T.C.
MARMARA ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
İŞLETME ANA BİLİM DALI
MUHASEBE VE FİNANSMAN BİLİM DALI

TÜRK VERGİ MEVZUATINA GÖRE VARLIKLARIN DEĞERLEMESİ VE ULUSLARARASI MUHASEBE STANDARTLARI İLE KARŞILAŞTIRILMASI

Yüksek Lisans Tezi

SATİYE KUZU

İstanbul, 2010

T.C.
MARMARA ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
İŞLETME ANA BİLİM DALI
MUHASEBE VE FİNANSMAN BİLİM DALI

TÜRK VERGİ MEVZUATINA GÖRE VARLIKLARIN DEĞERLEMESİ VE ULUSLARARASI MUHASEBE STANDARTLARI İLE KARŞILAŞTIRILMASI

Yüksek Lisans Tezi

SATİYE KUZU

Danışman: Prof. Dr. BAŞAK ATAMAN AKGÜL

İstanbul, 2010

Marmara Üniversitesi
Sosyal Bilimler Enstitüsü Müdürlüğü

Tez Onay Belgesi

İŞLETME Anabilim Dalı MUHASEBE FİNANSMAN Bilim Dalı Yüksek Lisans öğrencisi SATİYE KUZU nın TÜRK VERGİ MEVZUATINA GÖRE VARLIKLARIN DEĞERLEMESİ VE ULUSLARARASI MUHASEBE STANDARTLARI İLE KARŞILAŞTIRILMASI adlı tez çalışması ,Enstitümüz Yönetim Kurulunun 19.07.2010 tarih ve 2010-14/19 sayılı kararıyla oluşturulan jüri tarafından oybirliği/~~oyçokluğu~~ ile Yüksek Lisans Tezi olarak kabul edilmiştir.

	Öğretim Üyesi Adı Soyadı	İmzası
Tez Savunma Tarihi :	02.09.2010	
1) Tez Danışmanı :	PROF. DR. BAŞAK ATAMAN AKGÜL	
2) Jüri Üyesi :	PROF. DR. SABRİ BURAK ARZOVA	
3) Jüri Üyesi :	PROF. DR. HANİFİ AYBOĞA	

GENEL BİLGİLER

İsim ve Soyadı :Satiye KUZU
Anabilim Dalı : İşletme
Programı : Muhasebe Finansman
Tez Danışmanı : Prof.Dr. Başak ATAMAN AKGÜL

Tez Türü ve Tarihi : Yüksek Lisans – Eylül 2010
Anahtar Kelimeler :Türkiye Muhasebe Standartları, Vergi Usul Kanunu, Değerleme

ÖNSÖZ

TÜRK VERGİ MEVZUATINA GÖRE VARLIKLARIN DEĞERLEMESİ VE ULUSLAR ARASI MUHASEBE STANDARTLARI İLE KARŞILAŞTIRILMASI

Muhasebe ile işletmelerin finansal durumunun gerçeği yansıtması amaçlanmakta, bu amaç içinde, muhasebenin ürettiği bilgilerin anlaşılır, güvenilir, karşılaştırılabilir ve tarafsız olması gerekmektedir. Bu çalışmada da, doğru ve gerçek bilgilerin sunulmasındaki en önemli araçlardan biri olan değerleme konusu, işletmenin varlıkları ile sınırlı olarak, Vergi Usul Kanunu ve Türkiye/Uluslararası Muhasebe Standartlarında yapılan düzenlemeler doğrultusunda ele alınmıştır.

Öncelikle muhasebe ve muhasebe standartları kavramı, muhasebe standartlarının tarihsel gelişimi ve uyumlaştırma çalışmaları, envanter ve değerleme kavramı ile Vergi Usul Kanunu ve Türkiye/Uluslararası Muhasebe Standartlarına göre değerleme ölçüleri açıklanmıştır. Vergi Usul Kanunu'na göre varlıkların değerlemesi Tek Düzen Hesap Planına göre hesap bazında incelenmiş, aynı şekilde Türkiye/Uluslararası Muhasebe Standartlarında ki düzenlemelere yer verilerek, iki düzenlemenin karşılaştırılması yapılmış ve farklılıkları açıklanmaya çalışılmıştır. Üçüncü bölümde ise, uygulama çalışması yapılmış, bir işletmenin varlıklarının değerlemesi Vergi Usul Kanunu ve Türkiye/Uluslararası Muhasebe Standartlarında ki düzenlemeler dikkate alınarak karşılaştırmalı olarak incelenmiş ve hesap bazında farklılıklara yer verilmiştir.

GENERAL KNOWLEDGE

Name and Surname : Satiye KUZU
Field : Business Administration
Programme :Finance and Accounting
Supervisor : Professor Başak ATAMAN AKGÜL

Degree Awarded and Date : Master – September 2010
Keywords : Turkish Accounting Standarts, Tax Procedures Law, Valuation

ABSTRACT

VALUATİON OF ASSETS ACCORDİNG TO THE TURKİSH TAX PROCEDURES LAW AND İTS COMPARİSON WİTH THE İNTERNATİONAL ACCOUNTİNG STANDARDS

The aim of accounting is to reflect the real financial conditions of business enterprises and within this purpose, the information developed by accounting should be reliable, understandible, comparable and objective. In this study, the valuation limited with the assets of the enterprises, is one of the main tools of presenting the accurate and actual info, is approached in accordance to the regulations of the Tax Process Law and Turkey & International Acconting Standards(IAS) .

In the below study, priorly, accounting and accounting standards concept, the historical development of accounting standards and harmonization studies, inventory & valuation concept according to the Tax Process Law and Turkey & International Acconting Standards (IAS) are explained. The valuation of assets are analysed at the account base in respect of Uniform Accounting Statement, at the same way, considering the regulations of Tax Law and Turkey & International Acconting Standards and the differences between the two regulations are tried to be commented. In the third chapter, the application study and the valuation of business assets considering the regulations of Tax Law and Turkey & International Accounting Standards are carried out as comparable and the differences based on account statement are placed.

İÇİNDEKİLER

Sayfa No

TABLO LİSTESİ x
ŞEKİL LİSTESİ..... xi
KISALTMALAR xii

GİRİŞ 1

1. BÖLÜM

KONU İLE İLGİLİ BAZI TEMEL KAVRAMLAR

1.1. Muhasebenin Tanımı 3

1.2. Muhasebe Standartlarının Tanımı ve Önemi 4

1.3. Muhasebe Standartlarının Gelişim Süreci 6

1.3.1. Uluslararası Alanda Muhasebe Standartlarının Gelişim Süreci.....6

1.3.1.1. Amerika Birleşik Devletleri'nde Muhasebe Standartlarına Yönelik Yapılan Çalışmalar.....6

1.3.1.2. İngiltere'de Muhasebe Standartlarına Yönelik Yapılan Çalışmalar 8

1.3.1.3. Almanya'da Muhasebe Standartlarına Yönelik Yapılan Çalışmalar 9

1.3.2. Türkiye'de Muhasebe Standartlarının Gelişim Süreci 10

1.3.2.1. Muhasebe Standartlarının Oluşturulmasına Yönelik Olarak İktisadi Devlet Teşekküllerini Yeniden Düzenleme Komisyonu Tarafından Yapılan Çalışmalar.....11

1.3.2.2. Muhasebe Standartlarının Oluşturulmasına Yönelik Olarak Türkiye Bankalar Birliği Tarafından Yapılan Çalışmalar.....11

1.3.2.3. Muhasebe Standartlarının Oluşturulmasına Yönelik Olarak Türk Standartları Enstitüsü Muhasebe Standartları Özel Daimi Komitesi Tarafından Yapılan Çalışmalar.....12

1.3.2.4. Muhasebe Standartlarının Oluşturulmasına Yönelik Olarak Sigorta Murakabe Kurulu Tarafından Yapılan Çalışmalar 12

1.3.2.5. Muhasebe Standartlarının Oluşturulmasına Yönelik Olarak Sermaye Piyasası Kurulu(SPK) Tarafından Yapılan Çalışmalar 13

1.1.3.6. Muhasebe Standartlarının Oluşturulmasına Yönelik Olarak Maliye Bakanlığı Koordinatörlüğü'nde Kurulan Muhasebe Standartları Komisyonu Tarafından Yapılan Çalışmalar 14

1.3.2.7. Muhasebe Standartlarının Oluşturulmasına Yönelik Olarak Türkiye Muhasebe ve Denetim Standartları Kurulu (TMUDESK) ve Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu (TMSK)Tarafından Yapılan Çalışmalar 15

1.3.2.8. Muhasebe Standartlarının Oluşturulmasına Yönelik Olarak Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurumu (BDDK) Tarafından Yapılan Çalışmalar 20

1.4. Muhasebe Standartlarında Uyumlaştırma Çalışmaları 21

1.4.1. Uluslararası Alanda Muhasebe Standartlarında Uyumlaştırma Çalışmaları 22

1.4.2. Türkiye'de Muhasebe Standartlarında Uyumlaştırma Çalışmaları 27

1.5. Envanter ve Değerleme....28

1.5.1. Envanter Kavramı 30

1.5.1.1. Envanterin Zamanı 31

1.5.1.2. Envanter İşlemleri....32

1.5.1.2.1. Muhasebe Dışı Envanter İşlemleri 33

1.5.1.2.2. Muhasebe İçi Envanter İşlemleri....34

1.5.1.3.Envanter Defteri ve Listeleri....34

1.5.2. Değerleme Kavramı....35

1.5.2.1. Değerleme İlkeleri....37

1.5.2.1.1.Değerlemenin Kapsamı....37

1.5.2.1.2. Değerleme Günü 38

1.5.2.1.3. Değerlemede Teklik İlkesi....38

1.5.2.1.4. Değerlemede Tek Ölçek Kullanma İlkesi....39

1.5.2.1.5. Gerçekleşmeyen Kar ve Zararlar 39

1.5.2.2. VUK ve TMS/UMS'e Göre Değerlemeye Genel Bakış ve Değerleme Ölçüleri 39

1.5.2.2.1. VUK'a Göre Değerlemeye Genel Bakış ve Değerleme Ölçüleri 39

1.5.2.2.2. TMS/UMS'e Göre Değerlemeye Genel Bakış ve Değerleme Ölçüleri 46

2. BÖLÜM

TÜRK VERGİ MEVZUATINA GÖRE VARLIKLARIN DEĞERLEMESİ VE TÜRKİYE MUHASEBE STANDARTLARI/ULUSLAR ARASI MUHASEBE STANDARTLARI İLE KARŞILAŞTIRILMASI

2.1. Dönen Varlıkların Değerlemesi 52

2.1.1. Hazır Değerlerin Değerlemesi 52

2.1.1.1. VUK'a Göre Hazır Değerlerin Değerlemesi 53

2.1.1.1.1.Kasa 53

2.1.1.1.2. Alınan Çekler 54

2.1.1.1.3. Bankalar 55

2.1.1.1.4. Verilen Çekler ve Ödeme Emirleri 55

2.1.1.1.5.Diğer Hazır Değerler 55

2.1.1.2. TMS/UMS'e Göre Hazır Değerlerin Değerlemesi 56

2.1.1.3. Hazır Değerlerin VUK ve TMS/UMS'e Göre Değerleme Açısından Karşılaştırılması 57

2.1.2. Menkul Kıymetlerin Değerlemesi 58

2.1.2.1. VUK'a Göre Menkul Kıymetlerin Değerlemesi 59

2.1.2.1.1.Hisse Senetleri 59

2.1.2.1.2. Özel Kesim Tahvil Senet ve Bonoları 60

2.1.2.1.2.1. Tahviller 60

2.1.2.1.2.2. Yatırım Fonu Katılma Belgeleri 61

2.1.2.1.2.3. Kar-Zarar Ortaklığı Belgeleri 62

2.1.2.1.2.4. Banka Bonoları ve Banka Garantili Bonolar *62*

2.1.2.1.2.5. Finansman Bonoları ve Varlığa Dayalı Menkul Kıymetler *63*

2.1.2.1.3.Kamu Kesimi Tahvil Senet ve Bonoları *63*

2.1.2.1.3.1. Devlet Tahvilleri ve Hazine Bonoları *63*

2.1.2.1.3.2. Gelir Ortaklığı Senetleri *64*

2.1.2.1.3.3. Eurobondlar *64*

2.1.2.1.4. Diğer Menkul Kıymetler *65*

2.1.2.1.4. 1. Gayrimenkul Sertifikaları *65*

2.1.2.1.4.2. Repo-Ters Repo İşlemleri *65*

2.1.2.1.5. Menkul Kıymetler Değer Düşüklüğü Karşılığı *66*

2.1.2.2. TMS/UMS'e Göre Menkul Kıymetlerin Değerlemesi *66*

2.1.2.3. Menkul Kıymetlerin VUK ve TMS/UMS'e Göre Değerleme Açısından Karşılaştırılması *70*

2.1.3.Ticari Alacakların Değerlemesi *72*

2.1.3.1. VUK'a Göre Ticari Alacakların Değerlemesi *73*

2.1.3.1.1. Alıcılar *73*

2.1.3.1.2. Alacak Senetleri *73*

2.1.3.1.3. Alacak Senetleri Reeskontu *74*

2.1.3.1.4. Kazanılmamış Finansal Kiralama Faiz Gelirlerinin Değerlemesi *75*

2.1.3.1.5.Verilen Depozito ve Teminatlar *77*

2.1.3.1.6. Diğer Ticari Alacaklar *77*

2.1.3.1.7. Şüpheli Ticari Alacaklar *77*

2.1.3.1.7.1. Değersiz Alacaklar *78*

2.1.3.1.7.2. Vazgeçilen Alacaklar *79*

2.1.3.2. TMS/UMS'e Göre Alacakların Değerlemesi *80*

2.1.3.3. Ticari Alacakların VUK ve TMS/UMS'e Göre Değerleme Açısından Karşılaştırılması *83*

2.1.4. Diğer Alacakların Değerlemesi 85

2.1.4.1.VUK'a Göre Diğer Alacakların Değerlemesi 85

2.1.4.1.1. Ortaklardan Alacaklar 86

2.1.4.1.2. İştiraklerden Alacaklar 87

2.1.4.1.3. Bağlı Ortaklıklardan Alacaklar 87

2.1.4.1.4. Personelden Alacaklar 87

2.1.4.1.5. Diğer Çeşitli Alacaklar 88

2.1.4.1.6. Diğer Alacak Senetleri Reeskontu 88

2.1.4.1.7. Şüpheli Diğer Alacaklar ve Karşılıklar 88

2.1.4.2.TMS/UMS'e Göre Diğer Alacakların Değerlemesi 88

2.1.4.3. Diğer Alacakların VUK ve TMS/UMS'e Göre Değerleme Açısından Karşılaştırılması 90

2.1.5. Stokların Değerlemesi 91

2.1.5.1. VUK'a Göre Stokların Değerlemesi 91

2.1.5.1.1. İlk Madde ve Malzemeler 92

2.1.5.1.2. Yarı Mamuller 93

2.1.5.1.3. Mamuller 94

2.1.5.1.4. Ticari Mallar 94

2.1.5.1.5.Diğer Stoklar 97

2.1.5.1.5.1. Emtiada Düşük Bedelle Değerleme 97

2.1.5.1.5.2. Kıymeti Düşen Mallarda Değerleme 98

2.1.5.1.5.3. İşletmelerde Faaliyet Esnasında Ortaya Çıkan ve Ekonomik Değeri Olan Tali Ürünler 99

2.1.5.1.6. Stok Değer Düşüklüğü Karşılığı (-) 99

2.1.5.1.7. Verilen Sipariş Avansları 100

2.1.5.2. TMS/UMS'e Göre Stokların Değerlemesi 100

2.1.5.3. Stokların VUK ve TMS/UMS'e Göre Değerleme Açısından Karşılaştırılması 104

2.1.6. Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım Maliyetlerinin Değerlemesi 108

2.1.6.1. Vergi Mevzuatına Göre Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım Maliyetlerinin Değerlemesi 109

2.1.6.1.1. Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım Maliyetleri 109

2.1.6.1.2. Taşeronlara Verilen Avanslar 112

2.1.6.2. TMS/UMS'e Göre Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım Maliyetlerinin Değerlemesi 112

2.1.6.3. Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım Maliyetlerinin Vergi Mevzuatı ve TMS/UMS'e Göre Değerleme Açısından Karşılaştırılması.....116

2.1.7. Gelecek Aylara Ait Giderler ve Gelir Tahakkuklarının Değerlemesi.....117

2.1.7.1. Vergi Usul Kanununa Göre Gelecek Aylara Ait Giderler ve Gelir Tahakkuklarının Değerlemesi.....118

2.1.7.1.1. Gelecek Aylara Ait Giderler 118

2.1.7.1.2. Gelir Tahakkukları.....119

2.1.7.2. TMS/UMS'e Göre Gelecek Aylara Ait Giderler ve Gelir Tahakkuklarının Değerlemesi.....120

2.1.7.3. Gelecek Aylara Ait Giderler ve Gelir Tahakkuklarının VUK ve TMS/UMS'e Göre Değerleme Açısından Karşılaştırılması.....121

2.2. Duran Varlıkların Değerlemesi.....121

*2.2.1. Mali Duran Varlıkların Değerlemes*121

2.2.1.1. VUK'a Göre Mali Duran Varlıkların Değerlemesi.....122

2.2.1.1.1. Bağlı Menkul Kıymetler.....122

2.2.1.1.2. Bağlı Menkul Kıymetler Değer Düşüklüğü Karşılığı(-) 124

2.2.1.1.3. İştirakler.....124

2.2.1.1.4. İştirakler Sermaye Taahhütleri(-).....126

2.2.1.1.5. İştirakler Sermaye Payları Değer Düşüklüğü Karşılığı(-) 126

2.2.1.1.6. Bağlı Ortaklıklar.....126

2.2.1.1.7. Bağlı Ortaklıklar Sermaye Taahhütleri(-) 126

2.2.1.1.8. Bağlı Ortaklıklar Sermaye Payları Değer Düşüklüğü Karşılığı(-) 126

2.2.1.2. TMS/UMS'e Göre Mali Duran Varlıkların Değerlemesi 127

2.2.1.3. Mali Duran Varlıkların VUK ve TMS/UMS'e Göre Değerleme Açısından Karşılaştırılması 132

2.2.2. Maddi Duran Varlıkların Değerlemesi....133

2.2.2.1. VUK'a Göre Maddi Duran Varlıkların Değerlemesi....134

2.2.2.1.1. Arazi ve Arsalar....134

2.2.2.1.2. Yer altı ve Yerüstü Düzenleri....137

2.2.2.1.3. Binalar....137

2.2.2.1.4. Tesis, Makine ve Cihazlar....137

2.2.2.1.5. Taşıtlar....138

2.2.2.1.6. Demirbaşlar....138

2.2.2.1.7. Diğer Maddi Duran Varlıklar....139

2.2.2.1.8. Birikmiş Amortismanlar....139

2.2.2.1.9. Yapılmakta Olan Yatırımlar....143

2.2.2.1.10. Verilen Avanslar....143

2.2.2.2. TMS/UMS'e Göre Maddi Duran Varlıkların Değerlemesi 143

2.2.2.3. Maddi Duran Varlıkların VUK ve TMS/UMS'e Göre Değerleme Açısından Karşılaştırılması 154

2.2.3. Maddi Olmayan Duran Varlıkların Değerlemesi....160

2.2.3.1. VUK'a Göre Maddi Olmayan Duran Varlıkların Değerlemesi ...161

2.2.3.1.1. Haklar....161

2.2.3.1.2. Şerefiyeler (Peştamallık)....161

2.2.3.1.3. Kuruluş ve Örgütlendirme Giderleri 162

2.2.3.1.4. Araştırma ve Geliştirme Giderleri....162

2.2.3.1.5. Özel Maliyetler 163

2.2.3.1.6. Diğer Maddi Olmayan Duran Varlıklar....164

2.2.3.1.7. Birikmiş Amortismanlar....165

2.2.3.1.8. Verilen Avanslar 166

2.2.3.2. TMS/UMS'e Göre Maddi Olmayan Duran Varlıkların Değerlemesi 166

2.2.3.3. Maddi Olmayan Duran Varlıkların VUK ve TMS/UMS'e Göre Değerleme Açısından Karşılaştırılması 171

2.2.4. Özel Tükenmeye Tabi Varlıkların Değerlemesi 174

2.2.4.1. VUK'a Göre Özel Tükenmeye Tabi Varlıkların Değerlemesi 174

2.2.4.1.1. Arama Giderler 174i

2.2.4.1.2. Hazırlık ve Geliştirme Giderleri 174

2.2.4.1.3. Diğer Özel Tükenmeye Tabi Varlıklar 175

2.2.4.1.4. Birikmiş Tükenme Payları 175

2.2.4.1.5. Verilen Avanslar 176

2.2.4.2. TMS/UMS'e Göre Özel Tükenmeye Tabi Varlıkların Değerlemesi 176

2.2.4.3. Özel Tükenmeye Tabi Varlıkların VUK ve TMS/UMS'e Göre Değerleme Açısından Karşılaştırılması 178

2.3. Vergi(VUK) Değeri ve Muhasebe(TMS/UMS) Değerinden Doğan Farkların Uyumlaştırılması 179

3. BÖLÜM

UYGULAMA

3.1. Şirketin Organizasyonu ve Faaliyet Konusu 183

3.2. X A.Ş.'nin TMS/UMS'e Göre Hazırlanan Finansal Tablolarında Varlıklara Uygulanan Önemli Muhasebe Politikaları, Değerleme İlkeleri ve Finansal Tablo Dipnotları 184

3.2.1. Nakit ve Nakit Benzerleri 185

3.2.2. Finansal Yatırımlar 185

3.2.3. Ticari Alacaklar 186

3.2.4. Diğer Alacaklar 186

3.2.5. Stoklar 187

3.2.6. Maddi Duran Varlıklar *188*

3.2.7. Maddi Olmayan Duran Varlıklar *189*

3.2.8. Şerefiyeler *189*

3.2.9.Diğer Varlık ve Yükümlülükler *190*

3.2.10. İlişkili Taraf Açıklamaları *190*

3.3. X A.Ş.'nin VUK ve TMS/UMS'e Göre Hazırlanan Finansal Tablolarında Varlıklarda Oluşan Farklılıkların Nedenlerinin İncelenmesi 192

3.3.1. Hazır Değerler *192*

3.3.2. Ticari Alacaklar *193*

3.3.3. Diğer Alacaklar *197*

3.3.4. Stoklar *197*

3.3.5. Gelecek Aylara Ait Giderler ve Gelir Tahakkukları *198*

3.3.6. Diğer Dönen Varlıklar *199*

3.3.7. Uzun Vadeli Ticari Alacaklar *199*

3.3.8. Mali Duran Varlıklar *199*

3.3.9. Maddi Duran Varlıklar *201*

3.3.10. Maddi Olmayan Duran Varlıklar *203*

3.3.11. Gelecek Yıllara Ait Giderler *204*

3.3.12. Vergi Varlığı *204*

3.3.12. TFRS/UFRS'ye Geçiş *204*

SONUÇ 208

EKLER 210

Ek 1: VUK'a Göre Hazırlanan Bilanço 211

Ek 2: VUK'a Göre Hazırlanan Gelir Tablosu 215

Ek 3: TMS/UMS'e Göre Hazırlanan Bilanço(Varlıklar/Aktif) 216

KAYNAKÇA 219

TABLO LİSTESİ

Sayfa No

Tablo 1 : Muhasebe İşlemlerinin Akışı 4

Tablo 2 : TMS/TFRS Seti 18

Tablo 3 : Türkiye Muhasebe ve Finansal Raporlama Standartları'nda Yer Alan Değerleme Esasları ile Değerleme Ölçüleri 47

Tablo 4 : Finansal Varlıkların Sınıflandırılması 67

Tablo 5 : Uzun Vadeli Hisse Senedi Yatırımları 127

Tablo 6 : Vergi Usul Kanunu ve TMS-16'nın Amortisman Uygulaması Açısından Karşılaştırılması 158

Tablo 7 : Maddi Olmayan Duran Varlıkların İtfasına İlişkin Düzenlemelerin Karşılaştırılması 173

Tablo 8 : Ertelenmiş Vergi Varlığı ve Yükümlülüğünün Doğuş Nedenleri 182

Tablo 9 : TFRS/UFRS'ye Geçiş Tablosu 205

ŞEKİL LİSTESİ

Şekil 1 **:** Yatırım Amaçlı Gayrimenkullerin Tespitinin Özet Şeması 153

KISALTMALAR

AB	Avrupa Birliği
ABD	Amerika Birleşik Devletleri
AICPA	The American Institue of Certified Public Accountants(Amerikan Yetki Belgeli Kamu Muhasebecileri Enstitüsü)
APB	Accounting Principles Board(Muhasebe Prensipleri Kurulu)
ASB	Accounting Standards Board (Muhasebe Standartları Kurulu)
ASC	Accounting Standards Committee (Muhasebe Standartları Komitesi)
ASSC	Accounting Standards Steering Committee (Muhasebe Standartları Belirleme Komitesi'nin)
BDDK	Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurumu
CAP	The AICPA's Committee on Accounting Procedure (Muhasebe Prosedürleri Komitesi)
DRSC	Deutsches Rechnungs Standarde Komitee (Almanya Muhasebe Standartları Komitesi)
FASB	Financial Accounting Standarts Board (Finansal Muhasebe Standartları Kurulu)
FEE	(European Accounting Federation(Avrupa Muhasebeciler Federasyonu)
FIFO	First in First Out (İlk Giren İlk Çıkar)
FRC	Financial Reporting Council(Finansal Raporlama Konseyi)
GVK	Gelir Vergisi Kanunu
IAS	International Acconutin Standarts (Uluslararası Muhasebe Standartları)
IASB	International Accounting Standards Board (Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu)
IASC	International Accounting Standards Committee (Uluslararası Muhasebe Standartları Komitesi)
ICAEW	The Institute of Chartered Accountants in England and Wales (İngiltere ve Galler Yeminli Muhasebeciler Enstitüsü)

IFAC	International Federation Of Accountants (Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu)
IFRS/UFRS	International Financial Reporting Standarts (Uluslararası Finansal Raporlama Standartları)
IOSCO	The İnternational Organizations Of Securities Commissions (Uluslararası Menkul Kıymetler Komisyonları Örgütü)
KİT	Kamu İktisadi Teşekkülleri
LİBOR	London Interbank Offered Rate (Londra Bankalar Arası Para Piyasası Faiz Oranı)
LIFO	Son giren ilk çıkar
MSUGT	Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği
PSLC	Public Sector Liaison Committee (Kamu Sektörü İrtibat Komitesi)
SEC	Securities Exchange Commission (Menkul Kıymetler ve Borsa Komisyonu)
SPK	Sermaye Piyasası Kurulu
TFRS	Türkiye Finansal Raporlama Standartları
TDHP	Tekdüzen Hesap Planı
TL	Türk Lirası
TMS/UMS	Türkiye Muhasebe Standartları/Uluslararası Muhasebe Standartları
TMSK	Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu
TMUDESK	Türkiye Muhasebe ve Denetim Standartları Kurulu
TTK	Türk Ticaret Kanunu
TURMOB	Türkiye Serbest Muhasebeci Ve Mali Müşavirler Ve Yeminli Mali Müşavirler Odaları Birliği
UITF	Urgent Issue Task Force (ASB'nin Acil Konular Görev Grubu)
US GAAP	United States Generally Accepted Accounting Principles (ABD Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkeleri)
Vd	Ve diğer
VUK	Vergi Usul Kanunu

GİRİŞ

İşletmelerin mali karakterli işlemlerinin kaydedilmesi, sınıflandırılması ve özetlenerek işletmeyle ilgili taraflara iletilmesi süreci muhasebe ile mümkün olmaktadır. Bilimsel, sayısal, toplumsal, iktisadi vd. olayları ve sonuçlarını içinde barındıran muhasebe ile işletmelerin finansal durumunun gerçeği yansıtması amaçlanmakta, bu amaç içinde, muhasebenin ürettiği bilgilerin anlaşılır, güvenilir, karşılaştırılabilir ve tarafsız olması gerekmektedir.

İşletmelerin ve ilgililerin ihtiyacına karşılayacak sağlıklı bilgilerin üretilmesi amacıyla, her ülke yasal düzenlemelerle muhasebe de tek düzen ve standart sağlamaya çalışmıştır. Ülkelerin, kendi ekonomik, sosyal, kültürel vd. şartlarına göre oluşturduğu ve uyguladığı muhasebe anlayışı ise sermaye piyasalarının küreselleşmesi, çok uluslu şirketlerin ve yatırımların artması nedeniyle uluslararası alanda yetersiz kalmış, sorunlar yaratmıştır. Bu durum, dünyada ortak bir muhasebe dili arayışına itmiş ve muhasebe uygulamalarında uluslararası muhasebe standartları oluşturma ve uyumlaştırma çalışmalarını artırmıştır.

Uluslararası muhasebe standartlarının oluşturulması ve uyumlaştırılmasına yönelik çalışmalar yapan kuruluşların başında Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu(IASB) gelmektedir. IASB, şekle değil öze uygun finansal tablolar düzenlenmesini benimsemiş ve günümüze kadar revize ederek pek çok standart yayınlamıştır.

Ülkemizde ise muhasebe uygulamalarını büyük ölçüde Vergi Usul Kanunu (VUK) ve Türk Ticaret Kanunu (TTK) yönlendirmiş, işletmelerin halka açılması ve uluslararası ekonomik ilişkilerin artması, uluslararası muhasebe standartlarına uygun mali tablolar düzenlemeyi gerek kılmıştır. Uluslararası muhasebe standartlarına uyum sürecinde Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu (TMSK) başta olmak üzere bir çok kurum tarafından düzenlemeler yapılmış ve son olarak da TMSK tarafından Uluslararası Muhasebe ve Finansal Raporlama Standartlarının (UMS ve TFRS) Türkçeye tam çevirisi yapılarak Türkiye Muhasebe Standartları(TMS) yayınlanmıştır.

Avrupa Birliğine giriş sürecinde bir ülke olarak ülkemizde 2005 yılından itibaren bankalar ve borsada işlem gören firmalar finansal tablolarını TFRS/UFRS'ye uyumlu olarak düzenlemektedir. TTK tasarısının yasallaşması ile de TFRS/UFRS'ye uyumlu finansal tablolar düzenlemek zorunlu olacaktır.

Ülkemiz de, VUK ve TMS/UMS'e de değerleme anlayışı farklılığı nedeniyle işletmeler iki ayrı finansal tablo hazırlamaktadırlar. Bu çalışmamızın konusu da VUK ve TMS/UMS' de yer alan değerleme hükümlerinin işletmenin varlıkları ile sınırlı olarak incelenmesi ve karşılaştırılmasıdır.

Çalışmamızın birinci bölümünde, muhasebe ve muhasebe standartları kavramı, muhasebe standartlarının tarihsel gelişimi ve uyumlaştırma çalışmaları, envanter ve değerleme kavramı ile VUK ve TMS/UMS'e göre değerlemeye ilişkin genel bilgiler ve değerleme ölçüleri açıklanmıştır. İkinci bölümünde, VUK ve TMS/UMS'e göre varlıkların değerlemesi Tek Düzen Hesap Planına göre hesap bazında incelenmiş, farklılıkları ve benzerlikleri karşılaştırılmıştır. Üçüncü bölümde ise, uygulama çalışması yapılmış, VUK ve TMS/UMS'e göre finansal tablolar hazırlayan bir işletmenin varlıklarının değerlemesi karşılaştırmalı olarak incelenerek, hesap bazında farklılıklara yer verilmiştir.

1. BÖLÜM

KONU İLE İLGİLİ BAZI TEMEL KAVRAMLAR

1.2. Muhasebenin Tanımı

Çok geniş anlamlı olan muhasebe, bir tek açıdan tanıtılamaz; Ona, çeşitli açılardan yaklaşık tanımlar yapılabilir. Örneğin, bilimsel açıdan, sayısal işlem açısından, toplumsal açıdan, iktisadi açıdan, tümlem açısından ve başka açılardan muhasebe ayrı ayrı tanımlanabilir. Tümlem açısından muhasebe, tüm hesapsal kişilerde, belgelerin düzenlenmesi, hesapların tutulması, mal oluşun belirtilmesi, sonucun çıkartılması, işletmenin ölçümlenmesi ve öngörünün saptanması gibi öğelerden oluşan hesap, işlem ve hesaplaşmaların tümüdür.[1]

Muhasebe, işletme eylemlerinin kontrolünü olurlu kılmak, geleceğe ilişkin işletme eylemlerini planlamak, işletme içi ve dışındaki kişilere işletmeye ilişkin etkin kararlar alabilmeleri için, mali olaylarla ilgili bilgilerin toplanması ve iletilmesi işlemi olarak da tanımlanabilir.[2]

Yine muhasebe, işletmelerde oluşan ve para ile ifade edilen faaliyetleri sınıflandırarak kayıtlara geçirmek, bu kayıtlar yardımı ile işletme faaliyetlerinin sonuçlarını hesaplayarak belirlemek ve kayıtlardaki bilgileri karşılaştırarak yorumlamak suretiyle, yönetici için gerekli bilgilerden oluşan bir rapor hazırlayıp ilgililere sunma işlemlerinin tümüdür.[3]

Mali karakterli işlemler, muhasebe sürecinde kaydedilmekte, sınıflamakta ve özetlenerek işletmeyle ilgili taraflara iletilmektedir. Bu süreçte girdi bilgi işleme ve çıktı vardır. Mali bilgiler toplanmakta ve muhasebe sürecine girdi olarak gelmektedir. Aşağıda şekilde de görüldüğü gibi girdiler muhasebe sürecinde işlenmekte ve sonuçta

[1] Yazıcı Mehmet, Muhasebe Standardının Tanımı, Muhasebe ve Finansman Dergisi-Mufad, Nisan 2003, Sayı:18, s.34
[2] Ataman Ümit, Genel Muhasebe II, Türkmen Kitabevi, Nisan 2005, s.1
[3] Ataman Ümit, s.9

çıktı olarak ilgili taraflara iletilmektedir. Muhasebe süreci için belirli bir zaman geçmesi gerekir. Bu sürecin başlaması ve bitmesi arasındaki döneme muhasebe dönemi veya hesap dönemi denir. Hesap dönemi bir yıl olabileceği gibi geçici vergi uygulamasında olduğu gibi üç ay ya da daha kısa sürede olabilir. Türkiye'deki vergi ve ticaret kanunlarına göre muhasebe dönemi bir yıl olarak belirlenmiştir. Geçici vergi uygulamasında bu dönem 3 ay olarak belirlenmiştir.[4]

Tablo 1
Muhasebe İşlemlerinin Akışı

<table>
<tr><td rowspan="2">Kayıt aşaması</td><td>Fiş işlemleri</td><td>Tahsil, tediye ve mahsup fişleri</td><td>GİRDİ</td></tr>
<tr><td>Yevmiye kaydı</td><td></td><td></td></tr>
<tr><td>Sınıflama aşaması</td><td>Büyük defter kaydı</td><td></td><td>BİLGİ İŞLEME</td></tr>
<tr><td rowspan="2">Özetleme aşaması</td><td rowspan="2">Geçici mizan
Kesin mizan Mali tablolar</td><td colspan="2">Envanter İşlemleri GERİ BİLDİRİM</td></tr>
<tr><td colspan="2">ÇIKTILAR</td></tr>
<tr><td>Analiz ve yorum yaparak İlgililere sunma aşaması</td><td>İlgili taraflar</td><td colspan="2">- Kamu kurum ve kuruluşları
- İşletme sahipleri
- Ortaklar
- Çalışanlar
- Kredi verenler
- Diğer ilgililer</td></tr>
</table>

Kaynak: SAĞLAM Necdet, Tek Düzen Muhasebe Sistemi ve Uygulaması, Maliye ve Hukuk Yayınları, Ankara, Ekim-2007, s. 7-8

Yukarıdaki tabloda muhasebenin tanımındaki süreçler, kayıt aşaması, sınıflandırma aşaması, özetme aşaması ve analiz ve yorumlayarak ilgililere sunma aşaması verilmiştir.

1.2. Muhasebe Standartlarının Tanımı ve Önemi

Muhasebe standardı, muhasebe konularında uygulama birliğini sağlamak için, muhasebenin evrensel terim, ilke, yasa, kural, yöntem, kuram ve tümlemlerine uygun olarak belirlenmiş tek düzen hesap çerçevesi, tekdüzen mal oluş yönergesi, tekdüzen

[4] SAĞLAM Necdet, Tek Düzen Muhasebe Sistemi ve Uygulaması, Maliye ve Hukuk Yayınları, Ankara, Ekim-2007, s. 7-8

envanter yönergesi, ilgili yasa hükümleri ve bildirilerden oluşan kendi içinde tutarlı muhasebe işlemleri bütünlüğü ve sonra; bilanço, kazanç ve yitinç tablolarına dayalı mali tabloları, belirli amaçlar için ayrıca düzenleme, değerleme ve sunma bildirileri gibi kendi içinde tutarlı çerçeve, yönerge, bildiri ve benzer nitelikte uyulması gerekli kurallar birliği ya da ölçünlüğü anlamına gelen bir terimdir.[5]

Muhasebe, genel anlamda işletmenin mali durumunu gerçeğe uygun olarak yansıtmayı amaçlar. Bu nedenle de kaynağı doğal kurallara dayanmalıdır. Muhasebe ile ilgili doğal kurallar ise bilimsel ve tarafsız yaklaşımlar sonucu oluşabilir. Bu çerçevede muhasebe uygulamaları, kaynağını muhasebenin temel kavramları, genel kabul görmüş muhasebe ilkeleri ve muhasebe standartlarından almalıdır. Muhasebe uygulamalarının belirli temellere uyması zorunludur ve bu noktada muhasebe kavram ve ilkelerinden hareketle muhasebe standartları geliştirilmiştir. Genel olarak muhasebe standartları muhasebe uygulamalarına yön veren ve finansal tabloların hazırlanmasına düzen getiren normlar olarak tanımlanabilir.[6]

Muhasebenin ürettiği bilgilerin ilgili tarafların ihtiyaçlarını karşılayabilmesi için anlaşılırlık, güvenilirlik, karşılaştırılabilirlik ve tarafsızlık niteliklerini taşıması gerekmektedir. Özellikle sermaye piyasasında, kamunun aydınlatılması ve yatırımcıların sermaye piyasası araçları hakkında tam olarak bilgilendirilmesi, kaliteli muhasebe standartlarının oluşturulması ve uygulanmasına bağlıdır.[7]

Muhasebe standartlarının uygulamaya konulması işletmeler açısından çok önemlidir. Bu önemi şöyle özetlemek mümkündür.[8]

a) İşletmelerin finansal performanslarını farklı dönemler itibari ile aynı bazda karşılaştırma yapmalarına ve bu karşılaştırmanın sonuçlarına bağlı olarak işletme için hayati önem taşıyan konularda isabetli kararlar almalarına yardımcı olur.

---

[5] Yazıcı, s.35

[6] Akgül Ataman Başak ve Hüseyin Akan, Uluslararası Muhasebe Standartları ve Türkiye'de Uygulama Etkinliğine İlişkin Bir Araştırma, Türkmen Kitabevi, İstanbul 2004,s.4

[7] Çiftçi Yavuz ve Alper Erserim, Muhasebe Standartlarında Uluslararası Uyumlaştırma Çalışmaları ve Türkiye'de ki Durumun İncelenmesi, http://bandirma.balikesir.edu.tr/.../34_Yavuz_Çiftçi_Alper_Erserim.doc , (Erişim Tarihi:28.03.2010)

[8] Akgül ve Akay, s.5

b) İşletmelerin finansal performansının doğru analizi ile ileriye yönelik gerçekçi planların oluşturulması, isabetli hedef ve amaçların belirlenmesine yardımcı olur.

c) İşletme yönetimine dönemler itibariyle analiz kolaylığı sağlamanın yanında aynı sektördeki diğer firmaların finansal performanslarına dayanarak yapılan karşılaştırmalarında sağlıklı bir biçimde yorumlanmasına yardımcı olur.

d) İşletmelerin denetimlerinin kolaylaştırılmasına yardımcı olur.

Yukarıda sayılan niteliklere sahip finansal tablo bilgilerinin elde edilmesi ve yalnızca ülke içindeki şirketler arasında değil, ülkeler arasında da karşılaştırmaların yapılabilmesinin sağlanması; günümüz ekonomik ortamında bir zorunluluk olarak ortaya çıkmıştır. Bunun yapılabilmesi ise, söz konusu bilgilerin raporlanmasına yön veren esaslarda uluslararası bir uzlaşmanın sağlanmasıyla mümkün olabilecektir.[9]

1.3. Muhasebe Standartlarının Gelişim Süreci

1.3.1. Uluslararası Alanda Muhasebe Standartlarının Gelişim Süreci

Muhasebe standartlarının oluşturulmasında izlenen yöntemler, süreçler ve gelişmeler konusunda yapılan çalışmalar, gelişmiş ülkelerden olan Amerika Birleşik Devletleri, İngiltere ve Almanya açısından ayrı ayrı ele alınarak aşağıda açıklanmaya çalışılmıştır.[10]

1.3.1.1. Amerika Birleşik Devletleri'nde Muhasebe Standartlarına Yönelik Yapılan Çalışmalar

ABD'de, muhasebe standartlarını belirleme yetkisi yasal olarak Menkul Kıymetler Borsası Komisyonu'na (Securities and Exchange Commission-SEC) ait olmasına rağmen, bu yetki daha çok muhasebe örgütlerine bırakılmıştır.[11] Muhasebe Standartlarına ilişkin ana düzenleme 1929 finansal krizinden sonra krize tepki olarak çıkarılan "1933 Menkul Kıymetler Yasası" ve "1934 Menkul Kıymetler Borsası Yasası"

[9] Çiftçi ve Erserim, (Erişim Tarihi:28.03.2010)
[10] Akgül ve Akay, s.8
[11] Çiftçi ve Erserim, s.12(Erişim Tarihi:28.03.2010)

nda yer almaktadır. SEC, 1933 Yasası'nı uygulamak amacıyla kurulmuş olup, 1934 Yasası SEC' ye her iki yasa ile öngörülen finansal raporlamaya ilişkin düzenlemeleri belirleme yetkisi vermiştir. SEC, kuruluşundan itibaren "Accounting Series Releases" ve "Staff Accounting Bulletins" adı altında düzenlemeler ve muhasebe konuları üzerine dokümanlar çıkarmış olmakla birlikte, genel olarak muhasebe standartları belirlemedeki rolünü denetim fonksiyonu ile sınırlandırmış, muhasebe ve bağımsız denetim için kuralların belirlenmesinde özel sektör düzenleyici kuruluşlarının etkili olmasına izin vermiştir. Bu kuruluşlardan en önemlisi Amerikan Yetki Belgeli Kamu Muhasebecileri Enstitüsü'dür(The American Institute of Certified Public Accountants-AICPA). [12]

ABD'de muhasebe standartları oluşturulmasına ilişkin gelişmeleri düzenlemelerde etkili olan düzenleyici kuruluşlar açısından 3 döneme ayırmak mümkündür. Bunlar AICPA'nın etkin rol aldığı "1939-1959 AICPA Muhasebe Prosedürleri Komitesi (The AICPA's Committee on Accounting Procedure- CAP)" ve "1959-1973 Muhasebe Prensipleri Kurulu (Accounting Principles Board-APB)" dönemleri ile 1973 yılında kurulan ve halen ABD'de muhasebe standartları oluşturulması fonksiyonunu yerine getiren "FASB" dönemleridir.[13]

FASB, "Statements of Financial Accounting Standards (SFAS)" olarak adlandırılan muhasebe standartları ile standartların geliştirilmesinde kullanılan genel kavramları içeren "Statements of Concepts" ve oluşturulan standartlara açıklık getirmeye, detaylandırmaya yönelik açıklamaları içeren "Interpretations" yayımlamakta olup; faaliyetleri, muhasebe firmaları ile diğer organizasyonların ve kişilerin gönüllü yardımları ile finanse edilmektedir. FASB tarafından belirlenen muhasebe standartlarının uygulanmasında SEC'nin resmi desteği bulunmasına karşın, FASB muhasebe standartlarını oluştururken tüm ilgili çevrelerin sürece katılımının sağlanmasına ve getirilen düzenlemeler hakkında bilgilendirilmesine yönelik bir yöntem izlemekte, toplantılarını da halka açık olarak gerçekleştirmektedir. [14]

[12] Üstündağ Saim ve Zafer Sayar, Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu ve ABD, Kanada, İngiltere ve Japonya Örnekleri, Muhasebe ve Finansman Dergisi-Mufad, Nisan 2003, Sayı18,s.51

[13] Üstündağ ve Sayar, s.51

[14] Üstündağ ve Sayar, s.53

FASB'ın, standartları oluştururken iki temel dayanağı vardır. Bunlar; sadece kamu muhasebesi mesleğinin değil, tüm ekonomik kitlenin ihtiyaç ve görüşlerine cevap vermesi ile "Due process = doğrudan katılımcı süreç" sistemi ile tüm ilgili kişilere görüşlerini bildirmeleri için bol miktarda fırsat sağlayarak kamuoyu ile tam bir görüş birliği içinde çalışılmasıdır.[15]

1.3.1.2. İngiltere'de Muhasebe Standartlarına Yönelik Yapılan Çalışmalar

İngiltere'de 1970 yılına kadar muhasebe uygulamalarına yönelik çalışmalar meslek mensuplarından oluşan İngiltere ve Galler Yeminli Muhasebeciler Enstitüsü (The Institute of Chartered Accountants in England and Wales - ICAEW) tarafından gerçekleştirilmiştir. Muhasebe standartları oluşturulmasına ilişkin ciddi gelişmeler ise 1970 yılında, muhasebe uygulamalarındaki farklılığı ortadan kaldırmak amacıyla, muhasebe mesleği mensupları tarafından Muhasebe Standartları Belirleme Komitesi'nin (Accounting Standards Steering Committee, ASSC) kurulmasıyla başlamıştır. ASSC, 1976'da yeniden yapılandırılarak Muhasebe Standartları Komitesi (Accounting Standards Committee, ASC) adını almıştır.[16]

ASC, 1990 yılına kadar Statements of Standard Accounting Practice (SSAP) adı altında muhasebe standartları ve Statements of Recomended Practice (SORP) adı altında genel uygulama alanı olmayan konulara ilişkin düzenlemeler yapmıştır. Ancak, ASC'nin muhasebe meslek örgütlerinin kontrolünde olması ve oluşturulan standartların kaliteli olmaması gibi nedenlerle tatmin edici bulunmamıştır. Bu gelişmeler 1990 yılında İngiltere' de muhasebe standartlarının oluşturulması sisteminin yeniden yapılandırılmasına neden olmuştur.[17]Yeni standart oluşturma sistemi 1989 Şirketler Kanunu ile getirilmiştir. İngiltere'de kurulan yeni sistemde Finansal Raporlama Konseyi (Financial Reporting Council FRC), standart oluşturma sürecinin gözetiminden ve etkin işleyişinden sorumlu kuruluştur.[18]

[15] Akgül ve Akay, s.10
[16] Üstündağ, s.56
[17] Üstündağ, s.56
[18] Üstündağ, s.57

Muhasebe Standartları Kurulu (Accounting Standards Board -ASB) ise muhasebe standartlarını oluşturmak, kendi yasal kimliği yani otoritesine bu standartları yayınlamak, yönetimde full-time başkan ve teknik direktöre sahip olmak ve standart setlerinin belirlenmesinde üçte iki çoğunluğun onayının sağlanması ile yetkili kuruluştur.[19] ASB üyeleri FRC tarafından atanmaktadırlar ve muhasebe konusunda gerekli teknik bilgiye sahip olmaları gerekmektedir. ASB'nin Acil Konular Görev Grubu (Urgent Issue Task Force - UITF) ve Kamu Sektörü İrtibat Komitesi (Public Sector Liaison Committee - PSLC) olmak üzere iki alt komitesi bulunmaktadır. UITF, mevcut standartlarla düzenlenmemiş olan acil konularla uğraşmak üzere oluşturulmuştur. PSLC'nin ana fonksiyonu kamu sektörüne ilişkin düzenlemelerde ASB'ye danışmanlık yapmak ve standartlar yayınlanmadan önce kamu sektörü bakış açısından incelenerek yorum getirmektir. ASB ile FRC'ye bağlı olarak faaliyet gösteren diğer bir kuruluş da Finansal Raporlama Gözetim Heyeti (Financial Reporting Review Panel -FRRP)'dir. FRRP, belirlenen standartlara aykırı uygulamalarla mücadele etmek üzere oluşturulmuştur.[20]

1.3.1.3. Almanya'da Muhasebe Standartlarına Yönelik Yapılan Çalışmalar

Almanya'da kanunlarla getirilmiş detaylı muhasebe düzenlemelerinin oldukça köklü bir tarihi vardır. Günümüzde ise, düzenlemeler AB çerçevesinde olmaktadır ve 1985 yılında AB'nin 4,7 ve 8. direktifleri Alman yasalarına geçirilmiş ve 1 Ocak 1986 tarihinden itibaren uygulanmaya başlanmıştır. Bu düzenlemeler Alman yazılı hukukunu ve yazılı olmayan hukuku etkilemiştir.[21]

1985 yılından itibaren AB direktifleri doğrultusunda muhasebe düzenlemelerini yapan Almanya'nın son zamanlara kadar resmi olarak genel kabul görmüş muhasebe ilkelerini düzenleme yetkisi ve sorumluluğu olan bir kurum

[19] Gökdeniz Ümit, Muhasebe Uygulamalarındaki Uluslararası Farklılıklar ve Çözüm Önerileri, Avcıol Basım Yayın, s.74

[20] Üstündağ, s.57

[21] Akgül ve Akay, s.13

oluşturulmamış, yalnızca Almanya Muhasebeciler Enstitüsü muhasebe konuları ve ilgili kanunlar üzerine yorumlar ve açıklamalar yayımlamıştır.[22]

Almanya Muhasebe Standartları Komitesi (Deutsches Rechnungs Standarde Komitee - DRSC) 1 Mayıs 1998'de yürürlüğe giren bir kanunla kurulmuş ve bu şekilde bir özel sektör standart oluşturucu kurulunun oluşturulması öngörülmüştür. DRSC'in kurulmasını müteakip, ilgili Bakanlık ile aralarında bir anlaşma imzalanmış ve DRSC resmen Almanya'nın muhasebe standardı oluşturan kuruluşu olarak tanınmıştır. Bu gelişmelere paralel olarak 1998'de lAS'lerin ilk resmi Almanca çevirisi yapılmıştır.[23]

Birleşik Krallık ve Almanya bilindiği gibi Avrupa Birliği'ne üye ülkelerdir. Ancak İngltere kendi muhasebe sistemini Anglo-Sakson mantığına göre düzenlerken, Almanya Anglo-German kapsamındaki bir bakış açısı içinde düzenlemiştir. Bu nedenle her iki ülkenin muhasebe sistemleri arasında bazı farklılıklar vardır.[24]

1.3.2. Türkiye'de Muhasebe Standartlarının Gelişim Süreci

Türkiye'de muhasebe standartlarının gelişimi devlet öncülüğünde gerçekleşmiş, ekonomik ve siyasi olarak ilişkilerimizin yoğun olduğu ülkeler örnek alınarak aktarılan yasalar ile bu ülke uygulamalarının etkileri görülmüştür. Muhasebe uygulamalarında önce Fransız mevzuatı ve yayınlarının daha sonra da Alman mevzuatı ve yayınlarının etkisi olmuş, 1950 yılından sonra ABD ile olan ilişkilerin ekonomik ve kültürel alanda gelişmesiyle Amerikan sisteminin etkisinde kalınmış ve 1987 sonrası AB'ne tam üyelik başvurusunda bulunulması ile AB düzenlemelerinin ve son zamanlarda da Uluslararası Muhasebe Standartlarının etkisinde kalınmıştır.[25]

Türkiye'de muhasebe uygulamalarını genelde Türk Ticaret Kanunu ile Vergi Usul Kanunu'ndaki hükümlerin yönlendirdiğini, ancak bu konulardaki hükümlerin ihtiyaca cevap vermediği durumlarda, yasal statüye sahip olan bazı kuruluşların kendi

[22] Bostancı Serpil, Küreselleşen Muhasebede Standartlaşma ve Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu, http://www.tmsk.org.tr/index.php?option=com_content&task=view&id=82&Itemid=92, s.3,(Erişim Tarihi:28.03.2010)

[23] Akgül ve Akay, s.13

[24] Gökdeniz, s.84

[25] Başpınar Ahmet,Türkiye'de ve Dünyada Muhasebe Standartlarının Oluşumuna Genel Bir Bakış, Maliye Dergisi, s.46, http://portal1.sgb.gov.tr/calismalar/maliye_dergisi/.../muhasesestandardı.pdf ,(Erişim Tarihi:28.03.2010)

yetki alanlarına giren işletmeler için, yönlendirici çalışmalar yaptığı gözlenmektedir. Bu kuruluşlardan en önemlileri ve bunların muhasebe standartları ile ilgili olarak yapmış oldukları çalışmalar özet olarak aşağıda incelenmiştir.[26]

1.3.2.1. Muhasebe Standartlarının Oluşturulmasına Yönelik Olarak İktisadi Devlet Teşekküllerini Yeniden Düzenleme Komisyonu Tarafından Yapılan Çalışmalar

İktisadi Devlet Teşekküllerini Yeniden Düzenleme Komisyonu 1968 yılında yayımlanan ve 1972 yılında uygulamaya koyduğu ve Kamu İktisadi Teşekkülleri (KİT) için zorunlu tuttuğu Tekdüzen Muhasebe Sistemi çalışmasını yapmıştır. Bu çalışma başlangıçta KİT'lere zorunlu olduğu halde sonraları diğer işletmelerce de benimsenerek Türkiye'de muhasebe sisteminin gelişmesinde önemli rol oynamıştır. Böylece KİT' ler de muhasebe uyumlaştırılması için önemli bir adım atılmış ve bu düzenleme daha sonra yapılacak düzenlemelere ve özel sektör kuruluşlara bir örnek olmuştur. Ancak bu düzenleme 22 yıl yürürlükte kalarak 31.12.1993 tarihine kadar uygulama alanı bulabilmiştir.[27]

1.3.2.2. Muhasebe Standartlarının Oluşturulmasına Yönelik Olarak Türkiye Bankalar Birliği Tarafından Yapılan Çalışmalar

Bankalar Birliği, bankalar arasında uygulamada yeknesaklığı sağlamak için muhasebe konusunda çeşitli çalışmalar yapmıştır. Örneğin 1962 yılında bankaların kredi talebinde bulunan işletmelerden talep edeceği son üç yıla ait bilanço ve gelir tablosunun tiplerini belirleyerek, Türkiye'de bu tablo tiplerinin kullanılmasına önderlik etmiştir. Yine bankalarda kullanılmak üzere hazırlanan tekdüzen hesap planı ve finansal tablo modelleri, raporları, bankalar arasında tekdüzen bir uygulamayı gerçekleştiren önemli çalışmalardır.[28]

---

[26] Başpınar, s.46(Erişim Tarihi:28.03.2010)

[27] Gökçen Gürbüz, Başak Ataman Akgül ve Cemal Çakıcı, Türkiye Muhasebe Standartları Uygulamaları, Beta 1.Basım, Ekim 2006,s.4

[28] Yahya Arıkan, Uluslararası Muhasebe Standartları ve Türkiye Uygulaması, Mali Çözüm Dergisi, http://archive.ismmmo.org.tr/docs/malicozum/.../08-**yahyaarikan**60.doc ,s.4(Erişim Tarihi:28.03.2010)

1.3.2.3. Muhasebe Standartlarının Oluşturulmasına Yönelik Olarak Türk Standartları Enstitüsü Muhasebe Standartları Özel Daimi Komitesi Tarafından Yapılan Çalışmalar

1987 yılında kurulan komite, Türk Muhasebe Standartlarını hazırlamakla görevlendirilmiştir. Komitenin iş programında 43 adet muhasebe standardı bulunmaktadır. Teknik kurullarından geçip yayına hazır hale gelen standartlar şunlardır[29]:

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

Bu komite, Türkiye Serbest Muhasebeci ve Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Odaları Birliği (TÜRMOB) kurulduktan sonra çalışmalarına ara vermiş ve muhasebe standartlarının tek elden yapılmasını sağlamak üzere, koordinatörlüğünü birliğin yürüteceği "Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu"'nun (TMSK) kurulmasını ilke olarak kabul etmiştir[30].

1.3.2.4. Muhasebe Standartlarının Oluşturulmasına Yönelik Olarak Sigorta Murakabe Kurulu Tarafından Yapılan Çalışmalar

Türkiye'de faaliyette bulunan sigorta ve reasürans şirketleri, Sigorta Şirketlerinin Muhasebesi Hakkında Kanun'a göre belirlenmiş olan bir THP olmaması nedeniyle, Hazine Müsteşarlığı, Sigorta Denetleme Kurulu ve Türkiye Sigorta ve Reasürans Şirketleri Birliği'nin temsilcilerinin katılımı ile oluşturulan "Tekdüzen Hesap Planı Komitesi" tarafından hazırlanan ve 01.01.1994 tarihinden itibaren kullanılmaya başlanan "Tekdüzen Hesap Planı"na göre iş ve işlemlerini muhasebeleştirmek zorunda kalmışlardır.[31]

[29] Arıkan, s.3 (Erişim Tarihi:28.03.2010)
[30] Arıkan, s.3(Erişim Tarihi:28.03.2010)
[31] Başpınar, s.47-48 (Erişim Tarihi:28.03.2010)

Son yıllarda Hazine Müsteşarlığı, Sigorta Denetleme Kurulu (SDK) ve Türkiye Sigorta ve Reasürans Şirketleri Birliği'nin (TSRSB) gündeminde uluslararası muhasebe standartlarıyla uyum konusu ön plana çıkmıştır. 31.12.2004 Tarih ve 25687 Sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan Sigortacılık Muhasebe Sistemi Yönetmeliği ile 1.1.2005 tarihinden itibaren, sigortacılık muhasebe sisteminde de UFRS'ye uyum esası benimsenmiştir. Yönetmelik uyarınca, halka açık olsun ya da olmasın tüm sigorta şirketleri, Hazine Müsteşarlığı'nca sigorta sektörüne yönelik standartlar yayınlanana kadar, SPK'nın Seri XI/25 No'lu Tebliği'ne uygun finansal tablolar hazırlamakla yükümlüdür. Yönetmelik çerçevesinde, hazırlanan ilk tebliğ olan Sigortacılık Hesap Planı ve İzahnamesi Hakkında Tebliğ 30.12.2004 Tarih ve 25686 Sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmış ve 1.1.2005 tarihinde yürürlüğe girmiştir.[32]

Hazine Müsteşarlığı'nca 14.7.2007 Tarih ve 26582 Sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan "Sigorta ve Reasürans Şirketleri ile Emeklilik Şirketlerinin Finansal Raporlamaları Hakkında Yönetmelik" ile 1.1.2008 tarihinden itibaren sigorta sektöründe TMSK tarafından belirlenen TFRS'ye uyum esası kabul edilmiştir.[33]

1.3.2.5. Muhasebe Standartlarının Oluşturulmasına Yönelik Olarak Sermaye Piyasası Kurulu(SPK) Tarafından Yapılan Çalışmalar

SPK 2003 yılında, 33 adet uluslararası muhasebe standardını esas alan, "Sermaye Piyasasında Muhasebe Standartları Hakkında Tebliğ"i yayımlamıştır. Seri:XI 25 No.lu Tebliğ, kapsamına giren isletmelerce, 01.01.2005 tarihinden sonra sona eren ilk ara mali tablolardan geçerli olmak üzere zorunlu olarak uygulanmaya başlanmıştır.[34] Söz konusu Tebliğ hükümlerine, ihraç ettiği sermaye piyasası araçları bir borsada işlem gören ortaklıklar, aracı kurumlar, portföy yönetim şirketleri ve konsolidasyon kapsamına alınan diğer işletmeler tabi bulunmaktadır.[35]

---

[32] Çiftçi ve Erserim, s.15 (Erişim Tarihi:28.03.2010)

[33] Çiftçi ve Erserim, s.15 (Erişim Tarihi:28.03.2010)

[34] Çiftçi Yavuz, Türkiye'de Cumhuriyet Döneminden Bugüne Yapılan Muhasebe Düzenlemeleri, http://www.mu.edu.tr/private/yciftci/calişmalar/yciftci2beiw.pdf, s.4(Erişim Tarihi:28.03.2010)

[35] SPK, Seri: XI, No: 29 "Sermaye Piyasasında Finansal Raporlamaya İlişkin Esaslar Tebliği" hakkında basın duyurusu, http://www.spk.gov.tr/duyurugoster.aspx?aid=2008410&subid=0&ct=c, (Erişim Tarihi:28.03.2010)

Seri: XI, No:25 Tebliği'nin yayımlandığı 15.11.2003 tarihinden günümüze kadar, UMS/UFRS'lerin dünya genelinde kabulü yönündeki çalışmalar nedeniyle, UMS'lerde önemli değişiklikler yapılmış ve yeni UFRS'ler yayımlanmıştır. UMS/UFRS'lerdeki söz konusu değişim dikkate alınarak, Seri: XI, No:25 Tebliğine 21.12.2004 tarihinde Seri: XI, No:27 "Sermaye Piyasasında Muhasebe Standartları Hakkında Tebliğde Değişiklik Yapılmasına Dair Tebliğ" ile eklenen Ek Madde 1 uyarınca, finansal tablo ve rapor ile dipnot formatları dahil Tebliğ'in 5'inci maddesi uyarınca SPK tarafından yayımlanan muhasebe standartları açıklamaları saklı olmak üzere, işletmelerin UMS/UFRS'leri uygulamalarının, Tebliğ'de öngörülen düzenleme ve ilan yükümlülüklerinin yerine getirilmesi hükmünde olduğu kabul edilmiştir. Bu suretle, dileyen işletmelerin finansal tablolarını Seri: XI, No: 25 Tebliği hükümleri yerine UMS/UFRS'lere göre düzenlemelerine imkan tanınmıştır.[36]

SPK tarafından güncel UMS/UFRS'ler, Avrupa Birliği'nin finansal raporlamaya ilişkin düzenlemeleri, Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu (TMSK) tarafından yapılan çalışmalar ile yeni Türk Ticaret Kanunu tasarısında yer alan hükümler göz önünde bulundurularak hazırlanan ve Seri: XI, No:25 Tebliği'ni yürürlükten kaldıran Seri: XI, No:29 "Sermaye Piyasasında Finansal Raporlamaya İlişkin Esaslar Tebliği" 09.04.2008 tarih ve 26842 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanarak yürürlüğe girmiştir.[37]

1.1.3.6. Muhasebe Standartlarının Oluşturulmasına Yönelik Olarak Maliye Bakanlığı Koordinatörlüğü'nde Kurulan Muhasebe Standartları Komisyonu Tarafından Yapılan Çalışmalar

1990 yılında çeşitli kesimlerin temsilcilerinin katılımı ile oluşturulan komisyonun temel amacı, ülkemizde standart karmaşasına son vererek tüm kesimleri bağlayıcı nitelikte tek elden yayınlanacak muhasebe standartları hazırlamaktır. Anılan komisyon çalışmalarını tamamlamış ve bu çalışmaların sonucunda, Maliye

[36] SPK, Seri: XI, No: 29 No'lu Tebliği" hakkında basın duyurusu, (Erişim Tarihi:28.03.2010)
[37] SPK, Seri: XI, No: 29 No'lu Tebliği" hakkında basın duyurusu, (Erişim Tarihi:28.03.2010)

Bakanlığı'nca 26.12.1992 tarih ve 21447 sayılı Resmi Gazete' de 1 sıra no.lu "Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği" yayınlanmıştır.[38]

213 sayılı VUK' un 175 ve müh. 257. maddelerinin Maliye ve Gümrük Bakanlığı'na verdiği yetkiye dayanılarak yayınlanmış olan tebliğde;

a- Muhasebenin Temel Kavramları,

b- Muhasebe Politikalarının Açıklanması,

c- Mali Tablolar İlkeleri,

d- Mali Tabloların Düzenlenmesi ve Sunulması,

e- Tek Düzen Hesap Çerçevesi, Hesap Planı ve işleyişi konularında düzenlemeler yapılmıştır.

1.3.2.7. Muhasebe Standartlarının Oluşturulmasına Yönelik Olarak Türkiye Muhasebe ve Denetim Standartları Kurulu (TMUDESK) ve Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu (TMSK)Tarafından Yapılan Çalışmalar

Ülkemizde muhasebe mesleğini düzenleyen 3568 sayılı Kanun'un (Serbest Muhasebecilik, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu) çıkması, muhasebe mesleğine büyük katkı sağlamıştır. 3568 sayılı Kanun çıktıktan sonra muhasebe standartlarının düzenlenme ihtiyacı da artmıştır. Ayrıca Türkiye'nin, IFAC'ın bir üyesi olması nedeni ile Uluslararası Muhasebe Standartlarındaki esasları kabul etmek ve bu amaçla kendi ulusal muhasebe standartlarını hazırlamakla yükümlü olduğu da bir gerçektir.[39]

İlk olarak, Türkiye Muhasebe ve Denetim Standartları Kurulu TMUDESK 9 Şubat 1994 tarihinde denetlenmiş finansal tabloların sunumunda ihtiyaca uygun, gerçek, güvenilir, dengeli, karşılaştırabilir ve anlaşılabilir nitelikte olmaları için ulusal muhasebe ilkelerinin gelişmesi ve benimsenmesini sağlayacak ve kamu yararı için uygulanacak ulusal muhasebe standartları ile muhasebe meslek mensuplarının, denetim

[38] Arıkan, s.3,(Erişim Tarihi:28.03.2010)
[39] Akgül ve Akay, s.19

faaliyetlerini disiplinli yürütebilmeleri için ulusal denetim standartlarını saptamak ve yayınlamak üzere TÜRMOB tarafından kurulmuştur.[40]

TMUDESK'in muhasebe standartları ile ilgili amaçları şu şekilde ifade edilebilir:[41]

1) Finansal tabloların düzenlenmesi ve sunulmasına temel alınacak muhasebe standartlarını geliştirmek ve yayınlamak ile bu standartların ülke genelinde kabulünü ve uygulanmasını sağlamak,
2) Türkiye Muhasebe Standartlarının, Uluslararası Muhasebe Standartları ile uyumlu olmasını sağlamak,
3) Türk ekonomisinin yapısı ile gereksinimlerini göz önünde bulundurmak,
4) Finansal tabloların düzenlenmesi ve sunulmasına ilişkin mevzuat ile muhasebe standartları ve yöntemlerinin harmonizasyonuna ilişkin çalışmalar yapmak,
5) Ülke muhasebe uygulamalarında genel kabul görmüş muhasebe kavram ve terimlerinden, muhasebe standartlarının geliştirilmesinde yararlanmak.

TMUDESK, TURMOB desteği ile çalışmalarını sürdüren özerk bir kuruluştur. Bünyesinde oluşturduğu çalışma komisyonları ile kurulduğu günden bu güne çok değerli çalışmalar yapmış ve 19 adet Türkiye Muhasebe Standardı (TMS) yayımlamıştır. Ancak bu standartlar, yaptırım zorunluluğu olmadığından yeterli kullanım alanı bulamamıştır. Ülkemizde muhasebede standartlaşma eksikliğini giderecek, uluslararası platformda geçerli olacak muhasebe standartlarını üretecek ve kullanımını sağlayacak, yaptırım gücü olan devlet desteğinde kuruluşa duyulan gereksinimin giderilmesi, Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu'nun oluşumu ile amaçlanmıştır. [42]

18 Aralık 1999 tarih ve 4487 sayılı kanunla Sermaye Piyasası Kanunu'nda değişiklik yapan Kanun'un Ek 1. Maddesi ile denetlenmiş finansal tabloların

[40] Gökçen, Akgül ve Çakıcı, s.9
[41] Başpınar, s.9(Erişim tarihi:28.03.2010)
[42]Bostancı s.6(Erişim Tarihi:28.03.2010)

sunumunda, finansal tabloların ihtiyaca uygun, gerçek, güvenilir, dengeli, karşılaştırılabilir olmaları için ulusal muhasebe ilkelerinin gelişmesi ve benimsenmesini sağlayacak ve kamu yararı için uygulanacak ulusal muhasebe standartlarını saptamak ve yayımlamak üzere kamu tüzel kişiliğini haiz, idari ve mali özerkliğe sahip Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu (TMSK) kurulmuştur.[43] Kanunda yer alan bu tanımlama, standart belirleme ve yayınlama yetkisinin yasayla artık TMSK'na bırakılmış olduğu anlamına gelmektedir. Bundan böyle, söz konusu kuruluşların kendi kontrolleri altındaki sektörler ve ilgili kesimler için yapacakları detay düzenlemeler, TMSK tarafından belirlenecek olan muhasebe standartlarına uyumlu olmak durumundadır. [44]

Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu, Maliye Bakanlığı, Sanayi ve Ticaret Bakanlığı, Yüksek Öğretim Kurumu, Hazine Müsteşarlığı, Sermaye Piyasası Kurulu, Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurulu, Türkiye Odalar ve Borsalar Birliği'nden birer, Türkiye Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Odası TÜRMOB'dan bir yeminli mali müşavir ve bir de serbest muhasebeci mali müşavir olmak üzere toplam dokuz üyeden oluşmaktadır.[45] TMSK özerk bir kuruluştur ve karar organını oluşturan üyeler, gönderildikleri kuruluşlardan bağımsızdırlar. Daha açık ve net bir ifade ile kendilerini Kurul'a gönderen kuruluşların temsilcisi durumunda değildirler.Böylelikle Kurul, bağımsızlık faktörünü de kazanmış olmaktadır.[46]Kurulca belirlenecek standartların uygulama nitelik ve kapsamına ilişkin usul ve esasların da Bakanlar Kurulu tarafından çıkarılacak yönetmeliklerle belirlenmesi öngörülmüştür.[47]

Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu, uluslararası muhasebe standartlar ile tam uyumlu ulusal muhasebe standartlarını yayımlamak üzere kurulmuştur.[48] Bu amaçla Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu (IASB) ile işbirliği halinde hazırlanan

---

[43] Gökçen, Akgül ve Çakıcı, s.9

[44] Bülent Üstünel; " Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu ve Ulusal Finansal Raporlama Standartları" http://archive.ismmmo.org.tr/docs/sempozyum/06Sempozyum/5Oturum/BulentUstunel.pdf, s.4, (Erişim Tarihi:28.03.2010)

[45] Bostancı, s.7, (Erişim Tarihi:28.03.2010)

[46] Üstünel, s.4,(Erişim Tarihi:28.03.2010)

[47] Üstündağ ve Sayar, s.51

[48] Akdoğan Nalan ve Orhan Sevilengül, Türkiye Muhasebe Standartlarına Uyum İçin Tek Düzen Hesap Planında Yapılması Gereken Değişiklikler, Mali Çözüm Dergisi29, Kasım-Aralık 2007, Sayı:84, http://www.tmsk.org.tr/makaleler/Diger/TURKIYE%20MUHASEBE%20STANDARTLARINA%20UYUM%20ICIN%20TEKDUZEN%20HESAP%20PLANINDA%20YAPILMASI%20GEREKEN%20DEGISIKLIKLER.pdf , s.2, (Erişim Tarihi:28.03.2010)

uluslararası muhasebe standartlarının Türkçe çevirileri, "ikinci taslak metin" olarak 2004 yılı sonunda, Kurul'un web sayfasında kamuoyunun görüşlerine sunulmuştur.[49]

TMSK, 2005 yılı Ocak ayından itibaren uluslararası muhasebe standartları ile tam uyumlu Türkiye Muhasebe Standartları'nı (TMS) ve Türkiye Finansal Raporlama Standartları'nı (TFRS); 2007 yılı Mart ayından itibaren de TMS Yorumları'nı (TMSY) ve TFRS Yorumları'nı (TFRSY) Resmi Gazete'de yayınlamaya başlamıştır.[50] TMS/TFRS seti son halleriyle aşağıdaki tabloda görüldüğü gibidir.

