

T.C.
CELAL BAYAR ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
MALİYE ANABİLİM DALI
MALİ HUKUK PROGRAMI
YÜKSEK LİSANS TEZİ

ULUSLARARASI MUHASEBE STANDARLARINA GÖRE
AMORTİSMANA TABİ VARLIKLARIN VERGİ HUKUKU
AÇISINDAN İNCELENMESİ VE ERTELENMİŞ VERGİ YÖNÜNDEN
DEĞERLENDİRİLMESİ

Hazırlayan

Ceyda NİZAM

Danışman Öğretim Üyesi

Yrd. Doç.Dr. Ahmet UTKUSEVEN

MANİSA
2011

YEMİN METNİ

Yüksek Lisans / Doktora tezi olarak sunduğum “Uluslararası Muhasebe Standardlarına Göre Amortisman Tabi Varlıkların Vergi Hukuku Açısından İncelenmesi Ve Ertelenmiş Vergi Yönünden Değerlendirilmesi” adlı çalışmanın, tarafımdan bilimsel ahlak ve geleneklere aykırı düşecek bir yardıma başvurmaksızın yazıldığını ve yararlandığım eserlerin bibliyografyada gösterilen eserlerden oluştuğunu, bunlara atıf yapılarak yararlanmış olduğumu belirtir ve bunu onurumla doğrularım.

28/11/2011

CEYDA NİZAM

TEZ SAVUNMA SINAV TUTANAĞI

Celal Bayar Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü 17.06.2011 tarih ve 12/8 sayılı toplantısında oluşturulan jürimiz tarafından Lisans Üstü öğretim Yönetmeliği'nin 24. Maddesi gereğince Enstitümüz Maliye Anabilim Dalı Mali Hukuk Yüksek Lisans Programı öğrencisi Ceyda NİZAM'ın "Uluslar arası Muhasebe Sistemine göre Amortisman Tabi Varlıkların Vergi Hukuku Açısından İncelenmesi ve Ertelenmiş Vergi Yönünden Değerlendirilmesi" Konulu tezi incelenmiş ve aday 31.10.2011 tarihinde saat 09:00'da jüri önünde tez savunmasına alınmıştır.

Adayın kişisel çalışmaya dayanan tezini savunmasından sonra 90. dakikalık süre içinde gerek tez konusu, gerekse tezin dayanağı olan anabilim dallarından jüri üyelerine sorulan sorulara verdiği cevaplar değerlendirilerek tezin,

BAŞARILI olduğuna	<input checked="" type="checkbox"/>	<u>OY BİRLİĞİ</u>	<input checked="" type="checkbox"/>
DÜZELTME yapılmasına	* <input type="checkbox"/>	<u>OY ÇOKLUĞU</u>	<input type="checkbox"/>
RED edilmesine	** <input type="checkbox"/>	ile karar verilmiştir.	

* Bu halde adaya 3 ay süre verilir.

** Bu halde adayın kaydı silinir.

BAŞKAN

Yrd.Doç.Dr. Ahmet UTKUSEVEN

(Danışman)

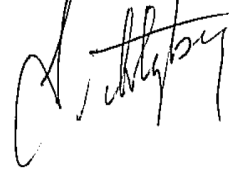


ÜYE

ÜYE

Doç.Dr. Ali Rıza GÖKBUNAR

Yrd.Doç.Dr. Abdullah TEKBAŞ



<u>Evet</u>	<u>Hayır</u>
*** Tez, burs, ödül veya Teşvik prog. (Tüba, Fullbright vb.) aday olabilir	
<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
Tez, mutlaka basılmalıdır	
<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
Tez, mevcut haliyle basılmalıdır	
<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
Tez, gözden geçirildikten sonra basılmalıdır.	
<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
Tez, başını gereksizdir.	
<input checked="" type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>

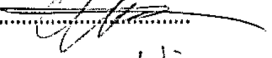
T.C
YÜKSEKÖĞRETİM KURULU
ULUSAL TEZ MERKEZİ

TEZ VERİ GİRİŞİ VE YAYIMLAMA İZİN FORMU

Referans No	418192
Yazar Adı / Soyadı	Ceyda Nizam
Uyruğu / T.C.Kimlik No	T.C. 10571584540
Telefon / Cep Telefonu	2322610097 5057783265
e-Posta	ceydanizam@hotmail.com
Tezin Dili	Türkçe
Tezin Özgün Adı	Uluslararası Muhasebe Standartlarına Göre Amortisman Tabii Varlıkların Vergi Hukuku Açısından İncelenmesi Ve Ertelenmiş Vergi Yönünden Değerlendirilmesi
Tezin Tercümesi	According to the International Accounting Standards Depreciable Assets and Deferred Tax Investigation Regarding the Evaluation of the Tax Law
Konu Başlıkları	Maliye
Üniversite	Celal Bayar Üniversitesi
Enstitü / Hastane	Sosyal Bilimler Enstitüsü
Bölüm	Maliye Bölümü
Anabilim Dalı	Maliye Anabilim Dalı
Bilim Dalı / Bölüm	Mali Hukuk Bilim Dalı
Tez Türü	Yüksek Lisans
Yılı	2011
Sayfa	158
Tez Danışmanları	Yrd. Doç. Dr. Ahmet Utkuseven
Dizin Terimleri	Vergi Hukuku=Tax Law Amortisman=Depreciation Uluslararası muhasebe standartları=International accounting standards
Önerilen Dizin Terimleri	
Yayımlama İzni	<input type="checkbox"/> Tezimin yayımlanmasına izin veriyorum <input checked="" type="checkbox"/> Ertelenmesini istiyorum [3 Yıl]

b. Tezimin Yükseköğretim Kurulu Tez Merkezi tarafından çoğaltılması veya yayımının 25.11.2014 tarihine kadar ertelenmesini talep ediyorum. Bu tarihten sonra tezimin, internet dahil olmak üzere her türlü ortamda çoğaltılması, ödünç verilmesi, dağıtımı ve yayımı için, tezime ilgili fikri mülkiyet haklarım saklı kalmak üzere hiçbir ücret (royalty) talep etmeksizin izin verdiğimi beyan ederim.
NOT: (Ertelene süresi formun imzalandığı tarihten itibaren en fazla 3 (üç) yıldır.)

28.11.2011

İmza: 
Ceyda Nizam

ÖNSÖZ

Bu tez çalışmasında konunun belirlenmesi ve tez başlığının oluşturulması konusunda beni yönlendiren, konu ile ilgili kaynakları toplamamda sürekli tavsiyelerde bulunan, çalışma sürecinde görüş ve önerileri ile tez çalışmamın bu noktaya gelmesini sağlayan ve sonuçlanmasında desteği olan tez danışmanım Sayın Yrd. Doç. Dr. Ahmet UTKUSEVEN'e, çalışma şartlarımda ve tezimde sunduğum kaynaklarda bana yardımcı olan işverenim Sayın Mustafa BAŞCI'ya, bu süreçte sürekli görüş alverişinde bulunduğum sevgili arkadaşım Hande EMİROĞLU'na, her koşulda daima arkamda duran, beni destekleyen sevgili nişanlım Çağlar AKMAN'a, bu günlere gelmemde büyük emeği olan sevgili aileme teşekkürü bir borç bilirim.

ÖZET

Küreselleşmeyle birlikte uluslararası piyasaların gelişmesi, işletmelerin dünyaya açılmak istemeleri, uluslararası şirketlerin farklı ülke uygulamaları nedeniyle karşılaşmakta oldukları sorunların ortadan kaldırılması gibi nedenler sonucunda Uluslar arası Muhasebe Standardlarının oluşturulmasına ihtiyaç duyulmuştur. Standardların amacı; ilgililere doğru, güvenilir, uyumlu, şeffaf ve karşılaştırılabilir finansal tabloların hazırlanmasını sağlamaktır. Ülkemizde ve dünyada uygulamalarda birliği sağlamak amacıyla muhasebe standartları ile ilgili gelişmeler yaşanmaktadır. Bu standartlar Muhasebe Kurulu tarafından oluşturulmuş ve Türkiye’de Türkiye Muhasebe Standardları Kurulu tarafından aynen Türkçe’ye çevrilmiştir.

Oluşturulan Standardlar ile Vergi Mevzuatımız arasındaki uygulama farklılıklarından dolayı ertelenmiş vergi kavramı ortaya çıkmaktadır. Ertelenmiş vergi uygulamalarına neden olan unsurlardan biride amortismanlardır. Amortisman konusu, amortisman tabi varlıklar, uygulanan amortisman yöntemleri, amortisman süresi gibi konular standartlarla birlikte değişmekte ve ödenecek vergi tutarını etkilemektedir.

Amortisman tabi olan UMS-16 Maddi Duran Varlıklar Standardı, UMS-38 Maddi Olmayan Duran Varlıklar Standardı ve UMS-40 Yatırım Amaçlı Kullanılan Gayrimenkuller Standardı ele alınmış ve mevcut uygulamalar ile karşılaştırılmıştır. Ertelenmiş vergi uygulamalarına neden olan amortisman ile ilgili uygulamalar hem Standardlar hem de Vergi Mevzuatı açısından ele alınarak karşılaştırılmıştır.

ABSTRACT

The development of international markets with globalization, businesses seek to open up the world, international companies are encountering problems because of the elimination of practices in different countries as a result of factors such as the creation of the International Accounting Standards have been needed. The aim of the standards; relevant accurate, reliable, consistent, transparent and comparable financial statements provided at the preparation. Accounting standards to ensure unity of our country and around the world for applications related to the developments there. These standards established by the Accountancy Board and the Turkish Accounting Standards Board in Turkiye, has been translated into Turkish by the same.

Standards created by the application of tax legislation because of differences in the concept of deferred tax arises. One of the factors that cause depreciation of deferred tax practices. Depreciation in, depreciable assets, the depreciation methods, amortization period varies with issues such as standards and affect the amount of tax payable.

International Account Standards -16 Tangible Fixed Assets, International Account Standards -38 Intangible Fixed Assets and items existing in other Standards and , International Account Standards -40 Investment Property Standards used were examined and compared with existing applications. Applications related to amortization of deferred tax practices that is causing both the tax legislation both in terms of standards were compared by taking.

İÇİNDEKİLER

YEMİN METNİ.....	ii
TUTANAK.....	iii
TEZ VERİ GİRİŞİ VE YAYIMLAMA İZİN FORMU	iv
ÖNSÖZ.....	v
ÖZET.....	vi
ABSTRACT.....	vii
KISALTMALAR.....	xiii
TABLolar VE ŞEKİLLER LİSTESİ.....	xiv
GİRİŞ.....	1

BİRİNCİ BÖLÜM

MUHASEBE VE MUHASEBE STANDARLARINA GENEL BAKIŞ

1.1. Muhasebe Kavramı İle İlgili Genel Bilgiler	3
1.1.1. Muhasebenin Tanımı ve Özellikleri.....	3
1.1.2. Muhasebenin Temel Kavramları.....	4
1.1.3. Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkeleri	7
1.1.3.1. Gelir Tablosu İlkeleri	7
1.1.3.2. Bilanço İlkeleri.....	9
1.1.3.2.1. Varlıklara İlişkin İlkeler.....	9
1.1.3.2.2. Yabancı Kaynaklara İlişkin İlkeler	11
1.1.3.2.3. Öz Kaynaklara İlişkin İlkeler.....	12
1.2. Muhasebe Standardları.....	12
1.2.1. Uluslararası Muhasebe Standardları	13
1.2.1.1 Uluslararası Muhasebe Standardlarına İhtiyaç Duyulmasının Nedenleri Ve Oluşturulma Amacı	13
1.2.1.2. Uluslararası Muhasebe Standardları Oluşturulma Yöntemleri	14
1.2.1.3. Uluslararası Muhasebe Standardları Kurulu (IASB)	17
1.2.1.4. Uluslararası Muhasebe Standardları ve Bazı Ülkelerdeki Gelişmeler.....	19
1.2.1.4.1. Amerika Birleşik Devletleri (ABD).....	19
1.2.1.4.2. Avrupa Birliği (AB).....	20
1.2.1.4.3. Japonya.....	21

1.2.1.4.4. Çin.....	22
1.2.1.4.5. Rusya.....	23
1.2.1.5. Uluslararası Muhasebe Standardlarında Uyumu Sağlamada Yaşanan Sorunlar	23
1.2.2. Türkiye Muhasebe Standardları	25
1.2.2.1. Türkiye’de Muhasebe Standardları Oluşumuna İlişkin Gelişmeler.....	25
1.2.2.1.1. Muhasebe Standardlarının Oluşturulmasına Yönelik Olarak İktisadi Devlet Teşekküllerini Yeniden Düzenleme Komisyonu Tarafından Yapılan Çalışmalar	26
1.2.2.1.2. Muhasebe Standardlarının Oluşturulmasına Yönelik Olarak Türkiye Bankalar Birliği Tarafından Yapılan Çalışmalar	26
1.2.2.1.3. Muhasebe Standardlarının Oluşturulmasına Yönelik Olarak Türk Standardları Enstitüsü Muhasebe Standardları Özel Daimi Komitesi Tarafından Yapılan Çalışmalar	27
1.2.2.1.4. Muhasebe Standardlarının Oluşturulmasına Yönelik Olarak Sigorta Murakabe Kurulu Tarafından Yapılan Çalışmalar.....	27
1.2.2.1.5. Muhasebe Standardlarının Oluşturulmasına Yönelik Olarak Sermaye Piyasası Kurulu Tarafından Yapılan Çalışmalar	28
1.2.2.1.6. Bankacılık Düzenleme Ve Denetleme Kurumu (BDDK) Tarafından Yapılan Çalışmalar	28
1.2.2.1.7. Türkiye Muhasebe ve Denetim Standardları Komisyonu (TMUDESK) Tarafından Yapılan Çalışmalar	29
1.2.2.1.8. Türkiye Muhasebe Standardları Kurulu.....	30
1.2.2.2. Türkiye’de Standardların Uygulanmasında Karşılaşılan Sorunlar	34

İKİNCİ BÖLÜM

AMORTİSMANA TABİ VARLIKLARIN STANDARDLAR VE VERGİ HUKUKU AÇISINDAN İNCELENMESİ

2.1. UMS – 16 Maddi Duran Varlıklar Standardı.....	36
2.1.1. Maddi Duran Varlıklar Standardının Amacı, Kapsamı ve Tanımlar	36

2.1.2. Maddi Duran Varlıklarda Ölçme ve Muhasebeleştirilme	38
2.1.2.1. Maddi Duran Varlıkların Aktifleştirilmesi	38
2.1.2.2. Maddi Duran Varlıkların Maliyet Unsurları	39
2.1.2.2.1. Maliyetin Ölçümü	41
2.1.2.2.2. Aktifleştirme Sonrası Maliyetler	42
2.1.2.3. Amortismanlar	43
2.1.2.3.1. Amortisman Tabi Tutar	44
2.1.2.3.2. Amortisman Yöntemleri	47
2.1.2.3.3. Kıst Amortisman	48
2.1.2.4. Maddi Duran Varlıklar Standardının Vergi Usul Kanunu İle Karşılaştırılması	49
2.1.2.4.1. Maddi Duran Varlıkların Aktifleştirilmesi	49
2.1.2.4.2. Hurda Değer	52
2.1.2.4.3. Değerleme	53
2.1.2.4.4. Amortisman Uygulaması	54
2.2. UMS- 38 Maddi Olmayan Duran Varlıklar	61
2.2.1. Standardın Amacı, Kapsamı ve Tanımlar	61
2.2.2. Maddi Olmayan Duran Varlıklar	64
2.2.3. Muhasebeleştirme ve Ölçme	67
2.2.3.1. Muhasebeleştirme Kriteri	67
2.2.3.2. Ayrı Olarak Elde Edilen Varlıklar	68
2.2.3.3. İşletme Birleşmesi Sonucu Elde Edilen Varlıklar	70
2.2.3.3.1. İşletme Birleşmesinde Elde Edilen Maddi Olmayan Duran Varlığın Gerçeğe Uygun Değerinin Ölçümü	71
2.2.3.3.2. Elde Edilmiş Devam Eden Bir Araştırma Ve Geliştirme Projesi İle İlgili Daha Sonraki Harcamalar	72
2.2.3.4. İşletme İçi Yaratılan Şerefiyenin Dikkate Alınması	73
2.2.3.5. İşletme İçi Yaratılan Maddi Olmayan Duran Varlıklar	74
2.2.3.6. İşletme İçi Yaratılan Maddi Olmayan Duran Varlık Maliyeti	76
2.2.4. Muhasebeleştirme Sonrası Ölçme	77
2.2.5. Maddi Olmayan Duran Varlıkların İtfası	79

2.2.5.1. Yararlı Ömür	79
2.2.5.2. İtfa Süresi ve İtfa Yöntemi	81
2.2.5.3. Kalıntı Değer	82
2.2.5.4. İtfa Süresi ve İtfa Yönteminin Gözden Geçirilmesi.....	84
2.2.5.5. Yararlı Ömür Değerlendirmelerinin Gözden Geçirilmesi.....	84
2.2.6. Maddi Olmayan Duran Varlıklar Standardının Vergi Usul Kanunu İle	
Karşılaştırılması	85
2.2.6.1. Maddi Olmayan Duran Varlığın Elde Edilmesi.....	85
2.2.6.2. Araştırma Geliştirme Süreci Ayrımı	86
2.2.6.3. Şerefiye	86
2.2.6.4. Değerleme	87
2.2.6.5. Amortisman Uygulaması	88
2.3. UMS-40 Yatırım Amaçlı Gayrimenkuller	93
2.3.1. Standardın Amaç, Kapsam ve Tanımlar	93
2.3.2. Sınıflandırmaya İlişkin Hususlar.....	94
2.3.3. Değerleme Yöntemleri	96
2.3.4. Gerçeğe Uygun Değer Yöntemi.....	99
2.3.5. Maliyet Değeri Yöntemi	100
2.3.6. Transferler	101
2.3.7. Yatırım Amaçlı Gayrimenkullerin VUK ve Standard ile Karşılaştırılması	102

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

UMS 12 GELİR VERGİSİ STANDARDI VE AMORTİSMANA TABİ VARLIKLARIN ERTELENMİŞ VERGİ YÖNÜNDEN DEĞERLENDİRİLMESİ

3.1. Vergiye Tabi Kâr ile Muhasebe Kârı Ayırımı	104
3.2. UMS 12 Standardın Amacı	106
3.3. Tanımlar	107
3.4. Ertelenmiş Vergi Kavramı	108
3.5. Farkların Türleri ve Farklılığı Doğuran Durumlar	110
3.6. Vergi Planlama Olanakları	113
3.7. Kullanılmamış Mali Zararlar Ve Vergi Avantajları	114
3.8. Ertelenmiş Vergi Borçlarının Ve Ertelenmiş Vergi Varlıklarının Muhasebeleştirilmesi	115
3.9. UMS 12 Kapsamında Kamuya Açıklanması Gereken Bilgiler	117
3.10. Amortisman Tabi Varlıklarda Ertelenmiş Vergi Uygulamaları	119
3.10.1. Farklı Amortisman Uygulamalarından Kaynaklanan Ertelenmiş Vergi	119
3.10.2. Şerefiyeden Kaynaklanan Ertelenmiş Vergi	123
3.10.3. AR-GE Harcamalarından Kaynaklanan Ertelenmiş Vergi	128
3.10.4. Yatırım Amaçlı Gayrimenkuller ve Ertelenmiş Vergi Gayrimenkuller ve Ertelenmiş Vergi	130
SONUÇ	133
KAYNAKÇA	136

KISALTMALAR

AB	Avrupa Birliği
ABD	Amerika Birleşik Devletleri
BDDK	Bankacılık Düzenleme Ve Denetleme Kurumu
FASB	Finansal Muhasebe Standardları Kurulu
IASB	Uluslararası Muhasebe Standardları Kurulu
IASC	Uluslararası Muhasebe Standardları Komitesi
IFAC	Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu
IOSCO	Uluslararası Menkul Kıymetler Komisyonları Örgütü
ISCF	Uluslararası Muhasebe Standardları Vakfı
KİT	Kamu İktisadi Teşebbüsü
MOU	Mutabakat Zaptı
SEC	Menkul Kıymetler ve Takas Komisyonu
SPK	Sermaye Piyasası Kurulu
TFRS	Türkiye Finansal Raporlama Standardları
TMS	Türkiye Muhasebe Standardları
TMSK	Türkiye Muhasebe Standardları Kurulu
TMUDESK	Türkiye Muhasebe ve Denetim Standardları Komisyonu
TURMOB	Türkiye Muhasebe Odalar Birliği
UFRS	Uluslararası Finansal Raporlama Standardları
UMS	Uluslararası Muhasebe Standardları
US GAAP	Amerika Birleşik Devletleri Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkeleri
VUK	Vergi Usul Kanunu

TABLolar LİSTESİ

Tablo 1: Ankete Katılan Ülkeler.....	24
Tablo 2: Anket Sonuçları.....	24
Tablo 3: VUK ve UMS 16'nın Karşılaştırılması.....	58
Tablo 4: VUK ile UMS 38 Karşılaştırılması.....	89
Tablo 5 : Yatırım Amaçlı Gayrimenkullerin Sınıf Değişirmesi.....	101
Tablo 6: Bilanço Esasına Göre Defter Tutan Mükelleflere Ait Ticari Kardan Mali..105 Kara Ulaşmak İçin Yapılan Hesaplamayı Gösteren Bildirim	
Tablo 7: Ertelenmiş Vergi Varlığı Ve Yükümlülüğünün Doğuş Nedenleri	110

GİRİŞ

Doğru, güvenilir, Şeffaf ve karşılaştırılabilir finansal tablolar hazırlamaya çalışan muhasebe standartları ile bu tablolardan hareketle mali kara ulaşarak vergilendirmeye çalışan vergi mevzuatı arasında farklı uygulamalar yer almaktadır. Muhasebe standartlarının gelişmesinin nedeni uluslararası uygulamalardaki farklılıklardır. Ülkeler arasındaki farklılıkların giderilmesi amacıyla Uluslararası Muhasebe Standartları oluşturulmuştur. Bununla birlikte; yatırımcılar için daha fazla karşılaştırılabilir mali bilgi sağlanacak ve yatırım yapma isteği yaratılacaktır.

Ülkemizde 1994 yılından beri tekdüzen muhasebe sistemine göre muhasebe uygulamaları yapılmakta ve finansal tablolar düzenlenmektedir. Bankalar, sigorta şirketleri, diğer finansal kurumlar bu kapsamda yer almamaktadırlar. Bu gibi kuruluşlar kendi tek düzen hesap planlarını oluşturmuştur. Bu çeşitliliği sonlandırmak ve verimsizliğe neden olan uygulamaları ortadan kaldırmak üzere Uluslararası Muhasebe Standartları ile Ulusal Muhasebe Standartları arasındaki uyumu sağlamak için Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu oluşturulmuştur ve faaliyetlerine başlamıştır. Uluslararası Muhasebe Standartları'nı aynen Türkçe'ye çevirmiştir ve diğer ülke uygulamalarını örnek almıştır.

Standartlarla birlikte ticari kâr ve mali kâr ayrımı ortaya çıkmıştır. Vergi kuralları ile muhasebe kurallarının bağımsız bir şekilde uygulandığı durumda, ticari kâr, muhasebe kuralları uygulanarak hesaplanan kâr olarak tanımlanırken, mali kâr, ticari kâr rakamına vergi kurallarının uygulanması sonucu bulunan kâr olarak ifade edilir. Muhasebe kârı ile mali karın hesaplanışında görülen farklılık muhasebe standartları ile vergi mevzuatı arasındaki işlemlerin muhasebeleştirilmesinde de farklılık oluşurmaktadır. Bu farklılık ertelenmiş vergiye neden olmaktadır. Ertelenmiş vergi uygulamalarına neden olan durumlardan biride amortismanlardır. Amortisman uygulamalarındaki değişiklikler ödenecek vergi miktarını etkilemektedir.

Bu çalışmanın birinci bölümünde, Uluslararası Muhasebe Standartlarına neden ihtiyaç duyulduğu, standartların amacı, standartların oluşturulması, Türkiye'deki muhasebe gelişimi ve gelişime katkı sağlayan kuruluşlar ile Türkiye Muhasebe

Standardları Kurulu'nun yapısı açıklanmıştır. Ayrıca Türkiye'de standartların uygulanmasında karşılaşılan sorunlara değinilmiştir.

İkinci bölümde, amortismanına tabi varlıklar kapsamında UMS-16 Maddi Duran Varlıklar Standardı, UMS-38 Maddi Olmayan Duran Varlıklar Standardı ve UMS-40 Yatırım Amaçlı Kullanılan Gayrimenkuller Standardı ele alınmış ve Vergi Kanunları ile karşılaştırılmıştır.

Üçüncü bölümde, UMS-12 Gelir Vergileri Standardı kapsamında ertelenmiş vergiye sebep olan farklar açıklanmıştır ve amortismandan kaynaklanan ertelenmiş vergi uygulamalarına örnekler verilerek vergi uygulamaları ve standartlar arasındaki uygulamalar açıklanmıştır.

BİRİNCİ BÖLÜM

MUHASEBE VE MUHASEBE STANDARLARINA GENEL BAKIŞ

1.1. Muhasebe Kavramı İle İlgili Genel Bilgiler

Uluslararası muhasebe standartlarını açıklamadan önce muhasebenin tanımı, özellikleri, ilkeleri konularını açıklamalıyız.

1.1.1. Muhasebenin Tanımı ve Özellikleri

Tamamen veya kısmen mali karakterde ve para ile ifade edilebilen işlemlere ait anlamlı ve güvenilir bilgileri sağlayacak biçimde verilerin ilgili kaynaklardan toplanmasına, doğrularının saptanmasına, kaydedilmesine, sınıflandırılmasına, raporlar halinde sunulmasına, analiz ve yorumlanmasına muhasebe denir¹.

Bu tanımlardan yola çıkılarak muhasebenin özellikleri şöyle açıklanabilir:

- Muhasebenin birinci özelliği, para ile ifade edilebilen işletme faaliyetleri için sistematik ve düzenli bir kayıt sistemi oluşturulmasının sağlanmasıdır. Bunu yaparken anlamlı ve güvenilir verileri kullanır. Bu nedenle bir olayın muhasebenin konusu olabilmesi için mali bir özellik taşıması, para ile ifade edilebilir olması, anlamlı ve güvenilir olması gerekir.

- Muhasebenin ikinci özelliği ise, kaydedilen verilerin düzenlenmesi ve rapor haline getirilmesini sağlayan bir sistem olmasıdır. Toplanan verilerden işletmenin ve diğer ilgililerin yararlanabilmesi için, olaylar ve işlemler konularıyla alakalı olarak gruplanıp sınıflandırılır. Böylelikle bilgiler ilgililerin anlayacağı şekilde bilgi yığınları haline gelirler. Gruplanan bu veriler, kullanan kimselere faydalı olabilmesi için rapor haline getirilir.

- Muhasebenin son özelliği ise, bu raporların analiz ve yorumlanmasını sağlayarak olaylar ve mali sonuçlar arasındaki önemli ilişkileri göstermesi, gelecek

¹ İzmir Serbest Muhasebeci ve Mali Müşavirler Odası, **Finansal Muhasebe**, İzmir, 2008, s.202.

dönemler hakkında isabetli ve tutarlı tahminler yaparak ileriye yön vermesi ve çıkan sonuçların incelenmesini sağlamasıdır².

1.1.2. Muhasebenin Temel Kavramları

Genel kabul görmüş muhasebe ilkelerinin dayanağı temel muhasebe kavramlarıdır. Bu kavramlar şu şekilde sıralanmaktadır;

1. Sosyal Sorumluluk Kavramı,
2. Kişilik Kavramı,
3. İşletmenin Sürekliliği Kavramı,
4. Dönemsellik Kavramı,
5. Parayla Ölçülme Kavramı,
6. Maliyet Esası Kavramı,
7. Tarafsızlık ve Belgelendirme Kavramı,
8. Tutarlılık Kavramı,
9. Tam Açıklama Kavramı,
10. İhtiyatlılık Kavramı,
11. Önemlilik Kavramı,
12. Özün Önceliği Kavramı.

Bu kavramların, ortakların ve aracı kurumların muhasebe politikalarının seçilmesinde ve uygulanmasında esas alınması zorunludur. Bu kavramları açıklayalım.

Sosyal Sorumluluk Kavramı :

Bu kavram, muhasebenin işlevini yerine getirme hususundaki sorumluluğunu belirtmekte ve muhasebenin kapsamını, anlamını, yerini ve amacını göstermektedir. Sosyal sorumluluk kavramı; muhasebenin organizasyonunda, muhasebe

² Hale Usta, “Muhasebe Mesleği İle İlgili Uluslar Arası Muhasebe Standardları Ve Türkiye’deki Düzenlemeler İle Karşılaştırılması”, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Gazi Üniversitesi S.B.E., Ankara, 2007, s.4.

uygulamalarının yürütülmesinde ve mali tabloların düzenlenmesi ve sunulmasında; belli kişi veya grupların değil, tüm toplumun çıkarlarının gözetilmesi ve dolayısıyla bilgi üretiminde gerçeğe uygun, tarafsız ve dürüst davranılması gereğini ifade eder.

Kişilik Kavramı :

Bu kavram; işletmenin sahip veya sahiplerinden, yöneticilerinden, personelinden ve diğer ilgililerden ayrı bir kişiliğe sahip olduğunu ve o işletmenin muhasebe işlemlerinin sadece bu kişilik adına yürütülmesi gerektiğini öngörür.

İşletmenin Sürekliliği Kavramı:

Bu kavram, işletmelerin faaliyetlerini bir süreye bağlı olmaksızın sürdüreceğini ifade eder. Bu nedenle işletme sahiplerinin ya da hissedarlarının yaşam süreleriyle bağlı değildir. İşletmenin sürekliliği kavramı maliyet esasının temelini oluşturur.

Bu kavramın, işletmeler açısından geçerliliğinin bulunmadığı veya ortadan kalktığı durumlarda ise, bu husus mali tabloların dipnotlarında açıklanır.

Dönemsellik Kavramı :

Dönemsellik kavramı; işletmenin sürekliliği kavramı uyarınca sınırsız kabul edilen ömrünün, belli dönemlere bölünmesi ve her dönemin faaliyet sonuçlarının diğer dönemlerden bağımsız olarak saptanmasıdır. Gelir ve giderlerin tahakkuk esasına göre muhasebeleştirilmesi, hasılat, gelir ve kârların aynı döneme ait maliyet, gider ve zararlarla karşılaştırılması bu kavramın gereğidir.

Bu kavramın, işletmeler açısından geçerliliğinin bulunmadığı veya ortadan kalktığı durumlarda ise, bu husus mali tabloların dipnotlarında açıklanır.

Parayla Ölçülme Kavramı :

Parayla ölçülme kavramı, parayla ölçülebilen iktisadi olay ve işlemlerin muhasebeye ortak bir ölçü olarak para birimiyle yansıtılmasını ifade eder.

Muhasebe işlemleri ulusal para birimine göre yapılır.

Maliyet Esası Kavramı :

Maliyet esası kavramı; para mevcudu, alacaklar ve maliyetinin belirlenmesi mümkün veya uygun olmayan diğer kalemler hariç, işletme tarafından edinilen varlık ve

hizmetlerin muhasebeleştirilmesinde, bunların elde edilme maliyetlerinin esas alınması gereğini ifade eder.

Tarafsızlık ve Belgelendirme Kavramı :

Bu kavram, muhasebe kayıtlarının gerçek durumu yansıtan ve usulüne uygun olarak düzenlenmiş objektif belgelere dayandırılması ve muhasebe kayıtlarına esas alınacak yöntemlerin seçilmesinde tarafsız ve ön yargısız davranılması gereğini ifade eder.

Tutarlılık Kavramı :

Tutarlılık kavramı; muhasebe uygulamaları için seçilen muhasebe politikalarının, birbirini izleyen dönemlerde değiştirilmeden uygulanması gereğini ifade eder. İşletmelerin mali durumunun, faaliyet sonuçlarının ve bunlara ilişkin yorumların karşılaştırılabilir olması bu kavramın amacını oluşturur. Tutarlılık kavramı, benzer olay ve işlemlerde, kayıt düzenleri ile değerlendirme ölçülerinin değişmezliğini ve mali tablolarda biçim ve içerik yönünden tek düzeni öngörür. Geçerli nedenlerin bulunduğu durumlarda, işletmeler, uyguladıkları muhasebe politikalarını değiştirebilirler. Ancak bu değişikliklerin ve bunların parasal etkilerinin mali tabloların dipnotlarında açıklanması zorunludur.

Tam Açıklama Kavramı :

Tam açıklama kavramı; mali tabloların bu tablolardan yararlanacak kişi ve kuruluşların doğru karar vermelerine yardımcı olacak ölçüde yeterli, açık ve anlaşılır olmasını ifade eder.

Mali tablolarda finansal bilgilerin tam olarak açıklanması yanında, mali tablo kalemleri kapsamında yer almayan ancak alınacak kararları etkileyebilecek, gerçekleşmesi muhtemel olaylara da yer verilmesi bu kavramın gereğidir.

İhtiyatlılık Kavramı

Bu kavram, muhasebe olaylarında temkinli davranılması ve işletmenin karşılaşılabileceği risklerin gözönüne alınması gereğini ifade eder. Bu kavramın sonucu olarak, işletmeler, muhtemel giderleri ve zararları için karşılık ayırırlar, muhtemel gelir ve kârlar için ise gerçekleşme dönemlerine kadar herhangi bir muhasebe işlemi

yapmazlar. Ancak bu kavram gizli yedekler veya gereğinden fazla karşılıklar ayrılmasına gerekçe oluşturamaz.

Önemlilik Kavramı :

Önemlilik kavramı, bir hesap kalemi veya mâli bir olayın nisbî ağırlık ve değerinin mali tablolara dayanılarak yapılacak değerlemeleri veya alınacak kararları etkileyebilecek düzeyde olmasını ifade eder.

Önemli hesap kalemleri, finansal olaylar ve diğer hususların mali tablolarda yer alması zorunludur.

Özün Önceliği Kavramı :

Özün Önceliği kavramı, işlemlerin muhasebeye yansıtılmasında ve onlara ilişkin değerlendirmelerin yapılmasında biçimlerinden çok özlerinin esas alınması gereğini ifade eder.

Genel olarak işlemlerin biçimleri ile özleri paralel olmakla birlikte, bazı durumlarda farklılıklar ortaya çıkabilir. Bu takdirde, özün biçime önceliği esastır³.

1.1.3. Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkeleri

Genel kabul görmüş muhasebe ilkeleri Gelir Tablosu ve Bilançoların nasıl düzenlenmesi gerektiğini gösteren ilkelerdir. Bu ilkeler 1 Seri Nolu Muhasebe Uygulama Genel Tebliği'nde açıklanmıştır.

1.1.3.1. Gelir Tablosu İlkeleri

Gelir tablosu ilkelerinin amacı; satışların, gelirlerin, satışlar maliyetinin, giderlerin, kâr ve zararlara ait hesapların ve belli dönemlere ait işletme faaliyeti sonuçlarının sınıflandırılmış ve gerçeğe uygun olarak gösterilmesini sağlamaktır.

Bütün satışlar, gelir ve kârlar ile maliyet, gider ve zararlar brüt tutarları üzerinden gösterilirler ve hiç bir satış, gelir ve kâr kalemi bir maliyet, gider ve zarar

³ Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği (1 Seri No), **Resmi Gazete**, 21447 (26/12/1992).

kalemi ile tamamen veya kısmen karşılaştırılmak suretiyle gelir tablosu kapsamından çıkarılamaz.

Bu amaç doğrultusunda benimsenen gelir tablosu ilkeleri aşağıda belirtilmiştir:

a) Gerçekleşmemiş satışlar, gelir ve kârlar; gerçekleşmiş gibi veya gerçekleşenler gerçek tutarından fazla veya az gösterilmemelidir. Belli bir dönem veya dönemlerin gerçeğe uygun faaliyet sonuçlarını göstermek için, dönem veya dönemlerin başında ve sonunda doğru hesap kesimi işlemleri yapılmalıdır.

b) Belli bir dönemin satışları ve gelirleri bunları elde etmek için yapılan satışların maliyeti ve giderleri ile karşılaştırılmalıdır. Belli bir dönem veya dönemlerin başında ve sonunda maliyet ve giderleri gerçeğe uygun olarak gösterebilmek için stoklarda, alacak ve borçlarda doğru hesap kesimi işlemleri yapılmalıdır.

c) Maddi ve maddi olmayan duran varlıklar ile özel tükenmeye tabi varlıklar için uygun amortisman ve tükenme payı ayrılmalıdır.

d) Maliyetler; maddi duran varlıklar, stoklar, onarım ve bakım ve diğer gider grupları arasında uygun bir şekilde dağıtılmalıdır. Bunlardan direkt olanları doğrudan doğruya, birden fazla faaliyeti ilgilendirenleri zaman ve kullanma faktörü dikkate alınarak tahakkuk ettirilip, dağıtılmalıdır.

e) Arızı ve olağanüstü niteliğe sahip kâr ve zararlar meydana geldikleri dönemde tahakkuk ettirilmeli, fakat normal faaliyet sonuçlarından ayrı olarak gösterilmelidir.

f) Bütün kâr ve zararlardan, önceki dönemlerin mali tablolarında düzeltme yapılmasını gerektirecek büyüklük ve niteliktekiler dışında kalanlar, dönemin gelir tablosunda gösterilmelidir.

g) Karşılıklar, işletmenin kârını keyfi bir şekilde azaltmak veya bir döneme ait kârı diğer döneme aktarmak amacıyla kullanılmamalıdır.

h) Dönem sonuçlarının tespiti ile ilgili olarak uygulana gelen değerlendirme esasları ve maliyet yöntemlerinde bir değişiklik yapıldığı takdirde, bu değişikliğin etkileri açıkça belirtilmelidir.

ı) Bilanço tarihinde var olan ve sonucu belirsiz bir veya bir kaç olayın gelecekte ortaya çıkıp çıkmamasına bağlı durumları ifade eden, şarta bağlı olaylardan

kaynaklanan, makul bir şekilde gerçeğe yakın olarak tahmin edilebilen gider ve zararlar, tahakkuk ettirilerek gelir tablosuna yansıtılır. Şarta bağlı gelir ve karlar için ise gerçekleşme ihtimali yüksek de olsa herhangi bir tahakkuk işlemi yapılmaz; dipnotlarda açıklama yapılır⁴.

1.1.3.2. Bilanço İlkeleri

Bilanço ilkelerinin amacı; sermaye koyan veya sonradan kendilerine ait kârı işletmede bırakan sahip ve hissedarlar ile alacaklıların işletmeye sağladıkları kaynaklar ve bunlarla elde edilen varlıkların muhasebe kayıt, hesap ve tablolarında anlamlı bir şekilde tespit edilmesi ve gösterilmesi yoluyla, belli bir tarihte işletmenin mali durumunun açıklıkla ve ilgililer için gerçeğe uygun olarak yansıtılmasıdır. Bilanço ilkeleri, varlığa, yabancı kaynaklara ve öz kaynaklara ilişkin ilkeler olarak üçe ayrılmıştır⁵.

1.1.3.2.1. Varlıklara İlişkin İlkeler

1. İşletmenin bir yıl veya normal faaliyet dönemi içinde paraya dönüşebilecek varlıkları, bilançoda dönen varlıklar grubu içinde gösterilir.

2. İşletmenin bir yıl veya normal faaliyet dönemi içinde paraya dönüşemeyen, hizmetlerinden bir hesap döneminden daha uzun süre yararlanan uzun vadeli varlıkları, bilançoda duran varlıklar grubu içinde gösterilir. Dönem sonu bilanço gününde bu grupta yer alan hesaplardan vadeleri bir yılın altında kalanlar dönen varlıklar grubunda ilgili hesaplara aktarılır.

3. Bilançoda varlıkları, bilanço tarihindeki gerçeğe uygun değerleriyle gösterebilmek için, varlıklardaki değer düşüklüklerini göstererek karşılıkların ayrılması zorunludur.

⁴ Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği (1 Seri No), **Resmi Gazete**, 21447 (26/12/1992).

⁵ Nalan Akdoğan ve Orhan Sevilengül, **Türkiye Muhasebe Standartları İle Uyumlu Tek Düzen Muhasebe Sistemi Uygulaması**, Tor Ofset, İstanbul, 2007, s.12.

Dönen varlıklar grubu içinde yer alan menkul kıymetler, alacaklar, stoklar ve diğer dönen varlıklar içindeki ilgili kalemler için yapılacak değerlendirme sonucu gerekli durumlarda uygun karşılıklar ayrılır.

Bu ilke, duran varlıklar grubunda yer alan alacaklar, bağlı menkul kıymetler, iştirakler, bağlı ortaklıklar ve diğer duran varlıklardaki ilgili kalemler için de geçerlidir.

4. Gelecek dönemlere ait olarak önceden ödenen giderler ile cari dönemde tahakkuk eden ancak, gelecek dönemlerde tahsil edilecek olan gelirler kayıt ve tespit edilmeli ve bilançoda ayrıca gösterilmelidir.

5. Dönen ve duran varlıklar grubunda yer alan alacak senetlerini, bilanço tarihindeki gerçeğe uygun değerleri ile gösterebilmek için reeskont işlemleri yapılmalıdır.

6. Bilançoda duran varlıklar grubunda yer alan maddi duran varlıklar ile maddi olmayan duran varlıkların maliyetini çeşitli dönem maliyetlerine yüklemek amacıyla her dönem ayrılan amortismanların birikmiş tutarları ayrıca bilançoda gösterilmelidir.

7. Duran varlıklar grubu içinde yer alan özel tükenmeye tabi varlıkların maliyetini çeşitli dönem maliyetlerine yüklemek amacıyla, her dönem ayrılan tükenme paylarının birikmiş tutarları ayrıca bilançoda gösterilmelidir.

8. Bilançonun dönen ve duran varlıklar gruplarında yer alan alacaklar, menkul kıymetler, bağlı menkul kıymetler ve diğer ilgili hesaplardan ve yükümlülüklerden işletmenin sermaye ve yönetim bakımından ilişkili bulunduğu ortaklara, personele, iştiraklere ve bağlı ortaklıklara ait olan tutarlarının ayrı gösterilmesi temel ilkedir.

9. Tutarları kesinlikle saptanamayan alacaklar için herhangi bir tahakkuk işlemi yapılmaz. Bu tür alacaklar bilanço dipnot veya eklerinde gösterilir.

10. Verilen rehin, ipotek ve bilanço kapsamında yer almayan diğer teminatların özellikleri ve kapsamı bilanço dipnot veya eklerinde açıkça belirtilmelidir.

Bu ilke, alınan rehin, ipotek ve bilanço kapsamında yer almayan diğer teminatlar için de geçerlidir.

Ayrıca, işletme varlıkları ile ilgili toplam sigorta tutarlarının da bilanço dipnot veya eklerinde açıkça gösterilmesi gerekmektedir⁶.

1.1.3.2.2. Yabancı Kaynaklara İlişkin İlkeler

Yabancı kaynaklara ilişkin altı ilke Muhasebe Uygulama Genel Tebliği'nde yer almaktadır. Buna göre;

1. İşletmenin bir yıl veya normal faaliyet dönemi içinde vadesi gelen borçları, bilançoda kısa vadeli yabancı kaynaklar grubu içinde gösterilir.

2. İşletmenin bir yıl veya normal faaliyet dönemi içinde vadesi gelmemiş borçları, bilançoda uzun vadeli yabancı kaynaklar grubu içinde gösterilir. Dönem sonu bilanço gününde bu grupta yer alan hesaplardan vadeleri bir yılın altında kalanlar kısa vadeli yabancı kaynaklar grubundaki ilgili hesaplara aktarılır.

3. Tutarları kesinlikle saptanamayanları veya durumları tartışmalı olanları da içermek üzere, işletmenin bilinen ve tutarları uygun olarak tahmin edilebilen bütün yabancı kaynakları kayıt ve tespit edilmeli ve bilançoda gösterilmelidir.

