

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

**ULUSLARARASI FİNANSAL RAPORLAMA**  
**STANDARTLARININ ÜRETİM İŞLETMELERİNDE**  
**MALİYET SİSTEMİ ÜZERİNE ETKİSİ**

**Eda Meltem ERCİŞ**

**YÜKSEK LİSANS TEZİ**  
**İŞLETME ANABİLİM DALI**  
**MUHASEBE ve DENETİM BİLİM DALI**

**DANIŞMAN**  
**Yrd. Doç. Dr. İlker KIYMETLİ ŞEN**

**İSTANBUL, 2014**

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

**ULUSLARARASI FİNANSAL RAPORLAMA**  
**STANDARTLARININ ÜRETİM İŞLETMELERİNDE**  
**MALİYET SİSTEMİ ÜZERİNE ETKİSİ**

**Eda Meltem ERCİŞ**

**YÜKSEK LİSANS TEZİ**  
**İŞLETME ANABİLİM DALI**  
**MUHASEBE ve DENETİM BİLİM DALI**

**DANIŞMAN**  
**Yrd. Doç. Dr. İlker KIYMETLİ ŞEN**

**İSTANBUL, 2014**

T.C.

**ULUSLAR ARASI FİNANSAL RAPORLAMAMANIN ÜRETİM  
İŞLETMELERİNDE MALİYET SİSTEMİ ÜZERİNE ETKİSİ**

**Meltem ERCİŞ**

**(102029038)**

**YÜKSEK LİSANS TEZİ**

**İŞLETME ANABİLİM DALI**

**MUHASEBE-DENETİM**

Tezin Enstitüye Teslim Edildiği Tarih :

Tezin Savunulduğu Tarih : 27 Şubat 2014

Tez Danışmanı : Yrd. Doç. Dr. İlker KIYMETLİ ŞEN

Diğer Jüri Üyeleri : Yrd. Doç. Dr. Hicabi ERSOY

Yrd. Doç. Dr. Hakan TAŞTAN

**İSTANBUL, 2014**

# ÖNSÖZ

Bu tez çalışmasında, yeni TTK (Türk Ticaret Kanunu) ile yaygınlaşan Uluslararası Finansal Raporlama Standartları (UFRS) nın uygulanması ile ilgili standartlar ele alınmış ve VUK (Vergi Usul Kanunu) sistemi ile karşılaştırılarak bu iki farklı sistemin üretim şirketleri üzerinde oluşturduğu maliyet farklılaştırması incelenmiştir.

Çalışma UFRS'ye geçiş sürecinde hazırlanmış olması sebebiyle önem arz etmektedir. Tez çalışması dört bölümden oluşmaktadır. Birinci bölümde Dünya'da ve Türkiye'de finansal raporlama standartlarından bahsedilmiş ve bu standartların gelişimi ele alınmıştır. Tezin konusunun maliyet üzerine etkiler olması sebebiyle maliyet kavramı ve maliyetlerin sınıflandırılmasıyla ilgili temel bilgilerden yine bu bölümde bahsedilmiştir. İkinci bölümde ise maliyet sistemlerinden ve maliyet muhasebesi yöntemlerinden bahsedilmiştir. Üçüncü bölümde de maliyet sistemlerine etki eden standartlar ele alınmıştır. Dördüncü bölümde ise kimya sektöründe bir işletmenin konu ile ilgili uygulamasına yer verilmiştir.

Bu tez çalışması araştırma ve yazma sürecinde değerli katkılarını esirgemeyen danışman hocam Sn. Yrd. Doç. Dr. İlker KIYMETLİ ŞEN'e en içten saygı ve teşekkürlerimi sunarım.

## ÖZET

Globalleşmenin oluşumuyla birlikte finansal tablolardan faydalanan grupların çapı genişlemiş ve uluslararası bir boyut kazanmıştır. Finansal bilgiye ulusal düzeyde değil uluslararası düzeyde ihtiyaç duyulmaya başlanmıştır. Finansal tablolara olan bu ihtiyaç doğrultusunda Uluslararası Finansal Raporlama Standartlarına ihtiyaç doğmuştur.

Oluşan bu ihtiyaçla birlikte Türkiye’de de bu konuyla ilgili çalışmalara başlanmıştır. Bu çalışmalara olan ihtiyaç bu tezin temel dayanağıdır. Tezin amacı uluslararası finansal raporlamanın Türkiye’de mali tablolara etkisinin incelenmesi ve bu etkilerin özellikle finansal tabloların temelini oluşturan maliyet üzerinde yarattığı farklılaşmayı incelemektir.

Tezin konusu uluslararası finansal raporlama konuları içinde daha az incelenmiş olan ve uygulaması az olan bir konudur. Dolayısıyla bundan sonra yapılabilecek araştırmalar içinde kaynak olabilecektir.

BIST’den ( Borsa İstanbul ) alınan veriler doğrultusunda maliyetler üzerinde UFRS’nin ciddi etkileri olduğu saptanmıştır. Tez içeriğinde kimya sektöründe bir işletmeye ait örnek sunulmuştur.

Bu tez çalışması dört bölümden oluşmaktadır. Birinci bölümde Dünyada ve Türkiye’de Uluslararası finansal raporlama standartlarından bahsedilmiş ve bu standartların gelişimi ele alınmıştır. Tezin konusunun maliyet üzerine etkiler olması sebebiyle maliyet kavramı ve maliyetlerin sınıflandırılmasıyla ilgili temel bilgilerden yine bu bölümde bahsedilmiştir. İkinci bölümde ise maliyet sistemlerinden ve maliyet muhasebesi yöntemlerinden bahsedilmiştir. Üçüncü bölümde de maliyet sistemlerine etki eden standartlar ele alınmıştır. Dördüncü bölümde ise kimya sektöründe bir işletmenin konu ile ilgili uygulamasına yer verilmiştir.

## **SUMMARY**

With the formation of globalization, the enlarged groups are benefited from financial statements and the situation has gain an international dimensions. Financial informations would be necessary at not only in national area but also international area. According with this requirement, international financial reporting standards become necessary.

Together with this necessity, our country started to work on the issue. The necessity of the financial area is the main source of the thesis. The aim of the thesis, examine the effects of international financial reporting standars on financial statements in our country and especially focus on differantiate in cost value which is the main subjects for financial tables.

The subject of the thesis is the least examined subject in financial reporting standards and the subject was the least applying ones. Therefore, it may be source of the research will be done.

According to data from İstanbul Stok Exchange, International Financial Reports has a serious impact on the cost system. The content of the thesis is included an example of an enterprise in chemical industry.

The thesis consists of four chapters. The first chapter includes the devolpment of international financial standarts in Turkey and in the world, and these standarts improvement have been mentioned. Due to the subject of the thesis, international financial reporting standarts effects on cost value, cost concept and cost classification are described in this section. In the second part, the methods of cost system and cost accouting is mentioned. Standarts that affect the cost system are mentioned in the third section. The fourth chapter included an example of enterprise in chemical industry.

# İÇİNDEKİLER

	<u>Sayfa No</u>
ÖNSÖZ.....	i
ÖZET.....	ii
SUMMARY.....	iii
İÇİNDEKİLER .....	iv
KISALTMALAR.....	xv
TABLolar.....	xvi
1. GİRİŞ VE AMAÇ.....	1
2. TEMEL KAVRAMLAR VE AÇIKLAMALAR.....	3
2.1. ULUSLARARASI MUHASEBE VE FİNANSAL RAPORLAMA STANDARTLARI VE TÜRKİYE’DE YAPILAN ÇALIŞMALAR .....	3
2.1.1. Dünya’da ve Türkiye’de Uluslararası Finansal Raporlama .....	3
2.1.2. Uluslararası Finansal Raporlama Standartlarının Ortaya Çıkmasındaki Temel Nedenler ve Uygulamasındaki Problemler .....	4
2.1.3. Türkiye’de Uluslararası Muhasebe Standartlarına Geçiş .....	5
2.1.4. Türkiye’de Uluslararası Finansal Raporlama Standartlarına Geçişte Oluşan Temel Farklar .....	6
2.2. MALİYET KAVRAMI VE MALİYETLERİN SINIFLANDIRILMASI.....	6
2.2.1. Maliyetin Tanımı .....	6
2.2.2. Maliyet Unsurları .....	8
2.2.2.1. İlk Madde Malzeme Giderleri .....	8
2.2.2.2. Direkt İşçilik Giderleri .....	9
2.2.2.3. Genel Üretim Giderleri.....	9
2.2.3. Maliyetlerin Sınıflandırılması .....	10

2.2.3.1. Üretim Yapılıp Yapılmamasına Göre Maliyetler .....	10
2.2.3.2. Üretim Tümünde veya Birimde Gösterilmesine Göre Maliyetler.....	10
2.2.3.3. İşlevsel Yönden Maliyetler .....	10
2.2.3.4. Üretim Unsurlarına Yüklenmelerine Göre Maliyetler .....	11
2.2.3.5. Kayıtta Kullanılan Rakamlara Göre Maliyetler .....	11
2.2.3.6. Yapısal Olarak Maliyetler .....	11
2.2.3.7. Karara Dönük Maliyetler.....	12
3. MALİYET SİSTEMLERİ.....	14
3.1. MALİYET SİSTEMİ KAVRAMI .....	14
3.1.1. Maliyet Sisteminin Tanımı .....	14
3.1.2. Maliyet Sisteminin Amaçları.....	15
3.1.3. Maliyet Sisteminin Kurulması.....	15
3.2. MALİYET MUHASEBESİ YÖNTEMLERİ .....	16
3.2.1. Esas Alınan Rakamların Niteliğine Göre Maliyet Yöntemleri .....	16
3.2.1.1. Fiili (Gerçek) Maliyet Yöntemi.....	16
3.2.1.2. Öngörü Maliyet Yöntemleri .....	17
3.2.1.2.1. Tahmini Maliyet Yöntemi .....	17
3.2.1.2.2. Standart Maliyet Yöntemi .....	18
3.2.2. Üretim Biçimine Göre Maliyet Yöntemleri .....	20
3.2.2.1. Sipariş (Parti) Maliyet Yöntemi .....	20
3.2.2.2. Safha (Evre) Maliyet Yöntemi .....	22
3.2.2.3. Tam Zamanında Üretim Ortamında Maliyet Yöntemi.....	23
3.2.3. Maliyetlemede Esas Alınan Kapsama Göre Maliyet Yöntemleri .....	25
3.2.3.1. Tam Maliyet Yöntemi .....	25
3.2.3.2. Kısmi Maliyet Yöntemleri.....	26
3.2.3.2.1. Değişken Maliyet Yöntemi .....	26
3.2.3.2.2. Direkt Maliyet Yöntemi .....	28
3.2.3.2.3. Normal Maliyet Yöntemi .....	28
3.2.4. Maliyet Dağıtımında Esas Alınan Yaklaşım Göre Maliyet Yöntemleri..	28
3.2.4.1. Hacim Tabanlı Maliyet Yöntemi.....	28
3.2.4.2. Faaliyet Tabanlı Maliyet Yöntemi .....	33



4. ÜRETİM İŞLETMELERİNDE MALİYET SİSTEMLERİNE ETKİ EDEN ULUSLAR ARASI FİNANSAL RAPORLAMA STANDARTLARI ( UMS / UFRS ) VE MUHASEBELEŞTİRİLMESİ .....	38
4.1. FİNANSAL TABLOLARIN SUNULUŞU ( UMS 1, UMS 7) .....	38
4.1.1. Finansal Tabloların Sunuluşu Standardının Amaç ve Kapsamı .....	38
4.1.2. Uluslararası Muhasebe Standartlarına Göre Finansal Tablolara İlgili Kavramlar .....	38
4.1.3. Bilanço.....	41
4.1.4. Kapsamlı Gelir Tablosu.....	43
4.1.5. Özkaynak Değişim Tablosu .....	45
4.1.6. Nakit Akış Tablosu.....	46
4.1.7. Dipnotlar.....	47
4.1.8. Mevcut Uygulamaya Etkileri .....	47
4.1.8.1. Bilanço Açısından .....	48
4.1.8.2. Kapsamlı Gelir Tablosu Açısından .....	48
4.1.8.3. Nakit Akış Tablosu Açısından .....	49
4.2. STOKLARIN MUHASEBELEŞTİRİLMESİ ( UMS 2) .....	50
4.2.1. Stoklar Standardının Amaç ve Kapsamı .....	50
4.2.2. Stokların Maliyeti.....	51
4.2.2.1. Satınalma Maliyeti .....	51
4.2.2.2. Dönüştürme Maliyeti.....	51
4.2.2.3. Diğer Maliyetler .....	52
4.2.2.4. Hizmet Maliyetleri .....	53
4.2.3. Stokların Değerlemesi .....	53
4.2.4. Maliyet Ölçüm Teknikleri .....	54
4.2.5. Stok Maliyetlerini Hesaplama Yöntemleri.....	55
4.2.6. Değer Düşüklüğü Testi.....	56
4.2.7. Stok Maliyetlerinin Gidere Dönüşmesi .....	57
4.2.8. Birleşik ve Yan Ürünler .....	58
4.2.9. Stoklar Standardının Maliyet Sistemlerine Etkileri.....	59
4.2.9.1. Satınalma Maliyetleri ile İlgili Farklar .....	59
4.2.9.2. Dönüştürme Maliyetleri ile İlgili Farklar .....	61

4.2.9.3. Değer Düşüklüğü ile İlgili Farklar .....	64
4.2.9.4. İlk Muhasebeleştirme Sonrası Farklar .....	65
4.2.9.5. Hizmet Maliyeti ile İlgili Farklar .....	65
4.2.9.6. Diğer Farklar .....	65
4.3. İNŞAAT SÖZLEŞMELERİNİN MUHASEBELEŞTİRİLMESİ (UMS 11)	65
4.3.1. İnşaat Sözleşmeleri Standardının Amacı ve Kapsamı .....	65
4.3.2. Sözleşme Gelirleri .....	67
4.3.3. Sözleşme Maliyetleri .....	67
4.3.4. Sözleşme Gelir ve Giderlerinin Finansal Tablolara Yansıtılması .....	68
4.3.5. Tamamlanma Yüzdesi Yöntemi .....	68
4.3.6. İnşaat Sözleşmeleri Standardının Maliyet Sistemlerine Etkileri .....	69
4.4. GELİR VERGİLERİNİN MUHASEBELEŞTİRİLMESİ (UMS 12)	72
4.4.1. Gelir Vergileri Standardının Amacı ve Kapsamı .....	72
4.4.2. Ertelenmiş Vergi Varlığı ve Yükümlülüğünün Muhasebeleştirilmesi .....	75
4.4.2.1. Dönem Vergi Borcu ve Dönem Vergi Varlıklarının Muhasebeleştirilmesi .....	75
4.4.2.2. Ertelenmiş Vergi Varlıklarının Muhasebeleştirilmesi .....	76
4.4.2.3. Ertelenmiş Vergi Yükümlülüklerinin Muhasebeleştirilmesi .....	77
4.4.2.4. Ertelenmiş Vergi Varlıkları ve Yükümlülüklerinin Mahsubu .....	77
4.4.2.5. Ertelenmiş Vergilerde İstisnalar .....	79
4.4.3. Gelir Vergisi Standardının Maliyet Sistemlerine Etkileri .....	79
4.5. MADDİ DURAN VARLIKLARIN MUHASEBELEŞTİRİLMESİ (UMS 16) .....	82
4.5.1. Maddi Duran Varlıklar Standardının Amacı ve Kapsamı .....	82
4.5.2. Muhasebeleştirme .....	83
4.5.2.1. İlk Edinim Dönemi .....	83
4.5.2.2. Edinim Sonrası .....	84
4.5.3. Amortisman .....	87
4.5.4. Bilanço Dışı Bırakma .....	89
4.5.5. Maddi Duran Varlıklar Standardının Maliyet Sistemlerine Etkileri .....	89
4.5.5.1. Edinim Döneminde Oluşan Farklar .....	89
4.5.5.2. Edinim Sonrası Oluşan Farklar .....	90

4.5.5.3. Amortisman Hesaplama Farkları.....	91
4.6. FİNANSAL KİRALAMA VE FAALİYET KİRALAMALARININ MUHASEBELEŞTİRİLMESİ (UMS 17).....	94
4.6.1. Finansal Kiralama ve Faaliyet Kiralamalarının Muhasebeleştirilmesi Standardının Amaç ve Kapsamı .....	94
4.6.2. Finansal Kiralama.....	94
4.6.2.1. Kiracı Açısından Muhasebeleştirme .....	95
4.6.2.2. Kiraya Veren Açısından Muhasebeleştirme.....	98
4.6.3. Faaliyet Kiralaması.....	99
4.6.3.1. Kiracı Açısından Muhasebeleştirme .....	99
4.6.3.2. Kiraya Veren Açısından Muhasebeleştirme.....	100
4.6.4. Satış ve Geri Kiralama İşlemleri .....	100
4.6.5. Finansal Kiralama ve Faaliyet Kiralaması Standardının Maliyet Sistemlerine Etkileri .....	101
4.6.5.1. Finansal Kiralama Açısından Farklar.....	101
4.6.5.2. Faaliyet Kiralaması Açısından .....	103
4.6.5.3. Satış ve Geri Kiralama Açısından Farklar.....	103
4.7. MAMUL VE HİZMET SATIŞLARININ MUHASEBELEŞTİRİLMESİ (UMS 18).....	104
4.7.1. Mamul ve Hizmet Satışlarının Muhasebeleştirilmesi Standardının Amaç ve Kapsamı .....	104
4.7.2. Mal Satışı.....	105
4.7.3. Hizmet Satışı .....	108
4.7.4. Faiz, İsim Hakkı ve Temettü Gelirleri.....	110
4.7.5. Hasılat Standardının Maliyet Sistemlerine Etkileri.....	111
4.8. KIDEM TAZMİNATLARININ MUHASEBELEŞTİRİLMESİ (UMS 19).....	112
4.8.1. Kıdem Tazminatlarının Muhasebeleştirilmesi Standardının Amaç ve Kapsamı.....	112
4.8.2. Uluslararası Muhasebe Standartlarına Göre Kıdem Tazminatının Muhasebeleştirilmesi.....	112

4.8.3. Çalışanlara Sağlanan Faydalar Standardının Maliyet Sistemlerine Etkileri .....	115
4.9. DEVLET TEŞVİKLERİNİN MUHASEBELEŞTİRİLMESİ (UMS 20) ..	118
4.9.1. Devlet Teşviği Kavramı ve Devlet Teşviklerinin Muhasebeleştirilmesi Standardının Amaç ve Kapsamı .....	118
4.9.2. Devlet Teşviklerinin Muhasebeleştirilmesi .....	119
4.9.3. Teşviğin Geri Ödemesi .....	121
4.9.4. Devlet Teşvikleri Standardının Maliyet Sistemlerine Etkileri .....	121
4.10. YABANCI PARA CİNSİNDEN BORÇ VE ALACAKLARIN MUHASEBELEŞTİRİLMESİ (UMS 21) .....	122
4.10.1. Yabancı Para Cinsinden Borç ve Alacakların Muhasebeleştirilmesi Standardının Amaç ve Kapsamı .....	122
4.10.2. Finansal Tabloların Çevrimi .....	123
4.10.3. Kur Farklarının Muhasebeleştirilmesi .....	124
4.10.4. Kur Değişiminin Etkileri Standardının Maliyet Sistemlerine Etkileri ..	126
4.11. BORÇLANMA MALİYETLERİNİN MUHASEBELEŞTİRİLMESİ (UMS 23) .....	127
4.11.1. Borçlanma Maliyetlerinin Muhasebeleştirilmesi Standardının Amaç ve Kapsamı .....	127
4.11.2. Borçlanma Maliyetlerinin Muhasebeleştirilmesi .....	128
4.11.2.1. Aktifleştirmenin Başlaması .....	130
4.11.2.2. Aktifleştirmeye Ara Verilmesi .....	130
4.11.2.3. Aktifleştirmeye Son Verilmesi .....	131
4.11.3. Borçlanma Maliyeti Standardının Maliyet Sistemlerine Etkileri .....	131
4.11.3.1. Duran Varlıklar Açısından .....	131
4.11.3.2. Stoklar Açısından .....	132
4.12. İLİŞKİLİ TARAFLARLA YAPILAN İŞLEMLERİN MUHASEBELEŞTİRİLMESİ ( UMS 24, 27, 28, 31 ) .....	132
4.12.1. İlişkili Taraflarla Yapılan İşlemlerin Muhasebeleştirilmesi Standardının Amaç ve Kapsamı .....	133
4.12.2. Bağlı Ortaklıklar .....	133
4.12.3. İştirakler .....	134

4.12.4. İş Ortaklıkları .....	139
4.12.5. İlişkili Taraflar ile İlgili Standartların Maliyet Sistemlerine Etkileri ....	141
4.13. VARLIKLARDA DEĞER DÜŞÜKLÜĞÜNÜN MUHASEBELEŞTİRİLMESİ ( UMS 36 ).....	142
4.13.1. Varlıklarda Değer Düşüklüğü Standardı Kavramının Uygulanması , Amaç ve Kapsamı .....	142
4.13.2. Değer Düşüklüğü Testi.....	143
4.13.3. Değer Düşüklüğünün Muhasebeleştirilmesi .....	145
4.13.4. Geri Kazanılabılır Tutarın Belirlenmesi .....	145
4.13.5. Kullanım Değerinin Tespiti.....	147
4.13.6. Değer Düşüklüğü İptali .....	147
4.13.7. Şerefiye.....	148
4.13.8. Değer Düşüklüğü Standardının Maliyet Sistemlerine Etkileri .....	149
4.14. KARŞILIKLAR, KOŞULLU BORÇLAR VE KOŞULLU VARLIKLAR (UMS 37).....	150
4.14.1. Karşılıklar, Koşullu Borçlar ve Koşullu Varlıklar Standardının Tanımı, Amaç ve Kapsamı .....	150
4.14.2. Karşılıkların Ölçümü .....	152
4.14.3. Karşılıkların Muhasebeleştirilmesi.....	152
4.14.4. Karşılıklar Standardının Maliyet Sistemlerine Etkileri .....	153
4.15. MADDİ OLMAYAN DURAN VARLIKLAR VE ŞEREFİYE (UMS 38, UFRS 3).....	155
4.15.1. Maddi Olmayan Duran Varlıklar ve Şerefiye Standardının Amaç ve Kapsamı.....	155
4.15.2. Maddi Olmayan Duran Varlıkların Muhasebeleştirilmesi .....	156
4.15.2.1. İlk Muhasebeleştirme .....	156
4.15.2.1.1. İşletme Birleşmesinde Muhasebeleştirme .....	157
4.15.2.1.2. Araştırma ve Geliştirme Harcamalarının Muhasebeleştirilmesi .....	158
4.15.2.1.3. Devlet Teşviği ile Elde Edilen Varlıkların Muhasebeleştirilmesi... ..	159
4.15.2.1.4. Takas İşlemi ile Elde Edilen Varlıkların Muhasebeleştirilmesi.....	159
4.15.2.1.5. Şerefiyenin Muhasebeleştirilmesi .....	159

4.15.2.1.6. İşletme İçi Yaratılan Maddi Olmayan Varlıkların Muhasebeleştirilmesi.....	160
4.15.2.2. Sonraki Dönemlerde Muhasebeleştirme .....	161
4.15.2.2.1. Maliyet Yöntemi.....	161
4.15.2.2.2. Yeniden Değerleme Yöntemi .....	162
4.15.2.3. Yeniden Değerlemenin Muhasebeleştirilmesi.....	163
4.15.3. Maddi Olmayan Duran Varlıklarda İtfa Yöntemleri.....	163
4.15.3.1. Faydalı Ömür.....	164
4.15.3.2. Hurda Değer .....	164
4.15.3.3. İtfa ve Muhasebeleştirme .....	165
4.15.4. Maddi Olmayan Duran Varlıklar Standardının Maliyet Sistemlerine Etkileri.....	166
4.15.4.1. Amortisman Açısından.....	166
4.15.4.2. Şerefiye Açısından .....	166
4.15.4.3. Araştırma ve Geliştirme Giderleri Açısından.....	167
4.16. FİNANSAL VARLIK VE BORÇLARIN MUHASEBELEŞTİRİLMESİ (UMS 32, UMS 39, UFRS 7, UFRS 9).....	168
4.16.1. Finansal Varlık ve Borçların Muhasebeleştirilmesi Standardının Tanımları, Amaç ve Kapsamı.....	168
4.16.2. Finansal Varlık ve Yükümlülüklerin Sınıflandırılması .....	170
4.16.2.1. Finansal Varlıklar .....	171
4.16.2.1.1. Alım Satım Amaçlı Finansal Varlıklar.....	171
4.16.2.1.2. Vadeye Kadar Elde Tutulacak Finansal Varlıklar.....	172
4.16.2.1.3. Krediler ve Alacaklar .....	172
4.16.2.1.4. Satılmaya Hazır Finansal Varlıklar .....	173
4.16.2.2. Finansal Borçlar .....	174
4.16.3. Finansal Varlıkların Muhasebeleştirilmesi.....	174
4.16.3.1. Nakit ve Nakit Benzeri Varlıklar.....	175
4.16.3.2. Menkul Değerler.....	175
4.16.3.3. Krediler ve Alacaklar .....	176
4.16.4. Türev Ürünlerin Muhasebeleştirilmesi.....	176
4.16.4.1. Forward İşlemleri .....	176

4.16.4.2. Futures Sözleşmeleri .....	177
4.16.4.3. Option Sözleşmeleri .....	178
4.16.4.4. Swap İşlemleri.....	179
4.16.5. Bilanço Dışı Bırakma .....	179
4.16.6. Finansal Araçlarla İlgili Standartların Maliyet Sistemlerine Etkileri....	180
4.17. YATIRIM AMAÇLI GAYRİMENKULLERİN MUHASEBELEŞTİRİLMESİ (UMS 40).....	184
4.17.1. Yatırım Amaçlı Gayrimenkullerin Muhasebeleştirilmesi Standardının Amacı ve Kapsamı .....	184
4.17.2. Yatırım Amaçlı Gayrimenkullerin Sınıflandırılmasına İlişkin Hususlar.....	185
4.17.2.1. Sahibi Tarafından Kısmi Kullanım .....	185
4.17.2.2. Yardımcı Hizmetler .....	185
4.17.2.3. Grup içi Kiralamalar.....	185
4.17.3. Yatırım Amaçlı Gayrimenkullerin Muhasebeleştirilmesi .....	186
4.17.3.1. İlk Muhasebeleştirme .....	186
4.17.3.2. İlk Muhasebeleştirme Sonrası Ölçüm .....	187
4.17.3.2.1. Gerçeğe Uygun Değer Yöntemi .....	187
4.17.3.2.2. Maliyet Yöntemi.....	189
4.17.4. Yatırım Amaçlı Gayrimenkullerin Geliştirilmesi ve İnşası .....	189
4.17.5. Kiralama İşlemlerine Konu Olan Gayrimenkuller .....	189
4.17.6. Elden Çıkarma.....	190
4.17.7. Yatırım Amaçlı Gayrimenkuller Standardının Maliyet Sistemlerine Etkileri.....	191
4.18. TARIMSAL FAALİYETLERİN MUHASEBELEŞTİRİLMESİ (UMS 41).....	192
4.18.1. Tarımsal Faaliyetlerin Muhasebeleştirilmesi Standardının Amacı ve Kapsamı.....	192
4.18.2. Ölçüm .....	193
4.18.3. Muhasebeleştirme.....	193
4.18.4. Tarımsal Faaliyetler Standardının Maliyet Sistemlerine Etkileri.....	195

4.19. DURDURULAN FAALİYETLER VE SATIŞ AMAÇLI ELDE TUTULAN DURAN VARLIKLARIN MUHASEBELEŞTİRİLMESİ ( UFRS 5 ) .....	196
4.19.1. Durdurulan Faaliyetler ve Satış Amaçlı Elde Tutulan Duran Varlıkların Muhasebeleştirilmesi Standardının Amaç ve Kapsamı.....	196
4.19.2. Değerleme ve Muhasebeleştirme .....	197
4.19.3. Satış Planının Değişmesi .....	198
4.19.4. Durdurulan Faaliyetler .....	199
4.19.5. Satış Amaçlı Duran Varlıklar Standardının Maliyet Sistemlerine Etkileri .....	199
5. ULUSLARARASI FİNANSAL RAPORLAMA STANDARTLARININ (UMS/UFRS) ÜRETİM İŞLETMELERİNDE MALİYET SİSTEMLERİNE OLAN ETKİSİNE YÖNELİK UYGULAMA.....	201
5.1. UYGULAMANIN METODOLOJİSİ.....	201
5.1.1. Uygulamanın Amacı.....	201
5.1.2. Uygulamanın Kapsam ve Kısıtları .....	202
5.1.3. Uygulamanın Yöntemi .....	202
5.2. UYGULAMAYA KONU OLAN İŞLE İLGİLİ BİLGİLER.....	203
5.2.1. Şirketin Üretim Tesisi ve Personel Sayısı .....	203
5.2.2. Şirketin Faaliyet Alanı.....	203
5.2.3. Şirketin Faaliyet Gösterdiği Sektörler .....	204
5.3. İŞLETME FİNANSAL TABLOLARININ UMS/UFRS'YE GÖRE DÜZENLENMESİ .....	205
5.3.1. UMS/UFRS'lere Göre Yapılan Düzeltme İşlemi.....	207
5.3.2. UMS/UFRS Düzeltmelerinin Finansal Rasyolar Açısından Değerlendirilmesi .....	221
SONUÇ VE ÖNERİLER .....	230
KAYNAKÇA .....	235



# KISALTMALAR CETVELİ

AR-GE: Araştırma Geliştirme

BİST: Borsa İstanbul

DİMM: Direkt İlk Madde Malzeme

ERP: Enterprise Resource Planing

FIFO: First İn First Out

GÜG: Genel Üretim Giderleri

IASB: International Accounting Standards Board

IFRS: International Financial Reporting Standards

KDV: Katma Değer Vergisi

KKEG: Kanunen Kabul Edilmeyen Gider

MSGUT: Maliye Bakanlığı Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği

SPK: Sermaye Piyasası Kurulu

SSK: Sosyal Sigortalar Kurumu

UFRS: Uluslar arası Finansal Raporlama Standartları

UMS: Uluslar arası Muhasebe Standartları

TMUDESK: Türkiye Muhasebe ve Denetim Standartları

TDHP: Tek Düzen Hesap Planı

TTK: Türk Ticaret Kanunu

VUK: Vergi Usul Kanunu

## **TABLÖLAR**

Tablo 3.1: Değer Düşüklüğü Testi Sisteminin İşleyişi

# BÖLÜM 1. GİRİŞ VE AMAÇ

Küreselleşmenin bir sonucu olarak işletmeler dünyanın her yerinde yatırım yapabilme şansına kavuşmuşlardır. Yatırımcılar bu yatırım kararlarını gerçekleştirebilmeleri için doğru ve karşılaştırılabilir finansal verilere ihtiyaç duymaktadır. Bu sebeple global pazarlarda ortak finansal verilerin oluşturulması önemlidir. Ortak finansal verilerin oluşumunda başlangıç Avrupa Birliği'nin kurulması ile başlamıştır. Türkiye'nin de Avrupa Birliği sürecine girmesi ile önce yabancı ortaklıklı ve halka açık işletmelerde daha sonra yeni Türk Ticaret Kanunu ( TTK ) ile birlikte tüm işletmelerde ortak finansal dili oluşturan Uluslar arası Muhasebe Standartları ( UMS/UFRS ) standartlarının kullanımı zorunlu olmuştur.

Türkiye'de kullanılan mevcut Vergi Usul Kanunu ( VUK ) hükümleri gereği oluşturulan mali tabloların UMS/UFRS'lerin hükümleri doğrultusunda düzeltilmesi gerekmektedir. Bu durum işletmenin başarısını en çok etkileyen konu olan maliyet sistemleri üzerinde etkili olmaktadır. Bu sebeple bu çalışmada özellikle üretim işletmeleri ele alınmış ve üretim işletmelerinde ki maliyet sistemlerinin VUK'dan UMS/UFRS'ye geçişte nasıl etkilendiği incelenmiştir.

Amacı UMS/UFRS'lerin maliyet üzerine etkilerini incelemek olan bu tez dört bölümden oluşmaktadır.

Birinci bölümde genel olarak dünyada ve Türkiye'de UMS/UFRS'lerin uygulanması, standartlara geçişteki problemler, maliyet kavramı ve maliyetlerin sınıflandırılmasından bahsedilmiştir. Türkiye'de finansal raporlamaya geçişte oluşan temel farklar incelenmiştir.

İkinci bölümde maliyet sistemlerinden bahsedilmiştir. Maliyet sisteminin tanımı yapılmış, unsurları ele alınmış, maliyet sınıflandırmalarından bahsedilmiştir. Maliyet sisteminden, sistemin amaçlarından bahsedilmiş, sistemin kurulması ile ilgili temel unsurlar açıklanmıştır. Maliyet muhasebesi yöntemleri; esas alınan rakamların niteliğine göre, üretim biçimine göre, maliyetlendirmede

esas alınan kapsama göre, maliyetlendirmede esas alınan yaklaşıma göre olmak üzere dört bölümde incelenmiştir.

Üçüncü bölümde ise standartlar ele alınmış ve özellikle maliyet sistemine etki eden standartlara yer verilmiştir. Standartların maliyete etki eden yönleri üzerinde analiz yapılmıştır.

Dördüncü bölümde de üçüncü bölümde yapılan açıklamalara bağlı olarak, UMS/UFRS'lerin maliyet sistemine olan etkilerini analiz etmek amacıyla bir üretim işletmesi ele alınmıştır. Vaka analiz çalışması yapılarak maliyete etki eden sebepler incelenmiş ve finansal analiz yapılarak UMS/UFRS'lerin işletmenin finansal durumu üzerindeki etkisi analiz edilmiştir.

## **BÖLÜM 2. TEMEL KAVRAMLAR VE AÇIKLAMALAR**

Bu bölümde Uluslararası Muhasebe ve Finansal Raporlama Standartları ve Türkiye’de bu konuda yapılan çalışmalar ile maliyet sistemleri kavramlarına yer verilmektedir.

### **2.1. ULUSLARARASI MUHASEBE VE FİNANSAL RAPORLAMA STANDARTLARI VE TÜRKİYE’DE YAPILAN ÇALIŞMALAR**

Dünya’da ve Türkiye’de finansal raporlamanın gündeme gelmesi, ortaya çıkış sebepleri, uygulamada ne gibi problemlerle karşılaştığı gibi konular aşağıda ele alınmaktadır.

#### **2.1.1. Dünya’da ve Türkiye’de Uluslararası Finansal Raporlama**

International Accounting Standards Board (IASB) için, International Financial Reporting Standards (IFRS) in amacı global, başvurulabilir, ortak bir muhasebe sistemi yaratmaktır. Uluslararası hazırlanan finansal raporlamalardaki farklar azaltılmaktadır. Ortak bir finansal dil sağlanarak, işletmelerin finansal tablolarının yatırımcılar tarafından kolaylıkla karşılaştırılabilmesi ile yatırım ve hissedarların artması fırsatı yaratılmaktadır. Bu şartlarda büyük riskler ortadan kalkar, yeni fırsatlar açılır ve yatırım getirileri artar. IASB’nin uyum programına bağlı olarak Mart 2000 tarihinde Avrupa Komisyonu yeni düzenlemeler sunmuştur. İşletmeler konsolide finansal tablolarını IFRS’e göre düzenleyecektir. Bu gelişmelere bağlı olarak Avrupa Birliği’nde yedi binden fazla halka açık işletme konsolide finansal tablolarını IFRS’e uygun olarak sunmaya mecbur tutulmuştur.<sup>1</sup>

---

<sup>1</sup> Jones, S., Finley, A., (2011), *Have IFRS Made a Difference to Intra-Country Financial Reporting Diversity?*, British Accounting Review, 43, 22-23.

Avrupa Birliği'ne aday olan ÷lkelerden T÷rkiye'de de Uluslararası Finansal Raporlama ve T÷rkiye Finansal Raporlama Standartları olarak 2005 yılından itibaren Sermaye Piyasası Kuruluna tabi işletmelerce uygulanmaktadır. Bu işletmelerin bir kısmı daha önceden hem standartlara uygun hem de tek düzen muhasebe sistemine uygun iki farklı şekilde finansal tablo yayınlamaktaydılar. Ancak Türk Ticaret Kanunu taslağının yasalaşmasıyla birlikte SPK ( Sermaye Piyasası Kurulu ) dışında işletmelerin de standartlarına göre finansal tablo hazırlama mecburiyeti ortaya çıkmıştır.<sup>2</sup>

### **2.1.2. Uluslararası Finansal Raporlama Standartlarının Ortaya Çıkmasındaki Temel Nedenler ve Uygulamasındaki Problemler**

Uluslararası muhasebeciler federasyonunun 2004 yılında yayımladığı Wong Raporuna göre Uluslararası Finansal Raporlama Standartlarının (UFRS) amacı;<sup>3</sup>

- Yatırımcılar için daha fazla karşılaştırılabilir finansal bilgi sağlamak,
- Yatırımcılarda daha fazla sınır ötesi yatırım yapma isteği sağlamak,
- Sermaye maliyetini düşürmek,
- Kaynak dağılımını daha etkin kılmak,
- Ekonomik büyümeyi arttırmaktır.

UFRS'lerin uygulanmasında karşılaşılabilecek potansiyel problemler ise;<sup>4</sup>

- Standartların ÷lke içerisinde benimsenmesi konusunda karar vericilerin özendirilen veya tersi yaklaşımları,
- Standartların ÷lke içinde uygulanmasına ilişkin yasal bir takım güçlükler,
- Standartların kabul edilmesi ve uygulanmasında kültürel farklılıktan dolayı ortaya çıkan güçlükler,
- Küçük ve orta ölçekli işletmelerin ve muhasebe firmalarının standartları uygulamalarıyla ilgili olarak ortaya çıkan sorunlar,

---

<sup>2</sup> Varıcı, İ., (2009), *Uluslararası Finansal Raporlama Standartlarına (UFRS) Uyum Aşamasında Etkisi Olan Faktörlerin İncelenmesi: Avrupa ve Amerika Kıtası Ülkeleri Üzerinde Bir Araştırma*, Marmara University Journal of the Faculty of Economic & Administrative Sciences, 2, 280-281.

<sup>3</sup> Özkan, S., Acar, E., (2010), *Uluslararası Muhasebe/Finansal Raporlama Standartlarının Finansal Tablolar Analizi Üzerindeki Etkilerine Genel Bakış*, Mali Çözüm Dergisi, 97, 52-53.

<sup>4</sup> Özkan ve Acar, (2010), 52-53.

- Standartların karmaşıklığı ve yapısı nedeniyle ortaya çıkabilecek anlaşılabilirlik sorunları,
- Standartların kendi diline çevrilmesi konusundaki zorluklar ve bu görev için ayrılacak kaynaklarla ilgili sorunlar,
- Ülkedeki öğrencilerin ve muhasebecilerin uluslararası standartlar konusunda eğitilmesi sorunları olarak belirtilmektedir.

### **2.1.3. Türkiye’de Uluslararası Muhasebe Standartlarına Geçiş**

Tarihsel olarak Türkiye’de muhasebe uygulamaları vergi mevzuatı üzerinden oluşturulmuştur. Bu sistemde amaç işletmelerin gerçek finansal durumunun yansıtılmasından çok, vergi yükümlülüğü ile ilgili bilgilerin üretilmesi ve sunulmasıdır. Muhasebe uygulamaları bir külfet olarak görülmüş, işletmeler muhasebenin bir yönetim aracı olduğunu kavrayamamıştır. 1994 yılında tekdüzen muhasebe sistemi uygulanmaya başlanmış, bilgilerin muhasebeleştirilmesinde ve raporlanmasında tutarlılık ve karşılaştırılabilirlik ilkesine göre hazırlanması sağlanmıştır. Uluslararası Muhasebe Standartları (UMS) çalışmaları 1994 yılında Türkiye Muhasebe ve Denetim Standartları Kurulunun (TMUDESK) kurulmasıyla önem kazanmıştır.

Uluslararası Finansal Raporlama Standartlarının (UFRS) uygulamasına geçişle birlikte muhasebe kayıtlarında çok fazla değişiklik olmamasına rağmen finansal tabloların içeriği, biçimi ve bazı kavramların kapsamı değişmektedir. Bu sistem değişikliği ile kuralları tamamen tanımlanmış kural bazlı raporlama sisteminden, uygulayıcıların şartlara göre esnek raporlama yapabilmelerini sağlayan ilke bazlı raporlamaya geçilmiştir.<sup>5</sup>

---

<sup>5</sup> Doğan, M., Ertugay, E., (2010), *Türkiye Finansal Raporlama Standartlarına Göre Kapsamlı Gelir Tablosu Ve Örnek Uygulama*, Muhasebe ve Vergi Uygulamaları Dergisi, 3, 118-119.

#### **2.1.4. Türkiye’de Uluslararası Finansal Raporlama Standartlarına Geçişte Oluşan Temel Farklar**

Beş temel sektörden (kimya, metal, gıda, enerji, ağaç ürünleri) 147 Türk işletmesi üzerinde de araştırmalar yapılmış ve standartlara geçişte ortaya çıkan problemlerin nedenleri aşağıdaki gibi ortaya konulmuştur:<sup>6</sup>

- Uygulamanın ilk olmasından dolayı varlık ve yükümlülüklerin yeniden sınıflandırılması, bu unsurların ölçülmesi ve değerlendirmesinin yapılması,
- Varlık ve yükümlülük olarak nitelendirilemeyecek bazı varlık ve yükümlülüklerin kayıtlardan çıkarılması (aktifleştirilen araştırma giderlerinin gider yazılması örnek olarak verilebilir),
- Varlık ve yükümlülük olarak kayda alınması gereken kalemlerin kayda alınması (ertelenmiş vergi varlığı ve yükümlülüğü ile kıdem tazminatı karşılıkları örnek olarak verilebilir).

#### **2.2. MALİYET KAVRAMI VE MALİYETLERİN SINIFLANDIRILMASI**

Bu bölümde maliyet tanımı, maliyetle ilgili kavramlar ve maliyetin sınıflandırılmasına yer verilmektedir.

##### **2.2.1. Maliyetin Tanımı**

İşletmelerde en önemli kararların temelinde maliyet verileri vardır.<sup>7</sup> Maliyet bir amaca ulaşmak için yapılan fedakarlıklardır. Çok çeşitli maliyet kavramları olmakla birlikte bu kavramlar değişik amaçlar ve değişik konularda kullanılmaktadır. Belirlenmiş amaca en uygun maliyet kavramını dikkatlice seçebilmek gerekmektedir. Maliyet yerinde kullanıldığı zaman iyi bir denetim aracı olmaktadır.<sup>8</sup>

Gider kavramı maliyet kavramında olduğu gibi bir mal ve hizmet tüketimini ifade etmektedir. Giderin maliyetten farkı üretime bağlı olmayan mal ve hizmet

---

<sup>6</sup> Atmaca, M., (2010), *Uluslararası Muhasebe ve Finansal Raporlama Standartlarının İşletmelerin Finansal Analizine Etkilerini Değerlendirmeye Yönelik Bir Araştırma*, Marmara University Journal of the Faculty of Economic & Administrative Sciences, 1, 526-527.

<sup>7</sup> Yükçü, S., (2007), *Yönetim Muhasebesi*, Birleşik Matbaacılık, İzmir, 1.

<sup>8</sup> Peker, A., (1988), *Yönetim Muhasebesi*, İstanbul Üniversitesi İşletme İktisadi Enstitüsü, İstanbul, 286.



tüketimini kapsamaktadır. Gider işletmenin normal faaliyetlerini ve varlığını devam ettirebilmesi için ve gelir elde edebilmesi için belirli bir hesap döneminde kullandığı ve tükettiği mal ve hizmetlerin parasal değeridir. Maliyet ve gider ayrımı her şeyden önce muhasebenin temel kavramlarından dönemsellik kavramıyla ilgilidir. Giderlerin normal faaliyet seyri içerisinde ortaya çıkmış olması, belli bir dönem ile ilgilendirilmiş olması gerekmektedir. Maliyet yararın belirli bir dönemde tükenmiş olmasından dolayı gidere dönüşebilmektedir. Stokta bekleyen mamullerin müşteriye satılıp stoktan çıkarılmasıyla yararı tükenmiş olur. Satış yapılmadığı müddetçe stoktaki mamullerin maliyeti gider olarak tanımlanamaz.<sup>9</sup>

İşleme, kullanma, zaman aşımı, teknolojik yıpranma olasılıklarından biri nedeniyle üretime dönüştürülen maliyetler gider olarak nitelendirilmektedir.<sup>10</sup>

Harcama (ödeme), nakit ve nakite bağlı varlık çıkışını gerektiren bir olaydır. Bir varlık elde etmek veya bir hizmet sağlamak için veya bir zararı önlemek için borç altına girme, para ödeme veya varlık nakletme, faydaları içinde bulunulan hesap dönemini aşacak bir gideri kapsamaktadır.<sup>11</sup>

Maliyetin doğabilmesi için bir ödemenin değil mal tüketiminin olması gerekir. Her harcama bir gider veya maliyet oluşturmaz. Her maliyet ve gider de bir harcamaya neden olmaz. Maddi duran varlıklar için ayrılan amortismanlar gider ve maliyet olmasına rağmen harcama gerektirmez.<sup>12</sup>

Gider ile harcama arasındaki farklar aşağıdaki gibi sıralanabilir.<sup>13</sup>

- 1) Harcamayı gerektirmeyen giderler olabilir. İşletmenin ürettiği yarı mamulü veya ara mamulleri üretimde kullanması gerçekte bir ödemeyi gerektirmez.
- 2) Bilanço kalemlerindeki değişiklikleri yansıtan borç ödemeleri, bağış ve yardımlar harcama olmalarına rağmen gider niteliğinde değildir.
- 3) Faydalanma ve ödeme ayrı zamanlarda olabilir. Bu yapılan işlemde oluşan gider ve yapılan harcamanın dönemleri değişir. Peşin satın alımlar buna örnek olarak verilebilir.

---

<sup>9</sup> Yükçü, (2007), 1-2.

<sup>10</sup> Sevgener, S., Hacırüstemoğlu, R., (1998), *Yönetim Muhasebesi*, Aktüel Kitapevleri, İstanbul, 37.

<sup>11</sup> Sevgener ve Hacırüstemoğlu, (1998), 39.

<sup>12</sup> Yükçü, (2007), 2.

<sup>13</sup> Sevgener ve Hacırüstemoğlu, (1998), 39.

4) Karara esas olan gider rayiç fiyat, ortalama fiyat veya transfer fiyatı ile hesaplanmış olabilir ancak harcamaya esas bedel edinme bedelidir.

### **2.2.2. Maliyet Unsurları**

Herhangi bir mamulün üretim maliyeti üç unsurdan oluşur. Bunlar;

- 1) Direkt ilk madde ve malzeme,
- 2) Direkt işçilik,
- 3) Genel üretim maliyetleridir.

#### **2.2.2.1. İlk Madde Malzeme Giderleri**

Direkt ilk madde ve malzeme (DİMM) giderleri, mamulün özünü oluşturan giderlerdir. Mamul haline gelmiş birimler ile direkt ilk madde ve malzeme arasında ilişki kurulabilmesi kolaydır.<sup>14</sup>

Direkt ilk madde ve malzeme giderleri aşağıdaki özelliklere sahiptir:<sup>15</sup>

- 1) Kullanılan malzeme mamulün yapısı içerisine girip mamulün temel ögesi ve / veya öğelerinden biri olmalıdır.
- 2) Ne kadar malzeme kullanıldığının saptanması teknik bakımdan mümkün olmalıdır.
- 3) Ne kadar malzeme harcandığının tespiti ekonomik bakımdan anlamlı sayılabilmelidir.

Endirekt malzemeler ise üretilen mamullerin oluşumunda direkt maddeler gibi temel rol oynamayan ve mamul üretiminde dolaylı katkıları bulunan ya da mamul üretiminde doğrudan katkıları bulunmakla birlikte maliyetleri üretilen mamullere doğrudan yüklenemeyen maddelerdir. Endirekt malzeme maliyetleri genel üretim giderleri (GÜG) altında bir maliyet türü olarak yer almaktadır.

Endirekt madde ve malzemeler üretilen mamulün bünyesinde yer alıp almamalarına göre; yardımcı maddeler ve işletme malzemeleri olarak ikiye ayrılmaktadır.

---

<sup>14</sup> Yükcü, (2007), 6.

<sup>15</sup> Bursal, N., Ercan, Y., (2010), *Maliyet Muhasebesi İlkeler ve Uygulamalar*, DR yayınları, İstanbul, 82.

Yardımcı maddeler, üretim sürecinde hammaddenin mamul hale gelmesinde yardımcı ya da tamamlayıcı rol oynayan ve mamul bünyesinde yer alan indirekt maddelerdir.

İşletme malzemeleri ise üretim ile ilgili faaliyetlerin yürütülebilmesi için gerekli bulunan ve üretilen mamullerin bünyesinde yer almayan; makine yedek parçaları, bakım onarım malzemeleri, yakıt malzemeleri gibi çeşitli madde ve malzemelerdir.<sup>16</sup>

#### **2.2.2.2. Direkt İşçilik Giderleri**

Direkt işçilik giderleri, mamulün üretilmesi sırasında doğrudan izlenebilen işçilik maliyetleridir. Üretim işçileri varlığın üretiminde bizzat bulunurlar. İmalat süresince oluşan işçilik maliyetleri direkt işçilik maliyetleridir. İşçilerin boş geçen ve üretimdeki mamul guruplarının hiçbiri ile ilgili olmayan zamanları olabilir. Boş zamanlarda fabrika temizliği, bakım işleri şeklinde zaman değerlendirilebilir. Bu sürelerle ilgili işçilik maliyetleri dolaylı işçilik adı altında genel üretim giderleri içerisinde gösterilir. Fabrika müdürünün, mühendislerin, bakım grubunun ve mamul üzerinde doğrudan doğruya çalışmayan fakat üretim faaliyetlerinin yapılmasına yardımcı olan diğer işçilerin maaşları dolaylı işçilik olarak GÜG içerisinde gösterilir.<sup>17</sup>

#### **2.2.2.3. Genel Üretim Giderleri**

GÜG, DİMM ile direkt işçilik dışında kalan üretime ilişkin diğer giderlerden oluşur. Mamul ile GÜG arasında ilişki kurabilmek kolay olmamaktadır. Bu giderlerin mamullerin üzerine yüklenebilmesi için çeşitli dağıtım yöntemleri ve dağıtım anahtarları kullanılır. GÜG, değişken ve sabit GÜG olarak ikiye ayrılır. Değişken GÜG üretimle doğru orantılı olarak değişen enerji giderleri, yardımcı malzeme ve dolaylı işçiliğin bir bölümüdür. Sabit GÜG kira gideri, amortisman gideri, sigorta gideri gibi üretimle orantılı değişmeyen giderlerdir.<sup>18</sup>

---

<sup>16</sup> Altuğ, O., (2006), *Maliyet Muhasebesi*, Türkmen Kitapevi, İstanbul, 94-96.

<sup>17</sup> Peker, (1988), 291.

<sup>18</sup> Yükçü, (2007), 8.

### 2.2.3. Maliyetlerin Sınıflandırılması

Maliyetlerin sınıflandırılması maliyetlerin hızlı, kolay, sağlıklı bir biçimde hesaplanabilmesi, etkili bir kontrole olanak vermesi, planlama ve karar verme bakımından yönetimin gereksinimlerini karşılayabilmesi açısından gerekli olmaktadır.<sup>19</sup>

#### 2.2.3.1. Üretim Yapılıp Yapılmamasına Göre Maliyetler

Üretim yapılıp yapılmamasına göre maliyetler üretim maliyeti ve ticari maliyet olarak ikiye ayrılır.

Üretim maliyeti, bir mamulün üretilmesi veya bir hizmetin pazara sunulacak duruma getirilebilmesi için yapılan harcamalardır.

Ticari maliyet, doğrudan satılmak amacıyla alınan ve herhangi bir üretim faaliyetinde bulunulmadan satılan ticari malların alım maliyetinden oluşmaktadır.

20

#### 2.2.3.2. Üretim Tümünde veya Birimde Gösterilmesine Göre Maliyetler

Üretim tümünde veya biriminde gösterilmesine göre maliyetler toplam maliyet ve birim maliyet olarak ikiye ayrılır.

Toplam maliyet, belirli bir üretim için yapılan giderler toplamıdır.

Birim maliyet, toplam maliyetin üretim birimi başına düşen kısmıdır.<sup>21</sup>

#### 2.2.3.3. İşlevsel Yönden Maliyetler

Faaliyet maliyetlerini saptayabilmek için maliyetler işletme işlevlerine ve maliyetlerin gerçekleştiği alanlara göre bölümlenmektedir. Amaç, mamul maliyetleri ile faaliyet giderleri arasında ayırım yapmak ve dönem sonuçlarına çeşitli işlevlerin etkilerini saptamaktır.

İşlevsel yönden maliyetler aşağıdaki şekilde sınıflandırılmaktadır.<sup>22</sup>

---

<sup>19</sup> Bursal ve Ercan, (2010), 50.

<sup>20</sup> Kıymetli Şen, İ, (2010), *Üretim İşletmelerinde Türkiye Finansal Raporlama Standartlarının Maliyet Sistemine Etkileri ve Bir Uygulama*, Doktora Tezi, Marmara Üniv. Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul, Türkiye, 23-29.

<sup>21</sup> Sevgener ve Hacırüstemoğlu, (1998), 45.

<sup>22</sup> Sevgener ve Hacırüstemoğlu, (1998), 42.

- Satınalma maliyetleri,
- Üretim maliyetleri,
- Pazarlama maliyetleri,
- Yönetim maliyetleri,
- AR-GE maliyetleri, ( Araştırma ve Geliştirme )
- Finansman maliyetleri.

#### **2.2.3.4. Üretim Unsurlarına Yüklenmelerine Göre Maliyetler**

Üretim unsurlarına yüklenmelerine göre maliyetler, direkt giderler ve endirekt giderler olmak üzere iki kısma ayrılır.

Direkt (Dolaysız) giderler, mal ve hizmete doğrudan yüklenebilen giderlerdir. Direkt giderlere direkt ilk madde ve malzeme ve işçiliği örnek verilebilir.

Endirekt (Dolaylı) giderler, mal ve hizmete dolaylı olarak yüklenen giderlerdir. GÜG olarak tanımlanırlar. Endirekt giderlere, dolaylı işçilik, amortisman, yakıt ve elektrik giderleri örnek verilebilir.<sup>23</sup>

#### **2.2.3.5. Kayıttaki Kullanılan Rakamlara Göre Maliyetler**

Kayıttaki kullanılan rakamlara göre maliyetler, fiili maliyet, tahmini maliyet ve standart maliyet olarak üçe ayrılmaktadır.

Fiili (gerçek) maliyet yöntemi, faaliyetler sonuçlandıktan sonra gerçekleşen bilgilere göre maliyetlerin saptanması ve kayıtlanmasıdır.

Tahmini maliyet yöntemi, beklenen maliyetlerin geçmiş dönem sonuçlarına göre öngörülmesidir.

Standart maliyet yöntemi, standartlara göre maliyetlerin önceden saptanması ve kayıtlanmasıdır.<sup>24</sup>

#### **2.2.3.6. Yapısal Olarak Maliyetler**

Yapısal olarak maliyetler değişken maliyetler, sabit maliyetler ve yarı değişken maliyetler olarak üçe ayrılır.

---

<sup>23</sup> Sevgener ve Hacırüstemoğlu, (1998), 43.

<sup>24</sup> Sevgener ve Hacırüstemoğlu, (1998), 44.

Değişken maliyetler, üretim seviyesindeki artışa bağlı olarak toplamda artan giderler olarak tanımlanmaktadır. Değişken giderler toplamda değişken olmasına rağmen birimde sabit giderlerdir.

Değişim biçimlerine göre dörde ayrılırlar.<sup>25</sup>

- Doğrusal (oransal) değişken giderler, üretim miktarının arttığı oranda artan giderlerdir.
- Artan oranlı (progresif) değişken giderler, giderlerdeki artış oranının üretimdeki artış oranından fazla olduğu giderlerdir.
- Azalan oranlı (degresif) değişken giderler, giderlerdeki artış oranının üretim miktarından az olduğu giderlerdir.
- Salt azalan (regresif) değişken giderler, üretim miktarındaki değişikliklerle azalan giderlerdir.

Sabit maliyetler, üretim düzeyi arttıkça toplamda tutar olarak sabit olarak kalan giderlerdir.

Yarı değişken maliyetler, yapısal olarak hem sabit hem de değişken kısmı mevcut olan giderlerdir.<sup>26</sup>

### **2.2.3.7. Karara Dönük Maliyetler**

Karara göre maliyetler aşağıdaki gibi sınıflandırılmaktadır:

Fırsat maliyeti, alternatif bir faaliyette bulunmanın getireceği faydadır. Fırsat maliyeti, muhasebe kayıtlarında yer almaz ancak yönetimin vereceği kararlarda etkili olmaktadır. Bu maliyetler bazı zamanlarda karar dönemlerinde tespit edilemezler.<sup>27</sup>

Batık maliyet, bir varlığın ya da bir kaynağın elde edilmesi amacıyla geçmişte katlanılan maliyetlerdir. Üretimin arttırılmasına ilişkin bir kararda sabit maliyetler batık, değişken maliyetler ise ek maliyet kabul edilmektedir.<sup>28</sup> Sabit kıymet yenileme kararlarında ise yenilenmesi öngörülen sabit kıymetin edinme bedeli batık maliyettir ve yenileme kararını etkilemez.

---

<sup>25</sup> Sevgener ve Hacırüstemoğlu, (1998), 53-54.

<sup>26</sup> Yükçü, (2007), 14-16.

<sup>27</sup> Meigs, R., Williams, J., Haka, S., Bettner, M., (1999), *Accounting*, 864.

<sup>28</sup> Yükçü, (2007), 4.

Geçerli maliyetler, çeşitli seçenekler arasında verilecek kararlardan etkilenmektedir.<sup>29</sup> Geçerli maliyetler, henüz gerçekleşmemiş ve geleceğe dönük kararlara göre değişiklik gösterebilecek maliyetlerdir.<sup>30</sup> Bu maliyetlerin temel özellikleri geleceğe dönük olmaları, çeşitli seçenekler arasında farkları belirlemeleri, verilecek kararlardan etkilenmeleridir.<sup>31</sup>

Ek maliyet, belirli bir seçeneğin seçilmesiyle karşılaşılabilecek ilave katlanımlardır yani seçenekler arası maliyet farkıdır.

Marjinal maliyet, üretimdeki bir birim artışın getireceği ek maliyettir.

Kaçınılabılır maliyet, yönetim kararları sonucu tasarruf edilebilen, katlanımına son verilebilen maliyetlerdir. Ek ve marjinal maliyetler kaçınılabılır maliyetlerdir.<sup>32</sup>

Nakit çıkışı gerektirmeyen maliyetler, uzun dönemde maliyetlerin tümü nakit çıkışı gerektirebilir ancak belirli dönemde maliyetleri nakit çıkışı ile bir tutmamak gerekmektedir. Karar anında bazı giderler nakit çıkışı yaratmaz. Amortisman gideri buna örnek olarak verilebilir.

Orijinal maliyet, varlığın satın alınması veya üretimi için katlanılan maliyetlerdir.

Yenileme maliyeti, daha önce edinilmiş ya da üretilmiş varlıkların bugünkü değeridir.<sup>33</sup>

Kontrol edilebilir maliyet, sorumluluk merkezi yöneticisinin karar ve sorumluluk alanı içindeki maliyetlerdir. Bunun dışında kalan maliyetler kontrol edilemeyen maliyetlerdir.<sup>34</sup>

---

<sup>29</sup> Sevgener ve Hacırüstemoğlu, (1998), 45-47.

<sup>30</sup> Meigs vd., (1999), 864..

<sup>31</sup> Sevgener ve Hacırüstemoğlu, (1998), 46.

<sup>32</sup> Sevgener ve Hacırüstemoğlu, (1998), 46-48.

<sup>33</sup> Sevgener ve Hacırüstemoğlu, (1998), 47-48.

<sup>34</sup> Yükçü, (2007), 5.

## BÖLÜM 3. MALİYET SİSTEMLERİ

Bu bölümde maliyet sistemi kavramı ve maliyet muhasebesi yöntemleri ele alınmaktadır.

### 3.1. MALİYET SİSTEMİ KAVRAMI

Her işletme kendi yapısal özelliklerine ve gereksinmelerine en uygun maliyet sistemini kurmak, sürekli olarak geliştirmek ve değişen koşullara uydurmak zorundadır.<sup>35</sup> Bahsedilen maliyet kavramı bir amaca ulaşmak için katlanılan fedakarlıkların tümü şeklinde tanımlanabilir.<sup>36</sup> Maliyet takibi, tespiti ve kontrolü işletmelerin varlığını sürdürebilmesi için zorunludur.

#### 3.1.1. Maliyet Sisteminin Tanımı

Sistem aralarında ilişki ya da bağımlılık olan elemanlardan oluşan bir yapıda, birbirleriyle olan ilişki ya da bağımlılıkları göz önüne alınıp rasyonel bir plana göre düzenlenmiş veya sınıflandırılmış olaylar, prensipler, kurallar topluluğu olarak tanımlanmaktadır. Sistemin esasını ve esas niteliğini ise çeşitli parçalardan oluşan bir bütün olması ve bu parçaların birbiriyle uyumlu olmasının gerekliliği oluşturmaktadır.<sup>37</sup>

Maliyet sistemi maliyet muhasebesi bilgi sisteminin bir alt sistemidir.<sup>38</sup> Üretilen mamullerin maliyetlerinin hesap dönemleri ya da faaliyet dönemleri itibarıyla izlenmesi, maliyetlerinin hesaplanması ve kontrollerinin yapılması “maliyet sistemlerini” oluşturmaktadır.<sup>39</sup>

---

<sup>35</sup> Bursal ve Ercan, (2010), 250.

<sup>36</sup> Altuğ, (2006), 15.

<sup>37</sup> Altuğ, (2006), 287.

<sup>38</sup> Karakaya, M., (2007), *Maliyet Muhasebesi*, Gazi Kitabevi, Ankara, 705.

<sup>39</sup> Altuğ, (2006), 285.



### 3.1.2. Maliyet Sisteminin Amaçları

Maliyet sistemlerinin kurulmasının amaçları; üretilen bilgiler aracılığı ile alınacak kararlara yardımcı olmak, maliyet analizini ve maliyet kontrolünü sağlamak, birim mamul maliyetlerini en sağlıklı şekilde hesaplamak olarak sayılabilir.<sup>40</sup>

Maliyet sistemi ile kaynak kullanımındaki kayıplar azaltılır ya da tamamen ortadan kaldırılır, işletmenin etkin olarak çalışması sağlanır. Diğer bir ifadeyle maliyetler düşürülür, küresel şartlara uygun kalitede ürünler düşük maliyetler ile üretilerek hem işletmenin, hem de ürününün piyasadaki rekabet gücü artırılır. Araç olarak etkin gider ve maliyet kontrolleri kullanılır. Yöntem olarak standart maliyet uygulamaları ve bütçelerden faydalanılır.<sup>41</sup>

### 3.1.3. Maliyet Sisteminin Kurulması

Maliyet sisteminin kurulmasında üretimde kullanılan teknoloji ve teknikler, işletmenin büyüklüğü, örgüt yapısı, mamul türleri, üretim politikası temel unsurlardır. Bu unsurlara ve yönetimin beklentilerine göre en uygun maliyet sistemi kurulur ve değişen koşullara göre sürekli düzenleme ve iyileştirmeler yapılır. Çalışmalar maliyet konusunda uzman personel ve teknik personelin işbirliği ile yapılır.<sup>42</sup>

İşletmenin konusu üretim tekniğini ve maliyet sistemini değiştirir. Örneğin şeker fabrikasında olduğu gibi tek bir ürünün imalatının yapıldığı işletmelerin maliyet sistemi, yedek parça imal eden bir işletmenin maliyet sisteminden çok farklıdır.

Yedek parça üretimi yapan firma üretim politikası olarak seri üretimi veya sipariş üzerine üretimi seçebilir. Birinci durumda safha maliyet yöntemi, ikinci durumda sipariş maliyet yöntemi seçilir ve uygulanan maliyet sistemi yine değişmiş olur.<sup>43</sup>

Yönetimin bakış açısı kurulan sistemi değiştirebilmektedir. Örneğin küçük bir işletme maliyet sistemini etkin şekilde kullanmak isteyebilir ve gelişmiş, ayrıntılı

---

<sup>40</sup> Altuğ, (2006), 285.

<sup>41</sup> Karakaya, (2007), 706-707.

<sup>42</sup> Altuğ, (2006), 286.

<sup>43</sup> Bursal ve Ercan, (2010), 24-25.

bir maliyet sistemi kurabilir. Tam tersi olarak çok daha büyük bir işletme modern bir yönetime sahip değilse, basit bir maliyet sistemi ile yetinebilir.

Kurulacak maliyet sistemi şekli, kapsamı ve vereceği bilgiler ile kontrol, planlama ve karar verme süreçlerindeki ihtiyaçları karşılamaktadır. Maliyet sisteminin belirli bir istikrara sahip olması ve istenen bilgileri hızla ve sağlıklı bir biçimde verebilmesi gerekmektedir. Kurulacak sistemin maliyeti maliyet sisteminin şeklini ve kapsamını sınırlandırabilmektedir.<sup>44</sup>

### **3.2. MALİYET MUHASEBESİ YÖNTEMLERİ**

Maliyet sisteminin kurulmasında rol oynayan temel faktörler şu şekilde sınıflanabilir: Kullanılacak rakamlara göre; gerçek ve öngörü maliyet yöntemi, üretim tekniğine göre; sipariş maliyet, safha maliyet yöntemi ve tam zamanında üretim ortamında maliyet yöntemi, kapsamına göre; tam maliyet, kısmi (direkt veya değişken) maliyet yöntemi. Bu üç yöntem grubunun kombinasyonu ile maliyet sistemi oluşturulmaktadır. Yöntemler tek başlarına bir şey ifade etmezler.<sup>45</sup>

#### **3.2.1. Esas Alınan Rakamların Niteliğine Göre Maliyet Yöntemleri**

Esas alınan rakamların niteliğine göre maliyet yöntemleri, gerçek maliyet yöntemi ve öngörü maliyet yöntemleri olarak sınıflandırılmaktadır.

##### **3.2.1.1. Fiili (Gerçek) Maliyet Yöntemi**

Gerçek maliyet yöntemi, maliyetleri gerçekleşmiş maliyet verilerine göre hesaplayan bir yöntemdir. Ancak gerçek maliyet üretim faaliyetlerinin tamamlanması ve tüm giderlerin gerçekleşmesi halinde elde edilmektedir. Bu nedenle, gerçek maliyet yöntemini uygulayan bir işletme mamul birim maliyetlerini tüm giderlerin gerçekleşmesinden sonra hesaplayabilmektedir. Bu yöntemde tüm veriler belgeye dayanmaktadır.<sup>46</sup> Örnek olarak işletmenin bir süre

---

<sup>44</sup> Bursal ve Ercan, (2010), 24-25.

<sup>45</sup> Altuğ, (2006), 288-289.

<sup>46</sup> Karakaya, (2007), 328.

önce satın almış olduğu madde, üretim maliyeti hesaplandığında piyasadaki değeri ne olursa olsun, maliyet değeri ile mamul maliyetine katılmaktadır.<sup>47</sup>

Gerçek maliyet yöntemi daha çok otobüs, kamyon gibi büyük hacimli ve değeri yüksek mallar için, başka bir ifade ile tek tek giriş ve çıkışların olduğu faaliyetlerde uygulanmaktadır. Bu yöntem az sayıda işletme tarafından kullanılmaktadır.<sup>48</sup>

### **3.2.1.2. Öngörü Maliyet Yöntemleri**

Gerçek maliyetlerin kullanılmasının başlıca sakıncası geçmişte belirli bir zaman parçasına bağlı oluşudur. Zaman içindeki değişim olasılıkları geçmiş maliyet bilgilerinin ölçümlene aracı olarak kullanılmasını sınırlamaktadır. Bununla birlikte karşılaştırma bilgileri olmadan gerçek maliyetler etkin bir çalışmayı yansıtamaz. Öngörü maliyetleri işletme faaliyetlerini önceden kestirmeyi amaçlamaktadır.

Bu yöntemde direkt madde, direkt işçilik ve genel üretim giderleri öngörülür ve öngörülen maliyet bilgileri muhasebe kayıtlarına aktarılmaktadır. Daha sonra gerçek ve öngörü maliyetler karşılaştırılarak sapmalar saptanmaktadır.<sup>49</sup>

Öngörü maliyet yöntemleri öngörülerin saptanma tarzına göre, tahmini maliyet yöntemi ve standart maliyet yöntemi olarak ikiye ayrılır.

#### **3.2.1.2.1. Tahmini Maliyet Yöntemi**

Tahmini maliyet yöntemi, mamul maliyetlerini tahmini maliyet verilerine göre hesaplar. İşletmenin geçmiş dönemlerinde gerçekleşmiş maliyet verileri ve gelecekle ilgili beklentiler dikkate alınarak tahminler yapılmaktadır. Tahmini maliyetler normal şartlarda beklenen maliyetleri ifade etmektedir. Yıl sonunda tahmini ve fiili maliyetler arasında bir farkın olması halinde gerekli düzeltme işlemleri yapılarak tahmini rakamlar fiili rakamlara dönüştürülmektedir. Genellikle GÜG için bu yöntem uygulanmaktadır.<sup>50</sup>

İşletmenin safha veya sipariş maliyet yöntemini kullanması tahmini maliyetlerin uygulanmasında engel ve zorluk oluşturmaz. Tahmini maliyet

---

<sup>47</sup> Altuğ, (2006), 350.

<sup>48</sup> Altuğ, (2006), 132.

<sup>49</sup> Sevgener ve Hacırüstemoğlu, (1998), 166.

<sup>50</sup> Karakaya, (2007), 328.

yönteminin başarılı olabilmesi için etkin bir gerçek maliyet kayıt sisteminin varlığı önemli olmaktadır. Tahminlerde gider türleri detaylandırılır ise ilerde sapmalarla ilgili incelemeler kolaylaştırılmış olunur. Çoğu zaman geçmiş bilgiler geleceği tam olarak yansıtmadığından geçmiş bilgilerin yanı sıra tahminler yapılırken değişik yöntemlerde kullanılmaktadır.<sup>51</sup>

Direkt ilk madde ve malzeme maliyetlerinin tahmininde bir birim mamulde gerekli direkt madde ve malzeme miktarı saptanıp ve belirlenen edinme fiyatları ile değerlendirilmektedir. Direkt işçilik giderlerinin tahmininde ise işçilik ücretleri ile üretim için gerekli direkt işçilik saati rol oynar. GÜG'ün tahmini ise tüm giderleri kapsayacak şekilde düzenlenmektedir.<sup>52</sup>

### **3.2.1.2.2. Standart Maliyet Yöntemi**

Standart maliyet yönteminde ürün maliyetinin hesaplanmasında önceden belirlenmiş olan maliyet verileri esas alınmaktadır. Standart maliyet yönteminin tahmini maliyet yönteminden farkı, maliyet verileri olması beklenen maliyet verileri değil, olması gereken maliyet verileridir. Veriler bilimsel ve teknik yöntemlerden yararlanılarak detaylı biçimde belirlenmektedir.<sup>53</sup>

Standart maliyet yöntemi, üretim düzeyinde ve belirli koşullar altında maliyetlerin ne olması gerektiğinin tespiti için uygulanmaktadır. Etkin bir standart maliyet yönteminin kurulumunda sağlam bir organizasyon, sağlıklı bir muhasebe sistemi, yönetim desteği, maliyet yerlerinin sorumlularının ve sorumluluk sahasının açıkça belirlenmiş olması önemli olmaktadır.

Uygulamada önemli olan konulardan biri de işletme içinde istikrarın sağlanmış olmasıdır. İstikrar yok ise standartlar sık sık değiştirilmek zorunda kalınır ve bu durum standart maliyet yönteminin faydalarını azaltmaktadır.<sup>54</sup>

Yöntemden beklenen yararlar; maliyet unsurlarının etkili şekilde kontrolü, maliyet hesabında hız ve kolaylık, planlama ve kontrol sayesinde verimliliğin artması, maliyetlerin düşürülmesi, stok değerlemesinin kolaylaşması, genel planlama ve üretim planlamasının kolaylaşması ve iyi bir iş değerlemesinin sağlanmasıdır.

---

<sup>51</sup> Sevgener ve Hacirüstemoğlu, (1998), 167.

<sup>52</sup> Sevgener ve Hacirüstemoğlu, (1998), 168-169.

<sup>53</sup> Karakaya, (2007), 329.

<sup>54</sup> Altuğ, (2006), 351.

Standartların iyi belirlenmemiş olmasından dolayı ise yanıltıcı sonuçların ortaya çıkması ve standartlara fazla önem verilip fiili maliyetlerin takibinde ihmallerin oluşması gibi sakıncalar da ortaya çıkabilmektedir.<sup>55</sup>

İşletmelerde karşılaşılabilecek standart tipleri ideal standartlar, ulaşılabilir standartlar, normal standartlar olarak üçe ayrılmaktadır. İdeal standartlar en iyi işletme koşullarında elde edilebilecek en düşük maliyeti sağlar. Üretimde her zaman bu ideal şartları sağlamak mümkün olmadığından fiili maliyetlerden daha farklı sonuçlar verir. Cari ulaşılabilir standartlar çok etkili işletme koşullarında ulaşılması gereken standartlardır, ulaşılması güç ama imkansız değildir. Normal standartlar ise normal ekonomik ve işletme şartları altında gerçekleşmesi gereken standartlardır.<sup>56</sup>

Bu yöntemin başarı ile uygulanabilmesi için işletme organizasyonunun böyle bir yöntemi uygulayabilecek yeterlilikte olması gerekmektedir. Mamullerin cinsi, miktarı ve imalat yöntemlerinin standart yöntemler kullanmaya elverişli olması ve üretim faktörlerinin standartlaşmaya elverişli olması gerekmektedir.<sup>57</sup>

Etkin maliyet kontrolü fiili üretim maliyetlerini standartlar ile karşılaştırmak ve hesaplanan sapmaları gerek neden faktörler, gerekse sorumlu işletme birimleri açısından analiz etmek suretiyle sağlanmaktadır. Yönetimin dikkati maliyetlerin standartlarından daha yüksek olduğu alanlara çekilmektedir. Yöneticiler standartlara karşılık gösterdikleri maliyet performansına göre değerlendirilmektedirler. Performans standartları aşıyor ise gerekli düzeltmeler yapılmaktadır. Yöneticiler başarı değerlemesinde ölçü olarak kullanılan standartları yakalama yönünde motive edilmektedirler.<sup>58</sup>

Tahmini maliyet yöntemi ve standart maliyet yöntemi arasındaki belirgin farklar aşağıdaki gibi sıralanabilmektedir:<sup>59</sup>

---

<sup>55</sup> Bursal ve Ercan, (2010), 335.

<sup>56</sup> Yükçü, (2007), 686.

<sup>57</sup> Bursal ve Ercan, (2010), 336.

<sup>58</sup> Yükçü, (2007), 688.

<sup>59</sup> Sevgener ve Hacırüstemoğlu, (1998), 166.

