

**T.C.**  
**İSTANBUL OKAN ÜNİVERSİTESİ**  
**SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ**

**TMS / TFRS ve BOBİ FRS'DE YER ALAN DEĞERLEME**  
**HÜKÜMLERİNİN VERGİ USUL KANUNDA YER ALAN**  
**DEĞERLEME HÜKÜMLERİ İLE YAKINSAMA**  
**OLANAKLARI**

**Nefin Jan AKSOY**

**YÜKSEK LİSANS TEZİ**  
**İŞLETME ANABİLİM DALI**  
**MUHASEBE VE DENETİM PROGRAMI**

**DANIŞMAN**  
**Prof. Dr. Murat AZALTUN**

**İSTANBUL, Mayıs 2019**

**T.C.**  
**İSTANBUL OKAN ÜNİVERSİTESİ**  
**SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ**

**TMS / TFRS ve BOBİ FRS'DE YER ALAN DEĞERLEME**  
**HÜKÜMLERİNİN VERGİ USUL KANUNDA YER ALAN**  
**DEĞERLEME HÜKÜMLERİ İLE YAKINSAMA**  
**OLANAKLARI**

**Nefin Jan AKSOY**

**YÜKSEK LİSANS TEZİ**  
**İŞLETME ANABİLİM DALI**  
**MUHASEBE VE DENETİM PROGRAMI**

**DANIŞMAN**  
**Prof. Dr. Murat AZALTUN**

**İSTANBUL, Mayıs 2019**

T.C.  
İSTANBUL OKAN ÜNİVERSİTESİ  
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ

TMS / TFRS ve BOBİ FRS'DE YER ALAN DEĞERLEME  
HÜKÜMLERİNİN VERGİ USUL KANUNDA YER ALAN  
DEĞERLEME HÜKÜMLERİ İLE YAKINSAMA  
OLANAKLARI

Nefin Jan AKSOY  
(152008055)

YÜKSEK LİSANS TEZİ  
İŞLETME ANABİLİM DALI  
MUHASEBE VE DENETİM PROGRAMI

Tezin Enstitüye Verildiği Tarih : 31 Mayıs 2019  
Tezin Savunulduğu Tarih : 29 Mayıs 2019

Tez Danışmanı : Prof. Dr. Murat AZALTUN  
(Yalova Üniversitesi)

Diğer Jüri Üyeleri : Dr. Öğr. Üyesi Murat BOLELLİ  
(İstanbul Okan Üniversitesi)  
Dr. Öğr. Üyesi Sezai TANRIVERDİ  
(İstanbul Okan Üniversitesi)

İSTANBUL, Mayıs 2019

# İÇİNDEKİLER

## SAYFA NO

<b>ÖZET .....</b>	<b>iv</b>
<b>ABSTRACT.....</b>	<b>v</b>
<b>KISALTMALAR.....</b>	<b>vi</b>
<b>ŞEKİL LİSTESİ .....</b>	<b>vii</b>
<b>TABLolar LİSTESİ .....</b>	<b>viii</b>
<b>BÖLÜM 1. GİRİŞ VE AMAÇ .....</b>	<b>1</b>
<b>BÖLÜM 2. TÜRKİYE MUHASEBE STANDARTLARI VE VERGİ MEVZUATINDA ÖLÇÜM – DEĞERLEME.....</b>	<b>2</b>
<b>2.1. ÖLÇÜM KAVRAMI VE ÖLÇÜMLEMENİN AMACI VE ÖNEMİ.....</b>	<b>2</b>
<b>2.1. TÜRKİYE MUHASEBE STANDARTLARINDA ÖLÇÜM ESASLARI.....</b>	<b>3</b>
<b>2.1.1. VUK Değerleme Ölçütleri .....</b>	<b>4</b>
2.2.1.1. Maliyet Bedeli.....	5
2.2.1.2. Borsa Rayıcı.....	6
2.2.1.3. Tasarruf Değeri .....	7
2.2.1.4. Mukayyet Değer.....	7
2.2.1.5. İtibari Değer .....	7
2.2.1.6. Rayiç Bedel.....	7
2.2.1.7. Emsal Bedeli .....	8
2.2.1.8. Vergi Değeri .....	8
<b>2.2.2. TMS/TFRS Çerçevesinde Kullanılan Tanımlar .....</b>	<b>8</b>
2.2.2.1. Tarihi Maliyet .....	9
2.2.2.2. Cari Değer.....	10
2.2.2.3. Gerçeğe Uygun Değer .....	10
2.2.2.4. Kullanım Değeri ve İfa Değeri .....	11
2.2.2.4. Cari Maliyet .....	12

2.2.3. BOBİ FRS Çerçevesinde Kullanılan Tanımlar .....	12
<b>BÖLÜM 3. BOBİ FRS, TMS/TFRS'LERDEKİ VE VERGİ KANUNLARINDA YER ALAN DEĞERLEME HÜKÜMLERİNİN KARŞILAŞTIRMALI OLARAK İNCELENMESİ .....</b>	<b>14</b>
<b>3.1. FİNANSAL ARAÇLAR: FİNANSAL VARLIK VE YÜKÜMLÜLÜKLER – FİNANSAL ARAÇLAR VE ÖZKAYNAKLAR .....</b>	<b>14</b>
3.1.1. İlgili TMS/TFRS Düzenlemeleri .....	14
3.1.2. İlgili VUK Düzenlemeleri.....	16
<b>3.2. STOKLAR.....</b>	<b>18</b>
3.2.1. Stoklar TMS/TFRS ve BOBİ FRS Düzenlemeleri.....	19
3.2.2. Stoklar VUK Düzenlemeleri .....	21
<b>3.3. DURAN VARLIKLAR .....</b>	<b>22</b>
3.3.1. Maddi Duran Varlıklar TMS/TFRS ve BOBİ FRS Düzenlemeleri .....	22
3.3.2. Maddi Duran Varlıklar VUK Düzenlemeleri.....	25
3.3.4. Maddi Olmayan Duran Varlıklar TMS/TFRS Düzenlemeleri.....	27
3.3.5. Maddi Olmayan Duran Varlıklar VUK Düzenlemeleri.....	29
<b>3.4. YATIRIM AMAÇLI GAYRİMENKULLER.....</b>	<b>30</b>
3.4.1. Yatırım Amaçlı Gayrimenkuller TMS/TFRS ve BOBİ FRS Uygulaması ....	31
3.4.2. Yatırım Amaçlı Gayrimenkuller VUK Uygulaması.....	33
<b>3.5. HASILAT .....</b>	<b>34</b>
3.5.1. Müşteri Sözleşmelerinden Hasılat TMS/TFRS ve BOBİ FRS Düzenlemeleri .....	35
3.5.2. Müşteri Sözleşmelerinden Hasılat VUK Düzenlemeleri .....	38
<b>3.6. KİRALAMALAR.....</b>	<b>39</b>
3.6.1. TFRS 16 Kiralamalar Standardı .....	40
3.6.2. Kiralama İşlemleri Standardı VUK Düzenlemeleri .....	42
<b>BÖLÜM 4. VUK, BOBİ FRS, TMS/TFRS'DE YER ALAN DEĞERLEME HÜKÜMLERİNİN YAKINSAMA OLANAKLARININ YÖNELİK BİR ARAŞTIRMA .....</b>	<b>45</b>
<b>4.1. ARAŞTIRMANIN AMACI .....</b>	<b>45</b>
<b>4.2. ARAŞTIRMANIN KAPSAMI VE YÖNTEMİ .....</b>	<b>45</b>
<b>4.3. ARAŞTIRMANIN GÜVENİRLİĞİ VE DEĞERLENDİRME .....</b>	<b>46</b>
<b>4.4. BULGULAR VE YORUM .....</b>	<b>46</b>
4.4.1. Değerleme Hükümlerine Öneriler .....	47
4.4.1.1. Maliyet Bedeli.....	47

4.4.1.2. Borsa Rayici, Rayiç Bedel.....	47
4.4.1.3. Mukayyet Değer.....	48
4.4.1.4. Emsal Bedel ve Emsal Ücret .....	48
<b>4.4.2. İşletmeye Dâhil İktisadi Kıymetlerin Değerlemesi ile İlgili Hükümlere İlişkin Öneriler .....</b>	<b>48</b>
4.4.2.1. Stoklar .....	48
4.4.2.2. Maddi Duran Varlıklar .....	49
4.4.2.3. Yatırım Amaçlı Gayrimenkuller .....	50
4.4.2.4. Maddi Omayan Duran Varlıklar .....	50
4.4.2.5 Finansal Araçlar .....	51
4.4.2.6 Kiralama İşlemleri.....	51
<b>4.4.3. Katılımcıların Uyumlaştırma Önerileri Üzerine Değerlendirme.....</b>	<b>51</b>
<b>BÖLÜM 5. SONUÇ.....</b>	<b>53</b>
<b>KAYNAKÇA.....</b>	<b>54</b>
<b>EKLER.....</b>	<b>59</b>
<b>EK 1. KATILIMCILAR İÇİN HAZIRLANMIŞ SORULAR.....</b>	<b>59</b>

# ÖZET

## **TMS / TFRS ve BOBİ FRS'DE YER ALAN DEĞERLEME HÜKÜMLERİNİN VERGİ USUL KANUNDA YER ALAN DEĞERLEME HÜKÜMLERİ İLE YAKINSAMA OLANAKLARI**

Vergi Usul Kanunu'nun "değerleme" başlığını taşıyan 3. Kitabında (258. Md ile 330. Md arası) vergi matrahına etki eden iktisadi kıymetlerin değerlendirilmesi gününde nasıl değerlendirilmesi gerektiği ile ilgili kurallar belirtilmiştir. Genel olarak mükellefler bu kurallar çerçevesinde mali kara ulaşacaklardır. Bunun yanında son yıllarda Kamu Gözetim Kurumu muhasebe alanında yeni standartların uygulanmasını zorunlu kılmıştır. TMS /TFRS ve BOBİ FRS'de finansal tabloların hazırlanmasında iktisadi kıymetler için ölçme kriterleri belirlemiştir.

Vergi Usul Kanunu ve TMS /TFRS ve BOBİ FRS'nin amaçları birbirinden farklıdır. Bundan dolayı uygulamada önemli farklılıklar ortaya çıkmaktadır. Bütün bu farklılıklara rağmen Vergi Usul Kanunu ve TMS /TFRS ve BOBİ FRS'nin tam olarak olmasa da uyumlaştırabileceği alanlar mevcuttur.

Bu çalışmada Vergi Usul Kanunu, TMS /TFRS ve BOBİ FRS'de yer alan değerlendirme/ölçme kriterleri önce kavramsal çerçevede incelenmiştir. Birbirine benzeyen ve birbirinden ayrılan yönlerinden bahsedilmiş ve son olarak konu hakkında meslek mensupları ve akademisyenlerin de görüşü alınarak bir yakınsamanın olanaklı olup olmadığı konusu değerlendirilmiştir.

**Anahtar Kelimeler:** Vergi Usul Kanunu, TMS /TFRS ve BOBİ FRS, Değerleme, Ölçme.

# ABSTRACT

## CONVERGENCY POSSIBILITIES OF ASSESSMENT PROVISIONS IN TMS/IFRS AND BOBİ FRS AND IN TAX PROCEDURE LAW

The third book of Tax procedure Law ( btw. 258. Article and 330. article ) is titled “Assesment”; judgement and valuation rules of economic values with regards to the calculation of tax base are remarked in this book. Taxpayers will reach to financial decisions considering these rules. In addition, in recenet years Public Supervision institution has entailed to apply new standards in accounting.

In TMS /IFRS ve BOBİ FRS, measurements of economic values are remarked for making financial tables.

There are differences in purposes of Tax Procedure Law and TMS /IFRS ve BOBİ FRS. Therefore, significant differences arise during executions. Despite all those differences, there are some areas where Tax Procedure Law and TMS /IFRS ve BOBİ FRS can partly be adapted.

In this study, firstly we evaluate the assessments /measurements in TPL and TMS.. conceptually; afterwards we talk about the similarities and differences and finally we deliver an opinion on if there is any convergency possibilities by taking the view’s of academicians and occupations groups.

**Keywords:** Tax procedure Law, Valuation, TMS /IFRS ve BOBİ FRS, Measurement.



## **KISALTMALAR**

<b>BOBİ FRS</b>	: Büyük ve Orta Boy İşletmeler İçin Finansal Raporlama Standardı
<b>GVK</b>	: Gelir Vergisi Kanunu
<b>FASB</b>	: Financial Accounting Standards Board
<b>IASB</b>	: International Accounting Standards Board
<b>KGK</b>	: Kamu Gözetim Kurumu
<b>MSUGT</b>	: Muhasebe Uygulamaları Genel Tebliğ
<b>TCMB</b>	: Türkiye Cumhuriyet Merkez Bankası
<b>TDHP</b>	: Tek Düzen Hesap Planı
<b>TFRS</b>	: Türkiye Finansal Raporlama Standartları
<b>TTK</b>	: Türk Ticaret Kanunu
<b>TMS</b>	: Türkiye Muhasebe Standardı
<b>UFRS</b>	: Uluslararası Finansal Raporlama Standartları
<b>VUK</b>	: Vergi Usul Kanunu

# ŞEKİL LİSTESİ

## SAYFA NO

Şekil 3.1. TFRS 16'ya Göre Kiralama İşlemlerinin Muhasebeleştirilmesi.....41



# TABLolar LİSTESİ

## SAYFA NO

<b>Tablo 2.1.</b> VUK' a Göre Maliyet Bedeli .....	5
<b>Tablo 3.1.</b> BOBİ FRS, TMS/TFRS ile VUK Kapsamında Finansal Araçlar ve Özkaynaklar .....	18
<b>Tablo 3.2.</b> BOBİ FRS, TFRS/TMS ile VUK Kapsamında Stokların Karşılaştırması .....	22
<b>Tablo 3.3.</b> BOBİ FRS, TFRS/TMS ile VUK Kapsamında Maddi Duran Varlıklar Karşılaştırması .....	26
<b>Tablo 3.4.</b> BOBİ FRS, TFRS/TMS ile VUK Kapsamında Maddi Olmayan Duran Varlık Karşılaştırması .....	30
<b>Tablo 3.5.</b> BOBİ FRS, TFRS/TMS ile VUK Kapsamında Yatırım Amaçlı Gayrimenkul Karşılaştırması .....	34
<b>Tablo 3.6.</b> BOBİ FRS, TFRS/TMS ile VUK Kapsamında Hasılatın Karşılaştırması .....	39
<b>Tablo 3.7.</b> BOBİ FRS, TFRS/TMS ile VUK Kapsamında Kiralamaların Karşılaştırması .....	43
<b>Tablo 4.1.</b> Görüşülen Kişilere İlişkin Mesleki Bilgiler .....	45

# BÖLÜM 1. GİRİŞ VE AMAÇ

Muhasebe; iktisadi faaliyette bulunan tüm birimlerin işlemlerini para karşılığı olarak kaydeden, tasnifleyen, özet bilgiler veren ve elde edilen sonuçları ile geçmiş ve gelecek dönemler için yorum imkânı veren bir bilim dalıdır. Bütün bu işlemler yapılırken muhasebenin sosyal sorumluluk ilkesi gereği bir kişi veya grubun çıkarı değil tüm toplumun çıkarı göz önünde bulundurulmalıdır. Bu yüzden yasal otoriteler muhasebe ile ilgili süreçlere herkesin uyması gerektiği kurallar getirmiştir. Ülkemizde TDHP ve MSUGT'la yasal zorunluluk olarak başlayan standartlaşma süreci TMS/ TFRS ve BOBİ FRS ile kapsamlı bir şekilde devam etmektedir. Bu sürecin ise aslında tek bir amacı muhasebenin sosyal sorumluluk ilkesi gereği bütün toplumun çıkarlarını korumaktır.

VUK'un değerlendirme hükümleri bize işletmelere kayıtlı iktisadi kıymetlerin değerlendirilmesinde nasıl ve ne kadar değerlendirileceğine dair kuralları belirlemiştir. Buradaki amaç finansal tablolar oluşturulurken mali karın doğru tespit edilmesidir. Bilindiği üzere Devletin en önemli finans kaynağı vergilerdir. Bu yüzden mali karın doğru tespitine ilişkin Vergi Kanunlarında düzenlemelere gidilmiştir. VUK'un 258'inci ile 330'uncu maddesi arasında kalan değerlendirme hükümleri bu kapsamdaki en geniş düzenlemeler olarak değerlendirilebilir.

TMS/ TFRS ve BOBİ FRS ve VUK değerlendirme hükümleri / ölçüleri uygulamadaki farklılıkları nedeniyle işletmelerin bilgi kullanıcılarına farklı finansal tablolar sunduğu hatta farklı defterler tutmak zorunda kaldıkları bilinmektedir. Bu durum da kuşkusuz iş yükü ve zaman kaybı olarak karşımıza çıkmaktadır. Bu husus finansal tabloların güvenilirliğine ve vergi kaybına neden olmayacak şekilde çözüme kavuşturulabilir mi?

Çalışmamızdaki temel amaç TMS/ TFRS, BOBİ FRS ve VUK değerlendirme hükümleri / ölçülerini karşılaştırarak uyumlaştırılabilmenin mümkün olup olmadığını araştırmaktır.

# **BÖLÜM 2. TÜRKİYE MUHASEBE STANDARTLARI VE VERGİ MEVZUATINDA ÖLÇÜM – DEĞERLEME**

## **2.1. ÖLÇÜM KAVRAMI VE ÖLÇÜMLEMENİN AMACI VE ÖNEMİ**

İşletmenin sınırsız kabul edilen ömrünün, belli dönemlere bölünmesi ve her faaliyet sonuçlarının diğer dönemlerden bağımsız olarak saptanması demek olan muhasebenin dönemsellik kavramı gereği işletmeler önceki dönemlere dair süreçlerini değerlendirmekte ve gelecek hakkında gerekli önlemleri alabilmektedir.

İşletmeler mali işlemlerini hem muhasebe hem de vergisel kaygılar ile kayıt altına almaktadırlar. Dış kullanıcılar olarak isimlendirilen yatırımcılar, borç verenler, tedarikçiler ve müşterilerin karar verme süreçlerine etkileri ve iç kullanıcılar olan genel olarak kurumun veya organizasyonun yöneticileri, çalışanları ve ortaklarına gerçeğe uygun, ihtiyaca uygun, anlaşılabilir bilginin sunulabilmesi esastır. Bu noktada ölçümlemenin önemi ortaya çıkmaktadır.

Muhasebe kuramında ölçme (measurement) ve değerlendirme (valuation) kavramları genellikle birbirinin yerine kullanılmakla beraber, bir varlığın değişimi sırasında ortaya çıkan para cinsinden tutarı veya yükümlülüğün ifası amacıyla katlanılan bedel, değer (value) olarak ifade edilirken, varlık veya yükümlülüğün para karşılığı tutarının belirlenmesinde kullanılan fiyat ise değer ölçüsü olarak ifade edilmektedir (Tokay & Deran, 2008, s. 5, 20).

Bir başka açıdan bakıldığında ölçme bir işletmenin geçmişteki, şimdiki veya gelecekteki iktisadi faaliyet ve değerlerine, geçmişteki veya şimdiki gözlemlere dayanılarak ve kurallara uygun olarak sayıların tayin edilmesidir. Değerleme ise, işletme faaliyetlerine ilişkin aktif ve pasiflere uygun parasal miktarların belirlenmesi sürecidir. Dolayısıyla değer kişiye bağlı öznel bir kavramdır (Akdoğan & Aydın, 1987, s. 386-388).

Değerleme, finansal tablolarda yer alan bilgileri, buna bağlı olarak finansal tablo kullanıcılarının kararlarını doğrudan etkilemesi nedeniyle, muhasebe açısından önemli bir süreçtir. Değerlemenin asıl maksat, finansal tablolarda yer alan kalemlerin gerçek değeri ile sunulması ve dönem karının doğru olarak ölçülebilmesidir. (Ergin, 2016, s. 10)

Vergi kanunları yönünden değerleme kavramı kanunun 258'inci maddesinde, “vergi matrahlarının hesaplanması ile ilgili iktisadi kıymetlerin takdir ve tespiti olarak” tanımlanmıştır.

Yapılmış olan açıklamalara göre değer ve ölçüm ile ilgili kavramlar şu şekilde özetlenebilir: Bir varlığın veya yükümlülüğün para karşılığı tutarı “değer”, bu değeri belirleme işleminin bütünü ise “ölçüm” işlemi olarak ifade edilmektedir. (Tokay & Deran, 2008, s. 20)

Muhasebe teorisinin ve yasal mevzuatın birbirinden farklı amaçlara sahip olması, değerlemede kullanılan ölçüm esaslarının da farklılaşmasına neden olur. Vergi Mevzuatımızda asıl amaç vergi borcunun belirlenmesidir. Bu açıdan bakıldığında değerleme ölçüleri ancak ilgili oldukları iktisadi kıymetlere uygulanır. Oysa finansal raporlamada ölçümün esas amacı finansal tablo unsurlarının gerçeğe ve ihtiyaca en uygun sunumu karşılayabilmesidir. Bunun için de her bir finansal tablo kaleminin, finansal raporlamanın amacını karşılayacak ölçüm esasları tespit edilerek uygulanması esasına dayanır.

## **2.1. TÜRKİYE MUHASEBE STANDARTLARINDA ÖLÇÜM ESASLARI**

Değerleme ile ilgili işlemler finansal tablolarda sunulan bilgiye doğrudan etki etmesi nedeniyle son derece önemlidir. Aynı iktisadi değere farklı değerlendirildiğinde farklı finansal tablo sonuçlarına ulaşılabilir (Akdoğan, 2004, s. 30). VUK’ da iktisadi kıymetin yapısına değerlendirme ölçülerinden hangisinin uygulanacağı belirlenmiştir. Ancak muhasebe standartlarında farklı amaçlar için aynı cins varlıkların değerlemede farklı ölçüm esaslarının kullanılması da mümkündür (Tokay, Deran, & Aktaş, 2005, s. 6).