İşletmenin bilinen ancak tutarları uygun olarak tahmin edilemeyen durumları da bilançonun dipnotlarında açık olarak belirtilmelidir.

4. Gelecek dönemlere ait olarak önceden tahsil edilen hasılat ile cari dönemde tahakkuk eden ancak, gelecek dönemlerde ödenecek olan giderler kayıt ve tespit edilmeli ve bilançoda ayrıca gösterilmelidir.

5. Kısa ve uzun vadeli yabancı kaynaklar grubunda yer alan borç senetlerini bilanço tarihindeki gerçeğe uygun değerleri ile gösterebilmek için reeskont işlemleri yapılmalıdır.

6. Bilançonun kısa ve uzun vadeli yabancı kaynaklar gruplarında yer alan borçlar, alınan avanslar ve diğer ilgili hesaplardan işletmenin sermaye ve yönetim bakımından ilgili bulunduğu ortaklara, personele, iştiraklere ve bağlı ortaklıklara ait olan tutarlarının ayrı gösterilmesi temel ilkedir.

⁶ Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği (1 Seri No), **Resmi Gazete**, 21447 (26/12/1992).

1.1.3.2.3. Öz Kaynaklara İlişkin İlkeler

1. İşletme sahip veya ortaklarının sahip veya ortak sıfatıyla işletme varlıkları üzerindeki hakları özkaynaklar grubunu oluşturur.

İşletmenin bilanço tarihindeki ödenmiş sermayesi ile işletme faaliyetleri sonucu oluşup, çeşitli adlar altında işletmede bırakılan kârları ile dönem net kârı bilançoda özkaynaklar grubu içinde gösterilir.

2. İşletmenin ödenmiş sermayesi bilançonun kapsamı içinde tek bir kalem olarak gösterilir. Ancak, esas sermaye özellikleri farklı hisse gruplarına ayrılmış bulunuyorsa esas sermaye hesapları her grubun haklarını, kâr ve tasfiye paylarının dağıtımında sahip olabilecekleri özellikleri ve diğer önemli özellikleri yansıtacak biçimde bilançonun dipnotlarında gösterilmelidir.

3. İşletmenin hissedarları tarafından yatırılan sermayenin devam ettirilmesi gerekir. İşletmede herhangi bir zararın ortaya çıkması, herhangi bir nedenle özkaynaklarda meydana gelen azalmalar; hem dönemsel, hem de kümülatif olarak izlenmeli ve kaydedilmelidir.

4. Özkaynakların bilançoda net olarak gösterilmesi için geçmiş yıllar zararları ile dönem zararı, özkaynaklar grubunda indirim kalemleri olarak yer alır.

5. Özkaynaklar; ödenmiş sermaye, sermaye yedekleri, kâr yedekleri, geçmiş yıl kârları ve dönem net kârından oluşur. Kâr yedekleri; yasal, statü ve olağanüstü yedekler ile yedek niteliğindeki karşılıklar, özel fonlar gibi işletme faaliyetleri sonucu elde edilen kârların dağıtılmamış kısmını içerir. Sermaye yedekleri ise hisse senedi ihraç primleri, iptal edilen ortaklık payları, yeniden değerlendirme değer artışları gibi kalemlerden meydana gelir. Sermaye yedekleri, gelir unsuru olarak gelir tablosuna aktarılamaz⁷.

1.2.Muhasebe Standardları

Muhasebe standardları, finansal tabloların, kullanıcılarının ihtiyaç duyduğu işletme sonuçlarını doğru, gerçek durumu yansıtan, karşılaştırılabilir, tutarlı, güvenilir, dengeli ve anlaşılabilir olarak yansıtabilmesi için uyulması gereken ilke ve kurallar

⁷ Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği (1 Seri No), **Resmi Gazete**, 21447 (26/12/1992).

bütünü olarak tanımlayabiliriz. Muhasebe standartlarının, oluşturulması ve oluşturulan muhasebe standartlarına uyum, küreselleşen finansal bilgilerin güvenilirliğinin artmasını sağlamıştır. Uluslararası muhasebe standartlarının üretilmesinin tek başına yeterli olması beklenemez. Bu nedenle her ülkede ulusal muhasebe standartlarının oluşturulması ve bu standartların uluslararası standartlarına uyumlu olması gerekmektedir⁸.

1.2.1. Uluslararası Muhasebe Standartları

Finansal tabloların düzenlenmesinde uluslararası farklılıklar vardır. Bu farklılıkların nedeni, ülkelerin muhasebe düzenlemelerinin, mevzuatlarının ve ekonomik yapılarının birbirinden farklı olmasıdır. Küreselleşmeyle birlikte ülkeler arası sınırlar ortadan kalkmakta ve işletmelerin birbirleriyle olan ticari ilişkileri giderek artmaktadır. Bu durum işletmelerin muhasebelerinin birbirleriyle karşılaştırılması ihtiyacını doğurmuştur. Ülkeler arası karşılaştırmaların yapılabilmesi için ortak bir dil olarak “Uluslararası Muhasebe Standartları “ oluşturulmuştur⁹.

1.2.1.1. Uluslararası Muhasebe Standartlarına İhtiyaç Duyulmasının

Nedenleri Ve Oluşturulma Amacı

Günümüzün globalleşen dünyası, işletmelerin birleşme, dışa açılma, uluslararası düzeyde karşılaştırılabilme ve finansal kaynak ihtiyaçlarını uluslararası yatırımcılardan karşılamak istemeleri sonucunu doğurmuştur. Dolayısıyla da işletmeler arasında yeterli ve güvenilir finansal bilgi akışının önemi daha da artmıştır. Ancak her ülkedeki farklı yasal düzenlemeler, farklı muhasebe ilke ve uygulamaları uluslararası düzeyde finansal tabloların hazırlanmasını zorunlu hale getirmiştir. Bunlar muhasebe ve denetimde uluslararası standartlara olan ihtiyacı arttırmaktadır¹⁰.

⁸ Serpil Bostancı, “Küreselleşen Muhasebede Standardlaşma Ve Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu”, <www.archive.ismmmo.org.tr/docs/.../16-%2059%20SERPIL%20BOSTANCI.doc>, (15/01/2011).

⁹ Hatice Belgin Şensoy, “Uluslararası Finansal Raporlama Standartlarının Ortaya Çıkışı Ve Gelişimi İle Muhasebe Standartlarının Türkiye’deki Durumu”, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Gazi Üniversitesi S.B.E., Ankara, 2008, s.15.

¹⁰ Usta, a.g.e., s.15.

Küreselleşme olgusunun gereği olarak uluslararası finansal piyasaların gelişmesi, çok uluslu şirketlerin ortaya çıkması, işletmelerin dünyaya açılabilmesinin gerekliliği, muhasebe uygulamalarında ve bağımsız denetim sürecinde ortaya çıkan usulsüzlüklerin saptanabilmesi, uluslararası şirketlerin farklı ülke uygulamaları nedeniyle karşılaşmakta oldukları sıkıntıların ortadan kaldırılması, uluslararası piyasalarda fon temini için ortak bir muhasebe dili kullanılmasının gerekliliği, doğru, güvenilir, uyumlu, şeffaf ve karşılaştırılabilir finansal tabloların hazırlanması gibi nedenlerle muhasebe standartlarına ihtiyaç duyulmaktadır.¹¹

Uluslararası muhasebe standartlarının oluşturulma amacı en sade haliyle Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu (IFAC) üyelerinden Peter Wang tarafından 2004 yılında hazırlanan rapor da açıklanmıştır. Rapora göre standartların oluşturulma amaçları şunlardır:

- Yatırımcılar için daha fazla karşılaştırılabilir mali bilgi sağlama,
- Yatırımcılarda daha fazla sınır ötesi yatırım yapma isteği sağlama,
- Sermaye maliyetini düşürme,
- Kaynak dağılımını daha etkin kılma
- Ekonomik büyümeyi arttırmaktır¹².

1.2.1.2. Uluslararası Muhasebe Standartları Oluşturulma Yöntemleri

Muhasebe standartlarının oluşturulma yöntemleri ülkelerde uygulanan muhasebe sistemlerine göre belirlenmektedir. Bu yöntemler;

1. Yasama Yolu İle Muhasebe Standartlarının Belirlenmesi,
2. Özel Sektör Düzenleyici Kuruluşlarınca Muhasebe Standartlarının Belirlenmesi,
3. Kamu Sektörünün Muhasebe Standartlarını Düzenleme Yetkisini Bir

¹¹ Oğuzhan Hatipoğlu, “Türkiye’de Uluslararası Muhasebe Standartları’nın Gelişimi, Gerekliliği Ve Uygulanabilirliği Üzerine Bir Araştırma”, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Karadeniz Teknik Üniversitesi, Trabzon, 2009, s.19.

¹²Peter Wong, “Challenges And Successes In Implementing International Standards: Achieving Convergence To Ifrss And Isas”, < <http://Web.Ifacc.Org/Media/Publications/>>, (23/01/2011), s.1.

Kuruluşa Devretmesiyle Muhasebe Standardlarının Belirlenmesi,
Bu yöntemlerin uygulanmasının avantaj ve dezavantajları bulunmaktadır.

i) Yasama Yolu İle Muhasebe Standardlarının Belirlenmesi :

Muhasebe standardlarının kanunlar, yönetmelikler ve benzeri yöntemlerle devlet tarafından belirlenmesi durumudur. Bu yöntemin avantajlarını sıralarsak;

Bazı gruplara belli maliyetler yüklerken, bazı gruplara da fayda sağlayan muhasebe standartları, ekonomik sonuçları olan ve sosyal tercih gerektiren bir konudur. Önemli sosyal tercihlerin uygun yasama organları tarafından yapıldığı göz önüne alındığında, bu durumun muhasebe standardlarının oluşturulması sürecine uygulanması, standard koyucuların yetki ve otoritelerinin sorgulanmasını azaltacaktır. Standartlar yasama yolu ile oluşturulduğunda yasama organı, muhasebe standartlarına uyulmaması durumunda uygulanacak cezaları da belirleyecek, muhasebe standardlarının gelir dağılımını değiştirici etkileri en yüksek temsil organları tarafından değerlendirilmiş olacaktır. Bu yolla oluşturulan muhasebe standartları, gelir dağılımını değiştirici etkilerini kontrol etme ve bu etkilerin şiddetini azaltma konularında özel sektör kuruluşlarına göre daha donatılmış olması nedeniyle, vergi ve sübvansiyon gibi araçlarla müdahale edebilecektir. Bu yolla yapılacak düzenlemelerin, ilgili çıkar gruplarının baskılarına karşı daha güçlü olacağı beklentisi yüksektir. Yasama organında çoğunluğu elinde bulunduran hükümetler, istedikleri muhasebe düzenlemelerini yoğun ve masraflı bir uzlaşma arayışı faaliyeti olmaksızın gerçekleştirebileceklerdir¹³.

Dezavantajları ise;

Bu yöntemde karşılaşılan en önemli sorunlardan biri, teknik muhasebe konuları üzerinde iktidardaki partinin politik görüşleri doğrultusunda karar verilebilmesidir. Örneğin, Avrupa Birliği'nde muhasebe standartları bu şekilde Avrupa Birliği Konseyi direktifleri olarak kabul edilmekte ve bu düzenlemeler üye ülke mevzuatlarına zorunlu olarak geçirilmektedir. Türkiye'de ise Maliye Bakanlığı Muhasebe Sistemi Tebliği ve Sermaye Piyasası Kurulu Muhasebe Standartları tebliği bu yönteme örnek olarak verilebilir¹⁴. Konunun öneminin yeterince farkına varılmaması, muhasebe düzenlemelerinin zaten sınırlı olan yasama süresi içinde yer bulmasını zorlaştıracaktır.

¹³ Şensoy, a.g.e., s.10.

¹⁴ Bostancı, a.g.e., 1.

Yasama gündemine muhasebe düzenlemelerinin alınması ve sürecin devamında karşılaşılan zorluklar, mevcut muhasebe düzenlemelerinin değiştirilmesinde caydırıcı etki gösterecek, muhasebe düzenlemelerinde ekonomik koşulların getirdiği yeniliklerin zamanında yapılmamasına yol açabilecektir.

ii) Özel Sektör Düzenleyici Kuruluşlarınca Muhasebe Standardlarının Belirlenmesi:

Muhasebe standardlarının özel sektör düzenleyici kuruluşları tarafından belirlenmesi durumunda, standardların yasama yoluyla belirlenmesi durumunda karşılaşılan sorunların önüne geçileceği, muhasebe ilgi gruplarının standard oluşum sürecine daha etkin katılacağı ileri sürülmektedir. Bu yöntemde karşılaşılabilecek önemli sorunlar olarak da, özel sektör düzenleyici kuruluşlarda yaptırım gücü noksanlığı ve uzun “uzlaşma” süreci sayılabilir.

Bu kuruluşlar dernek, vakıf ve birlik şeklinde örgütlenen ve özel sektör temsilcilerinin içinde buldukları yerel veya uluslararası kuruluşlardır. Özel sektör düzenleyici kuruluşları, otoritelerini ve standartlara uyumu sağlayabilmek için geniş fikir alışverişleri, standard taslaklarının dolaştırılarak görüşler alınması, belirlenecek standartlara temel oluşturmak üzere bir kavramsal çerçevenin kabul edilmesi gibi “uzlaşma arayışı” olarak adlandırılan geniş bir prosedür uygulama yoluna başvurmaktadırlar. Türkiye’de geçmişte Türkiye Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Odaları Birliği bünyesinde oluşturulan Türkiye Muhasebe ve Denetim Standardları Kurulu, yurtdışındaki Uluslararası Muhasebe Standardları Kurulu ve Amerika’da 1973 yılına kadar muhasebe standardlarının belirlenmesinde etkin rolü olan Muhasebe Standardları Kurulu (Accounting Principles Board-APB) bu tip kuruluşlara örnek olarak gösterilebilir¹⁵.

iii) Kamu Sektörünün Muhasebe Standardlarını Düzenleme Yetkisini Bir Kuruluşa Devretmesiyle Muhasebe Standardlarının Belirlenmesi:

Muhasebe politikalarının yasama yoluyla belirlenmesinde ortaya çıkan bir takım dezavantajların bu yöntemle ortadan kaldırılabileceği düşünülmektedir. Muhasebe standardlarının belirleme yetkisinin hükümet desteği bulunan bir kuruluşa devredilerek belirlenmesidir. Buna en önemli örnek Amerika Birleşik Devletleri’nde, Kongre

¹⁵ Hatipoğlu, a.g.e., s.10.

muhasebe yükümlülüklerini belirleme yetkisini Menkul Kıymetler ve Borsa Komisyonu'na devretmesidir. Bu yöntemin avantajları;

Bu yapıda bir kuruluş ile muhasebe standartlarının belirlenmesinin en önemli avantajlarından biri, yargı ile de her zaman pekiştirilebilecek olan yaptırım gücünün tartışmasız oluşudur. Kuruluş yasama tarafından yetkilendirildiği için gücünü yasama organından alacaktır. Bu nedenle de muhasebe standartlarının yasama organı tarafından belirlendiği sistemin avantajlarına sahip olacaktır. Ayrıca muhasebe konusunda nitelikli, uzman personelin istihdam edilmesi de teknik uzmanlığa olan ihtiyacı çözecektir. Bu şekilde yapılandırılacak olan kuruluşlar, muhasebe düzenlemelerini yasama organlarından daha hızlı ve etkin olarak gerçekleştirebileceklerdir¹⁶.

Dezavantajları ise; Bu yöntemin sakıncalarının başında, bu tür kuruluşların çoğu faaliyetlerini keyfi olarak değerlendirilebileceği konusu gelmektedir. Bu tür kuruluşlar, kanunla kurulmuş olmakla beraber, yasamanın bu kuruluşların ve çalışanlarının faaliyetlerini yeterince detaylı olarak sınıflandırmamış olması söz konusu olabilecektir. Muhasebe standartlarının belirleme yetkisi yasama tarafından kendine devredilmiş olan kuruluşlar için söz konusu olan bir diğer dezavantaj da, bu kuruluşların politik baskılara ve bağımsızlıklarını sınırlandıran üst kuruluşların baskılarına açık olmaları ve bu baskılardan kolayca etkilenebilecek olmalarıdır¹⁷.

1.2.1.3. Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu (IASB)

Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu (IASB); merkezi Londra'da bulunan, bağımsız bir kuruluştur. Özerk muhasebe standartları hazırlama ve yayınlama konusunda genel kabul görmüş tek otoritedir. Kurul üyeleri, dokuz kişiden oluşur. Kurul; kamu yararına, genel amaçlı finansal tablolarda, şeffaf ve karşılaştırılabilir bilgiyi gerekli kılan, tek ve yüksek kalitede, anlaşılabilir ve uygulanabilir küresel muhasebe standartları geliştirmeyi amaçlamaktadır¹⁸.

Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulunun temeli Uluslararası Muhasebe Standartları Komitesi' ne (IASC) dayanmaktadır. 1973 yılında, uluslar arası düzeyde

¹⁶ Saim Üstündağ, "Muhasebe Standartları Oluşturulması Süreci", **Muhasebe ve Denetime Bakış**, Nisan, 2000, s. 34.

¹⁷ Şensoy, a.g.e. s.16.

¹⁸ Usta, a.g.e, s.17.

muhasabe alanında birliğin sağlanması ve çeşitli kuruluşların birbirleri ile uyumlaştırılarak ortaya çıkabilecek farklılıkların giderilmesi amacıyla, Avustralya, Kanada, Fransa, Almanya, Japonya, Meksika, Hollanda, İngiltere, İrlanda ve Amerika'nın muhasabe birimleri Uluslararası Muhasebe Standardları Komitesini oluşturmuşlardır¹⁹. Komite 1973-2001 yılları arasında finansal tablolardaki bilgi kalitesinin artırılmasına yönelik olarak birçok standard yayımlamıştır²⁰. IASC'nin standard oluşturma süreci üç aşamada incelenmektedir. 1973-1988 dönemini kapsayan birinci aşamada IASC 26 adet genel standard yayımlamış, bazı noktalar işletmelerin tercihine bırakılmış alternatif uygulamalara izin verilmiş ve finansal tablo sunum modeline fazla önem verilmemiştir. 1989-1995 dönemini kapsayan ikinci aşamada IASC, işletmelerin tercihine bırakılan seçeneklerin çoğunu elimine etmiştir. Bu amaçla 1989' da "Finansal Tabloların Hazırlanması ve Sunum Çerçevesi" 1990' da "Karşılaştırılabilirlik/İyileştirme Projesi" ni yayımlamıştır. Çalışmaların üçüncü aşaması 1995 yılında Uluslararası Menkul Kıymetler Komisyonları Örgütü (IOSCO)'nün uluslararası muhasabe standartlarını onaylamayı kabul etmesi ile başlamıştır. IOSCO'nun söz konusu standartları onaylaması ve uluslararası sermaye hareketlerinin gelişimi açısından standartların uygunluğunu kabul etmesi IASC için bir yapıtaş olarak kabul edilmektedir.

IASC'nin uluslararası muhasabe standartlarının harmonizasyonu sürecinde yönlendirici konumda olması nedeniyle yayımlanan standartlar birçok ülke tarafından kabul görmektedir. IASC 2001 yılında önemli bir yapısal dönüşüm geçirmiş ve 2001 yılı Nisan ayında Uluslararası Muhasebe Standardları Vakfı (ISCF) olarak adlandırılmıştır. Vakıf, Mütevelli Heyeti ve IASB olmak üzere iki ana bölümden oluşmaktadır. IASB, 1 Nisan 2001' de standartları ve taslakları geliştirme, yayımlama ve Standard Yorumlama Komitesi' nin yorumlarını onaylama görevini devralmış olup daha önce çıkarılan tüm uluslararası muhasabe standartlarını ve ilgili yorumları onaylamıştır. 2001 yılından sonra IASB, o güne kadar yayımlanan uluslararası muhasabe standartlarını ele almış ve bu standartlar ile ilgili uyumlaştırma ve güncelleştirme çalışmalarını başlatmıştır. Yeni yürürlüğe giren standartlar ise,

¹⁹ Mustafa Türkot, "Finansal Muhasebede Uluslararası Standartları", **Yaklaşım Dergisi**, Sayı: 148, Nisan 2005, s.1.

²⁰ Tamer Aksoy, "Finansal Muhasebe Ve Raporlama Standartlarında Uyumlaştırma ve Ums/Ufrs Bazında Küresel Muhasebe Standartları Setine Yönelik Eğilimi", <<http://www.tmsk.org.tr/makaleler/Diger/>>, (12.01.2011).

“Uluslararası Finansal Raporlama Standardları (UFRS) adı altında yeni numara verilerek yayımlanmaktadır. Bütün standartlar Uluslararası Muhasebe Standardları (UMS) ve Uluslararası Finansal Raporlama Standardları (UFRS) olarak tanımlanmıştır²¹.

1.2.1.4. Uluslararası Muhasebe Standardları ve Bazı Ülkelerdeki Gelişmeler

Küreselleşmeyle birlikte Uluslararası Muhasebe Standardları gerekli hale gelmiştir. Dünya’da birçok ülkede standartlara uyum çalışmaları yapılmıştır ve çalışmalar devam etmektedir. Bazı ülkelerdeki çalışmaları ayrı başlıklar halinde inceleyelim.

1.2.1.4.1. Amerika Birleşik Devletleri (ABD)

ABD dışında UMS’ye uyum gösteren ülkeler genellikle diğer ülkelerin sermaye pazarlarına erişimde UMS’nin daha düşük bilgi maliyeti avantajına dikkat çekmektedir. Ancak, ABD için ülkelerin sermaye pazarlarına erişim avantaj olarak görülmemektedir. Çünkü, ABD zaten dünyanın büyük sermaye pazarlarına hükmetmektedir. Bunu yanı sıra UMS’ye uyumun ABD için bilgi maliyetini düşüreceği ve ihtiyaç kaynağı olabileceği düşünceleri mevcuttur. ABD Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkeleri (US GAAP) ve UMS’ye uyumun yeni bir fikir olmamasına rağmen yüksek profilli şirketlerin çökmesi uyum çalışmalarını hızlandırmıştır²².

US GAAP ile UMS arasında 2002 yılında başlayan yakınsama süreci son yıllarda giderek hız kazanmıştır. Bu sürecin hızlanmasının temel sebebi ABD’de yaşanan muhasebe skandalları olmuştur. ABD ile IASB arasındaki yakınsama süreci Finansal Muhasebe Standardları Kurulu (FASB) ile IASB arasında yürütülmektedir. FASB ile IASB arasında imzalanan mutabakat zaptı (MOU) uyarınca yürütülen ortak projeler, ortak çalışma programı ve ayrı ayrı projeler ile yakınlaşma tamamlanmaya

²¹ Seçkin Gönen ve Gülşah Uğurluel, “Türkiye’de Uluslararası Finansal Raporlama Standardları (Ufrs) Uygulamalarına Geçişte Karşılaşılan Sorunlar ve Çözüm Önerileri”, <<http://www.tmsk.org.tr/makaleler>>, (15/12/2010), s.2.

²² Şükrüye Gül Kötüoğlu, “Uluslararası Muhasebe Standardları Paralelinde Türkiye ve Amerika Muhasebe Standardları’nın Bazı Standardlarının Karşılaştırılması”, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Gaziantep Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Gaziantep, 2008, s.10.

çalışılmaktadır. Yakınsama sürecinin il aşamasında Menkul Kıymetler ve Takas Komisyonu (SEC) düzenlemelerine tabi yabancı şirketlerini, finansal tablolarının US GAAP yerine UFRS veya genel kabul görmüş yerel muhasebe standartlarını kullanarak sunması durumunda, kazançlarının ve net varlıklarının US GAAP'e göre düzenlenmiş rakamları ile mutabakatı gerekmezdi. Bu süreç Kasım 2007'de değişmiştir. Buna göre; SEC yabancı şirketler için mutabakat gerekliliğini kaldırmıştır. Ağustos 2008'de ise; SEC ABD'de UFRS'lerin nihai adaptasyonu ile ilgili "yol haritası" açıklamıştır. Buna dayalı olarak 2009'da sınırlı sayıdaki şirketler grubu için UMS'lerin erken uygulanması mümkün olabilecektir. 2011'de yerli şirketlerin şu anda ortak proje kapsamında geliştirilen standartların uygulanıp uygulanmayacağına karar verilecektir²³.

1.2.1.4.2. Avrupa Birliği (AB)

Avrupa Birliğinde; üye ülkelerin serbest ticaret yapabilecekleri tek bir pazar oluşturma amacı doğrultusunda, üye ülkelerin muhasebe uygulamalarının başlangıçtan itibaren uyumlaştırılması amaçlanmıştır. AB tarafından muhasebe standartlarının uyumlaştırılmasına ilişkin çalışmalar 1957 Roma Anlaşması hükümleri uyarınca üye ülkelerin şirketler kanunlarının uyumlaştırılması gereği çerçevesinde gerçekleştirilmektedir. Avrupa Birliğince muhasebe standartlarının uyumlaştırılmasına ilişkin girişimler "direktifler" aracılığı ile yürütülmektedir. Bu amaçla "Dördüncü", "Yedinci", ve "Sekizinci" direktifler yayımlanmıştır. "Dördüncü Direktif" belli tipteki şirketlerin düzenleyecekleri mali tabloların biçimsel yapısına, kapsamına, değerlendirme ilkelerine ve denetimine ilişkin esasları düzenlerken, "Yedinci Direktif" konsolide mali tablolarla ilgili hükümleri içermektedir. "Sekizinci Direktif"te ise mali tabloların denetimini yürütecek denetçiler ve nitelikleri ile ilgili hususlar yer almaktadır²⁴.

1990 yılında düzenlenen bir konferansta AB'de muhasebe uygulamalarının uyumu ele alınmış ve bu konuda çalışmalar yapmak üzere 22 üyeden oluşan "Muhasebe Danışma Kurulu" oluşturulmuştur. Söz konusu Kurul ve AB yetkili organlarının yaptığı değerlendirmeler sonucunda, 14.11.1995 tarihinde "Muhasebe Uyum: Yeni Bir Strateji

²³ Orhan Çelik, "Uluslararası Muhasebe Standartlarına İlişkin Gelişmeler: Dünya ve Türkiye", <<http://tmsk.org.tr/makaleler/>>, (28/06/2011).

²⁴ Çelik, a.g.e., s.1.

Bire Bir Uluslararası Uyum” başlıklı bir bildiri yayımlanmıştır. Söz konusu bildiri de aşağıdaki öneriler ön plana çıkmıştır²⁵:

- Uluslararası faaliyet gösteren Avrupa şirketlerini muhasebe yönergeleri dışında tutmak ve bu şirketleri muhasebe standartlarında serbest bırakmak,
- Mevcut muhasebe yönergelerini güncelleştirmek,
- Avrupa Muhasebe Standartları Kurulu’nu kurmak,
- Amerika ile karşılıklı muhasebe standartlarını tanıma anlaşması yapmak,
- IASB’a üye olmak.

Bu öneriler uzun süre tartışılmış ve uluslararası muhasebe ve denetim standartlarına uyum yönünde karar verilerek, AB mevzuatında bu amaçla mevcut yönergelerde güncellemeler ve yeni düzenlemeler yapılmıştır.

Haziran 2000’de Avrupa Komisyonu 2005 yılından itibaren hisse senetleri borsalar ve teşkilatlanmış piyasalarda işlem gören şirketlerin (bankalar ve sigorta şirketleri dahil olmak üzere) konsolide mali tablolarını UMS ile uyumlu hazırlaması yönünde karar almıştır. Mart 2002’de Avrupa Parlamentosu söz konusu düzenlemeyi onaylamış ve Eylül 2002’de düzenlemeyi yayınlamıştır. Avrupa Birliği üyesi ülkelerin tabi olacağı yeni düzenleme uyarınca, en geç 2005 yılına kadar bu kapsamdaki şirketler konsolide mali tablolarının düzenlenmesinde uluslararası muhasebe standartlarını uygulamakla yükümlü olup, üye ülkelerce bu yükümlülüğün tüm şirketleri kapsayacak şekilde genişletilmesi de serbest bırakılmıştır²⁶.

1.2.1.4.3. Japonya

Japonya’da muhasebe standartları oluşma sürecinde köklü değişiklikler yapılmaya 2001 yılında başlanmıştır. Japonya Muhasebe Standartları Kurulunu da içeren Finansal Muhasebe Standartları Vakfı’nın kuruluşu standartlara uyum açısından önemli bir adımdır.

²⁵ Figen Zaif, “Avrupa Birliği Muhasebe Standartlarında Son Gelişmeler”, **1. Uluslararası Muhasebe Konferansı: Yakınsama Yolunda**, 3-5 Kasım 2004, MÖDAV Yayınları, İstanbul, s.138-139.

²⁶ Türkiye Muhasebe Odalar Birliği, “Dünya Yeni Finansal Raporlama Standartlarına Hazırlanıyor” **Bilanço Dergisi**, Sayı:94, Ağustos, 2004, s. 18.

IASB ve Japonya Muhasebe Standardları Kurulu arasında da 2005 yılı ocak ayında muhasebe standartlarının yakınsaması için bir proje başlatılması konusunda karar verilmiştir. Japonya, kendi ulusal muhasebe standartlarını. UMS 'lere uyumlaştırma konusunda çalışmalara başlamıştır.

1.2.1.4.4. Çin

Küreselleşmeyle beraber uluslararası ticaret ve yatırımlar için daha da önemli hale gelen Asya ülkelerinde uluslararası muhasebe standartlarıyla ilgili çalışmalar önemli bir sorundur. Özellikle ekonomisi gün geçtikçe büyüyen ve Dünya'nın en önemli ekonomileri arasında gösterilen Çin Cumhuriyeti, bölgenin çekiciliğini daha da arttırmaktadır. Çin'de 90'lı yılların başlarında Shanghai ve Shenzen borsalarının kuruluşundan sonra muhasebe sistemi temelden değişmiştir. Borsaların gelişmesine karşılık Çin hükümeti 1992 yılında Halka Arz Yapmış İşletmeler İçin Muhasebe Düzenlemesini yayınlamıştır. Çin bu düzenlemeden sonra geleneksel Sovyet muhasebe modelinde ayrılarak batıdan UMS'ı yansıtan birçok muhasebe uygulamalarını kendi muhasebe sistemine dahil etmiştir.

Ayrıca B tipi hisse senedi ihraç eden şirketlerin kazançlarını UMS'ye göre yeniden belirlemeleri zorunlu tutularak sınır ötesi yatırımlarda kolaylık hedeflenmiştir. Bu düzenlemelere karşın bu iki sistem arasındaki ciddi farklılıklar giderilememiş ve Çin Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkeleri ile UMS arasındaki uyumsuzlukları ortadan kaldırmak için 1998 yılında yeni Halka Arz Yapmış İşletmeler İçin Muhasebe Düzenlemesini yayınlamıştır. Finans Bakanlığı tarafından UFRS model alınarak hazırlanan 16 adet yeni Çin Muhasebe Standardları yayınlamıştır. Bu standartlar 1 Ocak 2007'den itibaren borsaya kota edilmiş şirketler için geçerli olmuştur. Çin Muhasebe Standardları işletmelerin finansal durumlarını, faaliyet sonuçlarını, nakit akışlarını doğru ve güvenilir şekilde yansıtarak, yatırımcılar, kreditorler ve diğer kullanıcılar için karar verme sürecinde objektif bilgiler sağlamak amacını hedeflemektedir²⁷.

²⁷ Fikret Yalçınkaya, "Uluslararası Muhasebe Uyumunun Ölçülmesine Yönelik Bir Uygulama: Rusya, Çin Ve Türkiye Karşılaştırılması", **Zonguldak Karaelmas Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi**, Sayı:6, 2007, s. 135.

1.2.1.4.5. Rusya

Rusya 1998 yılında kendi ulusal muhasebe standartlarını UMS ile uyumlaştırmak için bir program hazırlanmış ve Rusya Federasyonu Maliye Bakanlığı 1998 yılından itibaren 20 yeni standard yayınlarak uyumlaştırma çalışmalarında önemli adımlar atmıştır. Hükümetin beyan ettiği rota Rusya Muhasebe Standartlarının UMS ile bütünleşmesi şeklinde olmuştur. Avrupa Birliği ise Rusya'da UMS uygulamalarının yaygınlaşması amacıyla bir proje sunmuştur. 2005 Aralık ayında başlanan Rusya Federasyonunda Muhasebe Reformunun Uygulaması 2 yıllık bir projedir ve muhasebe firmaları, Rusya ticaretinin profesyonel kuruluşlarını içerir. 2004 yılından itibaren bütün ticari bankalar mali tablolarını hem ulusal muhasebe standartlarına hem de uluslararası muhasebe standartlarına göre hazırlamakla yükümlü tutulmuştur. Uyumlaştırma çalışmalarda hedeflenen UMS'ye tam geçiş planı 2010 yılına ertelenmiştir²⁸.

1.2.1.5. Uluslararası Muhasebe Standartlarında Uyumu Sağlamada Yaşanan Sorunlar

Önde gelen altı denetim şirketinin UMS'yi henüz kabul etmemiş 59 ülkede inceleme yaparak Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkeleri Yakınsama 2002 (GAAP Convergence 2002) Raporu'nu hazırlamıştır. Bu raporda farklı muhasebe standartlarına sahip ülkelerin uluslararası muhasebe standartlarına uyum konusunda yaşadıkları sorunların büyük ölçüde benzer olduğu ortaya çıkmıştır.

Bu raporda ülkelerin UMS'ye geçişte en büyük sorunları Tablo 2' de belirtilen sebeplerin oluşturduğu ileri sürülmektedir²⁹.

²⁸ Yalçınkaya, a.g.e., s.135.

²⁹ Dona L. Street, "GAAP CONVERGENCE 2002", Survey of National Efforts to Promote and Achieve Convergence with International Financial Reporting Standards, <<http://www.iasplus.com/resource/gaap2002.pdf>>, (28/06/2011), s.10.

Tablo 1: Ankete Katılan Ülkeler

Arjantin	Mısır	İrlanda	Norveç	Güney Afrika
Avustralya	Estonya	İsrail	Pakistan	Güney Kore
Avusturya	Finlandiya	İtalya	Peru	İspanya
Belçika	Fransa	Japonya	Filipinler	İsveç
Brezilya	Almanya	Kenya	Polonya	İsviçre
Bulgaristan	Yunanistan	Letonya	Portekiz	Tayland
Kanada	Hong Kong	Litvanya	Romanya	Tayvan
Şili	Macaristan	Lüksemburg	Rusya	Tunus
Çin	İzlanda	Malezya	SudiArabistan	Birleşik Krallık
Kıbrıs	Hindistan	Meksika	Singapur	Amerika
Çek Cumhuriyeti	Endonezya	Hollanda	Slovakya	Venezuela
Danimarka	İran	Yeni Zelanda	Slovenya	

Kaynakça: Dona L. Street, "GAAP CONVERGENCE 2002", Survey of National Efforts to Promote and Achieve Convergence with International Financial Reporting Standards, <<http://www.iasplus.com/resource/gaap2002.pdf>>, (28/06/2011), s.18.

Tablo 2: Anket Sonucu İleri Sürülen Sorunlar

Özellikle bazı standartların karmaşık olması	%51
Ülkelerin kendi genel muhasebe standartlarının vergi esasına dayalı olması	%47
Bazı UFRS'ler üzerinde uzlaşmaya varılamaması	%39
İlk defa uygulayacak olanlar için yeterli izahat bulunmaması	%35
Sığ sermaye piyasaları	%30
Yatırımcıların veya kullanıcıların kendi muhasebe standartlarından memnun olmaları	%21
Tercüme zorlukları	%18

Uluslararası standartların uygulanmasında karşılaşılabilecek en önemli sorunların başında, standartların anlaşılması zor teknik ve karmaşık bilgileri ve farklı uygulama seçeneklerini içermesi gelmektedir. Standartların özellikleri sebebiyle, konuyla ilgili uzman personelin azlığı da bir başka sorun olarak ifade edilebilir³⁰.

1.2.2. Türkiye Muhasebe Standartları

Finansal krizler ve 2000'li yılların başında dünyada yaşanan muhasebe skandalları uluslararası alanda muhasebe standartlarını gündeme getirmiş ve uluslararası birliğin sağlanması için uyumlaştırılmaya ihtiyaç duyulmuştur. Bununla birlikte muhasebe standartlarının oluşturulması ve muhasebe standardı oluşturma görevini üstlenen kuruluşlar gündeme gelmiştir.

Ülkemizde muhasebe standartları ile ilgili ilk düzenlemeler devletin yönlendirmesiyle gerçekleştirilmiştir. Siyasi ve ekonomik ilişkilerimizin iyi olduğu ülkelerdeki standartlarla ilgili çalışmalar örnek alınmıştır. Ayrıca Türkiye Muhasebe ve Denetim Standartları Kurulu da çalışmalara önemli katkılar sağlamıştır³¹.

Ülkemizde 1994 yılından beri tekdüzen muhasebe sistemine göre muhasebe uygulamaları yapılmakta ve finansal tablolar düzenlenmektedir. Bankalar, sigorta şirketleri, diğer finansal kurumlar bu kapsamda yer almamaktadırlar. Bu gibi kuruluşlar kendi tek düzen hesap planlarını oluşturmuştur. Bu çeşitliliği sonlandırmak ve verimsizliğe neden olan uygulamaları ortadan kaldırmak üzere uluslararası muhasebe standartları ile ulusal muhasebe standartları arasındaki uyumu sağlamak için Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu oluşturulmuştur ve faaliyetlerine başlamıştır³².

1.2.2.1. Türkiye’de Muhasebe Standartları Oluşumuna İlişkin Gelişmeler

Türkiye’de muhasebe standartları ile ilgili çalışmalar, Türk Ticaret Kanunu ve Vergi Usul Kanunu hükümlerine göre düzenlenmektedir. Ancak bu kanunların yetersiz

³⁰ Nalan Akdoğan, “Türkiye Muhasebe/Finansal Raporlama Standartlarının Uygulanma Süreci: Sorunlar, Çözüm Önerileri”, **Mali Çözüm Dergisi**, Sayı:80, Mart-Nisan 2007, s.113.

³¹ Çelik, a.g.e., s.9.

³² Nalan Akdoğan ve Orhan Sevilengül, “Türkiye Muhasebe Standartlarına Uyum İçin Tekdüzen Hesap Planında Yapılması Gereken Değişiklikler”, **Mali Çözüm Dergisi**, Sayı: 84, 2007, s. 31.

kaldığı durumlarda yasal statüye sahip bazı kurumlar kendi bünyelerindeki işletmeler için çalışmalar yapabilmektedir. Bu çalışmalar şunlardır:

1.2.2.1.1. Muhasebe Standardlarının Oluşturulmasına Yönelik Olarak

İktisadi Devlet Teşekküllerini Yeniden Düzenleme Komisyonu Tarafından Yapılan Çalışmalar

İktisadi Devlet Teşekküllerini Yeniden Düzenleme Komisyonu 1968 yılında yayımlanan ve 1972 yılında uygulamaya koyduğu ve Kamu İktisadi Teşebbüsleri (KİT) için zorunlu tuttuğu Tekdüzen Muhasebe Sistemi çalışmasını yapmıştır.

Yapılan çalışmada; Muhasebe Usullerinin Islahı ve Yeknesaklaştırılması, Muhasebenin Temel Kavramları Ve Genel Kabul Görmüş Muhasebe Prensipleri, Rapor Sistemi, Tekdüzen Genel Hesap Planı ve Açıklamaları, Mali İşler-Muhasebe ve Kontrol Dairelerinin Organizasyonu ile Terimler ve Açıklamalar şeklinde olmak üzere 6 adet rapor yayınlanmıştır.

Bu çalışma başlangıçta KİT'lerde zorunlu olduğu halde sonraları diğer işletmelerce de benimsenerek Türkiye'de muhasebe sisteminin gelişmesine katkıda bulunmuştur. Bununla birlikte KİT'lerde muhasebe uyumlaştırılması için önemli bir adım atılmıştır.

Ancak bu düzenleme 22 yıl yürürlükte kalmıştır ve 31.12.1993 tarihinde son bulmuştur.

1.2.2.1.2. Muhasebe Standardlarının Oluşturulmasına Yönelik Olarak

Türkiye Bankalar Birliği Tarafından Yapılan Çalışmalar

Bankalar birliği, bankalar arasında uygulamada birliği sağlamak için çeşitli çalışmalar yapmıştır. Örneğin 1969 yılında yürürlüğe giren, kredi talep edenlerden istenen evraklardan bilanço ve gelir tablolarının tiplerini belirleyerek Türkiye'de bu finansal tabloların kullanılmasını sağlamıştır³³.

³³ Usta, a.g.e.,s. 22.

1.2.2.1.3. Muhasebe Standardlarının Oluşturulmasına Yönelik Olarak Türk Standardları Enstitüsü Muhasebe Standardları Özel Daimi Komitesi Tarafından Yapılan Çalışmalar

Komite 1987 yılında kurulmuştur ve çalışma programında 43 adet muhasebe standardı ile ilgili çalışma yapılmaktadır. Ancak bunlardan 4 tanesi teknik kurullardan geçip yayına hazır hale gelmiştir. Bunlar;

- Raporlama- Bilanço Formu Standardı,
- Raporlama- Kâr ve Zarar Tablosu Formu Standardı,
- Muhasebenin Temel İlkeleri Standardı,
- Denetim Genel İlkeleri, Denetçiye İlişkin Açıklama Standardı'dır.

Komitenin hazırladığı standartlar Türk Muhasebesi açısından önemlidir. Ancak uygulamada çok etkili değildir. Komite Türkiye Muhasebe Odalar Birliği (TURMOB) kurulduktan sonra çalışmalarına ara vermiştir ve muhasebe standardlarının tek elden yapılmasını sağlamak için Türkiye Muhasebe Standardları Kurulu'nun kurulmasını amaç kabul etmiştir.

1.2.2.1.4. Muhasebe Standardlarının Oluşturulmasına Yönelik Olarak Sigorta Murakabe Kurulu Tarafından Yapılan Çalışmalar

Türkiye'de faaliyette bulunan sigorta ve reasürans şirketleri, Sigorta Şirketlerinin Muhasebesi Hakkında Kanun'a göre belirlenmiş olan bir Tek Düzen Hesap Planı olmaması nedeniyle, Hazine Müsteşarlığı, Sigorta Denetleme Kurulu ve Türkiye Sigorta ve Reasürans Şirketleri Birliği'nin temsilcilerinin katılımı ile oluşturulan "Tekdüzen Hesap Planı Komitesi" tarafından hazırlanan ve 01.01.1994 tarihinden itibaren kullanılmaya başlanan "Tekdüzen Hesap Planı'na göre işlemlerini muhasebeleştirmek zorunda kalmışlardır. Bu tekdüzen hesap planı; tek tip bilanço ve gelir-gider tablosu hazırlanmasına imkan tanımak, sigortacılık sektöründe muhasebe kayıtlarında ve mali raporlamada biriliği sağlamak, sektörün ve şirketlerin maddi gelişimini sağlıklı biçimde

değerlendirip ilgililerin ihtiyacı olan bilginin elde edilmesine olanak sağlamak amaçlarını gütmüştür³⁴.

