde tercihe bağlı olarak aktifleştirilebilmekte ya da giderleştirilebilmektedir. Sadece üretim aşamasında olanlar gibi bir ayrıma gidilmemiş, aktifleştirmeye sonraki dönemlerde de izin verilmiştir. Bu nedenle mevzuatın AB yönergesine uyumlu olmadığı sonucu çıkarılabilir. İncelenen uluslararası kabul görmüş muhasebe standartlarından US GAAP'in bu konuda yönergeyle en uyumlu standart olduğu görülmüştür. Bu standarda göre, özellikle varlık statüsünde olan stokların elde edilmesi için yapılan borçlanmaların sadece faiz maliyetleri ilgili stoğun maliyetine eklenebilmektedir. Yabancı para birimiyle yapılan borçlanmalardan kaynaklanan kur farkı kati surette aktifleştirilememektedir. Tek Düzen Hesap Planı bazlı muhasebe standartlarında, AB yönergesine uyum sağlamak amacıyla US GAAP'in öngördüğü düzenlemenin benimsenmesi önerilmektedir. Bunun için öncelikle özellikli varlık tanımı yapılmalı, sonrasında stokların edinimi için sadece üretim aşamasında katlanılan faiz maliyetlerinin aktifleştirilebilmesi sağlanmalıdır. Böylelikle hem yönerge ile uyum sağlanacak hem de stokların değerinin olması gerekenden daha fazla gösterilmesinin önüne geçilecektir. Borçlanma maliyetlerinin aktifleştirilmesi ya da giderleştirilmesine ilişkin Tek Düzen Hesap Planı'nda bir değişiklik yapılmasına gerek görülmemiştir.

Halihazırda mevzuat her ikisine de izin verdiği için Tek Düzen Hesap Planı'nda bununla ilgili hesaplar bulunmaktadır.

*Maddi Duran Varlıklar:* AB yönergesi, maddi duran varlıkların ölçümü için maliyet modeli ya da yeniden değerlendirme modelinin kullanılmasına izin vermiştir. Vergi Mevzuatı, bu varlıkların temel ölçüm ilkesini tarihi maliyet esası olarak belirlediğinden ve yeniden değerlendirme modelinin kullanılmasına izin vermediğinden AB yönergesi ile kısmen uyumludur. Çeşitli uluslararası kabul görmüş muhasebe standartları incelendiğinde ortak benimsenmiş bir uygulama olmadığı, UFRS ve KOBİ'ler için UFRS'nin her iki modele de izin verdiği, US GAAP ve Alman GAAP'in ise yeniden değerlendirme modeline izin vermediği görülmüştür. Önerimiz, varlığın gerçeğe en yakın değeri ile mali tablolara yansıtılmasını sağlamak adına UFRS'nin öngördüğü gibi yeniden değerlendirme modelinin kullanılmasına izin verilmesidir. Tek Düzen Hesap Planı'nın özkaynaklar bölümünde değer artışlarının muhasebeleştirilebileceği "522 – M.D.V. Yeniden Değerleme Artışları" hesabı bulunduğu için yeni bir hesap önerilmesine gerek görülmemiştir.

AB yönergesinde, amortisman ayırmanın gerekliliğinden bahsedilmiş fakat amortisman ayırma yöntemlerine değinilmemiştir. Vergi Mevzuatı, maddi duran varlıklarda değer düzeltilmesi yapmayı ihtiyari kıldığından yönergeye uyum sağlamamaktadır. Değer düzeltilmesi ve ölçüm yöntemleri açısından bahsi geçen uluslararası kabul görmüş muhasebe standartları incelendiğinde tamamının yönergeye uyumlu ilkelere sahip olduğu görülmüştür. TDHP bazlı muhasebe standartlarında yapılması gerektiğini düşündüğümüz değişiklikler, amortisman ayırmanın zorunlu hale getirilmesi ve kısmi amortisman uygulamasının sadece binek araçlar için değil tüm maddi duran varlıklar için uygulanmasının sağlanmasıdır. Böylelikle, bu varlıkların gerçeğe en yakın değerleri finansal tablolara yansıtılmış olacaktır. Yöntem olarak bir değişiklik yapılmasına gerek olmadığı düşünülmektedir.

AB yönergesi, maddi duran varlıkların edinimi için sadece üretim aşamasında katlanılan faiz maliyetlerinin aktifleştirilmesine izin vermiş ve bu tercihi üye ülkelere bırakmıştır. Vergi Mevzuatı'na göre, maddi duran varlıkların edinimi için kullanılan kredilere ilişkin faiz, komisyon, kur farkı ve benzeri borçlanma maliyetlerinin yatırım dönemine düşen kısmının duran varlık maliyetine eklenmesi zorunludur. Sonraki dönemlerde yani varlık aktive girdikten sonra oluşan finansman giderleri mükellefin tercihinin göre istenirse varlığın maliyet bedeline ilave edilebilmekte, istenirse dönem gideri olarak muhasebeleştirilebilmektedir. Aktifleştirmeye sonraki dönemlerde de izin verildiğinden mevzuatın AB yönergesine uyumlu olmadığı sonucu çıkarılabilir. İncelenen uluslararası kabul görmüş muhasebe standartlarından US GAAP'in bu konuda yönergeyle en uyumlu standart olduğu görülmüştür. Bu standarda göre, özellikle varlık statüsünde olan maddi duran varlıkların elde edilmesi için yapılan borçlanmaların sadece faiz maliyetleri ilgili varlığın maliyetine eklenebilmektedir. Yabancı para birimiyle yapılan borçlanmalardan kaynaklanan kur farkı kati surette aktifleştirilememektedir. TDHP bazlı muhasebe standartlarında, AB yönergesine uyum sağlamak amacıyla US GAAP'in öngördüğü düzenlemenin benimsenmesi önerilmektedir. Bunun için öncelikle özellikli varlık tanımı yapılmalı, sonrasında maddi duran varlıkların edinimi için sadece üretim aşamasında katlanılan faiz maliyetlerinin aktifleştirilebilmesi sağlanmalıdır. Böylelikle hem yönerge ile uyum sağlanacak hem de maddi duran varlıkların değerinin olması gerekenden daha fazla gösterilmesinin önüne geçilecektir. Borçlanma maliyetlerinin aktifleştirilmesi ya da giderleştirilmesine ilişkin Tek Düzen Hesap Planı'nda bir değişiklik



yapılmasına gerek görülmemiştir. Halihazırda mevzuat her ikisine de izin verdiğinden Tek Düzen Hesap Planı'nda bununla ilgili hesaplar bulunmaktadır.

*Maddi Olmayan Duran Varlıklar:* AB yönergesi, maddi olmayan duran varlıkların ölçümü için maliyet modeli ya da yeniden değerlendirme modelinin kullanılmasına izin vermiştir. Vergi Mevzuatı, bu varlıkların temel ölçüm ilkesini tarihi maliyet esası olarak belirlediğinden ve yeniden değerlendirme modelinin kullanılmasına izin vermediğinden AB yönergesi ile kısmen uyumludur. Çeşitli uluslararası kabul görmüş muhasebe standartları incelendiğinde ortak benimsenmiş bir uygulama olmadığı, UFRS'nin aktif bir piyasa olması halinde her iki modele de izin verdiği, KOBİ'ler için UFRS, US GAAP ve Alman GAAP'in ise yeniden değerlendirme modeline izin vermediği görülmüştür. Önerimiz, varlığın gerçeğe en yakın değeri ile mali tablolara yansıtılmasını sağlamak adına UFRS'nin öngördüğü üzere ilgili maddi olmayan duran varlık için aktif bir piyasanın olması halinde yeniden değerlendirme modelinin kullanılmasına izin verilmesidir. Tek Düzen Hesap Planı'nda maddi olmayan duran varlıklardaki değer artışlarının muhasebeleştirilebileceği bir hesap bulunmadığından özkaynaklar altında "52X – M.O.D.V. Yeniden Değerleme Artışları" hesabının oluşturulması önerilmektedir.

AB yönergesinde, maddi olmayan duran varlıklar için itfa payı ayırmanın gerekliliğinden bahsedilmiş fakat yöntemlere değinilmemiştir. Vergi Mevzuatı, maddi olmayan duran varlıklarda değer düzeltmesi yapmayı ihtiyari kıldığından yönergeye uyum sağlamamaktadır. Değer düzeltmesi ve ölçüm yöntemleri açısından bahsi geçen uluslararası kabul görmüş muhasebe standartları incelendiğinde tamamının yönergeye uyumlu ilkelere sahip olduğu görülmüştür. TDHP bazlı muhasebe standartlarında yapılması gerektiğini düşündüğümüz değişiklikler, itfa payı ayırmanın zorunlu hale getirilmesi ve kıst esasının tüm maddi olmayan duran varlıklar için uygulanmasının sağlanmasıdır. Böylelikle, bu varlıkların gerçeğe en yakın değerleri finansal tablolara yansıtılmış olacaktır. Yöntem olarak bir değişiklik yapılmasına gerek olmadığı düşünülmektedir.

AB yönergesi, maddi olmayan duran varlıkların edinimi için sadece üretim aşamasında katlanılan faiz maliyetlerinin aktifleştirilmesine izin vermiş ve bu tercihi üye ülkelere bırakmıştır. Vergi Mevzuatı'na göre, maddi olmayan duran varlıkların edinimi için kullanılan kredilere ilişkin faiz, komisyon, kur farkı ve benzeri borçlanma maliyetlerinin yatırım dönemine düşen kısmının duran varlık maliyetine eklenmesi zorunludur. Sonraki dönemlerde yani varlık aktife girdikten sonra oluşan finansman giderleri mükellefin tercihinə göre istenirse varlığın maliyet bedeline ilave edilebilmekte, istenirse dönem gideri olarak muhasebeleştirilebilmektedir. Aktifleştirmeye sonraki dönemlerde de izin verildiğinden mevzuatın AB yönergesine uyumlu olmadığı sonucu çıkarılabilir. İncelenen uluslararası kabul görmüş muhasebe standartlarından US GAAP'in bu konuda yönergeyle en uyumlu standart olduğu görülmüştür. Bu standarda göre, özellikli varlık statüsünde olan maddi olmayan duran varlıkların elde edilmesi için yapılan borçlanmaların sadece faiz maliyetleri ilgili varlığın maliyetine eklenebilmektedir. Yabancı para birimiyle yapılan borçlanmalardan kaynaklanan kur farkı kati surette aktifleştirilememektedir. TDHP bazlı muhasebe standartlarında, AB yönergesine uyum sağlamak amacıyla US GAAP'in öngördüğü düzenlemenin benimsenmesi önerilmektedir. Bunun için öncelikle özellikli varlık tanımı yapılmalı, sonrasında maddi olmayan duran varlıkların edinimi için sadece üretim aşamasında katlanılan faiz maliyetlerinin aktifleştirilebilmesi sağlanmalıdır. Böylelikle hem yönerge ile uyum sağlanacak hem

de maddi olmayan duran varlıkların değerinin olması gerekenden daha fazla gösterilmesinin önüne geçilecektir. Borçlanma maliyetlerinin aktifleştirilmesi ya da giderleştirilmesine ilişkin Tek Düzen Hesap Planı'nda bir değişiklik yapılmasına gerek görülmemiştir. Halihazırda mevzuat her ikisine de izin verdiği için Tek Düzen Hesap Planı'nda bununla ilgili hesaplar bulunmaktadır.

*Finansal Varlıklar ve Borçlar:* AB yönergesi güvenilir bir piyasada işlem gören finansal araçların gerçeğe uygun değer ile gerçeğe uygun değeri hiçbir şekilde güvenilir olarak belirlenemeyen finansal araçların ise satın alma fiyatı ile ölçülmesi gerektiğini öngörmektedir. Finansal araçların gerçeğe uygun değer üzerinden ölçülmesi durumunda ortaya çıkan değer değişimlerinin birkaç istisna dışında kar / zarar tablosunda muhasebeleştirilmesi gerekmektedir. Vergi Mevzuatı, iktisadi kıymet olarak tanımlanan finansal varlık ve borçların niteliğine göre; maliyet bedeli, borsa rayici, tasarruf değeri, mukayyet değer, itibari değer, vergi değeri, rayiç bedel ile emsal bedeline göre muhasebeleştirilebileceğini öngörmektedir. Mevzuatın ilgili maddeleri incelendiğinde bu varlıklarda (borçlarda) meydana gelen değer değişimlerinin nerede muhasebeleştirilmesi gerektiğini belirten bir hükme rastlanılmamıştır. Yönerge ile uyum açısından incelendiğinde, mevzuatta gerçeğe uygun değer kavramı birebir geçmese de ona yakın kavramlar olan borsa rayici ve tasarruf değerinden bahsedildiği görülmektedir. Kavram kalabalığını ortadan kaldırmak ve yönerge ile tam uyumu sağlamak adına, TDHP bazlı muhasebe standartlarında gerçeğe uygun değer tanımının yapılması ve finansal varlık ve borçların -GUD sağlıklı bir şekilde ölçülebiliyorsa- bu değere göre ölçülmesinin sağlanması gerektiği düşünülmektedir. İncelenen uluslararası kabul görmüş muhasebe standartlarının çoğunlukla yönerge ile uyumlu olduğu görülmektedir. Uyum sağlanırken UFRS 9'un esas alınabileceği düşünülmektedir.

*Karşılıklar:* AB yönergesinde karşılıklar ile ilgili çok sınırlı düzenlemeye yer verilmiş, bilanço tarihi itibarıyla tahakkuk etmiş ya da tahakkuk etme olasılığı yüksek olan, tutarı ya da ne zaman gerçekleşeceği belli olmayan yükümlülüklerle karşılık ayrılabilmesi belirtilmiştir. Kullanılmamış izin ve kıdem tazminatı karşılıklarının uygulama ilkelerine yer verilmemiştir. Vergi Mevzuatı, işletmelerin ihtiyatlılık kavramı gereği muhtemel giderleri ve zararları için karşılık ayırmasını gerektirmektedir. İlk bakışta VUK hükümleri ile yönerge uyumlu gibi görünse de ihtiyatlılık algısı her ikisinde de farklıdır. Örneğin, Vergi Mevzuatı'na göre bir alacağın şüpheli alacak olarak kabul edilmesi ve karşılık ayrılması için dava ve icra sürecinin başlatılmış olması gerekmektedir. Ancak, yönerge karşılık ayrılması için böyle bir sınırlama öngörmemiştir. İncelenen uluslararası kabul görmüş muhasebe standartlarında, işletmelerin karşılık ayırma ile ilgili takdir haklarını kullanabilecekleri belirtilmiştir. TDHP bazlı muhasebe standartlarında, işletmelerin bu konuda takdir haklarını kullanabilmelerini sağlayacak güncellemelerin yapılması gerekmektedir.

VUK hükümleri uyarınca kıdem tazminatı karşılığı ayrılmamaktadır. Kıdem tazminatı, ödenmesi durumunda ticari kazancın tespitinde indirim konusu yapılabilmektedir. Bahsi geçen uluslararası kabul görmüş muhasebe standartlarında ortak prensip olarak, işletmelerin ileri tarihte ödemesi muhtemel kıdem tazminatı yükümlülüklerinin bugünkü değerine çeşitli aktüeryal varsayımlarla indirgenmesi ve ilgili dönemde finansal tablolara yansıtılması ilkesinin benimsendiği görülmüştür. TDHP bazlı muhasebe standartlarına, bu prensibe uyum sağlayacak düzenlemelerin

dahil edilmesi gerekmektedir. Tek Düzen Hesap Planı'nda kıdem tazminatı karşılıklarının muhasebeleştirilebileceği "472 – Kıdem Tazminatı Karşılığı" hesabı bulunduğundan yeni bir hesap önerilmesine gerek görülmemiştir.

Vergi Mevzuatı, kullanılmamış izinler için karşılık ayrılmasına izin vermemektedir. Ancak incelenen uluslararası kabul görmüş muhasebe standartlarında görülmüştür ki, çalışanların birikmiş izin haklarını kullanmadan işten ayrılacaklarının işletme tarafından göz önünde bulundurulmalı ve bu yükümlülük finansal tablolara yansıtılmalıdır. Tek Düzen Hesap Planı'nda, kullanılmamış izin karşılıklarının muhasebeleştirilebileceği bir hesap bulunmadığından Borç ve Gider Karşılıkları'nın altında "37X – Kullanılmamış İzin Karşılıkları" hesabının oluşturulması önerilmektedir.

Tek Düzen Hesap Planı'nda ve TDHP bazlı muhasebe standartlarında yukarıda bahsedilen konularda ilgili değişikliklerin yapılması halinde, AB yönergesine uyum sağlanacağı, işletmelerin gereksiz maliyetler yüklenmesinin önüne geçileceği ve yeknesak muhasebe standartlarına sahip olunacağı düşünülmektedir.

**Anahtar Kelimeler:** Tek Düzen Hesap Planı, Vergi Usul Kanunu, 2013/34/AB Yönerge, UFRS, KOBİ'ler için UFRS, US GAAP, Alman GAAP, Stoklar, Maddi Duran Varlıklar, Maddi Olmayan Duran Varlıklar, Finansal Varlık ve Borçlar, Karşılıklar

## 1. GİRİŞ

Küreselleşmenin etkisiyle, işletmelerin, finansal tablolarını herkesçe anlaşılır, daha net, karşılaştırılabilir ve gerçeğe en yakın sonuçları yansıtacak şekilde sunmaları gerekmektedir. Bu nedenle, günümüz dünyasında uluslararası kabul görmüş finansal raporlama standartlarının kullanılması elzemdir.

Ülkemizde işletmeler, finansal tablolarını, 1994 yılında yürürlüğe giren 1 Sıra No'lu Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği ("MSUGT")'nde öngörülen Tek Düzen Hesap Planı'na göre hazırlamaktadırlar. Bu tebliğ, 21 senedir işletmelerin aynı muhasebe dilini kullanmalarını sağlamış; fakat, değerlendirme ve ölçme konularında uluslararası kabul görmüş muhasebe standartlarına uyum sağlayamadığı için işletmelerin uluslararası karşılaştırılabilirliğini engellemiştir.

Bu sorun, önce Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu ("TMSK"), sonrasında bu kurumun kapanmasıyla kurulan Kamu Gözetim Kurumu ("KGK") tarafından yayımlanan ve Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu ("UMSK")'nun yayınladığı Uluslararası Muhasebe Standartları ("UMS") ve Uluslararası Finansal Raporlama Standartları ("UFRS")'nın birebirçevirisi olan Türkiye Muhasebe Standartları ("TMS") ve Türkiye Finansal Raporlama Standartları ("TFRS") ile çözülmeye çalışılmaktadır.

TMS ve TFRS'lerin uygulanması işletmelerin finansal performanslarının uluslararası karşılaştırılabilirliğini sağlamıştır. Fakat, TMS ve TFRS'lerle çelişen düzenlemelere sahip olan Tek Düzen Muhasebe Sistemi, bu standartların uygulanmasını oldukça zorlaştırmakta ve işletmelere ek maliyet getirmektedir.

Diğer taraftan, Avrupa Birliği, üye ülkelerin birbiriyle karşılaştırılabilir, ortak muhasebe ilkelerine sahip olmasını sağlamak amacıyla, işletmelere finansal raporlama anlamında, ölçөгünü ve kamu yararını dikkate alarak yükümlölük getiren 26 Haziran 2013 tarihli 2013/34/AB – "Şirketler için Finansal Raporlama Yükümlölükleri" yönergesini kabul etmiştir.

Türkiye, AB'ye tam üye olma yolunda müzakerelere 3 Ekim 2005'ten beri devam etmektedir. Diğer müzakere konularında olduğu gibi, muhasebe sistemimizin de ABmüktesebatı ile tamamen uyumlaştırılması gerekmektedir. Yani, mevcut tek düzen muhasebe sistemimizin AB'nin yeni muhasebe yönergesine göre güncellenmesi zorunlu hale gelmiştir.

Bu çalışmanın amacı tüm bu ihtiyaçları gözeterek Tek Düzen Hesap Planı'nın 2013/34/AB muhasebe yönergesine uyumunu sağlayacak değişiklikleri önermektir. Çalışma giriş, Türkiye'de finansal raporlama standartlarının gelişim süreci, Tek Düzen Hesap Planı, AB Yönergesi ve KOBİ'ler için UFRS'nin oluşum süreçleri, AB yönergesine uyum amacıyla çeşitli standartların incelenmesi, uygulama, sonuç ve öneriler olmak üzere altı ana bölümden oluşmaktadır.

Öncelikle, Türkiye'de finansal raporlama standartlarının tarihi gelişimine, bu standartların kullanımına, Türkiye'de finansal raporlama ve bağımsızdenetim ilişkisine değinilmiş ve bu süreçler aşamalı bir şekilde anlatılmıştır.

Üçüncü bölümde, Tek Düzen Hesap Planı'nın, 2013/34/AB muhasebe yönergesinin ve KOBİ'ler için UFRS'nin oluşum süreçleri incelenmiştir. KOBİ'ler için UFRS'nin incelenme sebebi, AB muhasebe yönergesinin "Öncelikle Küçük Olanları Düşün" prensibi ve küçük ve orta büyüklükteki işletmelerin üzerindeki büyüklükleriyle orantısız yükümlülükleri ortadan kaldırmak amacı ile oluşturulan yani KOBİ odaklı planlanan bir yönerge olmasıdır.

Tek Düzen Hesap Planı'nda yapılması önerilen değişikliklerin kaynağını aldığı dördüncü bölümde, AB muhasebe yönergesinde üye ülkelerin tercihine bırakılan ve bahsi geçen diğer konular Uluslararası Finansal Raporlama Standartları ("UFRS"), Küçük ve Orta Büyüklükteki İşletmeler için Uluslararası Finansal Raporlama Standartları ("KOBİ'ler için UFRS"), Genel Kabul Görmüş Amerikan Muhasebe İlkeleri ("US GAAP") ve Genel Kabul Görmüş Alman Muhasebe İlkeleri ("Alman GAAP") ele alınarak incelenmiştir. Kapsam yönerge ile karşılaştırmalı bir inceleme sağlanabilmesi adına stoklar, maddi duran varlıklar, maddi olmayan duran varlıklar, finansal varlıklar ve borçlar ve karşılıklarla sınırlı tutulmuş ve yönergede bu konulardaki ihtiyari ya da zorunlu uygulamalar esas alınarak bunların yukarıda

bahsedilen çeşitli uluslararası kabul görmüş muhasebe standartlarındaki karşılıkları incelenmiştir.

Çalışmanın beşinci kısmında, dördüncü bölümdeki karşılaştırmayı daha net ortaya koyabilmek amacıyla örnek bir uygulamaya yer verilmiştir. Yapılan uygulama örneğinde mevcut muhasebe sistemimiz ile sadece Uluslararası Finansal Raporlama Standartları karşılaştırılmış, KOBİ'ler için UFRS, US GAAP ve Alman GAAP'e, çok büyük farklılıklar olmayacağı sebebiyle, yer verilmemiştir.

Son bölüm olan sonuç ve öneriler kısmında, genel olarak çalışmadan bahsedilmiş, incelenen her bir konu için karşılaştırma tabloları oluşturulmuş ve Tek Düzen Hesap Planı için öngörülen değişiklikler gerekçeleriyle birlikte ortaya konmuştur.

## **2. TÜRKİYE’DE FİNANSAL RAPORLAMA STANDARTLARI**

Çalışmanın bu bölümünde Türkiye’de finansal raporlama standartlarının tarihi gelişimine, Türkiye’de finansal raporlama standartlarının kullanımına, Türkiye’de finansal raporlama ve bağımsız denetim süreci ilişkisine değinilmiştir. Kavramlar ve bu süreçte kurulan çeşitli kurumlar kanun maddeleri, yönetmelikler, kararlar ve literatürdeki geçmiş çalışmalar dikkate alınarak incelenmiştir.

### **2.1 Türkiye’de Finansal Raporlama Standartlarının Tarihi Gelişimi**

Ülkemizde kullanılan finansal raporlama standartlarının bugünkü haline gelmesi çeşitli aşamalardan sonra gerçekleşmiştir. Bu süreçte sırasıyla Türkiye Muhasebe ve Denetim Standartları Kurulu (“TMUDESK”), Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu (“TMSK”) ve son olarak Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu (“KGK”) kurulmuş, her kurulan kurum bir öncekinin yerini almıştır.

#### **2.1.1 Türkiye Muhasebe ve Denetim Standartları Kurulu (“TMUDESK”)**

Türkiye’de 1989 yılında Sermaye Piyasası Kurulu (“SPK”) tarafından geliştirilen ilk finansal muhasebe standartları seti 1 Ocak 1989 tarihinde yürürlüğe girmiştir (Öker ve diğ., 2009, s.321).

Tutarlı finansal tabloların hazırlanmasını ve sunumunu sağlayacak muhasebe ve denetim standartlarının geliştirilmesi amacıyla Şubat 1994’te Türk Muhasebe ve Denetim Standartları Kurulu (“TMUDESK”) kurulmuştur. TMUDESK ulusal muhasebe standartlarını geliştirmek için aşağıdaki ilkeleri benimsemiştir (TÜRMOB, 2000, 5 vewww.turmob.org.tr):

- Muhasebe standartları uluslararası muhasebe standartları ile uyumlu olacak şekilde geliştirilecektir.
- Ülke içindeki kuruluşların yapıları ve gereksinimleri standartların geliştirilmesi sürecinde göz önünde bulundurulacaktır.

TMUDESK, Türkiye Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Odaları Birliği(“TÜRMOB”) tarafından yayınlanan ve Türk Muhasebe Standartları olarak isimlendirilen 19 tane muhasebe standardı geliştirmiştir ancak bu standartlar kuruluşlar tarafından geniş çapta benimsenmemiş ve uygulanmamıştır (Özdemir, 2011, s. 150). Maliye Bakanlığı bünyesinde 1998 yılında kurulan Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu (“TMSK”), TMUDESK’in yerini almıştır. TMSK ilk toplantısını 2002 yılında düzenlemiş ve Uluslararası Finansal Raporlama Standartları (“UFRS”)’nı Türkçe’ye tercüme etmiştir. Öte yandan, TMSK tarafından yayınlanan standartların uygulanması hem Bankacılık Denetleme ve Düzenleme Kurumu (“BDDK”) (alıntılayan Özdemir, 2011, s. 151) hem de Sermaye Piyasası Kurulu (“SPK”) tarafından zorunlu tutulmuştur. SPK aynı zamanda, standartların Avrupa Birliği tarafından kabul edildiği şekliyle uygulanmasını zorunlu kılmıştır(SPK Tebliği, Seri XI, No. 29, 2008).

### **2.1.2 Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu (“TMSK”)**

TMSK, 1999 yılında çıkarılan bir yasaya eklenen bir madde ile kurulmuş olup, aktif olarak çalışmaya 2002 yılında başlamıştır. TMSK, Türkiye’ye özgü yeni standartlar geliştirmek yerine mevcut UFRS’leri Türkiye’ye adapte etme politikasını benimsemiştir. Bu nedenle ilk önce Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu (“UMSK”) ile UFRS’lerin Türkçe’ye çevrilmesi için telif anlaşması yapmış ve çalışma dönemi içerisinde UFRS’ler TFRS seti olarak, KOBİ’ler için UFRS’ler de KOBİ’ler için TFRS olarak Türkçeye çevrilmiş ve basılmıştır. Bu kurul, 2011 yılında Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu (“KGK”)’nun kurulmasıyla ortadan kaldırılmış ve kurulun tüm çalışmaları yasal düzenleme ile KGK’ya devredilmiştir.

### **2.1.3 Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu (“KGK”)**

KGK, 2 Kasım 2011 tarihinde Avrupa Birliği tarafından yayınlanan 8. Yönergeye uyum sağlayabilmek ve gözetim mekanizmasını tesis edebilmek amacıyla kurulmuştur. Kurulduğundan itibaren 6 ay içinde organizasyonunu tamamlamaya çalışmış ve TMSK tarafından yapılan tüm çalışmaları kendi bünyesine almıştır.



KGK, Türk Ticaret Kanunu'nda öngörülen finansal raporlama ve denetim mekanizmasına işlerlik kazandırmayı da amaç edinmiştir.

KGK'ya şu konularda düzenleme yapma yetkisi verilmiştir:

- Muhasebe Standartları
- Denetim Standartları
- Bağımsız Denetçinin yetkilendirilmesi
- Bağımsız denetçinin disiplin konusu
- Etik
- Kalite Güvence
- Yabancı denetim şirketlerinin akreditasyonu.

KGK, muhasebe ve finansal raporlama standartları konusunda, TMSK tarafından izlenen telif yoluyla çeviri politikasını sürdürmüş ve UMSK tarafından yapılan tüm değişiklikleri yayınlamıştır. Ayrıca Uluslararası Denetim ve Güvence Standartları Kurulu ile de denetim standartlarının Türkçeye çevrilmesi konusunda telif anlaşması yapmış ve Uluslararası Denetim ve Güvence Standartları'nı Türkiye Denetim Standartları ("TDS") seti olarak Türkçe'ye çevirmiş ve yayınlamıştır.

## **2.2 Türkiye'de Finansal Raporlama Standartlarının Kullanımı**

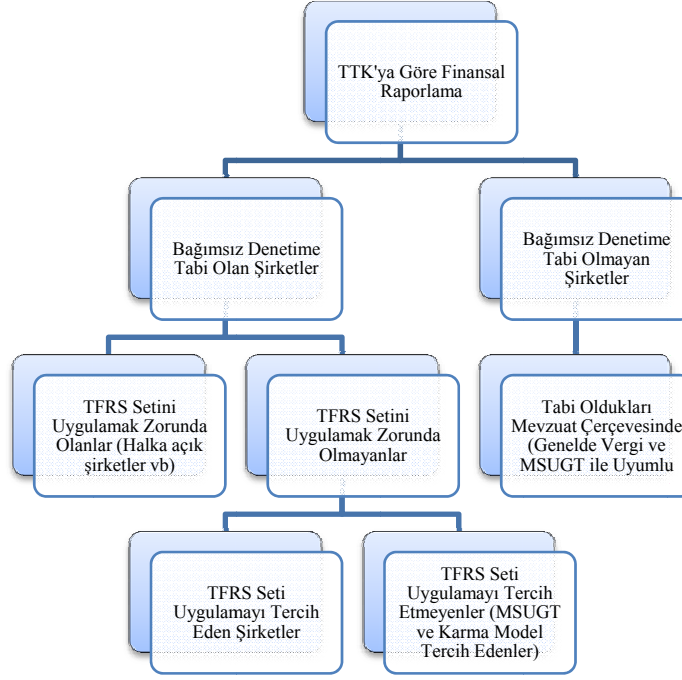
Türkiye'de finansal raporlama standartlarının kullanımı, Türk Ticaret Kanunu'nda düzenlenmiştir. Türk Ticaret Kanunu, finansal tabloların "dürüst resim" ilkesine göre ve "gerçeğe uygun" şekilde düzenlenmesini öngörmüştür. Finansal raporlama ve denetim konusunda limitlerin belirlenmesini Bakanlar Kurulu'na, bu konularda düzenleme yapma yetkisini de KGK'ya vermiştir.

Bakanlar Kurulu, bu yetkiyi kullanmış ve bir takım limitler belirleyerek bu limitleri aşan şirketleri "kamu yararını ilgilendiren kuruluşlar ("KAYİK")" olarak tanımlamıştır. 23.01.2013 tarihli ve 28537 sayılı Resmi Gazete'ye yapılan 14.03.2014 tarihli ve 28941 sayılı düzenleme ile 01.01.2015 tarihinden itibaren KAYİK kapsamına gire kuruluşlar aşağıda belirtilmiştir:

- Halka açık işletmeler
- Tahvil çıkaran işletmeler
- Gayrimenkul değerlendirme şirketleri
- BDDK kapsamındaki banka ve benzeri kuruluşlar
- EPDK kapsamındaki şirketler
- Sigorta şirketleri
- Yukarıdakiler dışındaki kamu yararını ilgilendiren kuruluşlar (“KAYİK”):
- **50 milyon aktif toplam, 100 milyon net satış hasılatı ve 200 çalışan** olarak belirlenmiştir. Dolayısıyla 2013 ve 2014 yıllarında bu 3 kriterden herhangi ikisini sağlayan şirketler 2015 yılında bağımsız denetime tabi olacaktır.

En büyük şirketlerden başlamak üzere 2013 yılında 2 bin 500, 2014 yılında 3 bin 500 civarında şirket bağımsız denetime tabi olmuştur. KGK'nın 2 Şubat 2015 tarihli “Bağımsız Denetimin Kapsamı Genişliyor” başlıklı basın duyurusunda belirtildiği üzere, 2015 yılında yeni Bakanlar Kurulu Kararı uyarınca 5 bin civarında şirketin bağımsız denetime tabi olacağı tahmin edilmektedir.

KGK, yaptığı düzenleme ile bu şirketlerin bağımsız denetime tabi olduğunu, ancak bu şirketlerin finansal tablolarını; isterlerse TFRS setine göre isterlerse de KGK tarafından yayınlanan karma modele göre (MSUGT ve vergi mevzuatına göre hazırlanan finansal tabloların bir takım değişiklikler yapılmış hali) hazırlayabileceklerini duyurmuştur (KGK Basın Duyurusu, 2015).



**Şekil 1.1:** TTK'ya göre finansal raporlama

**Kaynak:**www.kgk.gov.tr (04.04.2015 tarihli erişim)

## 2.3 Türkiye'de Finansal Raporlama ve Bağımsız Denetim Süreci İlişkisi

23.01.2013 tarihli ve 28537 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan 2012/4213 sayılı "Bağımsız Denetime Tabi Olacak Şirketlerin Belirlenmesine İlişkin Bakanlar Kurulu Kararına" ("Karar") istinaden bağımsız denetime tabi şirketlerde finansal raporlama ve bağımsız denetim süreci ile ilgili aşağıdaki hususlara dikkat edilmesi gerekmektedir.

### 2.3.1 Bağımsız Denetim Kuruluşu'nun Seçilmesi

Denetimi yapılacak faaliyet dönemi içerisinde yönetim kurulu kararı ile tavsiye edilerek, genel kurulca bağımsız denetim kuruluşunun seçilmesi gerekmektedir.

26.12.2012 tarihli ve 28509 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan Bağımsız Denetim Yönetmeliği'nin 11.maddesinin 3'üncü fıkrasına göre; Kamu Yararını İlgilendiren Kuruluşların ("KAYİK") ve faaliyet alanları, işletme büyüklükleri, çalışan sayısı ve benzeri ölçütlere göre KGK tarafından belirlenen işletmelerin denetimi yalnızca KGK tarafından yetkilendirilmiş denetim kuruluşları tarafından yapılabilmektedir.

### **2.3.2 Bağımsız Denetim Sözleşmesinin İmzalanması**

Denetlenecek şirket ile bağımsız denetim kuruluşu arasında KGK tarafından yayınlanan Türkiye Denetim Standartları (“TDS”) nın bir parçası olan Bağımsız Denetim Standartlarına (BDS 210) uygun olarak hazırlanan bağımsız denetim sözleşmesinin imzalanması gerekmektedir.

Sözleşmenin imza tarihini takip eden günden itibaren en geç 10 gün içerisinde “KGK Sözleşme Bilgi Girişi Portalı” üzerinden KGK’ya bildirilmesi zorunludur. EPDK, SPK v.b. kurumlara yapılacak bildirimlerin de ayrıca gerçekleştirilmesi gerekmektedir.

### **2.3.3 Finansal Tabloların Hazırlanması**

Karar’a istinaden bağımsız denetime tabi olan şirketlerin finansal tablolarının 6102 Sayılı Türk Ticaret Kanunu’nun (“TTK”) 88’inci maddesinin 1’inci fıkrası uyarınca; KGK tarafından yayınlanan, Türkiye Muhasebe Standartlarına (“TMS”), kavramsal çerçevede yer alan muhasebe ilkelerine ve bunların ayrılmaz parçası olan yorumlara uygun olarak düzenlenmesi bir zorunluluktur. Düzenlenen finansal tabloların yönetim kurulunun imza ve onayını taşıması gerekmektedir.

TTK’nın 397’inci maddesi uyarınca; hazırlanan finansal tabloların KGK tarafından yetkilendirilmiş bağımsız denetçi tarafından denetlenmesi ve görüş verilmesi zorunludur.

### **2.3.4 Yönetim Kurulunun Yıllık Faaliyet Raporunun Hazırlanması**

Türk Ticaret Kanunu’nun 437’nci maddesinin 1’inci fıkrasına göre; finansal tablolar, konsolide finansal tablolar, yönetim kurulunun yıllık faaliyet raporu, denetleme raporları ve yönetim kurulunun kâr dağıtım önerisi, genel kurulun toplantısından en az on beş gün önce, şirketin merkez ve şubelerinde, pay sahiplerinin incelemesine hazır bulundurulmalıdır.

TTK'nın 514. Maddesi uyarınca ise yönetim kurulunun, geçmiş hesap dönemine ait, Türkiye Muhasebe Standartlarında öngörölmüş bulunan finansal tablolarını, eklerini ve yönetim kurulunun yıllık faaliyet raporunu, bilanço gününü izleyen hesap döneminin ilk üç ayı içinde hazırlaması ve genel kurula sunması gerekmektedir.

Ancak; 28.08.2012 tarih ve 28395 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan "Şirketlerin Yıllık Faaliyet Raporunun Asgari İçeriğinin Belirlenmesi Hakkında Yönetmeliğın" 16'ncı maddesi uyarınca yıllık faaliyet raporu ilgili olduğu hesap döneminin bitimini izleyen iki ay içinde hazırlanacağı ve şirketin yönetim organı başkanı ve üyeleri tarafından imzalanarak onaylanacağı belirtilmiştir.

Yıllık faaliyet raporlarında yer verilen finansal tabloların, KGK düzenlemelerine uygun olarak hazırlanan finansal tablolar olması, finansal tablolar ve faaliyet raporunun bağımsız denetimden geçmesi zorunludur. TTK 397'inci maddesine göre; denetime tabi olduğu hâlde söz konusu denetimi yaptırmayanların finansal tabloları ve yönetim kurulu yıllık faaliyet raporu düzenlenmemiş hükmündedir.

Ayrıca TTK 397'nci maddesinin 2'nci fıkrasına göre;

*"Denetime tabi olanlar, hazırlanmış olan finansal tablolarının denetimden geçip geçmediğini, denetimden geçmiş ise denetçi görüşünü ilgili finansal tablonun başlığında açıkça belirtmek zorundadır. Bu hüküm, yönetim kurulunun yıllık faaliyet raporu için de uygulanır. Denetime tabi olduğu hâlde, denetletirilmemiş finansal tablolar ile yönetim kurulunun yıllık faaliyet raporu, düzenlenmemiş hükmündedir."*

### **2.3.5 Bağımsız Denetime Tabi Şirketlerin İnternet Sitesi Açma Zorunluluğu**

31.05.2013 tarih ve 28663 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan "Sermaye Şirketlerinin Açacakları İnternet Sitelerine Dair Yönetmelik" uyarınca bağımsız denetime tabi olan şirketlerin, bağımsız denetim kapsamına girdikleri tarihten itibaren üç ay içerisinde internet sitesi kurmak ve bu sitenin belirli bir bölümünü

şirketçe kanunen yapılması gereken ilanların yayımlanması için özgülmesi gerekmektedir.

Yönetmeliğin 5.Maddesinin 3'üncü fıkrası uyarınca şirketler, internet sitesine ilişkin yükümlülüklerini doğrudan kendileri yerine getirebilecekleri gibi Merkezi Veri Tabanı Hizmet Sağlayıcılarından ("MTHS") destek hizmeti almak suretiyle de yerine getirebilirler. Maliyetler göz önünde bulundurulduğunda Şirketler açısından MTHS hizmetinin kullanılması daha uygun görülmektedir.

Payları, Sermaye Piyasası Kanunu uyarınca MKK tarafından kayden izlenen şirketler için MTHS faaliyeti Merkezi Kayıt Kuruluşu ("MKK") tarafından yerine getirilir.

### 3. TEKDÜZEN HESAP PLANI, 2013/34 SAYILI AB MUHASEBE YÖNERGESİ VE KOBİ'LER İÇİN UFRS'NİN OLUŞUM SÜRECİ

Çalışmanın 3. bölümünde ülkemizde yıllardır kullanılan Tek Düzen Hesap Planı'nın, 2013/34/AB Muhasebe Yönergesi'nin ve ilk kapsamlı değerlendirme süreci tamamlanan KOBİ'ler için UFRS'nin oluşum aşamalarına ve genel prensiplerine değinilmiştir.

#### 3.1 Tek Düzen Hesap Planı ve Gerekçesi

26 Aralık 1992 tarihinde Maliye Bakanlığı tarafından yayınlanan 1 Sıra No'lu Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği ile muhasebenin temel kavramları, muhasebe politikalarının açıklanması, mali tablolar ilkeleri, mali tabloların düzenlenmesi ve sunulması, tekdüzen hesap çerçevesi, hesap planı ve işleyişi konularında düzenlemeler yapılmıştır (MSUGT, No. 1, s. 1). Tebliğ 1994 yılında yürürlüğe girmiştir.

Bir işletmenin finansal performansı sadece o işletmenin sahipleriyle ilgili olmamaktadır. Yatırımcılar, borç sağlayıcılar, tedarikçiler, alıcılar, işletme personeli ve çeşitli kamu kurum ve kuruluşları da işletmenin finansal performansından kendi buldukları konum itibariyle bilgi sahibi olmak istemektedirler ve işletme ile olan ilişkilerini buna göre sürdürmektedirler (Güneş, 2000, s. 9). Ekonomik faaliyetlerin büyük ölçüde vergi yoluyla Devlet tarafından kontrol edilmesi ve yönetilmesi de yeknesak muhasebe sisteminin gerekliliğini doğurmaktadır (MSUGT, No. 1, s. 1). Kısaca, bu düzenlemelerin oluşturulma fikri ülkemizde mali tablo kullanıcıları tarafından rahatça anlaşılabilir ve karşılaştırılabilir bir muhasebe sisteminin eksikliğinden doğmuştur (Bayrı, 2010, s. 91).

Düzenlemenin amacı *“Bilanço usulünde defter tutan gerçek ve tüzel kişilere ait teşebbüs ve işletmelerin faaliyet ve sonuçlarının sağlıklı ve güvenilir bir biçimde muhasebeleştirilmesi, mali tablolar aracılığı ile ilgililere sunulan bilgilerin tutarlılık ve mukayese edilebilirlik niteliklerini koruyarak gerçek durumu yansıtmasının*

*sağlanması ve işletmelerde denetimin kolaylaştırılması*''olarak açıklanmıştır (MSUGT, No. 1, s. 1). Yapılan düzenleme;

- Muhasebe bilgilerinin karar alıcılara yeterli ve doğru olarak ulaştırılmasına,
- Farklı işletmeler ile aynı işletmenin farklı dönemlerinin karşılaştırılmasına,
- Mali tablolarda yer alan hesap adlarının tüm ilgili taraflar için aynı anlamı vermesine,
- Muhasebe terim birliğinin sağlanması aracılığıyla anlaşılabilir olmasına,
- İşletmelerle ilgililer arasında güven unsurunun oluşturulmasına yöneliktir (MSUGT, No. 1, s. 2).

Bu düzenlemenin kapsamına girenler bilanço esasına göre defter tutan gerçek ve tüzel kişilerdir. Kapsam dahilindeki işletmeler hukuki yapıya, özel kanunlara, vergi muafiyet ve istisnalarına bakılmaksızın tebliğde belirtilen muhasebe usul ve esaslarına uymak zorundadır (MSUGT, No. 1, s. 2).

Bilanço hesabına göre defter tutan ancak faaliyet konuları nedeniyle farklı muhasebe teknikleri kullanan banka ve sigorta şirketleri, özel finans kurumları, finansal kiralama şirketleri, faktoring şirketleri, menkul kıymet yatırım fonları, aracı kurumlar ve yatırım ortaklıkları kısmi olarak kapsam dışı bırakılmıştır. Söz konusu işletmeler, tebliğde belirtilen muhasebenin temel kavramlarına, muhasebe politikalarının açıklanmasına ve mali tablolar ilkelerine uymak zorunda olup, diğer yükümlülüklerden muaf tutulmuşlardır. İşletme hesabına göre defter tutan işletmelerin yükümlülüğü ise sadece muhasebenin temel kavramlarına uymaktır (MSUGT, No. 1, s. 2).