Tablo 2
TMS/TFRS Seti

TMS/TFRS SETİ
Finansal Tabloların Hazırlanma ve Sunulma Esaslarına İlişkin Kavramsal Çerçeve
TFRS 1 Türkiye Finansal Raporlama Standartlarının İlk Uygulaması
TFRS 2 Hisse Bazlı Ödemeler
TFRS 3 İşletme Birleşmeleri
TFRS 4 Sigorta Sözleşmeleri
TFRS 5 Satış Amaçlı Elde Tutulan Duran Varlıklar ve Durdurulan Faaliyetler
TFRS 6 Maden Kaynaklarının Araştırılması ve Değerlendirilmesi
TFRS 7 Finansal Araçlar: Açıklamalar
TFRS 8 Faaliyet Bölümleri
TFRS 9 Finansal Araçlar
TMS 1 Finansal Tabloların Sunuluşu
TMS 2 Stoklar
TMS 7 Nakit Akış Tablosu
TMS 8 Muhasebe Politikaları, Muhasebe Tahminlerinde Değişiklikler ve Hatalar
TMS 10 Raporlama Döneminden (Bilanço Tarihinden) Sonraki Olaylar
TMS 11 İnşaat Sözleşmeleri
TMS 12 Gelir Vergileri
TMS 16 Maddi Duran Varlıklar
TMS 17 Kiralama İşlemleri
TMS 18 Hasılat
TMS 19 Çalışanlara Sağlanan Faydalar
TMS 20 Devlet Teşviklerinin Muhasebeleştirilmesi ve Devlet Yardımlarının Açıklanması

[49] Çiftçi ve Erserim, s.16,(Erişim Tarihi:28.03.2010)
[50] Çiftçi ve Erserim, s.17,(Erişim Tarihi:28.03.2010)

TMS 21 Kur Değişiminin Etkileri

TMS 23 Borçlanma Maliyetleri

TMS 24 İlişkili Taraf Açıklamaları

TMS 26 Emeklilik Fayda Planlarında Muhasebeleştirme ve Raporlama

TMS 27 Konsolide ve Bireysel Finansal Tablolar

TMS 28 İştiraklerdeki Yatırımlar

TMS 29 Yüksek Enflasyonlu Ekonomilerde Finansal Raporlama

TMS 31 İş Ortaklıklarındaki Paylar

TMS 32 Finansal Araçlar: Sunum

TMS 33 Hisse Başına Kazanç

TMS 34 Ara Dönem Finansal Raporlama

TMS 36 Varlıklarda Değer Düşüklüğü

TMS 37 Karşılıklar, Koşullu Borçlar ve Koşullu Varlıklar

TMS 38 Maddi Olmayan Duran Varlıklar

TMS 39 Finansal Araçlar: Muhasebeleştirme ve Ölçme

TMS 40 Yatırım Amaçlı Gayrimenkuller

TMS 41 Tarımsal Faaliyetler

TFRS Yorum 1 Hizmetten Çekme, Restorasyon ve Benzeri Mevcut Yükümlülüklerdeki Değişiklikler

TFRS Yorum 2 Üyelerin Kooperatif İşletmelerdeki Hisseleri ve Benzeri Finansal Araçlar

TFRS Yorum 4 Bir Anlaşmanın Kiralama İşlemi İçerip İçermediğinin Belirlenmesi

TFRS Yorum 5 Hizmetten Çekme, Restorasyon ve Çevre Rehabilitasyon Fonlarından Kaynaklanan Paylar Üzerindeki Haklar

TFRS Yorum 6 Özel Bir Piyasaya Katılımdan Doğan Yükümlülükler - Atık Elektrikli ve Elektronik Aletler

TFRS Yorum 7 TMS 29 Yüksek Enflasyonlu Ekonomilerde Finansal Raporlama Standardı Kapsamında Düzeltme Yaklaşımının Uygulanması

TFRS Yorum 9 Saklı Türev Ürünlerinin Yeniden Değerlendirilmesi

TFRS Yorum 10 Ara Dönem Finansal Raporlama ve Değer Düşüklüğü

TFRS Yorum 12 İmtiyazlı Hizmet Anlaşmaları

TFRS Yorum 13 Müşteri Sadakat Programları

TFRS Yorum 14 TMS 19 - Tanımlanmış Fayda Varlığının Sınırı, Asgari Fonlama Koşulları ve Bu Koşulların Birbiri ile Etkileşimi

TFRS Yorum 15 Gayrimenkul İnşaat Anlaşmaları

TFRS Yorum 16 Yurtdışındaki İşletmede Bulunan Net Yatırımın Finansal Riskten Korunması

TFRS Yorum 17 Nakit Dışı Varlıkların Ortaklara Dağıtımı

TFRS Yorum 18 Müşterilerden Varlık Transferleri

TFRS Yorum 19 Finansal Borçların Özkaynağa Dayalı Finansal Araçlarla Ödenmesi

TMS Yorum 10 Devlet Yardımları - İşletme Faaliyetleri ile Özel Bir İlişkisi Bulunmayanlar
TMS Yorum 12 Konsolidasyon - Özel Amaçlı İşletmeler
TMS Yorum 13 Müştereken Kontrol Edilen İşletmeler - Ortak Girişimcilerin Parasal Olmayan Katılım Payları
TMS Yorum 15 Faaliyet Kiralamaları - Teşvikler
TMS Yorum 21 Gelir Vergileri - Yeniden Değerlenen Amortismana Tabi Olmayan Varlıkların Geri Kazanımı
TMS Yorum 25 Gelir Vergileri - İşletmenin veya Hissedarlarının Vergi Statüsündeki Değişiklikler
TMS Yorum 27 Yasal Açıdan Kiralama Görünümündeki İşlemlerin Özünün Değerlendirilmesi
TMS Yorum 29 İmtiyazlı Hizmet Anlaşmaları-Açıklamalar
TMS Yorum 31 Hasılat - Reklam Hizmetleri İçeren Takas (Barter) İşlemleri
TMS Yorum 32 Maddi Olmayan Duran Varlıklar - İnternet Sitesi Maliyetleri

Kaynak:tmsk.org.tr(Erişim Tarihi:18.08.2010)

TMS Seti; Kavramsal Çerçeve, Türkiye Muhasebe Standartları, Türkiye Finansal Raporlama Standartları, TMS Yorumları ve TFRS Yorumları'ndan oluşmaktadır. Söz konusu Set, Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu tarafından yayımlanan Uluslararası Finansal Raporlama Standartları Seti ile tam uyumludur.[51]

1.3.2.8. Muhasebe Standartlarının Oluşturulmasına Yönelik Olarak Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurumu (BDDK) Tarafından Yapılan Çalışmalar

BDDK, Türkiye'de faaliyet gösteren bütün bankaların muhasebe sistemine ilişkin esas ve ilkelerin belirlenmesi amacıyla, "Muhasebe Uygulama Yönetmeliği"ni ve buna bağlı olarak uluslararası muhasebe standartlarını esas alan 19 adet muhasebe tebliğini 2002 yılında yayınlamıştır. 1 Kasım 2006 tarihinde yayınlanan "Bankaların Muhasebe Uygulamalarına ve Belgelerin Saklanmasına İlişkin Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmelik"le, 2002 yılında yapılan düzenlemeler yürürlükten kaldırılmıştır.[52]

[51] http://www.tmsk.org.tr/index.php?option=com_content&task=view&id=22 , (Erişim Tarihi:28.03.2010)

[52] Çiftçi ve Erserim, s.15,(Erişim Tarihi:28.03.2010)

Yeni yönetmeliğin amacı; bankaların, muhasebe ve raporlama sisteminde şeffaflık ve tekdüzeliğin sağlanması, işlemlerin kayıt dışında kalmasının önlenmesi, faaliyetlerin gerçek mahiyetlerine uygun olarak sağlıklı ve güvenilir bir biçimde muhasebeleştirilmesi, konsolide ve konsolide olmayan bazda mali durumları, mali performansları ile yönetimin etkinliği hakkında bilgileri içeren finansal tabloların zamanında ve doğru bir şekilde hazırlanması, raporlanması ve yayınlanmasına ve belgelerin saklanmasına ilişkin usul ve esasları düzenlemek olarak açıklanmıştır.[53]

Bağlı ortaklık, birlikte kontrol edilen ortaklık ve iştiraklerin muhasebeleştirilmesine ve konsolide finansal tablolar, kamuya açıklanacak finansal tablolar ile bunlara ilişkin açıklama ve dipnotların düzenlenmesine ilişkin usul ve esasların Kurulca çıkarılacak Tebliğler ile belirleneceği yine anılan düzenlemede belirtilmiştir.[54]Bazı hususlar istisna olmak üzere, bankaların muhasebe işlemlerinde TMSK tarafından yayınlanan TMS'yi esas alacakları kabul edilmiştir. Kurul, bu tarihten sonra tekdüzen hesap planı, finansal tablo formatları ve konsolide finansal tablolarla ilgili yeni tebliğler yayınlamıştır.[55]

2.2. Muhasebe Standartlarında Uyumlaştırma Çalışmaları

Muhasebenin ürettiği bilgilerin ilgili tarafların ihtiyaçlarını karşılayabilmesi için anlaşılırlık, güvenilirlik, karşılaştırılabilirlik ve tarafsızlık niteliklerini taşıması gerekmektedir. Özellikle sermaye piyasasında, kamunun aydınlatılması ve yatırımcıların sermaye piyasası araçları hakkında tam olarak bilgilendirilmesi, kaliteli muhasebe standartlarının oluşturulması ve uygulanmasına bağlıdır. Ulusal muhasebe standartlarındaki farklılıklar, özellikle uluslararası alanda faaliyet gösteren firmalar açısından büyük sorun yaratmakta, finansal tablolardaki bilgilerin güvenilir şekilde kullanılmasını engellemektedir. Bu durum, çeşitli ülkelerde uygulanan ulusal muhasebe

[53] Gönen Seçkin, Gülşah Uğurluel, Türkiye'de Uluslararası Finansal Raporlama Standartları (UFRS)Uygulamalarına Geçişte Karşılaşılan Sorunlar ve Çözüm Önerileri, Vergi Dünyası Dergisi, Aralık 2007, Sayı:316, s.233

[54] Gözlüklü Burçin, Türkiye Muhasebe Standartları Setinin Oluşturulması Sürecinde Gelinen Nokta, http://www.tmsk.org.tr/index.php?option=com_content&task=view&id=82&Itemid=92, s.4,(Erişim Tarihi:30.03.2010)

[55] Çiftçi ve Erserim, s.15(Erişim Tarihi:28.03.2010)

standartlarındaki farklılıkların kaldırılması ve muhasebe standartlarının birbirine yakınlaştırılması çalışmalarını artırmıştır.[56]

Uluslararası kuruluşlarca benimsenen uygulamalar ile yasal düzenlemeler açısından meydana gelen gelişmeler, UFRS'nin yasal yükümlülük olmasa bile ülkeler bazında ve şirket uygulamalarında yaygınlık kazandığını göstermektedir. Bir çok finansman sağlayıcı banka ve benzeri kuruluşlar ve diğer düzenleyici otoriteler finansal raporlama yükümlülükleri açısından UFRS'yi esas almaktadır. Bazı ülkeler tüm UFRS'leri ulusal düzenleme olarak benimserken, mevcut durumda muhasebe standartlarına ilişkin geniş düzenlemeler oluşturmuş olan ülkeler de genellikle ulusal düzenlemelerindeki boşlukları gidermek veya mevcut düzenlemeleri uluslararası gereksinimlere uygun hale getirmek konusunda UFRS'yi kullanmaktadırlar.[57]

1.4.1. Uluslararası Alanda Muhasebe Standartlarında Uyumlaştırma Çalışmaları

2000'li yıllara kadar dünyada, ülkelerin ulusal muhasebe standartlarını uluslararası muhasebe standartlarına "uyumlaştırma" amacına yönelik çalışmalar söz konusu olmuştur. Günümüzde geçerli eğilim olan yakınsama (convergence) ise, dünya çapında uygulanabilecek tek bir muhasebe standartları seti oluşturulabilmesi için, ilgili kuruluşların birlikte çalışmalarını ifade etmektedir. Son yıllarda AB, IOSCO, FASB gibi önde gelen ulusal ve uluslararası kuruluşların IASB'la birlikte yaptığı çalışmalar, bu eğilimin önemli göstergeleridir.[58]

Uluslararası Muhasebe Standartları Komitesi (International Accounting Standarts Commitee-IASC), 1973 yılında Kanada, Fransa, Almanya, Japonya, Meksika, Hollanda, İngiltere, İrlanda ve Amerika'daki profesyonel muhasebe kurumları tarafından yapılan bir anlaşma ile kurulmuştur.[59] IASC'nin amacı, kamuya açıklanan denetlenmiş mali tablolarda uygulanması gereken muhasebe standartlarını belirlemek ve

---

[56] Çiftçi ve Erserim, s.4((Erişim Tarihi:28.03.2010)

[57] İbiş Cemal ve Serdar Özkan, Uluslararası Finansal Raporlama Standartları(UFRS)'e Genel Bakış, Mali Çözüm Dergisi, Ocak-Şubat-Mart 2006, Sayı:74, http://www.istanbulsmmmodasi.org.tr/htmldergikonu.asp?id=8550&did=77&dad=MALİ%20ÇÖZÜM%20DERGİSİ%20Sayı:74%20OCAK%20ŞUBAT%20MART%202006, s.32(11.04.2010)

[58] Çiftçi ve Erserim, s.7,(Erişim Tarihi:28.03.2010)

[59] Gökçen, Akgül ve Çakıcı, s.13

bu standartların dünya çapında benimsenmelerini sağlamaktır.[60]Komite 1973-2001 yılları arasında finansal tablolardaki bilgi kalitesinin artırılmasına yönelik olarak bir çok standart yayımlamıştır. IASC'nin standart oluşturma süreci üç aşamada incelenmektedir. 1973-1988 dönemini kapsayan birinci aşamada IASC 26 adet genel standart yayımlamış, bazı noktalar işletmelerin tercihine bırakılmış alternatif uygulamalara izin verilmiş ve finansal tablo sunum modeline fazla önem verilmemiştir. 1989-1995 dönemini kapsayan ikinci aşamada IASC, işletmelerin tercihine bırakılan seçeneklerin çoğunu elimine etmiştir. Bu amaçla 1989'da " Finansal Tabloların Hazırlanması ve Sunum Çerçevesi" 1990'da "Karşılaştırılabilirlik/İyileştirme Projesi'ni yayımlamıştır. Çalışmaların üçüncü aşaması 1995 yılında IOSCO'nun uluslararası muhasebe standartlarını onaylamayı kabul etmesi ile başlamıştır. IOSCO'nun söz konusu standartları onaylaması ve uluslararası sermaye hareketlerinin gelişimi açısından standartların uygunluğunu kabul etmesi IASC için bir yapıtaşı olarak kabul edilmektedir.[61]

1977 yılında lASC'nin yeniden yapılandırılması gündeme gelmiş ve Mart-2001'de Uluslararası Muhasebe Standartları Komitesi Vakfı kurulmuştur. Uluslararası Muhasebe Standartları Komitesi Vakfı, 1)Mütevelli Heyeti ve 2)Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu (International Accounting Standards Board -IASB) olmak üzere ikili bir yapılanmadan oluşmaktadır. Ayrıca, Standart Yorumlama Komitesi ve Standart Danışma Kurulu adında iki birim de, Uluslararası Muhasebe Standartları Komitesi Vakfı'nın organlarıdır. Mütevelli heyetinin görevi, Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu, Standart Yorumlama Komitesi ve Standart Danışma Kurulu'nun üyelerini atamak, kontrol etmek ve gerektiğinde mali kaynak sağlamaktır. Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu'nun sorumluluğu ise standartları ve taslakları geliştirmek, yayınlamak ve Standart Yorumlama Komitesi'nin yorumlarını onaylamaktır.[62]

[60] Karacan Sami ve Atilla Güngör, Uluslararası Muhasebe-Finansal Raporlama Standartları (UMS-UFRS) İle İlgili Yapılan Çalışmalar-Genel Bakış, www.atillagungor.com.tr/index.php/component/content/article;/52?...pdf s.2, (Erişim Tarihi:11.04.2010)

[61] Gönen ve Uğurluel, s.230

[62] Karacan ve Güngör, s.2,(Erişim Tarihi:11.04.2010)

2001 yılından sonra IASB, o güne kadar yayımlanan uluslararası muhasebe standartlarını miras olarak devir almış ve bu standartlarla ilgili uyumlaştırma ve güncelleştirme çalışmalarını başlatmıştır. Yeni yürürlüğe giren standartlar ise, " Uluslararası Finansal Raporlama Standartları (UFRS)" adı altında yeni numara verilerek yayımlanmaktadır. Bütün standartlar, (Uluslararası Muhasebe Standartları-UMS ve UFRS'ler) " Uluslararası Finansal Raporlama Standartları" olarak tanımlanmıştır.[63]

Farklı standart uygulamasının firmaların uluslararası ilişkilerindeki etkisi kaçınılmaz olup, bu konuda[64], 2002 yılında Norwalk'da (ABD) bir araya gelen FASB ve IASB temsilcileri uluslararası finansal raporlamada kaliteyi artırmak ve ABD Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkeleri (United States Generally Accepted Accounting Principles - US GAAP) ile IFRS arasındaki farklılıkları ortadan kaldırmak üzere işbirliği yapma konusunda anlaşmaya varmışlardır.[65]Sözü edilen anlaşma, UFRS'nin küresel anlamda kabulü açısından Avrupa Muhasebeciler Federasyonu (European Accounting Federation-FEE)'nun UFRS'yi uygulama kararı alışının ardından gerçekleşen ikinci büyük adım olmuştur.[66]

Ayrıca birçok uluslararası mesleki kurum ve kuruluşlar, UMS/UFRS'yi kabul etmiş ve bu doğrultuda çeşitli düzenlemelere gitmiştir. Bu kuruluşların düzenlemeleri kısaca şu şekildedir.[67]

Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu (İnternotional Federation of Accounts-IFAC); Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu (International Federation of Accountants-IFAC), 1977 yılında Münih'te yapılan 11. Dünya Muhasebeciler Kongresi'nde 45 ülkeden 63 muhasebe kuruluşunun katılımıyla kurulmuştur. Başlıca amacı, "uyumlaştırılmış standartlarla tüm dünyada eşgüdümü sağlanmış bir muhasebe mesleğini geliştirmek ve yüceltmek" olarak belirlenmiştir.[68]

[63] Gönen ve Uğurluel, s.230
[64] Gönen ve Uğurluel, s.230
[65] Gökdeniz, s.30
[66] Gönen ve Uğurluel, s.231
[67] Gönen ve Uğurluel, s.231
[68] Çiftçi ve Erserim, s.9(Erişim Tarihi:28.03.2010)

IFAC'ın dört bağımsız standart oluşturma kurulu- Uluslararası Denetim ve Güvence Standartları Kurulu, Uluslararası Muhasebe Eğitimi Standartları Kurulu, Muhasebeciler için Uluslararası Etik Standartları Kurulu ve Uluslararası Kamu Kesimi Muhasebe Standartları Kurulu-muhasebe uygulamasının seviyesini yükseltecek standartlar geliştirmeye ve finansal raporlamayı dünya çapında güvenilir ve yüksek kaliteli hale getirmeye adanmıştır.[69]

Uluslararası Sermaye Piyasası Komisyonu (Securities and Exchange Commission-SEC); Yakınsama sürecinin ilk aşamasında SEC düzenlemelerine tabi yabancı şirketlerini, finansal tablolarının US-GAAP (Amerika için genel kabul görmüş muhasebe standartları) yerine UFRS veya genel kabul görmüş yerel muhasebe standartlarını kullanarak sunması durumunda, kazançlarının ve net varlıklarının US-GAAP'a göre düzenlenmiş rakamları ile mutabakatı gerekmeydi. Bu süreç Kasım 2007'de değişmiştir. Buna göre; SEC yabancı şirketler için mutabakat gerekliliğini kaldırmıştır. Ağustos 2008'de ise; SEC ABD'de IFRS'lerin nihai adaptasyonu ile ilgili "yol haritası" açıklamıştır. Buna dayalı olarak 2009'da sınırlı sayıdaki şirketler grubu için UFRS'lerin erken uygulanması mümkün olabilecektir. 2011'de yerli şirketlerin şu anda ortak proje kapsamında geliştirilen standartların uygulanıp uygulanmayacağına karar verilecektir.[70]

Basel Komitesi; Bankacılık alanındaki faaliyetleri uluslararası düzeyde koordine etmek amacıyla kurulmuş bir örgüt olan Basel Komitesi (Basel Committee on Banking Supervision) de G7 Maliye Bakanları ve Merkez Bankası başkanlarının isteği üzerine IAS'i özellikle de bankacılık alanını etkileyen standartlarını kapsamlı bir biçimde inceledikten sonra Nisan 2000'de bu standartların kabul görmesini desteklediğini açıklamıştır.[71]

---

[69] Del Valle Fermin, Küreselleşme, Standartlarda Yakınsama ve Muhasebe Mesleğine Rehberlik Eden İlkeler- 20-24 Temmuz 2008 tarihleri arasında İstanbul'da yapılan 12. Dünya Muhasebe Tarihçileri Kongresi açılış konuşması, Muhasebe Finansman Dergisi, Ekim 2008, Sayı:40,s.19

[70] Çelik Orhan, Uluslararası Muhasebe Standartlarına İlişkin Gelişmeler; Dünya ve Türkiye, http://www.tmsk.org.tr/makaleler/Diger/ULUSLARARASI%20MUHASEBE%20STANDARTLARINA%20İLİŞKİN%20GELİŞMELER.pdf , s.9, (Erişim Tarihi:11.04.2010)

[71] Gökdeniz, s.30

Avrupa Birliği (AB); Avrupa Birliği'nde (AB) muhasebe uygulamalarının uyumlaştırılması yönündeki ilk çalışmalar 1970'lerde başlamıştır. Bu amaçla "Şirketler Kanunu Yönergeleri" başlığıyla yayınlanan Dördüncü, Yedinci ve Sekizinci Yönergelerde belirlenen ilkelerin, üye ülkelerin kendi hukuk sistemlerine dahil edilmesi zorunlu kılınmıştır. Bu yönergelerle, AB çerçevesinde muhasebe uygulamalarının karşılaştırılabilirliği ve uyumu hedeflenmiş ve önemli katkılar sağlanmıştır. Ancak, üye ülkelere birçok konuda seçimlik haklar tanınması, ekonomide ve finans piyasalarındaki gelişmeler vb. sebeplerle söz konusu yönergelerin yetersizliği hissedilmeye başlanmıştır.[72]

1990 yılında düzenlenen bir konferansta AB'de muhasebe uygulamalarının uyumu ele alınmış ve bu konuda çalışmalar yapmak üzere 22 üyeden oluşan "Muhasebe Danışma Kurulu" oluşturulmuştur. Söz konusu Kurul ve AB yetkili organlarının yaptığı değerlendirmeler sonucunda, 14.11.1995 tarihinde "Muhasebe Uyumu: Yeni Bir Strateji Bire Bir Uluslararası Uyum" baslıklı bir bildiri yayımlanmıştır. Söz konusu bildiride aşağıdaki öneriler ön plana çıkmıştır[73]:

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

Bu öneriler uzun süre tartışılmış ve uluslararası muhasebe ve denetim standartlarına uyum yönünde karar verilerek, AB mevzuatında bu amaçla mevcut yönergelerde güncellemeler ve yeni düzenlemeler yapılmıştır.[74]

Avrupa Komisyonu, Haziran 2000'de,halka açık şirketlerin, 2005 yılından itibaren hisse senetleri borsalar ve teşkilatlanmış piyasalarda işlem gören şirketlerin

[72] Çiftçi ve Erserim, s.11(Erişim Tarihi:28.03.2010)
[73] Çiftçi ve Erserim, s.11(Erişim Tarihi:28.03.2010)
[74] Çiftçi ve Erserim, s.11(Erişim Tarihi:28.03.2010)

(bankalar ve sigorta şirketleri dahil olmak üzere) konsolide mali tablolarının UFRS ile uyumlu hazırlanması yönünde karar almıştır. Mart 2002'de Avrupa Parlamentosu söz konusu düzenlemeyi onaylamış ve Eylül 2002'de düzenlemeyi yayınlamıştır. Böylece Avrupa Birliği üyesi yaklaşık 7000 şirket ve bunların bağlı ortaklıkları ile iştirakleri ve iş ortaklıkları UFRS uygulamasına geçmişlerdir. Ayrıca yapılan düzenlemeye göre, üye ülkeler bu yükümlülüğü tüm şirketleri kapsayacak şekilde genişletme konusunda serbest bırakılmıştır.[75]

1.4.2. Türkiye'de Muhasebe Standartlarında Uyumlaştırma Çalışmaları

Ülkemizde işletmelerin halka açılması, hisse senetlerinin dünya borsalarında işlem görmesi ve uluslararası ekonomik ilişkilerin önemli boyutlara ulaşması, Uluslararası Muhasebe Standartlarına uygun mali tabloların yönetim aracı olarak kullanılmasını ön plana çıkarmaktadır.[76]

Avrupa Birliği borsada işlem gören şirketlerden başlamak üzere 01.01.2005 tarihinden itibaren UMS/UFRS' lerin uygulanmasına karar vermiştir. Aynı şekilde İMF, Dünya Bankası, Uluslar arası Menkul Kıymetler Komisyonu Örgütü (The international Organizations Of Securities Commissions-IOSCO) vb. kuruluşlar da politikalarını UFRS' nin benimsenmesi doğrultusunda belirlemiştir. Türkiye'nin de gerek Avrupa Birliği'ne giriş sürecinde bir ülke olması, gerekse SPK ve BDDK'nın IOSCO' nun üyeleri olmaları nedeniyle; ülkemizde 2005 yılının başından itibaren, bankalar ve borsada işlem gören firmalar finansal tablolarını UFRS'ye uyumlu olarak düzenlemektedir. Ayrıca, ülkemizde muhasebe standartlarının belirlenmesi ve uygulamalarının yönlendirilmesiyle yetkili kuruluş olan TMSK'da Türkiye Muhasebe Standartlarının (TMS/TFRS) uluslararası alanda geçerlilik kazanması için UFRS'ye tam uyumu benimsemiştir. Bu doğrultuda TMS/TFRS bir telif karşılığında UFRS setinin çevirisi yapılarak oluşturulmuştur.[77]

---

[75] İbiş ve Özkan, s.31(Erişim Tarih:11.04.2010)

[76] Ayboğa Hanifi, Globalleşme Sürecinde Muhasebe Alanındaki Gelişmelere Ülkemizin Uyumu, Sosyal Bilimler Dergisi, http://sbe.balikesir.edu.tr/dergi/edergi/c5s8/makale/c5s8m3.pdf, s.10,(Erişim Tarihi:11.03.2010)

[77] Yalkın Koç Yüksel, Volkan Demir ve Defne Demir, Uluslararası Finansal Raporlama Standartları ve Türkiye'de Finansal Raporlama Standartlarının Gelişimi, Mali Çözüm Dergisi

Muhasebe standartlarının oluşturulma sürecine ilişkin Türkiye Bankalar Birliği, Türkiye Sigorta Murakabeleri Kurulu, Maliye Bakanlığı Koordinatörlüğü'nde Kurulan Muhasebe Standartları Komisyonu, TMUDESK ve TMSK, SPK, BDDK ve Hazine Müşteşarlığı'nın çalışmaları bir önceki bölümde açıklanmış olup, bu kapsamda yapılan çalışmalardan biri olan Türk Ticaret Kanunu Taslağı'nın yasalaşmasıyla ilgili çalışmalar hızlandırılmıştır. Taslak'ta, sermaye şirketleri için denetim zorunluluğu, kamuyu aydınlatma ve en önemlisi bütün işletmeler için TMSK'nın yayımlayacağı standartların kabul edilmesi gibi, Türkiye'deki muhasebe uygulamaları açısından reform niteliğinde hükümler yer almaktadır.[78] TTK Tasarısı 88(1) maddesi gereğince; gerçek ve tüzel kişiler gerek ticari defterlerini tutarken, gerek münferit ve konsolide finansal tablolarını düzenlerken TFRS'lere, kavramsal çerçeve ve yorumlarına uymak zorundadır.[79]

TTK Taslağı'nın yürürlüğe girmesi ile birlikte Türkiye Muhasebe Standartlarına uygun olarak hazırlanacak olan finansal tablolar, işletmenin tüm taraflarına doğru, anlaşılır ve şeffaf bilgi sunacak, uygulamadaki çok başlılık ortadan kalkmış olacak ve uluslararası sermaye piyasalarında Türk işletmelerinin finansal tabloları geçerlilik kazanacaktır.[80]

1.5. Envanter ve Değerleme

İsletmelerin süresiz olarak varsayılan ömrü, faaliyet sonuçlarının tespiti amacıyla belli faaliyet dönemlerine bölünmektedir. Faaliyet sonuçlarının tespiti, isletme sahip ve ortakları, isletme yöneticileri, işletmeyle ilişkide bulunan kişi ve kuruluşlar ile devlet açısından önem taşımaktadır. İşletmelerin ömrünün belli faaliyet dönemlerine bölünmesi ve faaliyet sonuçlarının bu dönemler itibariyle tespit edilmesi, dönem sonu envanter ve değerleme işlemlerini zorunlu kılmaktadır.[81]Muhasebenin asli görevi,

---

Sayı:76(Özel Sayı), 17. Dünya Muhasebe Kongresi Kasım 2006, http://www.istanbulsmmmodasi.org.tr/htmldergikonu.asp?id=8550&did=80&dad=MALİ%20ÇÖZÜM%20DERGİSİ%20Sayı:76%20(ÖZEL%20SAYI)%2017.%20World%20Congress%20Of%20Accountants%20November%202006%20-%20%2017.%20Dünya%20Muhasebe%20Kongresi%20Kasım%202006, s.294, (Erişim Tarihi:14.04.2010)

[78] Çiftçi ve Erserim, s.17(Erişim Tarihi:28.03.2010)

[79] Çelik, s.11(Erişim Tarihi:11.04.2010)

[80] Gönen ve Uğurluel, s.233

[81] Dönem Sonu İşlemleri Muhasebe Ve Vergisel Boyutu, http://www.alomaliye.com/donem_sonu_islemleri.pdf , 2008,s.2

işletme faaliyetlerini kayıtlara geçirmek ve dönem sonu işletme sonucunu ortaya çıkarmaktır, işte bu aşamada muhasebede dönem sonu işlemlerinin (Envanter - Değerleme) gerekliliği ortaya çıkar.[82]

İşletmeler dönemler itibariyle dönem sonunda finansal sonuçlarını finansal tablolar aracılığıyla ilgililere raporlarlar. Raporlamanın başlangıcı genel geçici mizan adlandırılan tablodur. Genel geçici mizan; işletmenin dönem içinde gerçekleştirmiş olduğu kayıtlarına göre hesaplarının durumunu gösteren bir tablodur. [83] Burada "genel" kelimesi bu mizanın tüm dönemin işlemlerini kapsamasını, "geçici" kelimesi ise bu mizanda yer alan hesap kalanlarının işletmenin varlık, alacak ve borçlarının gerçek durumunu yansıtmadığını ifade etmektedir.[84] Genel geçici mizanın gerçek durumu yansıtmama nedenleri ise şöyle sıralanabilir;[85]

Uygulanan muhasebe yöntemleri nedeniyle bazı hesaplar gerçek durumu göstermeyebilir.

- Varlıklarda kullanım zamanına bağlı olarak aşınma ve yıpranmalar oluşabilir.

- Hata ve hile nedeniyle hesapların kaydi durumu ile fiili durumu arasında farklılıklar olabilir.

- Gerçekleştirilen faaliyetlerin işletmeye geç ulaşması.

İşte bu bunun gibi nedenlerden dolayı finansal tabloları düzenlemeden önce işletmenin genel geçici mizanında gözüken hesaplarının bir kez daha incelenmesi gerekir. İşletmenin genel geçici mizanında gözüken varlık ve kaynaklarının (borçlarının) kaydi tutarları ile bu kaynakların fiili tutarlarının karşılaştırılması ve farklılıklarının giderilmesi gerekir. İşte yapılan bu işlemlere dönem sonu (envanter) işlemleri denir. İşte bu varlık ve kaynakların miktar olarak tespitine "Envanter" denilirken", tespit edilen bu varlık ve kaynakların değerleme günüdeki değerini tespit

[82] Ataman Ümit, s.9
[83] Aslan Sinan, Dönem Sonu İşlemleri Muhasebesi, İstanbul 2008, Türkmen Kitabevi, s.39
[84] Bektöre Sabri, Yılmaz Benligiray ve Nurten Erdoğan, Dönemsonu Muhasebe İşlemleri-Envanter ve Bilanço, Nisan Kitabevi 2009,s.12
[85] Aslan, s.39

etmeye de "değerleme" adı verilir. Bütün bu yapılan işlemler işletmenin dönem sonu işlemlerini oluşturur. [86]

1.5.1. Envanter Kavramı

Genel kabul görmüş muhasebe ilkelerinden dönemsellik ilkesine göre işletme faaliyetleri belirli dönemler itibariyle kontrol edilir ve işletmenin faaliyetleri sonucunda sağladığı kar veya zarar bu dönemler itibariyle hesaplanır. Muhasebe kurallarına göre her hesap dönemi sonunda hesapların kapatılıp müteakip hesap dönemi başında yeniden başlaması hem hesapların devamlılığını hem doğruluğunu hem de dönemler itibariyle işletme faaliyetlerinin kontrol altında tutulmasını sağlar. Her hesap dönemi sonunda düzenlenen mali tabloların sağlıklı ve gerçeği yansıtır olabilmesi için dönem içinde yapılan kayıtların dönem sonunda elde edilen envanter sonuçlarına göre düzeltilmesi gerekir.[87]

Envanterin birçok tanımı yapılmışsa da bunlardan yaygın olan ve geçerliliğini koruyan tanım, Vergi Usul Kanunu'nun 186.maddesindeki tanımdır. Buna göre, envanter çıkarmak " Envanter çıkarmak, bilanço günündeki mevcutları, alacakları ve borçları saymak, ölçmek, tartmak ve değerlemek suretiyle kesin bir şekilde ve müfredatlı olarak tespit etmektir. Şu kadar ki, ticari teamüle göre tartılması, sayılması ve ölçülmesi mutad olmayan malların değerleri tahminen tespit olunur…" şeklinde tanımlamıştır.[88]

Türk Ticaret Kanunu'nun 73. Maddesinde de envanter " Envanter çıkarmak; saymak, ölçmek, tartmak ve değerlendirmek suretiyle, bilanço günüdeki mevcutları, alacakları ve borçları kat'ı bir şekilde ve müfredatlı olarak tespit etmektir. Mevcutlar,

[86] Aslan, s.39

[87] Öztürk Bünyamin, Dönem sonu Envanter ve Değerleme İşlemleri, Maliye ve Hukuk Yayınları, Ankara, Kasım-2006,s.1

[88] Sürmen, Yusuf, Muhasebe-2, Eylül 2007, Trabzon Celepler Baskı, s.1

alacaklar ve borçlar işletmeye dahil iktisadi kıymetleri ifade eder…" şeklinde tanımlamıştır.[89]

İşletmelerde açılan hesaplar, bir hesap dönemi boyunca artış ve azalışları izler ve dolayısıyla dönem başı durumundan değişik ve farklı sonuçlar doğurur. Değişen bu hesap sonuçları, işletmenin sahip olduğu iktisadi kıymetler ile borç ve alacakların gerçek tutarını, o an için belirlemeye yeterli bir ölçü olamazlar. Bu bakımdan, gerek bir iktisadi kıymetin alım satımından doğan kar ya da zararın gerçek tutarının bilinmesi, gerekse üçüncü kişiler ile olan ilişkilerden doğan borç ve alacakların gerçek durumunun tespiti için sağlıklı bir envanterin yapılması gereklidir.[90]

Mevcutlar, alacaklar ve borçlar işletmeye dahil iktisadi kıymetleri ifade eder. Bu suretle her iki tarafta da envanterin esas bünyesini oluşturan iki unsur mevcuttur. Birincisi, saymak, ölçmek ve tartmak kısaca sayım işidir. İkincisi ise değerleme yani para ile ifade edilme işidir ki, bu iş envanterin en önemli bölümünü oluşturur. Özetle, envanter işlemleri; sayım, değerleme ve envanter kayıtlarının yapılmasını kapsayan bir süreçtir.[91]

1.5.1.1. Envanterin Zamanı

VUK' un 185. Maddesinde " Envanter defterine işe başlama tarihinde ve müteakiben her hesap döneminin sonunda çıkarılan envanterler ve bilançolar kaydolunur…" ifadesi yer almaktadır. TTK 72. maddesinde ise iş yılının 6 aydan az 12 aydan çok olamayacağı, aksine hüküm olmadıkça iş yılı için çıkarılacak envanter ve bilançonun gelecek iş yılının ilk 3 ayı içinde tamlanmış olması gerektiği belirtilmiştir.[92]

Gerek VUK' un 186. Maddesinde ve gerekse TTK'nın 73. Maddesinde belirtilen "… bilanço günündeki …" ifadesiyle, envanterin her yılın son günü (31 Aralık) itibariyle çıkartılması gereği ifade edilmiştir. Fakat işe yeni başlayan işletmeler, hem işe başlama tarihinde ve hem de hesap dönemi sonunda yılda iki defa envanter

[89] Çabuk Adem, Muhasebede Dönem Sonu İşlemleri, Bursa 2009, Dora Yayıncılık, 4.Baskı, s.4
[90] Sürmen, s.3
[91] Sürmen, s.2
[92] Özbirecikli Mehmet, Dönem sonu işlemleri Muhasebesi, Detay Yayıncılık, Ankara-2009, s.5

düzenlerler.[93] Ayrıca, VUK 190. Maddesi ile büyük mağazalar ve eczanelerin emtia mevcutlarının envanterlerini üç yılda bir, büyük sınai işletmelerin envanterlerini de icabına göre iki veya üç yılda bir çıkarmalarına müsaade ederek, bazı işletmelere envanter çıkarma zamanı konusunda istisna tanınmıştır.

Düzenleme amaçlarına göre envanterin yapılma zamanı şöyledir.[94]

- Kuruluş envanteri; işletmenin kurulduğu tarihte,
- Dönem başı envanteri; hesap dönemi başında yani, dönemin ilk gününde,
- Dönem sonu envanteri; faaliyet dönemi sonunda,
- Devir envanteri; işletmenin başka bir işletmeye devredildiği tarihte,
- Tasfiye envanteri; tasfiye işlemlerinin başladığı ve tamamlandığı tarihler itibariyle,
- İflas envanteri; iflas işlemlerinin başladığı ve tamamlandığı tarihlerde yapılır.

Dönem sonu kavramı, 193 Sayılı Gelir Vergisi Kanunu 108. Maddesi gereğince takvim yılıdır. 5422 Sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu 28.maddesi gereğince de bir hesap dönemidir. Bir yıldan az sürelere kıst dönem, Bakanlıkça tayin edilen sürelere de özel hesap dönemi denir. Hesap dönemi sonuna bilanço günü de denir. Envanter işlemi bilanço gününde yapılır.[95]

1.5.1.2. Envanter İşlemleri

Muhasebede dönem sonu envanter işlemlerini Tek Düzen Muhasebe Sistemi, Türk Ticaret Kanunu ve Vergi Usul Kanunu'nun ilgili hükümlerini de dikkate alarak değerlendirdiğimizde; envanter işlemlerini muhasebe dışı envanter işlemleri ve muhasebe içi envanter işlemleri olarak ikiye ayırabiliriz. Envanter çıkarmanın iktisadi kıymetlerin tespiti ve değerlendirilmesi aşamaları muhasebe dışı envanter olarak kabul

[93] Abitter Özulucan, Dönemsonu İşlemleri ve Muhasebe Uygulamaları, İstanbul 2005, Türkmen Kitabevi,.7

[94] Özulucan, Dönemsonu İşlemleri ve Muhasebe Uygulamaları, s.7

[95] Güçlü Faruk, Dönem Sonu İşlemleri, Ankara 2004, Tenoed Yayıncılık, 1.Baskı, s.8

edilir. Bu tespit ve değerleme işleminden sonra bulunan sonuçların muhasebe kayıtlan ile karşılaştırılarak hesapların gerçek durumu ifade eder duruma getirilmesi işlemi gelir. Bu işleme, muhasebe içi envanter diyoruz. Böylece muhasebe kayıtlarının envanter sonuçları ile doğruluğu sağlanmış olur.[96]

Muhasebe uygulamasında envanter işlemleri genel olarak aşağıdaki sıraya göre yapılır:[97]

-Dönem sonunda muhasebe kayıtlarına göre genel geçici mizan düzenlenir.

-Muhasebe dışı envanter işlemleri yapılarak iktisadi kıymetlerin gerçek durumu tespit edilir.

-Muhasebe dışı envanter sonuçlan ile genel geçici mizan karşılaştırılır varsa farklar bulunur.

-Bulunan farkların sebeplerine göre gerekli düzenleyici muhasebe kayıtları yapılarak muhasebe içi envanter işlemleri yapılır.

-Muhasebe kayıtları ile envanter sonuçlarının uyumu sağlanarak genel kesin mizan değerlendirilir.

-Daha sonra mali tablolar düzenlenir.

1.5.1.2.1. Muhasebe Dışı Envanter İşlemleri

Bir işletmeye dahil varlık ve kaynakların sayılması ölçülmesi, tartılması suretiyle miktarının saptanması ve saptanan miktarların parasal olarak ifade edilmesidir. Miktar tespiti ve değerleme işlemleri, muhasebe sistemi dışında yapılan işlemler olduğu için, bu envanter çeşidi muhasebe dışı envanter olarak ifade edilmektedir. Yani, burada envantere tabi olan değerlerin fiili olarak tespiti yapılmakta ve yapılan tespitlerin de muhasebe kayıtları ile ilişkisi bulunmamaktadır. Gerek VUK ve gerekse de TTK'nın envanter konusunda yaptığı tanımlar, literatürde muhasebe dışı envanter ya da belirleme işlemleri olarak kabul edilmektedir.[98]

[96] Öztürk, s.3
[97] Kızıl Ahmet, Genel Muhasebe, İstanbul Kasım 2006, Bahar Yayınevi, s.245
[98] Özulucan, Dönemsonu İşlemleri ve Muhasebe Uygulamaları, s.2

1.5.1.2.2. Muhasebe İçi Envanter İşlemleri

Varlıklarda, kaynaklarda, gelir ve giderlerde tespit edilen fiili durum tutarları ile muhasebe kayıtlarında görülen tutarların farklı olması durumunda, bu farklılığın giderilmesi için yapılan ayarlama ve düzeltme kayıtlarının tamamına, muhasebe içi envanter denir. İktisadi değerlerin tespit ve değerlendirilmesi (fiili durum) aşamalarından sonra, sonuçların muhasebe kayıtları (kaydi durum) ile karşılaştırılarak, hesapların gerçek durumu göstermesi için, dönem sonunda muhasebe kayıtları üzerinde yapılan işlemlerin tamamı şeklinde de ifade edebiliriz.[99]

1.5.1.3.Envanter Defteri ve Listeleri

Envanter esas itibariyle defter üzerine çıkarılır. Ancak işlerinde geniş ölçüde ve çeşitli mal kullanan büyük işletmeler envanterlerini listeler halinde düzenleyebilirler. Listelerin düzenlenmesi durumunda listelerin iktisadi kıymetlerle ilgili toplam değerleri toplu olarak envanter defterine kaydedilir.[100]

TTK ve VUK' da envanter defteri ciltli ve sayfaları birbirini takip eden sıra numaralı bir defter olarak tanımlanmıştır. VUK' nun 185.maddesine göre envanter defteri, müteharrik (ayrı) yapraklı olarak da kullanılabilir. VUK' un 220.maddesine göre de noter tasdikine tabi tutulmuştur.[101]

Envanter defterine işe başlama tarihinde ve bundan sonra her hesap döneminin sonunda çıkarılan envanter ve bilançolar kaydolunur.[102]

İşletme hesabı esasına göre defter tutan mükellefler mal envanteri çıkarttıklarında işlemlere ait kayıtlarla karıştırmamak suretiyle işe başlama halinde işletme defterinin baş tarafına, bundan sonra her hesap döneminin sonunda işlem kayıtlarını takip eden sayfalara envanteri kaydederler. İsteyenler ayrı bir envanter defteri tutarak mal envanterlerini bu deftere kaydedebilirler. [103]

---

[99] Özulucan, Dönemsonu İşlemleri ve Muhasebe Uygulamaları, s.3
[100] Kızıl, s.246
[101] Kızıl, s.246
[102] Kızıl, s.246
[103] Öztürk, s.5

VUK' nun 188. Maddesi ile envanterin listeler halinde tanzim edilmesi mümkün olup, hazırlanan listeler aşağıdaki şartları ihtiva etmesi gerekir.[104]

- Listeler sıra numarası takip edecek,
- Listelere envanter gününün tarihi yazılacak,
- Listeler, envanteri yapanlarla işletme sahibi veya vekili tarafından imza edilecek,
- Listeler envanter defteri gibi saklanacaktır.

Envanter listelerinde bulunması gerekli bilgiler, sayım yapılan iktisadi kıymetin özelliğine göre değişmekle beraber en azından sayılan kıymetin cinsi, markası, vasıfları, miktarı, birim değerleme fiyatı, tutarı, ilave açıklamalar gibi hususları kapsamalıdır.[105]

1.5.2. Değerleme Kavramı

Değerlemenin tanımını yapmadan önce değer kavramını ifade etmek gerekir. Değer, bir varlığın belirli bir tarihteki para cinsinden tutarını veya yükümlülüğün ifası amacıyla katlanılan bedeli ifade eder. Bir varlık veya yükümlülüğün değişim zamanlarına ve değişim ortamlarına göre farklı değerlerinden bahsetmek mümkün olup, bir varlık veya yükümlülük, farklı kişi ve kurumlar için farklı değerleri ifade edebilir. Bu anlamda sübjektiflik içerir[106]

Değer, durağan bir kavram iken, değerleme belli bir süreci içeren hareketli işlemlerin bütünüdür. Değerleme, değerin belirlenmesi amacıyla yapılacak hesaplamaları, hesaplamada kullanılacak değer ve değer ölçülerinin belirlenmesi ve bunların uygulanıp finansal tablolara taşınması işlemlerini içerir. Özet olarak, bir varlık veya yükümlülüğün para karşılığı tutarı "değer", bu tutarın belirlenmesinde esas alınan

[104] Ataman, s.15
[105] Kızıl, s.246,247
[106] Tokay Hüseyin, Ali Deran, Rafet Aktaş, Uluslararası Muhasebe ve Finansal Raporlama Standartlarında Gerçeğe Uygun Değer Yaklaşımı ve Muhasebe Uygulamalarına Etkisi, Türkiye XXIV. Muhasebe Eğitim Sempozyumu Bildirileri, Muğla Üniversitesi İİBF, Muğla 2005,s.93

fiyat "değer ölçüsü", varlık veya yükümlülüğün değerini belirleme işleminin bütünü ise "değerleme" işlemi olarak ifade edilmektedir.[107]

Muhasebe yönünden değerleme, sayım (envanter) ile birim sayıları belli olan, işletmeye ilişkin varlık, hak ve borçların değerlerinin belli bir para ile tanımlanması demektir. Başka bir anlatımla muhasebe dilindeki değerleme, bir işletmenin aktif ve pasif hesaplarında gösterilmiş bulunan türlü değerlerin belli bir tarihteki birim sayılarının ve değerlerinin ölçüye vurulmasıdır.[108]

İşletmecilik yönünden, işletme varlıklarının (mevcutlar, alacaklar ve borçlar) çeşitli dönemlerdeki durumlarını anlamak, miktar ve değerlerindeki değişmeleri izlemek, işletme faaliyetleri sırasında ve varlıkların seyrini göz önüne alarak alternatif araçlar ve yöntemler belirlemek, ayrıca bir takım değerlemeler yapabilmek için değerleme yapılması gerekmektedir. İşletmenin aktif (mevcutlar ve alacaklar) ve pasif (kaynaklar) değerleri hem işletme sahipleri hem de üçüncü kişiler açısından önem taşır. Bu bakımdan aktif değerlerin olduğundan daha düşük ve yüksek değerlendirilmesi, işletme sahiplerinin ve işletmeden alacaklı olanların hukuku ile çatışmaması bakımından önemlidir. Nitekim Türk Ticaret Kanunu'nun[109] 75.maddesiyle bu hususta bir ilke benimsenmiş durumdadır. Anılan maddeye göre; ilgililerin, işletmenin ekonomik ve finansal durumu hakkında mümkün olduğu kadar fikir edinebilmeleri için, envanter ve bilançolarının ticari esaslar gereğince eksiksiz, açık ve kolay anlaşılır biçimde ülke parasına göre düzenlenmesi gerekir. [110]

VUK' un 258. Maddesi gereğince ise değerleme, vergi matrahlarının hesaplanmasıyla ilgili iktisadi kıymetlerin vergi kanunlarında gösterilen gün ve zamanlardaki takdir ve tespitidir. Tespit, VUK' da yer alan değerleme ölçüleri kullanılarak mükellefler tarafından yapılan değerleme işlemidir. Takdir ise, mutat (alışılmış) değerleme ölçüleri kullanılarak değerleme yapılamadığı hallerde idare

[107] Tokay Semih Hüseyin ve Ali Deran, Türkiye ve Uluslararası Muhasebe Standartları'nda Değerleme Ölçüleri, Mali Çözüm Dergisi, Sayı 90, Kasım-Aralık 2008, http://archive.ismmmo.org.tr/docs/malicozum/90malicozum/02%20semih%20tokay.pdf, s.20(Erişim Tarihi:14.04.2010)

[108] Öngen Safiye, Vergi Muhasebesi, Ankara 2000, Yaklaşım Yayınları, s.107

[109] Türk Ticaret Kanunu'nda değerlemenin tanımına yer verilmemiştir.

[110] Öngen, s.107

tarafından yapılan takdir işlemidir(VUK Madde 267)[111] Vergileme yönünden önemli olan, mali bilançoların çıkarılabilmesi için yapılacak değerlemenin, VUK' da düzenlenen değerleme esaslarına uyularak yapılmasıdır.[112]

TMSK tarafından yayınlanan 1 Sıra No'lu Finansal Tabloların Hazırlanma ve Sunulma Esaslarına ilişkin Kavramsal Çerçeve Hakkında Tebliğ'de de finansal tabloların ölçüm esasları açıklanmış olup, ölçüm (değerleme), "finansal tablolarda yer alan unsurların bilânço ve gelir tablosunda tahakkuk ettirilecekleri ve gösterilecekleri parasal tutarların belirlenmesi işlemini ifade eder" şeklinde tanımlanmıştır.[113]

1.5.2.1. Değerleme İlkeleri

1.5.2.1.1.Değerlemenin Kapsamı

VUK'da değerleme, işletme içi varlıkları değerleme ve servetleri değerleme olmak üzere iki bölüme ayrılmıştır. Bunlardan işletme içi varlıkları değerleme, bilançoya dahil varlıkları değerlemeden başka, işletmenin kuruluşu ve sermaye koyulmasında değerleme, işletmeden sermaye çekilmesi durumunda değerleme, işletmenin devri durumunda değerleme ve yeniden değerleme konularını kapsar. [114] Bunun dışında ticari işletmeye dahil olmayan varlıklar için de değerleme söz konusu olabilir. Bu durum özellikle veraset ve intikal vergisi ile emlak vergisi uygulamalarında görülür. [115] Burada yalnız işletme içi, bilançoya dahil varlıkların değerlemesi konumuz dahilindedir.

---

[111] Erkan Mehmet, Cemal Elitaş ve Yunus Ceran, Dönem sonu Muhasebe İşlemleri, Ekin Basım Yayın Dağıtım 2010,s.21

[112] Öngen, s.107

[113] Tokay ve Deran, s.25(Erişim Tarihi:14.04.2010)

[114] Durmuş Ahmet Hayri, Envanterde Değerleme ve Muhasebe İşlemleri, İstanbul 1979, Nihad Sayar Yayın ve Yardım Vakfı, s.14

[115] Öztürk, s.8

1.5.2.1.2. Değerleme Günü

Bilançoya dahil varlıklarda envanter bilanço günü yapılır. Değerlemede envanterin bir parçası olduğundan ve değerlemeyi de içerdiğinden değerleme zamanı envanter zamanıdır.[116]

VUK'a göre, değerlemede iktisadi kıymetlerin vergi kanunlarında gösterilen gün ve zamanlarda sahip oldukları kıymetleri esas alınır. Bir başka ifade ile vergi matrahı hangi tarih itibariyle tespit edilecekse değerlemede de iktisadi kıymetlerin o tarihte haiz oldukları değerleri esas alınır.[117]VUK, değerlemenin yapılacağı gün için genel bir hüküm koymamıştır. Sadece özel kanunlara atıf yapmıştır. O halde her vergi için değerleme günü özel kanunlarda yazılı hükümlere göre belirlenir.[118] Örneğin, kurumlar vergisi beyannamesi hesap dönemi takvim yılı olanlar için takip eden yılın Nisan ayı içinde verilir. Verginin ilişkin olduğu mali tablolar ise 31.12… tarihi itibariyle düzenlenir ve değerlemede de bugün için geçerli değerler tespit edilir.[119] Gelir vergisinde, ticari kazancın tespiti için yapılacak değerlemede bilanço günü (31 Aralık) esas alınır (GVK Md 38, VUK Md 185-186). Veraset ve İntikal Vergisinde, miras yoluyla gerçekleşen intikallerde ölüm ve intikalin olduğu gündür (VUK Md 11). Bina ve arazide ise tahririn(yazma) başladığı gündür (VUK Md.302-310). Bu örneklerde göze çarpan ortak nokta, vergiyi doğuran olay ile değerleme günü arasında paralelliğin bulunmasıdır.[120]

1.5.2.1.3. Değerlemede Teklik İlkesi

VUK' da her iktisadi varlık, ayrı bir değerleme birimi olarak kabul edilmiştir ve genel kural, her bir varlığın değerleme sırasında özelliklerinin ayrı ayrı dikkate alınmasıdır. Buna münferit değerleme denir. [121]Tek başına terimine, iktisadi kıymetin işletmedeki konumuna, görevine ve hesabın özelliğine bakılarak anlam verilir.[122]

---

[116] Durmuş, s.20
[117] Özyer Mehmet Ali, Vergi Usul Kanunu, HUD, 2003, s.400
[118] Sürmen, s.13
[119] Özyer, s.400
[120] Sürmen, s.13,14
[121] Durmuş, s.20
[122] Sürmen, s.14

Değerlemede temel ilke, her bir varlığın ayrı ayrı değerlemesi olmakla birlikte, VUK iki istisna getirmiştir. Teamül gereği aynı cinsten sayılan mallar ile düşük kıymetli müteferrik (çeşitli, ayrılmış, dağınık) varlıklar, toplu olarak değerlemeye tabi tutulur. Örneğin; kusurlu mallar, artıklar ya da aynı cinsten olup farklı model ve renkte olan kazaklar, tişörtler vb. toplu olarak değerlenir.[123]

1.5.2.1.4. Değerlemede Tek Ölçek Kullanma İlkesi

Vergi sistemimiz, işletmelerin kişisel istek ve menfaatlerine göre değerleme ölçeği belirleme ve değiştirmelerine engel olan, her ekonomik varlığın niteliğine uygun objektif değerleme ölçüsü tespit etmiştir.[124]

1.5.2.1.5. Gerçekleşmeyen Kar ve Zararlar

Vergi sistemimizde, gerçekleşmeyen zararların hesaplara yansıtılabileceği belli şartlarla kabul edilmiştir. Ancak gerçekleşmeyen gelirler dönem karı hesaplanırken dikkate alınmazlar. [125]

Mali karın tespitinde, değerlemeye tabi olan varlıklar, VUK' un belirlediği ölçü aracılığı ile para cinsinden ifade edilir. Yani, yanı cinsten varlıklar (herkes tarafından) aynı ölçü esas alınarak değerlemeye tabi tutulmak zorundadır. Bu zorunluluğun nedeni, vergilemede eşitlik ve adalet ilkelerini ve vergi alacağının güven altına alınmasını sağlamaktır.[126]

1.5.2.2. VUK ve TMS/UMS'e Göre Değerlemeye Genel Bakış ve Değerleme Ölçüleri

1.5.2.2.1. VUK'a Göre Değerlemeye Genel Bakış ve Değerleme Ölçüleri

Vergi mevzuatımızda değerleme temel olarak Vergi Usul Kanunu' muzda düzenlenmiştir. Ayrıca, diğer vergi kanunlarında her kanunun getirdiği vergiye ilişkin özel değerleme hükümleri yer almaktadır. VUK' da değerleme 258 ile 330. Maddeler

[123] Özulucan, Dönemsonu İşlemleri ve Muhasebe Uygulamaları, s.15
[124] Öztürk, s.11
[125] Ataman, s.18
[126] Özulucan, Dönemsonu İşlemleri ve Muhasebe Uygulamaları, s.15

arasında düzenlenmiştir. Kanun sistematiğinde önce değerlemenin tanımı ve genel ilkeleri yer almış, daha sonra iktisadi kıymetlerin değerlemesinde uygulanacak temel değerleme ölçüleri sıralanmıştır. Bunu takiben işletme bilançosuna dahil iktisadi varlıklar önce aktif sonra pasif kalemler gelmek üzere tek tek belirtilerek bu kalemlerden her birinin hangi değerleme ölçüsü veya ölçüleriyle değerleneceği açıklanmıştır. Üçüncü bir başlık olarak iktisadi işletme dışı servet unsurlarının değerlemesine yer verilmiş, son bölümde ise amortismanlara, bir başka deyimle değer düzeltimi meselesine değinilmiştir. Enflasyonun işletmeler üzerindeki etkisini azaltmaya yönelik değerleme müessesesi mükerrer 298. Maddede düzenlenmiştir. Yeniden değerleme hükümleri 20 yıllık süre uygulandıktan sonra 5024 sayılı Kanunla 01.01.2004 tarihinden itibaren geçerli olmak üzere yürürlükten kaldırılmıştır. Yürürlükten kaldırılan yeniden değerleme müessesesi yerine uluslararası muhasebe standartlarında yer alan enflasyon düzeltmesine ilişkin hükümler mükerrer 298. Madde olarak 01.01.2004 tarihinden itibaren yürürlüğe girmiştir.[127]

VUK' un mükerrer 298. Maddesinde, kazançlarını bilanço esasına göre tespit eden gelir ve kurumlar vergisi mükelleflerinin, fiyat endeksindeki artışın, içinde bulunulan dönem dahil son üç hesap döneminde %100'den ve içinde bulunulan hesap döneminde %10'dan fazla olması halinde mali tablolarını enflasyon düzeltmesine tabi tutacakları ve enflasyon düzeltmesi uygulamasının da her iki şartın birlikte gerçekleşmemesi halinde sona ereceği belirtilmiştir.

VUK'a göre işletmeler mali tablolarını düzeltirken aşağıdaki işlemleri sırasıyla yerine getireceklerdir.[128]

- Mali tabloda yer alan kıymetlerden hangilerinin parasal olmayan kıymet olduğu tespit edilecektir.
- Tespit edilmiş parasal olmayan kıymetlerin enflasyon düzeltmesinde dikkate alınacak yutarları bulunacaktır.
- Bulunan bu tutarlar ait oldukları düzeltme katsayılarıyla çarpılacaktır.

[127] Öztürk, s.9

[128] Civan Mehmet, Ekrem Kara ve Ferah Yıldız, Enflasyon Muhasebesi, Gazi Kitabevi, Mart 2004 G.antep, s.14

- Parasal olmayan kıymetler düzeltilmiş değerleriyle, parasal kıymetler ise düzeltmeye tabi tutulmaksızın mali tabloda gösterilecektir.

Değerleme Ölçüleri

VUK 261. Maddesine göre, değerleme yapılan ekonomik varlığın cins ve özelliklerine göre kullanılabilecek ölçüler şunlardır.[129]

- Maliyet Bedeli,
- Borsa Rayici,
- Tasarruf Değeri,
- Mukayyet Değeri,
- İtibari Değer,
- Vergi Değeri,
- Rayiç Bedel,
- Emsal Bedeli ve Ücreti

Maliyet Bedeli; VUK' nun 262.maddesinde maliyet bedeli" iktisadi kıymetin iktisap edilmesi veyahut değerinin artırılması münasebetiyle yapılan ödemelerle bunlara müteferri bilumum giderlerin toplamını ifade eder" şeklinde ifade edilmiştir.

Satın alınan veya imal edilen bir iktisadi kıymetin maliyet bedeli değerlemesi yapılan iktisadi kıymetin özelliğine göre değişmektedir. VUK' a göre satın alınan veya imal edilen bir iktisadi kıymetin işletmenin mağaza veya deposuna girinceye kadar veya kullanılır hale gelinceye adar yapılan bütün harcamalar;[130]

-Satın alma veya imal bedeli, gümrük vergileri, nakliye, sigorta ve montaj giderleri,

[129] Özulucan, Dönemsonu İşlemleri ve Muhasebe Uygulamaları, s.11
[130] Kızıl, s.251

-Noter, mahkeme, kıymet takdiri, komisyon, emlak alım ve taşıt alım vergileri, yıktırma, hafriyat ve tasfiye giderleri gibi harcamalardır. (i) grubu harcamaların maliyet bedeline ilavesi zorunlu, (ii) grubu harcamaların ilavesi ise ihtiyaridir.

Bir iktisadi kıymetin değerini devamlı olarak artıran, kapasitesini genişleten veya hizmet ömrünü arttıran harcamalar da maliyet bedeline dahil edilir.[131]

VUK' da maliyet bedeli ile değerlemeye tabi tutulacak varlıklara; gayrimenkulleri, demirbaşları, taşıt araçlarını, makineleri, ticari malları, özel maliyet bedelini, gayri maddi hakları (patent ve telif hakları gibi) örnek olarak göstermek mümkündür.[132]

Borsa Rayici; VUK' nun 263.maddesinde borsa rayici " gerek menkul kıymetler ve kambiyo borsasına, gerekse ticaret borsalarına kayıtlı olan iktisadi kıymetlerin değerlemeden evvelki son muamele gününde borsadaki muamelelerin ortalama değerlerini ifade eder.

Normal dalgalanmalar dışında fiyatlarda bariz kararsızlıklar görülen hallerde, son muamele günü yerine değerlemeye takaddüm eden 30 gün içindeki ortalama rayici esas olarak aldırmaya Maliye Bakanlığı yetkilidir" şeklinde ifade edilmiştir.

Borsa rayici değerlemeye tabi tutulacak varlıklara, işletme kasasında bulunan yabancı paraları ya da yabancı para cinsinden oluşan senetli ve senetsiz borç ve alacakları örnek göstermek mümkündür. Fakat ülkemizde yabancı paralar Maliye Bakanlığı'nca ilan edilen resmi kurlara göre değerlemeye tabi tutulmaktadır.[133]

Tasarruf Değeri; VUK' nun 264.maddesinde tasarruf değeri "bir iktisadi kıymetin değerleme gününde sahibi için arz ettiği değerdir" şeklinde ifade edilmiştir.

[131] Kızıl, s.251
[132] Özulucan, Dönemsonu İşlemleri ve Muhasebe Uygulamaları, s.12
[133] Özulucan, Dönemsonu İşlemleri ve Muhasebe Uygulamaları, s.13

Iskonto edilmiş değer olarak da adlandırılan tasarruf değeri iktisadi değerin değerleme günündeki kullanım değeri (veya peşin değeri) olmaktadır.[134]

VUK' un 281. ve 285. Maddelerine göre, senetli alacaklar ve borçlar tasarruf değeri ile değerlemeye tabi tutulabilir. Fakat bankalar, bankerler ve sigorta şirketlerinin, senetli alacak ve borçlarını tasarruf değeri ile değerleme mecburiyetleri vardır. [135]

Mukayyet Değer; VUK' nun 265.maddesinde mukayyet değer "bir iktisadi kıymetin muhasebe kayıtlarında gösterilen hesap değeridir" şeklinde ifade edilmiştir. Mukayyet değer, değerleri defter ve hesaplarda oluşan ve envanterleri bunlardan bulunabilecek olan iktisadi kıymetlere uygulanmaktadır.[136]

Mukayyet değerle değerlenmesi gereken iktisadi kıymetler, ilk tesis ve taazzuv giderleri(VUK m.282), aktif ve pasif geçici hesap kıymetleri(VUK m. 283 ve 287), karşılıklar(VUK m.288), senetsiz alacaklar ve borçlardır(VUK m.281 ve 285). Senede bağlı alacak ve borçlar ise, reeskonta tabi tutulmamaları halinde mukayyet değerle değerlenir.[137]

İtibari Değer; VUK' nun 266.maddesinde itibari değer, "her nevi senetlerle esham ve tahvilin üzerinde yazılı olan değerlerdir" şeklinde ifade edilmiştir.

İtibari değerle değerlenecek iktisadi kıymetlere, kasada mevcut olan ulusal paralar(VUK Md. 284) ve çıkarılmış tahviller (VUK Md.286) örnek gösterilebilir.[138]

Rayiç Bedel; VUK' nun Mük.266.maddesinde rayiç bedel " bir iktisadi kıymetin değerleme günündeki normal alım-satım değeridir" şeklinde ifade edilmiştir.

Modern değerleme sisteminde "cari değer" olarak da kullanılan rayiç bedel, iktisadi varlıkların gerçek değerini ortaya koyan bir ölçü olarak kabul edilmektedir.

[134] Özbirecikli, s.9
[135] Özulucan, Dönemsonu İşlemleri ve Muhasebe Uygulamaları, s.13
[136] Kızıl, s.252
[137] Çabuk, s.12
[138] Özulucan, Dönemsonu İşlemleri ve Muhasebe Uygulamaları, s.13

[139]Rayiç bedelde "piyasa değeri nedir?" sorusunun cevabı değerleme ölçüsü olmaktadır.[140]

Rayiç bedel ölçüsünün uygulanma alanı son derece sınırlıdır. Sadece veraset ve intikal vergisi ve emlak alım vergisi uygulamasında kullanılmaktadır.[141]

Emsal Bedeli veya Emsal Ücreti; VUK' nun 267. maddesinde emsal bedel "gerçek bedeli olmayan veya bilinmeyen veyahut doğru olarak tespit edilemeyen bir malın değerleme gününde satılması halinde emsaline nazaran haiz olacağı değerdir.

Emsal bedeli sıra ile aşağıdaki esaslara göre tayin olunur.

Birinci sıra: (ortalama fiyat esası) Aynı cins ve nevideki mallardan sıra ile değerlemenin yapılacağı ayda veya bir evvelki ayda veya bir daha evvelki aylarda satış yapılmışsa, emsal bedeli bu satışların miktar ve tutarına göre mükellef tarafından çıkarılacak olan "Ortalama Satış Fiyatı" ile hesaplanır. Bu esasın uygulanması için aylık satış miktarının emsal bedeli tayin olunacak her bir malın miktarına nazaran % 25'ten az olmaması şarttır.

İkinci sıra: (maliyet bedeli esası) Emsal bedeli belli edilecek malın maliyet bedeli bilinir veya çıkarılması mümkün olursa mükellef bu maliyet bedeline toptan satışlar için % 5, perakende satışlar için % 10 ilave etmek suretiyle emsal bedelini bizzat belli eder.

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

[139] Özulucan, Dönemsonu İşlemleri ve Muhasebe Uygulamaları, s.14
[140] Özyer, s. 407,408
[141] Sürmen, s.32

Yukarıdaki esaslarla mukayyet olmaksızın kaza mercilerinin re'sen biçtikleri değerler ile zirai kazanç ölçülerini tespit eden kararnamelerde yer alan unsurlar emsal bedeli yerine geçer.

Ücretle yapılan imalâtta ücretin gerçek miktarının bilinmemesi veya doğru olarak tayin edilememesi hallerinde tespit edilecek emsal ücret de aynı esaslara göre tayin olunur" şeklinde ifade edilmiştir.

Emsal bedel ölçüsünün uygulanabilmesi için değerleme konusu iktisadi kıymetin gerçek değerinin belli olmaması veya bilinmemesi veyahut gerçek değerinin doğru olarak tespit edilememesi gerekir. Bir iktisadi kıymetin gerçek değerinin bilinmesi veya gerçek değerinin doğru olarak hesaplanabilmesi durumunda emsal bedeli uygulanamaz.[142]

VUK' un 289. Maddesi, bu kanunun değerleme bölümünde yazılı olmayan veya yazılı olup da VUK ölçülerine göre değerlemesine imkan bulunmayan iktisadi kıymetlerden bina ve arazinin vergi değeriyle, diğerlerinin, varsa borsa rayici, yoksa mukayyet değerleri, o da yoksa emsal bedelleriyle değerleneceğini belirtmiştir. Bu durumda, gerçek değeri bilinmeyen veya doğru olarak hesaplanamayan bir iktisadi kıymetin mutlaka emsal bedeliyle değerlenmesi söz konusu değildir.[143]

Emsal bedelinin hangi esaslara göre tayin edileceği VUK' unda belirlenmiştir. Bunlar ortalama fiyat esası, maliyet bedeli esası ve takdir esasıdır. Emsal bedel ölçüsü ile yapılacak değerlemede önce birinci sıradaki esas uygulanır. Bu sıra ile emsal bedel tespit edilemezse ikinci sıradaki esasa bu esas da yeterli olmazsa üçüncü sıradaki esasa geçilir. Bir önceki sıra ile emsal bedel tespit edilebiliyorsa sonraki sıralara başvurulmaz.[144]

Emsal bedel ölçüsü ile değerlenecek iktisadi kıymetlere, değeri düşen mallar, maliyet bedeli bilinmeyen hayvanlar, doğal afete uğrama ya da bozulma, çürüme, kırılma, çatlama ve paslana gibi sebepler ile önemli ölçüde değer kaybına uğrayan mal

[142] Kızıl, s.253
[143] Kızıl, s.254
[144] Sürmen, s.30

ile maliyet bedeli mutad olmayan hurda, imalat artığı ve ıskontolar vd. örnek verilebilir.[145]

VUK' nun değerleme ölçülerine ilişkin 261.maddesinde sayılmamakla beraber alış bedeli ölçüsü, alış emsal bedeli, satış değeri, satış bedeli gibi değerleme ölçüleri de kanun içerisinde geçmektedir.[146]

Vergi Değeri; VUK' nun 268.maddesinde vergi değeri "bina ve arazinin bina ve arazinin Emlak Vergisi Kanunu'nun 29 uncu maddesine göre tespit edilen değeridir" şeklinde ifade edilmiştir.

Esas itibariyle bina ve araziler, maliyet bedeli ile değerlenir. Fakat bu varlıkların, maliyet bedeli ile değerlenmesine imkan kalmaması durumunda, vergi değeri ile değerlemeye tabi tutulacağı hükmü geçerlidir(VUK Md.289).[147]

1.5.2.2.2. TMS/UMS'e Göre Değerlemeye Genel Bakış ve Değerleme Ölçüleri

Finansal tablo unsurlarının ölçüm esasları, TMSK tarafından yayınlanan 1 Sıra No'lu Finansal Tabloların Hazırlanma ve Sunulma Esaslarına ilişkin Kavramsal Çerçeve Hakkında Tebliğ'de açıklanmıştır. Söz konusu Tebliğ'de ölçüm (değerleme), "finansal tablolarda yer alan unsurların bilânço ve gelir tablosunda tahakkuk ettirilecekleri ve gösterilecekleri parasal tutarların belirlenmesi işlemini ifade eder" şeklinde tanımlanmıştır(Kavramsal Çerçeve, Madde 99).

TMS/UMS ile TFRS/UFRS'de varlık, yükümlülük ve özkaynak unsurlarının para birimi cinsinden ifade edilmesine yönelik birden çok değerleme esası ve değerleme ölçüsü bulunmaktadır. Aynı bilanço unsurunun ilk kayıt veya takip eden değerleme dönemlerinde farklı değerleme ölçüleri ile değerlenmesi söz konusudur.[148]

Yayınlanan kavramsal çerçeve, finansal tabloların hazırlanmasında tarihi maliyetin temel olduğu, finansal tablolarda kullanılacak ölçüm yöntemlerinin tarihi

[145] Sürmen, s.30
[146] Kızıl, s.256
[147] Özulucan, Dönemsonu İşlemleri ve Muhasebe Uygulamaları, s.13
[148] Tokay ve Deran, s.18 (14.04.2010)

maliyet ile birlikte kullanılacağını açıklamaktadır.[149] TMSK Kavramsal Çerçevesi paragraf 101'de de belirtildiği gibi işletmelerin, tarihi maliyet esasını, diğer değerleme (cari değere dayalı) esasları ile birlikte kullanmaları gerekmektedir. Buradan çıkan sonuç, TMS/UMS ve TFRS/UFRS'lerde karma değerleme esasının kabul edildiğidir.[150]

TMSK'nın yayınladığı Kavramsal Çerçeve'de, değerleme esasları dört ana başlıkta(tarihi maliyet, cari maliyet, gerçekleşebilir değer ve bugünkü değer) açıklanmakla beraber, TMS/UMS ve TFRS/UFRS'ler incelendiğinde, standartlarda bu dört ana başlığa karşılık olarak kullanılan birçok değerleme ölçüsünün olduğu tespit edilmiştir. Bu ölçüleri aşağıdaki gibi sıralamak mümkündür.[151]

Tablo 3
Türkiye Muhasebe ve Finansal Raporlama Standartları'nda Yer Alan Değerleme Esasları ile Değerleme Ölçüleri

Tarihi Maliyet	Cari Maliyet	Gerçekleşebilir Değer	Bugünkü Değer
Amortismana Tabi Tutar	Amortismana Tabi Tutar	Amortismana Tabi Tutar	Amortismana Tabi Tutar
Stokların Maliyeti Satın Alma Maliyeti Dönüştürme Maliyeti	Satış Maliyetleri Düşülmüş Gerçeğe Uygun Değer	Satış Maliyetleri Düşülmüş Gerçeğe Uygun Değer	Satış Maliyetleri Düşülmüş Gerçeğe Uygun Değer
Tahmini Maliyet		Geri Kazanabilir Tutar	Geri Kazanabilir Tutar
Maliyet		Net Gerçekleşebilir Değer	Net Gerçekleşebilir Değer
Defter Değeri			Finansal Varlık Veya Finansal Borcun Etkin Faiz Yöntemiyle Hesaplanan İtfa Edilmiş Maliyeti
			İşletmeye Özgü Değer

Kaynak: Hüseyin Tokay ve Ali Deran, Mali Çözüm Dergisi, Sayı 90, Kasım-Aralık 2008

Değerleme Esasları (Temel Değerleme Ölçüleri)

Tarihi Maliyet: Tarihi maliyet, finansal tablolara alınacak varlık veya yükümlülüklerin, gerçekleştiği tarihte ödenen veya ödenecek nakit ve nakit benzerleri

[149] Özkan Mehmet ve Serkan Terzi, Gerçeğe Uygun Değer Ölçümünün Uluslararası Muhasebe Standartları ve Amerikan Muhasebe Standartları (SFAS) Açısından İncelenmesi, Mali Çözüm Dergisi, Sayı 92, Mart-Nisan 2009, http://www.istanbulsmmmodasi.org.tr/htmldergikonu.asp?id=8550&did=97&dad=MALİ%20ÇÖZÜM%20DERGİSİ%20Sayı:92%20MART%20-%20NİSAN%202009 s.30, (Erişim Tarihi:14.04.2010)

[150] Tokay ve Deran, s.25(14.04.2010)

[151] Tokay ve Deran, s.29(14.04.2010)

ile ölçülmesidir. Varlıkların elde etme maliyeti, edinildikleri tarihte satın almak, imal veya inşa etmek ve söz konusu varlıkların işletme amaçları çerçevesinde kullanılabilir hale getirmek için ödenen nakit ve nakit benzerleri ile verilen diğer varlıkların makul değeri ile ölçülür. Satın ama maliyeti, satın alınan varlıklar için katlanılan tutarları, üretim veya inşa maliyeti ise, üretim veya inşa sırasında katlanılan maliyetleri içerir.[152]

Cari Maliyet: Varlıklar aynı varlığın veya bu varlıkla eşdeğer olan bir varlığın alınması için hali hazırda gereken nakit veya nakit benzerlerinin tutarı ile gösterilirler. Borçlar, yükümlülüğün kapatılması için gereken nakit ve nakit benzerlerinin ıskonto edilmemiş tutarları ile gösterilir.[153] Bu ölçünün temek dayanağı cari satın alma fiyatıdır. Başka bir deyişle aynı veya benzer varlığın satın alınması durumunda katlanılacak tutar, aynı veya benzer bir yükümlülüğün elde edilmesi durumunda ödenecek tutardır.[154]

Gerçekleşebilir Değer (İtfa Değeri): Varlıklar, işletmenin normal faaliyet koşullarında, bir varlığın elden çıkarılması halinde ele geçecek olan nakit ve nakit benzerlerinin tutarıdır.[155] Gerçekleşebilir değer ölçüsünde değerlenen varlığın satılması varsayımı altında elde edilecek tutar esas alınır. Burada varsayımsal satma yaklaşımı temeldir.[156]

Bugünkü Değer: Bu ölçüde, nakit üreten varlıklar, iş hayatının normal akışı içerisinde gelecekte üretmesi beklenen net nakit akımlarının bugüne indirgenmiş değerleri, yükümlülükler ise yine iş hayatının normal akışı içerisinde, bunları ifası için ödenmesi beklenen nakdi tutarın bugüne indirgenmiş değerleri ile değerlenir.[157]

---

[152] Kahraman Orhan, Uluslararası Finansal Raporlama Standartlarındaki Değerleme Ölçüleri, Vergi Dünyası, Sayı:296, Nisan 2006, s.63

[153] Önce Saime, Kavramsal Çerçeve, Necdet Sağlam, Salim Şengel ve Bünyamin Öztürk (Ed) Türkiye Muhasebe Standartları Kitabı İçinde, Maliye ve Hukuk Yayınları, Mart 2007,s.30

[154] Kahraman, Uluslararası Finansal Raporlama Standartlarındaki Değerleme Ölçüleri, s.63

[155] Örten, Kaval ve Karapınar, Türkiye Muhasebe-Finansal Raporlama Standartları Uygulama ve Yorumları, Gazi Kitabevi,3 Baskı Mart 2009,s.11

[156] Kahraman, Uluslararası Finansal Raporlama Standartlarındaki Değerleme Ölçüleri, s.63

[157] Kahraman Orhan, Uluslararası Finansal Raporlama Standartlarındaki Değerleme Ölçülerinin Vergi Yasalarının Öngördüğü Ölçülerle Karşılaştırılması, ASMMMO, Muhasebe Uygulamaları ve Vergi Mevzuatı Sempozyumu-V, Antalya 2006

Değerleme Ölçüleri

Geri Kazanılabilir Tutar: Bir varlığın veya nakit yaratan birimin, satış maliyetleri düşülmüş gerçeğe uygun değeri ile kullanım değerinden büyük olanıdır(TMS/UMS 36: 6). Bir varlığın kullanım değeri, söz konusu varlığın cari ekonomik değerini yansıtır. [158]

Kullanım Değeri: Bir varlığın devamlı kullanımından ve faydalı ömrünün sonunda satış ya da elden çıkarılması sonucunda ortaya çıkması beklenen tahmini gelecek nakit akışlarının bugünkü değeridir.[159] Bu ölçü sadece varlıklara uygulanır. Çünkü varlıklar, gelecekte fayda elde etmek üzere elde edilir ve bunların kullanımından elde edilecek faydaların bugünkü değeridir.[160]

Net Gerçekleşebilir Değer: İşin normal akışı içinde, tahmini satış fiyatından, tahmini tamamlanma maliyeti ve satışı gerçekleştirmek için gerekli tahmini satış giderleri toplamının, düşürülmesiyle elde edilen tutarı ifade etmektedir(TMS/UMS 2: 6)[161] Bu tahminlerde tahmin zamanlarında yapılan en güvenilir tespitler(veriler) temel alınır.[162]

Stokların Maliyeti: Tüm satın alma maliyetlerini, dönüştürme maliyetlerini ve stokların mevcut durumuna ve konumuna getirilmesi için katlanılan diğer maliyetleri içermektedir (TMS/UMS 2: 10).