1.2.2.1.5. Muhasebe Standardlarının Oluşturulmasına Yönelik Olarak Sermaye Piyasası Kurulu Tarafından Yapılan Çalışmalar

Sermaye Piyasası Kurulu (SPK), halka açık şirketler için 15.11.2003 tarihinde “Seri:XI, No:25 Sermaye Piyasasında Muhasebe Standardları Hakkında Tebliğ”i yayımlamış olup bu tebliğ ile halka açık şirketler, 2005 yılından itibaren bireysel ve konsolide finansal tablolarını bu tebliğe uygun olarak hazırlamaları zorunlu tutulmuştur. 1 Ocak 2005 tarihinden itibaren yürürlüğe giren Seri:XI, No:25 “Sermaye Piyasalarında Muhasebe Standardları Hakkında Tebliğ” kapsamlı bir muhasebe ilkeleri seti olarak yayımlanmıştı ve alternatif uygulama olarak Uluslararası Muhasebe Standardları Kurulu ve Uluslararası Muhasebe Standardları Komitesi tarafından çıkarılmış olan muhasebe standardlarının uygulanmasını içermektedir. Diğer bir ifade ile UFRS ve UMS'lere uyulması durumunda, Sermaye Piyasası Kurulu Muhasebe Standardlarına uyulmuş olunacaktır. Türkiye Sermaye Piyasası Kurulu tarafından 9 Nisan 2008 tarihinde de, Seri: XI, 29 No'lu “Sermaye Piyasasında Finansal Raporlamaya İlişkin Esaslar Tebliği” yayımlanmış ve 1 Ocak 2008'den itibaren halka açık şirketlere Avrupa Birliği tarafından kabul edilen Uluslararası Finansal Raporlama Standardları'na göre finansal tablo hazırlama zorunluluğu getirilmiştir. Buna göre daha önce yürürlükte olan Seri:XI, No:25 tebliğindeki finansal raporlama ile ilgili iki alternatif uygulamaya son verilerek mali tabloların Avrupa Birliği tarafından kabul edilen UFRS'ye uygun olarak hazırlanması gerektiğine karar verilmiştir³⁵.

1.2.2.1.6. Bankacılık Düzenleme Ve Denetleme Kurumu (BDDK) Tarafından Yapılan Çalışmalar

1999 yılında yürürlüğe giren 4389 Sayılı Bankalar Kanunu ile bankaların faaliyetlerine ilişkin işlemlerini düzenlemek üzere Bankacılık Düzenleme ve Denetleme

³⁴ Şensoy, a.g.e., s.193.

³⁵ Serkan Terzi, “Avrupa Birliği ve Türkiye’de Finansal Raporlama Ve Uluslararası Muhasebe Standardlar ile Uyumlaştırma Çalışmaları”, **Dayanışma Dergisi**, Sayı:105, 2009, s.16.

Kurumu kurulmuştur. Kurumun karar organı Bankacılık Denetleme ve Düzenleme Kurulu'dur. Kurul kanunlardan aldığı yetkiyle, uluslararası muhasebe standartları ve Avrupa birliği düzenlemelerini de göz önüne alarak bankalar hakkında çeşitli düzenlemeler yapmıştır.

BDDK, Türkiye'de faaliyet gösteren bütün bankaların muhasebe sistemine ilişkin esas ve ilkelerin belirlenmesi amacıyla, "Muhasebe Uygulama Yönetmeliği"ni ve buna bağlı olarak uluslararası muhasebe standartlarını esas alan 19 adet muhasebe tebliğini 2002 yılında yayınlamıştır. 1 Kasım 2006 tarihinde yayınlanan "Bankaların Muhasebe Uygulamalarına ve Belgelerin Saklanması İlişkin Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmelik"le, 2002 yılında yapılan düzenlemeler yürürlükten kaldırılmış ve bazı hususlar istisna olmak üzere, bankaların muhasebe işlemlerinde Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu (TMSK) tarafından yayınlanan Türkiye Muhasebe Standartları'nı (TMS) esas alacakları kabul edilmiştir. Kurul, bu tarihten sonra tekdüzen hesap planı, finansal tablo formatları ve konsolide finansal tablolarla ilgili yeni tebliğler yayınlamıştır³⁶.

1.2.2.1.7. Türkiye Muhasebe ve Denetim Standartları Komisyonu (TMUDESK) Tarafından Yapılan Çalışmalar

Ülkemizde muhasebe standartlarının çıkarılmasında birliği sağlamak amacıyla 1990 yılında Muhasebe Standartları Komisyonu kurulmuştur. Komisyon görevini 1994 yılında Türkiye Muhasebe ve Denetim Standartları Kurulu'na devretmiştir. Bugüne kadar sadece devlet tarafından yapılan düzenlemeler ilk defa TÜRMOB tarafından oluşturulan kurul tarafından yapılmıştır. Kurul, Türkiye Muhasebe Standartlarını yayınlamıştır. Bu düzenlemelerin hukuki bir yaptırımını bulunmamaktadır³⁷.

³⁶ Yavuz Çiftçi ve Alper Erserim, "Muhasebe Standartlarında Uluslararası Uyumlaştırma Çalışmaları Ve Türkiye'deki Durumun İncelenmesi", <<http://www.mu.edu.tr/private/yciftci/calismalar/>>, (07/02/2010), s.15.

³⁷ Ertan Aydoğan, "Uluslararası Muhasebe Standartları Uyumlaştırılması Ve Ülkelerin Uyumlaştırma Derecelerine İlişkin Bir Uygulama", Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Karadeniz Teknik Üniversitesi, Trabzon, 2007, s.82.

1.2.2.1.8. Türkiye Muhasebe Standardları Kurulu

Türkiye Muhasebe Standardları Kurulu, düzenlemelerin farklı kurumlar tarafından çıkarılmasını engellemek, standartların tek elden çıkarılmasını sağlamak amacıyla kurulmuştur.

Kurulun Görevleri;

Kurulun görevleri, 16.03.2004 Tarih ve 25404 sayılı Resmi Gazetede Yayımlanan Türkiye Muhasebe Standardları Kurulunun Çalışmalarına İlişkin Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmeliğin 9. maddesinde şöyle sıralanmaktadır:

- a) Muhasebe standartlarının oluşturulmasında esas alınmak üzere, Kavramsal Çerçeveyi belirlemek ve Türkiye Muhasebe Standardı Taslak Metinlerini hazırlayıp kamuoyunun görüşlerine açmak,
- b) Gerçek, güvenilir, karşılaştırılabilir, ihtiyaca uygun, anlaşılabilir ve tutarlı finansal bilgi üretilmesini sağlayacak Türkiye Muhasebe Standardlarını oluşturmak,
- c) Muhasebe standartlarının gelişen ve değişen ihtiyaçlara cevap verebilmesini teminen standartların güncelliğini sağlamak üzere gerekli çalışmaları yapmak,
- d) Finansal bilgilerin karşılaştırılabilirliğinin uluslararası alanda da sağlanmasını teminen, ulusal muhasebe standartlarının uluslararası kabul görmüş muhasebe ilkeleri ve en iyi muhasebe uygulama örnekleri ile uyumunu gerçekleştirmek üzere gerekli çalışmaları yapmak,
- e) Finansal tabloların ihtiyaçlara uygun bilgi sunmasını ve belirlenecek standartlarla ilgili olarak uygulamada karşılaşılabilecek sorunlara ilişkin önlem alınabilmesini sağlamak üzere, standartların oluşturulması sürecinde muhasebe ilgi gruplarının görüşlerinin alınmasını sağlamak ve standartların oluşturulması sürecinde düzenli olarak kamuoyunu bilgilendirmek,
- f) Gerektiğinde uygulamaya açıklık kazandırmak üzere muhasebe standartlarının uygulanmasında tereddüt oluşan konularda Yorumlar yayımlamak,

g) Ulusal muhasebe standartlarının benimsenmesine ve standartların uygulanmasına ilişkin kamu bilincinin yerleştirilmesine yönelik olarak toplantı, konferans, sempozyum, kongre gibi faaliyetler düzenlemek ve gerekirse çeşitli yayınlar hazırlamak ve bastırmak.

Kurulun Yetkileri;

Kurulun yetkileri, 16.03.2004 Tarih ve 25404 sayılı Resmi Gazetede Yayımlanan Türkiye Muhasebe Standartları Kurulunun Çalışmalarına İlişkin Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmeliğin 10. maddesinde şöyle sıralanmaktadır:

- a) Ulusal muhasebe standartlarının oluşturulması ve uygulanmasına yön verilmesi amacıyla hazırlanacak standartları, yorumları ve bunlara ilişkin diğer belgeleri görüşüp karara bağlamak,
- b) Muhasebe standartlarının uygulanmasına ilişkin genelge ve özelgeler yayımlamak,
- c) Kurula yapılan başvuruları, inceleme, izleme ve araştırma raporlarını görüşüp karara bağlamak,
- d) Kurul tarafından veya çalışma komisyonlarınca hazırlanan veya ilgili yerlere hazırlatılan görüş ya da öneri nitelikli etüd, inceleme, araştırma ve diğer çalışmaları, derlenen istatistik verileri değerlendirerek, gerekli görülenlerin yayımlanmasını görüşüp karara bağlamak,
- e) Çalışma komisyonlarının kurulmasını, üyelerinin ve çalışma komisyonları başkanlarının belirlenmesini görüşüp karara bağlamak,
- f) Gerekli hallerde yurt içi ve yurt dışından danışmanlık hizmeti satın alınmasına karar vermek,
- g) Benzeri diğer konularda karar almak.

Kurulun idari nitelikli görevlerine ilişkin yetkileri aşağıda belirtilmiştir:

- a) Muhasebe standartlarının oluşturulması ve yayımlanması koşullarını belirlemek ve gerekli düzenlemeleri yapmak,

- b) Faaliyetlerin sürdürülmesi ile ilgili olarak çalışma komisyonlarınca esas alınacak usul ve esasları saptamak,
- c) Kurulda saklanacak bilgi ve belgeleri belirlemek,
- d) Çalışma komisyonlarının yıllık ya da belli süreli çalışma programlarını görüşüp kesinleştirmek,
- e) Hazırlanan Kurul bütçe ve kesin hesabını, kabul etmek ve Maliye Bakanlığına göndermek,
- f) Yıl içinde ortaya çıkacak gereksinimler karşısında bütçeyi revize etmek, gelir ve harcamalara ilişkin ödenekleri artırmak veya fasıllar arası gerekli aktarmaları yapmak,
- g) 4857 sayılı İş Kanunu çerçevesinde istihdam edilen personele ilişkin disiplin, ücret, ikramiye ve diğer sosyal yardımlar gibi konularda, ilgili mevzuatın ve bu Yönetmeliğin kendi yetkisine bıraktığı hususları görüşüp karara bağlamak,
- h) Bu Yönetmelikte ve diğer düzenlemelerde kendi yetkisine bırakılan satın alma, satma ve kiralama konularındaki dosyaları, sözleşme önerilerini görüşüp karara bağlamak,
- i) Başkan adına temsil ve imzaya yetkili yönetici personelin bu yetkilerinin kapsamını belirlemek, imza örneklerini tescil ve ilan etmek,
- j) Çalışma komisyonlarının ve personelin çalışmaları hakkında Başkandan bilgi istemek ve çalışma sonuçlarını değerlendirmek,
- k) Benzeri diğer konularda karar almak.

Kurulun Mali Yapısı;

Kurulun gelirleri, Türkiye Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Odaları Birliği'nin gelirlerinin yüzde ikisinden, muhasebe standartlarının telif haklarından, ilgili kuruluşların katkılarında ve diğer faaliyet gelirlerinden oluşur.

Kurul'un giderleri; Kurul'un faaliyetleri için gerekli demirbaşlar, kiralar, personel giderleri, üyelerin huzur hakları ile yurt içi ve yurt dışı seyahat harcamaları, personel seyahat harcamaları, iletişim masrafları, kırtasiye, temsil-ağırlama, çalışma

komisyonlarında görevlendirilecek kişilerin yol ve ikamet giderleri ile gündelikleri karşılığı ödenen harcırahlar, yurt içi ve yurt dışından alınan danışmanlık ve tercüme hizmetleri bedelleri, kongre, seminer ve benzeri eğitim faaliyetlerine katılım payları ve benzeri diğer giderlerden oluşur.

Kurul bütçesi; Başkanın talimatı üzerine, Bütçe Hazırlama Rehberi'nde yer alan esaslar çerçevesinde, gerekçeli olarak hazırlanır ve Kurul tarafından kabul edildikten sonra Temmuz ayı sonuna kadar Maliye Bakanlığı'na gönderilir. Bütçe bir metin ve ekindeki cetvellerden oluşur. Bütçe yılı takvim yılıdır. Ayrıca kurulun gelir ve giderleri Sayıştay denetimine tabidir³⁸.

Türkiye Muhasebe Standardları Kurulunun Standard Oluşturma Süreci;

Kurul, standardları oluşturmaya taslak metinlerin hazırlanmasıyla başlamaktadır. Eğer diğer kurumları da ilgilendiren bir konu ise ilgili kurumların görüşleri dikkate alınarak taslak metin oluşturulur. Bu metin Genel Sekreterlik Önergesi adı altında daha ayrıntılı olarak incelenmek üzere Genel Sekreterli'ğe gönderilir.

Gönderilen çalışmalar öncelikle kurumun web sitesinde kamuoyuna sunularak meslek mensupları ve çeşitli kesimlerin konuyla ilgili görüşleri alınmaktadır. Ayrıca, diğer kurumları ilgilendiren hususların bulunması durumunda tekrar ilgili kuruluşların görüşleri alınmaktadır. Alınan görüşlerle birlikte taslak metin incelenerek üzerinde düzeltmeler yapılır ve Genel Sekreterlik Önergesi olarak Kurul'a sunulur.

Kurul tarafından incelenip, gerekli düzenlemeler yapıldıktan sonra Türkiye Muhasebe Standardları olarak resmi gazetede yayınlanmaktadır. Kurul tarafından kabul edilmemesi durumunda tekrar üzerinde çalışmak üzere komisyonlara iade edilmektedir³⁹.

³⁸ Mustafa Çolak, "Muhasebe Standardları Kurulu, Görevleri, Denetimi Ve İlişkili Düzenlemeler", **Yaklaşım Dergisi**, Sayı: 144, Aralık 2004, s.15.

³⁹ Hatipoğlu, a.g.e.,s.82.

1.2.2.2. Türkiye’de Standardların Uygulanmasında Karşılaşılan Sorunlar

Her durumda olduğu gibi muhasebe standartlarına geçişte de birçok sorun yaşanmaktadır. Birincisi; standartların çevirisi ve benimsenmesi en önemli zorluğu oluşturmaktadır. Standartlarda kullanılan dilin teknik ve karmaşık olması çeviri yapılmasında zorluklara neden olmaktadır. Terimsel kelimelerin farklı yerlerde farklı şekillerde kullanılması kavram karmaşasına neden olmuştur.

İkincisi, standartların yapısının karmaşıklığı ve iş yükünün artmasına neden olması uygulamaya konulmasını zorlaştırmaktadır. Kural esaslı muhasebe sisteminden ilke esaslı muhasebe sistemine geçilmektedir. İlke esaslı sistem farklı ülke ve koşullarda uygulanması açısından avantaj olarak görünmekte ise de muhasebe politikalarının isteğe bağlı olarak belirlenmesi tutarsızlıklara neden olabilmektedir.

Üçüncüsü, standartların oluşturulması ve uygulanmasında meslek mensuplarının yeterli bilgi ve eğitime sahip bulunmamasıdır.

Dördüncüsü, şeffaflık sorunudur. Örneğin Türkiye’de uygulanmakta olan ulusal muhasebe standartlarının var olmaması, farklı kurumlar için değişik finansal tabloların hazırlanması, muhasebe kayıtlarının yasal zorunluluk ve vergi boyutu kapsamında yapılması finansal raporlama sürecinin şeffaflığını olumsuz yönde etkilemektedir. Standartların uygulanmasıyla birlikte şirketlerin mali verilerini tüm banka ve ilgililere zamanında ve güvenilir bir şekilde sunması gerekmektedir. Finansal tablolarda meydana gelen değişiklikler yatırımcıların yatırım kararlarını da etkilemektedir⁴⁰.

Beşincisi, değerlemelerde gerçeğe uygun değer kullanılması gerekmektedir. Gerçeğe uygun değer, karşılıklı pazarlık ortamında bilgi ve istekli gruplar arasında bir varlığın el değiştirmesi ya da borcun ödenmesi durumunda ortaya çıkması gereken tutar olarak tanımlanmıştır. Gerçeğe uygun değer belirlenmesinde karmaşıklıklar yaşanmaktadır. Çünkü her zaman piyasada belirlenen değer gerçek değeri yansıtmamaktadır.

Altıncısı, muhasebe standartlarının sık sık güncellenmesi standartların takibini zorlaştırmakta ve verimli kullanılmasını engellemektedir.

⁴⁰ Gönen ve Uğurluel, a.g.e., s.5.

Son olarak, standardlar vergi odaklı değildir. Bunun yerine yatırımcının beklentilerini karşılamak ön plandadır. Standardlar vergi matrahının aşındırılması, vergide keyfiliğin önüne geçilmesi açısından büyük önem taşımaktadır. Standardlar ve vergi kanunlarının uygulanması durumunda ulaşılan mali karda farklılıklar oluşmaktadır⁴¹.

⁴¹ Gönen ve Uğurluel, a.g.e., s.5.

İKİNCİ BÖLÜM

AMORTİSMANA TABİ VARLIKLARIN STANDARDLAR VE VERGİ HUKUKU AÇISINDAN İNCELENMESİ

Bu bölümde amortismana tabi varlıkları, maddi duran varlıklar, maddi olmayan duran varlıklar ve yatırım amaçlı gayrimenkuller olarak üç bölümde ele alıp standartlar ve vergi hukuku açısından uygulamaları karşılaştıracamız..

2.1. UMS – 16 Maddi Duran Varlıklar Standardı

Bir yıldan daha uzun süre kullanılmak üzere alınmış olan maddi duran varlıkların, muhasebe kayıtlarına alınması, kullanıldığı sürece izlenilmesi, kullanım süresi sonunda aktiften çıkartılması gibi konularla ilgili çalışmalar bu standard kapsamında yürütülmektedir.

2.1.1. Maddi Duran Varlıklar Standardının Amacı, Kapsamı ve Tanımlar

Finansal tablo kullanıcılarının işletmenin maddi duran varlıklardaki yatırımını ve bu yatırımdaki değişimleri belirleyebilmelerini sağlayan maddi duran varlıklarla ilgili muhasebe işlemlerini düzenlemektir. Maddi duran varlıkların muhasebeleştirilmesindeki temel konular; varlıkların muhasebeleştirilmesi, defter değerlerinin belirlenmesi ve bunlarla ilgili olarak finansal tablolara yansıtılması gereken amortisman tutarları ile değer düşüklüğü zararlarıdır⁴².

Bu standardın amacı kanunda açıkça belirtildiği gibi maddi duran varlıkların değerlemesinin yanında amortisman tutarları ve değer düşüklüğünü de kayıt altına alınmaktır.

Maddi duran varlıkların kapsamı UMS 16 standardında şu şekilde belirlenmiştir;

⁴² Türkiye Muhasebe Standardları, TMS 16 Maddi Duran Varlıklar Standardı, Paragraf 1.

Satış amaçlı elde tutulan maddi duran varlıklar , tarımsal faaliyetlerle ilgili canlı varlıklar, madenlere ilişkin arama, hazırlık, çıkarma ve değerlendirme harcamaları ile varlıklar, petrol, doğal gaz ve benzer nitelikli yenilenebilir olmayan doğal kaynaklar gibi madenler üzerindeki haklar ve madeni kaynaklar dışında maddi duran varlıkların muhasebeleştirilmesinde UMS 16 Maddi Duran Varlıklar Standardının hükümleri uygulanır. Burada UMS 16 standardı tarımsal faaliyetlerle ilgili canlı varlıkların, maden ve petrol, doğal gaz gibi varlıkların geliştirilmesi ya da korunmasında kullanılan maddi duran varlıklar için uygulanır.

Diğer standartlar bir maddi duran varlık kalemini bu standardta yazılandan farklı bir yöntem ile muhasebeleştirilmesini gerektirebilir. Örneğin “UMS 17 Kiralama İşlemleri”, standardı bir işletmenin kiralanmış maddi duran varlık kalemlerinin muhasebeleştirilmesinin, risk ve kazanımların transferi kapsamında değerlendirilmesini gerektirir. Ancak bu durumlarda, bu varlıklara ilişkin, amortisman dahil, uygulanacak diğer muhasebe işlemleri bu standard ile düzenlenmiştir⁴³.

31/12/2005 tarih ve 26040 sayılı resmi gazete’de yayımlanan maddi duran varlıklar standardında geçen tanımlar şunlardır:

Defter değeri: Bir varlığın birikmiş amortisman ve birikmiş değer düşüklüğü zararları indirildikten sonra finansal tablolara yansıtıldığı tutarıdır.

Maliyet: Bir varlığın elde edilmesinde veya inşaatında ödenen nakit veya nakit benzerlerini veya verilen diğer bedellerin gerçeğe uygun değerini veya belli durumlarda, (diğer TFRS’lerin özel hükümleri uyarınca) ilk muhasebeleştirme sırasında ilgili varlığa atfedilen bedeli ifade eder.

Amortismanına tabi tutar: Bir varlığın maliyetinden veya maliyet yerine geçen diğer tutarlardan kalıntı değerini düşülmesiyle bulunan tutarı ifade eder.

Amortisman: Bir varlığın amortismanına tabi tutarının, yararlı ömür süresince sistematik olarak dağıtılmasını ifade eder.

İşletmeye özgü değer: Bir işletmenin bir varlığın devamlı kullanımından ve yararlı ömrünün sonunda elden çıkarıldığında elde edilmesi beklenen veya bir

⁴³ Melek Akgün, “TMS 16 Maddi Duran Varlıklar”, Necdet Sağlam, Salim Şengel, Bünyamin Öztürk,(Ed),**Türkiye Muhasebe Standartları Uygulaması (373-412)**, Maliye ve Hukuk Yayınları, 2.Baskı, Ankara, 2008, s.378.

yükümlülüğün karşılanmasında oluşması beklenen nakit akışlarının bugünkü değerini ifade eder

Gerçeğe uygun değer: Karşılıklı pazarlık ortamında, bilgili ve istekli gruplar arasında bir varlığın el değiştirmesi ya da bir borcun ödenmesi durumunda ortaya çıkması gereken tutardır.

Değer düşüklüğü zararı: Bir varlığın defter değerinin geri kazanabilir tutarını aşan kısmını ifade eder.

Yararlı ömür:

- a) Bir varlığın işletme tarafından kullanılabilmesi beklenen süreyi; veya
- b) İşletme tarafından ilgili varlıktan elde edilmesi beklenen üretim sayısı veya benzeri üretim birimini ifade eder.

2.1.2. Maddi Duran Varlıklarda Ölçme ve Muhasebeleştirilme

Maddi duran varlıklarda muhaseleştirme ve ölçme işlemlerini ayrı ayrı ele alalım;

2.1.2.1. Maddi Duran Varlıkların Aktifleştirilmesi

Maddi duran varlıkların aktifleştirilmesi ile ilgili kriterler standardın 7. paragrafında belirtilmektedir:

İlgili paragrafa göre, bir maddi duran varlık kaleminin maliyeti, sadece aşağıdaki koşulların oluşması durumunda varlık olarak finansal tablolara yansıtılır:

- ✓ Bu kalemlerle ilgili gelecekteki ekonomik yararların işletmeye aktarılmasının muhtemel olması ve
- ✓ İlgili kalemin maliyetinin güvenilir bir şekilde ölçülebilmesi.

Maddi duran varlıkların muhasebeleştirilip muhasebeleştirilmeyeceğini belirleyen ilk kriter, bu kalemlerin gelecekte işletmeye sağlayacağı muhtemel yararlarıdır. Ayrıca ekonomik yararın elde edileceği konusunda güvenilir tahminler yapılmalıdır. Gelecekte sağlanacak yararlarla ilgili tahminler kuvvetli ise maddi duran varlıklar

aktifleştirilerek dönem gideri olarak muhasebeleştirilmektedir. Aksi halde gider yazılması söz konusu olmayacaktır.

Sonuç olarak bir yıl veya faaliyet döneminde paraya çevrilemeyen, bir yıl içinde işletmeye sağladığı yarar tükenmeyen ve faaliyet döneminden daha uzun süre yarar gösteren varlıklar, işletmeye özgü ilkeleri de göz önüne alarak maddi duran varlıklar kapsamına girmektedir⁴⁴.

Örneğin, bir mobilya firması tarafından kullanılan testere tezgahı için maliyeti 3000 TL olan 300 adet testere ve maliyeti 3600 TL olan kasnak çek karşılığında satın alınmıştır. Testerelerin ortalama yararlı ömrü 2 ay, kasnakların ise 2 yıldır.

Varlıkların maddi duran varlık olarak aktifleştirilmesi için öncelikle gelecekte ekonomik yararlarını işletmeye aktarıp aktarılamayacağına bakılır. Testerelerin kullanım ömrü 2 aydır ve ilerideki dönemlerde işletmeye fayda sağlaması mümkün değildir. Bu nedenle testereler maddi duran varlık olarak değerlendirilmemekte, stok olarak muhasebeleştirilmektedir. Bu stoklar kullanıldıkça genel üretim maliyeti olarak ürünlere yansıtılır. Kasnakların ise faydalı ömrü 2 yıldır ve gelecekte de işletmeye yarar sağlayacağından maddi duran varlık olarak muhasebeleştirilir.

151 YARDIMCI MADDE MALZEME	3.000	
253 MAKİNE TESİS VE CİHAZLAR	3.600	
103 VERİLEN ÇEK VE ÖD.		6.600
_____	_____	_____

2.1.2.2. Maddi Duran Varlıkların Maliyet Unsurları

Varlıklar, maddi duran varlık olarak kayıt altına alınırken maliyet bedeli ile ölçülür. Duran varlık kaleminin maliyeti standardın 16-17 paragraflarında tek tek açıklanmıştır. Maddi duran varlıkların maliyet unsurlarını sıralarsak;

⁴⁴ Handan Bulca, “Amortismanların Uluslararası Finansal Raporlama Standardlarına Göre Raporlanması Ve Türk Muhasebe Sistemi İle Karşılaştırılması”, Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Afyon Kocatepe Üniversitesi, 2009, s.83.

- ✓ İndirimler ve ticari iskontolar düşüldükten sonra, ithalat vergileri ve iade edilmeyen alış vergileri dahil, satın alma fiyatı.
- ✓ Varlığın yerleştirileceği yere ve yönetim tarafından amaçlanan koşullarda çalışabilmesini sağlayacak duruma getirilmesine ilişkin her türlü maliyet.
- ✓ Maddi duran varlığın sökülmesi ve taşınması ile yerleştirildiği alanın restorasyonuna ilişkin tahmini maliyeti, işletmenin ilgili kalemin elde edilmesi ya da stok üretimi dışında bir amaçla belirli bir süre kullanımı sonucunda katlandığı yükümlülük.
- ✓ Doğrudan maddi duran varlık kaleminin elde edilmesiyle veya inşaatıyla ilgili çalışanlara sağlanan faydalardan kaynaklanan maliyetler
- ✓ Yerin hazırlanmasına ilişkin maliyetler;
- ✓ İlk teslimata ilişkin maliyetler;
- ✓ Kurulum ve montaj maliyetleri;
- ✓ Varlığın uygun şekilde çalışıp çalışmadığına dair yapılan test maliyetlerinden, varlığı gerekli yer ve duruma getirirken üretilen kalemlerin satışından elde edilen net hasılat düşüldükten sonra kalan tutar (teçhizatın denenmesi sırasında üretilen örnekler gibi)
- ✓ Mesleki ücretler.

Maddi duran varlıkların maliyetine dahil edilmeyen unsurlar ise standardın 22. paragrafında sıralamıştır:

- ✓ Yeni bir tesis açılmasının maliyetleri;
- ✓ Yeni bir ürün veya hizmetin tanıtılmasına ilişkin maliyetler (reklam ve tanıtım harcamaları dahil)
- ✓ Yeni bir yerde veya yeni bir müşteri kitlesiyle iş yapmak amacıyla katlanılan maliyetler (personel eğitim masrafları dahil)
- ✓ Yönetim giderleri ve diğer genel giderler.

Standarda göre; yönetimin amaçları doğrultusunda faaliyet gösterebilmesi için belirli duruma ve yere getirilen maddi duran varlıkların bu andan itibaren maliyetlerinin

defter değerine eklenecek muhasebeleştirilmesine son verilmektedir. Başka bir ifadeyle, yönetimin amaçladığı kullanım şekline getirildikten sonra maddi duran varlıkla ilgili yapılan aşağıdaki harcamalar maddi duran varlığın aktif değerine dahil edilmemektedir.

- ✓ Yönetimin amaçları doğrultusunda faaliyet gösterebilir durumda olup, henüz kullanıma sokulmamış veya tam kapasitenin altında çalışan kalemler için katlanılan maliyetler;
- ✓ Bir kalemin üreteceği mal veya hizmete henüz talebin oluşması aşamasında katlanılan maliyetler gibi başlangıç zararları;
- ✓ İşletme faaliyetlerinin kısmen veya tamamen yeniden organizasyonu veya yeniden yerleşimine ilişkin harcamalar

2.1.2.2.1. Maliyetin Ölçümü

Satın alınan maddi duran varlıkların aktifte hangi değerle yer alacağına ilişkin düzenleme bu başlık altında düzenlenmiştir. Düzenlemeye göre, alım tarihindeki peşin bedelin esas alınmalıdır. Bunun dışındaki yapay maliyet artırıcı (vade farkı, kredi faiz v.b.) kalemlerin maddi duran varlığın bedeline eklenmesi sorundur. Standard da konuya ilişkin şu açıklamalara yer verilmiştir.

Bir maddi duran varlık kaleminin maliyeti, muhasebeleştirme tarihindeki peşin fiyatın eşdeğeri tutardır. Eğer ödeme normal kredi vadelerinin ötesine erteleniyorsa, peşin fiyat eşdeğeri ile toplam ödeme arasındaki fark, UMS 23 (Borçlanma Maliyetleri)'de izin verilen alternatif yöntem çerçevesinde defter değerinde taşınmadığı sürece, kredi dönemi boyunca faiz olarak finansal tablolara yansıtılır.

Örneğin, Pres makinesinin peşin değeri 10.000 TL'dir. Üç yıl vadeli olarak alınan makine için 13.000 TL ödenecektir. Bu örnekte 10.000 TL makine maliyeti, 3.000 YTL ise finansman gideri olarak dikkate alınmalıdır⁴⁵.

⁴⁵ Süleyman Yükçü ve Yılmaz İçerli, "Tms-16 Maddi Duran Varlıklar Standardına İlişkin Uygulama Önerileri", <<http://www.tmsk.org.tr/makaleler/>>, (03/02/2011).

253 MAKİNE TESİS VE CİHAZLAR	10.000	
780 FİNANSMAN GİDERLERİ	3.000	
320 SATICILAR		13.000

2.1.2.2.2. Aktifleştirme Sonrası Maliyetler

Muhasebeleştirme sonrası ölçüm için kullanılacak iki yöntem vardır. Bunlar;

- Maliyet Modeli,
- Yeniden Değerleme Modeli'dir.

Bunlardan birinin diğerine göre üstünlüğü yoktur. İşletme muhasebe politikası olarak iki modelden birini seçer ve maddi duran varlıkların tamamına uygular.

Maliyet Modeli: Maddi duran varlıklar finansal tablolarda elde etme yada üretim maliyetlerinden birikmiş amortismanları ve değer düzeltmeleri düşüldükten sonra kalan tutar ile gösterilir. Bu değer geri kazanılabilir değer yada kullanım değerinden yüksek olamaz.

Yeniden Değerleme Modeli: Maddi duran varlıklar, yeniden değerlendirilmiş tutarı üzerinden gösterilir. Yeniden değerlendirilmiş tutar, yeniden değerlendirme tarihindeki gerçeğe uygun değerinden birikmiş amortisman ve değer düşüklüğü zararlarının indirilmesi suretiyle bulunan değerdir. Maddi duran varlıklarda gerçeğe uygun değer;

- ✓ Arazi ve binaların gerçeğe uygun değeri genellikle, piyasa koşullarındaki kanıtların mesleki yeterliliğe sahip değerlendirme uzmanları tarafından değerlendirilmesi sonucu saptanır
- ✓ Tesis, fabrika ve yönetimde kullanılan müstemilat pazar değerinin tahmini ile bulunur. Eğer piyasa koşullarında gerçeğe uygun değerine ilişkin yeterli bilgi bulunamıyor ise, amortiedilmiş yenileme değeri kullanılır.

- ✓ Diğer maddi duran varlıkların değeri, ileride sağlayacakları fayda ile ölçülür⁴⁶.

Standardın 34. paragrafında yeniden değerlendirme sürelerine yer verilmiştir. Yeniden değerlemelerin sıklığı, yeniden değerlendirme konusu maddi duran varlık kalemlerinin gerçeğe uygun değerlerindeki değişimlere bağlıdır. Yeniden değerlendirilen varlığın gerçeğe uygun değerinin defter değerinden önemli ölçüde farklılaşması durumunda, varlığın tekrar yeniden değerlendirilmesi gerekir. Bazı maddi duran varlık kalemlerinin gerçeğe uygun değerleri önemli değişiklikler göstermesi nedeni ile yıllık olarak yeniden değerlendirilmeyi gerektirir. Gerçeğe uygun değerlerinde önemli değişiklikler olmayan maddi duran varlık kalemleri için bu sıklıkta yeniden değerlendirilmesine gerek yoktur. Bu kalemler için sadece üç veya beş yılda bir yeniden değerlendirilmesi gerekli olabilir.

2.1.2.3. Amortismanlar

Bir maddi duran varlığın kalıntı değeri; o maddi duran varlığa biçilen yararlı ömrün sonunda elden çıkarılması halinde sağlanması beklenen tutardan elden çıkarmanın gerektireceği tahmini harcamanın düşülmesinden sonra bulunacak bedeldir.

Bir maddi duran varlık kaleminin, toplam maliyetine göre önemli bir maliyeti olan her bir parçası ayrı ayrı amortisman tabii tutulur.

Bir işletme, maddi duran varlık kaleminin başlangıçta muhasebeleştirilmiş olan tutarını, önemli parçalara ayırır ve her bir parçayı ayrı olarak amortisman tabii tutar. Örneğin, bir uçağın gövdesi ve motoru ister mülkiyete, ister finansal kiralamaya konu olsun, her ikisine de ayrı ayrı amortisman ayırmak uygun olabilir. Bir maddi duran varlık kaleminin önemli bir parçasının sahip olduğu yararlı ömür ve amortisman yöntemi ile aynı kalemin bir başka önemli parçasının sahip olduğu yararlı ömür ve amortisman yöntemi ayrı olabilir. Böyle parçalar amortisman giderinin belirlenmesinde gruplandırılabilir⁴⁷.

İşletme maddi duran varlık kaleminin bazı parçalarını ayrı olarak amortisman

⁴⁶ Remzi Örtün, Hasan Kaval, Aydın Karapınar, **Türkiye Muhasebe- Finansal Raporlama Standardları**, Gazi Kitabevi, Ankara, 2007, s.197.

⁴⁷ Nalan Akdoğan ve Orhan Sevilengül, **Tek Düzen Muhasebe Sistemi Uygulaması**, Tor Ofset, İstanbul, 2007, s.321.

tabi tuttuğu kapsamda, kalemin kalan kısmını da amortismanına tabi tutar. Kalan kısım, kalemin tek başına önemli olmayan parçalarından oluşur. İşletmenin bu parçalar için değışen beklentileri olması durumunda, kalan kısma ilişkin amortismanın ilgili tüketim alışkanlıkları ve/veya yararlı ömrü doğru olarak yansıtacak şekilde gerçekleştirilmesi için tahmin teknikleri kullanılabilir.

Bir işletme, bir kalemin, maliyeti ilgili kalemin toplam maliyetine göre önemli olmayan parçalarını ayrı olarak amortismanına tabi tutabilir.

Her bir döneme ilişkin amortisman gideri, başka bir varlığın defter değerine dahil edilmediği sürece, gelir tablosu ile ilişkilendirilir.

Dönemin amortisman gideri genel olarak gelir tablosunda muhasebeleştirilir. Ancak, bazı durumlarda varlığa ilişkin gelecekteki ekonomik faydalar diğer varlıkların üretiminde kullanılır. Bu durumda amortisman yeni elde edinilen duran varlığın maliyetine eklenir⁴⁸.

2.1.2.3.1. Amortismanına Tabi Tutar

Bir varlığın amortismanına tabi tutarı yararlı ömrü boyunca sistematik olarak dağıtılır.

Bir varlığın kalıntı değeri ve yararlı ömrü en azından her hesap dönemi sonunda gözden geçirilerek, beklentilerin önceki tahminlerden farklı olması durumunda, değışiklik “UMS 8 Muhasebe Politikaları, Muhasebe Tahminlerindeki Değışikler ve Hatalar” Standardı uyarınca muhasebe tahmininde değışiklik olarak muhasebeleştirilmelidir.

Bir varlığın amortismanına tabi tutarı, kalıntı değeri düşölerek belirlenir. Uygulamada, bir varlığın kalıntı değeri genellikle değersiz ve dolayısıyla amortismanına tabi tutarın hesaplanmasında önemsizdir.

Bir varlığın kalıntı değeri varlığın defter değerine eşit ya da daha fazla bir tutara yükselebilir. Bu durumda, varlığın amortisman gideri, kalıntı değeri sonradan varlığın defter değerinin altında bir değere düşene kadar sıfıra eşit olur.

⁴⁸ Akdoğan ve Sevilengöl, a.g.e., s.321.

Bir varlığın amortismanına tabi tutulması, varlık kullanılabilir olduğunda, örneğin, yönetim tarafından istenilen yer ve duruma getirildiği zaman başlar. Bir varlığın amortismanı, ilgili varlığın TFRS 5 uyarınca satış amaçlı elde tutulan varlık olarak sınıflandırılma (veya satış amaçlı elde tutulan varlık olarak sınıflandırılan bir gruba dahil edilme) tarihi veya varlığın finansal durum tablosu (bilanço) dışı bırakıldığı tarihin erken olanında durdurulur. Bu yüzden amortisman ayırma işlemi, varlık tamamen itfa olmadıkça, atıl kaldığında ya da kullanımdan kaldırıldıkça durmaz. Ancak, kullanıma göre amortisman metodu uygulanırken, amortisman gideri üretim olmadığı zamanlarda sıfır olabilir⁴⁹.

Bir varlığa ilişkin gelecekteki ekonomik yararlar, işletme tarafından esas olarak kullanım süresince tüketilir. Ancak, teknik ya da ticari değer yitirme ve bir varlığın boş kaldığı durumlardaki aşınma ve yıpranma çoğunlukla varlıktan elde edilecek ekonomik yararların düşmesine yol açar. Sonuç olarak, bir varlığın yararlı ömrünün belirlenmesinde aşağıdaki tüm faktörler dikkate alınır:

- ✓ Varlığın beklenen kullanımı. Kullanım varlığın beklenen kapasitesine ya da fiziksel üretimine bağlı olarak değerlendirilir.
- ✓ Beklenen fiziksel aşınma ve yıpranma. Beklenen fiziksel aşınma ve yıpranma, varlığın kullanıldığı vardiya sayısı, bakım onarım programı ve varlığın atıl kaldığı zamanlardaki tamirat ve bakım gibi operasyonel faktörlere bağlıdır.
- ✓ Üretimdeki değişiklikler veya gelişmeler veya varlığın ürettiği ürün veya hizmetin pazar talebindeki değişiklikler nedeniyle teknik ya da ticari değer yitirme.
- ✓ İlgili kiralama işlemlerinin geçersiz olacağı tarihler gibi, varlığın kullanımındaki yasal ya da benzeri kısıtlamalar.

Varlığın yararlı ömrü işletmenin varlıktan beklediği faydaya göre belirlenir. İşletmenin varlık yönetimi politikası, varlıkların belirli bir süre ya da gelecekteki ekonomik yararlarının belirli oranda tüketilmesinden sonra elden çıkarılmasını gerektirebilir. Bu nedenle, bir varlığın yararlı ömrü ekonomik hizmet süresinden kısa

⁴⁹ M. Murat Kesgin, “Maddi ve Maddi Olmayan Duran Varlıkların Uluslar arası Muhasebe Standardlarındaki Düzenlemeleri ve Türk Vergi Mevzuatı ile Karşılaştırılması”, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Marmara Üniversitesi, İstanbul, 2006, s.84.

olabilir. Bir varlığın yararlı ömrünün tahmini, işletmenin benzer varlıklara ilişkin tecrübelerine dayanan bir takdir meselesidir⁵⁰.

Varlığın yararlı ömrünün ve kalıntı değerinin değişmesine örnek verelim:

Mind Changing Inc.'in 200.000\$ başlangıç maliyetli varlığı bulunmaktadır. Varlığın yararlı ömrü 10 yıl ve kalıntı değeri 20.000\$ olarak belirlenmiştir. Varlık 8 yıldır kullanılmaktadır ve bu zaman boyunca varlığın kalıntı değeri için revizyon yapılmamıştır. Şirket, 8 yıl sonunda varlığın kalıntı değeri ve yararlı ömrünü gözden geçirerek, bakım yapılarak yararlı ömrün 12 yıla yükseltileceğine karar vermiştir. Sonuca göre kalıntı değer 10.000\$' a indirilecektir. Bu değişiklikler aşağıdaki yolla hesaplanır⁵¹:

Birikmiş amortisman hesaplanması:

$$\begin{aligned}\text{Amortisman Tabi Tutar} &= \text{Maliyet Değeri} - \text{Kalıntı Değeri} \\ &= 200.000 - 20.000 = 180.000\$ \end{aligned}$$

$$\begin{aligned}\text{Yıllık Amortisman Tutarı} &= \text{Amortisman Tabi Tutar} / \text{Yararlı Ömür} \\ &= 180.000 / 10 = 18.000\$ \end{aligned}$$

$$8. \text{ Yıl Sonundaki Birikmiş Amortisman} = 18.000 * 8 = 144.000\$$$

8 yıl sonunda varlığın defter değeri $200.000 - 144.000 = 56.000\$$ ' dır.

8 yılın sonunda yapılan yenilemeyle varlık 4 yıl daha yararlı ömre sahip olacaktır. Bu durumda amortisman tabi tutar $56.000 - 10.000 = 46.000\$$ 'dır. Yararlı ömrün sonuna kadar ayrılacak amortisman ise $46.000 / 4 = 11.500\$$ ' dır.

Arsa ve binalar birlikte alındıklarında dahi ayrılabilir maddi duran varlıklardır ve ayrı olarak muhasebeleştirilirler. Taş ocakları ve toprak doldurmak için kullanılan alanlar gibi bazı istisnalar hariç olmak üzere, arsaların sınırsız yararlı ömrü vardır ve bu nedenle amortisman tabi tutulmazlar. Binaların sınırlı yararlı ömrü vardır ve bu nedenle amortisman tabi varlıktırlar. Bir binanın üzerinde bulunduğu arsanın

⁵⁰ Türkiye Muhasebe Standartları, TMS 16 Maddi Duran Varlıklar Standardı, s.424.

⁵¹ J.Epstein ve Ali Abbas Mirza, **Interpretation and Application of International Accounting Standards**, John and Willey Sons, 2002, s.89.

değerindeki artış binanın amortismanına tabi tutarını etkilemez.

Arsanın maliyetinin, alanın sökülme, kaldırma ve restorasyon maliyetini içermesi durumunda, arsanın sözkonusu maliyetlere ilişkin bölümü, bu maliyetlere katlanılmasından elde edilen faydalardan yararlanma süresi boyunca amortismanına tabi tutulur. Bazı durumlarda, arsanın kendisinin kısıtlı bir yararlı ömrü olabilir, bu durumda, arsanın kullanımından sağlanacak faydaları yansıtacak şekilde amortisman ayrılır⁵².