Tebliğin mali tabloların düzenlenmesi ve sunulmasına ilişkin bölümünde yer alan temel mali tablolarla ilgili düzenlemelere uymakla yükümlü olan işletmeler; bilanço esasına göre defter tutan, aktif toplamı 5.000 TL (eski hali ile 5 milyar TL) ve ticari faaliyet işlem hacmi 10.000 TL (eski hali ile 10 milyar TL)'yi birbirini takip eden iki yıl boyunca aşmayan, ferdi işletmeler, adi ortaklıklar, kolektif şirketler ve adi komandit şirketler olarak belirlenmiştir (MSUGT, No. 1, s. 3). 10 sıra no'lu



MSUGT ile, yukarıda belirtilen kantitatif kıstaslar 2000 yılı için aktif toplamı 1.800.000 TL (eski hali ile 1.8 trilyon TL), net satışı 4.000.000 TL (eski hali ile 4 trilyon TL) olarak değiştirilmiştir. Aynı tebliğin “Parasal Hadler” bölümünde, ilerleyen dönemlerde Bakanlık tarafından yeni bir belirleme yapılmaması halinde,yeni haddin, bir önceki yılın değerinin Vergi Usul Kanunu hükümleri uyarınca tespit edilen yeniden değerlendirme oranında artırılarak hesaplanacağı belirtilmiştir. Sonraki dönemlerde bu kıstas ile ilgili Bakanlık tarafından bir güncelleme yapılmamıştır. 2015 yılında geçerli olan parasal hadler aşağıda sunulmuştur. Bu iki ölçütten en az birinin karşılanması durumunda ek mali tabloların düzenlenmesi gerekmektedir.

- 2014 yılı aktif toplamı: 13.330.363 TL
- 2014 yılı net satışları toplamı: 29.622.921 TL

Yayınlanan tebliğde bilanço ve gelir tablosu temel finansal tablolar olarak belirlenmiş ve bunların biçim ve içeriğine yönelik düzenlemelere yer verilmiştir. Tek Düzen Muhasebe Sistemi; bir yandan varlık ve kaynakların değerlendirilmesi açısından vergi mevzuatına uyum göstermeyi esas kabul etmiş, diğer yandan ticari ve mali karın ayrı ayrı hesaplanmasına imkan vererek muhasebe uygulamalarında ve finansal raporlamada vergi mevzuatından nispeten ayrışmayı da mümkün kılmıştır (Bayrı, 2010, s.91).

## **3.2 Avrupa Birliği 34 Nolu Muhasebe Yönergesi**

### **3.2.1 Yönergenin Amacı ve Oluşum Süreci**

Avrupa Birliği bünyesinde yıllık finansal tablolar için 4. Yönerge (78/660/EEC) 1978’den beri, konsolide finansal tablolar için 7. Yönerge (83/349/EEC) 1983’ten beri kullanılmıştır. Bu muhasebe yönergeleri yasal mali tabloların hazırlanması ve içeriği ile ilgili tam bir kurallar seti sağlamıştır (Bildiri-EC, 2013). Ancak bu yönergeler Avrupa Parlamentosu tarafından kabul edilen bazı kanunlara ve Birliğin 2020 stratejisine ters düşmüştür (2013/34/EU, Paragraf 1).

Haziran 2008’de kabul edilen ve Şubat 2011’de revize edilen “Öncelikle Küçük Olanları Düşün – Avrupa’daki Küçük İşletmeler Kanunu” ile KOBİ’lerin AB ekonomisinde oynadıkları kilit rol tanınmış ve bu işletmelerin yönetsel iyileşmelerini sağlamak adına onlardan beklenen yükümlülüklerin azaltılması yönünde ilk adımlar atılmıştır. Avrupa Parlamentosu tarafından Nisan 2011’de kabul edilen “Tek Pazar Kanunu” ile birlik bünyesinde yıllardır uygulanan 4. ve 7. Yönergelerin basitleştirilmesi önerilmiştir (2013/34/EU, Paragraf 1). Bu kanunun on birinci eylem planına göre küçük ölçekli işletmelerin yönetsel sıkıntılar yaşamalarının önüne geçmek için onlara uygulanan muhasebe kurallarının ve finansal raporlama gerekliliklerinin basitleştirilmesi gerekmektedir. Akıllı, sürdürülebilir ve kapsayıcı büyüme için “Avrupa 2020 Stratejisi”, özellikle KOBİ’ler için idari sıkıntılarının azaltılmasını, iş ortamının iyileştirilmesini ve uluslararasılaştırılmalarının teşvik edilmesini amaçlamıştır (2013/34/EU, Paragraf 1).

Tüm bu gelişmeler göz önünde bulundurularak 4. Yönerge (78/660/EEC) ile 7. Yönerge (83/349/EEC) birleştirilmiş ve tek bir muhasebe yönergesi oluşturulmuştur. 26 Haziran 2013 tarihli AB Yönergesi: 2013/34/EU – “Şirketler için Finansal Raporlama Yükümlülükleri”, Avrupa Birliği Resmi Gazetesi’nde yayınlanarak yürürlüğe girmiştir (Demir ve Bahadır, 2014, s. 14).

### **3.2.2 Yönergenin Kapsamı**

Anonim şirketler, sermayesi paylara bölünmüş komandit şirketler ve limited şirketler gibi işletmeler yönergenin kapsamına girmektedir. Kar amacı gütmeyen kuruluşlar ise kapsam dışında bırakılmıştır (2013/34/EU, Paragraf 5).

Küçük ve orta ölçekli işletmeler için basitleştirilmiş ve azaltılmış muhasebesel gereksinimlerin kamu yararını ilgilendiren işletmeler için ölçeğine bakılmaksızın uygun olmadığı belirtilmiştir. Bu işletmeler kamudan büyük miktarda fon topladığı için performansları ve finansal durumlarıyla ilgili yüksek seviyede şeffaflık gerektiği savunulmuştur (Bildiri-EC, 2013). Yönergeye göre kamu yararını ilgilendiren işletmeler şunlardır (2013/34/EU, Madde 2, Paragraf 1):

- Bir üye ülkenin hukukuna tabi olan ve menkul kıymetleri düzenlenmiş bir piyasada işlem gören işletmeler
- Kredi Kuruluşları
- Sigorta Şirketleri
- Faaliyetleriyle kamuyu büyük ölçüde etkileyen ve bundan dolayı üye ülkeler tarafından kamu yararını ilgilendiren kuruluşlar olarak belirlenen işletmeler

Yönerge, bütün üye ülkelerin işletmeleri çeşitli kriterlere göre sınıflandırmasını zorunlu kılmıştır (Demir ve Bahadır, 2014, s. 14). Yönerge kapsamına giren işletmeler, bilanço büyüklükleri, net ciroları ve bir mali yılda istihdam ettikleri ortalama personel sayılarına göre mikro, küçük, orta ve büyük ölçekli işletmeler olarak sınıflandırılmıştır (2013/34/EU, Madde 3). Bu sınıflandırma, yönergenin temel amaçlarından biri olan büyüklükle doğru orantılı olarak finansal raporlama amacıyla paralellik göstermektedir. Bu kriterlere göre belirlenen küçük ölçekli işletmeler bazı karmaşık muhasebe ve finansal raporlama işlemlerinden muaf tutulacak, böylelikle orantısız maliyetlerden kurtulmuş olacaklardır (Bildiri-EC, 2013).

Tablo 3.1’de yönergedeki kriterlere göre belirlenen işletme kategorileri sunulmuştur. Bir işletmenin ait olduğu sınıf belirlenirken, belirtilen üç kriterden en az ikisinin bilanço tarihi itibarıyla sağlanması gerekmektedir(2013/34/EU, Madde 3).

<b>İşletmeler</b>	<b>Bilanço Büyüklüğü</b>	<b>Net Ciro</b>	<b>Ort. Çalışan Sayısı</b>
<b>Mikro Ölçekli</b>	< 350.000 €	< 700.000 €	< 10 personel
<b>Küçük Ölçekli*</b>	< 4.000.000 €	< 8.000.000 €	< 50 personel
<b>Orta Ölçekli</b>	< 20.000.000 €	< 40.000.000 €	< 250 personel
<b>Büyük Ölçekli</b>	> 20.000.000 €	> 40.000.000 €	> 250 personel

\*Üye ülkenin tercihine göre bilanço büyüklüğü ve net ciro eşiği yeniden belirlenebilmekte ancak bilanço büyüklüğü 6.000.000 €’yu, net ciro 12.000.000 €’yu geçmemektedir.

**Tablo 3.1:** Yönergedeki Kriterlere Göre İşletme Sınıfları

### 3.2.3 Yeni Yönergede Finansal Raporlama İlkeleri

Bu yönerge ile şirketlere büyüklükleriyle ve finansal tablo kullanıcılarının beklentileriyle daha orantılı finansal raporlama yapmalarının önü açılmış; böylece gereksiz maliyetlerin ve idari sıkıntıların önüne geçilmesi amaçlanmıştır (Bildiri-EC, 2013).

Yönerge, yıllık finansal tabloların; bir işletmenin varlıklarının ve yükümlülüklerinin, finansal durumunun ve kar / zararının doğru ve gerçeğe uygun bir biçimde ve ihtiyatlılık çerçevesinde düzenlenmesini gerektirmektedir (2013/34/EU, Paragraf 9). Yıllık olarak bilanço, kar / zarar tablosu ve dipnotların düzenlenmesi gerekmektedir. Üye ülkelerin tercihinine göre mikro ve küçük ölçekli işletmeler haricindekilere ek finansal tablo düzenleme yükümlülüğü getirilebilmektedir (2013/34/EU, Madde 4, Paragraf 1). Ayrıca mikro ve küçük ölçekli işletmeler ek finansal açıklama yapma gereksinimi duyarlarsa üye ülkeler buna engel olamamaktadır (2013/34/EU, Paragraf 23). Yönetim raporları da finansal raporlamanın önemli parçalarından biridir ve işletmeler tarafından yıllık olarak hazırlanması zorunlu tutulmuştur. Yönetim raporlarında işletmeyle ilgili sadece finansal bilgi verilmemesi, aynı zamanda işletmenin gelişimini, performansını ya da durumunu en doğru şekilde anlatmaya yönelik çevresel ve sosyal analizlerin de bulunması önerilmektedir. Ancak; bu analizlerin küçük ve orta ölçekli işletmelerde yaratabileceği olası yükler göz önünde bulundurularak üye ülkeler tarafından bu işletmelerin yönetim raporlarında finansal olmayan bilgi açıklama zorunluluğu kaldırılabilmektedir (2013/34/EU, Paragraf 26).

Kamu yararını ilgilendiren, orta ölçekli ve büyük işletmelerin finansal tablolarının bir veya daha fazla yasal denetçi ya da bağımsız denetçi tarafından denetlenmesi gerekmektedir(2013/34/EU, Madde 34, Paragraf 1). Denetim yüksek maliyetli bir işlem olduğu ve kullanıcıları böyle bir güvenceye ihtiyaç duymadığı için mikro ve küçük ölçekli işletmelerin finansal tablolarının denetlenmesi zorunlu tutulmamıştır (Bildiri-EC, 2013).

Varlık ve yükümlülüklerini, kar ya da zararını ve finansal durumunu doğru ve gerçeğe uygun bir şekilde sunmakla yükümlü olan işletmelerin, yıllık finansal tablolarını ve yönetim raporlarını yasal ya da bağımsız denetçi görüşüyle birlikte (mikro ve küçük ölçekli işletmeler hariç) bilanço tarihinden itibaren 12 ayı geçmemek suretiyle makul bir sürede yayınlaması gerekmektedir (2013/34/EU, Madde 30, Paragraf 1).

Yıllık olarak hazırlanan finansal tablolarda sunulan kalemlerin muhasebeleştirilmesinde ve ölçümünde uygulanması gereken genel finansal raporlama ilkeleri aşağıda belirtilmektedir (2013/34/EU, Madde 6):

- İşletme faaliyetlerinin süreklilik arz ettiğinin varsayılması gerekmektedir.
- Muhasebe politikaları ve ölçüm esaslarının yıllar itibariyle istikrarlı bir şekilde uygulanması gerekmektedir.
- Muhasebeleştirme ve ölçümde ihtiyatlılık ilkesinin esas alınması gerekmektedir.
- Sadece bilanço tarihi itibariyle elde edilen karların muhasebeleştirilmesi gerekmektedir.
- Sadece ilgili mali yıl içinde ya da bir önceki mali yıl içinde ortaya çıkan borçların muhasebeleştirilmesi gerekmektedir. Buna bilanço tarihi ve bilançonun hazırlanma tarihi arasında kalan dönemde ortaya çıkan borçlar da dahildir.
- Mali yıl sonucunun kar ya da zarar olduğuna bakılmaksızın, bütün negatif değer düzeltmelerinin muhasebeleştirilmesi gerekmektedir.
- Bilanço ve kar / zarar tablosunda muhasebeleştirilen tutarların tahakkuk esasına göre hesaplanması gerekmektedir.
- Bir mali yılın açılış bilançosunun bir önceki mali yılın kapanış bilançosuyla uyumlu olması gerekmektedir.
- Varlık ve borç kalemlerini oluşturan unsurların ayrı ayrı değerlendirilmesine izin verilmiştir.
- Varlık ve borç kalemleri ya da gelir ve gider kalemleri arasında mahsuplaştırma yapılamamaktadır. Ancak üye ülkeler bazı özel hallerde mahsuplaştırma işlemine izin verebilmektedirler. Bu durumlarda

mahsuplaştırılan kalemlerin brüt tutarlarıyla birlikte ilgili dipnotlarda açıklanması gerekmektedir.

- Kar / zarar tablosu ve bilanço kalemlerinin, temellerinde var olan işlemlerin niteliğine göre muhasebeleştirilmesi ve sunulması gerekmektedir.
- Finansal tablolarda muhasebeleştirilen kalemlerin, satın alma fiyatı ya da üretim maliyeti ilkesine göre ölçülmesi gerekmektedir.
- Yönergede muhasebeleştirme, ölçme, sunum, açıklama ve konsolidasyona ilişkin belirtilen şartlara uymanın etkisi önemlilik arz etmiyorsa, işletmelerin bunlara uyum sağlama zorunluluğu bulunmamaktadır.

### 3.2.4 YönergedenBeklenen Faydalar

Yönergenin, mikro ve küçük ölçekli işletmelerin mevcut durumdaki sıkıntılarını ortadan kaldırması ve hem bu işletmeler hem de diğerlerine çeşitli faydalar sağlaması beklenmektedir.

Yönerge, işletmeleri çeşitli kriterlere göre sınıflandırarak(Demir ve Bahadır, 2014, s. 14) finansal tablo düzenleme süreçlerini işletmelerin büyüklükleriyle orantılı olarak belirlemiştir (Bildiri-EC, 2013). Mikro ve küçük ölçekli işletmelerin üzerindeki gereksiz ve orantısız idari maliyetler ekonomik hareketliliğe engel teşkil etmekte, büyüme ve istihdama sekte vurmaktadır. Yönerge, bu orantısız maliyetleri ortadan kaldırmak için bu işletmelerin (Bildiri-EC, 2013);

- Gerekli olan minimum seviyede ve basitleştirilmiş finansal raporlama yapmalarına izin vermektedir.
- Denetim zorunluluğunu ortadan kaldırmıştır. Üye ülke tarafından bu işletmeler için denetim süreci zorunlu tutulsa bile, daha makul bir yaklaşımla yapılacaktır.

Küçük ölçekli gruplarda yukarıda belirtilenlere ek olarak konsolide finansal tablo hazırlama zorunluluğu ortadan kaldırılmıştır (2013/34/EU, Paragraf 33).

Yönergeden sağlanması beklenen diğer önemli yararlar şunlardır (Bildiri-EC, 2013):

- İşletmelerin finansal tablolarında raporladıkları bilginin kalitesi iyileşecek ve karşılaştırılabilirliği artacaktır.
- AB'deki mikro ve küçük ölçekli işletmelerin sınırlı düzeyde ülke dışı aktivitesi olduğu bilinen bir gerçekse de, işletmeler büyüdükçe dışa açılmaya başlarlar. Birlik bünyesinde daha uyumlu hale getirilmiş bir muhasebe sistemi varsa bu süreç oldukça kolaylaşacaktır.
- Karşılaştırılabilir ve anlaşılması kolay finansal tablolara küçük ölçekli işletmeler kendi ülkeleri dışından da kolaylıkla finansman sağlayabileceklerdir.
- “Tek Pazar” olgusu güçlenecektir.

Yönergede belirtilen kriterlerle AB bünyesindeki işletmelerin %90'dan fazlası küçük ölçekli işletmeler sınıfına girecektir. Bu oran, yönergeden sağlanacak faydaların beklenenden daha büyük bir etkiye neden olacağını göstermektedir.

### **3.3 Kapsamlı Değerlendirme Sürecindeki KOBİ'ler için UFRS**

#### **3.3.1 KOBİ'ler için UFRS (2009)**

Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu'na (“UMSK”) göre, uluslararası kabul görmüş finansal raporlama standartları sadece halka açık işletmelere özgü faydalar sağlamamaktadır. Küçük ve Orta Büyüklükteki İşletmeler (“KOBİ”)’in finansal tablolarını kullananların da yeknesak muhasebe standartları setinden fazlasıyla yarar sağlayacağı düşünülmektedir (KOBİ'ler için UFRS Karar Gerekçeleri, KG 37). KOBİ finansal tablolarının uluslararası kabul görmüş finansal raporlama standartlarına göre düzenlenmesi aşağıdaki nedenlerden ötürü büyük önem arz etmektedir (KOBİ'ler için UFRS Karar Gerekçeleri, KG 37):

- Bankalar işletmelere kredi kullanırken ve bu kredilere ilişkin faiz oranlarını ve koşulları belirlerken finansal tabloları dikkate almaktadır.

KOBİ'lerin bankalardan kolaylıkla borç alabilmesi için finansal tablolarını uluslararası düzeyde benimsenmiş standartlara göre hazırlamaları gerekmektedir.

- Potansiyel yatırımcıları çekmek ve yönetici konumunda olmayan mevcut yatırımcıları işletmenin finansal performansı ile ilgili bilgilendirmek için finansal tabloları küresel muhasebe standartlarına göre düzenlemek gerekmektedir.
- Tedarikçiler diğer ülkelerdeki alıcılara kredili mal veya hizmet satışı yapmak ve uzun süreli bir iş ilişkisi kurulup kurulamayacağını değerlendirmek için finansal tablo incelemesi yapmaktadır. Finansal tabloların yerel standartlara göre hazırlanması durumunda sağlıklı bir değerlendirme yapılamamaktadır.
- Kredi derecelendirme kuruluşları, uluslararası seviyede ve tek tip derecelendirme kriterleri geliştirmektedir. Derecelendirme sürecinin en önemli faktörlerinden biri olan finansal tabloların ortak standartlara göre hazırlanmış olması beklenmektedir.
- KOBİ'lerin risk sermayesi şirketlerinden uluslararası düzeyde kredi sağlamak istemesi durumunda finansal tablolarının uluslararası kabul görmüş standartlara göre düzenlenmesi gerekmektedir.

UMSK tüm bu ihtiyaçları gözeterek, kamuya hesap verme yükümlülüğü olmayan, genellikle daha az karmaşık muhasebe işlemlerini içeren, tam set Uluslararası Finansal Raporlama Standartları'nı ("UFRS") uygulamak için kaynakları sınırlı olan ve halka açık şirketlerle karşılaştırılabilirliğinin sağlanması çok da elzem olmayan işletmelerin finansal raporlama ihtiyaçlarını karşılamak ve UFRS kullanımını yaygınlaştırmak amacıyla Temmuz 2009'da sadece KOBİ'lere özel KOBİ'ler için UFRS'yi yayınlamıştır (KOBİ'ler için UFRS, Ö9, s. 11).

KOBİ'ler için UFRS'nin, tam set UFRS'den tamamen bağımsız bir standartlar bütünü olduğu çıkarımı yapılamamaktadır. Aksine KOBİ'ler için UFRS, tam set UFRS'nin sadeleştirilmesiyle ve basitleştirilmesiyle oluşturulmuştur. KOBİ'leri ilgilendirmeyen muhasebe uygulamaları çıkartılmış, muhasebeleştirme ve değerlendirme yöntemleri basitleştirilmiş, birden çok uygulama metodu sunan standartlarda nispeten kolay olan metod seçilerek KOBİ'ler için UFRS'ye dahil edilmiştir (Epstein



ve Jermakowicz, 2007, s. 3). Özetle, tam set UFRS ile KOBİ'ler için UFRS arasındaki farkların seviyesi ve niteliği, finansal tablo kullanıcılarının ihtiyaçlarına ve maliyet-fayda analizine göre belirlenmiştir (KOBİ'ler için UFRS Karar Gerekçeleri, KG 16).

KOBİ'ler için hazırlanan standartların kullanılmasına ilişkin kararlar ülkelerin düzenleyici kuruluşlarının ve standart koyucularının kararlarına bırakılmıştır (KOBİ'ler için UFRS Karar Gerekçeleri, KG 75) ve KOBİ'lere gerek gördüğünde tam set UFRS'ye başvurabilme imkanı tanınmıştır (Demir, 2007, s. 9).

UMSK, KOBİ'ler için UFRS'nin kapsamına giren işletmeleri sayısal bir büyüklük belirtmeden şu şekilde tanımlamıştır (KOBİ'ler için UFRS, Paragraf 1.2 ve 1.3):

- Kamuya hesap verme yükümlülüğü bulunmayan işletmelerdir, yani;
- Borçlanma araçları veya özkaynağa dayalı finansal araçları kamuya açık bir piyasada işlem görmeyen veya görmek üzere ihraç edilme aşamasında bulunmayan işletmelerdir.
- Varlıkları geniş bir kitle adına güvenilir kişi sıfatıyla muhafaza ederefaaliyet gösterenler dışındaki işletmelerdir.
- İşletme yönetiminde yer almayan işletme sahipleri, borç verenler, kredi derecelendirme kuruluşları gibi dış kullanıcılara genel amaçlı finansal tablo hazırlayıp sunan işletmelerdir.

KOBİ'ler için UFRS'yi uygulamasına izin verilecek işletmeler için nicel bir büyüklük kriteri belirlenmesi kararı yerel uygulayıcılara bırakılmıştır (KOBİ'ler için UFRS Karar Gerekçeleri, KG 70). Bu nedenle çoğu ülke finansal raporlama yükümlülüklerinin belirlenmesini de kapsayan çeşitli amaçlarda kullanılmak üzere hasılat, varlıklar, çalışanlar veya diğer unsurlara göre sayısal büyüklük ölçütü içeren kendi KOBİ tanımlarını oluşturmuştur. Türkiye'de 4 Kasım 2012 tarihli resmi gazetede yayımlanarak yürürlüğe giren Küçük ve Orta Büyüklükteki İşletmelerin Tanımı, Nitelikleri ve Sınıflandırılması Hakkında Yönetmelikte Değişiklik Yapılmasına Dair Yönetmelik'te KOBİ tanımlaması "*İki yüz elli kişiden az yıllık çalışan istihdam eden ve yıllık net satış hasılatı veya mali bilançosundan herhangi*

*biri kırk milyon Türk Lirasını aşmayan ve bu Yönetmelikte mikro işletme, küçük işletme ve orta büyüklükteki işletme olarak sınıflandırılan ekonomik birimleri veya girişimleri” olarak yapılmıştır (Resmi Gazete No 28457, 2012, Sayı: 3834).*

İşletme Türleri	Yıllık Net Satış Hasılatı	Yıllık Mali Bilanço Toplamı	Çalışan Personel Sayısı
<b>Mikro Ölçekli</b>	< 1.000.000 TL	< 1.000.000 TL	< 10 personel
<b>Küçük Ölçekli</b>	< 8.000.000 TL	< 8.000.000 TL	< 50 personel
<b>Orta Ölçekli</b>	< 40.000.000 TL	< 40.000.000 TL	< 250 personel

**Tablo 3.2:** Türkiye’de KOBİ Ölçeği

UMSK, geniş bir işletme grubunun bu standartları kullanarak oluşturacağı iki yıllık finansal tabloların yayınlanmasından sonra KOBİ’ler için UFRS’nin değerlendirilmesine ve geliştirilmesine yönelik KOBİ’lerin görüşlerinin ve deneyimlerinin değerlendirmesini yapmayı planladığını açıklamıştır (KOBİ’ler için UFRS, Ö16, s. 12).

### 3.3.2 Yenilenme Sürecindeki KOBİ’ler için UFRS

#### 3.3.2.1 Yenilenme Sebepleri

Avrupa Birliği Komisyonu, 2009 yılında yayınlanan KOBİ’ler için UFRS’nin Birlik bünyesindeki muhasebe yönergeleriyle (78/660/EEC ve 83/349/EEC) uyumlu olmadığına karar vermiştir. AB Muhasebe Yönergeleriyle uyumlu olmadığı süreçte KOBİ’ler için UFRS’nin Avrupa Birliği’nde uygulanabilirliği bulunmamaktadır(Bildiri-EC, 2013).

Avrupa Birliği Komisyonu, KOBİ’ler için UFRS ve AB Muhasebe Yönergelerinin bağdaşmadığı alanları saptamak üzere Avrupa Finansal Raporlama Danışma Grubu (“EFRAG”)’ndan danışmanlık hizmeti almıştır. EFRAG, yaptığı analizi 3 Haziran 2010 tarihinde Komisyona sunmuştur. Bu çalışmaya göre, KOBİ’ler için UFRS’nin AB Muhasebe Yönergeleriyle uyum göstermediği konular şunlardır (EFRAG Mektup, 2010):

- Kapsamlı gelir tablosunda veya dipnotlarda herhangi bir gelir / gider kaleminin “olağanüstü” olarak sunulması ya da tanımlanması yasaktır (KOBİ’ler için UFRS, Paragraf 5.10).
- KOBİ’ler için UFRS Bölüm 12 kapsamındaki finansal araçların (temel olmayan finansal araçların) gerçeğe uygun değer ile ölçülmesi gerekmektedir (KOBİ’ler için UFRS, Paragraf 12.7 ve 12.8).
- Eğer işletmenin güvenilir bir tahmin yapması mümkün değilse, şerefiyenin faydalı ömrü 10 yıl olarak kabul edilmektedir (KOBİ’ler için UFRS, Paragraf 19.23).
- Negatif şerefiyenin kar / zarar’da muhasebeleştirilmesi gerekmektedir (KOBİ’ler için UFRS, Paragraf 19.24)
- Özkaynağa dayalı finansal araçlardan kaynaklanan alacaklar, bir varlık olarak değil, özkaynaktan mahsup olarak sunulmaktadır (KOBİ’ler için UFRS, Paragraf 22.7 (a)).
- Şerefiye için muhasebeleştirilen değer düşüklüğü zararının terse çevrilmesi yasaktır (KOBİ’ler için UFRS, Paragraf 27.28).

Ayrıca, Avrupa Birliği Komisyonu KOBİ’ler için UFRS’nin yönetim maliyetlerini azaltmayacağını ve finansal raporlama uygulamalarını bu işletmeler için basitleştirmeyeceğini savunmuştur. Hem yukarıda sıralanan teknik farklar hem de bu sebeplerden dolayı Komisyon KOBİ’ler için UFRS’yi birlik bünyesinde kabul etmemiştir (Bildiri-EC, 2013).

Bir tarafta KOBİ’ler için UFRS’yi Avrupa Birliği’nde uygulanabilir hale getirmek, diğer tarafta işletmelerin ihtiyaçlarına cevap vermek ve UFRS’de yapılan değişikliklere ayak uydurmak için, 2009 yılında yayınlanan KOBİ’ler için UFRS’nin güncellenme fikri ortaya çıkmıştır.

KOBİ’ler için UFRS ilk kez yayınlandığında, UMSK, bu standartları uygulayarak finansal tablolarını hazırlayan işletmelerin görüşlerini alarak kapsamlı bir değerlendirme sürecine gireceğini belirtmiştir. Çoğu işletme KOBİ’ler için hazırlanan uluslararası finansal raporlama standartlarını 2010 yılında kullanmaya başladığı için UMSK ilk kapsamlı değerlendirme sürecini 2012 yılında başlatmış ve

bu süreçten sonra da her üç yılda bir değişiklik yapmak üzere gerekli çalışmalarını yapacağını açıklamıştır (KOBİ'ler için UFRS-Son Taslak Karar Gerekçeleri, KG3).

2012 – 2014 yılları arasında gerçekleştirilen kapsamlı değerlendirme süreci boyunca KOBİ'ler için UFRS Uygulama Grubu, UMSK'ya çeşitli çalışmalar ve değerlendirmeler ışığında değişiklik yapılması gereken alanlarla ilgili danışmanlık yapmıştır (UMSK *Snapshot*, 2013, s. 2).

UMSK, standartlarda değişiklik yapma konusunu ancak şu iki koşulda dikkate alacağını belirtmiştir (UMSK *Snapshot*, 2013, s. 2):

- KOBİ'ler için UFRS'nin yayınlandığı tarihten itibaren Uluslararası Finansal Raporlama Standartları'nda yapılan değişiklikleri ve yeni standartları kapsamak.
- Standardın uygulanmasında yaşanan sıkıntıları kapsamak.

### 3.3.2.2 Yenilenme Süreci ve Önerilen Değişiklikler

KOBİ'ler için UFRS'nin yenilenmesine yönelik ilk kapsamlı değerlendirme süreci Haziran 2012'de başlatılmıştır. UMSK, bu sürecin ilk adımı olarak Bilgi İstek Dokümanı ("BİD") yayınlamıştır. Bu doküman UMSK ve KOBİ'ler için UFRS Uygulama Grubu tarafından birlikte hazırlanmıştır (KOBİ'ler için UFRS-Son Taslak Karar Gerekçeleri, KG4). BİD'in amacı, KOBİ'ler için UFRS'de herhangi bir değişiklik ihtiyacı olup olmadığı konusunda kullanıcıların görüşlerini toplamaktır (KOBİ'ler için UFRS-Son Taslak Karar Gerekçeleri, KG5). BİD'de yöneltilen sorular UMSK'ya ilgili taraflarca sıkça sorulan konuları ve 2009 yılından itibaren yayınlanan yeni ve güncellenmiş UFRS'leri kapsamaktadır (KOBİ'ler için UFRS-Son Taslak Karar Gerekçeleri, KG6):

- Kamuya hesap verme yükümlülüğü olan işletmelerin KOBİ'ler için UFRS'yi kullanmalarına izin verilir verilmeyeceği,
- Kar amacı gütmeyen kuruluşların kapsam dışı bırakılması ile ilgili daha fazla açıklamaya ihtiyaç olup olmadığı,

- KOBİ'ler için UFRS'nin, yayınladığı 2009 yılından itibaren tam set UFRS'ye yapılan değişiklikler ışığında nasıl güncelleneceğinin kararlaştırılması,
- Maddi duran varlıkların muhasebeleştirilmesinde yeniden değerlendirme modelinin kullanılmasına izin verilip verilmeyeceği,
- Geliştirme ve borçlanma maliyetlerinin aktifleştirilmesine izin verilip verilmeyeceği,
- UFRS 9 Finansal Araçlar'ın yürürlüğe girmesiyle mevcut UMS 39 Finansal Araçlar: Muhasebeleştirme ve Ölçme standardının nasıl güncellenmesi gerektiği,
- Ertelenmiş verginin muhasebeleştirilmesi için geçici fark yaklaşımının uygulanmasına devam edilip edilmemesi, eğer edilecekse UMS 12 Gelir Vergisi standardının gerektirdikleriyle birebir uyuşup uyuşmayacağı,
- Şerefiye ve diğer maddi olmayan duran varlıkların faydalı ömürlerinin belirlenmesinde herhangi bir değişikliğe ihtiyaç olup olmaması,
- Hisse senedi taahhüdüne ilişkin alacakların bir varlık olarak sunulmasına izin verilip verilmeyeceği,
- KOBİ'ler için UFRS'nin kapsamlı değerlendirilmesi sürecinde bunların haricinde dikkate alınması gereken başka konular olup olmadığı,
- KOBİ'ler için UFRS Uygulama Grubu'nun Sorular & Cevaplar programını devam ettirip ettirmemesi ve mevcut sorularla kapsamlı değerlendirme süreci boyunca nasıl ilgilenmesi gerektiği.

Bunlar haricinde, kullanıcıların diğer konularda da görüşlerini bildirmelerine olanak verilmiştir. BİD'de UMSK ya da KOBİ'ler için UFRS Uygulama Grubu'nun görüşlerine yer verilmemiştir (KOBİ'ler için UFRS-Son Taslak Karar Gerekçeleri, KG5).

İlgili taraflara görüşlerini yansıttıkları BİD'leri UMSK'ya iletmeleri için 30 Kasım 2012 tarihine kadar süre verilmiştir. UMSK'ya toplamda 89 adet doküman ulaştırılmıştır ve bunlar kurulun web sitesinde yayınlanmıştır (KOBİ'ler için UFRS-Son Taslak Karar Gerekçeleri, KG7).

KOBİ'ler için UFRS Uygulama Grubu, gelen yorumları tartışmak ve yapılabilecek olası değişiklikler için UMSK'ya bir öneri seti sunmak amacıyla Şubat 2013'te bir araya gelmiştir (KOBİ'ler için UFRS-Son Taslak Karar Gerekçeleri, KG10).

KOBİ'ler için UFRS Uygulama Grubu tarafından geliştirilen öneriler UMSK'nın gündem raporlarında sunulmuş, ayrı bir çalışma olarak da 2013 yılının Mart ayında kurulun web sitesinde yayınlanmıştır (KOBİ'ler için UFRS-Son Taslak Karar Gerekçeleri, KG10).

UMSK, Mart – Mayıs 2013 toplantıları boyunca BİD sürecinde belirlenen konuları ve diğer bazı hususları tartışmıştır. Bu toplantılar süresince alınan kararlar UMSK Güncellemeleri'nde yayınlanmıştır (KOBİ'ler için UFRS-Son Taslak Karar Gerekçeleri, KG11).

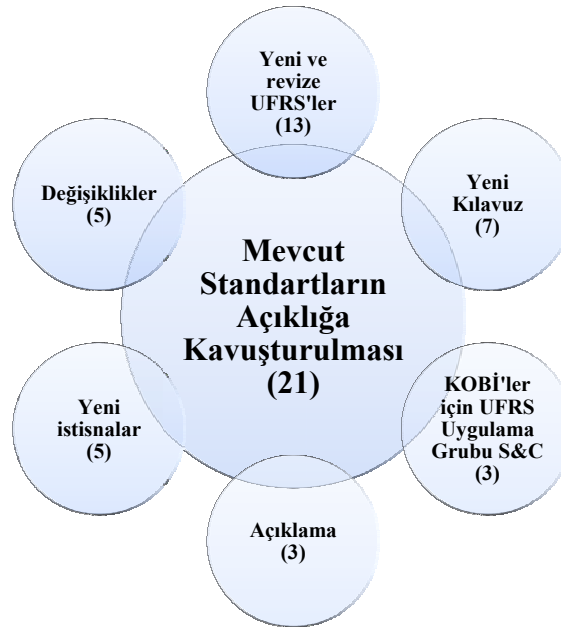
UFRS Danışma Konseyi, kapsamlı değerlendirme sürecinin üç en temel konusunu Haziran 2013'te tartışmıştır. Bu konular; KOBİ'ler için UFRS'nin kamuya hesap verme yükümlülüğü olan işletmeler tarafından kullanılması, KOBİ'ler için UFRS'nin değerlendirilmesi sürecinde tam set UFRS'ye yapılan değişiklikler ve KOBİ'ler için UFRS'ye gelecekte yapılacak olan incelemelerin sıklığıdır. Danışma Konseyi üyelerinin çoğu şunlarda görüş birliğine varmıştır (UMSK Gündem Raporu, Haziran 2013):

- Kamuya hesap verme yükümlülüğü olan işletmelerin KOBİ'ler için UFRS'yi kullanmalarını önleyen 1.5 nolu paragrafın geçerliliğini korumak
- Tam set UFRS ile birebir uyum yakalamak yerine KOBİ'lere istikrarlı ve bağımsız bir standartlar bütünü sağlamayı öncelikli hedef haline getirmek
- KOBİ'ler için UFRS'ye gelecekte yapılacak olan incelemeler arasındaki zaman aralığını 3 yıldan 5 yıla çıkarmak

UMSK, Danışma Konseyi üyelerinin çoğunluğu tarafından savunulan görüşlerden a ve b'yi desteklemiştir ancak KOBİ'ler için UFRS'nin gelecekteki

değerlendirmelerinin sıklığını bu tarihte henüz tartışmamıştır (UMSK Gündem Raporu, Haziran 2013).

Haziran 2012'den beri süregelen kapsamlı değerlendirmenin ilk somut çıktısı olan KOBİ'ler için UFRS'nin son taslağı Ekim 2013'te yayınlanmıştır. BİD'ler vasıtasıyla alınan geribildirimler ve KOBİ'ler için UFRS'nin hala çok yeni bir standart olması göz önünde bulundurularak, UMSK sınırlı değişiklikler yapmayı önermiştir. Ayrıca, bu kapsamlı değerlendirme KOBİ'ler için UFRS'ye yönelik ilk defa yapıldığından istikrarın korunması gerektiği vurgulanmıştır(UMSK *Snapshot*, 2013, s. 3). Toplamda 57 adet değişiklik önerilmiştir:



**Şekil 2.1:** KOBİ'ler için UFRS'nin son taslak metninde yapılan önerilerin türüne göre dağılımı

**Kaynak:**UMSK *Snapshot*, 2013, s. 3

Bölüm 29 Gelir Vergisi için önerilen değişiklikler haricindeki diğer tüm öneriler sadece birkaç cümleyi bazen birkaç kelimeyi değiştirmeye yöneliktir. Önerilen değişikliklerin çoğu KOBİ'ler için UFRS'nin temelinde yatan mantığı veya onun gerektirdiklerini değiştirmek yerine mevcut standartların kullanıcılar tarafından daha iyi anlaşılmasını sağlamak ya da ek rehberlik sağlamak amacıyla gütmektedir. Dolayısıyla, KOBİ'lerin finansal raporlama uygulamalarında çok büyük bir değişiklik beklenmemekte, mevcut olan standartların daha iyi anlaşılmasının sağlanacağı düşünülmektedir (UMSK *Snapshot*, 2013, s. 3).

*Yeni ve Revize UFRS'lere Uyum Sağlamak için Önerilen Değişiklikler*(UMSK Snapshot, 2013, s. 4-5):

KOBİ'ler için UFRS, tam set UFRS'nin KOBİ finansal tablo kullanıcılarının ihtiyaçlarına ve fayda-maliyet analizine göre uyarlanmasıyla oluşturulmuş bir standartlar bütünüdür. KOBİ'ler için UFRS'nin bir yandan 2009'dan itibaren yayınlanan yeni ve revize UFRS'lere uyum sağlayıp diğer yandan KOBİ'lerin ihtiyaçlarına odaklanan istikrarlı ve bağımsız bir standartlar bütünü tanımını koruması UMSK'nın başlıca konularından biri olmuştur.

UMSK, KOBİ'ler için UFRS'nin ilk yayınlandığı 2009 yılından itibaren çıkartılan yeni ve revize standartları tek tek inceleyerek aşağıdaki hususların KOBİ'ler için UFRS'ye dahil edilmesini önermiştir:

- UMS 1 – Diğer Kapsamlı Gelir Kalemlerinin Sunumu (2011 Değişikliği)
- UMS 32 – Yeni Haklar İçeren İhracın Sınıflandırılması (2009 Değişikliği)
- UFRYK 19 – Finansal Borçların Özkaynak Araçlarıyla Kapatılması
- UFRS 1 – Uluslararası Finansal Raporlama Standartlarının İlk Uygulanması standardına yapılan iki adet değişiklik: Yüksek Enflasyon Muafiyeti ve Sabit Tarihlerin Kaldırılması (2010 Değişikliği) ve Devlet Kredileri (2012 Değişikliği)
- 2010 – 2012 yılları arasında tam set UFRS'nin yıllık geliştirilmesine yönelik yapılan 6 ufak değişiklik

Bunların yanında, Bölüm 26 – Hisse Bazlı Ödeme'nin kapsamının ve Bölüm 33 – İlişkili Taraf İşlemleri'ndeki tanımların güncellenmesi de tam set UFRS'ye uyum sağlamak için UMSK tarafından önerilmiştir.

UMSK, yukarıda belirtilen yeni ve revize UFRS'lerin, KOBİ'ler için UFRS'ye adapte edilmesini şu nedenlerden dolayı önermiştir:

- Bu standartların KOBİ'leri büyük ölçüde etkilemesi



- Bu standartların KOBİ'ler için UFRS'nin en temel amaçlarına hizmet etmesi; standartların anlaşılabilirliğini artırmaya yönelik olması, standartları basitleştirmesi ve uygulamada yaşanan ya da yaşanması beklenen sorunları çözmeye yardımcı olması

Bu değişikliklerin KOBİ'ler için UFRS'de çok sınırlı sayıda paragrafı etkileyeceğinin altı ayrıca çizilmiştir. Yani bu sınırlı düzeydeki değişiklik, UMSK'nın standartlarda istikrarı koruma amacıyla örtüşmektedir.

*KOBİ'ler için UFRS'de Gereksinimlerin Değiştirilmesi için Önerilenler* (UMSK Snapshot, 2013, s. 6):

- KOBİ'ler için UFRS'nin Bölüm 29 – Gelir Vergisi kısmı, Mart 2009'da yayınlanan Son Taslak'taki haliyledir. O dönemde bu kısmın UMS 12 Gelir Vergileri'ne göre değiştirilmesi beklenmiştir ancak UMSK Son Taslak'ı sonlandırmadığı için bu değişiklik gerçekleştirilememiştir. Yapılan bu kapsamlı değerlendirme sürecinde Bölüm 29'daki muhasebeleştirme ve ölçüm ilkelerinin UMS 12'yle uyum sağlayacak şekilde revize edilmesi, sunum ve açıklama ilkelerinin ise mevcut haliyle bırakılması önerilmiştir.
- İşletmenin şerefiye veya başka bir maddi olmayan duran varlığının faydalı ömrünün güvenilir bir şekilde tahmin edilememesi halinde, faydalı ömrün 10 yılı geçmemesi gerekmektedir. Mevcut durumda bu süre 10 yıl olarak sabitlenmiştir.
- Piyasa faiz oranlarına bağlı değişken faizli kira kontratlarının muhasebeleştirilmesinde, Bölüm 12 – Diğer Finansal Araçlar'da belirtilen gerçeğe uygun değer metodunun yerine Bölüm 20 – Kiralama İşlemleri'nde belirtilen uygulamaların kullanılması önerilmiştir.
- Bileşik finansal araçların borç bacağıının, yine buna benzer bağımsız bir finansal borç nasıl muhasebeleştiriliyorsa aynı şekilde muhasebeleştirilmesi önerilmiştir. Mevcut durumda itfa edilmiş maliyete göre ölçülmektedir.

*KOBİ'ler için UFRS'nin Uygulanmasında Kılavuzluk Sağlayacak Değişiklikler*(UMSK Snapshot, 2013, s. 6):

UMSK, tam set UFRS'nin uygulama kılavuzunda yer almayan aşağıdaki konularla ilgili uygulamada yol gösterici eklemeler yapılmasını önermiştir:

- Grup şirketlerinin farklı raporlama tarihlerinin olması durumunda konsolide finansal tabloların hazırlanması
- Kontrol gücü olmayan payların hesaplanması
- Finansal araçların özkaynak ya da borç olarak sınıflandırılması
- Vadesi gelen temettülerin nakdi olmayan varlıklarla ödenmesi
- Tanımlanabilir değer, özkaynağa dayalı verilen finansal araçların veya ortaya çıkan yükümlülüğün rayiç bedelinden daha az olduğu hisse bazlı ödeme işlemleri
- Doğal maddelerin işlenmesine yönelik işlemlerin muhasebeleştirilmesi
- Aktif piyasaların, yabancı ülke faaliyetlerinin, asgari kira ödemelerinin ve işlem maliyetlerinin de dahil olduğu yeni tanımlar

*KOBİ'ler için UFRS'de Yeni Muafiyetler Getiren Değişiklikler* (UMSK Snapshot, 2013, s. 7):

- Finansal araçlarla ilgili olan her iki bölümde de (Bölüm 11 ve 12), özkaynak yatırımlarının gerçeğe uygun değer yöntemiyle ölçümünde kesinleşmemiş maliyet veya harcamaların istisna kabul edilmesi
- İşletme birleşmelerinde maddi olmayan duran varlıkların ayrı ayrı muhasebeleştirilmesinde kesinleşmemiş maliyet veya harcamaların istisna kabul edilmesi
- Dağıtımın hem öncesinde hem de sonrasında aynı taraflarca kontrol edilen nakdi olmayan varlıkların dağıtılmasında paragraf 22.18'de bahsedilen gerekliliklerin istisna kabul edilmesi
- Gelir vergisi alacağının ve borcunun mahsup edilmesinde kesinleşmemiş maliyet veya harcamaların istisna kabul edilmesi

*KOBİ'ler için UFRS Uygulama Grubu Sorular & Cevaplar Bölümünden Geliştirilen Değişiklikler (UMSK Snapshot, 2013, s. 7):*

- Ana işletmenin ayrı hazırlanan finansal tablolarında KOBİ'ler için UFRS'nin nasıl kullanılacağına açığa kavuşturulması – S&C 2011/01
- KOBİ'ler için UFRS'nin çeşitli bölümlerinde geçen kesinleşmemiş maliyet veya harcamaların istisna kabul edilmesiyle ilgili ek bilgi sunulması – S&C 2012/01
- Yabancı iştirakin elden çıkarılmasından doğan kur farkının kar veya zararda muhasebeleştirilmemesinin açıklanması – S&C 2012/04

*Açıklama Gerekliliklerini Kolaylaştıran Değişiklikler(UMSK Snapshot, 2013, s. 7):*

UMSK, KOBİ'ler için UFRS'nin diğer bölümleriyle tutarlılık sağlama amacıyla, canlı varlıklar ve sermaye hesaplarının geçmiş yıl mutabakatlarının hazırlanması gerekliliğini kaldırmayı önermiştir. UMSK'nin diğer bir önerisi, kıdem tazminatıyla ilgili muhasebe politikasının açıklama gerekliliğini ortadan kaldırmaktır.