Satın Alma Maliyeti: Satın alma fiyatı, ithalat vergileri ve diğer vergiler (işletme tarafından vergi idaresinden iade alınabilecekler hariç) ve nakliye, yükleme boşaltma maliyetleri ile mamul, malzeme ve hizmetlerin elde edilmesiyle doğrudan bağlantısı kurulabilen diğer maliyetleri içerir. Ticari ıskontolar ve benzeri diğer indirimler, satın alma maliyetinin belirlenmesinde indirim konusu yapılır(TMS/UMS 2.11).

---

[158] Tokay, Deran ve Aktaş, s.96
[159] Tokay, Deran ve Aktaş, s.96
[160] Kahraman, Uluslararası Finansal Raporlama Standartlarındaki Değerleme Ölçüleri, s.63
[161] Örten Remzi ve Aydın Karapınar, Dönemsonu Muhasebe Uygulamaları, Gazi Kitabevi, 3.Baskı, Haziran 2007,s.8
[162] Greuning Hennıe Van, İnternational Reporting Standards A Pratical Guide,The World Bank Washington D.C., 2009,s.152

Dönüştürme Maliyetleri: Stokların dönüştürme maliyetleri; direk işçilik giderleri gibi, üretimle doğrudan ilişkili maliyetleri kapsar. Bu maliyetler ayrıca ilk madde ve malzemenin mamule dönüştürülmesinde katlanılan sabit ve değişken genel üretim giderlerinden sistematik bir şekilde dağıtılan tutarları da içerir (TMS/UMS 2: 13).

Defter Değeri: Bir varlığın birikmiş amortisman ve birikmiş değer düşüklüğü zararları indirildikten sonra finansal tablolara yansıtıldığı tutar olarak tanımlanmaktadır(TMS/UMS 36: 6).

Amortismana Tabi Tutar: Bir varlığın maliyetinden veya finansal tablolarda maliyet yerine geçen diğer tutarlardan, kalıntı değerinin düşülmesiyle bulunan tutarı ifade eder (TMS/UMS 36,6).

Finansal Varlık Veya Finansal Borcun Etkin Faiz Yöntemiyle Hesaplanan İtfa Edilmiş Maliyeti: Finansal varlık veya finansal borcun ilk muhasebeleştirme sırasında ölçülen değerinden anapara geri ödemeleri düşüldükten, anılan ilk tutar ile vadedeki tutar arasındaki farkın etkin faiz yöntemi kullanılarak hesaplanan birikmiş itfa payı düşüldükten veya eklendikten ve değer düşüklüğü ya da tahsil edilememe durumuna ilişkin her türlü indirimin yapılmasından (doğrudan doğruya veya bir karşılık hesabı kullanılarak) sonra geriye kalan tutardır (TMS/UMS 39: 9). Etkin faiz yöntemi, finansal varlık veya borcun itfa edilmiş maliyetlerinin hesaplanması ve ilgili faiz gelir veya giderlerinin ilişkili olduğu döneme dağıtılması yöntemidir. Etkin faiz oranı ise, finansal varlık veya borcu net defter değerine indirgeyen orandır.[163]

Tahmini Maliyet(Varsayılan Maliyet): Belirli bir tarihteki maliyet veya amortismana tabi tutulmuş maliyet açısından tahmin edilen tutardır. Buna ek olarak gerçekleştirilen amortisman veya itfa işlemlerinde, işletmenin ilk başta anılan belirli tarih itibariyle ilgili varlık ve borcu finansal tablolarına yansıttığı ve söz konusu tarihteki maliyetin tahmini maliyete eşit olduğu varsayılır(TFRS/UFRS 1. Ek A.).

[163] Demir Volkan, TFRS/UFRS Kapsamında Finansal Araçlar, Nobel Yayın Dağıtım, Ankara, Nisan 2009,s.70

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 (TMS/UMS 36: 6). TFRS/UFRS'de bir varlığın ya da yükümlülüğün gerçeğe uygun değer ile ölçülebilmesi için gerçeğe uygun değerin güvenilir biçimde saptanması gerekir.[164]

Satış Maliyetleri Düşülmüş Gerçeğe Uygun Değer: Bir varlık veya nakit yaratan birimin karşılıklı pazarlık ortamında, bilgili ve istekli gruplar arasında gerçekleştirilen satışı sonucunda elde edilmesi gereken tutardan, elden çıkarma maliyetlerinin düşülmesi suretiyle bulunan değerdir (TMS/UMS 36: 6).

Borçlanma Maliyetleri: Bir işletme tarafından yapılan borçlanmalarla ilgili olarak katlanılan faiz ve diğer giderlerden oluşmaktadır (TMS/UMS 23: 4).

Maliyet: Bir varlığın elde edilmesinde veya inşaatında ödenen nakit veya nakit benzerlerini veya verilen diğer bedellerin gerçeğe uygun değerini veya belli durumlarda, (diğer TFRS'lerin özel hükümleri uyarınca) ilk muhasebeleştirme sırasında ilgili varlığa atfedilen bedeli ifade etmektedir (TMS/UMS 16: 6).

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 günkü değerini ifade eder(TMS/UMS 16: 6).

[164] Demir Volkan, TFRS/UFRS Kapsamında Finansal Araçlar, s.72

3. BÖLÜM

TÜRK VERGİ MEVZUATINA GÖRE VARLIKLARIN DEĞERLEMESİ VE TÜRKİYE MUHASEBE STANDARTLARI/ULUSLAR ARASI MUHASEBE STANDARTLARI İLE KARŞILAŞTIRILMASI

2.1. Dönen Varlıkların Değerlemesi

Dönen Varlıklar, esas itibariyle, bir yıl içinde (12 ay içinde) normal olarak paraya çevrilmesi ya da kullanılması beklenen kalemlerden oluşur. Bu gruba giren varlıkların büyük defter hesaplarının sıralanmasında, likidite durumu (nakde çevrilmesi) esas alınarak aşağıdaki gibi bölümlendirilmiştir.[165]

A- Hazır Değerler

B- Menkul Değerler

C- Ticari Alacaklar

D- Diğer Alacaklar

F- Stoklar

H- Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım Maliyetleri

I- Gelecek Aylara Ait Giderler ve Onarım Maliyetleri

İ- Diğer Dönen Varlıklar

2.1.1. Hazır Değerlerin Değerlemesi

Nakit olarak elde veya bankada bulunan ya da istenildiği an değer kaybına uğramadan nakde dönüşmesi mümkün olan varlıklar (menkul kıymetler hariç) bu grupta

[165] Sağlam Necdet, Tek Düzen Muhasebe Sistemi ve Uygulaması, Maliye ve Hukuk Yayınları, Ekim 2007,s.67

toplanmıştır. Tek düzen hesap planında hazır değerler bölümünde aşağıdaki defter hesapları yer alır.[166]

A-Hazır Değerler

1- Kasa

2- Alınan Çekler

3- Bankalar

4- Verilen Çekler ve Ödeme Emirleri(-)

5- Diğer Hazır Değerler

2.1.1.1. VUK'a Göre Hazır Değerlerin Değerlemesi

2.1.1.1.1.Kasa

Değerleme gününde, Türk Lirası itibari(nominal) değerleriyle değerlenirler(VUK md. 284). Bu nedenle dönem sonu envanterinde Türk Lirası ile ilgili olarak bir değerleme işlemi yapılmaz. Yapılan envanter ve değerleme işlemi sonunda kasadaki para tutarı genel geçici mizanda yer alan Kasa Hesabının kalanı ile karşılaştırılır. Fark var ise araştırılması gerekir, farkın değerlemeden doğması mümkün değildir.[167]

Döviz cinsinden kasa mevcutları borsa rayici ile değerlenir. Borsa rayicinin takarrüründe muvazaa olduğu anlaşılırsa bu rayiç yerine alış bedeli esas alınır. Yabancı paranın borsa rayici yoksa değerlemede esas alınacak kur Maliye Bakanlığınca tespit olunur(VUK Md 280).

Ülkemizde Türk Parasının Kıymetini Koruma Hakkında 32 Sayılı Kararla yabancı para arz ve talebi serbest bırakılmış ancak bu alanda bir borsa kurulmamıştır.[168]Bu nedenle, döviz cinsinden kasa mevcutlarının değerlemesinde, değerleme günü itibariyle Maliye Bakanlığınca kur ilan edilmediği durumlarda T.C. Merkez Bankasınca ilan edilen kurların esas alınması gerekmektedir. Bu şekilde

[166] Sağlam, s.67
[167] Örten ve Karapınar, s.19
[168] Öztürk, s.37

yapılacak değerlemelerde efektif cinsinden yabancı paralar için efektif alış kurunun (bulunmaması halinde döviz alış kurunun), döviz cinsinden yabancı paralar içinse döviz alış kuru uygulanması gerekmektedir.[169]

2.1.1.1.2. Alınan Çekler

Alınan çeklerin Türk Lirası olanlarının değerlemesi itibari (nominal) değerle değerlenir(VUK Md.266). Yabancı para cinsinden düzenlenmiş çekler ise esas itibariyle borsa rayici ile değerlenir. Fakat Türkiye'de yabancı paralar borsası olmadığı için, Maliye Bakanlığı'nın tespit ve ilan ettiği kur üzerinden değerlemeye tabi tutulacaktır.[170]Maliye Bakanlığı'nca kur ilan edilmediği durumlarda Merkez Bankası'nca ilan edilen döviz alış kurunun esas alınması gerekmektedir.

Vadeli çekler için ise VUK 281 ve 285. Maddelerine (alacaklar ve borçların değerlemesi) dayanılarak reeskont işlemine tabi olup olmayacağı konusunda, 41 No'lu VUK sirkülerinde; çekin ödeme aracı olmasından ve senet olarak kabul edilmesi imkan dahilinde bulunmadığından çeklere reeskont uygulanmasının mümkün olmadığı belirtilmiştir.[171]

---

[169]130 Seri No'lu VUK Genel Tebliği(Borsada rayici olmayan yabancı paralar ile yabancı para cinsinden alacak ve borçların değerlendirilmesinde uygulanacak kurun Maliye Bakanlığı'nca tespit edileceği, bu konuda herhangi bir tespit yapılmadığında TC Merkez Bankasınca ilan edilecek döviz alış kurlarının değerlemede dikkate alınması gerektiği belirtilmiştir), 217 Seri No'lu GV Genel Tebliği (Geçici vergiye tabi kazançların tespitinde yabancı paralar ile yabancı para cinsinden olan alacak ve borçların değerlenmesinde T.C. Merkez Bankasınca Resmi Gazetede geçici vergi döneminin kapandığı tarih itibariyle yayımlanan döviz alış kurları esas alınacağı belirtilmiştir) ve 283 Seri No'lu VUK Genel Tebliği(Maliye Bakanlığı'nca kur ilan edilmediği durumlarda TC Merkez Bankası'nca ilan edilen efektif cinsinden yabancı paralar için efektif alış kurunun (bulunmaması halinde döviz alış kurunun), döviz cinsinden yabancı paralar içinse döviz alış kurunun uygulanacağı, ancak, vergi uygulamaları açısından, Bankaların yapacakları değerleme sırasında bu Tebliğ ile belirlenen kurlar yerine, T.C. Merkez Bankasınca belirlenen esaslara uygun olarak tespit ettikleri ve fiilen uyguladıkları alış kurlarını esas almaları gerektiği belirtilmiştir).

[170] Özulucan, Dönemsonu İşlemleri ve Muhasebe Uygulamaları, s.24

[171] VUK' un 12.05.2009 Tarih ve VUK-41/2009-3-Vadeli Çeklerde Reeskont Uygulaması-1 Sayılı Sirküleri

2.1.1.1.3. Bankalar

VUK' da bankalar hesabının değerlemesiyle ilgili özel bir hüküm yoktur. Değerlemeyle ilgili genel hükümler çerçevesinde bankalardaki paralar itibari değerle değerlenir. Burada bankadaki paralar itibari değerle kayıtlara geçirildiği için mukayyet değerle, itibari değer aynıdır.[172]

Bankalardaki yabancı para cinsinden mevcutlar da aynen kasadaki yabancı paralar gibi değerlenir.[173]

Vadeli mevduat hesaplarının değerlemesine ilişkin olarak ise, 01.01.2004 tarihinden itibaren yürürlüğe giren VUK' un 281.maddesinde " alacaklar, mukayyet değerleriyle değerlenir, mevduat ve kredi sözleşmelerine müstenit alacaklar değerleme gününe kadar hesaplanacak faizleriyle birlikte dikkate alınır" hükmüne yer verilmiştir. Söz konusu fıkra hükmü uyarıca, ticari bir işletmenin bankada bulunan vadeli mevduat hesapları nedeniyle oluşan alacaklarının değerlemesinde, değerleme gününe kadar hesaplanacak faizlerinin de dikkate alınması gerekmektedir.[174]

2.1.1.1.4. Verilen Çekler ve Ödeme Emirleri

Verilen çekler ve ödeme emirlerinin değerlemesi, alınan çekler ile aynı olduğundan burada tekrar edilmemiştir.

2.1.1.1.5.Diğer Hazır Değerler

Diğer hazır değerler, işletmenin sahip olduğu posta ve damga pulları gibi iktisadi kıymetler ile işletmede menkul kıymet olarak tutulan varlıklara ait vadesi gelmiş kupon bedelleri gibi kıymetleri içermekte olup, bu hesap altında izlenen iktisadi kıymete göre itibari (nominal) veya mukayyet (kayıtlı) değerle değerlenir.[175]

---

[172] Çabuk, s.35
[173] Çabuk, s.35
[174] Öztürk, s.34
[175] Lazol İbrahim, Genel Muhasebe, Ekin Kitabevi Yayınları, Bursa 2001, s.60

2.1.1.2. TMS/UMS'e Göre Hazır Değerlerin Değerlemesi

TMS/UMS' de nakit değerler finansal araçlar olarak kabul edilmektedir. Finansal araçlar ile ilgili; TMS/UMS 32 Finansal Araçlar: Sunum, TMS/UMS 39 Finansal Araçlar: Muhasebeleştirme ve Ölçüm ve TFRS/UFRS 7 Finansal Araçlar: Açıklamalar standartları yürürlükte bulunmaktadır.[176]

TMS/UMS 32'de finansal araç şu şekilde tanımlanmıştır. " Bir finansal araç, bir işletmenin finansal varlığında ve diğer bir işletmenin finansal borcunda ya da öz kaynağa dayalı finansal aracında artışa neden olan herhangi bir sözleşmedir." Anlaşılacağı üzere, finansal araç bir işletmenin finansal varlığı iken aynı zamanda diğer işletmenin finansal yükümlülüğünü veya öz sermayesini teşkil etmeye yöneliktir.[177]

TMS 39 "Finansal Araçlar: Muhasebeleştirme ve Ölçme" standardına göre, nakit para, hazır değer niteliğindeki yani vadesiz alınan çekler ile verilen çekler ve ödeme emirleri ilk muhasebeleştirme sırasında ve ilk muhasebeleştirme sonrası yapılan değerlemelerde gerçeğe uygun değer ile değerlenir. Nakit para, hazır değer niteliğindeki alınan çekler ile verilen çekler ve ödeme emirlerinin gerçeğe uygun değerleri nominal değerleri olmaktadır. [178]

Finansal bir varlık olan vadeli ve vadesiz banka mevduatı ise TMS 39'a göre ilk muhasebeleştirme sırasında gerçeğe uygun değeri ile değerlendirilir. Vadeli ve vadesiz banka mevduatı ilk muhasebeleştirme sonrası değerlemelerde ise TMS 39'a göre etkin faiz yöntemiyle hesaplanan itfa edilmiş maliyeti ile değerlemeye tabi tutulur.[179]

---

[176] Mısırlıoğlu İsmail Ufuk, Türkiye Muhasebe Standartlarına Göre Finansal Araçların Muhasebeleştirilmesi, Mali Çözüm Dergisi, Mart-Nisan 2008, Sayı:86, s.66, http://archive.ismmmo.org.tr/docs/malicozum/86malicozum/4%20ismail%20ufuk%20misirlioglu.pdf, (Erişim Tarihi:18.04.2010)

[177] Şahin Celal, Finansal Araç Kavramının Türkiye Muhasebe Standartları, Bankacılık Mevzuatı, TTK ve Sermaye Piyasası Mevzuatı Açısından İrdelenmesi, Vergi Dünyası, Sayı:329, Ocak 2009,s.93

[178] Ulusan Hikmet, Maliye Bakanlığı Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği ve Türkiye Muhasebe- Finansal Raporlama Standartları'na Göre Varlık ve Borçları Değerleme Esasları: Bir Karşılaştırma(II), Muhasebe ve Finansman Dergisi, Ekim 2009, Sayı:44, s.150

[179] Ulusan, s.151

Verilen çekler vade içeriyor ise, raporlama tarihinde Borç Senetleri Hesabına aktarılmalıdır. TMS/UMS 39 uygulamalarına göre, vade içeren çekler finansal borç (yükümlülük) olarak raporlanması gerekmektedir ve itfa edilmiş maliyet değeri ile değerlenmelidir.[180] TMS/UMS' e göre alınan çekler de vade içeriyor ise, raporlama tarihinde Alacak Senetleri Hesabına aktarılmalıdır [181] ve TMS 39'a göre itfa edilmiş maliyet değeri ile değerlenmelidir.[182]

Yabancı para birimine dayalı işlemler TMS/UMS 21 no'lu standardın kapsamındadır. Yabancı para birimine dayalı parasal işlemler ilk muhasebeleştirmede; işlem tarihindeki kur üzerinden, raporlama tarihinde ise yabancı para kapanış kuru üzerinden değerlenir. Uygulama kolaylığı nedeniyle, işlem tarihindeki gerçek kura yaklaşan bir kurun, örneğin, haftanın ya da ayın ortalama kurunun, o dönem içinde her bir yabancı para biriminde gerçekleşen işlemlerin tümü için kullanılması mümkündür. Bununla birlikte, döviz kurunun önemli ölçüde dalgalanması durumunda dönem içi ortalama kur kullanılmaz.[183]

2.1.1.3. Hazır Değerlerin VUK ve TMS/UMS'e Göre Değerleme Açısından Karşılaştırılması

Nakit para, hazır değer niteliğindeki vadesiz alınan çekler, verilen çekler ve ödeme emirlerinin makul değerleri (gerçeğe uygun değerleri) nominal değerleri olmaktadır. Bu anlamda nakit para, vadesiz alınan ve verilen çekler ve ödeme emirlerinin değerlemesinde TMS/UMS ve VUK arasında bir farklılık bulunmamaktadır.[184]Vadeli çeklerin değerlemesinde ise farklılık bulunmaktadır. Vadeli çekler TMS/UMS'e göre itfa edilmiş maliyet değerleri ile değerlenirken, VUK' da itibari değerleri ile değerlenmektedir.[185]

---

[180] Demir Volkan, TFRS/UFRS Kapsamında Finansal Araçlar, s.100,101

[181] Erkan, Elitaş ve Ceran36, s. 30

[182] Demir Volkan, "TMS Kapsamında Finansal Araçlar ve Vergi Uygulamaları İle Karşılaştırılması",VI.MUVMS (Muhasebe Uygulamaları ve Vergi Mevzuatı Sempozyumu), ASMMMO Ankara 02-06 Mart 2008,s.65-90, https://www.asmmmo.org.tr/asmmmo/files_yayinlar/file_105.pdf , (Erişim Tarihi:25.04.2010)

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

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

[185] Demir Volkan, TFRS/UFRS Kapsamında Finansal Araçlar, s.68

Vadeli ve vadesiz banka mevduatının ilk muhasebeleştirme sırasında ve vadesiz banka mevduatının ilk muhasebeleştirme sonrası değerlemelerinde kullanılan değerleme esasları TMS/UMS ve VUK' da aynıdır. Çünkü vadeli ve vadesiz banka mevduatının ilk muhasebeleştirme sırasındaki gerçeğe uygun değeri mevduatın anapara tutarı olup, para biriminin nominal değeridir. Bu tutar vadeli banka mevduatının vade sonuna kadar ki getirisi olan işlemiş faizi içermez. Aynı şekilde, vadesiz banka mevduatının ilk muhasebeleştirme sonrası TMS/UMS 39'e hesaplanan itfa edilmiş maliyet değeri VUK'a göre hesaplanan defter değerine eşit olacaktır. Vadeli banka mevduatının ilk muhasebeleştirme sonrası değerlemesi ise TMS/UMS ve VUK' da farklılık göstermektedir. TMS 39'a göre hesaplanan vadeli banka mevduatının itfa edilmiş maliyet değeri, VUK kıst getiri esasına göre hesaplanan değerinden farklıdır.[186]

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

2.1.2. Menkul Kıymetlerin Değerlemesi

Faiz ve temettü geliri elde etmek üzere geçici olarak spekülasyon amacıyla satın alınan hisse senedi, tahviller, hazine bonosu, finansman bonosu, yatırım fonu katılma belgesi, kar-zarar ortaklığı belgesi, gelir ortaklığı senedi gibi menkul kıymetler ile bunlara ait değer düşme karşılıkları bu grupta yer alır. Tek düzen hesap planında menkul kıymetler bölümünde aşağıdaki defter hesapları yer alır.[187]

B-Menkul Kıymetler

1- Hisse Senetleri

2- Özel Kesim Tahvil Senet ve Bonoları

[186] Ulusan, s.151
[187] Sağlam, s.95

3- Kamu Kesimi Tahvil Senet ve Bonoları

4- Diğer Menkul Kıymetler

5- Menkul Kıymetler Değer Düşüklüğü Karşılığı (-)

2.1.2.1. VUK'a Göre Menkul Kıymetlerin Değerlemesi

2.1.2.1.1.Hisse Senetleri

VUK' da, menkul kıymetlerin değerlemesine ilişkin hükümler yer almakta olup, menkul kıymetlerin tanımlamasına yer verilmemiştir. Menkul kıymetlerin değerlemesi ile ilgili düzenleme Vergi Usul Kanununun 279. maddesinde yapılmış olup, söz konusu madde metni şu şekildedir:[188]

"Hisse senetleri ile fon portföyünün en az %51'i Türkiye'de kurulmuş bulunan şirketlerin hisse senetlerinden oluşan yatırım fonu katılma belgeleri alış bedeliyle, bunlar dışında kalan her türlü menkul kıymet borsa rayiciyle değerlenir. Borsa rayici yoksa veya borsa rayicinin muvazaalı bir şekilde oluştuğu anlaşılırsa değerlemeye esas bedel, menkul kıymetin alış bedelinin vadesinde elde edilecek gelirin (kur farkları dahil) iktisap tarihinden değerleme gününe kadar geçen süreye isabet eden kısmının eklenmesi suretiyle hesaplanır. Ancak, borsa rayici bulunmayan, getirisi ihraç edenin kar ve zararına bağlı olarak doğan ve değerleme günü itibariyle hesaplanması mümkün olmayan menkul kıymetler, alış bedeli ile değerlenir."

Hisse senetleri[189] VUK' un 279. maddesi hükmü gereği alış bedeli ile değerlenmektedir. Alış bedelinin değerleme ölçüsü olarak VUK' da tanımı yapılmamıştır. Bir kıymetin iktisabı için satıcıya ödenen veya borçlanılan meblağ olarak kabul edilmektedir. Maliyet bedelinden farkı ise, sadece alış bedelini kapsaması, satın alma ile ilgili olarak diğer giderleri kapsamamasıdır. Hisse senetlerinin Türkiye'de Kurulu veya yurtdışında bulunan bir şirket tarafından çıkarılmış olmasının ve senedin

[188] Öztürk, s.64

[189]Sermayesi paylara bölünmüş ve karşılığında kıymetli evrak niteliğinde hisse senedi çıkarabilen sermaye şirketlerinin yasal şekillere uygun olarak düzenledikleri belgeler olup, sermayenin belirli bir oranını temsil ve sahiplerine o oranda ortaklık hakkı sağlayan senetlerdir.(TTK' da ve SPK' da tanımı yapılmamış olup, hisse senetlerine ilişkin düzenlemelere TTK ve SPK tebliğlerinde yer verilmiştir)

Türkiye borsası veya yurtdışında bir borsadan satın alınmış olmasının da bir önemi bulunmamakta olup değerleme alış bedeline göre yapılacaktır.[190]

Bedelsiz Hisse Senetlerinin Değerlemesi[191]: Bedelsiz hisse senetlerinin değerlemesi konusunda vergi mevzuatında açık bir düzenleme yoktur. Gelir Vergisi Kanunu'nun yürürlükten kaldırılan maliyet bedeli artırımına ilişkin 38.maddesi hükmünde, bedelsiz hisselerin eskalasyona esas bedelinin itibari değer olacağı[192], yine 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Yasası'nın yürürlüğe girmesinden önce 5422 sayılı yasanın 8/12, yeni Kurumlar Vergisi Yasası'nın ise 5'inci maddesi hükmünde, bedelsiz olarak itibari değeriyle edinilen hisse senetlerinin elde edilme bedelinden bahsetmekle, bu hisselerin itibari değerle değerleneceği belirtilmiştir.[193]

Yatırım Ortaklıkları Belgeleri[194]; Anonim ortaklık olarak belirtilen bu şirketlerin ihraç ettikleri belgeler hisse senedi niteliğinde olacağından alış bedeli ile değerlemeye tabi tutulması gerekmektedir.[195]

2.1.2.1.2. Özel Kesim Tahvil Senet ve Bonoları

2.1.2.1.2.1. Tahviller

VUK 279. maddesi uyarınca, hisse senedi ve fon portföyünün en az %51'i Türkiye'de kurulmuş bulunan şirketlerin hisse senetlerinden oluşan yatırım fonu katılma belgeleri dışında kalan menkul kıymetlerin borsa rayici ile değerleneceği, borsa rayicinin bulunmaması veya muvazaalı bir şekilde oluştuğunun anlaşılması durumunda

---

[190] Öztürk, s.65

[191] Kar veya sermaye yedeklerine mahsuben yapılan sermaye artırımlarında, yeni çıkarılan hisse senetlerinin karşılığında ortaklardan nakden bir bedel alınmamaktadır. Bu nedenle, bu hisse senetlerine bedelsiz hisse senedi denilmektedir.

[192] Öztürk, s.68

[193] Seviğ Veysi, http://www.referansgazetesi.com/haber.aspx?HBR_KOD=83982&YZR_KOD=157&ForArsiv=1, (Erişim Tarihi:18.04.2010)

[194] Sermaye piyasası araçları ile ulusal ve uluslararası borsalarda veya borsa dışı organize piyasalarda işlem gören altın ve diğer kıymetli madenler portföylerini işletmek amacıyla kurulan anonim ortaklıklardır. (SPK Seri VI Tebliğ No md.3)

[195] Çanakkale Osman F., www.vergianaliz.net/makaleler/OFC001.doc, (Erişim Tarihi:18.04.2010)

ise menkul kıymetin alış bedeline vadesinde elde edilecek gelirin eklenmesi suretiyle değerleneceği belirtilmiştir.[196]

Buna göre, VUK uyarınca, İMKB Tahvil ve Bono Piyasası'nda işlem gören özel sektör tahvillerinin[197] borsa rayici ile değerlenmesi, borsada işlem görmeyen veya borsa rayici tespit edilemeyen özel sektör tahvillerinin değerlemesinde ise kıst getirisinin hesaplanması gerekmektedir.[198]

2.1.2.1.2.2. Yatırım Fonu Katılma Belgeleri

Yatırım fonu katılma belgelerinin[199] değerlemesi ile ilgili olarak VUK' un 279. maddesinde özel bir düzenleme öngörülmüştür. Buna göre, fon portföyünün en az %51'i Türkiye'de kurulmuş olan şirketlerin hisse senetlerinden oluşan yatırım fonu katılma belgelerinin alış bedeli ile değerlenmesi gerekmektedir.[200]

Portföyünün %51'inden daha az bir kısmı hisse senetlerinden oluşan yatırım fonu katılma belgeleri ise VUK' un 279. maddesinde öngörülen genel prensip gereği olarak borsa rayici, yoksa kıst getiri esasına göre değerlenecektir.[201] Ülkemizde borsa yatırım fonu katılma belgeleri dışındaki yatırım fonu katılma belgeleri borsada işlem görmemektedir. Bu tür kıymetlerin değeri bunları ihraç eden kurumlar tarafından ilan edilmekte ve istenildiğinde paraya çevrilebilir niteliktedir. Bu kıymetlerin değerlemesinde bunların değerleme günü itibariyle kıst getirisinin dikkate alınması ve kıst getiri hesaplamasında katılma belgeleri ihraççılarının ilan edeceği fiyatın esas alınması gerekmektedir.[202]

---

[196] Aydın Erkan., Vergi Sisteminde İktisadi İşletmelere Dahil Kıymetleri Değerleme, Seçkin Ankara-2002, s.120-121

[197] Anonim şirketlerin ödünç para bulmak için, itibari kıymetleri eşit, iç ibaresi aynı olmak üzere çıkardıkları borç senetleridir.(TTK 420.Md.)

[198] Saraçöz Mert, Sermaye Piyasası Mevzuatı Uyarınca Dönem Sonu İşlemleri ve Bu İşlemlerin Vergi Mevzuatı Karşısındaki Durumu, Vergi Dünyası Dergisi, Sayı:328, Aralık 2008, s.177

[199] Halktan katılma belgeleri karşılığında toplanan paralarla, belge sahipleri hesabına, riskin dağıtılması ilkesi ve inançlı mülkiyet esaslarına göre sermaye piyasası araçları, gayrimenkul, altın ve diğer kıymetli madenler portföyü işletmek amacıyla kurulan malvarlığıdır.(SPK Seri:VII No:10 Tebliğ 4.Md)

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

[201] Öztürk,s.78

[202] Poyraz,s.168

SPK tarafından yayınlanan Seri: VII No:10 Yatırım Fonlarına İlişkin Esaslar Tebliğinde, portföyünde %25'ten az olmamak kaydıyla merkezi Türkiye'de bulunan anonim şirketlerin hisse senetlerini bulunduran yatırım fonlarına ait katılma belgelerinin (uygulamada A tipi fon olarak adlandırılmaktadır) menkul kıymet niteliğine sahip olduğu belirtilmiştir. Buna göre (B) tipi yatırım fonu katılma belgeleri menkul kıymet niteliğine sahip olmadığından VUK 279. Maddesinde yer alan usul ve esaslar çerçevesinde değerleme işlemine tabi tutulmaları mümkün olmayıp, 289. Maddesi hükmü[203] gereğince mukayyet değer ile değerlenmesi mümkündür.[204]

2.1.2.1.2.3. Kar-Zarar Ortaklığı Belgeleri

VUK 279. Maddesi hükmünde, borsa rayici bulunmayan, getirisi ihraç edenin kar ve zararına bağlı olarak doğan ve değerleme günü itibariyle hesaplanması mümkün olmayan menkul kıymetlerin, alış bedeli ile değerleneceği belirtilmiştir.

Kar ve zarar ortaklığı belgeleri,[205] borsada işlem görmediklerinden, borsa rayici ile değerleme yapılması mümkün değildir[206], getirisi ihraç edenin kar ve zararına bağlı olarak doğmakta ve değerleme günü itibariyle hesaplanamamaktadır. Dolayısıyla VUK' un 279. Maddesi gereği bu tür menkul kıymetlerin alış bedeli ile değerlenmesi gerekmektedir.[207]

2.1.2.1.2.4. Banka Bonoları ve Banka Garantili Bonolar

Banka bonoları ve banka garantili bonoların[208], borsa rayici ile değerlenmesi gerekmektedir. Ancak söz konusu menkul kıymetler borsada işlem görmemektedir.

---

[203] VUK 289-Özel Haller " Bu bölümde yazılı olmayan veyahut yazılı olup da kendi ölçüleriyle değerlenmesine imkan bulunmayan iktisadi kıymetlerden bina ve arazi vergi değerleriyle, diğerleri, varsa borsa rayici, yoksa mukayyet değerleri, o da yoksa emsal bedeliyle değerlenir."

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

[205] İhraççıların, kar ve zarara ortak olmak üzere, tüm faaliyetlerin gerektirdiği finansman ihtiyaçlarını karşılamak için, yurt içinde satılmak üzere Türk lirası üzerinden veya yabancı paraya endeksli, yurt dışında satılmak üzere ise, Türk lirası veya yabancı para üzerinden ya da yabancı paraya endeksli olarak ihraç ettikleri menkul kıymetlerdir.(SPK Seri III No:27 Tebliğ 4.Md)

[206] Öztürk,s.79

[207] Poyraz,s.168

[208] Banka bonoları, kalkınma ve yatırım bankalarının sermaye piyasasından kaynak sağlamak amacıyla, SPK kaydına alınmasını takiben ihraç ettikleri emre veya hamiline yazılı menkul kıymet niteliğinde kıymetli evraklardır. Banka garantili bonolar ise, bankadan kredi kullanan anonim

Dolayısıyla VUK' un 279. maddesi hükmü gereği borsa rayici olmayan banka bonoları ve banka garantili bonoların ilgili döneme isabet eden kıst getirilerinin hesaplanarak alış bedeline ilave edilmesi suretiyle değerlemeye tabi tutulması gerekmektedir.[209]

2.1.2.1.2.5. Finansman Bonoları ve Varlığa Dayalı Menkul Kıymetler

Finansman bonoları[210] ve varlığa dayalı menkul kıymetler[211], İMKB tahvil ve Bono Piyasası Yönetmeliği'nin 2. maddesine göre, İMKB' de işlem görebilecek menkul kıymetler arasında sayılmıştır ve borsa rayici ile değerlenmesi gerekmektedir. Ancak, bu menkul kıymetler İMKB'de fiilen işlem görmemekte ve dolayısıyla borsa rayici oluşmamaktadır.[212] Dolayısıyla VUK' un 279. maddesi gereği ilgili döneme isabet eden kıst getirilerinin hesaplanarak alış bedeline ilave edilmesi suretiyle değerlemeye tabi tutulması gerekmektedir.[213]

2.1.2.1.3.Kamu Kesimi Tahvil Senet ve Bonoları

2.1.2.1.3.1. Devlet Tahvilleri ve Hazine Bonoları

Devlet tahvilleri ve hazine bonoları[214], İMKB Tahvil ve Bono Piyasası'nda işlem görmektedir ve borsa rayici bulunmaktadır. VUK' un 279. Maddesi hükmü gereği, bu menkul kıymetlerin borsa rayici ile değerlenmesi gerekmektedir.[215]

---

ortaklıkların borçlu sıfatıyla düzenleyip alacaklı bankaya verdikleri emre yazılı senetlerden, bu krediyi kullandıran bankaca kendi garantisi altında, SPK kaydına alınmasını takiben çıkarılan menkul kıymet niteliğinde kıymetli evraktır.(SPK Seri III No:12 Tebliğ 3.Md)

[209] Poyraz,s.170

[210] İhraççıların borçlu sıfatıyla düzenleyip Sermaye Piyasası Kurul'u kaydına alınmak suretiyle ihraç ederek sattıkları emre veya hamiline yazılı menkul kıymet niteliğindeki kıymetli evraktır.(SPK Seri III No:13 Tebliğ 3.Md)

[211] İhraççıların kendi ticari işlemlerinden doğmuş alacakları veya temellük edecekleri alacaklar karşılığında SPK tarafından kayda alınarak ihraç edilen kıymetli evraktır.(SPK Seri III No:14 Tebliğ 3.Md.)

[212] Çanakkale, s.9(Erişim Tarihi:18.04.2010)

[213] Poyraz,s.169

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

[215] Poyraz,s.168

2.1.2.1.3.2. Gelir Ortaklığı Senetleri

Gelir ortaklığı senetlerinin[216], İMKB'de bu senetler için açılmış bir piyasa olmasına rağmen alım satım işlemlerine rastlanılmamaktadır. Eğer bir gelir ortaklığı senedi borsada alım satıma konu oluyorsa bu kıymet için değerleme ölçüsü borsa rayicidir. Ancak borsada işlem görmeyen ya da fiyatın oluşumunda muvazaa olduğu belirlenen gelir ortaklığı senetleri kıst getiri ölçüsü ile değerlemeye tabi tutulurlar. Zira bu senetlerin getirileri, Kamu Ortaklığı İdaresi tarafından üçer aylık süreyi kapsar şekilde hesaplanarak yayınlanan cetvellerle belirlenmektedir.[217]

2.1.2.1.3.3. Eurobondlar

VUK 279. Maddesinin, hisse senetleri ve fon portföyünün en az %51'i Türkiye'de kurulmuş bulunan şirketlerin hisse senetlerinden oluşan yatırım fonu katılma belgeleri dışında kalan menkul kıymetlerin borsa rayici ile değerleneceği hükmü uyarınca eurobondların[218], borsa rayici ile değerlenmesi gerekmektedir.

Eurobondların değerlemesi ile ilgili İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı tarafından verilen bir muktezaya göre[219]; "madde de geçen borsa rayici açısından borsanın Türkiye'de bulunması gerekmektedir. Uluslararası borsalarda işlem gören kıymetlerden (hisse senetleri alış bedeliyle değerlenmeleri gerektiğinden bunların dışında kalanların) kupon ödemeli Eurobondların İstanbul Menkul Kıymetler Borsasında işlem görmesi halinde buradaki borsa değerlerinin esas alınması uygun olacaktır. Ancak, borsada işlem görmeyen Eurobondların, kur farkları da dahil olmak üzere, hesap dönemleri sonunda alış bedeline bilanço gününden sonrasına ait ilk kupon ödemesinin bilançonun ait olduğu hesap dönemine ilişkin kıst tutarının ilave edilmesi suretiyle, diğer hesap dönemleri sonunda da yine alış bedeline ilgili döneme ait kıst tutarın eklenmesi sonucu bulunan tutarlar hesaplanarak değerleme işlemi yapılacaktır.

---

[216] Köprü, baraj, elektrik santrali, karayolu, demiryolu, sivil kullanıma yönelik deniz ve hava limanları gibi kıymetlerden, kamu kurum ve kuruluşlarına ait olanlarının gelirlerine ortaklık hakkı veren senetlere gelir ortaklığı senetleri adı verilmektedir.

[217] Çanakkale,(Erişim Tarihi:18.04.2010)

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

[219] 05.04.2006 tarihli ve 2626 sayılı İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı Muktezası

Diğer taraftan, söz konusu eurobondun ikincil piyasadan temin edilmesi durumunda ise, aynı Kanununun 283 üncü maddesinde yer alan "Gelecek bir hesap dönemine ait olarak peşin ödenen giderler ile cari hesap dönemine ait olup da henüz tahsil edilmemiş olan hasılat, mukayyet değerleri üzerinden aktifleştirilmek suretiyle değerlenir." hükmü gereğince hesaplanan kupon faizlerinin gelir yazılacağı ve dönem sonlarında yapılacak değerlemede ilk kupon ödemesi için yapılacak faiz gelir tahakkukundan, işlemiş kupon faizi ile ödenen prim tutarından ilk kupona isabet eden kısmın düşüleceği tabidir" denilmektedir.

2.1.2.1.4. Diğer Menkul Kıymetler

Hisse senetleri, kamu ve özel sektör tarafından çıkarılmış bulunan tahvil, bono ve senetlerin dışındaki diğer menkul kıymetleri kapsar. Menkul kıymetin türüne ve özelliklerine göre değerlenmesi gerekmektedir. Bunlardan en önemlisi gayrimenkul sertifikalarıdır.

2.1.2.1.4. 1. Gayrimenkul Sertifikaları

VUK 279. Maddesi hükmü uyarınca, borsada işlem gören gayrimenkul sertifikaları[220] borsa rayici ile borsada işlem görmeyen gayrimenkul sertifikalarının ise kıst getirisi hesaplanmak suretiyle değerlenmesi gerekmektedir.[221]

2.1.2.1.4.2. Repo-Ters Repo İşlemleri

Maliye Bakanlığı 67 Seri No'lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliği'nde repo ve ters repo işlemleri [222] ile ilgili olarak repo ve ters repoya konu olan menkul kıymetleri geri almakla yükümlü tarafından VUK' un 279. Maddesi uyarınca değerleme işlemine tabi tutulması gerektiği belirtilmiştir. Buna göre menkul kıymetlerin değerlemesini, repo veya ters repo yapan taraf değil, menkul kıymeti almakla yükümlü banka veya aracı kurum yapacaktır. Vadesi değerleme gününden sonra gelen repo ve ters repo

[220] İhraççıların bedellerini inşa edilecek veya edilmekte olan gayrimenkul projelerinin finansmanında kullanılmak üzere ihraç ettikleri, nominal değeri eşit, SPK'nın 3.md (b) bend. 2.fıkrasındaki niteliklere haiz, hamiline yazılı menkul kıymettir.(SPK Seri III 19 No Tebliğ 3.Md)

[221] Saraçöz,s.178

[222] Repo, menkul kıymetlerin geri alma taahhüdü ile satılması, ters repo ise, menkul kıymetlerin geri satma taahhüdü ile satın alınmasıdır.

işlemleriyle ilgili olarak değerleme gününe kadar tahakkuk eden faiz tutarının, işleme taraf olanlarca ticari kazancın tespitinde gelir veya gider olarak dikkate alınması gerekmektedir. Repo ve ters repo işlemlerinde menkul kıymeti geri almakla yükümlü olanlar değerleme günü itibariyle kıst getiri hesaplamak suretiyle değerleme yapacaktır.[223]

2.1.2.1.5. Menkul Kıymetler Değer Düşüklüğü Karşılığı

Değer azalış için karşılık ayrılması " ihtiyatlılık" kavramı ve genel kabul görmüş muhasebe ilkeleri açısından bir zorunluluk olmasına karşılık, Vergi Usul Kanunu böyle bir karşılık ayrılmasına imkan vermemiştir. Bu nedenle karşılık giderleri kanunen kabul edilmeyen giderler olarak kabul edilmişlerdir.[224]

2.1.2.2. TMS/UMS'e Göre Menkul Kıymetlerin Değerlemesi

TMS/UMS 32, TMS/UMS 39 ve TFRS/IFRS 7'de menkul kıymetlerin (ya başka bir işletmenin öz kaynağında (hisse senedi) ya da finansal borcunda (tahvil vb) artış yaratan varlıklar olduğu göz önüne tutulduğunda) finansal varlık olarak kabul edildiği ve sınıflandırıldığı görülmektedir.[225]

TMS/UMS'de finansal varlıklar dört kategoride incelenmektedir.

[223] Alkan Hanefi ve Ata Serkan, Menkul Kıymetlerde Değerleme, Vergi Raporu Dergisi, Aralık 2008 Özel Sayı:111, s.47

[224] Öztürk,s.84

[225] Akdoğan Nalan, Tenker Nejat,Finansal Tablolar ve Mali Analiz Teknikleri, Gazi Kitabevi, 2007,s.98

Tablo 4
Finansal Varlıkların Sınıflandırılması

Kategori	Değerleme Ölçüsü	Finansal Varlık
1	Gerçeğe Uygun Değer Sonucu Kar ve Zarara Yansıyan	Alım Satım Amaçlı Menkul Değerler (Kısa vadede satılmak yada geri satın almak maksadıyla edinilen finansal varlıklar)
		Türev Menkul Değerler(Aksi belirtilmedikçe koruma amaçlı nitelendirilen varlıklar)
		Diğer Seçilmiş Varlıklar
2	İtfa Edilmiş Maliyet	Vadeye Kadar Elde Tutulacak Menkul Değerler
3	İtfa Edilmiş Maliyet	Kredi ve Alacaklar
4	Gerçeğe Uygun Değer Sonucu Özkaynaklara Yansıyan	Satılmaya Hazır Menkul Değerler

Kaynak: Greuning Henne Van,s.163

Kredi ve alacaklar, menkul kıymetlerle ilgili olmadığı için burada incelenmeyecektir.

Alım-satım amaçlı finansal varlıklar; belirli bir vade sonuna kadar bekleme zorunluluğu olmadan ve kısa vadeli fiyat değişmelerinden yararlanarak alım-satım karı elde etmek amacıyla edinilen varlıklardır. Örneğin, spekülatif gelir elde etmek amacıyla hisse senedi, hisse senedi endeksi alım ve satımı gibi. TMS/UMS 39'a göre hangi tür finansal varlık içerisine girerse girsin, menkul kıymetler, ilk kayda almada gerçeğe uygun değerleri ile değerlenirler.[226]İşlem tarihinde finansal varlıkların gerçeğe uygun değerleri edinme maliyetleridir.[227] İlk kayda almada en önemli husus, finansal araçlar için katlanılan ek alım maliyetlerinin ne şekilde işleme tabi tutulacağıdır. Ek maliyet, işletme, ilgili finansal aracı edinmemiş, ihraç etmemiş veya elden çıkarmamış olsaydı oluşmayacak olan maliyettir.[228] Genel prensibe göre, gerçeğe uygun değerle değerlenecek ve gerçeğe uygun değer farkları sonuç hesaplarına aktarılacak finansal

[226] Örten ve Karapınar,s.51
[227] Tokay, Deran ve Aktaş,s.105
[228] Yörük, , "TMS 39 Finansal Araçlar Muhasebeleştirme ve Ölçme", Türkiye Muhasebe Standartları Uygulaması Kitabının İçinde Necdet Sağlam, Salim Şengel ve Bünyamin Öztürk (Ed), Maliye ve Hukuk Yayınları, Mart 2007, s.1053-1058

varlıklara ilişkin olarak doğan tüm giderler doğdukları dönemde doğrudan sonuç hesaplarına intikal ettirilmelidir. [229]

Alım-satım amaçlı finansal varlıklar, dönem sonlarında da gerçeğe uygun değer ile değerlenmesi gerekmektedir.[230] Bu değerdeki değişmeler, varlığın üzerine yansıtılarak, kar veya zarara aktarılır.[231]Gerçeğe uygun değer ise, bu varlıklarda çoğu kez borsa fiyatıdır. Eğer bu değer doğrudan belirlenemiyorsa, bazı yaklaşımlarla gerçeğe uygun değeri belirlenmeye çalışılır. Buna rağmen belirlenemiyor ise maliyet bedeli ile değerlenir.[232]Gerçeğe uygun değerin hesaplanmasında bu finansal varlıkların elden çıkarılmasında katlanılması beklenen işlem giderleri göz önünde tutulmaz muhtemel satış bedelinden işlem giderleri düşülmez.[233]

Vadeye kadar elde tutulacak finansal varlıklar; belirli veya sabit ödemeleri olan, sabit bir vadesi bulunan ve yönetimin vadeye kadar nakit değerine ihtiyaç duymaksızın elde tutma niyetinde olduğu finansal varlıklardır.[234]Örneğin, faiz gelir elde etmek amacıyla edinilen özel sektör tahvili, varlığa dayalı menkul kıymet, hazine bonosu, devlet tahvili, toplu konut idaresi ve kamu oraklığı belgesi, ters repo vb. finansal varlıklar bu gruba dahil edilebilir.[235] Bu gruba giren finansal varlıkların ilk kayda almada doğan işlem giderlerinin alış maliyetine eklenmesi gerekmektedir, ancak TMS/UMS 23 sayılı Borçlanma Maliyetleri standardına göre, bir finansal varlığı elde etmek için katlanılan borçlanma maliyetleri finansal varlığın maliyetine verilmez. [236]

Vadeye kadar elde tutulacak finansal varlıklar, sonraki dönemlerde, etkin faiz yöntemiyle hesaplanan itfa edilmiş maliyet ile değerlenirler ve değerleme farkı dönem sonuçlarına intikal ettirilir.[237]

---

[229] Örten, Kaval ve Karapınar,s.483
[230] Örten, Kaval ve Karapınar,s.483
[231] Erdamar Cengiz, http://www.cengizerdamar.com/images/menkul_kiymetler_ders_notlari.pdf, (Erişim Tarihi:25.04.2010)
[232] Örten, Kaval ve Karapınar, s.483
[233] Akdoğan ve Tenker,,s.99
[234] Mısırlıoğlu,s.70(Erişim Tarihi:18.04.2010)
[235] Örten ve Karapınar,s.50,51
[236] Örten, Kaval ve Karapınar,s.484
[237] Örten, Kaval ve Karapınar,s.484

Satılmaya hazır finansal varlıklar; gerçeğe uygun değer farkı kâr veya zarara yansıtılan finansal varlıklar, vadeye kadar elde tutulacak varlıklar veya krediler ve alacaklar dışında kalan ve türev olmayan finansal varlıklardır. Bu grupta raporlanması istenen en yaygın yatırım aracı, portföy yatırımlarıdır. Bunlar yukarıdaki varlıklar dışında kalan hisse senedine veya bir borsaya kayıtlı borçlanma senedine dayalı finansal varlıklardır.[238] Bu gruba giren finansal varlıkların da ilk kayda almada doğan işlem giderlerinin alış maliyetine eklenmesi gerekmektedir.[239]

TMS/UMS 39, satılmaya hazır finansal varlıkların değerlemesinde, gerçeğe uygun değer esasını benimsemiştir. Buna göre, satılmaya hazır finansal varlıkların gerçeğe uygun değerinde, diğer bir ifadeyle piyasa değerinde, meydana gelen değişim sonucunda oluşan kazanç ya da kaybın, kar ve zarar hesabı yerine geçici olarak öz sermaye hesap sınıfında raporlanması gerekir. Böylece, TMS/UMS 39, bu varlık grubunda diğerlerine göre farklı bir uygulama yapmıştır. Ancak, finansal varlığın gerçeğe uygun değerinin güvenilir olarak ölçülememesi halinde değerleme ölçüsü gerçeğe uygun değer yerine maliyet bedeli olacak ve bilanço tarihinde bu varlık maliyet bedeli ile raporlanacaktır. Maliyet bedeli ile raporlama yapılması durumunda söz konusu finansal varlığın değeri, varlıklar değer düşüklüğü standardına tabi olacaktır.[240]

Değerlemeden dolayı ortaya çıkan kazanç ve kayıplar, değer düşüklüğü zararları ve kur farkı kazanç ve kayıpları hariç olmak üzere, söz konusu finansal varlık bilanço dışı bırakılıncaya kadar öz kaynaklar grubunda raporlanır. İlgili finansal varlığın elden çıkarılması durumunda, öz kaynaklar grubunda muhasebeleştirilmiş bulunan kazanç veya kayıplar, kar veya zararın hesaplanmasında dikkate alınır (TMS/UMS 39, md.55). Satılmaya hazır finansal varlıkların değerinin düştüğüne ilişkin tarafsız göstergelerin bulunması halinde, doğrudan öz kaynaklarda muhasebeleştirilmiş bulunan toplam zarar, ilgili finansal varlık bilanço dışı bırakılmamış olsa dahi, öz kaynaklardan çıkarılarak kar veya zararda muhasebeleştirilir (TMS/UMS 39, md. 67). Buna göre, satılmaya hazır finansal varlıklarda gerçeğe uygun değer maliyet değerinin altına inerse fark öz kaynakları azaltıcı bir kalem olarak muhasebeleştirilir. Ancak değer

[238] Mısırlıoğlu,s.71(Erişim Tarihi:18.04.2010)
[239] Ortan, Kaval ve Karapınar,s.484
[240] Mısırlıoğlu,s.71(Erişim Tarihi:18.04.2010)

düşüklüğünün sürekli hale gelmesi ve varlığın değer kaybettiğine dair nesnel göstergelerin bulunması halinde artık değer azalması bir zarar olarak değerlendirilir ve daha önce öz kaynaklarda izlenen olumsuz farklar varlık bilanço dışına çıkartılmamış olsa bile sonuç hesaplarına aktarılır.[241]

TMS/UMS'e göre borsa fiyatına göre değerlenen menkul kıymetler için, değer düşüklüğü karşılığı söz konusu olmaz. Çünkü borsa değer azalışları esasen doğrudan zarar yazılır.[242]

2.1.2.3. Menkul Kıymetlerin VUK ve TMS/UMS'e Göre Değerleme Açısından Karşılaştırılması

TMS/UMS 39'a göre menkul kıymetlerin sınıflandırılması ve değerlemesi, menkul kıymetin niteliğine göre farklılık göstermektedir.[243] Menkul kıymetlerin değerlemesinde, VUK ve TMS/UMS arasındaki farklılıklar hisse senetleri ve/veya devlet tahvili/hazine bonoların değerlemesinden yola çıkılarak anlatılacaktır.

İşletmelerin aktiflerinde bulunan menkul kıymetler arasında hisse senetleri bulunuyorsa, alım-satım amaçlı olanlar (gerçeğe uygun değer farkı kar/zarara yansıtılanlar) geçeğe uygun değer ile değerlenir.[244] İşlem tarihinde finansal varlıkların gerçeğe uygun değerleri edinme maliyetleridir[245] ve işlem masrafları gerçeğe uygun değere ilave edilmez (TMS 39, md. 43). VUK' un 279. maddesine göre de hisse senetleri ile fon portföyünün en az yüzde 51'i Türkiye'de kurulmuş bulunan şirketlerin hisse senetlerinden oluşan yatırım fonu katılım belgeleri alış bedeliyle değerlenmektedir ve alış bedeli, işlem masraflarını kapsamamaktadır. Bu anlamda VUK ve TMS/UMS de yapılan düzenleme, varlığın ilk kayda alınması açısından farklılık göstermemektedir.[246] Gerçeğe uygun değer farkı kar veya zarara yansıtılan finansal varlıklar izleyen

[241] Akdoğan ve Tenker,s.100
[242] Akdoğan ve Tenker ,s.103
[243] Demir Volkan, TMS Kapsamında Finansal Araçlar ve Vergi Uygulamaları İle Karşılaştırılması, (Erişim Tarihi:25.04.2010)
[244] Demir Volkan, TMS Kapsamında Finansal Araçlar ve Vergi Uygulamaları İle Karşılaştırılması,s.75(Erişim Tarihi:25.04.2010)
[245] Tokay, Deran ve Aktaş,s.105
[246] Akbulut Özerhan Yıldız, " Vergi Usul Kanunundaki Değerleme Hükümlerinin Türkiye Finansal Raporlama Standartları Kapsamında Değerlendirilmesi", VI.MUVMS (Muhasebe Uygulamaları ve Vergi Mevzuatı Sempozyumu), ASMMMO Ankara 02-06 Mart 2008,s.1-32, https://www.asmmmo.org.tr/asmmmo/files_yayinlar/file_105.pdf , (Erişim Tarihi:25.04.2010)

dönemlerde de gerçeğe uygun değerleriyle değerlenir. Varlığın gerçeğe uygun değerinde meydana gelen değişiklikler nedeniyle ortaya çıkan kazanç ve kayıplar gelir tablosunda raporlanır(TMS 39, md. 55). Borsa değeri gerçeğe uygun değerin en uygun göstergesi olarak kabul edilir. VUK'a göre ise söz konusu menkul kıymetler alış bedeli ile değerlenmekte olup, bu anlamda, izleyen dönemlerde değerleme açısından VUK ile TMS/UMS arasında farklılık bulunmaktadır.[247]

Hisse senetleri satılmaya hazır finansal varlıksa, için iki ayrı değerleme ve muhasebeleştirme yöntemi vardır. Gerçeğe uygun değeri tespit edilebilen finansal varlıklar gerçeğe uygun değer ile değerlenir. Gerçeğe uygun değer farkı öz kaynaklarda raporlanır. Gerçeğe uygun değeri tespit edilemeyen finansal varlıklar maliyet değeri ile değerlenir. Değerleme farkı (değer düşüklüğü durumunda) gelir tablosunda raporlanır.[248] Satılmaya hazır finansal varlıkların ilk kayda almada doğan işlem giderlerinin alış maliyetine eklenmesi gerekmektedir.[249] Değerleme açısından VUK ve TMS/UMS açısından farklılık bulunmaktadır. Ancak, satılmaya hazır finansal varlıklar ile ilgili değerleme farklarının öz kaynaklarda raporlanması dönem karını etkilememekte, dolayısıyla VUK açısından herhangi bir farklılığa neden olmamaktadır. Yine, değer düşüklüğü zararlarının kar zarara yansıtılması durumunda, VUK açısından kanunen kabul edilmeyen gider ortaya çıkacaktır. VUK, varlığın elden çıkarılması durumunda realize olan zararları, zarar olarak kabul etmektedir.[250]

Menkul kıymet devlet tahvili/hazine bonosu ise, gerçeğe uygun değer farkı kar/zarara yansıtılan finansal varlıklar, gerçeğe uygun değer ile değerlenmektedir. Vadeye kadar elde tutulacak yatırımlar ise, itfa edilmiş maliyet değeri ile değerlenmektedir.[251] Gerçeğe uygun değer farkı kar/zarara yansıtılan devlet tahvilleri ve hazine bonoları, gerçeğe uygun değer ile değerlenir ve borsa değeri gerçeğe uygun değerin en uygun göstergesi olarak kabul edilir. VUK' un 279. Maddesi hükmü gereği de, bu menkul kıymetlerin borsa rayici ile değerlenmesi gerekmektedir ve bu kıymetler

[247] Akbulut,s.23(Erişim Tarihi:25.04.2010)
[248] Demir Volkan, TMS Kapsamında Finansal Araçlar ve Vergi Uygulamaları İle Karşılaştırılması,s.75(Erişim Tarihi:25.04.2010)
[249] Örten, Kaval ve Karapınar,s.484
[250] Akbulut,s.22(Erişim Tarihi:25.04.2010)
[251] Demir Volkan, TMS Kapsamında Finansal Araçlar ve Vergi Uygulamaları İle Karşılaştırılması,s.75(Erişim Tarihi:25.04.2010)

İMKB Tahvil ve Bono Piyasası'nda işlem görmektedir ve borsa rayici bulunmaktadır. Bu anlamda VUK ve TMS/UMS arasında bir farklılık bulunmamaktadır. TMS/UMS'e göre gerçeğe uygun değerin güvenilir şekilde tespit edilemediği durumlarda maliyet bedeli ile değerlenir ki bu durumda farklılık oluşacaktır.

Vadeye kadar elde tutulan varlıkların ise borsada işlem görmeleri, gerçeğe uygun değerle değerlenmelerini gerekli kılmaz. Yine itfa edilmiş maliyet ile değerleneceklerdir. Bu varlıklar VUK 279'a göre borsada değeri oluşuyor ise borsa rayici ile değerlenecektir ve bu anlamda VUK ve TMS/UMS arasında farklılık oluşacaktır. Borsada rayici yoksa vadesinde elde edilecek gelirin iktisap tarihinden değerleme gününe kadar olan süreye isabet eden kısmının eklenmesi suretiyle değerlenir ki bu ekleme yapılırken, basit faiz esas alınmaktadır. Burada da VUK ve TMS/UMS arasında iktisap tarihinden değerleme gününe kadar hesaplanacak faiz de farklılık oluşacaktır.[252]

Ayrıca, VUK menkul kıymet değer azalışları için karşılık ayrılmasına imkan vermemiştir. Yine TMS ve UMS'e göre borsa fiyatına göre değerlenen menkul kıymetler için değer düşüklüğü karşılığı söz konusu değildir.

2.1.3.Ticari Alacakların Değerlemesi

İşletmenin faaliyetleri sonucunda ortaya çıkan ve bir yıl gibi bir süre içinde paraya dönüştürülmesi öngörülen senetli ve senetsiz alacaklar bu hesap grubunda gösterilir. İşletmenin iş ilişkilerinden dolayı, iştirak ve bağlı ortaklıklardan alacakları varsa, bu gruptaki ilgili hesapların ayrıntılarında açıkça gösterilir. Finansal kiralamadan doğan senetsiz alacaklarda bu hesapta izlenir. Tek düzen hesap planında ticari alacaklar bölümünde aşağıdaki defter hesapları yer alır.[253]

C-Ticari Alacaklar

1-Alıcılar

2-Alacak Senetleri

[252] Örten, Kaval ve Karapınar,s.484
[253] Sağlam.,s.107

3-Alacak Senetleri Reeskontu(-)

4-Kazanılmamış Finansal Kiralama Faiz Gelirleri(-)

5-Verilen Depozito Ve Teminatlar

6-Diğer Ticari Alacaklar

7-Şüpheli Ticari Alacaklar

8-Şüpheli Ticari Alacaklar Karşılığı (-)

2.1.3.1. VUK'a Göre Ticari Alacakların Değerlemesi

2.1.3.1.1. Alıcılar

Alacaklar mukayyet değerleriyle değerlenir. Mevduat veya kredi sözleşmelerine dayanan alacaklar değerleme gününe kadar hesaplanacak faizleriyle birlikte dikkate alınır. Bankalar ve bankerler ile sigorta şirketleri alacaklarını ya Cumhuriyet Merkez Bankasının resmi ıskonto haddi veya muamelelerinde uyguladıkları faiz haddi ile değerleme günü kıymetine irca ederler (VUK Md 281).[254]

Mukayyet değer ölçüsü uygulanmadan önce, bu alacaklar içinde şüpheli ve değersiz alacaklar varsa saptanır ve bunlar muhasebe kayıtlarıyla düşüldükten sonra geriye kalan alacaklara mukayyet değer ölçüsü uygulanır. [255]

Yabancı para ile olan senetsiz alacaklar ise borsa rayici ile değerlenir. Borsa rayicinin takarrüründe muvazaa olduğu anlaşılırsa bu rayiç yerine alış bedeli esas alınır. Borsa rayici yoksa değerlemede uygulanacak kur Maliye Bakanlığınca tespit olunur. (VUK Md.280)

2.1.3.1.2. Alacak Senetleri

Alacak senetleri mukayyet değerleriyle değerlenir. Vadesi gelmemiş olan senede bağlı alacaklar değerleme gününün kıymetine irca olunabilir. Bu takdirde,

[254] Kızıl,s.289

[255] Yıldız Murat, Dönem Sonu İşlemlerinin Vergisel Boyutu, Vergi Sorunları Dergisi, Şubat 2007, Sayı 221

senette faiz nispeti açıklanmış ise bu nispet, açıklanmamışsa Cumhuriyet Merkez Bankasının resmi ıskonto haddi uygulanır.(VUK Md 281)

VUK senede bağlı alacakların reeskonta tabi tutulması konusunda seçimlik bir hak getirmiştir. Ancak senetsiz alacaklarda olduğu gibi 281. Madde uyarınca bankalar, bankerler ve sigorta şirketleri alacak senetlerini reeskonta tabi tutmak zorundadırlar.[256]

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

2.1.3.1.3. Alacak Senetleri Reeskontu

VUK' da alacakların mukayyet değerle değerlenmesi asıldır. Ancak, istenirse, vadesi gelmemiş olan senede bağlı alacaklar değerleme gününün kıymetine irca olunabilir (VUK:281 md). Vergi mevzuatımızda, sadece senetli alacaklara reeskont ayrılmasına izin verilmiş ancak zorunlu tutulmamıştır. Reeskont işleminde, senette faiz oranı açıklanmış ise bu oran, açıklanmamışsa Türkiye Cumhuriyeti Merkez bankasının kısa vadeli avans işlemlerine uyguladığı faiz oranı (avans faiz oranı) kullanılır[257]

Vergi Usul Kanunu çerçevesinde senede bağlı alacak veya borçların reeskont işlemine tabi tutulması esnasında aşağıda yer alan hususlara dikkat etmek gerekir,[258]

- Alacak senedinin bir iktisadi işletme bünyesinde doğmuş olması,
- Alacağın senede bağlı olması,
- Alacak senedinin vade içermesi,
- Alacak senedinin değerleme günü itibariyle vadesinin gelmemiş olması,

[256] Öztürk,s.119
[257] Örten ve Karapınar,s.66
[258] Kurt Mehmet Emek, Alacak ve Borçlar ile Yabancı Paraların Değerlemesi ve Reeskont İşlemleri, Vergi Dünyası Dergisi, Sayı:316, Aralık 2008-Özel Sayı, s.129,130

- Alacak senedinin değerleme günü itibariyle işletmenin aktifinde ya da pasifinde yer alması,

Reeskont tutarının hesaplanmasında iç ıskonto ve dış ıskonto olmak üzere iki formül bulunmaktadır. Dış ıskonto formülü alacağın bugünkü değerini (tasarruf değerini) verirken, iç ıskonto formülü direkt reeskont tutarının hesaplanmasını sağlar.[259] 238 no'lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği'nde yapılan açıklamalar çerçevesinde Reeskont hesabında aşağıda yer alan iç ıskonto formülünün kullanılması gerekmektedir.

F= A-[A x 360 / (360+n x t)]

F= Reeskont Tutarı

A= Senedin Nominal Değeri

n= Faiz Oranı

t= Gün sayısı (Vade)

2.1.3.1.4. Kazanılmamış Finansal Kiralama Faiz Gelirleri

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

Kiralama süresi boyunca kiracı tarafından yapılacak kira ödemelerinin toplam tutarı (anapara + faiz) alacak olarak aktife alınacaktır. Diğer yandan, aktifleştirilen alacak tutarı ile kira ödemelerinin bugünkü değeri arasındaki fark ise gelecek dönemlere ait faiz geliri olarak pasifleştirilmek (aktif düzenleyici hesap olan 124/224-

[259] Özbirecikli,s.39

Kazanılmamış Finansal Kiralama Faiz Gelirleri hesaplarına alınarak) suretiyle değerlenerek kayıtlara intikal ettirilecektir.[260]

VUK' un mükerrer 290'ıncı maddesi hükmünün öngördüğü bu değerleme finansal kiralama sözleşmesinin başlangıç tarihi itibariyle yapılmaktadır. Dolayısıyla vergilendirme dönemlerinin sonları (31/12 tarihi) itibariyle yapılacak değerlemede VUK' un mükerrer 290'ıncı maddesinin öngördüğü şekilde değerlenen ve muhasebe kayıtlarına alınan söz konusu alacakların mukayyet değerlerini değiştirecek bir işlem yapılmayacak ve söz konusu alacaklar mukayyet değerleriyle dönem sonu bilançosuna geçirilecektir. VUK' un mükerrer 290'ıncı maddesi, aynı madde kapsamında değerlenen finansal kiralama alacaklarının reeskonta tabi tutulmayacağını hüküm altına almıştır.[261]

Ayrıca, kiralayanın kiralamaya konu iktisadi kıymeti satın almasından kaynaklanan finansman giderleri, sözleşme tarihinden sonra ortaya çıkmış ise doğrudan gider olarak dikkate alınması gereklidir.[262]Kiralayan şirketler tarafından iktisadi kıymetin satın alınmasında Türk Lirası veya döviz cinsinden kredi kullanılmış ise ilk yıl için ödenen kur farkları ve faiz giderlerinin sözleşme yapılmasından önce kıymetin maliyetine ilave edilebilecek olması halinde maliyete ilave edilebilecek aksi halde ve diğer yıllarda ise gider kaydedilecektir.[263]

Finansal kiralama işlemlerinde kira ödemeleri yabancı para cinsinden yapılacaksa, bunların sözleşmenin yapıldığı tarihte geçerli olan Merkez bankası döviz alış kuru üzerinden değerlenerek aktifleştirilmesi gerekir. Dönem sonunda yapılacak değerlemede ise, kurlarda meydana gelen değişmelerin aktifleştirilen söz konusu alacakların değerlenmesinde dikkate alınması ve meydana gelen kur farklarının dönem karının saptanmasında dikkate alınması gerekmektedir.[264]

---

[260] Özdemir Recep, Finansal Kiralama İşlemlerinin Değerlemesi ve Muhasebeleştirilmesi, Vergi Dünyası dergisi, Sayı:316, Aralık 2007, s.199

[261] Yerci Cahit, Alacakların Dönem sonu Değerlemesi, Vergi Sorunları Dergisi, Sayı:243, Aralık 2008, s.38,39

[262] VUK 319 Seri No'lu Genel Tebliği

[263] Özdemir,s.199

[264] Yerci,s.42

2.1.3.1.5.Verilen Depozito ve Teminatlar

VUK' da depozitoların hangi değerleme ölçüsüyle değerleneceği belirtilmemiştir. Depozitoların Türk Lirası cinsinden alınıp verilmesi halinde, dönem sonunda mukayyet değeri ile değerlenir. Bu konuda bir görüş ayrılığı yoktur. Ancak, döviz cinsinden alınan veya verilen depozitoların normal ticari alacaklar gibi cari döviz kuru üzerinden değerlenip değerlenmeyeceği konusunda duraksamaya düşülmektedir.[265] Yabancı para cinsinden olan depozito bedellerinin Vergi Usul Kanunu'nun 280.maddesine göre değerlenmesi halinde, bilanço gününde Maliye Bakanlığının tespit ettiği kur üzerinden değerlemeye tabi tutulur.[266]

Nakit dışında verilen depozito ve teminatlar ilgili varlığın alt hesaplarında veya nazım hesaplarda takip edilir. Bu tür depozito ve teminatların değerlemesinde ilgili varlığın değerlemesi ile ilgili ilkeler geçerlidir. [267]

2.1.3.1.6. Diğer Ticari Alacaklar

İşletmenin faaliyetleri sonucu ortaya çıkan ve yukarıdaki hesapların kapsamına girmeyen tahsili gecikmiş alacaklar (henüz şüpheli alacak niteliğini kazanmayanlar) ve diğer çeşitli senetsiz ticari alacakları kapsar.[268] Ticari alacağın türüne ve özelliklerine göre değerlenmesi gerekmektedir.

2.1.3.1.7. Şüpheli Ticari Alacaklar

Ticari ve zirai kazancın elde edilmesi ve idame ettirilmesi ile ilgili olmak şartıyla;

- Dava veya icra safhasında bulunan alacaklar;

- Yapılan protestoya veya yazı ile bir defadan fazla istenilmesine rağmen borçlu tarafından ödenmemiş bulunan dava ve icra takibine değmeyecek derecede küçük alacaklar;

---

[265] Şeker Sakıp,Depozito ve Teminatların Amortismanı ve Değerlemesi. http://www.huseyinust.com/printthread.php?tid=8057, 06.02.2008 (Erişim Tarihi:02.05.2010)

[266] Özulucan, Dönemsonu İşlemleri ve Muhasebe Uygulamaları ,s.52

[267] Örten ve Karapınar ,s.75

[268] Sağlam,s.126

şüpheli alacak sayılır.

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

VUK' un 323. Maddesine göre, şüpheli alacakların tasarruf değeri ile değerlenir. Şüpheli alacaklar karşılığı ise, alacağın kayıtlı değeri ile alacağın tasarruf değeri arasındaki fark kadar olacaktır.[269]

Bu durumda işletmeler şüpheli alacak karşılığı için ihtiyari bırakılmıştır. Ancak, karşılık ayrılması durumunda karşılığın hangi alacağa ait olduğu gösterilecektir.[270]

Alacağın şüpheli alacak niteliği kazanması için, alacak ticari veya zirai bir kazancın elde edilmesi ve idame ettirilmesiyle ilgili olmalıdır, alacak dava veya icra safhasında bulunmalı veya alacak dava ve icra takibine değmeyecek derecede küçük olmalıdır, karşılık, teminatsız kalan kısım için ayrılmalıdır, Vergi idaresi karşılığın alacağın şüpheli hale geldiği dönemde ayrılabileceğini, daha sonraki dönemlerde karşılık ayrılamayacağını kabul etmiştir.[271]

2.1.3.1.7.1. Değersiz Alacaklar

Kazai bir hükme veya kanaat verici bir vesikaya göre tahsiline artık imkan kalmayan alacaklar değersiz alacaktır. Değersiz alacaklar bu mahiyete girdikleri tarihte tasarruf değerlerini kaybederler ve mukayyet kıymetleriyle zarara geçirilerek yok edilirler. İşletme hesabı esasına göre defter tutan mükellefler değersiz alacakları gider kaydetmek suretiyle yok ederler.(VUK Md.322)

[269] Yerci,s.242
[270] Öztürk,148
[271] Özyer,s. 602, 603

VUK 322 maddesine göre, değersiz alacaklar mukayyet değeri ile değerlenir.

