

**T.C.
BALIKESİR ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
İŞLETME ANABİLİM DALI**

**MUHASEBE STANDARTLARI İLE VERGİ USUL KANUNU
DÜZENLEMELERİ ARASINDAKİ FARKLILIKLARIN
İNCELENMESİ**

YÜKSEK LİSANS TEZİ

Nevzat ÇALIŞ

Balıkesir, 2013

**T.C.
BALIKESİR ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
İŞLETME ANABİLİM DALI**

**TÜRKİYE MUHASEBE VE FİNANSAL RAPORLAMA
STANDARTLARI İLE VERGİ USUL KANUNU
DÜZENLEMELERİNİN KARŞILIKLI İNCELENMESİ**

YÜKSEK LİSANS TEZİ

Nevzat ÇALIŞ

**Tez Danışmanı
Doç. Dr. Hasan ABDİOĞLU**

Balıkesir, 2013

T.C.
BALIKESİR ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİ

TEZ ONAYI

Enstitümüzün İşletme Anabilim Dalı'nda 201112507008 numaralı Nevzat ÇALIŞ'ın hazırladığı "Türkiye Muhasebe ve Finansal Raporlama Standartları ile Vergi Usul Kanunu Düzenlemelerinin Karşılıklı İncelenmesi" konulu YÜKSEK LİSANS tezi ile ilgili TEZ SAVUNMA SINAVI, Lisansüstü Eğitim Öğretim ve Sınav Yönetmeliği uyarınca 05/07/2013 tarihinde yapılmış, sorulan sorulara alınan cevaplar sonunda tezin onayına OY BİRLİĞİ/OY ÇOKLUĞU ile karar verilmiştir.

Başkan.....İmza.....
Yrd. Doç. Dr. Burcu İsgüden Kılıç
Unvanı, Adı-Soyadı

Üye.....İmza.....
Unvanı, Adı-Soyadı (Danışman)
Doç. Dr. Hasan ABDİOĞLU

Üye.....İmza.....
Yrd. Doç. Dr. Mine BİNİF
Unvanı, Adı-Soyadı

Yukarıdaki imzaların adı geçen öğretim üyelerine ait olduklarını onaylım.

12.07./2013

Doç. Dr. Zübeyde GÜNEŞ YAĞCI

Enstitü Müdürü

ÖNSÖZ

Dünyada özellikle çok uluslu şirketlerin artması ve dış ticaretin gelişmesi ile birlikte ülkeler arası muhasebe işlemleri arasındaki birliği sağlamak için uzun süredir çalışmalar yapılmaktadır. Bu birliği sağlamak üzere düzenlenen ve günümüzde birçok ülkenin kabul ettiği ülkemizin de yayınladığı muhasebe standartları oluşturulmuştur.

Bu çalışma; muhasebe standartlarının getirdiği yeni değerlendirme yaklaşımı ile VUK'na göre değerlemeyi ayrı ayrı göstererek, TMS ve VUK'a göre değerlendirme farklarını karşılaştırmakta ve uygulamaya yardımcı olmaktadır.

Çalışmanın birinci bölümünde, muhasebe standartlarının oluşumu, gelişimi ve TMS'nin oluşturulması süreci, yayınlanan muhasebe standartları, envanter ve değerlendirme kavramları ile TMS ve VUK'daki değerlendirme ölçüleri kısaca açıklanmıştır.

Diğer bölümlerde ise; işletme değerlerinin Tekdüzen Hesap Planı (TDHP) düzenine göre değerlemesi anlatılmıştır. Bu doğrultuda, öncelikle ikinci bölümde, bilanço hesaplarının değerlemesi; varlıkların değerlemesi ve kaynakların değerlendirilmesi başlıkları altında açıklanmıştır. Üçüncü bölümde, gelir tablosu hesaplarının değerlendirilmesi incelenmiş son olarak dördüncü bölümde muhasebe standartlarına göre değerlendirilmesi özellik arz eden diğer standartlar açıklanmıştır.

Yüksek lisans tezimin yazım sürecinde; inceliği, öğrencisine verdiği değer, zaman mefhumu gözetmeksizin gece gündüz demeden yardım ve desteğini esirgemeyen, danışmanım Sayın Doç. Dr. Hasan Abdioğlu'na, tezimin her devresinde bana verdiği bilgiler ve tavsiyeler ile bakış açımı zenginleştiren Sayın Yrd. Doç. Dr. Recep Kılıç'a, yüksek lisans eğitimim müddetince engin bilgilerini öğrencilerinden esirgemeyen tüm hocalarıma özellikle kaynak konusunda beni

sürekli destekleyen Sayın Yrd. Doç. Dr Mine Biniş'e sonsuz teşekkürlerimi sunuyorum.

Ayrıca yüksek lisans eğitimine başladığım ilk günden itibaren gerek maddi gerekse de manevi desteğini hiçbir zaman esirgemeyen tüm arkadaşlarıma, özellikle İbrahim Aktürk ve İsmail Karşıla'ya ve tabi ki desteğini kelimelerle ifade etmenin imkansız olduğu sevgili babam Sadık Çalış'a ve biricik kardeşim Merve Çalış'a şükranlarımı sunmayı bir borç biliyorum.

Nevzat ÇALIŞ

ÖZET
TÜRKİYE MUHASEBE VE FİNANSAL RAPORLAMA
STANDARTLARI İLE VERGİ USUL KANUNU
DÜZENLEMELERİNİN KARŞILIKLI İNCELENMESİ

ÇALIŞ, Nevzat

Yüksek Lisans, İşletme Anabilim Dalı

Tez Danışmanı: Doç. Dr. Hasan Abdioğlu

2013, 183 Sayfa

Türkiye muhasebe standartlarına göre değerlemenin anlatıldığı ve vergi mevzuatı ile karşılaştırılmasının yapıldığı bu çalışmanın amacı; muhasebe standartlarının getirdiği yeni değerlendirme yaklaşımı ile Vergi Usul Kanununa göre değerlemeyi ayrı ayrı göstererek, Türkiye Muhasebe Standartları ve Vergi Usul Kanununa göre değerlendirme farklarını karşılaştırmak ve örnek uygulamalarla birlikte her iki mevzuatta yer alan farklılıkları ortaya koymaktır.

Çalışmanın birinci bölümünde muhasebe standartları ve değerlemeye ilişkin genel bilgilere yer verilmiştir. Muhasebe standartlarının uluslararası ve ulusal düzeyde oluşumu ve gelişimine değinilip, değerlendirme kavramı açıklanmıştır. Bölümün son kısmında ise Türkiye Muhasebe Standartları ve Vergi Usul Kanunu değerlendirme ölçekleri açıklanmıştır. İkinci bölümde bilanço hesaplarının, üçüncü bölümde de ise gelir tablosu hesaplarının Türkiye Muhasebe Standartlarına göre değerlemesi ve Vergi Usul Kanununa göre değerlendirilmesi açıklanarak, hesapların değerlemelerinin Türkiye Muhasebe Standartları ve Vergi Usul Kanunu açısından karşılaştırılması yapılmıştır.

Dördüncü ve son bölümde ise muhasebe standartlarına göre değerlemesi özellik arz eden diğer standartlar açıklanmıştır.

Anahtar Kelimeler: Türkiye Muhasebe Standartları, Ölçümler, Vergi Usul Kanunu

ABSTRACT
**VALUATION ACCORDING TO THE TURKISH ACCOUNTING
STANDARDS AND ITS COMPARISON WITH THE TAX
PROCEDURES LAW**

ÇALIŞ, Nevzat

Master Thesis, Department of Business Administration,

Adviser: Assoc. Prof. Dr. Hasan ABDİOĞLU

2013, 183 pages

The purpose of this study where valuation according to Turkish accounting standards and its comparison with tax regulations has been made is to assist the application of the newly introduced valuation approach by comparing it with the Tax Procedures Law which is still in force, by showing the two valuations separately.

In the first section of the study general information regarding the tax regulations and valuation has been given. The formation and evolution of the accounting standards on the international and national level has been introduced, the notion of valuation has been explained. At the end of the section, valuation criterions used by Turkish Accounting Standards, Tax Procedures Law, has been explained. In the second section the financial statements, and in the third section, valuation of an income table according to Turkish Accounting Standards and Tax Procedures Law has been explained and contrasted. In the fourth and final section, other accounting standards that are worthy of consideration has been explained.

Key Words: Turkish Accounting Standards, Tax Procedures Law, Valuation

İÇİNDEKİLER

Sayfa No

ÖNSÖZ	III
ÖZET.....	V
ABSTRACT	VII
ÇİZELGELER LİSTESİ	XVI
KISALTMALAR LİSTESİ.....	XVII
1. BÖLÜM.....	1
TÜRKİYE MUHASEBE STANDARTLARI VE DEĞERLEMEYE İLİŞKİN GENEL BİLGİLER	1
1.1 Muhasebe Standartlarının Gelişimi	1
1.1.1 Muhasebe Standartlarının Oluşturulması Süreci	3
1.1.1.1 Muhasebe Standartlarının Kamu Sektörü Tarafından Yasama Yoluyla Oluşturulması.....	3
1.1.1.2 Muhasebe Standartlarının Özel Sektör Düzenleyici Kuruluşlar Vasıtasıyla Düzenlenmesi.....	3
1.1.1.3 Kamu Sektörünün Muhasebe Standartları Düzenleme Yetkisini Bir Kuruluşa Devretmesi.....	3
1.1.2 Uluslararası Muhasebe Standartlarının Gelişimi ve Uyumlaştırılması Çalışmaları	4
1.1.3 Türkiye Muhasebe Standartlarının Oluşturulması Süreci....	6
1.1.3.1 Muhasebe Standartlarının Oluşturulmasına Yönelik Olarak İktisadi Devlet Teşekküllerini Yeniden Düzenleme Komisyonu Tarafından Yapılan Çalışmalar	7
1.1.3.2 Muhasebe Standartlarının Oluşturulmasına Yönelik Olarak Türkiye Bankalar Birliği Tarafından Yapılan Çalışmalar..	7
1.1.3.3 Muhasebe Standartlarının Oluşturulmasına Yönelik Olarak Türk Standartları Enstitüsü Muhasebe Standartları Özel Daimi Komitesi Tarafından Yapılan Çalışmalar	7
1.1.3.4 Muhasebe Standartlarının Oluşturulmasına Yönelik Olarak Sigorta Murakebe Kurulu Tarafından Yapılan Çalışmalar.	8
1.1.3.5 Muhasebe Standartlarının Oluşturulmasına Yönelik Olarak Sermaye Piyasası Kurulu (SPK) Tarafından Yapılan Çalışmalar.....	8
1.1.3.6 Muhasebe Standartlarının Oluşturulmasına Yönelik Olarak Maliye Bakanlığı Koordinatörlüğü'nde Kurulan Muhasebe Standartları Komisyonu Tarafından Yapılan Çalışmalar.....	9
1.1.3.7 Muhasebe Standartlarının Oluşturulmasına Yönelik Olarak Türkiye Muhasebe ve Denetim Standartları Kurulu (TMUDESK) Tarafından Yapılan Çalışmalar	9

1.1.3.8 Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu (TMSK) Tarafından Yapılan Çalışmalar	10
1.1.3.9 Muhasebe Standartlarının Oluşturulmasına Yönelik Olarak Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurumu (BDDK) Tarafından Yapılan Çalışmalar	11
1.1.3.10 Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu Tarafından Yapılan Çalışmalar	12
1.1.4 Türkiye Muhasebe ve Finansal Raporlama Standartlarının İçeriği	13
1.2 Envanter ve Değerleme	15
1.2.1 Envanter kavramı	15
1.2.1.1 Envanter İşlemleri	15
1.2.1.2 Envanter Çeşitleri	16
1.2.1.2.1 Muhasebe Dışı Envanter	16
1.2.1.2.2 Muhasebe İçi Envanter	16
1.2.2. Değerleme Kavramı	16
1.3 Türkiye Muhasebe Standartlarında Yer Alan Değerleme Ölçekleri	17
1.3.1 Gerçeğe Uygun Değer	17
1.3.2 Net Gerçekleşebilir Değer	18
1.3.3 Defter Değeri	18
1.3.4 İşletmeye Özgü Değer	18
1.3.5 Kalıntı Değer	18
1.3.6 Satış Maliyetleri Düşürülmüş Gerçeğe Uygun Değer	19
1.3.7 Kullanım Değeri	19
1.3.8 Geri Kazanılabilir Değer	19
1.3.9 Özkaynak Yöntem Değeri	19
1.4 Vergi Usul Kanunu'nda Yer Alan Değerleme Ölçekleri	19
1.4.1 Rayiç Bedel	20
1.4.2 Borsa Rayici	20
1.4.3 Vergi Değeri	20
1.4.4 Emsal Bedeli	20
1.4.5 Maliyet Bedeli	21
1.4.6 Alış Bedeli	21
1.4.7 Alış Emsal Bedeli	22
1.4.8 İtibari Değer	22
1.4.9 Tasarruf Değeri	22
1.4.10 Mukayyet (Kayıtlı) Değer	22
2. BÖLÜM	23
BİLANÇO HESAPLARININ DEĞERLEMESİ	23
2.1 Varlıkların Değerlemesi	23

2.1.1 Finansal Varlıkların Değerlemesi.....	23
2.1.1.1 Finansal Varlıklar Standardının Tanımı ve Kapsamı	23
2.1.1.2 Finansal Varlıkların TMS'ye Göre Değerlemesi	23
2.1.1.2.1 Menkul kıymetlerin Değerlemesi	24
2.1.1.2.2 Ticari Alacakların Değerlemesi	27
2.1.1.2.3 İlişkili Taraflardan Alacakların Değerlemesi	28
2.1.1.3 Finansal Varlıkların VUK'a Göre Değerlemesi	28
2.1.1.3.1 Menkul Kıymetlerin Değerlemesi	28
2.1.1.3.2 Ticari Alacakların Değerlemesi	29
2.1.1.3.3 Diğer Alacakların Değerlemesi	29
2.1.1.4 Finansal Varlıkların Değerlemesinin TMS ve VUK Açısından Karşılaştırılması	30
2.1.1.4.1 Menkul kıymetlerin Değerlemesi	30
2.1.1.4.2 Ticari Alacaklar	32
2.1.1.4.3 İlişkili Taraflardan Alacaklar-Diğer Alacaklar	35
2.1.2 Stokların Değerlemesi	36
2.1.2.1 Stokların Tanımı ve Kapsamı	36
2.1.2.2 Stokların TMS'ye Göre Değerlemesi	37
2.1.2.2.1 Stokların Maliyeti.....	37
2.1.2.2.1.1 Satın Alma Maliyeti	38
2.1.2.2.1.2 Dönüştürme Maliyetleri	38
2.1.2.2.1.3 Diğer Maliyetler	39
2.1.2.2.2 Hizmet Sunan İşletmelerde Stok Maliyeti.....	40
2.1.2.2.3 Net Gerçekleşebilir Değer	40
2.1.2.2.4 Değer Düşüklüğü	41
2.1.2.3 Stokların VUK'a Göre Değerlemesi	42
2.1.2.3.1 Satın Alınan Malların Değerlemesi	42
2.1.2.3.2 Üretilen Malların Değerlemesi.....	43
2.1.2.3.3 Değeri Düşen Malların Değerlemesi	44
2.1.2.3.4 Zirai Mahsullerin ve Hayvanların Değerlemesi	45
2.1.2.4 Stokların Değerlemesinin TMS ve VUK Açısından Karşılaştırılması	45
2.1.2.5 Stok Maliyetini Hesaplama Yöntemleri.....	48
2.1.2.5.1 TMS'ye Göre Stok Maliyetini Hesaplama Yöntemleri..	48
2.1.2.5.1.1 Gerçek Parti Maliyet Yöntemi:	49
2.1.2.5.1.2 İlk Giren İlk Çıkar (FİFO) Yöntemi	49
2.1.2.5.1.3 Ağırlıklı Ortalama Maliyet Yöntemi	50
2.1.2.5.2 VUK'a Göre Stok Maliyetini Hesaplama Yöntemleri....	50
2.1.2.5.3 Stok Maliyetini Hesaplama Yöntemlerinin TMS ve VUK Açısından Karşılaştırılması	50
2.1.3 Maddi Duran Varlıkların Değerlemesi.....	51

2.1.3.1 Maddi Duran Varlıkların Tanımı ve Kapsamı.....	51
2.1.3.2 Maddi Duran Varlıkların TMS'ye Göre Değerlemesi	51
2.1.3.2.1 Maddi Duran Varlıkların Aktifleştirilmesi, Maliyet Bedeli ve Muhasebeleştirilen Unsurlar	51
2.1.3.2.1.1 Maliyet Bedeli ve Maliyet Bedelini Oluşturan Unsurlar	52
2.1.3.2.1.2 Maddi Duran Varlıkların Muhasebeleştirilmesinde Etkili Olan Diğer Unsurlar.....	53
2.1.3.2.2. Maddi Duran Varlıkların Dönem Sonu Değerlemesi....	54
2.1.3.2.2.1 Maliyet Modeli	55
2.1.3.2.2.2 Yeniden Değerleme Modeli	55
2.1.3.2.2.2.1 Maddi Duran Varlık Değer Artışları	57
2.1.3.2.2.2.2 Maddi Duran Varlık Değer Azalışları.....	58
2.1.3.3 Maddi Duran Varlıkların VUK'a Göre Değerlemesi.....	59
2.1.3.3.1 Satın Alınan Maddi Duran Varlıkların Değerlemesi	59
2.1.3.3.2 Maddi Duran Varlığın Maliyetine Eklenen Giderler	60
2.1.3.3.3 İnşa ve İmal Edilen Maddi Duran Varlıkların Değerlemesi	60
2.1.3.3.4 Demirbaşların Değerlemesi.....	60
2.1.3.4 Maddi Duran Varlıkların Değerlemesinin TMS ve VUK Açısından Karşılaştırılması	60
2.1.3.5 Maddi Duran Varlıklarda Amortisman	63
2.1.3.5.1 TMS'ye Göre Amortisman Uygulaması ve Amortisman Yöntemleri.....	64
2.1.3.5.1.1 Amortisman Tabi Değerler	64
2.1.3.5.1.2 Amortisman Tabi Varlığın Hizmet Süresi	65
2.1.3.5.1.3 TMS'de Yer Alan Amortisman Yöntemleri	66
2.1.3.5.2 VUK'a Göre Amortisman Uygulaması ve Amortisman Yöntemleri	67
2.1.3.5.2.1 Amortisman Tabi Değerin Tespiti	68
2.1.3.5.2.2 Amortisman Tabi Varlığın Hizmet Süresi	69
2.1.3.5.2.3 VUK'da Yer Alan Amortisman Yöntemleri	70
2.1.3.5.3 Amortisman Uygulaması ve Amortisman Yöntemlerinin TMS ve VUK Açısından Karşılaştırılması	71
2.1.3.6 Maddi Duran Varlıkların Bilanço Dışı Bırakılması	81
2.1.4 Maddi Olmayan Duran Varlıkların Değerlemesi.....	82
2.1.4.1 Maddi Olmayan Duran Varlıkların Tanımı ve Kapsamı ...	83
2.1.4.2 Maddi Olmayan Duran Varlıkların TMS'ye Göre Değerlemesi.....	84
2.1.4.2.1 Maddi Olmayan Duran Varlıkların İlk Muhasebeleştirilmesi.....	84

2.1.4.2.2 Maddi Olmayan Duran Varlığın Dönem Sonu Değerlemesi.....	87
2.1.4.2.2.1 Maliyet Bedeli	88
2.1.4.2.2.2 Yeniden Değerleme Yöntemi.....	88
2.1.4.3 Maddi Olmayan Duran Varlıkların VUK'a Göre Değerlemesi.....	89
2.1.4.3.1 Maddi Olmayan Duran Varlığın İlk Muhasebeleştirilmesi.....	89
2.1.4.3.2 Maddi Olmayan Duran Varlığın Dönem Sonu Değerlemesi.....	89
2.1.4.4 Maddi Olmayan Duran Varlıkların Değerlemesinin TMS ve VUK Açısından Karşılaştırılması	90
2.1.4.5 Maddi Olmayan Duran Varlıklarda İtfa	92
2.1.4.5.1 TMS'ye Göre İtfa ve Yöntemleri	92
2.1.4.5.2 VUK'a Göre İtfa ve Yöntemleri	93
2.1.4.5.3 İtfa ve Yöntemlerinin TMS ve VUK Açısından Karşılaştırılması	94
2.1.5 Standartta Adı Geçen Diğer Duran Varlıkların Değerlemesi	94
2.1.5.1 Yatırım Amaçlı Gayrimenkullerin Değerlemesi.....	94
2.1.5.1.1 Yatırım Amaçlı Gayrimenkullerin Tanımı ve Kapsamı	94
2.1.5.1.2 Yatırım Amaçlı Gayrimenkullerin TMS'ye göre Değerlemesi.....	96
2.1.5.1.2.1 Gerçeğe Uygun Değer Yöntemi	98
2.1.5.1.2.2 Maliyet Bedeli	99
2.1.5.1.3 Yatırım Amaçlı Gayrimenkullerin VUK'a Göre Değerlemesi.....	100
2.1.5.1.4 Yatırım Amaçlı Gayrimenkullerin TMS ve VUK Açısından Karşılaştırılarak Değerlemesi.....	100
2.1.5.2 Satış Amaçlı Elde Tutulan Duran Varlıkların Değerlemesi.....	101
2.1.5.2.1 Satış Amaçlı Elde Tutulan Duran Varlıkların Tanımı ve Kapsamı	101
2.1.5.2.2 Satış Amaçlı Elde Tutulan Duran Varlıkların TMS'ye Göre Değerlemesi	102
2.1.5.2.3 Satış Amaçlı Duran Varlıkların VUK'a Göre Değerlemesi.....	105
2.1.5.3 İştiraklerdeki Yatırımların Değerlemesi	105
2.1.5.3.1 İştiraklerdeki Yatırımların Tanımı ve Kapsamı.....	105
2.1.5.3.2 İştiraklerdeki Yatırımların TMS'ye Göre Değerlemesi	105

2.1.5.3.3 İştiraklerdeki Yatırımların VUK'a Göre Değerlemesi ..	107
2.1.5.3.4 İştiraklerdeki Yatırımların TMS ve VUK Açısından Karşılaştırılması	107
2.1.6 Varlıklarda Değer Düşüklüğü ve Koşullu Varlıklar	108
2.1.6.1 Varlıklarda Değer Düşüklüğünün Tanımı ve Kapsamı ..	108
2.1.6.2 Varlıklarda Değer Düşüklüğünün TMS'ye Göre Muhasebeleştirilmesi	111
2.1.6.3 Varlıklarda Değer Düşüklüğünün VUK'a Göre Muhasebeleştirilmesi	111
2.1.6.4 Varlıklarda Değer Düşüklüğünün TMS ve VUK Açısından Karşılaştırılması	113
2.1.6.5 Koşullu Varlıklar	114
2.2 Kaynakların Değerlemesi	115
2.2.1 Finansal Borçların Değerlemesi	115
2.2.1.1 Finansal Borçların Tanımı ve Kapsamı	115
2.2.1.2 Finansal Borçların TMS'ye Göre Değerlemesi	115
2.2.1.3 Finansal Borçların VUK'a Göre Değerlemesi	117
2.2.1.4 Finansal Borçların Değerlemesinin TMS ve VUK Açısından Değerlemesi	117
2.2.2 Karşılıklar, Koşullu Borçlar	117
2.2.2.1 Karşılıklar, Koşullu Borçların Tanımı ve Kapsamı	117
2.2.2.2 Karşılıkların TMS'ye Göre Değerlemesi	118
2.2.2.3 Karşılıkların VUK'a Göre Değerlemesi	119
2.2.2.4 TMS ve VUK Açısından Karşılıkların Karşılaştırılması ..	120
2.2.3 Özkaynakların Değerlemesi	120
2.2.3.1 Özkaynakların Tanımı ve Kapsamı	120
2.2.3.2 Özkaynakların TMS'ye Göre Değerlemesi	120
2.2.3.3 Özkaynakların VUK'a Göre Değerlemesi	121
2.2.3.4 Özkaynakların Değerlemesinin TMS ve VUK Açısından Karşılaştırılması	121
3.BÖLÜM	123
GELİR TABLOSU HESAPLARININ DEĞERLEMESİ	123
3.1 Hasılatın Değerlemesi	123
3.1.1 Hasılat Standardının Tanımı ve Kapsamı	123
3.1.2 Hasılatın TMS'ye göre Değerlemesi	123
3.1.3 Hasılatın VUK'na Göre Değerlemesi	131
3.1.4 Hasılatın Değerlemesinin TMS ve VUK Açısından Karşılaştırılması	132
3.2 Borçlanma Maliyetleri	132
3.2.1 Borçlanma Maliyeti Standardının Tanımı ve Kapsamı	132
3.2.2 TMS'ye Göre Borçlanma Maliyeti	133

3.2.3 VUK'a Göre Borçlanma Maliyetleri.....	134
3.2.4 Borçlanma Maliyetinin TMS ve VUK Açısından Karşılaştırılması.....	135
4. BÖLÜM.....	138
TÜRKİYE MUHASEBE STANDARTLARINA GÖRE DEĞERLEMESİ ÖZELLİK ARZ EDEN DİĞER STANDARTLAR..	138
4.1 Kur Değişiminin Etkileri.....	138
4.1.1 Kur Değişiminin Etkileri Standardının Tanımı ve Kapsamı.....	138
4.1.2 Kur Değişiminin TMS'ye Göre Muhasebeleştirilmesi	139
4.1.2.1 Yabancı Paraya Dayalı İşlemler	139
4.1.2.2 Yurtdışındaki İşletmelere Yatırımlar	142
4.1.3 Kur Değişiminin VUK'a Göre Muhasebeleştirilmesi	142
4.1.4 Kur Değişiminin TMS ve VUK Açısından Karşılaştırılması	143
4.2 İnşaat Sözleşmelerinin Değerlemesi	144
4.2.1 İnşaat Sözleşmeleri Standardının Tanımı ve Kapsamı	144
4.2.2 TMS'ye Göre İnşaat Sözleşmesi Gelir Giderlerinin Muhasebeleştirilmesi.....	146
4.2.3 VUK'a Göre İnşaat Sözleşmesinin Gelir Giderlerinin Muhasebeleştirilmesi.....	147
4.2.4 İnşaat İşlemlerinin TMS ve VUK Açısından Karşılaştırılması	147
4.3 Finansal Kiralamada Değerleme.....	155
4.3.1 TMS'ye Göre Finansal Kiralamanın Tanımı ve Kapsamı.	155
4.3.2 TMS'ye Göre Finansal Kiralamanın Değerlemesi.....	156
4.3.3 VUK'a Göre Finansal Kiralamanın Değerlemesi.....	157
4.3.4 Finansal Kiralamanın TMS ve VUK Açısından Karşılaştırılması	158
4.4 Tarımsal Faaliyetlerde Değerleme	164
4.4.1 Tarımsal Faaliyetler Standardının Tanımı ve Kapsamı	164
4.4.2 TMS'ye Göre Tarımsal Faaliyetlerin Değerlemesi	164
4.4.3 VUK'a Göre Tarımsal Faaliyetlerin Değerlemesi	166
4.4.4 Tarımsal Faaliyetlerin Değerlemesinin TMS ve VUK Açısından Karşılaştırılması	166
4.5 Maden Kaynaklarının Araştırılması ve Değerlendirilmesi ..	167
4.5.1 Maden Kaynaklarının Araştırılması ve Değerlemesi Standardının Tanımı ve Kapsamı.....	167
4.5.2 TMS'ye göre Maden Kaynaklarının Değerlemesi.....	168
4.5.3 VUK'a Göre Maden Kaynaklarının Değerlemesi	168

4.5.4 Maden Kaynaklarının Değerlemesinin TMS ve VUK	
Açısından Karşılaştırılması	168
SONUÇ	172
KAYNAKÇA.....	177

ÇİZELGELER LİSTESİ

	Sayfa No
Çizelge 1. Türkiye Muhasebe Standartları.....	13
Çizelge 2. Normal Amortisman Yöntemi.....	79
Çizelge 3. Azalan Bakiyeler Amortisman Yöntemi.....	80
Çizelge 4. Üretim Miktarı Amortisman Yöntemi.....	81
Çizelge 5. Finansal Kiralama Sözleşmesinin Özeti.....	159
Çizelge 6. Ödeme Planı.....	160

KISALTMALAR LİSTESİ

AB	:	Avrupa Birliği
ABD	:	Amerika Birleşik Devletleri
BDDK	:	Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurumu
FASB	:	Financial Accounting Standarts Board (Finansal Muhasebe Standartları Kurulu)
FIFO	:	First in First Out (İlk Giren İlk Çıkar)
GVK	:	Gelir Vergisi Kanunu
IAS	:	International Accounting Standarts (Uluslararası Muhasebe Standartları)
IASB	:	International Accounting Standards Board (Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu)
IASC	:	International Accounting Standards Committee (Uluslararası Muhasebe Standartları Komitesi)
IFAC	:	International Federation Of Accountants (Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu)
IFRS	:	International Financial Reporting Standarts (Uluslararası Finansal Raporlama Standartları)
IRR	:	Internal Rate of Return (İç Verim Oranı)
KİT	:	Kamu İktisadi Teşekkülleri
LIFO	:	Son Giren İlk Çıkar
LİBOR	:	London Interbank Offered Rate (Londra Bankalar Arası Para Piyasası Faiz Oranı)

MSUGT	:	Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği
MDV		Maddi Duran Varlıklar
NO	:	Numara
ROFM	:	Reel Olmayan Finansman Maliyeti
SEC	:	Securities Exchange Commission (Menkul Kıymetler ve Borsa Komisyonu)
SPK	:	Sermaye Piyasası Kurulu
TDHP	:	Tek Düzey Hesap Planı
TFRS	:	Türkiye Finansal Raporlama Standartları
TL	:	Türk Lirası
TMS	:	Türkiye 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
UMS	:	Uluslararası Muhasebe Standartları
V.B	:	Ve benzeri
VUK	:	Vergi Usul Kanunu

1. BÖLÜM

TÜRKİYE MUHASEBE STANDARTLARI VE DEĞERLEMeye İLİŞKİN GENEL BİLGİLER

Bu bölümde muhasebe standartlarının uluslararası ve ulusal düzeyde oluşumu ve gelişimine değinilip, değerleme kavramı açıklanmıştır. Bölümün son kısmında ise TMS ve VUK değerleme ölçekleri karşılıklı olarak açıklanmıştır.

1.1 Muhasebe Standartlarının Gelişimi

Uluslararası Finansal Raporlama Standartları (UFRS), dünya genelinde muhasebe standartlarını birbirine yakınlaştırarak, hazırlanan finansal tabloların karşılaştırılmasına olanak vermeyi amaçlayan standartlardır. Uluslar arası Finansal Raporlama Standardı (UMS/UFRS) hem dar hem de geniş anlamda ifade edilebilir. Dar anlamda UFRS, IASC tarafından yayımlanan IAS (Uluslar arası Muhasebe Standartları)'lardan farklı olarak IASB (Uluslar arası Muhasebe Standartları Kurulu) tarafından yayınlanan resmi bildiriler setidir. Geniş anlamda UFRS, IASB Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu (International Accounting Standards Board-IASB) tarafından onaylanan standart ve yorumlar ile birlikte Uluslararası Muhasebe Standartları Komitesi (International Accounting Standards Committee-IASC)'nin çıkardığı yorumlar ve IAS'ların da dahil olduğu tüm IASB resmi bildiriler olarak ifade edilmektedir (Erol, Atmaca ve Öztürk, 2011: 1). UFRS uyarınca finansal tabloların, işletmelerin mali durumunu, performansını ve nakit akımını doğru bir şekilde yansıtabilecek durumda hazırlanması gerekmektedir. Gerçeği doğru bir biçimde yansıtılmasını sağlayabilmek, gerekli dipnotlara da yer verilerek bu standartlara uygun muhasebe politikalarının uygulanmasını ve bilginin uygun, güvenilir, karşılaştırılabilir ve anlaşılabilir olarak sunumunu gerektirmektedir. Yaşanan muhasebe skandalları sonrasında, Amerika Birleşik Devletleri'nde Genel Kabul Görmüş Muhasebe Standartları (US GAAP) ile UFRS'nin

uyumlaştırma çabaları hızlanmış ve uluslararası doğru ve karşılaştırabilir şeffaf bilgi ihtiyacının önemi bir kez daha ortaya çıkmıştır. 1973-2000 yılları arasında Uluslararası Muhasebe Standartları Komitesi (IASC) tarafından çıkarılan ve bazıları yürürlükten kalkmış olan 41 standart, Uluslararası Muhasebe Standartları (UMS) olarak tanımlanmaktadır. Daha sonra bu kuruluşun devamı niteliğinde kurulan UMS (IASB) tarafından çıkarılan 7 standart ise, Uluslararası Finansal Raporlama Standartları olarak tanımlanmıştır (Toraman ve Bayramoğlu, 2006: 465).

Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu (TMSK),1999 yılında Sermaye Piyasası Kanunu'na eklenen 4487 sayılı Kanunla kurulmuş olup, 2002 yılında ki ilk toplantısı ile faaliyete geçmiştir. 2004 yılında yayınlanan yönetmenlik çerçevesinde de faaliyetlerine devam etmiştir. Kurul 2006 yılında UMS (IAS), Uluslar arası Finansal Raporlama Standartları (IFRS) ve yorumların çevirisi niteliğindeki TMS, TFRS ve yorumları hazırlamış ve yayınlamıştır. Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurulu, Sermaye Piyasası Kurulu ve Hazine Müsteşarlığının kendi alanları ile ilgili olarak standart yayınlama konusunda yetkileri olmasına rağmen, kendi muhasebe yönetmeliklerini iptal ederek TFRS'leri zorunlu hale getirmeleri, standartların ülke çapında tanınırlığının ve kabulünün başlamasında önem arz etmiştir.

Çoğu ülkede şirketler içerisinde sayısal olarak büyük bir paya sahip olan Küçük ve Orta Boy İşletme'ler, birçok özellikli yapıya sahiptir. Bu nedenle finansal raporlama alanında da kendilerine has yöntem ve uygulamaların geliştirilebilmesi amacıyla, 9 Temmuz 2009 tarihinde KOBİ'ler için Uluslararası Finansal Raporlama Standartları (IFRS for SMEs) yayınlanmıştır. Bu standartlarla uyumlu olarak da ülkemizde KOBİ TFRS,1 Kasım 2010 tarih ve 277746 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanarak mevzuata dahil edilmiştir.

Ülkemizde 13.01.2011 tarihinde TBMM'de de kabul edilerek 14.02.2011 tarihinde de 27846 sayılı Resmi Gazete de yayınlanarak yürürlüğe giren yeni TTK'nın 88. maddesine uygun olarak, Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu tarafından yayımlanan standartların uygulanması zorunlu hale gelmiştir (Utku ve Gürsoy, 2011: 20).

1.1.1 Muhasebe Standartlarının Oluşturulması Süreci

Muhasebe standartlarının oluşturulması; kamu sektörü tarafından yasama yoluyla, özel sektör tarafından düzenleyici kuruluşları vasıtasıyla ya da kamu sektörünün muhasebe standartları düzenleme yetkisini bir kuruluşa devretmesi ile üç şekilde ele alınmaktadır.

1.1.1.1 Muhasebe Standartlarının Kamu Sektörü Tarafından Yasama Yoluyla Oluşturulması

Muhasebe standartlarının, kanunlar yönetmelikler ve benzeri yöntemlerle devlet tarafından belirlenmesi durumudur. Muhasebe standartlarının kamu sektörü tarafından yasama yoluyla oluşturulması durumunda, muhasebe düzenlemelerinin başka olgulara uyumu konusunda herhangi bir yaptırım sorunu yaşanmamaktadır. Bu yolla yapılacak muhasebe düzenlemelerinin, ilgili çıkar gruplarının baskılarına karşı daha güçlü olması beklenmektedir. Bu usule yapılan eleştiriler ise, düzenlemelerin siyasi partilerin politik etkilerinin muhasebeye yansımaları yönündedir (Bostancı, 2002: 73-74).

1.1.1.2 Muhasebe Standartlarının Özel Sektör Düzenleyici Kuruluşlar Vasıtasıyla Düzenlenmesi

Muhasebe standartlarının özel sektör düzenleyici kuruluşlarınca belirlenmesinde, gelişmiş ülkelerde olduğu gibi, meslek örgütlerine görev düşmektedir. Meslek örgütleri, kendi bünyelerinde oluşturdukları komitelerle muhasebe uygulamalarında ortaya çıkan problemlere çözüm getirmek ve ulusal boyutta birliği sağlamak amacıyla standartlar oluşturmuşlardır (Berberoğlu, 2002: 7).

1.1.1.3 Kamu Sektörünün Muhasebe Standartları Düzenleme Yetkisini Bir Kuruluşa Devretmesi

Muhasebe standartlarının hükümet desteği bulunan bir kuruluşa devredilmesi yoluyla düzenlenmesinin en önemli örneği ABD'de görülmektedir. Kongre, muhasebe yükümlülüklerini belirleme yetkisini, Menkul Kıymetler ve Borsa Komisyonu (The Securities Exchange Commission / SEC)'na devretmiş bulunmaktadır. ABD'de, Finansal Muhasebe Standartları

Kurulu (Financial Accounting Standards Board / FASB)'nin, SEC'in yasal desteğini alması, bu gruba örnek verilebilir. Muhasebe standartlarının kamuyu aydınlatma amacının esas alındığı ülkelerde dikkat çekici konu, başlangıçta standart oluşturma süreci muhasebe meslek örgütlerinin hâkimiyetinde iken, sonradan yapılan düzenlemelerle bu yapının değiştirilerek finansal tablo hazırlayan ve kullanan tüm ilgi gruplarının sürece katılımının sağlanmış olması ve standartların uygulanmasına ilişkin yaptırım gücünün daha belirgin hale gelmesidir. Söz konusu ülkelerde, standart oluşturma görevi, ilgili çıkar gruplarının temsil edildiği bağımsız kurullar tarafından gerçekleştirilmekte olup, bu kurullar tarafından kaliteli standartlar üretmek ve değişen ihtiyaçlara cevap verebilmek üzere piyasa katılımcıları ile sürekli iletişimi öngören yöntemler uygulanmaktadır (Sayar, 2002: 31).

1.1.2 Uluslararası Muhasebe Standartlarının Gelişimi ve Uyumlaştırılması Çalışmaları

Muhasebe mesleği, tüm ülkelerde, uluslararası muhasebe standartlarına uyum sorunu yaşamaktadır. Dünya ekonomisi globalleşme sonucunda, sermaye ve malların çeşitli ülkeler ve çok uluslu şirketler arasında, eşzamanlı olarak rahatça hareket etmesi sebebiyle daha entegre bir duruma gelmiş ve farklı ülkelerdeki şirketlerin mali tablolarının karşılaştırılması gereği uluslararası şirketlerin yatırım kararlarında çok daha hayati bir önem arz etmeye başlamıştır. Bu şartlar altında olması gereken global anlamda muhasebe standartlarının varlığıdır. Mesela aynı muhasebe standartlarıyla farklı ülkelerde finansal raporların hazırlanması artık bir zorunluluk haline gelmiştir (Aysan, 2008: 47).

İlk olarak 1959 yılında Büyük Avrupa Serbest Muhasebeciler İşletmesinin kurucu üyelerinden Jacob Kraayenhof Uluslararası Muhasebe Standartlarının çalışmalarına başlanması gerektiğini ileri sürmüştür. 1961 yılında Avrupa Birliğine muhasebe sistemleriyle ilgili bilgi vermek için Groupe d'Etudes kurulmuştur. 1966 yılında Kanada, İngiltere ve ABD profesyonel enstitüleri tarafından Muhasebeciler Uluslararası Eğitim Grubu (Accountants International Study Group) oluşturulmuştur ve bununla da artık muhasebeyle ilgili ilk uluslararası kuruluşlar yapılandırılmaya başlanmıştır (Nuriyev, 2009: 32).

Ekim 1972'de Sydney'de toplanan X. Dünya Muhasebe Kongresi'nde, İngiltere, Galler ve Amerika Birleşik Devletleri'nin oluşturduğu Muhasebecilerin Uluslararası Çalışma Grubu'nun (AISG) girişimiyle uluslararası muhasebe standartlarını düzenlemek amacıyla bir uluslararası komite kurulması önerisi ortaya atılmış, bu öneri kısa zamanda, dokuz ay sonra, 29 Haziran 1973' de gerçekleşmiştir (Bostancı, 2002: 76).

29 Haziran 1973'te Avustralya, Kanada, Fransa, Almanya, Japonya, Meksika, Hollanda, Birleşik Krallık (İngiltere) ve Amerika Birleşik Devletleri'nin muhasebe örgütleri arasındaki anlaşma esasında uluslararası muhasebede bir araya gelmek amacıyla Uluslararası Muhasebe Standartları Komitesi (UMSK, International Accounting Standards Committee - IASC) yapılandırılmıştır. IASC üyelerince öncelikle aralarında iki maddeden oluşan anlaşma, bundan sonra ise "Uluslararası Muhasebe Standartları Bildirilerine Başlangıç" adlı IASC'nun çalışmalarının kapsamını, standartların temelini, amacını ortaya koyan bildiri yayımlanmıştır (Nuriyev, 2009: 33).

20. yüzyılın sonunda Uzak Doğu Asya, Latin Amerika ve özellikle 2000 yılından itibaren Amerika Birleşik Devletleri ve Avrupa Birliği'nde başlayan ekonomik durgunluk süreci kısa sürede gelişmekte olan ekonomilere de yansımış ve finansal ölçüm, muhasebe alanında karşılaştırılabilirlik ve gerçek durumun yansıtılabilirliği tüm sermaye piyasalarının ve çok uluslu şirketlerin en önemli ortak gereksinimlerinden biri haline gelmiştir (Başaran, 2001: 156).

2002 yılında Avrupa Birliği tarafından, halka açık tüm şirketlerin 2005 yılı finansal tablolarında Uluslararası Finansal Raporlama Standartları'na (UFRS) tabi olmalarını gerektiren bir muhasebe düzenlemesini onaylaması sonucunda, tüm dünyada özellikle de Avrupa'da yeni ve karmaşık bir dönem başlamıştır (Deloitte, 2007). Bu döneme kadar dünyada yaygın kullanımda olan Amerikan Standartlarının (US GAAP) yerini UFRS'na bıraktığı da görülmektedir (Aysan, 2007: 55). Finansal Raporlama Standartlarının ülkelerde uygulanmaya başlanmasıyla birlikte ABD'de bulunan Amerikan Finansal Muhasebe Standartları Kurulu (FASB) Standartları ile UFRS arasında yakınsama çabaları da başlatılmıştır (Akbulut, 2007: 20). Bu durumda Amerikan Sermaye Piyasalarında menkul kıymetleri işlem gören Avrupa Birliği ülkelerindeki şirketler, finansal tablolarını Amerikan Muhasebe

Standartlarına göre yeniden düzenleme durumu ile karşılaşmayacak ve şirketlerin sermaye piyasası borsasına girişi hem daha kolay hem de daha az maliyetli olacaktır. Uluslararası Finansal Raporlama Standartlarının finansal piyasaların sağlıklı işlemesi bakımından ne kadar önemli olduğu Enron ve benzeri skandallar sonucu daha iyi anlaşılmıştır (Yalkın, 2003: 26).

Finansal tabloların, kullanıcıların ihtiyaç duyduğu işletme sonuçlarını doğru, gerçek durumu yansıtan, karşılaştırılabilir, tutarlı, güvenilir, dengeli ve anlaşılabilir olarak yansıtabilmesi için uyulması gereken ilke ve kurallar bütünü olarak tanımlayabileceğimiz muhasebe standartlarının, oluşturulması ve oluşturulan muhasebe standartlarına uyum, küreselleşen finansal bilgilerin güvenilirliğinin artmasını sağlamıştır. Uluslararası muhasebe standartlarının üretilmesinin tek başına yeterli olması beklenemez. Bu nedenle her ülkede ulusal muhasebe standartlarının oluşturulması ve bu standartların uluslararası standartlara uyumlu olması gerekmektedir (Bostancı, 2002: 73).

1.1.3 Türkiye Muhasebe Standartlarının Oluşturulması 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'ye tam üyelik başvurusunda bulunulması ile AB düzenlemelerinin ve son zamanlarda da Uluslararası Muhasebe Standartlarının etkisinde kalınmıştır. 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 yetki alanlarına giren işletmeler için, yönlendirici çalışmalar yaptığı gözlenmektedir (Başaran, 2008: 45).

1.1.3.1 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 KİT'ler için zorunlu tuttuğu Tekdüzen Muhasebe Sistemi çalışmasını yapmıştır. Yapılan bu çalışmada; muhasebe usullerinin ıslahı ve yeknesaklaştırılması, muhasebenin temel kavramları ve genel kabul görmüş muhasebe prensipleri, rapor sistemi, tekdüzen genel hesap planı ve açıklamaları mali işler-muhasebe ve kontrol dairelerinin organizasyonu ile terimler ve açıklamalar şeklinde olmak üzere 6 adet rapor yayınlanmıştır. Bu çalışma başlangıçta KİT'lerde zorunlu olduğu halde sonraları diğer işletmelerce de benimsenerek Türkiye'de muhasebe sisteminin gelişmesinde önemli rol oynamıştır. Böylece KİT'lerde muhasebe uyumlaştırılması için önemli bir adım atılmış ve bu düzenleme daha sonra yapılacak düzenlemelere ve özel sektör kuruluşlarına bir örnek olmuştur. Bu düzenleme 22 yıl yürürlükte kalarak 31.12.1993 tarihine kadar uygulama alanı bulabilmiştir (Usta, 2007: 32).

1.1.3.2 Muhasebe Standartlarının Oluşturulmasına Yönelik Olarak Türkiye Bankalar Birliği Tarafından Yapılan Çalışmalar

Bankalar Birliği, bankalar arasında uygulama yeknesaklığı sağlamak için muhasebe konusunda çeşitli çalışmalar yapmıştır. Örneğin 1969 yılında yürürlüğe giren ve bankalardan kredi talep eden işletmelerin hazırlayacakları son üç yıla ait bilanço ve gelir tablosunun tiplerini belirleyerek Türkiye'de bu tip bilançoların kullanılmasına önderlik etmiştir (Usta, 2007: 22).

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

1987 yılında kurulan Türk Standartları Enstitüsü Muhasebe Standartları Özel Daimi Komitesi, Türk Muhasebe standartlarını hazırlamakla görevlendirilmiştir. Komitenin iş programında 43 adet Muhasebe standardı bulunmaktadır. Teknik kurullardan geçip yayına hazır hale gelen standartlar şunlardır (Başpınar, 2004: 47).

Raporlama-Bilanço Formu Standardı, Raporlama Kar-Zarar Tablosu Formu Standardı, Muhasebenin Temel İlkeleri Standardı, Denetim-Genel İlkeleri Denetçiye ilişkin açıklama standardıdır. Bu komitenin hazırlamış olduğu standart, AB Dördüncü Yönerge Direktifine yaklaşma açısından ve Türk muhasebesinin gelişmesi açısından önemlidir. Fakat uygulamada TSE'nin standartlarının etkili olduğu söylenemez (Aydoğan, 2007: 78).

1.1.3.4 Muhasebe Standartlarının Oluşturulmasına Yönelik Olarak Sigorta Murakebe Kurulu Tarafından Yapılan Çalışmalar

Türkiye'de faaliyette bulunan sigorta ve reasürans şirketleri, sigorta şirketlerinin Muhasebesi Hakkında Kanun'a göre belirlenmiş olan bir Tekdüzen Hesap Planı olmaması nedeniyle Hazine Müsteşarlığı, Sigorta Denetleme Kurulu ve Türkiye Sigorta ve Reasürans Şirketler Birliği'nin temsilcilerinin katılımı ile oluşturulan "Tek Düzen Hesap Planı Komitesi" tarafından hazırlanan ve 01.01.1994 tarihinden itibaren kullanılmaya başlanan "Tek Düzen Hesap Planı"na göre iş ve işlemlerinin muhasebeleştirme zorunda kalmışlardır. Bu tekdüzen hesap planı; tek tip bilanço ve gelir-gider tablosu hazırlanmasına imkan tanıma, sigortacılık sektöründe ve muhasebe kayıtlarında ve mali raporlama açısından yeknesaklığı sağlama, sektörün ve şirketlerin maddi gelişimini sağlıklı biçimde değerlendirerek ilgililerin ihtiyacı olan bilginin elde edilmesine imkan sağlama amacı gütmüştür (Şensoy, 2008: 194).

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

Ülkemizde UMS/UFRS'lerin halka açık şirketlerde uygulanmasına yönelik olarak ilk adım SPK'dan gelmiştir.15.11.2003 tarih 25290 sayılı seri XI No 25 Sermaye Piyasasında Muhasebe Standartları Hakkında Tebliğ UMS/UFRS'lerin tam bir çevirisi niteliğindedir ve hisse senetleri İMKB de işlem gören şirketler için yürürlükte bulunmaktaydı. Bu tebliğ 09.04.2008 tarih 26842 sayılı seri XI No 29 Sermaye Piyasasında Finansal Raporlamaya ilişkin Esaslar Tebliği ile yürürlükten kaldırılmıştır. Bu tebliğin 5. maddesi uyarınca "İşletmeler, Avrupa Birliği tarafından kabul edilen haliyle Uluslararası Muhasebe/Finansal Raporlama Standartlarını uygularlar ve finansal tabloların Avrupa Birliği tarafından kabul edilen haliyle

UMS/UFRS'lere göre hazırlandığı hususuna dipnotlarda yer verirler. Bu kapsamda, benimsenen standartlara aykırı olmayan, TMSK'ca yayınlanan TMS/TFRS esas alınır" demektedir (Arsoy, 2009).

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

213 sayılı VUK' nun 175 ve mükerrer 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.

Bu düzenleme bilanço usulünde defter tutan gerçek ve tüzel kişilere ait teşebbüs ve işletmelerin faaliyet ve sonuçlarının sağlıklı ve güvenilir bir biçimde muhasebeleştirilebilmesi, mali tablolar aracılığı ile ilgililere sunulan bilgilerin tutarlılık ve mukayese edilebilirlik niteliklerini koruyarak gerçek durumu yansıtmasının sağlanması ve işletmelerde denetimin kolaylaştırılması amacıyla yapılmıştır (Arıkan, 1996: 7).

1.1.3.7 Muhasebe Standartlarının Oluşturulmasına Yönelik Olarak Türkiye Muhasebe ve Denetim Standartları Kurulu (TMUDESK)

TMUDESK, denetlenmiş finansal tabloların sunumunda ihtiyaca uygun, gerçek, güvenilir, dengeli, karşılaştırılabilir 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 faaliyetlerini disiplinli yürütebilmeleri için ulusal denetim standartlarını saptamak ve yayınlamak üzere Türkiye Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Odaları Birliği (TÜRMOB) tarafından kurulmuştur (www.turmob.org.tr). TMUDESK ilk olarak 14.02.1996 tarihinde olmak üzere faaliyet süresi boyunca toplam 19 adet standart yayımlamıştır. Ancak TMUDESK tarafından kabul edilen standartlar, uygulamaya yansıtılmamıştır. Bunun nedeni, TMUDESK'in yayımladığı standartları işletmelere uygulatabilmesi için herhangi bir yaptırım gücüne sahip olmamasıdır (Bezirci ve Karasioğlu, 2011: 580).