*Mevcut Standartların Açıklığa Kavuşturulmasını Sağlayacak Değişiklikler(UMSK Snapshot, 2013, s. 8):*

Kapsamlı değerlendirme süreci sonunda KOBİ'ler için UFRS'de yapılması planlanan değişikliklerin çoğu uygulamada bir değişiklik getirmesi beklenmeyen, daha çok var olan standartların daha iyi anlaşılmasını sağlamaya yönelik açıklayıcı değişikliklerdir. Bu değişiklikler türüne göre aşağıdaki gibi sınıflandırılmıştır:

- Anlatım biçiminin / UMSK'nın amacının açıklığa kavuşturulması
- Net olmayan cümlelerin yeniden yazılması
- Bölümlerin kapsamlarının netleştirilmesi
- Tutarsızlıkların ortadan kaldırılması

Taslak metne yorumların iletilmesi için Mart 2014'e kadar süre tanınmıştır (KOBİ'ler için UFRS-Son Taslak, s. 13). Mart 2014 sonrası yapılanlar aşağıdaki şekilde özetlenmiştir(UMSK Gündem Raporları, Mayıs-Kasım 2014):

- Mayıs 2014: UFRS Vakfı kendi yorum mektubu analizlerini UMSK'ya sunmuştur.
- Haziran 2014: UFRS Vakfı, UFRS Danışma Konseyi'nde isteğe bağlı eğitim oturumu düzenlemiştir.
- 1 Temmuz 2014: KOBİ'ler için UFRS Uygulama Grubu'nun üçüncü dönemi başlamıştır. 11 mevcut, 16 yeni üye ile Grup yeniden oluşturulmuştur.
- Temmuz – Eylül 2014: KOBİ'ler için UFRS Uygulama Grubu, UFRS Vakfı tarafından hazırlanan yorum mektubu analizini incelemiş ve UMSK'ya KOBİ'ler için UFRS'nin son taslak metni ile ilgili öneriler seti sunmuştur.
- Eylül 2014: UFRS Vakfı kapsamlı değerlendirme süreci ile ilgili güncellemeleri ve kendi yorum mektubu analizlerini Dünya Standart Düzenleyici Kuruluşları Toplantısı'nda sunmuş ve görece önemli konuları tartışmıştır.
- Ekim 2014: KOBİ'ler için UFRS Uygulama Grubu'nun öneriler seti UMSK'nın web sitesinde yayınlanmış ve bu öneriler sonra gerçekleştirilecek UMSK toplantılarında tartışılmak üzere ajandaya yerleştirilmiştir.
- Ekim – Kasım 2014: UMSK, KOBİ'ler için UFRS'nin son taslak metnine muhataplar tarafından gönderilen yorumları ve KOBİ'ler için UFRS Uygulama Grubu'nun ve UFRS Vakfı'nın bu yorumlara karşı geliştirdikleri önerileri tartışmıştır.

Aralık 2014 toplantısında UMSK, taslak metne aşağıdaki önemli değişikliklerin yapılmasına ve ileriye dönük uygulanmasına karar vermiştir (UMSK Gündem Raporu, Aralık 2014):

- Maddi duran varlıklar için yeniden değerlendirme modelinin kullanılmasına izin verilmesi

- Maden kaynaklarının temel muhasebeleştirme ve ölçüm ilkelerinin UFRS 6 Maden Kaynaklarının Araştırılması ve Değerlendirilmesi standardı ile uyumlaştırılması
- Bölüm 29 Gelir Vergisi'ne yapılan değişikliklerin işletmeler tarafından geleceğe dönük uygulanabilmesi

Maddi duran varlıklar için yeniden değerlendirme modeli seçeneğinin kullanılmasına izin verilmesi sonucunda geçiş dönemindeki zorunlu uygulamaların tartışılması amacıyla Ocak 2015'te toplantı düzenlenmiştir. UFRS Vakfı, UMSK'nın maddi duran varlıklar için yeniden değerlendirme modelinin geleceğe dönük uygulanmasına izin vermesini önermiştir. Böylelikle, bu güncelleme ile Bölüm 29 Gelir Vergisi'deki değişikliklerin aynı doğrultuda olması sağlanacaktır. UMSK, bu öneriyi kabul etmiştir (UMSK Gündem Raporu, Ocak 2015).

Şubat 2015'te KOBİ'ler için UFRS'nin gelecekteki değerlendirmelerinin ne sıklıkta yapılacağını görüşmek üzere bir toplantı daha düzenlenmiştir. 2013'te yayınlanan Son Taslak metne iletilen yorumlar, UFRS Danışma Konseyi'nden alınan geribildirimler, UFRS Vakfı'nın analizleri ve UFRS Uygulama Grubunun da görüşlerini içeren önerileri kapsamında tartışmalar yürütülmüştür. UFRS Vakfı, ilgili tarafların görüşlerini de dikkate alarak KOBİ'ler için UFRS'nin her altı yılda bir kez kapsamlı değerlendirme sürecine, her üç yılda bir de ara dönem değerlendirme sürecine tabi tutulmasını önermiştir (UMSK Gündem Raporu, Şubat 2015).

KOBİ'ler için UFRS'nin ilk kapsamlı değerlendirmesi Mayıs 2015'te tamamlanmıştır. Aşağıda belirtilen üç önemli değişiklik haricinde, mevcut standartların kullanıcılar tarafından daha net anlaşılmasını sağlamak üzere anlatımsal ve formatsal bazı güncellemeler yapılmıştır (UMSK Değişiklikler, 2015, s. 5):

- Maddi duran varlıklar için yeniden değerlendirme modelinin kullanılması
- Ertelenmiş gelir vergisi konusundaki temel muhasebeleştirme ve ölçüm ilkelerinin UMS 12 Gelir Vergisi standardı ile uyumlaştırılması
- Maden kaynaklarının temel muhasebeleştirme ve ölçüm ilkelerinin UFRS 6 Maden Kaynaklarının Araştırılması ve Değerlendirilmesi standardı ile uyumlaştırılması

KOBİ'ler için UFRS'nin güncellenmiş tam versiyonunun, 2015'in 3. çeyreğinde yayınlanması planlanmaktadır. KOBİ'ler için UFRS'yi kullanan işletmelerin yapılan değişiklikleri 1 Ocak 2017'den itibaren uygulamaları gerekmektedir. Belirtilen tarihten daha erken uygulamaya UMSK tarafından izin verilmiştir (UMSK Değişiklikler, 2015, s. 5).

#### **4. 2013/34/AB YÖNERGESİNE UYUM AMACIYLA ÇEŞİTLİ STANDARTLARIN İNCELENMESİ**

AB 34 No'lu Muhasebe Yönergesi her üye ülkeye uygulama zorunluluğu getiren katı bir standartlar bütünü sunmamaktadır. Bunun yerine ölçüm esasları, değer düzeltmeleri, finansal tablo dipnotları gibi önemli alanlardaki uygulamaları üye ülkelerin tercihine bırakmıştır.

Tezin bu bölümünde üye ülkelerin tercihine bırakılan ve bahsi geçen diğer konular çeşitli yaklaşımlar ele alınarak incelenmiştir. Kapsam yönerge ile karşılaştırmalı bir inceleme sağlanabilmesi adına stoklar, maddi duran varlıklar, maddi olmayan duran varlıklar, finansal varlıklar ve borçlar ve karşılıklarla sınırlı tutulmuş ve yönergede bu konulardaki ihtiyari ya da zorunlu uygulamalar esas alınarak bunların çeşitli uluslararası kabul görmüş muhasebe standartlarındaki karşılıkları incelenmiştir.

##### **4.1 Stoklar**

1 seri nolu Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği'ne göre stoklar; işletmelerin satmak, üretimde kullanmak veya tüketmek amacıyla sahip oldukları bir yıldan daha kısa sürede kullanılması ya da nakde çevrilmesi beklenen varlıklar olarak tanımlanmıştır (MSUGT, No. 1, s. 79).

Tam set UFRS ve KOBİ'ler için UFRS'ye göre stoklar, olağan işletme faaliyetleri dahilinde satılmak için elde tutulan, satılmak üzere üretim sürecinde olan veya üretim aşaması ya da hizmet sunumunda kullanılacak ilk madde ve malzemelerdir (UMS 2, Paragraf 6 ve KOBİ'ler için UFRS, Paragraf 13.1). US GAAP'in stok tanımı da buna büyük ölçüde benzerlik göstermektedir (ASC 330-10-20).

##### **4.1.1 Yönergenin Getirdikleri**

Yönergeye göre finansal tablolarda varlık kalemleri satın alma fiyatı ya da üretim maliyetine göre muhasebeleştirilmektedir, yani varlıklarda temel ölçüm ilkesi

tarihi maliyet esasına dayanmaktadır (2013/34/EU, Madde 6, Paragraf 1). Ancak, bazı varlıkların ölçümünde, üye ülkelerin düzenleme yapmaları halinde, gerçeğe uygun değer esasına da izin verilmektedir. Stoklarda ise gerçeğe uygun değer esasına göre ölçüm zorunlu tutulmuştur.

Dönen varlık kalemlerinin piyasa değerlerinin satın alma fiyatı ya da üretim maliyetinin altına düşmesi durumunda bu varlık kalemlerinin düşük olan piyasa değerlerinin bilançoya yansıtılması gerekmektedir (2013/34/EU, Madde 12, Paragraf 7). Açık bir şekilde ifade edilmese de bu paragrafta kastedilen dönen varlığın stoklar olduğu çıkarımı yapılabilmektedir (Demir ve Bahadır, 2014, s. 23-24).

Yönergede stokların ölçüm esasının yanı sıra maliyet hesaplama yöntemlerinden de bahsedilmiştir. Üye ülkeler, stokların satın alma fiyatları veya üretim maliyetleri üzerinden değerlerini ağırlıklı ortalama maliyet yöntemi, ilk giren ilk çıkar ("FIFO") yöntemi, son giren ilk çıkar ("LIFO") yöntemi ya da genel kabul görmüş diğer yöntemlerden birini kullanarak hesaplayabilmektedir (2013/34/EU, Madde 12, Paragraf 9).

Üye ülkeler, işletmelerin stok üretimlerini finanse etmek amacıyla kullandıkları borçlara ilişkin borçlanma maliyetlerinin üretim maliyetine eklenmesine izin verebilmekte veya bunu zorunlu kılabilir. Borçlanma maliyetlerinin stok üretim maliyetlerine dahil edilmesi durumunda konuyla ilgili finansal tablo dipnotlarında açıklama yapmak gerekmektedir. Aktifleştirme sadece üretim aşamasında katlanılan faiz maliyetleri için geçerlidir. (2013/34/EU, Madde 12, Paragraf 8).

Stoklara ilişkin borçlanma maliyetleri konusunda yönergede net olmayan ve açıkta bırakılan bazı hususlar bulunmaktadır. Borçlanma maliyetlerinin aktifleştirilmesinden bahsedilirken, tam set UFRS'de olduğu gibi varlığın özellikli statüsünde yani amaçlanan kullanıma ya da satışa hazır hale getirilebilmesi zorunlu olarak uzun bir süreyi gerektiren varlık niteliğinde olma zorunluluğundan bahsedilmemiştir. Sadece üretim aşamasındaki stoklara ilişkin borçlanma maliyetlerinin stoğun maliyetine eklenebileceği belirtilmiştir, satın alma durumunda ne yapılabileceği konusunda bilgi verilmemiştir. Son olarak, ilgili paragrafta



aktifleştirilebilecek borçlanma maliyeti olarak sadece faizden bahsedilmiştir, kur farkı ve benzeri diğer maliyetlere ilişkin bir açıklama yapılmamıştır.

#### 4.1.2 Türk Muhasebe Sistemindeki Mevcut Durum

Türk Muhasebe Sisteminin temelini oluşturan Vergi Usul Kanunu'nda değerlendirme “*vergi matrahlarının hesaplanmasıyla ilgili iktisadi kıymetlerin takdir ve tespiti*” olarak tanımlanmıştır (VUK, Madde 258). Bu tanımdan da anlaşılacağı üzere VUK'ta değerlendirme vergi matrahının doğru hesaplanmasına yöneliktir. Stok değerlerindeki artış ve azalışlar işletmenin karını ya da zararını dolayısıyla ödeyeceği vergiyi doğrudan ve büyük ölçüde etkilediği için stoklar için temel ölçüm ilkesi tarihi maliyet esası olarak belirlenmiştir (Gönen ve Demir, 2012, s. 164). Dolayısıyla, VUK'a göre stoklar satın alma veya üretim maliyeti üzerinden değerlendirilmektedir (VUK, Madde 274). Maliyet bedeli, iktisadi bir kıymetin elde edilmesi ya da değerinin artırılması için yapılan ödemeler ve bunlara ilişkin diğer giderlerin toplamı olarak tanımlanmıştır (VUK, Madde 262). Değerleme gününde satış fiyatında maliyet bedeline kıyasla %10 ve daha fazla bir düşüklük olması halinde işletmeler maliyet bedeli yerine emsal bedeli ile değerlendirme yapabilmektedirler (VUK, Madde 274). Bozulma, çürüme, doğal afet gibi durumlara maruz kalıp değeri düşen stoklar da emsal bedeli ile değerlendirilmektedir (VUK, Madde 278). Bu hükümlerden anlaşılacağı üzere VUK değer düşüklüğünün sadece özel durumlarda ve satış fiyatında maliyet bedeline nazaran %10 ve daha fazla düşüklük olması halinde muhasebeleştirilmesine izin vermiştir. Mevcut muhasebe sistemimiz stok değerlendirme konusunda AB yönergesine tamamen ters düşmektedir.

VUK'ta stok maliyetini hesaplama yöntemleri üçe ayrılmıştır: Fiili Maliyet Yöntemi, (Basit/Ağırlıklı/Hareketli) Ortalama Maliyet Yöntemi ve İtibari Maliyet Yöntemi (LIFO/FIFO) (VUK, Madde 274). 1 Ocak 2004 tarihinde yürürlüğe giren 5024 sayılı kanunla VUK'un stok değerlemesine ilişkin 274. maddesi değiştirilmiş ve son giren ilk çıkar (“LIFO”) yöntemi yasaklanmıştır. İşletmeler LIFO haricindeki yöntemlerden istediklerini kullanmakta serbesttirler. Yönerge, üye ülkeler için stok maliyetini hesaplama yöntemlerinde bir sınırlandırmaya gitmemiştir. LIFO dahil tüm genel kabul görmüş yöntemlerin kullanılmasına izin vermiştir. Dolayısıyla VUK'un bu alanda AB yönergesiyle uyumlu olduğu çıkarımı yapılabilir.

Vergi Mevzuatında stokların elde edilmesi için katlanılan borçlanma maliyetlerinin muhasebeleştirilmesi, Maliye Bakanlığı'nın 1995 yılında yayınlamış olduğu 238 sayılı Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği ile hükme bağlanmıştır. Buna göre stokların edinimi için yapılan yurtiçi borçlanmalardan doğan faiz ve benzeri borçlanma maliyetleri, işletmelerin tercihine bağlı olarak stok maliyetine eklenerek aktifleştirilebilmekte ya da tamamı dönem gideri olarak muhasebeleştirilebilmektedir. Dövizli kredilerden doğan kur farklarına ilişkin borçlanma maliyetleri ise stok elde edilene ve muhasebeleştirilene kadar gerçekleşiyorsa bu dönemde oluşan kur farklarının stok maliyetine eklenip aktifleştirilmesi zorunludur. İlgili stok kalemleri muhasebeleştirildikten sonraki dönemlerde gerçekleşen borçlanma maliyetleri ise işletmelerin tercihine göre stok maliyetine eklenebilmekte ya da kur farkının olduğu dönemde gider olarak muhasebeleştirilebilmektedir (Aslanertik ve Yapan, 2011). VUK'ta özellikli varlık niteliğinde olanlar ve olmayanlar gibi bir ayrıma gidilmediğinden bu tebliğde belirtilen hükümlerin tüm stoklar için geçerli olduğu çıkarımı yapılabilir. Özetle, bir işletme özellikli varlık statüsünde olmayan yani kısa sürede imal ettiği ya da satın aldığı bir ürüne ilişkin borçlanma maliyetlerini varlık aktife girdikten sonraki dönemde dahi isterse aktifleştirmeye devam edecektir. AB Yönergesi borçlanma maliyetlerinin aktifleştirilmesi ya da giderleştirilmesi konusunu sadece üretim aşamasında olan stokların faiz maliyetleri ile sınırlı tuttuğundan Vergi Mevzuatımızın yönergeyle uyumlu olmadığı çıkarımı yapılabilir.

#### **4.1.3 Uluslararası Finansal Raporlama Standartları (UFRS) ve KOBİ'ler için UFRS'deki Durum**

Uluslararası Finansal Raporlama Standartları, finansal tabloların hazırlanmasında genel ilke olarak gerçeğe uygun değer kavramını esas almaktadır (Pamukçu, 2011, s. 84). Gerçeğe uygun değer, UFRS 13'te bir varlığın çıkış değeri olarak tanımlanmıştır, yani piyasa katılımcıları arasında işlemin gerçekleştiği tarihte bir varlığın satışından elde edilecek tutardır (UFRS 13, Paragraf 9). UMS 2'ye göre stoklar maliyet ve net gerçekleşebilir değer düşük olanıyla değerlendirilmektedir (UMS 2, Paragraf 9). Net gerçekleşebilir değer, bir stoğun en olası çıkış değerini, işin normal akışı içinde, tahmini satış fiyatından, tahmini tamamlanma maliyeti ve satışı gerçekleştirmek için gerekli tahmini satış giderleri toplamını çıkartarak

hesaplamaktadır (UMS 2, Paragraf 6). Bu durumda, net gerçekleşebilir değerin bir piyasa değeri ölçümü olan gerçeğe uygun değerin aksine işletmeye özgü bir değer olduğu söylenebilir. Stokların zarar görmesi, kısmen veya tamamen kullanılamaz hale gelmesi ya da satış fiyatlarının düşmesi gibi durumlarda stok değer düşüklüğü muhasebeleştirilmektedir (UMS 2, Paragraf 28). KOBİ'ler için UFRS'ye göre de stok değerlemesinde tarihi maliyet yaklaşımının kullanılmaması gerekmekte, stokların, maliyet değeri ile tahmini satış fiyatından, tamamlanma maliyetleri ve satışa ilişkin diğer maliyetler düşüldükten sonraki değerin düşük olmasıyla değerlendirilmesi gerekmektedir (KOBİ'ler için UFRS, Paragraf 13.4). UFRS ve KOBİ'ler için UFRS'ye göre stok değerlemesi, AB yönergesinin gerektirdikleriyle çoğunlukla uyum sağlarken, VUK'a ters düşmektedir.

UFRS, stok değerlendirme yöntemi olarak son giren ilk çıkar ("LIFO") yöntemine izin vermemektedir. İşletmeler tarafından kullanılacak yöntemler gerçek parti maliyet yöntemi, ilk giren ilk çıkar ("FIFO") yöntemi ve ağırlıklı ortalama maliyet yöntemlerinden biridir (UMS 2, Paragraf 25). KOBİ'ler için UFRS'nin önerdiği maliyet hesaplama yöntemleri de UFRS'nin önerdikleri ile aynıdır. LIFO yönteminin kullanımı bu standartta da yasaklanmıştır (KOBİ'ler için UFRS, Paragraf 13.18). UFRS ve KOBİ'ler için UFRS'nin kullanımına izin verdiği stok ölçüm yöntemleri hem AB yönergesi ile hem de VUK ile uyumludur. Yönergenin ayrıştığı tek nokta LIFO kullanımına da izin veriyor olmasıdır.

Borçlanma maliyetleri kapsamına giren işlemlerin muhasebeleştirilmesini UMS 23 Borçlanma Maliyetleri standardı düzenlemektedir. UFRS'ye göre elde edilmesi, inşası veya üretimi zorunlu olarak uzun bir süreyi gerektiren varlıklarla doğrudan ilişkilendirilebilen borçlanma maliyetleri varlığın maliyetine eklenebilmektedir (UMS 23, Paragraf 8). Yani, kısa sürede elde edilebilecek ve satışa hazır hale getirilebilecek stoklara ait faiz, kur farkı gibi borçlanma maliyetlerinin gider olarak muhasebeleştirilmesi zorunlu tutulmuştur. KOBİ'ler için UFRS'ye göre, tüm borçlanma maliyetlerinin oluştukları dönemde kar veya zararda gider olarak muhasebeleştirilmesi gerekmektedir (KOBİ'ler için UFRS, Paragraf 25.2). Yani, bu standart UFRS'nin aksine varlık özellikli bile olsa aktifleştirmeye izin vermemektedir. Kapsamlı değerlendirme süreci tamamlanan KOBİ'ler için UFRS'de borçlanma maliyetlerinin aktifleştirilmesine izin verilip verilmeyeceği

tartışılmış ancak standardın değiştirilmemesine karar verilmiştir (KOBİ’ler için UFRS-Son Taslak Karar Gerekçeleri, KG48). Sonuç olarak, UFRS üretim aşamasında katılan faiz maliyetlerinin aktifleştirilmesini üye ülkelerin tercihine bırakan ama özellikli varlık ayrımı yapmayan AB yönergesiyle kısmi olarak uyum sağlamamaktadır. VUK ise hem özellikli varlık sınıflandırması yapmadığı hem de aktifleştirmeye varlığın edinimi süresince ve sonraki dönemlerde de izin verdiği için UFRS’ye uyum sağlamamaktadır.

#### **4.1.4 Genel Kabul Görmüş Amerikan Muhasebe İlkeleri (“US GAAP”)’ndeki Durum**

Genel Kabul Görmüş Amerikan Muhasebe İlkeleri (“US GAAP”)’ne göre, stokların ilk muhasebeleştirilmede maliyet esasına göre, stok maliyetinin net gerçekleşebilir değerin üzerine çıkması durumunda ise net gerçekleşebilir değer esasına göre değerlendirilmesi gerekmektedir (ASC 330-10-30). Net gerçekleşebilir değer, stoğun tahmini satış fiyatından tahmini satış maliyetlerinin düşülmesiyle hesaplanmaktadır. US GAAP’te stokların muhasebeleştirilmesini düzenleyen 330 nolu standarda bazı değişiklikler önerilmiştir. Öneriden önce net gerçekleşebilir değer kavramının yerine piyasa fiyatı kullanılmaktayken, öneriyle birlikte UFRS ile uyum sağlamak üzere bu kavram net gerçekleşebilir değer olarak değiştirilmiştir (FMSK Güncelleme, 2014). Standart değer düşüklüğünün muhasebeleştirilmesi için herhangi bir sınırlama koymamıştır. Fiziksel bozulma, demode olma, satış fiyatındaki değişimler ya da herhangi bir sebepten ötürü bir stoğun maliyeti net gerçekleşebilir değerin üzerinde kalıyorsa ilgili dönemde değer düşüklüğü kaydı atılması gerekmektedir (ASC 330-10-30). US GAAP’e göre stok değerlemesi, AB yönergesinin gerektirdikleriyle çoğunlukla uyumluysa, tarihi maliyet esasını zorunlu tutan VUK’a ters düşmektedir.

US GAAP, stok maliyetlerini ölçme yöntemi olarak son giren ilk çıkar (“LIFO”), ilk giren ilk çıkar (“FIFO”), ağırlıklı ortalama maliyet yöntemlerinden birinin kullanılmasına izin vermiştir (Pwc, 2014, s. 70). Buna göre, US GAAP’in AB yönergesi ile tamamen uyumlu, LIFO yönteminin kullanılmasına izin vermeyen VUK ile de kısmen uyumlu olduğu çıkarımı yapılabilmektedir.

US GAAP'te borçlanma maliyetlerini düzenleyen 835 nolu standarda göre özellikli varlık statüsünde olan stokların elde edilmesi için yapılan borçlanmaların sadece faiz maliyetleri ilgili stoğun maliyetine eklenebilmektedir. Yabancı para birimiyle yapılan borçlanmalardan kaynaklanan kur farkı kati surette aktifleştirilememektedir (Pwc, 2014, s. 65). US GAAP faiz maliyetinin aktifleştirilmesine izin verip kur farkının stok maliyetine eklenmesine izin vermediği için içinde kur farkı ile ilgili bir hüküm bulunmayan ve aktifleştirme yapılabilecek varlıklarda özellikli ayrımı bulunmayan AB yönergesiyle kısmi uyum göstermektedir. VUK hem özellikli varlık sınıflandırması yapmadığı hem de aktifleştirmeye varlığın edinimi süresince ve sonraki dönemlerde de izin verdiği için US GAAP ile uyum göstermemektedir.

#### **4.1.5 Genel Kabul Görmüş Alman Muhasebe İlkeleri (“Alman GAAP”)’ndeki Durum**

Genel Kabul Görmüş Alman Muhasebe İlkeleri (“Alman GAAP”)’ne göre stoklar,“satın alma ya da üretim maliyeti” ile “ikame değeri ya da tahmini satış giderleri düşülmüş tahmini satış fiyatının” düşük olanıyla değerlendirilmektedir(Pwc, 2010, s. 75).Bu nedenleAlman GAAP, AB yönergesine büyük ölçüde uyum sağlamaktayken, tarihi maliyet esasının kullanılmasını zorunlu tutan VUK’a ters düşmektedir.

Stok değerlendirme yöntemi olarak son giren ilk çıkar (“LIFO”), ilk giren ilk çıkar (“FIFO”) ve ağırlıklı ortalama maliyet yöntemlerinden biri kullanılabilir (Pwc, 2010, s. 75).Alman GAAP’in bu kapsamda genel kabul görmüş stok ölçüm yöntemlerinden herhangi birinin kullanılmasına izin veren AB yönergesiyle tamamen uyumlu, LIFO yönteminin kullanılmasını yasaklayan Vergi Mevzuatımızla kısmen uyumlu olduğu sonucu çıkarılabilmektedir.

AlmanGAAP’e göre,sadece üretimle ilgili borçlanma maliyetlerinin aktifleştirilmesi ile ilgili seçimlik hak vardır. Bu standartta özellikli varlık ayrımı yapılmamıştır. Üretimle ilgili olmayan borçlanma maliyetlerinin edinilen varlığın maliyetine eklenmesi yasaklanmıştır (Pwc, 2010, s. 32). Alman GAAP’in bu

kapsamda borçlanma maliyetlerinin aktifleştirilmesi ile ilgili bazı konuları açıkta bırakan AB yönergesiyle kısmen uyumlu, aktifleştirmeye varlığın edinimi süresince ve sonraki dönemlerde izin verdiği için VUK ile büyük ölçüde uyumsuz olduğu çıkarımı yapılabilmektedir.

## 4.2 Maddi Duran Varlıklar

1 nolu Muhasebe Sistemi Uygulama Tebliği'nde maddi duran varlıklar, işletme faaliyetlerinde kullanılmak üzere edinilen ve tahmin edilen yararlanma süresi bir seneden uzun olan fiziki varlık kalemleri olarak tanımlanmıştır (MSUGT, No. 1, s. 89).

UFRS ve KOBİ'ler için UFRS'nin tanımına göre maddi duran varlıklar, mal veya hizmet üretiminde veya arzında kullanmak, başkalarına kiraya vermek veya idari amaçlar için kullanmak üzere işletmelerin sahip olduğu bir dönemden daha uzun bir süre kullanılacağı öngörülen varlıklardır (UMS 16, Paragraf 6 ve KOBİ'ler için UFRS, Paragraf 17.2). US GAAP'ın 360 nolu standardında maddi duran varlıklar, bir işletmenin ürünlerini ya da servislerini yaratmak ya da dağıtmak için kullanılan uzun ömürlü maddi varlıklar olarak tanımlanmıştır. Uzun ömürden kasıt UFRS'de olduğu gibi bir seneden daha uzun bir dönemdir (ASC 360-10-05).

### 4.2.1 Yönergenin Getirdikleri

Yönergede varlık kalemlerinin temel ölçüm ilkesinin her ne kadar tarihi maliyet esası olduğu belirtilse (2013/34/EU, Madde 6, Paragraf 1) de üye ülkeler bazı varlık kalemleri için yeniden değerlendirme esasının kullanılmasına izin verebilmektedirler. Maddi duran varlıklar da bu varlık kalemleri arasında yer almaktadır. Yani, üye ülkeler maddi duran varlıkların yeniden değerlendirilmiş tutarlar üzerinden mali tablolara yansıtılmasına izin verebilmekte ya da bunu zorunlu kılabilirler. İzin verilmesi halinde çıkarılan düzenlemede yeniden değerlendirme esasına ilişkin kurallar ve sınırlar belirtilmek durumundadır (2013/34/EU, Madde 7, Paragraf 1). Yeniden değerlemeye izin verilirse, uygulama sonrasında varlığın yeniden değerlendirilmiş tutarı ile satın alma fiyatı ya da üretim maliyeti arasındaki farkın bilançonun "Sermaye ve Yedekler" grubunun altında yer alan "Yeniden

Değerleme Fonu” hesabına yansıtılması gerekmektedir. Yeniden değerlendirme fonunun bir kısmı ya da tamamı sermayeye ilave edilebilmektedir. Yeniden değerlendirme fonunun azaltılması sadece yeniden değerlendirme sonucunda varlığın yeniden değerlendirilmiş tutarında bir azalma olması halinde mümkün kılınmıştır. Yeniden değerlendirme fonundan, direkt ya endirekt şekilde gerçek bir kazanç olmaması halinde, kar dağıtımını yapılamamaktadır (2013/34/EU, Madde 7, Paragraf 2). Yönerge ayrıca maddi duran varlıklarda oluşan kalıcı değer düşüklüklerinin kar / zarar tablosunda muhabeleştirilmesine izin vermiştir (2013/34/EU, Madde 12, Paragraf 6).

Yönergede, varlıkların bilanço tarihindeki en son değerleri mali tablolara yansıtılmadan önce bu kalemlerle ilgili gerekli değer düzeltmelerinin yapılması gerektiği belirtilmiştir (2013/34/EU, Madde 2, Paragraf 8). Buna göre, sınırlı faydalı ömre sahip maddi duran varlıkların satın alma fiyatı ya da üretim maliyeti veya yeniden değerlendirilmiş bedeli, bu süre boyunca sistematik bir şekilde gerekli değer düzeltmeler yapılarak azaltılmaktadır. Maddi duran varlıklar için değer düzeltmesi ile kastedilen durum amortisman ayırma işlemidir. Bu düzeltmeler ilgili dönemde giderleştirilmektedir (2013/34/EU, Madde 12, Paragraf 5). Yönergede amortisman ayırma yöntemlerinden bahsedilmemiştir.

Üye ülkeler, işletmelerin maddi duran varlık üretimlerini finanse etmek amacıyla kullandıkları borçlara ilişkin borçlanma maliyetlerinin üretim maliyetine eklenmesine izin verebilmekte veya bunu zorunlu kılabilmektedir. Aktifleştirme sadece üretim aşamasında katlanılan faiz maliyetleri için geçerlidir. Borçlanma maliyetlerinin maddi duran varlık üretim maliyetlerine dahil edilmesi durumunda konuyla ilgili finansal tablo dipnotlarında açıklama yapmak gerekmektedir (2013/34/EU, Madde 12, Paragraf 8).

Maddi duran varlıklara ilişkin borçlanma maliyetleri konusunda yönergede net olmayan ve açıkta bırakılan bazı hususlar bulunmaktadır. Borçlanma maliyetlerinin aktifleştirilmesinden bahsedilirken varlığın özellikli statüsünde yani amaçlanan kullanıma ya da satışa hazır hale getirilebilmesi zorunlu olarak uzun bir süreyi gerektiren varlık niteliğinde olma zorunluluğundan bahsedilmemiştir. Sadece üretim aşamasındaki maddi duran varlıklara ilişkin borçlanma maliyetlerinin varlığın maliyetine eklenebileceği belirtilmiştir, satın alma durumunda ne yapılabileceği

konusunda bilgi verilmemiştir. Son olarak, ilgili paragrafta aktifleştirilebilecek borçlanma maliyeti olarak sadece faizden bahsedilmiştir, kur farkı ve benzeri diğer maliyetlere ilişkin bir açıklama yapılmamıştır.

#### **4.2.2 Türk Muhasebe Sistemindeki Mevcut Durum**

Vergi matrahının doğru hesaplanmasını esas alan ve buna uygun düzenlemelere sahip olan Türk Muhasebe Sisteminde maddi duran varlıklar maliyet bedelleriyle değerlendirilmektedir. Maliyet bedelleriyle değerlendirilmesi gereken varlıklara tüm gayrimenkuller, bu gayrimenkullerin tamamlayıcı ve yedek parçaları, tesisat ve makinalar, gemiler, diğer tüm taşıtlar, alet, edavat, mefruşat ve demirbaş eşyalar dahildir. Maddi duran varlıkların maliyet bedeline satın alma fiyatlarının yanında makina ve tesisattan doğan gümrük vergileri, nakliye ve montaj giderleri, mevcut bir binanın satın alınıp yıkılmasından sonra arsanın düzeltilmesi için katlanılan tüm giderler dahil edilmektedir (VUK, Madde 269). Mevcut muhasebe sistemimizin yeniden değerlendirme yönteminin kullanılmasını üye ülkelerin tercihine bırakan AB yönergesine kısmen uyum sağladığı sonucu çıkarılabilmektedir.

Vergi Mevzuatımıza göre maddi duran varlıkların bedelinin azaltılması ancak amortisman ayırmakla mümkün olmaktadır. Vergi Usul Kanunu'nun 313. maddesine göre işletmede bir yıldan fazla kullanılan, yıpranmaya, aşınmaya veya değerini kaybetmeye maruz bulunan gayrimenkullerin ve diğer maddi duran varlıkların bedelleri Maliye Bakanlığı'nca belirlenen faydalı ekonomik ömürleri boyunca sistematik bir şekilde amortisman ayrılarak azaltılmaktadır ve yapılan bu değer düzeltmeleri ilgili dönemde giderleştirilmektedir. Bir maddi duran varlığın amortismanına tabi tutulabilmesi için o varlığın işletmenin aktifinde kayıtlı olması (VUK, Madde 320); bir yıldan daha uzun süre kullanılabilir durumda olması (VUK, Madde 313); yıpranmaya, aşınmaya ve değer düşüklüğüne maruz kalması (VUK, Madde 313) ve değerinin her yıl güncellenen belli bir tutarın üzerinde olması (VUK, Madde 313) gerekmektedir. Amortisman oranını belirleme yetkisi Maliye Bakanlığı'ndadır (VUK, Madde 315). VUK'un 317. maddesine göre işletmeler aşağıdaki durumlarda Maliye Bakanlığı'na başvurabilmekte ve bakanlıktan yeni bir oran belirlemesini talep edebilmektedirler:



- Yangın, deprem, su basması gibi afetler neticesinde değerini tamamen veya kısmen kaybetmesi
- Yeni icatlar dolayısıyla tenkil verim ve kıymetleri düşerek tamamen veya kısmen kullanılamaz hale gelmesi
- Cebri çalışmaya tabi tutuldukları için normalden fazla aşınma ve yıpranmaya maruz kalması

Mevzuata göre amortisman ayırmak ihtiyaridir, yani işletmelerin tercihinine bırakılmıştır. VUK'ta amortisman konu olan değer varlığın maliyet bedelidir (Şen, 2011, s. 154 ve 155). Mevcut muhasebe sistemimizde kullanılmasına izin verilen amortisman yöntemleri şunlardır:

- Normal amortisman yöntemi (VUK, Madde 315)
- Azalan bakiyeler üzerinden amortisman yöntemi (VUK, Madde 315)
- Madenlerde amortisman (VUK, Madde 316)
- Fevkalade amortisman yöntemi (VUK, Madde 317)

Kıst amortisman uygulaması sadece binek araçlar için öngörülmüştür. Parçalara ayırmak suretiyle amortisman uygulamasına izin verilmemektedir (Şen, 2011, s. 154 ve 156). Binalar, yerleşik durumda buldukları arsa payları ile birlikte amortisman tabi tutulmaktadır (Kıymetli Şen, 2013, s. 35). AB yönergesi, maddi duran varlıklara amortisman uygulanmasını zorunlu kıldığından, Vergi Mevzuatımız bu konuda yönergeyle çelişmektedir.

Maddi duran varlığın edinimi için kullanılan kredilere ilişkin faiz, komisyon, kur farkı ve benzeri borçlanma maliyetlerinin yatırım dönemine düşen kısmının duran varlık maliyetine eklenmesi zorunludur. Sonraki dönemlerde yani varlık aktife girdikten sonra oluşan finansman giderleri mükellefin tercihinine göre istenirse varlığın maliyet bedeline ilave edilebilmekte, istenirse dönem gideri olarak muhasebeleştirilebilmektedir (Kıymetli Şen, 2013, s. 24). VUK'ta özellikli varlık niteliğinde olanlar ve olmayanlar gibi bir ayrıma gidilmediğinden kanunda belirtilen hükümlerin tüm maddi duran varlıklar için geçerli olduğu sonucu çıkarılabilmektedir. AB Yönergesi borçlanma maliyetlerinin aktifleştirilmesi ya da giderleştirilmesi konusunu sadece üretim aşamasında olan maddi duran

varlıkların faiz maliyetleri ile sınırlı tuttuğundan Vergi Mevzuatımızın yönergeyle uyumlu olmadığı çıkarımı yapılabilir.

#### 4.2.3 Uluslararası Finansal Raporlama Standartları (“UFRS”) ve KOBİ’ler için UFRS’deki Durum

Uluslararası Finansal Raporlama Standartları’na göre maddi duran varlıkların ilk muhasebeleştirmedeki değeri maliyet bedeli ile ölçülmektedir (UMS 16, Paragraf 15). Bu varlıklara ilişkin düzenlemeleri içeren UMS 16’da maliyet bedeline, elde etme veya inşa maliyetinin yanında, bahsi geçen varlık ile doğrudan ilişkilendirilebilen her türlü maliyetin eklenebileceği belirtilmiştir (UMS 16, Paragraf 16). Maddi duran varlığın alımı sırasında belirli olan ve işletme için bir yükümlülük doğuran bu ek maliyetlere örnek olarak, varlığın hazırlanma maliyeti, teslimat sürecinde oluşan maliyetler, kurulum ve montaj maliyetleri, test etme maliyetleri, danışmanlık ücretleri verilebilmektedir (UMS 16, Paragraf 17). UFRS’ye göre ilk muhasebeleştirmeden sonra işletmeler muhasebe politikası olarak maliyet modelini ya da yeniden değerlendirme modelini kullanabilmektedir (UMS 16, Paragraf 29):

- Maliyet modelinde; bir maddi duran varlık kaleminin değeri, ilk muhasebeleştirmeden sonra finansal tablolara yansıtılan maliyet değerinden birikmiş amortisman ve eğer varsa birikmiş değer düşüklüğü zararları indirilerek hesaplanmaktadır (UMS 16, Paragraf 30).
- Yeniden değerlendirme modelinde; gerçeğe uygun değeri güvenilir bir şekilde ölçülebilen bir maddi duran varlığın değeri, yeniden değerlendirilmiş tutarından birikmiş amortismanlar çıkartılarak hesaplanmaktadır. Bir maddi duran varlığa ilişkin değer artışı özkaynaklar altında izlenmektedir. Ancak bahsi geçen varlığa ilişkin daha öncesinde değer düşüklüğü kar veya zararda muhasebeleştirilmişse, değer artışının öncelikle bu azalıştan mahsup edilmesi gerekmektedir (UMS 16, Paragraf 31).

KOBİ’ler için UFRS, maddi duran varlıkların değerinin ilk ölçümde maliyet bedeli ile (KOBİ’ler için UFRS, Paragraf 17.9), sonraki ölçümlerde ise maliyet bedeli ya da yeniden değerlendirilmiş bedel üzerinden değerlendirilmesini öngörmektedir.

(UMSK Değişiklikler, 2015, s. 10). Yeniden değerlendirme modelinin kullanılmasına kapsamlı değerlendirme süreci sonunda izin verilmiştir.

Maliyet modeli veya yeniden değerlendirme modelinin kullanılmasını üye ülkelerin tercihine bırakan AB yönergesinin maddi duran varlıkların ölçüm esasları konusunda UFRS ile uyumlu olduğu, sadece maliyet modelinin kullanılmasına izin veren KOBİ'ler için UFRS ile kısmen uyumlu olduğu sonucu çıkartılabilmektedir. VUK sadece maliyet modelinin kullanılmasına izin verdiği için KOBİ'ler için UFRS ile uyumlu, UFRS ile ise kısmen uyumludur.

UFRS amortisman ayırmayı zorunlu tutmaktadır (Kıymetli Şen, 2013, s. 34). UMS 16'da amortisman; bir varlığın amortismanına tabi tutarının yani varlığın maliyetinden veya maliyet yerine geçen diğer bedellerden kalıntı değer düşülmesiyle bulunan tutarının, yararlı ömrü boyunca sistematik bir şekilde dağıtılması olarak tanımlanmaktadır (UMS 16, Paragraf 6). Tanımdan da anlaşılacağı üzere, UFRS bir varlığın ekonomik ömrünü ve faydalı ömrünü birbirinden ayırmıştır (Alpman, 2008, s. 19). İşletmeler, maddi duran varlıkların yararlı ömürlerini kendileri belirleyebilmektedir (UMS 16, Paragraf 75). UFRS'de amortismanına konu olan değer varlığın maliyet bedelinden kalıntı değerinin düşülmesiyle hesaplanmaktadır (UMS 16, Paragraf 6). İşletmeler, bir varlığın amortismanına tabi tutarının faydalı ömrü boyunca sistematik olarak dağıtılması için aşağıdaki yöntemleri kullanabilmektedir (UMS 16, Paragraf 62):

- Doğrusal amortisman yöntemi
- Azalan bakiyeler yöntemi
- Üretim miktarı yöntemi

UMS 16'ya göre bir maddi duran varlığın yararlı ömrü ay hesabına göre hesaplanmaktadır. Muhasebenin dönemsellik ilkesi gereği yıllık hesaplanan amortisman aylık eşit tutarlara bölünmektedir ve ilgili döneme ait kısım giderleştirilmektedir (Abdioğlu ve diğ., 2014, s. 394). Standartta kıst amortisman tanımı açık bir şekilde ifade edilmese de bu uygulamadan tüm maddi duran varlıkların kısmi amortismanına tabi tutulduğu anlaşılabilir. Varlıkların belli bir önemlilik seviyesinde olan parçaları ayrı ayrı amortismanına tabi

tutulabilmektedir(UMS 16, Paragraf 44). Standart arsalar için amortisman ayrılmasına izin vermemektedir, bu nedenle binalar arsa payı ayrıştırılarak amortismanına tabi tutulmaktadır (UMS 16, Paragraf 58). UFRS’de belirtilen amortisman uygulaması ve yöntemleri KOBİ’ler için UFRS için de geçerlidir (KOBİ’ler için UFRS, Paragraf 17.22). Bu bağlamda; UFRS ve KOBİ’ler için UFRS’nin, amortisman yöntemleriyle ilgili bir düzenleme bulunmayan AB yönergesi ile kısmen uyumlu, gerek uygulama gerekse yöntemde tamamen zıt düzenlemelere sahip olan Vergi Mevzuatımız ile uyumsuz olduğu sonucu çıkarılabilmektedir.

