



**T.C.**

**TOROS ÜNİVERSİTESİ**

**SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ**

**İŞLETME ANA BİLİM DALI**

**İŞLETME YÜKSEK LİSANS PROGRAMI**

**TÜRKİYE MUHASEBE STANDARTLARININ LİMAN İŞLETMECİLİĞİNE  
UYGULANMASI: ÖRNEK UYGULAMALAR**

**Çınar USLU ZEREN**

**YÜKSEK LİSANS TEZİ**

**TEMMUZ 2017**



T.C.

**TOROS ÜNİVERSİTESİ**

**SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ**

**İŞLETME ANA BİLİM DALI**

**İŞLETME YÜKSEK LİSANS PROGRAMI**

**TÜRKİYE MUHASEBE STANDARTLARININ LİMAN İŞLETMECİLİĞİNE  
UYGULANMASI: ÖRNEK UYGULAMALAR**

**Çınar USLU ZEREN**

**DANIŞMAN**

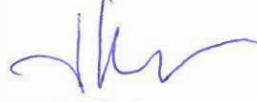
**Prof. Dr. Haluk KORKMAZYÜREK**

**YÜKSEK LİSANS TEZİ**


**TEMMUZ 2017**

## YÜKSEK LİSANS TEZİ ONAY FORMU

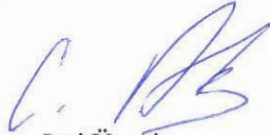
Çınar USLU ZEREN tarafından hazırlanan “Türkiye Muhasebe Standartlarının Liman İşletmeciliğine Uygulanması: Örnek Uygulamalar ” başlıklı bu çalışma 11/07/2017 tarihinde yapılan savunma sınavı sonunda oybirliği ile başarılı bulunarak jürimiz tarafından İşletme Ana Bilim Dalı Yüksek Lisans Programı tezi olarak kabul edilmiştir.



Jüri Başkanı  
Prof. Dr. Turhan KORKMAZ  
(Mersin Üniversitesi)

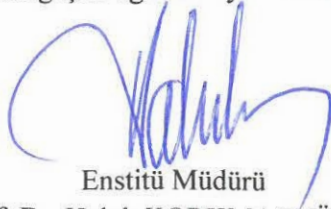


Jüri Üyesi  
(Danışman)  
Prof. Dr. Haluk KORKMAZYÜREK



Jüri Üyesi  
Yrd. Doç. Dr. Caner ATIŞ  
(Mersin Üniversitesi)

Yukarıdaki imzaların adı geçen öğretim üyelerine ait olduğunu onaylarım.



Enstitü Müdürü  
Prof. Dr. Haluk KORKMAZYÜREK

## ETİK BEYAN

Toros Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Tez Yazım Kurallarına uygun olarak hazırladığım bu çalışmada:

- Sunduğum verileri, bilgileri ve dokümanları akademik ve etik kurallar çerçevesinde elde ettiğimi,
- Tüm bilgi, belge, değerlendirme ve sonuçları bilimsel etik ve ahlak kurallarına uygun olarak sunduğumu,
- Yararlandığım eserlerin tümüne uygun atıfta bulunarak kaynak gösterdiğimi,
- Kullanılan verilerde herhangi bir değişiklik yapmadığımı,
- Sunduğum çalışmanın özgün olduğunu,

bildirir, aksi bir durumda aleyhime doğabilecek tüm hak kayıplarını kabullendiğimi beyan ederim.

11/07/2017

Cınar USLU ZEREN

# TÜRKİYE MUHASEBE STANDARTLARININ LİMAN İŞLETMECİLİĞİNE UYGULANMASI: ÖRNEK UYGULAMALAR

(Yüksek Lisans Tezi)

Çınar USLU ZEREN

TOROS ÜNİVERSİTESİ  
SOSYAL BİLGİLER ENSTİTÜSÜ

2017

## ÖZET

Küresel boyuttaki tedarik zinciri ve lojistik kavramlarının içinde en büyük yeri alan deniz ulaştırmasında, altyapısı en büyük ve stratejik olanı şüphesiz limanlardır. Ulaştırma sektöründeki limanlar dâhil tüm ticari aktörlerin finansal raporlama dillerini küreselleşen ekonomik sistem içerisinde anlaşılır, şeffaf ve karşılaştırılabilir kılmaları gerekli olmuştur. Böylece dünya ölçeğindeki tüm Finansal veri hazırlayıcıları ulusal düzeyde hazırladıkları muhasebe verilerini uluslararası düzeye tam, doğru, yeterli ve aynı anlamı verecek şekilde sunacak, karar vericiler için doğru ve güvenilir bilgiyi üreteceklerdir.

Konusunu Uluslararası Finansal Raporlama Standartları'ndan alan bu çalışmada; Liman İşletmelerinde özellikle kullanılan bazı standartların, Liman işletmeciliğine özgü olarak nasıl uygulanabileceği örnek olaylar üzerinden incelenmiştir. Standart hükümlerinin uygulanmasındaki genel yaklaşım göz önünde bulundurularak standartların Liman hizmetlerine özgü uyarlanmasında dikkat edilmesi gereken farklı yönlerin uygulamada nasıl gerçekleştirileceği ortaya konulmuştur.

**Anahtar Kelimeler:** Liman İşletmeciliği, TMS Standartları, Mersin Limanı

**APPLICATION OF TURKISH ACCOUNTING STANDARDS IN PORT  
BUSINESS: EXAMPLES OF SOME STANDARDS**

**(M. Sc. Thesis)**

**Çınar USLU ZEREN**

**TOROS UNIVERSITY  
GRADUATE INSTITUTE OF SOCIAL SCIENCES**

**2017**

**ABSTRACT**

Undoubtedly, ports have the largest and strategic infrastructure in marine transportation, which has the greatest place in the küresel supply chain and logistics concepts. It is essential that all commercial actors, including ports in the transport sector, should be able to make their financial reporting languages understandable, clear and comparable within the küresel economic system. Thus, all financial data makers on the world scale will provide accurate and reliable information to the international level of accounting data that they prepared at the national level and will produce accurate and reliable information for decision makers.

In this study, which the subject was applied from International Financial Reporting Standards, It has been investigated through the case studies how some of the standards that are used in Port Authorities can be applied to port operations particularly. It has been demonstrated how the different aspects of the standardization of the Port Services should be applied in practice by taking into account the general approach to the implementation of the standard provisions.

**Key Words:** Port Operation, TMS Standards, Mersin Port

## TEŐEKKÖR

Yüksek lisans tez çalışmam süresince bilgi ve deneyimleriyle beni yönlendiren değerli tez danışmanım Sayın Prof. Dr. Haluk KORKMAZYÖREK'e sonsuz teşekkürlerimi sunarım.

Yüksek lisans eğitimim boyunca yardımlarını hiç eksik etmeyen, desteklerini hep hissettiğim değerli müdürlerim, Sayın Özge YILMAZ'a, Sayın Celalettin ÖKMEN'e, Sayın Şükrü UĞUR'a, çalışma arkadaşım Sayın Sinem HIZAL SERT'e sonsuz teşekkürlerimi sunarım.

Son olarak, anlayışlarını, maddi ve manevi desteklerini esirgemeyen sevgili eşim Rıza Mete ZEREN'e, beni büyüten, yetiştiren ve her koşulda yanımda olup inançlarını esirgemeyen canım annem Nurten ve canım babam Selahattin USLU'ya, sevgili kardeşlerim Arzu, Selvi, Mehmet USLU'ya yürek dolusu şükran ve sevgilerimi sunuyorum.

Çınar USLU ZEREN

## İÇİNDEKİLER

ÖZET .....	vii
TEŞEKKÜR.....	ix
TABLolar LİSTESİ.....	xii
ŞEKİLLER LİSTESİ .....	xv
KISALTMALAR LİSTESİ.....	xvi
GİRİŞ .....	1
BİRİNCİ BÖLÜM .....	7
TEMEL KAVRAMLAR.....	7
1.1. Muhasebenin Tanımı ve Türkiye'de Muhasebenin Gelişimi.....	7
1.2. Türkiye Liman Faaliyetleri ve Özellikleri.....	10
1.2.1. İstanbul Marport Konteynır Terminali .....	12
1.2.2. Yılport Limanı ve Özellikleri .....	12
1.2.3. Nemrut Aliğa Limanı/ Nempport Terminali.....	13
1.2.4. Mersin Limanı ve Özellikleri.....	14
1.3. Liman Fonksiyonlarının Muhasebe Uygulamaları.....	16
1.4. Uluslararası Finansal Raporlama Standartları ve Özellikleri .....	20
1.5. Türkiye Finansal Raporlama Standartları ve Özellikleri.....	22
1.6. Yeni Türk Ticaret Kanununun Finansal Raporlamaya Etkileri.....	23
İKİNCİ BÖLÜM.....	30
TMS STANDARTLARI.....	30
2.1. TMS-18 Hasılat Standardı Kapsamı ve Vergi Usul Kanunu ile Karşılaştırması .....	30
2.2. TMS-16 Duran Varlık Standardı Amacı, Kapsamı ve Vergi Usul Kanunu ile Karşılaştırması.....	42
2.3. TMS-38 Maddi Olmayan Duran Varlık Standardı Kapsamı ve Vergi Usul Kanunu ile Karşılaştırması .....	55
2.4. TMS-21 Kur Değişiminin Etkileri Standardının Amacı ve Kapsamı .....	63
2.5. TMS-19 Çalışanlara Sağlanan Faydalar Standardı Amacı, Kapsamı ve Vergi Usul Kanunu ile Karşılaştırması.....	71
ÜÇÜNCÜ BÖLÜM .....	85
TMS-18, TMS-21, TMS-16, TMS-38, TMS-19 STANDARTLARININ LİMAN İŞLETMECİLİĞİNDE UYGULANMASI.....	85
3.1. TMS-18 Hasılat Standardının Liman İşletmelerinde Uygulama Örneği.....	85



3.2. TMS-21 Yabancı Para Kurlarındaki Değişikliklerin Etkileri Standardı .....	92
3.3. TMS-16 Maddi Duran Varlık Standardı Örneği .....	98
3.4. TMS-38 Maddi Olmayan Duran Varlıklar Standardı Örneği .....	107
3.5. TMS-19 Çalışanlara Sağlanan Fayda Standardının Liman İşletmeciliğinde Uygulanması.....	114
DÖRDÜNCÜ BÖLÜM.....	130
SONUÇ VE ÖNERİLER.....	130
KAYNAKÇA.....	136
ÖZGEÇMİŞ .....	140



## TABLolar LİSTESİ

<b>Tablo 1.</b> Limanlarda Verilen Hizmetler .....	16
<b>Tablo 2.</b> Standart İsimleri/ Kısaltmaları.....	21
<b>Tablo 3.</b> TTK Geçici Madde 1'e Göre, Tam Set TFRS'leri Uygulayacak Şirketlerin Gösterilmesi.....	25
<b>Tablo 4.</b> Faydalı Finansal Bilginin Niteliksel Özellikleri.....	27
<b>Tablo 5.</b> TMS-18 ve VUK Açısından Hasılat Standardı Uygulamalarının Karşılaştırılması.....	41
<b>Tablo 6.</b> TMS-16 Duran Varlık Standardına Göre Makinenin Maliyet Unsurları....	45
<b>Tablo 7.</b> Normal Amortisman Yöntemi Kullanılarak Yıllara Göre Hesaplanan Amortisman Tutarları.....	47
<b>Tablo 8.</b> Forklift Tamamen Amorti Edildiğinde Birikmiş Amortismanların Gösterimi.....	48
<b>Tablo 9.</b> Forkliftin Standart Hükümlerine Göre Amortismanının Hesaplanması....	49
<b>Tablo 10.</b> Forkliftin Standart Hükümlerine Göre Amortisman Ayırması Aylık Gösterim.....	49
<b>Tablo 11.</b> Standart Hükümlerine Göre Kıst Amortisman Yöntemi Kullanılarak Yıllar Bazında Hesaplanan Amortisman Tutarları.....	50
<b>Tablo 12.</b> TMS-16 Standardına Göre Geçici Farkların Tabloda Gösterimi.....	51
<b>Tablo 13.</b> TMS-16 ve VUK Açısından Maddi Duran Varlıklarda Amortisman Uygulamalarının Karşılaştırılması.....	53
<b>Tablo 14.</b> TMS-38 Standardına Göre Geçici Farkların Tabloda Gösterimi.....	61
<b>Tablo 15.</b> TMS-38 ve VUK Açısından Maddi Olmayan Duran Varlıklarda Amortisman Uygulamalarının Karşılaştırılması.....	62
<b>Tablo 16.</b> Parasal/Parasal Olmayan Kalemler.....	64
<b>Tablo 17.</b> Yabancı Paralı İşlemleri İle İlgili Kurallar.....	68
<b>Tablo 18.</b> Bağlı Ortaklığın 01.01.2015-31.12.2015 Tarihli Kâr veya Zarar Tablosu	69

<b>Tablo 19.</b> Bağlı Ortaklığın 31.12.2015 Finansal Durum Tablosu.....	69
<b>Tablo 20.</b> Bağlı Ortaklığın Kâr veya Zarar Tablosunun Çevirisi (01.01.2015- 31.12.2015).....	70
<b>Tablo 21.</b> Bağlı Ortaklığın Finansal Durum Tablosu Çevirisi (31.12.2015).....	70
<b>Tablo 22.</b> TMS-19 ve VUK Açısından Çalışanlara Sağlanan Faydalar Uygulamalarının Karşılaştırılması.....	84
<b>Tablo 23.</b> Sorudaki Sayısal Verilerin Maddeler Halinde Yazılması.....	87
<b>Tablo 24.</b> 2015-2016 Yılında Müşteriye Fatura Edilen Kapı Çıkış ve Ardiye Ücret Hesaplamaları.....	87
<b>Tablo 25.</b> TMS-21 Kur Etkilerinin Değişimi Standardında Çevrim Esasları.....	93
<b>Tablo 26.</b> Geçerli Para Biriminin Raporlama Para Birimine Çevrildiği Kurlar.....	94
<b>Tablo 27.</b> TMS-21 Kur Etkilerinin Değişimi Standardı Gereği 2014 ve 2015 Dönemine Ait Geçerli Para Birimi Kalemlerinin Raporlama Para Birimi Kalemi Olan TL Para Birimine Çevrilmesi .....	95
<b>Tablo 28.</b> 2014 ve 2015 Dönemine Ait Geçerli Para Birimi Kalemlerinin Raporlama Para Birimi Kalemi Olan TL Para Birimine Detaylı Çevrim Hesaplaması.....	96
<b>Tablo 29.</b> TMS-16 Maddi Duran Varlık Standardına Göre Alınan Makinenin Birikmiş Amortisman Kaydı Tablosu.....	101
<b>Tablo 30.</b> VUK'a Göre, Alınan Makinenin Birikmiş Amortisman Kaydı Tablosu.	103
<b>Tablo 31.</b> TMS-16 ve VUK'a Göre Yıllar İtibarıyla Hesaplanan Amortisman Tutarları Tablosu.....	105
<b>Tablo 32.</b> TMS-38 ve VUK'a Göre Yıllar İtibarıyla Hesaplanan Amortisman ve Çıkan Farklar.....	110
<b>Tablo 33.</b> TMS-38 ve VUK'a Göre 3 Yılda Ortaya Çıkan Geçici Hesaplama Farklılıkları.....	111
<b>Tablo 34.</b> X Liman İşletmesinin Kullanılmayan İzin Günleri Tablosu.....	116

<b>Tablo 35.</b> X Liman İşletmesinin Kullanılmayan İzin Günleri İçin Yüklendiği Karşılık Hesaplaması Tablosu.....	117
<b>Tablo 36.</b> Haziran ve Aralık Ayında Alınacak İkramiyelerin Tutarları.....	118
<b>Tablo 37.</b> Aktüeryal Varsayımlar.....	120
<b>Tablo 38.</b> X Liman İşletmesindeki Personellerin Kıdemleri.....	121
<b>Tablo 39.</b> Personellerin Hizmet Sürelerinin Bitimi Tablosu.....	121
<b>Tablo 40.</b> Hizmet Süresinin Sonuna Kadar Alacağı Zam Tutarları.....	122
<b>Tablo 41.</b> Personellerin Hizmet Süresi Sonunda Alacakları Ücretin Bugünkü Değeri.....	123
<b>Tablo 42.</b> İndirgenmiş Kıdem Tazminatı .....	124
<b>Tablo 43.</b> Personellerin İşten Ayrılma İhtimallerinin Parasal Değeri.....	125
<b>Tablo 44.</b> İş Kanunu Hükümlerine Göre Kıdem Tazminatı Ayrılmış Olma Hali...	126

## ŞEKİLLER LİSTESİ

- Şekil 1.** Türkiye Liman İşletmeleri Haritası ..... 11
- Şekil 2.** Türkiye'de En Fazla Konteyner Elleçlenen 10 Liman Başkanlığı.....15



## KISALTMALAR LİSTESİ

<b>AB</b>	: Avrupa Birliği
<b>BM</b>	: Birleşmiş Milletler
<b>BDDK</b>	: Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurumu
<b>GAAP</b>	: Amerikan Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkeleri
<b>IASC</b>	: Uluslararası Muhasebe Standartları Komitesi
<b>IDTYDK</b>	: İktisadi Devlet Teşekküllerini Yeniden Düzenleme Komisyonu
<b>IOSCO</b>	: Menkul Kıymetler Komisyonları Uluslararası Örgütü
<b>KGK</b>	: Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu
<b>KVK</b>	: Kurumlar Vergisi Kanunu
<b>OECD</b>	: Ekonomik İşbirliği ve Kalkınma Örgütü
<b>SPKn</b>	: Sermaye Piyasası Kanunu
<b>TFRS</b>	: Türkiye Finansal Raporlama Standartları
<b>TMS</b>	: Türkiye Muhasebe Standartları
<b>TTK</b>	: Türk Ticaret Kanunu
<b>TMUD</b>	: Türkiye Muhasebe Uzmanları Derneği
<b>TMUDESK</b>	: Türkiye Muhasebe ve Denetim Standartları Kurulu
<b>TMSK</b>	: Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu
<b>UMS</b>	: Uluslararası Muhasebe Standartları
<b>UMSK</b>	: Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu
<b>VUK</b>	: Vergi Usul Kanunu

## GİRİŞ

Ticaret, uluslararası arenada ülkelerin ekonomilerine doğrudan etki gösterir. Bu tür bir etki göstermesindeki en temel neden küreselleşme eğilimi sunmasından kaynaklanmaktadır. Küreselleşme; sosyo-ekonomik, bilim, teknoloji, kültürel vb. unsurların küresel olarak bütünleşmesi anlamına gelmektedir. Günümüzde küreselleşme kavramının etkin bir çerçeve kazanmasındaki en önemli unsur, teknolojinin gelişmesi ve gün geçtikçe hızlanması ile yakından ilişkilidir. Bu bağlamda küreselleşmenin etkisi, dünya genelinde ulusal ve uluslararası ticari gelişmelerin sağlanması, mal ve hizmetlerin değiştirilme ihtiyacı, dolaşımında yaşanan serbestleşme ve iyileştirmeleri beraberinde getirmiş ve geleneksel işletmelerin eski düzenle karşılaştırılmayacak şekilde yeni finansal uygulamalara, işbirliklerine ve ticari münasebetlere girmelerine neden olan bir yapı ortaya çıkarmıştır.

Ulusal ve uluslararası ticari gelişmelerin sağlanması için işletmelerin küresel ölçekte rekabet edebilmeleri ve ulaştırma faaliyetlerini en uygun şartlarda yerine getirmeleri gerekmektedir. Küresel boyuttaki tedarik zinciri ve lojistik kavramlarının içinde en büyük yeri alan, deniz ulaştırmasında altyapısı en büyük ve stratejik olanı şüphesiz limanlardır. Limanlar, ticareti geliştirdikleri gibi, ticaret merkezlerinin büyümesine de katkı sağlayan, ülkelerin dış ticaretinin kapılarıdır. Ve artık limanlar temel olarak gemilerin sığındığı bir yer değil, yüklerin taşındığı, bir yerden başka bir yere transfer edildiği, yükün depolandığı ve yüke katma değer hizmetlerin verildiği lojistik merkez üstleri olarak karşımıza çıkmaktadır.

Bütün bu anlatılanlar ışığında, ulaştırma sektöründeki limanlar dâhil tüm ticari aktörlerin finansal raporlama dillerini küreselleşen ekonomik sistem içerisinde anlaşılır, şeffaf ve karşılaştırılabilir kılmaları kaçınılmaz olmuştur. Böylece dünya ölçeğindeki tüm finansal veri hazırlayıcıları ulusal düzeyde hazırladıkları muhasebe verilerini uluslararası düzeyde tam, doğru, yeterli ve aynı anlamı verecek şekilde sunacak, karar vericiler için doğru ve güvenilir bilgiyi üreteceklerdir.

Finansal tablolarının karşılaştırılabilir kılınması için uluslararası muhasebe kapsamındaki uyumlaştırma çalışmalarının önemi giderek arttırmıştır. Son yıllarda uyumlaştırma çalışmaları sürekli geliştirilmekle birlikte küreselleşen ekonomik sistem içerisinde anlaşılır, şeffaf ve karşılaştırılabilir finansal raporlama hazırlayan

işletmelerce aynı finansal raporlama dilinin konuşulmasını sağlayan Uluslararası Finansal Raporlama Standartları oluşturulmuştur.

Konusunu Uluslararası Finansal Raporlama Standartları'ndan alan bu çalışmada; Liman İşletmeciliğinde özellikle kullanılan bazı standartların, Liman işletmeciliğine özgü olarak nasıl uygulanabileceği örnek olaylar üzerinden incelenmiş ve değerlendirmelerde bulunulmuştur.

Araştırma Probleminin Tanımı: Türkiye Muhasebe Standartlarının Liman İşletmeciliğine uygulanması bazı özellikler göstermektedir. Bu çalışmada ele alınan problem, standart hükümlerinin uygulanmasındaki genel yaklaşım göz önünde bulundurularak, liman işletmeciliği için ağırlıklı öneme sahip olduğu değerlendirilen standartların limana nasıl uygulandığının gösterilmesi ile vergi usul kanunu hükümleriyle standart hükümlerinin uygulanmaları sırasında ortaya çıkan farklılıkların gösterilmesidir.

Araştırmanın Amacı: Bu anlatılanlar ışığında çalışmadaki genel amaç Türkiye Muhasebe Standartları'nın bir liman işletmeciliğine ağırlıklı olarak nasıl uygulanabileceğini muhasebe diliyle göstermektir. Bu amacın belirlenmesinde ise bazı TMS'lerden yararlanılacak ve literatür taraması ile standartların kapsamının belirlenmesi sağlanacaktır. Bu uygulamalar, 2016 itibariyle kırk beş adet olan standartlardan liman işletmeciliği açısından önemli olduğu değerlendirilen sadece beş adet standardın incelenmesiyle yapılmıştır. Bunun en temel nedeni hem standartların hepsinin liman sektörü açısından ağırlıklı olmaması hem de özellikli olarak incelenen Liman İşletmeciliğini en iyi yansıtan standartlar olmasıdır.

Araştırmanın Kapsamı:

Bu araştırmada beş standart incelenmiş ve liman işletmeciliğine göre uygulaması gösterilmiştir. Bunlar sırasıyla;

TMS-18 Hasılat standardı, gelir; finansal tabloların hazırlanma ve sunulma esaslarına ilişkin kavramsal çerçevede, hesap dönemi boyunca, sermayedarların katkılarıyla ilgili olanlar dışındaki nakit girişleri veya varlıklardaki artışlar veya borçlardaki azalışlar olarak özkaynaklarda artışa neden olan ekonomik faydalardaki artışlar olarak tanımlanmıştır. Gelirin tanımı hasılatın ve kazancın ikisini birden içerir. Hasılat işletmenin olağan faaliyetleri neticesinde ortaya çıkan gelirdir ve satışlar,



Ücretler, faiz, temettü ve isim hakları gibi çeşitli adlar taşır. Bu Standardın amacı; belirli tipteki işlemlerden ve olaylardan elde edilen hasılat ile ilgili muhasebe işlemlerini açıklamaktır. Hasılat; gelecekteki ekonomik faydaların işletmeye girmelerinin olası oldukları ve söz konusu faydalar güvenilir olarak llebildikleri durumlarda muhasebeleştirilir. Bu Standart, söz konusu kriterlerin karşılandığı ve neticesinde hasılatın muhasebeletirildiğı durumları açıklar. Ayrıca, bu Standart söz konusu kriterlerin uygulamasına ilişkin uygulamalı rehberlik sağlar. (TMS 18, s:2).

TMS-21 Bir işletme; yabancı para birimlerinde işlemler yapmak ya da yurtdışında işletmeye sahip olmak suretiyle yabancı faaliyetlerde bulunabilir. Ayrıca, bir işletme finansal tablolarını bir yabancı para biriminde sunabilir. Bu Standardın amacı, yabancı para işlemlerin ve yurtdışındaki işletmelerin finansal tablolara nasıl dahil edileceğini ve finansal tablolarda kullanılan para birimine nasıl çevrileceğini düzenlemektir. Hangi döviz kuru/kurlarının kullanılacağı ve döviz kurlarındaki değişimin finansal tablolar üzerindeki etkilerinin nasıl raporlanacağı bu standardın temel konularıdır.

TMS-16 Bu Standardın amacı, finansal tablo kullanıcılarının işletmenin maddi duran varlıklardaki yatırımlarını ve bu yatırımdaki değişimleri belirleyebilmelerini sağlayan maddi duran varlıklarla ilgili muhasebe işlemlerini düzenlemektir. Maddi duran varlıkların muhasebeletirilmesindeki temel konular; varlıkların muhasebeleştirilmesi, defter değerlerinin belirlenmesi ve bunlarla ilgili olarak finansal tablolara yansıtılması gereken amortisman tutarları ile değer düşüklüğü zararlarıdır.

TMS-38 Maddi Olmayan Duran Varlık Standartları, Bu Standardın amacı başka bir Standartta zel hüküm bulunmayan maddi olmayan duran varlıklarla ilgili muhasebeleştirme yöntemlerini belirlemektir. Bu Standart, işletmenin, bir maddi olmayan duran varlığı sadece ve sadece belirlenmiş ölçütlerin sağlanmış olması durumunda muhasebeletirmesini zorunlu kılar. Bu Standart, ayrıca, maddi olmayan duran varlıkların defter değerinin nasıl ölçüleceğini belirleyip, maddi olmayan duran varlıklarla ilgili bazı özel açıklamalar yapılmasını gerektirir.

TMS-19 alıanlara Sağlanan Faydalar Standardı, Bu Standardın amacı, çalışanlara sağlanan faydaların muhasebeleştirilmesine ve açıklanmasına ilişkin hususları belirlemektir. Bu Standart uyarınca işletmenin; çalışana, sunduğu hizmet

karşılığında gelecekte ödeyeceği faydalara ilişkin bir borcu, Sağlanan faydalar karşılığında çalışanın sunduğu hizmetten elde edilen ekonomik faydayı işletme tükettiğinde ise bir gideri, muhasebeleştirilmesi gerekir.

Araştırmanın Önemi: Küreselleşmede ticaretin önemli bir faktör olması, liman işletmeciliğinde uygulanan standartların da etkin bir şekilde kullanılmasını gerektirmiştir. Bu bağlamda Türkiye Muhasebe Standartları'nın tamamının liman işletmeciliği ile ilişkili olmaması ve liman işletmeciliği açısından önemli olduğu değerlendirilen sadece beş adet standardın dikkate alınarak, bunların liman işletmeciliğine özel uygulaması gösterilmiş ve uygulanmasına katkıda bulunulmuştur. Aynı zamanda, mevcut yasal hükümlerle standart hükümlerinin karşılaştırılması yapılmış ve ortaya çıkarılan farklılıklar tespit edilerek bu noktalar muhasebe kayıtlarıyla anlatılmıştır.

Limanların Türkiye ekonomisindeki önemi göz önüne alındığında, Standartların liman hizmetlerine uyarlanması, üzerinde çalışılması gereken bir konu olmasına karşın, konu ile ilgili yapılan akademik çalışmalar çok yetersizdir. Yüksek Öğretim Kurumu tez veri tabanından yapılan araştırmada, Türkiye Muhasebe Standartlarının çeşitli sektörlere uygulanması ile ilgili birçok tez çalışmasının varlığına karşın, Limanlarda Türkiye Muhasebe Standartlarının uygulanması ile ilgili hiçbir araştırmaya rastlanmamıştır.

#### Araştırmanın Yöntemi:

Literatür Taraması: Çalışmada öncelikle literatür taraması yapılmıştır. Literatür taraması hakemli dergilerden, akademik yayınlardan, kitaplardan, dergi ve makalelerden yararlanılarak yapılmıştır. Tez hazırlanırken konunun kolayca işlenebilmesi için standartları küresel liman ölçeğine değil sadece Türkiye'deki liman işletmeciliğine uyarlaması yapılmış ve böylece çalışma alanı daraltılmıştır. Türkiye'deki liman işletmeciliğinin araştırılması neticesinde uluslararası finansal raporlama standartlarında tanımlanmış tüm standartların değil limanlarda verilen hizmetlerin niteliği gereği bazı standartların özellikle kullanıldığı tespit edilmiştir. Bu standartlar ise, liman hizmetlerinde gelir yaratıcı unsurların raporlanmasında takip edilen Hasılat standardı, liman işletmelerinin faaliyetlerinin ulusal ve uluslararası düzeyde olması nedeniyle etkilendiği ekonomik çevrenin para biriminden kayıtlarını oluşturup finansal raporlarını sunum para birimine

çevirdiğinde kullandığı Kur etkilerinin değişim standardı, liman hizmetlerini vermelerinde en büyük dilimi oluşturan maddi ve maddi olmayan duran varlık standartları ve çalışanlara sundukları hizmetler karşılığında sağlanan fayda standartlarıdır. Bahse konu bu beş standardın Liman İşletmeciliğinde ağırlıklı olarak kullanıldığı gösterilmiştir.

**Örnek Olay Geliştirme:** Araştırma yönteminin ikincisi, liman işletmeciliğinde ağırlıklı olarak kullanılan her bir standart için oluşturulan örnek olayların tasarımıdır. Böylece incelenmesi hedeflenmiş liman işletmeciliğinin kendi faaliyetleri neticesinde verdiği hizmetlerle standartların bu sektöre uygulanması örneklerle gösterilmiştir.

**Standartların Muhasebe Kayıtlarını Uygulamalı Olarak Gösterme:** Araştırma yönteminin üçüncüsü tasarlanan örnek olaya dayanarak ilgili standartların liman hizmetlerine uyarlanmasında muhasebe kayıtlarının nasıl yapılacağını uygulamalı olarak göstermektedir.

**Standart Hükümleriyle VUK Hükümlerinin Karşılaştırılması:** Araştırmanın son kısmı standart hükümlerine göre oluşturulmuş muhasebe kayıtlarının Vergi Usul Kanunu hükümlerine göre oluşturulmuş muhasebe kayıtlarıyla karşılaştırılması ve uygulama farklılıklarını ortaya koymak hedeflenmiştir. Ayrıca ilgili standartların uygulanmasında Vergi Usul Kanunu açısından öne çıkan noktalar tespit edilmiştir.

**Araştırmanın Kısıtları:** Araştırma, Uluslararası Finansal Raporlama Standartlarında yer alan tüm standartları incelememiş, Liman İşletmeciliğinin ağırlıklı olarak kullandığı değerlendirilen, TMS-18 Hâsılat Standardı, TMS-21 Kur Etkisi, TMS-16 Duran Varlık, TMS-38 Maddi Olmayan Duran Varlık Standartları ve TMS-19 Çalışanlara Sağlanan Faydalar Standartları ile sınırlandırılmıştır. Standartların uygulanmasında gerçek veri kullanmak pek mümkün olmamıştır. Bunun nedeni liman sektöründeki firmaların rekabet halinde olmaları ve şirket bilgilerini vermek istememeleridir. Bu nedenle liman işletmeciliği uygulamalarını yansıtan “örnek olay” tasarımları ile bu kısıt aşılmaya çalışılmıştır. Ayrıca, bu çalışma, mevcut gerçek limanları kapsayan bir saha çalışması niteliğinde değildir. Ancak, tüm örnekler ve seçilen standartlar, gerçek bir liman işletmesi için aynen geçerli unsurlardır.

Çalışmanın birinci bölümde, temel kavramların verilmesi sağlanmaya çalışılmıştır. Bu bağlamda muhasebenin temel kavramları, Liman İşletmeciliğinin tanımı ve özellikleri, Limanlarda verilen hizmetler, Uluslararası ve Türkiye Finansal Raporlama Standartlarına İlişkin olarak önemli kavramların ifade edilmesi amaçlanmıştır.

Çalışmanın ikinci bölümünde, Türkiye Muhasebe Standartlarından TMS 18, TMS 16, TMS 38, TMS 21, TMS 19 standartlarının amaç, kapsam ve Vergi Usul Kanunu Hükümleriyle olan farklılıklarına yer verilmiş olup standartların genel uygulamasıyla ilgili örnekler verilmiştir.

Çalışmanın üçüncü bölümünde, Liman İşletmelerinin ağırlıklı olarak kullandığı, amaç ve kapsamı belirlenmiş standartlardan hasılat, kur değişiminin etkileri, maddi ve maddi olmayan duran varlık standartları ve çalışanlara sağlanan fayda standartlarının Liman işletmeciliğine uyarlanması ile ilgili örneklere yer verilmiştir.

Sonuç bölümünde standartta yer alan hükümlerin Liman İşletmeciliğine uyarlanması neticesinde elde edilen bulgular ortaya konmuş ve en büyük farklılığın standartlarda yer alan hükümlerle VUK'da yer alan hükümlerin uygulama farklılığından kaynaklandığı gösterilmiştir.

# BİRİNCİ BÖLÜM

## TEMEL KAVRAMLAR

### 1.1. Muhasebenin Tanımı ve Türkiye'de Muhasebenin Gelişimi

Muhasebe, para ile ifade edilen işlemlerin, ölçülmesi, sınıflandırılması ve kayıt altına alınarak kullanıcıları için yorumlayacakları ve bilgi edinecekleri anlamlı bir bütün haline getirmek olarak tanımlanmaktadır.

Muhasebe, bir işletmede oluşan değerlerin miktar olarak sürekli artış ve azalışlarını kaydeden, bilanço yoluyla belirli aralıklarda bu değerlerin özetini çıkaran, kar zarar tablosuyla çıkan sonuçların gösteren, sonuçları raporlayıp yorumlayarak bu işlemlere taraf olan kişi ve kurumlara bilgi sağlayan uygulama bütünüdür. Muhasebenin amacı, işletmelerin para ile ifade edilen faaliyetleriyle ilgili bilgi ve belgelerin kayıt altına alınıp muhasebe nizamına uygun olarak düzenlenmesi, raporlanarak kullanıcılarına sunulmasıdır. Muhasebenin en önemli yararları ise şu şekilde özetlenebilir: İşletmelerin sahip olduğu varlıkları tespit eder, işletmelerin dönem başı, dönem içi hareketleri ve dönem sonuna aktarılacak rakamların işlemini sağlar, çıkarılan tablolar işletme hakkında bilgiler vererek rapor kullanıcıları için kaynak niteliği oluşturur, işletme varlıklarının sayılıp, kayıt altına alınarak kayıp önüne geçilir. İşletmelerin vergi otoritelerine karşı sorumluluğunu yerine getirmesinde çok büyük bir işlev görür.

Türkiye'de muhasebenin gelişimi dört tarihsel başlığa ayrılarak günümüz uygulamalarına gelmiştir. Bu aşamaları 1850-1925 dönemi, 1926-1938 dönemi, 1939-1947 dönemi, 1948-1960 dönemi ve günümüzdeki uygulamalar.<sup>1</sup>

1850-1925 arası Türkiye'de muhasebenin belli bir sisteme girmesi 1850 tarihinde "Kanunname-i Ticaret" kanunu ile başlar. Bu kanun tüccarların, ticaret ile ilgili işlemlerini tuttıkları defterler hakkında bazı kararlar getirmiştir. Ayrıca, muhasebe

---

<sup>1</sup> file:///C:/Users/asus/Desktop/TEZ/KTU-ENGİN%20DİNÇ-sbedergisi\_ed4e9.pdf

Erişim Tarihi:[ 14.07.2017]

işlemleri uzun süre Genel Muhasebe ve Ticaret Muhasebesi konularıyla sınırlı kalmıştır.

1926 - 1938 arası 865 sayılı Türk Ticaret Kanunu Alman Ticaret Kanunundan alınmıştır. Böylece işletmeler belli bir süre defterlerini Alman Ticaret Kanunu hükümlerine göre tutmuşlardır. Bu iki dönem aralığında defterler belli bir kayıt düzenine göre tutulmuş, yine bilanço, gelir tablosu ve kar zarar tabloları 865 sayılı kanun esas alınarak düzenlenmiştir. Aynı zamanda bu dönemler arasında Kamu İktisadi Teşebbüsleri Hakkında Kanun Hükmünde Kararnameler çıkarılarak iktisadi devlet teşebbüsleri ile kamu iktisadi kurumlarının çalışma usul ve yönetmelikleri belirlenmiştir.

1939 - 1947 arası İktisadi devlet teşebbüsleri ile kamu iktisadi kurumlarının bünyelerinde kurulan inceleme heyetleri sayesinde Türkiye'de bulunan işletmelerin denetim usul ve esasları belirlenmiştir. Ayrıca devlet eliyle yapılan bazı fiyat kontrolleri firmaları maliyelerini düzenli tutacakları bazı uygulamalara itmiştir.

1948 - 1960 arası Gelir Vergisi mevzuatının 1950 döneminde yürürlüğe girmesiyle birçok mükellef işletme bünyelerinde muhasebeye ağırlık vermişlerdir. Ayrıca 6762 sayılı Türk Ticaret Kanunu ile 5422 sayılı Vergi Usul Kanunu işletmelerde, vergi hesaplamalarına ve muhasebe uygulamalarına ilişkin hususlar konusunda yol gösterici olmuştur.

Günümüzde ise, 1960 ve sonrasında kamu ve özel sektörde planlı kalkınma diye tabir edilen yatırım harcamaları gerçekleştirilmiştir. Birçok işletme artan işlem hacmine bağlı olarak yeni muhasebe uygulamalarını geliştirmek durumunda kalmış ve uzman muhasebeci ihtiyacı doğmuştur.

1964 döneminde Kamu İktisadi Devlet Teşekküllerinin yeniden düzenlenmesi için kurulan muhasebe komisyonu sayesinde muhasebede tekdüzenin sağlanması ve muhasebe uygulamalarının revize edilmesi için çalışmalar başlatılmıştır.

1964-1968 dönemleri arasında bu çalışmaların ürünü olarak muhasebede tekdüzeni sağlayan yapı ülkemize getirilmiştir.

1972-1994 dönemleri arasında tekdüzen hesap planı aşamalı olarak yürürlüğe konmuştur. Böylece Cumhuriyet döneminde ülkemizde muhasebe kayıtları basit usulde yapılıyorken bu dönemden sonra "Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği" ile artık tekdüzen muhasebe sistemiyle yapılmaya başlanmıştır ve basit usulden çıkılmıştır. Tekdüzen Muhasebe Sistemi sırasıyla, 1972 yılında İktisadi Devlet Teşekküllerinde 1994 yılında ise özel sektörde zorunlu olarak uygulanmaya

başlanmıştır. Tekdüzen hesap planının yürürlüğe konulması ile raporlama ve muhasebe dilinin gelişmesi ve işletmelerin planlı hareket etmelerine zemin hazırlanmış bu da ekonominin gelişmesine katkıda bulunmuştur.

Türkiye 1983-1984 yılları arasını kapsayan dönemde uluslararası sermaye hareketlerinin ülkeye girmesiyle Sermaye Piyasası Kurulunu kurmuştur. Bu kurul genel kabul görmüş muhasebe ilkelerinin benimsemiştir. Kurul, kendi bünyesinde yer alan işletmelerin uygulamaları için genel hesap planı ile bazı mali tablolar yayınlamıştır. Sermaye piyasalarında aktif çalışan işletmelerin gelişebilmeleri için finansal tablolarını gerçeğe uygun bir şekilde hazırlamaları gerekmekte ve muhasebe uygulamalarının da bu yönde olması gerekmektedir.

2000 ve sonraki dönemlerde, küreselleşmenin de etkisiyle tüm dünyada muhasebe dili ortak bir anlayışa bürünmüş ve yapılan çalışmalar neticesinde Uluslararası Muhasebe Standartları doğmuş, gelişmiştir. 1994 yılında, muhasebe ilkeleri ve uygulamalarında tekdüzeni sağlamak için Türkiye Muhasebe ve Denetim Standartları Kurulu kurulmuştur. Çalışmaları daha düzenli bir şekilde yapmak üzere Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu kurulmuştur.

2005 dönemi ve sonrasında Türkiye muhasebe mevzuatını tümünden Avrupa ve Amerika Birleşik Devletlerinin mevzuatları ile uyumlaştırma çalışmalarına hız kazandırmıştır. 2007 yılında ise yeni Türk Ticaret Kanunu çalışmalarına başlanarak küreselleşmeyle birlikte ticaret hukuku kaynaklarının tümünden revize görme ihtiyacı hasıl olmuş ve muhasebe standartlarını da içine alan bir yapı oluşturularak günümüzdeki haline kavuşmasına zemin hazırlanmıştır. Türkiye Muhasebe Standartlarının yayınlanmasıyla da Sermaye Piyasası Kuruluna tabi olan sermaye piyasasında işlem gören firmaların Türkiye Muhasebe Standartlarını uygulamaları zorunlu hale getirilmiştir ve finansal raporlarını gerçeğe uygun olarak hazırlamaya başlamışlardır.

2011 yılında Yeni Türk Ticaret Kanununun yayınlanmıştır. Bu kanunun yürürlüğe girmesiyle birlikte 2013 yılında Türkiye'deki tüm sermaye şirketlerine Türkiye Muhasebe Standartlarına göre finansal tablo hazırlamaları zorunluluğu (aynı yıl bu kapsam daraltılmıştır) getirilerek finansal tablolar için de bağımsız denetim kuralı getirilmiştir. 2011 yılında Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu 660 sayılı Kanun Hükmünde Kararname ile ortadan kaldırılarak yerine Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu kurulmuştur. Bu kurum, büyük sermaye

şirketlerinin finansal raporlarını denetleyerek muhasebe uygulamalarının gerçeğe uygun tutulup tutulmadığı hakkında değerlendirmelerde bulunmaktadır.

Günümüzde halen büyük sermaye şirketleri defterlerinin gerçeğe uygun muhasebe uygulamalarına göre tutmakta ve bağımsız denetime tabi oldukları için finansal raporlarını bağımsız denetimden geçirme zorunlulukları bulunmaktadır. Diğer yandan da vergi mevzuatına uygun defter tutularak vergi yasalarına uygun raporların da hazırlanmasına devam edilmektedir.

## **1.2. Türkiye Liman Faaliyetleri ve Özellikleri**

Limanlar dağıtım ve depolama fonksiyonu ile lojistik merkezi olarak değerlendirilmektedir. Bu yönüyle, yüklerin toplanmasına, dağıtılmasına ve bir ulaşım türünden diğerine aktarılmasına imkân vermekte ve yüksek katma değerli hizmetler sunmaktadırlar. Limanlarda depolama ve dağıtım hizmetleri dışında birçok faaliyet iç içe geçmiştir. Önemli finansman kaynakları gerektirmeleri nedeniyle ve politik ve güvenlikle ilgili stratejilerden ötürü büyük kapasiteli limanlar genelde devlet eliyle işletilmektedir. (Bayraktutan, 2013:26,11-41)

Limanlarda gemilere verilen hizmet karşılığında, fenerler ve tahliye ücretleri, gemilerin barınma hizmetleri ücretleri, atıkların alınma ücretleri, kanal geçiş giderleri, depolama ücretleri, gemi yer değiştirme ücreti, tatlı su ücreti, pilotaj, römorkör, palamar ve rıhtım ücretleri şeklinde ödemeler yapılmaktadır. Ayrıca limanlarda, yükleyici kişi ve kurumlara yükleme ve boşaltma giderleri adı altında ücretler ödenmektedir. Liman giderleri, ücret düzeyine, çalışma yöntemlerine ve hızına bağlı olarak limandan limana farklılık göstermektedir (Saban ve Güğçerçin, 2009:6,1-16).

Gün geçtikçe limanlar, sektör düzeyinde rekabetçi üstünlük sağlamanın yollarını aramakta ve altyapıyı geliştirme çabaları içerisine girmektedir. Böylece herhangi bir maliyet avantajı veya hizmet verimliliğindeki gelişme, daha büyük pazar paylaşımını beraberinde getirmektedir. Bu açıdan limanların kullanım kapasiteleri artırılmakta, yükte uzmanlaşmaya gidilmekte, ihtisas limanlar ortaya çıkmakta veya limanlarla lojistik merkezler arasında işbirliği kurulmaktadır. Sahip oldukları avantaj ve üstünlüklerle belirli sektör ve konularda uzmanlaşan limanlar diğer limanlara oranla daha rekabetçi bir yapıyla ulusal ve uluslararası ekonomide yerlerini almaktadırlar.

(Bayraktutan, 2013, 26, 11-41)



Türkiye, 8333 kilometre kıyı şeridine sahiptir. Bu kıyı şeridinde toplamda 174 adet liman ve iskele yer almaktadır. Bu limanlardan iki tanesi Türkiye Devlet Demir Yolları, altı tanesi de Türkiye Denizcilik İşletmeleri bünyesinde bulunmaktadır. Limanları işleten işletmeler kuruluşlar bakımından üç farklı bölüme ayrılmıştır. Birinci bölümde kamuya ait limanlar, ikinci bölümde işletmesi belediyelere ait olan limanlar ve üçüncü bölümde ise özel limanlar yer almaktadır. Türkiye şu anda yirmi bir tane kamuya ait, yirmi üç tane belediyelere ait ve yüz yirmi sekiz tane özel işletmelere ait limanlara sahiptir. Limanlar ticari anlamda değer taşıyan her türlü malın devletler ekonomisine girdiği ve çıktığı üniteler olarak ifade edilebilmektedir. Bütün dünyada ve Türkiye’de olduğu gibi uluslararası ticarî faaliyetlerin süregelen büyük bir bölümünde mali olarak denizyolu tercih edilmektedir. Taşıma ağının deniz bölümünü oluşturan limanlar ülke ekonomisinin gelişmesinde büyük rol oynamaktadır. <sup>2</sup> Aşağıda Şekil 1.de Türkiyede liman işletmelerinin dağılımı görülmektedir. Buna göre Türkiye'de limanların daha çok Marmara, Ege Bölgesinde yer aldığı söylenebilir.