1.1.3.8 Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu (TMSK) Tarafından Yapılan Çalışmalar

2499 sayılı Sermaye Piyasası Kanununa 18.12.1999 tarih ve 4487 sayılı Kanunla eklenen Ek-1. madde uyarınca denetlenmiş finansal tabloların sunumunda finansal tabloların ihtiyaca uygun, gerçek, güvenilir, dengeli karşılaştırılabilir ve anlaşılabilir nitelikte olmaları için ulusal muhasebe ilkelerinin gelişmesi ve benimsenmesini sağlayacak ve kamu yararı için uygulanacak ulusal muhasebe standartlarını saptamak ve yayınlamak üzere, kamu tüzel kişiliğini haiz, idari ve mali özerkliğe sahip Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu kurulmuştur (www.tmsk.org.tr). Kurul, Maliye Bakanlığı, Sanayi ve Ticaret Bakanlığı, Yükseköğretim Kurulu, Hazine Müsteşarlığı, Sermaye Piyasası Kurulu, Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurumu ile Türkiye Odalar ve Borsalar Birliğinden birer, Türkiye Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Odaları Birliğinden bir yeminli mali müşavir ve bir serbest muhasebeci mali müşavir olmak üzere 9 üyeden oluşmaktadır.

Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu'nun Çalışmalarına İlişkin Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmelik'in 5.maddesine göre TMSK'nın kuruluş amacı; finansal tabloların gerçek durumu yansıtan, güvenilir, karşılaştırılabilir, ihtiyaca uygun, anlaşılabilir ve tutarlı olmaları için ulusal muhasebe ilkelerinin gelişmesi ve benimsenmesini sağlamak ve kamu yararı elde edilmesine yönelik bir biçimde uygulanacak olan ulusal muhasebe standartlarını saptamak ve yayımlamaktır.

Günümüzde kurul tarafından yayımlanan ve IAS/IFRS'ye uyumlu 30'u TMS ve 8'i TFRS olmak üzere toplam 38 adet muhasebe standardı yürürlükte olmakla birlikte, yayımlanan standartlar ihtiyaca uygun olarak sürekli revize edilmektedir. Kurul, muhasebe denetimine ilişkin bir standart yayımlamamıştır. Ancak muhasebe uygulamalarında tek düzenin sağlanması, denetim açısından da son derece önemli bir gelişmedir.

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

Türk Bankacılık Sistemi'nde gözetim ve denetim fonksiyonlarının tek bir çatı altında toplanması amacıyla Ağustos 2000'de kurulan BDDK, bankacılık sisteminde güven ve istikrarı sağlamak için, bankacılık gözetiminde kullanılan Uluslararası standartların Türk Bankacılık Sistemi'ne uyarlanması, bankaların risk ölçüm ve yönetim tekniklerinin geliştirilmesi ve iç denetim mekanizmalarının oluşturulması konularında çalışmalar yürütmektedir (Şensoy, 2008: 196).

Bankaların 2002 yılı sonu itibariyle finansal tablolarının Uluslararası Muhasebe Standartları ile uyumlu olmasını sağlamak amacıyla, Haziran ayı sonu itibariyle Uluslararası Muhasebe Standartlarına paralel düzenlemeler içeren Muhasebe Uygulama Yönetmeliği ve bu yönetmeliğe ilişkin 01.10.2002 tarihinden itibaren yürürlüğe giren 18 adet tebliğ yayınlanmıştır. Bu tebliğ başlıkları aşağıdaki gibidir (Başpınar, 2004: 50):

1. Sayılı Tebliğ: Finansal Araçların Muhasebeleştirilmesi Standardı
2. Sayılı Tebliğ: Maddi Duran Varlıkların Muhasebeleştirilmesi Standardı

3. Sayılı Tebliğ: Maddi Olmayan Duran Varlıkların Muhasebeleştirilmesi Standardı
4. Sayılı Tebliğ: Kiralama İşlemlerine İlişkin Muhasebe Standardı
5. Sayılı Tebliğ: Bankanın Dahil Olduğu Risk Grubuyla Yaptığı İşlemlerin Muhasebeleştirilmesi Standardı
6. Sayılı Tebliğ: Banka Birleşme ve Devirleri İle Bankalarca İktisap Edilen Ortaklıkların Muhasebeleştirilmesi Standardı
7. Sayılı Tebliğ: Varlıklardaki Değer, Azalışının Muhasebeleştirilmesi Standardı
8. Sayılı Tebliğ: Karşılıklar, Şarta Bağlı Yükümlülükler ve Varlıkların Muhasebeleştirilmesi Standardı
9. Sayılı Tebliğ: Devlet Teşviklerinin Muhasebeleştirilmesi ve Devlet Yardımlarının Dipnotlarda Açıklanması Standardı
10. Sayılı Tebliğ: Banka Çalışanlarının Haklarının Muhasebeleştirilmesi Standardı
11. Sayılı Tebliğ: Kur Değişim Etkilerinin Muhasebeleştirilmesi Standardı
12. Sayılı Tebliğ: Dönem Net Kar/Zararı, Temel Hatalar ve Muhasebe Politikalarında Yapılan Değişikliklerin Muhasebeleştirilmesi Standardı
13. Sayılı Tebliğ: Bilanço Tarihinden Sonra Ortaya Çıkan Hususların Muhasebeleştirilmesi Standardı
14. Sayılı Tebliğ: Mali Tabloların Yüksek Enflasyon Dönemlerinde Düzenlenmesine İlişkin Muhasebe Standardı
15. Sayılı Tebliğ: Konsolide Mali Tabloların Düzenlenmesi, Bağlı Ortaklık, Birlikte Kontrol Edilen Ortaklık ve İştiraklerin Muhasebeleştirilmesi Standardı
16. Sayılı Tebliğ: Nakit Akım Tablosunun Düzenlenmesine İlişkin Muhasebe Standardı
17. Sayılı Tebliğ: Kamuya Açıklanacak Mali Tablolar İle Bunlara İlişkin Açıklama ve Dipnotlar Standardı

18. Sayılı Tebliğ: Vergilerin Muhasebeleştirilmesi Standardı

1.1.3.9 Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu Tarafından Yapılan Çalışmalar

Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumunun kurulması; 06.04.2011 tarihli ve 6223 sayılı Kanunun verdiği yetkiye dayanılarak, Bakanlar Kurulu'nca 26.09.2011 tarihinde kararlaştırılmıştır. Bu Kanun Hükmünde Kararnamenin amacı; uluslararası standartlarla uyumlu Türkiye Muhasebe Standartlarını oluşturmak ve yayımlamak, bağımsız denetimde uygulama birliğini, gerekli güveni ve kaliteyi sağlamak, denetim standartlarını belirlemek, bağımsız denetçi ve bağımsız denetim kuruluşlarını yetkilendirmek ve bunların faaliyetlerini denetlemek ve bağımsız denetim alanında kamu gözetimi yapmak yetkisini haiz Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumunun kuruluş, teşkilat, görev, yetki ve sorumluluklarına ilişkin usul ve esasları düzenlemektir.

Kurul; Gümrük ve Ticaret Bakanlığı ile Maliye Bakanlığı tarafından önerilecek dörder aday arasından ikişer kişi, Hazine Müsteşarlığı, Sermaye Piyasası Kurulu ve Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurumunun bağlı olduğu Bakanlıklar ile Türkiye Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Odaları Birliği ve Türkiye Odalar ve Borsalar Birliği tarafından önerilecek ikişer aday arasından birer kişi olmak üzere, Bakanlar Kurulu tarafından atanan dokuz üyeden oluşur. Bakanlar Kurulu, üyelerden birini Başkan olarak atar. Kurul, Başkanın önerisi üzerine üyelerden birini ikinci Başkan olarak seçer.

1.1.4 Türkiye Muhasebe ve Finansal Raporlama Standartlarının İçeriği

TMS/TFRS Türkiye Muhasebe Standartları (TMS) ve Türkiye Finansal Raporlama Standartları (TFRS) aşağıda yer alan tabloda açıklamaları ve resmi gazetede yayın tarih ve numarası ile birlikte yer almaktadır.

Çizelge 1: Türkiye Muhasebe Standartları

Konu	Resmi Gazete Tarih ve Sayısı
Kavramsal Çerçeve	16.01.2005 - 25702

Konu	Resmi Gazete Tarih ve Sayısı
TMS 1: Finansal Tabloların Sunuluşu	16.01.2005 -25702
TMS 2: Stoklar	15.01.2005 - 25701
TMS 7: Nakit Akış Tabloları	18.01.2005 -25704
TMS 8 : Muhasebe Politikaları, Muhasebe Tahminlerinde Değişiklikler ve Hatalar	20.10.2005 - 25972
TMS 10: Bilanço Tarihinden Sonraki Olaylar	20.10.2005 - 25972
TMS 11: İnşaat Sözleşmeleri	26.10.2005 -25978
TMS 12: Gelir Vergileri	28.03.2006 - 26122
TMS 14: Bölümlere Göre Raporlama	03.03.2006 - 26097
TMS 16: Maddi Duran Varlıklar	31.12.2005 -26040
TMS 17: Kiralama İşlemleri	24.02.2006 - 26090
TMS 18: Hasılat	09.12.2005 -26018
TMS 19: Çalışanlara Sağlanan Faydalar	30.03.2006 - 26124
TMS 20: Devlet Teşviklerinin Muhasebeleştirilmesi ve Devlet Yardımlarının Açıklanması	01.11.2005 - 25983
TMS 21: Kur Değişiminin Etkileri	31.12.2005 - 26040
TMS 23: Borçlanma Maliyetleri	09.11.2005 - 25988
TMS 24: İlişkili Taraf Açıklamaları	31.12.2005 -26040
TMS 26: Emeklilik Fayda Planlarında Muhasebeleştirme ve Raporlama	01.03.2006 - 26095
TMS 27: Konsolide ve Bireysel Finansal Tablolar	17.12.2005 - 26026
TMS 28: İştiraklerdeki Yatırımlar	27.12.2005 -26036
TMS 29: Yüksek Enflasyonlu Ekonomilerde Finansal Raporlama	31.12.2005 - 26040
TMS 31: İş Ortaklıklarındaki Paylar	31.12.2005 - 26040
TMS 32: Finansal Araçlar: Sunum	28.10.2006 - 26330
TMS 33: Hisse Başına Kazanç	28.03.2006 - 26122
TMS 34: Ara Dönem Finansal Raporlama	02.02.2006 - 26068
TMS 36: Varlıklarda Değer Düşüklüğü	18.03.2006-26112
TMS 37: Karşılıklar, Koşullu Borçlar ve Koşullu Varlıklar	15.02.2006 - 26081
TMS 38: Maddi Olmayan Duran Varlıklar	17.03.2006 - 26111
TMS 39: Finansal Araçlar: Muhasebeleştirme ve Ölçme	03.11.2006 - 26335
TMS 40: Yatırım Amaçlı Gayrimenkuller	17.03.2006- 26111

Konu	Resmi Gazete Tarih ve Sayısı
TMS 41: Tarımsal Faaliyetler	24.02.2006- 26090
TFRS 1: Türkiye Finansal Raporlama Standartlarının İlk Uygulaması	31.03.2006- 26125
TFRS 2: Hisse Bazlı Ödemeler	31.03.2006- 26125
TFRS 3: İşletme Birleşmeleri	31.03.2006- 26125
TFRS 4: Sigorta Sözleşmeleri	25.03.2006- 26119
TFRS 5: Satış Amaçlı Elde Tutulan Duran Varlıklar ve Durdurulan Faaliyetler	16.03.2006- 26110
TFRS 6: Maden kaynaklarının Araştırılması ve Değerlendirilmesi	31.01.2006- 26066
TFRS 7: Finansal Araçlar: Açıklamalar	30.01.2007- 26419
TFRS 8: Faaliyet Bölümleri	15.07.2007- 26583

Kaynak: www.tmsk.gov.tr (09.05.2013)

1.2 Envanter ve Değerleme

1.2.1 Envanter Kavramı

Vergi Usul Kanu'nun 185. maddesi uyarınca, envanter defterine işe başlama tarihinde ve müteakiben her hesap döneminin sonunda çıkarılan envanterler ve bilançoların kaydolunması zorunlu olup, bu tarihe "bilanço günü" denilmektedir. Dolayısıyla her işletme bilanço günü itibariyle envanter çıkarmak zorundadır. Aynı yasanın 186. maddesinde envanter çıkarmak bilanço günündeki mevcutları, alacakları ve borçları saymak, ölçmek, tartmak ve değerlemek suretiyle kesin bir şekilde ve müfredatlı olarak tespit etmek şeklinde tanımlanmıştır.

TTK'nın 73. maddesine göre "envanter çıkarmak; saymak ölçmek tartmak ve değerlendirmek suretiyle, bilanço günündeki mevcutları, alacakları ve borçları kati bir şekilde ve müfredatlı olarak tespit etmektedir. Mevcutlar, alacaklar ve borçlar işletmeye dahil iktisadi kıymetleri ifade eder.

İşletme faaliyetlerinin neticeleri genellikle bir takvim yılı olan muhasebe dönemleri ile hesaplanmaktadır. Bu dönem boyunca çeşitli işletme içi ve işletme dışı faktörlerin işletme değerlerini etkilemesi sebebiyle işletmenin gerçek durumunun tespitinde her muhasebe dönemi sonunda

işletme değerlerinin tespit ve değerlemesi yapılmaktadır. Muhasebe dilinde bu işleme envanter denilmektedir (Yıldırım, 2011: 24).

1.2.1.1 Envanter İşlemleri

Envanter işlemleri; sayım, değerlendirme ve envanter kayıtlarının yapılmasını içeren bir süreçtir. Envanter süreci aşağıdaki aşamalardan oluşur (Aslan, 2010: 29):

- ✓ Varlık ve borçların fiili durumlarının belirlenmesi
- ✓ Fiili durum ile kayıtların karşılaştırılması
- ✓ Envanter kayıtlarının yapılması

1.2.1.2 Envanter Çeşitleri

Envanter; muhasebe dışı envanter ve muhasebe içi envanter olarak iki gruba ayrılır:

1.2.1.2.1 Muhasebe Dışı Envanter

TTK ve VUK'nun yaptığı tanımlarda yılda en az bir defa yapılması zorunlu olan envanter, muhasebe dışı envanter ya da tespit işlemleri olarak kabul edilir. Muhasebe dışı envanter, bir işletmenin sahip olduğu varlık ve kaynakların sayılması, ölçülmesi, tartılması suretiyle miktarın tespit edilmesi ve tespit edilen miktarların parasal olarak ifade edilmesidir. Miktar tespiti ve değerlendirme işlemleri, muhasebe sistemi dışında yapılan işlemler olduğu için, yapılan bu envantere muhasebe dışı envanter denilmektedir (Erkan, Elitaş ve Ceran, 2010: 18).

1.2.1.2.2 Muhasebe İçi Envanter

Muhasebe dışı envanter sonuçları ile dönem içinde yapılan muhasebe kayıtlarının karşılaştırılması ile ortaya çıkacak farkların muhasebe dışı envanter sonuçlarına göre düzeltilmesi için yapılan ayarlama ve düzeltme kayıtlarının tamamına muhasebe içi envanter denir (Erkan, Elitaş ve Ceran, 2010: 19). Muhasebe içi envanter çalışmaları şunlardır (Feyiz, 2010: 14):

- ✓ Genel geçici mizanın düzenlenmesi
- ✓ Muhasebe dışı envanterde elde edilen bilgilere göre envanter kayıtlarının yapılması

- ✓ Kesin mizanın hazırlanması
- ✓ Mali tabloların hazırlanması (Bilanço, Gelir tablosu)
- ✓ Kapanış kayıtlarının yapılması
- ✓ Hesap dönemine ait yıllık beyannamenin düzenlenmesi

1.2.2 Değerleme Kavramı

Değer, bir varlığın değişimi sırasında ortaya çıkan para cinsinden tutarı veya yükümlülüğün ifası amacıyla katlanılan bedeli ifade eder. Bu anlamda bir varlık veya yükümlülüğün değişim zamanlarına ve değişim ortamlarına göre farklı değerlerinden bahsetmek mümkündür. Örneğin, 100 birim A varlığının dönem başındaki değeri 1.000 TL iken, değişik faktörlerin etkisiyle dönem sonunda 1.500 TL'ye çıkabilir veya 800 TL'ye düşebilir. Ayrıca, bir varlık veya yükümlülük farklı kişi ve kurumlar için farklı değerleri ifade edebilir. Varlık ve yükümlülükler bakış açısına göre farklı değerler atfedilmesi, değişik disiplinlerde farklı değerlendirme tanımlarının yapılmasına yol açmıştır. Günümüzde tüm disiplinlerin üzerinde anlaştığı ortak bir değerlendirme tanımı bulunmamaktadır (Pamukçu, 2011: 81).

VUK'nun 258. maddesinde değerlendirme "Vergi matrahlarının hesaplanmasıyla ilgili iktisadi kıymetlerin takdir ve tespitidir" şeklinde tanımlanmıştır. Başka bir tanıma göre değerlendirme bir işletmenin varlığını meydana getiren aktif ve pasif kalemlerin belirli bir tarihteki değerlerinin para birimi ile ifade edilmesidir. Ölçme, sayma veya tartma sonucunda elde edilen miktarların birim değer ile çarpılmasıyla o iktisadi değer para ile ifade edilmiş yani değerlendirilmiş olur (Ataman, 2009: 17).

1.3 Türkiye Muhasebe Standartlarında Yer Alan Değerleme Ölçekleri

TMS'de, ekonomik varlıkların değerlemesinde kullanılan çeşitli yöntemler bulunmaktadır. Bu yöntemler kısaca aşağıda açıklanmaktadır.

1.3.1 Gerçeğe Uygun Değer

Gerçeğe uygun değer, karşılıklı pazarlık ortamında, bilgili ve istekli gruplar arasında bir varlığın el değiştirmesi ya da bir borcun ödenmesi durumunda ortaya çıkması gereken tutardır. Gerçeğe uygun değer, varlıkların özelliği de dikkate alınarak birbirinden farklı şekillerde tespit

edilebilmektedir. Örneğin gerçeğe uygun değer farkı kâr zarara yansıtılan finansal varlıklar ve satılmaya hazır finansal varlıkların gerçeğe uygun değerinin tespitinde piyasa değeri esas alınırken, alacakların gerçeğe uygun değerinin tespitinde iskonto edilmiş maliyet değeri esas alınmıştır.

Gerçeğe uygun değerle değerlendirilen varlıklar şöyle sıralanabilir: Yeniden değerlendirme modeline göre değerlendirilen maddi ve maddi olmayan duran varlıklar, gerçeğe uygun değerle değerlendirilen yatırım amaçlı gayrimenkuller, satılmaya hazır finansal varlıklar, gerçeğe uygun değer farkı kâr veya zarara yansıtılan finansal varlıklar, nakit ve nakit benzeri varlıklar, ticari ve diğer alacaklar ve kıdem tazminatı karşılıkları (Özerhan, 2008: 18).

1.3.2 Net Gerçekleşebilir Değer

Varlıklar, işletmenin normal faaliyet koşullarında, bir varlığın elden çıkarılması halinde ele geçecek olan nakit ve nakit benzerlerinin tutarıdır. Borçlar, işletmenin normal faaliyet koşullarında, kapatılmaları için ödenmesi gereken nakit ve nakit benzeri değerlerin iskonto edilmemiş tutarları ile gösterilir (Pamukçu,2011: 83).

Stokların ilk muhasebeleştirilmesinde maliyet bedeli kullanılmasına rağmen, izleyen dönemlerdeki değerlemede ise maliyet ve net gerçekleşebilir değer düşük olanı dikkate alınmaktadır. Net gerçekleşebilir değer, bir işletmenin, işin normal akışı içinde, tahmini satış fiyatından, tahmini tamamlanma maliyeti ve satışı gerçekleştirmek için gerekli tahmini satış giderleri toplamının düşülmesiyle elde edilen tutarı ifade etmektedir. Özetle net gerçekleşebilir değer işletmenin stokların satılmasından elde etmeyi beklediği net tutarıdır (TMS-2).

1.3.3 Defter Değeri

Bir varlığın birikmiş amortisman ve birikmiş değer düşüklüğü zararları indirildikten sonra finansal tablolara yansıtıldığı tutarıdır (TMS-16.6).

1.3.4 İşletmeye Özgü Değer

Bir işletmenin bir varlığının devamlı kullanımından ve yararlı ömrünün sonunda elden çıkarıldığında elde edilmesi beklenen veya bir yükümlülüğün

karşılanmasında oluşması beklenen nakit akışlarının bugünkü değerini ifade eder (TMS -16.6).

1.3.5 Kalıntı Değer

İlgili varlığın tahmin edilen faydalı ömrünün sonundaki durum ve yaşına ulaştığı dikkate alınarak, şuanda elden çıkarılması sonucunda elde edilmesi beklenen tutardan, beklenen elden çıkarma maliyetleri düşürüldükten sonra kalan tutardır (Çalış, 2008: 29).

1.3.6 Satış Maliyetleri Düşürülmüş 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-36. 6).

1.3.7 Kullanım Değeri

Bir varlığın sürekli kullanımından ve faydalı ömrü sonunda elden çıkarılmasından elde edilmesi beklenen nakit akımlarının tahmin edilen bugünkü değeridir (Çalış, 2008: 30).

1.3.8 Geri Kazanılabılır Değer

Bir varlığın veya nakit yaratan birimin, satış maliyetleri düşülmüş gerçeğe uygun değeri ile kullanım değerinden yüksek olanıdır (TMS-36. 6). Gerçekleşebilir değeri belirlenebilen ve kullanımda olmayan varlıkların değer düşüklüğünün belirlenmesinde kullanılan değerlendirme ölçüsüdür (Boyras, 2011: 21).

1.3.9 Özkaynak Yöntem Değeri

Yatırımlar için kullanılan muhasebenin özkaynak tanımı kuruluşların ve diğer varlıkların firmalar için nasıl yatırım yaptıklarını tanımlar (Tire, 2009: 31). Bu yöntemde iştirak önce maliyet bedeli ile muhasebeleştirilir. Daha sonra bu tutar, yatırım yapılan ortaklığın özkaynağından yatırımcının payına düşen kısmı gösterecek şekilde, artırılır veya azaltılır. Bu işlem yapılırken, ana ortaklığın payına düşen net kâr veya zarar gelir tablosunda, diğer özkaynak kalemlerindeki artışlar ise niteliklerine göre sermaye yedeklerinin

ilgili hesabında gösterilir. Yatırım yapılan ortaklıktan alınan kâr payları iştirak tutarından düşülür. (TMS-6)

1.4 Vergi Usul Kanunu'nda Yer Alan Değerleme Ölçekleri

Bu bölümde Vergi Usul Kanunda tanımlanan ve uygulanmasına izin verilen değerlendirme ölçekleri bulunmaktadır. VUK'da yer alan değerlendirme ölçekleri şöyledir:

1.4.1 Rayiç Bedel

Rayiç bedel bir iktisadi kıymetin değerlendirme günündeki normal alım satım değeridir (VUK Mükerrer madde:266). Rayiç bedel, cari değer olarak da isimlendirilir. VUK'a sonradan ilave edilen bu ölçümün kullanımı bina ve arazinin vergi değerinin saptanması ile sınırlandırılmıştır (Gücenme, 2000: 57).

1.4.2 Borsa Rayici

Borsa rayici, borsaya kayıtlı olan mallar için söz konusudur. Ticaret borsalarına kayıtlı olan ticari mallar ya da menkul değerler borsasına kayıtlı bulunan menkul değerler üzerine yapılan alışverişlerin, kural olarak ilgili olduğu borsaya tescil edilmesi gerekir. Bu şekilde borsaya kayıtlı malların ve menkul değerlerin bir borsa rayici ortaya çıkar (Arslan, 2006: 161).

Borsada işlem gören fiyatlar, normal dalgalanmalar dışında büyük değişiklikler göstermişse, Maliye Bakanlığı, son işlem günündeki ortalama fiyatlar yerine değerlemeden önceki son otuz günün ortalama fiyatlarının esas alınmasına izin verebilir (VUK, md: 263).

1.4.3 Vergi Değeri

Vergi değeri, bina ve arazinin Emlak Vergisi Kanunu'nun 29. maddesine göre tespit edilen değeridir (VUK, md: 268).

1.4.4 Emsal Bedeli

VUK'un 267. maddesine göre emsal bedeli gerçek bedeli olmayan, bilinmeyen ya da doğru olarak tespit edilemeyen bir varlığın değerlendirme gününde satılması halinde emseline nazaran sahip olacağı değerdir. Emsal bedeli değerlendirme ölçüsünün uygulanmasında aşağıdaki sıra esas alınır:

- ✓ Birinci sıra (Ortalama fiyat esası):Değerlemeye konu mal ile aynı cins ve nevideki maldan değerlemenin yapılacağı ay veya bir evvelki ayda satışı yapılmışsa, emsal bedeli, bu satışların ortalama fiyatı ile mükellefçe hesaplanır. Bu esasın uygulanabilmesi için emsal malın aylık satış miktarının, emsal bedeli belirlenecek olan malın miktarının %25'inden az olmaması gerekir.
- ✓ 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 ederek emsal bedelini hesaplar.
- ✓ Üçüncü Sıra (Takdir esası): Yukarıda yazılı esaslara göre belli edilemeyen emsal bedelleri ilgililerin müracaatı üzerine takdir komisyonlarınca takdir yoluyla belli edilir (VUK, mad: 267).

Emsal bedelinin uygulanabilmesi için bir iktisadi kıymetin gerçek değerinin olmaması, gerçek değerinin bilinmemesi veya gerçek değerinin doğru olarak tespit edilememesi gerekir (Çabuk, 2001: 13).

1.4.5 Maliyet Bedeli

Maliyet bedeli, iktisadi bir kıymetin iktisap edilmesi veyahut değerinin artırılması münasebetiyle yapılan ödemelerle bunlara müteferri (ayrıntılı) bilumum (tüm, hepsi) giderlerin toplamını ifade eder (VUK, md: 262).

Maliyet bedeli iktisadi kıymetin edinilmesi biçimine göre değişiklik gösterir. Satın alınan malda maliyet bedeli alış bedeli ve alış giderleri toplamından, üretilen mallarda ise ilk madde ve malzeme, direk işçilik giderleri ve genel üretim giderlerinden oluşur. Genel yönetim giderlerinin maliyete dahil edilmesi veya dönem gideri yazılması mükellefin isteğine bağlıdır. Alış giderleri malın satışa hazır hale gelinceye kadar yapılan harcamalar toplamından oluşur. Ayrıca bir iktisadi kıymetin değerini arttıran, ekonomik ömrünü uzatan, verimini arttıran harcamalar da maliyete ilave edilir (VUK, md: 262). Maliyet bedeli VUK hükümlerine göre yapılan değerlemelerde en yaygın olarak kullanılan değerlendirme ölçüsüdür (Çabuk, 200: 10).

1.4.6 Alış Bedeli

Alış bedeli, iktisadi bir kıymetin satın alınması karşılığında satıcıya ödenen veya borçlanılan tutardır. Maliyet bedelinden farkı alış bedelinin fatura dışındaki giderleri içermemesidir (Ataman, 2005: 19).

1.4.7 Alış Emsal Bedeli

Alış emsal bedeli, iktisadi bir kıymetin alış değeri bilinmiyorsa emsallerine göre saptanan değerdir. Ticari, zirai ve mesleki kazançları dolayısıyla yeniden gelir vergisine girecek veya basit usulden gerçek usule geçecek mükellefler, maliyet bedeli bilinmeyen amortisman konusu duran varlıklarını amortismanları da dikkate alarak kendilerince belirlenecek alış emsal bedeli ile değerlendirilir (Tire, 2009: 35).

1.4.8 İtibari Değer

İtibari değer, senetlerin, hisse senetlerinin, tahvillerin ve diğer menkul kıymetlerin üzerlerinde yazılı olan değerlerdir (VUK, md: 266). İtibari değere nominal değer veya yazılı değerde denilmektedir.

1.4.9 Tasarruf Değeri

Tasarruf değeri, bir iktisadi kıymetin değerlendirme gününde sahibi için arz ettiği gerçek değerdir (VUK, md: 264). Tasarruf değerinde hak sahibinin kişisel ölçülerine göre hesaplanan subjektif bir değer olmayıp, iktisadi varlığın sahibi açısından yapılan objektif ölçülenmesinden kaynaklanmaktadır (Arslan, 2006: 161).

1.4.10 Mukayyet (Kayıtlı) Değer

Mukayyet değer VUK'un 265. maddesinde "Bir iktisadi kıymetin muhasebe kayıtlarında gösterilen hesap değeri" olarak tanımlanmıştır. Mukayyet değerini tespiti için herhangi bir işlem yapmaya gerek yoktur, muhasebe kayıtlarında görülen değer adından da anlaşılacağı üzere mukayyet (kayıtlı) değerdir (Yılmaz, 2003: 23).

2. BÖLÜM

BİLANÇO HESAPLARININ DEĞERLEMESİ

Bu bölümde bilanço hesapları varlıkların değerlendirilmesi ve kaynakların değerlendirilmesi olarak iki ana başlıkta incelenerek bu gruplarda yer alan hesaplar genel olarak açıklanmıştır.

2.1 Varlıkların Değerlemesi

Varlıkların değerlendirilmesinde işletme faaliyetlerini önemli olarak etkileyecek finansal varlıklar, stoklar, maddi duran varlıklar, maddi olmayan duran varlıklar ve TMS de yer alan diğer duran varlıklar incelenmiştir.

2.1.1 Finansal Varlıkların Değerlemesi

Finansal varlıklarla ilgili tanımlar ve açıklamalar "TMS 32 Finansal Araçların Sunumu" standardında, bu varlıkların muhasebeleştirilmesi ise "TMS 39 Finansal Araçların Muhasebeleştirilmesi" standardında yer almaktadır.

2.1.1.1 Finansal Varlıklar Standardının Tanımı ve Kapsamı

Finansal araç; bir işletmenin finansal varlığı ile diğer bir işletmenin finansal borcunda ya da hisse senedine dayalı bir finansal araçta artışa neden olan herhangi bir sözleşme olarak tanımlanır. Finansal varlıklar; nakit veya nakit benzerleri, alacaklar, alacak senetleri, bir başka işletmenin hisse senetleri (iştirakler ve bağlı ortaklıklar hariç), hazine bonosu, devlet ve özel kesim tahvilleri gibi borçlanma senetlerine yapılan yatırımlardır (Mısırlıoğlu, 2008: 66-67).

2.1.1.2 Finansal Varlıkların TMS'ye Göre Değerlemesi

Finansal bir varlık veya borç ilk muhasebeleştirilmesi sırasında gerçeğe uygun değerle ölçülür (TMS 39.43). TFRS gerçeğe uygun değeri "tarafsız danışıklı olmayan, ilişkili taraflar arasında olmayan ve objektif olan,

bilgili ve istekli taraflar arasında bir varlığın değişimi veya bir borcun kapatılması için kabul edilen tutar” olarak tanımlamaktadır.

2.1.1.2.1 Menkul kıymetlerin Değerlemesi

39 no’lu standartta menkul kıymetlerin değerlemesinde farklı yöntemlere değinilmiştir. Bir menkul kıymetin değerlemesinde hangi esasların uygulanacağı o menkul kıymetin işletmede kullanım amacına göre değişmektedir. Menkul kıymetler; alım satım amaçlı menkul kıymetler vadeye kadar elde tutulacak menkul kıymetler ve satılmaya hazır menkul kıymetler olarak üç bölüme ayrılır (Akdoğan, 2001: 61).

Alım satım amaçlı menkul kıymetler; bir yıldan kısa vadede satılmak ve fiyat dalgalanmaları sonucunda kâr elde etmek amacıyla satın alınan finansal varlıklar ya da yakın bir tarihte geri alınmak üzere yüklenilen finansal borçlardır. Satılmak amacıyla alınan hisse senetleri, tahvil ve bono gibi borçlanma senetleri, türev finansal varlıklar bu gruba örnek teşkil eder. Gerçeğe uygun değerde meydana gelen değişiklikler, kâr ve zarar hesabı ile ilişkilendirilir (Mısırlıoğlu, 2008: 70).

Vadeye kadar elde tutulacak yatırımlar: İşletmenin vadeye kadar elde tutma niyet ve imkanının bulunduğu, sabit veya belirlenebilir nitelikte ödemeler içeren ve sabit bir vadesi bulunan, aşağıdaki maddeler dışında kalan türev olmayan finansal varlıklardır (TMS39.9).

- ✓ İşletmenin ilk muhasebeleştirme sırasında gerçeğe uygun değer farkı kâr veya zarara yansıtılarak sınıfladığı finansal varlıklar;
- ✓ İşletmenin satılmaya hazır olarak tanımladığı finansal varlıklar;
- ✓ Kredi ve alacak tanımına giren finansal varlıklar.

Yukarıda sayılan bu varlıkların vadeye kadar elde edilecek tutarları etkin faiz yöntemi ile değerlendirilir.

Etkin faiz yöntemi: Finansal varlık veya borcun (veya bir finansal varlık veya borç grubunun) itfa edilmiş maliyetlerinin hesaplanması ve ilgili faiz gelir veya giderlerinin ilişkili olduğu döneme dağıtılması yöntemidir (TMS39.9).

Etkin Faiz Oranı: Finansal aracın beklenen ömrü boyunca veya uygun olması durumunda daha kısa bir zaman dilimi süresince yapılacak gelecekteki tahmini nakit ödeme ve tahsilatlarını tam olarak ilgili finansal varlık veya borcun net defter değerine indirgeyen orandır (Çelik, 2012: 134).

Etkin faiz yöntemi hesaplamasında, TFRS' ye göre raporlama yapılırken (İç Verim Oranı) kullanılır.

$$\text{Bugünkü Değer} = \text{Gelecekteki Değer} / (1+i)^{\text{Vadeye Kalan Süre / Vade Bazı}}$$

İ=Etkin Faiz oranı

Örnek: 01.12.2013 tarihli nominal değeri 1.000 TL, vadesi 30.06.2013 olan tahvili 899,10 TL'ye satın alınmıştır. 31.12.2013 tarihinde borsa rayici 920 TL olduğunda hazine bonosunun değerlemesi ve kayıtları şöyledir: (Tire, 2009: 43)

$$\text{Etkin faiz oranı: } 899,10 = 1.000 / (1+i)^{7/12} = 0,20$$

$$\text{İşleyen Faiz sonrası Değer: } 1.000 / (1+0,20)^{6/12} = 912,87$$

$$\text{İşleyen faiz: } 912,87 - 899,10 = 13,77$$

$$\text{Değer artışı: } 920 - 912,87 = 7,13$$

31.12.2013		
112 Kamu Kesim Tahvil Senet ve Bonolar Hesabı	13.77	
112.49 Faiz Tahakku		
642 Faiz Gelirleri Hesabı		13.77

Satılmaya hazır finansal varlıklar: Gerçeğe uygun değer üzerinden kaydedilmelidir. Menkul kıymet aktif bir piyasada işlem görüyorsa, bu piyasadaki işlem değer gerçeğe uygun değeridir. Bunun en güzel örneği, borsada işlem görmesi durumunda borsa değerinin, gerçeğe uygun değer olmasıdır. Eğer menkul kıymet aktif bir piyasada işlem görmüyorsa, bu durumda amorti edilmiş maliyet bedeli üzerinden (etkin faiz yöntemine göre) muhasebeleştirilmelidir (Terzi v.d, 2007: 114). Standarda göre; gerçeğe uygun değer farkı kar- zarara aktarılmayan finansal varlıkların ilk

muhasebeleştirilmesi sırasında ilgili finansal varlığın edinimi ile doğrudan ilişkilendirilen işlem maliyetleri de söz konusu gerçeğe uygun değere ilave edilir (TMS 39.43).

Örnek: 31.12.2008 tarihinde X hisse senedinin alış bedeli (edinme tarihi 10 Ekim, 400 lot x 1.500 TL/ lot), 60,- TL Y hisse senedinin alış bedeli (edinme tarihi 15 Aralık 2007, 760 lot x 1.000 TL/lot) ise 760.000,-TL'dir. İşletmenin Y hisse senedi ile herhangi bir planı bulunmamaktadır (Terzi, 2008: 63, 68, 69).

İstenen: a) X hisse senedini TMS 39'a göre muhasebeleştiriniz?

b) Y hisse senedini TMS 39'a göre muhasebeleştiriniz?

Çözüm:

a) X hisse senedini ticari amaçlı elinde tutmakta olup, 31.12.2008 tarihinde borsada oluşan en iyi alış bedeli 1,8 TL/ adettir.

X hisse senedinin TMS 39' a göre değerlemesi sonucu oluşan değer artışı:

Maliyet bedeli = 400 lot x 1.000 adet/lot x 1,5 TL/ adet = 600.000 TL

Borsa bedeli =400 lot x 1.000 adet/lot x 1,8 TL/ adet = 720.000 TL

Borsa değer artış kazancı =120.000 TL

31.12.2008	
110 Hisse Senetleri Hesabı	120.000
649 Diğer Faaliyetlerden Gelir ve Karlar	120.000
Gerçeğe uygun değer farkı nedeniyle/...../.....

39 no'lu standarda göre menkul kıymetler üç grupta sınıflandırılmasına rağmen Tekdüzen Hesap Planının (TDHP) bu ayrıma uygun değildir.

Y hisse senedi ile ilgili işletmenin herhangi bir planı olmamasından dolayı bu varlık gerçeğe uygun değerleme farkı gelir tablosuna yansıtılan finansal varlıklar arasında raporlanmaz. Ayrıca kısa vadeden çıkartılıp uzun vadede raporlanmalıdır. Raporlama yapılırken gerçeğe uygun değeri tespit edilemediğinden maliyet bedeli ile kaydedilmelidir.

b)

31.12.2008			
240 Bağlı Menkul Kıymetler Hesabı		760.000	
240.01 Satılmaya Hazır Finansal Varlıklar			
110 Hisse Senetleri Hesabı			760.000
Yeniden sınıflandırma nedeniyle/...../.....		

2.1.1.2.2 Ticari Alacakların Değerlemesi

Ticari alacaklar satışın gerçekleşmesi ya da hizmetin yerine getirilmesi anında doğar ve kayda alınır. Satışın gerçekleşmesi veya hizmetin yerine getirilmesi sonucu alınan ya da alınacak olan bedelin gerçeğe uygun değeri hasılat olarak belirlenir (TMS 18). Alacağın ilk kayda alınmasında gerçeğe uygun değeri dikkate alınmalıdır (Marşap, 2006: 18). 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 (TMS39.43). Bir işletme bilanço tarihi itibarıyla elinde bulundurduğu ticari alacak ve borçları itfa edilmiş maliyet değeri ile bilançoya almak zorundadır. Dolayısıyla alacak ve borçların bilanço tarihindeki geçerli faiz oranı üzerinden peşin değerine indirgenmesi ve bilançoya alınması gerekir (Mısırlıoğlu, 2008: 73).

TMS:18-Hasılat Standardı'na göre hasılat, satılan mal veya hizmet karşılığında alınacak bedelin gerçeğe uygun değeri ile ölçüleceğinden vade farkları satış hasılatı içinde yer almayacaktır. Buna göre satış aşamasında gelir yazılmayan tutarın dönem sonlarında da reeskont yolu ile düzeltilmesine gerek kalmayacaktır. **Örneğin** 15.11.2008 günü peşin satış bedeli 100.000 TL olan bir mamul 61 gün vadeli bir senet karşılığında 102.005 TL'ye satılmışsa (Katma Değer Vergisi ihmal edilmiştir.) standarda göre aşağıdaki gibi kaydedilecektir (Akdoğan ve Sevilengül, 2007: 38-39).

15.11.2008			
121 Alacak Senetleri Hesabı		112.005	
600 Yurtiçi Satışlar Hesabı			100.000
642 Faiz Gelirleri Hesabı			493
127 Ticari Alc. Reeskontu Hs.			1.512
Kasım ayına ilişkin faiz geliri 2.005/61x15 =493			
Aralık –Ocak ayına ilişkin Gelir 2.005-493=1.512/...../.....		

2.1.1.2.3 İlişkili Taraflardan Alacakların Değerlemesi

İşletmenin esas faaliyet konusu dışındaki işlemleri dolayısıyla ortaya çıkan diğer bir deyişle mal ve hizmet satışlarından kaynaklanmayan ve en çok bir yıl içinde tahsil edilmesi düşünülen ilişkili taraflardan olan senetli, senetsiz alacaklar ilişkili taraflardan alacaklar grubunda yer alır (Akdoğan ve Sevilengül, 2007: 42).

2.1.1.3 Finansal Varlıkların VUK'a Göre Değerlemesi

VUK'da finansal varlık ifadesi kullanılmamakta standartta bu başlık altında yer alan varlıklar ayrıca Kanunda açıklanmaktadır. Buna göre VUK'da bu varlıklara ilişkin yer alan değerlendirme esasları aşağıda açıklanmıştır.

2.1.1.3.1 Menkul Kıymetlerin Değerlemesi

VUK 279. maddesine göre; "Hisse senetleri ile fon portföyünün en az %15'i Türkiye'de kurulmuş bulunan şirketlerin hisse senetlerinden oluşan yatırım fonu katılma belgeleri alış bedeliyle, bunlar dışında kalan her türlü menkul kıymet borsa rayiciyle değerlendirilir. Borsa rayici yoksa veya borsa rayicinin muvazaalı bir şekilde oluştuğu anlaşılırsa, değerlemeye esas bedel, menkul kıymetin alış bedeline vadesinde elde edilecek gelirin (kur farkları dahil) iktisap tarihinden değerlendirme gününe kadar geçen süreye isabet eden kısmının eklenmesi suretiyle hesaplanır. Ancak, borsa rayici bulunmayan, getirisi ihraç edenin kâr ve zararına bağlı olarak doğan ve değerlendirme günü itibariyle hesaplanması mümkün olmayan menkul kıymetler alış bedeli ile değerlendirilir" hükmü yer almaktadır (VUK- madde 279).

2.1.1.3.2 Ticari Alacakların Değerlemesi

Kredili olarak yapılan satışlardan doğan senetsiz alacaklar 120 Alıcılar Hesabına, alacak tutarı üzerinden, kaydedilir. Dönem sonundaki değerlemelerde; VUK bu tutara bağlı kalınmasını yani senetsiz alacağın kayıtlı değeri (muhasabe kayıtlarında görünen tutar) üzerinden değerlenmesini istemektedir (VUK madde 329/4). Alacak Senetleri Hesabına, senedin üzerinde yazılı olan değerler ile kayıt yapılır. Ancak değerlendirme sırasında vadeye kadar geçecek günlerin faizi göz önünde tutularak peşin değerlerinin bulunması ve bu değerler üzerinden değerlendirilmesi gerekir. VUK'a göre de; alacak senetleri "mukayyet" değerleri ile değerlendirilir. Ancak senede bağlı alacaklar değerlendirme gününün kıymetine indirilebilir. Bu değerlemede; senette faiz oranı belirtilmişse, bu oran; belirtilmemişse, Türkiye Cumhuriyet Merkez Bankası'nın iskonto haddi uygulanır (VUK madde 281).

Alacak senetlerinin reeskont işlemleri konusunda geçmişte farklı görüş ve uygulamalar olmuş, ancak vergi idaresince (Gelir İdaresi Başkanlığı'nca) 238 no'lu VUK Genel Tebliğinde "Mükelleflerin hesap dönemi sonu itibariyle senede bağlı borç ve alacaklarının değerlendirme gününde haiz olacakları kıymetleri aşağıdaki iç iskonto formülüne göre hesaplanacaktır. Bu hesaplamada faiz oranı olarak reeskont işlemlerinde uygulanacak faiz oranının değil, kısa vadeli avans işlemlerinde uygulanan faiz oranının esas alınması gerekmektedir" şeklinde görüşünü ortaya koymuştur (VUK, 238).

Senedin VUK' a göre reeskont hesaplama formülü:

Alacağın Tasarruf Değeri = Nominal tutar/1 + (Avans Faiz Oranı x (Vadeye Kalan Gün / 365))

2.1.1.3.3 Diğer Alacakların Değerlemesi

Diğer alacaklar grubunda yer alan hesaplar mukayyet değer üzerinden değerlendirilir. Yabancı para cinsinden olması halinde Maliye Bakanlığı'nca tespit edilecek kurlar esas alınmaktadır. Dönem içinde Türk lirasına çevirmede TC Merkez Bankası tarafından ilan edilen döviz alış kurları dikkate alınmaktadır (Çalış, 2008: 39).

2.1.1.4 Finansal Varlıkların Değerlemesinin TMS ve VUK Açısından Karşılaştırılması

Finansal varlıkların değerlemesinde TMS ve VUK'a göre farklılıklar bulunmaktadır. Bu farklılıklar ile karşılaştırmaları aşağıda açıklanmıştır.

2.1.1.4.1 Menkul Kıymetlerin Değerlemesi

Menkul kıymetler, standartta kullanım amaçlarına göre farklı sınıflandırmalara tabi tutulmuş ilk edinim ve sonraki dönemlerde izlenecek muhasebe yöntemleri ayrıntılı olarak anlatılmıştır.

VUK'a göre hisse senetleri alış bedeli ile değerlendirilmekte, standarda göre ise borsa rayici ile değerlendirilmektedir. Diğer menkul kıymetler ise borsa rayici ile değerlendirilmektedirler. Borsada işlem görmeyen menkul kıymetler ise; borsa rayicinin uygulanmadığı durumlarda değerlendirme için menkul kıymetin alış bedeline vadesinde elde edilecek gelirin menkul kıymetin alış tarihinden değerlendirme gününe kadar geçen süredeki kadar tutarı eklenir. Ancak borsa rayicinin olmadığı, getirisinin ihraç edenin kar- zararına bağlı olan ve dolayısıyla getirisi belirsiz olan menkul kıymetler alış bedeli ile değerlendirilir. Ayrıca, menkul kıymet borsa fiyatı ile değerlendirilir ve kayıtlarda kâr yazılır ise, iki fiyat arasında kalan (borsa fiyatı-alım bedeli) ve kâr yazılan tutar ticari kardan mali kâra gelirken matrahtan indirilecek, izleyen yıl matraha ilave edilecektir. Matrahtan indirildiği yıl TMS 12 Gelir Vergisi Standardına göre Ertelenmiş Vergi Yükümlülüğü doğacak ve matraha ilave edilen tutara tekabül eden vergi bilançonun pasifinde gösterilecektir. Eğer piyasa fiyatının alış bedelinden düşük olması nedeniyle zarar yazılırsa bu tutar matraha ilave edilecektir ve vergi kârı yükselecek ve hesaplanan vergi de artacaktır. Artan bu vergi kadar ertelenmiş vergi varlığı doğacak ve bu tutar aktifleştirilecektir (Örten v.d, 2009: 483).

Bu çerçevede hesaplanan ticari kardan mali kara ulaşılması gerekmektedir. Ticari kardan mali kara aşağıdaki formül ile ulaşılmaktadır (Tire, 2009: 53):

Mali kâr = Dönemi Ticari Karı (+) Vergi Açısından Kabul Edilmeyen Giderler ve Diğer İlaveler (-) Vergiye Tabi Olmayan Gelirler ve Diğer İndirimler

TMS 12 Gelir Vergileri Standardı standartların vergi mevzuatına uyumlaştırılmasına açıklık getirecek esaslara değinmektedir. Yapılan işlemler sonucu oluşan ertelenmiş vergi yükümlülükleri veya ertelenmiş vergi varlıklarının açıklamaları ve oluşumları aşağıda açıklanmıştır (TMS 12, 5):

Ertelenmiş Vergi Borçları (Yükümlülükleri): Vergiye tabi geçici farklar üzerinden gelecek dönemlerde ödenecek gelir vergilerini ifade eder.

Ertelenmiş Vergi Varlıkları: İndirilecek geçici farklar ile mahsup edilemeyen mali zararların ve kullanılmayan vergi indirim ve istisnaların ileriye doğru taşınması nedeniyle, gelecek dönemlerde geri kazanılabilir vergi tutarıdır.

Menkul kıymetlerin değerlemesinde TFRS'ler ile VUK arasında önemli bir farkta vadeye kadar elde tutulacak kıymetler olarak sınıflandırılan (TMS 39) menkul kıymetlerde görülmektedir. Bu tür finansal varlıkların borsada işlem görmeleri piyasa fiyatı veya gerçeğe uygun değerle değerlemelerini gerekli kılmaz. Yine itfa edilmiş maliyetle değereleceklerdir. Bu finansal araçlar vergi yasalarına göre (VUK Md.279) borsada değeri oluşuyor ise borsa rayici, borsada rayici yoksa vadesinde elde edilecek gelirin iktisap tarihinden değerlendirme gününe kadar olan süreye isabet eden kısmının eklenmesi suretiyle hesaplanır. Yani, değerlemeden doğan farklar kâr zarara intikal ettirilir. Bu ekleme yapılırken, basit faiz esas alınmaktadır. Bu nedenle vergi yasaları ile TFRS'ye göre değerlendirme arasında fark bulunmaktadır. Değerleme konusu olan finansal araç, vergi yasalarına göre borsa rayici ile değerlendiriliyor, buna karşılık standarda göre itfa edilmiş maliyet ile değerlendiriliyor ise, ticari/mali kâr farkı oluşacak ve vergi matrahına ekleme veya indirme işlemi konu olacaktır.

TFRS'lerde satışa hazır finansal varlıklar olarak sınıflandırılan varlıklar vergi yasalarına göre alış bedeli ile değerlendirilmekte, temettüleri dağıtıldığı zaman kâr yazılmaktadır. SPK mevzuatına göre (Seri XI, No:1 kapsamında raporlama yapan ve halka açık olmakla birlikte hisse senetleri borsada işlem görmeyen işletmelerde) borsada oluşmuş son beş günün ağırlıklı ortalama fiyatları ile değerlendirme konusu olmaktadır ve karlar doğrudan gelir yazılmaktadır. TFRS'ye göre raporlama yapılacak ise, oldukça önemli bir

farklılaşma doğmaktadır. Temettülerin gelir yazılması ve vergi yasalarına uyum açısından bir sorun yoktur. Ancak, değer artışlarını (borsa fiyat artışlarını) dönem sonuçlarına kaydeden ve hisse senetleri borsada işlem gören şirketler bu imkandan faydalanamayacaklar değer artışlarını kâryazamayacaklardır. Değer artışları vergi yasalarına göre zaten kâryazılmayacağı için matrah farkı oluşmayacaktır.