Borçlanma maliyetleri kapsamına giren işlemlerin muhasebeleştirilmesini UMS 23 Borçlanma Maliyetleri standardı düzenlemektedir. UFRS’ye göre elde edilmesi, inşası veya üretimi zorunlu olarak uzun bir süreyi gerektiren varlıklarla doğrudan ilişkilendirilebilen borçlanma maliyetleri yatırımın tamamlanmasına kadar varlığın maliyetine eklenebilmektedir (UMS 23, Paragraf 8). Yani, kısa sürede elde edilebilecek maddi duran varlıklara ait faiz, komisyon, kur farkı gibi borçlanma maliyetlerinin gider olarak muhasebeleştirilmesi zorunludur. KOBİ’ler için UFRS’ye göre, tüm borçlanma maliyetlerinin oluştukları dönemde kar veya zararda gider olarak muhasebeleştirilmesi gerekmektedir (KOBİ’ler için UFRS, Paragraf 25.2). Yani, bu standart UFRS’nin aksine varlık özellikli bile olsa aktifleştirmeye izin vermemektedir. Kapsamlı değerlendirme süreci tamamlanan KOBİ’ler için UFRS’de borçlanma maliyetlerinin aktifleştirilmesine izin verilip verilmeyeceği tartışılmış ancak standardın değiştirilmemesine karar verilmiştir (KOBİ’ler için UFRS-Son Taslak Karar Gereççeleri, KG48). Sonuç olarak, UFRS üretim aşamasında katlanılan faiz maliyetlerinin aktifleştirilmesini üye ülkelerin tercihinine bırakan ama özellikli varlık ayrımı yapmayan AB yönergesiyle kısmi olarak uyuşmaktayken, KOBİ’ler için UFRS aktifleştirmeye kesinlikle izin vermediğinden yönergeye uyum sağlamamaktadır. VUK ise hem özellikli varlık sınıflandırması yapmadığı hem de aktifleştirmeye varlığın edinimi süresince ve sonraki dönemlerde de izin verdiği için UFRS’ye uyum sağlamamaktadır.

#### 4.2.4 Genel Kabul Görmüş Amerikan Muhasebe İlkeleri (“US GAAP”)’ndeki Durum

Genel Kabul Görmüş Amerikan Muhasebe İlkeleri (“US GAAP”)’ne göre maddi duran varlıkların ilk muhasebeleştirilmesi tarihi maliyet esasına göre yapılmaktadır. Bir maddi duran varlığın maliyetine, o varlığın kullanıma hazır hale gelmesi için işletme tarafından katlanılan tüm maliyetler dahil edilmektedir. Sonraki muhasebeleştirmelerde yine bu esasın devam ettirilmesi gerekmektedir çünkü US GAAP maddi duran varlıklar için yeniden değerlendirme modeline izin vermemektedir (Pwc, 2014, s. 58). Maliyet modelinin uygulanmasını esas kılan US GAAP, Vergi Mevzuatımız ile uyumluyken her iki modelin de kullanılmasına izin veren AB yönergesi ile kısmen uyumludur.

US GAAP’in maddi duran varlıkların muhasebeleştirilmesini düzenleyen 360 nolu standardında; maddi duran varlıkların amortismanına tabi tutarlarının beklenen faydalı ömür süresince, ilgili oldukları dönemlerde mümkün olduğu kadarıyla eşit ve sistematik bir şekilde dağıtılması gerektiği belirtilmiştir. Amortismanına tabi tutar, maddi duran varlığın maliyet bedelinden varsa hurda değerinin düşülmesiyle hesaplanmaktadır. US GAAP’in kullanılmasına izin verdiği amortisman yöntemleri şunlardır (ASC 360-10-35):

- Azalan bakiyeler yöntemi
- Doğrusal amortisman yöntemi
- Yıl sayılarının toplamı yöntemi
- Üretim miktarı yöntemi

Maddi duran varlıklar kıst esasına göre amortismanına tabi tutulmaktadır. Parçalara ayırmak suretiyle amortismanına izin verilmektedir ancak kullanımı çok yaygın değildir (Pwc, 2014, s. 63). US GAAP’in amortisman yöntemleriyle ilgili bir düzenleme bulunmayan AB yönergesi ile kısmen uyumlu, gerek uygulama gerekse yöntemde tamamen zıt düzenlemelere sahip olan mevcut muhasebe sistemimiz ile uyumsuz olduğu sonucu çıkarılabilmektedir.

US GAAP’te borçlanma maliyetlerini düzenleyen 835 nolu standarda göre özellikli varlık statüsünde olan maddi duran varlıkların elde edilmesi için yapılan

borçlanmaların sadece faiz maliyetleri ilgili varlığın maliyetine eklenebilmektedir. Yabancı para birimiyle yapılan borçlanmalardan kaynaklanan kur farkı kati surette aktifleştirilememektedir (Pwc, 2014, s. 65). US GAAP faiz maliyetinin aktifleştirilmesine izin verip kur farkının varlık maliyetine eklenmesine izin vermediği için içinde kur farkı ile ilgili bir hüküm bulunmayan ve aktifleştirme yapılabilecek varlıklarda özellikli ayrımı bulunmayan AB yönergesiyle kısmi uyum göstermektedir. VUK hem özellikli varlık sınıflandırması yapmadığı hem de aktifleştirmeye varlığın edinimi süresince ve sonraki dönemlerde de izin verdiği için US GAAP ile uyum göstermemektedir.

#### **4.2.5 Genel Kabul Görmüş Alman Muhasebe İlkeleri (“Alman GAAP”)’ndeki Durum**

Genel Kabul Görmüş Alman Muhasebe İlkeleri (“Alman GAAP”)’ne göre maddi duran varlıkların ilk muhasebeleştirilmesi satın alma ya da üretim maliyetleri ile yapılmaktadır (Pwc, 2010, s. 30). Maddi duran varlığın maliyetine şunlar dahildir: satın alma fiyatı, varlığın kullanıma hazır hale getirilmesi için katlanılan tüm maliyetler, şantiye hazırlık maliyetleri, ilk teslim etme maliyeti, kurulum ve montaj maliyetleri, varlığın düzgün bir şekilde çalıştığını test etme maliyetleri ve danışmanlık ücretleri (Pwc, 2010, s. 31). Alman GAAP sonraki muhasebeleştirmelerde sadece maliyet modelinin kullanılabilmesini belirtmiş, yeniden değerlendirme modeline izin vermemiştir (Pwc, 2010, s. 30). Maliyet modelinin uygulanmasını esas kılan Alman GAAP, Vergi Mevzuatımız ile uyumluyken her iki modelin de kullanılmasına izin veren AB yönergesi ile kısmen uyumludur.

Bir maddi duran varlığın amortismanına tabi değeri faydalı ömrü boyunca azaltılmaktadır ve ilgili dönemde giderleştirilmektedir. Alman GAAP’in kullanımına izin verdiği amortisman yöntemlerinden bazıları şunlardır (Deloitte, 2000, s. 40):

- Doğrusal amortisman yöntemi
- Artan paylı amortisman yöntemi (Geometrik artan / Aritmetik artan)
- Azalan bakiyeler yöntemi (Geometrik azalan / Aritmetik azalan / Basamaklı azalan)
- Üretim miktarına göre amortisman yöntemi

Bir maddi duran varlığın önemli parçaları varsa ve bu parçalar ayrılabilir ve taşınabilir nitelikteyse her bir parçaya ayrı ayrı amortisman ayrılmasına izin verilmiştir (Pwc, 2010, s. 31). Alman GAAP'in amortisman yöntemleriyle ilgili bir düzenleme bulunmayan AB yönergesi ile kısmen uyumlu, hem uygulama hem de yöntemde benzer düzenlemelere sahip olan mevcut muhasebe sistemimiz ile genel anlamda uyumlu olduğu çıkarımı yapılabilmektedir.

Alman GAAP'e göre, sadece üretimle ilgili borçlanma maliyetlerinin aktifleştirilmesi ile ilgili seçimlik hak vardır. Bu standartta özellikli varlık ayrımı yapılmamıştır. Üretimle ilgili olmayan borçlanma maliyetlerinin edinilen varlığın maliyetine eklenmesi yasaklanmıştır (Pwc, 2010, s. 32). Alman GAAP'in bu kapsamda borçlanma maliyetlerinin aktifleştirilmesi ile ilgili bazı konuları açıkta bırakan AB yönergesiyle çoğunlukla uyumlu, aktifleştirmeye varlığın edinimi süresince ve sonraki dönemlerde izin verdiği için VUK ile büyük ölçüde uyumsuz olduğu sonucu çıkartılabilmektedir.

### **4.3 Maddi Olmayan Duran Varlıklar**

Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği'nde maddi olmayan duran varlıklar, fiziksel varlığı bulunmayan ve işletmenin bir şekilde yararlandığı ya da gelecekte yararlanmayı beklediği aktifleştirilen giderler ile belli şartlar altında hukuken himaye gören haklar ve şerefiyeler olarak tanımlanmıştır (MSUGT, No. 1, s. 92).

UFRS ve KOBİ'ler için UFRS, maddi duran varlıkları fiziksel niteliği olmayan tanımlanabilir parasal olmayan varlıklar olarak tanımlamıştır (UMS 38, Paragraf 8 ve KOBİ'ler için UFRS, Paragraf 18.2). Standartta bu tür varlıklara örnek olarak; bilgisayar yazılımı, patentler, telif hakları, sinema filmleri, müşteri listeleri, ipotek hizmeti sunma hakları, balıkçılık lisansları, ithalat kotaları, isim hakları ve benzeri varlıklar verilmiştir (UMS 38, Paragraf 9). Ancak bunların maddi olmayan duran varlık olarak nitelendirilebilmesi için belirlenebilir olmaları, işletme tarafından kontrol edilebilmeleri ve kullanımlarının gelecekte bir ekonomik fayda yaratması gerekmektedir (UMS 38, Paragraf 10 ve KOBİ'ler için UFRS, Paragraf 18.4).

KOBİ'ler için UFRS ve US GAAP şerefiyeyi diğer maddi olmayan duran varlıklardan ayırmış ve farklı bir standartta izlemiştir. US GAAP, şerefiye dışındaki maddi olmayan duran varlıkları, mali varlıklar dışında kalan fiziksel niteliği olmayan varlıklar olarak tanımlamaktadır (ASC 350-10-20).

#### 4.3.1 Yönergenin Getirdikleri

Yönergede varlık kalemlerinin temel ölçüm ilkesinin her ne kadar tarihi maliyet esası olduğu belirtilse (2013/34/EU, Madde 6, Paragraf 1) de üye ülkeler bazı varlık kalemleri için yeniden değerlendirme esasının kullanılmasına izin verebilmektedir. Maddi olmayan duran varlıklar da bu varlık kalemleri arasında yer almaktadır. Yani, üye ülkeler maddi olmayan duran varlıkların yeniden değerlendirilmiş tutarlar üzerinden finansal tablolara yansıtılmasına izin verebilmekte ya da bunu zorunlu kılabilmektedirler. İzin verilmesi durumunda çıkarılan düzenlemede yeniden değerlendirme esasına ilişkin kuralların ve sınırların belirtilmesi gerekmektedir (2013/34/EU, Madde 7, Paragraf 1). Yeniden değerlemeye izin verilirse, uygulama sonrasında varlığın yeniden değerlendirilmiş tutarı ile satın alma fiyatı ya da üretim maliyeti arasındaki farkın bilançonun "Sermaye ve Yedekler" grubunun altında yer alan "Yeniden Değerleme Fonu" hesabına yansıtılması gerekmektedir. Yeniden değerlendirme fonunun bir kısmı ya da tamamı sermayeye ilave edilebilmektedir. Yeniden değerlendirme fonunun azaltılması sadece yeniden değerlendirme sonucunda varlığın yeniden değerlendirilmiş tutarında bir azalma olması halinde mümkün kılınmıştır. Yeniden değerlendirme fonundan, direkt ya endirekt şekilde gerçek bir kazanç olmaması halinde, kar dağıtımını yapılamamaktadır (2013/34/EU, Madde 7, Paragraf 2). Yönerge ayrıca maddi olmayan duran varlıklarda oluşan kalıcı değer düşüklüklerinin kar / zarar tablosunda muhabeleştirilmesine izin vermiştir (2013/34/EU, Madde 12, Paragraf 6).

Yönergede, varlıkların bilanço tarihindeki en son değerleri mali tablolara yansıtılmadan önce bu kalemlerle ilgili gerekli değer düzeltmelerinin yapılması gerektiği belirtilmiştir (2013/34/EU, Madde 2, Paragraf 8). Maddi olmayan duran varlıklar yararlı ekonomik ömürleri süresince amortismanına tabi tutularak giderleştirilmektedir. Şerefiye ve geliştirme maliyetlerinin faydalı ömürlerinin doğru ve güvenilir bir şekilde tespit edilememesi gibi istisnai durumlarda, bu varlıklar üye



lkeler tarafından belirlenecek bir süre içinde amortismanına tabi tutulmaktadır. Bu süre beş yıldan az, on yıldan uzun olamamaktadır. ye lkeler tarafından belirlenen bu sreye ilişkin açıklamanın ilgili dipnotta yapılması gerekmektedir. ye lkeler kuruluş ve örgütlenme esnasında yapılan harcamaların aktifleştirilmesine izin verebilmektedir. Bu giderlerin azami beş yıl içinde amortismanına tabi tutularak giderleştirilmesi gerekmektedir (2013/34/EU, Madde 12, Paragraf 11).

ye lkeler, işletmelerin maddi olmayan duran varlık üretimlerini finanse etmek amacıyla kullandıkları borçlara ilişkin borçlanma maliyetlerinin üretim maliyetine eklenmesine izin verebilmekte veya bunu zorunlu kılabilmektedir. Aktifleştirme sadece üretim aşamasında katlanılan faiz maliyetleri için geçerlidir. Borçlanma maliyetlerinin maddi olmayan duran varlık üretim maliyetlerine dahil edilmesi durumunda konuyla ilgili finansal tablo dipnotlarında açıklama yapmak gerekmektedir (2013/34/EU, Madde 12, Paragraf 8).

Maddi olmayan duran varlıklara ilişkin borçlanma maliyetleri konusunda yönergede net olmayan ve açıkta bırakılan bazı hususlar bulunmaktadır. Borçlanma maliyetlerinin aktifleştirilmesinden bahsedilirken varlığın özellikli statüsünde yani amaçlanan kullanıma ya da satışa hazır hale getirilebilmesi zorunlu olarak uzun bir süreyi gerektiren varlık niteliğinde olma zorunluluğundan bahsedilmemiştir. Sadece üretim aşamasındaki maddi olmayan duran varlıklara ilişkin borçlanma maliyetlerinin varlığın maliyetine eklenebileceği belirtilmiştir, satın alma durumunda ne yapılabileceği konusunda bilgi verilmemiştir. Son olarak, ilgili paragrafta aktifleştirilebilecek borçlanma maliyeti olarak sadece faizden bahsedilmiştir, kur farkı ve benzeri diğerk maliyetlere ilişkin bir açıklama yapılmamıştır.

#### **4.3.2 Türk Muhasebe Sistemindeki Mevcut Durum**

Vergi Usul Kanununda maddi olmayan duran varlıkların değerklenmesi ile ilgili ş hükümler bulunmaktadır:

- *“Gayrimaddi haklar, gayrimenkuller gibi maliyet bedelleriyle değerklenmektedir.”* (VUK, Madde 269)

- “Kurumlarda aktifleştirilen ilk tesis ve taazzuv (kuruluş ve örgütlenme) giderleri mukayyet değeri ile değerlendirilmektedir. Gerçek veya tüzel kişilerde peştemallıklar (şerefiye) da mukayyet değerleriyle değerlendirilmektedir.” (VUK, Madde 282)
- “Tescile tabi bilumum hakların değeri, tesisleri sırasında tapu siciline kaydedilen bedeldir. Tapu sicilinde bedeli gösterilmeyen haklarla birinci fıkranın dışında kalan bilumum haklar (Sınai ve edebi mülkiyet hakları ile imtiyazlar dahil) emsal bedelleriyle değerlendirilmektedir.” (VUK, Madde 296)

Yukarıdaki hükümlerden anlaşılacağı üzere kuruluş ve örgütlenme giderleri, şerefiye, sınai ve edebi mülkiyet hakları dışında kalan tüm maddi olmayan duran varlıklar maliyet bedelleriyle değerlendirilmektedir. Maliyet bedelleriyle değerlendirilen gayrimaddi hakların maliyetine noter, mahkeme, kıymet takdiri, komisyon ve tellaliye giderleri, tapu harcı tutarları ve özel tüketim vergileri gibi işlem maliyetler eklenebilmekte veya bunlar doğrudan gider olarak kaydedilebilmektedir (VUK, Madde 270). Mevcut Türk Muhasebe Sistemi, sonraki muhasebeleştirmelerde maddi olmayan duran varlıklar için yeniden değerlendirme modelinin kullanılmasına izin vermemektedir. (Akbulut, 2012, s. 748). Mevcut muhasebe sistemimizin yeniden değerlendirme yönteminin kullanılmasını üye ülkelerin tercihine bırakan AB yönergesine kısmen uyum sağladığı sonucu çıkarılabilmektedir.

Vergi Mevzuatımızda maddi olmayan duran varlıklar için değer düşüklüğü uygulamasına yer verilmemiştir. Varlığın bedelinin azaltılması ancak amortisman ayırmakla mümkündür. VUK’un 317. maddesine göre işletmeler aşağıdaki durumlarda Maliye Bakanlığı’na başvurabilmektedir ve bakanlıktan yeni bir oran belirlemesini talep edebilmektedir:

- Yangın, deprem, su basması gibi afetler neticesinde değerini tamamen veya kısmen kaybetmesi
- Yeni icatlar dolayısıyla tenkil verim ve kıymetleri düşerek tamamen veya kısmen kullanılamaz hale gelmesi
- Cebri çalışmaya tabi tutuldukları için normalden fazla aşınma ve yıpranmaya maruz kalması

Bu hüküm tüm menkul, gayrimenkul ve hakları kapsamaktadır. Maddi olmayan duran varlıklar için ikinci madde geçerlidir.

Mevzuata göre amortisman ayırmak ihtiyaridir, yani işletmelerin tercihine bırakılmıştır. Vergi Usul Kanunu'nun 313. maddesine göre işletmede bir yıldan fazla kullanılan, yıpranmaya, aşınmaya veya değerini kaybetmeye maruz bulunan maddi olmayan duran varlıkların bedelleri Maliye Bakanlığı'nca belirlenen faydalı ekonomik ömürleri boyunca sistematik bir şekilde itfa edilerek azaltılmaktadır ve yapılan bu değer düzeltmeleri ilgili dönemde giderleştirilmektedir. VUK'ta itfaya konu olan değer varlığın maliyet bedelidir. Mevcut muhasebe sistemimizde maddi olmayan duran varlıklar için kullanılmasına izin verilen amortisman yöntemleri şunlardır:

- Normal amortisman yöntemi (VUK, Madde 315)
- Azalan bakiyeler üzerinden amortisman yöntemi (VUK, Madde 315)
- Fevkalade amortisman yöntemi (VUK, Madde 317)

VUK, maddi olmayan duran varlıklarda kıst amortisman uygulamasına izin vermemektedir. AB yönergesinde amortisman uygulamasından genel olarak bahsedilip yöntem konusunda bir bilgilendirme yapılmadığı için Vergi Mevzuatımızın bu konuda yönergeyle tam olarak uyumlu olup olmadığı konusunda bir çıkarım yapılamamaktadır.

Maddi olmayan duran varlığın edinimi için kullanılan kredilere ilişkin faiz, komisyon, kur farkı ve benzeri borçlanma maliyetlerinin yatırım dönemine düşen kısmının duran varlık maliyetine eklenmesi zorunludur. Sonraki dönemlerde yani varlık aktife girdikten sonra oluşan finansman giderleri mükellefin tercihine göre istenirse varlığın maliyet bedeline ilave edilebilmekte, istenirse dönem gideri olarak muhasebeleştirilebilmektedir (VUK Genel Tebliği, Sayı: 163). VUK'ta özellikli varlık niteliğinde olanlar ve olmayanlar gibi bir ayrıma gidilmediğinden kanunda belirtilen hükümlerin tüm maddi olmayan duran varlıklar için geçerli olduğu çıkarımı yapılabilmektedir. AB Yönergesi borçlanma maliyetlerinin aktifleştirilmesi ya da giderleştirilmesi konusunu sadece üretim aşamasında olan maddi olmayan duran

varlıkların faiz maliyetleri ile sınırlı tuttuğundan Vergi Mevzuatımızın yönergeyle uyumlu olmadığı çıkarımı yapılabilir.

#### **4.3.3 Uluslararası Finansal Raporlama Standartları (“UFRS”) ve KOBİ’ler için UFRS’deki Durum**

Maddi olmayan duran varlıklarla ilgili konuları düzenleyen UMS 38’e göre bir varlığın maddi olmayan duran varlık olarak muhasebeleştirilmesi için o varlığın, maddi olmayan duran varlık tanımı ve muhasebeleştirme kriterlerini karşılaması gerekmektedir. Bu şart, maddi olmayan duran varlığın başlangıçta elde edilmesi ya da işletme tarafından sonradan oluşturulması halinde veya maddi duran varlığa yapılan eklemeler, değişiklikler ya da bakımlarda da uygulanmaktadır (UMS 38, Paragraf 18). Bir maddi olmayan duran varlığın muhasebeleştirilmesi için iki temel şart bulunmaktadır (UMS 38, Paragraf 21):

- Varlıkla ilişkilendirilen gelecekte yaratılması beklenen ekonomik faydaların işletme için gerçekleşmesinin muhtemel olması
- Varlığın maliyetinin güvenilir bir şekilde ölçülebilmesi

Standart, işletme içi yaratılan bir maddi olmayan duran varlığın muhasebeleştirilebilmesi için yukarıda belirtilen kriterleri karşılayıp karşılamadığını değerlendirebilmek amacıyla ilgili varlığın oluşum sürecini ikiye ayırmaktadır: Araştırma safhası ve Geliştirme safhası. İşletme içi bir projenin araştırma safhasından kaynaklanan herhangi bir maddi olmayan duran varlık muhasebeleştirilememekte, bu süreçte yapılan tüm harcamalar ilgili dönemde gider olarak kaydedilmektedir (UMS 38, Paragraf 54). İşletme içinde yapılan bir projenin geliştirme safhasından kaynaklanan maddi olmayan duran varlıkların bilançoda muhasebeleştirilebilmesi için aşağıdaki koşulları sağlaması gerekmektedir (UMS 38, Paragraf 57):

- Maddi olmayan duran varlığın kullanıma veya satışa hazır hale gelebilmesi için tamamlanmasının teknik olarak mümkün olması.
- İşletmenin maddi olmayan duran varlığı tamamlama ve bu varlığı kullanma veya satma niyetinin bulunması.

- Maddi olmayan duran varlığı kullanma veya satma imkanının bulunması.
- Maddi olmayan duran varlığın muhtemel gelecek ekonomik faydayı nasıl sağlayacağına belirli olması. Ayrıca, maddi olmayan duran varlığın ürününün veya kendisinin bir piyasasının olması ya da işletme bünyesinde kullanılacak olması durumunda buna elverişli olması.
- Geliştirme safhasını tamamlamak ve maddi olmayan duran varlığı kullanmak veya satmak için yeterli teknik, mali ve diğer kaynakların mevcut olması.
- Geliştirme sürecinde maddi olmayan duran varlıkla ilgili yapılan harcamaların güvenilir bir biçimde ölçülebilir olması.

Bir maddi olmayan duran varlık ilk muhasebeleştirmede maliyet bedeli ile ölçülmektedir (UMS 38, Paragraf 24). İlk muhasebeleştirmeden sonra gerçekleştirilen ölçümlerde muhasebe politikası olarak maliyet modeli ya da yeniden değerlendirme modeli kullanılabilir (UMS 38, Paragraf 72):

- Maliyet modelinde; bir maddi olmayan duran varlık kaleminin değeri, ilk muhasebeleştirmeden sonra finansal tablolara yansıtılan maliyet değerinden tüm birikmiş itfa ve değer düşüklüğü zararları indirilerek hesaplanmaktadır (UMS 38, Paragraf 74).
- Yeniden değerlendirme modelinde; gerçeğe uygun değeri aktif bir piyasa ile ilişkilendirilebilen bir maddi olmayan duran varlığın değeri, yeniden değerlendirme tarihindeki gerçeğe uygun değerinden birikmiş itfa ve değer düşüklüğü çıkartılarak hesaplanmaktadır (UMS 38, Paragraf 75).

KOBİ'ler için UFRS maddi olmayan duran varlığın muhasebeleştirilmesi için UFRS'nin koşullarına ek olarak "*Varlığın işletme içi yaratılan bir maddi olmayan duran varlık kalemi üzerinden gerçekleştirilen bir harcamadan kaynaklanmaması*" şartını getirmiştir (KOBİ'ler için UFRS, Paragraf 18.4). Bu standart, maddi olmayan duran varlıkların değerinin ilk ölçümde maliyet bedeli ile (KOBİ'ler için UFRS, Paragraf 18.9), sonraki ölçümlerde ise ilk ölçümde finansal tablolara yansıtılan değerden tüm birikmiş itfa ve değer düşüklüğü zararlarının indirilmesiyle hesaplanmasını öngörmektedir (KOBİ'ler için UFRS, Paragraf 18.18). KOBİ'ler için

UFRS, maddi olmayan duran varlıkların değerlenmesinde yeniden değerlendirme modelinin kullanılmasına izin vermemektedir.

Maliyet modeli veya yeniden değerlendirme modelinin kullanılmasını üye ülkelerin tercihine bırakan AB yönergesinin maddi olmayan duran varlıkların ölçüm esasları konusunda UFRS ile uyumlu olduğu, sadece maliyet modelinin kullanılmasına izin veren KOBİ'ler için UFRS ile kısmen uyumlu olduğu sonucu çıkartılabilmektedir. VUK sadece maliyet modelinin kullanılmasına izin verdiği için KOBİ'ler için UFRS ile uyumlu, UFRS ile ise kısmen uyumludur.

UFRS'de, bir maddi olmayan duran varlığın muhasebeleştirilmesinde yararlı ömrünün dikkate alınması gerektiğini belirtilmiştir. Sınırlı faydalı ömre sahip olan maddi olmayan duran varlıklar itfaya tabi tutulurken, sınırsız faydalı ömre sahip olanlar itfa edilmemektedir (UMS 38, Paragraf 89). Sınırlı yararlı ömre sahip olan maddi olmayan duran varlıkların itfaya tabi tutarı faydalı ömrü boyunca aşağıdaki yöntemlerden biri kullanılarak sistematik olarak dağıtılmaktadır (UMS 38, Paragraf 98):

- Doğrusal amortisman yöntemi
- Azalan bakiyeler yöntemi
- Üretim miktarı yöntemi

Aylık dağıtılan itfa payları genellikle kar / zarar tablosunda muhasebeleştirilmektedir. Ancak, bazı durumlarda, varlıktan gelecekte sağlanması beklenen ekonomik faydalar, diğer varlıkların üretiminde kullanılmaktadır. Böyle bir durumda, hesaplanan itfa payları diğer varlıkların maliyetine, dolayısıyla defter değerlerine eklenmektedir (UMS 38, Paragraf 99). Sınırlı faydalı ömre sahip maddi olmayan duran varlıkların itfaya tabi tutarı varlığın ilk değerinden kalıntı değerinin düşülmesiyle hesaplanmaktadır (UMS 38, Paragraf 101). KOBİ'ler için UFRS, tüm maddi olmayan duran varlıkların sınırlı bir faydalı ömre sahip olduğunu kabul etmektedir (KOBİ'ler için UFRS, Paragraf 18.19). Bu standartta itfa yöntemlerine yer verilmemiş olup, kullanılacak yöntemlerin güvenilir bir şekilde belirlenememesi durumunda doğrusal yöntemin kullanılması gerektiği belirtilmiştir (KOBİ'ler için UFRS, Paragraf 18.22). UFRS ve KOBİ'ler için UFRS'nin, itfa

yöntemleriyle ilgili bir düzenleme bulunmayan AB yönergesi ile kısmen uyumlu, gerek uygulama gerekse yöntemde tamamen zıt düzenlemelere sahip olan Vergi Mevzuatımız ile uyumsuz olduğu çıkarımı yapılabilmektedir.

Borçlanma maliyetleri kapsamına giren işlemlerin muhasebeleştirilmesini UMS 23 Borçlanma Maliyetleri standardı düzenlemektedir. UFRS'ye göre elde edilmesi, inşası veya üretimi zorunlu olarak uzun bir süreyi gerektiren varlıklarla doğrudan ilişkilendirilebilen borçlanma maliyetleri yatırımın tamamlanmasına kadar varlığın maliyetine eklenebilmektedir (UMS 23, Paragraf 8). Yani, kısa sürede elde edilebilecek maddi duran varlıklara ait faiz, komisyon, kur farkı gibi borçlanma maliyetlerinin gider olarak muhasebeleştirilmesi zorunludur. KOBİ'ler için UFRS'ye göre, tüm borçlanma maliyetlerinin oluştuğu dönemde kar veya zararda gider olarak muhasebeleştirilmesi gerekmektedir (KOBİ'ler için UFRS, Paragraf 25.2). Yani, bu standart UFRS'nin aksine varlık özellikli bile olsa aktifleştirmeye izin vermemektedir. Kapsamlı değerlendirme süreci tamamlanan KOBİ'ler için UFRS'de borçlanma maliyetlerinin aktifleştirilmesine izin verilip verilmeyeceği tartışılmış ancak standardın değiştirilmemesine karar verilmiştir (KOBİ'ler için UFRS-Son Taslak Karar Gerekçeleri, KG48). Sonuç olarak, UFRS üretim aşamasında katlanılan faiz maliyetlerinin aktifleştirilmesini üye ülkelerin tercihine bırakan ama özellikli varlık ayrımı yapmayan AB yönergesiyle kısmi olarak uyuşmaktayken, KOBİ'ler için UFRS aktifleştirmeye kesinlikle izin vermediğinden yönergeye uyum sağlamamaktadır. VUK ise hem özellikli varlık sınıflandırması yapmadığı hem de aktifleştirmeye varlığın edinimi süresince ve sonraki dönemlerde de izin verdiği için UFRS'ye uyum sağlamamaktadır.

#### **4.3.4 Genel Kabul Görmüş Amerikan Muhasebe İlkeleri (“US GAAP”)’ndeki Durum**

Genel Kabul Görmüş Amerikan Muhasebe İlkeleri (“US GAAP”)’e göre bir maddi olmayan duran varlığın muhasebeleştirilebilmesi için; o varlığın işletmeye gelecekte ekonomik fayda sağlaması ve maliyetinin güvenilir bir şekilde ölçülebilmesi gerekmektedir (EY, 2011, s. 16). US GAAP’in 350 nolu standardına göre maddi olmayan duran varlıkların ilk muhasebeleştirilmesi tarihi maliyet esasına göre yapılmaktadır. Bir maddi olmayan duran varlığın maliyetine, o varlığın

kullanıma hazır hale gelmesi için işletme tarafından katlanılan tüm maliyetler dahil edilmektedir. Sonraki muhasebeleştirmelerde yine bu esasın devam ettirilmesi gerekmektedir çünkü US GAAP maddi olmayan duran varlıklar için yeniden değerlendirme modeline izin vermemektedir (Pwc, 2014, s. 58). Tarihi maliyet bedelinden tüm birikmiş itfa ve değer düşüklüğü zararlarının düşülmesi ile hesaplanan tutar sonraki dönemlerde mali tablolara yansıtılmaktadır. Maliyet modelinin uygulanmasını esas kılan US GAAP, Vergi Mevzuatımız ile uyumluyken her iki modelin de kullanılmasına izin veren AB yönergesi ile kısmen uyumludur.

US GAAP, bir maddi olmayan duran varlığın itfaya tabi tutulabilmesi için o varlığın sınırlı faydalı ömre sahip olmasını gerektirmektedir. Bir maddi olmayan duran varlık sınırlı yararlı ömre sahipse ancak bu süre kesin bir şekilde belirlenemiyorsa, o varlığın itfaya tabi tutulacağı süre işletme tarafından tahmin edilmektedir. İtfaya tabi tutar varlığın maliyet bedelinden kalıntı değerinin düşülmesiyle hesaplanmaktadır. Standartta itfa yöntemlerine yer verilmemiş olup, kullanılacak yöntemlerin güvenilir bir şekilde belirlenememesi durumunda doğrusal yöntemin kullanılması gerektiği belirtilmiştir (ASC 350-30-35). US GAAP'in, itfa yöntemleriyle ilgili bir düzenleme bulunmayan AB yönergesi ile kısmen uyumlu, gerek uygulama gerekse yöntemde tamamen zıt düzenlemelere sahip olan Vergi Mevzuatımız ile uyumsuz olduğu söylenebilmektedir.

US GAAP'te borçlanma maliyetlerini düzenleyen 835 nolu standarda göre özellikli varlık statüsünde olan maddi olmayan duran varlıkların elde edilmesi için yapılan borçlanmaların sadece faiz maliyetleri ilgili varlığın maliyetine eklenebilmektedir. Yabancı para birimiyle yapılan borçlanmalardan kaynaklanan kur farkı kati surette aktifleştirilememektedir (Pwc, 2014, s. 65). US GAAP faiz maliyetinin aktifleştirilmesine izin verip kur farkının varlık maliyetine eklenmesine izin vermediği için içinde kur farkı ile ilgili bir hüküm bulunmayan ve aktifleştirme yapılabilecek varlıklarda özellikli ayrımı bulunmayan AB yönergesiyle kısmi uyum göstermektedir. VUK hem özellikli varlık sınıflandırması yapmadığı hem de aktifleştirmeye varlığın edinimi süresince ve sonraki dönemlerde de izin verdiği için US GAAP ile uyum göstermemektedir.



#### 4.3.5 Genel Kabul Görmüş Alman Muhasebe İlkeleri (“Alman GAAP”)’ndeki Durum

Genel Kabul Görmüş Alman Muhasebe İlkeleri (“Alman GAAP”), işletme içinde geliştirilen bir maddi olmayan duran varlığın muhasebeleştirilebilmesi için o varlığın işletmeye gelecekte ekonomik bir fayda sağlamasını ve maliyetinin güvenilir bir şekilde ölçülebilmesini gerektirmektedir (Pwc, 2010, s. 32). İşletme içinde geliştirilen maddi olmayan duran varlıklar için araştırma safhasında katlanılan tüm maliyetler ilgili dönemde giderleştirilmektedir. Söz konusu maddi olmayan duran varlık genel varlık tanımını karşılıyorsa, geliştirme safhasında katlanılan maliyetlerin aktifleştirilmesi işletmelerin tercihine bırakılmıştır (Pwc, 2010, s. 34). Standarda göre maddi olmayan duran varlıkların ilk muhasebeleştirilmesi maliyet esasına göre yapılmaktadır. Sonraki ölçümlerde yine maliyet esası bu kez itfa payları düşülmüş şekliyle devam ettirilmektedir. Yeniden değerlemeye ancak varlığın değerindeki azalış kalıcı ise izin verilmektedir (Pwc, 2010, s. 34). Maliyet modelinin uygulanmasını esas kılıp yeniden değerlendirme modeline zaruri durumlarda izin veren Alman GAAP, Vergi Mevzuatımız ile büyük ölçüde uyumluysa da her iki modelin de kullanılmasına izin veren AB yönergesi ile kısmen uyumludur.

Maddi olmayan duran varlıkların faydalı ekonomik ömürleri boyunca itfaya tabi tutulması gerekmektedir. İşletmeler itfa yöntemi olarak doğrusal ya da azalan bakiyeler yöntemlerinden istediklerini seçebilmektedir (Wang, 2008, s. 130). Alman GAAP’in itfa yöntemleriyle ilgili bir düzenleme bulunmayan AB yönergesi ile kısmen uyumlu, hem uygulama hem de yöntemde benzer düzenlemelere sahip olan mevcut muhasebe sistemimiz ile genel anlamda uyumlu olduğu çıkarımı yapılabilmektedir.

Alman GAAP’e göre, sadece üretimle ilgili borçlanma maliyetlerinin aktifleştirilmesi ile ilgili seçimlik hak vardır. Bu standartta özellikli varlık ayrımı yapılmamaktadır. Üretimle ilgili olmayan borçlanma maliyetlerinin edinilen varlığın maliyetine eklenmesi yasaklanmıştır (Pwc, 2010, s. 32). Alman GAAP’in bu kapsamda borçlanma maliyetlerinin aktifleştirilmesi ile ilgili bazı konuları açıkta bırakan AB yönergesiyle çoğunlukla uyumlu, aktifleştirmeye varlığın edinimi süresince ve sonraki dönemlerde izin verdiği için VUK ile büyük ölçüde uyumsuz olduğu sonucu çıkartılabilmektedir.

#### 4.4 Finansal Varlıklar ve Borçlar

Tek Düzen Muhasebe Sistemi'nde finansal varlık ve finansal borç tanımı yapılmamıştır. UMS 32'de ise finansal araçlar, “*bir işletmenin finansal varlığı ile diğer bir işletmenin finansal borcunda ya da özkaynağa dayalı finansal aracında artışa neden olan herhangi bir sözleşme*” olarak tanımlanmaktadır (UMS 32, Paragraf 11). Bir diğer tanımlamada ise finansal araçların finansal varlıklar, finansal yükümlülükler ve türev finansal araçlardan meydana geldiği ifade edilmektedir (Demir, 2015, s. 55). UMS 32'deki tanıma göre finansal varlıklar aşağıda belirtilen varlıklardan biridir (UMS 32, Paragraf 11):

- Nakit
- Başka bir işletmenin özkaynağına dayalı finansal araç
- Başka bir işletmeden nakit ya da başka bir finansal varlık alma hakkı
- Potansiyel olarak işletmenin lehine olan şartlarda finansal varlık veya borçların başka bir işletme ile takas edilmesi için düzenlenen sözleşmeden doğan hak
- İşletmenin özkaynağına dayalı finansal aracı ile ödenebilecek olan ve işletmenin değişken sayıda özkaynağına dayalı finansal aracını almak zorunda olduğu bir türev olmayan sözleşmeden doğan hak
- İşletmenin belli sayıda özkaynağına dayalı finansal aracını, belli tutarda nakdini veya başka bir finansal varlığını takas etmesi dışındaki şekillerde ödenebilecek bir türev sözleşmeden doğan hak

UMS 32'de finansal borç, aşağıdaki borçlardan herhangi biri olarak tanımlanmıştır (UMS 32, Paragraf 11):

- “*Başka bir işletmeye nakit ya da başka bir finansal varlık verilmesi için veya Potansiyel olarak işletmenin aleyhine olan koşullarda finansal varlık veya borçların başka bir işletme ile takas edilmesi için düzenlenen sözleşmeden doğan yükümlülük veya*
- *İşletmenin özkaynağına dayalı finansal aracıyla ödenecek veya ödenebilecek olan ve: İşletmenin değişken sayıda özkaynağına dayalı finansal aracını vermek zorunda olduğu ya da olabileceği bir türev*

*olmayan sözleşme veya İşletmenin belirli sayıda özkaynağına dayalı finansal aracının, belirli bir nakit tutar ya da başka bir finansal varlık ile takas edilmesi dışındaki şekillerde ödenecek ya da ödenebilecek bir türev sözleşme. Bu nedenle, herhangi bir para birimi cinsinden belirli bir tutar karşılığında işletmenin özkaynağına dayalı finansal araçlarının elde edilmesine ilişkin hak, opsiyon ya da teminatlar; işletmenin, bunları, özkaynağına dayalı ve aynı sınıftaki türev olmayan finansal araçlarını ellerinde bulunduranların tümüne oransal olarak sunması durumunda özkaynağına dayalı finansal araç niteliğindedir. Yine, bu nedenlerle, işletmenin özkaynağına dayalı finansal araçları; 16A - 16B Paragrafları uyarınca özkaynağına dayalı finansal araç olarak sınıflandırılan satım opsiyonu bulunan finansal araçları, 16C - 16D Paragrafları uyarınca özkaynağına dayalı finansal araç olarak sınıflandırılan ve işletmeye sadece tasfiye durumunda diğer tarafa işletmenin net varlıklarından oransal bir pay verme yükümlülüğü getiren finansal araçları veya söz konusu araçların gelecekte yapılacak tahsilatları ya da teslimatlarına ilişkin sözleşmeler olarak düzenlenen araçları içermez.”.*

US GAAP'in finansal varlık ve finansal borç tanımı ise UFRS'nin tanımına benzerlik göstermektedir (ASC 320-10-20).

#### **4.4.1 Yönergenin Getirdikleri**

Yönerge varlıkların temel ölçüm ilkesi olarak satın alma fiyatı ya da üretim maliyetini benimsemiştir. Ancak bazı varlık kalemleri için alternatif ölçüm yöntemlerine de izin vermiştir. Bu istisnai durum finansal araçların ölçümünde de geçerlidir. Üye ülkeler, türev finansal araçlar da dahil olmak üzere tüm finansal araçların gerçeğe uygun değer üzerinden ölçülmesine izin verebilmekte ya da bunu zorunlu kılabilir (2013/34/EU, Madde 8, Paragraf 1a). Bu paragrafın yalnızca alım-satım amaçlı portföyler ve türev finansal araçlar için geçerli olduğu ifade edilmektedir (2013/34/EU, Madde 8, Paragraf 3). Aşağıdaki varlıklar gerçeğe uygun değer ile ölçülememektedir (2013/34/EU, Madde 8, Paragraf 4):

- Vadeye kadar elde tutulacak türev olmayan finansal araçlar
- Alım - satım amaçlılar dışında kalan alacaklar ve borçlar
- Bağlı ortaklıklardaki yatırımlar
- İştiraklerdeki yatırımlar
- İş ortaklıklarındaki yatırımlar
- İşletme tarafından ihraç edilen özkaynak araçları

Üye ülkeler, ayrıca, finansal araçların dışında kalan bazı varlıkların da gerçeğe uygun değer referans alınarak belirlenen bir tutar üzerinden ölçülmesine izin verebilmekte ya da bunu zorunlu kılabilmektedir (2013/34/EU, Madde 8, Paragraf 1b).

Yönergede gerçeğe uygun değer iki farklı şekilde tanımlanmıştır (2013/34/EU, Madde 8, Paragraf 7):

- Güvenilir bir piyasada işlem gören finansal araçlar için gerçeğe uygun değer piyasa değeridir. Finansal aracın piyasa değeri güvenilir bir şekilde ölçülemiyorsa ama bu aracın benzeri bir aracın ya da bileşenlerinin piyasa değeri biliniyorsa, o varlığın piyasa değeri benzerinin ya da bileşenlerinin piyasa değeri esas alınarak hesaplanmaktadır.
- Güvenilir bir piyasada işlem görmeyen finansal araçlar için gerçeğe uygun değer piyasa değerine makul bir yakın değeri hesaplamayı garanti eden genel kabul görmüş değerlendirme modelleri ve teknikleri ile hesaplanan değerdir.

Gerçeğe uygun değeri hiçbir şekilde güvenilir olarak ölçülemeyen finansal varlıklar için satın alma fiyatı ya da üretim maliyeti esasının kabul edilmesi gerekmektedir (2013/34/EU, Madde 8, Paragraf 7).

Finansal varlıkların gerçeğe uygun değer üzerinden ölçülmesi durumunda ortaya çıkan değer değişimleri kar / zarar tablosunda muhasebeleştirilmektedir. Aşağıda belirtilen durumların oluşması halinde değer değişimleri özkaynaklar altındaki gerçeğe uygun değer fonunda muhasebeleştirilmektedir (2013/34/EU, Madde 8, Paragraf 8):

- Bahsi geçen finansal araç bir türev araçsa ve değerindeki değişimin bir kısmının ya da tamamının kar / zarar tablosunda gösterilmesine uygulanan finansal riskten korunma muhasebesi kapsamında izin verilmiyorsa,
- Varlığın değerindeki değişim, işletmenin yabancı bir işletme üzerindeki net yatırımından doğan yabancı para çevrim farklarından kaynaklanıyorsa.

Üye ülkeler, türev finansal araçlar hariç olmak üzere satılmaya hazır finansal varlıkların değerindeki değişimlerin özkaynaklar altındaki gerçeğe uygun değer fonunda muhasebeleştirilmesine izin verebilmekte veya bunu zorunlu kılabilmektedirler (2013/34/EU, Madde 8, Paragraf 8).

Yönerge dahilinde finansal varlıkların neler oldukları belirtilmekte iken finansal borçlar için böyle bir açıklama bulunmamaktadır.

#### 4.4.2 Türk Muhasebe Sistemindeki Mevcut Durum

Vergi Usul Kanunu'nda işletmeye dâhil iktisadi kıymetler mevcutlar, alacaklar ve borçlar olarak belirtilmekte (VUK, Madde 186) ve iktisadi kıymetin nevi ve mahiyetine göre maliyet bedeli, borsa rayici, tasarruf değeri, mukayyet değer, itibari değer, vergi değeri, rayiç bedel ile emsal bedeli ve ücreti kullanılmak suretiyle değerlendirilmektedir (VUK, Madde 261).

