

T.C.
OKAN ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ

TÜRKİYE FİNANSAL RAPORLAMA STANDARTLARI
VE VERGİ USUL KANUNU DEĞERLEME ESASLARININ
İNCELENMESİ VE BİR UYGULAMA

İpek YAYLALI

YÜKSEK LİSANS TEZİ
İŞLETME ANABİLİM DALI
MUHASEBE VE DENETİM PROGRAMI

DANIŞMAN
Doç. Dr. Ayşe PAMUKÇU

İSTANBUL, Temmuz 2016

T.C.
OKAN ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ

TÜRKİYE FİNANSAL RAPORLAMA STANDARTLARI
VE VERGİ USUL KANUNU DEĞERLEME ESASLARININ
İNCELENMESİ VE BİR UYGULAMA

İpek YAYLALI
(152008068)

YÜKSEK LİSANS TEZİ
İŞLETME ANABİLİM DALI
MUHASEBE VE DENETİM PROGRAMI

DANIŞMAN
Doç. Dr. Ayşe PAMUKÇU

İSTANBUL, Temmuz 2016

T.C.
OKAN ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ

TÜRKİYE FİNANSAL RAPORLAMA STANDARTLARI
VE VERGİ USUL KANUNU DEĞERLEME ESASLARININ
İNCELENMESİ VE BİR UYGULAMA

İpek YAYLALI
(152008068)

YÜKSEK LİSANS TEZİ
İŞLETME ANABİLİM DALI
MUHASEBE VE DENETİM PROGRAMI

Tezin Enstitüye Teslim Edildiği Tarih :

Tezin Savunulduğu Tarih : 22.07.2016

Tez Danışmanı : Doç. Dr. Ayşe PAMUKÇU _____

Diğer Jüri Üyeleri : Yrd. Doç. Dr. Hüseyin MERT _____

: Yrd. Doç. Dr. Lütfi SAKA _____

İSTANBUL, Temmuz 2016

İÇİNDEKİLER

İÇİNDEKİLER	i
ÖZET	xii
ABSTRACT.....	xiii
KISALTMALAR LİSTESİ.....	xiv
TABLolar LİSTESİ	xvi
BÖLÜM 1 GİRİŞ VE AMAÇ	1
BÖLÜM 2 MUHASEBE STANDARTLARI VE VERGİ USUL KANUNUNDAKİ DEĞERLEME ÖLÇÜTLERİNE İLİŞKİN GENEL BİLGİLER.....	2
2.1. TMS/TFRS ÇERÇEVESİNDE MUHASEBE STANDARTLARININ TANIMI VE ÖNEMİ.....	2
2.1.1. Muhasebenin Tanımı ve Önemi.....	2
2.1.2. Muhasebe Standartlarının Tanımı ve Önemi	3
2.1.3. Muhasebe Standartlarının Gelişim Süreci	4
2.2. VERGİ USUL KANUNU DEĞERLEME ÖLÇÜTLERİNİN TANIMI VE ÖNEMİ	6
2.2.1. VUK' a Göre Değer ve Değerleme Kavramı	6
2.2.2. Değerlemenin Amacı.....	6
2.2.3. Değerleme İlkeleri.....	8
2.2.3.1. Değerleme Günü	8
2.2.3.2. Değerlemede Teklik İlkesi.....	8
2.2.3.3. Değerlemede Tek Ölçü Kullanımı	9

2.3. MUHASEBE STANDARTLARI ÇERÇEVESİNDE DEĞERLEME ÖLÇÜTLERİNİN TANIMI VE ÖNEMİ	10
2.3.1. Değerlemenin Tanımı Ve Önemi	10
2.3.2. Değerlemenin Unsurları	11
2.4. VERGİ USUL KANUNUNDAKİ DEĞERLEME ÖLÇÜTLERİ	12
2.4.1. Maliyet Bedeli	12
2.4.2. Borsa Rayici	14
2.4.3. Tasarruf Değeri	16
2.4.4. Mukayyet Değer	17
2.4.5. İtibari Değer	19
2.4.6. Rayiç Bedel	20
2.4.7. Vergi Değeri	22
2.4.8. Emsal Bedeli Ve Emsal Ücreti	23
2.5. TÜRKİYE MUHASEBE STANDARTLARI (TMS) VE TÜRKİYE FİNANSAL RAPORLAMA STANDARTLARINDAKİ (TFRS) DEĞERLEME ÖLÇÜTLERİ	27
2.5.1. Tarihi Maliyet (Maliyet Bedeli)	27
2.5.2. Cari Maliyet	29
2.5.3. Gerçekleşebilir Değer (Ödeme Değeri)	30
2.5.4. Bugünkü Değer (Kullanım Değeri)	32
2.5.5. Gerçeğe Uygun Değer (Makul Değer)	33

BÖLÜM 3 MUHASEBE STANDARTLARI VE VERGİ USUL KANUNU DEĞERLEME ÖLÇÜTLERİ ARASINDAKİ FARKLILIKLARIN BİLANÇO VE GELİR TABLOSU KALEMLERİ AÇISINDAN KARŞILAŞTIRILMASI..... 36

3.1. BİLANÇO KALEMLERİNİN DEĞERLEME ÖLÇÜTLERİ AÇISINDAN İRDELENMESİ..... 36

3.1.1. Dönen Varlıklar 36

3.1.1.1. Hazır Değerlerin Değerlemesi 37

3.1.1.1.1. VUK'a Göre Hazır Değerlerin Değerlemesi..... 37

3.1.1.1.1.1. 100- Kasa..... 37

3.1.1.1.1.2. 101- Alınan Çekler 38

3.1.1.1.1.3. 102 -Bankalar 39

3.1.1.1.1.4. 103- Verilen Çekler Ve Ödeme Emirleri (-)..... 39

3.1.1.1.1.5. 108- Diğer Hazır Değerler..... 40

3.1.1.1.2. TMS'e Göre Hazır Değerlerin Değerlemesi 40

3.1.1.1.3. Hazır Değerlerin VUK ve TMS/TFRS'e Göre Değerleme Açısından Karşılaştırılması 41

3.1.1.2. Menkul Kıymetlerin Değerlemesi 43

3.1.1.2.1. VUK'a Göre Menkul Kıymetlerin Değerlemesi 44

3.1.1.2.1.1. 110 -Hisse Senetleri..... 44

3.1.1.2.1.2. 111- Özel Kesim Tahvil Senet Ve Bonoları..... 45

3.1.1.2.1.2.1. Tahviller..... 45

3.1.1.2.1.2.2. Yatırım Fonu Katılma Belgeleri 46

3.1.1.2.1.2.3. Kar-Zarar Ortaklığı Belgeleri 47

3.1.1.2.1.2.4. Banka Bonoları ve Banka Garantili Bonolar 48

3.1.1.2.1.2.5. Finansman Bonoları 48

3.1.1.2.1.2.6. Varlığa Dayalı Menkul Kıymetler	48
3.1.1.2.1.3. 112- Kamu Kesimi Tahvil Senet Ve Bonoları	49
3.1.1.2.1.3.1. Devlet Tahvilleri ve Hazine Bonoları.....	49
3.1.1.2.1.3.2. Gelir Ortaklığı Senetleri.....	49
3.1.1.2.1.3.3. Eurobondlar	50
3.1.1.2.1.4. 118- Diğer Menkul Kıymetler	50
3.1.1.2.1.5. 119- Menkul Kıymetler Değer Düşüklüğü Karşılığı (-).....	50
3.1.1.2.2. TMS'e Göre Menkul Kıymetlerin Değerlemesi	51
3.1.1.2.2.1. Alım satım amaçlı menkul kıymetler	51
3.1.1.2.2.2. Vadesine Kadar elde tutulacak olan menkul kıymetler	52
3.1.1.2.2.3. Satılmaya hazır menkul kıymetler	52
3.1.1.2.3. Menkul Kıymetlerin VUK ve TMS/TFRS'e Göre Değerleme Açısından Karşılaştırılması	53
3.1.1.3. Ticari Alacakların Değerlemesi	55
3.1.1.3.1. VUK'a Göre Ticari Alacakların Değerlemesi.....	55
3.1.1.3.2.1. 120- Alıcılar.....	55
3.1.1.3.3.2. 121- Alacak Senetleri	56
3.1.1.3.3.3. 122- Alacak Senetleri Reeskontu (-)	56
3.1.1.3.3.4. 124- Kazanılmamış Finansal Kiralama Faiz Gelirleri (-).....	57
3.1.1.3.3.5. 126- Verilen Depozito Ve Teminatlar	58
3.1.1.3.3.6. 127- Diğer Ticari Alacak Senetleri Ve Bonoları	59
3.1.1.3.3.7. 128- Şüpheli Ticari Alacaklar	59
3.1.1.3.3.8. 129 Şüpheli Ticari Alacaklar Karşılığı (-).....	60
3.1.1.3.2. TMS'e Göre Ticari Alacakların Değerlemesi	61

3.1.1.3.3. Ticari Alacakların VUK ve TMS/TFRS'e Göre Değerleme Açısından Karşılaştırılması	62
3.1.1.4. Diğer Alacakların Değerlemesi	64
3.1.1.4.1. VUK'a Göre Diğer Alacakların Değerlemesi	64
3.1.1.4.1.1. 131- Ortaklardan Alacaklar	65
3.1.1.4.1.2. 132- İştiraklerden Alacaklar	65
3.1.1.4.1.3. 133- Bağlı Ortaklıklardan Alacaklar	65
3.1.1.4.1.4. 135- Personelden Alacaklar	66
3.1.1.4.1.5. 136 Diğer Çeşitli Alacaklar	66
3.1.1.4.1.6. 138 Şüpheli Diğer Alacaklar ve Karşılıklar	66
3.1.1.4.2. TMS' Göre Diğer Alacakların Değerlemesi	67
3.1.1.4.3. Diğer Alacakların VUK ve TMS/TFRS'e göre Değerleme Açısından Karşılaştırılması	68
3.1.1.5. Stokların Değerlemesi.....	68
3.1.1.5.1. VUK'a Göre Stokların Değerlemesi	69
3.1.1.5.1.1. 150- İlk Madde Malzeme	71
3.1.1.5.1.2. 151- Yarı Mamuller – Üretim.....	72
3.1.1.5.1.3. 152 Mamuller	72
3.1.1.5.1.4. 153 Ticari Mallar	73
3.1.1.5.1.5. 157 Diğer Stoklar	76
3.1.1.5.1.6. 158 Stok Değer Düşüklüğü Karşılığı (-)	77
3.1.1.5.1.7. 159 Verilen Sipariş Avansları	78
3.1.1.5.2. TMS'e Göre Stokların Değerlemesi.....	78

3.1.1.5.3. Stokların VUK ve TMS/TFRS'e Göre Değerleme Açısından Karşılaştırılması	82
3.1.1.6. Yıllara Yaygın İnşaat Ve Onarım Maliyetlerinin Değerlemesi	85
3.1.1.6.1. VUK'a Göre Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım Maliyetlerinin Değerlemesi.....	85
3.1.1.6.1.1. Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım Maliyetleri	85
3.1.1.6.1.2. 179 Taşeronlara Verilen Avanslar	88
3.1.1.6.2. TMS/TFRS'e Göre Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım Maliyetlerinin Değerlemesi.....	88
3.1.1.6.3. Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım Maliyetlerinin Vergi Mevzuatı ve TMS'ye Göre Değerleme Açısından Karşılaştırılması	89
3.1.1.7. Gelecek Aylara Ait Giderler Ve Gelir Tahakkuklarının Değerlemesi ..	91
3.1.1.7.1. VUK'a Göre Gelecek Aylara Ait Giderler ve Gelir Tahakkuklarının Değerlemesi.....	91
3.1.1.7.1.1. 180 Gelecek Aylara Ait Giderler.....	91
3.1.1.7.1.2. Gelir Tahakkukları.....	92
3.1.1.7.2. TMS'ye Göre Gelecek Aylara Ait Giderler ve Gelir Tahakkuklarının Değerlemesi.....	93
3.1.1.7.3. Gelecek Aylara Ait Giderler ve Gelir Tahakkuklarının VUK ve TMS'ye Göre Değerleme Açısından Karşılaştırılması	93
3.1.2. Duran Varlıklar	93
3.1.2.1. Mali Duran Varlıkların Değerlemesi	93
3.1.2.1.1. VUK'a Göre Mali Duran Varlıkların Değerlemesi.....	94
3.1.2.1.1.1. 240 Bağlı Menkul Kıymetler	94
3.1.2.1.1.2. 241 Bağlı Menkul Kıymetler Değer Düşüklüğü Karşılığı (-) ...	96

3.1.2.1.1.3. 242 İştirakler.....	96
3.1.2.1.1.4. 243 İştiraklere Sermaye Taahhütleri (-)	98
3.1.2.1.1.5. 244 İştiraklere Sermaye Payları Değer Düşüklüğü Karşılığı (-)98	
3.1.2.1.1.6. 245 Bağlı Ortaklıklar	98
3.1.2.1.1.7. 246 Bağlı Ortaklıklar Sermaye Taahhütleri (-)	98
3.1.2.1.1.8. 247 Bağlı Ortaklıklar Sermaye Payları Değer Düşüklüğü Karşılığı (-)	98
3.1.2.1.2. TMS'e Göre Mali Duran Varlıkların Değerlemesi	99
3.1.2.1.3. Mali Duran Varlıkların VUK ve TMS'e Göre Değerleme Açısından Karşılaştırılması	103
3.1.2.2. Maddi Duran Varlıkların Değerlemesi	106
3.1.2.2.1. VUK'a Göre Maddi Duran Varlıkların Değerlemesi.....	107
3.1.2.2.1.1. 250 Arazi Ve Arsalar.....	107
3.1.2.2.1.1. 251 Yer Altı Ve Yerüstü Düzenleri.....	108
3.1.2.2.1.1. 252- Binalar	109
3.1.2.2.1.1. 253- Tesis Makine Ve Cihazlar	109
3.1.2.2.1.1. 254- Taşıtlar.....	110
3.1.2.2.1.1. 255-Demirbaşlar	111
3.1.2.2.1.1. 256- Diğer Maddi Duran Varlıklar	111
3.1.2.2.1.1. 257- Birikmiş Amortismanlar (-).....	111
3.1.2.2.1.1. 258- Yapılmakta Olan Yatırımlar.....	116
3.1.2.2.1.1. 259- Verilen Avanslar	117
3.1.2.2.2. TMS'e Göre Maddi Duran Varlıkların Değerlemesi	117

3.1.2.2.3. Maddi Duran Varlıkların VUK ve TMS'e Göre Değerleme Açısından Karşılaştırılması	124
3.1.2.3. Maddi Olmayan Duran Varlıkların Değerlemesi.....	128
3.1.2.3.1. VUK'a Göre Maddi Olmayan Duran Varlıkların Değerlemesi	129
3.1.2.3.1.1. 260 -Haklar	129
3.1.2.3.1.2. 261- Şerefiye	130
3.1.2.3.1.3. 262- Kuruluş Ve Örgütlenme Giderleri.....	130
3.1.2.3.1.4. 263 -Araştırma Ve Geliştirme Giderleri.....	131
3.1.2.3.1.5. 264- Özel Maliyetler.....	132
3.1.2.3.1.6. 267- Diğer Maddi Olmayan Duran Varlıklar	134
3.1.2.3.1.7. 268- Birikmiş Amortismanlar (-).....	134
3.1.2.3.1.8. 269- Verilen Avanslar	135
3.1.2.3.2. TMS'e Göre Maddi Olmayan Duran Varlıkların Değerlemesi.....	135
3.1.2.3.3. Maddi Olmayan Duran Varlıkların VUK ve TMS'e Göre Değerleme Açısından Karşılaştırılması	141
3.1.2.4. Özel Tükenmeye Tabi Varlıkların Değerlemesi	144
3.1.2.4.1. VUK'a Göre Özel Tükenmeye Tabi Varlıkların Değerlemesi	144
3.1.2.4.1.1. 271 -Arama Giderleri	144
3.1.2.4.1.2. 272- Hazırlık Ve Geliştirme Giderleri.....	144
3.1.2.4.1.3. 277- Diğer Özel Tükenmeye Tabi Varlıklar	145
3.1.2.4.1.4. 278- Birikmiş Tükenme Payları (-)	145
3.1.2.4.1.5. 279- Verilen Avanslar	146
3.1.2.4.2. TMS'ye Göre Özel Tükenmeye Tabi Varlıkların Değerlemesi.....	146

3.1.2.4.3. Özel Tükenmeye Tabi Varlıkların VUK/TMS'ye Göre Değerleme Açısından Karşılaştırılması	148
3.2. GELİR TABLOSU KALEMLERİNİN DEĞERLEME ÖLÇÜTLERİ AÇISINDAN İRDELENMESİ	149
3.2.1. Hasılat Kalemlerinin Değerlemesi.....	149
3.2.1.1. Hasılat Standardının Tanımı ve Kapsamı	149
3.2.1.2. Hasılatın TMS'ye Göre Değerlemesi	150
3.2.1.3. Hasılatın VUK'a Göre Değerlemesi	154
3.2.1.4. Hasılatın Değerlemesinin TMS ve VUK Açısından Karşılaştırılması	155
3.2.2. Borçlanma Maliyetlerinin Değerlemesi	155
3.2.2.1. Borçlanma Maliyeti Standardının Tanımı ve Kapsamı	155
3.2.2.2. TMS'ye Göre Borçlanma Maliyeti	157
3.2.2.3. VUK'a Göre Borçlanma Maliyetleri	158
3.2.2.4. Borçlanma Maliyetinin TMS ve VUK Açısından Karşılaştırılması....	158
3.3. TÜRKİYE MUHASEBE STANDARTLARINA GÖRE DEĞERLEME ÖLÇÜTLERİNDE ÖZELLİK ARZ EDEN DİĞER STANDARTLAR	159
3.3.1. Kur Değişiminin Etkileri.....	159
3.3.1.1. Kur Değişiminin Etkileri Standardının Tanımı ve Kapsamı	159
3.3.1.2. Kur Değişimin TMS'ye Göre Muhasebeleştirilmesi	160
3.3.1.2.1. Yabancı Paraya Dayalı İşlemler.....	160
3.3.1.2.2. Yurtdışındaki İşletmelere Yatırım.....	162
3.3.1.3. Kur Değişiminin VUK'a Göre Muhasebeleştirilmesi	162
3.3.1.4. Kur Değişimin TMS ve VUK Açısından Karşılaştırılması	163

3.3.2. İnşaat Sözleşmelerinin Değerlemesi	164
3.3.2.1. İnşaat Sözleşmeleri Standardının Tanımı ve Kapsamı	164
3.3.2.2. Sözleşme Maliyetleri	166
3.3.2.3. Sözleşme gelir ve giderlerin muhasebeleştirilmesi.....	166
3.3.2.4. VUK'a Göre İnşaat Sözleşmesinin Gelir Giderlerinin Muhasebeleştirilmesi	168
3.3.2.5. İnşaat İşlemlerinin TMS ve VUK Açısından Karşılaştırılması	168
3.3.3. Finansal Kiralama İşlemlerinde Değerleme	169
3.3.3.1. Finansal Kiralamanın Tanımı ve Kapsamı	169
3.3.3.2. TMS'ye Göre Finansal Kiralamanın Değerlemesi	170
3.3.3.4. Finansal Kiralamanın TMS ve VUK Açısından Karşılaştırılması.....	175
3.3.4. Tarımsal Faaliyetlerdeki Değerleme Ölçütleri	175
3.3.4.1. Tarımsal Faaliyetler Standardının Tanımı ve Kapsamı	176
3.3.4.2. TMS'ye Göre Tarımsal Faaliyetlerin Değerlemesi	177
3.3.4.3. VUK'a Göre Tarımsal Faaliyetlerin Değerlemesi	179
3.3.4.4. Tarımsal Faaliyetlerin Değerlemesinin TMS ve VUK Açısından Karşılaştırılması	179
3.3.5. Madensel Kaynakların Araştırılması ve Değerlendirilmesi	180
3.3.5.1. Madensel Kaynakların Araştırılması ve Değerlemesi Standardının Tanımı ve Kapsamı	180
3.3.5.2. TMS'ye Göre Maden Kaynaklarının Değerlemesi	181
3.3.5.3. VUK'a Göre Maden Kaynaklarının Değerlemesi	182
3.3.5.4. Maden Kaynaklarının Değerlemesinin TMS ve VUK Açısından Karşılaştırılması	182

BÖLÜM 4 ÖRNEK UYGULAMA	183
4.1. ŞİRKETİN TANIMI VE FAALİYET KONUSU	183
4.2. ABC ŞİRKETİ İŞLEMLERİ İLE İLGİLİ BİLGİLER	185
4.3. TMS / TFRS 'YE GÖRE ÇÖZÜMLER	187
4.3.1. Hazır Değerler	187
4.3.2. Menkul Kıymetler	188
4.3.3. Ticari Alacaklar	189
4.3.4. Stoklar	191
4.3.5. Duran Varlıklar	192
4.3.6. Ticari Borçlar	193
4.3.7. Satışlar	193
4.3.8. Kıdem Tazminatı	194
3.4. ABC A.Ş. 31.12.2014 TARİHLİ TMS/TFRS'YE GÖRE DÜZENLENMİŞ BİLANÇO	196
3.5. ABC A.Ş. 31.12.2014 TARİHLİ TMS/TFRS'YE GÖRE DÜZENLENMİŞ GELİR TABLOSU	197
BÖLÜM 5 SONUÇ VE ÖNERİLER	198
KAYNAKÇA	201

ÖZET

TÜRKİYE MUHASEBE VE TÜRKİYE FİNANSAL RAPORLAMA STANDARTLARINDAKİ DEĞERLEME ÖLÇÜMLERİ İLE VERGİ USUL KANUNU DEĞERLEME ÖLÇÜMLERİ ARASINDAKİ İLİŞKİNİN İRDELENMESİ VE BİR UYGULAMA

Bilindiği üzere 6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu'nun 64 ve 88'inci madde hükümlerine tabi gerçek ve tüzel kişiler gerek ticari defterlerini tutarken, gerek münferit ve konsolide finansal tablolarını düzenlerken Türkiye Muhasebe Standartlarına Türkiye Finansal Raporlama Standartlarına ve kavramsal çerçevede yer alan muhasebe ilkelerine ve bunların ayrılmaz parçası olan yorumlara aynen uymak ve bunları uygulamak zorundadırlar. Bu kapsamda her tacir, ticari defterleri tutmak ve defterlerinde, ticari işlemleriyle malvarlığı durumunu, Türkiye Muhasebe Standartlarına ve Türk Ticaret Kanunu'nun 88'inci madde hükümlerine göre açıkça görülebilir bir şekilde ortaya koymak zorundadır. Defterler, üçüncü kişi uzmanlara, makul bir süre içinde yapacakları incelemede işletmenin faaliyetleri ve finansal durumu hakkında fikir verebilecek şekilde tutulur. Bu çalışmada Türkiye Muhasebe Standartları (TMS) ve Vergi Usul Kanunu değerlendirme yaklaşımı ile ele alınmıştır. VUK değerlendirme hükümleri bilanço kalemlerinin bütününe aktif ve pasifiyle değerlendirilmeye tabi tutan ve sistematığe dayanan bir yaklaşımdır. Bu çerçevede VUK ve TMS değerlendirme genel esasları ve değerlendirme ölçüleri ele alınmış ve açıklanmıştır.

Anahtar Kelimeler: Değerleme, Vergi Usul Kanunu, Türkiye Muhasebe Standartları, Türkiye Finansal Raporlama Standartları

ABSTRACT

CERTIFICATE OF APPRAISAL MEASURES TURKEY TURKISH ACCOUNTING AND FINANCIAL REPORTING WITH THE EXAMINATION OF THE RELATIONSHIP BETWEEN THE VALUATION METRICS THE TAX CODE AND AN APPLICATION

As is known, the Turkish commercial code no. 6102 64 and 88 ' subject to the provisions of article natural and legal persons holding commercial books, need to have the individual and consolidated financial statements Financial reporting standards Accounting Standards when editing Turkey and located in the conceptual framework of accounting principles and their integral part of must exactly comply with and apply them to comment. In this context, every merchant, commercial books and keep the assets of the commercial operation in the State, Turkey Accounting Standards and article 88 of the Turkish commercial code, in accordance with the provisions set forth in a clearly visible manner. Books, third party experts, within a reasonable period of time to review the activities of business and financial status are kept in such a way that it can give an idea about. The aim of this study was to Turkey accounting standards (IAS) and the tax code dealt with the valuation approach. All of the provisions of the valuation of balance sheet items of VUK active and passive with a self-assessment is an approach based on subject and emphasizes to. In this context, the General principles of valuation and valuation TMS VUK and measures are discussed and explained.

Keywords: Valuation, Tax Procedure Law, Turkey Turkey Accounting Standards, Financial Reporting Standards

KISALTMALAR LİSTESİ

AB : Avrupa Birliği

FİFO : İlk Giren İlk Çıkar

GVK : Gelir Vergisi Kanunu

IFAC : Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu

İMKB : İstanbul Menkul Kıymetler Borsası

KDV : Katma Değer Vergisi

KDVK : Katma Değer Vergisi Kanunu

KOBİ : Küçük ve Orta Ölçekli İşletme

KVK : Kurumlar Vergisi Kanunu

LİFO : Son Giren İlk Çıkar

SPK : Sermaye Piyasası Kurulu

TBMM : Türkiye Büyük Millet Meclisi

TCMB : Türkiye Cumhuriyeti Merkez Bankası

TDHP : Tek Düzen Hesap Planı

TFRS : Türkiye Finansal Raporlama Standartları

TMS : Türkiye Muhasebe Standartları

TTK : Türk Ticaret Kanunu

TÜRMOB : Türkiye Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Odaları Birliği

UFRS : Uluslararası Finansal Raporlama Standartları

VUK : Vergi Usul Kanunu



TABLolar LİSTESİ

Tablo 4.1. ABC A.Ş. 31.12.2014 Bilanço	185
Tablo 4.2. ABC A.Ş. 31.12.2014 Gelir Tablosu.....	186
Tablo 4.3. ABC A.Ş. 31.12.2014 Alacak Senetleri Listesi	187
Tablo 4.4. ABC A.Ş. Alacak Senetleri Reeskont Listesi.....	191
Tablo 4.5. ABC A.Ş. Meydana Gelen Geçici Farkların Listesi.....	196
Tablo 4.6. ABC A.Ş. 31.12.2014 TMS/TFRS'ye Göre Düzenlenmiş Bilanço.....	197
Tablo 4.7. ABC A.Ş. 31.12.2014 TMS/TFRS'ye Göre Düzenlenmiş G. Tab.	198

BÖLÜM 1 GİRİŞ VE AMAÇ

Bu çalışmada “Vergi Usul Kanunu’nda belirtilen değerlendirme ölçüleri ile Türkiye Muhasebe Standartları/Türkiye Finansal Raporlama Standartları’nda belirtilen değerlendirme ölçüleri anlatılmış, Vergi Usul Kanunu’ndaki değerlendirme ölçüleri ile Türkiye Muhasebe Standartları/Türkiye Finansal Raporlama Standartları’ndaki değerlendirme ölçüleri karşılaştırılmıştır.

Bu çalışmanın amacı, Türk Vergi Kanunları ve Türkiye finansal raporlama standartlarına göre finansal tablolarda yer alan hesapların değerlendirme ölçülerinin incelenmesi, değerlendirme farklılıklarının finansal tabloları etkileme düzeyinin araştırılması ve uygulamaya yönelik eleştiriler ve önerilerde bulunulmasıdır.

Çalışmanın birinci bölümünde muhasebe ve muhasebe standartlarının tanımı ve önemi, muhasebe standartlarının tarihsel gelişimi ve uyumlaştırma çabaları, İkinci bölümde, değer ve değerlendirme kavramı ile Vergi Usul Kanunu ve Türkiye Muhasebe Standartlarına göre değerlendirme ölçüleri açıklanmıştır. Üçüncü bölümde Vergi Usul Kanunu’na göre varlıkların değerlemesi Tek Düzen Hesap Planına göre hesap bazında incelenmiş, aynı şekilde Türkiye Muhasebe/Türkiye Finansal Raporlama Standartlarında ki düzenlemelere yer verilerek, iki düzenlemenin karşılaştırılması yapılmış ve farklılıkları açıklanmaya çalışılmıştır.

Dördüncü bölümde ise, uygulama çalışması yapılmış, bir işletmenin varlıklarının değerlemesi Vergi Usul Kanunu ve Türkiye Muhasebe ve Türkiye Finansal Raporlama Standartlarına göre düzenlemeler dikkate alınarak karşılaştırılmalı olarak incelenmiştir.

BÖLÜM 2 MUHASEBE STANDARTLARI VE VERGİ USUL KANUNUNDAKİ DEĞERLEME ÖLÇÜTLERİNE İLİŞKİN GENEL BİLGİLER

2.1. TMS/TFRS ÇERÇEVESİNDE MUHASEBE STANDARTLARININ TANIMI VE ÖNEMİ

2.1.1. Muhasebenin Tanımı ve Önemi

Muhasebe, işletme eylemlerinin kontrolünü olurlu kılmak, geleceğe ilişkin işletme eylemlerini planlamak, işletme içi ve dışındaki kişilere işletmeye ilişkin etkin kararlar alabilmeleri için, mali olaylarla ilgili bilgilerin toplanması ve iletilmesi işlemi olarak tanımlanabilir.¹Yine muhasebe, işletmelerde oluşan ve para ile ifade edilen faaliyetleri sınıflandırarak kayıtlara geçirmek, bu kayıtlar yardımı ile işletme faaliyetlerinin sonuçlarını hesaplayarak belirlemek ve kayıtlardaki bilgileri karşılaştırarak yorumlamak suretiyle, yönetici için gerekli bilgilerden oluşan bir rapor hazırlayıp ilgililere sunma işlemlerinin tümüdür.²

Muhasebe ilgilileri ise, işletme yöneticileri, işletme sermaye koyanlar veya koymayı düşünenler, işletmeye kredi verenler veya verme durumunda olanlar, işletmede çalışanlar, işçi ve işveren sendikaları, devlet gibi geniş bir kesimi hatta ilgi derecelerine göre toplumu kapsamına almaktadır.³ Muhasebe bilgileri, işletmenin bugünkü durumunu değerlendirme imkanı sağlarken gelecekteki durumu konusunda da yol gösterici olur.⁴

¹ Ataman Ümit, “Genel Muhasebe II”, Türkmen Kitabevi, Nisan 2005, s.1

² Ataman Ümit, A.g.e.s.9

³ Remzi ÖRTEN, “Genel Muhasebe ve Tekdüzen Muhasebe Sistemi Uygulama Örnekleri”. Gazi Kitabevi, 3.Baskı, Ankara, 2000, s.2.

⁴ Hüseyin ERGİN. “Muhasebeye Giriş”,Üniversite Kitabevi,. 3.Baskı, Kütahya, 1997, s.4-5.

2.1.2. Muhasebe Standartlarının Tanımı ve Önemi

Muhasebe standardı, muhasebe konularında uygulama birliğini sağlamak için, muhasebenin evrensel terim, ilke, yasa, kural, yöntem, kuramlarına uygun olarak belirlenmiş tekdüzen hesap çerçevesi, tekdüzen mal olmuş yönergesi, tekdüzen envanter yönergesi, ilgili yasa hükümleri ve bildirimlerden oluşan kendi içinde tutarlı muhasebe işlemleri bütünlüğü ve sonra; bilanço, kazanç ve kayıp tablolarına dayalı mali tabloları, belirli amaçlar için ayrıca düzenleme, değerlendirme ve sunma bildirimleri gibi kendi içinde tutarlı çerçeve, yönerge, bildiri ve benzer nitelikte uyulması gerekli kurallar birliği anlamına gelen bir terimdir.⁵

Muhasebe standartları, muhasebe uygulamaların yönünü belirleyerek, finansal tablo ilkelerinin uygulamasını sağlayan ve finansal tablolara düzen getiren kurallardır. Böylece işletmelerin finansal performanslarının karşılaştırılması, sağlıklı kararlar alınması ve denetimin kolaylaştırılması sağlanmış olacaktır.⁶ Bir ülkeye ilişkin muhasebe standartları, muhasebe kavramının içeriğini oluşturan muhasebenin temel kavramaları, mali tablo ilkeleri ile birlikte ülkedeki muhasebe veri, tablo ve raporlarını ürettiğinden o ülkenin genel kabul görmüş muhasebe ilkelerini oluşturur.⁷

Muhasebenin ürettiği bilgilerin ilgili tarafların ihtiyaçlarını karşılayabilmesi için anlaşılabilirlik, güvenilirlik, karşılaştırılabilirlik ve tarafsızlık niteliklerini taşıması gerekmektedir. Özellikle sermaye piyasasında, kamunun aydınlatılması ve yatırımcıların sermaye piyasası araçları hakkında tam olarak bilgilendirilmesi, kaliteli muhasebe standartlarının oluşturulması ve uygulanmasına bağlıdır.⁸

⁵ Mehmet Yazıcı, “Muhasebe Standardının Tanımı, Muhasebe ve Finansman Dergisi”-Mufad, Nisan 2003, Sayı: 18, s.35

⁶ Başak Ataman Akgül ve Hüseyin Akay, “Uluslararası Muhasebe Standartları ve Türkiye’de Uygulama Etkinliğine İlişkin Bir Araştırma”. 2.Baskı,İstanbul: Türkmen Kitabevi, s.4-5

⁷ Yüksel Koç Yalkın . “Muhasebe Standartları ve Türkiye Uygulaması”. Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi.Cilt 4.Sayı.2.(Haziran 2002), s.2

⁸ Yavuz Çiftçi ve Alper Erserim. “Muhasebe Standartlarında Uluslararası Uyumlaştırma Çalışmaları veTürkiye’deki Durumun İncelenmesi”. http://bandirma.balikesir.edu.tr/.../34_Yavuz_ciftci_ve_Alper_Erserim.doc, (Erişim Tarihi:28.09.2015).

Muhasebe standartlarının uygulamaya konulması işletmeler açısından çok önemlidir. Bu önemi şöyle özetlemek mümkündür.⁹

- İşletmelerin finansal performanslarını farklı dönemler itibari ile aynı bazda karşılaştırma yapmalarına ve bu karşılaştırmanın sonuçlarına bağlı olarak işletme için hayati önem taşıyan konularda isabetli kararlar almalarına yardımcı olur.
- İşletmelerin finansal performansının doğru analizi ile ileriye yönelik gerçekçi planların oluşturulması, isabetli hedef ve amaçların belirlenmesine yardımcı olur.
- İşletme yönetimine dönemler itibariyle analiz kolaylığı sağlamanın yanında aynı sektördeki diğer firmaların finansal performanslarına dayanarak yapılan karşılaştırmalarında sağlıklı bir biçimde yorumlanmasına yardımcı olur.
- İşletmelerin denetimlerinin kolaylaştırılmasına yardımcı olur.

2.1.3. Muhasebe Standartlarının Gelişim Süreci

Ülkemizde ve uluslararası arenada oluşturulan muhasebe standartlarının amacı; finansal tablolarda şeffaf, tutarlı, karşılaştırılabilir, ilgili ve güvenilir mali bilgi sunan bir mali raporlama sistemi oluşturmaktır.¹⁰

Muhasebe uygulamaları ve finansal tabloların kullanıcıları arttıkça muhasebe standartlarının önemi de artmaktadır. Muhasebe bilgilerini hem muhasebeciler hem de iç ve dış denetçiler kullanmaktadır.¹¹

Muhasebe çalışanlarının yöntemini belirleyen düzenlemeler durumundaki standartlar, muhasebe kuramının önemli kaynaklarından birini oluşturmaktadır. Muhasebe standartları ulusal ve uluslararası kuruluşlar tarafından yayımlanmaktadır.

⁹ Akgül ve Akay, A.g.e, s.5

¹⁰ Pınar Acar, "Uluslararası Muhasebe Standartları", Uluslararası Mali Standartlar", T.C.Maliye Bakanlığı Avrupa Birliği ve Dış İlişkiler Dairesi Başkanlığı, Ankara, 2002, s.256.

¹¹ Murat Erdoğan. "Yöneticilerin Karar Verme Aracı Olarak Finansa II Muhasebe", Beta Basım Yayım, 1.Baskı, İstanbul, 2002, s.15.

Muhasebe ilkeleri, muhasebe standartları vasıtasıyla uygulamaya konulur. Muhasebe standartları, gerek muhasebe işlemlerinde, gerekse mali tabloların hazırlanmasında, işletmeler tarafından yapılan muhasebe uygulamalarındaki farklılıkları en aza indiren düzenlemelerdir.¹²

Ülkemizde muhasebe standartları alanındaki gelişmelere bakıldığında muhasebe standartlarının gelişiminin devletin yönlendirmesiyle ekonomik ve siyasi ilişkilerimizin yoğun olduğu ülkelerden örnek alınan yasaların etkisi ile gerçekleştiği görülmektedir.

Yapılan çalışmalarda önceleri Fransız sonrasında Alman mevzuatı yayınlarının etkisi olmuş, Amerika ile olan ilişkilerin ekonomik kültürel alanda artmasıyla bu ülkenin etkisinde kalmış ve 1987 yılı sonrası AB tam üyelik başvurusu sonrası AB düzenlemelerinin etkisinde kalınmıştır. Son zamanlarda ise Uluslar arası Muhasebe Standartları'nın etkisinde kalmıştır.¹³

Türkiye'de muhasebe uygulamalarını genelde Türk Ticaret Kanunu ile Vergi Usul Kanunu hükümlerinin yönlendirdiğini, ancak bu konulardaki hükümlerin ihtiyaca cevap vermediği durumlarda, yasal statüye sahip olan bazı kuruluşların yetki alanlarına giren işletmeler için, yönlendirici çalışmalar için yaptığı gözlenmektedir. Bu kuruluşlardan en önemlileri ve bunların muhasebe standartları ile ilgili yapmış oldukları çalışmalar özet olarak aşağıda incelenmiştir.¹⁴

¹² Durmuş Acar, Nilüfer Tetik, "Genel Muhasebe", Tuğra Ofset, 3.Baskı, Isparta, 2004, s.28-29.

¹³ Cemal Elitaş, Bilge Leyli Elitaş. "TMS TFRS Üzerine Yorumlar ve Örnek Uygulamalar". Gazi Kitabevi, Ankara, 2010, s.4-5.

¹⁴ Yahya Arıkan. "Uluslararası Muhasebe Standartları ve Türkiye Uygulaması". Mali Çözüm, Sayı: 36, Mayıs-Haziran 1996, s.61-62.

2.2. VERGİ USUL KANUNU DEĞERLEME ÖLÇÜTLERİNİN TANIMI VE ÖNEMİ

2.2.1. VUK' a Göre Değer ve Değerleme Kavramı

Değer; bir şeyin önemini belirlemeye yarayan soyut ölçü, bir şeyin değdiği karşılık, kıymet olarak tanımlanmaktadır. Aynı şekilde muhasebesel tanım olarak; Mallar arası gerçekleşen değişim oranı diye ifade edilmiştir.¹⁵

Bir varlığın belirli bir tarihteki para cinsinden tutarını veya yükümlülüğünün ifası amacıyla katlanılan bedeli ifade eder. Bir varlık veya yükümlülüğünün değişim ortamlarına göre farklı değerlerinden bahsetmek mümkün olup, bir varlık veya yükümlülük, farklı kişi ve kurumlar için farklı değerleri ifade edebilir. Bu anlamda sübjektiflik içerir.¹⁶

Değer, durağan bir kavram iken, değerlendirme belli bir süreci içeren hareketli işlemlerin bütünüdür. Değerleme, değer belirlenmesi amacıyla yapılacak hesaplamaları, hesaplamada kullanılacak değer ve değer ölçülerinin belirlenmesi ve bunların uygulanıp finansal tablolara taşınması işlemlerini içerir. Özet olarak, bir varlık veya yükümlülüğünün para karşılığı tutarı “değer”, bu tutarın belirlenmesinde esas alınan fiyat “değer ölçüsü” varlık ve yükümlülüğünün değerini belirleme işleminin bütünü ise “değerleme” işlemi olarak ifade edilmektedir.¹⁷

2.2.2. Değerlemenin Amacı

Değerlemenin amacı; işletmenin belirli bir andaki iktisadi ve mali yönden gerçeğe en yakın durumunu ve hesap dönemi sonucunda meydana gelecek kar veya zararı tespit etmektir. Bu amaçla işletmeye ait tüm varlıklar sayılıp, miktarları tespit edildikten ve borçlar da belirlendikten sonra tek tek para birimiyle çarpılarak değerleri hesaplanır.

¹⁵ Türk Dil Kurumu “Büyük Türkçe Sözlük”, (Çevrimiçi) <http://tdkterim.gov.tr/bts/>, (Erişim Tarihi: 30.09.2015).

¹⁶ Hüseyin Tokay, Ali Eren, Rafet Aktaş. “Uluslararası Muhasebe ve Finansal Raporlama Standartlarında Gerçeğe Uygun Değer Yaklaşımı ve Muhasebe Uygulamalarına Etkisi”. Türkiye XXIV. Muhasebe Eğitim Sempozyumu bildirileri, Muğla Üniversitesi İİBF, Muğla 2005, s.93.

¹⁷ Hüseyin Semih Tokay ve Ali Deran. “Türkiye ve Uluslararası Muhasebe Standartları’nda Değerleme Ölçüleri”. Mali Çözüm Dergisi, Sayı 90, Kasım-Aralık 2008.

Bu bakımdan bir fiyatlandırma işlemi olarak da adlandırabileceğimiz değerlendirme olayı, kullanılan değerlendirme ölçülerine göre, işletmenin iktisadi ve mali durumunun bilançodaki görünümünü ve faaliyet sonucunu kar veya zarar açısından etkileyecektir.¹⁸

Değerlemede beklenen asıl amaç: Dönem sonundaki varlıkların gerçek değeri ile değerlendirilmesi ve beklenen sonuçların bilançoya ve kar/zarar tablosuna en doğru biçimde yansıtılması sağlanarak,¹⁹

- İşletmenin gerçek ekonomik gücünün ortaya konması
- Muhasebe tekniğinden beklenilenin elde edilmesi,
- Vergi matrahının gerçek şekli ile meydana çıkarılması tarzında özetlenebilir.

VUK açısından değerlendirme amaç, vergi matrahının tespitine yönelik olarak iktisadi kıymet bedellerinin tespit edilmesidir. Daha geniş anlamda ise; işletme karlılığının tespiti, performans ve verimliliğinin tespiti, hedef ve politikalarının belirlenmesi, temel ve ek mali tablolarının işletme hakkında gerçek, açık, anlaşılır ve tam bilgi vermesini sağlamaya yönelik olarak işletme varlıkları alacak ve borçlarının gerçek değerinin tespit edilmesi ve bu değerle kayıtlara yansıtılmasıdır.²⁰

Değerleme sadece muhasebe bilimi açısından finansal tablolarda işletme varlık ve borçlarının gerçek değerleriyle alabilmelerini ve dönem karının doğru olarak ölçülmesini sağlamak değil, varlıkların işletmeye sermaye olarak konulmasında, işletme birleşmeleri, bütün olarak işletme alım satımı ile hisse alımı gibi işlemlerde değerlendirme yapılması gerekir.²¹

¹⁸ Yılmaz Benligiray, Nurten Erdoğan, Sabri Bektöre. “Envanter ve Bilanço”, Eskişehir, 1999 s:20.

¹⁹ Kazım Yılmaz, “Değerleme:Anlamı, Zamanı ve Değerleme Ölçüleri”, Vergi Dünyası, Sayı:292, (Aralık 2005), s.20.

²⁰ Sema Küçük. “Değerleme ve Dönem Sonu İşlemleri”. Yaklaşım Yayınları, Ocak, 2009, Sayı:193, s.30.

²¹ Hikmet Uluşan, “Finansman Raporlama Açısından Değerleme”, Çukurova Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi, Cilt: 16 Sayı:2, s.529.

2.2.3. Değerleme İlkeleri

2.2.3.1. Değerleme Günü

Değerlemede, iktisadi kıymetlerin vergi kanunlarında gösterilen gün ve zamanlarda haiz oldukları kıymetler esas tutulur.²²

İşletmeye dahil iktisadi kıymetlerin değerlendirme zamanı “bilanço günü”dür. Bilanço günü vergi hukukunda işe başlama tarihi ve hesap dönemi sonudur. Şu halde, öteden beri faaliyetine devam eden işletmeler için asgari olarak yılda bir defa (faaliyet dönemi sonunda) değerlendirme yapma ve bilanço çıkartma mecburiyeti vardır.²³

VUK’a göre, değerlendirme iktisadi kıymetlerin vergi kanunlarında gösterilen gün ve zamanlarda sahip oldukları kıymetleri esas alır. Başka bir ifade ile vergi matrahı hangi tarih itibariyle tespit edilecekse değerlendirme de iktisadi kıymetlerin o tarihte haiz oldukları değerleri esas alınır. Değerlemenin yapılacağı gün, vergi kanunlarında gösterilen gün ve zaman olarak belirlenmiştir.²⁴

2.2.3.2. Değerlemede Teklik İlkesi

VUK’da her iktisadi varlık, ayrı bir değerlendirme birimi olarak kabul edilmiştir. Temel kriter olarak, neville itibariyle ayrılan iktisadi kıymet grupları içindeki her bir ekonomik birim ayrı ayrı değerlendirilir. Örneğin, demirbaş grubunda yer alan iktisadi kıymetlerin tamamı bir defada değerlendirilmeyip demirbaş kalemleri tek tek değerlendirilecektir. Bunun istisnası teamülen aynı cinsten sayılan mallarla, düşük kıymetli müteferrik eşyalardır. Bunların toplu olarak değerlendirilmesine de imkan tanınmıştır. Düşük kıymet ölçüsünün ne olduğu ve tespitinin neye göre yapılacağı yasal düzenlemede ifade edilmemiş ve kanuni ölçü konulmamıştır. Burada teamülen aynı cinsten sayılan mallar topluca değerlemeye tabi tutulacaktır. Ayrıca düşük kıymetli olup birbiri ile bağlantılı olan ve yalnız başına kullanılması anlamlı olmayan mallar topluca değerlemeye tabi tutulabilmektedir.²⁵

²² Vergi Usul Kanunu, Madde 259.

²³ Baki Meriç. “Ticari ve Bilançolarda İşletmeye Dahil İktisadi Kıymetleri Değerleme”, Hesap Uzmanları Derneği Yayını, 1982, s.15.

²⁴ Mehmet Ali Özyer, “Vergi Usul Kanunu”, Hesap Uzmanları Derneği Yayını, 2003, s.400.

²⁵ Meriç, A.g.e., s.20.

Diğer taraftan, değerlemeye tabi tutulacak iktisadi kıymetler arasında hurdalar, döküntüler, üstüpler, deşe ve ıskartalar ve iktisadi kıymetlerini yangın, deprem, su basması gibi afetler nedeniyle yitirmiş mallarda topluca değerlemeye tabi tutulur.²⁶

2.2.3.3. Değerlemede Tek Ölçü Kullanımı

Vergi Usul Kanunu her ekonomik varlığın içinde bulunduğu şartlara göre değerlendirme ölçüsü ile değerlemeye tabi tutulacağı kesin olarak tespit etmiştir. Mükellef, kişisel görüşlerine veya arzusuna uygun olarak değerlendirme ölçüsünü değiştiremez. Bu kuralın amacı, her ekonomik varlığın niteliğine göre uygun olan ve kolaylıkla tespit edilebilen objektif bir değerlendirme işleminin geliştirilmesidir. VUK'a göre değerlemesi yapılan her varlık yalnız bir ölçüyle değerlendirilir.²⁷

TTK, VUK ve SPK'nın değerlemeye ilişkin hükümleri, işletmede birçok durumlarda çeşitli değerlendirme ölçükleri arasında seçim yapma hakkı tanımıştır. Ancak seçilen değerlendirme ölçüğünden değişiklik yapılabilmesi için, ilk seçilen ölçüyle doğru sonuçların elde edilemediğinin ispat edilmesi gerekir.²⁸

Gerçekleşmeyen Kar ve Zararlar; Vergi sistemimizde, gerçekleşmeyen zararların hesaplara yansıtılabileceği belli şartlarla kabul edilmiştir. Ancak gerçekleşmeyen gelirler dönem karı hesaplanırken dikkate alınmazlar.²⁹

Mali karın hesaplanmasında, değerlemeye tabi olan varlıklar, VUK'un belirlediği ölçü aracılığı ile para cinsinden ifade edilir. Aynı cinsten olan varlıklar aynı ölçü esas alınarak değerlemeye tabi tutulmak zorundadır. Bu zorunluluğunun nedeni, vergilemede eşitlik ve adalet ilkelerini ve vergi alacağının güven altına alınmasını sağlamaktır.³⁰

²⁶ Nevzat Saygılıoğlu, Erol Göker. "Defterler ve Dönem Sonu İşlemleri". Vergi Yayınları, Ankara, 1984, s.163.

²⁷ Ümit Ataman. "Genel Muhasebe Dönem Sonu İşlemleri". Cilt 2, 1999, İstanbul, Türkmen Kitabevi, s.16.

²⁸ Cemal İbiş, Serdar Özkan. Uluslararası Finansal Raporlama Standartları (UFRS)'na Genel Bakış. Mali Çözüm Dergisi, Sayı:74, Ocak-Şubat-Mart 2006, s.34.

²⁹ Ataman, A.g.e., s.18.

³⁰ Abitter Özulucan. Dönemsonu İşlemleri ve Muhasebe Uygulamaları. İstanbul 2005, Türkmen Kitabevi, s.15.

2.3. MUHASEBE STANDARTLARI ÇERÇEVESİNDE DEĞERLEME ÖLÇÜTLERİNİN TANIMI VE ÖNEMİ

2.3.1. Değerlemenin Tanımı Ve Önemi

Standartlar kural bazlı değil, ilke bazlıdır. Yani metinlerde temel nitelikteki ilkeler belirlenmekte; uygulayıcılardan içinde buldukları duruma göre, alternatif yollarla da olsa istenen sonuca ulaşması istenmektedir. Bu nedenle standartların hemen hemen hepsinde işletme yönetimine birden fazla muhasebe politikası ve değerlendirme seçeneği önerilmektedir³¹.

Finansal tabloların kendilerinden beklenen görevi yerine getirebilmeleri için bu tablolarda sunulan bilgilerin ihtiyaca uygun, güvenilir, anlaşılabilir ve karşılaştırılabilir niteliksel özelliklere sahip olması gerekir. Finansal tablolar varlık ve borçların değerlemesinden kullanılan değerlendirme esaslarının bir sonucu olduğu için varlık ve borçların değerlemesinde kullanılan değerlendirme esaslarının da söz konusu niteliksel özelliklere sahip olması gerekir. Dolayısıyla söz konusu niteliksel özellikler alternatif değerlendirme esasları arasında seçim yaparken değerlendirme kriteri olarak kullanılabilir³².

Ölçüm kavramı; Ölçmek işi, Ölçerek elde edilen sonuç ve Ölçümleme sonucu takdir gibi anlamlar taşımaktadır. Kavramsal çerçevede ise ölçüm değerlendirme kavramını ifade etmektedir ve şu şekilde tanımlanmıştır; Değerleme ; finansal tablolarda yer alan unsurların bilançoda ve gelir tablosunda tahakkuk ettirilecekleri ve gösterilecekleri parasal tutarların belirlenmesi işlemi ifade eder. Bu işlem uygulanacak ölçüm esasının da seçilmesini içerir.

³¹ Akın Akbulut vd., TMS/TFRS/KOBİ Standartlarına Göre Hesaplanan Ticari Kârdan Mali Kara Geçiş, Ankara: TÜRMOB Yayınları, 2011, s. 19

³² Hikmet Uluşan “ Finansal Raporlama Açısından Değerleme”, Çukurova Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi, Cilt:16,Sayı:2, 2007 s.540

Değerleme Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu (IFAC) tarafından hazırlanan el kitabında şu şekilde tanımlanmaktadır; bir varlık, bir yükümlülük ya da bir işletmenin tamamı için gelecekteki gelişmeleri uygun metodolojilerin ve tekniklerin uygulanması ile ilgili olarak varsayımlarda bulunulması ve belli bir değer ya da değerler yelpazesinin tahminini yapmak için her ikisinin bir kombinasyonundan oluşur³³.

Muhasebe standartlarına göre finansal tabloların amacı, çeşitli kullanıcıların ekonomik kararlar verirken faydalanmaları için işletmenin finansal durumu, performansı ve finansal durumundaki değişiklikler hakkında bilgi sağlamak olarak ifade edilmektedir. Finansal tablolarda sunulan bilgileri kullananlar; mevcut ve potansiyel yatırımcılar, çalışanlar, kreditorler, satıcılar, müşteriler, finansal analistler ve devlettir. Finansal tablolarda sunulan bilgilerin tüm kullanıcı kesimin bilgi ihtiyacını karşılaması gerekmektedir. Değerleme olayının gerçekleşmesi için kuşkusuz değerlemeye tabi tutulacak ekonomik bir varlığın mevcudiyeti şarttır. Varlık ve yükümlülüklerin değerini en yakın bir şekilde belirleyebilmenin temel şartı uygun değerlendirme ölçüsünün seçilmesidir. Muhasebe ve finansal raporlama standartlarındaki temel kaygıda budur³⁴.

2.3.2. Değerlemenin Unsurları

TFR/TMS'lerin uygulanmasını kolaylaştıran Kavramsal Çerçeve metninde finansal tabloların unsurlarının ölçüm esasları, başlığıyla yer alan değerlendirme esasları konusunda da bir çerçeve çizilmektedir. Finansal tablolarda değişik derecelerde ve değişik bileşimlerde kullanılan birkaç farklı ölçüm esası vardır. Bu ölçüm esasları aşağıda belirtilenleri içerir.

- Tarihi Maliyet Bedeli
- Cari Maliyet (Yenileme Maliyeti)
- Gerçekleşebilir Değer
- Kullanım Değeri (Bugünkü Değer)
- Gerçeğe Uygun Değer (Makul Değer)

³³ IFAC, Çeviren:Yıldız Öztürk, "Profesyonel Muhasebeciler İçin Etik Kurallar El Kitabı", Ankara: TÜRMOB Yayınları, Yayın No:402, 2010, s.98

³⁴ Semih Hüseyin Tokay, Ali Deran "Türkiye Muhasebe ve Finansal Raporlama Standartlarında Değerleme Ölçüleri", Mali Çözüm, Sayı:90,2008 s.21

2.4. VERGİ USUL KANUNUNDAKİ DEĞERLEME ÖLÇÜTLERİ

2.4.1. Maliyet Bedeli

Maliyet bedeli, iktisadi bir kıymetin iktisap edilmesi ve yahut değerinin artırılması münasebetiyle yapılan ödemelerle bunlara bağlantılı bilumum giderlerin toplamını ifade eder.³⁵ Maliyet bedeli, bir iktisadi kıymetin elde edilmesi için yapılmış olan harcamaların toplamıdır.³⁶

Satın alınan veya imal edilen bir iktisadi kıymetin maliyet bedeli değerlemesi yapılan iktisadi kıymetin özelliğine göre değişmektedir. VUK'a göre satın alınan veya imal edilen bir iktisadi kıymetin işletmenin mağaza veya deposuna girinceye kadar veya kullanılabilir hale gelinceye kadar yapılan bütün harcamalardır.³⁷ Buna göre, ticaret işletmeleri tarafından iktisap edilen emtianın maliyet bedeline, bunların satın alma bedeliyle birlikte, emtianın nakliyesi, sigortası, hamaliyesi gibi malların işletme stoklarına dahil edilmesine kadar yapılan diğer masraflar da girecektir.³⁸

Satın alınan emtianın maliyet bedelini oluşturan unsurlar şöyledir;³⁹

- Satın alma bedeli, ithal edilen mallarda CIF bedeli,
- Malın iş yerine getirilmesine kadar ödenen sigorta giderleri,
- Malın iş yerine getirilmesine kadar ödenen nakliye, yükleme, boşaltma ve hamaliye giderleri,
- Malın ithal edilmesi durumunda gümrük vergisi, gümrük komisyonu ve diğer giderler,
- İthalat teminatları için ödenen faiz ve komisyonlar,
- Emtia tedariki ile ilgili finansman giderleri.

³⁵ Vergi Usul Kanunu. Madde 259.

³⁶ Rüştü Erimez, "Değerleme ve Mali Tablolar", İstanbul 1974, s.29.

³⁷ Ahmet Kızıl. "Genel Muhasebe". İstanbul Kasım 2006, Bahar Yayınevi, s.11.

³⁸ Serdal Dağdemir. "Vergi Usul Kanunu ve Türkiye Muhasebe standartlarına (TMS 2) Göre İşletmelerdeki Emtianın (Stokların) Değerlemesi". Yaklaşım Dergisi, Sayı:183, Mart 2008.

³⁹ Fatih Gündüz. "Emtia Değerlemesine İlişkin V.U.K'nunda Yer Alan Düzenlemeler". Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi, Sayı:37, Ocak 2007.

VUK’da maliyet bedeli ile değerlemeye tabi tutulacak varlıklara; gayrimenkuller, demirbaşlar, taşıt araçlarını, makineleri, ticari malları, özel maliyet bedelini, gayri maddi hakları (patent ve telif hakları gibi), gemiler ve diğer taşıtlar, satın alınan emtia, imal edilen emtia, zirai mahsuller, hayvanlar, özel maliyet bedeli örnek olarak göstermek mümkündür.⁴⁰

Bir ödemenin maliyet bedeline dahil edilebilmesi için iktisadi kıymetin iktisabında veya değer artışı sırasında yapılması gerekmektedir. Buna göre iktisadi kıymetin maliyet bedeline aşağıdaki üç unsur dahil edilir.

- Bir iktisadi kıymetin iktisabı nedeniyle yapılan ödemeler,
- İktisadi kıymetin iktisabı sonrasında değerinin artırılması münasebetiyle yapılan harcamalar,
- İktisadi kıymetin iktisabı ve değer artırımını ile bağlantılı olarak yapılan harcamalar⁴¹.

VUK’ göre Maliyet bedeli; İktisadi bir kıymetin iktisap edilmesi veyahut değerinin artırılması münasebetiyle yapılan ödemelerle bunlara bağlantılı bilumum giderlerin toplamıdır.⁴²

TFRS’de maliyet ise; bir varlığın elde edilmesinde veya inşaatında ödenen nakit veya nakit benzerlerini veya verilen diğer bedellerin gerçeğe uygun değeri olarak varlığa iktisap tarihinde atfedilen bedeldir. İmal edilen emtiada genel imal giderlerinden mamule düşen pay verilirken atıl kapasiteye düşen pay da maliyete eklenir. TFRS’de ise, atıl kapasiteye düşen sabit genel imal giderleri doğrudan giderleştirilir.⁴³

Değer artırıcı harcamalar maliyet bedelinin tanımı içinde yer almakta olup, iktisadi kıymetin ömrünü ve fonksiyonunu artırıcı harcamalar maliyet bedeline eklenir. Yenilemenin gelecekte ekonomik yarar sağlaması ve maliyetin güvenilir bir biçimde ölçülebilmesi durumu da oluşan maliyet ile ilgili maddi duran varlık kaleminin maliyetine eklenir. (TMS 16 paragraf 13-14) Finansman giderlerini iktisap yılında

⁴⁰ Özulucan, A.g.e., s.12.

⁴¹ Şeref Demir. “Türkiye Muhasebe ve Finansal Raporlama Standartları, VUK Değerleme Yaklaşımı”, 2.Baskı, Seçkin Yayıncılık, Cem kitabevi, Ankara, Ocak 2014, s.36.

⁴² Demir, A.g.e., s.64.

⁴³ Demir, A.g.e., s.64.

bağlantılı gider olarak iktisadi kıymetin maliyetine eklenmesi zorunludur. Özellikle varlıklar dışında katlanılan finansman giderleri doğrudan gider yazılabilmektedir.⁴⁴

Varlık iktisabında ödenen noter, mahkeme, kıymet takdiri, komisyon, emlak alım ve özel tüketim harcamalarının maliyet bedeline eklenmesi tercihe bırakılmıştır. TFRS'ye göre bu tür giderlerin maliyete eklenmesi zorunludur. Vergi Usul Kanunu'na göre yabancı paraya dayalı alımlarda iktisaptan sonra oluşan kur farkları iktisap yılının sonuna kadar maliyete yüklenmektedir.(Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği: 238, 187, 163). Pozitif kur farkları ise maliyetten düşülecektir.⁴⁵

2.4.2. Borsa Rayici

Borsa rayici, gerek menkul kıymetler ve kambiyo borsasına, gerekse ticaret borsalarına kayıtlı olan iktisadi kıymetlerin değerlemeden evvelki son muamele gününde borsadaki muamelelerin ortalama değeridir. Normal temevvüçler dışında fiyatlarda bariz kararsızlıklar görülen hallerde, son muamele günü yerine değerlemeye tekabül eden 30 gün içindeki ortalama rayici esas aldırılmaya Maliye Bakanlığı yetkilidir.⁴⁶

Değerlemede borsa rayici ölçüsü bir malın özel ve kesin bir piyasa değeri ölçüsüdür. Özel bir ölçüdür; çünkü yalnızca borsada geçerlidir. Kesin Bir ölçüdür; çünkü her iş günü için, hem de tek bir değer saptanabilir.⁴⁷

Borsa rayici menkul kıymetler borsası ve kambiyo borsaları ile ticaret borsalarına kayıtlı kıymetlerin, değerlendirme gününden bir önceki son işlem gününde borsadaki işlemlerin ortalama değeridir. Değerleme günü borsanın işlem günü olsa dahi o günkü işlemler esas alınmayıp bir önceki günkü işlemlerin ortalama değeri esas alınır.⁴⁸

İktisadi işletmelere dahil olan yabancı para ve yabancı para ile olan alacak ve borçların normal değerlendirme ölçüsü borsa rayicidir. Ancak ülkemizde bugüne kadar serbest döviz borsası teşekkül etmediği için bu kıymetlerin değerlemesi Maliye

⁴⁴ Demir, A.g.e., s.64.

⁴⁵ Maliye Bakanlığı'nın 14.02.2001 tarih ve 9253 sayılı Özelgesi.

⁴⁶ Vergi Usul Kanunu, Madde 263

⁴⁷ Kenan Bulutoğlu. "Türk Vergi Sistemi". 6.Basım, 1. Cilt, Ankara, 1979, s.356.

⁴⁸ Kazım Yılmaz; "VUK, GVK, KVK, KDVK Açısından Değerleme" Ankara, Kasım, 2006, s.20.

Bakanlığının ilan ettiği kurlar üzerinden yapılmaktadır. Borsa rayicine göre değerlemeye tabi tutulacak iktisadi kıymetler farklı vergi kanunlarına göre şöyledir;⁴⁹

- Yabancı paralar ile yabancı para ile olan senetli ve senetsiz borç ve alacaklar, (VUK Mad.280)
- Hisse senetleri ile fon portföyünün en az %5'i Türkiye'de kurulmuş bulunan şirketlerin hisse senetlerinden oluşan yatırım fonu katılma belgeleri dışında kalan her türlü menkul kıymetler,(VUK Mad.279)
- Yabancı para ile ödenen ücretler (GVK Mad.63)
- Yabancı parayla ödenen serbest meslek kazançları (GVK Mad.67)
- Yabancı para ile yapılan gayrimenkul sermaye iratları (GVK Mad.72)
- Yabancı paralı menkul sermaye iratları (GVK Mad.79)

Bir iktisadi kıymetin değerlemesi yapılırken borsada rayicinin bulunması, borsa rayici ile değerlendirilmesi gerektirmez. Örneğin pamuk ve buğday gibi emtia niteliğindeki iktisadi kıymetler teşkilatlanmış borsalarda işlem görmektedirler. Bu ürünler değerlendirilirken borsa rayici yerine maliyet bedeli ile değerlemeye tabi tutulması gerekmektedir.⁵⁰

Değerleme gününden önceki son işlem günündeki ortalama değeri borsa rayici olarak kabul etmektedir. Gerçeğe uygun değer borsa rayici olarak kabul edilir. Gerçeğe uygun değer en iyi kanıt piyasadaki cari alış fiyatıdır. Maliye Bakanlığı gerek gördüğünde son 30 gün içindeki ortalama değeri borsa rayici olarak esas alabilir. Borsa rayici değerlemeye tabi tutulacak varlıklara, işletme kasasında bulunan yabancı paraları ya da yabancı para cinsinden oluşan senetli ve senetsiz borç ve alacakları örnek göstermek mümkündür. Fakat ülkemizde yabancı paralar Maliye Bakanlığı'nca ilan edilen resmi kurlara göre değerlemeye tabi tutulmaktadır.⁵¹ TMS/TFRS de böyle bir uygulama bulunmamaktadır.

⁴⁹ Can Öztürk. "Yerel ve Uluslararası Muhasebe Yatırım Amaçlı Gayrimenkul Kavramı ve UMS 40'ın Türkiye Muhasebe Sistemine Yansımaları". Mali Çözüm. Sayı: 96.

⁵⁰ Murat Gülerüz, "Finansal Araçların Vergi Usul Kanunu ve Türkiye Muhasebe/Finansal Raporlama Standartları'na Göre İncelenmesi", Okan Üniversitesi, Yüksek Lisan Tezi, Ocak 2014, s.71.

⁵¹ Özulucan, A.g.e., s.13.

2.4.3. Tasarruf Değeri

Vergi Usul Kanunu'nun 264'üncü maddesinde tasarruf değeri, bir iktisadi kıymetin değerlendirme gününde sahibi için arz ettiği gerçek değerdir.⁵² VUK'a göre aşağıdaki iktisadi kıymetler tasarruf değeri ile değerlendirilir;

- Senetli alacaklar (VUK Mad.281)
- Senetli borçlar (VUK Mad.285)
- Değersiz alacaklar (VUK Mad.322)
- Şüpheli alacaklar (VUK Mad.323)
- Düzenlenen çekler (VUK 64 Nolu Sirküler)
- Alınan çekler (VUK 64 Nolu Sirküler)

VUK'un 281. ve 285. maddelerine göre, senetli alacaklar ve borçlar tasarruf değeri ile değerlemeye tabi tutulabilir. Fakat bankalar, bankerler ve sigorta şirketlerinin, senetli alacak ve borçlarını tasarruf değeri ile değerlendirme mecburiyetleri vardır.⁵³ Esasen alacaklar ve borçlar VUK'a göre mukayyet değerleriyle değerlendirilir; ancak senetli alacaklar ve borçların değerlendirme gününün kıymetine iskonto edilmeleri söz konusudur. Iskonto işlemi neticesinde senetli alacaklar ve borçlar tasarruf değerlerine indirgenerek değerlemeye tabi tutulmuş olmaktadır. Bu yaklaşımdan hareketle tasarruf değeri varsayımsal olarak, alacağın sahibi tarafından devredilmesi durumunda veya vadesinden önce tahsil edilmesi durumunda elde edilecek bedel anlamına gelmektedir. Borçlar için ise tasarruf değeri borcun temlik edilmesi veya vadesinden önce ödenmesi durumunda ödenecek bedeldir.⁵⁴

Tasarruf değeri bir iktisadi kıymetin değerlendirme gününde sahibi için arz ettiği gerçek değerdir. TFRS'de "Bugünkü Değer" Varlıkların işletmenin normal faaliyet koşullarında ileride yaratacakları net nakit girişlerinin bugünkü iskonto edilmiş değerleridir. Borçlar için "Bugünkü Değer" İşletmenin normal faaliyet koşullarında kapatılmaları için ileride ödenmesi gereken net nakit çıkışlarının bugünkü iskonto edilmiş değeridir. Sadece senetli ve çekli borç ve alacaklar için uygulanabilmektedir.

⁵² Vergi Usul Kanunu, Madde 264.

⁵³ Özulucan, A.g.e., s.13.

⁵⁴ Şükrü Kızılot. "Vergi Usul Kanunu ve Uygulaması". Yaklaşım Yayınları, Ankara, 1989, s.2111.

TFRS’de net gerçekleşebilir değer, işin normal akışı içinde tahmini satış fiyatından tahmini tamamlama maliyeti ve satışı gerçekleştirmek için gerekli, tahmini satış giderlerinin düşülmesiyle elde edilen tutardır.⁵⁵

Değerleme günü, belge üzerinde faiz nispeti açıklanmışsa bu orandan, açıklanmamışsa TCMB resmi iskonto oranından indirgeme işlemi yapılır. TFRS’de indirgeme işlemi için hangi faiz oranının kullanılacağına dair farklı hükümler bulunmaktadır. Temel finansal araçların net bugünkü değeri “Etkin Faiz Oranı” ile hesaplanmaktadır.⁵⁶

2.4.4. Mukayyet Değer

VUK’un 265’inci maddesinde mukayyet değer, bir iktisadi kıymetin muhasebe kayıtlarında gösterilen hesap değeridir.⁵⁷ Mukayyet değerle değerlendirilecek iktisadi kıymetler şunlardır;

- Alacaklar (VUK Mad.281)
- İlk Tesis ve Taazzuv Giderleri ve Peştamallıklar (VUK Mad.282)
- Borçlar (VUK Mad.285)
- Aktif Geçici Hesap Kıymetleri (VUK Mad.283)
- Pasif Geçici Hesap Kıymetleri (VUK Mad.287)
- Karşılıklar (VUK Mad.288)

Bir iktisadi kıymetin muhasebeye ilk kaydının yapıldığı andaki değerinin değerlemeye ölçü olarak alınması, değerlemede mukayyet değer alınması anlamına gelir. Ancak, muhasebe değeri mukayyet değerden farklıdır ve bir kıymetin muhasebedeki kayıtlı değerinden, onu son duruma göre düzelten unsurların indirilmesinden sonra kalan kıymeti ifade eder. Mukayyet değere kayıtlı değer de denilmektedir.⁵⁸

Alacak ve borçların reeskont suretiyle değerlendirme günün kıymetlerine indirgenmek suretiyle değerlemeye tabi tutulmaları Vergi Usul Kanunu’nda ayrıca ifade edilmiş

⁵⁵ Demir, A.g.e., s.66.