- 1) Standart maliyet bilgilerinin bilimsel bir dayanağı var iken, tahmini maliyet bilgileri öznel öngörülere bağlı olarak oluşturulmaktadır.
- 2) Standart maliyetler hazırlanırken beklentilerin uzun bir süre değişmeyeceği esas alınır, tahmini maliyetler ise kısa dönemli hazırlanarak gerçek verilere göre güncellenebilmektedir.
- 3) Tahmini maliyet yönteminde sapmalar tahmin farkını yansıtır ve tahminlerin düzeltilmesinde kullanılır iken, standart maliyet yönteminde sapmalar irdelenerek nedenleri araştırılmaktadır.
- 4) Tahmini maliyetler üretim etkinliğini yansıtmaz ancak standart maliyetler yansıtır.
- 5) Tahmini maliyetler belli bir mamul grubu veya özel sipariş sistemi için saptanır iken standart maliyetler tüm maliyet yapısını kapsayacak şekilde düzenlenmektedir.

### **3.2.2. Üretim Biçimine Göre Maliyet Yöntemleri**

Üretim biçimine göre maliyet yöntemleri; sipariş maliyet yöntemi, safha maliyet yöntemi ve tam zamanında üretim ortamında uygulanan maliyet yöntemi olarak incelenmektedir.

#### **3.2.2.1. Sipariş (Parti) Maliyet Yöntemi**

Sipariş maliyet yöntemi, üretilen özel nitelikli ya da birbirinden farklı niteliklere sahip mamullerin birim maliyetlerinin ayrı olarak izlenmesi ve belirlenmesini sağlayan bir maliyet yöntemidir. Temel amaç, bir mamul ya da mamul grubunun maliyetinin ayrı olarak izlenmesi ve birim maliyetin ayrı olarak belirlenmesidir.<sup>60</sup>

Sipariş maliyet yöntemi;

- Standart bir üretimin olmadığı üretim faaliyetlerinde,
- Müşteri istekleri doğrultusunda her mamulün ayrı özellik taşıdığı üretim faaliyetlerinde,
- Değişik partilerde çeşitli mamullerin üretildiği üretim faaliyetlerinde uygulanabilmektedir.

---

<sup>60</sup> Karakaya, (2007), 332.

Bu yöntem inşaat, döküm, mobilya, konfeksiyon, makine sanayi, gemi ve uçak sanayi, matbaa, kimyasal maddeler üretimi ve beyaz eşya sektöründe kullanılmaktadır.<sup>61</sup>

Direkt ilk madde ve malzeme, direkt işçilik giderleri üretim partileri bazında takip edilmektedir. GÜG ise uygun ölçülerle siparişlere dağıtılmaktadır. Bu tarif tam maliyet yöntemine uygundur. Eğer normal maliyet yöntemi kullanılacak olunursa sabit GÜG normal kapasite kullanım oranında sipariş maliyetlerine aktarılır, geri kalan kısım giderleştirilir.<sup>62</sup>

Sipariş maliyet yönteminde maliyetler, sipariş ya da imalat emirlerine göre gruplanır ve faaliyetler ilerledikçe bu mamullere üretimin geçtiği bölümlerden maliyetler yüklenmektedir.<sup>63</sup>

---

<sup>61</sup> Altuğ, (2006), 292-293.

<sup>62</sup> Güngörmüş, A., Boyar, E., (2009), *TMS - 2 Stoklar Standardında Öngörülen Normal Maliyet Yönteminin, Sipariş Maliyetine Uygulanması*, Dumlupınar Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi, 23, 2.

<sup>63</sup> Peker, (1988), 358.

GÜG mamul maliyetlerine yüklenmesinde aşağıdaki aşamalar izlenir: <sup>64</sup>

- Siparişin hangi üretici işyerinde işlem gördüğü saptanır,
- Üretici işyerinde kullanılacak ölçü saptanır (direkt işçilik saati, makine saati gibi),
- Ölçü miktarı ile üretici işyerindeki GÜG yükleme oranı çarpılır ve mamul maliyetine yüklenecek GÜG payı bulunur.

### 3.2.2.2. Safha (Evre) Maliyet Yöntemi

Bir üretimde bütün birimler biri birinin aynı olursa maliyet yöntemi olarak safha maliyet yöntemi kullanılabilir. Maliyetler her mamul grubuna ya da her üretim emrine doğrudan yüklenmek yerine, dolaylı ya da dolaysız biçimde mamullerin üretildiği dairelere belirli zaman parçaları içinde yüklenmektedir. Daha sonra dairenin maliyeti dairede üretilen mamul miktarına bölünerek birim maliyeti bulunmaktadır. Birim maliyetler üretim işlemlerinden geçen birimlere ve son olarak üretimi tamamlanmış mamul birimlerine yüklenmektedir. <sup>65</sup>

Otomotiv, madencilik, kimya, çimento, un, şeker, tekstil, bira, petrol, seramik, cam, lastik, konserve, demir çelik, kağıt, elektrik, gaz, plastik, zeytinyağı, sabun üreten işletmelerde safha maliyet yöntemi uygulanmaktadır. <sup>66</sup>

Safhaların belirlenmesi uygulamanın temelini oluşturmaktadır. Farklı safhaların tanımlanabilmesi, diğer bir ifadeyle safha ayrımının yapılabilmesi için bazı ölçüt ve esaslar gerekli bulunmaktadır. <sup>67</sup>

- Benzer ve ortak faaliyetlerin yapılıp yapılmaması,
- Üretim faaliyetlerinde kullanılacak makine ve teçhizatın ve işgücünün yer olarak bir arada toplanıp toplanmaması,
- Ortak izleme, karar verme ve kontrol yapılıp yapılmaması bu ölçüt ve esaslara örnek verilebilir.

---

<sup>64</sup> Altuğ, (2006), 295.

<sup>65</sup> Peker, (1988), 372.

<sup>66</sup> Altuğ, (2006), 315.

<sup>67</sup> Altuğ, (2006), 314.



Bazı işletmeler ilk etapta seri halde üretim yapar iken, daha sonra seri halde ürettiği bu parçaları birleştirerek nihai mamul haline müşteri talepleri doğrultusunda getirebilmektedir. Bu işletmelerin seri halde üretimin yapıldığı kısımlarda safha maliyet yöntemini müşterinin talepleri doğrultusunda üretimin yapıldığı yerlerde ise sipariş maliyet yöntemini kullanması mümkündür.<sup>68</sup>

### 3.2.2.3. Tam Zamanında Üretim Ortamında Maliyet Yöntemi

Tam zamanında üretim yöntemi ilk olarak Japonya'da Toyota firması tarafından kullanılmış ve oldukça başarılı sonuçlar elde edilmiştir. Tam zamanında üretim yöntemi, az sayıda birçok değişik tipteki otomobilin aynı üretim işlemiyle üretilmek istenmesi ihtiyacından doğmuştur. Bu yöntem diğer Japon firmaları tarafından da benimsenmiş ve uygulanmıştır.<sup>69</sup> Tam zamanında üretim yöntemi kavram olarak pazarın gereksinimlerinin karşılanması için ne gerekiyorsa, ne miktarda gerekiyorsa tam zamanında ve doğru miktarda üretmek olarak tanımlanabilmektedir.

Yöntemin sağladığı yararlar aşağıdaki gibi sıralanabilmektedir:<sup>70</sup>

- 1) Kalite iyileştirmesiyle işletme, pazardaki konumundan daha iyi duruma getirilmektedir,
- 2) Hatalı, kusurlu üretim düşürülerek, garanti maliyetleri ve satış sonrası diğer maliyetler minimize edilmektedir,
- 3) Ürün maliyetleri daha gerçekçi şekilde saptanmakta ve buna bağlı olarak doğru fiyatlandırma stratejisi oluşturulmaktadır,
- 4) Direkt ilk madde ve malzeme maliyetleri verimli çalışma ile düşmektedir,
- 5) Verimli çalışmalarla işçilik maliyetlerinde düşüş sağlanmaktadır,
- 6) Bekleme süreleri kısaltılarak üretim süresi kısaltılmaktadır,
- 7) Gerçekleşen maliyetler daha etkin kontrol edilmekte ve maliyet minimizasyonu sağlanmaktadır,

<sup>68</sup>Güngörmüş, A., *İşletmelerde Maliyet Sisteminin Oluşturulması*, Fatih Üniversitesi, [http://www.fatih.edu.tr/~ahgungormus/Isletmelerde\\_Maliyet.pdf](http://www.fatih.edu.tr/~ahgungormus/Isletmelerde_Maliyet.pdf), 21/01/2012.

<sup>69</sup>Yükçü, (2007), 155.

<sup>70</sup>Ceran, Y., (2004), *Tam Zamanında Üretim (Just-In-Time-JIT-Production) Sistemi Yardımıyla Maliyet Düşürme*, Muhasebe ve Finansman Dergisi, 126-127.

- 8) Stoklara daha az yatırım yapılarak stok bulundurma maliyetleri düşürülmektedir,
- 9) Malzeme, makine, araç gereç, işgücü kullanımı optimize edilerek verimlilik ve maliyet düşüşü sağlanmaktadır, üretimde esneklik elde edilmektedir,
- 10) Dağıtım ve üretim noktalarının optimize edilmesiyle satışlarda artış, müşteri hizmetlerinde iyileşme, nakliye giderlerinde düşüş ağılanmaktadır,
- 11) Faaliyetlerin basitleştirilmesiyle muhasebe sisteminin maliyetleri düşürülmektedir.

Yöntemin temel amaçlarından ilki ürün kalitesinin yükseltilmesidir. Böylece işletme rakiplerine göre rekabet avantajı elde edilmektedir. Bu yöntemde her çalışan yaptığı işten sorumludur. Kalite ile ilgili sorunlar ortaya çıktığında çözümlenmekte ve tekrarının önlenmesi için çalışmalar yapılmaktadır. Toplam kalite kontrolü ile verimsizlikler önlenmekte ve bu şekilde maliyetlerin düşürülmesi sağlanmış olmaktadır.<sup>71</sup>

Üretim sistemi talebe bağlı olarak harekete geçmektedir. Talep üretim süreci boyunca mamulleri çeker ve her safhada talebi karşılayacak düzeyde üretim yapılmaktadır. Üretim sürecinden bir sinyal gelmeden üretim yapılmaz. Ara mamul ve direkt ilk madde ve malzemeler tam ihtiyaç duyulduğu esnada üretime aktarılmaktadır. Bu yöntemde envanter hareketleri geleneksel yöntemde alışla geldiği gibi depodan ilgili üretim merkezine oradan yeni depoya ve diğer üretim merkezine şeklinde olmamaktadır. Bu durumda verimlilik artışı sağlanmış olmaktadır.<sup>72</sup>

Tam zamanında üretim yönteminin işleyişinde kanban sistemi kullanılmaktadır. Kanban, kart anlamına gelir ve amaç belirli miktardaki maddelerin taşınmasını veya ihtiyaç duyulan parçaların üretilmesini sağlamaktır. Üretim planlaması kanban vasıtasıyla yapılmaktadır. Son iş istasyonuna hangi mamulün hangi sırayla üretileceği bilgisi verilmektedir. Üretim planı yıllık, aylık, haftalık ve günlük olarak hazırlanabilmektedir. Pazar koşullarına göre revizyon

---

<sup>71</sup> Ceran, (2004), 123-124.

<sup>72</sup> Yükçü, (2007), 157.

yapılacaksa bu revizyonun büyük boyutlarda olmaması gerekmektedir. Kanban sisteminde üretim hızları dengelenerek gereksiz beklemler ortadan kaldırılmaktadır.<sup>73</sup>

Tam zamanında üretim süreci; üretim zamanı, kontrol zamanı, hareket zamanı, bekleme ve depolama zamanı olmak üzere beş zaman diliminden oluşmaktadır. Bu zaman dilimlerinden sadece üretim bölümünde direkt ilk madde ve malzemeye değer katılır. Diğerlerinde mamule bir değer katma olayı gerçekleşmez. Bu nedenle işletmeler maliyetlerini azaltmayı amaçladıklarında değer katmayan faaliyetler için harcanan süreleri ve faaliyetlerin maliyetlerini tam zamanında üretim yöntemi ile düşürme yoluna gitmektedirler.<sup>74</sup>

Geleneksel yöneme göre işletmeler üretimleriyle ilgili tüm madde ve malzemeleri önceden tedarik ederek stoklarında bulundurmak istemektedirler. Belli dönemlerde karşılaşılabilecekleri beklenmeyen durumlarda kullanılmak üzere depolarında mamul ve kısmen işlenmiş yarı mamul stoklarını bulundurmaktadırlar. Ancak etkin bir kontrol ve planlamanın olmaması durumunda bu stoklar işletmenin karlılığını ve rekabet olanaklarını olumsuz etkileyerek varlığını sürdürmesine engel olmaktadır. Tam zamanında üretimde gereksiz stok tutulmaz. Bu da işletmenin finansal etkinliğini arttırmaktadır.<sup>75</sup>

### **3.2.3. Maliyetlemede Esas Alınan Kapsama Göre Maliyet Yöntemleri**

Maliyetlemede esas alınan kapsama göre maliyet yöntemleri, tam maliyet yöntemi ve kısmi maliyet yöntemi olarak ayrılmaktadır.

#### **3.2.3.1. Tam Maliyet Yöntemi**

Tam maliyet yönteminde mamulün bünyesinde yer alan direkt ilk madde ve malzeme, direkt işçilik ve GÜG'ün tümü maliyet hesabında dikkate alınmaktadır.

---

<sup>73</sup> Vargün, H., (2009), *Tam Zamanında Üretim Modeline Göre Maliyetlerin İzlenebilirliği*, Journal of Accounting & Finance, 254

<sup>74</sup> Yükçü, (2007), 161-162.

<sup>75</sup> Yükçü, (2007), 157.

Tam maliyet yönteminde genel yönetim giderleri çeşitli yöntemler ile mamullere dağıtılmaktadır. Türkiye'deki mevzuat tam maliyet yöntemine dayanmaktadır.<sup>76</sup>

Tam maliyet yönteminde bazen sadece üretim maliyetleri ile yetinilmez ve dönem maliyetlerinin de tamamen veya kısmen mamullere yüklendiği görülmektedir. Maliyetler üzerine belirli bir kar yüzdesi eklenerek fiyat saptandığı hallerde satış maliyetlerini de içine alacak şekilde maliyetlerin belirlenmesi, değerlendirmenin daha doğru yapılmasını sağlamaktadır.

Tam maliyet yöntemindeki en önemli sorun ise sabit maliyetlerin birim başına düşen kısmının üretim kapasitesine göre değişmesi olmaktadır. Dolayısıyla birim maliyetlerde farklılık ortaya çıkar. Bu durum kontrol ve karar alma açısından yöneticileri zor durumda bırakmaktadır.<sup>77</sup>

### **3.2.3.2. Kısmi Maliyet Yöntemleri**

Kısmi maliyet yöntemleri kendi içinde değişken, direkt, normal maliyet yöntemi olarak üçe ayrılmaktadır.

#### **3.2.3.2.1. Değişken Maliyet Yöntemi**

Değişken maliyet yöntemi; değişken maliyetlerin mamul ve hizmet maliyetine eklenmesi, sabit maliyetlerin ise gider olarak kabul edilmesi yöntemidir. Değişken giderler üretim miktarına bağlıdır ve doğru orantılı olarak üretim miktarından etkilenmektedirler. Direkt hammadde, direkt işçilik ve değişken GÜG, değişken giderler kapsamına girmektedir. Sabit giderler ise üretim olmasa dahi rutin olarak oluşan giderlerdir.<sup>78</sup>

Tam maliyet yöntemi işletme yönetiminde gereksinim duyulacak kar planlaması ve kontrolü, kısa süreli kararlarda kullanılacak geçerli maliyetler vb. gibi konularda yetersiz kalmaktadır. Bu nedenle değişken maliyet yöntemine ihtiyaç duyulmaktadır.

---

<sup>76</sup> Yükçü, S., İçerli, Y., (2007), *Direkt Malzemeye Dayalı Maliyet Hesaplama Sistemi*, Muhasebe ve Finansman Dergisi, 34, 67.

<sup>77</sup> Altuğ, (2006), 378.

<sup>78</sup> Yükçü ve İçerli, (2007), 67-68.

Değişken maliyet yönteminin uygulanmasındaki zorluk, maliyetlerin eksiksiz ve doğru olarak değişken ve sabit kısımlarına ayrılması olmaktadır. Bu zorluğa rağmen brüt satış karı hesabında değişken maliyet yöntemi tam maliyet yöntemine göre daha doğru sonuçlar vermektedir.<sup>79</sup>

Yöntemin yararları aşağıdaki gibi sıralanabilmektedir:<sup>80</sup>

- Yöntem, işletmede kara geçiş noktasının saptanmasında önemli rol oynamaktadır.
- İşletmenin satış politikasının saptanmasına yardımcı olmaktadır.
- Stok değerinde sabit maliyet olmadığından stoktaki değişimler kar ya da zararı etkilemez. Buna göre dönem karları satışlar ile orantılı olarak fiyat, maliyet ve üretim seviyesinin aynı kalması koşuluyla değişmektedir.
- Üretim maliyeti ve gelir tablosu kolay anlaşılmakta ve karar vermeye yardımcı olmaktadır.
- Değişken maliyet ile birlikte kullanılan standart maliyette kontrol işlevinin başarısı artmaktadır.
- Yöntem, mamul karışımı analiz ve kararlarında yardımcı olmaktadır. Fiyatlandırma kararlarında kullanılan önemli bir araçtır.
- Yenileme, alım-üretim vb. birçok kısa süreli işletme kararlarında kullanılabilir geçerli maliyet bilgilerini sağlamaktadır. Bu faydalar yanında yöntemin sakıncaları da mevcuttur.<sup>81</sup>
- Üretim maliyetlerini sabit ve değişken olarak doğru ve tam ayırmak zordur ve hatta bazen olanaksız olmaktadır.
- Uzun vadede fiyat saptanmasında sabit maliyetleri de karşılayacak fiyat için, bu maliyetlerinde üretilen mamul ve hizmet maliyetine yüklenmesine gerek duyulabilmektedir.
- Bu yönteme göre üretilen mamul fiyatlarının düşük görünmesi fiyat saptanmasında yanılgılara sebep olabilmektedir.
- Stok değerlemesi ve satış maliyetlerinin saptanmasında zorluklar ortaya çıkabilmektedir.

---

<sup>79</sup> Altuğ, (2006), 380-381.

<sup>80</sup> Altuğ, (2006), 380.

<sup>81</sup> Altuğ, (2006), 381.

### **3.2.3.2.2. Direkt Maliyet Yöntemi**

Direkt maliyet yöntemi, mamul ile direkt ilintili nitelikte olan üretim giderlerini mamul maliyetine dahil eden bir yöntemdir. Endirekt olarak ilintili maliyet unsurları ise dönem gideri olarak sonuç hesaplarına aktarılmaktadır. Bir mamulün birim maliyeti direkt ilk madde ve malzeme giderleri ve direkt işçilik giderlerinden oluşmaktadır. GÜG, dönem gideri olarak gelir tablosuna aktarılmaktadır.<sup>82</sup>

### **3.2.3.2.3. Normal Maliyet Yöntemi**

Normal maliyet yöntemi, değişken nitelikteki üretim giderlerinin tamamı ile sabit üretim giderlerini kapasite kullanım oranına göre mamul maliyetine dahil eden bir yöntemdir. Maliyete dahil edilecek sabit üretim giderleri işletmenin o dönemdeki kapasite kullanım oranına göre belirlenmektedir. Kullanılan kapasiteye düşen sabit üretim giderleri mamul maliyetine dahil edilirken, kullanılmayan kapasiteye isabet eden kısım giderleştirilmektedir. Mamul birim maliyeti; direkt ilk madde ve malzeme giderleri, direkt işçilik giderleri, değişken GÜG ve kullanılan kapasiteye isabet eden sabit genel üretim giderlerinden oluşmaktadır. Bu yöntemin uygulanmasında normal kapasite oranlarından faydalanılmaktadır.<sup>83</sup>

### **3.2.4. Maliyet Dağıtımında Esas Alınan Yaklaşımın Göre Maliyet Yöntemleri**

Dağıtımda baz alınan esasa göre maliyetler, hacim tabanlı ve faaliyet tabanlı maliyet yöntemi olarak iki kısımda incelenmektedir.

#### **3.2.4.1. Hacim Tabanlı Maliyet Yöntemi**

İşletmeler aynı dönemde birden fazla mamulü üretebilmektedirler. Bunlara ait üretim giderleri ortak izlenip dönem sonlarında belirlenecek katsayılarla ya da benzer dağıtım kriterleriyle mamuller arasında paylaştırılmaktadır. Bu işlem daha çok aynı ilk madde ve malzemenin kullanıldığı ve standart işlemlerden geçirilen

---

<sup>82</sup> Karakaya, (2007), 326.

<sup>83</sup> Kıymetli Şen, İ., (2011), *TMS 2 Stoklar Standardının Üretim İşletmelerinin Maliyet Sistemine Etkileri*, Dayanışma Dergisi İzmir SMMMO, 112, 48-49.

ancak farklı cinslere göre ayrılan mamullerin üretilmesinde söz konusu olmaktadır. Giderlerin mamuller ile doğru şekilde ilişkilendirilmesi mamul maliyetlerinin doğru olarak belirlenmesi için önemli olmaktadır. En güvenilir sonuçların alınabilmesi için giderlerin mamuller ile mümkün olduğu kadar fazla ölçüde direkt olarak ilişkilendirilmesi gerekmektedir.<sup>84</sup>

Üretim giderleri mamulle ilişkilendirme açısından; direkt ilk madde ve malzeme giderleri, direkt işçilik giderleri, GÜG olarak üç gruba ayrılmaktadır. Direkt ilk madde ve malzeme ve işçilik giderlerinde mamuller ile direkt bir ilişki kurulabilmektedir. GÜG için ise aynı durum söz konusu olmamaktadır.<sup>85</sup>

Maliyet oluşumunda GÜG'ün üretilen mamul veya hizmetlere yüklenmesi maliyetlerin doğruluğunu en çok etkileyen aşama olmaktadır. Bunun nedeni, mamul ve hizmetler ile GÜG arasında direkt bir ilişkinin kurulamamasıdır. Dolayısıyla maliyet oluşumuna en yakın ve gerçekçi yöntemler ile GÜG'ün mamul ve hizmetlerin üzerine dağıtılması gerekmektedir. Bu süreç aşama aşama ilerler.<sup>86</sup>

- GÜG çeşitleri belirlenir ve maliyet yerlerinde toplanır,
- Yardımcı maliyet yerlerinde toplanan maliyetler esas maliyet yerlerine dağıtılır,
- Esas üretim maliyet yerlerinde toplanan GÜG esas üretim yerlerinde üretilen maliyet taşıyıcılarına yüklenir.

Maliyet çeşitleri çeşitli anahtarlar kullanılmak suretiyle yukarıdaki aşamalar doğrultusunda dağıtılmaktadır. Bu aşamaların izlenmesi ve dağıtım hesaplamalarının yapılabilmesi için maliyet dağıtım tablosundan faydalanılmaktadır. Bu tablonun amacı çeşitli maliyet türlerinin, maliyet yerlerinden geçerek mamullere yüklenmesini sağlamaktır.<sup>87</sup>

GÜG'ün dağıtılmasında ilk aşama GÜG çeşitlerinin ilgili hesaplarda toplanmasıdır. Kayıtlar aktarmalı kayıt esası ve eş zamanlı kayıt esasına göre

---

<sup>84</sup> Karakaya, (2007), 269-270.

<sup>85</sup> Karakaya, (2007), 270.

<sup>86</sup> Bursal ve Ercan, (2010), 198.

<sup>87</sup> Altuğ, (2006), 217.

yapılmaktadır. Aktarmalı kayıt esası iki alt aşamadan, eş zamanlı kayıt esası ise tek bir aşamadan oluşmaktadır.

Aktarmalı kayıt esasında tüm maliyet çeşitleri öncelikle yardımcı hesaplarda toplanmaktadır. Sonraki aşamada ise maliyet dağıtım tablosundan faydalanılarak bu tutarlar fonksiyonel maliyet çeşitlerine dönüştürülüp ve maliyet yerlerine dağıtılmaktadır. Bu esas MSGUT'da ( Maliye Bakanlığı Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği ) belirtilen 7/B seçeneğine uygundur.

Eş zamanlı kayıt esasında, tüm maliyet çeşitleri fonksiyon esasına göre belirlenmiş maliyet hesaplarıyla birlikte aynı anda ilgili maliyet yerlerine dağıtımları yapılmış olarak kayıtlanmaktadır. Bu kayıt yöntemi MSGUT'da belirtilen 7/A seçeneğine uygundur.<sup>88</sup>

Maliyet çeşitleri hesaplarında toplanan aylık toplamlar maliyet yerleri ile farklı ilişkiler içinde olabilmektedir. Bu maliyet çeşitlerinin bazılarının hangi maliyet yerlerine ait oldukları belli olduğundan, bu maliyet yerlerine doğrudan doğruya yüklenebilmektedir. Birçok maliyet yerini ilgilendiren ortak maliyetler ise dağıtım anahtarları ile dağıtılmaktadır.<sup>89</sup>

Mamullere dağıtımda; üretim miktarı, direkt işçilik saati, makine saati gibi faaliyet hacmi ölçüleri kullanılmaktadır. Bu ölçüler dağıtım tablolarının hazırlanmasında kullanılmaktadır. Kural, dağıtılacak maliyetin niteliğine en uygun değişimlerin en iyi şekilde izlenebileceği ölçüleri seçmektir. Ölçüler maliyeti en çok etkileyecek faktörler arasından seçilmektedir. Maliyet birden fazla faktörün etkisi altında değişmekte ise birkaç ölçütün birleşmesiyle meydana gelen kombine bir dağıtım anahtarı kullanılabilir.<sup>90</sup>

Üretim miktarları, GÜG'ün mamullerle ilişkilendirilmesinde akla ilk gelen dağıtım ölçüsü olmaktadır. Bu miktar adet olabileceği gibi kg, ton, metre gibi ölçüler de olabilmektedir. Adet biriminin dağıtım ölçüsü olarak kullanılabilmesi için mamuller arasında önemli sayılacak farklılıkların olmaması gerekmektedir.

---

<sup>88</sup> Altuğ, (2006), 217-218.

<sup>89</sup> Bursal ve Ercan, (2010), 200.

<sup>90</sup> Bursal ve Ercan, (2010), 200.



Aynı hammaddeden üretilmiş ve aynı işlemlerden geçmiş ağırlık ölçüleri birbirinden farklı mamuller için dağıtım ağırlık birimine göre yapılmaktadır. Birbirinden tamamen farklı mamullerin üretilmesi durumunda ise dağıtımın üretim miktarına göre yapılması sağlıklı sonuçlar vermemektedir.<sup>91</sup>

Direkt işçilik saatleri hammadde mamul hale gelinceye kadar yapılan direkt çalışma sürelerini ifade etmektedir. Mamuller için ne kadar doğrudan çalışma yapılmış olduğu veri olarak kullanılmaktadır. Direkt işçilik saatleri hem üretim miktarını en yakından izleyebilen, hem de zaman faktörü ile en yakın bağı olan bir ölçü birimidir. Ancak otomasyonun artmasıyla işgücü ağırlıklı üretimden teknoloji bazlı üretime geçiş olmuş, bu durumda direkt işçilik saatleri dağıtım ölçüsü olmaktan çıkmıştır. Yine de işgücü ağırlıklı yapılan üretimlerde hala bu yöntem kullanılmaktadır.

Makine saatleri ise teknoloji yoğun üretimlerde kullanılmaktadır. Hacim tabanlı maliyet yöntemi makinelerin yoğun olarak kullanıldığı üretim ortamlarında sağlıklı bir dağıtım ölçüsü olarak kullanılmaktadır. Bu yöntem bilgisayarlı üretim ortamlarında çok kolay uygulanabilmektedir.<sup>92</sup>

Maliyet yerlerine tümüyle dağıtım yapıp maliyet yerlerinin toplamları alındıktan sonra, yardımcı maliyet yerlerinde oluşan maliyetler esas maliyet yerlerine dağıtılmaktadır. Bu dağıtım içinde doğrudan dağıtım yöntemi, kademeli dağıtım yöntemi, matematiksel dağıtım yöntemi, planlı dağıtım yöntemi gibi yöntemler kullanılmaktadır.<sup>93</sup>

Kademeli dağıtım yönteminde dağıtımdan önce bir dağıtım sırası belirlenmektedir. Dağıtım sırasının maliyet yerlerine en çok hizmet veren yardımcı hizmet yerlerinden başlanarak yalnızca esas üretim yerlerine yardımcı nitelikteki üretim yerlerine doğru belirlenmesi en uygun yol olmaktadır. Dağıtılacak ilk bölümden son bölüme kadar her bölüm kendisinden sonra dağıtımı

---

<sup>91</sup> Karakaya, (2007), 277.

<sup>92</sup> Karakaya, (2007), 277.

<sup>93</sup> Bursal ve Ercan, (2010), 206.

yapılacak bölümlere pay vermektedir. Dağıtımı yapılan maliyet yerleri bir daha dağıtımdan pay almazlar.<sup>94</sup>

Doğrusal dağıtım yönteminde, yardımcı üretim ve yardımcı hizmet maliyet yerleri birbirlerine pay vermez ve maliyetleri dağıtım anahtarına göre bulunan dağıtım katsayılarıyla orantılı olarak doğrudan esas üretim maliyet yerlerine dağıtılır.<sup>95</sup>

Kademeli dağıtım yönteminde yardımcı maliyet yerleri arasındaki ilişki tek yönlü olmakla birlikte, doğrudan dağıtım yönteminde böyle bir ilişki hiç yoktur. İki yöntem arasında dağıtım katsayısının hesaplanmasında dağıtılacak maliyet tutarı ve dağıtım verisi hesaplanırken de farklılık söz konusudur. Kademeli dağıtımda yapılan işlem sayısı artmakta ve hata olasılığı yükselmektedir ancak gider kontrolü yönünden daha yararlı olmaktadır. Çünkü maliyet yerleri arasındaki ilişkiler dikkate alınmakta ve maliyet yerlerinin maliyet birikimleri daha sağlıklı sonuç vermektedir.<sup>96</sup>

Planlı dağıtım yönteminde ise, yardımcı üretim ve yardımcı hizmet maliyet yerlerinde toplanan maliyetler birbirlerine pay vermek suretiyle esas üretim maliyet yerlerine dağıtılmaktadır. Dağıtımı yapılacak olan planlanmış maliyetler kendisinden önceki ve sonraki esas üretim yerleri ile yardımcı ve hizmet maliyet yerlerine dağıtılmakta ve planlanan maliyetler ile oluşan farklar belirlenen yüzdeler ile esas üretim yerlerine dağıtılmaktadır. Bu yöntemde kademeli ve doğrudan dağıtımdan farklı olan yardımcı ve hizmet maliyet yerlerinin birbirlerinden maliyet payı almaları hususudur. Planların oluşturulmasında standart maliyet yöntemi kullanılmaktadır.<sup>97</sup>

Matematiksel dağıtım yönteminde ise dağıtım işlemi maliyet yerlerinin aldıkları hizmetlerin yüzdesi ile orantılı olarak yapılmakta ve maliyet yeri sayısı kadar bilinmeyenli denklem kurulmaktadır.<sup>98</sup>

---

<sup>94</sup> Altuğ, (2006), 225.

<sup>95</sup> Altuğ, (2006), 222.

<sup>96</sup> Altuğ, (2006), 229.

<sup>97</sup> Altuğ, (2006), 232.

<sup>98</sup> Altuğ, (2006), 229.

Yukarıdaki yöntemler ile yardımcı dairelerin maliyetleri esas maliyet yerlerinde toplandıktan sonra, esas maliyet yerlerinde toplanan maliyetlerin mamuller üzerine dağıtılmasına geçilmektedir. Önemli olan en uygun ölçüleri ve anahtarları seçebilmektir. Gerekliyse birkaç anahtarın aynı anda kullanılması mümkündür.<sup>99</sup>

### 3.2.4.2. Faaliyet Tabanlı Maliyet Yöntemi

Üretim teknolojilerinin hızlı bir şekilde gelişmesine paralel olarak gerçekleşen üretim yapılarının değişimi mamul maliyetlerinin yapısını değiştirmiş, teknoloji geliştikçe üretimde makinelerin kullanım oranı artmış, işçiliğin payı azalmıştır. Bilgisayar teknolojisinin hızlı bir şekilde gelişmesiyle işçiliğin kullanım oranı azalmış ve üretim maliyetleri içerisinde direkt işçilik giderlerinin payı küçülmüştür.

Bilindiği gibi mamul maliyetleri direkt hammadde (direkt ilk madde ve malzeme), direkt işçilik ve GÜG'den oluşmaktadır. Direkt hammadde ve malzeme ile direkt işçilik maliyetlerinin üretilen mamullere yüklenmesinde fazla bir sorunla karşılaşılmamakta, fakat GÜG'ün mamullere yüklenmesi için kullanılan dağıtım yöntemlerinin ve anahtarlarının seçimi ve kullanılması bilhassa günümüz makine yoğun üretim biçiminde çok daha fazla önem kazanmaktadır.<sup>100</sup>

Günümüz maliyetlendirme yöntemlerinin maliyetlerin doğru tespit edilmesi açısından birtakım eksikleri mevcuttur. Mevcut sistemde maliyetler mamullere tam maliyet yöntemine göre yüklenmektedir ve sabit maliyetler gereğinden çok dikkate alınmaktadır. Harcamaların yapıldığı an ile stokların satışının gerçekleştiği an kar zarar hesaplamalarına farklı zamanlarda yansımakta ve ortaya dönem farklılaştırması çıkmaktadır. Makine yoğun sistemde çalışılan işletmelerde işçilik saatlerine göre yapılan dağıtımlar hatalı maliyetlemelere neden olmaktadır. GÜG'ün dağıtımını üretim faaliyetlerine göre yapıldığından, aksaklıkların nereden kaynaklandığının bulunması güçleşmekte, bölüm yöneticilerinin

---

<sup>99</sup> Bursal ve Ercan, (2010), 227.

<sup>100</sup> Alkan, A., *Faaliyet Tabanlı Maliyet Sistemi ve Bir Uygulama*, Selçuk Üniversitesi, [http://www.sosyalbil.selcuk.edu.tr/sos\\_mak/makaleler/Alper\\_Tunga\\_ALKAN/39-56.pdf](http://www.sosyalbil.selcuk.edu.tr/sos_mak/makaleler/Alper_Tunga_ALKAN/39-56.pdf), 39-40, 21/01/2012.

performanslarının belirlenmesi mümkün olmamaktadır. Günümüzde maliyet oluşumunda GÜG'ün payı artmıştır. Bu durumda maliyetlerin sorumlularının tespiti gittikçe zorlaşmaktadır. Yöneticiler tam kontrol imkanı olmayan maliyetlerin sorumluluğunu üstlenmektedir. Çünkü maliyetlerin çoğu dağıtılarak oluşturulmaktadır. Maliyetlerin sorumluluk alanlarına göre analiz edilebilecek şekilde takip edilmesi yöneticilerin de performansının ölçülmesinde ve maliyetlerin düşürülmesinde katkı sağlayacaktır. Ayrıca mevcut maliyetlendirme sistemi tam zamanında üretim ile optimal satınalma için kullanılan ERP ( Enterprise Resource Planing) programlarına uygun değildir. Günümüz sisteminde departmanlar fonksiyon alanları ve faaliyetler arasındaki ilişkiler gözden kaçırılmaktadır.<sup>101</sup>

Bu eksiklikleri gidermek amacıyla yapılan araştırmalar sonucu ortaya çıkan faaliyet tabanlı maliyetleme yönteminin ürün maliyetlerinin hesaplanmasında geleneksel yöntemlere göre daha iyi sonuç verdiği belirtilmektedir. Faaliyet tabanlı maliyet yöntemi; strateji, dizayn ve faaliyet kontrol veya ürün grupları ile ilgili olduğu ürün ve/veya ürün gruplarına göre dağıtım yapan bir maliyet hesaplama yöntemidir. Bu yöntemin işletmelerde GÜG'ün mamullere daha doğru bir biçimde yüklenerek daha doğru maliyetler elde edilmesi başta olmak üzere birçok avantajları bulunmaktadır.<sup>102</sup>

Bu yöntemin uygulanmasındaki avantajlar aşağıdaki gibi sıralanabilir:<sup>103</sup>

- Düşük katma değere sahip yani üretimde değer yaratmayan faaliyetlere ait maliyetleri ortadan kaldırmak ya da en az düzeye indirmek,
- Katma değeri yüksek faaliyetlerin kolaylaştırılmasında etkin ve verimli bir bilgi tabanı sağlamak,
- Sorunların temel nedeninin saptanması ve düzeltilmesi için çözüm ve fırsatlarla ilgili güvenli bir yol çizmek,

---

<sup>101</sup> Gökçen, G., (2004), *Faaliyet Tabanlı Maliyetlemenin İşletme Kararlarında Kullanılması*, Muhasebe ve Finansman Dergisi, 28, 62-63 .

<sup>102</sup> Alkan, 40, 21/01/2012.

<sup>103</sup> Yıldız, S., Karaca, N., (2011), *Stratejik Yönetim Bakış Açısıyla Bütünleşik Faaliyet Tabanlı Maliyetleme ve Ekonomik Katma Değer Sistemi*, Journal of Accounting & Finance, 51, 3-4 .

- Zayıf varsayımlar ve yetersiz maliyet dağıtımından kaynaklanan yanlışları ortadan kaldırmak,
- Tüm üretim işletmesinin faaliyet tüketimi maliyet ve ilgi alanlarını tanımlayarak detaylı bilgi vermek,
- Maliyetlerin oluşumuna neden olan faktörleri ve faaliyetleri tespit ederek daha iyi bir yönetsel muhasebe anlayışı ve kontrolü sağlamak,
- Anlamlı kar merkezleri ve ürün karlılığı rakamları elde etmek,
- Daha basit ve kolay anlaşılabilir hesaplar oluşturularak yöneticilerin maliyet bilgilerini daha etkin kullanmasını sağlamak,
- JIT ve MRP gibi esnek üretim sistemlerinde ortaya çıkan gelişmeleri izleyebilmek için doğru işletme ortamını sağlamak,
- Finansal olmayan başarı ölçüleriyle ilgili bilgi sağlayarak faaliyet ve süreçlerin başarısını, verimlilik etkinlik ve kalite açısından ölçmek,
- Geçmiş şimdiki ve gelecekteki işletme faaliyetleri ile bunlara ilişkin maliyetlerin sonuçları hakkında yöneticileri bilgilendirmektir.

Faaliyet tabanlı maliyetleme yönteminde maliyetler önce faaliyetlere, daha sonra mamullere göre izlenmektedir. Bu yöntemde bir ürün veya hizmetin maliyeti hammaddenin maliyeti ile mamul ve hizmet üretmek için gerekli olan tüm faaliyetlerin maliyetlerinin toplamından oluşmaktadır. Her bir endirekt maliyetin belirli bir faaliyet ile ilişkisi belirlenmeye çalışılmaktadır. Sistemdeki temel yaklaşım, ürünler ile endirekt giderler arasındaki ilişkiyi kurabilecek çeşitlilikte ve farklılıkta faaliyetlerin belirlenmesi ve ürünlerin bu faaliyetleri tükettiği oranda maliyetlendirilmesidir. Faaliyetlerin kaynakları, mamullerinde faaliyetleri tükettiği prensibinden hareket edilmektedir. Maliyetlerin gerçek nedenleri tespit edilip, daha doğru maliyet bilgisi ve karlılık rakamlarına ulaşmak için gereken çalışmalar yapılmaktadır.<sup>104</sup>

Faaliyet tabanlı maliyetleme yönteminin hacim tabanlı maliyetleme yönteminden farkı, gider yerleri yerine faaliyetlerin ve bunlara bağlı olarak da faaliyet merkezlerinin üzerinden hareket edilmesidir. Bu yöntemde kaynak tüketimleri faaliyetler bazında izlenmektedir. Bu nedenle öncelikle işletmenin

---

<sup>104</sup> Yıldız ve Karaca, (2011), 4.

başlıca faaliyetlerinin belirlenmesi ve her bir faaliyet tarafından tüketilen kaynakların izlenmesi gerekli olmaktadır. Faaliyet maliyetlerinin hesaplanması aşamasında ilk olarak kaynaklar ile ilgili verilerin toplanması gerekli olmaktadır. Kaynak maliyetlerine ilişkin veriler muhasebe kayıtlarından elde edilmektedir. Kaynak maliyetleri alt hesaplar şeklinde izlenebilmektedir. Hesap planının gider bazında değil faaliyetler bazında oluşturulması gerekmektedir.<sup>105</sup>

Faaliyet tabanlı maliyet yönteminin kurulmasında ilk adım her maliyet yerinde yapılan faaliyetlerin ve bunlara etki eden faktörlerin belirlenmesidir. Belirlemeler için faaliyet yerlerinin yöneticileri ile görüşme yapılabilen veya başka metotlardan faydalanılabilmektedir. Faaliyetler ana faaliyetler ve ana faaliyetleri oluşturan alt faaliyetler olarak ayrılır. Ana faaliyetler zincir halindeki alt faaliyetlerin toplanmasıyla oluşmaktadır. Faaliyetlerin kademeli olarak düzenlenmesi ile bir faaliyet hiyerarşisi ortaya çıkarılmaktadır.

Söz konusu faaliyetler dört gruba ayrılmaktadır:<sup>106</sup>

Birim düzeyde faaliyetler; bir birim mamul üretiminde her defasında gerçekleştirilen faaliyetlerdir. Fabrika çalışır durumdayken üretim sürecinden geçmekte olan birimler hangileri olursa olsun bu tür faaliyetlerden kaçma olanağı yoktur. Bu faaliyetlerin bir kısmında yükleme verisi makine saati bir kısmında işçilik saatidir. Birim düzeydeki faaliyetlerden biri makineyle ilgili diğeri ise emekle ilgili olmak üzere iki faaliyet merkezi (maliyet havuzu) oluşturmak mümkündür.

Parti düzeyinde faaliyetler; bir mamule ait her parti üretiminde tekrarlanan faaliyetlerdir. Bu faaliyetler madde siparişlerinin verilmesi, maddelerin teslim alınması, makinelerin ayarlanması, müşteriye mal gönderilmesi gibi partiler için yapılması gereken faaliyetlerdir. Yükleme verisi parti sayısıdır. Faaliyet tabanlı maliyetlemede parti düzeyinde teşhis edilebilen her faaliyet bir faaliyet havuzu kabul edilmektedir.

---

<sup>105</sup> Yılmaz, R., Karaca, N., (2010), *Faaliyet Tabanlı Maliyetleme Uygulamasında Faaliyet ve Kaynakların Muhasebeleştirilmesine İlişkin Bir Öneri*, Journal of Accounting & Finance, 48, 155-156 .

<sup>106</sup> Gökçen, (2004), 65-66 .

Mamul düzeyinde faaliyetler; sadece belirli bir mamul üretimi için gerekli olan faaliyetlerdir. Örnek olarak kalite testleri verilebilir. Çünkü her malın kalite testinden geçmesi gerekmez. Bu faaliyetlerin her biri için ayrı bir havuz oluşturulmaktadır.

Faaliyet düzeyinde faaliyetler; fabrikanın çalışır durumda olmasıyla, üretim partileriyle, mamul gruplarıyla ilişkisi kurulamayan genel faaliyetlerdir. Örnek olarak işçiler için sosyal tesis işletilmesi, bina vergisi verilebilir. Bu tür faaliyetlerin mamul maliyetine girmemesi daha doğru olur. Bu tür faaliyetlerde yükleme verisinin ne olduğu bilinmediği için yüklemelerde kapasite kullanımıyla ilgili ölçütler kullanılabilir.

Yukarıdaki gruba dahil edilmemekle birlikte müşteri düzeyindeki faaliyetler; müşteri özel talebine bağlı olarak kullanılan kaynak ve aktiviteleri ifade eder. Örnek olarak müşteri firmanın logosunun işlenmesi müşteriye özel bir kaynak tüketimidir.<sup>107</sup>

Faaliyet tabanlı maliyetleme yönteminde yeni bir kavram olarak maliyet sürücüsü kavramı ortaya çıkmaktadır. Maliyetin doğmasına neden olan faktör maliyet sürücüsü olarak tanımlanmaktadır. Faaliyetlerin belirlenmesinden sonra faaliyetlerin maliyetleri bulunur. Her faaliyet için maliyet sürücüleri tespit edilir. Maliyet sürücüleri ve maliyet havuzları tespit edilir. En son olarak faaliyet maliyetleri mamullere yüklenir.<sup>108</sup>

---

<sup>107</sup> Karakaya, (2007), 285.

<sup>108</sup> Bengü, H., (2005), *Faaliyet Tabanlı Maliyetleme Sisteminde Faaliyet Seviyelerinde Maliyet Uygulaması*, Muhasebe ve Finansman Dergisi, 25, 190.

# **BÖLÜM 4. ÜRETİM İŞLETMELERİNDE MALİYET SİSTEMLERİNE ETKİ EDEN ULUSLAR ARASI FİNANSAL RAPORLAMA STANDARTLARI ( UMS / UFRS ) VE MUHASEBELEŞTİRİLMESİ**

## **4.1. FİNANSAL TABLOLARIN SUNULUŞU (UMS 1, UMS 7)**

Bir işletmenin finansal durumunun, finansal performansının ve nakit akışlarının değerlendirilmesi finansal tabloların aracılığı ile mümkün olmaktadır. Bu tablolar kredi verenlerin, yatırımcıların, diğer tablo kullanıcılarının finansal bilgi ihtiyacını karşılayacak şekilde hazırlanmaktadır.<sup>109</sup>

### **4.1.1. Finansal Tabloların Sunuluşu Standardının Amaç ve Kapsamı**

UMS 1 Madde 1’de standardın amacı, işletmenin genel amaçlı finansal tablolarının önceki dönemin finansal tablolarıyla ve diğer işletmelerin finansal tablolarıyla karşılaştırılmasına olanak verecek biçimde sunulması olarak açıklanmıştır.

### **4.1.2. Uluslararası Muhasebe Standartlarına Göre Finansal Tablolara İlgili Kavramlar**

Finansal tabloların sunuluşunda uyulması gereken kavramlar aşağıdaki gibidir:

---

<sup>109</sup> Öztürk, C., (2009), *2007 Yılında UMS 1: Muhasebesel Değişiklikler ve Yorumlar*, World of Accounting Science, 2, 92-93.



**Gerçeğe Uygun Sunum Kavramı:** UMS 1 Madde 15 ve 16’da belirtildiği üzere işletmenin finansal tablolarının UMS ile uyumlu olarak tanımlanabilmesi için tüm UMS ve UFRS’ler ile uyumlu olması gerekmektedir. Bu uyum açık ve net biçimde dipnotlarda belirtilmelidir. Finansal tablolar finansal durumu, finansal performansı, nakit akışlarını gerçeğe uygun olarak gösterecek şekilde sunulmalıdır.

UMS 1 Madde 15’de gerçeğe uygun sunum; işlemlerin sonuçlarının, diğer olayların ve koşulların Kavramsal Çerçeve’de belirtilen varlık, borç, gelir ve gider tanımlarına ve muhasebeleştirme kriterlerine sadık kalınarak sunulması olarak tanımlanmıştır. Gerektiğinde ek açıklamaların yapılması önemlidir. Madde 18’de ise işletmenin, uygun olmayan muhasebe politikalarını, kullandığı muhasebe politikalarını açıklayarak veya dipnotlar veya açıklayıcı yöntemler kullanarak düzeltilmiş sayılamayacağından bahsedilmektedir.

**Süreklilik Kavramı:** İşletmenin faaliyetlerinin belli bir süre ile sınırlandırılmaksızın sürdürülmesidir.<sup>110</sup> Eğer işletmenin sürekliliği konusunda belirsizlikler varsa bu belirsizlikler açıklanmalıdır. Belirsizlik durumunda tabloların hazırlanmasında bu ilkeye uyulmayabilir. İşletmenin sürekliliği konusunda nasıl ve neden bir belirsizlik olduğu finansal tabloların hazırlanmasında hangi esasların kullanıldığı açıklanmalıdır.<sup>111</sup>

**Tahakkuk Esası:** UMS 1 Madde 27’ye göre nakit akış tablosu hariç, tüm finansal tablolar muhasebenin tahakkuk esasına göre düzenlenmektedir.

**Önemlilik ve Birleştirme Kavramı:** Eksik ve yanlış bilgiler ekonomik karar alıcıların kararlarını etkileyebiliyor ise önemlidir. Bilginin özelliği ve büyüklüğüne göre önemli olup olmadığına karar verilir.<sup>112</sup> Standardın 29. Maddesine göre benzer kalemlerden oluşan sınıflar finansal tablolarda ayrı bir

---

<sup>110</sup> Sarıoğlu, K., TMS 1 Finansal Tabloların Sunuluşu, İstanbul Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler Odası, <http://archive.ismmmo.org.tr/docs/yayinlar/kitaplar/99/2.bolum.pdf>, 36, 13/01/2012.

<sup>111</sup> Sağlam, N., Şengel, S., Öztürk, B., (2009), TMS Türkiye Muhasebe Standartları Uygulaması, Muhasebe ve Hukuk Yayınları, Ankara, 69.

<sup>112</sup> Sağlam vd., (2009), 70.

biçimde gösterilmekte ve önemsiz olmayan nitelik ve işlev olarak farklı olan kalemler ayrı olarak sunulmaktadır.

**Netleştirme Kavramı:** Standardın 33. Maddesine göre zorunlu olmadıkça veya izin verilmedikçe varlıklar ve borçlar, gelirler ve giderler netleştirilemez.<sup>113</sup> İşlem veya diğer olayın özü gereği yapılan netleştirme dışında, gelir tablosu, bilanço ya da bireysel gelir tablosunda yapılan netleştirmeler, kullanıcıların işlemleri, diğer olayları ve şartları ve gelecekteki nakit akışlarını anlamalarını zorlaştırmaktadır. Varlıkların, örneğin stok değer düşüklüğü karşılığı ve şüpheli alacaklar karşılığı gibi, düzenleyici hesaplar düşüldükten sonra net tutarıyla gösterilmesi standardın aynı maddesine göre netleştirme değildir.

Madde 35’de bahsedildiği üzere, benzer işlemlerden kaynaklanan kazanç ve kayıplar, örneğin kur farklarından kaynaklanan kazanç veya zararlar veya ticari amaçla elde tutulan finansal araçlardan kaynaklanan kazanç veya kayıplar, netleştirilerek raporlanmaktadır. Ancak söz konusu kazanç veya kayıplar, önemli oldukları takdirde mahsup edilmeden ayrı ayrı gösterilmektedir. Netleştirmenin yapılabilmesi için borç ve alacağın doğduğu taraflar arasında yasal bir anlaşma yapılması gerekmektedir.<sup>114</sup>

Netleştirilerek raporlama yapılabilecek durumlar aşağıdaki gibidir:<sup>115</sup>

- 1) Ticaret iskonto ve indirimlerinin hasıllattan düşülerek raporlanması,
- 2) Duran varlık satışında satış kazancının varlığın net defter değeri ve ilgili satış giderleri düşüldükten sonra raporlanması,
- 3) Yapılan bir sözleşme gereği harcama yapıp üçüncü şahıstan temin edilebiliyor ise bu iki tutar netleştirilir,
- 4) Benzer işlemlerden kaynaklanan kar zararlar netleştirilebilir (kur farkı gelir ve giderleri).

**Karşılaştırmalı Bilgi:** Finansal tablolardaki bilgiler önceki dönemlerdeki bilgiler ile karşılaştırılır. Bu durum dipnotlar için de geçerlidir. Finansal tablo

---

<sup>113</sup> Arzova, B., (2009), Muhasebe Teorisi, Türkmen Yayınları, İstanbul, 19.

<sup>114</sup> Sağlam vd., (2009), 70.

<sup>115</sup> Sarıoğlu, 37, 13/01/2012.

sunuluşunda sınıflandırma ve sunuluş tarzı değiştirildiğinde karşılaştırılacak bilgilerde de aynı değişiklikler yapılmalıdır.<sup>116</sup>

**Sunuluşun Tutarlılığı:** Standardın 45. ve 46. Maddelerine göre kalemlerin finansal tablolarda sunuluşu ve sınıflandırılması bir dönemden diğer döneme aynı biçimde sürdürülmelidir. Ancak finansal tabloların farklı bir biçimde sunulması gereği ortaya çıkabilir. Değiştirilmiş sunuluş, finansal tabloların kullanıcılarına daha güvenilir ve geçerli bilgi sağlıyorsa ve değiştirilmiş biçim karşılaştırılmayı engellemeyecek şekilde süreklilik gösterecek ise değişiklik yapılır.

#### 4.1.3. Bilanço

Standartta bilanço finansal durum tablosu olarak anılmaktadır. Finansal durum tablosu işletmelerin varlık, borç ve özsermaye gibi finansal durumunun ölçülmesiyle doğrudan ilgili bölümleri içerir. Bilanço ile sermaye yapısı, likidite durumu, borç ödeme gücü, finansal esneklikler hakkında bilgi sağlamak mümkündür.<sup>117</sup>

Bilançolar likidite esasına göre veya cari olmayan varlık olarak sunulmaktadır. Bu iki yöntemden biri seçilirken faaliyet döngüsüne ve hangi yöntemin daha güvenilir olduğuna dikkat edilmelidir. Faaliyet döngüsü belirlenemiyorsa likidite esasını tercih edilmelidir.<sup>118</sup>

Bilançonun genel kuralları aşağıdaki gibi sıralanmaktadır:<sup>119</sup>

- 1) Dönen varlıklar, duran varlıklar ve kısa, uzun vadeli yükümlülükler ayrı ayrı sunulmalıdır,
- 2) Dönen ve duran varlıklar ile kısa ve uzun vadeli varlıkların birbirinden ayrılmasındaki kriter 12 aylık bir süredir yani bir yıldır,
- 3) Mali kuruluşlar finansal tablodaki kalemleri vadeye değil likiditeye göre sınıflayabilirler,

---

<sup>116</sup> Sağlam vd., (2009), 70.

<sup>117</sup> Sağlam vd., (2009), 75.

<sup>118</sup> Bayrı, O., (2010), Tekdüzen Muhasebe Sistemine ve Türkiye Muhasebe - Finansal Raporlama Standartlarına Göre Bilançonun Biçimsel Yapısı, Kapsamı ve İçeriğinin Karşılaştırmalı Analizi, Mali Çözüm Dergisi, 98, 97.

<sup>119</sup> Sarıoğlu, 39, 13/01/2012.

4) Karma faaliyette bulunan işletmeler hem vade hem de likiditeye göre sınıflandırma yapabilir.

Varlıkların dönen varlık olarak kabul şartları standardın 66. Maddesine göre aşağıdaki gibidir:

- 1) Normal faaliyet döngüsü içinde paraya çevrilmesinin, satılmasının veya tüketilmesinin beklenmesi,
- 2) Ticari amaçla elde bulundurulması,
- 3) Raporlama döneminden sonra on iki ay içinde paraya çevrilmesi,
- 4) Raporlama döneminden sonra en az on iki ay içinde bir borcun ödenmesi için kullanılmak üzere nakit veya nakit benzeri olması (sınırlanmamış olmak şartıyla).

Standardın 67. maddesine göre dönen varlıklar ayrıca, esas itibariyle alım satım amaçlı elde tutulan varlıklar ve uzun vadeli finansal varlıkların kısa vadeli kısımlarını içermektedir.

Dönen varlıklar dışında kalan tüm varlıklar duran varlıklar olarak tanımlanmaktadır.<sup>120</sup>

Varlıkların kısa vadeli borç olarak kabul şartları standardın 69. Maddesine göre aşağıdaki gibi sıralanır:

- 1) Normal faaliyet döngüsü içinde ödenmesinin beklenmesi,
- 2) Ticari amaçla elde tutulması,
- 3) Raporlama döneminden sonra on iki ay içinde ödenecek olması,
- 4) İşletmenin borcun ödenmesini, raporlama döneminin sonundan itibaren en az on iki ay süreyle erteleyebilmesine yönelik koşulsuz bir hakkının bulunmaması.

UMS 1'in 73.,74., ve 75. Maddelerine göre işletme, raporlama döneminden sonra 12 ay içinde borcu yeniden finanse etmeyi veya döndüreceğini tahmin veya tercih ediyorsa bu borcu uzun vadeli olarak sınıflamalıdır. Bu durum işletmenin

---

<sup>120</sup> Sarıoğlu, 40, 13/01/2012.

tercihi değil ise kısa vadeli olarak sınıflamalıdır. Borcun ödenmesini en az on iki ay erteleyecek koşulsuz bir hakkı işletme ihlal ederse, bu borcu kısa vadeli olarak sınıflaması gerekmektedir. Bilanço tarihinde alacaklı hemen ödeme talebinde bulunamayacağı bir süre tanıma konusunda işletmeyle uzlaşmaya varmışsa, işletme borcunu uzun vadeli olarak sınıflandırmalıdır.

#### 4.1.4. Kapsamlı Gelir Tablosu

UMS 1’de gelir tablosu başlığı yerine kapsamlı gelir tablosu başlığı kullanılmaktadır. Her dönem faaliyetlerden elde edilen kar zarar (toplam kapsamlı gelir) ve diğer kapsamlı gelirler raporlanmaktadır.<sup>121</sup>

**Kapsamlı Gelir:** UMS 1’de ortakların nakit sermaye artırımı, kar dağıtımı gibi ortak olmalarıyla ilişkili olarak gerçekleştirdikleri finansal olayların dışında öz sermayede gerçekleşen toplam değişim toplam kapsamlı gelir olarak tanımlanmaktadır. Kapsamlı gelir, işletmelerin faaliyetleri sonucu kar zarar tablosunda raporladığı veya öz sermaye de muhasebeleştiği değişimleri göstermektedir.<sup>122</sup>

**Diğer Kapsamlı Gelir:** Dönem kar zararına katılmayan doğrudan özsermayede muhasebeleştirilerek raporlanan gelir ve giderler diğer kapsamlı gelir olarak tanımlanmaktadır.

Diğer kapsamlı gelir içeriğindeki unsurlar aşağıdaki gibidir: <sup>123</sup>

- 1) Yeniden değerlendirme fonundaki değişimler,
- 2) UMS 19 kapsamında tanımlanmış fayda planları için hesaplanan aktüeryal kazanç ve kayıplar,
- 3) Dış ülkedeki bağlı işletmenin finansal tablolarının kur çevriminden kaynaklanan kazanç ve kayıplar,
- 4) Satılmaya hazır finansal varlıkların yeniden ölçümünde ortaya çıkan kazanç ve kayıplar,

---

<sup>121</sup> Sağlam vd., (2009), 79-80.

<sup>122</sup> Sarıoğlu, 31, 13/01/2012.

<sup>123</sup> Sarıoğlu, 32,13/01/2012.

- 5) Nakit akış riskine ilişkin riskten korunma araçlarına bağlı olarak oluşan kazanç ve kayıpların etkin kısımları olarak detaylandırılabilir.

Toplam kapsamlı gelir aşağıdaki eşitlikteki gibi ifade edilebilmektedir.<sup>124</sup>

$$\text{Toplam Kapsamlı Gelir} = \text{Kapsamlı Gelir} + \text{Diğer Kapsamlı Gelir}$$

Toplam kapsamlı gelir, kar ya da zararın ve diğer kapsamlı gelirin bütün bileşenlerini kapsar. Kapsamlı gelir tablosu ile işletmenin sadece gerçekleşmiş değil, aynı zamanda gerçekleşmemiş gelirlerinin de finansal tablolarda sunulması sağlanmaktadır.<sup>125</sup>

Standardın 81. Maddesine göre, işletme bir dönemde muhasebeleştirilen tüm gelir ve gider kalemlerini tek bir kapsamlı gelir tablosunda veya bireysel gelir tablosu ve kapsamlı gelir tablosu olmak üzere iki tabloda birden sunmaktadır. Standardın 82. maddesinde kapsamlı gelir tablosunda yer alması gereken unsurlar belirtilmektedir. Kapsamlı gelir tablosunda asgari olarak hasılat, finansman maliyetleri, iştirak ve iş ortaklıklarının özkaynak yöntemiyle oluşan gerçekleşmiş ve gerçekleşmemiş kar zarar payları, vergi giderleri, varlıkların elden çıkartılması ve durdurulan faaliyetlerle ilgili tahakkuk eden vergi öncesi kar zarar, kar veya zarar, niteliğine göre sınıflandırılan gerçekleşmemiş kar ya da zarar bileşenlerinin her biri yer almaktadır. Standardın 83. maddesine göre ise, ilgili dönemin kapsamlı gelir ve dönem kar zararının azınlık payı ve ana ortaklık sahiplerine ait kısmıyla ilgili açıklamalar yapılmalıdır.

Kapsamlı gelir tablosunda giderlerin gelir tablosu kapsamında raporlanması ile ilgili olarak kullanılacak iki grupta yöntemi açıklanmıştır:

**Giderlerin niteliklerine göre gruplama:** Bu raporlama şekline göre giderler yapılış amaçlarına göre raporlanmaz. Giderleri niteliklerine göre gruplamada aşağıda örneklendiği şekilde bir sunum söz konusudur.<sup>126</sup>

---

<sup>124</sup> Sarıoğlu, 32, 13/01/2012.

<sup>125</sup> Sağlam vd., (2009), 80.

<sup>126</sup> Sarıoğlu, 44, 13/01/2012.

Gelir  
Diğer gelirler  
Mamul ve yarı mamul stoklarında değişim  
Kullanılan hammadde ve diğer tüketim malları  
Çalışanlara sağlanan fayda maliyetleri  
Amortisman ve itfa giderleri  
Diğer gelirler  
Toplam giderler  
Vergi öncesi kar

**Giderleri fonksiyonlarına göre gruplama:** Bu raporlama şekli Türkiye’de hali hazırda kullanılmakta olan Tek Düzen Muhasebe Sistemi’nin öngördüğü gelir tablosu şekli ile uyumludur (olağandışı giderler hariç ). Giderleri fonksiyonlarına göre gruplamada aşağıdaki gibi bir sunum söz konusudur.<sup>127</sup>

Hasılat  
Satışların maliyeti  
Brüt kar  
Diğer gelir  
Dağıtım maliyetleri  
Yönetim giderleri  
Diğer giderler  
Vergi öncesi kar

#### **4.1.5. Özkaynak Değişim Tablosu**

Performans değerlendirilmesinde sadece dönem içindeki faaliyetlerle oluşan gelir ve giderler sonucu elde edilen kar zarar değil, aynı zamanda direkt olarak özkaynakta oluşan kayıp ve kazançlar dikkate alınmaktadır.<sup>128</sup>

Standardın 106. Maddesinde özkaynak değişim tablosunda yer alması gereken bilgiler sayılmaktadır. Bu bilgiler aşağıdaki gibidir :

---

<sup>127</sup> Sarıoğlu, 45, 13/01/2012.

<sup>128</sup> Sağlam vd., (2009), 87.

- 1) Döneme ilişkin toplam kapsamlı gelir,
- 2) Her bir özkaynak kalemi için geriye dönük olarak yapılan düzeltmeler,
- 3) Doğrudan özsermayeye intikal ettirilen gelir ve giderler,
- 4) Ana şirket ortaklarına ve azınlıklara düşen toplam tutarı göstermek üzere dönemin gelir ve giderleri,
- 5) Özkaynakların her bölümü için UMS 8'e göre yapılan değişiklik ve düzeltmeler,
- 6) Ortaklara ayrı ayrı yapılmış dağıtımlar,
- 7) Dönem başı ve sonu dağıtılmamış karlar mutabakatı,
- 8) Her sermaye sınıfının ve her yedeğin dönem başı ve sonu bakiyelerinde yapılan mutabakatları.

#### 4.1.6. Nakit Akış Tablosu

Nakit akış tablosu, işletmenin nakit yaratma becerisi ve nakdi kullanma nedenlerinin değerlendirilebilmesi için hazırlanan nakit esasına dayanan tablodur.<sup>129</sup> Nakit akış tablosu yatırımcılara, kreditoörlere, diğler işletme ilgililerine işletmenin nakit akış yaratma gücünü, mali durumunu, kar oluşturma becerisi gibi detayları göstermektedir.<sup>130</sup>

UMS 7'nin amacı yatırım ve finansman faaliyetlerinden dönem boyunca elde edilen nakit akışlarının sınıflandırılması ve nakit akış tablosu vasıtasıyla, işletmenin nakit ve nakit benzerlerindeki tarihi değişikliklere ilişkin bilgilerinin elde edilmesi hususunu düzenlemektedir. Standardın 1. Maddesinde, standardın kapsamında nakit akış tablosunun hazırlanması ve finansal tabloların hazırlandığı her dönem için finansal tabloların ayrılmaz parçası olarak sunulması gerektiği belirtilmiştir. Madde 4'de *“nakit akış tablosunun yararları, okuyucuların işletmenin net aktiflerindeki değişimini, finansal yapısını ve nakit akışlarının tutar ve zamanlamasını değişen koşullara ve fırsatlara uyum sağlamak amacıyla*

---

<sup>129</sup> Sarıoğlu, 46, 13/01/2012.

<sup>130</sup> Gücenme, Ü., Poroy Arsoy, A., (2006), Muhasebe Standartlarındaki Sınıflandırılmış Nakit Akım Tablosu Formatı ile Finansal Performansın Ölçülmesi, Muhasebe ve Finansman Dergisi, 67-68.



*etkileme yeteneğini değerlendirebilmesi için gerekli bilgiyi sağlar” şeklinde belirtilmiştir.*

Nakit akış tabloları; işletme faaliyetlerinden sağlanan nakit akışları, yatırım faaliyetlerinden sağlanan nakit akışları ve finansman faaliyetlerinden sağlanan nakit akışları olarak üç başlık halinde oluşturulur.

UMS 7 Madde 13 ve 14’de bahsedildiği üzere işletme faaliyetlerinden kaynaklanan nakit akışları, dış finansman kaynaklarına ihtiyaç duymadan işletmenin faaliyetlerini sürdürebilmesi ve yeni yatırımlara başlayabilmesinin mümkün olup olmadığını göstermektedir. İşletme faaliyetlerinden kaynaklanan nakit akışları, işletmenin ana gelir getirici faaliyetleriyle ilgilidir ve net karın veya zararın belirlenmesinde yer alan işlem ve olaylardan kaynaklanmaktadır.

Standardın 16 no’lu Maddesinde yatırım faaliyetlerinden kaynaklanan nakit akışlarından bahsedilmiştir. Yatırım faaliyetlerinden kaynaklanan nakit akışları, gelecekte işletmeye gelir ve nakit akışı sağlaması öngörülen kaynaklar için yapılan harcamaların düzeyini göstermektedir.

Standardın 17 no’lu Maddesinde ise finansman faaliyetlerine ilişkin nakit akışlarının işletmeye sermaye sağlayanların işletmenin gelecekteki nakit akışlarından talep edecekleri kısmın belirlenmesinde kullanıldığı belirtilmiştir.

#### **4.1.7. Dipnotlar**

UMS 1 Madde 7’de dipnotlar, finansal durum tablosunda (bilançoda), kapsamlı gelir tablosunda, bireysel gelir tablosunda (sunulmuşsa), özkaynak değişim tablosunda ve nakit akış tablosunda yer alan bilgilere ilave bilgiler olarak tanımlanmıştır. Dipnotlar, bu tablolarda yer alan kalemlerin metinsel açıklamalarını veya açılımlarını ve bu tablolarda raporlanan muhasebeleştirme kriterlerini sağlamayan kalemlerle ilgili bilgileri sağlar.

#### **4.1.8. Mevcut Uygulamaya Etkileri**

Finansal tabloların sunumu ile ilgili standartların etkileri aşağıdaki gibi tespit edilmiştir.

#### 4.1.8.1. Bilanço Açısından

UMS ve VUK arasında bilanço sunuluşu açısından oluşan farklar aşağıdaki gibi sıralanabilir:<sup>131</sup>

- 1) UMS, bilanço açısından Tekdüzen Hesap Planı (TDHP)'ndeki cari ve cari olmayan varlıklar sınıflamasına ek olarak likidite esaslı sınıflamayı kabul etmiştir.
- 2) TDHP'ye göre dönen varlık-duran varlık ve kısa vadeli-uzun vadeli yabancı kaynak ayırımında normal faaliyet dönemi dikkate alınırken, UMS'de öncelik faaliyet döngüsüne göre sınıflandırmadadır. Faaliyet döngüsüne göre sınıflandırılmayan varlıklar normal faaliyet dönemine göre sınıflandırılmalıdır.
- 3) TDHP'de sunum hesap kırılımları ve alt hesapları daha detaylı belirtilmiştir. UMS sunum konusunda daha serbest davranmaktadır.
- 4) TDHP'deki hazır değerler grubu UMS'de nakit ve nakit benzeri grubu olarak tanımlanmaktadır.
- 5) TDHP'de menkul kıymetler grubunda izlenen likit fonlar UMS'de finansal varlıklar grubunda değil, nakit ve nakit benzerleri grubunda izlenmektedir.
- 6) TDHP'de menkul kıymetler; hisse senetleri, kamu ve özel kesim tahvil senet ve bonoları olarak sınıflandırılırken, standartlara göre finansal varlıklar; alım satım amaçlı finansal varlıklar, satılmaya hazır finansal varlıklar, vadeye kadar elde tutulacak finansal varlıklar, krediler ve alacaklar şeklinde sınıflandırılmaktadır.
- 7) TDHP'ye göre senetsiz alacaklar/borçlar için ayrılan reeskont kanunen kabul edilmeyen giderdir, UMS'de tüm alacakların/borçların reeskontu mümkündür.
- 8) UMS'ye göre bilançoaya ertelenmiş gelir ve gider tanımları girmektedir.

#### 4.1.8.2. Kapsamlı Gelir Tablosu Açısından

Kapsamlı gelir tablosu açısından farklar aşağıdaki gibi sıralanabilir:

---

<sup>131</sup> Bayrı, (2010), 100-109.

- 1) TDHP gelir tablosu tek tablo olarak sunulurken, UMS'de kapsamlı gelir tablosu iki farklı tablo şeklinde sunulabilmektedir.<sup>132</sup>
- 2) UMS 1'de kapsamlı gelir tablosunda kalemler gruplanarak sunulur. Birinci yönteme göre giderler yapılış amaçlarına göre değil niteliklerine göre raporlanmaktadır. İkinci yönteme göre ise fonksiyonlara göre raporlama yapılmaktadır. TDHP fonksiyonlara göre raporlamayı öngörür ve kesin bir biçim tanımlanmıştır.<sup>133</sup>
- 3) Aradaki biçim farkından da önemli olan, kapsamlı gelir tablosunda yer alan ve kar zararda muhasebeleştirilmeyen gelir ve gider kalemlerini kapsayan diğer kapsamlı gelir ile ilgili kalemlerdir.
- 4) UMS'de yer alan kapsamlı gelir tablosu geleneksel gelir tablosundan daha fazla bilgi içermektedir. Özellikle dipnotlar işletme dışı kullanıcılara karar almalarında oldukça faydalı olmaktadır.<sup>134</sup>
- 5) UMS'de olağandışı gelir ve giderler ne kapsamlı gelir tablosunda ne de dipnotlarda yer almamaktadır.<sup>135</sup> Ayrıca, azınlıklarla ilgili kar ve zarar ile ana şirketin bağlı ortaklıklarına ait olan kar veya zarar tutarı da gelir tablosunda ayrı ayrı gösterilmelidir. İşletme ya gelir tablosunda ya da öz kaynak değişim tablosunda veya dipnotlarda, dönem içinde dağıtılmak üzere tahakkuk eden temettü tutarını ve hisse başına düşen tutarı açıklamalıdır. Durdurulan faaliyetlerin gelir ve giderlerinin de ayrı olarak izlenmesi gerekmektedir.<sup>136</sup> TDHP'de bu uygulamalar mevcut değildir.

#### **4.1.8.3. Nakit Akış Tablosu Açısından**

1 no'lu muhasebe sistemi uygulama genel tebliğinde (MSUGT) nakit akış tablosunun formatı belirtilmiştir. Bu format klasik format olarak tanımlanmıştır. Dönem içi nakit girişleri ve çıkışları ortaya çıkış nedenleri belirtilmeden sunulmaktadır. Bu durum işletmenin hangi faaliyetten ne kadar nakit girişi ve çıkışı sağladığının analizine engel olmaktadır. UMS 7 nakit akış tablosu formatı

---

<sup>132</sup> Doğan ve Ertugay, (2010), 137.

<sup>133</sup> Sarıoğlu, 44, 13/01/2012.

<sup>134</sup> Doğan ve Ertugay, (2010), 137.

<sup>135</sup> Sarıoğlu, 44, 13/01/2012.

<sup>136</sup> Kıymetli Şen, (2010), 168.

sınıflandırılmış format olarak tanımlanmıştır ve klasik formatın veremediği detaylı bilgileri sağlamaktadır. Sınıflandırılmış formatta nakit akış bilgileri; yatırım faaliyetlerine ilişkin nakit akışları, finansman faaliyetlerine ilişkin nakit akışları ve işletme faaliyetlerine ilişkin nakit akışları olarak ayrılarak sunulur.<sup>137</sup>

## **4.2. STOKLARIN MUHASEBELEŞTİRİLMESİ (UMS 2)**

Tezin bu bölümünde stoklar standardı ele alınmıştır.

### **4.2.1. Stoklar Standardının Amaç ve Kapsamı**

UMS 2 Stoklar standardının amacı, stoklarla ilgili muhasebe işlemlerini açıklamaktır. Stokların bir varlık olarak muhasebeleştirilmesinde, kullanılmasında ve elden çıkarılmasında, gerçekleşen gelirler ile karşılaştırılacak olan ilgili maliyetin oluşturulmasında bu standart hükümleri kullanılmaktadır.<sup>138</sup>

Standardın 6. Maddesine göre stoklar;

- 1) İşin normal akışı içinde ( olağan işletme faaliyetleri kapsamında ) satılmak için elde tutulan,
- 2) Satılmak üzere üretilmekte olan ya da
- 3) Üretim sürecinde veya hizmet sunumunda kullanılacak ilk madde ve malzemeler şeklinde bulunan varlıklardır.

İşletmeler mal alım satım faaliyetlerine göre ikiye ayrılır: Ticaret işletmeleri ellerindeki malı değişikliğe uğratmadan satar, üretim işletmeleri ise bir malzemeyi değişikliğe uğratarak (dönüştürerek ) yeni bir mamul veya hizmet üretir.

Standart ticari işletmelerde alım satım konusu olan mallar ile üretim işletmelerinde alınan malzeme ve üretilen ürünlerin maliyetlerinin hesaplanması, bunların stokta tutulması ve satımı süreçlerindeki muhasebeleştirme ilke ve kurallarını incelemektedir.

---

<sup>137</sup> Gücenme ve Poroy Arsoy, (2006), 67-68.

<sup>138</sup> Örtün, R., Kaval, H., Karapınar, A., (2007), UMS-UFRS, Gazi Kitabevi, İstanbul, 47.

Stoklar değişken ve hareketlidir, Şekil değiştirir. Stoklar, elden çıkarma sürecinde hareketliliği ve devir hızı yüksek olan işletme varlıklarıdır.<sup>139</sup>

#### **4.2.2. Stokların Maliyeti**

UMS 2 Madde 10'a göre stokların maliyeti; tüm satın alma maliyetlerini, dönüştürme maliyetlerini ve stokların mevcut durumuna ve konumuna getirilmesi için katlanılan diğer maliyetleri içermektedir.