*“Borsa rayici, gerek menkul kıymetler ve kambiyo borsasına, gerekse ticaret borsalarına kayıtlı olan iktisadi kıymetlerin değerlemeden evvelki son muamele gününde borsadaki muamelelerinin ortalama değerlerini ifade etmektedir. Normal temevvüçler dışında fiyatlarda bariz kararsızlıklar görülen hallerde, son muamele günü yerine değerlemeye takaddüm eden 30 gün içindeki ortalama rayici esas olarak almaya Maliye Bakanlığı yetkilidir”* (VUK, Madde 263). Yani değer tespitinde açık bir tutarsızlık olmadığı durumlarda, değerlemede bir önceki günkü borsadaki ortalama fiyatının kullanıldığı ve böyle bir tutarsızlığın bulunması durumunda ise değerlendirme fiyatı olarak Maliye Bakanlığı'nca değerlendirme gününden geriye 30 gün

içindeki ortalama fiyatı aldırılabilceği ifade edilmektedir. VUK Madde 279’da hisse senetleri ile fon portföyünün en az %51’i Türkiye’de kurulmuş bulunan şirketlerin hisse senetlerinden oluşan yatırım fonu katılma belgeleri harici -bunlar alış bedeli ile değerlendirilmektedir- bütün menkul kıymetlerin borsa rayici ile değerlendirileceği hükmü bulunmaktadır. Eğer borsa rayici bulunmuyorsa ya da bu rayiç muvazaaya konu ise menkul kıymetin alış bedeline, vadede elde edilecek gelirin, satın alma gününden değerlendirme gününe kadar olan kambiyo farkları da dahil gelirin eklenmesi ile değerlemeye esas bedel hesaplanmaktadır (VUK, Madde 279). Ayrıca yabancı paraların da borsa rayici ile değerlendirilmesi gerektiği ve bunun yabancı para cinsinden senetli veya senetsiz alacaklar ve borçlar için de geçerli olduğu belirtilmektedir (VUK, Madde 280).

Tasarruf değeri, VUK’ta “*bir iktisadi kıymetin değerlendirme gününde sahibi için arz ettiği gerçek değer*” olarak tanımlanmaktadır (VUK, Madde 264). VUK Madde 323’te belirtilen koşullara haiz şüpheli alacaklar için değerlendirme gününün tasarruf değerine göre karşılık ayrılabilir. Ayrıca, vadesi gelmemiş senede bağlı yabancı para cinsinden alacak ve borçların, senette faiz oranı bulunuyor ise bu oran, bulunmuyor ise değerlendirme gününde geçerli LIBOR ile iskonto edilmesi (VUK, Madde 280) ve vadesi gelmemiş senede bağlı alacak ve borçların, senette faiz oranı bulunuyor ise bu oran, bulunmuyor ise TCMB resmi iskonto oranı ile iskonto edilmesi (VUK, Madde 281 ve 285) gerekmektedir.

Bir iktisadi kıymetin muhasebe kayıtlarında görünen değerine mukayyet değer adı verilmektedir (VUK, Madde 265). VUK’un 281. ve 285. maddeleri gereği senetsiz alacaklar ve borçlar mukayyet değer ile değerlendirilmektedir (VUK, Madde 281 ve 285). Borsa rayicinin bulunmadığı ve değerlemeden kaynaklı gelir/giderin hesaplanmasının mümkün olmadığı durumlarda menkul kıymetlerin alış bedeli ile değerlendirilmesine müsaade edilmektedir (VUK, Madde 279).

Her tip senetler ile esham ve tahvillerin üzerinde yazılı olan değerlere itibari değer denilmektedir (VUK, Madde 266). Yabancı paralar hariç kasa mevcutları (VUK, Madde 284) ve eshamlı şirketler ile iktisadi kamu müesseselerince çıkarılan tahviller (VUK, Madde 286) itibari değer ile değerlendirilmektedir.

#### 4.4.3 Uluslararası Finansal Raporlama Standartları (“UFRS”) ve KOBİ’ler için UFRS’deki Durum

UMS 39:UMS 39’a göre finansal varlık ya da borçların ilk muhasebeleştirilmesi, gerçeğe uygun değeri üzerinden yapılmaktadır (UMS 39, Paragraf 43). “*Gerçeğe uygun değer ölçümünün amacı piyasa koşullarında, piyasa katılımcıları arasında bir varlığın satışına veya bir borcun devrine yönelik olarak ölçüm tarihinde olağan bir işlemdeki fiyatın tahmin edilmesidir. Diğer bir ifadeyle, varlığı elinde bulunduran veya borçlu konumda olan piyasa katılımcısının bakış açısıyla ölçüm tarihindeki çıkış fiyatıdır*” (UFRS 13, Paragraf 2). İlk muhasebeleştirmede, gerçeğe uygun değer farkı kâr veya zarara yansıtılmayan finansal varlık veya finansal borçların edinimi veya yüklenimi ile doğrudan alakalı işlem maliyetleri gerçeğe uygun değere eklenmektedir (UMS 39, Paragraf 43).

Finansal varlıklar, ilk muhasebeleştirilmelerinden sonraki ölçümlerine göre gerçeğe uygun değer farkı kâr veya zarara yansıtılan finansal varlıklar, vadeye kadar elde tutulacak yatırımlar, kredi ve alacaklar ile satılmaya hazır finansal varlıklar olmak üzere dört ana başlık altında incelenmektedir (UMS 39, Paragraf 45).

Gerçeğe uygun değer farkı kâr veya zarara yansıtılan finansal varlıkların ya alım satım amaçlı elde tutulan ya da ilk muhasebeleştirme sırasında işletme tarafından gerçeğe uygun değer farkı kâr veya zarara yansıtılan olarak sınıflandırılmış olması gerekmektedir. İlk çeşit sınıflandırmada esas itibarıyla yakın tarihte satılmak amacıyla edinim; ilk muhasebeleştirmede birlikte yönetilen ve kısa dönemde kar etme hususunda bir eğilim bulunduğu anlaşılan finansal araçlardan ibaret bir portföyün parçası olma ya da finansal teminat sözleşmesi olan veya etkin bir finansal riskten korunma aracı olan türev ürünler hariç bir türev olma koşullarının biri sağlanmak zorundadır. İkinci tip sınıflandırma ise Paragraf 11 A’da izin verilen veya daha doğru bir bilgi sunulması sonucunu doğuran durumlarda kullanabilmektedir (UMS 39, Paragraf 9). Bu tip finansal varlıklardan kaynaklı kazanç ya da kayıp, kar ya da zararda muhasebeleştirilmektedir (UMS 39, Paragraf 55a).

Vadeye kadar elde tutulacak yatırımlar vadeye kadar elde tutma niyet ve imkanı bulunan, sabit veya belirlenebilir nitelikte ödemeler içeren ve sabit bir vadesi

bulunan; ilk muhasebeleştirmede gerçeğe uygun değer farkı kâr veya zarara yansıtılan olarak sınıflanan, satılmaya hazır olarak tanımlanan ve kredi ve alacak tanımına giren finansal varlıklar hariç finansal varlıklardır. Son iki yıl içerisinde bu sınıfta yer alan finansal varlıkların, vadeye kadar elde tutulacak yatırımların toplamına kıyasla önemsiz sayılacak tutarından fazla bir tutarının satılmış ya da yeniden sınıflandırılmış olması halinde söz konusu işletme hiçbir finansal varlığını vadeye kadar elde tutulacak yatırım olarak sınıflandıramamaktadır (UMS 39, Paragraf 9).

Bir işletme cari yıl veya son iki yıl içerisinde, vadeye kadar elde tutulacak yatırımlarının önemsiz sayılacak tutarından fazla bir tutarını vadesinden önce (vadeye kadar elde tutulacak yatırımların toplamına kıyasla önemsiz sayılacak tutarından fazla bir tutarını) satmış veya yeniden sınıflandırmış olması durumunda, söz konusu işletme aşağıdaki işlemler harici hiçbir bir finansal varlığını vadeye kadar elde tutulacak yatırım olarak sınıflandıramamaktadır (UMS 39, Paragraf 9):

- Piyasa faiz oranlarındaki değişikliklerin finansal varlığın gerçeğe uygun değerinde önemli bir etkisi olmayacağı, vade tarihine veya finansal varlığın geri çağırılma tarihine çok yakın (örneğin vadesine 3 aydan daha az bir süre kalan) satış veya yeniden sınıflandırma işlemleri;
- Önceden belirlenmiş ödemeler veya peşin ödemeler yoluyla finansal varlığın orjinal değerinin tamamına yakın bir kısmının tahsil edilmesinden sonra yapılan satış veya yeniden sınıflandırma işlemleri;
- İşletmenin kontrolünde olmayan, tekrarı olmayan ve önceden makul bir biçimde tahmin edilemeyen bir durumun gerçekleşmesi nedeniyle yapılan satışlar.

Kredi ve alacaklar, sabit ya da belirlenebilir ödemeler içeren ve aktif bir piyasası bulunmayan finansal varlıklar olarak tanımlanmakta olup, bu tanımdan; alım satım amaçlı olarak elde tutulan ve ilk muhasebeleştirmede gerçeğe uygun değer farkı kar/zarara yansıtılan olarak sınıflanan türev olmayan finansal varlıklar, ilk muhasebeleştirmede satılmaya hazır varlık olarak sınıflanan türev olmayan finansal varlıklar ve satılmaya hazır olarak sınıflanması gereken ve alacaklarının kredi değerliliğindeki kötüleşme dışındaki nedenlerden ötürü yapılan ilk yatırımın



tamamına yakın bir kısmının geri kazanılamayacağı türev olmayan finansal varlıklar muaf tutulmuştur (UMS 39, Paragraf 9).

*“Finansal varlık veya borcun itfa edilmiş maliyetlerinin hesaplanması ve ilgili faiz gelir veya giderlerinin ilişkili olduğu döneme dağıtılması yöntemine etkin faiz yöntemi denilmektedir. Etkin faiz oranı ise finansal aracın beklenen ömrü boyunca veya uygun olması durumunda daha kısa bir zaman dilimi süresince yapılacak gelecekteki tahmini nakit ödeme ve tahsilatlarını tam olarak ilgili finansal varlık veya borcun net defter değerine indirgeyen orandır.”* Etkin faiz yöntemi ile hesaplanan itfa edilmiş maliyet, ilk muhasebeleştirilmedeki değerden anapara ödemeleri düşülüp, ilk tutar ve vadedeki tutar arası farktan etkin faiz oranı yardımıyla birikmiş itfa payı düşüldükten ya da bu farka eklendikten ve değer düşüklüğü ile tahsil edilememeye karşın her türlü indirimin yapılmasından sonra elde edilen tutardır (UMS 39, Paragraf 9). Ayrıca itfa edilmiş maliyetle değerlendirilen finansal varlıkların finansal durum tablosu dışı bırakıldığı, değer düşüklüğüne uğradığı veya itfa edildiği durumda ortaya çıkan kazancın veya kaybın kar/zararda muhasebeleştirileceği ifade edilmektedir (UMS 39, Paragraf 9).

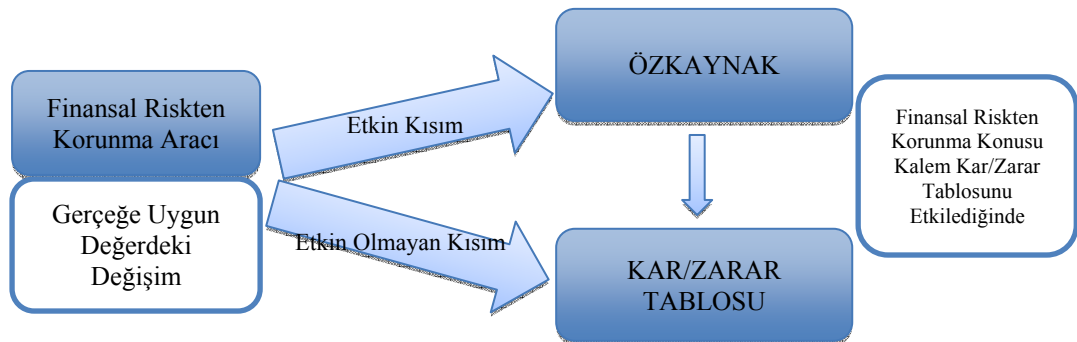
Satılmaya hazır finansal varlıklar, satılmaya hazır olarak tanımlanan veya kredi ve alacak, vadeye kadar elde tutulacak ya da gerçeğe uygun değer farkı kar/zarara yansıtılan finansal varlık olarak sınıflanmayan finansal varlıklar olarak tanımlanmaktadır (UMS 39, Paragraf 9). Bu tip finansal varlık kapsamında meydana gelen kazanç/kayıp, değer düşüklüğü zararları ve kur farkından kaynaklı kazanç/kayıp, bahse konu varlık bilanço dışı bırakılıncaya kadar diğer kapsamlı gelir içerisinde muhasebeleştirilmektedir (UMS 39, Paragraf 55/b).

Bunlara ek olarak, her ne kadar UMS 39’da alenen maliyet değerinden bahsedilmese de, elde etme maliyeti kavramı standardın çeşitli yerlerinde vurgulandığı için bu da bir değerlendirme yöntemi olarak addedilmektedir (Demir, 2015, s. 73).

Finansal borçlar ise gerçeğe uygun değer farkı kar/zarara yansıtılan finansal borçlar ve itfa edilmiş maliyet değeriyle ölçülen finansal borçlar olarak iki şekilde sınıflandırılmaktadır. İlk tip sınıflandırma, alım satım amaçlı elde tutulan finansal

borçlar ile ilk muhasebeleştirmede gerçeğe uygun değer farkı kar/zarara yansıtılan finansal borçlardan oluşmakta iken ikinci tip sınıflandırma kredi borçları, ticari borçlar ve gerçeğe uygun değer farkı kar/zarara yansıtılan finansal borç olarak sınıflandırılmayan borçlardan oluşmaktadır (Demir, 2015, s. 106).

UMS 39'un 9. Paragrafından da anlaşılacağı üzere, türev araçlar finansal riskten korunma amaçlılar ve bu amaçta olmayan türev ürünler olarak ayrılmaktadır. Bu ayrım, Demir (2015) tarafından da benzer bir düşünce ile finansal riskten korunma amaçlılar ve alım-satım amaçlılar olarak yapılmaktadır (s. 129 ve 132). Aynı Paragraf'ta finansal riskten korunma amaçlı olmayan türev araçların gerçeğe uygun değer ile değerlendirileceği ve bu değerinde meydana gelecek farkların kar/zararda muhasebeleştirilmesi gerektiği belirtilmektedir. UMS 39'un 86. Paragrafı'nda finansal riskten korunmanın gerçeğe uygun değer riskinden korunma, nakit akış riskinden korunma ve yurtdışı işletmede bulunan net yatırım riskinden korunma olarak üç temel bileşenden oluştuğu ifade edilmektedir. İlk tip riskten korunmada, risk konusu kalem ve korunma aracında değerlendirilmeden kaynaklı değişimlerin kar/zararda muhasebeleştirileceği belirtilmektedir (UMS 39, Paragraf 89). İkinci tip riskten korunmada korunma aracında meydana gelen değişikliklerin etkin olan kısmının diğer kapsamlı gelir içerisinde ve olmayan kısmının kar/zararda muhasebeleştirileceğinin altı çizilmektedir (UMS 39, Paragraf 95). Son tip riskten korunmanın esasları ise TMS 21'de açıklanmaktadır.



**Şekil 3.1:**Finansal riskten korunma

**Kaynak:**alıntılayan Demir, 2015, s. 145

*UFRS 9*:*UFRS 9*'da yapılan üçüncü değişiklik ile bu standardın uygulanması 1 Ocak 2015 tarihinden itibaren geçerlidir. Bu standart, TMS 39 kapsamındaki bütün kalemlere uygulanacaktır (*UFRS 9*, Paragraf 2.1).

*UFRS 9*'a göre finansal varlıklar yönetim modeli (finansal varlık yönetim modeli) ve sözleşmeye bağlı nakit akım özellikleri esas alınarak itfa edilmiş maliyet ya da gerçeğe uygun değer üzerinden sınıflandırılmıştır (*UFRS 9*, Paragraf 4.1.1). Aynı tip sınıflandırmanın finansal borçlar için de yapıldığı görülmektedir (*UFRS 9*, Paragraf 4.2).

*UFRS 9*'da bir finansal varlığın itfa edilmiş maliyetinden ölçülmedikçe gerçeğe uygun değerinden ölçülmesi gerektiği belirtilmektedir (*UFRS 9*, Paragraf 4.1.4). Ayrıca bir finansal varlık ya da borcun ilk muhasebeleştirmede gerçeğe uygun değerinden ölçülmesi gerekmektedir. Gerçeğe uygun değer farkları kâr/zarara yansıtılanlar dışındaki finansal varlık ve borçların ölçümünde, bunların edinimiyle veya ihracıyla doğrudan ilişkilendirilebilen işlem maliyetleri de gerçeğe uygun değerlerine ilave edilmektedir ya da gerçeğe uygun değerlerinden düşülmektedir (*UFRS 9*, Paragraf 5.1.1).

Finansal varlıklar, sözleşmeye bağlı nakit akışlarının tahsilini amaçlayan bir yönetim modeli kapsamında elde tutulması ve sözleşme hükümlerinin belirli tarihlerde yalnızca anapara ve anapara bakiyesine dair faiz ödemelerinin yapılmasına yönelik nakit akışlarına yol açması durumunda itfa edilmiş maliyet üzerinden ölçülmektedir (*UFRS 9*, Paragraf 4.1.2). İşletme, borç niteliğindeki türev ürünler de dahil olmak üzere gerçeğe uygun değer farkı kâr veya zarara yansıtılan finansal borçlar; finansal varlığın devredilmesi işleminin finansal durum tablosu dışı bırakma koşullarını taşımaması veya devam eden ilgi yaklaşımının uygulanması durumunda ortaya çıkan finansal borçlar; bunların geçerli olmadığı durumlarda, finansal teminat sözleşmeleri ve bir krediyi piyasa faiz oranlarının altında bir faiz oranından kullandırmaya yönelik taahhütler harici bütün finansal borçlarını etkin faiz yöntemiyle hesaplanan itfa edilmiş maliyetinden ölçülen finansal borç olarak sınıflandırmaktadır (*UFRS 9*, Paragraf 4.1.2). İtfa edilmiş maliyeti üzerinden ölçülen ve finansal riskten korunma ilişkisinin bir parçası olmayan bir finansal varlıktan doğan kazancın/kaybın, finansal varlığın finansal durum tablosu dışı bırakılması,

değer düşüklüğüne uğraması veya yeniden sınıflandırılması durumunda ve itfa süreci boyunca kâr/zararda muhasebeleştirileceği belirtilmektedir (UFRS 9, Paragraf 5.7.2). Sadece itfa edilmiş maliyetle değerlendirilen finansal varlıklar değer düşüklüğüne tabidir ve tüm değer düşüklüğü zararları iptal edilebilmektedir (Çına Bal, 2013, s.52).

Gerçeğe uygun değerle ölçülen bir finansal varlıktan ya da finansal borçtan kaynaklanan kazanç veya kayıpların kar/zarar tablosunda muhasebeleştirme koşulları şunlardır: finansal varlığın/borcun finansal riskten korunma ilişkisinin parçası olmaması; özkaynağa dayalı bir finansal araca yapılan yatırım niteliğindeki finansal varlığa ilişkin kazanç veya kayıpların diğer kapsamlı gelirden sunumunun seçilmemesi veya gerçeğe uygun değer farkı kâr veya zarara yansıtılan olarak sınıflandırılan bir finansal borcun kredi riskinde meydana gelen değişimlerin etkisinin diğer kapsamlı gelirden sunulmasının zorunlu kılınmaması (UFRS 9, Paragraf 5.7.1). Gerçeğe uygun değer farkı kar/zarara yansıtılarak ölçülen olarak sınıflandırılan borçtan doğan kazancın/kaybın, finansal varlığın finansal durum tablosu dışı bırakılması, değer düşüklüğüne uğraması veya yeniden sınıflandırılması durumunda ve itfa süreci boyunca kâr/zararda muhasebeleştirileceği belirtilmektedir (UFRS 9, Paragraf 5.7.2). Ayrıca böyle sınıflandırılan bir finansal borçtan doğan kazanç/kayıp; söz konusu borcun gerçeğe uygun değerinde ve kredi riskinde meydana gelen değişikliklerden kaynaklı ise diğer kapsamlı gelirden, bu değişiklikten geriye kalan kısma ait ise kar/zararda sunulmaktadır (UFRS 9, Paragraf 5.7.2).

Finansal riskten korunma amaçlı bir finansal varlığın ya da borcun değerlendirme hükümlerinin TMS 39'daki gibi olması gerektiğinin altı çizilmiştir (UFRS 9, Paragraf 5.2.3 ve 5.3.2).

*KOBİ'ler için UFRS*: KOBİ'ler için UFRS'nin finansal araçlara ilişkin bulunan iki temel başlığı bulunmaktadır. 11. Bölüm, temel finansal araçlara uygulanmakta ve bütün işletmeleri ilgilendirmekte iken 12. Bölüm ise daha karmaşık nitelikteki diğer finansal araçlara ve işlemlere uygulanmaktadır (KOBİ'ler için UFRS, Paragraf 11.1 ve 12.1).

Bütün finansal araçların muhasebeleştirilmesine ilişkin olarak ya bu standardın 11. ve 12. Bölümlerinin bir bütün olarak uygulanması ya da IAS 39 Finansal Araçlar:

Muhasebeleştirme ve Ölçme Standardı'nın muhasebeleştirme ve ölçme hükümleri ve Bölüm 11 ile Bölüm 12'nin açıklama hükümlerinin uygulanması gerekmektedir (KOBİ'ler için UFRS, Paragraf 11.2 ve 12.2).

KOBİ'ler için UFRS'de finansal araç "*bir işletmenin finansal varlığa ve buna karşılık öteki işletmenin de finansal borca veya özkaynağa dayalı finansal araca sahip olmasına neden olan bir sözleşme*" olarak ifade edilmektedir (KOBİ'ler için UFRS, Paragraf 11.3). Nakit, vadeli/vadesiz mevduatlar, kıymetli evrak ile ticari senetler, alacaklı ve borçlu hesaplar, senetler, krediler ve tahvil ve benzeri borçlanma araçları, temel finansal araç örneklerindedir (KOBİ'ler için UFRS, Paragraf 11.5). Bir finansal varlığın/borcun, yalnızca bu araca dair sözleşmeye taraf olunması halinde muhasebeleştirileceğinin altı çizilmektedir (KOBİ'ler için UFRS, Paragraf 11.12).

KOBİ'ler için UFRS'nin 2.34 numaralı paragrafında ölçüm için tarihi maliyet ve gerçeğe uygun değer kullanıldığı belirtilmektedir. Bu paragrafta gerçeğe uygun değer "*karşılıklı pazarlık ortamında, bilgili ve istekli gruplar arasında bir varlığın el değiştirmesi ya da bir borcun ödenmesi durumunda ortaya çıkabilecek tutar*" olarak tanımlanmakta iken tarihi maliyet üç ana başlık altında çerçevelenmiştir. Buna göre varlıklar (borçlar) için tarihi maliyet, edinme (yükümlülüğün gerçekleştiği) tarihinde varlığın elde edilmesi için (yükümlülüğe karşılık) ödenmiş olan (elde edilen) nakit veya nakit benzerlerinin tutarı veya verilen karşılığın (alınan nakit olmayan varlıkların) gerçeğe uygun değeridir. Bir varlık ya da borcun tarihi maliyetinden bu maliyetin daha önce gelir/gider kaydedilen kısmının muhasebeleştirilmesi ile elde edilen tutara ise itfa edilmiş tarihi maliyet adı verilmektedir (KOBİ'ler için UFRS, Paragraf 2.34).

İtfa edilmiş maliyet bu standardın 11.15. paragrafında daha detaylı bir şekilde açıklanmaktadır. Bu paragrafta göre itfa edilmiş maliyet, finansal aracın ilk muhasebeleştirmesindeki değerinden anapara ödemeleri ve değer düşüklüğünden veya tahsil sorunundan doğan bütün indirimler düşülüp, ilk muhasebeleştirmedeki tutar ile vade tutarı arasındaki farkın etkin faiz yöntemi kullanılarak gerçekleştirilen itfasının birikmiş tutarı eklenip/çıkarılması ile bulunmaktadır (KOBİ'ler için UFRS, Paragraf 11.15). Etkin faiz oranı, finansal aracın ömrü boyunca (daha kısa bir süre de

olabilmektedir) beklenen nakit akımlarını finansal aracın defter değerine indirgeyen orandır (KOBİ'ler için UFRS, Paragraf 11.16). Nakit akımlarının tahmininin peşin ödeme ve geri çağırma gibi opsiyonlar ile gerçekleşmiş kredi zararları düşünülerek yapılacağı belirtilmekte, fakat bu tahmine gerçekleşmemiş kredi zararlarının dahil edilmemesi gerektiği ifade edilmektedir (KOBİ'ler için UFRS, Paragraf 11.17). Ayrıca ilgili ücretler, işlem maliyetleri ya da beklenen ömür boyunca olası prim veya iskontolar -kısa döneme dair değilse- itfa edilmektedir (KOBİ'ler için UFRS, Paragraf 11.18). Eğer finansal araçlar değişken faizli ise ölçüm yapılacağı tarihte, beklenen nakit akımlarının yeniden tahmin edilmesi gerekmektedir ve bu etkin faiz oranının değişmesi gerektiği anlamına gelmektedir (KOBİ'ler için UFRS, Paragraf 11.19). Nakit akımlarının yeniden tahmininde finansal aracın defter değeri bu tahmin çerçevesinde (yeni etkin faiz oranı ile yeni beklenen nakit akımları indirgenerek) düzeltilmektedir ve ortaya çıkacak fark kar/zararda muhasebeleştirilmektedir (KOBİ'ler için UFRS, Paragraf 11.20).

Gerçeğe uygun değer belirlenmesinde en güçlü kanıt, emsal teşkil eden bağlayıcı bir satış anlaşmasının fiyatı veya benzer bir aracın cari alış fiyatı gibi aktif kotasyon fiyatıdır. Eğer böyle fiyatlar mevcut değilse, benzer bir aracın yakın tarihli bir işlem fiyatı -işlem tarihinden itibaren ekonomik koşullarda önemli bir değişim olmadığı ve işlem tarihinin çok eski olmaması koşulları altında- gerçeğe uygun değerde kullanılmaktadır. Bu iki fiyatın da bulunmadığı durumlarda bir değerlendirme tekniği kullanılarak gerçeğe uygun değer tahmin edilmektedir (KOBİ'ler için UFRS, Paragraf 11.27).

*“Temel finansal varlıklar/borçlar, halka açık piyasalarda işlem gören veya diğer durumlarda gerçeğe uygun değerleri güvenilir olarak ölçülebilen, dönüştürülme ve ihraççısına satılma imkânı bulunmayan imtiyazlı paylar ile adi paylar haricinde, değer düşüklüğü zararları düşülerek hesaplanan itfa edilmiş maliyetiyle ölçülmektedir.”* Mezkur araçların gerçeğe uygun değer ile ölçüleceği ve bu değerdeki değişimlerin kar/zararda muhasebeleştirilmesi gerektiği belirtilmektedir (KOBİ'ler için UFRS, Paragraf 2.47 ve 11.4). Ayrıca bu durum, Paragraf 2.48'de de vurgulanmaktadır.

Anlaşmada reel bir finansman işlemi olmadığı sürece finansal varlıklar/borçlar, ilk muhasebeleştirmede -gerçeğe uygun değer farkı kar/zarara yansıtılanlar hariç- işlem maliyetleri de dahil edilerek işlem fiyatından ölçülmektedir. Eğer anlaşmada reel bir finansman işlemi mevcutsa, ilk muhasebeleştirmede değerlendirme, benzer bir borçlanma aracı için var olan bir piyasa faiz oranı ile gelecek ödemelerin bugüne indirgenmesi ile yapılmaktadır (KOBİ'ler için UFRS, Paragraf 11.13).

Finansal araçların her raporlama tarihinin sonunda elden çıkarmaya ilişkin katlanılan işlem maliyetleri düşülmeden raporlanacağı belirtilmektedir. Bu bağlamda bu standardın 8. paragrafının b maddesinde ifade edilen finansal araçlar etkin faiz oranı ile itfa edilmiş maliyetleri üzerinden değerlendirilmektedir. Dikkate edilmesi gereken en önemli ayırım, reel bir finansman işlemi bulunmuyorsa -değer düşüklüğünden arındırılmayı müteakip- alınması/tahsili beklenen tutarın indirgenmemiş tutarla ölçümü; eğer bu tip bir işlem varsa ölçümün etkin faiz oranı ile itfa edilmiş maliyetleri üzerinden yapılmasıdır. Ayrıca bu standardın 8. paragrafının c maddesinde ifade edilen koşulları haiz kredi alma taahhüdü, sıfır olsa dahi maliyetten değer düşüklüğü tutarı düşülerek ölçülmektedir (KOBİ'ler için UFRS, Paragraf 11.14).

Dönüştürülemeyen imtiyazlı paylara ve satım opsiyonu bulunmayan adi veya imtiyazlı paylara yapılan yatırımlar ise halka açık işlem görmeleri veya gerçeğe uygun değerleri güvenilir bir şekilde ölçülebiliyorsa gerçeğe uygun değerden ölçüm yapılarak değerde meydana gelen değişimler kar/zarara yansıtılmaktadır. Bu koşulları sağlamayan mezkur yatırımlar maliyet değerinden değer düşüklüğü tutarı indirilerek ölçülmektedir (KOBİ'ler için UFRS, Paragraf 11.14). Bu değerlemenin yapılması gerektiği 2.47, 2.48 ve 11.4 paragraflarında da tekrarlanmaktadır. Gerçeğe uygun değerle ölçülen bir finansal aracın böyle bir ölçümü artık mümkün değilse, bu ölçümün güvenilir bir şekilde yapılabildiği en güncel değeri, finansal aracın yeni maliyeti olmaktadır ve gerçeğe uygun değer güvenilir olarak ölçülünceye kadar bu maliyet üzerinden değer düşüklüğü tutarları indirilerek ölçüm yapılmaktadır (KOBİ'ler için UFRS, Paragraf 11.32).

Maliyet bedeli veya itfa edilmiş maliyet bedeli ile ölçülen finansal araçlar, değer düşüklüğüne ait tarafsız bir kanıt varsa değer düşüklüğü zararı kar/zararda

muhasebeleştirilmektedir (KOBİ'ler için UFRS, Paragraf 11.21). Tarafsız kanıtların söz konusu araca ilişkin temerrüt, sözleşme şartlarının ihlali, borçlunun önemli ölçüdeki finansal sıkıntısı veya iflası gibi sebepler olabileceği gibi (KOBİ'ler için UFRS, Paragraf 11.22) borçlunun faaliyet gösterdiği teknoloji, piyasa, ekonomik ve yasal ortamı olumsuz etkileyen önemli olaylar gibi etkenler de değer düşüklüğünün bir kanıtı olarak kabul edilebilmektedir (KOBİ'ler için UFRS, Paragraf 11.23). İtfa edilmiş maliyetle ölçülen bir finansal aracın eğer düşüklüğü zararı, varlığın defter değeri ile varlığın orijinal etkin faiz oranı ile iskonto edilmiş tahmini nakit akışlarının bugünkü değeri arasındaki farktır. Eğer bu oran değişken ise değer düşüklüğü zararı sözleşmeye göre belirlenen güncel etkin faiz oranı kullanılarak hesaplanmaktadır. Maliyet bedeli ile ölçülen değer düşüklüğü zararı, varlığın defter değeri ile -sıfır dahi olsa- olası satış bedelinin en gerçekçi tahmini arasındaki fark olarak belirtilmektedir (KOBİ'ler için UFRS, Paragraf 11.25). Finansal araca ilişkin değer düşüklüğü zararı iptali mümkün olup böyle bir durumda kar/zararda muhasebeleştirme yapılmaktadır (KOBİ'ler için UFRS, Paragraf 11.26).

Bu standardın 12. bölümü, daha karmaşık finansal araçlara ve işlemlere uygulanmaktadır. Bu standardın temel amacı, bir bakıma, finansal riskten korunma muhasebesinin KOBİ'ler için temellerini oluşturmaktır.

Finansal riskten korunma muhasebesi uyarınca finansal riskten korunma aracı ile buna ilişkin kazanç/kaybın aynı anda kar/zararda muhasebeleştirilmesine imkan tanınmaktadır (KOBİ'ler için UFRS, Paragraf 12.15). Bu standart dahilinde finansal riskten korunma muhasebesinin itfa edilmiş maliyet bedeli üzerinden ölçülen bir borçlanma aracına ilişkin faiz oranı riskine, gerçekleşme olasılığı yüksek tahmini işlemlere veya kesin bir taahhüde ilişkin döviz kuru riski veya faiz oranı riskine, işletmenin elinde bulundurduğu bir ticari mala veya bir ticari malın alınması veya satılmasına dair kesin bir taahhüde veya gerçekleşme olasılığı yüksek olan tahmini işleme ilişkin fiyat riskine ve yurtdışındaki işletmede bulunan net yatırıma ilişkin döviz kuru riskine uygulanmasına izin verilmektedir (KOBİ'ler için UFRS, Paragraf 12.17).

Riskten korunma aracı, finansal riskten korunmada ve riskin eliminasyonunda mühim bir katkı sunacak vadeli faiz oranı swapı, yabancı para swapı, yabancı para



birimi üzerinden forward sözleşmesi veya ticari mala endekslenmiş bir forward sözleşmesi niteliğindedir. Ayrıca bu tip bir araç, raporlama yapan işletme harici bir tarafı da kapsamaktadır ve böyle bir aracın peşin ödeme, erken sonlandırma ya da uzatma/erteleme özelliği bulunmamaktadır. Riskten korunma aracının vadesinin, söz konusu işleme ilişkin işlemin vadesinden, ticari mal alım/satım taahhüdünün yerine geleceği tarih veya riskten korunmaya konu gerçekleşme olasılığı yüksek yabancı para/ticari mal işlemlerinin ortaya çıktıkları tarihten geç olmaması gerekmektedir. Türev ürün kontrat tutarı, söz konusu riskin anaparası ya da kontratın kendisine eşittir (KOBİ'ler için UFRS, Paragraf 12.18).

İtfa edilmiş maliyetle değerlendirilen bir borçlanma aracının sabit faiz oranına veya işletmenin elinde tuttuğu bir ticari malın ticari mal fiyat riskine dair finansal riskten korunma aracının gerçeğe uygun değerindeki değişimler, ilgili aracın defter değerinde bir düzeltme ile birlikte, kâr veya zararda muhasebeleştirilmektedir (KOBİ'ler için UFRS, Paragraf 12.19). Eğer bir finansal araç vadeli faiz oranı swapı ise (sabit veya değişken faizden korunma amaçlı) aracın üzerindeki dönemsel net nakit ödemeleri tahakkuk edilen dönemde kâr veya zararda muhasebeleştirilmektedir (KOBİ'ler için UFRS, Paragraf 12.20 ve 12.24).

Finansal riskten korunmaya konu risk itfa edilmiş maliyetle değerlendirilen bir borçlanma aracının değişken faiz oranı riski, gerçekleşmesi muhtemel işlemlere/kesin bir taahhüte ilişkin döviz kuru riski ve bunlara ilişkin ticari mal fiyatı riski veya yurtdışındaki işletmede bulunan net yatırıma ilişkin döviz kuru riski ise bu riske dair finansal aracın gerçeğe uygun değerindeki beklenen nakit akışlarındaki değişikliklerden korumada etkin olan kısmı, diğer kapsamlı gelir içerisinde muhasebeleştirilmektedir. Finansal korunmada etkinsizlik de denen bu eliminasyonu aşan kısım kar/zararda muhasebeleştirilmektedir. Finansal riskten korunmadan kaynaklı diğer kapsamlı gelirden muhasebeleştirilen kazanç/kayıp, finansal riskten korunma ilişkisi sona erdiğinde kar/zararda yeniden sınıflandırılmaktadır. Yurtdışı operasyonlardan kaynaklı döviz farklarının diğer kapsamlı gelirden muhasebeleştirilen toplam miktarının, bu operasyonun satışı/devri ya da kısmi satışı/devri söz konusu olduğunda kar/zararda yeniden sınıflandırılmaması gerekmektedir (Pwc, 2009, s. 16).

#### 4.4.4 Genel Kabul Görmüş Amerikan Muhasebe İlkeleri (“US GAAP”)’ndeki Durum

İlk alımda, işletme borç menkul kıymetlerini ve özkaynak menkul kıymetlerini alım - satım amaçlı menkul kıymetler, satılmaya hazır menkul kıymetler ve vadeye kadar elde tutulacak menkul kıymetler olarak üç ayrı grupta incelemektedir. Alım - satım amaçlı menkul kıymetler, saatler ya da günler içinde satılma amacıyla alınan menkul kıymetlerdir. Vadeye kadar elde tutulacak menkul kıymetler ise işletmenin vadeye kadar elde tutmak için olumlu niyetinin bulunduğu menkul kıymetlerdir. Satılmaya hazır menkul değerler ise bu iki sınıflandırmaya da uymayan ve gerçeğe uygun değeri güvenilir bir şekilde belirlenebilen menkul kıymetlerdir (ASC 320-10). Menkul kıymetlerin yeniden sınıflandırılmasına bazı durumlarda müsaade edilebilmektedir (PwC, 2014, s. 86).

Bir işletmenin, borç menkul kıymetlerini belirli olmayan bir vadeye kadar elde tutmak niyetinde ise vadeye kadar elde tutulacak menkul kıymetler olarak sınıflandırmaması gerekmektedir. Ayrıca piyasa faiz oranları ve ön ödeme riskindeki değişimlere, likidite ihtiyacına, diğer alternatif yatırımlardan elde edilecek değişime, fon kaynağı ve vadelerindeki değişime ve döviz riskindeki değişime göre satılabileceği işletme tarafından tahmin edilebilen menkul kıymetlerin de bu sınıfta yer almaması gerekmektedir (ASC 320-10).

Gerçeğe uygun değer uygulaması seçiminin her finansal araç grubu için ayrı ayrı yapılması, geri dönülemez olması ve belirli nakit akımı, belirli risk ya da bir aracın belirli bir kısmı yerine bütün araca uygulanması gerekmektedir (ASC 825-10).

Vadeye kadar elde tutulacak menkul kıymetler itfa edilmiş maliyet ile değerlendirilmektedir. Satılmaya hazır menkul kıymetler gerçeğe uygun değer ile değerlendirilerek bu değerlendirme sonucu ortaya çıkacak kazanç/kayıplar diğer kapsamlı kar/zararda muhasebeleştirilmektedir. Alım - satım amaçlı menkul kıymetler de gerçeğe uygun değer ile değerlendirilmektedir ve bu değerlendirme sonucu ortaya çıkacak kazanç/kayıplar kar/zararda muhasebeleştirilmektedir (EY, 2013, s. 7).

Krediler ve alacaklar, US GAAP’in 320 nolu maddesi ile örtüşüyorsa, yatırım amaçlı elde tutulanlar, alım satım amaçlılar ve satılmaya hazır finansal varlıklar

olarak sınıflandırılmaktadır. Eğer ikinci ve üçüncü tip sınıflandırma yapılacaksa gerçeğe uygun değer ile değerleme yapılmaktadır. Bu madde ile örtüşmeyen Mortgage gibi krediler, yatırım amaçlı elde tutulanlar (itfa edilmiş maliyet ile değerlenir), satılmaya hazır finansal varlıklar (maliyet ya da gerçeğe uygun değerden küçük olanı ile değerlenir) ve gerçeğe uygun değer opsiyonu ile taşınanlar (gerçeğe uygun değer) olarak sınıflandırılmaktadır (PwC, 2014, s. 85).

Satılmaya hazır finansal varlıklarda değer düşüklüğü, mezkur aracı işletmenin satmaya niyeti olmaması, maliyeti kurtarmadan satmayacak olması ve maliyetin kurtarılmasını beklememesi durumunda gündeme gelmektedir. Böyle durumlarda değer düşüklüğünün geçici olmadığı ortaya çıkmaktadır ve ilk iki sebepten dolayı ayrılan değer düşüklüğü zararları kar/zararda, son sebepten kaynaklanan değer düşüklüğü zararları diğer kapsamlı kar/zararda muhasebeleştirilmektedir. Vadeye kadar elde tutulacak menkul kıymetlerde de değer düşüklüğü için aynı durumlar düşünölmektedir. Ama değer düşüklüğü muhasebeleştirilmesi doğrudan diğer kapsamlı kar/zararda gerçekleştirilmektedir (PwC, 2014, s. 86, 87, 88 ve 89).

Bir işletme bütün türev araçlarını gerçeğe uygun değer ile değerlemelidir. Riskten korunma amaçlı olmayan türev araçların değerlerinde meydana gelen değişimler kar/zarar tablosunda muhasebeleştirilmektedir (EY, 2014, s. 6). ASC 815'te finansal riskten korunmanın gerçeğe uygun değer riskinden korunma, nakit akış riskinden korunma ve yurtdışı işletmede bulunan net yatırım riskinden korunma olarak 3 temel bileşenden oluştuğu ifade edilmektedir (EY, 2014, s. 6); yani bu sınıflandırma UMS 39'daki ile paralellik göstermektedir. İlk tip riskten korunma aracında değerlemeden kaynaklı değişimlerin kar/zararda muhasebeleştirileceği, ikinci tip riskten korunma aracında meydana gelen değişikliklerin etkin olan kısmının diğer kapsamlı gelir içerisinde muhasebeleştirileceği (EY, 2014, s. 9) ve son tip korunma aracında meydana gelen değişikliklerin diğer kapsamlı gelir içerisinde muhasebeleştirileceği (EY, 2014, s. 7) belirtilmektedir.

#### 4.4.5 Genel Kabul Görmüş Alman Muhasebe İlkeleri (“Alman GAAP”)’ndeki Durum

Genel Kabul Görmüş Alman Muhasebe İlkeleri (“Alman GAAP”)’ne göre finansal varlıklar/yükümlülükler için belirli bir muhasebe yönlendirmesi bulunmamaktadır. Bu standarda göre finansal araç, sözleşme dahilindeki bir tarafın finansal varlık alması ve buna mukabil karşı tarafın finansal yükümlülüğe girmesi olarak tanımlanmaktadır. Ayrıca bir finansal aracın ikincil borç, uzun vadeli borçlanma ve kara ilişkin karşılık ve anaparaya kadar zarara katılım olmaması halinde finansal yükümlülük olduğu belirtilmektedir. Finansal varlık/yükümlülük, UFRS’deki tanınma koşuluna benzer bir şekilde, finansal araca ilişkin sözleşmeye taraf olunması ile tanınmaktadır (Pwc, 2010, s. 39).

Alman GAAP’te finansal varlıkların sınıflandırılması yapılmamıştır. Bunun yerine kısa ve uzun vade ayırımına gidilmiştir. Finansal yükümlülükler için de dipnotlarda yaşlandırma analizi gibi bilgiler verilebilmesi adına aynı ayırım yapılmıştır (Pwc, 2010, s. 40).

Finansal varlıkların ilk ölçümü, işleme ilişkin satın alma giderlerinin de dahil edildiği maliyet modeli ile yapılmaktadır (Pwc, 2010, s. 43). Kısa vadeli finansal varlıklar için ilk muhasebeleştirmeden sonraki değerlemeler maliyet ya da gerçeğe uygun değerden düşük olanı ile yapılmaktadır. Eğer gerçeğe uygun değer maliyet bedelinden düşükse aradaki fark giderleştirilmektedir. Uzun vadeli finansal varlıklar için ise ilk muhasebeleştirmeden sonraki değerlemeler itfa edilmiş maliyetle yapılmaktadır. Bu varlıklardaki değer düşüklüklerinin geçici olmadığı durumlarda değer düşüklüğü zararı kaydı atılmaktadır; eğer değer düşüklükleri geçici ise bu muhasebeleştirmeyi yapmanın ihtiyari olduğu belirtilmektedir (Pwc, 2010, s. 44). Cascino ve Gassen tarafından finansal varlıkların ilk muhasebeleştirmede maliyet bedeli ile değerlendirilmesi gerektiği (Cascino ve Gassen, 2014, s. 13); ilk muhasebeleştirmeden sonra krediler ve alacakların net gerçekleşebilir değerle ölçüleceği ve UFRS sınıflandırmasında bunlar ve türev finansal ürünler harici kalan finansal varlıkların değerlendirilmesinin maliyet ya da piyasa fiyatından düşük olanı ile yapılacağı ifade edilmektedir. (Cascino ve Gassen, 2014, s. 10)

Türev ürünler finansal araç olarak belirtilmektedir ve tanımı UFRS ile benzerdir. Satın alınmış ve belirtilmiş opsiyonlu türev ürünler ile ön ödemeli türev ürünler harici kontratlı türev ürünlerin piyasa koşullarında bir değeri yoktur (Pwc, 2010, s. 55). Finansal varlıkların maliyet bedeli ile ölçülmesi gerektiği için future ve swap gibi türev araçların kontrat tarihinden sonra tanınmaması söz konusu olabilmektedir. (Cascino ve Gassen, 2014, s. 13) Ön ödemeler ve futureler ile opsiyonlar için ödenen marjlar/primler diğer varlık/yükümlülük olarak bilançoda gösterilmektedir. Opsiyonlar hariç türev ürünler için, sonraki ölçümlerde, gerçekleşmemiş zararlar için bilançoda karşılık ayrılmaktadır. Gerçekleşmemiş kazançlar ise doğrudan muhasebeleştirilememektedir. Opsiyon alıcıları için gerçekleşmemiş kayıplar opsiyon priminden değer düşüklüğü olarak muhasebeleştirilmektedir. Opsiyon satıcıları için gerçekleşmemiş kayıplar değer düşüklüğü olarak muhasebeleştirilmektedir. Riskten korunma muhasebesi finansal araçlarının gerçeğe uygun değerindeki değişimler için ya *Freeze in Method* uyarınca hiçbir muhasebeleştirme yapılmamaktadır ya da *Through Posting Method* uyarınca finansal durum tablosunda muhasebeleştirme yapılmaktadır (Pwc, 2010, s. 60). Yasal olarak düzenlenmiş bir riskten korunma muhasebesi bulunmamaktadır (Cascino ve Gassen, 2014, s. 10).