Bir finansal tablonun kalitesini objektifliği ortaya koyar. Bu alanda dünyada sürdürülen çalışmalar sonucunda oluşturulan standartların amacı bu objektifliği sağlayabilmektir. Finansal tabloların niteliksel özellikleri ise tarihi maliyet kavramının gelişimine yol açmıştır (Enahoro & Jayeoba, 2013, s. 1170).

İktisadi kıymetlerin defter ya da belgelerde yazılı olan değerlerini esas alan tarihi maliyet yöntemi muhasebe uygulamalarında esas değerlendirme yöntemi olarak karşımıza çıkmaktadır. Bunun nedeni tarihi maliyetin kolay uygulanabilmesi, basit ve fiili işlemlere dayandırıldığı için objektif bir değerlemeye imkân vermektedir. Ancak tarihi maliyet yönteminin gerçekleşmiş işlemlere dayanması bu yöntemin zayıf yönünü göstermekte tarihi maliyet esas alınarak düzenlenen finansal tablolar bu yönüyle uzmanlar tarafından eleştirilmiştir. (Campbell, Owens, & Robinson, 2008, s. 32).

Tarihi maliyetin bu özelliğinden dolayı iktisadi kıymetin değerlemesi konusunda başka ölçülerinde geliştirilmesi ihtiyacı ortaya çıkmıştır. (Şenel, Tuncay, Önoğul, & Karanlı, 2011, s. 50) Yaşanan gelişmelerle beraber ortaya çıkan ihtiyaçları karşılayabilmek amacıyla finansal tablolarda yer alacak verinin güvenilirliğinin yanında gerçeğe yakın olması amacı gerçeğe uygun değer ölçüsünün gündeme gelmesine neden olmuştur.

Foster ve Upton'a (2009) göre "Gerçeğe uygun değer iktisadi kıymetlerin bilanço tarihindeki geçerli değerlerini ölçer. Bu nedenle gerçeğe uygun değer temelinde hazırlanan finansal tablolar bilgi kullanıcılarına daha objektif bilgiler sağlar. Gerçeğe uygun değer iki tarafında alım- satım işleminde kabul ettiği fiyat olarak tanımlanabilir." (s. 2)

BOBİ FRS kavramsal çerçeveye (2017) göre "gerçeğe uygun değer gibi bir ölçüm esası belirlenmediği durumda varlık ve yükümlülükler ilk kayda almada maliyet bedeli (tarihi maliyet) ile ölçüleceği belirtilmiştir." (1.34. Paragraf, s.10)

Vergi sistemi ile muhasebe sistemi arasındaki amaç farklılığı VUK ve TMS'lerde değerlendirme için farklı esaslar benimsenmesine neden olmuştur. Vergi sisteminin temelinde devlet çıkarlarının gözetilmesi ve vergi ziyana engel olunması yer alırken TMS'ler daha genel anlamda toplum çıkarlarının gözetilmesini amaçlamaktadır (Gözlüklü, 2017, s. 89).

Türk vergi sisteminde vergi matrahının belirlenmesi amacıyla çeşitli değerlendirme ölçülerine yer verilmiştir. Ancak yasal mevzuatta genel olarak tarihi maliyet esasını temel almaktadır.

### **2.1.1. VUK Değerleme Ölçütleri**

Değerleme genel olarak, "bir iktisadi kıymetin belli bir zamandaki değerinin tespit edilmesini" ifade eder. Vergi kanunları yönünden değerlendirme kavramı kanunun 258'inci maddesinde, "vergi matrahlarının hesaplanması ile ilgili iktisadi kıymetlerin takdir ve tespiti olarak" tanımlanmıştır. Tespit, VUK'da belirlenen değerlendirme ölçüleri kullanılarak

İktisadi kıymetin değerini belirleme işlemidir. Takdir ise gerçek bedeli olmayan veya bilinmeyen veyahut doğru olarak tespit edilemeyen bir malın değerini harici verilerle belirleme işlemidir.

Değerlemeden maksat, işletmede mevcut maddi ve gayri maddi mal ve hakların defterdeki kayıtlı değerlerinin değerlendirme günündeki gerçek değerlerine getirilmesidir. Değerleme her bir iktisadi kıymetin tek başına dikkate alınması şeklinde yapılır.

VUK'un 261 ve takip eden maddelerinde değerlendirme ölçüleri sayılmış ve hangi iktisadi kıymetlerin hangi değerlendirme ölçüleriyle değerlendirileceği belirtilmiştir. Söz konusu maddelere göre; değerlendirme ölçüleri ve tanımları aşağıdaki gibidir:

Maliyet Bedeli (VUK 262. Md.)

Borsa Rayici (VUK 263. Md.)

Tasarruf Değeri (VUK 264. Md.)

Mukayyet Değeri (VUK 265. Md.)

İtibari Değer (VUK 266. Md.)

Rayiç Bedel (VUK Mükerrer 264. Md.)

Emsal Bedel Emsal Ücret (VUK 264. Md.)

Vergi Değeri (VUK 268. Md.)

### 2.2.1.1. Maliyet Bedeli

VUK'un 262'nci maddesinde maliyet bedeli, iktisadi bir kıymetin iktisap edilmesi veya değerinin artırılması münasebetiyle yapılan ödemelerle bunlara müteferri bilimum giderlerin toplamını ifade eder şeklinde tanımlanmıştır. Anılan madde belirtildiği üzere VUK'da yer alan maliyet bedelinin tanımı Tablo 2.1'de yer aldığı üzere üç unsurdan oluşmaktadır.

**Tablo 2.1. VUK' a Göre Maliyet Bedeli**

<b>MALİYET BEDELİ</b>
İktisadi Kıymetin Elde Edilmesi İçin Yapılan Ödemeler (1)
İktisadi Kıymetin Değerinin Artırılması İçin Yapılan Ödemeler (2)
Bunlara (1,2) Müteferri Bilimum Giderler(3)



İktisadi bir kıymetin elde edilmesi için yapılan ödemeler; iktisadi kıymet satın alınırsa satın alma bedeli ile satın alınması sürecinde çıkan vergi ve satın almayı gerçekleştirmek için yapılan giderleri kapsamaktadır. Eğer iktisadi kıymet üretiliyorsa; bu üretim sırasında kullanılan hammadde ve yardımcı malzemelerin temin edilmesi için ödenen bedeller ile genel üretim gideri, genel yönetim giderleri (VUK'a göre ihtiyari) ve işçilik giderlerinden mamule isabet eden giderlerin malule eklenmesi ile ulaşılmaktadır. İktisadi kıymetin değerini artıran ödemeleri ise o iktisadi kıymetin ekonomik ömrünü uzatan, artı bir değer katan ödemeler olarak değerlendirilir. Özetle maliyet bedeli iktisadi kıymetin elde edilmesi veya üretilmesi için yapılan zorunlu giderler ile değerini artıran giderin eklenmesi ile oluşmaktadır.

Müteferri gider asıl gider olarak yapılan iktisadi kıymetin edinimi ve değerinin artırılması maksadı ile yapılan giderler ile aynı amaca hizmet eden, bu giderler yapılmıyaydı iktisadi kıymetin ediniminin veya kendisinden beklenen yararın gerçekleşmeyeceği kabul edilen gider olarak kabul edilebilir. Bilumum giderler ifadesi ise iktisadi kıymet ile ilgili faiz, vade ve kur farkı gibi giderlerden oluşur.

### **2.2.1.2. Borsa Rayici**

VUK'un 263'üncü maddesi uyarınca borsa rayici, gerek menkul kıymetler kambiyo borsasını, gerekse ticaret borsalarına kayıtlı olan iktisadi kıymetlerin değerlemeden evvelki son muamele gününde borsadaki muamelelerin ortalama değerlerini ifade eder.

Burada dikkat edilmesi gereken husus; borsa rayici ile değerlendirilecek iktisadi kıymetler VUK'ta borsa rayici ile değerlendirileceği hükme bağlanan ve Türkiye'de teşekkül eden borsalarda işlem gören iktisadi kıymetlerdir. İktisadi kıymetin uluslararası borsalarda işlem görmesine rağmen Türkiye'de teşekkül etmiş bir borsada işlem görmemesi halinde (Eurobondlar gibi) borsa rayici ile değerlendirilmesi mümkün olmayacaktır. Böyle bir durumda değerlendirme VUK'un 279'uncu maddesine göre kıst getiri ile yapılmalıdır.

Ülkemizde menkul kıymetler borsası ve ticaret borsaları mevcut iken, kambiyo borsası bulunmamaktadır. Bu nedenle yabancı paraların borsa rayici ile değerlendirilmesi mümkün olmaz. Bunun yerine, Maliye Bakanlığı tarafından Resmi Gazete'de yayımlanan ve TCMB tarafından açıklanan döviz/efektif alış kurları esas alınır.

### **2.2.1.3. Tasarruf Değeri**

VUK'un 264'üncü maddesi uyarınca tasarruf değeri, bir iktisadi kıymetin değerleme gününde sahibi için arz ettiği gerçek değerdir. İlgili madde de sübjektif nitelikte değerleme esası anlaşılmakla beraber, VUK çerçevesinde tasarruf değeri ile değerlemede objektif esaslar geçerlidir. Örneğin, VUK'un 281 ve 285'inci maddelerinde "Vadesi gelmemiş sende bağlı alacak ve borçlar değerleme gününün kıymetine irca olunabilir. Bu takdirde, senette faiz nispeti açıklanmış ise bu nispet, açıklanmamış ise Cumhuriyet Merkez Bankası resmi iskonto haddi uygulanır" denilmek suretiyle tasarruf değerinin senede bağlı alacak ve borçlarda uygulanmasına imkan tanınarak, senedin değerleme gününde sahibi için arz ettiği gerçek değerin nasıl bulunacağı açıklanmış ve böylece sübjektiflik ortadan kaldırılmıştır.

### **2.2.1.4. Mukayyet Değer**

VUK'un 265'inci maddesi uyarınca mukayyet değer, bir iktisadi kıymetin muhasebe kayıtlarında gösterilen hesap değeridir. Burada önemli olan husus, mukayyet değer ile muhasebe değerinin aynı anlama gelmediği hususudur. Mukayyet değer; bir iktisadi kıymetin muhasebe kayıtlarına alındığı değer iken, muhasebe değeri; mukayyet değerden, onu düzelten unsurların indirilmesinden sonra bulunan değeri ifade eder. Örneğin maddi duran varlıklarda muhasebe değeri birikmiş amortismanının düşülmesinden sonra bulunan değerdir.

### **2.2.1.5. İtibari Değer**

VUK'un 266'ncı maddesi uyarınca İtibari değer, her nevi senetlerle esham ve tahvil-lerin üzerinde yazılı olan değerlerdir. İtibari değerle değerlenen hisse senetleri ile tahviller, şirket ve müesseselerin kendilerinin ihraç ettikleri hisse senetleri ve tahvillerdir. Bu bağlamda gerek şirketlerin gerekse müesseselerin aktifinde başka kurum ve kuruluşların ihraç ettiği hisse senedi ve tahvillerin bulunması halinde; hisse senetlerinin, VUK'un 279'uncu madde hükmüne göre alış bedeli ile tahvillerin ise borsa rayici varsa borsa rayici ile borsa rayici yoksa kıst getiri ile değerlenmesi gerekmektedir.

### **2.2.1.6. Rayiç Bedel**

VUK'un mükerrer 266'ncı maddesi uyarınca rayiç bedel bir iktisadi kıymetin değerleme günündeki normal alım satım değeridir. Diğer bir deyişle, iktisadi kıymetlerin

değerleme gününde satılmaları halinde piyasada kabul göreceklere değerdir. Bu bedelin iktisadi kıymetin sahibi tarafından “bu kıymeti şu kadar TL’ye satarım” şeklinde tespit edilen bedelle karıştırılmaması gerekir. O şekilde tespit edilecek bedel, tasarruf değerini gösterir. Rayiç bedelin tespitinde malın sahibinin satış halinde isteyeceği bedelle birlikte alıcı olacak kişinin vereceği bedel de göz önünde bulundurulmalıdır. Dolayısıyla, rayiç bedelin tespitinde piyasada aynı nitelikteki malların alım satım bedellerinin esas alınması gerekir (Gözlüklü, 2017, s. 98).

### **2.2.1.7. Emsal Bedeli**

VUK’un 267’nci maddesi uyarınca emsal bedeli, gerçek bedeli olmayan veya bilinmeyen veyahut doğru olarak tespit edilemeyen bir malın, değerlendirme gününde satılması halinde emseline nazaran haiz olacağı değerdir.

### **2.2.1.8. Vergi Değeri**

VUK’un 268’inci maddesine göre vergi değeri, bina ve arazinin Emlak Vergisi Kanunu’nun 29’uncu maddesine göre tespit edilen değeridir. İşletmenin aktifinde yer alan ve maliyet bedeli bilinmeyen bina ve arazinin değerlendirilmesinde vergi değeri ölçüsü kullanılabilir.

## **2.2.2. TMS/TFRS Çerçevesinde Kullanılan Tanımlar**

TMS/TFRS kapsamında bazı önemli kavramlar bulunmaktadır. Bunun yanı sıra, VUK da “değerleme (valuation)” tabiri kullanılmakta iken burada işlemin niteliğine vurgu yapan “ölçüm (measurement)” ifadesi kullanılmaktadır. Kavramsal çerçevede TMS’lere ilişkin ölçüm esasları toplu olarak “Finansal Tablo Unsurlarının Ölçüm Esasları” olarak açıklanmıştır. Kavramsal çerçevede yer alan tanıma göre ölçüm, “finansal tablolarda yer alan unsurların bilançoda ve gelir tablosunda tahakkuk ettirilecekleri ve gösterilecekleri parasal tutarların belirlenmesi işlemini” ifade eder. Kavramsal çerçevede yer alan ölçüm esasları aşağıdaki gibidir:

- Tarihi Maliyet,
- Cari Maliyet,
- Gerçekleşebilir Değer (Ödeme Değeri),
- Bugünkü Değer.

Ekim 2018 itibariyle KGK tarafından yayımlanan kavramsal çerçevede ölçüm esasları;

- Tarihi Maliyet,
- Cari Değer,

olarak belirlenmiştir. Cari değer ise gerçeğe uygun değer, kullanım değeri, ifa değeri ve cari maliyet olarak alt başlıklar ile açıklanmıştır.

### **2.2.2.1. Tarihi Maliyet**

Tarihi maliyet esası TMS / TFRS kavramsal çerçevede varlıklar ve borçlar için ayrı ayrı tanımlanmıştır. Buna göre, varlıklar alım tarihinde karşılığı için ödenen nakit veya nakit karşılığı tutarları ile veya onlara karşılık verilen varlıkların gerçeğe uygun değerleri ile ölçümlenir. Borçların tarihi maliyeti ise, borç karşılığında elde edilen tutarı ile veya işletmenin olağan faaliyetlerinden ortaya çıkan borçlarda, örneğin borcun kapatılması için gereken nakit veya nakit karşılığı tutarı ile tanımlanır.

Geleneksel muhasebe sürecinde en basit tanımıyla tarihi maliyet yöntemi iktisadi değerlerin defter ya da belgelerde yazılı değerlerini esas almaktadır. Bu yöntemde tüm işlemler gerçekleşme tarihindeki değerleri ile yani maliyet değerleri ile kayıtlara alınmaktadır.

Bir varlığın satın alınması veya değerinin arttırılması dolayısıyla elden çıkarılan kaynakların parasal ifadesi olarak tanımlanan maliyet değeri, kesin ve kanıtlanabilir bir değerdir. Bu nedenle tarihi maliyet esası kişisel görüş ve önyargıların etkisinde kalmaksızın objektif bir değerlendirme yapma olanağı sağladığı için diğer değerlendirme yöntemlerine göre ön plana çıkmaktadır.

Tuncay ve diğerlerine (2011) göre, “tarihi maliyet esası piyasada oluşan fiyat iniş çıkışlarını dikkate almaz. Yani tarihi maliyet esasında finansal tablolar, piyasanın fiyat değişimlerinden bağımsız olarak hazırlandıkları için işletmenin varlık ve borçlarını “gerçeğe uygun” değerleri ile gösterememektedir.” (s. 56) Bu durum finansal tablo kullanıcılarını yanlış yorum yapmasına neden olabilir.

Bu nedenle muhasebe sisteminde tarihi maliyet esası dışında bazı yaklaşımların geliştirilmesi ihtiyacı doğmuştur. Yaşanan ekonomik gelişmeler, muhasebe sisteminde ortaya çıkan gereksinimler, küresel ticari ağların gelişmesi finansal tablolarda yer alacak bilgilerin güvenilirliği kadar gerçeğe yakın olması gerekliliği gerçeğe uygun değer ölçüsünü ön plana çıkarmıştır.

Benzion ve Haddad’a (2003) göre, gerçeğe uygun değer piyasa fiyatına göre güncelenebilmesi nedeniyle bu ölçüt esas alınarak hazırlanan finansal tablolar, finansal tablo

kullanıcılara şeffaf bilgileri sağlar. Gerçeğe uygun değere göre hazırlanan finansal tablolar, işletmenin gerçek ekonomik değerini yansıtır.” (s. 383)

Tuncay ve diğerlerine göre (2011), “bir finansal tabloda tamamen gerçeğe uygun değeri esas almak işletmenin tüm varlık ve borçlarını güncel fiyatı ile değerlemesini ile mümkün olacaktır. İşletmenin varlık ve borçlarının özelliklerinden dolayı tarihi maliyet ve gerçeğe uygun değerlendirme esaslarının birlikte kullanılmasını gerekli kılmaktadır. Hali hazırda muhasebe standartlarına bakıldığında tarihi maliyet esasının diğer değerlendirme esasları ile birlikte kullanıldığı görülmektedir.” (s. 56)

Foster ve Upton’a (2001) göre “tarihi maliyet ve gerçeğe uygun değer birbirine zıt kavramlardan ziyade değerlemenin amacına ve içeriğine göre birbirini tamamlayan kavramlardır. Yani tarihi maliyet, işlemin meydana geldiği tarihteki gerçeğe uygun değerdir. İktisadi kıymet işlem tarihindeki gerçeğe uygun değer ile finansal tablolarda yerini almıştır.” (s. 2-3).

#### **2.2.2.2. Cari Değer**

Cari değer ölçümleri, ölçüm tarihindeki koşulları yansıtacak şekilde güncellenmiş bilgileri kullanarak varlıklar, yükümlülükler ve ilgili gelir ve giderler hakkında parasal bilgi sağlar. Güncelleme nedeniyle varlık ve yükümlülüklerin cari değerleri, bir önceki ölçüm tarihinden bu yana nakit akış tahminlerinde ve söz konusu cari değerlerde yansıtılan diğer faktörlerde meydana gelen değişiklikleri yansıtır. (Finansal Raporlamaya İlişkin Kavramsal Çerçeve (2018 Sürümü), 2019, 6.14 - 6.15 ve 6.20 Paragraflar). Tarihi maliyette farklı olarak bir varlık veya yükümlülüğün cari değeri, kısmen de olsa varlık veya yükümlülüğü doğuran işlem veya diğer olayın fiyatından elde edilmez.

Cari değer ölçüm esasları şunları içerir;

- Gerçeğe uygun değer,
- Varlıklar için kullanım değeri ve yükümlülükler için ifa değeri,
- Cari maliyet.

#### **2.2.2.3. Gerçeğe Uygun Değer**

Gerçeğe uygun değer, piyasa katılımcıları arasında ölçüm tarihinde olağan bir işlemde, bir varlığın satışından elde edilecek veya bir yükümlülüğün devrinde ödenecek fiyattır.

Ayrıca, TFRS 13 Gerçeğe Uygun Değer Ölçümü standardı ile diğer TFRS’lerin gerçeğe uygun değer ölçümünü veya gerçeğe uygun değere ilişkin açıklama yapılmasını

zorunlu tuttuğu ya da ölçüm veya açıklama yapılmasına izin verdiği durumlarda uygulanır. MSUGT’ de ise bilanço ve gelir tablosunun ilkelerinde gerçeğe uygun değere atıfta bulunmaktadır. Söz konusu Tebliğde gelir tablosu ilkelerinin amacı; gelir tablosu unsurlarına ait hesapların ve belli dönemlere ait işletme faaliyeti sonuçlarının sınıflandırılmış ve gerçeğe uygun olarak gösterilmesini sağlamaktır.

Akgün’e (2016) göre “işletmenin ortakları ile işletmeye kaynak sağlayan gerçek ve tüzel kişiler sağladıkları kaynaklar ve bu kaynaklarla edilen varlıkların yasal defterlerde finansal tablolarda objektif bir şekilde yer alabilmesi temel muhasebe ilkelerindedir. İşletmenin finansal durumunun gösterildiği bilançoda sunulan bilgiler ilgililer için gerçeğe uygun olarak yansıtılmasıdır.” (s. 133-134).

Gerçeğe uygun değerle değerlendirilen varlıklar ve borçlar aşağıda ana başlıklar altında gösterilmiştir:

- Yeniden Değerleme Modeline Göre Değerlenen Maddi Duran Varlıklar,
- Yeniden Değerleme Modeline Göre Değerlenen Maddi Olmayan Duran Varlıklar,
- Gerçeğe Uygun Değerle Değerlenen Yatırım Amaçlı Gayrimenkuller,
- Satılmaya Hazır Finansal Varlıklar,
- Gerçeğe Uygun Değer Farkı Kar veya Zarara Yansıtılan Finansal Varlıklar,
- Nakit ve Nakit Benzeri Varlıklar,
- Ticari ve Diğer Alacaklar” (Gözlüklü, 2017, s. 102)

#### **2.2.2.4. Kullanım Değeri ve İfa Değeri**

Kullanım değeri, işletmenin bir varlığın kullanımından ve nihai olarak elden çıkarılmasından elde etmeyi beklediği nakit akışlarının ya da diğer ekonomik faydaların bugünkü değeri olarak tanımlanmıştır. (Finansal Raporlamaya İlişkin Kavramsal Çerçeve (2018 Sürümü), 2019, s. 40, 6.17 Paragraf). İfa değeri ise işletmenin bir yükümlülüğü yerine getirdiğinde devretmek zorunda olmayı beklediği nakit ya da diğer ekonomik kaynakların bugünkü değeridir. (Finansal Raporlamaya İlişkin Kavramsal Çerçeve (2018 Sürümü), 2019, s. 40, 6.17 Paragraf) Kullanım değeri ve ifa değeri, işletmeye özgü varsayımları yansıtır.