##### **4.2.2.1. Satınalma Maliyeti**

UMS 2 Madde 11'e göre satın alma fiyatı; ithalat vergileri ve diğer vergiler (firma tarafından vergi idaresinden iade alınabilecekler hari), nakliye, yükleme boŐaltma maliyetleri ile mamul, malzeme ve hizmetlerin elde edilmesiyle doğrudan bağlantısı kurulabilen diğer maliyetleri içermektedir. Ticari iskontolar ve benzeri diğer indirimler, satın alma maliyetinin belirlenmesinde indirim konusu yapılmaktadır.

##### **4.2.2.2. Dönüştürme Maliyeti**

Satın alınan ilk madde ve malzemelerin ambardan üretim sürecine çekilip mamul olarak nihai ambara gönderilmesine kadarki 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 adlandırılmaktadır.<sup>140</sup>

Dönüştürme maliyetleri Standardın 12. Maddesine göre, direkt işçilik giderleri gibi, üretimle doğrudan ilişkili maliyetleri de kapsar. Dönüştürme maliyetleri ayrıca ilk madde ve malzemenin mamule dönüŐtürülmesinde katlanılan sabit ve değişken GÜG'den sistematik olarak dağıtılan tutarları da içermektedir.

---

<sup>139</sup> Türker, İ., (2010), *IAS7 TMS 2 Stoklar Standardına ve Türk Vergi Sistemine Göre Stokları Değerleme*, Muhasebe ve Denetime Bakış, 106-107.

<sup>140</sup> Sağlam vd., (2009), 111.

Dönüştürme maliyetlerinin UMS'ye göre hesaplanmasında normal maliyet yöntemi esas alınmış olup, GÜG değişken ve sabit olarak ayrılmaktadır. Sabit GÜG'ün kapasite kullanım oranına düşen kısmı ürün maliyetlerini oluşturmaktadır. Sabit GÜG'ün boş kapasiteye düşen kısmı ise gelir tablosunda gider olarak gösterilmektedir.<sup>141</sup>

Standardın 13. Maddesine göre yukarıda bahsi geçen normal kapasite, planlanan bakım ve onarım çalışmalarından kaynaklanacak kapasite düşüklüğü de dikkate alınarak normal koşullarda bir veya birkaç dönem veya sezonda elde edilmesi beklenen ortalama üretim miktarına göre saptanmaktadır.

Belli bir süreç dahilinde dikkate alınarak saptanan normal kapasite konjunktürel dalgalanmalar ve satış trendlerini de kapsayan yıllık ortalama bir kapasite düzeyidir. Fiili kapasite normal kapasiteye yakın ise normal kapasite olarak kabul edilip kullanılması mümkündür. Normal maliyet yönteminde, ürünlere dağıtılan sabit genel üretim giderleri kapasitenin düşük olması veya atıl kapasite kullanımını nedeniyle arttırılamaz. Mamul maliyetine verilmeyen sabit giderler dönem gideri olarak sonuç hesaplarına alınmaktadır. Sabit genel üretim giderlerinden dolayı ürün maliyetlerinde dalgalanmalara izin verilmez. Üretim hacmindeki dalgalanmaların sabit maliyetler üzerindeki etkisi elimine edilmiş olur.<sup>142</sup>

#### **4.2.2.3. Diğer Maliyetler**

UMS 2 Madde 15'e göre diğer maliyetler, ancak stokları mevcut konum ve duruma getirdikleri ölçüde stok maliyetine dahil edilmektedir. Örneğin, bazı genel üretim giderleri kapsamı dışındaki giderlerin veya özel bir müşteri siparişine ilişkin ürün tasarım, geliştirme maliyetlerinin stok maliyetleri kapsamına alınması uygun olabilir.

Standardın 16. maddesinde stokların maliyetine alınmayan ve oluştuğu dönemin gideri olarak kabul edilen giderler belirtilmiştir. Bu giderler;

---

<sup>141</sup> Örten vd, (2007), 49.

<sup>142</sup> Özbek, Y., (2008), *Türkiye Muhasebe Standardı (TMS-2) Stoklar*, Muhasebe ve Denetime Bakış, 24, 85.

- Normalin üstünde gerçekleşen, ilk madde ve malzeme (fire ve kayıplar), işçilik ve diğer üretim maliyetleri,
- Bir sonraki üretim aşaması için zorunlu olanlar dışındaki depolama giderleri,
- Stokların bulunduğu konum ve duruma gelmesinde katkısı olmayan genel yönetim giderleri ve satış giderleridir.

#### **4.2.2.4. Hizmet Maliyetleri**

Hizmetler, bir işletmenin ürünlerini veya yeteneklerini kullanan alıcılara yönelik bir faaliyetin gerçekleştirilmesi ya da bir müşteri için çeşitli faaliyetlerin veya görevlerin yerine getirilmesi şeklinde tanımlanabilmektedir.<sup>143</sup>

Verilen hizmetle ilgili olan hasılatın sonuç hesaplarına aktarılmadığı, gelir olarak yansıtılmadığı durumlarda hizmet giderleri stok hesabına yansıtılmaktadır. Hizmet maliyetleri, hizmetin sunulmasında görev alan personelin işçilik ücretleri ve kontrol işlemlerini yöneten üst personelin ücretleri ve ilişkili genel giderleri içermektedir. Satış ve genel yönetim gideri hizmet maliyetlerine ilave edilmez. Hizmet maliyetlerine kar marjı ve ilgisi olmayan maliyetler dahil edilemez.<sup>144</sup>

#### **4.2.3. Stokların Değerlemesi**

Stokların değerlemesi standardın 9. Maddesine göre, maliyet ve net gerçekleşebilir değer düşük olanı ile yapılmaktadır.

Madde 6'da yukarıda bahsi geçen net gerçekleşebilir değer; işin normal akışı içinde, tahmini satış fiyatından, tahmini tamamlanma maliyeti ve satışı gerçekleştirmek için gerekli tahmini satış giderlerin toplamının düşürülmesiyle elde edilen tutar olarak tanımlanmaktadır. Madde 7'de net gerçekleşebilir değer; bir işletmenin, işin normal akışı içinde, stokların satılmasından elde etmeyi beklediği net tutar olduğunun altı çizilmektedir.

---

<sup>143</sup> Sağlam vd., (2009), 135.

<sup>144</sup> Türker, (2010), 111.

Stokların net gerçekleşebilir değeri maliyet değerinden küçük ise stoklar net gerçekleşebilir değeri üzerinden değerlendirilmekte ve gerçekleşmemiş zararlar gider olarak yazılmaktadır. Stokların net gerçekleşebilir değeri maliyet bedelinden büyükse maliyet bedeli değiştirilmez.<sup>145</sup>

Örneğin, bir ticaret işletmesinin stoklarıyla ilgili aşağıdaki verilere göre:<sup>146</sup>

Satınalma Maliyeti	50.000 TL (1.1.2011)
Taşıma Maliyeti	2.000 TL
Net Gerçekleşebilir Değer	40.000 TL (31.12.2011)

Toplam maliyet bedeli 52.000 TL'dir. Net gerçekleşebilir değer, maliyetten düşük olduğu için ihtiyatlılık ilkesi gereği gerçekleşmemiş zarar muhasebeleştirilecektir. Stoklar bilançoda 40.000 TL net gerçekleşebilir değer ile raporlanacaktır.

UMS 2'de vurgulanan net gerçekleşebilir değer piyasa fiyatı anlamındadır yani piyasa fiyatının maliyet değerinden düşük olması halinde stokların piyasa değeri ile raporlanmasına izin verilmekte, piyasa değerinin maliyet değerini geçmesi halinde ise stokların piyasa değeri ile raporlanması engellenmektedir. Bu işlem muhasebenin ihtiyatlılık ilkesinin gereğidir.<sup>147</sup>

#### 4.2.4. Maliyet Ölçüm Teknikleri

UMS 2 standardının 21. Maddesinde bahsedildiği üzere sonuçların maliyete yakın olması halinde, stok maliyetinin ölçümüyle ilgili standart maliyet yöntemi ve perakende yöntemi gibi teknikler kullanılabilir. Standart maliyetin hesaplanmasında, ilk madde ve malzemelerin, işçiliğin, verimliliğin ve kapasite kullanım oranlarının normal düzeyleri dikkate alınmaktadır. Standart maliyetler düzenli olarak gözden geçirilir ve gerek görülürse mevcut koşullar dikkate alınarak yeniden belirlenir.

<sup>145</sup> Türker, (2010), 108.

<sup>146</sup> Demir, V., Bahadır, O., (2007), *Ufrs deki Değerleme Ölçüleri Kapsamında Şirket Değerlemesinde Defter Değeri Yaklaşımı*, Muhasebe ve Denetime Bakış, 23, 73.

<sup>147</sup> Demir ve Bahadır, (2007), 73.



Madde 22’de perakende maliyet yönteminden bahsedilmektedir. Perakende maliyet yöntemi, perakende satış yapan işletmeler tarafından, diğer maliyet yöntemlerini uygulamanın pratik olmadığı, benzer kar marjlarına sahip, hızla değişen çok sayıda kalemden oluşan stokların değerlemesinde kullanılmaktadır. Bu yöntemde, stokların maliyeti, stokların satış değerinden uygun bir brüt kar marjının düşülmesi suretiyle bulunur. Kullanılacak yüzde oranının belirlenmesinde, gerçek satış fiyatının altında fiyatlandırılan stoklar dikkate alınmaktadır. Çoğunlukla, her perakende satış bölümü için ortalama bir yüzde kullanılmaktadır.

#### **4.2.5. Stok Maliyetlerini Hesaplama Yöntemleri**

Standartta aşağıdaki hesaplama yöntemlerine yer verilmiştir:

- Gerçek parti maliyet yöntemi,
- İlk giren ilk çıkar yöntemi (FIFO),
- Ağırlıklı ortalama maliyet yöntemi.

UMS 2 Madde 23’de belirtildiği üzere, normal şartlarda birbirleri ile ikame edilemeyen stok kalemleri ile özel projeler için üretilen veya satın alınan mal ve hizmetlerin maliyeti, her bir varlığa ilişkin özel maliyeti dikkate alınarak gerçek parti maliyet yöntemi ile belirlenmektedir. Gerçek parti yöntemi özellikle taşınmaz mallar, otomobil, değerli taşlar gibi birbirinden farklı niteliklere sahip malların satışı ile uğraşan işletmeler tarafından tercih edilmektedir.

Madde 25’de diğer stokların maliyetlerinin, ilk giren ilk çıkar (FIFO) veya ağırlıklı ortalama maliyet yöntemlerinden birinin uygulanmasıyla belirlenmesi gerektiğinden bahsedilmektedir.

FIFO yöntemi, fiziki mal akışına paralel olarak maliyetlerin hesaplanmasını hedefler. Eğer fiziki mal akışı ilk giren ilk çıkar şeklinde ise sonuçlar gerçek maliyet yöntemine yaklaşır. Yöneticilerin istediği maliyetten çıkış yapmasına engel olduğu içinde kar da yapılabilecek oynamalara engel olmaktadır.

Ağırlıklı ortalama maliyet yöntemi ise belirli dönemde aynı özelliğe sahip ürünler için aynı maliyeti vermektedir.<sup>148</sup>

Madde 25'e göre bir işletme benzer özelliklere ve benzer kullanıma sahip tüm stoklar için aynı maliyet hesaplama yöntemini kullanmalıdır. Türü veya kullanım alanları itibarıyla farklı olan stoklar için, farklı maliyet hesaplama yöntemleri kullanılabilir.

#### 4.2.6. Değer Düşüklüğü Testi

UMS 2 Madde 28'e göre stokların maliyeti; stokların zarar görmesi, kısmen veya tamamen kullanılmaz hale gelmesi ya da satış fiyatlarının düşmesi gibi durumlarda geri kazanılamayabilmekte ve stok maliyeti geri kazanılabilir tutardan daha yüksek olabilmektedir. Stokların maliyeti, tahmini tamamlanma maliyeti veya tahmini satış maliyetinin artması durumunda da geri kazanılamayabilir. Standartta belirtildiği üzere 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 ayrılmaktadır. Stok maliyetlerinin net gerçekleşebilir değere indirgenmesi, stokların maliyet veya net gerçekleşebilir değerden düşük olanıyla değerlendirilme ilkesiyle uyumludur.

Her finansal dönem sonunda stoklardaki değer düşüklüğü karşılığı hesaplanarak sonuç hesaplarına yansıtılmaktadır. Stokların elde etme maliyetleri stok kalemi bazında net gerçekleşebilir değere indirilmektedir. Stok kalemi yerine ürün grupları bazında da değerlemeye tabii tutma mümkündür. Ancak mamul mallar ve coğrafi bölgeler bazında değer düşüklüğü hesabı yapılamaz. Stokların net gerçekleşebilir değere indirgenmesine neden olan şartların değişmesi durumunda değer düşüklüğü iptal edilmektedir. Değer düşüklüğünde iptal edilen tutar önceden ayrılan karşılık tutarı ile sınırlandırılmaktadır. En son kayıt edilen

---

<sup>148</sup> Köse, T., Kiracı, M., (2007), *Stoklara İlişkin Türkiye Muhasebe Standardının Uygulama Düzeyine Yönelik Bir Araştırma*, MÖDAV, 4, 158-159.

tutar maliyet ve revize edilen net gerçekleşebilir değer tutarından düşük olanıdır.<sup>149</sup>

Net gerçekleşebilir değerın hesaplanmasında güvenilir kanıtlara göre stokların satılması durumunda elde edilmesi beklenen satış tutarı esas alınmaktadır. Geçici maliyet ve fiyat dalgalanmaları hesaplamada dikkate alınmamaktadır. Taahhüt edilen kesin satış veya hizmet sözleşmelerini yerine getirmek için elde tutulan stokların net gerçekleşebilir değerinin belirlenmesinde sözleşme fiyatı esastır. Sözleşmeden fazla bulundurulmuş stoklar genel satış fiyatları üzerinden değerlendirilmektedir. İlk madde ve malzemelerin fiyat azalışı mamulün maliyetinin net gerçekleşebilir değerinden daha yüksek olacağını gösteriyorsa ilk malzemenin değeri net gerçekleşebilir değerine düşürülmektedir.<sup>150</sup>

Örneğin maliyet değeri 1.000 TL olan bir malzemenin net gerçekleşebilir değeri 700 TL'ye düşse de eğer bünyesine girdiği ürünün beklenen değeri en az 1.000 TL veya daha fazla ise malzeme, maliyet değeri 1.000 TL değerle değerlendirilecektir. Bünyesine girdiği ürünün net gerçekleşebilir değeri 600 TL'ye düşmüş ise malzeme maliyet değeri olan 1.000 TL değerle değil, net gerçekleşebilir değeri olan 700 TL ile değerlendirilmektedir.<sup>151</sup>

#### **4.2.7. Stok Maliyetlerinin Gidere Dönüşmesi**

Stoklar satıldığında bu stokların kayıtlı değeri stoklarla ilgili hasılatın finansal tablolara alındığı dönemde gider olarak muhasebeleştirilmektedir. Stokları net gerçekleşebilir değere indirgeyen stok değer düşüklüğü karşılık tutarı ve stoklarla ilgili kayıplar ise indirgenmenin ve kayıpların olduğu dönemde gider olarak muhasebeleştirilmektedir. Net gerçekleşebilir değerın artışı dolayısıyla iptal edilen stok değer düşüklüğü karşılığı tutarı, iptalin gerçekleştiği dönemin tahakkuk eden satış maliyetini azaltacak şekilde muhasebeleştirilmektedir. İşletmelerde kullanılmak üzere imal ve inşa edilen varlıklar için kullanılan stoklar,

---

<sup>149</sup> Türker, (2010), 114-115.

<sup>150</sup> Türker, (2010), 115.

<sup>151</sup> Özbek, (2008), 96.

bu varlıkların maliyetine eklenerek varlıkların hizmet süresinde gidere dönüştürülmektedir.<sup>152</sup>

Gider kaydedilen stoklar;

- Stok maliyetine giren unsurlardan,
- Stok maliyetine dağıtılmayıp doğrudan gider kaydedilen genel üretim giderler- inden,
- Fire kayıplar ve anormal üretim giderlerinden oluşmaktadır.<sup>153</sup>

#### 4.2.8. Birleşik ve Yan Ürünler

Bazı üretim sistemlerinde kullanılan ilk madde ve malzemenin özelliği gereği birden fazla ürün ortaya çıkabilmektedir. Bunlardan bazıları ortak ürün, bazıları ise yan üründür. Ana faaliyet konusu ile ortaya çıkan ürünler ortak ürün, istek dışı ortaya çıkan ve değer itibariyle daha düşük olan ürünler yan üründür. Ürünlerin ayrılma noktasına kadar oluşan birleşik maliyetler değişik yöntemler ile dağıtılmaktadır. Maliyetlerin doğrudan bir ürünle ilişkilendirilemediği dönemlerde bu maliyetlerin rasyonel ve tutarlı bir temele göre ürünlere paylaşılması öngörülmüştür. Standardın 14. maddesine göre dağıtım ürünlerin ayrıştırma noktasındaki veya tamamlandıktan sonraki nispi satış değerine göre yapılabilir denerek dağıtım yöntemlerinden piyasa değeri veya net satış hasılatı yöntemlerine işaret edilmektedir. Piyasa değeri yönteminde, birleşik maliyetler ortak ürünlerin satış hasılatına göre dağıtılmaktadır. Her ürünün satış hasılatı hesaplanmaktadır. Tüm ürünlerin satış hasılatları toplanarak toplam hasılatı ulaşılmaktadır. Oranlama yapılarak her bir ortak ürünün satış hasılatı bulunmaktadır. Net satış hasılatı yönteminde, ortak ürünlerin tamamlanması için gereken ek maliyetler ürün satış hasılatından düşülmektedir. Tüm ortak ürünlerin toplam net satış hasılatı bulunarak, oranlama yapılarak dağıtım yapılmaktadır.<sup>154</sup>

Üretim sürecinin sonunda genellikle istem dışı çıkan yan ürünler için ayrılma noktasına kadar maliyet hesaplanmaması genel kuraldır. Yan ürünün net satış

---

<sup>152</sup> Türker, (2010), 117.

<sup>153</sup> Türker, (2010), 117.

<sup>154</sup> Özbek, (2008), 88-90.

döneminin oluştuğu dönemde üretilen ürünlerin değerini azaltan bir unsur olarak değerlendirilmesi dönemsellik gereğidir. Standartta yan ürünlere maliyetten pay verilmemesi yönteminin benimsendiği dikkati çeker. 14. Maddede yan ürünlerin net gerçekleştirilebilir değerinin ölçülerek bu tutarın ana ürünün maliyetinden düşülmesi hükmü getirilmiştir. Ayrılma noktasından sonra ise yapılan ek giderler yan ürünün satış hasılatından düşülerek net gerçekleştirilebilir değere ulaşılmaktadır. Yan ürün maliyetleri ana ürünün maliyetinden düşülerek maliyeti azaltacak rol oynar. Kalan maliyet rasyonel olarak ana ürünlere dağıtılmaktadır.<sup>155</sup>

Ortak maliyetlerin ortak ürünlere dağıtılması şu açılardan önemlidir:<sup>156</sup>

- 1) Dağıtım yapılmadığı takdirde dönem sonu stokları sıfır değerli görünecek ortak maliyetin tümü dönem gideri sayılarak sonuç hesaplarına atılacak ve buna bağlı olarakta dönem karı olduğundan küçük hesaplanacaktır.
- 2) Üretilen ortak ürünlerin her birinin hangi fiyattan satılacağı belirlenirken ortak maliyetten her bir ürüne düşen payı bilmek ihtiyacı ortaya çıkabilmektedir.
- 3) Ortak ürünlerin sadece bir kısmının satışıyla ilgili sözleşme düzenlenecekse sözleşme tutarının saptanabilmesi için ortak maliyetin dağıtılması şarttır.
- 4) Ortak ürünlerin satış fiyatı kamu otoritelerince belirleniyorsa ortak maliyetin ortak ürünlere dağıtılması gerekmektedir.

#### **4.2.9. Stoklar Standardının Maliyet Sistemlerine Etkileri**

UMS VE VUK uygulamalarının farklılıklarından dolayı iki uygulamanın oluşturduğu maliyetlerde de farklılıklar ortaya çıkmaktadır.

##### **4.2.9.1. Satınalma Maliyetleri ile İlgili Farklar**

UMS 2 ve VUK'un 262. Maddesi uyarınca satınalma maliyetleri, satınalma bedelleriyle birlikte tüm satınalma giderleri ve satın alınan stok konusu malın

---

<sup>155</sup> Özbek, (2008), 88-90.

<sup>156</sup> Köse ve Kiracı, (2007), 157.

depolanacağı yere kadar taşınması için ödenen taşıma ve sigorta giderlerinden oluşmaktadır.<sup>157</sup>

Satınalma esnasında oluşan kur farkı ve faiz gibi finansal etkenlerin sonucunda satınalma maliyetlerinde farklılıklar oluşmaktadır.

Kur farkı ile ilgili olarak VUK Genel Tebliğinde (Sıra No:238) şu açıklama getirilmiştir: *“Emtianın satın alınıp işletme stoklarına girdiği tarihe kadar oluşan kur farklarının maliyete intikal ettirilmesi zorunludur. Stokta kalan emtia ile ilgili olarak daha sonra ortaya çıkacak kur farklarının ise, ilgili buldukları yıllarda gider yazılması veya maliyete intikal ettirilmesi mümkün bulunmaktadır.”*

Ayrıca VUK’un 238. Maddesine göre işletmelerin finansman temini maksadıyla bankalardan veya benzeri kredi müesseselerinden aldıkları krediler için ödedikleri faiz ve komisyon giderlerinden dönem sonu stoklarına pay vermeleri zorunlu bulunmamaktadır. Mükellefler söz konusu ödemelerini doğrudan gider olarak kaydedebilecekleri gibi, diledikleri takdirde stokta bulunan emtiaya isabet eden kısmı maliyete dahil edebilmektedirler.

UMS 23 Borçlanma Maliyetleri standardına göre ise, özellikli varlık tanımı getirilmektedir. Özellikli varlık amaçlanan kullanıma veya satışa hazır duruma getirilebilmesi zorunlu olarak uzun bir süreyi gerektiren varlıklardır. Ancak bu kapsam dahilinde olan özellikli varlıklar ve satılabilir duruma gelmesi uzun süreyi gerektiren stoklar için katlanılan borçlanma maliyetleri istenirse stok maliyetine eklenebilmektedir. Bu açıklamalardan anlaşılacağı üzere VUK mükellefe borçlanma maliyetleri için iki seçenek vermektedir. Buna karşın UMS’de sadece özellikli varlık kabul edilen stoklar için aynı durum söz konusu olmaktadır.<sup>158</sup>

Satınalma maliyeti hesabında fark yaratan diğer bir unsur da, işletme stoklarının vadeli ödeme ile alınmış olmasıdır. Peşin alım fiyatı ile vadeli olarak ödenen fiyat arasındaki fark olan finansman unsuru (vade farkı), UMS 23’e göre finanse edildiği dönemde faiz gideri olarak muhasebeleştirilmektedir. Vade farkı VUK’a göre ise stok maliyetine kaydedilmesi gereken bir giderdir ve varlık

---

<sup>157</sup> Türker, (2010), 109.

<sup>158</sup> Türker, (2010), 110-111.

satıldığı dönemde giderleşmektedir.<sup>159</sup> Vade farkının UMS'ye göre muhasebeleştirilmesi aşağıdaki gibi örneklenebilmektedir:<sup>160</sup>

Atılğan işletmesi 01.12.2007 tarihinde peşin fiyatı 100.000 TL + %18 KDV (Katma Değer Vergisi ) olan ticari malı 103.000 TL + %18 KDV'ye 3 ay vadeli senetle satın almıştır.

UMS'ye göre muhasebeleştirme aşağıdaki gibi olmaktadır. UMS'ye göre maliyetler peşin değer üzerinde kayıt edilmektedir.

01.12.2007			
153 TİCARİ MALLAR		100.000	
322 BORÇ SENETLERİ REESKONTU (-)		3.000	
191 İNDİRİLECEK KDV		18.540	
	321 BORÇ SENETLERİ		121.540
Satın alınan malın stoklara peşin değerle kaydı			
31.12.2007			
780 FİNANSMAN GİDERLERİ		1.000	
	322 BORÇ SENETLERİ REESKONTU (-)		1.000
Vade farklarının dönemler itibariyle gider yazılması			

Aynı kayıtlar VUK'a göre yapılışaydı, 153 Ticari Mallar hesabına 103.000 TL kayıt edilmesi gerekirdi. Oysa 3.000 TL vade farkıdır ve UMS'ye göre malın bedeli değildir. UMS ve VUK arasında 3.000 TL fark oluşmaktadır.

#### 4.2.9.2. Dönüştürme Maliyetleri ile İlgili Farklar

VUK'un 275. Maddesine göre mamulün maliyet bedeli; sarf edilen iptidai ve hammaddelerin bedeli ve işçilik bedeline ek olarak, GÜG'den, genel yönetim

<sup>159</sup> Türker, (2010), 110-111.

<sup>160</sup> Selvi, Y., *TMS 2 Stoklar*, İstanbul Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler Odası, <http://archive.ismmmo.org.tr/docs/yayinlar/kitaplar/99/6.bolum.pdf>, 100, 14/01/2012.

giderlerinden ve ambalajlı olarak satışının mecburi olması durumunda ambalaj giderlerinden oluşmaktadır.

Bu tanımdan da anlaşılacağı üzere VUK'a göre tam maliyet yöntemi esas alınmaktadır. Standartta ise normal maliyet yönteminin kullanılmasından dolayı VUK'a göre maliyet içinde yer alması gereken giderler doğrudan gider yazılarak sonuç hesaplarına aktarılmakta ve maliyetler üzerinde farklılık yaratmaktadır.<sup>161</sup> Ancak gerçek üretim düzeyi normal kapasiteye yakın olduğunda kapasite normal kapasite olarak kabul edilebilmektedir. Bu durumda fark ortadan kalkmaktadır. UMS'de uygulanan normal maliyet yönteminin avantajı arza bağlı dalgalanmaları engellemesidir.<sup>162</sup> Tam maliyet yönteminde dönem içerisindeki gerçekleşen bütün giderler üretimle ilişkilendirilir ve üretime yüklenmektedir. Ne kadar düşük kapasite ile çalışılırsa çalışılırsa veya az kısımda çalışma yapılmış olsun gerçekleşen bütün giderler üretim maliyetine eklenmektedir. TDHP'deki 680 Çalışmayan Kısım Giderleri ve Zararları Hesabı tam maliyet yöntemini normal maliyet yöntemine yaklaştırmaz. 680 no'lu hesap sadece çalışılmayan dönem ve kısımların giderlerini kapsamaktadır. Eğer bir üretim döneminde çalışma yapılmamışsa o bölümün o döneme ait giderlerinin yükleneceği bir üretim zaten yoktur. Normal maliyette ise üretim yapılmıyorsa ya da kapasitenin altında bir üretim varsa sabit GÜG ürün maliyetine yüklenmemekte, sonuç hesaplarına aktarılmaktadır. Sabit GÜG kapasite kullanım oranı ölçüsünde maliyete verilmektedir. Kullanılmayan kapasite giderleri sonuç hesaplarına aktarılmaktadır. Bu durumda maliyet rakamları ve vergi matrahında farklar oluşmaktadır.<sup>163</sup> Bu fark aşağıdaki örnek ile açıklanabilir.<sup>164</sup>

Barış imalat işletmesinin yapmış olduğu maliyet analizi sonucunda tespitleri aşağıdaki gibidir:

---

<sup>161</sup> Örten vd, (2007), 49.

<sup>162</sup> Türker, (2010), 110.

<sup>163</sup> Öz, Yaşar., Bozdemir, E., (2007), *Boş Zaman İşçilik Maliyetlerinin Ortaya Çıkış Nedenleri, Muhasebeleştirilmesi ve Vergi Matrahı Üzerindeki Etkisi*, Atatürk Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi, 10, 358-359.

<sup>164</sup> Selvi, 106, 14/01/2012.



DİMM	=	40 TL/br Üretim Kapasitesi	=	6.000 br
D.İşçilik	=	20 TL/brKapasite Kullanım Oranı	=	%90
Değişken GÜG	=	10 TL/brÜretim Miktarı	=	5.000 br
Sabit GÜG	=	162.000 TL Satılan Miktar	=	4.000 br

710 İlk Madde Malzeme Giderleri = 200.000 TL

720 Direkt İşçilik Giderleri = 100.000 TL

730.01 Değişken GÜG = 50.000 TL

730.02 Sabit GÜG = 162.000 TL

Buna göre işletmenin normal kapasitesi 6.000 birim x 0,90 = 5.400 birimdir. Bu durumda normal kapasite 5.400 birim iken 5.000 birimlik üretim yapılmaktadır. 400 birimlik kapasite kullanılmamıştır. İşletmenin normal kapasiteye düşen maliyeti üretim maliyetine alınırken, kullanılmayan kısma düşen 400 birimlik kapasite maliyeti dönem gideri kaydedilmektedir. Bu tutar;

$162.000 / 5.400 \times 400 = 12.000$  TL'dir.

162.000 TL olan sabit GÜG'ün sadece 150.000 TL'si maliyete alınmaktadır. 12.000 TL direkt olarak gider yazılmaktadır. 7'li hesaplardaki tüm maliyetlerin toplamı 512.000 TL olmakla birlikte 12.000 TL giderleştirilmiştir. Normal maliyet yöntemine göre toplam üretim maliyeti 500.000 TL olarak hesaplanır (5.000 birim). Ancak 4.000 birimlik satış yapılmıştır. Satılan mal maliyeti bu durumda 400.000 TL'dir. Stoklarda da 100.000 TL'lik mamul kalmıştır.

Eğer normal maliyet yöntemine göre değil de tam maliyet yöntemine göre hesap yapılmış olsaydı toplam üretim maliyeti 512.000 TL olacaktı ve satılan mal maliyeti de bu durumda 409.600 TL olarak kayıtlara alınacaktı.

Örnekte VUK ile UMS arasında oluşan maliyet farkının 9.600 TL olduğu görünmektedir.

#### 4.2.9.3. Değer Düşüklüğü ile İlgili Farklar

VUK ve UMS uygulaması arasındaki en belirgin farklardan biri de değer düşüklüğünden kaynaklanmaktadır. VUK'un 278. Maddesine göre yangın, deprem ve su basması gibi afetler yüzünden veyahut bozulmak, çürümek, kırılmak, çatlamak, paslanmak gibi haller neticesinde değer düşüklüğü oluşur, hurdalar ve döküntüler, üstüğü, deşe ve ıskartalar da emsal bedeli ile değerlendirilmektedir. VUK'un 274. Maddesine göre emtianın maliyet bedeline nazaran değerlendirme günündeki satış bedelleri %10 ve daha fazla bir düşüklük gösterdiğinde değer düşüklüğü kabul edilmekte ve maliyetlendirme emsal değer ile yapılmaktadır. UMS'de ise sürekli olarak değer düşüklüğü testi yapılmakta ve oluşan farklar anında giderleştirilmektedir. Değer düşüklüğü farkı aşağıdaki gibi örneklendirilebilmektedir:<sup>165</sup>

Bir işletme A ve B olarak iki tip mamul üretip satmaktadır. 2005 yılında girdi maliyetleri ucuz olduğu için stoklama yapılmaktadır. A mamulünün maliyeti 15 TL, satış fiyatı ise 25 TL'dir. 2006'da piyasa koşulları değişmiş, A mamulünün satış imkanı kalmamıştır. İşletme elindeki malı satabilmek için satış fiyatını 12 TL'ye düşürmüştür. Dağıtıcılara da satış fiyatı üzerinden %20 komisyon ödenecektir.

Satış Fiyatı: 12 TL, Komisyon Tutarı: 2,4 TL, Net Gerçekleşebilir Değer: 9,6 TL olmaktadır. Her mamul için  $15 \text{ TL} - 9,6 \text{ TL} = 5,4 \text{ TL}$  değer düşüklüğü oluşmaktadır. İşletmenin elinde 1.000 adet A mamulü olduğu varsayımına göre 5.400 TL değer düşüklüğü gideri oluşmaktadır. Bu gider VUK tarafından kanunen kabul edilmeyen giderdir.

2006		
654 KARŞILIK GİDERLERİ		5.400
158 STOK DEĞER DÜŞÜKLÜĞÜ KRŞ.(-)		5.400
Değer düşüklüğü karşılığı ayrılması		

<sup>165</sup> Örtten vd, (2007), 60-61.

#### **4.2.9.4. İlk Muhasebeleştirme Sonrası Farklar**

Stokların ilk muhasebeleştirilmesinden sonra MSUGT'ye göre maliyet ve piyasa değerinden düşük olanına göre değerlendirilmektedir. UMS'ye göre ise maliyet ve net gerçekleşebilir değerden düşük olanı ile değerlendirilmektedir. Bu durumda piyasa ve net gerçekleşebilir değer farkından dolayı VUK ve UMS arasında stok maliyetleri farklılaşmış olmaktadır.

#### **4.2.9.5. Hizmet Maliyeti ile İlgili Farklar**

VUK'a göre hizmet maliyetleri stoklanmaz. UMS'de ise hasılatı kar/zarara yansıtılmamış olan hizmet maliyetleri stoklarda bekletilmektedir. UMS'ye göre hizmet maliyetleri de stoklanabilir duruma gelmektedir. TDHP'ye göre daha önce bilanço kapsamında raporlanmayan hizmet maliyetlerinin stoklar grubu kapsamında raporlanması gerekmektedir.<sup>166</sup>

#### **4.2.9.6. Diğer Farklar**

TDHP'ye göre stoklar grubunda izlenen canlı varlıklar, UMS'de ayrı bir hesap grubu olan canlı varlıklar hesap grubunda izlenmektedir. Ayrıca TDHP'de diğer duran varlıklar grubunda yer alan gelecek yıllar ihtiyacı stoklar UMS'ye göre stoklarda canlı varlıklar grubunda gösterilmelidir.

### **4.3. İNŞAAT SÖZLEŞMELERİNİN MUHASEBELEŞTİRİLMESİ (UMS 11)**

Tezin bu bölümünde İnşaat Sözleşmeleri Standardı ele alınmıştır.

#### **4.3.1. İnşaat Sözleşmeleri Standardının Amacı ve Kapsamı**

UMS 11 standardının amacı, inşaat sözleşmelerine ilişkin gelir ve maliyetlerle ilgili muhasebe uygulamasının açıklanmasıdır.

Yapımcının kendi adına ve başkası adına yaptığı inşaatlar vardır. Kendi adına yaptığı inşaatlar yap-sat ve yap-kullan şeklindeki inşaatlardır. Başkası adına

---

<sup>166</sup> Bayrı, (2010), 100-109.

gerçekleştirdiği inşaatlar Yap-İşlet-Devret ve İnşaat Taahhüdü işlemleridir. UMS 11 İnşaat Sözleşmeleri standardı, Yap-İşlet-Devret şeklindeki inşaat ile kendi adına yapılan inşaatları kapsamamaktadır. Standardın kapsamına müşteri adına ve hesabına yapılan ve yapımı bir hesap döneminden daha uzun süren yıllara yaygın yapım sözleşmeleri girmektedir. Alıcının sınırlı bir etkiye sahip olduğu bir gayrimenkul inşaat anlaşması UMS 18 kapsamında değerlendirilmektedir.<sup>167</sup>

İnşaat sözleşmesi; standardın 3. Maddesine göre “*Birbiriyle yakından ilişkili ya da birbirine bağımlı bir grup varlığın inşası için özel olarak yapılmış bir sözleşmedir*” şeklinde tanımlanmaktadır.

Standardın 6. maddesinde inşaat sözleşmeleri, "sabit fiyat sözleşmeleri" ve "maliyet artı kâr sözleşmeleri" olarak sınıflandırılmaktadır.

Standardın 3. maddesinde ise bu iki sözleşme tipinin tanımı yapılmaktadır.

Sabit fiyatlı sözleşme; yüklenicinin sabit bir sözleşme fiyatını veya üretim birimi başına sabit bir tutarı kabul ettiği, ancak belli koşullarda maliyet güncelleştirmesine konu olan inşaat sözleşmesidir. Maliyet artı kâr sözleşmesi; yükleniciye kabul edilebilir ya da başka bir şekilde tanımlanmış maliyetler üzerine bu maliyetlerin bir yüzdesi veya sabit bir tutar eklenerek ödeme yapılan inşaat sözleşmesidir.

UMS 11'e göre inşaat sözleşmelerine konu olan işlerde, sözleşme kapsamındaki işin başlamasıyla tamamlanması farklı dönemlere rast gelmektedir. Bu nedenle sözleşme kapsamında elde edilen gelir ve maliyetlerin inşaat işinin gerçekleştirildiği hesap dönemlerine dağıtılması gerekmektedir.

---

<sup>167</sup> Susmuş T., Zengin, Y., *İnşaat Sözleşmeleri Standardı (TMS 11) ve Uygulamaları*, İzmir Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler Odası, 2-4, 15/01/2012.

#### **4.3.2. Sözleşme Gelirleri**

UMS 11'in 7., 8., 9. ve 10'uncu Maddelerine göre, standart sözleşmelere ayrı ayrı veya sözleşmeler gurubu halinde uygulanabilmektedir. Varlıklar için ayrı teklif verilmiş olması, ayrı ayrı müzakereye konu olması, gelir ve maliyetlerinin ayrı olması durumunda sözleşmeler tek tek, aksi halde gruplar halinde değerlendirilmektedir. Ayrıca sözleşme ek bir varlık inşaatını kapsadığında ek varlık farklı özelliklere sahip ise ve fiyatlandırılması bağımsız olarak görüşülüyorsa ayrı bir sözleşme gibi değerlendirilmektedir.

UMS 11'in 11. Maddesine göre sözleşme gelirleri, başlangıçta anlaşmaya varılmış değer ile değişikliklerden dolayı oluşan ek ödeme talepleri, teşvik ödemelerinden tahsil edilebilir ve güvenilir biçimde ölçülebilenlerin toplamından oluşmaktadır. Sözleşme gelirleri gerçeğe uygun değerle değerlendirilmektedir. Standardın 12. Maddesinde sözleşme gelirlerinin değerinin belirsizlikler ortadan kalktıkça gözden geçirilmesi gerektiği ve bu durumda değer güncellenmesi gerektiğinden bahsedilmektedir.

#### **4.3.3. Sözleşme Maliyetleri**

Sözleşme maliyetlerinden UMS 11'in 16., 17., 18., 20. ve 21. Maddelerinde bahsedilmektedir. Sözleşme maliyetleri, sözleşme ile doğrudan ilişkili veya ilişki kurulabilecek maliyetler ve müşteriye yüklenebilecek maliyetlerden oluşmaktadır. İşçilik maliyetleri, malzeme maliyetleri, amortismanlar, makine cihaz ve malzeme taşıma maliyetleri, tesis ve makine kiralama maliyetleri, tasarım ve teknik destek maliyetleri, garanti maliyetleri, üçüncü kişilere ödemeler sözleşme maliyetini oluşturmaktadır. Artık malzeme satışı ve tesis makinenin elden çıkartılması ile oluşan gelirler sözleşme maliyetinden düşülmektedir. Ayrıca genel giderler sözleşmelere işin normal düzeyi esas alınarak dağıtılmaktadır. Sözleşme hükümlerine göre müşteriden genel yönetim giderleri ile geliştirme maliyetleri talep edilebilmekte ve maliyetlere yansıtılabilmektedir. Sözleşmeye göre müşteri tarafından ödenecek gider olarak belirtilmemiş olan genel yönetim giderleri, satış giderleri, araştırma ve geliştirme giderleri, atıl durumdaki makine ve teçhizat amortismanı maliyete dahil edilemez. Maliyetler sözleşmeye taraf olunmasından

sözleşmenin nihai olarak tamamlanmasına kadar geçen sürede o sözleşmeye yüklenebilecek olan maliyetleri içermekte ve sözleşmenin yapılabilmesi için katlanılmış maliyetler de bu maliyetlere dahil edilmektedir. Ancak sözleşmenin yapılabilmesi için katlanılmış maliyetler yapıldıkları dönemde gider olarak kaydedilmişse, sözleşmenin izleyen bir dönemde yapılması halinde sözleşme maliyetlerine dahil edilemezler. Borçlanma maliyetleri ile ilgili olarak ta "UMS 23 Borçlanma Maliyetleri" standardına göre, genel olarak sözleşme kapsamındaki işle ilişkisi kurulabilen ve belli sözleşmelere yüklenebilecek olan maliyetler sözleşme maliyetlerine ilave edilmektedir.

#### **4.3.4. Sözleşme Gelir ve Giderlerinin Finansal Tablolara Yansıtılması**

Standardın 22., 23. ve 24. Maddelerinde sözleşme gelir ve giderlerinin finansal tablolara yansıtılmasından bahsedilmektedir. Bir inşaat sözleşmesinin sonucu güvenilir biçimde öngörülebiliyorsa, inşaata ilişkin gelir ve maliyetler bilanço günü itibariyle sözleşmeye konu işin tamamlanma aşaması esas alınarak, gelir ve giderler olarak finansal tablolara yansıtılmaktadır. Sabit fiyatlı sözleşmede inşaat sözleşmesinin güvenilir biçimde tahmin edilebilir olması için; toplam sözleşme gelir tutarının hesaplanabilmesi, tutarların tahsilinde şüphe olmaması, toplam inşaat maliyetleri ile işin tamamlanma oranının bilanço günü itibariyle güvenilir biçimde belirlenebilmesi, katlanılan fiili inşaat maliyetlerinin önceki tahminler ile karşılaştırılabilir olması gerekmektedir. Maliyet artı kar sözleşmesinde ise gelirlerin tahsil edilmesinin şüphe götürmemesi, inşaat maliyetlerinin güvenilir biçimde ölçülebilmesi gerekmektedir.

#### **4.3.5. Tamamlanma Yüzdesi Yöntemi**

Standardın 25. Maddesine göre inşaat sözleşmelerinin muhasebeleştirilmesi tamamlanma yüzdesi yöntemi ile yapılmaktadır. Bu yöntemde sözleşme geliri ulaşılan tamamlanma aşamasına kadar katlanılan inşaat maliyetiyle eşleştirilerek, bitirilen işle orantılı gelir, gider ve kârın raporlanması sağlanmaktadır. 28. Maddede belirtildiği üzere gelir olarak kar/zararda yer alan ancak tahsilinde belirsizlik ortaya çıkan tutar ile ilgili düzeltme yapılmaz ve gider olarak muhasebeleştirilir.

Madde 34 ve 36’da, müşteriden geri kazanılabilme olasılığı düşük olan sözleşme maliyetlerinin ve toplam sözleşme gelirini aşan toplam sözleşme giderlerinin zarar oluşur oluşmaz doğrudan gider olarak finansal tablolara yansıtılması gerektiği belirtilmektedir.

UMS 11’de yer alan tamamlanma yüzdesi yöntemine göre;<sup>168</sup>

- 1) Sözleşme geliri ve maliyetleri için yapıldığı ilgili hesap dönemlerinin gelir tablosunda gelir ve gider olarak gösterilmektedir,
- 2) Toplam sözleşme gelirlerini aşacağı tahmin edilen maliyetler finansal tablolarda giderleştirilmektedir,
- 3) Tahsil edilemeyen veya geri alınabilme olasılığı ortadan kalkan tutarlar için sözleşme gelirlerinde herhangi bir düzeltme yapılmamaktadır. Bu tutarlar gider olarak muhasebeleştirilmektedir,
- 4) Müşteriden alınan avans ve hak edişler yapılan işin tamamlanma oranının belirlenmesinde dikkate alınmaz,
- 5) Tamamlanma yüzdesi yöntemi her hesap döneminde sözleşme geliri ve sözleşme maliyetlerine ilişkin cari tahminlere birikimli olarak uygulanmaktadır,
- 6) Standarda göre cari dönemde taahhüt edilen inşaat sözleşmelerine ilişkin maliyetler aktifleştirilmemekte ve doğrudan gelir tablosuna aktarılmaktadır.

#### **4.3.6. İnşaat Sözleşmeleri Standardının Maliyet Sistemlerine Etkileri**

İnşaat sözleşmelerinin muhasebeleştirilmesi VUK’a göre tamamlanmış sözleşme yöntemi ve UMS’ye göre tamamlanma yüzdesi yöntemiyle yapılmaktadır. Bu yöntemler aşağıdaki gibi açıklanmaktadır.<sup>169</sup>

Tamamlanmış sözleşme yönteminde, sözleşmeye bağlı olarak gerçekleştirilen yıllara yaygın inşaat işinden kaynaklanan gelirin, maliyet, gider ve karın (zararın) kayda alınması için söz konusu işin tamamen veya büyük ölçüde bitirilmiş olması

<sup>168</sup> Susmuş ve Zengin, 20-21, 15/01/2012.

<sup>169</sup> Yereli, A., Kayalı, N., Demiroğlu, L., (2011), *İnşaat Sözleşmelerine İlişkin Türkiye Muhasebe Standardı (TMS 11) Çerçevesinde Yıllara Yaygın İnşaat Taahhüt İşlerinin Muhasebeleştirilmesi*, Dokuz Eylül University Journal of Graduate School of Social Sciences, 3, 116.

gerekmektedir. Sözleşme ile ilgili maliyet ve gelirlerin makul bir şekilde izlenemediği durumlarda bu yöntem en ideal seçenektir. Ancak bu yöntem muhasebenin dönemsellik ve tahakkuk kavramlarıyla çelişmektedir. Bu yöntem kullanıldığında her dönemin gelir ve giderleri gerçekleştirildiği dönem kayıtlara alınmamakta ve dönem sonucu ile ilgili sağlıklı değerlendirme yapmak zorlaşmaktadır.<sup>170</sup>

Tamamlanma yüzdesi yöntemi ise, yıllara yaygın inşaat taahhüt işlerinde, gelirin ve kazancın iş ilerledikçe oluştuğu esasına dayanmaktadır. Söz konusu olan iş tümüyle tamamlanmadan önce yıllara yaygın taahhüt işlerinde kar ve zararın hesaplanmasına olanak verilmektedir. Bu yöntemde gerçekleşen hasılat tutarının belirlenmesinde, inşaatın bütününe göre tamamlanan kısmının yüzdesi esas alınmaktadır. Tamamlanma derecesinin hesaplanmasında, o tarihe kadar gerçekleşen maliyetler toplam tahmini maliyetlere oranlanarak inşaatın tamamlanma yüzdesi bulunmaktadır. Böylece dönemsellik kavramına uyum sağlanmış ve her dönemin gelir, giderleri eşleştirilmiş olmaktadır.<sup>171</sup>

VUK'a göre yapılan harcamalar ve alınan hak ediş bedelleri iş bitirilinceye kadar aktif ve pasifte bekletilmektedir.<sup>172</sup>

Ayrıca 193 no'lu Gelir Vergisi Kanunu'nun 42. Maddesinde yıllara yaygın inşaat işlerinde kar ve zararın işin bittiği yıl tespit edilmesi ve tamamının o yılın geliri olarak belirtilerek beyanname verilmesi gerektiğinden bahsedilmektedir.<sup>173</sup>

Bu uygulama farklılıkları maliyetlerin belirlenmesinde farklı sonuçlara neden olmaktadır. Bu farklılıklar aşağıdaki örnek üzerinden incelenebilmektedir.<sup>174</sup>

ABC inşaat şirketi 2009 yılı başında büyük bir alışveriş merkezi inşaatının yapım sözleşmesini imzalamıştır. Üç yıl sürecek bu inşaat sözleşmesinin toplam

---

<sup>170</sup> Yereli vd., (2011), 116.

<sup>171</sup> Yereli vd., (2011), 116.

<sup>172</sup> Kıymetli Şen, (2010), 198.

<sup>173</sup> Yereli vd., (2011), 116.

<sup>174</sup> Yılmaz, F., (2009), *TMS-11 İnşaat Sözleşmeleri Standardının İşletmeler Üzerindeki Etkisi: İMKB'de Hisse Senetleri İşlem Gören Bir İnşaat Şirketi*, İstanbul Üniversitesi İşletme Fakültesi İşletme İktisadi Enstitüsü Dergisi, 64, 16-18.



bedeli 25.000 TL olup başlangıçtaki tahminlere göre toplam maliyet 21.250 TL olacaktır. Üç yılda tamamlanan inşaatla ilgili finansal bilgiler aşağıdaki gibidir:

	1. YIL	2. YIL	3. YIL
Yıllık Fiili Maliyet	8.750	7.500	6.250
Gerçekleşen Kümülatif Maliyet	8.750	16.250	22.500
Kalan Tahmini Tamamlanma Maliyeti	12.500	6.250	-----
Düzenlenen Hakediş Faturaları	10.000	8.500	6.500
Tahsil Edilen Hakediş Bedelleri	7.500	9.000	8.500

Tamamlanmış taahhüt ve tamamlanma oranı yöntemlerine göre her yıla ait gelir, maliyet ve kar tutarlarının hesaplanması:

$$\begin{aligned}
 1. \text{ Yıl Satışlar} &= \left[ \frac{8.750}{8.750 + 12.500} \times 25.000 \right] = 10.294 \\
 2. \text{ Yıl Satışlar} &= \left[ \frac{16.250}{16.250 + 6.250} \times 25.000 \right] - 10.294 = 7.762 \\
 3. \text{ Yıl Satışlar} &= \left[ \frac{22.500}{22.500 + 0} \times 25.000 \right] - 18.056 = 6.944
 \end{aligned}$$

1) Gelir tablosu ve bilançonun konuyla ilgili bölümlerinin düzenlenmesi

<b><u>Kısmi Gelir Tablosu</u></b>	<u>1. Yıl</u>	<u>2. Yıl</u>	<u>3. Yıl</u>	<u>Toplam</u>
<b>Tamamlanma Oranı Yöntemi</b>				
Satışlar	10.294	7.762	6.944	25.000
Satışların Maliyeti	8.750	7.500	6.250	22.500
Brüt Kar	1.544	262	694	2.500
<b>Tamamlanmış Taahhüt Yöntemi</b>				
Satışlar			25.000	25.000
Satışların Maliyeti			22.500	22.500
Brüt Kar			2.500	2.500

<b><u>Kısmi Bilanço</u></b>	<b><u>1. Yıl</u></b>	<b><u>2. Yıl</u></b>	<b><u>3. Yıl</u></b>
-----------------------------	----------------------	----------------------	----------------------

### **Tamamlanma Oranı Yöntemi**

#### **Dönen Varlıklar**

Hakediş Alacakları	2.500	2.000	****
--------------------	-------	-------	------

Brüt Alacak (Faturalanmamış Al)	294		
---------------------------------	-----	--	--

#### **Kısa Vadeli Yabancı Kaynak**

Müşterilere Brüt Borç (Fazla Faturalanmış)		444	
--	--	-----	--

<b><u>Kısmi Bilanço</u></b>	<b><u>1. Yıl</u></b>	<b><u>2. Yıl</u></b>	<b><u>3. Yıl</u></b>
-----------------------------	----------------------	----------------------	----------------------

### **Tamamlanmış Taahhüt Yöntemi**

#### **Dönen Varlıklar**

Hakediş Alacakları	2.500	2.000	****
--------------------	-------	-------	------

İnşaat Maliyetleri	8.750	16.250	
--------------------	-------	--------	--

#### **Kısa Vadeli Yabancı Kaynak**

Hakedişler	10.000	18.500	
------------	--------	--------	--

## **4.4. GELİR VERGİLERİNİN MUHASEBELEŞTİRİLMESİ (UMS 12)**

Tezin bu bölümünde Gelir Vergileri Standardı ele alınmaktadır.

### **4.4.1. Gelir Vergileri Standardının Amacı ve Kapsamı**

UMS 12 Gelir Vergileri standardının amacı ile vergi düzenlemelerinin amacı birbirinden farklıdır. Bu farklılık sonucunda iki finansal tablo seti, iki farklı kar zarar rakamı, iki farklı vergi rakamı ortaya çıkmaktadır. Standardın amacı işletmelerin bir faaliyet döneminde elde ettiği kar üzerinden hesaplanan gelir vergilerinin muhasebeleştirilmesini düzenlemektir. Cari dönemde ve gelecek

dönemlerde ortaya çıkacak vergisel sonuçlarda; hem cari dönemde oluşan ve sonuçları finansal tablolara yansıyan işlemlerin etkisi, hem de bilançoda yer alan varlık ve borçların ileride fayda elde etme ve ödemeye dönüşmesi sonucundaki işlemlerin etkisi vardır.<sup>175</sup>

UMS 12 Madde 2'ye göre gelir vergileri, vergiye tabi gelir üzerinden hesaplanan bütün yurt içi ve yurt dışı vergileri içermektedir.

Gelir Vergisi standardı ile ilgili olan temel kavramlar ve açıklamaları aşağıdaki gibidir:

**Ertelenmiş Vergi:** Bir varlıktan fayda temin edilmesinin veya bir borcun ödenmesinin ileride gerçekleşeceği beklentisi ile bu varlığın veya borcun muhasebedeki kayıtlı değeri ve vergi değeri arasında oluşan geçici farklar üzerinden hesaplanan vergidir.<sup>176</sup>

**Ertelenmiş Verginin Ortaya Çıkışı:** Muhasebe kavram ve ilkeleri doğrultusunda döneme ait tüm gelir ve giderler karşılaştırılarak muhasebe karı belirlenir iken, vergi yasalarında ise bazı giderlerin vergiye tabi kardan indirilmesini önleyen bazı gelirlerin de vergiden muaf veya istisna olmasını sağlayan hükümler bulunmaktadır. Ertelenmiş vergi kavramı yukarıda bahsedilen nedenlerle muhasebe karı ve vergiye esas karda bir farklılaştırma meydana geldiğinde ortaya çıkmaktadır. Farklar, sürekli ve geçici farklar olarak iki şekilde ortaya çıkmaktadır.<sup>177</sup>

**Sürekli Farklar:** Sürekli farklar mali ve muhasebe karı arasında bir dönem içinde ortaya çıkan ve gelecek dönemlerde de hiçbir şekilde ortadan kalkmayan farklılıkları kapsamaktadır. Bu farklar sadece cari dönem toplam vergi giderinin tutarını etkiler. Bu nedenle, sürekli farklar ne cari dönemde ne de gelecek dönemlerde işletme için ertelenmiş vergi varlığı ya da borcu yaratmazlar. Vergi

---

<sup>175</sup> İbiş, C., *TMS 12 Gelir Vergileri (Kurum Kazancı Üzerinden Hesaplanan Vergiler)*, İstanbul Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler Odası, <http://archive.ismmmo.org.tr/docs/yayinlar/kitaplar/99/14.bolum.pdf> , 235-236, 15/01/2012.

<sup>176</sup> Tekşen, Ö., (2010), *TMS-12 Gelir Vergileri Standardına Göre Ertelenmiş Verginin İncelenmesi Ve Muhasebeleştirilmesi*, Suleyman Demirel University Journal of Faculty of Economics & Administrative Sciences, 2, 299-301.

<sup>177</sup> Tekşen, (2010), 299-301.

mevzuatında genel olarak “kanunen kabul edilmeyen giderler” ile “vergiden istisna edilmiş olan ve o dönemde bu istisnadan yararlanmış kazançlar” bu niteliktedir.<sup>178</sup>

**Geçici Farklar:** Geçici farklar bir varlığın veya borcun bilançodaki defter değeri ile bunların vergi açısından taşıdıkları değerler arasındaki farklar olarak tanımlanmaktadır. Bu farklar muhasebe ve mali karın hesaplanmasında dikkate alınan gelir ve giderlerin farklı zamanlarda muhasebeleştirilmesinden kaynaklanmaktadır. Geçici farkların sonraki dönemlerde matrahtan indirilmesi veya matraha ilave edilmesi mümkündür.<sup>179</sup>

Geçici farklar; vergilendirilecek geçici farklar, indirilecek geçici farklar olarak ikiye ayrılmaktadır.

**Vergilendirilecek Geçici Farklar:** UMS 12 Madde 5’e göre vergilendirilecek geçici farklar, gelecek dönemlerde faydalanma veya ödeme yapıldığında o dönemlerin vergiye tabi kârını veya zararını belirlerken vergiye tabi tutarlar oluşturmaktadır.

Vergilendirilecek geçici farklar, bir varlığın ya da borcun defter değeri ile vergi mevzuatı uyarınca belirlenen vergiye esas değeri arasında ortaya çıkan ve sonraki dönemlerde mali kar veya zararın hesabında dikkate alınan farklardır. Gelecek dönemlerde işletmenin ödeyeceği verginin artmasına sebep olacağından, vergiye tabi geçici farklar üzerinden ertelenmiş vergi borcu hesaplanmakta ve hesaplanan bu vergi borcu muhasebeleştirilmektedir.<sup>180</sup>

**İndirilebilir Geçici Farklar:** UMS 12 Madde 5’e göre indirilebilir geçici farklar, gelecek dönemlerde faydalanma veya ödeme yapıldığında o dönemlerin vergiye tabi kârını veya zararını belirlerken vergi matrahından indirilebilir tutarlardır.

---

<sup>178</sup> Sağlam vd., (2009), 307-310.

<sup>179</sup> Sağlam vd., (2009), 307-310.

<sup>180</sup> Tekşen, (2010), 302.

Gelecek dönemlerde işletmenin vergi yükünü azaltacağından bu geçici farklar üzerinden ertelenmiş vergi varlığı hesaplanmakta ve hesaplanan bu vergi varlıkları muhasebeleştirilmektedir.<sup>181</sup>

#### **4.4.2. Ertelenmiş Vergi Varlığı ve Yükümlülüğünün Muhasebeleştirilmesi**

UMS 12’de bahsedildiği üzere, işletmelerin işlemlerinin ve diğer olayların vergisel sonuçlarının muhasebeleştirilmesi zorunludur. İşlemler ve diğer olaylar kar zararda gerçekleşmiş ise bununla ilgili vergisel olaylar da kar/zararda muhasebeleştirilmektedir. İşlemler ve diğer olaylar doğrudan doğruya özkaynak hesaplarında muhasebeleştirilmiş ise, ilgili vergi etkileri de özkaynak hesaplarında muhasebeleştirilmektedir. İşletme birleşmelerinde ertelenmiş vergi alacağının veya vergi borcunun muhasebeleştirilmesi, işletme birleşmesinde oluşan şerefiye tutarını veya muhasebeleştirilmiş pazarlıklı alımdan kaynaklanan kazançların tutarını etkilemektedir.

##### **4.4.2.1. Dönem Vergi Borcu ve Dönem Vergi Varlıklarının Muhasebeleştirilmesi**

Standardın 12. Maddesine göre, cari dönemin ve önceki dönemlerin vergileri henüz ödenmemiş kısımla sınırlı olmak üzere borç olarak muhasebeleştirilmektedir. Eğer cari dönem ve önceki dönemler için ödenen vergiler cari dönemlere ait vergiden fazla ise aşan kısım varlık olarak muhasebeleştirilmektedir.

UMS 12 Madde 14’de bahsedildiği üzere, bir mali zararın önceki dönemin ödenecek vergisine mahsup edilebildiği ve bu mahsubun yapıldığı durumda mali zararın ortaya çıktığı dönemde, işletmenin bu faydadan yararlanacağına olası olması ve faydanın da güvenilir bir şekilde ölçülebilmesi nedenleriyle, işletme, bu faydayı bir varlık olarak muhasebeleştirilmektedir.

Standardın 60. Maddesinde, dönem vergi borcunun veya vergi alacağının geçici farklarda değişiklik olmasa bile değişikliğe uğrayabileceği belirtilmektedir.

---

<sup>181</sup> Tekşen, (2010), 302.

Dönem vergi oranları ve vergi kanunlarında değişiklik olması, ertelenmiş vergi varlığının gözden geçirilip geri kazanılabilir tutarında değişiklik yapılması, varlığın ne şekilde kazanılacağına dair beklentilerin değişmesi buna sebep olabilmektedir.

#### **4.4.2.2. Ertelenmiş Vergi Varlıklarının Muhasebeleştirilmesi**

İndirilebilir geçici farklar ile mahsup edilemeyen mali zararların ve kullanılmayan vergi indirim ve istisnalarının ileriye doğru taşınması nedeniyle gelecek dönemlerde geri kazanılabilir vergi tutarıdır. Yani gelecek dönemlerde ödenecek Kurumlar Vergisi rakamından indirilebilecek vergilerdir. Vergi indirim ve istisnalarının cari dönem mali karından fazla olması sebebiyle cari dönem matrahından indirilemeyen tutarlar gelecek dönemlerde vergi matrahından indirilmektedir.<sup>182</sup>

Standardın 24. Maddesine göre, işletme birleşmesi ile ilgili olmayan işlemlerin ve muhasebe ile vergi karını etkilemeyen işlemlerin ilk muhasebeleştirilmesinden kaynaklanan ertelenmiş vergi muhasebeleştirilmez.

Standardın 25. Maddesinde vergi varlığının ortaya çıkışından bahsedilmektedir. Bu maddeye göre, bir borcun muhasebeleştirilmesi bu borcun sebebi olan kaynağın ileriki dönemlerde işletmeden çıkacağını ve bu borcun kapanacağını göstermektedir. Kaynaklar işletmeden çıkarken çıkışın olduğu dönemlerde vergiye tabi karın hesabında gider olarak indirilebilmektedir. Borcun defter değeri ile vergiye esas değeri arasında geçici bir fark doğmaktadır. Buna bağlı olarak da ileriki dönemlerde bu farka ilişkin borç tutarının vergiye tabi karın tespitinde gider olarak indirilmesine izin verildiğinde geri kazanılacak vergileri ifade eden bir vergi varlığı oluşmaktadır. Eğer bir varlığın defter değeri, vergiye esas değerinden daha az ise aradaki fark ileriki dönemlerde geri kazanılacak vergileri belirten ertelenmiş vergi varlığıdır.

Madde 35’de, geçmiş yıl mali zararları ve vergi avantajlarının ileriye taşınması ile indirilebilir geçici farklar yaratılmasının sebep olduğu ertelenmiş vergi

---

<sup>182</sup> Tekşen, (2010), 303.

varlıklarının muhasebeleştirilmesinin şartları aynıdır denilmektedir. Ancak işletmede mali zararın olması, ileride vergilendirilebilir kar oluşmayabileceğinin bir işaretidir. İşletmeler bu zarar ve avantajları ileride oluşacak vergilendirebilir gelir kadar mahsup edebilir.

#### **4.4.2.3. Ertelenmiş Vergi Yükümlülüklerinin Muhasebeleştirilmesi**

Madde 5’de, vergiye tabi geçici farklar üzerinden gelecek dönemlerde gelir vergileri ödeneceği belirtilmektedir.

Madde 15’e göre; bağlı ortaklıklar, şubeler, iştirakler ve iş ortaklıklarındaki yatırımlar ile ilgili olarak ortaya çıkan vergiye tabi geçici farklar için ertelenmiş vergi borcu muhasebeleştirilmektedir. Ancak şerefiyenin ilk muhasebeleştirilmesi sırasında oluşan geçici farklar için ertelenmiş vergi borcu muhasebeleştirilmez. Ayrıca işletme birleşmesi niteliğinde olmayan işlemler ve oluşması muhasebe ile vergi karını değiştirmeyen işlemler için ertelenmiş vergi borcu muhasebeleştirilmez.

Madde 16’ da ertelenmiş vergi borcunun ortaya çıkmasından bahsedilmektedir. Bir varlığın defter değeri onun vergiye esas değerini aşıyorsa, bu varlık nedeniyle muhasebe karının tespitinde gider yazılabilecek tutar vergi mevzuatına göre gider yazılabilecek tutarı aşıyor demektir. Bu fark vergiye tabi geçici farktır ve sonuçta oluşan gelir vergilerini gelecek dönemlerde ödeme yükümlülüğü oluşturacak ise ertelenmiş vergi borcu oluşturmaktadır. İşletme bu varlığın defter değerini geri kazandıkça vergilendirilebilir geçici fark tersine dönecek ve vergiye tabi kar ortaya çıkacaktır. İşletmeden vergi ödemeleri şeklinde ekonomik fayda çıkışı olacaktır. Bu nedenle standart ertelenmiş vergi borcunun muhasebeleştirilmesini zorunlu kılmaktadır.

#### **4.4.2.4. Ertelenmiş Vergi Varlıkları ve Yükümlülüklerinin Mahsubu**

UMS 12 Madde 74’e göre, işletme ertelenmiş vergi varlığı ile ertelenmiş vergi borcunu ancak yasal olarak dönem vergi varlıklarını dönem vergi borçlarına mahsup etme hakkının olması, vergi varlığı ve borcunun aynı vergi idaresi

tarafından konulan ve aşağıdaki hususlardan birisi ile ilgili olması durumunda mahsup edebilmektedir:

- 1) Aynı vergi mükellefi olması durumunda,
- 2) Vergiye tabi işletmeler farklı olmakla birlikte, ertelenmiş vergi borçlarının ve varlıklarının önemli bir miktarının ödeneceğı veya geri kazanılacağı tahmin edilmesi halinde, gelecek dönemlerde, vergi borçlarını ve vergi alacaklarını ya net esasa göre öder ya da tahsilat ve ödemeyi ayrı ayrı yapar.

Standardın 75. maddesine göre, detaylı çizelgeler hazırlama zorunluluğunu ortadan kaldırmak için ertelenmiş vergi varlığı ve borcunun, aynı işletmeye ait olması, aynı vergi idaresi ile ilgili olması, aynı vergi dairesi tarafından konulan gelir vergileriyle ilgili olması gerekmektedir. İşletmenin yasal olarak dönem vergi varlığı ile vergi borcunu birbirlerine mahsup etme hakkının olması şartlarıyla mahsuplaştırma yapılabilmektedir.

Madde 76'da, işletmelerin mahsuplaştırma işlemini bazı dönemlerde yapıp, bazı dönemlerde yapmayabileceğı belirtilmektedir. Böyle durumlarda vergileri mahsuplaştırılacak işletmelerin vergilerinin aynı dönemde olmasına dikkat edilmelidir.<sup>183</sup>

Standardın 36. ve 37. Maddelerinde yer alan açıklamalara göre, birikmiş mali zarar ve vergi avantajlarının indirilebilir olup olmadığının belirlenmesinde, aynı vergi dairesi ve aynı mükellefle ilgili olarak indirilebilir tutarların zaman aşımına uğramadan kullanılabilir olması ve böyle bir vergiye tabi karın oluşup oluşmayacağına dikkat edilmelidir. Aksi halde ertelenmiş vergi varlığı muhasebeleştirilemez. Ancak ileriki dönemlerde şartlar değişirse muhasebeleştirilmemiş varlıklar muhasebeleştirilebilmektedir.

---

<sup>183</sup> Tekşen, (2010), 303.



#### 4.4.2.5. Ertelenmiş Vergilerde İstisnalar

Ertelenmiş vergilerin hesaplanmasında aşağıdaki konularda istisnalar uygulanmaktadır:<sup>184</sup>

- 1) İşletme vergi varlığını sadece gelecekte ertelenmiş vergi varlığının düşülebileceği vergiye tabi kar oluşacak ise muhasebeleştirir.
- 2) Zamanlamadan dolayı oluşacak farkın gelecekte ortadan kalkmayacağı düşünülüyor ise işletme yabancı ülkelerdeki bağlı ortaklıklar, yabancı ülkelerdeki iştirakler ve iş ortaklıklarındaki paylardan gelen ödenmemiş karlarla ilgili geçici farklılıklar için ertelenmiş vergi oluşturmamalıdır.
- 3) Şerefiyenin ilk muhasebeleştirilmesiyle ilişkilendirilen geçici farklar için ertelenmiş vergi borcu muhasebeleştirilmez.

#### 4.4.3. Gelir Vergisi Standardının Maliyet Sistemlerine Etkileri

UMS vergi giderlerinin tüm giderlerde olduğu gibi dönemsel olarak kayıtlara alınmasını ve giderleştirilmesini öngörmektedir. Ticari kar ile mali kar arasında farklar olduğu dönemde bilançoda oluşan geçici farklar UMS'ye göre ertelenmiş vergi borcu veya ertelenmiş vergi alacağı anlamına gelmektedir. UMS bu alacak veya borcun hesaplanarak mali tablolarda raporlanmasını öngörür iken, TDHP'de konu ile ilgili herhangi bir düzenleme yoktur ve mali tablolarda sadece cari dönem vergi karşılıkları gösterilmektedir. Zamanlama farkından kaynaklanan ertelenmiş vergi hesaplanmaz.<sup>185</sup>

---

<sup>184</sup> İbiş, 245-246, 15/01/2012.

<sup>185</sup> Sakarya, Ş., (2007), Uluslararası Finansal Raporlama Standartlarına Göre Hazırlanan Finansal Tabloların Finansal Analizin Etkinliği Açısından Değerlendirilmesi, MÖDAV, 4, 200.

Bu farklar aşağıdaki örnekle açıklanabilir:<sup>186</sup>

ABC işletmesinin 31.12.2009 tarihli bilançosu aşağıdaki gibidir.

İşletmenin kurumlar vergisi aşağıdaki gibi hesaplanmaktadır :

<b>DÖNEN VARLIKLAR</b>	<b>190.000</b>	<b>KISA VD.YBN. KYNK.</b>	<b>200.000</b>
Hazır Değerler	25.000	Ticari Borçlar	190.000
		Borç Senetleri Reeskontu	-20.000
Menkul Kıymetler	90.000	Net Ticari Borçlar	170.000
Menkul Kıymetler Değer Düşüklüğü	-40.000		
Net Menkul Kıymetler	50.000	Ödenecek Vergi ve Yük.	30.000
Ticari Alacaklar	80.000	<b>ÖZKAYNAKLAR</b>	<b>70.000</b>
Alacak Senetleri Reeskontu	-20.000	Ödenmiş Sermaye	10.000
Net Ticari Alacaklar	60.000	Dönem Muhasebe Karı	60.000
Stoklar	70.000		
Stok Değer Düşüklüğü Karşılığı	-15.000		
Net Stoklar	55.000		
<b>DURAN VARLIKLAR</b>	<b>80.000</b>		
Maddi Duran Varlıklar	100.000		
Birikmiş Amortismanlar	-20.000		
Net Maddi Duran Varlıklar	80.000		
<b>AKTİF TOPLAMI</b>	<b>270.000</b>	<b>PASİF TOPLAMI</b>	<b>270.000</b>

<b>Dönem Muhasebe Karı</b>	<b>60.000</b>		
Menkul Kıymet Değer Düşüklüğü	+40.000	İndirilebilir geçici farklar	
Alacak Senetleri Reeskontu	+20.000	İndirilebilir geçici farklar	
Stok Değer Düşüklüğü Karşılığı	+15.000	İndirilebilir geçici farklar	
Borç Senetleri Reeskontu	-20.000	Vergilendirilebilir geçici farklar	
<b>Kurumlar Vergisi Matrahı</b>	<b>115.000</b>		
<b>Kurumlar Vergisi (0,20)</b>	<b>23.000</b>		
<b>Dönem Net Karı</b>	<b>37.000</b>		
<b>(60.000-23.000)</b>			

<sup>186</sup> Tekşen, (2010), 313-314.

Muhasebe Karı	60.000	
(-) Vergilendirilebilir Geçici Fark	$(-20.000) \times 0,20 = 4.000$	Ertelenmiş V. Yükümlülüğü
(+) İndirilebilir Geçici Fark	$75.000 \times 0,20 = 15.000$	Ertelenmiş V. Varlığı
Vergi Matrahı	115.000	11.000 Ertelenmiş V. Geliri
Kurumlar Vergisi (0,20)	23.000	

31.12.2009		
691 DÖNEM KARI VRG. VE YASAL YKM. KARŞILIKLARI	23.000	
370 DÖNEM KARI VERGİ VE YASAL YÜK. VE KRŞ. (-) Kurumlar vergisi karşılığının ayrılması		23.000
31.12.2009		
284 ERTELENMİŞ VERGİ VARLIĞI*	11.000	
691 DÖNEM KARI VRG. VE YASAL YKM. KARŞILIKLARI Ertelenmiş vergi varlığının kaydı		11.000

\*Mevcut uygulamada TDHP'de bu hesap bulunmamaktadır. Muhasebe literatüründe yer alan pek çok kaynaktan bu hesabın kullanılması öngörülmektedir.

Yapılan hesaplamalardan sonra UMS ve VUK arasındaki farklar aşağıda görülmektedir:

	TMS	VUK
Hazır Değerler	25.000	25.000
Menkul Kıymetler	50.000	90.000
Ticari Alacaklar	80.000	80.000
Alacak Reeskontu	-20.000	-20.000
Stoklar	70.000	70.000
Stok Değer Düşüklüğü	-15.000	
Maddi Duran Varlıklar	100.000	100.000
Birikmiş Amortismanlar	-20.000	-20.000
<b>Aktif Toplamı</b>	<b>270.000</b>	<b>325.000</b>
Ticari Borçlar	190.000	190.000
Borç Reeskontu	-20.000	-20.000
Ödenecek Vergi Yüküml.	30.000	30.000
Ödenmiş Sermaye	10.000	10.000
Dönem Muhasebe Karı	60.000	115.000
<b>Pasif Toplamı</b>	<b>270.000</b>	<b>325.000</b>

#### 4.5. MADDİ DURAN VARLIKLARIN MUHASEBELEŞTİRİLMESİ (UMS 16)

Tezin bu bölümünde Maddi Duran Varlıklar Standardı ele alınmıştır.

##### 4.5.1. Maddi Duran Varlıklar Standardının Amacı ve Kapsamı

UMS 16 Maddi Duran Varlıklar standardının amacı, finansal tablo kullanıcılarının işletmenin maddi duran varlıklardaki yatırımını ve bu yatırımdaki değişimleri belirleyebilmelerini sağlayan maddi duran varlıklarla ilgili muhasebe işlemlerini düzenlemektir.

İşletmelerin amaçlarını gerçekleştirebilmek için faaliyetlerinde kullandıkları fiziki varlıklar maddi duran varlıklardır. Taşınır vaziyette olan makine ve teçhizatda bu guruba girmektedir.<sup>187</sup>

<sup>187</sup> Kaya, U., (2007), *Maddi Duran Varlıkların Elde Edilmesinde TMS 16 Ve Vergi Kanunlarındaki Düzenlemelerin Karşılaştırılması*, Mali Çözüm Dergisi, 83, 68.

UMS 16; maddi duran varlıkların muhasebeleştirilmesi, defter değerlerinin belirlenmesi ve bunlarla ilgili olarak finansal tablolara yansıtılması gereken amortisman tutarları ile değer düşüklüğü zararları konularını içermektedir.<sup>188</sup>

UMS 16 Madde 6'ya göre maddi duran varlıklar; mal ve hizmet üretim ve arzında kullanılmak, başkalarına kiraya verilmek veya idari amaçlar çerçevesinde kullanılmak üzere elde tutulan ve bir dönemden daha fazla kullanımı öngörülen fiziki kalemlerdir.

#### **4.5.2. Muhasebeleştirme**

Maddi duran varlıkların muhasebeleştirme işlemleri dönemsel olarak ilk edinim dönemi muhasebeleştirme işlemleri ve edinim sonrası muhasebeleştirme işlemleri olarak ikiye ayrılmaktadır.

##### **4.5.2.1. İlk Edinim Dönemi**

UMS 16'ya göre bütün maddi duran varlıklar ilk muhasebeleştirmede maliyet bedeli ile kaydedilmektedir. Sonradan yapılan ekleme, yenileme ve bakım için katlanılan giderler bu ilk maliyete eklenmektedir. Sonraki dönemde maliyet yönetimi ile değerlendirme yerine yeniden değerlendirme yöntemi de alternatif olarak seçilebilmektedir.<sup>189</sup>

UMS 16 Madde 16 ve 22'de belirtilen maliyet unsurları aşağıdaki gibidir:

- 1) Satın alma fiyatından indirim ve iskontoların düşülmesiyle elde edilen bedel, ithalat vergileri ve iadesi olmayan diğer vergiler,
- 2) Varlığın çalışabilir duruma getirilmesine kadar oluşan yerleştirme ve taşıma giderleri,
- 3) Sökülme, taşıma ve restorasyon maliyeti,
- 4) İlgili kalemin elde edilmesi veyahut geçici olarak başka bir amaç için kullanılmasında oluşan maliyet,
- 5) Çalışanlara sağlanan faydalardan dolayı katlanılan maliyetler,

---

<sup>188</sup> Sağlam vd., (2009), 393.