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

2.1.1.4.2 Ticari Alacaklar

Ticari alacaklar TFRS'ye göre ilk değerlemesinde gerçeğe uygun değer ile değerlendirilmektedir. Dönem sonu değerlemelerinde ise itfa edilmiş maliyet değeri ile değerlendirilmektedir. İtfa edilmiş maliyet nakit akış tahminlerini dikkate almak suretiyle her ölçüm tarihindeki cari verileri yansıtmaktadır. VUK'da ise ticari alacaklar kayıtlı değeri ile değerlendirilmektedirler. Sadece alacak senetleri dönem sonlarında eğer istenirse; reeskont işlemine tabi tutularak değerlendirme günündeki değerine indirgenir. Standart tüm ticari alacakların değerlendirme günündeki değerinin hesaplanmasını gerektirmekteyken, VUK ise yalnızca alacak senetlerinde böyle bir uygulamayı uygun görmekte ve hesaplanan değer değerlendirilmesinde işletmeleri serbest bırakmaktadır.

Senetli alacakların reeskont tutarının hesaplanmasında VUK ile TMS arasında farklılık bulunmaktadır. VUK'na göre reeskont tutarının hesaplanmasında varsa alacak senedinin üzerinde yazılı olan faiz oranı, yoksa merkez bankasının ilan ettiği resmi iskonto haddi uygulanır. Standarda göre ise, etkin faiz oranının uygulanması gerekir. Etkin faiz oranı, alacağın olduğu andaki fiyatını, tahsil edilecek andaki fiyatına eşitleyen faiz oranıdır.

Yani işletmenin işlemlerini vadeli yapması durumunda, peşin satış tutarı ile vadeli satış tutarı arasındaki farkın etkin faiz oranının hesaplanmasında dikkate alınması ve bileşik faiz yönteminin uygulanması gerekir.

Vadeye bağlı ancak senetsiz olan alacaklarda ise yaklaşım farklılığı bulunmaktadır. VUK'a göre senetsiz alacaklara reeskont uygulaması mümkün değildir. TMS'de ise (TMS 18, 11) satış bedelinin gerçeğe uygun değere indirgenmesinde senetli-senetsiz ayırımı yapılmamaktadır. Dolayısıyla elde edilen satış gelirinden gelecek döneme ait olanın ayrılmasında ve gelecek döneme kadar bekletilmesinde alacağın senetli veya senetsiz olması değil, belirli bir vadeye bağlı olması esas alınmaktadır.

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

Yukarıdaki açıklamalardan anlaşılacağı gibi finansal varlıkların değerlemesinde; TFRS'ler ile vergi kanunları arasında çok önemli farklılıklar bulunmaktadır ve ticari kardan mali kara geçişte bilançolar üzerinde önemli etki oluşturmaktadır.

Örnek: X Süt Ürünleri Ticaret Şirketi 10.01.2012 tarihinde peşin değeri 500 TL/ton olan yoğurt mayasından 2 ton satın almak üzere pazarlık yapmıştır. Satıcı ile yapılan pazarlık sonucunda 6 ay vadeli senet karşılığı 2 ton yoğurt mayasının KDV hariç (%10) 550 TL/ton fiyattan anlaşılmıştır. Siparişler, teslim alınmıştır.

İstenen: TMS'ye göre gerekli muhasebe kayıtlarını yapınız?

Çözüm:

10.01.2012			
153 Ticari Mallar Hesabı		1.000	
191 İndirilecek KDV Hesabı		110	
327 Ticari Borç Reeskontu Hesabı		100	
	321 Borç Senetleri Hesabı		1210
...../...../.....			

Bu kayıta vade farkının tamamı 327 Ticari Borç Reeskontu Hesabına alındıktan sonra, vade farkının tamamı döneme ait olduğundan aşağıdaki kayıt yapılmalıdır.

10.01.2012			
780 Finansman Giderleri Hesabı		100	
	327 Ticari Borç Reeskontu Hesabı		100
...../...../.....			

Örnek: İşletmenin kayıtlarında; 15.000 TL karşılık ayrılmış olan 25.000 TL değerinde, değeri düşen mal mevcuttur. Bu mal KDV hariç 30.000 TL değerle satılmıştır. KDV tutarı peşin tahsil edilmiş, kalanın yarısı için 24 ay vadeli senet alınmış, diğer yarısı içinde senetsiz alacak oluşmuştur. (Sadece KDV ve alacaklar dikkate alınacaktır)

İstenen: VUK'a göre gerekli muhasebe kayıtlarını yapınız?

Çözüm:

		X.X.X		
100 Kasa Hesabı			5.400	
100.01 TL Kasası				
220 Alıcılar Hesabı			15.000	
220.08 ABC Şirketi				
221 Alacak Senetleri Hesabı			15.000	
		391 Hesaplanan KDV Hesabı		5.400
		600 Yurtiçi Satışlar Hesabı		30.000
	/...../.....		

Uzun vadeli olan senetsiz ve senetli alacakların vadeleri bir yılın altına indiğinde aşağıdaki kayıt yapılır.

		X.X.X		
120 Alıcılar Hesabı			15.000	
120.08 ABC Şirketi				
121 Alacak senetleri Hesabı			15.000	
		220 Alıcılar Hesabı		15.000
		220.08 ABC Şirketi		
		221 Alacak Senetleri Hesabı		15.000
	/...../.....		

2.1.1.4.3 İlişkili Taraflardan Alacaklar-Diğer Alacaklar

Standartta ilişkili taraflardan alacaklar olarak bahsedilen ortaklardan ve personelden alacaklar VUK ile uyumlu tek düzen hesap planına göre farklı konumlandırılmıştır. "13 Diğer Alacaklar" grubunun kapsamı incelendiğinde bu grupta yer alan hesapların büyük bir kısmının daha ziyade ilişkili taraf konumunda olduğu görülmektedir. "TMS 24 İlişkili Taraf Açıklamaları" standardına göre ilişkili taraf konumunda olanlara ait alacak ve borçların bilanço içeriğinde veya dipnotlarda açıkça görülecek şekilde ayrı olarak raporlanması istendiğinden bu grubun bilançoda ayrı grup olarak raporlanmasının şeffaflığı arttıracığı düşünülmüştür. Hesap planındaki boş gruplar da dikkate alındığında 13 grubunun ilişkili taraflardan alacaklara, 14 grubunun da diğer alacaklara tahsisi öngörülmüştür (Akdoğan ve Sevilengül, 2007: 42).

2.1.2 Stokların Değerlemesi

Stokların değerlemesi, gerek dönem karının hesaplanması gerek işletmenin mali durumunun gerçekçi bir şekilde yansıtılması yönlerinden büyük önem taşır. Gerçekten, dönem sonundaki stokun tam ve doğru olarak değerlendirilmesi, işletmenin dönem karını belirleyen en önemli etmenlerden biridir. İşletmenin satış hasılatı, olağan koşullar altında, satın alınan malların değişime uğrayarak veya değiştirilmeden satılmasından doğar. Stokların doğrudan veya imalatla değişime tabi tutularak satışından hasılat elde edileceği için, stok tutarı büyük önem taşır. Dönem sonundaki stok tutarının yüksek gösterilmesi, satılan mal maliyetinin olduğundan daha düşük ve dönem kârının da daha fazla hesaplanmasına yol açar. Buna karşılık dönem sonundaki stok değerinin olduğundan daha düşük gösterilmesi ise, satılan mal maliyetinin yüksek ve dönem karının noksan hesaplanmasına olanak verir (Yıldırım, 2011: 45).

Stoklar Tek Düzen Hesap planında “15 Stoklar” grubunda yer almakta; muhasebe standartlarında ise “TMS 2 Stoklar Standardında” açıklanmaktadır.

2.1.2.1 Stokların Tanımı ve Kapsamı

Stoklar işin normal akışı içinde satılmak için elde tutulan; satılmak üzere üretilmekte olan; ya da üretim sürecinde ya da hizmet sunumunda kullanılacak ilk madde ve malzemeler şeklinde bulunan varlıklardır. Standardın amacı stoklarla ilgili muhasebe işlemlerini açıklamak, stokların kayda alınması ile ilgili temel konuların, yani bir varlık olarak kayda alınmasında, kullanılmasında ve elden çıkarılmasında gerçekleşen gelirle karşılaştırılacak olan ilgili maliyetin belirlenmesidir. Bu standart, stok maliyetlerinin, net gerçekleşebilir değere indirgemeyi de içererek, nasıl saptanacağını ve gidere dönüşeceğini açıklar, 2 no'lu standart stok maliyetlerinin oluşumu ve içeriği hakkında bilgi verir (Sönmez, 2007: 151).

Stoklar, tekrar satılmak üzere satın alınan ticari malları kapsar. Örneğin perakendeci tarafından tekrar satılmak için satın alınan ve satışa hazır ticari mal, ya da tekrar satılmak üzere alınan satışa hazır arsa ve

binalar ticari mal olarak stoklar kapsamında yer alır. Stoklar aynı zamanda işletme tarafından üretilen mamulleri ya da üretimde olan yarı mamulleri ve üretim sürecinde kullanılmak üzere bekleyen ilk madde ve malzemeleri de kapsar (TMS2.8). Bu standart aşağıda yer alanlar dışındaki tüm stoklar için uygulanır (Gökçen v.d, 2006: 55):

- ✓ İnşaat sözleşmeleri ve bu sözleşmelerle doğrudan ilişkilendirilebilen hizmet sözleşmeleri
- ✓ Finansal araçlar ve
- ✓ Tarımsal faaliyetler ile ilgili canlı varlıklar ve hasat zamanındaki tarımsal ürünler

2.1.2.2 Stokların TMS'ye Göre Değerlemesi

Stoklar, maliyet ve net gerçekleşebilir değerinin düşük olanı ile değerlendirilir. Net gerçekleşebilir değer standartta tanımlanmakta olup; işin normal akışı içinde, tahmini satış fiyatından, tahmini tamamlanma maliyeti ve satışı gerçekleştirmek için gerekli tahmini satış giderleri toplamının, düşürülmesiyle elde edilen tutarı ifade etmektedir. Yine standartta gerçeğe uygun değerde tanımlanarak iki değer arasındaki fark açıklanmıştır. Buna göre 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. İlki işletmeye özgü bir değerdir, ikincisi ise değildir. Stokların net gerçekleşebilir değeri, stoğun gerçeğe uygun değerinden satış giderlerinin düşülmesiyle elde edilen tutara eşit olmayabilir (TMS2.6, 7). Maliyet kavramı TMS 2'de tanımlanmamıştır. Maliyet, bir amaca ulaşmak uğruna, parasal olarak ölçülebilen fedakârlıklar toplamıdır (Abdioğlu, 2012: 9).

2.1.2.2.1 Stokların Maliyeti

Stokların maliyeti, tüm satın alma maliyetleri, dönüştürme (şekillendirme) maliyeti ve stokların mevcut durumuna ve konumuna getirilmesi için katlanılan diğer maliyetlerden oluşur (TMS 2).

2.1.2.2.1.1 Satın Alma Maliyeti

Stokların satın alma maliyeti; satın alma fiyatı, 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 iskontolar ve benzeri diğer indirimler, satın alma maliyetinin belirlenmesinde indirim konusu yapılır (TMS2.11). Satın alma maliyetleri içinde alış ile ilgili katlanılan faiz ve kur farkı giderleri yer almaz (Örten v.d, 2011: 42).

Bir işletme, stokları vadeli ödeme koşuluyla almış olabilir. Anlaşma, peşin alım fiyatı ile ödenen fiyat arasında bir fark olan finansman unsuru içerdiği takdirde, bu unsurlar finanse edildiği dönemde faiz gideri olarak muhasebeleştirilir (TMS 2.18). Burada bahsedilen finansman giderleri vergi mevzuatımıza göre stokların maliyetne kaydedilmesi gereken bir giderdir. Sonuçta stoğun satıldığı yıl matrahından indirim konusu yapılabilir. Dolayısıyla stok maliyetine verilmemiş ve ilgili döneme doğrudan gider kaydedilmiş finansman maliyetlerine bakılır, stok satılmışsa problem kalmaz. Stok satılmamışsa, kanunen kabul edilmeyen gider kaydı yapılmalıdır (Örten Vd, 2011: 42).

2.1.2.2.1.2 Dönüştürme Maliyetleri

Stokların dönüştürme maliyetleri; direkt işçilik ve genel üretim giderlerinden oluşmaktadır. Bu maliyetler ayrıca ilk madde ve malzemenin mamule dönüştürülmesinde katlanılan sabit ve değişken genel üretim giderlerinden sistematik bir şekilde dağıtılan tutarlarını da içerir. Sabit genel üretim maliyetleri; amortisman, fabrika binası ve teçhizatının bakım onarım giderleri gibi, üretim miktarından bağımsız olarak nispeten sabit kalan dolaylı üretim maliyetleri ile fabrikanın yönetim ve idaresi ile ilgili maliyetlerdir. Değişken genel üretim giderleri, endirekt (dolaylı) malzeme ve endirekt (dolaylı) işçilik gibi, üretim miktarı ile birlikte doğru orantılı olarak değişen dolaylı üretim maliyetleridir (TMS 2.12).

Sabit genel üretim maliyetlerinin dönüştürme maliyetlerine dağıtımı, üretim faaliyetlerinin normal kapasitede olacağı varsayımına dayanır. Normal kapasite, planlanan bakım-onarım çalışmalarından kaynaklanacak kapasite

düşüklüğü de dikkate alınarak, normal koşullarda bir veya birkaç dönem veya sezonda elde edilmesi beklenen ortalama üretim miktarıdır. Gerçek üretim düzeyi normal kapasiteye yakınsa, bu kapasite normal kapasite olarak kabul edilebilir. Her bir üretim birimine dağıtılan sabit genel üretim gider tutarı, düşük kapasite ya da atıl kapasite nedeniyle arttırılmaz. Dağıtılmayan genel üretim giderleri, gerçekleştiği dönemde gider olarak kaydedilerek sonuç hesaplarına alınır. Çok yüksek üretim olan dönemlerde, her bir üretim birimine dağıtılmış sabit genel üretim gideri payı düşer, böylece stoklar yüksek maliyetten değerlenmemiş olur. Değişken genel üretim giderleri, üretim tesislerinin gerçek kullanıma bağlı olarak her bir üretim birimine dağıtılır (TMS 2.13).

Üretim sürecinde aynı anda birden fazla ürün birlikte üretilebilir. Birlikte üretilen ürünler, her ürünün ana ürün olduğu "ortak ürünler" veya ana ürün ve yan ürün olabilir. Her bir ürünün üretim maliyetlerinin ayrı olarak belirlenemediği durumlarda, bu maliyetler ürünler arasında rasyonel ve tutarlı bir temele göre dağıtılır. Maliyetlerin dağıtımı, örneğin ürünlerin ayrılma noktasındaki veya tamamlandıktan sonraki nispi satış değerlerine göre yapılabilir. Yan ürünler, çoğunlukla yapıları gereği önemsizdirler. Eğer durum böyleyse, yan ürünler net gerçekleşebilir değerlerine göre ölçülürler ve bu tutar ana ürünün maliyetinden düşülür. Bunun sonucu olarak, ana ürünün defter değeri maliyetinden önemli ölçüde farklılık göstermez (TMS 2.14).

2.1.2.2.1.3 Diğer Maliyetler

Satın alma ve dönüştürme maliyetleri dışında kalan maliyetler, stokları mevcut konum ve duruma getirdikleri ölçüde stok maliyetine dahil edilirler.

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

Stokların maliyetine alınmayan ve oluştukları dönemin giderleri olarak kabul edilen giderlere ilişkin örneklerdir (Gökçen v.d, 2006: 57).

23 No'lu borçlanma maliyetleri standardı, borçlanma maliyetlerinin stokların maliyetine dahil edildiği sınırlı koşulları belirlemiştir. Buna göre özellikle varlık niteliğinde olan ve satılabilir duruma getirilmesi uzun bir süreyi gerektiren stoklar için katlanılan borçlanma maliyetleri istenirse stok maliyetine verilebilir.

2.1.2.2.2 Hizmet Sunan İşletmelerde Stok Maliyeti

Verilen hizmetle ilgili hasılatın mali tablolara gelir olarak yansıtılmadığı durumlarda ilgili giderler stok hesabına yansıtılır. Hizmet sunan işletmelerde stokların maliyeti, esas olarak, kontrol işlemlerini yürüten personel dahil olmak üzere, hizmetin sunulmasında doğrudan görev alan personelin işçilik ücretleri ve diğer maliyetleri ile bunlarla ilişkili olabilecek genel giderleri içerir. Satış ve genel yönetim ile ilgili personelin işçilik ücretleri ve bunlarla ilgili diğer giderleri, hizmetin maliyetine dahil edilmez. Bu giderler, gerçekleştiği dönemde gider olarak mali tablolara alınır. Hizmet sunan bir işletmenin stoklarının maliyeti, kârmarjını veya işletmeler tarafından fiyatlara dahil edilen üretimle ilgili olmayan maliyetleri içermez (TMS2.6).

Standart'la ilgili şu tespitler yapılabilir (Güngörmüş ve Boyar, 2011: 110):

- ✓ Standart, muhasebe standartlarının ruhuna uygun olarak, dönemsel kavramını ön plana çıkarır.
- ✓ Hizmet üretim maliyetlerinin, gider olarak yansıtılmadığı durumlarda, stoklanabilir maliyet olarak gösterilmesini öngörür.
- ✓ Hizmet üretimi dışındaki giderleri, dönem gideri olarak kabul eder.

2.1.2.2.3 Net Gerçekleşebilir Değer

Net gerçekleşebilir değer; işin normal akışı içinde, tahmini satış fiyatından, tahmini tamamlanma maliyeti ve satışı gerçekleştirmek için gerekli tahmini satış giderleri toplamının, düşürülmesi ile elde edilen tutarı ifade eder (Örten v.d, 2011: 56). Stoklar dönem sonlarında değerlemeye tabii tutulurken

eğer değerleri maliyetlerinin altında bir değerde ise karşılık ayrılarak maliyet değerinden piyasadaki değerine indirgenir.

Stokların maliyeti; stokların zarar görmesi, kısmen veya tamamen kullanılmaz hale gelmesi ya da satış fiyatlarının düşmesi gibi durumlarda geri kazanılamayabilir ve stok maliyeti geri kazanılabilir tutardan daha yüksek olabilir. Stokların maliyeti, tahmini tamamlanma maliyeti veya tahmini satış maliyetinin artması durumunda da geri kazanılamayabilir. Stoklar mali tablolarında, kullanımları veya satılmaları sonucunda elde edilmesi beklenen tutardan daha yüksek bir bedelle izlenemez. Maliyetlerin kullanım veya satış sonucu elde edilecek tutardan yüksek olması durumunda, stok değer düşüklüğü karşılığı ayrılır. Stok maliyetlerinin net gerçekleşebilir değere indirgenmesi, stokların maliyet veya net gerçekleşebilir değerden düşük olanıyla değerlendirme ilkesiyle uyumludur (TMS2.28).

Net gerçekleşebilir değer tahmini, hesaplama anında mevcut güvenilir kanıtlara göre stokların satılması durumunda elde edilmesi beklenen satış tutarları esas alınarak yapılır. Bu tahmin dönem sonundaki mevcut koşullarla uyumlu oldukları ölçüde dönem sonundan sonra oluşan fiyat ve maliyet dalgalanmalarıyla doğrudan bağlantılı olan olayları da dikkate alır. Geçici fiyat ve maliyet dalgalanmaları net gerçekleşebilir değer saptanmasında dikkate alınmaz (TMS2.30).

2.1.2.2.4 Değer Düşüklüğü

TMS 2 uyarınca her bir raporlama döneminin sonunda, stoklarda değer düşüklüğü olup olmadığının, yani defter değerinin geri kazanılabilir olup olmadığının (örneğin; hasar, eskime veya düşen satış fiyatları nedeniyle) değerlendirilmesi gerekir. Eğer bir stok kalemi (veya bir grup kalem) değer düşüklüğüne uğramışsa, ilgili stok kaleminin, satış fiyatında tamamlanma ve satış maliyetlerinin düşülerek ölçülmesi ve değer düşüklüğü zararının muhasebeleştirilmesi ve değer düşüklüğü için karşılık ayrılması gerekir (Akbulut, 2011: 98).

Örnek: Bir işletmede, 10 TL'lik ilk madde stoğu bulunmaktadır. İlk madde stoğunun net gerçekleşebilir değerinin 8 TL olduğu tahmin

edilmektedir. Bu stoğun kullanılması ile üretilecek ürünün maliyeti 15 TL olacaktır. Ürünün net gerçekleşebilir değeri;

- a) 18 TL
- b) 12 TL
- c) 14 TL'dir.

İstenen: Bu üç duruma göre ilk madde stoğu için karşılık ayrılması halinde yapılacak hesapları gösteriniz?

Çözüm:

a) Ürünün satış fiyatının 18 TL olması, ürünün net gerçekleşebilir değerinin maliyetinin altında olmadığını göstermektedir. Bu nedenle ham madde için karşılık ayrılması söz konusu değildir.

b) Ürünün satış fiyatının 12 TL olması durumunda, ürünün net gerçekleşebilir değeri maliyet bedelinin 3 TL altında olacaktır. Bu durumda ham madde için 2 TL karşılık ayrılması gerekli olacaktır.

c) Ürünün satış fiyatının 14 TL olması durumunda, ürünün net gerçekleşebilir değeri, maliyet bedelinin 1 TL altında olacaktır. Bu durumda, ham maddede her ne kadar 2 TL değer azalışı olsa da sadece 1 TL karşılık ayrılacaktır.

2.1.2.3 Stokların VUK'a Göre Değerlemesi

VUK'da stoklar; satın alınan malların değerlendirilmesi, üretilen malların değerlendirilmesi ve değeri düşen malların değerlendirilmesi olarak ayrı ayrı açıklanmıştır. Ayrıca VUK'da zirai mahsullerin ve hayvanların değerlendirilmesine de yer verilmiştir.

2.1.2.3.1 Satın Alınan Malların Değerlemesi

VUK'nun 274. maddesinde satın alınan ve imal edilen emtianın maliyet bedeliyle değerlendirileceği hükme bağlanmıştır. VUK'nun 274. maddesi'nde satın alınan malların maliyet bedeline nelerin gireceği ya da nelerin girmeyeceği yönünde herhangi bir belirleme yapılmamıştır. Yalnızca değerlendirme ölçüsü maliyet bedeli olarak belirlenmiştir. Bu nedenle satın alınan malların maliyet bedelinin tespitinde, sadece 262. maddede yapılan maliyet

bedeli tanımına göre belirleme yapılacaktır. VUK 262. maddede yapılan maliyet bedeli genel ve geniş bir tanımdır. Bu tanıma göre, malların maliyet bedeli, satın alma nedeniyle yapılan ödemelere bu ödemelere ilişkin olarak yapılan bilumum giderlerin toplamıdır. Yurtiçinden veya yurt dışından satın alınan emtialarda maliyet bedeline giren unsurlar ana başlıklar itibariyle aşağıdaki gibidir.

Yurt içinde satın alınan ile ithal edilen emtia arasında maliyet unsurları bakımından işlemin gereği olarak farklılıklar bulunmaktadır. Yurtiçinden satın alınan mallarda maliyet bedelini oluşturan unsurları aşağıdaki gibi sıralamak mümkündür.

- ✓ Emtianın satın alma bedeli,
- ✓ Emtianın işyerine getirilmesi için yapılan nakliye ve hamaliye giderleri,
- ✓ Emtianın alımı ile ilgili olarak ödenen sigorta giderleri,
- ✓ Alış komisyonları,
- ✓ Emtia ile ilgili finansman giderleri,
- ✓ Emtianın işletmeye getirilmesi aşamasına kadar yapılan depolama giderleri.

Yukarıda sayılan gider unsurları ile benzeri giderler işletme tarafından bizzat yapılmış olmaları halinde maliyet unsurları olarak kabul edilebilirler. Diğer taraftan emtianın satın alınması için yapılan seyahat ve ikamet giderleri ise maliyet bedeline dahil edilmezler. Bunlar GVK'nun 40. maddesinde belirtilen şartlara uymak kaydıyla doğrudan gider olarak indirim konusu yapılabilirler.

2.1.2.3.2 Üretilen Malların Değerlemesi

Üretilen mallar maliyet bedeli ile değerlendirilir, ancak bunların maliyet bedelini oluşturan unsurlar sayılmıştır (VUK madde 275). Buna göre imal edilen malların maliyet bedeli aşağıdaki unsurları ihtiva eder;

- ✓ Mamulü vücuda getirilmesinde sarf olunan iptidai ve hammaddelerin bedeli,

- ✓ Mamule isabet eden işçilik,
- ✓ Genel imal giderlerinden mamule düşen pay,
- ✓ Genel idare giderlerinden mamule düşen pay,
- ✓ Ambalajlı olarak piyasaya arz edilmesi zaruri olan mamullerde ambalaj malzemesinin bedeli

Üretim aşamasında maliyetlerin ürüne yüklenmesinde VUK tam maliyet yöntemini esas almaktadır. Tam maliyet yöntemi, dönemin üretim giderlerinin tamamını, o dönemde yapılan üretim maliyetine yükleyen yöntemdir (www.itimat-ymm.com).

2.1.2.3.3 Değeri Düşen Malların Değerlemesi

İşletmelerin aktifindeki emtianın, yangın, deprem, sel gibi çeşitli doğal afetler nedeniyle tamamen veya kısmen yok olması veya faaliyetler sırasında meydana gelen kırılma, bozulma, çürüme gibi olaylar dolayısıyla hasara uğraması veya zayi olması söz konusu olabilir. Tabi ki fiziksel olarak meydana gelen bu kayıplar, emtianın değerinde de kayba neden olacaktır.

Kanun'un 278. maddesinde, yangın, deprem ve su basması gibi doğal afetler yüzünden veyahut bozulmak, çürümek, kırılmak, çatlamak, paslanmak gibi haller neticesinde iktisadi kıymetlerinde önemli bir azalış vaki olan emtia ile maliyetlerin hesaplanması mutad (alışılmış) olmayan hurdalar ve döküntüler, üstüpu deşe ve ıskartaların emsal bedeli ile değerlendirileceği belirtilmiştir. Diğer taraftan Kanun'un 275. maddesinde de, emtianın maliyet bedeline nazaran değerlendirme günündeki satış bedellerinin %10 ve daha fazla bir düşüklük gösterdiği durumlarda maliyet bedeli yerine 267. maddenin ikinci sırasındaki usul hariç olmak üzere, emsal bedeli ölçüsünün kullanılabileceği ve bu hükmün 275. maddede düzenlenen imal edilen emtia için de uygulanabileceği hükme bağlanmıştır.

Emsal bedeli, Kanun'un 267. maddesinde, "gerçek bedeli olmayan veya bilinmeyen veyahut doğru olarak tespit edilemeyen bir malın, değerlendirme gününde satılması halinde emsaline nazaran haiz olacağı değerdir." şeklinde tanımlanmıştır. Emsal bedelinin tespitinde de sırası ile ortalama fiyat esası, maliyet bedeli esası ve takdir esasının kullanılacağı belirtilerek söz konusu

esasların nasıl uygulanacağı açıklanmıştır. Bu hükümlere göre, işletmenin stoklarında yer alan emtianın yukarıda açıklanan nedenlerle değerini kısmen veya tamamen kaybetmesi durumunda, artık maliyet bedeliyle değil, emsal bedeliyle değerlendirilmesi gerekir. Emsal bedelinin de, bu durumda olan emtia için maliyet bedeli esasının kullanılması anlamlı olmayacağı için, ortalama satış fiyatı veya takdir esasları kullanılarak tespit edilmesi gerekecektir. Tabii ki, firmaların sürekli olarak yukarıda sayılan nedenlerle değerini kısmen veya tamamen yitirmiş malları satmayacağı düşünüldüğünde, bu gibi durumlarda genel olarak emsal bedelinin takdir esasına göre belirleneceğini söylemek yanlış olmayacaktır (Dağdemir, 2008: 3). Takdir esasları, emsal bedelinin ortalama fiyat esasları ve maliyet bedeli esasına göre belli edilemediği durumlarda, ilgililerin müracaatı üzerine Takdir Komisyonu'nca takdir edilmesidir (Dağdemir, 2008: 4).

2.1.2.3.4 Zirai Mahsullerin ve Hayvanların Değerlemesi

VUK 276 ve 277. maddeleri zirai mahsullerin ve hayvanların nasıl değerlendirileceği ile ilgili açıklamalara yer verilmiştir. Buna göre zirai mahsuller maliyet bedeli ile değerlendirilir ve bu maliyet bedelinin hesaplanması, imal edilen emtialarda olduğu gibidir ve ayrıca maliyet bedelinin hesaplanmasında Maliye Bakanlığı'nca tespit edilecek esaslara uyulur (VUK Madde 276). Zirai işletmelere dahil hayvanlar da maliyet bedeli ile değerlendirilir. Maliyet bedelinin tespiti mümkün olmayan hallerde ise, emsal bedeli uygulanır. Buradaki emsal bedeli, işletmenin bulunduğu yerdeki zirai kazanç komisyonlarınca tespit edilmiş olan ortalama maliyet bedelidir (VUK madde 277).

2.1.2.4 Stokların Değerlemesinin TMS ve VUK Açısından Karşılaştırılması

Stoklar satın alındıklarında gerek muhasebe standartlarında gerekse VUK'da maliyet bedeli ile değerlendirilmektedir. Hem 2 no'lu muhasebe standardında hem de VUK'da yer alan açıklamalarda maliyet değeri aynı anlamda kullanılmaktadır. Bu nedenle stoklar alındıklarında düzenlenen muhasebe kayıtları muhasebe standartlarıyla uyumludur. Standartta yer alan açıklamalarla, VUK ile uyumlu olarak tek düzen hesap planına göre yapılan muhasebe kayıtlarında bir farklılık görülmemektedir.

Örnek: Bir işletme, A ve B olmak üzere iki tip mamul üretilip satmaktadır. 2005 yılında girdi maliyetleri ucuz olduğu için oldukça yüklü stoklama yapmıştır. A mamulünün maliyeti 15 TL, satış fiyatı ise 25 TL'dir. 2006 yılında A mamulünden üreten yeni bir firmanın piyasaya girmesi ve fiyatları aşırı indirmesi nedeniyle, A mamulünün piyasada normal koşullarda satış imkanı kalmamıştır. İşletme, elindeki mamulü, satabilmek için satış fiyatını 12 TL'ye düşürmüştür. Dağıtıcılara da satış fiyatı üzerinden % 20 komisyon ödenecektir (Örten v.d, 2011: 61).

Satış Fiyatı	12TL
Komisyon Tutarı	(2,4 TL)
<hr/>	
Net Gerçekleşebilir Değer	= 9,6 TL
Komisyon Tutarı (12x20)/100	= 2.4 TL

İstenen:

- TMS'ye göre muhasebe kayıtlarını gösteriniz?
- Maliyetin 15 TL'den 12 TL'ye düşmesi durumunda VUK'a göre ilgili muhasebe kaydını gösteriniz?

Çözüm:

A mamulünün net gerçekleşebilir değeri 9,6 TL'ye düşmüştür. İşletme, her bir A mamulü için 5,4TL (15-9,6) karşılık ayırmak durumundadır. Buna ilişkin ayrılan karşılık vergi açısından kabul edilmeyen giderdir.

İşletmenin elinde 1.000 adet A mamulü bulunmaktadır. Ertelenmiş vergi etkisi de dikkate alındığında, yapılacak kayıtlar aşağıdaki gibi olacaktır.

X.X.2006			
654 Karşılık Giderleri Hesabı	Stok Değer Düşüklüğü Karşılıkları ve Karşılık İptalleri	5.400	
	158 Stok Değer Düşüklüğü Karşılığı Hesabı		5.400
/...../.....		

X.X.2006			
970 Vergi Açısından Kabul Edilmeyen Giderler Borçlu Hs		5.400	
	971 Vergi Açısından Kabul Edilmeyen Giderler Alacaklı Hesabı		5.400
...../...../.....			

X.X.2006			
284 Ertelenmiş Vergi Varlığı Hesabı		1.080	
	691 Vergi Gideri/Geliri Hesabı		1.080
5.400x % 20=1.080 TL			
...../...../.....			

Değeri düşen stoklar muhasebe standartlarına göre net gerçekleşebilir değeri ile değerlendirirken VUK'a göre ise emsal değeri ile değerlendirilmektedir. Muhasebe standartları ve vergi mevzuatına göre değeri düşen stokların muhasebe kayıtlarında karşılık ayrılarak değer düşüklüğü takip edilmektedir.

Örnek: İşletme dönem sonunda 1.000 TL'lik ticari mal stoklarında çürüme tespit etmiştir. Bu malların ancak 850 TL'ye satılabileceği belirlenmiştir.

İstenen: Stoklarda değer düşüklüğü muhasebe kayıtlarını yapınız?

Çözüm:

16.07.2008			
157 Diğer Stoklar Hesabı		1.000	
	153 Ticari Mallar Hesabı		1.000
...../...../.....			

16.07.2008			
654 Karşılık Giderleri Hesabı		150	
	158 Stok Değer Düşüş Karşılığı Hesabı		150
...../...../.....			

Bu malların yarısı 450 TL'ye satıldığında ;

16.07.2008			
100 Kasa Hesabı		450	
158 Stok Değer Düşüş Karşılığı Hesabı		75	
	157 Diğer Stoklar Hesabı		500
	644 Konusu Kalmayan Karşılıklar Hs		25
...../...../.....			

2.1.2.5 Stok Maliyetini Hesaplama Yöntemleri

Stok maliyetini hesaplamak için farklı yöntemler kullanılmaktadır. Bu bölümde TMS ve VUK'a göre stok maliyetini hesaplama yöntemleri açıklanmaktadır:

2.1.2.5.1 TMS'ye Göre Stok Maliyetini Hesaplama Yöntemleri

Stok maliyetine yaklaşık sonuçlar vermesi şartıyla, stok maliyetinin ölçümünde standart maliyet yöntemi ve perakende yöntemi gibi teknikler kullanılabilir. Standart maliyet hesabında, ilk madde ve malzemelerin, işçiliğin, verimliliğin ve kapasite kullanım oranlarının normal düzeyleri dikkate alınır. Standart maliyetler düzenli olarak gözden geçirilir ve gerek görülürse mevcut koşullar dikkate alınarak yeniden belirlenir (TMS -2.21).

Perakende yöntemi, perakende satış yapan işletmeler tarafından, diğer maliyet yöntemlerini uygulamanın pratik olmadığı, benzer kârmarjlarına sahip, hızla değişen çok sayıda kalemden oluşan stokların değerlemesinde kullanılır. Bu yöntemde, stokların maliyeti, stokların satış değerinden uygun bir brüt kâr marjının düşülmesi suretiyle bulunur. Kullanılacak yüzde oranının

belirlenmesinde, gerçek satış fiyatının altında fiyatlandırılan stoklar dikkate alınır. Çoğunlukla, her perakende satış bölümü için ortalama bir yüzde kullanılır (TMS-2.22).

Standartta stok maliyetinin hesaplanması ile ilgili yer alan yöntemler şöyledir: Gerçek parti maliyet yöntemi, FIFO (İlk Giren İlk Çıkar) yöntemi ve ağırlıklı ortalama maliyet yöntemidir. Bu yöntemler aşağıda açıklanmıştır.

2.1.2.5.1.1 Gerçek Parti Maliyet Yöntemi

Normal şartlarda birbirleri ile ikame edilemeyen stok kalemleri ile özel projeler için üretilen veya satın alınan mal veya hizmetlerin maliyeti, her bir varlığa ilişkin özel maliyeti dikkate alınarak belirlenir. Bu yöntemin, belirli bir proje için ayrılan stoklara ilişkin olarak, bu stokların satın alınmış veya üretilmiş olmasına bakılmaksızın kullanılması uygundur (TMS2.23).

Maliyetin özel olarak belirlenmesi, maliyetin belirlenen stok kalemleriyle ilişkilendirilmesini ifade eder. Bu yöntemin, belirli bir proje için ayrılan stoklara ilişkin olarak, bu stokların satın alınmış veya üretilmiş olmasına bakılmaksızın, kullanılması uygundur. Ancak, özel maliyet yöntemi (gerçek parti maliyet yöntemi) genellikle birbirleri ile ikame edilebilen büyük miktardaki kalemlerden oluşan stoklar için uygun bir maliyet hesaplama yöntemi değildir. Bu durumlarda, dönem kâr veya zararı üzerindeki etkisini görmek amacıyla stokta kalan kalemleri seçme yöntemi kullanılabilir (TMS - 2.23).

Gerçek maliyet yönteminin uygulanmadığı stoklar için maliyet belirlenirken standardın 24. maddesine göre ilk giren ilk çıkar (FIFO) ya da ağırlıklı ortalama maliyet yöntemlerinden biri kullanılır. Ancak benzer stok kalemleri için aynı maliyet yöntemi kullanılırken, farklı nitelikteki stoklar için farklı stok hesaplama yöntemleri kullanılabilir (TMS-2.24).

2.1.2.5.1.2 İlk Giren İlk Çıkar (FIFO) Yöntemi

Normal şartlarda birbirleri ile ikame edilemeyen stok kalemleri ile özel projeler için üretilen veya satın alınan mal veya hizmetler dışında kalan stokların maliyetinin belirlendiği yöntemlerden biri olan FIFO yönteminde, ilk satın alınan veya üretilen stok kaleminin ilk satıldığı ve dönem sonunda

stokta kalan kalemlerin en son satın alınanlar veya üretilenlerden olduğu varsayılır (TMS-2.27).

İlk giren ilk çıkar yöntemi, stok kalemlerinin fiziki akımına bakılmaksızın, stoktan çıkan malların, giriş sırası ile çıktığı ve elde kalan stokların en son alımlardan oluştuğu varsayımına dayanır. Bu yöntemde çıkışlar en eski tarihli girişlere ilişkin maliyet bedeli ile, hesap dönemi sonunda kalan stoklar ise; en yeni tarihli girişlerin maliyet bedeli ile değerlendirilir. Enflasyonist ortamlarda bu yöntem fiktif (gerçek olmayan) kâr oluşumlarına neden olur. Bu yöntemde göre dönem sonu mevcudu en son alışların maliyetini yansıtması nedeniyle, diğer stok değerlendirme yöntemleri içinde stoklar kalemini bilançoda cari maliyetlere en yakın gösteren yöntemdir (Güçlü, 2008: 2).

2.1.2.5.1.3 Ağırlıklı Ortalama Maliyet Yöntemi

Her bir stok kaleminin maliyeti, dönem başındaki benzer varlıkların ağırlıklı ortalama maliyeti ile dönem içinde satın alınan veya üretilen benzer varlıkların maliyetinin ağırlıklı ortalamasının alınması suretiyle tespit edilir. Ortalama, işletmenin iş akışına bağlı olarak, periyodik bazda (dönem sonu ağırlıklı ortalama maliyet yöntemi) veya her bir ek alım/üretim sonrasında (hareketli ağırlıklı ortalama maliyet yöntemi) hesaplanabilir (TMS-2.27).

2.1.2.5.2 VUK'a Göre Stok Maliyetini Hesaplama Yöntemleri

VUK'da stok değerlendirme yöntemlerine ilişkin her hangi bir kısıtlama LIFO yöntemi hariç yapılmamaktadır. Ancak LIFO (Son giren ilk çıkar) yönteminin 5024 sayılı kanun ile 01.01.2004 tarihinden itibaren uygulanması kaldırılmıştır.

2.5.2.5.3 Stok Maliyetini Hesaplama Yöntemlerinin TMS ve VUK Açısından Karşılaştırılması

TMS'de stokların maliyetinin hesaplamasında, gerçek parti maliyet yöntemi, FIFO (İlk Giren İlk Çıkar) yöntemi ve ağırlıklı ortalama maliyet yöntemleri arasından işletmeye uygun yöntemin kullanılmasına izin verilmiştir.

VUK'da ise maliyet hesaplama yöntemlerine açıkça yer verilmemiştir. Bu nedenle yukarıda TMS'ye göre uygun yöntemlerin herhangi birinin kullanılması VUK'a göre de uygun olmaktadır.

2.1.3 Maddi Duran Varlıkların Değerlemesi

İşletmelerde bir yıldan uzun süreli kullanılan varlıklar olan maddi duran varlıklar, her ne kadar işletmenin kar-zarar durumunu direkt etkilemese de işletme faaliyetinin devamı için vazgeçilmez unsurlardır. TMS'nin 16 no'lu maddi duran varlıklar standardında açıklanan maddi duran varlıklar tek düzen hesap planında ise 25 no'lu maddi duran varlıklar grubunda sıralanmaktadır.

2.1.3.1 Maddi Duran Varlıkların Tanımı ve Kapsamı

Maddi duran varlıklar; mal veya hizmet üretimi veya arzında kullanılmak, başkalarına kiraya verilmek veya idari amaçlar çerçevesinde kullanılmak üzere elde tutulan ve bir dönemden daha fazla kullanımı öngörülen, fiziki kalemlerdir (TMS16.6).

Bu standart, satış amaçlı elde tutulan varlık olarak sınıflandırılmış olan maddi duran varlıklar, tarımsal faaliyetlerle ilgili canlı varlıklar, madenlere ilişkin arama, hazırlık, çıkarma ve değerlendirme harcamaları/varlıkları, petrol doğal gaz ve benzer nitelikli yenilenebilir olmayan doğal kaynaklar gibi madenler üzerindeki haklar ve madeni kaynaklar, yatırım amaçlı gayrimenkuller dışındaki varlıkların muhasebeleştirilmesinde uygulanır (Gökçen v.d, 2006: 145).

2.1.3.2 Maddi Duran Varlıkların TMS'ye Göre Değerlemesi

Maddi duran varlıkların değerlemesinde ilk muhasebeleştirilmede kullanılan yöntem, varlığa eklenecek giderler ve dönem sonu muhasebeleştirilmesi standardında açıklanmaktadır.

2.1.3.2.1 Maddi Duran Varlıkların Aktifleştirilmesi, Maliyet Bedeli ve Muhasebeleştirilen Unsurlar

Maddi duran varlıklarda başlangıç değerlemesi maliyet bedeli ile yapılmaktadır.

2.1.3.2.1.1 Maliyet Bedeli ve Maliyet Bedelini Oluşturan Unsurlar

Bir maddi duran varlık kaleminin maliyeti, sadece aşağıdaki koşulların oluşması durumunda varlık olarak finansal tablolara yansıtılır (Sönmez, 2004: 83):

- ✓ Varlıkla ilgili gelecekteki ekonomik yararlarda işletmenin yararlanması söz konusu olduğu durumlarda,
- ✓ Bu varlığın işletmeye maliyetinin güvenilir bir biçimde ölçüldüğü durumlarda,

Aktifleştirme maddi varlığın yönetimin satın almak amaçlarında öngördüğü duruma yani kullanılabilir veya üretime başlayabilir hale gelmesi ile gerçekleşebilir. Yıl sonunun gelmesi veya üzerinden amortisman ayrılır hale gelmesi şart değildir. Eğer maddi varlıklar taksitle satın alınmışlar ise, fiyatın içinde gömülü olan finansman maliyeti ayrıştırılır ve finansman giderleri içine alınır. Yani elde etme maliyetleri içinde finansman gideri yazılmaz (Örten v.d, 2011: 208).

Maddi varlıklar işletmede üretiliyor ve nitelikli varlık özelliğini taşıyor (inşaatı bir yıldan uzun süreye yayılıyor) ise bu durumda finansman giderleri "Borçlanma Maliyeti" standardına uygun şekilde maliyete dahil edilebilir. Satın alma esnasında uygulanan iskontolar, elde edildikten sonra kullanılabilir duruma getirilmesi amacıyla yapılan faaliyetler sırasında ortaya çıkan varlıkların satışından elde edilen tutarlar örneğin eski binanın yıkımından elde edilen hurda veya eskilerin satış hasılatları, alınan krediler maliyete veriliyorsa, bu kredinin kısa vadeli olarak kullanılmasından elde edilen faiz geliri, devlet teşvik ve yardımları varlığın elde etme maliyetinden indirilir (Örten v.d, 2011: 208).

Maddi duran varlıklarda oluşan kur farkları "TMS 21 Kur Değişiminin Etkileri" standardında açıklanmıştır. 21 no'lu standardın 30. paragrafına göre maddi duran varlıkların muhasebeleştirilmesinde; "Parasal olmayan bir kalemden kaynaklanan kazanç ya da zarar diğer kapsamlı gelirden muhasebeleştirilirse, bu kazanç ya da zararın kurdan kaynaklanan kısmı da diğer kapsamlı gelirden muhasebeleştirilir. Buna karşın, parasal olmayan bir kalemden kaynaklanan kazanç ya da zarar, kâr ya da zararda

muhasebeleştirilirse, bu kazanç ya da zararın kurdan kaynaklanan kısmı da kâr ya da zararda muhasebeleştirilir (TMS21.30). Standartta bir varlığın maliyetini oluşturan unsurlar şu şekilde açıklanmıştır (TMS16.16,17).

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

Doğrudan maddi duran varlık kaleminin elde edilmesiyle veya inşaatıyla ilgili çalışanlara sağlanan faydalardan kaynaklanan maliyetler ("TMS 19 Çalışanlara Sağlanan Faydalar" Standardında belirtildiği şekilde)

- ✓ Yerin hazırlanmasına ilişkin maliyetler;
- ✓ İlk teslimata ilişkin maliyetler;
- ✓ Kurulum ve montaj maliyetleri;
- ✓ Varlığın uygun şekilde çalışıp çalışmadığına dair yapılan test maliyetlerinden, varlığı gerekli yer ve duruma getirirken üretilen kalemlerin satışından elde edilen net hasılat düşüldükten sonra kalan tutar (teçhizatın denenmesi sırasında üretilen örnekler gibi); ve
- ✓ Mesleki ücretler

2.1.3.2.1.2 Maddi Duran Varlıkların Muhasebeleştirilmesinde Etkili Olan Diğer Unsurlar

Yedek parça ve bakım malzemeleri genel olarak stoklarda izlenir ve kullanıldıklarında gelir tablosuna yansıtılır. Ancak, bir işletmenin bir dönemden fazla kullanmayı beklediği önemli yedek parça ve yedek malzemeleri maddi duran varlık olarak değerlendirilir. Aynı şekilde, eğer

yedek parça ve bakım malzemeleri sadece bir maddi duran varlık kalemiyle ilişkili olarak kullanılabiliriyorsa, maddi duran varlık olarak dikkate alınırlar (TMS16.8).

Bazı maddi duran varlıkların iktisabı, var olan herhangi bir maddi duran varlık kaleminden elde edilmesi beklenen gelecekteki ekonomik yararları doğrudan artırmasa da, bir işletmenin diğer varlıklarından gelecekte ekonomik yarar elde etmesi için gerekli olabilir. Bu maddi duran varlık kalemlerinin elde edilmeleri sonucu, ilişkili varlıkların işletmeye gelecekte sağlayacakları ekonomik yararın, bu kalemlerin elde edilmemiş olması durumunda ilişkili varlıkların işletmeye gelecekte sağlayacakları ekonomik yarardan fazla olması nedeniyle bu kalemler maddi duran varlık olarak muhasebeleştirilir (Gökçen v.d, 2006: 147).

Örneğin bir kimyasal madde üreticisi, evre düzenlemelerine uymak için tehlikeli kimyasal maddelerin üretimi ve depolanması için yeni kimyasal maddelerin kullanım süreçleri tesis edebilir. İşletme ilgili tesis düzenlemeleri olmaksızın kimyasal maddeleri üretip satamayacağından, bunlar varlık olarak muhasebeleştirilir (TMS16.11).

2.1.3.2.2. Maddi Duran Varlıkların Dönem Sonu Değerlemesi

Maddi duran varlıklar işletmede bir yıldan fazla kullanılan kıymetler olduğundan, defter değeri ile gerçek değeri arasında zamanla farklılık oluşmaktadır. Bu nedenle gerçek değere ulaşması için bu varlıkların dönem sonlarında değerlemeye tabi tutulması esası belirlenmiştir.

Bir işletmenin faaliyetlerinde benzer özellik ve kullanıma sahip varlıkların gruplandırılması bir maddi duran varlık sınıfını oluşturur. Aşağıdakiler farklı sınıflara örnek olarak sayılabilir (TMS16.37):

- ✓ Arazi;
- ✓ Arazi ve binalar;
- ✓ Makinalar;
- ✓ Gemiler;
- ✓ Uçaklar;

- ✓ Motorlu taşıtlar;
- ✓ Mobilya ve demirbaşlar; ve
- ✓ Ofis gereçleri.

Maddi duran varlıkların muhasebeleştirilmesinden sonra bilançoda izlerken iki politikaya göre muhasebeleştirme işlemini sürdürebilir. Bunlar;

- ✓ Maliyet Modeli,
- ✓ Yeniden Değerleme Modeli'dir.

Bu iki modelden birisi seçilerek uygulanmalıdır. Ancak seçilen model sadece bir maddi duran varlık kalemine değil, o sınıfın tamamına uygulanmalıdır. **Örneğin** satın alınan bir kamyon için yeniden değerlendirilmesi düşünülürse, sadece o kamyon değil tüm taşıt araçları grubu yeniden değerlemeye tabi tutulmalıdır (Yükçü ve İçerli, 2007: 18-19).

2.1.3.2.2.1 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 16.30). Eğer varlıklarda değer düşüklüğü varsa, geri kazanılabilir değerle ölçülürler. Bu değer net gerçeğe uygun değer ile kullanım değerinden yüksek olanıdır (Örten vd, 2011: 209).

2.1.3.2.2.2 Yeniden Değerleme Modeli

Gerçeğe uygun değeri güvenilir olarak ölçülebilen bir maddi duran varlık kalemi, varlık olarak muhasebeleştirildikten sonra, yeniden değerlendirilmiş tutarı üzerinden gösterilir. Yeniden değerlendirilmiş tutar, yeniden değerlendirme tarihindeki gerçeğe uygun değerinden, müteakip birikmiş amortisman ve müteakip birikmiş değer düşüklüğü zararlarının indirilmesi suretiyle bulunan değerdir. Yeniden değerlemeler, raporlama dönemi sonu (bilanço) tarihi itibarıyla gerçeğe uygun değer kullanılarak bulunacak tutarın defter değerinden önemli ölçüde farklı olmasına neden olmayacak şekilde düzenli olarak yapılmalıdır (TMS 16, 31).

Bir maddi duran varlık kalemi yeniden değerlendirildiğinde, yeniden değerlendirme tarihindeki birikmiş amortisman aşağıdaki yöntemlerden birine göre işleme tabi tutulur (TMS 16, 35):

- ✓ Varlığın brüt defter değerindeki değişikliklerle orantılı olarak düzeltilir ve böylece yeniden değerlendirme sonrasındaki varlığın defter değeri yeniden değerlendirilmiş tutarına eşit olur. Bu yöntem genellikle bir varlığın, itfa edilen yenileme maliyetinin bir endeks uygulanarak yeniden değerlendirildiği durumlarda kullanılır.
- ✓ Varlığın brüt defter değeri ile netleştirilir ve net tutar yeniden değerlendirme sonrasındaki değere getirilir.