2.1.2.3.2. Amortisman Yöntemleri

Bir varlığın amortismanına tabi tutulması için çeşitli amortisman yöntemleri kullanılabilir. Bu yöntemler şunlardır:

a) Doğrusal Amortisman Yöntemi: Bu yöntemde, varlığın kalıntı değeri değişmediği sürece, amortisman gideri yararlı ömrü boyunca sabittir. Bu yönteme göre yıllık amortisman şu şekilde hesaplanır⁵³.

$$\text{Amortisman Oranı} = 1 / \text{Ekonomik Ömür}$$

$$\text{Amortismanına Tabi Tutar} = \text{Maliyet Değeri} - \text{Kalıntı Değeri}$$

$$\text{Amortisman Tutarı} = \text{Amortismanına Tabi Tutar} * \text{Amortisman Oranı}$$

Örnek: 01/01/2010 tarihinde üretimde kullanılmak üzere 18.000 TL maliyet bedeli olan domates kesme makinesi alınmıştır. Makinenin yararlı ömrü 10 yıldır. Kalıntı değeri ise 3000 TL'dir. Yıllık amortisman tutarını hesaplayalım.

$$\text{Amortisman Oranı} = 1 / 10 = 0.1 = \%10$$

$$\text{Amortismanına Tabi Tutar} = 18000 - 3000 = 14.000 \text{ TL}$$

$$\text{Amortisman Tutarı} = 14.000 * 0.10 = 1.400 \text{ TL}$$

Duran varlığa 10 yıl boyunca her yıl 1.400 TL amortisman ayrılacaktır.

b) Azalan Bakiyeler Yöntemi: Azalan bakiyeler yönteminde, amortisman gideri yararlı ömür boyunca azalır. Bu yöntem de amortisman oranı doğrusal

⁵² Kesgin, a.g.e., s. 86.

⁵³Erdal Yılmaz ve Okan Gelmedi, " Maddi Duran Varlıklarda Amortisman Uygulamalarının VUK ve TMS-16 Açısından Değerlendirilmesi", **Vergi Raporu Dergisi**, Sayı: 130, Temmuz 2010, s.91.

amortisman oranının iki katıdır.

c) Üretim Miktarı Yöntemi: Üretim miktarı yönteminde beklenen kullanım ya da üretim miktarı üzerinden amortisman ayrılır.

Örnek: Üretim için kullanılacak makinenin maliyet bedeli 32.000 TL'dir. Kalıntı değeri 4.000 TL ve üretim kapasitesi 7.000 saattir. Makine 2010 yılında 1.500 saat, 2011 yılında 1.000 saat kullanılmıştır. 2010 ve 2011 yılı amortisman tutarını hesaplayalım:

$$\text{Amortisman Oranı} = \frac{\text{Maliyet Değeri} - \text{Kalıntı Değeri}}{\text{Varlığın Tahmini Üretim Miktarı}}$$

$$\text{Amortisman Oranı} = \frac{32.000 - 4.000}{7.000}$$

$$= 4 \text{ TL/saat}$$

$$\text{Amortisman Oranı} = 4 \text{ TL/saat}$$

$$2010 \text{ yılı için amortisman tutarı} = 1.500 * 4 = 6.000 \text{ TL}$$

$$2011 \text{ yılı için amortisman tutarı} = 1.000 * 4 = 4.000 \text{ TL}$$

İşletme, varlığın gelecekteki ekonomik yararlarının beklenen tüketim biçimini en çok yansıtan yöntemi seçer. Seçilen yöntem gelecekteki ekonomik yararların beklenen tüketim biçiminde bir değişiklik olmadıkça dönemden döneme tutarlı olarak uygulanır⁵⁴.

2.1.2.3.3. Kıst Amortisman

Kıst amortisman uygulaması, bir amortisman yöntemi olmayıp aktife kayıtlı bütün maddi duran varlıklar için uygulanabilmektedir.

⁵⁴ Remzi Örtün ve Rıdvan Bayırlı, "TMS 16 Standardına Göre Amortisman Ayırma Ve Muhasebe Uygulamaları", **Yaklaşım Dergisi**, Sayı: 172, Nisan 2007, s. 16.

2.1.2.4. Maddi Duran Varlıklar Standardının Vergi Usul Kanunu İle Karşılaştırılması

Maddi duran varlıkların amortismanı konusunda standard ve vergi mevzuatımız arasında birçok farklılık bulunmaktadır.

2.1.2.4.1. Maddi Duran Varlıkların Aktifleştirilmesi

Maddi duran varlıklar standarda göre de vergi kanunlarına göre de maliyet bedelleri ile aktifleştirilmektedir. Ancak, maddi duran varlıkların aktifleştirilmesi ile ilgili standard ile vergi kanunları arasında farklılıklar vardır. Bunlar;

- **Maddi Duran Varlık Alış Giderleri:** Maddi duran varlığın alışında satın alma bedeline ek olarak katlanılan giderlerinin muhasebeleştirilmesi konusunda iki düzenleme arasında farklılıklar bulunmaktadır. Standardta duran varlık elde edilmesiyle ilgili olarak ilk teslimata ait maliyetler ve mesleki ücretler duran varlığın maliyetine ilave edilmektedir. Oysa, Vergi Usul Kanunu'nun 270 ci maddesinde, duran varlık ediniminde katlanılan “noter, mahkeme, kıymet takdiri, komisyon ve tellâliye giderleri ile Emlak Alım ve Özel Tüketim Vergileri” gibi harcamaların maliyete ilave edebileceği gibi gider olarak da kaydedebileceği belirtilmektedir. Buna göre Standard uyarınca, maddi duran varlık alımında ödenen tüm edinme masrafları maliyete ilave edilirken, Vergi Usul Kanunu'na göre söz konusu masraflardan bazıları “gider” olarak da kayıt edilebilmektedir. Bu durumda işletmeler, standard hükümlerine paralel olarak tüm edinim masraflarını maliyete ilave etmek suretiyle standard-mevzuat çelişmesini ortadan kaldırmalıdır.

- **Maddi Duran Varlık Ediniminde Oluşan Borçlanma Maliyetleri:** Standarda göre, maddi duran varlık ediniminde ortaya çıkan borçlanma maliyetlerinin UMS 23 Borçlanma Maliyetleri Standardında yer alan “alternatif yöntem”e göre kaydedilmesi gerekmektedir. Alternatif yöntem, özellikli bir varlığın alımı, inşası ve üretimi ile doğrudan ilişkisi olan borçlanma maliyetleri ilgili varlığın bir parçası olarak aktifleştirilirler⁵⁵. Buna göre, aktifleştirme tarihine kadar oluşan borçlanma maliyetleri

⁵⁵ Süleyman Yükçü, Yılmaz İçerli, Gülşah Uğurluel, “Tms-23 Borçlanma Maliyetlerinin Muhasebesi-I”, **Yaklaşım Dergisi**, Sayı:184, Nisan 2008, s.43.

maddi duran varlığın maliyetine ilave edilirken, aktifleştirme tarihinden sonra oluşanlar ise gider yazılmalıdır. Vergi Kanunlarına göre ise söz konusu borçlanma maliyetleri, ilgili varlığın aktifleştirildiği dönemin sonuna kadar zorunlu olarak maliyete ilave edilecek, sonraki döneme ait olanlar ise ister maliyete ilave edilecek, isterse gider yazılacaktır. Standarda göre 2010 yılında edinilen maddi duran varlığın aktifleştirilme tarihine kadar olan borçlanma maliyetleri, maliyete ilave edilecek, bu tarihten sonra oluşanlar ise aynı dönem içinde oluşsa bile gider yazılacaktır. Oysa mevcut mevzuata göre 2010 yılı sonuna kadar oluşan borçlanma maliyetleri duran varlığın maliyetine ilave edilecek, 2011 ve sonraki yıllara aktarılanlar ise ya gider yazılacak ya da maliyete ilave edilecektir. Bu durumda da işletmelerin mevzuatın tanıdığı serbestliği Standard hükümleriyle paralel yönde kullanmaları olası çelişkiyi en aza indirecektir.

Örnek: “E” İşletmesi, 03.02.2007 tarihinde bir binanın inşasına başlamış ve KDV hariç 20.000 TL’lik malzeme peşin bedelle satın almıştır. 01.05.2007 tarihinde yeniden 5.000 TL’lik daha harcama yapılmış, bedeli banka kredisıyla karşılanmıştır. 23.08.2007 tarihinde 2.000 TL’lik işçilik ödemesi yapılmıştır(kesintiler dikkate alınmayacaktır). 01.09.2007 tarihinde 01.05.2007 tarihinde alınan kredinin 2.000,- YTL’lik anaparası, 100 TL faiziyle birlikte peşin ödenmiştir. 30.11.2007’de bina kullanıma hazır olarak teslim alınmış ve ilgili aktif hesaba aktarılmıştır. 31.12.2007 tarihinde kalan kredi borcu 300 TL faiziyle birlikte peşin ödenerek kapatılmıştır. Bu bilgilere göre yapılması gereken muhasebe kayıtları aşağıdaki gibidir:

Son kayıтта (31.12.2007), ödenen faiz aktifleştirme tarihinden sonra ortaya çıktığından, Standard hükmüne uygun olarak doğrudan gider hesabına aktarılmıştır. Mevcut mevzuat hükümlerine göre ise, bu faiz aktifleştirme döneminde (2007 yılı içinde) ortaya çıktığından duran varlığın maliyete ilave edilecek ve 252 Binalar Hesabına kaydedilecektir⁵⁶.

⁵⁶ Uğur Kaya, “Maddi Duran Varlıkların Elde Edilmesinde Tms 16 Ve Vergi Kanunlarındaki Düzenlemelerinin Karşılaştırılması”, <<http://www.tmsk.org.tr/makaleler/>>, (21/02/2011).

258 YAPILMAKTA OLAN YATIRIMLAR	20.000	
191 İNDİRİLECEK KDV		
100 KASA	3.600	
		23.600
258 YAPILMAKTA OLAN YATIRIMLAR	5.000	
191 İNDİRİLECEK KDV	900	
300 BANKA KREDİSİ		
		5.900
258 YAPILMAKTA OLAN YATIRIMLAR	2.000	
100 KASA		
		2.000
300 BANKA KREDİLERİ	2.000	
258 YAPILMAKTA OLAN YATIRIMLAR	100	
100 KASA		
		2.100
252 BİNALAR	27.100	
258 YAPIL. OLAN.		
YATIRIMLAR		
		27.100
300 BANKA KREDİLERİ	3.900	
780 FİNANSMAN GİDERLERİ	300	
100 KASA		
		4.200

- **Arsasıyla Birlikte Bina Alımı:** UMS 16 paragraf 58 ve 59 göre, mutlaka arsa ve bina ayrı ayrı değerlendirilmek zorundadır. Birlikte alınsalar dahi ayrı ayrı değerlendirilecektir. Zira, arsaların yararlı ömrü sınırsız olmasına rağmen, binalarınki sınırlıdır. Bu nedenle, amortisman ayırma hükümleri de dikkate alınarak ayrı değerlendirilmeleri zorunlu kılınmıştır. Diğer yandan, satın alınan bina ve arsanın yıkılması ve düzenlemesi nedeniyle yapılan giderler, vergi düzenlemeleri açısından duruma göre bina veya arsanın maliyetine dahil edilecek iken, UMS 16 açısından, ayrıca aktifleştirilecektir. Bu durumda, arsanın maliyetine dahil edilen bu ek harcamalar, vergisel yönden amortisman tabi olmaz iken, UMS 16 yönünden amortisman tabi tutulabilecektir. Burada da vergi mevzuatının standartlara paralel düzenlemeleri aynen kabul etmesinin hiçbir teknik sakınca ve zorluğu yoktur. Bu konuda uyumlaştırma yapılabilir.

Türk Vergi Mevzuatına göre bu konuda mutlaka ayrı değerlendirileceği konusunda bir hüküm yoktur. Fakat bu değerlemede, alınan arsanın büyüklüğü ile, binanın arsa alanı önemli olmaktadır. Eğer, arsa büyüklüğü, binanın inşaat alanından oluşuyorsa ve alış faturasında, arsa ayrıca değer olarak belirtilmemiş ise, sadece bina olarak aktive alınır. Eğer arsanın büyüklüğü, binanın inşaat alanından fazla ise, ayrıca değerlendirilmesi daha doğru olacaktır⁵⁷.

2.1.2.4.2. Hurda Değer

Standardın 6. maddesine göre kalıntı değer, bir varlık tahmin edilen yararlı ömrünün sonundaki durum ve yaşına ulaştığında elden çıkarılması sonucu elde edilmesi beklenen tutardan, elden çıkarmanın tahmini maliyetleri düşülerek ulaşılan tahmini tutardır. Vergi kanunları hurda değer kavramına yer vermemiştir. Standardta ise maddi duran varlık hurda değeri düştükten sonra amortisman tabi olmaktadır.

⁵⁷ Başağaç, a.g.e., s. 137.

2.1.2.4.3. Değerleme

Uluslararası muhasebe standardlarında maddi duran varlıklarla ilgili iki değerlendirme yöntemi vardır. Bunlardan biri maliyet modeli diğeri ise yeniden değerlendirme modelidir.

Maliyet modeli, bir maddi duran varlık kalemi muhasebeleştirildikten sonra, maliyetinden birikmiş amortisman ve değer düşüklüğü zararları düşüldükten sonraki değer ile gösterilir⁵⁸.

Yeniden değerlendirme modeli, gerçeğe uygun değeri güvenilir olarak ölçülebilen bir maddi duran varlık kalemi, yeniden değerlendirilmiş tutarı üzerinden gösterilir. Yeniden değerlendirilmiş tutar, yeniden değerlendirme tarihindeki gerçeğe uygun değerinden, sonraki birikmiş amortisman ve sonraki birikmiş değer düşüklüğü zararının indirilmesi suretiyle bulunan değerdir. Yeniden değerlemeler, bilanço tarihi itibarıyla, gerçeğe uygun değer kullanılarak bulunacak tutarın kayıtlı değerden önemli ölçüde farklı olmasına neden olmayacak şekilde düzenli aralıklarla yapılmalıdır. Bazı maddi duran varlık kalemlerinin gerçeğe uygun değerlerinde önemli değişiklikler olabileceği için yıllık olarak yeniden değerlendirilmesi gerekir. Gerçeğe uygun değerlerinde önemli değişiklikler olmayan maddi duran varlık kalemleri için bu sıklıkta yeniden değerlendirme yapılmasına gerek yoktur. Bu kalemler için sadece üç veya beş yılda bir yeniden değerlendirme yapılması gerekli olabilir. Maddi varlıklar yeniden değerlendirildiğinde, aynı sınıftaki tüm diğer varlıklar da yeniden değerlendirilir. Bir maddi duran varlık sınıfındaki kalemler, içlerinden bazılarının seçilerek yeniden değerlemeye tabi tutulmasının ve bu tutarların finansal tablolarda değişik tarihlere ait maliyetler ve değerler olarak raporlanmasının önlenmesi için eş zamanlı olarak yeniden değerlemeye tabi tutulur⁵⁹.

Türk Vergi Mevzuat'ında maliyet modeli benimsenmiş durumda olup yeniden değerlendirme, Türkiye'de daha önce uygulanmıştır. Uygulanmasına rağmen standardta yer alan yeniden değerlendirme uygulamasından oldukça farklıdır. 01.01.2004 tarih 5024 Sayılı yasa ile yürürlükten kaldırılmıştır. Daha önceki uygulamada; Maliye Bakanlığı'nca

⁵⁸ S. Hüseyin Tokay ve Ali Deran, "Türkiye Muhasebe ve Finansal Raporlama Standardlarında Değerleme Ölçüler", **Mali Çözüm**, Sayı:90, Kasım-Aralık 2008, s. 34.

⁵⁹ Ümit Gücenme ve Aylin Poroy Arsoy, "Muhasebe Standardlarına göre Maddi Duran Varlıklarda Değer Artış ve Azalışlarının Tespit ve Kaydı", **Muhasebe ve Finansman Uygulama Dergisi Analiz**, Ekim 2005, s.3.

belirlenen yeniden değerleme oranı düzeltmede kullanılırken yeni uygulamada “gerçeğe uygun değer” esas alınarak gerekli düzeltme yapılmaktadır. Gerçeğe uygun değer her zaman önceki değerin daha üstünde bir değer olmayabilir. Başka bir ifadeyle varlık değer düşüklüğüne uğramış olabilir. Kanunla yürürlükten kaldırılan yeniden değerleme her yıl varlığın değerini piyasa değeriyle karşılaştırmadan artırıcı yönde uygulanmaktaydı.

2.1.2.4.4. Amortisman Uygulaması

VUK’ un 313. maddesine göre amortisman, işletmede bir yıldan fazla kullanılan ve yıpranmaya, aşınmaya veya kıymetten düşmeye maruz bulunan gayrimenkullerle 269’uncu madde gereğince gayrimenkul gibi değerlenen iktisadi kıymetlerin, alet, edavat, mefruşat, demirbaş ve sinema filmlerinin birinci kısımdaki esaslara göre tespit edilen değerinin bu Kanun hükümlerine göre yok edilmesi olarak tanımlanmaktadır.

VUK’un 313. maddesine göre amortismanın konusuna giren varlıklar;

- ✓ Gayrimenkuller,
- ✓ Gayrimenkullerin mütemmim cüzleri ve teferruatları,
- ✓ Tesisat ve makineler,
- ✓ Gayrimaddi haklar,
- ✓ Alet, edavat, mefruşat, demirbaş eşyalar,
- ✓ Sinema Filmleri’dir.

VUK’ a göre bir maddi duran varlığa amortisman ayırmanın temel şartları şunlardır:

- ✓ İşletmenin aktifinde kayıtlı olması,
- ✓ Bir yıldan fazla kullanılması,
- ✓ Maliyet bedelinin belirli bir tutarın üstünde olması,
- ✓ Yıpranmaya, aşınmaya maruz kalmasıdır⁶⁰.

⁶⁰ Engin Malay, “ Amortisman”, **Dayanışma Dergisi**, Sayı: 109, Ağustos 2010, s.91.

UMS 16 ya göre amortisman, bir varlığın amortismanına tabi tutarının, yararlı ömür süresince sistematik olarak dağıtılmasını ifade eder. UMS ye göre bir varlığın amortismanına tabi tutulması için aktifte yer alması, işletme faaliyetlerinde bir yıldan fazla kullanılması gerekmektedir. Yıpranma ve aşınmaya maruz kalması koşulu aranmamaktadır.

Standardta yer alan maddi duran varlıklar ise şunlardır:

- ✓ Arazi;
- ✓ Arazi ve binalar;
- ✓ Makinalar;
- ✓ Gemiler;
- ✓ Uçaklar;
- ✓ Motorlu taşıtlar;
- ✓ Mobilya ve demirbaşlar; ve
- ✓ Ofis gereçleri'dir.

Amortisman konusunda diğer bir önemli konu yararlı ömür kavramıdır. Yararlı ömür, amortismanına tabi varlıkların beklenen kullanım süresini ifade etmektedir. Maddi duran varlıklarda yararlı ömür amortisman oranından önce belirlenmelidir. Maddi duran varlıkların amortisman oranları Maliye Bakanlığı'nca yayımlanan 333, 339 ve 365 Sıra Nolu VUK Genel Tebliğlerine ekli listelerle belirlenmiştir. Amortisman kural olarak iktisadi kıymetin aktife girdiği yıldan başlar⁶¹.

UMS 16 ya göre yararlı ömür;

- ✓ Bir varlığın işletme tarafından kullanılabilmesi için beklenen süreyi veya,
- ✓ İşletme tarafından ilgili varlıktan elde edilmesi beklenen üretim sayısı ya da benzeri üretim birimini ifade eder.

Standardta yararlı ömür süresi amortisman yönteminin seçimi ve amortismanına tabi varlıkların yararlı ömürlerinin belirlenmesi işletmelerin taktirine bırakılmıştır. Buna

⁶¹ Serdar Dağdemir, " Maddi Duran Varlıklara İlişkin TMS 16 ve VUK ta Yer Alan Düzenlemeler", **Yaklaşım Dergisi**, Sayı:185, Mayıs 2008, s.67.

bağlı olarak, benimsenen yöntem ve tahmin edilen yararlı ömürlerin veya amortisman oranlarının kamuya açıklanması finansal tablo kullanıcılarınca işletme yönetimi tarafından belirlenmiş politikaların gözden geçirilmesine, diğer işletmelerle kıyaslamalar yapılabilmesine olanak sağlar. Bu nedenle;

- ✓ Dönem boyunca gelir tablosunda veya diğer varlıkların elde edilme maliyetlerinin bir parçası olarak muhasebeleştirilen amortisman tutarı,
- ✓ Dönem sonundaki birikmiş amortisman tutarı kamuya açıklanır.

Yaralı ömrün belirlenmesi sırasında;

- ✓ Varlığın beklenen kullanımı,
- ✓ Beklenen fiziksel aşınma ve yıpranma,
- ✓ Üretimdeki değişiklikler ve gelişmeler,
- ✓ Teknik ya da ticari değer yitirme,
- ✓ Varlığın kullanımındaki yasal veya benzeri kısıtlamalar,

dikkate alınmalıdır⁶².

Bir diğer farklılık amortisman yönteminde ortaya çıkmaktadır. Amortisman hesaplama yöntemleri VUK'un 315.- 318. maddelerinde yer almaktadır. Amortismanlar kanunda sayılan maddelere göre yapılmakta ve vergi mevzuatı kapsamında muhasebeleştirilmektedir. Bu amortisman yöntemleri;

a) Normal Amortisman Yöntemi: Mükellefler amortismanına tabi kıymetlerini Maliye Bakanlığının tespit ettiği oranlar üzerinden itfa eder.

b) Azalan Bakiyeler Yöntemi: Kalan değerler üzerinden amortisman olarak hesaplanır. Normal amortisman oranının 2 katı alınır, ancak bu oran % 50 yi geçemez. Amortisman oranı net değer üzerinden hesaplanır, yani varlığın tutarından ayrılmış birikmiş amortismanlar çıkarılır. Son yılda ise tutarın tamamı amortisman olarak yazılır⁶³.

c) Madenlerde Amortisman: Maden ve taş ocaklarında amortismanına tabi değer

⁶² Namık Peker, "Maddi Duran Varlıkları Ulusal Ve Uluslararası Muhasebe Standardları Açısından İrdelenmesi", Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Dokuz Eylül Üniversitesi, İzmir, 2008, s.45.

⁶³ Erdal Yılmaz ve Okan Gelmedi, " Maddi Duran Varlıklarda Amortisman Uygulamalarının VUK ve TMS 16 Açısından Değerlendirilmesi", **Vergi Raporu**, Sayı:133, Ekim 2010, s.83.

imtiyaz bedeli veya maliyet bedelidir. Bu bedeller üzerinden hesaplanacak amortisman oranını belirlemek için maden sahiplerinin Maliye Bakanlığı'na başvurarak amortisman oranının tespit edilmesini istemektedir. Aksi halde amortisman ayrılamaz.

d) Fevkalade Amortisman Yöntemi: Amortismanına tabi olup;

- 1) Yangın, deprem , su basması gibi afetler neticesinde değerini tamamen veya kısmen kaybeden,
- 2) Yeni icatlar dolayısıyla teknik verim ve kıymetleri düşerek tamamen veya kısmen kullanılmaz bir hale gelen,
- 3) Cebri çalışmaya tabi tutulduğu için normalden fazla aşınma ve yıpranmaya maruz kalan;

Menkul ve gayrimenkullerle, haklara, mükelleflerin başvurusu üzerine, Maliye Bakanlığı gerekirse ilgili Bakanlıklarında görüşünü alarak her işletme için işin mahiyetine göre ayrı ayrı “Fevkalade Amortisman” nispeti tespit eder ve mükellefler bu oranı kullanarak amortisman ayırabilirler⁶⁴.

İşletmeler bu yöntemlerden herhangi birini seçebilir. Normal amortisman yöntemi seçilirse bu yöntemden vazgeçilemez. Ancak azalan bakiyeler yönteminden sonra normal yönteme geçilebilir.

UMS'ye göre amortisman yöntemleri şunlardır;

- a) Doğrusal amortisman yöntemi,
- b) Azalan bakiyeler yöntemi,
- c) Üretim miktarı yöntemi'dir

İşletme amortisman yöntemini kendisi seçer.

Son olarak da standardla VUK arasında kıst amortisman konusunda farklılık vardır. VUK'un 320. maddesine eklenen fıkrada amortismanına tabi iktisadi kıymetlerin, aktife girdiği ilk hesap döneminde kıst amortisman uygulanmasının getirildiği açıklanmıştır. Ancak, bu uygulama binek otomobiller ile sınırlandırılmıştır.

⁶⁴ Ali Tuğlu, “ Amortismanlarda Özellik Arz Eden Durumlar”, **Yaklaşım Dergisi**, Sayı: 169,Ocak 2007, s.85.

V.U.K.’nun 320/2 maddesi uyarınca; “Faaliyetleri kısmen veya tamamen binek otomobillerin kiralanması veya çeşitli şekillerde işletilmesi olanların bu amaçla kullandıkları binek otomobilleri hariç olmak üzere, işletmelere ait binek otomobillerin aktife girdiği hesap dönemi için ay kesri tam ay sayılmak suretiyle kalan ay süresi kadar amortisman ayrılır. Amortisman ayrılmayan süreye isabet eden bakiye değer, itfa süresinin son yılında tamamen yok edilir.”

Kıst amortisman uygulaması, bir amortisman yöntemi olmayıp aktife kayıtlı binek otomobiller için normal veya azalan kalanlar üzerinden amortisman yöntemleri içerisinde yapılan özel bir uygulamadır.

Uluslar arası finansal raporlama standartlarında ise varlıklara ilişkin amortisman hesaplamada bu uygulamanın bütün maddi duran varlıklar için geçerli olduğunu görmekteyiz⁶⁵.

Tablo 3: VUK ve UMS 16’nın Karşılaştırılması

	Açıklama	Vergi Usul Kanun	TMS-16
Edinme Maliyeti	Kayıt Değeri	Maliyet Bedeli	Varlığın maliyet bedelinden kalıntı değer düşüldükten sonraki tutardır.
	Alım Giderleri	Alımla ilgili giderler maliyete ilave edilebileceği gibi gider olarak da muhasebeleştirilebilir.	Alımla ilgili giderler maliyete ilave edilir.
	Borçlanma Maliyetleri	Aktife alındıktan sonra varlık değerine eklenmesi isteğe bağlıdır.	Özellikli varlıklar için aktife alıncaya kadar olanlar eklenebilir.

⁶⁵ Cemal Elitaş ve Yılmaz Akyüz, “Kıst Amortisman Uygulamasının Uluslar Arası Finansal Raporlama Standartları Ve Türk Muhasebe Sistemi Açısından Karşılaştırılması”, **Mali Çözüm**, Sayı:94, Ağustos 2009, s.23.

	Arsa ve Binanın Birlikte Alımı	Mutlaka ayrı ayrı değerlendirileceği konusunda bir hüküm yoktur.	Bina ve arsa mutlaka ayrı ayrı değerlendirilecektir.
Amortisman Ayırmanın Temel Şartları	Aktife Kayıtlı Olma	Var	Var
	Kullanılma Şartı	Envantere dahil ve kullanıma hazır olma şartı vardır.	Kullanıma hazır olma şartı var. Satış amaçlı kullanımdan çekilenler için durdurulur.
	Bir Yıldan Uzun Ömür	Var	Var
	Belli Bir Tutar	Var	İşletmeye bırakılmıştır.
	Ekonomik ve Teknik Üstünlük	Var	Var
Yararlı Ömür	Yararlı Ömrün Tespiti	Maliye Bakanlığı belirler.	İşletme belirler
	Yararlı Ömür Tahmininde Değişme	İşletme için böyle bir tahmin söz konusu değildir.	Dikkate alınmalıdır. Geçmişle ilgili düzeltmeye gidilmez.
	Yararlı Ömrün Faaliyet Ölçüsüne Göre Belirlenmesi	Yoktur.	Olasıdır.
Amortisman Yöntemleri ve Seçimi	Normal Amortisman Yöntemi	Var	Var
	Azalan Bakiyeler Yöntemi	Var	Var
	Üretim Miktarı Yöntemi	Yok	Var
	Fevkalade Amortisman Uygulaması	Var	Olasıdır
	Yöntem Seçimi	Serbest	Serbest Değil (varlığın gelecekteki ekonomik yararlarının tüketim modelini yansıtabilecek şekilde yöntem seçmesi)

			gereklidir.)
	Yöntem Değişirme	Azalan bakiyeler yönteminden normal amortisman yöntemine geçiş yapılabilir.	Tüketim modelindeki değişmeye bağlı olarak yapılması gereklidir.
Diğer	Hurda Değer	Yok	Amortismanına tabi değer bulunurken düşülür.
	Yeniden Değerleme	5024 sayılı kanunla kaldırılmıştır.	Gerçeğe uygun değer üzerinden yeniden değerlendirme yapılır.
	Satın Alınan Dönem İçin Kıst Amortisman Uygulaması	Binek otomobiller için söz konusudur.	Yapılmalı
	Envanterin Önce Satılan Varlıklar İçin Kıst Amortisman Uygulaması	Envanterde bulunma şartı açısından tartışmalı	Yapmalı
	Döneminde Ayrılmayan Amortismanın Sonraki Dönemlerde Gider Yazılması	Mümkün değil	-
	Parçalara Ayırarak Amortisman İlgili Düzenlemeler	Yoktur	Mümkündür

Kaynak: Namık Peker, “Maddi Duran Varlıkları Ulusal Ve Uluslararası Muhasebe Standartları Açısından İrdelenmesi”, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Dokuz Eylül Üniversitesi, İzmir, 2008.

2.2. UMS- 38 Maddi Olmayan Duran Varlıklar

Maddi olmayan duran varlıkların muhasebe kayıtlarına alınması, kullanıldığı sürece izlenilmesi, kullanım süresi sonunda aktiften çıkartılması gibi konularla ilgili çalışmalar bu standard kapsamında yürütülmektedir.

2.2.1. Standardın Amacı, Kapsamı ve Tanımlar

Bu Standardın amacı başka bir Standardta özel hüküm bulunmayan maddi olmayan duran varlıklarla ilgili muhasebeleştirme yöntemlerini belirlemektir. Bu Standard, işletmenin, bir maddi olmayan duran varlığı sadece ve sadece belirlenmiş kriterlerin sağlanmış olması durumunda muhasebeleştirmesini zorunlu kılar. Bu Standard, ayrıca, maddi olmayan duran varlıkların defter değerinin nasıl ölçüleceğini belirleyip, maddi olmayan duran varlıklarla ilgili bazı özel açıklamalar yapılmasını gerektirir.

Bu Standard, aşağıdakiler hariç tüm maddi olmayan duran varlıkların muhasebeleştirilmesinde uygulanır:

- a) Başka bir Standardın kapsamına giren maddi olmayan duran varlıklar;
- b) "UMS 32 Finansal Araçlar" Standardında tanımlanan finansal varlıklar;
- c) Araştırma ve değerlendirme varlıklarının muhasebeleştirilmesi ve ölçümü (bakınız: TFRS 6 Maden Kaynaklarının Araştırılması ve Değerlendirilmesi);
- d) Madenler, petrol, doğal gaz ve benzeri yenilenemeyen kaynakların geliştirilmesi ve çıkarılmasına ilişkin harcamalar.

Diğer bir Standardın belli türde bir maddi olmayan duran varlığa ilişkin muhasebeleştirme yöntemini tanımlamış olması durumunda, işletme, bu Standard yerine söz konusu Standardı uygular⁶⁶.

Bazı maddi olmayan duran varlıklar; kompakt disk (bilgisayar yazılımı olması durumunda), yasal belge (lisans ya da patent durumunda) ya da film gibi fiziksel

⁶⁶ Türkiye Muhasebe Standardları, TMS 38 Maddi Olmayan Duran Varlıklar, Paragraf 1.

cisimlerin içinde ya da üzerinde yer alabilir. İşletme, maddi olan ve olmayan unsurlar içeren bir varlığın, "UMS 16 Maddi Duran Varlıklar" Standardına göre mi, yoksa maddi olmayan duran varlık olarak bu Standarda göre mi ele alınması gerektiğine karar verirken, hangi unsurun daha önemli olduğuna ilişkin olarak muhakemede bulunur. Örneğin, özel bir bilgisayar yazılımı olmadan çalışmayan bilgisayar kontrollü bir makine için, ilgili yazılım, söz konusu donanımın önemli bir parçasıdır ve maddi duran varlık olarak değerlendirilir. Bilgisayarın çalışma sistemi için de aynısı geçerlidir. Yazılımın, ilgili donanımın ayrılmaz bir parçası olmaması durumunda, bilgisayar yazılımı maddi olmayan duran varlık olarak değerlendirilir.

Bu Standard, diğer konuların yanı sıra, reklâm, eğitim, ilk tesis, araştırma ve geliştirme faaliyetleri için yapılan harcamalara uygulanır. Araştırma ve geliştirme faaliyetleri bilginin geliştirilmesine yöneliktir. Bu nedenle, bu faaliyetler fiziksel bir varlıkla sonuçlansa dahi (prototip gibi), varlığın fiziksel unsuru; içindeki bilgi gibi maddi olmayan unsuruna göre, ikincil bir durumdadır.

Bir finansal kiralamada, kiralama konusu varlık maddi ya da maddi olmayan duran varlık olabilir. İlk muhasebeleştirilmeden sonra, kiracı, finansal kiralama konusu maddi olmayan duran varlığı bu Standarda göre muhasebeleştirir. Lisans sözleşmelerinde yer alan sinema filmleri, video kayıtları, oyunlar, el yazmaları, patent ve telif hakları gibi kalemlerle ilgili haklar UMS 17'nin kapsamı dışında tutulmuş ve bu Standardın kapsamına alınmıştır.

Faaliyet veya işlemlerin bir Standardın kapsamı dışında tutulmaları, farklı şekilde ele alınması gereken muhasebe konularının oluşmasına neden olacak kadar özel olmaları durumunda söz konusu olabilir. Anılan durumlar, petrol, gaz ve mineral tortularının araştırma ya da geliştirme ve çıkarılma harcamalarının muhasebesinde ve sigorta sözleşmelerinde ortaya çıkar. Bu nedenle, bu Standard anılan tür faaliyetlere ilişkin harcamalar ve sözleşmeler için uygulanmaz. Ancak, bu Standard, maden sanayiinde veya sigortacılar tarafından kullanılan diğer maddi olmayan duran varlıklara (bilgisayar programları gibi) ve gerçekleştirilen diğer harcamalara (ilk tesis maliyetleri gibi) uygulanır.

Bu standardla ilgili tanımlar, standardın 8. maddesinde yer almaktadır. Bunlar:

Aktif piyasa: Aşağıdaki tüm koşulların mevcut olduğu piyasadır:

- a) Piyasada ticareti yapılan kalemler homojendir;
- b) Normal koşullar altında her zaman için istekli alıcı ve satıcılar bulunur;
- c) Fiyatlar kamuoyuna açıktır.

İtfa: Maddi olmayan duran varlığın amortismanına tabi tutarının, yararlı ömrü boyunca sistematik olarak dağıtılmasını ifade eder.

Varlık:

- a) Geçmişteki bazı olayların sonucu olarak işletme tarafından kontrol edilen; ve
- b) İşletmeye gelecekte ekonomik yarar sağlaması beklenen bir kaynaktır.

Defter değeri: Bir varlığın birikmiş amortisman ve birikmiş değer düşüklüğü zararları indirildikten sonra finansal durum tablosunda muhasebeleştirilen tutarıdır.

Maliyet: Bir varlığın elde edilmesinde veya inşasında ödenen nakit veya nakit benzerlerini veya verilen diğer bedellerin gerçeğe uygun değerini veya belli durumlarda, (diğer TFRS'lerin özel hükümleri uyarınca) ilk muhasebeleştirme sırasında ilgili varlığa atfedilen bedeli ifade eder (örnek "TFRS 2 Hisse Bazlı Ödemeler" Standardı).

Amortismanına tabi tutar: Bir varlığın maliyetinden veya maliyet yerine geçen diğer tutarlardan kalıntı değerinin düşülmesiyle bulunan tutarı ifade eder.

Geliştirme: Ticari üretim ya da kullanıma başlamadan önce, yeni veya önemli ölçüde geliştirilmiş malzeme, aygıt, ürün, süreç, sistem ya da hizmetlerin üretim planı veya tasarımında araştırma sonuçları ya da diğer bilgilerin uygulanmasıdır.

İşletmeye özgü değer: İşletmenin varlığın devamlı kullanımı ve yararlı ömrünün sonunda elden çıkarılması veya bir yükümlülüğün ödenmesi sırasında oluşması beklenen nakit akışlarının bugünkü değerini ifade eder.

Varlığın gerçeğe uygun değeri: Karşılıklı pazarlık ortamında, bilgili ve istekli gruplar arasında bir varlığın el değiştirmesi ya da bir borcun ödenmesi durumunda ortaya çıkması gereken tutardır.

Değer düşüklüğü zararı: Bir varlığın defter değerinin geri kazanabilir tutarını aşan kısmını ifade eder.

Maddi olmayan duran varlık: Fiziksel niteliği olmayan tanımlanabilir parasal olmayan varlıktır.

Parasal varlıklar: Elde tutulan para ile sabit ya da belirlenebilir tutarda bir para cinsinden elde edilecek varlıklardır.

Araştırma: Yeni bir bilimsel ya da teknik bir bilgi ve anlayış kazanma amacıyla üstlenilen özgün ve planlı incelemedir.

Bir maddi olmayan duran varlığın kalıntı değeri: İşletmenin, varlığın halihazırda beklenen yararlı ömrünün ve yaşının sonuna gelmiş olması durumunda, bu varlığı elden çıkarmasından elde edeceği tahmin edilen tutardan tahmini elden çıkarma maliyetleri düşüldükten sonra kalan tutardır.

Yararlı ömür:

- a) Bir varlığın işletme tarafından kullanılabilmesi beklenen süreyi; veya
- b) İşletme tarafından ilgili varlıktan elde edilmesi beklenen üretim sayısı veya benzeri üretim birimini ifade eder.

2.2.2. Maddi Olmayan Duran Varlıklar

Maddi olmayan duran varlıklar;

- ✓ Bilimsel ya da teknik bilgi,
- ✓ Yeni süreç ve sistemlerin tasarım ve uygulaması,
- ✓ Lisans,
- ✓ Fikri mülkiyet hakları,
- ✓ Piyasa bilgisi ve markalar,

gibi maddi olmayan kaynakların elde edilmesi, geliştirilmesi sırasında kaynak tüketir veya borçlar yükleniriz. Bu geniş kapsamlı başlıklar altındaki kalemlerin yaygın örnekleri; bilgisayar yazılımı, patentler, telif hakları, sinema filmleri, müşteri listeleri, ipotek hizmeti sunma hakları, balıkçılık lisansları, ithalat kotaları, isim hakları, müşteri ve tedarikçi ilişkileri, müşteri sadakati, pazar payı ve pazarlama haklarıdır.

Maddi olmayan duran varlık, fiziksel niteliği olmayan tanımlanabilir parasal olmayan varlıklardır. Bir kalemin maddi olmayan varlık olarak kabul edilebilmesi için,

- a) İlgili varlık üzerinde kontrolün bulunması ve gelecekte elde edilmesi beklenen bir ekonomik faydanın varlığı,
- b) Varlığın maliyetinin güvenilir şekilde ölçülebilmesi, gerekmektedir⁶⁷.

Maddi olmayan duran varlık olarak sınıflandırma yapabilmek için belirlenebilirlik, kontrol ve gelecekteki ekonomik yararlar konusuna değinmek gerekir.

Belirlenebilirlik: Bir varlık, belirlenebilirlik kriterini aşağıdaki durumlarda sağlar:

- a) Ayrılabilir olması, diğer bir deyişle işletmeden ayrılabilme ya da bölünebilme özelliğine sahip ve bireysel olarak ya da işletmenin bu yönde bir niyetinin olup olmadığına bakılmaksızın ilgili sözleşme, tanımlanabilir varlık veya borç ile beraber satılabilir, devredilebilir, lisans altına alınabilir, kiralanabilir ya da takas edilebilir olması veya
- b) İlgili hakların işletmeden ya da diğer haklar ve yükümlülüklerden ayrılabilmesi veya devredilebilmesine bakılmaksızın, sözleşmede yer alan haklardan ya da diğer yasal haklardan kaynaklanması⁶⁸.

Kontrol: İşletmenin ilgili varlıktan ortaya çıkan gelecekteki ekonomik yararları kullanabilme ve başkalarının bu yararları erişimini kısıtlama gücü olması durumunda, bu varlıktan ekonomik yarar sağlama gücü var demektir. Bir işletmenin maddi olmayan duran varlığın gelecekteki ekonomik yararlarını kontrol etme kapasitesi, normal olarak, bir hukuk mahkemesinde uygulanması zorlanabilen yasal haklardan kaynaklanır. Yasal hakların olmadığı durumlarda, söz konusu gücün varlığını göstermek daha zordur. Ancak, hakkın yasal yaptırım gücü, kontrol için gerekli bir koşul değildir, çünkü işletme gelecek ekonomik yararları başka bir şekilde de kontrol edebilir.

⁶⁷ Barış Sipahi, “ TMS 38 Maddi Olmayan Duran Varlıklar”, <<http://archive.ismmmo.org.tr/docs/yayinlar/kitaplar/99/10.bolum.pdf>>, (27.12.2010), s.174.

⁶⁸ Türkiye Muhasebe Standartları, TMS 38 Maddi Olmayan Duran Varlıklar , Paragraf 11-12.

Piyasa bilgisi ve teknik bilgi, gelecekte ekonomik yararlar sağlayabilir. Eğer, örneğin bilginin, telif hakkı, sınırlayıcı bir ticari anlaşma ya da çalışanların gizliliği korumaya ilişkin yasal sorumlulukları gibi bazı yasal haklarla korunuyor olması durumunda, işletme söz konusu yararları kontrol altında tutar.

Bir işletme vasıflı çalışanlardan oluşan bir ekibe sahip olabilir ve eğitim yoluyla, gelecekte ekonomik yararlar sağlayacak ek vasıfları tespit edebilir. Ayrıca işletme, çalışanlarından, yeteneklerini işletme yararına kullanmaya devam etmelerini de bekleyebilir. Fakat bir işletme, genellikle, maddi olmayan duran varlık tanımına uyan vasıflı çalışanlarından ve bunların eğitimlerinden kaynaklanan gelecekteki ekonomik yararlar üzerinde yetersiz bir kontrole sahiptir. Benzer bir sebeple, kullanımı ve gelecekteki ekonomik yararın elde edilmesi yasal haklar tarafından korunmadıkça ve tanımın diğer kısımlarına uymadıkça özel yönetsel ya da teknik yeteneğin maddi olmayan duran varlık tanımına uyması olası değildir.

Bir işletme, müşteri portföyüne veya pazar payına sahip olabilir ve müşterileri ile ilişki ve sadakat kurma çabaları nedeniyle, müşterilerin işletme ile ticari ilişkiye devam etmelerini bekleyebilir. Ancak, müşteri ile olan ilişkiyi veya müşterinin işletmeye olan sadakatini koruyan yasal hakların ya da kontrol altında tutan diğer bazı yolların bulunmaması durumunda; maddi olmayan duran varlıkların tanımına uyan, işletmenin müşteri ile olan ilişkileri ve bu tür unsurlara (örneğin müşteri portföyü, pazar payları, müşteri ilişkileri ve müşteri sadakati) sadakatten meydana gelmesi beklenen gelecekteki ekonomik yararlar üzerindeki kontrolü genellikle yetersizdir. Müşteri ilişkilerinin korunmasına yönelik yasal hakların bulunmaması durumunda, aynı veya benzer sözleşmeli olmayan müşteri ilişkilerinin (işletme birleşmesinin bir parçası olması dışında) takas işlemleri, işletmenin en azından müşteri ilişkilerinden gelmesi beklenen gelecekteki ekonomik yararları kontrol altında tutabildiğine ilişkin kanıt sağlar. Bu tür takas işlemlerinin müşteri ilişkilerinin ayrılabilir olmasına ilişkin de kanıt sağlaması nedeniyle, söz konusu müşteri ilişkileri de maddi olmayan duran varlık tanımına girer⁶⁹.

Gelecekteki Ekonomik Yarar: Maddi olmayan duran varlıktan beklenen gelecekteki ekonomik yararlar; ürün ve hizmet satışından sağlanan geliri, maliyet tasarruflarını ya da işletme tarafından varlıkların kullanımından kaynaklanan diğer

⁶⁹ Keskin, a.g.e., s.142.

yararları içerebilir. Örneğin, üretim sürecinde fikri mülkiyet haklarının kullanımı gelecekteki gelirleri arttırmak yerine gelecekteki üretim maliyetlerini düşürebilir⁷⁰.