<sup>189</sup> Kaya, (2007), 70.

- 6) İlk teslimata ilişkin maliyetler,
- 7) Kurulum ve montaj maliyetleri,
- 8) Yapılan üretim testi maliyetleri,
- 9) Mesleki ücretler,
- 10) Varlık istenilen duruma getirilinceye kadar oluşan ürünlerin satılmasından elde edilen gelirin maliyetten düşülmesi sonrasında arta kalan maliyet maddi duran varlık maliyetine dahildir.
- 11) Yeni tesis açılması giderleri ile pazarlama ve genel yönetim giderleri, maddi duran varlık yönetimin amaçladığı kullanım durumuna geldikten sonra oluşan maliyetler, normalin üzerinde oluşan atık, işçilik ve diğer kaynaklar maddi duran varlığın maliyetine ilave edilemez.

Madde 23 ve 24'e göre maliyetlendirmede peşin fiyat esas alınmaktadır. Peşin fiyat ve vadeli fiyat arasındaki fark kredi dönemi boyunca gider olarak gelir tablosuna yansıtılmaktadır. Takas ile alınan maddi duran varlıklar gerçeğe uygun değerleriyle değerlendirilmektedir. Takas ile alınan ancak gerçeğe uygun değeri belirlenemeyen maddi duran varlıklar takasta kullanılan maddi duran varlığın defter değeri dikkate alınarak maliyetlenmektedir.

Madde 27 ve 28'de belirtildiği üzere, finansal kiralama işlemleri ve devlet teşvik ve yardımları ile elde edilen maddi duran varlıklar ise UMS 17 ve UMS 20 çerçevesinde değerlendirilmektedir.

#### **4.5.2.2. Edinim Sonrası**

Maddi duran varlıklar UMS'ye göre ilk muhasebeleştirilmesinden sonra bilançoda izlenirken iki farklı yöntem ile takip edilmeye devam edilmektedir. Bunlar, maliyet modeli ve yeniden değerlendirme modelidir. İzlenen yöntem aynı sınıftaki tüm maddi duran varlıklar için uygulanmaktadır. Maliyet yöntemine göre takip edilme sisteminde maddi duran varlıklar maliyetinden birikmiş amortismanları ve değer düşüklüğü zararı düşülerek takip edilmektedir. Yeniden değerlendirme modeline göre takipte ise, varlık piyasadaki satın alma değerinden birikmiş amortismanları ve değer düşüklükleri düşülerek takip edilmektedir. Defter değerinin gerçeğe uygun değerinden fazla sapmasıyla yeniden değerlendirme

işlemi yenilenmektedir. Yeniden değerlendirme esnasında dikkat edilmesi gereken kurallar vardır. Değerleme esnasında aynı varlık sınıfındaki tüm duran varlıkların yeniden değerlendirilmesi gerekmektedir. Eğer bir maddi duran varlık yeniden değerlendirilmiş ise aktifteki değer artışının karşılığı olarak pasifte de özkaynakların altında yeniden değerlendirme değer artışı adı altında artış meydana gelmektedir.<sup>190</sup>

Daha önceden aynı duran varlıkla ilgili değer azalışı meydana gelmiş ise ve gelir tablosuna yansıtılmış ise bu durumda bu değer azalışını kapatacak kadar kısım gelir tablosunda geri kalan kısım ise öz kaynaklarda gösterilmektedir. Varlığın kullanımdan çekilmesi veya elden çıkarılması durumunda özkaynak hesap gurubundaki yeniden değerlendirme değer artışı doğrudan geçmiş yıl karlarına aktarılabilir. Bu aktarım varlık işletme tarafından kullanıldıkça da yapılabilmektedir. Bu durumda yapılacak aktarım için sınırlama vardır. Aktarımın yeniden değerlendirme yapılmış değer üzerinden hesaplanan amortisman ile orijinal maliyet üzerinden hesaplanan amortisman arasındaki fark kadar yapılması gerekmektedir.<sup>191</sup>

Maliyet yönteminde değer düşüklüğü karşılık ayrılarak gösterilir iken yeniden değerlendirme yönteminde doğrudan gider yazılmaktadır.<sup>192</sup>

### **Örnek: Maliyet Yöntemi**<sup>193</sup>

01.02.2007 tarihinde işletmede kullanılmak üzere 4.800 TL'ye satın alınan bilgisayar sistemi için normal amortisman yönteminin uygulanması tercih edilmiştir. 31.03.2008 tarihinde ilgili bilgisayar sisteminin 1.700 TL değer düşüklüğüne uğradığı tespit edilmiştir.

---

<sup>190</sup> Yükçü, S., İçerli, Y., (2007), *TMS-16 Maddi Duran Varlıklar Standardına İlişkin Uygulama Önerileri*, Mali Çözüm Dergisi, 82, 19-20.

<sup>191</sup> Bayırlı, R., Örtten, R., (2007), *TMS 16'ya Göre, Maddi Duran Varlıkların Dönem Sonunda Değerlemesi ve Muhasebe Uygulamaları*, Muhasebe ve Finansman Dergisi, 37.

<sup>192</sup> Bayırlı ve Örtten, (2007), 37.

<sup>193</sup> Sağlam vd., (2009), 410-413.

Yıllar	Amortisman Gideri	Brk. Amrt. Tutarı
2007 / 11 ay	1.200 x 11/12=1.100	1.100
2008 / 3 ay	1.200 x 3/12= 300	1.400

=1.700 / (4.800 - 1.400) = %50 oranında değer düşüklüğüne uğramıştır.

4.800 x 0,5 = 2.400

1.400 x 0,5 = 700

31/03/2008		
257 BİRİKMIŞ AMORTİSMANLAR (-)		700
654 KARŞILIK GİDERLERİ		1.700
255 DEMİRBAŞLAR		2.400
Değer düşüklüğü karşılığı ve amortisman düzeltmesi		

Bu kayıttan sonra bilgisayar sistemi Demirbaşlar hesabında 2.400 TL, amortismanlar hesabında -700 TL, net 1.700 TL olarak gözükecektir.

#### Örnek: Yeniden Değerleme Yöntemi<sup>194</sup>

Bir işletmenin 31 Aralık tarihinde aktifinde 1.000.000 TL maliyetle kayıtlı binanın birikmiş amortismanı 600.000 TL, net defter değeri 400.000 TL dir. Aynı tarihte binanın amorti edilmiş yenileme maliyeti 750.000 TL olarak saptanmıştır.

Yeniden değerlemenin muhasebeleştirilmesinde hem binanın kayıtlı değerinin hem de birikmiş amortismanların net defter değerinin yeniden değerlendirildiği oranda arttırılacaktır.

( 750.000 - 400.000 ) / 400.000 = %87,5 değer artış oranıdır.

<sup>194</sup> Sağlam vd., (2009), 410-413.



$$1.000.000 \times 0,875 = 875.000\text{TL}$$

$$600.000 \times 0,875 = 525.000\text{TL}$$

31/12/2012			
252 BİNALAR		875.000	
	257 BRK. AMORTİSMANLAR (-)		525.000
	522 MDV. YENİDEN DEĞERLEME ARTIŞLARI		350.000
Yeniden değerlendirme artış kaydı ve amortisman düzeltmesi			

#### 4.5.3. Amortisman

UMS 16'ya göre; toplam maliyet içinde önemli paya sahip olan maddi duran varlık parçaları maddi duran varlıktan ayrı olarak amortismana tabii tutulmaktadır. Varlığın değişik parçalarının yararlı ömrü ve amortisman yöntemi aynı olabilir ve bu durumda bu parçalar gruplanarak işlemler gerçekleştirilebilmektedir. Amortismana tabii tutulmadan evvel maddi duran varlığın değerinden kalıntı değeri (ömrünün sonundaki hurda değerinden satışı için gerekli masrafların düşülmesiyle kalan tutar) düşülmelidir. Bazı hallerde kalıntı değerinin çok düşük olduğu düşünülerek ihmal edilebilmektedir. Bir varlığın yararlı ömrü ekonomik ömründen düşük olabilir ve yararlı ömrün süresi işletmenin geçmiş tecrübeleriyle belirlenmektedir. Arsalar ve binalar birlikte alınsalar da ayrılarak muhasebeleştirilirler ve sadece binalar için amortisman ayrılmaktadır.<sup>195</sup> Ayrıca standarda göre bir varlığın amortismana tabii tutulabiliyor olması için işletme faaliyetlerinde kullanılabilir olması ve kullanım süresinin bir seneden fazla olması gerekmektedir. UMS 16'ya göre bir varlığın amortisman ayırma işlemine varlığın kullanılabilir duruma gelmesi ile başlanmaktadır. Amortisman ayırma

<sup>195</sup> Yükçü ve İçerli, (2007), 19-20.

işlemi varlık satışa hazır duran varlık olarak sınıflandırıldığında veya elden çıkarıldığında durdurulmaktadır.<sup>196</sup>

UMS 16'ya göre amortismanına tabi varlıkların maliyetinin içinde borçlanma maliyetleri yer almaz. Vadeli alımdan kaynaklanan maliyetler ayrıştırıldıktan sonra amortismanına tabi tutulmaktadır. Ancak bu durum maddi duran varlıkların özellikli varlık olması durumunda değişir ve borçlanma maliyetleri ile vade farkları amortismanına tabi varlığın maliyetinin içinde kalmaktadır. Amortisman oranı ve yararlı ömrün belirlenmesi işletme tarafından yapılmaktadır. Yararlı ömrün belirlenmesinde varlığın beklenen kullanımı, beklenen aşınma ve yıpranma oranı, üretimdeki değişiklikler ve gelişmeler, pazar talebindeki değişiklikler, varlığın kullanımındaki yasal ve diğer kısıtlamalar etkili olmaktadır. Amortisman oranı ise işletmenin varlıktan elde ettiği faydayı yansıtacak şekilde belirlenmektedir. Varlığın kullanım şekli değişirse amortisman oranında da değişiklik yapılmaktadır. Amortisman oranları ve yararlı ömür her yıl gözden geçirilip gerek varsa değişiklik yapılabilmektedir. Değer artırıcı harcamalar yararlı ömrü uzatırken, teknoloji ve ürün piyasasında meydana gelen değişiklikler yararlı ömrü kısaltmaktadır. Varlığın yararlı ömründe yapılacak kısaltmadan dolayı olağanüstü amortisman yöntemi uygulanmaktadır.<sup>197</sup>

Amortisman yöntemi seçiminde, varlığın ekonomik ömrü süresi içindeki fiziki tüketim şekli yansıtılmaktadır. Amortisman yöntemi her dönem gözden geçirilerek, ekonomik yararın tüketim tarzında değişiklik mevcut ise amortisman ayırma yöntemine yansıtılmaktadır.

Yöntem olarak;<sup>198</sup>

- a) Doğrusal amortisman yöntemi,
- b) Azalan bakiyeler yöntemi,
- c) Üretim miktarı yöntemi olmak üzere üç değişik amortisman ayırma yöntemi mevcuttur.

---

<sup>196</sup> Pamukçu, F., (2010), *Maddi Duran Varlıklarda Amortisman Uygulamasının Türkiye Muhasebe Standartları Ve Türk Vergi Mevzuatı Açısından Karşılaştırılması*, Muhasebe ve Denetime Bakış, 32, 71-72.

<sup>197</sup> Pamukçu, (2010), 71-72.

<sup>198</sup> Yükçü ve İçerli, (2007), 19-20.

UMS 16'da kıst amortisman hesabı tüm maddi duran varlıklar için uygulanmaktadır. UMS'de doğrusal amortisman ve azalan bakiyeler yöntemlerinde kalıntı değer dikkate alınır ve kıst amortisman uygulaması nedeniyle ilk ve son yıl ayrılan amortisman tutarları farklı olmaktadır. Buna ek olarak standarda göre kıst amortisman uygulaması ile VUK'a göre kıst amortisman uygulaması arasında farklılık oluşmaktadır. UMS'de ilk yıl gider kaydedilmeyen tutarın son yıla eklenmesi durumu söz konusu olmamaktadır.<sup>199</sup>

UMS'de uygulanan üçüncü yöntem ise üretim miktarına göre amortisman ayrılmasıdır. Bu yöntemde toplam maddi duran varlık maliyetinden kalıntı değer düşüldükten sonra kalan tutar üretim miktarına bölünüp dönem içindeki üretim miktarıyla çarpılarak orantı yoluyla amortisman yıllar içinde dağıtılmaktadır.<sup>200</sup>

#### **4.5.4. Bilanço Dışı Bırakma**

Bilanço dışı bırakma işlemi maddi duran varlık elden çıkarıldığında ve gelecekte maddi duran varlıktan herhangi bir fayda beklenmediğinde yapılmaktadır. Bilanço dışı bırakma durumunda oluşan kar ve zarar gelir tablosunda gösterilmektedir. Ancak gelirler hasılat olarak gösterilmez.<sup>201</sup>

#### **4.5.5. Maddi Duran Varlıklar Standardının Maliyet Sistemlerine Etkileri**

Maddi duran varlıkların maliyet sistemine etkileri edinim döneminde oluşan farklar, edinim sonrasında oluşan farklar ve amortisman değerlendirme farkları olarak üç kısımda incelenmiştir.

##### **4.5.5.1. Edinim Döneminde Oluşan Farklar**

UMS16'da ilk teslimat maliyetleri, mesleki ücretler, noter ve mahkeme giderleri maliyete eklenirken, VUK'un 270. Maddesine göre noter, mahkeme, kıymet taktiri komisyon, tellaliye giderleri, emlak alım ve özel tüketim vergileri maddi duran varlığın maliyetine eklenebileceği gibi gider olarak da

---

<sup>199</sup> Pamukçu, (2010), 76-77.

<sup>200</sup> Pamukçu, (2010), 78.

<sup>201</sup> Yükü ve İçerli, (2007), 19-20.

kaydedilebilmektedir. Bu durumda işletmeler VUK'un hükümlerinden maddi duran varlıklara ilave etme şikkını kullanarak aradaki farkı yok edebilirler.

Borçlanma maliyetleri ile ilgili olarak, UMS 23'e göre bir maddi duran varlık (eğer özellikli varlık ise) aktifleştirilene kadar satın alımı ile ilgili kredilerin faiz ve kur farkı maliyete eklenirken, aktifleştirme sonrası faiz ve kur farkları giderleştirilmektedir. Ancak VUK hükümlerine göre maddi duran varlığın aktifleştirilmesinden sonra iki seçenek vardır. Birincisi maliyete eklemek, ikincisi ise giderleştirmektir. İşletmelerin bu durumda giderleştirme seçeneğini uygulaması her iki uygulamayı birbirine uyumlu hale getiricektir.

Vade farkları ile ilgili olarak, VUK'a göre satın alma bedelleri vade farkı ile birlikte izlenirken, UMS'ye göre vade farkları direkt gider yazılmaktadır. UMS varlıkları peşin değeri üzerinden izlemektedir. Bunun dışında arsalar UMS'ye göre üzerindeki binalardan bağımsız olarak değerlendirilen (maden kaynaklarının mevcut olduğu arsalar haricinde), vergi mevzuatı binalar ve arsaları birlikte binalar adı altında aktifte tutmaktadır. Bu da oluşacak amortisman farklarına ve dolayısı ile maliyet rakamlarının farklılaşmasına neden olmaktadır. Diğer bir fark VUK'taki düzenlemelere göre belirli değerlerin altında bulunan varlıkların giderleştirilmesinin söz konusu olmasına rağmen, UMS 16'da tüm varlıkların aktifleştirilmesidir.<sup>202</sup>

#### **4.5.5.2. Edinim Sonrası Oluşan Farklar**

Edinim sonrasında VUK'da varlıklar maliyet değeri ile takip edilmeye devam edilirken, UMS'ye göre alternatif olarak yeniden değerlendirme yöntemi ile değerlendirme kullanılmaktadır. Bunun dışında UMS'de uygulanan maliyet yöntemi vergi mevzuatı maliyet yöntemine benzese de, UMS'ye göre maddi duran varlıklar için değer düşüklüğü hesabının yapılması ve karşılık olarak kayda alınması nedeniyle fark oluşmaktadır. İlgili değer düşüklüğünün yok olması ya da maddi duran varlıkların elden çıkarılması durumunda karşılık tutarı gelir olarak kaydedilmektedir.<sup>203</sup>

---

<sup>202</sup> Kaya, (2007), 71-74.

<sup>203</sup> Bayırlı ve Örtten, (2007), 37.

### 4.5.5.3. Amortisman Hesaplama Farkları

VUK'a göre maddi duran varlık üzerinden amortisman ayrılabilmesi için varlığın işletmenin bir yıl veya daha uzun süre aktifinde kayıtlı olması, kıymetten düşmeye maruz kalması yeterli olmaktadır. Ayrıca maddi duran varlığa amortisman ayrılabilmesi için işletme faaliyetlerinde kullanılma zorunluluğu aranmaz. Buna ek olarak maddi duran varlıklarda Maliye Bakanlığı'nın belirlediği bedelin altında kalan varlıklar için giderleştirme veya aktifleştirme olmak üzere iki alternatif vardır. Aktifleştirilmeyen varlıklar için amortisman ayrılmamış olunur.<sup>204</sup>

VUK'da duran varlığın yılın hangi döneminde alındığı dikkate alınmaz, her yıl tam amortisman ayrılmaktadır. İşletme tarafından herhangi bir yılda tamamen ve kısmen ayrılmayan amortismanların sonraki yıllarda ayrılması mümkün olmamaktadır.<sup>205</sup>

VUK Madde 315 ve mükerrer 315 uyarınca amortisman hesaplama yöntemleri normal amortisman ve azalan bakiyeler yöntemi olarak belirlenmiştir. Temel yöntem olan normal amortisman yöntemine göre duran varlığın maliyet bedeli üzerinden faaliyet dönemi boyunca eşit tutarda amortisman ayrılmaktadır. Kalıntı değer göz önüne alınmaz ve kıst amortisman hesaplamada söz konusu değildir. İkinci yöntem olan azalan bakiyeler yöntemine göre amortisman uygulanacak tutar daha önce hesaplanmış amortismanların maddi duran varlık tutarından düşülmesiyle hesaplanmaktadır. Amortisman ayırma süresi faydalı ömür kadardır. Son yılda kalan bakiyenin tümü amortisman olarak ayrılmaktadır. Amortisman oranı %50'yi geçmemek kaydı ile normal amortismanın iki katıdır.

VUK'un 316., 317., 320. Maddelerinde madenlerle ilgili amortisman yöntemleri, fevkalade amortisman yöntemi ve kıst amortisman yöntemi gibi özellikli durumlara ait amortisman ayırma yöntemleri belirtilmiştir.<sup>206</sup>

---

<sup>204</sup> Pamukçu, (2010), 70-71.

<sup>205</sup> Pamukçu, (2010), 72.

<sup>206</sup> Pamukçu, (2010), 73-74.

Madenler için amortisman ayırma işlemi VUK'un 316. maddesine göre yapılmaktadır. 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 Bakanlıklarınca belli edilecek nispetler üzerinden yok edilmektedir.

Fevkalade amortisman yöntemi ise VUK'un 317. Maddesinde belirtilmiş olup; *“Yangın, deprem, su basması gibi afetler neticesinde değerini tamamen veya kısmen kaybeden; yeni icatlar dolayısıyla teknik verim ve kıymetleri düşerek tamamen veya kısmen kullanılmaz bir hale gelen; cebri çalışmaya tabi tutuldukları için normalden fazla aşınma ve yıpranmaya maruz kalan; menkul ve gayrimenkullerle haklara, mükelleflerin müracaatları üzerine ve ilgili Bakanlıkların mütalaası alınmak suretiyle uygulanır.”* denilmektedir. Zarara uğrayan varlıklar için sigortadan tazminat alınmış ise bu durumda fevkalade amortisman yöntemi uygulanamaz.

Kıst amortisman ise normal amortisman ve azalan bakiyeler yöntemine göre amortisman ayırımını tamamlayıcı yöntemdir. VUK'un 320. Maddesine göre faaliyetleri kısmen veya tamamen binek otomobillerin kiralanması veya çeşitli şekillerde işletilmesi olanların bu amaçla kullandıkları binek otomobilleri hariç olmak üzere, işletmelere ait binek otomobillerin aktife girdiği hesap dönemi için ay kesri tam ay sayılmak suretiyle kalan ay süresi kadar amortisman ayrılmaktadır. Amortisman ayrılmayan süreye isabet eden bakiye değer, itfa süresinin son yılında tamamen yok edilmektedir.

İşletmeler VUK'un 316. ve 317. Maddesine giren özel durumlar haricinde normal amortisman ve azalan amortisman yöntemini seçerler. VUK'un mükerrer 320. Maddesine göre (205 Sayılı Kanun'un 20. Maddesiyle eklenen madde), normal amortisman yöntemine göre amortisman ayıran bir işletme azalan bakiyeler yöntemine geçemez. Ancak azalan bakiyeler yöntemini tercih eden bir işletme normal amortisman yöntemine geçebilmektedir. Bu durumda kalan bakiye eşit parçalara bölünmektedir.

UMS ile VUK uygulamaları hesaplanan amortisman açısından farklılıklar göstermektedir. Bu farkların oluşmasında birçok faktör rol oynamaktadır. İlk faktör kullanımla ilgilidir. Maddi duran varlıktan amortisman ayrılabilmesi için UMS'ye göre maddi duran varlığın işletme faaliyetlerinde kullanılıyor olması gerekmektedir. Satış amacıyla bekletilen varlıklar için amortisman ayrılmaz. VUK'da ise satış amaçlı maddi duran varlık kavramı olmadığı gibi, tüm maddi duran varlıklar için amortisman ayırımı yapılmaktadır. İkinci faktör faydalı ömür ve amortisman oranlarının belirlenmesi hususudur. Faydalı ömür ve amortisman oranları VUK'a göre Maliye Bakanlığı tarafından belirlenirken, UMS'de işletme yöneticilerinin tecrübesi ile belirlenmektedir. UMS bu ömür ve oranların güncellenmesine de izin vermektedir. VUK'a göre ise oluşan özel durumlarda bakanlığın izni ile özel amortisman oranlarının kullanılması mümkün olmaktadır. Üçüncü faktör UMS'de kalıntı değer belirlenmesi ve amortisman hesabında bu kalıntı değerinin maddi duran varlıktan düşülmesidir. VUK'da kalıntı değer dikkate alınmamaktadır. Dördüncü faktör ise amortisman tabi tutulma esnasında UMS varlıklarının önemli parçalarının ayrı olarak değerlendirmeye tabi tutulmasına izin vermektedir. VUK'da böyle bir durum söz konusu olmamaktadır. Beşinci faktör borçlanma maliyetleri ile ilgilidir. UMS'ye göre borçlanma maliyetleri ve vade farkları ancak özellikli varlık olma şartı sağlandığında varlığın maliyetine eklenmektedir. Borçlanma maliyetleri ve vade farkları, UMS'ye göre aktifleştirme sonrası giderleştirilmektedir. Varlığın özellikli varlık olmaması durumunda ise tüm borçlanma maliyetleri ve vade farkları direkt olarak giderleştirilmektedir. VUK'a göre ise vade farkı satınalma fiyatı ile birlikte düşünülmektedir. Varlığın maliyetine dahil edilmektedir. Borçlanma maliyetleri ise aktifleştirme tamamlanana kadar maliyete eklenir iken aktifleştirme sonrasında isteğe bağlı olarak aktifleştirilmekte veyahut giderleştirilmektedir. (VUK 163. Madde) Altıncı fark yaratan faktör amortisman hesaplama yöntemleridir. UMS'de tüm amortisman hesaplamaları kıst amortisman yöntemine göre yapılmaktadır. VUK'da ise kıst amortisman yöntemi sadece işletmenin aktifindeki binek otolar için uygulanmaktadır. İki uygulamada kıst amortisman yönteminin hesaplanması da farklı olmaktadır. Ayrıca UMS amortisman hesaplama yöntemi olarak, VUK'da kullanılmayan üretim miktarı yöntemini kullanmaktadır. Diğer faktörler ise

VUK'un 313. Maddesine göre belli bir maliyet bedelinin altındaki varlıkların gider yazılabilmek opsiyonunun olması, UMS'de ise bu opsiyonun olmaması ve varlığın amortisman ayrılarak giderleştirilmesidir. Ayrıca VUK'da üzerine bina yapılmış arsanın maliyeti bina ile amortismanına tabi tutulabilmekte iken, UMS'de arsanın maliyeti binadan ayrılarak sadece bina için amortisman ayrılmaktadır. Bütün bu faktörlerin etkisi sonucunda VUK ve UMS açısından hesaplanan amortismanlar farklılaşmakta, sonuç olarak da maliyet rakamlarında farklılığa sebep olmaktadır.

#### **4.6. FİNANSAL KİRALAMA VE FAALİYET KİRALAMALARININ MUHASEBELEŞTİRİLMESİ (UMS 17)**

Tezin bu bölümünde Kiralama İşlemleri Standardı ele alınmıştır.

##### **4.6.1. Finansal Kiralama ve Faaliyet Kiralamalarının Muhasebeleştirilmesi Standardının Amaç ve Kapsamı**

UMS 17'nin amaçlar maddesine göre standardın amacı, gerçekleştirilen kiralama işlemlerine ilişkin olarak kiracı ve kiraya veren tarafından uygulanması gereken muhasebe politikalarını ve yapılacak açıklamaları belirlemektir.

UMS 17'nin 8. Maddesinde belirtildiği üzere standart kiralama sözleşmelerini faaliyet kiralamaları ve finansal kiralama sözleşmeleri olarak ikiye ayırmaktadır. Mülkiyete sahip olmaktan kaynaklanan risk ve yararların tamamının devredildiği kiralamalar finansal kiralamalar, devredilmediği kiralamalar ise faaliyet kiralamalarıdır.

##### **4.6.2. Finansal Kiralama**

Finansal kiralama, kiralamaya konu olan varlığın hukuki sahipliği ile kullanım ve yarar sağlama hakkını birbirinden ayıran uzun vadeli finansman



niteliği taşıyan bir leasing türü şeklinde tanımlanabilmektedir. Alışılmış kredi ilişkisinden farkı, kredinin kiracıya nakit olarak verilmemesidir.<sup>207</sup>

Finansal kiralama, işletmelerin çalışma sermayesi ihtiyacını karşılayarak uzun dönemde finansman açığını kapatan önemli bir finansman kaynağıdır. Finansal kiralama işlemine ait kira ödemelerinin gider olarak vergi matrahından indirim kalemi olarak kabul edilmesi sebebiyle vergi yükünü hafifletmesi, teknolojik gelişmelere uyum sağlatması, kiralanan varlığı kira dönemi sonunda sembolik bir bedelle alma opsiyonu kazandırması, nakit şeklindeki banka kredilerine göre daha kolay ve ucuz maliyetle elde edilmesi gibi avantajları nedeniyle, finansal kiralama işletmeler tarafından yaygın bir finansman aracı olarak kullanılmaktadır.<sup>208</sup>

Standardın 10. ve 11. Maddelerine göre, kiralama dönemi sonunda veya daha önce varlık mülkiyetinin kiracıya geçeceğinin sözleşmeye bağlanmış olması, kiracı tarafından daha düşük bedelle satın alma opsiyonunun kullanılacağıının öngörülmesi, mülkiyet devredilmeyecek olsa bile kiralama süresinin varlığın ekonomik ömrünün büyük bölümünü kapsamaması, kira ödemelerinin bugünkü değerinin kiralanan varlığın gerçeğe uygun değerine eşit olması, varlığın büyük değişiklikler olmadan sadece kiracı tarafından kullanılabilir olması, kiracının sözleşme feshinde zararları karşılama durumu, kalıntı değerdeki kar ve zararların kiracı tarafından karşılanması, kiracının piyasa fiyatının çok altında bir dönem daha kiralama hakkının olması bu işlemin bir finansal kiralama işlemi olduğunu göstermektedir.

#### **4.6.2.1. Kiracı Açısından Muhasebeleştirme**

Standardın 20. ve 22. Maddelerinde, finansal kiralama işleminin kiracı açısından sözleşme süresinin başlangıcında gerçeğe uygun değer veya kira ödemelerinin bugünkü değerinden düşük olanı ile bilançoda varlık ve borç (gelecekteki kira bedelleri) olarak muhasebeleştirileceği belirtilmektedir.

---

<sup>207</sup> Alagöz, A., Eren, T., (2010), *Satış ve Geri Kiralama İşleminin TMS 17 Kiralama İşlemleri Standardı ve Yürürlükteki Mevzuat Çerçevesinde Değerlendirilmesi*, Muhasebe ve Vergi Uygulamaları Dergisi, 2, 28.

<sup>208</sup> Alagöz ve Eren, (2010), 29.

Kiracının her çeşit başlangıç doğrudan maliyetleri, varlık olarak muhasebeleştirilen tutara eklenmektedir.

27., 28. ve 29. Maddelerde bahsedildiği üzere, varlık kiracının üzerinde gözüktüğünden amortisman kiracı tarafından ayrılmaktadır. Amortisman, satın alınmayacak varlıklar için kiralama süresi ile yararlı ömründen kısa olan süresince ayrılmaktadır. Amortisman ayırma yöntemi şirketin mülkiyetinde olan varlıklar ile aynı olmalıdır. Varlığın amortisman gideri ve finansman giderlerinin toplamı ile kira ödemeleri genelde birbirlerinden farklı olduğundan, ödenmesi gereken kira bedellerinin gider olarak muhasebeleştirilmesi uygun olmaz. Varlık ve buna ilişkin borcun kiralama süresinin başlangıcından sonra birbirlerine eşit olma ihtimalleri düşüktür.

Standardın 25. Maddesinde kira ödemelerinin banka ödemelerinde olduğu gibi anapara ve faiz olarak ayrılarak muhasebeleştirilmesi gerektiğinden bahsedilmektedir.

Standardın 30. Maddesinde ise, bir işletmenin kiralanan varlığının değer düşüklüğüne uğrayıp uğramadığının tespiti için “UMS 36 Varlıklarda Değer Düşüklüğü” standardının uygulanması gerektiği ifade edilmektedir.

Kiralayan tarafından muhasebeleştirmeye aşağıdaki örnek verilebilir.<sup>209</sup>

B işletmesi 01 Ocak 2007 tarihinde üretimde kullanılmak üzere bir makine için finansal kiralama sözleşmesi imzalamıştır. Sözleşme şartlarına göre;

- 1) Sözleşme tarihinde 2.000 TL peşin ödenecek,
- 2) 5 yıl süresince her yıl sonunda 10.000 TL ödenecek,
- 3) 5. yılın sonunda rayiç bedelin altında olan satın alma opsiyonuna göre 1.000 TL ödenecektir.
- 4) Geçerli faiz oranı yıllık %10'dur.

---

<sup>209</sup> Yılmaz, F., *TMS 17 Kiralama İşlemleri*, İstanbul Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler Odası, <http://archive.ismmmo.org.tr/docs/yayinlar/kitaplar/99/11.bolum.pdf>, 194-197, 16/01/2012.

Kiralanın makinenin ekonomik ömrü 8 yıl olup hurda değeri önemsizdir. İşletmede benzer makineler için doğrusal amortisman yöntemi uygulanmaktadır.

Öncelikle kiralama sözleşmesi için yapılacak ödemelerin bugünkü değerlerinin hesaplanması gerekir.

$$\begin{aligned} \text{Bugünkü değer} &= 2.000 + (10.000 \times 3,7908) + (1.000 \times 0,6209) \\ &= 2.000 + 37.908 + 621 \\ &= 40.529 \text{ TL} \end{aligned}$$

01/01/2007			
253 TESİS MAKİNE VE CİHAZLAR		40.529	
302 ERTELENMİŞ FİN. KİR. BRÇ. MLYT.		3.853	
402 ERTELENMİŞ FİN. KİR. BRÇ. MLYT.		8.618	
100 KASA			2.000
301 FİN. KİR. İŞL. BORÇLAR			10.000
401 FİN. KİR. İŞL. BORÇLAR			41.000
Satın alınan varlığın bugünkü değeriyle kaydı			

I. Yıl	II.D.B Fin. Kir.İşl. Boç.	III.D.B Ert.Fin. Kir.İşl.Boç. Mly.	IV.D.B Net.Brç.	V.Faiz Gid.	VI.Ödm. Tutarı	VII.İtf. Edl.Borç Mlyt.
2007	51.000	12.471	38.529	3.853	10.000	615
2008	41.000	8.618	32.382	3.238	10.000	676
2009	31.000	5.380	25.620	2.562	10.000	744
2010	21.000	2.818	18.182	1.818	10.000	818
2011	11.000	1.000	10.000	1.000	11.000	1.000

31/12/2007			
301 FİN. KİR.		10.000	
102 BANKALAR			10.000
İlk dönemin finansal kiralama borcunun ödenmesi			

31/12/2007		
780 FİNANSMAN GİDERLERİ	3.853	
301 ERT. FİN. KİR. İŞL. BORÇLANMA MALİYETİ		3.853
<u>İlk dönemin finansal kiralama maliyetinin gider yazılması</u>		

31/12/2007		
730 GENEL ÜRT.GİD.	5.066	
257 BİRİKMİŞ AMORTİSMANLAR (-)		5.066
<u>İlk dönemin amortisman tutarının giderleştirilmesi</u>		
40.529 / 8 = 5.066		

31/12/2007		
301 ERT. FİN. KİR. BORÇLANMA MLYT.	3.238	
402 ERT. FİN. KİR. BORÇLANMA MLYT.		3.238
<u>Borçlanma maliyetinin bir sonraki yıllla ilgili kısmının uzun dönemden kısa dönemli borçlara aktarılması</u>		

#### 4.6.2.2. Kiraya Veren Açısından Muhasebeleştirme

Standardın 36., 37., 38., 44. ve 46. Maddelerine göre varlık, kiraya veren tarafından net kiralama yatırım tutarı kadar bilançoda alacak olarak gösterilmektedir. Satış geliri sonraki dönemlerde varlığın gerçeğe uygun değeri veya kira gelirlerinin bugünkü değeri ile belirlenmektedir. Muhasebeleştirilecek satış maliyeti, kiralanan varlığın maliyetinden veya farklı ise defter değerinden, garanti edilmemiş kalıntı değerinin çıkarılması sonucunda bulunacak tutardır. Kiraya verenin alacaklı olduğu kira ödemeleri yapılan yatırım ve diğer hizmetleri karşılamak, kendisine fayda sağlamak amacıyla yatırmış olduğu anaparanın geri dönüşü ve finansman geliri şeklinde dikkate alınmaktadır. Başlangıç maliyetleri, kiraya verenin üretici ve satıcı olmadığı durumda, finansal kiralama gelirlerinin

başlangıç hesaplamalarına dahil edilmekte ve kiralama süresi boyunca gelir kaydedilecek tutarlardan düşülmektedir. Eğer kiraya veren üretici veya satıcı ise, başlangıç maliyetleri kiralama süresinin başlangıcında oluşacak satış kazancının muhasebeleştirilmesi sırasında gider olarak dikkate alınır çünkü söz konusu maliyetler ilgili üretici ve satıcının satış kârıyla ilgilidir.

Standardın 41. Maddesinde bahsedildiği üzere, brüt yatırımı hesaplamada kullanılan tahmini garanti edilmemiş kalıntı değerler, sürekli olarak gözden geçirilmektedir. Garanti edilmemiş kalıntı değerinde eksilme olması durumunda, gelirlerin kiralama süresine dağılımı yeniden gözden geçirilmekte ve tahakkuk ettirilmiş tutarlarda meydana gelen eksilmeler derhal muhasebeleştirilmektedir.

Finansal kiralama sonucunda standardın 43. Maddesine belirtildiği üzere iki farklı gelir oluşmaktadır. Bu gelirler, normal satış fiyatlarıyla ticari indirimler de dikkate alınmak suretiyle kesin olarak satıştan elde edilecek kâr veya zarar tutarı ve kiralama süresinde elde edilecek finansman geliridir.

#### **4.6.3. Faaliyet Kiralaması**

UMS 17 Madde 12'ye göre faaliyet kiralaması, risk ve faydaların devredilmediği kiralamalardır.

##### **4.6.3.1. Kiracı Açısından Muhasebeleştirme**

Kira konusu varlık, kiraya veren kişinin varlıkları arasında yer alır, kiracının bilançosunda yer almaz.<sup>210</sup> Standardın 33. ve 52. Maddelerine göre, kiracılar tarafından herhangi bir faaliyet kiralamasının müzakere edilmesi ve düzenlenmesi için katlanılan başlangıç doğrudan maliyetleri, kiralanan varlığın defter değerine eklenmekte ve kiralama geliriyle aynı şekilde kiralama süresi boyunca daha iyi yansıtan bir yöntem olmadıkça doğrusal olarak giderleştirilmektedir.

---

<sup>210</sup> Yılmaz, 191, 16/01/2012.

#### 4.6.3.2. Kiraya Veren Açısından Muhasebeleştirme

Standardın 49., 50., 51. ve 53. Maddelerine göre kiraya verilen varlık, niteliğine göre bilançoda gösterilmekte ve kiraya konu olan varlıktan elde edilen faydadaki azalmanın zamanlamasını gösteren daha iyi bir yöntem olmadıkça kiralama süresi boyunca doğrusal yöntem ile gelir olarak kayıt edilmektedir. Kira gelirinin elde edilmesinde katlanılan maliyetler amortisman dahil olmak üzere gider olarak muhasebeleştirilmekte ve amortisman politikası, benzer varlıklar için uygulanmakta olan normal amortisman politikasıyla uyumlu olarak uygulanmaktadır. Ayrıca kiraya verenin UMS 36'ya göre de değer düşüklüğü testi yapması zorunludur.

55. Maddeye göre de, kiraya verenin kiralama konusu varlığın üreticisi veya satıcısı konumunda bulunduğu bir kiralamada, kiraya veren, söz konusu işlem satışa eşit olmadığından, faaliyet kiralamasına ilişkin olarak herhangi bir satış kârı muhasebeleştirmez.

#### 4.6.4. Satış ve Geri Kiralama İşlemleri

Satış ve geri kiralama, yatırımcı şirketin sahip olduğu varlığı bir leasing şirketine satması ve daha sonra aynı varlığı kiralayarak şirketin likidite problemine acil çözüm sağlamasıdır.<sup>211</sup> Standardın 58. Maddesine göre, faaliyet kiralaması veya finansal kiralama olarak iki farklı muhasebeleştirme uygulanmaktadır. Kira ödemeleri ve satış fiyatı birbirine bağımlı kabul edilmektedir.

UMS 17'in 59. ve 60. Maddelerinde belirtildiği üzere, kiralanan varlık işlemin teminatı olmak üzere kiraya verenin kiracıya finansman sağladığı satış ve geri kiralama işlemi, finansal kiralama değildir. Satış gelirlerinin defter değerinin üzerindeki kısmı satıcı/kiraya veren tarafından hemen gelir olarak muhasebeleştirilmez. Bunun yerine, sözü edilen gelir ertelenir ve kiralama süresi boyunca itfa edilmektedir.

---

<sup>211</sup> Alagöz ve Eren, (2010), 38.

61. Maddede işleminin faaliyet kiralaması olması, gerçeğe uygun değer üzerinden gerçekleştiğinin açık olması durumunda, her türlü kâr veya zarar hemen muhasebeleştirilir denilmektedir. Satış fiyatının gerçeğe uygun değer üzerinde ve altında olması durumunda oluşan kar ve zararlar ertelenmekte ve kiralama dönemi boyunca itfa edilmektedir.

62. ve 63. Maddeler gereğince, kira ödemeleri ile satış fiyatları gerçeğe uygun değerde ise, normal bir satış işlemi söz konusudur ve her türlü kâr ya da zarar hemen muhasebeleştirilmektedir. Gerçeğe uygun değer defter değerinden düşük olması durumunda, defter değeri ile gerçeğe uygun değer arasındaki fark hemen muhasebeleştirilmektedir.

#### **4.6.5. Kiralama İşlemleri Standardının Maliyet Sistemlerine Etkileri**

Finansal kiralama ve faaliyet kiralaması işlemlerinin maliyet sistemlerine etkileri finansal kiralama açısından, faaliyet kiralaması açısından, satış ve geri kiralama işlemleri açısından olmak üzere üç bölümde incelenmektedir.

##### **4.6.5.1. Finansal Kiralama Açısından Farklar**

Türkiye’de finansal kiralama işlemlerinin düzenlenmesine ait düzenlemeler 3226 Sayılı Finansal Kiralama Kanunu, VUK, SPK ile Maliye Bakanlığı tarafından çıkartılan MSUGT’de yer almaktadır.<sup>212</sup>

VUK’un 290. Maddesi, 319 Seri No’lu VUK Genel Tebliği ve 3226 Sayılı Finansal Kiralama Kanunu’na göre finansal kiralamanın tanımı UMS 17 ile uyumludur.<sup>213</sup>

VUK mevzuatına göre varlığın kiracıya devrine ilişkin hüküm olması, satım opsiyonu olması ve kiracının bu opsiyonu kullanacak olması, sözleşme sonunda kiracıya düşük bedelle satım opsiyonu, ekonomik ömrünün %80’inden fazlasını kaplayan kiralama süresinin olması, kira ödemelerinin bugünkü değerinin

---

<sup>212</sup> Alagöz ve Eren, (2010), 28.

<sup>213</sup> Alagöz ve Eren, (2010), 31.

toplamının rayiç bedelinin %90'undan daha büyük olması kiralama işlemini finansal kiralama statüsüne sokar.<sup>214</sup>

VUK mükerrer 290. Maddeye göre;

Kiralayan tarafından sözleşmeden doğan alacak, bu iktisadi kıymetin net bilanço aktif değerinden kira ödemelerinin bugünkü değerinin düşülmesi sonucu bulunan tutar ile değerlendirilmektedir. Bu tutarın sıfır veya negatif olması halinde, iktisadi kıymet iz bedeliyle değerlendirilmekte ve aradaki fark iktisadi kıymetin elden çıkarılmasından elde edilen kazançlar gibi işleme tabi tutulmaktadır. Aktifleştirilen alacak tutarı ile kira ödemelerinin bugünkü değeri arasındaki fark, gelecek dönemlere ait faiz geliri olarak pasifleştirilmek suretiyle değerlendirilmektedir.

Kiralayanın finansal kiralamaya konu iktisadi kıymetin üretimini veya alım satımını yapması halinde, iktisadi kıymetin net bilanço aktif değeri olarak rayiç bedeli dikkate alınmaktadır. Rayiç bedel ile maliyet bedeli arasındaki fark, normal bir satış işleminden elde edilen kar veya zarar olarak işleme tabi tutulmaktadır. Kiralayan tarafından amortisman ayrılmaya devam edilmektedir. Borç ve alacaklar reeskonta tabi tutulmaz.

Kiralayan tarafından gelecek dönemlere ait faiz gelirleri, kiralanan iktisadi kıymetin finansal kiralama sözleşmesinin yapıldığı tarihteki rayiç bedelinden, her bir dönem sonunda anapara geri ödemelerinin düşülmesi sonucu kalan tutar üzerinden sabit bir dönemsel faiz oranı yaratacak şekilde hesaplanması suretiyle tahakkuk ettirilmektedir.

Kiracı tarafından finansal kiralama sözleşmesine göre yapılan kira ödemeleri, borç anapara ödemesi ve faiz gideri olarak ayrıştırılmaktadır. Ayrıştırma işlemi, her bir dönem sonunda kalan borç tutarına sabit bir dönemsel faiz oranı uygulanmasını sağlayacak şekilde yapılmaktadır.

VUK genel tebliği 319. Madde'de belirtildiği üzere, kiralayan şirketler tarafından iktisadi kıymetin satın alınmasında Türk Lirası veya döviz cinsinden

---

<sup>214</sup> Alagöz ve Eren, (2010), 31.



kredi kullanılmış olması durumunda ilk yıl için ödenen kur farkları ve faiz giderleri sözleşme yapılmasından önce kıymetin maliyetine ilave edilebilecek olması halinde maliyete ilave edilmekte aksi halde ve diğer yıllarda ise gider kaydedilmektedir.

Kiracı tarafından; kiralama konusu iktisadi kıymet rayiç bedeli veya sözleşmeye göre yapılacak kira ödemelerinin bugünkü değerinden düşük olanı ile değerlendirilmektedir. Finansal kiralama konusu iktisadi kıymet, kullanılma hakkı olarak aktife alınacak karşılığında ise kiralayana olan borç pasife kaydedilecektir. Kullanılma hakkı amortismanına ve yeniden değerlemeye tabi tutulmaktadır.

Finansal kiralama işlemlerinde VUK'a göre gerçeğe uygun değer kavramı yerine rayiç bedel kavramı kullanılmaktadır (VUK mükerrer 290. Madde). Değer düşüklüğü ile ilgili bir düzeltme, VUK'da uygulanmaz. VUK'da yeniden değerlendirme ile ilgili düzenlemede kaldırılmış olup, ancak enflasyon muhasebesine göre düzeltme mümkündür.<sup>215</sup> Diğer bir fark da borçlanma maliyetleri açısındandır. Finansal kiralama yapan (kiracı) işletmenin UMS 17'ye göre borçlanma maliyetlerini aktifleştirmesi mümkün değildir.<sup>216</sup> Kiralayan, varlığın gerçeğe uygun değerine yakın bir kira ve faiz tutarını ödemek suretiyle varlığın ekonomik ömrünün büyük bir bölümünü kullanım hakkına sahip olmaktadır.<sup>217</sup>

#### **4.6.5.2. Faaliyet Kiralaması Açısından**

Kiracı açısından UMS'de kira ödemeleri doğrusal olarak gider yazılmaktadır. VUK'a göre döneme ilişkin kira kiracı tarafından gider yazılır, kiralayan açısından aynı şekilde gelir yazılır. UMS ve VUK arasında giderleştirme dönemleri nedeniyle fark oluşabilmektedir.

#### **4.6.5.3. Satış ve Geri Kiralama Açısından Farklar**

VUK'un mükerrer 290. Maddesinde ve 319. seri nolu tebliğde "sat ve geri kirala" uygulamasına ilişkin açık hüküm bulunmamaktadır. Tebliğde yazan

---

<sup>215</sup> Alagöz ve Eren, (2010), 35.

<sup>216</sup> Yılmaz, 189, 16/01/2012.

<sup>217</sup> Çonkar, K., Gökçe, N., Tellioglu, T., (2007), *TMS 23 Kapsamında Borçlanma Maliyetinin Boyutları*, Muhasebe ve Finansman Dergisi, 81.

hükümlere uyduğu müddetçe “sat ve geri kirala” yönteminin uygulanmasında bir sorun yoktur. 4842 sayılı kanunda yapılan düzenlemeye göre işlemin finansal kiralama olarak kabulünü engelleyen bir problem yoktur.

UMS ile VUK arasında fark yaratan durum, “satış gelirlerinin defter değerinin üzerindeki kısmını satıcı/kiraya veren tarafından hemen gelir olarak muhasebeleştirilmez. Bunun yerine UMS 17 Madde 59’da belirtildiği üzere, sözü edilen gelir ertelenmekte ve kiralama süresi boyunca itfa edilmektedir. Bu hüküm VUK’da yer almamaktadır ve vergi ertelemeşi oluşmaktadır.<sup>218</sup>

#### **4.7. MAMUL VE HİZMET SATIŞLARININ MUHASEBELEŞTİRİLMESİ (UMS 18)**

Tezin bu bölümünde Hasılat Standardı ele alınmıştır.

##### **4.7.1. Hasılat Standardının Amaç ve Kapsamı**

UMS 18’e göre hasılat, işletmelerin sermaye artışı dışında oluşan olağan faaliyetlerinden elde ettikleri brüt tutardır. Standardın 1. Maddesine göre hasılatın kapsamına;

- 1) Mal satışları,
- 2) Hizmet sunumları,
- 3) İşletme varlıklarının başkaları tarafından kullanılmasından sağlanan faiz, isim hakkı ve temettüleri girmektedir.

UMS 18’in amaçlar kısmında belirtildiği üzere hasılat; gelecekteki ekonomik faydaların işletmeye girmesinin olası olduğu ve söz konusu faydaların güvenilir olarak ölçülebildiği durumlarda muhasebeleştirilmektedir. UMS 18 Madde 10’a göre hasılat, işletme tarafından uygulanan ticari iskontolar ve miktar indirimleri de göz önünde tutularak, alınan veya alınacak olan bedelin gerçeğe uygun değeri ile ölçülmektedir. Hasılat, içeriğinde birbirinden ayrıştırılabilir durumda birden

---

<sup>218</sup> Alagöz ve Eren, (2010), 38-40.

fazla gelir unsuru içeriyorsa gelir unsurları birbirinden ayrı olarak muhasebeleştirilmektedir.<sup>219</sup>

Standardın 3. Maddesinde ifade edildiği üzere standardın kapsamına üretilen mamuller, ticari mallar, satış amaçlı elde tutulan arsa ve diğer gayrimenkuller girmektedir.

#### **4.7.2. Mal Satışı**

Standardın 14. Maddesinde mal satışına ilişkin hasılatın aşağıdaki tüm koşullar yerine geldiğinde finansal tablolara yansıtılacağı belirtilmektedir:

- 1) İşletmenin malların sahipliği ile ilgili önemli risk ve getirileri alıcıya devir etmiş olması,
- 2) İşletmenin satılan mallar üzerinde etkin bir kontrolü veya sahipliğin genel olarak gerektirdiği şekilde bir yönetim etkinliğini sürdürmemesi,
- 3) Hasılat tutarının güvenilir biçimde ölçülebilmesi,
- 4) İşleme ilişkin ekonomik yararların işletmece elde edilmesinin muhtemel olması,
- 5) İşleme ilişkin yüklenilen veya yüklenilecek olan maliyetlerin güvenilir biçimde ölçülebilmesi gerekmektedir.

Madde 15’de sahiplikten kaynaklanan risk ve getirilerin devredilme zamanının çoğu zaman mülkiyet ve zilyetliğin devri ile gerçekleştiğinden bahsedilmektedir. Madde 16’da risk ve getirilerin devir edilmemiş olduğunu gösteren şartlar belirtilmektedir. Bu maddeye göre, yetersiz performansa ilişkin yükümlülüklerin satıcı için mevcut olması, hasılat tahsilatının üçüncü kişilere satış yapılması koşuluna bağlı olması, satış işleminin montaj zorunluluğuna bağlanmış olması ve montajın tamamlanmamış olması, alıcının sözleşme hükümlerine bağlı olarak satışı iptal edebilme hakkının bulunması durumlarında risk ve getiriler devredilmemiş sayılmaktadır. Madde 17’de belirtildiği üzere, hasılatın tanınmasını engellemeyecek önemsiz riskler, iade riski ve finansal kiralama gibi

---

<sup>219</sup> Sarıoğlu, K., *TMS 18 Hasılat*, İstanbul Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler Odası, <http://archive.ismmmo.org.tr/docs/yayinlar/kitaplar/99/7.bolum.pdf>, 114-115, 18/01/2012.

yasal sahipliğin satıcı tarafından taşınmasına devam edilmesi durumudur. İade riskinde geçmiş yılların tecrübelerine göre tahmini karşılık ayrılabilir.

Madde 19'da aynı işlem veya olayla ilgili hasılat ve giderlerin, hasılat ve giderlerin eşleştirilmesi kapsamında eş zamanlı olarak muhasebeleştirileceği, giderler güvenilir biçimde ölçülemiyorsa hasılatın finansal tablolara yansıtılmayacağı, böyle durumlarda mal satışıyla ilgili daha önce alınmış bedelin yükümlülük olarak muhasebeleştirileceği belirtilmektedir.

Madde 8'de de, satışların peşin ve vadeli satışlar olarak ikiye ayrılması gerektiği, nakit ve nakit benzeri değerlerin peşin satış olarak kabul edilip, hasılat olarak kaydedileceği, ancak içerisinde üçüncü şahıslar adına tahsil edilen vergi ve diğer gelirler mevcutsa elimine edilmesi gerektiği belirtilmektedir.

Vadeli satış işlemi nakit ve nakit benzeri durumunun işletmeye girişinin ertelenmesidir. Vadeli satış tutarının içerisinde hem peşin satış tutarı hem de ertelemeden kaynaklanan faiz tutarı bulunmaktadır. Vadeli satışlarda vade farkının hasılat olarak raporlanması dönemsel ilkesine aykırıdır ve dönem karının olduğundan daha fazla hesaplanmasına neden olmaktadır. Ancak vadeli satışın hasılat olarak kaydedilmesinde faiz tutarının belirlenmesi ve peşin fiyattan ayrıştırılması ile faiz tutarının gelir olarak yansıtılacağı dönemin belirlenmesi gibi zorluklar mevcuttur. Faiz geliri hasılat olarak değil faiz geliri olarak kar zarara yansıtılmaktadır.<sup>220</sup>

Vadeli satış ile ilgili olarak aşağıdaki örnek verilebilir:<sup>221</sup>

Finansal tablolarını aylık düzenleyen bir işletme 01.03.2006 tarihinde peşin satış fiyatı 1.200 TL olan malı 6 ay vadeli olarak 1.560 TL'den KDV hariç satmaktadır. KDV tutarı müşteriden peşin tahsil edilmektedir.

---

<sup>220</sup> Kalmış, H., Dereköy, F., *TMS 18'e Göre Hasılatın Muhasebeleştirilmesi Ve Tek Düzen Muhasebe Sistemi İle Karşılaştırılması*, Afyon Kocatepe Üniversitesi, [http://akuiibf.aku.edu.tr/pdf/12\\_1/6.pdf](http://akuiibf.aku.edu.tr/pdf/12_1/6.pdf), 127, 20/01/2012.

<sup>221</sup> Sağlam vd., (2009), 495.

01/03/2006			
100 KASA		280,80	
120 ALICILAR		1.560,00	
	600 YURTIÇI SATIŞLAR		1.200,00
	391 HESAPLANAN KDV		280.80
	380 GELECEK AYLARA AİT GELİRLER		360,00
	<u>Vadeli satışta vade farkı gelirlerinin ayrı olarak kaydı</u>		

Hasılat satışın peşin değeridir. Peşin satış değeri ile vadeli satış tutarı arasındaki fark ise faiz geliridir. Mart ayı sonunda dönemsellik kavramı gereği faiz geliri ilgili döneme yansıtılır.

31/03/2006			
	380 GELECEK AYLARA AİT GELİRLER	60,00	
	642 FAİZ GELİRLERİ		60,00
	<u>İlk dönem sonu vade farkı gelirinin tahakkuk edilmesi</u>		

Standardın 11. Maddesine göre, vadeli satış bedelinin içerdiği faiz tutarının ayrıştırılmasında iskonto yöntemi kullanılmaktadır. İleri vadeli tüm tahsilatların emsal faiz oranı ile iskonto edilmesiyle peşin değer elde edilmektedir. Burada bahsi geçen emsal faiz oranı; benzer kredi derecelendirmesine sahip işletmenin benzer finansal araçlar için geçerli olan faiz oranını ya da nominal satış tutarını peşin satış değerine indirgeyen orandır.

Bazı satış işlemleri koşula bağlı olarak yapılmaktadır. Koşula bağlı satışlar koşul yerine getirildiğinde hasılat olarak muhasebeleştirilmektedir. Hasılatın

gerçekleşebilmesi için malın satın alan tarafından kullanılabilmesi veya satılabilir durumda olması gerekmektedir.<sup>222</sup>

Standardın 18. Maddesine göre, daha önce finansal tablolara yansıtılmış olan hasılat tutarının tahsil edilebilirliği konusunda bir belirsizliğin ortaya çıkması durumunda, tahsil edilemeyen veya tahsil edilebilme olasılığı muhtemel olmaktan çıkan tutar, başlangıçta muhasebeleştirilen hasılatın düzeltilmesi yerine, gider olarak finansal tablolara yansıtılmaktadır.

#### **4.7.3. Hizmet Satışı**

Hasılatın içerisinde satışla birlikte sunulan hizmet işlemlerinin bedeli de bulunabilmektedir. Standartta satış hasılatına dahil edilmiş satış sonrası hizmet bedellerinin muhasebeleştirilmesine ilişkin ilkeler de bulunmaktadır. Bu ilkeler aşağıdaki gibidir:<sup>223</sup>

- 1) Satışın ilgili varlığın montajı koşuluyla yapılması durumunda ve montajın sözleşmede önemli bir yeri olması söz konusu ise hasılat kurulum ve kontrol gerçekleştirildikten sonra muhasebeleştirilmektedir.
- 2) Satış hasılatı içinde birtakım hizmetleri de bulunuyorsa bu hizmetlere ait tutar hizmetlerin gerçekleştiği dönemde hasılat olarak yansıtılmaktadır.
- 3) Hasılatı ilgilendiren birbiri ile bağlantılı olaylar varsa birlikte ele alınmaktadır.

Madde 20'ye göre, hizmet satışına ilişkin hasılat, tamamlanma düzeyi dikkate alınarak muhasebeleştirilmektedir. Hasılatın muhasebeleştirilmesi için;

- 1) Hasılat tutarının güvenilir biçimde ölçülebilmesi,
- 2) İşleme ilişkin ekonomik yararların işletme tarafından elde edileceğinin muhtemel olması,
- 3) Raporlama dönemi sonu itibariyle işlemin tamamlanma düzeyinin güvenilir biçimde ölçülebilmesi,
- 4) İşlem için katlanılan maliyetler ile işlemin tamamlanması için gereken maliyetlerin güvenilir biçimde ölçülebilmesi gerekmektedir.

<sup>222</sup> Kalmış ve Dereköy, 129-130, 20/01/2012.

<sup>223</sup> Kalmış ve Dereköy, 129, 20/01/2012.

Madde 24'e göre tamamlanma düzeyinin tespitinde; yapılan incelemeler, yapılan hizmetlerin toplam hizmete oranlanması, katlanılan maliyetlerin toplam tahmin edilen maliyete oranlanması gibi yöntemler kullanılmaktadır.

Tamamlanma düzeyi ile ilgili olarak aşağıdaki örnek verilmektedir.<sup>224</sup>

Teknik ve idari konularda danışmanlık hizmeti veren bir İşletme Danışma A.Ş. hizmet projesi sunmaktadır. Verilen hizmetlerin direkt maliyeti ağırlıklı olarak personel gideri olarak doğmaktadır. Vergi oranı %30'dur.

İki yıl sürmesi beklenen bir proje 2004 yılı sonunda başlamıştır ve 2005 yılı sonunda bitirilecek ve faturaya bağlanacaktır. Proje bedeli toplam 12 milyon TL olarak tahmin edilmektedir. Beklenen maliyet ise 9 milyon TL'dir. 2004 yılının sonunda maliyetin 1/3'ün gerçekleştiği tahmin edilmektedir. Ancak 2004 yılı içinde sadece 2 milyon TL tahsil edilebilmiş ve bu tutar alınan avanslar hesabına kaydedilmiştir. Yıl sonuna kadar projenin 1/3'ünün üretimi tamamlandığına göre bu oranda hasılat ve bu oranda maliyet gerçekleşmiş sayılacaktır.

622 SATILAN HİZMET MALİYETİ	3.000.000	
770 GENEL YÖNETİM GİDERLERİ		3.000.000
<u>İlgili döneme intikal eden hizmet maliyetinin giderleşmesi</u>		
340 ALINAN AVANSLAR	2.000.000	
120 ALICILAR	2.000.000	
600 YURTİÇİ SATIŞLAR		4.000.000
<u>Proje bedelinin 1/3'nün hasılat olarak kayıd edilmesi</u>		

Madde 26'da hizmet satışında gelirin güvenilebilir bir biçimde ölçülememesi ve sadece katlanılan maliyetlerin geri kazanılabilir olduğu durumlarda hasılatın maliyet bedeli üzerinden muhasebeleştirilmesi gerektiği belirtilmektedir.

<sup>224</sup> Örtün vd, (2007), 277.

Standardın 25. Maddesinde ise, belirli bir dönemde ve belirsiz sayıda işlemin yapılması suretiyle sunulan hizmetler için; başka bir yöntemin tamamlanma düzeyini daha iyi temsil edeceğine ilişkin bir kanıtın bulunmaması durumunda, hasılatın belirlenmiş dönem boyunca eşit olarak finansal tablolara yansıtılması gerektiği belirtilmektedir. Standarda göre belirli bir işlemin diğer bütün işlemlerden önemli olması durumunda, hasılatın muhasebeleştirilmesi önemli işlemin yerine getirilmesine kadar ertelenmektedir.

Belirsiz sayıda işlem yapılarak sunulan hizmetlerde hasılat süreyle bağlantılı olarak dönemlere ayrılabilir.<sup>225</sup>

#### **4.7.4. Faiz, İsim Hakkı ve Temettü Gelirleri**

Standardın 29. Maddesine bağlı olarak faiz, isim hakkı ve temettü gelirleri, işletmenin varlıklarının üçüncü kişilere kullanılmasıyla elde edilen gelirlerdir. Bu gelirler,

- 1) İşleme ilgili ekonomik yararların işletme tarafından elde edilmesinin muhtemel olması ve
- 2) Hasılat tutarının güvenilir biçimde ölçülebilmesi durumlarında muhasebeleştirilmektedir.

UMS 18 Madde 32'ye bağlı olarak, faiz içeren bir menkul kıymetin ediniminden önce ödenmemiş faizin tahakkuku durumunda; sonradan tahsil edilen faiz, edinim öncesi ve edinim sonrası dönemlere ayrılmakta ve yalnızca edinim sonrasına ait kısım hasılat olarak finansal tablolara yansıtılmaktadır.

Madde 30'da faiz, isim hakkı ve temettü gelirlerinin muhasebeleştirilmesinde UMS 39 Finansal Araçlar standardına göre etkin faiz yöntemi uygulanması gerektiğinden bahsedilmektedir.

Patent, yazılım ve telif haklarıyla ilgili işletme haklarının kullanılması durumunda sözleşmeler esas olarak alınmakta ve standardın 30. Maddesine göre

---

<sup>225</sup> Sarıoğlu, 118, 18/01/2012



tahakkuk esasına göre muhasebeleştirilmektedir.<sup>226</sup>

Kar payı getirili menkul kıymetler satın alındığında; kar payları edinilmiş kuponlarıyla satın alınan menkul kıymetlerde ilgili kar payı alış değerinden düşülerek muhasebeleştirilmektedir. Temettüer hissedarın tahsil etme durumu ortaya çıktığında finansal tablolara yansıtılmaktadır.<sup>227</sup>

#### **4.7.5. Hasılat Standardının Maliyet Sistemlerine Etkileri**

VUK'un 230. Maddesinde faturanın içeriği ayrıntılı bir şekilde belirtilmiş olmasına rağmen vade farkının ayrılmasıyla ilgili bir düzenleme bulunmamaktadır. Vadeli satışlarda vade farkı fatura üzerinde ayrıca gösterilmediği için satış hasılatı olarak yurtiçi satışlar hesabında alacak olarak kaydedilmektedir. Bu kayıt tarzı satış hasılatının olması gerektiğinden fazla gösterilmesine neden olmaktadır. Diğer yandan da farklı dönemlerde muhasebeleştirilmesi gereken vade farklarının hasılat tutarına ilave edilmesinden dolayı dönemlere ayrıştırılması mümkün değildir. Bu durum dönemsellik kavramına aykırı olmakla birlikte ticari ve mali karın hatalı tespitine neden olmaktadır.

UMS 18 standardına göre, satış bedelinin nominal tutarı ile gerçeğe uygun değer arasındaki fark faiz geliri olarak muhasebeleştirilmektedir. Faiz geliri vadeli satış yapıldığında tahakkuk etmiş ancak henüz kazanılmamış bir gelir olduğu için dönemsellik kavramı gereği ilgili dönemlerde gelire yansıtılmak üzere önce bir bilanço hesabına kaydedilmekte daha sonra ilgili dönemlerde kazanılmış kısmı faiz gelirlerine aktarılmaktadır.

---

<sup>226</sup> Kalmış ve Dereköy, 132, 20/01/2012.

<sup>227</sup> Kalmış ve Dereköy, 132, 20/01/2012.

Diğer bir fark da senetsiz alacaklardan kaynaklanmaktadır. Vadeli satışların bir kısmı senetsiz olabilmektedir. VUK'un 281. Maddesine göre reeskont işlemi sadece senetli alacaklar için söz konusudur.<sup>228</sup>

#### **4.8. KIDEM TAZMİNATLARININ MUHASEBELEŞTİRİLMESİ (UMS 19)**

Tezin bu kısmında Çalışanlara Sağlanan Faydalar Standardı ele alınmıştır.

##### **4.8.1. Kıdem Tazminatlarının Muhasebeleştirilmesi Standardının Amaç ve Kapsamı**

Türkiye'de mevcut kanunlar çerçevesinde işletmede bir yıllık hizmet süresini dolduran ve herhangi bir haklı nedene bağlı olmaksızın işine son verilen veya kanunda belirlenmiş olan diğer nedenlerle tazminata hak kazanan personele kıdem tazminatı ödenmesi zorunluluktur. Kıdem tazminatı işlemleri UMS 19 Çalışanlara Sağlanan Fayda ve Hizmetler standardında düzenlenmiştir. Bilanço tarihi itibarıyla işletmelerin kıdem tazminatı yükü tahmin edilerek finansal tablolara yansıtılmaktadır.<sup>229</sup>

##### **4.8.2. Uluslararası Muhasebe Standartlarına Göre Kıdem Tazminatının Muhasebeleştirilmesi**

Standardın 132. Maddesinde belirtildiği üzere işten çıkarma tazminatları, çalışanlara sağlanan diğer faydalardan ayrı olarak ele alınır; çünkü yükümlülük doğuran olay, çalışanın hizmeti değil işten çıkarılmasıdır. 133. Maddede ise kıdem tazminatları, normal emeklilik tarihinden önce işverenin kararı ile çalışanın işine son verilmesi veya çalışanın gönüllü olarak tazminat karşılığında işten ayrılmaya karar vermesi durumunda ortaya çıkan ve ödenebilir duruma gelen faydalar olarak tanımlanmaktadır.

---

<sup>228</sup> Şenel, S., (2009), *TMS-18 Hasılat Standardı Kapsamında Mal Satışından Kaynaklanan Hasılatın Muhasebeleştirilmesi*, New World Sciences Academy, 4, 396-397.

<sup>229</sup> Pamukçu, F., Pamukçu, N., (2011), *Kıdem Tazminatı Karşılığı Hesaplamasında İş Kanunu İle Türkiye Muhasebe Standartlarındaki Düzenlemelerin Karşılaştırılması*, Muhasebe ve Denetim Bakış, 34, 66.

Standarda göre işçi çalıştıkça kıdem tazminatı yükümlülüğü doğmaktadır. Bu yükümlülüğün hesaplanarak finansal tablolara alınması gerekmektedir. Bu ölçümlemede işgücü dönüşüm oranı, ölüm oranı, iskonto oranı ve ücret artışı etkili rol oynamaktadır.<sup>230</sup>

Kıdem tazminatı karşılıkları net bugünkü değeri ile değerlendirilmekte ve bilançoda raporlanmaktadır. Çalışanın gelecekte hak kazanacağı tarihte hak edeceği kıdem tazminatlarının bugün itibariyle kazanılmış olan kısmının net bugünkü değeri hesaplanmaktadır. İskonto oranı olarak bilanço tarihindeki yüksek kaliteli kurumsal senetlerin getirileri veya devlet tahvillerinin faiz oranı kullanılabilir.<sup>231</sup> Buna alternatif olarak UMS 19'da düzenlenmiş olan aktüeryal yöntemle göre net reel iskonto oranını veren, tahmini bir enflasyon ve faiz oranı beklentisi ile uyumlu bir iskonto oranı belirlenebilmektedir. İsteğe bağlı işten ayrılmalar neticesinde ödenmeyip işletmede kalacak olan kıdem tazminatı tutarının tahmini oranı da geçmiş ortalamalardan faydalanılarak hesaplanmakta, bu oranlar ölçüsünde karşılık ayrılmaktadır.<sup>232</sup>

UMS'ye göre kıdem tazminatının hesaplanmasına aşağıdaki örnek verilebilir:<sup>233</sup>

TBS ticaret işletmesinin 2 personeli bulunmaktadır. İşletme bu personeller için herhangi bir kıdem tazminatı hesaplamamaktadır. Bu durumda işletme vergi mevzuatı gereği ileriki tarihlerde meydana gelebilecek olası işten çıkarmalarda ödeyeceği kıdem tazminatı tutarını gider olarak o yılın finansal tablolarına alacak ve vergi matrahından düşecektir.

İşletme 31.12.2006 tarihli bilançosunu UFRS'ye göre hazırlarken dönem başı bilançosunu da düzeltmelidir.

---

<sup>230</sup> Kaygusuzoğlu, M., (2010), *Kıdem Tazminatı Karşılığı Uygulamasının Muhasebe Standardı (IAS-TMS 19) Kapsamında Değerlendirilmesi*, Journal of Accounting & Finance, 47, 178-179.

<sup>231</sup> Kaygusuzoğlu, (2010), 184.

<sup>232</sup> Pamukçu ve Pamukçu, (2011), 70.

<sup>233</sup> Demir, V., *TMS 19 Çalışanlara Sağlanan Faydalar*, Galatasaray Üniversitesi Muhasebe Finansman Ana Bilim Dalı, <http://archive.ismmmo.org.tr/docs/yayinlar/kitaplar/99/12.%20bolum.pdf>, 204-205, 18/01/2012.

İşletme 31.12.2005 tarihinde bu iki personeli için birikmiş toplam 55.000 TL kıdem tazminatı yükümlülüğü olduğunu belirtmiştir.

Enflasyon Oranı	0,06125
Faiz Oranı	0,12
Reel İskonto Oranı	0,0525

	Tam Yükümlülük	Emekliliğe Kalan Gün	İskontolanmış Kıdem Tazminatı
1. Çalışan	20.000	3.650	11.669
2. Çalışan	35.000	2.400	24.559
Toplam	55.000		36.228

$$\text{Kıdem Tazminatı Karşılığı} = \text{Tam Yükümlülük Tutarı} \times \left( \frac{1 + \text{Enflasyon Oranı}}{1 + \text{Faiz Oranı}} \right)^{\frac{\text{Emekliliğe Kalan Gün}}{365}}$$

2006 yılında çalışanlar işlerine devam etmektedir. 31.12.2006'da enflasyon ve faiz oranlarında değişiklik olmamıştır.

	Tam Yükümlülük	Emekliliğe Kalan Gün	İskontolanmış Kıdem Tazminatı
1. Çalışan	23.000	3.285	14.162
2. Çalışan	37.500	2.035	27.769
Toplam	60.500		41.931

31.12.2006 tarihli finansal tablolar UFRS'ye göre hazırlanırken, bu zamana kadar hiç kıdem tazminatı yükümlülüğü ayırmamış olan işletmenin, 31.12.2006 tarihindeki iskonto edilmiş 41.931 TL kıdem tazminatı yükümlülüğü bilançoya alınır. Bu yükümlülüğün 36.228 TL'si geçmiş yıllara aittir. 5.704 TL'si de cari döneme aittir.

31/12/2006			
	770 GENEL YÖNETİM GİDERLERİ	5.704	
	570 GEÇMİŞ YIL KARLARI	36.227	
	472 KIDEM TAZMİNATI KARŞILIĞI		41.931
	İskontolanmış kıdem tazminatı yükümlülüğünün kaydı		

UMS 19 Madde 133'e göre, işletmenin işten çıkarma tazminatlarını borç ve gider olarak muhasebeleştirilmesi için çalışanın veya çalışanların işine emeklilik tarihinden önce son verilmesi, gönüllü olarak ayrılmasını teşvik için tazminat ödenmesi gerekmektedir. Madde 137'de, tazminatların işletmeye gelecekte ekonomik fayda sağlamayacağı ve hemen gider olarak kaydedilmeleri gerektiği belirtilmektedir. Madde 139'a göre ise tazminatlar bilanço tarihinden 12 ay sonraya tekabül ediyorsa belirlenen iskonto oranıyla iskonto edilmektedir.

#### **4.8.3. Çalışanlara Sağlanan Faydalar Standardının Maliyet Sistemlerine Etkileri**

Türk Vergi Mevzuatına göre kıdem tazminatları, işçinin son aldığı brüt ücret üzerinden hesaplanmaktadır.<sup>234</sup> Her geçen tam yıl için işverence çalışana 30 günlük ücreti tutarında kıdem tazminatı ödenmektedir. Bir yıldan artan süreler için de aynı oran üzerinden ödeme yapılmaktadır. Kıdem tazminatı, hizmet akdinin devam etmiş veya kesintilerle yenilenmiş olmasına bakılmaksızın aynı işverenin bir veya değişik işyerlerinde çalışılan süreler göz önüne alınarak hesaplanmaktadır. İşyerinin devir ve intikali yahut herhangi bir nedenle başka bir işverene devredilmesi halinde işçinin kıdemi işyerlerindeki toplam hizmet süresi üzerinden hesaplanmaktadır. Aynı kıdem dönemi için birden fazla kıdem tazminatı ödenmez. Alınan ücretin değişken olması durumunda yıllık kazanılan ücretin ortalaması alınmakta ve ortalama ücret üzerinden hesap yapılmaktadır. Tazminatın hesaplandığı dönemde eğer zam yapılmış ise zam yapılan günden tazminatın hesaplandığı güne kadar kazançların günlük ortalaması üzerinden kıdem tazminatı hesaplanır. Zamanında ödenmeyen tazminatlar mahkeme kararı

<sup>234</sup> Pamukçu ve Pamukçu, (2011), 69.

ile en yüksek mevduat faizi üzerinden nemalandırılmaktadır. Hizmet akitleri ve toplu iş sözleşmeleri ile işçi lehine farklı hesaplamalar mümkündür. Kıdem tazminatının yıllık tutarı devlet memurları kanununa tabi en yüksek devlet memuruna 5434 sayılı emekli sandığı hükümlerine göre bir hizmet yılı içinde ödenecek azami emeklilik ikramiyesini aşamaz. İşçinin ölümü halinde tazminat tutarı mirasçılara ödenmektedir. Yargı kararı gereğince kıdem tazminatı tahakkuk ettirilebilir bu durumda nakit olarak bir defada ödenmelidir. Vadeli ödenmesi durumunda ise faiz hakkı doğar.<sup>235</sup> Devamlılık göstermeyen ödemeler geniş anlamdaki ücret kavramına dahil olmadıkları için kıdem tazminatının hesaplanmasında dikkate alınmaz.<sup>236</sup>

Kıdem tazminatı tavanı 6 aylık dönemler için geçerli olacak şekilde hesaplanmaktadır. Kıdem tazminatı geliri, 193 Sayılı Gelir Vergisi Kanunu'nun 25/7. Maddesine istinaden gelir vergisinden müstesnadır. Tavanı aşan tutar eğer işveren tarafından ödenirse ücret olarak kabul edilmekte ve gelir vergisine tabi olmaktadır. 488 Sayılı Damga Vergisi Kanunu'na istinaden kıdem tazminatı binde 6,6 oranında damga vergisine tabi olmaktadır. 5510 Sayılı Sosyal Sigortalar Kanunu'nun 80. Maddesine istinaden sigorta primleri hesabında kıdem tazminatı dikkate alınmaz.<sup>237</sup>

İşçiye hak ettiği tutar kadar ya da hakkettiğinin üzerinde veya hiç hakketmediği halde kıdem tazminatı adı altında yapılan ödemenin Kurumlar Vergisi Kanunu'na göre gider olarak gösterilmesi mümkündür.<sup>238</sup>

Kıdem tazminatı karşılıkları tahakkuk ettirilirken 472 Kıdem Tazminatı Karşılığı hesabına alacak kayıt edilmektedir. Sonraki hesap dönemi içinde emeklilik süresini dolduracak olanların sayısı, geçmiş yıllarda emeklilik süresini dolduran personelin ayrılma oranı vb. ölçütlerden yararlanarak izleyen yıl içinde ödeneceği öngörülen kıdem tazminatı tutarları ve emeklilik ödemeleri yıl sonunda 472 no'lu hesabın borcuna karşılık 372 Kıdem Tazminatı Karşılığı hesabına aktarılmaktadır. Yıl içindeki kıdem tazminatı ve emeklilik ödemeleri 372 no'lu

<sup>235</sup> Kaygusuzoğlu, (2010), 176-177.