Şekil 1. Türkiye Liman İşletmeleri Haritası <sup>3</sup>



<sup>2</sup> Kaynak: Deniz Ticaret Odası-Deniz Ticareti Dergisi, 2015, Haziran Sayısı Liman Eki

<sup>3</sup> Kaynak: Türklim Türkiye Liman İşletmecileri Derneği, “Türkiye Limancılık Sektörü Raporu”, 2013, s:46

Limancılık sektörü dünya çapında olduğu kadar Türkiye için de çok aktif bir sektördür. Aşağıda belli başlı limanlarımızdan bazı örnekler verilerek işlem hacimleri ve kapasitelerine göre durumları verilmiştir.

Türkiye’de yer alan limanlar genel olarak Marmara Bölgesi, Ege Bölgesi ve Akdeniz Bölgesinde geniş bir alanda yer almaktadır. Bu durumun temel sebebi ise bu bölgelerin doğal liman olması özelliğini taşımasıdır. Ayrıca sanayi kuruluşlarının bu alanlarda geniş yer kaplaması ve bölgede yapılan ticari faaliyetler ve bölgelerin hinterlandlarının fazla olması kendisini göstermektedir. Aşağıda Türkiye’de önemli büyüklüğe sahip bazı limanların özellikleri anlatılmıştır.

### **1.2.1. İstanbul Marport Konteynır Terminali**

İstanbul Ambarlı Limanı bünyesinde Kumport, Marport, Mardas, Akcansa, Soyak limanlarını bulundurur. 1996 yılında Konteyner Terminali olarak hizmet vermeye başlamıştır. Bünyesinde 10 adet Ganty Crane, 41 adet RTG, 92 Adet Liman içi aktarma aracı barındırmaktadır. Kapladığı alan 530.000 m<sup>2</sup> ve 7 adet rıhtım barındırmaktadır. 2016 yılında eleçlenen yük miktarı ise 1.846.995 TEU’dur. Marport terminal saha altyapısı, rıhtım uzunluğu ve ekipman yatırımlarıyla büyük konteyner gemilerine hizmet verebilen bir yapıdadır. 2015’te 1 milyon 585 bin TEU elleçleyerek konteyner limanları arasında Marmara Bölgesi’nde yüzde 31 ve Türkiye genelinde yüzde 19 pazar payına ulaşmıştır. 2016 yılında 1 milyon 847 bin TEU elleçleme yapılmıştır.<sup>4</sup>

### **1.2.2. Yılport Limanı ve Özellikleri**

1 Ocak 2004’te YILDIRIM Group, STFA Holding’ten Sedef Limanı’nı satın aldıktan sonra 1 Ocak 2005’te Alemdar Limanı’nı satın alarak YILPORT Konteyner Terminali ve Liman İşletmeciliği, A.Ş.’yi kurmak için iki limanın operasyonları birleştirildi. YILPORT, hali hazırda Türkiye’de uğrak yapamayacak büyüklükte gemileri elleçleyebilecek şekilde dizayn edilen Gemlik projesini 2011 yılında

---

<sup>4</sup> Kaynak: [http://www.marport.com.tr/marport\\_hakkinda](http://www.marport.com.tr/marport_hakkinda) Erişim Tarihi: 14.07.2017

başlattı. Aynı süreçte Gemlik limanına bitişik, 600.000 TEU kapasiteli konteyner ve RoRo terminali olan Gempport limanının satın alımı gerçekleştirildi. Sadece Gempport Limanı bünyesinde 4 adet Gantry Crane, 20 adet RTG, 7 adet MHC vinç, 82 adet Liman içi aktarma aracı bulunmaktadır. 2015 yılında elleçlenen konteyner 2,500,000 TEU, genel kargo yükü 4,000,000 Ton, Sıvı yük 1,000,000 m3 olarak gerçekleşmiştir.<sup>5</sup>

Yılport Holding'in portföyü 20 liman ve 6 kara terminalinden oluşuyor. 10 milyon TEU konteyner, 22 milyon ton kuru yük ve genel kargo, 2.15 milyon metreküp sıvı yük ve 850 bin CEU araç elleçleme kapasitesine ulaştı ve 2016 itibariyle portföyünün toplam tahmini değeri 3 milyar doların üzerindedir.<sup>6</sup>

### **1.2.3. Nemrut Aliğa Limanı/ Nempport Terminali**

İzmir'in ağır sanayi, petrokimya yatırımlarının yoğun olarak bulunduğu ilçesi Aliğa limancılık yatırımlarıyla deniz ticaretinde önemli bir yol katetmiştir. Aliğa Nemrut Körfezi'nde bulunan Tüpraş, Petkim, Ege Çelik, İDÇ, POAŞ, Ege Gübre, HABAŞ, Nempport, Batıçim, Ege Gaz, Total, Alpet ve Milangaz liman ve iskelelerinde 2015 yılında toplam 4 bin 861 gemi hareketi olurken Aliğa, gemi hareketliliğinde İzmit'ten sonra Türkiye'nin ikinci yoğun liman bölgesi oldu. Aliğa limanları 2015 yılında, bir önceki yıla göre 42 milyon 365 bin 293 ton olan elleçleme miktarını da artırarak toplam 48 milyon 794 bin 379 ton elleçleme miktarına ulaştı. 2014 yılında 536 bin 518 TEU olan konteyner yük hareketleri ise 2015 yılında da artış göstererek toplam 580 bin 250 TEU olarak gerçekleşti. Nempport Limanı bünyesinde 5 adet 400 Ton Kapasiteli MHC Vinç, 5 adet Elektrikli RTG, 7 adet Kalmar, 8 adet Terberg, 19 adet Forklift, 2 Mini Yükleyici bulunmaktadır.

---

<sup>5</sup> Kaynak: <http://www.yilport.com/sayfa.asp?mdl=limanlar&id=2> Erişim Tarihi: 14.07.2017

<sup>6</sup> Kaynak: <http://uzmanpara.milliyet.com.tr/haber-detay/genel/turk-sirketlerin-yurtdisi-liman-sayisi-50ye-gidiyor/65235/> Erişim Tarihi: 20.07.2017

#### 1.2.4. Mersin Limanı ve Özellikleri

Türkiye Cumhuriyeti Devlet Demiryolları tarafından açılan ihaleyle 01.05.2007 tarihinde Mersin Limanının işletme hakkını Psa-Akfen Ortak Girişimi tarafından kurulan Mersin Uluslararası Liman İşletmeciliği A.Ş. almıştır. Limanda; konteyner elleçleme, proje kargo, genel kargo, dökme katı ve sıvı yük hizmeti verilmektedir. Toplamda 21 tane rıhtımı bulunmaktadır. 2016 yılında konteyner elleçleme kapasitesini 2,600,000 TEU ya çıkaracak EMH Konteyner Limanının Projesi bitmiş ve proje hayata geçirilmiştir. Ekipmanları ise 11 adet Ganty Crane, 33 adet RTG, 7 adet MHC vinç, 217 adet Liman içi aktarma aracı bulunmaktadır.<sup>7</sup>

Konteyner işlem hacmi 1 milyon 500 bin TEU'ya, konvansiyonel yük hacmi 9 milyon tona ulaşan MIP, 120 hektar alanda 30 milyon tonu aşan yıllık işlem hacmi ile son 10 yılda Türkiye'nin çok amaçlı büyüyen limanlarından biri olmuştur. 1775 kişiye iş olanağı sağlayan MIP, 2007 yılında özelleştirmesinin ardından gerçekleştirdiği altyapı ve ilave ekipman yatırımları ile konteyner işlem hacmini 2016 yılında 1.45 milyon TEU'ya çıkartarak dünyanın en büyük 100 konteyner limanı arasına girdi. East Med Hub (EMH) Terminali'nin devreye girmesi ile birlikte limanın rıhtım kapasitesi 2.6 milyon TEU'ya ulaşmıştır.

---

<sup>7</sup> Kaynak: <http://www.mersinport.com.tr/hakkimizda/detay/Tarihce>) 20.07.2017

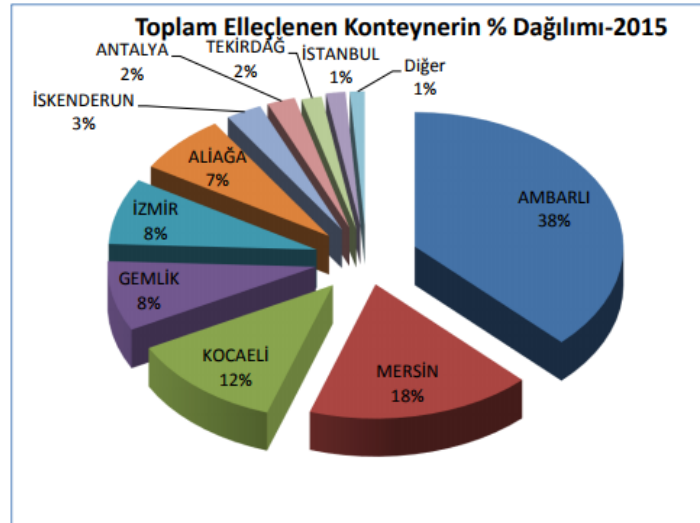
**Şekil 2.** Türkiye'de En Fazla Konteyner Elleçlenen 10 Liman Başkanlığı

**2.1.5. En Fazla Konteyner Elleçlenen 10 Liman Başkanlığı**

(TEU)

Sıra	Liman Başkanlığı	2015			Önceki Yıla Göre % Değişim	Liman Başkanlığı	2014	
		Toplam Elleçleme (TEU)	Toplam Elleçleme İçindeki (%) Oran				Toplam Elleçleme (TEU)	Toplam Elleçleme İçindeki (%) Oran
1	AMBARLI	3.061.501	37,58	-11,13	AMBARLI	3.444.925	41,25	
2	MERSİN	1.428.301	17,53	-3,75	MERSİN	1.483.945	17,77	
3	KOCAELİ	988.906	12,14	9,99	KOCAELİ	899.104	10,77	
4	GEMLİK	685.605	8,42	-3,21	GEMLİK	708.365	8,48	
5	İZMİR	649.567	7,97	-4,30	İZMİR	678.756	8,13	
6	ALİAĞA	580.250	7,12	8,15	ALİAĞA	536.518	6,42	
7	İSKENDERUN	228.297	2,80	23,16	ANTALYA	188.932	2,26	
8	ANTALYA	178.389	2,19	-5,58	İSKENDERUN	185.359	2,22	
9	TEKİRDAĞ*	129.259	1,59	16.387,15	İSTANBUL	131.461	1,57	
10	İSTANBUL	123.019	1,51	-6,42	SAMSUN	48.443	0,58	
	TOPLAM	8.053.093	98,85	-3,04	TOPLAM	8.305.808	99,46	
	DİĞER LIMANLAR	93.306	1,15	105,91	DİĞER LIMANLAR	45.314	0,54	
	TOPLAM ELLEÇLEME	8.146.398	100,00	-2,45	TOPLAM ELLEÇLEME	8.351.122	100,00	

\*2014 yılında 784 TEU konteyner elleçlenmiş olup 2015 yılında konteyner limanı faaliyete geçtiği için dikkate değer bir artış gerçekleşmiştir.



Kaynak: Ulaştırma Denizcilik ve Haberleşme Bakanlığı - Deniz Ticareti Genel Müdürlüğü-Deniz Ticareti 2015 yılı istatistikleri, s:32

Yukarıda Türkiye'de yer alan bazı Liman İşletmelerinden örnekler verilmiştir. Bahsedilen bu dört limandan yola çıkılarak, limanların elleçledikleri toplam konteyner adetlerinin, müşteri portföylerinin çok uluslu ve buldukları işkolunda çok büyük bir yer tutmasının, sahip oldukları ekipman parkının ve liman genelinde

çalışan personel işgücünün büyüklüğü liman işletmelerini sağlam bir muhasebe sistemi kurmaya itmiştir. Sadece tekdüzen hesap planı ve Vergi Usul Kanunu hükümlerini kullanarak vergi odaklı bir finansal bilge ve raporlama sistemi küresel boyutta işlem yapan firmalara yeterli gelmemektedir. Hem Türk Ticaret Kanununun yenilenmesi sonucu bazı zorunlulukların getirilmesi hem uluslararası veri kullanıcılarının ihtiyacının karşılanması amacıyla liman işletmelerini finansal raporlarını Uluslararası Finansal Raporlama Standartlarına göre hazırlamaya itmiştir. Bunun sonucunda hazırlanacak finansal raporlarını tam, doğru ve gerçeği yansıtır bir şekilde sunacaklardır. Böylece Limanlar hem uluslar arası arenada hem finansal rapor kullanıcılarının ihtiyacına cevap verilecek hem de limanlar gerçeğe uygun olarak hazırlayacakları verileriyle daha sağlam yatırım kararları alabileceklerdir.

### 1.3. Liman Fonksiyonlarının Muhasebe Uygulamaları

Limanlarda birden fazla alanda hizmet verilmekte olup bu kalemler muhasebe kayıtlarının temelini oluşturmaktadır. Limanlardaki muhasebe ile ilgili işlemlerin anlaşılabilmesi için liman hizmetlerini oluşturan kalemlerin genel hatlarıyla açıklanması gereklilik arz etmektedir.

Aşağıda Tablo 1'de Limanlarda verilen hizmetler görülmektedir.

**Tablo 1.** Limanlarda Verilen Hizmetler

<b>Konteynır Terminal Hizmetleri</b>	<b>Demiryolu Terminal Hizmetleri</b>
<i>Yükleme / Tahliye / Tekrar Sevk / Kabotaj</i>	<b>Konvansiyonel Kargo Hizmetleri</b>
<i>Lashing / Unlashing ve Twistlock Hizmeti</i>	<i>Dökme Katı Yükler</i>
<b>CFS Hizmetleri</b>	<i>Dökme Sıvı Yükler</i>
<i>Konteynır İç Yükleme</i>	<i>Proje Kargo Yükleri</i>
<i>Konteynır İç Boşaltma</i>	<i>Genel Kargo Yükleri</i>
<i>Muayene, Tam Tespit</i>	<i>Roro Yükleri</i>
<i>Reefer Konteynır Hizmetleri</i>	<i>Yolcu Terminali</i>
<i>Imco'lu Konteynır Hizmetler</i>	<b>Deniz Hizmetleri (Pilotaj/Römorkaj)</b>

Kaynak:<http://www.mersinport.com.tr/liman-hizmetleri/detay/Demiryolu-Terminal-Hizmetleri/>

Erişim Tarihi: 15.01.2017

Tablo 1'deki bu hizmetler aşağıda maddeler halinde ifade edildiği gibidir;

- **Tahmil ve Tahliye:** Yükün (genel kargo, dökme yük, sıvı yük, konteyner, araç v.b) gemi ambarı, tankı veya güvertesinden liman sahasına alınması veya gemiye yüklenilmesi için verilen hizmettir.
- **Yükün Shiftingi (Yükün Aktarılması):** Müşteri, acente veya armatörden herhangi birinin talebi ile konteyner veya diğer yüklerin gemi üzerinden karaya, karadan gemiye yer değiştirmesi için verilen hizmettir.
- **Limbo:** Konteyner ve diğer yüklerin gemiden gemiye veya şat, duba veya benzeri yüzer vasıtalara aktarma hizmetidir.
- **Vinç Hizmeti:** Limanda kendi imkânları ile konteyner veya diğer yüklerin tahmil tahliyesini yapan üçüncü şahıslara veya doğrudan yüke verilen vinç hizmetidir.
- **Lashing (Kitleme ve Bağlama):** Gemiye yüklenen konteyner ve diğer yüklerin birbirine ve/veya gemiye bağlama/sabitleme malzemesi ile bağlanması hizmetidir.
- **Unlashing (Kilit ve Bağ Çözme):** Gemiden tahliye edilecek konteyner ve diğer yüklerin birbirlerine ve/veya gemilere bağlanmalarını sağlayan bağlama ve sabitleme malzemelerinin çıkarılması hizmetidir.
- **Nezaret Hizmeti:** Konteyner ve diğer yüklerin gemiden sahaya indirilmesi veya gemiye yüklenmesi esnasında verilen gözetim hizmetidir.
- **Ambar Kapağı Açma/Kapama Hizmeti:** Tahmil, tahliye yapılabilmesi için gemi ambar kapaklarının vinç marifetiyle açılması, gerekli hallerde iskele veya rıhtımda istiflenmesi ve kapatılması hizmetidir.
- **Gemi İşgaliye:** Geminin tahmil, tahliye ve diğer operasyonlar amacıyla iskele, rıhtım veya demirleme sahalarında bağlı kalması esnasındaki barınma işgaliye ücretidir.
- **Gemi Fuzuli İşgaliye Hizmeti:** Gemilerin; iskele, rıhtım, demirleme sahaları gibi yerleri hizmet bitiminden sonra veya işletmenin izni olmaksızın fuzuli olarak işgal etmelerinin ücretidir.

- **Gemi Shiftingi (Gemi Aktarma):** Geminin rıhtım veya iskele üzerinde kendi imkânları ve/veya römorkör, pilot yardımı ile yer değiştirilmesi hizmetidir.
- **Gemilerin Atıklarının Alınması:** İşletmeye ait rıhtım ve iskelelere yanaşan liman içindeki demirleme sahasına demirleyen gemilerin katı ve/veya sıvı atıklarının alınması hizmetidir.
- **Tekrar Sevk Konteynerler (Transit):** Hizmete başlamadan önce beyan edilmesi koşuluyla, limana denizyoluyla gelip herhangi bir manipülasyona tabi tutulmaksızın tekrar denizyolu ile aynı limandan gidecek olan konteynerlere ait ücretlerdir.
- **Konteynır İçi Bağlama/Çözme Hizmeti:** Konteynırlara malzemelerin yüklemesi esnasında bağlama ya da sabitleme işlemlerinin yapılması işlemidir.
- **Ardiye Hizmeti:** Limana gelen konteyner ve diğer yüklerin, kapalı ve açık sahalarda, saklanması, depolanması, etiketlenmesi, paketlenmesi ve benzeri katma değerli hizmetleri içermektedir.
- **Terminal Hizmeti:** Konteyner ve diğer yüklerin limana giriş ve çıkış ya da saha içinde yer değiştirme işlemi amacıyla vinç ve benzeri yükleme boşaltma ekipmanları ile yükleme indirme hizmetidir.
- **Konteyner Dolum Hizmeti:** Konteynerin yükleme boşaltma ekipmanları ve insan gücü yardımı ile saha içinde doldurulması hizmetidir.
- **Konteyner Boşaltma Hizmeti:** Konteynerin yükleme boşaltma ekipmanları ve insan gücü yardımı ile saha içinde boşaltılması hizmetini içermektedir.
- **Konteyner İçi Aktarma Hizmeti:** Saha içinde yükün bir konteynerin içinden diğer konteynerin içine aktarılması hizmetidir.
- **Konteyner Tam Tespit Hizmeti:** İthal veya ihraç edilmek üzere, saha içinde bulunan konteynerin gümrük müdürlüğü birimlerince veya yetkili bir merciinin isteği üzerine beyana ve gerekli evsafa uygunluğunun denetlenmesi için insan gücü veya yükleme boşaltma ekipmanları kullanılarak komple boşaltımı ve dolumu hizmetidir.



- **Konteyner Muayene/Numune Alma Hizmeti:** Saha içinde bulunan konteynerin, gümrük müdürlüğü birimlerince veya yetkili bir merciinin isteği üzerine kapağının açılması, muayene edilmesi ve yükten numune alınması hizmetidir.
- **Kapı Giriş/Çıkış Ücreti:** Karayolu ile Gümrük İşlemleri için eşya getiren kara taşıtlarından alınan terminale giriş - çıkış ücretidir.
- **Konteynere Elektrik Verilmesi:** İçinde barındırılan yükün özelliği gereği soğutma tertibatı bulunan özel konteynerler için sahada ardiye süresi içinde elektrik enerjisi verilmesi bir teslim niteliği olduğundan istisna kapsamına girmemektedir.
- **Konteyner Temizleme (Yıkama-Kurutma):** Konteynerlerin içinin temizlenmesi için verilen hizmetlerdir.
- **Konteyner Nakliye Hizmeti:** Konteynerin bir yerden bir yere taşınması hizmetidir.
- **Tartı Hizmeti:** Konteyner veya diğer yüklerin kantar marifetiyle tartılması hizmetidir. Kaynak:3065 sayılı KDV Kanunu 9 nl sirküler

Liman hizmetleri için yukarıda sayılan hizmetler liman işletmelerinin ana gelir kalemleridir. Verilen hizmetlerin hacim ve tutar olarak yüksek seyretmesi, hizmetlerin ulusal ve uluslararası düzeyde birçok firmaya verilmesi liman işletmelerini, muhasebelerini ve finansal raporlarını daha anlaşılır, şeffaf ve karşılaştırılabilir bir yapıda hazırlamaları noktasına getirmiştir.

Böylece dünya ölçeğindeki tüm finansal veri hazırlayıcıları Liman İşletmelerinin ulusal düzeyde hazırladıkları muhasebe verilerini uluslararası düzeye tam, doğru, yeterli ve aynı anlamı verecek şekilde sunacak, karar vericiler için doğru ve güvenilir bilgiyi üreteceklerdir.

Finansal tablolarının karşılaştırılabilir kılınması için ise uluslararası muhasebe kapsamındaki uyumlaştırma çalışmalarının önemi giderek arttırmıştır Son yıllarda uyumlaştırma çalışmaları sürekli geliştirilmekle birlikte küreselleşen ekonomik sistem içerisinde anlaşılır, şeffaf ve karşılaştırılabilir finansal raporlama hazırlayan

işletmelerce aynı finansal raporlama dilinin konuşulmasını sağlayan Uluslararası Finansal Raporlama Standartları oluşturulmuştur.

#### **1.4. Uluslararası Finansal Raporlama Standartları ve Özellikleri**

Ülkelerin finans, muhasebe uygulamaları ve sistemleri arasında oldukça fazla farklılıklar vardır. Bu farklılıklara; değişik sosyo-kültürel çevre şartları, ekonomik, politik, yasal ve siyasi nedenler yol açmaktadır. Uluslararası firmaların sayısının giderek çoğalması, muhasebe uygulamalarının birbirine benzetilmesi için çalışmaların başlatılmasına fırsat yaratmıştır. Para, sermaye ve uluslararası ticaretin, çok önemli boyutlara ulaşmış olması benzer nitelikteki olayların aynı şekilde anlaşılandırılması ve ifade edilmesi gerekliliğini ortaya çıkarmıştır. Gerçeğe uygun, güvenilir, karşılaştırılabilir bilgilerin üretilmesi, firma ile ilgili bilgilerin sermayedarların ihtiyaçlarını en iyi şekilde karşılaması amacıyla muhasebe alanında, uluslararası muhasebe standartları oluşturulmuştur.

Çeşitli ülkelerde faaliyet gösteren uluslararası firmalar, hem kendi içlerinde hem de birbirleri arasında farklı muhasebe uygulamaları ve düzenlemeleriyle karşı karşıya kalmışlardır. Muhasebe bakımından, bir çok ülkede kural, yasa ve yaptırımlara göre finansal tabloların hazırlanması gereği hasıl olmuştur. Örneğin, Almanya'da firması olan ve İngiltere'de iş yapan bir firma, hem İngiltere'deki muhasebe yaptırımlarına hem de Almanya'daki muhasebe yaptırımlarına göre finansal tablolarını düzenlemek zorundadırlar. Zahmetli ve oldukça karışık olan bu durum, ticari iş ilişkisi içindeki ülkelerin artması ile birlikte daha da karmaşık hal almaya başlamıştır. Firmaların maruz kaldığı bu farklı yaptırım ve düzenlemeler, yatırımcıları ve sermayedarları etkilemektedir. Sermayedarlar ve yatırımcılar, uygulamaların farklılığı nedeniyle, firmaları sağlıklı bir şekilde değerlendirme ve analiz etmekte güçlüklerle karşılaşmaktadırlar.

1973 yılında Uluslararası Muhasebe Standartları Komitesi (IASC) kurularak çalışmaya başlamıştır. İngiltere, Amerika, Almanya, Menkul Kıymetler Komisyonları Uluslararası Örgütü (IOSCO), Avrupa Birliği (AB), Birleşmiş Milletler (BM), Ekonomik İşbirliği ve Kalkınma Örgütü (OECD), Uluslararası Muhasebe Standartları Komitesi (IASC), muhasebe standartları konusunda araştırma yapmıştır. Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu (UMSK) Küresel muhasebe standartlarının hazırlanıp oluşturulması ve uygulanması sürecinde önemli bir rol

oynamıştır. Kurulun amacı, finansal tabloların sunulmasında gerekli muhasebe standartlarının geliştirilmesi ve uyumu için çalışmak ve kamuya açık bir şekilde yayımlamaktır.

UMSK, ilke temelli standartlar yayımlayarak, mevcut ve uygulanmakta olan muhasebe alternatiflerini ortadan kaldırmaya ve firmanın ekonomik durumunu ve performansını daha iyi yansıtacak muhasebe sistemleri geliştirmeye çalışmıştır. İlkeler, içinde bulunulan duruma göre, yorumların da eklenebileceği temel nitelikte prensipleri, kurallar ise ilkelere göre yorum gerektirmeyen, katı, kesin hükümleri içermektedir. Literatürde UMS/UFRS'lerin ilke bazlı, Amerikan Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkeleri'nin(GAAP) ise kural bazlı olduğu kabul edilmektedir.

Tablo 2.'de uluslararası standartların Türkiye Muhasebe Standartlarındaki karşılığı bulunmaktadır.

**Tablo 2.** Standart İsimleri/Kısaltmaları

<b>UFRS</b> Uluslararası Finansal Raporlama Standardı	<b>TFRS</b> Türkiye Finansal Raporlama Standardı
<b>UMS</b> Uluslararası Muhasebe Standardı	<b>TMS</b> Türkiye Muhasebe Standardı
<b>UFRS Y</b> Uluslararası Fin. Raporlama Standardı Yorumu	<b>TFRS Y</b> Türkiye Finansal Raporlama Standardı Yorumu
<b>UMS Y</b> Uluslararası Muhasebe Standardı Yorumu	<b>TMS Y</b> Türkiye Muhasebe Standardı Yorumu

Kaynak: Şavlı, Uluslararası/Türkiye Finansal Raporlama Standardı, 2014:10.

UMSK tarafından yayınlanan Uluslararası Muhasebe Standartları/Uluslararası Finansal Raporlama Standartlarının kullanımı 2005 yılından itibaren önemli ölçüde artmıştır. Mart 2002'de Avrupa Parlamentosu Avrupa Birliği listesindeki tüm şirketlerin en geç 2005 yılında tüm hesaplarını mevcut UMS/UFRS ile uyumlu olarak hazırlamalarını onaylamıştır. Aynı tarih itibariyle birçok ülke ile birlikte Türkiye'de de Uluslararası Muhasebe Standartlarına uyum çalışmaları başlatılmıştır.

## **1.5. Türkiye Finansal Raporlama Standartları ve Özellikleri**

Türkiye’de muhasebe standartlarına ilişkin gelişimde devletin büyük bir katkısı olmuş ve ekonomik, sosyal ve siyasal ilişkilerimizin olduğu ülkelerin sistemleri örnek alınarak muhasebe uygulamalarımızdaki yerini bulmuştur. Üzerinde ilk olarak Fransız Mevzuatının ikinci olarak Alman Mevzuatının etkisi bulunan muhasebe sisteminin, ABD ile ilişkilerin geliştiği 1950 yılından sonra bu ülkenin muhasebe sisteminin etkisinde kalınmış ve 1987 sonrası Avrupa Birliği'ne tam üyelik başvurusunda bulunulması ile bu birliğin muhasebe sisteminin etkisine geçilmiştir. Günümüzde etkisinde kalınan sistem Uluslararası Muhasebe Standartlarıdır.

1950-1994 yılları arasındaki süreçte Türkiye'de muhasebe uygulamaları TTK ve VUK'daki hükümlerin, bu hükümlerin yetersiz ve eksik kaldığı durumlarda yasal statüye sahip kimi kuruluşların yardımları alınarak bazı aşamalar kat etmiştir. 1 Ocak 1994 yılında Maliye Bakanlığı Türkiye'deki tüm işletmeler için zorunlu olarak uygulamaya konan Tekdüzen Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği hükümlerini getirmiştir.

TÜRMOB ile Türkiye Muhasebe ve Denetim Standartları Kurulu 09.02.1994 yılında kurulmuş, muhasebe standartları taslakları hazırlanmış ancak standartları uygulatacak yaptırım güçleri zayıf kaldığı için uygulamaya geçilmemiştir.

Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurumundan (BDDK), Bankaların finansal tablolarının ve raporlarının uluslararası muhasebe standartlarına uyumlu olmasını sağlamak amacıyla 01.10.2002 tarihinde muhasebe standartlarına benzer ve/veya uygun düzenlemeler içeren muhasebe uygulama yönetmeliği yayınlamıştır.

Sermaye Piyasası Kurulu ise borsada işlem gören işletmeler için 15 Kasım 2003 tarihinde Resmi Gazetede yayınlanan "Sermaye Piyasasında Muhasebe Standartları Hakkında Tebliğ" ile uluslararası muhasebe standartlarını kısaca özetleyerek halka açık firmalara uygulamaya başlamıştır.

Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu (TMSK) 07.03.2002 tarihinde faaliyetine başlamıştır. TMSK, UFRS ile uyumlu Türkiye Muhasebe standartlarını yayınlamaya ve sürekli olarak güncel tutmaya devam etmekteydi. Bu durum 660 sayılı Kanun Hükmünde Kararname 02 Kasım 2011 tarihinde yayınlanana kadar sürmüştü bu tarihten sonra ise muhasebe standartlarını düzenleme yetkisi KGK'ya verilmiştir.

660 Sayılı Kanun Hükümünde Kararnameye göre Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu kurulmuştur. Bu kurulun amaç ve kapsamı kısaca: Uluslararası Standartlarına uyumlu Türkiye Muhasebe Standartlarını oluşturmak, Bağımsız Denetimde uygulama birliğini, gerekli kalite ve düzeni sağlamak, Denetim standartlarını belirlemek, bağımsız denetçi ve bağımsız denetim kuruluşlarını yetkilendirmek, bu kuruluşların faaliyetlerini denetlemektir. (Resmi Gazete, Sayı: 28103).

Böylece Liman işletmeleri münferit ve konsolide finansal tablolarını ve raporlarını düzenlerken KGK tarafından yayınlanan TMS ve kavramsal çerçevede yer alan muhasebe ilkelerini uygulamak zorundadır. Hem Standart düzenlemeleriyle uyguladıkları muhasebe kayıtlarında hem de finansal tablolarında uluslararası pazarda gerekli standardı yakalayacaklardır.

### **1.6. Yeni Türk Ticaret Kanununun Finansal Raporlamaya Etkileri**

Türkiye'de hem ekonomik hem ticareti hayatı etkileyen 6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu 14 Şubat 2011 tarihinde Resmi Gazete'de yayımlanarak 01 Temmuz 2012 tarihinde yürürlüğe girmiştir.

6102 sayılı kanunun içeriği incelendiğinde, uluslararası piyasalardaki gelişmelere ve teknolojik gelişmelere ayak uydurabilme, uluslararası piyasalarda rekabet edebilme, AB'ye uyum süreci gibi başlıklar ön plana çıkmaktadır. Kanunda, yukarıdaki amaca yönelik olarak kurumsal yönetim ilkelerinin uygulanması gerektiğinden bahsedilmektedir. Kurumsal yönetim ilkeleri başlıklar şeklinde aşağıda sıralanmıştır:

1. Şeffaflık
2. Hesap verebilirlik / Açıklanabilirlik
3. Sorumluluk
4. Adillik / Dürüstlük

Bu maddeleri kısaca ele alacak olursak (TTK, 6102 Sayılı Kanun):

- **Şeffaflık** - 6102 sayılı kanun, şeffaflığı sağlamak üzere her sermaye şirketinin internet sitesi üzerinden şirketi ile ilgili finansal, yönetsel ve faaliyetleriyle ilgili bilgileri kamuoyuna açıklamaları gerektiğini öngörmekteydi. 6335 sayılı kanun ile yapılan değişiklikle birçok maddede değişiklik yapılmış bu nedenle kanunun taslak olarak ilk çıktığında beklenen hedeflerinden önemli ölçüde

sapılmış ve özellikle finansal raporlama ve denetim alanında beklenen ilerleme sağlanamamıştır.

- **Hesap Verebilirlik** - 6102 sayılı kanun, her sermaye şirketine bağımsız denetim zorunluluğu getirmiş ve eski murakıplık sistemini kaldırmıştır. Denetim yapılacak şirketleri belirleme yetkisi Bakanlar Kurulu'na verilmiştir.
- **Sorumluluk** - 6102 sayılı kanun ile yönetim kurulu üyelerinin ve genel kurulun sorumlulukları çok daha net bir şekilde tanımlandı, devredilemez görev ve sorumluluklar belirlendi.
- **Adillik** - 6102 sayılı kanuna azınlık haklarının korunmasına yönelik bir takım tedbirler getirildi.

Tüm firmalar 6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu ile muhasebe kayıt ve düzenlerini Uluslararası Finansal Raporlama Standartları (UFRS) ile uyumlu Türkiye Muhasebe Standartlarına uygun olarak tutacak ve finansal tablolarını da bu standartlara uygun olarak hazırlayıp sunacaklardır.

Kullanılacak olan muhasebe standartları olarak, Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu'nun (TMSK) yayınladığı UFRS ile uyumlu Türkiye Muhasebe Standartlarını kullandırmayı Türk Ticaret Kanunu (TTK), zorunlu tutmuştur. Ancak 2.11.2011 tarihinde kurulan Türkiye Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurulu, TMSK'nın yetkilerini devralmıştır. 26.06.2012 tarihinde 6335 sayılı kanun ile yapılan düzenlemede ticari defterlerin, TMS'ye göre tutulması yükümlülüğü kaldırılmıştır. Tüzel ve Gerçek kişiler buna göre ticari defterlerini vergi usul kanunu çerçevesinde tekdüzen muhasebe sistemine uygun olarak hazırlayacaklar, finansal tablolarını hazırlarlarken KGK tarafından yayımlanan Türkiye Muhasebe Standartlarına, kavramsal çerçevede bulunan muhasebe ilkelerine uygun hazırlayacaklardır.

6102 sayılı Kanununun 397. maddesi çerçevesinde Bakanlar Kurulu kararıyla yayımlanan, 23.01.2013 tarihli 28537 sayılı Resmi Gazetede bağımsız denetime tabi olacak şirketler açıklanmıştır. Daha sonra sırasıyla 14.03.2014-01.02.2015 tarihli 28941-29254 sayılı Resmi Gazetelerde bağımsız denetime tabi olacak şirketlerin hadlerinde bazı değişiklikler yapılmıştır. En son yayımlanan 19.03.2016 tarihli 29658 sayılı Resmi Gazetede yayımlanan değişiklikle bu hadler yeniden düzenlenip en son halini almıştır. Aşağıda konu ile ilgili olması bakımından sadece ilk madde

alınmıştır (Resmi Gazete, 2013, 2014, 2015, 2016, Sayı: 28537, 28941, 29254, 29658).

Tek başına ve bağlı ortaklıkları ve iştirakleriyle birlikte aşağıdaki üç ölçütten en az ikisini, iki yıl üst üste sağlayan şirketler denetime tabi olacaklardır. Bunlar:

- a) Aktif toplamı kırk milyon ve üstü Türk Lirası
- b) Yıllık net satış hâsılatı seksen milyon ve üstü Türk Lirası
- c) Çalışan sayısı iki yüz ve üstü

Denetime tabi olan işletmede finansal tablolar TMS 1 çerçevesinde en az iki dönem, geçiş döneminde ise bilanço üç dönem karşılaştırmalı olarak hazırlanmalıdır. Bunun içinde finansal tabloların geriye dönük olarak TMS'ye uygun bir hale getirilmesi gerekmektedir.

KGK'dan yapılan açıklamalarda, TMS'ye göre finansal tablolarını hazırlayan ve denetime tabi olan firmaların kapsamının her yıl için genişletileceği ve bir süre sonra bütün büyük firmaların denetim kapsamına alınacağı belirtilmektedir. Aşağıda yer alan Tablo 3'de Türk Ticaret Kanunu Geçici md.1'de tam set Türkiye Finansal Raporlama Standartlarını uygulayacak şirketler yer almaktadır.

**Tablo 3.** TTK Geçici Madde 1'e Göre, Tam Set TFRS'leri Uygulayacak Şirketlerin Gösterilmesi

TAM SET TMS/TFRS	KOBİ TFRS	STANDARTLARIN KAPSAMI DIŞINDA OLANLAR
a) 1534 üncü maddenin ikinci fıkrasının (b) ilâ (e) bentlerindeki sermaye şirketleri:  1) Sermaye Piyasası Kanununa göre, ihraç ettikleri sermaye piyasası araçları borsada veya teşkilatlanmış diğer bir piyasada işlem gören şirketler, aracı kurumlar, portföy yönetim şirketleri ve konsolidasyon kapsamına alınan diğer	TMS/TFRS'yi uygulamayı tercih eden KOBİ tanımındaki işletmelerden tekrar KOBİ/TFRS uygulamasına dönmek isteyen işletmeler.	1534 md. bendinde belirtilenlerin dışında kalan ve işletme yönetiminde yer almayan işletme sahipleri, işletmeye borç verenler ve kredi derecelendirme kuruluşları gibi dış kullanıcılar için genel amaçlı finansal tablo düzenleyen işletmeler.

işletmeler, 2) Bankacılık Kanununun 3 üncü maddesinde tanımlanan bankalar ile bağlı ortaklıkları, 3) 3/6/2007 tarihli ve 5684 sayılı Sigortacılık Kanununda tanımlanan sigorta ve reasürans şirketleri, 4) 28/3/2001 tarihli ve 4632 sayılı Bireysel Emeklilik Tasarruf ve Yatırım Sistemi Kanununda tanımlanan emeklilik şirketleri,) b) TMS/TFRS ve yorumlarını uygulamayı tercih edenler		
--	--	--

Kaynak: TTK Geçici md.1 tam set TFRS'leri uygulayacak şirketler

### **Kavramsal Çerçeve**

Uluslararası Finansal Raporlama Standartlarını anlayabilmek için kavramsal çerçeveyi yani standartlara girişi iyi anlamak gerekir. Kavramsal çerçeve bazı temel kavramları tanımlayarak standartlarda ifade edilen hususları daha iyi anlamamıza yardımcı olur. Kaynak: [http://www.kgk.gov.tr/Kavramsal Çerçeve Erişim Tarihi](http://www.kgk.gov.tr/Kavramsal_Cerceve_Erisim_Tarihi) [19.04.2017]

Kavramsal çerçeve aşağıdaki kavramları açıklar:

- Finansal raporlamanın amacı,
- Faydalı finansal bilginin niteliksel özellikleri,
- Finansal tabloları oluşturan unsurların tanım, tahakkuk ve ölçümleme esasları
- Sermaye ve sermayenin devamlılığı kavramları,

**Finansal Raporlamanın Amacı:** Genel amaçlı finansal raporlamanın amacı, mevcut ve potansiyel yatırımcılara, borç verenlere ve kredi veren diğer taraflara raporlayan işletmeye kaynak sağlama kararlarını verirken faydalı olacak finansal bilgiyi sağlamaktır. Bu kullanıcılar tarafından alınan kararlar, özkaynağa dayalı finansal araçların ve borçlanma araçlarının satın alınması, satılması veya elde



tutulması kararları ile kredi ve benzerlerinin sağlanması ya da ödenmesi kararlarını içerir. (Kavramsal Çerçeve, A1:4)

**Faydalı Finansal Bilginin Niteliksel Özellikleri:** Temel ve Destekleyici niteliksel özellikler olmak üzere 2'ye ayrılmaktadır. Kavramsal çerçevenin açıkladığı kavramları Tablo 4'de bir araya getirilmiştir. (Kavramsal Çerçeve, NÖ4:8).

**Tablo 4.** Faydalı Finansal Bilginin Niteliksel Özellikleri

Temel niteliksel özellikler	Destekleyici niteliksel özellikler
1- İhtiyaca uygunluk	1- Karşılaştırılabilirlik
2- Gerçeğe uygun sunum	2- Doğrulanabilirlik
	3- Zamanında sunum
	4- Anlaşılabilirlik

#### **Temel Niteliksel Özellikler:**

**İhtiyaca uygunluk:** Finansal bilgi kullanıcılarının kararlarını etkileyebilecek nitelik ve nicelikteki bilgilere ihtiyaca uygun bilgi denir.

**Gerçeğe uygun sunum:** Sunulan finansal bilgilerin tam, tarafsız, hatasız olmasıdır.

#### **Destekleyici Niteliksel Özellikler:**

**Karşılaştırılabilirlik:** Finansal raporu kullanacaklar finansal bilgileri değerlendirirken, bir işletmeye ilişkin bilgileri farklı bir işletmenin bilgileriyle veya aynı işletmenin geçmiş verileriyle karşılaştırabiliyor olmalıdır.

**Doğrulanabilirlik:** Farklı bilgi düzeyindeki bağımsız gözlemcilerin belirli bir açıklamanın gerçeğe uygun sunulduğu hususunda görüş birliğine varabilmeleri anlamındadır.

**Zamanında sunum:** Sermayedarlar ve karar verenler kullanıcılar açısından bilginin, eylemlerini etkileyebileceği bir zamanda mevcut bulunması anlamını taşır.

**Anlaşılabilirlik:** Açık ve anlaşılır bir şekilde bilginin tanımlanması, sınıflandırılması ve sunulması işlemidir.

## **Sermaye ve Sermayenin Devamlılığı Kavramları**

Finansal tablolar normal olarak işletmenin devamlılığı ve öngörülebilir bir gelecekte de faaliyetlerini sürdüreceği varsayımına dayanılarak hazırlanırlar. Böylece, işletmenin ne tasfiyeye niyetinin ne de ihtiyacının olduğu, faaliyet hacminin de önemli bir ölçüde azalmayacağı varsayılır. Eğer böyle bir niyet ve ihtiyaç varsa finansal tablolar farklı bir gerekçe ile hazırlanmalı ve bu gerekçe açıklanmalıdır. (Kavramsal Çerçeve 4.1:13)

## **Finansal Tablolara İlişkin Unsurların Tahakkuku**

"Unsur" tanımına giren bir kalem aşağıda belirtilen ölçüt veya koşullara uygun olması halinde bilançoda veya gelir tablosunda tahakkuk olarak gösterilmelidir: (a) Unsur tanımına giren bu kalem muhtemelen ileride işletmeye ekonomik yarar sağlayacak veya işletmeden ekonomik yarar çıkışına neden olacaktır. (b) Söz konusu kalemin maliyeti veya değeri güvenilir bir şekilde ölçümlenebilmelidir. (Kavramsal Çerçeve, 4.38:17)

## **Finansal Tabloların Unsurlarının Ölçüm Esasları**

Ölçüm, finansal tablolarda yer alan unsurların bilançoda ve gelir tablosunda tahakkuk ettirilecekleri ve gösterilecekleri parasal tutarların belirlenmesi işlemi ifade eder. (Kavramsal Çerçeve, 4.54-55:19-20)

**(a) Tarihi Maliyet:** Varlıklar elde edildikleri tarihte alımları için ödenen nakit veya nakit benzerlerinin tutarları ile veya onlara karşılık verilen varlıkların gerçeğe uygun değerleri ile ölçümlenir.

**(b) Cari Maliyet:** Varlıklar aynı varlığın veya bu varlıkla eşdeğer olan bir varlığın alınması için hâlihazırda gereken nakit veya nakit benzerlerinin tutarı ile gösterilirler.

**(c) Gerçekleşebilir Değer:** Varlıklar, işletmenin normal faaliyet koşullarında, bir varlığın elden çıkarılması halinde ele geçecek olan nakit ve nakit benzerlerinin tutarıdır. Borçlar, işletmenin normal faaliyet koşullarında, kapatılmaları için ödenmesi gereken nakit ve nakit benzeri değerlerin iskonto edilmemiş tutarları ile gösterilir.

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

Tüm bu anlatılanlar ışığında Liman İşletmeleri Türk Ticaret Kanununun Geçici 1. Maddesine göre tam set Türkiye Muhasebe ve Finansal Raporlarını uygulayan firmalar arasına girmektedir. Buna göre finansal raporlar tam set TFRS uyarınca yapılacak yasal defterlerini ise Maliye Bakanlığının yayınladığı Tekdüzen Muhasebe Sistemine göre tutmaya devam edecektir.

### **TFRS Uygulaması**

Tekdüzen Hesap Planı uygulaması ticari defterler oluşturulurken kullanılmaktadır. Oysaki yeni TTK'da "finansal tabloların Türkiye Muhasebe Standartlarına uyularak düzenlenmeli, açık ve anlaşılır olmalı, düzenli bir işletme faaliyeti akışının gerekli kıldığı süre içinde çıkarılmalıdır" maddesi hala yürürlüktedir. Bunun sonucunda ticari defterler Tekdüzen Hesap Planı ve VUK Hükümlerine göre tutulacak ancak finansal tablolar Türkiye Muhasebe Standartlarına (TFRS) göre tutulacaktır.

TFRS'lere göre oluşturulacak finansal tablolar aşağıda yer almaktadır:

- Finansal durum tablosu(bilanço)
- Kar zarar veya diğer kapsamlı gelir tablosu
- Nakit akış tablosu,
- Özkaynak değişim tablosudur.