#### 2.2.2.4. Cari Maliyet

Bir varlığın cari maliyeti, ilgili varlığa benzer bir iktisadi kıymetin ölçüldüğü tarihteki maliyetidir. Cari maliyet, ölçüm tarihinde söz konusu iktisadi kıymet için ödenecek bedel ile o tarihteki işlem maliyetlerinden oluşur.

Cari maliyet tarihi maliyet gibi bir giriş değeridir. İşletmenin varlığı edinebileceği veya yükümlülüğe katlanabileceği piyasadaki fiyatları yansıtır. Bu nedenle de çıkış değeri olarak ele alınan gerçeğe uygun değer, kullanım değeri ve ifa değerinden farklıdır. Ancak tarihi maliyetten de farklı olarak cari maliyet ölçüm tarihindeki koşulları yansıtır.

#### 2.2.3. BOBİ FRS Çerçevesinde Kullanılan Tanımlar

Finansal Durum Tablosu standardında, birçok varlık ve yükümlülük için kullanılacak ölçüm esasları belirlenmektedir. Bu Standartta gerçeğe uygun değer gibi başka bir ölçüm esasları belirlenmediği sürece, varlık ve yükümlülükler ilk kayda almada maliyet bedeliyle (tarihi maliyet) ölçülür.

Finansal tablolarda değişik bileşimlerde kullanılan birkaç farklı ölçüm esasları vardır. Bu ölçüm esasları;

- Gerçeğe Uygun Değer,
- Net Gerçekleşebilir Değer,
- İtibari Değer,
- İtfa Edilmiş Değer,
- Özkaynak Yöntemi,
- Geri Kazanılabilir Tutar,
- Yeniden Değerleme,
- Kullanım Değeri,
- Spot Kur,
- Maliyet Bedeli.

Varlıklar açısından maliyet bedeli, varlığın elde edilmesi sırasında ödenmiş olan nakit veya nakit benzerlerinin tutarı veya varlığın elde edilmesi karşılığında verilen nakit olmayan varlıkların değeridir. Yükümlülükler açısından maliyet bedeli ise, yükümlülüğün üstlenildiği tarihte, yükümlülüğe karşılık elde edilen nakit veya nakit benzerlerinin tutarı ya da alınan nakit olmayan varlıkların gerçeğe uygun değeri veya bazı durumlarda yükümlülüğün yerine getirilmesi için işletmenin normal faaliyet döngüsü içerisinde ödemesi

beklenen nakit veya nakit benzerlerinin tutarıdır. Bu Standartta gerçeğe uygun değer, karşılıklı pazarlık ortamında, bilgili ve istekli taraflar arasında bir varlığın el değiştirmesi ya da bir yükümlülüğün yerine getirilmesi durumunda ortaya çıkabilecek tutarı ifade eder.





# **BÖLÜM 3. BOBİ FRS, TMS/TFRS'LERDEKİ VE VERGİ KANUNLARINDA YER ALAN DEĞERLEME HÜKÜMLERİNİN KARŞILAŞTIRMALI OLARAK İNCELENMESİ**

## **3.1. FİNANSAL ARAÇLAR: FİNANSAL VARLIK VE YÜKÜMLÜLÜKLER – FİNANSAL ARAÇLAR VE ÖZKAYNAKLAR**

Genel olarak finansal araçlar menkul kıymetler ve bunların türevlerinden oluşmaktadır. Finansal araçların fiyatları, nitelikleri piyasada yaşanan değişimlere göre sıklıkla değişmekte ve bu değişim de bilançolara yansımaktadır.

### **3.1.1. İlgili TMS/TFRS Düzenlemeleri**

Finansal araçların muhasebeleştirilmesi ile ilgili önemli konulardan birisi de hangi değer üzerinden ölçülerek finansal tablolarda raporlanacağı hususudur. Finansal araçların muhasebeleştirilmesi ve ölçümünde TMS 39 standardı yayımlanmış ancak bu standardın karmaşık olduğu yönündeki eleştiriler standardın revize edilmesi gerekliliğini doğurmuştur. 2009 yılında TMS 39 yerine TFRS 9 Finansal Araçlar Standardı yayımlanmıştır. Zaman içerisinde TFRS 9'da değişiklikler yapılmış ve nihayet 2014 yılında TFRS 9'un son hali yayımlanmıştır. 1 Ocak 2018'den itibaren de TFRS 9'un uygulanması zorunlu hale gelmiştir.

Finansal araç; bir işletmenin finansal varlığı ile diğer bir işletmenin finansal borcunda ya da özkaynağa dayalı finansal aracında artışa neden olan herhangi bir sözleşmedir. (TMS 32, md. 11) Öztürk & Bal'a (2013) göre "bu standartta finansal araçların tanımı yapılırken faiz, temettü, kayıp ve kazançların gibi türev ürünlerinde niteliklerine göre finansal varlık ya da finansal borç olarak sınıflandırılacağından bahsetmiştir." (s. 126)

BOBİ FRS dokuzuncu bölümde yer alan finansal araçlar ile ilgili düzenlemelere TMS/TFRS'lerde açıklamalarla uyumlu olarak sadeleştirilerek yer verilmiştir.

TMS/TFRS ve BOBİ FRS’de kasadaki nakit para ve bankadaki mevduat hesabı ile senetli/senetsiz alacaklar ve borçlar finansal araç olarak nitelendirilmiştir.

Finansal varlık; nakit, başka bir işletmenin özkaynak aracı, başka bir işletmeden nakit ya da başka bir finansal varlık alınmasına ilişkin bir haktır.

Finansal borç; başka bir işletmeye nakit ya da başka bir finansal varlık verilmesi yükümlülüğüdür.

Özkaynağa (hisse senedine) dayalı finansal araç; “işletmenin tüm borçları çıkarıldıktan sonra varlıklarında bir payı/hakkı gösteren sözleşmedir” şeklinde tanımlanmıştır.

TFRS 9’da değerlendirme konusu beşinci bölümde ölçüm başlığı altında düzenlenmiştir. Bu bölümde finansal varlıkların ilk ölçümü, finansal varlık ve yükümlülüklerin sonraki muhasebeleştirilmesi, itfa edilmiş maliyetinden ölçüm, gerçeğe uygun değer ölçümü, finansal varlıkların yeniden sınıflandırması, kazanç ve kayıpların muhasebeleştirilmesi konuları ele alınmıştır.

Gerçeğe uygun değer kavramında tanım incelendiğinde iki önemli husus karşımıza çıkmaktadır. Bunlar öncelikle ilgili varlığın ve borcun o andaki, işlemin yapılacağı tarihteki fiyatının belirlenebiliyor olmasıdır. İkinci olarak, ilgili varlığın ve borcun piyasa koşullarının olması ve yine ilgili kişiler arasında gerçekleşiyor olması gerekmektedir.

Ticari alacaklar dışındaki bir finansal varlık veya finansal yükümlülük ilk defa finansal tablolara alınırken gerçeğe uygun değerinden ölçülür. Ancak kayda değer bir finansman bileşenine sahip olmayan ticari alacaklar finansal tablolara ilk defa alınması sırasında işlem bedeli üzerinden ölçülür.

TFRS 9’a göre işletme bir finansal varlığını ilk defa finansal tablolara aldıktan sonra; itfa edilmiş maliyetinden, gerçeğe uygun değer değişimini diğer kapsamlı gelire yansıtarak değer değişimini kar veya zarara yansıtarak ölçmelidir.

BOBİ FRS’ de ise özkaynak araçları teşkilatlanmış bir piyasada (borsa vb) işlem görüp görmemesine göre bir ayrıma gidilmiştir. Eğer özkaynağa dayalı finansal araç teşkilatlanmış bir piyasada işlem görüyorsa ilk kayda almada işlem fiyatından değerlendirilir ve işlemin maliyetleri kâr veya zarara yansıtılır. Bu özkaynak araçları raporlama tarihinde ise gerçeğe uygun değerleri (piyasa değeri) üzerinden ölçülür ve ortaya çıkan değer farkları “Finansal Yatırımlar Değer Artış Kazançları” veya “Finansal Yatırımlar Değer Azalış Zararları” kalemlerinde kâr veya zarara yansıtılır. Teşkilatlanmış bir piyasada (borsa vb)

işlem görmeyen özkaynak araçları, ilk kayda almada, işlem fiyatları ve işlem maliyetlerinin toplamından oluşan maliyet bedeli ile ölçülür. Bu özkaynak araçları sonraki raporlama tarihlerinde maliyet bedelinden varsa değer düşüklüğü zararları düşülerek ölçülür. (BOBİ FRS, 2018, 9.20. ve 9.21. Madde).

Gençoğlu'na (2017) göre “borsada işlemi bulunmayan hisse senetleri değerlendirirken maliyet yöntemi kullanılacak olup; sadece hisse senedinin değerinde oluşan azalışlar gider olarak zarara eklenecektir.” (s. 8)

Bir finansal varlık ya da borcun bu gruplardan hangisinde sınıflandırıldığı uygulanacak muhasebeleştirme ve ölçüm ilkelerini etkiler. Gerçeğe uygun değer değişimi kar veya zarara yansıtılan finansal varlıklar, gerçeğe uygun değerleri üzerinden ölçülerek finansal durum tablosuna aktarılır. İtfa edilmiş maliyet bedelleri üzerinden ölçülen finansal varlıkların ölçüm işlemlerinde ortaya çıkan değer artış/azalışları faiz geliri/gideri olarak muhasebeleştirilir. Gerçeğe uygun değer değişimi diğer kapsamlı gelire yansıtılarak ölçülen finansal varlıkların değerlerindeki değişim dönem kar veya zararı ile ilişkilendirilmez, özkaynaklarda diğer kapsamlı gelir olarak muhasebeleştirilir.

Görüldüğü gibi TFRS 9 temel ilke olarak finansal varlık ve borçların gerçeğe uygun değer üzerinden bilançoya yansıtılmalarını benimsemiştir. Gerçeğe uygun değer en iyi göstergesi ise aktif bir borsada işlem gören hisse senetlerinde olduğu gibi aktif bir piyasadaki kayıtlı fiyattır.

### **3.1.2. İlgili VUK Düzenlemeleri**

Değerleme esası, VUK'un 260'ncı maddesinde “Değerlemede, iktisadi kıymetlerden her biri tek başına nazara alınır. Teamülen aynı cinsten sayılan malları ve düşük kıymetli müteferrik eşyayı toplu olarak değerlemek caizdir.” şeklinde düzenlenmiştir.

Vergi Usul Kanunları ile muhasebe uygulamalarının değerlendirme ilkeleri ve değerlendirme ölçümleri konusunda ki farklılığı esas olarak mevzuat hükümlerinin değerlendirme konusunda kesin ölçüler belirlemek suretiyle mükellefe esneklik tanımamasından kaynaklanmaktadır. Ayrıca VUK'da finansal araçlara ilişkin değerlendirme hükümleri tek bir başlık halinde düzenlenmemiştir.

Menkul kıymetlerin değerlendirilmesine ilişkin düzenleme kanununun 279'uncu maddesinde “Hisse senetleri ile fon portföyünün en az % 51'i Türkiye'de kurulmuş bulunan şirketlerin hisse senetlerinden oluşan yatırım fonu katılma belgeleri alış bedeliyle, bunlar dışında

kalan her türlü menkul kıymet borsa rayici ile değerlendirir. Borsa rayici yoksa veya borsa rayicinin muvazaalı bir şekilde oluştuğu anlaşılırsa değerlemeye esas bedel, menkul kıymetin alış bedeline vadesinde elde edilecek gelirin (kur farkları dahil) iktisap tarihinden değerlendirme gününe kadar geçen süreye isabet eden kısmının eklenmesi suretiyle hesaplanır. Ancak, borsa rayici bulunmayan, getirisi ihraç edenin kar ve zararına bağlı olarak doğan ve değerlendirme günü itibariyle hesaplanması mümkün olmayan menkul kıymetler, alış bedeli ile değerlendirir” şeklinde düzenlemiştir.

TFRS’de değerlendirme süreklilik ve ihtiyatlılık kavramlarını çerçevesinde düzenleyerek sermaye piyasalarda menkul kıymet ihracında bulunmuş şirketlerin hem karını yüksek gösterimini engelleyecek hem de ileride oluşacak muhtemel giderlerini de kapsayacaktır.

Alacakların/borçların değerlendirilmesi ise VUK’un 281 ve 285’inci maddelerinde “Alacaklar/borçlar mukayyet değerleriyle değerlendirir. Mevduat veya kredi sözleşmelerine müstenit alacaklar/borçlar değerlendirme gününe kadar hesaplanacak faizleriyle birlikte dikkate alınır” şeklinde düzenlenmiştir.

VUK’a (281’inci ve 285’inci maddelerine) göre vadesi gelmemiş olan senede bağlı alacaklar/borçlar değerlendirme gününün kıymetine irca olunabilir. Kanun burada her ne kadar bir takdir hakkı bıraksa da VUK’un 285. maddesinin son fıkrasında eğer alacak senetlerini reeskonta tabi tutuyorsa borç senetlerini de reeskonta tabi tutmaları gerektiği yönünde bir emredici hüküm getirmiştir. Ayrıca, reeskont işlemlerinde senette için faiz oranı belirli ise bu oran, belirli değil ise TCMB’nın resmi iskonto oranı uygulanır.

Bankalar ve bankerler ile sigorta şirketleri alacaklarını/borçlarını ya Cumhuriyet Merkez Bankasının resmi iskonto haddi veya muamelelerinde uyguladıkları faiz haddi ile, değerlendirme günü kıymetine irca ederler” şeklinde ifade edilmiştir.

TMS/TFRS kapsamında alacaklar senet ya da çekle evraka bağlı olup olmadığına bakılmaksızın reeskont işlemine tabi tutularak itfa edilmiş maliyet değeri üzerinden değerlendirilmesi gerekmektedir.

Kasa mevcudunun itibari değerle değerlendirileceği VUK’un 284’ncü maddesinde belirtilmiş olup aynı maddede yabancı paralar için kanununun 280’inci maddesi hükmünün uygulanacağı belirtilmiştir.

VUK 280’inci maddesine göre “Yabancı paralar borsa rayici ile değerlendirir. Borsa rayicinin takarrüründe muvazaalı olduğu anlaşılırsa bu rayiç yerine alış bedeli esas alınır.”

Yabancı paranın borsada rayici yoksa değerlemeye uygulanacak kur Maliye Bakanlığınca tespit olunur.

**Tablo 3.1. BOBİ FRS, TMS/TFRS ile VUK Kapsamında Finansal Araçlar ve Özkaynaklar**

	<b>BOBİ FRS</b>	<b>MSUGT/VUK</b>	<b>TFRS/TMS</b>
<b>Ticari ve Diğer Alacak ve Borçların Muhasebeleştirilmesi</b>	Vadesi 1 yıl ve daha kısa olanlar itibari değer üzerinden, Vadesi 1 yıl ve daha uzun olanlar itfa edilmiş değer üzerinden ölçülmektedir.	Senede bağlamış bütün alacak ve borçlar için reeskont uygulanması ihtiyaridir.	İtfa edilmiş maliyeti üzerinden ölçülmektedir.
<b>Hisse Senedi Yatırımlarının Muhasebeleştirilmesi</b>	Borsada işlem görenler gerçeğe uygun değerleri (piyasa değeri) üzerinden, Borsada işlem görmeyenler maliyet bedeli üzerinden ölçülür.	Alış bedeliyle değerlendirilir.	Gerçeğe uygun değer üzerinden ölçülmektedir.
<b>Borçlanma Aracı Niteliğindeki Menkul Kıymet Yatırımlarının Ölçümü</b>	İtfa edilmiş değeri üzerinden ölçülmektedir.	Borsa rayici üzerinden veya alış bedeline vade sonuna kadar işleyen faizin eklenmesiyle bulunan tutar üzerinden değerlendirilmektedir.	İtfa edilmiş maliyeti üzerinden ölçülmektedir.
<b>Banka Kredileri ve İhraç Edilen Menkul Kıymetlerin Ölçümü</b>	İtfa edilmiş değeri üzerinden ölçülmektedir.	Tahviller itibari değeri, banka kredileri işlemleri faiziyle birlikte mukayyet değeri üzerinden değerlendirilmektedir.	İtfa edilmiş maliyeti üzerinden ölçülmektedir.
<b>Türev Araçlar</b>	Gerçeğe uygun değer üzerinden ölçülmektedir.	Muhasebeleştirilmesi ile ilgili hüküm bulunmamaktadır.	Gerçeğe uygun değer üzerinden ölçülmektedir.

### 3.2. STOKLAR

TMS 2 ve BOBİ FRS' ye göre stoklar; işin normal akışı içinde (olağan işletme faaliyetleri kapsamında) satılmak için elde tutulan veya üretilmekte olan, üretim sürecinde ya

da hizmet sunumunda kullanılacak ilk madde ve malzemeler şeklinde bulunan varlıklardır.

Öte yandan 1 Sıra No'lu Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği 15 No'lu hesap grubu açıklamasına göre stok; işletmenin satmak, üretimde kullanmak veya tüketmek amacıyla edindiği ilk madde ve malzeme, yan mamul, mamul, ticari mal, yan ürün, artık ve hurda gibi, normal faaliyet döneminde satılacak veya işleme girecek varlıklardır.

Vergi Usul Kanunu açısından ise emtia herhangi bir işleme tabi tutulmadan alınıp satılan mallar, üretim sürecinde kullanılan hammaddeler ile iptidai mallar, üretim sürecinin sonucunda ortaya çıkan yarı mamul ve mamuller ile hizmet üretiminde kullanılacak malları ifade etmektedir. VUK, emtia kavramı yanında mal ve mamul kavramlarını da aynı anlama gelecek şekilde kullanmıştır. Bunun yanında stok kavramı da özellikle muhasebe alanında emtia kavramını karşılayacak şekilde kullanılmaktadır.

### **3.2.1. Stoklar TMS/TFRS ve BOBİ FRS Düzenlemeleri**

TMS 2 stoklar standardı, stokların elde edilmesinde ve stokların satışında uygulanacak muhasebe işlemlerini açıklamaktadır. Bu standart, inşaat sözleşmeleri, finansal araçlar, tarımsal ürünler ve araçların stokları dışında kalan tüm diğer stoklara uygulanmaktadır. Hem TMS/TFRS hem de BOBİ FRS' de stoklar; işin normal akışı içinde (olağan işletme faaliyetleri kapsamında) satılmak için elde tutulan veya üretilmekte olan, üretim sürecinde ya da hizmet sunumunda kullanılacak ilk madde ve malzemeler şeklinde bulunan varlıklardır.

Stoklar ilk olarak orijinal maliyetleri ile kaydedilir. Yani varlığın satın alınmasına ya da üretilmesine ilişkin katlanılan maliyetleri ile kayıtlarda yerini alır. Ancak, stoklarda herhangi bir nedenden (doğal afet, olağan veya olağanüstü fire vb) dolayı değer düşüklüğü meydana geldiği zaman stokların değeri orijinal maliyetin altına düşer ve tarihi maliyet ilkesi uygulanamaz. Bu durumda varlığın gelecekte yaratacağı nakit akışları orijinal maliyetinden daha büyük olmayacağı için orijinal maliyet düzeltilerek piyasa değerine indirgenir. Böylece stoklar, maliyet ya da piyasa değerinden düşük olan bedelle finansal durum tablosuna yansıtılır. Maliyet ya da piyasa değerinden düşük olanı ile raporlama, stokların değerlendirilmesinde ihtiyatlılık ilkesinin uygulandığı bir alandır. Stokların değerlendirilmesi hususunda BOBİ FRS ve TMS 2 standardı uyumlu olup maliyet ya da piyasa değerinden düşük olanı ile değerlendirilmesi gerektiğini belirtmiştir.

Her ne kadar ilke olarak gerçeğe uygun değerın işletmenin mevcut durumunu bilgi kullanıcılarına daha doğru göstereceği düşüncesi hakim olsa da stoklar konusunda ihtiyatlılık ilkesi korunarak stokların maliyet bedelleri üzerinden raporlanmasının önüne geçilmiştir. İhtiyatlılık ilkesi gereği, stokların değerinde bir azalış olduğunda düşük olan değer ile belirlenmesinin daha doğru olduğunu savunur.

Stokların eskime, hasar görme gibi nedenlerle satış fiyatlarının düşmesi, tahmini tamamlanma maliyeti veya tahmini satış maliyetinin artması gibi durumlarda stokların maliyeti net gerçekleşebilir değerın altına düşebilir. Ancak, stoklar mali tablolarında gösterildiğinde ondan elde edilmesi beklenen tutardan daha yüksek bedelle izlenemez. Bu nedenle stoklar maliyet ve net gerçekleşebilir değerın düşük olanı ile değerlendirilir. Bu kapsamda net gerçekleşebilir değer ve gerçeğe uygun değer TMS 2 stoklar standardı kapsamında şu şekilde tanımlanmıştır:

Net gerçekleşebilir değer; işin normal akışı içinde, tahmini satış fiyatından, tahmini tamamlanma maliyeti ve satışı gerçekleştirmek için gerekli tahmini satış giderleri toplamının, düşürülmesiyle elde edilen tutarı ifade eder.