Eğer bir varlığın defter değeri yeniden değerlendirme sonucunda artmışsa, bu artış diğer kapsamlı gelirden muhasebeleştirilmelidir ve doğrudan özkaynak hesap grubunda yeniden değerlendirme değer artışı adı altında toplanmalıdır. Ancak, bir yeniden değerlendirme değer artışı, aynı varlığın daha önce kâr ya da zarar ile ilişkilendirilmiş bulunan yeniden değerlendirme değer azalışını tersine çevirdiği ölçüde gelir olarak muhasebeleştirilir (TMS 16, 39). Yeniden değerlendirilmiş değer, defter değerinden yüksek ise ve bunun sonucu olarak defter değerinin yükseltilmesi gerekirse, fark kâr yazılmayıp bilançoda öz sermaye kalemleri içinde ayrı bir kalem olan Maddi Varlıklar Değer Artış Fonunda gösterilir (Örten v.d, 2011: 210).

Eğer bir varlığın defter değeri yeniden değerlendirme sonucunda azalmışsa, bu azalma gider olarak muhasebeleştirilir. Ancak, bu azalış diğer kapsamlı gelirden bu varlıkla ilgili olarak yeniden değerlendirme fazlasındaki her tür alacak bakiyesinin kapsamı ölçüsünde muhasebeleştirilmelidir. Diğer kapsamlı gelirden muhasebeleştirilen söz konusu azalış, yeniden değerlendirme fazlası başlığı altında özkaynaklarda birikmiş olan tutarı azaltır (TMS 16, 40).

Varlığın defter değerinin düşürülmesi gerekiyor ise; fark doğrudan Gelir Tablosunda ayrı bir kalem olarak gösterilir. Bir maddi duran varlık kalemine ilişkin öz kaynak hesap grubundaki yeniden değerlendirme değer artışı, ilgili varlık finansal durum tablosu (bilanço) dışı bırakıldığında doğrudan geçmiş yıl kârlarına aktarılabilir. Aynı husus varlığın kullanımdan çekilmesi veya elden çıkarılması durumunda da geçerli olabilir. Bununla birlikte, değer

artışının bir kısmı, varlık işletme tarafından kullanıldıkça da aktarılabilir. Bu durumda, aktarılan değer artışı, varlığın yeniden değerlendirilmiş defter değeri üzerinden hesaplanan amortisman ile orijinal maliyeti üzerinden hesaplanan amortisman arasındaki fark kadar olur. Yeniden değerlendirme değer artışından geçmiş yıl kârlarına aktarım kâr veya zarar üzerinden yapılamaz (TMS 16, 41). Maddi duran varlıkların yeniden değerlemesinden kaynaklanan, varsa, gelir vergilerinin etkileri "TMS 12 Gelir Vergileri" Standardına uygun olarak muhasebeleştirilir ve açıklanır (TMS 16, 42).

2.1.3.2.2.1 Maddi Duran Varlık Değer Artışları

Bir varlığın defter değeri yeniden değerlendirme sonucunda artmışsa, bu artış doğrudan özkaynak hesap grubunda yeniden değerlendirme değer artışı adı altında muhasebeleştirilir. Ancak, bir yeniden değerlendirme değer artışı aynı varlığın daha önce gelir tablosu ile ilişkilendirilmiş bulunan yeniden değerlendirme değer azalışını tersine çevirdiği ölçüde gelir olarak muhasebeleştirilir (TMS16.39). Bu hüküm gereğince herhangi bir maddi duran varlık nedeniyle önce bir değer düşüklüğü gideri kaydedilmiş ise, daha sonra aynı maddi duran varlıkta değer artışı olmuş ise hemen bilançoda özkaynaklara kaydetmek yerine öncelikle değer düşüklüğü kadar olan kısmını bu kez gelir kaydettikten sonra gider kaydedilen tutardan artan kısım varsa, bunu özkaynak hesap grubunda yeniden değerlendirme değer artışı olarak kaydedilmelidir (Yükçü ve İçerli, 2007: 21).

Örnek: Maliyet bedeli 2.000 TL, 4 yıl sonunda birikmiş amortismanı 800 TL olan demirbaşın yeniden değerlemeye tabi tutulması kararlaştırılmıştır. Maddi duran varlığın değeri %30 oranında arttırılacaktır (Yükçü ve İçerli, 2007: 20).

İstenen: Yeniden değerlendirme yöntemine göre muhasebe kaydını yapınız?

Çözüm: $2.000 \text{ TL} \times 0,30 = 600 \text{ TL}$

$800 \text{ TL} \times 0,30 = 240 \text{ TL}$

Yeniden Değerleme Değer Artışı = 360 TL

X.X.X			
255 Demirbaşlar Hesabı		600	
257 Birikmiş Amortismanlar Hesabı			240
522 Maddi Duran Varlıkların Yeniden Değer Artışı Hesabı			360
Maddi duran varlığın yeniden değerlendirme artışı			

2.1.3.2.2.2 Maddi Duran Varlık Değer Azalışları

Eğer bir varlığın defter değeri yeniden değerlendirme sonucunda azalmışsa, bu azalma gider olarak muhasebeleştirilir. Ancak, söz konusu varlıkla ilgili olarak daha önce bir yeniden değerlendirme değer artışı oluşturulmuşsa, bu azalış önceki yeniden değerlendirme farkını tersine çevirdiği ölçüde özkaynak hesap grubundaki yeniden değerlendirme değer artışı hesabından düşülür (TMS16.40).

Örnek: Söz konusu maddi duran varlığın üçüncü yıl sonunda değer düşüklüğüne uğradığı düşüncesi ile 200 TL'lik değer düşüklüğü gideri kaydedildiği anlaşılmıştır. Yeniden değerlendirme kaydının bu bilgilerin ışığında tekrar yapılması istenmektedir.

Yeniden Değerleme Değer Artışı	360 TL
Geçmiş Dönem Değer Düş. Zararı	200 TL

Özkaynaklardaki artış 160 TL

X.X.X			
255 Demirbaşlar Hesabı		600	
257 Birikmiş Amortismanlar Hesabı			240
645 Maddi Duran Varlıklar Değer Artış Geliri Hesabı			200
522 Yeniden Değerleme Değer Artışı Hesabı			160
Maddi Duran Varlığın Yeniden Değerleme Artışı			

Yukarıdaki kayıtlarda yer alan 200 TL'lik maddi duran varlık değer artışı gelirin gelir tablosuna, 160 TL'lik yeniden değerlendirme değer artışının bilançodaki özkaynaklar arasına gideceği önemlidir (Yükçü ve İçerli, 2007: 21).

2.1.3.3 Maddi Duran Varlıkların VUK'a Göre Değerlemesi

VUK 269. maddesine göre, işletmeye ait tüm gayrimenkuller maliyet bedeli ile değerlendirilmektedir.

2.1.3.3.1 Satın Alınan Maddi Duran Varlıkların Değerlemesi

İşletmede kullanılmak üzere satın alınan maddi duran varlıklar kayıtlara alınırken satın alma bedeline, gümrük vergileri, nakliye ve montaj giderleri; mevcut binanın satın alınarak yıkılması ve arsanın tesviyesinden oluşan giderler eklenir (VUK madde 270).

Duran varlıkların alımında veya imalatında kredi kullanılması halinde kredi ve diğer finansman giderlerinin maliyetle ilişkisi konusunda Maliye Bakanlığı'nın görüşü 163 no'lu VUK Genel Tebliğinde açıklanmıştır. Buna göre:

- ✓ Aktifleştirildiği dönem sonuna kadar olanlarının maliyete aktarılarak amortismanına tabi tutulması zorunludur. Daha sonraki yıllara ait faizler doğrudan sonuç hesaplarına aktarılabilir.
- ✓ Döviz kredisi kullanılarak yurt dışında sabit kıymet ithal edilmesi halinde, buna ilişkin faiz ve kur farklarının sabit kıymetin aktife alındığı takvim yılının sonuna kadar olanların maliyete aktarılması zorunludur. Daha sonraki yıllara ait faiz ve kur farkları doğrudan sonuç hesaplarına aktarılır.
- ✓ Tüketici kredisi, banka kredisi kullanılarak sabit kıymet alınması halinde, sabit kıymetin aktife alındığı dönem sonuna kadar olan faizlerin maliyete atılması zorunludur. Daha sonraki yıllara ait faizler ise doğrudan sonuç hesaplarına aktarılabilir

2.1.3.3.2 Maddi Duran Varlığın Maliyetine Eklenen Giderler

Maddi duran varlığın maliyetine eklenecek giderler VUK 272. maddesinde şöyle belirtilmektedir: "Normal bakım, tamir ve temizleme giderleri dışında, gayrimenkulü genişletmek veya iktisadi kıymetini devamlı olarak artırmak amacıyla yapılan giderler, gayrimenkulün maliyet bedeline eklenir."

2.1.3.3.3 İnşa ve İmal Edilen Maddi Duran Varlıkların Değerlemesi

Maddi duran varlıkların inşa ve imal edilmeleri halinde satın alma maliyeti yerine üretim maliyeti geçer. İnşa edilen binaların maliyet bedelini bulmak için sarf olunan bütün inşaat malzemesinin maliyet bedelleriyle yapılan diğer giderleri toplamak gerekir (Ataman, 2005: 148). İnşa edilen binalarda ve gemilerde, imal edilen makine ve tesisatta bunların inşa ve imal giderleri, VUK 271. maddeye göre satın alma bedeli yerine geçmektedir

2.1.3.3.4 Demirbaşların Değerlemesi

Demirbaşların maliyet bedeli ile değerlendirileceği VUK 273. maddesinde belirtilmiştir. "Maliyet bedeline dahil edilen giderler satın alma bedeliyle birlikte komisyon ve nakliye giderleri gibi özel giderlerdir."

2.1.3.4 Maddi Duran Varlıkların Değerlemesinin TMS ve VUK Açısından Karşılaştırılması

Maddi duran varlıklar ilk muhasebeleştirilmesinde maliyet bedeli ile kaydedilmektedir. Ancak maliyet bedeline eklenecek giderler TMS ve VUK'a göre farklılık göstermektedir.

Vergi Usul Kanunu'nda duran varlıkların maliyet bedeli ile değerlendirileceği belirtilerek maliyet bedeli içine giren unsurlar sayılmıştır (VUK madde 269-272). Buna göre maliyet bedeli tespitinde mükellefler isterlerse, satın alma bedeline alışla ilgili noter, mahkeme masrafları, komisyon ve tellaliye giderleri ile emlak alım ve özel tüketim vergisi gibi alışla ilgili giderleri ilave edebilirler. Muhasebe standartlarında bunlar, maliyetin zorunlu unsuru olduğu halde vergi mevzuatında sayılan unsurların maliyete ilavesinde ihtiyariliğin bulunması farklılık arz etmektedir.

Finansal muhasebe standartları ile vergi mevzuatı arasında maddi duran varlıkların değerlendirilmesinde önemli bir farkta borçlanma maliyetlerinde

çıkmaktadır. Standartlara göre borçlanma maliyetinde temel yöntem, borçların niteliğine ve yöntemine bakılmaksızın dönem gideri olarak kaydedilmesidir. VUK'a göre ise maddi duran varlıklarla ilgili borçlanma maliyetlerinin ne şekilde muhasebeleştirileceği 163 nolu VUK Genel Tebliğinde açıklanmıştır. Buna göre, maddi duran varlıkların edinimine ilişkin borçlanma maliyetleri ortaya çıktıkları döneme göre muhasebeleştirilir. Kuruluş dönemindeki borçlanma maliyetleri yatırım maliyetine eklenir. Maddi duran varlıkların yatırım faaliyetlerinin tamamlanıp, aktifleştirilmesinden sonra oluşan borçlanma maliyetleri, ya dönem gideri olarak kayıtlara alınır yada aktifleştirilerek ilgili varlığın maliyet bedeline eklenir. Kısaca maddi duran varlık satın alındığında oluşan finansman giderleri VUK'a göre maliyet bedeline eklendiğinden amortisman tabii değerinde yer almaktadır. Standartlara göre ise; finansman giderleri varlığın maliyetine eklenmez, gider olarak yazılır. Bu nedenle amortisman hesaplamada esas olan maliyet bedeli VUK ve TMS ye göre farklılık göstermektedir.

TMS maddi duran varlıklarda kur farklarından oluşan artış ya da azalışlar ve duran varlıkla ilgili artış ya da azalışlar özkaynak hesaplarında izleniyorsa bu hesaplara; gelir tablosu hesaplarında izleniyorsa; gelir tablosu hesaplarına aktarılması gerektiğini belirtmektedir. VUK'a göre ise kur farkları ilk kayıta maliyete dahil edilirken sonraki kayıtlarda maliyete eklenmesi ya da dönem gideri olarak kaydedilmesinde işletme serbest bırakılmıştır.

Vergi kanunları ile standart arasındaki en önemli farklılık, maddi duran varlıklar değer düşüklüğü karşılığı uygulamasında karşımıza çıkmaktadır. Tekdüzen muhasebe sisteminde ve kısmen vergi usul kanununda şüpheli alacaklar karşılığı, stok değer düşüklüğü karşılığı, menkul kıymetler değer düşüklüğü karşılığı vb. uygulaması bulunmaktadır. Ancak, maddi duran varlıklar için değer düşüklüğü karşılığı ayrılması işlemi yeni bir uygulamadır.

Maddi duran varlıklarda değer düşüklüğü hesaplanmadığı sürece VUK ile standart arasında bir farklılık bulunmamaktadır. Ancak, maddi duran varlıklar için değer düşüklüğü karşılığının hesaplanması ve kayıtlara alınması halinde, varlığın net defter değeri değişmekte, dolayısıyla izleyen dönemlerde ayrılacak amortisman tutarında da değişiklik olmaktadır. Bu durum ise, VUK ile standart arasında farklı uygulamaların ortaya çıkmasına neden olacaktır.

Örnek: İşletmenin aktifine 05.01.2007 tarihinde 100.000,00 TL maliyet bedeli ile giren ve yararlı ömrü 5 yıl olan makinenin satış maliyetleri düşülmüş gerçeğe uygun değeri yani geri kazanılabilir değeri üçüncü yılın sonunda 15.000,00 TL olarak belirlenmiştir. İlgili makine yeni icatlar dolayısıyla değeri düştüğünden Maliye Bakanlığı'na yapılan başvuru sonucu, Takdir Komisyonu ilgili makinenin değerinin 25.000,00 TL olarak takdir etmiştir.

İlgili demirbaşın geri kazanılabilir değeri 4. yılın sonunda 60.000,00 TL olarak tespit edilmiştir.

İstenen:

- a) TMS 36 kapsamında gerekli muhasebe kayıtlarını yapınız?
b) VUK'a göre gerekli muhasebe kayıtlarını yapınız?

Çözüm: a)

$$100.000,00 - 60.000,00 = 40.000,00 \text{ (Net Defter Değeri)}$$

$$40.000,00 - 15.000,00 = 25.000,00 \text{ (Değer Düşüklüğü)}$$

31.12.2009	
654 Karşılık Giderleri Hesabı Varlıklarda Değer Düşüklüğü Zararı	25.000
253 Tesis, Makine ve Cihazlar Hs. Değer Düşüklüğü Karşılığı	25.000
...../...../.....	

b)

$$100.000,00 - 60.000,00 = 40.000,00 \text{ (Net Defter Değeri)}$$

Dönemin amortisman gideri düşüldükten sonraki net defter değeri

$$40.000,00 - 25.000,00 = 15.000,00 \text{ (Değer Düşüklüğü)}$$

31.12.2009	
730 Üretim Giderleri Hesabı Varlıklarda Değer Düşüklüğü	15.000
253 Tesis, Makine ve Cihazlar Hs. Değer Düşüklüğü Karşılığı	15.000
...../...../.....	

2.1.3.5 Maddi Duran Varlıklarda Amortisman

Bir maddi duran varlık kaleminin, toplam maliyetine göre önemli bir maliyeti olan her bir parçası ayrı ayrı amortismanına tabi tutulur. Bir maddi duran varlık kaleminin önemli bir parçasının sahip olduğu yararlı ömür ve amortisman yöntemi ile aynı kalemin bir başka önemli parçasının sahip olduğu yararlı ömür ve amortisman yöntemi aynı olabilir. Böyle parçalar amortisman giderinin belirlenmesinde gruplandırılabilir. İşletme maddi duran varlık kaleminin bazı parçalarını ayrı olarak amortismanına tabi tuttuğu kapsamda, kalemin tek başına önemli olmayan parçalarından oluşan kalan kısmını da amortismanına tabi tutar. Her bir döneme ilişkin amortisman gideri, başka bir varlığın defter değerine dahil edilmediği sürece, gelir tablosu ile ilişkilendirilir (Gökçen v.d, 2006:151).

2.1.3.5.1 TMS'ye Göre Amortisman Uygulaması ve Amortisman Yöntemleri

16 no'lu muhasebe standardı maddi duran varlıklarla ilgili açıklamalara yer verirken, bu varlıkların amortismanları ve amortisman yöntemlerine de yer vermiştir. Standarda göre amortisman; bir varlığın amortismanına tabi tutarının, yararlı ömür süresince sistematik olarak dağıtılmasını ifade etmektedir (TMS16.6).

2.1.3.5.1.1 Amortismanına Tabi Değerler

Bir varlığın amortismanına tabi tutarı, kalıntı değeri düşülerek belirlenir. Bir varlığa ilişkin amortisman ayırma işlemine, varlık kullanılabilir olduğunda başlanır ve varlık tamamen itfa olmadıkça, atıl kaldığında ya da kullanımdan kaldırıldığında durdurulmaz. Ancak kullanıma göre amortisman metodu uygulanırken, amortisman gideri üretim olmadığı zamanlarda sıfır olabilir (Gökçen v.d, 2006: 152).

Standarda göre, amortismanına tabi değer hesaplanırken, varlığın kalıntı değerinin (hurda değer) maliyetten düşülmesi esastır. Ancak, kalıntı değerinin olmaması veya önemsiz olması durumunda, bu değer dikkate alınması zorunlu olmaktan çıkar. Kalıntı değeri, varlığın faydalı ömrü sonunda elden çıkarılması sonucunda elde edilecek tutardan, elden çıkarma

maliyetlerinin düşülmesi suretiyle hesaplanır. Hesaplama, paranın zaman itibarıyla değerinin de dikkate alınması gereklidir. Hurda değerinin, düzenli olarak gözden geçirilmesi gereklidir. Hurda değerindeki değişiklikler, bir tahmin değişikliği niteliğindedir ve TMS 8 muhasebe politikaları standardı hükümlerine göre muhasebeleştirilir (Örten vd, 2011: 211). Bir varlığın kalıntı değeri varlığın defter değerine eşit ya da daha fazla bir tutara yükselebilir. Bu durumda, varlığın amortisman gideri, kalıntı değeri sonradan varlığın defter değerinin altında bir değere düşene kadar sifıra eşit olur (TMS 16.54).

Standartın 58 ve 59. maddelerinde arsaların amortismanına değinilmiştir. Buna göre; binalar ile birlikte alındıklarında dahi arsanın amortismanı ayrı olarak muhasebeleştirilecektir. Taş ocakları ve toprak doldurmak için kullanılan alanlar gibi bazı istisnalar hariç olmak üzere, arsaların sınırsız yararlı ömrü vardır ve bu nedenle amortismanına tabi tutulmazlar. Binaların sınırlı yararlı ömrü vardır ve bu nedenle amortismanına tabi varlıktırlar. Bir binanın üzerinde bulunduğu arsanın değerindeki artış binanın amortismanına tabi tutarını etkilemez. Arsanın maliyetinin, alanın sökölme, kaldırma ve restorasyon maliyetini içermesi durumunda, arsanın söz konusu maliyetlere ilişkin bölümü, bu maliyetlere katlanılmasından elde edilen faydalardan yararlanma süresi boyunca amortismanına tabi tutulur. Bazı durumlarda, arsanın kendisinin kısıtlı bir yararlı ömrü olabilir, bu durumda, arsanın kullanımından sağlanacak faydaları yansıtacak şekilde amortisman ayrılır.

2.1.3.5.1.2 Amortismanına Tabi Varlığın Hizmet Süresi

Amortismanına tabi varlığın hizmet süresinde yararlı ömür kavramı önem arz etmektedir. Yararlı ömür; bir varlığın işletme tarafından kullanılabilmesi beklenen süreyi veya işletme tarafından ilgili varlıktan elde edilmesi beklenen üretim sayısı veya benzeri üretim birimini ifade eder (TMS 16.6). Duran varlığın faydalı ömrünün belirlenmesinde birçok faktör göz önüne alınmalıdır. Bu faktörler; teknolojik değişiklikler, normal sınırlardaki bozulmalar, fiziksel kullanımdan kaynaklanan yıpranmalar, yasal veya diğer kısıtlamalardır (Akgül, 2004: 92). Bir varlığa ilişkin gelecekteki ekonomik yararlar, işletme tarafından esas olarak kullanım süresince tüketilir. Ancak, teknik ya da ticari değer yitirme ve bir varlığın boş kaldığı durumlardaki

aşınma ve yıpranma çoğunlukla varlıktan elde edilecek ekonomik yararların düşmesine yol açar. Sonuç olarak, bir varlığın yararlı ömrünün belirlenmesinde aşağıdaki tüm faktörler dikkate alınır:

- ✓ Varlığın beklenen kullanımı varlığın beklenen kapasitesine ya da fiziksel üretimine bağlı olarak değerlendirilir.
- ✓ Beklenen fiziksel aşınma ve yıpranma fiziksel aşınma ve yıpranma, varlığın kullanıldığı vardiya sayısı, bakım onarım programı ve varlığın atıl kaldığı zamanlardaki tamirat ve bakım gibi operasyonel faktörlere bağlıdır.
- ✓ Üretimdeki değişiklikler veya gelişmeler veya varlığın ürettiği ürün veya hizmetin pazar talebindeki değişiklikler nedeniyle teknik ya da ticari değer yitirme.
- ✓ İlgili kiralama işlemlerinin geçersiz olacağı tarihler gibi, varlığın kullanımındaki yasal ya da benzeri kısıtlamalar (TMS 16.56).

16 no'lu standartta varlığın yararlı ömrü işletmenin varlıktan beklediği faydaya göre belirleneceği hükme bağlanmıştır. İşletmenin varlık yönetimi politikası, varlıkların belirli bir süre ya da gelecekteki ekonomik yararlarının belirli oranda tüketilmesinden sonra elden çıkarılmasını gerektirebilir. Bu nedenle bir varlığın yararlı ömrü ekonomik hizmet süresinden kısa olabilir.

2.1.3.5.1.3 TMS'de Yer Alan Amortisman Yöntemleri

Bir varlığın amortismanına tabi tutarını yararlı ömrü boyunca sistematik olarak dağıtmak için çeşitli amortisman yöntemleri kullanılabilir. Bu yöntemler, TMS 16'ya göre şunlardır (Şen, 2011: 140).

- ✓ Normal (Doğrusal) Amortisman Yöntemi:
- ✓ Azalan Bakiyeler Üzerinden Amortisman Yöntemi:
- ✓ Üretim Miktarı Yöntemi

Normal (Doğrusal) Amortisman Yöntemi: Bu yöntemde duran varlığın kalıntı değeri aynı kaldığı takdirde, amortisman gideri yararlı ömrü boyunca eşit tutarlıdır.

Yıllık Amortisman Tutarı = (Maliyet değeri - Kalıntı değeri) / Tahmini yararlı ömür

Azalan Bakiyeler Yöntemi: Bu yöntemde amortisman gider tutarı, duran varlığın yararlı ömrü boyunca azalan tutarlarla hesaplanır.

Yıllık Amortisman Tutarı = Dönem başındaki defter değeri x (Normal amortisman oranı x 2)

Üretim Miktarı Yöntemi: Bu yöntemde amortisman gideri, duran varlığın beklenen kullanım ya da üretim miktarı üzerinden hesaplanır.

Amortisman Oranı = (Maliyet değeri - Kalıntı değeri) / Varlığın tahmini yararlı ömrü boyunca üreteceği tahmini üretim miktarı

Yıllık Amortisman Tutan = Amortisman Oranı x Yıllık Üretim Miktarı

Amortisman yöntemlerinde standart, yeni bir yöntem olan üretim miktarı yöntemini de açıklamış ve bu yöntemin kullanılmasına izin vermiştir. Üretim miktarı yönteminde ölçüt olarak süre değil ürünlerin üretimde kullanıldıkları miktarlar esas alınmakta ve amortisman bu esasa göre hesaplanmaktadır. Amortisman yöntemleri 61. maddede yer alan açıklamalara göre, her hesap dönemi sonunda gözden geçirilir. Varlığın gelecekteki ekonomik yararlarının beklenen tüketim modelinde önemli bir değişiklik olması durumunda yöntem, değişmiş olan modeli yansıtacak şekilde değiştirilir.

2.1.3.5.2 VUK'a Göre Amortisman Uygulaması ve Amortisman Yöntemleri

VUK 313. maddede amortismanın konusu açıklanmıştır. Buna göre; işletmede bir yıldan fazla kullanılan ve yıpranmaya, aşınmaya veya kıymetten düşmeye maruz bulunan gayrimenkullerle 269. madde gereğince gayrimenkul gibi değerlendirilen iktisadi kıymetlerin alet, edavat, mefruşat, demirbaş ve sinema filmlerinin birinci kısımdaki esaslara göre tesbit edilen değerinin, bu kanun hükümlerine göre yok edilmesi amortisman mevzuunu teşkil eder. VUK'da bir duran varlığın amortismanına tabi tutulabilmesi için bazı şartlar aranmaktadır. Bu şartlar duran varlığın (Erkan v.d, 2010: 133):

- ✓ Mutlaka işletmenin envanterinde kayıtlı olması

- ✓ İşletmede bir yıldan fazla kullanılabilir olması
- ✓ Eskime, yıpranma, aşınma, demode olma gibi durumlara açık olması
- ✓ Değerleme gününde envantere dahil ve kullanıma hazır olması
- ✓ İktisadi kıymetin değerinin (2013) yılı itibari ile 800 TL'yi aşması gerekir ve
- ✓ VUK nun 313. maddesinde "Boş arsa ve araziler amortismanına tabi değildir" hükmü yer almaktadır. Maddede, arazi ve arsaların amortismanına tabi tutulmama koşulu "boş" , olmalarına bağlanmıştır. Yıpranma, aşınma, ya da değerden düşmeye maruz bulunmayan, doğal olarak sonsuz yararlı bir ömre sahip olan doğal kaynaklar ilke olarak amortismanına tabi olmamaktadır. Arsa ve binalar genelde ayrı ayrı ekonomik değer almalarına rağmen, uygulamada değerlerinin birleştirilmesi durumunda arazi ve arsalarda amortismanına tabi tutulmaktadır.

2.1.3.5.2.1 Amortismanına Tabi Değerin Tespiti

VUK'da genel ilke olarak amortismanına tabi iktisadi kıymetlerin, söz konusu Kanun'un değerlendirme hükümlerine göre belirlenen değerleri olması gerekmektedir. VUK 269. maddesinde bu değerlerin maliyet bedeli olduğu açık bir şekilde belirtilmektedir. Bu açıklamalar sonucunda VUK' göre amortismanına tabi değerlerin maliyet bedeli olduğu sonucu çıkmaktadır. VUK'nun 262'nci maddesi maliyet bedelini; iktisadi bir kıymetin iktisap edilmesi veya değerinin artırılması için yapılan ödemelerle bunlara ait bilumum giderlerin toplamı olarak tanımlamaktadır. Kanun'un amortismanına tabi tuttuğu, gayrimenkuller ile gayrimenkuller gibi değerlendirilen sabit kıymetler, esas itibariyle ya satın alınarak ya da imal veya inşa edilerek iktisap edildiklerinden, maliyet bedelinin temel unsuru ya satın alma bedeli ya da imal veya inşa bedelidir.

Kanun'un 270'inci maddesine göre, satın alınan bir duran varlığın maliyet bedeline, satın alma bedelinin yanında; makine ve tesisatta gümrük vergileri, nakliye ve montaj giderleri ile mevcut bir binanın satın alınarak

yıkılmasından ve arsa tesviyesinden doğan giderlerin de dahil edilebileceği belirtilmiştir. Aynı madde hükmü uyarınca noter, tapu, mahkeme, kıymet takdiri komisyon ve tellaliye giderleri ile emlak alım ve taşıt alım giderlerinin maliyet bedeline dahil edilmesinin işletmelerin kararlarına bırakıldığı görülmektedir. İşletmeler söz konusu giderleri, maliyet bedeline dahil edebilecekleri gibi, doğrudan gider olarak da kaydedilebileceklerdir.

Kanun'un 271'inci maddesinde ise bir diğer iktisap şekli olan imal ve inşa konusu ele alınarak, inşa edilen binalarla, gemilerde inşa giderlerinin, imal edilen makine ve tesisatta ise, imal giderlerinin satın alma bedeli yerine geçeceği belirtilmektedir. Kanun'a göre, inşa ettirilen binalarda bina inşaat vergileri, emlak alım vergileri gibi harcamalar işletmelerce inşa ettirilen binanın maliyet bedeline dahil edilebilir veya gider olarak kaydedilebilir. İnşa ettirilecek binanın yerinde işletmeye ait eski bir bina olması durumunda, eski binanın yıkım masrafları yeni binanın maliyet bedeline dahil edilecektir. Yıkıtılan eski binanın amorti edilmemiş değeri mevcut ise bu bakiye net defter değerinde Maliye Bakanlığı'nın görüşüne ve Danıştay kararlarına istinaden yeni gayrimenkulün maliyet bedeline dahil edilmelidir. Yıkıtılan binanın yıkıntı değerlerinin satılması veya yeni binada kullanılması durumunda, elde edilen değer eski binanın amorti edilmemiş net defter değerinden fazla ise, aradaki fark mali kazancın belirlenmesi sırasında vergiye tabi bir gelir olarak dikkate alınır (Deran ve Yakupçebioğlu, 2006).

2.1.3.5.2.2 Amortisman Tabi Varlığın Hizmet Süresi

VUK 320. maddeye göre amortisman süresi kıymetin işletmeye dahil edildiği yıldan başlar. Aktife alındığı yıl işletmede kullanılmaya başlanan veya en azından kullanıma hazır durumda bulunan iktisadi kıymet için yılın hangi gününde aktife girmiş olursa olsun amortisman yıllık olarak ayrılır. Ancak VUK'un 320. maddesinde sözü geçen binek otomobilleri bu durumun istisnasıdır. Adı geçen maddede "Faaliyetleri kısmen veya tamamen binek otomobillerinin kiralanması veya çeşitli şekillerde işletilmesi olanların bu amaçla kullandıkları binek otomobilleri harç 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." Bu istisnai hal dışında iktisadi kıymetler için aktife yılın son gününde dahi dahil olsalar kullanıma hazır durumda bulunmak kaydıyla yıllık amortisman ayrılır (Tire, 2009: 110).

VUK'da amortisman süresi 320. maddede açıklanmıştır. Amortisman süresi, kıymetlerin aktife girdiği yıldan başlar. Bu sürenin yıl olarak hesaplanması için (1) rakamı uygulanan nispete bölünür (1/amortisman oranı). Her yılın amortismanı ancak o yıla ait değerlemede nazara alınabilir. Amortismanın herhangi bir yıl yapılmamasından veya ilk uygulanan nispetten düşük bir hadle yapılmasından dolayı amortisman süresi uzatılamaz.

Faaliyetleri kısmen veya tamamen binek otomobillerinin kiralanması veya çeşitli şekillerde iletilmesi 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

Maddi olmayan duran varlıklarda sözleşme süresine veya 5 yıllık süreye göre amortisman ayrılmaktadır. Ancak özel maliyetlerde eğer belirli ise kira süresine, haklarda anlaşma süresi belirli ise anlaşma süresine, göre amortisman ayrılmaktadır. Özel tükenmeye tabi varlıklarda ise imtiyaz süresine veya üretim miktarına göre amortisman süre ve oranları belirlenmektedir (www.erkankaraaslan.org).

2.1.3.5.2.3 VUK'da Yer Alan Amortisman Yöntemleri

VUK'da yer alan amortisman yöntemleri; normal amortisman yöntemi, azalan bakiyeler amortisman yöntemi, fevkalade amortisman yöntemi ve madenlerde amortisman yöntemi olarak sınıflandırılabilir. Bu yöntemlere ilişkin açıklamalara aşağıda yer verilmiştir.

Normal Amortisman Yöntemi: Normal amortisman usulünde, amortisman tabi iktisadi kıymetin değerine her yıl aynı oran uygulanmaktadır. Bir iktisadi kıymet üzerinden normal amortisman usulüne göre amortisman ayrılmasına başlandıktan sonra bu usulden dönülmesi mümkün değildir (Arslan, 2012: 215).

Azalan Bakiyeler Usulü ile Amortisman: Vergi mevzuatının uygulanmasını kabul ettiği bir yöntemdir. Bu yöntemde her yıl üzerinden amortisman hesaplanacak değer, evvelce ayrılmış olan amortismanlar toplamının indirilmesi suretiyle tespit olunur. Bilanço esasına göre defter tutan mükellefler isterlerse azalan bakiyeler yöntemini uygulayarak varlıklar üzerinden amortisman tutarlarını hesaplayabilirler (Türedi, 2011: 290). Azalan Bakiyeler Yönteminin uygulanma esasları şunlardır (VUK, madde: 315):

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

Fevkalade Amortisman: Fevkalade amortisman uygulaması VUK'nun 317. maddesine göre amortismana tabi olup;

- ✓ Yangın, deprem, su basması gibi afetler neticesinde değerini tamamen veya kısmen kaybeden,
- ✓ Yeni icatlar dolayısıyla teknik verim ve kıymetleri düşerek tamamen veya kısmen kullanılmaz bir hale gelen,
- ✓ Ağır çalışmaya tabi tutulduğu için normalden fazla aşınma ve yıpranmaya maruz kalan;

İktisadi varlıklar ve haklara, işletmelerin başvurusu üzerine, Maliye Bakanlığı gerekirse ilgili Bakanlıklarında görüşünü alarak her işletme için işin niteliğine göre ayrı ayrı "Fevkalade Amortisman" nispeti tespit eder ve işletmeler bu oranı kullanarak amortisman ayırabilirler (Erkan v.d, 2010: 137).

Madenler Amortisman: İşletme sebebiyle içindeki cevherin azalmasından dolayı maddi değerini kaybeden madenlerin ve taş ocaklarının

imtiyaz veya maliyet bedelleri, ilgililerin, müracaatları üzerine bunların büyüklük ve mahiyetleri göz önünde tutulmak ve her maden veya taş ocağı için ayrı ayrı olmak üzere Maliye ve Sanayi Bakanlıklarınca belli edilecek nispetler üzerinden yok edilir (VUK madde 316).

2.1.3.5.3 Amortisman Uygulaması ve Amortisman Yöntemlerinin TMS ve VUK Açısından Karşılaştırılması

Aşağıda TMS ve VUK karşılaştırması amortismanına değer, finansman giderleri, amortisman süresi ve amortisman hesaplama yöntemleri açısından yapılmıştır.

Amortismanına Tabi Değer: TMS'ye göre amortismanına tabi değer, maliyet bedelinden varlığın hurda değeri düşüldükten sonra kalan değer üzerinden hesaplanır. VUK'da ise amortisman ayrılacak değer varlığın maliyet bedelidir. Ancak standartın 53. maddesinde uygulamada kalıntı değer (hurda değer) genellikle önemsiz olduğu ve amortisman hesaplamada dikkate alınmadığı belirtilmiştir. Bu durumda standart ve VUK'da amortismanına tabi değer aynı alınabilir.

Örnek: İşletme 1 Ocak 2013 tarihinde 40.000 TL maliyet bedeli ile bir demirbaş satın almıştır. Demirbaşın tahmini ömrü 5 yıl olup, hurda değeri 2.000 TL'dir. İşletme normal amortisman yöntemini kullanmaktadır. İşletmenin demirbaş alımı ve amortisman ayırmaya ilişkin kayıtları şöyledir:

İstenen:

- VUK'a göre gerekli muhasebe kayıtlarını gösteriniz?
- TMS'ye göre gerekli muhasebe kayıtlarını gösteriniz?

Çözüm: a) Yıllık amortisman tutarı= $40.000 / 5 = 8.000$ TL

31.12.2013			
255 Demirbaşlar Hesabı		40.000	
	100 Kasa Hesabı		40.000
Demirbaş alımı kaydı/...../.....		

31.12.2013			
770 Genel Yönetim Giderleri Hesabı		8.000	
	257 Birikmiş Amortismanlar Hesabı		8.000
Amortisman kaydı/...../.....		

b) Amortisman tutarı= Maliyet bedeli – Hurda değeri x Amortisman oranı

31.12.2013			
255 Demirbaşlar Hesabı		40.000	
	100 Kasa Hesabı		40.000
Demirbaş alımı kaydı/...../.....		

31.12.2013			
770 Genel Yönetim Giderleri Hesabı		7.600	
	257 Birikmiş Amortismanlar Hesabı		7.600
Amortisman kaydı/...../.....		

TMS'ye göre varlık kullanıma hazır olduğunda amortismanına tabi olur. VUK'a göre ise amortisman süresi varlığın aktife girdiği yılda başlar. Standarta göre varlıklar amortismanına tabi tutarken parçalara ayrılarak önemli parçalarının her biri ayrı ayrı amortismanına tabi tutulur. VUK'da ise böyle bir ayırım olmamakta varlık bir bütün olarak amortismanına tabi tutulmaktadır.

Arsalar standarda göre binalardan ayrı olarak muhasebeleştirilmektedir. VUK ise arsaları, binaların maliyetine dahil ettiğinden binanın amortismanı hesaplanırken arsa değeri de ekleyerek hesaplanmaktadır.

Örnek: A Sanayi ve Ticaret A.Ş. 175.000 TL alış fiyatı ile bir iş merkezinden yönetim ofisi olarak kullanılmak üzere gayrimenkul almıştır. Satın alınan bu yerle ilgili birtakım vergi ve harçlar ile diğer masrafların tutarı 15.000 TL'dir. Ayrıca bu yerin arsa payı değeri 50.000 TL olarak tespit edilmiştir. Amortisman oranı normal yöntemde yıllık % 2 olarak belirlenmiştir.

İstenen: a) Binanın aktifleştirme ve amortisman kayıtlarını TMS'ye göre yapınız?

b) Binanın aktifleştirme ve amortisman kayıtlarını VUK'a göre yapınız?

Çözüm: a) TMS'ye göre çözüm aşağıda yapılmıştır.

X.X.X	
250 Arazi ve Arsalar Hesabı	50.000
252 Binalar Hesabı	140.000
102 Bankalar Hesabı	190.000
Aktifleştirme kaydı/...../.....

X.X.X	
770 Genel Yönetim Giderleri Hesabı	2.800
257 Birikmiş Amortismanlar Hesabı	2.800
Amortisman kaydı/...../.....
$140.000 \times 0.02 = 2.800$	

b) VUK'a göre çözüm aşağıda yapılmıştır.

X.X.X	
252 Binalar Hesabı	190.000
102 Bankalar Hesabı	190.000
Aktifleştirme kaydı/...../.....

X.X.X			
770 Genel Yönetim Giderleri Hesabı		3.500	
257 Birikmiş Amortismanlar Hesabı			3.500
Amortisman kaydı 190.000 x 0.02=3.500			

Finansman Giderleri: Maddi duran varlık satın alındığında oluşan finansman giderleri VUK'a göre maliyet bedeline eklendiğinden amortisman tabi değer içinde yer almaktadır. Standarda göre ise; finansman giderleri varlığın maliyetine eklenmez, gider olarak yazılır. Bu nedenle amortisman hesaplamada esas olan maliyet bedeli VUK ve TMS ye göre farklılık göstermektedir.

Örnek: ABC işletmesi üretim yapmak amacıyla 01.01.2006 tarihinde 750.000 TL'ye bir fabrika binası satın almıştır. İşletme bu binanın 250.000 TL'sini banka aracılığıyla peşin, kalan 500.000 TL sini birer yıl vadeli olmak üzere iki eşit taksitte vadeli çek keşide ederek ödeyecektir. İşletmenin faaliyet gösterdiği piyasada faiz oranı % 20'dir. Müteahhit tarafından betonarme olarak inşa edilen fabrika binası için yıllık % 2 oranında amortisman ayrılacaktır (Örten vd, 2011: 217-220).

İstenen: TMS'ye göre muhasebe kaydını yapınız?

Çözüm:

$$\begin{aligned} \text{Bugünkü değer} &= 250.000 + \frac{250.000}{(1+0,20)^1} + \frac{250.000}{(1+0,20)^2} \\ &= 250.000 + 208.333,33 + 173.611,11 = 631.944,44 \text{ TL} \end{aligned}$$

Söz konusu binanın alış maliyeti 631.944,44 TL olup ilk muhasebeleştirme alış maliyetidir. Aradaki farkı olan 118.055,56 TL'nin (750.000 - 631.944,44) "Ertelenmiş Faiz Gideri" olarak dikkate alınması gerekmektedir. Bunun hemen faiz gideri yazılması mümkün değildir. Çünkü bu tutar dönemlere yayılmaktadır. Bakış açısına göre verilen borç senetleri

üzerinde gizli faiz olduğu için borç senetleri reeskontu olarak nitelenebilir. Bu nedenle bilançolardaki yeri Borç Senetleri Reeskontudur. Dolayısıyla borçlar TFRS bilançolarında net değerleri ile gösterildiğinden bilançoda brüt borçtan düşülecek tutardır. Buna göre alış işlemi ile ilgili olarak yapılacak muhasebe kaydı aşağıdaki gibi olacaktır.

01.01.2006			
252 Binalar Hesabı		631.944,44	
322 Borç Senetleri Reeskontu Hesabı		41.666,67	
422 Borç Senetleri Reeskontu Hesabı		76.388,89	
	102 Bankalar Hesabı		250.000
	321 Borç Senetleri Hesabı		250.000
	421 Borç Senetler Hesabı		250.000
250.000-			
208.333,33=			
41.666,67			
250.000-			
173.611,11=/...../.....		
76.388,89			

Bu alış işlemiyle ilgili olarak ertelenmiş vergi varlığı ve yükümlülüğü birlikte ortaya çıkmıştır. Çünkü fabrika binası 750.000 TL ye alınmışken UFRS'ye göre 631.944,44 TL defter kaydı yapılmıştır. Aradaki fark olan 118.055,56 TL indirilebilir geçici farktır. Diğer taraftan 322 - 422 borç senetleri hesapları da mali bilânço açısından geçerli kalemler değildir. Bu nedenle de vergilendirilebilir geçici farklar doğar. Ancak vergilendirilebilir geçici farklarla, indirilebilir geçici farklar aynıdır (41.666,67+76.388,89 = 118.055,56). Bu nedenle kayda alınması bunların farklılaşmasına yani yıl sonu envanter çalışmalarına ertelenebilir.

Yıl sonunda fabrika binasının amortismanı 631.944,44 TL üzerinden hesaplanacak olup, $631.944,44 \times \%2 = 12.638,89$ TL olarak bulunacaktır.

31.12.2006			
730 Genel Üretim Giderleri Hesabı		12.638,89	
257 Birikmiş Amortismanlar Hs.			12.638,89
Amortisman kaydı			
...../...../.....			

Burada tüm kayıtların UFRS'lere uygun olduğu varsayımı yapılmaktadır. Eğer defterlerde vergi ağırlıklı kayıtlama yapılıyor ise amortisman giderleri olarak 15.000 TL (750.000 x%2) hesaplanmış olacak yani üretim maliyetleri 2.361,11 TL daha yüksek olacaktır.

Amortisman ayırma işleminden sonra varlığın muhasebe değeri 619.305,55 (631.944,44-12.638,89) ile vergi değeri 735.000 (750.000 - 15.000) arasında oluşan fark 115.694,45 TL'ye inmiştir. Vergi değeri muhasebe değerinden fazla olduğu için bu indirilebilir geçici farktır ve ertelenmiş vergi varlığı oluşturur. %20 oranı üzerinden 23.138,89 TL'dir. Bunun kayda alınması aşağıdaki gibi olacaktır:

31.12.2006			
780 Finansman Giderleri Hesabı		76.388,89	
780.01 Vade Farkı Faiz Giderleri			
422 Borç Senetleri			76.388,89
Reeskontu Hesabı			
381.944x0,20=76.388,89			
...../...../.....			

31.12.2006			
284 Ertelenmiş Vergi Varlığı Hesabı		23.138,89	
691 Vergi Gideri/Geliri Hesabı			23.138,89
Fabrika binasının değerlendirme farkının vergi etkisi			
...../...../.....			

Diğer taraftan borçların vergi değeri ile muhasebe değeri arasında da fark bulunmaktadır. Senetlerin muhasebe değeri 423.611,11 TL (500.000 - 76.388,89) iken vergi değeri 450.000 TL'dir. Yani vergi değeri muhasebe değerinden 26.388,89 TL daha fazladır ve vergilendirilebilir geçici farktır. Bu nedenle 5.277,8 TL ertelenmiş vergi yükümlüğü olarak kayda alınması gerekir.

31.12.2006	
691 Vergi Gideri/Geliri Hesabı	5.277,78
484 Ertelenmiş Vergi Yükümlülüğü Hesabı	5.277,78
Fabrika binasının değerlendirme farkının vergi etkisi/...../.....

Amortisman Süresi: Amortisman hesaplamasında dikkate alınacak süre standartta ve VUK'da farklı ifade edilmiştir. VUK amortisman ayırmada yararlı ömür üzerinde dururken, standartta ise yararlı ömür ile üretim miktarına değinilmektedir. Kanuna göre kullanılacak olan yararlı ömürde Maliye Bakanlığı tarafından belirlenen listeye uyulması gerekmektedir. Standartta belirtilen yararlı ömür veya üretim miktarında sürenin tespiti işletmelere bırakılmaktadır. Görülüyor ki amortisman hesaplamada VUK sadece yıl unsurunu dikkate alırken standart ise yararlı ömür olarak yıl yada üretim miktarının kullanılmasına imkan vermektedir. Amortisman süresinin hesaplanmasında ayrıca, TMS ye göre varlık alındığı yıl sadece kullanıldığı aylar için amortisman tabi iken, VUK'a göre ise yılın hangi ayında alınırsa alınsın tam yıl olarak amortisman tabidir (binek otomobiller için ayrılan kıst amortisman hariç).

Amortisman Hesaplama Yöntemleri: Standartta kullanılan amortisman yöntemleri; doğrusal amortisman yöntemi, azalan bakiyeler yöntemi ve üretim miktarı yöntemidir. VUK'da ise normal amortisman yöntemi, azalan bakiyeler yöntemi, fevkalade amortisman yöntemi ve madenlerde amortisman yöntemine yer verilmiştir. Doğrusal amortisman

yöntemi ile normal amortisman yönteminin uygulanmasında bir farklılık yoktur. Yine her iki uygulamada yer alan azalan bakiyeler yönteminin işleyişi aynıdır. Standartta farklı olarak üretim miktarına göre hesaplamaya olanak tanıyan üretim miktarı yöntemi vardır ve olağanüstü durumlarda kullanılabilir fevkalade amortisman yöntemine yer vermemektedir (Tire, 2009: 118).

Standartta amortisman yönteminin her yıl düzenli olarak gözden geçirilerek değişen koşullara göre değiştirilebilmesine izin verilmiştir. VUK'da ise sadece azalan bakiyeler yönteminden normal amortisman yöntemine geçişe izin verilmiştir

Örnek: İşletme 1 Kasım 2013 tarihinde 40.000 TL bedelle üretimde kullanılmak üzere makine satın almıştır. Makinenin yararlı ömrü 5 yıldır. Makinenin hurda değeri ise 5.000 TL olarak tahmin edilmektedir. Maliye Bakanlığı'nın yayınladığı tebliğe göre makinenin amortisman oranı % 20'dir.

İstenen:

a) Normal amortisman yöntemine göre yıllar itibariyle amortisman tutarlarını hesaplayınız?

b) Azalan bakiyeler yöntemine göre yıllar itibariyle amortisman tutarlarını hesaplayınız?

c) Üretim miktarı yöntemine göre yıllar itibariyle amortisman tutarlarını hesaplayınız?

Çözüm: a) Normal amortisman yöntemine göre TMS ve VUK hesaplamaları aşağıda yer alan çizelge 2'de gösterilmiştir.

Çizelge 2: Normal Amortisman Yöntemi

Süre	TMS ye göre Normal Amortisman Yöntemi	VUK'a göre Normal Amortisman Yöntemi
	$(40.000 - 5.000) / 5 = 7.000$	$40.000 \times 0,20 = 8.000$
1. yıl	$(7.000 / 12 \times 2) 1.166.66$	8.000
2. yıl	7.000	8.000

3. yıl	7.000	8.000
4. yıl	7.000	8.000
5. yıl	7.000	8.000
6. yıl	5.833.34	

b) Azalan bakiyeler amortisman yöntemine göre TMS ve VUK hesaplamaları aşağıda yer alan çizelge 3’de gösterilmiştir

Çizelge 3: Azalan Bakiyeler Amortisman Yöntemi

Süre	TMS’ye göre Azalan Bakiyeler Amortisman Yöntemi	VUK’a göre Azalan Bakiyeler Amortisman Yöntemi
	40.000	40.000
1. yıl	$((40.000 \times 0,40)/12 \times 2) = 2666.6$	$40.000 \times 0,40 = 16000$
2. yıl	$(40.000 - 2666.6) \times 0,40 = 14.933$	$(40.000 - 16.000) \times 0,40 = 9.600$
3. yıl	$(37.333 - 14.933) \times 0,40 = 8.96$	$(24.000 - 9.600) \times 0,40 = 5.760$
4. yıl	$(22.4 - 8.96) \times 0,40 = 5.376$	$(14400 - 5.760) \times 0,40 = 3.456$
5. yıl	$(13.44 - 5.376) \times 0,40 = 3.2256$	$8.640 - 3.456 = 5.184$
6. yıl	$8.064 - 3.2256 = 4.8384$	

Çizelge 2 de yukarıda verilen soru TMS’nin kullanımına izin verdiği bir yöntem olan normal amortisman yöntemine göre çözümlenmiştir. Buna göre

1. Yılda başlayarak 5 yıl boyunca eşit miktarda amortisman ayrılmıştır. Çizelge 3 de ise VUK'un kullanılmasına izin verdiği azalan bakiyeler amortisman yöntemi kullanılarak soru çözülmüştür. Yani her yıl ayrılan amortisman yöntemi azaltılmıştır.