Bu tabloların tutulması TFRS uyarınca zorunludur. Türkiye muhasebe standartları, genel olarak finansal tabloların hazırlanmasını, tablo unsurlarının muhasebeleştirilmesi değerlemesini ve ilgili açıklamaları dikkate alır.

## İKİNCİ BÖLÜM

### TMS STANDARTLARI

#### 2.1. TMS-18 Hasılat Standardı Kapsamı ve Vergi Usul Kanunu ile Karşılaştırması

TMS 18 Hasılat Standardı 31/12/2005 tarihinden sonra başlayan hesap dönemleri için uygulanmak üzere ilk olarak 09/12/2005 tarih ve 26018 sayılı Resmi Gazetede yayımlanmıştır.

**Hasılat Standardına Göre Amaç:** Bir hesap döneminde, varlıklardaki artışlar veya borçlardaki azalışlar olarak özkaynaklarda artışlara neden olan ekonomik faydaların tümüne hasılat denmektedir. Gelirin tanımı hasılatın ve kazancın ikisini birden içerir. Bu Standardın amacı; Elde edilen hasılatla ilgili muhasebe olaylarını açıklamaktır. Bunu yaparken öncelikli olarak, hasılatın ne zaman muhasebeleştirileceğinin belirlenmesi gerekmektedir.

Standart, hasılatın muhasebeleştirilmesi için gelecekteki ekonomik faydaların işletmeye girmesinin olası olmasını ve hasılatın güvenilir bir şekilde ölçülmesini gerekli kılmıştır.

TMS-18 Standardında geçen tanımlar aşağıda ifade edildiği üzere;

- **Hasılat:** Ortakların sermayeye katkıları dışında, özkaynakta artışla sonuçlanan ve işletmenin dönem içindeki olağan faaliyetlerinden elde edilen brüt ekonomik fayda tutarıdır.
- **Gerçeğe uygun olan değer:** Karşılıklı pazarlık ortamında, bilgili ve istekli gruplar arasında bir varlığın el değiştirmesi ya da bir borcun ödenmesi durumunda ortaya çıkması gereken tutardır.

Bu standardın kapsamında yer alan hasılat unsurları sırasıyla (a) Mal satışları; (b) Hizmet sunumları ve (c) İşletme varlıklarının başkaları tarafından kullanılmasından sağlanan faiz, isim hakkı ve temettüleri. (TMS 18, s:2). Açıklayacak olursak:

**Mallar,** satış amacıyla işletme tarafından üretilen mamulleri ve bir perakendeci tarafından satın alınan emtia gibi işletme tarafından tekrar satmak üzere satın alınan ticari malları veya satış amaçlı elde tutulan arsa ve diğer gayrimenkulleri içerir.

**Hizmet sunumu;** üzerinde anlaşmaya varılmış sözleşmeye bağlı bir işin taraflarca belirlenmiş sürede işletme tarafından yapılmasını içerir.

**İşletme varlıklarının başkaları tarafından kullanılması aşağıda belirtilen gelir türlerini ortaya çıkarır:** (a) Faiz, nakit veya nakit benzerlerinin kullandırılmasından ya da işletmeye borçlanılmış tutarlar üzerinden talep edilenler; (b) uzun vadeli işletme varlıklarının kullandırılması karşılığında talep edilenler ve (c) Temettüleri, ortaklara dağıtılan kârlardır.

Hâsılat değeri, alınan veya alınacak olan bedelin uygun değeri ile ölçülür. Hâsılatın belirlenmesi şirket ile konu varlığı satın alan ya da işletmeyi kullananın ortak paydada buluşmasıyla belirlenmektedir. Şirketin uyguladığı indirimler göz önünde bulundurularak kazanılan maddi değer hâsılat olarak kaydedilmektedir.

TMS-18 hâsılat standardının ölçme işlemi üç temel kategoriye ayrılarak yapılmaktadır; mal satışlarının hâsılatı, hizmet sunumlarının hâsılatı ve kiralanan mal ya da paranın kira bedeli, kazanç ve isim haklarına ilişkin hâsılatlardır.

TMS 18 Hasılat standardı, mal satışlarına ilişkin hasılatın finansal tablolarda Hasılat olarak yer alabilmesi için aşağıda sayılan beş şartın gerçekleşmesine bağlamıştır (TMS-18,s:5).

1. İşletmenin malların sahipliği ile ilgili önemli risk ve getirileri alıcıya devretmiş 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 şeklindedir.

### **Mal Satış Hasılatıyla İlgili Örnekler**

Aşağıda mal satış hasılatını daha iyi anlatmaya yönelik çeşitli örnekler verilmiştir. Örnek olaylardan önce kısaca konu anlatılmış ve standart uygulanırken dikkat edilecek yönler vurgulanmıştır.

## Vadeli Satışlar İçin Örnek

**Vadeli Satış:** Standart hükümleri der ki, Hasılat alınan veya alınacak olan bedelin gerçeğe uygun değeri ile ölçülür. Eğer satış işlemi peşin olarak yapılmışsa hasılatın kayıtlara yansıtacağı tutar bire bir satış fiyatı olacaktır. Ancak eğer bir satış vadeli olarak yapılmışsa burada bir ödeme erteleme yani gelirin gelecek bir döneme ertelenmesi durumu olacaktır. Eğer ortada peşin bir satış işlemi yoksa standart, önce söz konusu hasılatın gerçeğe uygun değerini bulmak üzere gelecekteki tüm tahsilatların emsal faiz oranı ile ıskonto edilmesi yoluyla bulunması gerektiğini söyler. İskonto ettirmek ise hasılatın nominal değerini emsal faiz oranı yardımıyla ilgili mal bedelinin peşin fiyatına indirmek demektir. Böylece hesaplanan ıskonto tutarı (vade farkı) standart hükümlerine göre finansal bir gelir olarak vade süresi doldukça faiz geliri yazılacak ve TFRS 9<sup>8</sup> hükümlerine göre muhasebeleştirilecektir. VUK hükümlerinde ise satış anında mal bedeli ve vade farkının bilinmesi durumunda mal bedeli vade farkıyla bir bütün oluşturup tutarlar birbirinden ayrıştırılmamaktadır.

**X İşletmesi,** Peşin fiyatı 9.000,-TL olan 2 adet bilgisayarını 01 Eylül 2015 tarihinde 2 ay vadeli 11.000 TL ye satmıştır. 2.ay sonunda 11.000 TL'nin tamamı tahsil edilmiştir. Standart hükümlerine göre vade farkları faiz geliri olarak kabul edildiğinden gelir satış anında değil satıştan sonraki süreler geçtiğinde doğar. Bu örnek tezin yazarı tarafından oluşturulmuştur.

TMS-18 Standartlarına göre oluşturulacak kayıt;

1 Eylül 2015	
1 Ticari Alacaklar	11.000,00
Ertelenmiş Faiz Geliri	2.000,00
Hasılat	9.000,00
Satış İşleminin Vade Farkı Çıkarılmıştır	

<sup>8</sup> TFRS 9: 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 belirlemektir.(2011 versiyonu, 2017 versiyonu 01.01.2018 tarihinden itibaren uygulanacak.)(TFRS 9,sf:2)

30 Eylül 2015

2	Ertelenmiş Faiz Geliri	1.000,00	1.000,00
	Faiz Geliri		
	Vadesi dolan vade farkının hasılat yazılması		

31 Ekim 2015

3	Ertelenmiş Faiz Geliri	1.000,00	1.000,00
	Faiz Geliri		
	Vadesi dolan vade farkının hasılat yazılması		

**Yevmiye maddelerini anlatacak olursak eğer,** 1 nolu yevmiye kaydında Bilgisayarın etkin faiz yöntemiyle ıskonto edilmiş gerçeğe uygun değeri 9.000,-TL tutarından hasılat kaydı oluşturulmuştur çıkan vade farkı olan 2.000,-TL ise 2 ve 3 kayıtlara göre süre geldikçe faiz gelirleri hesabına kaydedilmiştir. Bu gelir hasılatın bir unsuru değil finansal bir gelir unsurudur. 11.000,- TL'yi bugünkü 9.000,-TL'ye eşitleyen iç iskonto oranı bulunarak faiz tutarı bulunacaktır. Örnek uygulamada sadece vadeli satış kaydının, standart hükümlerine ve VUK hükümlerine göre uygulama farklılıklarına değinilmiştir.

VUK uygulamasına göre oluşturulacak kayıt;

1 Eylül 2015

1	Ticari Alacaklar	11.000,00	11.000,00
	Hasılat		
	Satış İşlemine Vade Farkı Eklenmiştir.		

Yukarıdaki 1'li kayıta Vergi mevzuatımıza göre satış hasılatının tamamının, satışın yapıldığı dönem geliri olarak muhasebeleştirildiği görülmektedir.

### **Mal Satışlarına İlişkin Örnek**

TMS-18 Hasılat standardına göre mal satışlarına ilişkin hasılatın finansal tablolarda gösterilmesi için yerine getirilmesi gereken beş şart yukarıda sayılmıştı. Standart hükümlerinde hasılat standardı ile ilgili uygulamada en çok sıkıntı, risk ve getirilerin alıcıya devredilip devredilmediği konusunda yaşanmaktadır. Birçok satış işleminde aslında risklerin devredilmemesinden kaynaklı sorunların yaşandığı ve bu satışların standart hükümlerine göre henüz gerçekleşmediği gözlenmektedir.

Bu sorunlardan bir kaçına değinecek olursak:

- Garanti kapsamında yapılan satışların varlığında satılan ürünün her zaman geri gelme ihtimalinin olması
- İşletmenin yaptığı satışların tahsil edilmesinde bazı ön koşulların varlığının olması (alıcının malları satması karşılığında işletme tahsilat yapabilir)
- Yapılan satış işlemi montaj koşulu gerektiriyorsa bu satış henüz gerçekleşmemiştir.
- Arada alıcıyla yapılmış bir sözleşme bulunuyor ve sözleşmede alıcının cayma hakkından bahsediliyorsa satılan ürünün iade edilmesi ihtimali olduğundan satış işlemi gerçekleşmemiş nitelikte olmaktadır.

Aşağıda verilen örnekte satışın yapıldığı malzeme montajı da gerektiriyorsa yapılacak muhasebe kayıtlarını göstermektedir. Bu örnek tezin yazarı tarafından oluşturulmuştur.

**X İşletmesi**, firmalara arşiv dolabı satışı yapmaktadır. Bu firmayla arşiv dolabını yapmak üzere 01 Temmuz 2015 de sözleşme imzalamıştır. Yapılan sözleşmeye göre satış işlemi hem raf alımını hem de montaj işini kapsamaktadır. Montaj dahil fiyat 135.000 TL olarak belirlenmiştir.

**VUK Hükümlerine Göre Satış Kaydı**  
01.07.2015

1	Alicilar	135.000,00	
	Hasılat		135.000,00
	Montaj dahil raf malzemesinin VUK göre satış kaydı		

**Standart Hükümlerine Göre Satış Kaydı**  
01.07.2015

1	Hasılat	135.000,00	
	Ertelenmiş Gelirler		135.000,00
	Montaj dahil raf malzemesinin TFRS göre satış kaydı		

**Yevmiye maddelerini anlatacak olursak**, X İşletmesi rafları teslim ettiği ve faturasını düzenlemiş olduğu için vergi kanunlarına göre satış işlemini yasal kayıtlarına almıştır. Ancak TMS 18 satış sözleşmesinin tüm şartlarını yerine getirmeyen bu satış işlemini hasılat kaydı için yeterli görmemektedir. Kısaca, montaj tamamlanmadan rafların teslimine ilişkin riskin karşı tarafa geçtiğini söylemek mümkün değildir. Montaj tamamlanana kadar X İşletmesi, satış bedelini bilançoda ertelenmiş gelirler hesabına kaydedecektir. Böylece VUK hükümlerine göre



oluşturulmuş bu satış işlemi finansal tablolarda düzeltilerek kaydedilecektir. Montajdan sonra ise düzeltme işlemi ters kaydedilerek VUK Hükümleriyle eşitlenecektir.

### **Hizmet Sunumları Hâsılatının Ölçülmesi**

Hizmet sunumuyla ilişkili işleminin sonucu doğru bir şekilde tahmin ediliyorsa eğer bu işlemin tamamlanma düzeyine bakılarak finansal tablolara aktarımı yapılmalıdır.

Aynı dönem içinde başlayıp biten hizmetlerde vergi usul kanunu ve TMS-18 hükümlerinin farklılık yaratmadığını söyleyebiliriz. İşlem eğer farklı dönemlere sarkarsa, hasılat işleminin en doğru bir biçimde ölçümünün yapıldığı tamamlanma düzeyine bakılıp karar verilecektir. Bir başka durum ise hizmetin tamamlanmadan hasılatın yüzde olarak hesaplanıp tahakkuk ettirilmesidir. Bu durumda vergi kanunları burada işin bitirilmesiyle tahakkukun doğacağını söylerken TMS-18 uygulaması kazancın muhtemel olması durumunun göz önüne alınarak tahakkuk rakamına ulaşılması gerektiğini kabul eder.

Hizmet sunumlarında hâsılat ölçümünün yapılabilmesi için bazı hususlara dikkat edilmesi gerekmektedir. Bu doğrultuda aşağıda maddeler halinde sıralanan koşullar yerine getirildiğinde hâsılat işleminin yeterli bir şekilde yerine getirildiği ifade edilebilmektedir. (TMS-18, s:6).

- Hasılat tutarının güvenilir biçimde ölçülebilmesi;
- İşleme ilişkin ekonomik yararların işletme tarafından elde edileceğinin muhtemel olması;
- Raporlama dönemi sonu itibarıyla tüm işlemlerin tamamlanma düzeylerinin güvenilir biçimde ölçülebilmesi,
- İşlem için katlanılan maliyetler ile işlemin tamamlanması için gereken maliyetlerin güvenilir biçimde ölçülebilmesidir.

Hizmet satışlarının bazıları kısa süreli olduğu için tamamlanma yüzdesine gerek kalmadan hasılat yazılabilir. Örnek olarak Noterlerin bir satış sözleşmesi yapıldığında verdikleri hizmet karşılığında bedellerini hemen tahsil eder, sorumlu olduğu işi hemen yaptığı için işini tamamlamıştır dolayısıyla aldığı geliri hasılat kaydetmesinde hiç bir sakınca yoktur.

Bazı hizmetlerin tamamlanma yüzdesinin belirlenebilmesinde birtakım hesapların yapılması gerekmektedir. Hemen bitmeyen uzun soluklu projelerde, projenin hangi safhada kaldığı raporlama döneminde yapılacak hesaplamalar neticesinde ortaya çıkarılırsa bitirilen iş kadarının hasılat kaydedilmesinde hiç bir sakınca yoktur yeter ki hesaplama aşamasına gelmeden projenin ne kadarının kaldığının baştan beri sağlıklı olarak kayıtları tutulsun.

Hizmet satışlarında, gelir kalemlerinin güvenilir bir şekilde ölçümünün yapılması ve tamamlanma yüzdelerinin doğru bir şekilde değerlendirilebilmesi için şu yöntemlerden birisi kullanılmalıdır. (TMS-18, s:7);

- Yapılan işe ilişkin incelemeler,
- Raporlama dönemi sonuna kadar yapılan hizmetlerin verilecek toplam hizmetlere oranı)
- İşlemin tahmini toplam maliyetleri içinde bugüne kadar katlanılan maliyetlerin oranının bulunması.

Aşağıdaki örnekte tamamlanma yüzdesine göre hasılat kaydı oluşturma işlemi ele alınarak yapılacak muhasebe kayıtları anlatılmıştır. Bu örnek tezin yazarı tarafından kurgulanmıştır.

**X İşletmesi**, anket hizmeti vermektedir. Y İşletmesiyle aralarında "Piyasada Y İşletmesinin Ürünlerinin Pazar Payı" hakkında anket çalışması sözleşmesi imzalanmıştır. Anketin toplam 3 ay süreceği kararlaştırılmıştır. Anketin planlanan ücreti ise 500.000 TL'dir ve yarısı anket başında diğer yarısı ise anket tamamlandığında verilecektir. Anket takvimi ise şu şekilde olacaktır:

01-30 Kasım 2015 anket sorularının örneklem çıkarılan bölgeye dağıtılması

01-31 Aralık 2015 anket verilerinin toplanması

01-31 Ocak 2016 anket verilerinin analiz edilmesi ve raporlanması

**VUK Hükümlerine göre faturalar düzenledikleri dönemlerde doğrudan satış geliri yazılarak aşağıdaki gibi hasılat kaydedilir.**

01 Kasım 2015	
1	Ticari Alacak 250.000,00
	Hasılat 250.000,00
	Anket hizmetinin sözleşmeye ilk hasılat kaydı
01 Kasım 2015	
2	Bankalar 250.000,00
	Ticari Alacak 250.000,00
	Anket hizmetinin sözleşmeye göre ilk ödemesi
31 Ocak 2016	
3	Ticari Alacak 250.000,00
	Hasılat 250.000,00
	Anket hizmetinin söz. göre ikinci hasılat kaydı
31 Ocak 2016	
4	Bankalar 250.000,00
	Ticari Alacak 250.000,00
	Anket hiz. söz. göre ikinci hasılat ödemesi

**Standart hükümlerine göre yevmiye kaydı aşağıdaki gibi olacaktır.**

1 Kasım 2015	
1	Ticari Alacak 250.000,00
	Ertelenmiş Gelir 250.000,00
	Anket hizmetinin söz. göre ilk tahakkuk kaydı
01 Kasım 2015	
2	Bankalar 250.000,00
	Ticari Alacak 250.000,00
	Anket hizmetinin sözleşmeye göre ilk ödemesi

**30 Kasım 2015 tarihi itibarıyla tamamlanan işin tutarı**

Tamamlanan ay - 30 gün

Toplam anket süresi - 90 gün

Tamamlanma yüzdesi -  $30/90 = \%33$

Hasılat tutarı -  $500.000 \times \%33 = 165.000$  TL

Toplam faturalanan tutar - 250.000 TL

Gelecek döneme ait gelir -  $250.000 - 165.000 = 85.000$  TL

30 Kasım 2015

3	Ertelenmiş Gelir	165.000,00	165.000,00
	Hasılat		
	Tamamlanan hasılat tutarının kaydı		

**31 Aralık 2015 tarihi itibariyle tamamlanan işin tutarı**

Tamamlanan ay - 60 gün

Toplam anket süresi - 90 gün

Tamamlanma yüzdesi -  $60/90 = \%67$

Hasılat tutarı -  $500.000 \times \%67 = 335.000$  TL

Toplam faturalanan tutar -250.000 TL

Gelir tahakkuku -  $335.000 - 250.000 = 85.000$  TL

31.Ara.15

4	Ertelenmiş Gelir	85.000,00	170.000,00
	Gelir Tahakkuku	85.000,00	
	Hasılat		
	Tamamlanan hasılat tutarının kaydı		

**31 Ocak 2016 tarihi itibariyle tamamlanan işin tutarı**

31.Oca.16

5	Ticari Alacak	250.000,00	85.000,00	
	Gelir Tahakkuku			85.000,00
	Hasılat			165.000,00
	İşin bitiminde ödemenin son taksidi yapılır			

31.Oca.16

6	Bankalar	250.000,00	250.000,00
	Ticari Alacak		
Anket hizmeti sözleşmesi ikinci ödemesi			

**Yevmiye maddelerini anlatacak olursak, 1 nolu kayıta** anket sözleşmesine göre hizmet bedelinin yarısı kadarının muhasebe kaydı vardır. Bu kayda göre Standart hükümlerince henüz verilen hizmet tamamlanmadığı için bir hasılat da oluşmamıştır. Bu nedenle hasılat hesabı değil ertelenmiş gelir hesabı çalıştırılarak VUK hükümlerine göre gelir yazılan ilk taksit kaydının düzeltilmesi yapılmıştır.

**30 Kasım 2015'de oluşturulan muhasebe kaydı,** Kasım ayı için tamamlanan hasılatın kaydıdır. Tamamlama yüzdesi, Kasım ayında dolan sürenin toplam sözleşme bedeli olan süreye bölünmesiyle bulunur. Çıkan rakam ile sözleşmenin toplam bedeli çarpıldığında bize Kasım ayı içinde hak edilen hasılat tutarını verecektir. Sözleşmenin ilk taksiti yatırıldığında ertelenen gelir ile kasım ayında

tamamlanan hasılatın arasındaki fark bize gelecek döneme ait geliri verecektir. Gelecek döneme ait gelir daha sonraki ayda hasılat kaydına atılıp kapatılacaktır.

**31 Aralık 2015'de oluşturulan muhasebe kaydı,** Aralık ayı için tamamlanan hasılat kaydını verecektir. Tamamlanma yüzdesi yukarıda Kasım ayı içerisinde anlatılan sıra takip edilerek bulunacaktır. Aralık ayında çıkan hasılat tutarı ile sözleşmenin ilk taksiti yatırıldığında ertelenen gelir arasında çıkan fark bu sefer Aralık ayındaki hak edişin fazla olmasından dolayı gelir tahakkuku olacaktır. Bu gelir tahakkuku daha sonra ocak ayında işin tümü tamamlandığında muhasebe kayıtlarında ters çevrilip kapatılacaktır.

**31 Ocak 2016'da oluşturulan muhasebe kaydı,** Ocak ayında sözleşme süresinin dolmasından dolayı ikinci taksit faturasının düzenlenmesi kaydını göstermektedir. Gider tahakkuku ters çevrilir ve kalan hasılat tutarı da gelir yazılarak son kayıt atılır. Böylece anket işi tamamlandıkça hasılat kaydı atılarak VUK Hükümlerine göre işin tamamlanmadan yapılan kısmı için atılan hasılat kaydının düzeltilmesi yapılmış olur.

### **Faiz, Temettü ve İsim Haklarına İlişkin Hâsılatların Ölçülmesi**

İşletme varlıklarının başkaları tarafından kullanılmasından sağlanan faiz, isim hakları ve temettü getirileri aşağıdaki koşulların bulunması durumunda muhasebeleştirilir:

- İşleme alakalı mali faydaların işletmelerce elde edilebilir olması,
- Hâsılat miktar ölçümünün doğru yapılmasıdır.

Hasılat aşağıdaki esaslar çerçevesinde finansal tablolara yansıtılır:

**Faiz;** TMS 39 9 Muhasebeleştirme ve Ölçme” Standardına göre belirlenen etkin faiz yöntemine göre muhasebeleştirilir;

**İsim hakları;** ilgili sözleşmenin özü dikkate alınarak, tahakkuk esasına göre muhasebeleştirilir

**Temettüler;** hissedarların tahsil etme hakları ortaya çıktığında finansal tablolara yansıtılır.

Faiz içeren bir menkul kıymetin ediniminden önce ödenmemiş faizin tahakkuku durumunda; sonradan tahsil edilen faiz, edinim öncesi ve edinim sonrası dönemlere

---

<sup>9</sup> TMS 39 Bu Standardın amacı; finansal varlıkların, finansal borçların ve finansal olmayan kalemlerin alım veya satımına ilişkin sözleşmelerin muhasebeleştirme ve ölçülmesine yönelik ilkeleri belirlemektir.

ayrılır ve yalnızca edinim sonrasına ait kısım hasılat olarak finansal tablolara yansıtılır. İsim hakları, sözleşme hükümlerine göre muhasebeleştirilir.

Hasılat sadece işleme ilişkin ekonomik yararların işletme tarafından elde edilmesi muhtemel olduğunda finansal tablolara yansıtılır. (TMS-18,sf:8)

### **TMS 18 ve VUK Açısından Hasılat Standardı Uygulamalarının Karşılaştırılması**

TMS-18 Hasılat standardı ile VUK hükümlerinin çoğu gelir yaratıcı durumların özelliği itibariyle paralellik göstermektedir. Yine de aşağıda ana başlıkları verilen uygulamaların bazılarında farklılık gözlenmektedir (Akbulut, 2012: 23-27).

- Muhasebe standartlarında gelir veya giderin muhtemel olması tahakkuk için yeterli sayılmışken, vergi mevzuatımızda gelir veya giderin kesin olmasıyla işlemler kayıt altına alınabilmektedir.

- Muhasebe standartlarında güvenilir bir ölçüm yapılabildiği sürece tahmin sonucu tespit edilen tutarın tahakkuk için yeterli olduğu belirtilirken, vergi kanunlarında tutar itibariyle kesinlik aranmaktadır.

- Muhasebe standartlarında dönemsellik ilkesine daha çok bağlı kalınıyorken, muhasebe uygulamalarında vergi kanunlarının etkisiyle dönemsellik kavramından ayrılabilirdiği noktalar olabilmektedir.

- Muhasebe standartlarında vadeli satışlarda vade farkları hasılatın bir parçası olarak görülmeyip faiz geliri olarak ayrıştırılıyorken, vergi mevzuatımızda satış anında mal bedeli, içinde vade farkı olsun ya da olmasın bir bütün olarak değerlendirilmektedir.

- Muhasebe standartlarında hizmet sunumuna ilişkin bir işlemin sonucunun güvenilir bir biçimde tahmin edildiği durumlarda, işlemle ilgili hasılat işlemin raporlama dönemi sonu itibariyle tamamlanma düzeyi dikkate alınarak finansal tablolara yansıtılırken, vergi uygulamalarında işin tamamlanması ile işlem kayıt altına alınır. Yukarıda anlatılan maddeleri aşağıda yer alan Tablo 5.'de toparlayacak olursak:

**Tablo 5.** TMS-18 ve VUK Açısından Hasılat Standardı Uygulamalarının Karşılaştırılması

	TMS-18	VUK
<b>Hasılatın Tespiti</b>	TMS açısından hasılat işleme ilişkin ekonomik yararların işletme tarafından elde edilmesinin muhtemel olması durumunda finansal tablolara yansıtılmaktadır.	Vergi uygulaması açısından hasılat tespitinde tahakkuk esaslı geçerlidir. Tahakkuk esasında önemli olan hasılatın mahiyet ve tutar olarak kesinleşmiş olmasıdır. Vergi uygulaması açısından tahakkuk esasının yaratacağı olumsuz etkiler, şüpheli alacak karşılı uygulaması, alacak ve borç senetlerindeki reeskont uygulaması ile giderilmeye çalışılmıştır.
<b>Mal Satışına İlişkin Hasılatın Gerçekleşme Koşulu</b>	İşletmenin malların sahipliği ile ilgili önemli risk ve getirileri alıcıya devretmiş olması; İşletmenin satılan mallar üzerinde etkinliğinin kalmaması; Hasılat tutarının ve yüklenilen maliyetlerin güvenilir bir biçimde ölçülebilmesi; İşleme ilişkin ekonomik yararların işletmece elde edilmesinin muhtemel olması;	Fatura düzenlenmiş, alıcı ve satıcı mal ve hizmetin bedeli konusunda mutabık kalmışlar, bir başka deyişle gelir mahiyet ve tutar itibariyle kesinleşmiş ise gelir elde edilmiş olarak kabul edilir.
<b>Peşin Satış ve Vadeli Satış Durumunda Hasılat</b>	Mal satış bedeli nakit veya nakit benzeri değer olarak alındığında peşin satış gerçekleşmiş olur. Vadeli olarak yapılan bir satış işlemi gerçeğe uygun değer, vade farkı çıkarıldıktan sonra kalan peşin satış fiyatıdır.	VUK hükümlerine göre de mal satış bedelinin nakit veya nakit benzeri değer olarak alındığında peşin satış gerçekleşmiş olur. Vadeli olarak yapılan bir satış işlemi ise vade farkı dahil tutar hasılat rakamını oluşturacaktır.
<b>Satış Hasılatına Dâhil Edilmiş Satış Sonrası Hizmet Bedellerinin Muhasebeleştirilmesi</b>	Tek bir finansal olay içeriğinde birbirinden ayrıştırılabilir nitelikte birden fazla gelir unsuru bulunması durumunda, ilgili gelir unsurları birbirinden ayrı olarak muhasebeleştirilir. Örneğin; bir ürünün satış fiyatı, ayrıştırılabilir nitelikteki satış sonrası hizmet tutarını da içeriyorsa bu tutar ertelenir ve hizmetin gerçekleştirildiği dönem boyunca hasılat olarak muhasebeleştirilir.	VUK hükümlerine göre hasılat yaratıcı unsur bir ve bütündür. Tek bir işlemin ayrıştırılabilir kısımlarına ayrı ayrı uygulanmaz. Satış sonrası servis veya kurulum ile ilgili yapılan giderler hasılat unsurunu gelir kaydettirmeyi erteletmez, bu iki maliyet unsuru hasılatın ayrı olarak giderleştirilir.
<b>Hizmet Sunumuna İlişkin Hasılat</b>	Ancak daha önce muhasebeleştirilmiş olan hasılat tutarının tahsil edilebilirliği konusunda bir belirsizlik ortaya çıkarsa, tahsil edilemeyen veya tahsil edilebilmesi muhtemel olmaktan çıkan tutar başlangıçta kayda alınmış hasılatın düzeltilmesi yerine gider olarak finansal tablolara yansıtılır.	Ticari işletmeler açısından satılan hizmetin mahiyeti ve bedeli konusunda alıcı ve satıcı anlaşmış ve fatura düzenlenmiş ise, vergilendirme açısından bir problem yoktur.

Kaynak: <http://www.ozdogrular.com/content/view/15072/> Erişim Tarihi: 08.05.2017

Hasılat standardı Liman İşletmelerinde ağırlıklı olarak kullanılan standartlardan biri oluşunu, firmaların iş hacimlerinin, müşteri portföylerinin buldukları işkolunda çok büyük bir yer tutmasına borçludur. Birinci bölümde faaliyetlerinden kısaca bahsedilen Türkiye'nin belli başlı limanlarında bulunan firmaların gerçekleştirdikleri Konteyner adetleri bunu en iyi açıklayan örnekleri teşkil etmektedir.

Uluslar arası ticaretin içinde oluşları, gerçekleştirdikleri iş hacimlerinin büyük yer kaplaması vb. nedeniyle Liman İşletmeleri, hasılatın gerçekleşmesinde, kayıt altına alınmasında standart hükümlerini doğru bir şekilde uygulamalıdır. Bunun sonucunda hazırlanacak finansal raporlarını tam, doğru ve gerçeği yansıtır bir şekilde sunacaktır.

## **2.2. TMS-16 Duran Varlık Standardı Amacı, Kapsamı ve Vergi Usul Kanunu ile Karşılaştırması**

Bu Standardın amacı, yatırımcılara ve diğer finansal tablo kullanıcılarına firmanın maddi duran varlıklarındaki yatırımlarını ve bunlardaki değişimi görebilmelerini sağlamaktır. Böylece standart, maddi duran varlıklarla ilgili muhasebe işlemlerinden varlıkların muhasebeleştirilmesini, defter değerlerinin tespit edilmesini, amortisman tutarlarını vb. düzenleyebilecektir.

Standartta yer alan terimlerin karşılıkları aşağıda sıralandığı üzeredir. (TMS-16, Madde 6):

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

**Maliyet:** Bir varlığın elde edilmesinde ödenen nakit veya nakit benzerlerini veya verilen diğer bedellerin gerçeğe uygun değerini veya belli durumlarda, ilk muhasebeleştirme sırasında ilgili varlığa atfedilen bedeli ifade eder

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

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

**İşletmeye özgü değer:** Bir işletmenin bir varlığın devamlı kullanımından ve yararlı ömrünün sonunda elden çıkarıldığında elde edilmesi beklenen veya bir yükümlülüğün karşılanmasında oluşması beklenen nakit akışlarının bugünkü değerini ifade eder.



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

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

**Maddi duran varlıklar:** Mal veya hizmet üretimi veya arzında kullanılmak, başkalarına kiraya verilmek veya idari amaçlar çerçevesinde kullanılmak üzere elde tutulan ve bir dönemden daha fazla kullanımı öngörülen, fiziki kalemlerdir.

**Geri kazanılabilir tutar:** Bir varlığın gerçeğe uygun değerinden satış giderleri çıkarılarak bulunan değeri ile kullanım değerinden büyük olanıdır.

**Bir varlığın kalıntı değeri:** : Bir varlık tahmin edilen yararlı ömrünün sonundaki durum ve yaşına ulaştığında elden çıkarılması sonucu elde edilmesi beklenen tutardan, elden çıkarmanın tahmini maliyetleri düşülerek ulaşılan tahmini tutardır.

**Yararlı ömür:** Bir varlığın işletme tarafından kullanılabilmesi beklenen süreyi veya işletme tarafından ilgili varlıktan elde edilmesi beklenen üretim sayısı veya benzeri üretim birimini ifade eder.

TMS 16 Maddi Duran Varlıkların muhasebeleştirilmesinde aşağıdaki iki ölçütün varlığına inanılmaktadır. Bir maddi duran varlık kaleminin maliyeti, sadece aşağıdaki koşulların oluşması durumunda varlık olarak finansal tablolara yansıtılır: Birincisi kalemlerle ilgili gelecekteki ekonomik yararların işletmeye aktarılmasının muhtemel olması ikincisi ise ilgili kalemin maliyetinin güvenilir bir şekilde ölçülebilmesidir.

Maddi duran varlıkların maliyet bedeli ile ölçülür. Maliyet unsurları aşağıdaki gibidir;

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

Doğrudan ilgili varlığa atfedilebilir maliyetler aşağıda belirtilmiştir:

- Maddi duran varlık kaleminin elde edilmesiyle veya inşaatıyla ilgili çalışanlara sağlanan faydalardan kaynaklanan maliyetler,
- Yerin hazırlanmasına ilişkin maliyetler;
- İlk teslimata ilişkin maliyetler;
- Kurulum ve montaj maliyetleri;
- Varlığın uygun şekilde çalışıp çalışmadığına dair yapılan test maliyetlerinden, varlığı gerekli yer ve duruma getirirken üretilen kalemlerin satışından elde edilen net hasılat düşüldükten sonra kalan tutar,
- Mesleki ücretlerdir.

Maddi duran varlıkların üretimine dâhil olmayan maliyet unsurları ise;

- Yeni bir tesis açılmasının maliyeti,
- Yeni bir ürün veya hizmetin tanıtılmasına ilişkin maliyetler
- Yeni bir yerde veya yeni bir müşteri kitlesiyle iş yapmak amacıyla katlanılan maliyetler,
- Yönetim giderleri ve diğer genel giderlerdir.

Bir maddi duran varlık kalemi, yönetimin amaçları doğrultusunda faaliyet gösterebilmesi amacıyla gerekli duruma ve yere getirildiği andan itibaren maliyetlerinin defter değerinde muhasebeleştirilmesine son verilir.

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

### **Örnek:**

Bir işletmede rıhtıma gelen malları paketleme amacıyla fiyatı toplam 450.000 TL olan bir makine ithal edilmiştir. İthalat ile ilgili gümrük vergisi 32.000 TL'dir. Satan firma fatura bedelinin üzerinden % 2 iskonto uygulamıştır. Navlun bedeli ise 20.000 TL olmak üzere alıcı firma tarafından karşılanmıştır. Taşıma, kurulum ve montaj için toplam 8.000 TL, makineyi kullanan uzmanın eğitimine ise 3.500 TL ödenmesi

sağlanmıştır. Alınan bu makinenin verimli bir şekilde çalışması için satın alınan fabrikanın atölyesinde diğer makinelerin kalibrasyonu ve yeniden organizasyonu için toplamda 25.000 TL ödeme gerçekleştirilmiştir. Makinenin tam olarak kullanılması için gerekli maliyet unsurları Tablo 6'daki gibi olacaktır. Bu örnek tezin yazarı tarafından kurgulanmıştır.

**Tablo 6.** TMS-16 Duran Varlık Standardına Göre Makinenin Maliyet Unsurları

Fatura Bedeli	450.000 TL
Iskonto %2	(-) 9.000 TL
Navlun Bedeli	20.000 TL
Gümrük Vergileri	32.000 TL
Kurulum ve Montaj	8.000 TL
Teknik Uzman Eğitim Ücreti	3.500 TL
Toplam	504.500 TL

Maddi duran varlık maliyetini oluşturan unsurları yukarıdaki örnek uygulamada daha açık bir şekilde görmekteyiz. Buna göre varlığın bedeline, işletmeye ulaşıncaya kadar yapılan gümrük vergisi, navlun bedeli, kurulum ve montaj bedeli ile teknik uzman eğitim bedeli dahil edilerek varlığın maliyetinin gerçek değeri tespit edilmiştir.

**Amortisman:** Bir maddi duran varlık kaleminin, toplam maliyetine göre önemli bir maliyeti olan her bir parçası ayrı ayrı amortisman tabi tutulur. Bir işletme, maddi duran varlık kaleminin başlangıçta muhasebeleştirilmiş olan tutarını, önemli parçalara ayırır ve her bir parçayı ayrı olarak amortisman tabi tutar. Dönemin amortisman gideri genel olarak gelir tablosunda muhasebeleştirilir. Ancak, bazı durumlarda varlığa ilişkin gelecekteki ekonomik faydalar diğer varlıkların üretiminde kullanılır. Bu durumda, amortisman gideri diğer varlığın maliyetinin bir parçasını oluşturur ve defter değerine dahil edilir. (TMS 16, s:8)

Amortisman, kaydedildiği dönemde işletmeden dışarıya değer çıkışı gerektirmeyen bir giderdir. Bir fon hesabında toplanan bu giderler ancak yeni bir duran varlık satın alınması halinde kullanılacaktır (Cox, 2009, s.227).

**Amortisman dahil edilen tutar ve amortisman dönemi;**

- Bir varlığın amortisman tabi tutarı yararlı ömrü boyunca sistematik olarak dağıtılır.

- Bir varlığın kalıntı değeri ve yararlı ömrü en azından her hesap dönemi sonunda gözden geçirilerek, beklentilerin önceki tahminlerden farklı olması durumunda, değişiklikler muhasebe tahmininde değişiklikler olarak muhasebeleştirilir.
- Amortisman, varlığın kalıntı değeri defter değerini aşmadığı sürece, gerçeğe uygun değerinin defter değerini aştığı durumlarda dahi finansal tablolara yansıtılır. Bir varlığın bakım ve onarımı, amortisman ayırma ihtiyacını ortadan kaldırmaz.
- Bir varlığın amortismanına tabi tutarı, kalıntı değeri düşülerek belirlenir.
- Bir varlığın kalıntı değeri varlığın defter değerine eşit ya da daha fazla bir tutara yükselebilir. Bu durumda, varlığın amortisman gideri, kalıntı değeri sonradan varlığın defter değerinin altında bir değere düşene kadar sifıra eşit olur.
- Bir varlığın amortismanına tabi tutulması, varlık kullanılabilir olduğunda, örneğin, yönetim tarafından istenilen yer ve duruma getirildiği zaman başlar.
- Bir varlığa ilişkin gelecekteki ekonomik yararlar, işletme tarafından esas olarak kullanım süresince tüketilir. Kullanım süresi belirlenirken, varlığın beklenen kullanımı, kullanım varlığın beklenen kapasitesine ya da fiziksel üretimine bağlı olarak değerlendirilir, beklenen fiziksel aşınma ve yıpranma, varlığın kullanıldığı vardiya sayısı, bakım onarım programı, teknik ya da ticari değer yitirme göz önünde bulundurulmalıdır.
- Varlığın yararlı ömrü işletmenin varlıktan beklediği faydaya göre belirlenir. (TMS-16,s:8-9)

**Amortisman yöntemi;** Kullanılan amortisman yöntemi, bir varlığın gelecekteki ekonomik değeriyle ilişkili olarak, işletme tarafından uygulanması beklenen tüketim modelidir. Bir varlığa uygulanan amortisman yöntemi en azından, her hesap döneminin sonunda gözden geçirilir.

Amortisman yöntemleri;

- Doğrusal Amortisman Yöntemi: varlığın kalıntı değeri değişmediği sürece, amortisman gideri yararlı ömrü boyunca sabittir.
- Azalan Bakiyeler Yöntemi: amortisman gideri yararlı ömür boyunca azalır,

- Üretim Miktarı Yöntemi: beklenen kullanım ya da üretim miktarı üzerinden amortisman ayrılır.

### Örnek:

Taşeronluk yapan bir işletme liman sahasına gelen konteynırları elleçlemek üzere 2015 Temmuz ayında 10 adet forklift satın almıştır. Firma adedi 250.000 TL olan forkliftlere toplam 2.500.000 TL ödeme yapmıştır. Bu forkliftleri VUK tebliğlerine göre kullanım süresi 4 yıldır. Standart hükümlerine göre firma yönetiminin forkliftler için belirledikleri yararlı ömür 10 yıldır. Kurumlar vergisi oranı %20'dir. Aşağıdaki örnek uygulama tezin yazarı tarafından kurgulanmıştır.

### VUK hükümlerine göre yapılacak işlemler,

Forkliftin muhasebe kayıtlarına alınması:

		1 Temmuz 2015	
1	Maddi Duran Varlıklar (Forklift)	2.500.000,00	2.500.000,00
	Bankalar		
Forkliftin alım kaydı			

**Amortisman tutarı:** Tutar X Ekonomik ömür

Yıllık amortisman tutarı= 2.500.000,-TL/4 Yıl= 625.000,-TL/Yıl

Aylık dönem amortisman=625.000,-TL/12 Ay=52.083,33-TL/Ay.

Ocak-Temmuz dönemi arası amortisman=52.083,33-TL/X7 Ay=364.583,33 TL/Ay

**Tablo 7.** Normal Amortisman Yöntemi Kullanılarak Yıllara Göre Hesaplanan Amortisman Tutarları

Yıllar	Yıllık Amortisman Tutarı	Birikmiş Amortisman	Kalan Tutar
2015	625.000	625.000	1.875.000
2016	625.000	1.250.000	1.250.000
2017	625.000	1.875.000	625.000
2018	625.000	2.500.000	0

Dönem sonu muhasebe kaydı: 4 yıl boyunca Tablo 7'deki amortisman kaydı yapılır.

VUK hükümlerine göre söz konusu varlık aktife ne zaman alınırsa alınsın tam amortisman ayrılmak zorundadır. Firma, forkliftleri aldığı Temmuz ayında Ocak- Temmuz dönemindeki toplam yedi aylık amortismanı ayıracaktır.

31 Temmuz 2015

1	Hizmet Üretim Maliyeti	364.583,33	364.583,33
	Birikmiş Amortismanlar		
Forklift için amortisman ayrılması (625.000/12X7 ay= 364.583,33 TL)			

**4. yılın sonundaki muhasebe kaydı:** Forklift tamamen amorti edildiğinde birikmiş amortismanlar ve ilgili varlık hesabı kapatılmaktadır.

31 Aralık 2018

1	Birikmiş Amortismanlar	2.500.000,00	2.500.000,00
	Maddi Duran Varlıklar (Forklift)		
Forkliftin tamamen amorti edilerek hesaplarının kapatılması			

**Tablo 8.** Forklift Tamamen Amorti Edildiğinde Birikmiş Amortismanların Gösterimi

BORÇ	Birikmiş Amortismanlar Hesabı	ALACAK
	2.500.000	625.000
		625.000
		625.000
		625.000
	2.500.000	2.500.000

**Standart Hükümlerine göre uygulanacak işlemler,**

Forkliftin muhasebe kayıtlarına alınmasında VUK hükümleriyle arasında farklılık bulunmamaktadır.

İşletme yönetimi forkliftin ekonomik ömrünü 10 yıl olarak tespit etmişlerdir.

**Amortisman tutarı:** Tutar/Ekonomik ömürX365

Standart hükümlerine göre amortisman ayrılırken her zaman gün hesabı esas alınmaktadır. Böylece standart, sabit kıymetin varlık tablosuna girdiği gerçek tutarı üzerinden amortisman ayırmaktadır. VUK hükümleri gereğince varlıklara tam yıl üzerinden amortisman ayrılıyorken standart her varlığın aktife girdiği günü tam ay sayarak varlığın ömrü sonuna kadar gün hesabı yapılmasını ister. Tablo 9'da gün hesabına göre yapılmış amortisman hesabı görülmektedir.

**Tablo 9.** Forkliftin Standart Hükümlerine Göre Amortismanının Hesaplanması

Forkliftin Tutarı	2.500.000
Faydalı Ömrü	10
Gün	365
F.ÖmürXGün (10 yıl X 365)	3650
Forkliftin Günlük Tutarı (2.500.000,TL/3650 Gün)	684,93

Standart amortisman hesaplanırken ay kesrini tam ay saymaktadır. Yani Aşağıda Tablo 10'da görüleceği üzere Temmuz ayını tam ay sayarak işlemini gerçekleştirecek Ocak-Haziran arası dönemini ise yararlı ömrün sonuna dahil ederek kapatacaktır.

**Tablo 10.** Forkliftin Standart Hükümlerine Göre Amortisman Ayırması Aylık Gösterim

	Gün	Forkliftin Günlük Tutarı (TL/Gün)	Amortisman Tutarı (TL/Gün)
Temmuz	31	684,93	21.232,83
Ağustos	31	684,93	21.232,83
Eylül	30	684,93	20.547,90
Ekim	31	684,93	21.232,83
Kasım	30	684,93	20.547,90
Aralık	31	684,93	21.232,83

Standart hükümlerine göre hesaplanan yıllık ve birikmiş amortisman tutarları ile kalan tutarı gösterir rakamlar Tablo 11'de yer almaktadır. Buna göre kıst yönteme göre amortisman ayrılan forkliftin 2015 yılında Ocak-Haziran dönemindeki amortisman tutarları faydalı ömrünün sonuna konulup varlığın amorti edilmesi sağlanacaktır.