Net gerçekleşebilir değeri formül halinde aşağıda yer aldığı şekildedir:

NGD: Net Gerçekleşebilir Değer

TSF: Tahmini Satış Fiyatı

TMM: Tahmini Tamamlanma Maliyeti

TSG: Tahmini Satış Gideri

$NGD = TSF - TMM - TSG$

Stok değerlemesinde uygulanacak adımlar şu şekilde özetlenebilir:

- Stok maliyetini hesaplama tekniklerinin (tarihi maliyet akış yöntemlerinin) kullanılarak stok maliyetinin hesaplanması,
- Net gerçekleşebilir değerın belirlenmesi,
- Stok maliyetinin net gerçekleşebilir değer ile karşılaştırılması,
- Stokların finansal durum tablosunda maliyet ya da net gerçekleşebilir değerden düşük olanı ile raporlanması.

### 3.2.2. Stoklar VUK Düzenlemeleri

İşletmelerin satın aldıkları ya da imal ettikleri emtiayı (stokları) hangi değerlendirme ölçüsü ile değerleyeceklerine ilişkin yasal düzenleme VUK'un 274'üncü maddesinde şu şekilde düzenlenmiştir: "Emtia, maliyet bedeliyle değerlendirilir."

Maliyet bedelinin tanımı ise VUK'un 262'nci maddesinde şu şekilde yapılmıştır: "Maliyet bedeli, iktisadi bir kıymetin iktisap edilmesi veyahut değerinin artırılması münasebetiyle yapılan ödemelerle bunlara müteferri bilumum giderlerin toplamını ifade eder." Yapılan tanımdan anlaşılacağı üzere maliyet bedelinin oluşumu bir süreci kapsamaktadır. Söz konusu süreçler bir emtianın satın alınması (iktisap edilmesi), değerinin artırılması ve emtiaya ilişkin olarak ortaya çıkan çeşitli giderlerin bir araya gelmesinden meydana gelmektedir.

Emtia değerlendirme yöntemlerini; "Gerçek Maliyet", "Ortalama Maliyet", "İlk Giren İlk Çıkar (FIFO)", "Standart Maliyet" olmak üzere beş ana başlık altında gruplayabilmek mümkündür.

TMS 2'de ve VUK'ta stok değerlemesinde farklı yöntemler kullanılmasını kabul etmekte, ancak her iki sistem de LIFO kullanılmasını kabul etmemektedir. Diğer yandan, FIFO ve ağırlıklı maliyet yöntemlerine de izin vermekle birlikte VUK, temel olarak fiili maliyeti esas almaktadır. (Akbulut, 2012, s. 207)

VUK'un 274. Maddesinde emtianın değerlendirme gününde maliyetine nazaran satış tutarı en az %10 bir değer düşüklüğü göstermesi durumunda maliyet bedelinin yerine VUK 267'inci maddesinde belirtilen emsal bedel ölçününün (2. Sıra hariç) uygulanabileceği belirtilmiştir. VUK'un 267. Maddesinde gerçek belinin doğru tespiti yapılamayan bir malın maliyet bedeli yerine emsal değer ile değerlendirileceği, emsal değerinin ise ortalama fiyat esaslı, maliyet bedeli esaslı, takdir esasının sıra ile uygulanması sonucu tespit edileceği belirtilmiştir. Böyle durumlarda stoklar bilançoda emsal bedel ile raporlanmaktadır. TMS 2'de ise dönem sonunda stoklar "maliyet ya da net gerçekleşebilir değerden düşük olanı" ile raporlanmaktadır. Bu farklılık, dönem sonunda hesaplanacak stok değerinin iki yaklaşım açısından farklı olmasına sebep olacak bu ise mali kar ve ticari kar arasında fark olması demektir.

Söz konusu farklılık aşağıdaki şekilde örneklendirilebilir. Örnekte stokların 1.900.TL tutarından yeni defter değerine ulaşması ve değer düşüklüğünün bu şekilde kâr veya zarara yansıtılması VUK kapsamında geçerli sayılmayan bir uygulamadır ve stoklar normal



şartlar altında maliyetinden değerlenmeye devam edilir. VUK kapsamında gider kaydının kabul edilmesi ancak değer düşüklüğü şartlarının mevcudiyeti halinde mümkündür. Aşağıdaki örnekte ise VUK'un 274'üncü maddesinde öngörülen %10 ve daha fazla değer düşüklüğü gerçekleşmediğinden gider kaydı için gerekli değer düşüklüğü şartları oluşmamıştır. Sonuçta dönem kurumlar vergisi hesabında TMS kapsamında 31.12.2012'de giderleştirilen 100.-TL (2.000 - 1.900), mali kara geçişte ticari kara eklenir ve bu fark geçici nitelik taşıdığından ertelenen vergi hesabında da aynı tutar esas alınır (Gözlüklü, 2017).

**Tablo 3.2 BOBİ FRS, TFRS/TMS ile VUK Kapsamında Stokların Karşılaştırması**

	<b>BOBİ FRS</b>	<b>MSUGT/VUK</b>	<b>TFRS/TMS</b>
<b>Vade Farkı</b>	1 yıldan uzun vadeli alımlarda vade farkı ayrıştırılır.	Vade farkı ayrıştırılmaz.	Bütün vade farkları ayrıştırılır.
<b>Borçlanma Maliyetleri</b>	Üretimi 1 yıldan uzun süren stokların maliyetine dahil edilir.	Maliyete dahil edilebilir.	Özellikli varlık niteliğindeki stokların maliyetine dahil edilir.
<b>Dönem Sonu Ölçümü</b>	TMS/TFRS ile uyumludur.	Maliyet değeri üzerinden ölçülür.	Maliyet değeri ile net gerçekleştirilebilir değerden düşük olan üzerinden ölçülür.

### 3.3. DURAN VARLIKLAR

Duran varlıklar maddi duran varlıklar ve maddi olmayan duran varlıklar olarak iki başlık altında açıklanacaktır.

#### 3.3.1. Maddi Duran Varlıklar TMS/TFRS ve BOBİ FRS Düzenlemeleri

Maddi duran varlıklar standardı TMS Kurulu tarafından ilk kez 2005 yılında yayımlanmıştır. 2008, 2009, 2012, 2013, 2014 ve 2017 yıllarında standardın bazı maddelerinde değişiklik yapılmıştır.

TMS 16 ve BOBİ FRS'de maddi duran varlıkların tanımı ortak olup “mal veya hizmet üretimi ya da arzında kullanılmak, başkalarına kiraya verilmek veya idari amaçlar çerçevesinde kullanılmak üzere elde tutulan ve bir dönemden daha fazla kullanımı öngörülen fiziki kalemler” şeklinde tanımlanmıştır.

TMS/TFRS ve BOBİ FRS'nin amacı, işletmenin maddi duran varlık yapısını ve bu yapıdaki değişimlerin doğru belirlenebilmesi bu sayede finansal tablo kullanıcılarına doğru bilgiyi sunabilmektir.

TMS 16 maddi duran varlık kalemi aşağıdaki koşulların oluşması halinde varlık olarak finansal tablolara yansıtılır: (TMS 16 Maddi Duran Varlıklar Standardı, 2017, 7. madde)

- Bu kaleme ilişkin gelecekteki ekonomik yararların işletmeye aktarılmasının olması ve,
- İlgili kalemin maliyet bedelinin güvenilir şekilde ölçülebilmesi.

Varlık olarak muhasebeleştirme koşullarını sağlayan bir varlık hem TMS 16 hem de BOBİ FRS'de ilk muhasebeleştirme sırasında maliyet bedeli ile ölçülür. Söz konusu varlığın maliyetinin güvenilir şekilde ölçülmesi önem taşımaktadır. Gelecekte fayda sağlaması beklenmeyen bir kalem varlık olarak nitelendirilmeyecektir.

Maliyet bedelinin tespiti TMS 16 ile uyumlu olmakla beraber vadeli alımlarda maliyetin tespitinde bazı farklılıklar olduğu görülmektedir. TMS 16'ya göre, eğer ödeme normal kredi vadelerinin ötesine erteleniyorsa, peşin fiyat eşdeğeri ile toplam ödeme arasındaki fark, (özellikli varlık olmadığı sürece) kredi dönemi boyunca faiz olarak finansal tablolara yansıtılır (TMS 16 Maddi Duran Varlıklar Standardı, 2017, 23. Madde).

BOBİ FRS'de ise bir yıllık vade esas alınmıştır. “Bir yıl veya daha kısa vadeli bir ödeme karşılığında satın alınan maddi duran varlıklar, vade farkı ayrıştırılmaksızın, ödenen veya ödenmesi beklenen nakit tutar üzerinden ölçülür. Bir yıldan uzun vadeli bir ödeme karşılığında satın alınan maddi duran varlıklar ise, vade farkı ayrıştırılarak peşin fiyat üzerinden (diğer bir ifadeyle işletme peşin ödeme yapmış olsaydı ödeyeceği fiyat üzerinden) ölçülür. Bu kapsamda bir maddi duran varlığın bir yıldan daha uzun vadeli bir ödeme karşılığında satın alınması durumunda vade farkı tutarı, etkin faiz yöntemine göre hesaplanan faiz gideri olarak muhasebeleştirilir.” TMS 16'da olduğu gibi, maddi duran varlıklara ilişkin borçlanma maliyetleri (inşası bir yıldan uzun süren maddi duran varlıklar hariç) oluştukları dönemde kar veya zarara yansıtılır.

6102 sayılı Türk Ticaret Kanununun 73'üncü maddesinin ikinci bendinde “duran varlığı işletmede devamlı suretle bulundurulmuş varlıklar olarak tanımlamış ve 79 ve 80'inci maddesinde duran varlıkların TMS'de yer alan ölçülere göre değerlendirilmesinin yapılacağı açıklanmıştır. Kısaca TTK'ya göre maddi duran varlıklar TMS 16'daki gibi yeniden değerlemeye tabi tutulabilir.

Kaya'ya (2007) göre "muhasebeleştirilmesi gereken ve maliyet bedeli ile kayıt edilen maddi duran varlıklar, sonraki dönemde ise maliyet veya yeniden değerlendirme (gerçeğe uygun değer) ölçülerinden birisini seçerek finansal tablolara yansıtılır." (s. 70)

Şen'e (2011) göre "işletme aktifine alınan maddi duran varlıklara yapılan değer artırıcı harcamalar bu maddi duran varlığın değerine eklenir." (s. 138)

TMS 16'da zamanla maddi duran varlığın maliyet bedelinde ortaya çıkan değer kayıpları birikmiş değer düşüklüğü zararı olarak ifade edilmektedir. Yükçü ve İçerli'ye (2007) göre "maddi duran varlık muhasebeleştirilmesinden sonra birikmiş amortismanları ve bulunması halinde birikmiş değer düşüklüğü zararları maliyet bedelinden indirildikten sonra finansal tablolarda gösterilmelidir." (s. 19)

Yeniden değerlendirme yöntemi, TMS 16 standardına göre "Gerçeğe uygun değeri güvenilir olarak ölçülebilen bir maddi duran varlık kalemi, varlık olarak muhasebeleştirildikten sonra, yeniden değerlendirilmiş tutarı üzerinden gösterilir. Yeniden değerlendirilmiş tutar, yeniden değerlendirme tarihindeki gerçeğe uygun değerinden, müteakip birikmiş amortisman ve müteakip birikmiş değer düşüklüğü zararlarının indirilmesi suretiyle bulunan değerdir. Yeniden değerlemeler, raporlama dönemi sonu (bilanço) tarihi itibarıyla gerçeğe uygun değer kullanılarak bulunacak tutarın defter değerinden önemli ölçüde farklı olmasına neden olmayacak şekilde düzenli olarak yapılmalıdır." şeklinde ifade edilmektedir (TMS 16, 2017: 31. madde). Bu düzenleme BOBİ FRS'de de aynı paralel de yer almıştır.

Yeniden Değerlenen Tutar = Yeniden Değerleme Tarihindeki Gerçeğe Uygun Değer – Birikmiş Amortisman – Birikmiş Değer Düşüklüğü Zararları

Yeniden değerlendirme sıklığı ise; "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 değerlendirme yapılmasına gerek yoktur. Bu kalemler için sadece üç veya beş yılda bir yeniden değerlendirme yapılması gerekli olabilir." hükmü ile düzenlenmiştir (TMS 16 Maddi Duran Varlıklar Standardı, 2017, 34. madde)

TMS 16 standardının 35'inci ve 36'ncı maddelerine göre; bir maddi duran varlık yeniden değerlemeye tabi tutulduktan sonra, varlığın defter değeri buradan elde edilen sonuca göre güncellenir. Ayrıca maddi duran varlık yeniden değerlendirildiğinde, o varlığın ait olduğu tüm maddi duran varlık sınıfı da yeniden değerlendirilir. Bu noktada maddi duran varlığın değeri yeniden değerlendirilmesinde artmış ise bu artışı özkaynak hesabının altında izlenir. Ancak önemli olan önce maddi duran varlığın değerinde önce bir azalış sonra bir artış olması halinde bu artış değer azalışı ile mahsup edilir ve değer azalışını aşan tutar yine özkaynak hesabının altında izlenir.

TMS 16 madde 41'e göre maddi duran varlıkların yeniden değerlendirilmesinden kaynaklanan, varsa, gelir vergilerinin etkisi "TMS 12 Gelir Vergileri" standardına göre muhasebeleştirilir.

Yeniden değerlendirme modelinin seçildiği durumlarda söz konusu varlığın ait olduğu tüm maddi duran varlık sınıfı da yeniden değerlendirilir. TMS 16'da maddi duran varlık gruplarına aşağıdaki başlıklar örnek olarak verilmiştir:

- Arsa,
- Arsa ve binalar,
- Makineler,
- Gemiler,
- Uçaklar,
- Motorlu Taşıtlar,
- Mobilya ve demirbaşlar ile
- Ofis gereçleri.

BOBİ FRS madde 12.17'de yeniden değerlendirme tarihindeki gerçeğe uygun değerin, ya ilgili kamu kurumlarınca yetki verilmiş kişiler ile yada maddi duran varlığın özellikleri konusunda gerekli mesleki bilgiye sahip kişiler tarafından yapılabileceği ve bu durumun dipnotlarda açıklanması gerektiği belirtilmektedir.

### **3.3.2. Maddi Duran Varlıklar VUK Düzenlemeleri**

Maddi duran varlıkların tanımlaması vergi kanunlarımızda yer almamıştır. Ancak Vergi Usul Kanununun 313'üncü maddesi maddi duran varlıklarla ilgili işletme aktifinde bulunan varlıklara ilişkin amortisman uygulaması hakkında açıklama yapmaktadır. İlgili maddeden maddi duran varlıklar hakkında da bilgi edinebiliriz. Buna göre; "İşletmede bir

yıldan fazla kullanılan ve yıpranmaya, aşınmaya veya kıymetten düşmeye maruz bulunan gayrimenkullerle 269'uncu madde gereğince gayrimenkul gibi değerlendirilen iktisadi kıymetlerin, alet, edevat, mefruşat, demirbaş ve sinema filmlerinin birinci kısımdaki esaslara göre tespit edilen değerinin, bu Kanun hükümlerine göre yok edilmesi amortisman mevzuunu teşkil eder.”

Değerleme hususunda ise Kanun'un 269. maddesine bakmak gerekmektedir. Madde hükmü, “iktisadi işletmelere dahil bilumum gayrimenkuller maliyet bedeli ile değerlendirilir.” şeklinde ifade edilmektedir. Bu kanuna göre, aşağıda yazılı kıymetler gayrimenkuller gibi değerlendirilir:

- Gayrimenkullerin mütemmim cüzüleri ve teferruatı;
- Tesisat ve makinalar;
- Gemiler ve diğer taşıtlar;
- Gayrimaddi haklar.

VUK hükmüne göre amortismanla konu varlık maliyet bedeli ile değerlendirilirken TMS 16'ya göre amortisman ayrılacak tutar, varlığın maliyet bedelinden kalıntı değer düşüldükten sonra elde edilen değerdir. Yine VUK hükümlerine göre maddi duran varlıklara değer düşüklüğü uygulaması bulunmaması TMS 16 ile farklılık arz eden bir diğer husustur.

**Tablo 3.3 BOBİ FRS, TFRS/TMS ile VUK Kapsamında Maddi Duran Varlıklar Karşılaştırması**

	<b>BOBİ FRS</b>	<b>MSUGT/VUK</b>	<b>TMS/TFRS</b>
Sonraki Ölçüm	Maliyet bedeli Yeniden Değerlenmiş Tutar	Maliyet Bedeli	BOBİ FRS ile uyumludur.
Vadeli Alımlarda Vade Farkının Ayrıştırılması	1 yıldan uzun vadeli olarak satın alınan maddi duran varlıklar, vade farkı ayrıştırılarak peşin fiyatı üzerinden ölçülür.	Vade farkı maddi duran varlığın maliyetine dahil edilir.	Bütün vade farkları varlığın maliyetinden ayrıştırılır.
Borçlanma Maliyetleri	İnşası normal şartlar altında 1 yıldan uzun süren varlıkların elde edilmesiyle doğrudan ilişkili olan borçlanma	Kredi faizi ile döviz kredisine ilişkin kur farkları, varlığın iktisap edildiği dönem sonuna kadar maliyete eklenir, bu dönemden	Amaçlanan kullanıma veya satışa hazır duruma getirilebilmesi zorunlu olarak uzun bir süreyi gerektiren var-

	maliyetleri maliyete eklenir.	sonra maliyete eklenebilir ya da gider olarak kaydedilir.	lıklara (özellikli varlık) ilişkin borçlanma maliyetleri maliyete eklenir.
Faydalı ömür	Faydalı ömür işletme tarafından gerçekçi tahminlere dayanılarak belirlenir.	Maliye Bakanlığı tarafından belirlenir.	BOBİ FRS ile uyumlu
Amortisman Uygulaması	Zorunludur	İhtiyaridir.	BOBİ FRS ile uyumlu

### 3.3.4. Maddi Olmayan Duran Varlıklar TMS/TFRS Düzenlemeleri

Maddi olmayan duran varlıklar TMS 38 ile düzenlenmiş daha sonra uluslararası muhasebe standartlarında meydana gelen değişikliklere uyum sağlamak için 2007, 2008, 2009, 2011, 2012, 2014 ve 2017 tarihlerinde standardın bazı maddeleri yeniden düzenlenmiştir.

Standardın amacı; maddi olmayan duran varlıkların muhasebeleştirme kriterlerini belirlemek, defter değerlerinin nasıl ölçüleceğini belirlemek ve işletmenin maddi olmayan duran varlıklara ilişkin bazı özel açıklamalar yapmasını gerekli kılmıştır. TMS 38 standardı işletmelerin maddi olmayan duran varlığı sadece belirlenmiş kriterleri sağlaması halinde muhasebeleştirmesini zorunlu kılmıştır.

Maddi olmayan duran varlıklar “fiziki bir unsuru olmamakla beraber fayda yaratma potansiyeli, diğerlerinden ayrıştırılabilen ve tanımlanabilir özelliği olan, malların üretilmesinde, hizmetin yerine getirilmesinde kullanılabilen, üçüncü kişilerinde faydasına bırakılabilen yahut sahibi tarafından kullanılması mümkün olan” varlıklar olarak tanımlanır. Maddi olmayan duran varlığın tanımı TMS 38 standardına benzer bir şekilde BOBİ FRS 14.2’nci madde de “fiziksel niteliği bulunmayan ancak tanımlanabilir nitelikte parasal olmayan varlıklar” olarak ifade edilmiştir.

Maddi olmayan duran varlıklara örnek olarak aşağıdaki varlıkları sayılabilir:

- Bilgisayar programları,
- Patentler,
- Telif hakları,
- Marka,

- İhraç kotası, ithal kotası, üretim kotası gibi kota hakları,
- Filmler,
- Tasarımlar, modeller.

Yukarıda bahsedilen varlıkların maddi olmayan duran varlık olarak kabul edilebilmesi için aşağıdaki şartları sağlaması gerekmektedir.

**Belirlenebilirlik:** Maddi olmayan duran varlığın şerefiyeden ayrı olarak tanımlanabilmesi gerekmektedir. Bunun içinde; satılabilme, devredilebilme, kiralanabilme, takas edilebilme gibi özellikleri taşıması gerekmektedir.

**Kontrol:** Maddi olmayan duran varlıktan işletmenin ileriki zamanda elde edebileceği faydayı kullanabilmesi amacıyla işletme dışındaki 3. kişilerin bu faydaya ulaşılabilmesini engelleme gücünü olarak tanımlanabilir. Maddi olmayan duran varlığın, telif hakkı, patent, karşılıklı ticari anlaşma (izin verildiği yerlerde) veya gizliliği korumaya ilişkin yasal sorumluluklar (çalışanlar) gibi bazı yasal olarak koruyor olabilmesi maddi duran varlıktan elde edeceği faydayı kontrol altında tutabiliyor anlamına gelmektedir.

**Gelecekteki Ekonomik Yarar:** Maddi olmayan duran varlıktan gelecekte bir ekonomik fayda beklentisi olması gerekmektedir. Bu ekonomik fayda yalnızca gelir arttırıcı değil maliyeti azaltıcı olarak da gerçekleşebilir.

İşletme için maddi ve maddi olmayan unsurlar birlikte içeren bir varlığın, “TMS 16 Maddi Duran Varlıklar” Standardına göre mi, yoksa “TMS 38 Maddi Olmayan Duran Varlık” standardına göre mi değerlendirmesine, varlığın hangi unsurunun daha önemli olduğuna göre karar verecektir. 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. (TMS 38, 2017, 4.madde).