TMS de azalan bakiyeler yöntemine göre amortisman ayrılırken varlığın hurda değeri dikkate alınmamaktadır.

c) Üretim miktarı yöntemine göre TMS ve VUK hesaplamaları aşağıda yer alan çizelge 4'de gösterilmiştir

Üretim bölümünde kullanılan makinenin bir faydalı ömrü süresince kullanım ölçüsünün 45.000 birim olduğu belirlenmiştir. Makinenin faaliyet dönemlerinde kullanım birimi ve hesaplanacak amortisman tutarları şöyledir:

Amortisman gideri=
$$\frac{(Maliyet\ Bedeli - Hurda\ Değer) \times \text{Çalışma Birimi}}{\text{Toplam Çalışma Birimi}}$$

Çizelge 4: Üretim Miktarı Yöntemi

Yıllar	Kullanılan Birimler	Hesaplama	Amortisman Tutarı
1. yıl	750	$27.000 \times (750/45.000)$	450 TL
2. yıl	9.000	$27.000 \times (9.000/45.000)$	5.400 TL
3.yıl	9.000	$27.000 \times (9.000/45.000)$	5.400 TL
4.yıl	9.000	$27.000 \times (9.000/45.000)$	5.400 TL
5.yıl	9.000	$27.000 \times (9.000/45.000)$	5.400 TL
6.yıl	8.250	$27.000 \times (8.250/45.000)$	4.950 TL

Çizelge 4 de yukarıdaki sorunun üretim miktarı yöntemine göre çözümlenmesi görülmektedir. Bu yöntem TMS'nin kullanımına izin verdiği bir yöntemdir ve üretilen miktara göre amortisman ayrılmaktadır.

2.1.3.6 Maddi Duran Varlıkların Bilanço Dışı Bırakılması

Maddi duran varlıklar satıldığında ya da kullanım süresi sonrasında duran varlıktan yarar beklenmediği durumlarda bilanço dışı bırakılır. Duran varlık TMS 17 Finansal Kiralama standardında yer alan varlıkların özelliğini taşııyorsa, bilanço dışı bırakıldığında gelir tablosu ile ilişkilendirilir, kazançlar ise hasılat olarak sınıflandırılmaz. Standartta duran varlıkların satışında eğer TMS 17 Finansal Kiralama Standardının konusuna girmiyorsa; TMS 18 Hasılat standardındaki unsurların uygulanacağı belirtilmektedir. Varlığın bilanço dışı bırakılmasında oluşacak kazanç ya da kayıplar varlığın defter değeri ile elden çıkarıldığında tahsil edilen net tutar arasındaki fark olarak belirlenir.

Standardın 72.maddesine göre; bir maddi duran varlık kaleminin elden çıkarılması nedeniyle ortaya çıkan alacaklar başlangıçta gerçeğe uygun değeri ile muhasebeleştirilir. Eğer ilgili kalem için yapılan ödeme ertelenmişse, alınan tutar başlangıçta peşin fiyat eşdeğeri ile muhasebeleştirilir. Oluşan alacağın nominal değeri ile peşin fiyat eşdeğeri arasındaki fark, TMS 18'e uygun olarak alacak üzerindeki bileşik getiriye yansıtacak şekilde faiz geliri olarak finansal tablolara yansıtılır.

Örnek: Bir işletmenin kullandığı demirbaşın kayıtlı değeri 9.000 TL, birikmiş amortismanı 5.760 TL'dir Yeniden değerlendirme artış fonunda ise 1.440 TL bulunmaktadır. 05.05.2013 tarihinde demirbaş 5.500 TL ye peşin olarak satılmıştır.

İstenen: Gerekli muhasebe kaydını yapınız.

Çözüm:

31.12.2006			
100 Kasa Hesabı		5.500	
257 Birikmiş Amortismanlar Hesabı		5.760	
522 Maddi Duran Varlık Yeniden Değerleme Artışları Hesabı		1.440	
	255 Demirbaşlar Hesabı		9.000
	649 Diğer Olağan Gelir ve Karlar Hesabı		3.700
Demirbaş satış kaydı/...../.....		

2.1.4 Maddi Olmayan Duran Varlıkların Değerlemesi

Maddi olmayan duran varlıkları günümüz işletmeleri için önemli varlıklardandır. Gelişen ekonomi maddi olmayan duran varlıkların önemini daha da arttırmaktadır.

2.1.4.1 Maddi Olmayan Duran Varlıkların Tanımı ve Kapsamı

Maddi olmayan duran varlıklar, herhangi bir fiziksel varlığı bulunmayan ve işletmenin belirli bir şekilde yararlandığı veya yararlanmayı beklediği aktifleştirilen giderler ile belirli koşullar altında hukuken himaye gören haklar ve şerefiyenin izlendiği hesap kümesidir (Türedi, 2011: 310). Maddi olmayan duran varlıklar tek düzen hesap planında 26 maddi olmayan duran varlıklar grubunda izlenmektedir.

Türkiye Muhasebe Standartlarında 38 numaralı standartta Maddi Olmayan Duran Varlıkların içeriği, kapsamı ve itfası ile ilgili açıklamalara yer verilmiştir. Bazı maddi olmayan duran varlıklar; kompakt disk (bilgisayar yazılımı olması durumunda), yasal belge (lisans ya da patent durumunda) ya da film gibi fiziksel cisimlerin içinde ya da üzerinde yer alabilir. İşletme, maddi olan ve olmayan unsurlar içeren bir varlığın, "TMS 16 Maddi Duran Varlıklar" Standardına göre mi, yoksa maddi olmayan duran varlık olarak bu standarda göre mi ele alınması gerektiğine karar verirken, hangi unsurun daha önemli olduğuna ilişkin olarak muhakemede bulunur. Örneğin, özel bir bilgisayar yazılımı olmadan çalışmayan bilgisayar kontrollü bir makine için, ilgili yazılım,

söz konusu donanımın önemli bir parçasıdır ve maddi duran varlık olarak değerlendirilir. Bilgisayarın çalışma sistemi için de aynısı geçerlidir. Yazılımın, ilgili donanımın ayrılmaz bir parçası olmaması durumunda, bilgisayar yazılımı maddi olmayan duran varlık olarak değerlendirilir (TMS 38. 4).

Bu standart aşağıda sayılanlar hariç olmak üzere maddi olmayan duran varlıkların muhasebeleştirilmesinde tüm işletmeler tarafından uygulanmalıdır (TMS-38. 2):

- ✓ Başka bir standardın kapsamına giren maddi olmayan duran varlıklar
- ✓ TMS 39 Finansal Araçlar: "Muhasebeleştirme ve Ölçme" Standardında tanımlanan finansal varlıklar,
- ✓ Araştırma ve değerlendirme varlıklarının muhasebeleştirilmesi ve ölçümü ve
- ✓ Madenler, petrol, doğal gaz ve benzeri yenilenemeyen kaynakların geliştirilmesi ve çıkarılmasına ilişkin harcamalar.

2.1.4.2 Maddi Olmayan Duran Varlıkların TMS'ye Göre Değerlemesi

Maddi olmayan duran varlıklar işletme varlıklarına dahil edilirken, ilk muhasebeleştirilmesinin ve dönem sonu değerlemesinin nasıl olacağı TMS 38 de ayrıntılı olarak yer almaktadır.

2.1.4.2.1 Maddi Olmayan Duran Varlıkların İlk Muhasebeleştirilmesi

Bir maddi olmayan duran varlık sadece aşağıdaki koşulların varlığı halinde aktif olarak kaydedilerek finansal tablolara alınmaktadır (Gökçen v.d, 2006: 342):

- ✓ Varlığa ilişkin gelecekteki ekonomik faydanın işletmeye bakışının muhtemel olması
- ✓ Varlığın maliyetin güvenilir bir biçimde ölçülebilmesi

Bu standarda göre maddi olmayan varlıklar, başlangıçta maliyetle değerlendirilmektedir.

İşletme birleşmelerinde üretilen ve edinilen şerefiye olmak üzere iki şekilde açıklanmaktadır. Bunlardan işletme içerisinde üretilen şerefiye 38 no'lu standartta açıklanmakta olup, işletme tarafından kontrol edilememesi ve maliyeti güvenli olarak ölçülememesi nedeniyle varlık olarak kabul edilmemekte iken, işletme birleşmelerinden elde edilen şerefiye ise varlık olarak kabul edilmektedir. Ancak TFRS 3'de işletme birleşmelerinden edinilen şerefiyelerin itfa edilmeyeceği bunun yerine en az yılda bir kez değer düşüklüğü testine tabi tutulacağı açıklanmıştır (Akgül, 2005: 45). Maddi olmayan duran varlık olan şerefiyeler işletme içinde oluşturuluyorsa, maliyetinin güvenilir bir şekilde tespit edilme imkanının olmamasından, varlık olarak muhasebeleştirilmez. Pozitif şerefiye, bir işletme devralınırken katlanılan maliyet ile söz konusu işletmenin rayiç bedelle hesaplanan net varlıklarının değeri arasındaki olumlu farktır. Negatif şerefiye ise bir işletme devralınırken katlanılan maliyet ile söz konusu işletmenin rayiç bedelle hesaplanan net varlıklarının değeri arasındaki olumsuz farktır. İşletme içinde edinilen diğer maddi olmayan duran varlıklar iki aşamadan oluşmaktadır. Bu aşamalar araştırma ve geliştirmedir.

Araştırmada ortaya çıkan hiçbir maddi olmayan varlığın kayıtlanamayacağı, araştırma safhasındaki harcamaların gider olarak kayıtlanması gerektiği belirtilmiştir (TMS-38.54). Böyle bir yaklaşım sergilenmesinin nedeni işletmenin, araştırma safhasında işletmeye gelecekte fayda sağlaması muhtemel bir maddi olmayan varlığın mevcudiyetini ispatlayamamasıdır. Bu nedenle araştırma safhasında ortaya çıkan harcamalar dönem gideri olarak muhasebeleştirilir (Saban ve Genç, 2005: 127).

Araştırma faaliyetleri ile ilgili örnekler şunlardır (TMS38.56):

- ✓ Yeni bilgi elde edilmesine yönelik faaliyetler;
- ✓ Araştırma bulguları ve diğer bilgilerin uygulanmasına yönelik olarak değerlendirme ve nihai seçim araştırması;
- ✓ Malzeme, aygıt, ürün, süreç, sistem veya hizmetler için alternatif araştırması ve

- ✓ Yeni veya geliştirilmiş malzeme, aygıt, ürün, süreç, sistem veya hizmetlerin olası alternatiflerinin oluşturulması, tasarlanması, değerlendirilmesi ve nihai seçimi.

Geliştirme safhasında; sadece ve sadece, aşağıdaki koşulların tamamının varlığı halinde, geliştirmeden (veya işletme bünyesinde yürütülen bir projenin geliştirme safhasından) kaynaklanan maddi olmayan duran varlıklar muhasebeleştirilir (TMS18.59):

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

Sonuç olarak; araştırma aşamasında henüz bir varlık oluşmadığında yapılan harcamalar gider olarak kaydedilirken; geliştirme aşamasında ise maddi olmayan duran varlığın mevcut olması, satışa hazır ve satma niyetinde olunması ve maliyetinin ölçülebilir olmasından dolayı harcamalar aktifleştirilir.

Örnek: Y işletmesi bir mamul üretmek için 10.05.2013 tarihinde 30.000 TL değerinde araştırma gideri yapmıştır ve harcamalar bankadan ödenmiştir.

İstenen: Gerekli muhasebe kayıtlarını yapınız.

Çözüm:

10.05.2013	
750 Araştırma ve Geliştirme Giderleri Hesabı	30.000
102 Bankalar Hesabı	30.000
Araştırma giderinin kayıdı/...../.....

10.05.2013	
630 Araştırma ve Geliştirme Giderleri Hesabı	30.000
751 Araştırma ve Giderleri Yansıtma Hs.	30.000
/...../.....

Burada 750 no'lu hesabı kullanmamızın sebebini açıklamak için bu hesabın içeriğini bilmemiz gerekmektedir. 750 Araştırma ve Geliştirme Giderleri hesabında, üretim maliyetlerini düşürmek, satışları artırmak ve yeni üretim biçim ve teknolojilerini işletmede uygulamak, işletmede kullanılan üretim biçim ve teknolojilerini geliştirmek, üretimde kullanılan teçhizatın yenilerinin ve mevcutlarının geliştirilmesine ilişkin araştırmalar yapmak, satış ve pazarlama faaliyetlerini geliştirmek için yapılan harcamalar izlenir.

Örnek: Y işletmesi hazırladığı proje için 16.05.2013 tarihinde 40.000 TL'lik geliştirme gideri yapmıştır ve harcamalar nakit olarak ödenmiştir.

İstenen: Gerekli muhasebe kayıtlarını yapınız?

Çözüm:

10.05.2013			
263 Araştırma ve Geliştirme Giderleri Hesabı	40.000		
100 Kasa Hesabı		40.000	
Geliştirme giderinin kaydı			
...../...../.....			

Yeni ürün ve teknolojilerin oluşturulması, mevcutların geliştirilmesi ve benzeri amaçlarla yapılan her türlü harcamaların aktifleştirilen tutarları 263 no'lu hesapta izlendiği için burada 263 no'lu hesap kullanılmıştır.

Aşağıdaki haller haricinde, bir maddi olmayan duran varlık için yapılan harcamalar gider olarak kaydedilir (TMS38.68);

- ✓ Finansal tablolara alınma kriterini taşıyan maddi olmayan varlığın maliyetinin parçasını oluşturan harcamalar
- ✓ İktisap şeklindeki bir birleşme işleminde elde edilen ve maddi olmayan varlık olarak finansal tablolara alınmayan kalemler.

2.1.4.2.2 Maddi Olmayan Duran Varlığın Dönem Sonu Değerlemesi

Maddi olmayan duran varlıklar dönem sonlarında maliyet bedeli ya da yeniden değerlendirme değerlerinden biri ile değerlendirilir (TMS-38.72).

2.1.4.2.2.1 Maliyet Bedeli

Maliyet Bedeli; bir maddi olmayan duran varlık, mali tablolarda maliyetinden birikmiş amortismanları ve eğer ayrılmış ise değer düşüklüğü karşılıkları düşüldükten sonra kalan değerdir (TMS- 38.74).

2.1.4.2.2.2 Yeniden Değerleme Yöntemi

İlk mali tablolara alınma sonrasında, maddi olmayan bir varlık, mali tablolarda yeniden değerlendirilmiş tutarı (yeniden değerlendirme tarihindeki makul değeri) üzerinden gösterilir. Yeniden değerlendirilmiş tutar, yeniden değerlendirme tarihindeki gerçeğe uygun değerden, birikmiş itfa payları ve birikmiş değer

düşüklüğü zararlarının indirilmesi suretiyle bulunan değerdir. Bu standart kapsamındaki yeniden değerlemenin, aktif bir piyasadaki fiyatlar esas alınarak yapılması şarttır. Yeniden değerlendirme bilanço tarihi itibarıyla, ilgili varlığın makul değerinin mali tablolarındaki kayıtlı tutarından önemli ölçüde farklı olmasına neden olmayacak şekilde düzenli aralıklarla yapılır. Maddi olmayan bir varlık yeniden değerlendirilirse aktif bir piyasası olmayanlar hariç, aynı sınıftaki tüm diğer varlıklarda yeniden değerlendirilir (Gökçen v.d, 2006:345-346).

Standardın 81. maddesinde yeniden değerlemeye tabi tutulacak maddi olmayan duran varlık grubunda aktif piyasası olmayan bir maddi olmayan duran varlık hesabının yeniden değerlemeye tabi tutulamaması durumunda, varlığın maliyetinden birikmiş itfa payları ve varsa değer düşüklüğü zararları düşülerek izlenir. Bir maddi olmayan duran varlığın defter değerinin yeniden değerlendirme işlemi sonucunda artması durumunda, söz konusu artış doğrudan, yeniden değerlendirme fazlası adı altında özkaynağa alacak kaydedilir. Ancak, anılan yeniden değerlendirme artışının, varsa daha önce aynı varlık için kâr veya zararda muhasebeleştirilen yeniden değerlendirme azalışını ortadan kaldıran kısmı, kâr veya zararda muhasebeleştirilir (TMS-38.85).

Bir maddi olmayan duran varlığın defter değerinin yeniden değerlendirme işlemi sonucunda azalmış olması durumunda, söz konusu azalan tutar, kâr veya zararda muhasebeleştirilir. Ancak, anılan varlık için yeniden değerlendirme fazlasında mevcut bakiye ölçüsünde bir azalış olduğu sürece, söz konusu azalış yeniden değerlendirme fazlası adı altında doğrudan özkaynağa borç kaydedilir (TMS-38.86). Özkaynakta yer alan birikmiş yeniden değerlendirme fazlası, elde edildiğinde, doğrudan, dağıtılmamış kârlara nakledilebilir. Değerleme fazlasının tamamı, ilgili varlığın kullanımdan çekilmesi veya elden çıkarılması durumunda elde edilebilir. Ancak, değerlendirme fazlasının bir kısmı, ilgili varlık işletme tarafından kullanıldıkça elde edilebilir, böyle bir durumda, elde edilen değerlendirme fazlası tutarı, söz konusu varlığın yeniden değerlendirilmiş defter değeri esas alınarak hesaplanan itfa payları ile tarihi maliyetinin esas alınmış olması durumunda muhasebeleştirilmesi gereken itfa payları

arasındaki farktır. Yeniden değerlendirme fazlasından dağıtılmamış kârlara yapılan transfer, gelir tablosu aracılığıyla yapılmaz (TMS-38.87).

2.1.4.3 Maddi Olmayan Duran Varlıkların VUK'a Göre Değerlemesi

Maddi duran varlıkların VUK'na göre değerlemesinde ilk değerlendirme ve dönem sonu değerlemesi şöyle olmaktadır:

2.1.4.3.1 Maddi Olmayan Duran Varlığın İlk Muhasebeleştirilmesi

Haklar VUK' a göre gayrimenkuller gibi değerlendirilir. Buna göre haklar maliyet bedeli ile değerlendirilir (VUK madde 269). Kuruluş ve örgütlenme giderleri ise; VUK 269. maddesinde mukayyet değer ile değerlendirileceği belirlenmekte, ancak kuruluş ve örgütlenme giderlerinin aktifleştirilmesi bu maddeye göre ihtiyaridir. Peştemallıklar ise yine bu madde hükmüne göre ilk muhasebeleştirildiğinde mukayyet değer ile değerlendirilir. Kiracı tarafından kiralanılan ve gayrimenkulün değerini arttıran harcamalar VUK 272. maddesine göre özel maliyetler hesabına maliyet bedeli ile kaydedilmektedir.

2.1.4.3.2 Maddi Olmayan Duran Varlığın Dönem Sonu Değerlemesi

VUK 5024 sayılı yasa ile yürürlüğe giren enflasyon düzeltmesi ve muhasebesi ile ilgili yasaya göre; Tükenme Payına Tabi Duran Varlıklar bilançoda görünen değeri içerisinde Reel Olmayan Finansman Maliyeti (ROFM) var ise bu tutar düşüldükten sonra, maliyet bedeli ile deftere kayıt tarihindeki düzeltme katsayısı kullanılarak düzeltmeye tabi tutulur (Ataman, 2005: 166). Enflasyon oranı % 10'u geçmediği için günümüzde enflasyon muhasebesi uygulanmamaktadır.

2.1.4.4 Maddi Olmayan Duran Varlıkların Değerlemesinin TMS ve VUK Açısından Karşılaştırılması

TMS şerefiyeyi işletme içi oluşturulan şerefiye ve işletme birleşmeleri sonucunda edinilen şerefiye olarak iki şekilde açıklamıştır. İşletme içi oluşturulan şerefiyeler işletme tarafından kontrol edilememesi ve maliyetinin güvenilir olarak ölçülememesinden dolayı aktifleştirilmeyip gider olarak kaydedilmektedir. VUK'da ise işletme içi oluşturulan şerefiye kavramı yer almamaktadır.

Standart araştırma ve geliştirme giderlerini araştırma ve geliştirme evreleri olarak ayrı ayrı açıklamış ve yapılan giderin özelliğine göre aktifleştirilmesinde değişiklik yapılacağı belirtilmiştir. Araştırma aşamasında henüz bir varlığın olmaması sebebiyle harcamanın gider olarak yazılacağı; geliştirmede ise varlığın değerini arttırıcı harcama yapıldığından aktifleştirileceği belirtilmektedir. Araştırma ve geliştirme giderlerinin hangi maliyet ölçüsü ile değerlendirileceği konusunda VUK'da özel bir hüküm olmamakla 289. madde hükmüne göre araştırma ve geliştirme giderlerinin mukayyet değerleriyle değerlemesi gerekmektedir (Çelik, 2012: 174).

Kuruluş ve örgütlenme giderlerinin VUK'da aktifleştirmenin ihtiyari olduğu yer almaktadır.

Dönem sonu değerlemesinde ise; TMS maliyet ya da yeniden değerlendirme yöntemlerinden birinin kullanılmasını belirtirken; VUK'a göre ise kayıtlara alınan varlıkların dönem sonlarında enflasyon dönemlerinde, enflasyon düzeltme katsayısı ile çarpılarak değerlendirilmelidir.

Örnek: A şirketi B şirketini 2001 yılında satın alma yöntemine göre devralmıştır. B şirketinin gerçeğe uygun değerle hesaplanmış tanımlanabilir net varlıklarının değeri 275.000 TL, satış maliyeti ise 250.000 TL olarak belirlenmiştir. Bu durumda 25.000 TL'lik negatif şerefiye ortaya çıkmaktadır. B şirketindeki tanımlanabilir net varlıkların defter değeri ise bilançoda 199.000 TL olarak görünmektedir.

İstenen: A şirketine göre muhasebe kaydını yapınız.

Çözüm:

31.12.2013	
121 Alacak Senetleri Hesabı	59.000
153 Ticari Mallar Hesabı	47.000
180 Gelecek Aylara Ait Giderler Hesabı	25.000
252 Binalar Hesabı	85.000
253 Tesis Makine Cihazlar Hesabı	43.000
254 Taşıtlar Hesabı	26.000
255 Demirbaşlar Hesabı	24.000
482 Negatif Şerefiye Hesabı	25.000
320 Satıcılar Hesabı	20.000
321 Borç Senetleri Hesabı	14.000
500 Sermaye Hesabı	250.000
...../...../.....	

Yine 5 yıllık amortisman süresinin belirlendiği varsayımı altında 31.12.2013 itibariyle aşağıdaki amortisman kaydı yapılacaktır.

31.12.2013	
482 Negatif Şerefiye Hesabı	5.000
679 Diğer Olağan Dışı Gelir ve Karlar Hesabı	5.000
...../...../.....	

Örnek: İşletme 10.04.2013 tarihinde 4 yıllık olarak kiraladığı bir dükkan için 5.000 TL tutarında dekarosyon harcaması yapıyor. KDV % 8 hariç.

İstenen: Gerekli muhasebe kaydını yapınız?

Çözüm:

10.04.2013	
264 Özel Maliyetler Hesabı	5.000
191 İndirilecek KDV Hesabı	400
100 Kasa Hesabı	5.400
...../...../.....	

2.1.4.5 Maddi Olmayan Duran Varlıklarda İtfa

Maddi olmayan duran varlığın eskime ve yıpranma payı itfa olarak isimlendirilmektedir. Maddi olmayan duran varlığın itfasına ilişkin açıklamalara hem muhasebe standartlarında hem de vergi mevzuatında yer verilmiştir. Buna göre bir maddi olmayan duran varlığın itfası aşağıda her iki düzenleme kapsamında açıklanmaktadır.

2.1.4.5.1 TMS'ye Göre İtfa ve Yöntemleri

Bir maddi olmayan duran varlığın yararlı ömrünün belirlenmesinde, aşağıdakiler de dahil olmak üzere birçok unsur dikkate alınır (TMS38.90):

- ✓ Varlığın işletme tarafından beklenen kullanım süresi ve başka bir yönetim ekibi tarafından etkin olarak kullanılıp kullanılmayacağı,
- ✓ Varlığa özgü ürün yaşam süresi ve aynı şekilde kullanılan benzer varlıklara ilişkin yararlı ömür tahminlerine ilişkin kamuoyu bilgisi,
- ✓ Teknik, teknolojik, ticari veya diğer kullanımdan kaldırılma nedenleri,
- ✓ Varlığın içinde bulunduğu sektörün istikrarı ve varlıktan sağlanan ürün veya hizmetlere ilişkin pazar talebindeki değişiklikler,
- ✓ Rakiplerden veya potansiyel rakiplerden beklenen eylemler;
- ✓ Varlıktan beklenen gelecekteki ekonomik yararları sağlamak için gerekli bakım harcamalarının düzeyi ile işletmenin bu düzeye ulaşma kapasite ve niyeti,
- ✓ Varlık üzerindeki kontrol süresi ve varlığın kullanımı ile ilgili, buna ilişkin kiralama bitiş tarihi gibi, yasal ve benzeri sınırlamalar,
- ✓ Varlığın yararlı ömrünün, işletmenin sahip olduğu diğer varlıkların yararlı ömürlerine bağımlı olup olmadığı.

Burada revizyona tabi tutulan standartta "belirsiz" teriminin "sınırsız" anlamına gelmediği belirtilmektedir (IAS 38, paragraf 91). Buna göre, maddi olmayan bir duran varlığın belirsiz olan faydalı ömrünün, performans standardını korumak için gerekli planlanmış gelecek harcamalara bağlı olmadığı sonucu ortaya çıkmaktadır (Akgül, 2005: 42).

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 beklenen gelecekteki ekonomik yararların tahmin edilen kullanım şekillerine göre belirlenir ve söz konusu gelecekteki ekonomik yararların tahmin edilen kullanım şekillerinde bir değişiklik olmadıkça, ilgili yöntem dönemden döneme tutarlı bir şekilde uygulanır (TMS38.98). Bir varlığın itfa edilebilir tutarı, hurda değeri düşüldükten sonra belirlenmektedir.

Hurda değerın sıfırdan farklı olması, işletmenin söz konusu maddi olmayan duran varlığı ekonomik ömrünün sonundan önce elden çıkarmayı beklediğini göstermektedir (Akgül, 2005: 43). Maddi olmayan bir varlığın bakiye değerinin, aşağıdaki durumlar dışında sıfır olacağı varsayılır (Özkan, 2006) :

- ✓ Varlığın faydalı ömrü sonunda üçüncü bir tarafça alınacağına ilişkin bir taahhüt varsa,
- ✓ Varlığın aktif bir piyasası varsa
- ✓ Piyasanın varlığın ekonomik ömrü sonunda da mevcut olması muhtemelse
- ✓ Bakiye değer bu piyasa esas alınarak belirlenebiliyorsa

2.1.4.5.2 VUK'a Göre İtfa ve Yöntemleri

VUK'un 326. maddesinde maddi olmayan duran varlıklardan kuruluş ve örgütlenme giderleri ve peştemallıkların mukayyet değerleri üzerinden 5 yıl eşit miktarda itfa edileceği açıklanmıştır. Özel maliyetler ise 327. madde de ayrı olarak açıklanmış ve kira süresinde itfa edileceği belirtilmiştir. Ancak kira süresi belirsiz olan varlıkların itfası 5 yıl içinde olacaktır. Ayrıca bu

düzenlemelerin yanı sıra bilindiği üzere 5024 sayılı kanunla yapılan değişiklikle, VUK'da yapılan düzenleme ile duran varlıkların amortismanında kullanılacak oranların tespitinde faydalı ömürlerin esas alınacağı açıklanmıştır (Akgül, 2005: 44). VUK'da varlıkların itfası her yıl eşit olarak ayrılacağından normal yöntem kullanılmaktadır.

2.1.4.5.3 İtfa ve Yöntemlerinin TMS ve VUK Açısından Karşılaştırılması

Standartta faydalı ömür açıklanırken bazı maddi olmayan duran varlıkların (kompakt disk, yasal belge ve film gibi) faydalı ömürleri belirsiz olduğundan, bu varlıkların itfa edilmemektedir. Ancak VUK'a göre, tüm maddi olmayan duran varlıkların itfa edilmesi gerekmektedir. TMS'de varlıkların itfası açıklanırken hurda değer açıklaması yapılmakta ve itfanın hesaplamasından önce hurda değer düşülmesi gerekmektedir. VUK'da ise hurda değer kavramı yer almamıştır. Varlık kayıtlı değer üzerinden itfa edilmektedir. Standartta normal, azalan ve üretim yöntemi olmak üzere çeşitli itfa yöntemlerine yer verilmekte iken, VUK'da sadece normal itfanın kullanılmasına izin verilmektedir.

2.1.5 Standartta Adı Geçen Diğer Duran Varlıkların Değerlemesi

Türkiye Muhasebe Standardında ayrıca yer almasına rağmen tek düzen hesap planında maddi ve maddi olmayan duran varlıklar içerisinde yer alan standartlar aşağıda yer almaktadır:

2.1.5.1 Yatırım Amaçlı Gayrimenkullerin Değerlemesi

Standartta ayrıca değerlemesine yer verilen varlıklardan olan yatırım amaçlı gayrimenkullerin TMS 40 da yer alan açıklamaları, değerlendirilmesi ve değerlemesinin VUK ile karşılaştırılması aşağıdadır.

2.1.5.1.1 Yatırım Amaçlı Gayrimenkullerin Tanımı ve Kapsamı

Standartta göre gayrimenkuller iki grupta değerlendirilir. Bunlar yatırım amaçlı gayrimenkuller ve sahibi tarafından kullanılan gayrimenkullerdir. Yatırım amaçlı gayrimenkuller, işletme tarafından kira ve /veya sermaye kazancı elde etmek için elde tutulurlar (Örten v.d, 2011: 618). Standart, sahibi tarafından kullanılan gayrimenkulleri tanımlamak suretiyle olası tereddütleri engellemek istemektedir. Buna göre, sahibi veya finansal

kiralama sözleşmesine göre kiracısı tarafından, mal veya hizmet üretiminde kullanılan, mal veya hizmet tedarikinde kullanılan veya idari amaçlarla kullanılan gayrimenkuller "sahibi tarafından kullanılan gayrimenkuller" olarak kabul edilecektir (www.ozdogrular.com).

Yatırım amaçlı gayrimenkuller TMS de maddi duran varlıklardan ayrı bir sınıf olarak yer almakta ve "TMS 40 Yatırım Amaçlı Gayrimenkuller" standardında izlenmektedir. Standartta yatırım amaçlı gayrimenkullerin diğer maddi duran varlıklardan farklılıkları ve gayrimenkullerin hangi hallerde bu standartta izleneceği açıklanmıştır. Buna göre bir gayrimenkulün yatırım amaçlı gayrimenkul niteliği taşıması için aşağıdaki özelliklere sahip olması gerekmektedir:

Faaliyet kiralaması çerçevesinde kiracı tarafından elde tutulan gayrimenkule ilişkin bir hakkın yatırım amaçlı gayrimenkul olarak sınıflandırılması ve muhasebeleştirilmesi ancak ve ancak söz konusu gayrimenkulün, yatırım amaçlı gayrimenkul tanımına girmesi ve kiracının gerçeğe uygun değer yöntemini kullanması durumunda mümkündür(TMS40.6). Yatırım amaçlı gayrimenkuller, kira ve/veya sermaye kazancı elde etmek amacıyla, elde tutulan (sahibi veya finansal kiralama sözleşmesi sonucu kiracı tarafından) arazi ve binalardır (UFRS Cep Kitapçığı, 2007: 73). Sahibi tarafından kullanılan gayrimenkullere "TMS 16 Maddi Duran Varlıklar Standardı uygulanır. Yatırım amaçlı gayrimenkullere ilişkin örneklere aşağıda yer verilmiştir (TMS40.7):

- ✓ Normal iş akışı çerçevesinde kısa vadede satılmaktan ziyade, uzun vadede sermaye kazancı elde etmek amacıyla elde tutulan arsalar
- ✓ Gelecekte nasıl kullanılacağına karar verilmemiş arsalar (işletme, araziyi sahibi tarafından kullanılan gayrimenkul olarak kullanmaya veya normal iş akışı çerçevesinde kısa vadede satmaya karar vermemiş ise, söz konusu arazinin sermaye kazancı elde etmek amacıyla elde tutulduğu varsayılır)

- ✓ İşletmenin sahip olduğu (veya finansal kiralama işlemi çerçevesinde işletme tarafından elde tutulan) ve bir veya daha fazla faaliyet kiralamasına konu edilen binalar
- ✓ Bir veya daha fazla faaliyet kiralaması çerçevesinde kiralanmak üzere elde tutulan boş bir bina

Diğer hususların yanı sıra, finansal kiralama işlemi çerçevesinde bir kiracının finansal tablolarında muhasebeleştirilen yatırım amaçlı gayrimenkul hakları ile kiraya verenin finansal tablolarında faaliyet kiralaması işlemi çerçevesinde kiracıya sağlanan yatırım amaçlı gayrimenkullerin ölçülmesine ilişkin hükümler de bu Standart kapsamındadır. "TMS 17 Kiralama İşlemleri" Standardında düzenlenen hususlar, aşağıdakiler de dahil olmak üzere, bu standardın kapsamına girmez:

- ✓ Kiralamaların finansal ya da faaliyet kiralaması olarak sınıflandırılması;
- ✓ Yatırım amaçlı gayrimenkullerden elde edilen kiralama gelirlerinin muhasebeleştirilmesi
- ✓ Faaliyet kiralaması çerçevesinde edinilen gayrimenkul hakkının kiracının finansal tablolarında ölçülmesi,
- ✓ Finansal kiralamaya konu net yatırımın kiraya verenin finansal tablolarında ölçülmesi,
- ✓ Satış ve geri kiralama işlemlerinin muhasebeleştirilmesi,
- ✓ Finansal kiralamalara ve faaliyet kiralamalarına ilişkin olarak kamuoyuna yapılacak açıklama.

2.1.5.1.2 Yatırım Amaçlı Gayrimenkullerin TMS'ye göre Değerlemesi

Yatırım amaçlı gayrimenkuller standardında, iki değerlendirme yöntemine yer verilmiştir (Akbulut, 2008: 27-28). Bunlar maliyet modeli ve gerçeğe uygun değer yöntemidir. Yatırım amaçlı gayrimenkullerin gerçeğe uygun değeri, karşılıklı pazarlık ortamında, bilgili ve istekli gruplar arasında bir varlığın el değiştirmesi ya da bir borcun ödenmesi durumunda ortaya çıkması gereken tutardır. Gerçeğe uygun değer yöntemi, yatırım amaçlı bir

gayrimenkulün bilanço tarihindeki piyasa koşullarını yansıtır. Bu yöntemin uygulanması halinde, yatırım amaçlı gayrimenkulün gerçeğe uygun değerindeki değişimden kaynaklanan kazanç veya kayıp, olduğu dönemde kâr veya zarara dahil edilmektedir (TMS 40, 35, 36, 38). Standarda göre yatırım amaçlı gayrimenkullerin değerlemesi iki aşamada ele alınmaktadır. Bunlar ilk alımda ve alım sonrası değerlemedir.

İlk Alımda Değerleme: Yatırım amaçlı gayrimenkul başlangıçta maliyeti ile ölçülür. İşlem maliyetleri de başlangıç ölçümüne dahil edilir (TMS 40, 20). Başka bir deyişle; yatırım amaçlı gayrimenkullerin alımda değerlemesi maliyet bedeli ile yapılır. Bu kapsamda, varlığın alımı ve inşa edilmesi ile ilgili giderler varlığın maliyet bedeline dahil edilir (Örten v.d, 2011: 622). Yatırım amaçlı bir gayrimenkulün maliyeti aşağıda belirtilen sebepler nedeniyle arttırılmaz (TMS 40, 23):

- ✓ İlk tesis maliyetleri (anılan maliyetler, ilgili gayrimenkulün yönetimin amaçladığı şekilde faaliyet göstermesi için gerekli olmadığı sürece),
- ✓ Yatırım amaçlı gayrimenkulün planlanan doluluk/kullanım düzeyine ulaşmasına kadar oluşan işletme zararları,
- ✓ Gayrimenkulün inşası veya geliştirilmesi sırasında ortaya çıkan aşırı tutarda artık malzeme, kayıp işçilik veya diğer kaynaklar.

Yatırım amaçlı gayrimenkul olması beklentisi ile inşa edilmekte ve geliştirilmekte olan gayrimenkuller, inşa ve geliştirme faaliyetleri tamamlanıncaya kadar "Maddi Varlıklar" Standardı hükümlerine göre değerlendirilir. İnşa ve geliştirme faaliyeti bittikten sonra söz konusu varlıklar, yatırım amaçlı gayrimenkul olarak nitelendirilirler. Bu kapsamda, söz konusu varlıktan beklenen faydanın sağlanmasına kadar yapılan giderler ilgili varlığın maliyetin oluşturur. Bunun dışında,

Başlangıç maliyetleri,

- ✓ Planlanan kapasite kullanım seviyesine ulaşmadan önce ortaya çıkan faaliyet zararları,

- ✓ Varlığın inşası ve geliştirilmesinde ortaya çıkan olağanüstü miktarda ilk madde, işçilik ve diğer kullanımları maliyete dahil edilmez.
- ✓ Varlığın alımı vadeli olarak yapılmışsa, vade farkları faiz gideri olarak Finansal Tablolara alınır (Örten v.d, 2011: 622).

Yatırım amaçlı gayrimenkullerin bazı bölümleri yenileme nedeniyle elde edilmiş olabilir. Örneğin, iç duvarlar orijinal duvarların yenilenmiş şekilleri olabilir. Muhasebeleştirme ilkesine göre bir işletme, muhasebeleştirme koşullarını karşılaması durumunda, mevcut yatırım amaçlı bir gayrimenkulün yenilenen bölümlerinin maliyetini anılan maliyetin gerçekleştiği tarihte ilgili yatırım amaçlı gayrimenkulün defter değerine ilave edebilir. Yenilenen bölümlerin defter değerleri ise, bu standarttaki ilkelere uygun olarak bilanço dışı bırakılır (TMS 40, 19).

Alım Sonrası Değerleme: Standartta yatırım amaçlı gayrimenkullerin alım sonrasında değerlemesinde iki yöntem kullanılmaktadır. Bunlar; Gerçeğe Uygun Değer yöntemi ve Maliyet Değeri yöntemidir. İşletmelerde Gerçeğe Uygun Değerin güvenilir olarak ölçülemediği durumlardaki istisnalar hariç olmak üzere, iki yöntemden dilediklerini seçmekte serbesttirler. İşletmeler seçtikleri yöntemi, tüm yatırım amaçlı gayrimenkuller için uygularlar. Bir başka ifadeyle, bazı yatırım amaçlı gayrimenkuller için Gerçeğe Uygun Değer, bazıları için Maliyet Bedeli yöntemi uygulanamaz (Örten v.d, 2011: 622-623).

2.1.5.1.2.1 Gerçeğe Uygun Değer Yöntemi

İlk değerlemeden sonra, gerçeğe uygun değer yöntemini seçen işletmeler, tüm yatırım amaçlı gayrimenkullerini bu standardın "gerçeğe uygun değer güvenilir bir şekilde tespit edilememesi" maddesinde belirtilen istisnalar hariç, gerçeğe uygun değerle değerler (Çelik, 2012: 152). Gerçeğe uygun değer, belirli bir tarihe özgü değerdir. Piyasa koşulları değişebileceğinden, gerçeğe uygun değer olarak sunulan tutar başka bir zaman için tahmin edilmesi durumunda hatalı veya uygunsuz olabilir. Gerçeğe uygun değer tanımı; fiyatta, bilgili ve istekli taraflar arasında gerçekleşen işlemlerde ilgili varlıkların takası ve sözleşmenin yerine

getirilmesi işleminin eşanlı olmadığı durumlarda yapılması ihtimali olan, hiçbir değişikliğin olmadığı, satış işlemi ile ilgili varlıkların takası ve sözleşmenin yerine getirilmesi işlemlerinin eşanlı gerçekleşmesi durumunu varsayar (TMS 40, 39).

Yatırım amaçlı gayrimenkulün gerçeğe uygun değerinin belirlenmesinde, işletme, ayrı olarak varlık veya borç olarak muhasebeleştirilmiş olduğu varlık veya borçları ikinci bir kez daha hesaplamalara dahil etmez. Örneğin; asansör veya klima sistemleri gibi iç üniteler genellikle binanın tamamlayıcı parçaları olup, bilançoda maddi duran varlık olarak tek başlarına muhasebeleştirilmekten ziyade yatırım amaçlı gayrimenkulün gerçeğe uygun değerine dahil edilirler. Mobilyalı olarak kiraya verilmiş bir büronun gerçeğe uygun değeri, genellikle, içindeki mobilyanın gerçeğe uygun değerini de içerir, çünkü kira geliri mobilyalı büro ile ilgilidir. Mobilyanın yatırım amaçlı gayrimenkulün gerçeğe uygun değerine dahil edilmesi durumunda, işletme, söz konusu mobilyayı ayrı bir varlık olarak muhasebeleştirmez.

Yatırım amaçlı gayrimenkulün gerçeğe uygun değeri, peşin ödenmiş veya tahakkuk etmiş faaliyet kiralaması gelirlerini kapsamaz, çünkü bu gelirler ayrı bir varlık ya da borç olarak muhasebeleştirilir.

Kiralama yoluyla edinilmiş olan yatırım amaçlı gayrimenkulün gerçeğe uygun değeri, tahmini nakit akışlarını yansıtır (ödenmesi gereken bir duruma geleceği beklenen koşullu kira dahil). Dolayısıyla, bir gayrimenkulün, yapılması beklenen tüm ödemeler düşülmek suretiyle değerlendirilmiş olması durumunda, yatırım amaçlı gayrimenkulün muhasebeleştirme amacıyla gerçeğe uygun değerini elde edebilmek için her türlü kiralama borcunun kendisine ilave edilmesi gerekir (TMS 40,50). Yatırım amaçlı gayrimenkullerin gerçeğe uygun değerinin güvenilir olarak tahmin edilemediği durumlarda maliyet değeri yöntemiyle ölçülür.

2.1.5.1.2.2 Maliyet Bedeli

Bu yöntemin uygulama esasları TMS 16 Maddi Varlıklar Standardında belirtilmiştir. TMS 16'ya göre maddi varlıkların değerlendirilmesinde ana yöntem maliyet yöntemidir. Bu yöntemde göre varlıklar, maliyet değerinden birikmiş

amortismanlar ve birikmiş değer düşüklüğü zararları indirilerek gösterilir (Örten v.d, 2011: 626). Bu yöntemde, varlık için amortisman ayırmaya devam edilir. Gerekli olduğu hallerde varlık değer düşüklüğü testine tabi tutulur (Örten v.d, 2011: 626).

2.1.5.1.3 Yatırım Amaçlı Gayrimenkullerin VUK'a Göre Değerlemesi

VUK'a göre gayrimenkuller maliyet bedeli ile değerlendirilmektedir. VUK'a göre gayrimenkuller için değer düşüklüğü uygulaması öngörülmemiştir. Bununla birlikte VUK'un 317'inci maddesindeki fevkalade amortisman koşulları göz önünde bulundurulur. VUK m.317'deki fevkalade amortisman şartları yerine getirilmişse ayrılan değer düşüklüğü tutarı ile fevkalade amortisman tutarı karşılaştırılır. Fazladan gider yazılan tutarın ticari kara eklenmesi gerekir (Akbulut v.d, 2011: 192-193).

2.1.5.1.4 Yatırım Amaçlı Gayrimenkullerin TMS ve VUK Açısından Karşılaştırılarak Değerlemesi

Yatırım amaçlı gayrimenkul ilk ölçümlemede maliyet bedeli ile ölçülür. İşlem maliyetleri de başlangıç ölçümüne dahil edilirler. Sonraki dönemlerde maliyet veya gerçeğe uygun değer esas alınır. İlk muhasebeleştirme işleminden sonra maliyet yöntemini seçen bir işletme, tüm yatırım amaçlı gayrimenkullerini söz konusu yöntem için TMS 16'da belirtilen hükümler çerçevesinde maliyet yöntemiyle ölçer. Yatırım amaçlı söz konusu gayrimenkulün kalıntı değerinin sıfır olduğu kabul edilir. Yatırım amaçlı gayrimenkulün gerçeğe uygun değerindeki değişimden kaynaklanan kazanç ve kayıp olduğu dönemde kâr veya zarara dahil edilir (Ayçiçek, 2009: 206). VUK'nda yatırım amaçlı gayrimenkul sınıflandırması yoktur. Bu tür varlıklar maddi duran varlıklar gibi değerlendirilmektedir.

Örnek: İşletme kiraya vermek ve değer artışlarından yararlanmak amacıyla 400.000 TL+KDV değerinde bir bina almış ve bedelini bankadan havale etmiştir.

İstenen: a) TMS'ye göre gerekli muhasebe kaydını yapınız.

b) VUK'a göre gerekli muhasebe kaydını yapınız.

Çözüm: a)

X.X.X			
202 Yatırım Amaçlı Binalar Hesabı		400.000	
191 İndirilecek KDV Hesabı		72.000	
	102 Bankalar Hesabı		472.000
...../...../.....			

b)

X.X.X			
252 Binalar Hesabı		400.000	
01 Yatırım Amaçlı Binalar			
191 İndirilecek KDV Hesabı		72.000	
	102 Bankalar Hesabı		472.000
...../...../.....			

2.1.5.2 Satış Amaçlı Elde Tutulan Duran Varlıkların Değerlemesi

Standarda göre özellik arz eden ve ayrı bir bölümde incelenen bir diğer duran varlık ise satış amaçlı elde tutulan duran varlıklardır. Bu gruba ilişkin açıklamalar 5 no'lu TFRS'de açıklanmaktadır. Standarda göre bu grupta yer alan duran varlıkların değerlemesi standardın tanımı ve kapsamından sonra aşağıda açıklanmıştır.

2.1.5.2.1 Satış Amaçlı Elde Tutulan Duran Varlıkların Tanımı ve Kapsamı

Bu standarda konu olan "satış amaçlı elde tutulan duran varlıklar" ile "durdurulan faaliyetler" kapsamına giren varlıkları (IFRS 5 kapsamına girenleri) diğer duran varlıklardan ayırt etmek ve bu standart kapsamında değerlemek ve raporlama amacıyla bunların özelliklerini tespit etmek gerekmektedir (Örten v.d, 2011:759). Bu TFRS'nin ölçüm esasları, aşağıda belirtilen standartların kapsadığı varlıklara tek başlarına veya elden çıkarılacak varlık grubunun bir parçası olarak uygulanmaz(TFRS5.5):

- ✓ Ertelenmiş vergi varlıkları (TMS 12 Gelir Vergileri).
- ✓ Çalışanlara sağlanan faydalar sonucunda edinilen varlıklar (TMS 19 Çalışanlara Sağlanan Faydalar).

- ✓ "TMS 39 Finansal Araçlar: Muhasebeleştirme ve Ölçme" kapsamındaki finansal varlıklar.
- ✓ "TMS 40 Yatırım Amaçlı Gayrimenkuller" Standardındaki gerçeğe uygun değer yöntemi doğrultusunda muhasebeleştirilen duran varlıklar.
- ✓ "TMS 41 Tarımsal Faaliyetler" Standardı doğrultusunda gerçeğe uygun değerinden tahmini pazaryeri maliyetinin düşülmesi suretiyle ölçülen duran varlıklar.
- ✓ "TFRS 4 Sigorta Sözleşmeleri" Standardında tanımlanan, sigorta poliçeleri üzerindeki sözleşmeden doğan haklar.

Bir duran varlığın defter değerinin sürdürülmekte olan kullanımdan ziyade satış işlemi vasıtası ile geri kazanılacak olması durumunda işletme söz konusu duran varlığı satış amaçlı olarak sınıflandırır. Bu durumun geçerli olabilmesi için varlığın derhal satılabilecek nitelikte olması ve satış olasılığının yüksek olması gerekir. Ayrıca satış işleminin 1 yıl içinde tamamlanacağına beklenmesi gerekmektedir (Gökçen v.d, 2006: 46).

2.1.5.2.2 Satış Amaçlı Elde Tutulan Duran Varlıkların TMS'ye Göre Değerlemesi

Standarda göre satış amaçlı elde tutulan varlık, 'kullanımdan ziyade satmak için elde tutulan, derhal satılabilecek durumda veya satış olasılığı yüksek olan varlık' tır.(TFRS 5, paragraf 6) Bu varlıklar defter değerleri ile, satış için katlanılacak maliyetler düşülmüş gerçeğe uygun değerlerinden düşük olanı ile ölçülür ve söz konusu varlıklar üzerinden amortisman ayırma işlemi durdurularak, bilançoda ayrı olarak sunulur.

Başlangıçta veya daha sonra, bir varlığın değerinin satış maliyetinin gerçeğe uygun değerden düşülerek elde edilen değerine kadar azaltılması durumunda, değer düşüklüğü zararı finansal tablolara yansıtılır (TFRS 5, paragraf 20). Birikmiş değer düşüklüğü zararlarını aşmamak koşuluyla işletme, satış maliyetinin gerçeğe uygun değerinden düşülerek bulunan değerinde sonradan meydana gelecek herhangi bir artışı kazanç olarak muhasebeleştirir (TFRS 5, paragraf 21). İşletme satış amaçlı elde tutulan varlık olarak sınıflandırılan bir duran varlığı (veya elden çıkarılacak duran

varlık grubunu) defter değeri ile satış maliyeti düşülmüş gerçeğe uygun değerinden düşük olanı ile ölçer(TFRS5.15).

Örnek: Bir yıl içerisinde satışı düşünülen binanın kayıtlı değeri 200.000 TL, birikmiş amortismanı 10.000 TL ve gerçeğe uygun değeri 150.000 TL'dir. (Gökçen v.d, 2006: 47-48).

İstenen: TMS'ye göre gerekli muhasebe kaydını yapınız?

Çözüm: Binanın satış amaçlı düşünülmesi nedeniyle

X.X.X			
154 Satış Amaçlı Duran Varlıklar Hesabı	150.000		
257 Birikmiş Amortismanlar Hesabı	10.000		
659 Diğer Olağan Gider ve Zararlar Hesabı	40.000		
252 Binalar Hesabı		200.000	
Binanın satış amaçlı düşünülmesi nedeniyle/...../.....			

Yukarıda görüldüğü gibi binanın gerçeğe uygun değeri defter değerinden düşük olduğu için değerlemede gerçeğe uygun değeri esas alınmıştır. Eğer gerçeğe uygun değeri defter değerinden yüksek olsaydı değerlemede defter değeri esas alınacaktı. Buna göre binanın gerçeğe uygun değerinin 250.000 TL olduğunu varsaydığımızda standarda uygun olarak yapılması gereken kayıt aşağıdaki gibi olmaktadır.

X.X.X			
154 Satış Amaçlı Duran varlıklar Hesabı	190.000		
257 Birikmiş Amortismanlar Hesabı	10.000		
252 Binalar Hesabı		200.000	
Binanın satış amacıyla düşünülmesi nedeniyle/...../.....			

Satışı söz konusu olan varlık aslında duran varlık niteliğinde olmasına rağmen bu kayıtlarla 1 yıl içinde satılacağı öngörüldüğünden dönen varlıklar

arasına alınmakta ve hem de net defter değeri ile gerçeğe uygun değerinden düşük olanı ile değerlendirilmiştir.

Aynı duran varlık 1 yıl içinde gerçeğe uygun değerinden yani 250.000 TL ye nakit olarak satıldığında standarda uygun olarak aşağıdaki gibi kaydedilmelidir.

X.X.X	
100 Kasa Hesabı	250.000
154 Satış Amaçlı Duran varlıklar Hesabı	190.000
649 Diğer Olağan Gelir ve Karlar Hesabı	60.000
Binanın satış amaçlı düşünülmesi nedeniyle/...../.....