**Tablo 11.** Standart Hükümlerine Göre Kıst Amortisman Yöntemi Kullanılarak Yıllar Bazında Hesaplanan Amortisman Tutarları

Yıllar	Yıllık Amortisman Tutarı(TL/Gün)	Birikmiş Amortisman (TL/Gün)	Kalan Tutar(TL/Gün)
2015	126.027,12	126.027,12	2.373.972,88
2016	249.999,45	376.026,57	2.123.973,43
2017	249.999,45	626.026,02	1.873.973,98
2018	249.999,45	876.025,47	1.623.974,53
2019	249.999,45	1.126.024,92	1.373.975,08
2020	249.999,45	1.376.024,37	1.123.975,63
2021	249.999,45	1.626.023,82	873.976,18
2022	249.999,45	1.876.023,27	623.976,73
2023	249.999,45	2.126.022,72	373.977,28
2024	249.999,45	2.376.022,17	123.977,83
2025	123.977,83	2.500.000,00	0,00

Yine Tablo 11'de de görüleceği gibi 2015 yılında ayrılmayıp arta kalan Ocak-Haziran dönemi amortismanı 2025 yılında tamamen itfa etmiştir.

2015 dönemi Kurumlar Vergisi hesabı için,

31.12.2015 raporlama tarihi itibarıyla TMS 16 uyarınca amortisman gideri 126.027,12-TL/Gün olarak hesaplanmıştır. VUK uyarınca ise 2015 yılında 364.583,33-TL/Ay hesaplanmıştır. Aradaki fark olan (364.583,33-TL-126.027,12TL=)238.556,21-TL daha mali karın tespitinde ticari kardan çıkarılabilecektir. Bu farkın vergi etkisi ise  $238.556,21\text{-TL} \times 0,20 = 47.711,24\text{-TL}$ 'dir. TMS 16 hükümlerine göre söz konusu fark geçici nitelikte bir fark olduğundan ertelenen vergi borcu hesabına atılacaktır. Böylece VUK'na göre fazla amortisman hesaplanmasının etkisi bu geçici hesapla düzeltilecektir. Faydalı ömrün sonunda bu geçici farklar ters çevrilip kapatılarak iki uygulama arasındaki fark eşitlenecektir. Bu hesaplanan fark Tablo 12.'de gösterildiği gibi olacaktır.



**Tablo 12.** TMS-16 Standardına Göre Geçici Farkların Tabloda Gösterimi

	TMS Değeri	VUK Değeri	Mali Kara Ulaşmak İçin Ticari Kardan Çıkarılacak Tutar	Vergilendirilebilir Geçici Fark (VGF)	Ertelenen Vergi Borcu (VGFX%20)
Varlık Başlangıç Değeri	2.500.000,	2.500.000,			
Doğrudan Gider Yazılan Tutar	126.027,12	364.583,33		238.556,21	47.711,24
Doğrudan Gelir Yazılan Tutar					
Kar/Zarara Yansıyan Tutar	(-) 126.027,12	(-) 364.583,33	238.556,21		

TMS-16 standardına göre yukarıda anlatılan örnek uygulamanın 2015 dönemine ait amortismanının muhasebe kaydı aşağıdaki şekilde olacaktır. Aşağıdaki yevmiye kaydında da görüleceği üzere iki uygulama arasındaki geçici fark ertelenmiş vergi gider etkisinden dolayı ertelenen vergi borcu hesabına kaydedilecektir.

2015	
1 Hizmet Üretim Maliyeti	126.027,12
Ertelenmiş Vergi Gider Etkisi (238.556,21x%20)	47.711,24
Birikmiş Amortisman	126.027,12
Ertelenen Vergi Borcu	47.711,24

**Değerleme esasları** ise her iki uygulama açısından önemlilik arz etmektedir. Vergi Usul Kanunu'na göre değerlendirme; müterakki vergilerin hesaplanması ile alakalı ekonomik değerlerin vergi kanunlarında gösterildiği gün ve zamanlardaki değerlerinin tespit edilmesi şeklinde tanımlanmıştır.

Değerleme süreci muhasebe açısından oldukça önemli bir süreci içermektedir. Çünkü bilançolarda yer verilen bilgiler, finansal bilgileri kullanan bireylerin/işletmelerin kararlarını doğrudan etkilemektedir.

Muhasebe standartlarında değerlendirme kavramı yerine ölçüm kavramının kullanılmaktadır. Ölçüm, mali tablolardaki parasal tutarların belirlenmesiyle, değerlendirme de ise değer tahmin edilmesi işlemi bulunmaktadır. Böylece standart önce varlık ve borçları para birimi yoluyla ölçecek daha sonra bir değer biçecektir.

Kavramsal Çerçeve’de finansal tabloların hazırlanması ve sunumunda işletmelerce en çok tercih edilen esasın tarihsel maliyet esası olduğu ifade edilmektedir. Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu (UMSK) tarafından yayınlanan standartlarda ilk kayıtlamada tarihsel maliyet kullanılmaktadır bazı işletmeler fiyat değişikliklerinin parasal olmayan kalemler üzerindeki etkisini göstermekte yetersiz kalması nedeniyle cari maliyet esasını kullanırlar. İlk muhasebeleştirme tarihinden sonra yapılan ölçümlerde, büyük ölçüde cari değer esasına dayalı ölçüme bir yöneliş görülmektedir. Bu cari değer esasına dayalı ölçümde ise gerçeğe uygun değer ölçüsü öne çıkmaktadır. Bir diğer deyişle, TMS/TFRS’lerde gerçeğe uygun değer ölçüsü, tarihsel maliyete bir alternatif olarak sunulmamış, aksine tarihsel maliyeti tamamlayıcı bir ölçü olarak benimsenmiştir. Kaynak: <http://www.bursa-smmmo.org.tr/yazarlar/makaleler/140APA.pdf>. Erişim Tarihi:09.05.2017

Vergi Usul Kanunu’nun değerlendirme ölçütleri aşağıda maddeler halinde belirtildiği üzeredir; Maliyet bedeli, Borsa rayici, Tasarruf değeri, Mukayyet değer, İtibari değer, Vergi değeri, Rayiç bedel, Emsal bedeli ve ücretidir.

Türkiye Muhasebe Standartlarında değerlendirme esasları aşağıda sıralandığı üzeredir; Tarihi Maliyet, Cari Maliyet, Gerçekleşebilir Değer, Bugünkü Değer'dir. Kavramsal çerçevede geçen tanımları kısaca aşağıdaki gibidir.

**Tarihi Maliyet:** Varlıklar elde edildikleri tarihte alımları için ödenen nakit veya nakit benzerlerinin tutarları ile veya onlara karşılık verilen varlıkların piyasa değerleri ile ölçümlenir. Borçlar borç karşılığında elde edilenin tutarı ile veya işletmenin normal faaliyetlerinden kaynaklanan borçlarda, örneğin, kurumlar vergisinde olduğu gibi, borcun kapatılması için gereken nakit veya nakit benzerlerinin tutarı ile gösterilir.

**Cari Maliyet:** Varlıklar aynı varlığın veya bu varlıkla eşdeğer olan bir varlığın alınması için hâlihazırda gereken nakit veya nakit benzerlerinin tutarı ile gösterilirler. Borçlar, borcun kapatılması için gereken nakit ve nakit benzerlerinin iskonto edilmemiş tutarları ile gösterilir.

**Gerçekleşebilir Değer (Ödeme Değeri):** Varlıklar, işletmenin normal faaliyet koşullarında, bir varlığın elden çıkarılması halinde ele geçecek olan nakit ve nakit benzerlerinin tutarıdır. Borçlar, işletmenin normal faaliyet koşullarında, kapatılmaları

için ödenmesi gereken nakit ve nakit benzeri değerlerin iskonto edilmemiş tutarları ile gösterilir.

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

Maddi Duran Varlıklar Standardı'nın değerlemesi ikiye ayrılmaktadır. Bunlardan birincisi maliyet modeli, diğeri ise yeniden değerlendirme modelleridir.

Bir maddi duran varlık kalemi varlık olarak muhasebeleştirildikten sonra, finansal tablolarda maliyetinden birikmiş amortisman ve varsa birikmiş değer düşüklüğü zararları indirildikten sonraki değeri ile gösterilir. Gerçeğe uygun değeri güvenilir olarak ölçülebilen bir maddi duran varlık kalemi, varlık olarak muhasebeleştirildikten sonra, yeniden değerlendirilmiş tutarı üzerinden gösterilir. (TMS-16, s:6)

### **TMS 16 ve VUK Açısından Maddi Duran Varlıklarda Amortisman Uygulamalarının Karşılaştırılması:**

TMS 16 standardı ve VUK hükümlerine göre amortisman konusunda farklılık gösteren konuları beş başlık altında incelenebilir. Farklılıkları detaylandırmak üzere Tablo 13 oluşturulmuştur.

**Tablo 13.** TMS-16 ve VUK Açısından Maddi Duran Varlıklarda Amortisman Uygulamalarının Karşılaştırılması

#### **Amortisman Ayırma Koşullarındaki Farklılık**

<b>VUK Amortisman Uygulaması</b>	<b>TMS-16 Amortisman Uygulaması</b>
İşletmede bir yıldan fazla kullanılma	İşletmede bir faaliyet döneminden fazla kullanılma
Yıpranma aşınma veya kıymetten düşmeye maruz kalma	Yıpranma aşınma veya kıymetten düşmeye maruz kalma
Aktife kayıtlı ve kullanıma hazır olmalı	Aktife kayıtlı olmalı ve kullanıma hazır olmalı
İktisadi kıymetin değerinin belli bir tutarı aşması	Bir varlığın maddi duran varlık olarak sınıflandırılabilmesi için herhangi bir rakamsal sınıflandırma yoktur. Ancak önemlilik gereği küçük kıymetler gider yazılabilir.
Sonradan satışına karar verilen maddi duran varlıklarla, gelecekte ekonomik yarar beklenmeyen duran varlıklarda amortisman ayırmaya devam edilebilir.	Satış amaçlı duran varlıklarla, gelecekte ekonomik yarar beklenmeyen duran varlıklarda amortisman ayırma işlemi durdurulur.
Parçalara ayırarak ya da gruplandırarak amortisman ayırma ile ilgili düzenleme	Parçalara ayırarak ya da gruplandırarak amortisman ayırmak mümkündür.

bulunmamaktadır.	
Amortisman ayırmak ihtiyaridir. Mükellefler isterlerse amortisman ayırmayabilirler, ancak ayırmadıkları amortismanı sonraki dönemlerde de ayıramazlar.	Amortisman ayrılmaması gibi bir durum söz konusu değildir. Zira standardın amacı işletmelerin gerçek durumunu tüm yönleriyle ortaya koymaktır.

Kaynak: Akbulut, 2012: 527-530.

#### Amortisman Tabi Tutarda Farklılıklar

VUK Amortisman Uygulaması	TMS-16 Amortisman Uygulaması
Amortisman konu değer varlığın maliyetidir.	Amortisman konu değer varlığın maliyet değerinden kalıntı değer düşüldükten sonraki tutardır.
Varlığı elde ederken ortaya çıkan vade farkları, varlığın maliyetine dahil olduğu için vade farkını içeren toplam tutar üzerinden amortisman ayrılmaktadır.	Varlığı elde ederken ortaya çıkan vade farkları, varlığın maliyetine dahil edilmediği için vade farksız tutar üzerinden amortisman ayrılmaktadır.
MDV'ların elde edildiği döneme ait finansman giderlerinin maliyete eklenmesi gerektiği için amortisman konu değer her koşulda finansman giderlerini içermektedir.	Varlığı elde etme ile ilgili finansman giderlerinin maliyete verilmemesi gerektiği için finansman giderlerini içermeyen maliyet bedeli üzerinden amortisman ayrılmaktadır.

Kaynak: Akbulut, 2012: 527-530.

#### Amortisman Oranı ve Süresinde Farklılıklar

VUK Amortisman Uygulaması	TMS-16 Amortisman Uygulaması
VUK Tebliğlerinde yayınlanan listedeki ekonomik ömürlere uyulması gerekmektedir.	Amortisman süresi yararlı ömüre göre belirlenir. Amortisman oranlarının seçimi, işletmenin varlığın kullanılmasından elde ettiği faydayı yansıtabilecek şekilde belirlenmelidir.
Yararlı ömür sadece yıl bazında belirlenmektedir.	Yararlı ömür yıl veya üretim birimi bazında belirlenebilmektedir.
Yaralı ömür olağanüstü durumlar haricinde sabittir.	Yaralı ömür ve kalıntı değer tahmini gözden geçirilerek, değişiklikler yansıtılmalıdır.
Azalan bakiyeler yönteminde amortisman oranı normal amortisman oranının 2 katıdır.	Azalan bakiyeler yönteminde amortisman oranının uygulanmasında herhangi bir sınırlama yoktur.

Kaynak: Akbulut, 2012: 527-530.

#### Kıst Amortisman Tutarının Hesaplanmasında Farklılıklar

VUK Amortisman Uygulaması	TMS-16 Amortisman Uygulaması
Tüm MDV için tam yıl amortismanı dikkate alınır. Kıst amortisman uygulaması yalnızca binek otomobiller için geçerlidir.	Tüm MDV için kıst amortisman geçerlidir.
Amortisman ayrılmaya binek otomobilin alındığı aydan başlanır ve alındığı ay kesri tam sayılır.	Amortisman ayrılmaya maddi duran varlık kullanılabilir hale geldiğinde başlanılır ve ay kesri tam sayılır.
İlk dönem ayrılmayan amortisman tutarı son yılın amortisman tutarına ilave edilir.	İlk dönem ayrılmayan amortisman tutarı varlığın ömrünün bittiği dönemi takip eden ilgili aylar dikkate alınarak yansıtılır.

Kaynak: Akbulut, 2012: 527-530.

**Tablo 13.**(Devamı)

<b>Amortisman Yönteminde Farklılıklar</b>	
<b>VUK Amortisman Uygulaması</b>	<b>TMS-16 Amortisman Uygulaması</b>
Kullanılabilecek yöntemler Normal, Azalan Bakiyeler ve Fevkalade Amortisman yöntemidir.	Kullanılabilecek yöntemler Normal, Azalan Bakiyeler ve Üretim Miktarı yöntemidir.
Bir MDV için Normal Amortisman'a göre amortisman ayrılmaya başlandıktan sonra Azalan Bakiyeler yöntemine geçiş yapılamaz. Ancak Azalan Bakiyeler yöntemi kullanılırken Normal Amortisman yöntemine dönülebilir.	Gelecekteki ekonomik yararların beklenen tüketim biçiminde bir değişiklik olmadıkça seçilen amortisman yöntemi değiştirilmemeli ve tutarlı olarak uygulanmalıdır. Beklenen tüketim biçimi değişirse amortisman yöntemi de değiştirilebilir. Değişiklikleri dipnotlarda göstermelidir.

Kaynak: Akbulut, 2012: 527-530.

Maddi Duran Varlık standardı Liman İşletmelerinde ağırlıklı olarak kullanılan standartlardan biri oluşunu, firmaların sahip oldukları ekipmanların buldukları işkolunda çok büyük bir yer tutmasından kaynaklıdır. Birinci bölümde faaliyetlerinden kısaca bahsedilen Türkiye'nin belli başlı limanlarındaki ekipman adetleri bunu en iyi yansıtan örnekleri teşkil etmektedir.

Uluslararası ticaretin içinde oluşları, varlık toplamalarının içinde ekipmanların büyük yer kaplaması vb. nedeniyle Liman İşletmeleri, varlıkların ediniminde, aktifleştirilmesi ve değerlemesinde standart hükümlerini doğru bir şekilde uygulamalıdır. Bunun sonucunda hazırlanacak finansal raporlarını tam, doğru ve gerçeği yansıtır bir şekilde sunacaktır.

### **2.3. TMS-38 Maddi Olmayan Duran Varlık Standardı Kapsamı ve Vergi Usul Kanunu ile Karşılaştırması**

“TMS 38 Maddi Olmayan Duran Varlıklar” Standardı 31/12/2005 tarihinden sonra başlayan hesap dönemleri için uygulanmak üzere ilk olarak 17/03/2006 tarih ve 26111 sayılı Resmi Gazetede yayımlanmıştır. Bu Standardın amacı başka bir Standartta özel hüküm bulunmayan maddi olmayan duran varlıklarla ilgili muhasebeleştirme yöntemlerini belirlemektir. Bu Standart, işletmenin, bir maddi olmayan duran varlığı sadece ve sadece belirlenmiş kriterlerin sağlanmış olması durumunda muhasebeleştirmesini zorunlu kılar. Bu Standart, ayrıca, maddi olmayan duran varlıkların defter değerinin nasıl ölçüleceğini belirleyip, maddi olmayan duran varlıklarla ilgili bazı özel açıklamalar yapılmasını gerektirir. (TMS 38, s:3)

Bazı maddi olmayan duran varlıklar; bilgisayar yazılımı, lisans vb. olabilir. İşletmeler bunların maddi duran varlığa göre mi işleme tabi tutulacağını yoksa maddi olmayan duran varlığa göre mi tutulacağına varlığın niteliğine, kullanım şekline vb. bakarak karar vermelidir.

TMS-38 Standardı kapsamında ifade edilen terimlerin karşılıkları aşağıda maddeler halinde belirtilmektedir; (TMS 38, s:4-5)

**Aktif piyasa:** Piyasada ticareti yapılan kalemler homojendir, normal koşullar altında her zaman için istekli alıcı ve satıcılar bulunur ve fiyatlar kamuoyuna açıktır bu koşulları sağlayan piyasalar aktif piyasadır.

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

**Varlık:** Geçmişteki bazı olayların sonucu olarak işletme tarafından kontrol edilen ve İşletmeye gelecekte ekonomik yarar sağlaması beklenen bir kaynaktır.

**Defter değeri:** Maddi olmayan bir varlığın biriken yıpranma payı ve değer düşüklüğünden meydana gelen zararların düşürülmesiyle elde edilen değerdir.

**Maliyet:** Bir varlığın elde edilmesinde veya inşasında ödenen nakit veya nakit benzerlerini veya verilen diğer bedellerin gerçeğe uygun değerini ifade eder.

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

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

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

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

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

**Maddi olmayan duran varlık:** Fiziksel niteliği olmayan tanımlanabilir parasal olmayan varlıktır. İşletmeler sıklıkla kaynak tüketir veya bilimsel ya da teknik bilgi, yeni süreç veya sistemlerin tasarım ve uygulanması, lisans, fikri mülkiyet hakları, piyasa bilgisi ve markalar (marka isimleri ve yayın hakları dahil) gibi maddi olmayan kaynakların elde etme, geliştirme, bakım veya iyileştirilmesi sırasında çeşitli borçlar yüklenirler. Bu geniş kapsamlı başlıklar altındaki kalemlerin yaygın örnekleri; bilgisayar yazılımı, patentler, telif hakları, sinema filmleri, müşteri listeleri, ipotek hizmeti sunma hakları, balıkçılık lisansları, ithalat kotaları, isim hakları, müşteri ve tedarikçi ilişkileri, müşteri sadakati, pazar payı ve pazarlama haklarıdır. İşletme içi kullanım amacıyla şirketin kendi ürettiği yazılımlar, bu yazılımlardan gelecekte fayda sağlanıp sağlanmayacağı güvenilir bir şekilde belirlenemediği için aktifleştirilmemelidir (Epstein ve Mirza, 1999, 281).

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

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

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

**Yararlı ömür:** Bir varlığın işletme tarafından kullanılabilmesi beklenen süreyi veya işletme tarafından ilgili varlıktan elde edilmesi beklenen üretim sayısı veya benzeri üretim birimini ifade eder.

**Muhasebeleştirme:** Bir maddi olmayan duran varlık sadece ve sadece: (a) Varlıkla ilişkilendirilen beklenen gelecekteki ekonomik yararların işletme için gerçekleşmesinin muhtemel olması ve (b) Varlığın maliyetinin güvenilir bir şekilde ölçülebilmesi durumunda, muhasebeleştirilir.

### **İşletme içi yaratılan maddi olmayan varlıklar;**

İşletme içi yaratılan bir maddi olmayan duran varlığın muhasebeleştirilebilmesi için gerekli kriterleri sağlayıp sağlamadığının değerlendirilmesinde, işletme ilgili varlığın oluşumunu şu safhalara ayırır: Araştırma ve Geliştirme safhası.

### **Araştırma safhası**

Araştırmadan (veya işletme içi bir projenin araştırma safhasından) kaynaklanan herhangi bir maddi olmayan duran varlık muhasebeleştirilmez. Araştırma harcamaları gerçekleştiğinde gider olarak muhasebeleştirilir. Araştırma faaliyetlerine örnekler ise; yeni bir bilgi bulunması ile ilgili tüm işlemler, araştırma sonuçları, ürün, süreç, sistem veya hizmetler için alternatif araştırmasıdır.(TMS 38, s:11)

### **Geliştirme safhası**

Aşağıdaki koşulların tamamının varlığı halinde, geliştirmeden kaynaklanan maddi olmayan duran varlıklar muhasebeleştirilir: (TMS 38, s:12)

- Maddi olmayan duran varlığın kullanıma veya satışa hazır hale gelebilmesi için tamamlanmasının teknik olarak mümkün olması.
- İşletmenin maddi olmayan duran varlığı tamamlama ve bu varlığı kullanma veya satma niyetinin bulunması.
- Maddi olmayan duran varlığı kullanma veya satma imkânının bulunması.
- Maddi olmayan duran varlığın muhtemel gelecek ekonomik faydayı nasıl sağlayacağını belirli olması. Ayrıca, maddi olmayan duran varlığın ürününün veya kendisinin bir piyasasının olması ya da işletme bünyesinde kullanılacak olması durumunda buna elverişli olması.
- Geliştirme safhasını tamamlamak ve maddi olmayan duran varlığı kullanmak veya satmak için yeterli teknik, mali ve diğer kaynakların mevcut olması.
- Geliştirme sürecinde maddi olmayan duran varlıkla ilgili yapılan harcamaların güvenilir bir biçimde ölçülebilir olması.

Geliştirme faaliyetlerine örnek olarak; Üretim öncesi modellerin tasarımı, yapımı ve test edilmesi; Yeni teknoloji içeren alet, model ve kalıpların tasarımı vb.dir.

### **Muhasebeleştirilmesi**

Bir işletme, varlığın kullanımıyla ilişkilendirilebilen gelecekteki ekonomik faydaların kesinlik derecesini, ilk muhasebeleştirme tarihinde mevcut olan haliyle ele alır. İlk muhasebeleştirilmesi sırasında maliyet bedeliyle ölçülür.



### **Muhasebeleştirilme sonrası ölçme**

Maliyet Yöntemi: Bir maddi olmayan duran varlık, ilk muhasebeleştirilmesinin ardından, maliyetinden, tüm birikmiş itfa ve değer düşüklüğü zararları düşülmüş olarak izlenir.

Yeniden Değerleme Yöntemi: Bir maddi olmayan duran varlık, ilk muhasebeleştirilmesinin ardından, yeniden değerlendirme tarihindeki gerçeğe uygun değerinden birikmiş itfa ve değer düşüklüğü zararlarının tamamı düşüldükten sonra hesaplanan tutarı olan yeniden değerlendirilmiş tutarı üzerinden izlenir. Bu Standarda göre yeniden değerlendirme yapmak için, gerçeğe uygun değer, aktif bir piyasa ile ilişkilendirilmek suretiyle belirlenir. Yeniden değerlendirme işlemleri, raporlama dönemi sonunda ilgili aktifin defter değerinin gerçeğe uygun değerinden önemli ölçüde farklılık göstermemesi açısından düzenli olarak yapılır. (TMS 38, s:15)

### **Yararlı ömür**

Bir maddi olmayan duran varlığın muhasebeleştirilmesinde yararlı ömrü dikkate alınır. Sınırlı bir yararlı ömre sahip bir maddi olmayan duran varlık itfaya tabi iken sınırsız yararlı ömürlü bir maddi olmayan duran varlık itfaya tabi olmaz. Bir maddi olmayan duran varlığın yararlı ömrünün belirlenmesinde, şu maddeler göz önünde bulundurulur: varlığın işletme tarafından beklenen kullanım süresi ve başka bir yönetim ekibi tarafından etkin olarak kullanılıp kullanılamayacağı, varlığa özgü ürün yaşam süresi ve aynı şekilde kullanılan benzer varlıklara ilişkin yararlı ömür tahminlerine ilişkin kamuoyu bilgisi vb.dir. (TMS 38, s:16)

### **Kalıntı değer**

Sınırlı yararlı ömre sahip bir maddi olmayan duran varlığın kalıntı değeri, aşağıdaki durumlar söz konusu olmadıkça sıfır kabul edilir: (a) Üçüncü bir şahıs, ilgili varlığı yararlı ömrünün sonunda satın alacağını taahhüt etmiştir veya (b) Varlığın aktif bir piyasası mevcuttur. Sınırlı yararlı ömre sahip varlığın itfaya tabi tutarı, kalıntı değeri düşüldükten sonra belirlenir. (TMS 38, s:18)

### **TMS 38 Standardı ile ilgili örnek uygulama,**

**Örnek:** X Üniversitesi, Kampus içindeki kantin ile, Civar illerdeki Yükseköğretim kurumlarının Kantinlerinin işletilmesi ihalesini açmıştır. İhaleyi A AŞ, 10 yıl işletme karşılığı 5.500.000 TL en yüksek teklifi vererek kazanmıştır. A AŞ, ihaleye katılım

bedeli olarak 5.000 TL ödemiştir. İhale sonrası işlemleriyle ilgili olarak 5.000 TL noter ve işlem harcı ödemiştir. Kantin bedelleri ödemek için bankadan 01.12.2015 tarihinde 5.500.000 TL kredi kullanmış ve kredi anaparasını ve faizi olarak 350.000 TL'yi 31.12.2015'de ödemiştir. VUK Tebliğlerine göre işletme hakkı için belirlenen amortisman süresi 15 yıldır. Aşağıdaki örnek tezin yazarı tarafından oluşturulmuştur.

**TMS-38 uygulamasında lisanslar tarihi maliyet bedeli ile değerlenir.** Buna göre,

İhaleye katılım bedeli	5.000 TL
Kantin İşletme Hakkı	5.500.000 TL
İşlem Harcı ve Noter Bedeli	<u>5.000 TL</u>

**01.01.2015 Toplam İşletme Hakkı Bedeli 5.510.000 TL**

31.12.2015 İşletme Hakkı İtfa Bedeli (-) 551.000 TL  
(5.510.000/10=551.000 TL)

31.12.2015 Gider Yazılan Finansman Gideri (-) 350.000 TL

Toplam Gider Tutarı (551.000+350.000) (-) 901.000 TL

**VUK Uygulamasında,**

01.12.2015 de Kantin İşletme Hakkı 5.500.000 TL

31.12.2015 İşletme hakkında eklenecek finansman gideri 350.000 TL

31.12.2015 İhaleye katılım bedeli 5.000 TL

31.12.2015 İşlem Harcı ve Noter Bedeli 5.000 TL

**31.12.2015 Toplam İşletme Hakkı Bedeli 5.860.000 TL**

31.12.2015 İşletme Hakkı İtfa Bedeli (-) 390.667 TL

(5.860.000/15=390.667 TL)

VUK uyarınca işlem harcı ve noter giderleri, ihaleye katılım bedeli ve ilk yıl katlanılan finansman gideri işletme hakkının maliyetine dâhil edilebilir.

TMS 38 uyarınca finansman gideri ve amortisman toplamı olan 901.000 TL gider yazılacakken VUK göre 390.667 TL gider yazılacaktır. Sonuç olarak dönem kurumlar vergisi hesaplanacakken (901.000-390.667=) 510.333 TL'nin ticari kara

eklenmesi gerekir. Söz konusu fark geçici nitelikte olduğundan indirilebilir geçici fark hesabında da 510.333 TL tutarı esas alınacaktır.

Bu farkın vergi etkisi ise  $510.333 \times 0,20 = 102.067$  TL'dir. TMS 38 hükümlerine göre söz konusu fark geçici nitelikte bir fark olduğundan ertelenen vergi varlığı hesabına atılacaktır. Böylece TMS 38'e göre fazla amortisman hesaplanmasının etkisi bu geçici hesapla düzeltilecektir. Faydalı ömrün sonunda bu geçici farklar ters çevrilip kapatılarak iki uygulama arasındaki fark eşitlenecektir. Bu hesaplanan fark Tablo 14'de gösterildiği gibi olacaktır.

**Tablo 14.** TMS-38 Standardına Göre Geçici Farkların Tabloda Gösterimi

	TMS Değeri	VUK Değeri	Mali Kara Ulaşmak İçin Ticari Kara Eklenecek Tutar	İndirilebilir Geçici Fark (İGF)	Ertelenen Vergi Varlığı (İGF%20)
Varlık Raporlama Sırasındaki Değeri	5.510.000	5.860.000			
Doğrudan Gelir Yazılan Tutar	551.000+350.000 =901.000	390.667		510.333	102.067
Kar/Zarara Yansıyan Tutar	(-) 901.000	(-) 390.667	510.333		

TMS-38 hükümlerine göre işletme hakkının muhasebeleştirilmesinin kayıtları aşağıdaki gibi olacaktır.

01.01.2015			
<b>1</b>	Bankalar	5.500.000	
	Banka Kredileri		5.500.000
	Kantin İşletme Hakkı için Kredi Kullanımı		
01.01.2015			
<b>2</b>	MODV İşletme Hakları	5.510.000	
	Bankalar		5.510.000
31.12.2015			
<b>3</b>	Finansman Gideri	350.000	
	Hizmet Üretim Maliyeti (işletme hakkı itfası)	551.000	
	Krediler	5.500.000	
	Ertelenen Vergi Varlığı (350.000+160.333*)X%20	102.067	
	Bankalar		5.850.000
	Birikmiş Amortisman		551.000
	Ertelenen Vergi Gelir Etkisi		102.067

\* Amortisman farkı olan  $551.000 - 390.667 = 160.333$

## TMS 38 ve VUK Açısından Maddi Olmayan Duran Varlıklarda Amortisman Uygulamalarının Karşılaştırılması

Amortisman uygulamaları konusunda TMS 38 ve VUK düzenlemeleri incelendiğinde birtakım uygulama farklılıkları olduğu göze çarpmaktadır. Bu farklılıklar şu şekilde sıralanabilir: İki uygulama arasındaki farklılıklar Tablo 15’de gösterilmiştir.

Yararlı ömür ve amortisman süresi, Uygulanacak amortisman yöntemleri, Amortismanda yöntem değişikliği, Kıst amortisman uygulaması, Kalıntı değeridir.

**Tablo 15.** TMS-38 ve VUK Açısından Maddi Olmayan Duran Varlıklarda Amortisman Uygulamalarının Karşılaştırılması

	<b>TMS 38</b>	<b>VUK</b>
<b>Yararlı Ömür ve Amortisman Süresi</b>	Yararlı Ömür ve Amortisman Süresi TMS 38’de maddi olmayan duran varlıkların yararlı ömrü sınırlı ve sınırsız olmak üzere ikiye ayrılmış olup, itfa uygulaması buna göre düzenlenmiştir. Ayrıca standartta sınırsız yararlı ömre sahip varlıkların itfa edilmeyeceği belirtilmektedir. İşletmeler kullandıkları maddi olmayan duran varlıklara ait yararlı ömrü ve dolayısıyla amortisman sürelerini kendileri belirlemektedir.	VUK'a göre maddi olmayan duran varlıkların yararlı ömrü hususunda sınırlı – sınırsız ömür ile ilgili bir düzenleme yoktur. Amortisman süreleri Maliye Bakanlığı tarafından belirlenmiştir.
<b>Yöntem</b>	Varlığın yararlı ömrü boyunca itfa edilecek tutarının belirlenmesinde normal amortisman yöntemi, azalan bakiyeler yöntemi ve üretim miktarı yöntemlerinden birisi kullanılabilir. Araştırma giderlerine yapılacak harcamaların doğrudan gider kaydedilirken geliştirme giderlerinin amortisman yoluyla itfa edileceği belirtilmiştir.	VUK düzenlemelerinde maddi olmayan duran varlıklara ilişkin özel bir düzenleme bulunmamaktadır. Fakat kanunda özel maliyet bedellerinin kira süresi içinde eşit tutarlarda itfa edileceği belirtilmektedir.
<b>Yöntem Değişikliği</b>	İtfa yönteminde değişikliğe gidilmesi hususunda bir sınırlama getirilmemiştir. Fakat kullanılan amortisman yönteminin periyodik olarak gözden geçirilmesi gerektiği belirtilmiştir.	VUK' ta normal amortisman yöntemine göre amortisman hesaplanmasına başlandıktan sonra başka bir yönteme dönülemezle birlikte; azalan bakiyeler yönteminden normal amortisman yöntemine geçilebilmektedir.
<b>Kıst Amortisman Uygulaması</b>	Kıst amortisman uygulaması maddi olmayan duran varlıklar için uygulanabilmektedir.	Maddi olmayan duran varlıkların maliyetine ilave edilen kur farkları ve kredi faizleri için kıst amortisman yöntemi uygulanabilmektedir.
<b>Kalıntı (Hurda) Değeri</b>	TMS 38’de, kalıntı (hurda) değer kavramına yer verilmiştir. Amortismana tabi tutar belirlenirken maliyet bedelinden kalıntı değeri düşülmektedir.	VUK'ta kalıntı (hurda) değer kavramına yer verilmemiştir.

Kaynak: Bulca, 2009: 241.

Maddi Olmayan Duran Varlık standardı Liman İşletmelerinde ağırlıklı olarak kullanılan standartlardan biridir. Bunun en önemli nedeni liman işletmelerinin sahip oldukları ekipmanların yazılımı, patent hakları, lisanslar vb. buldukları işkolunda çok büyük bir yer tutmasından kaynaklıdır. Uluslararası ticaretin içinde oluşları, varlık toplamlarının içinde ekipmanların lisanslarının ve imtiyaz sözleşmelerinin büyük yer kaplaması vb. nedeniyle Liman İşletmeleri, varlıkların ediniminde, aktifleştirilmesi ve değerlemesinde standart hükümlerini doğru bir şekilde uygulamalıdır. Bunun sonucunda hazırlanacak finansal raporlarını tam, doğru ve gerçeği yansıtır bir şekilde sunacaktır.

#### **2.4. TMS-21 Kur Değişiminin Etkileri Standardının Amacı ve Kapsamı**

“TMS 21 Kur Değişiminin Etkileri” Standardı 31/12/2005 tarihinden sonra başlayan hesap dönemleri için uygulanmak üzere ilk olarak 31/12/2005 tarih ve 26040 sayılı Resmi Gazetede yayımlanmıştır. Bu standart, bir firmanın yabancı paraya dayalı işlemleri ile bu işlemlerin muhasebeleştirilmesinde hangi kurun esas alınacağını açıklar ve kur değişiminin etkilerinin finansal tablolara nasıl yansıtılacağını belirler. Hangi döviz kurlarının kullanılacağı ve döviz kurlarındaki değişimin finansal tablolar üzerindeki etkilerinin nasıl raporlanacağı bu standardın konusudur. Bu Standartta yer alan terimler ve açıklamaları: (TMS-21, s: 1-3-4)

- **Kapanış kuru:** Raporlama dönemi sonunda geçerli kurdur.
- **Kur farkı:** Bir para birimindeki belirli bir tutarın diğer bir para birimine farklı kurlardan çevrilmesinden kaynaklanan farktır.
- **Döviz kuru:** İki para biriminin değişim oranıdır.
- **Gerçeğe uygun değer:** Karşılıklı pazarlık ortamında, bilgili ve istekli taraflar arasında bir varlığın el değiştirmesi ya da bir borcun ödenmesi durumunda ortaya çıkması gereken tutardır.
- **Yabancı para:** İşletmenin geçerli para biriminden farklı para birimidir.
- **Yurtdışındaki işletme:** Raporlayan işletmenin, kendisinininkinden farklı bir ülke ya da para biriminde faaliyette bulunan, bir bağlı ortaklığı, iştiraki, iş ortaklığı ya da şubesidir.
- **Geçerli para birimi:** İşletmenin faaliyet gösterdiği temel ekonomik çevrenin para birimidir.
- **Grup:** Bir ana ortaklık ve onun tüm bağlı ortaklıklarıdır.

- **Parasal kalemler:** Elde tutulan para ile sabit veya belirlenebilir bir tutarda para olarak alınacak veya ödenecek varlık ve borçlardır.
- **Yurtdışındaki işletmede bulunan net yatırım:** Yurtdışındaki işletmenin net aktiflerinde raporlayan işletmenin payıdır.
- **Finansal tablolarda kullanılan para birimi:** Finansal tabloların sunulduğu para birimidir.
- **Geçerli (spot) kur:** Hemen teslim halindeki geçerli olan döviz kurudur.

**Geçerli para birimi:** Bir işletmenin faaliyette bulunduğu temel ekonomik çevre, genel olarak nakit yarattığı ve harcadığı çevredir. Bir işletme, geçerli para biriminin tespitinde şu faktörleri dikkate alır: Mal ve hizmetlerin satış fiyatlarını en çok etkileyen para birimidir, Mal ve hizmetlere ilişkin işçilik, ham madde ve diğer maliyetleri en çok etkileyen para birimidir. (TMS-21, s:-4)

#### **Parasal-Parasal Olmayan Kalemler**

TMS-21 kur farklarının tespiti ve muhasebeleştirilmesi aşamasında bilanço kalemler için parasal ve parasal olmayan ayrımına gitmiştir. Parasal kalemler, elde tutulan para ile belirlenebilir bir tutarda para olarak alınacak veya ödenecek varlık ve borçlar olarak tanımlanmışken, belirli bir tutarda para olarak alınamayacak veya ödenmeyecek varlık ve borçlar ise parasal olmayan kalem olarak tanımlanmıştır. (TMS-21, s:6). Bu kalemleri Tablo 16’da kısaca gösterirsek:

**Tablo 16.** Parasal-Parasal Olmayan Kalemler

<b>Parasal Kalemler</b>	<b>Parasal Olmayan Kalemler</b>
Nakit	Maddi Duran Varlıklar
Banka Hesapları ve Kredileri	Maddi Olmayan Duran Varlıklar
Teminatlar	Şerefiye
Kıdem Tazminatı Karşılıklar	Sermaye
Gider Tahakkukları	Peşin Ödenen Giderler
Satıcılar	Ortaklara Yapılan Yatırımlar
Ödenecek / İndirilecek Vergi	Stoklar
Borçlanma Senetleri	Stok Değer Düşüklüğü Karşılığı
Ticari Alacaklar	Gelecek Yıllara Ait Gelirler
Şüpheli Ticari Alacak Karşılığı	Hisse Senetleri
Alacak Senetleri ve Diğer Alacaklar	Parasal Olmayan Varlık Karşılıkları
Borç Senetleri ve Diğer Borçlar	
Gelir Tahakkuklar	
Ertelenmiş Vergi Varlığı/Yükümlülüğü	
Finansal Kiralama Ödemeleri	

Kaynak: [http://www.kgkuzder.org.tr/upload/files/1\\_Ahmet\\_Gursoy\\_122016.pdf](http://www.kgkuzder.org.tr/upload/files/1_Ahmet_Gursoy_122016.pdf) Erişim Tarihi:05.05.2017

İşletmeler muhasebe kaydı altına aldıkları parasal değerleri buldukları ülkeye ait para biriminde tutmak zorundadırlar. Bu durum uluslararası bir kargaşaya neden olmaktadır. Ancak dış ticaretin yabancı para birimlerinde yapılması ve bu ticaretin oldukça yaygın hale gelmesi sonucu kullanılan para biriminin bulunulan ülkenin para birimine dönüştürülmesini gerekli kılmaktadır. Böylece finansal tabloların doğru ve güvenilir bilgi vermesi için kur değişimlerine dikkat edilmelidir.

İşletmelerden yapılan muhasebe kayıtlarının yabancı para biriminde tutabilirler. Bu durumun etkisiyle muhasebe kayıtlarında bazı problemler baş gösterebilmektedir. İşte bu nedenle bu sorunun çözümüne yönelik bazı hükümlerin varlığı gerekmektedir. Finansal tabloların oluşturulabilmesi için öncelikli olarak işletmeler kendilerine ait geçerli para birimini belirlemek durumundadırlar. İşletmelerin etkinlik gösterdikleri çevrenin kullanmış olduğu para birimi geçerli para birimidir.

Geçerli para biriminin açık olmadığı durumlarda yönetim; temel işlemlerin, olayların ve koşulların ekonomik etkilerini en iyi yansıtan para biriminin belirlenmesinde kendi takdirini kullanmaktadır. (TMS-21, s:6)

### **Muhasebeleştirme**

İlk Muhasebeleştirme: Bir yabancı para işlemi ilk muhasebeleştirme sırasında; yabancı para birimindeki tutara, geçerli para birimi ile işlem tarihindeki yabancı para birimi arasındaki geçerli kur uygulanarak, geçerli para biriminden kaydedilir. İşlem tarihi, işlemin Türkiye Finansal Raporlama Standartları'na göre ilk defa kaydedilmesi gerektiği tarihtir. Uygulama kolaylığı nedeniyle, işlem tarihindeki gerçek kura yaklaşan bir kurun, örneğin, haftanın ya da ayın ortalama kurunun, o dönem içinde her bir yabancı para biriminde gerçekleşen işlemlerin tümü için kullanılması mümkündür. Bununla birlikte, döviz kurunun önemli ölçüde dalgalanması durumunda dönem için ortalama kur kullanılmaz. (TMS-21, s:7)

İzleyen raporlama dönemi sonlarında raporlama:

- Yabancı para parasal kalemler kapanış kurundan çevrilir,
- Tarihi maliyet cinsinden ölçülen yabancı para birimindeki parasal olmayan kalemler işlem tarihindeki döviz kuru kullanılarak çevrilir,

- Gerçeğe uygun değerden ölçülen yabancı para birimindeki parasal olmayan kalemler gerçeğe uygun değer belirlendiği tarihteki döviz kurları kullanılarak çevrilir. (TMS-21, s:7)

#### Kur Farklarının Muhasebeleştirilmesi:

Yabancı para bir işlemde parasal kalemler oluştuğunda ve işlem tarihi ile ödeme tarihi arasında döviz kurunda değişim olduğunda, kur farkı oluşur. İşlem, gerçekleştiği muhasebe döneminde kapanıyorsa, tüm kur farkı aynı dönemde finansal tablolara yansıtılır. Ancak, işlem izleyen bir muhasebe döneminde kapanıyorsa, kapanma tarihine kadar her bir dönemde muhasebeleştirilecek kur farkları her dönemde döviz kurlarında meydana gelen değişime göre belirlenir. Parasal olmayan bir kalemden kaynaklanan kazanç ya da zarar diğer kapsamlı gelirden muhasebeleştirilirse, bu kazanç ya da zararın kurdan kaynaklanan kısmı da diğer kapsamlı gelirden muhasebeleştirilir. Buna karşın, parasal olmayan bir kalemden kaynaklanan kazanç ya da zarar, kar ya da zararda muhasebeleştirilirse, bu kazanç ya da zararın kurdan kaynaklanan kısmı da kar ya da zararda muhasebeleştirilir. (TMS-21, s:8)

#### Finansal Tablolarda Kullanılan Para Birimine Çevrim

İşletme, finansal tablolarını herhangi bir para biriminde sunabilir. Finansal tablolarda kullanılan para biriminin işletmenin geçerli para biriminden farklı olması durumunda işletme, faaliyet sonuçlarını ve finansal durumunu finansal tablolarda kullanılan para birimine çevirir. (TMS-21, s:9)

#### **Çevrim Esasları:**

- Sunulan her finansal durum tablosu aktif ve yabancı kaynakları bu finansal durum tablosunun düzenlendiği tarihteki kapanış kurundan çevrilir;
- Her kapsamlı gelir tablosunun veya bireysel gelir tablosunun gelir ve giderleri işlem tarihlerindeki döviz kurlarından çevrilir ve
- Ortaya çıkan tüm kur farkları, diğer kapsamlı gelirin ayrı bir unsuru olarak muhasebeleştirilir,



## Tüm Kur Farklarının Vergi Etkileri

Yabancı para işlemlerden doğan kazanç ve kayıpları ile işletmenin faaliyet sonuçlarının ve finansal durumunun farklı bir para birimine çevrilmesinden doğan kur farklarından kaynaklanabilecek vergi etkilerinin muhasebeleştirilmesinde TMS 12<sup>10</sup> Standardı hükümleri uygulanır

### Örnek:

X firması, 20.07.2015 tarihinde ABC adlı bir Alman firmasına 200.000 USD tutarında ihracat gerçekleştirmiştir. Dönemin MBDA kur 1 USD=2,6757 TL'dir. İhracat bedeli 04.08.2015'de ödenecektir. Aşağıdaki örnek tezi yazarı tarafından oluşturulmuştur.

TMS-21 Standardı yabancı paraya dayalı işlemlerin ilk yapıldığı ve fiili olarak gerçekleştiği tarihi göz önünde bulundurmaktadır. Döviz dayalı ihracat işlemi o tarihteki merkez bankası döviz kuru üzerinden muhasebeleştirilmektedir. Şirket bu ihracat bedelini satış günündeki kurla değerleyerek müşteri cari hesabına ve gelir hesaplarına ulusal para birimi cinsinden TL olarak kaydedilecektir.

		20.07.2015	
1	Alicılar	535.140,-	
	Yurt dışı Satışlar		535.140,-
	ABC Firmasına yapılan ihracat 200.000 USD X2,6757 USD/TL = 535.140,- TL		

İhracat yapan işletme üstte gösterilen muhasebe kaydını oluşturacaktır. Bu örnek üzerinden mali dönemin sonunda alıcılara ödeme gerçekleştirilmiş döviz kurunun 2,7688 TL olması durumunda ortaya bir kur farkı çıkmıştır.

<sup>10</sup> TMS-12 Standardının amacı; gelir vergilerinin (kurum kazancı üzerinden hesaplanan vergilerin) muhasebeleştirilmesini düzenlemektir. Gelir vergilerinin muhasebeleştirilmesindeki en önemli konu aşağıdaki durumlarda cari ve ilerideki dönemlerde vergisel sonuçlarının belirlenmesidir:

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

4.08.2015

2	Bankalar	553.760,-	
	Alicılar		535.140,-
	Kambiyo Karları		18.620,-
	Kurlar Arasındaki Fark $2,6757-2,7688=0,0931$ Mal Bedeli: 200.000 USD X 0,0931		

Yabancı para ile ifade edilen bir işlemin başka bir para birimine çevrilirken dikkat edilecek hususlar Tablo 17’de verilmiştir.