Bir alacağın değersiz sayılabilmesi için, alacak ticari ve zirai kazancın elde edilmesi ve idame ettirilmesi ile ilgili olmalı ve kazancın elde edilmesinde tahakkuk esası geçerli olmalıdır. Değersiz alacaklar bilanço ve işletme hesabı esasına göre defter tutan ticari ve zirai kazanç sahiplerince gider olarak kaydedilebilir. Alacağın tahsili kazai bir hükme ya da kanaat verici bir belgeye göre imkansız hale gelmelidir.[272]

Kazai hükümden, alacağın borçlusu tarafından ödenmesi imkanının bulunmadığını hükme bağlayan bir mahkeme kararı anlaşılmaktadır. Kanaat verici vesika ise borçlunun borcunu bir daha ödeyemeyeceğini ispat eden her türlü belgelerdir. Konkordato anlaşması, alacaklı ve borçlu arasında imzalanan alacağın bir kısmından feragat edildiğini gösteren protokol (noter tarafından onayı şarttır), borçlunun mal varlığı bırakmadan yurt dışına kaçtığını gösteren belgeler, borçlu hakkındaki gaiplik kararı, mirası ret kararı kanaat verici vesikalara örnek gösterilebilir.[273]

2.1.3.1.7.2. Vazgeçilen Alacaklar

Konkordato veya sulh yoluyla alınmasından vazgeçilen alacaklar, borçlunun defterlerinde özel bir karşılık hesabına alınır. Bu hesabın muhteviyatı alacaktan vazgeçildiği yılın sonundan başlayarak üç yıl içinde zararla itfa edilmediği takdirde kar hesabına naklolunur.(VUK Md.324)

Değersiz hale gelen bir alacağı, alacaklı zarar yazarken, bu alacağın borçlusunun da ödemekten kurtulduğu borcu kar yazması gerekir. Değersiz alacaklar için Vergi Usul Kanunu'nun 322 inci maddesinde yapılan düzenlemenin simetri sayılabilecek bir ifadesi de, borçlu yönünden vazgeçilen alacaklar başlığı altında aynı Kanunun 324 üncü maddesinde yer almaktadır.[274]

Konkordato veya sulh yolu ile alınmasından vazgeçilen alacakların, kanaat verici vesikalara dayandığından değersiz alacak olarak kaydı mümkündür. Vazgeçilen

[272] Gümüşlüoğlu Aykut, Şüpheli, Değersiz ve Vazgeçilen Alacakların Değerlemesi, Vergi Dünyası Dergisi, Aralık 2007, Sayı:316, s.49
[273] Örten,Karapınar,,s.74
[274] Özyer,s.612

alacakların gider kaydedilebilmesi için alacaklı ve borçlunun, yani her iki tarafın serbest irade beyanları ile anlaşmaya varmaları şarttır. Vazgeçilen alacakların değersiz alacak olarak kaydı, diğer bir ifade ile gidere devredilmesi konkordato veya sulh anlaşmasının gerçekleştiği dönem yapılması gerekir. Bu dönem gider kaydedilmeyen vazgeçilen alacak daha sonraki yıllarda gider kaydedilmez.[275]

2.1.3.2. TMS/UMS'e Göre Alacakların Değerlemesi

TMS 39: Finansal Araçlar: Muhasebe ve Ölçme standardına göre alacak ve borçlar bir finansal varlıktır ve finansal bir varlık veya borç ilk muhasebeleştirilmesi sırasında gerçeğe uygun değerinden ölçülür. Gerçeğe uygun değer farkı kâr veya zarara yansıtılmayan finansal varlık veya finansal borçların ilk muhasebeleştirilmesi sırasında, ilgili finansal varlığın edinimi veya finansal borcun yüklenimi ile doğrudan ilişkilendirilebilen işlem maliyetleri de söz konusu gerçeğe uygun değere ilave edilir. [276]

TMS 18 Hasılat standardına göre, bir işlemden doğan hasılat tutarı, genellikle işletme ile varlığın alıcısı veya kullanıcısı arasındaki işleme ilişkin anlaşma ile belirlenir ve işletme tarafından uygulanan ticari ıskontolar ve miktar indirimlerinden sonraki alınan veya alınacak olan bedelin gerçeğe uygun değeri ile ölçülür. Hasılat tutarı işlem nedeniyle alınan veya alınacak olan nakit ya da nakit benzerleri tutarıdır. Nakit ve nakit benzerlerinin girişi ertelenmişse (vadeli satış yapılmışsa), satış bedelinin gerçeğe uygun değeri gelecekteki tüm tahsilatların emsal faiz oranı ile ıskonto edilmesi yoluyla belirlenir.[277]Ayrıca, TMS 39 Finansal Araçlar Standardı, satış değerinin nominal tutarı ile gerçeğe uygun değeri arasındaki farkın faiz geliri olarak kaydedilmesi gerektiğini ifade etmektedir. Buna göre, mal ve hizmet satışlarında, vade farklarının faiz geliri olarak kaydedilmeleri gerekmektedir.[278]

---

[275] Kızıl,s.300

[276] Yörük,s.1073

[277] Gücenme Gençoğlu Ümit, Türkiye Muhasebe Standartları ve Uygulamalar,Türkmen Kitabevi,İstanbul 2007, s.155

[278] Dinç Engin, Türkiye Muhasebe Standartları ve Vergi Kanunları Açısından Ticari Borç ve Ticari Alacakların Muhasebeleştirilmesi ve Değerlemesi, Mali Çözüm dergisi, Sayı:90, Kasım-Aralık 2008,s.79, http://archive.ismmmo.org.tr/docs/malicozum/90malicozum/04%20engin%20dinc.pdf, (Erişim Tarihi:03.05.2010)

Buna göre, alacak vadeli satıştan kaynaklanmışsa, ilk değerlemesinde, alacağı söz konusu vadeli satışa konu mal veya hizmetin peşin fiyatına eşitleyen ıskonto oranı kullanılarak bulunacak tutarı ile değerlenir.[279] Aynı zamanda, ilk anda ıskonto edilmiş (reeskonta tabi tutulmuş) değeri ile kayıt altına alınamayan gelecekteki nakit tahsilatlarının (alacakların) bilanço günlerinde ıskonto edilerek (reeskonta tabi tutularak) gerçek değerleri ile finansal tablolara yansıtılmaları gerekmektedir.[280]

Finansal varlıkların sonraki ölçümünde işletme kaynaklı kredi ve alacaklar; etkin faiz yöntemi kullanılmak suretiyle itfa edilmiş maliyet üzerinden değerlenir. İtfa edilmiş maliyet kısaca aşağıdaki gibi formüle edilebilir.[281]

(+)Finansal varlığın ilk kayda alma değeri

(+)Alım tarihinden itibaren etkin faiz yöntemi ile hesaplanan faizler

(-)Alım tarihinden itibaren tahsil edilen faizler ve anapara alacak taksitleri

(-)Eğer varsa tahsil edilemeyeceği kısım

(-)Alacağın vadesine kadar etkin faiz oranı üzerinden hesaplanan ıskonto

= Alacağın taşınmış maliyeti veya itfa edilmiş maliyeti

Standart bir alacak ister tek bir taksitte geri ödenecek olsun, ister taksitler şeklinde geri ödenecek olsun, bu ister senetli, ister senetsiz olsun, alacağın ıskonto edilmiş tutarı ile bilançoya alınmasını gerektirmektedir. Başka bir anlatımla alacak ve borçlara reeskontu zorunlu görmektedir. Aynı şey borçlar veya kullanılan krediler içinde söz konusudur. TMS/UMS' de etkin faiz oranı da açıklanmış bulunmaktadır. Bir alacak veya borçtan doğacak nakit akımlarını başlangıçta belirlenen maliyete veya taşınmış maliyete indirgeyen ve gelir ve giderlerin dönemler arasında dağıtılmasında kullanılan orandır. Bu orana bileşik faize göre hesaplanan iç ıskonto veya iç verim oranı da denmektedir. [282]Iskonto tutarı aşağıda şekilde hesaplanmaktadır.[283]

[279] Kahraman Orhan, Uluslararası Finansal Raporlama Standartlarındaki Değerleme Ölçülerinin Vergi Yasalarının Öngördüğü Ölçülerle Karşılaştırılması

[280] Dinç,s.76(Erişim Tarihi:03.05.2010)

[281] Örten,Kaval ve Karapınar,s.486

[282] Örten, Kaval ve Karapınar,s.486

[283] Demir Volkan, TFRS/UFRS Kapsamında Finansal Araçlar,s.91

Iskonto Tutarı: A-(A/(1+n)^t/360

İşletme her raporlama dönemi sonunda, bir finansal varlık veya finansal varlık grubunun değer düşüklüğüne uğradığına ilişkin ortada tarafsız göstergelerin bulunup bulunmadığı hususunu değerlendirir. Anılan türden bir göstergenin bulunması durumunda, işletme, değer düşüklüğü tutarını tespit eder. (TMS 39 Md:58) Bir değer düşüklüğü zararının ancak aşağıdaki olayların bir arada ortaya çıkması halinde gerçekleşmiş olduğu kabul edilir.[284]

-Varlığın ilk muhasebeleştirilmesinden sonra, zarar olaylarından birinin ya da daha fazlasının sonucu olarak değer düşüklüğüne dair objektif bir kanıt olması ve

-Zarar olayının, finansal varlıktan ya da finansal varlık grubundan gelecekte beklenen nakit akışlarına etkisi olması.

Kredi ve alacaklar sınıfına giren değeri düşmüş finansal varlıklar, finansal varlığın orijinal etkin faiz oranı kullanılarak ıskonto edilen gelecekteki beklenen nakit akışlarının bugünkü değeri ile değerlenir. Değeri düşmüş finansal varlığın önceki devrolunan tutarı ile yeni değeri arasındaki fark değer düşüklüğü zararı olarak gelir tablosunda (K/Z) muhasebeleştirilir.[285]

Finansal kiralama işlemlerinden alacakların değerlemesi ile ilgili TMS 17'de yer alan açıklamalar incelendiğinde, bu alacakların gerek ilk muhasebeleştirme sırasında gerekse ilk muhasebeleştirme sonrasında brüt kiralama yatırımının kiralama işleminde zımnen yer alan faiz oranında ıskonto edilen kısmı yani bugünkü değeri ile değerlendirilmesinin gerektiği sonucu çıkarılabilir. Finansal kiralama işlemlerinden alacakların gelecekteki tahmini nakit akışlarının alacağın orijinal faiz oranı üzerinden ıskonto edilerek hesaplanan bugünkü değeri defter değerinden daha düşük olduğu zaman bu alacaklar değer düşüklüğüne uğramış demektir. Bu durumda, bu alacaklar bugünkü değeri ile değerlemeye tabi tutulur.[286]

[284] Demir Volkan, TFRS/UFRS Kapsamında Finansal Araçlar,s.74
[285] Demir Volkan, TFRS/UFRS Kapsamında Finansal Araçlar,s.75
[286] Ulusan,s.154

2.1.3.3. Ticari Alacakların VUK ve TMS/UMS'e Göre Değerleme Açısından Karşılaştırılması

VUK hükümlerine göre kredili satışlara dahil edilmiş faiz tutarının ayrıştırılması sadece senede bağlı alacaklar tutarı nispetinde mümkündür. Üstelik bu düzeltme sadece bilançoda Alacak Senetlerinin bilanço günü itibariyle değerinin raporlanmasına imkan vermektedir. Ayrıca, UFRS'nin efektif faiz hesaplama yöntemi ile VUK reeskont hesaplama yöntemi arasındaki farklılıktan dolayı, gerçekleşmemiş faiz tutarı da iki yöntemde birbirinden farklı büyüklüklerde hesaplanmaktadır. VUK hükümlerine göre, reeskont uygulamasıyla "Reeskont Faiz Gideri" kalemi yaratılmaktadır. VUK hükümlerinin yaklaşımına göre, yıl sonunda yapılan söz konusu hesaplama ile hesaplanan gerçekleşmemiş faiz tutarının raporlama günü itibariyle muhasebeleştirilmesi söz konusudur. Raporlama gününü takip eden bir sonraki dönemin ilk günü açılış işlemlerinin bir parçası olarak söz konusu tutar ters kayıt yapılmak suretiyle kayıtlardan çıkarılmaktadır. Bu durumda da, "Alacak Senetleri Reeskontu" hesabındaki tutarın kapatılması için "Reeskont Faiz Geliri" adında bir gelir hesabı kullanılması söz konusudur.[287]

Vade farkı içeren ticari alacaklarda; Türkiye Muhasebe Standartlarına (TMS) göre yapılacak nakit harici alım ve satımlarda, vade farkının zorunlu olarak hesaplanması ve kaydedilmesi gerekmektedir. TMS' nin bu uygulaması, işletmelerin gerçek durumunun bilançolar da yansıtılması içindir. Ancak Standartlarda, veresiye, senetli, çekli, tüm alım ve satımlar için aynı uygulamanın yapılması öngörülmektedir. Bu durum, Vergi Usul Kanunu'nun 281. ve 285. maddelerine aykırılık teşkil etmektedir. Çünkü VUK sadece senetli borç ve alacaklar için itibari değerin içinde vade farkı olması halinde reeskont uygulamasına müsaade etmektedir. Oysa Standartlar, veresiye, senetli ve senetsiz, vade farkı içerip içermediğine bakılmaksızın tüm alacak ve borçlar için reeskont hesabı yapılmasını istemektedir. Buna göre, içinde vade farkı bulunan senetli alacak ve borçlarda vergi kanunları ile Muhasebe Standartlarının paralel olduğu

[287] Selvi Yakup, Fatih Yılmaz ve Kerem Sarıoğlu, Kredili Satışların Muhasebeleştirilmesi ve Raporlamasının UFRS ve VUK Açısından Karşılaştırılması, Mali Çözüm Dergisi, Mart Nisan 2007, Sayı:80,s.38-39, http://archive.ismmmo.org.tr/docs/malicozum/80malicozum/1%20hakemli%20fatih%20yilmaz.pdf , (Erişim Tarihi:03.06.2010)

görülmektedir. İçinde vade farkı bulunmayan senetli alacak ve borçlar için VUK'a göre reeskont işlemi yapmak mümkün değildir. Oysa muhasebe standartlarına göre, içinde vade farkı bulunmasa dahi reeskont uygulamasının yapılması ve bilanço gününde bu alacak ve borçların gerçeğe uygun değerleri ile raporlanmaları zorunludur. Bu durumda, muhasebe standartlarına göre hesaplanan reeskontların, VUK hükümlerine göre gider yada gelir olarak kabul edilmeleri mümkün değildir. [288]

Yine, vadeli çeklerle doğmuş alacak ve borçlar, VUK'a göre reeskonta tabii tutulması mümkün değildir. Ancak, muhasebe standartlarına göre, vadeli çeklere reeskont uygulanması yapmak mümkündür. Çünkü standartların özünde bilanço gününde işletmenin gerçek durumunun tespit edilmesi yatmaktadır. Bu durumda, vadeli çeklerin muhasebe standartlarına göre hesaplanmış reeskontlarının, VUK hükümlerine göre gider ya da gelir kabul edilmeleri mümkün değildir. VUK hükümlerine uygun olmayan bir başka olay da, senetsiz alacak ve borçlarda reeskont uygulamasıdır. Muhasebe standartlarına göre, bu tür alacak ve borçların reeskonta tabi tutulmaları ve gerçeğe uygun değerleri ile raporlanmaları zorunludur. Ancak, muhasebe standartlarına göre hesaplanan bu reeskont tutarlarının, VUK hükümlerine göre gider ya da gelir olarak kabul edilmeleri mümkün değildir.[289]

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

[288] Dinç,s.97,98(Erişim Tarihi:03.05.2010)
[289] Dinç,s.97,98(Erişim Tarihi:03.05.2010)

2.1.6. Diğer Alacakların Değerlemesi

Ticari alacaklar grubuna girmeyen ve bir yıl içinde tahsil edilmesi söz konusu olan senetli, senetsiz alacaklar ile bu gruba ait şüpheli alacak ve şüpheli alacak karşılığı hesapları yer alır. Tek düzen hesap planında ticari alacaklar bölümünde aşağıdaki defter hesapları yer alır. [290]

D-Diğer Alacaklar

1-Ortaklardan Alacaklar

2-İştiraklerden Alacaklar

3-Bağlı Ortaklıklardan Alacaklar

4-Personelden Alacaklar

5-Diğer Çeşitli Alacaklar

6-Şüpheli Diğer Alacaklar

7-Şüpheli Diğer Alacaklar Karşılığı (-)

2.1.6.1. VUK'a Göre Diğer Alacakların Değerlemesi

Vergi Usul Kanunu'nda diğer alacakların değerlemesi konusunda özel bir hüküm yoktur.

Diğer alacaklar grubunda dikkat edilmesi gereken bir husus örtülü kazanç dağıtımının olup olmadığıdır. KVK md 11 c bendine göre sermaye şirketlerince transfer fiyatlaması yoluyla dağıtılan örtülü kazançlar kanunen kabul edilmeyen gider niteliğindedir.[291]

Söz konusu husus Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 13.maddesinde düzenlenmiş olup, transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımı başlıklı madde hükmü "Kurumlar, ilişkili kişilerle emsallere uygunluk ilkesine aykırı olarak tespit ettikleri bedel veya fiyat üzerinden mal veya hizmet alım ya da satımında bulunursa, kazanç

[290] Sağlam,s.132
[291] Örten ve Karapınar, s.85

tamamen veya kısmen transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü olarak dağıtılmış sayılır. Alım, satım, imalat ve inşaat işlemleri, kiralama ve kiraya verme işlemleri, ödünç para alınması ve verilmesi, ikramiye, ücret ve benzeri ödemeleri gerektiren işlemler her hal ve şartta mal veya hizmet alım ya da satımı olarak değerlendirilir" şeklindedir (KVK Md13/1). Madde hükmünün devamında ilişkili kişi[292] ve emsaline uygunluk ilkesi[293] açıklanmış ve ilişkili kişilerle yapılan işlemlerde emsaline uygun fiyat veya bedelin tespitinde kullanılabilecek yöntemler belirtilmiştir.

Örtülü kazanç dağıtımından söz edebilmek için işlemin ilişkili kişilerle ve emsaline uygun olmadan gerçekleştirilmesi gereklidir. Tamamen veya kısmen transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü olarak dağıtılan kazanç, Gelir ve Kurumlar Vergisi Kanunlarının uygulamasında, yukarıda belirtilen özelliklere uymayan durumun gerçekleştiği hesap döneminin son günü itibariyle dağıtılmış kar payı veya dar mükellefler için ana merkeze aktarılan tutar sayılır. Daha önce yapılan vergilendirme işlemleri, taraf olan mükellefler nezdinde buna göre düzeltilir. Şu kadar ki, bu düzeltmenin yapılması için örtülü kazanç dağıtan kurum adına tarh edilen vergilerin kesinleşmiş ve ödenmiş olması şarttır.[294]

2.1.4.1.1. Ortaklardan Alacaklar

Ortaklardan alacaklardan bir ticari işlem sonucunda oluşanlar bilançonun ticari alacakları içinde gösterilir ve orada değerlenir. Ortaklardan alacakların ticari işlemden doğmamış olan kısmı diğer alacaklar içinde gösterilir ve değerlenir.[295]

---

[292] İlişkili kişi; kurumların kendi ortakları, kurumların veya ortaklarının ilgili bulunduğu gerçek kişi veya kurum ile idaresi, denetimi veya sermayesi bakımından doğrudan veya dolaylı olarak bağlı bulunduğu ya da nüfuzu altında bulundurduğu gerçek kişi veya kurumları ifade eder. Ortakların eşleri, ortakların veya eşlerinin üstsoy ve altsoyu ile üçüncü derece dahil yansoy hısımları ve kayın hısımları da ilişkili kişi sayılır. Kazancın elde edildiği ülke vergi sisteminin, Türk Vergi Sisteminin yarattığı vergilendirme kapasitesi ile aynı düzeyde bir vergilendirme imkanı sağlayıp sağlamadığı ve bilgi değişim hususunun göz önünde bulundurulması suretiyle Bakanlar Kurulunca ilan edilen ülkelerde ve bölgelerde bulunan kişilerle yapılmış tüm işlemler, ilişkili kişilerle yapılmış sayılır. (KVK Md.13/2)

[293] Emsallere uygunluk ilkesi; ilişkili kişilerle yapılan mal veya hizmet alım ya da satımında uygulanan fiyat veya bedelin, aralarında böyle bir ilişkinin bulunmaması durumunda oluşacak fiyat veya bedele uygun olmasını ifade eder.

[294] Örten ve Karapınar, s.86

[295] Civan Mehmet, Dönem Sonu Muhasebe İşlemleri- Vergi Usul Kanunu ve Türk Ticaret Hukuku'na Göre Örnek Uygulamalar, Siyasal Kitabevi, Şubat 2010, Ankara,s.43

Ortaklardan alacakların değerlemesinde ticari alacak değerleme ölçüleri kullanılır. [296]Alacaklar mukayyet değer ile değerlenir (VUK Md.281). Yabancı para ile olan senetsiz alacaklar ise borsa rayici ile değerlenir. Borsa rayicinin takarrüründe muvazaa olduğu anlaşılırsa bu rayiç yerine alış bedeli esas alınır. Borsa rayici yoksa değerlemede uygulanacak kur Maliye Bakanlığınca tespit olunur. (VUK Md.280) Ayrıca ortaklardan alacakların örtülü sermaye[297] ve örtülü kazanç dağıtımı açısından da değerlendirilmesi gerekmektedir.[298]

2.1.4.1.2. İştiraklerden Alacaklar

İştiraklerden alacaklar, işletmenin esas faaliyet konusu dışındaki işlemleri dolayısıyla (ödünç verme ve benzer nedenlerle ortaya çıkan) iştiraklerinden olan alacak tutarlarını kapsar.[299]

İştiraklerden alacakların değerlemesi ortaklardan alacaklar ile aynıdır.[300]

2.1.4.1.3. Bağlı Ortaklıklardan Alacaklar

Bağlı ortaklıklardan alacaklar, işletmenin esas faaliyet konusu dışındaki işlemleri dolayısıyla (ödünç verme ve benzer nedenlerle ortaya çıkan) bağlı ortaklıklardan ve iktisadi işletmelerden olan alacaklarını kapsar.[301]

Bağlı ortaklıklardan alacakların değerlemesi ortaklardan alacaklar ile aynıdır.

2.1.4.1.4. Personelden Alacaklar

Personelden alacaklar, işletmeye dahil personel ve işçinin, işletmeye olan çeşitli borçlarını kapsar. Ücret iptali, işletmeden kredi alma gibi olayları içerir.[302]

Personelden alacakların değerlemesi ortaklardan alacaklar ile aynıdır.

---

[296] Civan,s.43

[297] Kurumların, ortaklarından veya ortaklarla ilişkili olan kişilerden doğrudan veya dolaylı olarak temin ederek işletmede kullandıkları borçların, hesap dönemi içinde herhangi bir tarihte kurumun öz sermayesinin üç katını aşan kısmı, ilgili hesap dönemi için örtülü sermaye sayılır.(KVK Md.12)

[298] Civan,s.43

[299] Sağlam,s.135

[300] Civan,s.44

[301] Sağlam,s.136

[302] Sağlam,s.137

2.1.4.1.5. Diğer Çeşitli Alacaklar

Diğer çeşitli alacaklar, yukarıda sayılan alacaklardan herhangi birine dahil edilemeyen alacakları kapsar.

Diğer çeşitli alacakların değerlemesi de ortaklardan alacaklar ile aynıdır.

2.1.4.1.6. Diğer Alacak Senetleri Reeskontu

Diğer alacaklar grubunda yer alan tüm alacaklardan senetli olanların tasarruf değeri ile değerlemesi ve reeskont hesaplanarak ilgili döneme gider kaydedilmesinde ticari alacaklarda açıklandığı gibi yapılır.[303]

2.1.4.1.7. Şüpheli Diğer Alacaklar ve Karşılıklar

VUK' un 323. maddesinde, ticari ve zirai kazancın elde edilmesi ve idame ettirilmesi ile ilgili olmak şartıyla, dava veya icra safhasında bulunan bütün alacakların ve yapılan protestoya veya yazı ile bir defadan fazla istenilmesi rağmen borçlu tarafından ödenmemiş bulunan dava ve icra takibine değmeyecek derecede küçük alacakların şüpheli alacak sayılacağı açıklanmıştır. VUK' un 323. maddesinde açıkça belirtilen " ticari ve zirai kazancın elde edilmesi ve idame ettirilmesi ile ilgili olmak şartıyla" ifadesi, ticari ve zirai kazancın oluşumuna katkısı olamayan alacaklar için şüpheli alacak karşılığı ayrılamayacağını ve gider kaydedilemeyeceğini açıklar. [304]

VUK hükümlerine göre diğer alacaklar için hesaplanan şüpheli alacak karşılığı gideri, gider yazılan değersiz alacak ve vazgeçilen diğer alacak tutarı vergi matrahının tespitinde gider olarak yazılamaz. Bunlar vergi matrahı açısından kanunen kabul edilmeyen gider niteliği taşır. [305]

2.1.4.2.TMS/UMS'e Göre Diğer Alacakların Değerlemesi

TMS/UMS'e göre diğer alacakların değerlemesi ticari alacaklarda açıklandığı gibi yapılır.

---

[303] Örten ve Karapınar, s.85
[304] Kızıl,s.297
[305] Çabuk,s.64

TMS/UMS 39 Finansal Araçlar Standardı, finansal varlık ve finansal borçların, mali tablolarda itfa edilmiş maliyetleri üzerinden gösterilmelerini belirtmekte ve tüm alacak ve borçların, vade farkı içersin ya da içermesin reeskonta tabi tutulmaları gerektiğini ifade etmektedir.[306]

TMS/UMS'e göre ilişkili taraflardan olan alacakların ayrı raporlanması gerekir. Bu nedenle bu grupta yer alan ortaklardan alacaklar, iştiraklerden, bağlı ortaklar, iş ortaklıklarından olan alacaklar ve üst kademe yöneticilerinden (kilit personelden ve ailelerinden) olan alacaklar ilişkili taraftan olan alacaklardır. Bu alacakların ya bilanço içeriğinde veya dipnotlarda açıkça belirtilmesi gerekir.[307]

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

Standart, bu amaçla ilişkili taraf kapsamına girecek kişi ve şirketlerin belirlenmesini, bunlarla olan alacak, borç, gelir, gider bakiyelerinin belirlenmesini ve bunların finansal tablolarda ne şekilde sunulacağını kurala bağlamaktadır. Standartta ilişkili taraflarla olan borçların, alacakların, gelir ve giderlerin değerlemesi değil, bu kapsama giren kişi ve kişiler ile verilecek bilgiler açıklanmaktadır.[308]

İlişkili tarafla[309] yapılan işlem, kaynakların hizmetlerin ya da yükümlülüklerin, ilişkili taraflar arasında bir bedel karşılığı olup olmadığına bakılmaksızın transferi bir ilişkili taraf işlemidir(TMS/UMS Md.24)

---

[306] Dinç,s.78
[307] Akdoğan ve Tenker, s.106
[308] Örten, Kaval ve Karapınar,s.386
[309] Bir tarafın bir işletme ile ilişkili sayılması için:
(a) Söz konusu tarafın, doğrudan ya da dolaylı olarak bir veya birden fazla aracı yoluyla:
(i)İşletmeyi kontrol etmesi, işletme tarafından kontrol edilmesi ya da işletme ile ortak kontrol altında bulunması (ana ortaklıklar, bağlı ortaklıklar ve aynı iş dalındaki bağlı ortaklıklar dahil olmak üzere);
(ii)İşletme üzerinde önemli etkisinin olmasını sağlayacak payının olması veya
(iii)İşletme üzerinde ortak kontrole sahip olması;
(b) Tarafın, işletmenin bir iştiraki olması ("TMS 28 İştiraklerdeki Yatırımlar" Standardında tanımlandığı gibi);

İlişkili taraflarla yapılan işlemler ve bunların bakiyelerinin açıklanması TMS/UMS 24 uyarınca zorunludur. Standart ilişkili taraf açıklamalarının kapsamını, amacını ayrıntılı olarak belirlemiş ve konuya ilişkin çeşitli tanımlara yer vermiştir.[310]

2.1.4.3. Diğer Alacakların VUK ve TMS/UMS'e Göre Değerleme Açısından Karşılaştırılması

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

KVK' da ki "emsallere uygunluk ilkesi" uyarınca değerleme hükmüne karşılık olarak UMS 18 Hasılat Standardı uyarınca, hasılat; alınan veya alınacak olan bedelin gerçeğe uygun değeri ile değerlemeye tabi tutulur. Bir işlemden doğan hasılat tutarı, genellikle işletme ile varlığın alıcısı veya kullanıcısı arasındaki anlaşma ile belirlenir. İlişkili taraflarla yapılan işlemlerde uygulanan fiyat veya bedelin, aralarında böyle bir ilişkinin bulunmaması durumunda oluşacak fiyat veya bedele uygun olması emsallere uygunluk ilkesinin gereğidir. KVK ve VUK' da sırasıyla yer alan "emsallere uygunluk ilkesi" ve "emsal bedel", TMS/UMS ve UFRS uyarınca ilişkili taraflarla yapılan işlemlerde fiyat veya bedelin "gerçeğe uygun değer" ölçüsünde belirlenmesini ve ilişkili taraf işlemlerinin finansal tablolarda açıklanmasını gerektirmektedir.[311]

(c) Tarafın, işletmenin ortak girişimci olduğu bir iş ortaklığı olması (bakınız: "TMS 31 İş Ortaklıklarındaki Paylar");

(d) Tarafın, işletmenin veya ana ortaklığının kilit yönetici personelinin bir üyesi olması;

(e) Tarafın, (a) ya da (d) de bahsedilen her hangi bir bireyin yakın bir aile üyesi olması;

(f) Tarafın; kontrol edilen, ortak kontrol edilen ya da önemli etki altında veya (d) ya da (e)' de bahsedilen her hangi bir bireyin doğrudan ya da dolaylı olarak önemli oy hakkına sahip olduğu bir işletme olması veya

(g) Tarafın, işletmenin ya da işletme ile ilişkili taraf olan bir işletmenin çalışanlarına işten ayrılma sonrasında sağlanan fayda planları olması,

gerekir.

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

[311] Örten, Kaval ve Karapınar,s.746

Diğer alacakların VUK ve TMS/UMS'e göre değerleme farkları, ticari alacakların VUK ve TMS/UMS'e göre değerleme farklılıklarıyla aynı olduğundan ve ticari alacakların değerlemesi kısmında ifade edildiğinden burada tekrar edilmemiştir.

2.1.5. Stokların Değerlemesi

Stoklar, işletmenin satmak, üretimde kullanmak ve tüketmek amacıyla edindiği ilk madde ve malzeme, ticari mal, yarı mamul, mamul ve hurda gibi varlıklar ile kendi ürettiği benzeri değerleri kapsayan ve bir yıldan az bir sürede kullanılacak olan ya da bir yıl içerisinde nakde çevrilebileceği düşünülen varlıklardan oluşur. Tek düzen hesap planında ticari alacaklar bölümünde aşağıdaki defter hesapları yer alır. [312]

F-Stoklar

1-İlk Madde ve Malzeme

2-Yarı Mamuller-Üretim

3-Mamuller

4-Ticari Mallar

5-Diğer Stoklar

6-Stok Değer Düşüklüğü Karşılığı (-)

7-Verilen Sipariş Avansları

2.1.5.1. VUK'a Göre Stokların Değerlemesi

VUK' da stokların değerlemesi;

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

[312] Sağlam,s.150

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

Tarımsal faaliyet sonucu elde edilen ürünlere tarımsal ürün adı verilir ve bu ürünler maliyet bedeli ile değerlenir. Ancak burada belirtilen maliyet bedelinin esaslarını Maliye Bakanlığı, tarımsal ürünlerin özelliklerini dikkate alarak belirler. Tarım işletmelerindeki hayvanlar da maliyet bedeliyle değerlenir. Eğer maliyet bedelinin saptanması mümkün değilse emsal bedeli esas alınır.[313]Buradaki emsal bedeli zirai kazanç komisyonlarınca işletmenin bulunduğu mahale göre tespit edilmiş olan ortalama maliyet bedelidir.[314]

2.1.5.1.1. İlk Madde ve Malzemeler

İşletmenin üretim faaliyeti ve diğer faaliyetlerinin icrasında tüketilmek amacıyla temin edilen hammadde, yardımcı madde, işletme malzemesi, ambalaj malzemesi ve diğer malzemelerdir.[315]

Dönem sonu itibariyle ilk madde ve malzeme stokunun değerlemesi yapılırken öncelikle fiili mal mevcudu ile ilk madde ve malzeme stok hesabının denkliği araştırılır. İlk madde ve malzemenin işletmeye girişi, üretime gönderilişi, kullanılan ve kalan miktarların parasal olarak ifade edilmesi işlemleri için de stok değerleme yöntemlerinin kullanılması mümkündür. Dönem sonu itibariyle "150 İlk Madde ve Malzeme Hesabı" nın kalanı kullanılan stok değerleme yöntemine göre bulunacaktır.[316]

İlk madde ve malzemenin değerleme ölçüsü maliyet bedelidir. Bu bedeli, alış bedeli, nakliye, yükleme-boşaltma, hamaliye, nakliye sigortası, ithalatta gümrük vergi ve fonları, alış komisyonu ve alış tarihine kadar oluşan vade farkları ve kur farklarından oluşur.[317]

---

[313] Ataman,s.125
[314] Kızıl,s.356
[315] Haftacı Vasfi,Dönemsel Muhasebe, Umuttepe Yayınları,1.Baskı,Kocaeli 2010,s.97
[316] Özbirecikli,s.70
[317] Örten, Karapınar,s.99

İlk madde ve malzeme stok değerlemesi, Ticari Mallara ilişkin bölümde açıklanacak olan stok değerleme yöntemlerinden biri kullanılarak yapılır. Anılan bölümde yapılan açıklama ilk madde ve malzeme stoku için de geçerlidir.

2.1.5.1.2. Yarı Mamuller

Yarı mamuller, henüz tam mamul haline gelmemiş ancak direkt ilk madde ve malzeme ile direkt işçilik ve genel üretim giderlerinden belli oranlarda pay almış üretim aşamasındaki mamullerdir.[318]

İşletmelerin ürettikleri malları (mamul veya yarı mamullerin) ne şekilde değerleyecekleri VUK' un 275. Maddesi ile hükme bağlanmış ve üretilen malların maliyet bedelinin saptanmasında esas alınacak maliyet unsurları şu şekilde gösterilmiştir.[319]

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

Mükellefler, imal ettikleri emtianın maliyet bedellerini yukarıdaki unsurları ihtiva etmek şartıyla diledikleri usulde tayin edebilirler. İşletmeler yukarıdaki gider türlerini maliyete ilave etmek koşuluyla çeşitli maliyet yöntemlerini kullanarak maliyet sistemlerini oluştururlar. Çünkü VUK' da bu konuda belirleyici bir hüküm bulunmamaktadır.[320]

---

[318] Sağlam,s.155
[319] Özbirecikli,s.50
[320] Özulucan Abitter, Stok Muhasebesi-Vergi Mevzuatı ve Muhasebe Kuramı Açısından, Türkmen Kitabevi, İstanbul 2010s.76

İşletmenin yaptığı genel idare giderlerinden mamule isabet eden kısımlarının, mükelleflerinin tercihine bağlı olarak, ya doğrudan doğruya gider kaydedilmesi, ya da birim maliyetlere dahil edilmesi mümkündür. Burada seçimde bütünlük aranmaktadır.[321]

2.1.5.1.3. Mamuller

Üretim faaliyetlerinin aşamalarından geçerek satışa hazır duruma gelmiş ve ambarlara alınmış bulunan mamulledir.[322] Mamuller ilk madde ve malzeme giderleri gibi envantere tabi tutulur ve maliyet bedeli üzerinden değerlenir. Mamul maliyetinin değerlemesinde VUK' nun 275. maddesi göz önünde tutulur. Yarı mamullerin değerlemesi bölümünde açıklanan hususlar mamullerin değerlemesi için de geçerli olup, burada tekrar edilmemiştir.

2.1.5.1.4. Ticari Mallar

Ticari mallar, satmak amacıyla ile satın alınan ve üzerinde herhangi bir işlem yapılmadan aynen satılacak olan varlıklardır.[323]

VUK 274. Maddesi uyarınca ticari mallar maliyet bedeli ile değerlenir. VUK Md.274'e göre, emtia, maliyet bedeliyle değerlenir. Emtianın maliyet bedeline nazaran değerleme günündeki satış bedelleri %10 ve daha fazla bir düşüklük gösterdiği hallerde mükellef, maliyet bedeli yerine 267. Maddenin ikinci sırasındaki usul hariç olmak üzere, emsal bedeli ölçüsünü tatbik edebilir. Bu hüküm 275. maddede yazılı mamuller için de uygulanabilir.

Yukarıda belirtilen madde hükmünden de anlaşılacağı üzere; ister satın alınsın ister imal edilsin 274 üncü madde uyarınca emtia maliyet bedeli ile değerlenir. Maliyet bedeli dışında kullanılacak değerleme ölçüleri ise özel durumlarda uygulanmaktadır.

---

[321] Öztürk,s.187

[322] Karacan Sami, Muhasebede Dönem Sonu İşlemleri, Umuttepe Yayınları, Ocak 2009,3.Basım,s.85

[323] Karacan, Muhasebede Dönem Sonu İşlemleri,s.85

VUK' un 262. Maddesine göre, maliyet bedeline ilişkin olarak, iktisadi bir kıymetin iktisabı ve değerinin artırılması için katlanılan harcamalar ile bunlara müteferri giderlerin tamamı maliyet unsuru olarak kabul edilmiştir.[324]

Yurtiçinden satın alınan mallarda maliyet bedelini oluşturan unsurları aşağıdaki gibi sıralamak mümkündür. [325]

1. Emtianın satın alma bedeli,

2. Emtianın işyerine getirilmesi için yapılan nakliye ve hamaliye giderleri,

3. Emtianın alımı ile ilgili olarak ödenen sigorta giderleri,

4. Alış komisyonları,

5. Emtia ile ilgili finansman giderleri

6. Emtianın işletmeye getirilmesi aşamasına kadar yapılan depolama giderleri.

Stokların yurtdışından temin edilmesi halinde, yurtiçinden satın almadan farklı bazı gider unsurlarının doğması söz konusu olmaktadır. Bu maliyet unsurları genellikle yurtiçinde satın alma durumunda katlanılan unsurlara ek olarak ithalat işleminin özelliği gereği ortaya çıkar Bunlar; [326]

1.Emtianın FOB bedeli,

2.Emtianın yurtiçine getirilmesine kadar yapılan nakliye giderleri ile sigorta giderleri veya bunların yerine emtianın CİF bedeli,

3. Emtianın ithali için ödenen gümrük vergisi, diğer vergi, resim ve harç giderleri,

4.Gümrük komisyonu, ekspertiz giderleri ve malın çekilmesi için yapılan diğer giderler,

5. Malın ithali için alınan kredilerin faizleri, komisyon ve finansman giderleri,

6. Akreditifler için bankalara ödenen faiz, komisyon ve diğer giderler,

---

[324] Özulucan, Stok Muhasebesi,s.15
[325] Pehlivan Yasef, Stokların Değerlemesi, Mevzuat Dergisi, Aralık 2005
[326] Pehlivan,a.g.e.

7. İthalat teminatları için yapılan giderler.

Yukarıda sayılan maliyet unsurları, stok kalemlerinin satın alınması ve işletme stoklarına girişi yapılana kadar katlanılan tüm giderleri kapsamaktadır.[327]

Yukarıda sayılanlar haricinde kredi faizleri, kur farkları, vade farkları, prim ve ıskontolar, ticari mal alış ve satış iadeleri ve ıskontolarının durumu özellik arz etmektedir.

Kredi faizleri; VUK 238 Seri numaralı Vergi Usul Kanunu Genel Tebliğine göre, işletmenin finansman temini için aldıkları krediler için ödedikleri faiz ve komisyon giderlerinden dönem sonu stoklarına pay vermeleri zorunlu değildir. Gider kaydetmeleri yada maliyete pay vermeleri işletmelerin tercihine bırakılmıştır.[328]

Kur farkları; VUK 238 Seri numaralı Vergi Usul Kanunu Genel Tebliğine göre, mal alımlarına ilişkin olarak doğan kur farklarının malların işletmenin stoklarına girdiği tarihe kadar doğan kısmı malın maliyetine eklenecek, malların işletmenin stoklarına girmesinden sonra doğan kur farkları ise maliyete eklenebileceği gibi doğrudan genel gider de yazılabilecektir.[329]

Vade farkları; Doğrudan malın bedeli oldukları için vade farkları maliyete eklenirler. Fatura tutarının vadesinde ödenmemesinden dolayı sonradan fatura edilen vade farkları ise maliyete eklenmeden dönem gideri olarak sonuç hesaplarına aktarılır.[330]

Alış ıskontoları; Malların alışı ile ilgili olarak satıcı firmalar tarafından uygulanan ıskontolar iki şekilde ortaya çıkabilmektedir. Birincisi, malın alımı sırasında fiyattan indirim yapılmak ve faturada gösterilmek suretiyle yapılan ıskontolar; Bu tip ıskontolar malın stoka dahil olmasından önce yapıldığı için malın maliyetini azaltan bir unsur olarak değerlendirilmektedir. İkincisi ise, mala ilişkin fatura düzenledikten ve malın alıcının stoklarına dahil edilmesinden sonra prim, ıskonto ve sair adlarla yapılan

[327] Özulucan,Stok Muhasebesi,s.15
[328] Öztürk,s.176
[329] Öztürk,s.176
[330] Özyer,s.522

indirimler; vergi idaresi söz konusu prim ve ıskontoları, maliyet azaltıcı bir unsur olarak değil, yapılan bir hizmetten doğan ayrı bir faaliyet geliri olarak değerlendirmektedir.[331]

VUK' da maiyet bedelinin değerleme ölçüsü olarak kullanılmasının uygun olacağı görüşüne yer verilmekle birlikte, değerlemede hangi yöntemin seçileceği, LİFO stok değerleme yöntemi hariç olmak üzere işletmelerin kendilerine bırakılmıştır. [332]Bir başka ifade ile miktar olarak çok fazla olan ve defalarca alınıp satılan bir kıymetin bedeli; ortalama maliyet (ağırlıklı veya basit ortalama), fiili maliyet ve diğer (ilk giren ilk çıkar (FIFO)) yöntemlerinden birisiyle tespit edilebilir. Vergi Usul Kanunu'nun 274 üncü maddesinde bu yöntemlerden hangisinin uygulanacağına ilişkin açık bir düzenleme bulunmamakla birlikte vergi idaresi temel maliyet belirleme yönteminin fiili maliyet yöntemi olduğunu kabul etmektedir. Kanun koyucu, mükelleflerin gerek satın aldıkları gerek ürettikleri emtialarını 1.1.1996 tarihinden itibaren LİFO yöntemiyle değerleyebilmelerine imkan sağlanmış ancak mali tabloların enflasyon düzeltmesine tabi tutulmasına imkan veren 5024 sayılı Kanunla 1.1.2004 tarihinden itibaren yürürlükten kaldırılmıştır.[333]

2.1.5.1.5.Diğer Stoklar

Yukarıdaki stok kalemlerinin hiç birinin kapsamına alınmayan ürün, artık ve hurda gibi kalemler bu hesap grubunda yer alır. Diğer stokların envanteri sayılarak veya tartılarak yapılır. Değerlemesi, stokun durumuna göre, maliyet veya emsal bedeli ile yapılır.

2.1.5.1.5.1. Emtiada Düşük Bedelle Değerleme

VUK' un 274. Maddesinin ikinci fıkrasında, emtianın maliyet bedeline nazaran değerleme günündeki satış bedelleri %10 ve daha fazla bir düşüklük gösterdiği hallerde,

[331] Özyer,s.522
[332] Altuğ Osman, Maliyet Muhasebesi ,İstanbul 2006, 14.Baskı,Türkmen Kitabevi,s.134
[333] Özyer,s.510

maliyet bedeli yerine 267. Maddenin ikinci sırasındaki usul hariç olmak üzere emsal bedel ile değerleme yapılacağı belirtilmiştir.[334]

Burada satış fiyatı olarak esas alınacak fiyat mükellefin kendi satış fiyatları değil piyasa satış fiyatlarıdır. Malların bu şekilde düşük bedelle değerlenmesinde uygulanacak emsal bedelin tespitinde ikinci sıra, yani maliyet bedeli esası uygulama dışı bırakılmıştır. Buna göre ortalama satış fiyatı ile bu mümkün olmazsa takdir esasına göre emsal bedeli belli edilecektir.[335]

2.1.5.1.5.2. Kıymeti Düşen Mallarda Değerleme

VUK' un 278. Maddesi hükmüne göre, yangın, deprem ve su basması gibi afetler yüzünden veyahut bozulmak, çürümek, kırılmak, çatlamak, paslanmak gibi haller neticesinde iktisadi kıymetlerinde bir azalış vaki olan emtianın emsal bedeli ile değerleneceği belirtilmiştir.[336]

Kıymeti düşen mallar Vergi Usul Kanununun 267. Maddesinde belirtilen sıra dahilinde emsal bedeli ile değerlendirilecektir. Ancak, ikinci sıra olan maliyet bedeli esasının uygulanması mümkün olmayacağından bu gibi malların emsal bedeli ortalama satış fiyatı ve takdir esasına göre tespit edilecektir. [337]Ortalama satış fiyatı esası, değer kaybı mal çeşitlerinde aynı ölçüde aynı olamayacağı yani satılan veya hesap dönemi sonunda mevcut olan maldaki kayıp derecesi farklı olacağı için uygulanamaz. Bu nedenle, takdir komisyonlarına başvurulup emsal bedel tespitinin istenmesi gerekir.[338]

[334] Güçlü Fırat Çoşkun, TMS 2 Stoklar Standardı ve Vergi Kanunları Kapsamında Stokların Değerlemesi ve Değeri Düşen Mallar, Vergi Sorunları Dergisi, Ocak 2008, Sayı:232,s.221

[335] Akay Hüseyin, Ulusal ve Uluslararası Boyutuyla Stokların Değerlemesi-I, Muhasebe Finansman Dergisi, Nisan 2003, s.97

[336] Güçlü, s.221

[337] Örten, Karapınar,s.101

[338] Civan,s.57

2.1.5.1.5.3. İşletmelerde Faaliyet Esnasında Ortaya Çıkan ve Ekonomik Değeri Olan Tali Ürünler

Gerek imalat gerekse ticaret işletmelerinde, faaliyet esnasında ortaya çıkan ve ekonomik değeri olan tali ürünlere de yine VUK' un 278. Maddesinde yer verilmekte, madde hükmünde, maliyetlerin hesaplanması mutad olmayan hurdalar ve döküntüler, üstüpü, deşe ve ıskartaların emsal bedel ile değerlenmesi öngörülmektedir. Üretim ya da ticari faaliyetin doğal seyri çerçevesinde ortaya çıkan kayıplar (normal fire) herhangi bir işleme gerek olmadan maliyet veya gider olarak değerlendirilir, zira maliyet artırıcı unsurlar olarak genelde kabul görmektedir. Topluca ve büyük miktarlardan oluşan ve ticari faaliyetin normal seyri dışında vuku bulan mallardaki değer kayıplarının ise VUK' un 267. Ve 278. Maddeleri çerçevesinde (fire oranlarıyla ilişkilendirilmeksizin) ayrıca dikkate alınması gerekmektedir.[339]

2.1.5.1.6. Stok Değer Düşüklüğü Karşılığı (-)

Stokların satış bedellerinde veya çeşitli nedenlere bağlı olarak fiziki yapılarında oluşacak olumsuz değişime bağlı olarak değer düşüklüğüne uğramaları söz konusu olabilir. Ancak gerek emtia değerlemesine ilişkin VUK' un 274. Maddesinde gerekse kıymeti düşen emtia ile ilgili olan VUK' un 278. Maddesinde değer düşüklüğü karşılığı ayrılması yönünde herhangi bir düzenleme bulunmamaktadır.[340] Ancak kanundaki düzenleme stokların maliyet bedeli ile emsal bedelleri arasında oluşan değer kaybının gider yazılmasına imkan vermektedir.[341]

Sonuç olarak, değer düşüklüğünün VUK'daki gibi emsal bedeli ile maliyet bedeli arasındaki fark şeklinde tespiti halinde karşılık ayrılabilir, bu durum mükellefin isteğine bırakılmıştır ve VUK'a göre kanunen kabul edilen giderdir. [342]

[339] Güçlü,s.222
[340] Öztürk,s.210
[341] Erkan, Elitaş ve Ceran,s.100
[342] Özulucan, Stok Muhasebesi,s.87

2.1.5.1.7. Verilen Sipariş Avansları

Verilen sipariş avansları, yurt içinden ya da yurt dışından satın alınmak üzere siparişe bağlanan stoklarla ilgili olarak yapılan avans ödemelerini kapsar.[343]

Avansların değerlemesi ile ilgili olarak VUK' da açık bir hüküm yoktur. Avansların hangi değerleme hükümlerine tabi olacağı ile ilgili olarak, birinci görüşe göre avansların gerçek alacak veya borç olmayıp aktif ve pasifi düzenleyici değerler olması nedeniyle değerleme ölçüsü olarak VUK' un 283 ve 287'nci (aktif ve pasif geçici hesap kıymetleri-mukayyet değer) maddelerinde yer alan ilkelere tabi olması gerektiği; ikinci görüşe göre avansların, gerçek alacak veya borç olmasından dolayı mezkur kanunun 281 ve 285'inci(alacak ve borçların değerlemesi) maddelerinde yer alan alacak ve borçların değerlemesine ilişkin hükümlere tabi olması gerektiği; üçüncü görüşe göre avansların, özel niteliklere sahip iktisadi kıymetler olarak kanunda açık değerleme hükmü belirtilmesi nedeniyle anılan kanunun 289'uncu(özel haller) maddesinde yer alan hükümlere tabi olması gerektiği savunulmaktadır. [344]

Türk Lirası olarak alınan avanslar mukayyet değerle, döviz cinsinden olan avanslarda ise VUK' un yabancı paraların değerlemesine ilişkin 280. Maddesine göre gereği, borsa rayici ile borsa rayicinin takarrüründe muvazaa olduğu anlaşılırsa bu rayiç yerine alış bedeli, borsada rayici yoksa Maliye Bakanlığınca ilan edilen kur ile değerlenecektir. Burada sorun ise oluşan kur farkı ya da değer farkının sonuç hesaplarına yansıtılıp yansıtılmayacağı hususudur. Bu konu tartışmalıdır.[345]

2.1.5.2. TMS/UMS'e Göre Stokların Değerlemesi

TMS/UMS 2'ye göre stoklar, maliyet veya net gerçekleşebilir değerden düşük olanı ile değerlenir. Stokların maliyeti, tüm satın alma maliyetleri, dönüştürme

---

[343] Karacan Sami, Muhasebede Dönemiçi İşlemleri, Umuttepe Yayınları,Mart 2009 1.Basım, s.259

[344] Çoşkun Erhan, Avansların Dönem Sonu Değerlemesi, Vergi Sorunları Dergisi, Sayı:243 Aralık 2008

[345] Erdoğan Ali Seran ve Aydınoğlu Evren, Avansların Dönem Sonu Değerlemesi, Vergi Raporu Dergisi, Aralık 2008 Özel Sayı, Sayı:111,s.95

(şekillendirme) maliyetleri ve stokların mevcut durumuna ve konumuna getirilmesi için katlanılan diğer maliyetlerden oluşur.[346]

Satın alma maliyetleri, ithalat vergileri ve diğer vergiler (firma tarafından vergi idaresinden iade alınabilecekler hariç) ve nakliye, yükleme boşaltma maliyetleri ile mamul, malzeme ve hizmetlerin elde edilmesiyle doğrudan bağlantısı kurulabilen diğer maliyetleri içerir. Ticari ıskontolar ve benzeri diğer indirimler, satın alma maliyetinin belirlenmesinde indirim konusu yapılır. Kur farkları ve finansman giderleri, satın alma maliyetine dahil değildir. Ancak, stok, satışa hazır hale gelmesi uzun bir süre alan bir varlık ise, bir başka ifade ile nitelikli bir varlık ise, TMS/UMS 32 Borçlanma Maliyeti Standardına göre, finansman giderleri, maliyete dahil edilir.[347]

Dönüştürme maliyetleri, direkt işçilik giderleri ile ilk madde ve malzemenin mamule dönüştürülmesinde katlanılan sabit ve değişken genel üretim giderlerini içerir.[348]Üretim işletmeleri üretmeyi planladıkları ürünler için ilk madde ve malzemeleri satın alır, bunları üretim sürecinde birleştirir ve bu sürecin sonunda çeşitli ürünlere dönüştürür. Satın alınan ilk madde ve malzemeler ambardan üretim sürecine çekilip mamul olarak nihai ambara gönderilmesine kadar ki süreçte işletmenin katlandığı tüm maliyetler mamulün maliyetini oluşturmaktadır. Bu süreçte, ilk maddelerin yarı mamule ve nihai mamule dönüştürme sürecine katkı sağlayan işçilik ve diğer üretime ilişkin maliyet unsurları ise "dönüştürme maliyetleri" olarak adlandırılır.[349]

Genel üretim giderleri, sabit ve değişken olarak ayrılır ve maliyete sabit giderler, kapasite kullanım oranlarına göre verilirler. Maliyet muhasebesinde bu yöntem, normal maliyet yöntemi olarak adlandırılmaktadır. Stokun maliyetine yansıtılmayan, çalışmayan kısma isabet eden sabit genel üretim giderleri, doğrudan sonuç hesaplarına aktarılır. Yönetim ve pazarlama giderlerinden ve anormal firelerden maliyete pay verilmez.[350]Normal kapasite, planlanan bakım-onarım çalışmalarından kaynaklanacak kapasite düşüklüğü de dikkate alınarak, normal koşullarda bir veya

[346] Gökçen, Ataman, Çakıcı,s.56
[347] Örten, Karapınar,s.104
[348] Gökçen, Ataman, Çakıcı,s.56
[349] Ekergil Vedat, Türkiye Muhasebe Standartları Uygulaması Kitabının İçinde (Ed. N.Sağlam, S.Şengel ve B.Öztürk), ,s.85
[350] Örten, Karapınar,s.104-105

birkaç dönem veya sezonda elde edilmesi beklenen ortalama ürün miktarıdır. Gerçek üretim düzeyi normal kapasiteye yakınsa, bu kapasite normal kapasite olarak kabul edilebilir.[351]

TMS/UMS'ye göre stokların maliyetinin tespit edilmesinde aşağıdaki yöntemler kullanılabilir[352]:

-Gerçek parti maliyeti,

-Ortalama maliyet yöntemi,

-İlk giren ilk çıkar yöntemi (FİFO)

Bununla birlikte geçmişte yaygın olarak kullanılan "son giren ilk çıkar maliyet yöntemi" nin uygulanmasına TMS 2 'de izin verilmemektedir. Standardın 25. Maddesi'nde; " Bir işletme benzer özelliklere ve benzer kullanıma sahip tüm stoklar için aynı maliyet hesaplama yöntemini kullanır. Türü veya kullanım alanları itibariyle farklı olan stoklar için, farklı maliyet hesaplama yöntemleri kullanılabilir" ifadesine yer verilmektedir.[353]

TMS 2'e göre, net gerçekleşebilir değerin belirtilen nedenlerin etkisiyle de eksi değerlere ulaşması durumunda, stokların net gerçekleşebilir değere indirgenmesi gerekmektedir. Stokların net gerçekleşebilir değere indirgenmesi " 158 Stok Değer Düşüklüğü Karşılığı" hesabı ile gerçekleştirilmektedir. Böylece bilançoda stoklar, hem maliyet değeri ile hem de değer düşüklüğü büyüklüğü ile gösterilmesi sağlanmaktadır. TMS 2 bu durumu " stokların maliyet veya net gerçekleşebilir değerden düşük olanı ile değerleme ilkesi" olarak ifade etmektedir.[354]Net gerçekleşebilir değer, tahmini satış fiyatından, tahmini tamamlanma maliyeti ve gerekli satış giderleri toplamının arasındaki fark olup, stokların maliyet veya piyasa fiyatından düşük olanı ile değerleme yönteminde, tavan değerini oluşturur.[355]

[351] Gökçen,Ataman, Çakıcı,s.57
[352] Güçlü,s.215
[353] Ekergil.,s.126
[354] Ekergil,s.134,135
[355] Akışık Orhan, Stoklardaki Değer Düşüklüğü ve Muhasebe Standartlarındaki Yeri, Vergi ve Muhasebeciyle Diyalog Dergisi, Sayı:198, Ekim 2004, s. 167

Net gerçekleşebilir değer ile değerleme yapılabilecek durumlar şunlardır.[356]

- İşletmenin mali ve mamul maliyetlerinde artışların veya bunların satış fiyatlarında düşüşlerin ortaya çıkması,

- Çeşitli nedenlerle stoklarda bozulma, çürüme, kırılma, çatlama, paslanma gibi değer düşüklüğüne neden olan olayların olması,

- Teknolojik gelişmeler ve modadaki değişikliklerin dolayısıyla maliyetlerin artması veya satış fiyatlarının düşmesi,

- Satın alınan veya üretilen malların hatalı olması,

- İşletmelerin, pazarlama stratejilerinin bir sonucu olarak zararına satış yapmalarıdır.

Stoklar net gerçekleşebilir değerleriyle değerlenirken değer düşüklüğü karşılık ayrılmak suretiyle gider olarak kaydedilir.[357]

TMS 2 'e göre hizmet sunan işletmelerde stok maliyeti ayrıca düzenlenmiştir. Buna göre, hizmet sunan işletmelerde stok maliyeti; Verilen(üretilen) hizmetle ilgili hasılat mali tablolara(aynı dönemde) gelir olarak yansıtılmıyorsa (hizmet üretimiyle) ilgili giderler stok hesabına yansıtılır. Hizmet sunan isletmelerde stokların maliyeti, esas olarak, kontrol işlemlerini yürüten personel dahil olmak üzere, hizmetin sunulmasında doğrudan görev alan personelin isçilik ücretleri ve diğer maliyetleri ile bunlarla ilişkili olabilecek genel giderleri içerir. Hizmet sunan bir isletmenin stoklarının maliyeti, kar marjını veya isletmeler tarafından fiyatlara dahil edilen üretimle ilgili olmayan maliyetleri içermez.[358]

Tarımsal ürünler ve hayvanların değerlemesi TMS/UMS 41 no'lu standartta ayrıca düzenlenmiştir. Bu varlıklar, bir süre elde tutulup daha sonra değerlendirilmeleri

---

[356] Sönmez Feriştah, TMS 2-Stoklar Hüküm ve Açıklamaları, Muhasebe Finansman Dergisi, Sayı:35, Temmuz 2007,s.157, www.econturk.org/Turkiyeekonomisi/**feristah**13.doc, (Erişim Tarihi:06.06.2010)

[357] Sönmez Feriştah, Türkiye Muhasebe Standardı-Stoklar, Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi, Mayıs 2003,s.14

[358] Gökçen, Ataman, Çakıcı,s.58

açısından stoklara benzemekle birlikte; elde tutulduğu süre içinde değişime uğrama özelliği nedeniyle stoklardan ayrılır.[359]

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

Tarımsal ürünün aktife alındığı tarihteki gerçeğe uygun değerinde meydana gelen bir değişme ise, ortaya çıktığı dönemde gelir veya gider olarak kaydedilir. (TMS/UMS 41 Md.26) Canlı varlığa ilişkin gerçeğe uygun değer güvenilir olarak tespit edilemiyorsa canlı varlık maliyet bedeli ile kayıtlanır ve maliyet bedelinden birikmiş amortismanlar ve değer azalışları düşüldükten sonraki değer ile değerlenir. Gerçeğe uygun değer, ölçülebilir duruma geldiği anda bu değer ile değerlenir. Canlı varlık gerçeğe uygun değer ile aktife alınmışsa bu değer ile değerlemeye devam edilir.[360]

2.1.5.3. Stokların VUK ve TMS/UMS'e Göre Değerleme Açısından Karşılaştırılması

İşletmelerin satmak veya üretim ya da hizmet sunulmasında kullanmak üzere iktisap etmiş bulundukları iktisadi kıymetler VUK'da "emtia", TMS/UMS 2'de ise "stok" olarak adlandırılmış ve bunların değerlemesi ile ilgili hükümlere yer verilmiştir. Genel itibariyle her iki düzenlemede de esas olan emtia veya stokun "maliyet bedeli - maliyet" ile değerlenmesidir. [361]VUK' da "emtia" olarak ifade edilen stok kavramı, VUK' un 274. Ve 275. Maddelerine göre, satın alınan veya imal edilen emtia, ilk madde ve yarı mamulleri kapsamaktadır. TMS/UMS 2'de yer alan stok kalemleri de Tekdüzen

[359] Akdoğan Nalan, Orhan Sevilengül, Türkiye Muhasebe Standartlarına Uyum İçin Tek Düzen Hesap Planında Yapılması gereken Değişiklikler,s.19(Erişim Tarihi:28.03.2010)

[360] Örten,Kaval ve Karapınar,s.634,635

[361] Dağdemir Serdal, Vergi Usul Kanunu ve Türkiye Muhasebe Standartlarına (TMS 2) Göre İşletmelerdeki Emtianın (Stokların) Değerlemesi, Yaklaşım Dergisi, Mart 2008, Sayı:183, http://www.yaklasim.com/mevzuat/dergi/makaleler/2007018869.htm, (Erişim Tarihi:08.06.2010)

Hesap Planında yer alan stok kalemleri ile uyumludur. [362]Bu standart, inşaat sözleşmeleri ve bu sözleşmelerle doğrudan ilişkilendirilebilen hizmet sözleşmeleri, finansal araçlar ve tarımsal faaliyetler ile ilgili canlı varlıklar ve hasat zamanındaki tarımsal ürün konularına uygulanmaz.[363]

VUK ve TMS 2 Stoklar standardına göre ticari ıskontolar ve indirimler satın alma maliyetinin belirlenmesinde indirim konusu yapılır. VUK'a göre emtianın satın alınıp işletme stoklarına girdiği tarihe kadar oluşan kur farklarının maliyete intikal ettirilmesi zorunludur, stokta kalan emtia ile ilgili olarak daha sonra ortaya çıkacak kur farklarının ise ilgili bulundukları yıllarda gider yazılması veya maliyete intikal ettirilmesi mümkün bulunmaktadır. Vade farkları ise, stok maliyetine dahil edilir, ancak vade farkının ait olduğu mal satılmışsa vade farkı gider olarak dikkate alınır. [364] TMS 23 Borçlanma Maliyetleri standardına göre ise " özellikli varlık" niteliğinde olan, satılabilir duruma getirilmesi (satın alınması veya üretimi) uzun bir süreyi gerektiren ve stoklarla doğrudan ilişki kurulabilen faiz, kur farkları ve benzeri borçlanma maliyetleri stokların maliyetine dahil edilir. İşletmelerin stoklarını vadeli ödeme koşuluyla satın almaları durumunda, ortaya çıkan vade farkı ödemenin yapıldığı tarihte "Finansman Giderleri" hesabına kaydedilmelidir. [365]

VUK'a göre, maliyetlerin tespitinde, tam maliyet yöntemi kullanılmaktadır. Buna göre %40 kapasite ile çalışılsa bile, üretimle ilgili giderlerin tümünün üretilen ürünlere verilmesi gerekli görülmektedir.[366] TMS/UMS 2 de, dönemin üretim maliyetlerinin hesaplanmasında üretimle ilgili tüm değişken maliyetler ile normal kapasiteye bağlı olarak sabit maliyetlerin tamamı mamulün maliyetine yüklenmektedir. Bu durumda mamulün maliyetleri "normal maliyet yöntemi" ne göre hesaplanmaktadır.[367]Normal maliyet yönteminde, üretimle ilgili sabit giderler (sabit

[362] Güçlü,s.208
[363] Örten,Kaval ve Karapınar,s.49
[364] Örten,Karapınar,s.97
[365] Ekergil,s.109,110
[366] Örten, Karapınar,s.100
[367] Ekergil,s.89

genel üretim giderleri), kapasite kullanım oranı ölçüsünde maliyete verilir, kullanılmayan kapasiteye düşen pay ise, sonuç hesaplarına aktarılır.[368]

VUK' da imal edilen mamulün maliyetinin mükelleflerin imal ettikleri emtianın maliyet bedellerini madde de unsurları ihtiva etmek şartıyla diledikleri usulde tayin edebilecekleri belirtmiş, TMS 2 stoklar standardında da üretim işletmelerinin üretim maliyetlerinin direkt ilk madde ve malzeme maliyetleri, dönüştürme maliyetleri, birleşik ve yan mamullerin maliyetleri ve diğer maliyetlerden oluştuğu belirtilmiştir. Üretilen mamullerin maliyeti saptanırken VUK' nun 275. Maddesi'ndeki esaslar dikkate alınarak mamul maliyetinin saptanması gerekmektedir.[369] VUK' dan farklı olarak, daha kapsamlı bir maliyet anlayışı vardır. Örneğin, üretimle ilgili işçilerin kıdem tazminat karşılık giderlerinin cari dönem hizmet maliyetleri de üretim maliyetine dahildir. Yine, amortisman giderleri, VUK'a uygun olanından farklı tutarda hesaplanabildiği için üretim maliyetinde değişiklik olabilir.[370]

Stokların ilk muhasebeleştirilmesinde maliyet bedeli esas alınmakta, izleyen dönemlerde değerlemede ise TMS 2 Stoklar standardına göre maliyet veya net gerçekleşebilir değerin düşük olanı ile değerlemeye tabi tutulmaktadır. Böyle bir durumda VUK'a göre "emsal bedeli"ne göre değerleme yapılması gerekmekte olup, emsal bedelin tespitine yönelik esaslar belirlenmiş bulunmaktadır. TMS/UMS 2'ye göre ise, bu gibi durumlarda stokun - net gerçekleşebilir değerin, maliyetin altına düştüğü durumlara münhasır olmak üzere - işletme tarafından çeşitli tahminlere göre hesaplanan "net gerçekleşebilir değer"le değerlenmesi gerekmektedir. Tabi ki net gerçekleşebilir değerin işletmelerce gerek kavramsal çerçevede gerekse TMS/UMS 2'de belirlenen ilke ve esaslara göre belirleneceği açıktır. [371]VUK da yer alan emsal bedel müessesesi yerine TMS/UMS net gerçekleşebilir değer uygulamasını getirmiş olup, özü itibariyle aynı amaca hitap etmektedir.[372]

[368] Örten, Karapınar,s.100
[369] Ekergil,s.85
[370] Örten, Kaval ve Karapınar,s.55
[371] Dağdemir,a.g.e.
[372] Güçlü,s.220

VUK'a ve TMS/UMS' ye göre emtianın (stokların) maliyet bedeli ile değerlenmesinde uygulanması mümkün olan değerleme yöntemleri; Fiili maliyet, ortalama maliyet, son giren ilk çıkar (LİFO) ve ilk giren ilk çıkar (FİFO) yöntemidir. Yöntemlerden birisini tercih etmekte ne kanunlarla ne de muhasebe ilkeleri veya standartları ile sınırlandırılma yapılmamıştır. Bununla birlikte geçmişte yaygın olarak kullanılan " son giren ilk çıkar maliyet yöntemi" nin uygulanmasına TMS 2'de izin verilmemektedir. Benzer şekilde VUK'un 274. Maddesi'nde yer alan söz konusu yöntem 01.01.2004 tarihinde çıkartılarak, uygulamasına son verilmiştir.[373] TMS 2'ye göre işletmeler isterse, maliyet tespitinde, standart maliyet yöntemi ve perakende yöntemlerini de kullanabilirler.[374]

TMS/UMS 2'e göre hizmet sunan işletmelerde stok maliyeti ayrıca düzenlenmiştir. Verilen(üretilen) hizmetle ilgili hasılat mali tablolara(aynı dönemde) gelir olarak yansıtılmıyorsa (hizmet üretimiyle) ilgili giderler stok hesabına yansıtılır.[375] VUK' da ise hizmet maliyetlerinin hangi unsurlardan oluştuğu belirtilmemiştir. Ancak VUK' nun 262. Maddesi'nde maliyet bedeli tanımı hizmet stokları için de geçerlidir.[376]

Değeri düşen stoklar ile yan ürün, artık ve hurda gibi stokların değerlemesinde kullanılan değerleme esasları ise VUK ve TMS/UMS 2'de farklılık göstermektedir. Çünkü VUK'a göre değeri düşen stokların değerlemesinde kullanılan piyasa değeri TMS 2'ye göre bu stokların değerlemesinde kullanılan net gerçekleşebilir değer değerleme esasından farklıdır. Aynı şekilde, VUK'a göre yan ürün, artık ve hurda gibi stokların değerlemesinde kullanılan emsal bedeli de TMS 2'ye göre bu stokların değerlemesinde kullanılan net gerçekleşebilir değer değerleme esasından farklı olmaktadır.[377]

Tarımsal ürünler ve hayvanlar VUK'a göre maliyet bedeli ile değerlenir. TMS/UMS de ise canlı varlıklar olarak ayrı bir standartta düzenlenmiştir ve gerçeğe uygun değer ile değerlenir. Canlı varlığa ilişkin gerçeğe uygun değer güvenilir olarak

[373] Güçlü,s.220
[374] Örten, Karapınar,s.106
[375] Gökçen,Ataman,Çakıcı,s.58
[376] Ekergil,s.114
[377] Ulusan,s.155

tespit edilemiyorsa canlı varlık maliyet bedeli ile kayıtlanır ve maliyet bedelinden birikmiş amortismanlar ve değer azalışları düşüldükten sonraki değer ile değerlenir.

2.1.6. Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım Maliyetlerinin Değerlemesi

İnşaat ve imalat, Medeni Kanuna (MK md.652/1) göre, arazi ile birleştirilmiş ve malzeme ve emek sarfı ile imal, inşa veya tanzim edilmiş şeylerdir. Tanımdan anlaşıldığı gibi, yapılan şeyin arazi ile birleştirilmiş olması gereklidir. Bu kapsamda, bina, yol, ark, köprü, bahçe duvarı, su kanalları gibi bir çok işin yapımı inşaat kapsamına girmektedir. İnşaat işleri muhasebeleştirme bakımından iki grupta toplanmaktadır. Bunlar;[378]

- Özel İnşaat İşleri (Kendi nam ve hesabına yapılan inşaat işleri)

- İnşaat Taahhüt İşleri (Başkası nam ve hesabına yapılan inşaat işleri)

Türkiye'de inşaat işini kendi nam ve hesabına yapan inşaat işletmeleri "Özel (veya Yap-Sat) İnşaat İşletmeleri", başkalarının nam ve hesabına bir sözleşme karşılığı yapan inşaat işletmeleri ise "İnşaat Taahhüt İşletmeleri" olarak isimlendirilmektedir. İnşaat taahhüt işletmelerinin başkası adına inşa faaliyetinde bulunması, dolayısı ile "hizmet" üreten işletmeler olarak görülmesinden ve bu işletmelerin bir sözleşme ile üstlendikleri işlerin bazılarında işin başlama ve bitim tarihlerinin farklı muhasebe dönemlerine denk gelmesinden, inşa faaliyetlerinin "yıllara yaygın" olarak gerçekleşmesinden kaynaklanmaktadır. Tek düzen hesap planında ticari alacaklar bölümünde aşağıdaki defter hesapları yer alır. [379]

H-Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım Maliyetleri

1-Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım Maliyetleri(170-178)

2-Taşeronlara Verilen Avanslar

[378] Örten, Karapınar,s.119
[379] Sağlam,s.170

2.1.6.1. Vergi Mevzuatına Göre Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım Maliyetlerinin Değerlemesi

2.1.6.1.1. Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım Maliyetleri

Yıllara yaygın inşaat/taahhüt ve onarım işleri, "başlanıldığı yıl tamamlanamayan" diğer bir ifadeyle; izleyen yıl yada yıllara sarkan inşaat/taahhüt onarım işleridir. GVK nun 42.-43 ve 44. maddelerinde söz konusu işlerin vergilendirilmesine yönelik "özel düzenleme" getirilmiştir. Söz konusu madde aynen aşağıdaki gibidir.[380]

GVK' nun 42. Maddesinde birden fazla takvim yılına sirayet eden yıllara sair inşaat ve onarım işleri hususunda " Birden fazla takvim yılına sirayet eden inşaat (dekapaj işleri de inşaat işi sayılır) ve onarma işlerinde kar veya zarar işin bittiği yıl kati olarak tespit edilir ve tamamı o yılın geliri sayılarak mezkur yıl beyannamesinde gösterilir. Mükellefler bu madde kapsamına giren hallerde her inşaat ve onarım işinin hasılat ve giderlerinin ayrı bir defterde veya tutmakta oldukları defterlerin ayrı sayfalarında göstermeye ve düzenleyecekleri beyannameleri işlerin ikmal edildiği takvim yılını takip eden yılın Mart ayı sonuna kadar vermeye mecburdurlar" denilmektedir.[381]

Bir işin Gelir Vergisi Kanunu'nun 42. Maddesi kapsamına girmesi için; faaliyet konusunun inşaat ve onarım işi olması, inşaat ve onarım işinin birden fazla yıla sirayet etmesi ve inşaat ve onarım işinin başkalarının hesabına ve taahhüde bağlı olarak yapılması gerekmektedir.[382]

Gelir Vergisi Kanunu'nun 42. Maddesinde yer alan özel vergileme sistemi " Birden Fazla Takvim Yılına Sirayet Eden İnşaat ve Onarım İşleri" deyimi kullanmak suretiyle belirlenmiş ancak inşaat ve onarım işinden neyi ifade etmek istediği, ne Gelir Vergisi Kanunu'nda, ne de diğer vergi kanunlarında açıklanmamıştır. Ancak genellikle,

[380] Öztürk,s.244
[381] Özbirecikli,s.74,75
[382] Öztürk,s.247

uygulamada daha çok Bayındırlık Bakanlığının İmar Kanunu'ndaki yer alan inşaat tanımı esas alınmakta ve bu kavram vergi kanunlarında kullanılmaktadır.[383]

Vergi mevzuatımızda yıllara yaygın inşaat ve taahhüt işlerinin Kar/zararının belirlenmesinde tamamlanma yöntemi benimsenmiştir.[384]Bu yöntemin temel özelliği, kar rakamının işin tamamı bitirilinceye kadar belirlenmemesi, sözleşmeden elde edilen gelirlerin işin tamamlanması aşamasına kadar bir borç, sözleşmeden doğan maliyetlerin işin bitimine kadar bir varlık olarak bilançoya alınması, dolayısıyla Gelir Tablosu'na herhangi bir rakamın gitmemesidir.[385]

Yıllara yaygın inşaat ve onarım işlerinde, dönem sonu itibariyle yapılması gereken başlıca işlemler şunlardır.[386]

- Biten işlerin tespiti,

- Vergi kanunlarında belirtilen esaslar dairesinde müşterek genel gider ve amortismanların devam eden işlere dağıtılması,

- Müşterek şantiye giderlerinden inşaatlara pay verilmesi,

- Şantiye depolarında sayım yapılmak suretiyle varsa malzeme stok noksanlarının tespiti,

- Biten işlerden arta kalan malzemelerin değerlendirilmesi,

- İnşaatlarla ilgili hak edişlerde yer alan sayılabilir cinsten malzeme miktarları ile bunlara ilişkin gider hesaplarında görünen malzeme sarflarının karşılaştırılması.

Yine GVK' nun 43. Maddesinde müşterek genel giderler ve amortismanların dağıtılma esasları belirlenmiştir. Buna göre;

1-Yıl içinde birden fazla inşaat ve onarma işinin birlikte yapılması halinde, her yıla ait müşterek genel giderler bu işlere ait harcamaların (enflasyon düzeltmesi yapılan

[383] Öztürk,s.248
[384] Örten ve Karapınar,s.123
[385] Örten, Kaval ve Karapınar,s.127
[386] Güzeldal Ömer, Yıllara Sari İnşaat ve Onarım İşlerinde Dönem Sonu İşlemleri, Vergi Dünyası Dergisi, Sayı:316, Aralık 2007, s.68

dönemlerde düzeltilmiş tutarlarının) enflasyon düzeltmesine tabi tutulmuş tutarlarının birbirine olan nispeti dahilinde;

2-Yıl içinde tek veya birden fazla inşaat ve onarma işinin bu madde şümulüne girmeyen işlerle birlikte yapılması halinde, her yıla ait müşterek genel giderler, bu işlere ait harcamalar ile diğer işlere ait satış ve hasılat tutarlarının (enflasyon düzeltmesi yapılan dönemlerde bunların düzeltilmiş tutarlarının) birbirine olan nispeti dahilinde;

3-Birden fazla inşaat ve onarma işlerinde veya bu işlerle sair işlerde müştereken kullanılan tesisat, makine ve ulaştırma vasıtalarının amortismanları, bunların her işte kullandıkları gün sayısına göre dağıtılacaktır.