Böylece finansal tabloların gerçeğe uygun bilgi vermesi sağlanırken aynı zamanda ihtiyatlılık ilkesi gereğince de muhtemel gider ve zararlar kaydedilirken, muhtemel gelir ve karlarda gerçekleşme anına kadar herhangi bir kayıt yapılmamaktadır (Gökçen v.d, 2006: 48). Satışın bir yıldan uzun süre içerisinde gerçekleşmesi durumunda, işletme satış maliyetini bugünkü değerinden ölçer. Satış maliyetinin bugünkü değerinde, zamanın geçmesinden kaynaklanan bir artış, finansman maliyeti olarak kâr veya zarar içerisinde gösterilir (TFRS 5.17). Satış amaçlı olarak sınıflandırılmış ancak daha sonra satış amaçlı olarak sınıflandırılma koşullarını karşılamayan varlıkların satış amaçlı olarak sınıflandırılmalarına son verilir (TFRS 5.26).

İşletme, satış amaçlı elde tutulan olarak sınıflandırılmasına son verilen bir duran varlığı (veya satış amaçlı elde tutulan olarak sınıflandırılan elden çıkarılacak bir varlık grubuna dahil edilmesine son verilen bir duran varlığı) (TFRS5.27);

- ✓ Satış amacıyla elde tutulan olarak sınıflandırılmasından önceki ve varlığın (veya elden çıkarılacak varlık grubunun) satış amacıyla elde tutulan olarak sınıflandırılmamış olması durumunda ortaya çıkan amortisman, itfa veya yeniden

değerleme ile ilgili düzeltmeler göz önüne alınarak belirlenen defter değeri ve

- ✓ Sonradan satılmamasına karar verildiği gündeki geri kazanılabilir tutarından düşük olanı ile ölçer.

2.1.5.2.3 Satış Amaçlı Duran Varlıkların VUK'a Göre Değerlemesi

Satış amaçlı duran varlıklar, standarda özel bir duran varlıktır ve VUK'da ayrıca yer almamaktadır. Mevcut muhasebe sisteminde bu tür varlıklar duran varlığın satışı olarak işlenmektedir.

2.1.5.3 İştiraklerdeki Yatırımların Değerlemesi

İştiraklerdeki yatırımlar muhasebe standartlarında 28 no'lu standart ile ayrı olarak incelenmiştir. Bu standart ve değerlemesi aşağıda açıklanmaktadır.

2.1.5.3.1 İştiraklerdeki Yatırımların Tanımı ve Kapsamı

İştiraklerin tanımı standartta şu şekilde yapılmaktadır: İştirak; 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 işletmelerdir (TMS28.2). Bir yatırımcının doğrudan ya da dolaylı olarak (örneğin bağlı ortaklıkları vasıtasıyla) yatırım yapılan işletmenin oy hakkının % 20 ya da daha fazlasını elinde tutması durumunda, aksi açıkça ortaya konulmadığı sürece, söz konusu yatırımcının önemli etkisi bulunduğu kabul edilir. Diğer yandan, yatırımcının doğrudan ya da dolaylı olarak (örneğin bağlı ortaklıkları vasıtasıyla) yatırım yapılan işletmenin oy hakkının % 20'sinden daha azını elinde bulundurması durumunda ise; böyle bir etkinin bulunduğu açıkça ortaya konulmadığı sürece, söz konusu yatırımcının önemli etkisi bulunmadığı kabul edilir. Yatırım yapılan bir işletmeye başka bir yatırımcı tarafından önemli tutarda veya mutlak çoğunlukla sahip olunması, yatırımcı işletmenin önemli etkiye sahip olmasına engel teşkil etmez (TMS28.6).

2.1.5.3.2 İştiraklerdeki Yatırımların TMS'ye Göre Değerlemesi

İştiraklerin değerlendirilmesi için özkaynak yöntemi kullanılmaktadır. Bu yöntem de aşağıda açıklanmaktadır.

Özkaynak Yöntemi: Önemli etkinliğin var olduğu saptanan iştiraklerin muhasebeleştirilmesi özkaynak yöntemi ile yapılır (Ayboğa, 2000: 143). İştiraklere yapılan yatırımlar maliyet bedeli ile kayda alınır. Sonraki dönemlerde, iştirakin özkaynağında meydana gelen değişiklikler, ortaklık payı nispetinde, iştirakler hesabına yansıtılır. Bu işlemler, yatırım yapan işletmenin defterine kayıt edilmez. İşlemler, konsolide finansal tablo düzenlenirken yapılır (Örten v.d, 2011: 421-422). Ayrıca, yatırımcının yatırım yapılan işletmenin kâr ya da zararından alacağı pay, yatırımcının kâr ya da zararı olarak muhasebeleştirilir. Yatırım yapılan bir iştiraktan alınan (kar payı vb.) dağıtımlar yatırımın defter değerini azaltır. Bu tür değişiklikler, maddi duran varlıkların yeniden değerlemesinde ya da yabancı para çevrimi farklarından kaynaklanan değişiklikleri içerir. Bu değişikliklerden yatırımcıya düşen pay doğrudan yatırımcının kendi özkaynaklarında muhasebeleştirilir. Buna göre bir iştirak yatırımının defter değeri şöyle belirlenmektedir (Çiftçi, 2000: 59) :

İştirakin Defter Değeri = Alış Maliyeti + İştirak Karından Pay - İştirak Zararından Pay - İştiraktan Elde Edilen Temettüler

TMS 28: İştiraklerdeki Yatırımlar standardına göre, iştiraklerde değer düşüklüğü meydana gelip gelmediği işletme tarafından sürekli kontrol edilmeli ve değer düşüklüğü oluştuğunun belirlendiği durumlarda değer düşüklüğü zararı ayrılmalıdır. Bir iştirak yatırımı, ancak yatırım yapılan işletmenin "iştirak" niteliği kazandığı tarihten itibaren özkaynak yöntemine göre muhasebeleştirilir. Yatırımın iktisabında, yatırımın elde etme maliyeti ile iştirakin tespit edilebilen net varlık, borç ve koşullu borçlarının net gerçeğe uygun değerinden yatırımcıya düşen pay arasındaki her türlü fark; aşağıda yer alan şekilde muhasebeleştirilir (TMS28.23):

- ✓ Bir iştirak ile ilgili şerefiye, iştirak yatırımının defter değerine dahil edilir. Bununla birlikte, söz konusu şerefiyenin amortismanına izin verilmez ve bu nedenle iştirakin kâr veya zararından yatırımcıya düşen payın belirlenmesinde hesaba katılmaz.
- ✓ İştirakin tespit edilebilen varlık ve borçlarının net gerçeğe uygun değerinden yatırımcının payına düşen kısmın yatırımın elde

etme maliyetini aşan tutarı, yatırımın iktisap edildiği dönemde iştirakin kâr veya zararındaki yatırımcıya düşen payın belirlenmesinde gelirlere dahil edilir.

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

2.1.5.3.3 İştiraklerdeki Yatırımların VUK'a Göre Değerlemesi

İştirakler ya maliyet değerine göre, ya da borsa değerine göre (etkin bir borsanın olması ve borsa değerinin güvenilir olarak ölçüldüğü durumlarda) değerlendirilir. Değerleme sonucu ortaya çıkan kazanç veya kayıplar ise, özkaynaklar grubunda raporlanır. VUK'da iştirak, bağlı ortaklık gibi kavramlara yer verilmeksizin, menkul kıymetler başlığı altında hisse senetlerinin değerlendirilmesi açıklanmaktadır. Hisse senetleri alış bedeliyle değerlendirilir hükmü, hisse senetleri ile temsil edilen iştirak grubunu da kapsamaktadır (Akbulut, 2008: 15).

2.1.5.3.4 İştiraklerdeki Yatırımların TMS ve VUK Açısından Karşılaştırılması

Standarda göre değerlendirme sonucu ortaya çıkan kazanç veya kayıplar ise, özkaynaklar grubunda raporlanır. VUK'da iştirak, bağlı ortaklık gibi kavramlara yer verilmeksizin, menkul kıymetler başlığı altında hisse senetlerinin değerlendirilmesi açıklanmaktadır. Bu nedenle VUK'a göre hisse senetleri alış bedeliyle değerlendirilir hükmü, hisse senetleri ile temsil edilen iştirak grubunu da kapsamaktadır. Standarda göre, ilk muhasebeleştirmede işlem masrafları elde etme maliyetine dahil edilmektedir. VUK'da ise bu giderler dönem gideri olarak kabul edilmektedir. İzleyen dönemlerde özkaynak yöntemine göre değerlemenin iştiraklerden elde edilen temettü gelirlerinin matrahtan indirilen bir gelir unsuru olması nedeniyle vergisel açıdan bir farklılık yaratacağı düşünülmemektedir (Akdoğan, 2004: 29).

Örnek: Doğukan A.Ş.'nin 2011 yılı öz sermayesi 400.000-TL dir.Murat Yiğit A.Ş.,iştirak ettiği Doğukan A.Ş hisse senetlerinin % 50'sini 180.000.- TL'ye satın almıştır.

İstenen: TMS'ye göre gerekli muhasebe kaydını gösteriniz?

Çözüm:

X.X.X		
242 İştirakler Hesabı	200.000	
102 Bankalar Hesabı		180.000
649 Diğer Olağan Gelir ve Karlar Hesabı		20.000
400.000*%50=200.000 pozitif şerefiye: 20.000		
...../...../.....		

İşletme birleşmeleri standardına göre, 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. Net belirlenebilir varlıkların üstündeki maliyet bedeli şerefiyeyi oluşturur. Şerefiye, tek olarak tanımlanamayan ve ayrı olarak kaydedilemeyen bir işletme birleşmesinde edinilmiş diğer varlıklardan kaynaklanan gelecekteki ekonomik fayda olarak tanımlanmaktadır.

2.1.6 Varlıklarda Değer Düşüklüğü ve Koşullu Varlıklar

Varlıklarda değer düşüklüğü ile ilgili TMS ve VUK'da yer alan açıklamalar aşağıdadır.

2.1.6.1 Varlıklarda Değer Düşüklüğünün Tanımı ve Kapsamı

Değer düşüklüğü, bir varlığın defter değerinin, söz konusu varlığın satışı veya kullanımı ile geri kazanılacak tutarından fazla olduğu durumlarda meydana gelir. Muhasebenin ihtiyatlılık ilkesi gereği giderler muhtemel hale geldiklerinde, gelirler ise kesinleşince kayda alınırlar. Bu ilke, işletme dışına nakit çıkma ihtimali olduğunda borç karşılıkları hesapları ile ve varlıkların değerinde meydana gelen değer düşüklükleri söz konusu olduğunda aktif değer düşüklüğü karşılığı hesapları ile gerçekleştirilir (Örten v.d, 2011: 533).

Bu standart kapsamına giren varlıklar finansal tablolarda önemli paya sahip olduklarından, Standardın iyi anlaşılabilir amaca uygun ve tutarlı bir biçimde uygulanması, finansal tablo kullanıcılarının bilgi ihtiyacının karşılanması açısından büyük önem arz etmektedir (Akgün, 2009: 4).

Varlıklarda değer düşüklüğü TMS 36'da açıklanmıştır. Bu standardın amacı; bir işletmenin, varlıklarının geri kazanılabilir tutarından daha yüksek bir değerden izlenmemesini sağlamak amacıyla uygulanması gereken ilkeleri belirlemektir. Bir varlığın defter değerinin; kullanımı ya da satışı ile geri kazanılacak tutarından fazla olması durumunda, ilgili varlık geri kazanılabilir tutarından daha yüksek bir tutardan izlenir. Eğer durum bu şekilde ise, varlık değer düşüklüğüne uğramıştır ve standart, işletmenin değer düşüklüğü zararını muhasebeleştirmesini gerektirir. Standart ayrıca, bir işletmenin değer düşüklüğü zararını ne zaman iptal etmesi gerektiği ile kamuoyuna yapılması gereken açıklamaları da düzenler (TMS 36, 1). Bu standart, aşağıdakiler hariç olmak üzere, her türlü varlığa ilişkin değer düşüklüğünün muhasebeleştirilmesinde uygulanır (TMS 36, 2):

1. Stoklar
2. İnşaat sözleşmelerinden kaynaklanan varlıklar, ertelenmiş vergi varlıkları,
3. Çalışanlara sağlanan faydalardan kaynaklanan varlıklar,
4. TFRS 9 Finansal Araçlar Standardı kapsamındaki finansal varlıklar,
5. Gerçeğe uygun değerle ölçülen yatırım amaçlı gayrimenkuller, Gerçeğe uygun değerden satış maliyetleri düşülmek suretiyle ölçülen tarımsal faaliyetlere ilişkin canlı varlıklar,
6. Ertelenen edinme maliyetleri ve TFRS 4 Sigorta Sözleşmeleri Standardı kapsamında olan sigorta poliçelerindeki sigortacının sözleşmeden doğan haklarından kaynaklanan maddi olmayan duran varlıklar, ve

7. TFRS 5 Satış Amaçlı Elde Tutulan Maddi Duran Varlıklar ve Durdurulan Faaliyetler" Standardı çerçevesinde satış amaçlı elde tutulan olarak sınıflandırılan maddi duran varlıklar.

Bu maddelerden hareketle standart kapsamına giren varlıkları aşağıdaki gibi sıralamak mümkündür (iasplus, 2010):

- ✓ Araziler ve binalar
- ✓ Makine ve ekipmanlar
- ✓ Maliyet değeri ile muhasebeleştirilen yatırım amaçlı gayrimenkuller
- ✓ Maddi olmayan varlıklar
- ✓ Şerefiye
- ✓ Şubeler ve ortaklıklardaki yatırımlar

Varlıklarda değer düşüklüğü işletme içi göstergeler ve işletme dışı göstergeler olmak üzere iki şekilde ortaya çıkmaktadır.

İşletme Dışı Göstergeler

- ✓ Varlığın dönem içinde piyasa değeri önemli ölçüde azalır,
- ✓ Teknolojide, piyasalarda, ekonomi ve yasal yapıda işletme açısından negatif değişiklikler
- ✓ İşletmede değerlemeye konu olan varlığın piyasa faiz oranında artış
- ✓ İşletmenin pazar değerinin defter değerinin altına inmesi

İşletme İçi Göstergeler

- ✓ Varlığın eskimesi ya da fiziksel zarara uğraması
- ✓ Varlıkta değişiklik yapılarak kullanım şeklinin bozulması,
- ✓ Varlığın ekonomik getirisinin beklenenden düşük olması

Bir varlığın defter değerinin (Maliyet Bedeli-Birikmiş Amortisman (itfa) + Birikmiş Değer Düşüklüğü Zararı); kullanım değeri ya da satışı ile geri kazanılacak tutarından fazla olması durumunda, ilgili varlık geri kazanılabilir tutarından (satış maliyetleri düşülmüş gerçeğe uygun değeri ile kullanım

değerinden yüksek olanı) daha yüksek bir tutardan izlenmiş olur. Böyle bir durumda, varlık değer düşüklüğüne uğramıştır ve standart, işletmenin değer düşüklüğü zararını (Bir varlığın veya nakit yaratan birimin defter değerinin geri kazanılabilir tutarı aşan kısmını) muhasebeleştirilmesini öngörmektedir (Çalış, 2008: 115). Geri kazanılabilir değer, net gerçeğe uygun değerle kullanım değerinden büyük olanıdır. Tüm varlıkların işletme için sahip olduğu değer kullanım değeridir. Yoksa birçok varlık satın alındıktan sonra anında satış değeri düşmektedir. Örneğin, bir otomobil alındıktan hemen sonra en az %20'lere yakın değer azalışına uğramaktadır. Ancak işletme için önemli olan varlığın satış bedeli değil (net gerçeğe uygun değeri) kullanım değeridir (Örten v.d, 2011: 537).

2.1.6.2 Varlıklarda Değer Düşüklüğünün TMS'ye Göre Muhasebeleştirilmesi

Varlıkların değer düşüklüğüne uğramaları durumunda standart düzeltmelerin nasıl yapılacağı hakkında bilgiler vermektedir. Örneğin; dönemde farklı değerlendirme yöntemiyle değerlendirilen maddi duran varlıkların değer düşüklüğünün varlığa uygulanması ve muhasebeleştirilmesi de farklı olmaktadır. Maddi duran varlıkların değerlemesi TMS 16 standardına göre maliyet bedeli ile ya da yeniden değerlendirme yöntemi ile olmaktadır. Oluşan değer düşüklüğü bu iki yöntemin uygulanmasında farklılık arz etmektedir. Maliyet bedeli ile yapılan değerlemede aktifin değeri azalırken, gelir tablosu hesaplarından birine de zarar yazılacaktır (Örten v.d, 2011: 532).

Yeniden değerlendirilmiş varlıklarda ise bu zarar aynı varlığın bilançoda öz varlıklarda yer alan yeniden değerlendirme fonundan düşülerek muhasebeleştirilir (Aksu,2009: 862). Değer düşüklüğü zararına ilişkin olarak tahmin edilen tutarın, ilişkili olduğu varlığın defter değerini aşması durumunda, işletme, sadece ve sadece, başka bir standardın bunu gerektirmesi durumunda, bir borç muhasebeleştirir. Değer düşüklüğü zararının muhasebeleştirilmesinin ardından; ilgili varlığın kalıntı değeri (eğer varsa) düşülmüş yeni defter değerinin kalan yararlı ömrü boyunca sistematik olarak dağıtılmasını sağlayacak bir şekilde, varlığa ilişkin amortisman tutarı (itfa payı) gelecek dönemlerde düzeltilir (TMS36.62,63).

2.1.6.3 Varlıklarda Değer Düşüklüğünün VUK'a Göre Muhasebeleştirilmesi

Vergi Usul Kanunu'nda varlıklarda değer düşüklüğüne ilişkin çeşitli hükümler bulunmakla birlikte söz konusu hükümlerin TMS-36'da yer alan düzenlemelerden oldukça farklı olduğu görülmektedir. Zira TMS 36'da değer düşüklüğü varlığın geri kazanılabilir tutarının defter değerinin altına düşmesi halinde söz konusu olmakta ve bu değer düşüklüğünün muhasebeleştirilmesi gerekmektedir. Buna karşılık gerek VUK'nda gerekse Tek Düzen Hesap Planı'nda açık bir hüküm yoktur.

Maliyet bedeli; VUK'un Değerleme Başlıklı Üçüncü Kitabının 262. maddesinde "iktisadi bir kıymetin elde edilmesi veyahut değerinin artırılması münasebetiyle yapılan ödemelerle bunlara müteferri bilumum giderlerin toplamını ifade eder" şeklinde tanımlanmış olup, Kanun'un diğer maddelerinde de maliyet bedeli ile değerlendirilecek kıymetler sayılmıştır. VUK'a göre maliyet bedeli ile değerlendirilen maddi duran varlıklar Tek Düzen Hesap Planı'nda aşağıdaki gibi sıralanmıştır:

250. Arazi ve Arsalar, 251.Yeraltı ve Yerüstü Düzenleri, 252. Binalar, 253. Tesis Makine ve Cihazlar, 254. Taşıtlar, 255. Demirbaşlar, 256. Diğer Maddi Duran Varlıklar.

Yine VUK' da maddi duran varlıklarda değer düşüklüğünün muhasebeleştirilmesine ilişkin olarak sadece Kanun'un 317. maddesinde açıklanan "Fevkalade Amortisman" uygulaması örnek verilebilir. VUK'a göre varlıkların değerinde, başlangıçta öngörülemez olağanüstü değer kayıplarının meydana gelmesi durumunda fevkalade amortisman uygulaması yapılabilir. VUK'un 317. maddesi aşağıdaki gibidir:

"Madde 317- Amortisman tabi olup,

1- Yangın, deprem, su basması gibi afetler neticesinde değerini tamamen veya kısmen kaybeden,

2- Yeni icatlar dolayısıyla teknik, verim ve kıymetleri düşerek tamamen veya kısmen kullanılmaz hale gelen,

3- Cebri çalışmaya tabi tutuldukları için normalden fazla aşınmaya ve yıpranmaya maruz kalan,

menkul ve gayrimenkullerle haklara, mükelleflerin müracaatları üzerine ve ilgili Bakanlıkların mütalaası alınmak suretiyle, Maliye Bakanlığı'nca her işletme için işin mahiyetine göre ayrı ayrı belli edilen 'Fevkalade ekonomik ve teknik amortisman nispetleri' uygulanır. Fevkalade amortisman için önceden belirlenmiş oranlar bulunmamaktadır. Mükellefler böyle durumlarda Maliye Bakanlığı'na başvurarak amortisman oranının saptanmasını isterler. Bakanlığın bildirdiği oran duran varlıklara uygulanarak amorti edilir

2.1.6.4 Varlıklarda Değer Düşüklüğünün TMS ve VUK Açısından Karşılaştırılması

Varlıklarda değer düşüklüğü ayrı bir standart olarak TMS de açıkça yer almaktadır. Standartlarda önemli yer tutan değer düşüklüğü maddi duran varlık ve maddi olmayan duran varlıkların değerlemesinde dikkate alınacak unsurlardan bahsetmektedir.

Mevcut muhasebe uygulamasına getirdiği değişiklikler şu şekilde ifade edilebilir; bu standart, mevcut uygulamalara önemli değişiklikler getirmektedir. Maddi duran varlıklara da stoklarda olduğu gibi değer düşüklüğü karşılığı ayırabilecektir (Akdoğan, 2008: 316).

Değer düşüklüğü zararı halen vergi bakımından kabul edilmeyen bir gider olduğu için ortaya çıkacak ertelenmiş vergi varlık veya borçları da TMS 12 Gelir Vergileri standardına göre belirlenmiştir. Bu ertelenmiş vergiler varlığın değer düşüklüğünden sonraki yeni defter değeri ile vergiye esas yani değer düşüklüğü yapılmamış defter değeri arasındaki fark üzerinden hesaplanır. Dolayısıyla, değer düşüklüğü karşılığı ayırır ayırmaz ertelenmiş verginin de hesaplanması gerekir. Bu farktan doğacak ertelenmiş vergi borç ve alacakları vergi bakımından hesaplanan amortisman ve raporlama açısından hesaplanan amortismandan farklı olacağından, varlığın geri kalan ömrü süresince yavaş yavaş ortadan kalkacaktır (Aksu,2009: 876).

Örnek: 31.12.2012 tarihinde işletmenin bilançosunda maliyet bedeli 100.000 TL, birikmiş amortismanı 20.000 TL, faydalı ömrü 10 yıl olan bir makine bulunmaktadır. Makinenin yıllık amortisman payı 10.000 TL'dir ve faydalı ömrün dolmasına 8 yıl kalmıştır. Makinenin 2012 yılı geri kazanılabilir değeri 64.000 TL olarak belirlenmiştir. Bu durumda, (80.000-64.000= 16.000) 16.000 TL'lik değer düşüklüğü kayda alınır.

İstenen: Söz konusu işletmeye ait gerekli muhasebe kayıtlarını yapınız.

Çözüm:

659 Diğer Olağan Gider ve Zararlar Hesabı 659.10 Makine Değer Düşüklüğü Zararı	16.000	
257 MDV Değer Düşüklüğü Karşılığı Hesabı 257.20 MDV Değer Düşüklüğü Karşılığı		16.000

Yukarıdaki 80.000 TL maliyet bedelli makine 64.000 TL'ye düştüğü için arada kalan 16.000 TL'lik kısım değer düşüklüğü olarak muhasebeleştirilmiştir.

31.12.2013 tarihinde yıllık amortisman payı $64.000/8= 8.000$ TL olarak hesaplanır.

770 Genel Yönetim Gideri 770.10 Amortisman Gideri	8.000	
257 Birikmiş Amortismanlar Hesabı		8.000

2.1.6.5 Koşullu Varlıklar

Koşullu varlıklara ilişkin açıklamalar; TMS 37 Karşılıklar, Koşullu Borçlar ve Koşullu Varlıklar Standardı'nda açıklanmaktadır. Geçmişteki olaylardan kaynaklanan ve varlığı işletmenin tam anlamıyla kontrolünde bulunmayan gelecekteki bir veya birkaç olayın gerçekleşip gerçekleşmemesine bağlı olan varlıklardır. Koşullu varlıklar genellikle işletmeye ekonomik fayda girişi sağlanması ihtimali doğuran planlanmamış veya umulmadık olaylardan kaynaklanmaktadır. Örneğin, işletmenin hukuki yollardan takip ettiği sigorta şirketinden talep edilen haklardır. Bir işletmenin varlıklarında artış olasılığı varsa, koşullu varlıkları finansal tabloların dipnot ve eklerinde açıklanmalıdır. İşletme, koşullu varlığını finansal tablolara

yansıtamaz. Koşullu varlıklar çoğunlukla planlanmayan veya beklenilmeyen diğer olaylar sonucu ortaya çıkarlar. Gelirin tahakkuku ile sonuçlanması kesinlikle mümkün olmayan koşullu varlıklar tahakkuk ettirilmemeli ve finansal tablolarda yer almamalıdır. Ancak gelirin gerçekleşmesi büyük ölçüde kesin ise, ilgili varlık koşullu varlık değildir ve tahakkuku yapılmalıdır (Gökçen v.d, 2006: 331).

2.2 Kaynakların Değerlemesi

Kaynakların değerlemesinde, kaynaklardan önemli olarak kullanılan finansal borçlar ile karşılıklar ve koşullu borçlar ile bunların değerlemesi işlenmiştir.

2.2.1 Finansal Borçların Değerlemesi

Finansal borçlar ile ilgili tanımlar ve muhasebeleştirilmesine ilişkin esaslar finansal varlıklardaki gibi TMS 32 standardında; değerlemesi ise yine finansal varlıklarda olduğu gibi TMS 39 standardında açıklanmaktadır.

2.2.1.1 Finansal Borçların Tanımı ve Kapsamı

Finansal borçlar; ticari borçlar, borç senetleri, krediler, bedeli nakden ödenecek mal ve hizmet alımına ilişkin tahakkuklar, ihraç edilen borçlanma senetleri ve imtiyazlı hisse senetleridir (Mısırlıoğlu, 2008: 67).

2.2.1.2 Finansal Borçların TMS'ye Göre Değerlemesi

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 (TMS39.15). Finansal borçlar değerlendirme açısından iki alt başlığa ayrılabilir. Bunlar gerçeğe uygun değerle değerlendirilecek finansal borçlar ve itfa edilmiş maliyetle (taşınmış kayıtlı değerle) değerlendirilecek finansal borçlardır. Yukarıda da belirtildiği gibi, finansal borçlarda etkin bir piyasa olması ve gerçeğe uygun değeri kanıtlanabilecek şekilde ölçülebildiği sürece gerçeğe uygun değeri ile değerlendirilir ve değerlendirme farkı dönemin kâr zararına intikal ettirilir (TMS

39.48A,B). Bu borçlar yazılan opsiyonlarda, fütür, forward kontratlarda olduğu gibi alım satım amaçlı (spekülatif) olabileceği gibi, bankaların düzenledikleri mevduat sertifikaları da olabilir. Yine ticari şirketlerin piyasaya sürdükleri tahviller, finansman bonoları gibi menkul kıymetlerden oluşabilir (Örten v.d, 2011: 491). Standardın 9. paragrafındaki açıklamalara göre finansal varlıklar gibi finansal borçlarla ilgili hesaplamalarda da etkin faiz yöntemi kullanılmaktadır.

Örnek: Bir işletmenin 1 Ocak 2008 tarihinde üç yıl vadeli 100,000 TL nominal değerinde ve yıllık %20 oranında sabit faiz ödemeli bir tahvil ihraç ettiğini düşünelim. Tahvilin ihraç edildiği tarihte piyasada geçerli olan faiz oranının (hazine bonusu veya devlet tahvil faiz oranları emsal alınabilir) %15 olduğunu varsayalım.

İstenen: Buna göre tahvilin gerekli yıllardaki değerlerini hesaplayarak bilançoda nasıl işlem göreceğini açıklayınız.

Çözüm:

Bu durumda işletme, tahvillerin ilk kayıt tarihindeki değerini hesaplayarak bunları bilançosunun finansal borçlar hesap grubunda raporlayacaktır. Tahvillerin ilk kayıtlı değeri, ihraç tarihindeki peşin değerine eşittir. Bu durumda tahvilin gelecekteki değeri olan toplam 160.000 TL' nin (100.000 TL anapara + 60.000 üç yıllık faiz toplamı) ihraç tarihindeki geçerli faiz oranı (% 15) üzerinden bugünkü değerine getirilmesi gerekir. Yani, tahvilin anaparasının peşin değeri = $100.000 / (1 + 0.15)^3 = 65.752$ TL olarak hesaplanacak ve üç yıllık faiz bedelinin peşin değeri olan 45.665 TL ile toplanarak toplam bugünkü değer hesaplanacaktır. Tahvil 111.417 TL değer üzerinden kayıtlara alınacaktır. İlk yılın sonunda (31.12.2008) tahvilin değeri $111.417 + (111.417 \times \% 15 \text{ faiz}) = 128.130$ TL olacaktır. Aradaki 16.713 TL tutarındaki faiz gideri (128.130-111.417) gelir tablosuna yansıtılacaktır. Ertesi yılın ilk günü tahvil sahiplerine kupon ödemesi yapılacağından tahvilin 1.1.2009 tarihindeki değeri $128.130 - (100.000 \times \% 20) = 108.130$ TL olacak ve 31.12.2009 tarihinde $108.130 \times 1.15 = 124.349$ TL'den bilançoya alınacaktır. 1.1.2010 tarihinde 20.000 TL kupon ödemesi yapılacağından tahvilin değeri 104.349 TL olacak ve yıl sonunda ise yine % 15 faiz gideri

tahakkuk ederek tahvil 120.000 TL değerle bilançoya alınacaktır. Takip eden yılın ilk gününde kupon ve anapara ödemesi yapılarak hesap kapatılmış olacaktır.

Ticari alacaklarda olduğu gibi ticari borçlar da iskonto edilmiş değer üzerinden gösterilmelidir. İskonto edilmiş değerin hesaplanması, ticari alacaklarda olduğu gibidir (Terzi, 2008: 88).

2.2.1.3 Finansal Borçların VUK'a Göre Değerlemesi

Finansal borçlar da alacaklar gibi mukayyet değerleriyle değerlenir. Mevduat veya kredi sözleşmelerine müstenit borçlar değerleme gününe kadar hesaplanacak faizleriyle birlikte dikkate alınır (Arslan, 2012: 189). Vadesi henüz gelmemiş senede bağlı alacaklar/borçlar değerleme gününün kıymetine irca olunabilir. Bu takdirde, senette faiz nispeti açıklanmış ise bu nispet açıklanmamışsa Türkiye Cumhuriyet Merkez Bankası'nın iskonto haddi uygulanır (VUK, m.d: 285). Alacak senetlerini değerleme gününün kıymetine irca eden mükellefler, borç senetlerini de aynı şekilde işleme tabi tutmaları gerekir. Ancak, vergi kanunlarımıza göre, alacak ve borç senetlerini reeskonto tabi tutma ihtiyari olmasına rağmen, tek düzen muhasebe sistemine göre zorunludur (Arslan, 2012: 189).

2.2.1.4 Finansal Borçların Değerlemesinin TMS ve VUK Açısından Değerlemesi

Finansal borçların TMS ve VUK'a göre değerleme farkları finansal varlıklarda olduğu gibidir.

2.2.2 Karşılıklar ve Koşullu Borçlar

Karşılıklar, muhasebe standartlarında 37 no'lu standarta ile açıklanmaktadır. Aşağıda öncelikle karşılıklar ve koşullu borçların tanımı ve kapsamı açıklanmakta daha sonra ise değerlemelerine yer verilmektedir.

2.2.2.1 Karşılıklar ve Koşullu Borçların Tanımları ve Kapsamları

Muhasebenin ihtiyatlılık kavramı gereğince henüz kesinleşmeyen giderler riskleri azaltmak için kayıtlarda karşılık ayrılarak gösterilmektedir. Ayrıca, muhasebenin diğer temel kavramlarından dönemsellik ve sosyal sorumluluk kavramlarının da bir gereği olarak karşılık ayrılmaktadır (Gerşil ve Sönmez, 2007: 122). İşletmeler, aşağıdaki yer alan durumlardan

kaynaklananlar hariç olmak üzere, karşılıkların, koşullu borçların, ve koşullu varlıkların muhasebeleştirilmesinde bu standart hükümlerini uygulamaktadır (Gökçen v.d, 2006: 325):

- ✓ Gerçeğe uygun değeriyle kayıtlı finansal araçlardan kaynaklananlar
- ✓ Bir hakkı kısıtlamayan belirli şartlarda yürürlüğe girecek olan sözleşmeler
- ✓ Sigorta şirketlerinde, poliçelerden kaynaklanan yükümlülükler
- ✓ Diğer bir standart kapsamında açıklanan konular
- ✓ İnşaat sözleşmeleri
- ✓ Gelir Vergileri
- ✓ Finansal Kiralama
- ✓ Çalışanlara Sağlanan Faydalar

Karşılıklar, ait olduğu ödemeye ilişkin olarak gelecek bir tarihte yapılacak harcamanın zaman ve miktarının kesin olmaması nedeniyle, ticari borçlar ve tahakkuklar gibi diğer yükümlülüklerden ayırt edilmektedir (Gökçen v.d, 2006: 327).

2.2.2.2 Karşılıkların TMS'ye Göre Değerlemesi

Karşılık terimi, bilanço günü itibariyle mevcut olan ekonomik fayda sağlayan kaynakların dışarıya akışına neden olan ve güvenilir bir şekilde ölçülen koşullu borç zarar karşılıklarını ifade etmektedir. Başka bir ifadeyle karşılık kavramı, büyük ölçüde kayıtlama kriterlerini karşılayan koşulu borçlar için kullanılmaktadır (Uluslan,2004: 204). Karşılıklar güvenilir bir şekilde ölçülmelidir. Güvenilir ölçüm, tam ve doğru bilgiye dayalı ölçüm anlamına gelmektedir (Uluslan, 2004: 206).

Standart, karşılıkları zamanı veya tutarı belirsiz olan yükümlülükler olarak tanımlar. Bazı ülkelerde, "karşılık" terimi amortismanlar, varlıklarda değer düşüklüğü ve şüpheli alacaklar için de kullanılmaktadır. Bu kalemler bu standartta ele alınmamakta olup, bunlar varlıkların defter değerinde yapılan değişikliklere ilişkin düzeltmelerdir. Diğer standartlar harcamaların varlık

olarak mı yoksa maliyet olarak mı değerlendirileceğini belirlemektedir. Sözü edilen konulara bu standartta yer verilmemiştir. Dolayısıyla, bu standart, karşılık ayrılması durumunda, katlanılan maliyetlerin aktifleştirilmesi işlemini ne zorunlu kılmakta, ne de bu işlemi yasaklamaktadır (Gökçen v.d, 2006: 327-328). Bir karşılık, aşağıda yer alan koşulların varlığı halinde finansal tablolara yansıtılır (TMS37.14).

- ✓ Geçmiş bir olaydan kaynaklanan mevcut bir yükümlülüğün (hukuki veya zımni) bulunması;
- ✓ Yükümlülüğün yerine getirilmesi için ekonomik fayda içeren kaynakların işletmeden çıkmalarının muhtemel olması,
- ✓ Yükümlülük tutarının güvenli bir biçimde tahmin edilebilmesi

Bu koşulların karşılanmaması durumunda, herhangi bir karşılık finansal tablolara yansıtılmaz.

Koşullu Borçlar; geçmiş olaylardan kaynaklanan ve raporlayan işletmenin kontrolü dışındaki bir veya birkaç olayın gerçekleşip gerçekleşmemesine bağlı olarak ortaya çıkacak olan bir muhtemel yükümlülük veya geçmiş olaylardan kaynaklanan ancak ya işletmenin çıkışının kesin olmaması ya da yükümlülük tutarının güvenilir biçimde tahmin edilememesi nedeniyle tahakkuk ettirilemeyen mevcut yükümlülüktür. Koşullu borçlar bir borç olarak tahakkuk ettirilmezler. Çünkü henüz bir yükümlülüğün olduğu kesinleşmemiştir veya geçmişteki bir olaydan kaynaklanan yükümlülük tahakkuk ettirmek için gereken kriterleri taşımamaktadır (Gökçen v.d, 2006: 331). Koşullu borçlar finansal tablolarda gösterilmez. Ancak finansal tablo dipnotlarında gösterilir (TMS37.37,38). Koşullu borç, gelecekte ortaya çıkabilecek olan gerçek bir yükümlülüğü üstlenme taahhüdüdür. Koşullu borçların gelecekte ne zaman ortaya çıkacaklarını tahmin etmek zor olduğu gibi, bu borçların genellikle ortaya çıkma olasılıklarını da tespit etmek güçtür (Ulusan, 2004: 204).

2.2.2.3 Karşılıkların VUK'a Göre Değerlemesi

Karşılıklar, VUK'un 288.maddesinde "hasıl olan veya husulü (meydana gelmesi) beklenen fakat miktarı katiyetle kestirilemeyen ve teşebbüs için bir borç mahiyetini arz eden belli bazı zararları karşılamak

maksadıyla hesaben ayrılan meblağlar” biçiminde yer almıştır. Karşılıklar mukayyet değerleriyle pasifleştirilmek suretiyle değerlendirilir.

2.2.2.4 TMS ve VUK Açısından Karşılıkların Karşılaştırılması

Standart mevcut muhasebe uygulamasına yenilikler getirmektedir. İşletmelerin koşullu borçlarını ve koşullu varlıklarını raporlamalarını sağlamıştır. Bu da TMS'ye göre hazırlanan finansal tablolarla VUK'a göre hazırlanan tablolar arasında önemli farklılıklar oluşmasına etki etmiştir (Akdoğan,2004: 29). Vergi ilişkisi yönünden incelediğimizde, bu standart hükümlerinin uygulanması, bazı durumlarda vergi matrahını etkileyen durumlar ortaya çıkarabilir. Kanunen kabul edilmeyen giderler bunlardan biridir (Akdoğan,2004: 30).

2.2.3 Özkaynakların Değerlemesi

Özkaynakların tanımı ve değerlemesine ilişkin bilgiler aşağıda yer almaktadır.

2.2.3.1 Özkaynakların Tanımı ve Kapsamı

Özkaynaklar işletme sahip veya ortaklarının bilanço tarihinde işletmeye yapmış oldukları sermaye yatırımlarının tutarını gösteren, ödenmiş sermaye ile sermaye yedekleri, kâr yedekleri, geçmiş yıllar karları ve dönem net karı hesap gruplarını kapsamaktadır. Eğer varsa, geçmiş yıl zararları ve dönemin zararı özsermayeden düşülür (Çalış, 2008: 62). Muhasebe ilkeleri ve TTK açısından sermaye genelde değişmez ve sabit bir unsur olarak kabul edilmektedir. Buna göre, özsermayede azalış ya da artış doğuran kâr ya da zarar olarak izlenir. Sermaye yalnızca sermayenin yetersiz kalması ve fazla olması, ortakların sermaye paylarını artırmaları, işletmeye yeni ortak alınması veya ortakların sermaye paylarını azaltmaları ya da işletmeden bir ya da birkaç ortağın çıkarılması gibi durumlarda değişmesi mümkündür (Çalış, 2008: 62-63).

2.2.3.2 Özkaynakların TMS'ye Göre Değerlemesi

Özkaynaklar gerçeğe uygun değer ile değerlemeye tabi tutulur (Çalış, 2008: 149). Özkaynaklardaki hesaplar ve işleyişleri ile ilgili bilgiler ayrıca bir standartta açıklanmayıp diğer standartların içerisinde yer verilmiştir. Buna

göre diğer standartlarda yer alan özkaynaklarla ilgili açıklama ve değerlemeler şu şekildedir:

Maddi duran varlıklar standardında gerçeğe uygun değer yöntemine göre yeniden değerlendirme yapılan varlıklarda, yeniden değerlendirme artışlarının özkaynaklar hesap grubunda yeniden değerlendirme artışı adı altında muhasebeleştirileceği yer almaktadır. Maddi duran varlık yeniden değerlendirme artışları 522 "Maddi Duran Varlık Yeniden Değerlendirme Artışları" hesabında izlenir. Değer azalışlarında ise bu azalma gider yazılır. Ancak daha önceki dönemlerde yeniden değerlendirme sonucu artan ve özkaynak hesap grubu ile ilişkilendirilen tutar varsa; değer azalışı öncelikle bu özkaynak hesap grubundaki yeniden değerlendirme artışı hesabından düşülür (TMS16-39.40).

Maddi olmayan duran varlıklarda da artış-azalışa dair işlemler, maddi duran varlıklarda olduğu gibidir. İştiraklerde oluşan değer artış ve azalışları 28 no'lu iştirakler standardına göre özkaynaklar hesap grubu ile ilişkilendirilir. Parasal olmayan kalemlerde oluşan kur değişim farklarının da özkaynaklarda izlenebileceği kur değişimi etkileri standardında açıklanmaktadır.

2.2.3.3 Özkaynakların VUK'a Göre Değerlemesi

Özkaynaklar içerisinde yer alan hesaplar parasal kıymet ve parasal olmayan kıymet olma özelliklerine göre farklı değerlendirilir. Sermaye hesabı, hisse senedi iptal karları, hisse senedi ihraç primleri, kâr yedekleri hesapları parasal olmayan kıymetler olduğundan mukayyet değer üzerinden kaydedilip enflasyon dönemlerinde ancak; enflasyon düzeltilmesi işlemine tabi tutulur. Ödenmemiş sermaye, maddi duran varlık yeniden değerlendirme artışları ve iştirakler yeniden değerlendirme artışları mukayyet değer ile değerlendirilir (Tire,2009: 167). Özetle; özkaynak hesapları mukayyet değer ile değerlendirilmekte ancak, enflasyonist ortam var ise parasal olmayan kıymetler için enflasyon düzeltilmesi yapılmaktadır

2.2.3.4 Özkaynakların Değerlemesinin TMS ve VUK Açısından Karşılaştırılması

Özkaynaklar TMS'ye göre gerçeğe uygun değer ile VUK'a göre mukayyet değer ile değerlendirilmektedir. 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. Mukayyet değer ise bir iktisadi kıymetin muhasebe kayıtlarında gösterilen hesap değeridir. Bu iki değerlendirme yöntemi arasında farklılık söz konusudur. Gerçeğe uygun değer tarafların karşılıklı olarak belirlediği elastik bir tutar iken mukayyet (kayıtlı) değer ise sabit bir tutardır. Örneğin senetsiz alacaklar (VUK'un 281) maddesinde kayıtlı olan mukayyet değerle değerlendirilecektir.

3.BÖLÜM

GELİR TABLOSU HESAPLARININ DEĞERLEMESİ

Bu bölümde gelir tablosunda yer alan hesapların genel değerlemesi ile ilgili bilgiler yer almaktadır.

3.1 Hasılatın Değerlemesi

Hasılat, 18 no'lu muhasebe standardında açıklanarak değerlemesine yer verilmiştir. Standardın açıklaması, değerlemesi ve VUK ile karşılaştırılması şöyledir:

3.1.1 Hasılat Standardının Tanımı ve Kapsamı

Hasılat, ortakların sermayeye katkıları dışında, özkaynakta artışla sonuçlanan ve işletmenin dönem içindeki olağan faaliyetlerinden elde edilen brüt ekonomik fayda tutarındır (TMS18.7). Hasılat standardının konusu; mal satışları, hizmet sunumları, ve işletme varlıklarının başkaları tarafından kullanılmasından sağlanan faiz, isim hakkı ve temettülerden kaynaklanan hasılatlardır (TMS 18.1)

3.1.2 Hasılatın TMS'ye göre Değerlemesi

Hâsılat mal ve hizmet satımı kapsamında iki şekilde değerlendirilebilir. Bu çerçevede mal satışında hasılat ve hizmet satışında hasılat aşağıda açıklanmıştır.

Mal Satışında Hasılat: Mallar, satış amacıyla işletme tarafından üretilen mamulleri ve bir perakendeci tarafından satın alınan emtia gibi işletme tarafından tekrar satmak üzere satın alınan ticari malları veya satış amaçlı elde tutulan arsa ve diğer gayrimenkulleri içerir (TMS18.3). Mal satışına ilişkin hasılat, aşağıdaki tüm koşullar yerine geldiğinde kabul edilecektir (TMS-18).

- ✓ İşletmenin malların sahipliği ile ilgili önemli risk ve getirilen alıcıya devretmiş olması;

- ✓ İşletmenin satılan mallar üzerinde etkin bir kontrolü veya sahipliğin genel olarak gerektirdiği şekilde bir yönetim etkinliğini sürdürmemesi;
- ✓ Hasılat tutarının güvenilir biçimde ölçülebilmesi;
- ✓ İşleme ilişkin ekonomik yararların işletmece elde edilmesinin muhtemel olması ve
- ✓ İşlem ile ilgili tahakkuk eden maliyetlerin güvenilir biçimde ölçülebilmesi.

Bir işlemde doğan hasılat tutarı, genellikle işletme ile varlığın alıcısı veya kullanıcısı arasındaki anlaşma ile belirlenir. Hasılat, işletme tarafından uygulanan ticari iskontolar ve miktar indirimleri de göz önünde tutularak, alınan veya alınacak olan bedelin gerçeğe uygun değeri ile ölçülür (TMS18.10).

Hasılatla konu olan bedel çoğu durumda bedel, nakit veya nakit benzerleri biçimindedir ve hasılat tutarı da alınan veya alınacak olan nakit ya da nakit benzerleri tutarıdır. Ancak, nakit ve nakit benzerleri girişinin ertelendiği durumlarda; satış bedelinin gerçeğe uygun değeri, alınacak olan nakdin nominal tutarından daha düşük olabilir. Örneğin, işletme alıcıya vade farksız bir satış yapabilir veya satış bedeli olarak alıcıdan piyasa faiz oranı altında olan bir alacak senedi alabilir. Anlaşma bir finansman işlemi niteliği taşıyorsa, satış bedelinin gerçeğe uygun değeri gelecekteki tüm tahsilatların emsal faiz oranı ile iskonto edilmesi yoluyla belirlenir. Emsal faiz oranı aşağıdakilerden biri olarak tespit edilebilir:

- ✓ Benzer kredi derecelendirmesine sahip bir işletmenin benzer finansal araçları için geçerli olan faiz oranı; veya
- ✓ Finansal aracın nominal değerini ilgili mal veya hizmetin nakit satış fiyatına indirgeyen faiz oranı

Örnek: Finansal tablolarını aylık olarak düzenleyen bir işletme, 01.03.2013 tarihinde peşin satış fiyatı 1.200 TL olan malını 6 ay vadeli olarak 1.560 TL'den KDV hariç satıyor. KDV bedeli müşteriden peşin tahsil ediliyor.

İstenen: TMS'ye göre gerekli muhasebe kayıtlarını yapınız.

Çözüm:

01.03.2013			
100 Kasa Hesabı	280.80		
120 Alıcılar Hesabı	1.560		
		600 Yurtiçi Satışlar Hesabı	1.200
		391 Hesaplanan KDV Hesabı	280,80
		380 Gelecek Aylara Ait Gelirler Hesabı	360
	/...../.....	

Veya

01.03.2013			
100 Kasa Hesabı	280.80		
120 Alıcılar Hesabı	1.560		
		600 Yurt İçi Satışlar Hesabı	1.200
		391 Hesaplanan KDV Hesabı	280,80
		12X Ertelenmiş Gelirler Hesabı	360
	/...../.....	

Söz konusu kayıta hasılat satışın peşin değeridir. Peşin satış değeri ile vadeli satış tutarı arasındaki fark ise faiz geliridir. Yukarıdaki işlemde 360 TL tutarında vade farkı henüz kazanılmamış bir gelir olduğu için dönemsel kavramı gereği ilgili dönemlerde gelire aktarılmak üzere "380 Gelecek Aylara Ait Gelirler" hesabına veya Tekdüzen hesap planında açılması durumunda "Ertelenmiş Gelir veya Kazanılmamış Gelir" hesabına kaydedilir. Vade farkının "Gelecek Aylara Ait Gelirler" hesabında izlenmesi durumunda bu hesabın tanımının değişmesi gerekmektedir. Çünkü "Gelecek Aylara Ait Gelirler" hesabı muhasebe uygulama tebliğinde "İzleyen aylara ait olmak üzere peşin tahsil edilen gelirlerin kaydedildiği hesaptır" şeklinde tanımlanmaktadır. Mart ayı sonunda dönemsel kavramı gereği faiz geliri ilgili döneme yansıtılır.

Vade farkının "Gelecek Aylara Ait Gelirler" hesabında izlenmesi durumunda;

01.03.2013		
380 Gelecek Aylara Ait Gelir Hesabı	60	
642 Faiz Gelirleri Hesabı		60
...../...../.....		

Vade farkının "Ertelenmiş Gelir" hesabında izlenmesi durumunda;

01.03.2013		
12X Ertelenmiş Gelirler Hesabı	60	
642 Faiz Gelirleri Hesabı		60
...../...../.....		

Hizmet Satışında Hasılat: Hizmet sunumuna ilişkin bir işlemin sonucunun güvenilir biçimde tahmin edilebildiği durumlarda, işlemle ilgili hasılat işlemin raporlama dönemi sonu itibariyle tamamlanma düzeyi dikkate alınarak finansal tablolara yansıtılır. Aşağıdaki koşulların tamamının varlığı durumunda, işleme ilişkin sonuçların güvenilir biçimde tahmin edilebildiği kabul edilir (Boyraz, 2011: 296) :

- ✓ Hasılat miktarının güvenilir biçimde ölçülebilmesi;
- ✓ İşleme ilişkin ekonomik yararların işletme tarafından elde edileceğinin muhtemel olması;
- ✓ Bilanço tarihi itibariyle işlemin tamamlanma aşamasının güvenilir biçimde ölçülebilmesi ve
- ✓ İşlem için katlanılan maliyetler ile işlemin tamamlanması için gereken maliyetlerin güvenilir ölçülebilmesi.

Örnek: 2 Ocak 2013 tarihinde 50.000 TL değerinde mal KDV hariç peşin olarak satılmıştır.

İstenen: Gerekli muhasebe kaydını yapınız.

Çözüm:

02.01.2013			
100 Kasa Hesabı		50.000	
	600 Yurt İçi Satışlar Hesabı		41.000
	391 Hesaplanan KDV Hesabı		9.000
...../...../.....			

Peşin satışlarda mevcut durumda yapılması gereken kayıt ile standart arasında bir farklılık yoktur. Tek Düzen Hesap Planı, TMS 18 ve vergi mevzuatı birbiriyle uyumludur (Özyürek, 2012: 136).

Örnek: 1 Haziran 2013 tarihinde peşin fiyatı 94.000,- TL olan mal, 100.000,- TL + %18 KDV'ye vadeli olarak satılmıştır. Karşılığında dört ay vadeli çek alınmıştır.

İstenen: TMS'ye göre gerekli muhasebe kaydını yapınız?