⁵⁶ Demir, A.g.e., s.66.

⁵⁷ Vergi Usul Kanunu 265.madde

⁵⁸ Demir, A.g.e., s.13.

olup, bu düzenleme senetli alacak ve borçları tasarruf değerleri ile değerlendirme anlamına gelmektedir. Ayrıca vergi mevzuatına göre ayrılan karşılıklar ve amortismanlar da mukayyet değeri ile izlenirler.⁵⁹ Uygulanması en kolay ve kesin sonuç veren bir değerlendirme ölçütüdür. Vergi kanunlarımız uyarınca mukayyet değerle değerlendirme ölçütü olarak kullanıldığı iktisadi kıymet sayısı fazla değildir. Kanun koyucunun değerlendirme ölçütü olarak mukayyet değeri vazettiği durumların bir kısmı da zaruretten kaynaklanmaktadır. (İlk tesis ve taazzuv giderleri gibi).⁶⁰

TFRS’de doğrudan “mukayyet değer”e karşılık gelen değerlendirme ölçüsü yoktur. TMS/TFRS’de yer alan “defter değeri” kavramı mukayyet değerle olan ilişkisi bakımından ele alınacak olursa brüt defter değerinin mukayyet değere eşit olduğu söylenebilir.⁶¹ Net defter değeri hesaplanırken birikmiş amortismanların ve varsa birikmiş değer düşüklüğü zararlarının mukayyet değerden indirilmesi gerekir.⁶²

Mukayyet değerle değerlemesi gereken iktisadi kıymetler, ilk tesis ve taazzuv giderleri (VUK m.282), aktif ve pasif geçici hesap kıymetleri (VUK m.283 ve 287), karşılıklar (VUK m.288), senetsiz alacaklar ve borçlardır(VUK m.281 ve 285). Senede bağlı alacak ve borçlar ise, reeskonta tabi tutulmamaları halinde mukayyet değerle değerlendirilir.⁶³

TFRS’de “defter değeri” bir varlığın ya da borcun finansal durum tablosunda muhasebeleştirilmiş değeri olarak tanımlanmaktadır. Çok sayıda standartta yer almakta olan “defter değeri” esasen bir değerlendirme ölçüsü olmaktan ziyade statik bir durum belirtir. Maliyet bedeli ile kayıtlara intikal eden bir iktisadi kıymetin mukayyet değerle değerlendirilmesi söz konusu iktisadi kıymet için iktisap tarihinden sonra yapılabilecek harcamaların maliyete yansıtılmaması sonucunu da beraberinde getirmektedir.⁶⁴

⁵⁹ Demir, A.g.e., s.53

⁶⁰ Sema Küçük. “Değerleme ve Dönem Sonu İşlemleri”. Yaklaşım Dergisi, Yaklaşım Yayınları, Yıl:14, Sayı:157, Ocak 2006, s.26.

⁶¹ Demir, A.g.e., s.62.

⁶² Demir, A.g.e., s.67.

⁶³ Adem Çabuk, “Muhasebe Dönem Sonu İşlemleri”, Bursa 2009, Dora Yayıncılık, 4.Baskı, s.12.

⁶⁴ Demir, A.g.e., s.68

2.4.5. İtibari Değer

İtibari değer, her nevi senetlerle hisse senedi ve tahvillerin üzerinde yazılı olduğu değerdir.⁶⁵ İtibari değer uygulamada nominal değer veya yazılı değer olarak ta adlandırılmaktadır. Türk para birimi cinsinden kasada bulunan değerler itibari değerle değerlendirilmektedir. İktisadi kıymetlerin üzerinde yazılı olan değer onun itibari değeridir. Fakat üzerinde yazılı değer olan her iktisadi kıymet itibari değerleri ile değerlemeye tabi tutulmaz. Örneğin hisse senetleri, tahviller üzerinde itibari değerleri olan iktisadi kıymetlerdir; ancak itibari değerleri ile değerlemeye tabi tutulmazlar.⁶⁶

Eshamlı şirketlerde iktisadi kamu müesseseleri çıkardıkları tahvilleri itibari değerleri ile değerlemeye mecburdurlar.⁶⁷ İtibari değerle değerlendirilecek iktisadi kıymetler şunlardır:⁶⁸

- Kasada bulunan ulusal paralar (VUK Md.284)
- Anonim şirketlerin ihraç ettikleri hisse senetleri ve tahviller (Bunlar bilançonun pasif tarafında bulunan yükümlülükler; aktif tarafta bulunan hisse senetleri ve tahviller Vergi Usul Kanunu'nun 279'uncu maddesine göre değerlemeye tabi tutulurlar).
- Damga pulları ve diğer kasa mevcutları.

İktisadi kamu müesseselerinin ihraç ettiği tahviller (Bu müesseselerinin bilançolarında pasifte yükümlülük olarak itibari değerleri ile değerlemeye tabi tutulurlar).

İtibari değer kullanılacağına dair başka bir düzenleme Gelir Vergisi Kanunu'nun Mükerrer 81'inci maddesinin 4'üncü fıkrasına göre; değer artış kazancının safi tutarının tayin ve tespitinde menkul kıymetlerin elden çıkarılması halinde Vergi Usul Kanunu'nun 266'ıncı maddesinde yazılı itibari değer iktisap bedeli olarak edileceğine dair düzenlemedir.⁶⁹

⁶⁵ Vergi Usul Kanunu, Madde 266.

⁶⁶ Özulucan, A.g.e., s.13.

⁶⁷ Vergi Usul Kanunu, Madde 286.

⁶⁸ Vergi Usul Kanunu, Madde 284.

⁶⁹ Gelir Vergisi Kanunu, Mükerrer Madde 81.

İktisadi işletmelere dahil olan başka işletmelere ait hisse senetlerinin değerlemesi alış bedeline göre yapılır.⁷⁰ Ancak hisse senetlerinin ediniminde yüklenilen finansman giderleri ile varsa kur farkları, hisse senetlerinin alış bedeline eklenmemektedir.⁷¹

Vergi Usul Kanunu'nun 262'inci maddesi itibari değeri, her nevi senetlerle esham ve tahvillerin üzerinde yazılı olan değer olarak tanımlanmaktadır. Vergi Usul Kanunu'nun 284'üncü maddesine kasa mevcutları itibari değerle değerlendirilir. Aynı Kanun'un 286'ıncı maddesi gereğince, eshamlı şirketlerle iktisadi kamu müesseseleri çıkardıkları tahvilleri itibari değerleriyle değerlemeye mecburdurlar.⁷²

İtibari değer tanımında yer alan “yazılı değer” ibaresi söz konusu değerlendirme ölçüsünün “nominal değer” anlamına geldiğini göstermektedir. Nominal değer ölçüsü TFRS'de doğrudan bir değerlendirme ölçüsü olarak yer almaktadır. Buna karşın finansal araçlar, hasılat gibi bazı Standartlar'da söz konusu ölçünün kullanım şekline dair ifadeler rastlanmaktadır.⁷³

2.4.6. Rayiç Bedel

Rayiç bedel, bir iktisadi kıymetin değerlendirme günündeki normal alım satım değeridir.⁷⁴ Buna göre rayiç bedelin tespitinde piyasadaki aynı nitelikteki malların alım satım bedellerinin dikkate alınması gerekir. Rayiç bedel, arz ve talebe göre oluşan piyasa fiyatını ifade eder. Bu tanımdaki alım satım ifadesi ayrı ayrı işlemleri değil, alıcısı için alımı satıcısı için satımı ifade eden tek bir işlemi ifade etmektedir.⁷⁵

Vergi Usul Kanunu'nun değiştirilmeden önceki 268'inci maddesinde vergi değeri; bina ve arazinin rayiç bedeli olarak tanımlanmakta ve rayiç bedel vergi değerinin tanımında yer almakta iken, bu tanım değiştirilmiş ve bugünkü halini almış olduğundan hali hazırda Vergi Usul Kanunu'nda rayiç bedelle değerlendirilecek iktisadi kıymetler sınırlıdır. Rayiç bedelinin geçerli olduğu düzenleme Vergi Usul Kanunu'nun Mükerrer 290'ıncı maddesindeki düzenlemedir. Buna göre; kiracı tarafından finansal kiralama

⁷⁰ Yılmaz Özbacı. “Vergi Usul Kanunu ve Açıklamaları”. Ankara: Oluş Yayıncılık, 2004, s.609.

⁷¹ Veysi Seviğ. “İktisadi İşletmeye Dahil Menkul Kıymetler”. Referans Gazetesi, 20.11.2007.

⁷² Demir, A.g.e., s.68

⁷³ Demir, A.g.e., s.63

⁷⁴ Vergi Usul Kanunu, Madde 263.

⁷⁵ Demir, A.g.e., s.54

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. Kiralayanın finansal kiralamaya konu iktisadi kıymetin üretimini veya alım satımını yapması halinde, iktisadi kıymetin net bilanço aktif değeri olarak rayiç bedeli dikkate alınır. Rayiç bedel ile maliyet bedeli arasındaki fark, normal bir satış işleminden elde edilen kar veya zarar olarak işleme tabi tutulur.⁷⁶

Vergi Usul Kanunu'nda düzenlenen rayiç bedelin TFRS'de gerçekleştirilebilir değere (Ödeme Değeri) benzer bir değerlendirme ölçüsü olduğu ifade edilebilir.

TFRS tanımında gerçekleştirilebilir değer; varlıklar için normal faaliyet koşullarında, elden çıkarılması halinde ele geçecek olan nakit ve nakit benzerlerinin tutarlarını; borçlar için ise, yine normal faaliyet koşullarında, kapatılmaları için ödenmesi gereken nakit ve nakit benzeri değerlerin iskonto edilmemiş tutarlarını ifade etmektedir.⁷⁷

TMS Stoklar Standardı'nın 6'ncı paragrafındaki "net gerçekleştirilebilir değer" tanımını Vergi Usul Kanunu'nun "rayiç bedel" tanımına yaklaşık bir tanımdır. Bu tanıma göre; net gerçekleştirilebilir 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 etmektedir. Burada dikkat edilmesi gereken husus TFRS'de "net gerçekleştirilebilir değer" hesaplanırken sadece satış değeri dikkate alınmakta ve satış giderleri düşürülmektedir. Ancak VUK rayiç bedel hem alış değerinden hem de satış değerinden hesaplanabilmektedir. Bununla birlikte satış değeri hesaplanırken, satış giderlerinin düşülmesi gerektiğine dair açık bir hüküm bulunmamaktadır.⁷⁸

Vergi Usul Kanunu'nda "rayiç bedel" TFRS'de "gerçekleştirilebilir değer"de olduğu gibi tahmini değerlerden ziyade piyasa değerlerine dayanmakta olduğundan "gerçeğe uygun değer"e daha yakındır. Gerçeğe uygun değer, karşılıklı pazarlık ortamında, bilgili ve istekli gruplar arasında yapılan işlemlerde ortaya çıkması tam rekabet piyasa

⁷⁶ Demir, A.g.e., s.54

⁷⁷ Demir, A.g.e., s.69

⁷⁸ Necdet Şensoy, Ali Atilla Perek. "Kobiler için Finansal Raporlama Standardı ve Vergi Usul Kanunundaki Değerleme Esaslarına Toplu Bakış". Muhasebe ve Vergi Uygulamaları Dergisi, Cilt 3, Sayı 2, s.54-55.

fiyatına işaret etmektedir. TMS/TFRS’de finansal kiralama işlemlerinin değerlemesinde rayiç bedel yerine gerçeğe uygun değer ölçüsü kullanılmaktadır.⁷⁹

2.4.7. Vergi Değeri

Vergi değeri, Vergi Usul Kanunu’nun 268’inci maddesinde düzenlenmiştir. Buna göre vergi değeri, bina ve arazinin Emlak Vergisi Kanunu’nun 29’uncu maddesine göre tespit edilen değeridir.

İktisadi kıymetlere dahil olup da maliyet bedeli bilinmeyen bina ve arazi vergi değerleri ile değerlendirilir. Ayrıca gayrimenkul sermaye iradı sahiplerinin maliyet değeri bilinmeyen gayrimenkullerinin normal değerlendirme ölçüsü de vergi değeridir.⁸⁰

Vergi değeri, emlak vergisi için önem taşımaktadır. İktisadi işletmelere dahil kıymetlerin değerlemesinde “vergi değeri” sadece Vergi Usul Kanunu’nun 289’uncu maddesi gereğince bina ve arazinin maliyet bedelinin bilinmemesi halinde değerlendirme ölçüsü olarak kullanılabilir. Örneğin “bir kişinin maliyet bedelini bilmediği arsasını ticari işletmesinin aktifine almak istemesi halinde bu iktisadi kıymeti emlak vergisi bildiriminde bildirdiği vergi değeri ile aktifine alması gerekir”.⁸¹

Emlak Vergisi Kanunu’na göre vergi değeri; arsa ve araziler için takdir komisyonlarınca takdir olunan birim değerler ile, binalar için Makiye Bakanlığı ile Çevre ve Şehircilik Bakanlığınca ortaklaşa tespit edilen bina metrekare maliyetleri ile tespit edilir.⁸²

Vergi Usul Kanunu’nun 268’inci maddesinde vergi değeri, bina ve arazinin Emlak Vergisi Kanununun 29’uncu maddesine göre tespit edilen değeri olarak tanımlanmaktadır.⁸³

TFRS’de vergi değerinin karşılığını oluşturan herhangi bir değerlendirme ölçüsü bulunmamaktadır. Vergi Usul Kanunu’nun “vergi değeri” kavramı ile TMS/TFRS’nin “Vergiye Esas Değer” kavramları karşılaştırılabilir kavramlar değildir.

⁷⁹ Demir, A.g.e., s.70.

⁸⁰ Yılmaz, A.g.e., s.70

⁸¹ Özyer, A.g.e., s.476.

⁸² Gülerüz, Yüksek Lisans Tezi, s.75

⁸³ Demir, A.g.e., s.72.

TFRS’de çeşitli standartlarda geçen TFRS Terimler Sözlüğünde tanımlanan vergiye esas değer kavramı “bir varlığın, borcun veya öz kaynak aracının, vergi kanunları kapsamında ölçülmesi” olarak tanımlanmaktadır. Tanımdan anlaşılması gereken ölçme işlemi değil, vergisel değerlemeler sonucunda ortaya çıkan değer vergiye esas değer olması gerektiğidir.⁸⁴

2.4.8. Emsal Bedeli Ve Emsal Ücreti

Emsal bedeli, gerçek bedeli belli olmayan veya bilinmeyen ve yahut doğru olarak tespit edilemeyen bir malın, değerlendirme gününde satılması halinde emsaline nazaran haiz olacağı değerdir.⁸⁵

Madde hükmünün analiz edilmesi neticesinde vergi mevzuatında emsal bedel uygulamasının kullanılabilmesi aşağıda sayılı koşullardan birinin bulunması gerektiği sonucuna varılmıştır.⁸⁶

- Değerleme konusu iktisadi kıymetin gerçek bir bedelinin olmaması,
- Değerleme konusu iktisadi kıymetin gerçek bedelinin bilinmemesi,
- Değerleme konusu iktisadi kıymetin gerçek bedelinin doğru olarak tespit edilememesi.

Emsal bedeli ile değerlemesine izin verilen iktisadi kıymetler aşağıda sıralanmıştır.⁸⁷

- Değeri düşen emtia, VUK. M.274
- Maliyet bedelinin tespiti olmayan hayvanlar, VUK. M.277
- Kıymeti düşen mallar, VUK. M.278

İşletmelerin çıkardıkları envanter de kullanılabilen değerlendirme ölçeklerinin aslında sekiz olmayıp, beş adet olduğu ortaya çıkmıştır. Bunlar, maliyet bedeli, tasarruf değeri, mukayyet değer, itibari değer ve emsal bedeldir.⁸⁸

⁸⁴ Demir, A.g.e., s.72.

⁸⁵ Vergi Usul Kanunu, Madde 267.

⁸⁶ Demir, A.g.e., s.72.

⁸⁷ Yıldız Özerhan Akbulut. “Vergi Usul Kanunundaki Değerleme Hükümlerinin Türkiye Finansal Raporlama Standartları Kapsamında Değerlendirilmesi”. Muhasebe Uygulamaları ve Vergi Mevzuatı Sempozyumu Bildiriler Kitabı, Ankara Mart 2008, s.16.

⁸⁸ Bektöre, S.Y. Benligiray, N. Erdoğan.A.g.e., s.34.

Yukarıdaki sayılan değerlendirme ölçütleri dışında vergi kanunlarımızda yer alan oldukça çeşitli değerlendirme ölçekleri de bulunmaktadır. Bunlardan bazıları; fiili satış fiyatı, emsal değeri, emsal satış bedeli, iktisap maliyeti, iktisap değeri, mahallindeki kıymet, muamele değeri, mubayaa bedeli, normal fiyat, ortalama perakende fiyat, rayiç değer, satın alma bedeli, satış değeri, satış bedeli, servet değeri, gerçek bedel, tahmini değer, yazılı bedeldir. Emsal bedel sıra ile aşağıdaki esaslara göre tayin olunur.⁸⁹

Birinci sıra (Ortalama fiyat esası) :

Aynı cins ve nevideki mallardan sıra ile değerlemenin yapılacağı ayda veya bir evvelki veya bir daha evvelki aylarda satış yapılmışsa, emsal bedeli bu satışların miktar ve tutarına göre mükellef tarafından çıkarılacak olan “Ortalama satış fiyat” ile hesaplanır. Bu esasın uygulanması için, aylık satış miktarının, emsal bedeli tayin olunacak her bir malın miktarına nazaran % 25’ten az olmaması şarttır. Bu esasta değerlendirme mükellefler tarafından kendi defter ve belgelerinde yer alan kayıtlara göre belirlenmektedir. Bu esasın uygulanabilmesi için aşağıda yer alan şartların birlikte var olması gerekmektedir.⁹⁰

- Malın misli mal olması gerekir.Misli olmayan mallar özellikleri itibariyle aynı özellikte farklı bir mal bulunmayan mallardır.
- Mükellef tarafından değerlemenin yapılacağı aydan iki ay öncesine kadar değerlendirme konusu yapılacak iktisadi kıymetle aynı cins ve neviden iktisadi kıymet yasada belirtilen sınırlamalar dahilinde satılması gerekir.
- Aylık satış miktarının, emsal bedeli tayin olunacak her bir malın miktarına nazaran %25’ten az olmaması şarttır.

Kanun maddesinde de belirtildiği üzere emsal bedel mükelleflerce miktar ve fiyat bilgileri dikkate alınarak ilgili ayın ortalama fiyatı bulunması neticesinde kullanılır. Bu esasın uygulanamadığı durumlarda ikinci sıra hükmüne bakılacaktır.

⁸⁹ Vergi Usul Kanunu, Madde 267.

⁹⁰ Gürol Ünel. “Güncel V.U.K.Uygulaması”. Maliye ve Hukuk Yayınları, (2007), s.445.

İkinci sıra (Maliyet bedeli esası) :

Emsal bedeli belli edilecek malın, maliyet bedeli bilinir veya çıkarılması mümkün olursa, bu takdirde mükellef bu maliyet bedeline, toptan satışlar için %5, perakende satışlar için %10 ilave etmek suretiyle emsal bedelini bizzat belli eder.⁹¹

Birinci sıradaki ortalama fiyat esasında olduğu gibi bu esasta da hesaplama mükellef tarafından defter ve belgelere dayanılarak, değerlendirme konusu yapılacak malın maliyet bedelinin bilinmesi veya çıkarılmasının mümkün olduğu hallerde yapılır.

Bir satışın perakende satış sayılabilmesi için;⁹²

- Miktar olarak ortalama bir tüketicinin normal ihtiyacını geçmemesi,
- Satışa konu malın özel şahıslar tarafından, normal olarak kullanılabilir nitelikte olması,
- Alıcının malı tekrar satışa sunmaması gerekir.

Üçüncü sıra (Takdir esası) :

Yukarıda yazılı esaslara göre belli edilemeyen emsal bedelleri ilgililerin müracaatı üzerine takdir komisyonunca takdir yolu ile belli edilir. Takdirler, maliyet bedeli ve piyasa kıymetleri araştırılmak ve kullanılmış eşya için ayrıca yıpranma dereceleri nazara alınmak suretiyle yapılır. Takdir edilen bedellere mükelleflerin vergi mahkemesinde dava açma hakkı mahfuzdur. Ancak, dava açılması verginin tahakkuk ve tahsilini durdurmaz.⁹³

Yukarıdaki esaslarla mukayyet olmaksızın kaza mercilerinin re'sen biçtikleri değerler ile zirai kazanç ölçülerini tespit eden kararnamelerde yer alan unsurlar emsal bedeli yerine geçer. Takdir yolu ile emsal bedeli tespiti, ortalama fiyat ve maliyet bedeli esasının uygulanmadığı hallerde, ya mükellefin müracaatı yahut idarenin talebi ile yapılır. İster mükellef, isterse vergi idaresinin talebine istinaden yapılsın, takdir olunan matraha mükelleflerin dava açma hakkı saklıdır. Ücretle yapılan imalatta ücretin gerçek

⁹¹ Demir, A.g.e., s.56

⁹² 22 Seri nolu K.D.V. Genel Tebliği, Resmi Gazete . Tarih/Sayı:, 24.05.1986/19116.

⁹³ Murat Gülerüz, Yüksek Lisans Tezi, s.78

miktarının bilinmemesi veya doğru olarak tayin edilememesi hallerinde tespit edilecek emsal ücret de aynı esaslara göre tayin olunur.⁹⁴

Emsal bedeli bir malın değerlendirme gününde satılması halinde haiz olduğu değer olarak tanımlandığına göre esas itibarıyla bir satış bedelidir. Ancak bu bedel, o malın işletmede değerlendirme gününden önceki satış fiyatı, maliyet bedeli ya da bu malın yeniden tedariki için ödenecek bir ikame bedeline eşit olabileceği gibi bazı hallerde bu değerlerden az veya çok uzaklaşan bir değer de olabilir. Buna göre emsal bedeli, bir malın işletmenin faaliyet dönemindeki satış bedeli, alış bedeli ya da maliyet bedeli olarak değil o malın değerlendirme gününde piyasada bulabileceği bedel olarak anlaşılacak icap eder.⁹⁵

Emsal bedel ölçüsü ile değerlendirilecek iktisadi kıymetlere, değeri düşen mallar, maliyet bedeli bilinmeyen hayvanlar, doğal afete uğrama ya da bozulma, çürüme, kırılma, çatlama ve paslanma gibi sebepler ile önemli ölçüde değer kaybına uğrayan mal ile maliyet bedeli mutad olmayan hurda, imalat artığı ve ıskontolar v.b.örnek verilebilir.⁹⁶

VUK'daki değerlendirme ölçülerinden emsal bedelinin, TMS/TFRS değerlendirme ölçülerinden karşılaştırılabilir olanlar ile benzerlik ve farklılıkları ile finansal varlık kalemlerinin TMS/TFRS ve VUK'a göre hangi değerlendirme ölçüsü ile değerlemesinin yapılması gerektiği aşağıdaki tablolarda gösterilmiştir.

⁹⁴ Demir, A.g.e., s.56

⁹⁵ 29.06.1966 tarih ve 145/6 sayılı HUK Danışma Komisyonu Kararı.

⁹⁶ Yusuf Sürmen. Muhasebe-2, Eylül 2007, Trabzon Celepler Baskı, s.30.

2.5. TÜRKİYE MUHASEBE STANDARTLARI (TMS) VE TÜRKİYE FİNANSAL RAPORLAMA STANDARTLARINDAKİ (TFRS) DEĞERLEME ÖLÇÜTLERİ

2.5.1. Tarihi Maliyet (Maliyet Bedeli)

Tarihi maliyet, finansal tablolara alınacak varlık veya yükümlülüklerin, gerçekleştiği tarihte ödenen veya ödenecek nakit ve nakit benzerleri ile ölçülmesidir. Varlıkların elde etme maliyeti, edinildikleri tarihte satın almak, imal veya inşa etmek ve söz konusu varlıkların işletme amaçları çerçevesinde kullanılabilir hale getirmek için ödenen nakit ve nakit benzerleri ile verilen diğer varlıkların makul değeri ile ölçülür. Satın alma maliyeti, satın alınan varlıklar için katlanılan tutarları, üretim veya inşa maliyeti ise, üretim veya inşa sırasında katlanılan maliyetleri içerir.⁹⁷

Varlıklar elde edildikleri tarihte alımları için ödenen nakit veya nakit benzerlerinin tutarları ile veya onlara karşılık verilen varlıkların piyasa değerleri ile ölçümlenir. Borçlar borç karşılığında elde edilen tutarı ile veya işletmenin normal faaliyetlerinden kaynaklanan borçlarda borcun kapatılması için gereken nakit veya nakit benzerlerinin tutarları ile gösterilir.⁹⁸

Tarihi maliyeti esas alan değerlendirme esasları esas itibariyle tarihi maliyet değerlendirme esasından oluşmaktadır. Maliyet kısaca satın alınan mal ve hizmetler için elden çıkarılacak kaynakların para cinsinden ifadesidir. Bir varlığın tarihi maliyeti varlığın elde edildiği tarihteki ve bir borcun tarihi maliyet ise borcun ortaya çıktığı işlem sırasındaki değişim fiyatıdır.⁹⁹ Büyük işletmeler tarafından tarihi maliyet değerlendirme esasının harici finansal raporlamada kullanımı önemi büyük ölçüde kaybetmiştir. Bununla birlikte, tarihi maliyet çok iyi bilinen bir değerlendirme esasıdır.

⁹⁷ Orhan Kahraman. “Uluslararası Finansal Raporlama Standartlardaki Değerleme Ölçütleri. Vergi Dünyası”, Sayı:296, Nisan 2006, s.63.

⁹⁸ Demir, A.g.e., s.58

⁹⁹ Özkan, G. (1995). “Değerleme Yöntemleri”. Mali Hukuk Dergisi, s:57, s.8.

Yukarıdaki açıklamalardan anlaşılacağı gibi özellikle enflasyonist dönemlerde tarihi maliyet yaklaşımının yetersizliklerinden dolayı finansal tabloların cari maliyetle değerlendirme yaklaşımı benimsenmiştir.

TMS/TFRS'de maliyet bedeli bir varlığın elde edilmesinde veya inşasında ödenen nakit veya nakit benzerlerini veya verilen diğer bedellerin gerçeğe uygun değerini veya ilk muhasebeleştirme sırasında ilgili varlığa atfedilen bedeldir.¹⁰⁰

İlk muhasebeleştirme sırasında ilgili varlığa atfedilen tarihi maliyet; iktisadi kıymetlerin edinilmesinde iktisap tarihindeki nakdi veya ayni harcamaların toplamını ifade etmektedir. Aynı harcamaların nakdi karşılıklarının gerçeğe uygun değerleri ile hesaplanarak maliyet bedeline ilave edilmesi gerekir. Genel ilke olarak ilk kayıtlarda stoklar; emlak, tesis, makine ve teçhizatlar; maddi olmayan duran varlıklar; finansal varlıklar ve finansal borçlar ile yatırım amaçlı gayrimenkullerin tamamı maliyet bedeli ile değerlemeye tabi tutularak kayıtlara alınırlar; diğer bir ifadeyle kayıtlara maliyet bedeli üzerinden alınırlar. Ancak TMS/TFRS'de maliyet bedelinin bileşenleri ve tanımı iktisadi kıymetin türüne göre farklılık göstermektedir.¹⁰¹ İktisap tarihinden sonra değer artırıcı gidereler de maliyet bedelini tamamlayan harcamalar olarak değerlendirilir. Buna göre TMS/TFRS'de maliyet bedeli, Vergi Usul Kanunu'na benzer şekilde işletmelerin iktisadi kıymet iktisabını gerçekleştirmek ve iktisadi kıymetin değerini artırmak için katlandığı harcamaları kapsamaktadır.¹⁰²

Tarihi maliyete göre değerlendirme söz konusu olduğunda varlıkların veya yükümlülüklerin fiyat ve bedellerinde oluşan değişimler dikkate alınmamaktadır. Tarihi maliyete göre piyasadaki fiyat veya bedel arttığı veya azaldığı takdirde varlıklar ve yükümlülükler finansal tablolarda raporlandıkları değerlere kıyasla daha değerli veya daha değersiz hale gelmektedirler.¹⁰³

¹⁰⁰ Demir, A.g.e., s.59

¹⁰¹ Demir, A.g.e., s.59

¹⁰² Demir, A.g.e., s.60

¹⁰³ Demir, A.g.e., s.60

2.5.2. Cari Maliyet

Cari maliyet ölçüsünde esas alınan değer cari değerdir.¹⁰⁴ Varlıklar aynı varlığın veya bu varlıkla eşdeğer olan bir varlığın alınması için hali hazırda gereken nakit veya nakit benzerlerinin tutarı ile gösterilirler. Borçlar, yükümlülüğünün kapatılması için gereken nakit ve nakit benzerlerinin ıskonto edilmemiş tutarları ile gösterilir.¹⁰⁵ Bu ölçünün temel dayanağı cari satın alma fiyatıdır. Başka bir deyişle aynı veya benzer varlığın satın alınması durumunda katlanılacak tutar, aynı veya benzer bir yükümlülüğünün elde edilmesi durumunda ödenecek tutardır.¹⁰⁶

Tanımdan da anlaşılacağı üzere, burada, var olan varlığın daha önce hesaplanmış değerinin önemi yoktur. Yerine alınabilecek aynı (veya benzeri) varlığın, piyasadan, değerlendirme tarihindeki, cari satın alma fiyatı önemlidir. Bu nedenle, bu değerlendirme ölçüsüne “Yerine koyma Maliyeti” de denmektedir.

Cari maliyet kavramı, değerlendirme ilkesi olarak, cari değerleri esas aldığı için birçok değerlendirme yöntemini kavramaktadır. Bunlardan birisi de firmaya katkı değeridir. Firmanın sahip bulunduğu varlıklardan mahrum olması durumunda, karşılaşılabileceği en yüksek maliyetli zarardır. Diğer bir deyişle, varlığa sahip olmakla sakınılan en düşük maliyetli zarardır.¹⁰⁷

Cari Maliyet değerlemeye tabi varlıkların veya eşdeğer varlıkların yeniden iktisabı halinde yapılması gereken aynı veya nakdi ödemelerin toplamını ifade eder.¹⁰⁸ Buna göre şayet varlıklar cari maliyet ile değerlemeye tabi tutulacak ise varlıkların yeniden edinilmesi halinde katlanılacak olan maliyet olan yenileme maliyeti esas alınacaktır.¹⁰⁹

¹⁰⁴ Halil Başağaç (2006). “Maddi Duran Varlıkların Değerleminde Türk Vergi Mevzuatı ve TMS 16: Maddi duran Varlıklar Standardı Hükümlerinin Karşılaştırılması”. Yüksek Lisans Tezi, Ankara, s.31.

¹⁰⁵ Saime Önce, Kavramsal Çerçeve, Necdet Sağlam, Salim Şengel ve Bünyamin Öztürk. “Türkiye Muhasebe Standartları”, Maliye ve Hukuk Yayınları, Mart 2007, s.30.

¹⁰⁶ Kahraman, A.g.e., s.63

¹⁰⁷ Nalan Akdoğan ve Nejat Tenker, 2001 “Finansal Tablolar ve Mali Analiz Teknikleri”, GaziKitabevi, 2007, s.778.

¹⁰⁸ Vergi Usul Kanunu, Md.100.

¹⁰⁹ Demir, A.g.e., s.60

Buna göre, üretimde kullanılan ilk madde ve malzemelerin net gerçekleşebilir değerinin tespitinde yenileme maliyeti kullanılabilir. ¹¹⁰

İlk madde ve malzeme giderleri satışa konu bir stok unsuru değildir. Normal şartlarda üretim faaliyetlerinde kullanılan bir stok grubudur. Bu nedenle, ilk madde ve malzeme stokların net gerçekleşebilir değerle değerlendirilmesinde yenileme değeri net gerçekleşebilir değer olarak dikkate alınır. ¹¹¹

Yenileme maliyetine atıfta bulunan bir diğer standart 16.no.lu Maddi duran Varlıklar Standardıdır. Buna göre; maddi duran varlıklarını değerlendirmekte yeniden değerlendirme modelini seçen bir işletmenin, varlığın gerçeğe uygun değerini piyasa değerini esas alarak tespit etmesi gerekir. Eğer maddi duran varlık kaleminin özellikli niteliğinden kaynaklanan nedenlerle veya devam etmekte olan bir işin parçası olması haricinde, satışının az olması nedeniyle piyasa koşullarındaki gerçeğe uygun değerine ilişkin yeterli bilgi mevcut değil ise, işletmenin bir gelir veya itfa edilen yenileme maliyeti yaklaşımı kullanarak gerçeğe uygun değeri tahmin etmesi gerekebilir. ¹¹²

2.5.3. Gerçekleşebilir Değer (Ödeme Değeri)

Varlıklara, işletmenin normal faaliyet koşullarında bir varlığın elden çıkarılması halinde ele geçecek olan nakit ve nakit benzerlerinin tutarıdır. Borçlar, işletmenin normal faaliyet koşullarında, kapatılmaları için ödenmesi gereken nakit ve nakit benzeri değerlerin iskonto edilmemiş tutarları ile gösterilir. ¹¹³Gerçekleşebilir değer ölçüsünde değerlendirilen varlığın satılması varsayımı altında elde edilecek tutar esas alınır. Burada varsayımsal satma yaklaşımı temeldir. ¹¹⁴

Net Gerçekleşebilir Değer; işin normal akışı içinde, tahmini satış fiyatından, tahmini tamamlama maliyeti ve satışı gerçekleştirmek için gerekli tahmini satış giderleri toplamının düşürülmesi ile elde edilen tutarı ifade eder. ¹¹⁵

¹¹⁰ Yıldız Özerhan Akbulut. A.g.e.,s.16.

¹¹¹ Mevlüt Karakaya, "Maliyet Muhasebesi".Gazi Kitabevi, 2007, Ankara, s.169.

¹¹² Akbulut, A.g.e., s.17.

¹¹³ Remzi Örtün, Hasan Kaval ve Aydın Karapınar. "Türkiye Muhasebe-Finansal Raporlama standartları Uygulama ve Yorumları". Gazi Kitabevi, 3 Baskı, Mart 2009, s.11.

¹¹⁴ Kahraman, A.g.e., s.63

¹¹⁵ TMS 2, Paragraf 6.

Net Gerçekleşebilir Değer = Satış Fiyatı- (Tamamlama Maliyeti-Satış Giderleri) olarak tahmini rakamlara göre formüle dileyebilir. Bu anlamda TMS'nin yönetim muhasebesine de katkı sağladığı söylenebilir. Değerlemeye konu malların maliyet bedellerinin yanı sıra net elden çıkarma maliyetlerinin de öngörülmesi ve buna göre maliyet bedelinin altına düşen net gerçekleşebilir değerlerin esas alınması gerekir.¹¹⁶

Gerçekleşebilir Değer (Ödeme Değeri), değerlemeye tabi varlıkların işletmenin normal faaliyet koşullarında, elden çıkarılması halinde sağlanacak olan aynı veya nakdi tutardır. Borçlar için gerçekleşebilir değer, işletmenin normal faaliyet koşullarında, bilançodan çıkarılmalarında ödenmesi gereken aynı veya nakdi değerlerin iskonto edilmemiş tutarları ile gösterilmesi anlamına gelmektedir. (Kavramsal çerçeve, md.100).

Net gerçekleşebilir değer ölçüsü stokların değerlemesi için geçerli olan bir değerlendirme ölçüsüdür. Net gerçekleşebilir değer tahmini, hesaplama anında mevcut güvenilir kanıtlara göre stokların satılması durumunda elde edilmesi beklenen satış tutarları esas alınarak yapılır. Bu tahmin dönem sonundaki mevcut koşullarla uyumlu oldukları ölçüde dönem sonundan sonra oluşan fiyat ve maliyet dalgalanmalarıyla doğrudan bağlantılı olan olayları da dikkate alır. Geçici fiyat ve maliyet dalgalanmaları net gerçekleşebilir değer saptanmasına dikkate alınmaz. Ayrıca stokların elde tutulma amacı da dikkate alınarak değerlendirilmelidir. Örneğin taahhüt edilen kesin satış veya hizmet sözleşmelerini yerine getirmek için elde tutulan stokların net gerçekleşebilir değerinin belirlenmesinde sözleşme fiyatı dikkate alınır.¹¹⁷

Net Gerçekleşebilir Değer olarak uygulanabilecek olan ölçütler TMS ile uyumlu olarak aşağıda gibi sayılmıştır. Net gerçekleşebilir değer;¹¹⁸

- İşletmenin satış verileri,
- Varsa satış sözleşmelerinde yer alan fiyatlar,
- Varsa borsa rayici,

¹¹⁶ Şeref Demir, "TMS/TFRS", Seçkin Yayıncılık, İstanbul, 2012, s.268

¹¹⁷ Aylin Poray Arsoy. "Uluslararası Muhasebe ve Finansal Raporlama Standartlarına Göre Gerçeğe Uygun Değer". Dora Yayınları, 2009, s.30.

¹¹⁸ SPK, "Sermaye Piyasasında Mali Tablo ve Raporlama İlişkin İlke ve Kurallar Hakkında Tebliğ (Seri XI, No:1), Madde 25".

- Resmi kurumlar veya meslek kuruluşlarınca açıklanan veya takdir edilen fiyatlar, gibi ölçülere dayanılarak tahmin ve tespit edilebilir.

2.5.4. Bugünkü Değer (Kullanım Değeri)

Varlıklar, işletmenin normal faaliyet koşullarında, ileride yaratacakları net nakit girişlerinin bugünkü iskonto edilmiş değerleri ile gösterilirler. Borçlar, işletmenin normal faaliyet koşullarında, kapatılmaları için ileride ödenmesi gereken net nakit çıkışlarının bugünkü iskonto edilmiş değerleri ile gösterilir.

Bu yöntemde varlıktan gelecekte elde edileceği hesaplanan yararın belirli bir iskonto oranı ile bugünkü değere indirgenmesi istenmektedir.¹¹⁹

Bu ölçüde, nakit üreten varlıklar, iş hayatının normal akışı içerisinde gelecekte üretmesi beklenen net nakit akımlarının bugüne indirgenmiş değerleri, yükümlülükler ise yine iş hayatının normal akışı içerisinde, bunları ifası için ödenmesi beklenen nakdi tutarın bugüne indirgenmiş değerleri ile değerlendirilir.¹²⁰

Bugünkü değer; varlıkların, işletmenin normal faaliyet koşullarında, ileride yaratacakları net nakit girişlerinin bugünkü iskonto edilmiş değerleridir.

Kullanım değeri, esas itibarıyla varlıkların geri kazanılabilir tutarlarını tespit etmekte kullanılan bir hesaplama biçimidir. Maddi duran varlıklar, maddi olmayan duran varlıklar ve maliyet modeline göre değerlendirilen yatırım amaçlı gayrimenkullerin geri kazanılabilir tutarının hesaplanmasında dikkate alınan bir ölçüm esasıdır.

İşletmeye özgü bir değer olup, tamamıyla işletmenin geleceğe yönelik tahminlerine dayalı olarak hesaplanır.¹²¹ Varlığın kullanım değerinin hesaplanmasında aşağıdaki unsurlar dikkate alınır¹²²:

¹¹⁹ Kahraman, A.g.e., s.63

¹²⁰ Orhan Kahraman. "Uluslararası Finansal Raporlama Standartlarıdaki Değerleme Ölçülerinin Vergi Yasalarının Öngördüğü Ölçülerle Karşılaştırılması", ASMMMO, Muhasebe Uygulamaları ve Vergi Mevzuatı Sempozyumu-V, Antalya 2006.

¹²¹ Yıldız Özerhan, Serap Yanık, "TMS/TFRS", Türmob Yayınları, Ankara, 2012, s.24-25.

¹²² TMS 36, Paragraf 30

- İşletmenin varlıktan elde etmeyi beklediği gelecekteki nakit akışlarının tahmini,
- Söz konusu gelecekteki nakit akışlarının tutarı ve zamanlamasında olabilecek değişikliklerle ilgili beklentiler,
- Piyasa riski hariç tutulmuş cari faiz oranı ile temsil edilen paranın zaman değeri,
- Varlıkta yer alan belirsizliğe katlanmanın bedeli,
- Likidite azlığı gibi, piyasa katılımcılarının işletmenin varlıktan elde etmeyi beklediği gelecekteki nakit akışlarının fiyatlandırılmasına yansıtacağı diğer unsurlar.

TMS 36'ya göre bir varlığın kullanım değerinin tahmini aşağıdaki adımları içerir;¹²³

- Varlığın kullanımı süresince ve sonunda elden çıkarılmasından elde edilmesi beklenen nakit giriş ve çıkışlarının tahmini,
- Söz konusu gelecekteki nakit akışlarına uygun iskonto oranının uygulanması.

2.5.5. Gerçeğe Uygun Değer (Makul Değer)

Karşılıklı pazarlık ortamında, bilgili ve istekli gruplar arasında bir varlığın el değiştirmesi ya da bir borcun ödenmesi durumunda ortaya çıkması gereken tutardır.¹²⁴ Makul değer olarak da ifade edilen bu değer piyasada bilgili ve istekli alıcı ile satıcı arasında aynı varlığın el değiştirebileceği tutarı yansıtır. İstekli alıcı ve istekli satıcı arasında, tarafların herhangi bir ilişkiden etkilenilmeyecek şartlar altında, hiçbir zorlama olmadan, yeterli bilgi sahibi kişiler olarak, dürüst bir pazarlama sonucu karşı karşıya gerçekleştirecekleri el değiştirme işlemine konu olan mülkün değerlendirme tarihindeki takdir tutarıdır.¹²⁵

TFRS/IFRS'de bir varlığın ya da yükümlülüğünün gerçeğe uygun değer ile ölçülebilmesi için gerçeğe uygun değerın güvenilir biçimde saptanması gerekir.¹²⁶ Gerçeğe uygun değer niteliksel bir değerdir. Piyasa değeri ise niceliksel bir değerdir. "Gerçeğe uygun değer" ne olması gerektiğini ideal olarak tanımlar.

¹²³ TMS 36, Paragraf 31

¹²⁴ TMS 36, Paragraf 6

¹²⁵ Yıldırım Ercan Çalış, "Dönem Sonu İşlemlerinde Değerlemenin TFRS VE Türk Vergi Kanunlarına Göre İncelenmesi, Farklılıkların Finansal Tablolar Üzerine Etkilerinin Araştırılması ve Bir Uygulama" Marmara Üniversitesi, Doktora Tezi, İstanbul 2008, s.26.

¹²⁶ Volkan Demir. "TFRS/IFRS Kapsamında Finansal Araçlar", Nobel Yayın Dağıtım, Ankara, Nisan 2009, s.72.

Kullanılan değerleme ölçüsü ise buna farklı derecelerde yaklaşabilir. Sonuç olarak gerçeğe uygun değerin bir şemsiye değer olduğunu söyleyebiliriz.¹²⁷

TMS 39'a göre; Aktif bir piyasada kayıtlı varlığın piyasa fiyatı, gerçeğe uygun değerin en iyi göstergesidir. Bir varlık ya da borcun gerçeğe uygun değerinin ölçülmesinde aşağıdaki yöntemlerden yararlanılabilir.¹²⁸

- Elde tutulan varlık ya da yüklenilecek borç için gerçeğe uygun değer, cari alış fiyatıdır,
- Elde tutulan borç ya da edinilecek varlık için gerçeğe uygun değer, cari satış fiyatıdır,
- Mevcut alış ya da satış fiyatları yoksa en yakın tarihli işlemin fiyatı gerçeğe uygun değerdir,
- Finansal aracın bütünü için aktif bir piyasada fiyat kotasyonu yok fakat önemli bileşenleri için varsa bu fiyat gerçeğe uygun değer için temel alınır,
- Aktif bir piyasada fiyattan ziyade bir oran işlem görüyorsa, gerçeğe uygun değeri belirlemek için değerleme tekniğinde bu oran girdi olarak kullanılır.

Finansal araçlarla ilgili aktif bir piyasa yoksa şu yöntemler kullanılır.¹²⁹

- Bilgili ve istekli taraflar arasında yakın zaman içinde yapılmış işlemlerin referans alınması,
- Büyük ölçüde benzer olan başka bir finansal araca ilişkin gerçeğe uygun değerin referans alınması,
- Iskonto edilmiş nakit akışı analizi,
- Opsiyon fiyatlama modelleri.

TMS/TFRS'lerin birçoğunda gerçeğe uygun değer kavramına atıfta bulunulmakta, varlık ve borçların birçoğunun değerlemesinde gerçeğe uygun değer olarak adlandırılan değerin kullanılması öngörülmektedir. Gerçeğe uygun değer, varlıkların özelliği de dikkate alınarak birbirinden farklı şekillerde tespit edilebilmektedir. Örneğin, gerçeğe

¹²⁷ Necdet Şensoy. "Değerleme Esaslarında Eğitim ve Etkileşimler". Türkiye XXII.Muhasebe Eğitim Sempozyumu Bildirisi, Mayıs, 2003, s.43.

¹²⁸ Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu. TMS-Türkiye Muhasebe Standartları, s.51.

¹²⁹ Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu. TMS-Türkiye Muhasebe Standartları, s.53.

uygun değer farkı kar zarara yansıtılan finansal varlıklar ve satılmaya hazır finansal varlıkların gerçeğe uygun değerinin tespitinde piyasa değeri esas alınırken, alacakların gerçeğe uygun değerinin tespitinde iskonto edilmiş maliyet değeri esas alınmaktadır.¹³⁰

Ancak tam rekabet ortamında gerçeğe uygun değer (makul değer) kesin bir şekilde piyasa değerine eşit olur. Fakat eksik rekabet ortamında makul değere karşılık gelen alternatif değerler ortaya çıkar. “Giriş Değeri”, “Çıkış Değeri” ve “Kullanım Değeri” olarak üç farklı değerin ortaya çıkmasının nedeni tam rekabet piyasasının bulunmamasıdır.¹³¹

Satış maliyetleri düşülmüş gerçeğe uygun değer; Bir varlık veya nakit yaratan birimin karşılıklı pazarlık ortamında, bilgili ve istekli gruplar arasında gerçekleştirilen satışı sonucunda elde edilmesi gereken tutardan, elden çıkarma maliyetlerinin düşülmesi suretiyle bulunan değerdir.¹³²

Bir varlığın satış maliyetleri düşülmüş gerçeğe uygun değeri için en iyi kanıt; karşılıklı pazarlık ortamında yapılmış bağlayıcı bir satış anlaşmasındaki fiyatın, varlığın elden çıkarılmasıyla doğrudan ilişkilendirilebilen ek maliyetlere göre düzeltilmesi sonucunda bulunan tutardır.¹³³

¹³⁰ Akbulut, A.g.e., s.18.

¹³¹ Necdet Şensoy. www.modav.org.tr/.../degerleme_esaslarinda_%20Eğilim.doc, s.22 (erişim tarihi 22.11.2015).

¹³² TMS 36, Paragraf 6

¹³³ TMS 36, Paragraf 25

BÖLÜM 3 MUHASEBE STANDARTLARI VE VERGİ USUL KANUNU DEĞERLEME ÖLÇÜTLERİ ARASINDAKİ FARKLILIKLARIN BİLANÇO VE GELİR TABLOSU KALEMLERİ AÇISINDAN KARŞILAŞTIRILMASI

3.1. BİLANÇO KALEMLERİNİN DEĞERLEME ÖLÇÜTLERİ AÇISINDAN İRDELENMESİ

3.1.1. Dönen Varlıklar

Dönen Varlıklar esas itibariyle bir yıl içinde normal olarak paraya çevrilmesi ya da kullanılması beklenen kalemlerden oluşur.¹³⁴

Dönen varlıklar hesap sınıfında yer alan hesap gruplarının değerlendirilmesi, tek düzen hesap planı sıralaması göz önünde bulundurularak incelenmiştir.

- Hazır Değerler
- Menkul Değerler
- Ticari Alacaklar
- Diğer Alacaklar
- Stoklar
- Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım Maliyetleri
- Gelecek Aylara ait Giderler ve Onarım Maliyetleri
- Diğer Dönen Varlıklar

¹³⁴ Necdet Sağlam. Tek düzen Muhasebe ve Uygulaması. Maliye ve Hukuk Yayınları, Ekim 2007, s.67.

3.1.1.1. Hazır Değerlerin Değerlemesi

Nakit olarak elde veya bankada bulunan ya da istenildiği an değer kaybına uğramadan nakde dönüşmesi mümkün olan varlıklar bu grupta toplanmıştır.¹³⁵

Hazır Değerler

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

3.1.1.1.1. VUK'a Göre Hazır Değerlerin Değerlemesi

3.1.1.1.1.1. 100- Kasa

Değerleme gününde, Türk Lirası itibari (nominal) değerleriyle değerlendirilir.(VUK md.284). Bu nedenle dönem sonu envanterin de Türk Lirası ile ilgili olarak bir değerlendirme işlemi yapılmaz. Yapılan envanter ve değerlendirme işlemi sonunda kasadaki para tutarı genel geçici mizanda yer alan kasa hesabının kalanı ile karşılaştırılır. Fark var ise araştırılması gerekir, farkın değerlemeden doğması mümkün değildir.¹³⁶

Vergi Usul Kanunu'na göre yabancı paralar borsa rayici ile değerlendirilir. Borsa rayicinin tekerrüründe muvazaa olduğu anlaşılırsa rayiç bedeli yerine alış bedeli esas alınır. Yabancı paranın borsada rayici yoksa, değerlemeye esas alınacak kur Maliye Bakanlığınca tespit olunur. Yabancı para ile olan senetli ve senetsiz alacaklar ve borçlar hakkında da bu kanuna göre değerlendirme gününün kıymetine icra edilir denmektedir.

Ülkemizde yabancı paraların alınıp satıldığı bir borsa olmadığından efektif ya da döviz kurları merkez bankası tarafından belirlenmektedir.¹³⁷

¹³⁵ Sağlam, A.g.e.,s.67

¹³⁶ Remzi Örtün ve Aydın Karapınar. Dönemsonu Muhasebe Uygulamaları. Gazi Kitabevi, 3.Baskı, Haziran 2007, s.8

¹³⁷ Tekirdağ S.M.M.M.Odası Sosyal Bilimler Dergisi. Sayı 2, Temmuz 2013.

3.1.1.1.1.2. 101- Alınan Çekler

Alınan çeklerin Türk lirası olanların değerlemesi itibari (nominal) değerle değerlendirilir. (VUK Md.266). Yabancı para cinsinden düzenlenmiş çekler ise esas itibariyle borsa rayici ile değerlendirilir. Fakat Türkiye’de yabancı paralar borsası olmadığı için, Maliye Bakanlığı’nın tespit ve ilan ettiği kur üzerinden değerlemeye tabi tutulacaktır. Maliye Bakanlığı’nca kur ilan edilmediği durumlarda Merkez Bankası’nca ilan edilen döviz alış kurunun esas alınması gerekmektedir. Türk parası üzerinden düzenlenen çekler itibari değerleriyle değerlendirilir. Dolayısıyla dönem sonunda bu çeklerle ilgili olarak başkaca bir değerlendirme işlemine gerek olmaz.¹³⁸

Yabancı para üzerinden düzenlenen ileri vadeli çekler özün önceliği kavramı gereği hazır değer olarak değil de vadeli bir alacak olarak değerlendirilip reeskont işlemine tabi tutulacaksa reeskonta tabi tutulacak değer dönem sonu kur değerlemesi yapıldıktan sonraki değer olmalıdır. Başka bir anlatımla yabancı para üzerinden düzenlenen ileri tarihli çekler önce kur değerlemesine tabi tutulacak sonra değerlendirilmiş bu tutarlar üzerinden reeskont hesaplanacaktır.¹³⁹

Vergi kanunları açısından ise alınan ileri tarihli çeklerin reeskonta tabi tutularak reeskont faiz giderlerinin gider olarak dönem kazancından indirilmesi mümkün değildir. Dolayısıyla gerek Türk parası gerekse yabancı para üzerinden düzenlenen ileri tarihli çekler için hesaplanan reeskont tutarları ticari kar veya zararın tespiti aşamasında gider olarak dikkate alınıp, mali kar veya zararının tespiti aşamasında ise kanunen kabul edilmeyen gider olarak değerlendirilip vergi matrahının belirlenmesi aşamasında matraha ilave edilmelidir.

Aynı şekilde izleyen yılın dönem başında reeskont faiz giderlerinin iptal edilerek reeskont faiz geliri olarak kaydedilmelerinde de bu durum göz önünde bulundurulmalı, mali kar veya zararın hesaplanması sırasında reeskont faiz geliri vergi matrahının tespiti aşamasında matrahtan indirilmelidir.¹⁴⁰

¹³⁸ Özulucan, A.g.e.,s.24

¹³⁹ Vergi Usul Kanunu, Md 280.

¹⁴⁰ Rahmi Uygun, Yeminli Mali Müşavir, . Alınan Çeklerin Dönem Sonu Envanter, Değerleme ve Muhasebe İşlemleri, 05.03.2009.

Alınan Çekler hesabının envanteri yapılırken işletme elinde bulunan çekleri sınıflandırır. Eğer bilanço günü itibariyle bu hesaba alınmış vadeli çekler varsa bunlar, vadesine bağlı olarak kısa vadeli veya uzun vadeli senetler hesabına aktarılmalıdır. Ayrıca, eğer 101-Alınan Çekler hesabın borç kalanında görünen tutar ile sayım sonucu saptanan çek tutarları arasında bir sayım farkı ortaya çıkarsa, kasa sayım farklarında olduğu gibi bunlarında kayda alınması gerekmektedir. Karşılıksız çeklerin olması halinde “128-Şüpheli Ticari Alacaklar” hesabına aktarılır. Alınan çekler dönem sonunda itibari değer ile değerlendirilir.¹⁴¹

3.1.1.1.1.3. 102 -Bankalar

VUK’da bankalar hesabının değerlemesiyle ilgili özel bir hüküm yoktur. Değerlemeyle ilgili genel hükümler çerçevesinde bankalardaki paralar itibari değerle değerlendirilir. Burada bankadaki paralar itibari değerle kayıtlara geçirildiği için mukayyet değerle itibari değer aynıdır.¹⁴² Bankalardaki yabancı para cinsinden mevcutlar da aynen kasadaki yabancı paralar gibi değerlendirilir.¹⁴³

Bankalar hesabının envanteri yapılırken öncelikle bankalar hesabı ile ilgili yanlış veya eksik kayıtların düzeltilmesi yapılarak muhasebe kayıtlarının banka ekstreleri ile uyumu sağlanır.

Bankalar hesabının envanterinde dikkat edilmesi gerekli konulardan biri bankanın şirket adına kesmiş olduğu verginin mahsup edilecek vergi olarak “193 Peşin Ödenen Vergi ve Fonlar” hesabına doğru olarak aktarılması gerekliliğidir. Bankalar hesabı mukayyet değer üzerinden değerlendirilir. Yabancı para hesapları ise Maliye Bakanlığı’nın tespit edeceği kurlar üzerinden değerlendirilir.¹⁴⁴

3.1.1.1.1.4. 103- Verilen Çekler Ve Ödeme Emirleri (-)

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

¹⁴¹ Faruk Güçlü. Dönemsonu İşlemleri Envanter ve Bilanço. Ankara: Teknoed Yayınları, 2004, s.25.

¹⁴² Çabuk.A.g.e., s.35.

¹⁴³ Çabuk, A.g.e., s.35

¹⁴⁴ Güçlü. A.g.e., s.28.

3.1.1.1.1.5. 108- Diğer Hazır Değerler

Diğer hazır değerler, işletmenin sahip olduğu posta ve damga pulları gibi iktisadi kıymetler ile işletmede menkul kıymet olarak tutulan varlıklara ait vadesi gelmiş kupon bedelleri gibi kıymetleri içermekte olup, bu hesap altında izlenen iktisadi kıymete göre itibari (nominal) veya mukayyet değerle değerlendirilir.¹⁴⁵

3.1.1.1.2. TMS'e Göre Hazır Değerlerin Değerlemesi

Nakit ve nakit benzeri varlıklar (para, banka mevduatı, alınan çekler, verilen çekler) TMS:32 Finansal Araçlar: Sunum standardında finansal araç olarak kabul edilmektedir. Finansal araçların değerlendirilmesine ilişkin hususlar ise TMS 39: Finansal Araçlar: Muhasebeleştirme ve Ölçme standardında açıklanmaktadır. Nakit ve nakit benzerleri varlıklar gerek ilk muhasebeleştirmede, gerekse izleyen dönemlerde gerçeğe uygun değerleriyle değerlendirilir. Türk Lirası nakit mevcudunun gerçeğe uygun değerinin tespitinde itibari değer esas alınmaktadır.¹⁴⁶

Alınan çeklerin bilançoda raporlanma yeri mevcut çekin niteliğine göre değişmektedir. Vadesi gelmiş olmasına rağmen, çeşitli sebeplerle henüz tahsil edilmemiş olan çekler 101- Alınan Çekler hesabında izlenir. Eğer çek vadeli bir çek ise, bu çekin 121- Alacak Senetleri Hesabı'na alınması ve reeskonta tabi tutulması gerekmektedir.

Finansal bir varlık olan vadeli ve vadesiz banka mevduatı ise TMS 39'a göre ilk muhasebeleştirme sırasında gerçeğe uygun değeri ile değerlendirilir. Vadeli ve vadesiz banka mevduatı ilk muhasebeleştirme sonrası değerlemelerde ise TMS 39'a göre etkin faiz yöntemiyle hesaplanan itfa edilmiş maliyeti ile değerlemeye tabi tutulur.¹⁴⁷

Verilen çekler vade içeriyor ise raporlama tarihinde Borç Senetleri Hesabına aktarılmalıdır. TMS/UMS 39 uygulamalarına göre, vade içeren çekler finansal borç (yükümlülük) olarak raporlanması gerekmektedir ve itfa edilmiş maliyet değeri ile değerlendirilmelidir. TMS/UMS' e göre alınan çekler de vade içeriyor ise raporlama

¹⁴⁵ İbrahim Lazol. Genel Muhasebe. Etkin Kitabevi, Bursa 2001, s.60.

¹⁴⁶ Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu, TMS-Türkiye Muhasebe Standartları, s.584.

¹⁴⁷ Hikmet Ulsan, Maliye Bakanlığı Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği ve Türkiye Muhasebe-Finansal Raporlama Standartlarına Göre Varlık ve Borçları Değerleme Esasları: Bir Karşılaştırma(II), Muhasebe ve Finansman Dergisi, Ekim 2009, Sayı:44, s.150.

tarihinde Alacak Senetleri Hesabına aktarılmalı ve TMS 39'a göre itfa edilmiş maliyet değeri ile değerlendirilmelidir.¹⁴⁸ Standart ile VUK arasında, kullanılacak döviz kuru açısından farklılık doğabilmektedir. VUK'a göre, yabancı paraların değerlemesinde efektif ve döviz alış kuru dikkate alınmaktadır. Standarda göre ise bilanço tarihi itibarıyla kapanış kuru kullanılmaktadır.

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

Uygulama kolaylığı nedeniyle, işlem tarihindeki gerçek kura yaklaşan bir kurun, örneğin, haftanın ya da ayın ortalama kurunun, o dönem içinde her bir yabancı para biriminde gerçekleşen işlemlerin tümü için kullanılması mümkündür. Bununla birlikte döviz kurunun önemli ölçüde dalgalanması durumunda dönem içi ortalama kur kullanılmaz.¹⁴⁹

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

3.1.1.1.3. Hazır Değerlerin VUK ve TMS/TFRS'e Göre Değerleme Açısından Karşılaştırılması

Nakit para, hazır değer niteliğindeki vadesiz alınan çekler, verilen çekler ve ödeme emirlerinin makul değerleri (gerçeğe uygun değerleri) nominal değerleri olmaktadır. Bu anlamda nakit para, vadesiz alınan ve verilen çekler ve ödeme emirlerinin değerlemesinde TMS/TFRS ve VUK arasında bir farklılık bulunmamaktadır.¹⁵⁰

¹⁴⁸ Volkan Demir, "TMS Kapsamında Finansal Araçlar ve Vergi Uygulamaları İle Karşılaştırılması", VI.MUVMS (Muhasebe Uygulamaları ve Vergi Mevzuatı Sempozyumu), ASMMMO Ankara 02-06 mart 2008, s.65-90., http://www.asmmmo.org.tr/asmmmo/files_yayinlar/file_105.pdf,

¹⁴⁹ Necdet Sağlam ve Osman Sağlam, Kur Değişim Etkileri/TMS 21, Türkiye Muhasebe Standartları Uygulamaları Kitabı İçinde Necdet Sağlam, Salim Şengel ve Bünyamin Öztürk (Ed), s.683

¹⁵⁰ Şeref Demir. Kasa Hesabının Dönem sonu İşlemleri. Vergi Sorunları Dergisi, Ocak 2008, s.87.

Vadeli Çeklerin değerlemesinde ise farklılık bulunmaktadır. Vadeli çekler TMS/TFRS'ye göre itfa edilmiş maliyet değerleri ile değerlendirirken, VUK'da itibari değerleri ile değerlendirilmektedir.¹⁵¹

Nakit ve nakit benzeri varlıklar (para, banka mevduatı, alınan çekler, (verilen çekler) TMS 32: Finansal Araçlar: Sunum standardında finansal araç olarak kabul edilmektedir. Nakit ve nakit benzeri varlıklar gerek ilk muhasebeleştirilmede, gerekse izleyen dönemlerde gerçeğe uygun değerleriyle değerlendirilir.

Türk Lirası nakit mevcudunun gerçeğe uygun değerinin tespitinde itibari değer esas alınmaktadır.¹⁵²

Standart ile VUK arasında, kullanılacak döviz kuru açısından farklılık doğabilmektedir. Yabancı para birimine dayalı mevcutların değerlendirilmesinde ise VUK'a göre borsa rayici, borsa rayici yoksa Maliye Bakanlığı'nca ilan edilen kurlar, kur ilan edilmediği durumlarda ise efektif cinsinden yabancı paralar için efektif alış kurunun (bulunmaması halinde döviz alış kurunun), döviz cinsinden yabancı paralar içinse döviz alış kuru uygulanması gerekmektedir. TMS/TFRS'e göre bilanço tarihi itibariyle kapanış kuru dikkate alınacaktır.

Alınan çeklerin bilançoda raporlanma yeri mevcut çekin niteliğine göre değişmektedir. Vadesi gelmiş olmasına rağmen, çeşitli sebeplerle henüz tahsil edilememiş olan çekler 101- Alınan Çekler hesabında izlenir. Eğer çek vadeli bir çek ise bu çekin 121- Alacak Senetleri Hesabı'na alınması ve reeskonta tabi tutulması gerekmektedir. TFRS kapsamında raporlama yapan şirketlerde bu ayrımın kesin olarak yapılması gereklidir. Vadesi gelmemiş olan çekler 121- Alacak senetleri hesabında izlenmelidir.¹⁵³

Bankalar hesabı ile ilgili olarak TMS ile VUK arasındaki en önemli fark bankalardan elde edilen faiz gelirlerinin standarda göre anaparanın üzerine ilave edilmesi yani bankalar hesabına eklenerek muhasebeleştirilmesi gerekmektedir. Bankadaki mevduat, alınan çekler ve verilen çeklerin gerçeğe uygun değerinin tespitinde iskonto edilmiş

¹⁵¹ Volkan Demir, A.g.e., s.68

¹⁵² Yıldız Özerhan Akbulut, "Vergi Usul Kanunundaki Değerleme Hükümlerinin Türkiye Finansal Raporlama Standartları Kapsamında Değerlendirilmesi", Muhasebe Bilim dünyası Dergisi. Cilt.10, Sayı.1, Aralık 2008, s.31-32.

¹⁵³ Yıldırım Ercan Çalış, Marmara Üniversitesi Yüksek Lisans Tezi, s.32.

maliyet değeri esas alınmaktadır. Vadeli mevduatların vadeleri sonunda elde edilecek faiz gelirleri, faiz oranı ile iskonto edilerek bilanço günündeki değerine ulaşılmaktadır. Vadesi geldiği halde henüz tahsil edilmeyen veya ödenmeyen çekler ise nominal değerleri ile değerlendirilecektir. VUK'da ise Bankalar mukayyet değer ile Alınan ve Verilen çekler ise itibari değer ile raporlanmaktadır.¹⁵⁴

Verilen Çekler ve Ödeme Emirleri hesabında vadesi geçmiş olmasına rağmen, henüz alacaklı tarafından tahsil edilmemiş çekler izlenir. Vade tarihi henüz gelmemiş çeklerin ise, 321 Borç Senetleri hesabı altında izlenmesi gerekmektedir. Borç senetleri hesabına aktarılan çeklerin reeskonta tabi tutulması gerekmektedir.¹⁵⁵

3.1.1.2. Menkul Kıymetlerin Değerlemesi

Faiz ve temettü geliri elde etmek üzere geçici olarak spekülasyon amacıyla satın alınan hisse senedi, tahviller, hazine bonosu, finansman bonosu, yatırım fonu katılma belgesi, kar-zarar ortaklığı belgesi, gelir ortaklığı senedi gibi menkul kıymetler ile bunlara ait değer düşme karşılıkları bu grupta yer alır.¹⁵⁶

Tek düzen hesap planında menkul kıymetler bölümünde aşağıdaki defter hesapları yer alır.

Menkul Kıymetler

- Hisse Senetleri
- Özel Kesim Tahvil Senet ve Bonoları
- Kamu Kesimi Tahvil Senet ve Bonoları
- Diğer Menkul Kıymetler
- Menkul kıymetler Değer Düşüklüğü Karşılığı (-)

¹⁵⁴ Ahmet Başpınar, a.g.e., s.42-57

¹⁵⁵ Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu, TMS-Türkiye Muhasebe Standartları, s.232

¹⁵⁶ Sağlam, A.g.e., s.95

3.1.1.2.1. VUK'a Göre Menkul Kıymetlerin Değerlemesi

3.1.1.2.1.1. 110 -Hisse Senetleri

VUK'da menkul kıymetlerin değerlemesine ilişkin hükümler yer almakta olup, menkul kıymetlerin tanımlanmasına yer verilmemiştir. Menkul kıymetlerin değerlemesi ile ilgili düzenleme Vergi Usul Kanununun 279. Maddesinde yapılmış olup, söz konusu madde şekli şöyledir:¹⁵⁷

“Hisse senetleri ile fon portföyünün %51'i Türkiye'de kurulmuş bulunan şirketlerin hisse senetlerinden oluşan yatırım fonu katılma belgeleri alış bedeli ile bunların dışında kalan her türlü menkul kıymetler (devlet tahvili, hazine bonusu, gelir ortaklığı senedi vb.) borsa rayici ile değerlendirilmektedir. Borsa rayici yoksa veya borsa rayicinin muvazaalı bir şekilde oluştuğu anlaşılırsa değerlemeye esas bedel menkul kıymetin alış bedeline, vadesinde elde edilecek gelirin 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 itibarıyla hesaplanması mümkün olmayan menkul kıymetler alış bedeli ile değerlendirilir”.

Hisse senetleri kayıtlara alış değeri ile alınmakla birlikte, ihtiyatlılık kavramına göre ve bilançodaki varlıkları gerçeğe uygun değerleriyle gösterebilmek için, varlıklardaki değer düşüklüklerini göstererek karşılıklarının ayrılması gerekir. Piyasa değeri, alış değerinin altına inen hisse senetleri piyasa değeri ile değerlendirilir ve değer azalışı için karşılık ayrılır. Ayrılan bu karşılık mali karın tespitinde kanunen kabul edilmeyen gider olarak dikkate alınması gerekir. Dönem sonunda hisse senetlerinin sayımı yapıldıktan sonra değerlemesinin yapılması gerekir.¹⁵⁸

Yabancı para cinsinden satın alınan hisse senetleri alış günündeki kur üzerinden Türk lirasına çevrilerek izlenmekte ve bilanço tarihinde herhangi bir değerlemeye tabi tutulmadan alış bedeli ile işlem görmektedirler.