<sup>236</sup> Pamukçu ve Pamukçu, (2011), 67.

<sup>237</sup> Pamukçu ve Pamukçu, (2011), 68-69.

<sup>238</sup> Kaygusuzoğlu, (2010), 178.

hesaba borç kaydı ile yapılmaktadır. Vergi kanunlarına göre kıdem tazminatlarının kanunen kabul edilebilir gider olması için fiilen ödemenin yapılması gerekmektedir. Bu nedenle yıl içinde 654 Karşılık Giderleri hesabına borç, 472 Kıdem Tazminatı Karşılığı hesabına alacak kayıt edilen karşılık tutarı matraha eklenirken ödenen kıdem tazminatları matrahtan indirilmektedir.<sup>239</sup>

UMS 19 ile vergi mevzuatı arasındaki en büyük farklılıklardan biri çalışanların işten çıkarılması sonrasında hak kazandıkları tazminatların muhasebeleştirilmesi ile ilgilidir. Vergi mevzuatı çalışanlara ödenen kıdem tazminatlarının ödendiği tarihte gider kaydedilmesini öngörmektedir. UMS 19'da ise çalışanlar için ileriki tarihlerde meydana gelebilecek olası işten çıkarmalar nedeniyle her raporlama döneminde kıdem tazminatı karşılığı ayrılması gereklidir. Muhasebe standardında kıdem tazminatından doğan yükümlülüğün gelecek dönemlere ait olduğu dikkate alınarak kıdem tazminatı yükümlülüğünün muhasebeleştirilmesi gerekmektedir.<sup>240</sup>

Türkiye'de kıdem tazminatı ödenmedikçe vergiye tabi kardan indirilemez. Kıdem tazminatı ödemenin yapıldığı tarihte muhasebeleştirilmektedir. Bu durum uzun bir dönemle ilgili olan tazminatın muhasebeleştirilmesinde dönemsellik ilkesinin uygulanmaması anlamına gelmektedir. Giderlerin tahakkuk esasına göre muhasebeleştirilmesi ve ihtiyatlılık ilkesine göre bu gibi giderler için karşılık ayrılması gerekmektedir.

Standart hükümlerine göre karşılık olarak ayrılan kıdem tazminatları hesaplanan vergi miktarını azaltmaktadır. Bu durumda Türk vergi mevzuatına göre hesaplanan vergi daha çok olmaktadır. Sonuç olarak gelir vergisi standardına göre ertelenmiş vergi varlığı oluşmaktadır.<sup>241</sup>

---

<sup>239</sup> Pamukçu ve Pamukçu, (2011), 73-74.

<sup>240</sup> Pamukçu ve Pamukçu, (2011), 73.

<sup>241</sup> Kaygusuzoğlu, (2010), 184-186.

UMS'ye göre ödemenin yapıldığı değil olayın tahakkuk ettiği dönemde giderleştirme yapılması esastır. Brüt ya da ödenecek tutarla değil, net bugünkü değer hesabıyla raporlamalar yapılmaktadır.<sup>242</sup>

#### **4.9. DEVLET TEŞVİKLERİNİN MUHASEBELEŞTİRİLMESİ (UMS 20)**

Tezin bu bölümünde Devlet Teşviklerinin Muhasebeleştirilmesi ve Devlet Yardımlarının Açıklanması Standardı ele alınmıştır.

##### **4.9.1. Devlet Teşviği Kavramı ve Devlet Teşviklerinin Muhasebeleştirilmesi ve Devlet Yardımlarının Açıklanması Standardının Amaç ve Kapsamı**

Devlet teşvikleri, belirli ekonomik faaliyetlerin daha fazla ve hızlı gelişmesini sağlamak için, devlet tarafından çeşitli yöntemler ile verilen maddi ve maddi olmayan destek, yardım ve özendirmeler şeklinde tanımlanmaktadır.<sup>243</sup>

UMS 20 Madde 4'e göre devlet teşviği, verilen yardımın niteliği ve tabii olduğu koşullara bağlı olarak birçok şekilde olabilmektedir. Yardımın amacı, bir işletmenin devlet yardımı sağlanmadan normal koşullar altında yapmayacağı bir takım işlere girebilmesini teşvik etmektedir.

Devlet teşvikleri; parasal devlet teşvikleri, parasal olmayan devlet teşvikleri, gelire ilişkin teşvikler, gider ve zararların karşılanması amacıyla yapılan teşvikler ve varlıklara ilişkin teşvikler olmak üzere beş gruba ayrılmaktadır. Bu teşvik şekilleri aşağıda açıklanmıştır.<sup>244</sup>

- Parasal devlet teşvikleri, işletmelerin kullanması için nakit ve nakde benzer varlıkların işletmelere transfer edilmesi şeklinde gerçekleştirilen teşvik şeklidir.
- Parasal olmayan devlet teşvikleri, işletmelerin kullanması amacıyla verilen arsa ve parasal olmayan kaynaklar şeklindeki teşviklerdir.

<sup>242</sup> Pamukçu ve Pamukçu, (2011), 76.

<sup>243</sup> Sönmez , F., (2005), *Devlet Teşvik ve Yardımlarının Muhasebeleştirilmesi*, Muhasebe ve Finansman Dergisi, 125.

<sup>244</sup> Tekşen, Ö., (2010), *TMS 20 Standardındaki Devlet Teşvikleri İle Türkiye'de Yeni Teşvik Sisteminde Yatırıma Sağlanan Desteklerin Muhasebe ve Vergi Açısından İncelenmesi*, Marmara University Journal of the Faculty of Economic & Administrative Sciences, 2, 433.



- Gelire ilişkin teşvikler, gelir elde etmek için katlanılan giderleri karşılamak amacıyla yapılan yardımlardır.
- Gider ve zararların karşılanması amacıyla yapılan teşvikler, işletme tarafından herhangi bir ürünün üretilmesi için katlanılan maliyetlerin karşılanması için yapılan yardımlardır.
- Varlıklara ilişkin teşvikler, işletmelerin ihtiyaç duyduğu maddi duran varlıkların devletin belirlediği koşullarla temin edilmesidir.

Teşvikler komple yeni yatırımlar, tevsi, modernizasyon, ürün çeşitlendirmesi, entegrasyon yatırımları için verilmektedir. Teşvikler vergi indirimi, sigorta primi işveren hissesi desteği, yatırım yeri tahsisi, faiz desteği, gümrük vergisi muafiyeti, KDV istisnası, tekstil sektöründe taşıma desteği şeklinde verilmektedir.<sup>245</sup>

#### **4.9.2. Devlet Teşviklerinin Muhasebeleştirilmesi**

Standardın 5. maddesinde belirtildiği üzere, finansal tabloların hazırlanmasında devlet teşviklerinin doğru yöntemle muhasebeleştirilmesi ve teşvikten sağlanan faydaların doğru yansıtılması önemli olmaktadır.

Madde 7, 9, 10A, ve 12’de açıklandığı gibi, teşvikler işletme tarafından elde edilmeden ve elde edilme koşulları işletme tarafından sağlanmadan finansal tablolara yansıtılamaz, elde etme yöntemi muhasebeleştirme şeklini değiştirmez. Piyasadan daha düşük faiz oranıyla alınan krediler, işletme tarafından feragat koşullarının yerine getirilmesi, makul güvence altına alınmış olan krediler, devlet teşviği olarak kabul edilir. Teşvikler ve karşıladığı maliyetler, aynı dönemlerde sistematik olarak muhasebeleştirilmektedir.

Faizsiz veya düşük faizli krediler, devlet teşviği niteliğinde olmasına rağmen faiz farkları dolayısı ile sağlanan fayda mali tablolara alınmaz.<sup>246</sup>

Madde 13, 14, 15 ve 16’da bahsedildiği üzere, teşviklerin muhasebeleştirilmesinde sermaye yaklaşımı ve gelir yaklaşımı olarak iki yöntem

<sup>245</sup> Tekşen, (2010), 434-437.

<sup>246</sup> Sönmez, (2005), 132.

vardır. Sermaye yaklaşımında bilançoda muhasebeleştirme yapılırken, gelir yaklaşımında kar zararda muhasebeleştirme yapılmaktadır. Sermaye yaklaşımında geri ödeme beklenmez ve maliyetsiz olarak devlet tarafından sağlanan faydadır. Gelir yaklaşımında teşviklerle bağlantılı gelirler ilgili giderlerle eşleştirilerek ait olduğu dönemde kar ve zararda muhasebeleştirilmektedir. Gelir vergisi ve diğer vergilerle bağlantılı teşvikler harcama statüsünde olmalarından dolayı yine kar zararda muhasebeleştirilmektedir. Teşvikler aksine bir madde olmadıkça tahsil edildiği dönemde muhasebeleştirilmektedir.

Madde 17 ve 18'de teşviklerin kar / zarara yansıtılmasından bahsedilmektedir. Amortismanına tabi varlıklara ilişkin teşvikler, genellikle bu varlıkların amortismanları oranında ilgili dönemler boyunca gelir olarak kâr ya da zararda muhasebeleştirilmektedir. Amortismanına tabi olmayan varlıklara ilişkin teşvikler ilgili yükümlülüklerin yerine getirilmesinde katlanılan maliyetlerin gerçekleştiği dönemler boyunca gelir olarak kâr ya da zararda muhasebeleştirilmektedir.

Madde 23'te parasal olmayan devlet teşviklerinden bahsedilmektedir. Parasal olmayan teşvikler arsa veya parasal olmayan diğer kaynaklar şeklinde olmaktadır. Varlıklar gerçeğe uygun değer üzerinden muhasebeleştirilmektedir. İkinci bir yöntem olarak da nominal değerden muhasebeleştirme kullanılmaktadır.

24. Maddeden 28. Maddeye kadar varlıklara ilişkin teşviklerden bahsedilmektedir. Bu maddelerde özetle şu hususlar belirtilmiştir. Parasal olmayan teşvikler de dahil olmak üzere varlıklara ilişkin teşvikler ertelenmiş gelir olarak veya varlığın defter değerinden indirilerek gösterilmelidir. Bilançoda ertelenmiş gelir olarak gösterilmesi durumunda, varlığın faydalı ömrü boyunca sistematik ve makul bir biçimde gelir tablosu ile ilişkilendirilir (brüt yöntem). Varlıklara ilişkin teşviklerin varlığın kayıtlı değerinden indirilmesi durumunda, amortismanına tabi varlıkların ömrü boyunca amortisman giderinin azaltılması ile kar/zararda muhasebeleştirilmiş olur (net yöntem). Nakit akım tablosunda teşvikler ayrı gösterilmektedir.<sup>247</sup>

---

<sup>247</sup> Sönmez, (2005), 130.

Gelire ilişkin devlet teşvikleri, ilgili maliyetlerle ilişkilendirilerek ilgili dönem boyunca sistematik ve oransal bir şekilde kar zarar tablosunda gösterilmektedir. Teşvikler tahakkuk değil tahsil esasına göre muhasebeleştirilmektedir.<sup>248</sup>

Gelire ilişkin devlet teşvikleri standardın 29. Maddesine göre diğer gelirler başlığı altında, ilgili giderlerden düşülerek (net yöntem) veya gelir tablosunda ayrı bir başlık altında gösterilmektedir (brüt yöntem).

#### **4.9.3. Teşviğin Geri Ödemesi**

Standardın 32. ve 33. Maddelerinde teşvik geri ödemelerinden bahsedilmektedir. Varlıklara ilişkin devlet teşviklerinin geri ödenmesi durumunda, ilgili varlığın defter değeri geri ödenecek tutar kadar artırılmakta veya ertelenmiş gelir hesabı geri ödenecek tutar kadar azaltılmaktadır. Geri ödenen tutarın ertelenmiş gelir bakiyesini aşması veya ertelenmiş gelir kaleminin olmaması durumunda, söz konusu tutar doğrudan kâr ya da zararda muhasebeleştirilmektedir. Teşvik alınmamış olsaydı önceki dönemlerde kâr ya da zararda muhasebeleştirilmiş olacak olan birikmiş amortisman tutarı, teşviğin geri ödenmesiyle birlikte o anda kâr ya da zararda muhasebeleştirilmektedir. İlgili varlıkların yeni defter değerlerindeki olası değer düşüklükleri dikkate alınmaktadır.

#### **4.9.4. Devlet Teşviklerinin Muhasebeleştirilmesi ve Devlet Yardımlarının Açıklanması Standardının Maliyet Sistemlerine Etkileri**

Devlet teşviklerini muhasebeleştirme yöntemine ilişkin iki genel yaklaşım bulunmaktadır. Bunlar sermaye yaklaşımı ve gelir yaklaşımıdır. Türk muhasebe hukukunda gelir yaklaşımı benimsenmektedir. Gelir yaklaşımı çerçevesinde varlıklara ve gelire ilişkin devlet teşviklerinin muhasebeleştirilmesi ve

---

<sup>248</sup> Tekşen, (2010), 442.

raporlanması ile ilgili iki alternatif yöntem vardır. Bu alternatif yöntemler brüt ve net yöntem olarak tanımlanmaktadır.<sup>249</sup>

UMS'ye göre hem varlıklara hem de gelire ilişkin teşvikler gelir yaklaşımında brüt ve net yöntemden birine göre muhasebeleştirilmektedir. MSUGT sıra no 1'e göre ise teşviklerin gelir yaklaşımında brüt yönetime göre muhasebeleştirilmesi gerekmektedir. Brüt ve net yöntemin her ikisinin birden faaliyet sonucu üzerine etkisi aynı olmaktadır.<sup>250</sup>

#### **4.10. YABANCI PARA CİNSİNDEN BORÇ VE ALACAKLARIN MUHASEBELEŞTİRİLMESİ (UMS 21)**

Tezin bu bölümünde Kur Değişiminin Etkileri Standardı ele alınmıştır.

##### **4.10.1. Kur Değişiminin Etkileri Standardının Amaç ve Kapsamı**

Dış ticaretteki engellerin kalkması ve ülkelerin ekonomik boyutlarının genişlemesi ile işletmeler gerek şube açarak, gerekse de ortaklıkla uluslararası faaliyette bulunmaktadır. Bunun dışında ihracat ve ithalat işlemleri dolayısı ile çeşitli uluslararası işlemler gerçekleşmektedir. Yurtdışı bağlantıları olan işletmeler ile finansal tablolarında yabancı para cinsinden varlıkları olan işletmelerin tümünün yabancı paralarının TL'ye çevrilmesinden olumlu ve olumsuz etkilenmesi durumu önemli bir konudur. Esnek kur sistemlerinin kullanılmasına bağlı olarak kurlardaki düşüş ve yükselişler bu durumu daha da zorlaştırmaktadır.<sup>251</sup>

UMS 21 standardının amacı (standardın amaçlar kısmında belirtildiği üzere), yabancı paralı işlemlerin ve yurtdışındaki işletmelerin finansal tablolara nasıl dahil edileceğini ve finansal tablolarda kullanılan para birimine nasıl çevrileceğini düzenlemektir.

---

<sup>249</sup> Ulusan, H., (2008), *Türk Muhasebe Hukuku Çerçevesinde Devlet Teşviklerinin Muhasebeleştirilmesi ve Raporlanması*, Atatürk Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi, 22, 415.

<sup>250</sup> Ulusan, (2008), 431.

<sup>251</sup> Bekçioğlu, S., Köroğlu, Ç., (2008), *UMS-21, TMS-21 Kur Değişim Etkileri Standardına Göre Finansal Tabloların Çevrimi ve Kur Farklarının Muhasebeleştirilmesi*, Mali Çözüm Dergisi, 86, 30-31.

Standardın kullanım amaçlarını aşağıdaki gibi sıralamak mümkündür.<sup>252</sup>

- 1) Yurt içinde yapılan yabancı paralı işlemlerin kaydedilmesi,
- 2) Yurtdışı şube ve iştiraklerin faaliyetlerinin raporlanması,
- 3) Şirketlerin faaliyetlerinin yurtdışına raporlanması.

#### **4.10.2. Finansal Tabloların Çevrimi**

Finansal tabloların uluslararası ticarete anlaşılabilirlik, ihtiyaca uygunluk, önemlilik, güvenilirlik, karşılaştırılabilirlik özelliklerinin sağlanabilmesi için tek bir para birimine çevrilmesi gerekmektedir. Bu işlem değişik para birimlerinde hazırlanmış finansal tabloların yerel para birimine çevrilmesi sürecidir.

Finansal tablolarda kur çevirme işleminin başlıca nedenleri aşağıdaki gibidir.<sup>253</sup>

- 1) Konsolide finansal tabloların ana işletmeye ait olması ve ana işletmenin bulunduğu yerin finansal tablo hazırlanmasında belirleyici bir unsur olması,
- 2) Para birimlerinin farklı kurlara tabi olması nedeniyle önemli ölçüde kar veya zarar ortaya çıkması ve bu durumu düzeltmek için finansal tabloların çevrimine ihtiyaç duyulması,
- 3) Yabancı para cinsinden işlemleri kaydetme, yurtdışı şube, iştirak, bağlı ortaklık faaliyetlerini raporlamak ve bağımsız işletmelerin faaliyet sonuçlarını yurtdışına raporlamak için finansal tabloların çevrimine ihtiyaç duyulmasıdır.

Çevrim işlemi için UMS 21’de kapanış kuru yöntemi benimsenmiştir.

Kapanış kuru yönteminde, bilanço ve gelir tablosunun çevrilmesinde farklı kurlar kullanılmaktadır. Özkaynaklar dışındaki aktif ve pasif hesaplar dönem sonu

---

<sup>252</sup> Tuncel, A., (2004), *TMS-12 Çerçevesinde Finansal Tabloların Yabancı Para Birimi Cinsinden İfade Edilmesi -Bir Uygulama*, İstanbul Üniversitesi İşletme Fakültesi İşletme İktisadı Enstitüsü Dergisi, 48, 4.

<sup>253</sup> Bekçioğlu ve Köroğlu, (2008), 32-33.

kuru ile, özkaynaklar kalemi ise kendi içerisinde farklı kurlardan çevrilmiştir. Dağıtılmamış karlar, nominal sermaye, geçmiş yıl karları işlem tarihindeki kurla; dönem karı ise gelir tablosundaki kalemlerin düzeltilmesinde kullanılan ortalama kur üzerinden çevrilmiştir.<sup>254</sup>

Dönüştürme işlemlerinden kaynaklanan kur farkları özkaynaklarda ayrı bir kalem olarak raporlanmaktadır.<sup>255</sup>

Gelir tablosunun bilanço ile ilişkili kalemlerinde bilanço hesaplarının çevrilmesinde kullanılan kurlar, bunun dışındaki hesaplar için ise işlemin gerçekleştiği kur ya da ortalama kurlar çevrim için kullanılmaktadır.<sup>256</sup>

#### **4.10.3. Kur Farklarının Muhasebeleştirilmesi**

Standardın 28. Maddesine göre, parasal kalemlerin ödenmesinden, dönem içinde veya önceki finansal tablolarda ilk muhasebeleştirme sırasında çevrildiklerinden farklı kurlardan çevrilmelerinden kaynaklanan kur farkları oluştukları dönemde kar veya zararda muhasebeleştirilmektedir.

29. Maddede bahsedildiği üzere, kur farklarının muhasebeleştirilmesi konusu parasal kalemler ve parasal olmayan kalemler olarak incelenmektedir. Parasal kalemlerin muhasebeleştirilmesinden kaynaklanan kur farkları oluştukları dönemde kar zararda muhasebeleştirilir. 30. Maddede parasal olmayan kalemlerden kaynaklanan kur farklarından bahsedilmiştir. Parasal olmayan kalemlerden kaynaklanan kazanç ya da zararın muhasebeleştirildiği yere bağlı olarak kur farkları da özkaynaklarda ya da kar/ zararda muhasebeleştirilebilir. Standardın 33. Maddesinde belirtildiği üzere; yurtdışındaki işletmeye parasal olarak yatırım yapıldığında işlemler konsolidasyon, oransal konsolidasyon, özkaynak yöntemi ile gerçekleşiyorsa kur farkları özkaynakta muhasebeleştirilmektedir.

---

<sup>254</sup> Bekçioğlu ve Köroğlu, (2008), 33.

<sup>255</sup> Yılmaz, F., *TMS 21 Kur Değişiminin Etkileri*, İstanbul Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler Odası, <http://archive.ismmmo.org.tr/docs/yayinlar/kitaplar/99/4.bolum.pdf>, 73, 19/01/2012.

<sup>256</sup> Bekçioğlu ve Köroğlu, (2008), 33.

Standardın 41. Maddesinde, konsolidasyonla finansal tablolara katılan yurtdışındaki işletme ile ilgili kur farkları kar/zararda muhasebeleştirilemez çünkü döviz kurlarındaki değişim faaliyetin şimdiki ve gelecekteki nakit akışlarını ya hiç etkilemez ya da çok az etkiler ifadesini kullanılmıştır. 41. Maddede tamamen sahip olunmayan yurtdışındaki bir işletme ile ilgili olarak, çevrimden kaynaklanan ve azınlık paylarına isabet eden kümülatif kur farklarının konsolide finansal durum tablosunda (bilançoda) kontrol gücü olmayan payların (azınlık paylarının) bir parçası olarak muhasebeleştirilmesi gerektiği belirtilmektedir.

Yabancı para cinsinden işlemler sonucunda oluşan ve döneme tekabül eden kur farkları kar zararında muhasebeleştirilmektedir. İşlemin gerçekleştiği dönem boyunca kur farkları ilgili dönemlerde kambiyo karı ve zararı hesaplarında muhasebeleştirilmektedir.<sup>257</sup>

UMS 21'in sırasıyla 9., 10., 13., 21., ve 37. Maddelerinde geçerli para birimi ile ilgili olarak aşağıdaki hususlardan bahsedilmektedir. Bir yabancı para işleminin ilk muhasebeleştirilmesi sırasında; yabancı para birimindeki tutar, geçerli para birimi ile işlem tarihindeki yabancı para birimi arasındaki geçerli kur uygulanarak, geçerli para biriminden kaydedilmektedir. Geçerli para biriminin tespitinde mal ve hizmet alım satımında, tahsilatlarda kullanılan para birimleri etkilidir. Geçerli para birimi tespit edildikten sonra koşullar değişmediği müddetçe para biriminde değişiklik yapılmaz. Geçerli para biriminde değişiklik yapılıyorsa etkisi ileriye dönük olarak muhasebeleştirilir. Geçmişte oluşmuş tüm kalemler yeni para birimine değişim tarihindeki kur ile çevrilmektedir.

Standardın 22, 23, 25 ve 26 numaralı maddelerinde dönem sonlarında yapılması gereken işlemlerden bahsedilmektedir. Bu maddelere göre;

- 1) Yabancı para parasal kalemler kapanış kurundan çevrilir,
- 2) Tarihi maliyet cinsinden ölçülen yabancı para birimindeki parasal olmayan kalemler işlem tarihindeki döviz kuru kullanılarak çevrilir,

---

<sup>257</sup> Bekçioğlu ve Köroğlu, (2008), 35.

- 3) Gerçeğe uygun değerden ölçülen yabancı para birimindeki parasal olmayan kalemler gerçeğe uygun değer belirlendiği tarihteki döviz kurları kullanılarak çevrilir,
- 4) Stokların defter değeri “UMS 2 Stoklar” standardına göre maliyet ya da net gerçekleşebilir değerden düşük olanıdır. Tutarın belirlendiği tarihteki döviz kurundan çevrilen maliyet ya da defter değerinden uygun olanı ile değerlendirilir,
- 5) “UMS 36 Varlıklarda Değer Düşüklüğü” standardına göre, değer düşüklüğü göstergesi olan bir varlığın defter değeri, muhtemel değer düşüklüğü dikkate alınmadan önceki defter değeri ile geri kazanılabilir tutarından düşük olanıdır. Değer belirlendiği tarihteki döviz kurundan çevrilen net gerçekleşebilir değer ya da geri kazanılabilir tutardan, uygun olanı (raporlama dönemi sonundaki kapanış kuru) ile değerlendirilir,
- 6) Kullanılan kur, gelecekteki nakit akışları için bakiyenin ifa edileceği kurdur,
- 7) Standart uygulama kolaylığı açısından, gerçek kura yaklaşan bir kurun, örneğin hafta veya ay ortalama kurunun o dönem içerisindeki tüm işlemler için kullanılmasını mümkün kılmıştır. Dalgalanmaların çok olduğu dönemlerde ortalama kur kullanılamaz.

#### **4.10.4. Kur Değişiminin Etkileri Standardının Maliyet Sistemlerine Etkileri**

UMS 21 yabancı paralı işlemlerin muhasebeleştirilmesi ve raporlaması genel olarak VUK hükümleri ile uyumludur. Finansal tabloların farklı para birimine dönüştürülmesi konusu ise VUK hükümleri arasında yer almamaktadır.

TDHP’de ihracattan kaynaklanan kur farklarının 601 Yurtdışı Satışlar hesabında gösterilmesi gerekmektedir. UMS 21’de kur farkı kar/zararının yan bir kalem olarak mı, yoksa satış tahsilatı içinde mi raporlanacağı açık bir şekilde yazılmamıştır. UMS 18’de yer alan vade farklarının hasıllardan ayrı raporlanacağı hükmü nedeniyle satıştan doğan alacak nedeniyle oluşan kur farklarının ayrı bir kalem olarak gelir tablosunda gösterilmesi gerekmektedir. Satışın yapıldığı tarih itibarıyla doğan hasılat ayrı bir kavram, bu hasıllardan doğan alacağın ileri bir tarihte tahsil edilmesinden doğan kur farkı ve vade farkı ayrı bir kavramdır.



Ticari borçlardaki kur farklarından hiçbir şekilde stoklara pay verilmemesi ve dönemin gelir tablosunda gösterilmesi gerekmektedir.

Ticari mallar ile arsa ve araziler parasal olmayan kalemlerdir. Maliyet bedelleri ile raporlandığında yabancı para birimi ile satın alınmış olsalar dahi satınalma tarihindeki kur ile gösterilir, kur güncellemesi yapılmaz.<sup>258</sup>

#### **4.11. BORÇLANMA MALİYETLERİNİN MUHASEBELEŞTİRİLMESİ (UMS 23)**

Tezin bu bölümünde Borçlanma Maliyetleri Standardı ele alınmıştır.

##### **4.11.1. Borçlanma Maliyetleri Standardının Amaç ve Kapsamı**

İşletmeler kaynak ihtiyaçlarını önce özkaynaklardan karşılar ancak yabancı kaynak maliyetinin özkaynak maliyetinden daha düşük olması, şirketin sadece özkaynaklarla finanse edilemeyecek kadar büyümüş olması, yabancı kaynak kullanımından dolayı oluşacak faiz giderinin kanunen kabul edilen bir gider olması, vergi matrahını düşürmesi dolayısıyla ödenecek verginin azalması gibi durumlar yabancı kaynak kullanımını özendirir.<sup>259</sup>

Borçlanma maliyetlerinin nasıl muhasebeleştirilmesi gerektiği UMS 23'de belirtilmiştir ve bir işletmede borçlanmalarla ilgili olarak katlanılan tüm maliyetleri içermektedir. Standartta genel uygulama, borçlanma maliyetlerinin gider olarak yazılmasıdır ancak özellikli varlığın satın alınması, inşası ve üretimi ile doğrudan ilgili borçlanma maliyetleri standarda göre aktifleştirilmektedir.<sup>260</sup>

Standardın 5. Maddesine göre, özellikli varlıklar amaçlanan kullanıma veya satışa hazır duruma getirilebilmesi zorunlu olarak uzun bir süreyi gerektiren varlıklardır.

Satılabilir duruma gelmesi uzun süre alan stoklar, üretim tesisleri, yatırım amaçlı gayrimenkuller özellikli varlık olarak örnek verilebilmektedir. Sürekli

---

<sup>258</sup> Yılmaz, 72-77, 19/01/2012.

<sup>259</sup> Çonkar vd, (2007), 74.

<sup>260</sup> Siphai, B., *TMS 23 Borçlanma Maliyetleri*, İstanbul Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler Odası, <http://archive.ismmmo.org.tr/docs/yayinlar/kitaplar/99/5.bolum.pdf>, 83, 20/01/2012.

olarak kısa süre içerisinde büyük miktarlarda tekrarlanarak üretilen stoklar bu gruba girmezler.<sup>261</sup>

Kredili mevduatlar ile uzun vadeli borçlanmalara uygulanan faizler, borçlanmalarla ilgili iskonto ve primlerin itfaları, borç anlaşmalarından kaynaklanan diğer maliyetler, finansal kiralamalara ilişkin borçlanma maliyetleri, yabancı para ile borçlanma durumunda oluşan faizle ilgili kur farkları borçlanma maliyetleri kapsamına girmektedir.<sup>262</sup>

#### **4.11.2. Borçlanma Maliyetlerinin Muhasebeleştirilmesi**

UMS 23'ün 8. ve 9. Maddelerine göre, bir özelliği varlığın elde edilmesi, inşası veya üretimi ile doğrudan ilişkilendirilebilen borçlanma maliyetleri, ilgili özelliği varlığın maliyetinin bir parçası olarak aktifleştirilmektedir. İşletmeler, diğer borçlanma maliyetlerini oluştukları dönemde gider olarak muhasebeleştirirler. Borçlanma maliyetlerinin güvenilir biçimde ölçülebilmeleri ve işletmeye ekonomik fayda sağlamalarının muhtemel olması gerekmektedir. Yüksek enflasyonlu ekonomilerde borçlanma maliyetlerinin enflasyonla ilgili kısmı diğer UMS hükümleri çerçevesinde giderleştirilmektedir.

Standardın 10. ve 11. Maddelerinde borçlanma maliyetinin varlık ile ilişkilendirilmesi konusundaki hususlardan bahsedilmektedir. İşletme belirli bir özelliği varlık ile ilgili olarak borçlanmış ise bu durumda bu özelliği varlığa ait borçlanma maliyetlerini belirlemek kolaydır.

Güncel hayatta çok sayıda ve değişik faiz oranlı borçlanma araçları kullanarak fonlar oluşturulmakta ve bu fonlar değişik yatırımlar için kullanılmaktadır. Bu durum özellikle şirket topluluklarında oluşur ve borçlanma maliyetinin tespitini zorlaştırır. Ayrıca yüksek enflasyonlu ekonomilerde dalgalanan kur dönemlerinde de tespitlerde zorluklar oluşmaktadır ve bu sorunlar yorum yapılarak çözülmektedir.

---

<sup>261</sup> Çonkar vd, (2007), 75.

<sup>262</sup> Çonkar vd, (2007), 75.

13. Maddede işletmenin özellikli bir varlığın finansmanına ilişkin yapılan işlemleri, fonların bir kısmının veya tamamının söz konusu varlık için kullanımından belli bir süre önce gerçekleştirmesi ve bu süre içinde borçlanma maliyeti oluşabileceğinden bahsedilmiştir. Böyle durumlarda özellikli varlıklara ilişkin harcama yapılana kadar bu fonlar genellikle geçici olarak nemalandırılmaktadır. Bu durumda belirli bir döneme ilişkin aktifleştirilebilecek borçlanma maliyeti tutarının belirlenmesinde, bu tür borç alınmış fonlardan sağlanan gelirler katlanılan borçlanma maliyetlerinden indirilmektedir.

Standardın 14. Maddesinde ise aktifleştirme oranı ile ilgili olan hususlara değinilmektedir. Bu maddeye göre, genel amaçlı olarak kullanılan borçlanma maliyetlerinden bir kısmı bir özellikli varlık için kullanılabilir. Bu durumda aktifleştirilecek borçlanma maliyeti varlığa ilişkin harcamalara uygulanacak aktifleşme oranı yardımıyla tespit edilmektedir. Aktifleştirme oranı, özellikli varlık alımı için yapılmış olan borçlanmalar hariç olmak üzere işletmenin dönem içindeki tüm borçlarına ilişkin borçlanma maliyetlerinin ağırlıklı ortalamasıdır. Bir dönem içerisinde aktifleştirilen borçlanma maliyetleri aynı dönem içerisindeki borçlanma maliyetlerini aşamaz.

Borçlanma maliyeti standardı ile ilgili olarak aşağıdaki örnek verilebilir.<sup>263</sup>

MNC şirketi faaliyetleri için gerekli bir tünel inşasına karar vermiştir. Tünelin inşası iki yıl sürecektir ve inşaat için ihtiyaç duyulan toplam sermayenin 20.000.000 TL'den az olmayacağı hesaplanmıştır. Çalışma sermayesi ihtiyacı için ayrıca 2.000.000 TL de dahil olmak üzere üç kaynaktan sağladığı borçları aşağıdaki gibidir:

%7 yıllık faiz ile	5.000.000 TL banka kredisi
%8 yıllık faiz ile	7.000.000 TL kurumsal borç
%9 yıllık faiz ile	<u>10.000.000 TL şirket bonusu</u>
	22.000.000 TL toplam borç

<sup>263</sup> Gençoğlu, Ü., (2009), *Türkiye Muhasebe Standartları ve Uygulamalar*, Türkmen Kitapevi, İstanbul, 175-176.

Tünel inşaatının başlangıcında 10.000.000 TL atıl fon bulunduğundan şirket bunu altı aylık bir dönem için yatırıma yönlendirmiş ve yatırımın geliri 500.000 TL olmuştur. Standarda göre borçlanma maliyeti varlık maliyetinin bir parçası olarak aktifleştirilmektedir. Bunun için önce borçlanılan fonların ağırlıklı ortalama maliyeti hesaplanır.

$$\text{Aktifleştirme Oranı} = \frac{5.000.000 \times \%7 + 7.000.000 \times \%8 + 10.000.000 \times \%9}{5.000.000 + 7.000.000 + 10.000.000} = \%8,22$$

$$\text{Toplam Borçlanma Maliyeti} = 20.000.000 \times \%8,22 = 3.288.000 \text{ TL}$$

$$\text{Aktifleştirilecek Borçlanma Maliyeti} = 3.288.000 - 500.000 = 2.788.000 \text{ TL}$$

#### **4.11.2.1. Aktifleştirmenin Başlaması**

Aktifleştirmenin başlamasıyla ilgili hususlar standardın 18. ve 19. Maddelerinde açıklanmaktadır. Varlık için harcama yapıldığında, borçlanma maliyeti oluştuğunda, varlığın amaçlanan kullanıma ve satışa hazır duruma getirilmesi için gerekli işlemler başladığında aktifleştirme işlemi başlatılmaktadır. Satışa hazır duruma getirme işlemlerine inşadan önce gerekli izinlerin alınması gibi teknik ve idari faaliyetler de girmektedir. Varlığın durumunu değiştiren herhangi bir üretim veya gelişme olmaksızın varlığın elde tutulması sırasında aktifleştirme yapılamaz. Örnek olarak; bir arazinin inşaata hazır duruma getirilmesine ilişkin işlemler sırasında oluşan borçlanma maliyetleri, arazinin geliştirilmesi ile ilgili çalışmaların yapıldığı dönem boyunca aktifleştirilmektedir. Bina yapma amacıyla alınan bir arazinin herhangi bir gelişme olmaksızın elde tutulması sırasında oluşan borçlanma maliyetleri aktifleştirilemez.

18. Maddede ayrıca varlıkla ilgili devlet teşviklerinin özellikli varlığın maliyetinden düşüleceği belirtilmektedir.

#### **4.11.2.2. Aktifleştirmeye Ara Verilmesi**

Standardın 21. Maddesinde aktifleşmeye ara verilmesi ile ilgili hususlardan bahsedilmektedir. Bu madde kapsamında belirtildiği gibi, varlığın kullanıma ve satışa hazır hale gelmesine yönelik faaliyetlere uzun süreli ara verilen dönemler

boyunca oluşan borçlanma maliyetlerinin aktifleştirilmesine de ara verilmektedir. Bu ara verilen dönemlerde oluşan borçlanma maliyetleri kısmen tamamlanmış varlıklar ile ilgili maliyetler olup aktifleştirilmeleri mümkün değildir. Ancak teknik ve idari çalışmalar devam ediliyorsa bu maliyetlerin aktifleştirilmesine devam edilmektedir.

#### **4.11.2.3. Aktifleştirmeye Son Verilmesi**

22., 23. ve 24. Maddelerde aktifleştirmeye son verilme hususları aktarılmıştır. Bu kapsamda ifade edildiği üzere, varlıkların amaçlanan kullanıma ve satışa hazır hale gelmesiyle aktifleştirilmelerine son verilmektedir. Eğer varlıkla ilgili kullanıcının talebiyle dekorasyon gibi küçük işlere devam ediliyorsa bu işin tamamlanmadığı anlamına gelmez. Yapım aşamasında olan varlığın belli bölümlerinin kullanıma ve satışa hazır olması durumu varsa bu durumda ilgili bölümlerde borçlanma maliyetlerinin aktifleştirilmesine son verilmektedir.

#### **4.11.3. Borçlanma Maliyetleri Standardının Maliyet Sistemlerine Etkileri**

Bu bölümde borçlanma maliyetlerinin maliyet sistemlerine etkileri duran varlıklar açısından ve stoklar açısından incelenmektedir.

##### **4.11.3.1. Duran Varlıklar Açısından**

VUK Genel Tebliği'nin 163. Maddesine göre yatırım kredilerinin faizlerinden kuruluş dönemine ait olanlar aktifleştirilerek sabit kıymetlerle birlikte amortisman yoluyla itfa edilmektedir. İşletme dönemine ait olanlar ise ya ilgili dönemde doğrudan gider yazılmalı ya da aktifleştirilerek amortisman yoluyla itfa edilmelidir. Döviz kredisıyla ithal edilen sabit kıymetler için oluşan kur farklarından sabit kıymetin edinildiği dönemde oluşanların aktifleştirilmesi, sonradan oluşanların ise ya aktifleştirilmesi ya da direkt olarak gider yazılması mümkündür.

Borçlanma maliyetlerinde aktifleştirme ile ilgili olarak, UMS'de özellikli varlık kavramı getirilmiştir. Borçlanma maliyetlerinin aktifleştirilmesi UMS'ye

göre sadece özellikli varlıklar için varlık kullanıma ve satışa hazır duruma gelinceye kadar uygulanabilmektedir.

#### **4.11.3.2. Stoklar Açısından**

VUK Genel Tebliği'nde yıl içinde işletme faaliyetlerinin sürdürülmesi amacıyla kullanılan krediler ve benzeri kaynaklar için ödenen faiz, komisyon giderleri, ithal edilen emtia ile ilgili kur farklarının aktifleştirilme ve giderleştirme şartları belirlenmiştir.

VUK'un 262. Maddesine göre, "Maliyet bedeli, iktisadi bir kıymetin iktisap edilmesi veyahut değerinin artırılması münasebetiyle yapılan ödemelerle bunlara müteferri bilumum giderlerin toplamını ifade eder" şeklinde tanımlanmıştır.

VUK'un 262. Maddesine bağlı olarak 238 no'lu genel tebliğde emtianın stoklara girdiği tarihe kadar oluşan kur farklarının maliyete ilavesi zorunludur. Stokta kalan emtia ile ilgili olarak daha sonra ortaya çıkan kur farkları ise işletme kararına göre giderleştirilebilmekte veya aktifleştirilebilmektedir. İşletmelerin borçlanmalarıyla ilgili olan faiz ve komisyon giderlerinden dönem sonu stoklarına pay verilmesi zorunlu değildir, giderler işletme kararına göre giderleştirilebilmekte veya aktifleştirilebilmektedir.

UMS'ye göre sadece varlığın özellikli varlık olması durumunda borçlanma maliyetlerinin varlık tamamlanıncaya kadar maliyetine eklenmesine izin verilmektedir. Varlık tamamlandıktan sonra ise borçlanma maliyetlerinin tümü giderleştirilmektedir. Varlığın özellikli varlık olmaması durumunda ise varlığın tamamlanması öncesi ve sonrası dönemlerinde tüm borçlanma maliyetleri giderleştirilmektedir.

#### **4.12. İLİŞKİLİ TARAFLARLA YAPILAN İŞLEMLERİN MUHASEBELEŞTİRİLMESİ ( UMS 24, 27, 28 , UFRS 10, 11, 12 )**

Bu bölümde ilişkili taraflarla yapılan işlemlerle ilgili standartlara yer verilmektedir.

#### 4.12.1. İlişkili Taraflarla Yapılan İşlemlerle İlgili Standartların Amaç ve Kapsamı

İşletmeler kendi kontrolleri altında tuttuğu veya önemli etkinlikte bulunduğu işletmelere kendi lehlerine karar aldırabilmektedir. Bu durum işletmenin faaliyet sonuçları, performansı, varlık ve kaynak yapısı ilişkili taraflardan etkileniyor anlamına gelmektedir. Mali tablolarda ilişkili taraflarla olan işlemlerin özüne inilerek, varlıklar, kaynaklar ve gelir gider açısından etkisi araştırılarak karar alıcıların sağlıklı ve şeffaf sonuçlara ulaşması sağlanmaktadır.<sup>264</sup>

İlişkili taraflarla olan işlemler ana ortaklık, ortak girişimci, yatırımcı tarafından sunulan bireysel finansal tablolarda açıklanmalıdır.<sup>265</sup>

UFRS 10 Konsolide Finansal Tablolar standardı; bir veya birden fazla işletmenin kontrol edilmesi durumunda konsolide finansal tabloların hazırlanması ve sunumu hakkında bilgi vermektedir.

UFRS 11 Müşterek Anlaşmalar standardı; müşterek anlaşmalarda payı olan işletmeler tarafından yapılan finansal raporlamanın ilkelerini düzenlemektedir.

UFRS 12 Diğer İşletmelerdeki Paylara İlişkin Açıklamalar standardı; işletmenin diğer işletmelerdeki payları ile bunlara ilişkin riskler ve bu payların işletmenin finansal durumuna, finansal performansına, nakit akışına etkilerini incelemektedir.

UMS 24 İlişkili Taraf Açıklamaları standardı ise işletmenin finansal durumu ile kar zararının, ilişkili taraflar ile gerçekleştirilen işlemlerden, taahhütlerden etkileceğini varsayar ve bu konuda gerekli açıklamaların yapılmasını sağlamaktadır.

UMS 27 Bireysel Finansal Tablolar standardı; bireysel finansal tabloların hazırlanmasında bağlı ortaklıklardaki iş ortaklıklarındaki ve iştiraklerdeki yatırımlara ilişkin uygulamaları düzenlemektedir.

---

<sup>264</sup> Örten vd, (2007), 371.

<sup>265</sup> Özbek, Y., (2009), *TMS 24 : İlişkili Taraf Açıklamaları*, World of Accounting Science, 4, 151.

UMS 28 İştiraklerdeki ve İş Ortaklıklarındaki Yatırımlar standardı; iştiraklerdeki yatırımların muhasebeleştirilmesini tanımlamakta, iştiraklerdeki ve iş ortaklıklarındaki yatırımların muhasebeleştirilmesi durumunda özkaynak yönteminin uygulamasıyla ilgili şartları ortaya koymaktadır.

#### **4.12.2. Bağlı Ortaklıklar**

UFRS 10 Madde 2'ye göre bağlı ortaklıkları kontrol eden bir ana ortaklığın konsolide finansal tablo hazırlaması zorunludur. Bu maddeye göre kontrol ilkesi konsolidasyonun dayanağı haline getirilmiştir. Finansal tabloların konsolide edilip edilmemesi kontrolün var olup olmamasına bağlıdır. Konsolidasyonla ilgili muhasebeleştirme şartları bu standartta belirtilmiştir.

UFRS 10 Madde 7'ye göre yatırımcı işletme yatırım yaptığı işletmeyi şu şartlar altında kontrol ediyor kabul edilir:

- a) Yatırım yaptığı işletme üzerinde güce sahip ise
- b) Yatırım yaptığı işletmeden dolayı getiri hakkı elde edebiliyor ise
- c) İşletme üzerindeki gücü ile elde ettiği getiriyi arttırabiliyor ise

UFRS 10 Madde 10'da yatırımcı işletmenin yatırım yaptığı işletmenin faaliyetlerini ve faaliyetlerin getirilerini önemli ölçüde etkilemeye başlaması kontrol gücü olarak tanımlanmıştır. Madde 11'de gücün haklardan doğduğundan ve gerekli ise tespit için birden fazla unsurun göz önüne alınması gerektiğinden bahsedilmektedirP belirtmiş ama gücün varlığından bahsedilebilmesi içinde tek başına bir anlamı olmayacağından bahsetmiştir. Yatırımcı yönetimle ilgili haklarını henüz kullanmamış olabilir bu durumda gücün varlığını değiştirmez. Madde 13 iki veya daha fazla işletmenin faaliyetleri yönetme hakkına sahip olması durumunda getirileri en önemli şekilde etkileyen faaliyetleri yönetme hakkına sahip olan işletmenin güce sahip olduğunu ifade etmektedir. Madde 14 sadece koruyucu haklara sahip işletmenin güce sahip olmadığını belirtmiştir. Madde 15'te yatırım yapan işletmenin yatırım yapılan işletmenin performansına göre değişken getiriler elde edebileceğinden bahsedilmiş, bu getirilerin pozitif ve hatta negatif olmasının mümkün olduğu ifade edilmiştir. Madde 16 bu getirilerde birden fazla pay sahibinin olabileceği aktarılmıştır. Madde 17'ye göre ise işletme



üzerinde güce sahip olmak için, değişken getiriler elde etme hakkı kontrol sahibi olmak için yeterli değildir ve yatırımcı işletmenin kontrol sahibi olmak için getirileri etkileyecek şekilde gücünü kullanması gerekmektedir. Madde 18’de karar alma hakkına sahip yatırımcı vekil sıfatında ve kendisine devir edilen hakları kullanıyor ise kontrol gücünün varlığından söz edilemez denilmektedir.

Standardın 19., 20. Maddelerinde muhasebeleştirme hükümleri ele alınmaktadır. Bu maddelere göre aynı tip işlemlerde aynı muhasebe politikaları uygulanmalıdır. Konsolidasyona yatırımcı işletmenin kontrolü ele geçirdiği tarihte başlanmakta, kontrolün kaybedildiği durumda son verilmektedir. Madde 22’ye göre yatırımcının kontrol gücü olmayan paylar özkaynaklar içinde ayrı olarak gösterilmelidir. Madde 23’te bağlı ortaklığın kaybına neden olmayacak işlemlerin özkaynaklarda gerçekleşmesi gerektiği belirtilmiştir. Madde 25’e göre kaybedilen finansal güç gerçeğe uygun değerden finansal tablolara yansıtılmalıdır.

#### **4.12.3. İştirakler ve İş Ortaklıkları**

İştiraklerdeki ve iş ortaklıklarındaki yatırımlar UMS 28’de ele alınmıştır. Yatırım yapılan işletme müşterek olarak kontrol ediliyor ise veya yatırım yapılan işletme üzerinde önemli etki bulunuyorsa Standardın 2. Maddesine göre bu standarttaki maddeler uygulanmaktadır. Madde 3’de önemli etki tanımı yapılmıştır. Buna göre yatırım yapanın finansal ve faaliyetle ilgili politika belirlenmesine katılma gücü önemli etkiyi göstermektedir. Bu durum tek başına veya başka taraf ile müşterek kontrol etme gücünü ifade etmemektedir.

Yatırımcının doğrudan ya da dolaylı olarak yatırım yapılan işletmenin oy hakkının % 20 veya daha fazlasını elinde tutması durumunda aksi açıkça ortaya konulmadığı sürece söz konusu yatırımcının önemli etkisinin olduğu kabul edilmektedir. Oyların çok dağınık olduğu işletmelerde %20’nin altında bir payla da önemli etki kurulabilmektedir. Yatırımcının önemli etkiye sahip olma durumu, yatırım yapılan işletmede başka bir yatırımcının mutlak çoğunluğa sahip olması veya önemli bir tutarda yatırımı olması halinde dahi değişmemektedir. Önemli

etkinin değerlendirilmesinde yalnızca var olan oy hakları değil, potansiyel oy hakları da önemli rol oynamaktadır.<sup>266</sup>

Aşağıdaki durumların en az birinin varlığı halinde önemli etkinin var olduğu kabul edilmektedir:<sup>267</sup>

- 1) Yatırımcının işletmenin yönetim kurulunda veya bu haklara haiz yürütme organında temsil edilmesi,
- 2) Yatırımcının işletmenin politika belirleme sürecine katılması,
- 3) Yatırımcının işletme ile önemli büyüklükte işlemler yapması,
- 4) Yönetim personelinin ortak kullanımı,
- 5) Yatırımcının işletmeye önemli miktarda teknik bilgi sağlaması.

Standardın 7. maddesine göre potansiyel oy hakları önemli etkinin belirlenmesinde önemli etkindir.

Madde 10'da özkaynak yöntemi tanımlanmıştır. İştirakteki yatırımlar başlangıçta elde etme maliyeti ile muhasebeleştirilmekte, bu tutar yatırım yapılan iştirakin net varlıklarındaki değişimden yatırımcı işletmenin payına düşen kısmı yansıtacak şekilde düzeltilmektedir ve böylece yatırımcı işletmenin kar veya zararı, yatırım yapılan işletmenin kar veya zararından kendisine düşen payı kapsayacak şekilde muhasebeleştirilmektedir. Yatırım yapılan iştirakin defter değerinin, iştirakin diğer kapsamlı karındaki değişikliklerden yatırımcıya düşen pay oranında düzeltilmesi gerekebilmektedir. Madde 12'ye göre özkaynak yöntemi uygulanırken mevcut sahiplik hakları dikkate alınır bunun dışında kalan potansiyel oy hakları ve türev araçlar dikkate alınmamaktadır.

Madde 17'de İşletmenin bir başka yatırımcının bağlı ortağı olması ve özkaynak yönetiminin uygulanmadığının ortaklar tarafından bilinip kabul edilmesi, işletmenin halka açık olmaması veya böyle bir hazırlığının olmaması özkaynak yönteminin uygulanmasının gerekmediği şartlar olarak belirlenmiştir. Madde 25'e göre ise ortaklık paylarında olan değişimden dolayı oluşan kazanç ve kayıplar kar zararda muhasebeleştirilmelidir.

---

<sup>266</sup> Özbek, (2009), 162-163.

<sup>267</sup> Örtten vd, (2007), 409.

Standardın 26'dan 39. Maddesine kadar özkaynak yönteminin uygulanması aktarılmıştır. Buna göre bir grubun veya bağlı ortaklığının bir iştirakteki paylarının toplamı bu iştirakteki payını belirlemektedir. Grubun iş ortaklarının ve iştiraklerinin elindeki paylar göz ardı edilmektedir. Yatırımcı işletme ile iştirak arasındaki aşağı ve yukarı yönlü finansal işlemlerde (alım ve satım) oluşan kazanç ve kayıplardan yatırımcı işletmeye düşen paylar elimine edilmelidir. Aşağı ve yukarı yönlü alım satımı yapılan varlıklarda değer düşüklüğü varsa bu değer düşüklüğü zararı yatırımcı işletme tarafından muhasebeleştirilmelidir. Ticari özün bulunmadığı durumlarda kazanç ve kayıp gerçekleşmemiş kabul edilmekte ve muhasebeleştirilmemektedir. Bu tür kazanç ve kayıplar elimine edilmelidir. İşletmenin parasal veya parasal olmayan varlıkları satın alması durumunda parasal olmayan katkılardan elde edilen kazanç veya kayıp payının tümü kar zararda muhasebeleştirilir. Yatırımın elde edilmesinde elde etme maliyeti ile iştirakin net varlığı, borç ve koşullu borçlarının net gerçeğe uygun değerinden işletmeye düşen pay arasındaki fark muhasebeleştirilmelidir. Şerefiye iştirak yatırım değerine ilave edilmelidir. Şerefiyeden amortisman ayırılmamaktadır. İştirakin net gerçeğe uygun değerinden işletmenin payına düşen kısımdan yatırımın elde etme maliyetini aşan tutar gelirlere dahil edilmektedir. Amortisman gerçeğe uygun değer üzerinden hesaplanarak, iştirakin veya iş ortaklığının kar zarardaki payında uygun düzeltmeler yapılmalıdır. Maddi Duran Varlıklar ve şerefiye gibi kalemler için iştirakin veya iş ortaklığının muhasebeleştirdiği değer düşüklüğü ile ilgili olarak, iştirakin edinimi sonrasında işletmenin kar zararında uygun düzeltmeler yapılır. Özkaynak yönteminin uygulanmasında en güncel finansal tablolar kullanılmalıdır. İştirakin veya iş ortaklığının mümkün olduğunca finansal tablolarını yatırımcının finansal tablolarıyla aynı tarih itibariyle hazırlaması gereklidir. Tarih farklılığı olması durumunda ise bu dönemde yapılan önemli değişiklikler finansal tablolara yansıtılarak işlemler yapılmalıdır. Yatırımcı ve iştirakin finansal tablolarının tarihleri arasında üç aydan fazla süre bulunamaz. Yatırımcı işletme ve iştirak finansal tablolarda aynı işlemler için aynı muhasebe politikalarını kullanmalıdır. Eğer yatırımcı finansal tabloları ile iştiraklerin finansal tabloları arasında böyle bir uyum yoksa bu durumda özkaynak yöntemi uygulanmadan iştirak finansal tablolarında gereken düzeltmeleri yapılmalıdır.

Yatırımcı dışındaki işletmeler iştirakte imtiyazlı hisse senedine sahip ise bu durumda yatırımcı iştirakin kar zararından kendisine düşen payı ödenecek kar pay paylarına göre düzelttikten sonra hesaplanmaktadır. Yatırımcı iştirak ile ilgili olarak kendi payının üzerindeki zararı finansal tablolarda gösteremez. Yatırımcının iş ortaklığı veya iştirakteki payı özkaynak yöntemine göre bulunan yatırımın defter değerine eşittir. Yatırımcının iştirakteki hissesi üzerinde ilave karşılık ayrılması veya borçların muhasebeleştirilmesi ancak işletmenin yasal yükümlülüğe maruz kalması veya iştirak için ödemeler yapması ile mümkündür. Eğer iştirak zarar durumundan sonra kar etmeye başlar ise yatırımcı finansal tablolarındaki zararı kapattıktan sonra bu kardan kendisine düşen payı finansal tablolarında gösterebilmektedir.

UMS 28 Madde 41'e göre değer düşüklüğünün finansal tablolara yansıtılıp yansıtılmayacağı ile ilgili olarak UMS 39 Finansal Araçlar standardı hükümleri uygulanmaktadır. Madde 42'de bahsedildiği üzere iştiraklerde şerefiye ayrı muhasebeleştirilmediğinden değer düşüklüğü açısından ayrı olarak teste tabi tutulamaz. İştirakteki yatırım tek bir varlık olarak kabul edilerek değer düşüklüğüne tabi tutulur. İştirakteki yatırımın geri kazanılabilir değerinin sonradan artması durumunda söz konusu değer düşüklüğü zararı UMS 36 Varlıklarda Değer Düşüklüğü standardı uyarınca iptal edilmelidir.

Özkaynak yönteminin uygulanmasıyla ilgili aşağıdaki örnek verilebilir: <sup>268</sup>

ABC İşletmesi, sermayesi 500.000 TL olan KLM İşletmesinin sermayesinin 150.000 TL'sine isabet eden miktar kadar hisse senedini banka aracılığıyla 10.07.2012 tarihinde satın almıştır. Hisse senedi alımı ile ilgili olarak aracı kuruma 2.000 TL komisyon ödenmiştir. 2012 yılı sonunda KLM işletmesi 50.000 TL net kâr açıklamıştır. İşletme 2013/Nisan ayında yapılan genel kurulda açıklanan kârın % 40'ını dağıtma kararı almış ve kâr payını 2013/Mayıs ayında ödemiştir. İşletme 2013 yılı sonunda 30.000 TL zarar açıklamıştır.

---

<sup>268</sup> Gökçöz , A., (2013), İştirak Yatırımlarının Muhasebeleştirilmesi , Muhasebe ve Finansman Dergisi, 58, 8-10.

242 İŞTİRAKLER HESABI	150.000	
102 BANKALAR HESABI		150.000
Hisse Senedi alım kaydı		

242 İŞTİRAKLER HESABI	2.000	
102 BANKALAR HESABI		2.000
Komisyon giderinin kaydı		

2012 yılı sonunda 50.000 TL net kar açıklanmıştır. Söz konusu karın % 30'u yatırımcı işletmenin payıdır. Yatırımcı işletme 15.000 TL kar payını iştiraklerin defter değerine ekleyecektir.

242 İŞTİRAKLER HESABI	15.000	
649 DİĞER OLĞ. GELİR VE KARLAR		15.000
Kar payının defter degerine eklenmesi		

İştirak Nisan 2013 tarihinde %40 kar dağıtım kararı almıştır. Bu durumda 6.000 TL kar payı ödemesi tahakkuk etmiştir.

132 İŞTİRAKLERDEN ALACAKLAR	6.000	
242 İŞTİRAKLER HESABI		6.000
Kar payı ödeme tahakkuk		

2013 Mayıs ayında kar payı ödemesi gerçekleşmiştir.

102 BANKALAR HESABI	6.000	
132 İŞTİRAKLERDEN ALACAKLAR		6.000
Kar payı ödemesi gerçekleşmiştir		

2013 yılı sonunda 30.000 TL zarar açıklanmıştır. Bu zararın 9.000 TL'si yatırımcı işletmeye aittir.

659 DİĞER OLAĞAN GİDER VE ZARARLAR	9.000	
242 İŞTİRAKLER HESABI		9.000
Zararın yatırımcı işletmeye yansıtılması		

#### 4.12.4. Müşterek Anlaşmalar

Müşterek anlaşmalar UFRS 11'de ele alınmaktadır. Standart müşterek olarak işletmelerde pay sahibi olan firmaların finansal raporlamalarının ilkelerini düzenlemektedir. Standartın 5. Maddesine göre taraflar sözleşmeye bağlı bir anlaşma ile sınırlandırılmış olmalı, söz konusu anlaşma ile iki veya daha fazla tarafa anlaşmanın müşterek kontrolü verilmelidir. Standartın 17. Maddesine göre müşterek anlaşmanın müşterek faaliyet ya da iş ortaklığı olup olmadığı değerlendirilirken değerlendirmede bulunulmalıdır. Muhasebeleştirme işlemleri müşterek faaliyet veya müşterek ortaklık olup olmama durumuna göre değişmektedir. Müşterek faaliyet katılımcısı Standartın 20. Maddesine göre müşterek elde edilen varlıklardaki payını, müşterek borçlardaki payını, müşterek faaliyetlerden oluşan satış hasılatındaki payını, müşterek giderlerdeki payını muhasebeleştirmelidir. Madde 21'de bu paylarla ilgili muhasebeleştirme işlemlerinin ilgili standartlarca yapılması gerektiği belirtilmiştir. Madde 23'de taraflardan birinin müşterek faaliyete iştirak etmekle birlikte müşterek faaliyetin kontrolüne ve yükümlülüğe sahip olmaması durumunda söz konusu pay için uygulanabilecek diğer standartlar uygulanır denilmektedir. Madde 24 iş ortaklıklarının UMS 28 İştiraklerdeki ve İş Ortaklıklarındaki Yatırımlar standardını uygulaması gerektiğinden bahsetmiştir. Yatırımcı iş ortaklığı üzerinde önemli etkiye sahip değil ise UFRS 9 Finansal Araçlar Standardını uygular.

#### 4.12.5. İlişkili Taraflar ile İlgili Standartların Maliyet Sistemlerine Etkileri

Bağlı ortaklıklardaki konsolidasyon işlemlerine Türk muhasebe sisteminde ilk defa SPK mevzuatı ile başlanmıştır. VUK sisteminde bağlı ortaklıklar konsolide edilmemektedir.<sup>269</sup>

Tek düzen muhasebe sistemine göre satış amaçlı hisse senetleri “110 Hisse Senetleri” hesabına kayıt edilmektedir. Uzun vadeli amaçlar ile satın alınan hisse senetleri veya işletmelere yapılan yatırımlar, yatırım yapılan işletmede oy ve yönetime katılma hakkı %10’dan az ise “240 Bağlı Menkul Kıymetler Hesabında”, %10 ve %50 arasında ise “242 İştirakler Hesabında”, %50’den fazla ise “245 Bağlı Ortaklıklar” hesabında izlenmektedir.<sup>270</sup>

Tek düzen muhasebe sisteminde dağıtılmayan kar paylarının getirisi iştirakin kayıtlı değerine yansıtılmamaktadır. UMS’28 de ise dağıtılmayan kar paylarının getirisi iştirakin kayıtlı değerine yansıtılmaktadır.<sup>271</sup>

Tek düzen muhasebe sistemi ve UMS arasındaki bir diğer fark da iştirakler ile bağlı ortaklıkların elde edilmesi sırasında oluşan maliyetlerin muhasebeleştirilmesidir. VUK’a göre bu maliyetler gider yazılırken, UMS’ye göre maliyete ilave edilmektedir.

Değer düşüklüğü açısından bakıldığında ise, hem VUK’a göre değerlendirme işlemlerinde hem de UMS’ye göre değerlendirme işlemlerinde değer düşüklüğü uygulanmaktadır. Ancak VUK açısından bu değerlendirme işlemleri piyasa değeriyle, UMS açısından ise geri kazanılabilir değer üzerinden yapılmaktadır.<sup>272</sup>

VUK’a göre değer düşüklüğünün kayıtlara alınabilmesi için önemli tutarda ve sürekli olması gerekmektedir.<sup>273</sup>

---

<sup>269</sup> Kıymetli Şen, (2010), 277.

<sup>270</sup> Gökgez, (2013), 2.

<sup>271</sup> Sayın, K.Ş., 439-457, 20/01/2012.

<sup>272</sup> Uluşan, H., (2009), *Maliye Bakanlığı Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği ve Türkiye Muhasebe - Finansal Raporlama Standartları'na göre varlık ve borçları değerlendirme esasları: Bir karşılaştırma (II)*, Muhasebe ve Finansman Dergisi, 156.

<sup>273</sup> Gökgez, (2013), 3.

#### **4.13.VARLIKLARDA DEĞER DÜŞÜKLÜĞÜNÜN MUHASEBELEŞTİRİLMESİ ( UMS 36 )**

Tezin bu bölümünde Varlıklarda Değer Düşüklüğü Standardı ele alınmaktadır.

##### **4.13.1. Varlıklarda Değer Düşüklüğü Standardının, Amaç ve Kapsamı**

UMS 36 Varlıklarda Değer Düşüklüğü standardı, varlıkların geri kazanılabilir tutarından daha yüksek bir değerden izlenmemesini sağlamak amacıyla uygulanan bir standarttır. Bir varlığın defter değerinin kullanım ya da satışı ile geri kazanılacak tutarından fazla olması durumunda, ilgili varlık geri kazanılabilir tutarından izlenmektedir. Eğer durum bu şekilde ise, varlık değer düşüklüğüne uğramıştır ve standarda göre işletmenin değer düşüklüğü zararını muhasebeleştirilmesi gerekmektedir.

Standart genel olarak işletmenin faaliyetlerinde kullandığı arsa, bina, makine ve tesisat gibi duran varlıklara, yatırım amaçlı elde tutulan ve maliyetten gösterilen gayrimenkullere, şerefiye dahil olmak üzere maddi olmayan duran varlıklara, bağlı ortaklıklar, iştirakler ve iş ortaklıkları gibi belirli finansal varlıklara ve maden kaynaklarının araştırma ve değerlendirme varlıklarına uygulanmaktadır.<sup>274</sup>

İşletme her bilanço tarihinde varlığın değerinin düşmüş olabileceğine ilişkin göstergeler olup olmadığını değerlendirmelidir. Bu göstergeler hem işletme içi, hem de işletme dışı kaynaklı olmaktadır.

Dış kaynaklı bilgiler; zaman aşımı dolayısıyla veya normal kullanım sonucunda piyasa değerinin düşmüş olması, teknolojik ekonomik ve hukuki değişikliklerden dolayı piyasada meydana gelen değişimler, piyasa faiz oranlarının artması sonucu geri kazanılabilir tutarın düşmesi, aktiflerin toplam değerinin işletmenin piyasa değerinin üstüne çıkmasıdır.

---

<sup>274</sup> Sağlam vd., (2009), 857.



İç kaynaklı bilgiler, varlığın fiziksel hasara uğraması ve eskimesi, varlığın kullanım dışı bırakılması, faaliyetine son verilmesi, yeniden yapılandırılması, ömrünün sınırsız değil sınırlı olduğuna karar verilmesi, varlığın performansının düşmesidir.<sup>275</sup>

#### 4.13.2. Değer Düşüklüğü Testi

UMS 36 Madde 5’de bahsedildiği üzere, yeniden değerlendirilmiş bir varlıkta değer düşüklüğü gerçeğe uygun değer tespitinde kullanılan yöntemle bağlı olmaktadır :

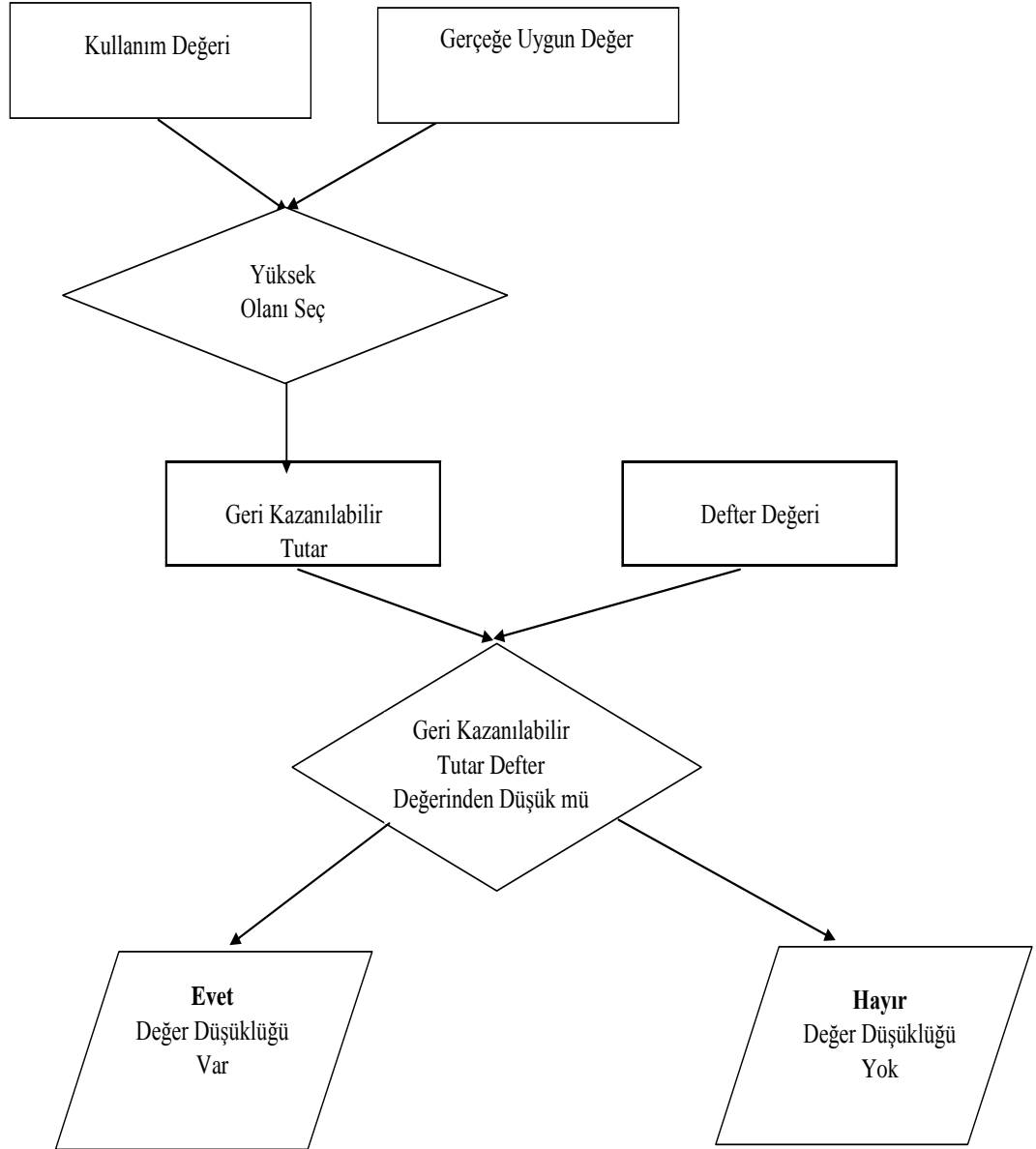
- 1) Gerçeğe uygun değer piyasa değeri ise gerçeğe uygun değer ile net satış fiyatı arasındaki fark varlık elden çıkartılırken oluşacak maliyetlerdir. Elden çıkarma maliyetleri, finansman ve vergi dışındaki elden çıkarma ile doğrudan ilgili maliyetlerdir. Elden çıkartma maliyetleri düşük ise, yeniden değerlendirilmiş tutara çok yakın veya daha büyük bir geri kazanılabilir değer oluşur ve değer düşüklüğü oluşmaz. Elden çıkarma maliyeti yüksek ise, kullanım değeri yeniden değerlendirilmiş tutardan büyük olmadığı müddetçe geri kazanılabilir değer yeniden değerlendirilmiş tutardan düşük olmakta ve değer düşüklüğü oluşmaktadır.
- 2) Gerçeğe uygun değer farklı yolla tespit ediliyorsa geri kazanılabilir tutar gerçeğe uygun değerinden büyük ya da küçük olmaktadır.

Madde 10’da değer düşüklüğünün dönemsel olarak tekrar yapılması gerektiğinden bahsedilmektedir. Her yıl aynı dönem olmak üzere değer düşüklüğü yılda bir kez yapılmaktadır. Farklı varlıklar için farklı zamanlarda yapılabilmektedir. Şirket birleşmesi sırasında oluşan şerefîye de değer düşüklüğü açısından test edilmelidir. Madde 11’de bahsedildiğine göre, maddi olmayan duran varlıkların kullanılmaya başlanmasından önce mevcut belirsizlikler nedeniyle değer düşüklüğü testi yılda en az bir kere yapılmaktadır.

---

<sup>275</sup> Siphai, B., Öğüz, A., (2010), *TMS 36 Çerçevesinde Maddi Duran Varlıklarda Değer Düşüklüğünün Ölçülmesi*, Journal of Accounting & Finance, 45, 254-255.

Tablo 3.1:<sup>276</sup> Değer Düşüklüğü Testi Sisteminin İşleyişi



<sup>276</sup> Esen, M., Perek, A., (2009), *Varlıklarda Değer Düşüklüğü Standardın (TMS 36) Nakit Yaratan Birim, Şerefiye Ve Şirket Varlıkları Açısından İncelenmesi*, World of Accounting Science, 3, 145.

#### **4.13.3. Değer Düşüklüğünün Muhasebeleştirilmesi**

UMS 36 Madde 60 ve 61’de değer düşüklüğünün muhasebeleştirilmesinden bahsedilmektedir. Buna göre, varlık elde etme maliyeti ile takip edilirse, değer düşüklüğü zararı kar/zararda muhasebeleştirilmektedir. Yeniden değerlendirilmiş değerleriyle izlenirse ve bilançonun özkaynaklar bölümünde söz konusu varlık ile ilgili yeniden değerlendirme fonu varsa fondaki tutar aşılmadığı müddetçe değer düşüklüğü fondan düşülüp, aşan kısım ise dönem gideri olarak muhasebeleştirilmektedir. Madde 104’de şerefiye ile ilgili değer düşüklüğüne yer verilmektedir. Nakit yaratan bir birimin değer düşüklüğü zararının muhasebeleştirilmesinde önce şerefiyenin değeri azaltılmakta, geriye kalan değer düşüklüğü zararı ilgili birimin diğer varlıklarına birimdeki her bir varlığın defter değeri oranında dağıtılmaktadır. Madde 105’e göre, bu dağıtım esnasında varlıklar net satış değeri ve kullanım değerinden yüksek olanı ile sıfırın altına düşürülemez. Böyle bir durumun oluşması halinde zarar diğer varlıklara oransal olarak dağıtılmaktadır.

Madde 63’de değer düşüklüğü zararının muhasebeleştirilmesinin ardından; ilgili varlığın kalıntı değeri (eğer varsa) düşülmüş yeni defter değerinin kalan yararlı ömrü boyunca sistematik olarak dağıtılmasını sağlayacak bir şekilde, varlığa ilişkin amortisman tutarının (itfa payı) gelecek dönemlerde düzeltilmesi gerektiği belirtilmektedir.

#### **4.13.4. Geri Kazanılabılır Tutarın Belirlenmesi**

Geri kazanılabilir tutar, bir varlığın veya nakit yaratan birimin satış maliyetleri düşülmüş gerçeğe uygun değeri ile kullanım değerinden yüksek olanı olarak tanımlanmaktadır.

Gerçeğe uygun değerinin tespit edilmesinde aktif piyasası olan varlıklar için piyasada oluşan fiyatlar dikkate alınırken, aktif piyasası bulunmayan varlıklar için

emsal fiyatlar, endeksler, değerlendirme uzmanlarının yapmış olduğu taktirler esas alınmaktadır.<sup>277</sup>

Madde 66 ve 67’de geri kazanılabilir değer in tespitindeki zorluklara karşı alternatif yöntemlerden bahsedilmektedir. Bu maddelere göre; net satış fiyatının tespitinin mümkün olmadığı durumlarda kullanım değeri, geri kazanılabilir değer olarak kullanılmaktadır. Varlığın diğer varlıkların yarattığı nakit akışlarından bağımsız nakit akış yaratamaması durumunda gerçeğe uygun değer tespit edilemez. Bu gibi durumlarda kullanım değeri ve geri kazanılabilir tutar varlığı içeren nakit yaratan birim için tespit edilmektedir.

Madde 68 ve 71’e göre, bir varlığın nakit yaratan birimi; söz konusu varlığı içeren, aktif piyasası olan ve diğer varlıkların veya varlık gruplarının nakit girişlerinden büyük ölçüde bağımsız nakit girişleri yaratan en küçük varlık grubudur. Madde 77’de belirtildiği üzere, nakit girişi yaratan veya geçmişte yaratmış tüm varlıkların nakit yaratan birime dahil edilmeleri önem arz eder.

Örneğin;<sup>278</sup>

Bir işletme sahip olduğu gemi ile yolcu taşımacılığı yapmaktadır. İşletme geminin işletmeye alındığı ikinci yılın sonunda deniz ulaşımına getirilen vergiler nedeniyle, geminin değer düşüklüğüne uğradığını tahmin etmektedir. İşletme gemiyi değer düşüklüğü testine tabi tutmak istemektedir. Gemiye ilişkin veriler aşağıdaki gibidir:

	Kayıtlı Değer	Brk. Amortismanlar	Kalan Faydalı Ömür	Net Satış Bedeli	Kullanım Değeri
Gemi	50.000	10.000	8 YIL	30.000	35.000

Geminin geri kazanılabilir değeri, net satış bedeli ile kullanım değerinden büyük olmaktadır. Bu durumda 35.000 TL’lik tutar geri kazanılabilir değer olmaktadır. 35.000 TL kayıtlı defter değeri olan 40.000 TL’den küçük olduğu için değer düşüklüğü vardır. 5.000 TL değer düşüklüğü karşılığı ayrılmalıdır.