Ancak madde hükmüne göre amortismanları dağıtıma tabi tutulacak makine, tesisat ve ulaştırma araçlarının kullanılmadığı günlere isabet eden amortismanların ne şekilde dikkate alınacağına dair bir düzenleme yoktur. Bu konuda iki ayrı görüş olup, birinci görüş, kullanılmadığı günler hiç göz önüne alınmadan ilgili inşaat veya onarım işinde kullanılan günlerin aracın bütün işlerde toplam kullanım gününe oranlanmasına göre dağıtım yapılmasıdır. Uygulamada ağırlık kazanmış diğer bir görüş de, kullanılmayan günlere isabet eden amortismanların ortak genel gider olarak kabul edilip müşterek genel gider olarak dağıtıma tabi tutulmasıdır.[387]

Görüldüğü üzere müşterek genel giderlerin dağıtılmasında harcama esaslı bir dağıtım anahtarı benimsenmiştir.[388]

Finansman giderlerinden yıllara yaygın inşaat maliyetlerine pay verilip verilmeyeceği konusu önem taşımaktadır. Yıllara yaygın inşaat işleri bir hizmet üretim faaliyetidir. Üretilen hizmet tıpkı bir mal gibi stoklanmaktadır. Bu nedenle, finansman giderleri için stoklarda geçerli hükümlerin burada da geçerli olması gereklidir. Bu bakımdan, finansman giderlerinden inşaat maliyetine pay verilmesinin, mükellefin tercihine kaldığı söylenebilir.[389]

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

[388] Civan,s.62

[389] Örten ve Karapınar,s.123

2.1.6.1.2. Taşeronlara Verilen Avanslar

Taşeronlara verilen avanslar hesabı, yıllara yaygın inşaat ve onarım faaliyetinde bulunan işletme tarafından taahhüt konusu inşaat ve onarım işinin bir kısmının ya da tamamının taşeronlara verilen avansların proje bazında izlenmesi için kullanılır.[390]

Taşeronlara dönem içerisinde ödenen bu avansların dönem sonu işlemleri esnasında mutabakatlarının yapılması, varsa farklılıklarının düzeltilmesi, ödemelerin döviz cinsinden yapılması durumunda ise değerleme kuruna göre gerekli düzeltmelerinin yapılması gerekir. Bununla beraber avansların taşeron firmanın taahhütlerini yerine getirmesi sonucu ortaya çıkan hak edişlerden mahsup edilmesi gerekir.[391]

2.1.6.2. TMS/UMS'e Göre Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım Maliyetlerinin Değerlemesi

Yıllara yaygın inşaatlarda muhasebe uygulamalarına ilişkin " İnşaat Sözleşmeleri (TMS/UMS 11)" standardı yayınlanmıştır.

TMS/UMS 11 inşaat sözleşmesini, köprü, bina, baraj, kanal, yol, gemi veya tünel gibi tek bir varlığın veya tasarım, teknoloji ve fonksiyon veya nihai amaç ya da kullanım açısından birbiriyle yakından ilişkili veya birbirine bağımlı bir varlık grubunun (rafineri inşaatı ve diğer fabrika veya tesislerdeki karmaşık parçaların inşası gibi) inşası için özel olarak yapılan sözleşme şeklinde tanımlanmaktadır.[392]

Bu standardın amacı, inşaat sözleşmelerine ilişkin gelir ve maliyetlerle ilgili muhasebe uygulamasının açıklanmasıdır. İnşaat sözleşmelerine ilişkin farklı muhasebe uygulamalarının yapılması mümkün olduğundan, finansal tabloların

[390] Sağlam,s.176
[391] Civan,s.78
[392] Ağca Ahmet, İnşaat Sözleşmeleri/TMS 11, Türkiye Muhasebe Standartları Uygulaması Kitabının İçinde (Ed. N.Sağlam, S.Şengel ve B.Öztürk),s.240

karşılaştırılabilirliğinin sağlanması bakımından bu standartta tamamlanma yüzdesi olarak açıklanan yöntemin kullanılması öngörülmektedir. [393]

İnşaat sözleşmesi (sözleşme); bir varlığın veya tasarım, teknoloji ve fonksiyon ya da nihai amaç veya kullanım açısından birbiriyle yakından ilişkili ya da birbirine bağımlı bir grup varlığın inşası için özel olarak yapılmış bir sözleşmedir. Bu kapsamda inşaat sözleşmelerini iki tür olarak incelemek mümkündür(TMS/UMS 11 Md.3):

Sabit fiyatlı sözleşme; yüklenicinin sabit bir sözleşme fiyatını (ihale bedeli) veya üretim birimi başına sabit bir tutarı (birim fiyat) kabul ettiği ancak belli koşullarda maliyet güncelleştirmesine (eskalasyon) konu olan inşaat sözleşmesidir.

Maliyet artı kâr sözleşmesi; yükleniciye kabul edilebilir ya da başka bir şekilde tanımlanmış maliyetler üzerine bu maliyetlerin bir yüzdesi veya sabit bir tutar eklenerek ödeme yapılan inşaat sözleşmesidir.

Sözleşmede başlangıçta anlaşmaya varılmış olan bedel sözleşme gelirini oluşturmaktadır. Bunun yanında, yapım işi süresince sözleşmeye konu işteki müşteriden kaynaklanan değişiklikler nedeniyle yüklenici ek ödeme talebinde bulunabilmekte, hatta işi zamanından önce bitirmesi durumunda da müşteri tarafından ödenecek teşvik ödemelerinden de yararlanabilmektedir. Bu durumda, başlangıçta kararlaştırılan sözleşme bedelinin yanında iş değişiklikleri nedeniyle talep edilen ek ve teşvik ödemeleri de sözleşme gelirleri kapsamına dahil olmaktadır. Belirtilen bu gelirlerin sözleşme geliri olarak nitelenebilmesi için sonuçlanmasının muhtemel olması ve güvenilir bir biçimde ölçülmesi gerekmektedir. [394]O zaman " Sözleşme Gelirleri" şu şekilde formüle edilebilir.[395]

Sözleşme Geliri (SG) = Başlangıç Sözleşme Bedeli +- (Varsa) Değişiklikler + (Varsa) Ek Ödeme Talepleri + (Varsa) Teşvik Ödemeleri

[393] Gökçen, Ataman, Çakıcı,a,s.101

[394] Susmuş Türker ve Zengin Yasemin, İnşaat Sözleşmeleri Standardı (TMS 11) ve Uygulamaları,s.10, dosya.izsmmmo.com/.../TMSS.../turker_susmus_yasemin_zengin.doc, (Erişim Tarihi:08.06.2010)

[395] Ağca, s.243

Standartta sözleşme maliyetleri üç ana grupta toplanmıştır(TMS/UMS 11 Md. 16):

a) Belirli bir sözleşmeyle direkt ilişkili maliyetler,

b) Genel olarak sözleşmeye konu işle ilişkisi kurulabilen ve sözleşmeye yüklenebilecek olan maliyetler

c) Sözleşme hükümlerine göre özellikle müşteriye yüklenebilecek olan diğer maliyetler.

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

Standart incelendiğinde, sözleşme gelir ve giderlerinin muhasebeleştirilmesi konusunun inşaat sözleşmesinin sonucunun güvenilir bir biçimde öngörülüp öngörülememesinde yoğunlaştığı anlaşılacaktır. [396]

Bir inşaat sözleşmesinin sonucu güvenilir biçimde öngörülebiliyorsa (sözleşmenin tarafların inşa edilecek varlığa ilişkin yaptırım haklarını, yaptırım bedellerini, ödeme şekil ve koşullarını içermesi) yapımla ilgili gelir ve maliyetler bilanço günü itibariyle işin tamamlanma oranı esas alınıp gelir ve giderler olarak (olası zararlar dahil) tahakkuk ettirilir. Sonucun güvenilir biçimde öngörülebilmesi, yapılan işin tamamlanan ve tamamlanacak kısımlarıyla ilgili sözleşme gelir ve giderlerinin güvenilir ölçümünün yapılabilmesine bağlıdır. “Tamamlanma Yüzdesi Yöntemi” olarak adlandırılan bu yöntemde ulaşılan tamamlanma evresine ilişkin gelir ve maliyetler

[396] Susmuş ve Zengin,s.22

eşleştirilerek bitirilen işle orantılı gelir, maliyet ve kârın raporlanması sağlanır. Tamamlanma evresi katlanılan maliyetlerin öngörülen maliyetlere oranı veya iş ölçümleri ya da fiziki tamamlanma oranı dikkate alınarak hesaplanır ve her döneme ilişkin sonucun o dönem gelir tablosunda yer alması sağlanır.[397]

Sonucun güvenilir biçimde tahmin edilemezse, tamamlanma aşamaları yöntemi şöyle uygulanır[398];

a) Sadece katlanılmış sözleşme maliyetlerinin geri kazanılabilmesi muhtemel olan kısmı (yapılan giderlerin müşteriden tahsil edilmesi muhtemel olan kısmı) kadar gelir kaydedilir.

b) Sözleşme maliyetleri oluştukları dönemin gideri olarak finansal tablolara yansıtılır.

c) Sözleşme ile ilgili olarak meydana gelmesi muhtemel olan zararlar ortaya çıktığı dönemde gider kaydedilir.

Bir inşaat sözleşmesinin tamamlanma aşaması çeşitli yöntemlerle belirlenebilir. İlgili işletme yapılan işi en güvenilir olarak ölçen yöntemi kullanmalıdır. Buna göre tamamlanma aşamasının belirlenmesinde kullanılan üç temel yöntem aşağıdaki gibidir.[399]

1) Bugüne kadar yapılan işle ilgili katlanılan sözleşme maliyetlerinin öngörülen toplam inşaat maliyetlerine oranı,

2) Yapılan işe ilişkin incelemeler,

3) Sözleşmeye konu işin fiziki tamamlanma oranı.

Tamamlanma Yüzdesi (TY), standarttaki tanım doğrultusunda maliyeti baz alarak şu şekilde formüle edilebilir.[400]

---

[397] Sayarı Mehmet, İnşaat Taahhüt Sözleşmelerinin Muhasebeleştirilmesi,s.3, www.tmsk.org.tr/makaleler/TMS%2011/**InsaatTaahhut**.doc , (Erişim Tarihi:08.06.2010)

[398] Örten,Kaval ve Karapınar,s.134

[399] Gökçen,Ataman,Çakıcı,s.106

[400] Ağca,s.251

TY= O tarihe kadar gerçekleşen maliyet

O tarihe kadar gerçekleşen maliyet + İşin bitirilmesi için gereken maliyet

Elde edilen tamamlanma yüzdesi toplam sözleşme bedeli ile çarpıldığında ilk dönem için kayda alınacak ilgili sözleşmeye ait gelir tutarına, tahmini toplam sözleşme maliyeti ile çarpıldığında ise ilk dönem için kayda alınacak ilgili sözleşmeye ait gider tutarına ulaşılır.

Takip eden dönemlere ilişkin kayda alınacak sözleşme gelirinin hesaplanışını aşağıdaki gibi;

Dönem Geliri = TY x Sözleşme Bedeli – Daha Önce kayda Alınan Sözleşme Geliri

Döneme ilişkin kayda alınacak sözleşme giderinin hesaplanışını ise;

Dönem Gideri = TY x Tahmini Toplam Sözleşme Maliyeti – Daha Önce Kayda Alınan Sözleşme Gideri

gibi formüle edilebilir.

2.1.6.3. Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım Maliyetlerinin Vergi Mevzuatı ve TMS/UMS'e Göre Değerleme Açısından Karşılaştırılması

Ülkemizdeki mevcut durumda uygulanmakta olan tamamlanmış sözleşme yönteminde, inşaat sözleşmesine ilişkin kar veya zararın belirlenmesi için işin bitimine kadar beklenmektedir (GVK m.42). Oysa bu standardın öngördüğü tamamlanma yüzdesi yönteminde ise, söz konusu işin bitimi beklenmeden, her finansal raporlama dönemi itibariyle ilgili gelir ve maliyetlerin muhasebeleştirilmesi ve kar-zararın belirlenmesi gerekmektedir. Buna göre, dönemsellik ve tahakkuk esasına göre gelir ve maliyetler ilgili dönemlere dağıtılmakta ve finansal tabloların karşılaştırılabilirliği sağlanmaktadır.[401]

[401] Gökçen,Ataman,Çakıcı,s.101

TMS:11- inşaat Sözleşmeleri Standardı, halen uygulanmakta olan ve Gelir Vergisi Kanunu'ndaki (m.42) işin bitimi esasına dayanan yöntemden farklı olarak; yapılan harcamaları ve alınan hak ediş bedellerini işin bitiminden önce de ilgili dönem sonları itibariyle ve sözleşme faaliyetlerinin tamamlanma düzeylerine göre eşleştirilmesini öngörmektedir.[402]Bir inşaat sözleşmesinin sonucu güvenilir bir biçimde tahmin edilebiliyorsa, inşaat sözleşmesine ilişkin hasılat ve maliyetler bilanço günü itibariyle sözleşme faaliyetlerinin tamamlanma düzeyi esas alınarak gelir ve gider olarak mali tablolara alınır. Burada iki önemli kavram; sözleşme sonucunun güvenilir olarak tahmini ve tamamlanma düzeyi kavramlarıdır.[403]

Sözleşmeyle ilgili maliyet ve gelirlerin makul bir biçimde izlenemediği durumlarda Tamamlanmış Sözleşme yöntemi en ideal seçenektir. Bu yönteme göre sözleşmeden kaynaklanan gelir, gider ve nihayetinde kar (zarar) işin tamamlandığı yıl tespit edilmekte vergi ise takip eden yıl ödenmektedir. Ancak bu yöntemde yüklenici işletmeler yürüttükleri projeler tamamen veya önemli ölçüde tamamlanmadan finansal tablolarda elde edilen gelire ilişkin hiçbir açıklama yapamamakta, bu durum da muhasebe bilgi kullanıcılarının yüklenici firmanın finansal tabloları üzerinden sağlıklı değerlendirme yapmalarını önemli ölçüde engellemektedir. Standart, Tamamlanma Yüzdesi yöntemini inşaat sözleşmelerini için tek geçerli yöntem olarak kabul etmektedir.[404]

2.1.7. Gelecek Aylara Ait Giderler ve Gelir Tahakkuklarının Değerlemesi

Bu grup, içinde bulunulan ayda ortaya çıkan, ancak gelecek aylara ait olan faaliyet giderleri ile faaliyet dönemine ait olup da kesin borç kaydı hesap döneminden sonra yapılacak gelirlerden oluşur. Tek düzen hesap planında ticari alacaklar bölümünde aşağıdaki defter hesapları yer alır.[405]

---

[402] Akdoğan ve Sevilengül, Türkiye Muhasebe Standartlarına Uyum İçin Tek Düzen Hesap Planında Yapılması gereken Değişiklikler, s.19, (Erişim Tarihi:08.06.2010)

[403] Örten, Karapınar,s.127

[404] Ağca.,s.272

[405] Sağlam,s.177

Bu grupta aşağıdaki hesaplar bulunur.

I-Gelecek Aylara Ait Giderler ve Gelir Tahakkukları

1-Gelecek Aylara Ait Giderler

2-Gelir Tahakkukları

2.1.7.1. Vergi Usul Kanununa Göre Gelecek Aylara Ait Giderler ve Gelir Tahakkuklarının Değerlemesi

2.1.7.1.1. Gelecek Aylara Ait Giderler

Gelecek bir hesap dönemine ait olarak peşin ödenen giderler ile cari hesap dönemine ait olup da henüz tahsil edilmemiş olan hasılat, mukayyet değerleri üzerinden aktifleştirilmek suretiyle değerlenir. Zirai işletmelerde henüz idrak edilmemiş olan mahsuller için yapılan giderler (Hazırlık işleri giderler gibi) de bu madde hükmüne göre aktifleştirilerek değerlenir(VUK Md.283)

Aktif ve pasif geçici hesaplarla nelerin anlaşılması gerektiği kanun metinlerinde açıklanmadığı için asıl sorun bu iktisadi kıymetlerin tespiti olmaktadır.[406]

Peşin ödendiği halde, giderleştirilmesi gelecek hesap dönemlerini ilgilendiren giderler işleme tabi tutulur. Bu tür giderler önceden fatura veya benzeri bir belgeye bağlanmış olmalıdır.[407]Bu giderlerin özelliği önceden miktar ve tutar olarak kesinleşerek tahakkuk etmiş olmalarıdır. Peşin olarak ödenerek miktar ve tutar olarak kesinleşmiş bulunan ancak gelecek hesap dönemini de ilgilendiren;[408]

a) Kira giderleri,

b) Sigorta prim giderleri,

c) Basın-yayın giderleri,

d) Bakım-onarım giderleri,

---

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

[407] Tan,s.95

[408] Öztürk,s.368

e) Faiz ve komisyon giderleri,

bu giderlere örnek olarak verilebilir.

VUK 283. Madde hükmünde geçen zirai işletmelerde henüz idrak edilmemiş olan mahsuller için yapılan giderler; zirai işletmelerde ürünler oluşmadan, bunların yetiştirilmesi için tohum, gübreleme, ilaçlama, sulama, işçilik vb. giderler yapılmaktadır. Ürünün oluşması için yapılan bu tür giderler, (dönem içinde ürün/mahsul ortada olmadığı için) aktifleştirilir, doğrudan gider yazılmaz. Ürünler olgunlaşıp, satılabilir duruma geldiğinde aktifleştirilen giderlerde, diğer giderlerle birlikte ürünün maliyetine dahil edilecektir.[409]

Bu tür gelecek hesap dönemine ilişkin olarak peşin ödenen giderler konusunda dikkat edilmesi gereken önemli konulardan biri avans-gider ayrımıdır. Bir ödemenin gider olarak nitelendirilebilmesi için belgeye dayalı olması, ödeme karşılığında alınacak hizmetin veya mal teslim sürecinin başlamış olması bunun yanında ödemenin duruma göre kesinti yoluyla vergi alınarak yapılması gereklidir. Aksi halde bahsedilen ödemelerin avans olarak kaydedilmeleri söz konusu olacaktır.[410]

2.1.7.1.2. Gelir Tahakkukları

Gelir tahakkukları da VUK' un 283 maddesi hükmü gereğince mukayyet değer ile değerlenir. Gelecek hesap döneminde tahsil edilecek cari dönem hasılatları, nakden veya hesaben tahsili gelecek hesap döneminde yapılacak olmakla birlikte kısmen veya tamamen cari hesap dönemini ilgilendiren gelirlerdir.[411]Henüz tahsil edilmediği halde cari dönemde gelir olarak dikkate alınacak hasılatın başlıcaları şunlardır.[412]

- Kira Gelirleri
- Alacak Faizleri
- Mevduat Faizleri

[409] Tan,s.98
[410] Aydın, s.159
[411] Öztürk, s.369
[412] Yüce Çağatay, Aktif ve Pasif Geçici Hesap Kıymetleri, Vergi Dünyası Dergisi, Aralık 2007,Sayı:316,s.149

- VUK' un 279. Maddesi uyarınca değerlenecek menkul kıymetlerin gelirleri.

Dönemsellik ilkesi gereği her hasılat unsuru ait olduğu hesap döneminin kazancının tespitinde gelir olarak dikkate alınmalıdır. Gelecek hesap döneminde tahsil edilecek hasılatların bir kısmı, kısmen içinde bulunulan kısmen de sonraki hesap dönemini ilgilendiren gelirlerdir. Bu nedenle, bu şekilde ortaya çıkan gelirlerin dönem sonunda kıst yapılarak cari dönem kazancının tespitinde dikkate alınması gerekmektedir. [413]

Vergi kanunları açısından gelecek dönemde tahsil edilecek kısmi cari dönem hasılatların bu işleme tabi tutulması mümkün değildir. Bu nedenle, bu işle yapılırken Vergi Usul Kanunu'nun değerleme hükümlerinin dikkate alınması gerekmektedir.[414]

2.1.7.2. TMS/UMS'e Göre Gelecek Aylara Ait Giderler ve Gelir Tahakkuklarının Değerlemesi

Gelecek aylara/yıllara ait giderler(ve gelirler) için TFRS/UFRS'lerde ayrı bir düzenleme bulunmamaktadır. Genellikle Alacak veya Verilen Sipariş Avansı gibi dikkate alınmaktadırlar. Örneğin otomobillerin sigorta giderleri, abonman giderleri, peşin ödenmiş kiralar, ileride üretim maliyetine dönüşecekler, verilen avans gibi düşünülüp stoklar içine, bunların dışında kalanları ise ticari olmayan alacaklar veya diğer alacaklar grubuna alınabilir.[415]

Gelir tahakkukları ise gelirin kaynağına göre bir faiz tahakkuku olması durumunda bankalar veya menkul kıymetler hesap grubunda, kira geliri olması durumunda diğer alacaklar grubunda gösterilebilir.[416]

[413] Öztürk,s.369
[414] Öztürk.369
[415] Örten, Kaval ve Karapınar,s.659
[416] Örten,Kaval ve Karapınar,s.659

2.1.7.3. Gelecek Aylara Ait Giderler ve Gelir Tahakkuklarının VUK ve TMS/UMS'e Göre Değerleme Açısından Karşılaştırılması

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

2.2. Duran Varlıkların Değerlemesi

Duran varlıklar, bir yıldan ya da bir normal faaliyet döneminden daha uzun sürelerle işletmenin faaliyetlerinin gerçekleşmesi için kullanılmak amacıyla elde edilen ve ilke olarak bir yıl ya da normal faaliyet dönemi içinde paraya çevrilmesi veya tüketilmesi öngörülmeyen varlıkları kapsar. Duran varlıklar aşağıdaki gibi bölümlendirilmiştir.[417]

A- Ticari Alacaklar

B- Diğer Alacaklar

C- Mali Duran Varlıklar

D- Maddi Duran Varlıklar

E- Maddi Olmayan Duran Varlıklar

F- Özel Tükenmeye Tabi Varlıklar

G- Gelecek Yıllara Ait Giderler ve Gelir Tahakkukları

H- Diğer Duran Varlıklar

Duran varlık grubunda yer alan alacak hesapları ile aktif geçici kıymet hesaplarının değerlemesi, dönen varlık grubunda yer alan alacak hesapları ve aktif geçici kıymet hesaplarının değerlemesi ile aynı olduğundan burada tekrar edilmemiştir.

2.2.1. Mali Duran Varlıkların Değerlemesi

Uzun vadeli amaçlarla ya da yasal zorunluluklar nedeniyle elde tutulan uzun vadeli menkul kıymetler veya paraya dönüşme niteliğini kaybetmiş uzun vadeli menkul

[417] Sağlam,s.199

kıymetler bu grupta izlenir. Mali duran varlıklar grubunda aşağıdaki büyük defter hesapları bulunur.[418]

C- Mali Duran Varlıklar

1- Bağlı Menkul Kıymetler

2- Bağlı Menkul Kıymetler Değer Düşüklüğü Karşılığı(-)

3- İştirakler

4- İştirakler Sermaye Taahhütleri(-)

5- İştirakler Sermaye Payları Değer Düşüklüğü Karşılığı(-)

6- Bağlı Ortaklıklar

7- Bağlı Ortaklıklar Sermaye Taahhütleri(-)

8- Bağlı Ortaklıklar Sermaye Payları Değer Düşüklüğü Karşılığı(-)

9- Diğer Mali Duran Varlıklar

10- Diğer Mali Duran Varlıklar Değer Düşüklüğü Karşılığı(-)

2.2.1.1. VUK'a Göre Mali Duran Varlıkların Değerlemesi

2.2.1.1.1. Bağlı Menkul Kıymetler

Bir işletmedeki sermaye payının iştirak sayılabilmesi için gerekli olan asgari yüzdeyi taşımadığı için iştirakler hesabına alınmayan hisse senetleri ile uzun vadeli amaçlarla veya yasal zorunluluklarla veya paraya kısa dönemde dönüşme niteliği kaybolduğu için elde tutulan hisse senetleri dışındaki menkul kıymetlerdir.[419] Diğer bir deyişle sermaye payının %10'un altında kalması veya uzun vadede elde tutulması amaçlanan menkul kıymetler bağlı menkul kıymetler olarak ifade edilir.[420]

[418] Sağlam,s.214
[419] Örten, Karapınar,s.145
[420] Kızıl,s.338

KVK' nun 49 sıra no'lu genel tebliğinde iştirak hisseleri şu şekilde tanımlanmıştır. Menkul değerler portföyüne dahil tam mükellef kurumlara ait hisse senetleri ile ortaklık payları iştirak hisselerini oluşturur. İlgili tebliğe göre iştirak hisselerinin kapsamı şu şekilde belirlenmiştir. [421]

- Sermaye piyasası kanununa göre kurulan yatırım ortaklıkların hisse senetleri dahil anonim şirketlerin hisse senetleri,

- Limited şirketlere ait iştirak payları

- Eshamlı komandit şirketlerin komanditer ortaklarına ait ortaklık payları

- İş ortaklıkları ile adi ortaklıklara ait ortaklık payları

Sermaye Piyasası Kanununa göre kurulan yatırım fonları katılma belgeleri ise Gelir Vergisi Kanununun 38 inci maddesinin son fıkrası hükmünün uygulanmasında iştirak hisseleri olarak değerlendirilmeyecektir. Bu tebliğdeki açıklamalardan da anlaşılacağı üzere iştirak hisseleri anonim şirketlerde olduğu gibi hisse senedi ile temsil edilebileceği gibi, limited şirket iştirak payları, eshamlı komandit şirketlerin komanditer ortaklarına ait ortaklık payları, iş ortaklıkları ile adi ortaklıklara ait ortaklık paylarında olduğu gibi herhangi bir hisse senedi ile temsil edilmezler.[422]

Bir menkul kıymete bağlanmış mali duran varlıkların değerlemesi hisse senedi, tahvillerin değerlemesi ile aynıdır.[423] VUK' un 4369 sayılı kanunla değiştirilen ve 31.12.1998 tarihinde yürürlüğe giren 279. maddesinde menkul kıymetlerin değerlemesine ilişkin olarak şu açıklama getirilmiştir. Hisse senetleri ile fon portföyünün en az yüzde 51'i Türkiye'de kurulmuş bulunan şirketlerin hisse senetlerinden oluşan yatırım fonu katılma belgeleri alış bedeliyle, bunlar dışında kalanlar borsa rayici ile değerlenir. Borsa rayici yoksa ya da borsa rayicinin muvazaalı bir şekilde oluştuğu anlaşılırsa değerlemeye esas bedel, menkul kıymetin alış bedeline vadesinde elde edilecek gelirin iktisap tarihinden değerleme gününe kadar geçen süreye

[421] Güzel Bayram, İştirakler ve Bağlı Ortaklıkların Değerlemesi, Vergi Sorunları Dergisi, Sayı:232, Ocak.2008,s.114
[422] Güzel,s.114
[423] Kızıl,s.338

isabet eden kısmın eklenmesi suretiyle bulunur. Ancak borsa rayici bulunmayan, getirisi ihraç edenin kar yada zararına ortak olarak doğan ve değerleme günü itibariyle hesaplanması mümkün olmayan menkul kıymetler alış bedeli ile değerlenir.

2.2.1.1.2. Bağlı Menkul Kıymetler Değer Düşüklüğü Karşılığı(-)

Bağlı menkul kıymetler, borsa veya piyasa değerinde önemli ölçüde ya da sürekli olarak değer azalması olduğu tespit edildiğinde; ortaya çıkacak zararların karşılanması amacı ile ayrılması gereken karşılıkların izlendiği hesaptır.[424]İştiraklerdeki değer düşüklükleri için ayrılan karşılıklar, VUK açısından kanunen kabul edilmeyen gider olarak kabul edilmektedir. Bundan dolayı vergi matrahının tespitinde bu karşılıkların ilave edilmesi gerekmektedir.[425]

2.2.1.1.3. İştirakler

Şirket yönetimine katılmak, şirket politikalarını etkilemek ve sürekli olarak ortak olma amacıyla yaptığı yatırımların izlendiği hesaptır. İştirakler hesabı, bir ortaklıktaki en az %10 ve en fazla %50 oranında olan sermaye payları veya oy haklarının izlenmesinde kullanılır.[426]

VUK'a göre hisse senedi çıkartan iştiraklerdeki sermaye payları, hisse senetlerinin alış değeriyle, diğerleri kayıtlı değeriyle takip edilir. [427]İşletmelerin sahip olduğu ve bilançolarının aktifinde yer alan hisse senetlerinin ve tahvillerin değerlemesini düzenleyen VUK. md. 279, " Türk ve yabancı esham ve tahvilatı alış bedeli ile değerlenir." hükmünü getirmiştir. VUK. değerleme açısından işletmelerin geçici yatırımları ile uzun vadeli yatırımları için satın aldığı hisse senetleri arasında bir fark gözetmemiştir. Bu nedenle aktife giriş amacı ne olursa olsun, hisse senetlerinin alış bedeli ile değerlenmesi gerekmektedir. Alış bedeli ile değerlenmesine imkan olmayan hisse senetlerinin VUK md.289 hükmüne göre değerlemesinin yapılması gerekmektedir.

[424] Sağlam,s.217
[425]Özulucan, Dönem Sonu İşlemleri ve Muhasebe Uygulamaları,s.86
[426] Örten ve Karapınar,s.145
[427] Aslan,s.88

Bu tür hisse senetleri varsa borsa rayici, yoksa mukayyet değerleri o da yoksa emsal bedeliyle değerlenmektedir.[428]

Hisse senetleri ile temsil edilmeyen iştiraklerdeki sermaye paylarının ise yine VUK. md. 289 hükmüne göre değerlemesinin yapılması gerekmektedir. Bu tür iştiraklerde borsa rayici söz konusu olmadığından, esas değerleme ölçüsü mukayyet değeri olmaktadır. Mukayyet değer, iştirak tutarını, iştirakin maliyet bedelini ifade etmektedir. Buna göre öteden beri sahip olunan bu tür iştiraklerin; geçmiş yıl bilançolarında yer alan mukayyet değeri ile yeni iştiraklerin ise, iştirak tutarını ifade eden mukayyet değeri ile değerlenmesi gerekmektedir. Mukayyet değerin belli olmaması durumunda ise değerleme emsal bedel ile yapılmalıdır. [429]

Bedelsiz elde edilir ise itibari değer (nominal ya da yazılı değer) ile değerlenir.[430]

5322 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'nun istisnaları düzenleyen 8.maddesinin son fıkrası "kurumların kurumlar vergisinden istisna edilen kazançlarına ilişkin ödemelerin kurum kazancından gider olarak indirilmesi kabul edilemez" şeklinde idi. 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 5. Maddesinin son fıkrasında ise " iştirak hisseleri alımıyla ilgili finansman giderleri hariç olmak üzere, kurumların kurumlar vergisinden istisna edilen kazançlarına ilişkin giderlerinin veya istisna kapsamındaki faaliyetlerinden doğan zararların, istisna dışı kurum kazancından indirilmesi kabul edilemez" denilmek suretiyle iştirak alımlarına ilişkin finansman giderlerinin kurum kazancından indirilebileceği kabul edilmiştir. Yine gelir idaresinin konu ile ilgi bir muktezasında[431]" döviz cinsinden borçlanılarak satın alınan hisse senetlerinin alınmasından doğan kur farklarının gider olarak muhasebe kayıtlarına intikal ettirilmesi gerektiği" belirtilmiştir.[432]

---

[428] Ayboğa Hanifi, İştiraklerle İlgili Uluslararası ve Türkiye'deki Mevzuatın Kapsamı ve Karşılaştırılması, s.11, http://www.ismmmo.org.tr/searchdergi.asp, (Erişim Tarihi:10.06.2010)

[429] Ayboğa,s.11(Erişim Tarihi:10.06.2010)

[430] Özulucan, Dönem Sonu İşlemleri ve Muhasebe Uygulamaları,s.86

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

[432] Güzel,s.115

2.2.1.1.4. İştirakler Sermaye Taahhütleri(-)

Bir şirketin kuruluş aşamasındaki diğer bir şirketin sermayesine iştirak sınırları içerisinde katılmayı taahhüt etmesi veya daha önce iştirak edilmiş bir şirketin sermaye artırımına gitmesi durumunda, rüçhan hakkına bağlı olarak, sermaye artırımına katılmak için belli bir sermaye payı ödemeyi taahhüt etmesi durumunda bu hesap kullanılır.[433]

2.2.1.1.5. İştirakler Sermaye Payları Değer Düşüklüğü Karşılığı(-)

Bağlı menkul kıymetler sermaye payları değer düşüklüğü karşılığı başlığında yaptığımız açıklamalar iştirakler sermaye payları değer düşüklüğü karşılığı içinde geçerlidir.

2.2.1.1.6. Bağlı Ortaklıklar

İşletmenin doğrudan ve dolaylı olarak %50 oranından daha fazla sermaye ya da oy hakkına veya en az bu oranda yönetim çoğunluğunu seçme hakkına sahip olduğu iştiraklerin sermaye payları izlenir.[434]

İşletmenin ortaklık hakkını elde etmek için yaptığı ödemelerden dolayı elde ettiği hisse senedi alınanlar alış değeri ile diğerleri kayıtlı değeri ile değerlenir.[435]

2.2.1.1.7. Bağlı Ortaklıklar Sermaye Taahhütleri(-)

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

2.2.1.1.8. Bağlı Ortaklıklar Sermaye Payları Değer Düşüklüğü Karşılığı(-)

Bağlı menkul kıymetler sermaye payları değer düşüklüğü karşılığı başlığında yaptığımız açıklamalar bağlı ortaklıklar sermaye payları değer düşüklüğü karşılığı içinde geçerlidir.

---

[433] Özbirecikli,s.101
[434] Örten,Karapınar,s.145
[435] Aslan,s.90

2.2.1.2. TMS/UMS'e Göre Mali Duran Varlıkların Değerlemesi

Bir şirketin, başka bir şirketin sermayesinin tümüne veya bir bölümüne uzun vadeli amaçlarla sahip olması sermaye iştiraki olarak isimlendirilmektedir. Bu tür yatırım amaçlarını; iştirak edilen şirketin yönetiminde söz sahibi olmak, işletme faaliyetlerini çeşitlendirerek risk dağıtımı yapma ve yapılan yatırımın getirisinden faydalanmak şeklinde özetlenebilir.[436]

TMS/UMS' de değişik şekillerde hisse senedi edinimleri için farklı muhasebeleştirme uygulamaları yer almaktadır. Buna göre bir yatırımcı şirket tarafından yapılan uzun vadeli hisse senedi yatırımlarının muhasebeleştirilmesi aşağıdaki gibi olmaktadır.[437]

Tablo 5
Uzun Vadeli Hisse Senedi Yatırımları

Oy Hakkı	Yatırımcının Durumu	Yatırım Yapılan Şirket	Uygulanacak Muhasebe Yöntemi
%50'den büyük	Kontrol gücü var.	Bağlı Ortaklık	Konsolide Finansal Tablolar
%20-50 arası	Önemli etki var.	İştirak	Öz kaynak Yöntemi
%20'den küçük	Kontrol gücü veya önemli etki yoktur.	Bağlı Menkul Kıymet	Maliyet Yöntemi

Kaynak: Gökçen, Ataman ve Çakıcı, s.256

TMS/UMS 28 de iştirak, yatırımcı işletmenin, adi ortaklık gibi tüzel kişiliği olmayan işletmeler de dahil olmak üzere, iş ortaklığı veya bağlı ortaklık niteliğinde olmayan, ancak üzerinde önemli etkisinin bulunduğu işletmeler olarak tanımlanmıştır.[438]

TMS/UMS 28'e göre; yatırım yapılan şirketin yönetim kurulu veya eşit derecede bir makamında temsil edilme, şirket politikalarının saptanmasına katılma,

[436] Uyar Süleyman, TMS, SPK, UMS ve Diğer Mevzuat Çokgeninde İştirakler, s.1, www.**suleymanuyar**.com.tr/yayinlar/1.doc, (Erişim Tarihi:12.06.2010)
[437] Gökçen,Ataman,Çakıcı,s.256
[438] Örten, Kaval ve Karapınar,s.421

yatırımcı ve yatırım yapılan şirket arasında gerçekleştirilen önemli boyutta işlemler, yönetici personel alış verişi veya şirketler arasında temel teknik bilginin sağlanması kriterlerinden bir ya da birkaçının var olması halinde önemli etkinin var olduğu kabul edilir. Bu kriterlerin kesin hatlarla tespitinin mümkün olmaması durumunda, en az %20 oranında oy gücünü elinde bulunduran şirketin, aksi belirtilmedikçe, yatırım yaptığı şirket üzerinde önemli etkiye sahip olduğu kabul edilir.[439]

İştiraklerin değerlemesine ilişkin hükümler, TMS 28 İştiraklere Yapılan Yatırımlar Standardında, bağlı ortaklıklara ilişkin hükümler ise TMS 27 Konsolide ve Finansal Tablolar Standardında yer almaktadır.[440]Önemli etkinliğin var olduğu iştirakler konsolide tablolarda özkaynak yöntemine göre değerlenir. Konsolidasyon ve özkaynak yöntemi dışında kalan iştirakler ise maliyet yöntemine veya TMS/UMS 39 Finansal Araçlar: Muhasebeleştirme ve Ölçme Standardına Göre değerlenmektedir. TMS/UMS 39 Finansal Araçlar: Muhasebeleştirme ve Ölçme Standardı kapsamında iştirakler satılmaya hazır finansal varlık olarak kabul edilmektedir.[441]

Konsolidasyon Yöntemi: Topluluğa ait finansal tablolarda yer alan, varlıklar, yabancı kaynaklar, özkaynaklar, gelir ve karlar ile gider ve zararların bir bütün olarak birleştirilmesi ve daha sonra konsolidasyon ilke ve kuralları doğrultusunda gerekli düzeltmelerin yapılarak konsolide finansal tabloların hazırlanması yöntemidir.[442] İştiraki ve bağlı ortaklığı olan işletmeler ana işletme olarak adlandırılmaktadır. Ana işletmelerin, iştirak ve bağlı ortaklıklardaki yatırımlarının raporlanmasında konsolidasyon yönteminin kullanılması esastır. Tam konsolidasyon adı verilen yöntemde, yavru işletmeye yapılan yatırım tutarı, ana işletmenin finansal tablosundan tamamen çıkarılır. Bu tutar yerine, yavru işletmenin tüm varlık ve borçları ana işletmenin finansal tablosuna taşınır. Bu yöntem bağlı ortaklıklarda uygulanan yöntemdir. Kısmi konsolidasyon adı verilen yöntemde ise, ana ortaklığın bilançosundaki yavru işletmeye yapılan yatırım tutarı, yavru işletmenin öz

[439] Çiftçi Yavuz, Türkiye Uygulamasındaki İştirak Kavramı İle Uluslararası Uygulamalardaki İştirak Kavramının Karşılaştırılması, s.47, http://www.mu.edu.tr/iibf/tmes24/kitap/1-2.pdf, (Erişim Tarihi:12.06.2010)

[440] Örten ve Karapınar,s.147

[441] Erkan, Elitaş ve Ceran,s.119

[442] www.alomaliye.com/tmsk/tms_5_**konsolide**.doc, (TMS 5 Md.2) (Erişim Tarihi:12.06.2010)

kaynaklarında meydana gelen artı veya azalışlara paralel olarak artırılır veya azaltılır. Bu yöntem, iştiraklerde uygulanır ve yaygın olarak öz kaynak yöntemi olarak adlandırılır.[443]

İşletmenin, bağlı ortaklık niteliğinde bir yatırma sahip olması halinde, konsolidasyon yöntemi uygulanmak suretiyle; işletme ile bağlı ortaklığın/ortaklıkların konsolide bilanço, konsolide gelir tablosu ve bu tabloların eki diğer finansal tablolar düzenlenir. İşletme, konsolidasyon öncesi finansal tablolarında, bağlı ortaklıkları özkaynak yöntemi ile muhasebeleştirir.[444]

Özkaynak Yönetimi: İştirakteki yatırımın başlangıçta elde etme maliyeti ile muhasebeleştirilerek, sonrasında bu tutarın yatırım yapılan iştirakin net varlıklarında yatırımcı işletmenin payına düşen kısmı yansıtacak şekilde düzeltildiği ve böylece yatırımcı işletmenin kar veya zararının yatırım yapılan işletmenin kar veya zararından kendisine düşen payı kapsadığı muhasebeleştirme yöntemidir. [445]Bu işlem yapılırken ana ortaklığın payına düşen net kar ya da zarar gelir tablosunda, diğer öz kaynak kalemlerindeki artışlar ise niteliğine göre sermaye yedeklerinin ilgili hesabında gösterilir.[446]Özkaynak yöntemine göre muhasebeleştirilen ilgili şirket yatırımlarının bilançoda duran varlık olarak sınıflandırılması ve ayrı bir kalem olarak gösterilmesi gerekir. Aynı şekilde gelir tablosunda da yatırımcının bu tür yatırımlardan payına düşen kar veya zarar ayrı bir kalem olarak raporlanır.[447] Özkaynak ve maliyet yöntemleri bilanço ve gelir tablosu üzerinde farklı etkilere neden olurlar.[448]

---

[443] Örten,Karapınar,s.147

[444] Akdoğan Nalan, IAS 39 No'lu Standart Hükümlerine Göre Menkul Kıymetler ve Finansal Duran Varlık İşlemlerinde Uygulanacak Muhasebe Politikaları, G.Ü.İ.İ.B.F. Dergisi, 3/2001, s.76, http://dergi.iibf.gazi.edu.tr/dergi_v1/3/3/5.pdf, (Erişim Tarihi:12.06.2010)

[445] Örten, Kaval ve Karapınar,s.422

[446] Uyar, s.2, (Erişim Tarihi:12.06.2010)

[447] Çiftçi Yavuz, Türk Muhasebe Hukukunda İştiraklerdeki Yatırımların Değerlemesiyle İlgili Düzenlemenin Uluslararası Düzenlemelerle Karşılaştırılması, Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi, Ocak 2001, s.97

[448] Yılmaz Fatih, Türkiye'deki Muhasebe Uygulamalarına Göre İştiraklerin Değerlemesi, Temmuz-Ağustos-Eylül 2001, Sayı:56, s.8, http://archive.ismmmo.org.tr/docs/malicozum/56MaliCozum/56%20FATİH%20YILMAZ%20.doc , (Erişim Tarihi:12.06.2010)

İştiraklerin özkaynak yöntemine göre muhasebeleştirilmesinde aşağıdaki yol izlenir[449]:

-İştirakler önce maliyet bedeli ile muhasebeleştirilir.

-Maliyet bedeli ile muhasebeleştirilen tutar, iştiraklerin özkaynağından yatırımcının payına düşen kısmı gösterecek biçimde artırılır yada azaltılır.

-Bu işlem yapılırken, ana ortaklığın (yatırımcının) payına düşen net kâr veya zarar gelir tablosunda, bunların dışındaki özkaynak kalemlerindeki artışlar, niteliklerine göre sermaye yedeklerinin ilgili hesabında gösterilir.

-İştiraklerden tahsil edilen kâr payları, iştirak tutarından düşülür.

Özkaynak yöntemi, aşağıdaki durumların varlığı halinde kullanılamaz[450]:

-Yatırım satılmak üzere elde tutuluyorsa,

-Ana şirketin kendisi bir başka şirketin bağlı şirketiyse, sahibi özkaynak yöntemini uygulamıyorsa ve borçlanma veya özkaynak araçları halka açık bir piyasada işlem görmüyorsa, (bu durumlarda yatırımcının ana şirketi TFRS/UFRS'ye uygun konsolide finansal tablolar hazırlayarak kamuoyunun bilgisine sunmalıdır)

Bir ana şirketin, iştirakin zararındaki payını kayda alması, o iştirakteki payıyla sınırlıdır. Ana şirket, iştirak üzerinde önemli etkisini yitirdiği tarihte, özkaynak yöntemini uygulamaya son vermelidir. Bu tarihten itibaren yatırım, bağlı ortaklığa veya TMS/UMS 31'de tanımlanan biçimde bir iş ortaklığına dönüşmediği sürece, TMS/UMS 39'a göre muhasebeleştirilecektir.[451]

Maliyet Yöntemi: Bu yöntemde iştirakler, maliyet değeri ile muhasebeleştirilir. Yatırımcıya dağıtılan kâr payları ise gelir tablosunda gösterilir. Maliyet değeri ile

[449] Tokay, İştiraklerin Muhasebeleştirilmesinde Özkaynak Yöntemi, s.2, http://www.tmsk.org.tr/makaleler/tms%2028/ISTIRAKLERIN%20MUHASEBELESTIRILMESINDE%20OZKAYNAK%20YONTEMI.doc , (Erişim Tarihi:12.06.2010)

[450] Çiftçi, Türkiye Uygulamasındaki İştirak Kavramı İle Uluslararası Uygulamalardaki İştirak Kavramının Karşılaştırılması,s.45, (Erişim Tarihi:12.06.2010)

[451] Çiftçi, Türkiye Uygulamasındaki İştirak Kavramı İle Uluslararası Uygulamalardaki İştirak Kavramının Karşılaştırılması,s.45, (Erişim Tarihi:12.06.2010)

değerleme yönteminde, iştirakler tarihi maliyetleri üzerinden muhasebe kayıtlarında yer alır. Ana ortaklıklar, konsodilasyon ve özkaynak yöntemlerine tabi olmayan şirket yatırımlarını maliyet yöntemiyle muhasebeleştirirler. İştiraklerin maliyet yöntemine göre muhasebeleştirilmesinde aşağıdaki ilkeler esas alınır:[452]

- Yatırımcı, iştiraklerdeki yatırımı maliyet bedeli ile muhasebeleştirir.

- Yatırımcı, iştiraklerinden aldığı kâr paylarını gelir tablosunda gösterir.

- Yatırımcı, dağıtılmayan kâr payları ile ilgili herhangi bir işlem yapmaz.

Yatırımcının yatırım yaptıkları ortaklıklarda önemli etkinliğini yitirmesi ya da ilgili ortaklığın yatırımcıya fon transferi yapmasını engelleyen ciddi uzun vadeli sınırlamalar altında çalışması nedeniyle özkaynak yönteminde vazgeçildiğinde de maliyet yöntemi gündeme gelmektedir.[453]

Yatırım yapılan şirketin kar veya zarar durumunun çok değişken, buna karşılık kar payı dağıtımı politikasının büyük ölçüde sabit olduğu durumlarda maliyet yöntemi, yatırım yapılan şirketin faaliyet sonuçlarındaki gelişmeleri yatırım yapan şirketin finansal tablolarına yansıtmakta yetersiz kalmaktadır.[454]

İştiraklerin zararlarının finansal tablolara alınarak özkaynak yöntemi uyguladıktan sonra, yatırımcı, iştirakteki net yatırımı açısından ek herhangi bir değer azalışı olup olmadığını belirlemek için TMS/UMS 39 hükümlerini uygular. TMS/UMS 39 hükümlerinin uygulanması eğer, yatırımda bir değer azalışı meydana geldiğini gösteriyorsa, işletme, TMS/UMS 36 hükümlerini uygular.[455]

---

[452] Tokay Hüseyin, İştiraklerin Muhasebeleştirilmesinde Özkaynak Yöntemi, s.2,(Erişim Tarihi:12.06.2010)

[453] Sönmez Feriştah ve Gerşil Aydın, 6 No'lu İştiraklerdeki Yatırımların Muhasebeleştirimesı (UMS 28 ile Karşılaştırmalı), Mali Çözüm Dergisi, Ekim-Kasım-Aralık 2005, Sayı:65, http://archive.ismmmo.org.tr/docs/malicozum/65MaliCozum/11-64%20F.%20SÖNMEZ%20-%20A.%20GERÇİL.doc , (Erişim Tarihi:12.06.2010)

[454] Türel Aslı, Yiğit Bora Şenyiğit, İştiraklerin Muhasebeleştirilmesi ve Raporlanmasında Örneklerle Özkaynak Yöntemi, Mali Çözüm Dergisi, Ekim-Kasım-Aralık 2003, Sayı:73, s.205, http://www.tmsk.org.tr/makaleler/tms%2028/ISTIRAKLERIN%20MUHASEBELESTIRILMESI%20VE%20RAPORLANMASINDA%20ORNEKLERLE%20OZKAYNAK%20YONTEMI.pdf, (Erişim Tarihi:12.06.2010)

[455] Örten,Kaval ve Karapınar,s.435

Bağlı ortaklıklar ve iştiraklerin değerlemesinde değer düşüklükleri dikkate alınarak yapılır. Bağlı ortaklıklar, iştirakler ve müştereken kontrol edilen işletmelerdeki yatırımların geri kazanılabilir tutarı defter değerinden düşük olması durumunda söz konusu varlıklar geri kazanılabilir değeri ile değerlendirilir.[456]

2.2.1.3. Mali Duran Varlıkların VUK ve TMS/UMS'e Göre Değerleme Açısından Karşılaştırılması

Maliye Bakanlığı tarafından VUK' un 175. ve mükerrer 257.maddelerinin verdiği yetkiye dayanılarak, 1.1.1994 tarihinden itibaren geçerli olmak üzere yürürlüğe konulan 1 Sıra No.lu Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği(MSUGT)'nde, iştiraklerin genel olarak, uzun vadeli amaçlarla yapılmış ve "en az %10 ile en fazla %50 oranında sermaye payı veya oy hakkı ve yönetime katılma hakkının olduğu" hisse senedi yatırımları olarak tanımlandığı görülmektedir. Uluslararası uygulamalarda ise, bağlı ortaklık niteliğindekiler hariç, uzun vadeli hisse senedi yatırımları, uygulanacak muhasebeleştirme yöntemleri açısından genel olarak; "önemli etkinin olduğu yatırımlar" ve "önemli etkinin olmadığı yatırımlar" biçiminde sınıflandırılabilir. Bu sınıflandırmaya göre, "bir şirketin uzun vadeli yatırım amaçlı satın aldığı ve faaliyet ve finansal politikalarının belirlenmesinde önemli etkiye imkan veren oy gücüne sahip olduğu şirket", "iştirak (veya ilgili şirket-associated company)" olarak tanımlanmaktadır.[457]

Mali duran varlıkların değerlemesi ile ilgili VUK da açık bir hüküm bulunmamaktadır.[458]VUK' da iştirak, bağlı ortaklık gibi kavramlara yer verilmeksizin, menkul kıymetler başlığı altında hisse senetlerinin değerlemesi açıklanmaktadır. Hisse senetleri alış bedeliyle değerlenir hükmü, hisse senetleri ile temsil edilen iştirak grubunu da kapsamaktadır. Standarda göre, ilk muhasebeleştirmede işlem masrafları elde etme maliyetine dahil edilmektedir.[459]Ancak nitelikli bir varlık olmadıkları için, alım nedeniyle yüklenilen faiz ve kur farklarının maliyet bedeline dahil edilmesi mümkün

[456] Ulusan,s.156

[457] Çiftçi, Türkiye Uygulamasındaki İştirak Kavramı İle Uluslararası Uygulamalardaki İştirak Kavramının Karşılaştırılması,s.34,(Erişim Tarihi:12.06.2010)

[458] Kızıl,s.338

[459] Akbulut,s.15,(Erişim Tarihi:25.04.2010)

değildir.[460] VUK' da ise alım dolayısıyla yüklenilen giderler dönem gideri olarak kabul edilmektedir.[461]Ancak, bağlı ortaklıklar ve iştiraklerin edinimi ile ilgili işlem maliyetlerinin ortaya çıkmaması durumunda bu varlıkların VUK'daki alış bedeli ve TMS/UMS'e göre belirlenen maliyet değeri eşit olacaktır.[462]

İştirak bünyesinde yapılan iç kaynaklardan sermaye artışı sonucu elde edilen bedelsiz hisse senetleri iştirak defter değerine eklenmektedir. Bu uygulama, iştiraklerin değerlemesinde kullanılan maliyet yöntemi ve öz kaynak yöntemine uymamaktadır. Maliyet yönteminde, iştirak öz sermayesindeki değişmeler hiçbir şekilde bilançodaki iştirak değerini değiştirmez. Öz kaynak yönteminde, iştirak tutarı ilgili şirketin elde ettiği net kar veya zarardan ana şirkete düşen pay oranında düzeltilirken, ülkemiz uygulamasında sadece iştirakten elde edilen nakit kar payları gelir tablosuna yansıtılmaktadır.[463]

MSUGT'e göre, iştiraklerde değer düşüklüğü gerçekleştiğinde, karşılık ayrılmaktadır. Öte yandan hisse senetlerinin değerinde meydana gelen artışlar, gerçekleşmemiş artışlar olduğundan, dönem kâr/zararıyla ilişkilendirilmemekte, ancak satıldıklarında gerçekleşen kâr veya zarar dikkate alınmaktadır. [464]Ancak VUK da hisse senetlerinin değerindeki azalışlar kanunen kabul edilmeyen giderdir ve artışlarda değerlemede dikkate alınmamaktadır. Değer düşen iştirakler, MSUGT'nde piyasa değeri, TMS/UMS 36 Varlıklarda Değer Düşüklüğü standardında ise geri kazanılabilir tutar ile değerlenmektedir. Piyasa değeri ve geri kazanılabilir tutar değerleme esasları da birbirinden farklı olan değerleme esaslarıdır.[465]

2.2.2. Maddi Duran Varlıkların Değerlemesi

İşletme faaliyetlerinde kullanılmak üzere edinilen ve tahmini kullanma süreleri 1 yıldan fazla olan fiziksel yapıya sahip varlıklara duran varlık denir. Maddi Duran

[460] Örten,Kaval ve Karapınar,s.439
[461] Akbulut,s.15(Erişim Tarihi:25.04.2010)
[462] Ulusan,s.156
[463] Çiftçi, Türk Muhasebe Hukuku'nda İştiraklerdeki Yatırımların Değerlemesiyle İlgili Düzenlemelerin Uluslararası Düzenlemelerle Karşılaştırılması,s.98
[464] Çiftçi,Türkiye Uygulamasındaki İştirak Kavramı ile Uluslararası Uygulamalardaki İştirak Kavramının Karşılaştırılması,s. (Erişim Tarihi:12.06.2010)
[465] Ulusan,s.156

Varlıklar grubunda işletme faaliyetlerinde kullanılmak üzere edinilen ve bir yıldan fazla yararlanılacağı tahmin edilen fiziki varlık kalemlerinin ve bunlarla ilgili birikmiş amortismanların izlendiği hesap yer alır. Maddi duran varlıklar grubunda aşağıdaki büyük defter hesapları bulunur.[466]

D- Maddi Duran Varlıklar

1- Arazi ve Arsalar

2- Yer altı ve Yerüstü Düzenleri

3- Binalar

4- Tesis, Makine ve Cihazlar

5- Taşıtlar

6- Demirbaşlar

7- Diğer Maddi Duran Varlıklar

8- Birikmiş Amortismanlar(-)

9- Yapılmakta Olan Yatırımlar

10- Verilen Avanslar

2.2.2.1. VUK'a Göre Maddi Duran Varlıkların Değerlemesi

2.2.2.1.1. Arazi ve Arsalar

VUK' un 269. maddesinin iktisadi işletmelere dahil bütün gayrimenkullerle birlikte gayrimenkullerin mütemmim cüzileri ve teferruatı, tesisat ve makineler, gemiler ve diğer taşıtlar ve gayri maddi haklar maliyet bedeli ile değerlenir[467] hükmü gereğince iktisadi işletmelere dahil arazi ve arsalar[468] da maliyet bedeli ile değerlenir.

---

[466] Sağlam,s.234

[467] Öztürk Bünyamin, Özer Mustafa, Muhasebe ve Vergi Hukuku Açısından Dönem Sonu Envanter İşlemleri, İSMMO-Seminer-1999, s.52

[468] Arazi, Tapu Sicil Nizamnamesinde " sınırları ayırmaya yeterli araçlarla sınırlanmış ve belirlenmiş yer yüzeyi" olarak tanımlanmaktadır. Ayrıca arazi tapu siciline kaydedilmemiş olsa bile gayrimenkul niteliği taşımaktadır. Arazinin üzerine inşa edilen ve onun mütemmim cüzü olarak adlandırılan bina, ev, fabrika vs arzdan ayrı bir gayrimenkul değildir. Boş arazi ve arsalar ile herhangi bir

Gayrimenkuller ve gayrimenkul gibi değerlenecek kıymetler satın alma veya imal suretiyle iktisap edilebilir. Satın alma halinde, maliyet bedeli şu unsurlardan teşekkül eder.[469]

- Satın alma bedeli,

- Makine ve tesisatta gümrük vergileri, nakliye ve montaj giderleri,

- Mevcut bir binanın satın alınarak yıktırılmasından ve arsanın tesviyesinden doğan giderler.

İnşa ve imal suretiyle iktisaplarda inşa ve imal giderleri satın alma bedeli yerine geçer.

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

İşletmeye dahil edilen bazı duran varlıkların maliyet bedelinin bilinmemesi işletmeye bir maliyet yüklememiş olması durumunda bu gibi sabit varlıkların değerlemesi VUK' un 289. madde hükümlerine göre yapılır. VUK' un 289. maddesinde maliyet bedeli ile değerlenmeyen duran varlıklardan bina ve arazinin vergi değeri ile diğerleri ise varsa borsa rayici, yoksa mukayyet değerleri, o da yoksa emsal bedeli ile değerlenir.[470]

Boş arsa ve arazi için aşınma ve yıpranmanın söz konusu olmaması nedeniyle bunlar için amortisman (yıpranma payı) hesaplanmaz.[471]

Gayrimenkullerin aktife alınmalarından sonra yapılan giderlerden bazılarının maliyet bedeline dahil edilmesi gerekirken bazılarının da genel gider olarak kaydedilmeleri mümkündür. VUK' un 272. Maddesinde gayrimenkullerin aktife alınmalarından sonra yapılan giderlerden, maliyet bedeline eklenecek olanlar

---

düzenleme veya işleme tabi tutulmamış her türlü arsa, arazi ile dutluk, fidanlık ve zeytinlik gibi işletme arazileri bu kapsamdadır.

[469] Özbalcı Yılmaz, Vergi Usul Kanunu Yorum ve Açıklamaları, Oluş Yayıncılık, Ankara-1999,s.571

[470] Öztürk ve Özer,s.52

[471] Özbirecikli, s.107

belirlenmiştir. Söz konusu madde de normal bakım, onarım ve temizlikleri dışında gayrimenkullerin değerini artırıcı veya genişletici giderlerle gayrimenkullerin kiracıları tarafından yapılan giderlerin maliyet bedeline eklenmesinin zorunlu olduğu hükmü bulunmaktadır. [472]

Maddi duran varlıkların değerlemesinde önem arz eden diğer hususta, maddi duran varlıkların alımında ortaya çıkan faiz ve kur farklarının durumudur. Çünkü faiz ve kur farkları lehte[473] ve aleyhte[474] oluştuğu duruma göre, farklı uygulamalar içermektedir. Maddi duran varlıkların iktisabında ortaya çıkan faiz giderleri ve kur farklarının aktife alındığı, hesap döneminin sonuna kadarki kısmı maddi duran varlıkların maliyetine dahil edilmesi zorunlu iken sonraki yıllarda doğan faiz giderleri ile kur farkı giderlerinin maliyete ilave edilmesi veya doğrudan gider yazılması ihtiyaridir. Aynı şekilde lehte oluşan kur farkları da aktife alındıkları yılın sonuna kadar oluşanlar maliyetlerden indirilmesi zorunlu iken, sonraki yıllarda lehte oluşan kur farklarının maliyetten indirilmesi veya gelir yazılması ihtiyaridir.[475]

Gayrimenkullerin değerlemesine ilişkin arazi ve arsaların değerlemesi kısmında yapılan tüm açıklamalar diğer maddi duran varlıklar için de geçerlidir.

---

[472] Özyer,s.433

[473] 163 No'lu VUK Genel Tebliği: 1. Yatırımların finansmanında kullanılan kredilerle ilgili faizlerden kuruluş dönemine ait olanların sabit kıymetle birlikte amortisman yoluyla itfa edilmek üzere yatırım maliyetine eklenmesi gerekmekte; işletme dönemine ait olanların ise, ilgili bulundukları yıllarda doğrudan gider yazılması ya da maliyete intikal ettirilmek suretiyle amortismana tabi tutulması,

2. Döviz kredisi kullanılarak yurt dışından sabit kıymet ithal edilmesi sırasında veya sonradan bu kıymetlere ilişkin borç taksitlerinin değerlemesi dolayısıyla ortaya çıkan kur farklarından, sabit kıymetin iktisap edildiği dönem sonuna kadar olanların, kıymetin maliyetine eklenmesi zorunlu bulunmakta; aynı kıymetlerle ilgili söz konusu dönemden sonra ortaya çıkan kur farklarının ise, ait oldukları yıllarda doğrudan gider yazılması ya da maliyete intikal ettirilerek amortisman konusu yapılması, mümkün bulunmaktadır.

[474] 334 No'lu VUK Genel Tebliği: 163 sıra numaralı Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği ile yatırımların finansmanında kullanılan kredilere ilişkin faiz giderleri ile yurt dışından döviz kredisi ile sabit kıymet ithal edilmesi nedeniyle ortaya çıkan kur farklarının, aktifleştirme tarihine kadar olan kısmının maliyete intikal ettirilmesi, aktifleştirildikten sonraki döneme ilişkin olanların ise seçimlik hak olarak doğrudan gider yazılması veya maliyete intikal ettirilmek suretiyle amortismana tabi tutulması gerektiği açıklanmış bulunmaktadır. Lehte oluşan kur farklarının da aktifleştirme işleminin gerçekleştiği dönemin sonuna kadar oluşan kısmının maliyetle ilişkilendirilmesi, aktifleştirildikten sonraki döneme ilişkin olanların ise kambiyo geliri olarak değerlendirilmesi veya maliyetten düşülmek suretiyle amortismana tabi tutulması gerekecektir. Ayrıca, daha sonraki dönemlerde, seçimlik olarak hangi hak kullanılmışsa o yönteme göre işlem yapılmasına devam edilecektir.

[475] Fırat Hüseyin, Veysel Karani Palak, TMS ve VUK Açısından Maddi Duran Varlıklarda Değerleme, Mali Çözüm Dergisi, Mayıs-Haziran 2008, Sayı:87,s.83-84 http://archive.ismmmo.org.tr/docs/malicozum/87malicozum/5%20huseyin%20firat.pdf (Erişim Tarihi:14.06.2010)

2.2.2.1.2. Yer altı ve Yerüstü Düzenleri

VUK da iktisadi işletmeye dahil kıymetlerin maliyet bedeli ile değerleneceği ifade edilmiş olup, inşa edilen yer altı ve yerüstü yapılarının[476] maliyet bedeli de bu yapıların inşa ve imal giderlerinden oluşacaktır.

2.2.2.1.3. Binalar

İşletmenin esas faaliyetlerini gerçekleştirmek amacıyla kullandığı binalar[477] VUK 269 uncu maddesi hükmü gereğince maliyet bedeli ile maliyet bedeli bilinmeyen veya tespit edilemeyen binalar ise yine VUK 289 uncu maddesi hükmü gereğince vergi değeri ile değerlenir.

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

2.2.2.1.4. Tesis, Makine ve Cihazlar

VUK' un 269. Maddesine göre, gayrimenkul tanımı içine giren tesisat[478], makine[479] ve cihazlarda[480] maliyet bedeli ile değerlenir. Satın alınan tesis, makine ve

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

[477] İşletmede bulunan her türlü bina ve mütemmim cüzleri (bunların ayrılmaz parçaları) ile teferruatını kapsar.

[478] Tesisatlar; herhangi bir makinenin ürettiği enerjiyi ileten, dağıtan ve makine ve cihazların gördüğü işi uzağa ve geniş bir alana iletmek için makine ve cihazlarla bunlara bağlı aletler arasındaki düzeni sağlayan ayrıntıların bir bütünüdür. Su tesisatları ile dahili bilgi işlem ağlarıyla ilgili tesisatlar bu varlıklara örnektir.

[479] Makineler; kendi başlarına çalışarak standart bir ürün ortaya koyan, hammaddeler ile yarı mamullere şekil veren veya şekil değiştiren, enerji üreten ve ürettiği enerjiyi faal haldeki diğer makine parçalarına aktaran ve ilgili faaliyetlerin sürdürülmesi amacıyla hizmet sağlayan teknik aygıtlardır.

[480] Cihaz ise; birden fazla aletin ortak bir amaca yönelik olarak birleştirilmesiyle meydana getirilen varlıklardır. Kompresörler veya jeneratörler gibi varlıklar bunlara örnek teşkil eder.

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

2.2.2.1.5. Taşıtlar

VUK' un 269. Maddesi gereğince gayrimenkullerin maliyet bedeli ile değerleneceği ve madde hükmü gereği taşıtlarında[481] VUK uygulaması açısından gayrimenkul gibi değerleneceği hükmolunmuştur.[482]

ÖTV' nin uygulamaya girmesi ile binek otomobillerde uygulanan artırılmış KDV oranı genel (%18) orana çekilirken bunlar üzerinde yer alan taşıt alım vergisi, tescil harcı, eğitime katkı payı, özel işlem vergisi ve çevre fonu yükümlülükleri yürürlükten kaldırılarak yerlerini ÖTV' ye bırakmışlardır. Mükellefler özel tüketim vergisini maliyete ilave edebilecekler veya doğrudan doğruya gider yazabileceklerdir.[483]

2.2.2.1.6. Demirbaşlar

VUK' un 273. Maddesi demirbaş eşyanın değerlemesine ilişkin hükümleri içermektedir. Bu düzenlemeye göre, alet, edevat, mefruşat ve demirbaş eşya maliyet bedeli ile değerlenir. Demirbaş eşyanın değerlemesinde maliyet bedeli ölçüsünün kullanılacağı belirtilmekle birlikte bunların değerlenmesinde maliyet bedelinin kapsamına hangi giderlerin dahil olduğu ayrıca belirtilmiştir.[484] Demirbaş eşya olarak değerlenen iktisadi kıymetlerin maliyet bedeline, satın alma bedelinden gayrı komisyon ve nakliye giderleri gibi özel giderler girer. İmal edilen alet, edevat, mefruşat ve demirbaşlarda imal giderleri satın alma bedeli yerine geçer.

---

[481] Ulaştırma sektöründe hizmet üretimi amacıyla kullanımda olan tüm taşıma araçları da bu kapsamdadır. 55 Sıra No'lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliğinde amortisman oranı açısından nakil vasıtaları(taşıtlar); kara, hava ve deniz nakil vasıtaları olarak sayılmıştır.Genel olarak motorlu olup olmadıklarına ve yük taşıma kapasitelerine bakılmaksızın gemiler, bunun yanında tüm yükleme ve boşaltma araçları, motorlu nakil ve taşıma araçları vergi uygulamaları açısından gayrimenkul olarak nitelendirilmektedir.

[482] Öztürk,s.326

[483] Öztürk,s.326

[484] Öztürk,s.349

2.2.2.1.7. Diğer Maddi Duran Varlıklar

Yukarıda belirtilen varlıkların hiç birine dahil edilmeyen maddi duran varlıklardır. VUK'a göre ise ne şekilde elde edilirlerse edilsinler maliyet bedelleri ile aktifleştirilirler[485]

2.2.2.1.8. Birikmiş Amortismanlar

İşletmelerde bir yıldan fazla kullanılan duran varlıkların, aşınma, yıpranma ve teknolojik eskime sonucu meydana gelen değer kayıplarının sonuç hesaplarına aktarılmasıdır.[486]

Amortismanın konusu VUK' un 313. maddesinde düzenlenmiş olup, ilgili madde hükmünde; İşletmede bir yıldan fazla kullanılan ve yıpranmaya, aşınmaya veya kıymetten düşmeye maruz bulunan gayrimenkullerle 269'uncu madde gereğince gayrimenkul gibi değerlenen iktisadi kıymetlerin, alet, edevat, mefruşat, demirbaş ve sinema filmlerinin birinci kısımdaki esaslara göre tespit edilen değerinin, bu kanun hükümlerine göre yok edilmesi amortisman mevzuunu teşkil ettiği , maddenin son fıkrasında da değeri (1.1.2010'dan itibaren 680, -TL) aşmayan peştamallıklar ile işletmede kullanılan ve değeri (1.1.2010'dan itibaren 680, -YTL) aşmayan alet, edevat, mefruşat ve demirbaşlar amortismana tabi tutulmayarak doğrudan doğruya gider yazılabileceği, iktisadi ve teknik bakımdan bütünlük arz edenlerde bu haddin topluca dikkate alınacağı belirtilmiştir.

Buna göre bir iktisadi kıymetin amortismana tabi tutulabilmesi için, işletmenin envanterinde kayıtlı olması, işletmede bir yıldan fazla kullanılabilir olması, eskime, yıpranma, aşınma, demode olma gibi durumlara açık olması, değerleme gününde envantere dahil ve kullanıma hazır olması ve iktisadi kıymetin değerinin 680-TL'yi (01.01.2010 tarihinden itibaren) aşması gerekir.[487]

[485] Aslan,s.97
[486] Ataman,s.166
[487] Erkan,Elitaş ve Ceran,s.33

Bu niteliklere sahip iktisadi kıymetler ise aynı maddede örneklendirilmek suretiyle sayılmış ve 269. Maddeye atıf yapılmıştır.[488]Bir iktisadi kıymetin amortismana tabi tutulup tutulamayacağına ise, hakkında özel bir hüküm (mesela özel maliyet bedeli veya sermayede amortisman gibi) bulunmadığı takdirde, bu genel niteliklere uyup uymadığına bakılmak suretiyle karar verilecektir.[489]

Vergi Usul Kanununda, normal amortisman, azalan bakiyeler üzerinden amortisman ve fevkalade amortisman yöntemleri kabul edilmiştir. (VUK, Madde 315, 317) Ayrıca madenlerin amortismanına ilişkin özel bir düzenleme mevcuttur. (VUK, Madde 316) 5024 sayılı kanunun 3. maddesi ile VUK Madde 315'de yapılan değişiklikle, önceden işletmeler amortismana tabii maddi duran varlıkların değerini %20 oranından fazla olmamak üzere, serbestçe tespit ettikleri oranlar üzerinden yok ederlerken, yeni düzenlemeyle %20 oranına kadar işletmelerce serbestçe belirlenen bu oranın tespiti Maliye Bakanlığına bırakılmıştır. Buna göre Bakanlık, her bir varlığın faydalı ömrünü dikkate alarak, oranları tespit ve ilan edecektir.[490]

Maddi duran varlıkların maliyet bedelinin dağıtılacağı, faydalı ömürler, Maliye Bakanlığı tarafından belirlenmiştir. 333 Sıra No'lu VUK Genel Tebliği'nde (bu tebliğde belirtilmeyenler 365 Sıra No'lu VUK Genel Tebliği'nde) bu oranlar yer almaktadır. Tebliğ oranları iki ana başlık altında ele alınmıştır.[491]

1- Genel oranlar

2- Sektörel oranlar

Sektörel sınıflamada ismen belirtilmeyen iktisadi kıymetlerin genel oranlar üzerinden amortismana tabi tutulmaları gerekmektedir.

---

[488] Öztürk, s.385

[489] Özyer,S.568

[490] Akgül Ataman Başak, Maddi Duran Varlıkların Amortismanına İlişkin Uluslararası Muhasebe Standardında (IAS 16) Yer Alan Düzenlemeler ve Türk Vergi Mevzuatı İle Karşılaştırılması, Mali Çözüm Dergisi, Nisan-Mayıs-Haziran 2004, Sayı:67, s.8, http://archive.ismmmo.org.tr/docs/malicozum/67MaliCozum/12%20basak%20ataman%20akgül.pdf, (Erişim Tarihi:14.06.2010)

[491] Örten ve Karapınar,s.158

Normal Amortisman Yöntemi; Normal amortisman yöntemi, varlığın maliyetinin, yararlı ömrüne eşit olarak dağıtılmasını öngören yöntemdir. Bu yöntemde, varlığın yararlı ömrü bulunur ve amortismana tabi değer bu ömre eşit olarak dağıtılır.[492]VUK 5024 sayılı enflasyon düzeltmesi ve muhasebesi ile ilgili yasa(01.01.2004) ile amortisman uygulamasında da değişiklikler yapılmıştır. Amortismanlar ve itfa payları, düzeltilmiş değer üzerinden hesaplanır denmektedir. Bilanço esasına göre defter tutan işletmeler, amortismana tabi iktisadi kıymetlerini, enflasyon düzeltmesi yasası ile yürürlüğe giren bu hükümlere göre düzelteceklerdir. Enflasyon düzeltmesi yapılan dönemlerde, üzerinden amortisman ayrılacak değer, amortismana tabi iktisadi kıymetin düzeltilmiş değerinden daha evvel ayrılmış olan amortismanların toplamının taşınmış değerleri indirilmek suretiyle tespit edilir. VUK 5024 sayılı yasa ile yürürlüğe giren enflasyon düzeltmesi yöntemine göre; artık mükellefler, usulüne göre tespit edilen nispetleri aşmamak şartıyla amortismanları diledikleri nispetler üzerinden hesaplayabilirler maddesi yürürlükten kaldırılmıştır[493]Buna göre, yıllık amortisman tutarı aşağıdaki şekilde tespit edilecektir.[494]

Amortisman Tutarı: Amortismana Tabi Değer/ Yararlı Ömür veya

Amortisman Oranı:1/ Yararlı Ömür,

Amortisman Tutarı: Amortismana Tabi Değer x Amortisman Oranı

Azalan Bakiyeler Yöntemi: VUK 213 sayılı kanunun 315. Mükerrer maddesi, bilanço esasına göre defter tutan mükelleflerden dileyenler, amortismana tabi iktisadi kıymetlerini, azalan bakiyeler üzerinden amortisman usulü ile yok edebilirler. Bu usulün tatbikinde, her yıl üzerinden amortisman hesaplanacak değer, evvelce ayrılmış olan amortismanlar toplamının tenzili suretiyle tespit olunur. Bu usulde uygulanacak amortisman oranı %50'yi geçmemek üzere normal amortisman oranının iki katıdır. Bu usulde amortisman süresi normal amortisman nispetlerine göre hesaplanır. Bu sürenin son yılına devreden bakiye değer, o yıl tamamen yok edilir. [495]

[492] Örten ve Karapınar,s.159
[493] Ataman,s.168
[494] Örten ve Karapınar,s.159
[495] Ataman,s.170

Fevkalade Amortisman Uygulaması: VUK' un 317. Maddesinde yer alan hükümler uyarınca, ilgililerin Maliye Bakanlığı'na başvurması ve Bakanlığında başvuruyu kabul etmesi durumunda, olağanüstü ekonomik ve teknik amortisman oranları uygulanma imkanı bulunmaktadır. Ancak söz konusu uygulamaya başvurulabilmesi için ilgi iktisadi kıymetin, yangın, deprem, su basması gibi afetler neticesinde değerinin tamamen veya kısmen kaybetmeleri, yeni icatlar dolayısıyla teknik, verim ve kıymetleri düşerek tamamen veya kısmen kullanılamaz hale gelmeleri, cebri çalışmaya tabi tutuldukları için normalden fazla aşınmaya ve yıpranmaya maruz kalmaları gerekmektedir.[496]

Gayrimenkullerin aktife alınmalarından sonra yapılan giderlerden maliyet bedeline eklenmesi zorunlu olanların amortismana tabi tutularak itfa edilmeleri gerekir. Amortisman açısından ise değer artırıcı giderler ile iktisadi ömrü uzatan giderler farklı değerlendirilmektedir. Değer(fonksiyon) artıran giderler asıl gayrimenkulün kalan itfa süresi içinde itfa edilmektedir, iktisadi ömrü uzatan giderler ise aktifleştirildikleri yıldan başlayarak iktisadi kıymet için belirlenen oran ve süreye göre amortismana tabi tutulur.[497]

Boş araziler ve arsaların amortismanına ilişkin VUK' un 314. Maddesinde, boş arazi ve boş arsaların amortismana tabi olmadığı, ancak, tarım işletmelerinde vücuda getirilen meyvelik, dutluk, fındıklık, zeytinlik ve güllüklerle incir bahçeleri ve bağlar gibi tarım tesisleri ile işletmede inşa edilmiş olan her nev'i yollar ve harkların amortismana tabi olduğu düzenlemesi yapılarak, üzerinde herhangi bir tarımsal ya da alt yapı tesisi bulunmayan boş arazi ve arsaların amortisman konusu yapılamayacağı, arazi ve arsa üzerinde yapılan bu şekildeki tesislerin varlığı halinde ise, tesislerin arsa ve araziyle ilişkilendirilmeksizin kendi tahmini ömürlerine göre amortismana tabi tutulacağı hükme bağlanmıştır.[498]

---

[496] Onay İsmail, Mevcutlarda Amortisman Uygulaması, Vergi Dünyası Dergisi, Aralık 2007, Sayı:316, s. 117-118

[497] Özyer,s.581

[498] Demirci Azmi, Arsa ve Arazi Amortismana Tabi Tutulabilir mi, Vergi Dünyası Dergisi, Aralık 2007, Sayı:316,s.18

Faaliyetleri kısmen veya tamamen binek otomobillerinin kiralanması veya çeşitli şekillerde işletilmesi olanların bu amaçla kullandıkları binek otomobilleri hariç olmak üzere, işletmelere ait binek otomobillerinin aktife girdiği hesap dönemi için ay kesri tam ay sayılmak suretiyle kalan ay süresi kadar amortisman ayrılır. Amortisman ayrılmayan süreye isabet eden bakiye değer, itfa süresinin son yılında tamamen yok edilir(VUK Md.320). Kıst amortisman uygulaması, 197 sayılı Motorlu Taşıtlar Vergisi Kanunu'nun vergileme ölçü ve hadleri başlıklı bölümünün 5. Maddesinde açıklanan ve (1) sayılı tarifeden vergilendirilen taşıtlara münhasırdır. Bunlar, otomobil, kaptıkaçtı, panel ve arazi taşıtlarıdır.[499]

2.2.2.1.9. Yapılmakta Olan Yatırımlar

İşletmede, yapımı süren ve tamamlandığında ilgili maddi duran varlık hesabına aktarılacak olan, her türlü madde ve malzeme ile işçilik ve genel giderlerle ilgili harcamalardır. Tamamlanan yatırım bedelleri ilgili maddi duran varlık hesabına borç, bu hesaba alacak kaydetmek suretiyle aktarılır.[500]

2.2.2.1.10. Verilen Avanslar

Yurtiçinden veya yurt dışından satın alınmak üzere sipariş edilen maddi duran varlıklarla ilgili olarak yapılan avans ödemeleridir. Sipariş avansıyla ilgili giderleri de kapsar.[501]

Avansların değerlemesi ile ilgili olarak VUK' da açık bir hüküm yoktur. Verilen sipariş avanslarının değerlemesi ile ilgili yapılan açıklamalar maddi duran varlık grubundaki verilen avanslar için de geçerlidir.