¹⁵⁷ Bünyamin Öztürk, "Dönem sonu envanter ve Değerleme İşlemleri", Maliye ve Hukuk Yayınları, Ankara, Kasım-2006, s.64

¹⁵⁸ Öztürk, A.g.e, s.65

3.1.1.2.1.2. 111- Özel Kesim Tahvil Senet Ve Bonoları

Özel sektör tahvilleri, finansman bonoları ve varlığa dayalı menkul kıymetler için borsa rayici söz konusu olmadığı için “Kıst Getiri” esası’na göre değerlendirilir. Kar ve zarar ortaklığı belgeleri ise alış bedeli ile değerlendirilir.¹⁵⁹

Özel sektörün çıkarmış bulunduğu tahvil, senet ve bonolar bu hesapta izlenir. Tahvil senet ve bonoların dönem sonunda sayımları yapılır ve kayıtlarla uygunluğu sağlanır. Borsada işlem görenlerin bilanço günündeki borsa rayici belirlenerek, bu değer alış değeri ile işlemiş faizinden büyükse aradaki fark kar, aksi durumda zarar yazılır.

3.1.1.2.1.2.1. Tahviller

VUK’nun 279.maddesine göre tahvillerin borsa rayici ile değerlendirilmesi gerekmektedir. Aynı kanun maddesinde ayrıca, “Borsa rayici yoksa veya borsa rayicinin muvazaalı bir şekilde olduğu anlaşılırsa değerlemeye esas bedel, menkul kıymetin alış bedeline vadesinde elde edilecek gelirin (kur farkları dâhil) iktisap tarihinden değerlendirme gününe kadar geçen süreye isabet eden kısmının eklenmesi suretiyle hesaplanır. Ancak borsa rayici bulunmayan, getirisi ihraç edenin kar veya zararına bağlı olarak doğan ve değerlendirme günü itibariyle hesaplanması mümkün olmayan menkul kıymetler, alış bedeli ile değerlendirilir”¹⁶⁰.

Tahviller, anonim şirketlerin yada devletin borç para toplamak için çıkardığı belgelerdir. Tahviller çıkaranın borcunu gösterir. Tahviller genelde hamiline yazılı olarak ihraç edildiğinden, çıkaran kime borçlu olduğunu bile bilmeyebilir. Tahvili alan yada elinde bulunduran, çıkaranın ortağı değil alacaklısıdır. Bu nedenle çıkaranın kâr ve zararı ile ilgilenmezler.

¹⁵⁹ Güçlü, A.g.e., s.31

¹⁶⁰ Mehmet Öz Birecikli. "Dönen Varlıkların Envanter İşlemleri". TC.Anadolu Üniversitesi, No:2488, Açıköğretim Fakültesi Yayını No:1459, s.54.

Tahvil faizleri genelde bankalardaki mevduat faizlerinden yüksek olur. Bu nedenle işletmeler nakit ihtiyaçları az olduğu zaman tahvil alıp, nakit gereksinimleri fazla olduğu zaman ve de alış ve satış fiyatları arasındaki olumlu farkı da gözetip, satarak faydalanmaya çalışırlar.¹⁶¹

Yatırım aracı olarak tahvili seçen kişi ve kuruluşlar, kazanç sağlamak yanında bazı sorumlulukları da yerine getirmelidirler. Bu hak ve sorumluluklar şu şekilde sıralanabilir:¹⁶²

- Tahvil sahibi, şirketin kar zarar riskine katlanmaz sadece şirkete faiz karşılığında borç vermiş olur,
- Tahvil sabit getirili olduğundan, tahvilin getirisi önceden bilinir,
- Tahvil sahibinin faiz ve anapara alacağı dışında şirket üzerinde başka bir hakkı yoktur,
- Tahvil sahibi şirket yönetimine katılamaz,
- Şirkette kar dağıtımından önce tahvil sahiplerinin alacakları ödenir sonra kalan tutar dağıtılır.

3.1.1.2.1.2.2. Yatırım Fonu Katılma Belgeleri

Yatırım fonu katılma belgelerinin değerlendirilmesi ile ilgili olarak VUK'un 279. Maddesinde özel bir düzenleme öngörülmüştür. Buna göre, fon portföyünün en az %51'i Türkiye'de kurulmuş olan şirketlerin hisse senetlerinden oluşan yatırım fonu katılma belgelerinin alış bedeli ile değerlendirilmesi gerekmektedir.¹⁶³

Hisse senetleri ile fon portföyünün en az yüzde 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 değerlendirilir. Borsa rayici yoksa veya borsa rayicinin muvazaalı bir şekilde oluşturduğu anlaşılırsa değerlemeye esas bedel, menkul kıymetin alış bedeline vadesinde elde edilecek gelirin (kur farkları dahil)

¹⁶¹ Sedat Ünal, "Tahvillerle İlgili İşlemler Ve Muhasebe Kayıtları" Yaklaşım Dergisi, 2003 Şubat.

¹⁶² Mustafa Çanakçıoğlu, Zekeriya Erkal, Mahmut Demirbaş, Cem Niyazi Durmuş "Dönem Sonu Muhasebe Uygulamaları" İstanbul, Der Yayınları Eylül 2010 s. 79.

¹⁶³ Melih Poyraz, Menkul Kıymetlerin Değerlemesi, Vergi Dünyası Dergisi, Sayı:316, Aralık 2007, s.167.

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 değerlendirilir.¹⁶⁴

Ülkemizde borsa yatırım fonu katılma belgeleri dışındaki yatırım fonu katılma belgeleri borsada işlem görmemektedir. Bu tür kıymetlerin değeri bunları ihraç eden kurumlar tarafından ilan edilmekte ve istenildiğinde paraya çevrilebilir niteliktedir. Bu kıymetlerin değerlemesinde bunların değerlendirme günü itibariyle kıst getirisinin dikkate alınma ve kıst getiri hesaplamasında katılma belgeleri ihraççıların ilan edeceği fiyatın esas alınması gerekmektedir.¹⁶⁵ SPK tarafından yayınlanan Seri: VII No:10 Yatırım Fonlarına İlişkin Esaslar Tebliği'nde, portföyünde %25'ten az olmamak kaydıyla merkezi Türkiye'de bulunan anonim şirketlerin hisse senetlerini bulunduran yatırım fonlarına ait katılma belgelerinin menkul kıymet niteliğine sahip olduğu belirtilmiştir. Buna göre (B) tipi yatırım fonu katılma belgeleri menkul kıymet niteliğine sahip olmadığından VUK 279. Maddesinde yer alan usul ve esaslar çerçevesinde değerlendirme işlemine tabi tutulmaları mümkün olmayıp, 289. Maddesi hükmü gereğince mukayyet değer ile değerlendirilmesi mümkündür.¹⁶⁶

3.1.1.2.1.2.3. Kar-Zarar Ortaklığı Belgeleri

VUK 279. Maddesi hükmünde borsa rayici bulunmayan, getirisi ihraç edenin kar ve zararına bağlı olarak doğan ve değerlendirme günü itibariyle hesaplanması mümkün olmayan menkul kıymetlerin, alış bedeli ile değerlendirileceği belirtilmiştir. Kar ve zarar ortaklığı, borsada işlem görmediklerinden, borsa rayici ile değerlendirme yapılması mümkün değildir.

Getirisi ihraç edenin kar ve zararına bağlı olarak doğmakta ve değerlendirme günü itibariyle hesaplanamamaktadır. Dolayısıyla VUK'un 279.Maddesi gereği bu tür menkul kıymetlerin alış bedeli ile değerlendirilmesi gerekmektedir.¹⁶⁷

¹⁶⁴ Vergi Usul Kanunu, 279.Madde

¹⁶⁵ Poyraz, A.g.e., s.168

¹⁶⁶ Cem Tekin. VUK Uyarınca Menkul Kıymetlerin Değerlemesine İlişkin Usul ve Esaslar. Vergi Sorunları Dergisi, Sayı:232, Ocak 2008, s.139.

¹⁶⁷ İhraçların, kar ve zarara ortak olmak üzere, tüm faaliyetlerin gerektirdiği finansman ihtiyaçlarını karşılamak için, yurt içinde satılmak üzere Türk lirası üzerinden veya yabancı paraya endeksli, yurt dışında satılmak üzere ise, Türk

3.1.1.2.1.2.4. Banka Bonoları ve Banka Garantili Bonolar

Yatırım ve Kalkınma Bankaları ile Anonim Şirketler'in kısa vadeli finansman ihtiyaçlarını karşılamak üzere ihtiyaç duydukları ölçüde ihdas edilen bonolardır. Bunlar seri halde çıkarılmazlar ve dönemsel gelir getirmezler. Halka arz edilmesi söz konusu olmaz. Söz konusu menkul kıymetler borsada işlem görmemektedir. Dolayısıyla VUK'nun 279'uncu maddesi gereği borsa rayici olmayan banka bonoları ve banka garantili bonoların ilgili döneme isabet eden kıst getirilerinin hesaplanarak alış bedeline ilave edilmesi suretiyle değerlemeye tabi tutulması gerekmektedir.¹⁶⁸

3.1.1.2.1.2.5. Finansman Bonoları

Finansman bonoları Anonim Şirketlerin kısa vadeli finansman ihtiyaçlarını karşılamak üzere çıkardıkları kısa vadeli senetlerdir. Finansman bonolarının üzerinde yazılı olan nominal bedel anapara ve faizden oluşur.

Finansman bonoları İMKB Tahvil ve Bono Piyasası'nda işlem görebilecek menkul kıymetler arasında sayılmıştır. Ancak ülkemizde finansman bonoları borsada işlem görmemektedir. Dolayısıyla VUK'un 279'uncu maddesi gereği borsa rayici olmayan finansman bonolarının ilgili döneme isabet eden kıst getirilerinin hesaplanarak alış bedeline ilave edilmesi suretiyle değerlemeye tabi tutulması gerekmektedir.¹⁶⁹

3.1.1.2.1.2.6. Varlığa Dayalı Menkul Kıymetler

Varlığa dayalı menkul kıymetler genel finans ortaklıkları, bankalar, finansman şirketleri ve finansal kiralama yetkili kuruluşlar ve gayrimenkul yatırım ortaklıklarının kendi ticari işlemlerinden doğmuş alacakları veya SPK mevzuatı çerçevesinde temellük edecekleri alacaklar karşılığında ihraç ettiği kıymetli evraktır. Vergi Usul Kanunu'nun 279'uncu maddesi gereğince varlığa dayalı menkul kıymetler hem Gelir Vergisi ve Kurumlar Vergisi hem de Geçici Vergi açısından borsa rayiciyle değerlendirilecektir. Ancak varlığa dayalı menkul kıymetler borsada işlem görmediklerinden borsa rayiciyle değerlendirilemeyeceklerdir. Dolayısıyla VUK'un

lirası veya yabancı . para üzerinden ya da yabancı paraya endeksli olarak ihraç ettikleri menkul kıymetlerdir.(SPK Seri III No:27 Tebliğ 4.Md).

¹⁶⁸ Poyraz, A.g.e., s.170

¹⁶⁹ Poyraz, A.g.e., s.169

279'uncu maddesi gereği borsa rayıcı olmayan varlığa dayalı menkul kıymetlerin ilgili döneme isabet eden kıst getirilerinin hesaplanarak alış bedeline ilave edilmesi suretiyle değerlemeye tabi tutulması gerekmektedir.¹⁷⁰

3.1.1.2.1.3. 112- Kamu Kesimi Tahvil Senet Ve Bonoları

3.1.1.2.1.3.1. Devlet Tahvilleri ve Hazine Bonoları

Hazine bonusu kamu kesimi finansman açıklarının giderilmesi amacıyla bütçe kanununa dayanılarak çıkarılan, vadesi bir yıldan daha az olan devlet iç borçlanma senedir. Devlet tahvili, TTK'nın 420'ncü maddesi hükmüne göre; Anonim Şirketlerin ödünç para bulmak için itibari kıymetleri eşit ve ibaresi aynı olmak üzere çıkardıkları borç senetleridir.

Devlet tahvilleri ve hazine bonoları, İMKB Tahvil ve Bono Piyasası'nda işlem görmektedir. VUK'un 279. Maddesi hükmü gereği bu menkul kıymetlerin borsa rayıcı ile değerlendirilmesi gerekmektedir.¹⁷¹

3.1.1.2.1.3.2. Gelir Ortaklığı Senetleri

VUK'un 279'uncu madde hükmü gereğince gelir ortaklığı senetlerinin borsa rayıcı ile değerlendirilmesi gerekmektedir. Ancak bunların İMKB'de işlem göreceği bir piyasaya açılmakla birlikte bu piyasa etkin değildir. Gelir ortaklığı senetlerinin alım-satımına pek rastlanılmamaktadır. Dolayısıyla gelir ortaklığı senetlerinin borsa rayıcının tespit edilebilmesi durumunda bu rayiç ile borsa rayıcının oluşmaması halinde ilgili döneme isabet eden kıst getirilerinin hesaplanarak alış bedeline ilave edilmesi suretiyle değerlemeye tabi tutulması gerekmektedir. Bu durumda gelir ortaklığı senetlerinin değerleri, değerlendirme günü itibariyle ilgili bankadan veya Kamu Ortaklığı İdaresi'nden öğrenilerek kıst getiri esasına göre değerlendirilecektir.¹⁷²

¹⁷⁰ Poyraz, A.g.e., s.169.

¹⁷¹ Devletin ödünç para temin etmek amacıyla ihraç ettiği itibari kıymetleri eşit ve ibareleri aynı olan bir yıl ve daha uzun vadeli borçlanma senetleridir. Hazine bonusu ise kısa vadeli (vadesi 1 yıldan daha az) borçlanma amacıyla çıkarılan, menkul kıymet benzeri kıymetli evrak ve sermaye piyasası aracı olan bonoların Hazine tarafından ihraç edilenleridir. Devlet tahvillerinde hazine bonolarından farklı olarak kupon bulunur.,hazine bonolarında ise kupon bulunmaz ve iskonto esasına göre ihraç edilir.

¹⁷² Satiye Kuzu, "Türk Vergi Mevzuatına Göre Varlıkların Değerlemesi ve Uluslar arası Muhasebe Standartları İle Karşılaştırılması", Marmara Üniversitesi, Yüksek Lisans Tezi, İstanbul 2010, s.64

3.1.1.2.1.3.3. Eurobondlar

VUK 279. Maddesinin hisse senetleri ve fon portföyünün en az %51'i Türkiye'de kurulmuş bulunan şirketlerin hisse senetlerinden oluşan yatırım fonu katılma belgeleri dışında kalan menkul kıymetlerin borsa rayici ile değerlendirileceği hükmü uyarınca Eurobondların borsa rayici ile değerlendirilmesi gerekmektedir.¹⁷³ Eurobondların değerlendirilmesi ile ilgili İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı tarafından verilen bir muktezaya göre borsa rayici açısından borsanın Türkiye'de bulunması gerekmektedir. Uluslararası borsalarda işlem gören kıymetlerden kupon ödemeli Eurobondların İstanbul Menkul Kıymetler Borsasında işlem görmesi halinde buradaki borsa değerlerinin esas alınması uygun olacaktır. Ancak borsada işlem görmeyen Eurobondların, kur farkları da dahil olmak üzere hesap dönemleri sonunda alış bedeline bilanço gününden sonrasına ait ilk kupon ödemesinin bilançonun ait olduğu hesap dönemine ilişkin kıst tutarının ilave edilmesi suretiyle diğer hesap dönemleri sonunda da yine alış bedeline ilgili döneme ait kıst tutarın eklenmesi sonucu bulunan tutarlar hesaplanarak değerlendirme işlemi yapılacaktır.¹⁷⁴

3.1.1.2.1.4. 118- Diğer Menkul Kıymetler

Özel ve Kamu kesimi tahvil, senet ve bonoların dışındaki diğer menkul kıymetlerin takip edildiği hesaptır. Dönem sonunda fiziki sayımların yapıldıktan sonra piyasa fiyatı ile değerlendirilmesi gerekir. Alış değeri ile piyasa değeri arasındaki fark kar veya zarara yazılır.

3.1.1.2.1.5. 119- Menkul Kıymetler Değer Düşüklüğü Karşılığı (-)

Değer azalış için karşılık ayrılmış ihtiyatlılık kavramı ve genel kabul görmüş muhasebe ilkeleri açısından bir zorunluluk olmasına karşılık, Vergi Usul Kanunu böyle bir karşılık ayrılmasına imkan vermemiştir. Bu nedenle karşılık giderleri kanunen kabul edilmeyen giderler olarak kabul edilmişlerdir.¹⁷⁵

¹⁷³ Çok uluslu bankaların ve diğer finans kuruluşların oluşturdukları sendikasyon karşılığında uluslararası piyasada dolaşıma çıkan ve genellikle belli bir ülke hazinesine ait tahvillere Eurobond denmektedir. Bu tahviller esas itibariyle çıkarılan ülke . sınırları dışında dolaşımda bulunmak ve satılmak üzere çıkarılmaktadır.

¹⁷⁴ 05.04.2006 tarihli ve 2626 sayılı İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı Muktezası.

¹⁷⁵ Öztürk, A.g.e., s.84

3.1.1.2.2. TMS'e Göre Menkul Kıymetlerin Değerlemesi

TMS 39 Finansal Araçlar: Muhasebeleştirme ve Ölçme Standartı'nda menkul kıymetlerin değerlemesinde farklı yöntemlere değinilmiştir. Bir menkul kıymetin değerlemesinde hangi esasların uygulanacağı o menkul kıymetin işletmede kullanım amacına göre değişmektedir. Buna göre menkul kıymetlerin işletmede bulundurulma amaçları şöyledir;¹⁷⁶

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

3.1.1.2.2.1. Alım satım amaçlı menkul kıymetler

Bunlar, bir yıldan kısa vadede satılmak ve fiyat dalgalanmaları sonucunda kar elde etmek amacıyla satın alınan finansal varlıklar ya da yakın bir tarihte geri alınmak üzere yüklenilen finansal borçlardır.

Satılmak amacıyla alınan hisse senetleri, tahvil ve bono gibi borçlanma senetleri, türev finansal varlıklar bu gruba örnek teşkil eder. Gerçeğe uygun değerde meydana gelen değişiklikler, kar ve zarar hesabı ile ilişkilendirilir.¹⁷⁷

Alım satımlı finansal varlıklar, dönem sonlarında da gerçeğe uygun değer ile değerlendirilmesi gerekmektedir. Bu değerdeki değişimler varlığın üzerine yansıtılarak kar ve zarara aktarılır. Gerçeğe uygun değer ise bu varlıklarda çoğu kez borsa fiyatıdır. Eğer bu değer doğrudan belirlenemiyorsa bazı yaklaşımlarla gerçeğe uygun değeri belirlenmeye çalışılır. Buna rağmen belirlenemiyor ise maliyet bedeli ile değerlendirilir. Gerçeğe uygun değerın hesaplanmasında bu finansal varlıkların elden çıkarılmasında katlanılması beklenen işlem giderleri göz önünde tutulmaz muhtemel satış bedelinden işlem giderleri düşülmez.¹⁷⁸

¹⁷⁶ Nalan Akdoğan "IAS 39 no'lu Standart Hükümlerine Göre Menkul Kıymetler ve Finansal Duran Varlık İşletmelerinde Uygulanacak Muhasebe Politikaları", Gazi Üniversitesi İİBF Dergisi, Sayı: 3, 2001, s.1.

¹⁷⁷ İsmail Ufuk Mısırlıoğlu, "Türkiye Muhasebe Standartlarına Göre Finansal Araçların Muhasebeleştirilmesi", Mali Çözüm Dergisi, Mart-Nisan 2008, Sayı:86 s.70, <http://archive.ismmmo.org.tr/docs/malicozum>

¹⁷⁸ Akdoğan ve Tenker, A.g.e., s.99.

3.1.1.2.2.2. Vadesine Kadar elde tutulacak olan menkul kıymetler

İşletmenin vadeye kadar elde tutma niyet ve imkanının bulunduğu, sabit veya belirlenebilir nitelikte ödemeler içeren ve sabit bir vadesi bulunan, aşağıdakiler dışında kalan türev olmayan finansal varlıklardır. Bunlar; (TMS 39:9)

- İşletmenin ilk muhasebeleştirme sırasında gerçeğe uygun değer farkı kara veya zarara yansıtılan olarak sınıfladığı finansal varlıklar,
İşletmenin satılmaya hazır olarak tanımladığı finansal varlıklar,
- Kredi ve alacak tanımına giren finansal varlıklar.

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

Etkin faiz yöntemi; finansal varlık veya borcun (veya bir finansal varlık veya borç grubunun) itfa edilmiş maliyetlerinin hesaplanması ve ilgili faiz gelir veya giderlerinin ilişkili olduğu döneme yansıtılması yöntemidir. (TMS 39:9)

3.1.1.2.2.3. Satılmaya hazır menkul kıymetler

Satılmaya hazır finansal varlıklar ilk muhasebeleştirmeleri esnasında gerçeğe uygun değeri üzerinden ölçülerek kayıtlara alınır. Gerçeğe uygun değere varlığın edinimi ile doğrudan ilişkilendirilebilen işlem masrafları da dahil edilir. Genellikle varlık edinimi için ödenen bedel gerçeğe uygun değerle aynı olmaktadır. Varlığı ilk defa kayda almada TMS ile VUK arasında işlem masraflarının muhasebeleştirilmesi açısından farklılık bulunmaktadır. Vergi Usul Kanunu hisse senetleri ve en az % 51'i hisse senetlerinden oluşan yatırım fonu katılma belgelerinin alış bedeliyle değerlendirilmesini öngörmektedir. Bunların dışında kalan menkul kıymetler ise borsa değeri ile değerlendirilmektedir. TMS ise satılmaya hazır finansal varlıklar olarak nitelendirilen varlıkların tamamının ilk muhasebeleştirilmelerinde işlem masraflarının alış bedeline dahil edilmesini öngörmektedir.¹⁷⁹

¹⁷⁹ Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu, TMS-Türkiye Muhasebe Standartları, s.761.

TMS 39 Finansal Araçlar: Muhasebeleştirme ve Ölçme standart'ında satılmaya hazır finansal varlıkların değerlemesinde gerçeğe uygun değer esasını benimsemiştir. Buna göre satılmaya hazır finansal varlıkların gerçeğe uygun değerinde diğer bir ifadeyle piyasa değerinde meydana gelen değişim sonucunda oluşan kazanç ya da kaybın kar ve zarar hesabı yerine geçici olarak öz sermaye hesap sınıfında raporlanması gerekmektedir. Böylece TMS 39 bu varlık grubunda diğerlerine göre farklı bir uygulama yapmıştır. Ancak finansal varlığın gerçeğe uygun değerinin güvenilir olarak ölçülememesi halinde değerlendirme ölçüsü gerçeğe uygun değer yerine maliyet bedeli olacak ve bilanço tarihinde bu varlık maliyet bedeli ile raporlanacaktır. Maliyet bedeli ile raporlama yapılması durumunda söz konusu finansal varlığın değeri TMS 36: Varlıklarda Değer Düşüklüğü Standart'ına tabi olacaktır.¹⁸⁰

Satılmaya hazır finansal varlıkların değerinin düştüğüne ilişkin tarafsız göstergelerin bulunması halinde doğrudan özkaynaklarda muhasebeleştirilmiş bulunan toplam zarar ilgili finansal varlık bilanço dışı bırakılmamış olsa dahi özkaynaklardan çıkarılarak kar veya zararda muhasebeleştirilir. Buna göre satılmaya hazır finansal varlıklarda gerçeğe uygun değer maliyet değerinin altına inerse fark özkaynakları azaltıcı bir kalem olarak muhasebeleştirilir. Ancak değer düşüklüğünün sürekli hale gelmesi ve varlığın değer kaybettiğine dair nesnel göstergelerin bulunması halinde artık değer azalması bir zarar olarak değerlendirilir ve daha önce özkaynaklarda izlenen olumsuz farklar varlık bilanço dışına çıkartılmamış olsa bile sonuç hesaplarına aktarılır.¹⁸¹

3.1.1.2.3. Menkul Kıymetlerin VUK ve TMS/IFRS'e Göre Değerleme Açısından Karşılaştırılması

VUK'a göre hisse senetleri alış bedeli ile değerlendirilmekte standartta belirtilen satış amaçlı menkul kıymetler ise tek düzen hesap planında yer alan 110 -Hisse senetleri hesabında izlenmekte ve gerçeğe uygun değer ile değerlendirilmektedir. Borsada işlem görmeyen menkul kıymetler ise;

Borsa rayicinin uygulanmadığı durumlarda değerlendirme için menkul kıymetin alış bedeline vadesinde elde edilecek gelirin menkul kıymetin alış tarihinden değerlendirme

¹⁸⁰ Mısırlıoğlu, A.g.e., s.71.

¹⁸¹ Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu, TMS-Türkiye Muhasebe Standartları, s.768.

gününe kadar geçen süredeki kadar tutarı eklenir. Ancak borsa rayicinin olmadığı, getirisinin ihraç edenin kar-zararına bağlı olan ve dolayısıyla getirisi belirsiz olan menkul kıymetler alış bedeli ile değerlendirilir.

Satılmaya hazır menkul kıymetlerin borsa değeri ile tespit edilmiş gerçeğe uygun değeri ile VUK'a göre kaydedilen alış bedeli arasındaki değer artış ve azalışları ile kur farkları özkaynak içerisinde muhasebeleştirilmelidir. Bu varlığın elden çıkarılması durumunda ise gelir tablosu ile ilişkilendirilir. Vadeye kadar elde tutulacak yatırımların alım-satım amacı olmadığından vadeye kadar bekletilmesi bu menkul kıymetlerin uzun vadeli 24 no.lu Mali Duran Varlıklar grubunda takibini gerektirmektedir. Bu gruptaki varlıklar alış bedeli ile değerlendirilir.¹⁸²

TMS/TFRS ve VUK arasında bir farklılıkta (varlıkların değerlendirilmesi hususunda) nakit ve benzeri varlıkların değerlendirilmesinde ortaya çıkmaktadır. Buna göre; Türk Lirası nakit mevcudunun gerçeğe uygun değerinin tespitinde itibari değer esas alınmaktadır. Yabancı para mevcutları ise borsa rayici esas alınarak değerlendirilmektedir. Standart ile VUK arasında kullanılacak döviz kuru açısından farklılık doğabilmektedir. VUK'a göre yabancı paraların değerlendirilmesinde efektif alış kuru dikkate alınmaktadır. Standarda göre ise bilanço tarihi itibariyle döviz alış kuru kullanılmaktadır.

Menkul kıymetlerin değerlendirilmesinde TMS/TFRS ile VUK arasında önemli bir farkta vadeye kadar elde tutulacak kıymetler olarak sınıflandırılan (TMS 39 Finansal Araçlar: Muhasebeleştirme ve Ölçme) menkul kıymetlerde görülmektedir. Bu tür finansal varlıkların borsada işlem görmeleri piyasa fiyatı veya gerçeğe uygun değerlendirilmelerini gerekli kılmaz. Yine itfa edilmiş maliyetle değerlendirileceklerdir. Bu finansal araçlar vergi yasalarımıza göre (VUK Md.279) borsada değeri oluşuyor ise borsa rayici, borsada rayici yoksa vadesinde elde edilecek gelirin iktisap tarihinden değerlendirme gününe kadar olan süreye isabet eden kısmının eklenmesi suretiyle hesaplanır ve böylece değerlemeden doğan farklar kar zarara intikal eder.¹⁸³

¹⁸² Serkan Terzi, İlker Kıymetli Şen, Filiz Bülbül. UFRS'nin Türkiye'de İlk Uygulaması İçin Açılış Bilançosu Hazırlanması. Mali Çözüm Dergisi, Sayı:81, Mayıs, Haziran 2007 s.114.

¹⁸³ Örtün, Kaval ve Karapınar, s.484

3.1.1.3. Ticari Alacakların Değerlemesi

İşletmenin faaliyetleri sonucunda ortaya çıkan ve bir yıl gibi bir süre içinde paraya dönüştürülmesi öngörülen senetli ve senetsiz alacaklar bu hesap grubunda gösterilir. İşletmenin iş ilişkilerinden dolayı iştirak ve bağlı ortaklıklardan alacakları varsa bu gruptaki ilgili hesapların ayrıntılarında açıkça gösterilir. Finansal kiralamadan doğan senetsiz alacaklarda bu hesapta izlenir. Tek düzen hesap planında ticari alacaklar bölümünde aşağıdaki defter hesapları yer alır.¹⁸⁴

Ticari Alacaklar

- Alıcılar
- Alacak Senetleri
- Alacak Senetleri Reeskontu(-)
- Kazanılmamış Finansal Kiralama Faiz Gelirleri(-)
- Verilen Depozito ve Teminatlar
- Diğer Ticari Alacaklar

3.1.1.3.1. VUK'a Göre Ticari Alacakların Değerlemesi

3.1.1.3.2.1. 120- Alıcılar

Alacaklar mukayyet değerleriyle değerlendirilir. Mevduat veya kredi sözleşmelerine dayanan alacaklar değerlendirme gününe kadar hesaplanacak faizleriyle birlikte dikkate alınır. Bankalar ve bankerler ile sigorta şirketleri alacaklarını TCMB'nin resmi ıskonto haddi veya muamelelerinde uyguladıkları faiz haddi ile değerlendirme günü kıymetine icra ederler. (VUK Md 281) Mukayyet değer ölçüsü uygulamadan önce bu alacaklar içinde şüpheli ve değersiz alacaklar varsa saptanır ve bunlar muhasebe kayıtlarıyla düşüldükten sonra geriye kalan alacaklara mukayyet değer ölçüsü uygulanır. Yabancı para ile olan senetsiz alacaklar ise borsa rayici ile değerlendirilir. Borsa rayicinin takarrüründe muvazaa olduğu anlaşılırsa bu rayiç yerine alış bedeli esas alınır. Borsa rayici yoksa değerlemede uygulanacak kur Maliye Bakanlığınca tespit olunur.¹⁸⁵

¹⁸⁴ Sağlam. A.g.e., s.107

¹⁸⁵ Murat Yıldız. "Dönem Sonu İşlemlerinin Vergisel Boyutu", Vergi Sorunları Dergisi, Şubat 2007, Sayı 221.

3.1.1.3.3.2. 121- Alacak Senetleri

Alacak senetleri mukayyet değerleriyle değerlendirilir. Vadesi gelmemiş olan senede bağlı alacaklar değerlendirme gününün kıymetine icra olunabilir. Bu takdirde senette faiz nispeti açıklanmış ise bu nispet, açıklanmamışsa TCMB'nin resmi iskonto haddi uygulanır. (VUK Md 281)

VUK senede bağlı alacakların reeskonta tabi tutulması konusunda seçimlik bir hak getirmiştir. Ancak senetsiz alacaklarda olduğu gibi 281. Madde uyarınca bankalar, bankerler ve sigorta şirketleri alacak senetlerini reeskonta tabi tutmak zorundadırlar.¹⁸⁶

Yabancı para cinsinden senetli alacaklarda senetsiz alacaklar gibi mukayyet değerleri ile değerlendirilir. Bunlardan vadesi gelmemiş senede bağlı alacaklar değerlendirme günü kıymetine icra edilebilir. Ancak senette faiz oranının yazılı olmadığı durumlarda değerlendirme gününde geçerli olan Londra Bankalar Arası Faiz Oranı (LİBOR) esas alınır. (VUK Md 280 ve 281)

3.1.1.3.3.3. 122- Alacak Senetleri Reeskontu (-)

Senetli alacaklar ilke olarak mukayyet değerleriyle birlikte VUK'un 281. Maddesine göre reeskonta tabi tutulmak suretiyle tasarruf değerleriyle değerlendirilmeleri de (borç senetlerini de aynı işleme tabi tutulmak şartıyla) yasal olarak mümkündür. Senetli bir alacağın tasarruf değerini hesaplamak için nominal değerden reeskont faiz tutarını çıkarmak mümkündür. Reeskont faiz tutarının hesaplanması için ise Maliye Bakanlığı tarafından 1995 yılında yayımlanan 238 Sayılı VUK Genel Tebliği'nde öngörülen ve aşağıda gösterilen iç iskonto formülü kullanılır.

F: reeskont faiz tutarı

A: senedin nominal değeri

a.n.t

N: reeskont faiz oranı

=

$\frac{a.n.t}{36.000 + (n \times t)}$

t: vade

¹⁸⁶ Öztürk, A.g.e., s.119

Formülde yer alan vade, senedin bilanço günü itibariyle tahsiline kadar kalan süredir. Dolayısıyla alacak senetleri için bilanço günü itibariyle söz konusu olan vade üzerinden, T.C. Merkez Bankası'nın ilan ettiği resmi ıskonto haddi esas alınmak suretiyle reeskont faiz gideri hesaplanır.

Vergi Usul Kanunu çerçevesinde senede bağlı alacak ve borçların reeskont işlemine tabi tutulması esnasında aşağıda yer alan hususlara dikkat etmek gerekir.¹⁸⁷

- Alacak senedinin bir iktisadi işletme bünyesinde doğmuş olması,
- Alacağın senede bağlı olması,
- Alacak senedinin vade içermesi,
- Alacak senedinin değerlendirme günü itibariyle vadesinin gelmemiş olması,
- Alacak senedinin değerlendirme günü itibariyle işletmenin aktifinde ya da pasifinde yer alması.

3.1.1.3.3.4. 124- Kazanılmamış Finansal Kiralama Faiz Gelirleri (-)

Kiralayanın finansal kiralama sözleşmelerinden doğan alacakları kiralama süresi boyunca yapılacak kira ödemelerinin toplam tutarı üzerinden değerlendirilmektedir. Kiralama konusu iktisadi kıymet ise, bu iktisadi kıymetin net bilanço aktif değerinden kira ödemelerinin bugünkü değerinin düşülmesi sonucu bulunan tutar ile değerlendirilir. İktisadi kıymetin net bilanço aktif değerinden kira ödemelerinin bugünkü değerinin düşülmesi sonucu bulunan tutarın sıfır veya negatif olması halinde, iktisadi kıymet iz bedeliyle değerlendirilir ve aradaki fark iktisadi kıymetin elden çıkarılmasından elde edilen kazançlar gibi işleme tabi tutulur.(01.07.2003 tarihinden sonra yapılacak kiralama işlemlerine uygulanmak üzere yürürlüğü giren VUK Mük. Md 290)

VUK'un mükerrer 290'ıncı maddesi hükmünün öngördüğü bu değerlendirme finansal kiralama sözleşmenin başlangıcı tarihi itibariyle yapılmaktadır. Dolayısıyla vergilendirme dönemlerinin sonları (31/12 tarihi) itibariyle yapılacak değerlemede VUK'un mükerrer 290'ıncı maddesinin öngördüğü şekilde değerlendirilen ve muhasebe kayıtlarına alınan söz konusu alacakların mukayyet değerleriyle dönem sonu

¹⁸⁷ Mehmet Emek Kurt. "Alacak ve Borçlar ile Yabancı Paraların Değerlemesi ve Reeskont İşlemleri". Vergi Dünyası Dergisi, Sayı:316, Aralık 2008-Özel Sayı, s.129,130.

bilançosuna geçirilecektir. VUK'un mükerrer 290'inci maddesi, aynı madde kapsamında değerlendirilen finansal kiralama alacaklarının reeskonta tabi tutulmayacağını hüküm altına almıştır.¹⁸⁸

Ayrıca, kiralayanın kiralamaya konu iktisadi kıymeti satın almasından kaynaklanan finansman giderleri, sözleşme tarihinden sonra ortaya çıkmış ise doğrudan gider olarak dikkate alınması gereklidir.¹⁸⁹

Finansal kiralama işlemlerinde kira ödemeleri yabancı para cinsinden yapılacaksa, bunların sözleşmenin yapıldığı tarihte geçerli olan Merkez bankası döviz alış kuru üzerinden değerlendirilerek aktifleştirilmesi gerekir. Dönem sonunda yapılacak değerlemede ise, kurlarda meydana gelen değişmelerin aktifleştirilen söz konusu alacakların değerlendirilmesinde dikkate alınması ve meydana gelen kur farklarının dönem karının saptanmasında dikkate alınması gerekmektedir.¹⁹⁰

3.1.1.3.3.5. 126- Verilen Depozito Ve Teminatlar

VUK'da depozitoların hangi değerlendirme ölçüsüyle değerlendirileceği belirtilmemiştir. Depozitoların Türk Lirası cinsinden alınıp verilmesi halinde, dönem sonunda mukayyet değeri ile değerlendirilir. Bu konuda bir görüş ayrılığı yoktur. Ancak, döviz cinsinden alınan veya verilen depozitoların normal ticari alacaklar gibi cari döviz kuru üzerinden değerlendirilip değerlendirilmeyeceği konusunda duraksamaya düşülmektedir.¹⁹¹

Yabancı para cinsinden olan depozito bedellerini Vergi Usul Kanunu'nun 280.maddesine göre değerlendirilmesi halinde, bilanço gününde Maliye Bakanlığının tespit ettiği kur üzerinden değerlendirilmeye tabi tutulur.¹⁹²

Nakit dışında verilen depozito ve teminatlar ilgili varlığın alt hesaplarında veya nazım hesaplarında takip edilir. Bu tür depozito ve teminatların değerlendirilmesinde ilgili varlığın değerlendirilmesi ile ilgili ilkeler geçerlidir.

¹⁸⁸ Cahit Yerci. "Alacakların Dönem sonu Değerlemesi", Vergi Sorunları Dergisi, Sayı:243, Aralık 2008, s.38,39.

¹⁸⁹ VUK 319 Seri No'lu Genel Tebliği

¹⁹⁰ Yerci, s.42

¹⁹¹ Sakıp Şeker. "Depozito ve Teminatların Amortismanı ve Değerlemesi". <http://www.huseyinust.com/printthread.php?tid=8057>, 06.02.2008 (Erişim Tarihi:02.11.2015).

¹⁹² Özulucan, "Dönemsonu İşlemleri ve Muhasebe Uygulamaları", s.52

3.1.1.3.3.6. 127- Diğer Ticari Alacak Senetleri Ve Bonoları

İşletmenin faaliyetleri sonucu ortaya çıkan ve yukarıdaki hesapların kapsamına girmeyen tahsili gecikmiş alacaklar (henüz şüpheli alacak niteliğini kazanmayanlar) ve diğer çeşitli senetsiz ticari alacakları kapsar.¹⁹³ Ticari alacağın türüne ve özelliklerine göre değerlendirilmesi gerekmektedir.

3.1.1.3.3.7. 128- Şüpheli Ticari Alacaklar

Şüpheli Alacaklar ödeme süresi geçmiş bu nedenle vadesi birkaç defa uzatılmış veya protesto edilmiş, yazı ile birden fazla istenmiş ya da dava veya icra safhasına aktarılmış senetli ve senetsiz alacaklardır.¹⁹⁴

Şüpheli alacak, bir alacağın tahsil edilmesinin kuşkuolu olması, çeşitli nedenlerle bir alacağın tahsil imkanının da bazı belirsizliklerin ortaya çıkmasıdır. Diğer bir ifade ile şüpheli alacak, işletmenin alacakları arasında bulunan fakat çeşitli sebeplerle tahsil edilme şansı çok az olan alacaklardır. Kısaca vadesinde tahsil edilemeyen ve ileride tahsil edilip edilemeyeceği kuşkuolu olan senetli veya senetsiz alacaklar şüpheli alacaktır.¹⁹⁵ Ticari ve zirai kazancın elde edilmesi ve idame ettirilmesi ile ilgili olmak şartıyla;

- Dava veya icra safhasında bulunan alacaklar,
- Yapılan protestoya veya yazı ile bir defadan fazla istenilmesine rağmen borçlu tarafından ödenmemiş bulunan dava ve icra takibine değmeyecek derecede küçük alacaklar, Şüpheli alacak sayılır.

¹⁹³ Sağlam, s.126

¹⁹⁴ I Seri Nolu Muhasebe Uygulama Genel Tebliği

¹⁹⁵ Mehmet Yücel. “Vergi Usul Kanunu'na Göre Değersiz alacaklar, Değersiz Alacak Yoluyla Gider Yazabilme Koşulları, Özellik Arzeden Hususlar ve Muhasebeleştirilmesi”. Mali Çözüm Dergisi, Mayıs Haziran 2011, s.248.

3.1.1.3.3.8. 129 Şüpheli Ticari Alacaklar Karşılığı (-)

VUK Md.323'de şüpheli alacaklar için değerlendirme gününün tasarruf değerine göre pasifte karşılık ayrılabilir. Bu karşılığın hangi alacaklara ait olduğu karşılık hesabında gösterilir. Teminatlı alacaklarda bu karşılık teminattan geri kalan miktara inhisar eder. Şüpheli alacakların sonradan tahsil edilen miktarları tahsil edildikleri dönemde kar-zarar hesabına intikal eder.

Şüpheli alacaklar tasarruf değeri ile değerlendirilir. Şüpheli alacaklar karşılığı ise, alacağın kayıtlı değeri ile alacağın tasarruf değeri arasındaki fark kadar olacaktır.¹⁹⁶ VUK'un 323. Maddesinde düzenlenen şüpheli alacakların uygulama şartları şöyledir:

- Şüpheli alacaklar karşılık ayrılmak suretiyle ve sadece bilanço esasına göre defter tutan mükellefler tarafından gider kaydedilebilir. Ayrılacak karşılık alacağın tasarruf değeri ile kayıtlı değeri arasındaki fark kadar olacaktır. Şüpheli alacaklardaki giderleştirme geçici olup şüphelilik durumunun sonucuna göre kesin kayıtlar yapılacaktır. Şüpheli alacağın kısmen veya tamamen tahsil edilmesi halinde karşılık gideri (kısmen veya tamamen) tahsilatın yapıldığı dönemde iptal edilecektir. Aksi halde alacağın tahsil edilemeyeceğinin ortaya çıkması ile söz konusu gider kesinleşecek, şüpheli alacak kayıtlardan çıkartılacaktır. Şüpheli alacağın şüpheli durumunun takibi ancak bilanço usulü uygulaması ile sağlanabildiğinden, işletme hesabı esasında defter tutan işletmelerde şüpheli alacak karşılığı ayrılmaz.¹⁹⁷
- Şüpheli alacaklar için alacağın şüpheli hale geldiği dönemde karşılık ayrılabilir. İşletme aleyhine olmakla beraber alacağın şüpheli hale geldiği dönemden sonra karşılık ayrılması Maliye İdaresince kabul edilmemektedir.

¹⁹⁶ Yerci, s.242

¹⁹⁷ Muzaffer Küçük. Değerleme ve Dönem Sonu işlemleri (Erişim). http://uye.yaklasim.com/FileZano/yaklasim/Ucretsiz_Ekler/D%C3%B6nem%20Sonu/201301.htm.

3.1.1.3.2. TMS'e Göre Ticari Alacakların Değerlemesi

Ticari alacaklar satışın gerçekleşmesi ya da hizmetin yerine getirilmesi anında doğar ve kayda alınır. Satışın gerçekleşmesi veya hizmetin yerine getirilmesi sonucu alınan ya da alınacak olan bedelin gerçeğe uygun değeri hasılat olarak belirlenir.(TMS 18) Alacağın ilk kayda alınmasında gerçeğe uygun değeri dikkate alınmalıdır.¹⁹⁸ Gerçeğe uygun değer farkı kar veya zarara yansıtılmayan finansal varlık veya finansal borçların ilk muhasebeleştirilmesi sırasında, ilgili finansal varlığın edinimi veya finansal borcun yüklenimi ile doğrudan ilişkilendirilebilen işlem maliyetleri de söz konusu gerçeğe uygun değere ilave edilir. (TMS 39.43) Kredi ve alacakların edinilmesine ilişkin giderlerin maliyete eklenmesi gerekir.

TMS 18 Hasılat standardına göre, bir işlemde doğan hasılat tutarı, genellikle işletme ile varlığın alıcısı veya kullanıcısı arasındaki işleme ilişkin anlaşma belirlenir ve işletme tarafından uygulanan ticari ıskontolar ve miktar indirimlerinden sonraki alınan veya alınacak olan bedelin gerçeğe uygun değeri ile ölçülür. Hasılat tutarı işlem nedeniyle alınan veya alınacak olan nakit ya da nakit benzerleri tutarıdır. Nakit ve nakit benzerlerinin girişi ertelenmişse (vadeli satış yapılmışsa), satış bedelinin gerçeğe değeri gelecekteki tüm tahsilatların emsal faiz oranı ile ıskonto edilmesi yoluyla belirlenir.¹⁹⁹ Ayrıca, TMS 39 Finansal Araçlar Standardı, satış değerinin nominal tutarı ile gerçeğe uygun değeri arasındaki farkın faiz geliri olarak kaydedilmesi gerektiğini ifade etmektedir. Buna göre, mal ve hizmet satışlarında, vade farklarının faiz geliri olarak kaydedilmeleri gerekmektedir.²⁰⁰

Standart bir alacak ister tek bir taksitte geri ödenecek olsun, ister taksitler şeklinde geri ödenecek olsun, bu ister senetli, ister senetsiz olsun, alacağın ıskonto edilmiş tutarı ile bilançoya alınmasını gerektirmektedir. Başka bir anlatımla alacak ve borçlara reeskontu zorunlu görmektedir. Reeskont alacakların raporlama dönemindeki değerlerine indirgenmesidir.

¹⁹⁸ Beyhan Marşap; " Finansal Bir Varlık Olarak Alacakların Değerlemesi ve Türkiye Muhasebe Standartları Açısından İncelenmesi" Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi, Cilt: 8, Sayı: 3, 2006, s.18-32.

¹⁹⁹ Ümit Gençoğlu Gücenne, Türkiye Muhasebe Standartları ve Uygulamalar, Türkmen Kitabevi, İstanbul 2007, s.155.

²⁰⁰ Engin Dinç, Türkiye Muhasebe Standartları ve Vergi Kanunları Açısından Ticari Borç ve Ticari Alacakların Muhasebeleştirilmesi ve Değerlemesi, Mali Çözüm Dergisi, sayı: 90, Kasım-Aralık 2008, s.79, <http://archive.ismmmo.org.tr/docs/malicozum/90malicozum/04%20engin%20dinc.pdf>,

VUK sadece senetli alacaklara reeskont ayrılmasına izin verirken, TMS kapsamında raporlama yapan şirketlerde ise, şirketin her türlü alacağı bir finansal varlık olup raporlanma tarihindeki değerine indirgenebilir.

Kredi ve alacaklar sınıfına giren değeri düşmüş finansal varlıklar, finansal varlığın orijinal etkin faiz oranı kullanılarak iskonto edilen gelecekteki beklenen nakit akışlarının bugünkü değeri ile değerlendirilir. Değeri düşmüş finansal varlığın önceki devrolunan tutarı ile yeni değeri arasındaki fark değer düşüklüğü zararı olarak gelir tablosunda (K/Z) muhasebeleştirilir.²⁰¹

Alacaklar uygun faiz oranıyla saptanmış olan alacak tutarının bugünkü değerinden, gerekli ise tahsil edememe karşılığı ve tahsil masrafları düşülerek değerlendirilir. Standardın bu hükmüne göre, senetli ve senetsiz olduğuna bakılmaksızın tüm alacakların bilanço günündeki değerine yani gerçeğe uygun değerine indirgenmesi gerekir.²⁰²

Standarta göre satış bedelinin gerçeğe uygun değere indirgenmesinde senetli ve senetsiz ayırımı yapılmamaktadır. Dolayısıyla elde edilen satış gelirinden gelecek döneme ait olanın ayrılmasında ve gelecek döneme kadar ekletilmesinde alacağın senetli veya senetsiz olması değil belirli bir vadeye bağlı olması esas alınmaktadır.²⁰³

Karşılık, alacağın tahsili şüpheli görünen kısmı için ayrılır. Örneğin alacağın bir kısmı için teminat alınmışsa, doğal olarak, karşılık teminatı aşan kısım için ayrılacaktır. Teminatlı alacaklarda bu karşılık teminattan geri kalan miktara inhisar eder. (VUK md.323).

3.1.1.3.3. Ticari Alacakların VUK ve TMS/TFRS'e Göre Değerleme Açısından Karşılaştırılması

Ticari alacaklar TMS'ye göre ilk değerlemesinde gerçeğe uygun değer ile değerlendirilmektedir. Dönem sonu değerlemelerinde ise itfa edilmiş maliyet değeri ile değerlendirilmektedir.

²⁰¹ Volkan Demir, TFRS/UFRS Kapsamında Finansal Araçlar, s.74

²⁰² Sağlam, Şengel ve Öztürk, Türkiye Muhasebe Standartları Uygulaması, Maliye ve Hukuk Yayınları, 2.Baskı 2008, s.54.

²⁰³ Akdoğan ve Tenker, s.79.

İtfa edilmiş maliyet değeri varlığın değerini etkin faiz oranı kullanılarak değ uygun görmekte ve bu hesaplananın yapılmasında işletmeleri değerlendirme günündeki değeridir.

VUK'da ise ticari alacaklar kayıtlı değeri ile değerlendirilmektedirler. Sadece alacak senetleri dönem sonlarında eğer istenirse; reeskont işlemine tabi tutularak değerlendirme günündeki değerine indirgenir.

Standart tüm ticari alacakların değerlendirme günündeki değerinin hesaplanmasını gerektirmekteyken, VUK ise yalnızca alacak senetlerinde böyle bir uygulamayı uygun görmekte ve bu hesaplananın yapılmasında işletmeleri serbest bırakmaktadır.

Senetli alacakların reeskont tutarının hesaplanmasında VUK ile TMS arasında farklılık bulunmaktadır. VUK'a göre reeskont tutarının hesaplanmasında varsa alacak senedinin üzerinde yazılı olan faiz oranı, yoksa merkez bankasının ilan ettiği resmi iskonto haddi uygulanır. Standarda göre ise, etki faiz oranının uygulanması gerekir.

Standarda düzenlenen başka bir hususta eğer borç ve alacak kısa vadeli ise ve hesaplanacak tutarın önemsiz olduğu düşünülüyor ise, iskonto yapılmayacaktır. Standardın bu hükmüne göre kısa vadeli kabul edilecek bazı alacaklara, ticari borçlara ve diğer alacaklara reeskont hesaplanmayabilecektir.

Karşılıklar; VUK'a göre işletmeler, kanunun 323'üncü maddesinde sayılan şartların oluşması halinde iste bağlı olarak, alacağın şüpheli hale geldiği dönemde ve teminatsız kalan kısım için karşılık ayrılabilir. TMS/UMS' göre de, işletme her raporlama dönemi sonunda, bir finansal varlığın değer düşüklüğüne uğradığına ilişkin ortada tarafsız göstergelerin bulunup bulunmadığı hususunu değerlendirir ve anılan türden bir göstergenin bulunması durumunda, ilgili değer düşüklüğü tutarını tespit eder. (TMS/UMS 39 Md:58). İlgili zararın tutarı, finansal varlığın hesaplanan bugünkü değeri ile defter değeri arasındaki fark olarak ölçülür. Varlığın defter değeri, doğrudan veya bir karşılık hesabı kullanılmak suretiyle azaltılır. İlgili zarar tutarı kar veya zararda muhasebeleştirilir. (TMS 39, Md:63) TMS'e göre işletme alacaklarını belli göstergelere göre inceleyerek karşılık ayrılması kararını kendisi verir. VUK'da ise karşılık ayırmak için 323'üncü maddesinde sayılan şartların oluşması gerekir.

3.1.1.4. Diğer Alacakların Değerlemesi

Ticari alacaklar grubuna girmeyen ve bir yıl içinde tahsil edilmesi söz konusu olan senetli, senetsiz alacaklar ile bu gruba ait şüpheli alacak ve şüpheli alacak karşılığı hesapları yer alır. Tek düzen hesap planında ticari alacaklar bölümünde aşağıda defter hesapları yer alır.

Diğer Alacaklar

- Alacaklar
- İştiraklerden Alacaklar
- Bağlı Ortaklıklardan Alacaklar
- Personelden Alacaklar
- Diğer Çeşitli Alacaklar
- Şüpheli Diğer Alacaklar
- Şüpheli Diğer Alacaklar Karşılığı(-)

3.1.1.4.1. VUK'a Göre Diğer Alacakların Değerlemesi

Vergi Usul Kanunu'nda diğer alacakların değerlendirilmesi konusunda özel bir hüküm yoktur. Diğer alacaklar grubunda dikkat edilmesi gereken bir husus örtülü kazanç dağıtımının olup olmadığıdır. KVK md 11 c bendine göre sermaye şirketlerince transfer fiyatlaması yoluyla dağıtılan örtülü kazançlar kanunen kabul edilmeyen gider niteliğindedir.²⁰⁴

Örtülü kazanç dağıtımından söz edebilmek için işlemin ilişkili kişilerle ve emsaline uygun olmadan gerçekleştirilmesi gereklidir. Tamamen veya kısmen transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü olarak dağıtılan kazanç, Gelir ve Kurumlar Vergisi Kanunlarının uygulamasında, yukarıda belirtilen özelliklere uymayan durumun gerçekleştiği hesap döneminin son günü itibarıyla dağıtılmış kar payı veya dar mükellefler için ana merkeze aktarılan tutar sayılır.

²⁰⁴ Örtün ve Karapınar, s.85

Daha önce yapılan vergilendirme işlemleri, taraf olan mükellefler nezdinde buna göre düzeltilir. Şu kadar ki, bu düzeltmenin yapılması için örtülü kazanç dağıtan kurum adına tarh edilen vergilerin kesinleşmiş ve ödenmiş olması şarttır.²⁰⁵

3.1.1.4.1.1. 131- Ortaklardan Alacaklar

Ortaklardan alacaklardan bir ticari işlem sonucunda oluşanlar bilançonun ticari alacakları içinde gösterilir ve orada değeri. Ortaklardan alacakların ticari işlemde doğmamış olan kısmı diğer alacaklar içinde gösterilir ve değeri.²⁰⁶

Ortaklardan alacakların değerlemesinde ticari alacak değerlendirme ölçüleri kullanılır. Alacaklar mukayyet değer ile değerlendirilir (VUK Md.281). Yabancı para ile olan senetsiz alacaklar ise borsa rayici ile değerlendirilir. Borsa rayicinin takarrüründe muvazaa olduğu anlaşılırsa bu rayiç yerine alış bedeli esas alınır. Borsa rayici yoksa değerlemede uygulanacak kur Maliye Bakanlığınca tespit olunur. (VUK Md.280) Ayrıca ortaklardan alacakların örtülü sermaye ve örtülü kazanç dağıtımını açısından da değerlendirilmesi gerekmektedir.²⁰⁷

3.1.1.4.1.2. 132- İştiraklerden Alacaklar

İştiraklerden alacaklar, işletmenin esas faaliyet konusu dışındaki işlemleri dolayısıyla (ödünç verme ve benzer nedenlerle ortaya çıkan) iştiraklerinden olan alacak tutarlarını kapsar.²⁰⁸ İştiraklerden alacakların değerlendirilmesi ortaklardan alacaklar ile aynıdır.²⁰⁹

3.1.1.4.1.3. 133- Bağlı Ortaklıklardan Alacaklar

Bağlı ortaklıklardan alacaklar, işletmenin esas faaliyet konusu dışındaki işlemleri dolayısıyla (ödünç verme ve benzer nedenlerle ortaya çıkan) bağlı ortaklıklardan ve iktisadi işletmelerden olan alacaklarını kapsar. Bağlı ortaklıklardan alacakların değerlendirilmesi ortaklardan alacaklar ile aynıdır.²¹⁰

²⁰⁵ Örtün ve Karapınar, s.86

²⁰⁶ Mehmet Civan. Dönemsonu Muhasebe İşlemleri- Vergi Usul Kanunu ve Türk Ticaret Hukuku'na Göre Örnek Uygulamalar. Siyasal Kitabevi, Şubat 2010, Ankara, s.43

²⁰⁷ Civan, s.43

²⁰⁸ Sağlam, s.135

²⁰⁹ Civan, s.44

²¹⁰ Sağlam, s.136

3.1.1.4.1.4. 135- Personelden Alacaklar

Personelden alacaklar, işletmeye dahil personel ve işçinin, işletmeye olan çeşitli borçlarını kapsar. Ücret iptali, işletmeden kredi alma gibi olayları içerir.²¹¹ Personelden alacakların değerlemesi ortaklardan alacaklar ile aynıdır.

3.1.1.4.1.5. 136 Diğer Çeşitli Alacaklar

Diğer çeşitli alacaklar, yukarıda sayılan alacaklardan herhangi birine dahil edilemeyen alacakları kapsar. Diğer çeşitli alacakların değerlemesi de ortaklardan alacaklar ile aynıdır.

3.1.1.4.1.6. 138 Şüpheli Diğer Alacaklar ve Karşılıklar

VUK' un 323. maddesinde, ticari ve zirai kazancın elde edilmesi ve idame ettirilmesi ile ilgili olmak şartıyla, dava veya icra safhasında bulunan bütün alacakların ve yapılan protestoya veya yazı ile bir defadan fazla istenilmesi rağmen borçlu tarafından ödenmemiş bulunan dava ve icra takibine değmeyecek derecede küçük alacakların şüpheli alacak sayılacağı açıklanmıştır.

VUK' un 323. maddesinde açıkça belirtilen “ ticari ve zirai kazancın elde edilmesi ve idame ettirilmesi ile ilgili olmak şartıyla” ifadesi, ticari ve zirai kazancın oluşumuna katkısı olmayan alacaklar için şüpheli alacak karşılığı ayrılamayacağını ve gider kaydedilemeyeceğini açıklar.²¹²

VUK hükümlerine göre diğer alacaklar için hesaplanan şüpheli alacak karşılığı gideri, gider yazılan değersiz alacak ve vazgeçilen diğer alacak tutarı vergi matrahının tespitinde gider olarak yazılamaz. Bunlar vergi matrahı açısından kanunen kabul edilmeyen gider niteliği taşır.²¹³

²¹¹ Sağlam, s.137

²¹² Kızıl, s.297.

²¹³ Çabuk, s.64.

3.1.1.4.2. TMS' Göre Diğer Alacakların Değerlemesi

TMS 39 Finansal Araçlar Standardı, finansal varlık ve finansal borçların, mali tablolarda itfa edilmiş maliyetleri üzerinden gösterilmelerini belirtmekte ve tüm alacak ve borçların, vade farkı içersin ya da içermesin reeskonta tabi tutulmaları gerektiğini ifade etmektedir.²¹⁴

TMS'e göre ilişki taraflardan olan alacakların ayrı raporlanması gerekir. Bu nedenle bu grupta yer alan ortaklardan alacaklar, iştiraklerden, bağlı ortaklar, iş ortaklarından olan alacaklar ve üst kademe yöneticilerinden (kilit personelden ve ailelerinden) olan alacaklar ilişkili taraftan olan alacaklardır. Bu alacakların ya bilanço içeriğinde veya dipnotlarda açıkça belirtilmesi gerekir.²¹⁵

TMS 24 standardının amacı; bir işletmenin finansal durumunun ve kar ya da zararının ilişkili tarafların varlığından ve ilişkili taraflarla gerçekleştirilen işlemler ve mevcut bakiyelerden etkilenebileceği olasılığına dikkat çekmek amacıyla işletmenin finansal tablolarının gerekli açıklamaları içermesini sağlamaktır. (TMS 24, md.1)

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

İlişkili taraflarla yapılan işlemler ve bunların bakiyelerinin açıklanması TMS 24 uyarınca zorunludur. Standart ilişkili taraf açıklamalarının kapsamını, amacını ayrıntılı olarak belirlemiş ve konuya ilişkin çeşitli tanımlara yer vermiştir.²¹⁶

²¹⁴ Dinç, s.78.

²¹⁵ Akdoğan ve Tenker, s.106.

²¹⁶ Şeref Demir, "TMS 24 İlişkili Taraf Açıklamaları", Türkiye Muhasebe Standartları Kitabının İçinde (Ed: Necdet Sağlam, Salim Şengel ve Bünyamin Öztürk), Maliye ve Hukuk Yayınları, Mart 2007, s.731.

3.1.1.4.3. Diğer Alacakların VUK ve TMS/TFRS'e göre Değerleme Açısından Karşılaştırılması

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

Standartta ilişkili taraflardan alacaklar olarak bahsedilen ortaklardan, personelden alacaklar VUK ile uyumlu tek düzen hesap planına göre farklı konumlandırılmıştır. Halen “13 Diğer Alacaklar” grubunun kapsamı incelendiğinde bu grupta yer alan hesapların büyük bir kısmının daha ziyade ilişkili taraf konumunda olduğu görülmektedir. “TMS 24 ilişkili taraf açıklamaları” standardına göre ilişkili taraf konumunda olanlara ait alacak ve borçların bilanço içeriğinde veya dipnotlarda açıkça görülecek şekilde ayrı olarak raporlanması istendiğinden bu grubun bilançoda ayrı grup olarak raporlanmasının şeffaflığı arttıracığı düşünülmüştür. Hesap planındaki boş gruplar da dikkate alındığında 13 grubunun ilişkili taraflardan alacaklara, 14 grubunun da diğer alacaklara tahsisi öngörülmüştür.

KVK ve VUK' da sırasıyla yer alan “emsallere uygunluk İlkesi” ve “emsal bedel”, TMS/UMS ve UFRS uyarınca ilişkili taraflarla yapılan işlemlerde fiyat veya bedelin “gerçeğe uygun değer” ölçüsünde belirlenmesini ve ilişkili taraf işlemlerinin finansal tablolarda açıklanmasını gerektirmektedir. Diğer alacakların VUK ve TMS/UMS'e göre değerlendirme farkları, ticari alacakların VUK ve TMS/UMS'e göre değerlendirme farklılıklarıyla aynı olduğundan ve ticari alacakların değerlemesi kısmında ifade edildiğinden burada tekrar edilmemiştir.

3.1.1.5. Stokların Değerlemesi

Stoklar, işin normal akışı içinde satılmak için elde tutulan, satılmak üzere üretilmekte olan ya da üretim sürecinde ya da hizmet sunumunda kullanılacak ve işletmenin satmak, üretimde kullanmak ve tüketmek amacıyla edindiği ilk madde ve malzeme, ticari mal, yarı mamul, mamul ve hurda gibi varlıklar ile kendi ürettiği benzeri değerleri kapsayan

ve bir yıldan az sürede kullanılacak olan ya da bir yıl içerisinde nakde çevirebileceği düşünülen varlıklardan oluşur.²¹⁷

Stoklar

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

3.1.1.5.1. VUK'a Göre Stokların Değerlemesi

Vergi Usul Kanunu dönem sonunda stok maliyet değerlerinin bulunması hususunda aynı cins ve kalitede satın alınan malların değerlemesinde hangi fiyatın uygulanacağı konusunda bir hüküm koymamıştır.²¹⁸ Stokların hangi fiyatla değerlendirilmesine ilişkin ortaya çıkmış bir takım değerlendirme yöntemleri mevcuttur. Bunlar; gerçek maliyet yöntemi, ortalama maliyet yöntemi, ilk giren ilk çıkar yöntemi ve perakende satış yöntemi gibi yöntemlerdir.

Gerçek Maliyet Yöntemi

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

²¹⁷ Sağlam, s.150

²¹⁸ Ataman, s.124

Ortalama Maliyet Yöntemi

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

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

İlk Giren İlk Çıkar Yöntemi

Yöntemde malların stok'a zaman olarak giriş sırası esas alınmakta olup, stoktan bu sıraya göre çıktıkları varsayılmaktadır.

Perakende Satış Yöntemi

Belli bir oranın satış fiyatıyla mevcut stoklara uygulanması sonucu stokların maliyeti bulunur. VUK'a göre satın alınan veya üretilen mallar maliyet bedeli ile değerlendirilir. (Md. 274 ile 277). Değeri düşen mallar, artık ve yan ürünler emsal bedeli ile değerlendirilir. (Md.278) VUK' a göre stokların değerlendirilmesi;

- Satın alınan malların değerlendirilmesi,
- İmal edilen malların değerlendirilmesi,
- Tarımsal ürünlerin ve hayvanların değerlendirilmesi,
- Değeri düşen malların değerlendirilmesi, olmak üzere ayrı ayrı ele almıştır.

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

Tarımsal faaliyet sonucu elde edilen ürünlere tarımsal ürün adı verilir ve bu ürünler maliyet bedeli ile değeriendir. Ancak burada belirtilen maliyet bedelinin esaslarını Maliye Bakanlığı, tarımsal ürünlerin özelliklerini dikkate alarak belirler. Tarım işletmelerindeki hayvanlar da maliyet bedeliyle değeriendir. Eğer maliyet bedelinin saptanması mümkün değilse emsal bedeli esas alınır.²¹⁹ Buradaki emsal bedeli zirai kazanç komisyonlarınca işletmenin bulunduğu mahale göre tespit edilmiş olan ortalama maliyet bedelidir.²²⁰

3.1.1.5.1.1. 150- İlk Madde Malzeme

Üretimde ve diğer faaliyetlerde kullanılmak üzere işletmede bulundurulmuş hammadde, yardımcı madde, işletme malzemesi, ambalaj malzemesi ve diğer malzemelerin izlendiği hesaptır.

Dönem sonunda stoklar sayılarak envanteri çıkartılır. Fiili stok miktarı ile kayıtlı stok miktarları karşılaştırılır. Fire olarak kabul edilebilecek miktarın üzerindeki noksanlıklar 197 no.lu hesaba, fazlalıklar 397 no.lu hesaba alınır. Stokların fiili maliyet yöntemine göre değeriendirmesi esastır. Ancak, stoktaki malın özelliğine göre işletmeler en uygun stok tespit yöntemiyle (LİFO, FİFO, Ortalama gibi) değeriendirmeyi yapabilirler.²²¹

Dönem sonu itibarıyla ilk madde ve malzeme stokunun değeriendirmesi yapılırken öncelikle fiili mal mevcudu ile ilk madde ve malzeme stok hesabının denkleği araştırılır. İlk madde ve malzemenin işletmeye girişi, üretime gönderilişi, kullanılan ve kalan miktarların parasal olarak ifade edilmesi işlemleri için de stok değeriendirmeyi yöntemlerinin kullanılması mümkündür. Dönem sonu itibarıyla “150 İlk Madde ve Malzeme Hesabı”nın kalanı kullanılan stok değeriendirmeyi yöntemine göre bulunacaktır.²²²

İlk madde ve malzemenin değeriendirmeyi ölçüsü maliyet bedelidir. Bu bedeli, alış bedeli, nakliye, yükleme-boşaltma, hamaliye, nakliye sigortası, ithalatta gümrük vergi ve fonları, alış komisyonu ve alış tarihine kadar oluşan vade farkları ve kur farklarından oluşur.²²³

²¹⁹ Ataman, s.125

²²⁰ Kızıl, s.356

²²¹ Yasef Pehlivan. Stokların Değeriendirmesi, Gelirler Kontrolörü-Samsun VD.Bşk.Grup Müdür V.

²²² Özbirecikli, s.70

²²³ Örtgen, Karapınar, s.99

3.1.1.5.1.2. 151- Yarı Mamuller – Üretim

Henüz tam mamul haline gelmemiş ancak direkt ilk madde ve malzeme ile direkt işçilik ve genel üretim giderlerinden belli oranlarda pay almış üretim aşamasındaki mamullerin izlendiği hesaptır. Yarı mamullerdeki ilk madde ve malzemeler gibi sayılarak veya tartılarak ya da ölçülerek envanteri yapılır ve maliyet bedeli üzerinden değerlendirilir.

İşletmelerin ürettikleri malları (mamul veya yarı mamullerin) ne şekilde değerleyecekleri VUK'un 275. Maddesi ile hükme bağlanmış ve üretilen malların maliyet bedelinin saptanmasında esas alınacak maliyet unsurları şu şekilde gösterilmiştir.

- Mamulün vücuda getirilmesinde sarf olunan hammadde ve malzemelerin bedeli,
- Mamule isabet eden işçilik payı,
- Genel imalat giderlerinden mamule düşen pay,
- Genel idare giderlerinden mamule düşen pay (bu hissenin mamulün maliyetine katılması ihtiyaridir)
- Ambalajlı olarak piyasaya arzı gerekli olan mamullerde ambalaj malzemesi bedeli.

İşletmeler yukarıdaki gider türlerini maliyete ilave etmek koşuluyla çeşitli maliyet yöntemlerini kullanarak maliyet sistemlerini oluştururlar. Çünkü VUK'da bu konuda belirleyici bir hüküm bulunmamaktadır.²²⁴

3.1.1.5.1.3. 152 Mamuller

Üretim çalışmaları sonucunda elde edilen ve satışa hazır hale gelmiş bulunan mamullerin izlendiği hesaptır. Mamuller ilk madde ve malzeme giderleri gibi envantere tabi tutulur ve maliyet bedeli üzerinden değerlendirilir. VUK'nun 275.maddesi göz önünde tutulur.²²⁵

²²⁴ Abitter Özulucan. Stok muhasebesi-Vergi Mevzuatı ve Muhasebe Kuramı Açısından,Türkmen Kitabevi, İstanbul 2010, s.76.

²²⁵ Sami Karacan. Muhasebe Dönem Sonu İşlemleri, Umuttepe Yayınları, Ocak 2009, 3.Basım, s.85.