Çözüm:

01.06.2013			
101 Alınan Çekler Hesabı		118.000	
	600 Yurtiçi Satışlar Hesabı		100.000
	391 Hesaplanan KDV Hesabı		18.000
...../...../.....			

Tek düzen muhasebe sisteminde yukarıda ki gibi bir kayıta faizin satış hasılatına dahil edilmesi, satış rakamını olduğundan daha büyük gösterecek, satış karlılık oranının hatalı bulunmasına ve satış hasılatının kullanıldığı finansal analiz sonuçlarının da yanıltıcı sonuçlar vermesine sebep olacaktır (Selvi v.d, 2007: 36).

İşlemin Ayırıştırılması: Bu standarttaki muhasebeleştirilme ilkeleri genellikle her bir işleme ayrı ayrı uygulanır. Ancak bazı durumlarda, muhasebeleştirme ilkelerini işlemin özünü yansıtabilmek amacıyla, tek bir işlemin ayrıştırılabilir kısımlarına ayrı ayrı uygulamak gerekebilir. Örneğin, bir ürünün satış fiyatı ayrıştırılabilir nitelikteki satış sonrası servis tutarını da içeriyorsa, bu tutarın hasılat olarak muhasebeleştirilmesi ertelenerek, servis

hizmetinin verildiği dönem boyunca hasılat olarak finansal tablolara yansıtılır. Buna karşın, birbiriyle bağlantılı bir işlemler serisinin bir bütün olarak değerlendirilmediği takdirde ticari etkisinin anlaşılacağı durumlarda, muhasebeleştirilme ilkeleri iki veya daha çok işleme birlikte uygulanır. Örneğin, bir işletme mal satarken aynı anda bu işlemin etkisini ortadan kaldıracak biçimde malları ileri bir tarihte geri satın almak üzere ayrı bir anlaşma yapabilir; bu durumda iki işlem birlikte değerlendirilir (TMS18.13).

Bugün sıkça rastlanan;

- ✓ Müşteri desteği ile birlikte yazılım satılması,
- ✓ Montaj ve eğitim hizmeti dahil müşterilere özel ekipmanların üretilip satılması
- ✓ Hattı ile birlikte cep telefonu satılması vb. işlemler birden fazla bileşeni olan işlemlerdir (Özkan, 2007: 59).

Örnek: Malın peşin fiyatı 1.000 TL olduğu halde işletme 3 yıllık garanti hizmeti için fiyata 60 TL eklemektedir. Bu durumda satış fiyatı 1.060 TL olmaktadır. Böyle bir satış durumunda satış anında sadece mal bedeli hasılat olarak tanınmalı, 60 TL'lik garanti hizmeti karşılığı alınan bedel ise hizmet süresi ile orantılı olarak yani 3 yıla yayılarak hasılat olarak muhasebeleştirilmelidir. Standarda uygun olarak yapılması gereken kayıtlar aşağıdaki gibidir

İstenen: TMS'ye göre gerekli muhasebe kaydını yapınız.

Çözüm:

X.X.X	
100 Kasa Hesabı	1.060
600 Yurtiçi Satışlar Hesabı	1.000
380 Gelecek Aylara Ait Gelirler Hesabı	20
480 Gelecek Yıllara Ait Gelirler Hesabı	40
.....no'lu fatura ile mal satışı	
...../...../.....	

X.X.X		
380 Gelecek Aylara Ait Gelirler Hesabı	20	
600 Yurtiçi Satışlar Hesabı		20
1.yıl sonunda garanti bedeli hasılatı		
...../...../.....		

X.X.X		
480 Gelecek Yıllara Ait Gelirler Hesabı	20	
380 Gelecek Aylara Ait Gelirler Hs.		20
1.yıl sonunda dönem ayırımı nedeniyle		
...../...../.....		

X.X.X		
380 Gelecek Aylara Ait Gelirler Hesabı	20	
600 Yurtiçi Satışlar Hesabı		20
2. yıl sonunda garanti bedeli hasılatı		
...../...../.....		

X.X.X		
480 Gelecek Yıllara Ait Gelirler Hesabı	20	
380 Gelecek Aylara Ait Gelirler Hesabı		20
2.yıl sonunda dönem ayırımı nedeniyle		
...../...../.....		

X.X.X	
380 Gelecek Aylara Ait Gelirler Hesabı	20
600 Yurtiçi Satışlar Hesabı	
3. yıl sonunda garanti bedeli hasılatı	20
...../...../.....	

Yukarıdaki örnekte olduğu gibi garanti hizmeti bedellerinin muhasebeleştirilmesi ile ilgili olarak farklı hesapların kullanılması da mümkündür.

Bir varlığın başka bir varlıkla değiştirilmesinde hasılat: Standart takas sonucu hasılatın hasılat olarak tanınmasını birbirinden farklı mal veya hizmetlerin değiştirilmesi ile ilişkilendirmiştir. Bu durumda hasılat alınan mal veya hizmetlerin gerçeğe uygun değerinden transfer edilen nakit ve nakit benzerleri tutarının düşülmesi suratiyle hesaplanır (TMS-18.12).

Örnek: Bir şirket maliyeti 5.000 TL, satış bedeli 7.000 TL olan mamül stoklarından 20.000 adet vererek karşılığında gelecekte değerinin artacağına inandığı yatırım amacıyla uzun vadeli yatırım bir arsa almış ise aldığı gayrimenkulü aşağıdaki gibi kaydeder (Akdoğan, 1999: 41).

İstenen: TMS'ye göre gerekli muhasebe kaydını yapınız.

Çözüm:

X.X.X	
202 Yatırım Amaçlı Binalar Hesabı	140.000
620 STMM Hesabı	100.000
600 Yurtiçi Satışlar Hesabı	
152 Mamuller Hesabı	140.000
...../...../.....	100.000

Faiz, İsim Hakkı, Temettü ve Diğer Hizmet Gelirleri: Diğer kalemi olarak nitelendirilen faiz, temettü ve diğer hizmet gelirlerinin raporlanmasını

ise standartta su şekilde belirtilmiştir(TMS18.30). Hasılat aşağıda belirtilen maddeler çerçevesinde finansal tablolara yansıtılır:

- ✓ Faiz; "TMS 39 Finansal Araçlar: Muhasebeleştirme ve Ölçme" Standardında belirlenen etkin faiz yöntemine göre muhasebeleştirilir.
- ✓ İsim hakları; ilgili sözleşmenin özü dikkate alınarak tahakkuk esasına göre muhasebeleştirilir.
- ✓ Temettüler; hissedarların tahsil etme hakları ortaya çıktığında finansal tablolara yansıtılır.

3.1.3 Hasılatın VUK'a Göre Değerlemesi

VUK 'un 274. maddesi ile "satın alınan malın", 275. maddesi ile de "üretilen malın" maliyet bedeli ile değerlendirileceği belirlenmiştir. Buna karşılık üretilen hizmetlerin hangi değerlendirme ölçüsü ile değerlendirileceği açık olarak kanunda yer almamaktadır. Mallarla aynı nitelikte olduğu için hizmet üretimi için de değerlendirme ölçüsünün "maliyet bedeli" olması gerektiği düşünülebilir (Uçak, 2006: 2).

Hizmet üretimi yapan işletmelerde, üretilen hizmetin maliyetini belirleme konusunda VUK'da açık bir hüküm bulunmamaktadır. Yine satılan hizmet maliyetine girmesi gereken zorunlu unsurlarla, bununla ilişkili olan ancak ihtiyari olarak dönem giderlerine dahil edilebilecek unsurlar da belirsizdir. Ayrıca henüz tamamlanmamış hizmetler için yapılan giderlerin hangi döneme ait kazancın tespiti sırasında dikkate alınacağı da sorun oluşturmaktadır. Öte yandan, bu tür giderlerin dönem sonunda nasıl değerlendirileceği, gelecek yıllara nasıl taşınacağı da ayrı bir tartışma konusudur. Bütün bunlara ilave olarak, hizmetin ne zaman tamamlanmış sayılacağı, yani gelirin ne zaman tahakkuk ettiği de ayrı bir belirleme konusudur (Uçak, 2006: 2).

3.1.4 Hasılatın Değerlemesinin TMS ve VUK Açısından Karşılaştırılması

Standardın mevcut muhasebe uygulamasına getirdiği değişiklikler şu şekilde ifade edilebilir; hasılat standardı ile mevcut uygulama arasında önemli

farklılıklar bulunmaktadır. Bunlardan ilki; hizmet satış tutarının tespitinde, işin tamamlanma yüzdesine göre bir hesaplama gitmemektir. Bu ise uygulama ile standart hükümleri arasında farklılığa neden olmaktadır (Akdoğan, 2004: 32). Hasılatın değerlemesinde standardın getirdiği diğer değişiklik ise; eğer vadeli satış yapılırsa; vade farkı satış bedelinden ayrı, faiz geliri olarak kaydedilmesidir.

3.2 Borçlanma Maliyetleri

Borçlanma maliyetleri TMS de 23 no'lu standartta açıklanmaktadır. Birçok standardın değerlemesine etkili olan bu standart ve açıklamaları aşağıda yer verilmiştir:

3.2.1 Borçlanma Maliyeti Standardının Tanımı ve Kapsamı

Standartta iki tanım yer almaktadır.

Borçlanma Maliyetleri: Bir işletme tarafından borçlanılan fonlarla ilgili olarak katlanılan faiz, kur farkları, komisyon ve benzeri giderlerdir.

Özellikli Varlık: Amaçlandığı şekilde kullanıma ya da satışa hazır duruma getirilmesi uzun bir süreyi gerektiren aktiflerdir.

Borçlanma maliyetleri şu şekilde sıralanabilir:

- ✓ Kredili mevduat hesabı ile uzun vadeli borçlanmalara uygulanan faizler
- ✓ Borçlanmalarla ilgili iskonto ve primlerin itfaları
- ✓ Borç anlaşmalarının düzenlenmeleri ile ilgili olarak oluşan diğer maliyetlerin itfaları
- ✓ "TMS 14 Kiralama İşlemleri" standardı uyarınca finansal tablolara yansıtılan kiralamalara ilişkin borçlanma maliyetleri ve
- ✓ Yabancı para ile borçlanmalarda faiz maliyetlerine yönelik düzeltme olarak dikkate alındıkları ölçüde olmak üzere kur farkları.

3.2.2 TMS'ye Göre Borçlanma Maliyeti

Bir özellikli varlığın elde edilmesi, inşası veya üretimi ile doğrudan ilişkilendirilebilen borçlanma maliyetleri bu varlığın maliyetinin bir parçasını

oluşturur. Diğer borçlanma maliyetleri gider olarak muhasebeleştirilir (TMS23.1). Özellikli varlıklar; amaçlanan kullanıma veya satışa hazır duruma getirilebilmesi zorunlu olarak uzun bir süreyi gerektiren varlıklardır (TMS23.5). Bir özellikli varlığın satın alınması, inşaatı veya üretimi ile doğrudan ilgisi bulunan borçlanma maliyetleri ilgili varlığın maliyetine dahil edilmektedir (aktifleştirilmektedir). Bu tür maliyetler güvenilir bir biçimde ölçülebilmeleri ve gelecekteki ekonomik yararlarından işletmenin faydalanabilmesinin muhtemel olması durumunda, özellikli varlığın maliyetine dahil edilmektedir (Gökçen v.d, 2006: 207). Özellikli varlıklara aşağıdaki örnekler verilebilir:

- ✓ Satılabilir duruma getirilmesi uzun bir süreyi gerektiren stoklar
- ✓ Üretim tesisleri
- ✓ Enerji üretim santralleri
- ✓ Yatırım amaçlı gayrimenkuller

Diğer yatırımlar ile sürekli olarak veya kısa sürelerde tekrarlanarak üretilen büyük miktarlardaki stoklar ile elde edildiklerinde amaçlanıldığı şekilde kullanıma veya satışa hazır olan varlıklar özellikli varlıklar sayılmamaktadır (Gökçen v.d, 2006: 206).

Örnek: Korkmaz işletmesi özellikli olmayan bir varlık için kısa vadeli 50.000 TL kredi kullanmış ve dönem sonunda buna ilişkin 12.000 TL faiz tahakkuk etmiştir

İstenen: Gerekli muhasebe kayıtlarını yapınız.

Çözüm:

X.X.X	
780 Finansman Gideri Hesabı 780.02 Kısa Vadeli Borçlanma Gideri	12.000
300 Banka Kredileri Hesabı 300.01 X Bankası	12.000
Dönem faiz giderinin kaydı	
...../...../.....	

X.X.X	
660 Kısa Vadeli Borçlanma Gideri Hesabı	12.000
781 Finansman Gideri Yansıtma Hs.	12.000
Faiz gideri hesabının kapatılması kaydı	
...../...../.....	

3.2.3 VUK'a Göre Borçlanma Maliyetleri

Ülkemizde vergi mevzuat ve uygulamalarında söz konusu borçlanma maliyetleri aşağıdaki şekilde yer almaktadır (Yükçü v.d, 2008: 34).

- ✓ VUK'da maddi duran varlıklara ve stoklara ilişkin borçlanma maliyetlerinin ne şekilde muhasebeleştirileceğine ilişkin düzenlemeler VUK'un 163 ve 238 sayılı Tebliği ile yapılmıştır.
- ✓ 163 sayılı VUK Tebliği'ne göre; kuruluş (yatırım) dönemine ait faiz giderlerinin maddi duran varlıkların maliyetine eklenmesi zorunludur. Yani, duran varlığın aktifleştirildiği hesap dönemi sonuna kadar ödenmek veya tahakkuk etmek suretiyle kesinleşen faiz giderleri duran varlığın maliyetine eklenmek zorundadır.
- ✓ Yatırım aktifleştirildikten sonra işletme dönemine ait yatırım ile ilgili faiz giderleri ise, içinde bulunulan yılda doğrudan gider yazılabileceği gibi maddi duran varlıkların maliyetine de eklenebilmektedir.

Stoklar ise standarda göre eğer özellikli varlık ise faiz giderleri maliyete eklenir, değilse gider yazılır. VUK 238 no'lu tebliğe göre de faiz giderlerinin maliyete dahil edilmesinde işletme zorunlu bırakılmamıştır.

3.2.4 Borçlanma Maliyetinin TMS ve VUK Açısından Karşılaştırılması

Borçlanma maliyetine göre özellikli varlıklar grubuna dahil olan stoklar ve maddi duran varlıkların finansman giderleri standarda göre

aktifleştirilirken, sonraki yıllarda gider yazılır. Özellikle varlık dışında kalanlar, ise doğrudan gider olarak yazılmaktadır.

VUK'a göre ise varlık aktifleştirilene kadar maliyete dahil edilen finansman giderleri aktifleştirme sonrasında maddi duran varlıklarda ilk yıl maliyete dahil edilmekte, sonraki yıllarda istenirse gider olarak yazılabilmektedir.

Örnek: X inşaat şirketi bir doğal afet nedeniyle evsiz kalanlar için bina yapımına başlamıştır ve inşaatın 3 yıl sürmesi beklenmektedir. Şirket inşaatın başlangıcında yıllık %12 faiz ile 7.000.000 TL tahvil ihraç etmiştir. Tahviller için ödenen %1.5 ihraç maliyeti bulunmaktadır. Ayrıca proje %14 sermaye maliyetine sahip öz sermaye ile finanse edilmektedir.

Standarda göre aktifleştirilecek olan borçlanma maliyetleri aşağıdaki gibi hesaplanır. Evler özellikle varlık olduğundan öz sermaye maliyeti hariç, borçlanma maliyetleri aktifleştirilebilir. Aktifleşecek maliyetler içinde ihraç giderlerden döneme ait kısım hesaplanır. Buna göre her yıl aktifleşecek kısım aşağıdaki gibi hesaplanır.

$$7.000.0000 \times \%12 = 840.000 \text{ TL yıllık faiz}$$

$$(7.000.000 \times 0,015)/3 \text{ yıl} = \underline{350.000 \text{ TL}} \text{ ihraç maliyetinin amortisman}$$

$$87.5000 \text{ TL aktifleştirilecek}$$

İstenen:

a) Borçlanma maliyeti ihraç halinde yapılması gereken muhasebe kaydını gösteriniz?

b) Her yıl aktifleştirilecek faiz ve ihraç giderinin itfası için yapılması gereken kaydı gösteriniz?

Çözüm: a)

x.x.x		
100 Kasa Hesabı	7.000000	
405 Çıkarılmış Tahviller Hesabı		7.000000
...../...../.....		

x.x.x		
408 Menkul Kıymetler İhraç Farkı Hesabı	105.000	
100 Kasa Hesabı		105.000
...../...../.....		

b)

x.x.x		
308 Menkul Kıymetler İhraç Farkı Hesabı	875.000	
408 Menkul Kıymetler İhraç Farkı Hs.		875.000
...../...../.....		

x.x.x		
153 Ticari Mallar Hesabı	875.000	
308 Menkul Kıymetler İhraç Farkı Hesabı		35.000
304 Tahvil Anapara Borç Taksit ve Faizleri Hesabı		84.000
...../...../.....		

4. BÖLÜM

TÜRKİYE MUHASEBE STANDARTLARINA GÖRE DEĞERLEMESİ

ÖZELLİK ARZ EDEN DİĞER STANDARTLAR

Bu bölümde; TMS'nda değerlemesine yer verilen ve değerlemesi özellik arz eden diğer standartlara yer verilmiştir.

4.1 Kur Değişiminin Etkileri

Yabancı paralı işlemlerin yapıldığı işletmelerde oluşan kur farklarının muhasebeleştirilmesi için gerekli esaslar kur değişiminin etkileri standardında açıklanmaktadır.

4.1.1 Kur Değişiminin Etkileri Standardının Tanımı ve Kapsamı

Bu standardın amacı, yabancı para işlemlerinin ve yurtdışındaki işlemlerin finansal tablolara nasıl aktarılacağını ve finansal tablolarda kullanılan para birimine nasıl çevrileceğini düzenlemektir. Bu standart raporlayan işletmenin finansal tablolarında kullanılan para biriminin, herhangi bir para birimi (ya da para birimleri) olmasına izin verir. Geçerli para birimi finansal tablolarda kullanılan para biriminden farklı olan işletme, yabancı para kalemlerini kendi geçerli para birimine çevirir ve böyle bir çevrimin etkilerini bu standarda uygun olarak raporlar (Çalış, 2008: 128). Bu standart, (Türkiye Muhasebe Standartları, 2007: 665):

- ✓ TMS-39 Finansal Araçlar: Muhasebeleştirme ve Ölçme standardının kapsamında olan türev işlemleri dışındaki yabancı para işlemlerinin muhasebeleştirilmesinde,
- ✓ İşletmenin finansal tablolarına dâhil edilen yurt dışındaki işletmelerin faaliyet sonuçlarının ve finansal durumunun raporlama para birimine çevrilmesinde,
- ✓ İşletmenin faaliyet sonuçlarını ve finansal durumunu finansal tablolarda kullanılan para birimine çevrilmesinde kullanılır.

4.1.2 Kur Değişiminin TMS'ye Göre Muhasebeleştirilmesi

Kur farkları, işletmelerin yabancı para birimine dayalı işlemlerinin bir sonucu olarak karşımıza çıkmaktadır. Bu açıdan işletmelerin yabancı para birimine dayalı işlemleri, yurtiçinde faaliyet gösteren işletmelerin yaptıkları yabancı para birimine dayalı işlemler ve yabancı ülkedeki işletmelere yatırımlar olmak üzere iki ana grupta sınıflandırılabilir.

4.1.2.1 Yabancı Paraya Dayalı İşlemler

Bir yabancı para işlemi ilk muhasebeleştirme sırasında; yabancı para birimindeki tutara geçerli para birimi ile işlem tarihindeki yabancı para birimi arasındaki geçerli kur uygulanarak, geçerli para biriminden kaydedilir (TMS21.21). Yabancı paralı işlemler, yabancı para birimi üzerinden ifade edilen veya yabancı para birimi üzerinden hesap yapmayı gerektiren işlemler (TMS21.9) olup, bu işlemler aşağıdaki durumlarda ortaya çıkabilmektedir (Çiftçi ve Şahin, 2008, 37):

- ✓ Fiyatı yabancı para birimi cinsinden belirlenmiş mal ve hizmetlerin alım satımı
- ✓ Değeri yabancı para birimi cinsinden belirlenmiş olan fonların borç alınması veya borç verilmesi,
- ✓ Yabancı para cinsinden düzenlenmiş bir sözleşmeye taraf olmak,
- ✓ Diğer bazı sebeplerle değeri yabancı para cinsinden belirlenmiş varlıkların edinilmesi, elden çıkarılması; borçlanılması veya borçların ödenmesi.

Yabancı paralı işlemlerin dönem sonlarında raporlanması bu işlemlerin parasal kalem ya da parasal olmayan kalem olmalarına göre değişmektedir. Raporlamanın nasıl yapılacağına etkili olan parasal kalem ve parasal olmayan kalemler kavramlarının açıklaması şu şekildedir:

Parasal kalem, elde tutulan para ile sabit veya belirlenebilir bir tutarda para olarak alınacak veya ödenecek varlık ve borçlar olarak ifade edilmektedir. Bir başka tanıma göre ise parasal kalemler, para değerindeki değişimler karşısında nominal değerleri aynı kalan, ancak satın alma güçleri

fiyat hareketlerine göre ters yönde değişen varlık unsurlarıdır (Karaca ve Akyel, 2011: 51).

Parasal olmayan kalem cari değerle değerleniyorsa değerlemede kullanılacak kur cari kur olacaktır. Değerlemeye konu varlık, her bilanço döneminde yeniden değerlemeye tabi tutuluyor ve cari değer ile kayıtlı değer arasındaki fark, kâr yerine özkaynaklarda gösteriliyorsa kur farkları da özkaynaklarda aynı kalem içerisinde gösterilmelidir (Örten v.d,2011: 346).

Standartta dönem sonlarında yabancı paralı işlemlerin nasıl raporlanacağı şöyle açıklanmaktadır: (TMS21.23)

- ✓ Yabancı para parasal kalemler kapanış kurundan (Kapanış Kuru; Raporlama dönemi sonunda geçerli kurdur. (TMS21.8) çevrilir,
- ✓ Tarihi maliyet cinsinden ölçülen yabancı para birimindeki parasal olmayan kalemler işlem tarihindeki döviz kuru kullanılarak çevrilir ve
- ✓ Gerçeğe uygun değerden ölçülen yabancı para birimindeki parasal olmayan kalemler gerçeğe uygun değerin belirlendiği tarihteki döviz kurları kullanılarak çevrilir.

Özetle; standart parasal kalemlerin finansal tablolarda değerlemesinde oluşan kur farklarının kâr ya da zarar hesabına aktararak muhasebeleştirilmesini belirtmektedir. Parasal olmayan kalemlerin ise; kazanç ya da zararları özkaynaklarda muhasebeleştirilirse; bu kazanç yada zararın kurdan kaynaklanan kısmı da özkaynaklarda muhasebeleştirilir. Buna karşın parasal olmayan bir kalemden kaynaklanan kazanç ya da zarar, kâr ya da zararda muhasebeleştirilirse, bu kazanç ya da zararın kurdan kaynaklanan kısmı da kâr ya da zararda muhasebeleştirilir. Standardın 28. maddesine göre; parasal kalemlerin muhasebeleştirilmesinde oluşan kur farkları kâr ya da zarar hesabına aktararak muhasebeleştirilir. (TMS21.28)

Buna karşın, parasal olmayan bir kalemden kaynaklanan kazanç ya da zarar, kâr ya da zararda muhasebeleştirilirse, bu kazanç ya da zararın kurdan kaynaklanan kısmı da kâr ya da zararda muhasebeleştirilir (TMS21.30).

Örnek: X işletmesi 18.000 Dolar tutarında bir malı, tamamı senet karşılığında ithal etmiştir. İşlemin gerçekleştiği tarihteki döviz kuru 1dolar =1,29 TL olup, bu tutar üzerinden işletmenin borç senetleri hesabına kaydedilmiş durumdadır. Dönem sonlarında değerlendirme kuru 1dolar = 1,41 TL'dir.

İstenen: Gerekli muhasebe kaydını yapınız.

Çözüm:

Bu uygulamada yapılması gereken ilk işlem, kur farkının bulunmasıdır. Bunun için şu işlem yapılır.

Senedin Bilanço Günündeki Tutarı: $18.000 \times 1,41 \text{ TL} = 25.380 \text{ TL}$

Senedin Kayıtlı Değeri : $18.000 \times 1,29 \text{ TL} = 23.220 \text{ TL}$

Kur farkı : $25.380 - 23.220 = 2.160 \text{ TL}$

Bulunan kur farkı A işletmesi için olumsuz bir durumdur. İthalat işlemi sonucunda borcu 23.220 TL olması gerekirken, kurlardaki değişim sonucunda borç 2.160 TL artarak 25.380 TL'ye yükselmiştir.

Ortaya çıkan kur farkının muhasebe kaydı şu şekildedir:

31.12.2013	
656 Kambiyo Zararları Hesabı	2.160
321 Borç Senetleri Hesabı	2.160
Vade farkının kaydı/...../.....

Eğer senedin kayıtlı değeri, dönem sonundaki döviz kurundan büyük olsaydı işletme zarar yerine kâr elde edecekti. Böylece 646 Kambiyo Karları hesabı alacaklandırılıp, borç senetleri hesabı borçlandırılacaktı.

4.1.2.2 Yurtdışındaki İşletmelere Yatırımlar

Yabancı ülkelerdeki işletmelere yapılan yatırımlar dahil oldukları standarda göre işleme tabi olurlar. İşletmeler, farklı bir ülkede ve para biriminde faaliyette bulunan yabancı işletmelere bağlı ortaklık, iştirak, iş

ortaklığı biçiminde yatırımlar yapabilir ya da yurt dışında şubeler açabilir. Bağlı ortaklık, iştirak, iş ortaklığı ya da şube olarak yapılan yurt dışı yatırımların tamamı, muhasebe kayıtlarını kurulduğu ülkedeki para birimi ile tutar ve finansal tablolarını da bu para birimi ile hazırlar. Buna bağlı olarak işletmenin yatırım yaptığı yabancı işletmelerin finansal tabloları ana işletmenin raporlama para biriminden farklı para birimi esas alınarak hazırlanır. Bunun yanısıra; bu işletmelerin, farklı ülkelerde faaliyet gösteren yabancı işletmelerinin finansal tablolarını konsolide ederek, bu finansal tabloların tek bir para birimi ile ifade edilebilir duruma getirilmesi gerekir. Yabancı işletmelerin finansal tablolarının raporlama para birimine dönüştürülmesi sonucu ise, dönüştürme kur farkları ortaya çıkabilir (Çiftçi ve Şahin, 2008: 37-38).

4.1.3 Kur Değişiminin VUK'a Göre Muhasebeleştirilmesi

VUK'un 280. maddesinde ise, yabancı paraların değerlemesi ile ilgili olarak "Yabancı paralar borsa rayici ile değerlendirilir. Borsa rayicinin takarrüründe muvazaa olduğu anlaşılırsa bu rayiç yerine alış bedeli esas alınır. Yabancı paranın borsada rayici yoksa değerlemeye uygulanacak kur Maliye Bakanlığınca tespit olunur" hükmü vardır. Bu madde hükmü yabancı para ile olan senetli veya senetsiz alacaklar ve borçlar hakkında da uygulanacaktır (Şahin, 2007: 31). Kasadaki efektif para mevcudu ile ilgili olarak, VUK'un 284. maddesinde, yabancı paralar hakkında 280. madde hükümlerinin uygulanacağı belirtilmiştir.

Yabancı para ile düzenlenmiş senetler alındıkları tarihte geçerli olan kurla değerlendirilerek hesaba alınır. Bu senetler, envanterde, değerlendirme kuru ile yeniden değerlendirilir ve Türk Lirası karşılığı bilanço günündeki tutarına eşitlenir. Yabancı paralı senetlerin reeskontunda da senedin üzerindeki faiz oranı geçerlidir. Senet üzerinde faiz belirtilmemişse değerlendirme gününde geçerli olan LIBOR (Londra Bankalararası Para Piyasası Faiz Oranı) esas alınır (VUK, Mad: 280).

Parasal olmayan kalemlerdeki kur değişiminin kayıtlara alınırken; VUK 163 no'lu tebliğ maddi duran varlıkların kur farklarının varlık aktifleştirilinceye kadar maliyete dahil edilmesini; ancak aktifleştirildikten sonra ise dönem gideri olarak yazılmasını belirtmektedir. Stoklar için ise; VUK 238 no'lu tebliğ

ile açıklama yapılmakta ve yine aktifleştirilene kadar olan kur farklarının maliyete dahil edilmesi gerektiği sonraki farkların ise maliyete ya da gidere yazılacağı yer almaktadır.

4.1.4 Kur Değişiminin TMS ve VUK Açısından Karşılaştırılması

TMS ye göre yabancı paralı işlemlerde kullanılacak kur; ilgili işlem tarihindeki kurdur. VUK'da ise kullanılacak kurun Maliye Bakanlığı'nca belirlenecek efektif alış kuru olduğu; Maliye Bakanlığı'nca belirlenmediği zamanlarda ise; Merkez Bankası'nın ilan ettiği döviz alış kuru olduğu açıkça belirtilmektedir. İşletmeler VUK'a göre efektif alış kurunu kullanmaktadırlar. TMS de tam olarak kullanılacak kur ile ilgili bu tür bir açıklama yapılmadığından, yabancı paralarla ilgili işlemlerde efektif alış kurunun kullanılması her iki hüküm içinde uygun olabilir.

Standartta parasal olmayan kalemlerin ilk muhasebeleştirilmesinde kur farklarının maliyetine dahil edileceği; ancak sonraki muhasebeleştirmede gider olarak yazılacağı yer almaktadır. VUK ise kur farklarının ilk kayıta yine maliyete ekleneceğini belirtmekte fakat sonraki kur farklarının maliyet ya da gider yazılmasında işletmeleri serbest bırakmaktadır. VUK sonraki değerlemeler için serbestlik getirdiğinden oluşan kur farklarının TMS'deki gibi dönem gideri yazılması uygun olabilir.

Örnek: 18.01.2013 tarihinde 12.000 Euro + 2.160 Euro KDV bedelli ticari mal alınmıştır. (1 Euro=1,900 TL'dir)

İstenen: Söz konusu işleme ilişkin gerekli muhasebe kayıtlarını yapınız.

Çözüm: 12.000X1,900=22.800 TL (Mal Bedeli)

2.160 X1,900=4.104 TL (KDV)

18.01.2013			
153 Ticari Mallar Hesabı		22.800	
191 İndirilecek KDV Hesabı		4.104	
	320 Satıcılar Hesabı		26.904
...../...../.....			

Söz konusu faturanın vadesinin 95 gün olduğunu ve 05.04.2013 tarihinde faturanın ödeneceği ve ilk geçici vergi döneminde Euro'nun 1=1,950 TL olduğu varsayımı altında aşağıdaki işlemler yapılacaktır.

31.03.2013 geçici vergi dönemi: 14.160 Euro x 1.950= 27.612 TL, böylece (27.612 – 26.904) 708 TL kur zararı olduğundan kayıtlar şu şekilde olmalıdır.

31.03..2013			
656 Kambiyo Zararları Hesabı		708	
	320 Satıcılar Hesabı		708
...../...../.....			

4.2 İnşaat Sözleşmelerinin Değerlemesi

TMS 11 "İnşaat Sözleşmeleri Standardı" ile inşaat ile ilgili gelir ve maliyete dair açıklamalar yapılmıştır. İnşaat sözleşmelerinin tanımı, kapsamı ve TMS ile VUK açısından karşılaştırılması aşağıda yer verilmiştir.

4.2.1 İnşaat Sözleşmeleri Standardının Tanımı ve Kapsamı

İnşaat sözleşmesi; bir varlığın veya birbiriyle yakından ilişkili bir grup varlığın inşası için özel olarak yapılmış bir sözleşmedir (TMS 11. 3). Bir inşaat sözleşmesi köprü, bina, baraj, kanal, yol, gemi veya tünel gibi tek bir varlığın inşası için yapılmış olabileceği gibi birbiriyle yakından ilişkili veya birbirine bağımlı birden çok varlığın inşası ile ilgili de olabilir. Bu tür sözleşme örnekleri için rafineri inşaatı ve diğer fabrika veya tesislerdeki karmaşık parçaların inşası verilebilir (TMS 11. 4). İnşaat sözleşmesi, bir varlığın inşasıyla doğrudan ilişkili hizmetlerin verilmesine, varlıkların yıkım veya restorasyonu ile varlıkların yıkımı sonrası çevre düzenlemesine yönelik olarak düzenlenebilir (TMS-11.5). Yıllara yaygın inşaat taahhütlerinin muhasebeleştirilmesindeki temel sorun, inşaat sözleşmesi gelir ve maliyetlerinin dönemler itibari ile dağıtılmasıdır. Bunun için öncelikle hangi unsurların sözleşme gelir ve maliyeti kapsamında olduğunun belirlenmesi

gerekir. Bir inşaat faaliyetinde sözleşme geliri aşağıdakileri içerir (TMS 11. 11):

- ✓ Sözleşmede başlangıçta üzerinde anlaşmaya varılmış bedel ve
- ✓ Sözleşmeye konu işteki değişiklikler, ek ödeme talepleri ve teşvik ödemelerinden:
- ✓ Gelir olarak sonuçlanması muhtemel olanlar ve
- ✓ Güvenilir biçimde ölçülebilenler.

Değişiklik; sözleşme kapsamındaki işle ilgili bir değişiklik yapmak üzere verilen talimattır. Varlığın özelliklerinde, şeklinde veya tasarımındaki değişiklikler ile sözleşme süresindeki değişimlere istinaden verilen talimatlar değişikliğe örnek olarak verilebilir (TMS 11. 13). Ek ödeme talepleri; yüklenicinin müşteriden tahsil etmeyi talep ettiği, sözleşme fiyatına dahil edilmemiş maliyetlerdir. Ek ödemeler, müşterinin neden olduğu gecikmelere, özelliklerdeki veya tasarımdaki hatalara ve sözleşme konusu işlerde anlaşmazlık yaratan değişikliklere bağlı olarak talep edilebilir (TMS 11. 14). Teşvik ödemeleri ise belirlenmiş başarı standartlarına ulaşılması veya aşılması durumunda yükleniciye ödenen ek tutarlardır. Örneğin sözleşmeye konu işin süresinden önce tamamlanması durumunda, sözleşme yükleniciye teşvik ödenmesini mümkün kılabilir (TMS 11. 15). İnşaat sözleşmeleri temelde ikiye ayrılabilir: Bunlar, yapımcının kendi adına ve başkası adına yaptığı inşaatlar olarak bölümlenebilir. Bunlardan yapımcının kendi adına yaptığı inşaatlar, yap-sat ve yap-kullan inşaatlarıdır.

Bunlardan birincisi, dönen varlıklarda yer alan stok niteliklidir. Maliyet muhasebesi ilkelerine göre, maliyetlerin oluşturulması, yarı mamul ve haline getirilmesi gibi işlem görür. Yapımcının kendi adına kullanmak üzere maddi duran varlık üretimini kapsayan inşaatlar için “258 Yapılmakta Olan Yatırımlar” hesabı kullanılır ve inşaatın bitiminde ilgili maddi duran varlık hesaplarına alınır. Yap-İşlet-Devret ile ilgili inşaatlar, yapımcı işletme tarafından ülkemizde “264 Özel Maliyetler” hesabına alınmakta ve işletme süresinin bitiminde ana işletmeye devredilmektedir (Örten v.d,2011:118).

Standart, Yap-İşlet-Devret şeklindeki inşaatlar ile kendi adına yapılan inşaatları kapsamamaktadır. Standardın kapsamına; müşteri adına ve

hesabına yapılan ve bir hesap döneminden daha uzun süren yapım sözleşmeleri girmektedir (TMS 11.3, 11.4).

4.2.2 TMS'ye Göre İnşaat Sözleşmesi Gelir ve Giderlerinin Muhasebeleştirilmesi

Sözleşme Geliri: Başlangıçta üzerinde anlaşmaya varılmış olan bedel ve daha sonradan ortaya çıkan sözleşme konusu işteki değişiklikler, ek ödeme talepleri ve teşvik ödemelerinden oluşur. **Sözleşme Maliyeti:** Bir sözleşmeye taraf olunmasından sözleşmenin nihai olarak tamamlanmasına kadar geçen sürede o sözleşmeye yüklenebilecek olan maliyetlerdir (Gökçen v.d, 2006: 103).

Bir inşaat sözleşmesinin sonucu güvenilir biçimde öngörülebiliyorsa, inşaata ilişkin gelir ve maliyetler bilanço günü itibariyle sözleşmeye konu işin tamamlanma aşaması esas alınarak, gelir ve giderler olarak finansal tablolara yansıtılır. Toplam sözleşme maliyetlerinin toplam sözleşme gelirini aşması muhtemelse beklenen zarar doğrudan gider olarak finansal tablolara yansıtılır (TMS11.22,36).

Finansal tablolara yansıtılacak gelir ve giderlerin belirlenmesinde sözleşmenin tamamlanma aşamasının baz alınması "tamamlanma yüzdesi yöntemi" olarak adlandırılır. Bu yöntemde sözleşme geliri, ulaşılan tamamlanma aşamasına kadar katlanılan inşaat maliyetiyle eşleştirilerek, bitirilen işle orantılı gelir, gider ve kârın raporlanması sağlanır. Bu yöntem, ilgili dönemde sözleşme kapsamındaki işin aşaması ve işteki ilerleme konusunda yararlı bilgi sağlar (TMS11.25). Tamamlanma yüzdesi yönteminde, sözleşme geliri işin yapıldığı hesap dönemlerinin gelir tablosunda gelir olarak gösterilir. Sözleşme maliyetleri ait oldukları işin yapıldığı hesap dönemlerinin gelir tablosunda gider olarak gösterilir (TMS11.26).

Eğer bu inşaat sözleşmesinin sonucu güvenilir bir biçimde tahmin edilemiyorsa sözleşme gelir ve giderlerinin kayda alınmasında "Tamamlanma yüzdesi" yöntemine başvurulamaz. Standart bu durumda sadece katlanılmış sözleşme maliyetlerinin geri kazanılabilmesi muhtemel olan kısmı kadar gelir kaydedilir ve sözleşme maliyetleri oluştuğu dönemin gideri olarak finansal tablolara yansıtılır şeklinde konuya açıklık getirmektedir. Standart ayrıca,

inşaat sözleşmesine ilişkin bir zarar beklentisi olduğu an beklenen zarar tutarının doğrudan gider olarak kaydedileceğini, bir başka ifade ile beklenen zarar tutarı kadar karşılık gideri ayrılacağını belirtmektedir (Poyraz, 2011: 314).

4.2.3 VUK'a Göre İnşaat Sözleşmesinin Gelir ve Giderlerinin Muhasebeleştirilmesi

VUK inşaat işleri ve sözleşmelerinin değerlemesi ile ilgili bir hüküm bulunmamaktadır. Sadece 271. maddede inşaat işlemlerinin kayıt edilmesinde, "inşa edilen binalarda ve gemilerde imal edilen makine ve tesisatta bunların inşa ve imal giderleri satın alma yerine geçer" ifadesi bulunmaktadır. Ancak GVK'da inşaat işleri ve elde edilecek gelirin vergiye etkisi üzerine açıklamalar yer almaktadır (GVK madde 43). Birden fazla inşaat ve onarım işlerinde kullanılan işlerde veya bu işlerle sair işlerde müşterek kullanılan tesisat, makine ve ulaştırma vasıtalarının amortismanları, bunların her işe kullanıldıkları gün sayısına göre dağıtılır (GVK madde 43).

4.2.4 İnşaat İşlemlerinin TMS ve VUK Açısından Karşılaştırılması

TMS'da inşaat sözleşmesinde belirlenen unsurların muhasebeleştirilmesinde sonucun güvenilir olarak tespit edilip edilmemesine göre farklılık oluşmaktadır. Buna göre sözleşmenin sonucunun güvenilir bir şekilde tespit edilmesi halinde; inşaata ilişkin gelir ve maliyetler bilanço günü itibarıyla sözleşmeye konu işin tamamlanma aşaması esas alınarak, gelir ve giderler olarak finansal tablolara yansıtılır. Giderin geliri aşması durumunda ise zarar finansal tablolara aktarılır. Ayrıca inşaat işin tamamlanma aşaması da belirlenerek inşaatın gerçekleşme oranına göre bitirilen işle orantılı gelir, gider ve kârın raporlanması sağlanır.

Sonucun güvenilir biçimde tespit edilemediği durumlarda, katlanılmış maliyetlerden tahsil edilebilme olasılığı yüksek olan kısım kadar olan tutar gelir kaydedilerek tahakkuk ettirilir. Maliyetlerin geliri aşma olasılığı yüksekse, beklenen zarar derhal gider olarak kaydedilir. TMS de açıkça yer alan inşaat sözleşmesi gelir-gider unsurları ve muhasebeleştirilmesi TMS'de açıkça yer almakta ve muhasebeleştirilmektedir. Ancak GVK inşaat işlerinin muhasebeleştirilmesinde kullanılacak oranlar üzerinde durarak vergilendirme dönemlerinde yapılacak hesaplamaların esaslarını belirlemiştir.

Örnek: İşletmenin 2006 yılı içerisinde yıllara yaygın A ve B inşaat işi vardır. Stoklardan A inşaatına 1000 kg çivi (100 TL), 3000 kg demir (300 TL), 75 torba çimento (75 TL); B inşaatına 80 m³ kereste (4.000 TL), 4,5 ton demir (450 TL) gönderilmiştir. Bunların A inşaatına nakliyesi için 250, B inşaatına nakliyesi için 750 TL nakliye gideri KDV ile birlikte kasadan ödenmiştir. (İnşaatlar devam etmektedir.)

İstenen: VUK'a göre işletmenin dönem içi ve dönem sonu kayıtlarını düzenleyiniz

Çözüm:

740 Hizmet Üretim Maliyeti Hesabı	5.925	
740.01 A İnşaat Taahhüt İşİ		
740.01.01 Çivi		
740.01.02 Demir		
740.01.03 Çimento		
740.01.04 Dış. Sağl. Fay.ve Hiz		
740.02 B İnşaat Taahhüt İşİ		
740.02.01 Kereste		
740.02.02 Demir		
740.02.03 Dış. Sağl. Fay.ve Hiz		
191 İndirilecek KDV Hesabı	100	
100 Kasa Hesabı		1.100
150 İlk Madde ve Malzeme Hesabı		4.925

170 Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım Maliyeti H.s	725	
171 Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım Maliyeti H.s	5.200	
741 Hizmet Üretimi Maliyeti Yansıtma Hesabı		5.925

741 Hizmet Üretimi Maliyeti Yansıtma Hesabı	5.925	
740 Hizmet Üretimi Maliyeti Hesabı		5.925
...../...../.....		

Örnek: Bir gemi yapım şirketi, küçük bir geminin imalatı için sipariş almış ve üretime başlamıştır. İnşaata 01.09.2006 tarihinde başlamıştır. Sözleşmede yer alan koşullar aşağıdaki gibidir.

Tahmini Maliyeti	2 Milyon Para Birimi
Sözleşme Bedeli	2.5 Milyon Para Birimi
Tahmini İnşaat Süresi	01.09.2006'dan itibaren 2.5 Yıl

Tahmini nakit akışları ve diğer bilgiler şu şekildedir.

	2006	2007	2008	Toplam
Tahmini Maliyetler	600.000	400.000	1.000.000	2.000.000
Beklenen Maliyet Oranları	%30	%20	%50	%100
Alınacak Hak Edişler/Sözleşme bedelleri	750.000	750.000	1.000.000	2.500.000
Fiili Maliyetler Gerçekleşmeleri	600.000	500.000	1.200.000	2.300.000

Başlangıçta tahmini kârlılık oranı maliyet üzerinden % 25, satış üzerinden % 20'dir. Birinci yıl bu oranlar aynen tutturulmuştur. İkinci yılda ise beklenenin üzerinde bir maliyet gerçekleşmiştir. Ancak fiziki tamamlanma aynı ölçüde gerçekleşmemiştir. İkinci yılın sonunda beklenenin üzerinde bir harcama yapıldığı gibi, daha sonrada beklenenin üzerinde bir harcama yapılacağı tahmini yapılmıştır.

İstenen: TMS'ye göre gerekli muhasebe kayıtlarını yapınız?

Birinci yıl içinde yapılacak kayıtlar aşağıdaki gibidir.

2006	
740 Hizmet Üretim Maliyetleri Hesabı	600.000
Değişik varlık ve Kaynak Hesabı	600.000
Yapılan harcamaların kayda alınması/...../.....

2006	
125 Devam Eden İnşaat Sözleşmelerinden Alacaklar Hesabı	750.000
600 Yurtiçi Satışlar Hesabı	750.000
Dönem giderinin bilançoya aktarılması/...../.....

2006	
622 Satılan Hizmet Maliyeti Hesabı	600.000
741 Hizmet Üretim Maliyeti Yansıtma Hesabı	600.000
/...../.....

2006	
102 Bankalar Hesabı	750.000
125 Devam Eden İnşaat Sözleşmelerinden Alacaklar Hesabı	750.000
/...../.....

2006			
691 Vergi Gideri/Geliri Hesabı		30.000	
	484 Ertelenmiş Vergi Yükümlülükleri Hesabı		30.000
...../...../.....			

Bu dönemde bilançoda aktifte herhangi bir rakam yer almayacaktır. Ancak gelir tablosunda 750.000 TL gemi inşaat geliri, 600.000 TL maliyeti bulunacak, ayrıca dönemin vergi gideri karşılığı olarak 30.000 TL gösterilecektir. Net kâr 120.000 TL'dir.

İkinci Yıl içinde öncelikle harcamalar ve hak edişler muhasebeleştirilsin.

2007			
740 Hizmet Üretim Maliyetleri Hesabı		500.000	
	Değişik Varlık ve Kaynaklar H.s		500.000
Yapılan harcamaların kayda alınması/...../.....			

2007			
102 Bankalar Hesabı		750.000	
	125 Devam Eden İnşaat Sözleşmelerinden Alacaklar H.s		750.000
...../...../.....			

2007			
622 Hizmet Üretim Maliyeti Hesabı		500.000	
741 Hizmet Üretim Maliyeti Karşılığı Hesabı			500.000
.../...../.....			

Dönem sonunda yapılan hesaplamalara göre aynı kârlılık oranı söz konusu değildir. Beklenenin üzerinde harcama yapılmıştır. Daha fazla harcamaya karşılık daha az fiili gerçekleşme olmuştur. Yapılacak harcama toplam harcamanın % 50'sine, toplam gelirin % 40'ına ulaşacağı tahmini yapılmasına rağmen bu oranlar tutturulamamıştır. Bu aşamada projenin kaç TL'ye tamamlanacağı yeniden tahmin edilecek ve kârlılık oranları buna göre yeniden hesaplanacaktır. Üçüncü yıl içinde de planlananın üzerinde 1.200.000 TL'nin harcanacağı tahmini yapılmaktadır. Böylece geminin maliyeti 2.300.000 TL'ye ulaşacaktır. Bu durumda kârlılık oranı da maliyet üzerinden % 8.69'a (300.000/2.300.000) bir gerçekleşme (tamamlanma oranı) görülmektedir. Bu durumda toplam hasılat ve gelir gerçekleşme tutarı hesaplanabilir.

$$1.100.000 \times 1,0869 = 1.195.652$$

Bu tutar ikinci yılın sonunda toplam hasılatтан, fiili gerçekleşmeye düşen paydır. Toplam hasılat olarak ikinci yılın sonunda bu rakama ulaşılmış olacaktır. 750.000 TL birinci yılda gelir yazıldığına göre fark bu yılın gelirleri içine alınacaktır.

2007			
125 Devam Eden İnşaat Sözleşmelerinden Alacaklar Hesabı		445.652	
600 Yurtiçi Satışlar Hesabı			445.652
1.195.652- 750.000=445.652			
.../...../.....			

Bu durumda 125 hesap bakiyesi alacak kalıntısına dönüşmüştür. 445.652 TL'nin karşılığı bir işlem yapılmış olmasına rağmen 750.000 TL tahsil edilmiş olmaktadır. Aradaki fark yapılan işe oranla fazla tahsilatı göstermektedir. Bu bir borçtur ve pasife aktarmak gerekmektedir.

2007	
125 Devam Eden İnşaat Sözleşmelerinden Alacaklar Hesabı	304.348
350 Devam Eden İnşaat Sözleşmelerinden Hak Ediş Borçları Hesabı	304.348
750.000- 445.652=304.348/...../.....

Bu durumda gelir tablosunda brüt satış zararı olarak 54.348 TL (500.000-445.652=54.348) yer alacaktır. Bilançoda ise pasifte 304.348 TL yer alacaktır. Bu zarar birinci yıl hesaplanan ertelenmiş vergi yükümlülüğünü azalttığı için aşağıdaki kayıta yapılması gerekmektedir.

2007	
484 Ertelenmiş Vergi Yükümlülükleri Hesabı	10.869
691 Vergi Gideri/Geliri Hesabı	10.869
...../...../...../...../.....

Üçüncü yıl kayıtları

2008	
740 Hizmet Üretim Maliyetleri Hesabı	1.200.000
Değişik Varlık ve Kaynaklar Hesabı	1200.000
...../...../...../...../.....

2008			
622 Hizmet Üretim Maliyeti Hesabı	1.200.000		
741 Hizmet Üretim Maliyeti Yansıtma Hesabı		1200.000	
...../...../.....			

2008			
125 Devam Eden İnşaat Sözleşmelerinden alacaklar Hesabı	1.304.348		
600 Yurtiçi Satışlar H.s		1.304.348	
...../...../.....			

2008			
102 Bankalar Hesabı	750.000		
125 Devam Eden İnşaat Sözleşmelerinden Alacaklar Hesabı		750.000	
...../...../.....			

2008			
691 Vergi Gideri/Geliri Hesabı	40		
370 Vergi Karşılığı Hesabı		40	
...../...../.....			

2008			
484 Ertelenmiş Vergi Yükümlülükleri Hesabı		19.831	
691 Vergi Gideri/Geliri Hesabı			19.831
...../...../.....			

2008			
350 Devam Eden İnşaat Sözleşmelerinden Borçlar Hesabı		304.348	
125 Devam Eden İnşaat Sözleşmelerinden Alacaklar Hesabı			304.348
...../...../.....			

4.3 Finansal Kiralamada Değerleme

Finansal kiralama ile ilgili tanımlar ve değerlemesi TMS de17 no'lu standart ile açıklanmıştır.

4.3.1 TMS'ye Göre Finansal Kiralamanın Tanımı ve Kapsam

Finansal kiralama standartta şu şekilde tanımlanmaktadır; "bir varlığın mülkiyetine sahip olmaktan kaynaklanan her türlü risk ve yararların devredildiği sözleşmedir" (TMS17.1). Bu standart, maden, petrol, doğalgaz ve benzeri yeniden teşekküllü mümkün olmayan kaynakların araştırılması ve kullanılmasına ilişkin kiralama işlemleri ve sinema filmleri, videokasetler, oyunlar, el yazıları, patentler ve telif hakları gibi hak ve ürünlerin lisans anlaşmaları hariç her çeşit kiralama işleminin muhasebeleştirilmesinde kullanılır (Gökçen v.d, 2006:163).