2.2.2.2. TMS/UMS'e Göre Maddi Duran Varlıkların Değerlemesi

TMS/UMS 16 Maddi Duran Varlıklar Standardında, maddi duran varlıklar "mal veya hizmet üretimi veya arzında kullanılmak, başkalarına kiraya verilmek veya

[499] Öztürk,s.415
[500] Aslan,s.108
[501] Aslan,s.108

idari amaçlar çerçevesinde kullanılmak üzere elde tutulan ve bir dönemden daha fazla kullanımı öngörülen fiziki kalemlerdir" şeklinde tanımlanmaktadır.[502]

Değerleme; muhasebeleştirilme kriterlerini sağlayan bütün maddi duran varlıklar, ilk muhasebeleştirilmede maliyet bedeli ile kaydedilirler. Maddi duran varlıklarla ilgili bütün maliyetler oluştuğu tarihteki değerleriyle muhasebeleştirilir. Bu maliyetler, bir maddi duran varlık kaleminin ilk elde etme veya inşa edilmesi aşamasında oluşan ve sonradan; ekleme, kısmi yenileme ve bakım için katlanılan maliyetleri içerir.[503]

Bir maddi duran varlık kaleminin maliyeti, indirimler ve ticari ıskontolar düşüldükten sonra, ithalat vergileri ve iade edilmeyen alış vergileri dahil, satın alma fiyatı, varlığın yerleştirileceği yere ve yönetim tarafından amaçlanan koşullarda çalışabilmesini sağlayacak duruma getirilmesine ilişkin her türlü maliyet ve maddi duran varlığın sökülmesi ve taşınması ile yerleştirildiği alanın restorasyonuna ilişkin tahmini maliyeti, işletmenin ilgili kalemin elde edilmesi ya da stok üretimi dışında bir amaçla belirli bir süre kullanımı sonucunda katlandığı yükümlülük unsurlarını içermektedir. Ayrıca, doğrudan maddi duran varlık kaleminin elde edilmesiyle veya inşaatıyla ilgili çalışanlara sağlanan faydalardan kaynaklanan maliyetler, yerin hazırlanmasına ilişkin maliyetler, ilk teslimata ilişkin maliyetler, kurulum ve montaj maliyetleri, varlığın uygun şekilde çalışıp çalışmadığına ilişkin yapılan test maliyetlerinden, varlığı gerekli yer ve duruma getirirken üretilen kalemlerin satışından elde edilen net hasılat düşüldükten sonra kalan tutar ve mesleki ücretlerde eklenecektir.[504]

Temel uygulama olarak, borçlanma giderlerinden duran varlığın maliyetine pay verilmez. Ancak, nitelikli varlık niteliğinde olanların maliyetine pay verilir.[505] TMS/UMS 23 Borçlanma Maliyeti Standardı' na göre bir maddi duran varlık kaleminin

---

[502] Erkan, Elitaş ve Ceran, s.125

[503] Kaya Uğur, Maddi Duran Varlıkların Elde Edilmesinde TMS 16 ve Vergi Kanunlarındaki Düzenlemelerin Karşılaştırılması,s.4, http://www.tmsk.org.tr/index.php?option=com_content&task=view&id=66&Itemid=92 , (Erişim Tarihi:15.06.2010)

[504] Erkan, Elitaş ve Ceran,s.131

[505] Örten ve Karapınar,s.167

maliyeti, muhasebeleştirme tarihindeki peşin fiyatın eşdeğer tutarıdır. Ödeme normal kredi vadelerinin ötesine erteleniyorsa, maliyet, gelecekteki ödemelerin bugünkü değeridir. TMS/UMS 23'e göre toplam ödeme tutarı ile peşin fiyatı arasındaki fark borçlanma maliyetleridir ve aktifleştirmeye izin verilen durumlar hariç faiz gideri olarak finansal tablolara alınır.[506]

Bir maddi duran varlık, kullanıma hazır hale gelmesinden itibaren, duran varlık için yapılan masraflar aktifleştirilmeyip doğrudan gider yazılır. [507]

TMS/UMS 16'da dönem sonundaki değerlemelerde iki yöntemin kullanılabileceği öngörülmektedir. Bunlar maliyet yöntemi ve yeniden değerleme yöntemidir. İşletmeler, muhasebe politikası olarak maliyet modelini ya da yeniden değerleme modelini seçerek ilgili maddi duran varlık sınıfının tamamına uygular.[508] Bu iki modele göre birisi seçilerek uygulanmalıdır. Ancak seçilen model sadece bir maddi duran varlık kalemine değil, o sınıfın tamamına uygulanmalıdır. Örneğin satın alınan bir kamyon için yeniden değerleme yapılması düşünülürse, sadece o kamyon değil tüm taşıt araçları grubu yeniden değerlemeye tabi tutulmalıdır. Modeller aşağıdaki gibi incelenebilir.[509]

- Maliyet Modeli; Bir maddi duran varlık kalemi varlık olarak muhasebeleştirildikten sonra, finansal tablolarda maliyetinden birikmiş amortisman ve varsa birikmiş değer düşüklüğü zararları indirildikten sonraki değeri ile gösterilir.(TMS 16:Md30) Birikmiş değer düşüklüğü zararı ise maddi duran varlıkların zaman içerisindeki maliyet bedeline göre ortaya çıkan değer azalmasını ifade

[506] Akgül Ataman Başak, Maddi Duran Varlıkların Amortismanına İlişkin Uluslararası Muhasebe Standardında (IAS 16) Yer Alan Düzenlemeler ve Türk Vergi Mevzuatı İle Karşılaştırılması,(Erişim Tarihi:14.06.2010)

[507] Kaya,s.5(Erişim Tarihi:15.06.2010)

[508] Gökçen, Ataman,Çakıcı,s.150

[509] Yükçü Süleyman, Yılmaz İçerli, Mali Çözüm Dergisi, Temmuz-Ağustos 2007, Sayı:82, TMS 16 Maddi Duran Varlık Standardına İlişkin Uygulama Önerileri,s.19, http://archive.ismmmo.org.tr/docs/malicozum/82malicozum/01-%20suleyman%20yukcu.pdf, (Erişim Tarihi:16.06.2010)

etmektedir.[510]Maddi duran varlıklardaki değer düşüklükleri için karşılık ayrılması gerekmektedir.[511]

-Yeniden Değerleme Modeli; Gerçeğe uygun değeri güvenilir olarak ölçülebilen bir maddi duran varlık kalemi, varlık olarak muhasebeleştirildikten sonra, yeniden değerlenmiş tutarı üzerinden gösterilir. Yeniden değerlenmiş tutar, yeniden değerleme tarihindeki gerçeğe uygun değerinden, müteakip birikmiş amortisman ve müteakip birikmiş değer düşüklüğü zararlarının indirilmesi suretiyle bulunan değerdir. (TMS/UMS 16, md. 31)

Bu yöntemin esası, maddi duran varlıkların kayıtlı değerinin gerçeğe uygun değere göre düzeltilmesi, birikmiş amortismanlara göre düzeltilmesi ve ayrılacak amortismanların cari değere göre düzeltilmiş (yeniden değerlenmiş) tutarlar üzerinden ayrılmasıdır.[512]

Yeniden değerlemeler, bilanço tarihi itibariyle gerçeğe uygun değer kullanılarak bulunacak tutarın defter değerinden[513] önemli ölçüde farklı olmasına neden olmayacak şekilde düzenli olarak yapılmalıdır.[514] Gerçeğe uygun değerin tespiti için yapılacak yeniden değerlemenin sıklığı, maddi duran varlığın gerçeğe uygun değerinde meydana gelen değişimlere bağlıdır. Bazı durumlarda yeniden değerleme yıllık olarak da yapılabilir. Ancak gerçeğe uygun değerinde önemli değişiklikler olmayan maddi duran varlıklara üç veya beş yılda bir yeniden değerleme yapılması yeterli görülmektedir. (TMS/UMS 16, md.34).

Duran varlığın değeri düşerse, varlığı cari değerle izleyen yöntemin gereği olarak değer düşüklüğü için karşılık ayrılmaz, doğrudan gider yazılarak varlığın değeri azaltılır. Sonraki dönemlerde değer düşüklüğü için de aynı uygulamaya devam edilir. Eğer sonraki dönemlerde değer artışı söz konusu olursa, artan değerin önceki dönem

[510] Yükçü ve İçerli,s.4,(Erişim Tarihi:16.06.2010)
[511] Örten Remzi ve Rıdvan Bayırlı, TMS 16'ya Göre Maddi Duran Varlıkların Dönem Sonunda Değerlemesi ve Muhasebe Uygulamaları, Muhasebe ve Finansman Dergisi, Sayı:36, Ekim 2007, s.37
[512] Örten ve Bayırlı, 16'ya Göre Maddi Duran Varlıkların Dönem Sonunda Değerlemesi ve Muhasebe Uygulamaları, s.41
[513] Bir varlığın birikmiş amortisman ve birikmiş değer düşüklüğü zararları indirildikten sonra finansal tablolara yansıtıldığı tutardır.
[514] Fırat ve Palak, TMS ve VUK Açısından Maddi Duran Varlıklarda Değerleme, s.88,(Erişim Tarihi:14.06.2010)

veya dönemlerde gider yazılan kısmı kadar bir tutarın gelir kaydedilmesi gerekir. Buradaki değer artışının zararları aşan kısmının ise standarda göre gelir kaydedilmeyerek doğrudan öz kaynaklardaki değer atışlarına alınması söz konusu olur.[515]

Bir maddi duran varlık kalemi yeniden değerlendiğinde, yeniden değerleme tarihindeki birikmiş amortisman aşağıdaki yöntemlerden birine göre işleme tabi tutulur.[516]

- Birikmiş amortisman varlığın brüt defter değerindeki değişiklikle orantılı olarak düzeltilir, bu yöntem genellikle bir varlığın itfa edilen yenileme maliyetinin bir endeks uygulanarak yeniden değerlendiği durumlarda kullanılır. Bu yönteme "brüt yönteme göre yeniden değerleme yöntemi" diyebiliriz.

- Birikmiş amortisman varlığın brüt defter değeri ile netleştirilir ve net tutar yeniden değerleme sonrasındaki değere getirilir. Bu yöntem genellikle binalar için kullanılır. Bu yönteme "net yönteme göre yeniden değerleme yöntemi" denmektedir.

Değer düşüklüğü; duran varlıkların yeniden değerlenmiş miktarları ve maliyetleri normal olarak varlığın yararlı ömrü boyunca sistemli olarak geri kazanılır. Eğer bir kalemin veya bir grup kalemin hasar, teknik eskime veya diğer ekonomik faktörler nedeniyle değeri düşerse, geri kazanılabilir değer varlığın defter değerinden daha az olabilir. Böyle durumlarda varlığın değer düşüklüğünün muhasebeleştirilmesi gerekir.[517]

Bir maddi duran varlık kaleminde değer düşüklüğü olup olmadığının belirlenmesinde, "TMS/UMS 36 Varlıklarda Değer Düşüklüğü" Standardı hükümleri uygulanır. Bu standart bir işletmenin varlığın defter değerinin nasıl gözden geçirileceğini, bir varlığın geri kazanılabilir tutarının nasıl belirleneceğini ve değer

[515] Örten ve Bayırlı, 16'ya Göre Maddi Duran Varlıkların Dönem Sonunda Değerlemesi ve Muhasebe Uygulamaları, s.37

[516] Örten ve Bayırlı, 16'ya Göre Maddi Duran Varlıkların Dönem Sonunda Değerlemesi ve Muhasebe Uygulamaları, s.37-38

[517] Fırat Hüseyin, "Maddi Duran Varlıklarda Değerleme Esaslarının TMS ve VUK Açısından İncelenmesi", VI.MUVMS (Muhasebe Uygulamaları ve Vergi Mevzuatı Sempozyumu), ASMMMO Ankara 02-06 Mart 2008,s.103-130, https://www.asmmmo.org.tr/asmmmo/files_yayinlar/file_105.pdf , (Erişim Tarihi:15.06.2010)

düşüklüğü zararının ne zaman muhasebeleştirileceği ya da iptal edileceğini belirler (TMS/UMS 16,m.63).

Bir varlığın net defter değeri, geri kazanılabilir tutarını aştığı zaman varlık değer düşüklüğüne uğramıştır. İşletme her bilanço tarihinde varlığın değerinin düşmüş olabileceğine ilişkin gösterge (işletme içi işletme dışı bilgi kaynaklarından) olup olmadığını değerlendirmelidir.[518]

Standartta ayrıca, işletmenin varlıkta herhangi bir değer düşüklüğü belirtisi bulunup bulunmadığına bakmaksızın sınırsız yararlı ömre sahip veya henüz kullanımda olmayan bir maddi olmayan duran varlığın, defter değerini geri kazanılabilir tutarı ile karşılaştırmak suretiyle, değer düşüklüğü açısından yıllık olarak test etmesi gerektiği belirtilmiştir. Her yıl aynı zamanda yapılmak koşuluyla, söz konusu değer düşüklüğü testi bir yıllık dönemin herhangi bir zamanında yapılabilir.[519]

Varlık başka TMS 16 Maddi Duran Varlıklar Standardındaki yeniden değerleme yöntemine göre yeniden değerlenmiş tutarı üzerinden gösterilmedikçe; değer düşüklüğü zararı derhal kar veya zararda muhasebeleştirilir. Yeniden değerlenmiş bir varlığa ilişkin değer düşüklüğü zararı, değerleme değer azalışı olarak dikkate alınır.(TMS 36, m.60)

Amortismanlar; Amortismana tabi bir maddi duran varlık hizmet süresi boyunca sistemli bir şekilde amortismana tabi tutulur. Standartta amortisman ayırmaya ilişkin aşağıdaki hükümler sıralanmaktadır.[520]

-Bir maddi duran varlık kaleminin, toplam maliyetine göre önemli bir maliyeti olan herbir parçası ayrı ayrı amortismana tabi tutulur.

-Bir İşletme, maddi duran varlık kaleminin başlangıçta muhasebeleştirilmiş olan tutarını önemli parçalara ayırır ve her bir parçayı ayrı olarak amortismana tabi

[518] Sipahi Barış ve Öğüz Akarçay Ayça, TMS 36 Çerçevesinde Maddi Duran Varlıklarda Değer Düşüklüğünün Ölçülmesi, Muhasebe ve Finansman Dergisi, Sayı:45, Ocak 2010,s.254
[519] Gökçen, Akgül Ataman ve Çakıcı,s.302
[520] Yükçü ve İçerli,s.6-7,(Erişim Tarihi:16.06.2010)

tutar. Örneğin, bir uçağın gövdesi ve motoru ister mülkiyete, ister finansal kiralamaya konu olsun, her ikisine de ayrı ayrı amortisman ayırmak uygun olabilir.

-Bir maddi duran varlık kaleminin önemli bir parçasının sahip olduğu yararlı ömür[521] ve amortisman yöntemi ile aynı kalemin bir başka önemli parçasının sahip olduğu yararlı ömür ve amortisman yöntemi aynı olabilir. Böyle parçalar amortisman giderinin belirlenmesinde gruplandırılabilir.

-Bir varlığın amortismana tabi tutarı, kalıntı değeri düşülerek belirlenir. Uygulamada, bir varlığın kalıntı değeri genellikle değersiz ve dolayısıyla amortismana tabi tutarın hesaplanmasında önemsiz olarak dikkate alınabilir.

-Bir varlığın yararlı ömrü ekonomik hizmet süresinden kısa olabilir. Bir varlığın yararlı ömrünün tahmini, işletmenin benzer varlıklara ilişkin tecrübelerine dayanan bir takdir meselesidir.

-Arsa ve binalar birlikte dikkate alındıklarında dahi ayrılabilir maddi duran varlıklardır ve ayrı olarak muhasebeleştirilirler.

Uygulanan amortisman yöntemi, işletme tarafından kullanılan varlığın ekonomik yararlarının kullanılma biçimini yansıtmalıdır. Duran varlığa bağlı olarak sağlanan ekonomik yararlar, ilke olarak işletme tarafından varlığın kullanılmasıyla tüketilir. Varlığın kullanılmadığı dönemde, varlıktan sağlanması beklenen ekonomik yararlar azalabilir. Bu nedenle, varlığın hizmet süresini bulmak için aşağıda yer alan faktörler dikkate alınmalıdır.[522]

Varlığın beklenen kapasitesine ya da üretim miktarına bağlı olarak belirlenen varlığın kullanım süresi,

- Varlığın kullanılmadığı dönemde oluşması beklenen eskime ve yıpranmalar,

[521] Bir varlığın işletme tarafından kullanılabilmesi beklenen süreyi veya işletme tarafından ilgili varlıktan elde edilmesi beklenen üretim sayısı veya benzeri üretim birimini ifade eder.

[522] Tokay Hüseyin, Muhasebe Kuramı ve Vergi Mevzuatı Açısından Maddi ve Maddi Olmayan Duran Varlıklar, Ankara 2002,Gazi Kitabevi,s.221

- Teknolojik yıpranma, ürün ya da hizmete olan piyasa talebindeki değişiklikler,

- Varlığın kullanımıyla ilgili yasal ve benzeri kısıtlamalar.

Varlığın hizmet süresi, varlığın işletmeye sağlaması beklenen yararına göre tanımlanmakla birlikte bazı durumlarda varlığın hizmet süresi ekonomik kullanım süresinden daha kısa olabilir. Maddi duran varlıkların hizmet süreleri dönemsel olarak gözden geçirilmelidir. Beklentilerin bir önceki tahminlerden farklılıklar göstermesi durumunda cari ve gelecek dönemlere ilişkin amortisman tutarları düzeltilmelidir.[523]

Bundan başka, maddi duran varlığın faydalı ömrünün belirlenmesinde bazı özel durumlarda standartta belirtilmiştir. Varlığın kayıtlı tutarı zaman esasına göre belirlenmiş ise, varlığın fiziksel ömrü değil, işletmenin varlıktan faydalanma süresi esas alınmaktadır. Bunun için, teknolojik eskime, aşınma, yıpranma gibi hususlar, varlığın faydalı ömrünün ilk defa belirleneceği zaman göz önüne alınmalıdır. Aynı zamanda, işletmenin bakım onarıma ilişkin politikaları da bu ölçüme etki etmektedir.[524]

Bir varlığın amortismana tabi tutarın yararlı ömrü boyunca sistematik olarak dağıtmak için çeşitli amortisman yöntemleri kullanılabilir. Bu yöntemler, TMS/UMS 16'ya göre şunlardır:[525]

- Doğrusal Amortisman Yöntemi: Bu yöntemde, varlığın kalıntı değeri değişmediği sürece, amortisman gideri yararlı ömrü boyunca sabittir.

- Azalan Bakiyeler Yöntemi: Bu yöntemde, amortisman gideri yararlı ömür boyunca azalır.

---

[523] Tokay, Muhasebe Kuramı ve Vergi Mevzuatı Açısından Maddi ve Maddi Olmayan Duran Varlıklar,s.221

[524] Akgül Ataman Başak, Maddi Duran Varlıkların Amortismanına İlişkin Uluslararası Muhasebe Standardında (IAS 16) Yer Alan Düzenlemeler ve Türk Vergi Mevzuatı İle Karşılaştırılması, s.2, (Erişim Tarihi:15.06.2010)

[525] Örten Remzi ve Rıdvan Bayırlı, TMS:16 Maddi Duran Varlıklar Standardına Göre Amortisman Ayırma ve Muhasebe Uygulamaları (I), Yaklaşım Dergisi, Nisan 2007, Sayı:172, s.15, http://www.tmsk.org.tr/makaleler/tms%2016/TMS-16%20MADDI%20DURAN%20VARLIKLAR%20STANDARDINA%20GORE%20AMORTISMAN%20AYIRMA%20VE%20MUHASEBE%20UYGULAMALARI-I.doc, (Erişim Tarihi:15.06.2010)

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

Ancak TMS/UMS 16'da yukarıdaki amortisman yöntemleri sayılmakla birlikte, gerekli durumlarda diğer amortisman yöntemlerinin kullanılması konusunda serbestlik getirilmiştir. TMS/UMS 'ya göre uygulanan amortisman yöntemleri periyodik olarak gözden geçirilmeli ve eğer varlıktan beklenen faydada değişiklik söz konusu ise farklı ve daha uygun bir yönteme geçilmelidir.[526]

İşletme, varlığın gelecekteki ekonomik yararlarının beklenen tüketim biçimini en çok yansıtan yöntemi seçer. Seçilen yöntem gelecekteki ekonomik yararların beklenen tüketim biçiminde bir değişiklik olmadıkça dönemden döneme tutarlı olarak uygulanır (TMS/UMS 16, md.62).

Arsa ve binalar birlikte alındıklarında dahi ayrılabilir maddi duran varlıklardır ve ayrı olarak muhasebeleştirilirler. Taş ocakları ve toprak doldurmak için kullanılan alanlar gibi bazı istisnalar hariç olmak üzere, arsaların sınırsız yararlı ömrü vardır ve bu nedenle amortismana tabi tutulmazlar. Binaların sınırlı yararlı ömrü vardır ve bu nedenle amortismana tabi varlıktırlar. Bir binanın üzerinde bulunduğu arsanın değerindeki artış binanın amortismana tabi tutarını etkilemez. (TMS/UMS 16,md.58).

Standarda göre maddi duran varlıkların amortismana tabi tutarları esas itibariyle maliyet değerleridir. Bununla birlikte, maddi duran varlıkların kalıntı değerleri[527] söz konusu ise amortismana tabi tutarın belirlenmesinde kalıntı değerin maliyet veya maliyet yerine geçen değerden düşülmesi gerekmektedir.(TMS/UMS 16,Md.16)

Yatırım Amaçlı Gayrimenkuller; TMS/UMS 40 no'lu standarda göre gayrimenkuller iki grupta değerlendirilir. Bunlar yatırım amaçlı gayrimenkuller ve sahibi tarafından kullanılan gayrimenkullerdir. Yatırım amaçlı gayrimenkuller, işletme

[526] Akgül Ataman Başak, Maddi Duran Varlıkların Amortismanına İlişkin Uluslararası Muhasebe Standardında (IAS 16) Yer Alan Düzenlemeler ve Türk Vergi Mevzuatı İle Karşılaştırılması, s.4, (Erişim Tarihi:15.06.2010)

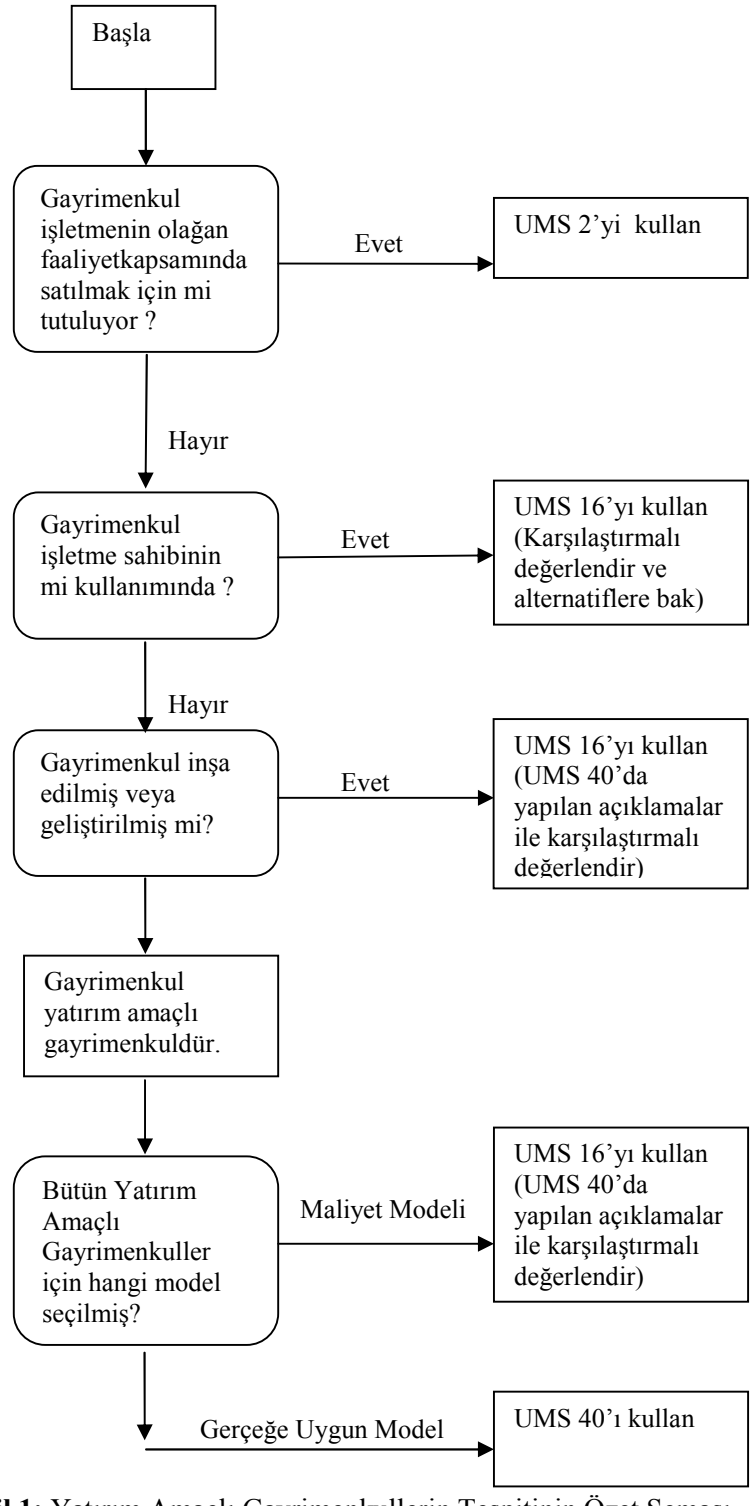
[527] Bir varlık tahmin edilen yararlı ömrünün sonundaki durum ve yaşına ulaştığında elden çıkarılması sonucu elde edilmesi beklenen tutardan, elden çıkarmanın tahmini maliyetleri düşülerek ulaşılan tahmini tutardır.

tarafından kira ve/veya sermaye kazancı elde etmek için tutulurlar.[528]Sahibi tarafından kullanılan gayrimenkuller maddi duran varlık standardı kapsamındadır.[529]

Yatırım amaçlı gayrimenkullerin ilk muhasebeleştirilmesi "maliyet" kavramı etrafında şekillenmektedir. Bu tür gayrimenkullerde maliyet sadece satın alma maliyeti ile sınırlı değildir. Gayrimenkulle doğrudan ilişkilendirilebilen, bir başka deyişle; gayrimenkulü sermaye kazancı ya da kira geliri elde etmek amaçları doğrultusunda faydalanılabilir hale getirmek üzere katlanılan tüm maliyetler maliyetin bir parçasıdır. Dolayısı ile satın alınan yatırım amaçlı bir gayrimenkulün maliyeti; satın alma fiyatı ile bu işlemle doğrudan ilişkilendirilebilen avukatlık hizmetlerine ilişkin ödenen ücretler ve gayrimenkul alım vergisi gibi harcamalardan ve gayrimenkulle ilgili diğer işlem maliyetlerinden oluşmaktadır. Yatırım amaçlı gayrimenkul vadeli olarak alınmışsa, ilk muhasebeleştirmede maliyet değeri, vadeli değerin peşin tutarıyla(bugünkü değeriyle); toplam vade farkı tutarı ise vade boyunca gider olarak muhasebeleştirilecektir.[530]

Yatırım amaçlı gayrimenkullerin, alım sonrasında değerlemesinde iki yöntem kullanılmaktadır. Gerçeğe uygun değer yöntemi ve maliyet değeri yöntemidir. İşletmeler, gerçeğe uygun değerin güvenilir olarak ölçülemediği durumlardaki istisnalar hariç olmak üzere iki yöntemden dilediklerini seçmekte serbesttirler. Bu yöntemde yatırım amaçlı gayrimenkulün gerçeğe uygun değerindeki değişiklikten kaynaklanan kazanç veya kayıplar meydana geldikleri dönemde dönem kar/zararına dahil edilirler.[531]Maliyet değeri ile değerlenen yatırım amaçlı gayrimenkuller TMS/UMS 36 Varlıklarda Değer Düşüklüğü standardının kapsamındadır. Yatırım amaçlı gayrimenkullerin ele alınış şeklini özetleyen şema aşağıdaki gibidir.

[528] Örten, Kaval ve Karapınar,s.608
[529] Gökçen,Ataman,Çakıcı,s.357
[530] Öztürk Can, Yerel ve Uluslararası Muhasebede Yatırım Amaçlı Gayrimenkul Kavramı ve UMS 40'ın Türkiye Muhasebe Sistemine Yansımaları, Mali Çözüm Dergisi, Sayı:96,s.108, http://archive.ismmmo.org.tr/docs/malicozum/96malicozum/5%20can%20ozturk.pdf, (Erişim Tarihi:19.06.2010)
[531] Örten, Kaval ve Karapınar,s.614



Şekil 1: Yatırım Amaçlı Gayrimenkullerin Tespitinin Özet Şeması

Kaynak: Epstein Barry J., Jermakowicz Eva K., İnterpretation and Application of İnternational Financial Reporting Standards, Unites States of America, John Wiley & Sons,inc.2010, s.492.

Satış Amaçlı Elde Tutulan Duran Varlıklar; TFRS/IFRS 5 Satış Amaçlı Elde Tutulan Duran Varlıklar standardına göre bir duran varlığın defter değerinin sürdürülmekte olan kullanımdan ziyade satış işlemi vasıtası ile geri kazanılacak olması durumunda işletme, söz konusu varlığı satış amaçlı olarak sınıflandırır.[532] Satış amaçlı elde tutulan olarak sınıflandırılma kriterlerini sağlayan varlıklar bilançoda ayrı olarak sunulur. Söz konusu duran varlıklar, defter değeri veya satış için katlanılacak maliyetler düşülmüş gerçeğe uygun değerden düşük olanı ile değerlenir ve bu varlıklar üzerinden amortisman ayırma işlemi durdurulur.[533]

2.2.2.3. Maddi Duran Varlıkların VUK ve TMS/UMS'e Göre Değerleme Açısından Karşılaştırılması

Değerleme; Vergi Usul Kanunu'nda duran varlıkların maliyet bedeli ile değerleneceği belirtilerek maliyet bedeli içine giren unsurlar sayılmıştır (VUK. madde 269-272). Buna göre maliyet bedeli tespitinde mükellefler isterlerse, satın alma bedeline alışla ilgili noter, mahkeme masrafları, komisyon ve tellaliye giderleri ile emlak alım ve özel tüketim vergisi gibi alışla ilgili giderleri ilave edebilirler. Muhasebe standartlarında bunlar, maliyetin zorunlu unsuru olduğu halde vergi mevzuatımızda sayılan unsurların maliyete ilavesinde ihtiyariliğin bulunması farklılık arz etmektedir.[534] Buna göre Standart uyarınca, maddi duran varlık alımında ödenen tüm edinme masrafları maliyete ilave edilirken, Vergi Usul Kanunu'na göre söz konusu masraflardan bazıları "gider" olarak da kayıt edilebilmektedir. [535]

Standarda göre, bir maddi duran varlık kaleminin maliyetine, yönetimin amaçları doğrultusunda faaliyet gösterebilmesi amacıyla, gerekli duruma ve yere getirilmesi ana kadar ortaya çıkan giderler dahil edilmektedir. Bu noktadan sonra ortaya çıkan giderlerin ise, maddi duran varlığın maliyetine ilave edilmesine izin verilmemektedir. Maddi duran varlığın ilk muhasebeleştirilmesinden sonra ortaya çıkan günlük bakım maliyetleri doğduğu dönemde gider olarak kaydedilmekte, ancak, maddi

[532] Gücenme Gençoğlu,s.269
[533] Demir Şeref, VUK ve UFRS(TMS) uyarınca Stoklar ve Maddi Duran Varlıkların Değerleme Farkları, Vergi Sorunları Dergisi, Sayı:220,Ocak 2007,s.16
[534] Gücenme Gençoğlu,s.201
[535] Kaya,s.6 (Erişim Tarihi:15.06.2010)

duran varlığın parçalarının düzenli aralıklarla yenilenmesini gerektiren koşulların olması halinde, bu tür giderler varlığın maliyet bedeline ilave edilebilmektedir. [536] Varlıkların elde edilmesinden sonra, varlığın önceden belirlenmiş kapasitesini genişleterek, gelecekte elde edilecek yararlarını artıran harcamaların ilgili varlığın maliyetine eklenmesi VUK da da yer almaktadır.[537]

Borçlanma maliyetlerinin muhasebeleştirilmesi açısından VUK ile standart arasında bazı farklılıklar söz konusudur. Maddi duran varlık alımı taksitlendirilmişse, elde etme maliyeti peşin fiyatına eşit olarak belirlenir. Bu durumda toplam ödeme tutarı ile peşin fiyat arasındaki fark, TMS 23 " Borçlanma Maliyetleri" Standardında aktifleştirmeye izin verilen durumlar hariç, kredi dönemi boyunca faiz gideri olarak mali tablolara alınır. Ancak özellikli bir varlığın satın alınması, inşası veya üretimi ile doğrudan ilgisi bulunan borçlanma maliyetleri aktifleştirilir.[538] VUK' da ise, maddi duran varlıkla doğrudan ilgili bir kredinin, o varlığın yatırım dönemine düşen kısmının duran varlığın maliyetine eklenmesi zorunludur. Varlık aktife girdikten sonra ise finansman giderlerinin varlığın maliyet bedeline ilave edilmesi veya dönem gideri olarak muhasebeleştirilmesi konusu mükelleflerin isteğine bırakılmıştır. [539]

Arsasıyla birlikte bina alımında, standarda göre, ayrılabilir maddi duran varlıklar olarak kabul edilir ve ayrı olarak muhasebeleştirilmesi önerilmektedir. Bunun nedeni, arsanın sınırsız ömre sahip olması gösterilmektedir. Bununla birlikte, standardın aynı maddesi uyarınca, taş ocakları ve toprak doldurmak için kullanılan alanlar bu uygulamanın dışında bırakılmıştır. Örneğin, bir maden işletmesinin bina yapmak için aldığı ve maden bittiğinde değersiz hale gelecek olan arsa için, "bina-arsa" ayrımı yapılmamalıdır. Ancak Türk Vergi Mevzuatına göre, arsanın sınırlı veya sınırsız ömre sahip olup olmadığına bakılmaksızın arsa bedeli, binanın maliyet unsuru olarak işlem görmektedir.[540]

---

[536] Akbulut ,s.9, (Erişim Tarihi:25.04.2010)

[537] Tokay, Muhasebe Kuramı ve Vergi Mevzuatı Açısından Maddi ve Maddi Olmayan Duran Varlıklar, s.233

[538]Gücenme Gençoğlu,s.201

[539] Akbulut s.10,(Erişim Tarihi:25.04.2010)

[540] Kaya,s.7,(Erişim Tarihi:15.06.2010)

Değeri belirli bir tutarı aşmayan maddi duran varlık alımında, Vergi Usul Kanunu'nun aksine TMS 16'da herhangi bir düzenleme yer almamaktadır. Bir başka ifadeyle, maddi duran varlık niteliğinde olan iktisadi kıymetlerin değerine bakılmaksızın aktifleştirilmesi gerekmektedir.[541]

Standartta maddi duran varlıklar için izleyen dönemlerde değerlemesine ilişkin olarak maliyet ve yeniden değerleme modeli olmak üzere iki değerleme modeline yer verilmiştir. Yeniden değerleme uygulaması vergi kanunlarımızda yer almayan bir uygulamadır. Her ne kadar ülkemizde 2004 yılına kadar uygulanan maddi duran varlıklar yeniden değerleme uygulamasına benzese de, içerik olarak oldukça farklı bir uygulamadır. Önceki uygulamada ülkedeki enflasyon düzeyi dikkate alınarak bir katsayı tespit edilmekte ve tüm maddi duran varlıklar bu oranla çarpılarak yeni defter değerleri hesaplanmakta idi. Standartta ise, gerçeğe uygun değeri güvenilir bir şekilde tespit edilebilen maddi duran varlık sınıfı yeniden değerlemeye tabi tutulmaktadır. Yeniden değerleme yapıldıktan sonra, izleyen dönemlerde varlığın değerinde düşme meydana geldiğinde, varlığın defter değeri tekrar düzeltilmektedir. Yine, önceki uygulamada yeniden değerleme değer artış fonu sermayeye ilave edilmediği sürece, varlık elden çıkarıldığında kapatılan bir hesaptı. Yani, varlığın elden çıkarılması esnasında satış kar veya zararının hesaplanmasında dikkate alınıyordu. Standarda göre ise, yeniden değerleme değer artışları varlık elden çıkarıldığında veya kullanımdan vazgeçildiğinde geçmiş yıllar karlarına aktarılmaktadır. İşletmelerin maddi duran varlıklarını değerlemede yeniden değerleme modelini uygulamaları halinde, varlığın amortismana tabi tutarında artış meydana geleceği için, izleyen dönemlerde ayrılacak amortisman tutarı da artış gösterecektir. Bu durum ise, vergi uygulamaları ile standart arasında farklılıklara neden olacaktır.[542]

Değer Düşüklüğü; VUK ile standart arasındaki en önemli farklılık, maddi duran varlıklar değer düşüklüğü karşılığı uygulamasında karşımıza çıkmaktadır. Standartta yer alan, maddi duran varlıklar için değer düşüklüğü karşılığı ayrılması

[541] Kaya,s.7-8,(Erişim Tarihi:15.06.2010)
[542] Akbulut, s.19, (Erişim Tarihi:25.04.2010)

işlemi yeni bir uygulamadır. Bir varlığın net defter değerinin geri kazanılabilir tutarını aşmış olması durumunda, o varlığın değer düşüklüğüne uğradığı kabul edilmektedir. Bu durum ise, VUK ile standart arasında farklı uygulamaların ortaya çıkmasına neden olacaktır. [543] Vergi Usul Kanununda da bu konuya paralel düzenlemelerin "fevkalade amortisman" adıyla yer aldığı bilinmektedir.[544]

Amortismanlar; standarda göre, varlığın amortismana tabi tutulması, varlık kullanılabilir olduğunda, örneğin yönetim tarafından istenilen yer ve duruma getirildiği zaman başlamaktadır. Yani kıst esası geçerlidir. VUK' da ise, binek otomobiller hariç olmak üzere, varlığın aktife girdiği yıl dikkate alınmakta, örneğin varlık yılın sonunda işletmeye girmiş olsa dahi, yılın tamamını kapsayacak şekilde amortisman ayrılmaktadır.[545]

Seçilecek amortisman yöntemi konusunda ise, standartta, her ne kadar normal amortisman, azalan bakiyeler üzerinden amortisman ve üretim miktarını esas alan amortisman yöntemleri sayılmış olsa da, gerekli durumlarda diğer amortisman yöntemlerinin kullanılması konusunda serbestlik getirilmiştir. Standartta yer alan "Uygulanan amortisman yöntemlerinin periyodik olarak gözden geçirilmesi ve varlıklardan beklenen fayda da değişiklik söz konusu olması durumunda farklı ve daha uygun bir yönteme geçilmesi" ibaresi bunun kanıtıdır. Vergi Usul Kanununda, normal amortisman yöntemi ve hızlandırılmış amortisman yöntemleri; azalan bakiyeler üzerinden amortisman ve fevkalade amortisman yöntemleri sayılmıştır. Bu yöntemler dışında diğer yöntemlerin kullanılması söz konusu değildir. Sadece işletmenin azalan bakiyeler üzerinden amortisman ayırma yönteminden normal amortisman yöntemine geçilmesine imkan tanınmıştır. Standartta hurda değer kavramı açıklanmış ve tahminine ilişkin bir takım esaslar belirlenmiştir. Vergi Usul Kanununda ise hurda değere ilişkin bir düzenleme getirilmemiştir. [546]

---

[543] Akbulut,s. 10, (Erişim Tarihi:25.04.2010)

[544] Fırat ve Palak, TMS ve VUK Açısından Maddi Duran Varlıklarda Değerleme, s.93,(Erişim Tarihi(14.06.2010)

[545] Akbulut, s.11, (Erişim Tarihi:25.04.2010)

[546] Ataman Başak, Maddi Duran Varlıkların Amortismanına İlişkin Uluslararası Muhasebe Standardında (IAS 16) Yer Alan Düzenlemeler ve Türk Vergi Mevzuatı İle Karşılaştırılması, s.10, (Erişim Tarihi:15.06.2010)

VUK ve TMS/UMS 16'da yer alan amortisman uygulamasına ilişkin düzenlemelerin ana hatları ile karşılaştırması aşağıdaki tabloda yapılmıştır.

Tablo 6
Vergi Usul Kanunu ve TMS-16'nın Amortisman Uygulaması Açısından Karşılaştırılması

MEVCUT VUK'U İÇEREN UYGULAMA	TMS 16 UYGULAMASI
1. Amortismana konu değer varlığın maliyet bedelidir.	1. Amortismana konu değer varlığın maliyet bedelinden **kalıntı değer** düşüldükten sonraki tutardır.
2. Varlığı elde ederken ortaya çıkan vade farkları varlığın maliyetine dahil olduğu için vade farkını içeren toplam tutar üzerinden amortisman ayrılmaktadır.	2. Varlığı elde ederken ortaya çıkan vade farkları varlığın maliyetine dahil edilmediği için vade farksız tutar üzerinden amortisman ayrılmaktadır.
3. MDV'nin elde edildiği döneme (sonraki dönemlerde isteğe bağlı) ait finansman giderlerinin maliyete verilmesi gerektiği için amortismana konu değer her halükarda finansman giderlerini içermektedir.	3. Varlığı elde etme ile ilgili finansman giderlerinin maliyete verilmemesi gerektiği için (özellikli varlıklar hariç) finansman giderlerini içermeyen maliyet bedeli üzerinden amortisman ayrılmaktadır.
4. VUK'da yapılan değişiklikle "yararlı ömür" amortismana esas süre olmasına rağmen, yayınlanan listedeki ekonomik ömürlere uyulması gerekmektedir.	4. Amortisman süresi yararlı ömür veya üretim miktarına göre belirlenir. Bu ölçüler muhasebe uygulayıcısı tarafından tahmin edilir.
5. Yararlı ömür sadece "yıl" bazında belirlenmektedir.	5. Yararlı ömür "yıl" veya "üretim birimi" bazında belirlenebilmektedir.
6. Yararlı ömür olağanüstü durumlar dışında sabittir.	6. Yararlı ömür ve kalıntı değer tahmini her yıl gözden geçirilmek ve değişiklikler yansıtılmak zorundadır.
7. Kullanılabilecek yöntemler, normal amortisman yöntemi, azalan bakiyeler yöntemi ve istisnai durumlarda fevkalade amortisman yöntemidir. Üretim miktarı yöntemi öngörülmemiştir.	7. Kullanılabilecek yöntemler "doğrusal amortisman yöntemi, azalan bakiyeler yöntemi ve üretim miktarı yöntemi"dir.
8. Satış amaçlı maddi duran varlıklarla gelecekte ekonomik yarar beklenmeyen duran varlıklarda amortisman ayırmaya devam edilebilir.	8. Satış amaçlı maddi duran varlıklarla gelecekte ekonomik yarar beklenmeyen duran varlıklarda amortisman ayırma işlemi durdurulur.
9. Parçalara ayırarak ya da gruplandırarak amortisman ayırma ile ilgili düzenleme bulunmamaktadır. Ancak birlikte değerleme yapılabilmektedir.	9. Parçalara ayırarak ya da gruplandırarak amortisman ayırmak mümkündür.

Kaynak: Örten Remzi, Rıdvan Bayırlı, TMS 16: Maddi Duran Varlıklar Standardına Göre Amortisman Ayırma ve Muhasebe Politikaları, Yaklaşım Dergisi, Nisan 2007, Sayı:172,s.16

Yukarıdaki tabloda özetlendiği üzere VUK ve TMS arasındaki en önemli farklılık; yararlı ömür ile ilgilidir:

Standart, yararlı ömürlerin belirlemesini işletmeye bırakmaktadır. Ayrıca, maddi duran varlıkların farklı yararlı ömre sahip önemli bileşenlerinin amortisman

tutarlarının hesaplanmasında ayrı gruplandırılmasını istenmektedir. VUK ve buna bağlı çıkarılan tebliğlerde ise öncelikli olarak maddi duran varlığa sahip olan işletmenin faaliyet gösterdiği sektörü baz alarak hazırlamış olduğu amortisman listesinin kullanılmasını istemektedir. Sektörel listelerde bulunmayan maddi duran varlıklar için de listenin genel kısmından yararlanılması hüküm altına almıştır. [547]

Standartta yararlı ömrün değişen şartlara göre revize edilebileceği ifade edilmektedir. VUK'da maddi duran varlık için listede belirlenen yararlı ömrün değiştirilmesine izin verilmemektedir. Böyle bir değişiklik ancak olağanüstü durumlarda fevkalade amortisman uygulaması ile kısmen mümkün olabilir. Standartta yararlı ömrün belirlenmesi süre bazlı olabileceği gibi faaliyet bazlı da olabilir. VUK' da yararlı ömürler tamamen süre bazlıdır. Bu nedenle standarda göre faaliyet bazlı bir yararlı ömür seçilmesi durumunda faaliyetin durdurulduğu dönemde amortisman tutarı sıfır olabilir. VUK' da ise böyle bir durum söz konusu değildir. Diğer farklılıkların önemli bir kısmı da yararlı ömrün belirlenmesi ve tüketim modelinin uygulamaya yansıtılması ile ilgilidir. [548]

Yatırım Amaçlı Gayrimenkuller; VUK' da gayrimenkullerin yatırım amaçlı veya kullanım amaçlı şeklinde sınıflandırılması söz konusu değildir. İşletmenin sahip olduğu tüm gayrimenkuller maliyet bedeli ile değerlenmektedir. Dolayısıyla, peşin satın alınan gayrimenkullerin ilk muhasebeleştirmesi açısından standart ve VUK arasında herhangi bir farklılık bulunmamaktadır. Ancak, varlığın vadeli alınması durumunda maliyet bedeli vade farkı kadar farklılaşabilmektedir. Yatırım amaçlı gayrimenkullerin izleyen dönemlerde değerlemesi ile ilgili olarak standartta iki yönteme yer verilmektedir. Bunlar gerçeğe uygun değer yöntemi ve maliyet yöntemidir. Maliyet yönteminin seçilmesi halinde, maddi duran varlıklarda olduğu gibi, yatırım amaçlı gayrimenkullerde de değer düşüklüğü karşılığı hesaplanabilmektedir. Değer düşüklüğü karşılığının hesaplanması durumunda ise, amortisman tutarlarında farklılık ortaya

[547] Marşap Beyhan, Maddi Duran Varlıklarda Amortisman Uygulaması ve Yararlı Ömrün Belirlenmesi, VI.MUVMS (Muhasebe Uygulamaları ve Vergi Mevzuatı Sempozyumu), ASMMMO Ankara 02-06 Mart 2008,s.154, https://www.asmmmo.org.tr/asmmmo/files_yayinlar/file_105.pdf , (Erişim Tarihi:15.06.2010

[548] Marşap, s.154

çıkmaktadır. Ayrıca, değer düşüklüğü zararı da VUK açısından kanunen kabul edilmeyen gider niteliği taşımaktadır. [549]

Satış Amaçlı Elde Tutulan Duran Varlıklar; VUK' da satış amaçlı gayrimenkuller ayrımı düzenlenmemiştir.[550] İşletmenin sahip olduğu tüm gayrimenkuller maliyet bedeli ile değerlenmektedir.

2.2.3. Maddi Olmayan Duran Varlıkların Değerlemesi

Bu grupta, herhangi bir fiziksel varlığı bulunmayan ve işletenin belli bir şekilde yararlandığı ya da yararlanmayı beklediği aktifleştirilen giderler ile belli koşullar altında hukuken himaye gören haklar izlenir. Maddi olmayan duran varlıklar grubunda aşağıdaki büyük defter hesapları bulunur.[551]

E- Maddi Olmayan Duran Varlıklar

1- Haklar

2- Şerefiyeler

3- Kuruluş ve Örgütlendirme Giderleri

4- Araştırma ve Geliştirme Giderleri

5- Özel Maliyetler

6- Diğer Maddi Olmayan Duran Varlıklar

7- Birikmiş Amortismanlar(-)

8- Verilen Avanslar

[549] Akbulut s.12(Erişim Tarihi:25.04.2010)

[550] Demir Şeref, VUK ve UFRS(TMS) uyarınca Stoklar ve Maddi Duran Varlıkların Değerleme Farkları, Vergi Sorunları Dergisi,s.16

[551] Sağlam,s.261

2.2.3.1. VUK'a Göre Maddi Olmayan Duran Varlıkların Değerlemesi

2.2.3.1.1. Haklar

VUK' nun 269. maddesine göre gayri maddi haklar[552], gayrimenkuller (maddi duran varlıklar) gibi değerlenir. Maddi olmayan duran varlıklara ilişkin bedeller, amortisman ayırma yoluyla itfa edilir. Genel esaslara göre amortismana tabi tutulur ve genelde 5 yılda itfa edilir.[553] Maddi duran varlıkların değerleme ve amortisman hükümleri gayri maddi haklar için de geçerlidir.[554]

2.2.3.1.2. Şerefiyeler (Peştamallık)

Peştamallıklar mukayyet değerleri üzerinden değerlenerek aktifleştirilirler (VUK Md.282). Değeri (393 Sıra No.lu V.U.K Genel Tebliği ile 1.1.2010'dan itibaren) 680-TL'yi aşmayan peştamallıklar doğrudan gidere yazılabilir.

Bir işletmenin aynı varlıklarla gelecekte, normal kazancının üzerinde fazladan elde edeceği kazançların şimdiki değeri olarak tanımlanabilen peştamallıklar (şerefiye)[555] vergi hukukuna göre, ancak, bunları bir bedel karşılığında iktisap eden işletme tarafından değerlenerek bilançoda gösterilebilir. Diğer bir ifade ile bir işletmenin başarılı faaliyetleri sonucu kazanmış olduğu peştamallığı bilançosunda göstermesi mümkün değildir. Peştamallıkların bilançoda yer alabilmesi için bir bedel karşılığında satın alınmış olması gerekmektedir.[556]

---

[552] İmtiyaz, patent, lisans, unvan, ticari marka (alameti farika) türünden sınai, edebi ve mülkiyet hakları gibi belli bir bedel ödenerek satın alınan veya işletmede oluşturulan hukuki haklar ile devletin bazı şartlarla işletmeye sağladığı imtiyazlardır.(Patent, endüstride belli kişilerin veya işletmelerin yaptıkları yeni icatları korumak için verilen bir buluş belgesi, imtiyazlar, devlet tarafından sahip olunan doğal kaynakların (özellikle madenlerin) işletilmesi için devletten alınan hak, ticaret unvanı, işletmenin ticaret siciline kayıtlı olan adı, marka, mamullere üreten tarafından koyulan her türlü işaret ve damgalar, telif hakkı bilim, edebiyat veya güzel sanatlar alanlarında düşünce ürünü olarak bir eser meydana getirenin eser üzerindeki haklarıdır.)

[553] Erkan,Elitaş ve Ceran,s.150

[554] Kızıl,s.361

[555]Peştamallık, bir ticari işletmenin başkasına devir ve temliki sırasında aktifinde bulunan emtia ve demirbaşların gerçek değerinden başka; işletmenin bulunduğu yerin önemi, piyasada tutmuş olduğu şöhret ve itibar, müşteri kitlesinin büyüklüğü, faaliyet nedenlerden ötürü bilanço değerine ilave olarak sahip olunan değeri ifade etmektedir.

[556] Kızıl,s.362

2.2.3.1.3. Kuruluş ve Örgütlendirme Giderleri

Kurumlarda aktifleştirilen ilk kuruluş ve örgütlenme giderleri[557] mukayyet değeri ile değerlenir(VUK Md.282). Bu değer ilk kuruluş ve örgütlenme için yapılan giderlerden fazla olamaz. Yine aynı madde hükmüne göre ilk kuruluş ve örgütlenme giderlerinin aktifleştirilmesi ihtiyaridir.[558]Aynı madde de "kurumun tesis olunması veya yeni bir şubenin açılması veyahut da işlerin devamlı bir surette genişletilmesi için yapılan ve karşılığında maddi bir kıymet iktisap olunmayan giderler bu cümledendir" denmek suretiyle ilk tesis ve taazzuv giderleri tanımlanmaya çalışılmıştır.[559]

282. maddenin ilk fıkrasındaki "kurumlarda aktifleştirilen …" ibaresinden kurumlar vergisi mükelleflerinin bu giderleri aktifleştirebilecekleri, diğerlerinin gider kaydedecekleri anlamı çıkarıldığı için gelir vergisi mükelleflerinin bu giderleri aktifleştiremeyecekleri kabul edilmektedir. Kuruluş ve örgütlendirme giderlerinin temel özelliği gelecek yılları ilgilendirmesi ve karşılığında maddi bir değer iktisap edilmemesidir.[560]Mükellefler kuruluş ve örgütlendirme giderlerinin bir kısmını aktifleştirip kalan kısmını giderleştiremezler. Seçimlik haklarını söz konusu giderlerin tamamı üzerinden kullanmak durumundadırlar. [561]

2.2.3.1.4. Araştırma ve Geliştirme Giderleri

VUK' da Ar-Ge harcamalarının[562] aktifleştirilmesi konusunda herhangi bir açık hüküm yoktur. Sadece 282. maddede ilk tesis ve taazzuv giderleri ve peştamallıklar tanımlanmıştır. Bu maddede yer alan "işlerin devamlı bir surette genişletilmesi için yapılan ve karşılığında maddi bir iktisap olunmayan giderler" diye ifade edilen

[557] İşletmenin kurulmadan önce yapmış olduğu iş ve piyasa etüdü, fizibilite raporu ile ilgili harcamalar, şirketin kuruluş formaliteleri ile ilgili giderler, hisse senedi ve tahvil çıkarılması, yeni personelin işe alıştırılması ve eğitilmesi, işletmenin tanıtılması için yapılan masraflar ve işletme faaliyete geçinceye kadar yapılmış olan genel idare giderleri ilk kuruluş ve örgütlenme giderlerindendir. Kurulmuş ve faaliyetine devam eden bir işletmenin sermaye artırımı için yapılan harcamaları, yeni şube açma masrafları, tahvil çıkarma giderleri de kuruluş ve örgütlenme giderlerine dahil edilir.

[558] Kızıl, s.361

[559] Özyer,s.502,2003

[560] Özyer,s.502,2003

[561] Aydın,s.157

[562]Ar-ge faaliyetleri; yeni bir ürün geliştirmek, yeni bir üretim teknolojisi geliştirmek, mevcut teknolojileri geliştirmek, üretim maliyetlerini düşürmek, pazar ve pazarlama araştırmaları yapmak, araştırma bulgularını projeye dönüştürmek şeklindeki faaliyetlerdir.

harcamalar kapsamına girdiği söylenebilir. Bu maddede kapsama giren giderlerin aktifleştirilmesinin ihtiyari olduğu hususu da ayrıca açıklanmıştır. Kurumlar Vergisi Kanunu'nda araştırma ve geliştirme giderlerinin aktifleştirilmesi ile ilgili olarak bir hüküm bulunmamaktadır. Araştırma ve geliştirme giderlerinin hangi maliyet ölçüsü ile değerleneceği konusunda Vergi Usul Kanunu'nda özel bir hüküm olmamakla birlikte, 289. madde hükmüne göre araştırma ve geliştirme giderlerinin mukayyet değerleriyle değerlemesi gerekmektedir.[563]

Ar-Ge faaliyetleri teşvik edilmesine yönelik olarak mükelleflere vergisel bir avantaj sağlanmıştır. Kurumlar Vergisi Kanunu Madde 10'da(5746 sayılı Kanunun 5inci maddesiyle 31.12.2023 tarihine kadar uygulanmak üzere değişen ibare Yürürlük; 01.04.2008) mükelleflerin işletmeleri bünyesinde gerçekleştirdikleri münhasıran yeni teknoloji ve bilgi arayışına yönelik araştırma ve geliştirme harcamaları tutarının %100'ü oranında hesaplanacak Ar-ge indirimini kurumlar vergisi matrahının tespitinde, kurumlar vergisi beyannamesi üzerinde ayrıca gösterilmek şartıyla kurum kazancından indirebilecekleri ifade edilmiştir.

2.2.3.1.5. Özel Maliyetler

VUK' nun 272. Maddesinde özel maliyetler[564] ilgili olarak, "normal bakım, tamir ve temizleme giderleri dışında, gayrimenkulü veya elektrik üretim ve dağıtım varlıklarını genişletmek veya iktisadi kıymetini devamlı olarak artırmak maksadıyla yapılan giderler, gayrimenkulün veya elektrik üretim ve dağıtım varlıklarının maliyet bedeline eklenir.

(Bir geminin iktisap tarihindeki süratini fazlalaştırmak, yolcu ve eşya yükleme ve barındırma tertibatını genişletmek veya değiştirmek suretiyle iktisadi kıymetini devamlı olarak artıran giderlerle bir motorlu kara nakil vasıtasının kasa veya motorunun

[563] Yardımcıoğlu Mahmut, Nuray Demirel ve Veli Özer, Araştırma-Geliştirme Harcamalarının ve Maddi Olmayan Duran Varlıkların TMS 38, Tekdüzen Muhasebe Sistemi ve SPK Tebliğine Göre Muhasebeleştirilmesi İşlemlerinin Karşılaştırılması, Mali Çözüm Dergisi, Ocak-Şubat 2008, Sayı:85, s.52, http://archive.ismmmo.org.tr/docs/malicozum/85malicozum/03_mahmutyardimcioglu.pdf, (Erişim tarihi:20.06.2010)

[564] İktisadi bir faaliyetin icrası için kiralanan gayrimenkullerde bizzat kiracı tarafından gayrimakulu genişletmek ve iktisadi kıymetini devamlı olarak artırmak için yapılan (değer artırıcı) giderler ile kiracının faaliyetini yürütebilmek için yaptığı giderleri ifade eder. Özel maliyet bedelleri, kiracı tarafından yapılan ve ilgili gayrimenkulün maliyetinde artışa neden olan harcamalardır.

yenisi ile değiştirilmesi veya alımında mevcut olmayan yeni bir tertibatın eklenmesi için yapılan giderler maliyet bedeline eklenmesi gereken giderlerdendir.)

Gayrimenkuller kira ile tutulmuş ise veya elektrik üretim ve dağıtım varlıklarının işletme hakkı verilmiş ise, kiracı veya işletme hakkına sahip tüzel kişi tarafından yapılan bir ve ikinci fıkralardaki giderler bunların özel maliyet bedeli olarak ayrıca değerlenir. Kiracının veya işletme hakkına sahip tüzel kişinin faaliyetini icra için vücuda getirdiği tesisata ait giderler de bu hükümdedir.

Gayrimenkuller veya elektrik üretim ve dağıtım varlıkları için yapılan giderler hem tamir, hem de kıymet artırma giderlerinden terekküp ettiği takdirde, mükellef bu giderlerden maliyet bedeline eklenecek kısmı ayrı göstermek mecburiyetindedirler" denilmektedir.

VUK' nun 272. maddesi bu gibi giderlerin özel maliyet bedeli olarak ayrıca değerleneceğini belirtmiştir. Buna göre, kiralanan iktisadi kıymeti genişletmek veya fonksiyonunu değiştirmek suretiyle değerini devamlı olarak artıran veya faaliyeti icra için ilave tesisata ilişkin olarak yapılan harcamalar, özel maliyet bedeli olarak aktifleştirilecektir.[565]Yapılan giderlerin özel maliyet bedeli olarak değerlendirilmesi için, gayrimenkul başkasına ait olmalı ve kiralanmış olmalıdır, giderler maliyet bedeline eklenmesi gereken giderler olmalıdır ve iktisadi kıymet gayrimenkul, gayrimenkul gibi değerlenen bir kıymet veya elektrik üretim ve dağıtım varlığı olmalıdır.[566]

2.2.3.1.6. Diğer Maddi Olmayan Duran Varlıklar

Yukarıda belirtilen varlıkların hiç birine dahil edilmeyen maddi olmayan duran varlıklardır. Mali duran varlığın türüne ve özelliklerine göre değerlenmesi gerekmektedir.

[565] Nazali Ersin, Özel Maliyet Bedeli, Vergi Dünyası Dergisi, Aralık 2007, Sayı:316,s.141
[566] Çağıl Münevver ve Özkan İlhan, Vergilendirilmesi ve Muhasebeleştirilmesi Bakımından Özel Maliyet Bedeli Uygulaması, Vergi Raporu Dergisi, Aralık 2008 Özel Sayı, Sayı:111,s.168

2.2.3.1.7. Birikmiş Amortismanlar

Haklar, kendilerinden yararlanılacak süre içinde amortismana tabi tutulurlar, Bu sürenin mukavelelerle tespit edilmiş veya resmi bir makamca tescil edilmiş olması lâzımdır. Mukavele süresinin bir yıl olması durumunda aktifleştirildikleri dönemin sonunda gidere yazılırlar. Faydalanma süresinin belli olmaması veya tespit edilmemiş olması durumunda, haklar, 15 yılda ve % 6,66 amortisman oranına göre[567], itfa edilir. [568]

Peştamallıklar, VUK' nun 326. Maddesine göre, mukayyet değerleri üzerinden beş yılda eşit taksitlerle[569] itfa edilir. [570]

Kuruluş ve örgütlendirme gideri, VUK' nun 326. maddesi, kurumların aktifleştirildikleri ilk kuruluş ve örgütlenme giderlerini mukayyet değerleri üzerinden beş yılda eşit taksitlerle[571] itfa olunacağını belirtmiştir. Kuruluş giderlerinin amortismanına işletmenin tam olarak normal faaliyetine geçtiği hesap dönemi başlanması lâzımdır[572].

Araştırma ve geliştirme giderleri, aktifleştirilerek amortismana tabi tutulduklarında, 5 yılda ve % 20 amortisman oranına göre[573], itfa edilebileceklerdir.

Özel maliyet bedeli olarak aktifleştirilen giderler, VUK' un 327. maddesine göre, kira süresince eşit yüzdelerle itfa edilir. Kira mukavelesinde gösterilen sürenin tarafların mutabakatı ile uzaması bu esası değiştirmez. Kira süresi dolmadan kiralanan şeyin boşaltılması halinde henüz itfa edilmemiş olan giderler boşaltma yılında bir defa

---

[567] 365 sıra numaralı V.U.K.G.T.'nin 55 numaralı bölümüne göre, gayri maddi iktisadi kıymetler; işletmenin mevcut değeri, imtiyaz hakları (franchaising), patent, formül, dizayn, örnek kalıp, teknik bilgi (know-how), format, telif hakkı ve benzeri kalemler, lisans, kullanım hakkı ve izni veya devlet kurum ve kuruluşları tarafından verilen diğer haklar (işletme hakkı gibi) ve bunların benzerleri, 15 yılda ve % 6,66 amortisman oranına göre, itfa edilir.

[568] Kızıl,s.361

[569] 365 sıra numaralı V.U.K.,G.T.'nin 55 numaralı bölümünde yılı 5, amortisman oranı %20 olarak belirtilmiştir

[570] Ataman,s.164

[571] 333 sıra numaralı V.U.K., G.T' nin 54 numaralı bölümünde yılı 5, amortisman oranı %20 olarak belirtilmiştir

[572] Kızıl,s.361

[573] 333 sıra numaralı V.U.K. G.T' nin 57 numaralı bölümünde yılı 5, amortisman oranı %20 olarak belirtilmiştir.

da gidere yazılır. Kira süresinin belli olmaması durumunda, VUK' da açık bir hüküm olmamakla beraber, vergi idaresi, özel maliyet bedelinin beş yılda itfa edileceği[574] görüş ve uygulamasındadır.[575]

2.2.3.1.8. Verilen Avanslar

Maddi olmayan duran varlıklarla ilgili olarak gerek yurt içi, gerekse yurtdışındaki kişi ve kuruluşlara yapılan avans ödemelerini kapsar.[576]

Avansların değerlemesi ile ilgili olarak VUK' da açık bir hüküm yoktur. Verilen sipariş avanslarının değerlemesi ile ilgili yapılan açıklamalar maddi duran varlık grubundaki verilen avanslar için de geçerlidir.

2.2.3.2. TMS/UMS'e Göre Maddi Olmayan Duran Varlıkların Değerlemesi

Maddi olmayan duran varlıklar "fiziki bir unsuru olmamakla birlikte, fayda yaratma potansiyeli, diğerlerinden ayrıştırılabilir ve tanımlanabilir özelliği olan, malların üretilmesinde, hizmetlerin yerine getirilmesinde kullanılabilen, üçüncü kişilerin faydalanmasına bırakılabilen veya sahibi tarafından kullanılabilmesi mümkün olan" varlıklar olarak tanımlanır. Tanıma uygun şekilde bu hesap grubunda; Haklar, patentler, lisanslar, marka, isim hakkı veya unvan, telif hakkı, ihraç kotası, ithal kotası, üretim kotası gibi kota hakları, franchaising peşin ödemeleri, bilgisayar programları, filmler, sanat eserleri, geliştirme giderler yer almaktadır. Araştırma giderleri, kuruluş örgütlendirme giderleri, şerefiye ve reklam harcamaları ve eğitim harcamaları ise maddi olmayan varlık tanımına uymazlar.[577]

Değerleme; bir maddi olmayan duran varlık ilk muhasebeleştirilmesi sırasında maliyet bedeliyle ölçülür ve aktifleştirilir. Ayrı olarak elde edilen bir maddi olmayan duran varlığın maliyeti; ithalat vergileri ve iade edilmeleri mümkün olmayan satın alma vergileri de dahil, ticari ıskontolar ve indirimler düşüldükten sonraki satın alma fiyatı ve

[574] 333 sıra numaralı V.U.K. G.T' nin 56 numaralı bölümünde yılı 5, amortisman oranı %20 olarak belirtilmiştir.
[575] Kızıl,s. 362
[576] Aslan,s.109
[577] Örten, Kaval ve Karapınar,s.590

varlığın amaçlanan kullanımına hazır hale getirmeye yönelik, doğrudan varlıkla ilişkilendirilebilen herhangi bir maliyetten oluşur.[578]

Maddi olmayan duran varlıkla ilgili bir ödemenin normal kredi vadelerinin ötesine ertelenmiş olması durumunda, maliyeti peşin fiyatına eşdeğerdir. "TMS 23 Borçlanma Maliyetleri" Standardında izin verilen aktifleştirme uygulamasına göre aktifleştirilmedikçe, bu tutar ile toplam ödemeler arasındaki fark, kredi süresi boyunca faiz gideri olarak muhasebeleştirilir. (TMS 38,m.32):

İşletme içi yaratılan bir maddi olmayan duran varlığın muhasebeleştirilebilmesi için gerekli kriterleri sağlayıp sağlamadığının değerlendirilmesinde, işletme ilgili varlığın oluşumunu araştırma ve geliştirme safhası olarak ikiye ayırır(TMS 38,m.52):

Araştırma safhasında (veya işletme bünyesinde yürütülen bir projenin araştırma safhasında) herhangi bir maddi olmayan varlık mali tablolara alınmaz. Araştırma safhasında, maddi olmayan varlığın, gelecekte ekonomik fayda sağlayıp sağlayamayacağının belirlenmesi mümkün olmadığından, yapılan araştırmaya ilişkin harcamalar (veya işletme bünyesinde yürütülen bir projenin araştırma safhasında yapılan harcamalar) gerçekleştiği anda gider olarak mali tablolara alınır. [579]

Geliştirme safhasında, aşağıdaki koşulların tamamının varlığı halinde, geliştirmeden kaynaklanan maddi olmayan varlıklar aktifleştirilerek finansal tablolara alınmaktadır.[580]

a) Maddi olmayan varlığın kullanıma veya satışa hazır hale gelebilmesinin teknik olarak mümkün olması,

b) İşletmenin maddi olmayan varlığı tamamlama ve bu varlığı kullanma veya satma niyetinin bulunması,

---

[578] Sipahi Barış, "TMS 38 Maddi Olmayan Duran Varlıklar", Seçilmiş Türkiye Finansal Raporlama Standartları e-kitabın içinde-10.Bölüm, İSMMO Yayını, s.175, http://archive.ismmmo.org.tr/docs/yayinlar/kitaplar/99/10.bolum.pdf, (Erişim Tarihi:20.06.2010)

[579] Özkan Serdar, "TMS 38 Maddi Olmayan Duran Varlıklar -TMS 21 Kur Değişiminin Etkileri", İzmir Serbest Muhasebeciler ve Mali Müşavirler Odası, Türkiye Muhasebe Standartları Seminerleri-7, 27 Aralık 2006, s.1, http://dosya.izsmmmo.com/documan/tms38_tms21.doc+serdar+%C3%B6zkan+tms+38&cd=1&hl=tr&ct=clnk&gl=tr, (Erişim Tarihi:20.06.2010)

[580] Gökçen, Akgül Ataman,Çakıcı,s.344

c) Maddi olmayan varlığı kullanma veya satma imkanının bulunması,

d) Maddi olmayan varlığın muhtemel ekonomik faydayı nasıl oluşturacağının belirli olması, Geliştirme safhasını tamamlamak ve maddi olmayan varlığı kullanmak veya satmak için yeterli teknik, mali ve diğer kaynakların mevcut olması ve

e) Geliştirme sürecinde maddi olmayan varlıkla ilgili yapılan harcamaların güvenilir bir biçimde ölçülebilir olması.

Bir işletmenin, bir maddi olmayan duran varlık yaratılmasına ilişkin işletme içi bir projenin araştırma safhasını geliştirme safhasından ayırt edememesi durumunda, söz konusu projeye ilişkin harcamaları sadece araştırma safhasında yapılmış gibi dikkate alınır(TMS 38,m.53).

İşletme içi yaratılan şerefiye, güvenilir bir şekilde maliyetten ölçülebilen, işletme tarafından kontrol edilen tanımlanabilir bir kaynak olmadığından, bir varlık olarak muhasebeleştirilmemektedir.[581]Şerefiye esas itibariyle aktife maddi olmayan varlık olarak alma koşullarını sağlamaz. Çünkü diğer varlıklardan ayrıştırılabilir, tanımlanabilir değildir. Onlardan ayrı satılamaz, somut bir mal üretiminde kullanılamaz, değerlendirilemez niteliktedir. İster bedel ödenek satın alınmış olsun, ister işletmede kendiliğinden üretilmiş olsun bu durum değişmez. Şerefiye başka bir işletme öz sermayesinin defter değerlerinin üzerinde bir bedel ödenerek satın alındığı veya birleşildiği durumlarda doğar. TFRS/UFRS'ye göre eğer işletme tarafından bizzat üretilmiş ise aktifleştirilemez. Çünkü işletme kapsamında bu amaçla yapılan bir harcama olamaz. Eğer bir işletme birleşmesi kapsamında doğmuş ise kayda alınabilir.[582]

TFRS 3: İşletme Birleşmeleri standardına göre, işletme birleşmesi sırasında ortaya çıkan şerefiye, maddi olmayan duran varlıklardan ayrı olarak muhasebeleştirilir. Şerefiye, birleşme maliyetinin, edinilen işletmenin tanımlanabilir varlık, yükümlülük ve koşullu yükümlülüklerinin gerçeğe uygun değerini aşan kısmını ifade eder, dolayısıyla ilk muhasebeleştirmede maliyet esasına göre ölçülür. Standartta ise, şerefiyenin itfa edilmesine izin verilmemektedir. Şerefiye izleyen dönemlerde düzenli olarak değer

[581] Gökçen,Akgül Ataman, Çakıcı,s.343
[582] Örten, Kaval ve Karapınar,s.598

düşüklüğü testine tabi tutulmakta, varsa birikmiş değer düşüklüğü karşılığı indirildikten sonraki maliyeti ile değerlenmektedir. Şerefiyede ortaya çıkan değer düşüklüğü zararı doğrudan gelir tablosunda raporlanmakta, izleyen dönemlerde değer düşüklüğü karşılığının iptaline de izin verilmemektedir. Bir işletmenin satın alınması veya işletme birleşmelerinde negatif şerefiyede ortaya çıkabilmektedir. Negatif şerefiye, edinilen işletmenin tanımlanabilir varlıkları, yükümlülükleri ve koşullu yükümlülüklerinin net gerçeğe uygun değerindeki payının birleşme maliyetini aşan kısmı olarak tanımlanmaktadır. Negatif şerefiye doğduğu dönemde gelir olarak raporlanmaktadır.[583]

Maddi olmayan duran varlıkları için sonraki dönemlerde yapılan değerlemede maliyet yöntemini veya yeniden değerleme yöntemini seçer. Bir maddi olmayan duran varlığın yeniden değerleme yöntemine göre muhasebeleştirilmesi durumunda, sınıfındaki diğer tüm varlıklar da, aktif bir piyasalarının bulunmaması durumu söz konusu olmadığı sürece, yine aynı yönteme göre muhasebeleştirilir. Maddi olmayan duran varlıklar için sonraki dönemlerde yapılan değerleme işlemleri TMS/UMS 16 Maddi Duran Varlıklar standardında yapılan açıklamalar ile paraleldir.[584]

Amortismanlar; işletme, bir maddi olmayan duran varlığın yararlı ömrünün sınırlı mı yoksa sınırsız mı olduğunu ve eğer sınırlı ise, bunun süresini veya kendisini oluşturan ürün veya benzeri birimlerin sayısını değerlendirir. Sınırlı bir yararlı ömre sahip bir maddi olmayan duran varlık itfaya tabi iken, sınırsız yararlı ömürlü bir maddi olmayan duran varlık itfaya tabi olmaz(TMS 38,m.89) .