Bir maddi olmayan duran varlık sadece;

- Varlıktan dolayı gelecekte elde edilecek tahmini ekonomik yararın işletme için gerçekleşmesinin muhtemel olması ve
- Varlık maliyetinin güvenilir şekilde ölçülebildiği durumunda, muhasebeleştirilir (TMS 38, 2017, 21. madde).

Bir maddi olmayan duran varlık ilk muhasebeleştirilmesinde (TMS 38 ve BOBİ FRS) maliyet bedeliyle ölçülür ve bu değerle aktifleştirilir.

Maddi olmayan duran varlıkların ilk muhasebeleştirilmesinden sonraki dönemlerde değerlendirilmesi ile ilgili olarak TMS 38’de aşağıdaki iki yöntemden birisini seçmek zorundadır:

- Maliyet yöntemi veya
- Yeniden değerlendirme yöntemi.

Maliyet modeline göre maddi olmayan duran varlık, ilk kez kayda alındıktan sonra maliyetinden, tüm birikmiş itfa ve değer düşüklüğü zararları düşülmüş olarak takip edilir. ( TMS 38, 2017: 74. madde).

Defter Değeri = Maliyet Değeri - Birikmiş Amortisman - Değer Düşüklüğü Karşılıkları.

Sınırsız yararlı ömre sahip bir maddi olmayan duran varlık kalemi ise maliyetinden birikmiş değer düşüklüğü zararları düşüldükten sonra izlenir.

Yeniden değerlendirme modelinde ise maddi olmayan duran varlık, ilk kez kayda alındıktan sonra gerçeğe uygun değerinden birikmiş itfa ve değer düşüklüğü zararlarının bütünü indirildikten sonra hesaplanan tutarı olan yeniden değerlendirilmiş tutarı üzerinden ölçülür. TMS 38’e göre aktif bir piyasa ile belirlenen gerçeğe uygun değer bulunursa yeniden değerlendirme yapılabilir. Sınırsız yararlı ömre sahip varlıklar için itfa söz konusu olmadığı için, yeniden değerlendirme tarihindeki gerçeğe uygun değer üzerinden yalnızca birikmiş değer zararları düşülerek izlenir.

Bazı maddi olmayan duran varlıkların gerçeğe uygun değerinde önemli ve değişken hareketler yaşandığından yıllık olarak yeniden değerlendirme yapılması gerekmektedir. Aynı zamanda, gerçeğe uygun değerlerinde önemli ve değişken hareketler yaşamayan maddi olmayan duran varlıklar için sıklıkla yeniden değerlendirme yapılmasına gerek yoktur.

### **3.3.5. Maddi Olmayan Duran Varlıklar VUK Düzenlemeleri**

Maddi olmayan duran varlık kavramı ile ilgili VUK’da herhangi bir tanımlama yapılmamıştır. Ancak VUK’un 269’uncu maddesinde gayrimaddi hakların gayrimenkuller gibi maliyet bedeli ile değerlendirilmesinden bahsedilmiştir. VUK’da gayrimaddi hakların gayrimenkuller gibi değerlendirilmesi düzenlenmiş olmakla beraber bu hakların neler olduğu açıkça belirtilmemiştir. GVK’ nın 70. Maddesinin 5. ve 6. Fıkrasında ise gayri maddi



haklar ile gerçek kişilerin elde ettiği kazanç veya iratların hangi gelir unsuruna girdiği sayılmış olduğundan gayri maddi hakların neler olduğuna dair GVK’ da açıklama yapılmış şeklinde yorum yapılabilir.

GVK 70 maddesinde belirtilen gayri maddi hakların genel olarak VUK’ un 269’uncu maddesine göre maliyet bedeliyle (gayrimenkul gibi) değerlendirileceği, kuruluş ve örgütlenme giderleri ve peştamallıkların (şerefiye) VUK’ un 282’nci maddesine göre mukayyet değer ile değerlendirileceği belirtilmiştir.

**Tablo 3.4. BOBİ FRS, TFRS/TMS ile VUK Kapsamında Maddi Olmayan Duran Varlık Karşılaştırması**

	<b>BOBİ FRS</b>	<b>MSUGT/VUK</b>	<b>TMS/TFRS</b>
Sonraki Ölçüm	Maliyet Bedeli	Maliyet Bedeli	Maliyet Yöntemi Yeniden Değerleme Yöntemi
Araştırma ve Geliştirme Giderleri	Araştırma safhasında yapılan giderler kar veya zarara yansıtılır, geliştirme safhasında yapılan giderler varlığın maliyetine eklenir.	Araştırma ve geliştirme giderleri varlığın maliyetine eklenir.	BOBİ FRS ile uyumludur.
İtfa (Sınırlı Ömür)	İşletme tarafından belirlenen faydalı ömür.	Maliye Bakanlığı tarafından belirlenmektedir.	BOBİ FRS ile uyumludur.
İtfa (Sınırsız Ömür)	5 yıldan az 10 yıldan fazla olmayacak şekilde işletme tarafından belirlenen süre.	Maliye Bakanlığı tarafından belirlenmektedir.	İtfa edilmez. Her dönem sonunda faydalı ömür gözden geçirilir.

### **3.4. YATIRIM AMAÇLI GAYRİMENKULLER**

Yatırım amaçlı gayrimenkul, kira geliri, değer artış kazancı yahut her ikisini elde etmek amacıyla sahibi ya da faaliyet kiralaması kapsamında kiracı tarafından elde tutulan arsa ve bina gibi varlıklar gayrimenkul olarak tanımlanmaktadır.

Ancak üretimde, mal ve hizmet tedarikinde veya idari amaçla kullanılan gayrimenkuller ile işin olağan akışı içinde satılmak amacıyla elde tutulan gayrimenkuller, yatırım amaçlı gayrimenkul olarak değerlendirilmez. Örneğin, bir gayrimenkul ofisinin satış

amaçlı elde tuttuğu gayrimenkuller stok olarak değerlendirilir ve TMS 2 stoklar standardına göre muhasebeleştirilir. Benzer şekilde bir işletme sahip olduğu bir binanın bir katını idari ofis olarak kullanırken diğer katları kiraya vermesi halinde binanın katları birbirinden bağımsız olarak satılmaları mümkünse, idari amaçlı kullanılan kat maddi duran varlık olarak sınıflandırılır ve TMS 16 Maddi Duran Varlıklar standardı kapsamında muhasebeleştirilir, kira geliri elde etmek amacıyla elde tutulan kısım ise TMS 40 Yatırım Amaçlı Gayrimenkul olarak sınıflandırılacaktır.

### **3.4.1. Yatırım Amaçlı Gayrimenkuller TMS/TFRS ve BOBİ FRS Uygulaması**

Gayrimenkullerin finansal raporlar halinde sunulması ile ilgili birden fazla standart bulunmaktadır. Bu başlık altında işletmelerin kira geliri veya değer artış kazancı yahut her ikisini birden elde etmek için ellerinde tuttukları gayrimenkullerin muhasebeleştirilmesi ve ölçülmesi kapsamında “TMS 40 Yatırım Amaçlı Gayrimenkuller” diğer standartlardan ayrı bir standart olarak açıklanacaktır.

TMS 40 5’inci madde ve BOBİ FRS 13’üncü maddede yatırım amaçlı gayrimenkul tanımı benzer şekilde olup: 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) şeklinde tanımlanmıştır.

Mal veya hizmet üretimi veya tedariki ya da idari amaçla kullanılmak üzere (sahibi veya finansal kiralama sözleşmesine göre kiracı tarafından) veya işletme faaliyeti içinde satılmak amacıyla elde tutulan gayrimenkuller sahibi tarafından kullanılan gayrimenkullerdir.

Yatırım amaçlı gayrimenkulleri işletmenin elinde tuttuğu diğer varlıklardan ayrı olarak nakit girişi sağlarlar. Bu durum yatırım amaçlı gayrimenkulleri sahibi tarafından kullanılan gayrimenkullerden ayıran en önemli özelliktir.

Eere ve Hazır’da (2014) bulunan örneğe göre: “Bir işletme üretim faaliyetlerini yürüttüğü binasına ait amortismanları ürettiği ürünlere yüklemektedir. Bu bina işletme tarafından olağan faaliyetlerinde kullanıldığı ve diğer varlıklar (örneğin mamullerden, makine ve teçhizatlardan) dışında ayrı olarak nakit akışı sağlamadığı için TMS 16 Maddi Duran Varlıklar kapsamında değerlendirilecektir. Eğer işletme bu binada üretim faaliyetlerini yapmaktan vazgeçip, işletme dışında diğer kişilere faaliyet kiralaması kapsamında

kiralarsa, ilgili kira bedelleri işletmenin olağan faaliyeti haricinde nakit akışı yaratacağından söz konusu bina TMS 40 Yatırım Amaçlı Gayrimenkuller kapsamında değerlendirilecektir.” (s. 18)

Hem TMS 40 hem de BOBİ FRS’ de yatırım amaçlı gayrimenkullerin muhasebeleştirilmesi “ilk muhasebeleştirme” ve “muhasebeleştirme sonrası ölçüm” olarak iki başlık halinde incelenebilir.

Yatırım amaçlı gayrimenkullerin ilk muhasebeleştirilmesinde işlem maliyetleri (satın alma fiyatı, gayrimenkul alım vergisi, aracılık ücreti gibi) dahil edilmiş edinme maliyeti ile ölçülür. Bu ilk maliyetin belirlenmesinde yatırım amaçlı gayrimenkulün işletme tarafından nasıl edinildiği önemlidir.

Yatırım amaçlı gayrimenkul takas yoluyla elde edilmiş olabilir. Takas işlemi parasal veya parasal olmayan varlıkların birleşimi karşılığı olmuş olabilir. Bu yolla edinilen yatırım amaçlı gayrimenkulün maliyet bedeli ise takasa konu olan varlıkların gerçeğe uygun değeri ile ölçülür. Ticari niteliği olmayan bir takas işleminin veya edinilen yatırım amaçlı gayrimenkulün gerçeğe uygun değerinin ölçülemediği durumlarda yatırım amaçlı gayrimenkulün maliyet bedeli takasa konu olan varlıkların defter değeri ile ölçülür.

Yatırım amaçlı gayrimenkullerin ilk muhasebeleştirme sonrası değerlemesinde TMS 40 madde 30 ve BOBİ FRS 13’üncü maddeye göre gerçeğe uygun değer veya maliyet yönteminden birini seçen işletme kavramsal çerçevede ifade edilen tutarlılık ilkesi gereği bu yöntemlerden birisini tüm yatırım amaçlı gayrimenkullere bir muhasebe politikası olarak uygulamakla yükümlüdür. Eğer bir işletme faaliyet kiralaması kapsamında herhangi bir gayrimenkul hakkını elinde bulunduruyorsa söz konusu seçme hakkı işletme için geçerli olmayacak ve gerçeğe uygun değer yöntemini uygulayacaktır.

Bir işletme gerçeğe uygun değer yöntemini seçmişse, her dönem yatırım amaçlı gayrimenkullerin gerçeğe uygun değerini ölçer ve gerçeğe uygun değerinde meydana gelen değişikliklere göre ortaya çıkan kazanç ya da kayıpları dönem kar veya zararına dahil eder. Ayrıca işletmenin yatırım amaçlı gayrimenkulü edindiğinde gerçeğe uygun değerini sürekli olarak güvenilir bir biçimde ölçülmesinin mümkün olmadığını belirlemesi durumunda yatırım amaçlı gayrimenkulü maliyet yöntemi ile ölçererek muhasebeleştirir.

İlk muhasebeleştirmeden sonra maliyet yöntemini seçen bir işletme, “TFRS 5 Satış Amaçlı Elde Tutulan Duran Varlıklar ve Durdurulan Faaliyetler” standardı kapsamında satış amaçlı elde tutulanlar hariç olmak üzere tüm yatırım amaçlı gayrimenkullerini söz

konusu yöntem için TMS 16’da belirtilen hükümler çerçevesinde maliyet yöntemiyle ölçer.

TMS 16 madde 30’a göre maliyet modeli; “bir maddi duran varlık kalemi varlık olarak muhasebeleştirildikten sonra, finansal tablolarda maliyetinden birikmiş amortisman ve varsa birikmiş değer düşüklüğü zararları indirildikten sonraki değeri ile gösterilir.”

Maliyet yöntemi ile gerçeğe uygun değer yönteminden birini seçen işletmenin hangi muhasebe politikasını seçtiğine göre finansal tablosunda da farklılık olacaktır. Gerçeğe uygun değer yönteminin işletmenin iş akışı çerçevesinde gelecekte elde edebileceği nakit akışlarına dayandığı için daha değer odaklıdır ve daha tahmin edilebilir bilgilerin sunulmasını sağlar. Maliyet yöntemi değer değişimini gerçekleştğinde dikkate alınmasını kabul eder yani tahakkuk esasına dayanır. Ülkemizde yatırım amaçlı gayrimenkullerin ilk muhasebeleştirmesinden sonra gerçeğe uygun değer yönteminin daha ziyade tercih edildiği görülmektedir (Eere & Hazır, 2014, s. 24)

### **3.4.2. Yatırım Amaçlı Gayrimenkuller VUK Uygulaması**

Vergi Usul Kanununda yatırım amaçlı gayrimenkuller ile ilgili ayrı bir düzenlemeye yer verilmemiştir. Vergi kanunlarına göre gayrimenkuller kullanım amaçlarına bakılmaksızın maddi duran varlıklar içerisinde sınıflandırılmıştır. Maliyet değeri ile değerlendirileceği burada hükme bağlanmıştır.

VUK’un 269’uncu maddesinde “iktisadi işletmelere dahil bilumum gayrimenkuller maliyet değeri ile değerlendirilir” hükmü yer almaktadır. Ayrıca kanunun 270’inci maddesinde maliyet bedeline; noter, mahkeme, kıymet takdiri, komisyon ve tellaliye giderleri ile emlak alım ve özel tüketim vergileri (standart açısından, emlak alım ve ÖTV iade edilmeyen alış vergileri olması dolayısıyla) istenirse maliyete dahil edilebilir istenirse gider yazılabilir. Ancak bu giderlerin TMS 40’a göre maliyete dahil edilmesi zorunludur.

VUK’un 272’nci maddesine göre, iktisadi kıymetin değerini arttırıcı nitelikteki giderlerin maliyete ilave edilmesi gerekir. Bu konuda TMS 40 standardı ile uyumludur. Ancak TMS 40’a göre bilanço dışı bırakma uygulaması VUK’da yer almamaktadır.

Amortisman uygulaması açısından VUK ile TMS 40 arasında birtakım farklılıklar vardır. VUK’a göre yatırım amaçlı gayrimenkuller için amortisman uygulaması devam eder

ancak TMS 40 standardına göre eğer gerçeğe uygun değerlendirme yöntemi seçilmişse amortisman ayrılmazken maliyet esasına göre değerlendirme yapılması halinde amortisman uygulamasına devam edilecektir.

Gerçeğe uygun değere göre değerlendirme yapılması halinde yatırım amaçlı gayrimenkulün değerindeki artıştan doğan kazançlar standarda göre gelir olarak kaydedilirken, VUK 269'uncu maddesine göre böyle bir durumda yatırım amaçlı gayrimenkul maliyet bedeli üzerinden değerlendirilir. Aksi durumda ise yatırım amaçlı gayrimenkulde meydana gelen değer düşüklüğü gider olarak kaydedilirken, VUK'da gayrimenkullerde değer düşüklüğü uygulaması bulunmamaktadır. Ancak kanununun 317'nci maddesi çerçevesinde fevkalade amortisman uygulanabilecektir.

VUK'un 272'nci maddesine göre gayrimenkulün iktisadi kıymetini devamlı olarak arttırmak amacıyla yapılan yenileme harcamaları gayrimenkulün maliyet bedeline eklenir. Bu gayrimenkul bilanço dışı bırakılıncaya kadar bahsedilen maliyetler gayrimenkulün maliyeti içinde değerlendirilmeye devam edilecektir. Standarda göre ise, yenileme harcamaları gayrimenkulün defter değerine eklenir ve yenilenen bölümlerin söz konusu defter değerleri bilanço dışı bırakılacaktır.

**Tablo 3.5 BOBİ FRS, TFRS/TMS ile VUK Kapsamında Yatırım Amaçlı Gayrimenkul Karşılaştırması**

	<b>BOBİ FRS</b>	<b>MSUGT/VUK</b>	<b>TMS/TFRS</b>
İlk kayıt ve ölçüm	Maliyet Bedeli	-	BOBİ FRS ile uyumlu.
Sonraki Ölçüm	Maliyet Yöntemi Gerçeğe Uygun Değer Yöntemi	-	BOBİ FRS ile uyumlu.

### **3.5. HASILAT**

Hasılat, işletme ile ilgili tarafların ve dış kullanıcıların işletmenin performansını ölçme ve değerlendirmesi açısından önemli olan göstergelerden biridir. Ancak hasılat 1990'lı yıllardan bilgi çağı olarak adlandırılan günümüze kadar farklı şekillerde tanımlanmış ve ortak bir dil kullanılamamıştır. Özellikle Amerikan Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkeleri ile Uluslararası Finansal Raporlama Standardındaki ilkelerin birbirinden farklılık göstermesi yeni bir standart oluşturulmasını gerekli kılmıştır.

Hasılatın muhasebeleştirilmesi ile ilgili olarak, işletmeler, karar vericiler ve sermaye piyasaları açısından daha başarılı bir karşılaştırma sağlamak, dipnotlarda sunulan bilgilerin nicelik ve nitelik açısından iyileştirmek ve işletmelerin finansal tablolarında açıklamak zorunda oldukları çok sayıdaki bilgileri azaltarak finansal tabloların hazırlanmasını basitleştirmek gibi nedenlerden dolayı Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu ile Amerikan Finansal Muhasebe Standartları Kurulu yürüttükleri ortak bir çalışma ile 28 Mayıs 2014 tarihinde TFRS 15 Müşteri Sözleşmelerinden Hasılat standardını yayımlamıştır. Yayımlanan bu standart 1 Ocak 2018 tarihinde uygulamaya geçmiştir. Standart geriye dönük uygulama ve düzeltilmiş uygulama olarak iki alternatif sunmuştur. TFRS 15'in yayımlanması ile aşağıda belirtilen standartlar da yürürlükten kalkmıştır:

- TMS 11 İnşaat Sözleşmeleri,
- TMS 18 Hasılat,
- TFRS 13 Yorum Müşteri Sadakat Programları,
- TFRS 15 Yorum Gayrimenkul İnşaat Anlaşmaları,
- TFRS 18 Müşterilerden Varlık Transferleri,
- TMS Yorum 31 Hasılat – Reklam Hizmetleri İçeren Takas (Barter) İşlemleri.

### **3.5.1. Müşteri Sözleşmelerinden Hasılat TMS/TFRS ve BOBİ FRS Düzenlemeleri**

TFRS 15 5'inci maddeye göre standardın amacı, “müşteri ile yapılan sözleşmeden doğan hasılat ve nakit akışlarının yapısı, tutarı, zamanlaması ve belirsizliği hakkında, finansal tablo kullanıcılarına faydalı bilgi sunmak için işletmenin uygulayacağı ilkeleri belirlemektir.”

TFRS Kavramsal Çerçeve madde 4.25a geliri, “muhasebe döneminde, ekonomik yararlarında işletme bünyesinde varlık girişi veya diğer şekillerdeki varlık çoğalmaları sonucundaki artışı veya öz kaynaklarda hissedarların yatırdıkları fonlar dışındaki kalemlerde artış meydana getiren borçlardaki azalmayı ifade eder” şeklinde tanımlamaktadır. Kavramsal çerçevede yer alan gelir tanımı hasılat ve kazancı kapsayıcı niteliktedir. Hasılat ortakların sermayeye katkıları dışında, özkaynakta artışla sonuçlanan ve işletmenin dönem içindeki olağan faaliyetleri neticesinde ortaya çıkan brüt ekonomik fayda tutarındır. Bu nedenle gelir ve kazançtan farklı bir kavramdır. BOBİ FRS 5.2. maddesi hasılatın tanımı yapmaktadır ve TFRS 15 ile uyumludur.

Yine BOBİ FRS 5.3'üncü madde de aşağıda belirtilen işlem ve olaylardan elde edilen hasılatın kayda alınmasında uygulanacağı belirtilmiştir:

- Mal satışı,
- Hizmet sunumu,
- İşletmenin yüklenici olduğu inşa sözleşmeleri,
- İşletme varlıklarının başkaları tarafından kullanılmasından sağlanan faiz, isim hakkı ve kar payı.

Hasılat tanımının kapsamına sadece işletmenin kendi adına aldığı ve alacağı brüt ekonomik yarar akışları dahil edilmektedir. Üçüncü kişiler adına tahsil edilen satış vergileri, mal ve hizmet vergileri ve katma değer vergisi tutarlar işletme tarafından hasılat olarak muhasebeleştirilemez.

TFRS 15'e göre hasılatı muhasebeleştirme süreci beş aşamadan oluşmaktadır.

- Müşteri ile yapılan sözleşmenin tanımlanması,
- Sözleşmedeki yükümlülüklerin belirlenmesi,
- İşlem bedelinin belirlenmesi,
- İşlem bedelinin sözleşmedeki yükümlülüklerle dağıtılması,
- İşletmenin sözleşme yükümlülüklerini yerine getirmesi durumunda hasılatın muhasebeleştirilmesi.

BOBİ FRS hasılat standardı, 1 Ocak 2018 tarihi ve sonrasında başlayan yıllık raporlama dönemleri için geçerli olmak üzere TMS 11 "İnşaat sözleşmeleri" ve TMS 18 "Hasılat" standartlarını yürürlükten kaldıran TFRS 15 ile karşılaştırıldığında oldukça sadedir. BOBİ FRS hasılat standardı aslında yürürlükten kaldırılmış olan TMS 18 standardı ile uyumludur. BOBİ FRS'nin TFRS 15'ten ziyade yürürlükten kalkmış olan TMS 18 ile uyumlu olması aslından TFRS 15 Müşteri Sözleşmelerinden Hasılat standardı ve bu standardta yer alan beş aşamalı muhasebeleştirilme modeli uygulamada büyük ve orta boy işletmeler açısından güçlük yaratabilecek olmasından kaynaklanmıştır.