3.1.1.5.1.4. 153 Ticari Mallar

Herhangi bir değişikliğe tabi tutulmadan satmak amacı ile işletmeye alınan ticari mallar (emtia) ve benzeri kalemler bu hesapta yer alır. Ticari malların sayılarak, tartılarak veya ölçülerek envanteri yapılır. Maliyet bedeli üzerinden değerlenir. VUK Md.274'e göre, emtia, maliyet bedeliyle değerlenir. Emtianın maliyet bedeline nazaran değerleme günündeki satış bedelleri %10 ve daha fazla bir düşüklük gösterdiği hallerde mükellef, maliyet bedeli yerine 267. Maddenin ikinci sırasındaki usul hariç olmak üzere, emsal bedeli ölçüsünü tatbik edebilir.

VUK'un 274. Maddesi uyarınca satın alınan veya imal edilen emtia maliyet bedeli ile değerlenir. VUK'un maliyet bedeline ilişkin 262. Maddesi uyarınca maliyet bedelini oluşturan unsurlar şöyledir;²²⁶ VUK'a göre satın alınan malların maliyetine yüklenen unsurlar yurt içinden ve yurt dışından alınmasına bağlı olarak şöyle sayılmaktadır:²²⁷

Yurtiçinden Alınan Emtia

- Emtianın satın alma bedeli,
- Malın işyerine getirilmesine kadar ödenen sigorta giderleri,
- Malın iş yerine getirilmesine kadar ödenen nakliye, yükleme, boşaltma ve hamaliye giderleri,
- Alış komisyonları,
- Emtia ile ilgili finansman giderleri,
- İşletmeye ulaşıncaya kadara oluşan depolama giderleri,
- Vade Farkları.

Yurtdışından Alınan Emtia

- Taşıma giderleri,
- Gümrük vergileri,
- Damga vergisi ve harçlar,
- Emtianın FOB bedeli,

²²⁶ Özulucan, s.15

²²⁷ Enes Koç. Vergi Usul Kanunu Açısından Kredi Faizi ve Kur Farklarının Emtia ve Gayrimenkullerin Maliyetinin Belirlenmesi Esnasında Değerlendirilmesi. (Çevrimiçi) www.senaymm.com/makale/faiz_giderleri.doc, 17.07.2008.

- Gümrük komisyonu, ekspertiz giderleri ve malın çekilmesi için yapılan diğer giderleri,
- Malın ithali için alınan kredilerin faizleri, komisyon ve finansman giderleri,
- Akreditifler için bankalara ödenen faiz, komisyon ve diğer giderler.

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

Manipasyona Tabi Mallar: Malların satış öncesinde imalat niteliğinde olmamakla birlikte kalite bazında ayırımına manipasyon denilmektedir. Manipasyona tabi mallarda değerleme, kalite farkları da dikkate alınarak aşağıdaki esaslara göre yapılır;

- Emtia toplam maliyetine; mal alış bedeli, alışa ilişkin taşıma, sigorta vb. giderler ile manipasyon nedeniyle katlanılan işçilik, makine amortismanı vb. giderler dahil edilmelidir.
- Bulunan toplam emtia maliyeti, manipasyon sonrası ayrılan mallara kaliteleri itibariyle piyasa fiyatları da dikkate alınarak dağıtılmalıdır.
- Mallar bulunan bu manipasyon sonrası maliyetle stoklara alınmalı, dönem sonu değerlemesi de anılan yöntemlerden birine göre yapılmalıdır.

Konsinye Mallar: Konsinye mallar alıcı işletmelerde emanet olarak tutulan mallardır. Bir satış yöntemi olarak uygulanan konsinyasyon usulünü uygulayan işletmeler alıcılarda konsinye olarak duran malların envanterini kayıtlar üzerinden ıkartacaklar ve değerleyerek bilanço aktifine kaydedilir.

Bünyesinde başka işletmelerin konsinye malı bulunan işletmeler ise bu malları stoklarına dahil etmeyecekler ve değerleme konusu yapmayacaklardır.

Kur farkları: İthal edilen mallar işletmeye girdikten sonra ortaya çıkan kur farklarının nasıl işleme tabi tutulacağı işletmelerin tercihine bırakılmıştır. Stoklar henüz kullanılmamışsa istenirse maliyete aktarılabilceği gibi doğrudan sonuç hesaplarına da aktarılabilir. Stokların kullanılması halinde ise oluşan kur farkları sonuç hesaplarına aktarılır.²²⁸

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

Alış ıskontoları: Alış ıskontosu, satıcı tarafından mal bedelinden yapılan indirimdir. Alış ıskontosu mal alımı anında yapılabileceği gibi belli dönemler itibariyle yapılabilir. Mal alımı anında yapılan alış ıskontosu faturada gösterilir ve alınan mal bedelinden düşülür.

Malların alış ile ilgili olarak satıcı firmalar tarafından uygulanan ıskontolar iki şekilde ortaya çıkabilmektedir. Birincisi, malın alımı sırasında fiyattan indirim yapılmak ve faturada gösterilmek suretiyle yapılan ıskontolar. İkincisi ise, mala ilişkin fatura düzenlendikten ve malın alıcının stoklarına dahil edilmesinden sonra prim, ıskonto ve sair adlarla yapılan indirimlerdir.

Kredi faizleri: VUK 238 Seri numaralı Vergi Usul Kanunu Genel Tebliğine göre, işletmenin finansman temini için aldıkları krediler için ödedikleri faiz ve komisyon giderlerinden dönem sonu stoklarına pay vermeleri zorunlu değildir. Gider kaydetmeleri yada maliyete pay vermeleri işletmelerin tercihine bırakılmıştır.

Vergi idaresinin konu ile ilgili yorum ve uygulamasına göre.²²⁹

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

²²⁸ Üzeyir Eyimaya. Emtia Değerlemesinde Özellik Arz Eden Durumlar, Vergici ve Muhasebeciyle Diyalog, Sayı 181, Mayıs 2003, s.60.

²²⁹ Yılmaz Özbacı. Vergi Usul Kanunu Yorum ve Açıklamaları, Ankara, Oluş Mali Hukuk Bürosu, Güncellenen Mevzuat Serisi, s.645.

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

Satın alınan mallarla ilgili olarak, alımı özendirmek amacıyla ıskonto yapabilmektedir. İskontoyu üçe ayırmak mümkündür.²³⁰

- Katalog İskontosu; mal alımı sırasında yapılan ıskontodur. İndirimden sonraki net değer alındığından, bu ıskonto, faturada yer alsın bile kayıtlara alınmaz.
- Kasa İskontosu; vadeli alınan malların vadesinden önce ödenmesinden doğan ıskontodur. Bu ıskontonun, alınan malın maliyeti ile ilişkilendirilmesi gerekmektedir.
- Miktar İskontosu; belirli satış miktarını aşan işletmelere yapılan ıskontodur. Bu ıskontolar, aslında alıcılara verilen primi ifade eder ve bu nedenle doğrudan gelir yazılabilir.

3.1.1.5.1.5. 157 Diğer Stoklar

İşletmenin ilk madde ve malzeme, yarı mamul, mamul ve ticari mal dışında satışa konu iktisadi kıymetleri bilançoya diğer stoklar adı altında aktarılmaktadır. Bu kapsamda değerlendirilecek stoklar, işletmenin normal ticari faaliyeti çerçevesinde işleme konu olmayan mallardır. Bu kapsama giren mallar da genel olarak maliyet bedeli ile değerlendirilir. Bu iktisadi kıymetlerden değerlendirilmesi özellik arz edenler aşağıda belirtilmiştir.

- İmalat Artıkları: İmalat artıkları, imalat işletmelerinde imalat faaliyetinin sonucu olarak ortaya çıkan ve imalat faaliyetinde kullanılmı özelliğini kaybetmiş olan kıymetlerdir. Bunlar, hurdalar, üstüpler, deşeler ve benzerleridir. Bu kıymetlerden belli bir değer ifade edenler dönem sonu envanterinde gösterilir ve değerlendirilir. Herhangi bir değeri olmayanlar ise stoklarda gösterilmez. İmalat artıkları emsal bedeli ile değerlendirilir. Emsal bedeli uygulamasında öncelikle işletme içi emsaller dikkate alınır. Emsal bedeli uygulamasında maliyet bedeli

²³⁰ Örtün , Karapınar, s.92

esasý uygulanmaz. İmalat artýklarýnýn deęerleme sonucu bulunacak deęerinin üretim maliyetinden çıkartılması gerekmektedir. Bu anlamda anılan kıymetlerin maliyet tespit dönemlerinde deęerlenmesi daha fonksiyonel olacaktır.

- Defolu Ürünler: İmalat işleminde kalite kontrol servisinde ayıklanan mallar defolu ürün olarak adlandırılır. Bu ürünler de kendi aralarında kalite bakımından ayrılır. Bu malların ürün statüsünde satılabilecek nitelikte (az defolu) olanlarına imalat maliyetinden pay verilebilir. Dięer defolu ürünler ise maliyet bedeli esasý hariç emsal bedelle değerlenecektir. Emsal bedeli uygulamasında öncelikle işletme içi emsaller dikkate alınmalıdır. Bu kıymetlerin değeri de üretim maliyetinden düşülmelidir.
- Kıymeti Düşen Mallar: Ekonomik ve teknik icaplar gereği kıymetinde önemli azalma meydana gelen mallar ayrılarak diğer stoklar arasına alınır. Bu kıymetlerin değerlemesi de emsal bedelle yapılacaktır. Emsal bedeli uygulaması VUK'un 267. Maddesinde belirlenen sıra dahilinde yapılmalıdır.

Emtiada değer düşüklüğü;

- Doğal afetlerden,
- Ticari icaplardan (modanın geçmesi vb.),
- Teknik icaplardan (teknolojik eskime vb.) kaynaklanabilir.
- Satışına Karar Verilen Sabit Kıymetler: İşletme sabit varlıklardan bir kısmının, çeşitli nedenlerle kullanımdan kaldırılarak satışa sunulması halinde bu kıymetler sabit kıymet özelliğini kaybederek dönen varlık (ticari mal) niteliği kazanacaktır. Bu kıymetlerden dönem içinde satılamayıp stokta yer alanlar mukayyet bedeliyle değerlenecektir.

3.1.1.5.1.6. 158 Stok Değer Düşüklüğü Karşılığı (-)

Stokların satış bedellerinde veya çeşitli nedenlere bağlı olarak fiziki yapılarında oluşacak olumsuz değişime bağlı olarak değer düşüklüğüne uğramaları söz konusu olabilir. Ancak gerek emtia değerlemesine ilişkin VUK'un 274. Maddesinde gerekse kıymeti düşen emtia ile ilgili olan VUK'un 278. Maddesinde değer düşüklüğü karşılığı

ayrılması yönünde herhangi bir düzenleme bulunmamaktadır.²³¹ Ancak kanundaki düzenleme stokların maliyet bedelleri arasında oluşan değer kaybının gider yazılmasına imkan vermektedir. VUK'nun 278'nci maddesi değeri düşen malları, yangın, deprem, su basması gibi afetler yüzünden ve yahut bozulmak, çürümek, kırılmak, çatlamak, paslanmak gibi haller neticesinde iktisadi kıymetlerinde önemli bir azalış vaki olan emtia ile maliyetlerinin hesaplanması mutad olmayan hurdalar ve döküntüler, üstüğü, deşe ve ıskartalar olarak belirlemiştir. Bu emtianın emsal bedeli ile değerlendirileceği yasal düzenleme ile açıklanmıştır.²³²

3.1.1.5.1.7. 159 Verilen Sipariş Avansları

Verilen sipariş avansları, yurt içinden ya da yurt dışından satın alınmak üzere siparişe bağlanan stoklarla ilgili olarak yapılan avans ödemelerini kapsar.²³³

3.1.1.5.2. TMS'e Göre Stokların Değerlemesi

TMS 2 (Stoklar) standardın amacı stoklarla ilgili muhasebe işlemlerini açıklamaktır. Muhasebede stokların muhasebeleştirilmesi ile ilgili temel konu, stokların bir varlık olarak muhasebeleştirilmesinde, kullanılmasında ve elden çıkarılmasında gerçekleşen gelirler ile karşılaştırılacak olan ilgili maliyetin belirlenmesidir. Bu standart, stok maliyetlerinin, net gerçekleşebilir değere indirgemeyi de içererek, nasıl saptanacağını ve gidere dönüşeceğini açıklar. Standart ayrıca stok maliyetlerinin oluşumu, içeriği ile uygulanacak değerlendirme yöntemleri hakkında da bilgi verir.²³⁴

TMS 2'ye göre stoklar, maliyet veya net gerçekleşebilir değerden düşük olanı ile değerlendirilir. Stokların maliyeti, tüm satın alma maliyetleri, dönüştürme (şekillendirme) maliyetleri ve stokların mevcut durumuna ve konumuna getirilmesi için katlanılan diğer maliyetlerden oluşur.

²³¹ Öztürk, s.210

²³² Levent Etkesen. Değeri Düşen Emtia ve Bu emtianın Değerinin Belirlenmesi, Batı Ymm & Bağımsız denetim A.Ş.

²³³ Karacan, s.259

²³⁴ Türkiye Muhasebe Standardı 2 (Stoklar), Amaç, s.1

Stoklar standardında ticari iskontolar ve benzeri diğer indirimler, satın alma maliyetinin belirlenmesinde indirim konusu yapılıır şekilde ifade edilmektedir.²³⁵

Stokların ilk muhasebeleştirilmesi ile ilgili olarak standart ile VUK arasında herhangi bir farklılık bulunmamaktadır. Ancak, stokların edinimi ile doğrudan ilgili borçlanmanın yapılması halinde farklı uygulamalar ortaya çıkmaktadır. TMS 23: Borçlanma Maliyetleri standardına göre finansman giderleri sınırlı koşullarda varlık maliyetine ilave edilmektedir. Buna göre özellikli varlık niteliğinde olan ve satılabilir duruma getirilebilmesi uzun süreyi gerektiren stoklar için katlanılan borçlanma maliyetleri stok maliyetine eklenmektedir. Vergi mevzuatına göre ise, özellikli varlık ayırımı yapılmaksızın, stok alışı ile doğrudan ilgili kredi faizleri ve vade farklarının stok maliyetine dahil edilmesi gerekmektedir.²³⁶

Stok aktife girdikten sonra kur farklarının maliyete ilave edilmesi ise ihtiyaridir. Ayrıca yine TMS 23: Borçlanma Maliyetleri Standardına göre, vadeli satın alınan stoklarda, vade farklarının bir borçlanma maliyeti olarak satın alınan varlıkların maliyetine ilave edilmemesi gerekmektedir. Oysa ülkemizde mevcut uygulamalarda ve vergi mevzuatı açısından vadeli alımlarda, stokların peşin değeri ile vadeli değeri arasında bir ayırım yapılmamakta ve faturadaki tutar maliyet bedeli olarak kayıtlara alınmaktadır.²³⁷

Mamül üreten işletmelerde maliyetlendirilmesi açısından VUK ile standart arasında yine farklılıklar söz konusudur. VUK mamullerin maliyetlendirilmesi tam maliyet yöntemi, standart ise normal maliyet yöntemini benimsemiştir. Standarda göre sabit genel üretim giderlerinin dönüştürme maliyetlerine dağıtımı, üretim faaliyetlerinin normal kapasitede olacağı varsayımına dayanmaktadır.

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

²³⁵ Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu, TMS-Türkiye Muhasebe Standartları, s.267.

²³⁶ Sağlam, Şengel ve Öztürk, a.g.e., s.72.

²³⁷ Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu, TMS-Türkiye Muhasebe Standartları, s.269.

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

Bu süreçte, ilk maddelerin yarı mamule ve nihai mamule dönüştürme sürecine katkı sağlayan işçilik ve diğer üretime ilişkin maliyet unsurları ise “dönüştürme maliyetleri” olarak adlandırılır.²³⁸

Stokların ilk muhasebeleştirilmesinde maliyet bedeli esas alınmakta, izleyen dönemlerde değerlemede ise maliyet veya net gerçekleşebilir değer düşük olanı ile değerlemeye tabi tutulmaktadır. Net gerçekleşebilir değer; bir işletmenin işin normal akışı içinde, tahmini satış fiyatından, tahmini tamamlama maliyeti ve satışı gerçekleştirmek için gerekli tahmini satış giderleri toplamının düşülmesiyle elde edilen tutardır. İşletmenin stokların satışından elde etmeyi beklediği net tutarı ifade etmektedir. Dolayısıyla işletmeye özgü bir değerdir. Net gerçekleşebilir değer gerçeğe uygun değerden bu yönüyle farklılık göstermektedir

Stokların maliyeti; stokların zarar görmesi, kısmen veya tamamen kullanılmaz hale gelmesi ya da satış fiyatlarının düşmesi gibi durumlarda geri kazanılamayabilir ve stok maliyeti geri kazanılabilir tutardan daha yüksek olabilir. Stokların maliyeti, tahmini tamamlanma maliyeti veya tahmini satış maliyetinin artması durumunda da geri kazanılamayabilir. Stoklar mali tablolarında, kullanımları veya satılmaları sonucunda elde edilmesi beklenen tutardan daha yüksek bir bedelle izlenemez. Maliyetlerin kullanım veya satış sonucu elde edilecek tutardan yüksek olması durumunda, stok değer düşüklüğü karşılığı ayrılır. Stok maliyetlerinin net gerçekleşebilir değere indirgenmesi, stokların maliyet veya net gerçekleşebilir değerden düşük olanıyla değerlendirme ilkesiyle uyumludur.²³⁹

²³⁸ Vedat Ekergil, Türkiye Muhasebe Standartları Uygulaması Kitabının İçinde (Ed.N.Sağlam, S.Şengel ve B.Öztürk), s.85

²³⁹ Türkiye Muhasebe Standardı 2 (Stoklar), madde 28

Stokların elde etme maliyetleri, bu maddede belirtilen istisnalar hariç, her bir stok kalemi bazında net gerçekleşebilir değerlerine indirilir. Bu indirim stok değer düşüklüğü karşılığı ayırmak suretiyle yapılır.²⁴⁰ Net gerçekleşebilir değere ilişkin tahminler yapılırken, ayrıca, stokların elde tutulma amacı da dikkate alınır.²⁴¹

Stoklar satıldığında, bu stokların kayıtlı değeri, bu stoklarla ilgili hasılatın finansal tablolara alındığı dönemde gider olarak muhasebeleştirilir. Stokları net gerçekleşebilir değerine indirgeyen stok değer düşüklüğü karşılık tutarları ve stoklarla ilgili kayıplar, indirgemenin ve kayıpların olduğu dönemde gider olarak muhasebeleştirilir. Net gerçekleşebilir değer artışından dolayı iptal edilen stok değer düşüklüğü karşılık tutarı, iptalin gerçekleştiği dönemin tahakkuk eden satış maliyetini azaltacak şekilde muhasebeleştirilir.²⁴²

Stok değerlemesinde bir başka dikkat edilmesi gereken konu ise, işletmenin benzer özelliklere ve benzer kullanıma sahip tüm stoklar için aynı maliyet hesaplama yöntemini kullanması gerekliliğidir. Ancak işletmeler, türü veya kullanım alanları itibarıyla farklı olan stoklar için, farklı maliyet hesaplama yöntemleri kullanılabilirler.²⁴³

TMS 2 'e göre hizmet sunan işletmelerde stok maliyeti ayrıca düzenlenmiştir. Buna göre, hizmet sunan işletmelerde stok maliyeti; Verilen(üretilen) hizmetle ilgili hasılat mali tablolara(aynı dönemde) gelir olarak yansıtılmıyorsa (hizmet üretimiyle) ilgili giderler stok hesabına yansıtılır. Hizmet sunan işletmelerde stokların maliyeti, esas olarak, kontrol işlemlerini yürüten personel dahil olmak üzere, hizmetin sunulmasında doğrudan görev alan personelin işçilik ücretleri ve diğer maliyetleri ile bunlarla ilişkili olabilecek genel giderleri içerir. Hizmet sunan bir işletmenin stoklarının maliyeti, kar marjını veya işletmeler tarafından fiyatlara dahil edilen üretimle ilgili olmayan maliyetleri içermez.²⁴⁴

²⁴⁰ Türkiye Muhasebe Standardı 2 (Stoklar), madde 29

²⁴¹ Türkiye Muhasebe Standardı 2 (Stoklar), madde 31

²⁴² Türkiye Muhasebe Standardı 2 (Stoklar), madde 33

²⁴³ Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu, TMS-Türkiye Muhasebe Standartları, s.165

²⁴⁴ Gökçen, Ataman, Çakıcı, s.58

Tarımsal ürünler ve hayvanların değerlemesi TMS/UMS 41 no'lu standartta ayrıca düzenlenmiştir. Bu varlıklar, bir süre elde tutulup daha sonra değerlendirilmeleri açısından stoklara benzemekle birlikte; elde tutulduğu süre içinde değişime uğrama özelliği nedeniyle stoklardan ayrılır.²⁴⁵

Canlı varlık, (gerçeğe uygun değerın güvenilir olarak ölçülebilmesi durumunda), ilk ve sonraki değerlemelerde gerçeğe uygun değerden tahmini satış maliyetleri düşüldükten sonra kalan değerle değerlendirilir.(TMS/UMS 41 Md 12) Tarımsal ürün, gerçeğe uygun değerden tahmini satış maliyetleri düşüldükten sonra kalan değerle değerlendirilir. Bu değer, tarımsal ürünlerin, TMS/UMS 2 no'lu Stoklar standardına ve diğer uygulanabilir standartlara göre varlığın maliyetini oluşturur(TMS 41 Md 13)

3.1.1.5.3. Stokların VUK ve TMS/TFRS'e Göre Değerleme Açısından Karşılaştırılması

İşletmelerin satmak veya üretim ya da hizmet sunulmasında kullanılmak üzere iktisap etmiş buldukları iktisadi kıymetler VUK'da "emtia", TMS/TFRS 2'de ise "stok" olarak adlandırılmış ve bunların değerlemesi ile ilgili hükümlere yer verilmiştir. Genel itibariyle her iki düzenlemede de esas olan emtia veya stokun "maliyet bedeli" ile değerlendirilmesidir.²⁴⁶ VUK'da emtia olarak ifade edilen stok kavramı, VUK'un 274. Ve 275. Maddelerine göre, satın alınan veya imal edilen emtia, ilk madde ve yarı mamulleri kapsamaktadır. TMS 2'de yer alan stok kalemleri de Tekdüzen Hesap Planında yer alan stok kalemleri ile uyumludur.²⁴⁷ Bu standart, inşaat sözleşmeleri ve bu sözleşmelerle doğrudan ilişkilendirilebilen hizmet sözleşmeleri, finansal araçlar ve tarımsal faaliyetler ile ilgili canlı varlıklar ve hasat zamanındaki tarımsal ürün konularına uygulanmaz.

Değerlemeye ilişkin hükümler VUK'nun 258 ve devamı maddelerinde düzenlenmiştir. VUK'nun 261. Maddesinde değerlendirme ölçüleri belirtilmiştir. Buna göre, iktisadi kıymetler türlerine göre, maliyet bedeli, borsa rayici, tasarruf değeri, mukayyet değer, itibari değer, vergi değeri, rayiç bedel ile emsal bedeli ve ücreti şeklinde sıralanan değerlendirme ölçülerinden biri ile değerlendirilecektir.

²⁴⁵ Nalan Akdoğan, Orhan Sevilengün, Türkiye Muhasebe Standartlarına Uyum İçin Tek Düzen Hesap Planında Yapılması Gereken Değişiklikler, s.19.

²⁴⁶ Dağdemir, a.g.e., s.183

²⁴⁷ Fırat Coşkun Güçlü, TMS 2 Stoklar Standardı ve Vergi Kanunları Kapsamında Stokların Değerlemesi ve Değeri Düşen Mallar, Vergi Sorunları Dergisi, Ocak 2008, Sayı:232, s.208.

VUK'a ve TMS'e göre emtianın (stokların) maliyet bedeli ile değeri değerlendirilmesinde uygulanması mümkün olan değerlendirme yöntemleri; Fiili maliyet, ortalama maliyet, son giren ilk çıkar (LİFO) ve ilk giren ilk çıkar (FİFO) yöntemidir. Yöntemlerden birisini tercih etmekte ne kanunlarla ne de muhasebe ilkeleri veya standartları ile sınırlandırılma yapılmamıştır. Bununla birlikte geçmişte yaygın olarak kullanılan "son giren ilk çıkar maliyet yöntemi" nin uygulanmasına TMS 2'de izin verilmemektedir. Benzer şekilde VUK'un 274. Maddesi'nde yer alan söz konusu yöntem 01.01.2004 tarihinde çıkartılarak, uygulamasına son verilmiştir.²⁴⁸TMS 2'ye göre işletmeler isterse, maliyet tespitinde, standart maliyet yöntemi ve perakende yöntemlerini de kullanabilirler.

TMS 2 ile muhasebe sistemimizde stok değerlendirme ölçüleri benzer düzenlemeler içermektedir. Burada cari piyasa değeri anlam olarak net gerçekleşebilir değeri, maliyet bedeli ise tarihi maliyet kavramını karşılamaktadır. Stok değerlendirme ölçüleri bakımından iki sistem arasındaki fark, VUK'nun 274. maddesine göre emsal bedeli ölçüsünün tatbik edilebilmesi değerlemeye tabi tutulacak emtianın maliyet bedeline nazaran değerlendirme günündeki satış bedelleri % 10 ve daha fazla düşüklük gösterdiği hallerde mümkün iken, TMS 2'de herhangi bir oran belirtilmemiş, net gerçekleşebilir değer ile tarihi maliyetlerden düşük olanının değerlendirme ölçüsü olarak alınacağı hükme bağlanmıştır.

Değeri düşen stoklar ile yan ürün, artık ve hurda gibi stokların değerlendirilmesinde kullanılan değerlendirme esasları ise VUK ve TMS/UMS 2'de farklılık göstermektedir. Çünkü VUK'a göre değeri düşen stokların değerlendirilmesinde kullanılan piyasa değeri TMS 2'ye göre bu stokların değerlendirilmesinde kullanılan net gerçekleşebilir değer değerlendirme esasından farklıdır. Aynı şekilde, VUK'a göre yan ürün, artık ve hurda gibi stokların değerlendirilmesinde kullanılan emsal bedeli de TMS 2'ye göre bu stokların değerlendirilmesinde kullanılan net gerçekleşebilir değer değerlendirme esasından farklı olmaktadır.

²⁴⁸ Güçlü, s.220

Kur farkları ise TMS'ye göre varlıkla ilgili artışlar ya da azalışlar özkaynak hesaplarında izleniyorsa yine bu hesaplara; gelir tablosu hesaplarında izleniyorsa; gelir tablosu hesaplarına aktarılır. VUK'a göre ilk kayıta maliyete dahil edilirken sonraki kayıtlarda maliyete eklenmesi ya da dönem gideri olarak kaydedilmesinde işletme serbest bırakılmıştır.

TMS 2'ye göre üretimin düşük olduğu dönemlerde ve atıl kapasite bulunması durumunda atıl kapasiteye düşen sabit genel üretim giderleri üretim maliyeti dışında tutulur. VUK'da bu konuda hüküm olmayıp ve tam maliyet esası benimsenmiş olup, üretim ve kapasite düzeyi ne olursa olsun sabit genel üretim giderleri üretim maliyetlerine dahil edilecektir.²⁴⁹

Üretim ve satın alma maliyeti içerisinde yer alan unsurlar açısından incelendiğinde, tüm faaliyet giderleri standartta üretim maliyeti içerisinde yer almazken, VUK, genel yönetim giderlerinin üretim maliyeti içerisinde gösterilmesini mükellefin tercihine bırakılmıştır.

VUK'a göre, malın stoklara girişi yapıncaya kadar söz konusu olan finansman giderleri maliyete dahil edilirken, malın elde edilmesinden sonraki sürelerde maliyete dahil edilmesi ihtiyaridir. TMS-23 Borçlanma Maliyetleri standardına göre ise, TMS 2 Stoklar standardında, üretimi ve satışa arz edilmesi uzun zaman gerektiren stok maliyetleri dışında, finansman giderleri, satın alma maliyeti içerisinde yer almamaktadır.

VUK'a göre vadeli mal alışlarında, vade farkı malın maliyeti içerisinde yer alırken, TMS 2 standardına göre, vade farkı finansman gideri olarak kayıt görmektedir. Vergi mevzuatımıza göre, stokların maliyetlerinin tespitinde, tam maliyet yönteminin kullanımı zorunludur. Dolayısıyla % 40 kapasite ile çalışılsa bile, üretimle ilgili giderlerin tümünün üretilen ürünlere verilmesi gerekli görülmektedir.

²⁴⁹ Yrd.Doç.Dr.Ali İhsan Akgün, Süleyman Demirel Üniversitesi, İ.İ.B.F.Dergisi, 2012, Sayı: 2, s.229-246

Tarımsal ürünler ve hayvanlar VUK'a göre maliyet bedeli ile değeri. TMS'de ise canlı varlıklar olarak ayrı bir standartta düzenlenmiştir ve gerçeğe uygun değer ile değeri. Canlı varlığa ilişkin gerçeğe uygun değer güvenilir olarak tespit edilemiyorsa canlı varlık maliyet bedeli ile kayıtları ve maliyet bedelinden birikmiş amortismanlar ve değer azalışları düşüldükten sonraki değer ile değeri.

TMS 2'ye göre hizmet sunan işletmelerde stok maliyeti ayrıca düzenlenmiştir. Verilen(üretilen) hizmetle ilgili hasılat mali tabloları(aynı dönemde) gelir olarak yansıtılmıyorsa (hizmet üretimiyle) ilgili giderler stok hesabına yansıtılır. VUK' da ise hizmet maliyetlerinin hangi unsurlardan oluştuğu belirtilmemiştir. Ancak VUK' nun 262. Maddesi'nde maliyet bedeli tanımı hizmet stokları için de geçerlidir.

3.1.1.6. Yıllara Yaygın İnşaat Ve Onarım Maliyetlerinin Değeri

Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım Maliyetleri

- Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım Maliyetleri(170-178)
- Taşeronlara Verilen Avanslar(179)

3.1.1.6.1. VUK'a Göre Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım Maliyetlerinin Değeri

3.1.1.6.1.1. Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım Maliyetleri

Gelir Vergisi Kanununda inşaat ve onarma işleri 42, 43 ve 44'üncü maddelerde hüküm altına alınmıştır. Söz konusu madde aynen aşağıdaki gibidir.

GVK'nun 42. Maddesinde birden fazla takvim yılına sirayet eden yıllara sair inşaat ve onarım işleri hususunda "Birden fazla takvim yılına sirayet eden inşaat (dekopaj işleri de inşaat işi sayılır) ve onarma işlerinde kar veya zarar işin bittiği yıl kati olarak tespit edilir ve tamamı o yılın geliri sayılarak mezkur yıl beyannamesinde gösterilir.

Mükellefler bu madde kapsamına giren hallerde her inşaat ve onarım işinin hasılat ve giderlerinin ayrı bir defterde veya tutmakta oldukları defterlerin ayrı sayfalarında göstermeye ve düzenleyecekleri beyannameleri işlerin ikmal edildiği takvim yılını takip eden yılın Mart ayı sonuna kadar vermeye mecburdurlar’’ denilmektedir.²⁵⁰

Gelir Vergisi Kanunu’na göre, bir inşaat işinin başlangıç ve bitim sürelerinin bir takvim yılından fazla sürmesi halinde o işin yıllara yaygın olarak yapıldığı kabul edilir. Bir işin Gelir Vergisi Kanunu’nun 42. Maddesi kapsamına girmesi için; faaliyet konusunun inşaat ve onarım işi olması, inşaat ve onarım işinin birden fazla yıla sirayet etmesi ve inşaat ve onarım işinin başkalarının hesabına ve taahhüde bağlı olarak yapılması gerekmektedir.²⁵¹Yıllara yaygın inşaat ve onarım işlerini yapanlar inşaatın devam ettiği sürece, bu işlerle ilgili olarak kar veya zarar beyanında bulunmazlar. Ancak, kar veya zarar beyanında bulunmaması beyanname verilmez anlamını taşımaz. Dolayısıyla, iş bitmemiş bile olsa, mükellefler beyannamelerini vermek zorundadırlar.

Vergi mevzuatımızda yıllara yaygın inşaat ve taahhüt işlerinin kar/zararının belirlenmesinde tamamlanma yöntemi benimsenmiştir.²⁵²Bu yöntemin temel özelliği, kar rakamının işin tamamı bitirilinceye kadar belirlenmemesi, sözleşmeden elde edilen gelirlerin işin tamamlanması aşamasına kadar bir borç, sözleşmeden doğan maliyetlerin işin bitimine kadar bir varlık olarak bilançoya alınması, dolayısıyla Gelir Tablosuna herhangi bir rakamın gitmemesidir.

Bir işin yıllara yaygın olup olmayacağı için sözleşme aşamasında belirlenir. Diğer bir ifade ile yapılan sözleşmede işin teslim zamanı da belirtildiğinden, işin yıllara yaygın olup olmadığı kolayca tespit edilir. Gelir Vergisi Kanunu’nun 42. Maddesi gereği yıllara yaygın inşaat işinin vergilendirilebilmesi için aşağıda sıralanmış olan unsurların var olması gerekmektedir. Bunlar:²⁵³

²⁵⁰ Gelir Vergisi Kanunu, <http://www.gib.gov.tr/index.php?id=1028>,Erişim Tarihi; 24.11.2015

²⁵¹ Öztürk, s.247

²⁵² Örten ve Karapınar, s.123.

²⁵³ Vedat acar, "TMS-11 İnşaat Sözleşmeleri Standardının İncelenmesi ve Yeni Türk Ticaret Kanunu'na Geçiş Sürecinde Yıllara Yaygın İnşaat Taahhüt İşleri Uygulama Çalışması", Niğde Üniversitesi, İİBF Dergisi, 2013, cilt 6, sayı 1, s.25.

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

Diğer taraftan yıllara yaygın inşaat işinin uzun sürmesinden dolayı devler vergiyi geç alması ve bu bağlamda da reel anlamda bir kayba uğraması söz konusu olabilir. Bu durum verginin mali amacına aykırı olabileceği gibi, aynı zamanda da verginin genellik ilkesine aykırıdır. Bu amaçla devlet, vergilendirmedeki adaleti sağlamak amacıyla müteahhide yapılacak ödemelerde vergi kesintisi uygulamasını getirmiştir. Bu bağlamda da işi yapanlara ödenecek olan istihkak bedellerinden vergi kesintisi yapılması yasaya göre zorunluluktur.

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

- Yıl içinde birden fazla inşaat ve onarım işinin birlikte yapılması halinde, her yıla ait müşterek genel giderler bu işlere ait harcamaların (enflasyon düzeltmesi yapılan dönemlerde düzeltilmiş tutarlarının) enflasyon düzeltmesine tabi tutulmuş tutarlarının birbirine olan nispeti dahilinde;
- Yıl içinde tek veya birden fazla inşaat ve onarım işinin bu madde şümulüne girmeyen işlerle birlikte yapılması halinde, her yıla ait müşterek genel giderler, bu işlere ait harcamalar ile diğer işlere ait satış ve hasılat tutarlarının (enflasyon düzeltmesi yapılan dönemlerde bunların düzeltilmiş tutarlarının)) birbirine olan nispeti dahilinde;
- Birden fazla inşaat ve onarım işlerinde veya bu işlerle sair işlerde müştereken kullanılan tesisat, makine ve ulaştırma vasıtalarının amortismanları, bunların her işte kullandıkları gün sayısına göre dağıtılacaktır.

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

Uygulamada ağırlık kazanmış diğer bir görüş de, kullanılmayan günlere isabet eden amortismanların ortak genel gider olarak kabul edilip müşterek genel gider olarak dağıtımına tabi tutulmasıdır.²⁵⁴

3.1.1.6.1.2. 179 Taşeronlara Verilen Avanslar

Taşeronlara verilen avanslar hesabı, yıllara yaygın inşaat ve onarım faaliyetinde bulunan işletme tarafından taahhüt konusu inşaat ve onarım işinin bir kısmının ya da tamamının taşeronlara verilen avansların proje bazında izlenmesi için kullanılır.²⁵⁵

Taşeronlara dönem içerisinde ödenen avansların dönem sonu işlemleri esnasında mutabakatların yapılması, varsa farklılıkların düzeltilmesi, ödemelerin döviz cinsinden yapılması durumunda ise değerlendirme kuruna göre gerekli düzeltmelerin yapılması gerekir. Bununla beraber avansların taşeron firmanın taahhütlerini yerine getirmesi sonucu ortaya çıkan hak edişlerden mahsup edilmesi gerekir.

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

İnşaat taahhüt işlemlerinin vergilendirilmesinde TMS-11 Türkiye Muhasebe Standardı ile Gelir Vergisi Kanunu'nun 42.maddesi birbirinden farklılıklar göstermektedir. Bu farklılıklardan en önemlisi her dönemin gelir ve giderinin standarda göre tespit edilmesidir. Standart bu yöntemi muhasebenin dönemsellik kavramı gereğince istemektedir. Oysa standarda göre inşaat bitmemiş olsa da döneme ait gelir ve giderlerin gelir tablosuyla ilişkilendirilmesi gerekmektedir.

Bu durum ortaya Ertilenmiş Vergi borcunu veya Alacağını doğurmaktadır. İşletme standartlara göre muhasebe kaydını tutarken, her dönemin sonunda karını veya zararını tespit edeceğinden ortaya çıkan kardan vergi hesaplamak zorundadır. Hesaplanan bu verginin ödenmesi işin bitiminde gerçekleşeceğinden, işletme bilançosunda bu hesaplar yer alacaktır.

²⁵⁴ Senem Görçek Devamoğlu, Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım İşleri, Vergi Raporu Dergisi, Haziran 2010, Sayı: 129, s.61.

²⁵⁵ Sağlam, s.176.

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

Sözleşme maliyetleri, bir sözleşmeye taraf olunmasından sözleşmenin nihai olarak tamamlanmasına kadar geçen sürede o sözleşmeye yüklenebilecek olan maliyetleri içerir. Fakat bir sözleşmeyle doğrudan ilişkilendirilebilen ve sözleşmenin yapılabilmesi için katlanılmış maliyetler de sözleşmenin yapılmasının muhtemel olması ve bu maliyetlerin ayrı ayrı belirlenip, güvenilir şekilde ölçülebilmesi durumunda sözleşme maliyetlerinin bir parçası olarak kabul edilir. Eğer sözleşmenin yapılabilmesi için katlanılmış maliyetler yapıldıkları dönemde gider olarak kaydedilmişse, sözleşmenin izleyen bir dönemde yapılması halinde sözleşme maliyetlerine dahil edilmezler.(TMS/TFRS 11 Md.21)

Standart incelendiğinde, sözleşme gelir ve giderlerinin muhasebeleştirilmesi konusunun inşaat sözleşmesinin sonucunun güvenilir bir biçimde öngörülüp öngörülememesinde yoğunlaştığı anlaşılabacaktır.²⁵⁶

3.1.1.6.3. Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım Maliyetlerinin Vergi Mevzuatı ve TMS'ye Göre Değerleme Açısından Karşılaştırılması

Ülkemizdeki mevcut durumda uygulanmakta olan tamamlanmış sözleşme yönteminde, inşaat sözleşmesine ilişkin kar veya zararın belirlenmesi için işin bitimine kadar beklenmektedir. (GVK m.42).

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

²⁵⁶ Susmuş ve Zengin, s.22

TMS 11-İnşaat Sözleşmeleri Standardı, halen uygulanmakta olan Gelir Vergisi Kanunu'ndaki (m.42) işin bitimi esasına dayanan yöntemden farklı olarak; yapılan harcamaları ve alınan hak ediş bedellerini işin bitiminden önce de ilgili dönem sonları itibarıyla ve sözleşme faaliyetlerinin tamamlanma düzeylerine göre eşleştirilmesini öngörmektedir.

Yıllara yaygın inşaat ve taahhüt işlerinin muhasebeleştirilmesinde iki yöntem kullanılmaktadır. Yöntemlerden ilki ve ülkemizde yıllardır kullanılmakta olan GVK 42-43-44 maddelerinde düzenlenen ve işin bütününe tamamlanması neticesinde kar ve zararın belirlendiği tamamlanmış sözleşme yöntemidir.

Yıllara yaygın inşaat ve taahhüt işlerinde; işin bittiği dönemde kazanç tespiti yapılarak o dönemin gelir-gider hesaplarına yansıtılmaktadır. Yıllara yaygın inşaat ve taahhüt işlerinde vergilemenin işin bittiği dönemde yapılmasının getirdiği vergi tahsilatındaki gecikmeyi telafi etmek amacıyla da GVK'nin 94. Maddesinde hak ediş ödemelerinden, işin bittiği yıl yapılacak vergilemeye mahsuben, vergi kesintisi yapılması öngörülmüştür. Muhasebe uygulamalarında ise; yapılan harcama ve tahsil edilen hak ediş tutarları iş bitene kadar gelir-gider hesapları ile ilişkilendirilmemekte, işin devamı boyunca aktifleştirilmek ve pasifleştirilmek suretiyle bilanço hesaplarında gösterilmektedir.

Diğer taraftan TMS-11 No'lu İnşaat Sözleşmeleri Standardı ise, karın saptanmasında dikkate alınacak temel yöntem olarak, tamamlanma yüzdesi yöntemini esas almaktadır. Bu yöntem, yıllara yaygın inşaat sözleşmelerine konu olan işlerde işin başlaması ile bitirilmesinin farklı dönemlerde gerçekleştiğini belirtmekte ve dönemsellik kavramına dayanmaktadır. Dolayısıyla bu yöntemde göre muhasebeleştirmede inşaat işinin tamamlanma derecesine göre gelir ve maliyet kayıtları gerçekleştikleri hesap dönemlerine dağıtılmaktadır.

3.1.1.7. Gelecek Aylara Ait Giderler Ve Gelir Tahakkuklarının Değerlemesi

Bu grup, içinde bulunulan ayda ortaya çıkan, ancak gelecek aylara ait olan faaliyet giderleri ile faaliyet dönemine ait olup da kesin borç kaydı hesap döneminden sonra yapılacak gelirlerden oluşur. Tek düzen hesap planında ticari alacaklar bölümünde aşağıdaki defter hesapları yer alır.²⁵⁷ Bu grupta aşağıdaki hesaplar bulunur.

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

3.1.1.7.1. VUK'a Göre Gelecek Aylara Ait Giderler ve Gelir Tahakkuklarının Değerlemesi

3.1.1.7.1.1. 180 Gelecek Aylara Ait Giderler

Bu grup, içinde bulunan dönemde ortaya çıkan, ancak gelecek dönemlere ait olan giderler ile faaliyet dönemine ait olup da kesin borç kaydı hesap döneminden sonra yapılacak gelirlerden oluşur. Gelecek bir hesap dönemine ait olarak peşin ödenen giderler ile cari hesap dönemine ait olup da henüz tahsil edilmemiş olan hasılat, mukayyet değerleri üzerinden aktifleştirilmek suretiyle değerlendirilir. Ziraî işletmelerde henüz idrak edilmemiş olan mahsuller için yapılan giderler (hazırlık işleri giderleri gibi) de bu madde hükmüne göre aktifleştirilerek değerlendirilir.(VUK Md.283)

Peşin ödendiği halde, giderleştirilmesi gelecek hesap dönemlerini ilgilendiren giderler işleme tabi tutulur.²⁵⁸ Bu tür giderler önceden fatura veya benzeri bir belgeye bağlanmış olmalıdır. Peşin olarak ödenen miktar ve tutar olarak kesinleşmiş bulunan ancak gelecek hesap dönemini de ilgilendiren;

²⁵⁷ Sağlam, s.177.

²⁵⁸ Mehmet Tan, VUK'da Aktif-Pasif Geçici Hesap Kıymetleri, "Vergi Sorunları Dergisi", Ocak 2008 Sayı:232, s.95.

- Kira giderleri,
- Sigorta prim giderleri,
- Basın-yayın giderleri,
- Bakım-onarım giderleri,
- Faiz ve komisyon giderleri, bu giderlere örnek gösterilebilir.

Peşin ödene giderler konusunda dikkat edilmesi gereken önemli konulardan biri avans-gider ayırımıdır. Bir dönemin gider olarak nitelendirilebilmesi için belgeye dayalı olması, ödeme karşılığında alınacak hizmetin veya mal teslim sürecinin başlamış olması bunun yanında ödemenin duruma göre kesinti yoluyla vergi alınarak yapılması gereklidir. Aksi halde bahsedilen ödemelerin avans olarak kaydedilmeleri söz konusu olacaktır.²⁵⁹

3.1.1.7.1.2. Gelir Tahakkukları

Gelir tahakkukları da VUK'un 283 maddesi hükmü gereğince mukayyet değer ile değerlendirilir. Gelecek hesap döneminde tahsil edilecek cari dönem hasılatları, nakden veya hesaben tahsili gelecek hesap döneminde yapılacak olmakla birlikte kısmen veya tamamen cari hesap dönemini ilgilendiren gelirlerdir. Henüz tahsil edilmediği halde cari dönemde gelir olarak dikkate alınacak hasılatın başlıcaları şunlardır.²⁶⁰

- Kira Gelirleri
- Alacak Faizleri
- Mevduat Faizleri
- VUK'un 279. Maddesi uyarınca değerlendirilecek menkul kıymetlerin gelirleri.

Dönemsellik ilkesi gereği her hasılat unsuru ait olduğu hesap döneminin kazancının tespitinde gelir olarak dikkate alınmalıdır. Gelecek hesap dönemindeki tahsil edilecek hasılatların bir kısmı, kısmen içinde bulunulan kısmen de sonraki hesap dönemini ilgilendiren gelirlerdir. Bu nedenle, bu şekilde ortaya çıkan gelirlerin dönem sonunda kıst yapılarak cari dönem kazancının tespitinde dikkate alınması gerekmektedir.²⁶¹

²⁵⁹ Erkan Aydın, "Vergi Sisteminde İktisadi İşletmelere Dahil Kıymetleri Değerleme", Seçkin Yayınları, Ankara 2002, s.159.

²⁶⁰ Yüce Çağatay, Aktif ve Pasif Geçici Hesap Kıymetleri, Vergi Dünyası Dergisi, Aralık 2007, Sayı:316, s.149.

²⁶¹ Öztürk, s.369

Vergi kanunları açısından gelecek dönemde tahsil edilecek kısmi cari dönem hasılatların bu işleme tabi tutulması mümkün değildir. Bu nedenle, bu işle yapılırken Vergi Usul Kanunu'nun değerlendirme hükümlerinin dikkate alınması gerekmektedir.²⁶²

3.1.1.7.2. TMS'ye Göre Gelecek Aylara Ait Giderler ve Gelir Tahakkuklarının Değerlemesi

Gelecek aylara/yıllara ait giderler(ve gelirler) için TFRS/UFRS'lerde ayrı bir düzenleme bulunmamaktadır. Genellikle Alacak veya Verilen Sipariş Avansı gibi dikkate alınmaktadır. Örneğin otomobillerin sigorta giderleri, abonman giderleri, peşin ödenmiş kiralar, ileride üretim maliyetine dönüşecekler, verilen avans gibi düşünülüp stoklar içine, bunların dışında kalanları ise ticari olmayan alacaklar veya diğer alacaklar grubuna alınabilir.²⁶³

Gelir tahakkukları ise gelirin kaynağına göre bir faiz tahakkuku olması durumunda bankalar veya menkul kıymetler hesap grubunda, kira geliri olması durumunda diğer alacaklar grubunda gösterilebilir.²⁶⁴

3.1.1.7.3. Gelecek Aylara Ait Giderler ve Gelir Tahakkuklarının VUK ve TMS'ye Göre Değerleme Açısından Karşılaştırılması

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

3.1.2. Duran Varlıklar

3.1.2.1. Mali Duran Varlıkların Değerlemesi

Uzun vadeli amaçlarla veya yasal zorunluluklar nedeniyle elde tutulan uzun vadeli menkul kıymetlerle veya paraya dönüşme niteliğini kaybetmiş uzun vadeli menkul kıymetler bu grupta izlenir.

²⁶² Öztürk, s.369

²⁶³ Örtten, Kaval ve Karapınar, s.659

²⁶⁴ Örtten, Kaval ve Karapınar, s.659

Ayrıca, diğerk bir işletmeye veya bağılı ortaklığa ortak olmak amacıyla edinilen sermaye payları da bu grupta yer alır.²⁶⁵ Mali duran varlıklar grubunda aşağıdaki büyük defter hesapları bulunur.

Mali Duran Varlıklar

- Bağılı Menkul Kıymetler
- Bağılı Menkul Kıymetler Değer Düşüklüğü Karşılığı(-)
- İştirakler
- İştirakler Sermaye Taahhütleri(-)
- İştirakler Sermaye Payları Değer Düşüklüğü Karşılığı(-)
- Bağılı Ortaklıklar
- Bağılı Ortaklıklar Sermaye Taahhütleri(-)
- Bağılı Ortaklıklar Sermaye Payları Değer Düşüklüğü Karşılığı(-)

3.1.2.1.1. VUK'a Göre Mali Duran Varlıkların Değerlemesi

3.1.2.1.1.1. 240 Bağılı Menkul Kıymetler

İştiraklerdeki sermaye payları hesabında aranan asgari yüzdeleri taşımadığı için iştirakler hesabında izlenemeyen, ancak uzun vadede elde tutulması amaçlanan hisse senetleri ile hisse senetleri dışında kalan ve uzun vadeli amaçlarla veya yasal zorunluluklarla veya paraya dönüşme niteliği kaybaldığı için elde tutulan menkul kıymetler bu hesapta izlenir.²⁶⁶

Diğerk bir deyişle sermaye payının %10'un altında kalması veya uzun vadede elde tutulması amaçlanan ve yasal zorunluluklarla ya da paraya çevrilme niteliğini kaybetmiş olduğundan elde tutulan menkul kıymetlerdir.

²⁶⁵ I Seri Nolu Muhasebe Uygulama Genel Tebliğı

²⁶⁶ I Seri Nolu Muhasebe Sistemi Genel Tebliğı

KVK'nun 49 sıra no'lu genel tebliğinde iştirak hisseleri şu şekilde tanımlanmıştır. Menkul değerler portföyünde dahil tam mükellef kurumlara ait hisse senetleri ile ortaklık payları iştirak hisselerini oluşturur. İlgili tebliğe göre iştirak hisselerinin kapsamı şu şekilde belirlenmiştir.²⁶⁷

- Sermaye piyasası kanununa göre kurulan yatırım ortaklıklarının hisse senetleri dahil anonim şirketlerin hisse senetleri,
- Limited şirketlere ait iştirak payları
- Eshamlı komandit şirketlerin komanditer ortaklarına ait ortaklık payları
- İş ortaklıkları ile adi ortaklıklara ait ortaklık payları

Sermaye Piyasası Kanununa göre kurulan yatırım fonları katılma belgeleri ise Gelir Vergisi Kanununun 38 inci maddesinin son fıkrası hükmünün uygulanmasında iştirak hisseleri olarak değerlendirilmeyecektir. Bu tebliğdeki açıklamalardan da anlaşılacağı üzere iştirak hisseleri anonim şirketlerde olduğu hisse senedi ile temsil edilebileceği gibi, limited şirket iştirak payları, eshamlı komandit şirketlerin komanditer ortaklarına ait ortaklık payları, iş ortaklıkları ile adi ortaklıklara ait ortaklık paylarında olduğu gibi herhangi bir hisse senedi ile temsil edilmezler.²⁶⁸

Bir menkul kıymete bağlanmış mali duran varlıkların değerlemesi hisse senedi, tahvillerin değerlemesi ile aynıdır. VUK'un 4369 sayılı kanunla değiştirilen ve 31.12.1998 tarihinde yürürlüğe giren 279. Maddesinde menkul kıymetlerin değerlemesine ilişkin olarak şu açıklama getirilmiştir. Hisse senetleri ile fon portföyünün en az yüzde % 51'i Türkiye'de kurulmuş bulunan şirketlerin hisse senetlerinden oluşan yatırım fonu katılma belgeleri alış bedeliyle, bunlar dışında kalanlar borsa rayici ile değerlendirilir.

Borsa rayici yoksa ya da borsa rayicinin muvazaalı bir şekilde olduğu anlaşılırsa değerlemeye esas bedel, menkul kıymetin alış bedeline vadesinde elde edilecek gelirin iktisap tarihinden değerlendirme gününe kadar geçen süreye isabet eden kısmın eklenmesi suretiyle bulunur.

²⁶⁷ Bayram Güzel, İştirakler ve Bağlı Ortaklıkların Değerlemesi, Vergi Sorunları Dergisi, Sayı:232, Ocak.2008, s.114.

²⁶⁸ Güzel, s.114.

Ancak borsa rayici bulunmayan, getirisi ihraç edenin kar yada zararına ortak olarak doğan değerlendirme günü itibariyle hesaplanması mümkün olmayan menkul kıymetler alış bedeli ile değerlendirilir.²⁶⁹

3.1.2.1.1.2. 241 Bağlı Menkul Kıymetler Değer Düşüklüğü Karşılığı (-)

Bağlı menkul kıymetler, borsa ve piyasa değerinde önemli ölçüde ya da sürekli olarak değer azalması olduğu tespit edildiğinde; ortaya çıkacak zararların karşılanması amacı ile ayrılması gereken karşılıkların izlendiği hesaptır. İştiraklerdeki değer düşüklükleri için ayrılan karşılıklar, VUK açısından kanunen kabul edilmeyen gider olarak kabul edilmektedir. Bundan dolayı vergi matrahının tespitinde bu karşılıkların ilave edilmesi gerekmektedir.²⁷⁰

3.1.2.1.1.3. 242 İştirakler

İşletmenin, doğrudan veya dolaylı olarak diğer şirketlerin yönetimine ve ortaklık politikalarının belirlenmesine katılmak üzere edindiği hisse senetleri veya ortaklık paylarının izlendiği hesaptır. İştirakler hesabı, bir ortaklıktaki en fazla % 50 oranında olan sermaye payları veya oy haklarının izlenmesinde kullanılır. İştirak edilen ortaklıklarda iştirak ilişkisinden bahsedebilmek için sermaye payı dikkate alınmaksızın sahip olunan oy hakkı veya yönetime katılma hakkının en az % 10 oranında bulunması gerekir.²⁷¹

İşletmelerin sahip olduğu ve bilançonun aktifinde yer alan hisse senetlerinin ve tahvillerin değerlemesini düzenleyen VUK'un 279. Maddesinde “ Türk ve yabancı esham ve tahvilatı alış bedeli ile değerlendirilir.” hükmünü getirmiştir. VUK değerlendirme açısından işletmelerin geçici yatırımları ile uzun vadeli yatırımları için satın aldığı hisse senetleri arasında bir fark gözetmemiştir. Bu nedenle aktife giriş amacı ne olursa olsun, hisse senetlerinin alış bedeli ile değerlemesi gerekmektedir. Alış bedeli ile değerlemesine imkan olmayan hisse senetlerinin VUK'un 289. Maddesi hükmüne göre değerlemesinin yapılması gerekmektedir. Bu tür hisse senetleri varsa borsa rayici, yoksa mukayyet değerleri oda yoksa emsal bedeli ile değerlendirilmektedir. Mukayyet değer, hisse

²⁶⁹ Satiye Kuzu, Marmara Üniversitesi, İ.İ.B.F.Yüksek Lisan Tezi,2010, s.123.

²⁷⁰ Özulucan, Dönem Sonu İşlemleri ve Muhasebe Uygulamaları, s.86

²⁷¹ I Seri Nolu Muhasebe Uygulama Genel Tebliği

senedinin nominal değeri olmakta, emsal bedeli ise takdir komisyonunca takdir edilen değer olmaktadır. Borsa rayici, VUK'nun 263. Maddesine göre, “ gerek menkul kıymetler ve kambiyo borsasına, gerekse ticaret borsalarına kayıtlı olan iktisadi kıymetlerin değerlemeden evvel son muamele gününde borsadaki muamelelerin ortalama değerlerini ifade eder.”²⁷²

Hisse senetleri ile temsil edilmeyen iştiraklerdeki sermaye paylarının ise yine VUK'un 289. Maddesi hükmüne göre değerlemesinin yapılması gerekmektedir. Bu tür iştiraklerde borsa rayici söz konusu olmadığından, esas değerlendirme ölçüsü mukayyet değeri olmaktadır. Mukayyet değer, iştirak tutarını, iştirakin maliyet bedelini ifade etmektedir. Buna göre öteden beri sahip olunan bu tür iştiraklerin; geçmiş yıl bilançolarında yer alan mukayyet değeri ile yeni iştiraklerin ise, iştirak tutarını ifade eden mukayyet değeri ile değerlendirilmesi gerekmektedir. Mukayyet değer belli olmaması durumunda ise değerlendirme emsal bedel ile yapılmalıdır. Bedelsiz edilirse itibari değer (nominal ya da yazılı değer) ile değerlendirilir.²⁷³

5322 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'nun istisnaları düzenleyen 8. Maddesinin son fıkrası “kurumların kurumlar vergisinden istisna edilen kazançlarına ilişkin ödemelerin kurum kazancından gider olarak indirilmesi kabul edilemez” şeklinde idi. 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 5. Maddesinin son fıkrasında ise “iştirak hisseleri alımıyla ilgili finansman giderleri hariç olmak üzere, kurumların kurumlar vergisinden istisna edilen kazançlarına ilişkin giderlerinin veya istisna kapsamındaki faaliyetlerinden doğan zararların, istisna dışı kurum kazancından indirilmesi kabul edilemez” denilmek suretiyle iştirak alımlarına ilişkin finansman giderlerinin konu ile ilgili bir muktezasında²⁷⁴,

Döviz cinsinden borçlanılarak satın alınan hisse senetlerinin alınmasından doğan kur farklarının gider olarak muhasebe kayıtlarına intikal ettirilmesi gerektiği” belirtilmiştir.²⁷⁵

²⁷² Hanifi Akboğa, İştiraklerle İlgili Uluslar arası ve Türkiye'deki Mevzuatın Kapsamı ve Karşılaştırılması, s.11, <http://www.ismmmo.org.tr/searchdergi.asp>,

²⁷³ Akboğa, s.11

²⁷⁴ Maliye Bakanlığı, 21.05.1999 tarih ve B.07.0.GEL.0.29/2948-279-23/20289 sayılı muktezası

²⁷⁵ Güzel, s.115.

3.1.2.1.1.4. 243 İştiraklere Sermaye Taahhütleri (-)

Bir şirketin kuruluş aşamasındaki diğer bir şirketin sermayesine iştirak sınırları içerisinde katılmayı taahhüt etmesi veya daha önce iştirak edilmiş bir şirketin sermaye artırımına gitmesi durumunda, rüçhan hakkına bağlı olarak, sermaye artırımına katılmak için belli bir sermaye payı ödemeyi taahhüt etmesi durumunda bu hesap kullanılır.

3.1.2.1.1.5. 244 İştiraklere Sermaye Payları Değer Düşüklüğü Karşılığı (-)

İştirakler hisse senedini elde etme şeklinde gerçekleştiyse hisse senetlerinin maliyet bedeliyle, pay almak yoluyla gerçekleşmesi durumunda ise mukayyet değerle değerlendirilmektedir. Hisse senedi çıkartan şirketlere iştirak edilmesi halinde, hisse senetlerinin borsa rayici hisse senetlerinin alış bedelinin altına inerse aradaki fark için karşılık ayrılır. Ayrılan bu karşılık 244 İştirakler Payları Değer Düşüklüğü Karşılıkları Hesabı'nda izlenmektedir.

3.1.2.1.1.6. 245 Bağlı Ortaklıklar

İşletmenin doğrudan veya dolaylı olarak yüzde 50 oranından fazla sermaye ya da oy hakkına veya en az bu oranda yönetim çoğunluğunu seçme hakkına sahip olduğu iştiraklerin sermaye paylarının izlendiği hesaptır. Bağlı ortaklığın sahipliğinin belirlenmesinde yukarıdaki kıstaslardan, yönetim çoğunluğunu seçme hakkı esas alınır. VUK'un 279. maddesi gereği Alış Bedeli ile değerlendirilir.

3.1.2.1.1.7. 246 Bağlı Ortaklıklar Sermaye Taahhütleri (-)

İştiraklere sermaye taahhütleri başlığında yaptığımız açıklamalar bağlı ortaklıklara sermaye taahhütleri için de geçerlidir.

3.1.2.1.1.8. 247 Bağlı Ortaklıklar Sermaye Payları Değer Düşüklüğü Karşılığı (-)

Bağlı ortaklık hisse senedi elde etmek suretiyle gerçekleştiyse hisse senedinin maliyet bedeliyle, pay almak yoluyla gerçekleştiyse mukayyet değerle değerlendirilir. Hisse senedi çıkartan şirketlerin bağlı ortaklık olunması halinde hisselerin borsa rayici hisselerin alış bedelinin altına inecek olursa karşılık ayrılması gerekmektedir.

3.1.2.1.2. TMS'e G6re Mali Duran Varlıkların Değerlemesi

Standartta g6re iştirak, yatırımcı işletmenin, adi ortaklık gibi t6zel kişiliği olmayan işletmeler de dahil olmak 6zere, iş ortaklığı veya bağlı ortaklık niteliğinde olmayan, ancak 6zerinde 6nemli etkisinin bulunduğu işletmelerdir. (TMS 28)

TMS 28' e g6re; yatırımcı işletmenin 6zerinde 6nemli etkisinin bulunduğu işletmedir. 6nemli etki ise yatırım yapılan işletmenin finansal ve faaliyetle ilgili politikaların belirlenmesi kararlarına katılma g6c6d6r. Bir işletmenin doğrudan ya da dolaylı olarak yatırım yapılan işletmenin oy hakkının % 20 ya da daha fazlasını elinde tutması durumunda, aksi açıkça ortaya konulamadığı s6rece, s6z konusu işletmenin 6nemli etkisinin bulunduğu kabul edilir. Yatırım yapılan işletmenin y6netim kurulu ya da eşdeğer idari organında temsil edilme, temett6ler ya da diğer dağıtım kararları dahil olmak 6zere, işletmenin politika belirleme s6relerine katılma, yatırımcı işletme ile yatırım yapılan işletme arasında 6nemli işlemlerin gerçekleştirilmesi, işletmeler arasında y6netici personel değişimi ve işletme için gerekli teknik bilginin sağlanması hususların bir ya da birden fazlasının varlığı halinde bir işletmenin 6nemli etkisinin bulunduğu kabul edilir.

İştiraklerin değerlemesine ilişkin h6k6mler, TMS 28 İştiraklere Yapılan Yatırımlar Standardında, bağlı ortaklıklara ilişkin h6k6mler ise TMS 27 Konsolide ve Finansal Tablolar standardında yer almaktadır. 6nemli etkinliğin var olduğu iştirakler konsolide tablolarda 6zkaynak y6ntemine g6re değerlenir. Konsolidasyon ve 6zkaynak y6ntemi dışında kalan iştirakler ise maliyet y6ntemine veya TMS 39 Finansal Araçlar: Muhasebeleştirme ve 6lme Standardına G6re değerlenmektedir. TMS 39 Finansal Araçlar: Muhasebeleştirme ve 6lme Standardı kapsamında iştirakler satılmaya hazır finansal varlık olarak kabul edilmektedir.

İştirakler başlangıçta elde etme maliyeti ile muhasebeleştirilir, iktisap tarihinden sonra ise, iştiraklerin değerlemesinde 6zkaynak y6ntemi uygulanır. Bu y6nteme g6re, yatırımcının yatırım yapılan işletmenin kar ya da zararındaki payı finansal tablolara yansıtılmak 6zere yatırımın defter değeri artırılır ya da azaltılır. Yatırımcının kar yada zararı olarak muhasebeleştirilir.

Konsolidasyon Yöntemi: Konsolidasyon kapsamındaki ana ortaklık ve bağıli ortaklıklara ait mali tablolarda yer alan varlık, borç, özkaynaklar, gelir ve giderlerin bir bütün olarak birleştirilmesi ve konsolidasyon ilke ve esasları çerçevesinde gerekli düzeltmelerin yapılarak konsolide mali tabloların hazırlanması yöntemi konsolidasyon yöntemi olarak tanımlanmaktadır.²⁷⁶

Bu yöntem tam konsolidasyon yöntemi veya varlık yaklaşımı olarak da bilinmektedir. Bu yöntemde bağıli ortaklığın tüm aktif ve pasifi ile gelir ve giderleri gerekli düzeltmeler yapılarak konsolide finansal tablolara dahil edilir ve bağıli ortaklıkta ana ortaklık dışında kalanların payına düşen kısım ve faaliyet sonuçları ayrı birer kalem olarak gösterilir. Bağıli ortaklıkların finansal tablolarının konsolidasyon yöntemi ile konsolide edilmesi zorunludur.²⁷⁷

Tam konsolidasyon adı verilen yöntemde, yavru işletmeye yapılan yatırım tutarı, ana işletmenin finansal tablosundan tamamen çıkartılır. Bu tutar yerine, yavru işletmenin tüm varlık ve borçları ana işletmenin finansal tablosuna taşınır. Bu yöntem bağıli ortaklıklarda uygulanan yöntemdir.

Kısmi konsolidasyon adı verilen yöntemde ise, ana ortaklığın bilançosundaki yavru işletmeye yapılan yatırım tutarı, yavru işletmenin özkaynaklarında, meydana gelen artış ve azalışlara paralel olarak artırılır veya azaltılır. Bu yöntem, iştiraklerde uygulanır ve yaygın olarak özkaynak yöntemi olarak adlandırılır.²⁷⁸

Özkaynak Yöntemi: İştirakteki yatırımın başlangıçta elde etme maliyeti ile muhasebeleştirilerek, sonrasında bu tutarın yatırım yapılan iştirakin net varlıklarında yatırımcı işletmenin payına düşen kısmı yansıtacak şekilde düzeltildiği ve böylece yatırımcı işletmenin kar veya zararının yatırım yapılan işletmenin kar veya zararından kendisine düşen payı kapsadığı muhasebeleştirme yöntemidir.²⁷⁹

²⁷⁶ SPK Tebliği, Seri:XI, No:21, s.152.

²⁷⁷ Yavuz Akbulak, Eser Sagar, "Halka açık Anonim Ortaklıklarda İştiraklerin Muhasebeleştirilmesi ve Konsolide Mali Tabloların Hazırlanması İlişkin Esaslar", Vergi Dünyası Dergisi, Sayı:271, Mart 2004, s.144.

²⁷⁸ Örtün, Karapınar, s.147.

²⁷⁹ Türkiye Muhasebe Standartları 28 (İştiraklerdeki Yatırımlar) madde 2

İştirakin elde etme maliyeti ile iştirakin makul değerle değerlendirilmiş bilançosu arasında fark olabilir. Pozitif veya negatif şerefiye olarak adlandırılan bu fark bilançoda ayrı bir kalem olarak gösterilir ve en fazla 20 yıl içinde itfa edilir. Pozitif ve negatif şerefiye, maddi olmayan duran varlıklar altında “iştirakler şerefiyesi” veya “iştirakler negatif şerefiyesi” olarak konsolide bilançooya yansıtılır. Daha sonra iştirakler hesabı, iştirakin öz sermayesinden ana ortaklığın payına düşen kısma isabet eden tutar kadar artırılır veya azaltılır. Eğer elde etme maliyetine göre öz sermaye payına isabet eden tutarda artış meydana geliyorsa kar, azalış meydana geliyorsa zarar olarak gelir tablosunda gösterilir. İştirakin zararlarındaki ana ortaklık payı iştirakin bilanço değerine eşit veya fazla ise iştirak iz bedeli ile izlenir.²⁸⁰

Bir iştirak yatırımı, ancak yatırım yapılan işletmenin iştirak niteliği kazandığı tarihten itibaren özkaynak yöntemine göre muhasebeleştirilir. Yatırımın iktisabında, yatırımın elde etme maliyeti ile iştirakin tespit edilen net varlık, borç ve koşullu borçlarının net gerçeğe uygun değerinden yatırımcıya düşen pay arasındaki her türlü fark; aşağıda yer alan şekilde muhasebeleştirilir (TMS 28,23):

- Bir iştirak ile ilgili şerefiye, iştirak yatırımının defter değerine dahil edilir. Bununla birlikte, söz konusu şerefiyenin amortismanına izin verilmez ve bu nedenle iştirakin kar veya zararından yatırımcıya düşen payın belirlenmesinde hesaba katılmaz.
- İştirakin tespit edilebilen varlık ve borçlarının net gerçeğe uygun değerinden yatırımcının payına düşen kısmın yatırımın elde etme maliyetini aşan tutarı, yatırımın iktisap edildiği dönemde iştirakin kar veya zararındaki yatırımcıya düşen payın belirlenmesinde gelirlere dahil edilir.

İktisap sonrasında iştirakin kar veya zararındaki yatırımcı payında, amortismanına tabi kıymetlerin iktisap tarihindeki gerçeğe uygun değerleri baz alınarak hesaplanan amortismanlarının muhasebeleştirilmesi gibi uygun düzeltmeler yapılır. Benzer şekilde, maddi duran varlıklar veya şerefiye gibi kalemler için iştirakin muhasebeleştiği değer düşüklüğü zararları ile ilgili olarak, yatırımcı işletmenin iştirakin iktisabı sonrasındaki kar veya zararındaki payında uygun düzeltmeler yapılır.