#### 4.5 Karşılıklar

Vergi Usul Kanunu'nun 288. maddesinde karşılıklar şu şekilde tanımlanmıştır: “*Hasıl olan veya husulü beklenen fakat miktarı katıyetle kestirilemeyen ve teşebbüs için bir borç mahiyetini arz eden belli bazı zararları karşılamak maksadiyle hesaben ayrılan meblağlara karşılık denmektedir.*”. UMS 37 ve KOBİ'ler için UFRS, karşılık kavramını gerçekleşme zamanı veya tutarı henüz belli olmayan yükümlülük olarak tanımlamıştır (UMS 37, Paragraf 10 ve KOBİ'ler için UFRS, s. 227). US GAAP'in de karşılık kavramı bununla çok benzerdir (ASC 450-10-20).

##### 4.5.1 Yönergenin Getirdikleri

Yönergede karşılıkların muhasebeleştirilmesi ile ilgili detaylı hükümler bulunmamaktadır. Bilanço tarihi itibarıyla tahakkuk etmiş ya da tahakkuk etme olasılığı yüksek olan, tutarı ya da ne zaman gerçekleşeceği belli olmayan

yükümlülüklerle karşılık ayrılabilceği belirtilmiştir (2013/34/EU, Madde 12, Paragraf 12).

#### 4.5.2 Türk Muhasebe Sistemindeki Mevcut Durum

1 nolu Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği'ne göre, işletmelerin, ihtiyatlılık kavramı gereği muhtemel giderleri ve zararları için karşılık ayırması gerekmektedir (MSUGT, No. 1, s. 6). Aynı tebliğin gelir tablosu ilkelerinde, karşılıkların, işletme karını zaruri olmayan haller dışında azaltmak veya bir döneme ait gerçekleşmiş karı sonraki döneme aktarmak amacıyla kullanılmaması gerektiği belirtilmiştir (MSUGT, No. 1, s. 9).

VUK'un 288. maddesindeki tanımdan anlaşılabilceği üzere; karşılık ayırmak için, gerçekleşen ya da gerçekleşmesi ihtimal dahilinde olan ancak tutarı kesin olarak belirlenemeyen ve işletme için zarar yaratan bir durumun var olması gerekmektedir.

Mevcut muhasebe sistemimiz hem aktif hesaplardaki değer düzeltmeleri hem de olası gider ve zararlar için karşılık ayrılmasını öngörmüştür. Tek Düzen Hesap Planı'nda aktif varlıklara ilişkin değer azalışlarının muhasebeleştirildiği hesaplar şunlardır:

- 119 Menkul Kıymetler Değer Düşüklüğü Karşılığı (-)
- 129 Şüpheli Ticari Alacaklar Karşılığı (-)
- 139 Şüpheli Diğer Alacaklar Karşılığı (-)
- 158 Stok Değer Düşüklüğü Karşılığı (-)
- 199 Diğer Dönen Varlıklar Karşılığı (-)
- 229 Şüpheli Alacaklar Karşılığı (-)
- 239 Şüpheli Diğer Alacaklar Karşılığı (-)
- 241 Bağlı Menkul Kıymetler Değer Düşüklüğü Karşılığı (-)
- 244 İştirakler Sermaye Payları Değer Düşüklüğü Karşılığı (-)
- 247 Bağlı Ortaklıklar Sermaye Payları Düşüklüğü Karşılığı (-)
- 249 Diğer Mali Duran Varlıklar Karşılığı (-)
- 298 Stok Değer Düşüklüğü Karşılığı (-)

Karşılıklar mukayyet değerleriyle yani muhasebe kayıtlarında gösterilen değerleriyle pasifleştirilmek suretiyle değerlendirilmektedir (VUK, Madde 288).

Gider ve yükümlülük karşılıkları, giderlerin oluşma ve yükümlülüğün doğma riskinin ortaya çıkmasıyla birlikte hesap planının pasif tarafında fon olarak yer almaktadır (Özkan ve Kocamış, 2011, s. 193). Tek Düzen Hesap Planı'nda gider ve yükümlülük karşılıklarının muhasebeleştirildiği hesaplar şunlardır:

- 370 Dönem Karı Vergi Ve Diğer Yasal Yükümlülük Karşılıkları
- 371 Dönem Karının Peşin Ödenen Vergi Ve Diğer Yükümlülükleri (-)
- 372 Kıdem Tazminatı Karşılığı
- 373 Maliyet Giderleri Karşılığı
- 379 Diğer Borç Ve Gider Karşılıkları
- 472 Kıdem Tazminatı Karşılığı
- 479 Diğer Borç ve Gider Karşılıkları

Vergi Mevzuatımıza uygun ayrılmayan gider ve yükümlülük karşılıklarının ve reeskont, amortisman gibi aktif hesaplardaki değer düzeltmeleri için atılan karşılıkların muhasebe kayıtlarında Kanunen Kabul Edilmeyen Gider ("KKEG") olarak dikkate alınması gerekmektedir (Şişman, 2008, s. 10). Örneğin, değeri düşen stoklara ilişkin emsal bedel tespiti kanunlarlayetkilendirilen komisyonlar tarafından yapılmıyorsa, bu stoklar için ayrılan stok değer düşüklüğü karşılığı KKEG olarak kabul edilmektedir (Özkan ve Kocamış, 2011, s. 195).

Kıdem tazminatı karşılıkları da KKEG olarak dikkate alınan karşılık örneklerinden biridir. Çünkü mevzuata göre olası kıdem tazminatı yükümlülüğü için karşılık ayrılmamaktadır. Kıdem tazminatı, ödenmesi durumunda ticari kazancın tespitinde indirim konusu yapılabilmektedir (GVK, Madde 40/3). Kullanılmamış izin karşılıkları da Vergi Mevzuatımıza aykırı ayrılan bir karşılık türüdür ve KKEG olarak kabul edilmektedir. İşletmelerin personellerine sağladıkları kısa vadeli faydaların gider olarak muhasebeleştirilmesi gerektiği gerek Gelir Vergisi Kanunu gerekse Kurumlar Vergisi Kanunu'nca belirtilmiştir (Demir ve Bahadır, 2013, s. 358).

AB yönergesi varlıklardaki değer düzeltmelerine ilişkin yapılan muhasebeleştirme ile olası yükümlülükler için geçerli olan karşılık kavramını birbirinden ayırmıştır. Mevcut muhasebe sistemimizin bilanço tarihi itibarıyla tahakkuk etmiş ya da tahakkuk etme olasılığı yüksek olan, tutarı ya da ne zaman gerçekleşeceği belli olmayan yükümlülükler karşılık ayrılabilmesini belirten AB yönergesi ile kısmen uyumlu olduğu söylenebilir.

#### **4.5.3 Uluslararası Finansal Raporlama Standartları (“UFRS”) ve KOBİ’ler için UFRS’deki Durum**

Uluslararası Finansal Raporlama Standartları (“UFRS”)’nda karşılıkların muhasebeleştirilmesini UMS 37 düzenlemektedir. Ancak, bir işletme, belli türde bir karşılık için başka bir standartta hüküm bulunması durumunda UMS 37 yerine ilgili standardı uygulamaktadır (UMS 37, Paragraf 5). Örneğin, kıdem tazminatı karşılığı ve kullanılmamış izin karşılığı ile ilgili hükümler UMS 19 – Çalışanlara Sağlanan Faydalar standardında yer almaktadır.

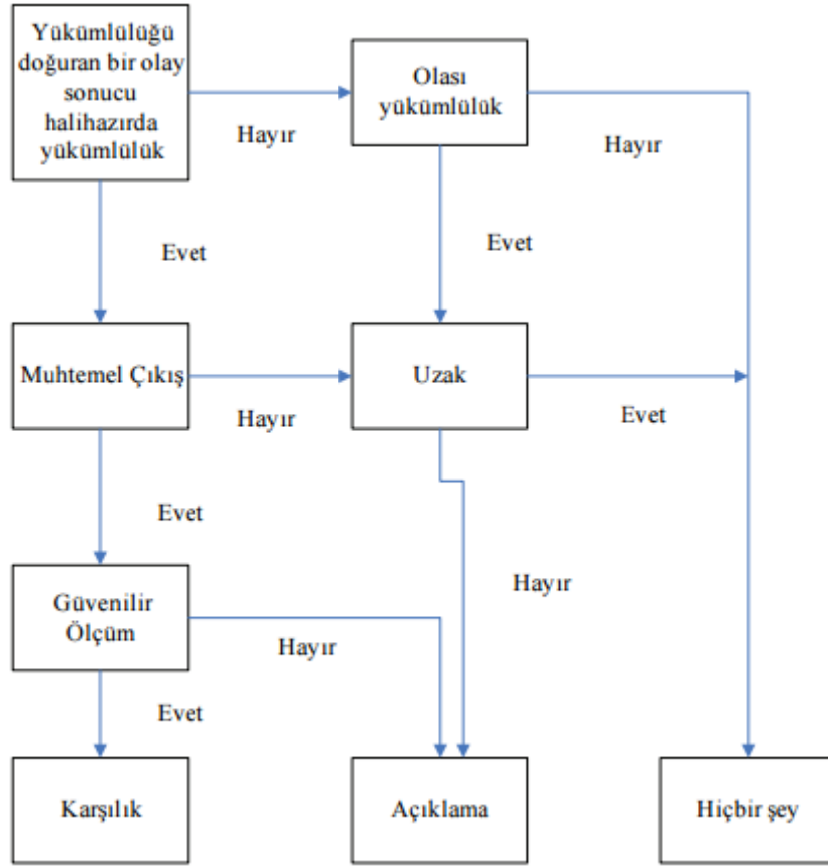
UMS 37, amortisman, varlıklarda değer düşüklüğü ve şüpheli alacaklar gibi aktif hesaplarda yapılan değer düzeltmelerini işletmenin muhtemel yükümlülükleri için ayrılan karşılıklardan ayırmıştır. Dolayısıyla bu standart mevcut muhasebe sistemimizin aksine sadece gider ve yükümlülük karşılıklarının muhasebeleştirilmesini düzenlemektedir.

Bir karşılığın finansal tablolara yansıtılması için şu koşulların var olması gerekmektedir (UMS 37, Paragraf 14):

- Geçmiş bir olaydan kaynaklanan hukuki veya zımni mevcut bir yükümlülüğün var olması
- Yükümlülüğün yerine getirilmesi için ekonomik fayda içeren kaynakların işletmeden çıkmalarının muhtemel olması
- Yükümlülük tutarının güvenilir bir şekilde tahmin edilebiliyor olması

Karşılıkların muhasebeleştirilmesine ilişkin karar süreci aşağıdaki şekilde belirtilmiştir:





**Şekil 3.2:** Karşılıkların muhasebeleştirilmesine ilişkin karar ağacı

**Kaynak:** alıntılan Özkan ve Kocamış, 2011, s. 200

Karşılıkların ölçümünün ve finansal tablolara yansıtılmasının, mevcut bir yükümlülüğü yerine getirmek için bilanço tarihi itibarıyla yapılması gereken harcamaya ilişkin en gerçekçi tahmin ile yapılması gerekmektedir (UMS 37, Paragraf 36). Bu tahmin, işletme yönetimi tarafından benzer olaylara ilişkin tecrübeler ya da bağımsız uzman raporlarına göre yapılmaktadır (UMS 37, Paragraf 38). Karşılık olarak finansal tablolara yansıtılacak tutarda beklenen belirsizlikler şartlara bağlı olarak farklı yöntemlerle de ele alınabilmektedir. Kullanılabilecek yöntemler şunlardır:

- Beklenen Değer Yöntemi: Değerleme konusu karşılık çok sayıda kalemden oluşuyorsa, olası yükümlülük her türlü getiriye bunlara ilişkin olasılıklara göre ağırlıklandırmak suretiyle tahmin edilmektedir (UMS 37, Paragraf 39).

- Gerçekleşme Olasılığı En Yüksek Sonuç Yöntemi: Tek bir yükümlülüğün ölçüldüğü durumlarda kullanılan bu yöntemde gerçekleşme olasılığı en yüksek olan sonuç, yükümlülüğün en iyi tahmini olmaktadır (UMS 37, Paragraf 40).
- Bugünkü Değer Yöntemi: Karşılığa konu yükümlülüğe ilişkin ödeme uzun bir sürenin sonunda yapılacaksa bu ödemenin bugünkü değere indirilmesi gerekmektedir (UMS 37, Paragraf 45).

KOBİ'ler için UFRS'de karşılıkların muhasebeleştirilmesini düzenleyen Bölüm 21'de de tam set UFRS'deki hükümler geçerlidir (KOBİ'ler için UFRS, Paragraf 21.7). Kullanılabilecek yöntemler şunlardır:

- Mümkün Olan Tüm Sonuçların Olasılıklarıyla Ağırlıklandırılması Yöntemi (KOBİ'ler için UFRS, Paragraf 21.7a)
- Gerçekleşme Olasılığı En Yüksek Olan Sonuç Yöntemi (KOBİ'ler için UFRS, Paragraf 21.7b)

UMS 19, çalışanlara sağlanan hem kısa vadeli hem de uzun vadeli faydaları kapsamaktadır. Kullanılmamış izin karşılıkları kısa vadeli faydaların, kıdem tazminatı karşılıkları uzun vadeli faydaların konusudur.

İzin dönemine tekabül eden ücretlerin, çalışanların hizmet sunduğu dönem sonunu takip eden 12 ay içinde ödendiği kısa süreli izin ücretlerinin dahil olduğu çalışanlara sağlanan kısa vadeli faydalarda, ilgili yükümlülüğün ve maliyetin ölçülmesi için aktüeryal varsayımlar ve aktüeryal kazanç ya da kayıp ihtimali bulunmadığı için, bu faydaların muhasebeleştirilmesi nispeten daha basittir. Çalışanlara sağlanan kısa vadeli faydalar iskontoya tabi tutulmadan ölçülmektedir (UMS 19, Paragraf 9).

Bir işletme, çalışanlara sağlanan ücretli izinleri aşağıdaki durumların gerçekleşmesi halinde mali tablolara yansıtılmaktadır (UMS 19, Paragraf 11):

- Çalışanların gelecek ücretli izinlerini arttıran hizmetleri vermelerinin karşılığında ücretli izinlerinin birikmesi

- Ücretli izinlerin birikmediği durumlarda, bu izinlerin kullanılması

Çalışanlar, gelecekte kazanacakları ücretli izin haklarını arttırıcı hizmetlerde buldukça işletme için yükümlülük doğmaktadır. Çalışanların birikmiş izin haklarını kullanmadan işten ayrılacaklarının işletme tarafından göz önünde bulundurulması ve bu yükümlülüğün finansal tablolara yansıtılması gerekmektedir. İşletme, biriken ücretli izinlerin beklenen maliyetini, raporlama dönemi itibariyle birikmiş ama kullanılmamış haklara yönelik ödenmesi gereken ek tutarlar olarak ölçmektedir (UMS 19, Paragraf 14).

UMS 19 standardına göre, kıdem tazminatı işçinin işten çıkarılması sonucunda ödenen bir yükümlülük değildir. Kıdem tazminatı işçinin çalışmasının karşılığıdır, yani işçi çalıştıkça kıdem tazminatı adı altında işletme için bir yükümlülük doğmaktadır. Bu yükümlülüğün hesaplanması ve mali tablolara yansıtılması gerekmektedir. Bu yükümlülüğe ilişkin düzenlemeler, standardın çalışma sonrası sağlanan faydalar bölümünde yer almaktadır. Buna göre, kıdem tazminatı karşılık tutarının ölçülmesi aktüeryal varsayımlar yapılmasını gerektirmektedir. Kıdem tazminatı gibi fayda planlarının çalışanlara ödenmesi ilgili hizmetlerin yerine getirilmesinden çok daha uzun bir süre sonra gerçekleşeceği için, bu yükümlülükler iskonto edilerek ölçülmektedir. Maliyeti etkileyen unsurlar; son maaşlar, personel işten ayrılmaları ve ölüm, tıbbi maliyet eğilimleri ve fonlama planı açısından plan varlıklarının yatırım kazançları gibi birçok değişken olabilmektedir (Kaygusuzoğlu, 2013, s. 180).

Yukarıda belirtilen tahminler yapıldıktan sonra kıdem tazminatı yükümlülüğünün bilançoya yansıtılacak tutarı aşağıdaki gibi hesaplanmaktadır (Demir ve Bahadır, 2013, s. 364):

- Kıdem tazminatına esas olan ücret işletme tarafından belirlenen zam oranı dikkate alınarak her çalışan için tahmin edilen işten ayrılma tarihine getirilmektedir.
- Her çalışan için, işten ayrılacağı tahmin edilen günde alacağı kıdem tazminatına esas olan ücret ile kıdemi çarpılarak işten ayrılacağı tarihte hak kazanacağı kıdem tazminatının brüt tutarı hesaplanmaktadır.

- Hesaplanan brüt tutar, tahmini bir enflasyon ve faiz oranı beklentisi dikkate alınarak uygun bir iskonto oranı ile bilanço tarihine getirilmektedir.

Net bugünkü değerin hesaplanması için kullanılan iskonto oranı, yüksek kaliteli kurumsal senetlerin bilanço tarihindeki getirileri, eğer bu mümkün değilse devlet tahvillerinin piyasa getirileri göz önünde bulundurularak tespit edilmektedir (Kaygusuzoğlu, 2013, s. 184).

Özetle, mali tablolara yansıtılması gereken kıdem tazminatının, raporlama dönemi sonunda mevcut yükümlülüğün yerine getirilmesi için gerekli olan harcamanın en iyi tahminini yansıtması gerekmektedir (UMS 19, Paragraf 73).

KOBİ'ler için UFRS'nin kıdem ve kullanılmamış izin karşılıklarıyla ilgili düzenlemeleri tam set UFRS ile aynıdır (KOBİ'ler için UFRS, Bölüm 28). Her iki standardın da AB yönergesi ile uyumlu ancak VUK ile uyumsuz olduğu söylenebilmektedir.

#### **4.5.4 Genel Kabul Görmüş Amerikan Muhasebe İlkeleri ("US GAAP")'ndeki Durum**

Genel Kabul Görmüş Amerikan Muhasebe Standartları ("US GAAP")'nda 450 nolu standart karşılıkların muhasebeleştirilmesini düzenlemektedir. Buna göre gelecekte işletme için muhtemel bir yükümlülük yaratacak durumlar için ayrılması gereken karşılığın işletmenin yükleneceği tutarı en yüksek olasılıkla yansıtması gerekmektedir ve karşılık aşağıdaki şartların karşılanması halinde muhasebeleştirilebilmektedir (Pwc, 2014, s. 115):

- Gelecekte işletme için bir yükümlülüğün doğması ihtimal dahilinde olmalı
- Muhtemel yükümlülüğün tutarı güvenilir bir şekilde ölçülebilmeli

Tutarın bugünkü değerine indirgenmesine sadece gelecekteki zaman aralığı ve nakit akışları sabit ve belirlenebilir ise izin verilmektedir (Pwc, 2014, s. 116).

US GAAP'te karşılıkların ölçülmesi için kullanılabilir yöntemlerle ilgili belli bir standart bulunmamaktadır. İşletmelerin, karşılığa konu olacak yükümlülüklerle ilişkin standartlardan ölçüm yöntemlerini belirlemeleri gerekmektedir. Çeşitli olasılıklar dikkate alınarak hesaplanan değer aralığındaki herhangi bir tutar en iyi tahmini yansıtmıyorsa, bu aralıktaki en düşük değer muhasebeleştirilmektedir (Pwc, 2014, s. 115).

İşletmeler kullanılmamış izinler için karşılıkları ancak aşağıdaki koşulların sağlanması halinde ayırabilmektedirler (ASC 710-10-25):

- İşverenin yükümlülüğünün çalışanın halihazırda gerçekleştirdiği hizmetlerden kazandığı haklardan doğması
- Yükümlülüğün kazanılmış ya da birikmiş haklarla ilişkili olması
- Çalışana ödeme yapılmasının ihtimal dahilinde olması
- Yapılacak ödeme tutarının güvenilir bir şekilde ölçülebilmesi

Kıdem tazminatı karşılığı, işletmeler tarafından belirlenen çeşitli aktüeryal varsayımlara dayanılarak hesaplanmaktadır. Bu varsayımlar; iskonto oranları, personel işten ayrılmaları ve ölüm, tıbbi maliyet eğilimleri ve fonlama planı açısından plan varlıklarının yatırım kazançları, faiz maliyetleri, çalışan sayısı ve belli başlı demografik değişkenler olabilmektedir. Aktüeryal kayıp ya da kazançların muhasebeleştirilebilmesi işletmeler tarafından ya işlemin gerçekleştiği dönemde yapılabilmektedir ya da koridor yaklaşımı kullanılarak bu işlemde doğan yükümlülük ertelenebilmektedir. Bunların özkaynaklar altında muhasebeleştirilmesi zorunludur (Pwc, 2014, s. 42).

US GAAP'in VUK'a aykırı, bilanço tarihi itibariyle tahakkuk etmiş ya da tahakkuk etme olasılığı yüksek olan, tutarı ya da ne zaman gerçekleşeceği belli olmayan yükümlülüklerle karşılık ayrılmasına izin veren AB yönergesi ile uyumlu olduğu çıkarımı yapılabilmektedir.

#### 4.5.5 Genel Kabul Görmüş Alman Muhasebe İlkeleri (“Alman GAAP”)’ndeki Durum

Genel Kabul Görmüş Alman Muhasebe İlkeleri (“Alman GAAP”)’ne göre bir karşılığın muhasebeleştirilebilmesi için şu şartların karşılanması gerekmektedir (Pwc, 2010, s. 46):

- Geçmiş bir olaydan kaynaklanan bir yükümlülüğün var olması
- Yükümlülüğün yerine getirilmesi için ekonomik fayda içeren kaynakların işletmeden çıkmalarının muhtemel olması
- Yükümlülük tutarının güvenilir bir şekilde tahmin edilebiliyor olması

Karşılık; kesin olmayan yükümlülükler, müeccel konratlardan doğması beklenen zararlar, takip eden yılın ilk 3 ayı içinde yapılması gereken bakım ve onarım giderleri, takip eden yılda gerçekleşen bina yıkımları ve arsa temizlemeleri için katlanılan giderler, herhangi bir hukuki yükümlülüğün kaynaklanmadan oluşan garanti giderleri için ayrılabilir (Pwc, 2010, s. 46).

Karşılıkların ölçümünün ve finansal tablolara yansıtılmasının, mevcut bir yükümlülüğü yerine getirmek için bilanço tarihi itibarıyla yapılması gereken harcamaya ilişkin en ihtiyatlı tahmin ile yapılması ve bu tahmin yapılırken ortaya çıkması muhtemel fiyat veya maliyet artışlarının mutlaka dikkate alınması gerekmektedir. Reeskont oranı olarak Alman Federal Bankası’nın açıkladığı yedi yıllık ortalama piyasa faiz oranı kullanılmaktadır (Pwc, 2010, s. 47).

Alman GAAP’e göre çalışanlara sağlanan kısa vadeli izin haklarının kullanılmamış kısımları için karşılık ayrılması gerekmektedir. Karşılık ayrılacak tutar iskonto edilmeden ölçülmektedir.

Alman GAAP’e göre kıdem tazminatı karşılıkları aktüeryal hesaplamalara göre ayrılmaktadır. UFRS’den farklı olarak, belirlenmiş bir aktüeryal hesaplama metodu bulunmamaktadır. Çalışanın gelecekte ayrılacağı tarihte hak edeceği kıdem tazminatının bugün itibarıyla kazanılmış kısmının net bugünkü değeri çeşitli gerçekçi parametreler dikkate alınarak hesaplanmaktadır ve mali tablolara yansıtılmaktadır. (Pwc, 2010, s. 27).

## 5. ÖRNEK UYGULAMA

ABC Mobilya A.Ş. 2009 yılında bebek odası mobilyaları ticareti yapmak üzere İstanbul Kadıköy’de kurulmuş, 3.000.000 TL ödenmiş sermayesi bulunan bir işletmedir. Şirket ortakları aile bireylerinden oluşmaktadır.

İşletmenin kendine ait üretim tesisi bulunmamaktadır. Ticareti yapılan ürünler yerel üretici firmalardan satın almakta, bunlar yurtiçi ve yurtdışında çeşitli kanallarla satışa sunulmaktadır. İşletmenin, genel merkezi, 4 adet *showroom*, depolama ve sevkiyat işlemlerinin yürütüldüğü 2 adet de deposu bulunmaktadır. Genel merkez, *showroom*lar ve depoda toplam 30 personel çalışmaktadır. Markanın tanıtımı için yoğun bir şekilde reklam ve halkla ilişkiler faaliyetleri yürütülmektedir.

İşletme, stratejisini genişleterek, bebek odası mobilyalarının yanında çocuk ve genç odası mobilyalarını da ürün portföyüne katmaya karar vermiştir. Şirket yönetimi, bu yatırım için yurtdışı fon sağlayıcılarına ulaşmaya karar vermiştir. İşletmenin hedeflenen noktaya ulaşması halinde, yabancı ortak arayışına girerek faaliyetlerini yurtdışına yayabileceği, hatta üretimi de kendisinin yapabileceği son yönetim kurulu toplantısında konuşulmuştur. Tüm bu amaçlar için finansal tabloların Uluslararası Finansal Raporlama Standartları (“UFRS”)’na göre yeniden düzenlenmesi gerekmektedir.

ABC Mobilya A.Ş.’nin Vergi Usul Kanunu (“VUK”) hükümlerine göre düzenlenmiş 31 Aralık 2013 tarihli bilançosu ve 1 Ocak – 31 Aralık 2013 dönemini kapsayan gelir tablosu aşağıda sunulmuştur:

<b>ABC MOBİLYA A.Ş.</b> <b>V.U.K. Hükümlerine Göre Hazırlanmış 31.12.2013 Tarihli Bilançosu</b> <b>(Tüm tutarlar Türk Lirası olarak gösterilmiştir.)</b>			
<b>VARLIKLAR</b>	<b>Cari Dönem</b> <b>31.12.2013</b>	<b>KAYNAKLAR</b>	<b>Cari Dönem</b> <b>31.12.2013</b>
<b>DÖNEN VARLIKLAR</b>	<b>34,812,466</b>	<b>KISA VADELİ YB. KAYNAKLAR</b>	<b>42,747,562</b>
Hazır Değerler	2,713,295	Mali Borçlar	21,684,922
100 Kasa	179,295	300 Banka Kredileri	21,684,922
102 Bankalar	2,534,000		
		Ticari Borçlar	20,456,823
Ticari Alacaklar	23,823,381	320 Satıcılar	20,456,823
120 Alıcılar	23,823,381		
		Diğer Yükümlülükler	605,817
Diğer Alacaklar	357	335 Personele Borçlar	62,696
126 Verilen Depozito ve Teminatlar	357	360 Ödenecek Vergi ve Borçlar	176,225
		361 Ödenecek Sos. Güv. Kes.	93,122
Stoklar	7,036,082	370 Dön. Kârı Vergi Ve Diğ. Yasal Yük. Karı	273,774
153 Ticari Mallar	7,036,082		
Diğer Dönen Varlıklar	1,239,350	<b>UZUN VADELİ YB. KAYNAKLAR</b>	<b>0</b>
159 Verilen Sipariş Avansları	341,934		
180 Gel. Aylara Ait Giderler	86,081		
190 Devreden KDV	704,257		
193 Peşin Ödenen Vergi ve Borçlar	107,078		
<b>DURAN VARLIKLAR</b>	<b>4,343,518</b>	<b>ÖZKAYNAKLAR</b>	<b>(3,591,578)</b>
Uzun Vadeli Diğer Alacaklar	1,201,738	500 Sermaye	3,000,000
231 Ortaklardan Alacaklar	1,074,015	540 Yasal Yedekler	125,312
236 Diğer Çeşitli Alacaklar	127,723	580 Geçmiş Yıllar Zararları (-)	(7,169,853)
		591 Dönem Net Karı veya Zararı	452,963
Maddi Duran Varlıklar	3,141,780		
250 Arazi ve Arsalar	2,348,925		
252 Binalar	2,034,556		
253 Tesis Makine ve Cihazlar	2,716,911		
254 Taşıtlar	742,424		
255 Demirbaşlar	320,014		
257 Birikmiş Amortismanlar (-)	(5,021,050)		
<b>TOPLAM VARLIKLAR</b>	<b>39,155,984</b>	<b>TOPLAM KAYNAKLAR</b>	<b>39,155,984</b>



**ABC MOBİLYA A.Ş.**  
**V.U.K. Hükümlerine Göre Hazırlanmış 31.12.2013 Tarihli Gelir Tablosu**  
**(Tüm tutarlar Türk Lirası olarak gösterilmiştir.)**

<b>HESAP ADI</b>	<b>1 Ocak - 31 Aralık 2013</b>
<b>BRÜT SATIŞLAR</b>	<b>42,192,839</b>
600 Yurtiçi Satışlar	38,564,435
601 Yurtdışı Satışlar	2,791,688
602 Diğer Gelirler	836,716
<b>SATIŞTAN İADE VE İSKONTOLAR (-)</b>	<b>(894,307)</b>
610 Satıştan İadeler	(331)
611 Satış İskontoları	(893,856)
612 Diğer İndirimler	(120)
<b>NET SATIŞLAR</b>	<b>41,298,532</b>
<b>SATIŞLARIN MALİYETİ (-)</b>	<b>(36,904,388)</b>
621 Satılan Ticari Mallar Maliyeti	(36,904,388)
<b>BRÜT SATIŞ KARI / ZARARI</b>	<b>4,394,144</b>
<b>FAALİYET GİDERLERİ (-)</b>	<b>(2,334,151)</b>
631 Pazarlama, Satış ve Dağıtım Gid.	(833,612)
632 Genel Yönetim Giderleri	(1,500,539)
<b>FAALİYET KARI / ZARARI</b>	<b>2,059,993</b>
<i>Diğer Faaliyetlerden Olağan Gelir ve Karlar</i>	<i>1,377,445</i>
646 Kambiyo Karları	1,377,445
<i>Diğer Faaliyetlerden Olağan Gider ve Zararlar (-)</i>	<i>(2,217,352)</i>
654 Karşılık Giderleri	(399,360)
656 Kambiyo Zararları	(1,817,992)
<i>Finansman Giderleri (-)</i>	<i>(475,247)</i>
660 Kısa Vadeli Borçlanma Giderleri	(475,247)
<i>Olağandışı Gelir ve Karlar</i>	<i>55,468</i>
679 Diğer Olağandışı Gelir ve Karlar	55,468
<i>Olağandışı Gider ve Zararlar (-)</i>	<i>(73,569)</i>
681 Önceki Dönem Gider ve Zararları	(635)
689 Diğer Olağan Dışı Gider ve Zararlar	(72,935)
691 Dönem Karı Vergi ve Diğer Yasal Yükümlülük Karşılıkları (-)	(273,774)
<b>DÖNEM NET KARI / ZARARI</b>	<b>452,963</b>

## UFRS Düzeltme / Sınıflamaları

### Ticari Alacaklar:

VUK hükümlerine göre düzenlenen mali tabloda, vadeli satışların reeskont işlemine tabi tutulması bir zorunluluk olmadığı için, yurtiçi ve yurtdışı vadeli satışlar değerlendirme günündeki değerine getirilmemiştir. UFRS, vadeli satışların bilanço tarihi itibariyle gerçeğe uygun değer ile değerlendirilmesini zorunlu kılmaktadır. Bu nedenle aşağıdaki düzeltme kayıtlarının atılması gerekmektedir:

Alacakların İtfa Edilmiş Maliyet Değeri			
600	Yurtiçi Satışlar		667.482
601	Yurtdışı Satışlar		56.093
120.1		Ertelemiş Faiz Gelirleri (-)	389.532
642		Faiz Gelirleri	334.043
Ticari Alacakların İtfası			

Böylelikle yurtiçi ve yurtdışı vadeli satışların değeri bilanço tarihindeki değerine çekilmiş, tahsil edilen faiz gelirlerine ertelenmiş faiz gelirleri ilgili hesaplara aktarılmıştır.

### Stoklar:

VUK, stokların satın alma ya da üretim maliyeti ile değerlendirilmesini esas kılmış, değeri düşen stoklar için karşılık ayrılmasını bu nedenle öngörmemiştir. Gerçeğe uygun değer esasına göre düzenlemelere sahip olan UFRS'ye göre ise stoklar maliyet ya da net gerçekleşebilir değerinin daha düşük olanı ile değerlendirilmektedir. Net gerçekleşebilir değer, tahmini satış fiyatından tahmini satış giderlerinin düşülmesiyle hesaplanmaktadır.

Bilanço tarihi itibariyle defter değeri 7.036.082 TL olan ticari mal stoğunun yapılan hesaplamalara göre tahmini satış bedeli 7.182.425 TL, tahmini satış gideri ise 147.975 TL'dir. Aşağıda detayları verilen hesaplamalara göre net gerçekleşebilir değeri 7.034.450 TL olarak hesaplanan stoklar için 364.156 TL'lik değer düşüklüğü karşılığı ayrılması gerekmektedir.

Ürün Adı	Maliyet	Tahmini Satış Bedeli	Tahmini Satış Gideri	Net Gerçekleşebilir Değer	Fark
Ürün 1	120.000	126.000	2.596	123.404	0
Ürün 2	125.400	125.640	2.588	123.052	2.348
Ürün 3	30.000	34.476	710	33.766	0
Ürün 4	1.250.000	1.500.345	30.911	1.469.434	0
Ürün 5	217.766	227.700	4.691	223.009	0
Ürün 6	632.000	765.000	15.761	749.239	0
Ürün 7	213.231	215.000	4.430	210.570	2.661
Ürün 8	3.131	1.800	37	1.763	1.368
Ürün 9	3.131.423	2.831.990	58.346	2.773.644	357.779
Ürün 10	1.313.131	1.354.474	27.905	1.326.569	0
<b>TOPLAM</b>	<b>7.036.082</b>	<b>7.182.425</b>	<b>147.975</b>	<b>7.034.450</b>	<b>364.156</b>

Maliyet bedeli net gerçekleşebilir değerinden daha yüksek olan ürünler için aradaki farkın yani değer düşüklüğünün stoklarda düzeltme kaydı olarak atılması gerekmektedir.

Karşılık		
621	Satılan Ticari Mallar Maliyeti	364.156
158	Stok Değer Düşüklüğü Karş.(-)	364.156
Stok Değer Düşüklüğü		

#### Maddi Duran Varlıklar:

ABC Mobilya A.Ş., sahip olduğu maddi duran varlıklar için VUK hükümlerine ve VUK'un belirlediği ekonomik ömürlere göre amortisman ayırmıştır. VUK ile tamamen zıt amortisman uygulamaları öngören UFRS'ye göre raporlama yapılması hedeflendiğinden, öncelikli olarak VUK'a göre ayrılan amortisman tutarı iptal edilmiş, kıst esasına ve şirketçe belirlenen faydalı ömre göre her maddi duran varlık grubu için amortisman yeniden hesaplanmış ve aşağıda gösterilen düzeltme kayıtları atılmıştır:

Amortismanlar		
580	Geçmiş Yıllar Zararları	330.079
621	Satılan Tic.Mallar Maliyeti	40.691
257.2	Binalar Birikmiş Amortismanı (-)	370.770
Binalar Amortisman Düzeltmesi		

Amortisman			
580	Geçmiş Yıllar Zararları		588.973
631	Pazarlama Satış Ve Dağıtım Giderleri		47.386
	254	Taşıtlar	128.000
	257.4	Taşıtlar Birikmiş Amortismanı (-)	508.359
Taşıtlar Birikmiş Amortisman Düzeltmesi			

Amortisman			
580	Geçmiş Yıllar Zararları		2.013.289
621	Satılan Tic.Mallar Maliyeti		176.382
	257.3	Tesis Mak. ve Cih. Birikmiş Amortismanı (-)	2.189.671
Tesisler Birikmiş Amortisman Düzeltmesi			

Amortisman			
580	Geçmiş Yıllar Zararları		317.510
632	Genel Yönetim Giderleri		661
	257.5	Demirbaşlar Birikmiş Amortismanı (-)	318.171
Demirbaşlar Birikmiş Amortisman Düzeltmesi			

UFRS'ye göre yeniden hesaplanan toplam amortisman tutarı 3.386.971 TL olup, VUK hükümlerine göre hesaplanan tutardan 1.634.080 TL daha düşüktür.

VUK, Madde 269'da belirtildiği üzere, maddi duran varlıklarda yeniden değerlendirme uygulamasına izin vermemektedir. Ancak UFRS bu tercihi işletmelere bırakmıştır.

ABC Mobilya A.Ş. yönetimi, şirket genel merkezi veshowroomlarının bulunduğu İstanbul ve Adana'nın çeşitli bölgelerinde yer alan bina ve arsaların değerlerinin oldukça yükseldiğini düşünmekte ve bu artışı finansal tablolarına yansıtmak istemektedir. Şirket yönetimi, bina ve arsaların kayıtlı değerleri yerine gerçeğe uygun değerleri ile değerlendirilmesine ilişkin çalışmaların yapılmasını sağlamak üzere VYZ Gayrimenkul Değerleme ve Danışmanlık A.Ş. ile sözleşme imzalamıştır. Yapılan ekspertiz değerlemesi hesaplamaları aşağıda sunulmuştur:

Bina	Alış Tarihi	Amortisman Düşülmüş Net Defter Değeri	Yeniden Değerlenmiş Değer	Değerleme Farkı
Bina 1	1 Ocak 09	130.823	530.015	399.192
Bina 2	9 Haziran 09	85.297	335.968	250.671
Bina 3	11 Eylül 09	260.790	999.361	738.571
Bina 4	29 Mayıs 10	323.168	1.205.803	882.636
Bina 5	28 Şubat 11	240.867	875.676	634.809
Bina 6	6 Nisan 11	35.434	120.578	85.144
Bina 7	11 Ekim 11	587.408	1.217.700	630.292
<b>TOPLAM</b>		<b>1.663.787</b>	<b>5.285.100</b>	<b>3.621.313</b>

Arsa	Maliyet Bedeli	Yeniden Değerlenmiş Değer	Değerleme Farkı
Arsa 1	21,612	331,150	309,538
Arsa 2	211,842	4,427,500	4,215,658
Arsa 3	86,166	317,083	230,918
Arsa 4	4,982	66,002	61,020
Arsa 5	11,323	150,004	138,681
Arsa 6	2,000,000	10,757,600	8,757,600
Arsa 7	13,000	391,446	378,446
<b>TOPLAM</b>	<b>2,348,925</b>	<b>16,440,785</b>	<b>14,091,860</b>

Binalar ve arsalar için uygulanan yeniden değerlendirme modeli sonucunda oluşan değer artışlarının muhasebeleştirilmesi için aşağıdaki kayıtların atılması gerekmektedir:

Yeniden Değerleme			
252	Binalar		3.621.313
522	M.D.V.Yeniden Değerleme Artış.		3.621.313
Binalar Yeniden Değerleme Düzeltmesi			

Yeniden Değerleme			
250	Arazi ve Arsalar		14.091.860
522	M.D.V.Yeniden Değerleme Artış.		14.091.860
Arsalar Yeniden Değerleme			

ABC Mobilya A.Ş.'nin bina ve arsaları yeniden değerlendirildiğinde bulunan tutar, varlıkların defter değerinden daha yüksek olduğu için aradaki fark özkaynaklar altındaki maddi duran varlık yeniden değerlendirme fonuna kaydedilmiştir. Bundan sonraki dönemlerde bu varlıklarda değer kaybı gerçekleşirse, kayıp tutarı bu fondan düşülecektir. Değer kaybı bu fon tükendikten sonra da devam ederse, işletme hesaplanan farkı gider olarak yazabilecektir.

Banka Kredileri:

ABC Mobilya A.Ş., *showroom* ve nakliye aracı sayısını artırmak ve olası diğer yatırımlarda kullanabilmek için A Bankası'ndan 2011 yılında 8.000.000 Euro (21.684.922 TL) tutarında kredi kullanmıştır. UFRS'ye uygun raporlama yapılabilmesi için bahsedilen kredinin kısa ve uzun vadeli ayrımının doğru bir şekilde yapılması ve ileri tarihlerde yapılacak ödemelerin etkin faiz oranı ile hesaplanmış iskonto edilmiş değerlerinin finansal tablolara yansıtılması gerekmektedir. ABC Mobilya A.Ş., bu sınıflama ve düzeltme kaydını kredinin geri ödeme tablosunu dikkate alarak aşağıdaki gibi atmıştır:

<b>Kredi Sınıflandırması</b>			
300	Banka Kredileri		21.684.922
300.3	Banka Kredileri Ertelemiş Faizler (-)		1.637.015
400.3	Banka Kredileri Ertelemiş Faizler (-)		3.273.701
300.1	Banka Kredileri Ana Para		3.614.156
300.2	Banka Kredileri Faiz		1.637.015
400.1	Banka Kredileri Ana Para		18.070.766
400.2	Banka Kredileri Faiz		3.273.701
<b>Krediler Vade Sınıflandırması</b>			

Döneme isabet eden faiz tutarının giderleştirilmesi gerekmektedir. Bu işlem şu şekilde muhasebeleştirilmiştir:

<b>Krediler</b>			
660	Kısa Vadeli Borçlanma Giderleri		172.028
300.3	Banka Kredileri Ertelemiş Faizler (-)		172.028
<b>Kredi Faiz Tahakkuk Düzeltmesi</b>			

Ticari Borçlar:

UFRS, ticari borçların iç iskonto oranına göre hesaplanmış itfa edilmiş maliyet bedelleriyle finansal tablolara yansıtılmasını gerektirmektedir. ABC Mobilya A.Ş.'nin satıcılar hesabındaki 20.456.823 TL, UFRS'ye göre olması gereken tutara şu şekilde getirilmiştir:

<b>Borçların İtfa Edilmiş Maliyet Değeri</b>			
320.1	Ertelenmiş Faiz Giderleri (-)		109.133
660	Kısa Vadeli Borçlanma Giderleri		146.628
621	Satılan Tic.Mallar Maliyeti		255.760
<b>Ticari Borçların İtfası</b>			

Karşılıklar:

ABC Mobilya A.Ş. aleyhinde, satmış olduğu ürünler ile ilgili müşterileri tarafından açılmış ve bilanço tarihi itibarıyla devam eden 3 adet dava bulunmaktadır. Şirket, VUK hükümleri uyarınca böyle bir zorunluluk olmaması gerekçesi ile bu davalara ilişkin herhangi bir karşılık ayırma işlemi bu zamana kadar yapmamıştır. Ancak UFRS, bu ve benzeri şirket yükümlülüğünde olan durumlarda ve nakit çıkışının öngörülebilir ve ölçülebilir olması halinde karşılık ayrılmasını zorunlu kılmıştır.

Davalı	Davacı	Dava Tutarı	Durumu	Hukuk Görüşü
Şirket	A KİŞİSİ	15.000	DEVAM EDİYOR	Kaybetme olasılığı yüksek
Şirket	B KİŞİSİ	120.000	DEVAM EDİYOR	Kaybetme olasılığı yüksek
Şirket	C KİŞİSİ	12.500	DEVAM EDİYOR	Kaybetme olasılığı düşük

Şirket, hukuk görüşü olarak kaybetme olasılığı yüksek olan davalar için %100 karşılık ayırmış ve bunları aşağıdaki gibi muhasebeleştirmiştir:

<b>Karşılık</b>			
654	Karşılık Giderleri		135.000
375		Dava Karşılığı	135.000
<b>Dava Karşılığı</b>			

ABC Mobilya A.Ş.'nin genel merkez, *showroom*lar ve depoda çalışanlar olmak üzere toplam 30 personeli bulunmaktadır. Şirket yönetimi, VUK hükümlerine göre düzenlenen yılsonu finansal raporlarında, bu personeller için kullanılmamış izin ve kıdem tazminatı karşılığı ayırmamıştır. Ancak UFRS, her iki karşılığın da ayrılmasını zorunlu tutmaktadır.