<sup>277</sup> Akgün, A., (2009), *Türkiye finansal raporlama standartları açısından varlıklarda değer düşüklüğü ve şerefiyenin incelenmesi*, Kocaeli Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi, 2, 9.

<sup>278</sup> Örtün vd, (2007), 518-519.

654 KARŞILIK GİDERLERİ	5.000	
258 BİRİKMİŞ AMORTİSMANLAR (-) Değer düşüklüğünün kayıd edilmesi		5.000

#### 4.13.5. Kullanım Değerinin Tespiti

Madde 54’de kullanım değerinin tespit edilmesinden bahsedilmektedir. Kullanım değerinin tespiti için, gelecekteki nakit akışları gerçekleşecekleri para birimi türünden tahmin edilmekte ve anılan para birimi için uygun olan iskonto oranından iskonto edilerek bugünkü değere çevrilmektedir. Nakit akışlarda farklı para birimleri mevcut ise bu durumda, kullanım değerinin hesaplandığı tarihteki kur kullanılarak ortak bir para birimine çevirme işlemi yapılmaktadır. Madde 55’de iskonto oranından bahsedilmektedir. Bu maddeye göre iskonto oranı hem paranın zaman değerini, hem de varlığa özgü risklere ilişkin cari piyasa değerlendirmesini yansıtan vergi öncesi orandır. Ayrı dönemlerde risklerde meydana gelebilecek bir farklılığa ya da faiz oranlarının vade yapısına duyarlı olması durumuna bağlı olarak iskonto oranlarının gelecek dönemler için değişken olabileceği de belirtilmektedir.<sup>279</sup>

#### 4.13.6. Değer Düşüklüğü İptali

Madde 114’de, önceki yıllarda varlık için finansal tablolara alınan bir değer düşüklüğü kaybının, finansal tablolara alınmasından itibaren varlığın geri kazanılabilir değerini belirlemede kullanılan tahminlerde bir değişiklik olmuş ise değer düşüklüğünün iptal edilmesi gerektiğinden bahsedilmektedir. Bu durumda, varlığın kayıtlı değeri geri kazanılabilir değerine kadar arttırılır, artış değer düşüklüğü kaybının iptalidir. Madde 117’de, iptal nedeniyle varlığın defter değerinde meydana gelen artışın önceki yıllarda değer düşüklüğü kaybının

<sup>279</sup> Akgün, (2009), 13.

finansal tablolara alınmamış olması halinde belirlenmiş olan net defter değerini aşmaması gerektiğinden bahsedilmektedir. Madde 118’de ise, önceki dönemlerde ilgili varlık için değer düşüklüğü muhasebeleştirilmemiş olsaydı ulaşacağı defter değerinin üzerindeki bir artış, yeniden değerlemedir denilmektedir. Böyle bir yeniden değerlemenin muhasebeleştirilmesinde, işletmenin varlığın tabii olduğu standardı uygulaması gerektiğinden bahsedilmektedir. Varlığın mevcut defter değeri ile değer düşüklüğü zararı muhasebeleştirilmemiş olsaydı varlığın ulaşacağı defter değeri arasındaki fark kadar değer düşüklüğü zararı iptal edilebilmektedir.<sup>280</sup> Madde 116’da bahsedildiği üzere, gelecekteki nakit girişlerinin bugünkü değeri, elde etme zamanları yaklaştıkça artar ve kullanım değeri defter değerinin üstünde gerçekleşmektedir. Ancak varlığın hizmet potansiyeli artmamıştır. Bu durumda değer düşüklüğü zararı sadece zamanın ilerlemesiyle iptal edilmemelidir. Madde 120’de de, yeniden değerlendirilmiş bir varlığın değer düşüklüğü zararının iptali yeniden değerlendirme fazlası adı altında özkaynağa alacak kaydedilir denilmektedir. Bu maddeye göre, iptal edilen değer düşüklüğü zararı ile ilgili daha önce gelir tablosunda giderleştirilen kısmın iptali yine gelir tablosunda gösterilmektedir. Madde 121’de ise, bir değer düşüklüğü zararının iptal edilmesinden sonra, varlığın amortisman gideri (itfa payı), düzeltilmiş değeri ile kalıntı değeri (eğer varsa) düşülmüş defter değerinin gelecek dönemlerde kalan yararlı ömrüne sistematik bir çerçevede dağıtılmasını sağlayacak şekilde düzeltilmektedir. Madde 123’e göre ise, nakit yaratan birime ait değer düşüklüğü zararının iptalinde geri kazanılabilir tutarının ve değer düşüklüğü zararı ayrılmadan önceki defter değerinin üzerine çıkılması mümkün değildir. Bu durumda fark diğer varlıklara oransal olarak dağıtılmaktadır.

#### **4.13.7. Şerefiye**

UMS 36 Madde 81’e göre, şerefiye diğer varlıklardan bağımsız olarak nakit yaratmaz. Bu sebeple, madde 80’de belirtildiği üzere şerefiyenin tek başına değer düşüklüğüne tabii tutulamayacağı, değer düşüklüğü testi yapılabilmesi için

---

<sup>280</sup> Akgün, (2009), 16.

şerefiyenin elde edildiği tarihten itibaren birleşmenin sinerjisinden yararlanan nakit yaratan birimlere dağıtılması gerektiğinden bahsedilmektedir. Madde 124'e göre nakit yaratan birimlerin değer düşüklüğü testine tabi tutulacakları ve UMS 36 standardında şerefiyeye ilişkin olarak muhasebeleştirilen değer düşüklüğü zararının daha sonraki bir dönemde iptal edilmesine ve azaltılmasına izin vermeyeceği belirtilmektedir. Madde 125 ise, UMS 38 Maddi Olmayan Duran Varlıklar standardında işletme içi yaratılan şerefiyenin muhasebeleştirilmesine izin verilmeyeceği, değer düşüklüğü zararı muhasebeleştirilmiş olan şerefiyenin geri kazanılabilir tutarında daha sonraki dönemlerde meydana gelen bir artışın elde edilen şerefiyenin değer düşüklüğü zararının iptalinden ziyade, işletme içi yaratılan şerefiyedeki artıştan kaynaklandığı belirtilmektedir.

#### **4.13.8. Varlıklarda Değer Düşüklüğü Standardının Maliyet Sistemlerine Etkileri**

VUK varlıkların değerlemesinde maliyet bedelini benimsediğinden değer düşüklüğü zararını kabul etmemektedir. VUK'a göre hiçbir surette varlığın maliyetinin altında gösterilmesi mümkün değildir.<sup>281</sup>

VUK mevzuat hükümlerinde maddi duran varlıklarda olağanüstü amortisman uygulaması dışında değer düşüklüğü ile örtüşen bir düzenleme yoktur. İşletmelerde meydana gelen, önceden öngörülemeyen bazı sebeplerle iktisadi kıymetler olağanüstü değer kayıplarına uğrayabilmektedir. Bu konu ile ilgili olarak VUK'un 317. Maddesinde olağanüstü amortisman uygulaması getirilmektedir.<sup>282</sup>

İşletme birleşmesi sırasında ortaya çıkan şerefiye her dönem sonu itibariyle ve gerekliyse UMS 36 hükümlerine göre değer düşüklüğü testine tabi tutulmaktadır. Değer düşüklüğü tespit edilirse şerefiyenin değeri düşürülmektedir. VUK'un 282. Maddesine göre şerefiye kayıtlı değer ile değerlendirilmekte ve 5 yıl

---

<sup>281</sup> Akgün, (2009), 14.

<sup>282</sup> Akgün, (2009), 18.

içinde itfa edilmektedir. VUK'un 313. maddesine göre de değeri belli bir bedeli aşmayan şerefiye gider olarak yazılabilmektedir.<sup>283</sup>

VUK ve UMS arasındaki bu uygulama farkları, iki uygulamada dikkate alınması gereken maliyet rakamları arasında fark yaratmaktadır.

#### **4.14. KARŞILIKLAR, KOŞULLU BORÇLAR VE KOŞULLU VARLIKLAR (UMS 37)**

Tezin bu bölümünde Karşılıklar, Koşullu Borçlar ve Koşullu Varlıklar Standardı ele alınmaktadır.

##### **4.14.1. Karşılıklar, Koşullu Borçlar ve Koşullu Varlıklar Standardının, Amaç ve Kapsamı**

UMS 37 standardı Madde 7 ve 12'ye göre karşılık, zaman ve tutarlarına ilişkin kesinlik olmayan borç olarak tanımlanmaktadır. Zaman ve tutar olarak kesin olmadıklarından dolayı genelde koşulludurlar. Amortisman, varlıklarda değer düşüklüğü, şüpheli alacaklar gibi hesaplar defter değeri düzeltmeleri olduğundan bu standardın konusuna girmezler.

Madde 13'e göre karşılıklar, mevcut bir yükümlülüğün ifası için ekonomik fayda içeren kaynakların işletmeden çıkmasına sebep olduğundan, yükümlülük olarak muhasebeleştirilmektedir.

Karşılıkların belirsizliğe rağmen güvenilir bir şekilde tahminleri mümkündür. Karşılıklar, hukuki yükümlülüklerden ve işletmenin geçmiş uygulamalarından, yayımlanmış politikalardan, işletmenin diğer şahıslara taahhüdünden kaynaklanmaktadır.<sup>284</sup> Karşılıklara örnek olarak; garanti karşılıkları, vergi ceza karşılıkları verilebilir.<sup>285</sup>

---

<sup>283</sup> Akgün, (2009), 20.

<sup>284</sup> Karanlık, S., Yıldırım, S., (2008), *Türkiye Muhasebe Standardı (TMS-37) Kapsamında Karşılıklar ve Garanti Giderleri*, World of Accounting Science, 3, 114.

<sup>285</sup> Çetin, A., Ögüz, A., (2010), *Karşılıklar, Koşullu Borçlar ve Koşullu Varlıkların İncelenmesi*, Marmara University Journal of the Faculty of Economic & Administrative Sciences, 2, 426.



UMS 37 Madde 13’de koşullu borçlardan bahsedilmektedir. Koşullu borçlar, borç olarak muhasebeleştirilmezler. Bunun nedeni mevcut bir borçtan dolayı kaynak çıkışının teyidinin gerekli olmasıdır. Ancak yükümlülük tutarı güvenilir bir biçimde ölçülemez.

Koşullu borçlar ve karşılıklar arasındaki en temel fark; karşılıklı yükümlülük gerçekleşmişken, koşullu borçta henüz gerçekleşme olmamıştır.<sup>286</sup> Karşılık geçmişteki olaylardan kaynaklanan işletmenin tamamen kontrolü altında olmayan olası bir yükümlülüktür. Koşullu borç kesinlik kazanırsa karşılığa dönüşür.<sup>287</sup>

İşletmenin yükümlü olması için yeterli kanıt bulunmayan davalar, finansal garantiler, verilen teminat mektupları, alınan teminat senetleri, kefaleten yükümlülükler, cirolar, ilişkili taraflara kefaletler, karşılık ayrılmayan aleyhte açılan davalar, verilen ipotekler, ihraç taahhütlerinden kapatılmayanlar, satıcılara yapılan uzun dönemli alım sözleşmeleri, akreditiflerden taahhütler, mal ve hizmet satım taahhütleri, devlet teşvik mevzuatı kapsamında alınıp iade edilecek tutarlar koşullu borçlara örnektir.<sup>288</sup>

Koşullu borçlar belirlendikten sonra işletme sürekli olarak koşullu borçlarla ilgili olarak gelecekteki ekonomik çıkış olasılıklarını kontrol etmektedir ve gerçek borç oluşması durumunda karşılık ayrılmaktadır.<sup>289</sup>

Koşullu varlıklar geçmişteki olaylardan kaynaklanan olası varlıklardır. Planlanmamış veya beklenmeyen olaylardan oluşmaktadır.<sup>290</sup>

Alınan teminatlar, yaptırılan iş kazası, kar kaybı, yoldaki para ve taşınan para sigortaları, alınan iş garantileri, hak devri dolayısıyla oluşacak alacak tutarı, itirazı kayıtlı devlete ödenen paralardan geri alınma ihtimali yüksek olanlar, lehte açılan davalar, alınacak devlet yardımları, alınmış patent ve kota hakları, kullanım hakları koşullu varlıklara örnek verilebilir.<sup>291</sup>

---

<sup>286</sup> Çetin ve Öğüz, (2010), 413.

<sup>287</sup> Sağlam vd., (2009), 899.

<sup>288</sup> Çetin ve Öğüz, (2010), 420.

<sup>289</sup> Çetin ve Öğüz, (2010), 421.

<sup>290</sup> Sağlam vd., (2009), 900.

<sup>291</sup> Çetin ve Öğüz, (2010), 422.

Madde 11’de karşılıklar ile ödenmiş, faturası kesilmiş, resmi bir anlaşmaya bağlanmış olan ticari borçlar, alınan veya tedarik edilen mal ve hizmetlerden dolayı oluşmuş tahakkuklar özellikleri itibariyle ayrılırlar. Karşılıklar ile tahakkukların aralarındaki en büyük fark borcun kesinleşmiş olması, karşılığın ise muhtemel bir borç olmasıdır. Karşılıkların bilançoda ayrı olarak, tahakkukların ise ticari borçların içinde gösterilmesi gerekmektedir.<sup>292</sup>

#### **4.14.2. Karşılıkların Ölçümü**

Standardın 36., 37. ve 38. Maddelerine göre karşılık olarak muhasebeleştirilen tutar, mevcut bir yükümlülüğü yerine getirmek için raporlama dönemi sonu itibariyle yapılması gereken harcamaya ilişkin en gerçekçi tahmin olmaktadır. Karşılıkların en gerçekçi tahmini, dönem sonunda üçüncü kişilere devir edilecek rakamdır. Karşılıkların getirisi ve finansal etkilerine ilişkin tahminler, benzer olaylara ilişkin tecrübeler ve bazı durumlarda bağımsız uzmanların raporlarıyla da desteklenmek suretiyle işletme yönetimince takdir edilmektedir.

#### **4.14.3. Karşılıkların Muhasebeleştirilmesi**

UMS 37’nin 14. Maddesine göre, karşılıklar mevcut bir yükümlülük oldukları ve yerine getirilmesi için kaynak çıkışı olacağından borç olarak muhasebeleştirilmektedir.

Karşılıkların muhasebeleştirilmesi manüplasyona açık olduğundan standart fazla karşılık ayırmayı engellemek için belirli kriterler getirmektedir.<sup>293</sup>

Karşılıkların finansal tablolara yansıtılabilmesi için Madde 14’e göre; geçmiş olaylardan kaynaklanan bir yükümlülüğün bulunması, kaynak çıkışının muhtemel olması ve tutarının güvenli bir biçimde ölçülebilmesi gerekmektedir. Madde 18’de işletmenin finansal durum tablosunda yer alan borçlar, raporlama dönemi sonu itibariyle mevcut olan borçlardır. Gelecekte faaliyete devam etmek için katlanılacak maliyetler için karşılık ayrılmaz. Madde 43’de belirtildiği gibi, aşırı

---

<sup>292</sup> Çetin ve Öğüz, (2010), 412.

<sup>293</sup> Çetin ve Öğüz, (2010), 413.

karşılık ayrılmasına veya borçların kasıtlı olarak olması gerekenden daha yüksek gösterilmesine izin verilmez.

Karşılıkların kayıtlara alınması işlemi, karşılık ayrılmasına neden olan olayın işletmenin esas faaliyeti, esas faaliyet dışında kalan olağan faaliyeti, düzenli olan işlem ve olaylardan kaynaklanmayan işlemler olmasına göre değişecektir.<sup>294</sup>

#### **4.14.4. Karşılıklar Koşullu Borçlar ve Koşullu Varlıklar Standardının Maliyet Sistemlerine Etkileri**

Türkiye’de karşılık, zarara sebebiyet veren işlemin gerçekleştiği anın sonucu olarak ortaya çıkan ancak işlemten çok daha sonra meydana gelen bir olay olarak tanınmaktadır. Karşılık ayırmada tahakkuk değil, nakit esası ile işlemler yapılmaktadır.<sup>295</sup>

VUK’un 288. Maddesinde “*Hasıl olan veya husulü beklenen fakat miktarı katiyetle kestirilemeyen ve teşebbüs için bir borç mahiyetini arz eden belli bazı zararları karşılamak maksadiyle hesaben ayrılan meblağlara karşılık denir*” tanımı yapılmaktadır.

Karşılıklar çeşit olarak aşağıdaki gibidir:<sup>296</sup>

- Değerden düşme karşılıkları, aktiflerdeki değer azalmalarını gösteren karşılıklardır. Bilanço aktiflerinde meydana gelmesi muhtemel olan ama tutarı kesin belli olmayan zararı karşılamak için ayrılmaktadır. Arsa, arazi, stoklar, iştirak senetleri, şüpheli alacaklar için ayrılan karşılıklar örnek olarak verilebilmektedir.
- Gider ve zarar karşılıkları, giderler için ayrılan karşılıklardır. Muhtemel risk karşılıkları ve çeşitli giderlere ilişkin karşılıklar bu gruba girmektedir.
- Yedek karşılıkları, dağıtılmamış karların belli amaç için tahsis edilmesi ile oluşmaktadır.

<sup>294</sup> Çetin ve Öğüz, (2010), 416.

<sup>295</sup> Karanlık ve Yıldırım, (2008), 109.

<sup>296</sup> Karanlık ve Yıldırım, (2008), 109-110.

Türk Ticaret Kanununda; “*Teslim veya tesellüm mükellefiyetlerinden veyahut bunlara benzer taahhütlerden doğması muhtemel zararlara karşılık olmak üzere bilançoya yedek akçe konur*” ifadesi kullanılmaktadır.<sup>297</sup> (TTK, Madde 465 )

Kurumlar Vergisi’nin 15. Maddesine göre tüm yedekler vergiye tabidir.<sup>298</sup>

Özel bir hüküm ve düzenleme olmadıkça ayrılan karşılıklar gider olarak kabul edilmez ve vergi matrahından düşülmez. Şüpheli alacaklar karşılığı, stok değer düşüklüğü karşılığı, değersiz alacaklar, sigorta şirketleri karşılığı, alacak ve borç senetleri reeskontları gider olarak indirilmesi mümkün olan karşılıklardır.<sup>299</sup>

VUK’un 288. Maddesine göre karşılık ayrılabilmesi için bir zararın oluşması gerekir. Garanti kapsamında yapılacak giderler zarar kapsamına girmemektedir. TTK’nın 465. maddesine göre garanti kapsamından dolayı oluşacak zarar karşılık için bilançoda yedek ayrılmaktadır. TTK’nın 466. Maddesinde göre yedek akçeler karşılık değildir. MSUGT’e göre varlıkların gerçeğe uygun değerle gösterilmesi için karşılık ayrılması zorunludur.<sup>300</sup>

Vergi mevzuatındaki karşılık kavramı ile UMS’deki karşılık kavramı birbirinden farklıdır. Türk vergi mevzuatında yer alan şüpheli alacak karşılığı veya stok değer düşüklüğü karşılığı gerçekleşme zamanı ve tutarı belli olmamaktan ziyade, değer düşüklükleri için ayrılan karşılıklardır. Bu karşılıklar UMS 36 Değer Düşüklüğü Karşılığı standardında ele alınmaktadır.<sup>301</sup>

UMS 37’de karşılık tutarının belirlenmesinde üç yöntem önerilmektedir. Bu yöntemler beklenen değer yöntemi, gerçekleşme olasılığı en yüksek sonuç olan yöntem ve bugünkü değer yöntemidir. MSUGT’de karşılık tutarının belirlenmesi için herhangi bir yöntem önerilmemiştir.<sup>302</sup>

<sup>297</sup> TTK, <http://www.hukuki.net/kanun/6762.13.text.asp#link463>, 13/01/2012

<sup>298</sup> Özkan, Ö., Kocamış Uzun, T., *Karşılıklar Standardı İle Vergi Usul Hukuku Ve Türk Ticaret Kanununa Göre Karşılık Kavramının İncelenmesi Ve Muhasebeleştirilmesi*, İstanbul Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler Odası, [http://archive.ismmmo.org.tr/docs/malicozum/103malicozum/14\\_özgür\\_özkan.pdf](http://archive.ismmmo.org.tr/docs/malicozum/103malicozum/14_özgür_özkan.pdf), 195,21/01/2012.

<sup>299</sup> Karanlık ve Yıldırım, (2008), 109-110.

<sup>300</sup> Karanlık ve Yıldırım, (2008), 110-111.

<sup>301</sup> Karanlık ve Yıldırım, (2008), 114.

<sup>302</sup> Uluhan, (2009), 162.

#### **4.15. MADDİ OLMAYAN DURAN VARLIKLAR VE İŞLETME BİRLEŞMELERİ (UMS 38, UFRS 3)**

Tezin bu bölümünde Maddi Olmayan Duran Varlıklar ve İşletme Birleşmeleri standardı ele alınmıştır.

##### **4.15.1. Maddi Olmayan Duran Varlıklar ve İşletme Birleşmeleri Standartlarının Amaç ve Kapsamı**

UMS 38 Maddi Olmayan Duran Varlıklar standardı, maddi olmayan duran varlıklarla ilgili muhasebeleştirme yöntemlerini tanımlar. Standardın 4., 5., 6. Maddelerine göre, sinema filmleri, video kayıtları, oyunlar, el yazmaları, patent ve telif hakları gibi kalemlerle ilgili haklar bu standart dahilindedir. Bu standart; reklam, eğitim, ilk tesis, araştırma ve geliştirme harcamalarında da uygulanmaktadır. Buna ek olarak finansal kiralama, kiralama konusu varlık ilk muhasebeleştirilmesinden sonra kiracı tarafından maddi olmayan duran varlıklarda muhasebeleştirilmektedir. Bazen varlık hem maddi olmayan duran varlık, hem de maddi duran varlık tanımına uyabilir. Bu durumda muhakeme yöntemi ile varlığın hangi gruba girmesi gerektiğine karar verilmektedir.

Madde 10'a göre, bir varlığın maddi olmayan duran varlık olarak kabul edilebilmesi için; belirlenebilirlik, işletmenin bu varlık üzerinde kontrol gücü, gelecekte ekonomik fayda sağlanmasının kesinliği gerekir. Bu şartları sağlamayan harcamalar gider olarak kayıt edilmektedir. İşletme birleşmesiyle elde edilen maddi olmayan duran varlıklar bu durumda muhasebeleştirilen şerefiyenin bir parçasını oluşturur.

Madde 64'de bahsedildiği üzere işletme içi yaratılan markalar, ticari başlıklar, yayın hakları, müşteri listeleri ve benzer nitelikteki kalemlerle ilgili harcamalar, işin bir bütün olarak geliştirilmesine ilişkin maliyetlerden ayırt edilemez. Bu nedenle, anılan kalemler maddi olmayan duran varlık olarak muhasebeleştirilmez.

Benzer maddi olmayan duran varlıklar sınıflanarak birlikte raporlanmaktadır.<sup>303</sup>

UFRS 3 İşletme Birleşmeleri standardı, Standardın 1. Maddesinde belirtildiği üzere raporlayan işletmenin finansal tablolarında bir işletme birleşmesine ve bunun etkilerine ilişkin sağlanan bilginin ihtiyaca uygunluğunu, güvenilirliğini ve karşılaştırılabilirliğini arttırmaktır. Standardın 2. Maddesinde ise bu standardın kapsamına işletme birleşmesi yaşayan işletmeler girmektedir. İş ortaklığı sonucu işletme birleşmeleri, ortak kontrole sahip teşebbüs ve işletmelerin birleşmesi, işletme tanımına uymayan varlık ya da varlık grubunun satın alınması durumları bu standart dahilinde değerlendirilmez.

#### **4.15.2. Maddi Olmayan Duran Varlıkların Muhasebeleştirilmesi**

Maddi olmayan duran varlıkların muhasebeleştirilmesi; ilk muhasebeleştirme, işletme birleşmesinde muhasebeleştirme, Ar-Ge harcamalarının muhasebeleştirilmesi, devlet teşviği ile elde edilen varlıkların muhasebeleştirilmesi, takas işlemi ile elde edilen varlıkların muhasebeleştirilmesi, şerefiyenin muhasebeleştirilmesi, işletme içi yaratılan maddi olmayan varlıkların muhasebeleştirilmesi, sonraki dönemlerde muhasebeleştirme; maliyet yöntemi, yeniden değerlendirme yöntemi, yeniden değerlemenin muhasebeleştirilmesi olarak bu bölümde incelenmektedir.

##### **4.15.2.1. İlk Muhasebeleştirme**

Standardın 24. Maddesi gereğince, maddi olmayan duran varlıklar ilk muhasebeleştirilmeleri sırasında maliyet bedeli ile kayıt edilmektedir. Madde 27'de maliyeti oluşturan unsurlardan bahsedilmektedir. Maddi olmayan duran varlıklarda maliyet, kullanıma hazır olduğu vakte kadar doğrudan ilişkilendirilebilir giderler, ithalat vergileri ve iadesi mümkün olmayan satınalma vergilerini içermektedir. Maliyetin içinden ticari iskontolar ve indirimler düşülür. Madde 20'de varlığın tamamlanmasından sonra oluşan giderlerin

---

<sup>303</sup> Ataman Akgül, B., (2005), *Maddi Olmayan Duran Varlıkların İfasına İlişkin IAS 38 ile IFRS 3 Standardında Yer Alan Düzenlemeler ve Türk Vergi Mevzuatıyla Karşılaştırılması*, Muhasebe ve Finansman Dergisi, 43.

muhasebeleştirilmesi ele alınmaktadır. Bu maddeye göre, elde edilen varlıklar için ilk muhasebeleştirmeden sonra, şirket içi yaratılan varlıklar için varlığın tamamlanmasından sonra oluşan harcamalar oluştukları tarihte kar/zararda muhasebeleştirilmektedir.

Madde 67’de maddi olmayan duran varlık maliyetine girmeyen giderlerden bahsedilmektedir. Satış ve yönetim giderleri, amaçlanan performansa ulaşmadan önceki zararlar, personele verilen eğitimler varlık maliyetinin bir parçası değildir.

Madde 71’e göre önceden gider olarak muhasebeleştirilen harcamalar, daha sonraki bir tarihte maddi olmayan duran varlık maliyetinin bir parçası olarak muhasebeleştirilemez.

Standardın 31. ve 32. maddelerinde bahsedildiği üzere, varlığın geliştirilmesi ile ilgili olan ancak amaçlanan işleve getirilmesi için gerekli olmayan harcamalar kar/zararda muhasebeleştirilmektedir. Varlık vadeli olarak alınmış ve UMS 23 Borçlanma Maliyeti standardına göre aktifleştirilemiyor ise vade farkı kredi süresince faiz gideri olarak gösterilmektedir. Maliyet peşin fiyattan gösterilmektedir.

#### **4.15.2.1.1. İşletme Birleşmesinde Muhasebeleştirme**

Standardın 33., 34., 40., 41. Maddelerinde aşağıdaki hususlar belirtilmektedir:

- İşletme birleşmesinde elde edilen varlık gerçeğe uygun değerden ve şerefiyeden ayrı olarak muhasebeleştirilmektedir.
- Gerçeğe uygun değer piyasa fiyatları ile belirlenmektedir.
- Varlıkla ilgili aktif bir piyasa yoksa benzer varlıklar için yakın zamanda yapılmış işlemler dikkate alınmaktadır.
- Bunun dışında nakit akışları iskonto edilerek veya varlığın yeniden üretim maliyeti belirlenerek gerçeğe uygun değer tespiti yapılabilmektedir.

#### 4.15.2.1.2. Araştırma ve Geliştirme Harcamalarının Muhasebeleştirilmesi

Araştırma ve geliştirme faaliyetleri bilginin geliştirilmesine yöneliktir. Bu nedenle bu faaliyetler fiziksel varlıkla sonuçlansa bile varlığın fiziksel unsuru içindeki bilgi gibi maddi olmayan unsuruna göre ikincil bir durumdadır.<sup>304</sup>

Yeni bilgi edinilmesine yönelik faaliyetler, araştırma sonuçlarının değerlendirilmesi, malzeme araç ürün süreç sistem alternatiflerinin araştırılması, tasarlanması, değerlendirilmesi ve nihai seçimi, araştırma faaliyetleri ile ilgili örneklerdir.<sup>305</sup>

Üretim ve kullanım öncesi prototip ve modellerin tasarımı yapımı ve test edilmesi, yeni teknoloji içeren alet model ve kalıpların tasarımı, üretim açısından ekonomik olmayan bir ölçekteki pilot tesisin tasarlanması, inşası ve çalıştırılması, yeni ve geliştirilmiş malzeme, aygıt, ürün, süreç, sistem veya hizmetler için karar verilmiş bir alternatifin tasarımı inşası ve denenmesi geliştirme faaliyeti örnekleridir.<sup>306</sup>

Standardın 43., 53., 57. Maddelerinde araştırma ve geliştirme harcamalarıyla ilgili açıklama yapılmaktadır. Araştırma ve geliştirme harcamalarında araştırma harcamaları gider olarak kaydedilmektedir. Geliştirme harcamaları ise ilgili maddi olmayan duran varlığın maliyetine eklenmektedir. Eğer araştırma safhası ve geliştirme safhasında oluşan giderler ayırt edilemiyorsa bu durumda bütün harcamalar araştırma safhasında yapılmış olarak kabul edilmektedir. Geliştirmeden kaynaklanan harcamaların muhasebeleştirilebilmesi için;

- 1) Varlığın kullanıma veya satışa hazır hale gelebilmesi için tamamlanmasının teknik olarak mümkün olması,
- 2) İşletmenin varlığı tamamlama ve bu varlığı kullanma veya satma niyetinin bulunması,

---

<sup>304</sup> Yardımcıoğlu, M., Demirel, N., Özer, V., (2008), *Araştırma-Geliştirme Harcamalarının ve Maddi Olmayan Duran Varlıkların TMS 38 Tekdüzen Muhasebe Sistemi ve Spk Tebliğine Göre Muhasebeleştirilmesi İşlemlerinin Karşılaştırılması*, Mali Çözüm Dergisi, 85.

<sup>305</sup> Yardımcıoğlu vd, (2008), 47.

<sup>306</sup> Yardımcıoğlu vd, (2008), 48.



- 3) Varlığı kullanma veya satma imkanının bulunması,
- 4) Varlığın muhtemel gelecek ekonomik faydayı nasıl sağlayacağını belirli olması ve varlığın ürününün veya kendisinin bir piyasasının olması ya da işletme bünyesinde kullanılacak olması durumunda buna elverişli olması,
- 5) Geliştirme safhasını tamamlamak ve varlığı kullanmak veya satmak için yeterli teknik, mali ve diğer kaynakların mevcut olması,
- 6) Geliştirme sürecinde varlıkla ilgili yapılan harcamaların güvenilir bir biçimde ölçülebilir olması gerekmektedir.

#### **4.15.2.1.3. Devlet Teşviği ile Elde Edilen Varlıkların Muhasebeleştirilmesi**

Madde 44’de bahsedildiği üzere, devlet teşviği ile elde edilen maddi olmayan duran varlıklar gerçeğe uygun değerden veya kullanıma hazır hale gelinceye kadar oluşan maliyetten muhasebeleştirilmektedir.

#### **4.15.2.1.4. Takas İşlemi ile Elde Edilen Varlıkların Muhasebeleştirilmesi**

Standardın 45. Maddesinde takasla elde etme hususuna değinilmektedir. Takas ile elde etme durumunda işlemin ticari bir işlem olması ve gerçeğe uygun değerlerin güvenilir biçimde ölçülebilmiş olması durumunda varlık gerçeğe uygun değeriyle muhasebeleştirilmekte, aksi halde işletme elde ettiği varlığın maliyetini vazgeçtiği varlığın defter değeriyle ölçülebilmektedir.

#### **4.15.2.1.5. Şerefiyenin Muhasebeleştirilmesi**

Şerefiyeler edinilme şekline göre ikiye ayrılmaktadır. Bunlar, şirket bünyesinde geliştirilen şerefiyeler ve işletme birleşmesi sırasında bedeli ödenerek elde edilen şerefiyelerdir. İşletme içinde oluşan şerefiye işletmeye gelecekte ekonomik fayda sağlayabilmekte, işletme açısından bir katma değer yaratabilmektedir. Fakat bu fayda ve katma değer maliyeti güvenilir bir biçimde ölçülemez. Bu nedenle şirket içinde oluşan şerefiyenin mali tablolara alınması mümkün değildir.<sup>307</sup>

---

<sup>307</sup> Kırhoğlu, H., Şişman, A., (2010), *İşletme Birleşmelerinde Ertelenmiş Vergilerin Oluşumu Ve Özel Bir Durum: Şerefiyeden Kaynaklanan Ertelenmiş Vergiler*, Mali Çözüm Dergisi, 98, 78-82.

Satınalma yoluyla, işletmelerin birleşmesi sonucunda oluşan şerefiye UFRS 3’de tanımlanmaktadır. Madde 34’e göre edinilen tanımlanabilir varlıkların ve üstlenilen tanımlanabilir borçların birleşme tarihindeki net tutarlarının, satın alım için transfer edilen bedel ile azınlık payı tutarının toplamını aşması durumunda bu tutar edinen işletme tarafından kar/zararda muhasebeleştirilir yani satın alma bedeli, satın alınan net varlıkların gerçeğe uygun değerinin altındaysa aynen bir ticari malın gerçek değerinin altında satın alınması işleminde olduğu gibi aradaki fark birleşme karı olarak belirlenir ve gelir tablosuna yansıtılır.<sup>308</sup> UFRS 3 Madde 32’de tanımlandığı gibi kademeli bir satın alım esnasında daha önce elde edilen özkaynak tutarı da birleşme tarihindeki varlık ve borçların net tutarından düşülerek şerefiye hesaplanmaktadır.

UFRS 3 Madde 33’de aynı zamanda özkaynak paylarının değiştirilmesi koşuluyla meydana gelen işletme birleşmesinden bahsedilmektedir. Bu durumda edinen işletme şerefiye tutarını edinilen işletmenin özkaynak paylarının birleşme tarihindeki gerçeğe uygun değerini kullanarak belirlemektedir.

Satın alma bedeli, net varlıkların bedelinden büyük olursa şerefiye vardır. Şerefiye varlık olarak tanınmaktadır. Şerefiye amortismanına tabi tutulmaz. Bunun yerine edinen işletme şerefiyeyi yıllık olarak veya koşullardaki değişikliklerin değer düşüklüğü olabileceğini gösterdiği durumlarda UMS 36 Varlıklarda Değer Düşüklüğü standardına göre değer düşüklüğüne tabi tutar.<sup>309</sup>

#### **4.15.2.1.6. İşletme İçi Yaratılan Maddi Olmayan Varlıkların Muhasebeleştirilmesi**

İşletme içi yaratılan bir maddi olmayan duran varlığın muhasebeleştirilir nitelikte olup olmadığının değerlendirilmesi zordur.

UMS 38 Madde 49 ve 66’da belirtildiği üzere, gelecekte ekonomik yararlar sağlamak amacıyla harcamalar yapılır ancak kriterleri sağlamadığı için maddi olmayan duran varlık olarak kayıt edilemez, işletme içi yaratılan şerefiyeye

---

<sup>308</sup> Gökçen, G., Ataman, B., Çakıcı, C., (2006), *Türkiye Muhasebe Standartları Uygulamaları*, Beta Yayınları, 30.

<sup>309</sup> Gökçen vd., (2006), 30.

katkıda bulunur. İşletme içi yaratılan maddi olmayan duran varlığın maliyeti varlığın yaratılması, üretilmesi ve hazırlanmasında gerekli olan ve varlıkla doğrudan ilişkilendirilebilen maliyetlerin tümünü içerir.

Madde 67’de ise, satış ve yönetim giderlerinin, yeterli performansa ulaşmadan önce oluşan verimsizliklerin ve zararların, personele verilen eğitimlerin işletme içi yaratılan maddi olmayan duran varlık maliyetinin bir parçası olmadığı belirtilmektedir.

#### **4.15.2.2. Sonraki Dönemlerde Muhasebeleştirme**

İşletme ilk muhasebeleştirme sonrasında maliyet veya yeniden değerlendirme yöntemlerinden birini seçerek muhasebeleştirme işlemlerine devam eder.

##### **4.15.2.2.1. Maliyet Yöntemi**

İşletme içi yaratılan maddi olmayan duran varlığın maliyeti, yönetim tarafından amaçlanan şekilde çalışabilmesi için ilgili varlığın yaratılması, üretilmesi ve hazırlanmasında gerekli olan ve varlıkla doğrudan ilişkilendirilebilen maliyetlerin tümünü içermektedir. Varlıkla doğrudan ilişkilendirilebilir maliyetlere örnek olarak; maddi olmayan duran varlığın oluşturulmasında kullanılan veya tüketilen malzeme ve hizmet maliyetleri, varlığın oluşturulması esnasında çalışanlara sağlanan faydalara ilişkin maliyetler, yasal hakkın tesciline ilişkin maliyetler, varlığın oluşturulmasında kullanılan patent ve lisansların itfa payları verilebilmektedir.<sup>310</sup>

UMS 38 Madde 74’e göre bir maddi olmayan duran varlık ilk muhasebeleştirilmesinin ardından, maliyetinden tüm birikmiş itfa ve değer düşüklüğü zararları düşülmüş olarak izlenmektedir.

---

<sup>310</sup> Sağlam vd., (2009), 953.

#### 4.15.2.2.2. Yeniden Değerleme Yöntemi

İlk muhasebeleştirme sonrasında maddi olmayan duran varlığın muhasebeleştirilmesi için uygulanan alternatif yöntemdir.

UMS 38'in 75., 77., ve 79. Maddelerinde şu açıklamalara yer verilmektedir: Maddi olmayan duran varlık ilk muhasebeleştirilmesinde maliyet değeri üzerinden, ilk muhasebeleştirilmesi sonrasında yeniden değerlendirme tarihinde gerçeğe uygun değerinden birikmiş itfa ve değer düşüklüğü zararının tümü düşüldükten sonra hesaplanan tutardan kayıt edilmektedir. Gerçeğe uygun değer, aktif piyasa ile ilişkilendirilmek suretiyle belirlenmektedir. Varlığın gerçeğe uygun değerlerinde önemli ve değişken hareketler yaşanması, yıllık olarak yeniden değerlendirme yapılmasını gerektirmektedir. Maddi olmayan duran varlık maliyetinin sadece bir parçasının varlık olarak muhasebeleştirilmiş olması durumunda, yeniden değerlendirme yöntemi ilgili varlığın tamamına uygulanabilmektedir. Devlet teşviği yoluyla sahip olunan ve çok düşük bir tutardan muhasebeleştirilen bir maddi olmayan duran varlığa da uygulanması mümkündür.

UMS 38 Madde 80'e göre yeniden değerlendirme işlemi iki farklı yöntem ile yapılmaktadır:

- 1) Brüt defter değeri ve birikmiş itfa payı orantılı olarak tekrar belirlenir, değerlendirme işlemi sonrası ilgili aktifin defter değeri yeniden değerlendirilmiş tutarına eşitlenir,
- 2) Brüt defter değerinden birikmiş itfa payları çıkartılır. Net tutar varlığın yeniden değerlendirilmiş tutarına göre tekrar belirlenmektedir.

Madde 81 ve 82'de maddi olmayan duran varlığın değerlendirilmesiyle ilgili şu hususlara yer verilmektedir: Varlık, maddi olmayan duran varlık sınıfında ise, yeniden değerlendirme yönteminin uygulanabilmesi için aktif piyasasının olması gerekmektedir. Aksi halde varlık maliyet bedeli ile değerlendirilmektedir. Varlığın ileriki dönemlerde değerinin aktif piyasada belirlenmesi mümkün olmuyor ise defter değeri en son yeniden değerlendirme tarihindeki aktif piyasadaki değerinden

daha sonra ayrılan tüm birikmiş itfa payları ve değer düşüklüğü zararları düşülmek suretiyle hesaplanmaktadır.

#### **4.15.2.3. Yeniden Değerlemenin Muhasebeleştirilmesi**

UMS 38 Madde 85 ve 86'da yeniden değerlendirilmiş maddi olmayan duran varlıkların muhasebeleştirilmesinden bahsedilmektedir.

Bir maddi olmayan duran varlığın defter değerinin yeniden değerlendirme işlemi sonucunda artması durumunda, söz konusu artış diğer kapsamlı gelirden muhasebeleştirilmekte ve yeniden değerlendirme fazlası adı altında özkaynakta biriktirmektedir. Ancak anılan yeniden değerlendirme artışının, varsa daha önce aynı varlık için kâr veya zararda muhasebeleştirilen yeniden değerlendirme azalışını ortadan kaldıran kısmı, kâr veya zararda muhasebeleştirilmektedir.

Bir maddi olmayan duran varlığın defter değerinin yeniden değerlendirme işlemi sonucunda azalmış olması durumunda, söz konusu azalan tutar diğer kapsamlı gelirden muhasebeleştirilmektedir. Ancak, anılan varlık için yeniden değerlendirme fazlasında mevcut bakiye ölçüsünde bir azalış olduğu sürece, söz konusu azalış yeniden değerlendirme fazlası adı altında doğrudan özkaynağa borç kaydedilmektedir. Diğer kapsamlı gelirden muhasebeleştirilen azalış, yeniden değerlendirme fazlası adı altında özkaynaktaki artış olarak kaydedilen tutarı azaltmaktadır.

#### **4.15.3. Maddi Olmayan Duran Varlıklarda İtfa Yöntemleri**

Maddi olmayan duran varlıkların yararlı ömürlerine paralel olarak itfa edilmesi gerekir. Sınırlı yararlı ömre sahip bir maddi olmayan duran varlığın itfaya tabi tutarı yararlı ömrü boyunca sistematik olarak dağıtılmaktadır. İtfa işlemi varlığın kullanıma hazır olduğu yani yönetimin amaçladığı şekilde faaliyet gösterebilmesi için gereken konum ve durumda başlatılmaktadır. Kullanılacak yöntem varlıktan elde edilmesi beklenen gelecekteki ekonomik yararların tahmin edilen kullanım şekillerine göre belirlenmekte ve şartlarda bir değişiklik olmadıkça ilgili yöntem dönemden döneme tutarlı bir şekilde uygulanmaktadır.<sup>311</sup>

---

<sup>311</sup> Sağlam vd., (2009), 967.

#### 4.15.3.1. Faydalı Ömür

Bir maddi olmayan duran varlığın muhasebeleştirilmesi faydalı ömrüne bağlıdır. Faydalı ömrün tespitinde ise birçok yöntem kullanılmaktadır.<sup>312</sup>

Faydalı ömrün tespitinde dikkate alınan unsurlar UMS 38 Madde 90'da ifade edilmektedir. Bu unsurlar aşağıdaki gibidir:

- 1) Varlığın işletme tarafından kullanımı,
- 2) Varlık için karakteristik ürün hayat çemberi ve benzer varlıklara ait ömürler,
- 3) Teknik, teknolojik, ticari ve diğer türdeki eskimeler,
- 4) Varlığın çıktısı olan ürün ve hizmetler için pazarda meydana gelen talep değişiklikleri,
- 5) Rakiplerden gelecek beklenen hareketler,
- 6) İstenen düzeyde çıktı elde edebilmek için gerekli bakım onarım harcamalarının düzeyi ve işletmenin bu harcamaları yapma potansiyeli,
- 7) Yasal sınırlayıcı süreler,
- 8) Varlığın faydalı ömrünün işletmenin diğer varlıklarının faydalı ömrüne bağlı olma durumu.

Varlıklarda değer düşüklüğü standardı ile uyumlu olarak işletme belirsiz faydalı ömre sahip varlıktaki değer düşüklüğünü varlığın kayıtlı değeriyle, geri kazanılabilir değerini karşılaştırarak her yıl sonunda test eder.<sup>313</sup>

#### 4.15.3.2. Hurda Değer

Hurda değeri varlığın ekonomik ömrünün sonunda satılması durumunda elde edilmesi beklenen tutardan tahmini satış maliyetlerinin düşülmesi ile hesaplanan değerdir.<sup>314</sup>

---

<sup>312</sup> Ataman, (2005), 42.

<sup>313</sup> Ataman, (2005), 43.

<sup>314</sup> Kaya, U., Dinç, E., (2007), *Türkiye Muhasebe Standartlarına Göre Maddi Duran Varlıkların Değerlemesi ve Muhasebeleştirilmesi*, Ç.Ü. Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi, 2, 345.

Varlığın hurda değeri faydalı ömrünün sonunda aşağıdaki durumlar dışında sıfır olabilmektedir:<sup>315</sup>

- 1) Varlığın yararlı ömrü sonunda üçüncü bir tarafça satın alınacağına dair taahhüdün olması,
- 2) Varlığın aktif bir piyasası olması ve hurda değerinin bu piyasada belirlenmesi ve faydalı ömrü sonunda bu piyasanın varlığının devam etmesi.

Hurda değerinin sıfırdan farklı olması işletmenin söz konusu varlığı ekonomik ömrünün sonundan önce elden çıkartmak istediğini göstermektedir. Hurda değer tahmini değeri faydalı ömrünün sonuna gelen ve kullanılacak varlıkla benzer özelliklere sahip olan varlığın satış fiyatı baz alınarak yapılmaktadır.

#### **4.15.3.3. İtfa ve Muhasebeleştirme**

İtfa edilebilir tutar varlık değerinden hurda değerinin düşülmesi sonrasında ortaya çıkan bedeldir. İlgili varlık belirsiz bir faydalı ömre sahipse itfa edilemez. Eğer varlığın belirli bir faydalı ömrü var ise, varlığın ekonomik faydalarının işletme tarafından tüketilme tarzına göre itfa yöntemi belirlenmektedir. Üç farklı yöntem mevcuttur: Doğrusal itfa yöntemi, azalan bakiyeler yöntemi, üretim birimi yöntemi. Tüketilme tarzının belirli olmadığı durumlarda doğrusal itfa yöntemi kullanılmaktadır.<sup>316</sup>

UMS 38 Madde 99'a göre, itfa payları genellikle kâr veya zararda muhasebeleştirilmektedir. Ancak bazen, varlıktan beklenen gelecekteki ekonomik yararlar diğer varlıkların üretiminde kullanılmaktadır. Bu durumda, itfa payları diğer varlıkların maliyetinin bir parçasını oluşturmakta ve defter değerlerine eklenmektedir.

---

<sup>315</sup> Ataman, (2005), 43.

<sup>316</sup> Ataman, (2005), 42-43.

#### **4.15.4. Maddi Olmayan Duran Varlıklar Standardının Maliyet Sistemlerine Etkileri**

UMS 38 standardı ve VUK arasında farklar oluşmaktadır. Bu farklar iki uygulamanın ortaya çıkardığı maliyet rakamları üzerinde farklılaşmaya neden olmaktadır.

##### **4.15.4.1. Amortisman Açısından**

UMS'38 e göre maddi olmayan duran varlıklar, faydalı ömrü belirli ve belirsiz olarak ikiye ayrılmaktadır ve itfası buna göre düzenlenmektedir. UMS 38'e göre faydalı ömrü belirsiz olan varlıklar itfa edilemez. VUK'da ise böyle bir düzenleme yoktur.

İtfa tutarının belirlenmesinde kullanılan faydalı ömür ve amortisman oranı standarda göre işletme tarafından ve belli kriterler göz önüne alınarak belirlenirken, Vergi mevzuatında bu tayin işlemi Maliye Bakanlığı tarafından yapılmaktadır. Ayrıca standartta amortisman hesabı için hurda değeri dikkate alınmaktadır. VUK'a göre amortisman hesabı yapılırken hurda değeri dikkate alınmaz.<sup>317</sup>

##### **4.15.4.2. Şerefiye Açısından**

Şerefiye açısından bakıldığında, işletme içinde oluşmuş şerefiyenin vergi mevzuatına göre muhasebeleştirilmesine izin verilmez. Vergi mevzuatına göre şerefiyeler ancak işletme satın almalarında ve bir kıymet olarak ödeme konusu yapılabildiğinde aktifleştirilmektedir. Vergi mevzuatında şerefiyenin defter değeri vergiye tabii karın belirlenmesinde doğrudan gider olarak kabul edilmemektedir.

Mevzuata göre bağlı ortaklık veya iştirak faaliyetlerini durdursa bile şerefiyenin gider olarak yazılması mümkün değildir. Şerefiye mukayyet değeri ile kayıt edilmekte, eşit miktarlarla 5 yıl içinde itfa edilmektedir (VUK, Madde 282, 326). Belli bir tutara kadar olan şerefiyeler gider olarak da yazılabilmektedir

---

<sup>317</sup> Ataman, (2005), 45.



(VUK, Madde 313). Değer düşüklüğü vergi mevzuatına göre gider olarak kabul edilmez.

UFRS'ye göre ise şerefiye bir varlık olarak muhasebeleştirilmektedir. Şerefiye üzerinden amortisman ayrılmaz. Bunun yerine dönem sonlarında değer düşüklüğü testine tabi tutulmaktadır. Ancak şerefiye diğer varlıklardan bağımsız nakit akım yaratmadığından tek başına değer düşüklüğü testine tabii tutulamaz. Şerefiyenin ilgili nakit yaratan birim ya da birimlere dağıtılması gerekmektedir. Şerefiyenin dağıtıldığı nakit yaratan birimler ile ilgili değer düşüklüğü zararı tespit edildiğinde zarar önce şerefiyeden düşülmektedir. Kalan miktar nakit yaratan birimlere defter değerleri oranında dağıtılmaktadır. Eğer söz konusu varlık ile ilgili yeniden değerlendirme fonu mevcut ise değer düşüklüğü zararının öncelikle söz konusu hesaptan düşülmesi gerekmektedir. Kalan tutar gelir tablosu ile ilişkilendirilmektedir.<sup>318</sup>

#### **4.15.4.3. Araştırma ve Geliştirme Giderleri Açısından**

Diğer fark yaratan konulardan birisi de araştırma ve geliştirme giderleridir. TDHP'ye göre araştırma ve geliştirme giderlerinin hem aktifleştirilmesi, hem de dönem gideri olarak yazılması mümkündür. Ancak bu seçimin neye göre yapılacağı, araştırma ve geliştirme giderleri arasındaki farklar açıklanmamıştır. Daha sonra faydalanılması gerekmeyen harcamalar direkt olarak gider yazılmaktadır. UMS 38'e göre ise araştırma giderleri (belirli koşulların sağlanması durumunda) kar/zararda muhasebeleştirilmekte, geliştirme giderleri ise aktifleştirilmektedir.<sup>319</sup> Ayrıca Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 14. Maddesine göre mükellefler bünyelerinde geliştirdikleri yeni teknoloji ve bilgi arayışına yönelik harcama tutarının %40'ını indirim konusu yapabilmektedirler. Mükellefler yıl içinde yaptıkları araştırma ve geliştirme harcamalarını geçmemek üzere ilgili dönemde ödemeleri gereken yıllık kurumlar vergisinin %20'sinin kanuni süresinde ödemesinden vazgeçerek, bu orana isabet eden vergiyi 3 yıl süre

<sup>318</sup> Kırlioğlu ve Şişman, (2010), 78-82.

<sup>319</sup> Yardımcıoğlu vd, (2008), 51-55.

ile faizsiz olarak erteleyebilmektedir. Ertelenen vergi 3 yıl içinde kurumlar vergisinin ödeme süreleri içinde eşit taksitle ödenmektedir.<sup>320</sup>

Satış ve pazarlama faaliyetlerini geliştirmek için yapılan harcamalar TDHP'ye göre araştırma ve geliştirme gideri kabul edilirken, UMS tarafından kabul edilmez. Araştırma ve geliştirme giderlerinin itfa edilme süresi TDHP'de 5 yıldır, geliştirme giderlerinin itfa süresi ise UMS'de en fazla 5 yıl olmakla birlikte yarar sağlanan dönemdir.<sup>321</sup>

VUK'un 326. Maddesine göre kurumların aktifleştirdikleri ilk tesis ve taazzuv giderleri ile peştemallıklar (şerefiye) mukayyet değerleri üzerinden eşit miktarlarda ve beş yıl içinde itfa edilmektedir. Buna karşın UMS 38'in 69. Maddesine göre "UMS 16 Maddi Duran Varlıklar" standardı uyarınca bir maddi duran varlık kaleminin maliyetine dahil edilmemiş olan; faaliyete başlanmasına ilişkin harcamalar, bir tüzel kişiliğin oluşturulması için yapılan yasal ve sekretarya türü maliyetler, yeni bir tesis veya işyeri açmak için yapılan harcamalar, yeni faaliyetlerin başlatılması, yeni ürün veya süreçlerin oluşturulması için yapılan harcamalar gibi kuruluş maliyetleri gider yazılmaktadır.

#### **4.16. FİNANSAL VARLIK VE BORÇLARIN MUHASEBELEŞTİRİLMESİ (UMS 32, UMS 39, UFRS 7, UFRS 9)**

Tezin bu bölümünde Finansal Varlık ve Borçların Muhasebeleştirilmesi hususlarına yer verilmektedir.

##### **4.16.1. Finansal Varlık ve Borçların Muhasebeleştirilmesi ile İlgili Standartların Tanımları, Amaç ve Kapsamı**

UMS 32 Finansal Araçlar: Sunum standardı finansal araçların borç ve özkaynak olarak sınıflandırılması ile finansal araçların netleştirilmesinin ilkelerini belirler.

---

<sup>320</sup> Yardımcıoğlu vd, (2008), 53.

<sup>321</sup> Yardımcıoğlu vd, (2008), 55.

UMS 39 Finansal Araçlar: Muhasebeleştirme ve Ölçme standardı finansal varlıkların ve borçların, finansal olmayan kalemlerin alım satımına ilişkin sözleşmelerin muhasebeleştirilmesi ve ölçülmesi ile ilgili ilkeleri belirler.

UFRS 7 Finansal Araçlar: Açıklamalar standardı finansal araçların işletmenin finansal durumu ve performansı açısından önemi, işletmenin finansal araçlar nedeniyle maruz kaldığı riskler, işletmenin risklerinin yönetimiyle ilgili kamuya yaptığı açıklamaların aktarıldığı standarttır.<sup>322</sup>

UFRS 9 Finansal Araçlar Standardı, UFRS 9'un 1. bölümünde belirtildiği üzere finansal tablo kullanıcılarına işletmenin gelecekteki nakit akışlarının tutarını, zamanını ve belirsizliğini değerlendirmelerinde, ihtiyaca uygun ve faydalı bilgiyi sunacak şekilde finansal varlıklara ve finansal borçlara ilişkin finansal raporlama ilkelerini belirlenmesinde kullanılmaktadır.

UMS 32 Madde 11'de tanımlandığı üzere finansal araç; bir işletmenin finansal varlığı ile diğer bir işletmenin finansal borcunda ya da özkaynağa dayalı finansal aracında artışa neden olan herhangi bir sözleşmedir.

Nakit ve nakit benzerleri, alacaklar, alacak senetleri, bir başka işletmenin hisse senetleri (iştirakler ve bağlı ortaklıklar hariç), hazine bonusu, devlet ve özel kesim tahvilleri gibi borçlanma senetlerine yapılan yatırımlar finansal varlıklar grubunu oluşturur.

Ticari borçlar, borç senetleri, krediler, bedeli nakden ödenecek mal ve hizmet alımına ilişkin tahakkuklar, ihraç edilen borçlanma senetleri, imtiyazlı hisse senetleri finansal borçlar grubunu oluşturur.<sup>323</sup>

UFRS 9, EK A'da türev finansal araçlardan ve üç özelliğinden bahsedilmektedir:

---

<sup>322</sup> Demir, V., *Finansal Araçlar*, Galatasaray Üniversitesi İşletme Fakültesi, <http://archive.ismmmo.org.tr/docs/yayinlar/kitaplar/99/8.bolum.pdf>, 125, 20/01/2012.

<sup>323</sup> Mısırlıoğlu, İ., (2008), *Türkiye Muhasebe Standartları'na Göre Finansal Araçların Muhasebeleştirilmesi*, Mali Çözüm Dergisi, 86, 66-67.

- 1) Belli bir faiz oranında, finansal araç fiyatında, mal bedelinde, döviz kurunda, fiyat ve oran endeksinde, kredi derecesi veya kredi endeksinde ya da başka bir değişkende veya sözleşmenin taraflarından birine özgü olmayan finansal olmayan bir değişkende meydana gelen bir değişiklik karşısında fiyatı değişmektedir.
- 2) Net bir başlangıç yatırımı gerektirmemekte veya piyasa koşullarındaki değişikliklere benzer tepki vermesi beklenen diğer türden sözleşmelere göre daha az bir başlangıç yatırımı gerektirmektedir.
- 3) Gelecek bir tarihte ödenecektir.

Türev araç sözleşmeleri, alan açısından finansal varlık, veren açısından finansal yükümlülük niteliğindedirler. Türev araç sözleşmeleri; seçimlik sözleşmeler, vadeli işlem sözleşmeleri, organize vadeli işlem sözleşmesi, vadeli takas sözleşmeleri, vadeli işleme konu ticari mal sözleşmeleridir. Bu sözleşmeler alınıp satılabilir sözleşmelerdir.<sup>324</sup>

Birleşik finansal araçlar, bünyesinde borç ve hisse senedi bileşenlerinin her ikisini birden taşıyan finansal borç veya finansal varlıklardır. Hisse senedine dönüştürülebilir tahvil ihraç eden işletme, ihraç ettiği tahvillerin değeri ile tahvilleri hisse senedine dönüştürme opsiyonu için ödenecek bedeli ayrıştırmaktadır. İhraç edilen tahvil değeri bilançoda borçlarda, opsiyon için ödenen tutar ise özkaynaklarda gösterilmektedir.

Finansal araçların işletme bilançosunda sınıflandırılabilmesi için yasal şekilden ziyade özüne bakılmaktadır. Örneğin ihraç eden işletmeye belli bir tarihte ve tutarda geri alma hakkı veren imtiyazlı hisse senetleri görünürde hisse senedine dayalı bir finansal araç olmakla birlikte aslında bir finansal borçtur ve bilançoda borçlar kısmında gösterilmektedir.<sup>325</sup>

#### **4.16.2. Finansal Varlık ve Yükümlülüklerin Sınıflandırılması**

Bu bölümde finansal varlıklar ve finansal borçlar incelenmektedir.

---

<sup>324</sup> Mısırlıoğlu, (2008), 67.

<sup>325</sup> Mısırlıoğlu, (2008), 68.

#### 4.16.2.1. Finansal Varlıklar

Finansal varlıklar, nakit mevcudunu, alacakları, başka bir işletmeyle finansal araçları değiştirme hakkını ve diğer bir işletmenin sermayesini temsil eden belgeyi ifade eder.<sup>326</sup>

##### 4.16.2.1.1. Alım Satım Amaçlı Finansal Varlıklar

Alım satım amaçlı varlıklar; tahvil, senet, bono gibi borçlanma senetleri ve pazarlanabilir hisse senetleri ile diğer finansal varlıklardır.<sup>327</sup> UFRS 9 EK A'da belirtildiği üzere alım satım amaçlı finansal varlıklar, kısa vadede satmak ve yeniden satın almak amacıyla çıkarılır ve kısa dönemli kar sağladığına dair yakın zaman öncesine ait fiili trend kanıtı olan türevlerdir. Bu varlıklar gerçeğe uygun değer ile değerlendirilir ve finansal varlık olmaları durumunda dönen varlıklar hesap grubunda, finansal borç olmaları durumunda ise kısa vadeli borçlar sınıfında raporlanmaktadır. Alım satım amaçlı finansal varlıkların gerçeğe uygun değerdeki değişimleri kar/zararda muhasebeleştirilmektedir.<sup>328</sup>

Gerçeğe uygun değerinin tespitinde;

- 1) Aktif bir piyasa; borsadan, satıcıdan, simsardan, sanayi grubundan, fiyatlandırma hizmeti yapan veya düzenleyici bir kuruluştan elde edilen veriler,
- 2) Son dönemde gerçekleştirilen piyasa işlemleri verileri,
- 3) Başka bir finansal aracın referans alınmasıyla elde edilen veriler,
- 4) İskonto edilmiş nakit akış analizlerinin sonuçları,
- 5) Opsiyon fiyatlandırma modellerinin sonuçları kullanılmaktadır.<sup>329</sup>

Gerçeğe uygun değeri güvenilir şekilde ölçülemeyen ve aktif piyasa fiyatı bulunmayan özkaynağa dayalı finansal araçlara yapılan yatırımların bu gruba

---

<sup>326</sup> Sağlam vd., (2009), 993.

<sup>327</sup> Sağlam vd., (2009), 994-995.

<sup>328</sup> Mısırlıoğlu, (2008), 70.

<sup>329</sup> Demir, 129, 20/01/2012.

dahil edilmesine izin verilmez.<sup>330</sup> UFRS 9 Madde 5.1.1.'e göre işlem masrafları gerçeğe uygun değere ilave edilemez.

#### **4.16.2.1.2. Vadeye Kadar Elde Tutulacak Finansal Varlıklar**

Vadeye kadar elde tutulacak finansal varlıklar, işletmenin vade sonuna kadar tutmayı amaçladığı sabit ve belirlenebilir ödemeli, sabit vadeli, türev ürün niteliği taşımayan varlıklardır. Bu finansal varlıklarda, akdi bir düzenlemeyle faiz ve ana para, miktar ve ödeme tarihleri kesinleştirilmektedir.<sup>331</sup>

Vadeye kadar elde tutulacak finansal varlıklara devlet tahvilleri örnek olarak gösterilebilmektedir. Bu varlıklar ile ilgili değerlendirme farkları gelir tablosunda raporlanmakta ve itfa edilmiş maliyet değeri ile değerlendirilmektedir. İtfa edilmiş maliyet değeri iskontolanmış maliyet değeridir.<sup>332</sup>

Vadeye kadar elde tutulacak finansal varlıkların, bilançoya alınmalarından itibaren her dönem yeniden sorgulanması gerekmektedir. Varlıklar bir yıldan kısa ve bir yıldan uzun vadeli olma durumlarına göre dönen varlıklar veya duran varlıklar hesap sınıfında veya kısa vadeli veya uzun vadeli borçlar sınıfında raporlanmaktadır.<sup>333</sup>

Vadeye kadar elde tutulacak finansal varlıklar bilanço dışı bırakıldıklarında kar/zararda muhasebeleştirilmektedir.<sup>334</sup>

#### **4.16.2.1.3. Krediler ve Alacaklar**

Krediler ve alacaklar, doğrudan borç vermek ya da mal ve hizmet satmak suretiyle oluşan, belirli ve sabit ödemeleri olan, aktif bir piyasada kayıtlı olmayan varlıklardır. Kredi ve alacakların vadelerinin önceden belirlenmiş olması

---

<sup>330</sup> Özerhan Akbulut, Y., (2008), *Vergi Usul Kanunundaki Değerleme Hükümlerinin Türkiye Finansal Raporlama Standartları Kapsamında Değerlendirilmesi*, MÖDAV, 1, 30.

<sup>331</sup> Sağlam vd., (2009), 995.

<sup>332</sup> Demir, 129-130, 20/01/2012.

<sup>333</sup> Mısırlıoğlu, (2008), 70.

<sup>334</sup> Kıymetli Şen, (2010), 310-323.

gerekmez. Bankadaki nakit mevcudu ve diğer geleneksel kredi ve alacaklar bu gruba dahildir.<sup>335</sup>

Alıcılar ve alacak senetleri hesapları bu sınıftaki finansal araçlar için örnek verilebilmektedir. Bu varlıklar itfa edilmiş maliyet değeri ile değerlendirilmektedir. Varlıklar ile ilgili değerlendirme farkları gelir tablosunda raporlanmaktadır.<sup>336</sup>

#### **4.16.2.1.4. Satılmaya Hazır Finansal Varlıklar**

Alım satım amaçlı olmayan ya da vadesi belirsiz olan ve likidite sıkıntısı ortaya çıktığında her an elden çıkarılabilecek durumda olan menkul kıymetler satılmaya hazır varlıklar kapsamına girmektedir. Konsolidasyon kapsamına gerekli koşulları sağlamadığı için alınmayan menkul kıymetler de bu gruba girmektedir.<sup>337</sup>

Bu varlıklar için iki farklı değerlendirme yöntemi mevcuttur: Gerçeğe uygun değeri saptanabilenler, gerçeğe uygun değeriyle değerlendirilip değerlendirme farkları özkaynakta raporlanmaktadır. Gerçeğe uygun değeri saptanamayanlar ise, maliyet değeri ile değerlendirilmekte ve değerlendirme farkları özkaynaklarda raporlanmaktadır.<sup>338</sup>

Gerçeğe uygun değere varlığın edinimi ile ilgili işlem masrafları da dahildir. Gerçeğe uygun değer maliyet değerinin altına inerse fark özkaynaklarda muhasebeleştirilmektedir. Ancak değer kaybının sürekli hale gelmesi durumunda değer azalması zarar olarak değerlendirilmekte ve özkaynaklarda daha önce gösterilmiş olumsuz farklar varlık bilanço dışına çıkarılmasa da kar/zararda gösterilmektedir.<sup>339</sup>

Satılmaya hazır finansal varlıklar, elden çıkarılmaları durumunda gelir tablosu ile ilişkilendirilmektedir.<sup>340</sup>

---

<sup>335</sup> Mısırlıoğlu, (2008), 70-71.

<sup>336</sup> Demir, 130, 20/01/2012.

<sup>337</sup> Özerhan, (2008), 28.

<sup>338</sup> Demir, 130, 20/01/2012.

<sup>339</sup> Özerhan, (2008), 28-29.

<sup>340</sup> Pamukçu, F., (2011), *Gerçeğe Uygun Değer Muhasebesi Ve Finansal Tablolara Etkisi*, Mali Çözüm Dergisi, 92.

#### 4.16.2.2. Finansal Borçlar

Finansal borçlar, kısa ve uzun vadeli para ve sermaye piyasa araçları ile sağlanan borçlardır. Finansal borçlar banka kredileri, çıkarılmış tahviller, finansman bonosu vs. araçlar yoluyla sağlanmaktadır. Finansal borçlar ilk muhasebeleştirme sırasında makul değeri ile değerlendirilmektedir. Finansal borcun makul değeri borç olarak alınan bedelin maliyetidir. Elde etme veya ihraç ile doğrudan ilişkilendirilebilir işlem maliyetleri, makul değer farkı kar ve zarara yansıtılan finansal borçlar hariç, finansal borcun makul değerine ilave edilmektedir. Finansal borçlar, ilk muhasebeleştirme sonrasında ise makul değeri veya etkin faiz yöntemi kullanmak suretiyle hesaplanan itfa edilmiş maliyet değerleri ile değerlemeye tabi tutulmaktadır.<sup>341</sup>

#### 4.16.3. Finansal Varlıkların Muhasebeleştirilmesi

UFRS 9 Madde 3.1.1.'e göre bir işletmenin finansal varlık ve borçlarının muhasebeleştirilebilmesi için finansal araca ilişkin sözleşme hükümlerine taraf olması gerekmektedir. Bu ilke dolayısıyla türev araçlar bilançoda yer almak zorundadır. Finansal varlıklar işlemin gerçekleştiği gün veya sonuca ulaştığı gün muhasebeleştirilmektedir.<sup>342</sup>

Maliyet değeri ile değerlendirilen finansal varlıklar için, maliyet değeri işlemin gerçekleştiği aşamada oluşan finansal aracın rayiç değeridir. İşlem maliyetleri finansal varlığın maliyetine dahil edilmektedir. Bu işlem maliyetleri komisyon, harç, vergiler şeklinde olabilmektedir.<sup>343</sup>

İtfa edilmiş maliyet değeri ile değerlendirilen finansal varlıklar için UMS 39 Madde 9'da değerlendirme şekli tanımlanmaktadır. İtfa edilmiş maliyet değeri, finansal araçların ilk muhasebeleştirme sırasında ölçülen değerinden anapara geri ödemeleri düşüldükten, anılan ilk tutar ile vadedeki tutar arasındaki farkın etkin faiz yöntemi kullanılarak hesaplanan birikmiş itfa payı düşüldükten veya eklendikten ve değer düşüklüğü ya da tahsil edilememeye durumuna ilişkin her türlü

---

<sup>341</sup> Uluslan, (2009), 152.

<sup>342</sup> Sağlam vd., (2009), 999.

<sup>343</sup> Sağlam vd., (2009), 999.



indirim yapılmasından (doğrudan doğruya veya bir karşılık hesabı kullanılarak) sonra geriye kalan tutardır.

Madde 9’da ayrıca etkin faiz yönteminin tanımı yapılmaktadır. Bu tanıma göre etkin faiz yöntemi, finansal aracın itfa edilmiş maliyetlerinin hesaplanması ve ilgili faiz gelir veya giderlerinin ilişkili olduğu döneme dağıtılması yöntemidir.

#### **4.16.3.1. Nakit ve Nakit Benzeri Varlıklar**

UMS 32 Finansal Araçlar: Sunum standardına göre nakit ve nakit benzeri varlıklar finansal araç olarak kabul edilmektedir. Değerleme unsurları ise UMS 39’da belirtilmektedir. Bu varlıklar ilk muhasebeleştirmede ve izleyen dönemlerde gerçeğe uygun değer ile değerlendirilmektedir. Bankadaki mevduat, alınan çekler ve verilen çeklerde gerçeğe uygun değer tespitinde iskonto edilmiş maliyet değeri kullanılmaktadır. Vadeli mevduatların vadeleri sonunda elde edilecek faiz gelirleri, faiz oranı ile iskonto edilerek bilanço günü değerine ulaşılmaktadır. Vadesi geldiğinde tahsil edilemeyen çekler nominal değerleri ile değerlendirilmektedir.<sup>344</sup>

#### **4.16.3.2. Menkul Değerler**

Elde tutma amacına göre iki tür menkul kıymet bulunmaktadır. Bunlar vadeye kadar elde tutulacak menkul kıymetler ve satılmaya hazır menkul kıymetlerdir. Vadeye kadar elde tutulacak menkul değerlerin dönem sonu değerlendirme işlemleri itfa edilmiş değer dikkate alınarak yapılmaktadır. Dönem sonlarında itfa edilmiş değerinden elde etme maliyetleri çıkarıldıktan sonra ortaya çıkan olumlu ve olumsuz farklar kar zarar hesaplarına aktarılmaktadır. Satılmaya hazır menkul kıymetler ise gerçeğe uygun değerle değerlendirilmektedir. Gerçeğe uygun değer tespit edilemediği zamanlarda maliyet değeriyle değerlendirilmektedir.<sup>345</sup>

---

<sup>344</sup> Özerhan, (2008), 32.

<sup>345</sup> Özdemir, S., Elitaş, C., (2011), *Bankacılık Sektöründe Menkul Değerlerin UMS 39 Standardına Uygun Olarak Muhasebeleştirme İşlemlerinde Ortaya Çıkan Farkların Tespiti Üzerine Bir İnceleme*, Mali Çözüm Dergisi, 40.

#### 4.16.3.3. Krediler ve Alacaklar

Muhasebeleştirme ve ölçmeye yönelik düzenlemeler içeren UMS 39'a göre bir işletme bilanço tarihi itibarıyla elinde bulundurduğu ticari alacak ve ticari borçlarını itfa edilmiş maliyet değeri ile bilançoya almak zorundadır. Dolayısıyla alacak ve borçların bilanço tarihindeki geçerli faiz oranı üzerinden peşin değerine indirilmesi ve bilançoya alınması gerekmektedir.<sup>346</sup>

İndirgeme yapılırken alacakların senetli ya da senetsiz olmasına bakılmaz tümü için aynı işlem yapılmaktadır. Tahsil edememe karşılığı ve tahsil masrafları muhasebeleştirmede düşülmektedir.<sup>347</sup>

UFRS 7 hükümlerine göre de ticari alacakların tahsil edilememesinden kaynaklanan risk, ticari alacakların kredi kalitesi ve vadesi geçen alacakların yaşları gibi bilgiler finansal tablolarda yer almaktadır.<sup>348</sup>

#### 4.16.4. Türev Ürünlerin Muhasebeleştirilmesi

Türev ürünler piyasadaki belirsizliklerin azaltılması şirketlerin etkin planlama ve geleceğe ilişkin öngörü yapabilmeleri ve beklenmedik sürprizleri askeriye indirgemelerinde önemli bir araç olarak kullanılmaktadır. Türev ürünlerin kullanımları hızla artmakla birlikte çeşitli riskleri bulunmaktadır.

Türev ürünler, forward, futures, opsiyon ve swap işlemlerinden oluşmaktadır.<sup>349</sup>

##### 4.16.4.1. Forward İşlemleri

Forward, taraflardan birinin gelecekte belirli bir tarihte ve belirli bir fiyattan bir malı satın almak diğerinde satmak üzere anlaştıkları ve mutlaka malın fiziki teslimini gerektiren sözleşmedir. Forward, belirli bir miktar ve kalitedeki para,

---

<sup>346</sup> Ersen Cömert, Ç., (2011), *Alacak Yönetiminin Önemi ve Rolünün Uluslararası Finansal Raporlama Standartları (UFRS) Çerçevesinde Değerlendirilmesi*, Muhasebe ve Denetime Bakış, 34, 98.

<sup>347</sup> Özerhan, (2008), 32.

<sup>348</sup> Ersen Cömert, (2011), 98.

<sup>349</sup> Kaygusuzoğlu, M., (2011), *Finansal Türev Ürünlerden Forward Sözleşmeleri ve Muhasebe İşlemleri*, Ataturk University Journal of Economics & Administrative Sciences, 2, 139.

döviz, altın, mali araç, mal ve diğer türev ürünlerin önceden belirlenen bir fiyatla gelecekteki bir tarihte borsa şeklinde aktif olmayan bir piyasada alım ve satımını kapsamına alan temsil amaçlı bir vadeli işlemdir.<sup>350</sup> UMS 39'a göre forward sözleşmeler net rayiç değerinden sözleşmenin gerçekleştiği anda bilançoya yansıtılmaktadır. Sözleşmeden kaynaklanan borç ve alacaklardan doğan kar ya da zararlar bilanço içinde riskten korunma şekline bağlı olarak ya doğrudan sonuç hesaplarında ya da özkaynaklarda gösterilmektedir. Ancak sözleşmenin yapıldığı tarihte forward sözleşmesinin net rayiç değeri sıfır olacağından, forward sözleşmelerin nazım hesaplarda izlenip değerlendirme farkları ve prim ya da iskontonun bilanço içinde gösterilmesinin gerçek finansal durumu yansıtmak açısından fark etmeyeceği düşünülmektedir.<sup>351</sup>

#### 4.16.4.2. Futures Sözleşmeleri

Futures sözleşmeler belirli kalitede bir malın ve bir enstürümanın gelecekteki bir tarihte önceden tespit edilen fiyatlardan alınıp satılmasını sağlayan sözleşmeler olarak tanımlanabilmektedir. Başka bir tanıma göre futures sözleşmeleri, günlük olarak gerçekleşen kazanç ve kayıp esasına göre borsada işlem gören vadeli sözleşmelerdir. Futures sözleşmelerin günlük bazda piyasa fiyatına bağlı olarak değerlemeye tabi tutulmasıyla ortaya bir kar zarar rakamı çıkmaktadır. Sözleşmeye bağlı olarak bir kar rakamı ortaya çıkıyorsa, bu kar rakamı ilgili tarafa ödenmekte, zarar ise tahsil edilmektedir.<sup>352</sup>

İşlemlerin borsada yapılıyor olması sözleşmeye uymama riskini ortadan kaldırmaktadır. Borsa günlük alım ve satımlarla ilgili kurallar oluşturularak bunların ifasını denetleyen üçüncü bir taraf olmaktadır. Sözleşmeler standart niteliklere sahiptir. Sözleşmeye konu olan finansal varlığın türü, miktarı ve tutarı standart olarak yer almaktadır. Sözleşmelerin standart olması sebebiyle kolayca devredilebilmektedir. Taraflar arasındaki değişim işlemleri takas odalarında

---

<sup>350</sup> Kaygusuzoğlu, (2011), 140.