2.2.3. Muhasebeleştirme ve Ölçme

Bir kalemin maddi olmayan duran varlık olarak muhasebeleştirilmesi için, işletmenin söz konusu kalemin aşağıdaki unsurları karşıladığını göstermesi gerekir:

- a) Maddi olmayan duran varlık tanımı
- b) Muhasebeleştirme kriteri

Bu koşul bir maddi olmayan duran varlık başlangıçta elde edilmesi ya da işletme içinde oluşturulması veya ekleme, değişiklik veya bakımının yapılması ile ilgili olarak daha sonra yüklenen maliyetlere de uygulanır.

Ayrıca bir maddi olmayan duran varlık ilk muhasebeleştirilmesi sırasında maliyet bedeliyle ölçülür⁷¹.

2.2.3.1. Muhasebeleştirme Kriteri

Standardın 21.maddesine göre, maddi olmayan duran varlıkların muhasebe kriterleri düzenlenmiştir. Buna göre, bir maddi olmayan duran varlık sadece ve sadece:

- a) Varlıkla ilişkilendirilen gelecekteki ekonomik yararların işletme için gerçekleştirilmesini muhtemel olması
- b) Varlığın maliyetinin güvenilir bir şekilde ölçülebilmesi durumunda muhasebeleştirilir.

Bir işletme beklenen gelecekteki ekonomik yararların gerçekleşme olasılığını; ilgili varlığın yararlı ömrü boyunca mevcut olacak ekonomik koşullarla ilgili yönetimin en iyi tahminini yansıtan makul ve desteklenebilir varsayımları kullanmak suretiyle değerlendirir.

⁷⁰ Türkiye Muhasebe Standardları, TMS 38 Maddi Olmayan Duran Varlıklar , Paragraf 11-12.

⁷¹ Salim Şengel, “ TMS 38 Maddi Olmayan Duran Varlıklar”, Necdet Sağlam, Melek Akgün, Bünyamin Öztürk,(Ed), **Türkiye Muhasebe Standardları Uygulaması**, Maliye ve Hukuk Yayınları, 2.Baskı, 2008, Ankara, s.860.

2.2.3.2. Ayrı Olarak Elde Edilen Varlıklar

Normalde, işletmenin bir maddi olmayan duran varlığı ayrı olarak elde etmek için ödemiş olduğu fiyat, varlıktan beklenen gelecekteki ekonomik yararların işletme tarafından elde edilme olasılığı ile ilgili işletmenin beklentilerini yansıtır. Diğer bir deyişle, işletme fayda akışının zamanlamasında ve tutarında belirsizlik olsa bile ekonomik fayda akışının olmasını beklemektedir. Bu nedenle Paragraf 21(a)'daki olasılıkla ilgili muhasebeleştirme kriteri, ayrı olarak elde edilen maddi olmayan duran varlıklar açısından her zaman için sağlanmış kabul edilir⁷².

Ek olarak, ayrı olarak elde edilen bir maddi olmayan duran varlığın maliyeti, genellikle güvenilir bir şekilde ölçülebilir. Bu, özellikle, satın alma bedelinin nakit veya diğer parasal varlıklarla ödenmiş olması durumunda geçerlidir⁷³.

Standard'ın 27. maddesine göre ayrı olarak elde edilen bir maddi olmayan duran varlığın maliyeti aşağıdakilerden oluşur:

- a) İthalat vergileri ve iade edilmeleri mümkün olmayan satın alma vergileri de dahil, ticari iskontolar ve indirimler düşüldükten sonraki satın alma fiyatı; ve
- b) Varlığı amaçlanan kullanımına hazır hale getirmeye yönelik, doğrudan varlıkla ilişkilendirilebilen herhangi bir maliyet.

Örnek: İşletme bir yazarın telif hakkını 100.000 TL'ye satın almıştır. 1000 TL noter masrafı ödemiştir. Yasal %17 Gelir Vergisi kesinti yapıldıktan sonra kalan tutar yazara ödenmiştir⁷⁴.

260 HAKLAR	101.000	
100 KASA		84.000
360 ÖD. VERGİ VE FON H.		17.000
_____ / _____		

⁷² Türkiye Muhasebe Standardları, TMS 38 Maddi Olmayan Duran Varlıklar, Paragraf 25.

⁷³ Türkiye Muhasebe Standardları, TMS 38 Maddi Olmayan Duran Varlıklar, Paragraf 26.

⁷⁴ Şengel, a.g.e., s.862.

Varlıkla doğrudan ilişkilendirilebilen maliyetlere ilişkin örneklere aşağıda yer verilmiştir:

- a) Doğrudan, varlığın çalışabilir duruma getirilmesi sırasında oluşan ("TMS 19 Çalışanlara Sağlanan Faydalar" Standardında tanımlandığı gibi) çalışanlara sağlanan fayda maliyetleri;
- b) Doğrudan, varlığın çalışabilir duruma getirilmesi sırasında oluşan mesleki ücretler; ve
- c) Varlığın düzgün çalışıp çalışmadığının testine yönelik maliyetler.

Bir maddi olmayan duran varlığın maliyetinin bir parçası olmayan harcamalara ilişkin örnekler aşağıdaki gibidir:

- a) Yeni bir ürün veya hizmetin tanıtımına ilişkin maliyetler (reklam ve promosyon maliyetleri dahil);
- b) Yeni bir yerde veya yeni bir müşteri sınıfıyla iş yapma maliyetleri (personel eğitim masrafları dahil); ve
- c) Yönetim maliyetleri ve diğer genel giderler.

Maliyetlerin, bir maddi olmayan duran varlığın defter değerinde muhasebeleştirilmesi işlemi, ilgili varlığın yönetimce planlanan şekilde çalışabilir duruma gelmesi durumunda biter. Bu nedenle, bir maddi olmayan duran varlığın kullanımında ya da tekrar düzenlenmesi sırasında oluşan maliyetler, söz konusu varlığın defter değerine dahil edilmez. Örneğin, aşağıda yer alan maliyetler maddi olmayan duran varlığın defter değerine dahil edilmez:

- a) Yönetimce amaçlanan şekilde işlev görebilecek nitelikteki bir varlığın henüz kullanıma sokulması aşamasına ilişkin maliyetler; ve
- b) İlgili varlığın ürününe yönelik talepler oluşurken meydana gelenler gibi, başlangıç faaliyete başlama zararları.

Bir maddi olmayan duran varlığın geliştirilmesi ile ilgili olan, ancak söz konusu varlığın yönetimin amaçladığı şekilde işlev görmesi açısından gereken koşullara getirmek için gerekli olmayan bazı çalışmalar yapılabilir. Bu ilave çalışmalar, geliştirme faaliyetleri öncesinde veya söz konusu faaliyetlerin gerçekleştirilmesi sırasında

oluşabilir. İlgili varlığın yönetimin amaçladığı şekilde işlev görmesi açısından gerekli koşullara getirilmesinde bu tür ilave çalışmalara ihtiyaç duyulmadığından, ilgili gelir ve giderler derhal kâr veya zararda muhasebeleştirilir ve kendi gelir ve gider sınıflarına dahil edilir.

2.2.3.3. İşletme Birleşmesi Sonucu Elde Edilen Varlıklar

Maddi olmayan duran varlıkların elde edilmesi, işletme birleşmesi sonucu da gerçekleşebilir. İşletme birleşmesi, bir işletmenin diğerinin net aktifleri ve faaliyetleri üzerinde kontrol elde etmesi veya diğeri ile birleşmesi sonucunda, farklı işletmelerin tek bir ekonomik varlık olarak bir araya gelmesini ifade etmektedir

Varlığın bu yolla elde edilmesi durumunda UMS-38 Maddi olmayan Duran Varlıklar Standardı, "TFRS 3 İşletme Birleşmeleri" Standardı'na atıfta bulunmaktadır. TFRS 3'e göre şerefiye, "tek varlık olarak tanımlanamayan ve ayrı olarak kaydedilemeyen bir işletme birleşmesinde edinilmiş diğer varlıklardan kaynaklanan gelecekteki ekonomik fayda" (TFRS 3, EK A) olarak tanımlanmaktadır.

Bir başka ifadeyle şerefiye, işletmelerin devralınması sırasında işletme için ödenen bedelle devralınan varlıkların piyasa rayiç tutarı arasındaki pozitif farktır. İşletmenin varlıklarına ait rayiç değerinin hesaplanmasındaki esas amaç, varlıkların defter değerlerinin, iktisap edildiği tarihteki maliyet bedelini göstermesinden dolayı alıcı ve satıcı için anlamını yitirmiş olmasıdır⁷⁵.

Satın alınan işletmenin bilançosunda yer almayan, işletmenin kendi yarattığı değerler varsa ve bunların değerleri güvenilir bir biçimde ölçülebiliyorsa maddi olmayan duran varlık olarak aktifleştirilebilmektedir.

⁷⁵ Mahmut Yardımcıoğlu, Nuray Demirel ve Veli ÖZER, "Araştırma-Geliştirme Harcamalarının ve Maddi Olmayan Duran Varlıkların TMS-38, Tek Düzen Muhasebe Sistemi ve SPK Tebliği'ne Göre Muhasebeleştirilmesi İşlemlerinin Karşılaştırılması", **Mali Çözüm**, Sayı 85, 2008, s.54.

Bununla birlikte bir maddi olmayan duran varlığın elde etme maliyeti güvenilir olarak ölçülemiyorsa, söz konusu varlık ayrı bir maddi olmayan duran varlık olarak mali tablolara alınamamakta, fakat şerefiyeye dahil edilmektedir⁷⁶.

2.2.3.3.1. İşletme Birleşmesinde Elde Edilen Maddi Olmayan Duran Varlığın Gerçeğe Uygun Değerinin Ölçümü

Bir işletme birleşmesinde elde edilen bir varlık ayrılabilirse veya sözleşmeden ya da diğer yasal haklardan kaynaklanıyorsa, söz konusu varlığın gerçeğe uygun değerini güvenilir bir şekilde ölçmek için yeterli bilgi mevcuttur. Bir maddi olmayan duran varlığın gerçeğe uygun değerini ölçmek için kullanılan tahminler söz konusu olduğunda, farklı olasılığa sahip bir dizi muhtemel sonuç bulunur; bu belirsizlik, varlığın gerçeğe uygun değerinin ölçülmesinde dikkate alınır.

Bir işletme birleşmesinde edinilen maddi olmayan duran varlık, ancak onunla ilgili bir sözleşme, belirlenebilir bir varlık veya borçla birlikte düşünüldüğünde ayırt edilebiliyor olabilir. Bu tür durumlarda, edinen işletme, ilgili maddi olmayan duran varlığı, şerefiyeden ayrı olarak ve ilgili bulunduğu kalemle birlikte muhasebeleştirir.

Aktif bir piyasadaki kayıtlı piyasa fiyatları, bir maddi olmayan duran varlık için en güvenilir gerçeğe uygun değer tahminini sağlar. Uygun piyasa fiyatı, genellikle, güncel fiyat teklifidir. Güncel fiyat tekliflerinin mevcut olmaması durumunda, işlem tarihi ile varlığın gerçeğe uygun değerinin tahmin edildiği tarih arasında ekonomik koşullarda önemli bir değişiklik olmaması koşuluyla, gerçeğe uygun değeri tahmin etmek için en son benzeri işlemin fiyatı esas alınabilir.

Bir maddi olmayan duran varlığın aktif bir piyاسasının bulunmaması durumunda, gerçeğe uygun değeri; işletmenin mevcut en iyi bilgi esas alınarak, elde etme tarihinde, bilinçli ve istekli taraflar arasında piyasa koşullarında yapılan muvazaasız bir işlemde ilgili varlık için ödeyeceği tutardır. İşletme, söz konusu tutarın belirlenmesinde, benzer varlıklar için yakın zamanda yapılmış işlemlerin sonuçlarını dikkate alır. Örneğin, varlığın kârlılığını oluşturan faktörlere (hasılat, faaliyet kârı ya da

⁷⁶ Şükrü Dokur ve Sait Kaygusuz, **Amortismanlar Türk Muhasebe Standartları ve Vergi Kanunlarıyla Uyumlu**, Nobel Yayınevi, Ankara, 2005, s.141.

faiz, vergi, amortisman ve itfa öncesi karlar gibi), güncel piyasa işlemlerini yansıtan çarpanları uygular.

Maddi olmayan duran varlıkların alım ve satımı ile uğraşan işletmeler, sözü edilen varlıkların gerçeğe uygun değerlerinin dolaylı olarak tahmin edilmesinde kullanılmak üzere çeşitli teknikler geliştirmiş olabilir. Söz konusu tekniklerin, gerçeğe uygun değer tahmin edilmesini amaçlamaları ve varlığın ilgili olduğu endüstri kolundaki güncel işlem ve uygulamaları yansıtmaları durumunda, işletme birleşmesi sonucunda edinilen maddi olmayan duran varlıkların ilk ölçümünde kullanılmaları mümkündür. Aşağıda yer verilen işlemler bu tür tekniklere örnek olarak gösterilebilir:

a) Varlıktan beklenen gelecekteki net nakit akışlarının iskonto edilmesi veya;

b) İşletmenin maddi olmayan duran varlığa sahip olması nedeniyle, ilgili varlığın;

- ✓ Karşılıklı pazarlık ortamında lisansının elde edilmesine (“isim hakkı ödemekten kurtulma” yaklaşımı çerçevesinde, iskonto edilmiş net nakit akışlarının kullanılması gibi) veya
- ✓ Yeniden üretilmesi veya yenilenmesine (maliyet yaklaşımında olduğu gibi) ihtiyaç duymayarak kaçınılmış olduğu maliyetlerin tahmin edilmesi⁷⁷.

2.2.3.3.2. Elde Edilmiş Devam Eden Bir Araştırma Ve Geliştirme Projesi İle İlgili Daha Sonraki Harcamalar

Aşağıdaki araştırma ve geliştirme harcamaları 54-62 nci Paragraflara göre muhasebeleştirilir:

a) Ayrı olarak ya da bir işletme birleşmesinde elde edilen ve maddi olmayan duran varlık olarak muhasebeleştirilen devam eden araştırma veya geliştirme projesi ile ilgili; veya

b) Projenin elde edilmesinden sonra gerçekleşen.

54-62 nci Paragraflardaki koşulların uygulanması; işletme birleşmesi sırasında veya ayrı olarak elde edilen ve maddi olmayan duran varlık olarak muhasebeleştirilen

⁷⁷ Türkiye Muhasebe Standartları, TMS 38 Maddi Olmayan Duran Varlıklar, Paragraf 35-41.

devam eden araştırma veya geliştirme projesi ile ilgili daha sonraki harcamaların, aşağıdaki gibi muhasebeleştirileceği anlamına gelir:

- ✓ Araştırma harcaması olması durumunda, gerçekleştiği zaman gider olarak muhasebeleştirilir;
- ✓ 57 nci Paragrafta yer alan maddi olmayan duran varlık olarak muhasebeleştirilmek için gerekli kriterleri sağlamayan bir geliştirme harcaması olması durumunda, gerçekleştiği zaman gider olarak muhasebeleştirilir; ve
- ✓ 57 nci Paragrafta yer alan maddi olmayan duran varlık olarak muhasebeleştirilmek için gerekli kriterleri sağlayan bir geliştirme harcaması olması durumunda, elde edilen devam eden araştırma veya geliştirme projesinin defter değerine eklenir⁷⁸.

2.2.3.4. İşletme İçi Yaratılan Şerefiyenin Dikkate Alınması

Standardın 48. maddesine göre işletme içi yaratılan şerefiye, varlık olarak muhasebeleştirilmez.

Bazı durumlarda, gelecekte ekonomik yararlar sağlamak amacıyla harcamalar yapılır, ancak yapılan söz konusu harcamalar, bu Standardtaki muhasebeleştirme kriterlerini sağlayan bir maddi olmayan duran varlığın yaratılması sonucunu vermez. Bu tür harcamalar, çoğu kez işletme içi yaratılan şerefiyeye katkıda bulunur. İşletme içi yaratılan şerefiye, güvenilir bir şekilde maliyetten ölçülebilen, işletme tarafından kontrol edilen tanımlanabilir bir kaynak olmadığından, (yani ne ayrılabilir bir durumdadır ne de sözleşme veya diğer yasal haklardan kaynaklanmaktadır) bir varlık olarak muhasebeleştirilmez.

Bir işletmenin piyasa değeri ile herhangi bir zamanda belirlenebilir net varlıklarının defter değeri arasındaki fark, işletmenin değerini etkileyen bir dizi etkenden kaynaklanabilir. Ancak bu farklar, işletmenin kontrolündeki maddi olmayan duran varlıkların maliyetini temsil etmez.

⁷⁸ Şengel, a.g.e., s.868.

2.2.3.5. İşletme İçi Yaratılan Maddi Olmayan Duran Varlıklar

İşletme içi yaratılan maddi olmayan duran varlıklar başlığı altında UMS-38 standardında 51. paragrafta araştırma-geliştirme (AR-GE) harcamaları ile ilgili açıklamalara yer verilmektedir. Uluslararası muhasebe standartlarına göre AR-GE gideri araştırma ve geliştirme olarak iki ayrı kategoride değerlendirmekte ve araştırma giderlerinin katlanıldığı dönemde gider yazılması kabul edilirken, geliştirme giderlerinin aktifleştirilmesi gerektiği kabul edilmektedir.

Standarda göre; işletme içi yaratılan bir maddi olmayan duran varlığın muhasebeleştirilebilir nitelikte olup olmadığının değerlendirilmesinde;

- ✓ Beklenen gelecekteki ekonomik yararları sağlayacak belirlenebilir bir varlığın olup olmadığının ve ne zaman olduğunun tespiti,
- ✓ Varlığın maliyetinin güvenilir bir şekilde belirlenmesi gerekmektedir.

İşletme bünyesinde oluşturulan bir maddi olmayan varlığın, finansal tablolara alınma koşullarını taşıyıp taşımadığını değerlendirmede, varlığın oluşturulma süreci, araştırma safhası ve geliştirme safhası olarak ikiye ayrılmaktadır. Böyle bir ayrıma gidilmesinin sebebi gerek uluslararası gerekse ulusal muhasebe standartları açısından araştırma maliyetlerinin ayrı geliştirme maliyetlerinin ayrı muhasebeleştirilmesinden kaynaklanmaktadır⁷⁹.

Araştırma Safhası: Araştırma safhasında (veya işletme bünyesinde yürütülen bir projenin araştırma safhasında) herhangi bir maddi olmayan varlık mali tablolara alınmaz. Araştırma safhasında, maddi olmayan varlığın, gelecekte ekonomik fayda sağlayıp sağlayamayacağını belirlemek mümkün olmadığından, yapılan araştırmaya ilişkin harcamalar (veya işletme bünyesinde yürütülen bir projenin araştırma safhasında yapılan harcamalar) gerçekleştiği anda gider olarak mali tablolara alınır.

Geliştirme Safhası: Aşağıdaki koşulların tamamının varlığı halinde, geliştirmeden (veya işletme bünyesinde yürütülen bir projenin geliştirme safhasından) kaynaklanan maddi olmayan varlıklar mali tablolara alınır;

⁷⁹ Metin Şaban ve Murat Genç, "Araştırma ve Geliştirme Faaliyetlerinin IAS-38 Maddi Olmayan Duran Varlıklar Kapsamında Muhasebeleştirilmesi", **Mali Çözüm Dergisi**, 2002, Sayı 70, s.127.

- a) Maddi olmayan varlığın kullanıma veya satışa hazır hale gelebilmesinin teknik olarak mümkün olması,
- b) İşletmenin maddi olmayan varlığı tamamlama ve bu varlığı kullanma veya satma niyetinin bulunması,
- c) Maddi olmayan varlığı kullanma veya satma imkanının bulunması,
- d) Maddi olmayan varlığın muhtemel ekonomik faydayı nasıl oluşturacağına belirli olması, ayrıca, maddi olmayan varlığın çıktısının veya maddi olmayan varlığın kendisinin bir piyasasının olması veya işletme bünyesinde kullanılacaksa maddi olmayan varlığın kullanılabilir olması,
- e) Geliştirme safhasını tamamlamak ve maddi olmayan varlığı kullanmak veya satmak için yeterli teknik, mali ve diğer kaynakların mevcut olması; ve,
- f) Geliştirme sürecinde maddi olmayan varlıkla ilgili yapılan harcamaların güvenilir bir biçimde ölçülebilir olması.

Örnek: ABC İşletmesi Teknopark İzmir’de yeni ürün tasarım ve geliştirmesi amacıyla kurulmuştur. İşletme yeni bir akıllı elektrik sayacı projesi üzerinde çalışmaktadır. Bu projeye ilgili olarak işletmenin Elektronik Ar-Ge departmanında 2004 yılında araştırma çalışmaları başlamıştır ve araştırma safhasına ilişkin olarak 150.000 TL.’lik gider oluşmuştur. 2005 yılında akıllı sayaç projesinin teknolojik ve finansal yapılabilirliğine ilişkin analizler tamamlanmıştır. Bu analizler için işletmenin kendi içerisinde 280.000 TL.’lik gider oluşmuş, işletme ayrıca projenin ticari fizibilitesi için finansal danışmanlık firmasına 100.000 TL., patent enstitüsüne başvurularla ilgili olarak 20.000 TL. ödemiş ve patent hakkı almıştır.

Yukarıdaki bilgiler ışığında işletmenin 2004 ve 2005 yılındaki giderleri aşağıdaki gibi değerlendirerek muhasebeleştirilmesi gerekmektedir:

2004 yılında ortaya çıkmış bulunan 150.000 TL.’lik araştırma safhasına ilişkin harcamalar dönem gideri olarak gelir tablosuna aktarılmalıdır. Çünkü bu safhada projenin gelecekte fayda sağlayacağına ilişkin herhangi bir işaret bulunmamaktadır.

DÖNEM GİDERLERİ	150.000	
100 KASA		150.000
_____ / _____		

2005 yılında ortaya çıkmış bulunan 400.000 TL.'lik harcamalar maddi olmayan varlık olarak aktifleştirilebilir.

260 HAKLAR	400.000	
100 KASA		400.000
_____ / _____		

İşletme bünyesinde oluşturulan markalar yayın isimleri, müşteri listeleri ve bu nitelikteki benzer unsurlar maddi olmayan varlık olarak mali tablolara alınmaz⁸⁰.

2.2.3.6. İşletme İçi Yaratılan Maddi Olmayan Duran Varlık Maliyeti

Standardın 66. maddesine göre, 24 üncü Paragrafa göre işletme içi yaratılan bir maddi olmayan duran varlığın maliyeti, ilgili varlığın 21, 22 ve 57 nci Paragraflardaki muhasebeleştirilme kriterlerini ilk defa sağladığı tarihten itibaren yapılan harcamaların toplamıdır. Önceki dönemlerde gider olarak muhasebeleştirilen harcamaların tekrar muhasebeleştirilmesine izin vermez.

Standardın 67. paragrafında işletme içi yaratılan maddi olmayan duran varlığın maliyeti, yönetim tarafından amaçlanan şekilde çalışabilmesi için ilgili varlığın yaratılması, üretilmesi ve hazırlanmasında gerekli olan ve varlıkla doğrudan ilişkilendirilebilen maliyetlerin tümünü içerir. Varlıkla doğrudan ilişkilendirilebilen maliyetlere ilişkin örnekler aşağıdaki gibidir:

⁸⁰ Serdar Özkan, "Tms 38 Maddi Olmayan Duran Varlıklar", İzmir Serbest Muhasebeci ve Mali Müşavirler Odası Seminerleri-7, Aralık 2006.

- a) Maddi olmayan duran varlığın oluşturulmasında kullanılan veya tüketilen malzeme ve hizmet maliyetleri;
- b) Maddi olmayan duran varlığın oluşturulmasından kaynaklanan çalışanlara sağlanan faydalara ilişkin maliyetler
- c) Yasal hakkın tesciline yönelik ödemeler ve
- d) Maddi olmayan duran varlığın oluşturulmasında kullanılan patent ve lisansların itfa payları.

UMS 23 Standardı, faizin, işletme içi yaratılan bir maddi olmayan duran varlığın maliyetinin bir unsuru olarak muhasebeleştirilmesine ilişkin ölçütleri belirlemiştir.

Aşağıda belirtilenler işletme içi yaratılan maddi olmayan duran varlık maliyetinin bir parçası değildir:

- a) Varlığın kullanıma hazır hale getirilmesi ile doğrudan ilgili olmayan satış ve yönetim giderleri ile diğer genel giderler;
- b) Varlığın amaçlanan performansına ulaşmasından önce meydana gelen verimsizlikler ve ilk faaliyet zararları; ve
- c) Varlığın kullanımı için personele verilen eğitim harcamaları.

2.2.4. Muhasebeleştirme Sonrası Ölçme

Maddi olmayan duran varlıklar faydalı ömürleri belirsiz olmadıkça amortismanla tabi tutulmaktadır. Amortisman, maddi olmayan duran varlığın faydalı ömrü boyunca sistematik olarak hesaplanmaktadır. Muhasebeleştirme sonrası ölçme yöntemleri ile ilgili hükümlere göre; bir işletme maddi olmayan duran varlıkları için muhasebe sonrası ölçme yöntemlerinden ya maliyet yöntemini ya da yeniden değerlendirme yöntemini muhasebe politikası olarak seçer

Maddi olmayan varlıklar maliyet veya yeniden değerlendirilen değeriyle bilançoya aktarılırken uygun sınıflara bölünmektedir. Gerek işletme bünyesinde oluşturulan maddi

olmayan duran varlıklar, gerekse ayrı olarak elde edilen varlıklar için ilk değerlendirme şekli maliyet bedeli olmaktadır⁸¹.

Maliyet Bedeli: Standardın 74. paragrafına göre, bir maddi olmayan duran varlık, ilk muhasebeleştirilmesinin ardından, maliyetinden, tüm birikmiş itfa ve değer düşüklüğü zararları düşülmüş olarak izlenir.

Yeniden Değerleme Yöntemi: Bu yönteme göre maddi olmayan varlıklar bilanço tarihindeki makul değer üzerinden mali tablolara alınabilirler. Bu durumda ilave edilen değer gelir tablosu ile değil, bilançoda öz sermaye içinde Yeniden Değerleme Fonuna alınır. Eğer bilançoda maddi olmayan duran varlıkların değeri yükseltirse birikmiş amortismanları da düzeltilir. Eğer daha sonra değer azalmaları nedeniyle Varlıklarda Değer Azalışı standardına uygun şekilde değer düzeltimi yapılacaksa, önce fondan karşılanır, sonra gelir tablosuna alınır. Yeniden değerlendirilmesi için maddi olmayan varlığın bir pazarı olması ve fiyatının pazardan elde edilebilmesi gerekmektedir. Eğer böyle bir Pazar yoksa maliyet bedeli ile değerlendirilir. Yeniden değerlendirme seçilmişse, değerlendirme düzenli aralıklarla devamlı yapılır. Eğer bir maddi olmayan varlık değerlendirilmişse aynı grupta bulunan bulunan diğer varlıklarda yeniden değerlendirilir⁸².

Örnek: bir lisansın maliyeti 5.000.000 TL ve birikmiş amortismanı 2.000.000 TL olup net değeri 3.000.000 TL dir. Yeniden değerlendirme sonucu 3.000.000 TL olan net değer 6.000.000 TL ye çıkmıştır⁸³.

260 HAKLAR	5.000.000	
268 BİRİKMİŞ AMORTİSM		2.000.000
52x MADDİ OLMAYAN DURAN VARLIKLAR YENİDEN DEĞERLEME ARTIŞLARI HS*.		3.000.000
_____ / _____		

⁸¹ Lloyd Austin, "Accounting for Intangible Assets", **University Of Auckland Business Review**, Autumn 2007, s.68.

⁸² Örtün, Kaval ve Karapınar, a.g.e., s.584.

⁸³ Şengel, a.g.e., s.882.

* Tek düzen hesap planında yer almamaktadır. Standardların uygulamaya geçmesiyle hesap kodu kesinleşecektir.

2.2.5. Maddi Olmayan Duran Varlıkların İtfası

Maddi olmayan duran varlıkların itfasını açıklarken, yararlı ömür ve kalıntı değer kavramına, itfa süresi ve itfa yöntemlerine değinmek gerekir.

2.2.5.1.Yararlı Ömür

İşletme, bir maddi olmayan duran varlığın yararlı ömrünün sınırlı mı yoksa sınırsız mı olduğunu ve eğer sınırlı ise, bunun süresini veya kendisini oluşturan ürün veya benzeri birimlerin sayısını değerlendirir. İlgili her türlü unsura ilişkin olarak yapılan analiz esas alındığında, varlığın işletmeye net nakit girişi sağlaması beklenen süre için öngörülebilir bir sınır olmaması durumunda, işletme, maddi olmayan duran varlığı sınırsız yararlı ömre sahip olarak değerlendirir.

Bir maddi olmayan duran varlığın muhasebeleştirilmesinde yararlı ömrü dikkate alınır. Sınırlı bir yararlı ömre sahip bir maddi olmayan duran varlık itfaya tabi iken, sınırsız yararlı ömürlü bir maddi olmayan duran varlık itfaya tabi olmaz. Bu Standardın Ek'inde yer alan Açıklayıcı Örnekler, çeşitli maddi olmayan duran varlıklara ilişkin yararlı ömrün belirlenmesini ve söz konusu yararlı ömürler esas alınmak suretiyle anılan varlıkların daha sonraki muhasebeleştirilmesi işlemlerini gösterir.

Bir maddi olmayan duran varlığın yararlı ömrünün belirlenmesinde, aşağıdakiler de dahil olmak üzere birçok unsur dikkate alınmaktadır.

- ✓ Varlığın işletme tarafından beklenen kullanım süresi ve başka bir yönetim ekibi tarafından etkin olarak kullanılıp kullanılmayacağı;
- ✓ Varlığa özgü ürün yaşam süresi ve aynı şekilde kullanılan benzer varlıklara ilişkin yararlı ömür tahminlerine ilişkin kamuoyu bilgisi;
- ✓ Teknik, teknolojik, ticari veya diğer kullanımdan kaldırılma nedenleri;
- ✓ Varlığın içinde bulunduğu sektörün istikrarı ve varlıktan sağlanan ürün veya hizmetlere ilişkin pazar talebindeki değişiklikler;
- ✓ Rakiplerden veya potansiyel rakiplerden beklenen eylemler;
- ✓ Varlıktan beklenen gelecekteki ekonomik yararları sağlamak için gerekli bakım harcamalarının düzeyi ile işletmenin bu düzeye ulaşma kapasite ve niyeti;

- ✓ Varlık üzerindeki kontrol süresi ve varlığın kullanımı ile ilgili, buna ilişkin kiralama bitiş tarihi gibi, yasal ve benzeri sınırlamalar;
- ✓ Varlığın yararlı ömrünün, işletmenin sahip olduğu diğer varlıkların yararlı ömürlerine bağımlı olup olmadığı⁸⁴.

"Belirsiz" terimi "sonsuz" anlamına gelmez. Bir maddi olmayan duran varlığın yararlı ömrü, sadece, ilgili varlığın yararlı ömrünün tahmin edilmesi sırasında belirlenen performans standardını korumaya ilişkin bakım harcamalarının düzeyini ve işletmenin bu düzeye ulaşma kapasite ve niyetini yansıtır. Bir maddi olmayan duran varlığın yararlı ömrünün sınırsız olduğu sonucuna varılması, buna ilişkin gelecekteki harcamaların, söz konusu varlığın ilgili performans standardını korumak için gereken harcamalardan daha yüksek tutarda planlanmış olmasına bağlanmamalıdır.

Teknolojide meydana gelen hızlı değişimler nedeniyle, bilgisayar yazılımları ve diğer birçok maddi olmayan duran varlık teknolojik açıdan eskime tehdidi altındadır. Bu nedenle, yararlı ömürlerinin kısa olması muhtemeldir.

Bir maddi olmayan duran varlığın yararlı ömrü çok uzun, hatta sınırsız olabilir. Belirsizlik, bir maddi olmayan duran varlığın yararlı ömrünün tahmininde ihtiyatlılık ilkesinin uygulanmasını gerektirir; ancak gerçekçi olmayacak kadar kısa bir ömrün seçilmesini gerektirmez.

Sözleşmeden doğan haklardan veya diğer yasal haklardan kaynaklanan bir maddi olmayan duran varlığın yararlı ömrü, sözleşmeden doğan hakların veya diğer yasal hakların geçerlilik süresini aşmaz; ancak işletmenin varlığı kullanmayı beklediği süreye bağlı olarak daha kısa olabilir. Sözleşmeden doğan hakların veya diğer yasal hakların yenilenmesi mümkün sınırlı bir zaman için devralınmış olmaları durumunda, sadece, işletmenin yenileme işlemini önemli maliyetler yüklenmeden yapacağına dair kanıt bulunduğu takdirde, söz konusu yenileme dönemi ilgili maddi olmayan duran varlığın yararlı ömrüne dahil edilir. Bir işletme birleşmesinde maddi olmayan duran varlık olarak muhasebeleştirilen yeniden edinilmiş bir hakkın yararlı ömrü, söz konusu

⁸⁴ TMS 38 Maddi Olmayan Duran Varlıklar, Paragraf 88-90.

hakkın verildiği ve yenileme dönemlerini kapsamayan sözleşmenin sözleşmeye bağlı olarak kalan dönemdir⁸⁵.

Bir maddi olmayan duran varlığın yararlı ömrünü etkileyen hem ekonomik hem de yasal etkenler olabilir. Ekonomik etkenler, işletmenin gelecekteki ekonomik yararlarının süresini belirler. Yasal etkenler ise, işletmenin söz konusu yararlarla olan erişimini sürdürebildiği süreyi sınırlayabilir. Yararlı ömür, bu etkenler tarafından belirlenen sürelerden kısa olanıdır.

Diğer hususların yanı sıra, aşağıdaki etkenlerin de mevcudiyeti, işletmenin sözleşmeden doğan haklarını veya diğer yasal haklarını önemli bir maliyet oluşmadan yenileyebileceğini gösterir:

- ✓ Muhtemelen geçmiş deneyimlere dayanan, sözleşmeden doğan hakların veya diğer yasal hakların yenileneceğine dair bir kanıt vardır. Yenilemenin üçüncü bir şahsın rızasına bağlı olması durumunda, ilgili kanıt, üçüncü şahsın söz konusu izni vereceğinin kanıtını da içerir;
- ✓ Yenileme için gerekli koşulların sağlanacağına dair bir kanıt vardır; ve
- ✓ Yenileme işlemi sonucunda işletmeye girmesi beklenen gelecekteki ekonomik yararlarla karşılaştırıldığında, işletmenin yenileme maliyeti önemsizdir.

Yenileme işlemi sonucunda işletmeye girmesi beklenen gelecekteki ekonomik yararlarla karşılaştırıldığında, işletmenin yenileme maliyetinin önemli olması durumunda, söz konusu yenileme maliyeti, esas olarak, yeni bir maddi olmayan duran varlığın elde edilmesine ilişkin yenileme tarihindeki maliyeti gösterir⁸⁶.

2.2.5.2. İtfa Süresi ve İtfa Yöntemi

Sınırlı yararlı ömre sahip bir maddi olmayan duran varlığın itfaya tabi tutarı yararlı ömrü boyunca sistematik olarak dağıtılır. İtfa işlemi, varlığın kullanıma hazır olduğu, yani, yönetimin amaçladığı şekilde faaliyet gösterebilmesi için gereken konum ve durumda olduğunda başlatılır.

⁸⁵ Türkiye Muhasebe Standardları, TMS 38 Maddi Olmayan Duran Varlıklar, Paragraf 91-94.

⁸⁶ Türkiye Muhasebe Standardları, TMS 38 Maddi Olmayan Duran Varlıklar, Paragraf 95-96.

Bir varlığın itfaya tabi tutarının yararlı ömrüne sistematik olarak dağıtılması için çeşitli itfa yöntemleri kullanılabilir.

Bu yöntemler;

- ✓ Üretim esaslı amortisman yöntemi,
- ✓ Ekonomik Ömür esaslı amortisman yöntemi,

Eğer, varlığın yararının tükenmesi ile ilgili bir model belirlenebiliyorsa amortisman da bu modeli izlemelidir. Örneğin, bir üründen sınırlı bir miktarda üretim yapmak için bir lisans anlaşması yapılmış ise, lisans maliyeti söz konusu ürünün üretim modeline uygun olarak amorti edilmelidir. Böyle bir model belirlenemiyorsa, zaman esaslı amortisman yöntemi kullanılmalıdır⁸⁷.

Üretim Esaslı Amortisman Yöntemi: Amortisman giderinin dönemlik tutarı; üretim ve satış kotaları, isim hakkı, miktar üzerinden ödenen patent ve lisans ücretlerinde olduğu gibi önceden öngörülen toplam üretim veya satış miktarlarının dönem içinde gerçekleşen kısmına göre amortisman giderinin dönemlik tutarı bir oran şeklinde hesaplanabiliyorsa üretim esaslı amortisman yöntemi kullanılır.

Ekonomik Ömür Esaslı Amortisman Yöntemi: Bu yöntemde göre eğer varlığın faydalı ömrü baştan tahmin edilebiliyorsa bu süreye uygun şekilde planlı amortisman ayrılacaktır. Azalan bakiyeler yada düz amortisman yöntemine göre yıllık paylar şeklinde düşülecektir. Maddi olmayan duran varlığın ekonomik ömrü baştan tahmin edilemiyorsa, her yılın sonunda yeniden değerlendirme yapılır ve ne kadar daha işletmede kullanılacağı tahmin edilir. Kalan süre varlığın net defter değerine bölünerek amortisman miktarı hesaplanır⁸⁸.

2.2.5.3. Kalıntı Değer

Standardın 100. paragrafına göre sınırlı yararlı ömre sahip bir maddi olmayan duran varlığın kalıntı değeri, aşağıdaki durumlar söz konusu olmadıkça sıfır kabul edilir:

⁸⁷ Fikret Otlu ve Yusuf Çukacı, “ Şirket Birleşmelerinde Maddi Olmayan Duran Varlıklar ve Şerefiyenin Muhasebe Standardlarına Göre Muhasebeleştirilmesi”, **Muhasebe ve Denetim Bakış**, Sayı:21, Ocak 2007, s.118.

⁸⁸ Örtten, a.g.e., s.585.

a) Üçüncü bir şahıs, ilgili varlığı yararlı ömrünün sonunda satın alacağını taahhüt etmiştir; veya

b) Varlığın aktif bir piyasası mevcuttur ve;-

i) Kalıntı değer bu piyasa aracılığıyla belirlenebilir; ve

ii) Böyle bir piyasanın varlığın yararlı ömrünün sonunda mevcut olması muhtemeldir.

Sınırlı yararlı ömre sahip varlığın itfaya tabi tutarı, kalıntı değeri düşüldükten sonra belirlenir. Sıfırdan farklı bir kalıntı değer, işletmenin maddi olmayan duran varlığı yararlı ekonomik ömrü bitmeden elden çıkarmayı beklediği anlamına gelir.

Örnek: İşletme 20.000 TL değerinde bir telif hakkı almıştır ve bunu 4 yıl elinde tutmak istemektedir. Piyasada benzer 4 yıllık bir hakkın piyasa değeri 6.000 TL olarak tahmin edilmektedir. Bu durumda işletmenin yıllık itfa payı şöyle olacaktır⁸⁹:

İtfa Matrahı= Alış Değeri- Kalıntı Değer

$$= 20.000-6.000= 14.000$$

Yıllık İtfa Tutarı= İtfa Matrahı/ Yıl

$$= 14.000/4=3.500$$

730 GENEL ÜRETİM GİDERLERİ H	3.500	
268 B. AMORTİSMAN		3.500
_____ / _____		

Bir varlığın kalıntı değerinin tahmini; elden çıkarılması durumunda, yararlı ömrünün sonuna gelmiş ve aynı koşullar altında kullanılmış benzer bir varlığın satışı için tahmin tarihinde geçerli fiyatları kullanarak hesaplanan geri kazanılabilir tutarını esas alır. Kalıntı değer en azından her finansal yıl sonunda tekrar gözden geçirilir. Varlığın kalıntı değerlerindeki değişim, "TMS 8 Muhasebe Politikaları, Muhasebe

⁸⁹ Şengel, a.g.e., s.891.

Tahminlerinde Değişiklikler ve Hatalar" Standardı uyarınca muhasebe tahminlerindeki değişiklik adı altında muhasebeleştirilir.

Bir maddi olmayan duran varlığın kalıntı değeri, varlığın defter değerine eşit ya da daha yüksek bir tutara yükselebilir. Böyle bir durumda, varlığın kalıntı değeri sonradan defter değerinin altına düşmedikçe ve düşene kadar, varlığın itfa payı sıfırdır.

2.2.5.4. İtfa Süresi ve İtfa Yönteminin Gözden Geçirilmesi

İtfa dönemi ve itfa yöntemi en az her hesap dönemi sonunda yeniden gözden geçirilir. Eğer varlığın beklenen faydalı ömrü önceki tahminlerden farklılık gösteriyorsa, itfa dönemi yeni tahminler doğrultusunda değiştirilir. Varlıktan beklenen ekonomik faydanın tüketilme modelinde değişiklik olması durumunda ise, itfa yönteminin buna uygun olarak değiştirilmesi gerekir. Maddi olmayan bir varlığın kullanım süresi içinde, faydalı ömre ilişkin tahmininin varlığın performansını artırmaya yönelik harcamalarda olduğu gibi varlığın faydalı ömrünün uzadığı durumda değiştirilmesi gerekli olabilir. Benzer şekilde bir değer düşüklüğü sebebiyle itfa süresinin değiştirilmesi gerekebilir. İtfa yönteminde yapılan bir değişiklik, muhasebe tahminlerinde bir değişiklik olarak işleme tabi tutulur⁹⁰.

2.2.5.5. Yararlı Ömür Değerlendirmelerinin Gözden Geçirilmesi

İtfaya tabi olmayan bir maddi olmayan duran varlığın yararlı ömrü, olay ve koşulların, söz konusu varlık için takdir edilen sınırsız yararlı ömrü halen desteklemeye devam edip etmediğini belirlemek için her dönem tekrar gözden geçirilir. Koşulların bunu desteklememesi durumunda, yararlı ömrün sınırsızdan sınırlıya değişimi UMS 8 Standardı çerçevesinde muhasebe tahminlerinde meydana gelen bir değişiklik olarak muhasebeleştirilir.

UMS 36'ya göre; bir maddi olmayan duran varlığın yararlı ömrünün sınırsız değil sınırlı olarak tekrar değerlendirilmesi, ilgili varlığın değer düşüklüğüne uğramış olabileceğinin bir göstergesidir. Sonuç olarak, işletme, söz konusu varlığı, TMS 36'ya göre belirlenen geri kazanılabilir tutarını defter değeri ile karşılaştırmak suretiyle değer

⁹⁰ Özkan, a.g.e., s.4.

düşüklüğü açısından test eder ve ilgili varlığın defter değerinin geri kazanılabilir tutarını aşan kısmı için değer düşüklüğü zararı muhasebeleştirir.

2.2.6. Maddi Olmayan Duran Varlıklar Standardının Vergi Usul Kanunu İle Karşılaştırılması

Maddi olmayan duran varlıklar standardını VUK ile karşılaştırdığımızda bir çok farklılık bulunmaktadır. Ancak en önemli değişiklik şerefiye konusunda yapılmıştır. Satandart ile mevzuatımız arasındaki farklılıkları şöyle açıklayabiliriz:

2.2.6.1. Maddi Olmayan Duran Varlığın Elde Edinilmesi

Maddi duran varlığın ilk defa elde edilmesi durumunda gerek Uluslararası Muhasebe Standardları'nda gerekse VUK'da maliyet bedeli ile değerlemenin kabul edildiğini görmekteyiz.