Sınırlı yararlı ömre sahip bir maddi olmayan duran varlığın itfaya tabi tutarı yararlı ömrü boyunca sistematik olarak dağıtılır. İtfa işlemi, varlığın kullanıma hazır olduğu, yani, yönetimin amaçladığı şekilde faaliyet gösterebilmesi için gereken konum ve durumda olduğunda başlatılır. Bir varlığın itfaya tabi tutarının yararlı ömrüne sistematik olarak dağıtılması için birçok itfa yöntemi kullanılabilir. Bu yöntemler arasında; doğrusal itfa yöntemi, azalan bakiyeler yöntemi ve üretim birimi yöntemleri sayılabilir. Kullanılacak yöntem, varlıktan elde edilmesi beklenilen gelecekteki ekonomik yararların tahmin edilen kullanım şekillerine göre belirlenir ve söz konusu

[583] Akbulut,s.14, (Erişim Tarihi:25.04.2010)
[584] Sipahi, TMS 38 Maddi Olmayan Duran Varlıklar,s.180,(Erişim Tarihi:20.06.2010)

gelecekteki ekonomik yararların tahmin edilen kullanım şekillerinde bir değişiklik olmadıkça, ilgili yöntem dönemden döneme tutarlı bir şekilde uygulanır.[585]

UMS 38' göre daha güvenilir bir metod bulunmadıkça doğrusal amortisman yöntemi kullanılmalıdır.[586] Sınırlı yararlı ömre sahip maddi olmayan duran varlıklar açısından, doğrusal itfa yönteminden daha düşük birikmiş itfa payları ile sonuçlanan bir itfa yöntemini destekleyen bir kanıt nadiren bulunur. İşletmenin, doğrusal itfa yönteminden başka bir yöntem kullanması durumunda, bunun varlığın ekonomik hizmet potansiyelinin bir göstergesi olması gerekmektedir. [587]

Değer düşüklüğü; bir şirket UMS 38'in hükümlerine uygun bir şekilde her hangi bir maddi olmayan duran varlığı aktifleştirmiş ise muhasebe sonrası ölçme için hangi yöntemi kullanırsa kullansın o varlık için değer düşüklüğü hesaplayacaktır. Değer düşüklüğü ile ilgili olan UMS 36'da ki değer düşüklüğü hesaplaması ile ilgili hükümler maddi olmayan duran varlıklar için de geçerlidir.[588]

TMS/UMS 36'ya göre, işletmeler, her bilanço tarihinde, bu standarda bağlı varlıkların değer düşüklüğüne uğradığına ilişkin herhangi bir gösterge olup olmadığını değerlendireceklerdir. Böyle bir göstergenin mevcudiyetinde ise işletme söz konusu varlığın geri kazanılabilir tutarı hakkında tahminde bulunacaktır. Ayrıca, Standarda göre işletme herhangi bir değer düşüklüğünü belirtisinin bulunup bulunmadığına bakılmaksızın aşağıda yer alan işlemleri de uygular.[589]

- TMS/UMS 36 no'lu "Varlıklarda Değer Düşüklüğü" standardıyla uyumlu olarak, işletme, belirsiz faydalı ömre sahip olan duran varlıktaki değer düşüklüğünü,

---

[585] Akgül Ataman Başak, Maddi Olmayan Duran Varlıkların İtfasına İlişkin IAS 38 ve IFRS 3 Standardında Yer Alan Düzenlemeler ve Türk Vergi Mevzuatıyla Karşılaştırılması,s.42, http://uvt.ulakbim.gov.tr/uvt/index.php?cwid=9&vtadi=TPRJ%2CTTAR%2CTTIP%2CTMUH%2CTSOS&ano=46267_be0a951a37d7fced53992bf179c039c3, (Erişim Tarihi:20.06.2010)

[586] Morley Michel, IFRS Simplifed : A Fast and easy to understand overview of the new,İnternational Financial Reporting Standards, Nixon-Carre Ltd.,Toronto,2009

[587] Akgül Ataman Başak, Maddi Olmayan Duran Varlıkların İtfasına İlişkin IAS 38 ve IFRS 3 Standardında Yer Alan Düzenlemeler ve Türk Vergi Mevzuatıyla Karşılaştırılması,s.42, (Erişim Tarihi:20.06.2010)

[588] Perek Ali Atilla, Maddi Olmayan Duran Varlıklar İçin ıskonto Oranının UFRS Hükümlerine Göre Hesaplanması I, Mali Çözüm Dergisi, Sayı:84, Kasım-Aralık 2007, s.144, http://archive.ismmmo.org.tr/docs/malicozum/84malicozum/06%20aliatillaperek.pdf, (Erişim Tarihi:20.06.2010)

[589] Perek,s.144,(Erişim Tarihi:20.06.2010)

yıllık olarak ve varlığın değerinde düşüş olduğuna dair bir gösterge olması durumunda kayıtlı değeri ile geri kazanılabilir değerini karşılaştırmak suretiyle test etmelidir.[590]Ancak, bu tür bir maddi olmayan duran varlığın cari dönemde muhasebeleştirilmiş olması durumunda, değer düşüklüğü açısından cari yılın bitiminden önce teste tabi tutulur.[591]

- Bir işletme, şirket birleşmesi sırasında edinilen şerefiyeyi değer düşüklüğü açısından yıllık olarak test eder.[592]

2.2.3.3. Maddi Olmayan Duran Varlıkların VUK ve TMS/UMS'e Göre Değerleme Açısından Karşılaştırılması

Değerleme; maddi olmayan duran varlıklar ilk muhasebeleştirmede maliyet bedeli ile değerlenmektedir. Buna göre maddi olmayan duran varlığın maliyeti, satın alma fiyatı ve varlığı amaçlanan kullanımına hazır hale getirmeye yönelik, doğrudan varlıkla ilişkilendirilebilen giderlerden oluşmaktadır. VUK' da maddi olmayan duran varlıklar ile ilgili ayrı bir düzenleme yapılmamıştır. Kanunun 269. maddesinde gayrimenkullerin değerlemesi başlığı altında, gayrı maddi hakların da gayrimenkuller gibi maliyet bedeli ile değerleneceği hükmü yer almaktadır. Dolayısıyla maddi olmayan duran varlıkların ilk muhasebeleştirilmesinde değerleme esasları standart ile VUK' da aynı olup maliyet değeridir.[593]

İzleyen dönemlerde kullanılan değerleme esasları ise VUK ve TMS/UMS 38'de farklılık göstermektedir. TMS/UMS 38'e göre maddi olmayan duran varlıkları için sonraki dönemlerde yapılan değerlemede maliyet yöntemi veya yeniden değerleme yöntemi kullanılır. Ayrıca, TMS 38'de geri kazanılabilir tutarı defter değerinin altına düşen maddi olmayan duran varlıkların geri kazanılabilir tutarı ile değerlenmesi istenmektedir. VUK' da yeniden değerleme yöntemi yer almadığı gibi, değeri düşen

[590] Akgül Ataman, Maddi Olmayan Duran Varlıkların İtfasına İlişkin IAS 38 ve IFRS 3 Standardında Yer Alan Düzenlemeler ve Türk Vergi Mevzuatıyla Karşılaştırılması,s.43,(Erişim Tarihi:20.06.2010)
[591] Perek,s.144,(Erişim Tarihi:20.06.2010)
[592] Perek,s.144,(Erişim Tarihi:20.06.2010)
[593] Akbulut,s.13,(Erişim Tarihi:25.04.2010)

maddi olmayan duran varlıkların geri kazanılabilir tutarı ile değerlendirilmesi gibi bir uygulamada söz konusu değildir.[594]

İşletme birleşmesi sırasında ortaya çıkan şerefiye, maddi olmayan duran varlıklardan ayrı olarak muhasebeleştirilir. Şerefiye, birleşme maliyetinin, edinilen işletmenin tanımlanabilir varlık, yükümlülük ve koşullu yükümlülüklerinin gerçeğe uygun değerini aşan kısmını ifade eder, dolayısıyla ilk muhasebeleştirmede maliyet esasına göre ölçülür VUK' da peştamallıklar olarak ifade edilen şerefiye mukayyet değeri (kayıtlı değer) ile değerlenmekte ve beş yıl içinde itfa edilmesi gerekmektedir ve 680 YTL'yi aşmayan Peştamallıklar istenirse doğrudan gider yazılabilmektedir. Standartta ise, şerefiyenin itfa edilmesine izin verilmemektedir. Şerefiye izleyen dönemlerde düzenli olarak değer düşüklüğü testine tabi tutulmakta, varsa birikmiş değer düşüklüğü karşılığı indirildikten sonraki maliyeti ile değerlenmektedir. Şerefiyede ortaya çıkan değer düşüklüğü zararı doğrudan gelir tablosunda raporlanmakta, izleyen dönemlerde değer düşüklüğü karşılığının iptaline de izin verilmemektedir. Negatif şerefiye de doğduğu dönemde gelir olarak raporlanmaktadır. [595]

Değer Düşüklüğü; VUK' da maddi olmayan duran varlıklarda değer düşüklüğü uygulaması söz konusu değildir. Standartta ise, değer düşüklüğü ile ilgili olan UMS 36'da ki değer düşüklüğü hesaplaması ile ilgili hükümler maddi olmayan duran varlıklar için de geçerlidir.

Amortismanlar; Maddi olmayan duran varlıkların itfasına ilişkin hususlar da Maliye Bakanlığının yayınlamış olduğu tebliğde ayrıntılı bir şekilde yer almaktadır. Buna göre, maddi olmayan duran varlık kapsamına giren bilgisayar yazılımları, haklar gibi varlıkların faydalı ömürleri ve normal amortisman oranları bakanlık tarafından tespit edilmiştir. Oysa muhasebe kuramında varlıkların amortisman oranının faydalı ömür dikkate alınarak işletme tarafından tespit edilmesi gerekir. Maliye Bakanlığı ayrıca ilk tesis ve taazzuv giderleri, araştırma ve geliştirme giderleri gibi giderlerin aktifleştirilmesi durumunda bu giderlerin beş yıl içinde itfa edileceğini öngörmektedir. Halen ülkemiz uygulamasında maddi olmayan duran varlıklar kapsamında yer alan bu

[594] Ulusan,s.158
[595] Akbulut, s.14, (Erişim Tarihi:25.04.2010)

tür aktifleştirilmiş giderler, TMS/UMS 38 no'lu standarda göre maddi olmayan varlık olarak kabul edilmemektedir. Belirli koşullarda sadece geliştirme maliyetlerinin aktifleştirilmesine izin verilmektedir.[596] Ayrıca standartta, belirsiz faydalı ömrü olduğu tespit edilen varlığın itfa edilmeyeceği belirtilmekte iken, Vergi Usul Kanununda böyle bir düzenleme yoktur. Son olarak, standartta işletme birleşmelerinden edinilen şerefiyenin itfa edilmeyeceği açıklanmakta iken, Vergi Usul Kanununda şerefiyenin itfası yapılmaktadır. [597]

Türk Vergi Mevzuatında, 5024 sayılı kanunla yapılan değişiklikle, duran varlıkların amortismanında faydalı ömürlerinin dikkate alınacağı belirtilmektedir. Böylelikle, uluslararası muhasebe standartlarıyla kısmen de olsa bir uyum sağlanmakla beraber, faydalı ömür tayininin Maliye Bakanlığı tarafından yapılması uluslararası uygulama ile farklılık yaratmaktadır. Şöyle ki, standartta faydalı ömrün, işletme tarafından, belirli faktörler göz önüne alınarak tayin edildiği ve her dönem tekrar gözden geçirilmesi gerektiği belirtilmektedir. [598]

Tablo 7
Maddi Olmayan Duran Varlıkların İtfasına İlişkin Düzenlemelerin Karşılaştırılması

	VUK	TMS/UMS 38, TFRS/IFRS 3
İtfa Yöntemi	Doğrusal (Normal)	Doğrusal, Azalan Bakiyeler, Üretim Birimini Esas Alan İtfa Yöntemi
İtfa Süresi	Faydalı Ömür (Kira Süresi Belli Olan Özel Maliyetler Hariç)	Faydalı Ömür (Belirli Faydalı Ömre Sahip Varlıklarda)
Hurda Değer	Yok	Var
İtfa Edilmeyecek Varlıklar	Sayılan Tüm Maddi Olmayan Duran Varlıklar İtfaya Tabi	Belirsiz Faydalı Ömre Sahip Varlıklar (Örn: Şerefiye, TFRS/IFRS 3)

Kaynak: Akgül Ataman, Maddi Olmayan Duran Varlıkların İtfasına İlişkin IAS 38 ve IFRS 3 Standardında Yer Alan Düzenlemeler ve Türk Vergi Mevzuatıyla Karşılaştırılması, s.44

[596] Akbulut,s.14, (Erişim Tarihi:25.04.2010)
[597] Akgül Ataman, Maddi Olmayan Duran Varlıkların İtfasına İlişkin IAS 38 ve IFRS 3 Standardında Yer Alan Düzenlemeler ve Türk Vergi Mevzuatıyla Karşılaştırılması,s.43,(Erişim Tarihi:20.06.2010)
[598] Akgül Ataman, Maddi Olmayan Duran Varlıkların İtfasına İlişkin IAS 38 ve IFRS 3 Standardında Yer Alan Düzenlemeler ve Türk Vergi Mevzuatıyla Karşılaştırılması,s.43,(Erişim Tarihi:20.06.2010)

2.2.4. Özel Tükenmeye Tabi Varlıkların Değerlemesi

Belirli bir maddi varlıkla çok yakından ilgili bulunan ya da tamamen tüketime tabi varlıklar için yapılan, üretim çalışmalarının zaman ve yoğunluğu ile sınırlı ömre sahip olan giderleri içerir. Maddi olmayan duran varlıklar grubunda aşağıdaki büyük defter hesapları bulunur.[599]

F- Özel Tükenmeye Tabi Varlıklar

1- Arama Giderleri

2- Hazırlık ve Geliştirme Giderleri

3- Diğer Özel Tükenmeye Tabi Varlıklar

4- Birikmiş Tükenme Payları(-)

5- Verilen Avanslar

2.2.4.1. VUK'a Göre Özel Tükenmeye Tabi Varlıkların Değerlemesi

2.2.4.1.1. Arama Giderleri

Arama giderleri[600], VUK'a göre maliyet bedeli ile değerlenir ve bu tutarla bilançoda gösterilir.

2.2.4.1.2. Hazırlık ve Geliştirme Giderleri

Hazırlık ve geliştirme giderleri[601] de VUK'a göre, maliyet bedeli ile değerlenir ve bu tutarla bilançoda gösterilir.

---

[599] Sağlam,s.275

[600] Arama amacıyla yapılan ve bununla ilgili giderlerin izlendiği hesaptır. Maden yatağının işletmeye elverişli olup olmadığının belirlenmesi ve giriş noktalarının saptanması için, işletmeye geçmeden önce yapılan arama giderleri ile petrol araştırması ile ilgili olarak arazinin yerden ve havadan (topografik, jeofizik, jeolojik vb.) incelenmesine ve gerekli işlem, deneyim ve jeolojik bilgi almak amacı ile yapılan sondaj giderleri gibi yapılan harcamalardır.

[601] Açık işletmelerde maden üstündeki örtüyü kaldırmak veya yer altındaki maden yataklarına girmek, bu yatakla yer üstü arasında genel kütlenin tüketilmesine kadar sürekli bir bağlantı kurmak ve maden yataklarını üretime elverişli parçalara bölmek gerek insanların gerekse araçların gidip gelme ve havalandırmalarını ve cevherin taşınmasını sağlamak amacıyla açılacak olan düşey, yatay ve eğimli yol, mecra ve benzeri faaliyetlerin gerektirdiği giderlerle, petrol işletmelerinde kuyu açma, derinleştirme,

2.2.4.1.3. Diğer Özel Tükenmeye Tabi Varlıklar

Yukarıda belirtilen varlıkların hiç birine dahil edilmeyen özel tükenmeye tabi varlıklardır. Maliyet değeri ile değerlenir.[602]

2.2.4.1.4. Birikmiş Tükenme Payları

Özel tükenmeye tabi varlıklar grubuna giren kalemler özelliklerine göre tükenme payı ayrılmak suretiyle itfa edilir.[603]

Madenlerde amortisman uygulaması VUK' un 316. Maddesinde düzenlenmiştir. Madenlerde amortisman uygulanacak bedel, işletme hakkının nasıl edinildiğine göre farklılık gösterir. Maden rezervini işletme hakkı iki yolla elde edilir. Birincisi Devletten işletme ruhsatı ve işletme izni alınmasıdır. İkincisi ise işletme ruhsatına sahip olanlardan bu ruhsatın satın alınmasıdır.[604]

İşletme hakkının ruhsat alınması yoluyla kazanılmasında amortisman matrahı imtiyaz bedeli, satın alma yoluyla kazanılmasında amortisman matrahı maliyet bedelidir.[605]Eğer ruhsat doğrudan Devletten alınmışsa işletme ruhsatının ya da başka bir deyişle imtiyaz hakkının alınmasından sonra yapılan giderlerin VUK' un 316. Maddesi ile bir ilgisi yoktur. Genel hükümler çerçevesinde amortismanı ayrılır. Satın alma yoluyla edinimde, işletme hakkına karşılık olarak ödenen bedel ile satın almaya ilişkin olarak yapılan giderler madenin maliyet bedelidir ve bu bedel de VUK' un 316. Maddesinde özel bir amortisman rejimine tabi tutulmuştur.[606]

VUK' un 316. Maddesi hükmüne göre, madenler ve taş ocakları için uygulanacak amortisman oranları, ilgililerin müracaatı üzerine, Maliye ve Sanayi

---

bitime veya bu işlemlere hazırlık için ayrılan temizleme, işçilik, yakıt, tamir ve bakım, nakliye, ikmal, malzeme vb. giderlerdir.

[602] Aslan,s.110

[603] Öztürk,s.317

[604] Öztürk,s.433

[605] Dokur Şükrü ve Sayit Y. Kaygusuz, Amortismanlar Türkiye Muhasebe Standartları ve Vergi Kanunları İle Uyumlu, Ankara, Mayıs 2005, Nobel Yayıncılık,s.100

[606] Öztürk,s.434

Bakanlıklarınca, bunların büyüklük ve mahiyetleri göz önüne alınarak her bir maden ve taş ocağı için ayrı ayrı belirlenir.[607]

2.2.4.1.5. Verilen Avanslar

Özel tükenmeye tabi varlıkların için yapılan avans ödemelerini kapsar.

Avansların değerlemesi ile ilgili olarak VUK' da açık bir hüküm yoktur. Verilen sipariş avanslarının değerlemesi ile ilgili yapılan açıklamalar maddi duran varlık grubundaki verilen avanslar için de geçerlidir.

2.2.4.2. TMS/UMS'e Göre Özel Tükenmeye Tabi Varlıkların Değerlemesi

İşletmeler, araştırma ve değerlendirme varlıklarını elde ettiği varlıkların niteliğine göre maddi veya maddi olmayan duran varlık olarak sınıflandırır ve bu sınıflandırmayı tutarlı olarak uygularlar. Bazı araştırma ve değerlendirme varlıkları maddi olmayan duran varlık (örnek: delme/sondaj hakları) olarak değerlendirilirken diğerleri maddi duran varlık (örnek: taşıtlar ve delme/sondaj donanımları) olarak değerlendirilmektedir. Bazı durumlarda araştırma ve değerlendirme varlıklarının yeniden sınıflandırılması gerekebilir. Bir maden kaynağından cevher çıkarmanın teknik yapılabilirliliği ve ticari uygulanabilirliği kanıtlanabilir olduğunda, araştırma ve geliştirme varlığı artık bu şekilde sınıflandırılamaz. Yeniden sınıflandırmadan önce araştırma ve değerlendirme varlıkları değer düşüklüğü açısından değerlendirilmeli ve varsa değer düşüklüğü zararları muhasebeleştirilmelidir.[608]

İşletme tarafından katlanılan harcamalardan aşağıda belirtilenler bu TFRS kapsamında değildir(TFRS 6,m.5):

(a) İşletmenin belirli bir alanda araştırma için yasal hakları elde etmeden önce yaptığı harcamalar gibi, maden kaynaklarının araştırılması ve değerlendirilmesinden önce katlanılan harcamalar,

---

[607] Özyer,s.586

[608] Sağlam Necdet ve Salim Şengel, "Maden Kaynaklarının Araştırılması ve Değerlendirilmesi/TFRS-6", Türkiye Muhasebe Standartları Uygulaması Kitabının İçinde (Ed. N.Sağlam, S.Şengel ve B.Öztürk), Maliye ve Hukuk Yayınları, Şubat 2007,s.1303-1304,

(b) Bir maden kaynağından cevher çıkarmanın teknik yapılabilirliği (fizibilitesi) ve ticari uygulanabilirliği kanıtlanabilir olduktan sonra oluşan harcamalar.

Araştırma ve değerlendirme varlıkları ilk muhasebeleştirmede maliyet bedeli ile ölçülür(TFRS 6,m.8).Araştırma ve değerlendirme varlıklarının maliyet unsurları şunlardan oluşabilir.

(a) Araştırma haklarının elde edilmesi;

(b) Topoğrafik, jeolojik, jeokimyasal ve jeofizik çalışmalar;

(c) Arama sondajı;

(d) Kazı;

(e) Örnekleme ve

(f) Bir maden kaynağından cevher çıkarmanın teknik yeterlilik ve ticari uygulanabilirliğini değerlendirme ile ilgili faaliyetler.

Maden kaynaklarının geliştirilmesi ile ilgili harcamalar araştırma ve değerlendirme varlıkları olarak muhasebeleştirilemez. Geliştirme faaliyetleri sonucu ortaya çıkan varlıkların muhasebeleştirilmesinde "Finansal Tabloların Hazırlanma ve Sunulma Esaslarına İlişkin Kavramsal Çerçeve" ve "TMS 38 Maddi Olmayan Duran Varlıklar" Standardı hükümleri esas alınır(TFRS 6,m.10).

Bir işletme maden kaynaklarının araştırılması ve değerlendirilmesini üstlenmesi sonucunda, belirli bir süre boyunca oluşan kaldırma ve restorasyon yükümlülüklerini "TMS 37 Karşılıklar, Koşullu Borçlar ve Koşullu Varlıklar" Standardına göre finansal tablolara yansıtır(TFRS 6,m.11).

İlk muhasebeleştirmeden sonra, araştırma ve değerlendirme varlıklarına maliyet modeli ya da yeniden değerleme modeli uygulanır. Eğer yeniden değerleme modeli uygulanırsa ("TMS 16 Maddi Duran Varlıklar" Standardındaki model ya da TMS 38'deki model) bu uygulama varlıkların sınıflandırılması ile tutarlı olmalıdır(TFRS 6,m.12).

Değer Düşüklüğü; bilgiler ve koşullar, araştırma ve değerlendirme varlığının defter değerinin geri kazanılabilir tutarını aşabileceğini gösterdiğinde araştırma ve değerlendirme varlıkları değer düşüklüğü açısından değerlendirilir(TFRS 6,m.18). işletme TMS 36 uyarınca değer düşüklüğü testi uygular. Varsa değer düşüklüğü zararı TMS 36 uyarınca gider olarak muhasebeleştirilir.

İtfası; Standartta madenlerin işletmeye alınarak amortisman ayrılması konusu düzenlenmemiştir. Bu konu maddi olmayan duran varlıklar içinde ele alınmıştır. Genel de muhasebe standartlarında maden haklarının itfa edilebilir tutarı, söz konusu varlığın faydalı ömrü boyunca sistematik olarak itfa edilir. Madenin faydalı ömrünün aksi kanıtlanmadıkça, söz konusu varlığın kullanıma hazır hale geldiği tarihten itibaren yirmi yılı geçmeyeceği kabul edilir. İtfaya madenin kullanım için hazır olduğu tarihte başlanır. Madenden elde edilecek ekonomik fayda zaman içinde tüketileceğinden, varlığın kayıtlı değeri bu tükenmeyi yansıtacak şekilde azaltılır. Azaltma işlemi, varlığın maliyetinden ya da yeniden değerlenmiş tutarından hurda değerinin düşülmesinden sonra kalan tutarın varlığın faydalı ömrü boyunca bir gider olarak sistematik olarak dağıtılması yolu ile gerçekleşir. [609]

2.2.4.3. Özel Tükenmeye Tabi Varlıkların VUK ve TMS/UMS'e Göre Değerleme Açısından Karşılaştırılması

VUK'a göre özel tükenmeye tabi varlıklar maliyet bedeli ile değerlenir ve itfası VUK 316. Maddesinde özel bir amortisman rejimine tabi tutulmuştur. Madenler ve taş ocakları için uygulanacak amortisman oranları ise, ilgililerin müracaatı üzerine, Maliye ve Sanayi Bakanlıklarınca, bunların büyüklük ve mahiyetleri göz önüne alınarak her bir maden ve taş ocağı için ayrı ayrı belirlenir. VUK'a göre özel tükenmeye tabi varlıklarda diğer duran varlıklarda olduğu gibi değer düşüklüğü uygulaması söz konusu değildir. Standartta özel tükenmeye tabi varlıklar maliyet bedeli ile aktifleştirildikten sonra izleyen dönemlerde maliyet ya da yeniden değerleme modeline göre değerlenir. İtfası faydalı ömrü boyunca sistematik olarak yapılır ve değer düşüklüğü testine tabidir.

[609] Sağlam ve Şengel, Maden Kaynaklarının Araştırılması ve Değerlendirilmesi/TFRS-6, s.1315-1316

Değer düşüklüğü söz konusu olması halinde TMS/UMS 36'a göre gider olarak muhasebeleştirilir.

2.3. Vergi(VUK) Değeri ve Muhasebe(TMS/UMS) Değerinden Doğan Farkların Uyumlaştırılması

TFRS, başta mevcut ve potansiyel hissedarlar ve kredi kuruluşları olmak üzere tüm işletme ilgililerinin ihtiyaç duydukları finansal tabloların; ihtiyaca uygun, gerçek, güvenilir, dengeli, karşılaştırılabilir ve anlaşılabilir nitelikte olmaları ve kamu yararını sağlayabilmeleri için oluşturulmuştur. Diğer bir deyişle, işletmenin doğru ve gerçeğe uygun finansal raporlama yapmasına olanak sağlayan standartlardır.[610]

Vergi mevzuatı ise, devletin, başta gelir elde etmek üzere çeşitli ekonomik ve sosyal politikalarının bir aracı olarak kullanılır. Türkiye'de muhasebe uygulamaları önemli ölçüde vergi mevzuatının etkisindedir. Dolayısıyla, işletmeler tarafından hazırlanan finansal tablolar da vergi mevzuatının gereklerini yansıtmaktadır. Diğer bir deyişle, devletin vergisini zamanında, tam ve doğru olarak almasına yönelik olarak hazırlanırlar. Yapılan açıklamalardan anlaşılacağı gibi, TFRS/UFRS'nin amacı ile vergi düzenlemelerinin amacı birbirinden farklıdır. Bu farklılık, karşımıza iki farklı finansal tablo setini; iki farklı kar/zarar rakamı ile iki farklı vergi rakamını çıkarmaktadır.[611]

TMS/UMS 12, vergi amaçlı kar (mali kar) ve finansal amaçlı kara (ticari kar) etki eden gelir ve gider kalemlerinin ticari ve mali kara dahil olup olmadıklarının ve buna bağlı olarak ertelenen vergi borcu ya da alacağı yaratıp yaratmadıklarının tespitini ve muhasebeleştirilmesini düzenlemektedir.[612]

Ertelenen vergi alacağı ve ertelenen vergi yükümlülüğü çoğu kez, bilançoda yer alan kalemlerin vergi değeri ile muhasebe değeri arasında farklılaşmadan doğmaktadır. Vergi değeri ile muhasebe değeri arasındaki farklılıklar, sürekli ve geçici

---

[610] İbiş Cemal, TMS 12 (Kurum Kazancı Üzerinden Hesaplanan Vergiler), Seçilmiş Türkiye Finansal Raporlama Standartları (2.Baskı) e-kitabının içinde, s.236, http://archive.ismmmo.org.tr/docs/yayinlar/kitaplar/99/14.bolum.pdf, (Erişim Tarihi:14.08.2010)

[611] İbiş,s.236,(Erişim Tarihi:14.08.2010)

[612] Demir Şeref, IAS 12(Uluslararası Muhasebe Standardı 12), s.1, http://www.tmsk.org.tr/index.php?option=com_content&task=view&id=65&Itemid=92, (Erişim Tarihi:14.08.20010)

farklılıklar olarak ayrılmaktadır. Bazı durumlar vardır ki, bu farklılık hiç ortadan kalkmayacaktır ve bu tür farklılıklara sürekli farklılıklar denilir. Sürekli farklarda bu farklılıklar hiçbir zaman ortadan kalkmayacağı için ertelenmiş vergi etkisi doğmaz. Sürekli farklara neden olan giderler, ülkemizde, vergi kanunlarına göre hiçbir zaman indirimi kabul edilmeyen giderlerden kaynaklanır. Bu farklara neden olan giderlere aşağıdakiler örnek olarak verilebilir:[613]

- Vergi cezaları ve zamları,
- Trafik cezaları ve zamları,
- 6183 Sayılı Kanuna uygun şekilde ödenen ceza ve tazminatlar,
- Binek otolarına ait Motorlu Taşıtlar Vergisi,
- Ödenmeyen SSK Primleri,
- Yasal sınırları aşan bağış ve yardımlar.

Sürekli farklara neden olan gelirler de söz konusudur. Örneğin;

- İştirakler temettü gelirleri,
- Yurtdışı inşaat, onarma, monta ve teknik hizmet karşılıkları,
- Uluslararası anlaşmalarda yer alan kurumlar vergisine ilişkin istisnalar,
- Serbest bölge kazançları vs.

Ertelenen vergi alacağı ve ertelenen vergi yükümlülüğü doğuran farklar ise geçici farklardır ve bu farklar ileride ortadan kalkmaktadır. Geçici farklara neden olan giderlere aşağıdakiler örnek olarak verilebilir[614]:

- Kıdem Tazminatı Karşılığı Giderleri,
- Diğer Borç ve Gider Karşılığı Giderleri,
- Alınan Çekler Reeskont Giderleri,
- Vadesiz Alacak Reeskont Giderleri,

[613] Örten,Kaval ve Karapınar,s.159,160,161
[614] Örten,Kaval ve Karapınar,s.161

- Fazla Ayrılan veya geçmiş döneme ilişkin ayrılan amortisman giderleri vd.

Geçici farklara neden olan gelirler de gelir kaydedildikleri dönemde vergiye tabi tutulmazlar. Bunların örnekleri şunlardır[615]:

- Hisse senetleri değer artış kazançları,
- Verilen çekler reeskont gelirleri,
- Vadesiz borçlar reeskont gelirleri,
- Vergi yasalarına göre maliyet bedelinin üzerinde bir değerle değerlenen varlıklar (devlet tahvili ve hazine bonoları hariç)

Geçici farklar, vergiye tabi geçici farklar ve indirilebilir geçici farklardan biri şeklinde olabilir:[616]

-Vergiye tabi geçici farklar; TFRS/UFRS'ye göre hazırlanmış bilançoda yer alan ve gelecek dönemlerde faydalanma veya ödeme yapıldığında o dönemlerin vergiye tabi karını veya zararını belirlerken vergiye tabi tutarlar oluştururlar; ya da

-İndirilebilir geçici farklar; TFRS/UFRS'ye göre hazırlanmış bilançoda yer alan ve gelecek dönemlerde faydalanma veya ödeme yapıldığında o dönemlerin vergiye tabi karını veya zararını belirlerken vergi matrahından indirilebilir tutarlardır.

Ertelenen vergi yükümlülüğü, vergilendirilebilecek geçici farklar nedeniyle gelecek dönemlerde ödenecek vergi tutarıdır. Ertelenen vergi varlığı da, indirilebilecek geçici farklar, kullanılmayan vergi indirim ve istisnalar nedeniyle gelecek dönemlerde vergi tutarından indirilecek tutarlardır. [617] Ertelenmiş Vergi Varlığı ve Yükümlülüğünün doğuş nedenleri aşağıdaki tabloda özetlenmektedir.[618]

[615] Örten,Kaval ve Karapınar,s.162
[616] İbiş, s.238 (Erişim Tarihi:14.08.2010)
[617] Nandakumar K., Mehta J.Kalpesh,Ghosh T.P., Alkafaji Yass A.,Understanding IFRS Fundamentals, United States of American, John Wiley & Sons,Inc.,2010
[618] Örten,Kaval ve Karapınar,s.159,160

Tablo 8
Ertelenmiş Vergi Varlığı ve Yükümlülüğünün Doğuş Nedenleri

Durum	**Farkın Niteliği**	**Sonuç**
Aktiflerde		
Vergi Değeri>Muhasebe Değeri	İndirilebilir Geçici Fark	Ertelenmiş Vergi Varlığı
Vergi Değeri<Muhasebe Değeri	Vergilendirilebilir Geçici Fark	Ertelenmiş Vergi Yükümlülüğü
Pasiflerde		
Vergi Değeri>Muhasebe Değeri	Vergilendirilebilir Geçici Fark	Ertelenmiş Vergi Yükümlülüğü
Vergi Değeri<Muhasebe Değeri	İndirilebilir Geçici Fark	Ertelenmiş Vergi Varlığı

Kaynak: Örten, Kaval ve Karapınar, s.160

Cari dönemin ve önceki dönemlerin dönem vergisi olarak vergi idaresine ödenecek (veya mahsup edilecek) dönem vergi borçlarının (varlıklarının) ve ilişkili vergi gideri (geliri) tutarı, işletme tarafından, raporlama tarihi itibariyle yürürlükte olan veya yürürlüğe girmesi kesine yakın olan vergi oranları (ve vergi kanunları) dikkate alınarak ölçülür.[619]

Ertelenmiş vergi varlıkları ve borçları ve ilişkili vergi gideri (geliri) işletme tarafından, raporlama tarihi itibariyle yürürlükte olan veya yürürlüğe girmesi kesine yakın olan vergi oranlarına (ve vergi kanunlarına) dayanılarak varlıkların aktifleştirildiği veya borçların ödendiği dönemlerde uygulanması beklenen vergi oranları kullanılmak suretiyle ölçülür.[620]

Vergi giderleri, ödenecek vergilerden fazla ise fazla kısım ertelenen vergi borcu olacak, tersi durumda yani şayet vergi giderleri, ödenecek vergilerden az ise noksan kısım ertelenen vergi alacağı olacaktır. Muhasebe kayıtlarında, finansal amaçlı kar (ticari kar) üzerinden hesaplanan vergi giderleri borçlandırılırken karşılığında vergi amaçlı kar (mali kar) üzerinden hesaplanan ödenecek vergiler alacaklandırılmakta, vergi giderlerinin ödenecek vergileri aşması halinde ertelenen vergi alacağı alacaklandırılmakta, ödenecek vergilerin vergi giderlerini aşması halinde ise ertelenen vergi borcu hesabı borçlandırılmaktadır.[621]

[619] İbiş,s.246(Erişim Tarihi:14.08.2010)
[620] İbiş,s.246(Erişim Tarihi:14.08.2010)
[621] Demir Şeref, IAS 12(Uluslararası Muhasebe Standardı 12),(Erişim Tarihi:14.08.2010)

3. BÖLÜM

UYGULAMA

Uygulamamızda bir üretim ve ticaret işletmesi incelenecektir. Şirket, karma hayvan yemi üretimi ve ham ayçiçeği yağı üretimi alanında faaliyet göstermektedir.

Uygulamamıza konu şirket, VUK'a ve TMS/UMS'e göre finansal tablolar hazırlamaktadır ve bağımsız denetime tabidir.

Uygulamanın ilk kısmında, firmaya ilişkin genel bilgilere, devam eden kısmında şirketin varlıklarına ilişkin TMS/UMS'e göre hazırlanan finansal tablolarında uygulanan önemli muhasebe politikaları, muhasebe tahmin ve varsayımları ve finansal tablo dipnotlarına ilişkin bilgilere yer verilmiş, son kısmında ise firmanın VUK'a göre hazırlanmış finansal tabloları ile TMS/UMS'e göre hazırlanan finansal tabloları arasındaki farklılıklar varlıklarla sınırlı olarak incelenmiştir.

3.1. Şirketin Organizasyonu ve Faaliyet Konusu

Uygulamamıza konu olan şirket bir üretim ve ticaret işletmesidir ve uygulamamızda X A.Ş. olarak adlandırılmıştır. X A.Ş.'nin, fiili faaliyet konusu karma hayvan yemi üretimi ve ham ayçiçeği yağı üretimidir. X A.Ş. 30 ton/saat kapasiteli 8.000 tonluk ambar ve 4.000 tonluk çelik siloları bulunan tam otomatik bir yem fabrikasına sahiptir.

X A.Ş.'nin; 2009 yılı ortalama çalışan sayısı 73 kişidir.

İdari Personel : 6

Üretim Personel : 67

31.12.2009 tarihi itibariyle, X A.Ş.'nin sermayesi, ihraç edilmiş ve her biri 1 TL nominal değerde 3.730.511 adet hisseden meydana gelmiştir. X A.Ş. kayıtlı sermaye sistemine dahil değildir. 31.12.2009 ve 31.12.2008 tarihleri itibariyle şirketin sermaye ve ortaklık yapısı aşağıdaki gibidir;

	31.12.2009		31.12.2008	
Hissedar	**Pay Oranı %**	**Pay Tutarı**	**Pay Oranı %**	**Pay Tutarı**
... Merkez Birliği Genel Müdürlüğü	48,16	1.796.633	48,16	1.796.633
…1. Bölge Birliği Müdürlüğü	23,10	861.783	23,10	861.783
Diğer	28,74	1.072.095	28,74	1.072.095
Toplam	**100**	**3.730.511**	**100**	**3.730.511**

X A.Ş. yasal defterlerini ve kanuni mali tablolarını Türk Ticaret Kanunu ve vergi mevzuatınca belirlenen muhasebe ilkelerine uygun olarak tutmakta ve hazırlamaktadır. Tutarlar Türk Lirası olarak gösterilmiştir.

Sermaye Piyasası Kurulu, Seri: XI, No: 29 sayılı "Sermaye Piyasasında Finansal Raporlamaya İlişkin Esaslar Tebliğ" ile işletmeler tarafından düzenlenecek finansal raporlar ile bunların hazırlanması ve ilgililere sunulmasına ilişkin ilke, usul ve esasları belirlemektedir. Bu Tebliğ, 1 Ocak 2008 tarihinden sonra sona eren ilk ara mali tablolardan geçerli olmak üzere yürürlüğe girmiştir. Bu tebliğe istinaden, işletmeler Avrupa Birliği tarafından kabul edilen haliyle Uluslararası Muhasebe/Finansal Raporlama Standartları'nı uygularlar ve finansal tabloların Avrupa Birliği tarafından kabul edilen haliyle UMS/UFRS'lere göre hazırladığı hususuna dipnotlarda yer verirler. Bu kapsamda, benimsenen standartlara aykırı olmayan, Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu'nca yayımlanan Türkiye Muhasebe/Finansal Raporlama Standartları esas alınır.

3.2. X A.Ş.'nin TMS/UMS'e Göre Hazırlanan Finansal Tablolarında Varlıklara Uygulanan Önemli Muhasebe Politikaları, Değerleme İlkeleri ve Finansal Tablo Dipnotları

Mali tabloların hazırlanması sırasında uygulanan önemli muhasebe politikaları, değerleme ilkeleri ve finansal tablo dipnotları ilgili varlık bölümünde özetlenmiştir.

3.2.1. Nakit ve Nakit Benzerleri

X A.Ş.'nin dönem sonları itibariyle Nakit ve Nakit Benzeri varlıkları aşağıda açıklanmıştır.

Hesap Adı		**31.12.2009**	**31.12.2008**
Kasa		5.021	2.397
Banka		288.594	37.325
Vadesiz Mevduat	160.841,17		37.325
Vadeli Mevduat	127.752,40		--
Toplam		**293.615**	**39.722**

Nakit ve nakit benzeri kalemleri, nakit para, banka mevduatı ile nakde kolayca çevrilebilecek olan ve önemli tutarda değer değişikliği riski taşımayan yüksek likiditeye sahip kısa vadeli yatırımlardır.

3.2.2. Finansal Yatırımlar

X A.Ş.'nin dönem sonları itibariyle Finansal Yatırımları aşağıda açıklanmıştır.

Hesap Adı	**31.12.2009**	**31.12.2008**
İştirakler	119.085	75.111
Toplam	**119.085**	**75.111**

Hesap Adı	**31.12.2009**
İştirakler Sermaye Payı (U.Yem A.Ş.)	46
Enflasyon Düzeltme Fark Hesabı	65.322
U. İştirakler	9.744
T. Dış Ticaret (Bulgaristan)	43.973
Toplam	**119.085**

Finansal yatırımlar, gerçeğe uygun değer farkı kâr veya zarara yansıtılan ve gerçeğe uygun değerinden kayıtlara alınan finansal varlıklar haricinde, gerçeğe uygun piyasa değerinden alım işlemiyle doğrudan ilişkilendirilebilen harcamalar düşüldükten sonra kalan tutar üzerinden muhasebeleştirilir. Yatırımlar, yatırım araçlarının ilgili piyasa tarafından belirlenen süreye uygun olarak teslimatı koşulunu taşıyan bir kontrata bağlı olan işlem tarihinde kayıtlara alınır veya kayıtlardan çıkarılır.

Finansal varlıklar "gerçeğe uygun değer farkı kâr veya zarara yansıtılan finansal varlıklar", "vadesine kadar elde tutulacak yatırımlar", "satılmaya hazır finansal varlıklar" ve "kredi ve alacaklar" olarak sınıflandırılır.

3.2.3. Ticari Alacaklar

X A.Ş.'nin dönem sonları itibariyle Kısa Vadeli Ticari Alacakları aşağıda açıklanmıştır.

Hesap Adı	**31.12.2009**	**31.12.2008**
Alıcılar	530.814	202.964
Alacak Senetleri	736.806	687.942
Alacaklar Reeskontu (-)	(61.843)	(55.971)
Verilen Depozito ve Teminatlar	20.005	10.545
Şüpheli Ticari Alacaklar	12.432	12.432
Şüpheli Ticari Alacaklar Karşılığı (-)	(12.432)	(12.432)
Toplam	**1.225.782**	**845.480**

X A.Ş.'nin dönem sonları itibariyle Uzun Vadeli Ticari Alacakları aşağıda açıklanmıştır.

Hesap Adı	**31.12.2009**	**31.12.2008**
Verilen Depozito ve Teminatlar	14.075	14.075
Toplam	**14.075**	**14.075**

3.2.4. Diğer Alacaklar

X A.Ş.'nin dönem sonları itibariyle Kısa Vadeli Diğer Alacakları aşağıda açıklanmıştır.

Hesap Adı	**31.12.2009**	**31.12.2008**
Diğer Çeşitli Alacaklar	315.074	104.423
Toplam	**315.074**	**104.423**

3.2.5. Stoklar

X A.Ş.'nin dönem sonları itibariyle Stokları aşağıda açıklanmıştır.

Hesap Adı	**31.12.2009**	**31.12.2008**
İlk Madde ve Malzeme	18.766.518	34.143.901
Yarı Mamuller	-	-
Mamuller	16.621.761	8.164.567
Ticari Mallar	751.965	586.518
Diğer Stoklar	47.691	47.691
Verilen Sipariş Avansları	3.856.790	133.571
Toplam	**40.044.725**	**43.076.248**

TMS/UMS 2'ye göre stoklar, maliyet ve net gerçekleşebilir değerinden düşük olanı ile değerlenir. Net gerçekleştirilebilir değer, olağan ticari faaliyet içerisinde oluşan tahmini satış fiyatından tahmini satış giderlerinin indirilmesiyle elde edilir. Dönem sonlarında, net gerçekleşebilir değer analizi yapılmış olup aşağıdaki gibidir(tahmini satış giderleri %10 dur).

Net Gerçekleşebilir Değer Analizi				
Stok	Maliyet Değeri	Tahmini Satış Fiyatı	Tahmini Satış Gideri(%10)	Net Gerçekleşebilir Değeri
İlk Madde ve Malzeme	18.766.518	22.000.000	2.200.000	19.800.000
Mamuller	16.621.761	18.000.000	1.800.000	16.200.000
Ticari Mallar	751.965	1.000.000	100.000	900.000
Diğer Stoklar	47.691	60.000	6.000	54.000

Stokların maliyeti; tüm satın alma maliyetlerini, dönüştürme maliyetlerini ve stokların mevcut durumuna ve konumuna getirilmesi için katlanılan diğer maliyetleri içerir. Stokların dönüştürme maliyetleri; direk işçilik giderleri gibi, üretimle doğrudan ilişkili maliyetleri kapsar. Bu maliyetler ayrıca ilk madde ve malzemenin mamule dönüştürülmesinde katlanılan sabit ve değişken genel üretim giderlerinden sistematik bir şekilde dağıtılan tutarları da içerir. Stokların maliyetinin hesaplanmasında FİFO maliyet yöntemi uygulanmaktadır.

3.2.6. Maddi Duran Varlıklar

X A.Ş.'nin dönem sonları itibariyle Maddi Duran Varlıkları aşağıda açıklanmıştır.

Maliyet Bedeli (31.12.2009)

	Arazi ve Arsalar	Yeraltı ve Yerüstü Düzenleri	Binalar	Taşıt Araçları	Demir-başlar	Tesis, Mak. Cihazlar	Birik. Amort.	Değ. Düş. Zararı	Toplam
01.01.2009 Net defter değeri	**878.304**	**459.506**	**3.592.915**	**1.825.499**	**748.998**	**4.942.277**	**(5.814.697)**	**(76.485)**	**6.556.316**
İlaveler	250.067	400	917.462	93.735	22.258	2.916.091			
Transferler	-	-	-	-	-	-			
Çıkışlar:	-	-	(90.099)	(68.327)	-	-			
Maliyet	**1.128.371**	**459.906**	**4.420.279**	**1.850.907**	**771.256**	**7.858.368**	**(5.814.697)**	**(76.485)**	**10.597.904**
Birikmiş amortisman		**- (334.993)**	**(1.290.248)**	**(1.274.748)**	**(624.863)**	**(2.579.338)**	**(6.104.190)**		
Amort. Gideri (+ İlaveler,-Çıkışlar)		-	(63.647)	-	(45.979)	(179.866)	(289.492,03)		
Değer Düşüklüğü Zararı									**(88.345)**
31.12.2009 Net defter değeri	**1.128.371**	**124.913**	**3.130.031**	**576.159**	**146.393**	**5.279.030**		**- (88.345)**	**10.296.553**
Yapılmakta Olan Yatırımlar									**1.737.974**
Toplam Maddi Duran Varlıklar									**12.034.527**

Maddi varlıklar, 1 Ocak 2005 tarihinden önce satın alınan kalemler için 31 Aralık 2004 tarihi itibariyle enflasyonun etkilerine göre düzeltilmiş maliyet değerlerinden ve 1 Ocak 2005 tarihinden itibaren satın alınan kalemler için satın alım maliyet değerlerinden birikmiş amortismanın ve değer düşüklüğü zararının düşülmesi suretiyle gösterilmektedir. Sabit kıymetler doğrusal amortisman metoduyla faydalı ömür esasına uygun bir şekilde amortismana tabi tutulmuştur. Sabit kıymetlerin faydalı ömürleri dikkate alınarak belirlenen amortisman oranları aşağıdadır:

Ekonomik Ömür (yıl)	
- Yer Altı ve Yer Üstü Düzenleri	5-8-10-15-20
- Binalar	10-15-40-50
- Makine ve ekipman	4-5-8-10-12-15-20-24-25
- Döşeme ve demirbaşlar	2-4-5-6-8-10-12-15-20-24-25-50
- Taşıtlar	5-10-15
- Özel Maliyetler	5-7

Sabit kıymetlerin satışı dolayısıyla oluşan kar ve zararlar net defter değerleriyle satış fiyatının karşılaştırılması sonucunda belirlenir ve faaliyet karına dahil edilir.

Bakım ve onarım giderleri gerçekleştiği tarihte gider yazılır. Eğer bakım ve onarım gideri ilgili aktifte genişleme veya gözle görünür bir gelişme sağlıyorsa aktifleştirilir.

3.2.7. Maddi Olmayan Duran Varlıklar

X A.Ş.'nin dönem sonları itibariyle Maddi Olmayan Duran Varlıkları aşağıda açıklanmıştır.

Maliyet Bedeli (31.12.2009)

Hesap Adı	**31.12.2009**	**31.12.2008**
Haklar	167.546	167.546
Birikmiş Amortismanlar	(33.510)	(16.755)
Toplam	**134.036**	**150.790**

Maddi olmayan varlıklar, 1 Ocak 2005 tarihinden önce satın alınan kalemler için enflasyonun etkilerine göre düzeltilmiş maliyetlerinden ve 1 Ocak 2005'ten sonra satın alınan kalemler için satın alım maliyet değerinden, birikmiş itfa ve tükenme payları ile kalıcı değer kayıpları düşülmüş olarak gösterilirler. Faydalı ömürleri boyunca doğrusal olarak itfa edilirler.

3.2.8. Şerefiyeler

X A.Ş.'nin dönem sonları itibariyle Şerefiyeleri aşağıda açıklanmıştır.

Maliyet Bedeli (31.12.2009)

Hesap Adı	**31.12.2009**	**31.12.2008**
Şerefiye	412.168	412.168
Toplam	**412.168**	**412.168**

Şerefiye hesabı 412.168 TL bakiyesi 01.01.2008 tarihinde U.Yem San. A.Ş. ile gerçekleşen birleşmeden doğmuştur.

3.2.9.Diğer Varlık ve Yükümlülükler

X A.Ş.'nin dönem sonları itibariyle Diğer Varlıkları aşağıda açıklanmıştır.

Hesap Adı	**31.12.2009**	**31.12.2008**
Gelecek Aylara Ait Giderler	1.408.932	-
Diğer KDV	-	-
Vergi Dairesinden Alacaklar	329.219	84.580
Personel Avansları	62.828	50.800
Toplam	**1.800.979**	**135.380**

X A.Ş.'nin dönem sonları itibariyle Diğer Duran Varlıkları aşağıda açıklanmıştır.

Hesap Adı	**31.12.2009**	**31.12.2008**
Gelecek Yıllara Ait Giderler	16.942	10.249
Toplam	**16.942**	**10.249**

3.2.10. İlişkili Taraf Açıklamaları

X A.Ş.'nin 31.12.2009 Tarihi İtibariyle İlişkili Taraf Açıklamaları aşağıda açıklanmıştır.

İlişkili taraflarla borç ve alacak bakiyeleri

31 Aralık 2009	**Alım**	**Satım**
Varlıklar	38.379.847	15.101.285
Hizmetler	40.356	-
Mali İşlemler	188.867	1.173
Toplam	**38.609.070**	**15.102.458**

İlişkili taraflardan alımlar ve ilişkili taraflara satışlar

İlişkili Taraf. Satışlar	**Varlık**	**Hizmet**	**Mali işlemler**	**Toplam Gelirler / Satışlar**
Hammadde - Yarımamül	4.057.161	-	-	4.057.161
Mamul – Ticari Mallar.	11.044.124	-	-	11.044.124
Nakliye	-	-	-	
Fiyat Farkı	-	-	1.173	1.173
TOPLAM	**15.101.285**	-	**1.173**	**15.752.458**

İlişkili Taraf.Alımlar	Varlık	Hizmet	Mali işlemler	Toplam Gelirler / Satışlar
Hammadde - Yarımamül	37.852.073	-	-	37.852.073
Mamul – Ticari Mallar.	527.774	-	-	527.774
Nakliye	-	40.356	-	40.356
Fiyat Farkı	-	-	188.867	188.867
TOPLAM	**38.379.847**	**40.356**	**188.867**	**38.609.070**

X A.Ş.'nin 31.12.2008 Tarihi İtibariyle İlişkili Taraf Açıklamaları aşağıda açıklanmıştır.

İlişkili taraflarla borç ve alacak bakiyeleri:

31 Aralık 2008	Alım	Satım
Varlıklar	32.889.261	7.630.702
Hizmetler	25.242	-
Mali İşlemler	109.566	-
Toplam	**33.024.069**	**7.630.702**

İlişkili taraflardan alımlar ve ilişkili taraflara satışlar

İlişkili Taraf.Satışlar	Varlık	Hizmet	Mali işlemler	Toplam Gelirler / Satışlar
Hammadde - Yarımamül	2.401.394	-	-	2.401.394
Mamul – Ticari Mallar.	5.229.309	-	-	5.229.309
Nakliye	-	-	-	
Kiralamalar	-	-	-	
Nakliye	-	-	-	
Sigorta	-	-	-	
Fiyat Farkı	-	-	-	
TOPLAM	**7.630.702**	**-**	**-**	**7.630.702**

İlişkiliTaraf.Alımlar	Varlık	Hizmet	Mali işlemler	Toplam Gelirler / Satışlar
Hammadde - Yarımamül	32.768.839	-	-	42.768.839
Mamul – Ticari Mallar.	28.002	-	-	28.002
Kiralamalar	92.420	-	-	92.420
Nakliye	-	25.242	-	25.242
Sigorta	-	-	6.819	6.819
Fiyat Farkı	-	-	102.747	102.747
TOPLAM	**32.889.261**	**25.242**	**109.566**	**33.024.069**

3.3. X A.Ş.'nin VUK ve TMS/UMS'e Göre Hazırlanan Finansal Tablolarında Varlıklarda Oluşan Farklılıkların Nedenlerinin İncelenmesi

3.3.1. Hazır Değerler

X A.Ş.'nin dönem sonu itibariyle Hazır Değerlerinin değerlemesi VUK ve TMS/UMS'e göre karşılaştırmalı olarak aşağıda açıklanmıştır.

VUK			TMS/UMS	
	Değerleme Ölçüsü	**Tutarı**	**Değerleme Ölçüsü**	**Tutarı**
Kasa		**5.021,00**		**5.021,00**
TL	İtibari Değer	5.021,00	Gerçeğe Uygun Değer(İtibari Değer)	5.021,04
Bankalar		**281.593,35**		**288.593,57**
Vadesiz Mevduat	Mukayyet Değer	160.841,17	Gerçeğe Uygun Değer	160.841,17
Vadeli Mevduat	Kıst Getiri	120.752,18	Iskonto Edilmiş Maliyet Değeri	127.752,40
Alınan Çekler(Vadeli)		**719.806,00**		0,00
TL	İtibari Değer	719.806,00	İtfa Edilmiş Maliyet	0,00

Şirket, TFRS/UFRS'e göre, nakit ve nakit benzerleri olarak kasa ve bankalarda bulunan mevcudu dikkate almıştır. Şirketin sahip olduğu alınan çeklerin vadeleri 3 aydan uzundur ve Ticari Alacaklar hesap sınıfında raporlanmıştır. Vadeli çekler reeskonta tabi tutulmuştur.

Vadeli mevduat, VUK 281. maddesine göre mukayyet değerleriyle değerlenir ve değerleme gününe kadar hesaplanacak faizleriyle dikkate alınır. TMS 39'a göre de vadeli mevduat, etkin faiz yöntemine göre hesaplanan itfa edilmiş maliyet değeri ile değerlenir. Şirket, VUK'a göre vadeli mevduatların değerleme gününe kadar hesaplanan 7.000,22-TL tutarındaki faizini[622] VUK'a göre düzenlenen bilançoda 181 gelir tahakkukları hesabında, TFRS/UFRS'e göre düzenlenen bilançoda ise 102 bankalar hesabında raporlamıştır. Şirketin, dönem sonunda bankalarda döviz mevcudu bulunmamaktadır.

3.3.2. Ticari Alacaklar

X A.Ş.'nin dönem sonu itibariyle Ticari Alacaklarının değerlemesi VUK ve TMS/UMS'e göre karşılaştırmalı olarak aşağıda açıklanmıştır.

VUK			**TMS/UMS**	
	Değerleme Ölçüsü	**Tutarı**	**Değerleme Ölçüsü**	**Tutarı**
Alıcılar	Mukayyet Değer	15.633.272,00	Gerçeğe Uygun Değer (Iskonto Edilmiş Maliyet)	530.814,00
Alacak Senetleri	Tasarruf Değeri	17.000,00	Gerçeğe Uygun Değer (Iskonto Edilmiş Maliyet)	736.806,00
Verilen Depozito ve Teminatlar	Mukayyet Değer	20.005,00	Gerçeğe Uygun Değer (Iskonto Edilmiş Maliyet)	20.005,00
Alacak Senetleri (Alacaklar) Reeskontu	Tasarruf Değeri	0,00	Gerçeğe Uygun Değer (Iskonto Edilmiş Maliyet)	61.843,60
Şüpheli Ticari Alacaklar	Mukayyet Değer	12.432,00	Gerçeğe Uygun Değer	12.432,00
Şüpheli Ticari Alacaklar Karşılığı	Mukayyet Değer	12.432,00	Gerçeğe Uygun Değer	12.432,00

Şirketin, yurtdışından alacaklarına ilişkin bilgiler aşağıdaki tabloda açıklanmıştır. Söz konusu alacaklar, dönem sonunda bir dolar 1,5057-TL kur üzerinden değerlenmiştir.

[622] Bankadan gelen hesap ekstresinden 8.235,56-TL faiz hesaplandığı, %15 Stp.GV.olan 1.235,33 düşüldükten sonra kalan 7.000,22 şirketin hesabına aktarıldığı tespit edilmiştir.

Yurtdışından Alacaklar	Yurtdışından Alacaklar TL	Yurtdışından Alacaklar USD
Yurtdışı Alacaklar	200.196	132.959
Toplam	200.196	132.959

VUK'a göre yabancı paralı alacakların değerlemesinde Maliye Bakanlığı'nca ilan edilen efektif alış kurunun dikkate alınması gerekmektedir. 394 Sayılı VUK Genel Tebliği'nde borsada rayici olmayan yabancı paraların ve bu paralarla olan senetli ve senetsiz alacak ve borçların değerlemesinde efektif alış kuru 2009 yılı sonu itibariyle bir Dolar 1,5057 TL, bir Euro 2,1603 TL olarak açıklanmıştır.

Standarda göre bilanço tarihi itibariyle kapanış kuru(bilanço tarihi itibariyle geçerli olan kur), VUK'a göre Maliye Bakanlığı'nca ilan edilen efektif alış kuru, Maliye Bakanlığınca kur ilan edilmediği durumlarda T.C. Merkez Bankasınca ilan edilen kurlar esas alınmaktadır. TMS'e göre kapanış kuru olarak esas alınacak kur konusunda açıklık bulunmadığından, kapanış kuru olarak T.C. Merkez Bankasınca ilan edilen kurlar esas alınabilir.

Şirket, VUK'a göre alacak senetlerine reeskont hesaplamamıştır. VUK ve TMS/UMS'e göre alacak senetleri tutarları arasındaki fark (736.806-17.000=) 719.806TL, vadeli alınan çeklerin(İşletmenin sahip olduğu alınan çeklerin vadeleri 3 aydan uzundur) TMS/UMS'e göre alacak senetleri hesabına aktarılmasından kaynaklanmıştır. Şirketin, vadeli satışlarının yasal kayıtlarda brüt defter değerleriyle gösterildiği tespit edilmiş ve bugünkü değerleriyle finansal tablolara yansıtılması amacıyla iskontoya tabi tutmuşlardır. TMS/UMS'e göre senetli senetsiz tüm alacaklara reeskont hesaplanmış olup, alacaklar reeskontu olarak raporlanmıştır.

VUK'a göre şüpheli ticari alacaklar karşılığı ayırmanın bazı şartları vardır ve sayılan şartların yerine gelmesi halinde tasarruf değeri üzerinden karşılık ayrılmaktadır TMS/UMS'e göre ise karşılık tutarı işletme tarafından belirlenmektedir. Şirketin, dava aşamasında bulunan 12.432,00-TL şüpheli alacağı vardır ve alacak 2008 yılında şüpheli hale gelmiş, aynı dönemde de karşılık ayrılmıştır. Şirket, VUK ve TMS/UMS'e göre aynı tutarda karşılık ayırmıştır.

Şirketin, uzun vadeli verilen depozito ve teminatları aşağıda açıklanmıştır.

	VUK		TMS/UMS	
	Değerleme Ölçüsü	**Tutarı**	**Değerleme Ölçüsü**	**Tutarı**
Verilen Depozito ve Teminatlar	Mukayyet Değer	14.075,00	Gerçeğe Uygun Değer (Iskonto Edilmiş Maliyet)	14.075,00

TMS/UMS'e göre alacaklar reeskontu[623] aşağıdaki şekilde hesaplanmıştır.

Alacak Senetleri ve Vadeli Çeklere İlişkin Reeskont Hesaplaması					
	Faiz	**Gün**	**Reesk. Tutarı**	**Iskontolu**	**Vade**
6.000,00	16	45	110,29	5889,70	14.02.2010
4.000,00	16	60	97,73	3902,26	01.03.2010
7.000,00	16	71	201,93	6798,07	12.03.2010
100.000,00	16	91	3682,23	96317,77	01.04.2010
149.503,10	16	92	5564,38	143938,72	02.04.2010
3.500,00	16	94	133,05	3366,95	04.04.2010
60.000,00	16	98	2375,90	57624,10	08.04.2010
1.370,00	16	100	55,33	1314,67	10.04.2010
40.452,00	16	102	1633,82	38818,18	12.04.2010
17.000,00	16	105	720,22	16279,78	15.04.2010
7.473,60	16	106	319,57	7154,03	16.04.2010
15.000,00	16	109	659,15	14340,85	19.04.2010
15.000,00	16	111	671,00	14329	21.04.2010
25.500,00	16	115	1.181,00	24319	25.04.2010
85.000,00	16	120	4102,93	80897,06	30.04.2010
6.000,00	16	120	290,00	5710	30.04.2010
5.000,00	16	120	242,00	4758	30.04.2010
15.000,00	16	139	836,00	14164	19.05.2010
75.000,00	16	151	4526,65	70473,35	31.05.2010
24.789,81	16	174	1716,05	23073,76	23.06.2010
5.000,00	16	196	389,00	4611	15.07.2010
9.536,40	16	201	759,40	8777	30.07.2010
9.536,40	16	201	759,40	8777	30.07.2010
9.536,40	16	201	759,40	8777	30.07.2010
9.536,40	16	201	759,40	8777	30.07.2010
9.536,40	16	201	759,40	8777	30.07.2010
9.536,40	16	201	759,40	8777	30.07.2010
5.000,00	16	257	503,00	4497	15.09.2010
7.000,00	16	287	782,00	6218	15.10.2010
736.806.91			35.349,60	701.457,00	

[623] TMS/UMS'e Göre ıskonto "A-A/(1+n)^t/360 Formülüyle Hesaplanmaktadır. Şirket, mal veya hizmetin satışında vadeli satış fiyatını peşin fiyatına indirgeyen etkin faiz oranını %16 olarak dikkate almıştır.

Senetsiz Alacaklara İlişkin Reeskont Hesaplaması					
	Faiz	**Gün**	**Reesk. Tutarı**	**Iskontolu**	**Vade**
60.000,00	16	98	2375,90	57624,10	08.04.2010
21.229,00	16	100	857,42	20371,58	10.04.2010
40.000,00	16	102	1647,21	38352,79	12.04.2010
17.452,00	16	105	739,37	16712,63	15.04.2010
37.473,60	16	106	1602,37	35871,23	16.04.2010
15.000,00	16	109	633,89	14366,11	19.04.2010
15.000,00	16	110	665,07	14334,93	20.04.2010
25.500,00	16	111	1.140,65	24359,35	21.04.2010
86.000,00	16	120	4151,21	81848,79	30.04.2010
55.000,00	16	120	2654,84	52345,16	30.04.2010
25.000,00	16	118	1187,12	23812,88	28.04.2010
15.000,00	16	136	817,91	14182,09	16.05.2010
75.000,00	16	150	4497,63	70502,37	30.05.2010
24.789,81	16	170	1677,96	23111,84	19.06.2010
6.369,59	16	196	494,46	5875,14	15.07.2010
5.000,00	16	252	493,40	4506,60	10.09.2010
7.000,00	16	317	857,59	6142,41	15.11.2010
530.814,00			26.494,00	504320,00	

X A.Ş.'nin ilişkili taraflardan alacakları aşağıdaki şekilde açıklanmıştır.

	VUK		**TMS/UMS**	
	Değerleme Ölçüsü	**Tutarı**	**Değerleme Ölçüsü**	**Tutarı**
İlişkili Kişilerden Alacaklar	Emsal Bedel	15.102.458,00	Gerçeğe Uygun Değer	15.102.458,00

Şirket, ilişkili taraflardan olan transfer fiyatlandırmasına konu işlemlerinde emsal bedel olarak karşılaştırılabilir fiyat yöntemini kullanmıştır ve VUK'a göre ilişkili kişilerle gerçekleştirilen işlemlerde karşılaştırılabilir fiyat yöntemi kullanılabilir bir yöntemdir.

KVK ve VUK' da sırasıyla yer alan "emsallere uygunluk ilkesi" ve "emsal bedel", TMS/UMS ve UFRS uyarınca ilişkili taraflarla yapılan işlemlerde fiyat veya bedelin "gerçeğe uygun değer" ölçüsünde belirlenmesini ve ilişkili taraf işlemlerinin finansal tablolarda açıklanmasını gerektirmektedir.

X A.Ş. ilişkili taraflardan olan alacaklarını VUK'a göre Ticari Alacaklar, Alıcılar Hesabında raporlamış olup, TMS/UMS'e göre İlişkili Taraflardan Alacaklar olarak Ticari Alacaklardan ayrı raporlamıştır.

3.3.3. Diğer Alacaklar

X A.Ş.'nin dönem sonu itibariyle Diğer Alacaklarının değerlemesi VUK ve TMS/UMS'e göre karşılaştırmalı olarak aşağıda açıklanmıştır.

	VUK		**TMS/UMS**	
	Değerleme Ölçüsü	**Tutarı**	**Değerleme Ölçüsü**	**Tutarı**
Diğer Çeşitli Alacaklar	Mukayyet Değer	315.074,00	Gerçeğe Uygun Değer(Iskonto Edilmiş Maliyet)	315.074,00

3.3.4. Stoklar

X A.Ş.'nin dönem sonu itibariyle Stoklarının değerlemesi VUK ve TMS/UMS'e göre karşılaştırmalı olarak aşağıda açıklanmıştır.

	VUK		**TMS/UMS**	
	Değerleme Ölçüsü	**Tutarı**	**Değerleme Ölçüsü**	**Tutarı**
İlk Madde ve Malzeme	Maliyet Bedeli	18.930.064,00	Maliyet veya Net Gerçekleşebilir Değerin Düşük Olanı İle Değerlenir	18.766.518,00
Yarı Mamuller	"	0,00	"	0,00
Mamuller	"	16.621.761,00	"	16.621.761,00
Ticari Mallar	"	806.733,00	"	751.965,00
Diğer Stoklar	"	47.691,00	"	47.691,00
Verilen Sipariş Avansları	Mukayyet Değer	3.856.790,00	"	3.856.790,00

Stokların TMS/UMS'e göre net gerçekleşebilir değer analizi yapılmış olup, stoklarda değer düşüklüğü bulunmadığından maliyet değeri ile değerlenmiştir. Şirket, stoklarını, VUK ve TMS/UMS'e göre maliyet bedeli ile değerlemiş ve değerlemede FİFO yöntemini kullanmıştır, FİFO yöntemi VUK ve TMS/UMS'e göre de kullanılabilir bir yöntemdir.

Şirket, stokların değerinde temelde bir düzeltme yapmamıştır. Ancak, üretimde kullanılmayan ve son dönemde alınan ilk madde ve malzeme stoklarında 163.546-TL, ticari mallar stoklarında ise 54.768-TL borçlanma maliyeti hesaplamıştır. VUK'a göre borçlanma maliyetleri stok maliyetinin bir parçası iken ve TMS/UMS' de stok maliyetinin bir parçası olması özellikli bir varlık olmasına bağlıdır. VUK ve TMS/UMS arasındaki değerleme farkı borçlanma maliyetlerinden kaynaklanmıştır.

3.3.5. Gelecek Aylara Ait Giderler ve Gelir Tahakkukları

X A.Ş.'nin dönem sonu itibariyle Gelecek Aylara Ait Giderler ve Gelir Tahakkuklarının değerlemesi VUK ve TMS/UMS'e göre karşılaştırmalı olarak aşağıda açıklanmıştır.

	VUK		**TMS/UMS**	
	Değerleme Ölçüsü	**Tutarı**	**Değerleme Ölçüsü**	**Tutarı**
Gelecek Aylara Ait Giderler	Mukayyet Değer	1.408.932,00	Gerçeğe Uygun Değer	1.408.932,00
Gelir Tahakkukları	Mukayyet Değer	7.000,22	Gerçeğe Uygun Değer	0,00

Şirket, VUK'a göre vadeli mevduatların değerleme gününe kadar hesaplanan 7.000,22-TL tutarındaki faizleri[624] VUK'a göre düzenlenen bilançoda 181 gelir tahakkukları hesabında, TFRS/UFRS'e göre düzenlenen bilançoda ise 102 bankalar hesabında raporlamıştır.

[624] Bankadan gelen hesap ekstresinden 8.235,56-TL faiz hesaplandığı, %15 Stp.GV.olan 1.235,33 düşüldükten sonra kalan 7.000,22 şirketin hesabına aktarıldığı tespit edilmiştir.

3.3.6. Diğer Dönen Varlıklar

X A.Ş.'nin dönem sonu itibariyle Diğer Dönen Varlıklarının değerlemesi VUK ve TMS/UMS'e göre karşılaştırmalı olarak aşağıda açıklanmıştır.

	VUK		TMS/UMS	
	Değerleme Ölçüsü	**Tutarı**	**Değerleme Ölçüsü**	**Tutarı**
Peşin Ödenen Vergi ve Fonlar	Mukayyet Değer	329.219,50	Gerçeğe Uygun Değer	329.219,50
Geçici Vergi		63.780,00		
Tecil Edilecek ÖTV		265.439,45		
Personele Verilen Avanslar	Mukayyet Değer	62.828,00	Gerçeğe Uygun Değer	62.828,00

3.3.7. Uzun Vadeli Ticari Alacaklar

X A.Ş.'nin dönem sonu itibariyle Uzun Vadeli Alacaklarının değerlemesi VUK ve TMS/UMS'e göre karşılaştırmalı olarak aşağıda açıklanmıştır.

	VUK		TMS/UMS	
	Değerleme Ölçüsü	**Tutarı**	**Değerleme Ölçüsü**	**Tutarı**
Verilen Depozito ve Teminatlar	Mukayyet Değer	14.075,00	Gerçeğe Uygun Değer (Iskonto Edilmiş Maliyet)	14.075,00

Şirket, verilen depozito ve teminatları, finansal tablolarında diğer alacaklar grubunda raporlamıştır.

3.3.8. Mali Duran Varlıklar

X A.Ş.'nin dönem sonu itibariyle Mali Duran Varlıklarının değerlemesi VUK ve TMS/UMS'e göre karşılaştırmalı olarak aşağıda açıklanmıştır.

	VUK		TMS/UMS	
	Değerleme Ölçüsü	**Tutarı**	**Değerleme Ölçüsü**	**Tutarı**
İştirakler	Hisse senedi çıkartan iştiraklerdeki sermaye payları hisse senetlerinin alış değeriyle ile hisse senedi ile temsil edilmeyen sermaye payları ise mukayyet değer.	115.560,00	Konsolidasyon kapsamında olanlar İlk edinmede maliyet bedeli izleyen dönemlerde öz kaynak yöntemi ile konsolidasyon kapsamında olmayanlar maliyet bedeli veya borsa değerine göre değerlenir.	119.085,00

Şirket, konsolidasyon kapsamında değildir ve hisse senetleri borsada işlem görmemektedir. Şirket, 22.11.2009 tarihinde T.Dış Ticaret(Bulgaristan)'nin %23 payını satın almıştır. Satın alma bedelinin içinde 2.875-TL işlem gideri bulunmaktadır. İştirak yatırımı, hisse senedi ile temsil edilmektedir ve borsada işlem görmemektedir.

VUK'a göre iştirak ediniminde satın alma bedelinin içinde yer alan işlem giderleri dönem gideri olarak dikkate alınır, TMS/UMS'e göre ise iştirakin satın alma bedelinin içerisine işlem masrafları dahil edilmektedir.

VUK'a göre hisse senedi ile temsil edilen iştirakler alış bedeli ile değerlenir, TMS/UMS'e göre ise, döne sonlarında konsolide kapsamında olmayanlar maliyet bedeli veya borsa değerine göre değerlenir.

Şirket, 22.11.2009 tarihinde gerçekleşen iştirak yatırımını maliyet bedeli ile değerlemiştir.

İştiraklerdeki önceki dönemlerden gelen diğer yatırımlar hisse senedi ile temsil edilmektedir, ancak borsada işlem görmemektedir ve VUK'a göre alış bedeli ile değerlenmiştir. TMS/UMS'e göre ise maliyet değeri ile değerlenmiştir. TMS/UMS'e göre, maliyet bedelinin içinde 650-TL işlem masrafı bulunmaktadır.

VUK ve TMS/UMS arasındaki değerleme farkı (2.875 + 650=) 3.525-TL işlem masraflarından kaynaklanmıştır.

3.3.9. Maddi Duran Varlıklar

X A.Ş.'nin dönem sonu itibariyle Maddi Duran Varlıklarının değerlemesi VUK ve TMS/UMS'e göre karşılaştırmalı olarak aşağıda açıklanmıştır.