**Tablo 17.** Yabancı Paralı İşlemlerin Çevirisi İle İlgili Kurallar

Yabancı Paralı İşlemlerin Çevirisi			
İlk Muhasebeleştirme	İşlem Tarihindeki Kur		
Sonraki Dönemlerde	Parasal Kalemler/ Kapanış Kuru	Tarihi değerlenen olmayan kalemler/işlem tarihindeki kur	maliyetle parasal kalem/işlem
		Gerçeğe Uygun Değerle Değerlenen Kalemler Değerin Kur	Uygun Parasal Gerçeğe Belirlendiği Tarihteki

Kaynak: Özerhan, 2012: 714

### Finansal Tablolarda Kullanılan Para Birimine Çeviri İşlemi

Finansal tablolarda kullanılan para biriminin işletmenin geçerli para biriminden farklı olması durumunda, faaliyet sonuçlarının ve finansal durumunun finansal tablolarda kullanılan para birimine çevrilmesi gerekir. Bir grup, farklı geçerli para birimleri olan işletmelerden oluşuyorsa, konsolide finansal tabloların sunulabilmesi için her bir işletmenin faaliyet sonuçları ve finansal durumu ortak bir para biriminden çevrilir. Örneğin, Türkiye’de faaliyette bulunan bir ana ortaklığın ABD ve Almanya’da bağlı ortaklıklarının olması durumunda, konsolidasyon amacıyla, dolar ve Euro para birimi cinsinden düzenlenen finansal tabloların, raporlamayı yapan Türkiye’deki işletmenin para birimine çevirmesi gerekir (Özerhan, 2012: 715).

Aşağıdaki örnek uygulamada finansal tablolarda kullanılan para birimlerinin çeviri işlemlerini gösterecek olursak:

**Örnek:** Türkiye’de faaliyette bulunan bir ana ortaklık, Fransa’da faaliyet gösteren bir firmanın hisse senetlerinin tamamını 1 Ocak 2015 döneminde elde etmiştir. Elde etme tarihinde bağlı ortaklığın varlıklarının defter değeri 9.900 USD’dir. Fransa’da faaliyet gösteren bağlı ortaklığın Tablo 18’de Gelir Tablosu ve Tablo 19’da Finansal

Durum Tablosu aşağıdaki gibidir. Kurlar, Merkez Bankasının resmi sitesinden alınmıştır. Aşağıdaki örnek tezin yazarı tarafından oluşturulmuştur.

Dönem Başı Kur: (01.01.2015) 1 USD= 2.3449TL

Kapanış Kuru: (31.12.2015) 1 USD=2,9181 TL

2015 Ortalama Kur: 1 USD=2,9713 TL

**Tablo 18.** Bağlı Ortaklığın 01.01.2015-31.12.2015 Tarihli Kâr veya Zarar Tablosu

<b>Bağlı Ortaklığın 01.01.2015-31.12.2015 Tarihli Kar veya Zarar Tablosu</b>	
<b>Kalemler</b>	<b>USD</b>
Brüt Satışlar	13.950
SMM	-4.820
<b>Brüt Satış Karı</b>	<b>9.130</b>
Faaliyet Giderleri	-1.900
<b>Faaliyet Karı</b>	<b>7.230</b>
Diğer Faaliyetlerden Olan Gelir ve Karlar	500
Diğer Faaliyetlerden Olan Gider ve Zararlar	-900
<b>Dönem Karı</b>	<b>6.830</b>

**Tablo 19.** Bağlı Ortaklığın 31.12.2015 Finansal Durum Tablosu

<b>Bağlı Ortaklığın 31.12.2015 Finansal Durum Tablosu</b>	
<b>Kalemler</b>	<b>USD</b>
Hazır Değerler	9.000
Menkul Kıymetler	3.980
Stoklar	8.500
Gelecek Ay.Ait Gid.	800
<b>Dönen Varlıklar Toplamı</b>	<b>22.280</b>
Maddi Duran Varlıklar	8.900
Birikmiş Amortisman	-2.500
Maddi Olmayan Duran Varlıklar (Net)	3.500
<b>Duran Varlıklar Toplamı</b>	<b>9.900</b>
<b>AKTİF TOPLAM</b>	<b>32.180</b>
Ticari Borçlar	7.200
Gelecek Ay.Ait Gid.	1.850
<b>Kısa Vadeli Yabancı Kaynaklar</b>	<b>9.050</b>
<b>Uzun Vadeli Yabancı Kaynaklar</b>	<b>3.900</b>
Sermaye	12.400
Dönem Karı	6.830
<b>Öz Kaynak Toplamı</b>	<b>19.230</b>
<b>PASİF TOPLAMI</b>	<b>32.180</b>

**Tablo 20.** Bağlı Ortaklığın Kar veya Zarar Tablosunun evirisi (01.01.2015-31.12.2015)

<b>Bağlı Ortaklığın Kar veya Zarar Tablosunun evirisi (01.01.2015-31.12.2015)</b>			
<b>Kalemler</b>	<b>USD</b>	<b>Kur</b>	<b>TL</b>
Brüt Satışlar	13.950	2,9713	41.450
SMM	4.820	2,9713	-14.322
<b>Brüt Satış Karı</b>	<b>9.130</b>	<b>2,9713</b>	<b>27.128</b>
Faaliyet Giderleri	1.900	2,9713	-5.645
<b>Faaliyet Karı</b>	<b>7.230</b>	<b>2,9713</b>	<b>21.482</b>
Diğer Faaliyetlerden Olan Gelir ve Karlar	500	2,9713	1.486
Diğer Faaliyetlerden Olan Gider ve Zararlar	900	2,9713	-2.674
<b>Dönem Karı</b>	<b>6.830</b>		<b>20.294</b>

**Tablo 21.** Bağlı Ortaklığın Finansal Durum Tablosu evirisi (31.12.2015)

<b>Bağlı Ortaklığın Finansal Durum Tablosu evirisi 31.12.2015</b>			
<b>Kalemler</b>	<b>USD</b>	<b>Kur</b>	<b>TL</b>
Hazır Değerler	9.000	2,9181	26.263
Menkul Kıymetler	3.980	2,9181	11.614
Stoklar	8.500	2,9181	24.804
Gelecek Ay.Ait Gid.	800	2,9181	2.334
<b>Dönen Varlıklar Toplamı</b>	<b>22.280</b>	<b>2,9181</b>	<b>65.015</b>
Maddi Duran Varlıklar	8.900	2,9181	25.971
Birikmiş Amortisman	2.500	2,9181	-7.295
Maddi Olmayan Duran Varlıklar (Net)	3.500	2,9181	10.213
<b>Duran Varlıklar Toplamı</b>	<b>9.900</b>	<b>2,9181</b>	<b>28.889</b>
<b>AKTİF TOPLAM</b>	<b>32.180</b>		<b>93.904</b>
Ticari Borçlar	7.200	2,9181	21.010
Gelecek Ay.Ait Gid.	1.850	2,9181	5.398
<b>Kısa Vadeli Yabancı Kaynaklar</b>	<b>9.050</b>	<b>2,9181</b>	<b>26.409</b>
<b>Uzun Vadeli Yabancı Kaynaklar</b>	<b>3.900</b>	<b>2,9181</b>	<b>11.381</b>
Sermaye	12.400	1,00	12.400
Dönem Karı	6.830	Gelir Tablosu	20.294
Diğer Kapsamlı Kar yada Zarar eviri Kur Farkı			23.422
<b>Özkaynak Toplam</b>	<b>19.230</b>		<b>56.116</b>
<b>PASİF TOPLAMI</b>	<b>32.180</b>		<b>93.904</b>

Örnek uygulama hakkında açıklamalar;

Tablo 20’de bağıli ortaklığın kar veya zarar tablosunda raporlama para birimi olan TL para birimine çevrilirken TMS-21 paragraf 23’e göre çevrim esasları kullanılarak çevrim yapılır. Buna göre ortalama kur kullanılarak para birimleri çevrilmiştir.

Tablo 21’de ise bağıli ortaklığın finansal durum tablosunun raporlama para birimi olan TL’ye çevrilmesinde, TMS-21 standardı çevrim esaslarına göre bilanço kapanış kuru kullanılarak çevrim yapılmıştır. Tablo 21’de dönem karının, gelir unsuru olmasından dolayı çevrim tutarının kar veya zarar tablosundan geldiği görülmektedir. Böylece finansal durum tablosunda çevrim kurlarından kaynaklı fark oluştuğu ve bu farkın da öz kaynak grubu altında yer alan diğer kapsamlı kar ya da zarar çevrim farkı hesabına atılarak bilanço denkleğinin sağlandığı görülmektedir.

Kur değışiminin etkileri standardı Liman İşletmelerinde ağırlıklı olarak kullanılan standartlardan biridir. Bunun en önemli nedeni liman işletmelerinin buldukları işkolunda geçerli para biriminin dolar para biriminde oluşu ve finansal raporlamalarını farklı para biriminde tutuyor oluşları bu standardın önemini ortaya çıkartmaktadır. Bunun sonucunda hazırlanacak finansal raporlarını tam, doğru ve gerçeğı yansıtır bir şekilde sunacaktır.

## **2.5. TMS-19 Çalışanlara Sağlanan Faydalar Standardı Amacı, Kapsamı ve Vergi Usul Kanunu ile Karşılaştırması**

Hizmet akdi ile bir kuruluş veya işletmede hizmet ifa eden çalışanların, sundukları hizmetler karşılığında, işletme tarafından sağlanan her türlü bedel çalışanlara sağlanan fayda olarak tanımlanmaktadır (Özerhan, 2012: 477). Çalışanlara sağlanan faydalar, çalışanlara, çalışanların bakmakla yükümlü oldukları kişilere veya hak sahibi diğer kişilere sağlanan faydaları içerir. Söz konusu faydalar; doğrudan çalışana, eşine, çocuklarına, bakmakla yükümlü olduğu kişilere veya sigorta şirketleri gibi diğer taraflara yapılan ödemeler (veya mal veya hizmet sağlanması) yoluyla yerine getirilebilir. Çalışan tam zamanlı olarak, kısmi süreli olarak, sürekli iş sözleşmesiyle, iş bazında veya geçici iş ilişkisiyle hizmet sağlayabilir. Bu Standart açısından, “çalışanlar” ifadesi yöneticileri ve yönetim kadrosunda yer alan diğer personeli de kapsar (TMS-19, s:4).

Standartın amacı, çalışanlara sağlanan faydaların muhasebeleştirilmesi ve açıklanmasıdır. Çalışanlara sağlanan faydalar, gelecek dönemlerde ortaya çıkabileceği gibi, çalışılan dönem içerisinde de ortaya çıkabilir.

Bu Standartta kullanılan bazı terimler, aşağıda tanımlanan anlamlarıyla kullanılmaktadır.

**Çalışanlara sağlanan faydalar:** Çalışanlar tarafından sunulan hizmetler nedeniyle veya iş ilişkisinin sona erdirilmesi dolayısıyla işletme tarafından sağlanan her türlü bedeldir. (TMS-19, s:4) Bunlar:

**Çalışanlara sağlanan kısa vadeli faydalar:** Sağlanacak faydanın tamamının yıllık raporlama dönemini takip eden on iki ay içinde yerine getirilmesinin beklendiği (iş ilişkisinin sona erdirilmesinden dolayı sağlanan faydalar dışındaki) çalışanlara sağlanan faydalardır.

**İş ilişkisi sonrasında sağlanan faydalar:** İş ilişkisinin sona ermesinden sonra ödenebilir hale gelen (iş ilişkisinin sona erdirilmesinden dolayı sağlanan faydalar ve çalışanlara sağlanan kısa vadeli faydalar dışındaki) çalışanlara sağlanan faydalardır.

**Çalışanlara sağlanan diğer uzun vadeli faydalar:** Çalışanlara sağlanan kısa vadeli faydalar, iş ilişkisi sonrasında sağlanan faydalar ve iş ilişkisinin sona erdirilmesinden dolayı sağlanan faydalar dışındaki çalışanlara sağlanan tüm faydalardır.

**İş ilişkisinin sona erdirilmesinden dolayı sağlanan faydalar:** Aşağıda belirtilenlerden herhangi biri sonucunda çalışanın işine son verilmesinden dolayı çalışanlara sağlanan faydalardır: İlki normal emeklilik tarihinden önce çalışanın işine son verilmesine ilişkin işletme kararı ya da ikinci olarak işine son verilmesi karşılığında çalışanın kendisine teklif edilen faydaları kabul etmesi.

İş ilişkisi sonrasında fayda sağlayan planlar: İşletmenin, bir veya birden fazla çalışanına, iş ilişkisi sonrasında fayda sağladığı resmi veya gayri resmi düzenlemelerdir.

Tanımlanmış katkı planları: Bir işletmenin, ayrı bir işletmeye (bir fona) sabit katkılar ödediği iş ilişkisi sonrasında fayda sağlayan planlar olup, bu tür planlarda çalışanların cari ve önceki dönemlerde sunmuş oldukları hizmetle ilgili çalışanlara sağlanan faydaların tamamını ödemeye söz konusu fonun yeterli varlığının

bulunmadığı durumlarda işletmenin, ilave katkı ödemesi için herhangi bir hukuki veya zımni kabulden doğan yükümlülüğü bulunmaz.

Tanımlanmış fayda planları: Katkı planları dışında kalan, iş ilişkisi sonrasında fayda sağlayan planlardır. Birden fazla işverenin dahil olduğu planlar: (a) Ortak kontrol altında olmayan çeşitli işletmelerin katkıda bulunmak suretiyle oluşturdukları varlıkları bir havuzda toplayan ve (b) Bu varlıkları, katkı ve fayda düzeyinin çalışanları istihdam eden işletme kimliğine bakılmaksızın belirlenmesi temeline dayalı olarak, birden fazla işletmenin çalışanlarına fayda sağlamak üzere kullanan tanımlanmış katkı planları (devlet planları hariç) veya tanımlanmış fayda planlarıdır (devlet planları hariç). (TMS-19, s:4-5)

Cari dönem hizmet maliyeti: Çalışanların cari dönemdeki hizmetleri sonucu ortaya çıkan tanımlanmış fayda yükümlülüğünün bugünkü değerinde meydana gelen artıştır.

Aktüeryal kazanç ve kayıpları: Aktüeryal varsayımla gerçekleşen arasındaki fark düzeltmeleri ile aktüeryal varsayımlardaki değişikliklerin etkileridir. (TMS-19, s:6)

### **Çalışanlara Sağlanan Kısa Vadeli Faydalar**

Çalışanların hizmet sundukları dönemin sonundan itibaren on iki ay içinde ödeme günü gelecek olan faydalardır. Kısa vadeli faydaları kendi içinde parasal ve parasal olmayan faydalar olarak ikiye ayrılır.

Parasal Faydalar: Ücret, maaş, ikramiye, kar payı, ücretli izin, sigorta primleri,

Parasal Olmayan Faydalar: Gıda yardımı, sağlık yardımı, araç, yakıt v.b.

Özelliği, iskonto edilmeksizin ölçülür ve ödenmiş tutarlar düşüldükten sonra kalan kısım borç olarak muhasebeleştirilir.

Muhasebeleştirilmesi, Ücret, maaş ve sigorta primleri, aylık olarak tahakkuk edilip ödenmekte ve aynı dönemde personel gideri olarak kayıtlara yansıtılmaktadır.

Ücretli izinler, personele ücretinin ödenmesi kaydıyla kullanılan izinlerdir. Hak edildiği dönemde kullanılmayan izinler bir sonraki yıla devreder. İşletme, çalışanlara olan yükümlülüğü gereği birikmiş izinlerden kaynaklanan bu yükümlülüğü bilançoda izin karşılığı olarak ayırmalıdır.

Kar payı, İkramiye, çalışanların performansı doğrultusunda işletme tarafından personeline ücret veya maaşına ilave olarak ödenmesi uygun bulunan ilave faydalardır. Bu ödemeler, genellikle belirlenmiş hedefler tutturulursa yapılır ve personeli motive edici bir tarafı da vardır. Eğer işletme hedef tutturulduktan sonra ikramiye ödenir diye bir hedef belirlemişse işletmenin çalışanlarına karşı bir yükümlülüğü doğmuş demektir ve bu yükümlülüğün bilanço üzerinde bir karşılık ayrılarak yansıtılması gerekmektedir.

Parasal olmayan faydalar ise, çalışanlara yapılan sağlık, gıda, eğitim, yakıt vb. şeklinde olabilmektedir. Bu tür faydalar çalışanlara sağlanan faydalar niteliğinde olduğundan personel gideri şeklinde finansal tablolara alınması gerekmektedir.

Vergi Uygulaması, TMS-19'da yer alan kısa vadeli faydalar, bir hesap dönemini aşmayacak şekilde sunulan hizmetlerle doğrudan ilişkili olup ticari kazancın elde edilmesi ve idame ettirilmesiyle ilgili giderlerdir. TMS 19'a göre bu faydaların gider olarak ölçümü ve muhasebeleştirilmesi Gelir Vergisi Kanunu'nun 40/14'inci maddesine uygun düşmektedir. (Akbulut,2012,s:803) Kısaca TMS 19 ve VUK uygulamalarında ücretlerin ele alınış şeklinde ve tahakkuk ayrılmasında bir farklılık bulunmamaktadır.

Ücretli İzin ile ilgili uygulama örneği:

Yıllık ücretli izin haklarının kullanımında izin hakkının ancak bir yıl ileri taşınmasına izin veren bir işletme bulunmaktadır. Ortalama günlük izin ücretinin 70 TL olduğu, cari yılda kullanılmayan toplam 1200 günlük izin bulunduğu ve işletmenin gelecek yıl bu 1200 günün 600 gününün kullanılacağını tahmin ettiği varsayıldığında, yılsonunda işletmenin TMS 19'a uygun yapacağı kayıt aşağıdaki gibi olacaktır. Aşağıdaki örnek tezin yazarı tarafından kurgulanmıştır.

1	Hizmet Üretim Maliyetleri	42.000,00	
	Borç ve Gider Karşılıkları		42.000,00
	70 TLX600 Gün		

İşletmenin cari yıla ait olup gelecek sene kullanılmasını beklediği 600 günlük iznin parasal tutarı 42.000,-TL (70 TL x 600 Gün) olacaktır. Bu nedenle, işletme cari



yılsonunda bu tutarın tamamını gider olarak kaydetmekte ve yükümlülüğünü de bilançoda göstermektedir.

Biriken hastalık izniyle ilgili uygulama örneği,

X AŞ'nin çalışanlarının her biri, yılda 10 gün hastalık izni almaktadır. İzin hakkının ancak bir yıl ileri taşınmasına izin verilmektedir. 01.01.2015 tarihinde 2014 yılından taşınan hastalık izinleri 12.000 TL olarak hesaplanmıştır. 2015 yılının sonunda işletme sonraki yıla devreden hastalık izin yükümlülüğünü 14.200 TL 'ye çıkarmıştır. Aşağıdaki örnek tezin yazarı tarafından kurgulanmıştır.

TMS 19 uygulamasına göre,

Başlangıç izin yükümlülük karşılığı	12.000 TL
2015 sonu hastalık izin yükümlülük karşılığı	14.200 TL
2015 sonunda gider yazılacak tutar	2.200 TL

Vergi uygulaması

Başlangıç izin yükümlülük karşılığı	0 TL
2015'de gider yazılacak izin karşılığı	0 TL

Tüm bu anlatılanlar ışığında yevmiye kaydı aşağıdaki gibi olacaktır.

1	Diğer Giderler	2.200,00	
	Ertelenen Vergi Varlığı	440,00	
	2.200 TLX%20 KVO		
	Kısa Vadeli Çalışanlara Sağ. Fayda		
	Karşılıkları		2.200,00
	Ertelenen Vergi Gelir Etkisi		440,00

Dönem kurumlar vergisi hesabı için 31.12.2015 ticari kar oluşurken TMS 19 uyarınca gider yazılan 2.200 TL hastalık yükümlülük karşılığının vergi kanunlarınca kabul edilmemesi nedeniyle mali kara geçerken ticari kara eklenmesi gerekir. Bu fark, eğer vergi kanunlarında çalışanlara bir ödeme yapılırsa ücretin bir unsuru olarak gider yazılabileceğinden, ertelenen vergi hesabına alınacaktır ve üzerinden ertelenmiş vergi hesaplanması gerekir.

Personel ile kar paylaşımı konusunda ilgili örnek uygulama,

X AŞ. Her dönem kar hedefi tutarsa personeline belli bir kar payı ödemesi yapmaktadır. Bu kar payı %8 olarak belirlenmiştir. 31.12.2015'de X AŞ.'nin karının 500.000 TL olduğu hesaplanmıştır. İşletme Haziran 2016'da bu ikramiye payının çalışanlara dağıtılabileceğini düşünmektedir. Aşağıdaki örnek tezin yazarı tarafından kurgulanmıştır.

TMS-19 uygulamasına göre,

31.12.2015 hesaplanan kar tutarı	500.000 TL
Çalışanlara dağıtılacak kar paylaşım karşılığı (500.000X%8=40.000) 40.000 TL	
31.12.2015 de gider yazılacak karşılık tutarı	(-)40.000 TL

Vergi uygulamasına göre,

Çalışanlara dağıtılacak kar paylaşım karşılığı	0 TL
31.12.2015 de gider yazılacak karşılık tutarı	0 TL

Tüm bu anlatılanlar ışığında yevmiye kaydı aşağıdaki gibi olacaktır.

1	Diğer Giderler	40.000,00	
	Ertelenen Vergi Varlığı	8.000,00	
	40.000 TLX%20 KVO		
	Kısa Vadeli Çalışanlara Sağ. Fayda		
	Karşılıkları		40.000,00
	Ertelenen Vergi Gelir Etkisi		8.000,00

Dönem kurumlar vergisi hesabı için 31.12.2015 ticari kar oluşurken TMS 19 uyarınca gider yazılan 40.000 TL kar paylaşım karşılığının vergi kanunlarınca kabul edilmemesi nedeniyle mali kara geçerken ticari kara eklenmesi gerekir. Bu fark, eğer vergi kanunlarında çalışanlara bir ödeme yapılırsa ücretin bir unsuru olarak gider yazılabileceğinden, ertelenen vergi hesabına alınacaktır ve üzerinden ertelenmiş vergi hesaplanması gerekir.

## Çalışma Dönemi Sonrasında Sağlanan Faydalar

Çalışanın, hizmet akdinin tamamlanması nedeniyle çalışma sonrası dönemde kendisine ödenecek faydalardır. Bunlara örnek olarak kıdem tazminatı, emeklilik aylığı bağlanması, tedavi bakım giderleri ödenmesi, sigorta primi ödenmesinin devam ettirilmesi gibi bir defalık da olabilen, uzun vadeli de olabilen ödemelerdir.

İşten ayrılma sonrası planlar tanımlanmış katkı planları ve tanımlanmış fayda planları olarak ikiye ayrılır.

Tanımlanmış Katkı planları: işveren, çalışanın çalışma dönemi bittikten sonra elde edeceği faydaya yapacağı katkı belirlenmiştir. Sosyal sigorta sistemi, bireysel emeklilik sistemine yapılan ödemeler örnek olarak verilebilir. Sosyal sigorta sistemi ele alınacak olursa işverenin, çalışan adına sosyal güvenlik kurumuna yapacağı katkı tutarı bellidir ve buna ilişkin katlanacağı başka bir sorumluluğu yoktur. Ödenen bu katkı tutarları personel gideri olarak yansıtılır, işverenin başka bir sorumluluğu olmadığı için bilançoya koyabileceği ilave bir yükümlülüğü de yoktur.

Bir örnek verecek olursak,

X AŞ. Çalışanlar için SGK'ya Temmuz 2015 de sigorta bedeli olarak 65.000 TL ödemiş, çalışanlar için ise 36.000 TL bireysel emeklilik fonuna katkı tutarı için karşılık ayırmıştır. Aşağıdaki örnek tezin yazarı tarafından kurgulanmıştır.

TMS-19 uygulamasına göre.

Temmuz 2015 SGK prim ödemesi	65.000 TL
Kısa Vadeli Fayda Plan Karşılığı( Bireysel Emeklilik)	<u>36.000 TL</u>
Toplam yazılan gider	101.000 TL

1	Hizmet Üretim Maliyeti	101.000,00	
	Bankalar		65.000,00
	Kısa Vadeli Çalışanlara Sağ.Fayda Karşılıkları		36.000,00

Vergi uygulamasına göre de aynı tutarlar gider yazılacağı için iki uygulama arasında fark oluşmayacaktır. Muhasebe kaydı ise yukarıdaki gibi olacaktır.

Tanımlanmış Fayda Planları: İşveren tarafından plan dâhilinde ödenmesi taahhüt edilen faydalardır. Kıdem tazminatı bu kapsamdadır. İşletmeler, en az bir yıl emek veren işçisine ister ayrılma gerekçesi emeklilik olsun ister işten çıkarılma ile olsun (kötü niyet ile çıkarılma ve istifa haricinde) personele belirli bir miktar ödemekle yükümlüdür. İşletmelerin çalışanlarına karşı hukuki bir yükümlülüğü olması nedeniyle, bilanço tarihi itibarıyla söz konusu yükümlülüğün kıdem tazminatı karşılığı olarak finansal tablolara yansıtılması gerekmektedir. İşçinin sözleşme süresi boyunca, her tam yıl için otuz günlük ücreti tutarında tazminat ödeyecektir. Kıdem tazminatı hesaplamasında, işçinin aldığı son brüt ücreti ve para ile ölçülmesi mümkün tüm ayni ve diğer yardımlar esas alınır. Kıdem tazminatı karşılığı, çalışanların ayrıldığı tarihte ödenecek yükümlülüğün bugünkü değeridir.

Muhasebeleştirilmesi, aşağıda yer alan sıralamaya uygun olarak muhasebeleştirme yapılır.

- İlk olarak işletme, çalışanlarının cari ve önceki dönemdeki hizmetlerine karşılık elde ettikleri getirinin gerçeğe yakın bir biçimde tahminini sağlayabilmek üzere aktüeryal teknikler kullanmalıdır.
- İkinci olarak, tanımlanmış fayda yükümlülüğünün bugünkü değeri ile cari hizmet maliyetinin ölçülebilmesi için, ilgili faydaların öngörülen yükümlülük yönteminin kullanılmasıyla iskonto edilmesidir.
- Üçüncü olarak, her bir plan varlığın gerçek değerinin tahmin edilmesi gerekmektedir.
- Dördüncü olarak, aktüeryal kazanç ve kayıpların toplam tutarları ve bunların ne kadarının muhasebeleştirileceğine karar verilmesi gerekmektedir.
- Beşinci olarak, plana ilişkin bir değişiklik veya yenilik olması halinde, geçmiş hizmet maliyetlerinin belirlenmesi gerekmektedir.
- Altıncı olarak, planın sona ermiş veya kapsamının daraltılmış olması halinde ise, gerçekleşen kazanç ve kayıpların belirlenmesi gerekmektedir.

Aktüeryal varsayımlar, beklenen ödemenin gerçekleşeceği zamana kadar, aktüeryal risk mevcudiyeti, işletmenin, personelin işten ayrılma sonrası faydaların nihai maliyetini belirlemede kullanılacak el iyi tahminlerin elde edilmesini gerekli kılmaktadır. Bu varsayımlara aktüeryal varsayımlar denilmektedir ve demografik ve finansal varsayımları içermektedir.

Demografik varsayımlar, şimdiki ve gelecekteki çalışanların (ve bakmakla yükümlü oldukları kişilerin) özellikleri ile ilgilidir. Çalışma döneminde veya sonrasında meydana gelebilecek ölümler, erken emeklilik, malulen emeklilik ya da işten ayrılma oranları, bakmakla yükümlü olunan kişilerin plandaki payı ve sağlık planları kapsamındaki tazminat başvuru oranları örnek olarak verilebilir.

Finansal varsayımlara örnek olarak ise, iskonto oranı, gelecekteki ücret ve fayda düzeyleri, sağlıkla ilgili faydalarda, tazminat başvuruları ile fayda ödemelerine ilişkin önemli idari maliyetler de dahil olmak üzere gelecekteki sağlık maliyetleri ve plan varlıklarının beklenen getiri oranı verilebilir (Süzük, 2011: 26). Aktüeryal varsayımların her bilanço döneminde gözden geçirilmesi ve güncellenmesi gerekmektedir. Ciddi bir uzmanlık ve emek gerektireceği için işletmeler genellikle TMS-19 standardının gereklilikleri için dışarıdan uzman bir ekip ile çalışmaktadırlar. Aktüeryal Varsayımlarda şu unsurların dikkate alınması gerekir: Ödeme tarihi, Emeklilik yaşı, maaş artış oranı, enflasyon oranı, iskonto oranı, personel devir hızı.

Ödeme tarihi, her bir çalışanın tahmini emeklilik tarihi tespit edilmeye çalışılır.

Emeklilik yaşı, her sigortalı çalışan için emeklilik yaşı değişiklik göstermektedir. Her bir çalışan için tahmini emeklilik yaşının hesaplanması gerekmektedir.

Maaş artış oranı, çalışanın maaşını tahmin etmek gerekir. Bunun için maaş artış oranları, kıdem tazminatı tavanındaki artış oranıyla paralel seyreden enflasyon artış oranlarının bilinmesi gerekecektir.

Iskonto oranı, personelin emekli olduğu tarihteki alacağı maaş üzerinden hesaplanan tutarın bilanço tarihine indirgenmesi gerekmektedir. Bunun içinde ödemenin yapılmasının öngörüldüğü tarih ile bilanço tarihi arasındaki sürede paranın zaman değeri etkisini yansıtacak iskonto oranının belirlenmesi gereklidir. Yüksek kaliteli kurumsal senetlere ilişkin piyasa getirileri eğer bu mevcut değilse devlet tahvili faiz oranlarının referans alınması gerekir.

Personel devir hızı, çalışan herkese kıdem tazminatı ödenmeyeceği gerçeği ile hareket edilerek işletmenin, geçmiş yıllardaki personel devir hızına bakılır.

Vergi uygulaması,

VUK'na göre normal şartları sağlayan bir personelin kıdem tazminatına hak kazanması halinde söz konusu tazminatın ödenmesi gerekmektedir. Böylelikle ödenen tazminatların gider yazılmasının önü açılmış olacaktır. Ancak kanun koyucu, işletmelerin, işçinin işe devam ettiği sürece ayıracakları kıdem tazminatı karşılıklarını gider olarak yazmalarına izin vermemiş asla ödenmeyecek veya belli bir dönem sonrasında ödenecek kıdem tazminatı tahakkuklarının vergisel avantaja döndürülmesinin önüne geçilmesi amacıyla yönelik düzenlemeler yapmıştır.

VUK'a göre kıdem tazminatı hesaplanması için bir tam yılı doldurmak şartıyla çalışılan süre miktarının kıdem tazminatına esas ücret ile çarpılması suretiyle hesaplama yapılır.

Standarda göre ise, bugünkü değer ölçüsü kullanılarak, çalışanın gerçek hizmet süresi ile hizmet akdinin tamamlandığı tarihteki kıdem tazminatına esas ücret tahmini yapılmasını gerektirir. Bu tahminler yukarıda da bahsedilen aktüeryal varsayımlara göre yapılır. Tahmine dayalı olarak ödenmesi beklenen kıdem tazminatı, belirli bir iskonto oranı ile bilanço tarihinde bugünkü değerine indirgenir. Bu nedenle VUK'a göre hesaplanan kıdem tazminatıyla TMS-19 arasında hesaplanan kıdem tazminatı arasında farklar oluşacağından ticari kar ile mali kar rakamsal olarak farklı sonuç verecektir.

Standarda göre kıdem tazminatı hesaplamasına ilişkin örnek uygulama Bir fayda planına göre kıdem tazminatı, çalışanın emekli olduğu tarihte alacağı ücretin çalıştığı yıl sayısı ile çarpımı kadardır. 01.01.2005 tarihinde işe girip emeklilik tarihine (2035 yılı) kadar çalışacağı varsayılan bir çalışan ile ilgili olarak, çalışanın en son aldığı maaşın 1.000 TL olduğu, ücret artışının her yıl enflasyon oranında olacağı ve işletmenin faaliyet gösterdiği sektördeki uzun vadeli tahvillerin faiz oranının %10 olduğu varsayımı altında, kıdem tazminatı TMS 19'a uygun olarak aşağıdaki gibi bulunmaktadır. (Süzük, 2011: 20):

İşe Giriş Tarihi		1.1.2005	
Bilanço Tarihi		31.12.2010	
Cari Yıl Ücreti	A	1.000,00	
Emekliliğe Kalan Yıl Sayısı	B	25	
Tahmini Enflasyon Oranı		5%	
Ücret Artış Projeksiyonu	C	5%	
Faiz Oranı	D	10%	
Kıdem Tazminatına Esas Ücret	E	3.225,10	[A x (1+C)(B-1)]
Emeklilikteki Kıdem Tazminatı	F	96.753,00	E x 30
İskonto Oranı	G	0,0923	1 / (1+D)-B
İndirgenmiş Kıdem Taz. Yükümlülüğü		8.929,91	F x G

Kaynak: (Süzük, 2011: 20)

TMS-19'a göre işletme 31.12.2010 tarihinde bu çalışana için toplam 8.929,91 TL karşılık ayırmış olmalıdır. İşletmenin 31.12.2009 tarihi itibarıyla bu çalışana için 8.000 TL karşılık ayırmış olduğu varsayıldığında, 31.12.2010 tarihinde işletme karşılık hesaplarına 929,91 TL kaydedecektir. Bu koşullar altında işletmenin 2010 yılının bilanço tarihinde yapacağı muhasebe kaydı şu şekilde olacaktır:

1	Hizmet Üretim Maliyeti Kıdem Tazminatı Karşılığı	929,91	929,91
---	---	--------	--------

### **Kıdem tazminatı ile ilgili örnek uygulama,**

X AŞ.'nin bilançosunda 01.01.2015'de dönem başı olarak önceki yıldan devreden kıdem tazminatı karşılığı 250.000 TL'dir. Firma işten ayrılan işçileri için 2015 yılı içerisinde 46.500 TL kıdem tazminatı ödemiştir. 31.12.2015 tarihinde ise sonraki döneme devreden yeni kıdem tazminatı karşılığı 355.000 TL olarak hesaplamıştır. Aşağıdaki örnek tezin yazarı tarafından kurgulanmıştır.

### **TMS 19 uygulamasına göre hesaplama,**

01.01.2015 dönemi kıdem tazminatı karşılık değeri	250.000,TL
İşten çıkan işçilere ödenen kıdem tazminatı tutarı	<u>46.500,TL</u>
Kıdem tazminatı bakiyesi (250.000-46.500=)	203.500,TL
31.12.2015 sonraki yıla devreden kıdem tazminatı	<u>355.000,TL</u>
31.12.2015 gider yazılan karşılık tutarı(355.000-203.500=)	151.500,TL

## VUK hükümlerine göre uygulama,

2015'de ödenen işten çıkan işçilere ödenen kıdem tazminatı tutarı 46.500,TL

2015 yılında gider yazılabilecek kıdem tazminatı tutarı (-)46.500,TL

Hesaplamaların yevmiye kaydı aşağıda gösterildiği gibi olacaktır.

1	Kıdem Tazminatı Karşılığı	46.500,00	
	Diğer Giderler	151.500,00	
	Ertelenen Vergi Varlığı (105.000x%20 KVO)	21.000,00	
	Bankalar		46.500,00
	Kıdem Tazminatı Karşılığı		151.500,00
	Ertelenen Vergi Gelir Etkisi		21.000,00

Sonuç olarak, 31.12.2015'de TMS-19 uyarınca 2015 ticari karı hesaplanırken gider yazılan 151.500,-TL'ye karşılık VUK hükümleri 46.500 TL gider yazmaktadır. Mali karın hesaplanmasında (151.500,TL-46.500,TL=)105.000,-TL'nin ticari kara eklenmesi gerekmektedir. Örnekte bahsedilen faydalar vergi usul kanunu hükümlerince ödenmiş olsaydı VUK için gider kabul etme koşulları sağlanacağından aradaki fark olan 105.000,-TL ertelenen vergi hesabına alındığından üzerinden ertelenmiş vergi hesaplanması gerekir.

## Çalışanlara Sağlanan Diğer Uzun Vadeli Faydalar

Çalışanların hizmet sundukları dönemin sonundan itibaren 12 ay içinde ödenmeyecek olan faydalardır (TMS-19, sf:38).

Diğer uzun vadeli faydalara örnek olarak aşağıdakiler sayılabilir:

- Uzun süreli ücretli izinler veya görevler
- Jübile gibi uzun vadeli hizmet tazminatları
- Uzun dönemli maluliyet tazminatları
- Çalışanların kar payı, ikramiye ve her türlü ertelenmiş tazminatı, hizmet sundukları dönemi izleyen on iki ay ve sonrasındaki bir dönem içinde elde edebilecekleri ertelenmiş tazminatlar.

Çalışanlara sağlanan diğer uzun vadeli faydaların ölçme ve muhasebeleştirilmesinde tanımlanmış fayda planlarına uygulanan muhasebeleştirme ve değerlendirme yöntemlerinin kullanılacağı belirtilmektedir. Burada yapılacak hesaplama kıdem



tazminatı hesaplamasından daha basittir. Kısaca ifade edilecek olursa, yerine getirilecek yükümlülüğün bilanço tarihindeki bugünkü değerinden plan varlıkların gerçeğe uygun değerinin çıkarılması sonucu bulunacak net değer muhasebeleştirilecektir. Çıkan net değer, başka bir standart tarafından bir varlık maliyetine eklenmesini gerektirmiyorsa gider olarak muhasebeleştirilecektir.

### **İşten Çıkarma Tazminatları**

İşverenin, çalışanın işine son vermesi veya ödemesini taahhüt ettiği tazminat vb. karşılığında çalışanın kendi iradesiyle işten ayrılmaya karar vermesi ile sağlanan fayda türüdür. Bir çalışanın işine normal emeklilik tarihinden önce son veriliyorsa ve gönüllü olarak işten ayrılması teşvik ediyorsa işten çıkarma tazminatı söz konusu olacaktır.

İşletmelerin, bir veya bir grup çalışanı emeklilikten önce işten çıkarması veya çalışanın gönüllü olarak işten ayrılması durumlarında işten çıkarma tazminatını, borç ve gider olarak muhasebeleştirilmesi gerektiğini belirtmektedir (TMS-19).

İşten çıkarma tazminatları, ödeneceği kesin olan faydalardandır, sadece ödemenin ne zaman gerçekleşeceği konusunda bir belirsizlik vardır. Bu tazminatlar işten ayrılma sonrası sağlanan fayda olarak muhasebeleştirilmelidir ve işten ayrılma tazminatları, işletmeye gelecekte ekonomik yarar sağlamayacağı için doğrudan gider olarak muhasebeleştirilmelidir.

Örneğin, İşletmenin, bir işçisiyle ilgili işe iade tazminatı davası bulunmaktadır. Dava sonuçlanıncaya kadar işçinin çalıştırılmadığı süre için yapılan ödemelerin toplamı X TL'dir. Cevap olarak denebilir ki, İşe iade tazminatı davası ile işçinin çalıştırılmadığı süre için yapılan ödeme işten çıkarılma tazminatı hükümlerine girmektedir. Bu kapsamda yapılan ödeme hem standart hükümlerince hem de vergi usul kanunu hükümlerince indirim konusu yapılabilir niteliktedir.

Çalışanlara sağlanan faydalar konusunda TMS-19 ve VUK düzenlemeleri incelendiğinde birtakım uygulama farklılıkları olduğu göze çarpmaktadır. Bu farklılıklar şu şekilde sıralanabilir. İki uygulama arasındaki farklılıklar Tablo 22.'de gösterilmiştir. Bunlar kısaca kıdem tazminatı, muhasebeleştirme ve kayıt altına alma, çalışanlara sağlanan faydaların kapsamıdır.

**Tablo 22.** VUK ve TMS-19 Açısından Çalışanlara Sağlanan Faydalar Uygulamalarının Karşılaştırılması

<p><b>Kıdem Tazminatı</b></p>	<p>VUK ve mevcut İş Kanunu, mali mevzuat işletme çalışanlarının sosyal ve ekonomik haklarının düzenlenmesiyle doğrudan ilgilenebilir. Mali mevzuat, işletme çalışanlarının aldıkları ücretlerin vergilendirilmesi ve ücret ödemesi yapan kurumların ödemiş oldukları ücretlerin giderleştirilmesiyle ilgilenebilir.</p>	<p>TMS-19'a göre ise kıdem tazminatı karşılık tutarı, işçinin gelecekte işten ayrılacağı tarihte hak kazanacağı kıdem tazminatının bugün itibarıyla kazanılmış olan kısmının net bugünkü değerine indirgenmesi suretiyle bulunacak tutarı esas alınır. Kıdem tazminatı karşılık tutarının hesaplanması için işçinin bilanço günü itibarıyla işten ayrılırsa kendisine ne kadar ödeme yapılması gerektiği varsayımına dayanır</p>
<p><b>Muhasebeleştirme ve kayıt altına alma</b></p>	<p>Çalışanlara sağlanan faydaların ölçülmesi ve muhasebeleştirilmesi konusu mali mevzuatta ayrıca düzenlenmemiştir. Bunlar dışında kalan bir faydanın hesaplanıp tahakkuk ettirilmesi veya muhasebeleştirilmesi yoluyla gider kaydının, mali mevzuat uygulamasında karşılığı bulunmamaktadır. Aynı şekilde çalışanlara yapılan emeklilik vb. tazminat ödemeleri (veya buna benzer ek ödemeler) de ancak ödendiği dönemde giderleştirilebilir. Muhasebenin temkinlilik ilkesi gereği, bu ödemeleri sağlamak amacıyla yapılacak karşılık ayrılması (fon oluşturulması) yoluyla giderleştirme uygulaması da mali mevzuat uyarınca kabul edilmeyen işlemlerdendir. Çalışanlara sağlanan faydaların kayıt altına alınması vergi mevzuatı açısından iki şekilde sonuç doğurur; ücret gideri olarak dikkate alınmak, stopaj gelir vergisine konu edilmek.</p>	<p>Herhangi bir çalışanın bir hesap dönemi boyunca sunduğu hizmetler karşılığında ödenmesi beklenen, çalışanlara sağlanan iskonto edilmemiş kısa vadeli faydaların halihazırda ödenmiş tutarlar düşüldükten sonra kalan kısmı borç olarak muhasebeleştirilir. Diğer Standartlarda aksine bir belirleme yoksa çalışanlara sağlanan faydalar işletme tarafından gider olarak muhasebeleştirilir. Karşılık ayırmak için standart faydanın ödenme şartı aramaz.</p>
<p><b>Çalışanlara sağlanan faydaların kapsamı</b></p>	<p>Mali mevzuat uygulaması çalışanlara sağlanan faydaları, çalışma dönemi (genellikle bu bir aylık süreyi kapsar) boyunca yapılan hizmetler karşılığı olarak bu kişilere ödenen ayni ve nakdi ücretler ile ücret kapsamında değerlendirilecek sağlanan diğer menfaatlerin toplamı olarak değerlendirir. Çalışana yapılacak ödeme nakden veya hesaben olabilir.</p>	<p>Çalışanlara sağlanan her türlü faydanın muhasebeleştirilmesinde uygulanır. Kısa vadeli faydalar; ücret, maaş, sosyal güvenlik yardımları, ücretli yıllık izin ve ücretli hastalık izni, kar paylaşımı ve ikramiyeler, parasal olmayan faydalar (lojman, araç gıda yardımı vs.) Çalışma dönemi sonrasında sağlanan faydalar; emekli maaşı, emeklilik sonrası hayat sigortası, emeklilik sonrası sağlık yardımı gibi. Diğer uzun vadeli faydalar; uzun süreli işten ayrılmalarda veya seyahat, jübile, iş göremezlik ödeneği İşten çıkarma tazminatları gibi.</p>

Kaynak: [www.ozdogrular.com/content/view/20520/](http://www.ozdogrular.com/content/view/20520/) Erişim Tarihi:08.05.2017

## ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

### TMS-18, TMS-21, TMS-16, TMS-38, TMS-19 STANDARTLARININ LİMAN İŞLETMECİLİĞİNDE UYGULANMASI

Bu bölümde, Hasılat Standardına Göre, Liman İşletmeciliğinin hasılat yaratıcı gelirlerinden hizmet sunumunun ne zaman doğduğuna bağlı olarak ne kadar tahakkuk ettirilmesine açıklık getirilen örnekler verilecektir.

Kur etkisi standardında Liman İşletmeciliği mali kayıtlarını etkilendiği çevrenin para birimine göre tutmaktadır. Mali kayıtlarda kullandıkları para birimi, mali verilerini raporlamada kullandığı para birimiyle aynı olmadığı zamanlar, etkinlik sonuçlarını ve mali durumunu raporlamada kullandığı para birimine çevirmektedir. Bu para birimini birbirine çevirme esasları verilen örnekler yardımıyla anlatılacaktır.

Liman İşletmeciliğinde, işletmelerin aktifine kayıt ettiği ve kullandığı maddi ve maddi olmayan duran varlıkların amortisman uygulamalarına değinilecek olup, söz konusu varlıklara ait amortisman işlemleri ile ilgili örnekler incelenecektir.

Liman İşletmeciliğinde, çalışanlara sağlanan faydalar standardı ele alınacak olup söz konusu faydaların aktüeryal bazı hesaplamalara tabi tutularak kayıtlara alınması anlatılacak ve işlemlere ilişkin uygulamalı örnekler verilecektir.

Çalışma kapsamında TMS-18, TMS-16, TMS-21, TMS-38 ve TMS-19 standartlarının uygulanma nitelikleri veya uygulanmama unsurları tespit edilmeye çalışılmıştır. TMS' de yer alan uygulamalar Liman İşletmeciliğine uyarlanmış verilen rakamlar ise tamamıyla hayali rakamlardan oluşturulmuştur.