TFRS 15 madde 10'da sözleşme, "iki veya daha çok taraf arasında yapılan hukuken icra edilebilir hak ve yükümlülükler doğuran bir anlaşma" olarak tanımlanmıştır. Müşterinin tanımı ise TFRS 15 madde 6'da "işletmenin olağan faaliyetlerinin çıktısı olan mal veya hizmetleri, bedeli karşılığında elde etmek amacıyla işletmeyle sözleşme yapan taraftır" şeklinde ifade edilmiştir.

Bunun yanı sıra işletme ancak aşağıda belirtilen şartları karşılama halinde müşteri ile yapılan bir sözleşme TFRS 15 kapsamında muhasebeleştirilir:

- Sözleşmenin taraflarınca sözleşme onaylanmış ve taraflar edimlerini yerine getirmeyi taahhüt etmiştir.
- İşletme, devredilecek mal ve hizmetler ile ilgili haklarını tanımlayabilmektedir.
- İşletme, devredilecek mal ve hizmetlerle ilgili ödeme koşullarını tanımlayabilmektedir.
- Sözleşme ticari niteliktedir.
- İşletme mal ve hizmeti müşteriye devretmesi karşılığında hak kazanacağı bedeli tahsil etmesi muhtemeldir.

TFRS 15 standardında hasılatın tahakkuku, sözleşmede belirtilen edim yükümlülüklerinin yerine getirilmesine bağlıdır ve bazı sözleşmeler çoklu gelir unsuru içerebilir. Bu nedenle TMS 11 ve TMS 18'in içeriğinde olmayan çoklu gelir unsurlu sözleşmelere TFRS 15'te açıklık getirilmiştir. Bu husus aynı anda iki veya daha fazla mal ve/veya hizmet satışı içeren işletmeleri ve bu işlemlerle çoğunlukla uğraşmakta olan sektörleri etkileyecektir. Örneğin cep telefonu – konuşma paketi – internet paketi satışları, ürün satışı – montaj hizmeti sunumu gibi işlemlerde işletmelerin ayrı edim yükümlülüklerini belirlemesi gerekecektir.

TFRS 15 standardı ile hasılatın ölçümü konusunda da farklılıklar olmuştur. TMS 18'e göre hasılat, taraflar arasındaki anlaşmayla belirlenmekte olup, ticari indirim ve iskonto gibi tutarlar indirilerek alınacak olan tutarın gerçeğe uygun değeri ile ölçülmektedir. TFRS 15 standardına göre hasılat, "Bir edim yükümlülüğü yerine getirildiğinde (veya getirildikçe) işletme bu edim yükümlülüğüne tekabül eden işlem bedelini hasılat olarak finansal tablolara alır" şeklinde ifade edilmektedir.

BOBİ FRS bölüm beş madde 5.8.'e göre hasılatın ölçümü, taraflar arasında yapılan anlaşma kapsamında, satış iskontoları (kasa ve miktar iskontoları) düşüldükten sonra alınan veya alınması beklenen bedel esas alınarak belirlenir.

BOBİ FRS'de hasılat tutarının bir yıl veya daha kısa sürede tahsil edilmesinin öngörülmesi durumunda vade farkı ayrıştırılmamakta ve vade farkı ayrıştırılması yapılmadan tahsil edilen veya tahsil edilmesi düşünülen bedel üzerinden ölçülür. Eğer bir yıldan uzun vade farkları söz konusu ise vade farkı, etkin faiz yöntemine göre ayrıştırılmakta ve faiz geliri olarak muhasebeleştirilmekte ve hasılat peşin değer üzerinden ölçülmektedir.



TMS 18 hasılat standardı kapsamındaki faiz ve temettü geliri TFRS 15 standardı kapsam dışı bırakmış olmasına rağmen BOBİ FRS’de bu uygulamaya yer vermiştir.

### **3.5.2. Müşteri Sözleşmelerinden Hasılat VUK Düzenlemeleri**

Vergi Usul Kanunumuzda hasılat ile ilgili açık bir tanım bulunmamaktadır. VUK dördüncü bölüm 194’üncü maddesinde, “işletme hesabının sol tarafının gider, sağ tarafını hasılat kısmı teşkil eder. Hasılat kısmına, satılan mal bedeli veya yapılan hizmet karşılığı olarak tahsil edilen paralarla tahakkuk eden alacaklar ve işletme faaliyetinden elde edilen bütün hasılat” şeklinde bir belirleme yapılmıştır. Bu ifadeden tahsil edilmemiş dahi olsa işlem bedelinin hasılat olarak tahakkuk ettirilmesi gereği yani kanunumuzun tahakkuk esasını benimsediği anlaşılmaktadır.

Tahakkuk esası, vergiye tabi gelirin mahiyet ve tutar itibariyle kesinleşmesidir. Gelirin tahakkukundan söz edebilmek için gelecekte ekonomik yarar sağlaması ve güvenilir biçimde ölçülmesi gerekmektedir.

İşletme hesabı esasına göre kazancın tespitiyle ilgili olarak hasılat kavramına Gelir VUK’un 39’uncu maddesinde “elde edilen hasılat, tahsil olunan paralarla tahakkuk eden alacakları; giderler ise, tediye olunan ve borçlanılan meblağları ifade eder” hükmü yer almıştır. Ancak burada hasılat kavramının açıklanmasından ziyade ticari kazancın tespiti ile ilgili tahakkuk esasına vurgu yapılmıştır.

Hasılat kavramının Türk Vergi Kanunları içerisinde alakalı olduğu mevzuat Katma Değer Vergisi Kanunudur. Hasılat ticari nitelikli işlem sonucu ortaya çıkan bir ekonomik faydadır ve KDV bir işlem vergisi olması sebebiyle bu hususa KDV mevzuatında daha ziyade yer verilmiştir. Nitekim KDV’nin konusunu oluşturan mal teslimi ve hizmet ifası ile bunların ithalatı hasılatı oluşturan temel unsurlar olmakla beraber KDV’den istisna edilmiş bazı işlemlerde hasılat işletme açısından hasılatı oluşturur. Ancak KDV Kanununda açık bir hasılat tanımı bulunmamaktadır.

VUK’ a göre hizmet satışında tahakkuk esasını uygulanır ve hukuken talep edilebilir hale gelen tutarlar hasılat olarak kaydedilir. Kısmı kısım verilen hizmetler sözleşme konusu her bir kısmın ifası halinde hasılat olarak kaydedilirken, bunun dışındaki her türlü hizmet ancak ve ancak tamamlandığı zaman ve sözleşme konusu tutara hukuken talep edilebilir hale geldiğinde hasılat kaydedilir. Hukuken talep edilebilme ise hasılatın miktar ve tutar olarak kesinleşmesi ile gerçekleşir. Bu kapsamda, hizmet ifa edilmeden evvel

fatura kesilmesi halinde hukuken talep edilebilir bir alacağın ortaya çıktığı kabul edilir ve hizmetin ifa edilmesi ve/veya tamamlanması beklenmeksizin hasılat kaydı yapılır (Gözlüklü, 2017, s. 175).

**Tablo 3.6. BOBİ FRS, TFRS/TMS ile VUK Kapsamında Hasılatın Karşılaştırması**

	<b>BOBİ FRS</b>	<b>MSUGT/VUK</b>	<b>TMS/TFRS</b>
Genel Kayda Alma Ölçütleri	Ekonomik faydaların girişinin muhtemel olması. Faydaların güvenilir ölçümü.	Mal teslimi ya da hizmet ifası.	Edim yükümlülüğünün yerine getirilmesi (belirli bir anda ya da zamana yayılı bir şekilde).
Ölçüm	Alınması beklenen (Alınan) bedel – İskontolar	Satış fiyatı – İskontolar	İşlem bedeli (değişken/sabit)
Vade Farkı	Vade 1 yıldan uzunsa vade farkı ayrıştırılır.	Vade farkı ayrıştırılmaz.	Tüm vade farkları ayrıştırılmalıdır.
Faiz	Etkin faiz yöntemi.	Belirlenmemiş.	BOBİ FRS ile uyumlu.

### 3.6. KİRALAMALAR

İşletmeler faaliyetlerini sürdürmek için ihtiyaç duydukları varlıkları temelde satın alarak ya da kiralarak temin ederler. Bu açıdan kiralama aslında işletme için önemli bir finansman kaynağıdır.

Öte yandan kiralama işlemlerinin finansal kiralama ve faaliyet kiralaması şeklinde sınıflandırılması literatürde sıkça tartışılan bir konu olmuştur. İki farklı kiralama anlayışı raporlama konusunda da farklı yaklaşımları beraberinde getirmektedir. Şöyle ki finansal kiralama işlemi kiracının finansal durum tablosunda ve kar/zarar tablosunda raporlanırken faaliyet kiralaması sadece kar/zarar tablosunda kira gideri olarak raporlanmaktadır. Bu durum finansal bilgi kullanıcılarının işletmenin varlık ve borçlarını daha düşük okumalarına dolayısıyla gerçeğe uygun sunumun engellenmesine neden olmaktadır.

Yapılan eleştiriler neticesinde IASB (International Accounting Standards Board) ve FASB (Financial Accounting Standards Board) birlikte kiralama işlemleri ile ilgili yeni bir proje hazırlamıştır. Bu projenin tamamlanması ile 1 Ocak 2016 tarihinde “UFRS 16 Kiralamalar” standardı yayımlanmıştır. TFRS 16 Kiralamalar 1 Ocak 2019 tarihinde veya

sonrasında başlayan yıllık raporlama dönemlerinde yürürlüğe girmiştir. Bu standart, kiralamaların finansal tablolara alınması, ölçümü, sunumu ve açıklanmasına ilişkin ilkeleri belirlemektedir. Yeni standart kiracılar açısından finansal kiralama – faaliyet kiralaması ayrımını kaldırmıştır.

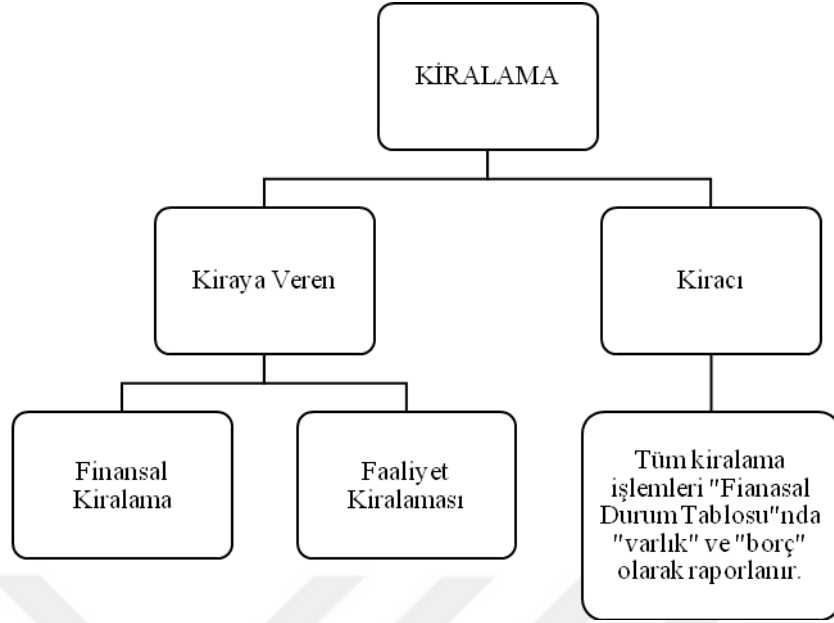
TFRS 16 kiralamalar standardının yürürlüğe girmesi ile; TMS 17 Kiralama İşlemleri, TFRS Yorum 4 Bir Anlaşmanın Kiralama İşlemi İçerip İçermediğinin Belirlenmesi, TMS Yorum 15 Faaliyet Kiralamaları – Teşvikler ve TMS Yorum 27 Yasal Açıdan Kiralama Görünümündeki işlemlerin Özünün Değerlendirilmesi yürürlükten kalkacaktır. TFRS 15 Müşteri Sözleşmelerinden Hasılat uygulayan işletmeler için erken uygulamaya izin verilmektedir.

Diğer taraftan UMSK (Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu) tarafından kiralama işlemleri ile ilgili olarak hazırlanan ve 1.145 şirketin incelendiği etkinlik raporunda faaliyet kiralamalarına ilişkin yapılacak olan yeni düzenleme ile en çok etkilenmesi beklenen sektörlerin sırasıyla havayolu, perakende, ulaşım & eğlence, taşımacılık, telekomünikasyon, enerji, medya, dağıtım, bilgi teknolojileri ve sağlık sektörleri olduğu belirtilmiştir (UMSK Kiralama İşlemleri Standardı, Etkinlik Analizi, Ocak – 2016).

### **3.6.1. TFRS 16 Kiralamalar Standardı**

13 Ocak 2016 tarihinde yayımlanan ve 1 Ocak 2019 tarihinden itibaren geçerli olan UFRS 16 Kiralamalar standardı ile firmaların bu yeni standardı kullanarak faaliyet kiralamalarını da firma finansal tablolarında raporlaması ile işletmelerin finansal durumu hakkında daha güvenilir bilgi sunulmasına katkı sağlayacağı düşünülmektedir. Böylece bilanço dışı raporlanan faaliyet kiralamalarına ilişkin tutarların düzeltilmesi gereği de ortadan kalkacaktır. Kiralama işlemlerinin muhasebeleştirilmesinde finansal kiralama ve faaliyet kiralaması arasındaki farklılığı ortadan kaldıracak bir yapı önerilmektedir.

Kiracı ve kiraya veren açısından kiralama işlemlerinin muhasebeleştirilmesi ve ölçümü ile ilgili muhasebe ilkelerini düzenleyen BOBİ FRS madde 15.2’de kiralama, kiraya verenin bir varlığın kullanım hakkını, bir ödeme veya ödeme planı karşılığında, taraflarca kararlaştırılmış bir süre için kiracıya devrettiği sözleşme olarak tanımlanmıştır. Bu tanım TFRS 16 ile uyumludur.



Şekil 3.1. TFRS 16'ya Göre Kiralama İşlemlerinin Muhasebeleştirilmesi

- TFRS 16 ile kiracılar açısından finansal kiralama – faaliyet kiralaması sınıflandırması ortadan kaldırılmıştır. Böylece, faaliyet kiralamalarına ilişkin bilanço dışında kalan haklar ve yükümlülükler, finansal kiralamada olduğu gibi bilançoya yansıtılacaktır.
- BOBİ FRS kiralama işlemleri “finansal kiralama” ve “geleneksel kiralama” olarak sınıflandırılmıştır. BOBİ FRS madde 15.7’de “Kira süresi sonunda mülkiyetin devredilip devredilmediğine bakılmaksızın, bir varlığın sahipliğinden kaynaklanan risk ve getirilerin tamamına yakınının devredildiği kiralamalar, finansal kiralama” olarak tanımlanmıştır. 15.8’de ise geleneksel kiralamanın tanımı “Varlığın sahipliğinden kaynaklanan risk ve getirilerin tamamına yakınının kiracıya devredilmediği kiralamalar ise geleneksel kiralama olarak” ifade edilmiştir.
- TFRS 16, kısa süreli (12 ay ve daha kısa) kiralamalar ile değeri düşük varlıklarla (örneğin bir bilgisayarın kiralaması) ilgili kiralamalara istisna getirmiştir.
- TFRS 16 ile gelir tablosunda tek bir gider kaleminde raporlanan faaliyet kiralamasına ilişkin giderler, finansal kiralamada olduğu gibi amortisman ve faiz gideri şeklinde raporlanacaktır. (Aktaş, Kargın & Demirel Arıcı, 2017, s. 863)
- TFRS 16 kiracının kiralamadan doğan tüm yükümlülüklerini, gelecekteki kira taksitlerinin bugünkü değeri ile ölçmesi esasını benimsemiştir.

### 3.6.2. Kiralama İşlemleri Standardı VUK Düzenlemeleri

01.07.2003 tarihinden itibaren yapılacak finansal kiralama işlemlerinde uygulanmak üzere yayımı tarihinde yürürlüğe giren VUK mükerrer 290'ıncı maddesi "Finansal Kiralama İşlemlerinde Değerleme" hükmünü düzenlemektedir. Bu yasal düzenleme ile finansal kiralama işlemlerinin hukuki mahiyeti veya şekli yerine, özün önceliği ilkesi benimsenmektedir.

VUK mükerrer 290'ıncı maddeye göre bir işlemin finansal kiralama olabilmesi için aşağıda sıralanan kriterlere sahip olması gerekir.

- İktisadi kıymetin mülkiyetinin kira süresi sonunda kiracıya devredilmesi.
- Kiracıya kira süresi sonunda iktisadi kıymeti rayiç bedelinden düşük bir bedelle satın alma hakkı tanınması.
- Kiralama süresinin iktisadi kıymetin ekonomik ömrünün %80'inden daha büyük bir bölümünü kapsaması.
- Sözleşmeye göre yapılacak kira ödemelerinin bugünkü değerlerinin toplamının iktisadi kıymetin rayiç bedelini %90'ından daha büyük bir değeri oluşturması gerekir.

Bir kiralama işlemi Finansal Kiralama Kanunu kapsamına göre finansal kiralama olarak kabul edilmiyorsa 4842 sayılı kanun hükümlerine de uygun değilse yapılan kiralama işlemi vergi uygulamaları açısından da finansal kiralama olarak kabul edilmez. Ancak 4842 sayılı kanun hükümleri gereğince yapılan işlem finansal kiralama şartlarını sağlıyorsa vergi uygulamaları açısından finansal kiralama olarak kabul edilir. (VUK Genel Tebliği, 01.07.2003, Seri No: 319)

Finansal kiralamaya konu olan iktisadi kıymet ile sözleşmeden doğan hak, borç ve alacakların değerlendirilmesi ve amortisman uygulaması aşağıdaki esaslara göre yapılacaktır. (VUK Genel Tebliği, 01.07.2003, Seri No: 319)

**Kiralayana İlişkin Hükümler:** Kiralama süresi boyunca kiracı tarafından yapılacak kira ödemelerinin toplam tutarı anapara artı faiz olarak aktife alınır. Diğer yandan, aktifleştirilen alacak tutarı ile kira ödemelerinin bugünkü değeri arasındaki fark gelecek dönemlere faiz geliri olarak pasifleştirilerek kayıtlara alınır.

Finansal kiralama konusu iktisadi kıymetin net bilanço aktif değeri ile kira ödemelerinin bugünkü değeri çoğu zaman birbirine eşit olacağından finansal kiralama şirketi veya kiralayan, iktisadi kıymeti genel olarak iz bedeliyle kayıtlarında gösterecektir. İktisadi

kıymet net bilanço aktif değerinden kira ödemelerinin bugünkü değerinin düşülmesi sonucu bulunan tutar ile değerlendirilecektir bu tutar sıfır veya negatif ise iktisadi kıymet iz bedeli ile değerlendirilir ve aradaki fark gelir olarak kaydedilir. Bulunan tutar pozitif ise finansal kiralama şirketi tarafından amortismanına tabi tutulacaktır.

Kiralayan tarafından finansal kiralamaya konu iktisadi kıymetin üretimi veya alım satımı yapılması halinde, iktisadi kıymetin net bilanço aktif değeri olarak rayiç bedeli dikkate alınır. Rayiç bedel ile maliyet bedeli arasındaki fark normal satış işleminden elde edilen kar veya zarar olarak işleme tabi tutulması gerekmektedir.

**Kiracıya İlişkin Hükümler:** Finansal kiralama işlemine konu iktisadi kıymeti kullanma hakkı ve sözleşmeden doğan borç, kiralama konusu iktisadi kıymetin rayiç bedeli veya sözleşmeye göre yapılacak kira ödemelerinin bugünkü değerinden düşük olanı ile değerlendirilir. Finansal kiralama konusu iktisadi kıymet, kullanma hakkı olarak aktife alınacak karşılığında ise kiralayana olan borç pasife kaydedilecektir. Kiracı tarafından aktifleştirilen iktisadi kıymet VUK'a ve ilgili genel tebliğlerde kiralama konusu iktisadi kıymet için belirlenmiş usul ve esaslar çerçevesinde amortismanına ve Kanunun mükerrer 298'inci maddesine göre yeniden değerlemeye tabi tutulur. Sözleşmenin fesh olması halinde kalan dönemler için iktisadi kıymetle ilgili olarak amortisman ayırma ve yeniden değerlendirme işlemi yapılmayacaktır.

Finansal kiralama sözleşmesine göre yapılan kira ödemeleri, borç anapara ödemesi ve faiz gideri olarak ayrıştırılır ve bu işlem kira ödeme tarihlerinde kalan borç tutarına sabit bir dönemsel faiz oranının uygulanmasını sağlayacak şekilde yapılır. Kiralayan açısından yorumu yapılan "her bir dönem sonu" ifadesi, kiracı açısından sözleşmede belirtilen kira ödeme tarihidir. VUK'un 285'inci maddesine göre finansal kiralama borçları reeskonta tabi tutulmaz.