Standarda göre varlığın maliyet bedeli belirlenirken, satın alma bedeline; ithalat vergileri ve gider niteliğindeki diğer vergiler, varlığın kullanılabilir hale getirilmesi için katlanılan harcamalar eklenir, iskonto ve indirimler düşülerek aktif değeri belirlenir. VUK' ta ise yapılan bu harcamalar gider olarak kayıt edilmektedir⁹¹.

Maddi duran varlıkların taksitle edinilmesi durumuna baktığımızda, taksitle alınan maddi olmayan duran varlıkların, fiyatın içine dahil olan finansman maliyeti ayrıştırılarak finansman giderleri içine alınır. Dolayısıyla elde etme maliyetleri içinde finansman giderleri yer almaz. Standardlara göre bir maddi duran varlığın maliyeti peşin fiyatına eş değer tutardır. Aktifleştirme tarihinden sonra oluşanlar ise gider yazılmalıdır. Vergi Kanunlarına göre ise söz konusu borçlanma maliyetleri, ilgili varlığın aktifleştirildiği dönemin sonuna kadar zorunlu olarak maliyete ilave edilecek, sonraki döneme ait olanlar ise ister maliyete ilave edilecek, isterse gider yazılacaktır.

⁹¹ Bulca, a.g.e, s.235.

2.2.6.2. Araştırma Geliştirme Süreci Ayrımı

İşletme bünyesinde oluşturulan bir maddi olmayan varlığın finansal tablolara alınıp alınmama şartlarını taşıyıp taşımadığı değerlendirilmede varlığın oluşturulma süreci, araştırma safhası ve geliştirme safhası olarak ikiye ayrılır⁹². Araştırma safhasında, yapılan harcamalar aktifleştirilmeyip gerçekleştiği anda gider olarak kaydedilirken, geliştirmeden kaynaklanan maddi olmayan duran varlıklar aktifleştirilerek finansal tablolara alınır. Geliştirme giderlerinin aktifleştirilmesi zorunluluktur. Vergi mevzuatımızda araştırma ve geliştirme harcamalarının gider yazılmasına ilişkin özel bir düzenleme yoktur. Araştırma harcamaları ve geliştirme harcamaları aynı hesapta izlenmektedir. Yapılan giderler maliyet değerleriyle bu hesaba borç kaydedilir ve beş yıl içinde eşit taksitlerle itfa edilerek yok edilir⁹³.

2.2.6.3. Şerefiye

Uluslararası Muhasebe Standardları ile maddi olmayan duran varlıklara getirilen önemli bir değişiklik de şerefiye konusunda olmuştur. Şerefiye; bir işletmeyi satın alan tarafın gelecekte elde edeceği faydanın bugünkü değerinin bir ölçütü olarak ödemeye razı olduğu değerdir. Şerefiyeyi ortaya çıkaran unsurlar; işletme piyasa payı, müşteri bağımlılığı ve iş bağlantılarından oluşmaktadır⁹⁴. UMS'ye göre şerefiye işletme içerisinde üretilen ve işletme birleşmeleri sonucu elde edinilen şerefiye olmak üzere iki şekilde ifade edilmiştir. İşletme birleşmelerinden elde edilen şerefiye IFRS 3'de açıklanmıştır; işletme birleşmelerinden edinilen şerefiye bir varlık olarak muhasebeleştirilir ve amortisman ayrılması mümkün değildir. Bunun yerine işletme birleşmeleri sonucu oluşan şerefiye UMS 36 Varlıklarda Değer Düşüklüğü standardına göre en az yılda bir kez değer düşüklüğü testine tabi tutulacaktır⁹⁵. İşletme içinde oluşan şerefiye de aynen satın alma sonucu oluşan şerefiye gibi işletmeye gelecekte ekonomik bir fayda sağlayabilir ve işletme açısından bir katma değer yaratabilir. Fakat bu faydanın ve katma değerinin maliyetinin güvenilir bir şekilde ölçülebilir olmaması,

⁹² Ataman Akgül ve Akay, s. 186.

⁹³ Mesut Uçak, "Vergi Usul Kanunu ve Tek Düzen Muhasebe Sistemine Göre Maddi ve Maddi Olmayan Duran Varlıkların Değerlemesi", **Vergi Raporu**, Sayı: 99, Aralık 2007, s.114.

⁹⁴ Ali İhsan Akgün, "Türkiye Finansal Raporlama Standardları Açısından Varlıklarda Değer Düşüklüğü ve Şerefiyenin İncelenmesi", **Kocaeli Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi**, Sayı: 2, 2009, s.36.

⁹⁵ Ataman Akgül ve Akay, s.45.

şerefiyenin bir bedel ödenerek elde edilmemiş olmasından yani işletme faaliyetlerinin doğal bir sonucu olarak oluşmasından kaynaklanmaktadır. Bu nedenle işletme içi yaratılan şerefiye varlık olarak muhasebeleştirilmez⁹⁶.

Vergi mevzuatımıza göre peştamallık, bir ticari işletmenin bulunduğu yerin önemi, sahip olduğu şöhret, tutmuş olduğu müşteri kitlesi ve benzeri unsurlara bağlı, bilanço değerine ilave olarak sahip olduğu değeri ifade etmektedir. Örneğin; bir ticari işletmenin zaman içerisinde müşteriler nezdinde kazandığı güven ve saygınlık nedeniyle söz konusu işletmenin devir alınması halinde maddi varlıkların değeri üzerine ödenen bedelin peştamallık olarak kabul edilmesi gerekmektedir. Bu değer ancak işletmenin devri halinde alıcı ve satıcı arasında belirlenir. Benzer şekilde işletme konumu son derece güzel olan işyerlerinin kiralanmasında, içindeki kiracının çıkarılması veya o yerin kiralanabilmesi amacıyla ödenen hava paraları da peştamallık niteliğinde bir harcamadır⁹⁷. Vergi Usul Kanunu'nun 282. maddesinde ise peştamallıklar olarak ifade edilen şerefiye mukayyet değeri ile değerlendirileceği hüküm altına alınmıştır. VUK'un 313. maddesi uyarınca belli bir tutara kadar olan şerefiyeler doğrudan gider yazılabilirken, bu tutarın üzerindeki şerefiyeler maliyet bedeliyle değerlendirilir ve genel esaslara göre amortisman tabii tutulur⁹⁸.

2.2.6.4. Değerleme

Standartlara göre, ilk edinimde maliyet bedeli ölçüsü ile kayda alınan maddi olmayan duran varlıklar, edinim sonrasında düzenli aralıklarla tekrar değerlemeye tabii tutularak, finansal tablolarda gerçeğe uygun değerle yer almaları sağlanmalıdır. Bu amaçla, “maliyet” ve “yeniden değerlendirme” olmak üzere iki farklı değerlendirme modeli önerilmiştir. Yeniden değerlendirme vergi mevzuatımızda bulunmamaktadır⁹⁹.

⁹⁶ Hilmi Kırloğlu ve A. Gündoğan Şişman, “İşletme Birleşmelerinde Ertelenmiş Vergilerin Oluşumu ve Özel Bir Durum: Şerefiyeden Kaynaklanan Ertelenmiş Vergiler”, **Mali Çözüm**, Sayı: 98, 2010, s.79.

⁹⁷ Veysi Seviğ, “Şerefiye veya Peştamallıklarda Amortisman”, <http://www.muhasabenet.net/mh_0607_serefiye%20veya%20peştamallikta%20amortisman.html>, (30/07/2011).

⁹⁸ Mehmet Tahir Ufuk, “Vergi Hukukunda Maddi Olmayan Duran Varlıkların Değerleme Esasları”, **Yaklaşım Dergisi**, Sayı:216, Aralık 2010, s. 88.

⁹⁹ Bulca, a.g.e. s. 236.

2.2.6.5. Amortisman Uygulaması

Amortisman süresi maddi olmayan duran varlığın faydalı ömrüne göre belirlenir. UMS 38'de, maddi olmayan duran varlıkların faydalı ömrü belirli ve belirsiz olmak üzere ikiye ayrılmış ve itfası buna göre düzenlenmiştir. Standardta, belirli faydalı ömre sahip maddi olmayan duran varlıkların faydalı ömrü boyunca itfa edileceği belirtilirken, belirsiz faydalı ömre sahip olan maddi olmayan duran varlıkların itfa edilmeyeceği, fakat değer düşüklüğüne tabi tutulacağı açıklanmaktadır. Ekonomik ömrü belirsiz olan maddi olmayan duran varlıkların değer düşüklüğü oluştuğuna dair bir kanıt olduğunda defter değeri ile geri elde edilebilir değeri karşılaştırılarak karara varılır ve değer düşüklüğü kayda alınır.

VUK 333 Sayılı Uygulama Genel Tebliği ile 01.01.2004 den itibaren maddi olmayan duran varlıklar için de faydalı ömür esası getirilmiş olmasına rağmen, maddi olmayan duran varlıkların faydalı ömürlerinin tespitinde belirli ve belirsiz faydalı ömür tanımlaması yapılmamıştır. Aynı tebliğde maddi olmayan duran varlıkların faydalı ömürleri de belirlenmiş olup, bu anlamda standardta açıklanan faydalı ömür esasından uzaklaşmıştır. Zira, standarda göre faydalı ömür işletme tarafından belirlenmektedir. VUK 333 Sayılı Uygulama Genel Tebliği'nde; kuruluş ve örgütlenme giderleri, özel maliyet bedeli ve araştırma ve geliştirme giderlerinin faydalı ömrü 5 yıl, itfa oranı % 20, bunların dışındaki maddi olmayan duran varlıklar için ise faydalı ömrü 15 yıl ve itfa oranı % 6.66 olarak belirlenmiştir¹⁰⁰.

Maddi olmayan duran varlıklar itfa yöntemine baktığımızda, varlıktan beklenen gelecekteki ekonomik yararların işletme tarafından kullanılma şeklini yansıtır. Söz konusu yöntemin güvenilir bir şekilde belirlenememesi durumunda, doğrusal amortisman yöntemi kullanılır. Bir varlığın amortismanına tabi tutarının yararlı ömrüne sistematik olarak dağıtılması için birçok amortisman yöntemi kullanılabilir. Bu yöntemler; doğrusal amortisman yöntemi, azalan bakiyeler yöntemi, üretim birimi yöntemi olarak sayılabilir¹⁰¹.

VUK' da maddi olmayan duran varlıklara ilişkin özel bir düzenleme bulunmamaktadır. Fakat dikkat edilmesi gereken bir diğer husus özel maliyetlerdir.

¹⁰⁰ Bulca, a.g.e., s.238.

¹⁰¹ Şengel, a.g.e. s. 889.

VUK ‘ un 327. maddesine göre özel maliyet bedelinin amortisman süresi kira süresidir. Özel maliyet bedeli olarak aktifleştirilen giderler, kira süresi içinde eşit tutarlarda itfa edilir. Kira süresinin belirsiz olması durumunda ise amortisman beş yıllık süre esas alınarak hesaplanacaktır. Ayrıca kira veya işletme hakkı süresi dolmadan kiralanan ya da işletme hakkı alınan şeyin boşaltılması veya herhangi bir sebepten sona ermesi halinde henüz itfa edilmemiş olan giderler, boşaltıldığı veya hakkın sona erdiği yılda bir defada gider yazılır¹⁰².

Standardlarda yöntem değiştirmede bir sınırlama getirilmemektedir. Fakat, kullanılan amortisman yönteminin periyodik olarak gözden geçirilmesi gerektiği belirtilmiştir. VUK’ da, normal amortisman yöntemine göre amortisman hesaplanmasına başlandıktan sonra bu yöntemden dönülemeyeceği; azalan kalanlar yönteminden normal amortisman yöntemine geçilebileceği hükmü bulunmaktadır¹⁰³.

Tablo 4: VUK ile UMS 38 Karşılaştırılması

	Açıklama	Vergi Usul Kanunu	UMS-38
Edinme Maliyeti	Kayıt Değeri	Maliyet Bedeli	Maliyet Bedeli ile kaydedilir. Varlığın satın alma bedeline; ithalat vergileri ve gider niteliğindeki diğer vergiler, varlığın kullanılabilir hale getirilmesi için katlanılan harcamalar eklenir, iskonto ve indirimler düşülerek aktif değeri belirlenir.
	Borçlanma Maliyeti	VUK’ a göre, söz konusu borçlanma maliyetleri, ilgili varlığın aktifleştirildiği dönemin sonuna kadar	Taksitle alınan maddi olmayan duran varlıkların, fiyatın içine dahil olan finansman maliyeti ayrıştılarak finansman

¹⁰² Ekin Erol ve Dilek Özdemir, “Maddi ve Maddi Olmayan Duran Varlıkların VUK ve Tek Düzen Muhasebe Sistemine Göre Değerlemesi”, **Vergi Raporu Dergisi**, Sayı: 111, Aralık 2008, s. 149.

¹⁰³ Bulca, a.g.e., s.241.

		zorunlu olarak maliyete ilave edilecektir. Sonraki döneme ait olan borçlanma maliyetlerinin ise maliyete veya giderlere aktarılmasında seçim hakkı var. Duran varlığın aktifleştirildiği hesap dönemi sonuna kadar ödenmek veya tahakkuk etmek suretiyle kesinleşen faiz giderleri aktifleştirilecektir.	giderleri içine alınır. Dolayısıyla elde etme maliyetleri içinde finansman giderleri yer almaz. Standartlara göre bir maddi duran varlığın maliyeti peşin fiyatına eş değer tutardır. Aktifleştirme tarihinden sonra oluşanlar ise gider yazılmalıdır.
Araştırma Geliştirme Safhası Ayrımı	Vergi mevzuatımızda araştırma ve geliştirme harcamalarının gider yazılmasına ilişkin özel bir düzenleme yoktur. Araştırma harcamaları ve geliştirme harcamaları ayrımı yapılmamakta, gelecek dönemlerde faydalanılması düşünülen araştırma-geliştirme giderleri aktifleştirilirken, bunun dışındaki araştırma-geliştirme giderleri maliyet hesaplarında izlenmektedir.	Varlığın oluşturulma süreci araştırma safhası ve geliştirme safhası olarak ikiye ayrılmaktadır. Araştırma safhasında, yapılan harcamalar aktifleştirilmeyip gerçekleştiği anda gider olarak kaydedilirken, geliştirmeden kaynaklanan maddi olmayan duran varlıklar aktifleştirilerek finansal tablolara alınır. Geliştirme giderlerinin aktifleştirilmesi zorunluluktur.	
Şerefiye	VUK' da şerefiyenin itfası yapılmaktadır. Şerefiye Tek Düzen Hesap Planında maddi olmayan duran varlıklar içerisinde tanımlanmaktadır.	Standartlarda şerefiye, - İşletme içerisinde üretilen şerefiye - İşletme birleşmelerinde edinilen şerefiye olmak üzere iki şekilde açıklanmaktadır. Bunlardan işletme içerisinde üretilen şerefiye 38 nolu	

			<p>standardta açıklanmakta olup, işletme tarafından kontrol edilememesi ve maliyeti güvenli olarak ölçülememesi nedeniyle varlık olarak kabul edilmemektedir. İşletme birleşmelerinden elde edilen şerefiye ise varlık olarak kabul edilmekte, ancak, IFRS 3'de işletme birleşmelerinden edinilen şerefiyeleri itfa edilmeyeceği bunun yerine en az yılda bir kez değer düşüklüğü testine tabi tutulacaktır.</p>
Amortisman Uygulaması	Faydalı Ömür	<p>VUK' ta faydalı ömür kavramı yer almamakla birlikte amortisman uygulanacak süreler kanunda tek tek sayılmıştır.</p>	<p>UMS 38'de, maddi olmayan duran varlıkların faydalı ömrü belirli ve belirsiz olmak üzere ikiye ayrılmış ve itfası buna göre düzenlenmiştir.</p> <p>Ayrıca standardta belirsiz faydalı ömrü olduğu tespit edilen, başka bir ifadeyle ileride sağlayacağı fayda belirsiz olan varlığın itfa edilmeyeceği belirtilmektedir.</p>
	Yöntem	<p>VUK' da maddi olmayan duran varlıklara ilişkin özel bir düzenleme bulunmamaktadır. Fakat, kanunda özel maliyet bedellerinin kira süresi içinde eşit yüzdelerle itfa edileceği belirtilmektedir..</p>	<p>Varlığın faydalı ömrü boyunca itfa edilecek tutarın belirlenmesinde normal amortisman yöntemi, azalan kalanlar yöntemi ve üretim birimi yöntemlerinden birisi kullanılabilir.</p>

	Yöntem Değişirme	VUK’ da, normal amortisman yöntemine göre amortisman hesaplanmasına başlandıktan sonra bu yöntemden dönülemeyeceği; azalan kalanlar yönteminden normal amortisman yöntemine geçilebileceği hükmü bulunmaktadır.	Standartlarda yöntem değiştirmede bir sınırlama getirilmemektedir. Fakat, kullanılan amortisman yönteminin periyodik olarak gözden geçirilmesi gerektiği belirtilmiştir.
	Hurda Değer	VUK’ da hurda değer kavramına yer vermemektedir.	Standard, hurda değer kavramını kabul etmiştir.
Edinim Sonrası Değerleme	Değerleme	Yeniden değerlendirme vergi mevzuatımızda bulunmamaktadır.	Standartlara göre, ilk edinimde maliyet bedeli ölçüsü ile kayda alınan maddi olmayan duran varlıklar edinim sonrasında düzenli aralıklarla tekrar değerlemeye tabi tutularak, finansal tablolarda gerçeğe uygun değerle yer almaları sağlanmalıdır. Bu amaçla, “maliyet” ve “yeniden değerlendirme” olmak üzere iki farklı değerlendirme modeli önerilmiştir.

Kaynak: Bulca, a.g.e., s.241.

2.3. UMS-40 Yatırım Amaçlı Gayrimenkuller

Standardlarla birlikte gayrimenkullere de sınıflandırmalar getirilmiştir ve yeni bir kavram olan yatırım amaçlı gayrimenkuller kavramı ortaya çıkmıştır.

2.3.1. Standardın Amaç, Kapsam ve Tanımlar

Bu Standardın amacı; yatırım amaçlı gayrimenkullerin muhasebeleştirilmesi ve yapılması gereken açıklamalara ilişkin esasları belirlemektedir.

Yatırım amaçlı gayrimenkullerin uygulanma yeri standardın ikinci maddesinde yer almaktadır. Buna göre; bu standard, yatırım amaçlı gayrimenkullerin muhasebeleştirilmesi, ölçülmesi ve açıklamasında uygulanır.

Diğer hususların yanı sıra, finansal kiralama işlemi çerçevesinde bir kiracının finansal tablolarında muhasebeleştirilen yatırım amaçlı gayrimenkul hakları ile, kiraya verenin finansal tablolarında faaliyet kiralaması işlemi çerçevesinde kiracıya sağlanan yatırım amaçlı gayrimenkullerin ölçülmesine ilişkin hükümler de bu Standard kapsamındadır. "TMS 17 Kiralama İşlemleri" Standardında düzenlenen hususlar, aşağıdakiler de dahil olmak üzere, bu Standardın kapsamına girmez:

- a) Kiralamaların finansal ya da faaliyet kiralaması olarak sınıflandırılması;
- b) Yatırım amaçlı gayrimenkullerden elde edilen kiralama gelirlerinin muhasebeleştirilmesi (ayrıca "TMS 18 Hasılat" Standardına bakınız);
- c) Faaliyet kiralaması çerçevesinde edinilen gayrimenkul hakkının kiracının finansal tablolarında ölçülmesi.
- d) Finansal kiralamaya konu net yatırımın kiraya verenin finansal tablolarında ölçülmesi,
- e) Satış ve geri kiralama işlemlerinin muhasebeleştirilmesi,
- f) Finansal kiralamalara ve faaliyet kiralamalarına ilişkin olarak kamuoyuna yapılacak açıklama.

Bu Standard aşağıdakiler için uygulanmaz:

- a) Tarımsal faaliyetlere ilişkin canlı varlıklar (bakınız: TMS 41 Tarımsal

Faaliyetler); ve

b) Petrol, doğal gaz ve benzeri geri kazanılması mümkün olmayan kaynaklara ait maden hak ve rezervleri; yatırım amaçlı gayrimenkullerin muhasebeleştirilmesi ve yapılması gereken açıklamalara ilişkin esasları belirlemektedir.

Standardta geçen terimlerin açıklamaları aşağıda gösterildiği gibidir;

Defter değeri: Bir varlığın finansal durum tablosuna yansıtılmış değeridir.

Maliyet: Bir varlığın edinimi veya inşa edilmesi sırasında ödenen nakit veya nakit benzerlerinin tutarı veya bunlar dışındaki diğer ödemelerin gerçeğe uygun değeri, ya da uygulanmasının mümkün olması durumunda, "TFRS 2 Hisse Bazlı Ödemeler" Standardı gibi diğer TFRS'lerde yer alan hükümlere göre finansal durum tablosuna (bilançoya) ilk yansıtılması sırasında bir varlığa atfedilen değerdir.

Gerçeğe uygun değer: Karşılıklı pazarlık ortamında, bilgili ve istekli gruplar arasında bir varlığın el değiştirmesi ya da bir borcun ödenmesi durumunda ortaya çıkması gereken tutardır.

Yatırım amaçlı gayrimenkul: Aşağıda yer alan amaçlardan ziyade, kira geliri veya değer artış kazancı ya da her ikisini birden elde etmek amacıyla (sahibi veya finansal kiralama sözleşmesine göre kiracı tarafından) elde tutulan gayrimenkullerdir (arsa veya bina ya da binanın bir kısmı veya her ikisi):

a) Mal veya hizmet üretiminde ya da tedarikinde veya idari amaçla kullanılmak; veya

b) Normal iş akışı çerçevesinde satılmak.

Sahibi tarafından kullanılan gayrimenkuller: Mal veya hizmet üretimi veya tedariki ya da idari amaçla kullanılmak üzere elde tutulan (sahibi veya finansal kiralama sözleşmesine göre kiracı tarafından) gayrimenkullerdir.

2.3.2. Sınıflandırmaya İlişkin Hususlar

Yatırım amaçlı gayrimenkuller üç ayrı sınıflandırmaya tabi tutulmaktadır. Bunlar; Sahibi Tarafından Kısmi Kullanım, Yardımcı Hizmetler, Grup İçi Kiralama'dır.

Sahibi Tarafından Kısmi Kullanım: Gayrimenkullerin bir kısmı kira geliri elde etmek amacıyla elde tutulurken, diğer bölümü ise mal ve hizmet üretim ve tedariki veya idari amaçlar için elde tutulur. Bu bölümlerin birbirinden bağımsız olarak satılmalarının veya kiralanmalarının mümkün olduğu durumlarda işletme bu bölümlerin her birini ayrı olarak muhasebeleştirir. Söz konusu bölümlerin ayrı olarak satılmasının mümkün olmadığı durumlarda, ilgili gayrimenkul, sadece önemsiz bir bölümü mal veya hizmet üretim veya tedariki ya da idari amaçlar için kullanıldığı takdirde yatırım amaçlı olarak kabul edilir.

Örneğin; şehir merkezinde kurulu olan bir fabrika şehir dışında bir fabrika almıştır. Şehir içindeki fabrikanın giriş bölümünde yer alan danışma kulubesi fabrika satış mağazası haline getirilmiştir. Fabrika binası ise başka bir firmaya kiraya verilmiştir. Kulube kendi başına nakit üreten bir birimdir. Ancak, fabrikadan ayrı olarak satılması ve kiralanması mümkün değildir. Bu mümkün olsa bile fabrika alanı içinde kullanımı önemsiz bir düzeydedir. Bu bakımdan kulübede dahil olmak üzere tüm fabrika yatırım amaçlı gayrimenkul olarak değerlendirilmektedir¹⁰⁴.

Yardımcı Hizmetler: Yatırım amaçlı gayrimenkullere ilişkin işletme tarafından verilen yardımcı hizmetler toplam anlaşma içinde önemsiz bir kısmını oluşturmakta ise işletme bu yardımcı hizmetleri de yatırım amaçlı gayrimenkul olarak sınıflandırır. Sunulan bu hizmetler anlaşma içinde önemli boyutlarda olması halinde yatırım amaçlı gayrimenkullere ilişkin standard çerçevesinde değerlendirilmemesi gerekebilir. Bu durumda yardımcı hizmetlerin bir gayrimenkulün yatırım amaçlı gayrimenkul olarak kabul edilmemesine sebep olacak kadar önemli olup olmadığının tespiti zor olabilir. Sınıflandırma işleminin güç olduğu durumlarda, söz konusu sınıflandırma işlemlerinin işletme tarafından neye göre yapıldığının kamuoyuna açıklanmasını gerektirir.

Örneğin, sahip olunan iş hanının dükkanlarının kiraya verilmesi, iş hanının temizlik hizmetinin kiraya veren tarafından karşılanması durumunda verilen temizlik hizmeti kiracını yararlandığı faydanın küçük bir kısmını içerir. Bu da yatırım amaçlı gayrimenkul olarak adlandırılabilir.

Grup İçi Kiralama: Bazı durumlarda, işletmelerin ana veya bağlı ortaklıklarına kiralanan ve bunlar tarafından kullanılan gayrimenkulleri olabilir. Bu gayrimenkuller

¹⁰⁴ Örtten, a.g.e., s.593.

grup açısından değerlendirilir ve konsolide finansal tablolarda yatırım amaçlı gayrimenkul kapsamında değerlendirilmez. Çünkü işletme grup açısından değerlendirildiğinde, bu gayrimenkuller sahibi tarafından kullanılan gayrimenkullerdir. Ancak, sahibi olan işletme açısından yatırım amaçlı gayrimenkullere ilişkin koşulları taşıması halinde, yatırım amaçlı gayrimenkul standardı kapsamında değerlendirilir. Bu nedenle de kiraya veren işletme, ilgili gayrimenkulü bireysel finansal tablolarında yatırım amaçlı gayrimenkul olarak göstermelidir¹⁰⁵.

2.3.3. Değerleme Yöntemleri

Standardın 16 17 18 ve 19.maddelerinde yatırım amaçlı gayrimenkullerin nasıl kayıt altına alınacağı açıkça anlatılmaktadır. Yatırım amaçlı bir gayrimenkul, ancak ve ancak, aşağıda belirtilen koşulların sağlanmış olması durumunda bir varlık olarak muhasebeleştirilir:

(a) Gayrimenkulle ilgili gelecekteki ekonomik yararların işletmeye girişinin muhtemel olması, ve

(b) Yatırım amaçlı gayrimenkulün maliyetinin güvenilir bir şekilde ölçülebilir olması.

Bu muhasebeleştirme ilkesini uygulayan bir işletme yatırım amaçlı gayrimenkul maliyetlerini, söz konusu maliyetler ortaya çıktığı anda değerlendirir. Bu maliyetler; başlangıçta yatırım amaçlı gayrimenkulün elde edilmesine ilişkin olarak gerçekleştirilen maliyetler ile yatırım amaçlı bir gayrimenkule daha sonradan yapılan ilave, değişiklik veya hizmet maliyetlerini içerir.

Standardına göre, yatırım amaçlı gayrimenkuller ilk kayda alınırken işlem maliyetlerinin dahil edildiği “elde etme maliyeti” ile değerlendirilir.

Bu maliyet bedeli satın alma fiyatı ile bu işlemle doğrudan ilişkilendirilen harcamalardan oluşur. Doğrudan yapılan bu harcamalara gayrimenkul alım vergisi, avukatlık hizmetleri örnek verilebilir. Maliyete gayrimenkulün kullanılır hale gelmesinde etkisi bulunmayan harcamalar dahil edilmez. Ayrıca gayrimenkulün kredili

¹⁰⁵ Cennet Gürbüz, “Maddi Duran Varlıkların Türkiye Muhasebe Standardları Kapsamında Değerlemesi Ve Bilanço Karına Etkisine Yönelik Bir Uygulama”, Süleyman Demirel Üniversitesi, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Isparta, 2009, s.14.

olarak alınması durumunda gayrimenkulün maliyeti peşin ödenen tutardır. Peşin ödenen tutar ile kredi geri ödemesi tutarı arasındaki fark faiz gideri olarak muhasebeleştirilir¹⁰⁶.

Örnek: Bir işletme, 01 Temmuz 2009 tarihinde kiraya verilmek amacıyla vadeli fiyatı 1.500.000 TL olan bir binayı 300.000 TL peşin kalanı için ise banka kredisi kullanarak satın almıştır. Banka kredisi, %15 faizli ve üç ay vadeli. Kredi, üç eşit taksitte ödenecektir. KDV oranı %18'dir, ve peşin olarak ödenmiştir.

$$300.000 + \frac{400.000}{(1.15)^{1/12}} + \frac{400.000}{(1.15)^{2/12}} + \frac{400.000}{(1.15)^{3/12}} = 300.000 + 395.374 + 390.777 + 386.249 = 1.472.400 \text{ TL}$$

Yukarıda hesaplanan 1.472.400 TL yatırım amaçlı gayrimenkulün 01 Temmuz 2009 tarihindeki peşin değeridir. UMS 40 uyarınca gayrimenkul ilk muhasebeleştirmede bu değerle raporlanacaktır. Diğer taraftan; banka kredisinden kaynaklanan aylık borçlanma maliyetleri ile ilk muhasebeleştirmede kayda alınacak toplam borçlanma maliyetleri aşağıdaki gibidir.

Birinci ay için.....400.000 – 395.374 = 4.626 TL

İkinci ay için.....400.000 – 390.777 = 9.223 TL

Üçüncü ay için.....400.000 – 386.249 = 13.751 TL

Toplam Borçlanma Maliyetleri.....27.600 TL

202 YATIRIM AMAÇLI BİNALAR	1.472.400	
191 İNDİRİLECEK KDV	265.032	
322 BORÇ REESKONTLARI	27.600	
100 KASA		565.032
300 BANKA KREDİLERİ		1.200.000

İlk Muhasebeleştirme Kaydı

Aylık borçlanma maliyetleri tahakkuk ettiğinde aşağıdaki şekilde gider

¹⁰⁶ Nergis Nevruz Dursun, "Varlıklarda Değer Düşüklüğü Standardı Kapsamında Uluslararası Finansal Raporlama Standardlarını Uygulayan İşletmelerde Karşılaşılan Sorunlar", Gazi Üniversitesi, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Ankara, 2007, s.24.

yazılacaktır. Üç eşit taksitteki banka kredisi ödemeleri de aynı kayıt içinde yer alabilir.

780 FİNANSMAN GİDERLERİ	4.626	
300 BANKA KREDİLERİ	400.000	
322 BORÇ REESKONTU		4.626
102 BANKALAR		400.000

Birinci Ay Faiz Tahakkuku ve Birinci Taksit Ödemesi

780 FİNANSMAN GİDERLERİ	9.223	
300 BANKA KREDİLERİ	400.000	
322 BORÇ REESKONTU		9.223
102 BANKALAR		400.000

İkinci Ay Faiz Tahakkuku ve İkinci Taksit Ödemesi

780 FİNANSMAN GİDERLERİ	13.751	
300 BANKA KREDİLERİ	400.000	
322 BORÇ REESKONTU		13.751
102 BANKALAR		400.000

01 Temmuz 2009 tarihinde bilançoya giren bu yatırım amaçlı binanın değerinin piyasa koşulları çerçevesinde değişmiş olabileceği düşünülmüş ve yapılan ekspertiz çerçevesinde binanın gerçeğe uygun değerinin 1.300.000 TL olduğu tespit edilmiştir. Bu bağlamda; gerçeğe uygun değer ile ilk muhasebeleştirmedeki maliyet değeri

arasındaki fark aşağıdaki gibi muhasebeleştirilir¹⁰⁷.

659 DİĞER OLAĞAN GİDER VE ZARARLAR	172.400	
202 YATIRIM AMAÇLI BİNALAR		172.400

Kayıtlara alındıktan sonra işletme muhasebe politikası olarak gerçeğe uygun değer yöntemi veya maliyet yöntemini seçer ve seçtiği yöntemi tüm yatırım amaçlı gayrimenkullerine uygular.

2.3.4. Gerçeğe Uygun Değer Yöntemi

Yatırım amaçlı bir gayrimenkulün gerçeğe uygun değeri; karşılıklı pazarlık ortamında, bilgili ve istekli gruplar arasında bir varlığın el değiştirmesi ya da bir borcun ödenmesi durumunda ortaya çıkması gereken tutardır.

Yatırım amaçlı gayrimenkullerde gerçeğe uygun değerın hesaplanmasında dahil olacak varlıkları şu şekilde sıralayabiliriz.

a) Asansör veya klima sistemleri gibi iç üniteler genellikle binanın tamamlayıcı parçaları olup, finansal durum tablosunda maddi duran varlık olarak tek başlarına muhasebeleştirilmekten ziyade yatırım amaçlı gayrimenkulün gerçeğe uygun değerine dahil edilirler.

b) Mobilyalı olarak kiraya verilmiş bir büronun gerçeğe uygun değeri, genellikle, içindeki mobilyanın gerçeğe uygun değerini de içerir, çünkü kira geliri mobilyalı büro ile ilgilidir. Mobilyanın yatırım amaçlı gayrimenkulün gerçeğe uygun değerine dahil edilmesi durumunda, işletme, söz konusu mobilyayı ayrı bir varlık olarak muhasebeleştirmez.

c) Yatırım amaçlı gayrimenkulün gerçeğe uygun değeri, peşin ödenmiş veya

¹⁰⁷ Can Öztürk, “Yerel Ve Uluslar arası Muhasebede Yatırım Amaçlı Gayrimenkul Kavramı Ve Ums 40’ın Türkiye Muhasebe Sistemine Yansımaları”, **Mali Çözüm Dergisi**, 2009, Sayı:96, s.106.

tahakkuk etmiş faaliyet kiralaması gelirlerini kapsamaz, çünkü, bu gelirler ayrı bir varlık ya da borç olarak muhasebeleştirilir.

d) Kiralama yoluyla edinilmiş olan yatırım amaçlı gayrimenkulün gerçeğe uygun değeri, tahmini nakit akışlarını yansıtır (ödenmesi gereken bir duruma geleceği beklenen koşullu kira dahil). Dolayısıyla, bir gayrimenkulün, yapılması beklenen tüm ödemeler düşülmek suretiyle değerlendirilmiş olması durumunda, yatırım amaçlı gayrimenkulün gerçeğe uygun değer yöntemini kullanarak defter değerini elde edebilmek için her türlü kiralama borcunun kendisine ilave edilmesi gerekir.

Örnek: Bir işletme kiraya verdiği gayrimenkulü gerçeğe uygun değer yöntemine göre değerlemek istemektedir. Ancak gayrimenkulün bulunduğu bölgede aktif bir piyasa bulunmamaktadır. İşletme bu yüzden gelecekte elde edeceği nakit akışlarının bugünkü değerini hesaplayarak gerçeğe uygun değer yöntemini seçmiştir. Yıllık 100.000 TL kira geliri elde edecektir. Yıllık beklenen gider tutarı 10.000 TL ve iskonto tutarı % 10'dur. Gayrimenkulün faydalı ömrü 40 yıldır. Buna göre gerçeğe uygun değeri hesaplayalım¹⁰⁸.

$$\text{Menkul değer} = \text{Nakit akışları} * 1 - (1 / (1 - i)^n) / i$$

$$\text{Menkul değer} = 90.000 * 1 - (1 / (1 - 0,10)^{40}) / 0,10$$

$$\text{Gerçeğe Uygun Değer} = 880.115$$

2.3.5. Maliyet Değeri Yöntemi

İlk muhasebeleştirme işleminden sonra maliyet yöntemini seçen bir işletme, "TFRS 5 Satış Amaçlı Elde Tutulan Duran Varlıklar ve Durdurulan Faaliyetler" Standardı uyarınca satış amaçlı elde tutulan olarak sınıflananlar (veya satış amaçlı elde tutulan olarak sınıflanan elden çıkarılacak varlık grubuna dahil edilenler) hariç olmak üzere, tüm yatırım amaçlı gayrimenkullerini söz konusu yöntem için UMS 16'da belirtilen hükümler çerçevesinde maliyet yöntemiyle ölçer. Satış amaçlı elde tutulan olarak sınıflanma kriterlerine uyan (veya satış amaçlı elde tutulan olarak sınıflanan elden çıkarılacak varlık grubuna dahil edilen) yatırım amaçlı gayrimenkuller, TFRS 5 çerçevesinde ölçülür.

¹⁰⁸ Örtten, a.g.e., s.598.

2.3.6. Transferler

Bir gayrimenkulün yatırım amaçlı gayrimenkul niteliğini kazanması veya kaybetmesi yalnızca kullanımda değişiklik olması durumunda mümkündür. Değişikliğin gerçekleşmekte olduğuna ilişkin kanıtlar TMS 40 kapsamında ele alınmıştır. Aşağıdaki olaylar, kullanımdaki değişikliğe kanıtlık eder.

Tablo 5 : Yatırım Amaçlı Gayrimenkullerin Sınıf Değiştirilmesi

Olay	Transfer
Gayrimenkulün sahibi tarafından kullanılmaya başlanması	Yatırım amaçlı gayrimenkulden sahibi tarafından kullanılan gayrimenkule
Satış amacı ile gayrimenkulün geliştirilmeye başlanması	Yatırım amaçlı gayrimenkulden stoklara
Gayrimenkulün sahibi tarafından kullanımına son verilmesi	Sahibi tarafından kullanılan gayrimenkulden yatırım amaçlı gayrimenkule
Gayrimenkulün faaliyet kiralamasına tabi tutulmaya başlanması	Sahibi tarafından kullanılan gayrimenkulden yatırım amaçlı gayrimenkule
Gayrimenkulün inşaat veya geliştirme faaliyetinin son bulması	Gayrimenkullerden yatırım amaçlı gayrimenkullere

Kaynak: Örten,a.g.e., s600.

Örnek: bir dönüşüm olması halinde net defter değeri 100.000 TL (malın maliyeti 150.000 TL, birikmiş amortismanı 50.000 TL) gerçeğe uygun değeri 150.000 TL olan bir yatırım amaçlı gayrimenkulün kayıtlara yansımaları şu şekildedir¹⁰⁹:

¹⁰⁹ Hale Oruç, TMS-40 Yatırım Amaçlı Gayrimenkuller, **Maliye ve Hukuk Yayınları**, 2.Baskı, 2008, Ankara, s. 987.

BİRİKMİŞ AMORTİSMAN	50.000	
YATIRIM AMAÇLI GAYRİMENKULLER	150.000	
BİNALAR		150.000
YENİDEN DEĞER. FON		50.000

Net defter değeri 175000 olması durumunda ise kayıt şöyledir:

BİRİKMİŞ AMORTİSMAN	25.000	
YATIRIM AMAÇLI GAYRİMENKULLER	150.000	
BİNALAR DEĞER AZALMASINA İLİŞKİN ZARAR	25.000	
BİNALAR		200.000

2.3.7. Yatırım Amaçlı Gayrimenkullerin VUK ve Standard ile

Karşılaştırılması

Mevcut muhasebe uygulamasına getirdiği değişiklikler şu şekilde ifade edilebilir; bu standard mevcut uygulamaya yenilikler getirmekte, gayrimenkulleri yatırım amaçlı olarak sınıflandırmakta ve bunlar için ayrı değerlendirme esasları getirmektedir¹¹⁰.

İşletme yatırım amaçlı gayrimenkullerden ayrı olarak gelir elde etmeyi öngörmektedir. İşletme, değer artışı ya da kira gelirine vakfedilecek söz konusu gayrimenkulü gerçeğe uygun değeriyle ölçecek olsa söz konusu gayrimenkulün kendisine olan maliyetiyle ele alır. Amaç bir değer tespiti olduğundan gayrimenkulün

¹¹⁰ Hilal Tire, “Türkiye Muhasebe Standardlarına Göre Değerleme Ve Vergi Mevzuatı İle Karşılaştırılması”, Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, 2009, İstanbul, s.144.

elde edilen gerçeğe uygun değeri üzerinden ayrıca amortisman ayrılması söz konusu değildir. Çünkü, kullanımdaki bir varlıktan değil işletme için gelir getiren bir gayrimenkulden bahsedilmektedir. Oysa vergi uygulamalarında böyle bir ayırım olmadığından dolayı stoklar hariç aktifteki gayrimenkuller maliyet bedeli üzerinden kaydedilir ve amortismanına tabi tutulur¹¹¹.

Vergi ilişkisi yönünden incelediğimizde, bu standard vergi matrahını etkileyici hükümleri içerdiğinden kanunen kabul edilmeyen giderler veya vergiye tabi olmayan gelirler ortaya çıkabilecektir. Örneğin gayrimenkullerin gerçeğe uygun değerle (rayiç bedelle) değerlemesi ve değerlendirme farklarının gelir tablosuna gelir olarak alınması vergi mevzuatı açısından gelir kabul edilmediğinden matrah düzeltilmesini gerekli kılacaktır¹¹².

¹¹¹ Bulut, Akın, “Tms 40 Kapsamında Muhasebeleştirilen Yatırım Amaçlı Vergi Uygulamalarında Geçerliliği”, **Yaklaşım Dergisi**, Sayı:210, Haziran 2010, s.88.

¹¹² Gürbüz, a.g.e., s.17.

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

UMS 12 GELİR VERGİSİ STANDARDI VE AMORTİSMANA TABİ VARLIKLARIN ERTELENMİŞ VERGİ YÖNÜNDEN DEĞERLENDİRİLMESİ

3.1. Vergiye Tabi Kâr ile Muhasebe Kârı Ayrımı

Vergi kuralları ile muhasebe kurallarının bağımsız bir şekilde uygulandığı durumda, ticari kâr (zarar), muhasebe kuralları uygulanarak hesaplanan kâr (zarar) olarak tanımlanırken, mali kâr, ticari kâr (zarar) rakamına vergi kurallarının uygulanması sonucu bulunan kâr (zarar) olarak ifade edilir¹¹³. Ayrıca vergiye tabi kâr “mali kâr”, muhasebe kârı ise “ticari kâr” olarak da adlandırılmaktadır. İlk yapılması gereken ticari karın tespitidir. Ardından mali kâr tespit edilir. Dönem içinde ve dönem sonunda muhasebe hesaplarına yapılan kayıtlar tamamen ticari karın tespit edilmesine yöneliktir. Ticari kardan mali kara geçişte, dönem karından indirilmiş olmakla birlikte vergi yasalarının indirimine izin vermediği giderler varsa, bu giderler saptanarak dönem karına ilave edilecektir. Ayrıca vergi yasalarıyla vergiden istisna ve indirimler varsa bunlarda dönem karından indirilecektir¹¹⁴.

Muhasebe kârı muhasebe kuralları çerçevesinde hesaplanırken vergiye tabi kâr ise vergi mevzuatı çerçevesinde hesaplanmaktadır. Vergi mevzuatının getirdiği hükümler vergi matrahının belirlenmesine yönelik olduğundan vergi yükümlüsünün daima karını minimize etmeye çalışacağı varsayılmaktadır. Bu açıdan vergi yasaları indirilecek giderleri sınırlayarak ve işletmenin ticari faaliyetleri kapsamında kazanıldığı halde bazı gelirleri vergilendirilecek kâr kapsamına almayarak beyan edilecek kârı maksimize edecek şekilde düzenlenmektedir. Vergi hesaplarında tahakkuk esasına değil genellikle nakit esasına göre kayıt yapılmakta olup, genel kabul görmüş muhasebe standartlarına göre hazırlanmış finansal tablolarda yer alan vergi öncesi kâr rakamı ile

¹¹³ Engin Dinç, “Muhasebe Ve Vergi Kuralları Arasındaki İlişki Ve Gelir Vergileri (Tms 12) Standardının Muhasebe Uygulamalarına Etkisi”, **Erciyes Üniversitesi İktisadi İdari Bilimler Fakültesi Dergisi**, Ocak- Haziran 2007, Sayı:28, s.24.