Çalışan her bir personelin, ABC Mobilya A.Ş.'de bir yıllık hizmeti sonucu kazandığı izin hakkı, mevzuatta öngörüldüğü üzere 14 gündür. Brüt maaşlar, devreden ve dönem içinde kullanılan izinler dikkate alınarak hesaplanan kullanılmamış izinler için ayrılması gereken karşılık tutarı, iskonto edilmeden aşağıdaki kayıtla mali tablolara yansıtılmıştır:

İzin			
580	Geçmiş Yıllar Zararları	5.467	
632	Genel Yönetim Giderleri	5.496	
374	Kullanılmamış İzin Karşılıkları	10.963	
İzin Karşılıkları			

ABC Mobilya A.Ş., 30 personeline ilişkin kıdem tazminatı karşılığını hesaplayabilmek için şu aktüeryal varsayımlarda bulunmuştur:

- İşten ayrılma oranı: %98
- Beklenen maaş artış oranı: %5
- Beklenen ortalama faiz oranı: %8
- İskonto oranı: %2.86

Çalışanlara sağlanan uzun vadeli faydalar kapsamında, 31 Aralık 2013 tarihi itibarıyla ayrılması gereken kıdem tazminatı karşılığı tutarı; çalışanların cinsiyetleri, doğum tarihleri, ilk işe giriş tarihleri, brüt maaşları, ABC Mobilya A.Ş.'de çalıştıkları toplam gün sayıları ve benzer veriler kullanılarak; kıdem tazminatı tavanı (31 Aralık 2013 itibarıyla 3.129,25 TL) ve yukarıda bahsedilen aktüeryal varsayımlar dikkate alınarak hesaplanmış ve tahmin edilen yükümlülük tutarı iskontoya tabi tutularak aşağıdaki düzeltme kaydı atılmıştır:

Kıdem Tazminatı			
660	Kısa Vadeli Borçlanma Giderleri	812	
580	Geçmiş Yıllar Zararları	9.897	
632	Genel Yönetim Giderleri	3.658	
529	Diğer Sermaye Yedekleri	11.482	
472	Kıdem Tazminatı Karşılığı	25.849	
Kıdem Tazminatı Karşılığı			



ABC Mobilya A.Ş.'nin 31 Aralık 2013 tarihinde sona eren döneme ait kıdem tazminatı karşılığı hareket tablosu aşağıdaki gibidir:

**Kıdem tazminatı karşılığı hareket tablosu**

<i>Tanımlanmış fayda yükümlülüğü 01.01.2013</i>	9.897
<i>Faiz maliyeti</i>	812
<i>Hizmet maliyeti</i>	3.658
<i>Dönem içi ödemeler</i>	-
<i>Aktüeryal fark</i>	11.482
<b><u>Tanımlanmış fayda yükümlülüğü 31.12.13</u></b>	<b><u>25.849</u></b>

Diğer Sermaye Yedekleri hesabına kaydedilen tutar aktüeryal farktan kaynaklanmaktadır. Emekliliğinde kıdem alacak olan personelin emeklilik öncesi kıdemini alıp öyle ayrılması yüksek aktüeryal farka sebep olmuştur. Şirket, faiz giderlerini ayrıca göstererek finansman giderlerine sınıflamayı tercih etmiştir.

**Ertelenmiş Vergi:**

ABC Mobilya A.Ş.'nin, vergi karı ile UFRS'ye göre hesaplanan kar arasında geçici fark yaratan bilanço kalemleri için UMS 12 Gelir Vergileri standardı uyarınca ertelenmiş vergi hesaplaması gerekmektedir. Geçici fark yaratan kalemler ve bunların vergi oranı ile çarpılarak hesaplanan ertelenmiş vergi varlığı / yükümlülüğü tutarları aşağıdaki tabloda sunulmuştur:

31.12.2013	VUK	UFRS	Fark	Gecici Fark?	Vergi Oranı	Ert. Ver. Var. / Yük.
Alacakların İtfa Ed. Maliyet Düz.	0	-389.532	389.532	✓	20%	77.906
Borçların İtfa Ed. Maliyet Değ.	0	109.133	-109.133	✓	20%	-21.827
Aktüeryal Fark	0	-11.482	11.482	✓	20%	2.296
Amortismanlar	-4.278.627	-2.772.547	-1.506.080	✓	20%	-301.216
Krediler	0	-172.028	172.028	✓	20%	34.406
Kullanılmamış İzin Karşılıkları	0	-10.963	10.963	✓	20%	2.193
Kıdem Tazminatı Karşılıkları	0	-14.367	14.367	✓	20%	2.873
Stok Değer Düşüklüğü	0	-364.156	364.156	✓	20%	72.831
MDV Yeniden Değerleme	4.383.481	22.096.655	-17.713.174	✓	20%	-3.542.635
Dava Karşılıkları	0	-135.000	135.000	✓	20%	27.000
<b>TOPLAM</b>			<b>-18.230.858</b>			<b>-3.646.172</b>

Ertelenmiş vergi varlıkları / yükümlülükleri aşağıda birbirinden ayrı olarak gösterilmiştir:

	<b>31.12.2013</b>
<b><u>Ertelenmiş vergi (borcu) / aktifi</u></b>	<b><u>TL</u></b>
<i><u>Ertelenen Vergi Varlıkları</u></i>	
Alacakların İtfa Edilmiş Maliyet Değeri	77.906
Kıdem Tazminatı Karşılığı	2.873
Dava Karşılıkları	27.000
Krediler	34.406
Kullanılmamış İzin Karşılıkları	2.193
Stok Değer Düşüklüğü	72.831
Aktüeryal Fark	2.296
	<b><u>219.506</u></b>
<i><u>Ertelenen Vergi Yükümlülükleri</u></i>	
Borçların İtfa Edilmiş Maliyet Değeri	-21.827
Amortisman	-301.216
Yatırım Amaçlı Gayrimenkuller	
Maddi Duran Varlık Yeniden Değerleme	-3.542.635
	<b><u>-3.865.677</u></b>

Ertelenmiş vergi varlığının / yükümlülüğünün dönem içerisindeki hareketi aşağıdaki gibidir:

	<b>1.1.2013</b>
	<b><u>31.12.2013</u></b>
Açılış Bakiyesi	-236.623
Aktüeryal Fark	2.296
Yeniden Değerleme ve Ölçüm Kazanç ve Kayıpları	-3.542.635
Önceki Dönemin Etkisinin Taşınması	0
Cari Dönem Ertelenen Vergi (gideri) / geliri	130.790
Kapanış Bakiyesi	<b><u>-3.646.172</u></b>

2013 yılı ertelenmiş vergi tutarı, ABC Mobilya A.Ş.'nin finansal tablolarına aşağıdaki muhasebe kaydı atılarak yansıtılmıştır:

<b>Ertelemiş Vergi</b>		
289	Ertelemiş Vergi Varlıkları	219.506
522	M.D.V.Yeniden Değerleme Artış.	3.542.635
580	Geçmiş Yıllar Zararları (-)	236.623
489	Ertelemiş Vergi Yükümlülükleri	3.865.677
529	Diğer Sermaye Yedekleri	2.296
694	Sürdürülen Faaliyetler Ertelemiş Vergi Geliri	130.790
<b>2013 Yılı Ertelemiş Vergisi</b>		

<b>ABC MOBİLYA A.Ş.</b>	
<b>UFRS'ye Göre Düzenlenmiş 31.12.2013 Tarihli Finansal Durum Tablosu</b>	
<b>(Tüm tutarlar Türk Lirası olarak gösterilmiştir.)</b>	
<b>VARLIKLAR</b>	<b>31.12.2013</b>
<b>Dönen Varlıklar</b>	<b>34.058.779</b>
Nakit ve Nakit Benzerleri	2.713.295
Ticari Alacaklar	23.433.849
Diğer Alacaklar	357
Stoklar	6.671.927
Diğer Dönen Varlıklar	1.239.351
<b>Duran Varlıklar</b>	<b>23.782.277</b>
Diğer Alacaklar	1.201.738
Maddi Duran Varlıklar	22.361.033
Ertelenmiş Vergi Varlığı	219.506
<b>TOPLAM VARLIKLAR</b>	<b>57.841.056</b>
<b>KAYNAKLAR</b>	<b>31.12.2013</b>
<b>Kısa Vadeli Yükümlülükler</b>	<b>24.885.655</b>
Kısa Vadeli Borçlanmalar	3.786.184
Ticari Borçlar	20.347.690
Dönem Karı Vergi Yükümlülüğü	273.774
Kısa Vadeli Yükümlülükler	
-Çalışanlara Sağlanan Fayda ve Yükümlülükler	10.963
- Diğer Kısa Vadeli Karşılıklar	135.000
Diğer Kısa Vadeli Yükümlülükler	332.044
<b>Uzun Vadeli Yükümlülükler</b>	<b>21.962.292</b>
Uzun Vadeli Borçlanmalar	18.070.766
Uzun Vadeli Karşılıklar	
-Çalışanlara Sağlanan Faydalara İlişkin Uzun Vadeli Karşılıklar	25.849
- Diğer Uzun Vadeli Karşılıklar	-
Ertelenmiş Vergi Yükümlülüğü	3.865.677
<b>Özkaynaklar</b>	<b>10.993.109</b>
Ödenmiş Sermaye	3.000.000
Kar veya Zararda Yeniden Sınıflandırılacak Birikmiş Diğer Kapsamlı Gelir veya Giderler	
-Yeniden Değerleme ve Ölçüm Kazanç/Kayıpları	14.170.539
-Diğer Kazanç/Kayıplar	(9.186)
Kardan Ayrılan Kısıtlanmış Yedekler	125.312
Geçmiş Yıllar Kar/Zararları	(6.223.359)
Net Dönem Karı/Zararı	(70.197)
<b>TOPLAM KAYNAKLAR</b>	<b>57.841.056</b>

<b>ABC MOBİLYA A.Ş.</b>	
<b>UFRS'ye Göre Düzenlenmiş 31.12.2013 Tarihli Finansal Performans Tablosu</b>	
<b>(Tüm tutarlar Türk Lirası olarak gösterilmiştir.)</b>	
<b>1 Ocak- 31 Aralık 2013</b>	
<b>SÜRDÜRÜLEN FAALİYETLER</b>	
Satış Gelirleri	39.738.241
Satışların Maliyeti (-)	(36.695.612)
<b>Ticari faaliyetlerden brüt kar/(zarar)</b>	<b>3.042.629</b>
<b>BRÜT KAR/ZARAR</b>	<b>3.042.629</b>
Pazarlama, Satış ve Dağıtım Giderleri (-)	(845.208)
Genel Yönetim Giderleri (-)	(1.507.671)
Araştırma ve Geliştirme Giderleri (-)	-
Diğer faaliyet gelirleri	892.184
Diğer faaliyet giderleri (-)	(607.929)
<b>FAALİYET KARI/ZARARI</b>	<b>974.005</b>
Özkaynak yöntemiyle değerlendirilen yatırımların kar/zararlarındaki paylar	-
Finansal gelirler	1.711.487
Finansal giderler (-)	(2.612.706)
<b>SÜRDÜRÜLEN FAALİYETLER VERGİ ÖNCESİ KARI/ ZARARI</b>	<b>72.786</b>
Sürdürülen faaliyetler vergi gelir/gideri	(142.984)
-Dönem vergi gelir/gideri	(273.774)
-Ertelenmiş vergi gelir/gideri	130.790
<b>SÜRDÜRÜLEN FAALİYETLER DÖNEM KARI/ZARARI</b>	<b>(70.197)</b>
<b>DURDURULAN FAALİYETLER</b>	
Durdurulan faaliyetler vergi sonrası dönem karı/zararı	-
<b>DÖNEM KARI/ZARARI</b>	<b>(70.197)</b>

### Uygulama Örneği Sonucu

Yapılan örnek uygulama, Vergi Usul Kanunu hükümlerine göre hazırlanan finansal tabloların Uluslararası Finansal Raporlama Standartları'na göre düzenlenen finansal tablolardan oldukça farklı sonuçlar ortaya çıkardığını göstermiştir.

Yasal mali tablolardan UFRS'ye göre düzenlenmiş mali tablolara geçişte çeşitli düzeltme ve sınıflama kayıtları atılmıştır. Bunlardan başlıcaları ve 2013/34 sayılı AB muhasebe yönergesi kapsamına girenler aşağıdaki gibi özetlenmiştir:

- Stokların gerçeğe uygun değerleri ile finansal tablolara yansıtılabilmesi için net gerçekleşebilir değerleri hesaplanmış ve 364.156 TL tutarında stok değer düşüklüğü karşılığı ayrılmıştır.
- Maddi duran varlık kalemleri için VUK hükümlerine göre ayrılan amortisman tutarları iptal edilmiş, kısmi esasa ve şirketçe belirlenen

faydalı ömre göre her maddi duran varlık grubu için amortisman yeniden hesaplanmıştır.

- Şirketin sahip olduğu bina ve arsalar yeniden değerlemeye tabi tutulmuş, belirtilen varlıkların değerleri sırasıyla 3.621.313 TL ve 14.091.860 TL artmıştır.
- Ticari alacaklar ve borçlar itfa edilmiş maliyet değerleriyle finansal tablolara yansıtılmış, böylelikle UFRS'nin gerçeğe uygun değer esasına uygun hareket edilmiştir.
- Şirket aleyhinde açılmış ve kaybetme olasılığı yüksek olan davalar için 135.000 TL tutarında karşılık ayrılarak ihtiyatlı bir tutum sergilenmiştir.
- Çeşitli varsayımlara ve verilere dayanarak kullanılmamış izin ve kıdem tazminatı karşılıkları ayrılmıştır.

Yukarıda özetlenen muhasebe kayıtlarından ve gerekçelerinden anlaşılacağı üzere, UFRS'ye göre finansal raporlama, işletmelerin daha ihtiyatlı bir tutum sergilemelerini ve finansal tablo kalemlerini gerçeğe en yakın değerleriyle yansıtmasını sağlamaktadır. VUK hükümlerine göre hazırlanan gelir tablosu işletmenin dönem net karının 452.963 TL olduğunu göstermiş ve bir vergi yükümlülüğü doğurmuştur. UFRS'ye göre düzenlenen finansal performans tablosu ise işletmenin aslında kar etmediğini, 70.197 TL zarar yazdığını göstermiştir.

Yapılan uygulama örneğinde mevcut muhasebe sistemimiz ile sadece Uluslararası Finansal Raporlama Standartları karşılaştırılmış, KOBİ'ler için UFRS, US GAAP ve Alman GAAP'e, çok büyük farklılıklar olmayacağı sebebiyle, yer verilmemiştir. UFRS'ye geçiş kapsamında atılan düzeltme ve sınıflama kayıtları KOBİ'ler için UFRS için de tamamen geçerlidir. US GAAP ve Alman GAAP'e göre farklı olacak tek düzeltme kaydı bina ve arsaların yeniden değerlendirilmesi ile ilgili olmaktadır. Bu iki standart, maddi duran varlıklarda yeniden değerlendirme modelinin kullanılmasına izin vermediği için, bina ve arsaların bilanço tarihi itibarıyla değerleri sırasıyla 1.663.787 TL (amortisman düzeltilmiş) ve 2.348.925 TL olacaktır.

## 6. SONUÇ VE ÖNERİLER

Küreselleşen dünyada, herkesin ortak bir muhasebe dili kullanması, işletmelerin finansal tablolarını herkesçe anlaşılır, daha net, karşılaştırılabilir ve gerçeğe en yakın sonuçları yansıtacak şekilde sunması son derece önemlidir.

Avrupa Birliği, üye ülkelerin birbiriyle karşılaştırılabilir, ortak muhasebe ilkelerine sahip olmasını sağlamak amacıyla, işletmelere finansal raporlama anlamında, ölçeğini ve kamu yararını dikkate alarak yükümlülük getiren 26 Haziran 2013 tarihli 2013/34/AB – “Şirketler için Finansal Raporlama Yükümlülükleri” yönergesini kabul etmiştir.

Türkiye, AB’ye tam üye olma yolunda müzakerelere 3 Ekim 2005’ten beri devam etmektedir. Diğer müzakere konularında olduğu gibi, muhasebe sistemimizin de AB müktesebatı ile tamamen uyumlu hale getirilmesi gerekmektedir. Dolayısıyla, mevcut Tek Düzen Muhasebe Sistemimizin AB’nin 2013/34 sayılı muhasebe yönergesine göre güncellenmesi zorunlu hale gelmiştir.

Bu çalışmada, Tek Düzen Hesap Planı’nın 2013/34/AB muhasebe yönergesine uyumunu sağlayacak değişikliklerin önerilmesi amaçlanmıştır. Bahsi geçen muhasebe yönergesinde, üye ülkelerin tercihine bırakılan düzenlemeler ile uygulanması zorunlu olanlar, UFRS, KOBİ’ler için UFRS, US GAAP ve Alman GAAP ile karşılaştırmalı olarak incelenmiştir. Çalışmanın kapsamı yönerge ile paralel bir inceleme sağlanabilmesi adına stoklar, maddi duran varlıklar, maddi olmayan duran varlıklar, finansal varlıklar ve borçlar ve karşılıklarla sınırlı tutulmuştur.

Karşılaştırmalı incelemesi yapılan konular aşağıda tablo halinde özetlenmiş ve akabinde Tek Düzen Hesap Planı bazlı muhasebe standartlarında ve Tek Düzen Hesap Planı’nda yapılmasını önerdiğimiz değişiklikler belirtilmiştir:

## STOKLAR

Kriterler	AB Yönergesi	Mevcut Durumumuz	UFRS	KOBİ'ler için UFRS	US-GAAP	Alman GAAP
<b>Ölçüm esası</b>	Satın alma fiyatı / üretim maliyeti ve piyasa fiyatının düşük olanı ile değerlendirilmektedir (2013/34/EU, Madde 12, Paragraf 7).	Satın alma veya üretim maliyet bedeli ile değerlendirilmektedir (VUK, Madde 274).	Maliyet ve net gerçekleştirilebilir değer düşük olanıyla değerlendirilmektedir (UMS 2, Paragraf 9).	Maliyet değeri ile tahmini satış fiyatından, tamamlanma maliyetleri ve satışa ilişkin diğer maliyetler düşüldükten sonraki değerin düşük olanıyla değerlendirilmesi gerekmektedir (KOBİ'ler için UFRS, Paragraf 13.4).	Stok maliyetinin net gerçekleştirilebilir değer üzerinde kalması halinde net gerçekleştirilebilir değer üzerinden ölçüm esas kılınmıştır (ASC 330-10-30).	Stoklar, "Satın alma ya da üretim maliyeti" ile "ikame değeri ya da tahmini satış giderleri düşülmüş tahmini satış fiyatının" düşük olanıyla değerlendirilmektedir (Pwc, 2010, s. 75).
<b>Maliyet hesaplama yöntemleri</b>	Ağırlıklı ortalama maliyet yöntemi, FIFO yöntemi, LIFO yöntemi ya da genel kabul görmüş diğer yöntemlerden biri kullanılabilir (2013/34/EU, Madde 12, Paragraf 9).	Fiili Maliyet Yöntemi, (Basit/Ağırlıklı/Hareketli) Ortalama Maliyet Yöntemi ve İtibari Maliyet Yöntemi (FIFO) kullanılabilir, LIFO'nun kullanılması yasaklanmıştır (VUK, Madde 274).	Gerçek parti maliyet yöntemi, FIFO yöntemi ve ağırlıklı ortalama maliyet yöntemlerinden biri kullanılabilir, LIFO'nun kullanılması yasaklanmıştır (UMS 2, Paragraf 25).	Gerçek parti maliyet yöntemi, FIFO yöntemi ve ağırlıklı ortalama maliyet yöntemlerinden biri kullanılabilir, LIFO'nun kullanılması yasaklanmıştır (KOBİ'ler için UFRS, Paragraf 13.18).	LIFO, FIFO ve ağırlıklı ortalama maliyet yöntemlerinden biri kullanılabilir (Pwc, 2014, s. 70).	LIFO, FIFO ve ağırlıklı ortalama maliyet yöntemlerinden biri kullanılabilir (Pwc, 2010, s. 75).
<b>Borçlanma maliyetleri</b>	Stokların edinimi için üretim aşamasında katılan faiz maliyetleri aktifleştirilebilir (2013/34/EU, Madde 12, Paragraf 8).	Stokların edinimi için yapılan yurtiçi borçlanmalardan doğan faiz maliyetleri aktifleştirilebilmekte ya da dönem gideri olarak muhasebeleştirilebilir (VUK Genel Tebliği, Sayı: 238)	Elde edilmesi, inşası veya üretimi zorunlu olarak uzun bir süreyi gerektiren varlıklarla doğrudan ilişkilendirilebilen borçlanma maliyetleri varlığın maliyetine eklenebilir (UMS 23, Paragraf 8).	Tüm borçlanma maliyetlerinin oluştuğu dönemde kar veya zararda gider olarak muhasebeleştirilmesi gerekmektedir (KOBİ'ler için UFRS, Paragraf 25.2).	Özellikli varlık statüsünde olan stokların elde edilmesi için yapılan borçlanmaların sadece faiz maliyetleri ilgili stoğun maliyetine eklenebilir. Yabancı para birimiyle yapılan borçlanmalardan kaynaklanan kur farkı kati surette aktifleştirilememektedir (Pwc, 2014, s. 65).	Üretim yoluyla edinimi sağlanan varlıklar için üretim süreci boyunca katılan borçlanma maliyetleri aktifleştirilebilir (Pwc, 2010, s. 32).

Tablo 4.1: Stoklar



### Kriter 1 – Ölçüm Esası

AB yönergesi, stokların satın alma fiyatı / üretim maliyeti ve piyasa fiyatının düşük olanı ile değerlendirilmesi gerektiğini öngörmüştür. Vergi Mevzuatı, stokların temel ölçüm ilkesinintarihi maliyet esası olarak belirlediğindenve stok değer düşüklüğünün sadece bozulma, çürüme ve doğal afet gibi durumlarda ve stoğun satış fiyatında maliyet bedeline kıyasla %10 ve daha fazla düşüklük olması halinde muhasebeleştirilmesine izin verdiğiinden AB yönergesine tamamen ters düşmektedir. TDHP bazlı muhasebe standartlarında, stoklarda net gerçekleşebilir değer ve/veya piyasa değeri kavramının tanımlanması ve ölçüm esasının güncellenerekstokların tamamının maliyet bedeli ve net gerçekleşebilir değer ve/veya piyasa değerinin düşük olanı ile muhasebeleştirilmesi sağlanmalıdır. Ölçüm esası açısındanbahsi geçen uluslararası kabul görmüş muhasebe standartları incelendiğinde tamamının yönergeye uyumlu ilkelere sahip olduğu görülmüştür. Stoklarda değer düşüklüğü şu şekilde muhasebeleştirilmektedir:

Karşılık			
62X	Satışların Maliyeti		XX
158	Stok Değer Düşüklüğü Karş.(-)		XX
Stok Değer Düşüklüğü			

Tek Düzen Hesap Planı'nın stoklara ilişkin bölümünde değer düşüklüğünün muhasebeleştirilebileceği "158 – Stok Değer Düşüklüğü Karşılığı (-)" ve ilgili maliyet hesapları bulunduğuundan yeni birhesap önerilmesine gerek görülmemiştir.

#### 15 Stoklar

150- İlk Madde Ve Malzeme

151- Yarı Mamuller - Üretim

152- Mamuller

153- Ticari Mallar

157- Diğer Stoklar

158- Stok Değer Düşüklüğü Karşılığı (-)

159- Verilen Sipariş Avansları

#### 62 Satışların Maliyeti (-)

620- Satılan Mamuller Maliyeti (-)

621- Satılan Ticari Mallar Maliyeti (-)

622- Satılan Hizmet Maliyeti (-)

623- Diğer Satışların Maliyeti (-)

### **Kriter 2 – Maliyet Hesaplama Yöntemleri**

AB yönergesi kapsamında, üye ülkeler, LIFO dahil tüm genel kabul görmüş stok maliyeti hesaplama yöntemlerini kullanabilmektedir. Vergi Mevzuatı'nın izin verdiği, Fiili Maliyet Yöntemi, (Basit/Ağırlıklı/Hareketli) Ortalama Maliyet Yöntemi ve İtibari Maliyet Yöntemi (FIFO) yönerge kapsamına girdiğinden bu hususta bir güncelleme yapılmasına gerek olmadığı kanaatine varılmıştır.

### **Kriter 3 – Borçlanma Maliyetleri**

AB yönergesi, stokların edinimi için sadece üretim aşamasında katlanılan faiz maliyetlerinin aktifleştirilmesine izin vermiş, bu tercihi üye ülkelere bırakmıştır. Vergi Mevzuatı'na göre, stokların edinimi için yapılan yurtiçi borçlanmalardan doğan faiz ve benzeri borçlanma maliyetleri, işletmelerin tercihinine göre stok maliyetine eklenerek aktifleştirilebilmekte ya da tamamı dönem gideri olarak muhasebeleştirilebilmektedir. Sonraki dönemlerde katlanılan borçlanma maliyetleri de, yine aynı şekilde tercihe bağlı olarak aktifleştirilebilmekte ya da giderleştirilebilmektedir. Sadece üretim aşamasında olanlar gibi bir ayrıma gidilmemiş, aktifleştirmeye sonraki dönemlerde de izin verilmiştir. Bu nedenle mevzuatın AB yönergesine uyumlu olmadığı sonucu çıkarılabilir.

İncelenen uluslararası kabul görmüş muhasebe standartlarından US GAAP'in bu konuda yönergeyle en uyumlu standart olduğu görülmüştür. Bu standarda göre, özellikli varlık statüsünde olan stokların elde edilmesi için yapılan borçlanmaların sadece faiz maliyetleri ilgili stoğun maliyetine eklenebilmektedir. Yabancı para birimiyle yapılan borçlanmalardan kaynaklanan kur farkı kati surette aktifleştirilememektedir. TDHP bazlı muhasebe standartlarında, AB yönergesine uyum sağlamak amacıyla US GAAP'in öngördüğü düzenlemenin benimsenmesi önerilmektedir. Bunun için öncelikle özellikli varlık tanımı yapılmalı, sonrasında

stokların edinimi için sadece üretim aşamasında katlanılan faiz maliyetlerinin aktifleştirilebilmesi sağlanmalıdır. Böylelikle hem yönerge ile uyum sağlanacak hem de stokların değerinin olması gerekenden daha fazla gösterilmesinin önüne geçilecektir.

Borçlanma maliyetlerinin aktifleştirilmesi ya da giderleştirilmesine ilişkin Tek Düzen Hesap Planı'nda bir değişiklik yapılmasına gerek görülmemiştir. Halihazırda mevzuat her ikisine de izin verdiği için Tek Düzen Hesap Planı'nda bununla ilgili hesaplar bulunmaktadır.

**MADDİ DURAN VARLIKLAR**

<b>Kriterler</b>	<b>AB yönergesi</b>	<b>Mevcut durumumuz</b>	<b>UFRS</b>	<b>KOBİ'ler için UFRS</b>	<b>US-GAAP</b>	<b>Alman GAAP</b>
<b>Ölçüm esası</b>	Tarihi maliyet ya da yeniden değerlendirme modeline izin verilmiştir (2013/34/EU, Madde 7, Paragraf 1).	Maliyet bedeliyle değerlendirilmektedir (VUK, Madde 269).	İlk ölçümde maliyet modeli, sonraki muhasebeleştirilmelerde maliyet modeli ya da yeniden değerlendirme modeli kullanılabilir (UMS 16, Paragraf 15 ve 29).	İlk ölçümde maliyet modeli, sonraki muhasebeleştirilmelerde maliyet modeli ya da yeniden değerlendirme modeli kullanılabilir (KOBİ'ler için UFRS, Paragraf 17.9 ve (UMSK Değişiklikler, 2015, s. 10).	İlk ölçümde ve sonraki muhasebeleştirilmelerde tarihi maliyet modeli esas kılınmıştır. Yeniden değerlendirme modeline izin verilmemektedir (Pwc, 2014, s. 58)	İlk ölçümde ve sonraki muhasebeleştirilmelerde tarihi maliyet modeli esas kılınmıştır. Yeniden değerlendirme modelinin kullanılmasına izin verilmemektedir (Pwc, 2010, s. 30)
<b>Ölçüm yöntemleri</b>	Amortisman ayırmanın gerekliliğinden bahsedilmiş fakat amortisman ayırma yöntemlerine değinilmemiştir (2013/34/EU, Madde 2, Paragraf 8).	Amortisman ayırmak ihtiyaridir. Normal amortisman yöntemi, azalan bakiyeler üzerinden amortisman yöntemi, fevkalade amortisman yöntemlerinden biri kullanılabilir. Kıst amortisman sadece binek araçlar için uygulanabilir (VUK, Madde 313, 315 ve 317)	Amortisman ayırmak zorunludur. Doğrusal amortisman yöntemi, azalan bakiyeler yöntemlerinden biri kullanılabilir. Kısmi amortisman uygulaması tüm MDV'lar için esastır (UMS 16, Paragraf 62).	Amortisman ayırmak zorunludur. Doğrusal amortisman yöntemi, azalan bakiyeler yöntemlerinden biri kullanılabilir. Kısmi amortisman uygulaması tüm MDV'lar için esastır (KOBİ'ler için UFRS, Paragraf 17.22).	Amortisman ayırmak zorunludur. Azalan bakiyeler yöntemi, doğrusal amortisman yöntemi, yıl sayılarının toplamı yöntemi ve üretim miktarı yöntemlerinden biri kullanılabilir. Kıst amortisman uygulaması tüm MDV'lar için esastır (ASC 360-10-35).	Amortisman ayırmak zorunludur. Doğrusal amortisman, artan paylı bakiyeler ve üretim miktarına göre amortisman yöntemlerinden biri kullanılabilir (Deloitte, 2000, s. 40).

**Tablo 4.2:**Maddi duran varlıklar

**MADDİ DURAN VARLIKLAR (dev.)**

<b>Kriterler</b>	<b>AB yönergesi</b>	<b>Mevcut durumumuz</b>	<b>UFRS</b>	<b>KOBİ'ler için UFRS</b>	<b>US-GAAP</b>	<b>Alman GAAP</b>
<b>Borçlanma maliyetleri</b>	MDV'ların edinimi için üretim aşamasında katılan faiz maliyetleri aktifleştirilebilmektedir (2013/34/EU, Madde 12, Paragraf 8).	MDV'ların edinimi için yatırım döneminde katılan borçlanma maliyetlerinin aktifleştirilmesi zorunlu tutulmuştur. Sonraki dönemlerde isteğe bağlı olarak aktifleştirilebilmekte ya da giderleştirilebilmektedir (VUK Genel Tebliği, Sayı: 163).	Elde edilmesi, inşası veya üretimi zorunlu olarak uzun bir süreyi gerektiren varlıklarla doğrudan ilişkilendirilebilen borçlanma maliyetleri varlığın maliyetine eklenebilmektedir (UMS 23, Paragraf 8).	Tüm borçlanma maliyetlerinin oluştuğu dönemde kar veya zararda gider olarak muhasebeleştirilmesi gerekmektedir (KOBİ'ler için UFRS, Paragraf 25.2).	Özellikli varlık statüsünde olan MDV'ların elde edilmesi için yapılan borçlanmaların sadece faiz maliyetleri ilgili varlığın maliyetine eklenebilmektedir. Yabancı para birimiyle yapılan borçlanmalardan kaynaklanan kur farkı kati surette aktifleştirilememektedir (Pwc, 2014, s. 65).	Üretim yoluyla edinimi sağlanan varlıklar için üretim süreci boyunca katılan borçlanma maliyetleri aktifleştirilebilmektedir (Pwc, 2010, s. 32).

**Tablo 4.2:**Maddi duran varlıklar

## Kriter 1 – Ölçüm Esası

AB yönergesi, maddi duran varlıkların ölçümü için maliyet modeli ya da yeniden değerlendirme modelinin kullanılmasına izin vermiştir. Vergi Mevzuatı, bu varlıkların temel ölçüm ilkesini tarihi maliyet esası olarak belirlediğinden ve yeniden değerlendirme modelinin kullanılmasına izin vermediğinden AB yönergesi ile kısmen uyumludur. Çeşitli uluslararası kabul görmüş muhasebe standartları incelendiğinde ortak benimsenmiş bir uygulama olmadığı, UFRS ve KOBİ'ler için UFRS'nin her iki modele de izin verdiği, US GAAP ve Alman GAAP'in ise yeniden değerlendirme modeline izin vermediği görülmüştür. TDHP bazlı muhasebe standartları için önerimiz, varlığın gerçeğe en yakın değeri ile mali tablolara yansıtılmasını sağlamak adına UFRS'nin öngördüğü gibi yeniden değerlendirme modelinin kullanılmasına izin verilmesidir. Maddi duran varlıklarda yeniden değerlendirme şu şekilde muhasebeleştirilmektedir:

Yeniden Değerleme			
25X	İlgili M.D.V.		XX
	522	M.D.V.Yeniden Değerleme Artış.	XX
İlgili M.D.V Yeniden Değerleme Düzeltmesi			

Tek Düzen Hesap Planı'nın özkaynaklar bölümünde değer artışlarının muhasebeleştirilebileceği "522 – M.D.V. Yeniden Değerleme Artışları" hesabı bulunduğundan yeni bir hesap önerilmesine gerek görülmemiştir.

### 25 Maddi Duran Varlıklar

- 250- Arazi Ve Arsalar
- 251- Yer Altı Ve Yer Üstü Düzenleri
- 252- Binalar
- 253- Tesis, Makine Ve Cihazlar
- 254- Taşıtlar
- 255- Demirbaşlar
- 256- Diğer Maddi Duran Varlıklar
- 257- Birikmiş Amortismanlar (-)
- 258- Yapılmakta Olan Yatırımlar
- 259- Verilen Avanslar

### 52 Sermaye Yedekleri

- 520- Hisse Senetleri İhraç Primleri
- 521- Hisse Senedi İptal Karları
- 522- *M.D.V. Yeniden Değerleme Artışları*
- 523- İştirakler Yeniden Değerleme Artışları
- 524- Maliyet Bedeli Artışları Fonu
- 529- Diğer Sermaye Yedekleri

### **Kriter 2 – Ölçüm Yöntemleri**

AB yönergesinde, amortisman ayırmanın gerekliliğinden bahsedilmiş fakat amortisman ayırma yöntemlerine değinilmemiştir. Vergi Mevzuatı, maddi duran varlıklarda değer düzeltilmesi yapmayı ihtiyari kıldığından yönergeye uyum sağlamamaktadır. Değer düzeltilmesi ve ölçüm yöntemleri açısından bahsi geçen uluslararası kabul görmüş muhasebe standartları incelendiğinde tamamının yönergeye uyumlu ilkelere sahip olduğu görülmüştür. TDHP bazlı muhasebe standartlarında yapılması gerektiğini düşündüğümüz değişiklikler, amortisman ayırmanın zorunlu hale getirilmesi ve kısmi amortisman uygulamasının sadece binek araçlar için değil tüm maddi duran varlıklar için uygulanmasının sağlanmasıdır. Böylelikle, bu varlıkların gerçeğe en yakın değerleri finansal tablolara yansıtılmış olacaktır. Yöntem olarak bir değişiklik yapılmasına gerek olmadığı düşünülmektedir.

### **Kriter 3 – Borçlanma Maliyetleri**

AB yönergesi, maddi duran varlıkların edinimi için sadece üretim aşamasında katlanılan faiz maliyetlerinin aktifleştirilmesine izin vermiş ve bu tercihi üye ülkelere bırakmıştır. Vergi Mevzuatı'na göre, maddi duran varlıkların edinimi için kullanılan kredilere ilişkin faiz, komisyon, kur farkı ve benzeri borçlanma maliyetlerinin yatırım dönemine düşen kısmının duran varlık maliyetine eklenmesi zorunludur. Sonraki dönemlerde yani varlık aktife girdikten sonra oluşan finansman giderleri mükellefin tercihinin göre istenirse varlığın maliyet bedeline ilave edilebilmekte, istenirse dönem gideri olarak muhasebeleştirilebilmektedir. Aktifleştirmeye sonraki dönemlerde de izin verildiğinden mevzuatın AB yönergesine uyumlu olmadığı sonucu çıkarılabilir.

İncelenen uluslararası kabul görmüş muhasebe standartlarından US GAAP'in bu konuda yönergeyle en uyumlu standart olduğu görülmüştür. Bu standarda göre, özellikli varlık statüsünde olan maddi duran varlıkların elde edilmesi için yapılan borçlanmaların sadece faiz maliyetleri ilgili varlığın maliyetine eklenebilmektedir. Yabancı para birimiyle yapılan borçlanmalardan kaynaklanan kur farkı kati surette aktifleştirilememektedir. TDHP bazlı muhasebe standartlarında, AB yönergesine uyum sağlamak amacıyla US GAAP'in öngördüğü düzenlemenin benimsenmesi önerilmektedir. Bunun için öncelikle özellikli varlık tanımı yapılmalı, sonrasında maddi duran varlıkların edinimi için sadece üretim aşamasında katlanılan faiz maliyetlerinin aktifleştirilebilmesi sağlanmalıdır. Böylelikle hem yönerge ile uyum sağlanacak hem de maddi duran varlıkların değerinin olması gerekenden daha fazla gösterilmesinin önüne geçilecektir.

Borçlanma maliyetlerinin aktifleştirilmesi ya da giderleştirilmesine ilişkin Tek Düzen Hesap Planı'nda bir değişiklik yapılmasına gerek görülmemiştir. Halihazırda mevzuat her ikisine de izin verdiği için Tek Düzen Hesap Planı'nda bununla ilgili hesaplar bulunmaktadır.



**MADDİ OLMAYAN DURAN VARLIKLAR**

<b>Kriterler</b>	<b>AB yönergesi</b>	<b>Mevcut durumumuz</b>	<b>UFRS</b>	<b>KOBİ'ler için UFRS</b>	<b>US-GAAP</b>	<b>Alman GAAP</b>
<b>Ölçüm esası</b>	Tarihi maliyet ya da yeniden değerlendirme modeline izin verilmiştir (2013/34/EU, Madde 7, Paragraf 1).	Maliyet bedeliyle değerlendirilmektedir (VUK, Madde 269).	İlk ölçümde maliyet modeli, sonraki muhasebeleştirmelerde maliyet modeli ya da varlığın aktif bir piyasa değeri varsa yeniden değerlendirme modeli kullanılabilir (UMS 38, Paragraf 24 ve 72).	İlk ölçümde maliyet bedeli ile, sonraki ölçümlerde ise ilk ölçümde finansal tablolara yansıtılan değerden birikmiş itfa ve birikmiş değer düşüklüğü zararlarının indirilmesiyle değerlendirilmektedir. Yeniden değerlendirme modeli kullanılmamaktadır (KOBİ'ler için UFRS, Paragraf 18.4 ve 18.18)	İlk ölçümde ve sonraki muhasebeleştirmelerde tarihi maliyet modeli esas alınmıştır. Yeniden değerlendirme modeline izin verilmemektedir (Pwc, 2014, s. 58).	İlk muhasebeleştirme maliyet esasına göre yapılmaktadır. Sonraki ölçümlerde yine maliyet esası bu kez itfa payları düşülmüş şekliyle devam ettirilmektedir. Yeniden değerlemeye ancak varlığın değerindeki azalış kalıcı ise izin verilmektedir (Pwc, 2010, s. 34).
<b>Ölçüm yöntemleri</b>	İtfa payı ayırmanın gerekliliğinden bahsedilmiş fakat ayırma yöntemlerine değinilmemiştir (2013/34/EU, Madde 2, Paragraf 8).	İtfa payı ayırmak ihtiyaridir. Normal amortisman yöntemi, azalan bakiyeler üzerinden amortisman yöntemi, fevkalade amortisman yöntemlerinden biri kullanılabilir. Kıst amortisman esası bulunmamaktadır (VUK, Madde 313, 315 ve 317).	Sınırlı faydalı ömre sahip olan MODV'ların doğrusal amortisman, azalan bakiyeler veya üretim miktarı yöntemlerinden biri kullanılarak itfaya tabi tutulması gerekmektedir. Kısmi amortisman uygulaması esastır (UMS 38, Paragraf 89 ve 98).	Tüm MODV'ların sınırlı faydalı ömre sahip olduğunu kabul eden standartta amortisman yöntemlerine değinilmemiş fakat kullanılabilir yöntemlerin güvenilir bir şekilde belirlenememesi durumunda doğrusal yöntemin kullanılması gerektiği belirtilmiştir. Kısmi amortisman uygulaması esastır (KOBİ'ler için UFRS, Paragraf 18.19 ve 18.22).	Sınırlı faydalı ömre sahip olan MODV'ların itfaya tabi tutulması gerekmektedir. Standartta itfa yöntemlerine değinilmemiş, sadece kullanılabilir yöntemlerin güvenilir bir şekilde belirlenememesi durumunda doğrusal yöntemin kullanılması gerektiği belirtilmiştir. Kıst amortisman uygulaması esastır (ASC 350-35).	İtfa yöntemi olarak doğrusal ya da azalan bakiyeler yöntemlerinden biri kullanılabilir (Wang, 2008, s. 130).

**Tablo 4.3:**Maddi olmayan duran varlıklar

**MADDİ OLMAYAN DURAN VARLIKLAR (dev.)**

<b>Kriterler</b>	<b>AB yönergesi</b>	<b>Mevcut durumumuz</b>	<b>UFRS</b>	<b>KOBİ'ler için UFRS</b>	<b>US-GAAP</b>	<b>Alman GAAP</b>
<b>Borçlanma maliyetleri</b>	MODV'ların edinimi için üretim aşamasında katlanılan faiz maliyetleri aktifleştirilebilmektedir (2013/34/EU, Madde 12, Paragraf 8).	MODV'ların edinimi için yatırım döneminde katlanılan borçlanma maliyetlerinin aktifleştirilmesi zorunlu tutulmuştur. Sonraki dönemlerde isteğe bağlı olarak aktifleştirilebilmekte ya da giderleştirilebilmektedir (VUK Genel Tebliği, Sayı: 163).	Elde edilmesi, inşası veya üretimi zorunlu olarak uzun bir süreyi gerektiren varlıklarla doğrudan ilişkilendirilebilen borçlanma maliyetleri varlığın maliyetine eklenebilmektedir (UMS 23, Paragraf 8).	Tüm borçlanma maliyetlerinin oluştuğu dönemde kar veya zararda gider olarak muhasebeleştirilmesi gerekmektedir (KOBİ'ler için UFRS, Paragraf 25.2).	Özellikli varlık statüsünde olan MODV'ların elde edilmesi için yapılan borçlanmaların sadece faiz maliyetleri ilgili varlığın maliyetine eklenebilmektedir. Yabancı para birimiyle yapılan borçlanmalardan kaynaklanan kur farkı kati surette aktifleştirilememektedir (Pwc, 2014, s. 65).	Üretim yoluyla edinimi sağlanan varlıklar için üretim süreci boyunca katlanılan borçlanma maliyetleri aktifleştirilebilmektedir (Pwc, 2010, s. 32).

**Tablo 4.3:**Maddi olmayan duran varlıklar

## Kriter 1 – Ölçüm Esası

AB yönergesi, maddi olmayan duran varlıkların ölçümü için maliyet modeli ya da yeniden değerlendirme modelinin kullanılmasına izin vermiştir. Vergi Mevzuatı, bu varlıkların temel ölçüm ilkesini tarihi maliyet esası olarak belirlediğinden ve yeniden değerlendirme modelinin kullanılmasına izin vermediğinden AB yönergesi ile kısmen uyumludur. Çeşitli uluslararası kabul görmüş muhasebe standartları incelendiğinde ortak benimsenmiş bir uygulama olmadığı, UFRS'nin aktif bir piyasa olması halinde her iki modele de izin verdiği, KOBİ'ler için UFRS, US GAAP ve Alman GAAP'in ise yeniden değerlendirme modeline izin vermediği görülmüştür. TDHP bazlı muhasebe standartlarında önerimiz, varlığın gerçeğe en yakın değeri ile mali tablolara yansıtılmasını sağlamak adına UFRS'nin öngördüğü üzere ilgili maddi olmayan duran varlık için aktif bir piyasanın olması halinde yeniden değerlendirme modelinin kullanılmasına izin verilmesidir. Maddi olmayan duran varlıklarda yeniden değerlendirme şu şekilde muhasebeleştirilmektedir:

Yeniden Değerleme			
26X	İlgili M.O.D.V.		XX
52X		M.O.D.V.Yeniden Değerleme Artış.	XX
İlgili M.O.D.V Yeniden Değerleme Düzeltmesi			

Tek Düzen Hesap Planı'ndamaddi olmayan duran varlıklardaki değer artışlarının muhasebeleştirilebileceği bir hesap bulunmadığından özkaynaklar altında "52X – M.O.D.V. Yeniden Değerleme Artışları" hesabının oluşturulması önerilmektedir.