<sup>351</sup> Uzun, E., (2004), *Türkiyedeki Uygulamalar, 39 No'lu Muhasebe Standardı Ve Avrupa Merkez Bankası Uygulamaları Çerçevesinde Türev Ürünlerin Muhasebeleştirilmesi Ve Finansal Tablolara Yansıması*, Uzmanlık Yeterlilik Tezi, Türkiye Cumhuriyeti Merkez Bankası Muhasebe Genel Müdürlüğü, Ankara, Türkiye, 318.

<sup>352</sup> Birgili, E., Akyel, N., Karaca, N., (2005), *Futures Sözleşmeler ve Muhasebeleştirilme*, Muhasebe ve Finansman Dergisi, 110.

gerçekleşmektedir. Tarafların birbirleriyle karşı karşıya gelmeden işlem yapmalarına imkan sağlayan takas odaları, hem alıcı hem de satıcı için sözleşmenin garantörü olup belirli bir komisyon karşılığı tarafların eşleştirilmesi günlük olarak fiyatların ilanı ve teminat işlemlerinden sorumludur. Sözleşme tarafları muhtemel kayıp ve kazançları için sözleşme alım satımının yapıldığı tarihte başlangıç teminatı olarak adlandırılan belirli bir miktarda nakit ya da menkul kıymeti aracı kuruma yatırmak zorundadır. Oluşabilecek zararların engellenmesi için maximum fiyat değişimi sınırlaması getirilmiştir.<sup>353</sup>

Futures sözleşmelerde de diğer türev ürünler gibi rayiç değerden değerlenmesinden kaynaklanan kar ya da zarar olduğu anda kar/zararda muhasebeleştirilmektedir. Riskten korunma kaleme ilişkin risk sonucu ortaya çıkan kar/zararın kalemin defter değerine yansıtılması ve olduğu anda kar zarar tablosuna kaydedilmesi öngörülmektedir. Eğer söz konusu risk nakit akım riski ise etkin olarak nitelendirilen bir riskten korunma işleminde riskten korunma aracından kaynaklanan kar ya da zararın özkaynaklar altında kaydedilmesi, etkin olarak nitelendirilmeyen kısmında riskten korunma aracı bir türev ürunse kar/zararda değilse, finansal varlığın türüne bağlı olarak muhasebeleştirileceği ön görülmektedir.<sup>354</sup>

#### **4.16.4.3. Option Sözleşmeleri**

Option, herhangi bir ürünün fiyatını bugünden sabitlemek koşuluyla ileri bir vadede satmak ya da satın almak üzere alıcı ve satıcı arasında yapılan bir sözleşmedir. Option sözleşmesinin futures ve forward sözleşmelerinden farkı, alıcıya bir hak sağlayıp alıcıyı ürünün alımı ve satımı konusunda herhangi bir yükümlülük altında bırakmamasıdır. Option sözleşmesi, satıcılara ise satın alma ve satma konusunda zorunluluk yüklemektedir.<sup>355</sup>

Option sözleşmelerinde gerçek değer değişiklikleri riskten korunma süresi boyunca özkaynaklar altında gösterilirken, zaman değeri sonuç hesaplarına yansıtılmaktadır. Riskten korunma amacıyla yapılan sözleşmelerde opsiyon

---

<sup>353</sup> Birgili vd, (2005), 111.

<sup>354</sup> Uzun, (2004), 79.

<sup>355</sup> Uzun, (2004), 95-96.

sözleşme priminin ödendiği anda aktifleştirilip opsiyonun vadesi süresince itfa edilip giderleşmesi gerekmektedir.

Option sözleşmeleri, sözleşme süresince piyasa değeri ile değerlendirilmektedir. Değerleme sonucu hesaplanan gerçekleşmemiş kazanç ve kayıplar opsiyon sözleşmesindeki amaca bağlı olarak ya dönemin sonuç hesaplarına aktarılmakta ya da özkaynaklar altında fon hesabında bekletilerek işlemin defter değerine yansıtılmaktadır.<sup>356</sup>

#### **4.16.4.4. Swap İşlemleri**

Swap, iki taraf arasında önceden belirlenen bir sistem içerisinde belirli bir finansal varlıktan kaynaklanan gelecekteki nakit akımlarının değiştirilmesi konusunda yapılan özel bir anlaşmadır. Taraflar bu anlaşma ile içinde buldukları finansal koşulları kendi yararlarına değiştirmeyi amaçlarlar.<sup>357</sup>

Swap işlemlerinin finansal riskten korunma ya da spekülasyon amaçlı olmasına göre işlemlerin muhasebeleştirilmesinde farklılık olmaktadır. Finansal riskten korunma amaçlı olanlarda hasil olan kazanç ya da kayıplar riskten korunan kalemin maliyetinin düzeltilmesinde kullanılmaktadır. Spekülasyon amacıyla kullanılan swapların kazanç ya da kayıpları gelir tablosuna yansıtılmaktadır.<sup>358</sup>

#### **4.16.5. Bilanço Dışı Bırakma**

UFRS 9 Madde 3.2.2'de bilanço dışı bırakma hususlarına değinilmektedir. Bilançoda yer alan finansal araçla ilgili ana para nakit akışlarının değil sadece faiz nakit akışlarının devredilmesi durumunda faiz nakit akışları, finansal aracın nakit akışlarında belli bir yüzdenin devir edilmesi sonucunda devredilen yüzde, faiz nakit akışlarından sadece belli bir yüzdenin devir olunması durumunda bu yüzde karşılığı olan faiz nakit akışı, tamamının devredilmesi sonucunda tamamı bilanço dışı bırakılmaktadır.

---

<sup>356</sup> Uzun, (2004), 97-98.

<sup>357</sup> Kıymetli Şen, (2010), 322.

<sup>358</sup> Uzun, (2004), 62-68.

UFRS 9 Madde 3.2.6 ve 3.2.9’da kontrol gücüyle ilgili olarak aşağıdaki hususlara değinilmektedir. Finansal varlıkların mülkiyetinin devredilmesi varlığın mülkiyetinden kaynaklanan risk ve getirilerin önemli ölçüde devredilmesini, kontrol sahipliğinin sonlanmasını gerektirmektedir. Devralan tarafından varlığın tamamını ilişkisiz bir üçüncü şahsa satma kabiliyetinin bulunması ve söz konusu satışı tek taraflı olarak ve herhangi ilave bir kısıtlama öngörmeksizin gerçekleştirebilmesi kontrol gücünün bittiğini göstermektedir.

Standardın 3.2.12 Maddesinde bilanço dışı bırakmanın muhasebeleştirilmesi ile ilgili olarak, defter değeri ile elde edilen tutar arasındaki fark kar/zararda muhasebeleştirilir denilmektedir.

#### **4.16.6. Finansal Araçlarla İlgili Standartların Maliyet Sistemlerine Etkileri**

MUSGT sıra no 1’e göre; nakit para, vadesiz alınan ve verilen çekler, ödeme emirleri, gerek ilk muhasebeleştirme gerekse sonrasında yapılan değerlemelerde nominal değeriyle değerlendirilmektedir. UMS’ye göre ise bu varlıklar ilk muhasebeleştirme ve sonrasında makul değer ile değerlendirilmektedir. Ancak bu varlıklar için nominal değer ve makul değerler aynı olmaktadır. Dolayısıyla bu varlıklar için UMS ve MSGUT arasında farklılık oluşmamaktadır. Alınan ve verilen vadeli çekler, UMS’ye göre senetli alacak ve borçlar gibi değerlendirilmektedir.<sup>359</sup>

MUSGT sıra no 1’e göre; vadeli ve vadesiz banka mevduatı ilk muhasebeleştirme sırasında nominal değeri ile değerlendirilir. Vadesiz mevduat ilk muhasebeleştirme sonrasında defter değeri ile değerlendirilir. Vadeli mevduatın ilk muhasebeleştirme sonrasında muhasebeleştirilmesi ise kıst getiri esasına göre yapılmaktadır. UMS’ye göre ilk muhasebeleştirme vadeli ve vadesiz banka mevduatları için makul değer ile yapılmaktadır, ilk muhasebeleştirme sonrasında ise etkin faiz yöntemiyle hesaplanan iskonto edilmiş maliyet ile değerlemeye tabi tutulmaktadır. VUK ve UMS arasında vadeli mevduatlarda fark oluşmaktadır.<sup>360</sup>

---

<sup>359</sup> Uluslan, (2009), 150.

<sup>360</sup> Uluslan, (2009), 150-151.

MUSGT'a göre menkul kıymetlerin ilk muhasebeleştirme sırasında değerlendirilmesi alış bedeli ile yapılmakta olup alışla ilgili giderler maliyete dahil edilmemektedir. Hisse senetleri ilk muhasebeleştirme sonrası alış ve piyasa değerinden küçük olanla değerlendirilmektedir. Sabit getirili menkul kıymetlerin ilk muhasebeleştirme sonrası değerlendirilmesi ise kıst getiri esasına göre yapılmaktadır. UMS'ye göre menkul kıymetler ilk muhasebeleştirme sırasında makul değere göre değerlendirilmektedir. Bu dönemdeki makul değer maliyet değeridir. Makul değer farkı kar/zarara yansıtılanlar dışındakiler için işlem maliyetleri maliyete dahil edilmektedir.

Makul değer farkı kar/zarara yansıtılan olarak sınıflandırılan menkul kıymetler ilk muhasebeleştirme sonrasında yine makul değer ile değerlendirilir, vadesine kadar elde tutulacak olanlarda itfa maliyeti kullanılır ve itfa maliyeti defter değerinden küçük olduğunda itfa maliyeti ile güncellenir. Satılmaya hazır olan menkul kıymetler ise makul değer ile değerlendirilir ve elde etme maliyeti makul değerinden yüksek olursa değer düşüklüğü oluşmuş demektir. Bu durumda elden çıkarma olmasa da özkaynaklarda oluşan zarar kar/zarara atılmaktadır. MUSGT ve UMS'nin menkul kıymet muhasebeleştirilmesi birbirinden farklıdır.<sup>361</sup>

MUSGT'a göre finansal borçlar ilk muhasebeleştirmede nominal değer ile değerlendirilmektedir. Nominal değer altında ihraç edilenler satış fiyatı ile değerlendirilir, ilk muhasebeleştirme sonrasında ise kıst gider esasına göre muhasebeleştirilme yapılır. Kıst giderler, ilgili borcun nominal değerine ilave edilerek değil gider tahakkukları ve uzun vadeli kredilerin ana taksitleri ve faizleri ile tahvil anapara borç taksit ve faizleri gibi ayrı bir kalemden gösterilmektedir. UMS'ye göre finansal borçlar ilk muhasebeleştirmede makul değer ile değerlendirilmektedir. Makul değer, borç olarak alınan bedelin maliyetidir. İşlem maliyetleri, makul değer farkı kar/zarara yansıtılanlar dışında finansal borcun makul değerine eklenmektedir. Finansal borçlar ilk muhasebeleştirme sonrasında ise makul değer veya itfa edilmiş maliyet değeriyle değerlendirilmektedir. İlk

---

<sup>361</sup> Uluslan, (2009), 151-152.

muhasebeleştirmede de ilk muhasebeleştirme sonrasında da MSGUT ve UMS değerlendirme esasları farklıdır.<sup>362</sup>

MSGUT'a göre ticari alacak ve borçlar ilk muhasebeleştirilmelerinde nominal değer ile değerlemeye tabi tutulmaktadır. Senetsiz ticari alacak ve borçlar ilk muhasebeleştirme sonrasında defter değeri ile değerlendirilmektedir. Senetli ticari alacak ve borçlar ise nominal veya tasarruf değerinden birine göre değerlendirilmektedir. Tasarruf değerleri reeskont işlemi yapılarak hesaplanan değerdir. Tahsili şüpheli hale gelen senetli ve senetsiz alacaklar ise tasarruf değeri ile değerlendirilmektedir. Tasarruf değeri alacaklardan her birinin tek tek incelenmesi ve perakende satış yöntemi kullanılarak yapılmaktadır. UMS'ye göre ise ticari alacak ve borçlar makul değer ile değerlendirilir ve makul değer maliyet değeridir. Makul değer farkı kar/zarara yansıtılanlar dışında işlem maliyetleri makul değere ilave edilmektedir. Ticari alacak ve borçlar ilk muhasebeleştirme sonrasında itfa edilmiş maliyet üzerinden değerlendirilmektedir. İtfa edilmiş maliyet, defter değerinden düşükse itfa edilmiş maliyet üzerinden değerlendirilmekte ve değer düşüklüğü oluşmaktadır. MSGUT ve UMS ilk muhasebeleştirme ve sonrasında farklıdır. Şüpheli hale gelen alacakların UMS'ye göre hesaplanan iskonto edilmiş değerleri, MSGUT'a göre hesaplanan tasarruf değerine eşit olabilmektedir. Yalnız MSGUT'a göre bu değer perakende yöntemi ile hesaplandığında fark oluşmaktadır. İşlem maliyetleri mevcut değilse ilk muhasebeleştirmede değerler UMS ve MSGUT'ta aynı olacaktır. İlk muhasebeleştirme sonrasında senetli alacaklar için MSGUT'ta uygulanan tasarruf değeri değerlendirme esası ile UMS'deki itfa edilmiş maliyet değeri esası benzerdir. Ancak faiz oranı ve faiz formülü birbirinden farklıdır.<sup>363</sup>

Alım satım amaçlı finansal varlıkların muhasebeleştirilmesinde standart ile VUK arasında çelişen bir durum söz konusu değildir. VUK'un 279. Maddesine göre hisse senetleri ve %51'i hisse senetlerinden oluşan yatırım fonları alış bedeli ile değerlendirilmektedir. Alış bedeline işlem masrafları dahil edilmez. İzleyen dönemlerde değerlendirme açısından VUK ile UMS arasında farklılık bulunmaktadır.

---

<sup>362</sup> Uluslan, (2009), 152.

<sup>363</sup> Uluslan, (2009), 152-154.



VUK'a göre varlığın gerçeğe uygun değeri ile değerlendirilmesi sonucu ortaya çıkan kar/zararlar realize oluncaya kadar gelir veya gider olarak kabul edilmemektedir.<sup>364</sup>

Vadeye kadar elde tutulacak varlıklar VUK'un 279. Maddesine göre borsa değeri oluşuyorsa borsa rayici, oluşmuyorsa menkul kıymetin alış bedeline vadesinde elde edilecek gelirin (kur farkları dahil) iktisap tarihinden değerlendirilme gününe kadar geçen süreye isabet eden kısmının eklenmesi suretiyle hesaplanmaktadır. Değerleme farkları kar/ zarara intikal ettirilmekte ve hesaplamalarda basit faiz hesabı kullanılmaktadır. Vadeye kadar elde tutulacak varlıklar vergi yasalarına göre borsa rayici ile değerlendirirken standarda göre itfa edilmiş maliyet ile değerlendirilmektedir. Satışa hazır finansal varlıklar vergi hükümlerine göre alış bedeli ile değerlendirilmekte, temettüleri dağıtıldığı zaman kar yazılmaktadır.<sup>365</sup> UMS'de ise satılmaya hazır varlıkların değerlendirme farkları özkaynaklarda gösterilir ve dönem karını etkilemez, VUK ile fark oluşmaz. Varlığı ilk kayda almada UMS ve VUK arasında işlem masraflarının muhasebeleştirilmesi açısından farklılık bulunmaktadır. UMS işlem masraflarının alış bedeline dahil edilmesini öngörmektedir. UMS'de değer düşüklüğü durumunda oluşacak zararlar sonucunda VUK ile fark oluşmaktadır. Bunun nedeni vergi mevzuatının ancak varlığın elden çıkarılması durumunda realize olan zararları zarar olarak kabul etmesidir.<sup>366</sup>

Türev sözleşmeler vergi mevzuatına göre gelirin elde edilmesi sözleşmenin sonuçlandırılmasıyla gerçekleştiğinden, vadeye kadar dönem içinde yapılan değerlendirmeler kurum kazancına yansıtılamaz.<sup>367</sup> UMS'de türev sözleşmeler gelir elde etmek için yapıldığında gerçeğe uygun değerden değerlendirilip gelir tablosunda muhasebeleştirilirken, finansal riskten korunmak amacıyla yapıldığında finansal riskten korunma aracının etkin olan kısmı özkaynaklarda, etkin olmayan kısmı

---

<sup>364</sup> Özerhan, (2008), 30-31.

<sup>365</sup> Örtün vd, (2007), 472-473.

<sup>366</sup> Özerhan, (2008), 28-30.

<sup>367</sup> *Türev Ürünlerde Kurumlar Vergisi*, Elit Denetim, <http://www.elitdenetim.com/dosyalar/284.pdf>, 22/01/2012

ise gelir tablosunda raporlanmaktadır. Vergi mevzuatında gelir ve giderler kar/zararda raporlanmaktadır.<sup>368</sup>

### **3.17. YATIRIM AMAÇLI GAYRİMENKULLERİN MUHASEBELEŞTİRİLMESİ (UMS 40)**

Tezin bu bölümünde Yatırım Amaçlı Gayrimenkuller Standardı ele alınmıştır.

#### **4.17.1. Yatırım Amaçlı Gayrimenkuller Standardının Amacı ve Kapsamı**

UMS 40 standardının amacı; yatırım amaçlı gayrimenkullerin muhasebeleştirilmesi ve yapılması gereken açıklamalara ilişkin esasları belirlemektir.

İşletmenin esas faaliyet konusu gayrimenkul inşası ve satışı ise bu gayrimenkuller UMS 2 kapsamında işin normal akışı içinde satılmak üzere üretilmekte olan stokları temsil etmektedir. Mal ve hizmet üretiminde kullanılmak, başkalarına kiraya verilmek ve idari amaçlarla kullanılmak üzere elde tutulan ve bir dönemden fazla kullanılması öngörülen gayrimenkuller maddi duran varlıklar sınıfındadır. Üçüncü kişiler adına inşa edilmekte veya geliştirilmekte olan gayrimenkuller UMS 11 İnşaat Sözleşmeleri standardı kapsamındadır. Satış amacıyla elde tutulan gayrimenkuller UMS 5 kapsamında satış amacıyla elde tutulan varlıklar olarak sınıflandırılmaktadır. UMS 40 yatırım amaçlı gayrimenkuller kapsamında ise kira geliri, değer artış kazancı veya ikisini birden elde etmek amacıyla elde tutulan gayrimenkuller bulunmaktadır.<sup>369</sup>

UMS 40 Madde 7'ye göre yatırım amaçlı bir gayrimenkul işletmenin sahip olduğu diğer varlıklardan büyük ölçüde bağımsız nakit akışları yaratmaktadır.

---

<sup>368</sup> Kıymetli Şen, (2010), 310-323.

<sup>369</sup> Öztürk, C., (2009), *Yerel ve Uluslararası Muhasebede Yatırım Amaçlı Gayrimenkul Kavramı ve UMS 40'ın Türkiye Muhasebe sistemine Yansımaları*, Mali Çözüm Dergisi, 96, 99-100.

#### **4.17.2. Yatırım Amaçlı Gayrimenkullerin Sınıflandırılmasına İlişkin Hususlar**

Yatırım amaçlı gayrimenkullerin değerlendirilmesinde aşağıdaki sınıflandırma şekilleri belirleyici bir rol oynamaktadır.

##### **4.17.2.1. Sahibi Tarafından Kısmi Kullanım**

UMS 40 Madde 10'a göre bazı gayrimenkullerin bir bölümü kira geliri veya sermaye kazancı sağlamak amacıyla elde tutulurken, diğer bölümü ise mal veya hizmet üretim ve tedariki veya idari amaçlar için elde tutulmaktadır. Bağımsız olarak satılmalarının mümkün olması durumunda, işletme anılan bölümlerin her birini ayrı olarak muhasebeleştirir. Bağımsız satılamaması durumunda, ilgili gayrimenkul, sadece önemsiz bir bölümü mal veya hizmet üretim veya tedariki ya da idari amaçlar için kullanıldığı takdirde yatırım amaçlı gayrimenkuldür.

##### **4.17.2.2. Yardımcı Hizmetler**

Madde 11'de bahsedildiği üzere, bazı koşullarda bir işletme, sahibi bulunduğu gayrimenkullerin kullanıcılarına birtakım yardımcı hizmetler sunmaktadır. Sunulan hizmetlerin anlaşmanın göreceli olarak önemsiz bir kısmını oluşturması durumunda, işletme söz konusu gayrimenkulleri yatırım amaçlı gayrimenkul olarak sınıflandırır. Bir ofis binası sahibinin, söz konusu binanın kullanıcılarına sunduğu güvenlik ve bakım hizmetleri buna örnek olarak gösterilebilmektedir.

##### **4.17.2.3. Grup içi Kiralamalar**

Madde 15'de belirtildiği üzere işletmelerin ana veya bağlı ortaklıklarına kiralanan ve bunlar tarafından kullanılan gayrimenkulleri olabilmektedir. Söz konusu gayrimenkuller, konsolide finansal tablolarda yatırım amaçlı gayrimenkul kapsamında değerlendirilmez, çünkü işletme grubu açısından değerlendirildiğinde, bu gayrimenkuller sahibi tarafından kullanılan gayrimenkullerdir. İlgili gayrimenkuller bireysel finansal tablolarda yatırım amaçlı gayrimenkul olarak gösterilmektedir.

### 4.17.3. Yatırım Amaçlı Gayrimenkullerin Muhasebeleştirilmesi

Yatırım amaçlı gayrimenkullerin muhasebeleştirilmesi aşağıdaki başlıklar altında incelenebilir.

#### 4.17.3.1. İlk Muhasebeleştirme

UMS 40 Madde 16'da belirtildiği üzere, gayrimenkulle ilgili gelecekteki ekonomik yararların işletmeye girişinin muhtemel olması ve yatırım amaçlı gayrimenkulün maliyetinin ölçülebilmesi varlığın muhasebeleştirilebilmesi için yeterlidir.

Buradaki maliyet kavramına sadece satın alma maliyeti değil, varlığı faydalanılabilir duruma getirmek için gereken tüm maliyetler girmektedir.<sup>370</sup>

Madde 23'e göre ilk tesis maliyetleri, kullanım düzeyine ulaşıncaya kadar oluşan işletme zararları, inşa ve geliştirme sırasında ortaya çıkan aşırı zararlar gayrimenkulün maliyetine ilave edilemez.

Vadeli olarak elde edilen yatırım amaçlı bir gayrimenkulün vade farkını oluşturan faizler gayrimenkul maliyetinin bir parçası değildir. İlk kayıt tutarı peşin değer üzerinden yapıp vade farkları vade boyunca gider olarak kayıt edilmektedir.<sup>371</sup>

Madde 18 ve 19'da günlük bakım giderlerinin muhasebeleştirilmesi hususuna değinilmektedir. Günlük hizmet giderleri yatırım amaçlı gayrimenkulün defter değerinde muhasebeleştirilemez. Bu maliyetler gerçekleştikçe kâr veya zararda muhasebeleştirilmektedir. Bu tür harcamalar genellikle ilgili gayrimenkule ilişkin "bakım ve onarım" harcamaları olarak nitelendirilmektedir. Gayrimenkulün yenilenmesi durumunda oluşacak maliyetler defter değerine ilave edilmektedir. Yenilenen parçaların maliyeti bilanço dışı bırakılmaktadır.

---

<sup>370</sup> Öztürk, (2009), 108-109.

<sup>371</sup> Öztürk, (2009), 108-109.

#### **4.17.3.2. İlk Muhasebeleştirme Sonrası Ölçüm**

İlk muhasebeleştirmeden sonra gerçeğe uygun değer yöntemi ya da maliyet yöntemi kullanılmaktadır. Öncelikli yöntem gerçeğe uygun değer yöntemi olmakla birlikte, gerçeğe uygun değer tespiti oluşturan belirsizlikler durumunda maliyet bedeli yöntemi kullanılmaktadır.<sup>372</sup>

##### **4.17.3.2.1. Gerçeğe Uygun Değer Yöntemi**

Standardın 5. Maddesindeki tanımlarda açıklandığı üzere, yatırım amaçlı bir gayrimenkulün gerçeğe uygun değeri, karşılıklı pazarlık ortamında, bilgili ve istekli gruplar arasında bir varlığın el değiştirmesi ya da bir borcun ödenmesi durumunda ortaya çıkması gereken tutardır.

Standardın 33., 35., 37., 41. Maddelerinde belirtilen hükümler uyarınca, ilk muhasebeleştirme işleminin ardından, gerçeğe uygun değer yöntemini seçmiş olan bir işletme, tüm yatırım amaçlı gayrimenkullerini gerçeğe uygun değer yöntemi ile ölçer. Gerçeğe uygun değerindeki değişimden kaynaklanan kazanç veya kayıp, olduğu dönemde kâr veya zarara dahil edilmektedir. İşlem maliyetleri için herhangi bir indirimde bulunulmaz. Maliyet esasından ölçülmüş olan kiralanmış bir gayrimenkulün, ilk muhasebeleştirilmesinde gerçeğe uygun değeri ile arasında bir fark oluşmaz. Fark ileriki dönemlerde gerçeğe uygun değer değişimi ile oluşur.

Madde 50 ve 55’de belirtilen hükümler gereğince bir işletme, yatırım amaçlı bir gayrimenkulünü daha önce gerçeğe uygun değer üzerinden ölçmüş ise gayrimenkulü gerçeğe uygun değer üzerinden ölçmeye devam eder. İşletme ayrı varlık veya borç olarak muhasebeleştirmiş olduğu varlık ve borçları ikinci bir kez daha hesaplamalara dahil edemez.

Madde 46’da aktif bir piyasanın bulunmaması durumunda gerçeğe uygun değer tespiti için kullanılacak alternatif yöntemlerden bahsedilmektedir:

---

<sup>372</sup> Öztürk, (2009), 109.

- 1) Yapısal özellikleri, koşulları veya konumu itibariyle farklı gayrimenkullerin işlem gördüğü ve bu farklılıkları yansıtacak şekilde fiyatların düzeltildiği aktif bir piyasada oluşan fiyatlar,
- 2) Daha az aktif bir piyasada yer alan benzeri gayrimenkullerin ilgili dönem cari fiyatlarından gerçekleşmiş bulunan işlemlerin gerçekleştikleri tarihten bu yana ekonomik koşullarda meydana gelen değişikliklere göre düzeltilmiş cari fiyatları,
- 3) Mevcut kiralama sözleşmeleri ile diğer sözleşmelere istinaden elde edilecek ve aynı yerde bulunan, benzer özellik ve koşullardaki gayrimenkullere ödenen cari kiralar gibi diğer dış bilgilere dayanılarak yapılan gelecekteki nakit akışlarına ilişkin güvenilir tahminlere dayandırılan, ilgili nakit akışlarında miktar ve zamanlama olarak meydana gelebilecek belirsizlikleri güncel piyasa değerlendirmelerine yansıtan iskonto oranlarını esas alan indirgenmiş nakit akış projeksiyonları gibi değerler dikkate alınmaktadır.

Kiralama yoluyla elde edilmiş olan yatırım amaçlı gayrimenkulün gerçeğe uygun değeri tahmini nakit akışlarını yansıtmaktadır. Gayrimenkulün yapılması beklenen tüm ödemeler düşülmek suretiyle değerlendirilmiş olması durumunda, yatırım amaçlı gayrimenkulün gerçeğe uygun değer yöntemini kullanarak defter değerini elde edebilmek için her türlü kiralama borcunun kendisine ilave edilmesi gerekmektedir.<sup>373</sup>

Madde 53'de belirtildiği üzere, gerçeğe uygun değer güvenilir bir biçimde tespit edilinceye kadar yatırım amaçlı gayrimenkul maliyeti üzerinden ölçülmektedir. Bu durumlarda işletme yatırım amaçlı gayrimenkulü için maliyet yöntemini uygularken geri kalan bütün gayrimenkullerinin her birini gerçeğe uygun değer yöntemine göre muhasebeleştirmeye devam eder.<sup>374</sup>

---

<sup>373</sup> Sağlam vd., (2009), 1072.

<sup>374</sup> Sağlam vd., (2009), 1073.

#### **4.17.3.2.2. Maliyet Yöntemi**

Madde 56'da belirtildiği üzere, ilk muhasebeleştirme işleminden sonra maliyet yöntemini seçen işletme tüm yatırım amaçlı gayrimenkullerini UMS 16'da belirtilen hükümler çerçevesinde maliyet yöntemiyle ölçer.

#### **4.17.4. Yatırım Amaçlı Gayrimenkullerin Geliştirilmesi ve İnşası**

Yatırım amaçlı gayrimenkul olarak geliştirilmekte ve inşa edilmekte olan gayrimenkuller cari dönem sona erinceye kadar UMS 16 Maddi Duran Varlıklar standardına göre raporlanmaktadır. Ancak mevcut yatırım amaçlı gayrimenkulün geliştirilmeye alınması durumunda takip edilmek için maddi duran varlıklara alınmaz. Geliştirme döneminde gerçeğe uygun değer tespiti mümkün değildir ve maliyet yönteminin kullanılması uygundur.<sup>375</sup>

Madde 54'de bu durumlarda, işletmenin yatırım amaçlı bir gayrimenkülü için maliyet yöntemini uygularken geri kalan bütün gayrimenkullerinin her birini gerçeğe uygun değer yöntemine göre muhasebeleştirmeye devam etmesi gerektiği belirtilmektedir.

#### **4.17.5. Kiralama İşlemlerine Konu Olan Gayrimenkuller**

Finansal kiralama işlemi çerçevesinde kiracının finansal tablolarında muhasebeleştirilen ve faaliyet kiralaması çerçevesinde kiraya verenin ve kiracının finansal tablolarında muhasebeleştirilen varlıklar, yatırım amaçlı gayrimenkul tanımını karşılıyorlar ise bu standart kapsamında değerlendirilmektedirler.<sup>376</sup>

Faaliyet kiralaması kapsamında olan yatırım amaçlı gayrimenkul için iki seçim hakkı bulunmaktadır:<sup>377</sup>

- 1) Gayrimenkülü varlık olarak kayıtlara almamak ve kira giderlerini UMS 17 çerçevesinde kayıtlara yansıtmak,
- 2) Gayrimenkülü yatırım amaçlı gayrimenkul olarak kayıtlara almak ve bu kapsamda muhasebeleştirmek.

<sup>375</sup> Öztürk, (2009), 109-111.

<sup>376</sup> Sağlam vd., (2009), 1074.

<sup>377</sup> Sağlam vd., (2009), 1074.

İkinci seçim tüm yatırım amaçlı gayrimenkullerin gerçeğe uygun değer yöntemi kullanılarak değerlendirilmesini gerektirmektedir. Kiracının faaliyet kiralaması kapsamındaki her gayrimenkulü yatırım amaçlı gayrimenkul olarak değerlemesi zorunluluğu bulunmamaktadır. Gayrimenkul bazında değerlendirme yapılabilmektedir. Finansal kiralamaya konu edilen yatırım amaçlı gayrimenkulün maliyet yöntemi kullanılarak muhasebeleştirilmesi mümkündür.<sup>378</sup>

UMS 40 Madde 25, 26 ve 50'ye göre, kiralanın ve yatırım amaçlı gayrimenkul olarak sınıflandırılan bir gayrimenkul hakkının başlangıç maliyeti; UMS 17 hükümlerde yer aldığı biçimde yani gayrimenkulün gerçeğe uygun değeri ile asgari kira ödemelerinin bugünkü değerinden küçük olanı üzerinden muhasebeleştirilmektedir. Gerçeğe uygun değerden muhasebeleştirilecek varlık kiraya konu gayrimenkulün kendisi değil, üzerinde bulunan haktır. Kiralama yoluyla edinilmiş olan yatırım amaçlı gayrimenkulün gerçeğe uygun değeri, tahmini nakit akışlarını yansıtmaktadır. Eşdeğer bir miktar da, borç olarak muhasebeleştirilmektedir.

#### **4.17.6. Elden Çıkarma**

UMS 40'ın 66, 69 ve 70. Maddelerinde yatırım amaçlı gayrimenkulün elden çıkarılması ile ilgili hususlara değinilmektedir. Yatırım amaçlı gayrimenkul elden çıkarıldığı veya kullanımına sürekli bir şekilde son verildiği ve kendisinden gelecekte herhangi bir ekonomik fayda beklenmediği durumlarda finansal durum tablosu dışında bırakılmaktadır. Yatırım amaçlı gayrimenkulün kullanım dışı kalması veya elden çıkarılması durumunda meydana gelen kazanç veya kayıplar varlığın elden çıkarılmasından kaynaklanan net tahsilatlar ile gayrimenkulün defter değeri arasındaki farktır ve kullanıma son verilme veya elden çıkarılma döneminde kâr veya zarar olarak muhasebeleştirilmektedir. Gayrimenkul için yapılacak ödemelerin ertelenmiş olması durumunda ilk başta peşin fiyat eşdeğerlerinden muhasebeleştirilmektedir. Alacak tutarının nominal değeri ile

---

<sup>378</sup> Sağlam vd., (2009), 1074.



peşin fiyat eşdeğeri arasındaki fark UMS 18'e uygun olarak etkin faiz yöntemi kullanılmak suretiyle faiz geliri olarak muhasebeleştirilmektedir.

#### **4.17.7. Yatırım Amaçlı Gayrimenkuller Standardının Maliyet Sistemlerine Etkileri**

VUK'ta gayrimenkuller yatırım amaçlı veya kullanım amaçlı olarak sınıflandırılmamaktadır. İşletmenin sahibi olduğu gayrimenkuller maliyet bedeli ile değerlendirilmektedir. Ayrıca peşin satın alınan gayrimenkullerin ilk muhasebeleştirilmesi sırasında standart ve VUK arasında herhangi bir farklılık oluşmasa da, vadeli alım durumunda maliyet bedeli vade farkı kadar VUK ile UMS arasında fark oluşmaktadır.<sup>379</sup>

Yatırım amaçlı gayrimenkullerde izleyen dönemlerde maliyet ve gerçeğe uygun değer yöntemi kullanılmaktadır. Maliyet yöntemini seçen işletme değer düşüklüğü karşılığı ayırabilmektedir. Değer düşüklüğü olmaması halinde VUK ve UMS arasında bir fark oluşmasa da, olması halinde amortisman tutarında da farklılık yaratmaktadır.<sup>380</sup>

UMS'de gayrimenkullerin gerçeğe uygun değerleri üzerinden değerlendirilmesinde ise amortisman hesaplanmaz. Vergi mevzuatında ise gayrimenkuller maliyet bedeli ile değerlendirilip faydalı ömürleri boyunca amortisman tabi tutulmaktadır.<sup>381</sup>

UMS 40 standardında, inşa edilen yatırım amaçlı gayrimenkulün gerçeğe uygun değeri tespit edilemiyorsa maliyet değeri ile değerlendirilmesi mümkündür. Gerçeğe uygun değer kavramı vergi hükümlerinde yoktur ve VUK'taki rayiç bedel tanımına yakın bir tanımdır. Ancak vergi uygulamalarında sadece servet değerlemesinde kullanılmaktadır.

---

<sup>379</sup> Özerhan, (2008), 16-17.

<sup>380</sup> Özerhan, (2008), 16-17.

<sup>381</sup> Yıldız, S, (2010), *Yatırım Amaçlı Gayrimenkuller ve Bir Uygulama*, Yüksek Lisans Tezi, İstanbul Ticaret Üniv. Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul, Türkiye, 69.

Vergi hükümleri açısından gayrimenkulün değerlemesi ile ondan elde edilecek gelirler arasında bir ilişki bulunmamaktadır. Gerçeğe uygun değer üzerinden hesaplanan kar ve zararlar vergi mevzuatı tarafından kabul edilmez.<sup>382</sup>

İnşa edilen yatırım amaçlı gayrimenkuller özellikli varlık kapsamına girer ve borçlanma maliyetleri varlığın maliyetine eklenmektedir. VUK'a göre ise varlık tamamlanıncaya kadar borçlanma maliyetleri varlık maliyetine eklenmelidir ancak tamamlandıktan sonra gider yazılması veya varlık maliyetine eklenmesi durumu tercih meselesidir.<sup>383</sup>

#### **4.18. TARIMSAL FAALİYETLERİN MUHASEBELEŞTİRİLMESİ (UMS 41)**

Tezin bu bölümünde Tarımsal Faaliyetler Standardı ele alınmıştır.

##### **4.18.1. Tarımsal Faaliyetler Standardının Amacı ve Kapsamı**

UMS 41 standardı kapsam olarak tarımsal faaliyetle ilgili canlı varlık, hasat edilmiş tarımsal ürünler ve tarımsal faaliyetle ilgili devlet yardımlarının muhasebeleştirilmesinde uygulanmaktadır. Standart, canlı varlığın ve tarımsal ürünün hasat noktasındaki kayıt ve değerlemesiyle ilgilidir. Örnek olarak üzüm bağı canlı varlık, bağdaki üzümler tarımsal üründür.<sup>384</sup> Üzüm toplanana kadar UMS 41 kapsamında, toplandıktan sonra UMS 2 kapsamında değerlendirilmektedir.<sup>385</sup>

Çiftlik hayvanlarına örnek vermek gerekirse; bir koyun kuzu doğurur, kuzu büyür, kuzunun büyümesiyle birlikte yün oluşmaya başlar ve tarımsal ürün olarak nitelendirilir. Kuzu ve kuzunun üzerindeki yün UMS 41 kapsamına girmektedir. Yün kırıldığında, söz konusu yün UMS 2 Stoklar standardı kapsamına girer.<sup>386</sup>

---

<sup>382</sup> Yıldız, (2010), 70.

<sup>383</sup> Özerhan, (2008), 13.

<sup>384</sup> Örtün vd., (2007), 607.

<sup>385</sup> Sağlam vd., (2009), 1090.

<sup>386</sup> Deloitte, *UMS 41 Tarımsal Faaliyetler Uygulama Örneği*,

[http://www.denetimnet.net/UserFiles/Documents/DenetçininNotDefteri/UMS\\_41\\_TARIMSAL\\_FAALİYETLER\\_2\\_.pdf](http://www.denetimnet.net/UserFiles/Documents/DenetçininNotDefteri/UMS_41_TARIMSAL_FAALİYETLER_2_.pdf), 22/01/2012.

UMS 41 madde 6'da belirtildiği üzere, hayvan yetiştiriciliği, ormancılık, yıllık veya daha uzun süreli mahsul yetiştiriciliği, meyve bahçesi ve fidan ekiciliği, çiçekçilik ve su ürünleri yetiştiriciliği (balık çiftçiliği dahil) tarımsal faaliyet kapsamına girmektedir.

UMS 41'in 2. ve 3. Maddelerinde ise tarımsal faaliyetle ilgili arsanın, maddi olmayan duran varlıkların ve hasat sonrası her türlü ürün veya üretimin bu standart kapsamında olmadığı belirtilmektedir.

#### **4.18.2. Ölçüm**

UMS 41'in 17, 18, 19, 22, 24 ve 25. Maddelerinde tarımsal varlıkların ölçümüyle ilgili hükümler bulunmaktadır. UMS'ye göre varlıklar gerçeğe uygun değer ile ölçülmektedir. Canlı varlık ile ilgili aktif bir piyasa var ise piyasada açıklanmış fiyat gerçeğe uygun değer belirlenmesine esas teşkil eder. Canlı varlık ile ilgili aktif piyasa yok ise, ekonomik koşullarda önemli bir değişiklik olmaması kaydıyla en son piyasa işlem fiyatı, benzer varlıkların piyasa fiyatları, sektör emsal fiyatları değerlendirilerek kullanılır. İşletme makul tahminler arasından en uygununu seçer. Gerçeğe uygun değer tespitinin mümkün olmadığı durumlarda, işletme varlığın nakit akışlarını bugünkü değer yöntemi ile iskonto ederek değerlendirme amacıyla kullanabilmektedir. Nakit akışlarda finansman, vergi ve hasat sonrası nakit akışlar dikkate alınmaz. İlk muhasebeleştirmede kullanılan maliyetten sonra çok az biyolojik değişim olması ve biyolojik dönüşümün varlığın fiyatında önemli bir değişiklik yaratmaması durumunda ilk maliyetle yeni oluşan gerçeğe uygun değer arasında çok fark oluşmamaktadır. Canlı varlıkların değeri buldukları arsa ile birlikte belirlenebiliyorsa bu bir birleşik varlık olarak değerlendirilir ve birleşik varlığın değerinden arsanın gerçeğe uygun değeri düşülerek canlı varlıkların değeri bulunmaktadır.

#### **4.18.3. Muhasebeleştirme**

Standardın 10. Maddesine göre, varlıkların UMS 41 standardı kapsamında değerlendirilebilmesi ve muhasebeleştirilebilmesi için işletmenin varlığı kontrol edebiliyor olması, varlıktan gelecekte ekonomik faaliyet sağlayabilecek olması,

gerçeğe uygun değerinin ve maliyetinin güvenilir olarak ölçülebilmesi gerekmektedir.

Madde 12’de varlıkların ilk muhasebeleştirilme tarihinde ve her raporlama dönemi sonunda gerçeğe uygun değerlerinden satış maliyetleri düşülmek suretiyle ölçülmesi gerektiği belirtilmektedir.

Maliyetler; araçlara ve simsarlara verilen komisyonları, tahsil edilen vergileri, mal değiş tokuşları ile transfer vergisi ve harçları içermektedir. Nakliye maliyetleri ve varlığın piyasaya getirilmesi için gerekli diğer maliyetler maliyete dahil edilmez.<sup>387</sup>

Standardın 26, 27, 30 ve 31. Maddelerinde gerçeğe uygun değerle değerlendirme konusu ele alınmaktadır. Bu maddelere göre, gerçeğe uygun değerden dolayı oluşan kar ve zararlar oluştuğu dönemde kar/zarar olarak muhasebeleştirilmektedir. Muhasebeleştirme sırasında gerçeğe uygun değerden satış maliyetleri de düşülür bu durumda sonuç kar ya da zarar çıkabilir ve bu kar/zarar farkları oluştuğu anda muhasebeleştirilmektedir. Gerçeğe uygun değer doğru tespit edilemediği durumlarda, maliyet değerinden amortisman ve değer düşüklüklerinin indirilmesi sonucu oluşan değer kullanılmaktadır. Daha sonra gerçeğe uygun değer tespit edildiğinde, gerçeğe uygun değerden satış maliyetleri düşülerek oluşan değere göre düzeltme yapılmakta ve elden çıkarılıncaya kadar aynı yöntemle muhasebeleştirilmektedir.

Madde 34 ve 35’de devlet teşviklerinden bahsedilmektedir. Bu maddelere göre, devlet teşvikleri ancak işletmenin gerekli koşulları yerine getirmesi ve teşvikle ilgili bedelin alacak durumuna gelmesi durumunda muhasebeleştirilmektedir.

Canlı varlık, maliyetinden birikmiş amortisman ve birikmiş değer düşüklüğünün indirilmesi ile ölçülüyorsa ve devlet teşviki alınıyorsa UMS 20 Devlet Teşviklerinin Muhasebeleştirilmesi standardı uygulanmaktadır.<sup>388</sup>

---

<sup>387</sup> Deloitte, 22/01/2012.

<sup>388</sup> Deloitte, 22/01/2012

#### 4.18.4. Tarımsal Faaliyetler Standardının Maliyet Sistemlerine Etkileri

Vergi mevzuatına göre, elde etme işinin gerçekleştiği anda (hasat zamanında) tarımsal ürünlerin kayıt altına alınmaları gerekmektedir. Canlı varlıklar, VUK'ta hayvan ve bitki olmak üzere iki grupta ele alınmaktadır. Bilanço döneminde henüz hasat edilmeyen olgunlaşmamış meyve ve sebzelerin yarı mamul olarak kayıt altına alınmaları gerekmektedir.<sup>389</sup>

VUK'un 276. ve 277. Maddelerine göre canlı hayvanlar ve tarımsal ürünler maliyet bedelleri ile değerlemeye tabi tutulmaktadır. Maliyet bedellerinin bulunmaması durumunda maliyet bedeli yerine emsal bedelleri ile değerlemeye tabi tutulurlar ki; bu bedel aynı zamanda söz konusu varlıkların amortismanına tabi değerleridir. VUK'un 314. Maddesine göre meyve bahçeleri ağaç ve toprak varlığı ile birlikte maliyet değeri üzerinden amortismanına tabi tutulmaktadır. Canlı hayvan ve bitkilere ilişkin amortisman oranları 333 Sıra No'lu VUK Genel Tebliği'nde belirtilmektedir. VUK'un canlı varlıklara ilişkin amortisman işlemlerinde normal amortisman veya azalan bakiyeler yöntemlerinden birini seçme konusunda işletmeleri serbest bıraktığı görülmektedir.

Vergi mevzuatına göre sadece gerçek kişilerin ve adi ortaklık şeklinde örgütlenmiş çiftçilerin tarımsal faaliyetlerden elde etmiş oldukları kazançlar zirai kazanç kapsamında değerlendirilmektedir. Kazanç ancak satış işlemi sonucunda gelir tablosuna yansıtılabilmektedir.<sup>390</sup>

UMS'de varlıklar gerçeğe uygun değer ile değerlendirilir ancak gerçeğe uygun değer tespit edilemiyor ise maliyet değerinden amortisman ve değer düşüklükleri indirilerek değerlendirilmektedir. VUK'a göre ise değerlendirme maliyet değeri ile yapılır ancak maliyet değeri tespit edilemiyorsa bu durumda emsal değer ile değerlendirilmektedir. Bu farklar maliyet rakamlarında iki yöntem arasında fark oluşturmaktadır.

---

<sup>389</sup> Tokay, H., Deran, A., *Tarımsal Faaliyetlerin Muhasebeleştirilmesinde Türk Vergi Mevzuatı İle Sermaye Piyasası Kurulu Tarafından Getirilen Düzenlemelerin Karşılaştırılması-II*, Yaklaşım Dergisi, www.UMSk.org.tr/makaleler/UMS%2041/TARIMS~2.DOC, 19/01/2012.

<sup>390</sup> Tokay vd., 19/01/2012.

## **4.19. SATIŞ AMAÇLI ELDE TUTULAN DURAN VARLIKLAR VE DURDURULAN FAALİYETLERİN MUHASEBELEŞTİRİLMESİ(UFRS 5)**

Tezin bu bölümünde Satış Amaçlı Elde Tutulan Duran Varlıklar ve Durdurulan Faaliyetler Standardı incelenmiştir.

### **4.19.1. Satış Amaçlı Elde Tutulan Duran Varlıklar ve Durdurulan Faaliyetler Standardının Amaç ve Kapsamı**

UFRS 5 Madde 1'e göre UFRS 5 standardının amacı, satış amaçlı elde tutulan varlıkların muhasebeleştirilme esasları ile durdurulan faaliyetlere ilişkin olarak yapılması gereken açıklama ve sunumları belirlemektir. Satış amaçlı elde tutulan varlıklar bilançoda ayrı bir başlık altında sunulur, durdurulan faaliyetlere ilişkin sonuçlar ise kapsamlı gelir tablosunda ayrı olarak gösterilmektedir.

Varlıklar satışlarına karar verildiğinde kendisi dışındaki duran varlıklardan farklı bir özellik kazanmaktadırlar. Çünkü izleyen dönemde nakde dönüşme durumu vardır ve üretime destek olma niteliklerini kaybederler. Bilançoda ayrı gösterilmeleri finansal tablo okuyucularının bilgi gereksinimini karşılamaktadır. Varlıklar bir faaliyet alanı ile ilgili ise faaliyet alanı daralacaktır.<sup>391</sup>

Elden çıkarılan bazen bir varlık grubu, bazen nakit yaratan birimler grubu, nakit yaratan tek bir birim ya da nakit yaratan bir birimin parçası olabilmektedir. Bu gruplar dönen varlıkları, kısa vadeli borçları, bu standardın kapsamı dışında tutulmuş varlıklar da dahil işletmenin varlık ve borçlarını içerebilmektedir. Standardın ölçüme ilişkin hükümleri söz konusu grubun tamamına uygulanmaktadır.<sup>392</sup>

Duran varlığın satış amaçlı duran varlık olarak tanımlanabilmesi için;<sup>393</sup>

- 1) Duran varlık veya duran varlıklardan oluşan grubun satışı için şirketin yetkili kuruluşları tarafından karar alınmış olması ve bu kararın açıklanmış olması ile satış için ilan verilmiş olması ve alıcı müşterinin aranır olması,

---

<sup>391</sup> Örten vd, (2007), 717.

<sup>392</sup> Sağlam vd., (2009), 1252.

<sup>393</sup> Örten vd, (2007), 719-720.

- 2) Varlığın piyasa değerinden elden çıkarılmasının mümkün olması ve satışı için gerekli tadilatların yapılmış olması,
- 3) On iki ay içinde satış olasılığının yüksek ihtimal olması gerekmektedir.

Ayrıca işletme satmak amacıyla bir varlığı satın alabilir, bu durumda bu grupta sınıflandırılabilmesi için bir yıllık sürede elden çıkarma koşulunun sağlanması gerekmektedir.<sup>394</sup>

UFRS 5 Madde 1'e göre, işletme ilgili varlığı ortaklarına dağıtma yönünde taahhütte bulunmuş ise, ortaklara dağıtım amacıyla elde tutulan varlık olarak sınıflandırmaktadır.

UFRS 5 Madde 9 ve EK-B'ye göre, satış işleminin süresi beklenen bir yıldan daha fazla sürmesi durumunda varlığın satış amaçlı olarak sınıflandırılmaya devam edebilmesi için;

- 1) Bu durumun işletmenin kontrolü dışındaki olaylar veya koşullar nedeniyle gerçekleşmiş olması,
- 2) İlgili varlığın satışına yönelik satış planının devam etmekte olduğuna dair yeterli kanıt bulunması,
- 3) Geciktirici sebeplere ilişkin uygun çözümler geliştirilmiş olunması,
- 4) Oluşan geciktirici sebeplere karşı gerekli önlemlerin alınmış olması,
- 5) Koşullardaki değişikliğe paralel olarak uygun bir fiyatla aktif olarak pazarlanmış olması gerekmektedir.

#### **4.19.2. Değerleme ve Muhasebeleştirme**

UFRS 5 Madde 1'de belirtildiği üzere, satış amaçlı elde tutulan varlıklar üzerinden amortisman ayrılmaz ve defter değeri ile satış maliyetleri düşülmüş gerçeğe uygun değerinden düşük olanı üzerinden değerlendirilmektedir. Madde 17'de satış beklentisinin bir yılı geçmesi durumunda, işletmenin satış maliyetini bugünkü değerinden ölçmesi gerektiği belirtilmektedir. Ayrıca bu maddede

---

<sup>394</sup> Sağlam vd., (2009), 1258.

bugünkü değerle ölçümden kaynaklanan finansman maliyetinin kâr veya zarar içerisinde muhasebeleştirilmesi gerektiği ifade edilmektedir.

Standardın 20, 21 ve 25. Maddelerinde şu hususlara değinilmektedir: Gerçeğe uygun değerinden değerlendirilen varlıklarda değer düşüklüğü meydana gelmiş olur ve değer düşüklüğü zararı finansal tablolara yansıtılmaktadır. Sonradan meydana gelen değer artışı, muhasebeleştirilmiş değer düşüklüğünü aşmamak kaydıyla kazanç olarak muhasebeleştirilmektedir. Satış amaçlı elde tutulan olarak sınıflandırılan elden çıkarılacak varlık grubuna ilişkin borçlara ait faiz veya diğer giderlerin muhasebeleştirilmesine devam edilmektedir.

UFRS 5'in 15A Maddesinde, ortaklara dağıtım amacıyla elde tutulan olarak sınıflandırılan bir duran varlığın defter değeri ile dağıtım maliyetleri düşülmüş gerçeğe uygun değerinden düşük olanıyla değerlendirilmesi gerektiği belirtilmektedir.

Madde 38'de de sınıflandırma ile ilgili şu hususlara değinilmektedir: İşletme, satış amacıyla elde tutulan olarak sınıflandırılan bir duran varlığın ve satış amacıyla elde tutulan olarak sınıflandırılan elden çıkarılacak bir varlık grubunun içindeki varlıklarını bilançoda diğer varlıklardan ayrı olarak göstermelidir. Satış amacıyla elde tutulan olarak sınıflandırılan elden çıkarılacak bir varlık grubuna ilişkin borçlar da bilançoda diğer borçlardan ayrı olarak gösterilmektedir. Bu varlık ve borçlar mahsup edilmez ve tek bir tutar olarak gösterilmez. İşletme, diğer kapsamlı gelir olarak muhasebeleştirdiği satış amacıyla elde tutulan olarak sınıflandırılan duran varlık ile ilişkili herhangi bir birikmiş gelir veya gider tutarını ayrı ayrı göstermektedir.

#### **4.19.3. Satış Planının Değişmesi**

Standardın 26, 27 ve 28. Maddelerinde satış planının değişmesi hususu ele alınmaktadır. Satış amaçlı gayrimenkul olarak elde tutma şartları ortadan kalktığında varlığın satış amaçlı olarak sınıflandırılmasına son verilmektedir. Varlık satış amacıyla elde tutulmasaydı oluşacak amortisman, yeniden değerlendirme göz önüne alınarak belirlenen defter değeri ile güncel geri kazanılabilir tutarından



düşük olanıyla değerlendirilmektedir. Düzeltmeler devam etmekte olan faaliyetlerden elde edilen gelirler hesabında yapılmaktadır.

#### **4.19.4. Durdurulan Faaliyetler**

Durdurulan faaliyetler, işletmenin diğer bölümlerinden önemi ve coğrafi yeri açısından ayrılabilen elden çıkarılan ve satış için elde tutulan bölümlerdir. Ayırt edilebilecek faaliyet ve nakit akışları mevcuttur. Yeniden satış amaçlı olarak elde edilen bağlı ortaklıklar da durdurulan faaliyetler olarak sınıflandırılmaktadır.<sup>395</sup>

Standardın 13 ve 14. Maddelerinde varlığın durdurulan faaliyet olarak sunulabilmesi ile ilgili şu hususlara değinilmektedir: İşletme, kullanımdan çekilmek üzere olan elden çıkarılacak bir duran varlık grubunun kullanımına son verildiği gün itibariyle faaliyet sonuçlarını ve nakit akışlarını durdurulan faaliyetler olarak sunar. Kullanımdan çekilecek her duran varlık satış amaçlı olarak sınıflandırılmaz. Çünkü kullanımı durdurulan varlık elden çıkarılabilmekte, ekonomik ömrü sonuna kadar kullanılabilmekte, kullanılmadan elde tutulabilmektedir. Geçici olarak kullanımdan çekilmiş varlıklar sürekli olarak kullanımdan çekilmiş olarak gösterilemez.

#### **4.19.5. Satış Amaçlı Elde Tutulan Duran Varlıklar ve Durdurulan Faaliyetler Standardının Maliyet Sistemlerine Etkileri**

Bir yıldan daha kısa süre içinde elden çıkarılabilecek olan satış amaçlı elde tutulan varlıklar dönen varlıklar grubunda gösterilmektedir. Satış amaçlı duran varlıklara değer düşüklüğünden dolayı karşılık ayrılması, satış amaçlı varlık olarak kabulünden sonra varlık için amortisman ayırımına son verilmesi, maliyet ve gerçeğe uygun değer üzerinden düşük olan ile değerlendirilmesi VUK ile UMS arasında farklar oluşturmaktadır.<sup>396</sup>

Bilançoda gösterim açısından incelendiğinde ise, TDHP’de diğer duran varlıklar hesap grubunda izlenen elden çıkarılacak maddi duran varlıklar, UMS’ye

---

<sup>395</sup> Sağlam vd., (2009), 1256.

<sup>396</sup> Kıymetli Şen, (2010), 343.

göre satış amacıyla elde tutulan cari olmayan varlıklar hesap grubunda yer almaktadır.<sup>397</sup>

---

<sup>397</sup> Bayrı, (2010), 100-109.

# **BÖLÜM 5. ULUSLARARASI FİNANSAL RAPORLAMA STANDARTLARININ (UMS/UFRS) ÜRETİM İŞLETMELERİNDE MALİYET SİSTEMLERİNE OLAN ETKİSİNE YÖNELİK UYGULAMA**

Bu bölümde önceki bölümlerde incelenen VUK ile UMS/UFRS'ler arasındaki maliyet sistemleri açısından oluşan farklılıklar bir üretim firmasının mali verileri üzerinde incelenmiştir.

## **5.1. UYGULAMANIN METODOLOJİSİ**

Çalışmanın bu bölümünde, ana faaliyet konusu yapı kimyasalı olan yabancı ortaklı bir işletme ele alınarak yapılan uygulamanın amacı, kapsamı, kısıtları ve uygulama yöntemiyle ilgili bilgiler verilmektedir.

### **5.1.1. Uygulamanın Amacı**

Bu uygulamanın amacı, bir üretim firmasının maliyet verilerinin VUK'a göre hesaplanması ile UMS/UFRS'lere göre hesaplanması arasında oluşan farklılıkların ortaya çıkarılmasıyla UFRS'nin maliyet üzerindeki etkilerinin tespit edilmesidir.

Bu çalışmanın amacı, UMS/UFRS'lerin bir üretim işletmesinin genel olarak finansal tablolarına ve maliyet sistemine etkilerinin vaka çalışması yöntemiyle gösterilmesidir. Bu amaçla halka açık bir üretim işletmesi seçilmiş olup, yapılan çalışmanın kısıtları, yöntemi ve bulguları aşağıda sunulmuştur.

### 5.1.2. Uygulamanın Kapsam ve Kısıtları

Uygulamanın kapsamı zaman, anlaşılabilirlik ve etkinlik açısından sınırlandırılmıştır. Çalışmada ABC işletmesinin maliyet yapısı ile ilgili ayrıntılı bilgi, yapılan çalışmanın kapsamını çok fazla genişleteceği ve çalışmanın bulgularını etkilemeyeceğinden dolayı verilmemiştir. Ayrıca yöneticilere yeterince ulaşamadığından dolayı istenildiği kadar detaylı bilgi edinilememiştir.

### 5.1.3. Uygulamanın Yöntemi

Sosyal bilimlerde bilimsel araştırma amacıyla değişik yöntemler kullanılmaktadır. Bunlardan en çok kullanılanları; deney yöntemi, anket yöntemi ve olay (vaka) çalışması yöntemidir. Bu yöntemler aşağıda kısaca açıklanmıştır.<sup>398</sup>

- a) Deney Yöntemi: Bu yöntem, araştırmalardaki neden-sonuç ilişkisini göstermek amacıyla kullanılmaktadır.
- b) Anket Yöntemi: Araştırma bulgularının daha geniş kitleye ulaşmasında, bu tür bir bilginin başka kaynaklardan elde edilmesi mümkün olmadığı durumlarda uygulanmaktadır.
- c) Olay (Vaka) Yöntemi: Vaka yönteminde uygulamayı yapan kişi, nasıl ve niçin sorularının cevabını aramaktadır. Bu yöntemde, araştırmacının davranışsal olaylar üzerinde kontrolüne ihtiyaç duyulmamaktadır.

Uygulamada seçilen yöntem, olay (vaka) çalışması yöntemidir. Ayrıca gözlem ve mülakat yoluyla da bilgi edinilmiştir. Bu yöntemin üstünlükleri şunlardır:<sup>399</sup>

- İşletmeler tarafından benimsenmiş maliyet ve yönetim muhasebesi uygulamalarını belirlemeye çalışan araştırmacılara önemli fırsatlar sunması,
- Bu alanda çalışanların amaçlarına ulaşabilmesinde en uygun yöntemlerden biri olması,

---

<sup>398</sup> Aslan, M.Ç., (2006), *Merkezkaç Yönetim Açısından Sorumluluk Muhasebesi ve Transfer Fiyatlarının Üretim İşletmelerinin Performansına Etkisi ve Bir Uygulama*, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Gaziosmanpaşa Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul, Türkiye, 130-131.

<sup>399</sup> Aslan, (2006), 131.

- Araştırmayı yapanın belirli konuları görmesini sağlamasıdır. Yöntemin eksiklikleri ise şu şekilde sıralanabilir:<sup>400</sup>
- Örnek olay çalışmasının sadece bir örneği temsil etmesi sebebiyle ulaşılan sonuçların diğer bir olaylar ile benzer olmadığı müddetçe genelleştirilmesinin zor olması,
- Bu yöntemin zaman alıcı bir yöntem olması ve araştırmacının çalışma alanının sınırlı olmasıdır. Çünkü araştırmacı işletme yönetimine karşı gizlilik garantisi vermek durumunda kalabilmektedir.

## **5.2. UYGULAMAYA KONU OLAN İŞLE İLGİLİ BİLGİLER**

Şirket'in faaliyet konusu, süngerden mamul her alanda, her türlü araç, gereç ve malzemesinin imalatını, ithalini, ihracatını, dağıtımını, pazarlamasını ve ticaretini yapmaktır.

### **5.2.1. Şirketin Üretim Tesisi ve Personel Sayısı**

- Tekirdağ: Şirket'in üretiminin % 90'lık bölümü gerçekleştirilmektedir.
- Bursa: Tesisin toplam üretim içerisindeki payı %10 düzeyindedir.
- Adana: Adana tesisi bir ara depodur. Burada Tekirdağ fabrikasında üretilen malzemelerin tam zamanında (just in time) tesliminin sağlanması, arasıra da fabrikadan sevk edilen malzemelerin kenar düzeltmelerinin, kenar kapamalarının, bantlama işlemlerinin ve elleçleme işçiliğinin yapılarak teslimatının sağlanması yapılmaktadır.

Şirket ana mamul olarak 8 ürün üretmekte olup, toplam ortalama %85 kapasite ile çalışmaktadır. Şirketin toplam tesisinde çalışan sayısı ortalama 190'dır.

### **5.2.2. Şirketin Faaliyet Alanı**

Şirket, 1990 yılında hasta yatağı üretimi ile başlayan faaliyetlerini 2011 yılında otomotivden temizlik sektörüne dek uzanan çok geniş bir yelpazeye yaymıştır. Şirketin faaliyet alanlarının genişliğini gösteren bir başka nokta ise

---

<sup>400</sup> Aslan, (2006), 131.

çatısı altında yer aldığı birlik, oda ve derneklerdir. Şirket, Türkiye'nin otomotiv sektöründeki önemli tedarikçilerinden biri olarak TAYSAD ( Taşıt Yan Sanayicileri Derneği ), yalıtım sektöründe bilinen bir tedarikçi olarak İZODER ( Isı, Su, Ses ve Yangın Yalıtımcıları Derneği ), temizlik sektöründe PLAT ( Özel Marka Üreticileri Derneği ), İMMİB ( İstanbul Maden ve Metal İhracatçıları Birliği ), İTKİB ( İstanbul Tekstil ve Konfeksiyon İhracatçıları Birliği ) üyesidir. Yurt dışında ABC ile benzer faaliyet gösteren firmalar, yani dışarıdan satın aldığı süngerini kesen, şekil veren, farklı malzemelerle bir araya getirip farklı amaçlarla kullanılmasını sağlayan 'sünger işleyici' firmalar olarak tanımlanmaktadır. Faaliyetlerine yurt dışındaki benzerleri gibi 'sünger işleyici' olarak başlayan şirket 22 yıllık faaliyetleri boyunca 'sünger işleyici' tanımının yanı sıra aşağıda sıralanan hammaddeleri üretmeye başlamıştır;

- Ovucu keçe,
- Temizlik bezi hammaddesi,
- Yanmaz akustik sünger,
- Yüksek yoğunluklu yalıtım süngerini,
- Keçe,
- Yanmaz keçe.

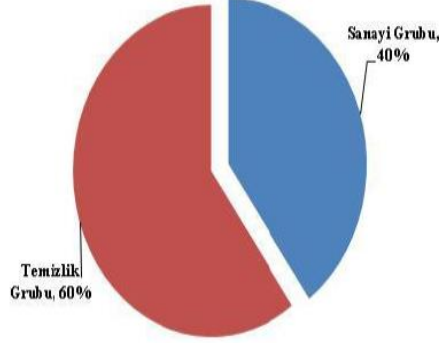
### **5.2.3. Şirketin Faaliyet Gösterdiği Sektörler**

Şirket'in faaliyet gösterdiği sektörler iki ana başlıkta toplanabilir.

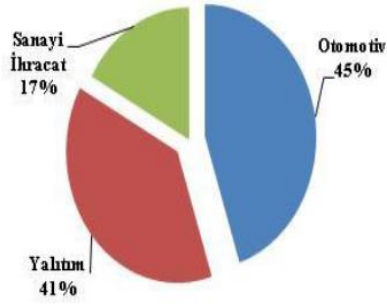
- a) Sanayi Grubu: Otomotiv, inşaat, marin, beyaz eşya, imalat sanayine yönelik farklı özelliklerde ses, titreşim, ısı yalıtımı, filtrasyon, yüzey tretmanı, ambalaj sünger ve fiberleri.
- b) Temizlik Grubu: Ulusal ve uluslararası firmalar ve zincir marketler adına yapılan özel marka üretimleri ve iç piyasa satışları.

Sektörlerin şirket toplam 2011 yılına ait cirosu içindeki payları ve sektörlerin kendi içlerindeki dağılımları aşağıdaki grafiklerde gösterilmiştir.

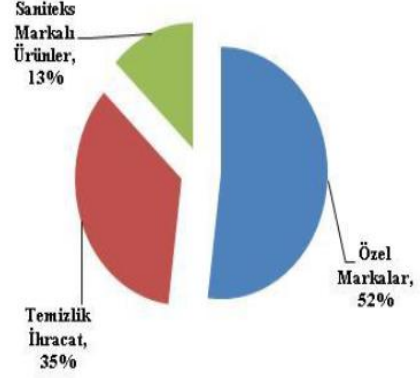
**Cironun Ana Sektörler Bazında Dağılımı**



**Cironun Sanayi Grubu Bazında Dağılımı**



**Cironun Temizlik Grubu Bazında Dağılımı**



### 5.3. İŞLETME FİNANSAL TABLOLARININ UMS/UFRS'YE GÖRE DÜZENLENMESİ

Bu bölümde işletmenin VUK ve Muhasebe Uygulama Genel Tebliği hükümlerine göre hazırladığı bilanço ve gelir tablosu rakamları, UMS/UFRS'de öngörülen değerlendirme ölçekleri vasıtasıyla yeniden değerlemeye tabi tutulacak ve böylece işletmenin UMS/UFRS'ye uygun finansal tabloları oluşturulacaktır. Aşağıda VUK ve UMS/UFRS'lere göre şirketin oluşturduğu finansal durum tabloları (bilançoları) yer almaktadır.

	Cari Dönem		Açılış Bilançosu	
	UMS/UFRS	VUK	UMS/UFRS	VUK
<b>VARLIKLAR</b>				
<b>Dönen Varlıklar</b>	<b>8.626.977</b>	<b>9.633.450</b>	<b>5.025.349</b>	<b>5.401.104</b>
Nakit ve Nakit Benzerleri	3.477.424	3.477.424	676.534	676.534
Ticari Alacaklar	2.836.252	2.999.802	2.700.566	2.826.234
Diğer Alacaklar	189.767	189.767	66.763	66.763
İlişkili Taraflardan Alacaklar	128.122	792.525	76.183	207.548
Stoklar	1.309.147	1.487.667	870.618	989.338
Diğer Dönen Varlıklar	686.265	686.265	634.686	634.686
<b>Duran Varlıklar</b>	<b>6.630.199</b>	<b>6.484.664</b>	<b>5.592.687</b>	<b>5.346.772</b>
Maddi Duran Varlıklar	5.700.700	5.126.209	5.512.378	4.510.135
Maddi Olmayan Duran Varlıklar	23.700	517.187	27.275	831.191
Ertelenmiş Vergi Varlığı	64.532	-	47.588	-
Diğer Duran Varlıklar	841.268	841.268	5.446	5.446
<b>TOPLAM VARLIKLAR</b>	<b>15.257.176</b>	<b>16.118.114</b>	<b>10.618.036</b>	<b>10.747.876</b>
<b>KAYNAKLAR</b>				
<b>Kısa Vadeli Yükümlülükler</b>	<b>7.091.657</b>	<b>7.216.824</b>	<b>6.260.197</b>	<b>6.334.307</b>
Finansal Borçlar	3.817.987	3.834.605	2.007.521	4.017.397
Diğer Finansal Yükümlülükler	-	-	2.000.093	-
Ticari Borçlar	2.826.419	2.934.968	1.950.965	2.015.292
Diğer Borçlar	78.073	78.073	52.016	52.016
İlişkili Taraflara Borçlar	51.939	51.939	11.052	11.052
Diğer Kısa Vadeli Yükümlülükler	317.239	317.239	238.550	238.550
<b>Uzun Vadeli Yükümlülükler</b>	<b>5.382.619</b>	<b>5.650.583</b>	<b>1.261.760</b>	<b>1.225.526</b>
Finansal Borçlar	5.236.669	5.650.583	1.183.144	1.225.526
Çalışanlara Sağlanan Faydalara İlişkin Karşılıklar	32.269	-	21.177	-
Ertelenmiş Vergi Yükümlülüğü	113.681	-	57.438	-
<b>ÖZKAYNAKLAR</b>	<b>2.782.901</b>	<b>3.250.707</b>	<b>3.096.079</b>	<b>3.188.043</b>
Ödenmiş Sermaye	3.900.000	3.900.000	3.900.000	3.900.000



Kardan Ayrılan Kısıtlanmış Yedekler	34.930	34.930	34.930	34.930
Geçmiş Yıllar Kar/Zararları	(838.851)	(746.887)	(838.851)	(377.249)
Net Dönem Karı/Zararı	(313.178)	62.664	-	(369.638)
<b>TOPLAM KAYNAKLAR</b>	<b>15.257.176</b>	<b>16.118.114</b>	<b>10.618.036</b>	<b>10.747.876</b>

Şirketin oluşturduğu kapsamlı gelir tabloları (gelir tabloları) :

	<b>UMS/UFRS</b>	<b>VUK</b>
Satış Gelirleri	13.247.315	13.610.218
Satışların Maliyeti (-)	(10.304.271)	(10.535.536)
<b>BRÜT KAR/ZARAR</b>	<b>2.943.044</b>	<b>3.074.683</b>
Pazarlama, Satış ve Dağıtım Giderleri (-)	(1.068.514)	(1.000.676)
Genel Yönetim Giderleri (-)	(810.769)	(781.046)
Diğer Faaliyet Gelirleri	50.630	50.630
Diğer Faaliyet Giderleri (-)	(640.133)	(107.096)
<b>FAALİYET KARI/ZARARI</b>	<b>474.259</b>	<b>1.236.495</b>
(Esas Faaliyet Dışı) Finansal Gelirler	1.893.924	1.156.400
(Esas Faaliyet Dışı) Finansal Giderler (-)	(2.615.569)	(2.303.738)
<b>VERGİ ÖNCESİ KARI/ZARARI</b>	<b>(247.386)</b>	<b>89.158</b>
<b>Vergi Gelir/Gideri</b>	<b>(65.792)</b>	<b>(26.494)</b>
- Dönem Vergi Gelir/Gideri	(26.494)	(26.494)
- Ertelenmiş Vergi Gelir/Gideri	(39.299)	-
<b>DÖNEM KARI/ZARARI</b>	<b>(313.179)</b>	<b>62.664</b>

### 5.3.1. UMS/UFRS'lere Göre Yapılan Düzeltme İşlemi

UMS/UFRS'lere göre bilanço ve gelir tablosunda yapılması gereken işlemler hesap grupları bazında aşağıda açıklanmıştır. Hesap gruplarının yanına, parantez içinde, Sermaye Piyasası Kurulu tarafından yayınlanan ve halka açık işletmelerin uymakla yükümlü oldukları finansal tablo formatında kullanılan isimler de yazılmıştır.\*

\* UMS/UFRS'ye göre düzeltme işlemleri yapılırken cari dönemin gelir/gideri, önceki dönemde yapılan düzeltmeler ile karşılaştırılarak tespit edilecektir. UMS/UFRS kayıtları yevmiye kaydı şeklinde dönem içinde yapılmaması ve sadece dönem sonunda bilanço ve gelir tablosunun düzeltilerek raporlanması şeklinde yapılmasından dolayı, önceki döneme ait düzeltmeler, Geçmiş Yıl Kar/Zararları hesabına kaydedilecektir. Ayrıca UMS/UFRS'lerdeki bazı değerlendirme işlemlerinin VUK ve TDHP'de olmamasından dolayı SPK tarafından yayınlanan UMS/UFRS'lerle uyumlu finansal tablo formatları ve hesap kalemleri kullanılmıştır. Yevmiye kayıtlarında **hesap kodları kullanılmamıştır**.

### Açılış Bilançosu Mutabakatı

<b>Dönem Net Kar/(Zararı)</b>	<b>(369.638)</b>
<b>Geçmiş Yıllar Kar/(Zararı)</b>	<b>(377.249)</b>
Ticari ve Diğer Alacaklar Reeskontu	(74.171)
Ticari Borçlar Reeskontu	14.860
Şüpheli Alacak Karşılık Gideri	(51.498)
Kıdem Tazminatı Karşılıkları	(21.177)
Banka Kredi İtfası	52.165
Stok Değer Düşüklük Karşılığı	(69.254)
Ert.Vergi Gelir/(Gideri)	(9.850)
İlişkili Taraflardan Şüpheli Alacaklar Karşılığı	(131.365)
Amortisman ve İtfa Gideri Düzeltmesi	198.327
<b>UFRS Geçmiş Yıllar Kar/(Zararı)</b>	<b>(838.851)</b>

### Cari Dönem Kar-Zarar Mutabakatı

<b>Dönem Net Kar/(Zararı)</b>	<b>62.664</b>
<b><u>UFRS Düzeltmeleri:</u></b>	
Ticari ve Diğer Alacaklar Reeskont Geliri/(Gideri)	(3.747)
Ticari Borçlar Reeskont Geliri/(Gideri)	19.306
Şüpheli Alacak Karşılık Gideri	(34.135)
Amortisman ve İtfa Gider Farkı	(117.323)
Kıdem Tazminatı Karş. Farkı	(11.092)
Banka Kredi İtfa Gelir/(Gideri)	378.367
Stok Değer Düşüklük Karşılığı/Karşılık İptali	(34.883)
Ert.Vergi Gelir/(Gideri)	(39.299)
İlişkili Taraflardan Şüpheli Alacaklar Karşılığı	(533.037)
<b>UFRS Kar/(Zarar)</b>	<b>(313.179)</b>

*UMS/UFRS'lerin seçilen şirketin finansal tablolarına etkileri ve maliyet sistemine etkisi incelenirken önceki dönem (açılış bilançosu) düzeltmeleri verilmemiş olup, sadece cari dönemin gelir tablosunun oluşturulması açısından veri olarak sunulmuştur.*

#### **A) Hazır Değerler**

Kasa ve bankalar, UMS 39'da tanımlanan finansal varlıklar grubunda yer almaktadır. UMS 39'a göre kasa ve bankalar, gerçeğe uygun değer ile raporlanmaktadır.