²⁸⁰ Akbulak ve Sagar, a.g.e.s.144.

Bir ana şirketin, iştirakin zararındaki payını kayda alması, o iştiraki payıyla sınırlıdır. Ana şirket, iştirak üzerindeki önemli etkisini yitirdiği tarihte, özkaynak yöntemini uygulamaya son vermelidir. Bu tarihten itibaren yatırım, bağlı ortaklığa veya TMS/UMS 31’de tanımlanan biçimde bir iş ortaklığına dönüşmediği sürece, TMS/UMS 39’a göre muhasebeleştirilecektir.²⁸¹

Bir işletmenin satış amaçlı elde tutulan olarak sınıflandırma kriterlerini karşılayan iştirakteki veya iş ortaklığındaki yatırımına ya da yatırımın bir kısmına TFRS 5 hükümleri uygulanır. Satış amaçlı elde tutulan olarak sınıflandırılmayan iştirakteki veya iş ortaklığındaki yatırımın kalan kısmı, satış amaçlı elde tutulan olarak sınıflandırılan kısmın elden çıkarılmasına kadar, özkaynak yöntemi uygulanarak muhasebeleştirilmelidir. Elden çıkarma gerçekleştiğinde, iştirakteki veya iş ortaklığındaki yatırımın kalan kısmı, bir iştirak veya iş ortaklığı olmaya devam etmesi durumu (bu durumda özkaynak yöntemi uygulanır) haricinde, TFRS 9 hükümlerine göre muhasebeleştirilir. Daha önce satış amaçlı elde tutulan finansal varlık olarak sınıflandırılmış bir iştirak veya iş ortaklığı yatırımının bir kısmının, söz konusu sınıflama için gereken kriterleri kaybetmesi durumunda yatırım, satış amaçlı elde tutulan finansal varlık olarak sınıflandırıldığı tarihten itibaren özkaynak yöntemi kullanılarak muhasebeleştirilir. Satış amaçlı elde tutulan varlık olarak sınıflandırıldığı tarihten itibaren geçen dönemlere ilişkin finansal tablolar da bu çerçevede düzeltilir.²⁸²

Maliyet Yöntemi: Bu yöntemde iştirakler, maliyet değeri ile muhasebeleştirilir. Yatırımcıya dağıtılan kar payları ise gelir tablosunda gösterilir. Maliyet değeri ile değerlendirme yönteminde, iştirakler tarihi maliyetleri üzerinden muhasebe kayıtlarında yer alır. Ana ortaklıklar, konsolidasyon ve özkaynak yöntemlerine tabi olmayan şirket yatırımlarını maliyet yöntemiyle muhasebeleştirirler.

Maliyet yönteminde özkaynak yönteminden farklı olarak kar zarar açıklamaları ve yeniden değerlendirme artışları için bir kayıt yapılmasına gerek bulunmamaktadır. Sadece alış ve ödenen nakit temettüleri için muhasebe kaydı yapılacaktır.

²⁸¹ Yavuz Çiftçi, Türk Muhasebe Hukukunda İştiraklerdeki Yatırımların Değerlemesiyle İlgili Düzenlemenin Uluslararası Düzenlemelerle Karşılaştırılması, Muhasebe ve Denetim Bakış Dergisi, Ocak 2001, s.45.

²⁸² KGK, Uluslararası Finansal Raporlama Standartlarıyla Uyumlu, TFRS 2015. S.359-360

Ödenen temettüer ise yatırım tutarından düşölmek yerine, direkt olarak kar olarak gelir hesaplarına aktarılacaktır.²⁸³

Maliyet yönteminde, iştirak maliyet bedeli ile yatırım yapan şirketin bilançosuna dahil edilmektedir. Yatırım yapan şirket iştirakten kar payı tahsil ettikçe bir faaliyet dışı gelir unsuru olarak raporlamaktadır.

Yatırım yapılan şirketin kar veya zarar durumunun çok değişken, buna karşılık kar payı dağıtım politikasının büyük ölçüde sabit olduğu durumlarda maliyet yöntemi, yatırım yapılan şirketin faaliyet sonuçlarındaki gelişmeleri yatırım yapan şirketin finansal tablolarına yansıtmakta yetersiz kalmaktadır.

İştiraklerin zararlarının finansal tablolara alınarak özkaynak yöntemi uyguladıktan sonra, yatırımcı, iştirakteki net yatırımı açısından ek herhangi bir değer azalışı olup olmadığını belirlemek için TMS 39 hükümlerini uygular. TMS 39 hükümlerinin uygulanması eğer, yatırımda bir değer azalışı meydana geldiğini gösteriyorsa, işletme TMS 36 hükümlerini uygular.

Bağlı ortaklıklar ve iştiraklerin değerlemede değer düşöklükleri dikkate alınarak yapılır. Bağlı ortaklıklar, iştirakler ve müştereken kontrol edilen işletmelerdeki yatırımların geri kazanabilir tutarı defter değerinden düşük olması durumunda söz konusu varlıklar geri kazanabilir değeri ile değerlendirilir.

3.1.2.1.3. Mali Duran Varlıkların VUK ve TMS'e Göre Değerleme Açısından Karşılaştırılması

TMS 28: İştiraklerdeki Yatırımlar standardında iştirakler, yatırımcı işletmenin iş ortaklığı veya bağlı ortaklığı olmayan, ancak üzerinde önemli etkisinin bulunduğu işletmeler olarak tanımlanmaktadır.

²⁸³ Murat Gülerüz, Okan Üniversitesi, İ.İ.B.F. Yüksek lisans Tezi, Ocak 2014, s.251.

Önemli etkiden kasıt yatırım yapılan işletmenin finansal ve faaliyetle ilgili politikalarının belirlenmesi kararlarına katılma gücüdür. Yatırımcının doğrudan ya da dolaylı olarak yatırım yapılan işletmenin oy hakkının % 20 ya da daha fazlasını elinde tutması durumunda aksi açıkça ortaya konulmadığı sürece, önemli etkisinin bulunduğu kabul edilmektedir.²⁸⁴

Mali duran varlıkların değerlemesi ile ilgili VUK da açık bir hüküm bulunmamaktadır. VUK'da iştirak, bağlı ortaklık gibi kavramlara yer verilmeksizin, menkul kıymetler başlığı altında hisse senetlerinin değerlemesi açıklanmaktadır. Hisse senetleri alış bedeliyle değerlendirilir hükmü, hisse senetleri ile temsil edilen iştirak grubunu da kapsamaktadır. Standarda göre, ilk muhasebeleştirmede işlem masrafları elde etme maliyetine dahil edilmektedir. Ancak nitelikli bir varlık olmadıkları için, alım nedeniyle yüklenen faiz ve kur farklarının maliyet bedeline dahil edilmesi mümkün değildir.²⁸⁵ VUK'da ise alım dolayısıyla yüklenen giderler dönem gideri olarak kabul edilmektedir. Ancak, bağlı ortaklıklar ve iştiraklerin edinimi ile ilgili işlem maliyetlerinin ortaya çıkmaması durumunda bu varlıkların VUK'daki alış bedeli ve TMS'e göre belirlenen maliyet değeri eşit olacaktır.

Uzun vadeli yatırım amaçlı iştiraklerin muhasebeleştirilmesi ile ilgili “TMS 6 İştiraklerdeki Yatırımların Muhasebeleştirilmesi” standardı bulunmaktadır. Bu standarda göre iştirak tanımı, Tekdüzendeki iştirak tanımı ile uyumlaştırılmıştır. Buna göre, iştirakler ana ortaklık tarafından hisselerin doğrudan veya dolaylı olarak en az %10'una en fazla %50'dine kadar veya aynı oranlarda oy hakkına sahip olunan şirketlerdir. Bu yatırımların muhasebeleştirilmesinde, standarda göre özkaynak ile maliyet yöntemi esas alınır. Eğer işletmenin, yatırım yapılan ortaklığın finansal ve işletme politikalarının belirlenmesine katılma gücü varsa (işletme önemli etkinliğe sahipse) iştiraklerin muhasebeleştirilmesinde özkaynak yöntemi kullanılır. Konsolidasyon ve özkaynak yöntemiyle muhasebeleştirme kapsamı dışında kalan şirket yatırımları maliyet yöntemiyle muhasebeleştirilir.²⁸⁶

²⁸⁴ Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu, TMS-Türkiye Muhasebe Standartları, s.193.

²⁸⁵ Örtün, Kaval, Karapınar, s.439.

²⁸⁶ Gücenme, a.g.e., s.119-120.

İştirakler başlangıçta elde etme maliyeti ile muhasebeleştirilirler. İktisap tarihinden sonra ise, iştiraklerin değerlemesinde özkaynak yöntemi uygulanır. Bu yönteme göre, yatırımcının yatırım yapılan işletmenin kar ya da zararındaki payı finansal tablolara yansıtılmak üzere yatırımın defter değeri artırılır ya da azaltılır. Yatırımcının yatırım yapılan işletmenin kar ya da zararından alacağı pay, yatırımcının kar ya da zararı olarak muhasebeleştirilir. İştirakten alınan kar payı vb. dağıtımlar yatırımın defter değerini azaltır. Konsolidasyon kapsamına alınmayan iştirakler ise, ya maliyet değerine göre, ya da borsa değerine göre (etkin bir borsanın olması ve borsa değerinin güvenilir olarak ölçüldüğü durumlarda) değerlendirilir.²⁸⁷

MSUGT'e göre, iştiraklerde değer düşüklüğü gerçekleştiğinde, karşılık ayrılmaktadır. Öte yandan hisse senetlerinin değerinde meydana gelen artışlar, gerçekleşmemiş artışlar olduğundan, dönem kar/zararıyla ilişkilendirilmemekte, ancak satıldıklarında gerçekleşen kar veya zarar dikkate alınmaktadır.²⁸⁸ Ancak VUK da hisse senetlerinin değerindeki azalışlar kanunen kabul edilmeyen giderdir ve artışlarda değerlemede dikkate alınmamaktadır.

Değer düşen iştirakler, MSUGT'nda piyasa değeri, TMS 36 Varlıklarda Değer Düşüklüğü standardında ise geri kazanılabilir tutar ile değerlendirilmektedir. Piyasa değeri ve geri kazanılabilir tutar değerlendirme esasları da birbirinden farklı olan değerlendirme esaslarıdır.

Standarda göre değerlendirme sonucu ortaya çıkan kazanç ve kayıplar ise, özkaynaklar grubunda raporlanır. VUK'da iştirak, bağlı ortaklık gibi kavramlara yer verilmeksizin, menkul kıymetler başlığı altında hisse senetlerinin değerlendirilmesi açıklanmaktadır. Bu nedenle VUK'a göre hisse senetleri alış bedeliyle değerlendirilir hükmü, hisse senetleri ile temsil edilen iştirak grubunu da kapsamaktadır. Standarda göre, ilk muhasebeleştirmede işlem masrafları elde etme maliyetine dahil edilmektedir.

²⁸⁷ Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu, TMS-Türkiye Muhasebe Standartları, s.163.

²⁸⁸ Çiftçi, Türkiye Uygulamasındaki İştirak Kavramı İle Uluslar arası Uygulamalardaki İştirak Kavramının Karşılaştırılması, s.98.

VUK'da ise bu giderler dönem gideri olarak kabul edilmektedir. İzleyen dönemlerde özkaynak yöntemine göre değerlemenin iştiraklerden elde edilen temettü gelirlerinin matrahtan indirilen bir gelir unsuru olması nedeniyle vergisel açıdan bir farklılık yaratacağı düşünülmemektedir.²⁸⁹

3.1.2.2. Maddi Duran Varlıkların Değerlemesi

İşletmelerin amaçlarını gerçekleştirmek için faaliyetlerinde sürekli kullandıkları fiziki varlıklara maddi duran varlık denir. Maddi Duran Varlıklar grubunda işletme faaliyetlerinde kullanılmak üzere edinilen ve bir yıldan fazla yararlanılacağı tahmin edilen fiziki varlık kalemlerinin ve bunlarla ilgili birikmiş amortismanların izlendiği hesap yer alır. Maddi duran varlıklar grubunda aşağıdaki büyük defter hesapları bulunur.²⁹⁰

Maddi Duran Varlıklar

- Arazi ve arsalar
- Yer altı ve Yerüstü Düzenleri
- Binalar
- Tesis, Makine ve Cihazlar
- Taşıtlar
- Demirbaşlar
- Diğer Maddi Duran Varlıklar
- Birikmiş Amortismanlar(-)
- Yapılmakta Olan Yatırımlar
- Verilen Avanslar

²⁸⁹ Akdoğan, “Türkiye Muhasebe/ Finansal Raporlama Standartlarının Uygulanma Süreci: Sorunlar, Çözüm Önerileri, s.29.

²⁹⁰ Sağlam, s.234

3.1.2.2.1. VUK'a Göre Maddi Duran Varlıkların Değerlemesi

3.1.2.2.1.1. 250 Arazi Ve Arsalar

Boş arazi ve arsalar ile herhangi düzenlemeye veya işleme tabi tutulmamış her türlü arsa, arazi ile dutluk, fidanlık ve zeytinlik gibi işletme arazisi değerlerinin yer aldığı hesap kalemidir.²⁹¹

VUK'un 269.maddesinin iktisadi işletmelere dahil bütün gayrimenkullerle birlikte gayrimenkullerin mütemmim cüzileri ve teferruatı, tesisat ve makineler, gemiler ve diğer taşıtlar ve gayri maddi haklar maliyet bedeli değerlerdir.²⁹²

Arazi ve arsalar edinildiğinde maliyet bedeliyle hesabın borcuna, elden çıkarıldığına ise hesabın alacağına kaydedilir. Bu varlık alındığında üzerinde üzerinde daha önceden yapılmış bir yapının bulunması halinde, bu yapının yıkılması, hurdanın kaldırılması gibi harcamalar maliyete eklenirken, yıkılan binanın yıkıntı değerinin satılması durumunda elde edilen gelirin mali kazancın tespitinde vergiye tabi gelir olması gerekir.

Gayrimenkuller ve gayrimenkul gibi değerlendirilecek kıymetler satın alma veya imal suretiyle iktisap edilebilir. Satın alma halinde, maliyet bedeli şu unsurlardan teşekkül eder.²⁹³

- Satın alma bedeli,
- Makine ve tesisatta gümrük vergileri, nakliye ve montaj giderleri,
- Mevcut bir binanın satın alınarak yıktırılmasından ve arsanın tesviyesinden doğan giderler.

Noter, tapu, mahkeme, kıymet takdiri, komisyon ve tellaliye gibi gider ve harçlarla, emlak alım vergisi (tapu harcı) ve taşıt alım vergisinin maliyete dahil edilmesi veya genel giderler arasında gösterilmesi serbesttir.

²⁹¹ Gücenme,s.242

²⁹² Bünyamin Öztürk, Mustafa Özer, Mustafa ve Vergi Hukuku Açısından Dönem Sonu Envanteri İşlemleri, İSMMO-Seminer-1999, s.52.

²⁹³ Özbalcı, s.571

İşletmelerin mal ve hizmet ürettiği binalar, kullandıkları sahalar bu arsa ve arazi üzerinde kurulurlar. VUK'a göre arsa üzerine yapılan inşaat o arsanın mütemmim cüzü olacağından arsanın satışı halinde, satışa dahil olacaktır.

Arazi ve arsaların satılması durumunda üzerindeki yapı ve sahalar arazi ve arsalarından ayrı düşünülmemeyeceği için arazi ve arsalar ile birlikte satılması söz konusudur. Arazi ve arsaların var olma süreleri sonsuz ve değer düşüklüğüne, aşınmaya ve yıpranmaya tabi olmadıkları için amortismanına tabi tutulmamıştır.

Maddi duran varlıkların değerlemesinde önem arz eden diğer hususta, maddi duran varlıkların alımında ortaya çıkan faiz ve kur farklarının durumudur. Çünkü faiz ve kur farkları lehte⁴⁷³ ve aleyhte⁴⁷⁴ olduğu duruma göre, farklı uygulamalar içermektedir. Maddi duran varlıkların iktisabında ortaya çıkan faiz giderleri ve kur farklarının aktife alındığı, hesap döneminin sonuna kadarki kısmı maddi duran varlıkların maliyetine dahil edilmesi zorunlu iken sonraki yıllarda doğan faiz giderleri ile kur farkı giderlerinin maliyete ilave edilmesi veya doğrudan gider yazılması ihtiyaridir. Aynı şekilde lehte oluşan kur farkları da aktife alındıkları yılın sonuna kadar oluşan maliyetlerden indirilmesi zorunlu iken, sonraki yıllarda lehte oluşan kur farklarının maliyetten indirilmesi veya gelir yazılması ihtiyaridir.²⁹⁴

3.1.2.2.1.1. 251 Yer Altı Ve Yerüstü Düzenleri

VUK da iktisadi işletmeye dahil kıymetlerin maliyet bedeli ile değerlendirileceği ifade edilmiş olup, inşa edilen yer altı ve yerüstü yapılarının maliyet bedeli de bu yapıların inşa ve imal giderlerinden oluşacaktır.²⁹⁵

İşletme faaliyetlerinin yürütülmesinde kolaylık sağlamak için işletme arazilerinde meydana getirilen yollar, köprüler, kanallar, iskeleler, parklar, bahçeler vb. değişiklikler bu hesap altında muhasebeleştirilir.

Başka bir ifadeyle; hesap, yapımı tamamlanan yer altı ve yerüstü düzenin '258 Yapılmakta Olan Yatırımlar' hesabında oluşan maliyetinin bu hesaba aktarılarak

²⁹⁴ Fırat Hüseyin, Veysel Karani Palak, TMS ve VUK Açısından Maddi Duran Varlıklarda Değerleme, Mali Çözüm Dergisi, Mayıs-Haziran 2008, Sayı:87, s.83-84.

²⁹⁵ Yer altında ve yerüstünde inşa edilmiş her türlü yol, park, tünel, köprü, bölme, sarnıç, iskele ve benzeri yapıları içerir.

aktifleştirilmesinde, daha önce aktifleştirilmiş olan yer altı ve yerüstü tesislerinin ekonomik değerini arttırıcı bir harcama yapılmasında veya tamamlanmış olarak yer altı ve yerüstü tesis satın alınmasında borç kaydı yapılırken; yer altı ve yerüstü tesislerinin hizmet dışı kalması, sökülüp satılması, başka bir işletmeye devredilmesi durumunda alacak kaydı yapılır. Oluşturulan bu düzen ve tesislerin zamanla yıpranmaya ve aşınmaya maruz kalmaları nedeniyle, üzerinde yer aldıkları arsa ve arazilerden ayrı aktifleştirilerek amortismanına tabi tutulmaları kabul edilmektedir.

3.1.2.2.1.1. 252- Binalar

Bu hesap işletmenin her türlü binaları ve bunların ayrılmaz parçalarının izlendiği hesaptır. Maliyet bedeli ile değerlendirilir. İşletmenin faaliyetlerini sürdürebilmesin için belli amaçlar için tahsis edilmiş yapılardır. İşletme faaliyetlerinde kullanılan ve mülkiyeti işletmeye ait her türlü binaların ve bunların ayrılmaz parçalarının izlendiği hesaptır. Ofis, atölye, depo, yönetim binası, fabrika olarak kullanılabilceği gibi, işletme tarafından kiraya da verilebilir.

Bina elde edildiğinde, binanın iktisadi değerini arttırıcı bir harcama yapıldığında ve yeniden değerlendirildiğinde bu hesap maliyet bedeliyle borçlandırılır, herhangi bir nedenle elden çıkarıldığında ise hesap alacaklandırılarak muhasebeleştirilir.

Binalar satın alma veya imal suretiyle iktisap edilebilir. Satın alma halinde, maliyet bedeli satın alma bedeli, inşa ve imal suretiyle iktisaplarda inşa ve imal giderleri satın alma bedeli yerine geçer. Noter, tapu, mahkeme, kıymet takdiri, komisyon ve tellaliye gibi gider ve harçlarla, emlak alım vergisi (tapu harcı) gibi giderlerin maliyete dahil edilmesi veya genel giderler arasında gösterilmesi serbesttir. İşletmede inşa edilen binanın maliyet bedeli, arsası için ödenen bedelle birlikte binanın meydana getirilmesi için yapılacak harcamalardan oluşacaktır.

3.1.2.2.1.1. 253- Tesis Makine Ve Cihazlar

Üretimde kullanılan her türlü makine (torna, matkap, baskı makinesi vb.) tesis (elektrik, telefon, ısıtma, yangın tesisleri) gibi, cihazlar (röntgen cihazı, göz ölçme cihazı gibi) ile bunların eklentileri ve bu amaçla kullanılan taşıma gereçlerinin izlendiği hesaptır. Maliyet bedeli ile değerlendirilir.

Satın alınan tesis, makine ve cihazların maliyet bedeli kabaca satın alma bedelinden, inşa ve imal edilen tesis, makine ve cihazlar inşa ve imal giderlerinden oluşur.

Satın alınan veya işletmece imal edilen veya ettirilen tesis, makine ve cihazların bedelleri bu hesaba borç, herhangi bir nedenle aktiften çıkarıldığında alacak kaydedilir. Bu hesap kullanım amaçlarına ve makine çeşitlerine göre bölümlenebilir.²⁹⁶

Tesisler satın alma veya işletme tarafından inşa edilmiş ise inşa edilme maliyetleri ile muhasebeleştirilir. Eğer tesislerin yapılması uzun zaman almaktaysa söz konusu maliyet ‘Yapılmakta Olan Yatırımlar’ hesabında gösterilir. İnşaat bitip tesis hizmete girdiğinde ‘Yapılmakta Olan Yatırımlar’ hesabı ‘‘Tesis Makine ve Cihazlar Hesabı’’ ile kapatılır.²⁹⁷

3.1.2.2.1.1. 254- Taşıtlar

İşletme faaliyetlerinde kullanılan tüm taşıtların (kamyon, kamyonet, binek otomobil vb) izlendiği hesaptır. Ulaştırma sektöründe hizmet üretimi amacıyla kullanımda olan tüm taşıt araçları da bu hesapta izlenir.

Taşıtlar maliyet bedeli ile değerlendirilir. Bir taşıtın maliyet bedeli alış bedeli, gümrük vergisi, (ithal edilmesi halinde) taşıma gideri, taşıma sırasında sigorta giderleri, taşıt alım vergisi ve alımla ilgili diğer giderlerden oluşur.²⁹⁸

ÖTV'nin uygulamaya girmesi ile binek otomobillerde uygulanan artırılmış KDV oranı genel(%18) orana çekilirken bunlar üzerinde yer alan taşıt alım vergisi, tescil harcı, eğitime katkı payı, özel işlem vergisi ve çevre fonu yükümlülükleri yürürlükten kaldırılarak yerlerini ÖTV'ye bırakmışlardır. Mükellefler özel tüketim vergisini maliyete ilave edebilecekler veya doğrudan doğruya gider yazabileceklerdir.

²⁹⁶ Ataman, s.220

²⁹⁷ Cengiz Erdamar ve Orhan Feryal Basık, Finansal Muhasebe ve Tekdüzen Muhasebe Sistemi, Dönence Basım ve Yayım, İstanbul, 2005,s.231.

²⁹⁸ Özgür Cemalcılar, Yılmaz Benligiray ve Fevzi Sürmeli, "Genel Muhasebe" 3. baskı, Eskişehir T.C. Anadolu Üniversitesi Yayınları, 2004, s.101.

Faaliyetlerin kısmen veya tamamen binek otomobillerinin kiralanması veya çeşitli şekillerde işletilmesi onların bu amaçla kullandıkları hariç olmak üzere işletmelere ait binek otomobillerinin alış vesikalarında gösterilen Katma Değer Vergisi indirilemeyecek Katma Değer Vergisidir.²⁹⁹İndirilemeyecek bu KDV taşıtlar hesabının borcuna yazılarak taşıtların maliyeti artırılır.

3.1.2.2.1.1. 255-Demirbaşlar

İşletme faaliyetlerinin yürütülmesinde kullanılan her türlü büro makine ve cihazları ile döşeme, masa, koltuk, dolap, mobilya gibi maddi varlıkların izlendiği hesaptır. VUK'un 273. Maddesi gereği demirbaş eşyanın değerlemesine ilişkin hükümleri içermektedir. Bu düzenlemeye göre, alet, edevat, mefruşat ve demirbaş eşya maliyet bedeli değerlendirilir. Bunların maliyet bedeline giren giderler, satın alma bedelinden gayri komisyon ve nakliye giderleri gibi özel giderlerdir. İmal edilen alet, edevat, mefruşat ve demirbaşlarda imal giderleri satın alma bedeli yerine geçer.

VUK'un 313. Maddesi uyarınca 01.01.2015 tarihinden geçerli olmak üzere 880,00 TL aşmayan peştamallıklar ile alet, edevat, mefruşat ve demirbaşların amortismanına tabi tutulmayarak doğrudan gider yazılabilirler. (Her yıl yeniden değerlendirme oranı ile birlikte madde hükmündeki had değişmektedir.)³⁰⁰

3.1.2.2.1.1. 256- Diğer Maddi Duran Varlıklar

Maddi duran varlık kapsamında yukarıda belirtilenler dışında kalan her türlü maddi duran varlıkların izlendiği hesaptır. VUK'a göre ise ne şekilde elde edilirse edilsinler maliyet bedelleri ile aktifleştirilirler. Varlık aktiflere alındığı zaman hesabın borcuna, elden çıkarılması, satılması durumunda ise alacağına yazılarak muhasebeleştirilir.

3.1.2.2.1.1. 257- Birikmiş Amortismanlar (-)

İşletmelerde bir yıldan fazla kullanılan duran varlıkların, aşınma, yıpranma ve teknolojik eskime sonucu meydana gelen değer kayıplarının sonuç hesaplarına aktarılmasıdır.

²⁹⁹ Katma Değer Kanunu, md.30/b

³⁰⁰ VUK. Md.313

Amortisman konusu VUK'un 313.maddesindeki maddi duran varlıklar tanımında yer alan varlıklar oluşturur. Aşan VUK' a göre maddi duran varlıklar Maliye Bakanlığınca her yıl yayınlanan genel tebliğ sınırlarını aşan hallerde varlık aktifleştirilerek amortisman yoluyla gider yazılması gerekmekte iken, bu hadlerin altında kalan maddi duran varlık değerlerinin doğrudan bir defa da gider hesaplarına kaydedilmesi de mümkün bulunmaktadır. Duran varlık hadlerine ait son beş yılın tutarları aşağıda tablo 1'de yer almaktadır.

Buna göre bir iktisadi kıymetin amortismanına tabi tutulabilmesi için, işletmenin envanterinde kayıtlı olması, işletmede bir yıldan fazla kullanılabilir olması, eskime, yıpranma, aşınma, demode olma gibi durumlara açık olması, değerlendirme gününde envantere dahil ve kullanıma hazır olması ve iktisadi kıymetin değerinin 880-TL'yi (01.01.2015 tarihinden itibaren) aşması gerekir.

Vergi Usul Kanununda belirlenen amortisman yöntemleri şöyle sıralanmaktadır:

- Normal amortisman yöntemi (VUK md.315),
- Azalan bakiyeler yöntemi (VUK mükerrer md.315),
- Madenlerde amortisman yöntemi (VUK md.316),
- Fevkalade amortisman yöntemi (VUK md.317),
- Kıst amortisman yöntemi (VUK md.320).

Normal amortisman yönteminde ayrılacak amortisman tutarı her yıl eşittir ve amortisman süresinin bitiminde, amortisman tutarı iktisadi kıymetin maliyet bedeline eşit hale gelmektedir. Normal amortisman yönteminde, mükellefler amortismanına tabi iktisadi kıymetlerini Maliye Bakanlığı'nın tespit ve ilan edeceği oranlar üzerinden itfa ederler. İlan edilecek oranların tespitinde iktisadi kıymetlerin faydalı ömürleri dikkate alınır³⁰¹

Vergi Usul Kanunu'nun 315. Maddesinde, mükellefler amortismanına tabi duran varlıklarını %20'yi aşmamak koşuluyla serbest tespit ettikleri oranlar üzerinden amortismanına tabi tutarlar.

³⁰¹ VUK md.315

Ancak arazi ve binalar ile %20'nin üzerinde bir oranlar amortismanına tabi tutulacak maddi duran varlıklar, Maliye Bakanlığı tarafından tesbit ve ilan olunan oranlar üzerinden amortismanına tabi tutulmaktadır.

Normal amortisman yöntemine göre amortisman tutarı, duran varlığın maliyeti ile amortisman oranının çarpımı veya duran varlığın maliyetinin faydalı ömre bölünmesi ile elde edilmektedir. Yöntem uygulamanın basit olması nedeni ile yaygın olarak kullanılmaktadır. Buna göre, yıllık amortisman tutarı aşağıdaki şekilde tespit edilecektir.

Azalan bakiyeler amortisman yöntemi VUK'un mükerrer 315'inci maddesine göre; "Bilanço sasına göre defter tutan mükelleflerden dileyenler, amortismanına tabi iktisadi değerlerini, azalan bakiyeler üzerinden amortisman usulü ile yok edebilirler". Bu usulün tatbikinde,

- Her yıl üzerinden amortisman hesaplanacak değer, evvelce ayrılmış olan amortismanlar toplamının tanzili suretiyle tespit olunur.
- Bu usulde uygulanacak amortisman oranı %50'yi geçmemek üzere normal amortisman oranının iki katıdır.
- Bu usulde amortisman süresi normal amortisman nispetlerine göre hesaplanır. Bu sürenin son yılına devreden bakiye değer, o yıl tamamen yok edilir.

5228 sayılı Kanunun 59'uncu maddesiyle yapılan bu ibare değişikliği ile azalan bakiyeler usulüyle amortisman ayırmada üst sınır getirilmiş ve azalan bakiyeler usulüyle amortisman ayrılırken her halükarda amortisman oranının % 50'yi geçmeyeceği belirtilmiştir.³⁰²

Azalan bakiyeler yönteminin Kanundaki ve teorideki uygulamaları arasında iki önemli fark bulunmaktadır. Bunlardan birincisi, Kanunun normal amortisman oranının iki katını geçmeyecek bir üst sınır koyması, ikincisi ise varlığa ilişkin olarak amorti edilmeden kalan tutarın sürenin son yılında tamamen yok edilmesidir.

³⁰² 13/08/2004 tarih 25552 Sayılı Resmi Gazete

Uygulamada ise duran varlığın ekonomik ömrünün sonunda, kalan net değere herhangi bir oran uygulanmadan gider yazılmaktadır.³⁰³

Madenlerde amortisman yöntemi ülkemizde maden yataklarının mülkiyeti devletin hüküm ve tasarrufu altında bulunmaktadır. Dolayısıyla bu tür yatakları işleten gerçek ve tüzel kişilerin sahip oldukları maden yatakları değil, sadece bu yatakların işletme hak ve imtiyazlarıdır. Madenler gibi özel tükenmeye tabi varlıklarla ilgili amortisman uygulamaları, diğer maddi ve maddi olmayan duran varlıklar ile ilgili amortisman uygulamalarına göre farklı özellikler taşımaktadır.

Madenlerde amortisman uygulamasına esas alınacak bedeli işletme hakkının nasıl edinildiğine göre farklılık gösterir. Maden rezervini işletme hakkı iki yolla elde edilir. Birinci yol Devletten işletme ruhsatı ve işletme izni alınmasıdır. İkinci yol ise, ruhsata sahip olanlardan bu ruhsatın satın alınması³⁰⁴ veya ilgili sahaların rödovans karşılığı kiralanmasıdır. Burada yasal bir engel yoktur.

Seçilen yöntemle göre amortisman yoluyla itfa edilecek bedel de değişmektedir. Eğer işletme, kendi ruhsatına sahip ise itfa edilecek bedel imtiyaz bedelidir. İmtiyaz bedeli, imtiyaz alınabilmesi için tanzimi gereken topoğrafik haritaların yapılması, maden sahasına gönderilen teknik ve diğer personelin ücretleri, sondaj masrafları gibi cevherin saptanması ile ilgili tüm giderlerle, imtiyaz harcı, damga vergisi gibi masrafları içerir. Eğer kullanım hakkı kiralanmış veya satın alınmışsa edinilen madenlerde itfa edilecek bedel maliyet bedelidir. Bu bedel, maden ocağının imtiyaz hakkı sahibinden devralınması karşılığında imtiyaz sahibine ödenen bedel ve buna ilişkin giderleri içerir.

Maddi ve maddi olmayan duran varlıkların maliyet bedelleri üzerinden hesaplanacak amortisman tutarları, bu varlıkların faydalı ömürleri tahmin edilerek belirlenirken, özel tükenmeye tabi varlıklar olarak aktifleştirilen işletme ve imtiyaz hakları maliyet bedellerinin hangi sürelerde ve hangi oranlar üzerinden gidere dönüştürülüp yok edileceği ise maden sahalarındaki çıkarılan ya da çıkarılması planlanan rezerv miktarı

³⁰³ Hüseyin Tokay, "Amortisman Hesaplama Yöntemlerinin Giderlere ve Yeniden Değerleme İşlemlerine Etkisi, Yaklaşım Dergisi, Temmuz 20003, sayı.127, s.28.

³⁰⁴ N.Kemal Gündüz ve Necati Perçin, Amortismanlar ve Yeniden Değerleme, Ankara 1997, Yaklaşım Yayınları, 1.Baskı, s.166.

esas alınarak belirlenir.³⁰⁵ Fevkalade amortisman yöntemi VUK'un 317. Maddesinde amortismanına tabi olup;

- Yangın, deprem, su baskını gibi afetler neticesinde değerini tamamen veya bir kısmını kaybeden,
- Yeni icatlar dolayısıyla teknik verim ve kıymetleri düşerek tamamen veya kısmen kullanılamaz hale gelen,
- Cebri çalışmaya tabi tutuldukları için normalden fazla aşınmaya ve yıpranmaya maruz kalan için uygulanır, şeklinde tanımlanmıştır.

Gayrimenkullerin aktife alınmalarından sonra yapılan giderlerden maliyet bedeline eklenmesi zorunlu olanların amortismanına tabi tutularak itfa edilmeleri gerekir. Amortisman açısından ise değer artırıcı giderler ile iktisadi ömrü uzatan giderler farklı değerlendirilmektedir. Değer(fonksiyon) artıran giderler asıl gayrimenkulün kalan itfa süresi içinde itfa edilmektedir, iktisadi ömrü uzatan giderler ise aktifleştirildikleri yıldan başlayarak iktisadi kıymet için belirlenen oran ve süreye göre amortismanına tabi tutulur.

Boş araziler ve arsaların amortismanına ilişkin VUK' un 314. Maddesinde, boş arazi ve boş arsaların amortismanına tabi olmadığı, ancak, tarım işletmelerinde vücuda getirilen meyvelik, dutluk, fındıklık, zeytinlik ve güllüklerle incir bahçeleri ve bağlar gibi tarım tesisleri ile işletmede inşa edilmiş olan her nev'i yollar ve harkların amortismanına tabi olduğu düzenlemesi yapılarak, üzerinde herhangi bir tarımsal ya da alt yapı tesisi bulunmayan boş arazi ve arsaların amortisman konusu yapılamayacağı, arazi ve arsa üzerinde yapılan bu şekildeki tesislerin varlığı halinde ise, tesislerin arsa ve araziyle ilişkilendirilmeksizin kendi tahmini ömürlerine göre amortismanına tabi tutulacağı hükme bağlanmıştır.³⁰⁶

Kıst amortisman yöntemi Faaliyetleri kısmen veya tamamen binek otomobillerinin kiralanması veya çeşitli şekillerde işletilmesi olanların bu amaçla kullandıkları binek otomobilleri hariç olmak üzere, işletmelere ait binek otomobillerinin aktife girdiği hesap dönemi için ay kesri tam ay sayılmak suretiyle kalan ay süresi kadar amortisman ayrılır.

³⁰⁵ Rahmi Uygun, "Madenlerde Amortisman, Maden İmtiyaz ve İşletme Hakları Amortismanı" 2013,s.1.

³⁰⁶ Azmi Demirci, Arsa ve Arazi Amortismanına Tabi Tutulabilir mi, Vergi Dünyası Dergisi, Aralık 2007, Sayı:316, s.18.

Amortisman ayrılmayan süreye isabet eden bakiye değer, itfa süresinin son yılında tamamen yok edilir(VUK Md.320). Kıst amortisman uygulaması, 197 sayılı Motorlu Taşıtlar Vergisi Kanunu'nun vergileme ölçü ve hadleri başlıklı bölümünün 5. Maddesinde açıklanan ve (1) sayılı tarifeden vergilendirilen taşıtlara münhasırdır. Bunlar, otomobil, kaptıkaçtı, panel ve arazi taşıtlarıdır.³⁰⁷

İşletmenin faaliyet konusu binek otolarının kiralanması ve çeşitli şekillerde işletilmesi olmakla birlikte, satın alınan binek otomobilleri bu amaçlarla kullanılmıyorsa, bu binek otomobilleri için de kıst amortisman ayrılacaktır. Binek otomobillerinin aktife girdikleri hesap döneminde kıst amortisman ayrılması, amortisman süresini uzatmayacaktır. Bu durumda, yılbaşından binek otomobillerinin aktife girdiği aya kadar olan süreye isabet eden amortisman, itfa süresinin son yılında yok edilecektir.

3.1.2.2.1.1. 258- Yapılmakta Olan Yatırımlar

İşletmede, yapımı süren ve tamamlandığında ilgili maddi duran varlık hesabına aktarılacak olan, her türlü madde ve malzeme ile işçilik ve genel giderlerle ilgili harcamalardır.

Maliyeti, yapımı süren duran varlığın, tedarik sürecinin çeşitli safhalarında yapılan harcamalardan oluşan duran varlıkların maliyetini toplamaktadır. Örneğin yapılmakta olan fabrika binası için katlanılan işçilik, malzeme vb.gibi maliyetlerin söz konusu hesapta toplanıp yapımı tamamlandıktan sonra ilgili hesaba aktarılması gibi. Tamamlanan yatırım bedelleri ilgili maddi duran varlık hesabına borç, bu hesaba alacak kaydetmek suretiyle aktarılır.

İşletmede yetiştirilen ve bir yıldan uzun sürede işletmede kullanılacak olan canlı varlıklarda üretimde kullanılıncaya kadar bu hesapta izlenir. Kullanıma başlandığı anda örneğin hamile bir düvenin doğum yapıp süt vermeye başlamasıyla birlikte o ana kadar bu hesapta oluşan maliyet tutarı bu hesaba alacak Diğer Maddi Duran Varlıklar Hesabına borç kaydedilerek muhasebeleştirilir.

³⁰⁷ Öztürk, s.415

3.1.2.2.1.1. 259- Verilen Avanslar

Yurtiçinden veya yurt dışından satın alınmak üzere sipariş edilen maddi duran varlıklarla ilgili olarak yapılan avans ödemeleridir. Sipariş avansı ile ilgili giderleri de kapsar. Avansların değerlemesi ile ilgili olarak VUK’ da açık bir hüküm yoktur. Verilen sipariş avanslarının değerlemesi ile ilgili yapılan açıklamalar maddi duran varlık grubundaki verilen avanslar için de geçerlidir.

3.1.2.2.2. TMS’e Göre Maddi Duran Varlıkların Değerlemesi

TMS 16’nın 6.maddesinde; “Mal veya hizmet üretimi veya arzında kullanılmak, başkalarına kiraya verilmek veya idari amaçlar çerçevesinde kullanılmak üzere elde tutulan ve bir dönemden daha fazla kullanımı öngörülen fiziki kalemler” maddi duran varlık olarak tanımlanmıştır.

TMS 16 kapsamında bulunan ve varlık olarak muhasebeleştirme koşullarını sağlayan maddi duran varlıklar ilk muhasebeleştirme anında maliyet bedeli ile ölçülür.(TMS 16, s.19). Maddi duran varlıklarla ilgili bütün maliyetler oluştuğu tarihteki değerleriyle muhasebeleştirilir. Bu maliyetler, bir maddi duran varlık kaleminin ilk elde etme veya inşa edilmesi aşamasında oluşan ve sonradan; ekleme, kısmi yenileme ve bakım için katılan maliyetleri içerir.³⁰⁸

Amortisman, bir varlığın amortismanına tabi tutarının, yararlı ömür süresince sistematik olarak dağıtılmasıdır. Yararlı ömür ise bir varlığın işletme tarafından kullanılabilmesi beklenen süreyi veya ilgili varlıktan elde edilmesi beklenen üretim sayısı veya benzeri üretim birimini ifade eder.(TMS 16, md.6). Standartta yer alan düzenlemelere göre bir maddi duran varlığın amortismanına konu olabilmesi için, işletme faaliyetlerinde kullanılıyor olması ve bu kullanım süresinin bir muhasebe döneminden uzun olması gerekmektedir. Amortisman hesaplanabilmesi için maddi duran varlığın işletme kayıtlarında yer alma koşulları da bulunmaktadır.

³⁰⁸ Kaya Uğur, Maddi Duran Varlıkların Elde Edilmesinde TMS 16 ve Vergi Kanunlarındaki Düzenlemelerin Karşılaştırılması, s.4.

- Bir maddi duran varlık kaleminin, toplam maliyetine göre önemli bir maliyeti olan her bir parçası ayrı ayrı amortismanına tabi tutulur.
- Bir İşletme, maddi duran varlık kaleminin başlangıçta muhasebeleştirilmiş olan tutarını önemli parçalara ayırır ve her bir parçayı ayrı olarak amortismanına tabi tutar.
- Bir maddi duran varlık kaleminin önemli bir parçasının sahip olduğu yararlı Ömür ve amortisman yöntemi ile aynı kalemin bir başka önemli parçasının sahip olduğu yararlı ömür ve amortisman yöntemi aynı olabilir. Böyle parçalar amortisman giderinin belirlenmesinde gruplandırılabilir.
- Bir varlığın amortismanına tabi tutarı, kalıntı değeri düşülerek belirlenir.
- Uygulamada, bir varlığın kalıntı değeri genellikle değersiz ve dolayısıyla amortismanına tabi tutarın hesaplanmasında önemsiz olarak dikkate alınabilir.
- Bir varlığın yararlı ömrü ekonomik hizmet süresinden kısa olabilir. Bir varlığın yararlı ömrünün tahmini, işletmenin benzer varlıklara ilişkin tecrübelerine dayanan bir takdir meselesidir.
- Arsa ve binalar birlikte dikkate alındıklarında dahi ayrılabilir maddi duran varlıklardır ve ayrı olarak muhasebeleştirilirler.

Bir varlığın amortismanına tabi tutarın yararlı ömrü boyunca sistematik olarak dağıtmak için çeşitli amortisman yöntemleri kullanılabilir. Bu yöntemler, TMS 16'ya göre şunlardır:

Normal (doğrusal) amortisman yöntemi; Bu yöntemde, varlığın kalıntı değeri değişmediği sürece, amortisman gideri yararlı ömrü boyunca sabittir. Yani yıllık amortisman tutarı; maddi duran varlığın değerinden işletme tarafından belirlenen hurda değeri çıkartılarak faydalı ömre bölünmesiyle bulunur. Yıllık amortisman tutarı aşağıda yer aldığı gibi hesaplanmaktadır.

$$\text{Yıllık Amortisman Tutarı} = (\text{Maliyet bedeli} - \text{Kalıntı değeri}) / \text{Tahmini yararlı ömür}$$

Azalan bakiyeler amortisman yöntemi; bu yöntemde amortisman gider tutarı, duran varlığın yararlı ömrü boyunca azalan tutarlarla hesaplanır. Yıllık amortisman tutarı aşağıda yer aldığı gibi hesaplanmaktadır.

Yıllık Amortisman Tutarı= (Maliyet bedeli-Kalıntı değeri) x (Normal amortisman oranı x 2)

Üretim miktarı amortisman yöntemi; bu yöntemde amortisman gideri, duran varlığın beklenen kullanım ya da üretim miktarı üzerinden hesaplanır. Bu yöntemde;

Yıllık Amortisman Tutarı= Amortisman oranı x Yıllık üretim miktarı

Ancak TMS 16'da yukarıdaki amortisman yöntemleri sayılmakla birlikte, gerekli durumlarda diğer amortisman yöntemlerinin kullanılması konusunda serbestlik getirilmiştir. TMS'ye göre uygulanan amortisman yöntemleri periyodik olarak gözden geçirilmeli ve eğer varlıktan beklenen faydada değişiklik söz konusu ise farklı ve daha uygun bir yöntemle geçilmelidir.³⁰⁹

Bir maddi duran varlık kaleminin maliyeti, indirimler ve ticari iskontolar düşüldükten sonra, ithalat vergileri ve iade edilmeyen alış vergileri dahil, satın alma fiyatı, varlığın yerleştirileceği yere ve yönetim tarafından amaçlanan koşullarda çalışabilmesini sağlayacak duruma getirilmesine ilişkin her türlü maliyet ve maddi duran varlığın sökülmesi ve taşınması ile yerleştirildiği alanın restorasyonuna ilişkin tahmini maliyeti, işletmenin ilgili kalemin elde edilmesi ya da stok üretimi dışında bir amaçla belirli bir süre kullanımı sonucunda katlandığı yükümlülük unsurlarını içermektedir.

Ayrıca, doğrudan maddi duran varlık kaleminin elde edilmesiyle veya inşaatıyla ilgili çalışanlara sağlanan faydalardan kaynaklanan maliyetler, yerin hazırlanmasına ilişkin maliyetler, ilk teslimata ilişkin maliyetler, kurulum ve montaj maliyetleri, varlığın uygun şekilde çalışıp çalışmadığına ilişkin yapılan test maliyetlerinden, varlığı gerekli yer ve duruma getirirken üretilen kalemlerin satışından elde edilen net hasılat düşüldükten sonra kalan tutar ve mesleki ücretlerde eklenecektir.

³⁰⁹ Başak Ataman Akgül, Maddi Duran Varlıklarının Amortismanına İlişkin Uluslararası Muhasebe Standardında(IAS 16) Yeralan Düzenlemeler ve Türk Vergi Mevzuatı ile Karşılaştırılması, s.4.(Erişim Tarihi: 15.06.2010).

TMS 16'da dönem sonundaki değerlemelerde iki yöntemin kullanılabilmesi öngörülmektedir. Bunlar maliyet yöntemi ve yeniden değerlendirme yöntemidir. İşletmeler, muhasebe politikası olarak maliyet modelini ya da yeniden değerlendirme modelini seçerek ilgili maddi duran varlık sınıfının tamamına uygular.³¹⁰ Bu iki modele göre birisi seçilerek uygulanmalıdır. Ancak seçilen model sadece bir maddi duran varlık kalemine değil, o sınıfın tamamına uygulanmalıdır. Örneğin satın alınan bir kamyon için yeniden değerlendirme yapılması düşünülürse, sadece o kamyon değil tüm taşıt araçları grubu yeniden değerlemeye tabi tutulmalıdır. Modeller aşağıdaki gibi incelenebilir.

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.(TMS 16, md.30). Burada geçen birikmiş değer düşüklüğü zararı, maddi duran varlığın zaman içerisinde maliyet bedeline göre ortaya çıkan değer azalmasını ifade etmektedir.³¹¹

Yeniden Değerleme Modeli; 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.³¹²

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

Gerçeğe uygun değerın tespiti için yapılacak yeniden değerlemenin sıklığı, maddi duran varlığın gerçeğe uygun değerinde meydana gelen değişimlere bağlıdır. Bazı durumlarda yeniden değerlendirme yıllık olarak da yapılabilir. Ancak gerçeğe uygun

³¹⁰ Süleyman Yükçü, Yılmaz İçerli, Mali Çözüm Dergisi, Temmuz-Ağustos 2007, Sayı:82, TMS 16 Maddi Duran Varlık Standardına İlişkin Uygulama Önerileri, s.19.

³¹¹ Yükçü ve İçerikli, s.19

³¹² TMS 16, paragraf 31.

değerinde önemli değişiklikler olmayan maddi duran varlıklara üç veya beş yılda bir yeniden değerlendirme yapılması yeterli görülmektedir.(TMS 16, md.34)

Eğer bir varlığın defter değeri yeniden değerlendirme sonucu artmışsa, bu artış diğer kapsamlı gelirden muhasebeleştirilmelidir ve doğrudan özkaynak hesap grubunda yeniden değerlendirme değer artışı adı altında toplanmalıdır. Ancak, bir yeniden değerlendirme değer artışı, aynı varlığın daha önce kar ya da zarar ile ilişkilendirilmiş bulunan yeniden değerlendirme değer azalışını tersine çevirdiği ölçüde gelir olarak muhasebeleştirilir.³¹³

Bir varlığın defter değeri yeniden değerlendirme sonucunda azalmışsa, bu azalma gider olarak muhasebeleştirilir. Eğer, aynı varlığın daha önce oluşan değer artışı varsa, bu azalış, önceden özkaynak hesap grubuna yazılan değer artışından düşülerek muhasebeleştirilir.³¹⁴

Bir maddi duran varlık kalemi yeniden değerlendirildiğinde, yeniden değerlendirme tarihindeki birikmiş amortisman aşağıdaki yöntemlerden birine göre işleme tabi tutulur.

- Birikmiş amortisman varlığın brüt defter değerindeki değişikliklerle orantılı olarak düzeltilir, bu yöntem genellikle bir varlığın itfa edilen yenileme maliyetinin bir endeks uygulanarak yeniden değerlendirildiği durumlarda kullanılır. Bu yöntemle “brüt yöntemle göre yeniden değerlendirme yöntemi” diyebiliriz.
- Birikmiş amortisman varlığın brüt defter değeri ile netleştirilir ve net tutar yeniden değerlendirme sonrasındaki değere getirilir. Bu yöntem genellikle binalar için kullanılır. Bu yöntemle “net yöntemle göre yeniden değerlendirme yöntemi” denmektedir.

Değer düşüklüğü; duran varlıkların yeniden değerlendirilmiş miktarları ve maliyetleri normal olarak varlığın yararlı ömrü boyunca sistemli olarak geri kazanılır. Eğer bir kalemin veya bir grup kalemin hasar, teknik eskime veya diğer ekonomik faktörler nedeniyle değeri düşerse, geri kazanılabilir değer varlığın defter değerinden daha az olabilir. Böyle durumlarda varlığın değer düşüklüğünün muhasebeleştirilmesi gerekir.³¹⁵

³¹³ TMS 16, paragraf 41.

³¹⁴ Başağaç, s.122

³¹⁵ Hüseyin Fırat, Maddi Duran Varlıklarda Değerleme Esaslarının TMS ve VUK Açısından İncelenmesi, ASMMMO, Ankara 2008, s.103-130.

TMS’de deęer dūřuklūęu için karřılık ayrılması zorunludur. Bu nedenle iřletmeler deęeri dūřen mal için emsal bedeline göre deęerleme yapmak ve karřılık ayırmak zorundadır.

TMS’de bir maddi duran varlık kaleminin toplam maliyetine göre önemli olan her bir parçası ayrı ayrı amortismana tabi tutulur. Örneğin, bir uçağın gövdesi ve motoru ister mülkiyete, ister finansal kiralamaya konu olsun, her ikisinde de ayrı ayrı amortisman ayırmak mümkündür.

Arsa ve araziler birlikte alındıklarında dahi ayrılabilir maddi duran varlıklardır ve ayrı olarak muhasebeleştirilirler. Arsaların sınırsız yararlı ömrü vardır ve bu nedenle amortismana tabi değildirler. Binaların sınırlı yararlı ömrü vardır ve bu nedenle amortismana tabidirler. Bir binanın üzerinde bulunduğu arsanın değerindeki artış binanın amortismana tabi tutarını etkilemez.(TMS 16, md.58)

Kullanılan amortisman yöntemi, varlığın gelecekteki ekonomik yararlarına ilişkin olarak işletme tarafından uygulanması beklenen tüketim modelini yansıtır.(TMS 16, md.60)

Bir varlığa uygulanan amortisman yöntemi en azından, her hesap döneminin sonunda gözden geçirilir. Varlığın gelecekteki ekonomik yararlarının beklenen tüketim modelinde önemli bir değişiklik olması durumunda yöntem, değişmiş olan modeli yansıtacak şekilde değiştirilir. Böyle bir değişiklik, TMS 8 uyarınca muhasebe tahminindeki bir değişiklik olarak muhasebeleştirilir.

Standarda göre maddi duran varlıkların amortismana tabi tutarları esas itibariyle maliyet değerleridir. Bununla birlikte, maddi duran varlıkların kalıntı değerleri söz konusu ise amortismana tabi tutarın belirlenmesinde kalıntı değerin maliyet veya maliyet yerine geçen değerden dūřlmesi gerekmektedir.(TMS 16, md.16)

Bir maddi duran varlık kaleminde deęer dūřuklūęu olup olmadıęının belirlenmesinde, “TMS 36 Varlıklarda Deęer Dūřuklūęu” Standardı hükümleri uygulanır.

Bu standart bir işletmenin varlığın defter değerinin nasıl gözden geçirileceğini, bir varlığın geri kazanılabilir tutarının nasıl belirleneceğini, ve değer düşüklüğü zararının ne zaman muhasebeleştirileceği ya da iptal edileceğini belirler.(TMS 16, md.63)

Satış Amaçlı Elde Tutulan Duran Varlıklar; TFRS/IFRS 5 Satış Amaçlı Elde Tutulan Duran Varlıklar standardına göre bir duran varlığın defter değerinin sürdürülmekte olan kullanımdan ziyade satış işlemi vasıtası ile geri kazanılacak olması durumunda işletme, söz konusu varlığı satış amaçlı olarak sınıflandırır.⁵³² Satış amaçlı elde tutulan olarak sınıflandırılma kriterlerini sağlayan varlıklar bilançoda ayrı olarak sunulur. Söz konusu duran varlıklar, defter değeri veya satış için katlanılacak maliyetler düşülmüş gerçeğe uygun değerden düşük olanı ile değeri ve bu varlıklar üzerinden amortisman ayırma işlemi durdurulur.

Yatırım Amaçlı Gayrimenkuller; TMS 40 no'lu standarda göre gayrimenkuller iki grupta değerlendirilir. Bunlar yatırım amaçlı gayrimenkuller ve sahibi tarafından kullanılan gayrimenkullerdir. Yatırım amaçlı gayrimenkuller, işletme tarafından kira ve/veya sermaye kazancı elde etmek için tutulurlar. Sahibi tarafından kullanılan gayrimenkuller maddi duran varlık standardı kapsamındadır.

Yatırım amaçlı gayrimenkullerin ilk muhasebeleştirilmesi “maliyet” kavramı etrafında şekillenmektedir. Bu tür gayrimenkullerde maliyet sadece satın alma maliyeti ile sınırlı değildir. Gayrimenkulle doğrudan ilişkilendirilebilen, bir başka deyişle; gayrimenkulü sermaye kazancı ya da kira geliri elde etmek amaçları doğrultusunda faydalanılabilir hale getirmek üzere katlanılan tüm maliyetler maliyetin bir parçasıdır. Dolayısı ile satın alınan yatırım amaçlı bir gayrimenkulün maliyeti; satın alma fiyatı ile bu işlemle doğrudan ilişkilendirilebilen avukatlık hizmetlerine ilişkin ödenen ücretler ve gayrimenkul alım vergisi gibi harcamalardan ve gayrimenkulle ilgili diğer işlem maliyetlerinden oluşmaktadır. Yatırım amaçlı gayrimenkul vadeli olarak alınmışsa, ilk muhasebeleştirmede maliyet değeri, vadeli değer peşin tutarıyla(bugünkü değeriyle); toplam vade farkı tutarı ise vade boyunca gider olarak muhasebeleştirilecektir.³¹⁶

³¹⁶ Can Öztürk. "Yerel ve Uluslararası Muhasebe Yatırım Amaçlı Gayrimenkul Kavramı ve UMS 40'ın Türkiye Muhasebe Sistemine Yansımaları. Mali Çözüm. Sayı: 96.

Yatırım amaçlı gayrimenkullerin, alım sonrasında değerlemesinde iki yöntem kullanılmaktadır. Gerçeğe uygun değer yöntemi ve maliyet değeri yöntemidir. İşletmeler, gerçeğe uygun değerın güvenilir olarak ölçülemediği durumlardaki istisnalar hariç olmak üzere iki yöntemden dilediklerini seçmekte serbesttirler. Bu yöntemde yatırım amaçlı gayrimenkulün gerçeğe uygun değerindeki değişiklikten kaynaklanan kazanç veya kayıplar meydana geldikleri dönemde dönem kar/zararına dahil edilirler.³¹⁷Maliyet değeri ile değerlendirilen yatırım amaçlı gayrimenkuller TMS 36 Varlıklarda Değer Düşüklüğü standardının kapsamındadır.

3.1.2.2.3. Maddi Duran Varlıkların VUK ve TMS'e Göre Değerleme Açısından Karşılaştırılması

VUK'da kullanılan değerlendirme ölçüleri ile TMS'de kullanılan değerlendirme ölçüleri farklılık göstermektedir. VUK'da yer alan değerlendirme ölçüleri; maliyet bedeli, borsa rayici, tasarruf değeri, mukayyet değer (kayıtlı değer), itibari değer (nominal değer), vergi değeri, rayiç bedel, emsal bedeli ve ücreti ve alış bedelidir. TMS'de ise, değerlendirme ölçüsü olarak tarihi maliyet, cari maliyet, net gerçekleşebilir değer, bugünkü değer, gerçeğe uygun değer yer almaktadır. Anlaşıldığı üzere, VUK ile TMS'de düzenlenen değerlendirme ölçülerinde isimlendirme farkları vardır. Farklılık sadece isimlendirmede değil, içeriklerde de oldukça fazladır. Bir anlamda; VUK ve TMS'ye göre maliyet bedeli ile tarihi maliyet, tasarruf değeri ile bugünkü değer, rayiç bedel ile net gerçekleşebilir değer şeklinde bazı değerlendirme ölçülerinin içerik olarak birbirine benzediği söylenebilir. Ancak, özellikle, standartlarda giderek önem kazanan “makul değer-gerçeğe uygun değer” ölçüsünün vergi mevzuatında tam karşılığı yoktur. Ayrıca, bu değerlendirme ölçüsünün, mantığı ve içeriği gereği, VUK'da uygulaması da oldukça zor görünmektedir.

Değerleme; Vergi Usul Kanunu'nda duran varlıkların maliyet bedeli ile değerlendirileceği belirtilerek maliyet bedeli içine giren unsurlar sayılmıştır (VUK. madde 269-272). Buna göre maliyet bedeli tespitinde mükellefler isterlerse, satın alma bedeline alışla ilgili noter, mahkeme masrafları, komisyon ve tellaliye giderleri ile emlak alım ve özel tüketim vergisi gibi alışla ilgili giderleri ilave edebilirler. Muhasebe standartlarında

³¹⁷ Örtün, Kaval ve Karapınar, s.614

bunlar, maliyetin zorunlu unsuru olduğu halde vergi mevzuatımızda sayılan unsurların maliyete ilavesinde ihtiyariliğin bulunması farklılık arz etmektedir. Buna göre Standart uyarınca, maddi duran varlık alımında ödenen tüm edinme masrafları maliyete ilave edilirken, Vergi Usul Kanunu'na göre söz konusu masraflardan bazıları “gider” olarak da kayıt edilebilmektedir³¹⁸

Maddi duran varlıkları ilk muhasebeleştirmede VUK ile TMS arasında bir çelişki yoktur. VUK'daki maliyet tanımı ile standartta geçen maliyet tanımı birbiri ile benzerlik göstermektedir. Fakat borçlanma maliyetlerinin (varlığın edinimi ile ilgili faiz, komisyon, kur farkı vb) muhasebeleştirilmesi ve izleyen dönemlerde değerlendirme hususlarındaki VUK ile TMS arasında farklar ortaya çıkmaktadır.

VUK' göre, maddi duran varlıkla doğrudan ilgili bir kredinin, varlığın yatırım dönemine düşen kısmının duran varlığın maliyetine eklenmesi zorunludur. Varlık aktife girdikten sonra ise finansman giderlerinin varlığın maliyet bedeline ilave edilmesi veya dönem gideri olarak muhasebeleştirilmesi konusu mükelleflerin isteğine bırakılmıştır.

TMS 23 Borçlanma Maliyetleri standardına göre, maddi duran varlığın edinimi ile doğrudan ilgili kredilerin faiz, komisyon, kur farkı gibi borçlanma maliyetlerinin dönem gideri olarak finansman giderlerinde muhasebeleştirilmesi gerekir. Temel yöntem olarak adlandırılan bu yöntemin tek istisnası maddi duran varlığın “özellikli varlık” niteliği taşıması durumudur. Maddi duran varlık “özellikli varlık” niteliği taşıyorsa bu durumda, yatırım döneminde bu giderler maliyet bedeline ilave edilmektedir. Özellikle varlık, amaçlanan kullanıma veya satışa hazır duruma getirilebilmesi zorunlu olarak uzun bir süreyi getiren varlıklardır.(TMS 23, md.11).

Arsasıyla birlikte bina alımında, standarda göre, ayrılabilir maddi duran varlıklar olarak kabul edilir ve ayrı olarak muhasebeleştirilmesi önerilmektedir. Bunun nedeni, arsanın sınırsız ömre sahip olması gösterilmektedir. Bununla birlikte, standardın aynı maddesi uyarınca, taş ocakları ve toprak doldurmak için kullanılan alanlar bu uygulamanın dışında bırakılmıştır. Örneğin, bir maden işletmesinin bina yapmak için

³¹⁸ Uğur Kaya, Maddi Duran Varlıkların Elde Edilmesinde TMS 16 ve Vergi Kanunlarındaki Düzenlemelerin Karşılaştırılması, (Erişim Tarihi:15.06.2010), s.6.

aldığı ve maden bittiğinde değersiz hale gelecek olan arsa için, “bina-arsa” ayrımı yapılmamalıdır. Ancak Türk Vergi Mevzuatına göre, arsanın sınırlı veya sınırsız ömre sahip olup olmadığına bakılmaksızın arsa bedeli, binanın maliyet unsuru olarak işlem görmektedir.³¹⁹

Değeri belirli bir tutarı aşmayan maddi duran varlık alımında, Vergi Usul Kanunu’nun aksine TMS 16’da herhangi bir düzenleme yer almamaktadır. Bir başka ifadeyle, maddi duran varlık niteliğinde olan iktisadi kıymetlerin değerine bakılmaksızın aktifleştirilmesi gerekmektedir.³²⁰

Değer Düşüklüğü; VUK ile standart arasındaki en önemli farklılık, maddi duran varlıklar değer düşüklüğü karşılığı uygulamasında karşımıza çıkmaktadır. Standartta yer alan, maddi duran varlıklar için değer düşüklüğü karşılığı ayrılması işlemi yeni bir uygulamadır. Bir varlığın net defter değerinin geri kazanılabilir tutarını aşmış olması durumunda, o varlığın değer düşüklüğüne uğradığı kabul edilmektedir. Bu durum ise, VUK ile standart arasında farklı uygulamaların ortaya çıkmasına neden olacaktır. Vergi Usul Kanununda da bu konuya paralel düzenlemelerin “fevkalade amortisman” adıyla yer aldığı bilinmektedir.³²¹

VUK ile TMS karşılaştırıldığında amortisman ayırmada kullanılan yöntemler arasında farklılıklar görülebilmektedir. VUK’da, normal amortisman yöntemi, azalan bakiyeler üzerinden amortisman, madenlerde amortisman, fevkalade amortisman yöntemi ve kıst amortisman yöntemleri ve TMS’de normal amortisman, azalan bakiyeler amortisman yöntemi, üretim miktarı amortisman yöntemleri sayılmıştır. Bu yöntemler dışında diğer yöntemlerin kullanılması söz konusu değildir. VUK’a göre sadece işletmenin azalan bakiyeler üzerinden amortisman ayırma yönteminden normal amortisman yöntemine seçilmesi imkan tanınmıştır. TMS’ye göre seçilecek amortisman yöntemi konusunda ise, her ne kadar normal amortisman, azalan bakiyeler üzerinden amortisman ve üretim miktarını esas alan amortisman yöntemleri sayılmış olsa da, gerekli durumlarda diğer amortisman yöntemlerinin kullanılması konusunda serbestlik getirilmiştir.

³¹⁹ Kaya, s.7,(Erişim Tarihi:15.06.2010)

³²⁰ Kaya, s.7-8,(Erişim Tarihi:15.06.2010)

³²¹ B.Ataman (Erişim Tarihi: 15.08.2015), s.10

VUK'a göre azalan bakiyeler yönteminde amortisman oranı normal amortismanın iki katı olup, bu oran hiçbir şekilde % 50'yi geçmemesi gerekmektedir. TMS'ye göre azalan bakiyeler yönteminde amortisman oranı normal amortisman oranının iki katıdır. Oranın uygulanmasında herhangi bir sınırlama yoktur.

VUK'a göre amortisman ayrılabilmesi için iktisadi kıymetin belli bir tutarı aşması gerekmektedir. Bu tutar 2015 yılı için 880 TL'dir. Ancak TMS açısından bakıldığında bir varlığın maddi duran varlık olarak sınıflandırılması için herhangi bir rakamsal belirleme bulunmamaktadır. VUK'da parçalara ayırarak ya da gruplandırarak amortisman ayırma ile ilgili bir düzenleme bulunmamasına rağmen TMS'de parçalara ayırarak ya da gruplandırarak amortisman ayırmak mümkündür. Ancak TMS'ye göre amortisman ayırmama durumu söz konusu olmayıp buradaki temel amaç işletmenin gerçek ekonomik durumunun ortaya konulmasıdır. Oysa VUK'a göre amortisman ayırmak isteğe bağlı bir hak olarak değerlendirilmekte bu hakkın kullanım koşulları kanunda sayılmaktadır.

VUK'da sadece binek otomobiller için öngörülen kıst amortisman uygulaması TMS'de ise bütün maddi duran varlıklar için öngörülmüştür. Ayrıca her iki uygulama arasında anlayış farklılıkları da yer almaktadır. VUK da uygulamada faaliyet ömrü yıl olarak esas alınmakta, standartlarda ise ay hesabı tam olarak uygulanmaktadır.

Standartta yararlı ömrün değişen şartlara göre revize edilebileceği ifade edilmektedir. VUK'da maddi duran varlık için listede belirlenen yararlı ömrün değiştirilmesine izin verilmemektedir. Böyle bir değişiklik ancak olağanüstü durumlarda fevkalade amortisman uygulaması ile kısmen mümkün olabilir. Standartta yararlı ömrün belirlenmesi süre bazlı olabileceği gibi faaliyet bazlı da olabilir. VUK' da yararlı ömürler tamamen süre bazlıdır. Bu nedenle standarda göre faaliyet bazlı bir yararlı ömür seçilmesi durumunda faaliyetin durdurulduğu dönemde amortisman tutarı sıfır olabilir. VUK' da ise böyle bir durum söz konusu değildir. Diğer farklılıkların önemli bir kısmı da yararlı ömrün belirlenmesi ve tüketim modelinin uygulamaya yansıtılması ile ilgilidir.

Yatırım Amaçlı Gayrimenkuller; VUK’ da gayrimenkullerin yatırım amaçlı veya kullanım amaçlı şeklinde sınıflandırılması söz konusu değildir. İşletmenin sahip olduğu tüm gayrimenkuller maliyet bedeli ile değerlendirilmektedir. Dolayısıyla, peşin satın alınan gayrimenkullerin ilk muhasebeleştirilmesi açısından standart ve VUK arasında herhangi bir farklılık bulunmamaktadır. Ancak, varlığın vadeli alınması durumunda maliyet bedeli vade farkı kadar farklılaşabilmektedir. Yatırım amaçlı gayrimenkullerin izleyen dönemlerde değerlemesi ile ilgili olarak standartta iki yönteme yer verilmektedir. Bunlar gerçeğe uygun değer yöntemi ve maliyet yöntemidir. Maliyet yönteminin seçilmesi halinde, maddi duran varlıklarda olduğu gibi, yatırım amaçlı gayrimenkullerde de değer düşüklüğü karşılığı hesaplanabilmektedir. Değer düşüklüğü karşılığının hesaplanması durumunda ise, amortisman tutarlarında farklılık ortaya çıkmaktadır. Ayrıca, değer düşüklüğü zararı da VUK açısından kanunen kabul edilmeyen gider niteliği taşımaktadır.

Satış Amaçlı Elde Tutulan Duran Varlıklar; VUK’ da satış amaçlı gayrimenkuller ayrımı düzenlenmemiştir. İşletmenin sahip olduğu tüm gayrimenkuller maliyet bedeli ile değerlendirilmektedir.

3.1.2.3. Maddi Olmayan Duran Varlıkların Değerlemesi

Herhangi bir fiziksel varlığı bulunmayan ve işletmenin belli bir şekilde yararlandığı veya yararlanmayı beklediği aktifleştirilen giderler ile belli koşullar altında hukuken himaye gören haklar ve şerefîyelerin izlendiği hesap grubudur.³²² Maddi olmayan duran varlıklar grubunda aşağıdaki büyük defter hesapları bulunur.