	VUK		TMS/UMS	
	Değerleme Ölçüsü	**Tutarı**	**Değerleme Ölçüsü**	**Tutarı**
Arazi ve Arsalar	Maliyet Değeri	278.304,00	Maliyet veya yeniden değerleme yöntemine göre değerlenir(varsa değer düşüklüğüne tabidir)	1.128.370,96
Yer altı ve Yer üstü Düzenleri	"	459.906,00	"	459.906,00
Binalar	"	5.270.345,00	"	4.420.279,00
Tesis Makine ve Cihazlar	"	7.908.267,00	"	7.858.368,00
Taşıtlar	"	1.850.907,00	"	1.850.907,00
Demirbaşlar	"	771.256,00	"	771.256,00
Birikmiş Amortismanlar	Mukayyet Değer	6.219.506,00	Gerçeğe Uygun Değer	6.104.190,00
Değer Düşüklüğü Zararı		0,00	"	88.345,00
Yapılmakta Olan Yatırımlar	Maliyet Değeri	1.755.974,00		1.737.974,00

TMS/UMS'e göre maddi duran varlıklar maliyet ve yeniden değerleme modelinden biri kullanılarak değerlemeye tabi tutulur. Şirket, maddi duran varlıklarını maliyet modeline göre değerlemiştir.

TMS/UMS'e göre arsalar ve binalar, birlikte iktisap edilseler dahi, nitelikleri farklı olduğundan birbirlerinden ayrılabilen varlıklar olup, ayrı muhasebeleştirme esaslarına tabidir. Arsalar sınırsız ömre sahip olduklarından amortismana tabi tutulmazlar. VUK'a göre ise arsa payları binalar ile birlikte muhasebeleştirilir ve amortismana tabi tutulur. Şirket, standarda göre binaların arsa paylarını arazi ve arsalar olarak ayrı muhasebeleştirmiş ve amortismana tabi tutmamıştır. VUK'a göre ise arsa payı dahil tutar üzerinden muhasebeleştirmiş ve amortismana tabi tutmuştur.

TMS/UMS'e göre tesis makine ve cihazların maliyet bedelinin içerisinde borçlanma maliyetleri ancak özellikli bir varlık olması halinde dahil edilir, özellikli bir varlık olmaması halinde dönem gideri olarak dikkate alınır. VUK'a göre ise borçlanma

giderlerinin aktife alındığı hesap döneminin sonuna kadarki kısmının duran varlığın maliyetine eklenmesi zorunludur. Varlığın aktife alındığı hesap döneminden sonra ise borçlanma giderlerinin varlığın maliyet bedeline ilave edilmesi veya dönem gideri olarak muhasebeleştirilmesi konusu mükelleflerin isteğine bırakılmıştır. Tesis makine ve cihazların, VUK ve TMS/UMS'e göre hesaplanan maliyet bedelleri arasındaki fark finansman giderlerinden kaynaklanmıştır.

TMS/UMS, yararlı ömürlerin belirlemesini işletmeye bırakmaktadır. VUK ve buna bağlı çıkarılan tebliğlerde ise öncelikli olarak maddi duran varlığa sahip olan işletmenin faaliyet gösterdiği sektörü baz alarak hazırlamış olduğu amortisman listesinin kullanılmasını istemektedir. Sektörel listelerde bulunmayan maddi duran varlıklar için de listenin genel kısmından yararlanılması hüküm altına almıştır. Standartta yararlı ömrün değişen şartlara göre revize edilebileceği ifade edilmektedir. VUK' da maddi duran varlık için listede belirlenen yararlı ömrün değiştirilmesine izin verilmemektedir. VUK ve TMS/UMS arasındaki fark, faydalı ömür ve kıst amortisman ile arsa paylarının muhasebeleştirilmesi ve amortismana tabi tutulmasına ilişkin uygulama farklılığından kaynaklanmıştır.

Yine, TMS/UMS'e göre maddi duran varlıklarda değer düşüklüğü zararı söz konusu iken, VUK' da maddi duran varlıklar için değer düşüklüğü zararı uygulaması yer almamaktadır.

TMS/UMS 23 Borçlanma Maliyetleri Standardına göre, yapımı uzun süreyi alan ve özellikli varlık olarak adlandırılan duran varlıklar (yapılmakta olan yatırımlar), aktifleştirilene kadar oluşan borçlanma giderleri maliyete eklenmekte, daha sonra ise gider yazılmaktadır. VUK' da ise aktife alındığı yıl sonuna kadar maliyete eklenmekte, sonraki yıllarda ise maliyete eklenmekte ya da gider olarak muhasebeleştirilmekte serbestlik sunmaktadır.

Yapılmakta olan yatırımlara ilişkin, 31.12.2009 tarihi itibariyle, 18.000-TL fark VUK ve TMS/UMS'e göre finansman giderlerine ilişkin hesaplama farklılığından(inşaat maliyetine eklenebilecek faiz yükü) kaynaklanmıştır.

3.3.10. Maddi Olmayan Duran Varlıklar

X A.Ş.'nin dönem sonu itibariyle Maddi Olmayan Duran Varlıklarının değerlemesi VUK ve TMS/UMS'e göre karşılaştırmalı olarak aşağıda açıklanmıştır.

	VUK		TMS/UMS	
	Değerleme Ölçüsü	**Tutarı**	**Değerleme Ölçüsü**	**Tutarı**
Şerefiye	Mukayyet Değer (birikmiş itfa payı hesaplanır)	412.168,00	Maliyet Değeri(Varsa değer düşüklüğünden sonraki değeri)(İtfası mümkün değildir)	412.168,00
Haklar	Maliyet Değeri	167.546,00	Maliyet veya yeniden değerleme yöntemine göre değerlenir(varsa değer düşüklüğüne tabidir)	167.546,00
Birikmiş Amortisman(Haklar)	Mukayyet Değer	22.316,00	Gerçeğe Uygun Değer	33.510,00
Birikmiş Amortisman(Şerefiye)	Mukayyet Değer	164.867,00	Gerçeğe Uygun Değer	0,00

Hakların, şirket tarafından aktifleştirilme tarihi 01.01.2008 dir ve VUK'a göre haklar 15 yılda (%6,66 amortisman oranında) itfa edilir. TMS/UMS'e göre ise şirket hakların faydalı ömrünü 10 yıl olarak tespit etmiş ve 33.510,00-TL amortisman ayırmıştır.

Şerefiyenin de şirket tarafından aktifleştirilme tarihi 01.01.2008 dir ve VUK'a göre şerefiye 5 yılda (%20 amortisman oranında) itfa edilir. TMS/UMS'e göre ise şerefiyenin itfa edilmesine izin verilmemektedir. Şerefiye dönem sonunda değer düşüklüğü testine tabi tutulmuş, değer düşüklüğü tespit edilmemiştir.

VUK ve TMS/UMS arasındaki oluşan fark, hakların faydalı ömrüne ve şerefiye bedelinin itfasına ilişkin uygulama farklılığından kaynaklanmıştır.

Şirket, şerefiyeyi, şerefiyeler olarak maddi olmayan duran varlıklardan ayrı raporlamıştır.

3.3.11. Gelecek Yıllara Ait Giderler

X A.Ş.'nin dönem sonu itibariyle gelecek yıllara ait giderlerin değerlemesi VUK ve TMS/UMS'e göre karşılaştırmalı olarak aşağıda açıklanmıştır.

	VUK		TMS/UMS	
	Değerleme Ölçüsü	**Tutarı**	**Değerleme Ölçüsü**	**Tutarı**
Gelecek Yıllara Ait Giderler	Mukayyet Değer	16.942,00	Gerçeğe Uygun Değer	16.942,00

3.3.12. Vergi Varlığı

Şirketin, varlıklarının, VUK ve TMS/UMS'e göre değerlenmesi sonucu, varlıkları ile sınırlı olarak ertelenmiş vergi varlığı/yükümlülüğü aşağıdaki şekilde hesaplanmıştır.

Ertelenmiş Vergi Varlığı/Yükümlülüğü	**2009**			
	VUK	TMS	FARK	VERGİ
Alacaklar Reeskontu		61.844	61.844	12.369
Stoklar(İlk Md. Mlz. Borç. Gid.)	18.930.064	18.767.064	163.546	32.709
Stoklar(Ticari Mal. Borç. Gid.)	806.733	751.965	54.768	10.954
İştirakler(Borç. ve İşlem Gid.)	115.560	119.085	3.525	(705)
MDV(Tesis Mak. ve Cih. Borç. Gid.)	7.908.267	7.858.368	49.899	9.980
MDV(Birikmiş Amortisman)	6.219.506	6.104.190	115.316	(23.063)
MDV(Değer Düşüklüğü Zararı)		88.345	88.345	17.669
MDV(Yapılmakta Olan Yatırımlar)	1.755.974	1.737.974	18.000	(3.600)
Toplam				56.313

3.3.12. TFRS/UFRS'ye Geçiş

Şirketin, varlıklarının, VUK ve TMS/UMS'e göre değerlenmesi sonucu, varlıkları ile sınırlı olarak TFRS/UFRS'ye geçiş tablosu aşağıdaki şekilde düzenlenmiştir.

Tablo 9
TFRS/UFRS'e Geçiş Tablosu

	YASAL	AJE 1	AJE 2	AJE 3	AJE 4	AJE 5	AJE 6	AJE 7	AJE 8	AJE 9	AJE 10	AJE 11	AJE 12	AJE 13	UFRS
100	5.021														5.021
102	281.593	7.000													288.594
101	719.807		-719.807												
108															-
110															-
120	15.633.272			(15.102.458)											530.814
121	17.000		719.807												736.807
122	-				(61.844)										(61.844)
126	20.005														20.005
128	12.432														12.432
129	(12.432)														(12.432)
136	315.074														315.074
13X	-			15.102.458											15.102.458
150	18.930.064					(163.546)									18.766.518
152	16.621.761														16.621.761
153	806.733						(54.768)								751.965
157	47.691														47.691
158															-
159	3.856.790														3.856.790
180	1.408.932														1.408.932
181	7.000	(-7000)													
190															-
192	265.439														265.439
193	63.780														63.780

196	62.828														62.828
198															-
226	14.075														14.075
236															-
242	115.560							3.525							119.085
245															-
248															-
249															-
250	278.304								850.067						1.128.371
251	459.906														459.906
252	5.270.346								(850.067)						4.420.279
253	7.908.268									(49.900)					7.858.368
254	1.850.907														1.850.907
255	771.257														771.257
256															-
257	(6.219.506)										115.316				(6.104.190)
25X												88.345			
258	1.755.974												(18.000)		1.737.974
259															-
260															-
261	412.168														412.168
263															-
264															-
265															-
266															-
267	167.546														167.546
268	(187.184)													153.674	(33.510)
269															-
280	16.942														16.942
281															
299															-
600	106.202.794,20														106.202.794
601	1.311.164,51														1.311.165

602															-
610															-
611	169.085,86														169.086
612	745,20														745
620	41.887.152,67														41.887.153
621	61.386.194,66														61.386.195
622															-
631	1.554.137,98														1.554.138
632	1.259.682,47										(115.316)			(153.674)	990.692
642	161.148,86														161.149
643															-
644															-
646															-
647															-
649	1.443.998,80														1.443.999
653															-
654															-
656															-
657					61.844										61.844
659	357.004,09							3525				88.345			448.874
660	2.109.885,84					163.546	54.768			499.899			18.000		2.846.099
661															-
679	66.571,52														66.572
689	40.372,32														40.372
692															-
691															-

SONUÇ

Finansal tablolar, muhasebe sistemi içinde kaydedilen ve toplanan bilgilerin, belirli zaman aralıklarıyla bu bilgileri kullanacak olanlara iletilmesini sağlayarak bilgi verme işlevini yerine getirmektedir. Bu özelliği ile de işletme sonuçlarının anlaşılmasını kolaylaştırıp zaman içinde karşılaştırmalar yaparak ve kullanıcıların işletme hakkında bir yargıya varmasını sağlayacak çok önemli bir muhasebe aracıdır. Bilgi kullanıcılarının amaçlarının farklılığı ise farklı finansal tabloların düzenlenmesini gerekli kılmaktadır. Bu anlamda VUK ve TFRS/UFRS'e göre düzenlenecek finansal tablolar farklılık arz etmekte, finansal tablo kalemlerinin ilgili düzenlemelerde yer alan esaslara göre değerlemeye tabi tutulmasını gerektirmektedir.

TFRS/UFRS ile şeffaf, uluslararası piyasalardan fon toplam imkanını artıran, maliyetini azaltan, yatırım risklerini azaltan, karşılaştırılabilir bir raporlama amaçlanmıştır. TFRS/UFRS, ilke bazlı, dinamik, özün önceliği ilkesine bağlı yapısı ile işletmelere, değişen koşullarına uygun esnek bir yapı sunmaktadır. TFRS/UFRS, gerçeğe uygun değer yaklaşımına yönelen bir anlayış benimsemiş ancak tarihi maliyet esasından da kopmadan cari değere dayalı esas ile birlikte kullanılmasını öngören karma bir yapı kabul etmiştir.

TFRS/UFRS'nin değerleme anlayışındaki bu yaklaşımlarını; vadeli alınan ve verilen çeklerin özün önceliği gereği alacak ve borç senetleri olarak kabul edilerek reeskont ayrılmasında, senetli senetsiz tüm alacaklara reeskont ayrılmasında, hasılatın içinde yer alan vade farkının ayrıştırılarak bugünkü değer üzerinden kayıtlanmasında, ilişkili taraflardan alacak ve borçların diğer alacak ve borçlardan ayrıca değerlenerek raporlanması anlayışında, varlıkların değerlemesinde alternatif yöntemler sunmasında, itfaya tabi varlıkları yeniden tanımlayarak faydalı ömürlerinin işletme tarafından belirlenmesinde ve yeniden revize imkanı tanımasında, işletmenin varlıklarda değer düşüklüğü tespit etmesi halinde karşılık ayırabilmesinde vd. görmekteyiz.

VUK'a göre ise önemli olan mali bilançoların çıkarılabilmesi için yapılacak değerlemenin kanunda düzenlenen değerleme esaslarına uyularak yapılmasıdır. Bu zorunluluğun nedeni, vergilemede eşitlik ve adalet ilkelerinin ve vergi alacağının güvence altına alınmasıdır. VUK, matrahın aşınmasını önleyecek şekilde düzenlemeler öngörmüş olup, işletmenin kararına bıraktığı hususları oldukça sınırlı tutmuştur. Alacak ve borç senetlerinde reeskont ayırmada, maliyete girecek bazı giderlerin aktifleştirme yada dönem gideri olarak dikkate almada, stok maliyetlerini tespit etmek için kullanılan yöntemler vd. konularda serbestlik tanısa da, her bir finansal tablo kalemlerinin hangi değerleme ölçeği ile değerleneceği, değerinin hangi unsurlardan oluşacağı, değerleme yöntemi, amortismanın konu varlığın faydalı ömrü, yabancı paralı işlemlerde uygulanacak kuru, karşılık ayırma müessesesinin hangi şartlarda hangi iktisadi kıymetler için söz konusu olacağını vd. kesin sınırlarını büyük oranda belirlemiştir.

VUK, değerlemede tarihi maliyet esasını benimsemiş, ancak iktisadi kıymetlerin değerinin bilanço günü rayiç değerini yansıtması için yeniden değerleme, maliyet artış fonu vd. uygulamalara da yer vermiştir. TMS/UMS' de de yer alan enflasyon düzeltmesine ilişkin hükümlerin 01.01.2004 tarihinden itibaren yürürlüğe girmesi ile de söz konusu uygulamalara son vermiştir. Yine VUK' da uluslararası muhasebe standartları ile uyumlu finansal kiralamaya ilişkin hükümler de yer almaktadır. Bunun haricinde, VUK ve TMS/UMS'e yönelik uyumlaştırma çalışmaları Maliye Bakanlığı'nca oluşturulan bir komisyon tarafından yürütülmektedir.

Son olarak, VUK' un vergi matrahını aşınmasını önleyici kural bazlı anlayışı ile TMS/UMS (TFRS/UFRS)'nin işletmeye esnek hareket imkanı sağlayan ilke bazlı yaklaşımı arasında farklılıklar mevcut olmakla birlikte, yeni TTK taslağının yasallaşmasıyla da yapılması gereklilik arz edecek uyumlaştırmaya yönelik düzenlemelerin, işletmeler ve bilgi kullanıcıları için söz konusu olan kargaşaya son vereceğini söyleyebiliriz.

EKLER

Ek 1: VUK'a Göre Hazırlanan Bilanço

X A.Ş. 31.12.2009 TARİHLİ AYRINTILI BİLANÇOSU

		Önceki Dön.	Cari Dönem			Önceki Dön.	Cari Dönem
1	**DÖNEN VARLIKLAR**	**51.915.380,89**	**58.256.060,03**	**3**	**KISA VADELİ YABANCI KAYNAKLAR**	**50.553.027,93**	**55.693.559,36**
10	**Hazır Değerler**	**725.664,30**	**1.006.421,30**				
100	Kasa	2.396,82	5.021,04	**30**	**Mali Borçlar**	**9.714.618,27**	**3.716.234,47**
101	Alınan Çekler	685.942,78	719.806,91	300	Banka Kredileri	9.714.618,27	3.716.234,47
102	Bankalar	37.324,70	281.593,35	301	Finansal Kir.İşlemlerinden Doğan Borçlar		
103	Verilen Çekler ve Ödeme Emir.(-)			302	Ertelenmiş Fin.Kir.Borçlanma Mal. (-)		
108	Diğer Hazır Değerler			303	Uzun Vadeli Kredilerin		
11	**Menkul Kıymetler**	**0,00**	**0,00**		Anapara Taksitleri ve Faizleri		
110	Hisse Senetleri			304	Tahvil, Anapara, Borç Taksit ve Faizleri		
111	Özel Kesim Tahv. Senet ve Bon.			305	Çıkarılmış Bonolar ve Senetler		
112	Kamu Kesimi Tahv. Senet ve Bon.			306	Çıkarılmış, Diğer Menkul Kıymetler		
118	Diğer Menkul Kıymetler			308	Menkul Kıymetler İhraç Farkları (-)		
119	Menkul Kıymetler Değer			309	Diğer Mali Borçlar		
	Düşüklüğü Karşılığı (-)			**32**	**Ticari Borçlar**	**40.390.992,79**	**51.251.990,32**
12	**Ticari Alacaklar**	**7.833.666,38**	**15.670.277,48**	320	Satıcılar	36.836.614,15	44.110.096,68
120	Alıcılar	7.821.121,32	15.633.272,42	321	Borç Senetleri	3.554.378,64	7.141.893,64
121	Alacak Senetleri	2.000,00	17.000,00	322	Borç Senetleri Reeskontu (-)		
122	Alacak Senetleri Reeskontu (-)			326	Alınan Depozito ve Teminatlar		
124	Kazanılmamış Finansal Kiralama			329	Diğer Ticari Borçlar		
	Faiz Gelirleri (-)			**33**	**Diğer Borçlar**	**88.913,13**	**30.443,25**
126	Verilen Depozito ve Teminatlar	10.545,06	20.005,06	331	Ortaklara Borçlar	1.070,22	0,00
127	Diğer Ticari Alacaklar			332	İştiraklere Borçlar	87.637,45	30.443,25
128	Şüpheli Ticari Alacaklar	12.431,56	12.431,56	333	Bağlı Ortaklıklara Borçlar		
129	Şüpheli Ticari Alacaklar Karş. (-)	12.431,56	12.431,56	335	Personele Borçlar		
13	**Diğer Alacaklar**	**104.422,81**	**315.074,00**	336	Diğer Çeşitli Borçlar	205,46	0,00
131	Ortaklardan Alacaklar			337	Diğer Borç Senetleri Reeskontu (-)		
132	İştiraklerden Alacaklar			**34**	**Alınan Avanslar**	**0,00**	**0,00**
133	Bağlı Ortaklıklardan Alacaklar			340	Alınan Sipariş Avansları		

135	Personelden Alacaklar			349	Alınan Diğer Avanslar		
136	Diğer Çeşitli Alacaklar	104.422,81	315.074,00	**35**	**Yıllara Yaygın İnş. Ve On. Hak.**	**0,00**	**0,00**
137	Diğer Alacak Senetleri Reesk. (-)			350	Yıllara Yaygın İnş. Ve On. Hak. bedelleri		
138	Şüpheli Diğer Alacaklar			358	Yıllara Yaygın İnş. Enflasyon Düz. Hesabı		
139	Şüpheli Diğer Alacaklar Karşılığı (-)			**36**	**Ödenecek Vergi ve Diğer Yüküm.**	**145.951,19**	**346.460,01**
15	**Stoklar**	**43.116.247,61**	**39.456.306,90**	360	Ödenecek Vergi ve Fonları	70.418,87	284.966,15
150	İlk Madde ve Malzeme	34.183.900,70	18.930.064,00	361	Ödenecek Sosyal Güvenlik Kesintileri	73.642,34	57.695,20
151	Yarı Mamüller			368	Vadesi Geçmiş Ert. veya Taksitlendirilmiş		
152	Mamüller	8.164.566,97	16.621.761,34		Vergi ve Diğer Yükümlülükler		
153	Ticari Mallar	586.517,70	806.733,00	369	Ödenecek Diğer Yükümlülükler	1.889,98	3.798,66
157	Diğer Stoklar	47.691,34	47.691,34	**37**	**Borç ve Gider Karşılıkları**	**133.812,00**	**82.991,86**
158	Stok Değer Düşüklüğü Karşılığı (-)			370	Dönem Karı Vergi ve Diğer	133.812,00	82.991,86
159	Verilen Sipariş Avansları	133.570,90	3.856.790,22		Yasal Yükümlülük Karşılıkları		
17	**Yıllara Yaygın İnş. Ve On. Mal.**	**0,00**	**0,00**	371	Dönem Karının Peşin Ödenen Vergi		
170	Yıllara Yaygın İnş. Ve On. Mal.				ve Diğer Yükümlülükleri (-)		
178	Yıllara Yaygın İnş. Enf.Düz. Hes.			372	Kıdem Tazminatı Karşılığı		
179	Taşeronlara Verilen Avanslar			373	Maliyet Giderleri Karşılığı		
18	**Gel. Ayl. Ait Gid. Ve Gelir Tah.**	**0,00**	**1.415.932,11**	379	Diğer Borç ve Gider Karşılıkları		
180	Gelecek Aylara Ait Giderler		1.408.931,89	**38**	**Gelecek Aylara Ait Gelirler ve Gider**	**0,00**	**0,00**
181	Gelir Tahakkukları		7.000,22		**Tahakkukları**		
19	**Diğer Dönen Varlıklar**	**135.379,79**	**392.048,24**	380	Gelecek Aylara Ait Gelirler		
190	Devreden KDV			381	Gider Tahakkukları		
191	İndirilecek KDV			**39**	**Diğer Kısa Vadeli Yabancı Kaynaklar**	**78.740,55**	**265.439,45**
192	Diğer KDV	78.740,55	265.439,45	391	Hesaplanan KDV		
193	Peşin Ödenen Vergiler ve Fonlar	5.839,40	63.780,39	392	Diğer KDV	78.740,55	265.439,45
196	Personel Avansları	50.799,84	62.828,40	393	Merkez Ve Şubeler Cari Hesabı		
197	Sayım ve Tesellüm Noksanları			397	Sayım ve Tesellüm Fazlaları		
198	Diğer Çeşitli Dönen Varlıklar			399	Diğer Çeşitli Yabancı Kaynaklar		
199	Diğer Dönen Varlıklar Karşılığı (-)						
DÖNEN VARLIKLAR TOPLAMI		**51.915.380,89**	**58.256.060,03**	**KISA VADELİ YABANCI KAYNAKLAR TOPLAMI**		**50.553.027,93**	**55.693.559,36**

X.A.Ş. 31.12.2009 TARİHLİ AYRINTILI BİLANÇOSU

		Önceki Dön.	Cari Dönem			Önceki Dön.	Cari Dönem
2	**DURAN VARLIKLAR**	**8.025.460,80**	**12.614.561,61**	**4**	**UZUN VADELİ YABANCI KAYNAKLAR**	**1.898.161,88**	**7.348.985,46**
22	**Ticari Alacaklar**	**14.075,00**	**14.075,00**	**40**	**Mali Borçlar**	**1.898.161,88**	**7.348.985,46**
220	Alıcılar			400	Banka Kredileri	1.898.161,88	7.348.985,46
221	Alacak Senetleri			401	Finansal Kir.İşlemlerinden Doğan Borçlar		
222	Alacak Senetleri Reeskontu (-)			402	Ertelenmiş Fin.Kir.Borçlanma Mal. (-)		
224	Kazanılmamış Fin. Kir. Faiz Gelirleri (-)			405	Çıkarılmış Tahviller		
226	Verilen Depozito ve Teminatlar	14.075,00	14.075,00	407	Çıkarılmış Diğer Menkul		
229	Şüpheli Alacaklar Karşılığı (-)				Kıymetler		
23	**Diğer Alacaklar**	**0,00**	**0,00**	408	Menkul Kıymetler İhraç Farkı (-)		
231	Ortaklardan Alacaklar			409	Diğer Mali Borçlar		
232	İştiraklerden Alacaklar			**42**	**Ticari Borçlar**	**0,00**	**0,00**
233	Bağlı Ortaklıklardan Alacaklar			420	Satıcılar		
235	Personelden Alacaklar			421	Borç Senetleri		
236	Diğer Çeşitli Alacaklar			422	Borç Senetleri Reeskontu (-)		
237	Diğer Alacak Senetleri Reeskontu (-)			426	Alınan Depozito ve Teminatlar		
239	Şüpheli Alacaklar Karşılığı (-)			429	Diğer Ticari Borçlar		
24	**Mali Duran Varlıklar**	**75.111,34**	**115.560,00**	**43**	**Diğer Borçlar**	**0,00**	**0,00**
240	Bağlı Menkul Kıymetler			431	Ortaklara Borçlar		
241	Bağlı Menkul Kıymetler Değer			432	İştiraklere Borçlar		
	Düşüklüğü Karşılığı (-)			433	Bağlı Ortaklıklara Borçlar		
242	İştirakler	75.111,34	115.560,00	436	Diğer Çeşitli Borçlar		
243	İştiraklere Sermaye Taahhütleri (-)			437	Diğer Borç Senetleri Reeskontu (-)		
244	İştirakler Sermaye Payları Değer			438	Kamuya Olan Ert. veya Taksitl. Borçlar		
	Değer Düşüklüğü Karşılığı (-)			**44**	**Alınan Avanslar**	**0,00**	**0,00**
245	Bağlı Ortaklıklar			440	Alınan Sipariş Avansları		
246	Bağlı Ortaklıklara Sermaye			449	Alınan Diğer Avanslar		
	Taahhütleri (-)			**47**	**Borç ve Gider Karşılıkları**	**0,00**	**0,00**
247	Bağlı Ortaklıklar Sermaye Payları			472	Kıdem Tazminatı Karşılıkları		
	Değer Düşüklüğü Karşılığı (-)			479	Diğer Borç ve Gider Karşılıkları		
249	Diğer Mali Duran Varlıklar Karşılığı (-)			**48**	**Gelecek Yıllara Ait Gelirler ve**	**0,00**	**0,00**
25	**Maddi Duran Varlıklar**	**7.439.903,41**	**12.075.454,91**		**Gider Tahakkukları**		
250	Arazi ve Arsalar	278.303,86	278.303,86	480	Gelecek Yıllara Ait Gelirler		
251	Yeraltı ve Yerüstü Düzenleri	459.505,75	459.906,00	481	Gider Tahakkukları		
252	Binalar	4.192.915,50	5.270.345,96	**49**	**Diğer Uzun Vadeli Yabancı Kaynaklar**	**0,00**	**0,00**
253	Tesis, Makine ve Cihazlar	4.942.277,41	7.908.267,52	492	Gelecek Yıllara Eklenen veya		

254	Taşıtlar	1.825.498,57	1.850.907,00		Terkin Edilen KDV		
255	Demirbaşlar	748.997,53	771.256,57	493	Tesise Katılma Payları		
256	Diğer Maddi Duran Varlıklar			499	Diğer Çeşitli Uzun Vadeli Yabancı Kay.		
257	Birikmiş Amortismanlar (-)	5.898.697,97	6.219.506,00		**UZUN VADELİ YABANCI**	**1.862.664,20**	**7.348.985,46**
258	Yapılmakta Olan Yatırımlar	891.101,76	1.755.974,00		**KAYNAKLAR TOPLAMI**		
259	Verilen Avanslar			**5**	**ÖZKAYNAKLAR**	**7.489.651,88**	**7.828.076,82**
26	**Maddi Olmayan Duran Varlıklar**	**486.121,59**	**392.529,59**	**50**	**Ödenmiş Sermaye**	**7.411.566,71**	**7.411.566,71**
260	Haklar	167.545,59	167.545,59	500	Sermaye	3.730.511,00	3.730.511,00
261	Şerefiye	412.168,00	412.168,00	501	Ödenmemiş Sermaye (-)		
262	Kuruluş ve Örgütleme Giderleri			502	Sermaye Düzeltmesi Olumlu Farkları	3.681.055,71	3.681.055,71
263	Araştırma ve Geliştirme Giderleri			503	Sermaye Düzeltmesi Olumsuz Farkları (-)		
264	Özel Maliyetler			**52**	**Sermaye Yedekleri**	**0,00**	**0,00**
267	Diğer Maddi Olmayan Duran Varlıklar			520	Hisse Senedi İhraç Primleri		
268	Birikmiş Amortismanlar (-)	93.592,00	187.184,00	521	Hisse Senedi İptal Kararları		
269	Verilen Avanslar			522	M.D.V. Yeniden Değerleme Artışları		
27	**Özel Tükenmeye Tabi Varlıklar**	**0,00**	**0,00**	523	İştirakler Yeniden Değerleme Artışları		
271	Arama Giderleri			524	Maliyet Bedeli Artışları Fonu		
272	Hazırlık ve Geliştirme Giderleri			529	Diğer Sermaye Yedekleri		
277	Diğer Özel Tükenmeye Tabi Varlıklar			**54**	**Kar Yedekleri**	**387.167,95**	**387.167,95**
278	Birikmiş Tükenme Payları (-)			540	Yasal Yedekler	288.266,59	288.266,59
279	Verilen Avanslar			541	Statü Yedekleri		
28	**Gelecek Yıllara Ait Giderler ve Gelir Tahakkukları**	**10.249,46**	**16.942,11**	542	Olağanüstü Yedekler	98.901,36	98.901,36
				548	Diğer Kar Yedekleri		
280	Gelecek Yıllara Ait Giderler	10.249,46	16.942,11	549	Özel Fonlar		
281	Gelir Tahakkukları			**57**	**Geçmiş Yıllar Karları**	**468.123,53**	**468.123,53**
29	**Diğer Duran Varlıklar**	**0,00**	**0,00**	570	Geçmiş Yıllar Karları	468.123,53	468.123,53
291	Gelecek Yıllarda İndirilecek KDV			**58**	**Geçmiş Yıllar Zararları (-)**	**1.446.268,63**	**777.206,31**
292	Diğer KDV			580	Geçmiş Yıllar Zararları (-)	1.446.268,63	777.206,31
293	Gelecek Yılalr İhtiyacı Stoklar			**59**	**Dönem Net Karı (Zararı)**	**669.062,32**	**338.424,94**
294	Elden Çıkarılacak Stoklar Ve Mad.D.V.			590	Dönem Net Karı	669.062,32	338.424,94
295	Peşin Ödenen Vergi Ve Fonlar			591	Dönem Net Zararı (-)		
297	Diğer Çeşitli Duran Varlıklar						
298	Stok Değer Düşüklüğü Karşılığı (-)						
299	Birikmiş Amortismanlar (-)						
	DURAN VARLIKLAR TOPLAMI	**8.025.460,80**	**12.614.561,61**		**ÖZKAYNAKLAR TOPLAMI**	**9.387.813,76**	**15.177.062,28**
	AKTİF (VARLIKLAR) TOPLAMI	**59.940.841,69**	**70.870.621,64**		**PASİF KAYNAKLAR TOPLAMI**	**59.940.841,69**	**70.870.621,64**

Ek 2: VUK'a Göre Hazırlanan Gelir Tablosu

AYRINTILI GELİR TABLOSU

	Önceki Dönem	Cari Dönem
A-BRÜT SATIŞLAR	**66.816.414,47**	**107.513.958,71**
1-Yurt İçi Satışlar	66.728.916,15	106.202.794,20
2-Yurt Dışı Satışlar	87.498,32	1.311.164,51
3-Diğer Gelirler		
B-SATIŞ İNDİRİMLERİ (-)	**0,00**	**169.831,06**
1-Satıştan İadeler (-)		0,00
2-Satıştan İskontalar (-)		169.085,86
3-Diğer İndirimler (-)		745,20
C-NET SATIŞLAR	**66.816.414,47**	**107.344.127,65**
D-SATIŞLARIN MALİYETİ (-)	**63.219.432,06**	**103.273.347,33**
1-Satılan Mamüller Maliyeti (-)	36.302.480,04	41.887.152,67
2-Satılan Ticari Mallar Maliyeti (-)	26.916.952,02	61.386.194,66
BRÜT SATIŞ KARI VEYA ZARARI	3.596.982,41	4.070.780,32
E-FAALİYET GİDERLERİ	**2.852.659,40**	**2.813.820,45**
1-Araştırma ve Geliştirme Giderleri (-)		
2-Pazarlama, Satış ve Dağıtım Giderleri (-)	1.792.596,57	1.554.137,98
3-Genel Yönetim Giderleri (-)	1.060.062,83	1.259.682,47
FAALİYET KARI VEYA ZARARI	744.323,01	1.256.959,87
F-DİĞER FAALİYETLERDEN OLAĞAN GELİR VE KARLAR	**1.203.130,47**	**1.605.147,66**
3-Faiz Gelirleri	8.598,03	161.148,86
10-Faaliyetlerle İlgili Diğer Olağan Gelir ve Karlar	1.194.532,44	1.443.998,80
G-DİĞER FAAL. OLAĞAN GİDER VE ZARARLAR(-)	**246.981,69**	**357.004,09**
6-Diğer olağan Gider ve Zararlar (-)	246.981,69	357.004,09
H-FİNANSMAN GİDERLERİ (-)	**1.076.333,42**	**2.109.885,84**
1-Kısa Vadeli Borçlanma Giderleri (-)	1.076.333,42	2.109.885,84
2-Uzun Vadeli Borçlanma Giderleri (-)	0,00	0,00
OLAĞAN KAR VEYA ZARAR	624.138,37	395.217,60
I-OLAĞAN DIŞI GELİR VE KARLAR	86.831,39	66.571,52
1-Önceki Dönem Gelir ve Karları		
2-Diğer Olağandışı Gelir ve Karlar	86.831,39	66.571,52
J-OLAĞANDIŞI GİDER VE ZARARLAR (-)	**41.907,44**	**40.372,32**
1-Çalışmayan Kısım Gider ve Zararları (-)		
2-Önceki Dönem Gider ve Zararları (-)		
3-Diğer Olağandışı Gider ve Zararlar (-)	41.907,44	40.372,32
DÖNEM KARI VEYA ZARARI	669.062,32	421.416,80
K-DÖNEM KARI VERGİ VE DİĞER YASAL YÜK. KARŞ.(-)	133.812,00	82.991,86
DÖNEM NET KARI VEYA ZARARI	535.250,32	338.424,94

Ek 3: TMS/UMS'e Göre Hazırlanan Bilanço(Varlıklar/Aktif)

	Önceki Dön.	Cari Dönem
CARİ/DÖNEN VARLIKLAR	**51.943.897,00**	**58.906.322,24**
Nakit ve Nakit Benzerleri/Hazır Değerler	**39.722,00**	**293.615,00**
Kasa	2.397,00	5.021,00
Alınan Çekler	0,00	0,00
Bankalar	37.325,00	288.594,00
Verilen Çekler ve Ödeme Emir.(-)		
Diğer Hazır Değerler		
Menkul Kıymetler	**0,00**	**0,00**
Satılmaya Hazır Finansal Varlıklar		
Vadeye Kadar Elde Tutulacak Finansal Varlıklar		
Alım Satım Amaçlı Finansal Varlıklar		
Diğer Menkul Kıymetler		
Menkul Kıymetler Değer		
Düşüklüğü Karşılığı (-)		
Ticari Alacaklar	**957.422,00**	**1.349.470,00**
Alıcılar	202.964,00	530.814,00
Alacak Senetleri	687.942,00	736.807,00
Alacaklar Reeskontu (-)	55.971,00	61.844,00
Kazanılmamış Finansal Kiralama		
Faiz Gelirleri (-)		
Verilen Depozito ve Teminatlar	10.545,06	20.005,06
Diğer Ticari Alacaklar		
Şüpheli Ticari Alacaklar	12.431,56	12.431,56
Şüpheli Ticari Alacaklar Karş. (-)	12.431,56	12.431,56
İlişkili Taraflardan Alacaklar	**7.630.702,00**	**15.102.458,00**
Diğer Alacaklar	**104.422,81**	**315.074,00**
Ortaklardan Alacaklar		
İştiraklerden Alacaklar		
Bağlı Ortaklıklardan Alacaklar		
Personelden Alacaklar		
Diğer Çeşitli Alacaklar	104.422,81	315.074,00
Diğer Alacak Senetleri Reesk. (-)		
Şüpheli Diğer Alacaklar		
Şüpheli Diğer Alacaklar Karşılığı (-)		
Canlı Varlıklar	**0,00**	**0,00**
Stoklar	**43.076.248,00**	**40.044.725**
İlk Madde ve Malzeme	34.143.900,70	18.766.518,00
Yarı Mamüller		
Mamüller	8.164.566,97	16.621.761
Ticari Mallar	586.517,70	751.965

Diğer Stoklar	47.691,34	47.691
Stok Değer Düşüklüğü Karşılığı (-)		
Verilen Sipariş Avansları	133.570,90	3.856.790,22
Devam Eden İnşaat Sözleşmelerinden Alacaklar		
Gel. Ayl. Ait Gid. Ve Gelir Tah.	**0,00**	**1.408.932,00**
Gelecek Aylara Ait Giderler		1.408.931,89
Gelir Tahakkukları		0,00
Ertelenen Vergi Varlıkları	**0,00**	
Diğer Dönen Varlıklar	**135.379,79**	**392.048,24**
Devreden KDV		
İndirilecek KDV		
Diğer KDV	78.740,55	265.439,45
Peşin Ödenen Vergiler ve Fonlar	5.839,40	63.780,39
Personel Avansları	50.799,84	62.828,40
Sayım ve Tesellüm Noksanları		
Diğer Çeşitli Dönen Varlıklar Diğer Dönen Varlıklar Karşılığı (-)		
CARİ/DÖNEN VARLIKLAR TOPLAM	**51.943.897,00**	**58.906.322,24**

	Önceki Dön.	Cari Dönem
CARİ OLMAYAN/DURAN VARLIKLAR	**8.111.502,80**	**12.556.513,70**
Ticari Alacaklar	**14.075,00**	**14.075,00**
Alıcılar		
Alacak Senetleri		
Alacak Senetleri Reeskontu (-)		
Kazanılmamış Fin. Kir. Faiz Gelirleri (-)		
Verilen Depozito ve Teminatlar	14.075,00	14.075,00
Şüpheli Alacaklar Karşılığı (-)		
Finansal Kiralama Alacakları	**0,00**	**0,00**
İlişkili Taraflardan Alacaklar	**0,00**	**0,00**
Diğer Alacaklar	**0,00**	**0,00**
Ortaklardan Alacaklar		
İştiraklerden Alacaklar		
Bağlı Ortaklıklardan Alacaklar		
Personelden Alacaklar		
Diğer Çeşitli Alacaklar		
Diğer Alacak Senetleri Reeskontu (-)		
Şüpheli Alacaklar Karşılığı (-)		
Finansal Varlıklar	**75.111,34**	**119.085,00**
İştirakler	75.111,34	119.085,00
Yatırım Amaçlı Gayrimenkuller		

Maddi Duran Varlıklar	**7.447.417,41**	**11.803.895,00**
Arazi ve Arsalar	878.303,86	1.128.371,00
Yeraltı ve Yerüstü Düzenleri	459.505,75	459.906,00
Binalar	3.592.915,50	4.420.279,00
Tesis, Makine ve Cihazlar	4.942.277,41	7.858.368,00
Taşıtlar	1.825.498,57	1.850.907,00
Demirbaşlar	748.997,53	771.257,00
Diğer Maddi Duran Varlıklar		
Birikmiş Amortismanlar (-)	5.814.697,97	6.334.822,00
Yapılmakta Olan Yatırımlar	891.101,76	1.737.974,00
Değe Düşüklüğü Zararı(-)	76.485,00	88.345,00
Şerefiyeler	**412.168,00**	**412.168,00**
Maddi Olmayan Duran Varlıklar	**150.790,59**	**134.035,59**
Haklar	167.545,59	167.545,59
Kuruluş ve Örgütleme Giderleri		
Araştırma ve Geliştirme Giderleri		
Özel Maliyetler		
Diğer Maddi Olmayan Duran Varlıklar		
Birikmiş Amortismanlar (-)	16.755,00	33.510,00
Verilen Avanslar		
Gelecek Yıllara Ait Giderler ve	**10.249,46**	**16.942,11**
Gelir Tahakkukları		
Gelecek Yıllara Ait Giderler	10.249,46	16.942,11
Gelir Tahakkukları		
Ertelenen Vergi Varlıkları	**1.691,00**	**56.313,00**
Diğer Duran Varlıklar	**0,00**	**0,00**
CARİ OLMAYAN/DURAN VARLIKLAR TOPLAMI	**8.111.502,80**	**12.556.513,70**
AKTİF (VARLIKLAR) TOPLAMI	**60.055.399,80**	**71.462.835,94**

KAYNAKÇA

KİTAPLAR

Akdoğan Nalan, Tenker Nejat, "**Finansal Tablolar ve Mali Analiz Teknikleri"**, Gazi Kitabevi, 2007

Akdoğan Nalan, Sevilengül Orhan, **"Tekdüzen Muhasebe Sistemi Uygulaması"**, Gazi Kitabevi, 9.Baskı,Mayıs 1999

Akgül Ataman Başak, Hüseyin Akay, "**Uluslararası Muhasebe Standartları ve Türkiye'de Uygulama Etkinliğine İlişkin Bir Araştırma"**, Türkmen Kitabevi, İstanbul 2004

Altuğ Osman, "**Maliyet Muhasebesi"** ,İstanbul 2006, 14.Baskı,Türkmen Kitabevi

Aslan Sinan, "**Dönem Sonu İşlemleri Muhasebesi"**, İstanbul 2008, Türkmen Kitabevi

Ataman Ümit, "**Genel Muhasebe II"**, Türkmen Kitabevi, Nisan 2005

Aydın Erkan., "**Vergi Sisteminde İktisadi İşletmelere Dahil Kıymetleri Değerleme"**, Seçkin Ankara-2002

Bektöre Sabri, Yılmaz Benligiray ve Nurten Erdoğan, "**Dönem sonu Muhasebe İşlemleri-Envanter ve Bilanço"**, Nisan Kitabevi 2009

Civan Mehmet, "**Dönem Sonu Muhasebe İşlemleri- Vergi Usul Kanunu ve Türk Ticaret Hukuku'na Göre Örnek Uygulamalar"**, Siyasal Kitabevi, Şubat 2010, Ankara

Civan Mehmet, Ekrem Kara ve Ferah Yıldız, "**Enflasyon Muhasebesi"**, Gazi Kitabevi, Mart 2004 G.antep

Çabuk Adem, "**Muhasebede Dönem Sonu İşlemleri"**, Bursa 2009, Dora Yayıncılık, 4.Baskı

Çalış Yıldırım Ercan, **"Dönem Sonu İşlemlerinde Değerlemenin, Türkiye Finansal Raporlama Standartları ve Türk Vergi Kanunlarına Göre İncelenmesi,**

Farklılıkların Finansal Tablolar Üzerine Etkilerinin Araştırılması ve Bir Uygulama"; M. Ü. Doktora Tezi, İstanbul 2008

Demir Volkan, "**TFRS/UFRS Kapsamında Finansal Araçlar"**, Nobel Yayın Dağıtım, Ankara, Nisan 2009

Dokur Şükrü ve Sayit Y. Kaygusuz, "**Amortismanlar Türkiye Muhasebe Standartları ve Vergi Kanunları İle Uyumlu"**, Ankara, Mayıs 2005, Nobel Yayıncılık

Durmuş Ahmet Hayri, "**Envanterde Değerleme ve Muhasebe İşlemleri"**, İstanbul 1979, Nihad Sayar Yayın ve Yardım Vakfı

Epstein Barry J. Ve Jermakowicz Eva K., "**İnterpretation and Application of İnternational Financial Reporting Standards"**, Unites States of America, John Wiley & Sons,inc.2010

Erkan Mehmet, Cemal Elitaş ve Yunus Ceran, "**Dönem sonu Muhasebe İşlemleri"**, Ekin Basım Yayın Dağıtım 2010

Gökçen Gürbüz, Başak Ataman Akgül ve Cemal Çakıcı, "**Türkiye Muhasebe Standartları Uygulamaları"**, Beta 1.Basım, Ekim 2006

Gökdeniz Ümit, "**Muhasebe Uygulamalarındaki Uluslararası Farklılıklar ve Çözüm Önerileri"**, Avcıol Basım Yayın

Greuning Hennıe Van, "**İnternational Reporting Standards A Pratical Guide"**,The World Bank Washington D.C., 2009

Gücenme Gençoğlu Ümit, "**Türkiye Muhasebe Standartları ve Uygulamalar"**, Türkmen Kitabevi, İstanbul 2007

Güçlü Faruk, "**Dönem Sonu İşlemleri"**, Ankara 2004, Tenoed Yayıncılık, 1.Baskı

Haftacı Vasfi, "**Dönemsel Muhasebe"**, Umuttepe Yayınları,1.Baskı,Kocaeli 2010

Karacan Sami, "**Muhasebede Dönem Sonu İşlemleri"**, Umuttepe Yayınları, Ocak 2009,3.Basım

Karacan Sami, "**Muhasebede Dönemiçi İşlemleri"**, Umuttepe Yayınları,Mart 2009 1.Basım

Kızıl Ahmet, "**Genel Muhasebe"**, İstanbul Kasım 2006, Bahar Yayınevi

Lazol İbrahim, "**Genel Muhasebe"**, Ekin Kitabevi Yayınları, Bursa 2001

Nandakumar K., Mehta J.Kalpesh,Ghosh T.P., Alkafaji Yass A**.,"Understanding IFRS Fundamentals"**, United States of American, John Wiley & Sons,Inc.,2010

Morley Michel, **"IFRS Simplifed : A Fast and easy to understand overview of the new,İnternational Financial Reporting Standards"**, Nixon-Carre Ltd.,Toronto 2009

Öngen Safiye, "**Vergi Muhasebesi"**, Ankara 2000, Yaklaşım Yayınları

Örten Remzi ve Aydın Karapınar, "**Dönem sonu Muhasebe Uygulamaları"**, Gazi Kitabevi, 3.Baskı, Haziran 2007

Örten, Kaval ve Karapınar, "**Türkiye Muhasebe-Finansal Raporlama Standartları Uygulama ve Yorumları",** Gazi Kitabevi,3 Baskı Mart 2009

Özbalcı Yılmaz, "**Vergi Usul Kanunu Yorum ve Açıklamaları"**, Oluş Yayıncılık, Ankara-1999

Özbirecikli Mehmet, "**Dönem sonu işlemleri Muhasebesi"**, Detay Yayıncılık, Ankara-2009

Öztürk Bünyamin, "**Dönem sonu Envanter ve Değerleme İşlemleri",** Maliye ve Hukuk Yayınları, Ankara, Kasım-2006

Özulucan Abitter, "**Stok Muhasebesi-Vergi Mevzuatı ve Muhasebe Kuramı Açısından"**, Türkmen Kitabevi, İstanbul 2010

Özulucan Abitter, "**Dönem sonu İşlemleri ve Muhasebe Uygulamaları"**, İstanbul 2005, Türkmen Kitabevi

Özyer Mehmet Ali, "**Vergi Usul Kanunu"**, Hesap Uzmanları Derneği Yayını, 2003

Sağlam Necdet, "**Tek Düzen Muhasebe Sistemi ve Uygulaması"**, Maliye ve Hukuk Yayınları, Ekim 2007

Sağlam Necdet, Salim Şengel ve Bünyamin Öztürk (Ed), "**Türkiye Muhasebe Standartları"**, Maliye ve Hukuk Yayınları,Mart 2007

Sevilengül Orhan, **"Genel Muhasebe"**, Gazi Kitabevi, 7.Baskı,1998

Sürmen, Yusuf, "**Muhasebe-2"**, Eylül 2007, Trabzon Celepler Baskı

Tire Hilal, **"Türkiye Muhasebe Standartlarına Göre Değerleme ve Vergi Mevzuatı İle Karşılaştırılması"**; M. Ü. Yüksek Lisans Tezi, İstanbul 2009

Tokay Hüseyin, "**Muhasebe Kuramı ve Vergi Mevzuatı Açısından Maddi ve Maddi Olmayan Duran Varlıklar"**, Ankara 2002,Gazi Kitabevi

Yılmaz, Kazım, **VUK, GVK,KVK ve KDVK Açısından Değerleme**, 1. Baskı,Ankara.

SÜRELİ YAYINLAR

Akay Hüseyin, Ulusal ve Uluslararası Boyutuyla Stokların Değerlemesi-I, "**Muhasebe Finansman Dergisi"**, Nisan 2003

Akışık Orhan, Stoklardaki Değer Düşüklüğü ve Muhasebe Standartlarındaki Yeri, "**Vergi ve Muhasebeciyle Diyalog Dergisi"**, Sayı:198, Ekim 2004

Alkan Hanefi ve Ata Serkan, Menkul Kıymetlerde Değerleme, "**Vergi Raporu Dergisi"**, Aralık 2008 Özel Sayı:111

Çağıl Münevver ve Özkan İlhan, Vergilendirilmesi ve Muhasebeleştirilmesi Bakımından Özel Maliyet Bedeli Uygulaması, "**Vergi Raporu Dergisi"**, Aralık 2008 Özel Sayı, Sayı:111

Çiftçi Yavuz, Türk Muhasebe Hukukunda İştiraklerdeki Yatırımların Değerlemesiyle İlgili Düzenlemenin Uluslararası Düzenlemelerle Karşılaştırılması, "**Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi**", Ocak 2001

Çoşkun Erhan, Avansların Dönem Sonu Değerlemesi, "**Vergi Sorunları Dergisi"**, Sayı:243 Aralık 2008

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

Del Valle Fermin, Küreselleşme, Standartlarda Yakınsama ve Muhasebe Mesleğine Rehberlik Eden İlkeler- 20-24 Temmuz 2008 tarihleri arasında İstanbul'da yapılan 12. Dünya Muhasebe Tarihçileri Kongresi açılış konuşması, "**Muhasebe Finansman Dergisi"**, Ekim 2008, Sayı:40,

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

Demir Şeref, VUK ve UFRS(TMS) uyarınca Stoklar ve Maddi Duran Varlıkların Değerleme Farkları, "**Vergi Sorunları Dergisi"**, Sayı:220,Ocak 2007

Demirci Azmi, Arsa ve Arazi Amortismana Tabi Tutulabilir mi, "**Vergi Dünyası Dergisi"**, Aralık 2007, Sayı:316

Devamoğlu Senem Görçek, Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım İşleri, "**Vergi Raporu Dergisi"**, Haziran 2010, Sayı:129

Dinç Engin, Türkiye Muhasebe Standartları ve Vergi Kanunları Açısından Ticari Borç ve Ticari Alacakların Muhasebeleştirilmesi ve Değerlemesi, "**Mali Çözüm Dergisi"**, Sayı:90, Kasım-Aralık 2008

Erdoğan Ali Seran ve Aydınoğlu Evren, Avansların Dönem Sonu Değerlemesi, "**Vergi Raporu Dergisi"**, Aralık 2008 Özel Sayı, Sayı:111

Gönen Seçkin, Gülşah Uğurluel, Türkiye'de Uluslararası Finansal Raporlama Standartları (UFRS)Uygulamalarına Geçişte Karşılaşılan Sorunlar ve Çözüm Önerileri, "**Vergi Dünyası Dergisi"**, Aralık 2007, Sayı:316

Güçlü Fırat Çoşkun, TMS 2 Stoklar Standardı ve Vergi Kanunları Kapsamında Stokların Değerlemesi ve Değeri Düşen Mallar, "**Vergi Sorunları Dergisi"**, Ocak 2008, Sayı:232

Gümüşlüoğlu Aykut, Şüpheli, Değersiz ve Vazgeçilen Alacakların Değerlemesi, "**Vergi Dünyası Dergisi"**, Aralık 2007, Sayı:316

Güzel Bayram, İştirakler ve Bağlı Ortaklıkların Değerlemesi, "**Vergi Sorunları Dergisi"**, Sayı:232, Ocak.2008

Güzeldal Ömer, Yıllara Sari İnşaat ve Onarım İşlerinde Dönem Sonu İşlemleri, "**Vergi Dünyası Dergisi"**, Sayı:316, Aralık 2007

Kahraman Orhan, Uluslararası Finansal Raporlama Standartlarındaki Değerleme Ölçüleri, "**Vergi Dünyası Dergisi**" Sayı:296, Nisan 2006

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

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

Nazali Ersin, Özel Maliyet Bedeli, "**Vergi Dünyası Dergisi"**, Aralık 2007, Sayı:316

Onay İsmail, Mevcutlarda Amortisman Uygulaması, "**Vergi Dünyası Dergisi"**, Aralık 2007, Sayı:316

Örten Remzi ve Rıdvan Bayırlı, TMS 16'ya Göre Maddi Duran Varlıkların Dönem Sonunda Değerlemesi ve Muhasebe Uygulamaları, "**Muhasebe ve Finansman Dergisi"**, Sayı:36, Ekim 2007

Özdemir Recep, Finansal Kiralama İşlemlerinin Değerlemesi ve Muhasebeleştirilmesi, "**Vergi Dünyası Dergisi"**, Sayı:316, Aralık 2007

Öztürk Bünyamin, Özer Mustafa, Muhasebe ve Vergi Hukuku Açısından Dönem Sonu Envanter İşlemleri, "**İSMMO-Seminer-1999"**

Pehlivan Yasef, "**Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi"**, Aralık 2005

Poyraz Melih, Menkul Kıymetlerin Değerlemesi, "**Vergi Dünyası Dergisi"**, Sayı:316, Aralık 2007

Saraçöz Mert, Sermaye Piyasası Mevzuatı Uyarınca Dönem Sonu İşlemleri ve Bu İşlemlerin Vergi Mevzuatı Karşısındaki Durumu, "**Vergi Dünyası Dergisi"**, Sayı:328, Aralık 2008

Sipahi Barış ve Oğuz Akarçay Ayça, TMS 36 Çerçevesinde Maddi Duran Varlıklarda Değer Düşüklüğünün Ölçülmesi, "**Muhasebe ve Finansman Dergisi"**, Sayı:45, Ocak 2010

Sönmez Feriştah, Türkiye Muhasebe Standardı-Stoklar, "**Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi"**, Mayıs 2003

Şahin Celal, Finansal Araç Kavramının Türkiye Muhasebe Standartları, Bankacılık Mevzuatı, TTK ve Sermaye Piyasası Mevzuatı Açısından İrdelenmesi, **Vergi Dünyası Dergisi"**, Sayı:329, Ocak 2009

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

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

Tokay Hüseyin, Ali Deran, Rafet Aktaş, Uluslararası Muhasebe ve Finansal Raporlama Standartlarında Gerçeğe Uygun Değer Yaklaşımı ve Muhasebe Uygulamalarına Etkisi, MÖDAV 2005/4

Ulusan Hikmet, Maliye Bakanlığı Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği ve Türkiye Muhasebe- Finansal Raporlama Standartları'na Göre Varlık ve Borçları Değerleme Esasları: Bir Karşılaştırma(II), "**Muhasebe ve Finansman Dergisi**" Ekim 2009, Sayı:44

Üstündağ Saim ve Zafer Sayar, Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu ve ABD, Kanada, İngiltere ve Japonya Örnekleri, "**Muhasebe ve Finansman Dergisi"**, Mufad, Nisan 2003, Sayı:18

Yazıcı Mehmet, Muhasebe Standardının Tanımı, "**Muhasebe ve Finansman Dergisi"** Nisan 2003, Sayı:18

Yerci Cahit, Alacakların Dönem sonu Değerlemesi, "**Vergi Sorunları Dergisi"**, Sayı:243, Aralık 2008

Yıldız Murat, Dönem Sonu İşlemlerinin Vergisel Boyutu, "**Vergi Sorunları Dergisi"**, Şubat 2007

Yüce Çağatay, Aktif ve Pasif Geçici Hesap Kıymetleri, "**Vergi Dünyası Dergisi"**, Aralık 2007,Sayı:316

WEB ADRESLERİ

"Dönem Sonu İşlemleri Muhasebe Ve Vergisel Boyutu", http://www.alomaliye.com/donem_sonu_islemleri.pdf , 2008

Akbulut Özerhan Yıldız, **"Vergi Usul Kanunundaki Değerleme Hükümlerinin Türkiye Finansal Raporlama Standartları Kapsamında Değerlendirilmesi"**, VI.MUVMS (Muhasebe Uygulamaları ve Vergi Mevzuatı Sempozyumu), ASMMMO Ankara 02-06 Mart 2008, https://www.asmmmo.org.tr/asmmmo/files_yayinlar/file_105.pdf , (Erişim Tarihi:25.04.2010)

Akdoğan Nalan, "**IAS 39 Nolu Standart Hükümlerine Göre Menkul Kıymetler ve Finansal Duran Varlık İşlemlerinde Uygulanacak Muhasebe Politikaları"**, G.Ü.İ.İ.B.F. Dergisi, 3/2001, s.76, http://dergi.iibf.gazi.edu.tr/dergi_v1/3/3/5.pdf, (Erişim Tarihi:12.06.2010)

Akdoğan Nalan, Orhan Sevilengül, "**Türkiye Muhasebe Standartlarına Uyum İçin Tek Düzen Hesap Planında Yapılması gereken Değişiklikler"**, Mali Çözüm Dergisi, Sayı:84, Kasım-Aralık 2007, http://archive.ismmmo.org.tr/docs/malicozum/84malicozum/02%20nalanakdogan.pdf

Akgül Ataman Başak, "**Maddi Duran Varlıkların Amortismanına İlişkin Uluslararası Muhasebe Standardında (IAS 16) Yer Alan Düzenlemeler ve Türk Vergi Mevzuatı İle Karşılaştırılması"**, Mali Çözüm Dergisi, Nisan-Mayıs-Haziran 2004, Sayı:67 http://archive.ismmmo.org.tr/docs/malicozum/67MaliCozum/12%20basak%20ataman%20akgül.pdf, (Erişim Tarihi:14.06.2010)

Akgül Ataman Başak, "**Maddi Olmayan Duran Varlıkların İtfasına İlişkin IAS 38 ve IFRS 3 Standardında Yer Alan Düzenlemeler ve Türk Vergi Mevzuatıyla Karşılaştırılması"**,http://uvt.ulakbim.gov.tr/uvt/index.php?cwid=9&vtadi=T

PRJ%2CTTAR%2CTTIP%2CTMUH%2CTSOS&ano=46267_be0a951a37d7fced53992bf179c039c3, (Erişim Tarihi:20.06.2010)

Ayboğa Hanifi, "**Globelleşme Sürecinde Muhasebe Alanındaki Gelişmelere Ülkemizin Uyumu"**, Sosyal Bilimler Dergisi, http://sbe.balikesir.edu.tr/dergi/edergi/c5s8/makale/c5s8m3.pdf, (Erişim Tarihi:11.03.2010)

Ayboğa Hanifi, "**İştiraklerle İlgili Uluslararası ve Türkiye'deki Mevzuatın Kapsamı ve Karşılaştırılması"**, http://www.ismmmo.org.tr/searchdergi.asp,

Başpınar Ahmet,"**Türkiye'de ve Dünyada Muhasebe Standartlarının Oluşumuna Genel Bir Bakış"**, Maliye Dergisi, http://portal1.sgb.gov.tr/calismalar/maliye_dergisi/.../muhasesestandardı.pdf ,(Erişim Tarihi:28.03.2010)

Bostancı Serpil, "**Küreselleşen Muhasebede Standartlaşma ve Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu"**, http://www.tmsk.org.tr/index.php?option=com_content&task=view&id=82&Itemid=92, (Erişim Tarihi:28.03.2010)

Bülent Üstünel; **" Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu ve Ulusal Finansal RaporlamaStandartları"**http://archive.ismmmo.org.tr/docs/sempozyum/06Sempozyum/5Oturum/BulentUstunel.pdf, (Erişim Tarihi:28.03.2010)

Çanakkale Osman F. www.vergianaliz.net/makaleler/OFC001.doc, (Erişim Tarihi:18.04.2010)

Çelik Orhan, "**Uluslararası Muhasebe Standartlarına İlişkin Gelişmeler; Dünya ve Türkiye"**, http://www.tmsk.org.tr/makaleler/Diger/ULUSLARARASI%20MUHASEBE%20STANDARTLARINA%20İLİŞKİN%20GELİŞMELER.pdf , (Erişim Tarihi:11.04.2010)

Çiftçi Yavuz ve Alper Erserim, "**Muhasebe Standartlarında Uluslararası Uyumlaştırma Çalışmaları ve Türkiye'de ki Durumun İncelenmesi"**,

http://bandirma.balikesir.edu.tr/.../34_Yavuz_Ciftci_Alper_Erserim.doc , (Erişim Tarihi:28.03.2010)

Çiftçi Yavuz, "**Türkiye Uygulamasındaki İştirak Kavramı İle Uluslararası Uygulamalardaki İştirak Kavramının Karşılaştırılması"**, http://www.mu.edu.tr/iibf/tmes24/kitap/1-2.pdf, (Erişim Tarihi:12.06.2010)

Çiftçi Yavuz, "**Türkiye'de Cumhuriyet Döneminden Bugüne Yapılan Muhasebe Düzenlemeleri"**, http://www.mu.edu.tr/private/yciftci/calişmalar/yciftci2beiw.pdf,(Erişim Tarihi:28.03.2010)

Demir Şeref, "**IAS 12(Uluslararası Muhasebe Standardı 12)"**, s.1, http://www.tmsk.org.tr/index.php?option=com_content&task=view&id=65&Itemid=92, (Erişim Tarihi:14.08.20010)

Demir Volkan, **"TMS Kapsamında Finansal Araçlar ve Vergi Uygulamaları İle Karşılaştırılması"**,VI.MUVMS (Muhasebe Uygulamaları ve Vergi Mevzuatı Sempozyumu), ASMMMO Ankara 02-06 Mart 2008, https://www.asmmmo.org.tr/asmmmo/files_yayinlar/file_105.pdf , (Erişim Tarihi:25.04.2010)

Erdamar Cengiz, http://www.cengizerdamar.com/images/menkul_kiymetler_ders_notlari.pdf, (Erişim Tarihi:25.04.2010)

Fırat Hüseyin, **"Maddi Duran Varlıklarda Değerleme Esaslarının TMS ve VUK Açısından İncelenmesi"**, VI.MUVMS (Muhasebe Uygulamaları ve Vergi Mevzuatı Sempozyumu), ASMMMO Ankara 02-06 Mart 2008, https://www.asmmmo.org.tr/asmmmo/files_yayinlar/file_105.pdf , (Erişim Tarihi:15.06.2010)

Fırat Hüseyin, Veysel Karani Palak, "**TMS ve VUK Açısından Maddi Duran Varlıklarda Değerleme",** Mali Çözüm Dergisi, Mayıs-Haziran 2008, Sayı:87, http://archive.ismmmo.org.tr/docs/malicozum/87malicozum/5%20huseyin%20firat.pdf (Erişim Tarihi:14.06.2010)

Gözlüklü Burçin, Türkiye **Muhasebe Standartları Setinin Oluşturulması Sürecinde Gelinen Nokta"** ,http://www.tmsk.org.tr/index.php?option=com_content&task=view&id=82&Itemid=92(Erişim Tarihi:30.03.2010)

http://www.tmsk.org.tr/index.php?option=com_content&task=view&id=22 , (Erişim Tarihi:28.03.2010)

İbiş Cemal, "**TMS 12 (Kurum Kazancı Üzerinden Hesaplanan Vergiler)"**, Seçilmiş Türkiye Finansal Raporlama Standartları (2.Baskı) e-kitabının içinde, s.236, http://archive.ismmmo.org.tr/docs/yayinlar/kitaplar/99/14.bolum.pdf, (Erişim Tarihi:14.08.2010)

İbiş Cemal ve Serdar Özkan, "**Uluslararası Finansal Raporlama Standartları(UFRS)'na Genel Bakış"**, Mali Çözüm Dergisi, Ocak-Şubat-Mart 2006, Sayı:74, http://www.istanbulsmmmodasi.org.tr/htmldergikonu.asp?id=8550&did=77&dad=MALİ%20ÇÖZÜM%20DERGİSİ%20Sayı:74%20OCAK%20ŞUBAT%20MART%202006,

Karacan Sami ve Atilla Güngör, "**Uluslararası Muhasebe-Finansal Raporlama Standartları (UMS-UFRS) İle İlgili Yapılan Çalışmalar-Genel Bakış"**, www.atillagungor.com.tr/index.php/component/content/article;/52?...pdf, (Erişim Tarihi:11.04.2010)

Kaya Uğur, "**Maddi Duran Varlıkların Elde Edilmesinde TMS 16 ve Vergi Kanunlarındaki Düzenlemelerin Karşılaştırılması"**,http://www.tmsk.org.tr/index.php?option=com_content&task=view&id=66&Itemid=92 , (Erişim Tarihi:15.06.2010)

Marşap Beyhan, "**Maddi Duran Varlıklarda Amortisman Uygulaması ve Yararlı Ömrün Belirlenmesi"**, VI.MUVMS (Muhasebe Uygulamaları ve Vergi Mevzuatı Sempozyumu), ASMMMO Ankara 02-06 Mart 2008, https://www.asmmmo.org.tr/asmmmo/files_yayinlar/file_105.pdf , (Erişim Tarihi:15.06.2010

Mısırlıoğlu İsmail Ufuk, "**Türkiye Muhasebe Standartlarına Göre Finansal Araçların Muhasebeleştirilmesi"**, Mali Çözüm Dergisi, Mart-Nisan 2008, Sayı:86, http://archive.ismmmo.org.tr/docs/malicozum/86malicozum/4%20ismail%20ufuk%20misirlioglu.pdf, (Erişim Tarihi:18.04.2010)

Örten Remzi ve Rıdvan Bayırlı, "**TMS:16 Maddi Duran Varlıklar Standardına Göre Amortisman Ayırma ve Muhasebe Uygulamaları (I)"**, Yaklaşım Dergisi, Nisan 2007, Sayı:172http://www.tmsk.org.tr/makaleler/tms%2016/TMS-16%20MADDI%20DURAN%20VARLIKLAR%20STANDARDINA%20GORE%20AMORTISMAN%20AYIRMA%20VE%20MUHASEBE%20UYGULAMALARI-I.doc, (Erişim Tarihi:15.06.2010)

Özkan Mehmet ve Serkan Terzi, "**Gerçeğe Uygun Değer Ölçümünün Uluslararası Muhasebe Standartları ve Amerikan Muhasebe Standartları (SFAS) Açısından İncelenmesi"**, Mali Çözüm Dergisi, Sayı 92, Mart-Nisan 2009, http://www.istanbulsmmmodasi.org.tr/htmldergikonu.asp?id=8550&did=97&dad=MALİ%20ÇÖZÜM%20DERGİSİ%20Sayı:92%20MART%20-%20NİSAN%202009,(Erişim Tarihi:14.04.2010)

Özkan Serdar, **"TMS 38 Maddi Olmayan Duran Varlıklar -TMS 21 Kur Değişiminin Etkileri"**, İzmir Serbet Muhasebeciler ve Mali Müşavirler Odası, Türkiye Muhasebe Standartları Seminerleri-7, 27 Aralık 2006, http://dosya.izsmmmo.com/documan/tms38_tms21.doc+serdar+%C3%B6zkan+tms+38&cd=1&hl=tr&ct=clnk&gl=tr, (Erişim Tarihi:20.06.2010)

Öztürk Can, "**Yerel ve Uluslararası Muhasebede Yatırım Amaçlı Gayrimenkul Kavramı ve UMS 40'ın Türkiye Muhasebe Sistemine Yansımaları"**, Mali Çözüm Dergisi, Sayı:96, http://archive.ismmmo.org.tr/docs/malicozum/96malicozum/5%20can%20ozturk.pdf, (Erişim Tarihi:19.06.2010)

Perek Ali Atilla, "**Maddi Olmayan Duran Varlıklar İçin İskonto Oranının UFRS Hükümlerine Göre Hesaplanması I"**, Mali Çözüm Dergisi, Sayı:84, Kasım-Aralık 2007,

http://archive.ismmmo.org.tr/docs/malicozum/84malicozum/06%20aliatillaperek.pdf

Sayarı Mehmet, "**İnşaat Taahhüt Sözleşmelerinin Muhasebeleştirilmesi"**, www.tmsk.org.tr/makaleler/TMS%2011/**InsaatTaahhut**.doc

Selvi Yakup, Fatih Yılmaz ve Kerem Sarıoğlu, "**Kredili Satışların Muhasebeleştirilmesi ve Raporlamasının UFRS ve VUK Açısından Karşılaştırılması"**, Mali Çözüm Dergisi, Mart Nisan 2007, Sayı:80, http://archive.ismmmo.org.tr/docs/malicozum/80malicozum/1%20hakemli%20fatih%20yilmaz.pdf

Seviğ Veysi, http://www.referansgazetesi.com/haber.aspx?HBR_KOD=83982&YZR_KOD=157&ForArsiv=1, (Erişim Tarihi:18.04.2010)

Sipahi Barış, **"TMS 38 Maddi Olmayan Duran Varlıklar", Seçilmiş Türkiye Finansal Raporlama Standartları"** e-kitabın içinde-10.Bölüm, İSMMO Yayını, http://archive.ismmmo.org.tr/docs/yayinlar/kitaplar/99/10.bolum.pdf, (Erişim Tarihi:20.06.2010)

Sönmez Feriştah ve Gerşil Aydın, "**6 No'lu İştiraklerdeki Yatırımların Muhasebeleştirimesı (UMS 28 ile Karşılaştırmalı)"**, Mali Çözüm Dergisi, Ekim-Kasım-Aralık 2005, Sayı:65, http://www.istanbulsmmmodasi.org.tr/searchdergi.asp,

Sönmez Feriştah, "**TMS 2-Stoklar Hüküm ve Açıklamaları"**, Muhasebe Finansman Dergisi, Sayı:35, Temmuz 2007,s.157, www.econturk.org/Turkiyeekonomisi/**feristah**13.doc

SPK, Seri: XI, No: 29 **"Sermaye Piyasasında Finansal Raporlamaya İlişkin Esaslar Tebliği" hakkında basın duyurusu"**, http://www.spk.gov.tr/duyurugoster.aspx?aid=2008410&subid=0&ct=c,(Erişim Tarihi:28.03.2010)

Susmuş Türker ve Zengin Yasemin, "**İnşaat Sözleşmeleri Standardı (TMS 11) ve Uygulamaları"**,dosya.izsmmmo.com/.../TMSS.../turker_susmus_yasemin_zengin.doc

Şeker Sakıp, "**Depozito ve Teminatların Amortismanı ve Değerlemesi"** http://www.huseyinust.com/printthread.php?tid=8057, (Erişim Tarihi:02.05.2010)

Tokay Hüseyin, "**İştiraklerin Muhasebeleştirilmesinde Özkaynak Yöntemi"**, http://www.tmsk.org.tr/index.php?option=com_content&task=view&id=72&Itemid=92, (Erişim Tarihi:12.06.2010)

Tokay Semih Hüseyin ve Ali Deran, "**Türkiye ve Uluslararası Muhasebe Standartları'nda Değerleme Ölçüleri"**, Mali Çözüm Dergisi, Sayı 90, Kasım-Aralık 2008, http://archive.ismmmo.org.tr/docs/malicozum/90malicozum/02%20semih%20tokay.pdf (Erişim Tarihi:14.04.2010)

Türel Aslı, Yiğit Bora Şenyiğit, "**İştiraklerin Muhasebeleştirilmesi ve Raporlanmasında Örneklerle Özkaynak Yöntemi"**, Mali Çözüm Dergisi, Ekim-Kasım-Aralık 2003, Sayı:73, http://www.tmsk.org.tr/makaleler/tms%2028/ISTIRAKLERIN%20MUHASEBELESTIRILMESI%20VE%20RAPORLANMASINDA%20ORNEKLERLE%20OZKAYNAK%20YONTEMI.pdf

Uyar Süleyman, "**TMS, SPK, UMS ve Diğer Mevzuat Çokgeninde İştirakler"**, www.**suleymanuyar**.com.tr/yayinlar/1.doc,

www.alomaliye.com/tmsk/tms_5_**konsolide**.doc, (TMS 5 Md.2)

Yahya Arıkan, "**Uluslararası Muhasebe Standartları ve Türkiye Uygulaması, Mali Çözüm Dergisi"**, http://archive.ismmmo.org.tr/docs/malicozum/.../08-**yahyaarikan**60.doc (Erişim Tarihi:28.03.2010)

Yalkın Koç Yüksel, Volkan Demir ve Defne Demir, "**Uluslararası Finansal Raporlama Standartları ve Türkiye'de Finansal Raporlama Standartlarının Gelişimi"**, Mali Çözüm Dergisi Sayı:76(Özel Sayı), 17.

Dünya Muhasebe Kongresi Kasım 2006, http://www.istanbulsmmmodasi.org.tr/htmldergikonu.asp?id=8550&did=80&dad=MALİ%20ÇÖZÜM%20DERGİSİ%20Sayı:76%20(ÖZEL%20SAYI)%2017.%20World%20Congress%20Of%20Accountants%20November%202006%20-%20%2017.%20Dünya%20Muhasebe%20Kongresi%20Kasım%202006,(Erişim Tarihi:14.04.2010)

Yardımcıoğlu Mahmut, Nuray Demirel ve Veli Özer, "**Araştırma-Geliştirme Harcamalarının ve Maddi Olmayan Duran Varlıkların TMS 38, Tekdüzen Muhasebe Sistemi ve SPK Tebliğine Göre Muhasebeleştirilmesi İşlemlerinin Karşılaştırılması**" Mali Çözüm Dergisi, Ocak-Şubat 2008, Sayı:85, http://archive.ismmmo.org.tr/docs/malicozum/85malicozum/03_mahmutyardimcioglu.pdf, (Erişim tarihi:20.06.2010)

Yılmaz Fatih, "**Türkiye'deki Muhasebe Uygulamalarına Göre İştiraklerin Değerlemesi"**, Temmuz-Ağustos-Eylül 2001, Sayı:56, http://www.istanbulsmmmodasi.org.tr/searchdergi.asp, (Erişim Tarihi:12.06.2010)

Yükçü Süleyman, Yılmaz İçerli, "**TMS 16 Maddi Duran Varlık Standardına İlişkin Uygulama Önerileri"**, Mali Çözüm Dergisi, Temmuz-Ağustos 2007, Sayı:82, http://archive.ismmmo.org.tr/docs/malicozum/82malicozum/01-%20suleyman%20yukcu.pdf, (Erişim Tarihi:16.06.2010)