Kasa ile ilgili UMS 39'a uygun düzeltme işlemi, yabancı para kasası açısından söz konusu olmaktadır. 21 no'lu standarda göre işletmeler, yabancı para cinsinden işlemlerini fonksiyonel para birimine çevirirken, işlem tarihindeki geçerli kur dikkate alınmaktadır. Türkiye'de gerek VUK açısından, gerekse de UMS/UFRS'lere uygunluk açısından geçerli kur olarak bilanço tarihindeki Merkez Bankası'nın döviz alış kuru kullanılmaktadır. Bu bakımdan VUK'a göre yapılan değerlendirme işlemi ile UMS/UFRS'lere göre yapılan değerlendirme işlemi arasında herhangi bir farklılık olmamaktadır. Bundan dolayı herhangi bir düzeltme işlemine gerek yoktur.

#### **B) Ticari Alacaklar**

Ticari alacaklar hesabı VUK hükümlerine göre reeskonta tabi tutulmamıştır. UMS 39 ve UMS 18 standardına göre vadeli satışlara (ticari alacaklar ve yurtiçi satışlar) ilişkin vade farklarının satışlar içerisinde değil, ertelenen faiz geliri olarak raporlanması gerekmektedir. Bu nedenle satış işlemi sonucunda ortaya çıkan ve henüz tahsil edilmemiş olunan faiz gelirlerinin ticari alacaklardan indirilmiş olması ve karşı ayağının da pasif karakterli bir hesapla ilişkilendirilmiş olması gerekmektedir.

VUK açısından senetsiz alacaklara reeskont ayrılması KKEG ( Kanunen Kabul Edilmeyen Gider ) olarak kabul edilmiştir. Ayrıca VUK'a göre senetli alacaklara reeskont ayrılması zorunlu olmayıp, ihtiyaridir. Ancak UMS 39 gereği

kredili satışlar (alıcılar, alacak senetleri, alınan çekler), reeskonta tabi tutularak itfa edilmiş maliyet bedelleri üzerinden gösterilmektedir.

ŞÜPHELİ TİCARİ ALACAKLAR	85.633	
ALICILAR		66.393
ALACAK SENETLERİ		19.240
Şüpheli ticari alacak sebebiyle		

GEÇMİŞ YIL KAR/ZARARLAR	51.498	
GENEL YÖNETİM GİDERLERİ	34.135	
ŞÜPHELİ TİC. ALACAK KARŞ.		85.633
Şüpheli ticari alacak karşılığı nedeniyle		

Yaşlandırma çalışması ile birlikte vadesi gelmemiş ve tahsil kabiliyeti olan alacaklar için reeskont çalışmasını yapılmış olup kaydı aşağıdaki gibidir:

GEÇMİŞ YIL KAR/ZARARLAR	74.171	
YURTIÇİ SATIŞLAR	76.729	
YURTDIŞI SATIŞLAR	1.188	
REESKONT FAİZ GELİRLERİ (Finansman Gelir/Gideri)		74.171
TİCARİ ALACAKLAR REESKONTU		77.918
Ticari alacaklara reeskont ayrılması sebebiyle		

### C) İlişkili Taraflardan Alacaklar

İlişkili taraflarla yapılan işlemleri 24 no'lu standart düzenlemektedir. Bu standarda göre ilişkili taraflarla yapılan işlemler bilançoda ayrı bir biçimde gösterilmelidir. Ancak SPK'nın yayınladığı tebliğde ve haftalık bültenlerde önemlilik düzeyinin dikkate alınarak, bu sunumun bilançoda ayrı bir kalem olarak veya ayrı bir kalem biçiminde olmayıp dipnot açıklaması şeklinde yapılmasını belirtilmiştir. Kavramsal Çerçeve ve 1 no'lu standart dikkate alındığında SPK'nın belirttiği biçimde sunumun mümkün olduğu görülmektedir.

Ticari alacaklarda olduğu gibi ilişkili taraflara da UMS 39 kapsamında yaşlandırma analizi yapılmaktadır. Buna göre şirketin ortaklardan alacaklarında 664.403 TL'lik bir değer düşüklüğü tespit edilmiştir. Bunun muhasebe kaydı aşağıdaki gibidir:

ŞÜPHELİ İLİŞKİLİ ALACAKLAR	664.403	
ORTAKLARDAN ALACAKLAR		664.403
Şüpheli alacak nedeniyle		
GEÇMİŞ YIL KAR/ZARARLAR	131.365	
DİĞER FAALİYET GİDERLERİ	533.037	
ŞÜPHELİ İLİŞ. ALACAK KARŞ.		664.403
Şüpheli ticari alacak karşılığı nedeniyle		

#### D) Stoklar

Stokların bir kısmının kredili satın alınmasından dolayı, stoklar içinde 74.383 TL vade farkı hesaplanmıştır. Stokların maliyet bedeli içinde yer alan faiz giderlerinin, UMS 2 “Stoklar” standardı gereğince Stok Vade Farkı olarak kaydedilmesi gerekmektedir. Bundan dolayı stokların maliyet bedelinden 74.383 TL düşürülerek, karşı ayağında da Ticari Borçlar Reeskontu hesabı kullanılmıştır. Bunun nedeni ise, stokların henüz satılmamış olmasıdır.

TİCARİ BORÇLAR REESKONTU	74.383	
STOK VADE FARKI TUTARI		74.383
Satılmayan stoklardaki vade farkı nedeniyle		

Yapılan incelemeler sonucunda envantere yer alan stok kalemleri için net gerçekleşebilir değerinin hesaplanması amacıyla tahmini satış fiyatları, yenileme maliyetleri, tamamlanma maliyetleri ve tahmini satış giderleri tespit edilmiştir. Bu işlem sonucunda stoklarda 104.137 TL’lik bir değer düşüklük karşılığı hesaplanmıştır.

GEÇMİŞ YIL KAR/ZARARLARI	69.254	
SATIŞLARIN MALİYETİ	34.883	
STOK DEĞER DÜŞÜKLÜĞÜ ARŞILIĞI		104.137
Net gerçekleşebilir değer testi nedeniyle		

Stok değer düşüklük karşılığının kaydı, TDHP esas alındığında, Karşılık Gideri hesabında muhasebeleştirilmektedir. Ancak uygulamada stokların satışların

maliyeti ile olan ilgisi esas alınarak, satılan mamul ve ticari mal maliyeti ile ilişkilendirilmektedir.\*

### **E) Maddi ve Maddi Olmayan Duran Varlıklar**

Maddi duran varlıklar incelendiğinde, binaların maliyet bedeli içinde arsa payı yer almaktadır. VUK'a göre binanın maliyet bedeline, arsadan aldığı pay eklenmekte ve bu değer üzerinden amortisman tabi tutulmaktadır. Halbuki, UMS 16 "Maddi Duran Varlıklar" standardı gereği arsanın faydalı ömrü belirsiz olduğundan amortisman tabi tutulamamaktadır. Bunun için iskan belgeleri ve emlak beyannamelerindeki bina ve arsa bedelleri dikkate alınarak oranlar hesaplanmış ve bu oranlara binaen, binaların arsadan aldıkları paylar tespit edilerek bina maliyeti içerisinde çıkarılmıştır.

Öncelikle işletme mizanında yer alan birikmiş amortisman tutarları, kıst dönem esasına göre düzeltilmiş ve binalar içinde yer alan arsa payı "Arsa ve Araziler" hesabına alınmıştır. Ayrıca işletmenin VUK gereği amortisman ayırma zorunluluğu bulunmamaktadır.

Haklar içinde işletmenin leasing yoluyla aldığı makineler bulunmaktadır. UMS 17 "Finansal Kiralama İşlemleri" standardı ve Kavramsal Çerçeve gereği bunların maddi olmayan duran varlıklar içinde değil, Makine, Tesis ve Cihazlar içinde gösterilmesi gerekmektedir. Bundan dolayı Haklar içindeki bu makineler, maddi duran varlıklar grubuna transfer edilmiştir. Ayrıca UMS 16 gereği, binalar içindeki arsa payları çıkartılarak, arsa ve araziler grubu içine transfer edilmiştir.

---

\* Bu konuda Nalan Akdoğan ve Orhan Sevilengül de stok değer düşüklük karşılığının satışların maliyeti içinde izlenmesi gerektiğini ifade etmekte ve 62 no'lu grup içinde Stok Değer Düşüklük Karşılığı hesabının kullanılmasını önermektedir. (Akdoğan, N., Sevilengül, O., (2007), Türkiye Muhasebe Standartlarına Uyum İçin Tekdüzen Hesap Planında Yapılması Gereken Değişiklikler , Mali Çözüm Dergisi, 84, 67.)

<b>Defter Değerleri (UFRS)</b>	<b>Açılış Bilançosu</b>	<b>Girişler</b>	<b>Cari Dönem</b>
Arsa ve Araziler	791.731		791.731
Yeraltı ve Yerüstü Düzenleri	76.516		76.516
Binalar	3.130.551		3.130.551
Tesis, Makine ve Cihazlar	5.032.704	623.700	5.656.404
Taşıtlar	771.564	22.458	794.022
Demirbaşlar	595.487	6.749	602.236
Özel Maliyetler	71.515		71.515
Diğer Maddi Duran Varlıklar	-		
<b>Toplam MDV</b>	<b>10.470.067</b>	<b>652.906</b>	<b>11.122.973</b>
Diğer Maddi Olmayan Duran Varlıklar	71.393	1.317	72.710
<b>Toplam Maddi Olmayan DV</b>	<b>71.393</b>	<b>1.317</b>	<b>72.710</b>

<b>Birikmiş Amortismanlar (UFRS)</b>	<b>Açılış Bilançosu</b>	<b>Dönem Amortismanı</b>	<b>Cari Dönem</b>
Binalar	(217.657)	(62.611)	(280.268)
Yeraltı ve Yerüstü Düzenleri	(9.586)	(7.327)	(16.913)
Tesis, Makine ve Cihazlar	(3.720.313)	(242.982)	(3.963.295)
Taşıtlar	(536.524)	(113.856)	(650.380)
Demirbaşlar	(466.135)	(35.296)	(501.431)
Özel Maliyetler	(7.355)	(2.512)	(9.867)
Diğer Maddi Duran Varlıklar	-	-	
<b>Toplam MDV</b>	<b>(4.957.570)</b>	<b>(464.585)</b>	<b>(5.422.155)</b>
Diğer Maddi Olmayan Duran Varlıklar	(44.119)	(4.892)	(49.011)
<b>Toplam Maddi Olmayan DV</b>	<b>(44.119)</b>	<b>(4.892)</b>	<b>(49.011)</b>

UMS 16 gereği, binalar içindeki arsa payları çıkartılarak, arsa ve araziler grubu içine ve UMS 17 gereği haklar içindeki leasing yoluyla alınan makinelerin tesis, makine ve cihazlar grubu içine transfer edilmesine ilişkin düzeltme kayıtları aşağıdaki gibidir:



ARSA VE ARAZİLER	791.731	
BİNALAR		791.731
Binalardaki arsa payının taşınması nedeniyle		

TESİS MAKİNE VE CİHAZLAR	987.004	
HAKLAR		987.004
Leasing yoluyla alınan makinelerin taşınması nedeniyle		

Şirketin normal amortisman yöntemine göre maddi duran varlıklardan amortisman ayırması ve diğer UMS/UFRS düzeltmeleri neticesinde cari dönem amortisman düzeltme farkı ortaya çıkmıştır. Bu düzeltme aşağıdaki gibidir (Maddi olmayan duran varlıklar dahil):

BİRİKMİŞ AMORTİSMANLAR (Maddi olmayan)	493.516	
SATIŞLARIN MALİYETİ	53.898	
PAZARLAMA SATIŞ VE DAĞITIM GİDERLERİ	67.838	
BİRİKMİŞ AMORTİSMANLAR (Maddi)		412.513
GENEL YÖNETİM GİDERLERİ		
GEÇMİŞ DÖNEM KAR/ZARARLARI		4.413
Birikmiş amortisman düzeltmeleri		198.326

#### F) Mali Borçlar (Finansal Borçlar)

Finansal borçlar hesap grubu, banka kredileri ile finansal kiralama işlemlerinden borçları kapsamaktadır.

Banka kredileri, UMS 39 gereği itfa edilmiş maliyet bedeli ile değerlendirilir. İtfa edilmiş maliyet bedeli ise, etkin faiz yöntemiyle bulunmalıdır. Bunun için de etkin faiz oranının, diğer bir ifade ile iç verim oranının veya efektif faiz oranı

hesaplanması gerekmektedir. İç verim oranının hesaplanması için nakit akımlarının hesaplanması gerekmektedir.

FİNANSAL BORÇLAR İTFA TUTARI ( KISA VADELİ )	16.618	
FİNANSAL BORÇLAR İTFA TUTARI ( UZUN VADELİ )	413.915	
FAİZ GELİRLERİ (Finansman Geliri)		378.367
GEÇMİŞ YIL KAR/ZARARI Banka kredilerinin itfa edilmesi nedeniyle		52.165

#### G) Ticari Borçlar

Ticari alacaklarda olduğu gibi, ticari borçlar da itfa (iskonto) edilmiş değer üzerinden gösterilmelidir. İskonto edilmiş değer hesaplanması, ticari alacaklarda olduğu gibidir. İşletmenin ticari borçlar grubunda satıcılar ve borç senetleri (verilen çekler) yer almaktadır.

TİCARİ BORÇLAR REESKONTU	34.166	
REESKONT FAİZ GİDERİ (Finansman Gideri)	14.860	
SATIŞLARIN MALİYETİ		34.166
GEÇMİŞ YIL KAR/ZARARI Ticari borçların reeskont edilmesi nedeniyle		14.860

Ticari borçlara ilişkin reeskont tutarı, dönem sonu düzeltmesinden dolayı satılan mamul maliyeti ile ilişkilendirilmiştir.

## H) Diğer Borçlar ve Ödenecek Vergi ve Diğer Yükümlülükler

Diğer borçlar içinde vergi ve SSK ( Sosyal Sigortalar Kurumu ) primleri ile personele borçlar (ücret tahakkukları) olup, ödenecek vergi ve SSK primleri defter değeri (mukayyet değeri) üzerinden raporlanmaktadır. Personele borçların raporlanmasında UMS 19 “Çalışanlara Sağlanan Faydalar” standardının hükümleri uygulanmaktadır. Bu standart gereği personele sağlanan ücretler, kısa vadeli fayda kapsamında değerlendirilmekte ve iskonto edilmemiş değerleri (defter değerleri) üzerinden gösterilmeleri gerekmektedir. Bundan dolayı herhangi bir düzeltme işlemi yapılmamıştır.

## İ) Borç Karşılıkları (Çalışanlara Sağlanan Fayda ve Hizmetler)

Bu grup içinde kıdem tazminatı karşılıkları yer almakta olup, işletme iş kanunu ve basın iş kanunu hükümlerine göre kıdem tazminatı karşılıklarını ayırmaktadır. UMS 19’a göre kıdem tazminatı karşılığı, aktüeryal değerlendirme yöntemleri kullanılarak tahmin edilmektedir. Bunun için beklenen bir enflasyon oranı, faiz oranı ve işten çıkanların ortalama oranlarına gerek duyulmaktadır. UMS 19’a göre hesaplanan kıdem tazminatı karşılık tutarı daha azdır. Muhasebe kaydı aşağıdaki gibidir:

GEÇMİŞ YIL KAR VE ZARARLARI	21.177	
SATIŞLARIN MALİYETİ	11.092	
ÇALIŞANLARA SAĞ. FAYDA KRŞ. (KIDEM TAZMİNATI KRŞ.)		32.269
<u>Kıdem tazminatı karşılığının düzeltilmesi nedeniyle</u>		

## J) Özkaynaklar

İşletmenin sermayesi içinde önceki dönemde yapılan devirlerden sağlanan sermaye de bulunmaktadır. İşletmenin sermayesinin “Yüksek Enflasyonlu Ekonomilerde Finansal Raporlama” başlıklı 29 no’lu standarda göre düzeltilmesi

sonucu hesaplanan düzeltme farkı, geçmiş yıl zararı hesabının içinde yer almaktadır.

Özkaynak kalemleri kayıtlı değerleri üzerinden finansal tablolarda sunulduğundan, enflasyon düzeltmesi dışında herhangi bir düzeltme işlemi yapılmamıştır.

### **K) Ertelenen Vergi**

Gelir tablosunda cari dönem vergi karşılığı ile ertelenmiş vergilerin ayrı ayrı gösterilmesi gerekirken, TDHP buna imkan tanımamaktadır. Bundan dolayı 691 no'lu hesabın altında alt kalem olarak sunulmuştur.

Ertelenmiş vergi varlıkları (indirilebilir farklar) ile ertelenmiş vergi yükümlülükleri (vergilendirilebilir farklar), UMS/UFRS'lere göre düzeltilmiş tutarlar ile VUK'a göre kaydedilmiş tutarlar arasındaki farklardan geçici nitelikte olanlar yani kanunen kabul edilenlerin yanında, işletmenin gelecekte vergi matrahından indirmesine izin verilen geçmiş yıl mali zararları hesaplamaya dahil edilmiştir. Ertelenen vergi hesaplamasında, bilanço tarihi itibarıyla yasalaşmış vergi oranı olan %20 dikkate alınmıştır.

		<b>31.12.2008</b>	
<b><u>Gelir Tablosu İle İlişkilendirilen Ertelenen Vergi</u></b>	Ertelenen Vergi Varlığı (Yükümlülüğü)	Toplam Geçici Farklar	Ertelenen Vergi Varlığı (Yükümlülüğü)
Finansal borçlar reeskont geliri	Yükümlülük	(430.532)	(86.106)
Ticari borçlar reeskont geliri	Yükümlülük	(34.166)	(6.833)
Ticari alacaklar reeskont gideri	Varlık	77.918	15.584
Şüpheli alacak karşılıkları	Varlık	85.633	17.127
Kıdem tazminatı karşılıkları	Varlık	32.269	6.454
Maddi duran varlık birikmiş amortisman fark tutarı	Yükümlülük	(103.707)	(20.741)
Maddi olmayan duran varlık birikmiş amortisman fark tutarı	Varlık	22.704	4.541
Stok değer düşüklük karşılıkları	Varlık	104.137	20.827

<b>Brüt ertelenmiş vergi varlığı</b>		<b>322.660</b>	<b>64.532</b>
<b>Brüt ertelenmiş vergi yükümlülüğü</b>		<b>(568.405)</b>	<b>(113.681)</b>
<b>Net ertelenmiş vergi alacakları/(borçları)</b>		<b>(245.745)</b>	<b>(49.149)</b>

ERTELENEN VERGİ VARLIKLARI	64.532	
GEÇMİŞ KAR/ZARARLARI	9.850	
DÖNEM KARI VERGİ VE YASAL YÜKÜMLÜLÜK KRSŞ. (ERTELENEN VERGİ GELİRİ)	39.299	
ERTELENEN VRG. Y. Ertelenen vergi varlığı ve yükümlülüğü nedeniyle		113.681

## I) Satışlar ve Satışların Maliyeti

UMS 18 “Hasılat” gereği, satışlar içindeki vade farklarının esas faaliyet gelirleri içinde değil, faiz geliri olarak raporlanması gerekmektedir. Bu açıdan iki düzeltme işlemi yapılmıştır.

İlk düzeltme, bilançoda yer alan ticari alacaklara reeskont çalışması yapılmış ve bu reeskont tutarı yurt içi satışlar ile ilişkilendirilmiştir (ihracatlar peşin olarak yapılmaktadır). Bunun nedeni ise, işletmenin fatura değerini (KDV ihmal edilmiştir) ticari alacaklar grubuna karşılık brüt satışlar grubuna yazmasıdır. Bundan dolayı ticari alacaklara ilişkin reeskont tutarı, satışlarla ilişkilendirilerek her iki grupta düzeltilmiştir. İkinci düzeltme ise, tahsil edilen alacaklar içindeki vade farklarının ayrıştırılmasıdır.

YURTIÇİ SATIŞLAR	269.935	
YURTDIŞI SATIŞLAR	15.012	
REESKONT FAİZ GELİRLERİ (SATIŞLAR İÇİNDEKİ VADE FARKI GELİRİ )		284.936
<u>Satışlar içindeki vade farklarının taşınması nedeniyle</u>		

Satışlar için yapılan çalışmanın benzeri UMS 39 gereği, satışların maliyetinde yer alan vade farkları için de yapılmıştır. Bunun nedeni ise, vadeli satın alınıp ödemesi yapılan ilk madde ve malzemelere ilişkin realize olan vade farkı gideridir.

REESKONT FAİZ GİDERİ (Smm içindeki vade farkı tutarı)	296.972
SATIŞLARIN MALİYETİ Satışların maliyeti içindeki vade farklarının taşınması nedeniyle	296.972

SPK tarafından hazırlanan ve uygulamamızda kullanılan finansal tablo formatında UMS 1 gereğince olağandışı gelir/gider raporlaması yapılmamıştır. Bu giderler, Diğer Faaliyetlerden Gelir/Gider hesaplarına taşınmıştır. Ayrıca Kambiyo Kar/Zararları, Menkul Kıymet Satış Kar/Zararları, Reeskont Gelir/Giderleri gelir tablosunda Finansman Gelir/Gideri hesabına aktarılmıştır.

#### 4.3.2. UMS/UFRS Düzeltmelerinin Finansal Rasyolar Açısından Değerlendirilmesi

##### Finansal Rasyolar

LİKİDİTE ORANLARI	UMS/UFRS	VUK
Cari Oran	1,22	1,33
Asit-Test Oranı	1,03	1,13
Nakit Oran	0,49	0,48

FAALİYET VERİMLİLİK ORANLARI	UMS/UFRS	VUK
Alacak Devir Hızı	4,79	9,07
Alacak Tahsilat Süresi	76	40
Borç Devir Hızı	4,31	7,18
Borç Ödeme Süresi	85	51
Stok Devir Hızı	9,45	14,16
Aktif Devir Hızı	39	26
Özkaynak Devir Hızı	4,51	8,37

<b>MALİ YAPI ORANLARI</b>	<b>UMS/UFRS</b>	<b>VUK</b>
Finansal Kaldıraç Oranı	0,82	0,80
Kısa Vadeli Borçlar/Toplam Borçlar	0,57	0,56
Uzun Vadeli Borçlar/Toplam Borçlar	0,43	0,44
Borçlar/Özkaynak Oranı	4,48	3,96
Duran Varlıklar/Özkaynak Oranı	2,38	1,99

<b>KARLILIK ORANLARI</b>	<b>UMS/UFRS</b>	<b>VUK</b>
Özkaynak Karlılık Oranı	%-11,25	%1,93
Brüt Karlılık Oranı	%22,22	%22,59
Faaliyet Karlılık Oranı	%3,58	%9,09
Net Karlılık Oranı	%-2,36	%0,46

Yukarıdaki oranlar incelendiğinde işletmenin mali yapısı ve karlılık oranlarında bir takım önemli değişimler gözlenmektedir. Ancak bu oranların yorumlanmasında işletmenin içinde bulunmuş olduğu sektörün durumu ile hesaplamaların ortalama oranlar ve devir hızları üzerinden yapıldığı göz önüne alınmalıdır. Örnek olarak, ortalama tahsilat süresi UMS/UFRS'ye göre 76 gün hesaplanmış olmasına rağmen bazı müşterilerden daha erken tahsilat yapılabilmektedir. Bu durum, işletmenin likidite riskini yönetme politikasına göre değişim göstermektedir.

Likidite oranlarına bakıldığında, cari oran olması gerekenin biraz altında, asit-test oranı olması gereken sınırlardadır. Genel kabul görmüş ortalamalar dikkate alındığında nakit oranının %20 düzeyinde olması istenirken uygulamaya konu edilen işletmede %49 civarındadır. Nakit oranının ortalamalardan yüksek olması şirketin lehine olan bir durumdur.



Faaliyet verimlilik oranları incelendiğinde alacak tahsilat süresinin UMS/UFRS'ye göre 76, VUK'a göre 40 gün olarak hesaplandığı görülmektedir. Aynı şekilde borç ödeme süresi UMS/UFRS'ye göre 85, VUK'a göre 51 gün olarak hesaplanmıştır. Bunun nedeni ise, ticari alacakların ve ticari borçların itfa edilmiş değerleri üzerinden raporlanması gereğidir. Ticari alacaklar grubunda alıcılar ve alacak senetleri (alınan çekler), ticari borçlar grubunda satıcılar ve borç senetleri (verilen çekler) yer almaktadır. UMS 39 ve UMS 18 standartlarına göre vadeli satışlarla ilgili vade farklarının satışlar içerisinde değil, ertelenen faiz geliri olarak hesaplanması gerekmektedir. VUK açısından senetsiz alacaklara reeskont ayrılması KKEG olarak kabul edilmektedir. Ayrıca VUK'a göre senetli alacaklara reeskont ayrılması ihtiyaridir. Ancak UMS 39 gereğince kredili satışlar (senede bağlı olsun, olmasın) reeskonta tabi tutulmalıdır. Aynı şekilde ticari borçlar da aynı standart gereği reeskonta tabi tutularak raporlanmalıdır. Diğer yandan ortalama alacak tahsilat süresinin borç ödeme süresinden fazla olması, işletmenin likidite sıkıntısı ile karşı karşıya kalabileceğine işaret etmektedir. Cari oranın ortalamanın altında kalmasının bir nedeni de budur.

Stok devir hızının her iki uygulamaya göre farklılık göstermesinin nedeni, stoklar içerisinde yer alan vade farklarının UMS 2 gereğince stok vade farkı olarak kaydedilmesinden, net gerçekleşebilir değerler farklılığından kaynaklanmaktadır. Her iki uygulama arasında TDHP'deki sınıflandırmanın farklılığı, amortisman uygulamalarındaki farklılıklar da aktif devir hızına etki etmektedir.

İşletmenin mali yapı oranları incelendiğinde kısa ve uzun vadeli borçlarının yaklaşık olarak borçlar içinde eşit olduğu gözlenmektedir. Duran varlık yatırımlarının büyük bir bölümü borçlar ile karşılanmaktadır. Bu durum işletmenin duran varlıklarının yabancı kaynaklar ile finanse edildiğini göstermektedir. İşletmenin yabancı kaynaklar ile finansman yoluna gitmesi işletmenin riskini arttırmaktadır.

İşletmenin karlılık oranlarına bakıldığında, standartlara uygun finansal tablo hazırlanmasından en çok etkilenen oranlar olduğu görülmektedir. Özellikle gelir tablosunda yapılan vade farkı sınıflandırmaları ve standartlar gereği yapılan diğer

düzeltilmeler oranlar arasındaki değişimi arttırmaktadır. UMS/UFRS'lerin uygulanması sonucunda işletmenin bir bütün olarak performansının etkilendiği görölmektedir.

Ayrıca işletmenin bütününde en çok finansal yapı ile karlılık durumu iki uygulama arasındaki farklılıktan etkilenmiştir. Bunun temel nedenleri ise;

- Stoklar standardında tam maliyet yöntemi yerine normal maliyet yönteminin öngörülmesi (UMS 2 Stoklar),
- Kıdem tazminatı karşılık hesaplamalarındaki farklılıklar (UMS 19 Çalışanlara Sağlanan Faydalar),
- Mali ve ticari borçların itfa edilmesi (UMS 39 Finansal Araçlar: Muhasebeleştirme ve Ölçme),
- UMS/UFRS'ye göre hesaplanan karşılıklar (UMS 39 ve UMS 2), reeskont gelir ve giderler,
- Amortisman düzenlemeleri (UMS 16 Maddi Duran Varlıklar ve UMS 38 Maddi Olmayan Duran Varlıklar),
- THP'deki sınıflandırma farklılıkları ve
- Diğer düzeltilmelerdir.

Oran analizi dışında, işletmenin cari dönemine ait UMS/UFRS ve VUK'a ait karşılaştırmalı tablolar analizi ve dikey yüzdeler analizi aşağıdaki tabloda gösterilmektedir.

#### **BİLANÇO (TL)**

	<u>UMS/</u> <u>UFRS</u>	<u>VUK</u>	<u>VUK-</u> <u>UFRS</u>	<u>UFRS</u> <u>Dikey</u>	<u>VUK</u> <u>Dikey</u>	<u>VUK-</u> <u>UFRS</u>
<b>VARLIKLAR</b>						
<b>Dönen Varlıklar</b>	<b>8.626.977</b>	<b>9.633.450</b>	<b>1.006.473</b>	<b>56,54%</b>	<b>59,77%</b>	<b>3,22%</b>
Nakit ve Nakit						
Benzerleri	3.477.424	3.477.424	-	22,79%	21,57%	-1,22%
Ticari						
Alacaklar	2.836.252	2.999.802	163.550	18,59%	18,61%	0,02%
Diğer Alacaklar	189.767	189.767	-	1,24%	1,18%	-0,07%

İlişkili Taraflardan						
Alacaklar	128.122	792.525	664.403	0,84%	4,92%	4,08%
Stoklar	1.309.147	1.487.667	178.520	8,58%	9,23%	0,65%
Diğer Dönen						
Varlıklar	686.265	686.265	-	4,50%	4,26%	-0,24%
<b>Duran Varlıklar</b>	<b>6.630.199</b>	<b>6.484.664</b>	<b>(145.536)</b>	<b>43,46%</b>	<b>40,23%</b>	<b>-3,22%</b>
Maddi Duran						
Varlıklar	5.700.700	5.126.209	(574.491)	37,36%	31,80%	-5,56%
Maddi Olmayan						
Duran Varlıklar	23.700	517.187	493.488	0,16%	3,21%	3,05%
Ertelenmiş Vergi						
Varlığı	64.532	-	(64.532)	0,42%	0,00%	-0,42%
Diğer Duran						
Varlıklar	841.268	841.268	-	5,51%	5,22%	-0,29%
<b>TOPLAM</b>						
<b>VARLIKLAR</b>	<b>15.257.176</b>	<b>16.118.114</b>	<b>860.937</b>	<b>100,00%</b>	<b>100,00%</b>	<b>0,00%</b>
<b>KAYNAKLAR</b>						
<b>Kısa Vadeli</b>						
<b>Yükümlülükler</b>	<b>7.091.657</b>	<b>7.216.823</b>	<b>125.167</b>	<b>46,48%</b>	<b>44,77%</b>	<b>-1,71%</b>
Finansal Borçlar						
	3.817.987	3.834.605	16.618	25,02%	23,79%	-1,23%
Diğer						
Finansal						
Yükümlülükler	-	-	-	0,00%	0,00%	0,00%
Ticari Borçlar	2.826.419	2.934.968	108.549	18,53%	18,21%	-0,32%
Diğer Borçlar	78.073	78.073	-	0,51%	0,48%	-0,03%
İlişkili Taraflara						
Borçlar	51.939	51.939	-	0,34%	0,32%	-0,02%
Diğer Kısa						
Vadeli Yüküml.	317.239	317.239	-	2,08%	1,97%	-0,11%
<b>Uzun Vadeli</b>						
<b>Yükümlülükler</b>	<b>5.382.619</b>	<b>5.650.583</b>	<b>267.964</b>	<b>35,28%</b>	<b>35,06%</b>	<b>-0,22%</b>
Finansal Borçlar						
	5.236.669	5.650.583	413.915	34,32%	35,06%	0,73%

Çalışanlara Sağlanan Faydalara İlişkin						
Karşılıklar	32.269	-	(32.269)	0,21%	0,00%	-0,21%
Ertelenmiş Vergi						
Yükümlülüğü	113.681	-	(113.681)	0,75%	0,00%	-0,75%
<b>ÖZ</b>						
<b>KAYNAKLAR</b>	<b>2.782.901</b>	<b>3.250.707</b>	<b>467.806</b>	<b>18,24%</b>	<b>20,17%</b>	<b>1,93%</b>
Ödenmiş						
Sermaye	3.900.000	3.900.000	-	25,56%	24,20%	-1,37%
Kardan Ayrılan						
Kısıtlanmış						
Yedekler	34.930	34.930	-	0,23%	0,22%	-0,01%
Geçmiş						
Yıllar						
Kar/Zararları	(838.851)	(746.887)	91.964	-5,50%	-4,63%	0,86%
Net Dönem						
Kar/Zararı	(313.178)	62.664	375.842	-2,05%	0,39%	2,44%
<b>TOPLAM</b>						
<b>KAYNAKLAR</b>	<b>15.257.176</b>	<b>16.118.113</b>	<b>860.937</b>	<b>100,00%</b>	<b>100,00%</b>	<b>0,00%</b>

<b>Gelir Tablosu</b>	<b>UMS/</b>		<b>VUK-</b>	<b>UFRS</b>	<b>VUK</b>	<b>VUK-</b>
<b>(TL)</b>	<b>UFRS</b>	<b>VUK</b>	<b>UFRS</b>	<b>Dikey</b>	<b>Dikey</b>	<b>UFRS</b>
Satış Gelirleri	13.247.315	13.610.218	362.904	100,00%	100,00%	0,00%
Satışların						
Maliyeti (-)	(10.304.271)	(10.535.536)	(231.265)	-77,78%	-77,41%	0,37%
<b>BRÜT</b>						
<b>KAR/ZARAR</b>	<b>2.943.044</b>	<b>3.074.683</b>	<b>131.639</b>	<b>22,22%</b>	<b>22,59%</b>	<b>0,37%</b>
Pazarlama, Satış						
ve Dağıtım						
Giderleri (-)	(1.068.514)	(1.000.676)	67.838	-8,07%	-7,35%	0,71%
Genel Yönetim						
Giderleri (-)	(810.769)	(781.046)	29.722	-6,12%	-5,74%	0,38%

Diğer Faaliyet						
Gelirleri	50.630	50.630	-	0,38%	0,37%	-0,01%
Diğer Faaliyet						
Giderleri (-)	(640.133)	(107.096)	533.037	-4,83%	-0,79%	4,05%
<b>FAALİYET</b>						
<b>KARI/ZARARI</b>	<b>474.259</b>	<b>1.236.495</b>	<b>762.237</b>	<b>3,58%</b>	<b>9,09%</b>	<b>5,51%</b>
(Esas Faaliyet						
Dışı) Finansal						
Gelirler	1.893.924	1.156.400	(737.524)	14,30%	8,50%	-5,80%
(Esas Faaliyet						
Dışı) Finansal						
Giderler (-)	(2.615.569)	(2.303.738)	311.832	-19,74%	-16,93%	2,82%
<b>VERGİ</b>						
<b>ÖNCESİ</b>						
<b>KARI/ZARARI</b>	<b>(247.386)</b>	<b>89.158</b>	<b>336.544</b>	<b>-1,87%</b>	<b>0,66%</b>	<b>2,52%</b>
<b>Vergi</b>						
<b>Gelir/Gideri</b>	<b>(65.792)</b>	<b>(26.494)</b>	<b>39.299</b>	<b>-0,50%</b>	<b>-0,19%</b>	<b>0,30%</b>
- Dönem Vergi						
Gelir/Gideri	(26.494)	(26.494)	-	-0,20%	-0,19%	0,01%
- Ertelenmiş						
Vergi						
Gelir/Gideri	(39.299)	-	39.299	-0,30%	0,00%	0,30%
<b>DÖNEM</b>						
<b>KARI/ZARARI</b>	<b>(313.179)</b>	<b>62.664</b>	<b>375.843</b>	<b>-2,36%</b>	<b>0,46%</b>	<b>2,82%</b>

Gelir tablosu ile ilgili analiz sonuçlarında rakamlardaki farklılıklara bakıldığında, satış gelirlerindeki değişim UMS 18 gereği vadeli satışlar içerisinde yer alan vade farklılıklarının satış gelirleri içerisinde çıkartılarak ertelenmiş faiz geliri olarak raporlanmasından ve vadesi gelmemiş, tahsil kabiliyeti olan alacaklar için yapılan reeskont hesaplamasından kaynaklanmaktadır. Satışların maliyetindeki %0,37'lik değişim stoklar için net gerçekleşebilir değer hesaplanması sonucunda stoklardaki değer düşüklüğünün VUK'tan farklı olması, amortisman düzeltmesindeki farklılıklar, ticari borçlarla ilgili reeskont tutarındaki farklılıklar ve vadeli olarak satın alınan ilk madde ve malzemelerin vade farklarından kaynaklanmaktadır.

Pazarlama, Satış ve Dağıtım Giderleri ile Genel Yönetim Giderlerindeki fark her iki uygulama arasındaki amortisman hesaplamalarındaki farklılık sonucu oluşmuş, Diğer Faaliyet Giderleri'ndeki fark ise şirketin ortaklarından alacaklarındaki değer düşüklüğü sonucu meydana gelmektedir.

Finansal gelir ve finansal giderlerdeki farklar yukarıda da belirtildiği gibi her iki uygulama arasında reeskont ve vade farklarının muhasebeleştirilmesi usullerindeki farklılıklar sonucunda oluşmaktadır.

Tüm bu farklılıklar sonucunda oluşan rakamlar ertelenmiş verginin konusunu oluşturmakla birlikte UMS/UFRS ve VUK arasında 39.299 TL'lik ertelenmiş vergiye konu rakam hesaplanmıştır. Ayrıca bu farklılıklar VUK'a göre 62.664 TL hesaplanan dönem karını, UMS/UFRS uygulamalarından sonra 313.179 TL'lik dönem zararına dönüştürmektedir.

Uygulamaya konu edilen işletmenin küçük bir işletme olduğu göz önüne alınırsa, UMS/UFRS'nin uygulanması bu işletmenin aleyhine olacaktır. Ancak bu durum, UMS/UFRS'lerin uygulanmasında genel olarak negatif bir etkisi olacağını göstermemektedir. Yapılan bu çalışmada vaka çalışmasına konu edilen Orta Ölçekli şirketin finansal performansına ve karlılık durumuna etkinin olumsuz yönde olduğu görülmektedir.

Özetle ABC işletmesinin finansal tablolarına UMS/UFRS'lere geçişin önemli düzeyde etkisi olduğu ve özellikle de satışların maliyeti kaleminde bazı standartlarının etkisinin yüksek olduğu söylenebilir. Genel olarak şirketlerin maliyet yapılarına etki eden standartlar ve etkilerini aşağıdaki gibi sıralanabilir:

- UMS 2 Stoklar: Stoklar içindeki vade farklarının ayrıştırılması ve stoklara yapılan değer düşüklük testi
- UMS 16 ve UMS 38 Maddi ve Maddi Olmayan Duran Varlıklar: Bu standartların etkisi VUK'a göre hesaplanan amortisman tutarına göre farklılaşmakta ve bu tür varlıklarda yeniden değerlendirme işlemi neticesinde ortaya çıkacak değer düşüklükleridir.
- UMS 36 Varlıklarda Değer Düşüklükleri: Üretim departmanı ile ilgili varlıklarda yapılan değer düşüklük testleri.

- UMS 23 Borçlanma Maliyetleri: Varlıkların alımından kaynaklanan finansman giderlerinin maliyete aktarılması.
- UMS 39 Finansal Araçlar: Finansal araçların vadeli olması nedeniyle ortaya çıkan vade farkı tutarları ve maliyetler içinden vade farkı gelir/giderlerinin ayrıştırılması.
- UMS 19 Kıdem Tazminatı Karşılıkları: Üretim personeli için hesaplanan kıdem tazminatı karşılıkları.

## SONUÇ VE ÖNERİLER

Küreselleşme ile birlikte finansal bilgi ihtiyacı ulusal düzeyden uluslararası düzeye kaymıştır. Muhasebe kayıtlarının küresel bazda karşılaştırılabilir olması, şeffaf hale gelmesi gerekmiştir. UFRS'ye ihtiyaç bu şekilde başlamıştır. UFRS ile birlikte karar alıcıların kullanabileceği kaliteli veri tabanının oluşturulması sağlanmıştır. Türkiye'de Avrupa Birliği'ne aday olunması nedeniyle öncelikle halka açık yani SPK'ya tabii şirketlerde UFRS kullanılmaya başlanmıştır. Daha sonraki süreçte Yeni TTK ile Türkiye genelinde UFRS'lerin uygulanması zorunlu hale gelmiştir.

Üretim işletmeleri için en önemli husus maliyetlerin belirlenmesidir. Türk Vergi Mevzuatı'na göre hazırlanmış olan maliyetler ile UFRS'ye göre hazırlanmış olan maliyet rakamları birbirinden farklılaşmaktadır.

UMS 2 Stoklar standardına bağlı olarak VUK ve UMS'nin maliyet üzerinde oluşturduğu en önemli farkın sebeplerinden biri değerlendirme yöntemleridir. Standartlar değerlendirme yöntemi olarak gerçeğe uygun değer yöntemini kullanmaktadır. Türk Vergi Mevzuatı'nın uygulanmasında ise değerlemede öncelik elde etme maliyetine dayanmaktadır. Diğer bir önemli fark da borçlanma maliyetlerinin üretim maliyetine etkisidir. Standartlarda özellikli varlıklar dışında borçlanma maliyetleri giderleştirilirken, VUK'a göre ise bu maliyetler elde edilen dönemin sonuna kadar üretim maliyetine ilave edilebilmekte, elde edildiği dönemden sonra oluşan borçlanma maliyetleri ilgili varlığın maliyetine eklenebileceği gibi giderleştirilebilmektedir. VUK'da işletmelere iki yöntemden birini seçme opsiyonu tanınmıştır. Satınalma maliyetini oluşturan vade farklarının maliyete etkisi VUK ve UFRS maliyet verilerinin birbirinden farklı sonuçlar vermesine sebep olmaktadır. VUK'da vade farkları üretim maliyetine eklenirken, standartlara göre değerlemeler peşin değerler üzerinden yapılmakta ve vade farkları giderleştirilmektedir. Buna ek olarak standartlara göre bilançoda varlıklar



üzerindeki değer düşüklükleri mali tablolara yansıtılabilmektedir. Bu durum standartlara göre oluşmuş mali tabloların daha gerçekçi olmasına neden olmaktadır.

Ürün maliyetlerinin belirlenmesinde GÜG etkisi oldukça fazladır. Üretim esnasında oluşmuş GÜG'ün ürün maliyeti ile ilişkilendirilmesi dolaylı olmakla birlikte bu ilişkilendirme şekli çok büyük farklılıklara sebep olmaktadır. Standartlara göre normal maliyet yöntemi kullanılmaktadır. Bu yöntem atıl kapasitenin ürün maliyetlerine etki etmesini engellemekte ve daha gerçekçi maliyetlerin oluşmasını sağlamaktadır. VUK'da ise tam maliyet sistemi kullanılmaktadır ve maliyetlerin oluşturulmasında UFRS'de olduğu kadar bir hassasiyet yoktur.

Stok maliyetlerinde diğer bir önemli unsur da hizmet maliyetlerinden dolayı ortaya çıkmaktadır. Standartlara göre hizmet maliyetleri, hizmet satışı ile ilgili gelir kar/zararda raporlanmadığı müddetçe stoklarda hizmet stokları olarak raporlanmaktadır. VUK'da ise hizmet maliyetlerinin stoklanması mümkün değildir.

Stokların ilk değerlemesi sonrasında ise UFRS'ye göre stoklar maliyet değeriyle değerlendirilmez. Varlıklar maliyet ve net gerçekleştirilebilir değeri belirlenerek bu iki değer düşük olanı ile bilançoya kayıt edilir. VUK sisteminde de değer düşüklüğü kabul edilmekle birlikte değer düşüklüğünün finansal raporlara yansıtılma şartları ve değer düşüklüğü tutarının belirlenmesi şartları değişmektedir.

UMS 16 Maddi Duran Varlıklar standardının maliyet üzerinde yarattığı farklılıklar da şu şekilde açıklanabilir. Maddi duran varlıkların edinimi esnasında ve sonrasında da VUK ve UMS arasında değerlendirme farkları oluşmaktadır. Değerleme farkları edinim öncesinde; borçlanma maliyetleri, vade farkları, binalarla birlikte alınan arsaların VUK ve UMS'ye göre farklı şekillerde kayıt altına alınması ile oluşmaktadır. Edinim sonrasında ise UMS'ye göre yeniden değerlendirme yönteminin kullanılması ve değer düşüklüğü hesaplamasının yapıp kayıda alınması ile olmaktadır. Maddi duran varlıklar için amortisman ayrılması

hususunda da VUK ve UMS arasında maliyeti etkileyen önemli unsurlar mevcuttur. Amortisman oranlarının belirlenmesi sürecinde UMS'de kalıntı değer hesabı yapıp varlığın değerinden düşülmesi ve farklı amortisman yöntemlerinin uygulanması maliyet tutarında UMS ve VUK arasında farklılaşmaya neden olmaktadır. Amortisman yöntemleri açısından da VUK ile UFRS arasında farklılık bulunmaktadır. Ayrıca kıst amortisman hesaplama yöntemi UMS'de tüm amortisman hesaplama yöntemlerinde kullanılmaktadır. VUK'a göre sadece işletmenin aktifindeki binek otolar için uygulanmaktadır. VUK ve UFRS açısından kıst amortisman hesaplama yöntemleride farklıdır.

UMS 18 Hasılat standardı ile ilgili olarak yaratılan maliyet farklılaşması şu şekilde açıklanabilir. VUK sisteminde vade farkının satışlardan ayrı gösterilmesiyle ilgili bir düzenleme bulunmamaktadır. VUK'da kayıtların bu şekilde yapılmasıyla satışlar olduğundan fazla gözükmektedir. Bu duruma bağlı olarak farklı dönemlerde muhasebeleştirilmesi gereken vade farkları hasılat tutarına ilave edilir ve dönemsellik kavramına aykırı bir muhasebeleştirme kaydı yapılmış olur. UMS 18'de ise vadeli satışlardaki vade farkları faiz geliri olarak muhasebeleştirilmektedir. Faiz gelirleri dönemsellik kavramları gereği ilgili dönemlerde gelire yansıtılmak üzere önce bilanço hesabına kayıt edilir, sonra kazanılmış kısmı faiz gelirlerine aktarılır.

UMS 19 Çalışanlara sağlanan faydalar standardı da maliyet konusunda VUK ve UFRS raporları arasında önemli bir farklılaşmaya neden olur. VUK'a göre kıdem tazminatları ödendiği tarihte gider kaydedilirken, UMS 19'ye göre ise ileriki tarihlerde meydana gelebilecek olan olası işten çıkarmalar için her raporlama döneminde kıdem tazminatı karşılığı ayrılması gerekmektedir. Standarda göre kıdem tazminatından kaynaklanan yükümlülüklerin gelecek dönemlere ait olduğu dikkate alınır ve o şekilde muhasebeleştirilir.

UMS 23 Borçlanma Maliyetleri standardı da maliyetleri etkileyen önemli standartlardandır. Duran varlıklarla ilgili olarak yatırım kredi faizlerinden kuruluş dönemine ait olanlar VUK'a göre aktifleştirilerek sabit kıymetler ile birlikte amortisman yoluyla itfa edilir. İşletme dönemine geçişle birlikte VUK aktifleştirme ve giderleştirme olmak üzere iki opsiyon sunar. UMS 23 ise özellikli

varlık tanımı getirmiştir. Varlıkların özellikli varlık olup olmama durumuna göre borçlanma maliyetlerinin aktifleştirilmesi veya giderleştirilmesi söz konusudur. UMS'ye göre aktifleştirmeye özellikli varlık kullanıma ve satışa hazır duruma gelince son verilir.

Borçlanma maliyetleri stoklar açısından ele alındığında ise VUK'a göre emtianın stoklara alındığı tarihe kadar oluşan kur farklarının maliyete ilave edilmesi zorunludur. Stokta kalan emtia ile ilgili olarak daha sonra oluşan kur farkları ise aktifleştirilebilir veya giderleştirilebilir. İşletmelerin borçlanmalarıyla ilgili faiz ve komisyon giderlerinden dönem sonu stoklarına pay vermeleri zorunlu değildir. Faiz ve komisyon giderleri işletme kararına göre giderleştirilebilmekte veya aktifleştirilebilmektedir. UMS yine özellikli varlık kavramını dikkate alır. Özellikli varlık kavramına uyan stoklar için borçlanma maliyetleri varlık tamamlanıncaya kadar maliyete ilave edilir. Varlık tamamlandıktan sonra ise UMS 23'e göre bu maliyetler giderleştirilir. Yine standarda göre elde edildiğinde kullanıma veya satışa hazır halde olan stokların borçlanma maliyetleri dönem gideri olarak kabul edilmektedir.

UMS 36 değer düşüklüğü standardı da maliyette VUK ve UMS arasında farklılaşma yaratmaktadır. VUK varlıkların değerlemesinde maliyet bedelini benimser ve değer düşüklüğü zararını kabul etmez. Varlığın maliyetinin altında gösterilmesi mümkün değildir. Sadece olağanüstü amortisman uygulaması hükümlerinin geçerli olduğu durumlarda değer düşüklüğü kabul edilir. UMS 36'ya göre ise varlıklar geri kazanılabilir tutarından daha yüksek bir tutardan izlenemez. Varlık defter değerinin kullanım ya da varlığın satışı ile geri kazanılabilecek tutardan büyük olması durumunda ilgili varlık geri kazanılabilir tutardan izlenir.

UMS 37 Karşılıklar, koşullu borçlar ve koşullu varlıklar standardı da VUK ve UMS arasında maliyet farklılaşmasına neden olur. Vergi mevzuatındaki karşılık kavramı ile UMS'deki karşılık kavramı birbirinden farklıdır. VUK'da yer alan şüpheli alacaklar karşılığı ve stok değer düşüklüğü karşılığı, varlıklarda değer düşüklüğü karşılığı standardı kapsamında ele alınmaktadır. VUK'da karşılık ayrılabilmesi için bir zararın oluşması gerekmektedir. VUK özel bir hüküm ve

düzenleme olmadıkça ayrılan karşılıkları gider olarak kabul etmemektedir. Karşılık tutarının belirlenmesi için bir yöntem yoktur. UMS 37’de karşılık tutarının belirlenmesinde yöntemler önerilmiştir.

İşletmelerin varlığını sürdürebilmesi için maliyetlerin takibi, tespiti ve kontrolü önemli bir rol oynamaktadır. Maliyet sistemi ile kaynak kullanımı kayıpları azaltılır veya tamamen ortadan kaldırılır, işletmelerin etkin olarak çalışması sağlanır. Kaliteli, düşük maliyetli ürünlerin piyasada rekabet gücü artmaktadır. Bu durum maliyeti bir işletme için önemli kılan ana unsurdur.

Bu çalışmada VUK ve UMS/UFRS’ye göre hazırlanan maliyetler arasındaki farklılıklar incelenmiştir. VUK kural bazlı bir sistem iken UMS/UFRS ilke bazlıdır. İki sistemin yapılandırılma şekilleri farklıdır. ABC işletmesi üzerinde vaka çalışması yapılmıştır. ABC işletmesi maliyet sistemi üzerinde UMS/UFRS standartlarının etkileri incelenmiş ve VUK ile oluşan farklar analiz edilmiştir. UMS/UFRS’lerin maliyet sistemleri üzerinde önemli etkisi bulunmakla birlikte, gerçeğe en yakın maliyet rakamlarının elde edilmesini sağlamaktadır.

## KAYNAKÇA

### Kitaplar:

Akdoğan, N., Sevilengül, O., (2007), Türkiye Muhasebe Standartlarıyla Uyumlu Tek Düzen Muhasebe Sistemi, Fersa Matbaacılık, 52-59.

Altuğ, O., (2006), Maliyet Muhasebesi, Türkmen Kitapevi, İstanbul, 15-381.

Arzova, B., (2009), Muhasebe Teorisi, Türkmen Yayınları, İstanbul, 19.

Bursal, N., Ercan, Y., (2010), Maliyet Muhasebesi İlkeler ve Uygulamalar, DR yayınları, İstanbul, 50-336.

Gençoğlu, Ü., (2009), Türkiye Muhasebe Standartları ve Uygulamalar, Türkmen Kitapevi, İstanbul, 175-176.

Gökçen, G., Ataman, B., Çakıcı, C., (2006), Türkiye Muhasebe Standartları Uygulamaları, Beta Yayınları, 30.

Kaya, U., Dinç, E., (2007), Türkiye Muhasebe Standartlarına Göre Maddi Duran Varlıkların Değerlemesi ve Muhasebeleştirilmesi, Ç.Ü. Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi, 2, 345.

Karakaya, M., (2007), Maliyet Muhasebesi, Gazi Kitapevi, Ankara, 269-707.

Meigs, R., Williams, J., Haka, S., Bettner, M., (1999), Accounting, 864.

Örten, R., Kaval, H., Karapınar, A., (2007), UMS-UFRS, Gazi Kitapevi, İstanbul, 47-720.

Peker, A., (1988), Yönetim Muhasebesi, İstanbul Üniversitesi İşletme İktisadı Enstitüsü, İstanbul, 286-372.

Sağlam, N., Şengel, S., Öztürk, B., (2009), UMS Türkiye Muhasebe Standartları Uygulaması, Muhasebe ve Hukuk Yayınları, Ankara, 69-1258.

Sevgener, S., Hacırüstemoğlu, R., (1998), Yönetim Muhasebesi, Aktüel Kitapevleri, İstanbul, 37-169

Yükçü, S., (2007), Yönetim Muhasebesi, Birleşik Matbaacılık, İzmir, 1-688.

### **Makaleler:**

Akdoğan, N., Sevilengül, O., (2007), Türkiye Muhasebe Standartlarına Uyum İçin Tekdüzen Hesap Planında Yapılması Gereken Değişiklikler , Mali Çözüm Dergisi, 84, 67.

Akgün, A., (2009), Türkiye finansal raporlama standartları açısından varlıklarda değer düşüklüğü ve şerefiyenin incelenmesi, Kocaeli Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi, 2, 9-20.

Alagöz, A., Eren, T., (2010), Satış ve Geri Kiralama İşleminin UMS 17 Kiralama İşlemleri Standardı ve Yürürlükteki Mevzuat Çerçevesinde Değerlendirilmesi, Muhasebe ve Vergi Uygulamaları Dergisi, 2, 28-40.

Ataman Akgül, B., (2005), Maddi Olmayan Duran Varlıkların İtfasına İlişkin IAS 38 ile IFRS 3 Standardında Yer Alan Düzenlemeler ve Türk Vergi Mevzuatıyla Karşılaştırılması, Muhasebe ve Finansman Dergisi, 42-45.

Atmaca, M., (2010), Uluslararası Muhasebe ve Finansal Raporlama Standartlarının İşletmelerin Finansal Analizine Etkilerini Değerlendirmeye Yönelik Bir Araştırma, Marmara University Journal of the Faculty of Economic & Administrative Sciences, 1, 526-527.

Bayrı, O., (2010), Tekdüzen Muhasebe Sistemine ve Türkiye Muhasebe - Finansal Raporlama Standartlarına Göre Bilançonun Biçimsel Yapısı, Kapsamı ve İçeriğinin Karşılaştırmalı Analizi, Mali Çözüm Dergisi, 98, 97-109.

Bayırlı, R., Örtten, R., (2007), UMS 16'ya Göre, Maddi Duran Varlıkların Dönem Sonunda Değerlemesi ve Muhasebe Uygulamaları, Muhasebe ve Finansman Dergisi, 37.

Bekçioğlu, S., Köroğlu, Ç., (2008), UMS-21, UMS-21 Kur Değişim Etkileri Standardına Göre Finansal Tabloların Çevrimi ve Kur Farklarının Muhasebeleştirilmesi, Mali Çözüm Dergisi, 86, 30-35.

Bengü, H., (2005), Faaliyet Tabanlı Maliyetleme Sisteminde Faaliyet Seviyelerinde Maliyet Uygulaması, Muhasebe ve Finansman Dergisi, 25, 190.

Birgili, E., Akyel, N., Karaca, N., (2005), Futures Sözleşmeler ve Muhasebeleştirilme, Muhasebe ve Finansman Dergisi, 110-111.

Ceran, Y., (2004), Tam Zamanında Üretim (Just-In-Time-JIT-Production) Sistemi Yardımıyla Maliyet Düşürme, Muhasebe ve Finansman Dergisi, 123-127.

Çetin, A., Öğüz, A., (2010), Karşılıklar, Koşullu Borçlar ve Koşullu Varlıkların İncelenmesi, Marmara University Journal of the Faculty of Economic & Administrative Sciences, 2, 412-426.

Çonkar, K., Gökçe, N., Tellioglu, T., (2007), UMS 23 Kapsamında Borçlanma Maliyetinin Boyutları, Muhasebe ve Finansman Dergisi, 74-81.

Demir, V., Bahadır, O., (2007), Ufrs deki Değerleme Ölçüleri Kapsamında Şirket Değerlemesinde Defter Değeri Yaklaşımı, Muhasebe ve Denetime Bakış, 23, 73.

Doğan, M., Ertugay, E., (2010), Türkiye Finansal Raporlama Standartlarına Göre Kapsamlı Gelir Tablosu Ve Örnek Uygulama, Muhasebe ve Vergi Uygulamaları Dergisi, 3, 118-137.

Ersen Cömert, Ç., (2011), Alacak Yönetiminin Önem ve Rolünün Uluslararası Finansal Raporlama Standartları (UFRS) Çerçevesinde Değerlendirilmesi, Muhasebe ve Denetime Bakış, 34, 98.

Esen, M., Perek, A., (2009), Varlıklarda Değer Düşüklüğü Standardın (UMS 36) Nakit Yaratan Birim, Şerefiye Ve Şirket Varlıkları Açısından İncelenmesi, *World of Accounting Science*, 3, 145.

Gökçen, G., (2004), Faaliyet Tabanlı Maliyetlemenin İşletme Kararlarında Kullanılması, *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, 28, 62-66.

Gücenme, Ü., Poroy Arsoy, A., (2006), Muhasebe Standartlarındaki Sınıflandırılmış Nakit Akım Tablosu Formatı ile Finansal Performansın Ölçülmesi, *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, 67-68.

Güngörmüş, A., Boyar, E., (2009), UMS - 2 Stoklar Standardında Öngörülen Normal Maliyet Yönteminin, Sipariş Maliyetine Uygulanması, *Dumlupınar Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*, 23, 2.

Karanlık, S., Yıldırım, S., (2008), Türkiye Muhasebe Standardı (UMS-37) Kapsamında Karşılıklar ve Garanti Giderleri, *World of Accounting Science*, 3, 109-114.

Kaya, U., (2007), Maddi Duran Varlıkların Elde Edilmesinde UMS 16 Ve Vergi Kanunlarındaki Düzenlemelerin Karşılaştırılması, *Mali Çözüm Dergisi*, 83, 68-74.

Kaygusuzoğlu, M., (2011), Finansal Türev Ürünlerden Forward Sözleşmeleri ve Muhasebe İşlemleri, *Ataturk University Journal of Economics & Administrative Sciences*, 2, 139-140.

Kaygusuzoğlu, M., (2010), Kıdem Tazminatı Karışlığı Uygulamasının Muhasebe Standardı (IAS-UMS 19) Kapsamında Değerlendirilmesi, *Journal of Accounting & Finance*, 47, 176-186.

Kırılıoğlu, H., Şişman, A., (2010), İşletme Birleşmelerinde Ertelenmiş Vergilerin Oluşumu Ve Özel Bir Durum: Şerefiyeden Kaynaklanan Ertelenmiş Vergiler, *Mali Çözüm Dergisi*, 98, 78-82.



Kıymetli Şen, İ., (2011), UMS 2 Stoklar Standardının Üretim İşletmelerinin Maliyet Sistemine Etkileri, Dayanışma Dergisi İzmir SMMMÖ, 112, 48-49.

Köse, T., Kiracı, M., (2007), Stoklara İlişkin Türkiye Muhasebe Standardının Uygulama Düzeyine Yönelik Bir Araştırma, MÖDAV, 4, 157-159.

Mısırlıoğlu, İ., (2008), Türkiye Muhasebe Standartları'na Göre Finansal Araçların Muhasebeleştirilmesi, Mali Çözüm Dergisi, 86, 66-71.

Öz, Yaşar., Bozdemir, E., (2007), Boş Zaman İşçilik Maliyetlerinin Ortaya Çıkış Nedenleri, Muhasebeleştirilmesi ve Vergi Matrahı Üzerindeki Etkisi, Atatürk Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi, 10, 358-359.

Özbek, Y., (2009), UMS 24 : İlişkili Taraf Açıklamaları, World of Accounting Science, 4, 151-163.

Özbek, Y., (2008), Türkiye Muhasebe Standardı (UMS-2) Stoklar, Muhasebe ve Denetime Bakış, 24, 85-96.

Özdemir, S., Elitaş, C., (2011), Bankacılık Sektöründe Menkul Değerlerin UMS 39 Standardına Uygun Olarak Muhasebeleştirme İşlemlerinde Ortaya Çıkan Farkların Tespiti Üzerine Bir İnceleme, Mali Çözüm Dergisi, 40.

Özerhan Akbulut, Y., (2008), Vergi Usul Kanunundaki Değerleme Hükümlerinin Türkiye Finansal Raporlama Standartları Kapsamında Değerlendirilmesi, MÖDAV, 1, 32.

Özkan, S., Acar, E., (2010), Uluslararası Muhasebe/Finansal Raporlama Standartlarının Finansal Tablolar Analizi Üzerindeki Etkilerine Genel Bakış, Mali Çözüm Dergisi, 97, 52-53.

Öztürk, C., (2009), Yerel ve Uluslararası Muhasebede Yatırım Amaçlı Gayrimenkul Kavramı ve UMS 40'in Türkiye Muhasebe sistemine Yansımaları, Mali Çözüm Dergisi, 96, 99-111.

Öztürk, C., (2009), 2007 Yılında UMS 1: Muhasebesel Değişiklikler ve Yorumlar, *World of Accounting Science*, 2, 92-93.

Pamukçu, F., (2011), Gerçeğe Uygun Değer Muhasebesi Ve Finansal Tablolara Etkisi, *Mali Çözüm Dergisi*, 92.

Pamukçu, F., (2010), Maddi Duran Varlıklarda Amortisman Uygulamasının Türkiye Muhasebe Standartları Ve Türk Vergi Mevzuatı Açısından Karşılaştırılması, *Muhasebe ve Denetime Bakış*, 32, 70-78.

Pamukçu, F., Pamukçu, N., (2011), Kıdem Tazminatı Karşılığı Hesaplamasında İş Kanunu İle Türkiye Muhasebe Standartlarındaki Düzenlemelerin Karşılaştırılması, *Muhasebe ve Denetime Bakış*, 34, 66-76.

Sakarya, Ş., (2007), Uluslararası Finansal Raporlama Standartlarına Göre Hazırlanan Finansal Tabloların Finansal Analizin Etkinliği Açısından Değerlendirilmesi, *MÖDAV*, 4, 200.

Sönmez, F., (2005), Devlet Teşvik ve Yardımlarının Muhasebeleştirilmesi, *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, 125-132.

Siphai, B., Ögüz, A., (2010), UMS 36 Çerçevesinde Maddi Duran Varlıklarda Değer Düşüklüğünün Ölçülmesi, *Journal of Accounting & Finance*, 45, 254-255.

Şenel, S., (2009), UMS-18 Hasılat Standardı Kapsamında Mal Satışından Kaynaklanan Hasılatın Muhasebeleştirilmesi, *New World Sciences Academy*, 4, 396-397.

Tekşen, Ö., (2010), UMS-12 Gelir Vergileri Standardına Göre Ertelenmiş Verginin İncelenmesi Ve Muhasebeleştirilmesi, *Suleyman Demirel University Journal of Faculty of Economics & Administrative Sciences*, 2, 299-314.

Tekşen, Ö., (2010), UMS-12 Gelir Vergileri Standardına Göre Ertelenmiş Verginin İncelenmesi Ve Muhasebeleştirilmesi, *Suleyman Demirel University Journal of Faculty of Economics & Administrative Sciences*, 2, 299-314.

Tekşen, Ö., (2010), UMS 20 Standardındaki Devlet Teşvikleri İle Türkiye'de Yeni Teşvik Sisteminde Yatırıma Sağlanan Desteklerin Muhasebe ve Vergi Açısından İncelenmesi, Marmara University Journal of the Faculty of Economic & Administrative Sciences, 2, 433-442.

Tuncel, A., (2004), UMS-12 Çerçevesinde Finansal Tabloların Yabancı Para Birimi Cinsinden İfade Edilmesi -Bir Uygulama, İstanbul Üniversitesi İşletme Fakültesi İşletme İktisadı Enstitüsü Dergisi, 48, 4.

Türker, İ., (2010), IAS7 UMS 2 Stoklar Standardına ve Türk Vergi Sistemine Göre Stokları Değerleme, Muhasebe ve Denetime Bakış, 106-117.

Ulusan, H., (2009), Maliye Bakanlığı Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği ve Türkiye Muhasebe - Finansal Raporlama Standartları'na göre varlık ve borçları değerlendirme esasları: Bir karşılaştırma (II), Muhasebe ve Finansman Dergisi, 150-162

Ulusan, H., (2008), Türk Muhasebe Hukuku Çerçevesinde Devlet Teşviklerinin Muhasebeleştirilmesi ve Raporlanması, Atatürk Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi, 22, 415-431.

Varıcı, İ., (2009), Uluslararası Finansal Raporlama Standartlarına (UFRS) Uyum Aşamasında Etkisi Olan Faktörlerin İncelenmesi: Avrupa ve Amerika Kıtası Ülkeleri Üzerinde Bir Araştırma, Marmara University Journal of the Faculty of Economic & Administrative Sciences, 2, 280-281.

Vargün, H., (2009), Tam Zamanında Üretim Modeline Göre Maliyetlerin İzlenebilirliği, Journal of Accounting & Finance, 254.

Yardımcıoğlu, M., Demirel, N., Özer, V., (2008), Araştırma-Geliştirme Harcamalarının ve Maddi Olmayan Duran Varlıkların UMS 38 Tekdüzen Muhasebe Sistemi ve Spk Tebliğine Göre Muhasebeleştirilmesi İşlemlerinin Karşılaştırılması, Mali Çözüm Dergisi, 47-85.

Yardımcıoğlu, M., (2008), Finansal Tabloların Konsolidasyonu ve Uluslararası Muhasebe Standartları Yönünden Değerlendirilmesi, Mali Çözüm Dergisi, 90, 155-156.

Yereli, A., Kayalı, N., Demiroğlu, L., (2011), İnşaat Sözleşmelerine İlişkin Türkiye Muhasebe Standardı (UMS 11) Çerçevesinde Yıllara Yaygın İnşaat Taahhüt İşlerinin Muhasebeleştirilmesi, Dokuz Eylül University Journal of Graduate School of Social Sciences, 3, 116.

Yıldız, S., Karaca, N., (2011), Stratejik Yönetim Bakış Açısıyla Bütünleşik Faaliyet Tabanlı Maliyetleme ve Ekonomik Katma Değer Sistemi, Journal of Accounting & Finance, 51, 3-4 .

Yılmaz, F., (2009), UMS-11 İnşaat Sözleşmeleri Standardının İşletmeler Üzerindeki Etkisi: İMKB'de Hisse Senetleri İşlem Gören Bir İnşaat Şirketi, İstanbul Üniversitesi İşletme Fakültesi İşletme İktisadı Enstitüsü Dergisi, 64, 16-18.

Yılmaz, R., Karaca, N., (2010), Faaliyet Tabanlı Maliyetleme Uygulamasında Faaliyet ve Kaynakların Muhasebeleştirilmesine İlişkin Bir Öneri, Journal of Accounting & Finance, 48, 155-156 .

Yükçü, S., İçerli, Y., (2007), UMS-16 Maddi Duran Varlıklar Standardına İlişkin Uygulama Önerileri, Mali Çözüm Dergisi, 82, 19-20.

Yükçü, S., İçerli, Y., (2007), Direkt Malzemeye Dayalı Maliyet Hesaplama Sistemi, Muhasebe ve Finansman Dergisi, 34, 67-68.

#### **Elektronik Yayınlar/ İnternet:**

Alkan, A., Faaliyet Tabanlı Maliyet Sistemi ve Bir Uygulama, Selçuk Üniversitesi, [http://www.sosyalbil.selcuk.edu.tr/sos\\_mak/makaleler/Alper Tunga ALKAN/39-56.pdf](http://www.sosyalbil.selcuk.edu.tr/sos_mak/makaleler/Alper_Tunga_ALKAN/39-56.pdf), 39-40, 21/01/2012.

Demir, V., UMS 19 Çalışanlara Sağlanan Faydalar, Galatasaray Üniversitesi Muhasebe Finansman Ana Bilim Dalı,

<http://archive.ismmmo.org.tr/docs/yayinlar/kitaplar/99/12.%20bolum.pdf>, 204-205, 18/01/2012.

Demir, V., Finansal Araçlar, Galatasaray Üniversitesi İşletme Fakültesi, <http://archive.ismmmo.org.tr/docs/yayinlar/kitaplar/99/8.bolum.pdf>, 125-130, 20/01/2012.

Deloitte, UMS 41 Tarımsal Faaliyetler Uygulama Örneği, [http://www.denetimnet.net/UserFiles/Documents/DenetcininNotDefteri/UMS\\_41\\_TARIMSAL\\_FAALIYETLER\\_2\\_.pdf](http://www.denetimnet.net/UserFiles/Documents/DenetcininNotDefteri/UMS_41_TARIMSAL_FAALIYETLER_2_.pdf), 22/01/2012

Güngörmüş, A., İşletmelerde Maliyet Sisteminin Oluşturulması, Fatih Üniversitesi, [http://www.fatih.edu.tr/~ahgungormus/Isletmelerde\\_Maliyet.pdf](http://www.fatih.edu.tr/~ahgungormus/Isletmelerde_Maliyet.pdf), 21/01/2012.

İbiş, C., UMS 12 Gelir Vergileri ( Kurum Kazancı Üzerinden Hesaplanan Vergiler), İstanbul Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler Odası, <http://archive.ismmmo.org.tr/docs/yayinlar/kitaplar/99/14.bolum.pdf> , 235-246, 15/01/2012.

Kalmış, H., Dereköy, F., UMS 18'e Göre Hasılatın Muhasebeleştirilmesi Ve Tek Düzen Muhasebe Sistemi İle Karşılaştırılması, Afyon Kocatepe Üniversitesi, [http://akuiibf.aku.edu.tr/pdf/12\\_1/6.pdf](http://akuiibf.aku.edu.tr/pdf/12_1/6.pdf), 127-132, 20/01/2012.

Özkan, Ö., Kocamış Uzun, T., Karşılıklar Standardı İle Vergi Usul Hukuku Ve Türk Ticaret Kanununa Göre Karşılık Kavramının İncelenmesi Ve Muhasebeleştirilmesi, İstanbul Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler Odası, [http://archive.ismmmo.org.tr/docs/malicozum/103malicozum/14\\_ozgur\\_ozkan.pdf](http://archive.ismmmo.org.tr/docs/malicozum/103malicozum/14_ozgur_ozkan.pdf), 195, 21/01/2012.

Sarioğlu, K., UMS 1 Finansal Tabloların Sunuluşu, İstanbul Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler Odası, <http://archive.ismmmo.org.tr/docs/yayinlar/kitaplar/99/2.bolum.pdf>, 31-46, 13/01/2012.

Sarioğlu, K., UMS 18 Hasılat, İstanbul Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler Odası, <http://archive.ismmmo.org.tr/docs/yayinlar/kitaplar/99/7.bolum.pdf>, 114-118, 18/01/2012.

Sayın, K.Ş., İştirak Yatırımlarının "Özkaynak Yöntemi"ne Göre Muhasebeleştirilmesi, Eastern Mediterranean University,

<http://fbe.emu.edu.tr/journal/doc/9-10/21.pdf>, 439-457, 20/01/2012.

Selvi, Y., UMS 2 Stoklar, İstanbul Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler Odası, <http://archive.ismmmo.org.tr/docs/yayinlar/kitaplar/99/6.bolum.pdf>, 100-106, 14/01/2012.

Siphai, B., UMS 23 Borçlanma Maliyetleri, İstanbul Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler Odası,

<http://archive.ismmmo.org.tr/docs/yayinlar/kitaplar/99/5.bolum.pdf>, 83, 20/01/2012.

Susmuş T., Zengin, Y., İnşaat Sözleşmeleri Standardı (UMS 11) ve Uygulamaları, İzmir Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler Odası, 2-21, 15/01/2012.

TTK, <http://www.hukuki.net/kanun/6762.13.text.asp#link463>, 20/01/2012.

Türev Ürünlerde Kurumlar Vergisi, Elit Denetim,

<http://www.elitdenetim.com/dosyalar/284.pdf>, 22/01/2012

Tokay, H., Deran, A., Tarımsal Faaliyetlerin Muhasebeleştirilmesinde Türk Vergi Mevzuatı İle Sermaye Piyasası Kurulu Tarafından Getirilen Düzenlemelerin Karşılaştırılması-II, Yaklaşım Dergisi,

[www.UMSk.org.tr/makaleler/UMS%2041/TARIMS~2.DOC](http://www.UMSk.org.tr/makaleler/UMS%2041/TARIMS~2.DOC), 19/01/2012.

Yılmaz, F., UMS 17 Kiralama İşlemleri, İstanbul Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler Odası,

<http://archive.ismmmo.org.tr/docs/yayinlar/kitaplar/99/11.bolum.pdf>, 189-197, 16/01/2012.

Yılmaz, F., UMS 21 Kur Değişiminin Etkileri, İstanbul Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler Odası,  
<http://archive.ismmmo.org.tr/docs/yayinlar/kitaplar/99/4.bolum.pdf>, 73-77,  
19/01/2012.

**Tezler:**

Aslan, M.Ç., (2006), Merkezkaç Yönetim Açısından Sorumluluk Muhasebesi ve Transfer Fiyatlamasının Üretim İşletmelerinin Performansına Etkisi ve Bir Uygulama, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Gaziosmanpaşa Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul, Türkiye, 130-131.

Kıymetli Şen, İ, (2010), Üretim İşletmelerinde Türkiye Finansal Raporlama Standartlarının Maliyet Sistemine Etkileri ve Bir Uygulama, Doktora Tezi, Marmara Üniv. Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul, Türkiye, 23-353.

Uzun, E., (2004), Türkiyedeki Uygulamalar, 39 No'lu Muhasebe Standardı Ve Avrupa Merkez Bankası Uygulamaları Çerçevesinde Türev Ürünlerin Muhasebeleştirilmesi Ve Finansal Tablolara Yansıması, Uzmanlık Yeterlilik Tezi, Türkiye Cumhuriyeti Merkez Bankası Muhasebe Genel Müdürlüğü, Ankara, Türkiye, 62-318.

Yıldız, S, (2010), Yatırım Amaçlı Gayrimenkuller ve Bir Uygulama, Yüksek Lisans Tezi, İstanbul Ticaret Üniv. Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul, Türkiye, 69-70.

## Özgeçmiş

Eda Meltem Erciş 1972 yılında İstanbul'da doğmuştur. 1994 yılında İstanbul Teknik Üniversitesi Fizik Mühendisliği Bölümünü başarıyla tamamlamıştır. 1996 yılında İstanbul Üniversitesi İşletme İktisadi Enstitüsünde İşletme bölümünü (Master of Business Administration) bitirmiştir. İş hayatına 1996 yılında Şişecam Holding Paşabahçe Cam Sanayi ve Tic. A.Ş.'de Bütçe Planlama departmanında Uzman Yardımcısı olarak başlamıştır. Daha sonra ise Işıklar Holding, Çukurova Holding ve Soyak Holding'e ait firmalarda Bütçe, Maliyet ve Finans konularında uzman ve yönetici olarak çalışmıştır. 2010 yılında Okan Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsünde Muhasebe ve Denetim Bölümüne girmiştir. En son olarak Galatasaray Spor Kulübünde Bütçe Planlama Departmanında Müdür Yardımcısı pozisyonunda çalışmaktadır. Aynı zamanda A sınıfı İş Güvenliği Uzmanı belgesine sahip olan Eda Meltem Erciş akademik ve iş yaşamı ile ilgili çalışmalarına devam etmektedir.