Maddi Olmayan Duran Varlıklar

- Haklar
- Şerefîyeler
- Kuruluş ve Örgütlenme Giderleri
- Araştırma ve Geliştirme Giderleri
- Özel Maliyetler
- Diğer Maddi olmayan Duran Varlıklar

³²² I Seri Nolu Muhasebe Uygulama Genel Tebliği

- Birikmiş Amortismanlar(-)
- Verilen Avanslar

3.1.2.3.1. VUK'a Göre Maddi Olmayan Duran Varlıkların Değerlemesi

3.1.2.3.1.1. 260 -Haklar

VUK'un 269. Maddesine göre gayri maddi haklar maliyet bedeli ile değerlemeye tabi tutulmaktadır. Maliyet bedeline doğrudan maddi olmayan duran varlığın edinilmesi için yapılmış olan tüm harcamalar dahil edilmektedir.³²³

VUK'un 270. Maddesine göre, noter,mahkeme, kıymet takdiri, komisyon ve tellaliye giderleri ile emlak ve taşıt alım vergilerini maliyet bedeline dahil etmekte veya genel giderler arasında göstermekte işletmeler serbest bırakılmıştır.

VUK Genel Tebliği'ne göre haklar hesabında gösterilen maddi olmayan varlıkların faydalı ömürleri 15 yıl olarak kabul edilmekte ve % 6,66 amortisman oranına göre itfaya tabi tutulmaktadır. Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliğine göre ise haklar hesabında yer alan iktisadi kıymetlerin yararlanma süreleri içerisinde, yararlanma süreleri belli değil ise, 5 yıllık sürede eşit taksitlerle itfa edilir.

Bilgisayar yazılımları da maddi olmayan duran varlıklar içerisinde yer almakta olup bilgisayar donanımı ile arasındaki ilişkiye bakılarak aktifleştirilmesi ve amortisman ayrılması gerekmektedir. İşletmelerde kullanılmak üzere satın alınan yazılımlar, donanım(bilgisayar) içinde yer alan bir işletim sistemi şeklinde ise donanımın(bilgisayarın) maliyetine dahil edilmeli ve amortisman yoluyla gider yazılmalıdır. Ancak bilgisayar yazılımları donanımdan bağımsız olarak satın alınıyorsa maliyet değeri üzerinden haklar içerisinden gösterilmeli ve amortismanına tabi tutulmalıdır.³²⁴

³²³ Volkan Kenan Ateşoğlu, "Değerleme" www.sakaryavdb.gov.tr/DOCUMENT/DEĞERLEME.pdf, Erişim Tarihi: 22.10.2015

³²⁴ Akın Akbulut, "Bilgisayar Yazılımı ve Web Site Geliştirme Maliyetlerinin Muhasebeleştirilmesi", 2005, Vergi Dünyası Dergisi, Sayı:287, s.38-47.

3.1.2.3.1.2. 261- Şerefiye

VUK'un 282. Maddesine göre şerefiye hesabında gösterilen maddi olmayan duran varlıklar mukayyet değer ile değerlemeye tabi tutulmakta ve beş yılda eşit taksitlerle itfa edilmektedir. Şerefiye ile ilgili değerlendirme hükmü VUK'un 282. maddesinde ilk tesis ve taazzuv giderleri (kuruluş örgütlenme) ile birlikte düzenlenmiştir. Bu kanun maddesine göre ilk tesis ve taazzuv giderlerinin aktifleştirilmesi olanağı sadece kurumlara tanındığı halde, şerefiyenin aktifleştirilmesi olanağı kurumlarla birlikte, gelir vergisi mükelleflerine de tanınmıştır.³²⁵

VUK'un 313. Maddesinde peştamallıklar (şerefiye) ile işletmede kullanılan alet, edevat, mefruşat ve demirbaşın değerinin belli bir tutarı aşmaması halinde, bunların bedelinin doğrudan gider yazılması veya amortismanına tabi tutulması konusu işletmenin isteğine bırakılmıştır. Başka bir ifadeyle 2015 tarihi itibarıyla değeri 880 TL'yi aşmayan peştamallıklar (şerefiye) ile alet, edevat, mefruşat ve demirbaşlar istenirse, satın alındıkları yıl doğrudan gider kaydedilebilir ya da yukarıda belirtilen şartları taşımaları kaydıyla, aktifleştirilip itfaya tabi tutulabilir.

Bir işletmenin aynı varlıklarla gelecekte, normal kazancının üzerinde fazladan elde edeceği kazançların şimdiki değeri olarak tanımlanabilen peştamallıklar(şerefiye)³²⁶ vergi hukukuna göre, ancak, bunları bir bedel karşılığında iktisap eden işletme tarafından değerlendirilerek bilançoda gösterilebilir. Diğer bir ifade ile bir işletmenin başarılı faaliyetleri sonucu kazanmış olduğu peştamallığı bilançosunda göstermesi mümkün değildir. Peştamallıkların bilançoda yer alabilmesi için bir bedel karşılığında satın alınmış olması gerekmektedir.

3.1.2.3.1.3. 262- Kuruluş Ve Örgütlenme Giderleri

Kuruluş ve örgütlenme giderleri VUK'un 282. Maddesinde ilk tesis ve taazzuv giderleri olarak ifade edilmektedir. Bu maddede, ilk tesis ve taazzuv giderleri; "Kurumun tesis olunması veya yeni bir şubenin açılması ya da işlerin devamlı bir

³²⁵ Celal Yaman, "İşletmelerde İlk Kuruluş ve Örgütlenme Giderleri", 1983, Vergi Dünyası Dergisi, Sayı:17, s.38-47.

³²⁶ Peştamallık, bir ticari işletmenin başkasına devir ve temlik sırasında aktifinde bulunan emtia ve demirbaşların gerçek değerinden başka; işletmenin bulunduğu yerin önemi, piyasada tutmuş olduğu şöhret ve itibar, müşteri kitlesinin büyüklüğü, faaliyet nedenlerden ötürü bilanço değerine ilave olarak sahip olunan değeri ifade etmektedir.

şekilde genişletilmesi için yapılan ve karşılığında maddi bir kıymet edinilmeyen giderler’’ şeklinde tanımlanmaktadır. Kuruluş ve örgütlenme giderleri, maddi olmayan duran varlıklar sınıfında yer alan haklardan farklı özellikler gösterirler. Haklar, mülkiyete konu olup bağımsız olarak alınıp satılabilen lisans, ihtira beratı, telif, peştamallık gibi kıymetlerden oluşur. Kuruluş ve örgütlenme giderlerinin mülkiyete konu olması ve alınıp satılması söz konusu değildir.³²⁷

VUK’a göre ilk tesis ve taazzuv giderleri mukayyet değer ile aktifleştirilir ve aktifleştirilecek tutar yapılan masraflardan az olamaz. Bu giderlerin aktifleştirilmesi yalnızca kurumlara tanınmıştır. Bunun dışında gelir vergisine tabi gerçek kişiler ve şahıs şirketleri bu tür giderlerini ilgili yılın giderleri olarak gelir tablosunda gösterirler.³²⁸

VUK Genel Tebliği’ne göre aktifleştirilen ilk tesis taazzuv giderleri beş yılda eşit taksitlerle itfa edilir. Kuruluş ve örgütlenme giderlerinin itfa süresinin başlangıcı; işletmenin ilk kuruluşunda kuruluş işlemlerinin tamamlanması, entegre tesislerde üretime başlanması, yeni şube açılışlarında işlerin devamlı şekilde genişletilmesi çalışmalarının bitirme tarihlerinin rastladığı yıl başlar.³²⁹

3.1.2.3.1.4. 263 -Araştırma Ve Geliştirme Giderleri

VUK’ da Ar-Ge harcamalarının aktifleştirilmesi konusunda herhangi bir açık hüküm yoktur. Sadece 282. maddede ilk tesis ve taazzuv giderleri ve peştamallıklar tanımlanmıştır. Bu maddede yer alan “işlerin devamlı bir surette genişletilmesi için yapılan ve karşılığında maddi bir iktisap olunmayan giderler” diye ifade edilen harcamalar kapsamına girdiği söylenebilir. Bu maddede kapsama giren giderlerin aktifleştirilmesinin ihtiyari olduğu hususu da ayrıca açıklanmıştır. Kurumlar Vergisi Kanunu’nda araştırma ve geliştirme giderlerinin aktifleştirilmesi ile ilgili olarak bir hüküm bulunmamaktadır.

³²⁷ M.Vefa Toroslu, "Kuruluş ve Örgütlenme Giderleri", 1998, Vergi Sorunları Dergisi, Sayı: 119, s.145-150

³²⁸ Kürşat Yerlikaya, "Kurumlarda İlk Tesis ve Taazzuv Giderleri", A.Ü.Erzincan Hukuk Fakültesi Dergisi, Sayı:1., s. 377-388.

³²⁹ Toroslu, s.147

Araştırma ve geliştirme giderlerinin hangi maliyet ölçüsü ile değerlendirileceği konusunda Vergi Usul Kanunu'nda özel bir hüküm olmamakla birlikte, 289. madde hükmüne göre araştırma ve geliştirme giderlerinin mukayyet değerleriyle değerlendirilmesi gerekmektedir.³³⁰ Araştırma ve geliştirme giderleri VUK Genel Tebliğine göre 5 yılda ve % 20 amortisman oranına göre itfa edilmelidir.

Araştırma ve geliştirme faaliyetleri için yapılan harcamalar karşılığında amortismanına tabi bir iktisadi kıymet iktisap edilmemesi halinde,, Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 13, Vergi Usul Kanunu'nun 283 ve 287. Maddeleri hükümleri dikkate alınarak, gider ilgili olduğu dönemde kazancın tespitinde dikkate almak zorundadır. Bu çerçevede araştırma giderlerinin işletmelerin katlandıkları dönemde gider yazılması, geliştirme giderlerinin ise vergi mevzuatında yer alan hükümler ve dönemsellik ilkesi çerçevesinde değerlendirilmesi uygun olabilmektedir.³³¹

Bu yorumlar uyumlu olarak araştırma ve geliştirme giderlerinin aktifleştirilmesi zorunlu değildir görüşü de mevcuttur.³³²

3.1.2.3.1.5. 264- Özel Maliyetler

VUK'a göre, özel maliyet bedeli olarak aktifleştirilen giderlerin değerlendirilmesi gayrimenkullerin değerlemesindeki genel esaslara göre yapılır. Bu esaslar çerçevesinde özel maliyet bedelinin değerlendirilme ölçüsü maliyet bedelidir. Maliyet bedelinin bilinmemesi durumunda kullanılacak değerlendirilme ölçüsü VUK'un 289. Maddesine göre varlığın emsal bedelidir. Bununla birlikte kiralanmış gayrimenkul üzerine doğrudan bina yapılması durumunda maliyet bedeli bilinmeyen özel maliyet konusu binanın değerlemesinin aynı madde hükmüne göre vergi değeri ile yapılması gerekmektedir.³³³

³³⁰ Mahmut Yardımcıoğlu, Nuray Demirel ve Veli Özer, Araştırma-Geliştirme Harcamalarının ve Maddi Olmayan Duran Varlıkların TMS 38, Tekdüzen Muhasebe Sistemi ve SPK Tebliğine Göre Muhasebeleştirilmesi İşlemlerinin Karşılaştırılması, Mali Çözüm Dergisi, Ocak, Şubat 2008, Sayı: 85, s. 52, http://archive.ismmmo.org.tr/docs/malicozum/85malicozum/03_mahmutyardimcioglu.pdf, (Erişim Tarihi: 20.11.2015)

³³¹ M. Tahir Ufuk, "Kurumlar Vergisi Mükellefleri Açısından ARGE Ertelemesi" Yaklaşım Dergisi, 2002 Kasım <http://www.mazarsdenge.com.tr/printerFriendly.php?contentId=134> (Erişim Tarihi: 17.12.2015).

³³² Küçük, a.g.e., s. 100.

³³³ İbrahim Ercan, "Özel Maliyet Bedeli Niteliğindeki Kıymetlerin Kira Bedeli Karşılığında Devrinin Gelir ve Kurumlar Vergisi Tevkifatı ile KDV Açısından Değerlendirilmesi", Mali Çözüm Dergisi, Sayı: 104, s. 177-190.

VUK'un 327. Maddesine göre, özel maliyet bedelleri kira süresi içinde eşit yüzdelerle itfa edilecektir. Kira süresi belli olmayan özel maliyet bedeli ise 333 Seri Nolu VUK Genel Tebliği'ne göre beş yıl içinde itfa edilecektir. Kiralanan varlığın öngörülen kira süresinden önce kiraya verene devredilmesi halinde ise özel maliyet bedeli, devir tarihi itibarıyla bir defada gider yazılarak itfa edilecektir.³³⁴

Gayrimenkuller kira ile tutulmuş ise veya elektrik üretim ve dağıtım varlıklarının işletme hakkı verilmiş ise, kiracı veya işletme hakkına sahip tüzel kişi tarafından yapılan bir ve ikinci fıkralardaki giderler bunların özel maliyet bedeli olarak ayrıca değerlendirilir. Kiracının veya işletme hakkına sahip tüzel kişinin faaliyetini icra için vücuda getirdiği tesisata ait giderler de bu hükümdedir.

Gayrimenkuller veya elektrik üretim ve dağıtım varlıkları için yapılan giderler hem tamir, hem de kıymet artırma giderlerinden terekküp ettiği takdirde, mükellef bu giderlerden maliyet bedeline eklenecek kısmı ayrı göstermek mecburiyetindedirler” denilmektedir.

VUK' nun 272. maddesi bu gibi giderlerin özel maliyet bedeli olarak ayrıca değerlendirileceğini belirtmiştir. Buna göre, kiralanan iktisadi kıymeti genişletmek veya fonksiyonunu değiştirmek suretiyle değerini devamlı olarak artıran veya faaliyeti icra için ilave tesisata ilişkin olarak yapılan harcamalar, özel maliyet bedeli olarak aktifleştirilecektir.³³⁵

Yapılan giderlerin özel maliyet bedeli olarak değerlendirilmesi için, gayrimenkul başkasına ait olmalı ve kiralanmış olmalıdır, giderler maliyet bedeline eklenmesi gereken giderler olmalıdır ve iktisadi kıymet gayrimenkul, gayrimenkul gibi değerlendirilen bir kıymet veya elektrik üretim ve dağıtım varlığı olmalıdır.³³⁶

³³⁴ Vedat Ender Tuna ve Fatih Burak Gümüş, "Özel Maliyet Bedelinin Amortismanı". web.sakarya.edu.tr/~kaymakci/makale/ozelmaliyetbedeli.pdf , (Erişim Tarihi: 01.11.2011)

³³⁵ Ersin Nazalı, Özel Maliyet Bedeli, Vergi Dünyası Dergisi, Aralık 2007, Sayı: 316, s.141.

³³⁶ Münevver Çağıl ve Özkan İlhan, Vergilendirilmesi ve Muhasebeleştirilmesi Bakımından Özel Maliyet Bedeli Uygulaması, Vergi Raporu Dergisi, Aralık 2008 Özel Sayı, Sayı:111,s.168.

3.1.2.3.1.6. 267- Diğer Maddi Olmayan Duran Varlıklar

Yukarıda belirtilen varlıkların hiç birine dahil edilmeyen maddi olmayan duran varlıklardır. Mali duran varlığın türüne ve özelliklerine göre değerlendirilmesi gerekmektedir.

3.1.2.3.1.7. 268- Birikmiş Amortismanlar (-)

Birikmiş amortismanlar maddi olmayan duran varlık bedellerinin, kullanabilecekleri süre içinde yok edilebilmelerini sağlamak için kullanılan hesaptır. Birikmiş amortismanlar mukayyet değerleriyle takip edilirler. Maddi olmayan duran varlıklar Maliye Bakanlığı'na belirlenen faydalı ömür dikkate alınarak, tespit edilen amortisman oranı üzerinden itfa edilmektedirler.³³⁷

Haklar hesabında yer alan işletmenin mevcut değeri, (imtiyaz hakları, patent, formül, dizayn, örnek kalıp, teknik bilgi, format, telif hakkı vb); faydalı ömrü 15 yıl ve itfa oranı % 6,66 olarak belirlenmiştir. Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliğine göre ise haklar hesabında yer alan iktisadi kıymetlerin yararlanma süreleri içerisinde, yararlanma süreleri belli değil ise, 5 yıllık sürede eşit taksitlerle itfa edilir.

Peştemallıklar, VUK'nun 326. Maddesine göre, mukayyet değerleri üzerinden beş yılda eşit taksitlerle itfa edilir. Kuruluş ve örgütlenme gideri, VUK'nun 326. maddesi, kurumların aktifleştirildikleri ilk kuruluş ve örgütlenme giderlerini mukayyet değerleri üzerinden beş yılda eşit taksitlerle olup, itfa oranı % 20 olarak belirlenmiştir.

Araştırma ve geliştirme giderleri, aktifleştirilecek amortismanına tabi tutulduklarında, 5 yılda ve % 20 amortisman oranına göre itfa edilebileceklerdir.

Özel maliyet bedeli olarak aktifleştirilen giderler, VUK'un 327.maddesine göre, kira süresince eşit yüzdelerle itfa edilir. Kira mukavelesinde gösterilen sürenin tarafların mutabakatı ile uzaması bu esası değiştirmez. Kira süresi dolmadan kiralanan şeyin boşaltılması halinde henüz itfa edilmemiş olan giderler boşaltma yılında bir defa da gidere yazılır.

³³⁷ Sakıp Şeker, Dönem Sonu İşlemleri-Cilt-2,Yaklaşım Yayınları, Ankara:1999, s.61.

Kira süresinin belli olmaması durumunda, VUK'da açık bir hüküm olmamakla beraber, vergi idaresi, özel maliyet bedelinin beş yılda itfa edileceği görüş ve uygulamasındadır.

3.1.2.3.1.8. 269- Verilen Avanslar

Maddi olmayan duran varlıklarla ilgili olarak gerek yurt içi, gerekse yurtdışındaki kişi ve kuruluşlara yapılan avans ödemelerini kapsar.

Avansların değerlendirilmesi ile ilgili olarak VUK'da açık bir hüküm yoktur. Verilen sipariş avanslarının değerlendirilmesi ile ilgili yapılan açıklamalar maddi duran varlık grubundaki verilen avanslar için de geçerlidir.

3.1.2.3.2. TMS'e Göre Maddi Olmayan Duran Varlıkların Değerlemesi

Maddi olmayan duran varlıkların işletme varlıklarına dahil edilirken, ilk muhasebeleştirilmenin ve dönem sonu değerlemesinin nasıl olacağı TMS 38 de ayrıntılı olarak yer almaktadır.

TMS 38'e göre maddi olmayan duran varlık, fiziksel niteliği olmayan, tanımlanabilir, parasal olmayan varlık olarak açıklanmıştır.(TMS 38, md.8) Başka bir deyişle, maddi olmayan duran varlıklar “fiziki bir unsuru olmamakla birlikte, fayda yaratma potansiyeli, diğerlerinden ayrıştırılabilir ve tanımlanabilir özelliği olan, malların üretilmesinde, hizmetlerin yerine getirilmesinde kullanılabilen üçüncü kişilerin faydalanmasına bırakılabilen veya sahibi tarafından kullanılabilmesi mümkün olan” varlıklar olarak tanımlanmaktadır.³³⁸

Maddi olmayan duran varlıkların değerlendirilmesi; standarda göre ilk muhasebe kayıtlarına alınırken ve sonraki dönemlerde yapılan değerlemeye göre iki şekilde yapılmaktadır.

³³⁸ Örtten, Kaval, Karapınar, a.g.e., s.590

Maddi olmayan varlıkların ilk değerleme kaydında bir kalemin maddi olmayan duran varlık olarak muhasebeleştirilmesi için söz konusu kalemin belirlenebilirlik, kontrol ve gelecekte ekonomik yarar sağlama kriterlerinin yanında herhangi bir varlığın varlık olarak nitelenip aktife alınabilmesi için bazı genel koşullar gereklidir. Bunlar:³³⁹

- Varlıktan beklenen gelecekteki yararların işletme için gerçekleşmesinin muhtemel olması,
- Varlığın maliyetinin güvenilir bir şekilde ölçülebilmesidir.

Maddi olmayan duran varlıkla ilgili bir ödemenin normal kredi vadelerinin ötesine ertelenmiş olması durumunda, maliyet peşin fiyatına eşdeğerdir. “TMS 23 Borçlanma Maliyetleri” Standardında izin verilen aktifleştirme uygulamasına göre aktifleştirilmedikçe, bu tutar ile toplam ödemeler arasındaki fark, kredi süresi boyunca faiz gideri olarak muhasebeleştirilir.(TMS 38,m.32).

İşletme içi yaratılan şerefiye, güvenilir bir şekilde maliyetten ölçülebilen, işletme tarafından kontrol edilen tanımlanabilir bir kaynak olmadığından, (yani ne ayrılabilir bir durumdadır ne de sözleşme veya diğer yasal haklardan kaynaklanmaktadır) bir varlık olarak muhasebeleştirilmez. Çünkü bir işletmenin gerçeğe uygun değeri ile herhangi bir zamanda belirlenebilir net varlıklarının defter değeri arasındaki fark, işletmenin gerçeğe uygun değerini etkileyen bir dizi etkenden kaynaklanabilir. Fakat bu farklar, işletmenin kontrolündeki maddi olmayan duran varlıkların maliyetini temsil etmez.

İşletme içi yaratılan maddi olmayan duran varlığın muhasebeleştirilmesi için gerekli kriterleri sağlayıp sağlamadığının değerlendirilmesinde, işletme ilgili varlığın oluşumunun araştırma ve geliştirme safhalarına ayırır. Araştırma ve geliştirme terimleri tanımlanmış olmalarına rağmen, araştırma safhası ve geliştirme safhası terimleri bu standart açısından daha geniş bir anlam taşır.

Araştırma safhasında araştırmadan (veya işletme içi bir projenin araştırma safhasından) kaynaklanan herhangi bir maddi olmayan duran varlık muhasebeleştirilmez.

³³⁹ Örtten, Kaval, Karapınar, a.g.e., s.591

Araştırma (veya işletme içi bir projenin araştırma safhası) maddi olmayan varlığın, gelecekte ekonomik fayda sağlayıp sağlayamayacağını belirlenmesi mümkün olmadığından, yapılan araştırmaya ilişkin harcamalar gerçekleştiğinde gider olarak muhasebeleştirilir. (TMS 38, m.54).

İşletme içi bir projenin araştırma safhasında, işletmenin gelecekte ekonomik yararlar sağlayacak bir maddi olmayan duran varlığın mevcudiyetini göstermesi mümkün değildir. Bu nedenle, bu harcamalar gerçekleştiklerinde gider olarak muhasebeleştirilir. (TMS 38, m.55).

Araştırma faaliyetleri ile ilgili örnekler şunlardır (TMS 38,m.56):

- Yeni bilgi elde edilmesine yönelik faaliyetler,
- Araştırma bulguları ve diğer bilgilerin uygulanmasına yönelik olarak değerlendirme ve nihai seçim araştırması,
- Malzeme, aygıt, ürün, sistem veya hizmetler için alternatif araştırması, ve
- Yeni veya geliştirilmiş malzeme, aygıt, ürün, süreç, sistem veya hizmetlerin olası alternatiflerinin oluşturulması, tasarlanması, değerlendirilmesi ve nihai seçimi.

Geliştirme safhasın da sadece aşağıdaki koşulların tamamının varlığı halinde, geliştirmeden (veya işletme bünyesinde yürütülen bir projenin geliştirme safhasından) kaynaklanan maddi olmayan duran varlıklar aktifleştirilir. (TMS 38, md.57).

- Maddi olmayan duran varlığın kullanıma veya satışa hazır hale gelebilmesi için tamamlanmasının teknik olarak mümkün olması,
- İşletmenin maddi olmayan varlığı tamamlama ve bu varlığı kullanma veya satma niyetinin bulunması,
- Maddi olmayan varlığı kullanma veya satma imkanının bulunması,
- Maddi olmayan varlığın muhtemel ekonomik faydayı nasıl oluşturacağını belirli olması, Geliştirme safhasını tamamlamak ve maddi olmayan varlığı kullanmak veya satmak için yeterli teknik, mali ve diğer kaynakların mevcut olması ve

- Geliştirme sürecinde maddi olmayan varlıkla ilgili yapılan harcamaların güvenilir bir biçimde ölçülebilir olması.

Bir işletmenin, maddi olmayan duran varlık yaratılmasına ilişkin işletme içi bir projenin araştırma safhasını geliştirme safhasından ayırt edememesi durumunda, söz konusu projeye ilişkin harcamaları sadece araştırma safhasında yapılmış gibi dikkate alınır.(TMS 38,m.53).

Araştırma aşamasında henüz bir varlık oluşmadığında yapılan harcamalar gider olarak kaydedilirken; geliştirme aşamasında ise maddi olmayan duran varlığın mevcut olması, satışa hazır ve satma niyetinde olunması ve maliyetinin ölçülebilir olmasından dolayı harcamalar aktifleştirilir. Yukarıdaki açıklamalardan ve TMS'nin de belirlediği gibi, maddi olmayan duran varlık, ilk muhasebeleştirilmesinde maliyet bedeliyle ölçülür. (TMS 38,m.24).

Maddi olmayan duran varlıkları için sonraki dönemlerde yapılan değerlemede maliyet yöntemini veya yeniden değerlendirme yöntemini seçer. Bir maddi olmayan duran varlığın yeniden değerlendirme yöntemine göre muhasebeleştirilmesi durumunda, sınıfındaki diğer tüm varlıklar da, aktif bir piyasalarının bulunmaması durumu söz konusu olmadığı sürece, yine aynı yönteme göre muhasebeleştirilir. Maddi olmayan duran varlıklar için sonraki dönemlerde yapılan değerlendirme işlemleri TMS 16 Maddi Duran Varlıklar standardında yapılan açıklamalar ile paraleldir.

TFRS 3 İşletme Birleşmeleri Standardına göre, bir maddi olmayan duran varlığın işletme birleşmesi sırasında elde edilmiş olması durumunda, maddi olmayan duran varlığın maliyeti, elde edilme tarihindeki gerçeğe uygun değeridir. İşletme birleşmeleri sırasında ortaya çıkan şerefiye, maddi olmayan duran varlıklardan ayrı olarak muhasebeleştirilir. Şerefiye, birleşme maliyetinin, edinilen işletmenin tanımlanabilir varlık, yükümlülük ve koşullu yükümlülüklerinin gerçeğe uygun değerini aşan kısmını ifade eder, dolayısıyla ilk muhasebeleştirmede maliyet esasına göre ölçülür. Standartta ise, şerefiyenin itfa edilmesine izin verilmemektedir. Şerefiye izleyen dönemlerde düzenli olarak düzenli olarak değer düşüklüğü testine tabi tutulmakta, varsa birikmiş değer düşüklüğü karşılığı indirildikten sonraki maliyeti ile değerlendirilmektedir.

Şerefiyede ortaya çıkan değer düşüklüğü zararı doğrudan gelir tablosunda raporlanmakta, izleyen dönemlerde değer düşüklüğü karşılığının iptaline de izin verilmemektedir. Bir işletmenin satın alınması veya işletme birleşmelerinde negatif şerefiyede ortaya çıkabilmektedir. Negatif şerefiye, edinilen işletmenin tanımlanabilir varlıkları, yükümlülükleri ve koşullu yükümlülüklerinin net gerçeğe uygun değerindeki payının birleşme maliyetini aşan kısmı olarak tanımlanmaktadır. Negatif şerefiye doğduğu dönemde gelir olarak raporlanmaktadır.

İşletme birleşmeleri sırasında devralınan şerefiye amortismanına tabi tutulmaz, bunun yerine edinilen işletme şerefiyeyi yıllık olarak veya koşullardaki değişikliklerin değer düşüklüğü olabileceğine işaret ettiği durumlarda daha sık aralıklarla TMS 36-Varlıklarda Değer Düşüklüğü standardına göre değer düşüklüğüne karşı test etmelidir.³⁴⁰

TMS 38'e göre maddi olmayan duran varlıkların itfası söz konusu maddi olmayan duran varlığın yararlı ömrünün olup olmamasına göre farklılıklar gösterir. Sınırlı bir yararlı ömre sahip bir maddi olmayan duran varlık itfaya tabi iken, sınırsız yararlı ömre sahip maddi olmayan duran varlık itfaya tabi değildir. (TMS 38, m.89).

Maddi olmayan duran varlığın faydalı ömrünün, ömrü belirli veya belirsiz olup olmamasına göre ve eğer belirli ise, uzunluğuna, ürün sayısına veya benzer birimlere göre belirlenmesi gerektiği açıklanmaktadır. Buna göre, ilgili varlık belirsiz bir faydalı ömre sahipse itfa edilmemekte ve sadece belirli bir faydalı ömre sahipse itfa edilmektedir.

Bir varlığın itfaya tabi tutarının yararlı ömrüne sistematik olarak dağıtmak için birçok itfa yöntemi kullanabilmektedir. Bu yöntemler; doğrusal itfa yöntemi, azalan bakiyeler yöntemi ve üretim birimi yöntemleridir. Kullanılacak yöntem, varlıktan elde edilmesi beklenen gelecekteki ekonomik yararların tahmin edilen kullanım şekillerine göre belirlenir ve söz konusu gelecekteki ekonomik yararların tahmin edilen kullanım şekillerinde bir değişiklik olmadıkça, ilgili yöntem dönemden döneme tutarlı bir şekilde uygulanmalıdır. (TMS 38, m.98).

³⁴⁰ Örtgen, Kaval, Karapınar, a.g.e., s.714

Bir varlığın itfa edilebilir tutarı, hurda değeri düşüldükten sonra belirlenmektedir. Hurda değerın sıfırdan farklı olması, işletmenin söz konusu maddi olmayan duran varlığı ekonomik ömrünün sonundan önce elden çıkarmayı beklediğini göstermektedir.³⁴¹

Maddi olmayan bir varlığın bakiye değerinin, aşağıdaki durumlar dışında sıfır olacağı varsayılır:³⁴²

- Varlığın faydalı ömrü sonunda üçüncü bir tarafça alınacağına ilişkin bir taahhüt varsa,
- Varlığın aktif bir piyasası varsa ve:
- Piyasanın varlığın ekonomik ömrü sonunda da mevcut olması muhtemelse
- Bakiye değer bu piyasa esas alınarak belirlenebiliyorsa.

Maddi olmayan duran varlık kullanıma hazır olduğu, bir başka ifadeyle yönetimin amaçladığı şekilde faaliyet gösterebilmesi için gereken konum ve duruma geldiği dönemin sonunda itfaya tabi tutulur.

TMS 38'e göre daha güvenilir bir metod bulunmadıkça doğrusal amortisman yöntemi kullanılmalıdır. Sınırlı yararlı ömre sahip maddi olmayan duran varlıklar açısından, doğrusal itfa yönteminden daha düşük birikmiş itfa payları ile sonuçlanan bir itfa yöntemini destekleyen bir kanıt nadiren bulunur.

İşletmenin, doğrusal itfa yönteminden başka bir yöntem kullanması durumunda, bunun varlığın ekonomik hizmet potansiyelinin bir göstergesi olması gerekmektedir.³⁴³

³⁴¹ Akgül, a.g.e., s.43

³⁴² Serdar Özkan, "TMS 38-Maddi Olmayan Duran Varlıklar, İzmir Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler Odası, Türkiye Muhasebe Standartları Seminerleri-7, 27 Aralık 2006; http://dosya.izsmmmo.com/documan/tms38_tms21.doc

³⁴³ Başak Ataman Akgül, Maddi Olmayan Duran Varlıkların İtfasına İlişkin IAS 38 ve IFRS 3 Standardında Yer Alan Düzenlemeler ve Türk Vergi Mevzuatıyla Karşılaştırılması, s.42. .

3.1.2.3.3. Maddi Olmayan Duran Varlıkların VUK ve TMS'e Göre Değerleme Açısından Karşılaştırılması

Maddi olmayan duran varlıkların maliyetlerinin ölçümü ve değerlemesi konusunda VUK ile TMS arasında farklılıklar bulunmaktadır. Maddi olmayan duran varlıklarla ilgili VUK ile TMS arasında bulunan farklılıklar işletmeleri iki farklı raporlamaya yöneltmektedir.

Maddi olmayan duran varlıkların VUK'a göre değerlemesinde ilk değerlendirme ve dönem sonu değerlemeleri şu şekilde olmaktadır. Haklar VUK'a göre gayrimenkuller gibi değerlendirilir. Buna göre haklar maliyet bedeli ile değerlendirilir. (VUK, md.269). Kuruluş ve örgütlenme giderleri ise, VUK 269. maddesinde mukayyet değer ile değerlendirileceği belirlenmekte, ancak kuruluş ve örgütlenme giderlerinin aktifleştirilmesi bu maddeye göre ihtiyaridir. Peştamallıkların mukayyet değerleri üzerinden 5 yıl eşit eşit miktarda itfa edileceği açıklanmıştır. Özel maliyetler ise 327. Madde de ayrı olarak açıklanmış ve kira süresinde itfa edileceği belirtilmiştir. Ancak kira süresi belirsiz olan varlıkların itfası 5 yıl içinde olacaktır. Ayrıca bu düzenlemelerin yanı sıra bilindiği üzere 5024 sayılı kanunla yapılan değişiklikle, VUK'da yapılan düzenleme ile duran varlıkların amortismanında kullanılacak oranların tespitinde faydalı ömürlerin esas alınacağı açıklanmıştır. TMS'de ise maddi olmayan duran varlıkları ilk edinmede maliyet bedeli, izleyen dönemlerde maliyet bedeli veya yeniden değerlendirme yöntemlerinden biri seçilir.

TMS maddi duran varlıklarda kur farklarından oluşan artış ya da azalışın duran varlıkla ilgili artış yada azalışlar özkaynak hesaplarında izleniyorsa yine bu hesaplara; gelir tablosu hesaplarında izleniyorsa; gelir tablosu hesaplarına aktarılması gerektiğini belirtmektedir. VUK'a göre ise kur farkları ilk kayıta maliyete dahil edilirken sonraki kayıtlarda maliyete eklenmesi ya da dönem gideri olarak kaydedilmesinde işletme serbest bırakılmıştır.

İzleyen dönemlerde kullanılan değerlendirme esasları ise VUK ve TMS 38'de farklılık göstermektedir. TMS 38'e göre maddi olmayan duran varlıkları için sonraki dönemlerde yapılan değerlemede maliyet yöntemi veya yeniden değerlendirme yöntemi kullanılır. Ayrıca, TMS 38'de geri kazanılabilir tutarı defter değerinin altına düşen maddi olmayan

duran varlıkların geri kazanılabilir tutarı ile değerlendirilmesi istenmektedir. VUK' da yeniden değerlendirme yöntemi yer almadığı gibi, değeri düşen maddi olmayan duran varlıkların geri kazanılabilir tutarı ile değerlendirilmesi gibi bir uygulamada söz konusu değildir.

Standartlara göre varlığın fiziki ömrü ile ekonomik ömrü farklı olabilir. Varlığın faydalı veya ekonomik ömrünün sonundaki değer, işletmenin vardiya sayısı, bakım ve onarım programları, üretim programındaki farklılaşmalar, varlığın üretiminde kullanıldığı mal veya hizmetin piyasa talebindeki değişiklikler amortisman süresinin ve hesaplama yönteminin seçiminde dikkate alınacak hususlardır. Dolayısıyla mevzuatımızdaki gibi sabit oranlı amortisman değil, ekonomik ömür veya faydalı ömür dikkate alınarak amortisman oranları seçilecektir.

Vergi Usul Kanununda maddi olmayan duran varlıklar için değer düşüklüğü uygulaması söz konusu değildir. Maddi olmayan duran varlıkların itfasına ilişkin hususlar da Maliye Bakanlığının yayınlamış olduğu tebliğde ayrıntılı bir şekilde yer almaktadır. Buna göre, maddi olmayan duran varlık kapsamına giren bilgisayar yazılımları, haklar gibi varlıkların faydalı ömürleri ve normal amortisman oranları bakanlık tarafından tespit edilmiştir. Oysa, muhasebe kuramına göre, varlıkların amortisman oranının faydalı ömür dikkate alınarak işletme tarafından tespit edilmesi gerekir. Maliye Bakanlığı ayrıca ilk tesis ve taazzuv giderleri, araştırma ve geliştirme giderleri gibi giderlerin aktifleştirilmesi durumunda bu giderlerin beş yıl içinde itfa edileceğini öngörmektedir.

Halen ülkemiz uygulamasında maddi olmayan duran varlıklar kapsamında yer alan bu tür aktifleştirilmiş giderler, 38 nolu standarda göre maddi olmayan varlık olarak kabul edilmemektedir. Belirli koşullarda sadece geliştirme maliyetlerinin aktifleştirilmesine izin verilmektedir.

Amortismanlar; Maddi olmayan duran varlıkların itfasına ilişkin hususlar da Maliye Bakanlığının yayınlamış olduğu tebliğde ayrıntılı bir şekilde yer almaktadır. Buna göre, maddi olmayan duran varlık kapsamına giren bilgisayar yazılımları, haklar gibi varlıkların faydalı ömürleri ve normal amortisman oranları bakanlık tarafından tespit edilmiştir. Oysa muhasebe kuramında varlıkların amortisman oranının faydalı ömür

dikkate alınarak işletme tarafından tespit edilmesi gerekir. Maliye Bakanlığı ayrıca ilk tesis ve taazzuv giderleri, araştırma ve geliştirme giderleri gibi giderlerin aktifleştirilmesi durumunda bu giderlerin beş yıl içinde itfa edileceğini öngörmektedir. Halen ülkemiz uygulamasında maddi olmayan duran varlıklar kapsamında yer alan bu tür aktifleştirilmiş giderler, TMS 38 no'lu standarda göre maddi olmayan varlık olarak kabul edilmemektedir. Belirli koşullarda sadece geliştirme maliyetlerinin aktifleştirilmesine izin verilmektedir. Ayrıca standartta, belirsiz faydalı ömrü olduğu tespit edilen varlığın itfa edilmeyeceği belirtilmekte iken, Vergi Usul Kanununda böyle bir düzenleme yoktur. Son olarak, standartta işletme birleşmelerinden edinilen şerefiyenin itfa edilmeyeceği açıklanmakta iken, Vergi Usul Kanununda şerefiyenin itfası yapılmaktadır.³⁴⁴

VUK maddi olmayan duran varlıkların amortismanında faydalı ömürlerinin dikkate alınacağı belirtilmektedir. Böylelikle, TMS ile kısmen de olsa bir uyum sağlanmakla beraber, faydalı ömür tayinin Maliye Bakanlığı tarafından yapılması standartlar ile farklılık oluşturmaktadır. Şöyle ki, standartta faydalı ömrün, işletme tarafından, belirli faktörler göz önüne alınarak tayin edildiği ve her dönem tekrar gözden geçirilmesi gerektiği belirtilmektedir. VUK'da belirsiz faydalı ömürle ilgili bir düzenleme yokken, TMS'de belirsiz faydalı ömre sahip varlığın itfa edilemeyeceği belirtilmektedir.

Standartta faydalı ömür açıklanırken bazı maddi olmayan duran varlıkların faydalı ömürleri belirsiz olduğundan, bu varlıkların itfa edilmemektedir. Ancak VUK'a göre, tüm maddi olmayan duran varlıkların itfa edilmesi gerekmektedir. TMS de varlıkların itfası açıklanırken hurda değer açıklaması yapılmakta ve itfanın hesaplamasından önce hurda değer düşülmesi gerekmektedir. VUK'da ise hurda değer kavramı yer almamıştır. Varlık kayıtlı değer üzerinden itfa edilmektedir. Standartta normal, azalan ve üretim yöntemi olmak üzere çeşitli itfa yöntemlerine yer verilmekte iken, VUK'da sadece normal itfanın kullanılmasına izin verilmektedir .

TMS şerefiyeyi işletme içi oluşturulan şerefiye ve işletme birleşmeleri sonucunda edinilen şerefiye olarak ayırmıştır. İşletme içi oluşturulan şerefiyeler maliyetinin güvenilir olarak ölçülememesinden dolayı aktifleştirilmeyip gider olarak

³⁴⁴ Akgül, a.g.e., s.43

kaydedilmektedir. VUK'da ise işletme içi oluşturulan şerefiye kavramı yer almamaktadır. VUK'a göre bir harcamanın maddi olmayan duran varlık olarak aktifleştirilebilmesi için, belirlenebilirlik, kontrol edilebilir, gelecekte ekonomik fayda sağlama gibi belirlemeler bulunmamakta iken, TMS'ye göre, bu varlıkların standartta geçen maddi olmayan duran varlık tanımına uygun olması; belirlenebilir, kontrol edilebilir, gelecekte ekonomik fayda sağlamalarının muhtemel ve maliyet bedelinin güvenilir bir şekilde ölçülebilir olması gerekmektedir.

3.1.2.4. Özel Tükenmeye Tabi Varlıkların Değerlemesi

Özel Tükenmeye Tabi Varlıklar

- Arama Giderleri
- Hazırlık ve Geliştirme Giderleri
- Diğer Özel Tükenmeye Tabi Varlıklar
- Birikmiş Tükenme Payları(-)
- Verilen Avanslar

3.1.2.4.1. VUK'a Göre Özel Tükenmeye Tabi Varlıkların Değerlemesi

3.1.2.4.1.1. 271 -Arama Giderleri

Arama amacıyla yapılan ve bununla ilgili giderlerin izlendiği hesaptır. Maden yatağının işletmeye elverişli olup olmadığının belirlenmesi ve giriş noktalarının saptanması için, işletmeye geçmeden önce yapılan arama giderleri ile petrol araştırması ile ilgili olarak arazinin yerden ve havadan (topografik, jeofizik, jeolojik vb) incelenmesine ve gerekli işlem, deneyim ve jeolojik bilgi almak amacı ile yapılan sondaj giderleri gibi yapılan harcamalardır. Arama giderleri, VUK'a göre maliyet bedeli ile değerlendirilir ve bu tutarla bilançoda gösterilir.

3.1.2.4.1.2. 272- Hazırlık Ve Geliştirme Giderleri

Açık işletmelerde maden üstündeki örtüyü kaldırmak veya yer altındaki maden yataklarına girmek, bu yatakla yer üstü arasında genel kütlenin tüketilmesine kadar sürekli bir bağlantı kurmak ve maden yataklarını üretime elverişli parçalara bölmek

gerek insanların gerekse araçların gidip gelme ve havalandırmalarını ve cevherin taşınmasını sağlamak amacıyla olan düşey, yatay ve eğimli yol, mecra ve benzeri faaliyetlerin gerektirdiği giderle, petrol işletmelerinde kuyu açma, derinleştirme, bitime veya bu işlemlere hazırlık için, ayrılan temizleme, işçilik, yakıt, tamir ve bakım, nakliye, ikmal, malzeme vb. giderlerdir. Hazırlık ve geliştirme giderleri de VUK'a göre, maliyet bedeli ile değerlendirilir ve bu tutarla bilançoda gösterilir.

3.1.2.4.1.3. 277- Diğer Özel Tükenmeye Tabi Varlıklar

Yukarıda belirtilen varlıkların hiç birine dahil edilmeyen özel tükenmeye tabi varlıklardır. Maliyet değeri ile değerlendirilir.

3.1.2.4.1.4. 278- Birikmiş Tükenme Payları (-)

Özel tükenmeye tabi varlıklar grubuna giren kalemlerin özelliklerine göre ayrılan tüken paylarının izlendiği hesaptır. Özel tükenmeye tabi varlıklar grubuna giren kalemler özelliklerine göre tükenme payı ayrılmak suretiyle itfa edilir³⁴⁵

VUK 316. maddesinde madenlerden bahsedilmektedir. “İşletme sebebiyle içindeki cevherin azalmasından dolayı maddi değerini kaybeden madenlerin ve taş ocaklarının imtiyaz veya maliyet bedelleri, ilgililerin müracaatları üzerine bunların büyüklük ve mahiyetleri göz önünde tutulmak ve her maden veya taş ocağı için ayrı ayrı olmak üzere Maliye ve Sanayi Bakanlarınca belli edilecek nispetler üzerinden yok edilir” denilmektedir.

Madenlerde amortisman uygulanacak bedel, işletme hakkının nasıl edinildiğine göre farklılık gösterir. Maden rezervini işletme hakkı iki yolla elde edilir. Birincisi Devletten işletme ruhsatı ve işletme izni alınmasıdır. İkincisi ise işletme ruhsatına sahip olanlardan bu ruhsatın satın alınmasıdır.³⁴⁶

³⁴⁵ Öztürk, s.317

³⁴⁶ Öztürk, s.433

İşletme hakkının ruhsat alınması yoluyla kazanılmasında amortisman matrahı imtiyaz bedeli, satın alma yoluyla kazanılmasında amortisman matrahı maliyet bedelidir.³⁴⁷ Eğer ruhsat doğrudan Devletten alınmışsa işletme ruhsatının ya da başka bir deyişle imtiyaz hakkının alınmasından sonra yapılan giderlerin VUK'un 316. Maddesi ile bir ilgisi yoktur. Genel hükümler çerçevesinde amortisman ayrılır. Satın alma yoluyla ediniminde, işletme hakkına karşılık olarak ödenen bedel ile satın almaya ilişkin olarak yapılan giderler madenin maliyet bedelidir ve bu bedel de VUK'un 316. Maddesinde özel bir amortisman rejimine tabi tutulmuştur.³⁴⁸ VUK hükümlerine göre mükelleflerin kendi tasarruflarıyla amortisman oranı tespit etmeleri mümkün değildir. Amortisman oranının tespitinde maden rezervi tahmini ve işletme olanakları dikkate alınarak Maliye ve Sanayi Bakanlıkları yetkilidir.

3.1.2.4.1.5. 279- Verilen Avanslar

Özel tükenmeye tabi varlıkların için yapılan avans ödemelerini kapsar. Avansların değerlemesi ile ilgili olarak VUK'da açık bir hüküm yoktur. Verilen sipariş avanslarının değerlemesi ile ilgili yapılan açıklamalar maddi duran varlık grubundaki verilen avanslar için de geçerlidir.

3.1.2.4.2. TMS'ye Göre Özel Tükenmeye Tabi Varlıkların Değerlemesi

Özel tükenmeye tabi varlıklar, belirli bir maddi varlıkla çok yakından ilgili bulunan veya tamamen tükenmeye tabi varlıklar için yapılmış olup, üretim faaliyetlerinin zaman ve yoğunluğuyla sınırlı bir ömre sahip giderleri kapsar. Bu çeşitli giderlerin başlıca örnekleri arama, hazırlık ve geliştirme giderleridir.

Özel tükenmeye tabi varlıkların maliyeti ayrıca saptanmalı, kayıt edilmeli ve finansal tablolarda gösterilmelidir. Özel tükenmeye tabi varlıkların maliyeti, maddi duran varlıkların maliyetlerinin hesaplanması kurallarına göre saptanır.(TMS 8, md.46). Özel tükenmeye tabi varlıklar için uygun tükenme payları ayrılmalıdır. Tükenme payları ya tahmini üretim miktarına göre ya da ilgili rezervin tahmini işletme süresi ve mevzuat hükümleri göz önünde bulundurularak hesaplanır. Tükenme payları ile ilgili uygulanan

³⁴⁷ Şükrü Dokur ve Sayit Y. Kaygusuz, Amortismanlar Türkiye Muhasebe Standartları ve Vergi Kanunları İle Uyumlu, Ankara, Mayıs 2005, Nobel Yayıncılık, s.100.

³⁴⁸ Öztürk, s.434

politikalar finansal tablolarda ayrıca belirlenir.(TMS 8, md.47). Özel tükenmeye tabi varlıklar, bilançolarda maliyet değerleriyle gösterilir. Bunlara ait birikmiş tükenme payları varlıklar altında bir indirim kalemi olarak yer alır. (TMS 8, md.48)

Standarda göre işletmenin belirli alanda araştırma için yasal hakları elde etmeden önce yaptığı harcamalar gibi, maden kaynaklarının araştırılması ve değerlendirilmesinden önce katlanılan harcamalar ile işletme konusu doğal kaynak üretiminin uygulanabilirliğinin kanıtlanabilir olduğu andan sonra yapılan harcamalar özel tükenmeye tabi varlık sayılmamaktadır.(TFRS 6, md.5).

TFRS 6 ‘da aktifleştirilen arama ve değerlendirme giderlerinin nasıl bir muhasebe uygulamasına tabi tutulacaklarını açıklamamakta bu aşamadan sonra arama ve değerlendirme giderlerinin kalıcı aktif hesaba alınıp amortismanına tabi tutulmaları ya da dönem gideri olarak kaydedilmeleri kararını daha önce uygulanan muhasebe politikalarıyla ters düşmemek kaydıyla işletmelere bırakmaktadır. Dolayısıyla standartta madenlerin işletmeye alınarak amortisman ayrılması konusu düzenlenmeyip, bu konu maddi olmayan duran varlıklar içinde ele alınmaktadır.

Bir işletme maden kaynaklarının araştırılması ve değerlendirilmesini üstlenmesi sonucunda belirli bir süre boyunca oluşan kaldırma ve restorasyon yükümlülüklerini ‘‘TMS 37 Karşılıklar, Koşullu Borçlar ve Koşullu Varlıklar’’ Standardına göre finansal tablolara yansıtır.(TFRS 6, md.11)

İlk muhasebeleştirilmeden sonra, araştırma ve değerlendirme varlıklarına maliyet modeli ya da yeniden değerlendirme modeli uygulanır. Eğer yeniden değerlendirme modeli uygulanırsa (‘‘TMS 16 Maddi Duran Varlıklar’’ Standardındaki model ya da TMS 38’deki model) bu uygulama varlıkların sınıflandırılması ile tutarlı olmalıdır.(TFRS 6, md.12)

Değer Düşüklüğü; bilgiler ve koşullar, araştırma ve değerlendirme varlığının defter değerinin geri kazanılabilir tutarını aşabileceğini gösterdiğinde araştırma ve değerlendirme varlıkları değer düşüklüğü açısından değerlendirilir(TFRS 6,m.18). İşletme TMS 36 uyarınca değer düşüklüğü testi uygular. Varsa değer düşüklüğü zararı TMS 36 uyarınca gider olarak muhasebeleştirilir.

3.1.2.4.3. Özel Tükenmeye Tabi Varlıkların VUK/TMS'ye Göre Değerleme Açısından Karşılaştırılması

Özel tükenmeye tabi varlıkların aktifleştirilmesi VUK ve TMS'ye göre madenlerin aranması ve çıkartılması için yapılan giderlerin aktife alınmasıdır. Özel tükenmeye tabi varlıkların itfası ise madenlerin aranması ve çıkarılması için yapılan giderlerin cevherin ömrüyle sınırlı kalmak şartıyla dönemlere yayılmasıdır.

VUK'a göre yasal haklardan elde edilen ve maden kaynaklarının araştırılmasından önceki harcamalar özel tükenmeye tabi varlık olarak kabul edilir. TMS'ye göre maden kaynaklarının araştırılması ve değerlendirilmesi faaliyetinde bulunan işletmelerin katlandığı araştırma değerlendirme harcamaların muhasebeleştirilmesinde rezervin çıkarılmasına karar verilmesi durumunda yapılan harcamalar özel tükenmeye tabi varlık olmayıp diğer maddi olmayan duran varlık kaleminde muhasebeleştirilir. İşletme tarafından katlanılan harcamalardan işletmenin belirli alanda araştırma içi yasal hakları elde etmeden önce yaptığı harcamalar gibi, maden kaynaklarının araştırılması ve değerlendirilmesinden önce katlanılan harcamalar ile bir maden kaynağından cevher çıkarmanın teknik yapılabilirliği(fizibilitesi) ve ticari uygulanabilirliği kanıtlanabilir olduktan sonra oluşan harcamalar standardın kapsamında değildir.

VUK'a göre özel tükenmeye tabi varlıklar maliyet bedeli ile değerlendirilir ve itfası VUK 316. Maddesinde özel bir amortisman rejimine tabi tutulmuştur. Madenler ve taş ocakları için uygulanacak amortisman oranları ise, ilgililerin müracaatı üzerine, Maliye ve Sanayi Bakanlıklarınca, bunların büyüklük ve mahiyetleri göz önüne alınarak her bir maden ve taş ocağı için ayrı ayrı belirlenir. VUK'a göre özel tükenmeye tabi varlıklarda diğer duran varlıklarda olduğu gibi değer düşüklüğü uygulaması söz konusu değildir. Standartta özel tükenmeye tabi varlıklar maliyet bedeli ile aktifleştirildikten sonra izleyen dönemlerde maliyet ya da yeniden değerlendirme modeline göre değerlendirilir. İtfası faydalı ömrü boyunca sistematik olarak yapılır ve değer düşüklüğü testine tabidir. Değer düşüklüğü söz konusu olması halinde TMS/UMS 36'a göre gider olarak muhasebeleştirilir.

3.2. GELİR TABLOSU KALEMLERİNİN DEĞERLEME ÖLÇÜTLERİ AÇISINDAN İRDELENMESİ

Bu bölümde gelir tablosunda yer alan hesapların genel değerlemesi ile ilgili bilgiler yer almaktadır.

3.2.1. Hasılat Kalemlerinin Değerlemesi

Hasılat, 18 no'lu muhasebe standardında açıklanarak değerlemesine yer verilmiştir. Standardın açıklaması, değerlemesi ve VUK ile karşılaştırılması şöyledir:

3.2.1.1. Hasılat Standardının Tanımı ve Kapsamı

Hasılat; ortakların sermayeye katkıları dışında, özkaynakta artışla sonuçlanan ve işletmenin dönem içindeki olağan faaliyetlerinden elde edilen brüt ekonomik fayda tutarındır.(TMS 18 prf.7)

- Brüt olarak ölçülür (kazançlardan farklıdır)
- Ekonomik faydalar nakit veya diğer varlıklar anlamındadır.
- Özkaynaktaki artıştan kaynaklanır.
- Olağan faaliyetler (kazançlar bir kerelik değildir).

TMS-18 hasılat standardında hasılatın belirlenmesi, işletmenin finansal durum ve faaliyet sonuçlarının doğru yansıtılması esasını içerir. Bu standartta gelirler; işletmenin esas faaliyet sonucu elde edilen gelirleri, ticari mal satışı, mamul satışı, diğer stok kalemleri satışı ve hizmet satışını içeren esas faaliyet sonucunda elde edilen gelirler ve işletmenin varlıklarının üçüncü kişilere kullandırılmasından elde edilen faiz temettü, isim hakları (royalty) gibi gelirleri içeren işletme varlıklarının başkaları tarafından kullanılmasından elde edilen geliri esas almaktadır.³⁴⁹

³⁴⁹ Necdet Sağlam. "Türkiye Muhasebe standartlarına Genel Bakış" (20-06-2009).

3.2.1.2. Hasılatın TMS'ye Göre Değerlemesi

Mal Satışında Hasılat

Mallar, satış amacıyla işletme tarafından üretilen mamulleri ve bir perakendeci tarafından satın alınan emtia gibi işletme tarafından tekrar satılmak üzere satın alınan ticari malları veya satış amaçlı elde tutulan arsa ve diğer gayrimenkulleri içerir. (TMS 18.3).Mal satışına ilişkin hasılat, aşağıdaki tüm koşullar yerine geldiğinde kabul edilecektir:³⁵⁰

- İşletmenin malların sahipliği ile ilgili önemli risk ve getirileri alıcıya devretmiş olması;
- İşletmenin satılan mallar üzerinde etkin bir kontrollü veya sahipliğin genel olarak gerektirdiği şekilde bir yönetim etkinliğini sürdürmemesi;
- Hasılat tutarının güvenilir biçimde ölçülebilmesi;
- İşleme ilişkin ekonomik yararların işletmece elde edilmesinin muhtemel olması ve
- İşlem ile ilgili tahakkuk eden maliyetlerin güvenilir biçimde ölçülebilmesi.

Bir işlemde doğan hasılat tutarı, genellikle işletme ile varlığın alıcısı veya kullanıcısı arasındaki anlaşma ile belirlenir. Hasılat, işletme tarafından uygulanan ticari iskontolar ve miktar indirimleri de göz önünde tutularak, alınan veya alınacak olan bedelin gerçeğe uygun değeri ile ölçülür.(TMS 18, 10).

Perakende satışlarda sahiplikle ilgili önemli risk ve getiriler, aksine özel bir düzenleme ve sözleşme yapılmamışsa satışın hukuken gerçekleşmesi ile birlikte alıcıya geçer. UFRS'de satışın hasılat olarak kabul edilmesi için sahipliğin hukuken alıcıya geçmesi ile önemli risk ve getirilerin alıcıya geçmesi aynı anda olmalıdır.

³⁵⁰ www.iasplus.com/standard/ias_18.htm(20-06-2009) s.2

İşletmenin, sahiplikle ilgili önemli riskleri taşımaya devam etmesi durumunda, bu işlem bir satış değildir ve hasılat olarak muhasebeleştirilmez. Bir işletme sahiplikle ilgili önemli riski çeşitli şekillerde taşıyabilir. İşletmenin sahiplikle ilgili önemli risk ve yararları taşımaya devam ettiği durumlara ilişkin örnekler şöyledir;

- İşletmenin normal garanti hükümleri kapsamı dışında yetersiz performansa ilişkin yükümlülük taşıması;
- Satış hasılatının işletme tarafından tahsil edilmesinin, alıcının söz konusu maldan üçüncü kişilere satmak suretiyle hasılat yaratması koşuluna bağlı olması;
- Satışın ilgili varlığın monte edilmesi koşuluyla yapılması ve sözleşmenin önemli bir bölümünü oluşturan montajın henüz işletme tarafından tamamlanmamış olması;
- Alıcının satış sözleşmesi ile belirlenen bir gerekçeye dayanarak alımdan vazgeçme hakkının bulunması ve işletmenin söz konusu malların iade edilip edilemeyeceğinden emin olmaması.

İşletmenin, sahiplikle ilgili önemsiz bir riski taşıması durumunda, işlem niteliğindedir ve hasılat olarak finansal tablolara yansıtılır. Bu standarda kapsamında en önemli değişiklik veya yenilik, hasılatın peşin veya gerçeğe uygun değerle kaydının gerekli olması ve dolayısıyla vadeli satışlarda vadenin içinde gizlenmiş olan vade farkının mal satış bedelinden ayrı faiz geliri olarak raporlanmasıdır.³⁵¹ Bu durumda, satış hasılatı içerisinde yer alan vade farkları satış hasılatından ayrılarak, etkin faiz yöntemi ile faiz gelirlerine aktarılmaktadır.³⁵²

Hizmet Satışında Hasılat

Standart hizmetin satış sonrası elde edilecek hasılatlar hakkında da bilgi vermektedir. Hizmet sunumuna ilişkin bir işlemin sonucunun güvenilir biçimde tahmin edilebildiği durumlarda, işlemle ilgili hasılat işlemin raporlama dönemi sonu itibarıyla tamamlanma düzeyi dikkate alınarak finansal tablolara yansıtılır.

³⁵¹ Mehmet Sarı. "Ticari Kar İle Mali Kar arasında Yer Alan Uyumsuzlukların TMS(TFRS) ile Vergi Kanunları Açısından Kısa Bir Değerlendirilmesi. Mali Pusula Dergisi: Yıl 2, Sayı 23, Kasım 2006, s.89.

³⁵² İsa Tekin. "Vade Farklarının Vergi Kanunları ve TMS-18 Hasılat Standardı Kapsamında Muhasebeleştirilmesi". Vergi Raporları Dergisi; Sayı:108; Eylül 2008, s.34.

Aşağıdaki koşulların tamamının varlığı durumunda, işleme ilişkin sonuçların güvenilir bir biçimde tahmin edilebildiği kabul edilir³⁵³.

- Hasıllar tutarının güvenilir biçimde ölçülebilmesi;
- İşleme ilişkin ekonomik yararların işletme tarafından elde edileceğinin muhtemel olması;
- Raporlama dönemi sonu itibariyle işlemin tamamlanma düzeyinin güvenilir bir biçimde ölçülebilmesi; ve
- İşlem için katlanılan maliyetler ile işlemin tamamlanması için gereken maliyetlerin güvenilir biçimde ölçülebilmesi.

İşlemin tamamlanma düzeyi dikkate alınarak hasılatın kayda alınması tamamlanma yüzdesi yöntemi olarak adlandırılır. Bu yöntemde göre hasılat, hizmetlerin sunulduğu dönemlerde finansal tablolara yansıtılır. Hasılatın bu yöntemde göre muhasebeleştirilmesi bir dönemde yapılan hizmet ve performansı hakkında yararlı bilgiler sağlar. “TMS 11 İnşaat Sözleşmeleri” Standardı da hasılatın bu esasa göre muhasebeleştirilmesini gerekli kılmaktadır. Bu standardın hükümlerinin genellikle hizmet sunumu kapsamında hasılatın ve ilgili giderlerin muhasebeleştirilmesine uygulanması mümkündür.

Hasılat standardında her raporlama döneminde gerçekleşen hizmet miktarına denk düşen kısmın gelir, bu gelirin gerçekleşmesi için katlanılan maliyetlerin de gider olarak yazılması gerektiği belirtilmektedir. Burada yapılan tahsilatların bir önemi yoktur, önemli olan işin tamamlanma oranıdır.³⁵⁴

İşlemin ayrıştırılması

Bu standarttaki muhasebeleştirme ilkeleri genellikle her bir işleme ayrı ayrı uygulanır. Ancak bazı durumlarda, muhasebeleştirme ilkelerini işlemin özünü yansıtabilmek amacıyla, tek bir işlemin ayrıştırılabilir kısımlarına ayrı ayrı uygulamak gerekebilir. Örneğin; bir ürünün satış fiyatı ayrıştırılabilir nitelikteki satış sonrası servis tutarını da içeriyorsa, bu tutarın hasılat olarak muhasebeleştirilmesi ertelenerek, servis

³⁵³ [www.iasplus.com/standard/ias_18.htm\(25-06-2009\)](http://www.iasplus.com/standard/ias_18.htm(25-06-2009)) s.2

³⁵⁴ Hilal Tire. Marmara Üniversitesi" Türkiye Muhasebe Standartlarına Göre Değerleme ve Vergi Mevzuatı İle Karşılaştırılması. Yüksek Lisans Tezi, 2009, s.171.

hizmetinin verildiği dönem boyunca hasılat olarak finansal tablolara yansıtılır. Buna karşın, birbiriyle bağlantılı işlemler serisinin bir bütün olarak değerlendirilmediği takdirde ticari etkisinin anlaşılmadığı durumlarda, muhasebeleştirme ilkeleri iki veya daha çok işleme birlikte uygulanır.(TMS 18.13)

Bir Varlığın Başka Bir Varlıkla Değiştirilmesinde Hasılat

Bir mal veya hizmetin, benzer özelliklere ve değere sahip mal veya hizmet ile değiştirilmesi hasılat doğuran bir olay olarak kabul edilmez. Farklı malların veya hizmetlerin takas edilmesi halinde ise bu durum hasılat doğuran bir olay olarak kabul edilir. Bu durumda hasılat transfer edilen nakit ve nakit benzerlerini de hesaba katmak suretiyle elde edilen mal veya hizmetin makul değeri olarak değerlendirilir.

Elde edilen mal veya hizmetin makul değerinin güvenilir bir şekilde belirlenemediği durumlarda hasılat, transfer edilen nakit ve nakit benzerlerini de hesaba katmak suretiyle verilen mala veya hizmetin makul değeri olarak değerlendirilir.³⁵⁵

Faiz, İsim Hakkı, Temettü ve Diğer Hizmet Gelirleri

İşletme varlıklarının başkaları tarafından kullanılmasından sağlanan faiz, isim hakları ve temettü getirileri işlemle ilgili olarak ekonomik yararların işletme tarafından elde edilmesinin muhtemel olması ve hasılat tutarının güvenilir bir biçimde ölçülebilmesi koşullarının bulunması durumunda muhasebeleştirilir. Hasılat aşağıdaki esaslar çerçevesinde finansal tablolara yansıtılır(TMS 18.30):

- Faiz, “TMS 39 Finansal araçlar: Muhasebeleştirme ve Ölçme” Standardında belirlenen etkin faiz yöntemine göre muhasebeleştirilir.
- İsim hakları; ilgili sözleşmenin özü dikkate alınarak, tahakkuk esasına göre muhasebeleştirilir ve
- Temettüleri; hissedarların tahsil etme hakları ortaya çıktığında finansal tablolara yansıtılır.

³⁵⁵ Yavuz Akbulak. "Uluslararası Muhasebe Standartlarında Elde Edilen Hasılat Kavramı" Mali pusula Dergisi; Yıl 2, Sayı 14, Şubat 2006.

Faiz içeren bir menkul kıymetin ediniminden önce ödenmemiş faizin tahakkuku durumunda; sonradan tahsil edilen faiz, edinim öncesi ve edinim sonrası dönemlere ayrılır ve yalnızca edinim sonrasına ait kısım hasılat olarak finansal tablolara yansıtılır.

İsim hakları, sözleşme hükümlerinin özü çerçevesinde, başka sistematik ve gerçekçi bir yöntemin daha uygun olmaması koşuluyla, ilgili sözleşme hükümlerine göre muhasebeleştirilir.

3.2.1.3. Hasılatın VUK'a Göre Değerlemesi

VUK'un 274. maddesi ile “satın alınan malın”, 275. Maddesi ile de “üretilen malın” maliyet bedeli ile değerlendirileceği belirlenmiştir. Aynı kanunun 262. Maddesi maliyet bedelini “ Maliyet bedeli, iktisadi bir kıymetin iktisap edilmesi veyahut değerinin artırılması münasebetiyle yapılan ödemelerle bunlara müteferri bilimum giderlerin toplamını ifade eder”. biçiminde tanımlanmıştır.

Buna karşılık üretilen hizmetlerin hangi değerlendirme ölçüsü ile değerlendirileceği açık olarak kanunda bulunmamaktadır. Mallarla aynı nitelikte olduğu için hizmet üretimi için de değerlendirme ölçüsünün “maliyet bedeli” olması gerektiği düşünülebilir³⁵⁶.

Hizmet üretimi yapan işletmelerde, üretilen hizmetin maliyetini belirleme konusunda VUK'da açık bir hüküm bulunmamaktadır. Yine satılan hizmet maliyetine girmesi gereken zorunlu unsurlarla, bununla ilişkili olan ancak ihtiyari olarak dönem giderlerine dahil edilebilecek unsurlar da belirsizdir. Ayrıca henüz tamamlanmamış hizmetler için yapılan giderlerin hangi döneme ait kazancın tespiti sırasında dikkate alınacağı da sorun oluşturabilir. Öte yandan, bu tür giderlerin dönem sonunda nasıl değerlendirileceği, gelecek yıllara nasıl taşınacağı da ayrı bir tartışma konusudur. Bütün bunlara ilave olarak, hizmetin ne zaman tamamlanmış sayılacağı, yani gelirin ne zaman tahakkuk ettiği de ayrı bir belirleme konusudur.³⁵⁷

³⁵⁶ Cemalettin Uçak. Hizmet İşletmelerinde Kazancın Tespiti ve Yarı Üretilmiş Hizmetlerin Dönem Sonu Değerlemesi.

³⁵⁷ Uçak, s.2

3.2.1.4. Hasılatın Değerlemesinin TMS ve VUK Açısından Karşılaştırılması

Standardın mevcut muhasebe uygulamasına getirdiği değişiklikler şu şekilde ifade edilebilir, hasılat standardı ile mevcut uygulama arasında önemli farklılıklar bulunmaktadır. Bunlardan ilki; hizmet satış tutarının tespitinde, işin tamamlanma yüzdesine göre bir hesaplama gitmemektedir. Bu ise uygulama ile standart hükümleri arasında farklılığa neden olmaktadır.³⁵⁸ Hasılatın değerlemesinde standardın getirdiği diğer değişiklik ise; eğer vadeli satış yapılırsa; vade farkı satış bedelinden ayrı, faiz geliri olarak kaydedilmektedir.

3.2.2. Borçlanma Maliyetlerinin Değerlemesi

Borçlanma maliyetleri TMS de 23 no'lu standartta açıklanmaktadır. Birçok Standardın Değerlemesine etkili olan bu standart ve açıklamalar aşağıdadır:

3.2.2.1. Borçlanma Maliyeti Standardının Tanımı ve Kapsamı

Borçlanma maliyetleri bir işletmenin finansman faaliyetlerinin maliyetidir.³⁵⁹ Borçlanma maliyetleri muhasebe standartlarının 23 no'lu standartta açıklanmaktadır. Bu standart, borçlanma maliyetlerinin muhasebeleştirme esaslarını açıklamaktadır. Buna göre genel uygulama borçlanma maliyetlerinin olduğu anda gider olarak muhasebeleştirilmesidir.

Standart sadece yabancı kaynak kullanımı sonucunda katlanılan borçlanma maliyetlerinin muhasebeleştirilmesi konusuna eğilmektedir. Bu nedenle borç olarak sınıflandırılmayan, imtiyazlı hisseler dahil, özkaynakların gerçekleşen veya tahmini maliyetleri ile ilgili konular bu Standardın kapsamında değildir.

³⁵⁸ Nalan Akdoğan. "Uluslararası Finansal Raporlama Standartlarının Türkiye Muhasebe Uygulamalarına Getireceği Değişiklikler ve Vergi İlişkisi. Muhasebe Bilim Dünyası (MODAV) Dergisi, Cilt 6, Sayı; 3, Eylül 2004, s.32.