¹¹⁴ Kazım Yılmaz, “ Ticari Kardan Mali Kara Geçiş Bildirimi, KKEG, Ticari Kardan İndirilebilecek Gelirler Ve Tek Düzen Muhasebe Sistemi”, <http://www.alomaliye.com/kazim_yilmaz_ticari_kardan.htm>, (20.07.2011).

dönemin vergi yükümlülüğü arasındaki oransal ilişki cari vergi oranlarını temsil etmemektedir¹¹⁵.

Tablo 6: Bilanço Esasına Göre Defter Tutan Mükelleflere Ait Ticari Kardan Mali Kara Ulaşmak İçin Yapılan Hesaplamayı Gösteren Bildirim

201... DÖNEMİ TİCARİ		Kârı	(+)
		Zararı	(-)
TİCARİ KARA İLAVE EDİLECEK GİDER VE İNDİRİMLER	SATIŞ İNDİRİMLERİ	Satıştan İadeler	
		Satış İskontoları	
		Diğer İndirimler	
	SATIŞLARIN MALİYETİ	Satılan Mamuller Maliyeti	
		Satılan Ticari Mallar Maliyeti	
		Satılan Hizmet Maliyeti	
		Diğer Satışların Maliyeti	
	FAALİYET GİDERLERİ	Araştırma ve Geliştirme Giderleri	
		Pazarlama, Satış ve Dağıtım Giderleri	
		Genel Yönetim Giderleri	
	DİĞER FAALİYETLERDEN OLAĞAN GİDER VE ZARARLAR	Komisyon Giderleri	
		Karşılık Giderler	
		Menkul Kıymet Satış Zararları	
		Kambiyo Zararları	
		Reeskont Faiz Giderleri	
	FİNANSMAN GİDERLERİ	Kısa Vadeli Borçlanma Giderleri	
		Uzun Vadeli Borçlanma Giderleri	
Çalışmayan Kısım Gider ve Zararları			
OLAĞANDIŞI GİDER VE ZARARLAR	Önceki Dönem Gider ve Zararları		
	Diğer Olağandışı Gider ve Zararlar		
TOPLAM			(+)
TİCARİ KARDAN İNDİRİLECEK KAZANÇ VE İRATLAR	BRÜT SATIŞLAR	Yurtiçi Satışlar	
		Yurtdışı Satışlar	
		Diğer Gelirler	
	DİĞER FAALİYETLERDEN OLAĞAN GELİR VE KARLAR	İştiraklerden Temettü Gelirleri	
		Bağlı Ortaklıklardan Temettü Gelirleri	
		Faiz Gelirleri	
		Komisyon Gelirleri	
		Konusu Kalmayan Karşılıklar	
		Menkul Kıymet Satış Karları	
		Kambiyo Karları	
		Reeskont Faiz Gelirleri	
	Faaliyetle İlgili Diğer Gelir ve Karlar		
OLAĞANDIŞI GELİR	Önceki Dönem Gelir ve Karları		
	Diğer Olağandışı Gelir ve Karlar		
TOPLAM			(-)
MALİ KÂR veya ZARAR (1 + 2 + 3)*			

¹¹⁵ Hale Oruç, “12 Numaralı Uluslararası Muhasebe Standardına Genel Bir Bakış (Income Taxes – Gelir Vergilerinin Muhasebeleştirilmesi)” **Mali Pusula**, Sayı:19, Temmuz 2006 s.104.

Muhasebe kârı ile mali karın hesaplanışında görülen farklılık muhasebe standartları ile vergi mevzuatı arasındaki işlemlerin muhasebeleştirilmesinde de farklılık oluşturmaktadır. Bu nedenle UMS 12 standardı mali kâr muhasebe kârı ayırımına gitmiştir.

3.2. UMS 12 Standardın Amacı

Bu Standardın amacı; gelir vergilerinin muhasebeleştirilmesini düzenlemektir. Gelir vergilerinin muhasebeleştirilmesindeki en önemli konu aşağıdaki durumlarda cari ve ilerideki dönemlerde vergisel sonuçlarının belirlenmesidir:

- a) Bir işletmenin finansal durum tablosunda yer alan varlıkların ve borçların defter değerlerinin ileride varlıklar için fayda elde etme, borçlar için ise ödemenin; ve
- b) Cari dönemde oluşan ve sonuçları işletmenin finansal tablolarına yansıyan işlemler veya diğer olayların vergisel sonuçları.

Finansal raporlama yapan kuruluş bir varlığı veya borcu muhasebeleştirdiğinde bunların defter değerleri kadar bu varlıktan ileride fayda temin edileceğini, borcun ise ödeneceğini bekler. Eğer defter değerleri tutarında ileride fayda elde edildiği veya borç ödendiğinde ödenecek vergiler, bu faydanın elde edilmesi veya borcun ödenmesinin vergisel etkisinin olmadığı duruma göre fazla veya az olacaksa; bu Standard, bazı istisnai durumların dışında, işletmenin ertelenmiş vergi borcu veya ertelenmiş vergi alacağı muhasebeleştirmesini zorunlu kılar.

Bu Standard işletmenin işlemlerin ve diğer olayların vergisel sonuçlarını işlemleri ve diğer olayları muhasebeleştirdiği şekilde muhasebeleştirmesini zorunlu kılar. Bu nedenle, işlemler ve diğer olaylar kâr veya zararda muhasebeleştirilmişse, bunlarla ilgili vergi etkileri de kâr veya zararda muhasebeleştirilir. Kâr veya zararlar içerisinde (ya öz kaynaklarda muhasebeleştirilecek kâr veya zararlarda ya da direkt öz kaynaklarda) muhasebeleştirilmeyen işlemlerin ve diğer olayların ilgili vergi etkileri de kâr veya zararlar içerisinde muhasebeleştirilmez. Benzer şekilde, işletme birleşmelerinde ertelenmiş vergi alacağının veya vergi borcunun muhasebeleştirilmesi,

işletme birleşmesinde oluşan şerefiye tutarının veya muhasebeleştirilmiş pazarlıklı alımdan kaynaklanan kazançların tutarını etkiler.

Bu Standard, aynı zamanda, henüz kullanılmamış olan geçmiş yıl zararları nedeniyle oluşan ertelenmiş vergi varlıklarının veya kullanılmamış vergi avantajlarının muhasebeleştirilmesi, gelir vergilerinin finansal tablolarda sunumunu ve gelir vergileri ile ilgili bilgilerin açıklanması konularını da düzenler¹¹⁶.

3.3.Tanımlar

Bu Standardın 5. paragrafında geçen terimlerin anlamları aşağıdaki gibidir:

Muhasebe kârı (muhasebe zararı): Vergi gideri öncesi dönem kârını (zararını) ifade eder.

Vergiye tabi kâr (mali zarar): Vergi otoriteleri tarafından konulan kurallara göre bir hesap dönemi için tespit edilen ve üzerinden vergi ödenen (vergi geri kazanımı sağlayan) kârı (zararı) ifade eder.

Vergi gideri (vergi geliri): Dönem kârının veya zararının belirlenmesinde dönem vergisi ve ertelenmiş vergi açısından dikkate alınan toplam tutarı ifade eder.

Dönem vergisi: Vergiye tabi kâr (mali zarar) açısından o döneme ait ödenecek gelir vergisini (geri kazanılacak gelir vergisini) ifade eder.

Ertelenmiş vergi borçları: Vergiye tabi geçici farklar üzerinden gelecek dönemlerde ödenecek gelir vergilerini ifade eder.

Ertelenmiş vergi varlıkları: Aşağıdaki durumlarda gelecek dönemlerde geri kazanılacak olan gelir vergisi tutarlarını ifade eder:

- a) İndirilebilir geçici farklar;
- b) Gelecek dönemlere devreden kullanılmamış mali zararlar; ve
- c) Gelecek dönemlere devreden kullanılmamış vergi avantajları.

¹¹⁶ Türkiye Muhasebe Standardları, TMS 12 Gelir Vergisi, Paragraf 1.

Geçici farklar: Bir varlığın veya borcun finansal durum tablosundaki defter değeri ile bunların vergi açısından taşıdıkları değerler arasındaki farkları ifade eder. Geçici farklar aşağıdakilerden biri şeklinde olabilir:

a) Vergiye tabi geçici farklar; bunlar gelecek dönemlerde faydalanma veya ödeme yapıldığında o dönemlerin vergiye tabi kârını veya zararını belirlerken vergiye tabi tutarlar oluştururlar; ya da

b) İndirilebilir geçici farklar; bunlar gelecek dönemlerde faydalanma veya ödeme yapıldığında o dönemlerin vergiye tabi kârını veya zararını belirlerken vergi matrahından indirilebilir tutarlardır.

Vergiye esas değer: Bir varlık veya borcun vergisel açıdan taşıdığı tutarı/değeri ifade eder¹¹⁷.

3.4.Ertelenmiş Vergi Kavramı

Vergi mükellefinin vergi kanunlarına göre ortaya çıkan vergisinin ödenmesini gelecek dönemlere erteleyebilmesi “verginin ertelenmesi” olarak tanımlanır. Teoride vergi mükellefiyeti ortaya çıktığı dönemde yerine getirilmelidir. Ancak uygulamada belirli bir döneme ilişkin vergi mükellefiyetinin ertelenmesi mümkündür. Örneğin kurumlar vergisi mükellefleri açısından azalan bakiyeler yöntemine göre amortisman ayrılmasına izin verilmesi verginin ertelenmesine imkan veren bir uygulamadır. Çünkü azalan bakiyeler yöntemi ile cari dönemde daha yüksek amortisman ayrılması vergilendirilebilir gelirin azalmasına ve sonraki dönemlerde daha düşük amortisman ayrılması ise vergilendirilebilir gelirin artmasına yol açar. Bu şekilde cari dönemde ödenmesi gereken vergi sonraki dönemlere ertelenir. Mükelleflerinin vergi kanunlarından doğan cari dönem mükellefiyetlerini gelecek dönemlere erteleme imkanlarını kullanarak verginin ertelenmesi uygulamaları ile gelir ve gider yönetimi yapılmakta ve finansal tablolarda yer alan kâr rakamının farklılaşması sağlanmaktadır. Muhasebe açısından bir işletmenin belirli bir döneme ilişkin performans ölçütü kârdır. Bu çerçevede finansal tabloların tam olarak işletmenin performansını yansıtabilmesi

¹¹⁷ Türkiye Muhasebe Standardları, TMS 12 Gelir Vergisi, Paragraf 2.

açısından vergi ertelenmesi uygulamalarının kâr rakamı üzerindeki etkileri yansıtacak şekilde raporlama yapılması gerekmektedir¹¹⁸.

Ertelenmiş vergi kavramının amacı, literatürde dönemsellik ilkesi ile ilişkilendirilmiştir. Dönemsellik ilkesi, işletmenin sürekli olması nedeniyle sınırsız kabul edilen ömrünün, belli dönemlere bölünmesi ve her dönemin faaliyet sonuçlarının diğer dönemlerden bağımsız olarak saptanmasını ifade etmektedir¹¹⁹. Bu kapsamda bir dönemde yapılan işlemlerin tüm vergisel sonuçları da, vergi otoriteleri tarafından kabul edildikleri döneme bakılmaksızın, ilgili dönemde dikkate alınmalı ve o dönemin hesaplarına yansıtılmalıdır. Nitekim, UMS 12, vergiyi işletmenin katlandığı bir gider unsuru olarak ele almakta ve verginin ilgili olduğu gelir ve giderlerle aynı dönemde tahakkuk ettirilerek muhasebeleştirilmesini öngörmektedir¹²⁰. Bu çerçevede, ertelenmiş vergi kavramının muhasebenin tahakkuk esası ile ilişkili olduğunu söylemek de mümkündür.

Tahakkuk ilkesi, gelir ve giderlerin tahsil edildikleri veya ödendikleri döneme bakılmaksızın, maliyet veya tutar itibariyle kesinleştikleri dönemin gelir ve gideri olarak dikkate alınmasını ifade etmektedir¹²¹. Bu çerçevede işlemlerin vergisel etkileri de, ertelenmiş vergi alacağı ya da borcu tahakkuk ettirmek suretiyle, işlemin vergisel sonuçlarının nakdi olarak oluşacağı gelecek dönemlerde değil, işlemin vergisel sonuçlarının muhasebe açısından tahakkuk ettiği cari dönemde raporlanır.

Ertelenmiş Vergi Varlığı ve Yükümlülüğünün doğuş nedenleri aşağıdaki tabloda özetlenmektedir.

¹¹⁸ Seda Erpek, “Ertelenen Vergi ve Ertelenen Verginin Finansal Tablolarda Raporlanması”, Ankara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü İşletme Anabilim Dalı, Yüksek Lisans Tezi, 2007, s.36.

¹¹⁹ Mehmet Güven, “Vergi Mevzuatımızda Dönemsellik ve Tahakkuk İlkesi”, <http://www.batiymm.com.tr/_5/2007/07-27.htm>, (13.05.2010).

¹²⁰ Tunç Köse ve Emrah Ferhatoğlu, “Gelir Vergilerine İlişkin Türkiye Muhasebe Standardı (TMS 12) Kapsamında Sabit Kıymet Yenileme Uygulamasının Değerlendirilmesi”, **Muhasebe ve Denetim Bakış**, Eylül 2009, s.63.

¹²¹ Güven, a.g.e., s.1.

Tablo 7: Ertelenmiş Vergi Varlığı Ve Yükümlülüğünün Doğuş Nedenleri

Durum	Farkın Niteliği	Sonuç
Aktifler		
Vergi Değeri>Muhasebe Değeri	İndirilebilir Geçici Fark	Ertelenmiş Vergi Varlığı
Vergi Değeri<Muhasebe Değeri	Vergilendirilebilir Geçici Fark	Ertelenmiş Vergi Yükümlülüğü
Pasifler		
Vergi Değeri>Muhasebe Değeri	Vergilendirilebilir Geçici Fark	Ertelenmiş Vergi Yükümlülüğü
Vergi Değeri<Muhasebe Değeri	İndirilebilir Geçici Fark	Ertelenmiş Vergi Varlığı

Kaynak: Örtten, a.g.e., s.148.

3.5.Farkların Türleri ve Farklılığı Doğuran Durumlar

Vergi değeri ile muhasebe değeri arasındaki farklılıklar, sürekli ve geçici farklar olarak ayrılmaktadır. Muhasebe kârı ile mali kârın farklılaşmasına vergi mevzuatının hiçbir zaman kabul etmediği gelir ve giderler neden oluyorsa, bu farklara sürekli farklar denir. Örneğin 6183 sayılı Kanun'a göre ödenen ceza ve tazminatlar işletme varlıklarını azaltan ve işletmeden kaynak çıkısına neden olan unsurlar oldukları için muhasebe ilkeleri bakımından gider olarak kabul edilirken, vergi mevzuatı bunları hiçbir zaman gider olarak kabul etmemektedir. Benzer şekilde serbest bölge kazançları da işletme varlıklarını arttırdığı ve işletmeye kaynak girişi sağladığı için muhasebe ilkeleri bakımından gelir kabul edilmesine rağmen; vergi mevzuatı, söz konusu serbest bölge kazançlarını hiçbir zaman gelir olarak dikkate almamaktadır. Dolayısıyla muhasebe kârı ile mali kâr arasında oluşan bu farklar, dönemin vergisini etkilemekle birlikte, hiçbir

zaman kapanmadığı için gelecek dönemin vergisini etkilememekte ve ertelenmiş vergi varlığı veya borcu oluşmamaktadır¹²².

Muhasebe kârı ile mali kâr arasındaki sürekli farklar, yürürlükteki yasal düzenlemeler neticesinde ortaya çıktığından, ülkeden ülkeye farklılık göstermektedir¹²³. Ancak genel olarak sürekli farklara sebep olan unsurlar şunlardır:

- ✓ Her türlü cezalar ve gecikme zamları,
- ✓ Yasal indirim ve istisnalar,
- ✓ Net faaliyet zararları,
- ✓ Hayat sigortası için ödenen primler ve poliçeden elde edilen kazançlar,
- ✓ Yasal limitin üzerindeki bağış ve yardımlar,
- ✓ Bölgesel gelişme teşvik ve yardımları,
- ✓ Vergiden istisna olan gelirlerin kazanılması için yapılan giderler
- ✓ Ödenmeyen SSK Primleri
- ✓ İştirakler temettü gelirleri

Listedeki gelir ve giderin çoğu ülkemiz için de sürekli farklara neden olmaktadır. Zaman içinde ilave edilenler ve çıkarılanlar olsa da, genel olarak bu liste halen geçerliliğini korumaktadır. Sürekli farklarda, farklılıklar hiçbir zaman ortadan kalkmayacağı için ertelenmiş vergi etkisi doğurmaz¹²⁴.

Geçici farklar ise iki şekilde karşımıza çıkar.

- ✓ Değerleme ölçülerinden kaynaklanan farklar: Muhasebe standartları ve vergi yasaları açısından varlık ve kaynakların değerlemesindeki farklılıklardan kaynaklanır.

¹²² Ömer Tekşen, “TMS-12 Gelir Vergileri Standardına Göre Ertelenmiş Verginin İncelenmesi Ve Muhasebeleştirilmesi”, **Süleyman Demirel Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi**, Sayı:2, 2010, s. 299.

¹²³ Fulya Sevinç, “12 Numaralı Uluslararası Muhasebe Standardı ve Diğer Ülkelerdeki Uygulamaları Çerçevesinde Ertelenmiş Vergi ve Finansal Tablolara Yansımaları”, Uzmanlık Yeterlilik Tezi, Türkiye Cumhuriyeti Merkez Bankası Muhasebe Genel Müdürlüğü, Ankara, 2003, s.62.

¹²⁴ Bülent Bedri, “Ertelenmiş Vergiler ve Ertelenmiş Vergilerin Finansal Tablolara Yansıtılması”, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul,2007, s.13.

- ✓ Zamanlama farkları: Vergi yasalarına göre önceki dönemde indirimi kabul edilmediği ya da gelir olarak sayılmadığı için ertelenmiş vergi alacağı ya da ertelenmiş vergi borcu yaratan gelir ve giderler.

Geçici farklar ilgili oldukları dönemde muhasebe kârı ve mali kârın farklılaşmasına neden olmakla birlikte daha sonraki dönemlerde ortadan kalkacak olan farklılıklardır¹²⁵.

Türk vergi sisteminde, ticari ve zirai kazançlar üzerinden elde edilen kazançlar tahakkuk esasına bağlanmışken, ücretler, serbest meslek kazançları, gayrimenkul sermaye iratları tahsil esasına bağlanmıştır. Buna göre, ticari bir kazancın vergiye tabi olabilmesi için sadece tahakkuk etmesi yeterlidir. Ancak, bir menkul sermaye iradı olan faizin, Gelir Vergisi'ne tabi ücretin, vergiye tabi olabilmesi için tahsil edilmiş olmaları gerekir. Buna göre, tahakkuk ettiği için gider olarak kaydedilmiş ücretler, kira giderleri, faiz giderleri, serbest meslek erbaplarından satın alınan vadeli hizmetler, eğer henüz ödenmemiş iseler cari döneme gider yazılmayıp bilânçoda aktif kalem olarak gösterilirler. Bu durum muhasebe değeri ile vergi değeri arasındaki farkın ortaya çıkmasına neden olmaktadır¹²⁶.

Geçici Farklara Neden Olan Giderler

- _ Kıdem tazminatı karşılıkları
- _ Diğer borç ve gider karşılıkları
- _ Alınan çekler reeskont giderleri
- _ Vadesiz alacak reeskont giderleri
- _ Fazla ayrılan veya geçmiş döneme ilişkin ayrılan amortisman giderleri
- _ Alış bedeli altında değerlendirilen hisse senetleri için yazılan giderler
- _ Kanunen indirilmesi mümkün olmayan aktif hesap karşılıkları

Geçici Farklara Neden Olan Gelirler

- _ Hisse senetleri değer artış kazançları

¹²⁵ Tekşen, a.g.e., s.300.

¹²⁶ Dinç, a.g.e., s.22.

- _ Verilen çekler reeskont gelirleri
- _ Vadesiz borçlar reeskont gelirleri
- _ Varlık değer artış kazançları (gelecek dönemlerde vergilendirilecek)
- _ Geliştirme giderleri
- _ Yenileme fonu vb.

Geçici farkların kaynaklanma nedeni ne olursa olsun geçici farklar belli bir zaman dilimi içerisinde kendiliğinden ortadan kalkmaktadır. Geçici farklar; vergilendirilecek geçici farklar ve indirilebilir geçici farklar olmak üzere ikiye ayrılmaktadır.

Vergiye tabi geçici farklar; bunlar gelecek dönemlerde faydalanma veya ödeme yapıldığında o dönemlerin vergiye tabi kârını veya zararını belirlerken vergiye tabi tutarlar oluştururlar; ya da

İndirilebilir geçici farklar; bunlar gelecek dönemlerde faydalanma veya ödeme yapıldığında o dönemlerin vergiye tabi kârını veya zararını belirlerken vergi matrahından indirilebilir tutarlardır¹²⁷.

3.6.Vergi Planlama Olanakları

Vergi planlaması; İşletme üzerinde oluşacak vergi yükünü en aza indirmek için mükelleflerin vergi kanunlarının kendilerine verdiği hakları en akılcı biçimde kullanarak vergi yüklerini azaltma çabalarına denir. Söz konusu vergi yükünü azaltma çabası, ödenen verginin başka bir birime yansıtılması şeklinde olabileceği gibi verginin konusu dışındaki unsurlardan gelir elde etme ya da vergi kanunlarının tanıdığı istisna ve teşvik kurumlarından faydalanılması şeklinde olabilir¹²⁸.

UMS 12'ye göre vergi planlaması olanakları işletmenin mali zararının veya vergi avantajının kullanımının zamanaşımına uğramasından önceki dönemde yapabileceği ve vergilendirilebilir gelir yaratabileceği veya bu geliri arttırabileceği

¹²⁷ Türkiye Muhasebe Standardları, TMS 12 Gelir Vergisi, Paragraf 5.

¹²⁸ Veli Ulvi Sevinç, "Tms 12 Ve Söz Konusu Standardın Banka Bilânço Ve Kâr-Zarar Tablosuna Etkileri", Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Marmara Üniversitesi SBE, İstanbul, 2010, s. 47.

eylemlerdir. Örneğin, aşağıdaki durumlarda vergi mevzuatı vergilendirilebilir gelir yaratılmasına veya arttırılabilmesine imkan verebilir:

(a) Faiz gelirinin tahsil veya tahakkuk esasından birine göre vergilendirilmesi seçmeye tabi olabilir;

(b) Bir borcun vergilendirilebilir gelirden indirilmesinin ertelenebilmesi;

(c) Amortisman tabi tutulmuş ancak vergiye esas değeri bu amortismanı yansıtmayan maddi varlıkların satılması, belki de geri kiralanması; ve

(d) Vergiye tabi olmayan gelir yaratan bir varlığın (örneğin devlet tahvillerinin satışından elde edilen gelirin vergiye tabi olmadığı bir vergileme rejiminin olması durumunda) geliri vergilendirilebilir olan bir varlık satın alınması durumunda.

Vergi planlama olanaklarının kullanılarak daha sonra oluşacak vergiye tabi gelirin önceki bir döneme çekilmesi suretiyle geçmiş dönemlerden gelen mali zararın veya vergi avantajının söz konusu döneme taşınabilmesi için de ilerideki dönemde oluşacak vergilendirilebilir gelirin o dönemde ortaya çıkacak geçici farkların dışındaki kaynaklardan oluşması gerekir¹²⁹.

3.7. Kullanılmamış Mali Zararlar Ve Vergi Avantajları

Henüz kullanılmamış geçmiş yıl mali zararları ve vergi avantajları için ilerideki dönemde bunların mahsup edilmesine yeterli olacak tutarda vergilendirilebilir gelir elde edileceğinin muhtemel olması halinde ertelenmiş vergi varlığı muhasebeleştirilir¹³⁰.

Geçmiş yıl mali zararları ve vergi avantajlarının ileriye taşınması nedeniyle ertelenmiş vergi varlığı muhasebeleştirilmesinin koşulları indirilebilir geçici farklar nedeniyle ertelenmiş vergi varlığı muhasebeleştirilmesinin koşulları ile aynıdır. Ancak, işletmenin mali zararının olması ilerideki dönemde yeterli vergilendirilebilir gelirin olmayabileceğinin de güçlü bir işarettir. Bu nedenle işletmenin mali zararları olan bir geçmişi varsa kullanılmamış mali zararı veya vergi avantajı üzerinden ayırabileceği vergi varlığının tutarı indirilebilir geçici farklarının tutarı ve diğer geçerli güçlü

¹²⁹ Türkiye Muhasebe Standartları, TMS 12 Gelir Vergisi, Paragraf 30.

¹³⁰ Türkiye Muhasebe Standartları, TMS 12 Gelir Vergisi, Paragraf 34.

karinelere dayanmak kaydıyla, işletmenin bu zarar veya avantajları mahsup edeceği varsayılan vergilendirilebilir gelirin tutarı ile sınırlıdır. Bu gibi durumlarda, Paragraf 82 ertelenmiş vergi varlığının tutarının ve muhasebeleştirilmesini destekleyen gerekçelerin niteliklerinin açıklanmasını gerektirir.

Bir işletme birikmiş mali zararlarını ve vergi avantajlarını kullanabilmesinin olanaklı olup olmadığını belirlerken aşağıdaki kriterleri göz önünde bulundurur:

(a) Aynı vergi idaresi ile ilgili olarak aynı vergi mükellefinin henüz kullanılmamış mali zararlarının ve vergi avantajlarının zaman aşımına uğramadan önce kullanılmasına yetecek tutarlarda vergiye tabi tutarlar oluşmasına neden olacak vergilendirilebilir geçici farklarının oluşup oluşmayacağı;

(b) İşletmenin kullanılmamış mali zararlarının ve vergi avantajlarının zaman aşımına uğramasından önce vergiye tabi kâr elde etmesinin mümkün olup olmayacağı;

(c) Kullanılmamış mali zararları oluşturduğu belirlenebilen koşulların tekrarlanıp tekrarlanmayacağı; ve

(d) İşletmenin birikmiş mali zararlarını ve vergi avantajlarını kullanmak istediği dönemlerde vergiye tabi kâr yaratabilecek vergi planlaması olanaklarının (bakınız: Paragraf 30) olup olmadığı.

Kullanılmamış mali zararların veya vergi avantajlarının kullanılmasına yetecek tutarlarda vergilendirilebilir gelir elde etme olanağı olmadığı durumlarda ertelenmiş vergi varlığı muhasebeleştirilmez¹³¹.

3.8.Ertelenmiş Vergi Borçlarının Ve Ertelenmiş Vergi Varlıklarının Muhasebeleştirilmesi

Standardta ertelenen vergi yükümlülük ve varlıklarının cari dönem varlık ve yükümlülüklerinden ayrı gösterilmesi gerektiği belirtilmiş, fakat işlemlerin hangi hesapları kullanacakları ve bu hesapların bilançonun neresinde ve ne şekilde

¹³¹ Türkiye Muhasebe Standardları, TMS 12 Gelir Vergisi, Paragraf 36.

raporlanacağı konularına açıklık getirilmemiştir. Standardlarda daha ziyade finansal tablo dip notlarında açıklanması gereken bilgiler üzerinde durulmuştur¹³².

Gelir Vergileri Standardı “işletmenin; işlemlerin ve diğer olayların vergisel sonuçlarını, işlemleri ve diğer olayları muhasebeleştirdiği şekilde muhasebeleştirmesini zorunlu kılmaktadır. Bu nedenle, işlemler ve diğer olaylar kâr veya zararda muhasebeleştirilmişse, bunlarla ilgili vergi etkileri de kâr veya zararda muhasebeleştirilmektedir. İşlemler ve diğer olaylar doğrudan doğruya öz kaynak hesaplarında muhasebeleştirilmişse, ilgili vergi etkileri de doğrudan öz kaynak hesaplarında muhasebeleştirilmektedir”¹³³.

Ertelenen vergi etkilerininin muhasebeleştirilmesi konusunda genel olarak birden fazla görüş bulunmaktadır. Buna göre, muhasebeleştirmede kullanılacak “Ertelenen Vergi Varlıkları” için “193 Peşin Ödenen Vergiler” ; “Ertelenen Vergi Yükümlülükleri” içinde “368 Vadesi Geçmiş Ertelenmiş veya Taksitlendirilmiş Vergi ve Diğer Yükümlülükler” ya da “362-” numaralı boş hesapların kullanılmasını önerenler olduğu gibi, izlenmesinde “Ertelenen Vergi Varlıkları”nın kısa dönemli olanları için “194-....” numaralı boş hesabın “194-Ertelenen Vergi Varlıkları” adıyla açılmasını, uzun dönemli olanları için “294-” numaralı boş hesabın “294 Ertelenen Vergi Varlıkları” adıyla açılması ve ertelenen vergi yükümlülükleri için de Pasif kısmında yer alan paralel hesaplar olan “394-Ertelenen Vergi Yükümlülükleri” ve “494- Ertelenen Vergi Yükümlülükleri” kullanılmasını önerenler de bulunmaktadır. Bununla birlikte Tek Düzen Hesap Planında dönem ayırıcı hesaplar olarak kullanılan hesaplardan boş bulunan “182- Ertelenen Vergi Varlıkları” , “282- Ertelenen Vergi Varlıkları” ile karşılık hesapları konumunda olan “382-Ertelenen Vergi Yükümlülükleri” ve “482- Ertelenen Vergi Yükümlülükleri” hesaplarınının kullanılması için mahiyetine daha uygun düşmektedir¹³⁴.

¹³² Örten, a.g.e, s.151.

¹³³ Türkiye Muhasebe Standardları, TMS 12 Gelir Vergileri, s.1.

¹³⁴ Erdoğan Arslan, “TMS’12 Gelir Vergileri”, Necdet SAĞLAM, Salim ŞENGEL, Bünyamin ÖZTÜRK, (Ed), **Türkiye Muhasebe Standardları Uygulaması** (281-372), Maliye ve Hukuk Yayınları, 2.Baskı, Ankara, 2008, s. 340.

3.9. UMS 12 Kapsamında Kamuya Açıklanması Gereken Bilgiler

12 No.lu Türkiye Muhasebe Standardları gereği işletmeler aşağıdaki bilgileri kamuya açıklamak zorundadırlar.

1. Vergi giderleri/gelirleri ile ilgili açıklamalar.

a) Dönem vergi gideri /geliri,

b) Dönem vergisinin ilgili olduğu dönemde önceki dönem vergileri ile ilgili olarak yapılan düzeltmeler;

c) Bu dönemde meydana gelen veya bu dönemde tersine dönen zamanlama farklarının ertelenmiş vergi gideri/geliri tutarları,

d) Vergi oranlarındaki değişiklikler veya yeni konulan vergiler nedeniyle meydana gelen ertelenmiş vergi gideri/geliri tutarları,

e) Önceki dönemlerde muhasebeleştirilmemiş mali zarar, vergi avantajı veya geçici farkların bu dönemde muhasebeleştirilmesinin dönem vergi giderinde yarattığı vergi azalması tutarı,

f) Ertelenmiş vergi varlığında, ilgili varlığın defter değerinde yapılan azaltmalar veya önceki defter değeri azaltmalarının bu dönem geri alınması nedeniyle meydana gelen değişikliklerin yarattığı ertelenmiş vergi giderinin tutarı,

g) Muhasebe politikalarında yapılan değişiklikler ve hataların düzeltilmesi sonucunda, geriye dönük olarak muhasebeleştirilemedikleri için dönem gelir veya giderinde gösterilen tutarlarla ilgili ertelenmiş vergi gideri/gelir tutarları.

2. Aşağıda yer verilen hususlarda ayrı ayrı kamuoyuna açıklanmalıdır.

a) Özkaynağa borç veya alacak olarak kaydedilen dönem vergisi ve ertelenmiş verginin toplam tutarı,

b) Vergi gideri/geliri tutarı ve muhasebe kârı arasındaki ilişki;

i. Vergi gideri/geliri ile muhasebe karının vergi oranı ile çarpılması sonucunda bulunan tutarın, uygulanan vergi oranı da belirtilmek suretiyle rakamsal mutabakatı,

ii. Ortalama etkin vergi oranı ile normal vergi oranının, uygulanan vergi oranları da açıklanmak suretiyle rakamsal mutabakatı,

şeklinde biri veya her ikisi birden kullanılarak belirtilmeli,

c) Önceki hesap dönemi ile karşılaştırıldığında vergi oranlarında meydana gelen değişiklikler;

d) Bilançoda ertelenmiş vergi varlığı muhasebeleştirilmemiş olan indirilebilir geçici farkların, kullanılmamış birikmiş mali zararların ve birikmiş vergi avantajlarının tutarları (ve varsa zaman aşımı tarihleri);

e) Bağlı ortaklıklar, şubeler ve iştirakler ile iş ortaklıklarındaki hisseler ile ilgili, henüz ertelenmiş vergi borcu muhasebeleştirilmemiş geçici farkların toplam tutarı;

f) Her bir çeşit geçici fark, kullanılmamış mali zararlar ve vergi avantajları için;

i. Bilançoya yansıtılmış olan ertelenmiş vergi varlığı ile borcunun sunumu yapılan dönemler itibariyle tutarları,

ii. Bilançolardaki değişikliklerden açıkça anlaşılmıyorsa, gelir tablosuna yansıtılmış olan ertelenmiş vergi gelirinin/giderinin tutarı;

g) Durdurulan faaliyetlere ilişkin olarak, vergi giderinin ilgili olduğu;

i. Faaliyete son verme kârı veya zararı,

ii. Durdurulan olağan faaliyetlerinden hesap döneminde ve sunumu yapılan diğer dönemlerde elde edilen kâr veya zarar,

h) İşletmenin ortaklarına dağıtılması finansal tabloların yayımının onaylanmasından önce önerilen veya açıklanan, ancak finansal tablolarda borç olarak muhasebeleştirilmemiş olan temettülerin gelir vergisi açısından sonuçlarının tutarı.

3. Bir işletme, aşağıdaki durumlarda, ertelenmiş vergi varlığının tutarını ve muhasebeleştirilmesini destekleyen karineleri de kamuoyuna açıklar:

a) Ertelenmiş vergi varlığının kullanılmasının gelecekte mevcut vergilendirilebilir geçici farkların tersine dönmesinin yaratacağı geliri aşacak tutarlarda gelir elde edilmesine bağlı olması halini,

b) İşletmenin ertelenmiş vergi varlığının ilgili olduğu vergi idaresinin bulunduğu yerdeki faaliyetlerinin cari hesap döneminde veya bir önceki hesap döneminde zararlı olması halini,

4. Bir işletme, ortaklarına temettü dağıtmasının olası gelir vergisi etkilerinin niteliklerini ve buna ek olarak da, işletme, belirlenmesi mümkün olan olası gelir vergilerinin tutarını ve belirlenmesi mümkün olmayan gelir vergilerinin olup olmadığını da açıklar.

3.10. Amortisman Tabi Varlıklarda Ertelenmiş Vergi Uygulamaları

Ertelenmiş vergiye ilişkin uygulamaları örnekle ele alalım.

3.10.1. Farklı Amortisman Uygulamalarından Kaynaklanan Ertelenmiş

Vergi

İşletme 15.08.2010 tarihinde aldığı çöp konteynerının maliyet bedeli 5000 TL dir. Tahmini kalıntı değeri 500 TL dir. Konteynerın faydalı ömrü 4 yıldır. Buna göre standard ve vergi hukuku uygulamalarını karşılaştıralım. VUK' a göre de faydalı ömür 4 yıl ve amortisman oranı %25'tir.

Normal Amortisman Yöntemi (VUK)

Yıllar	Amortisman Tabi Tutar	Amortisman Oranı	Amortisman Tutarı	Birikmiş Amortisman
2010	5.000	%25	1.250	1.250
2011	5.000	%25	1.250	2.500
2012	5.000	%25	1.250	3.750
2013	5.000	%25	1.250	5.000

Normal Amortisman Yöntemi (UMS-16)

Yıllar	Amortismana Tabi Tutar	Amortisman Oranı	Amortisman Tutarı	Birikmiş Amortisman
2010	4.500	%25	468.75	468,75
2011	4.500	%25	1.125	1.593,75
2012	4.500	%25	1.125	2.718,75
2013	4.500	%25	1.125	3.843,75
2014	4.500	%25	656.25	4.500

Amortismana Esas Tutar= Maliyet Değeri – Kalıntı değer = 5.000- 500= 4.500

Yıllık Amortisman Tutarı= 4.500 * %25= 1.125

2010 yılı Amortismanı= (1.125/12 ay * 5 ay)= 468,75

2014 yılı Amortismanı= (1.125/12 ay * 7 ay)= 656,25

Azalan Bakiyeler Yöntemi (VUK)

Yıllar	Amortismana Tabi Tutar	Amortisman Oranı	Amortisman Tutarı	Birikmiş Amortisman
2010	5.000	%50	2.500	2.500
2011	2.500	%50	1.250	3.750
2012	1.250	%50	625	4.375
2013	625	%50	625	5.000

Azalan Bakiyeler Yöntemi (UMS-16)

Yıllar	Amortisman Hesaplamaları	Amortisman Tutarı	Birikmiş Amortisman
2010	$4.500 * \%50 = 2.250$ $(2.250 / 12 \text{ ay}) * 5 \text{ ay} = 937,50$	937,50	937,50
2011	$2.250 * \%50 = 1.125$ $(2.250 / 12 \text{ ay}) * 7 \text{ ay} = 1.312,50$ $(1.125 / 12 \text{ ay}) * 5 \text{ ay} = 468,75$	1.781,25	2.718,75
2012	$1.125 * \%50 = 562,50$ $(1.125 / 12 \text{ ay}) * 7 \text{ ay} = 656,25$ $(562,50 / 12 \text{ ay}) * 5 \text{ ay} = 234,37$	890,63	3.609,38
2013	$562,50 * \%50 = 281,25$ $(562,50 / 12 \text{ ay}) * 7 \text{ ay} = 328,12$ $(281,25 / 12 \text{ ay}) * 5 \text{ ay} = 117,18$	445,30	4.054,67
2014	$(281,25 / 12 \text{ ay}) * 7 \text{ ay} = 164,06$	445,30	4.500

Normal Amortisman Yöntemine Göre Karşılaştırma

	2010	2011	2012	2013	2014
VUK a göre Amortisman	1.250	1.250	1.250	1.250	-
Ums 16 ya göre Amortisman	468,75	1.125	1.125	1.125	656,25
Geçici fark	(781,25)	(125)	(125)	(125)	656,25
Ertelenen Vergi Borcu	156,25	25	25	25	
Ertelenen Vergi Alacağı					131,25

Azalan Bakiyeler Yöntemine Göre Karşılaştırma

	2010	2011	2012	2013	2014
VUK a göre Amortisman	2.500	1.250	625	625	-
UMS 16 ya göre Amortisman	937,50	1.781,25	890,63	445,30	445,30
Geçici fark	(1.562,50)	531,25	265,63	(179,70)	445,30
Ertelenen Vergi Borcu	156,25			35,94	
Ertelenen Vergi Alacağı		106,25	53,12		89,06

Geçici Fark*%20 Vergi Oranı= Ertelenmiş Vergi

Örnekte incelediğimiz gibi amortisman uygulamasındaki değişim yıllar itibariyle bazen ertelenmiş vergi borcu bazen de ertelenmiş vergi alacağı doğmasına neden olmaktadır.

3.10.2. Şerefiyeden Kaynaklanan Ertelenmiş Vergi

İşletme birleşmelerinde devralınan belirlenebilir varlıklar ve üstlenilen borçlar, sınırlı istisnai durumlar haricinde, devir tarihindeki gerçeğe uygun değerleri üzerinden muhasebeleştirilir. Eğer devralınan belirlenebilir varlıkların ve üstlenilen borçların vergiye esas değerleri işletme birleşmesinden etkilenmemişse veya farklı bir şekilde etkilenmişse, geçici farklar ortaya çıkar. Örneğin, eğer bir varlığın defter değeri gerçeğe uygun değerine yükseltilmiş ancak vergiye esas değeri önceki sahiplerine olan maliyeti ile kalmışsa ertelenmiş vergi borcu doğuran bir geçici fark ortaya çıkar. Oluşan bu ertelenmiş vergi borcu da şerefiyeyi etkiler¹³⁵.

Bir işletme birleşmesinde ortaya çıkan şerefiye, (a)'nın (b)'yi aşan kısmı olarak aşağıdaki şekilde hesaplanır:

a) Aşağıdakilerin toplamı:

(i) Genellikle birleşme tarihindeki gerçeğe uygun değeri gerektiren, IFRS 3'e uygun olarak hesaplanmış transfer bedeli;

(ii) IFRS 3'e uygun olarak muhasebeleştirilmiş edinilen işletmedeki herhangi bir azınlık payının (kontrol gücü olmayan payın) tutarı; ve

(iii) Aşamalı olarak gerçekleşen işletme birleşmesinde, daha evvelden edinen işletmenin elinde tuttuğu edinilen işletmedeki özkaynak payı.

b) IFRS 3'e uygun olarak hesaplanmış elde edilen tanımlanabilir varlıkların ve üstlenilen borçların birleşme tarihindeki net tutarları.

Pek çok vergileme otoritesi, şerefiyenin defter değerindeki azalmaların vergiye tabi karının belirlenmesinde gider olarak indirilebilmesine izin vermez. Ayrıca, bu çevrelerde, iştirak öncelikli işini elden çıkardığında, şerefiyenin maliyeti genellikle indirilemez. Söz konusu muhasebe çevrelerinde, şerefiyenin vergiye esas değeri sıfırdır. Şerefiyenin defter değeri ile sıfır olan vergiye esas değeri arasındaki fark vergilendirilebilir bir geçici farktır. Ancak, bu Standard, ortaya çıkan ertelenmiş vergi borcunun muhasebeleştirilmesine izin vermez; çünkü şerefiye bir kalan tutar olarak

¹³⁵ Türkiye Muhasebe Standardları, TMS 12 Gelir Vergisi, Paragraf 19.

hesaplanır ve ertelenmiş vergi borcu muhasebeleştirilmesi şerefiyenin defter değerinin artmasına neden olur¹³⁶.

Örneğin, A işletmesi B işletmesinin tamamını 300 TL bedelle satın almıştır. Bu bedelin işletmenin gerçeğe uygun değeri olmadığı yönünde hiçbir gösterge yoktur. B işletmesinin, satın alma tarihi itibarıyla öz kaynaklarının defter değeri 190 TL' dir. İşletmenin varlıklarının gerçeğe uygun değeri 600 TL, borçlarının gerçeğe uygun değeri ise 350 TL' dir. İşletmenin aktifinde 340 TL bedelle kayıtlı binanın gerçeğe uygun değeri 400 TL olarak tahmin edilmektedir. Bağlı ortaklığın, varlık ve borçlarının gerçeğe uygun değeri ile konsolide bilançoda yer alması gereklidir. Bu nedenle binalar hesabı 60 TL artırılarak gerçeğe uygun değerine getirilir. Böylece B işletmesinin öz kaynakları 250 TL' ye çıkmış olur. A işletmesi 250 TL' lik net varlık için 300 TL ödemiştir. Bu fark, şerefiye olarak kaydedilir. Ertelenmiş vergi dikkate alınmadan hesaplanan şerefiye tutarı şöyle olacaktır¹³⁷;

Satın alma Fiyatı	300 TL
Net Belirlenebilir Varlıklar	(600-350) 250 TL
Şerefiye Tutarı	50 TL

Ertelenmiş Vergi Etkisi Dikkate Alınmadan Hazırlanan Bilanço

BİRLEŞME SONRASI BİLANÇO	A İŞLETMESİ	B İŞLETMESİ	ELİMİNASYON		BİRLEŞME SONRASI TUTARLAR
Binalar		340	60		400
Bağlı Ortaklıklar	300			300	
Şerefiye			50		50
Diğer Varlıklar	700	200			900
TOPLAM	1000	540			1350
Ticari Borçlar		350			350
Sermaye	800	150	150		800
Dağıtılmamış Karlar	200	40	40		200
TOPLAM	1000	540	300	300	1350

¹³⁶ Türkiye Muhasebe Standardları, TMS 12 Gelir Vergisi, Paragraf 21.