**Tablo 3.7. BOBİ FRS, TFRS/TMS ile VUK Kapsamında Kiralamaların Karşılaştırması**

	<b>BOBİ FRS</b>	<b>MSUGT/VUK</b>	<b>TMS/TFRS</b>
Ölçüm	Kira ödemeleri doğrusal olarak kar/zarara yansıtılır.	BOBİ FRS ile uyumlu.	BOBİ FRS ile uyumlu.
İlk Ölçüm	Varlığın gerçeğe uygun değeri ile kira ödemelerinin bugün	BOBİ FRS ile uyumlu.	BOBİ FRS ile uyumlu.

	ki değerinden düşük olanı.		
Amortisman	Faydalı ömür. Sahipliği elde edileceğine dair kesinlik yoksa kiralama süresi ile faydalı ömürden kısa olanı.	İlgili tebliğde tespit edilen amortisman süresi.	BOBİ FRS ile uyumlu.
Sonraki Ölçüm	Kira ödemeleri borç anapara ödemesi ve finansman gideri olarak ayrıştırılır. Finansman gideri kalan borç tutarına sabit bir faiz oranı uygulanacak şekilde dönemlere dağıtılır.	BOBİ FRS ile uyumlu.	BOBİ FRS ile uyumlu.
İlk Ölçüm	Varlık finansal tablo dışı bırakılır. Varlığın GUD'ü ile başlangıçtaki doğrudan maliyetler toplamı kira alacağı olarak kayda alınır.	Varlık iz bedeli ile izlenir. Başlangıçtaki doğrudan maliyetler kira alacağı tutarına eklenmez.	BOBİ FRS ile uyumlu.
Sonraki Ölçüm	Alınan kira ödemeleri anapara geri ödemesi ve finansman geliri olarak ayrıştırılır. Finansman geliri kalan alacak tutarına sabit bir faiz oranı uygulanacak şekilde dönemlere dağıtılır.	BOBİ FRS ile uyumlu.	BOBİ FRS ile uyumlu.

# **BÖLÜM 4. VUK, BOBİ FRS, TMS/TFRS'DE YER ALAN DEĞERLEME HÜKÜMLERİNİN YAKINSAMA OLANAKLARININ YÖNELİK BİR ARAŞTIRMA**

## **4.1. ARAŞTIRMANIN AMACI**

Araştırmanın amacı Vergi Usul Kanunu, TMS/TFRS ve 01/01/2018 tarihinde yürürlüğe giren BOBİ FRS'de yer alan değerlendirme hükümlerinin birbiri ile uyum içerisinde uygulanabilirliğinin mümkün olup olmadığını ortaya koymaktır. Meslek mensuplarının ve akademik üyelerin bu yakınsamanın sağlanabilirliği üzerine yaklaşımlarını ölçmektir.

## **4.2. ARAŞTIRMANIN KAPSAMI VE YÖNTEMİ**

Bu araştırmanın evrenini Türkiye'de faaliyet gösteren meslek mensupları (SMMM-YMM-Bağımsız Denetçiler) ve üniversitelerde görev yapan akademisyenler oluşturmaktadır. Araştırmada veri toplama aracı meslek mensupları ve akademik üyeler ile yapılan yüz yüze görüşmeler (derinlemesine mülakat tekniği) ile elde edilmiştir. Görüşmeler ortalama 2 saat sürmüştür. Görüşmeler öncesinde çalışmanın temel amaçlarını, sorularını ve beklenen sonuçlarını içeren bir tanıtıcı mektup araştırmacı tarafından kişilere iletilmiştir.

**Tablo 4.1 Görüşülen Kişilere İlişkin Mesleki Bilgiler**

<b>KATILIMCI</b>	<b>MESLEKİ BİLGİLER</b>
A	AKADEMİSYEN
B	BAĞIMSIZ DENETÇİ, E. HESAP UZMANI
C	AKADEMİSYEN - YEMİNLİ MALİ MÜŞAVİR
D	YEMİNLİ MALİ MÜŞAVİR - BAĞIMSIZ DENETÇİ



E	SMMM
F	AKADEMİSYEN

### 4.3. ARAŞTIRMANIN GÜVENİRLİĞİ VE DEĞERLENDİRME

Vergi Usul Kanunu, TMS/TFRS ve BOBİ FRS’de yer alan değerlendirme hükümlerinin yakınsama olanaklarını derinlemesine görüşme tekniği (standartlaştırılmış açık uçlu sorulara dayanan görüşmeler) ile tespit edilmek istenmiştir. Amaç, katılımcı ile görüşmeler yapılırken konu ile ilgili uzman görüşüne yer vermek, konu hakkında derinlemesine analiz yaparak doğru bir değerlendirme yapabilmektir.

### 4.4. BULGULAR VE YORUM

Vergi Usul Kanunu, TMS/TFRS ve BOBİ FRS’de yer alan değerlendirme hükümlerinin birbiri ile uyum içerisinde uygulanabilirliğinin mümkün olup olmadığını sorgulamak amacıyla meslek mensupları ve öğretim üyeleriyle görüşmeler yapılmıştır. Bu görüşmelerde Vergi Usul Kanunu, TMS/TFRS ve BOBİ FRS’de yer alan değerlendirme hükümlerinin birbiri ile uyumu ile ilgili sorular muhataplarına sorulmuştur. Katılımcıların cevapları ise genel bir değerlendirmeye tabi tutularak aşağıda açıklanmıştır.

VUK, TMS/TFRS ve BOBİ FRS’de yer alan standartların amacı birbirinden farklıdır. VUK da vergi kaygısı vardır. Vergi matrahında kayıp ve kaçağa izin verilmek istenmez. Bu yüzden katıdır. Ancak standartlarda vergi kaygısından ziyade ekonomik birim hakkında doğru bilgiye (şeffaf ve hesap verebilir) ulaşmak amaçlanmıştır. Ekonomik birim tarafından düzenlenen finansal tablolardan tüm ilgililer tarafından daha önceden belirlenmiş standartlar çerçevesinde şeffaf ve hesap verilebilir olacağı kabul edilmiştir.

Her ne kadar amaçlar açısından farklılıklar olsa da gerek Vergi Usul Kanununda, TMS/TFRS ve BOBİ FRS’de yer alan değerlendirme hükümlerinin birbirinden tamamen farklı ölçüm – değerlendirme kuralları olduğu söylenemez. Birçok konuda örtüştüğü alanlar vardır. Başta kavramsal açıdan bakıldığında VUK’da değerlendirme tabirinin kullanılması standartlarda ise ölçme kavramının kullanılması iki kavramın birbirinden farklı olduğunu düşündürse de konu hakkında katılımcılar bunun bir farklılık olmadığı sadece kavramsal

farklılığı içerdiği aslında iki kavramında birbirini kapsadığını söylemektedirler. Buradan yola çıkarak Vergi Usul Kanunu, TMS/TFRS ve BOBİ FRS’de bir uyumlaştırmanın gerekli hatta kaçınılmaz olduğunu vurgulamışlardır. Bununla ilgili akademisyenlerin üzerinde çalıştığı ve görüşlerini içeren raporların ilgili birimlere iletildiği yönünde bilgiler de vermişlerdir. Bu çalışmalarda en kapsamlı olanı ise Çalıştay Başkanlığını Prof. Dr. Nalan AKDOĞAN’nın yaptığı *Vergi Usul Kanunu Değerleme Hükümlerinin TFRS’lerle Uyumlaştırılmasına İlişkin Öneriler*” başlıklı 2. Güncel Muhasebe Konuları Çalıştayıdır.

Katılımcılar Vergi Usul Kanunu, TMS/TFRS ve BOBİ FRS’nin VUK ile uyumlaştırılması konusunda önerilerini ifade etmişler. Görüşmelerden elde edilen mevzuata yönelik öneriler aşağıda özet bir şekilde sunulmuştur.

#### **4.4.1. Değerleme Hükümlerine Öneriler**

VUK’ da yer alan değerlendirme hükümleri öncelikle kavramsal olarak yeniden tanımlanması gerekmektedir. TMS /TFRS ve BOBİ FRS de yer alan Gerçeğe Uygun Değer, Net Gerçekleşebilir Değer gibi kavramların düzenlemeler yapılarak VUK kapsamına alınması önerilir. Bu çerçevede katılımcıların görüşlerine aşağıda yer verilmiştir.

##### **4.4.1.1. Maliyet Bedeli**

Maliyet bedeli tanımı yer alan müteferri bilumum gideler ibaresi finansman giderlerini de kapsadığı için tanımda güncelleme yapılarak finansman hariç iktisadi kıymetin elde edilmesi ile ilgili bütün giderler denilebilir. Çünkü finansman giderlerinden maliyete pay verilmesi durumunda faiz oranlarının fiyatlar genel seviyesi üzerinde olduğu durumlarda gerçek değer artışının üzerinde bir artışa yol açmaktadır. Bu şekilde TMS ile uyumu sağlanacağı ifade edilmiştir.

##### **4.4.1.2. Borsa Rayici, Rayiç Bedel**

VUK’ nun 263. Maddesinde tanımlanan Borsa rayici ve VUK’nun mükerrer 266. Maddesinde tanımlanan Rayiç Bedel yerine Gerçeğe Uygun Değer ifadesinin kanunda yer alması önerilmektedir. Gerçeğe uygun değer ölçümünde aktif bir piyasa ve piyasada oluşan alım satım fiyatı temel alınmaktadır. Belki borca rayici ve rayiç değer ifadeleri gerçeğe uygun değer tanımının altında detaylandırılabilir. Gerçeğe Uygun Değer “*piyasa katılımcıları arasında ölçüm tarihinde olağan bir işlemde, bir varlığın satışından elde*

*edilecek veya bir borcun devrinde ödenecek fiyattır.”* şeklinde tanımlanması önerilmiştir. (2. Güncel Muhasebe Konuları Çalıştayı, 2016)

#### **4.4.1.3. Mukayyet Değer**

VUK’ nun 265. Maddesinde tanımlanan Mukayyet değer tanımı, “Bir iktisadi kıymetin muhasebe kayıtlarında gösterilen değeridir.” Şeklinde değiştirilmesi önerilmiştir. Bunun nedeni hesap değeri iktisadi kıymetin kayıtlarda yer alan değerinin aktif veya pasif düzenleyici hesaplar nedeniyle hesap değerinin daha doğru sonucu vermesidir. (2. Güncel Muhasebe Konuları Çalıştayı, 2016)

#### **4.4.1.4. Emsal Bedel ve Emsal Ücret**

VUK’ nun 267. Maddesinde tanımlanan emsal bedel ve emsal ücret yerine net gerçekleştirilebilir değer ifadesinin “*Emsal bedelin tespitinde, iktisadi kıymetin tahmini satış bedelinden, varlığın satışa hazır hale getirilmesi için katlanılan tamamlama maliyetleri ve satışla ilgili direkt satış maliyetleri indirilir. İktisadi kıymetin net gerçekleştirilebilir tutarı ya da Net gerçeğe uygun değer, emsal değerini oluşturur.*” şeklinde tanımlanması önerilmiştir. Ayrıca bu noktada net gerçekleştirilebilir değerinin tespitinin işletmece belirlenmesinin olanaksız olduğu durumlarda Maliye Bakanlığı takdir komisyonunun veya yine Maliye Bakanlığınca yetkilendirilmiş kuruluşların görevlendirilebileceği belirtilmiştir. (2. Güncel Muhasebe Konuları Çalıştayı, 2016)

#### **4.4.2. İşletmeye Dâhil İktisadi Kıymetlerin Değerlemesi ile İlgili Hükümlere İlişkin Öneriler**

VUK’ da yer alan değerlendirme hükümlerinin uyumlaştırılması üzerine yapılacak çalışmalara paralel bir ek olarak iktisadi işletmeye dâhil iktisadi kıymetlerin hangi değerlendirme ölçüsü ile değerlendirileceği TMS / TFRS ve BOBİ FRS ile nasıl uyumlaştırılacağı sorusuna katılımcıların verdiği cevaplar üzerine yapılan değerlendirme aşağıdadır.

##### **4.4.2.1. Stoklar**

VUK’ da ayrıca tanımlaması genel bir başlık olarak yapılmayan stoklar için “*işin normal akışı içinde (olağan işletme faaliyetleri kapsamında) satılmak üzere elde tutulan; (ticari mal, mamul) Satılmak üzere üretilmekte olan (yarı mamul) ya da üretim sürecinde*

ya da hizmet sunumunda kullanılacak ilk madde ve malzemeler şeklinde bulunan varlıklardır.” Şeklinde TMS /TFRS ve BOBİ FRS ile uyumlu bir tanımlanın VUK hükümleri arasında yer alması önerilmiştir. Yapılan bu tanımlamanın altında stok kapsamına giren iktisadi kıymetlere ilişkin detaylı açıklamalar yapılmalıdır. (2. Güncel Muhasebe Konuları Çalıştayı, 2016)

Yukarıda yer alan tanım kapsamına giren stoklar ise TMS /TFRS ve BOBİ FRS olduğu gibi bilanço tarihinde maliyet ve net gerçekleşebilir değerin düşük olanı ile değerlendirilmeli, stokların değerlendirme günündeki net gerçekleşebilir değeri maliyet bedelinden daha küçükse, aradaki fark değer düşüklüğü zararı olarak zarar hesaplarına gönderilmeli şeklinde düzenleme yapılabileceği belirtilmiştir.

Aynı zamanda stoklar ile ilgili depo çıkış veya dönem sonu maliyet hesaplama yöntemleri ile olağan /olağanüstü fire olması durumlarına ilişkin izlenecek yöntemlere ilişkin detaylı düzenlemelere yer verilmedi.

#### **4.4.2.2. Maddi Duran Varlıklar**

VUK’da ayrıca tanımlaması genel bir başlık olarak yapılmayan maddi duran varlıklar için “*Mal veya hizmet üretimi veya arzında kullanılmak, başkalarına kiraya verilmek veya idari amaçlar çerçevesinde kullanılmak üzere elde tutulan; bir dönemden daha fazla kullanımı öngörülen fiziki kalemler maddi duran varlıkları oluşturur.*” Şeklinde TMS /TFRS ve BOBİ FRS ile uyumlu bir tanımlanın VUK hükümleri arasında yer alması önerilmiştir. (2. Güncel Muhasebe Konuları Çalıştayı, 2016)

Bir maddi duran varlığın ilk ölçümü maliyet bedeli ile olması gerektiği, bundan sonraki dönemlerde yeniden değerlemenin kullanılmasının uygun olacağı belirtilmiştir. Yeniden Değerlemeden kasıt ise ilgili maddi duran varlığın yeniden değerlendirme tarihindeki gerçeğe uygun değerinden, bu tarihten sonraki birikmiş amortisman tutarı ile birikmiş değer düşüklüğü zararı tutarının indirilmesidir.

Maddi duran varlığın değerlendirilmesi işlemlerin yanında net defter değerine ulaşmak için VUK kapsamında amortismanlara ilişkin hükümler de uyumlaştırma çalışmaları yapılmalı örneğin birikmiş amortismanın hesaplanmasında kalıntı değeri kavramının VUK kapsamına alınması önerilmiştir.

#### 4.4.2.3. Yatırım Amaçlı Gayrimenkuller

Yatırım amaçlı gayrimenkul tanımına şunda VUK 'da yer verilmemiştir. Katılımcılar bu kavramın maddi duran varlıktan ayrı bir madde olarak açıklanmasının uygun olduğunu vurgulamışlardır. Tanım olarak TMS /TFRS ile uyumlu olarak *“kira geliri veya değer artış kazancı ya da her ikisini birden elde etmek amacıyla (sahibi veya finansal kiralama sözleşmesine göre kiracı tarafından) elde tutulan arazi, arsa, bina veya binanın bir kısmı gibi gayrimenkuller maddi duran varlıklar kapsamında değil yatırım amaçlı gayrimenkuller olarak sınıflandırılmalıdır.”* Şeklinde TMS /TFRS ve BOBİ FRS ile uyumlu bir tanımlanın VUK hükümleri arasında yer alması önerilmiştir. (2. Güncel Muhasebe Konuları Çalıştayı, 2016)

Yatırım amaçlı gayrimenküllerde ilk ölçümünde maddi duran varlıklar gibi maliyet bedeli ile değerlendirilmesi gerektiği , sonraki dönemlerde gerçeğe uygun değer üzerinden değerlemesinin yapılabileceği belirtmişlerdir.

#### 4.4.2.4. Maddi Omayan Duran Varlıklar

VUK'da maddi olmayan duran varlıklar için ayrı bir başlık açılmamış ancak VUK'un 269'uncu maddesinde gayrimaddi hakların maliyet bedeli (gayrimenkuller gibi) değerlendirileceği belirtilmiştir. Öcelikle maddi olmayan duran varlıkları tanımlayan bir tanımın VUK'a girmesinin uygun olacağı , bu konuda TMS / TFRS ve BOBİ FRS ile örtüşen *“Maddi olmayan varlıklar; fiziksel niteliği bulunmayan, tanımlanabilir nitelikteki parasal olmayan varlıklardır.”* Şeklinde bir tanımlamanın yapılabileceği belirtilerek her türlü haklar, geliştirme maliyetleri, TV programları, filmler, bilgisayar yazılımları v.s gibi değerleri maddi olmayan duran varlığa örnek olarak verilebileceği belirtilmiştir. (2. Güncel Muhasebe Konuları Çalıştayı, 2016)

Maddi olmayan duran varlıklar ilk ölçümünde maliyet bedeli ile ölçülür. Sonraki dönemlerde maliyet modeli ya da yeniden değerlendirme modeline değerlendirilmesinin yapılabileceği belirtilmiştir.

Maddi duran varlıklarda belirtildiği üzere amortisman ayırma yöntemine ve değer düşüklüğü karşılıklarına ilişkin daha detaylı düzenlemelere bu başlık altında yer verilebilir.

#### 4.4.2.5 Finansal Araçlar

VUK’ da ayrıca tanımlaması yapılmayan Finansal Araçlar için “*Finansal araçlar, bir işletmenin bir finansal varlığa; başka bir işletmenin de bir finansal yükümlülüğe veya özkaynağa dayalı finansal araca sahip olmasına neden olan sözleşmelerdir.*” şeklinde TMS /TFRS ve BOBİ FRS ile uyumlu bir tanımlanın VUK hükümleri arasında yer alması önerilmiştir. (2. Güncel Muhasebe Konuları Çalıştayı, 2016)

Özkaynağa dayalı finansal araçlardan halka açık bir piyasada işlem görenler ilk ölçümünün işlem fiyatından üzerinden olması gerektiği belirtilmiştir. Alım, satım ve ihraca ilişkin işlem maliyetleri kar veya zarara yansıtılır. Değerleme gününde ise piyasada oluşan gerçeğe uygun değeri (borsa değeri) üzerinden ölçülür. Gerçeğe uygun değer değişimleri kar veya zarara kaydedilir. Alım – satım amaçlı elde tutulan özkaynağa dayalı finansal araçlarda da bu çerçevede işlem yapılır.

#### 4.4.2.6 Kiralama İşlemleri

VUK’ nun mükerrer 290. Maddesinde tanımlanan Finansal Kiralama İşlemlerine ilişkin düzenlemenin yerine işletmenin finansal ve uzun vadeli kiralama işlemlerini kapsayacak TMS /TFRS ve BOBİ FRS ile uyumlu bir düzenlemenin yapılabileceğinden bahsedilmiştir. 2. Güncel Muhasebe Konuları Çalıştayı’nda (2016) bahsi geçen düzenlemeye ilişkin öneri “*Kiralama işlemleri; finansal kiralama ve uzun vadeli faaliyet kiralama işlemlerini kapsar. Kiralama konusu varlığın kullanım hakkı ve kontrol gücü kiracıya geçtiğinde ilgili varlık, kiracının varlıkları arasında, yapılacak kira ödemelerinin bugünkü değeri de yükümlülükleri arasında raporlanır. Kira giderleri, varlığın amortisman gideri ile faiz giderlerinden oluşur.*” gibidir. (2. Güncel Muhasebe Konuları Çalıştayı, 2016)

Bahsedilen kiralama işlemlerinde değerlemenin kiralama konusu iktisadî kıymetin sözleşmeye göre yapılacak kira ödemelerinin bugünkü değeri ile değerlendirilmesi gerektiği önerilmiştir.

#### 4.4.3. Katılımcıların Uyumlaştırma Önerileri Üzerine Değerlendirme

Bir uyumlaştırmanın hayata geçmesi amacıyla 18- 20 Kasım 2016 tarihinde Ankara’da düzenlenen “*Vergi Usul Kanunu Değerleme Hükümlerinin TFRS’lerle Uyum-*

*laştırılmasına İlişkin Öneriler”* başlıklı 2. Güncel Muhasebe Konuları Çalıştayı’nda sadece yukarıda bahsedilen hususlarla ilgili değil aşağıda konu başlıkları belirtilmiş konularda uyumlaştırma düzenlemelerinin yapılabileceğini vurgulamıştır.

- Amortismanlar
- İştirakler, iş ortaklıkları, bağlı ortaklıkları
- Menkul kıymetler (Finansal Yatırımların)
- Alacaklar ve Borçlar
- Satış amaçlı elde tutulan duran varlıklar
- Şüpheli alacaklar
- Değer düşüklüğü karşılıkları
- Borç karşılıkları
- Kıdem tazminatı karşılıkları
- Borçlanma maliyetleri

VUK’un 1960’ların başında hayatımıza girdiği düşünüldüğünde ve dünyadaki bu alandaki gelişmeler dikkate alındığında VUK’un güncellenmesi gerektiğini savunan katılımcılar bu güncelleme çalışmalarının sadece VUK ile sınırlı kalmaması 1990’lı yıllarda hayatımıza giren tek düzen hesap planının da güncellenmesi gerektiğini vurgulamışlardır. Bahsi geçen güncelleştirmelerinde ise TMS / TFRS ve BOBİ FRS ile uyumlu olmasına özen gösterilmelidir. Hatta IFRS’in baz alınmasının daha uygun olacağını belirtenlerde mevcuttur. Bunun nedeni ise genel amaçlı finansal tablolar (Finansal Durum Tablosu, Kar-Zarar Tablosu, Nakit Akış Tablosu, Özkaynaklar Değişim Tablosu ile Dipnot ve Açıklayıcı Notlar) tek olmalı ve muhasebe sistemlerinden otomatik olarak herhangi bir dönüştürme işlemine gerek duyulmaksızın finansal tablolar düzenlenmelidir. Vergi matrahının hesabında muhasebe uygulamaları ile Vergi Kanunlarındaki farklılıklar muhasebe karının vergi matrahına dönüşüm tablolarında kanunen kabul edilmeyen giderler ve vergiye tabi olmayan gelirler ve indirimler olarak dikkate alınmak suretiyle düzenlenmelidir. (2. Güncel Muhasebe Konuları Çalıştayı, 2016)

## BÖLÜM 5. SONUÇ

Vergi, devletlerin vazgeçilemez gelir kalemidir. Devlet tarafından sunulan hizmetlerin en önemli finans kaynağıdır. Bu açıdan bakıldığında ülkede yaşayan her vatandaşında vergi konusunda üzerine düşen yükümlülükleri eksiksiz yerine getirmesi gerektiği aşikârdır. Vatandaşların bu görevi yerine getirmesi için kanuni bir çerçevenin çizilmesi ise zorunludur.