#### **3.1. TMS-18 Hasılat Standardının Liman İşletmelerinde Uygulama Örneği**

Liman işletmeciliği için önemli olan konulardan birisi, hasılat standardıdır. TMS-18 Hasılat standardı, çeşitli finansal olaylar sonucu ortaya çıkabilecek hasılatın tanınması ve tutarının ölçülmesine yönelik bir standarttır. Bu nedenle, bu standardın liman işletmeleri için önemi oldukça fazladır. Limanlarda verilen hizmetlerin türleri, çalışmanın birinci bölümünde ayrıntılı bir şekilde ele alınmıştır. Bu hizmetler içerisinden konteyner kapı çıkış yükleme hizmeti, ardiye hizmeti ve sözleşme koşulları gereği belli bir taahhüdü yerine getiren müşterilere verilen indirim anlatılmaya çalışılarak vergisel açıdan ve muhasebe standartları açısından TMS-18 Hasılat standardı anlatılmaya çalışılacaktır.

Kapı Giriş/Çıkış Ücreti: Karayolu ile Gümrük İşlemleri için eşya getiren kara taşıtlarından alınan terminale giriş - çıkış ücretlerini ifade etmektedir.

Ardiye: Limana gelen konteyner ve diğer yüklerin, kapalı ve açık sahalarda, saklanması, depolanması, etiketlenmesi, paketlenmesi ve benzeri katma değerli hizmetleri içermektedir.

Vergi Usul Kanunu hükümlerine göre hasılat tutarının hesaplanması ve muhasebeleştirilmesi konusunda tahakkuk esası geçerlidir ve ticari kazanç açısından gelirin mahiyeti ve tutarı kesinleşmişse tahakkuk ettiğiinden bahsedilebilmektedir. Bu durumda ticari kazanç açısından gelir, mahiyet ve tutar itibarıyla kesinleşmiş fakat fiili olarak henüz tasarruf edilmemiş olsa dahi (yani satılan veya sunulan hizmet karşılığı alınacak bedel nakden veya aynen tahsil edilmemiş olsa dahi) vergilendirilmektedir. Ticari kazançta tahakkuk ilkesi sonucu hasılatın tahsil edilmese dahi doğrudan vergi matrahına konu edilmesi tahsil edilmemiş gelirin vergisinin ödenmesi sakıncasını doğurmaktadır. Bu durum da TMS-18 Hasılat standardı ile Vergi Usul Kanunu arasındaki farklardan birisi olmaktadır.

Limán İşletmeciliği, hasılat kapsamında hizmet sunumları maddesinin içine girdiğinden, TMS-18 Hasılat standardının hizmet sunumlarına ilişkin alt başlığı ele alınarak örnek uygulaması yapılmıştır. TMS-18 Hasılat standardında hizmet sunumuna ilişkin bir işlemin sonucunun güvenilir biçimde tahmin edilebildiği durumlarda, işleme ilişkin ekonomik yararların işletme tarafından elde edilmesi muhtemel olduğunda finansal tablolara yansıtılmaktadır. Vergi Usul Kanunu ile en büyük farklılığı, gerçekleşmesi muhtemel olan bazı muhasebesel işlemlerin TMS-18 Hasılat Standardı gereğince kayıtlara alınması buna karşın VUK hükümleri gereğince kayıtlara alınmamasıdır.

Limán işletmeciliğiyle ilgili, VUK ve TMS-18 Hasılat Standardının düzenlemelerinde yer alan hükümler çerçevesinde yapılan işlemlere yönelik örnek bir uygulamaya aşağıda yer verilmiştir. TMS-18 için bu örnek uygulama tezin yazarı tarafından oluşturulmuştur.

### Örnek Olay:

Bu bağlamda, A Müşterisinin 01.07.2015 - 30.06.2016 tarih aralığında Limandan 10.000 adet eşya çıkartılacağı beyan ve taahhüt edilmiştir. Limandan çıkacak her bir adet eşya için çıkış ücretinin yanı sıra limanda kaldığı beher gün için Ardiye (Depolama) ücreti ödemesi sağlanacaktır. Hizmet taleplerini konteynerları liman depolama sahasına alındıkça 20'şer adetlik partiler halinde yapılması sağlanacaktır. Müşteri A'nın 29.12.2015 tarihinde limana 20 konteynerı gelmiş ve 30.12.2015 tarihinde 20 konteynerı çıkartmak için Limandan hizmet talebinde bulunmuştur. Konteynerların 15 adedi 31.12.2015 tarihinde limandan çıkmış ve kalan 5 adedi ise 01.01.2016 tarihine ertelenmiştir. Müşteri A Liman içinde aldığı hizmetler karşılığında 29.12.2015 tarihinde 5000 USD avans yatırmıştır. 31.12.2015 tarihindeki kısmen gerçekleşmemiş hizmet talebini ve taahhüdü ile ilgili durumunun incelenmesi yapılarak bu hususun UFRS'ye nasıl yansıtıldığı açıklanmaya çalışılıp VUK'na göre uygulamadaki farklılıkları ortaya konmaya çalışılacaktır. Örnekteki sayısal verileri ve hesaplamaları Tablo 23 ve Tablo 24'de gösterirsek:

**Tablo 23.** Sorudaki Sayısal Verilerin Maddeler Halinde Yazılması

Müşteri Taahhüdü	10.000 Kont./Kapı Çıkış İşlemi / Yıl
Sözleşme Tarih Aralığı	01.07.2015 - 30.06.2016
Konteyner Baş Alacağı İndirim	20 USD
İndirimin verileceği Tarih	Sözleşme Dönem sonu (01.07.2016)
Firma Limanda aldığı hizmetler için avans yatırmıştır	5000 USD
31.12.2015 Tarihindeki Gerçekleşen Konteyner	5026 ADET
Konteyner Çıkış Birim Fiyatı	100 USD
Konteyner Ardiye ücreti Birimi Fiyatı	10 USD/Konteyner/Gün

**Tablo 24.** 2015-2016 Yılında Müşteriye Fatura Edilen Kapı Çıkış ve Ardiye Ücret Hesaplamaları

2015 de Müşteriye Fatura Edilen		
Konteyner Kapı Çıkış Hizmeti	1500 USD	(15 Konteyner x 100 \$)
Ardiye Ücreti	450 USD	(15 Kont. için fatura edilecek 15 Kont X 3 Gün X 10\$)
2016 da Müşteriye Fatura Edilen		
Konteyner Kapı Çıkış Hizmeti	500 USD	(5 Konteyner x 100 \$)
Ardiye Ücreti	200 USD	(5Kont. X 3 Gün x 10\$)+(5 Konteyner x 1 Gün x 10\$)

**Tablo 24.** (Devam)

Sözleşme Başlangıcı	1.7.2015	31.12.2015 Gerçekleşen			Müşterinin Kont.Hareketleri Bu Şekilde Devam Ederse Dönem Sonunda Alacağı İndirim Ne Olacak	
Sözleşme Bitişi	30.6.2016	Ay	Adet	İndirim	Adet	İndirim
Taahhüt Edilen	10.000 Konteyner	6	5.026	100.520	10.052	201.040
				5026 adet X 20 usd = 100.520 usd	5026 adet X 6 ay / 12 ay = 10.052 adet	10052 adet X 20 usd = 201.040 usd

**Yukarıda yapılan hesaplamaların yevmiye kayıtları ise aşağıda ifade edildiği üzere gerçekleşmektedir:**

Aşağıdaki 1 numaralı yevmiye kaydı Müşteri A'dan alınan avans kaydı olup hem VUK'a hem de UFRS uygulamalarına göre aynı olmaktadır.

		29.12.2015			
1	Bankalar	5.000,00			
	Alınan Sipariş Avansları				5.000,00
Müşteri A'dan alınan avans tutarı					
		31.12.2015			
2	Alıcılar	1.500,00			
	Yurtiçi Satışlar				1.500,00
(15 Konteyner x 100 \$) Konteyner Kapı Çıkış Hizmeti					
		31.12.2015			
3	Alınan Sipariş Avansları	1.500,00			
	Alıcılar				1.500,00
Müşteri A'dan alınan avans tutarının yapılan satıştan düşülmesi					

Yukarıdaki 2 ve 3 numaralı yevmiye kaydında Liman depolama sahasından alınan 2015 yılı için 15 adet konteynerın liman sahasından çıkarılması hizmetini ve bu hizmet karşılığında oluşan alacağın avans kaydından düşülmesi gösterilmektedir. Örnek durum VUK ve UFRS uygulamalarından her ikisinde de geçerli olmaktadır.

31.12.2015			
4	Alıcılar Yurtiçi Satışlar Ardiye Ücreti (15Konteyner X 3 Gün x 10\$) Ardiye Hizmeti	450,00	450,00
31.12.2015			
5	Alınan Sipariş Avansları Alıcılar Müşteri A'dan alınan avans tutarının yapılan satıştan düşülmesi	450,00	450,00
31.12.2015			
6	Gelir Tahakkukları Yurtiçi Satışlar Ardiye Ücreti (5 Konteynerx 3 Gün x 10\$) Tamamlanamayan 5 Konteyner Ardiye Hizmetinin Tahakkuk Kaydı	150,00	150,00

Yukarıdaki 4, 5 ve 6 numaralı kayıtlar, Müşteri A'nın liman içinde 31.12.2015 tarihinde gerçekleştirdiği 15 adet konteynerin ardiye hizmetinin ve bu hizmetinden doğan borcunun verdiği avans tutarından düşüm kaydını ifade etmektedir. Kalan 5 adet konteyner 2016 dönemine kaldığı için ardiye yani depolama ücreti alınmaya devam edileceğinden standart hükümlerine göre tahakkuk kaydı oluşturulacaktır. VUK hükümlerine göre fatura kesilinceye kadar bu işlem için herhangi bir muhasebe kaydı oluşturulmayacaktır.

31.12.2015			
7	Satıştan İadeler Gider Tahakkukları 2015 yılında gerçekleşen indirim tutarının tahakkuk kaydı	100.520,00	100.520,00

Yukarıdaki 7 nolu işlem, Müşteri A'nın indirim sözleşmesi gereği 2015 yılında liman içerisindeki hizmetleri karşısında taahhüt ettiği konteyner sayısına ilişkin olarak hakkettiği indirim tutarının standart hükümlerine göre tahakkuk kaydıdır. Standart 2015 için taahhüt ettiği rakamın yakalandığını ve Müşterinin bu indirimi alacağı varsayımının kuvvetli olması gerçeği ile hareket etmektedir.

Bu işlem sözleşme hükümlerinin sona erdiği gün faturalandırılıp VUK hükümlerine göre kayıtlara alınmaya kadar vergi uygulamaları açısından bir işleme tabi tutulmayacaktır. VUK hükümlerine göre Müşteri A'nın her zaman sözleşmesinden cayıp taahhüt ettiği konteyneri gerçekleştirilememesi gibi bir riski vardır.

1.1.2016			
8	Alıcılar	500,00	
	Yurtiçi Satışlar		500,00
Konteynır Kapı Çıkış Hizmeti (5 Konteyner x 100 \$)			
1.1.2016			
9	Alıcılar	200,00	
	Gelir Tahakkukları		150,00
	Yurtiçi Satışlar		50,00
Ardiye Ücreti (5 Konteyner x 3 Gün x 10\$)+(5 Kont .X 1 Gün X10\$) Tamamlanan Ardiye Ücretinin Faturalandırılması			
1.1.2016			
10	Alınan Sipariş Avansları	700,00	
	Alıcılar		700,00
Müşteri A'dan alınan avans tutarının yapılan satıştan düşülmesi			

Yukarıdaki 8, 9 ve 10 numaralı kayıtlardan ilki, Müşteri A'nın 2016 yılına kalan 5 adet konteynerın kapı çıkış ücretinin kayıdır. Bu kayıt, her iki mevzuat uyarınca aynı şekilde kayıt altına alınmaktadır. 9 nolu İkinci kayıt, 2016 dönemine kalan ve 2015 yılında tahakkuk ettirilen ardiye ücretinin standart hükümlerine göre kaydını göstermektedir. Standartlara göre 5 adet konteynerın 2016 yılına kalması nedeniyle 2015 yılında beklediği gün kadar kısmına tahakkuk kaydı oluşturulmuştu. 2016 yılında 5 adet konteynerın çıkmasıyla toplam oluşan ardiye ücretinin hepsi 2016 yılında faturalandırılmaktadır. 10 numaralı kayıt ise Müşteri A'nın doğan borcunun verdiği avanstı düşüm kayıdır.

30.6.2016			
11	Satıştan İadeler (2016 yılı indirim tutarı)	100.520	
	Gider Tahakkukları (2015 yılı tahakkukun ters kaydı)	100.520	
	Alıcılar		201.040
2016 yılının indirim tutarı kesilmiştir.			
2015 yılında tahakkuk kaydı yapılan indirim tutarı ters kaydedilmiştir			

Yukarıdaki 11 numaralı kayıta, hasılat tutarının bulunmasında tamamlanma düzeyinin nasıl hesaplandığı gösterilmektedir. Müşteri A'nın 2015 dönemine ait taahhüt ettiği konteynır adetlerini ve 2016 döneminde taahhüdün tamamının gerçekleşme durumu hesaplanmış ve standart hükümlerine göre tamamlanan kısım kadarını 2015 yılında tahakkuk yoluyla karşılığı ayrılmıştır. 2016 yılında ise gerçekleşen diğer kısmın sözleşme bitiminde indirim olarak yazılması sağlanarak



2015 yılında ayrılan tahakkuk kaydının ters kaydedip kapatılması sağlanmıştır. Liman İşletmeleri açısından örnek olaydaki kayıt standart hükümlerindeki gösterimi olmaktadır. VUK'na göre tüm indirim tutarı, sözleşme bitimi olan 2016 yılında dolacağından firmanın hak ettiği indirimin tamamının 2016 yılında faturalandırılması sağlanacaktır.

Genel olarak örnek olaydaki verilerden yola çıkarsak, mahiyet ve tutar olarak kesinleşmiş hasılatın kayıt altına alınmasındaki temel uygulamaların VUK ve UFRS arasında benzerlikler gösterdiğini görmekteyiz. Liman İşletmeciliği için standartlarla VUK hükümlerinin ayrıldıkları noktaları özetlersek: Tamamlanma yüzdesinin bir kısmını oluşturan indirim işleminin ve 2016 yılına kalıp hesaplanmasına devam edilen ardiye hizmetinin VUK'tan farklı olarak tahakkuk yoluyla kayıtlara alındığı örnek uygulamalarda gösterilmiştir. VUK uygulamalarına göre hasılatın mahiyet ve tutarı kesin olarak gerçekleşmediğinden tahakkuk yoluyla hasılat gelir kaydedilmemiştir.

Standart hükümlerine göre indirim işleminin kayıtlara alınması ertelenmiş gider etkisi, ardiye ücretinin gelir tahakkuku ise ertelenmiş vergi varlığı etkisi VUK kayıtlarıyla farklılık yaratacağından aradaki tutar geçici hesaplara atılacaktır.

**VUK ve Standartlar açısından Hasılat standardının anlatıldığı yukarıdaki örnek uygulamanın yevmiye kayıtlarının genel değerlendirilmesi:**

VUK hükümlerine göre Müşteri A'dan alınan avans tutarının yevmiye kaydı standart hükümleri için de uygun olduğundan düzeltme kaydı atılmamıştır.

Liman içinden çıkarılan ve 2015 dönemine ait ilk 15 adet konteynır için VUK hükümlerine göre atılan kayıt standart hükümlerine göre benzerlikler göstermektedir.

2016 yılına kalan 5 adet konteynır için ardiye yani depolama ücreti alınmaya devam edileceğinden 5 adet konteynır üzerinden hesaplanan ardiye ücretine standart hükümlerine göre tahakkuk kaydı oluşturulacaktır. VUK hükümlerine göre fatura kesilinceye kadar bu işlem için herhangi bir muhasebe kaydı oluşturulmayacaktır. Her iki uygulama arasında çıkan bu fark ertelenmiş gelir etkisi yaratacak ve geçici bir hesapta takip edilecektir.

Müşteri A'nın 2015 yılında Liman içerisindeki hizmetleri karşısında taahhüt ettiği indirim tutarına standartlardaki hükümlerine göre tahakkuk ayrılmak suretiyle karşılık ayrılacaktır. 2016 yılında taahhüt edilen işlem gerçekleştiği zaman Müşteri A, indirim hakkının tamamını hak edeceğinden fatura tamamı üzerinden düzenlenecektir.

2015 yılında taahhüt edilen işlem için VUK kanunu hükümlerine göre de tahakkuk yoluyla karşılık ayrılabilirdi. Ancak örnek olaydaki taahhüt sözleşmesinin vadesi 2016 yılında dolacağından ve sözleşme hükümlerinin Müşteri A tarafından tamamen karşılanacağı bilinemeyeceğinden 2015 yılına ait taahhüt işlemine tahakkuk ayrılmamıştır. Sözleşme hükümlerinin sona erdiği gün faturalandırılıp VUK hükümlerine göre kayıtlara alınmaya kadar vergi uygulamaları açısından bir işleme tabi tutulmayacaktır.

Örnek olaydaki verilerden yola çıkarsak, mahiyet ve tutar olarak kesinleşmiş hasılatın kayıt altına alınmasındaki temel uygulamaların VUK ve UFRS arasında benzerlikler gösterdiğini görürüz. Liman İşletmeciliği için standartla VUK hükümlerinin ayrıldıkları noktalar ise; tamamlanma yüzdesine göre bir kısmı gerçekleşen indirim ve ardiye hizmetinin VUK'tan farklı olarak TMS 16 Hasılat standardı hükümlerine göre tahakkuk yoluyla karşılık ayrılması işlemidir.

### **3.2. TMS-21 Yabancı Para Kurlarındaki Değişikliklerin Etkileri Standardı**

Liman işletmeciliği için önemli olan bir başka konu ise kur değişiklikleridir. TMS-21, yabancı para kurlarındaki değişikliklerin etkilerine yönelik bir standarttır. Bu nedenle, bu standardın liman işletmeciliği için önemi oldukça fazladır. Liman işletmeciliğinin finansal tablolarındaki kalemler, şirketlerin operasyonlarını yürüttükleri ekonomik çevrenin geçerli para birimiyle ölçülmektedir. Liman işletmeciliğinin genelinde geçerli para birimi olarak (geçerli para birimi işletmenin faaliyet gösterdiği temel ekonomik çevrenin para birimidir) ABD Doları kullanılmaktadır. Çünkü bu para birimi, liman işletmeciliğinin operasyonlarında önemli ölçüde kullanılan, operasyonları üzerinde önemli etkiye sahip olup, olay ve koşullarının ekonomik özünü oluşturmaktadır. Geçerli para birimi cinsinden ölçülmemiş olan işlemler ve bakiyeler TMS-21 "Kur Değişiminin Etkileri" uyarınca

yeniden ilgili geçerli para birimi cinsinden değerlendirilmektedir. Liman işletmeleri genel olarak raporlama para birimi olarak TL'yi kullanmaktadır.

Limani İşletmeciliğinde kur değişimi etkileri standardını kullanabilmek için bilanço kalemleri parasal ve parasal olmayan kalemler diye ikiye ayrılmıştır. Tablo 25'de de gösterilen çevrim esasları gözetilerek bu parasal ve parasal olmayan varlıklar/yükümlülükler ve gelir tablosu kalemleri raporlama para birimine dönüştürülmektedir. Ancak işlem sayısının çok olması, kurlarda yaşanan aşırı oynaklık raporlama esnasında çok dikkat ve özveri isteyen bir çalışmayı beraberinde getirmektedir.

**Tablo 25.** TMS-21 Kur Etkilerinin Değişimi Standardında Çevrim Esasları

<b>İşlevsel Para Birimi</b>	<b>Sunum Para Birimi</b>
<b><u>Varlıklar/Yükümlülükler</u></b>	
Cari Dönem	Cari bilanço günündeki kapanış kuru
Önceki Dönem	Önceki dönem bilanço günündeki kapanış kuru
<b><u>Öz Kaynaklar</u></b>	
Cari Dönem	Belirtilmemiş
Önceki Dönem	Belirtilmemiş
<b><u>Gelir Tablosu</u></b>	
Cari Dönem	Gerçek/Ortalama Kur
Önceki Dönem	Gerçek/Ortalama Kur

Kaynak: Şavlı, 2014: 270.

TMS-21 Yabancı Para Kurlarındaki Değişikliklerin Etkileri Standardının Liman İşletmeciliği için uygulanmasını göstermek amacıyla aşağıdaki örnek durum oluşturulmuştur. TMS-21 Standardı için bu örnek olay tezin yazarı tarafından oluşturulmuştur.

Bu bağlamda kur etkilerinin değişimi standardında çevrim esasları ve geliştirilen örnekler aşağıda ifade edildiği üzere.

### Örnek Olay:

İşletmelerden yapılan muhasebe kayıtlarının yabancı para biriminde olması işletmelerin tercih edebildiği bir durumdur. Bu durum işletmeler için meydana gelebilecek problemleri de beraberinde getirmektedir. Böyle bir durum işletmelerin kayıt esaslarını dayandırması gereken ortak hükümlerin ortaya çıkmasını sağlamaktadır. Böylece işletmeler, ortaya çıkabilecek olası problemlerin önüne geçmeyi bu yöntemlerle planlamaktadırlar.

Liman işletmeciliği, yukarıdaki paragrafta bahsedilen olası bir istek durumunu belirlerken faaliyet gösterdiği ekonomik çevrenin para birimini esas alarak işlemlerini yapmaktadır. Ancak raporlama esnasında, seçtiği para birimi faaliyet gösterdiği ekonomik çevrenin para biriminden farklıysa bazı problemlerle karşılaşmaktadır. Aşağıda oluşturulan örnek olayda bu durum gösterilmeye çalışılarak ortak bir hüküm sonucu oluşturulmuş yöntemlerle problemin önüne geçilmesi hedeflenmektedir.

Aşağıda Tablo 25’de görüleceği üzere X Limanına ait 2014 ve 2015 yılına ait bilanço rakamları bulunmaktadır. X Liman İşletmesinin faaliyetlerini yürüttüğü çevrenin etkin para birimi ABD Dolarıdır. Firma raporlamalarını sunum para birimi olan TL’ye çevirmek istemektedir. Raporlama para birimine çevriminde esas alınacak kurlar Tablo 26’da verilmiştir.

**Tablo 26.** Geçerli Para Biriminin Raporlama Para Birimine Çevrildiği Kurlar

	USD/TL
Bilanço Günündeki Kur	2,9181
Ortalama Kur	2,7011
Önceki Dönem Bilanço Günündeki Kur	2,3269
Önceki Dönem Ortalama Kur	2,1708

**Tablo 27.** TMS-21 Kur Etkilerinin Değişimi Standardı Gereği 2014 ve 2015 Dönemine Ait Geçerli Para Birimi Kalemlerinin Raporlama Para Birimi Kalemi Olan TL Para Birimine Çevrilmesi

2014			2014		
	TL	ABD\$		TL	ABD\$
<b>VARLIKLAR</b>			<b>KAYNAKLAR</b>		
<b>Dönen Varlıklar</b>					
Nakit ve nakit benzerleri	421.169	181.000	KVB	460.726	198.000
Ticari alacaklar	97.730	42.000	UVB	1.703.291	732.000
Diğer alacaklar	21.128	9.080	<b>T. Yükümlülükler</b>	<b>2.164.017</b>	<b>930.000</b>
Stoklar	30.017	12.900	Sermaye	214.791	92.308
Diğer dönen varlıklar	8.028	3.450	D.K. Gelir / Gider	185.687	79.800
<b>Toplam Dönen Varlıklar</b>	<b>578.072</b>	<b>248.430</b>	Geçmiş Yıl Karı	308.365	132.522
<b>Duran Varlıklar</b>			Dönem Karı	329.527	151.800
MDV	1.624.176	698.000	<i>Çevrim Farkı</i>	<i>23.696</i>	
MODV	670.147	288.000	<b>T. Öz kaynak</b>	<b>1.062.067</b>	<b>456.430</b>
Diğer Duran Varlıklar	353.689	152.000			
<b>Toplam Duran Varlıklar</b>	<b>2.648.012</b>	<b>1.138.000</b>			
<b>T. Varlıklar</b>	<b>3.226.084</b>	<b>1.386.430</b>	<b>T. Öz kaynaklar ve Yükümlülükler</b>	<b>3.226.084</b>	<b>1.386.430</b>

2015			2015		
	TL	ABD\$		TL	ABD\$
<b>VARLIKLAR</b>			<b>KAYNAKLAR</b>		
<b>Dönen Varlıklar</b>					
Nakit ve nakit benzerleri	578.119	198.115	KVB	662.184	226.923
Ticari alacaklar	156.118	53.500	UVB	2.469.162	846.154
Diğer alacaklar	37.037	12.692	<b>T. Yükümlülükler</b>	<b>3.131.346</b>	<b>1.073.077</b>
Stoklar	47.507	16.280	Sermaye	269.364	92.308
Diğer dönen varlıklar	19.977	6.846	D.K. Gelir / Gider	235.692	80.769
<b>Toplam Dönen Varlıklar</b>	<b>838.758</b>	<b>287.433</b>	Geçmiş Yıl Karı	404.046	138.462
<b>Duran Varlıklar</b>			Dönem Karı	450.184	166.667
MDV	2.199.798	753.846	<i>Çevrim Farkı</i>	<i>36.167</i>	
MODV	983.108	336.900	<b>T. Öz kaynak</b>	<b>1.395.453</b>	<b>478.206</b>
Diğer Duran Varlıklar	505.135	173.104			
<b>Toplam Duran Varlıklar</b>	<b>3.688.041</b>	<b>1.263.850</b>			
<b>Toplam Varlıklar</b>	<b>4.526.799</b>	<b>1.551.283</b>	<b>T.Öz kaynaklar ve Yükümlülükler</b>	<b>4.526.799</b>	<b>1.551.283</b>

**Tablo 28.** 2014 ve 2015 Dönemine Ait Geçerli Para Birimi Kalemlerinin Raporlama Para Birimi Kalemi Olan TL Para Birimine Detaylı Çevrim Hesaplaması

2014				2015			
	Tutar (USD)	Kur	Tutar (TRY)		Tutar (USD)	Kur	Tutar (TRY)
<b>Dönen Varlıklar</b>	248.430	2,3269	578.072	<b>Dönen Varlıklar</b>	287.433	2,9181	838.758
<b>Duran Varlıklar</b>	1.138.00		2.648.01	<b>Duran Varlıklar</b>	1.263.850	2,9181	3.688.041
	0	2,3269	2				2.164.01
<b>Yükümlülükler</b>	930.000	2,3269	7	<b>Yükümlülükler</b>	1.073.077	2,9181	3.131.346
<b>Sermaye Diğer kapsamlı gelir veya giderler</b>	92.308	2,3269	214.791	<b>Sermaye Diğer kapsamlı gelir veya giderler</b>	92.308	2,9181	269.364
<b>Geçmiş Yıl Karı</b>	79.800	2,3269	185.687	<b>Geçmiş Yıl Karı</b>	80.769	2,9181	235.692
	132.522	2,3269	308.365		138.462	2,9181	404.046

**Tablo 28.** (Devam)

Dönem Karı	Tutar (USD)	Ortalama kur	Tutar (TRY)
<b>2014</b>	151.800	2,1708	329.527
<b>2015</b>	166.667	2,7011	450.184

Dönem Karı	Tutar (USD)	Cari Kur	Tutar (TRY)
<b>2014</b>	151.800	2,3269	353.223
<b>2015</b>	166.667	2,9181	486.351

Dönem Karı	Çevrim Farkı (TRY)
<b>2014</b>	23.696
<b>2015</b>	36.167

Karşılaştırma amacıyla sunulan 2014 dönemi finansal tablolarında bilanço kalemleri 2014 dönemine ait bilanço günündeki kur ile gelir tablosu kalemleri de yine ilgili dönemin ortalama/gerçek kurları ile sunum (raporlama) para birimine çevrilir. Kolaylık olması açısından dönen varlık, duran varlık, yükümlülük kalemleri aynı bilanço günü kurundan dönüleceğinden alt hesap açılmadan ana kalem bazında kurları hesaplanmıştır. Özkaynak grubu ise bir gelir tablosu kalemi unsuru barındırdığı için kurları ayrı ayrı hesaplanmıştır. Sermaye kalemi, diğer kapsamlı gelir veya giderler, geçmiş yıl karları 2014 yılı bilanço tarihindeki kur olan 2,3269 ile

Dönem karı ise ortalama/gerçek kur olan 2,1708 ile çevrilmiştir. Hesaplamayı anlatacak olursak; Tablo 28’de görüleceği üzere, sunum para birimine çevrimin yapıldığı ve çevrim fark hesabındaki 23.696,-TL sadece gelir tablosu kalemlerinin bilanço tarihindeki kur olan 2,3269 yerine dönemin ortama kuru olan 2,1708 ile çevrilmesinden kaynaklanmaktadır. 151.800,-USD bilanço tarihindeki kur olan 2,3269 ile çevrilseydi sonuç 353.223,-TL olacaktı. Oysa ortalama kur olan 2,1708 ile çevrilince sonuç 329.527,-TL olarak çıktı. Bu durumda ortaya çıkan 23.696,-TL fark ise çevrim farkı olarak yansıtılmış oldu. Böylece sunum amaçlı olarak dengeleyici bir hesap oluşturulmuş oldu.

2015 yılına gelindiği zaman yine bilanço kalemlerinin bilanço tarihindeki kur ile, gelir tablosu kalemlerinin ise ortalama kur ile hesaplaması yapılacaktır. Tablo 28’de bahsedildiği gibi özkaynak kalemleri ile ilgili olarak hangi kurun kullanılacağı belirtilmemiştir, UFRS’de genel uygulamaya bakıldığında ağırlıklı olarak özkaynak kalemlerinin ilk çevrim aşamasında bilanço kalemlerine ilişkin hükümlerin uygulandığı görülmektedir. Sonraki dönemlere gelindiğinde ise önceki dönemden devreden öz kaynak kalemlerinin tutarları sunum para birimi cinsinden korunarak sonraki dönem bilanço günündeki kur ile arasında oluşan farklar yine öz kaynak grubu altında çevrim farkı hesabında izlenerek takip edilir. Standartta bu konuya ilişkin net bir açıklama olmadığından örneğimizin takibini kolaylaştırmak üzere öz kaynak kalemlerinin ilk çevrildiği tutar ile taşıyıp, bu tutara dönem içi hareketlerin eklenmesi suretiyle hesaplamaya devam edilmesi tercih edilmiştir.

2015 bilançosunda oluşan 36.167,-TL tutarındaki çevrim farkı cari dönem gelir tablosu kalemlerinin ortalama kur ile çevrilmesinden kaynaklanmaktadır. Özkaynak rakamlarını oluşturan; sermaye kalemi, diğer kapsamlı gelir veya giderler, geçmiş yıl karları bilanço günündeki kur ile çevrilmiştir. Tablo 28’de görüleceği üzere dönem karı ortalama kur olan 2,7011’den çevrilmiştir.  $(166.667 \text{ USD} \times 2,7011 \text{ USD/TL}=450.184,-\text{TL})$  oysaki dönem karı cari dönem kuru olan 2,9181 ile çevrilmiş olsaydı oluşacak fark tutarı  $(166.667 \text{ USD} \times 2,9181 \text{ USD/TL})=486.351,-\text{TL}$  olacaktı. Arada oluşan fark  $(486.351,-\text{TL} - 450.184,-\text{TL})=36.167,-\text{TL}$  olacaktır. Bu fark da yine yukarıda da bahsedilen sunum amaçlı oluşturulmuş dengeleyici bir hesap olan çevrim farkıdır.

Sonuç olarak X Liman işletmesinin yukarıdaki 2015 dönemi bilançosu geçerli para birimi olan ABD Doları'ndan, raporlama para birimi olan TL'ye çevrilirken, bilanço kalemleri raporlama tarihindeki dönem sonu kurlarından, gelir tablosu kalemleri ise ortalama kur kullanılarak çevrilmiş ve arada oluşan fark çevrim farkı adıyla tablodaki yerini almıştır. Geçmiş dönem öz kaynak kalemleri için ise ilk çevrim aşamasında bilanço kalemlerine ilişkin hükümlerin uygulandığı sonraki dönemlerde de devreden öz kaynak kalemlerinin sunum para birimi cinsinden korunarak geldiği görülmektedir.

Özetle firma geçerli para birimiyle tuttuğu mali verilerini raporlama aşamasında sunum para birimine çevirmekte ve çevrim esaslarına tabi tutarak çevirdiği bilanço kalemleri arasındaki farkları da bilançodaki denkliyi sağlayan geçici çevrim farkı hesaplarına atmakta ve hesaplarını daha gerçekçi verilerle raporlamaktadır.

### **3.3. TMS-16 Maddi Duran Varlık Standardı Örneği**

Liman işletmeciliği için bir diğer önemli bir konu ise maddi duran varlık standardıdır. TMS-16, varlıkların amortisman ayırma niteliklerinin tespitine yönelik bir standarttır. Bu nedenle, bu standardın liman işletmeciliği için önemi büyüktür. Liman İşletmeciliğinde varlık ile ilgili uygulamalarda, maddi duran varlıkların amortismanına tabi tutarları belirlenirken VUK'un 313'üncü maddesinde ifade edilen değerler dikkate alınır. Buna göre, maddi duran varlığın amortismanına konu değeri söz konusu varlığın maliyet bedelidir. Liman İşletmeciliğinin aktiflerine kayıtlı amortismanına tabi varlıkların yararlı ömürleri Maliye Bakanlığı'nın yayınladığı tebliğlerde açıklanmaktadır. Maddi duran varlıklar için uygulanan amortisman yöntemi ise normal amortisman yöntemidir. Bu yöntemde, maddi duran varlığın maliyeti duran varlığın yararlı ömrü esas alınarak her döneme eşit olarak dağıtılmaktadır.

Liman İşletmeciliğinin aktiflerinde kayıtlı duran varlıkların amortisman uygulamalarına ait defter kayıtları VUK hükümlerine göre yürütülmektedir. Ancak, 6102 sayılı TTK'nın yürürlüğe girmesiyle beraber Liman İşletmeciliğinin bilançosunun TMS kapsamında raporlanması gerektiğinden, standart hükümlerine göre tutulan defterlerde, maddi duran varlıklara ait birikmiş amortisman tutarları hesaplanırken TMS 16'da yer alan düzenlemeler dikkate alınmaktadır. TMS 16 hükümleri gereğince, aktife kayıtlı maddi duran varlıklara, aktife alındıkları günden



başlayarak amortisman hesaplaması gerçekleştirilmektedir. Burada anlatılan yöntemden kasıt kıst amortisman yöntemidir.

Aşağıdaki örnek uygulamada TMS-16 standardına göre kıst amortisman yöntemine göre hesaplanan tutarlar ile VUK'a göre normal amortisman yöntemi kullanılarak gerçekleştirilen hesaplamalar arasındaki farklılıklar gösterilmeye çalışılacaktır ve ayrıca yararlı ömür tespitindeki farklılıklar ile oranlar arasındaki farklılıkların yevmiye kayıtlarındaki gösterimi de yapılacaktır.

Bütün bu anlatılanlar ışığında, TMS-16 Maddi Duran Varlık Standardının Liman İşletmeciliğine uygulanmasını göstermek amacıyla aşağıdaki örnek olay oluşturulmuştur. TMS-16 için bu örnek olay tezin yazarı tarafından oluşturulmuştur.

### **Örnek Olay:**

Limana yanaşan gemilerin işlemlerini daha kısa sürede bitirmek amacıyla 2 adet hareketli rıhtım vincinin alınmasına karar verilmiştir. Rıhtım vinçleri Çin'den CIF teslim olacak şekilde 20.07.2016'da sözleşmeye bağlanarak ithal edilmiştir. İki adet rıhtım vincinin sözleşme fiyatı ise 18.300.000 USD olarak belirlenmiştir. Vinçler 25.07.2016 tarihinde gemiyle yola çıkarak iki ay sonra X Limanı'na ulaşmıştır. İthalat işlemleri 24.09.2016'da başlatılmış 25.09.2016 tarihi itibarıyla de vinçlerin ithalat işlemi bitirilmiştir. Firmaya ödeme 25.09.2016 tarihinde banka aracılığıyla yapılmıştır. 25.09.2016 tarihinde MBDA kuru 3,0040 olarak beyanname kuru ile yasal defterlere işlenmiştir. 2016 yılının damga vergi oranı 0,00948'dir.

**Not:** TMS-16 Standardının uygulaması gereği şirket yönetimi rıhtım vinçlerinin çalışacağı süreyi göz önüne bulundurarak faydalı ömrünün 20 yıl gibi bir süreye denk düşeceğini belirtmişlerdir. V.U.K. Tebliği'ne göre hareketli rıhtım vincinin faydalı ömrü 10 yıldır. Kalıntı değer ihmal edilmiştir. Kurumlar vergisi oran %20dir.

### **TMS-16 hükümlerine göre hesaplama,**

Makinenin maliyet bedeli aşağıdaki gibi hesaplanır.

Maliyet Bedeli = (Alış Bedeli + Nakliye Bedeli + Nakliye Sigorta Bedeli + Makinenin Kuruluş ve Montaj Gideri + Sözleşme Damga Vergisi vb.)

25.09.2016 Rıhtım Vinci Değeri (18.300.000 \$*MBDA Kuru 3.0040)	54.973.200,00 TL
--	------------------

(20.07.2016'nın MBDS Kuru 3.0336) (18.300.000 \$*0.00948*3.0336)	526.281,06 TL
Rihtım Vincinin Toplam Maliyeti	55.499.481,06 TL

**Not:** TMS-16 Standardına göre sözleşme bedeli üzerinden hesaplanan maliyet bedeli VUK hükümlerinden hariç olarak demirbaşın maliyet bedeline dâhil olacaktır.

Liman yönetimi makinenin faydalı ömrünü 20 yıl olarak tespit etmiştir. Aşağıda amortisman hesaplama adımlarını gösterirsek:

Amortisman Tutarı = (Maliyet Bedeli – Kalıntı Değer) / Tahmini Yararlı Ömür

Yararlı Ömür= 365 gün x 20 yıl=7.305 Gün

Günlük Amortisman Tutarı: 55.499.481,06 TL/7305 Gün=7.987,32 TL/Gün

Makine ayın 25.09.2016 da kayıtlara alındığı için Eylül ayında kalan gün kadar olan kısmı için amortisman ayrılacak.

Eylül Ayı için Amortisman=Yıllık Amortisman Tutarı/Kalan Gün

Eylül Ayı için Amortisman= 7.987,32 TL/Gün X 5 Gün=37.987,32 TL

Ekim Ayı İçin Amortisman=7.987,32 TL/ Gün X 31 Gün=235.521,41 TL

Tüm ayların hesabı aşağıdaki Tablo 29'da gösterilmiştir. 2016 döneminde hesaplanmayan amortisman tutarı en son yılın amortisman tutarına ilave edilerek makinenin amortismanı itfa ettirilmiş olacaktır.

Not: TMS-16 Standardına göre Kıst amortisman yönteminde aktife alındıkları günden başlamak suretiyle amortisman hesaplaması gerçekleştirilmektedir. Vuk Hükümlerine göre kıst amortisman uygulamasına sadece binek otomobillerin amortismanında görülür. VUK uygulamasında binek otomobilin aktife alındığı ay tam ay sayılır kalan ay süresi kadar amortisman ayrılır.

**Tablo 29.** TMS-16 Maddi Duran Varlık Standardına Göre Alınan Makinenin Birikmiş Amortisman Kaydı Tablosu

<b>Maliyet</b>		<b>55.499.481,06 TL</b>
<b>Başlangıç Tarihi</b>		<b>25.09.2016</b>
<b>Alındığı Aydaki Kalan Gün</b>		<b>5</b>
<b>Bitiş Tarihi</b>		<b>25.09.2036</b>
<b>Faydalı Ömrü (Yıl)</b>		<b>20</b>
<b>Faydalı Ömrü (Gün)</b>		<b>7305</b>
<b>Günlük Maliyet</b>		<b>7.987,32 TL</b>
<b>Eylül 16</b>	5	37.987,32 TL
<b>Ekim 16</b>	31	235.521,41 TL
<b>Kasım 16</b>	30	227.923,95 TL
<b>Aralık 16</b>	31	235.521,41 TL
<b>Ocak 17</b>	31	235.521,41 TL
<b>Şubat 17</b>	28	212.729,02 TL
<b>Mart 17</b>	31	235.521,41 TL
<b>Nisan 17</b>	30	227.923,95 TL
<b>Mayıs 17</b>	31	235.521,41 TL
<b>Haziran 17</b>	30	227.923,95 TL
<b>Temmuz 17</b>	31	235.521,41 TL
<b>Ağustos 17</b>	31	235.521,41 TL
<b>Toplam</b>		<b>2.583.138,06 TL</b>

Belirtilen hesaplamalara ilişkin önemli notlar ise aşağıda sıralanmaktadır;

25.09.2016 tarihinde kayıtlara alınan vinç 20 yıl sonra 25.09.2036 yılında faydalı ömrü bitmiş olmaktadır. İki tarih arasında toplamda 7305 gün bulunmaktadır. TMS-16 Standardına göre işletmeye ayın 25'inde alınan vincin kalan 5 günlük amortismanı hesaplanacaktır.

#### **Vergi Usul Kanununa göre hesaplama,**

Makinenin maliyet bedeli aşağıdaki gibi hesaplanır.

Maliyet Bedeli = (Alış Bedeli + Nakliye Bedeli + Nakliye Sigorta Bedeli + Makinenin Kuruluş ve Montaj Gideri)

Not: Sözleşme bedeli üzerinden hesaplanan damga vergisi VUK'a göre maliyet bedeline dâhil edilecek unsurlardan değildir.

25.09.2016 Rıhtım Vinci Defter Değer (18.300.000 \$*3,0040)	54.973.200,00 TL
Rıhtım Vincinin Toplam Maliyeti	54.973.200,00 TL

VUK Tebliği'ne göre Hareketli Liman Vinci'nin Faydalı Ömrü 10 yıldır 30.09.2016 rıhtım vincinin amortisman tutarı ise;

Yıllık Amortisman Tutarı = Makinenin Maliyet Bedeli / Amortisman Süresi

Yıllık Amortisman Tutarı=54.973.200/10=5.497.320,00-TL

Aylık Amortisman Tutarı=5.497.320/12=458.110,00,TL

Eylül Ayında Hesaplanacak Amortisman=458.110 X 9=4.122.990,00,TL

VUK hesaplamasına göre makine, Eylül ayında alındığı için Ocak-Eylül ayı arasındaki 9 ayın amortisman tutarı hesaplanarak Eylül ayının amortisman tutarı içerisinde gösterilmektedir. Gösterim Tablo 30'daki gibidir. Sonraki ayların amortismanı eşit tutarda ayrılmaya devam etmektedir. Örnek uygulamada görüleceği üzere VUK ile TMS-16 arasında bu konuda çok büyük bir hesaplama farkı bulunmaktadır. Çünkü VUK hükümlerine göre makine, 31.12.2016 da alınmış olsaydı eğer, tüm yılın birikmiş amortismanı gider olarak yazılabılırdi. Oysaki TMS-16'da, makine alındığında, alındığı günden amortisman ayrılmaya başlanacaktır. Yukarıdaki hesaplama bilanço çıkarılırken oluşan kar/zarar rakamını vermektedir.

**Tablo 30.** VUK'a Göre, Alınan Makinenin Birikmiş Amortisman Kaydı Tablosu

Maliyet		54.973.200,00 TL
Başlangıç Tarihi		25.09.2017
Faydalı Ömrü (Yıl)		10
Ay		12
Yıllık Maliyet		5.497.320,00 TL
Aylık Maliyet		458.110,00 TL
<b>Eylül 16</b>	31	4.122.990,00 TL
<b>Ekim 16</b>	28	458.110,00 TL
<b>Kasım 16</b>	31	458.110,00 TL
<b>Aralık 16</b>	30	458.110,00 TL
<b>Ocak 17</b>	31	458.110,00 TL
<b>Şubat 17</b>	30	458.110,00 TL
<b>Mart 17</b>	31	458.110,00 TL
<b>Nisan 17</b>	31	458.110,00 TL
<b>Mayıs 17</b>	30	458.110,00 TL
<b>Haziran 17</b>	31	458.110,00 TL
<b>Temmuz 17</b>	30	458.110,00 TL
<b>Ağustos 17</b>	31	458.110,00 TL
<b>Toplam</b>		<b>9.162.200,00 TL</b>

**TMS-16 uygulamasının muhasebeleştirilmesine dair kayıtlar ise aşağıda belirtilen değerlerdedir;**

**25.09.2016 Rıhtım Vincinin Alımının Aktife Giriş Muhasebe Kaydı**

Tesis Makine ve Cihazlar	55.499.481,06 TL
Bankalar	55.449.481,06 TL

**30.09.2016 Rıhtım Vincinin Amortisman Kaydı**

Hizmet Üretim Maliyeti	37.987,32 TL
Birikmiş Amortismanlar	37.987,32 TL

İfade edilen değerlere ilişkin önemli notlar ise aşağıda belirtilmektedir;

Arada bulunan fark (4.122.990 TL – 37.987,32 TL = 4.085.002,68 TL dönem kurumlar vergisi hesabı için (4.085.002,68 TL X %20 = 817.000,54 TL)'dir.

Bu tutar geçici fark olup gelir veya gider unsurlarının ortaya çıkma zamanı ile vergi mevzuatı tarafından tanınma zamanı farklı olduğundan muhasebe karı ile mali kar arasındaki farktan kaynaklanmaktadır. Söz konusu olan fark, birkaç dönem sonra ortadan kalkacaktır. Geçici farklar vergi mevzuatımızın bilanço kalemleri için muhasebe ilkelerinden farklı değerlendirme ölçüsü benimsemesinden veya gelir ve giderleri farklı dönemlerde tanınmasından kaynaklanmaktadır.