¹³⁷ Hilmi Kırloğlu ve A. Gündoğan Şişman, "İşletme Birleşmelerinde Ertelenmiş Vergilerin Oluşumu ve Özel Bir Durum: Şerefiyeden Kaynaklanmış Ertelenmiş Vergiler", **Mali Çözüm Dergisi**, Sayı:98, 2010, s.74.

Muhasebe kaydı ise aşağıdaki gibi olacaktır:

BİNALAR	60	
ŞEREFİYE	50	
SERMAYE	150	
DAĞITILMAMIŞ KARLAR	40	
BAĞLI ORTAKLIKLAR		300

Ancak, bu hesaplama ertelemiş vergi etkisinin de dâhil edilmesi gerekir. Ertelenmiş vergi, belirlenebilir varlık ve kaynakların defter değerleri ile gerçeğe uygun değerleri arasındaki farktan meydana gelir. Ertelenmiş vergi etkisi ise aşağıdaki gibi olacaktır.

	Gerçeğe Uygun Değer	Defter Değeri	Geçici Farklılık
Net Belirlenebilir Varlıklar ve			
Geçici Farklılıklar	250	190	60
Kurumlar Vergisi Oranı			%20
Ertelenmiş Vergi Yükümlülüğü			12

İşletmenin net belirlenebilir varlıkları, ertelemiş vergi yükümlülüğü kadar düşecek ve 238 TL olacaktır. Bu durumda şerefiye, işletmenin gerçeğe uygun değerinden (300 TL) net belirlenebilir varlık tutarı (238 TL) düşüldükten sonra kalan

tutar (62 TL) olarak hesaplanacaktır. Bu hesaplamalara göre işletmenin konsolide bilançosu aşağıdaki gibi olacaktır:

Muhasebe kaydı ise aşağıdaki gibi olacaktır.

BİNALAR	60	
ŞEREFİYE	62	
SERMAYE	150	
DAĞITILMAMIŞ KARLAR	40	
BAĞLI ORTAKLIKLAR		300
ERTELENMİŞ VERGİ		12
YÜKÜMLÜLÜĞÜ		

Ertelemiş Vergi Etkisi Dikkate Alınarak Hazırlanan Bilanço

BİRLEŞME SONRASI BİLANÇO	A İŞLETMESİ	B İŞLETMESİ	ELİMİNASYON		BİRLEŞME SONRASI TUTARLAR
Binalar		340	60		400
Bağlı Ortaklıklar	300			300	
Şerefiye			62		50
Diğer Varlıklar	700	200			900
TOPLAM	1000	540			1350
Ticari Borçlar		350			350
Sermaye	800	150	150		800
Dağıtılmamış Karlar	200	40	40		200
Ertelemiş Vergi Yükümlülüğü				12	
TOPLAM	1000	540	312	312	1350

İşletme birleşmelerinde, varlıkların veya yükümlülüklerin konsolide bilançoya gerçeğe uygun değerleriyle alınmaları sonucunda defter değerleri ile vergiye esas değerleri arasında oluşan geçici farklar nedeniyle ertelenmiş vergiler oluşabilecektir.

İşletme birleşmelerinde oluşan bu ertelenmiş vergiler ise birleşmede dikkate alınacaktır. Doğaldır ki bu ertelenmiş vergiler birleşme sırasında oluşan şerefiyeyi etkilemektedir. Ancak bu durum işletme birleşmelerinde oluşabilecek ertelenmiş vergilerin muhasebeleştirilmesine engel değildir.

UMS-12 “Gelir Vergileri” Standardına göre ise şerefiyenin muhasebeleştirilmesi sırasında ortaya çıkan ertelenmiş vergi borcu muhasebeleştirilememektedir. Bu durum ilk bakışta bir çelişki gibi görünse de standardta ifade edilen aslında işletme birleşmelerinde oluşan ertelenmiş vergilerin muhasebeleştirilemeyeceği değil, işletme birleşmelerinde oluşan şerefiyenin muhasebeleştirilmesi sırasında oluşan geçici farklar nedeniyle ertelenmiş vergi borcunun muhasebeleştirilemeyeceğidir.

Ertelenmiş vergi, şerefiyenin ilk muhasebeleştirilmesinde ortaya çıktığı için muhasebeleştirilmemiş olan ertelenmiş vergi borcunda sonraki dönemlerde meydana gelen azalmalar da, ertelenmiş vergi borcu şerefiyenin ilk muhasebeleştirilmesi nedeniyle ortaya çıktığı için muhasebeleştirilmez. Örneğin, işletme birleşmesinde bir işletmenin kaydettiği şerefiye 100 TL ise fakat vergiye esas değeri sıfırsa, işletmenin ortaya çıkan ertelenmiş vergi borcu muhasebeleştirmesine izin vermez. Eğer işletme daha sonra şerefiye için 20 TL değer düşüklüğü zararı muhasebeleştirirse, şerefiye ile ilgili geçici fark 100 TL den 80 TL’ye düşer, muhasebeleştirilmemiş olan ertelenmiş vergi borcunun tutarında da azalma meydana gelir. Muhasebeleştirilmemiş ertelenmiş vergi borcunun tutarındaki bu azalma da, şerefiyenin ilk muhasebeleştirilmesi ile ilgili sayılır ve bu nedenle uyarınca muhasebeleştirilmez.

Şerefiye ile ilgili vergilenebilir geçici farkların ertelenmiş vergi borçları şerefiyenin ilk muhasebeleştirilmesi esnasında doğmamış olmaları koşuluyla muhasebeleştirilir. Örneğin, eğer bir işletme birleşmesinde edinilen şerefiyenin maliyeti 100 TL ve vergi açısından elde etme yılından başlamak üzere yıllık %20 amortismanına tabi ise, şerefiyenin ilk muhasebeleştirme sırasındaki vergiye esas değeri 100 TL, devralınan ilk yılın sonundaki vergiye esas değeri ise 80 TL’dir. Şerefiyenin defter değerinin, edinilen yılın sonunda 100 TL olarak değişmeden kalmış olması durumunda, anılan yılın sonunda 20 TL vergilendirilebilir geçici fark oluşacaktır. Bu

vergilendirilebilir fark, şerefiyenin ilk muhasebeleştirilmesi ile ilgili olmadığı için, meydana gelen ertelenmiş vergi borcu muhasebeleştirilir¹³⁸.

3.10.3. AR-GE Harcamalarından Kaynaklanan Ertelenmiş Vergi

İşletme, 2010 yılı içerisinde yeni bir ilacın formülasyonu için çalışmalar yapmış, 15 Eylül 2010 tarihinden itibaren de test üretim çalışmalarına başlamıştır. 31 Aralık 2010 itibariyle toplam 600.000 TL + %18 KDV harcama yapılmış olup, bu tutarın 320.000 TL + %18 KDV lik kısmı 15 Eylül 2010 tarihinden önce gerçekleşmiştir¹³⁹.

Standarda göre (15.09.2010 Tarihine kadar olan harcamalar)

HİZMET ÜRETİM MALİYETİ	320.000	
İNDİRİLECEK KDV	57.600	
İLGİLİ HESAPLAR		377.600

Standarda göre (15.09.2010 Tarihinden sonraki harcamalar)

GELİŞTİRME GİDERLERİ	280.000	
İNDİRİLECEK KDV	50.400	
İLGİLİ HESAPLAR		330.400

Standarda göre araştırma giderleri doğrudan giderleştirilirken, geliştirme giderleri aktive kaydedilip amortismanına tabi tutulmaktadır. Vergi mevzuatımıza göre ise araştırma ve geliştirme giderleri arasında ayırım yapılmadan giderler aktifleştirilip amortismanına tabi tutulmaktadır.

¹³⁸ Türkiye Muhasebe Standardları, TMS 12 Gelir Vergisi, Paragraf 21.

¹³⁹ Bulca, a.g.e., s.244.

Vergi mevzuatına göre

AR-GE GİDERLERİ	600.000	
İNDİRİLECEK KDV	108.000	
İLGİLİ HESAPLAR		708.000

Araştırma ve geliştirme giderlerinin amortismanına bakarsak, VUK'a göre AR-GE harcamalarının faydalı ömrü 5 yıldır ve amortisman oranı %20'dir. Standarda göre faydalı ömrü 5 yıl belirlesek dahi amortisman tutarı farklı olacaktır.

Standarda göre amortisman;

$$280.000 * \%20 = 56.000\text{TL dir}$$

Vergi mevzuatına göre;

$$600.000 * \%20 = 120.000\text{'dir.}$$

Yıllar	VUK	Standard	Fark	Ertelenmiş Vergi Borcu	Ertelenmiş Vergi Alacağı
1. Yıl	120.000	376.000	256.000		51.200
2. Yıl	120.000	56.000	(64.000)	12.800	
3. Yıl	120.000	56.000	(64.000)	12.800	
4. Yıl	120.000	56.000	(64.000)	12.800	
5. Yıl	120.000	56.000	(64.000)	12.800	

Standard ile mevzuatımız arasındaki farklılaşma ertelenmiş vergiyi doğurmaktadır. Yukarıdaki örnekte ilk yıl 256.000TL daha fazla gider göstererek 51.200 TL lik daha az vergi tahakkuk etmekte ve bu tutar gelecek yıllara yansımaktadır.

3.10.4. Yatırım Amaçlı Gayrimenkuller ve Ertelenmiş Vergi

Ertelenmiş vergi borcunun veya varlığının, UMS 40 uyarınca gerçeğe uygun değer yöntemi kullanılarak ölçülen yatırım amaçlı gayrimenkulden kaynaklanması durumunda söz konusu yatırım amaçlı gayrimenkulün defter değerinin satış yoluyla geri kazanılacağına ilişkin aksi ispat edilene kadar geçerli bir varsayım bulunmaktadır. Buna göre, varsayımın aksi ispat edilmedikçe, ertelenmiş vergi borcunun ya da ertelenmiş vergi varlığının ölçümü, söz konusu yatırım amaçlı gayrimenkulün defter değerinin bütünü ile satış yoluyla geri kazanılacağına ilişkin vergisel sonuçları yansıtır. Yatırım amaçlı gayrimenkulün amortismanına tabi olması ve satıştan ziyade zaman içerisinde kendisinden beklenen ekonomik faydaların önemli ölçüde tüketme amaçlı bir işletme modeli bünyesinde yer alması durumunda, söz konusu varsayımın aksi ispat edilebilir¹⁴⁰.

Bir yatırım amaçlı gayrimenkulün maliyeti 100 TL, gerçeğe uygun değeri ise 150 TL dir. Gayrimenkul UMS 40 uyarınca gerçeğe uygun değer yöntemi kullanılarak ölçülmektedir. Gayrimenkul, maliyeti 40 TL gerçeğe uygun değeri 60 TL olan bir arsa ile maliyeti 60 TL gerçeğe uygun değeri 90 TL olan bir binadan oluşmaktadır. Arsanın faydalı ömrü sınırsızdır¹⁴¹.

Söz konusu binanın vergisel açıdan birikmiş amortisman tutarı 30 TL dir. Yatırım amaçlı gayrimenkulün gerçeğe uygun değerindeki gerçekleşmemiş değişiklikler vergiye tabi kârı etkilemez. Yatırım amaçlı gayrimenkulün maliyetinden daha yüksek bir tutara satılması halinde, vergi açısından birikmiş amortismanın iptal edilmiş tutarı vergiye tabi kâra dahil edilecek ve % 30'luk olağan bir vergi oranı ile vergilendirilecektir. Maliyeti aşan satış tutarı için, vergi kanunu iki yıldan az bir süredir elde tutulan varlıklar için %25 oranını, iki yıl ve iki yıldan daha uzun süreli olarak elde tutulan varlıklar için % 20 oranını belirlemiştir.

¹⁴⁰ Türkiye Muhasebe Standardları, TMS 12 Gelir Vergisi, Paragraf 51.

¹⁴¹ Türkiye Muhasebe Standardları, TMS 12 Gelir Vergisi, Paragraf 51/C.

Söz konusu yatırım amaçlı gayrimenkulün UMS 40 uyarınca gerçeğe uygun değer yöntemi kullanılarak ölçülmesi nedeniyle, işletmenin, yatırım amaçlı gayrimenkulün defter değerinin tamamını satış yoluyla geri kazanabileceğine ilişkin aksi ispat edilene kadar geçerli bir varsayım bulunmaktadır. Varsayımın aksi ispat edilmedikçe, ertelenmiş vergi, defter değerinin bütünüyle satış yoluyla geri kazanılmasına ilişkin vergisel sonuçları, gayrimenkulün satışından önce kira geliri sağlama beklentisi olsa bile yansıtır.

Satılması durumunda arsanın vergiye esas değeri 40 TL olup, vergilendirilebilir geçici fark 20 TL (60 – 40) dir. Binanın vergiye esas değeri, satılması durumunda 30 TL (90 – 30) olup, vergilendirilebilir geçici fark ise 60TL (90 – 30) dur. Sonuç olarak, yatırım amaçlı gayrimenkulle ilgili vergilendirilebilir toplam geçici fark 80 TL (20 + 60) dir.

47 nci Paragraf uyarınca, vergi oranı, yatırım amaçlı gayrimenkulün gelire dönüştüğü döneme ilişkin olarak uygulanması beklenen orandır. Bu nedenle, ortaya çıkacak ertelenmiş vergi borcu, işletmenin söz konusu gayrimenkülü iki yıldan fazla süre elinde tuttukten sonra satma beklentisi olması söz konusu olduğunda, aşağıdaki şekilde hesaplanır:

	Vergilendirilebilir Geçici Fark	Vergi Oranı	Ertelenmiş Vergi Varlığı
Birikmiş Vergisel Amortisman	30	% 30	9
Satış Hasılatının Maliyeti Aşan Tutarı	50	% 20	10
Toplam	80		19

İşletme, gayrimenkulü, iki yıldan daha az bir süre elinde tuttuktan sonra satmayı düşünüyor, yukarıdaki hesaplama, vergi oranının, satış hasılatının maliyeti aşan tutarı için % 25 yerine % 20 olarak uygulanması suretiyle değiştirilir.

İşletme, binayı satmak yerine başka bir amaçla elinde tutabilir. Bina, zaman içerisinde kendisinden beklenen ekonomik faydaların önemli ölçüde tüketilmesi amacıyla bir işletme modeli çerçevesinde elde tutulabilir. Bu durumda, bina için yapılan varsayımın aksi ispat edilebilir. Ancak, arsa amortismanına tabi değildir. Bu nedenle, arsa için satış yoluyla geri kazanıma ilişkin varsayımın aksi ispat edilemez. Bu durumda, ertelenmiş vergi borcu, binanın defter değerinin kullanım yoluyla ve arsanın defter değerinin satış yoluyla geri kazanılmasına ilişkin vergisel sonuçları yansıtır.

Binanın kullanılması halinde vergiye esas değeri 30 TL (60 – 30) olup, vergilendirilebilir geçici fark 60TL (90 – 30) ve bundan kaynaklanan ertelenmiş vergi borcu 18TL (60 TL nin % 30 u)'dir.

Arsanın vergiye esas değeri, satılması durumunda 40 TL olup, vergilendirilebilir geçici fark 20TL (60 – 40) ve bundan kaynaklanan ertelenmiş vergi borcu 4TL (20 TL nin % 20 si)'dir.

Sonuç olarak, bina açısından satış yoluyla geri kazanıma ilişkin varsayımın aksinin ispat edilmesi halinde, yatırım amaçlı gayrimenkule ilişkin ertelenmiş vergi varlığı 22 TL (18 + 4) olur.

SONUÇ

Muhasebe biliminin amacı; verilerin ilgili kaynaklardan toplanarak, doğruluklarının saptanması, kaydedilmesi, sınıflandırılması, raporlar halinde sunulması, analiz ve yorumlanması sonucu doğru bilgiyi üretmek ve ilgililere doğru bilgi sunmaktır. Muhasebe standartları, finansal tabloların, kullanıcılarının ihtiyaç duyduğu işletme sonuçlarını doğru, gerçek durumu yansıtan, karşılaştırılabilir, tutarlı, güvenilir, dengeli ve anlaşılabilir olarak yansıtabilmesi için uyulması gereken ilke ve kurallar bütünü olarak tanımlanabilmektedir. Küreselleşmeyle birlikte uluslararası finansal piyasaların gelişmesi, yatırımcıların daha çok karşılaştırılabilir bilgi sağlama isteği, işletmelerin sınır ötesi yatırım yapma isteği, çok uluslu şirketlerin ortaya çıkması, uluslararası şirketlerin farklı ülke uygulamaları nedeniyle karşılaşmakta oldukları sıkıntıların ortadan kaldırılması, uluslararası piyasalarda fon temini sağlanması gibi nedenlerle uluslararası muhasebe standartlarına ihtiyaç duyulmuştur. Bu ihtiyaçların karşılanması için Uluslararası Finansal Raporlama Standartları oluşturulmuştur ve bu standartlar sürekli olarak geliştirilmektedir.

Uluslararası muhasebe standartlarına uyum sağlamak isteyen birçok ülke kendi iç mevzuatlarını bu standartlarla uyumlaştırmaya çalışmaktadır. Günümüze kadar muhasebe sistemine Tek Düzen Muhasebe Sistemi'yle yön vermiş olan Türkiye, Uluslararası Muhasebe Standartlarını aynen Türkçe'ye çevirerek Türkiye Muhasebe Standartları olarak yayımlamıştır. Geçmişten bugüne kadar birçok kuruluş standartlarla ilgili çalışmalar yapmış ve son olarak standartları yayımlama yetkisi Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu'na verilmiştir. Ülkemizde 2012 yılında yürürlüğe girecek olan Türk Ticaret Kanunu standartlara uyumu zorunlu hale getirmektedir ve mevzuatın standartlara uyumlaştırılmasıyla ilgili çalışmalara başlanmıştır.

Standartlar ile Vergi Usul Kanun'undaki uygulamalar arasında bazı farklılıklar bulunmaktadır ve bu farklı uygulamalar ertelenmiş vergi kavramının doğmasına neden olur. Bu farklılıkların önemli bir kısmını amortisman tabi varlıklar oluşturmaktadır. Çalışmamızda, amortisman tabi varlıklarla ilgili kavramlar, amortisman yöntemleri, varlıkların değerlendirilmesi gibi konular, standartlar ile mevzuatımız açısından karşılaştırılarak birçok fark tespit edilmiştir ve bu farklılıklardan oluşan ertelenmiş vergi kavramı örneklerle ele alınmıştır.

Amortismanına tabi varlıklardan ilki maddi duran varlıklardır. İlk farklılık, maddi duran varlıkların edinme maliyetiyle ilgilidir. Hem Standard hemde mevzuat maddi duran varlıkları maliyet bedeli üzerinden aktifleştirmektedir. Ancak, standarda yer alan maliyet bedeli kavramı maliyet bedelinden hurda değer düşüldükten sonra kalan tutardır. Vergi mevzuatımızda ise hurda değer kavramı yer almamaktadır. Ayrıca edinme maliyetlerinden alış giderleri ve taksitli varlık alımında ortaya çıkan borçlanma maliyetlerinin aktifleştirilmesinin vergi kanunlarına göre mükellefin seçimine bırakılmıştır. Standarda ise yapılması gereken uygulama açıktır ve mükellefin insiyatifinde değildir. Diğer önemli konu arsa bina ayrımıdır. VUK’u arsayı tek başına amortismanına tabi tutmazken, arsa ve binayı birlikte aktifleştirip amortismanına tabi tutmaktadır. Standard bu uygulamayı ortadan kaldırarak arsa bina ayrımını getirmiştir. Başka bir farklılık ise, yararlı ömürle ilgilidir. VUK’a göre yararlı ömür Maliye Bakanlığı’nca belirlenirken, standarda göre işletme tarafından belirlenmektedir. Ayrıca VUK’a göre belirli bir tutarın altında olan maddi duran varlıklar gider olarak yazılabilmektedir. Standarda ise maddi duran varlık olarak kullanılmanın dışında varlığın bedelinin önemi yoktur. VUK’ta mükellefin seçim şansını kullanarak varlığı gider yazması mükellefe vergi avantajı sağlamaktadır. Amortisman yöntemlerindeki farklılıklar ve VUK’a göre yeniden değerlendirme yapılamaması da farka neden olacaktır. Bu durumda, Standard ve mevzuata göre uygulamalara tabi tutulan maddi duran varlıkların defter değerlerinde ve dolayısıyla amortisman tutarlarında farklılık olacaktır. Amortisman tutarlarındaki farklar ertelenmiş vergi varlığı ya da ertelenmiş vergi borcuna neden olarak mükellefi olumlu ya da olumsuz yönde etkileyecektir.

Amortismanına tabi varlıklardan diğeri maddi olmayan duran varlıklardır. Maddi olmayan duran varlıkların edinme maliyetleri, amortisman tutarları, faydalı ömür kavramı, amortisman yöntemlerindeki farklılıklar maddi duran varlıktaki uygulamalarla benzer sonuçları doğurmaktadır. Maddi olmayan duran varlıklar üzerindeki en önemli değişim şerefiye ve ar-ge giderlerinde olmuştur. VUK’na göre şerefiyeni belli bir tutarın altında kalması durumunda gider yazılabilmektedir. Ayrıca aktifleştirilen şerefiye amortismanına tabi tutulmaktadır. Standard ise şerefiye kavramını, işletme

içerisinde üretilen şerefiye ve işletme birleşmelerinde edinilen şerefiye olmak üzere iki şekilde açıklanmaktadır. Bunlardan işletme içerisinde üretilen şerefiye 38 nolu standardta açıklanmakta olup, işletme tarafından kontrol edilememesi ve maliyeti güvenli olarak ölçülememesi nedeniyle varlık olarak kabul edilmemektedir. İşletme birleşmelerinden elde edilen şerefiye ise varlık olarak kabul edilmekte, ancak, IFRS 3'de işletme birleşmelerinden edinilen şerefiyeleri itfa edilmeyeceği bunun yerine en az yılda bir kez değer düşüklüğü testine tabi tutulacaktır. Şerefiyeden kaynaklanan ertelenmiş vergi borç ya da alacakları gelir vergisi standardına göre muhasebeleştirilmektedir. Maddi olmayan duran varlıklarla ilgili diğer önemli değişiklik ar-ge giderleridir. VUK'una göre araştırma ve geliştirme giderleri aynı hesapta incelenerek amortismanına tabi tutulmaktadır. Standard ise araştırma ve geliştirme giderlerini birbirinden ayırmaktadır. Araştırma giderlerini doğrudan gider yazarken, geliştirme giderlerini aktifleştirip amortismanına tabi tutmaktadır. Bu farklılıkta ertelenmiş vergiye neden olmaktadır.

Amortismanına tabi varlıklarda son olarak yatırım amaçlı gayrimenkulleri ele almaktayız. Bu standard mevcut uygulamaya yenilik getirmektedir. VUK'a göre yatırım amaçlı gayrimenkuller ayrımı bulunmamakta, gayrimenkuller aktifleştirilerek amortismanına tabi tutulmaktadır. Bu ayrımla birlikte işletme gayrimenkullerinden ayrı gelir elde etmeyi amaçlamaktadır ve bu amaçla kullandığı gayrimenkullere amortisman ayırmamakta ve yeniden değerlemeye tabi tutmaktadır. Bu durumda Standard ile mevzuat arasında geçici farka neden olmaktadır.

Vergi Usul Kanun'u muhasebeye vergi açısından bakarken, standartlar vergi odaklı değildir. Standartlarda, yatırımcıların beklentilerini karşılamak önemlidir. Bu nedenle, vergide keyfiliğin önüne geçilmesi, vergi matrahının aşındırılmasının önlenmesini sağlamaktadır. Vergi mevzuatı ve Standard arasındaki uygulama farklılıkları, indirilebilir veya vergilendirilebilir geçici farkları ortaya çıkarmaktadır. Geçici farklar ise ertelenmiş vergi varlığı ya da ertelenmiş vergi borcuna neden olmakta ve bu durum mükellefleri olumlu ya da olumsuz olarak etkilemektedir. Vergi Usul Kanun'u standartlar doğrultusunda yeniden düzenlenmeli ve uygulamalardaki bu farklılıklar ortadan kaldırılarak, vergi de keyfiliğin önüne geçilmelidir.

KAYNAKÇA

Kitaplar

- AKGÜN, Melek. “TMS 16 Maddi Duran Varlıklar”, Necdet SAĞLAM, Salim ŞENGEL, Bünyamin ÖZTÜRK,(Ed),**Türkiye Muhasebe Standardları Uygulaması (373-412)**, Maliye ve Hukuk Yayınları, 2.Baskı, Ankara, 2008.
- AKDOĞAN, Nalan, SEVİLENGÜL, Orhan. **Tek Düzen Muhasebe Sistemi Uygulaması**, Tor Ofset, İstanbul, 2007.
- ARSLAN, Erdoğan. “TMS’12 Gelir Vergileri”, Necdet SAĞLAM, Salim ŞENGEL, Bünyamin ÖZTÜRK,(Ed),**Türkiye Muhasebe Standardları Uygulaması (281-372)**, Maliye ve Hukuk Yayınları, 2.Baskı, Ankara, 2008.
- DOKUR, Şükrü, KAYGUSUZ, Sait. **Amortismanlar Türk Muhasebe Standardları ve Vergi Kanunlarıyla Uyumlu**, Nobel Yayınevi, Ankara, 2005.
- EPSTEİN, J., MİRZA, A. **Interpretation and Application of International Accounting**, Standards, John and Willey Sons, 2002.
- İzmir Serbest Muhasebeci ve Mali Müşavirler Odası. **Finansal Muhasebe**, İzmir, 2008.
- ORUÇ, Hale. “TMS-40 Yatırım Amaçlı Gayrimenkuller”, Necdet SAĞLAM, Salim ŞENGEL, Bünyamin ÖZTÜRK,(Ed),**Türkiye Muhasebe Standardları Uygulaması (973-992)**, Maliye ve Hukuk Yayınları, 2.Baskı, Ankara, 2008.
- ÖRTEN, R., KAVAL, H, KARAPINAR, A. **Türkiye Muhasebe- Finansal Raporlama Standardları**, Gazi Kitabevi, Ankara, 2007.

ŞENGEL, Salim. “TMS 38 Maddi Olmayan Duran Varlıklar”, Necdet Sağlam, Melek Akgün, Bünyamin Öztürk,(Ed), **Türkiye Muhasebe Standardları Uygulaması**, Maliye ve Hukuk Yayınları, 2.Baskı, Ankara, 2008.

ZAİF, Figen. “Avrupa Birliği Muhasebe Standardlarında Son Gelişmeler”, 1. **Uluslararası Muhasebe Konferansı: Yakınsama Yolunda**, 3-5 Kasım 2004, MÖDAV Yayınları, İstanbul.

Kanun, Tebliğ ve Standardlar

Maliye Bakanlığı. Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği (1 Seri No), **Resmi Gazete**, 21447 (26/12/1992).

Türkiye Muhasebe Standardları Kurulu. TMS 12 Gelir Vergisi Standardı.

Türkiye Muhasebe Standardları Kurulu. TMS 16 Maddi Duran Varlıklar Standardı.

Türkiye Muhasebe Standardları Kurulu. TMS 38 Maddi Olmayan Duran Varlıklar Standardı.

Türkiye Muhasebe Standardları Kurulu. TMS 40 Yatırım Amaçlı Gayrimenkuller Standardı.

Dergi ve Makaleler

AKDOĞAN, Nalan, SEVİLENGÜL, Orhan. “Türkiye Muhasebe Standardlarına Uyum İçin Tekdüzen Hesap Planında Yapılması Gereken Değişiklikler”, **Mali Çözüm Dergisi**, Sayı: 84, 2007.

AKDOĞAN, Nalan. “Türkiye Muhasebe/Finansal Raporlama Standardlarının Uygulanma Süreci: Sorunlar, Çözüm Önerileri”, **Mali Çözüm Dergisi**, Sayı:80, Mart-Nisan 2007.

- AKGÜN, A. İhsan. “ Türkiye Finansal Raporlama Standartları Açısından Varlıklarda Değer Düşüklüğü ve Şerefiyenin İncelenmesi”, **Kocaeli Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi**, Sayı: 2, 2009.
- AUSTIN, Lloyd. “Accounting for Intangible Assets”, **University Of Auckland Business Review**, Autumn 2007.
- BULUT, Akın. “Tms 40 Kapsamında Muhasebeleştirilen Yatırım Amaçlı Vergi Uygulamalarında Geçerliliği”, **Yaklaşım Dergisi**, Sayı:210, Haziran 2010.
- ÇOLAK, Mustafa. “Muhasebe Standartları Kurulu, Görevleri, Denetimi Ve İlişkili Düzenlemeler”, **Yaklaşım Dergisi**, Sayı: 144, Aralık 2004.
- DAĞDEMİR, Serdar. “ Maddi Duran Varlıklara İlişkin TMS 16 ve VUK ta Yer Alan Düzenlemeler”, **Yaklaşım Dergisi**, Sayı:185, Mayıs 2008.
- DİNÇ, Engin. “Muhasebe Ve Vergi Kuralları Arasındaki İlişki Ve Gelir Vergileri (Tms12) Standardının Muhasebe Uygulamalarına Etkisi”, **Erciyes Üniversitesi İktisadi İdari Bilimler Fakültesi Dergisi**, Sayı:28, Ocak-Haziran 2007.
- ELİTAŞ, Cemal,
AKYÜZ, Yılmaz. ”Kıst Amortisman Uygulamasının Uluslar Arası Finansal Raporlama Standartları Ve Türk Muhasebe Sistemi Açısından Karşılaştırılması”, **Mali Çözüm**, Sayı:94, Ağustos 2009.
- EROL, Ekin,
ÖZDEMİR, Dilek. “Maddi ve Maddi Olmayan Duran Varlıkların VUK ve Tek Düzen Muhasebe Sistemine Göre Değerlemesi”, **Vergi Raporu Dergisi**, Sayı: 111, Aralık 2008.
- GÜCENME, Ümit,
POROY ARSOY, Aylin. “Muhasebe Standartlarına göre Maddi Duran Varlıklarda Değer Artış ve Azalışlarının Tespit ve Kaydı”, **Muhasebe ve Finansman Uygulama Dergisi Analiz**, Ekim 2005.

- KIRLIOĞLU, Hilmi,
ŞİŞMAN, Ahmet. “İşletme Birleşmelerinde Ertelenmiş Vergilerin Oluşumu ve Özel Bir Durum: Şerefiyeden Kaynaklanan Ertelenmiş Vergiler”, **Mali Çözüm**, Sayı: 98, 2010.
- KÖSE, Tunç,
FERHATOĞLU, Emrah. “Gelir Vergilerine İlişkin Türkiye Muhasebe Standardı Kapsamında Sabit Kıymet Yenileme Uygulamasının Değerlendirilmesi”, **Muhasebe ve Denetime Bakış**, Eylül 2009.
- MALAY, Engin. “ Amortisman”, **Dayanışma Dergisi**, Sayı: 109, Ağustos 2010.
- ORUÇ, Hale. “12 Numaralı Uluslararası Muhasebe Standardına Genel Bir Bakış (Income Taxes – Gelir Vergilerinin Muhasebeleştirilmesi” **Mali Pusula**, Yıl:2, Sayı:19, Temmuz 2006.
- OTLU, Fikret,
ÇUKACI, Yusuf. “ Şirket Birleşmelerinde Maddi Olmayan Duran Varlıklar ve Şerefiyenin Muhasebe Standardlarına Göre Muhasebeleştirilmesi”, **Muhasebe ve Denetime Bakış**, Sayı:21, Ocak 2007.
- ÖRTEN, Remzi,
BAYIRLI, Rıdvan. “ TMS 16 Standardına Göre Amortisman Ayırma Ve Muhasebe Uygulamaları “, **Yaklaşım Dergisi**, Sayı: 172, Nisan 2007.
- ÖRTEN, Remzi,
BAYIRLI, Rıdvan. “ TMS 16 Maddi Duran Varlıklar Standardına Göre Amortisman Ayırma ve Muhasebe Uygulamaları- 2”, **Yaklaşım Dergisi**, Sayı: 173, Mayıs 2007.
- ÖZKAN, Serdar. “Tms 38 Maddi Olmayan Duran Varlıklar”, **İzmir Serbest Muhasebeci ve Mali Müşavirler Odası Seminerleri-7**, Aralık 2006.

- ÖZTÜRK, Can. “Yerel Ve Uluslar arası Muhasebede Yatırım Amaçlı Gayrimenkul Kavramı Ve Ums 40’ın Türkiye Muhasebe Sistemine Yansımaları”, **Mali Çözüm Dergisi**, Sayı:96, 2009.
- ŞABAN, Metin, Genç, Murat. ”Araştırma ve Geliştirme Faaliyetlerinin IAS–38 Maddi Olmayan Duran Varlıklar Kapsamında Muhasebeleştirilmesi”, **Mali Çözüm Dergisi**, Sayı 70, 2002.
- TEKŞEN, Ömer. “TMS-12 Gelir Vergileri Standardına Göre Ertelemiş Verginin İncelenmesi Ve Muhasebeleştirilmesi”, **Süleyman Demirel Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi**, Sayı:2, 2010.
- TERZİ, Serkan. “Avrupa Birliği ve Türkiye’de Finansal Raporlama Ve Uluslararası Muhasebe Standardlar ile Uyumlaştırma Çalışmaları”, **Dayanışma Dergisi**, Sayı:105, 2009.
- TOKAY, S.Hüseyin, DERAN, Ali. “Türkiye Muhasebe ve Finansal Raporlama Standardlarında Değerleme Ölçüler”, **Mali Çözüm**, Sayı:90, Kasım-Aralık 2008.
- TUĞLU, Ali. “Amortismanlarda Özellik Arz Eden Durumlar”, **Yaklaşım Dergisi**, Sayı: 169,Ocak 2007.
- Türkiye Muhasebe Odalar Birliği. “Dünya Yeni Finansal Raporlama Standardlar Hazırlanıyor”, **Bilanço Dergisi**, Sayı:94, Ağustos, 2004.
- TÜRKOT, Mustafa. “Finansal Muhasebede Uluslararası Standardlar”, **Yaklaşım Dergisi**, Sayı: 148, Nisan 2005.
- UÇAK, Mesut. “Vergi Usul Kanunu ve Tek Düzen Muhasebe Sistemine Göre Maddi ve Maddi Olmayan Duran Varlıkların Değerlemesi”, **Vergi Raporu**, Sayı: 99, Aralık 2007.

- UFUK, M. Tahir. “Vergi Hukukunda Maddi Olmayan Duran Varlıkların Değerleme Esasları”, **Yaklaşım Dergisi**, Sayı:216, Aralık 2010.
- ÜSTÜNDAĞ, Saim. “Muhasebe Standardları Oluşturulması Süreci”, **Muhasebe ve Denetime Bakış**, Nisan, 2000.
- YALÇINKAYA, Fikret. “ Uluslararası Muhasebe Uyumunun Ölçülmesine Yönelik Bir Uygulama: Rusya, Çin Ve Türkiye Karşılaştırılması”, **Zonguldak Karaelmas Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi**, Sayı: 6, 2007.
- YARDIMCIOĞLU, M.,
DEMİREL, N.
ÖZER, V. “Araştırma-Geliştirme Harcamalarının ve Maddi Olmayan Duran Varlıkların TMS-38, Tek Düzen Muhasebe Sistemi ve SPK Tebliği’ne Göre Muhasebeleştirilmesi İşlemlerinin Karşılaştırılması”, **Mali Çözüm**, Sayı 85, 2008.
- YILMAZ, Erdal,
GELMEDİ, Okan. “ Maddi Duran Varlıklarda Amortisman Uygulamalarının VUK ve TMS-16 Açısından Değerlendirilmesi”, **Vergi Raporu Dergisi**, Sayı: 130, Temmuz 2010.
- YILMAZ, Erdal,
GELMEDİ, Okan “ Maddi Duran Varlıklarda Amortisman Uygulamalarının TMS 16 Açısından Değerlendirilmesi”, **Vergi Raporu**, Sayı:133, Ekim 2010.
- YÜKÇÜ, S., İÇERLİ, Y.
UĞURLUEL, G. “Tms-23 Borçlanma Maliyetlerinin Muhasebesi-I”, **Yaklaşım Dergisi**, Sayı:184, Nisan 2008.

Tezler

- AYDOĞAN, Ertan. “Uluslararası Muhasebe Standardları Uyumlaştırılması Ve Ülkelerin Uyumlaştırma Derecelerine İlişkin Bir Uygulama”, Karadeniz Teknik Üniversitesi, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, 2007.
- BEDRİ, Bülent. “Ertelenmiş Vergiler ve Ertelenmiş Vergilerin Finansal Tablolara Yansıtılması, İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, İstanbul,2007.

- BULCA, Handan. “Amortismanların Uluslararası Finansal Raporlama Standardlarına Göre Raporlanması Ve Türk Muhasebe Sistemi İle Karşılaştırılması”, Afyon Kocatepe Üniversitesi, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, 2009.
- DURSUN, N. Nevruz. “Varlıklarda Değer Düşüklüğü Standardı Kapsamında Uluslararası Finansal Raporlama Standardlarını Uygulayan İşletmelerde Karşılaşılan Sorunlar”, Gazi Üniversitesi, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Ankara, 2007.
- ERPEK, Seda. “Ertelenen Vergi ve Ertelenen Verginin Finansal Tablolarda Raporlanması”, Ankara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü İşletme Anabilim Dalı, Yüksek Lisans Tezi, 2007.
- GÜRBÜZ, Cennet. “Maddi Duran Varlıkların Türkiye Muhasebe Standardları Kapsamında Değerlemesi Ve Bilanço Karına Etkisine Yönelik Bir Uygulama”, Süleyman Demirel Üniversitesi, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Isparta, 2009.
- HATİPOĞLU, Oğuzhan. “Türkiye’de Uluslararası Muhasebe Standardları’nın Gelişimi, Gerekliliği Ve Uygulanabilirliği Üzerine Bir Araştırma”, Karadeniz Teknik Üniversitesi, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Trabzon, 2009.
- KESGİN, M. Murat. “Maddi ve Maddi Olmayan Duran Varlıkların Uluslararası Muhasebe Standardlarındaki Düzenlemeleri ve Türk Vergi Mevzuatı ile Karşılaştırılması”, Marmara Üniversitesi, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, 2006.
- KÖTÜOĞLU, Ş, Gül. ” Uluslararası Muhasebe Standardları Paralelinde Türkiye ve Amerika Muhasebe Standardları’nın Bazı Standardlarının Karşılaştırılması”, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Gaziantep Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Gaziantep, 2008.

- PEKER, Namık. “Maddi Duran Varlıkları Ulusal Ve Uluslararası Muhasebe Standardları Açısından İrdelenmesi”, Dokuz Eylül Üniversitesi, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, 2008.
- SEVİNÇ, Fulya. “12 Numaralı Uluslararası Muhasebe Standardı ve Diğer Ülkelerdeki Uygulamaları Çerçevesinde Ertelenmiş Vergi ve Finansal Tablolara Yansıması”, Uzmanlık Yeterlilik Tezi, Türkiye Cumhuriyeti Merkez Bankası Muhasebe Genel Müdürlüğü, Ankara, 2003.
- SEVİNÇ, V. Ulvi. “Tms 12 Ve Söz Konusu Standardın Banka Bilânço Ve Kâr-Zarar Tablosuna Etkileri”, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Marmara Üniversitesi SBE, İstanbul, 2010
- ŞENSOY, Belgin. “Uluslararası Finansal Raporlama Standardlarının Ortaya Çıkışı Ve Gelişimi İle Muhasebe Standardlarının Türkiye’deki Durumu”, Gazi Üniversitesi S.B.E., Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Ankara, 2008.
- TIRE, Hilal. “Türkiye Muhasebe Standardlarına Göre Değerleme Ve Vergi Mevzuatı İle Karşılaştırılması”, Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, 2009.
- USTA, Hale. “Muhasebe Mesleği İle İlgili Uluslar Arası Muhasebe Standardları Ve Türkiye’deki Düzenlemeler İle Karşılaştırılması”, Gazi Üniversitesi S.B.E., Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Ankara, 2007.

İnternet Kaynakları

- AKSOY, Tamer. “Finansal Muhasebe Ve Raporlama Standardlarında Uyumlaştırma ve Ums/Ufrs Bazında Küresel Muhasebe Standardları Setine Yöneliş Eğilimi”, <<http://www.tmsk.org.tr/makaleler/Diger/FINANSAL%20MUHASEBE%20VE%20RAPORLAMA%20STANDAR DLARINDA%20UYUMLASTIRMA%20VE%20UMS%20UFRS%20BAZINDA%20KURESELMUHASEBE%20STANDAR DLARINA%20YONELIS%20EGILIMI.pdf>>, (12.01.2011).

- BOSTANCI, Serpil. “Küreselleşen Muhasebede Standardlaşma Ve Türkiye Muhasebe Standardları Kurulu”, <www.archive.ismmmo.org.tr/docs/.../16-%2059%20SERPIL%20BOSTANCI.doc>, (15/01/2011).
- ÇELİK, Orhan. “Uluslararası Muhasebe Standardlarına İlişkin Gelişmeler: Dünya Ve Türkiye”, <<http://www.tmsk.org.tr/makaleler/Diger/>>, (15/12/2010).
- ÇİFTÇİ, Yavuz,
ERSERİM, Alper. “Muhasebe Standardlarında Uluslararası Uyumlaştırma Çalışmaları Ve Türkiye’deki Durumun İncelenmesi”, <http://www.mu.edu.tr/private/yciftci/calismalar/yciftci&aerserim_icam08.pdf>, (07/02/2010).
- GÖNEN, Seçkin,
UĞURLUEL, Gülşah. “Türkiye’de Uluslararası Finansal Raporlama Standardları (Ufrs) Uygulamalarına Geçişte Karşılaşılan Sorunlar Ve Çözüm Önerileri”, <www.tmsk.org.tr/makaleler/Diger/>, (15/12/2010).
- GÜVEN, Mehmet. Vergi Mevzuatımızda Dönemsellik ve Tahakkuk İlkesi, <http://www.batiymm.com.tr/_5/2007/07-27.htm>, (13.05.2010).
- KAYA, Uğur. “Maddi Duran Varlıkların Elde Edilmesinde Tms 16 Ve Vergi Kanunlarındaki Düzenlemelerinin Karşılaştırılması”, <<http://www.tmsk.org.tr/makaleler/>>, (21/02/2011).
- SEVİĞ, Veysi. “Şerefiye veya Peştamallıklarda Amortisman”, <http://www.muhasibenet.net/mh_0607_serefiye%20veya%20pestamallikta%20amortisman.html>, (30/07/2011).

- SİPAHİ, Barış. “ TMS 38 Maddi Olmayan Duran Varlıklar”, <<http://archive.ismmmo.org.tr/docs/yayinlar/kitaplar/99/1.bolum.pdf>>, (27.12.2010).
- STREET, L. Dona “GAAP Convergence 2002”, Survey of National Efforts to Promote and Achieve Convergence with International Financial Reporting Standards, <<http://www.iasplus.com/resource/gaap2002.pdf>>, (28/06/2011).
- WONG, Peter. “Challenges And Successes In Implementing International Standards: Achieving Convergence To Ifrss And Isas”, September 2004, <Web.Ifac.Org/Media/Publications/6/...And.../Challenges-And-Successes-In.Pdf>, (23/01/2011).
- YÜKÇÜ, Süleyman, İÇERLİ, Yılmaz. “Tms-16 Maddi Duran Varlıklar Standardına İlişkin Uygulama Önerileri”, <<http://www.tmsk.org.tr/makaleler/>>, (03/02/2011).
- YILMAZ, Kazım. “ Ticari Kardan Mali Kara Geçiş Bildirimi, KKEG, Ticari Kardan İndirilebilecek Gelirler Ve Tek Düzen Muhasebe Sistemi”, <http://www.alomaliye.com/kazim_yilmaz_ticari_kardan.htm>, (20.07.2011).