Muhasebenin ise temel amacı bir bireyin ya da grubun değil tüm toplumun çıkarlarını gözetmesidir. Dolayısıyla topluma sunacağı bilgilerin tarafsız, adil, şeffaf olması gerekmektedir. Bunun sağlanabilmesi açısından da daha önceden belirlemiş herkesin uyması gereken standartların belirlenmesi zorunludur.

VUK'un 3. Kitabı (258'inci ile 330'uncu maddeler arası) "Değerleme" başlığını taşımakta olup burada vergi matrahının hesaplanması ile ilgili iktisadi kıymetlerin takdir ve tespitine ilişkin kurulları belirtmiştir. Vergisel açıdan bakıldığında mükelleflerin değerlendirme işlemlerinde burada bahsedilen kuralara uyması zorunludur. Muhasebenin tarafsız, adil ve şeffaf bilgiyi sunması amacıyla da Türkiye'de ilk ciddi çalışma olarak Tek Düzen Hesap Planı kullanılmaya başlamıştır. Ancak finansal raporların bilgi kullanıcılarına sunulması ile ilgili dünya üzerindeki gelişmeler ışığında Türkiye'de son yıllarda Türkiye Muhasebe Standartları /Türkiye Finansal Raporlama Standartları ve Büyük ve Orta Boy İşletmeler İçin Finansal Raporlama Standardı kullanılmaya başlanmıştır.

Bahsi geçen standartların hayatımıza girmesi ile yeni kavramlar bu kavramlarla beraber finansal raporun sunuluşu ile ilgili uygulama farklılıkları da ortaya çıkmıştır. Bu durum ise uygulamada hem finansal tabloları hazırlayanlar hem de finansal tabloları kullanan için aynı konuda farklı işlemler yapılmasına neden olmuştur.

Vergi uygulamalarıyla muhasebe standartları uygulamaları arasında önemli farklar bulunmaktadır. Bu yüzden vergi uygulamaları ve muhasebe standartları uygulamalarının tam olarak uyumlaştırılması söz konusu olamaz. Ancak bu farkların en aza indirilmediği sürece finansal tabloları her bir kesim için ayrı ayrı düzenlenmesi gerekmektedir. Buda vakit ve iş gücü kaybına neden olacaktır. Muhasebe uygulamalarıyla vergi uygulamaları arasında en önemli farklılığa neden olan değerlendirme kurallarını Vergi Usul Kanunu'ndaki vergi kaybına neden olmayacak düzenlemeler ile muhasebe standartları ile uyumlaştırılması gerektiği düşünülmektedir.



# KAYNAKÇA

## Kitaplar:

- [1] Akbulut, A. (2012). *Karşılaştırmalı TMS/TFRS - Vergi Uygulamaları ve Sonuçları*. İstanbul: Maliye Hesap Uzmanları Derneği Yayınları.
- [2] Akdoğan, N. (2004). *Enflasyon Muhasebesi*. Ankara: Gazi Kitapevi.
- [3] Akdoğan, N., & Sevilengül, O. (2003). *Tek Düzen Muhasebe Sistemi Uygulaması*. Ankara: Gazi Kitapevi.
- [4] Örtten, R., Kaval, H., & Karapınar, A. (6. BASKI). *Türkiye Muhasebe - Finansal Raporlama Standartları*. Ankara: Gazi Kitapevi.
- [5] Özerhan, Y., & Yanık, S. (2015). *Açıklamalı ve Örnek Uygulamalı Türkiye Muhasebe Standartları Türkiye Finansal Raporlama Standartları*. Ankara: TÜRMOB Yayınları.
- [6] Sağlam, N., Şengel, S., & Öztürk, B. *Türkiye Muhasebe Standartları Uygulaması*. Ankara: Maliye ve Hukuk.

## Tezler:

- [1] Dündar, B., (2013), *Türkiye Muhasebe Standartları ile Vergi Yasalarındaki Ölçüm (Değerleme) Farklarının Saptanması ve Vergi İdaresine Raporlanması*, Doktora Tezi, Anadolu Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü İşletme Anabilim Dalı, Eskişehir, Türkiye.
- [2] Gözlüklü, B., (2017), *TMS/TFRS'lerdeki Değerleme ilkeleri ve Vergi Sistemi ile Yakınsama Olanaklarının Araştırılması*, Doktora Tezi, Başkent Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü İşletme Anabilim Dalı, Ankara, Türkiye.

## Makaleler:

- [1] Acar, M., Temiz, H., & Aktaş, R. (2017). UMS 17 Kiralama Standardından UFRS 16'ya Geçişin Finansal Tablolar Üzerinde Etkisi: Borsa İstanbul Örneği. *Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi*(597), s. 592-623.

- [2] Akdoğan, N., & Aydın, H. (1987). Muhasebe Teorileri. *Gazi Üniversitesi İktisadi İdari Bilimler Fakültesi Yayınları* (44), s. 386-388.
- [3] Akgün, A. İ. (2016). Türkiye Finansal Raporlama Standartları'nda Tarihi Maliyet Muhasebesinden Gerçeğe Uygun Değere Yöneliş. *Siyaset, Ekonomi ve Yönetim Araştırmaları Dergisi*, 4(3), s. 127-153.
- [4] Aktaş, R., Kargın, S., & Demirel Arıcı, N. (2017). Yeni Kiralamalar StandardıUFRS 16 'nın Getirdiği Yenilikler ve İşletmelerin Finansal Tablolarına ve Finansal Oranlarına Olası Etkilerinin Değerlendirilmesi. *İşletme Araştırmaları Dergisi*(367), s. 858-861.
- [5] Ayboğa, H. (2002). Globalleşme Sürecinde Muhasebe Alanındaki Gelişmelere Ülkemizin Uyumu. *Balıkesir Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*, s. 39-55.
- [6] Benzion, B., & Haddad, J. (2003). Fair Value Accounting and The Management of The Firm. *Critical Perspectives on Accounting*, s. 383-415.
- [7] Campbell, R., Owens, L. A., & Robinson, D. R. (2008). Fair Value Accounting From Theory to Practice Strategic Finance. *The Institute of Management Accountants(IMA)*(90), s. 31-37.
- [8] Ceran, Y., & Öz, M. (2014). TMS-32, TMS-39 ve TFRS-7, TFRS-9 Kapsamında Finansal Araçlar: Sunum, Muhasebeleştirme, Ölçüm ve Açıklamalar Standardına İlişkin Bir İnceleme. *Selçuk Üniversitesi Sosyal ve Ekonomik Araştırmalar Dergisi*(28), s. 228-259.
- [9] Enahoro, J., & Jayeoba, J. (2013). Value Measurement And Disclosures in Fair Value Accounting. *Asian Economic and Financial Review*(3(9)), s. 1170-1179.
- [10] Erer, M., & Hazır, Ç. (2014). TFRS'ye Göre Yatırım Amaçlı Gayrimenküllerin Muhasebeleştirilmesi ve Ölçülmesi. *Mali Çözüm Dergisi*, s. 18-19.
- [11] Ergin, N. E. (2016). Vergi Mevzuatı ile TMS / TFRS'nin Değerleme Ölçüleri Açısından Karşılaştırılması. *Vergi Dünyası*(418), s. 9-20.
- [12] Foster, J., & Upton, W. (2001). The Case For Initially Measuring Liabilities At Fair Value. Understanding the Issues. *FASB*(Volume:2 Series:1), s. 1-4.
- [13] Gençoğlu, Ü. G. (2017, EKim). Temel Konularda BOBİ FRS ve TMS / TFRS Karşılaştırılması. *Muhasebe ve Finans Dergisi*(76), s.1-24.
- [14] Karabayır, M., & Ertugay, E. (2010). Kronik : Finansal Raporlama Standartlarının Dünü ve Bugünü. *Ankara Üniversitesi SBF Dergisi* 65(4), s. 195-198.

- [15] Kaya, U. (2007). Maddi Duran Varlıkların Elde Edilmesinde TMS-16 ve Vergi Kanunlarındaki Düzenlemelerin Karşılaştırılması. *Mali Çözüm Dergisi*(83), s. 67-80.
- [16] Kocamaz, H. (2012). Uluslararası Muhasebe Standartlarının Dünya ve Türkiye'de Oluşum ve Gelişim Süreci. *KSÜ İİBF Dergisi*, s. 105-120.
- [17] Öztürk, V., & Bal, E. (2013). Türkiye Muhasebe Standardı TMS-39 "Finansal Araçlar: Muhasebeleştirme ve Ölçüm" Kapsamında Türev Ürünlerin Nakit Riskinden Koruma Amaçlı Kullanımı: Forward Örneği. *İşletme Araştırmaları Dergisi*, s. 123-140.
- [18] Şenel, S. A., Tuncay, M., Önoğul, Ö., & Karşlı, C. (2011). Türkiye Muhasebe Standartlarında Yer Alan Bir Değerleme Ölçüsü: Gerçeğe Uygun Değer. *New World Sciences Academy* (1), S. 48-76.
- [19] Sürmen, Y., & Daştan, A. (2006). Maliye Bakanlığı Vergi Mevzuatı Düzenlemelerinin Yükseköğretiminde Muhasebe Eğitime Olumsuz Yansımaları. *Vergi Dünyası*(299), s. 16-26.
- [20] Şen, Ç. (2011). Türkiye Muhasebe Standardı-16 Açısından Maddi Duran Varlıklarda Amortisman Uygulaması. *Mali Çözüm Dergisi*(106), s. 133-159.
- [21] Tokay, S., & Deran, A. (2008). Türkiye Muhasebe ve Finansal Raporlama Standartlarında Değerleme Ölçüleri. *Mali Çözüm*(90), s. 15-48.
- [22] Tokay, S., Deran, H., & Aktaş, R. (2005). Uluslararası Muhasebe ve Finansal Raporlama Standartlarında Gerçeğe Uygun Değer Yaklaşımı ve Muhasebe Uygulamalarına Etkisi. Muğla.
- [23] Tuncay, M., Önoğul, Ö., Karşlı, C., & Şenel, S. (2011). Türkiye Muhasebe Standartlarında Yer Alan Bir Değerleme: Gerçeğe Uygun Değer. *New World Science Academy*, s. 54-56.
- [24] Yükçü, S., & İçerli, Y. (2007). TMS-16 Maddi Duran Varlıklar Standardına İlişkin Uygulama Önerileri. *Mali Çözüm Dergisi*(82), s. 15-27

## **Konferans Raporları:**

- [1] 2. Güncel Muhasebe Konuları Çalıştayı. (2016). *Vergi Usul Kanunu Değerleme Hükümlerinin TFRS'lerle Uyumlaştırılmasına İlişkin Öneriler*. Ankara.

## Elektronik Yayınlar/İnternet:

- [1] (WEB\_1, 2019), KGK, Finansal Raporlamaya İlişkin Kavramsal Çerçeve (2018 Sürümü) ([http://www.kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/DynamicContentFiles/T%C3%BCrkiye%20Muhasebe%20Standart-lar%C4%B1/TMSTFRS2019Seti/Finasal%20Raporlamaya%20%C4%B0li%C5%9Fkin%20Kavram-sal%20%C3%87er%C3%A7eve/F%C4%B0NANSAL%20RAPORLAMAYA%20%C4%B0L%C4%B0%C5%9EK%C4%B0N%20KAVRAMSAL%20%C3%87ER%C3%87EVE%20\(2018%20S%C3%BCr%C3%BCm%C3%BC\).pdf](http://www.kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/DynamicContentFiles/T%C3%BCrkiye%20Muhasebe%20Standart-lar%C4%B1/TMSTFRS2019Seti/Finasal%20Raporlamaya%20%C4%B0li%C5%9Fkin%20Kavram-sal%20%C3%87er%C3%A7eve/F%C4%B0NANSAL%20RAPORLAMAYA%20%C4%B0L%C4%B0%C5%9EK%C4%B0N%20KAVRAMSAL%20%C3%87ER%C3%87EVE%20(2018%20S%C3%BCr%C3%BCm%C3%BC).pdf)), 15.02.2019.
- [2] (WEB\_2, 2019), KGK, Büyük ve Orta Boy İşletmeler İçin Finansal Raporlama Standardı, ([http://www.kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/PDF%20linkleri/bobi\\_frs.PDF](http://www.kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/PDF%20linkleri/bobi_frs.PDF)), 18.02.2019.
- [3] (WEB\_3, 2019) KGK, TMS 2 –Stoklar (<http://www.kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/DynamicContentFiles/T%C3%BCrkiye%20Muhasebe%20Standart-lar%C4%B1/TMSTFRS2019Seti/TMS/TMS%202.pdf>), 15.03.2019.
- [4] (WEB\_4, 2019) KGK, TMS 16 – Maddi Duran Varlılar (<http://www.kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/DynamicContentFiles/T%C3%BCrkiye%20Muhasebe%20Standart-lar%C4%B1/TMSTFRS2019Seti/TMS/TMS%2016.pdf>), 02.04.2019.
- [5] (WEB\_5, 2019) KGK, TMS 38 – Maddi Olmayan Duran Varlıklar (<http://www.kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/DynamicContentFiles/T%C3%BCrkiye%20Muhasebe%20Standart-lar%C4%B1/TMSTFRS2019Seti/TMS/TMS%2038.pdf>), 05.04.2019.
- [6] (WEB\_6, 2019) KGK, TMS 40- Yatırım Amaçlı Gayrimenkuller (<http://www.kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/DynamicContentFiles/T%C3%BCrkiye%20Muhasebe%20Standart-lar%C4%B1/TMSTFRS2019Seti/TMS/TMS%2040.pdf>), 20.04.20019.
- [7] (WEB\_6, 2019) Tokay, S., Deran, H., & Aktaş, R. (2005). Uluslararası Muhasebe ve Finansal Raporlama Standartlarında Gerçeğe Uygun Değer

Yaklaşımı ve Muhasebe Uygulamalarına Etkisi.(<http://archive.ismmmo.org.tr/docs/yayinlar/kitaplar/136/0%20giris.pdf>) s. 3-32. 18.09.2018.



# EKLER

## EK 1. KATILIMCILAR İÇİN HAZIRLANMIŞ SORULAR

- [1] Muhasebe literatüründe “ölçme”, vergi kanunlarımızda ise “değerleme” kavramı tercih edilmektedir. Muhasebe kuramında ölçme (measurment) ve değerlendirme (valuation) kavramları genellikle birbirini yerine kullanılmasına rağmen kavramsal olarak böyle bir ayrımın yapılmış olmasını yerinde buluyor musunuz?
- [2] TMS/TFRS ve BOBİ FRS ile uyumlu yeni bir VUK’ nun ve yeni bir Tek Düzen Hesap Planının oluşturulması gerekliliği konusunda ne düşünüyorsunuz?
- [3] BOBİ FRS konusunda sadece KGK’ nın yetkili olmasını yeterli buluyor musunuz?
- [4] Vergi uygulamaları ile muhasebe uygulamaları arasında değerlendirme hükümlerinde önemli sayılabilecek farklar olduğunu düşünüyor musunuz? Vergi kanunlarında bu yönde yapılacak değişiklikler ile TMS/TFRS ve BOBİ FRS ile uyum sağlanabilecek midir? Ayrıca bu durum vergi kaybına sebep olur mu?
- [5] Finansal raporlama esasları ile vergileme esaslarının amaçları arasındaki farklılıklar nedeniyle tam bir uyumun sağlanması mümkün görünmemektedir. Örneğin finansal raporlamadan elde edilen ticari kar ile vergileme esasları bakımından kabul gören mali kar arasında uyum söz konusu değildir. Öyleyse vergi gelirlerinde bir kayba yol açmamak kaydı ile finansal raporlama standartlarında yer verilen ölçüm hükümlerinden bazılarının VUK’ da esas alınması bu uyumun sağlanmasını mümkün kılacak mıdır?
- [6] TMS/TFRS ve BOBİ FRS’ de varlık ve borçların ölçümünde kullanılan gerçeğe uygun değer, net gerçekleşebilir değer, geri kazanılabilir tutar, kullanım değeri gibi değerlendirme ölçüm ve ilkeleri vergileme esaslarının amacına uygun mudur? VUK’ da bu konuda ne gibi bir düzenleme yapılması değerlendirme esasları konusunda bir uyumun sağlanmasına katkı sağlayacaktır?

- [7] TFRS 9 temel ilke olarak finansal varlık ve borçlar gerçeğe uygun değerleri üzerinden bilançoya yansıtılması esasını benimsenmiştir. Ancak BOBİ FRS’ de borsada işlem görmeyen hisse senetlerinin maliyet yöntemi ile değerlendirileceği ve sadece değer azalışları gider olarak kar – zarara yollanacağı belirtilmiştir. Böyle bir durumda BOBİ FRS’ ye göre değer artış kazançları dikkate alınmayacak yalnızca değer düşüşleri “finansal yatırımlar değer azalış zararları” kalemine yansıtılacaktır. BOBİ FRS ve TFRS arasındaki bu farklılık finansal raporların birbirinden farklı değerlere sahip olması sonucunu doğuracaktır. Bu durumda sunulan finansal bilgi nitelikli olacak mıdır? Hedef kullanıcılar için gerçeğe ve ihtiyaca uygun sunumu karşılayacak mıdır?
- [8] Hasılat, işletmenin olağan faaliyetleri esnasında ortaya çıkan gelir olarak BOBİ FRS’ de tanımlanmıştır. TFRS 15 kapsamında ise hasılat ortakların sermayeye katkıları dışında, özkaynakta artışla sonuçlanan ve işletmenin dönem içindeki olağan faaliyetlerinden elde edilen brüt ekonomik fayda tutarı olarak ifade edilmiştir. Benzer şekilde acente ilişkilerinde brüt ekonomik yarar akışları işletme özkaynakların da artış yaratmayan, acentesi olunan işletme adına yapılan tahsilat tutarlarını da içerir. Bu durumda işletme adına yapılan bu tahsilat hasılat olarak değerlendirilebilir mi? Peki sizce BOBİ FRS ve TMS/TFRS’ de düzenlenmekle birlikte VUK’ da buna ilişkin bir düzenleme yapılmalı mıdır? Halihazırda kanunumuzda bu konu ile ilgili bir düzenleme bulunmamaktadır.
- [9] BOBİ FRS ilk muhasebeleştirme ve sonraki ölçümlerle ilgili olarak gerçeğe uygun değer ölçümünden ziyade tarihi maliyet bakışı ile uyumlu ölçümleme esasına dayanırken TFRS’ de gerçeğe uygun değer ölçümünün esas alındığı görülmektedir. Bu durumun finansal tablolar üzerindeki etkisini değerlendirir misiniz.
- [10] VUK’ da menkul kıymetler için alış bedeli ile değerlendirme esasını benimsenmiş olmakla beraber Ülkemizde yatırım fonlarının günlük olarak değer tespitleri organize bir borsa aracılığı ile yapıldığı hususu dikkate alındığında VUK’ da bu konu dikkate alınıp gerçeğe uygun değerle veya borsa

rayıcı ile değerlemenin öngörülmesi, finansal araçların muhasebeleştirilmesine ve ölçümüne ilişkin olarak TMS/IFRS ve BOBİ FRS ile uygunluk sağlanmış olacak mıdır?

- [11] Raporlama dönemi sonunda stokların değerlemesi esnasında “ maliyet ya da piyasa değerinden düşük olanı “ ile değerlendirme ilkesi uygulanırken piyasa değeri olarak net gerçekleşebilir değer esas alınmaktadır. Piyasa değeri olarak yerine koyma maliyeti de dikkate alınabilir mi? Ayrıca TMS 2 stoklar standardı ve BOBİ FRS kapsamında net gerçekleşebilir değeri, gerçeğe uygun değer kavramından ayırmıştır. Bu durumun finansal tablolar üzerinde yaratacağı etki nasıl olacaktır?
- [12] BOBİ FRS uygulamada pratik ve basit olmasına karşılık finansal raporlamada sunulan bilginin sağlayacağı fayda ve IFRS kavramsal çerçevede belirtilen ihtiyaca uygun ve gerçeğe uygun bilgi sunumunu kısıtladığı söylenebilir mi? Yoksa BOBİ FRS'nin uygulanmasıyla, uluslararası muhasebe ve finansal raporlama uygulamalarıyla ve AB düzenlemeleriyle uyumlu bir finansal raporlama ve bağımsız denetim sağlanabileceği dolayısıyla finansal tablolara olan güven seviyesinin artacağı söylenebilir mi?
- [13] Yatırım amaçlı gayrimenkuller BOBİ FRS' de ilk kayda almada maliyet bedeliyle ölçülürken, ilk kayda almadan sonra gerçeğe uygun değer yöntemi veya maliyet yöntemi uygulanılarak ölçülmektedir. MSUGT' de ise yatırım amaçlı gayrimenkuller için bir sınıflandırma ve hesap bulunmadığından, işletmelerin gayrimenkulleri Maddi Duran Varlıklar grubuna dahil edilmektedir. Bu durumunun finansal tablolardan yararlanacak hedef kulluculara gerçeğe uygun bilgi sunumunu sağlayabilecek midir?