**Vergi Usul Kanunu uygulaması çerçevesinde gerekli olan hesaplama ise aşağıda belirtildiği üzeredir;**

**25.09.2016 Rıhtım Vincinin Alımının Aktife Giriş Muhasebe Kaydı**

Tesis Makine ve Cihazlar	54.973.200,00 TL
Bankalar	54.973.200,00 TL

**30.09.2016 Rıhtım Vincinin Amortisman Kaydı**

Hizmet Üretim Maliyeti	4.122.990,00 TL
Birikmiş Amortismanlar	4.122.990,00 TL

Vergi usul kanununa göre hesaplanan Eylül ayındaki 9 aylık amortisman kaydı. VUK'a göre hesaplanan amortisman tutarlarının TMS'ye göre daha fazla olması nedeniyle yani gider kaleminin daha fazla olması nedeniyle gelir bu tutar kadar daha düşük çıkmış ve mali karı da o nispette azaltmıştır. İşte TMS-16 standardına göre oluşan mali kar daha düşük çıktığı için TMS-16 standardı bu farkı geçici bir hesapta izleyecektir.

**Tablo 31.** TMS-16 ve VUK'a Göre Yıllar İtibarıyla Hesaplanan Amortisman Tutarları Tablosu

Yıllar	TMS-16 Göre Hesaplanan Amortisman Tutarı (TL)	Birikmiş Amortisman(TL)	VUK Göre Hesaplanan Amortisman Tutarı (TL)	Birikmiş Amortisman(TL)
31.12.2016	736.954,09	736.954,09	5.497.320,00	5.497.320,00
31.12.2017	2.780.672,15	3.517.626,25	5.497.320,00	10.994.640,00
31.12.2018	2.773.074,69	6.290.700,93	5.497.320,00	16.491.960,00
31.12.2019	2.773.074,69	9.063.775,62	5.497.320,00	21.989.280,00
31.12.2020	2.780.672,15	11.844.447,77	5.497.320,00	27.486.600,00
31.12.2021	2.773.074,69	14.617.522,46	5.497.320,00	32.983.920,00
31.12.2022	2.773.074,69	17.390.597,15	5.497.320,00	38.481.240,00
31.12.2023	2.773.074,69	20.163.671,83	5.497.320,00	43.978.560,00
31.12.2024	2.780.672,15	22.944.343,98	5.497.320,00	49.475.880,00
31.12.2025	2.773.074,69	25.717.418,67	5.497.320,00	54.973.200,00
31.12.2026	2.773.074,69	28.490.493,36	-	-
31.12.2027	2.773.074,69	31.263.568,05		
31.12.2028	2.780.672,15	34.044.240,20		
31.12.2029	2.773.074,69	36.817.314,88		
31.12.2030	2.773.074,69	39.590.389,57		
31.12.2031	2.773.074,69	42.363.464,26		
31.12.2032	2.780.672,15	45.144.136,41		
31.12.2033	2.773.074,69	47.917.211,10		
31.12.2034	2.773.074,69	50.690.285,78		
31.12.2035	2.773.074,69	53.463.360,47		
25.9.2036	2.036.120,59	55.499.481,06		

Tablo 31'de görüleceği üzere yıllar itibarıyla TMS-16 ve VUK'ta yer alan düzenleme farklılıkları neticesinde söz konusu demirbaşın birikmiş amortisman tutarlarında farklılıklar ortaya çıktığı tespit edilmiştir. VUK'a göre 31.12.2025 tarihinde tamamı itfa edilmiş olacak demirbaş, TMS-16 hükümlerine göre ise 25.12.2036 tarihinde tamamen itfa edilmiş olacaktır.

**VUK ve Standartlar açısından Maddi Duran Varlık standardının anlatıldığı yukarıdaki örnek uygulamanın yevmiye kayıtlarının genel değerlendirilmesi:**

**Amortisman Ayırma Koşullarındaki Farklılık:** Örnek uygulamada alınan rıhtım vinci işletmede bir yıldan fazla kullanıldığı, aktife kayıtlı ve kullanıma hazır olduğu

için amortisman ayırma koşullarında bir farklılık oluşmamaktadır. Her ne kadar VUK hükümlerine göre amortisman ayırmak ihtiyaridir de dense her iki uygulamada da düzenli olarak amortisman ayrılmaktadır. Örneğimizdeki makine amortisman ayırma sınırının üzerinde olduğu için VUK Hükümlerine göre maddi duran varlık olarak sınıflandırılmıştır. Oysaki alınan makine tutar olarak amortisman ayırma sınırının (Bu oran 2016 yılı için 900 TL'dir) altında kalsaydı bu kıymet varlık olarak sınıflandırılmayacak ve amortisman ayrılmayacaktı. Standart hükümlerine göre ise tutarı ne olursa olsun alınan makine iktisadi bir varlık olarak sınıflandırılıp amortisman ayrılacaktır.

**Amortisman Tabi Tutarda Farklılıklar:** Standart hükümlerine göre varlığın maliyet bedeli kalıntı bedel düşüldükten sonraki tutardır. Örneğimizdeki uygulamalarda kalıntı değer ihmal edilse de Liman İşletmelerinde genel uygulamada hurda bedel tespiti yapılarak maliyet bedelinden düşülmektedir. Yine örnek uygulamamızda sözleşme üzerinden hesaplanmış damga vergisi tutarı bulunmaktadır. Bu tutar standart hükümleri gereğince makinenin maliyet bedeline dahil edilecekken VUK hükümlerine göre makinenin maliyet bedeline dahil edilmeyecektir.

**Amortisman Oranı ve Süresinde Farklılıklar:** Standart hükümlerine göre amortisman süresi yararlı ömre göre, elde edeceği maksimum fayda gözetilerek belirlenir. Örneğimizdeki Liman İşletmesine göre makinenin yararlı ömrünü işletme yönetimi 20 yıl olarak belirlemiştir. VUK hükümlerine göre Maliye Bakanlığı'na yayımlanan tebliğlerde ilan edilen amortisman oranları dikkate alınarak iktisadi kıymetin ömrü belirlenir. Örneğimizdeki makinenin amortisman süresi VUK tebliğlerine göre 10 yıl olduğu tespit edilmiştir. VUK hükümlerine göre amortisman süresinin standart hükümlere göre tespit edilen amortisman süresine oranla daha kısa sürmesi iki uygulama arasında tutar farklılığına yol açacaktır. İki uygulama arasında çıkan bu tutar farklılığı geçici fark olup söz konusu olan fark, birkaç dönem sonra yani amortisman ayırma süresi dolunca ortadan kalkacaktır.

**Kıst Amortisman Tutarının Hesaplanmasında Farklılıklar:** Kıst amortisman ayırma yöntemi standart hükümleri gereğince gereklidir. Kıst amortisman ise varlığın aktife alındıkları günden başlamak suretiyle amortisman ayrılır. İlk dönem ayrılmayan amortisman tutarı, varlığın ömrünün bittiği dönemi takip eden ilgili aylar



dikkate alınarak yansıtılır. Limanlardaki uygulamada bu yöndedir. VUK hükümlerine göre ise maddi duran varlıklara tam yıl amortisman ayırma esası uygulanır. Kıst amortisman uygulamasına sadece binek otomobillerin amortismanında yer vermektedir. Örneğimizdeki makineye standart hükümlerince kıst amortisman uygulanmışken, VUK hükümlerine göre tam yıl amortisman ayırma usulü dikkate alınmıştır.

Yine örneğimize dönersek kıst amortisman uygulamasıyla tam yıl amortisman uygulaması arasında çok büyük rakamsal farklılıklar oluşacaktır. Çünkü örneğimizdeki makine Eylül ayında alınmış olmasına rağmen aktife ilk girdiği ayda 9 aylık amortisman ayrılarak amortisman kaydı oluşturulacakken, Standart hükümlerine göre aktife girdiği Eylül'ün 25'inde kalan 5 günlük amortismanla kayıtlar oluşturacaktır. İki uygulama arasında çıkan bu tutar farklılığı geçici fark olup söz konusu olan fark, birkaç dönem sonra yani amortisman ayırma süresi dolunca ortadan kalkacaktır.

**Amortisman Yönteminde Farklılıklar:** Standartlara göre kullanılacak amortisman ayırma yöntemleri normal yöntem, azalan bakiyeler ve üretim miktarı yöntemidir. VUK hükümlerine göre üretim miktarı yöntemi yoktur bunun yerine kanunlarımızın tanımladığı fevkalade amortisman yöntemi bulunmaktadır. Örneğimizdeki makine alımı VUK ve Standart hükümlerine göre normal amortisman ayırma yöntemiyle amortisman ayrılmıştır.

### **3.4. TMS-38 Maddi Olmayan Duran Varlıklar Standardı Örneği**

Liman işletmeciliği için önemli olan konulardan birisi, maddi olmayan duran varlık standardıdır. TMS-38 standardı, varlıkların amortisman ayırma niteliklerinin tespitine yönelik bir standarttır. Liman İşletmelerine göre maddi olmayan duran varlıkların muhasebe işlemleri VUK hükümlerine göre gerçekleştirilmektedir ve alınan maddi olmayan duran varlık niteliğindeki kıymetlerin faydalı ömürleri Maliye Bakanlığınca belirlenen listelere göre tayin edilmektedir. TMS-38'de, maddi olmayan duran varlıkların amortisman süreleri belirlenirken söz konusu varlığın yararlı ömrü dikkate alınmaktadır. Liman İşletmeciliği'nin aktifinde kayıtlı maddi olmayan duran varlıklar defter kayıtlarında normal amortisman yöntemiyle amortismanına tabi tutulmaktadır. Normal amortisman yönteminde maddi olmayan duran varlığın maliyeti, söz konusu varlığın yararlı ömrü esas alınarak her döneme

eşit olarak dağıtılmaktadır. TMS 38'de uygulanacak amortisman yöntemi, varlığın ekonomik faydasının işletme tarafından tüketilme şekline göre değişmektedir. Liman işletmeciliğindeki uygulaması ise genellikle bu şekilde olmamaktadır. Uygulama daha çok amortisman süresi belirlendikten sonra eşit tutarlarda itfa edilmesi yönündedir. Kıst amortisman uygulaması TMS-16 da olduğu gibi TMS-38'de de geçerlidir. Liman İşletmelerindeki uygulaması da bu yönde gerçekleşmektedir.

VUK'da yer alan düzenlemelere göre hesaplanan şekliyle amortisman tabi tutulduktan sonraki net değerleri ile finansal tablolarda gösterilir ve söz konusu varlıkların defter kayıtları VUK hükümlerine göre yapılmaktadır. UFRS raporları için TMS-38 standardına göre hesaplanan şekliyle bilanço dışı düzeltme işlemlerine tabi tutularak ayrıca hesaplanıp net değerleri üzerinden raporlarda gösterilmesi sağlanmaktadır.

VUK ve TMS hükümlerine göre hesaplamadan ortaya çıkan amortisman yöntemi ve hesaplama dönemi farklılıkları söz konusu varlıkların defter kayıtları ile raporlama arasında tutar farklılıklarına neden olmaktadır. Ortaya çıkan tutar geçici farklılıkları, varlıkların tamamı itfa edildiğinde ortadan kalkmaktadır.

TMS-38 Maddi Olmayan Duran Varlık Standardının Liman İşletmesi için uygulanmasını göstermek amacıyla aşağıdaki örnek olay oluşturulmuştur. TMS-38 için bu örnek olay tezin yazarı tarafından oluşturulmuştur.

### **Örnek Olay:**

X Liman İşletmesinde, 30.12.2015 tarihinde maliyet bedeli 100.000,00 TL olan liman içerisindeki konteyner hareketlerini düzenleyen yazılım satın alınmıştır. Bu yazılımın faydalı ömrü VUK tebliğlerine ve TMS-38 hükümlerine göre 3 yıl olarak belirlenmiştir. 30.12.2015 VUK'a göre defter kayıtlarına yansıtılacak amortisman tutarı normal amortisman yöntemine göre hesaplanacakken, TMS-38 hükümleri gereğince aktive girdiği günden başlatılarak kıst amortisman yöntemine göre amortisman hesaplanarak X Limanı bilançosunda gösterilmesi sağlanacaktır. Kalıntı değer ihmal edilmiştir. Her iki uygulamaya göre hesaplanacak amortisman tutarları aşağıdadır:

### **TMS-38 hükümlerine göre hesaplama,**

Konteyner hareketlerini düzenleyen yazılımın bedeli: 100.000,-TL

Yararlı Ömür= 365 gün x 3 yıl=1.095 Gün

Günlük Amortisman Tutarı: 100.000,-TL/1095 Gün=91,32 TL/Gün

Yazılım ayın 30.12.2015'da kayıtlara alındığı için Aralık ayında kalan gün kadar olan kısmı için amortisman ayrılacak. Buna göre Aralık, Ocak ve tüm 2016 döneminde hesaplanacak amortisman tutarları aşağıdaki gibi hesaplanacaktır:

Aralık 2015 Ayı için Amortisman=91,32-TL/Gün X 2 Gün=182,65-TL

Ocak 2016 Ayı için Amortisman= 91,32-TL/Gün X 31 Gün=2.831,05-TL

2016 Dönemi için Amortisman=91,32-TL/Gün X 365 Gün=33.333,33-TL

TMS-38 standardı hükümlerine göre kıst amortisman yöntemi esas alınarak amortisman hesaplanacağı için, konteyner hareketlerini takip için alınan yazılımın 2015 dönemi Aralık ayında 2 günlük amortisman tutarı 182,65-TL ve 2016 yılının için hesaplanan amortisman tutarı 33.333,33-TL olarak hesaplanacaktır. 2015 dönemi için hesaplanan amortismanın toplamı ile birlikte 2016 döneminin sonunda birikmiş amortisman tutarı 33.515,98-TL olacaktır.

### **Vergi Usul Kanununa göre hesaplama,**

Konteyner hareketlerini düzenleyen yazılımın bedeli: 100.000,-TL

Yıllık Amortisman Tutarı = Makinenin Maliyet Bedeli / Amortisman Süresi

Yıllık Amortisman Tutarı=100.000-TL/3 YIL=33.333,33-TL

2015 Aylık Amortisman Tutarı=[(33.333,33-TL/12 Ay) X 12 Ay]=33.333,33-TL/Ay

2016 Döneminde Ayrılacak Amortisman Tutarı=[(33.333,33-TL/12 Ay) X 12 Ay]=33.333,33-TL/Ay

VUK hesaplamasına göre yazılım, Aralık ayında alındığı için Ocak-Aralık tüm ayların amortisman tutarı hesaplanarak Aralık ayının amortisman tutarı içine dahil edilecektir. Buna göre her yıl hesaplanacak amortisman tutarı 33.333,33 TL/Ay'dir. Bu durumda, Limanın aktifinde kayıtlı olan söz konusu yazılıma 2015 dönemi için hesaplanan amortismanın toplamı ile birlikte 2016 döneminin sonunda birikmiş amortisman tutarı 66.666,67-TL olacaktır.

31.12.2016 tarihi itibarıyla, VUK ve TMS-38'de arasındaki yöntem farklılıklarından kaynaklanan birikmiş amortisman tutarları arasında 33.150,68-TL tutarında fark olduğu hesaplanmıştır. Bu farkın nedeni, konteyner hareketlerine yön veren yazılımın aktife girdiği tarihten başlanarak amortisman hesaplanmasıdır ve TMS-38'e göre kıst amortisman yönteminin kullanılmış olmasıdır. İlgili hesaplama Tablo 32'deki gibidir.

**Tablo 32.** TMS-38 ve VUK'a Göre Yıllar İtibarıyla Hesaplanan Amortisman ve Çıkan Farklar

Yıllar	VUK'a Göre Hesaplanan Amortisman Tutarı (TL)	Birikmiş Amortisman (TL)	TMS'ye Göre Hesaplanan Amortisman Tutarı (TL)	Birikmiş Amortisman (TL)	Fark (TL)
31.12.2015	33.333,33	33.333,33	182,65	182,65	33.150,68
31.12.2016	33.333,33	66.666,67	33.333,33	33.515,98	33.150,69

X Liman İşletmesinin bilançosunda maddi olmayan duran varlıklar, vuk hükümlerince hesaplanan birikmiş amortisman tutarları ile netleştirilmiş değerler üzerinden gösterilmektedir. Bu bakımdan yukarıdaki tabloda görüldüğü üzere X Liman İşletmesi uygulamasında 31.12.2016 tarihinde VUK'a göre söz konusu yazılımın toplam birikmiş amortisman gideri 66.666,67,-TL iken TMS-38'e göre kıst amortisman yöntemine göre hesaplanmış toplam birikmiş amortisman gideri 33.515,98,-TL olmaktadır.

Buna göre, VUK hükümlerine göre 31.12.2016 tarihinde yazılımın defter kayıtlarına göre net değeri 33.333,33 TL iken, TMS-38 hükümlerine göre hesaplanmış bilançodaki net bilanço değeri 66.484,02 TL'dir. Bu durumda aktifte kayıtlı söz konusu yazılımın bilançoda raporlanan net değeri, defter kayıtlarındaki tutardan

33.150,69,-TL daha fazla olacaktır. Yazılımın 3 yıl olan amortisman süresinden kaynaklanan hesaplama farkları Tablo 33’de gösterilmiştir.

**Tablo 33.** TMS 38 ve VUK’a Göre 3 Yılda Ortaya Çıkan Geçici Hesaplama Farklılıkları

Yıllar	VUK’a Göre Hesaplanan Amortisman Tutarı (TL)	Birikmiş Amortisman (TL)	TMS’ye Göre Hesaplanan Amortisman Tutarı (TL)	Birikmiş Amortisman (TL)
31.12.2015	33.333,33	33.333,33	182,65	182,65
31.12.2016	33.333,33	66.666,66	33.333,33	33.515,98
31.12.2017	33.333,34	100.000,00	33.333,33	66.849,31
29.12.2018	-	-	33.150,69	100.000,00

Yukarıdaki tabloda, VUK’a göre 31 Aralık 2017 tarihinde tamamı itfa edilmiş olacak yazılım, TMS 38 hükümlerine göre ise 29 Aralık 2018 tarihinde tamamen itfa olacaktır.

X Liman İşletmesi bilançosuna kayıtlı maddi ve maddi olmayan duran varlıkların muhasebe ve raporlama süreçlerinde, söz konusu maddi olmayan duran varlıklara uygulanan amortisman işlemlerinin VUK ve TMS hükümleri gereği bazı noktalarda farklılaştığı görülmektedir. Her iki mevzuat incelendiğinde genel olarak kullanılan amortisman hesaplama yöntemlerinin farklılığı nedeniyle dönemler itibarıyla maddi olmayan duran varlıkların defter değerleriyle bilanço değerleri arasında tutar farklılıklarının ortaya çıktığı görülmektedir. Bir başka ifadeyle limanın aktifinde kayıtlı maddi ve maddi olmayan duran varlıkların amortisman tutarları (özellikli durumlar hariç) VUK hükümlerince normal amortisman yöntemiyle hesaplanıp defter kayıtları oluşturulurken söz konusu varlıklar TMS hükümlerine göre kıst amortisman yöntemine tabi tutularak finansal raporlara yansıtılmaktadır. Aynı zamanda X Liman İşletmesi uygulamasında maddi olmayan duran varlıkların yararlı ömürleri hususunda, uygulamada kolaylık sağlaması sebebiyle Maliye Bakanlığı tarafından belirlenen süreler dikkate alınmaktadır. Böylece, Limanın aktifinde kayıtlı maddi olmayan duran varlıkların yararlı ömürleri hususunda mevzuatlar arasında bir farklılık yaşanmamaktadır. Ayrıca, maddi olmayan duran varlıkların amortismanına tabi değerlerinin belirlenmesinde önemli bir husus olan ve TMS’de yer alan

varlıkların hurda değerleri genelde sıfır olarak kabul edilmemektedir. Limanlarda da maddi olmayan duran varlıkların hurda bedel tespiti yapılarak maliyet bedelinden düşölmektedir. Örnek uygulamada işlemdede kolaylık sağlamak amacıyla hurda değer sıfır kabul edilmiştir ve böylece X Liman İşletmesinin aktifinde kayıtlı bulunan maddi olmayan duran varlıkların amortismanına tabi değeri konusunda VUK ve TMS açısından herhangi bir fark ortaya çıkmamıştır.

**VUK ve Standartlar açısından Maddi Olmayan Duran Varlık standardının anlatıldığı yukarıdaki örnek uygulamanın hesaplamasının genel değerlendirilmesi:**

**Amortisman Ayırma Koşullarındaki Farklılık:** Örnek uygulamada alınan bilgisayar lisansı işletmede bir yıldan fazla kullanıldığı, aktife kayıtlı ve kullanıma hazır olduğu için amortisman ayırma koşullarında VUK ve standart hükümlerince bir farklılık oluşmamaktadır.

**Amortismanına Tabi Tutarda Farklılıklar:** Standart hükümlerine göre varlığın maliyet bedeli kalıntı bedel düşöldükten sonraki tutardır. Maddi olmayan duran varlıkların amortismanına tabi değerlerinin belirlenmesinde önemli bir husus olan ve TMS'de yer alan varlıkların hurda değerleri genelde sıfır olarak kabul edilmemektedir. Limanlarda da maddi olmayan duran varlıkların hurda bedel tespiti yapılarak maliyet bedelinden düşölmektedir. Örnek uygulamada işlemdede kolaylık sağlamak amacıyla hurda değer sıfır kabul edilmiştir ve böylece X Liman İşletmesinin aktifinde kayıtlı bulunan maddi olmayan duran varlıkların amortismanına tabi değeri konusunda VUK ve TMS açısından herhangi bir fark ortaya çıkmamıştır.

**Amortisman Oranı ve Süresinde Farklılıklar:** Standart hükümlerine göre amortisman süresi yararlı ömre göre, elde edeceği maksimum fayda gözetilerek belirlenir. Örneğimizdeki X Liman İşletmesi uygulamasında maddi olmayan duran varlıkların yararlı ömürleri hususunda, uygulamada kolaylık sağlanması sebebiyle Maliye Bakanlığı tarafından belirlenen süreler dikkate alınmaktadır. Böylece, Limanın aktifinde kayıtlı maddi olmayan duran varlıkların yararlı ömürleri hususunda mevzuatlar arasında bir farklılık yaşanmamaktadır.

**Kıst Amortisman Tutarının Hesaplanmasında Farklılıklar:** Kıst amortisman ayırma yöntemi standart hükümleri gereğince gereklidir. Kıst amortisman ise varlığın aktife alındıkları günden başlamak suretiyle amortisman ayrılır. İlk dönem ayrılmayan amortisman tutarı, varlığın ömrünün bittiği dönemi takip eden ilgili aylar dikkate alınarak yansıtılır. Amortisman ayrılmayan süreye isabet eden bakiye değer, itfa süresinin son yılında tamamen yok edilir. VUK hükümlerine göre ise maddi duran varlıklara tam yıl amortisman ayırma esası uygulanır. Kıst amortisman uygulamasına ise sadece binek otomobillerin amortismanında yer vermektedir. Örneğimizdeki bilgisayar yazılımına standart hükümlerince kıst amortisman uygulanmışken, VUK hükümlerine göre tam yıl amortisman ayırma usulüyle amortisman ayrılmıştır.

Bu iki mevzuat hükmünce hesaplanan kıst amortisman uygulamasıyla tam yıl amortisman uygulaması arasında rakamsal farklılıklar oluşacaktır. Çünkü örneğimizdeki lisans 30.12.2015 yılında alınmış olmasına rağmen aktife ilk girdiği Aralık ayında 12 aylık amortisman ayrılarak amortisman kaydı oluşturulacakken, Standart hükümlerine göre aktife girdiği 30.12.2015 yılında kalan 2 gün ile amortisman kayıtlarını oluşturacaktır. İki uygulama arasında çıkan bu tutar farklılığı geçici fark olup söz konusu olan fark, birkaç dönem sonra yani amortisman ayırma süresi dolunca ortadan kalkacaktır.

**Amortisman Yönteminde Farklılıklar:** Standartlara göre kullanılacak amortisman ayırma yöntemleri normal yöntem, azalan bakiyeler ve üretim miktarı yöntemidir. VUK hükümlerine göre üretim miktarı yöntemi yoktur bunun yerine kanunlarımızın tanımladığı fevkalade amortisman yöntemi bulunmaktadır. Liman İşletmeleri'nin aktifinde kayıtlı maddi olmayan duran varlıklar defter kayıtlarında normal amortisman yöntemiyle amortisman tabi tutulmaktadır. Normal amortisman yönteminde maddi olmayan duran varlığın maliyeti, söz konusu varlığın yararlı ömrü esas alınarak her döneme eşit olarak dağıtılmaktadır. TMS 38'de uygulanacak amortisman yöntemi, varlığın ekonomik faydasının işletme tarafından tüketilme şekline göre değişmektedir. Liman işletmelerindeki uygulaması ise genellikle bu şekilde olmamaktadır. Uygulama daha çok amortisman süresi belirlendikten sonra eşit tutarlarda itfa edilmesi yönündedir.

### **3.5. TMS-19 Çalışanlara Sağlanan Fayda Standardının Liman İşletmeciliğinde Uygulanması**

Liman işletmeleri için önemli olan konulardan birisi, çalışanlara sağlanan fayda standardıdır. TMS-19 Çalışanlara sağlanan fayda standardı, çalışanlara, çalışan sıfatıyla yapılan her türlü nakit ve nakit olmayan faydaları kapsamaktadır. Çok fazla çalışan barındırması nedeniyle bu standardın liman işletmeleri için önemi oldukça fazladır. Çalışanlara sağlanan faydalar TMS-19 standardı açısından değerlendirilmesi yapılırken mevcut iş kanunları ve vergi usul kanunu da değerlendirilmeye alınmıştır.

Liman İşletmeleri, çalışanlarına yönelik tazminat politikasını belirlerken yürürlükteki İş Kanunu'nu (4857 sayılı Kanun) esas almaktadır. Bu çerçevede; Kıdem tazminatı, İş Kanunu'nda belirlenmiş olan sürelerde kıdemi bulunan çalışana, hizmet sözleşmesinin Kanun'da öngörülen durumlardan birisi ile sona ermesi halinde çalışanın çalışma süresi ve ücreti temel alınarak ödenmektedir. İhbar tazminatı, İş Kanunu m.17 uyarınca, çalışanın belirsiz süreli hizmet sözleşmesinin feshi, çalışanın kıdemine göre belirlenmiş olan sürelerin sonunda etkili olabilmekte, bu bildirim süresi boyunca çalışanın ücreti ödendiği gibi çalışana İş Kanunu uyarınca yeni iş arama izni de verilmektedir. Bununla birlikte Liman İşletmeleri, İş Kanunu'nun verdiği yetki uyarınca, bildirim süresine ilişkin ücretini (ihbar tazminatı) peşin ödemek suretiyle çalışanın hizmet sözleşmesini derhal feshetme hakkına da sahiptir.

Ücret Politikaları her yıl ücret araştırmaları ile gözden geçirilir. Ücret düzeyinin tespitinde kullanılan ölçütler iş analizi, iş tanımları, iş şartnameleri hazırlanmasıyla başlar, iş ve personel değerlemesiyle son bulur. Ayrıca çalışanların kıdem durumu, işin güçlüğü, iş yeri şartları ve işin sosyal görünümü gibi faktörler göz önüne alınarak ücret düzeyi tespit edilmektedir. Ücret politikasının amacı, işletme içinde ödenecek ücret düzeyini saptamak, ücret yapısını oluşturmak ve bu verileri kullanarak çalışanlara emeğinin karşılığı olarak ödenecek ücreti belirlemektedir. Liman işletmelerince çalışanlara belirlenen ana ücretlerine ilave olarak aynı ek ödemelerde yapılmaktadır. Bu ek ödemeler kısaca, servis yardımı, personel, eş ve çocuklarına şahıs sigortası (belli sınırlar içinde) yaptırılması ile personele araç tahsisi, konut ve yakacak yardımı, tedavi ilaç yardımı, ölüm yardımı ve cenaze giderleri, iş kıyafeti yardımları olarak sayılabilir.



Liman İşletmeleri, çalışanlarına, verdikleri hizmetleri karşılığında ödediği ücretleri, ek ödemeleri ve sosyal yardımları TMS-19 çalışanlara sağlanan kısa vadeli faydalar başlığı altında doğrudan gider yazıp muhasebeleştirmektedir. Kısa vadeli faydalar kapsamında, personeller hizmet sürelerine göre yıllık izne hak kazanmaktadırlar. Buna göre, çalışanlar bir yıldan beş yıla kadar olan hizmetleri için on beş gün, beş yıldan fazla on beş yıldan az olan hizmetleri için yirmi gün ve on beş yıl ve daha fazla olan hizmetleri için yirmi altı gün yıllık izne hak kazanmaktadırlar. Diğer taraftan, çalışanların içinde bulunulan takvim yılından önceki yıllık izinleri devrederek gelmektedir. Liman İşletmelerinde, çalışanlar işten ayrılmaları durumunda kullanmadıkları izin hakları karşılığında nakit ödeme yapılmasını isteme hakkına sahip değildir. Sadece, sözleşmesi feshedilen çalışanların kullanmadıkları yıllık izinlerinin ücreti verilmektedir. Ayrıca, mazeret izinleri, çalışanların doğum izni, süt izni, evlilik izni, ölüm izni de verilmektedir. Kısa vadeli faydaların içinde yer alan ikramiye uygulamasına ilişkin Liman işletmeciliği içinde, bir iç prosedür bulunmaktadır. Bu prosedüre göre, işçinin çalıştığı süre içerisinde hak ettiği ikramiyeyi personele verme yükümlülüğü bulunmaktadır. Bu nedenle personellerin çalıştıkları süre içinde hak ettikleri ikramiyeleri almadan işten ayrılmaları durumunda oluşacak bu yükümlülük nedeniyle katlanacakları maliyetleri finansal raporlamalarında göstermek için karşılık ayırmaları gerekmektedir.

Liman İşletmelerinde, TMS-19 çalışma dönemi sonrasında sağlanan faydalar hükümlerince personellerine kıdem tazminatı ödemektedir. TMS-19 çalışanlara sağlanan faydalar standardına göre, kıdem tazminatının işçinin işten çıkarılması nedeniyle ödenen bir tazminat olmadığını söyler. Standart, işçi çalıştığı müddetçe kıdem tazminatını almaya hak kazanacağından, bu standardı çalışma sonrası sağlanan faydalar grubu içinde ele alır. Bu nedenle, işçi çalıştıkça kıdem tazminatı yükümlülüğü doğacaktır. Bu yükümlülüğün hesaplanması ve finansal tablolara alınması gerekmektedir. Kıdem tazminatı karşılığı, net bugünkü değer ile değerlendirilip bilançoda raporlanmaktadır. Çalışanın, isten ayrılacağı tarihte hak edeceği kıdem tazminatının bugün itibarıyla kazanılmış olan kısmının net bugünkü değeri hesaplanmaktadır. Net bugünkü değer hesaplanmasında kullanılacak iskonto oranını genellikle çalışılan bağımsız denetim kurumları tespit etmektedir. Aktüeryal varsayımlar oldukça karmaşık ve analiz gerektiren varsayımlar olduğu için çoğu

limanda ya bu hesaplamalar dışarıdan danışmanlık hizmeti alınarak yapılmakta ya da bağımsız denetim firmalarından destek alınmaktadır.

Liman İşletmelerinde, TMS-19 çalışanlara sağlanan diğer uzun vadeli faydalar gereğince personellerine emekli olduktan sonra uzun süreli ücretli izinler ve görevler, jubile, uzun seyahat vb. altında ödeme yapmamaktadır.

Liman İşletmelerinde, TMS-19 işe son verme tazminatları açısından personelin işine son verildiği durumlarda ödediği tazminatlardandır. Personelin işine son verildiğinde Ödenecek tazminatın ne kadar olacağı ise çalışanların tabi oldukları sosyal güvenlik mevzuatınca belirlenmiştir ve mevzuat TMS-19 ile paralellik göstermektedir.

Tüm bu anlatılanlar ışığında TMS-19 çalışanlara sağlanan fayda standardının liman İşletmeciliğine uygulanmasını göstermek amacıyla aşağıdaki örnek durumlar oluşturulmuştur. TMS-19 Standardı için bu örnek olay, adlar ve rakamlar tezin yazarı tarafından oluşturulmuştur.

### Örnek Olay 1:

X Liman İşletmesi, personellerine 4857 Sayılı İş kanunu hükümleri gereğince yıllık izinlerini kullanmaktadır. Personellerin, işletmede çalıştıkları süre arttıkça izin hakları artmakta, birikmiş kazanılmış haklarını kullanmadan da işten ayrılmaları olasılığı olduğundan işletmeye bu maliyetlerden dolayı yükümlülük doğmaktadır. Bu nedenle X Liman İşletmesi yıllık izinler için karşılık ayırma yoluna gitmekte ve bu yükümlülüklerini de finansal tablolarda göstermektedir. 31.12.2015 tarihinde personelin birikmiş izinleri aşağıda Tablo 34'deki gibidir.

**Tablo 34.** X Liman İşletmesinin Kullanılmayan İzin Günleri Tablosu

31.12.2015	Kullanılmayan İzin Günleri (A)	Brüt Maaş (B)
Ayşe Kubilay	31	2.000,00
Ali Gök	23	3.000,00
Mehmet Yücel	90	2.500,00
Selim Taş	48	3.500,00
Fahri Ulu	26	2.000,00
Zeynep Kutlu	12	3.000,00
Berrin Kara	42	2.500,00

Saniye Bulut	20	3.500,00
Gökhan Arı	60	2.500,00
Fatma Çetin	83	3.500,00

İşletme, aylık bilançolarını hazırlarken kullanılmayan izin günlerine standart hükümlerine göre karşılık ayırmaktadır. Karşılık hesaplamasını aşağıda Tablo 35'deki gibi yapmıştır.

**Tablo 35.** X Liman İşletmesinin Kullanılmayan İzin Günleri İçin Yüklendiği Karşılık Hesaplaması Tablosu

31.12.2015	Kullanılmayan İzin Günleri (A)	Brüt Maaş (B)	Ay (C)	Bir Günlük Maaş (B/C)	Tatil Ücreti Yükümlülüğü [AX(B/C)]
Ayşe Kubilay	31	2.000,00	30	66,67	2.066,67
Ali Gök	23	3.000,00	30	100,00	2.300,00
Mehmet Yücel	90	2.500,00	30	83,33	7.500,00
Selim Taş	48	3.500,00	30	116,67	5.600,00
Fahri Ulu	26	2.000,00	30	66,67	1.733,33
Zeynep Kutlu	12	3.000,00	30	100,00	1.200,00
Berrin Kara	42	2.500,00	30	83,33	3.500,00
Saniye Bulut	20	3.500,00	30	116,67	2.333,33
Gökhan Arı	60	2.500,00	30	83,33	5.000,00
Fatma Çetin	83	3.500,00	30	116,67	9.683,33
				<b>Toplam</b>	<b>40.916,67</b>

Hesaplama, personellerin brüt maaşlarının bir günlük karşılığını bulunmuştur. Çıkan rakam ile personelin hak ettiği izin süresi çarpıldığında işverenin yıllık izinler nedeniyle yüklediği karşılık tutarı bulunmuş olur. Standart hükümlerine göre bir yıl içinde kullanılması gereken bu izinler, sonraki yıllara devredecek ise aktüeryal varsayımlara dayalı hesaplama yapılması ve kısa vadeli yükümlülüklerin içerisinde çıkarılarak bilançoya uzun vadeli bir karşılık olarak yansıtılması gerekir.

Tüm bu anlatılanlar ışığında yevmiye kaydı aşağıdaki gibi olacaktır.

1	Diğer Giderler	40.916,67	
	<i>Yıllık İzin Gider Karşılığı</i>		
	Ertelenen Vergi Varlığı	8.183,33	
	<i>40.916,67 TLX%20 KVO</i>		
	K.V.Çal. Sağ. Fayda Karşılıkları		40.916,67
	<i>Yıllık İzin Karşılığı</i>		8.183,33
	Ertelenen Vergi Gelir Etkisi		

Dönem kurumlar vergisi hesabı için 31.12.2015 ticari kar oluşurken TMS 19 uyarınca gider yazılan 40.916,67 TL yıllık izin karşılığının vergi kanunlarınca kabul edilmemesi nedeniyle mali kara geçerken ticari kara eklenmesi gerekir. Bu fark, eğer vergi kanunlarında çalışanlara bir ödeme yapılırsa ücretin bir unsuru olarak gider yazılabileceğinden, ertelenen vergi hesabına alınacaktır ve üzerinden ertelenmiş vergi hesaplanması gerekecektir.

### Örnek Olay 2:

X Liman İşletmesinin, ikramiye uygulamasına ilişkin işletme içinde bir prosedürü bulunmaktadır. Bu prosedüre göre, işçinin çalıştığı süre içerisinde hak ettiği ikramiyeyi personele verme yükümlülüğü bulunmaktadır. Bu nedenle X Liman İşletmesi katlanacağı bu yükümlülük nedeniyle oluşacak maliyetleri finansal raporlamasına göstermek üzere karşılık ayıracaktır. Personeller brüt ücretleri üzerinden yılda 2 defa Haziran ve Aralık ayında ikramiye almaktadırlar. Tablo 36'da Haziran ve Aralık ayında alınacak ikramiyelerin tutarları verilmiştir. X liman İşletmesinin bilanço dönemi 31.01.2015 olup TMS 19 ve Vergi Usul Kanununa göre yapacağı hesaplamalar aşağıda verilmiştir.

**Tablo 36.** Haziran ve Aralık Ayında Alınacak İkramiyelerin Tutarları

	<b>İkramiye Hesaplamaya Esas Brüt Ücret (Haziran 2015)</b>	<b>İkramiye Hesaplamaya Esas Brüt Ücret (Aralık 2015)</b>
Ayşe Kubilay	2.100,00	2.100,00
Ali Gök	3.150,00	3.150,00
Mehmet Yücel	2.625,00	2.625,00
Selim Taş	3.675,00	3.675,00
Fahri Ulu	2.100,00	2.100,00
Zeynep Kutlu	3.150,00	3.150,00

Berrin Kara	2.625,00	2.625,00
Saniye Bulut	3.675,00	3.675,00
Gökhan Arı	2.625,00	2.625,00
Fatma Çetin	3.675,00	3.675,00
<b>Toplam</b>	<b>29.400,00</b>	<b>29.400,00</b>

TMS 19 uygulamasına göre hesaplama,

31.01.2015 dönemi ikramiyeler için oluşturulan karşılık 58.800 TL  
(Haziran ve Aralık ayı ikramiyeleri toplamı)

VUK hükümlerine göre uygulama,

31.01.2015 dönemi ikramiyeler için oluşturulan karşılık 0 TL

Vergi usul kanununa göre henüz kesinleşmemiş ve ödenmemiş yani tahakkuk etmemiş bir gider olduğundan hesaplanan 58.800 TL indirim konusu yapılamaz.

1	Diğer Giderler	58.800,00	
	<i>İkramiye Karşılığı</i>		
	Ertelenen Vergi Varlığı	11.760,00	
	<i>58.800 TLX%20 KVO</i>		
	K.V. Ç. Sağ.Fayda Karşılıkları		58.800,00
	<i>İkramiye Planı Karşılığı</i>		
	Ertelenen Vergi Gelir Etkisi		11.760,00

Yukarıda gösterilen muhasebe kaydında da görüleceği üzere, TMS 19 uyarınca gider yazılan 58.800 TL ikramiye karşılığının vergi kanunlarınca kabul edilmemesi nedeniyle mali kara geçerken ticari kara eklenmesi gerekir. Haziran ve Aralık aylarında ödeme yapıldığında vergi kanunları açısından da gider yazılabileceğinden ertelenen vergi hesabında gösterilen fark, dönemsel geçici bir fark olur ve üzerinden ertelenmiş vergi hesaplanması gerekir.

**Örnek Olay 3:**

X Liman İşletmesinde çalışan personellerin bilgileri ve aktüeryal varsayımları aşağıdaki gibidir. İşletme 31.12.2015 tarihinde ay sonu raporlaması nedeniyle personellerin kıdem tazminatını hesaplayıp, raporlamada kullanacağı karşılık tutarını

hesaplayacaktır. Öngörülen yıllık ortalama zam olarak, yönetim kurulunda belirlenen zam oranı alınmıştır. X Liman İşletmesi bağımsız denetime tabi bir firmadır bu nedenle öngörülen iskonto oranı bağımsız denetim firması tarafından karşılaştırılan iskonto oranı üzerinden alınmıştır. Hizmet sürelerinin tamamlanma sürelerinde erkek personellerin 25 yıl, kadın personellerin 20 yıl hizmet yılı sonunda emekli olacakları varsayılmıştır. Kıdem tazminatı almadan ayrılanların oranı ise son beş yılın personel devir hızına göre belirlenmiştir. Örnek uygulamadaki hesaplamaların daha rahat anlaşılabilmesi için Tablo 37'deki aktüeryal varsayımlar tablosundaki kodlar kullanılmıştır.

**Tablo 37. Aktüeryal Varsayımlar**

		<b>Ayşe Kubilay</b>	<b>Ali Gök</b>	<b>Mehmet Yücel</b>	<b>Selim Taş</b>	<b>Fahri Ulu</b>
Kod	Cinsiyet	K	E	E	E	E
A	Sigortalılık Başlangıç Tarihi	31.8.1996	17.2.2006	1.5.1995	14.5.2003	24.5.2007
B	İşletmede İşe Başlangıç Tarihi	12.4.2007	17.2.2006	26.4.2007	19.4.2007	24.5.2007
C	Öngörülen Yıllık Ortalama Zam	7%	7%	7%	7%	7%
D	Öngörülen Iskonto Oranı	5%	5%	5%	5%	5%
E	Kıdem Tazminatı Almadan Ayrılanların Oranı	4%	4%	4%	4%	4%
F	Kıdem Tazminatı Hesaplamaya Esas Ücret	2.100,00	3.150,00	2.625,00	3.675,00	2.100,00
G	Hizmet Süresi Tamamlama Tarihi	22.4.2021	4.11.2025	21.12.2019	3.1.2028	8.2.2027
H	Kıdem Tazminatı Hesaplanacak Tarih	31.12.2015	31.12.2015	31.12.2015	31.12.2015	31.12.2015

**Tablo 37.** Aktüeryal Varsayımlar

		<b>Zeynep Kutlu</b>	<b>Berrin Kara</b>	<b>Saniye Bulut</b>	<b>Gökhan Arı</b>	<b>Fatma Çetin</b>
Kod	Cinsiyet	K	K	K	E	K
A	Sigortalılık Başlangıç Tarihi	24.5.2007	1.1.1995	16.10.2004	1.3.2003	22.9.1997
B	İşletmede İşe Başlangıç Tarihi	24.5.2007	24.5.2007	24.5.2007	16.5.2007	24.5.2007
C	Öngörülen Yıllık Ortalama Zam	7%	7%	7%	7%	7%
D	Öngörülen İskonto Oranı	5%	5%	5%	5%	5%
E	Kıdem Tazminatı Almadan Ayrılanların Oranı	4%	4%	4%	4%	4%
F	Kıdem Tazminatı Hesaplamaya Esas Ücret	3.150,00	2.625,00	3.675,00	2.625,00	3.675,00
G	Hizmet Süresi Tamamlama Tarihi	8.2.2027	23.8.2019	3.7.2024	16.11.2022	14.5.2022
H	Kıdem Tazminatı Hesaplanacak Tarih	31.12.2015	31.12.2015	31.12.2015	31.12.2015	31.12.2015

**Tablo 38.** X Liman İşletmesindeki Personellerin Kıdemleri

	<b>Kıdem Tazminatı Hesaplanacak Tarih (H)</b>	<b>İşletmede İşe Başlangıç Tarihi (B)</b>	<b>İki Tarih Arasındaki Fark (H-B)</b>	<b>Gün</b>	<b>Kıdem Yılı (H-B)/Gün</b>
Ayşe Kubilay	31.12.2015	12.4.2007	3185	365	8,73
Ali Gök	31.12.2015	17.2.2006	3604	365	9,87
Mehmet Yücel	31.12.2015	26.4.2007	3171	365	8,69
Selim Taş	31.12.2015	19.4.2007	3178	365	8,71
Fahri Ulu	31.12.2015	24.5.2007	3143	365	8,61
Zeynep Kutlu	31.12.2015	24.5.2007	3143	365	8,61
Berrin Kara	31.12.2015	24.5.2007	3143	365	8,61
Saniye Bulut	31.12.2015	24.5.2007	3143	365	8,61
Gökhan Arı	31.12.2015	16.5.2007	3151	365	8,63
Fatma Çetin	31.12.2015	24.5.2007	3143	365	8,61

Yukarıdaki Tablo 38’de personellerin işletmede ilk işe başladıkları günden 31.12.2015 tarihine kadar hak ettikleri kıdem yılları hesaplanmıştır. Hesaplama ise kıdem tazminatı hesaplanacak tarih ile personellerin işe başlangıç tarihi arasındaki farkın 365 güne bölünmesi ile bulunur.

**Tablo 39.** Personellerin Hizmet Sürelerinin Bitimi Tablosu

	Hizmet Süresi Tamamlama Tarihi (G)	Kıdem Tazminatı Hesaplanacak Tarih(H)	İki Tarih Arasındaki Fark (G-H)	Gün	Hizmet Sürelerinin Bitimi (Yıl) (G-H)/365
Ayşe Kubilay	22.4.2021	31.12.2015	1939	365	5,31
Ali Gök	4.11.2025	31.12.2015	3596	365	9,85
Mehmet Yücel	21.12.2019	31.12.2015	1451	365	3,98
Selim Taş	3.1.2028	31.12.2015	4386	365	12,02
Fahri Ulu	8.2.2027	31.12.2015	4057	365	11,12
Zeynep Kutlu	8.2.2027	31.12.2015	4057	365	11,12
Berrin Kara	23.8.2019	31.12.2015	1331	365	3,65
Saniye Bulut	3.7.2024	31.12.2015	3107	365	8,51
Gökhan Arı	16.11.2022	31.12.2015	2512	365	6,88
Fatma Çetin	14.5.2022	31.12.2015	2326	365	6,37

Tablo 39’da raporlama tarihi itibariyle kıdem tarihi hesaplanacak tarih ile hizmet süresini tamamlama tarihi arasında çıkan farkın 365 güne bölünmesiyle personellerin işletmede hizmet sürelerinin bitmesine kaç yıl kaldığı hesaplanmıştır.