³⁵⁹ Sabri Bektöre, Necdet Sağlam. "TMS 23 Borçlanma Maliyeti" Necdet Sağlam, Salim Şengil, Bünyamin Öztürk,"Türkiye Muhasebe standartları Uygulaması (585-606)" Ankara, Maliye ve hukuk Yayınları, 2.Baskı 2008 s.589.

Standart iki önemli kavramı açıklığa kavuşturmuştur. Bunlar “borçlanma maliyetleri” ve “özellikli varlıklar” kavramlarıdır.

Borçlanma Maliyetleri: Bir işletme tarafından yapılan borçlanmalarla ilgili olarak katlanılan faiz ve diğer giderlerdir. Borçlanma maliyetleri şu şekilde sıralanabilir³⁶⁰

- “TMS 39 Finansal araçlar: Muhasebeleştirme ve Ölçme” standardında tanımlanan etkin faiz oranı yöntemi kullanılarak hesaplanan faiz gideri,
- “TMS 17 Kiralama İşlemleri” Standardı uyarınca finansal tablolara yansıtılan finansal kiralamalara ilişkin borçlanma maliyetleri, ve
- Yabancı para ile borçlanmalarda, faiz maliyetlerine yönelik düzeltme olarak dikkate alındıkları ölçüde olmak üzere, kur farkları.

Özellikli Varlıklar: Amaçlanan kullanıma veya satışa hazır duruma getirilebilmesi zorunlu olarak uzun bir süreyi gerektiren varlıklardır.

Koşullara bağlı olarak aşağıda sayılan varlıklar özellikli varlık niteliğini taşıyabilir; (TMS 23.7)

Stoklar: Standart burada amaçlanan kullanıma ve satışa hazır hale gelmesi zorunlu olarak uzun bir süreyi gerektiren stok kalemlerini kastetmektedir. Örneğin, bu kriterlere göre gemi ya da uçak inşası işi ile iştigal eden bir işletmenin stoklarında yer alan bu araçlar özellikli varlık niteliğini haiz olacaktır.

İmalat Tesisleri: Özellikle bir yatırım dönemini gerektiren maddi duran varlıklarda, varlığın defter değerinin, aktifleştirme sebebiyle özkaynak kullanıma ve yabancı kaynak kullanımında farklılık arz etmesi Standardın aktifleştirme prensibinin zayıf bir yanını oluşturmaktadır. Ona göre edinme aşamasındaki yabancı kaynak maliyetinin özellikli varlık maliyetine dahil edilmesi benimsendiğinde bu varlıkların edinilmesinde kullanılan öz kaynakların fırsat maliyetinin de maliyetlere dahil edilmesi şeklindeki bir uygulama bu zaafı gidermek üzere düşünülebilir.

³⁶⁰ Kemalettin Çonkar, Naciye Gökçe, Tülay Telliöglü. "TMS 23 Kapsamında Borçlanma Maliyetinin Boyutları" Muhasebe ve Finansman Dergisi, Sayı 36, Ekim 2007, s.75.

- Enerji Üretim Tesisleri
- Maddi Olmayan Duran Varlıklar
- Yatırım Amaçlı Gayrimenkuller.

3.2.2.2. TMS'ye Göre Borçlanma Maliyeti

Bir özellikle varlığın elde edilmesi, inşası veya üretimi ile doğrudan ilişkilendirilebilen borçlanma maliyetleri bu varlığın maliyetinin bir parçası oluşturur. Diğer borçlanma maliyetleri gider olarak muhasebeleştirilir.(TMS23.1.) Özellikle varlıklar; Amaçlanan kullanıma veya satışa hazır duruma getirilebilmesi zorunlu olarak uzun bir süreyi gerektiren varlıklardır.(TMS23.5).

Bir özellikle varlığın satın alınması, inşaatı veya üretimi ile doğrudan ilgisi bulunan borçlanma maliyetleri ilgili varlığın maliyetine dahil edilmektedir.(Aktifleştirilmektedir.) Bu tür maliyetler güvenilir bir biçimde ölçülebilmeleri ve gelecekteki ekonomik yararlarından işletmenin faydalanabilmesinin muhtemel olması durumunda, özellikle varlığın maliyetine dahil edilmektedir.

Standarttan özellikle varlıklar, amaçlanan kullanıma veya satışa hazır duruma getirilebilmesi zorunlu olarak uzun bir süreyi gerektiren varlıklardır. Buna göre elde edildiğinde kullanıma veya satışa hazır olan varlıklar özellikle varlık değildir. Özellikle varlık kavramının anlaşılması ve ayırt edilmesi güçlük yaratabilir. Bazı işletmeler satın alma bedeli yüksek olan varlıkların borçlanma maliyetlerini aktifleştirme gibi yanlış bir eğilim içinde olabilmektedir.³⁶¹ Örnek olarak; uzun dönemde gayrimenkul alımı için sağlanan alınan mortgage kredisi, maddi olmayan duran varlıklar, enerji üretim tesisleri, stoklar, imalat tesisleri gibi ancak; Finansal varlıklar ve kısa süre içerisinde üretilen veya imal edilen stoklar özellikle varlık değildir. Elde edildiklerinde amaçlanan kullanıma veya satışa hazır hale gelen varlıklar da, özellikle varlık değildir. (TMS 23:7)

³⁶¹ Gençoğlu, s.172

3.2.2.3. VUK'a Göre Borçlanma Maliyetleri

Ülkemizde vergi mevzuat ve uygulamalarında söz konusu borçlanma maliyetleri aşağıdaki şekilde yer almaktadır.³⁶²

- VUK'da maddi duran varlıklara ve stoklara ilişkin borçlanma maliyetlerinin ne şekilde muhasebeleştirileceğine ilişkin düzenlemeler VUK'un 163 ve 238 sayılı Tebliği ile yapılmıştır.
- 163 sayılı VUK Tebliği'ne göre; Kuruluş (yatırım) dönemine ait faiz giderlerinin maddi duran varlıklarının maliyetine eklenmesi zorunludur. Yani, duran varlığın aktifleştirildiği hesap dönemi sonuna kadar ödenmek veya tahakkuk etmek suretiyle kesinleşen faiz giderleri duran varlığın maliyetine eklenmek zorundadır.
- Yatırım aktifleştirildikten sonra işletme dönemine ait yatırım ile ilgili faiz giderleri ise, içinde bulunulan yılda doğrudan gider yazılabileceği gibi maddi duran varlıkların maliyetine de eklenebilmektedir.

Stoklar ise standarda göre eğer özellikli varlık ise faiz giderleri maliyete eklenir, değilse gider yazılır. VUK 238 no'lu tebliğe göre de faiz giderlerinin maliyete dahil edilmesinde işletme zorunlu bırakılmamıştır.

3.2.2.4. Borçlanma Maliyetinin TMS ve VUK Açısından Karşılaştırılması

Borçlanma maliyetine göre özellikli varlıklar grubuna dahil olan stoklar ve maddi duran varlıkların finansman giderleri standarda göre aktifleştirilirken, sonraki yıllarda gider yazılır. Özellikli varlık dışında kalanlar ise, doğrudan gider olarak yazılmaktadır.

VUK'a göre ise özellikli varlık aktifleştirilene kadar maliyete dahil edilen finansman giderleri aktifleştirme sonrasında maddi duran varlıklarda ilk yıl maliyete dahil edilmekte, sonraki yıllarda istenirse gider olarak yazılabilmektedir.

³⁶²Süleyman Yükçü, Yılmaz İçerli, Gülşah Uğurluel. "TMS 23 Borçlanma Maliyetinin Muhasebeleştirilmesi; Yaklaşım Dergisi, Yıl, 16, Sayı: 185, Mayıs 2008, s.34.

3.3. TÜRKİYE MUHASEBE STANDARTLARINA GÖRE DEĞERLEME ÖLÇÜTLERİNDE ÖZELLİK ARZ EDEN DİĞER STANDARTLAR

Bu bölümde; TMS’nda değerlemesine yer verilen ve değerlemesi özellik arz eden diğer standartlara yer verilmiştir.

3.3.1. Kur Değişiminin Etkileri

Yabancı para işlemlerinin ve yurtdışındaki işletmelerin finansal tablolara nasıl dahil edileceğini ve finansal tablolarda kullanılan para birimine nasıl çevrileceği kur değişiminin etkileri standardında açıklanmaktadır.

3.3.1.1. Kur Değişiminin Etkileri Standardının Tanımı ve Kapsamı

Bir para biriminin diğer para birimi cinsinden fiyatı olarak ifade edilen döviz kurlarının, belli bir zaman aralığında değişmesi, işletme faaliyetlerini ve buna bağlı olarak, faaliyet sonuçlarını doğrudan etkiler. Döviz kurlarının değişmesi, ayrıca, işletmelerin kamuya açıkladıkları finansal tablolar üzerinde de doğrudan etkilere sahiptir.³⁶³ Bu nedenlerden dolayı yurt dışıyla bağlantılı olan işletmelerin yapmış oldukları işlemlerin sonuçlarının finansal tablolarda tam ve gerçeğe uygun olarak raporlanması, muhasebeleştirilmesi ve yöneticilerin alacakları kararların doğru ve etkili olması için uluslararası ortak bir dilin oluşturulması gerekmektedir.

Hangi döviz kuru/kurlarının kullanılacağı ve döviz kurlarındaki değişimin finansal tablolar üzerindeki etkilerinin nasıl raporlanacağı bu standardın temel konularıdır.

Bu standart aşağıdaki durumlarda uygulanır:

- TMS 39 Finansal Araçlar: “Muhasebeleştirme ve Ölçme” ve TFRS 9 Finansal Araçlar Standartlarının kapsamında olan türev işlemler ve bakiyeler hariç;

³⁶³ Ercan Bayazıtlı. "TMS-12 Kur Değişim Etkilerinin Muhasebeleştirilmesi Standardına Göre Yabancı Para Birimine Dayalı İşlemlerin Muhasebeleştirilmesi". Muhasebe ve Denetim Bakış dergisi, Sayı 8; Ocak 2003, s.15.

yabancı para işlemlerin ve yabancı para cinsinden bakiyelerin muhasebeleştirilmesinde;

- İşletmenin finansal tablolarına konsolidasyon ya da özkaynak yöntemi uygulanarak dahil edilen yurtdışındaki işletmelerin faaliyet sonuçlarının ve finansal durumunun raporlama para birimine çevrilmesinde ve;
- İşletmenin faaliyet sonuçlarının ve finansal durumunun finansal tablolarda kullanılan para birimine çevrilmesinde.

Bu standart, yurtdışındaki işletmedeki yatırım da dahil olmak üzere,, yabancı para kalemler için yapılan finansal riskten korunma muhasebesinde uygulanmaz.

Bu standart, yabancı para işlemlerinden kaynaklanan nakit akışlarının Nakit Akış Tablosundaki sunumunda ya da yurtdışındaki işletmenin nakit akışlarının çevriminde uygulanmaz.

3.3.1.2. Kur Değişiminin TMS'ye Göre Muhasebeleştirilmesi

Kur farkları, işletmelerin yabancı para birimine dayalı işlemlerinin bir sonucu olarak karşımıza çıkmaktadır. Bu açıdan işletmelerin yabancı para birimine dayalı işlemleri, yurtiçinde faaliyet gösteren işletmelerin yaptıkları yabancı para birimine dayalı işlemler ve yabancı ülkedeki işletmelere yatırımlar olmak üzere iki ana grupta sınıflandırılabilir.

3.3.1.2.1. Yabancı Paraya Dayalı İşlemler

Bir yabancı para işlemi ilk muhasebeleştirme sırasında; yabancı para birimindeki tutara geçerli para birimi ile işlem tarihindeki yabancı para birimi arasındaki geçerli kur uygulanarak, geçerli para biriminden kaydedilir.(TMS 21:21)

Yabancı para birimine dayalı işlemler, farklı ülkeler arasında ya da farklı ülkelerdeki işletmeler arasında yapılan işlemlerdir. Yabancı para birimine dayalı işlemler, raporlama para biriminin haricinde bir para birimi cinsinden gerçekleştirilen işlemler olarak tarif edilebilir.

Yabancı paralı işlemlerin dönem sonlarında raporlanması bu işlemlerin parasal kalem ya da parasal olmayan kalem olmalarına göre değişmektedir. Raporlamanın nasıl yapılacağına etkili olan parasal kalem ve parasal olmayan kalemler kavramlarının açıklanması şu şekildedir:

Parasal Kalemler, Türk Lirasının değerindeki değişmeler karşısında nominal değerleri aynı kaldığı halde satın alma güçleri fiyat hareketlerine göre ters yönde değişen kıymetleri (Yabancı paralar da parasal kıymet olarak dikkate alınır.) ifade eder.³⁶⁴

Parasal Olmayan Kalemler; Nominal değeri değişen satın alma gücü aynı, sabit ya da belirlenebilir tutarda para biriminin alınması hakkının yada ödenmesi yükümlülüğünün mevcut olmamasıdır. (Şerefiye, Maddi ve Maddi Olmayan Varlıklar ve Stoklar gibi), parasal kalemler dışındaki kalemleri ifade eder.

Standartta dönem sonlarında yabancı paralı işlemlerin nasıl raporlanacağı şöyle açıklanmaktadır: (TMS 21.23)

- Yabancı para parasal kalemler kapanış kurundan (Kapanış Kuru; Raporlama dönemi sonundaki geçerli kurdur. (TMS21.18) çevrilir,,
- Tarihi maliyet cinsinden ölçülen yabancı para birimindeki parasal olmayan kalemler işlem tarihindeki döviz kuru kullanılarak çevrilir ve,
- Gerçeğe uygun değerden ölçülen yabancı para birimindeki parasal olmayan kalemler gerçeğe uygun değer belirlendiği tarihteki döviz kurları kullanılarak çevrilir.

Özetle; standart parasal kalemlerin finansal tablolarda değerlemesinde oluşan kur farklarının kar ya da zarar hesabına aktararak muhasebeleştirilmesini belirtmektedir. Parasal olmayan kalemler ise; kazanç ya da zararları özkaynaklarda muhasebeleştirilirse; bu kazanç yada zararın kurdan kaynaklanan kısmı da özkaynaklarda muhasebeleştirilir. Buna karşın parasal olmayan bir kalemden kaynaklanan kazanç ya da zarar, kar ya da zararda muhasebeleştirilirse, bu kazanç yada zararın kurdan kaynaklanan kısmı da kar ya da zararda muhasebeleştirilir.

³⁶⁴ Göksel Yılmaz. "Kur Farklarının Türk Vergi Mevzuatı, Sermaye Piyasası Mevzuatı ve Uluslararası Muhasebe Standartları Açısından Değerlendirilmesi". Marmara Üniversitesi Yüksek Lisans Tezi, İstanbul 2003 , s.99.

3.3.1.2.2. Yurtdışındaki İşletmelere Yatırım

Yabancı ülkedeki işletmelere yatırımlar ise dahil oldukları standarda göre işleme tabi olurlar. İşletmeler, farklı ülkede ve para biriminde faaliyette bulunan yabancı işletmelere bağlı ortaklık, iştirak, iş ortaklığı biçiminde yatırımlar yapabilir ya da yurt dışında şubeler açabilir. Bağlı ortaklık, iştirak, iş ortaklığı ya da şube olarak yapılan yurt dışı yatırımların tamamı, muhasebe kayıtlarını kurulduğu ülkedeki para birimi ile tutar ve finansal tablolarını da bu para birimi ile hazırlar. Buna bağlı olarak işletmenin yatırım yaptığı yabancı işletmelerin finansal tabloları ana işletmenin raporlama biriminden farklı para birimi esas alınarak hazırlanır. Bunu yanı sıra; bu işletmelerin, farklı ülkelerde faaliyet gösteren yabancı işletmelerinin finansal tablolarını konsolide ederek, bu finansal tabloların tek bir para birimi ile ifade edilebilir duruma getirilmesi gerekir. Yabancı işletmelerin finansal tablolarının raporlama para birimine dönüştürülmesi sonucu ise, dönüştürme kur farkları ortaya çıkabilmektedir.³⁶⁵

3.3.1.3. Kur Değişiminin VUK'a Göre Muhasebeleştirilmesi

VUK'da yabancı para birimine dayalı işlemlere ilişkin ilkeler; VUK'un 280. Maddesine göre, yabancı paralar değerlendirme gününde borsa rayici ile değerlendirilir. Borsa rayicinin belirlenmesinde muvazaa olduğu anlaşılırsa bu rayiç yerine alış bedeli esas alınır.

Yabancı paranın borsada rayici yoksa değerlemeye uygulanacak kur Maliye Bakanlığınca tespit olunur. Diğer taraftan 130 ve 380 Sıra No'lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği ile 217 Seri No'lu Gelir Vergisi Genel Tebliğinde değerlendirme günü itibarıyla Maliye Bakanlığınca kur ilan edilmediği durumlarda T.C. Merkez Bankasının Resmi Gazetede yayımlanan döviz alış kurlarının esas alınacağı düzenlenmiş bulunmaktadır. Bu şekilde yapılacak değerlemelerde efektif cinsinden yabancı paralar için efektif alış kurunun (bulunmaması halinde döviz alış kurunun), döviz cinsinden yabancı paralar içinse döviz alış kuru uygulanacaktır. Yabancı paraların, kasaya giriş ve çıkışları o tarihteki efektif alış kurları ile değerlendirilip giriş ve çıkışlar yapıldığında, dönem sonlarında kasadaki efektif miktarı Maliye Bakanlığı'nca ilan edilen kurlar ile

³⁶⁵ Yavuz Çiftçi, Abdülkadir Şahin. "TMS 21'e Göre Kur Farklarının Muhasebeleştirilmesi ve Vergi Uygulamaları Karşısındaki Durumunun İncelenmesi" Finans Politik& Ekonomik Yorumlar 2008 cilt:45 sayı:516, s.37-38.

değerlenerek yabancı para kasasının Türk Lirası tutarı ile karşılaştırılır. Farklar olumlu yada olumsuz oluşuna göre 646 Kambiyo Kararı ve 656 Kambiyo Zararları hesabına kaydedilir.³⁶⁶

Yabancı para ile düzenlenmiş senetler alındıkları tarihte geçerli olan kurla değer değerlendirilerek hesaba alınır. Bu senetler, envanterde, değerlendirme kuru ile yeniden değerlendirilir ve Türk Lirası karşılığı bilanço günündeki tutarına eşitlenir. Yabancı paralı senetlerin reeskontunda da senedin üzerindeki faiz oranı geçerlidir. Senet üzerindeki faiz belirtilmemişse değerlendirme gününde geçerli olan LIBOR (Londra Bankalar arası Para Piyasası Faiz Oranı) esas alınır. (VUK Mad.280).

Parasal olmayan kalemlerdeki kur değişiminin kayıtlara alınırken; VUK 163 no'lu tebliğ maddi duran varlıkların kur farklarının varlık aktifleştirilinceye kadar maliyete dahil edilmesini; ancak aktifleştirildikten sonra ise dönem gideri olarak yazılmasını belirtmektedir. Stoklar için ise; VUK 238 no'lu tebliğ ile açıklama yapılmakta ve yine aktifleştirilene kadar olan kur farklarının maliyete dahil edilmesi gerektiği sonraki farkların ise maliyete ya da gidere yazılacağı yer almaktadır.

3.3.1.4. Kur Değişiminin TMS ve VUK Açısından Karşılaştırılması

TMS'ye göre yabancı paralı işlemlerde kullanılacak kur; ilgili işlem tarihindeki kurdur. VUK'da ise kullanılacak kurun Maliye Bakanlığı'nca belirlenecek efektif alış kuru olduğu; Maliye Bakanlığı'nca belirlenmediği zamanlarda ise; Merkez Bankası'nın ilan ettiği döviz alış kuru olduğu açıkça belirtilmektedir.

İşletmeler VUK'a göre efektif alış kurunu kullanmaktadırlar. TMS de de tam olarak kullanılacak kur ile ilgili bu tür bir açıklama yapılmadığından, yabancı paralarla ilgili işlemlerde efektif alış kurunun kullanılması her iki hüküm içinde uygun olabilir.

Standartta parasal olmayan kalemlerin ilk muhasebeleştirilmesinde kur farklarının maliyetine dahil edileceği; ancak sonraki muhasebeleştirmede gider olarak yazılacağı yer almaktadır.

³⁶⁶ Özgür Çatıkkaş, Yıldırım Ercan Çalış. "Kur Değişimi Etkilerinin Türkiye Muhasebe Standardına Göre Muhasebeleştirilmesi İlkeleri".

VUK ise kur farklarının ilk kayıta yine maliyete ekleneceğini belirtmekte fakat sonraki kur farklarının maliyet yada gider yazılmasında işletmeleri serbest bırakmaktadır. VUK sonraki değerlemeler için serbestlik getirdiğinden oluşan kur farklarının TMS'deki gibi dönem gideri yazılması uygun olabilir.

3.3.2. İnşaat Sözleşmelerinin Değerlemesi

TMS 11 “İnşaat Sözleşmeleri Standardı” ile inşaat ile ilgili gelir ve maliyete dair açıklamalar yapılmıştır. İnşaat sözleşmelerinin tanımı, kapsamı ve TMS ile VUK açısından karşılaştırılması aşağıdadır:

3.3.2.1. İnşaat Sözleşmeleri Standardının Tanımı ve Kapsamı

Standartta inşaat sözleşmesi, birbiriyle yakından ilişkili ya da birbirine bağımlı bir grup varlığın inşası için özel yapılmış bir sözleşmedir. TMS 11 İnşaat Sözleşmeleri standardının amacı, sözleşme kapsamında elde edilen gelir ve maliyetlerin inşaat işinin gerçekleştirildiği hesap dönemlerine dağıtılmasını düzenlemektedir.³⁶⁷

İnşaat Sözleşmesi(sözleşme); bir varlığın veya tasarım, teknoloji ve fonksiyon ya da nihai amaç veya kullanım açısından birbiriyle yakından ilişkili ya da birbirine bağımlı bir grup varlığın inşası için özel olarak yapılmış bir sözleşmedir.

İnşaat sözleşmeleri, yap-sat işletmeleri ve taahhüt işletmeleri olarak iki gruptur. Yap-sat işletmeleri, kendi nam ve hesaplarına yapı inşa ederler ve tamamlanıncaya kadar bu yapılar işletmenin mülkiyetinde yarı mamul veya mamul olarak kalırlar. Taahhüt işletmeleri ise, inşaat işini belirli bir plan, proje, şartname çerçevesinde, önceden garanti edilmiş fiyatlarla yüklenir ve belirlenen süre içerisinde tamamlayıp teslim ederler.³⁶⁸

³⁶⁷ Ali Haydar Güngörmüş, Ender Boyar;"TMS 11 İnşaat Sözleşmeleri Standardında, Maliyet Güncellemesi (Eskalasyon) Durumunda, Gelirin Tespiti"(01.07.2009), s:2.

³⁶⁸ Selman Aziz Erden, "İnşaat İşletmelerinde, İnşaat Maliyetlerinin Tespitinde Faaliyet Tabanlı Maliyetleme Yaklaşımının Yeri", Muhasebe ve Bakış, Sayı:11, (Ocak 2004), s.18.

Yıllara yaygın inşaat ve taahhüt işletmeleri bir hizmet işletmesi olarak kabul edildiği 7/A seçeneğinde üretim maliyeti olarak kullanılan 710 Direkt hammadde ve malzeme maliyetleri, 720 Direk İşçilik Maliyetler ve 730 Genel Üretim Giderleri hesaplarının yerine tüm üretimle ilgili maliyetler 740 Hizmet Üretim Maliyeti Hesabında toplanmaktadır.³⁶⁹

İş tamamlanincaya kadarki sürede dönemlere ayrılarak bu dönemler itibariyle gelir-kar hesaplamasının yapılıp, giderlerin-gelirlerin muhasebeleştirilmesi için standartta uygulanacak iki tür sözleşmeden bahsedilmektedir. Bu sözleşme türlerinin açıklamaları şöyledir:³⁷⁰

Sabit fiyatlı sözleşme; yüklenicinin sabit bir sözleşme fiyatını (ihale bedeli) veya üretim birimi başına sabit bir tutarı (birim fiyat) kabul ettiği ancak belli koşullarda maliyet güncelleştirmesine (eskalasyon) konu olan inşaat sözleşmesidir.

Sabit fiyatlı sözleşmede aşağıdaki koşulların tamamı mevcutsa inşaat sözleşmesi güvenilir biçimde tahmin edilebilir:

- Toplam sözleşme gelirinin güvenilir biçimde ölçülebilmesi,
- Sözleşmeye ilişkin ekonomik yararların işletmeye akışının muhtemel olması,
- Sözleşme konusu işin bitirilmesi için gereken inşaat maliyetleri ile işin tamamlanma aşamasının raporlama dönemi sonunda güvenilir biçimde belirlenebilmesi,
- Sözleşmeye yüklenecek inşaat maliyetlerinin açıkça belirlenebilmesi ve güvenilir biçimde ölçülebilir olması sonucu, katlanılan fiili inşaat maliyetlerinin önceki tahminlerle karşılaştırılabilir olmasıdır.

Maliyet artı kar sözleşmesi; yükleniciye kabul edilebilir ya da başka bir şekilde tanımlanmış maliyetler üzerine bu maliyetlerin bir yüzdesi veya sabit bir tutar eklenerek ödeme yapılan inşaat sözleşmedir.

³⁶⁹ Ali Haydar Güngörmüş; Mesut Atasever; "Yıllara Yaygın İnşaat Taahhüt ve Onarım İşlerinde 7/A Seçeneğinin İşleyişi ve Bir Tespit" Mali Yönetim ve Denetim Dergisi, Sayı.27, Ankara, Temmuz-Ağustos-2004, s.74.

³⁷⁰ Türker Susmuş, Yasemin Zengin; "İnşaat Sözleşmeleri Standardı (TMS 11) ve Uygulamaları" (02.07.2009) S:3-4.

Maliyet artı kar sözleşmesinde, aşağıdaki koşulların tamamı mevcutsa inşaat sözleşmesi sonucu güvenilir biçimde tahmin edilebilir:

- Sözleşmeye ilişkin ekonomik yararların işletme tarafından elde edilmesinin muhtemel olması,
- Sözleşmeye yüklenebilecek inşaat maliyetlerinin, geri tahsil edilebilir nitelikte olsun veya olmasın, açıkça belirlenebilmesi ve güvenilir biçimde ölçülebilmesidir.

3.3.2.2. Sözleşme Maliyetleri

Sözleşme maliyetleri, belli bir sözleşmeyle doğrudan ilişkili maliyetleri; inşaat alanı işçilik maliyetleri, malzeme maliyetleri, amortismanlar, taşıma maliyetleri, kiralama maliyetleri, sözleşmeyle doğrudan ilişkili tasarım ve teknik destek hizmeti maliyetleri, garanti kapsamında yapılan işler ve büyük onarımlara ilişkin öngörülen maliyetler ve üçüncü kişilerin ödeme taleplerini kapsar. (TMS 11, paragraf 17)

Genel olarak sözleşme kapsamındaki işle ilişkisi kurulabilen ve belli bir sözleşmeye yüklenebilecek olan maliyetler; sigorta, belli bir sözleşmeyle doğrudan ilişkili kurulamayan tasarım ve teknik destek hizmeti maliyetleri ile inşaat genel giderlerdir. (TMS 11. Paragraf 18)

Bu tür maliyetler, benzer özelliklere sahip tüm maliyetlere tutarlı bir şekilde uygulanmak üzere, makul ve sistematik yöntemler kullanılarak dağıtılır. Dağıtım inşaat işinin normal düzeyi esas alınarak yapılır.

3.3.2.3. Sözleşme gelir ve giderlerin muhasebeleştirilmesi

TMS -18 Hasılat Standardı uyarınca, inşaat sözleşmelerinde hasılatın ölçümü, tamamlanma yüzdesi yöntemi adı verilen ve işlemin tamamlanma düzeyinin dikkate alınması biçiminde ifade edilen yöntem kullanılarak yapılır. (TMS 18, paragraf 21)

Sözleşme maliyeti, doğrudan sözleşmeye ilişkin olan harcamaları, genel sözleşme faaliyetlerinden projeye dağıtılacak makul giderleri ve sözleşme hükümlerine göre müşteri ile doğrudan ilişkilendirilebilecek diğer masrafları içerir.³⁷¹

İnşaata ilişkin gelir ve maliyetler bilanço günü itibariyle sözleşmeye konu işin tamamlanma aşaması esas alınarak, gelir ve giderler olarak finansal tablolara yansıtılır. (TMS 11, paragraf 22)

Finansal tablolara yansıtılacak gelir ve giderlerin belirlenmesinde sözleşmenin tamamlanma aşamasının baz alınması “tamamlanma yüzdesi yöntemi” olarak adlandırılır. Bu yöntemde sözleşme geliri, ulaşılan tamamlanma aşamasına kadar katlanılan inşaat maliyetiyle eşleştirilerek, bitirilen işle orantılı gelir, gider ve karın raporlanması sağlanır. Bu yöntem, ilgili dönemde sözleşme kapsamındaki işin aşaması ve işteki ilerleme konusunda yararlı bilgi sağlar.(TMS 11, paragraf 25) Tamamlanma yüzdesi yönteminde, sözleşme geliri işin yapıldığı hesap dönemlerinin gelir tablosunda gelir olarak gösterilir. Sözleşme maliyetleri ait oldukları işin yapıldığı hesap dönemlerinin gelir tablosunda gider olarak gösterilir. (TMS 11, paragraf 26).

Sözleşmenin tamamlanma aşamasında üç oran tamamlanma yüzdesi olarak kullanılabilir. Bu oranlar;

- Bugüne kadar yapılan işle ilgili katlanılan sözleşme maliyetlerinin öngörülen toplam inşaat maliyetlerine oranı,
- Yapılan işe ilişkin incelemeler,
- Sözleşmeye konu işin fiziki tamamlanma oranı yöntemlerinden birinin kullanılmasıyla bulunur.(TMS 11, paragraf 30)

Sonucun güvenilir biçimde öngörülmediği durumlarda, katlanılmış maliyetlerden tahsil edilebilme olasılığı yüksek olan kısım kadar tutar gelir kaydedilerek tahakkuk ettirilir. Maliyetlerin geliri aşma olasılığı yüksekse, beklenen zarar derhal gider olarak kaydedilir.³⁷²

³⁷¹ Deloitte:52

³⁷² Mehmet Sayarı, İnşaat Taahhütleri (Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım Sözleşmeleri) Standardı, Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi, Cilt:6, Sayı:3, Eylül 2004, s.65.

3.3.2.4. VUK'a Göre İnşaat Sözleşmesinin Gelir Giderlerinin Muhasebeleştirilmesi

VUK inşaat işleri ve sözleşmelerinin değerlemesi ile ilgili bir hüküm bulunmamaktadır. Sadece 271.maddede “inşaat işlemlerinin kayıt edilmesinde, inşa edilen binalarda ve gemilerde imal edilen makine ve tesisatta bunların inşa ve imal giderleri satın alma yerine geçer” ifadesi bulunmaktadır.

Gelir Vergisi Kanunu'nda inşaat işleri ve elde edilecek gelirin vergiye etkisi üzerine açıklamalar yer almaktadır. Yıllara yaygın inşaat ve onarım işlerinde ortak genel giderler, aşağıdaki esaslara göre dağıtılır.(GVK madde 43)

- Yıl içinde birden fazla inşaat ve onarım işinin birlikte yapılması halinde tahsil olunan istihkak bedellerinin birbirine olan oranına göre,
- Bir veya birden fazla inşaat işinin başka işlerde birlikte yapılması halinde, tahsil olunan istihkaklar ile diğer işlere ait satış ve hasılat tutarlarının birbirine oranına göre yapılır.

Ticari kazanç ya da kurum kazancı kapsamında ticari faaliyet kapsamında yapılan yıllara yaygın inşaat ve onarım faaliyetleri inşaat sözleşmeleri uygulamaları ile karşılaştırma yapılabilir niteliktedir. Yıllara yaygın inşaat ve onarım faaliyetleri esas olarak Gelir Vergisi Kanunu'nun 42-44. Maddelerinde düzenlenmiştir.

Gelir vergisi Kanunu'nun 42'nci maddesinin birinci fıkrasında; “ Birden fazla takvim yılına sirayet eden inşaat ve onarma işlerinde kar veya zarar işin bittiği yıl kati olarak tespit edilir ve tamamı o yılın geliri sayılarak mezkur yıl beyannamesinde gösterilir” hükmü yer almaktadır.

3.3.2.5. İnşaat İşlemlerinin TMS ve VUK Açısından Karşılaştırılması

TMS'de inşaat sözleşmesinde belirlenen unsurların muhasebeleştirilmesinde sonucun güvenilir olarak tespit edilip edilmemesine göre farklılıklar oluşmaktadır. Buna göre sözleşmenin sonucunun güvenilir bir şekilde tespit edilmesi halinde; inşaata ilişkin gelir

ve maliyetler bilanço günü itibariyle sözleşmeye konu işin tamamlanma aşaması esas alınarak, gelir ve giderler olarak finansal tablolara yansıtılır. Giderlerin geliri aşması durumunda ise zarar finansal tablolara aktarılır. Ayrıca inşaat işin tamamlanma aşaması da belirlenerek inşaatın gerçekleşme oranına göre bitirilen işle orantılı gelir, gider ve karın raporlanması sağlanır.

Sonucun güvenilir bir biçimde tespit edilemediği durumlarda, katlanmış maliyetlerden tahsil edilebilme olasılığı yüksek olan kısım kadar olan tutar gelir kaydedilerek tahakkuk ettirilir. Maliyetlerin geliri aşma olasılığı yüksekse, beklenen zarar derhal gider olarak kaydedilir.

TMS de açıkça yer alan inşaat sözleşmesi gelir-gider unsurları ve muhasebeleştirilmesi TMS'de açıkça yer almakta ve muhasebeleştirilmektedir. Ancak GVK inşaat işlerinin muhasebeleştirilmesinde kullanılacak oranlar üzerinde durarak vergilendirme dönemlerinde yapılacak hesaplamaların esaslarını belirlemiştir.

3.3.3. Finansal Kiralama İşlemlerinde Değerleme

Finansal kiralama ile ilgili tanımlar ve değerlemesi TMS de 17 no'lu standart ile açıklanmıştır.

3.3.3.1. Finansal Kiralamanın Tanımı ve Kapsamı

Finansal kiralama standartta şu şekilde tanımlanmaktadır: Bir varlığın mülkiyetine sahip olmaktan kaynaklanan her türlü risk ve yararların devredildiği sözleşmedir.(TMS 17, md.4)

Finansal kiralama sözleşmesi; kiralayanın, kiracının talebi ve seçimi üzerine üçüncü bir kişiden veya bizzat bir kiracıdan satın aldığı veya başka suretle temin ettiği veya daha önce mülkiyetine geçirmiş bulunduğu bir malın zilyetliğini, her türlü faydayı sağlamak üzere kira bedeli karşılığında, kiracıya bırakmasını öngören sözleşmedir.

Bir kiralamanın finansal kiralama mı yoksa faaliyet kiralaması mı olduğunun tespitinde, sözleşmenin şeklinden ziyade işlemin özü esas alınır. Aşağıda yer alan kriterlerin birlikte ya da tek başlarına var oldukları kiralama işlemleri finansal kiralama olarak kabul edilir.(TMS 17, md.10):

- Kiralama sözleşmesinde, kiralanan varlığın mülkiyetinin kiralama süresi sonunda veya daha önce kiracıya geçeceğinin öngörülmesi,
- Kiracıya, kiralanan varlığı buna ilişkin opsiyonun kullanım tarihinde oluşması beklenen gerçeğe uygun değerinden çok daha düşük bir bedelle satın alma opsiyonu verilmesi nedeniyle, kiralama sözleşmesinin başlangıcı itibariyle kiracı tarafından bu opsiyonun kullanılacağı beklenmesi,
- Mülkiyet kiracıya geçmeyecek dahi olsa kira süresinin kiralanan varlığın ekonomik ömrünün büyük bir bölümünü kapsamaması,
- Kiralama sözleşmesinin başlangıcı itibariyle asgari kira ödemelerinin bugünkü değerlerinin en az kiralanan varlığın gerçeğe uygun değerine eşit olması ve
- Kiralanan varlığın üzerinde büyük değişiklikler yapılmadığı sürece, sadece kira tarafından kullanılacak özel bir yapıda olması.

3.3.3.2. TMS'ye Göre Finansal Kiralamanın Değerlemesi

Finansal kiralamanın muhasebeleştirilmesi kiracı ve kiraya veren açısından farklılık oluşturmaktadır. Bu iki taraf açısından muhasebeleştirimin açıklaması şöyledir:

Kiracı Açısından

Kiralama süresinin başlangıcında kiracılar finansal kiralama işlemini; kiralama sözleşmesinin başında tespit edilmiş gerçeğe uygun değer ya da asgari kira ödemelerinin bugünkü değerinden düşük olanı üzerinden bilançolarında varlık ve borç (kira tutarlarının ödeme yükümlülüğü) olarak muhasebeleştirirler.

Kiralama süresinin başlangıcında, kiralama konusu varlık ve gelecekteki kira bedelleri, kiracının ilgili varlığa ilişkin olarak yaptığı ve aktifleştirilmesi gereken başlangıç doğrudan maliyetleri hariç olmak üzere, kiracının bilançosunun varlık ve borç kısmına eşit tutarda kaydedilir.³⁷³

Kiralama işlemleri ve diğer olaylar, işlemlerin hukuki şekillerinin yanı sıra, esasları ve ekonomik özlerine de uygun bir biçimde muhasebeleştirilir. Bir kiralama sözleşmesinin hukuki şekline göre kiracı, kiralama konusu varlığın mülkiyetini hukuken ispat etmeyecek olabilmesine rağmen, finansal kiralama işlemi söz konusu olduğunda, anılan işlemin esası ve ekonomik özü; kiracının,, kiralama konusu varlığın kiralama sözleşmesinin başındaki gerçeğe uygun değeri ve buna ilişkin diğer finansal yükümlülüklerle yaklaşan tutarda bir borç yükümlülüğü karşılığında, kiralanan varlığı ekonomik ömrünün büyük bir bölümünde kullanımından kaynaklanan ekonomik yarar elde etmesidir.(TMS 17, md.21).

Bu tür kiralama işlemlerinin kiracının finansal durum tablosunda (bilançosunda) gösterilmemesi durumunda, ilgili işletmenin ekonomik kaynak ve yükümlülükleri olduğundan az gösterilmiş, dolayısıyla anılan işletmenin finansal oranlarında bozulma meydana gelmiş olur. Bu nedenle, finansal kiralama işlemlerinin kiracının finansal durum tablosuna (bilançosuna), hem varlık hem de gelecek kira tutarlarının ödenme yükümlülüğü şeklinde yansıtılması gerekir. Kiralama süresinin başlangıcında, kiralama konusu varlık ve gelecekteki kira bedelleri, kiracının ilgili varlığa ilişkin olarak yaptığı ve aktifleştirilmesi gereken gereken başlangıç doğrudan maliyetleri hariç olmak üzere, kiracının finansal durum tablosunun (bilançosunun) varlık ve borç kısmına eşit tutarda kaydedilir.(TMS 17, md.22).

Asgari kira ödemeleri; finansman giderleri ve mevcut yükümlülüklerdeki azalma olarak ayrıştırılır. Finansal giderleri, kalan borç tutarlarına sabit faiz oranı uygulanmasını sağlayacak şekilde kiralama süresi boyunca her bir döneme dağıtılır. Koşullu kiralar, oluştukları dönemde gider olarak dikkate alınır (TMS 17, md.25)

³⁷³ Banu Başar "TMS 17 Kiralama İşlemleri" Necdet Sağlam, Salim Şengel, Bünyamin Öztürk,(Ed)"Türkiye Muhasebe Standartları Uygulaması ((413-456)" Ankara, Maliye ve Hukuk Yayınları, 2.Baskı 2008, s:273.

Finansal kiralama işlemi, her bir hesap dönemi itibariyle ilgili finansman giderlerinin dikkate alınması yanında, amortisman tabi varlıklara ilişkin amortisman giderlerini de ortaya çıkarır. Kiralama işlemine konu edilen amortisman tabi varlıkların amortismanı, işletme mülkiyetinde yer alan amortisman tabi varlıklarla uyumlu olmalı ve muhasebeleştirilecek amortisman tutarı “TMS 16 Maddi Duran Varlıklar” ve “TMS 38 Maddi Olmayan Duran Varlıklar” Standartlarına uygun olarak hesaplanmalıdır. Eğer kiralama süresi sonunda kiracının kiralama konusu varlığın mülkiyetini edineceğine ilişkin tam bir kesinlik bulunmamakta ise, ilgili varlık, kiralama süresi ve yararlı ömründen kısa olanı itibariyle tamamen itfa edilir.(TMS 17, md.27).

Kiralanan varlığın amortisman tabi tutarı, kiracının mülkiyetinde yer alan amortisman tabi varlıklar için uygulamış olduğu amortisman yöntemiyle uyumlu şekilde, ilgili varlığın öngörülen kullanım dönemi boyunca her bir hesap dönemine sistematik olarak dağıtılır. Söz konusu varlığın kiralama süresi sonunda kiracı tarafından satın alınacağına kesine yakın olduğu durumlarda, varlığın tahmini kullanım süresi ilgili varlığın yararlı ömrü olup, satın alma işleminin kesine yakın olmaması durumunda ilgili varlık kiralama süresi ile yararlı ömründen kısa olanı itibariyle itfa edilir.(TMS 17, md.28)

Kiraya Veren Açısından

Kiraya verenler, finansal kiralamaya konu edilmiş varlıkları bilançolarına yansıtırlar ve net kiralama yatırımı tutarına eşit tutarda bir alacak olarak gösterirler(TMS 17, md.36)

Finansal kiralamada, bir varlığa hukuken sahip olmaktan kaynaklanan tüm risk ve yararları kiraya veren tarafından devredildiğinden, kiraya verenin alacaklı olduğu kira ödemeleri, kendisinin yapmış olduğu yatırım ve diğer hizmetlerini karşılamak ve kendisine bir fayda sağlamak amacıyla, yatırmış olduğu anaparanın geri dönüşü ve finansman geliri şeklinde dikkate alınır (TMS 17, md.37).

Finansman geliri, kiraya verenin finansal kiralama konusu varlığa ilişkin net yatırımındaki sabit bir dönemsel getiri oranını yansıtan bir esasa göre muhasebeleştirilir.(TMS 17, md.39)

Kiraya veren, finansman gelirini kiralama süresine sistematik ve rasyonel bir biçimde dağıtmayı hedefler. Söz konusu gelir dağıtımını işlemi, kiraya verenin finansal kiralamaya ilişkin net yatırımına ilişkin sabit dönemsel bir getiriye yansıtacak bir esasa dayanır. Hizmetlere ilişkin maliyetler hariç olmak üzere, herhangi bir döneme ilişkin kira ödemeleri, anaparayı ve kazanılmamış finansman gelirini azaltmak üzere brüt kiralama yatırımının tespitinde dikkate alınır. Kiraya verenin kiralama işlemindeki brüt yatırımını hesaplamada kullanılan tahmini garanti edilmemiş kalıntı değerler, sürekli olarak gözden geçirilir. Tahmini garanti edilmemiş kalıntı değerinde eksilme olması durumunda, gelirlerin kiralama süresine dağılımı yeniden gözden geçirilir ve tahakkuk ettirilmiş tutarlarda meydana gelen eksilmeler derhal muhasebeleştirilir.(TMS 17, md.40)3.3.3.3. VUK’a Göre Finansal Kiralamanın Değerlemesi

4842 sayılı Kanunun 25.maddesiyle Vergi Usul Kanununa eklenen “Finansal Kiralama İşlemlerinde değerlendirme başlıklı Mükerrer 290.madde, finansal kiralama işlemlerini “kira süresi sonunda mülkiyet hakkının kiracıya devredilmediğine bakılmaksızın bir iktisadi kıymetin mülkiyetine sahip olmaktan kaynaklanan tüm riskler ile yararların kiracıya bırakılması sonucunu doğuran kiralamalardır.” Şeklinde tanımlanmıştır.

Mükerrer 290. Madde ve 319 no’lu VUK Genel Tebliğindeki açıklamalara göre, yeni düzenleme kiralama işleminin finansal kiralama sayılabilmesini şu dört kritere bağlamıştır.³⁷⁴

- 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 veya,
- Sözleşmeye göre yapılacak kira ödemelerinin bugünkü değerinin toplamının iktisadi kıymetin rayiç bedelinin %90’ından daha büyük bir değer oluşturması.

³⁷⁴ Tülin Atakan, İlker Gökbulut; "Türkiye'de Yapılan Finansal Kiralama İşlemlerine İlişkin Eski ve Yeni Düzenlemelerin Muhasebe Açısından Karşılaştırılmalı İncelenmesi ve Uygulamaya Yönelik Örneklenmesi"; Mali Çözüm Dergisi, Sayı:78, Kasım-Aralık 2006 s.65.

Bu kriterlerden herhangi birinin varlığı kiralama işleminin mükerrer madde kapsamında, yani finansal kiralama işlemi olarak değerlendirilmesi gerektirmektedir.

Finansal kiralamanın muhasebeleştirilmesi Vergi Usul Kanununda da kiracı ve kiraya veren açısından farklılık oluşturmaktadır. Bu iki taraf açısından muhasebeleştirilmenin açıklaması şöyledir:

Kiralayana İlişkin Hükümler

Kiralama süresi boyunca kiracı tarafından yapılacak kira ödemelerinin toplam tutarı, anapara artı faiz, alacak olarak aktive alınacaktır. Diğer yandan, aktifleştirilen alacak tutarı ile kira ödemelerinin bugünkü değeri arasındaki fark ise gelecek dönemlere ait faiz geliri olarak pasifleştirilmek suretiyle değerlendirilerek kayıtlara intikal ettirilir.

Kiralama konusu iktisadi kıymet ise, bu iktisadi kıymetin net bilanço değerinden kira ödemelerinin bugünkü değerinin düşülmesi sonucu bulunan tutar ile değerlendirilecektir. İktisadi kıymetin net bilanço aktif değerinden kira ödemelerinin bugünkü değerinin düşülmesi sonucu bulunan tutarın sıfır veya negatif olması halinde, iktisadi kıymet iz bedeliyle değerlendirilip aradaki fark iktisadi kıymetin elden çıkarılmasından elde edilen kazançlar gibi işleme tabi tutulacak olup gelir kaydedilmesi gerekmektedir. 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 gösterirler.

İktisadi kıymetin net aktif bilanço değerinden, kira ödemelerinin bugünkü değerinin düşülmesi sonucu oluşan tutarın pozitif olması durumunda, pozitif fark finansal kiralama şirketi tarafından amortismanına tabi tutulur.

Kiralayanın finansal kiralamaya konu iktisadi kıymetin üretimini veya alım satımını yapması halinde, iktisadi kıymetin net bilanço aktif değeri olarak rayiç bedeli dikkate alınır. Rayiç bedel ile maliyet bedeli arasındaki farkın normal bir 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 değerlendirilecektir. Finansal kiralama konusu iktisadi kıymet, kullanma hakkı olarak aktife alınacak karşılığında ise kiralayana olan borç pasife kaydedilir.

Kiracı tarafından aktifleştirilen finansal kiralamaya konu iktisadi kıymeti kullanma hakkı Vergi Usul Kanunu ilgili genel tebliğlerde kiralama konusu iktisadi kıymet için belirlenmiş usul ve esaslar çerçevesinde amortismanına ve Kanununun Mükerrer 290.inci maddesi uyarınca da yeniden değerlemeye tabi tutulacaktır.

Diğer bir ifadeyle, kullanım hakkı, Vergi Usul Kanunu ve ilgili genel tebliğlerde bu iktisadi kıymet için tespit edilmiş amortisman sürelerinde amorti edilmesi gerekmektedir.

Finansal kiralama sözleşmesine göre yapılan kira ödemeleri, borç anapara ödemesi ve faiz gideri olarak ayrıştırılacak bu ayrıştırma işlemi her bir dönem sonunda kalan borç tutarına sabit bir dönemsel faiz oranı uygulanmasını sağlayacak şekilde yapılacaktır. Kiralayan açısından yorumu yapılan “her bir dönem sonu” ifadesi, kiracı açısından sözleşmede belirtilen kira ödeme tarihidir.

3.3.3.4. Finansal Kiralamanın TMS ve VUK Açısından Karşılaştırılması

Finansal kiralamaya ilişkin değerlendirme esasları TMS’de gerçeğe uygun değer ya da asgari kira ödemelerinin bugünkü değerinden düşük olanı ile değerlendirirken; VUK’a göre ise rayiç bedel yada kira ödemelerinin bugünkü değerinden düşük olanı ile değerlendirilmektedir.

3.3.4. Tarımsal Faaliyetlerdeki Değerleme Ölçütleri

Tarımsal faaliyetler ile ilgili açıklamalar TMS 41 da yer almaktadır. Bu standartta göre tarımsal faaliyetlerin değerlemesi ve VUK ile karşılaştırılması şöyledir:

3.3.4.1. Tarımsal Faaliyetler Standardının Tanımı ve Kapsamı

Tarımsal faaliyet; Satışa veya geri dönüştürülmeye konu canlı varlıkların tarımsal ürünlere veya farklı canlı varlıklara dönüştürülmesi ve hasat işlemlerinin bir işletme tarafından yönetimidir.(TMS 41, md.5)

Tarımsal faaliyet, canlı varlıkların tarımsal ürüne dönüştürülmesine, balıktan havyar elde edilmesi, farklı canlı varlıklar oluşmasına da, sığırın yavrulaması, hayvan yetiştiriciliği, ormancılık, meyve bahçesi ve fidan ekiciliği, yıllık veya daha uzun süreli mahsul yetiştiriciliği, çiçekçilik ve su ürünleri yetiştiriciliği (balık çiftçiliği dahil) olmak üzere geniş bir faaliyet grubunu kapsamaktadır.

Bu faaliyet gruplarının bazı ortak özellikleri bulunmaktadır.(TMS 41, md.6);

Değişim Kapasitesi: Canlı varlıkların biyolojik dönüşüm geçirebilme özelliğine sahip olmasını ifade etmektedir. Bilindiği üzere canlı varlıklar yapıları gereği büyüme, çürüme, üreme, bozulma ve buna benzer değişimlere uğramaktadırlar.

Değişimin Yönetilmesi: Canlı varlıklardaki biyolojik dönüşümün işletme yönetimi tarafından yönetilmesini ifade etmektedir Standart böyle bir yönetimi, tarımsal faaliyeti diğer faaliyetlerden ayıran bir unsur olarak görmektedir. Dolayısıyla, standarda göre, yönetilemeyen kaynaklardan (okyanus balıkçılığı gibi) ürün elde edilmesi tarımsal faaliyet olarak görülmektedir.

Değişimin Ölçülmesi: Biyolojik değişim veya hasılat sonucunda kalitede (genetik özellikler, yoğunluk, olgunluk, yağ miktarı, protein içeriği gibi) veya miktarda (soy, ağırlık, hacim, tomurcuk sayısı gibi) meydana gelen değişikliklerin yönetim tarafından ölçülebilmesini ve izlenebilmesini ifade etmektedir.

Değişim kapasitesi, değişimin yönetilmesi ve değişimin ölçülmesi standarda göre geniş kapsamlı tarımsal faaliyetlerin ortak özellikleridir. Canlı varlıklar ve tarımsal ürünler söz konusu ortak özellikleri taşıdıkları takdirde tarımsal faaliyet kapsamına alınmaktadır.

3.3.4.2. TMS'ye Göre Tarımsal Faaliyetlerin Değerlemesi

Bu standart, aşağıda yer alan varlıkların tarımsal faaliyetle ilgili olmaları durumunda, söz konusu varlıkların muhasebeleştirilmesinde uygulanır (TMS 10, md.1)

- Canlı varlıklar;
- Hasat zamanındaki tarımsal ürünler; ve
- Gerçeğe uygun değerinden satış maliyeti düşülerek ölçülen canlı varlıklara ilişkin devlet teşvikleri.

TMS 41'e göre canlı varlıklar aşağıdaki hususların var olması durumunda değerlemeye tabi tutulurlar. Bunlar;³⁷⁵

- İşletme tarafından varlığın kontrol edilebiliyor olması,
- İşletmenin varlıktan ekonomik fayda sağlamasının muhtemel olması,
- Varlığın gerçeğe uygun değerinin veya varlık maliyetinin güvenilir olarak ölçülebilmesinden oluşmaktadır.

TMS 41'e göre canlı varlıklar gerçeğe uygun değer ile değerlendirilir.

Gerçeğe uygun değer, karşılıklı pazarlık ortamında bilgili ve istekli gruplar arasında bir varlığın el değiştirmesi ya da bir borcun ödenmesi durumunda ortaya çıkması gereken tutarı ifade etmektedir.³⁷⁶

Canlı varlıkların tarihi maliyet değerleri ile değil de gerçeğe uygun değer ile değerlendirilmesini gerektiğinin nedenleri:

- Hasat noktasında tarımsal aktiviteyi değerlemenin ana sebebi, değişim sürecinin finansal tablolarda hemen gösterilmesi ve yatırımcının gelecekteki ekonomik faydayı tahmin etmesinin mümkün olmasındandır. Tarihi maliyet ile değerlendirme, tarımda ve ormancılıkta bu üretimin gelirlerinin çok daha sonra gözükmesinden dolayı bu süreci yansıtmayacaktır. Elde etme maliyetinde ve üretim maliyetinde

³⁷⁵ TMS 41: md.10.

³⁷⁶ TMS 41: md.8

tarihi maliyet ile değerleme aynı zamanda ve bu yıllar boyunca değerindeki artışı yeterli bir şekilde göstermemektedir.

- Canlı varlıkların ekonomik ömürlerinin bir yıldan daha uzun süre olması halinde ve değerlemelerinde de üretim maliyet değerinin benimsenmesi, yüksek enflasyon olduğu dönemlerde canlı varlıkların paylarının azalmasına ve böylelikle düzenlenecek finansal tablolarda yanıltıcı bilgi verilmesine neden olacaktır.
- Tarihi maliyet ile değerlemenin bir varlık veya yükümlülüğünün ilk işlem tarihinden sonra söz konusu olabilecek değer artış veya azalışları, içinde bulunulan durumu artık yansıtmamaktadır.
- Benzer şekilde başka bir açıklamada da maliyet yöntemi ile değerlemenin objektif olmayacağını özellikle enflasyon dönemlerinde maliyet bedelinin,, canlı varlığın o andaki piyasa değerini göstermekten tamamen uzaklaşmış olabileceğini vurgulamaktadır.

Sonuç olarak gerçeğe uygun değer ile değerlemek, canlı varlıkların değerleme gününde, gerçek değerini verecektir ve finansal tablolarda doğru bilgi verilmiş olacaktır.

Canlı varlıklar ilk muhasebeleştirildikleri tarihte ve her bilanço tarihinde,, gerçeğe uygun değerlerinden tahmini Pazar yeri maliyetleri düşölmek suretiyle ölçölmür.

Bir işletmenin canlı varlıklardan elde edilen tarımsal pazar yeri maliyetleri düşölmek suretiyle ölçölmür. Pazar yerindeki maliyetler; aracılara ve simsarlara ödenen komisyonlar, düzenleyici kuruluşlar ve mal borsaları tarafından tahsil edilen vergiler, transfer ve gümrük vergilerini içerir.

Nakliye maliyetleri ve varlığın piyasaya getirilmesi için gerekli diğer maliyetler, Pazar yerinde katlanılan maliyetlere dahil değildir..(TMS 41, md.12-13-14)

Canlı varlık veya tarımsal ürüne ilişkin mevcut konumu ve yeri itibariyle aktif bir piyasanın bulunması durumunda, bu piyasada açıklanmış olan fiyat, gerçeğe uygun değerin belirlenmesine uygun bir esas teşkil eder. İşletmenin farklı piyasalara ulaşması söz konusu ise, ilgili işletme bunlardan en uygun olanını kullanır.

Aktif bir piyasanın bulunmaması durumunda işletme, elde edilebildiği takdirde aşağıdaki bilgilerden biri veya daha fazlasını gerçeğe uygun değer belirlenmesinde kullanır.(TMS 41. md.18)

- İşlem tarihi ile raporlama dönemi sonu arasında ekonomik koşullarda önemli bir değişiklik olmaması kaydıyla, en son piyasa işlem fiyatı;
- Farklılıkları yansıtan düzeltmelerin yapıldığı, benzer varlıkların piyasa fiyatları;
- Bir meyve bahçesinin sandık, kile veya hektar başı değeri ile bir sığırın et kilosu cinsinden değeri gibi sektör emsalleri.

Bazı durumlarda canlı varlığın mevcut durumu açısından piyasada oluşmuş bir fiyat veya değer bulunmayabilir. Bu durumda işletme, gerçeğe uygun değer tespitinde, ilgili varlıktan elde edilmesi beklenen net nakit akışlarının piyasada oluşan cari iskonto oranı ile iskonto edilmeleri sonucunda bulunacak bugünkü değerlerini kullanır.

3.3.4.3. VUK'a Göre Tarımsal Faaliyetlerin Değerlemesi

VUK'un 276 ve 277. Maddelerinde tarımsal faaliyetlerin nasıl değerlendirileceği açıklanmıştır. Buna göre; "Zirai mahsuller maliyet bedeli ile değerlendirilir. Maliyet bedelinin belirlenmesi, zirai mahsullerin hususiyetlerine göre imal edilen emtiyanın maliyetinin ortaya çıkarılması gibidir.

Zirai işletmelere dahil hayvanlar da maliyet bedeli ile değerlendirilir. Eğer maliyet bedeli tespit edilemiyorsa maliyet bedeli yerine emsal bedeli esas alınır. Burada emsal bedeli, işletmenin bulunduğu mahaldeki zirai kazanç komisyonlarınca tespit edilmiş olan ortalama maliyet bedelidir.³⁷⁷

3.3.4.4. Tarımsal Faaliyetlerin Değerlemesinin TMS ve VUK Açısından Karşılaştırılması

Tarımsal faaliyetler muhasebe standartlarına göre gerçeğe uygun değer ile değerlendirilirken, VUK'a göre ise maliyet değeri ile değerlendirilmektedir. Maliyet değerinin tespit edilemediği durumlarda ise emsal bedeli belirlenir.

³⁷⁷ Vergi Usul Kanunu <http://www.hukuki.net/kanun/213.14.index.asp> (05-07-2009)

Dönem sonlarındaki değerlemede TMS'ye göre gerçeğe uygun değerinin bulunacak olan tarımsal faaliyetler VUK'a göre değerlemeye tabi tutulmayacaktır. Standarda göre değeri yeniden belirlenen varlıklar fark hesaplarına yansıtılarak değer düzeltimi olur.

3.3.5. Madensel Kaynakların Araştırılması ve Değerlendirilmesi

Maden kaynaklarının araştırılması ve değerlemesi standardı TFRS 6 da yer alarak açıklamalar yapılmıştır. Bu standartta yapılan açıklamalar, değerlendirme esasları ve VUK ile karşılaştırılması şöyledir:

3.3.5.1. Madensel Kaynakların Araştırılması ve Değerlemesi Standardının Tanımı ve Kapsamı

Maden kaynaklarının araştırılması ve değerlendirilmesi; işletmenin belirli bir alanda araştırma yapmak için yasal hakları aldıktan sonra madenler, petrol, doğalgaz vb. yenilemez kaynaklar gibi maden kaynakları için araştırma ve maden kaynağından cevher çıkarmanın teknik yapılabilirliği ve ticari uygulanabilirliği belirlemektir.³⁷⁸ Standardın amacı, maden kaynaklarının araştırılması ve değerlendirilmesine ilişkin finansal raporlama esaslarını belirlemektir.(TFRS 6, md.1)

Araştırma ve değerlendirme harcamalarını aktifleştiren işletmelerin, bu varlıklarda değer düşüklüğü olup olmadığını test ederek, düşüklüğün söz konusu olduğu durumlarda, bunu TMS-36 Varlıklarda Değer Düşüklüğü Standardına göre ölçmeleri, maden işletmelerinin finansal tablolarda açıklama gerektiren konulara dipnotlarda yer vermelerinin sağlanması standardın özellikli amaçlarındanadır.

Standart, maden işletmelerinin katlandığı araştırma değerlendirme harcamalarının muhasebeleştirilmesi ve ölçülmesine ilişkin esasları düzenler. Standard işletmelerin diğer muhasebe uygulamalarını kapsamaz.

³⁷⁸ Necdet Sağlam, Salim Şengel "TFRS 6 Maden Kaynaklarının Araştırılması ve Değerlemesi" Necdet Sağlam, Salim Şengel, Bünyamin Öztürk,, "Türkiye Muhasebe Standartları Uygulaması (1151-1174)" Ankara, Maliye ve Hukuk Yayınları, 2.Bas

Standart, maden üretim sürecinin, maden işletmeleri için büyük harcama gerektiren aşamalardan biri olan araştırma ve değerlendirme faaliyetleri sırasında oluşan finansal nitelikteki işlemlerin muhasebeleştirilmesi ve ölçüm esaslarını düzenler.

Standart maden üretim sürecinin diğer aşamalarındaki muhasebe işlemlerinin bu standart kapsamında olmadığını açıkça belirleyerek araştırma ve değerlendirme harcamaları dışındaki finansal olayların muhasebeleştirilmesi ve ölçülmesinde genel nitelikteki diğer muhasebe ve finansal raporlama standartlarının uygulanmasını gerektireni hüküm altına almıştır.

Standart kapsam dışında bıraktığı finansal nitelikteki işlemlerin muhasebeleştirilmesi ve ölçümünde TMS-16 Maddi Duran Varlıklar, TMS-38 Maddi Olmayan Duran Varlıklar, ve TMS -37 Karşılıklar, Koşullu Borçlar ve Koşullu Varlıklar standardının uygulanması gerektiğini belirtmiştir.

3.3.5.2. TMS'ye Göre Maden Kaynaklarının Değerlemesi

Araştırma ve değerlendirme varlıkları maliyet bedeli ile ölçülür.(TFRS 6, paragraf 8) Maliyet bedeline, araştırma haklarının elde edilmesi, topoğrafik, jeolojik, jeokimyasal ve jeofizik çalışmalar, arama sondajı, kazı, örnekleme, ve bir maden kaynağından cevher çıkarmanın teknik yeterlilik ve ticari uygulanabilirliğini değerlendirme ile ilgili faaliyetler dahil edilirler.

İlk muhasebeleştirmeden sonra, araştırma ve değerlendirme varlıklarına maliyet modeli ya da yeniden değerlendirme modeli uygulanır.(TFRS 6, paragraf 12) Değer düşüklükleri TMS 36 standardı uyarınca ölçülür.(TFRS 6, paragraf 8) Değer düşüklüğü zararı değer düşüklüğü testi yapılarak ölçülür. Varsa değer düşüklüğü zararı TMS 36 uyarınca gider olarak muhasebeleştirilir.

Değer düşüklüğünün TMS 36'da belirtilen "nakit yaratan birim"den daha yüksek bir seviyede değerlendirilmesine izin verir, ancak değer düşüklüğü belirlendiği anda TMS 36'ya göre hesaplanır.

3.3.5.3. VUK'a Göre Maden Kaynaklarının Değerlemesi

Vergi hukukumuzda tükenme payına tabi varlıklar genel hükümlerden farklı olarak, maden ve taş ocaklarının imtiyaz veya maliyet bedelleri ile petrol işletmelerinde tükenmeye konu olan değerler şeklinde tanımlanmıştır.

Tek düzen hesap planında özel tükenmeye tabi varlıklar grubunda yer alan madenlere ilişkin VUK'da amortisman ayırmayla ilgili açıklamalar bulunmaktadır. VUK 316 maddesinde; “ işletme sebebiyle içindeki cevherin azalmasından dolayı maddi değer kaybeden madenlerin ve taş ocaklarının imtiyaz veya maliyet bedelleri, ilgililerin, müracaatları üzerine bunların büyüklük ve mahiyetleri göz önünde tutulmak ve her maden veya taş ocağı için ayrı ayrı olmak üzere Maliye ve Sanayi Bakanlıklarınca belli edilecek nispetler üzerinden yok edilir” olarak ifade edilerek madenlerde amortisman ayrılması gerektiği bildirilmiştir.

Vergi Usul Kanunu maden ve petrol arama ve geliştirme harcamalarının gider olarak kaydedilmesi ve aktifleştirilmesi konusunda düzenlemeye yer vermemiş, yalnızca harcamaların maliyet bedeli ile kayıtlara alınmasını öngörmüştür. Vergi yasalarına göre, petrol arama hakkının elde edilmesi sırasında katlanılan giderler, geliştirme giderleri ve işletme giderleri Maddi Olmayan Duran Varlık olarak aktifleştirilmektedir.

Maden arama hakkının elde edilmesi amacıyla katlanılan ve maliyet bedeli ile aktifleştirilen harcamalar, arama hakkının elde bulundurulduğu süre boyunca da amortisman yoluyla itfa edilmektedir. Vergi yasalarına göre, maden işletmelerinin ortaya çıkan giderlerinin doğrudan gider olarak kaydedilmesi de mümkündür.

3.3.5.4. Maden Kaynaklarının Değerlemesinin TMS ve VUK Açısından Karşılaştırılması

Maden kaynaklarının değerlemesinde TMS maliyet bedeli ya da yeniden değerlendirme yöntemlerinin kullanılması yer almaktadır. Ayrıca defter değerinin geri kazanılabilir değeri aşması durumunda ise değer düşüklüğüne tabi tutulacağı standartta açıklanmaktadır.

BÖLÜM 4 ÖRNEK UYGULAMA

4.1. ŞİRKETİN TANIMI VE FAALİYET KONUSU

ABC A.Ş. 2008 yılında 7.500.000.- TL sermaye ile kurulmuş elektrik ve elektronik üzerine faaliyet gösteren İstanbul merkezli bir şirkettir. ABC A.Ş. elektrikli ve elektronik aletler üzerine üretim yapmanın yanı sıra başka üretici firmalara da fason olarak üretim yaptırmaktadır. Bazı ürünlerini de yurtdışından ithal etmektedir. Şirket üretimini yaptığı ürünler ile ilgili olarak tüm lisanslarını ve patentlerini almıştır. Şirketin Pazar payını arttırmak ve müşteri kitlesi ile iletişimini sürdürebilmek için yaptığı yoğun tanıtım ve reklam kampanyaları bulunmaktadır. Şirketin sevkiyatlar için ayrıca bir deposu bulunmaktadır. Şirket bünyesinde toplam 50 kişi çalışmakta olup çalışanların yarısına yakını satış pazarlama departmanında görevlidir.

Şirket uluslararası piyasalarda faaliyet göstermek ve yeni fon bulmak amacı ile VUK uyarınca hazırlanan mali tablolarını TMS/TFRS'ye göre düzenlemiştir. Şirketin VUK'a göre hazırlanmış 31.12.2014 tarihli Bilanço ve Gelir Tablosu aşağıdaki gibidir.