### **26 Maddi Olmayan Duran Varlıklar**

260- Haklar

261- Şerefiye

262- Kuruluş Ve Örgütlenme Giderleri

263- Araştırma Ve Geliştirme Giderleri

264- Özel Maliyetler

267- Diğer Maddi Olmayan Duran Varlıklar

268- Birikmiş Amortismanlar (-)

269- Verilen Avanslar

### **52 Sermaye Yedekleri**

- 520- Hisse Senetleri İhraç Primleri
- 521- Hisse Senedi İptal Karları
- 522- M.D.V. Yeniden Değerleme Artışları
- 523- İştirakler Yeniden Değerleme Artışları
- 524- Maliyet Bedeli Artışları Fonu
- 52X- *M.O.D.V Yeniden Değerleme Artışları*
- 529- Diğer Sermaye Yedekleri

### **Kriter 2 – Ölçüm Yöntemleri**

AB yönergesinde, maddi olmayan duran varlıklar için itfa payı ayırmanın gerekliliğinden bahsedilmiş fakat yöntemlere değinilmemiştir. Vergi Mevzuatı, maddi olmayan duran varlıklarda değer düzeltmesi yapmayı ihtiyari kıldığından yönergeye uyum sağlamamaktadır. Değer düzeltmesi ve ölçüm yöntemleri açısından bahsi geçen uluslararası kabul görmüş muhasebe standartları incelendiğinde tamamının yönergeye uyumlu ilkelere sahip olduğu görülmüştür. TDHP bazlı muhasebe standartlarında yapılması gerektiğini düşündüğümüz değişiklikler, itfa payı ayırmanın zorunlu hale getirilmesi ve kısmi itfa payı ayırma esasının tüm maddi olmayan duran varlıklar için uygulanmasının sağlanmasıdır. Böylelikle, bu varlıkların gerçeğe en yakın değerleri finansal tablolara yansıtılmış olacaktır. Yöntem olarak bir değişiklik yapılmasına gerek olmadığı düşünülmektedir.

### **Kriter 3 – Borçlanma Maliyetleri**

AB yönergesi, maddi olmayan duran varlıkların edinimi için sadece üretim aşamasında katlanılan faiz maliyetlerinin aktifleştirilmesine izin vermiş ve bu tercihi üye ülkelere bırakmıştır. Vergi Mevzuatı'na göre, maddi olmayan duran varlıkların edinimi için kullanılan kredilere ilişkin faiz, komisyon, kur farkı ve benzeri borçlanma maliyetlerinin yatırım dönemine düşen kısmının duran varlık maliyetine eklenmesi zorunludur. Sonraki dönemlerde yani varlık aktife girdikten sonra oluşan finansman giderleri mükellefin tercihinine göre istenirse varlığın maliyet bedeline ilave edilebilmekte, istenirse dönem gideri olarak muhasebeleştirilebilmektedir. Aktifleştirmeye sonraki dönemlerde de izin verildiğinden mevzuatın AB yönergesine uyumlu olmadığı sonucu çıkarılabilir.

İncelenen uluslararası kabul görmüş muhasebe standartlarından US GAAP'in bu konuda yönergeyle en uyumlu standart olduğu görülmüştür. Bu standarda göre, özellikli varlık statüsünde olan maddi olmayan duran varlıkların elde edilmesi için yapılan borçlanmaların sadece faiz maliyetleri ilgili varlığın maliyetine eklenebilmektedir. Yabancı para birimiyle yapılan borçlanmalardan kaynaklanan kur farkı kati surette aktifleştirilememektedir. TDHP bazlı muhasebe standartlarında, AB yönergesine uyum sağlamak amacıyla US GAAP'in öngördüğü düzenlemenin benimsenmesi önerilmektedir. Bunun için öncelikle özellikli varlık tanımı yapılmalı, sonrasında maddi olmayan duran varlıkların edinimi için sadece üretim aşamasında katlanılan faiz maliyetlerinin aktifleştirilebilmesi sağlanmalıdır. Böylelikle hem yönerge ile uyum sağlanacak hem de maddi olmayan duran varlıkların değerinin olması gerekenden daha fazla gösterilmesinin önüne geçilecektir.

Borçlanma maliyetlerinin aktifleştirilmesi ya da giderleştirilmesine ilişkin Tek Düzen Hesap Planı'nda bir değişiklik yapılmasına gerek görülmemiştir. Halihazırda mevzuat her ikisine de izin verdiği için Tek Düzen Hesap Planı'nda bununla ilgili hesaplar bulunmaktadır.

## FİNANSAL VARLIKLAR ve BORÇLAR

Kriterler	AB Yönergesi	Mevcut Durumumuz	UFRS	KOBİ'ler için UFRS	US-GAAP	Alman GAAP
<b>Sınıflandırma</b>	<p>1. Alım-satım amaçlı portföyler</p> <p>2. Türev finansal araçlar</p> <p>3. Satılmaya hazır finansal varlıklar</p> <p>4. Vadeye kadar elde tutulacak türev olmayan finansal araçlar</p> <p>5. Alım-satım amaçlılar dışında kalan alacaklar ve borçlar</p> <p>6. Yatırımlar Bağlı ortaklık, iş ortaklığı ve iştirak ve ihraç edilen özkaynak araçları gibi finansal araçlar (2013/34/EU, Madde 8, Paragraf 3, 4, 8)</p>	<p>1. Menkul kıymetler</p> <p>2. Alacaklar</p> <p>3. Borçlar</p> <p>4. Yabancı paralar</p> <p>5. Kasa mevcudu</p> <p>6. Tahviller (VUK, Madde 279, 280, 281, 284, 285, 286)</p>	<p>1. GUD ile değerlendirilen finansal varlıklar</p> <p>2. İtfa edilmiş maliyetle değerlendirilen finansal varlıklar (UFRS 9, Paragraf 4.1.1)</p>	<p>Temel Finansal Araçlar (KOBİ'ler için UFRS, Paragraf 11.8):</p> <p>1. Nakit</p> <p>2. Belirli koşulları haiz alacaklı/borçlu olunan hesaplar ve senetler ve krediler gibi borçlanma araçları</p> <p>3. Net nakit olarak ödenemeyen ve taahhüt yerine getirildiğinde belirli koşulları sağlayan kredi alma taahhütleri</p> <p>4. Dönüştürülemeyen imtiyazlı paylar ile satım opsiyonu bulunmayan adi veya imtiyazlı paylara yapılan yatırımlar.</p>	<p>1. Alım-satım amaçlı menkul kıymetler</p> <p>2. Satılmaya hazır menkul kıymetler</p> <p>3. Vadeye kadar elde tutulacak menkul kıymetler (ASC 320-10)</p>	<p>Finansal varlıkların sınıflandırılması yapılmamıştır. Bunun yerine kısa ve uzun vade ayrımına gidilmiştir. (Pwc, 2010, s. 40).</p>
<b>Ölçüm esası</b>	<p>Güvenilir bir piyasada işlem gören finansal araçlar gerçeğe uygun değer (GUD) ile, GUD' i hiçbir şekilde güvenilir olarak ölçülemeyen finansal varlıklar satın alma fiyatı ile ölçülmektedir (2013/34/EU, Madde 8, Paragraf 7).</p>	<p>Borsa rayici, tasarruf değeri, mukayyet değer, itibari değer (VUK, Madde 261) ve alış bedeli (VUK, Madde 279) ile değerlendirilmektedir.</p>	<p>Finansal varlıklar itfa edilmiş maliyet ya da GUD ile değerlendirilmektedir (UFRS 9, Paragraf 4.1.1). İlk muhasebeleştirilmede ise her halükarda GUD ile değerlendirilmesi gerekmektedir (UFRS 9, Paragraf 5.1.1).</p>	<p>Finansal varlıklar itfa edilmiş maliyet ya da GUD ile değerlendirilmektedir (KOBİ'ler için UFRS, Paragraf 2.47).</p>	<p>Finansal varlıklar itfa edilmiş maliyet ya da GUD ile değerlendirilir (EY, 2013, s. 7).</p>	<p>Kısa vadeli finansal varlıklar GUD ya da maliyetten düşük olanı ile değerlendirilmektedir. Uzun vadeli finansal varlıklar ise itfa edilmiş maliyetle değerlendirilmektedir. (Pwc, 2010, s. 44). Finansal varlıkların ilk muhasebeleştirilmesi, işleme ilişkin satın alma giderlerinin de dahil edildiği maliyet modeli ile yapılmaktadır (Pwc, 2010, s. 43).</p>

**Tablo 4.4:** Finansal varlıklar ve borçlar

AB yönergesi güvenilir bir piyasada işlem gören finansal araçların gerçeğe uygun değer ile gerçeğe uygun değeri hiçbir şekilde güvenilir olarak belirlenemeyen finansal araçların ise satın alma fiyatı ile ölçülmesi gerektiğini öngörmektedir. Finansal araçların gerçeğe uygun değer üzerinden ölçülmesi durumunda ortaya çıkan değer değişimlerinin birkaç istisna dışında kar / zarar tablosunda muhasebeleştirilmesi gerekmektedir. Vergi Mevzuatı, iktisadi kıymet olarak tanımlanan finansal varlık ve borçların niteliğine göre; maliyet bedeli, borsa rayici, tasarruf değeri, mukayyet değer, itibari değer, vergi değeri, rayiç bedel ile emsal bedeline göre muhasebeleştirilebileceğini öngörmektedir. Mevzuatın ilgili maddeleri incelendiğinde bu varlıklarda (borçlarda) meydana gelen değer değişimlerinin nerede muhasebeleştirilmesi gerektiğini belirten bir hükme rastlanılmamıştır. Yönerge ile uyum açısından incelendiğinde, mevzuatta gerçeğe uygun değer kavramı birebir geçmese de ona yakın kavramlar olan borsa rayici ve tasarruf değerinden bahsedildiği görülmektedir. Kavram kalabalığını ortadan kaldırmak ve yönerge ile tam uyumu sağlamak adına,TDHP bazlı muhasebe standartlarındagerçeğe uygun değer tanımının yapılması ve finansal varlık ve borçların -GUD sağlıklı bir şekilde ölçülebiliyorsa- bu değere göre ölçülmesinin sağlanması gerektiği düşünülmektedir. İncelenen uluslararası kabul görmüş muhasebe standartlarının çoğunlukla yönerge ile uyumlu olduğu görülmektedir. Uyum sağlanırken UFRS 9'un esas alınabileceği düşünülmektedir.

Tek Düzen Hesap Planı'nın özkaynaklar bölümüne aşağıdaki hesapların eklenmesi halinde bahsi geçen düzenlemeler ile ilgili muhasebe kayıtlarının sorunsuz takip edilmesinin sağlanacağı düşünülmektedir (<http://www.spk.gov.tr/displayfile.aspx?action=displayfile&pageid=925&fn=925.pdf> , Erişim Tarihi: 30 Haziran 2015):

- Kar veya Zararda Yeniden Sınıflandırılacak Birikmiş Diğer Kapsamlı Gelirler veya Giderler
  - Yabancı Para Çevrim Farkları
  - Riskten Korunma Kazanç / Kayıpları

## KARŞILIKLAR

Kriterler	AB yönergesi	Mevcut durumumuz	UFRS	KOBİ'ler için UFRS	US-GAAP	Alman GAAP
<b>Borç Karşılıkları</b>	Bilanço tarihi itibarıyla tahakkuk etmiş ya da tahakkuk etme olasılığı yüksek olan, tutarı ya da ne zaman gerçekleşeceği belli olmayan yükümlülüklere karşılık ayrılabilceği belirtilmiştir (2013/34/EU, Madde 12, Paragraf 12).	İşletmelerin, ihtiyatlılık kavramı gereği muhtemel giderleri ve zararları için karşılık ayırması gerekmektedir (MSUGT, No. 1, s. 6)  Gider ve yükümlülük karşılıkları, giderlerin oluşma ve yükümlülüğün doğma riskinin ortaya çıkmasıyla birlikte hesap planının pasif tarafında fon olarak yer almaktadır (Özkan ve Kocamış, 2011, s. 193).  Karşılıklar mukayyet değerleriyle yani muhasebe kayıtlarında gösterilen değerleriyle pasifleştirilmek suretiyle değerlendirilmektedir (VUK, Madde 288).	Karşılıkların ölçümünün ve finansal tablolara yansıtılmasının, mevcut bir yükümlülüğü yerine getirmek için bilanço tarihi itibarıyla yapılması gereken harcamaya ilişkin en gerçekçi tahmin ile yapılması gerekmektedir (UMS 37, Paragraf 36).  <u>Yöntemler (UMS 37, Paragraf 39, 40 ve 45):</u>  -Beklenen değer yöntemi -Gerçekleşme olasılığı en yüksek sonuç yöntemi -Bugünkü değer yöntemi	Karşılıkların ölçümünün ve finansal tablolara yansıtılmasının, mevcut bir yükümlülüğü yerine getirmek için bilanço tarihi itibarıyla yapılması gereken harcamaya ilişkin en gerçekçi tahmin ile yapılması gerekmektedir (KOBİ'ler için UFRS, Paragraf 21.7).  <u>Yöntemler (KOBİ'ler için UFRS, Paragraf 21.7a ve b):</u>  -Mümkün olan tüm sonuçların olasılıklarıyla ağırlıklandırılması yöntemi -Gerçekleşme olasılığı en yüksek sonuç yöntemi	Gelecekte işletme için muhtemel bir yükümlülük yaratacak durumlar için ayrılması gereken karşılığın işletmenin yükleneceği tutarı en yüksek olasılıkla yansıtması gerekmektedir (Pwc, 2014, s. 115).  Tutarın bugünkü değere indirgenmesine sadece gelecekteki zaman aralığı ve nakit akışları sabit ve belirlenebilir ise izin verilmektedir (Pwc, 2014, s. 116).  İşletmelerin, karşılığa konu olacak yükümlülüklerle ilişkin standartlardan ölçüm yöntemlerini belirlemeleri gerekmektedir. Çeşitli olasılıklar dikkate alınarak hesaplanan değer aralığındaki herhangi bir tutar en iyi tahmini yansıtmıyorsa, bu aralıktaki en düşük değer muhasebeleştirilmektedir (Pwc, 2014, s. 115).	Karşılıkların ölçümünün ve finansal tablolara yansıtılmasının, mevcut bir yükümlülüğü yerine getirmek için bilanço tarihi itibarıyla yapılması gereken harcamaya ilişkin en ihtiyatlı tahmin ile yapılması ve bu tahmin yapılırken ortaya çıkması muhtemel fiyat veya maliyet artışlarının mutlaka dikkate alınması gerekmektedir. Reeskont oranı olarak Alman Federal Bankası'nın açıkladığı yedi yıllık ortalama piyasa faiz oranı kullanılmaktadır (Pwc, 2010, s. 47).

**Tablo 4.5: Karşılıklar**



**KARŞILIKLAR (dev.)**

<b>Kriterler</b>	<b>AB yönergesi</b>	<b>Mevcut durumumuz</b>	<b>UFRS</b>	<b>KOBİ'ler için UFRS</b>	<b>US-GAAP</b>	<b>Alman GAAP</b>
<b>Kıdem Tazminatı Karşılıkları</b>	Bilanço tarihi itibarıyla tahakkuk etmiş ya da tahakkuk etme olasılığı yüksek olan, tutarı ya da ne zaman gerçekleşeceği belli olmayan yükümlülüklerle karşılık ayrılabilceği belirtilmiştir (2013/34/EU, Madde 12, Paragraf 12).	Kıdem tazminatı karşılıkları KKEG olarak dikkate alınan karşılık örneklerinden biridir. Çünkü mevzuata göre olası kıdem tazminatı yükümlülüğü için karşılık ayrılmamaktadır. Kıdem tazminatı, ödenmesi durumunda ticari kazancın tespitinde indirim konusu yapılabilmektedir (GVK, Madde 40/3).	Kıdem tazminatı karşılık tutarının ölçülmesi aktüeryal varsayımlar yapılmasını gerektirmektedir (Kaygusuzoğlu, 2013, s. 180).  Çalışanlara sağlanan uzun vadeli faydalar iskonto edilerek ölçülmektedir (UMS 19, Paragraf 128a).  Mali tablolara yansıtılması gereken kıdem tazminatının, raporlama dönemi sonunda mevcut yükümlülüğün yerine getirilmesi için gerekli olan harcamanın en iyi tahminini yansıtması gerekmektedir (UMS 19, Paragraf 73).	Kıdem tazminatı karşılık tutarının ölçülmesi aktüeryal varsayımlar yapılmasını gerektirmektedir (KOBİ'ler için UFRS, Paragraf 28.18).  Çalışanlara sağlanan uzun vadeli faydalar iskonto edilerek ölçülmektedir (KOBİ'ler için UFRS, Paragraf 28.17).	İşletmeler tarafından belirlenen çeşitli aktüeryal varsayımlara dayanılarak hesaplanmaktadır. Aktüeryal kayıp ya da kazançların muhasebeleştirilebilmesi işletmeler tarafından ya işlemin gerçekleştiği dönemde yapılabilmektedir ya da koridor yaklaşımı kullanılarak bu işlemden doğan yükümlülük ertelenebilmektedir (Pwc, 2014, s. 42).	Kıdem tazminatı karşılıkları aktüeryal hesaplamalara göre ayrılmaktadır. Standartça belirlenmiş bir aktüeryal hesaplama metodu bulunmamaktadır. Çalışanın gelecekte ayrılacağı tarihte hak edeceği kıdem tazminatının bugün itibarıyla kazanılmış kısmının net bugünkü değeri çeşitli gerçekçi parametreler dikkate alınarak hesaplanmaktadır ve mali tablolara yansıtılmaktadır. (Pwc, 2010, s. 27).
<b>Kullanılmamış İzin Karşılıkları</b>	Bilanço tarihi itibarıyla tahakkuk etmiş ya da tahakkuk etme olasılığı yüksek olan, tutarı ya da ne zaman gerçekleşeceği belli olmayan yükümlülüklerle karşılık ayrılabilceği belirtilmiştir (2013/34/EU, Madde 12, Paragraf 12).	Mevzuat kullanılmamış izinler için karşılık ayrılmamasına izin vermemektedir (Demir ve Bahadır, 2013, s. 358).	Çalışanlara sağlanan kısa vadeli faydalar iskontoya tabi tutulmadan ölçülmektedir (UMS 19, Paragraf 9).  Biriken ücretli izinlerin beklenen maliyeti, raporlama dönemi itibarıyla birikmiş ama kullanılmamış haklara yönelik ödenmesi gereken ek tutarlar olarak ölçülmektedir (UMS 19, Paragraf 14).	Çalışanlara sağlanan kısa vadeli faydalar iskontoya tabi tutulmadan ölçülmektedir (KOBİ'ler için UFRS, Paragraf 28.5).  Biriken ücretli izinlerin beklenen maliyeti, raporlama dönemi itibarıyla birikmiş ama kullanılmamış haklara yönelik ödenmesi gereken ek tutarlar olarak ölçülmektedir (KOBİ'ler için UFRS, Paragraf 28.6)	Kullanılmamış izin karşılıkları ancak şu koşulların sağlanması halinde muhasebeleştirilebilmektedir (ASC 710-10-25): -İşverenin yükümlülüğününün çalışanı halihazırda gerçekleştirdiği hizmetlerden kazandığı haklardan doğması -Yükümlülüğün kazanılmış ya da birikmiş haklarla ilişkili olması -Çalışana ödeme yapılmasının ihtimal dahilinde olması -Yapılacak ödeme tutarının güvenilir bir şekilde ölçülebilmesi	Kullanılmamış izin karşılıkları iskontoya tabi tutulmadan ölçülmektedir.

**Tablo 4.5: Karşılıklar**

AB yönergesinde karşılıklar ile ilgili çok sınırlı düzenlemeye yer verilmiş, bilanço tarihi itibarıyla tahakkuk etmiş ya da tahakkuk etme olasılığı yüksek olan, tutarı ya da ne zaman gerçekleşeceği belli olmayan yükümlülüklerle karşılık ayrılabilmesi belirtilmiştir. Kullanılmamış izin ve kıdem tazminatı karşılıklarının uygulama ilkelerine yer verilmemiştir. Vergi Mevzuatı, işletmelerin ihtiyatlılık kavramı gereği muhtemel giderleri ve zararları için karşılık ayırmasını gerektirmektedir. İlk bakışta VUK hükümleri ile yönerge uyumlu gibi görünse de ihtiyatlılık algısı her ikisinde de farklıdır. Örneğin, Vergi Mevzuatı'na göre bir alacağın şüpheli alacak olarak kabul edilmesi ve karşılık ayrılması için dava ve icra sürecinin başlatılmış olması gerekmektedir. Ancak, yönerge karşılık ayrılması için böyle bir sınırlama öngörmemiştir. İncelenen uluslararası kabul görmüş muhasebe standartlarında, işletmelerin karşılık ayırma ile ilgili takdir haklarını kullanabilecekleri belirtilmiştir. TDHP bazlı muhasebe standartlarında işletmelerin bu konuda takdir haklarını kullanabilmelerini sağlayacak güncellemelerin yapılması gerekmektedir. Tek Düzen Hesap Planı'nda aktif varlıklara ilişkin değer azalışlarının muhasebeleştirildiği hesaplar şunlardır:

- 119 Menkul Kıymetler Değer Düşüklüğü Karşılığı (-)
- 129 Şüpheli Ticari Alacaklar Karşılığı (-)
- 139 Şüpheli Diğer Alacaklar Karşılığı (-)
- 158 Stok Değer Düşüklüğü Karşılığı (-)
- 199 Diğer Dönen Varlıklar Karşılığı (-)
- 229 Şüpheli Alacaklar Karşılığı (-)
- 239 Şüpheli Diğer Alacaklar Karşılığı (-)
- 241 Bağlı Menkul Kıymetler Değer Düşüklüğü Karşılığı (-)
- 244 İştirakler Sermaye Payları Değer Düşüklüğü Karşılığı (-)
- 247 Bağlı Ortaklıklar Sermaye Payları Düşüklüğü Karşılığı (-)
- 249 Diğer Mali Duran Varlıklar Karşılığı (-)
- 298 Stok Değer Düşüklüğü Karşılığı (-)

Tek Düzen Hesap Planı'nda gider ve yükümlülük karşılıklarının muhasebeleştirildiği hesaplar aşağıdaki gibidir:

- 370 Dönem Karı Vergi Ve Diğer Yasal Yükümlülük Karşılıkları
- 371 Dönem Karının Peşin Ödenen Vergi Ve Diğer Yükümlülükleri (-)
- 372 Kıdem Tazminatı Karşılığı
- 373 Maliyet Giderleri Karşılığı
- 379 Diğer Borç Ve Gider Karşılıkları
- 472 Kıdem Tazminatı Karşılığı
- 479 Diğer Borç ve Gider Karşılıkları

VUK hükümleri uyarınca kıdem tazminatı karşılığı ayrılmamaktadır. Kıdem tazminatı, ödenmesi durumunda ticari kazancın tespitinde indirim konusu yapılabilmektedir. Bahsi geçen uluslararası kabul görmüş muhasebe standartlarında ortak prensip olarak, işletmelerin ileri tarihte ödemesi muhtemel kıdem tazminatı yükümlülüklerinin bugünkü değerine çeşitli aktüeryal varsayımlarla indirgenmesi ve ilgili dönemde finansal tablolara yansıtılması ilkesinin benimsendiği görülmüştür. TDHP bazlı muhasebe standartlarına bu prensibe uyum sağlayacak düzenlemelerin dahil edilmesi gerekmektedir. Kıdem tazminatı karşılıklarının muhasebeleştirilmesi aşağıdaki şekilde yapılmaktadır:

<b>Kıdem Tazminatı</b>			
6XX/7XX	Gider ve Maliyet Hesapları		XX
	472	Kıdem Tazminatı Karşılığı	XX
<b>Kıdem Tazminatı Karşılığı</b>			

Tek Düzen Hesap Planı'nda kıdem tazminatı karşılıklarının muhasebeleştirilebileceği "472 – Kıdem Tazminatı Karşılığı" hesabı bulunduğu için yeni bir hesap önerilmesine gerek görülmemiştir.

#### **47 Borç Ve Gider Karşılıkları**

472- Kıdem Tazminatı Karşılığı

479- Diğer Borç ve Gider Karşılıkları

#### **63 Faaliyet Giderleri (-)**

630- Araştırma ve Geliştirme Giderleri (-)

631- Pazarlama, Satış ve Dağıtım Giderleri (-)

632- Genel Yönetim Giderleri (-)

Vergi Mevzuatı, kullanılmamış izinler için karşılık ayrılmasına izin vermemektedir. Ancak incelenen uluslararası kabul görmüş muhasebe standartlarında görülmüştür ki, çalışanların birikmiş izin haklarını kullanmadan işten ayrılacaklarının işletme tarafından göz önünde bulundurulmalı ve bu yükümlülük finansal tablolara yansıtılmalıdır. Kullanılmamış izin karşılıkları şu şekilde muhasebeleştirilmektedir:

İzin			
6XX/7XX	Gider ve Maliyet Hesapları	XX	
37X	Kullanılmamış İzin Karşılıkları		XX
İzin Karşılıkları			

Tek Düzen Hesap Planı'nda, kullanılmamış izin karşılıklarının muhasebeleştirilebileceği bir hesap bulunmadığından Borç ve Gider Karşılıkları'nın altında "37X – Kullanılmamış İzin Karşılıkları" hesabının oluşturulması önerilmektedir.

### **37 Borç ve Gider Karşılıkları**

- 370- Dönem Karı Vergi ve Diğer Yasal Yükümlülük Karşılıkları
- 371- Dönem Karının Peşin Ödenen Vergi ve Diğer Yükümlülükleri (-)
- 372- Kıdem Tazminatı Karşılığı
- 373- Maliyet Giderleri Karşılığı
- 37X- *Kullanılmamış İzin Karşılıkları*
- 379- Diğer Borç ve Gider Karşılıkları

### **63 Faaliyet Giderleri (-)**

- 630- Araştırma ve Geliştirme Giderleri (-)
- 631- Pazarlama, Satış ve Dağıtım Giderleri (-)
- 632- Genel Yönetim Giderleri (-)

Tek Düzen Hesap Planı'nda ve TDHP bazlı muhasebe standartlarında yukarıda bahsedilen konularda ilgili değişikliklerin yapılması halinde, AB yönergesine uyum sağlanacağı, işletmelerin gereksiz maliyetler yüklenmesinin önüne geçileceği ve yeknesak muhasebe standartlarına sahip olunacağı düşünülmektedir.

## KAYNAKÇA

### Makaleler:

Abdioğlu, Hasan ve diğ.,“Vergi Usul Kanunu ve Türkiye Muhasebe Standartlarına Göre Amortisman Konusunun İncelenmesi ve Örnek Uygulamalar”,**Yönetim ve Ekonomi Araştırmaları Dergisi**, Sayı:23, 2014, s. 364-397

Aslanertik, Banu Esra ve Yapan, Ahmet, “TMS 23 Borçlanma Maliyetleri Standardı Uygulamaları ve Standardın Vergi Usul Kanunu ile Karşılaştırılması”, 2011 <http://www.muhasabetr.com/yazarlarimiz/ahmetyapan/001/>

Bary, J., Epstein ve Jermakowicz, K., Eva, “IASB Exposure Draft: International Financial Reporting Standards for Small and Medium Sized Entities”,**New York CPA Journal**, Nisan 2007.

Bayrı, Osman, “Tekdüzen Muhasebe Sistemine ve Türkiye Muhasebe – Finansal Raporlama Standartlarına Göre Bilançonun Biçimsel Yapısı, Kapsamı ve İçeriğinin Karşılaştırmalı Analizi”, **Mali Çözüm Dergisi**, Sayı:98, 2010, s. 89-116.

Cascino, Stefano ve Gassen, Joachim, “What Drives the Comparability Effect of Mandatory IFRS Adoption?”, 2014 [https://www.wiwi.hu-berlin.de/professuren/vwl/wtm1/RTG/bwl/rwuwp/research/cg\\_online\\_app.pdf](https://www.wiwi.hu-berlin.de/professuren/vwl/wtm1/RTG/bwl/rwuwp/research/cg_online_app.pdf)

Çetin, Ayten ve Akarçay Öğüz, Ayça,“Karşılıklar, Koşullu Borçlar ve Koşullu Varlıkların İncelenmesi”,**Marmara Üniversitesi İ.İ.B.F Dergisi**, Cilt:29, Sayı:2, 2010, s.407-430

Çına Bal, Emine,“Türkiye Finansal Raporlama Standardı – 9 ‘Finansal Araçlar’ Standardına Göre Finansal Araçların Sınıflandırılması ve Uygulama Örnekleri”,**İşletme Araştırmaları Dergisi**, 5/3, 2013, s.47-63

Demir, Volkan,“KOBİ’ler için UFRS’nin Son Taslağı ve Değerlendirmeler”,**Mali Çözüm Dergisi**, Yıl:17, Sayı:80, Mart – Nisan 2007, s. 43-58.

Demir, Volkan ve Bahadır, Oğuzhan,“Yeni Avrupa Birliği Yönergesi (2013/34/EU) Kapsamında Bireysel Finansal Tablolar”,**Mali Çözüm Dergisi**, Ocak – Şubat 2014, s. 13-33.

Gerşil, Aydın ve Sönmez, Feriştah,“Karşılıklar, Şarta Bağlı Yükümlülükler ve Şarta Bağlı Varlıklar (25 No’lu SPK Tebliğı On Sekizinci Kısmı, 37 No’lu TMS ve İlgili Mevzuat Hükümlerine Göre)”,**Mali Çözüm Dergisi**, Sayı:79, Ocak - Şubat 2007, s. 121-140.

Gönen, Seçkin ve Demir, Çağla,“Vergi Usul Kanunu ve KOBİ TFRS Bölüm 13 Açısından Stokların Karşılaştırılması”, **Uluslararası Alanya İşletme Fakültesi Dergisi**, Cilt:4, Sayı:2, 2012, s. 163-171

Güneş, Nadir Hikmet,“Tekdüzen Hesap Planının Muhasebe Standartlarına Uygunluğu – SPK-TFRS-UFRS’na Uygun Mali Tablo Düzenleme Uygulaması”, **İSMMMO Yayınları**, Yayın No: 102, 2008

Kaya, Uğur ve Dinç, Engin,“Türkiye Muhasebe Standartlarına Göre Maddi Duran Varlıkların Değerlenmesi ve Muhasebeleştirilmesi”,**Ç.Ü. Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi**, Cilt:16, Sayı:2, 2007, s.343-364

Kaygusuzoğlu, Mehmet; “Kıdem Tazminatı Karşılığı Uygulamasının Muhasebe Standardı (IAS-TMS 19) Kapsamında Değerlendirilmesi”,<http://journal.mufad.org/attachments/article/111/13.pdf>

Kıymetli Şen, İlker,“Maddi Duran Varlıklar (TMS 16) Standardının Üretim İşletmelerinde Satışların Maliyetine Etkiler”,**Çankırı Karatekin Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi**, Cilt:3, Sayı:1, s.21-36, Bahar 2013.

Öker, Figen ve diğ.,“The Evolution of Turkey’s Accounting and Auditing System on the way Towards the European Union”,**The Journal of Interdisciplinary Economics**, Cilt: 20(3), 2009, s. 315-342

Örten, Remzi ve Bayırlı, Rıdvan,“TMS 16’ya Göre Maddi Duran Varlıkların Dönem Sonunda Değerlemesi ve Muhasebe Uygulamaları”,<http://journal.mufad.org/attachments/article/350/4.pdf>

Özkan, Özgür ve Uzun Kocamış, Tuğçe,“Karşılıklar Standardı ile Vergi Usul Kanunu ve Türk Ticaret Kanunu’na göre Karşılık Kavramının İncelenmesi Muhasebeleştirilmesi”,**Mali Çözüm Dergisi**, Ocak – Şubat 2011, s.191-214.

Pamukçu, Fatma,“Gerçeğe Uygun Değer Muhasebesi ve Finansal Tablolara Etkisi”,**Mali Çözüm Dergisi**, Ocak-Şubat 2011, s. 79-95.

Sardone, David ve Tyson, Tom,“Upward Revaluation of Nonfinancial Assets”,**The CPA Journal**, Kasım 2012

Şen, Çiğdem, “Türkiye Muhasebe Standardı – 16 Açısından Maddi Duran Varlıklarda Amortisman Uygulaması”, **Mali Çözüm Dergisi**, Temmuz-Ağustos 2011, s. 133-159.

Şişman, Ahmet Gündoğan (2008), “Kanunen Kabul Edilmeyen Gider Kavramının Vergi Mevzuatı Açısından Değerlendirilmesi”, **Sakarya Vergi Dairesi Başkanlığı Yayınları**, <http://www.sakaryavdb.gov.tr/document/kkeg.pdf>

Wang, Heng,“Intangible Assets – According to German GAAP”, **International Journal of Business and Management**, Cilt: 3, Sayı: 10, Ekim 2008, s. 125-132.

### **Tebliğler:**

Resmi Gazete No 21447, 26 Aralık 1992 tarihli 1 Sıra No’lu Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği.

Resmi Gazete No 24265, 19 Aralık 2000 tarihli 10 Sıra No'lu Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği.

Resmi Gazete No 26842, 9 Nisan 2008 tarihli Sermaye Piyasasında Finansal Raporlamaya İlişkin Esaslar Tebliği.

Resmi Gazete No 27846, 14 Şubat 2011 tarihli 6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu.

Resmi Gazete No 28395, 28 Ağustos 2012 tarihli Şirketlerin Yıllık Faaliyet Raporunun Asgari İçeriğinin Belirlenmesi Hakkında Yönetmelik.

Resmi Gazete No 28457, 4 Kasım 2012 tarihli 3834 sayılı Küçük ve Orta Büyüklükteki İşletmelerin Tanımı, Nitelikleri ve Sınıflandırılması Hakkında Yönetmelikte Değişiklik Yapılmasına Dair Yönetmelik.

Resmi Gazete No 28509, 26 Aralık 2012 tarihli Bağımsız Denetim Yönetmeliği.

Resmi Gazete No 28537, 23 Ocak 2013 tarihli Bağımsız Denetime Tabi Olacak Şirketlerin Belirlenmesine Dair Karar.

Resmi Gazete No 28663, 31 Mayıs 2013 tarihli Sermaye Şirketlerinin Açacakları İnternet Sitelerine Dair Yönetmelik.

Resmi Gazete No 28941, 14 Mart 2014 tarihli Bağımsız Denetime Tabi Olacak Şirketlerin Belirlenmesine Dair Kararda Değişiklik Yapılması Hakkında Karar.

Avrupa Birliği Resmi Gazetesi, 2013/34/AB No'lu Avrupa Parlamentosu ve Konsey Yönergesi, 26 Haziran 2013.

### **Standartlar:**

Finansal Muhasebe Standartları Kurulu (FMSK), Muhasebe Standartları Kodifikasyonu No. 320: Yatırımlar – Borç ve Özkaynaklar, 2008.

Finansal Muhasebe Standartları Kurulu (FMSK), Muhasebe Standartları Kodifikasyonu No. 330: Stoklar, 2008.

Finansal Muhasebe Standartları Kurulu (FMSK), Muhasebe Standartları Kodifikasyonu No. 350: Maddi Olmayan Duran Varlıklar – Şerefiye ve Diğerleri, 2008.

Finansal Muhasebe Standartları Kurulu (FMSK), Muhasebe Standartları Kodifikasyonu No. 360: Maddi Duran Varlıklar, 2008.

Finansal Muhasebe Standartları Kurulu (FMSK), Muhasebe Standartları Kodifikasyonu No. 450: Koşullu Varlıklar ve Yükümlülükler, 2008.

Finansal Muhasebe Standartları Kurulu (FMSK), Muhasebe Standartları Kodifikasyonu No. 71X: Tazminatlar, 2008.

Finansal Muhasebe Standartları Kurulu (FMSK), Muhasebe Standartları Kodifikasyonu No. 825: Finansal Araçlar, 2008.

Finansal Muhasebe Standartları Kurulu (FMSK), Muhasebe Standartları Kodifikasyonu No. 835: Faiz, 2008.

Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu (UMSK), Uluslararası Finansal Raporlama Standardı No. 9: Finansal Araçlar, Kasım 2009.

Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu (UMSK), Uluslararası Finansal Raporlama Standardı No. 13: Gerçeğe Uygun Değer Ölçümü, Mayıs 2011.

Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu (UMSK), Uluslararası Muhasebe Standardı No. 2: Stoklar, Aralık 2003.

Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu (UMSK), Uluslararası Muhasebe Standardı No. 16: Maddî Duran Varlıklar, Aralık 2003.

Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu (UMSK), Uluslararası Muhasebe Standardı No. 18: Maddî Olmayan Duran Varlıklar, Mart 2004.

Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu (UMSK), Uluslararası Muhasebe Standardı No. 19: Çalışanlara Sağlanan Faydalar, Aralık 2004.

Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu (UMSK), Uluslararası Muhasebe Standardı No. 23: Borçlanma Maliyetleri, Mart 2007.

Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu (UMSK), Uluslararası Muhasebe Standardı No. 32: Finansal Araçlar: Sunum, Aralık 2003.

Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu (UMSK), Uluslararası Muhasebe Standardı No. 37: Karşılıklar, Koşullu Borçlar ve Koşullu Varlıklar, Eylül 1998.

Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu (UMSK), Uluslararası Muhasebe Standardı No. 39: Finansal Araçlar: Muhasebe ve Ölçüm, Aralık 2003.

Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu (UMSK), Küçük ve Orta Büyüklükteki İşletmeler için Uluslararası Finansal Raporlama Standartları, 2009.

### **Diğer:**

Akbulut, Akın, “Karşılaştırmalı TMS/IFRS – Vergi Uygulamaları ve Sonuçları”, **Maliye Hesap Uzmanları Derneği**, 2012, İstanbul.

Alpman, Dağhan, “Uluslararası Finansal Raporlama Standartları’na Genel Bir Bakış ve Bir Uygulama Örneği”, **Yayımlanmış yüksek lisans tezi**, Bilgi Üniversitesi, 2008.

Avrupa Finansal Raporlama Danışma Grubu (EFRAG)’nun Avrupa Komisyonu’na Mektubu, “KOBİ’ler için UFRS’nin AB Muhasebe Yönergelerine Uyum Seviyesi ile ilgili Tavsiye”, 28 Mayıs 2010,



<http://www.efrag.org/files/EFRAG%20public%20letters/IFRS%20for%20SMEs%20compatibility%20analysis/The%20Letter.pdf>

Avrupa Komisyonu Bildirisi, “Sınırlı Sorumlu Şirketler için Finansal Raporlama Yükümlülükleri (Muhasebe Yönergesi) – Sıkça Sorulan Sorular”, 12 Haziran 2013, [http://europa.eu/rapid/press-release\\_MEMO-13-540\\_en.htm](http://europa.eu/rapid/press-release_MEMO-13-540_en.htm)

Deloitte Yayınları, “Mission Accomplished – IASB Completes Its Project on Accounting for Financial Instruments Under IFRS 9”, 8 Ağustos 2014, <http://www2.deloitte.com/content/dam/Deloitte/us/Documents/audit/us-aers-headsup-iasbcompletes-accounting-financialinstruments-2282015.pdf>

Deloitte Yayınları, “IFRSs and US GAAP: A Pocket Comparison”, Mart 2007, <http://www.iasplus.com/en/binary/dtppubs/0703ifrsusgaap.pdf>

Deloitte Yayınları, “European Comparison: UK & Germany – The Main Differences between UK and German Accounting Practice“, Kasım 2000, [http://www.iasplus.com/en/binary/dtppubs/uk\\_ger.pdf](http://www.iasplus.com/en/binary/dtppubs/uk_ger.pdf)

Demir, Volkan, “TFRS / UFRS Kapsamında Finansal Araçlar”, **Nobel Yayın Dağıtım**, 2. Baskı, 2015, İstanbul.

Demir, Volkan ve Bahadır, Oğuzhan, “TMS 19 Çalışanlara Sağlanan Faydalar Standardı”, **KGK ve MUFİTAD Türkiye Muhasebe Standartları Seçilmiş Uygulama Önerileri-Bildiriler**, Haziran 2013, s. 355-374.

Ernst and Young Yayınları, “Certain Investments in Debt and Equity Securities”, Temmuz 2013.

Ernst and Young Yayınları, “Financial Reporting Developments Derivatives and Hedging” Aralık 2014.

Ernst and Young Yayınları, “US GAAP versus IFRS”, Aralık 2011.

Finansal Muhasebe Standartları Kurulu (FMSK), “330 No’lu Stoklar Standardı için Değişiklik Önerisi”, 15 Temmuz 2014

KGK Basın Duyurusu, “Yeni Türk Ticaret Kanununa Göre Finansal Raporlama”, 30 Mart 2015, [http://www.kgk.gov.tr/contents/files/Pdf/Bas%C4%B1n%20Duyurusu\\_2015.pdf](http://www.kgk.gov.tr/contents/files/Pdf/Bas%C4%B1n%20Duyurusu_2015.pdf)

Özdemir, Fevzi Serkan, “Finansal Raporlama Sistemlerinin Bilginin İhtiyaca Uygunluğu Açısından Değerlendirilmesi: İMKB Şirketlerinde Finansal Başarısızlık Tahminleri Yönüyle Bir Uygulama”, **Yayımlanmış doktora tezi**, Ankara Üniversitesi, 2011.

Pwc Yayınları, “IFRS and US GAAP: Similarities and Differences”, Ekim 2014, [http://www.pwc.com/en\\_US/us/issues/ifrs-reporting/publications/assets/ifrs-and-us-gaap-similarities-and-differences-2014.pdf](http://www.pwc.com/en_US/us/issues/ifrs-reporting/publications/assets/ifrs-and-us-gaap-similarities-and-differences-2014.pdf)

Pwc Publications, “IFRS versus German GAAP (revised): Summary of Similarities and Differences”, Şubat 2010, [https://www.pwc.com/gx/en/ifrs-reporting/pdf/IFRS-vs-German-GAAP-Similarities-and-differences\\_final2.pdf](https://www.pwc.com/gx/en/ifrs-reporting/pdf/IFRS-vs-German-GAAP-Similarities-and-differences_final2.pdf)

Pwc Yayınları, “Küçük ve Orta Ölçekli Şirketler için UFRS Kılavuzu”, 2009.

Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu (UMSK), “Küçük ve Orta Büyüklükteki İşletmeler için Uluslararası Finansal Raporlama Standartları – Karar Gerekçeleri”, 2009.

Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu (UMSK), “Son Taslak: Küçük ve Orta Büyüklükteki İşletmeler için Uluslararası Finansal Raporlama Standartları için Değişiklik Önerileri”, Ekim 2013.

Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu (UMSK), “Karar Gerekçeleri - Son Taslak: Küçük ve Orta Büyüklükteki İşletmeler için Uluslararası Finansal Raporlama Standartları için Değişiklik Önerileri”, Ekim 2013.

Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu (UMSK), “*Snapshot*: Küçük ve Orta Büyüklükteki İşletmeler için Uluslararası Finansal Raporlama Standartları’nın Kapsamlı Değerlendirilme Süreci”, Ekim 2013.

Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu (UMSK), “Küçük ve Orta Büyüklükteki İşletmeler için Uluslararası Finansal Raporlama Standartları – Özet”, Ağustos 2014.

Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu (UMSK), “KOBİ’ler için UFRS’ye Yapılan Değişiklikler”, 2015.

Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu (UMSK), “Gündem Raporları”, Haziran 2012 - Şubat 2015.

## **ÖZGEÇMİŞ**

Ece Gür, 11 Ekim 1988 tarihinde Adana'da doğmuştur. Boğaziçi Üniversitesi İşletme Bölümü'nden 2011 yılında mezun olduktan sonra profesyonel çalışma hayatına başlamıştır. Denetim, finansal raporlama ve bütçe alanlarında deneyimi bulunan Gür, 2013 yılında başladığı Galatasaray Üniversitesi İşletme Tezli Yüksek Lisans Programı'nda eğitimine devam etmektedir.

## TEZ ONAY SAYFASI

**Üniversite** : Galatasaray Üniversitesi  
**Enstitü** : Sosyal Bilimler Enstitüsü  
**Adı Soyadı** : Ece GÜR  
**Tez Başlığı** : Tek Düzen Hesap Planı'nın Avrupa Birliği'nin 2013/34 Sayılı  
Yönergesine Göre Değiştirilmesi Önerisi  
**Savunma Tarihi** : 02.07.2015  
**Danışmanı** : Doç. Dr. Volkan Demir

## JÜRİ ÜYELERİ

**Ünvanı, Adı, Soyadı**

**İmza**

Prof. Dr. Rüstem Hacırüstemoğlu

Doç. Dr. Volkan Demir

Doç. Dr. Oğuzhan Bahadır

Enstitü Müdürü

Prof. Dr. M. Yaman ÖZTEK