**Tablo 40.** Hizmet Süresinin Sonuna Kadar Alacağı Zam Tutarları

	Kıdem Tazminatı Hesaplamaya Esas Ücret(F)	Öngörülen Yıllık Ortalama Zam(C) (1+0,07)	*Hizmet Sürelerinin Bitimi (Yıl) (G-H)/365	(1,07) <sup>(G-H)/365</sup>	Hizmet süresinin sonuna kadar alacağı zam tutarları Fx(1,07) <sup>(G-H)/365</sup>
Ayşe Kubilay	2.100,00	1,07	5,31	1,43	3.008,26
Ali Gök	3.150,00	1,07	9,85	1,95	6.134,81
Mehmet Yücel	2.625,00	1,07	3,98	1,31	3.435,10
Selim Taş	3.675,00	1,07	12,02	2,25	8.286,01
Fahri Ulu	2.100,00	1,07	11,12	2,12	4.454,74
Zeynep Kutlu	3.150,00	1,07	11,12	2,12	6.682,10
Berrin Kara	2.625,00	1,07	3,65	1,28	3.359,54
Saniye Bulut	3.675,00	1,07	8,51	1,78	6.537,05
Gökhan Arı	2.625,00	1,07	6,88	1,59	4.181,71
Fatma Çetin	3.675,00	1,07	6,37	1,54	5.655,99
			<b>Toplam</b>		<b>51.735,32</b>



Tablo 40’de personellerin hizmet sürelerinin sonuna kadar çalıştıklarında öngörülen yıllık ortama zam oranıyla alacakları zamlı ücretleri gösteren hesaplamalar bulunmaktadır. Bu tutara ulaşabilmek için yıllık ortalama zam oranını hizmet sürelerinin bitimine kadar kaç kere alacağını bulup kıdem tazminatına esas ücretle çarpmamız gerekecektir. Örneğimizde Ayşe Kubilay 5,31 kere %7 oranında zam alacak ve hizmet süresi sonunda 3.008,26 TL alacaktır. Ayşe Kubilay için hesaplamayı özetlersek:  $[2.100 \times (1+0,07)^{5,31}]$  olacaktır.

**Tablo 41.** Personellerin Hizmet Süresi Sonunda Alacakları Ücretin Bugünkü Değeri

	Hizmet süresinin sonuna kadar alacağı zam tutarları $Fx(1,07)^{(G-H)/365}$	Öngörülen İskonto Oranı(D) $(1+0,08)$	*Hizmet Sürelerinin Bitimi (Yıl) $(G-H)/365$	$(1,08)^{(G-H)/365}$	Personellerin hizmet süresi sonunda alacakları tutarın bugünkü değeri $[FX(1,07)^{(G-H)/365}]/(1,08)^{(G-H)/365}$
Ayşe Kubilay	3.008,26	1,08	5,31	1,51	1.998,75
Ali Gök	6.134,81	1,08	9,85	2,13	2.874,14
Mehmet Yücel	3.435,10	1,08	3,98	1,36	2.529,70
Selim Taş	8.286,01	1,08	12,02	2,52	3.286,33
Fahri Ulu	4.454,74	1,08	11,12	2,35	1.893,72
Zeynep Kutlu	6.682,10	1,08	11,12	2,35	2.840,57
Berrin Kara	3.359,54	1,08	3,65	1,32	2.537,45
Saniye Bulut	6.537,05	1,08	8,51	1,93	3.395,22
Gökhan Arı	4.181,71	1,08	6,88	1,70	2.462,21
Fatma Çetin	5.655,99	1,08	6,37	1,63	3.463,48
			<b>Toplam</b>		27.281,56

Tablo 41’de personellerin hizmet süresi sonunda alacakları ücretin bugünkü değeri görülmektedir. X Liman İşletmesinin bağımsız denetim firması tarafından belirlenen iskonto oranının personellerin hizmet sürelerinin bitimine kadar kaç kere indirgeneceği bulunarak çıkan yüzdesel rakamın hizmet süresinin sonuna kadar alacağı zam tutarlarına bölünmesiyle bulunmaktadır. Örneğimizde Ayşe Kubilay hizmet süresi sonunda alacağı 3.008,26 TL ücretinin bugünkü değeri 1.998,75 TL olacaktır. Ayşe Kubilay için hesaplamayı özetlersek:  $[3.008,26 / (1+0,08)^{5,31}]$  olacaktır.

**Tablo 42. İndirgenmiş Kıdem Tazminatı**

	<b>Personellerin hizmet süresi sonunda alacakları tutarın bugünkü değeri</b> $[FX(1,07)^{(G-H)/365}]/(1,08)^{(G-H)/365}$	<b>Kıdem Yılı (H-B)/Gün</b>	<b>İndirgenmiş kıdem tazminatı</b> $[[FX(1,07)^{(G-H)/365}]/(1,08)^{(G-H)/365}]X$ Kıdem Yılı
Ayşe Kubilay	1.998,75	8,73	17.441,11
Ali Gök	2.874,14	9,87	28.379,22
Mehmet Yücel	2.529,70	8,69	21.977,20
Selim Taş	3.286,33	8,71	28.613,58
Fahri Ulu	1.893,72	8,61	16.306,70
Zeynep Kutlu	2.840,57	8,61	24.460,06
Berrin Kara	2.537,45	8,61	21.849,86
Saniye Bulut	3.395,22	8,61	29.236,09
Gökhan Arı	2.462,21	8,63	21.255,97
Fatma Çetin	3.463,48	8,61	29.823,85
			239.343,64

Tablo 42’de İndirgenmiş kıdem tazminatı hesaplaması yer almaktadır. Bu rakama ulaşabilmek için personellerin hizmet süresi sonunda alacakları tutarın bugünkü değeri ile kıdemleri çarpılarak indirgenmiş kıdem tazminatı bulunmaktadır. Örneğimizde Ayşe Kubilay’ın hizmet süresi sonunda alacağı tutarın bugünkü değeri olan 1.998,75 TL kıdemi sonunda 17.441,11 TL olacaktır. Ayşe Kubilay için hesaplamayı özetlersek: (1.998,75 TL X 8,73=17.441,11 TL).

**Tablo 43.** Personellerin İşten Ayrılma İhtimallerinin Parasal Değeri

	İndirgenmiş kıdem tazminatı	Kıdem Tazminatı Almadan Ayrılanların Oranı (E)	Personellerin işten ayrılma ihtimallerinin parasal tutarı (İndirgenmiş kıdem tazminatıXE)	İşten ayrılma ihtimalleri için ayrılacak karşılık tutarı (ind.kıdem tazminatı- ayrılma iht.parasal tutarı)
Ayşe Kubilay	17.441,11	0,04	697,64	16.743,47
Ali Gök	28.379,22	0,04	1.135,17	27.244,05
Mehmet Yücel	21.977,20	0,04	879,09	21.098,11
Selim Taş	28.613,58	0,04	1.144,54	27.469,04
Fahri Ulu	16.306,70	0,04	652,27	15.654,44
Zeynep Kutlu	24.460,06	0,04	978,40	23.481,65
Berrin Kara	21.849,86	0,04	873,99	20.975,87
Saniye Bulut	29.236,09	0,04	1.169,44	28.066,64
Gökhan Arı	21.255,97	0,04	850,24	20.405,73
Fatma Çetin	29.823,85	0,04	1.192,95	28.630,89
			9.573,75	229.769,90

Tablo 43’de personellerin işten ayrılma ihtimallerinin parasal değeri bulunmaktadır. Bu rakama ulaşabilmek için aktüeryal varsayımlar tablosunda belirtilen kıdem tazminatı almadan ayrılanların oranı ile indirgenmiş kıdem tazminatının çarpılmasıyla ortaya çıkan rakamın indirgenmiş kıdem tazminatıyla arasındaki fark bize işten ayrılma ihtimalleri için ayrılacak karşılık tutarını verecektir. Örneğimizde Ayşe Kubilay’ın indirgenmiş kıdem tazminatı tutarı olan 17.441,11 TL’den personellerin işten ayrılma ihtimallerinin parasal değeri olan 697,64 TL’nin çıkarılmasıyla bulunan tutar işten ayrılma ihtimalleri için ayrılacak karşılık tutarını yani 16.743,47 TL’yi verecektir. Ayşe Kubilay için hesaplamayı özetlersek:  $[(17.441,11 \times 0,04) - 697,64] = 16.743,47$  TL’dir.

**Tablo 44.** İş Kanunu Hükümlerine Göre Kıdem Tazminatı Ayrılmış Olma Hali

	<b>Kıdem Yılı (H-B)/Gün</b>	<b>Kıdem Tazminatı Hesaplamaya Esas Ücret (F)</b>	<b>İş Kanunu hükümlerine göre kıdem tazminatı ayrılmış olsaydı (H- B)/GünxF</b>
Ayşe Kubilay	8,73	2.100,00	18.324,66
Ali Gök	9,87	3.150,00	31.103,01
Mehmet Yücel	8,69	2.625,00	22.805,14
Selim Taş	8,71	3.675,00	31.997,67
Fahri Ulu	8,61	2.100,00	18.083,01
Zeynep Kutlu	8,61	3.150,00	27.124,52
Berrin Kara	8,61	2.625,00	22.603,77
Saniye Bulut	8,61	3.675,00	31.645,27
Gökhan Arı	8,63	2.625,00	22.661,30
Fatma Çetin	8,61	3.675,00	31.645,27
		29.400,00	257.993,63

Tablo 44’de eğer X Liman İşletmesi İş Kanunlarına göre kıdem tazminatı ayırmış olsaydı kıdem tazminatı karşılığı tabloda görüldüğü gibi olacaktı. Personellerin kıdem yıllarının hesaplamasında bir farklılık olmayacaktır bu nedenle Tablo 36’da yer alan kıdem yılları iş kanununa göre hesaplanacak kıdem tazminatı karşılığı için de kullanılabilir. Personellerin kıdem yıllarıyla kıdem tazminatı hesaplama esas ücretlerinin çarpımı bize iş kanunu hükümlerine göre ayrılmış kıdem tazminatı karşılığını verecektir. Örneğimizde Ayşe Kubilay’ın kıdem tazminatına esas ücreti olan 2.100 TL’nin kıdemi sonunda 18.324,66 TL olacağı ve bu tutardan kıdem tazminatı karşılığı ayrılacağı görülmektedir. ( $8,73 \times 2.100 = 18.324,66$  TL)

Örnek olayın iki kanun hükmüne göre analiz edecek olursak;

İndirgenmiş kıdem tazminatı karşılığında işten ayrılma ihtimallerinin parasal değeri çıkarıldığında bulunan tutar bize TMS-19 hükümlerince kaydedilecek karşılık tutarını verecektir. Örneğimize göre karşılık tutarı: 229.769,90 TL

VUK hükümlerine göre kıdem tazminatı karşılığı tutarı 0 TL’dir. VUK’a göre kıdem tazminatı ayırma koşulu ödeme esasına bağlandığı için vergi müessesesi haksız yere vergisel avantaj sağlanmasının önüne geçilmesi amacıyla işletmelerin, tahakkuk kaydı oluşturmalarının önüne geçmiştir.

İki uygulama arasındaki fark 229.769,90 TL'dir. Dönem kurumlar vergisi hesabı için 31.12.2015 ticari kar oluşurken TMS 19 uyarınca gider yazılan 229.769,90 TL kıdem tazminatı karşılığının vergi kanunlarınca kabul edilmemesi nedeniyle mali kara geçerken ticari kara eklenmesi gerekir. Bu fark, eğer vergi kanunlarında çalışanlara bir ödeme yapılırsa ücretin bir unsuru olarak gider yazılabileceğinden, ertelenen vergi hesabına alınacaktır ve üzerinden ertelenmiş vergi hesaplanması gerekecektir.

1	Diğer Giderler	229.769,90	
	Ertelenen Vergi Varlığı	45.953,98	
	229.769,90 x%20 KVO		
	Kıdem Tazminatı Karşılığı		229.769,90
	Ertelenen Vergi Gelir Etkisi		45.953,98

**VUK ve Standartlar açısından Çalışanlara Sağlanan Fayda standardının anlatıldığı yukarıdaki örnek uygulamalarda hesaplamaların genel değerlendirilmesi:**

*Örnek Uygulama 1'de*, TMS-19 kısa vadeli faydalar hükümlerine göre, X Liman İşletmesinin 4857 sayılı İş Kanunu hükümlerine göre personellerinin hak ettiği yıllık izinlerini ve bu izinlere istinaden ayrılan karşılığı konu almaktadır. Personellerin, işletmede çalıştıkları süre arttıkça bu izin hakları nedeniyle işletmeye olan yükümlülükleri de artmaktadır. Bu yükümlülük ise, personellerin birikmiş kazanılmış haklarını kullanmadan işten ayrılmaları olasılığıdır. İşte bu olasılık nedeniyle X Liman İşletmesi, personellerinin kullanmadığı yıllık izinlerinin tahmini maliyetlerini çıkartıp TMS-19 standardına göre karşılık ayırma yoluyla finansal tablolarına yansıtmıştır. Standart hükümleri yıllık izinlerin tahmini maliyetini yani gelecek dönemlerle ilgili yükümlülüğü, muhasebeleştirme konusu haline getirmektedir. Bu noktada vergi usul kanunu hükümleriyle farklılık ortaya çıkmaktadır. Çünkü vergi kanunlarına göre henüz hukuki ve ekonomik tasarrufun gerçekleşmediği bir gelir işveren tarafından gider yazılamaz ve ticari kazançtan düşülemez. Örneğimizde X Liman İşletmesinin çalışanlarının yıllık izinlerini hak ettikleri dönemde kullandıkları varsayımına göre kurgulanmıştır. Aksi durumda standart hükümlerine göre bir yıl içinde kullanılması gereken izinlerin, sonraki yıllara devredecek ise aktüeryal varsayımlara dayalı hesaplama yapılması ve kısa vadeli yükümlülüklerin içerisinde çıkarılarak bilançoya uzun vadeli bir karşılık olarak yansıtılması gerektiğini söyler.

Dönem kurumlar vergisi hesabı için, yasal defterlerde 31.12.2015 de ticari kar oluşurken TMS 19 uyarınca gider yazılan tutar kadar yıllık izin karşılığı nedeniyle iki uygulama arasında fark ortaya çıkmıştır. Bu farkın vergi kanunlarınca kabul edilmemesi nedeniyle mali kara geçerken ticari kara eklenmesi gerekecektir. Bu fark, eğer vergi kanunlarında çalışanlara bir ödeme yapılırsa ücretin bir unsuru olarak gider yazılabileceğinden, ertelenen vergi hesabına alınacaktır ve üzerinden ertelenmiş vergi hesaplanması gerekecektir.

*Örnek Uygulama 2'de* TMS-19 kısa vadeli faydalar hükümlerine göre, X Liman İşletmesinin, ikramiye uygulamasına ilişkin işletme içinde bir prosedürü bulunmaktadır. Bu prosedüre göre, işçinin çalıştığı süre içerisinde hak ettiği ikramiyeyi personele verme yükümlülüğü bulunmaktadır. Bu nedenle X Liman İşletmesi katlanacağı bu yükümlülük nedeniyle oluşacak maliyetleri TMS-19 hükümleri gereğince finansal raporlarında göstermek üzere karşılık ayıracaktır. Vergi usul kanununa göre henüz kesinleşmemiş ve ödenmemiş yani tahakkuk etmemiş bir gider olduğundan hesaplanan tutar indirim konusu yapılamaz. TMS 19 uyarınca gider yazılan ikramiye karşılığının, vergi kanunlarınca kabul edilmemesi nedeniyle mali kara geçerken ticari kara eklenmesi gerekir. Haziran ve Aralık aylarında ödeme yapıldığında vergi kanunları açısından da gider yazılabileceğinden ertelenen vergi hesabında gösterilen fark, dönemsel geçici bir fark olacak ve üzerinden ertelenmiş vergi hesaplaması yapılacaktır.

*Örnek Uygulama 3'de*, TMS-19 çalışma dönemi sonrasında sağlanan faydalar hükümlerine göre, X Liman İşletmesinin personellerine kıdem tazminatı hesaplanmasına istinaden ayrılan karşılığı konu almaktadır. İşletmenin personellerine hizmet akitlerinin tamamlanması nedeniyle çalışma sonrası dönemde kendilerine ödedikleri fayda planlarına ilişkin iç prosedürleri gereği kıdem tazminatı ödeme yükümlülüğü bulunmaktadır. Bu yükümlülük, hak edilen kıdem yılının sonunda yapılacak ödemeleri ve işverenin İş Kanununda sayılan iyi niyet hükümlerine göre işten çıkarmalarda ödeyecekleri tazminatları kapsamaktadır. X Liman İşletmesi, kendi üzerine getireceği yükümlülüğün her geçen gün artması nedeniyle oluşan ve oluşacak bu maliyetler için kıdem tazminatı adı altında karşılık ayırmıştır. Bu karşılığı hesaplamak için örnekte bazı aktüeryal olasılıklar verilmiştir. Bu olasılıklar kıdem tazminatı yükümlülüğü nedeniyle göz önünde bulundurulacak hususlardır. Örnekte de görüleceği üzere tahminen kıdem tazminatı ödemesinin yapılacağı tarih

tespit edilmiş, personellerin tahmini maaşları, bunun için maaş artışı oranı, enflasyon oranı, kıdem tazminatı tavanı gibi kıstaslar dikkate alınarak bulunmuştur, iskonto oranı bulunmuştur. Liman İşletmeciliğinde genel olarak ve örneğimizdeki X Liman İşletmesinde iskonto oranı, bağımsız denetçilerin tespit etmiş olduğu bilgiler doğrultusunda elde edilmektedir. Bu iskonto oranı yardımıyla, personellerin emeklilik tarihindeki alacakları maaş üzerinden hesaplanan tutarın bilanço tarihinde indirgenerek gösterilmesi sağlanmış olacaktır. Böylece personellerin cari ve önceki dönemlerde X Liman İşletmesine sundukları hizmetin karşılığı olarak işletmeye getirecekleri yükümlülüğün bugünkü değeri hesaplanmış ve finansal raporlara gerçek rakamları üzerinden gösterilmesi sağlanmıştır. Örneğimiz üzerindeki rakamsal ifadelerde de görüleceği üzere standart hesaplamayla ilgili çok detaylı analizler yaparken vergi usul kanunu kıdem tazminatı karşılığı ayrılmasını ödeme koşuluna bağlamış, ileride asla ödenmeyecek ya da uzun yıllar sonunda ödenecek kıdem tazminatına ayrılacak tahakkukun, haksız yere vergisel avantaj sağladığı gerekçesiyle gider yazılmasını kabul etmemektedir. X Liman İşletmesi için verdiğimiz örnekte de TMS-19 için aktüeryal varsayımlara göre hesaplanmış kıdem tazminatı rakamı bulunmuşken bu rakamın Vergi Usul Kanunu ve İş Kanununa göre sıfır bulunduğu görülmüştür. Eğer kıdem tazminatları ödenmiş olsaydı kıdeme esas çalışma süresi miktarının kıdem tazminatına esas ücret ile çarpılması suretiyle de hesaplamasını örneğimizde gösterilmiştir. Örneğimizin sonunda verilen muhasebe kayıtlarında görüleceği üzere TMS-19 standart hükümlerine göre karşılık ayrılan tutar ile VUK hükümlerine göre karşılık ayrılan tutar arasında fark bulunmaktadır. Bu fark kıdem tazminatının ödendiği zaman VUK yasalarınca gider olarak yazılacak ve aradaki fark kapanacaktır. Ancak ödemenin gerçekleşmesine kadar bu fark, ertelenen vergi varlığı olarak dikkate alınacaktır ve kurumlar vergisi oranı üzerinden hesaplanan verginin gelir etkisi de kayıtlara alınacaktır. Böylece ileride kıdem tazminatının ödemesi yapıldığında hesaplanacak vergiden indirim olanağı sağlayacaktır.

## **DÖRDÜNCÜ BÖLÜM**

### **SONUÇ VE ÖNERİLER**

Ticaretin kavramsal olarak en iyi ifade biçimi rekabettir. Günümüzde ticaretin dünya üzerinde küresel bir boyut kazanması ile birlikte bu rekabet daha da hızlanmıştır. Teknoloji, bilgi birikimi, elektronik ve mekanik sanayinin gelişimi ile birlikte üretimden servise kadar her yerde küreselleşmenin sonuçları gözlemlenmektedir. Küreselleşmeye bağlı akımlar ve rekabet ortamı günümüzün sistemine yön veren konular haline gelmiştir. Dünyada ticari girişimlerin en büyük ve en önemlisi uluslararası ticarettir. Uluslararası ticaretin en önemli unsuru ise ulaştırma faaliyetleridir. Küresel ticarete deniz vasıtasıyla yapılan ulaştırmacılık sisteminin diğer sistemlere nazaran daha yüksek oranda olduğuna dikkat çekilirse belli başlı birçok ulaştırma kriteri içerisindekinin en önemli olanının ekonomik kriterler olduğu da ön plana koyulduğunda, deniz taşımacılığının çok önemli bir yeri olduğu gözler önüne serilecektir. Yüksek taşıma kapasitesi ve güvenliği bakımından deniz taşımacılığı önemli bir ulaştırma aracıdır.

Küreselleşmeyle birlikte ülkelerin ve firmaların birbiriyle olan ilişkileri artmış başta finans sektörü olmak üzere birçok sektörde ortak çözümler bulunması yoluna gidilmiştir. İş ilişkisine giren firmalar birbirlerinin mali verilerini şeffaf ve gerçeğe uygun bir şekilde izlemek ve bu veriler ışığında yatırım kararı almak için bazı standartların var olması gerektiği hususunda ortak karar almışlardır. Bu karar neticesinde finansal verilerin her ülkede aynı şekilde okunup değerlendirildiği aynı analizlere tabi tutulduğu, anlaşılır, karşılaştırılabilir tek tip standartlar olarak Uluslararası Finansal Raporlama Standartları oluşturulmuştur.

Kamu Gözetimi Kurumunca belli ölçüleri aşan firmaların raporlarını uluslararası finansal raporlamaya göre tutacakları ve denetime tabi olacakları hususunda bilgi verilmiş olup bu ölçütleri taşıyan Liman İşletmeleri hakkında bilgi verilmiştir. Bu bağlamda TMS-18 Hâsılat Standardı, TMS-21 Kur Etkisi, TMS-16 Duran Varlık, TMS-38 Maddi Olmayan Duran Varlık Standartları ve TMS-19 Çalışanlara Sağlanan Fayda standartları açıklanmış Liman hizmetleri ele alınarak bu standartlar üzerine uygulamalar yapılmıştır. Liman İşletmelerinin defter kayıtlarında vergi mevzuatının dikkate alınması ve finansal raporların TMS hükümlerince yapılıyor olması, bir



başka deyişle Limanların hali hazırda her iki mevzuatın uygulamalarını aynı anda göstermesi bu çalışmanın asıl konusunu oluşturmaktadır.

Hâsılat standardında, hâsılatın ve raporlama dönemi sonunda işlemin tamamlanma düzeyinin ve maliyetinin güvenilir bir biçimde ölçülmesi gerektiği üzerinde durularak hâsılat için verilen uygulama örneğinde tamamlanmamış işin nasıl kaydedileceği gösterilmiştir. TMS ve VUK hükümleri arasındaki farklılık yalnızca hasılatın gerçekleşme tarihinin tespiti noktasında ortaya çıkmakta, bu durum da hasılatın raporlanma zamanında farklılığa yol açmaktadır. TMS-18 Hasılat Standardı'na göre katlanılmış maliyetlerin geri kazanılmasının muhtemel olan kısmı kadar hasılat finansal tablolara yansıtılır. Vergi Mevzuatına göre ise yapılan işe ilişkin gelir ve maliyetler kesin olarak ölçüleceği tarihe kadar hasılatın kaydı ertelenmelidir. Vergi Usul Kanunu ile beraber en büyük farklılığı, gerçekleşmesi muhtemel olan bazı muhasebesel işlemlerin TMS-18 Hasılat Standardı gereğince kayıtlara alınmasıyla başlanmıştır. Liman işletmeciliğine ilişkin olarak verilen örnek olayda hasılatı konu indirim işleminin 2015 yılında sözleşme hükümlerini sağlamadığı için yasal kayıtlara alınmadığı, 2016 döneminde müşterinin sözleşme hükümlerini gerçekleştirilmesiyle indirimi hak ettiği ve faturalarının kesilerek kayıtlara alındığı gösterilmiştir. Standart hükümlerine göre ise söz konusu işin 2015 yılında gerçekleşen kısmı için tahakkuk kaydı oluşturulmuş, 2016 yılında ise müşterinin sözleşme hükümlerini gerçekleştirilmesiyle indirimi hak ettiği ve faturalarının kesilerek kayıtlara alındığı gösterilmiştir. VUK hükümleri, sözleşme hükümleri kesinleşmediğinden bu tarz işlemleri kayıt altına almazken, TMS-18 Standardında her ne kadar sözleşme hükümlerinin tamamı gerçekleşmemişse de 2015 yılında gerçekleşen taahhüt sonunda müşterinin kazandığı indirim için bir tahakkuk kaydı oluşturulacaktır.

Kur Değişiminin Etkileri Standardı'nda geçerli para birimi ile sunum para biriminin tanımından bahsedilmiştir. Firmaların işlevsel para birimini tespit ederken öncelikle dikkat etmesi gereken hususlar, mal ve hizmet satışlarının ve bu satışların maliyetini (işçilik, hammadde vb.) oluşturan kalemlerin alımının hangi para birimi cinsinden yapıldığı önemli bir unsurdur. Aynı zamanda yine sunum para birimi tespit edildiğinde de finansal tabloların yurt dışındaki firma veya kuruluşlara sunulurken hangi para biriminden sunulacakları konularına bakılması gereklilik arz etmektedir. Diğer yandan parasal ve parasal olmayan kalemlerin finansal tabloda sunulduğundaki

kurallara uyularak hazırlanması gerektiği konularına da dikkat edilmesi gerekmektedir. Bu anlatılanlar ışığında Liman işletmelerinin finansal tablolarındaki kalemlerin şirketlerin operasyonlarını yürüttükleri ekonomik çevrenin geçerli para birimi olduğu ve liman işletmelerinin genelinde geçerli para birimi olarak ABD Doları kullanılmakta olduğu, TFRS uyarınca liman işletmelerinin genelinde raporlama para birimi olarak TL'nin kullanılmakta olduğu tespit edilmiştir. Aynı zamanda, limanın varlık ve yükümlülüklerinin cari dönem bilanço günü kapanış kuru ile gelir tablosu kalemlerinin ise ortalama kurdan dönüştürülerek geçerli para birimi kalemleri raporlama para birimi kalemlerine çevrilmiş ortaya çıkan çevrim farklarının ise öz kaynaklar altında yabancı para çevrim farkı olarak kayıtlara alınması sağlanmıştır.

Bulduğumuz coğrafyada muhasebe süreçlerinin temeli vergi mevzuatına dayandığından işletmelerin sahip oldukları ve aktiflerinde kayıtlı bulunan maddi ve maddi olmayan duran varlıkların amortisman uygulamaları, defter kayıtları vergi mevzuatına göre düzenlenmekle birlikte vergi yükümlülükleri de söz konusu mevzuat hükümleri çerçevesinde yerine getirilmektedir. 6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu'nun yürürlüğe girmesiyle, kanun kapsamındaki işletmeler yasal finansal tablolarını TMS hükümlerine uyumlu olarak hazırlamaktadır ve aktiflerinde kayıtlı maddi ve maddi olmayan duran varlıklarını yasal finansal tablolarında raporlarken söz konusu varlıkların amortisman işlemlerini TMS-16 ve TMS-38 hükümleri kapsamında yürütmektedirler. Defter kayıtlarında vergi mevzuatının dikkate alınması ve finansal raporların TMS hükümlerince yapılıyor olması firmaları her iki mevzuatı aktif olarak uygulamak durumuna getirmiştir. Liman işletmelerinde amortisman tam yıl amortisman yöntemine göre hesaplanıyorken, TMS hükümlerine göre tüm maddi ve maddi olmayan duran varlıklar kullanılmaya başlandıkları tarihten itibaren kıst amortisman yöntemi kullanılarak amortisman tabii tutulmaktadır. Liman işletmeciliğine uyguladığımız örneklerimizde de TMS-16 ve TMS-38 standardında tam yıl amortisman yöntemi ve kıst amortisman yöntemi uygulamaları arasında çok büyük tutar farklılıkları tespit edilmiştir. Bu tutar farklılıklarının giderilmesine yönelik olarak öz kaynaklar altında geçici hesaplar açılmıştır. Bu farklar varlığın amortisman süresinin sonunda eşitleninceye kadar bu geçici hesapta tutulacaktır. Liman işletmeciliğinde, maddi ve maddi olmayan duran varlıkların yararlı ömürleri Maliye Bakanlığı'nca tespit edilip VUK genel tebliğlerinde belirlenirken, TMS

hükümlerine göre duran varlıkların yararlı ömürleri Liman İşletmelerinin yönetimince, üretim miktarına, geçmiş tecrübeler vb. göre belirlenmektedir. Yönetimce belirlenen yararlı ömür ile VUK genel tebliğlerinde söz konusu varlık için belirlenmiş yararlı ömrün farklı olması, dönemler itibarıyla farklı amortisman tutarlarının hesaplanmasına neden olmaktadır. Bu durumda Liman İşletmelerindeki ve genel uygulamaya göre duran varlıkların dönemler itibarıyla VUK'a göre hesaplanan net defter değerleriyle ve raporlamada ortaya çıkan net değerleri arasında farklılaşma meydana gelmektedir. TMS 38 için firmanın VUK hükümlerince tespit ettiği yararlı ömür ile işletme yönetiminin belirlediği yararlı ömür arasında benzerlikler tespit edilmiştir.

Çalışanlara Sağlanan Faydalar standardında çalışanlara yapılan kısa vadeli faydalar ile çalışanların işten ayrılma sonrası sağlanan faydalar üzerinde durulmuş, bu faydaların verilmesinde uygulamaların nasıl ölçüleceği ve kayıt altına alınacağı üzerinde durulmuştur.

Liman İşletmeciliğinde, kısa vadeli sağlanan fayda standartları arasında yer alan yıllık izin ve ikramiyelerin işleyişleri örnekler yoluyla anlatılmıştır. Buna göre yıllık izinlerin ve ikramiyelerin işletme içi prosedürler gereği yasal bir dayanağa bağlandığı görülmüştür. Gerek yıllık izinler olsun gerek ikramiyeler yıl içerisinde ödendikleri durumlarda gider yazılarak muhasebeleştirildikleri ancak bu hakların sonraki yıllara devretmesi durumunda işin içine bazı aktüeryal varsayımların girdiği yani enflasyon oranında yükseliş düşüş, personel devir hızı, zam oranlarının değişmesi vb. durumlarında bu faydaların uzun vadeli olması gerektiği tespit edilmiştir. X Liman İşletmesinin işten ayrılma sonrası fayda standardında yer alan kıdem tazminatının TMS-19 hükümlerine göre nasıl hesaplandığı gösterilmiştir. Örneğimize göre İş kanunlarında kıdem tazminatı karşılığının ayrılabilmesi ödeme koşuluna bağlanmışken TMS-19 hükümlerine göre tanımlanmış fayda planları kapsamında sunulacak faydalar, plan dâhilinde bizzat işletme tarafından ödenmesi taahhüt edilen faydalardır. Yani işletme, personellerine bu tazminatı ödemeyi garanti altına almakta ve kendisine bir yükümlülük getirmektedir. Bu yükümlülük gereği kıdem tazminatının hesaplanmasında kolaylık sağlayacak bazı aktüeryal varsayımlara örneğimizde yer verilmiş kıdem tazminatına konu karşılık tutarı hesaplanmıştır.

Liman İşletmeciliği üzerine TMS-19 standardını incelediğimizde sonuç olarak, çalışanlara sağlanan faydalardan kısa vadeli fayda ile çalışanlara işten ayrılma sonrası sağlanan fayda hükümlerinin standart hükümlerince tam uygulandığı ve karşılık tutarlarına ulaşmak için aktüeryal varsayımların hesaplamaları yapılarak tutarların gerçeğe uygun değerleriyle tespit edildiği ve işletmenin yükümlülüklerinden dolayı katlanacağı tüm maliyetler göz önünde bulundurularak finansal tabloların hazırlandığı görülmektedir. Bu nedenle TMS-19 çalışanlara sağlanan fayda standardına göre gider yazılan kıdem tazminatı karşılığı, yıllık izin ücretleri karşılığı ileride personelin işten çıkması durumunda her zaman ödenebilme riski taşımakta ve işverene bir yükümlülük doğurmakta olduğu için kayıtlara alınır. Vergi mevzuatımız ise, bahse konu yükümlülüklerin ödenmeden gider yazılarak karşılık ayrılmasını kabul etmemektedir. Vergi mevzuatı açısından kabul edilmeyen bu gider, vergi matrahı hesaplanırken muhasebe karına ilave edilip mali kara ulaşıldıktan sonra vergi ödenecektir. Böylelikle, vergi mevzuatımız açısından kabul edilmeyen bu giderden ötürü ileride ödenecek bir verginin peşin ödenmiş varsayımı ile liman işletmeciliğinde bir vergi alacağı doğacaktır. Söz konusu tutar verginin daha sonra ödenmesinden ötürü indirim imkânı sağlayacaktır. Liman işletmeciliği, bahse konu vergiyi ödeyecektir ancak zamanlama farkından dolayı ortaya çıkan bu farklılık ertelenmiş vergi varlığını ortaya çıkaracaktır. Kıdem tazminatının ödenmesiyle, ödenen tutarların sağladığı vergi etkisi kadar ertelenmiş vergi varlığının azaltılması gerekecektir. Azaltılan bu tutar kadar ertelenmiş vergi gelir etkisi ortaya çıkarılmış olmaktadır. Bunun da hesaplara kayıt edilmesi gerekmektedir.

KGK'nın resmî sitesinde yer alan ve Resmi Gazete de yayımlanan ölçütlerden üçü olan Aktif toplam, satış hâsılatı ve çalışan sayısı kriterlerini iki yıl üst üste taşıyan firmalardan olan Liman İşletmelerinde Hâsılat Standardı, Kur Değişiminin Etkileri Standardı, Maddi ve Maddi Olmayan Duran Varlık Standardı ve çalışanlara sağlanan faydalar standardı incelenmiştir. Vergi Usul Kanununa göre muhasebesi tutulan Liman İşletmeciliğinde UFRS göre finansal raporlar da hazırlanmakta ve raporlar uluslararası denetim standartlarına göre denetlenmektedir. Bu standartlar ile işletmelerin finansal durumlarının uluslararası düzeyde karşılaştırılabilir, doğru ve güvenilir bilgiler sunması amaçlamaktadır. Bu bağlamda, maddi ve maddi olmayan duran varlıkların amortisman işlemleri ile çalışanlara sağlanan faydalar standardına

göre ayrılan karşılık ayırma işlemlerinde vergi mevzuatı açısından daha katı kurallar uygulanırken, hasılat standardı ve kur değişimlerinin etkileri standartları uygulamada işletmelere VUK'a göre daha fazla esneklik tanımaktadır.

Sonuç olarak, liman işletmeleri için incelenen bahse konu tez çalışmasında VUK'ta yer alan düzenlemeler ile TMS'de hüküm altına alınmış düzenlemelerin, hasılat standardında hizmetlerin tamamlanmasında, kur değişiminin etkileri standardında geçerli para birimine göre tutulmuş finansal tabloların kur çevrimi esasları gözetilerek raporlama para birimine göre tutulmuş finansal tablolara dönüştürülmesinde, maddi ve maddi olmayan duran varlıkların amortisman uygulamalarında, çalışanlara sağlanan faydalar standardında aktüeryal varsayımlara dayanarak karşılık ayrılmasında defter kayıtları ve yasal finansal raporlarda farklılıklara neden olduğu görülmüştür. Söz konusu farklılıkların giderilmesine yönelik olarak, vergi usul kanunu ile standart hükümlerinde uygulama birliği sağlanması konusunda yasal düzenlemelere gidilmesi önem arz etmektedir.



## KAYNAKÇA

### *Dergiler;*

Bayraktutan, Y., Özbilgin, M., "Limanların Uluslararası Ticarete Etkisi ve Kocaeli Limanlarının Ülke Ekonomisindeki Yeri", Kocaeli Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi, 2013, 26: 11 - 41

Saban, Metin ve Gülay Güğerçin (2009). Deniz Tasımacılığı İşletmelerinde Maliyetleri Etkileyen Faktörler ve Sefer Maliyetleri, Dokuz Eylül Üniversitesi Denizcilik Dergisi, 1 (1) : 1-16.

Ulaştırma Denizcilik ve Haberleşme Bakanlığı - Deniz Ticareti Genel Müdürlüğü- Deniz Ticareti 2015 yılı istatistikleri, s:32

Deniz Ticaret Odası-Deniz Ticareti Dergisi, 2015, Haziran Sayısı Liman Eki

Türklim Türkiye Liman İşletmecileri Derneği, "Türkiye Limancılık Sektörü Raporu", 2013, s:46

### *Tezler;*

Bulca, H. (2009). "Amortismanların Uluslararası Finansal Raporlama Standartlarına Göre Raporlanması ve Türk Muhasebe Sistemi ile Karşılaştırılması", Afyon Kocatepe Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Doktora Tezi, Afyonkarahisar.

Süzük, M., (2011), " Tms 19 Çalışanlara Sağlanan Faydalar Standardının Türkiye Cumhuriyet Merkez Bankası Uygulamaları Çerçevesinde Değerlendirilmesi" Ankara, Uzmanlık Yeterlilik Tezi

### *Kitaplar;*

Akbulut, A. (2012). "Karşılaştırmalı TMS/TFRS – Vergi Uygulamaları ve Sonuçları", İstanbul: Maliye ve Hesap Uzmanları Derneği Yayınları

Epstein, Barry J. Ve Mirza, Abbas Ali (1999) Interpretation and Application Of International Accounting Standards. New York: J. Wiley&Sons Inc

Şavlı, T. (2014). “Uluslararası/Türkiye Finansal Raporlama Standartları”, Ankara: Yaklaşım Yayıncılık.

Özerhan, Y. ve Yanık,S.(2012). "Açıklamalı ve Örnek Uygulamalı Türkiye Muhasebe Standartları, Türkiye Finansal Raporlama Standartları", Ankara: Türmob Yayınları-427

Cox, D. (2009). Business Accounts. Londra: Osborne Books Limited.

### **Web Siteleri;**

[https://atlantis.udhb.gov.tr/istatistik/istatistik\\_yuk.aspx](https://atlantis.udhb.gov.tr/istatistik/istatistik_yuk.aspx)

Erişim Tarihi:[14.07.2017]

<http://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2005/12/20051231-52.htm>

Erişim Tarihi [05.11.2016]

<http://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2005/12/20051231-54.htm>

Erişim Tarihi [06.01.2017]

<http://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2010/11/20101101-3-1.doc>

Erişim Tarihi [14.02.2017]

<http://kgk.gov.tr/contents/files/TMS38.pdf>

Erişim Tarihi [12.03.2017]

[http://www.mersinport.com.tr/pdf/MIP\\_Brochure.pdf](http://www.mersinport.com.tr/pdf/MIP_Brochure.pdf)

Erişim Tarihi [15.03.2017]

<http://www.mersinport.com.tr/liman-hizmetleri/detay/Demiryolu-Terminal-Hizmetleri/>

Erişim Tarihi: [15.01.2017]

[http://www.marport.com.tr/marport\\_hakkinda](http://www.marport.com.tr/marport_hakkinda)

Erişim Tarihi: [14.07.2017]

<http://kgk.gov.tr/contents/files/TMS16.pdf>

Erişim Tarihi [21.03.2017]

<http://kgk.gov.tr/contents/files/TMS18.pdf>

Erişim Tarihi [21.03.2017]

<http://kgk.gov.tr/contents/files/TMS19.pdf>

Erişim Tarihi [21.03.2017]

<http://kgk.gov.tr/contents/files/TMS21.pdf>

Erişim Tarihi [21.03.2017]

<http://kgk.gov.tr/contents/files/TMS38.pdf>

Erişim Tarihi [21.03.2017]

[http://www.kgk.gov.tr/Kavramsal Çerçeve](http://www.kgk.gov.tr/Kavramsal_Cerceve)

Erişim Tarihi [19.04.2017]

<http://www.mersinport.com.tr>

Erişim Tarihi [10.05.2017]

[http://www.kgkuzder.org.tr/upload/files/1 Ahmet Gursoy](http://www.kgkuzder.org.tr/upload/files/1_Ahmet_Gursoy)

Erişim Tarihi [05.05.2017]

<http://www.ozdogrular.com/content/view/15072/>

Erişim Tarihi [08.05.2017]

[www.ozdogrular.com/content/view/20520/](http://www.ozdogrular.com/content/view/20520/)

Erişim Tarihi [08.05.2017]

<http://www.bursa-smmmo.org.tr/yazarlar/makaleler/140APA.pdf>

Erişim Tarihi [09.05.2017]

[http://www.denizticaretodasi.org.tr/DenizTicareti Dergisi/haziran ek 15.pdf](http://www.denizticaretodasi.org.tr/DenizTicareti_Dergisi/haziran_ek_15.pdf)

Erişim Tarihi [11.05.2017]

[file:///C:/Users/asus/Desktop/TEZ/KTU-ENGİN%20DİNÇ-sbedergisi\\_ed4e9.pdf](file:///C:/Users/asus/Desktop/TEZ/KTU-ENGİN%20DİNÇ-sbedergisi_ed4e9.pdf)

Erişim Tarihi:[ 14.07.2017]

<http://uzmanpara.milliyet.com.tr/haber-detay/genel/turk-sirketlerin-yurtdisi-liman-sayisi-50ye-gidiyor/65235/>

Erişim Tarihi: [20.07.2017]

[http://www.mersinport.com.tr/hakkimizda/detay/Tarihce\)](http://www.mersinport.com.tr/hakkimizda/detay/Tarihce)

Erişim Tarihi: [20.07.2017]

<http://www.yilport.com/sayfa.asp?mdl=limanlar&id=2>

Erişim Tarihi: 14.07.2017



***Maddeler;***

Kavramsal Çerçeve

TMS 12 Gelir Vergileri Standardı

TMS 16 Maddi Duran Varlık Standardı

TMS 18 Hasılat Standardı

TMS 19 Çalışanlara Sağlanan Fayda Standardı v

TMS 21 Kur Etkilerinin Değişimi Standardı

TMS 38 Maddi Olmayan Duran Varlık Standardı

VUK Tebliğleri md.333, 339, 365, 389

TTK Geçici md.1 tam set TFRS'leri uygulayacak şirketler

YTTK, 6102 Sayılı Kanun.

4857 Sayılı İş Kanunu

3065 sayılı KDV Kanunu 9 nolu sirküler

## ÖZGEÇMİŞ

### Kişisel Bilgiler

Soyadı, adı : Çınar USLU ZEREN  
Uyruğu : T.C.  
Doğum tarihi ve yeri : BİNGÖL/ 22.12.1980  
Medeni hali : Evli  
Telefon :  
Faks : -  
e-mail : cinarusluzeren@gmail.com

### Eğitim

Derece	Eğitim Birimi	Mezuniyet tarihi
Yüksek lisans	Toros Üniv. Sos. Bil. Ens. İşletme Tezli YL.	2017
Lisans	Karadeniz Teknik Üniversitesi, İİBF	2003
Lise	Kastamonu/Azdavay Lisesi	1998

### İş Deneyimi

Yıl	Yer	Görev
2010-Devam	Mersin Uluslararası Liman İşl. A.Ş.	Muhasebe Sorumlusu
2004-2010	Tat Bakliyat San. Tic. Aş.	Muhasebe Elamanı

### Yabancı Dil

İngilizce

### Sertifikalar

Sermaye Piyasası Bağımsız Denetçilik Belgesi	2011
Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik	2008

### Yayımlar

-

### İlgi Alanları

Seyahat, Fotoğraf Çekmek, Yüzme,

# LİMAN İŞLETMECİLİĞİNDE BAZI TÜRKİYE MUHASEBE STANDARTLARININ UYGULANMASI

*Yazar Çınar Uslu Zeren*

---

DOSYA INAR\_USLU\_ZEREN\_TEZ\_NT\_HAL\_N.DOCX (585.39K)

GÖNDERİLDİĞİ ZAMAN 30-HAZ-2017 11:59AM

KELİME SAYISI

38626

GÖNDERİM NUMARASI 828279022

KARAKTER SAYISI

280552

# LİMAN İŞLETMECİLİĞİNDE BAZI TÜRKİYE MUHASEBE STANDARTLARININ UYGULANMASI

## ORIJINALLIK RAPORU

% <b>11</b>	% <b>11</b>	% <b>2</b>	% <b>3</b>
BENZERLİK ENDEKSİ	İNTERNET KAYNAKLARI	YAYINLAR	ÖĞRENCİ ÖDEVLERİ

## BİRİNCİL KAYNAKLAR

<b>1</b>	<a href="http://www.tcmb.gov.tr">www.tcmb.gov.tr</a> İnternet Kaynağı	% <b>6</b>
<b>2</b>	<a href="http://mizanturk.com.tr">mizanturk.com.tr</a> İnternet Kaynağı	% <b>2</b>
<b>3</b>	<a href="http://www.ozdogrular.com">www.ozdogrular.com</a> İnternet Kaynağı	% <b>1</b>
<b>4</b>	<a href="http://www.kgk.gov.tr">www.kgk.gov.tr</a> İnternet Kaynağı	% <b>1</b>
<b>5</b>	<a href="http://www.dt-audit.com">www.dt-audit.com</a> İnternet Kaynağı	% <b>1</b>
<b>6</b>	<a href="http://www.muhasebenet.net">www.muhasebenet.net</a> İnternet Kaynağı	% <b>1</b>

ALINTILARI ÇIKART

KAPAT

EŞLEŞMELERİ ÇIKAR < %1

BİBLİYOGRAFYAYI  
ÇIKART

ÜZERİNDE