Tablo 4.1. ABC A.Ş. 31.12.2014 Bilanço

ABC A.Ş. 31.12.2014 TARİHLİ BİLANÇOSU			
HESAP ADI	CARİ DÖNEM (31.12.2014)	HESAP ADI	CARİ DÖNEM (31.12.2014)
I - DÖNEN VARLIKLAR	8,034,710.00	I - KVK	320,000.00
A - Hazır Değerler	254,710.00		
- Kasa	123,000.00	B - Ticari Borçlar	320,000.00
- Bankalar	131,710.00	- Satıcılar	
B-Menkul Kıymetler	220,000.00		
- Hisse Senetleri	220,000.00		
C - Ticari Alacaklar	4,300,000.00	II - UVYK	324,000.00
- Alıcılar	1,350,000.00		
- Alacak Senetleri	2,950,000.00	A - Mali Borçlar	324,000.00
E - Stoklar	3,260,000.00	- Banka Kredileri	324,000.00
- Ticari Mallar	3,260,000.00		
II - DURAN VARLIKLAR	664,000.00	III - ÖZKAYNAKLAR	8,054,710.00
D - Maddi Duran Varlıklar	440,000.00		
- Tesis Makine ve Cihazlar	120,000.00	A - Ödenmiş Sermaye	7,500,000.00
- Taşıtlar	175,000.00	- Sermaye	7,500,000.00
- Demirbaşlar	240,000.00		
- Birikmiş Amortismanlar (-)	-95,000.00	F - Dönem Net K/Z	554,710.00
E - Maddi Olmayan D.V.	224,000.00		
- Haklar	240,000.00	- Dönem Net K/Z	554,710.00
- Birikmiş Amortismanlar (-)	-16,000.00		
AKTİF TOPLAMI	8,698,710.00	PASİF TOPLAMI	8,698,710.00

Kaynak: ABC Şirketi Muhasebe Departmanı

Tablo 4.2. ABC A.Ş. 31.12.2014 Gelir Tablosu

ABC A.Ş. 31.12.2014 TARİHLİ GELİR TABLOSU	
CARİ DÖNEM (31.12.2014)	
A - BRÜT SATIŞLAR	18,199,710.00
- Yurtiçi Satışlar	15,350,000.00
- Yurtdışı Satışlar	2,849,710.00
B - SATIŞ İNDİRİMLERİ (-)	-826,000.00
- Satıştan İndeler(-)	-826,000.00
C - NET SATIŞLAR	17,373,710.00
D - SATIŞLARIN MALİYETİ (-)	11,500,000.00
- Satılan Ticari Mallar Maliyeti (-)	11,500,000.00
E - BRÜT SATIŞ KARI VEYA ZARARI	5,873,710.00
F - FAALİYET GİDERLERİ(-)	-4,940,000.00
- Pazarlama Satış Dağıtım Giderleri (-)	-3,480,000.00
- Genel Yönetim Giderleri (-)	-1,460,000.00
G - FAALİYET KARI VEYA ZARARI	933,710.00
H - DİĞ. FAALİYET OLAĞAN GELİR VE KARLAR	91,000.00
- Kambiyo Karları	91,000.00
I - DİĞ. FAALİYET OLAĞAN GİDER VE ZARAR (-)	-360,000.00
- Kambiyo Zararları (-)	-360,000.00
J - FİNANSMAN GİDERLERİ(-)	-110,000.00
- Kısa Vadeli Borçlanma Giderleri (-)	-110,000.00
P - DÖNEM NET KARI VEYA ZARARI	554,710.00

Kaynak: ABC Şirketi Muhasebe Departmanı

4.2. ABC ŞİRKETİ İŞLEMLERİ İLE İLGİLİ BİLGİLER

- Şirketin kasasında TL dışında 15.000 Amerikan Doları (USD) ve 2.500 Avro (EUR) yabancı para cinsinden döviz bulunmaktadır. Şirket yabancı kasa tutarlarını 31.12.2010 tarihi itibariyle efektif döviz alış kuru olan USD: 1,5449 EUR: 2,0447 TL'den değerlendirme işlemine tabi tutmuştur.
- Şirketin banka hesabında bilanço tarihi itibariyle 54.381,13 TL, 32.000 USD ve 13.750 EURO bulunmaktadır. (Bilanço tarihinde yabancı paralarda Merkez Bankası döviz alış kuru üzerinden gerekli değerlendirme yapılmıştır).

- Şirketin elinde toplam 220.000 TL hisse senedi bulunmakta olup 180.000 TL'lik bölümü kısa vadeli alım satım üzerinden kar elde amaçlı tutulurken geri kalan 40.000 TL'lik bölümü uzun vadeli bir yatırımdır.
- Şirketin alacaklarından 900.000 TL'lik bölümü yurtdışı alıcılardan olup bu kadarlık tutar için Merkez Bankası döviz alış kuru üzerinden gerekli değerlendirme yapılmıştır.
- Şirketin alacak senetleri listesi şu şekildedir:

Tablo 4.3. ABC A.Ş. 31.12.2014 Alacak Senetleri Listesi

NO	SATIŞ TARİHİ	PEŞİN FİYATI	VADELİ FİYATI	VADE
1.	16.10.2014	140,000.00	180,000.00	90 GÜN
2.	01.11.2014	210,000.00	250,000.00	90 GÜN
3.	05.09.2014	165,000.00	200,000.00	90 GÜN
4.	25.10.2014	520,000.00	600,000.00	90 GÜN
5.	21.12.2014	620,000.00	750,000.00	90 GÜN
6.	20.10.2014	360,000.00	420,000.00	90 GÜN
7.	28.12.2014	60,000.00	100,000.00	90 GÜN
8.	01.06.2014	370,000.00	450,000.00	90 GÜN
TOPLAM		2,445,000.00	2,950,000.00	

Kaynak: ABC Şirketi Muhasebe Departmanı

- Şirket aktifinde mevcut bulunan, tesis makine ve cihaz, taşıtlar, ve diğer demirbaşlar için Normal Amortisman yöntemi uygulayarak amortisman ayırmıştır. Tesisi Makine ve cihazlar için 10 yıl diğer varlıklar için ise 5 yıl ekonomik ömür öngörülerek amortisman ayırma işlemi gerçekleştirilmiştir.
- Şirket tarafından satın alınan taşıtların finansmanı için banka kredileri kullanılmış 76.000 TL tutarındaki kredi maliyetleri taşıtların maliyetine ilave edilmiştir. Taşıtlara öngörülen ekonomik süre 5 yıl olup amortisman ayırma işlemi gerçekleştirilmiştir.
- Şirket ABC markasının ve logosunun korunması amacıyla yıl içerisinde 240.000 TL'lik patent harcaması yapmış, bunu maddi olmayan duran varlıklar hesabında göstermiştir. Buna ilişkin VUK'a göre faydalı ömür 15 yıl olarak amortisman hesaplanmış ve kayıt altına alınmıştır.
- Şirket yıl içerisinde istihdam ettiği personel için, herhangi bir kıdem tazminatı karşılığı ayırmamıştır.

- Şirketin, 450.000 TL tutarında senetli alacağının tahsil imkanı kalmadığı anlaşılmıştır. Ancak bu tutara ilişkin herhangi bir karşılı ayrıldığı tespit edilmiştir.
- Şirket aleyhine kullanmış olduğu marka ve logolar dolayısıyla 80.000 TL tutarında dava açılmış olup bu dava ile ilgili olarak herhangi bir ödeme öngörülmemektedir. Ayrıca kabahatli ürünler ile ilgili olarak aleyhine açılan 60.000 TL tutarındaki dava dolayısıyla 45.000 TL tutarında bir ödeme öngörülmektedir.
- Şirket 20.12.2014 tarihinde maliyeti: 450.000 TL olan ticari malı, 600.000 TL satış bedeliyle, Azerbaycan'a ihraç etmiştir. Satış sözleşmesi göre, malla ilgili risk ve fayda mallar alıcının ambarına teslim edildiğinde karşı tarafa geçecektir. 31.12.2010 tarihi itibariyle mallar henüz alıcıya ulaşmamasına karşın, kayıtlarda yurtdışı satış olarak muhasebeleştirilmiştir.
- Şirketin stokundaki ticari malların tahmini satış fiyatı 3.050.000 TL ve tahmini satış gideri: 320.000 TL 'dir.
- Şirket yılsonu kayıtlarında 24.500 TL kıdem tazminatı karşılığı ayırmaya karar vermiştir.
- Şirketin satıcılar hesabında bulunan, ticari borçların açık hesaptan oluşmaktadır. Ticari borçların itfa edilmiş maliyet bedeli 280.000. TL 'dir.
- Şirket müşteri potansiyelinde bulunan teknoloji mağazalarına 2010 senesinde yapmış olduğu satışlardan, 200.000 TL'lik ticari malın 2011 senesinde iade olarak gelebileceğini öngörmektedir.
- İlgili hesap dönemine ilişkin Kurumlar Vergisi Oranı %20 'dir.

4.3. TMS / TFRS 'YE GÖRE ÇÖZÜMLER

4.3.1. Hazır Değerler

Şirketin kasasında bulunan milli para cinsinden para, VUK uyarınca itibari değer ile TFRS 9 uyarınca da gerçeğe uygun değerle değerlendirileceği ve milli para yani Türk Lirasının gerçeğe uygun değerinin, üzerinde yazılı değeri olması sebebiyle, TMS/TFRS uyarınca bir düzeltme söz konusu değildir. Aynı şekilde şirketin kasasında bulunan Amerikan Doları ve Avrupa para birimi olan Avro, TMS/TFRS uyarınca gerçeğe uygun

değerle değerlendirilecektir. Gerçeğe uygun değer dövizin TL karşısında değeridir. Şirket VUK'un ilgili maddesi 173 ve ilgili tebliğler 174 uyarınca maliye bakanlığınca tespit edilen TCMB efektif alış kuru ile değerlendirilmesinden dolayı, bir düzeltme işlemi yabancı para cinsinden kasa mevcudu içinde söz konusu değildir. Şirketin banka hesaplarında bulunan yabancı para cinsinden mevduatlar TMS/TFRS gereğince gerçeğe uygun değer ile değerlendirileceğinden ve Gerçeğe Uygun Değer işlem değerlendirilmesindeki TL karşılığı olduğundan döviz bakiyeli hesaplara ilişkin bir düzeltme işlemi söz konusu değildir.

4.3.2. Menkul Kıymetler

Şirketin aktifinde bulunan hisse senetlerine ilişkin verilen bilgide, iki hisselerin elde tutma amacı belirtilmiştir. VUK 279. Madde gereğince hisse senetleri borsa rayici olmadığı durumlarda, maliyet bedeliyle değerlendirilir hükmü yer almaktadır. Şirket VUK'a uygun düzenlemiş olduğu mali tablolarında, hisse senetlerini maliyet bedeliyle aktifinde göstermiştir. Ancak TMS/TFRS uyarınca hisse senetlerinin gruplanması ve elde tutma amacına göre, değerlemeye tabi tutulması gerekmektedir.

A Hissesi için alım satım amaçlı elde tutulmakta olup, bu türdeki hisse senetleri gerçeğe uygun değerle değerlemeye tabi tutulmaktadır. Gerçeğe Uygun Değer değerlendirilmesinde borsada işlem gördüğü son işlem değeridir. Buna göre A hissesinin 31.12.2010 günü borsada işlem gördüğü değer: 215.000 TL'dir.

----- 31/12/2014 -----

110 HİSSE SENETLERİ HS.

110.01 A Hisse Senedi 35.000.-

645 MEN. KIY. SATIŞ KAR. HS. 35.000.-

B Hissesi ile ilgili şirketin kısa vadede bir planı olmadığı belirtilmiştir. TMS uyarınca bu türdeki finansal varlıkların finansal tablolarda Gerçeğe uygun değerle değerlendirilmesi ve dönen varlık hesaplarından çıkartılarak duran varlık hesaplarına aktarılması gerekmektedir. B hissesinin değerlendirme günü olan 31.12.2010 günü borsa rayici ise 50.000 TL olarak belirlenmiştir. Buna göre oluşan değer artışı da hisse senedi satılana kadar öz kaynaklar altında bir fon hesabında izlenmelidir. TMS/TFRS uyarınca aşağıdaki muhasebe kaydı yapılır.

----- 31/12/2014 -----

248 DİĞER MALİ DURAN VARLIKLAR HS.

248.01 Satılmaya Hazır Finansal Varlıklar	50.000.-
110 HİSSE SENETLERİ HS.	
110.02. B Hisse Senedi	40.000.-
529-DİĞER SERMAYE YEDEKLERİ HS.	
529.01 Sat. Hazır Fin. Var. Değer Artışı	10.000.-

4.3.3. Ticari Alacaklar

Şirketin ticari alacaklar hesabı detaylı incelendiğinde, 900.000 TL’lik kısmın Yurtdışı Alacaklarına ilişkin olduğu görülmekte ve bu bakiyeye ilişkin döviz değerlendirme işleminin yapıldığı şirketin beyanından anlaşılmaktadır. Ancak vadeli satışlara ilişkin VUK ‘da bir zorlayıcı hüküm bulunmaması sebebiyle reeskont işlemi uygulanmamıştır. TMS/TFRS hükümlerince senetli vadeli satışların değerlendirme gününde gerçeğe uygun değerle değerlendirilmesi gerekmektedir. Bunun için değerlendirme yani bilanço günü itibariyle vadeli alacakların reeskont tabii tutulması gerekmektedir. Ayrıca şirketin ticari alacaklarını tahsil edilememe riskine göre gruplandırması gerekmektedir.

Alacak senetlerine uygulanan reeskont işlemleri şu şekildedir:

Tablo 4.4. ABC A.Ş. Alacak Senetleri Reeskont Listesi

NO	SATIŞ	VAD. FİYAT	ORT.VADE	TAH.TARİHİ	REES. GÜN	GUD
1.	16.10.2014	180,000.00	90 GÜN	14.01.2015	14	162,000.00
2.	01.11.2014	250,000.00	90 GÜN	30.01.2015	30	176,000.00
3.	05.09.2014	200,000.00	90 GÜN	03.01.2015	3	190,000.00
4.	25.10.2014	600,000.00	90 GÜN	23.01.2015	23	583,000.00
5.	21.12.2014	750,000.00	90 GÜN	21.01.2015	21	710,000.00
6.	20.10.2014	420,000.00	90 GÜN	18.01.2015	18	385,000.00
7.	28.12.2014	100,000.00	90 GÜN	05.03.2015	64	79,000.00
8.	01.06.2014	450,000.00	90 GÜN	30.01.2015	30	385,000.00
TOPLAM		2,950,000.00				2,670,000.00

Kaynak: ABC Şirketi Muhasebe Departmanı

Reeskont işlemine ilişkin muhasebe kaydı şu şekilde gerçekleştirilmiştir.

----- 31/12/2014 -----

600 YURTDIŞI SATIŞLAR HS.	280.000.-
122 ALACAK SENETLERİ REESKONT HS.	280.000.-

Şirketin tahsil kabiliyeti kalmayan 450.000.- TL'lik alacak senedine ilişkin olarak karşılık ayırma işlemi gerçekleştirilmiştir.

----- 31/12/2014 -----

128 ŞÜPHELİ TİCARİ ALACAKLAR HS.	450.000.-
121 ALACAK SENETLERİ HS.	450.000.-

----- 31/12/2014 -----

654 KARŞILIK GİDERLERİ HS.	450.000.-
129 ŞÜPHELİ TİC.AL. KARŞILIĞI HS.	450.000.-

4.3.4. Stoklar

Şirketin satmış olduğu ürünlere ait, alıcısı bir firma tarafından açılan ve halen devam eden defolu ürün davası, şirketin aleyhinde seyretmekte olup, şirketin avukatlarınca 2011 yılında sonuçlanması beklenmekte ve olası nakit çıkışının 45.000.- TL olması öngörülmektedir. Şirket bu duruma ilişkin bir karşılık ayırma işlemi yapmamıştır. Ancak TMS/TFRS gereği şirketin yükümlülüğünde olduğu bir duruma ilişkin, nakit çıkışının öngörülmesi ve bu nakit çıkışının ölçülebilir olması durumunda karşılık ayrılmak zorundadır. Bu nedenle aşağıdaki muhasebe kaydı atılması gerekmektedir.

----- 31/12/2014 -----	
632 GENEL YÖNETİM GİD. HS.	45.000.-
379 DİĞER BORÇ VE GİD. KAR. HS.	45.000.-

Ticari mal stokları VUK 274. Madde gereğince maliyet bedeliyle değerlenir. Şirketin ticari mal stokunda 3.260.000 TL'lik malı olduğu görülmektedir. Mali Tablolarını VUK eksenine göre yapan şirket için bu durum normaldir. Ancak TMS gereğince stoklar, maliyet bedelleri ya da net gerçekleşebilir değerden düşük olanı ile değerlenir. Net gerçekleşebilir değer, tahmini satış fiyatından satış giderleri düşülerek bulunacaktır. Buna göre işletmenin verdiği veriler doğrultusunda net gerçekleşebilir değer;

Net Gerçekleşebilir Değer = 3.050.000.- (Tahmini Satış Fiyatı) - 320.000.- (Tahmini Satış Gideri) = 2.730.000.- TL

Buna göre; 3.260.000.- TL – 2.730.000.- = 530.000.- TL Stok değer düşüklüğü ayırmak gerekmektedir.

----- 31/12/2014 -----	
621 SATILAN TİC. MAL. MAL. HS.	530.000.-
158 STOK DEĞER DÜŞ. KAR. HS.	530.000.-

4.3.5. Duran Varlıklar

Şirketin aktifine kayıtlı bulunan araçların banka kredisi ile alındığı ve bu krediye ilişkin kredi maliyeti olan 76.000.- TL'nin araçların maliyetine eklendiği şirketçe belirtilmiştir. Buna karşın TMS/TFRS gereğince borçlanma maliyetini varlıkların maliyetine eklemek mümkün değildir. Burada oluşan kaynak kullanımına ilişkin maliyetin sonuç hesaplarına alınması ve fazla ayrılan amortismanın düzeltilmesi gerekmektedir. Buna göre aşağıdaki düzeltme kayıtları gerçekleştirilmiştir.

----- 31/12/2014 -----			
660 FİNANSMAN GİDERLERİ HS.	76.000.-		
		255 DEMİRBAŞLAR HS.	76.000.-

----- 31/12/2014 -----			
257 BİRİKMİŞ AMORTİSMANLAR HS.	15.200.-		
		621 SATILAN TİC. MAL. MAL. HS.	15.200.-

Yine şirketin aktifine kayıtlı maddi duran varlıklardan, tesis makine ve cihaz hesabının içeriğini oluşturan ve şirketin sattığı ürünleri ambalajlama yaptığı makineler için VUK tarafından biçilen ekonomik ömür 10 yıldır. Buna karşın TMS/TFRS gereğince, amortisman süresine ilişkin ilgili meslek mensubunun kullanmış olduğu mesleki yargı sonucu, ilgili makinenin ekonomik ömrünün 12 yıl olduğunu tespit etmiştir. Buna göre cari yıl amortisman giderinin yanlış hesaplandığı varsayılarak aşağıdaki düzeltme kaydı yapılmıştır.

120.000. TL / 10 Yıl = 12.000 TL Ayrılan Amortisman Bedeli

120.000. TL / 12 Yıl = 10.000 TL Ayrılmaması Gereken Amortisman Bedeli

12.000 – 10.000 = 2.000.-TL Düzeltilecek Amortisman Tutarı

----- 31/12/2014 -----

257 BİRİKMİŞ AMORTİSMANLAR HS. 2.000.-

621 SATILAN TİC. MAL. MAL. HS. 2.000.-

4.3.6. Ticari Borçlar

TMS/TFRS uyarınca ticari borçların iç iskonto oranına göre hesaplanmış itfa edilmiş maliyet bedelleri ile mali tablolarda gösterilmesi gerekmektedir. Buna göre şirketin satıcılar hesabında bulunan açık hesabına ait, itfa edilmiş maliyet bedeli olan 280.000.- TL tutara göre aşağıdaki düzeltme kaydı yapılmıştır.

----- 31/12/2014 -----

322 BORÇ REESKONTLARI HS. 40.000.-

646 REESKONT GELİRLERİ HS. 40.000.-

4.3.7. Satışlar

Şirketin 20.12.2010 tarihinde Azerbaycan'a yapmış olduğu ihracata dair verdiği bilgiye göre, müşteri firmayla yapılan satış sözleşmesi gereği malın alıcının ambarına girmesi ile faydanın karşı tarafa geçeceği belirtilmesine karşın, malın henüz yolda olduğu belirtilmiştir. Şirketin yurtdışı satış olarak gösterdiği maliyeti, 450.000. TL olan malı 600.000 TL satış bedeli ile kayıtlardan çıkarılması esastır. Bu işleme ilişkin aşağıdaki düzeltme kayıtları gerçekleştirilmiştir.

----- 31/12/2014 -----

601 YURT DIŞI SATIŞLAR HS. 600.000.-

120 TİCARİ ALACAKLAR HS. 600.000.-

----- 31/12/2014 -----

153 TİCARİ MALLAR HS. 450.000.-

621 SATILAN TİC. MAL. MAL. HS. 450.000.-

Şirketin 2014 yılı içerisinde teknoloji mağazalarına satmış olduğu maliyeti, 160.000. TL satış bedeli, 200.000. TL olan malın 2015 senesinde iade alınacağını öngörmüştür. Bu nedenle gerekli karşılık ayrılarak satışları oluşturan tutar gerçeğe uygun değere indirgenmelidir. Bu sebeple aşağıdaki düzeltme kayıtları gerçekleştirilmiştir.

----- 31/12/2014 -----

600 YURT İÇİ SATIŞLAR HS. 200.000.-

379 DİĞER BORÇ VE GİD. KAR. HS. 200.000.-

----- 31/12/2014 -----

157 DİĞER STOKLAR HS. 160.000.-

621 SATILAN TİC. MAL. MAL. HS. 160.000.-

4.3.8. Kıdem Tazminatı

Şirketin pazarlama biriminde çalışan personel ağırlıklı olmak üzere, idame ettiği 50 tane personeli bulunmaktadır. Şirket yılsonunda bu personeller için kıdem tazminatı karşılığı ayırmamıştır, Fakat TMS/TFRS gereğince yılsonunda çalıştırılan personele ilişkin kıdem tazminatı karşılığı ayrılması gerekmektedir. Yapılan incelemeler sonrasında şirketin, 2014 yılına ilişkin 24.500 TL tutarında kıdem tazminatı karşılığı ayrılmasına yönetim kurulu tarafından karar verilmiştir. Bu karşılık aşağıdaki şekilde kayıtlara aksettirilir.

----- 31/12/2014 -----

632 GENEL YÖNETİM GİDERLERİ HS. 24.500.-

472 KIDEM TAZ. KAR. HS. 24.500.-

Şirket vergi kârı ile TMS/TFRS gereğince düzenlenecek bilanço kalemleri arasında fark oluşturan durumlar için ertelenmiş vergi hesaplayacaktır. Geçici fark kalemlerinin oluşturduğu tablo aşağıdaki gibidir.

Tablo 4.5. ABC A.Ş. Meydana Gelen Geçici Farkların Listesi

DÜZETMELER	VUK	UFRS	ZAMAN	AKTİF/PASİF
Elde Tutulan Hisse Senedi	180,000.00	215,000.00	35,000.00	-7,000.00
Finansal Varlıklar	40,000.00	50,000.00	10,000.00	0.00
Şüpheli Ticari Alacaklar	0.00	-450,000.00	-450,000.00	-90,000.00
Alacak Senetleri	0.00	-280,000.00	-280,000.00	56,000.00
Stok Değer Düşüklüğü	0.00	-530,000.00	-530,000.00	106,000.00
Sab.Kıy. Ekonomik Ömür	0.00	17,200.00	17,200.00	-3,440.00
Dava Karşılıkları	0.00	45,000.00	45,000.00	9,000.00
Riskin Devredilemediği	0.00	-150,000.00	-150,000.00	-30,000.00
Borç Senetleri Reeskontu	0.00	40,000.00	40,000.00	8,000.00
Satış İadeleri	0.00	40,000.00	40,000.00	8,000.00
Kıdem Tazminatı	0.00	24,500.00	24,500.00	4,900.00
			TOPLAM	61,460.00

Kaynak: ABC Şirketi Muhasebe Departmanı

Tablodan alınan veriler doğrultusunda TMS/TFRS gereğince hesaplanan ertelenmiş vergi varlığına ilişkin aşağıdaki muhasebe kaydı yapılmıştır.

----- 31/12/2014 -----

299 ERTELENMİŞ VERGİ AKTİFİ HS. 61.460.-

472 DÖNEM KARI VERGİ VE DİĞ.YAS.YÜK.KAR. HS. 61.460.-

3.4. ABC A.Ş. 31.12.2014 TARİHLİ TMS/TFRS'YE GÖRE DÜZENLENMİŞ BİLANÇO

Tablo 4.6. ABC A.Ş. 31.12.2014 TMS/TFRS'ye Göre Düzenlenmiş Bilanço

VARLIKLAR	
Hazır Değerler	254,710.00
Ticari Amaçla Elde Tutulan Finansal Varlıklar	215,000.00
Ticari Alacaklar (Net)	2,970,000.0
Stoklar (Net)	3,340,000.0
Cari / Dönen Varlıklar	6,779,710.0
Satılmaya Hazır Finansal Varlıklar	50,000.00
Maddi Varlıklar	381,200.00
Maddi Olmayan Varlıklar	224,000.00
Ertelenen Vergi Karşılıkları	61,460.00
Cari Olmayan / Duran Varlıklar	716,660.00
TOPLAM VARLIKLAR	7,496,370.0
YÜKÜMLÜLÜKLER	
Ticari Borçlar (Net)	280,000.00
Diğer Yükümlülükler (Net)	245,000.00
Kısa Vadeli Yükümlülükler	525,000.00
Mali Borçlar	324,000.00
Çalışanlara Sağlanan Faydalara ilişkin Karşılıklar	24,500.00
Uzun Vadeli Yükümlülükler	348,500.00
Sermaye	7,500,000.0
Satışa Hazır Finansal Varlıklar Değer Artış Fonu	10,000.00
Net Dönem Karı / Zararı	-887,130.00
Öz Sermaye	6,622,870.0
TOPLAM ÖZ SERMAYE VE YÜKÜMLÜLÜKLER	7,496,370.0

Kaynak: ABC Şirketi Muhasebe Departmanı

3.5. ABC A.Ş. 31.12.2014 TARİHLİ TMS/TFRS'YE GÖRE DÜZENLENMİŞ GELİR TABLOSU

Tablo 4.7. ABC A.Ş. 31.12.2014 TMS/TFRS'ye Göre Düzenlenmiş Gelir Tablosu

Satışlar	16,293,710.00
Satılan Malların Maliyeti (-)	11,402,800.00
BRÜT ESAS FAALİYET KARI	4.890.910.00
Faaliyet Giderleri (-)	5.009.500.00
NET ESAS FAALİYET ZARARI	-118,590.00
Menkul Kıymet Satış Kârları	35,000.00
Reeskont Gelirleri	40,000.00
Kambiyo Kârları	91,000.00
DİĞER FAALİYETLERDEN GELİR KARLAR	47,410.00
Karşılık Giderleri (-)	-450,000.00
Kambiyo Zararları (-)	-360,000.00
DİĞER FAALİYETLERDEN GİDER ZARARLAR	-762,590.00
Finansman Giderleri (-)	-186,000.00
Dönem Karı Vergi ve Yasal Yükümlülük Karşılıkları	61,460.00
DÖNEM NET ZARARI	-887,130.00

Kaynak: ABC Şirketi Muhasebe Departmanı

BÖLÜM 5 SONUÇ VE ÖNERİLER

Finansal tablolar, muhasebe sistemi içinde kaydedilen ve toplanan bilgilerin, belirli zaman aralıklarıyla bu bilgileri kullanacak olanlara iletilmesini sağlayarak bilgi verme işlevini yerine getirmektedir. Bu özelliği ile de işletme sonuçlarının anlaşılmasını kolaylaştırıp zaman içinde karşılaştırmalar yaparak ve kullanıcıların işletme hakkında bir yargıya varmasını sağlayacak çok önemli bir muhasebe aracıdır. Bilgi kullanıcılarının amaçlarının farklılığı ise farklı finansal tabloların düzenlenmesini gerekli kılmaktadır. Bu anlamda VUK ve TFRS/UFRS'e göre düzenlenecek finansal tablolar farklılık arz etmekte, finansal tablo kalemlerinin ilgili düzenlemelerde yer alan esaslara göre değerlemeye tabi tutulmasını gerektirmektedir.

TFRS/UFRS ile şeffaf, uluslararası piyasalardan fon toplam imkanını artıran, maliyetini azaltan, yatırım risklerini azaltan, karşılaştırılabilir bir raporlama amaçlanmıştır. TFRS/UFRS, ilke bazlı, dinamik, özün önceliği ilkesine bağlı yapısı ile işletmelere, değişen koşullarına uygun esnek bir yapı sunmaktadır. TFRS/UFRS, gerçeğe uygun değer yaklaşımına yönelen bir anlayış benimsemiş ancak tarihi maliyet esasından da kopmadan cari değere dayalı esas ile birlikte kullanılmasını öngören karma bir yapı kabul etmiştir.

TFRS/UFRS'nin değerlendirme anlayışındaki bu yaklaşımlarını; vadeli alınan ve verilen çeklerin özün önceliği gereği alacak ve borç senetleri olarak kabul edilerek reeskont ayrılmasında, senetli senetsiz tüm alacaklara reeskont ayrılmasında, hasılatın içinde yer alan vade farkının ayrıştırılarak bugünkü değer üzerinden kayıtlanmasında, ilişkili taraflardan alacak ve borçların diğer alacak ve borçlardan ayrıca değerlendirilerek raporlanması anlayışında, varlıkların değerlemesinde alternatif yöntemler sunmasında, itfaya tabi varlıkları yeniden tanımlayarak faydalı ömürlerinin işletme tarafından belirlenmesinde ve yeniden revize imkanı tanımasında, işletmenin varlıklarda değer düşüklüğü tespit etmesi halinde karşılık ayırabilmesinde vd. görmekteyiz. VUK'a göre ise önemli olan mali bilançoların çıkarılabilmesi için yapılacak değerlemenin yanında düzenlenen değerlendirme esaslarına uyularak yapılmasıdır. Bu zorunluluğun nedeni, vergilemede eşitlik ve adalet ilkelerinin ve vergi alacağının güvence altına alınmasıdır.

VUK, matrahın aşınmasını önleyecek şekilde düzenlemeler öngörmüş olup, işletmenin kararına bıraktığı hususları oldukça sınırlı tutmuştur. Alacak ve borç senetlerinde reeskont ayırmada, maliyete girecek bazı giderlerin aktifleştirme yada dönem gideri olarak dikkate almada, stok maliyetlerini tespit etmek için kullanılan yöntemler vd. konularda serbestlik tanısına da, her bir finansal tablo kalemlerinin hangi değerlendirme ölçeği ile değerlendirileceği, değerinin hangi unsurlardan oluşacağı, değerlendirme yöntemi, amortismanın konu varlığın faydalı ömrü, yabancı paralı işlemlerde uygulanacak kuru, karşılık ayırma müessesesinin hangi şartlarda hangi iktisadi kıymetler için söz konusu olacağını vd. kesin sınırlarını büyük oranda belirlemiştir. VUK, değerlemede tarihi maliyet esasını benimsemiş, ancak iktisadi kıymetlerin değerinin bilanço günü rayiç değerini yansıtması için yeniden değerlendirme, maliyet artış fonu vd. uygulamalara da yer vermiştir. TMS/UMS'de de yer alan enflasyon düzeltmesine ilişkin hükümlerin 01.01.2004 tarihinden itibaren yürürlüğe girmesi ile de söz konusu uygulamalara son vermiştir. Yine VUK' da uluslararası muhasebe standartları ile uyumlu finansal kiralama ile ilişkin hükümler de yer almaktadır. Bunun haricinde, VUK ve TMS/UMS'e yönelik uyumlaştırma çalışmaları Maliye Bakanlığı'nca oluşturulan bir komisyon tarafından yürütülmektedir.

Ülkemizdeki işletmelerinde küresel pazarlarda rekabet edebilmesi, daha uzun ömürlü olabilmesi, uluslar arası piyasalarda uygulanan bu ilkelerin, kanun ve yönetmeliklerin hayata geçmesiyle mümkündür. Bu amaçla uzun yıllardır yürürlükte olan ve artık günümüz ihtiyaçlarına cevap vermekte zorlanan, mevcut Türk Ticaret Kanunumuz yenilenmiş ve uzun uğraş ve görüşmeler sonrasında 2011 yılında TBMM'den geçerek yasalasmıştır. 1 Temmuz 2012 tarihi itibariyle yürürlüğe girecek olan TTK ile işletmelerimiz daha çağdaş bir yapıya kavuşacaklar, kurumsallaşma yolunda önemli adımlar atacaklardır. Yeni TTK ile muhasebe alanında da bir dönüm noktası yaşanacak ve 1 Ocak 2013 'den itibaren finansal tablolar ve muhasebe kayıtları TMS/IFRS'lere uygun olarak hazırlanacaktır. Dünya'da UFRS'yi kabul etmiş ülkelerle ortak bir dil kullanmamızı sağlayacak olan bu adım ile muhasebe alanında birçok yenilikler olacaktır. Bugüne kadar muhasebe sistemi uygulama genel tebliği çerçevesinde TDHP'ye göre yapılan muhasebe kayıtları, UFRS'nin bire bir çevirisi konumundaki TFRS/TMS'lere göre yapılacak ve bu doğrultuda raporlanacaktır. Bu durum sınırları ötesinde yatırım yapmak isteyen girişimcilerimizin, yatırım yapmak istediği işletmenin

finansal bilgilerine daha kolay ve daha az maliyetle ulaşmasını sağlayacaktır. Yine ayrıca muhasebe sistemlerinin ve bilgi işlem alt yapılarının daha güçlü kurulması gerekecektir. Bir muhasebe politikası oluşturacak işletmeler, muhasebe birimlerinde personel değişimi olsa bile bu politikadan sapmadan raporlama yapmaya devam edeceklerdir. İşletmelerin sorumluluk alanını biraz daha genişleten yeni TTK, işletmelerin etrafında bulunan çıkar gruplarına karşı daha fazla bilgi paylaşımı suretiyle daha şeffaf şirket yapılarının oluşmasını sağlayacaktır. Ülkemizdeki şirketlerin büyük çoğunluğunun aile şirketi ve dışı kapalı bir yapıda olduğu düşünülürse bu gelişme oldukça olumludur.

Türkiye’de kanun koyucu tarafından VUK hükümlerine uygun olarak düzenlenmiş vergi hukuku alt yapısı, yıllardır eleştiri konusu olmaktadır. Finansal tablo düzenlemek amacıyla üretilen bilgiler gerçeklikten uzak kalmakta, sadece vergi matrahına ulaşmayı hedeflemektedir. Burada muhasebede üretilen gerçek bilgilerden çok, kanun koyucunun menfaatleri doğrultusunda zarara uğratılmaması ilkesi esas alındığından, muhasebe meslek mensuplarınca iki farklı bilanço düzenlenmektedir. İşte bu nedenle bu ikilemi kaldırma adına, yasalaşan yeni TTK önemli bir şanstır. TTK gereğince VUK hükümlerinden ayrılıp, UFRS’ ye uygun mali tablolar hazırlayacak olan işletmeler, daha gerçekçi bilgilerden oluşan finansal veriler sunacaklardır. Muhasebe biliminde değerlendirme önemli bir yer teşkil etmektedir. İşletmelerin varlık ya da yükümlülüklerinin, değerinin olduğundan düşük ya da yüksek gösterilmesi, finansal tabloların doğruluğunu zedeleyecektir. Bu nedenle belli ölçüler çerçevesinde yapılan değerlendirme işlemi, muhasebe meslek mensuplarınca her zaman önemsenmiştir.

Son olarak, VUK’un vergi matrahını aşınmasını önleyici kural bazlı anlayışı ile TMS/UMS (TFRS/UFRS)’nin işletmeye esnek hareket imkanı sağlayan ilke bazlı yaklaşımı arasında farklılıklar mevcut olmakla birlikte, yeni TTK taslağının yasallaşmasıyla da yapılması gereklilik arz edecek uyumlaştırmaya yönelik düzenlemelerin, işletmeler ve bilgi kullanıcıları için söz konusu olan kargaşaya son vereceğini söyleyebiliriz.

KAYNAKÇA

- [1] Acar Durmuş ve Tetik Nilüfer, “Genel Muhasebe”, Tuğra Ofset, 3.Baskı, Isparta, 2004,
- [2] Acar Pınar, “Uluslararası Muhasebe Standartları', Uluslararası Mali Standartlar”, T.C. Maliye Bakanlığı Avrupa Birliği ve Dış İlişkiler Dairesi Başkanlığı, Ankara, 2002,
- [3] Acar Vedat, “TMS-11 İnşaat Sözleşmeleri Standardının İncelenmesi ve Yeni Türk Ticaret Kanunu'na Geçiş Sürecinde Yıllara Yaygın İnşaat Taahhüt İşleri Uygulama Çalışması”, Niğde Üniversitesi, İİBF Dergisi, cilt 6, sayı 1, 2013
- [4] Akboğa Hanifi, “İştiraklerle İlgili Uluslar arası ve Türkiye'deki Mevzuatın Kapsamı ve Karşılaştırılması”,
- [5] Akbulak Yavuz, Eser Sagar, “Halka açık Anonim Ortaklıklarda İştiraklerin Muhasebeleştirilmesi ve Konsolide Mali Tabloların Hazırlanması İlişkin Esaslar”, Vergi Dünyası Dergisi, Sayı:271, 2004,
- [6] Akbulak Yavuz. “Uluslararası Muhasebe Standartlarında Elde Edilen Hasılat Kavramı” Mali pusula Dergisi; Yıl 2, Sayı 14, Şubat 2006.
- [7] Akbulut Akın, “Bilgisayar Yazılımı ve Web Site Geliştirme Maliyetlerinin Muhasebeleştirilmesi”, 2005, Vergi Dünyası Dergisi, Sayı:287,
- [8] Akbulut Akın, “TMS/TFRS/KOBİ Standartlarına Göre Hesaplanan Ticari Kârdan Mali Kara Geçiş”, Ankara: TÜRMOB Yayınları, 2011,
- [9] Akdoğan Nalan “IAS 39 no'lu Standart Hükümlerine Göre Menkul Kıymetler ve Finansal Duran Varlık İşletmelerinde Uygulanacak Muhasebe Politikaları”, Gazi Üniversitesi İİBF Dergisi, Sayı: 3, 2001,
- [10] Akdoğan Nalan. “Uluslararası Finansal Raporlama Standartlarının Türkiye Muhasebe Uygulamalarına Getireceği Değişiklikler ve Vergi İlişkisi”. Muhasebe Bilim Dünyası (MODAV) Dergisi, Cilt 6, Sayı; 3, Eylül 2004,
- [11] Akdoğan Nalan ve Sevilengün Orhan, “Türkiye Muhasebe Standartlarına Uyum İçin Tek Düzen Hesap Planında Yapılması Gereken Değişiklikler”,
- [12] Akdoğan Nalan ve Tenker Nejat, 2001 “Finansal Tablolar ve Mali Analiz Teknikleri”, Gazi Kitabevi, 2007,

- [13] Akgül Başak Ataman, “Maddi Olmayan Duran Varlıkların İtfasına İlişkin IAS 38 ve IFRS 3 Standardında Yer Alan Düzenlemeler ve Türk Vergi Mevzuatıyla Karşılaştırılması”, 2010
- [14] Akgül Başak Ataman ve Akay Hüseyin, “Uluslararası Muhasebe Standartları ve Türkiye’de Uygulama Etkinliğine İlişkin Bir Araştırma”. 2.Baskı, İstanbul: Türkmen Kitabevi,
- [15] Akgün Ali İhsan, Süleyman Demirel Üniversitesi, İ.İ.B.F.Dergisi, 2012, Sayı: 2,
- [16] Arıkan Yahya. “Uluslararası Muhasebe Standartları ve Türkiye Uygulaması”. Mali Çözüm, Sayı: 36, Mayıs-Haziran 1996,
- [17] Atakan Tülin ve Gökbulut İlker; “Türkiye’de Yapılan Finansal Kiralama İşlemlerine İlişkin Eski ve Yeni Düzenlemelerin Muhasebe Açısından Karşılaştırılmalı İncelenmesi ve Uygulamaya Yönelik Örneklenmesi”; Mali Çözüm Dergisi, Sayı:78, Kasım-Aralık 2006
- [18] Ataman Ümit. “Genel Muhasebe Dönem Sonu İşlemleri”. Cilt 2, 1999, İstanbul, Türkmen Kitabevi,
- [19] Ataman Ümit, “Genel Muhasebe II”, Türkmen Kitabevi, Nisan 2005,
- [20] Ateşoğlu Volkan Kenan, “Değerleme” 2015
- [21] Aydın Erkan, “Vergi Sisteminde İktisadi İşletmelere Dahil Kıymetleri Değerleme”, Seçkin Yayınları, Ankara 2002,
- [22] Azmi Demirci, “Arsa ve Arazi Amortismanına Tabi Tutulabilir mi”, Vergi Dünyası Dergisi, Aralık 2007, Sayı:316,
- [23] Başağaç Halil (2006). “Maddi Duran Varlıkların Değerleminde Türk Vergi Mevzuatı ve TMS 16: Maddi duran Varlıklar Standardı Hükümlerinin Karşılaştırılması”. Yüksek Lisans Tezi, Ankara,
- [24] Başar Banu “TMS 17 Kiralama İşlemler” Necdet Sağlam, Salim Şengel, Bünyamin Öztürk, “Türkiye Muhasebe Standartları Uygulaması” Ankara, Maliye ve Hukuk Yayınları, 2.Baskı 2008,
- [25] Bayazıtlı Ercan. “TMS-12 Kur Değişim Etkilerinin Muhasebeleştirilmesi Standardına Göre Yabancı Para Birimine Dayalı İşlemlerin Muhasebeleştirilmesi”. Muhasebe ve Denetim Bakış dergisi, Sayı 8; Ocak 2003,

- [26] Bektöre Sabri ve Sağlam Necdet. “TMS 23 Borçlanma Maliyeti” Necdet Sağlam, Salim Şengil, Bünyamin Öztürk, “Türkiye Muhasebe standartları Uygulaması” Ankara, Maliye ve hukuk Yayınları, 2.Baskı 2008.
- [27] Benligiray Yılmaz, Nurten Erdoğan, Sabri Bektöre. “Envanter ve Bilanço”, Eskişehir, 1999
- [28] Birecikli Mehmet Öz. “Dönen Varlıkların Envanter İşlemleri”. TC. Anadolu Üniversitesi, No:2488, Açıköğretim Fakültesi Yayını No:1459,
- [29] Bulutoğlu Kenan. “Türk Vergi Sistemi”. 6.Basım, 1. Cilt, Ankara, 1979,
- [30] Cemalcılar Özgür, Benligiray Yılmaz ve Sürmeli Fevzi, “Genel Muhasebe” 3. baskı, Eskişehir T.C. Anadolu Üniversitesi Yayınları, 2004,
- [31] Civan Mehmet. “Dönemsonu Muhasebe İşlemleri- Vergi Usul Kanunu ve Türk Ticaret Hukuku'na Göre Örnek Uygulamalar”. Siyasal Kitabevi, Ankara, 2010
- [32] Çabuk Adem, “Muhasebe Dönem Sonu İşlemleri”, Bursa 2009, Dora Yayıncılık, 4.Baskı,
- [33] Çağatay Yüce, “Aktif ve Pasif Geçici Hesap Kıymetleri”, Vergi Dünyası Dergisi, Sayı:316, 2007
- [34] Çağıl Münevver ve İlhan Özkan, “Vergilendirilmesi ve Muhasebeleştirilmesi Bakımından Özel Maliyet Bedeli Uygulaması”, Vergi Raporu Dergisi, Özel Sayı, Sayı:111, 2008
- [35] Çalış Yıldırım Ercan, “Dönem Sonu İşlemlerinde Değerlemenin TFRS VE Türk Vergi Kanunlarına Göre İncelenmesi, Farklılıkların Finansal Tablolar Üzerine Etkilerinin Araştırılması ve Bir Uygulama” Marmara Üniversitesi, Doktora Tezi, İstanbul 2008,
- [36] Çanakçıoğlu Mustafa, Erkal Zekeriya, Demirbaş Mahmut, Durmuş Cem Niyazi “Dönem Sonu Muhasebe Uygulamaları” İstanbul, Der Yayınları, 2010
- [37] Çatıkkaş Özgür, Yıldırım Ercan Çalış. “Kur Değişimi Etkilerinin Türkiye Muhasebe Standardına Göre Muhasebeleştirilmesi İlkeleri”.
- [38] Çiftçi Yavuz, “Türk Muhasebe Hukukunda İştiraklerdeki Yatırımların Değerlemesiyle İlgili Düzenlemenin Uluslararası Düzenlemelerle Karşılaştırılması”, Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi, Ocak 2001,

- [39] Çiftçi Yavuz ve Şahin Abdülkadir. “TMS 21'e Göre Kur Farklarının Muhasebeleştirilmesi ve Vergi Uygulamaları Karşısındaki Durumunun İncelenmesi” Finans Politik& Ekonomik Yorumlar 2008
- [40] Çiftçi Yavuz ve Erserim Alper. “Muhasebe Standartlarında Uluslararası Uyumlaştırma Çalışmaları ve Türkiye'deki Durumun İncelenmesi”. http://bandirma.balikesir.edu.tr/.../34_Yavuz_çiftçi_ve_Alper_Erserim.doc, (Erişim Tarihi:28.09.2015).
- [41] Çonkar Kemalettin, Gökçe Naciye ve Tellioglu Tülay. “TMS 23 Kapsamında Borçlanma Maliyetinin Boyutları” Muhasebe ve Finansman Dergisi, Sayı 36, Ekim 2007,
- [42] Dağdemir Serdal. “Vergi Usul Kanunu ve Türkiye Muhasebe standartlarına (TMS 2) Göre İşletmelerdeki Emtianın (Stokların) Değerlemesi” . Yaklaşım Dergisi, Sayı:183, Mart 2008.
- [43] Demir Şeref. “Türkiye Muhasebe ve Finansal Raporlama Standartları, VUK Değerleme Yaklaşımı”, 2.Baskı, Seçkin Yayıncılık, Cem Kitabevi, Ankara, Ocak 2014,
- [44] Demir Şeref, “TMS 24 İlişkili Taraf Açıklamaları”, Türkiye Muhasebe Standartları Kitabının İçinde (Ed: Necdet Sağlam, Salim Şengel ve Bünyamin Öztürk), Maliye ve Hukuk Yayınları, Mart 2007,
- [45] Demir Şeref. “Kasa Hesabının Dönem sonu İşlemleri”. Vergi Sorunları Dergisi, Ocak 2008,
- [46] Demir Volkan. “TFRS/UFRS Kapsamında Finansal Araçlar”, Nobel Yayın Dağıtım, Ankara, Nisan 2009,
- [47] Demir Volkan, “TMS Kapsamında Finansal Araçlar ve Vergi Uygulamaları İle Karşılaştırılması”, VI. MUVMS (Muhasebe Uygulamaları ve Vergi Mevzuatı Sempozyumu), ASMMMO Ankara, 2008,
- [48] Devamoğlu Senem Görçek, “Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım İşleri”, Vergi Raporu Dergisi, Haziran 2010, Sayı: 129,
- [49] Dinç Engin, “Türkiye Muhasebe Standartları ve Vergi Kanunları Açısından Ticari Borç ve Ticari Alacakların Muhasebeleştirilmesi ve Değerlemesi”, Mali Çözüm Dergisi, sayı: 90, Kasım-Aralık 2008,

- [50] Dokur Şükrü ve Kaygusuz Sayit Y., “Amortismanlar Türkiye Muhasebe Standartları ve Vergi Kanunları İle Uyumu”, Ankara, Nobel Yayıncılık, 2005
- [51] Ekergil Vedat, “Türkiye Muhasebe Standartları Uygulaması” Kitabının İçinde (Ed.N.Sağlam, S.Şengel ve B.Öztürk),
- [52] Elitaş Cemal ve Elitaş Bilge Leyli. “TMS TFRS Üzerine Yorumlar ve Örnek Uygulamalar”. Gazi Kitabevi, Ankara, 2010,
- [53] Ercan İbrahim, “Özel Maliyet Bedeli Niteliğindeki Kımetlerin Kira Bedeli Karşılığında Devrinin Gelir ve Kurumlar Vergisi Tevkifatı ile KDV Açısından Değerlendirilmesi”, Mali Çözüm Dergisi, Sayı: 104,
- [54] Erdamar Cengiz ve Basık Orhan Feryal, “Finansal Muhasebe ve Tekdüzen Muhasebe Sistemi”, Dönence Basım ve Yayım, İstanbul, 2005,
- [55] Erden Selman Aziz, “İnşaat İşletmelerinde, İnşaat Maliyetlerinin Tespitinde Faaliyet Tabanlı Maliyetleme Yaklaşımının Yeri”, Muhasebe ve Bakış, Sayı:11, 2004,
- [56] Ergin Hüseyin. “Muhasebeye Giriş”, Üniversite Kitabevi,. 3.Baskı, Kütahya, 1997,
- [57] Erimez Rüştü, “Değerleme ve Mali Tablolar”, İstanbul 1974,
- [58] Erdoğan Murat. “Yöneticilerin Karar Verme Aracı Olarak Finansa İlişkin Muhasebe”,. Beta Basım Yayım, 1.Baskı, İstanbul, 2002,
- [59] Etkesen Levent. “Değeri Düşen Emtia ve Bu emtianın Değerinin Belirlenmesi”, Batı Ymm & Bağımsız denetim A.Ş.
- [60] Eyimaya Üzeyir. “Emtia Değerlemesinde “Özellik Arz Eden Durumlar”, Vergici ve Muhasebeciyle Diyalog, Sayı 181, Mayıs 2003,
- [61] Fırat Hüseyin, “Maddi Duran Varlıklarda Değerleme Esaslarının TMS ve VUK Açısından İncelenmesi”, ASMMMO, Ankara 2008,
- [62] Gelir Vergisi Kanunu
- [63] Gücenme Ümit Gençoğlu, “Türkiye Muhasebe Standartları ve Uygulamalar”, Türkmen Kitabevi, İstanbul 2007,
- [64] Güçlü Faruk. “Dönemsonu İşlemleri Envanter ve Bilanço”. Ankara: Teknoed Yayınları, 2004,

- [65] Güçlü Fırat Coşkun, “TMS 2 Stoklar Standardı ve Vergi Kanunları Kapsamında Stokların Değerlemesi ve Değeri Düşen Mallar”, Vergi Sorunları Dergisi, Sayı:232, 2008
- [66] Gülmez Özkan. “Değerleme Yöntemleri”. Mali Hukuk Dergisi, 1995
- [67] Güteryüz Murat, “Finansal Araçların Vergi Usul Kanunu ve Türkiye Muhasebe/Finansal Raporlama Standartları’na Göre İncelenmesi”, Okan Üniversitesi, Yüksek Lisan Tezi, Ocak 2014,
- [68] Gündüz N. Kemal ve Perçin Necati, “Amortismanlar ve Yeniden Değerleme”, Ankara, Yaklaşım Yayınları, 1.Baskı, 1997
- [69] Gündüz Fatih. “Emtia Değerlemesine İlişkin V.U.K’unda Yer Alan Düzenlemeler”. Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi, Sayı:37, Ocak 2007.
- [70] Güngörmüş Ali Haydar; Mesut Atasever; “Yıllara Yaygın İnşaat Taahhüt ve Onarım İşlerinde 7/A Seçeneğinin İşleyişi ve Bir Tespit” Mali Yönetim ve Denetim Dergisi, Sayı.27, Ankara, 2004,
- [71] Güngörmüş Ali Haydar, Ender Boyar; “TMS 11 İnşaat Sözleşmeleri Standardında, Maliyet Güncellemesi (Eskalasyon) Durumunda, Gelirin Tespiti” 2009
- [72] Güzel Bayram, “İştirakler ve Bağlı Ortaklıkların Değerlemesi”, Vergi Sorunları Dergisi, Sayı:232, Ocak.2008,
- [73] Hüseyin Fırat ve Palak Veysel Karani, “TMS ve VUK Açısından Maddi Duran Varlıklarda Değerleme”, Mali Çözüm Dergisi, Sayı:87, 2008
- [74] IFAC, Çeviren: Yıldız Öztürk, “Profesyonel Muhasebeciler İçin Etik Kurallar El Kitabı”, Ankara: TÜRMOB Yayınları, Yayın No:402, 2010,
- [75] İbiş Cemal ve Özkan Serdar. “Uluslararası Finansal Raporlama Standartları (UFRS)’na Genel Bakış”. Mali Çözüm Dergisi, Sayı:74, Ocak-Şubat-Mart 2006
- [76] Kahraman Orhan. “Uluslararası Finansal Raporlama Standartlardaki Değerleme Ölçütleri. Vergi Dünyası”, Sayı:296, Nisan 2006,
- [77] Kahraman Orhan. “Uluslararası Finansal Raporlama Standartlardaki Değerleme Ölçülerinin Vergi Yasalarının Öngördüğü Ölçülerle Karşılaştırılması”, ASMMMO, Muhasebe Uygulamaları ve Vergi Mevzuatı Sempozyumu-V, Antalya 2006.

- [78] Karacan Sami. “Muhasebe Dönem Sonu İşlemleri”, Umuttepe Yayınları, 3.Basım, 2009
- [79] Karakaya Mevlüt, “Maliyet Muhasebesi”. Gazi Kitabevi, 2007, Ankara,
- [80] Katma Değer Vergisi Kanunu
- [81] Kaya Uğur, “Maddi Duran Varlıkların Elde Edilmesinde TMS 16 ve Vergi Kanunlarındaki Düzenlemelerin Karşılaştırılması”, Erişim Tarihi:15.09.2015,
- [82] KGK, “Uluslararası Finansal Raporlama Standartlarıyla Uyumlu, TFRS” 2015.
- [83] Kızıl Ahmet. “Genel Muhasebe”. İstanbul Kasım 2006, Bahar Yayınevi,
- [84] Kızılot Şükrü. “Vergi Usul Kanunu ve Uygulaması”. Yaklaşım Yayınları, Ankara, 1989,
- [85] Koç Enes. “Vergi Usul Kanunu Açısından Kredi Faizi ve Kur Farklarının Emtia ve Gayrimenkullerin Maliyetinin Belirlenmesi Esnasında Değerlendirilmesi”, 2005
- [86] Kurt Mehmet Emek. “Alacak ve Borçlar ile Yabancı Paraların Değerlemesi ve Reeskont İşlemleri”. Vergi Dünyası Dergisi, Sayı:316, Aralık 2008-Özel Sayı,
- [87] Kuzu Satiye, “Türk Vergi Mevzuatına Göre Varlıkların Değerlemesi ve Uluslararası Muhasebe Standartları İle Karşılaştırılması”, Marmara Üniversitesi, Yüksek Lisans Tezi, İstanbul 2010,
- [88] Küçük Muzaffer. “Değerleme ve Dönem Sonu işlemleri” (Erişim Tarihi 29.10.2015).
http://uye.yaklasim.com/FileZano/yaklasim/Ucretsiz_Ekler/D%C3%B6nem%20Sonu/
- [89] Küçük Sema. “Değerleme ve Dönem Sonu İşlemleri”. Yaklaşım Yayınları, Ocak, 2009, Sayı:193
- [90] Küçük Sema. “Değerleme ve Dönem Sonu İşlemleri”. Yaklaşım Dergisi, Yaklaşım Yayınları, Yıl:14, Sayı:157, Ocak 2006,
- [91] Lazol İbrahim. “Genel Muhasebe”. Etkin Kitabevi, Bursa 2001,
- [92] Marşap Beyhan, “Finansal Bir Varlık Olarak Alacakların Değerlemesi ve Türkiye Muhasebe Standartları Açısından İncelenmesi” Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi, Cilt: 8, Sayı: 3, 2006,
- [93] Meriç Baki. “Ticari ve Bilançolarda İşletmeye Dahil İktisadi Kıymetleri Değerleme”,. Hesap Uzmanları Derneği Yayını, 1982,

- [94] Mısırlıoğlu İsmail Ufuk, “Türkiye Muhasebe Standartlarına Göre Finansal Araçların Muhasebeleştirilmesi”, Mali Çözüm Dergisi, Sayı:86, 2008
- [95] Nazali Ersin, “Özel Maliyet Bedeli”, Vergi Dünyası Dergisi, Sayı: 316, 2007
- [96] Önce Saime, Kavramsal Çerçeve, Necdet Sağlam, Salim Şengel ve Bünyamin Öztürk. “Türkiye Muhasebe Standartları”,. Maliye ve Hukuk Yayınları, Mart 2007,
- [97] Örtten Remzi, “Genel Muhasebe ve Tekdüzen Muhasebe Sistemi Uygulama Örnekleri”. Gazi Kitabevi, 3.Baskı, Ankara, 2000,
- [98] Örtten Remzi, Kaval Hasan ve Karapınar Aydın. “Türkiye Muhasebe-Finansal Raporlama standartları Uygulama ve Yorumları”. Gazi Kitabevi, 3 Baskı, Mart 2009,
- [99] Örtten Remzi ve Karapınar Aydın. “Dönemsonu Muhasebe Uygulamaları”. Gazi Kitabevi, 3.Baskı, Haziran 2007,
- [100] Özbalcı Yılmaz. “Vergi Usul Kanunu Yorum ve Açıklamaları”, Ankara, Oluş Mali Hukuk Bürosu, Güncellenen Mevzuat Serisi,
- [101] Özbalcı Yılmaz. “Vergi Usul Kanunu ve Açıklamaları”. Ankara: Oluş Yayıncılık, 2004,
- [102] Özerhan Yıldız ve Yanık Serap,. “TMS/TFRS”, Türmob Yayınları, Ankara, 2012,
- [103] Özerhan Yıldız, ”Vergi Usul Kanunundaki Değerleme Hükümlerinin Türkiye Finansal Raporlama Standartları Kapsamında Değerlendirilmesi”, Muhasebe Bilim dünyası Dergisi. Cilt.10, Sayı.1, Aralık 2008,
- [104] Özerhan Yıldız. “Vergi Usul Kanunundaki Değerleme Hükümlerinin Türkiye Finansal Raporlama Standartları Kapsamında Değerlendirilmesi”. Muhasebe Uygulamaları ve Vergi Mevzuatı Sempozyumu Bildiriler Kitabı, Ankara Mart 2008,
- [105] Özkan Serdar, “TMS 38-Maddi Olmayan Duran Varlıklar”, İzmir Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler Odası, Türkiye Muhasebe Standartları Seminerleri-7, 2006
- [106] Öztürk Can. “Yerel ve Uluslararası Muhasebe Yatırım Amaçlı Gayrimenkul Kavramı ve UMS 40'ın Türkiye Muhasebe Sistemine Yansımaları”. Mali Çözüm. Sayı: 96.

- [107] Öztürk Bünyamin, “Dönem Sonu Envanter ve Değerleme İşlemleri”, Maliye ve Hukuk Yayınları, Ankara, 2006
- [108] Öztürk Bünyamin ve Özer Mustafa, “Vergi Hukuku Açısından Dönem Sonu Envanteri İşlemleri”, İSMMO-Seminer-1999,
- [109] Özulucan Abitter. “Stok muhasebesi-Vergi Mevzuatı ve Muhasebe Kuramı Açısından”, Türkmen Kitabevi, İstanbul 2010,
- [110] Özulucan Abitter. “Dönemsonu İşlemleri ve Muhasebe Uygulamaları”. Türkmen Kitabevi, 2005
- [111] Özyer Mehmet Ali, “Vergi Usul Kanunu” , Hesap Uzmanları Derneği Yayını, 2003,
- [112] Pehlivan Yasef. “Stokların Değerlemesi”, Gelirler Kontrolörü-Samsun VD. Bşk. Grup Müdür V.
- [113] Poray Arsoy Aylın. “Uluslararası Muhasebe ve Finansal Raporlama Standartlarına Göre Gerçeğe Uygun Değer”. Dora Yayınları, 2009,
- [114] Poyraz Melih. “Menkul Kıymetlerin Değerlemesi”, Vergi Dünyası Dergisi, Sayı:316, Aralık 2007,
- [115] Sağlam Necdet. “Tek düzen Muhasebe ve Uygulaması” Maliye ve Hukuk Yayınları, Ekim 2007,
- [116] Sağlam Necdet ve Sağlam Osman, “Kur Değişim Etkileri/TMS 21, Türkiye Muhasebe Standartları Uygulamaları” Kitabı İçinde Necdet Sağlam, Salim Şengel ve Bünyamin Öztürk (Ed), 2008
- [117] Sağlam Necdet. “Türkiye Muhasebe standartlarına Genel Bakış”, 2009
- [118] Sağlam Necdet ve Şengel Salim “TFRS 6 Maden Kaynaklarının Araştırılması ve Değerlemesi” Necdet Sağlam, Salim Şengel, Bünyamin Öztürk,, "Türkiye Muhasebe Standartları Uygulaması (1151-1174)" Ankara, Maliye ve Hukuk Yayınları, 2.Baskı
- [119] Sarı Mehmet. “Ticari Kar İle Mali Kar arasında Yer Alan Uyumsuzlukların TMS(TFRS) ile Vergi Kanunları Açısından Kısa Bir Değerlendirilmesi”. Mali Pusula Dergisi: Yıl 2, Sayı 23, Kasım 2006,
- [120] Saygılıoğlu Nevzat, Erol Göker. “Defterler ve Dönem Sonu İşlemleri”. Vergi Yayınları, Ankara, 1984,

- [121] Seviğ Veysi. “İktisadi İşletmeye Dahil Menkul Kıymetler”. Referans Gazetesi, 20.11.2007.
- [122] Sayarı Mehmet,” İnşaat Taahhütleri (Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım Sözleşmeleri) Standardı”, Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi, Cilt:6, Sayı:3, Eylül 2004,
- [123] SPK, “Sermaye Piyasasında Mali Tablo ve Raporlama İlişkin İlke ve Kurallar Hakkında Tebliğ
- [124] Susmuş Türker, Yasemin Zengin; “İnşaat Sözleşmeleri Standardı (TMS 11) ve Uygulamaları” 2009
- [125] Sürmen Yusuf. “Muhasebe-2”, Trabzon Celepler Baskı, 2007
- [126] Şeker Sakıp, “Dönem Sonu İşlemleri”-Cilt-2,Yaklaşım Yayınları, Ankara:1999,
- [127] Şeker Sakıp. “Depozito ve Teminatların Amortismanı ve Değerlemesi”. <http://www.huseyinust.com/printthread.php?tid=8057>, 06.02.2008 (Erişim Tarihi:02.11.2015).
- [128] Şensoy Necdet. “Değerleme Esaslarında Eğitim ve Etkileşimler”. Türkiye XXII. Muhasebe Eğitimi Sempozyomu Bildirisi, Mayıs, 2003,
- [129] Şensoy Necdet. www.modav.org.tr/.../degerleme_esaslarinda_%20Egilibim.doc, s.22 (erişim tarihi 22.11.2015).
- [130] Şensoy Necdet ve Perek Ali Atilla. “Kobiler için Finansal Raporlama Standardı ve Vergi Usul Kanunundaki Değerleme Esaslarına Toplu Bakış”. Muhasebe ve Vergi Uygulamaları Dergisi, Cilt 3, Sayı 2,
- [131] Tan Mehmet, “VUK'da Aktif-Pasif Geçici Hesap Kıymetleri, "Vergi Sorunları Dergisi”, Sayı:232, 2008
- [132] Tekin Cem. “VUK Uyarınca Menkul Kıymetlerin Değerlemesine İlişkin Usul ve Esaslar”. Vergi Sorunları Dergisi, Sayı:232, Ocak 2008,
- [133] Tekin İsa. “Vade Farklarının Vergi Kanunları ve TMS-18 Hasılat Standardı Kapsamında Muhasebeleştirilmesi”. Vergi Raporları Dergisi; Sayı:108; Eylül 2008,
- [134] Tekirdağ S.M.M.M. Odası Sosyal Bilimler Dergisi. Sayı 2, 2013.
- [135] Terzi Serkan ve Şen İlker Kıymetli, Filiz Bülbül. “UFRS'nin Türkiye'de İlk Uygulaması İçin Açılış Bilançosu Hazırlanması”. Mali Çözüm Dergisi, Sayı:81, Mayıs, Haziran 2007

- [136] Tire Hilal. Marmara Üniversitesi “Türkiye Muhasebe Standartlarına Göre Değerleme ve Vergi Mevzuatı İle Karşılaştırılması”. Yüksek Lisans Tezi, 2009,
- [137] Tokay Hüseyin, “Amortisman Hesaplama Yöntemlerinin Giderlere ve Yeniden Değerleme İşlemlerine Etkisi”, Yaklaşım Dergisi, sayı.127, 2003
- [138] Tokay Semih Hüseyin, Ali Deran “Türkiye Muhasebe ve Finansal Raporlama Standartlarında Değerleme Ölçüleri”, Mali Çözüm, Sayı:90, 2008
- [139] Tokay Hüseyin, Eren Ali ve Aktaş Rafet. “Uluslararası Muhasebe ve Finansal Raporlama Standartlarında Gerçeğe Uygun Değer Yaklaşımı ve Muhasebe Uygulamalarına Etkisi”. Türkiye XXIV. Muhasebe Eğitim Sempozyumu bildirimleri, Muğla Üniversitesi İİBF, Muğla 2005,
- [140] Tokay Hüseyin Semih ve Deran Ali. “Türkiye ve Uluslararası Muhasebe Standartları’nda Değerleme Ölçüleri”. Mali Çözüm Dergisi, Sayı 90, Kasım-Aralık 2008.
- [141] Toroslu M. Vefa, “Kuruluş ve Örgütlenme Giderleri”, 1998, Vergi Sorunları Dergisi, Sayı: 119,
- [142] Tuna Vedat Ender ve Gümüş Fatih Burak, “Özel Maliyet Bedelinin Amortismanı”.
web.sakarya.edu.tr/kaymakci/makale/ozelmaliyetbedeli.pdf , (Erişim Tarihi: 01.11.2015)
- [143] Türk Dil Kurumu “Büyük Türkçe Sözlük”, (Çevrimiçi) <http://tdkterim.gov.tr/bts/>, (Erişim Tarihi: 30.09.2015).
- [144] Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu
- [145] Uçak Cemalettin. “Hizmet İşletmelerinde Kazancın Tespiti ve Yarı Üretilmiş Hizmetlerin Dönem Sonu Değerlemesi”.
- [146] Ufuk M. Tahir, “Kurumlar Vergisi Mükellefleri Açısından ARGE Ertelemesi” Yaklaşım Dergisi, 2002
- [147] Uğur Kaya, “Maddi Duran Varlıkların Elde Edilmesinde TMS 16 ve Vergi Kanunlarındaki Düzenlemelerin Karşılaştırılması”,
- [148] Ulusan Hikmet, “Finansman Raporlama Açısından Değerleme”, Çukurova Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi, Cilt: 16 Sayı:2,
- [149] Ulusan Hikmet, “Maliye Bakanlığı Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği ve Türkiye Muhasebe-Finansal Raporlama Standartlarına Göre Varlık ve

- Borçları Değerleme Esasları: Bir Karşılaştırma(II)", Muhasebe ve Finansman Dergisi, Ekim 2009, Sayı:44,
- [150] Uygun Rahmi, Yeminli Mali Müşavir, . "Alınan Çeklerin Dönem Sonu Envanter, Değerleme ve Muhasebe İşlemleri", 05.03.2009.
- [151] Uygun Rahmi, "Madenlerde Amortisman, Maden İmtiyaz ve İşletme Hakları Amortismanı" 2013,.
- [152] Ünalın Sedat,"Tahvillerle İlgili işlemler Ve Muhasebe Kayıtları" Yaklaşım Dergisi, 2003
- [153] Ünel Gürol. "Güncel V.U.K.Uygulaması". Maliye ve Hukuk Yayınları, (2007),
- [154] Vergi Usul Kanunu.
- [155] Yalkın Yüksel Koç. "Muhasebe Standartları ve Türkiye Uygulaması". Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi. Cilt 4.Sayı.2. 2002,
- [156] Yaman Celal, "İşletmelerde İlk Kuruluş ve Örgütlenme Giderler", 1983, Vergi Dünyası Dergisi, Sayı:17,
- [157] Yardımcıoğlu Mahmut, Demirel Nuray ve Özer Veli, "Araştırma-Geliştirme Harcamalarının ve Maddi Olmayan Duran Varlıkların TMS 38, Tekdüzen Muhasebe Sistemi ve SPK Tebliğine Göre Muhasebeleştirilmesi İşlemlerinin Karşılaştırılması", Mali Çözüm Dergisi, Ocak, Şubat 2008, Sayı:85,
- [158] Yazıcı Mehmet, "Muhasebe Standardının Tanımı, Muhasebe ve Finansman Dergisi"-Mufad, Nisan 2003, Sayı: 18,
- [159] Yerci Cahit. "Alacakların Dönem sonu Değerlemesi", Vergi Sorunları Dergisi, Sayı:243, Aralık 2008,
- [160] Yerlikaya Kürşat, "Kurumlarda İlk Tesis ve Taazzuv Giderleri", A.Ü. Erzincan Hukuk Fakültesi Dergisi, Sayı:1,
- [161] Yıldız Murat. "Dönem Sonu İşlemlerinin Vergisel Boyutu", Vergi Sorunları Dergisi, Şubat 2007,
- [162] Yılmaz Kazım; "VUK, GVK, KVK, KDVK Açısından Değerleme" Ankara, Kasım, 2006,
- [163] Yılmaz Kazım, "Değerleme: Anlamı, Zamanı ve Değerleme Ölçüleri", Vergi Dünyası, Sayı:292, 2005,

- [164] Yılmaz Göksel. “Kur Farklarının Türk Vergi Mevzuatı, Sermaye Piyasası Mevzuatı ve Uluslararası Muhasebe Standartları Açısından Değerlendirilmesi”. Marmara Üniversitesi Yüksek Lisans Tezi, İstanbul 2003
- [165] Yücel Mehmet. “Vergi Usul Kanunu'na Göre Değersiz alacaklar, Değersiz Alacak Yoluyla Gider Yazabilme Koşulları, Özellik Arzeden Hususlar ve Muhasebeleştirilmesi”. Mali Çözüm Dergisi, Mayıs Haziran 2011,
- [166] Yükçü Süleyman ve İçerli Yılmaz, Mali Çözüm Dergisi, Sayı:82, “TMS 16 Maddi Duran Varlık Standardına İlişkin Uygulama Önerileri”, 2007
- [167] Yükçü Süleyman, Yılmaz İçerli, Gülşah Uğurluel. “TMS 23 Borçlanma Maliyetinin Muhasebeleştirilmesi”; Yaklaşım Dergisi, Yıl, 16, Sayı: 185, Mayıs 2008,Şeref Demir, “TMS/TFRS”, Seçkin Yayıncılık, İstanbul, 2012,