4.3.2 TMS'ye Göre Finansal Kiralamanın Değerlemesi

Finansal kiralamanın muhasebeleştirilmesi kiracı ve kiraya veren açısından farklılık oluşturmaktadır. Bu iki taraf açısından muhasebeleştirme esasları aşağıda açıklanmıştır.

Kiracı açısından: TMS 17 Kiralama İşlemleri Standardına göre finansal kiralama işlemlerinin ilk ölçümü ve kiracının finansal tablolarında muhasebeleştirilmesi, kira ödemelerinin net bugünkü değeri ile varlığın gerçeğe uygun değerinden düşük olanı üzerinden yapılmaktadır. Bu tutar, varlık ve borç olarak muhasebeleştirilir. Kiracının her çeşit başlangıç doğrudan maliyetleri, varlık olarak muhasebeleştirilen tutara eklenir. Burada dikkat edilmesi gereken durum netleştirme yapılmamasıdır. Yani varlığın değerinden, yapılacak olan ödemelerin düşülmemesi gerekir (Poyraz, 2011: 172). Finansal kiralama işlemlerinin kiracının finansal tablolarında gösterilmemesi durumunda, ilgili işletmenin ekonomik ve yükümlülükleri olduğundan az gösterilmiş dolayısıyla anılan işletmenin finansal oranlarında bozulma meydana gelmiş olur. Bu nedenle, finansal kiralama işlemlerinin kiracının bilançosuna, hem varlık hem de gelecek kira tutarının ödenme yükümlülüğü şeklinde yansıtılması gerekir (Gökçen, 2006: 167). Asgari kira ödemeleri; finansman giderleri ve mevcut yükümlülüklerdeki azalma (borç anapara ödemesi) olarak ayrıştırılır. Finansman giderleri, kalan borç tutarlarına sabit bir faiz oranı uygulanmasını sağlayacak şekilde kiralama süresi boyunca her bir döneme dağıtılır. Koşullu kiralar, oluştukları dönemde gider olarak dikkate alınır (TMS17.25).

Finansal kiralama işlemi, her bir hesap dönemi itibariyle ilgili finansman giderlerinin dikkate alınması yanında, amortisman tabi varlıklara ilişkin amortisman giderlerini de ortaya çıkarır. Kiralama işlemine konu edilen amortisman tabi varlıkların amortismanı, işletme mülkiyetinde yer alan amortisman tabi varlıklarla uyumlu olmalı ve muhasebeleştirilecek amortisman tutarı, "TMS 16 Maddi Duran Varlıklar" ve "TMS 38 Maddi Olmayan Duran Varlıklar" Standartlarına uygun olarak hesaplanmalıdır. Eğer, kiralama süresi sonunda kiracının kiralama konusu varlığın mülkiyetini edineceğine ilişkin tam bir kesinlik yoksa, ilgili varlık, kiralama süresi ve yararlı ömründen kısa olanı itibariyle tamamen itfa edilir (TMS17.27).

Kiralanan varlığın amortismanına tabi tutarı, kiracının mülkiyetinde yer alan amortismanına tabi varlıklar için uygulamış olduğu amortisman yöntemiyle uyumlu bir şekilde, ilgili varlığın öngörülen kullanım dönemi boyunca her bir hesap dönemine sistematik olarak dağıtılır. Söz konusu varlığın kiralama süresi sonunda kiracı tarafından satın alınacağına kesine yakın olduğu durumlarda, varlığın tahmini kullanım süresi ilgili varlığın yararlı ömrü olup, satın alma işleminin kesine yakın olmaması durumunda ilgili varlık kiralama süresi ile yararlı ömründen kısa olanı itibarıyla itfa edilir (TMS17.28).

Kiraya Veren Açısından: Kiraya verenler, finansal kiralamaya konu edilmiş varlıkları bilançolarına yansıtırlar ve net kiralama yatırımı tutarına eşit tutarda bir alacak olarak gösterirler (TMS17.36). Finansman geliri, kiraya verenin finansal kiralama konusu varlığa ilişkin net yatırımındaki sabit bir dönemsel getiri oranını yansıtan bir esasa göre muhasebeleştirilir. Kiraya veren, finansman gelirini kiralama süresine sistematik ve rasyonel bir biçimde dağıtmayı hedefler. Söz konusu gelir dağıtım işlemi, kiraya verenin finansal kiralamaya ilişkin net yatırımına ilişkin sabit dönemsel bir getiriyi yansıtacak bir esasa dayanır. Hizmetlere ilişkin maliyetler hariç olmak üzere, herhangi bir döneme ilişkin kira ödemeleri, anaparayı ve kazanılmamış finansman gelirini azaltmak üzere brüt kiralama yatırımının tespitinde dikkate alınır (TMS17.39-40).

4.3.3 VUK'a Göre Finansal Kiralamanın Değerlemesi

4842 sayılı Kanununun 25. maddesiyle VUK'na eklenen "Finansal Kiralama işlemlerinde değerlendirme başlıklı Mükerrer 290. madde, finansal kiralama işlemlerini "kira süresi sonunda mülkiyet hakkının kiracıya devredilip devredilmediğine bakılmaksızın bir iktisadi kıymetin mülkiyetine sahip olmaktan kaynaklanan tüm riskler ile yararların kiracıya bırakılması sonucunu doğuran kiralamalardır" şeklinde tanımlanmıştır. Mükerrer 290. madde ve 319 no'lu VUK Genel Tebliğindeki açıklamalara göre, yeni düzenleme kiralama işleminin finansal kiralama sayılabilmesini şu dört kritere bağlamıştır (Atakan ve Gökbulut, 2006: 65).

- ✓ İktisadi kıymetin mülkiyetinin kira süresi sonunda kiracıya devredilmesi,

- ✓ Kiracıya kira süresi sonunda iktisadi kıymeti rayiç bedelinden düşük bir bedelle satın alma hakkı tanınması,
- ✓ Kiralama süresinin iktisadi kıymetin ekonomik ömrünün %80'inden daha büyük bir bölümünü kapsamaması veya
- ✓ Sözleşmeye göre yapılacak kira ödemelerinin bugünkü değerinin toplamının iktisadi kıymetin rayiç bedelinin %90'ından daha büyük bir değeri oluşturması

Bu kriterlerden herhangi birinin varlığı kiralama işleminin mükerrer madde kapsamında, yani finansal kiralama işlemi olarak değerlendirilmesini gerektirmektedir. 4842 sayılı Kanunla VUK'a mük. 290. madde eklenmek suretiyle düzenlenen finansal kiralamaya ilişkin hükümler uyarınca kiracılar, finansal kiralamaya konu iktisadi kıymetleri bilançonun haklara ilişkin bölümünde gösterecektir. Bu haklar, iktisadi kıymete ilişkin rayiç bedel ile kira ödemelerinin bugünkü değerinin düşük olanı ile aktifleştirilecek, dönem sonunda da mukayyet bedelle değerlendirilecektir (Atakan ve Gökbulut, 2006: 65).

4.3.4 Finansal Kiralamanın TMS ve VUK Açısından Karşılaştırılması

Finansal kiralamaya ilişkin değerlendirme esasları TMS'de gerçeğe uygun değer ya da asgari kira ödemelerinin bugünkü değerinden düşük olanı ile değerlendirilirken; VUK'a göre ise rayiç bedel ya da kira ödemelerinin bugünkü değerinden düşük olanı ile değerlendirilmektedir.

Örnek: Nevzat A.Ş ile Çalış Finansal Kiralama şirketi arasında yapılan finansal kiralama sözleşmesinin özeti aşağıdaki gibidir:

Çizelge 5: Finansal Kiralama Sözleşmesinin Özeti

Kiralanan Varlık	Otobüs(Personel servisi için kullanılacak)
Kira Süresi	5 Yıl (01.01.2003-31.12.2007)

Kiralanan Varlığın Cari (piyasa) değeri	250.000 TL
Satın Alma Tarihi	01.01.2003
Sözleşme Tarihi	01.01.2003
Ödenecek Kira Taksitleri	?
Ödeme Tarih ve Şekli	Her Yılın sonunda Eşit taksitlerle
Kiralanan Varlığın Ekonomik Ömrü	5 Yıl
Taraflarca Kabul Edilen Faiz Oranı	%25
Varlığın Maliyet Bedeli	180.000 TL

Kiralama konusu otobüs Z Otomotiv San. A.Ş'den kiracının beğenisi üzerine satın alınmış olup 3 aylık dönemler itibariyle bilanço çıkarıldığına göre:

İstenen:

- a) Tablodaki bilgileri esas alarak ödeme planını oluşturunuz.
- b) Oluşturduğunuz ödeme planını dikkate alarak kiracının
 1. TMS'ye göre gerekli muhasebe kayıtlarını yapınız.
 2. VUK'a göre gerekli muhasebe kayıtlarını yapınız.

Çözüm:

a) Çizelge 6: Ödeme Planı

Formül: $ABD=A \times [1-(1+i)^n]/i$					
Faiz oranı: 0.25			Satış Fiyatı: 250.000		
Yıl	Tarih	Ödemeler	Faiz Ödemeleri	Anapara Ödemeleri	Anapara Borcu
	01.01.2003	-	-	-	250.000
1	31.12.2003	92.962	62.500	30.462	219.538
2	31.12.2004	92.962	54.885	38.077	181.461
3	31.12.2005	92.962	45.366	47.596	133.865
4	31.12.2006	92.962	33.467	59.495	74.369
5	31.12.2007	92.962	18.592	74.370	0
		464.810	214.810	250.000	-

1. TMS'ye göre yapılacak muhasebe kayıtları aşağıdaki gibidir.

01.01.2003			
254 Taşitlar Hesabı		250.000	
180 Gelecek Aylara ait Giderler Hesabı		62.500	
280 Gelecek Yıllara Ait Giderler Hesabı		152.310	
	329 Diğer Ticari Borçlar hesabı		92.962
	429 Diğer Ticari Borçlar Hesabı		371.848
Devir kaydı/...../.....		

Kiralanan varlık kiracının aktifine kaydedilmiş ve kiralamadan doğan borçların tahakkuku gerçekleştirilmiştir.

31.03..2003			
780 Finansman Giderleri Hesabı		15.625	
	381 Gider Tahakkukları Hesabı		15.625
Faiz gideri tahakkuku (62.500*3/12= 15.625)			

31.03..2003			
329 Diğer Ticari Borçlar Hesabı		92.962	
191 İndirilecek KDV Hesabı		7.437	
	100 Kasa Hesabı		100.399
Taksit ödemesi kaydı KDV oranı : 92.962 x %8= 7.437/...../.....			

31.03..2003			
780 Finansman Giderleri Hesabı		46.875	
381 Gider Tahakkukları Hesabı		15.625	
	180 Gelecek Aylara Ait Giderler Hesabı		62.500
Faiz gideri kaydı			

31.03..2003			
429 Diğer Ticari Borçlar Hesabı		92.962	
	329 Diğer Ticari Borçlar Hesabı		92.962
Aktarma kaydı			

31.03..2003			
180 Gelecek Aylara Ait Giderler Hesabı		54.885	
	280 Gelecek Yıllara Ait Giderler Hesabı		54.885
Faiz aktarma kaydı/...../.....		

31.03..2003			
770 Genel Yöntemim giderleri Hesabı		50.000	
	257 Birikmiş Amortismanlar Hesabı		50.000
Amortisman kaydı/...../.....		

Varlık: 250.000 TL, Ömür: 5 Yıl \Rightarrow $250.000/5= 50.000$ TL/Yıl

Bu kayıtlar 2007 yılının sonuna kadar her yılın sonunda tekrarlanır.

2. VUK'a göre yapılacak muhasebe kayıtları aşağıda yer aldığı gibidir.

01.01.2003			
260 Haklar Hesabı		250.000	
352 Ertelenmiş Finansal Kir. Borç. Maliyetleri H.s		62.500	
402 Ertelenmiş Finansal Kir. Borç. Maliyetleri H.s		152.310	
	301 Finansal Kiralama Borç. H.s		92.962
	401 Finansal Kiralama Borç. H.s.		371.848
Devir alış kaydı/...../.....		

Kiralanan varlık kiracının aktifine kaydedilmiş ve kiralamadan doğan borçların tahakkuku gerçekleştirilmiştir.

31.03..2003			
780 Finansman Giderleri Hesabı		15.625	
	381 Gider Tahakkukları Hesabı.		15.625
Faiz gideri tahakkuku/...../.....		

31.03..2003			
301 Finansal Kiralama Borç. H.s		92.962	
191 İndirilecek KDV Hesabı		7.437	
			100.399
100 Kasa Hesabı.			
KDV oranı : 92.962 x			
%8= 7.437			
...../...../.....			

31.03..2003			
780 Finansman Giderleri Hesabı		15.625	
381 Gider Tahakkukları Hesabı		46.875	
			62.500
302 Ertenilmiş Fin. Kir. Borç. Mal. Hesabı			
Faiz gideri kaydı			
...../...../.....			

31.03..2003			
401 Finansal Kiralama Borçları Hesabı		92.962	
			92.962
301 Finansal Kiralama Borçları H.s			
Aktarma kaydı			
...../...../.....			

31.03..2003			
302 Ertenilmiş Fin. Kir. Borç. Mal. Hesabı		54.885	
			54.885
402 Ertenilmiş Fin. Kir. Borç. Mal. Hesabı			
Faiz aktarma kaydı			
...../...../.....			

31.03..2003			
770 Genel Yönetim Giderleri Hesabı		50.000	
			50.000
268 Birikmiş Amortismanlar H.s			
Amortisman kaydı			
...../...../.....			

Varlık: 250.000 TL, Ömür: 5 Yıl \Rightarrow 250.000/5= 50.000 TL/Yıl

Bu kayıtlar 2007 yılının sonuna kadar her yılın sonunda tekrarlanır.

4.4 Tarımsal Faaliyetlerde Değerleme

Tarımsal faaliyetler ile ilgili açıklamalar TMS 41 da yer almaktadır. Bu standartta göre tarımsal faaliyetlerin değerlendirilmesi ve VUK ile karşılaştırılması şöyledir:

4.4.1 Tarımsal Faaliyetler Standardının Tanımı ve Kapsamı

Tarımsal faaliyet; satışa veya geri dönüştürülmeye konu canlı varlıkların tarımsal ürünlere veya farklı canlı varlıklara dönüştürülmesi ve hasat işlemlerinin bir işletme tarafından yönetimidir (TMS41.5). Tarımsal faaliyet, geniş kapsamlı bir faaliyet grubunu kapsar; örneğin, hayvan yetiştiriciliği, ormancılık, yıllık veya daha uzun süreli mahsul yetiştiriciliği, meyve bahçesi ve fidan ekiciliği, çiçekçilik, ve su ürünleri yetiştiriciliği (balık çiftçiliği dahil). Bu çeşitlilik içerisinde belirli bazı ortak özellikler bulunmaktadır (TMS41.6):

Değişim kapasitesi: Yaşayan hayvanlar ve bitkiler biyolojik dönüşüm geçirebilme özelliğine sahiptir.

Değişimin yönetilmesi; yönetim, ilgili sürecin gerçekleşmesi için gereken koşulları geliştirmek veya en azından korumak suretiyle söz konusu dönüşümü kolaylaştırır (örneğin besin seviyeleri, nem, sıcaklık, verimlilik ve ışık). Böyle bir yönetim, tarımsal faaliyeti, diğer faaliyetlerden ayırır. Örneğin, yönetilmeyen kaynaklardan (okyanus balıkçılığı ve ormanların yok edilmesi gibi) ürün elde edilmesi tarımsal faaliyet değildir.

Değişimin ölçülmesi: Biyolojik değişim veya hasat sonucunda kalitede (örneğin genetik özellikler, yoğunluk, olgunluk, yağ miktarı, protein içeriği ve fiber gücü) veya miktarda (örneğin soy, ağırlık, hacim, fiber uzunluğu veya çapı ve tomurcuk sayısı) meydana gelen değişiklik, rutin bir yönetim işlevi olarak ölçülür ve izlenir.

4.4.2 TMS'ye Göre Tarımsal Faaliyetlerin Değerlemesi

Standartta tarımsal faaliyet ve canlı varlık olarak sınıflandırılan ve bu standartta göre değerlendirilecek varlıklar yer almaktadır. Bu standart, aşağıda

yer alan varlıkların tarımsal faaliyetle ilgili olmaları durumunda, söz konusu varlıkların muhasebeleştirilmesinde uygulanır (TMS10.1):

- ✓ Canlı varlıklar;
- ✓ Hasat zamanındaki tarımsal ürünler; ve
- ✓ Gerçeğe uygun değerinden satış maliyeti düşülerek ölçülen canlı varlıklara ilişkin devlet teşvikleri

İşletme, sadece ve sadece aşağıdaki koşulların gerçekleşmesi durumunda canlı bir varlığı veya tarımsal bir ürünü muhasebeleştirir (TMS41.10):

- ✓ İşletmenin, söz konusu varlığı geçmiş olayların sonucu olarak kontrol etmekte olması;
- ✓ Varlığa ilişkin gelecekteki ekonomik faydaların işletmeye aktarılmasının muhtemel olması ve
- ✓ Varlığın gerçeğe uygun değerinin veya maliyetinin güvenilir olarak ölçülebilmesi

Standartta göre canlı varlıklar ve tarımsal ürünler maliyet bedeliyle veya gerçeğe uygun değerle değerlendirilir. Maliyet bedeliyle değerlendirme, canlı varlıkların ilk muhasebeleştirme döneminde aktif bir piyasasının bulunmaması ve gerçeğe uygun değerinin güvenilir bir biçimde ölçülemediği durumlarda söz konusu olmaktadır. Buna göre ilk muhasebeleştirmede söz konusu canlı varlık, maliyetinden buna ilişkin her türlü birikmiş amortisman ve birikmiş değer düşüklüğü karşılıklarının düşülmesi suretiyle ölçülür (Ayçiçek, 2009: 213). Gerçeğe uygun değerle değerlendirme yönteminde ilk ölçümlemede canlı varlıklar ilk muhasebeleştirildikleri tarihte ve her bilanço tarihinde, gerçeğe uygun değerlerinden tahmini pazar yeri maliyetleri düşülmek suretiyle ölçülür. Benzer şekilde canlı varlıklardan elde edilen tarımsal ürünlerde, hasat noktasında, gerçeğe uygun değerlerinden tahmini pazar yeri maliyetleri düşülmek suretiyle ölçülür. Gerçeğe uygun değerle değerlendirme yönteminde sonraki ölçümlelerde canlı varlık veya tarımsal ürüne ilişkin aktif bir piyasanın bulunması durumunda, bu piyasada açıklanmış olan fiyat

gerçeğe uygun değer belirlenmesine esas alınır. İşletmenin farklı piyasalara ulaşması söz konusu ise, ilgili işletme bunlardan en uygun olanını kullanır. Aktif bir piyasanın bulunmaması durumunda işletme elde edilebildiği takdirde, en son piyasa işlem fiyatını, benzer varlıkların piyasa fiyatlarını ve sektör emsallerinin fiyatlarını gerçeğe uygun değer olarak dikkate alır. Canlı varlık veya tarımsal ürünlerin sonraki ölçümlerinde ortaya çıkan artış veya azalışlar gelir tablosunda raporlanır (Ayçiçek, 2009: 214).

4.4.3 VUK'a Göre Tarımsal Faaliyetlerin Değerlemesi

VUK'a göre zirai mahsuller maliyet bedeli ile değerlendirilir. Maliyet bedelinin belirlenmesi, zirai mahsullerin maliyeti imal edilen stoklarının maliyetinin ortaya çıkarılması gibidir. Zirai işletmelere dahil hayvanlar da maliyet bedeli ile değerlendirilir. Zirai işletmelerde henüz idrak edilmemiş olan mahsuller için yapılan giderler de bu madde hükmüne göre aktifleştirilerek değerlendirilir. Eğer maliyet bedeli tespit edilemiyorsa maliyet bedeli yerine emsal bedeli esas alınır. Burada emsal bedeli, işletmenin bulunduğu mahaldeki zirai kazanç komisyonlarınca tespit edilmiş olan ortalama maliyet bedelidir (Ayçiçek, 2009: 214).

4.4.4 Tarımsal Faaliyetlerin Değerlemesinin TMS ve VUK Açısından Karşılaştırılması

Tarımsal faaliyetler muhasebe standartlarına göre gerçeğe uygun değer ile değerlendirirken, VUK'a göre ise maliyet değeri ile değerlendirilmektedir. Maliyet değerinin tespit edilemediği durumlarda ise emsal bedeli belirlenir. Dönem sonlarındaki değerlemede TMS'ye göre gerçeğe uygun değerinin bulunacak olan tarımsal faaliyetler VUK'a göre değerlemeye tabi tutulmayacaktır. Standarda göre değeri yeniden belirlenen varlıklar fark hesaplarına yansıtılarak değer düzeltimi yapılır.

Örnek: ABC Balık Üretim Ltd. Şti. işletmeye nakit olarak 200.000 TL'lik (%18 KDV Hariç) yavru balık satın almıştır. Yavru balıkların işletmeye taşınması için 400 TL (%18 KDV hariç) nakliye ücreti ödenmiştir.

İstenen: TMS'ye göre gerekli muhasebe kayıtlarını yapınız.

Çözüm:

163 Canlı Su Hayvanları Hesabı 163.20 Yavru Balık	200.000	
191 İndirilecek KDV Hesabı	36.000	
100 Kasa Hesabı		236.000

163 Canlı Su Hayvanları Hesabı 163.20 Yavru Balık	400	
191 İndirilecek KDV Hesabı	72	
100 Kasa Hesabı		472

4.5 Maden Kaynaklarının Araştırılması ve Değerlendirilmesi

Maden kaynaklarının araştırılması ve değerlemesi standardı TFRS 6 da yer alarak açıklamalar yapılmıştır. Bu standartta yapılan açıklamalar, değerlendirme esasları ve VUK ile karşılaştırılması şöyledir.

4.5.1 Maden Kaynaklarının Araştırılması ve Değerlemesi Standardının Tanımı ve Kapsamı

Maden kaynaklarının araştırılması ve değerlendirilmesi: İşletmenin belirli bir alanda araştırma yapma için yasal hakları alındıktan sonra, madenler, petrol, doğalgaz ve benzeri yenilenemez kaynaklar gibi maden kaynakları için araştırma ve maden kaynağından cevher çıkarmanın teknik yapılabilirliği ve ticari uygulanabilirliğini belirlemedir (TFRS-6). Bu TFRS, işletmelerin katlandığı araştırma ve değerlendirme harcamalarına uygulanır (TFRS 6. 3) Bu TFRS, maden kaynaklarının araştırılması ve değerlendirilmesi faaliyetinde bulunan işletmelerin diğer muhasebe uygulamalarını kapsamaz (TFRS 6. 4).

4.5.2 TMS'ye göre Maden Kaynaklarının Değerlemesi

Araştırma ve değerlendirme varlıklarının muhasebeleştirilmesinde hangi unsurların muhasebeleştirileceği standardın 9. paragrafında yer verilmiştir. Bunlardan birkaçı şöyledir: Araştırma haklarının elde edilmesi; topoğrafik, jeolojik, jeokimyasal ve jeofizik çalışmalar; Arama sondajı; kazı; örnekleme ve bir maden kaynağından cevher çıkarmanın teknik yeterlilik ve ticari uygulanabilirliğini değerlendirme ile ilgili faaliyetlerdir (TFRS6.9). İlk muhasebeleştirmeden sonra, araştırma ve değerlendirme varlıklarına maliyet modeli ya da yeniden değerlendirme modeli uygulanır. Eğer yeniden değerlendirme modeli uygulanırsa ("TMS 16 Maddi Duran Varlıklar" Standardındaki model ya da TMS 38'deki model) bu uygulama varlıkların sınıflandırılması ile tutarlı olmalıdır (TFRS6.12).

4.5.3 VUK'a Göre Maden Kaynaklarının Değerlemesi

Madenler işletilmesiyle ilgili imtiyaz bedelleri ile muhasebeleştirilirler. Madenlerin amortismanı sahip olduğu cevherin azalması ölçüsünde belirlenir. Cevherin azalması ölçüsünde maddi değerini kaybeden madenlerin ve taş ocaklarının imtiyaz veya maliyet bedelleri, ilgililerin, müracaatları üzerine her maden veya taş ocağı için ayrı ayrı olmak üzere Maliye ve Sanayi Bakanlıklarınca belli edilecek oranlar üzerinden yok edilir (Ayçiçek, 2009: 215).

4.5.4 Maden Kaynaklarının Değerlemesinin TMS ve VUK Açısından Karşılaştırılması

Maden kaynaklarının değerlendirilmesinde TMS maliyet bedeli ya da yeniden değerlendirme yöntemlerinin kullanılması yer almaktadır. Ayrıca defter değerinin geri kazanılabilir değeri aşması durumunda ise değer düşüklüğüne tabi tutulacağı standartta açıklanmaktadır.

Örnek: İşletme, maden araştırma hakkı için 3.000.000 TL, jeofizik çalışmalar için 1.000.000 TL, kazı ve örnekleme işlemleri için 2.500.000 TL ödeme yapmıştır. Bu bilgilere göre:

İstenen: TMS'ye göre gerekli muhasebe kayıtlarını yapınız?

- a) Araştırma ve değerlendirme işlemlerine yönelik muhasebe kayıtlarını yazınız?
- b) Madenin geliştirilemeyeceği tespit edilmiştir. Bu duruma göre muhasebe kaydını yazınız?
- c) Dekapaj işlemlerinin yapılarak madenin geliştirilebileceği tespit edilmiş, bu aşamaya kadar 6.500.000 TL ödeme yapılmıştır. Bu duruma göre muhasebe kaydını yazınız?

Çözüm: a) Standarda göre jeofizik çalışmaları, kazı ve örnekleme işlemleri değerlendirme işlemi olarak kabul edildiğinden yevmiye kaydında toplam tutar üzerinden alınmıştır.

271 Arama Giderleri Hesabı Maden Araştırma Hakkı Maden Değerlendirme Hakkı	6.500.000	
100 Kasa Hesabı Araştırma ve değerlendirme işlem kaydı		6.500.000
...../...../.....		

b) Madenin geliştirilemeyeceği tespit edildiğinde gider olarak kayıt edilmesi gerekmektedir.

750 Araştırma ve Geliştirme Giderleri Hs.	6.500.000	
271 Arama Giderleri Hesabı		6.500.000
Gider kaydı		
...../...../.....		

630 Araştırma ve Geliştirme Giderleri Hs.	6.500.000	
751 Araştırma ve Geliştirme Giderleri Yansıtma Hesabı		6.500.000
...../...../.....		

c) Madenin geliştirilebileceği tespit edildiğinde ise aktifleştirilmesi gerekmektedir.

272 Hazırlık ve Geliştirme Giderleri Hs.	6.500.000	
100 Kasa Hesabı		6.500.000
Geliştirme kaydı		
...../...../.....		

Örnek: "N" işletmesi, maden aramak için 10.10.2008 tarihinde 1.062.000 TL (KDV %18) harcama yaptırmış ve bedelini peşin ödemiştir. Enerji ve Tabii Kaynaklar Bakanlığı bu alanda 10.000 ton maden cevheri tespit etmiştir. "N" işletmesi bu alandan bu yıl 3.000 ton maden cevheri çıkartmıştır. Maliye Bakanlığı maden cevherinin itfa payını % 30 (3.00 ton: 10.000 ton) olarak belirlemiştir.

İstenen: VUK'a göre gerekli muhasebe kayıtlarını yapınız?

Çözüm:

10.10.2008		
271 Arama Giderleri Hesabı	900.000	
191 İndirilecek KDV Hesabı	162.000	
100 Kasa Hesabı		1.062.000
Yapılan giderler		
...../...../.....		

31.12.2008	
770 Genel Yönetim Giderleri Hesabı	270.000
278 Birikmiş Tükenme Payları Hesabı	270.000
İtfa tutarı: 900.000x %30=270.000 İmtiyaz bedelinin itfası/...../.....

31.12.2008	
153 Ticari Mallar Hesabı	270.000
770 Genel Yönetim Giderleri Hesabı	270.000
Giderin ticari mala aktarılması/...../.....

SONUÇ

Dünyada küreselleşme ve buna bağlı olarak ülkeler arası ticari ilişkilerin artması ile muhasebe işlemleri arasındaki birliğin sağlanması için 1960'lı yıllarda muhasebeciler kongresinde tartışılmalar başlanmış ve 1973 yılında ilk adım atılarak muhasebe standartları uygulamaya getirilmiştir. Birçok ülkenin kabul ettiği standartların oluşturulması için ülkemizdeki çalışmalar 2002 yılından itibaren TMSK'nın öncülüğünde devam ederek 2005 yılında ilk standartlar resmi gazete yayınlanıp uygulamaya geçilmiştir. Standartların uygulanması 1 Ocak 2013'ten itibaren TTK ile zorunlu hale getirilmiştir.

Muhasebe standartlarının uygulanması ile ülkeler arası muhasebe işlemlerinde birlik sağlanarak, anlaşılabilir, karşılaştırılabilir ve evrensel bir muhasebe sistemi ile özellikle çok uluslu şirketlerin yaşadığı ikilem ortadan kalkacak daha sistemli, düzenli ve bütünlük içerisinde bir uygulama gelecektir.

Ülkemizde vergi mevzuatına göre yapılan işlemler ile standartların getirdiği değerlendirme yaklaşımı arasında farklılıklar bulunmaktadır. Standart, getirdiği yeniliklerle hem finansal tablolarda hem de muhasebe kayıtlarında değişiklikler meydana getirmektedir.

Değerleme tüm işletmeler için önemli bir unsurdur. İşletmeler varlık ve kaynaklarının günün değerlerine uygun hale getirilmesi ve piyasa içerisindeki durumlarını tespit etmek açısından değerlemeye önem vermektedirler. Ancak uygulamadaki muhasebe sistemi genel olarak vergi alımında dayalı bir sistem olduğundan işletmeleri gerçek değerleri ve karlılık durumları ile ilgili net bilgiler vermektedir. Değerleme yaklaşımı ile işletmeler dönem sonlarında değerlendirme yaparken günün koşullarına uygun değerlendirme yaparak işletmeleri ve durumları ile ilgili daha gerçekçi bilgiler elde edebilmektedirler. Özellikle birçok standartta kullanılan ve piyasa koşullarında bilgili ve istekli gruplar arasında oluşan alım satım fiyatı olan gerçeğe uygun değer yöntemi ile değerlemede güncel yakın sonuçların benimsendiği görülmektedir.

Muhasebe standartları ile VUK arasındaki farklılıkları standart bazında özetlemek gerekirse;

Menkul kıymetler VUK'a göre alış bedeli ile değerlendirirken standarda göre gerçeğe uygun değer ile değerlendirilir. Alacaklar ve reeskont uygulamaları VUK'a göre başta veresiye alacaklar olmak üzere kayıtlı değeri ile değerlendirilir. Senetli ve senetsiz yabancı para cinsinden olan alacaklar ortaya çıktıklarında cari kur üzerinden, dönem sonlarında ise değerlendirme kuru üzerinden değerlendirilir. Reeskont ise isteğe bağlı ve sadece senetli alacaklar için geçerlidir. Reeskont uygulamasında, alacak senedinde faiz oranı açıklanmışsa bu oran, açıklanmamışsa Merkez Bankası iskonto oranı uygulanır. Standarda göre alacaklar gerçeğe uygun değerle ölçülebilir ve muhasebeleştirilmede iskonto edilmiş tutarın kaydedilmesi esastır. Tüm alacaklar reeskonta tabidir. Vadeli alacaklar gerçeğe uygun değeri ile (iskonto edilmiş) raporlanır. Reeskont işlemi iç verim oranı yöntemine göre hesaplanmış etkin faiz hesaplanarak yapılır.

Stoklar VUK'a göre satın alma ve üretim maliyetleri ile değerlendirilir. Değeri düşen emtia emsal bedeli ile değerlendirilir. Takdir komisyonu kararına göre fark gider yazılır. Emtia maliyet bedeli ile değerlendirilir. Satın alınan malın satın alma maliyetine, nakliye, gümrük, alış komisyonu, taşıma sigortaları gibi giderler eklenir. İndirilemez nitelikteki KDV'ler maliyetin bir unsurudur. Direkt faiz ve kur farkları, mal aktife girinceye kadar ödenmiş ise maliyete ilave edilir. Mal aktife girdikten sonra yapılan ödemelerin maliyete ve giderlere intikali ihtiyaridir. Stok değerlemesinde fiili maliyet esastır. Ancak FIFO ve Ağırlıklı Ortalama Maliyet yöntemleri de kullanılır. Standarda göre değerlendirme gününde maliyet bedeline göre satılabilir veya yeniden satın alınan fiyatında düşüklük tespit ediliyor ise düşük değer ile değerlendirme yapılır. Ticari mallar içinde kullanılmayan ve pazarda satılamayacak değeri düşen mallar varsa bunun için stok değer düşüklüğü karşılığı ayrılır. Finansman giderleri (faiz, komisyon ve kur farkları) maliyete yansıtılmaz. Ancak, özellikli varlık niteliğindeki zorunlu olarak uzun süren yapım işlerinde finansman giderleri maliyete yansıtılır. Erken ödeme iskontosu alındığı takdirde, bu tutarlar maliyet ile ilişkilendirilmez, doğrudan gelir yazılır. Stokların değerlemesinde FIFO ve ortalama maliyet yöntemleri temel alınmaktadır. TMS, maliyete yakın

olması nedeniyle perakende yöntemi ve standart maliyet yöntemlerinin kullanılmasına izin vermektedir. Özel mallar için de gerçek parti maliyet yöntemi kullanılır. Değeri düşen stoklar için takdir komisyonundan karar alınarak stok değer düşüklüğü karşılığı ayrılıp gider yazılır.

VUK'a göre maddi duran varlıklar maliyet bedeli ile değeri. Piyasa değeri esas alınarak değerlendirilmez. MDV'nin alımı sırasında ileride yapılması muhtemel harcamalar yapıldığı zaman maliyete ilave edilir veya tamir, bakım, onarım harcamaları kapsamında değerlendirilerek gider veya maliyet olarak dikkate alınır. Vade farkı, kur farkı ve faizler aktifleşme döneminin sonuna kadar maliyete dahil edilir. Aynı ödemeler için sonraki yıllarda seçimlik hakkı vardır. Alınan sübvansiyonlar gelir yazılır. Amortisman için normal, hızlandırılmış ve fevkalade yöntemleri vardır. Faydalı ömür tebliğlerle belirlenmiştir. Kıst amortisman uygulaması sadece binek otomobiller için geçerli olup, diğer sabit kıymetler için uygulanmaz. Standartta göre maddi duran varlıklar alternatif yöntemle göre endekslenmiş maliyet bedeli ile değerlendirilir. Maddi duran varlığın alımı sırasında belirli olan ve ileriye dönük olan yükümlülükler, masraflar, varlığın maliyetine eklenir. Ancak bu ekleme işlemi yapılırken doğacak masraflar bugüne indirgenerek maliyete eklenir. Maddi duran varlıkların maliyeti oluşurken (özellikli varlıklar hariç) vade farkı, kur farkı ve faiz olarak ödenen tutarlar, stoklarda olduğu gibi maliyete dahil edilmeyerek gider yazılır. Vadeli olarak alınan maddi duran varlıklar, bugünkü değerlerine indirgenerek maliyet oluşturulur. Amortisman uygulamasında varlığın ekonomik ömrü ile faydalı ömrü birbirinden ayrılmıştır. Faydalı ömür işletme tarafından belirlenir ve amortisman buna göre ayrılır. Sabit kıymetlerin toplu alımlarında her bir kıymet için ayrı amortisman oranı uygulanır. Araziyle birlikte alınan binada, binanın değeri ayrıca hesaplanarak amortisman ona göre ayrılır. Maddi duran varlığın alım tarihi dikkate alınarak kıst amortisman uygulaması yapılır. MDV'ler maliyet bedeline göre, daha yüksek bir değer olan gerçeğe uygun değer ile yeniden değerlendirilebilir.

VUK'a göre maddi olmayan duran varlıkların bir bölümünün (haklar, şerefiyeler) değişim değerleri söz konusu olabilirken, aktifleştirilmiş giderlerin değişim değeri bulunmaz. Maddi olmayan duran varlıklardan değişim değeri

olanlar maliyet bedeli ile değişim değeri olmayanlar ise kayıtlı değerleri üzerinden izlenir. Şerefiyeler kayıtlı değerleri ile değerlenir. Amortisman ayırmada normal ve azalan bakiyeler yöntemi uygulanır. Standarda göre ise işletme bünyesinde yapılan araştırma giderleri gider yazılır. Geliştirme giderleri ise aktifleştirilir. Maddi olmayan duran varlıkların amortismanında isim hakkı, miktar üzerinden ödenen patent gibi durumlarda üretime bağlı amortisman yöntemi kullanılır. Diğer durumlarda VUK'da olduğu gibi normal ve azalan bakiyeler yöntemi uygulanır. İşletmenin kendi bünyesinde yarattığı maddi olmayan duran varlıkların harcamaları aktifleştirilemeyip gider yazılır. Şerefiyeler değer düşüklüğü testine tabi tutulur ve değeri düştüğü zaman değer düşüklüğü karşılığı ayrılması gerekir

VUK'a göre zirai mahsuller ve hayvanlar maliyet bedeli ile değerlendirilir. Maliyet bedelinin belirlenmesinin mümkün olmadığı durumlarda emsal bedeli ile değerlendirilir. Standarda göre tarımsal ürünler gerçeğe uygun değer ile kayıtlara alınır. Canlı varlıklarda gerçeğe uygun değerin belirlenememesi durumunda, canlı varlık maliyet bedeli ile kayıtlanır ve maliyet bedelinden birikmiş amortismanlar ve değer azalışları düşüldükten sonraki değer ile değerlenir. VUK'a göre yıllara sari sözleşmelerden kaynaklanan gelir ve giderler projenin bittiği dönemde gelirleştirilir ve giderleştirilir. Standarda göre yıllara sari sözleşmelerden kaynaklanan gelir ve giderler projenin bittiği dönemde değil, tamamlanma derecesi dikkate alınarak ilgili dönemde gelirleştirilir ve giderleştirilir. İştirakler ve bağlı ortaklıklar VUK'a göre alış veya maliyet değeri ile kaydedilir. Borsada işlem görenler borsa değeri ile borsada işlem görmeyenler ise (izin veriliyorsa) enflasyona göre düzeltilmiş maliyet bedeli değerlenir. Standarda göre ise iştirakler ve bağlı ortaklıklar piyasa değeri veya elde etme maliyetinin düşük olanı ile değerlenir. Önemli etkinlik taşıyan iştirakler, konsolide finansal tablolarda öz kaynak yöntemine göre değerlenir.

Finansal kiralamaya ilişkin değerleme esasları TMS'de gerçeğe uygun değer ya da asgari kira ödemelerinin bugünkü değerinden düşük olanı ile değerlenirken; VUK'a göre ise rayiç bedel ya da kira ödemelerinin bugünkü değerinden düşük olanı ile değerlenmektedir.

Borçlar VUK'na göre başta satıcılar olmak üzere kayıtlı değeri ile değerlendirilir. Senetli ve senetsiz yabancı para cinsinden olan borçlar ortaya çıktıklarında cari kur üzerinden, dönem sonlarında ise değerlendirme kuru üzerinden değerlendirilir. Alacak senetlerini reeskonta tabi tutan işletmeler, borç senetlerini de reeskonta tabi tutmak zorundadırlar. Reeskont uygulamasında, borç senedinde faiz oranı açıklanmışsa bu oran, açıklanmamışsa Merkez Bankası iskonto oranı uygulanır. Standarda göre ise borçlar gerçeğe uygun değerle ölçülebilir ve muhasebeleştirilmede iskonto edilmiş tutarın kaydedilmesi esastır. Tüm borçlar reeskonta tabidir. Vadeli alacaklar gerçeğe uygun değeri ile (iskonto edilmiş) raporlanır. Reeskont işlemi iç verim oranı yöntemine göre hesaplanmış etkin faiz hesaplanarak yapılır. Karşılıklar VUK'a göre olayın dava ve icra safhasına intikali halinde gider yazılır. Standarda göre ise yükümlülüğün gerçekleştiği dönemde karşılık ayrılır. Nakit çıkış ihtimali bulunmayan konular için karşılık ayrılamaz. Örneğin bir firma hakkında oluşan vergi ihtilafı dolayısıyla vergi mahkemesine gidilmesi halinde, karşılık ayrılması zorunludur. Ancak, VUK'a göre böyle bir karşılık ayrılamaz. İleriye dönük ortaya çıkması muhtemel olumlu ve olumsuz şarta bağlı yükümlülükler mali tablo dipnotlarında belirtilir. VUK'da böyle bir uygulama yoktur. Son olarak finansman giderleri VUK'a göre giderleştirilir ve/veya aktifleştirilebilir. Standarda göre finansman giderleri giderleştirilir. Ancak varlığın satılmaya veya kullanılmaya hazır hale gelinceye kadar katlanılan finansman giderleri alternatif yönetime göre belirli şartlarda aktifleştirilir.

Bu çalışmada da açıklandığı üzere TMS ile VUK arasında bazı farklılıklar söz konusudur. Bu kapsamda mükelleflerin her iki mevzuatı da dikkate alması gerekmektedir. TMS'ye uygun tutulan muhasebe kayıtları Maliyeye raporlama yapılırken, VUK'na göre düzeltilmesi gerekmektedir

KAYNAKÇA

- Abdioğlu, H. (2012). Maliyet Muhasebesi. Balikesir: Dora Yayın Evi**
- Akbulut, A. (2011). Ticari Kardan Mali Kara Geçiş. Ankara: Türmob Yayınları.**
- Akbulut, Ö. (2-6 Mart 2008). Vergi Usul Kanunundaki Değerleme Hükümlerinin Türkiye Finansal Raporlama Standartları Kapsamında Değerlendirilmesi. 4. Muhasebe Uygulamaları ve Vergi Mevzuatı Sempozyumunda sunuldu, Antalya.**
- Akbulut, Y. (2007). Kavramsal Çerçevede Yapılması Düşünölen Değişiklikler (IASB-FASB Ortak Projesi). Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi, Cilt 9, sayı: 3.**
- Akdoğan, N. (2001). IAS 39 No'lu Standart Hükümlerine Göre Menkul Kıymetler ve Finansal Duran Varlık İşlemlerinde Uygulanacak Muhasebe Politikaları. Gazi Üniversitesi İ.İ.B.F Dergisi, sayı: 3, ss:61-78.**
- Akdoğan, N ve Sevilengöl, O. (2007). Türkiye Muhasebe Standartlarına Uyum İçin Tekdüzen Hesap Planında Yapılması Gereken Değişiklikler. Mali Çözüm Dergisi, Sayı: 84. ss: 29-70**
- Akdoğan, N. (1999). Yatırımların Muhasebeleştirilmesi Standardı TMS-7 Hükümlerinin İncelenmesi. Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi, S:4.**
- Akdoğan, N. (2004). Uluslararası Finansal Raporlama Standartlarının Türkiye Muhasebe Uygulamalarına Getireceği Değişiklikler ve Vergi İlişkisi. Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi, S:3.**
- Akgöl, B. (2004). Maddi Duran Varlıkların Amortismanına İlişkin Uluslar Arası Muhasebe Standardında (IAS 16) Yer Alan Düzenlemeler ve Türk Vergi Mevzuatı ile Karşılaştırılması. Mali Çözüm Dergisi, s:67.**
- Akgöl, B. (2005). Maddi Olmayan Duran Varlıkların İtfasına İlişkin IAS 38, İle IFRS 3 Standardında Yer Alan Düzenlemeler ve Türk Vergi Mevzuatıyla Karşılaştırılması. Muhasebe ve Finansman Dergisi, S:25.**

- Akgün, A. (2009) Türkiye Muhasebe Standartları Açısından Varlıklarda Değer Düşüklüğü ve Şerhlerinin İncelenmesi. Kocaeli Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi, s: 18, ss:1-34.**
- Aksu, M. (2009). TMS 36 Varlıklara Değer Düşüklüğü, Sağlam, N, Şengel, S ve Öztürk, B. (Editörler). TMS (Türkiye Muhasebe Standartları) Uygulaması, Maliye ve Hukuk Yayınları, Ankara.**
- Ankara Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler Odası. (2010). 2009 yılı dönem sonu envanter ve işlemleri. s: 14.**
- Arslan, M. (2012). Vergi Hukuku. Bursa: Mkm Yayıncılık.**
- Arsoy, A. (2009). Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu'nun Kavramsal Çerçeve Projesine Bir Bakış. <http://www.muhasabetr.com/yazarlarimiz/aylin/001/mynetkobi.php> adresinden 27 Aralık 2012 tarihinde alınmıştır.**
- Aslan, S. (2010). Tekdüzen Hesap Planına Göre Envanter Değerleme Uygulamaları. İstanbul: Beta Basım.**
- Ataman, Ü. (2005). Genel Muhasebe-Muhasebede Dönem İçi İşlemleri. Cilt I Türkmen Kitabevi, 6. Baskı, İstanbul.**
- Ataman, Ü. (2009). Genel Muhasebe. Cilt 2 Muhasebede Dönem Sonu İşlemleri,16.Basım, İstanbul: Türkmen Kitabevi.**
- Ayboğa, H. (2000). İştiraklerle İlgili Uluslararası ve Türkiye' deki Mevzuatın Kapsamı ve Karşılaştırılması. Mali Çözüm Dergisi, s: 53.**
- Ayçiçek, F. (2009). Türkiye Muhasebe Standartları ve Vergi Usul Kanunu Açısından Değerleme ve Bir Uygulama. Yayınlanmamış Doktora Tezi, Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul.**
- Aydoğan, E. (2007). Uluslararası Muhasebe Standartları Uyumlaştırılması ve Ülkelerin Uyumlaştırma Derecelerine İlişkin Bir Uygulama. Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Trabzon.**
- Aysan, M. (2008). Uluslararası Finansal Raporlama Standartlarına Ulusal Uyum Türkiye Örneği. Muhasebe ve Finansman Dergisi, Sayı:40, ss: 25 .**
- Aysan, M.(2007). Uluslararası Finansal Raporlama Standartları ve Küresel Uyum. Muhasebe ve Finansman Dergisi, Sayı: 34.**
- Başaran, C. (2001). Evrensel Muhasebe Standartlarına Doğru. Mali Çözüm Dergisi, İSMMMÖ, yıl: 11, sayı: 57.**
- Başpınar. A. (2004). Türkiye'de ve Dünyada Muhasebe Standartlarının Oluşumuna Genel Bir Bakış. Maliye Dergisi, S: 146, ss: 38-64.**

- Bekçioğlu, S ve Koroğlu, Ç. (2008). UMS-21, TMS-21 Kur Değişim Etkileri Standardına Göre Finansal Tabloların Çevrimi ve Kur Farklarının Muhasebeleştirilmesi. Mali Çözüm Dergisi, S: 86.**
- Berberoğlu, P. Başak. (2002). Uluslararası Muhasebe Standartları İle lkemizdeki Muhasebe Standartları Uygulamalarının Karşılaştırılması. Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Akdeniz Üniversitesi SBE, Antalya.**
- Bezirci, M ve Karasioğlu, F. (2011). Türkiye’de Denetimin Tarihsel Gelişimi. Selçuk Üniversitesi İ.İ.B.F Dergisi, Sayı:21,Cilt:15.**
- Bostancı, S.(2002). Küreselleşen Muhasebede Standartlaşma ve Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu. Mali Çözüm Dergisi, İSMMMO, Yıl: 12, sayı: 59, ss:71-81.**
- Boyar, E, Güngörmüş, H (2006) TMS – 2 Stoklar Standardında ngrlen Normal Maliyet Yönteminin, Safha Maliyetine Uygulanması. Muhasebe Finansman Dergisi, No: 32, ss:170-176.**
- Boyras, F. (2011). Hasılat Karşılaştırması. Akbulut, A V.d (Editörler). Ticari Kardan Mali Kara Geçiş, Türmob Yayınları.**
- Çabuk, A. (2001). Muhasebede Dönem Sonu İşlemleri. Bursa: Uludağ Üniversitesi Güçlendirme Vakfı , Yayın No: 188.**
- Çalış, Y. (2008). Dönem Sonu İşlemlerinde Değerlemenin, Türkiye Finansal Raporlama Standartları ve Türk Vergi Kanunlarına Göre İncelenmesi, Farklılıklarının Finansal Tablolar zerine Etkilerinin Araştırılması ve Bir Uygulama. Yayınlanmamış Doktora Tezi, Marmara Üniversitesi SBE, İstanbul.**
- Çelik, E. (2012). Türkiye Finansal Raporlama Standartları (TFRS)’nin Varlıkların Değerlemesi Hususunda Getirdiği Yenilikler: Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlerin Bilgi Düzeylerinin Tespitine Yönelik Bir Araştırma. Yayınlanmamış Doktora Tezi, Çukurova Üniversitesi, Adana.**
- Çiftçi, Y ve şahin, A. (2008). TMS 21’e Göre Kur Farklarının Muhasebeleştirilmesi ve Vergi Uygulamaları Karşısındaki Durumunun İncelenmesi. Finans Politik ve Ekonomik Yorumlar Dergisi, S: 516.**
- Çiftçi, Y. (2000). İştiraklerdeki Yatırımların Muhasebeleştirilmesinde zkaynak Yönteminin Kullanılması. Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi, S:4.**
- Dağdemir, S. (2008). Vergi Usul Kanunu ve Türkiye Muhasebe Standartlarına (TMS 2) Göre İşletmelerdeki Emtianın (Stokların) Değerlemesi. Yaklaşım Dergisi, S: 183.**

- Dede, A. Muhasebe Verilerinden Yararlanarak İşletmeyi yönetmenin Önemi.“<http://www.itimatymm.com/uploads/201292018535356Muhesebe%20Verilerinden%20Yararlanarak%20%C5%9Eirket%20Y%C3%B6netmenin%20%C3%96nemi.pdf>” adresinden 23.05.2013 Tarihinde alınmıştır.
- Denetimnet, UMS 36 Varlıklarda Değer Düşüklüğü Örneği, www.denetimnet.net/.../UMS%2036%20Varlıklarda%20Değer%20Düşüklüğü Adresinden 19 Mayıs 2013 tarihinde alınmıştır.
- Deran, A ve Yakupçebiöglü, N. (2006).Türk Vergi Mevzuatı'nda Amortisman Muhasebesi. Mevzuat Dergisi, S:104 <http://www.mevzuatdergisi.com/2006/08a/01.htm> adresinden 21 Mayıs 2013.
- Erkan, M, Elitaş, C ve Ceran, Y. (2010). Dönem Sonu Muhasebe İşlemleri 2.Baskı, Bursa: Ekin Basım.
- Erol, M, Atmaca, M. Öztürk. S (2011) Muhasebe Meslek Mensuplarının Türkiye Muhasebe ve Finansal Raporlama Standartlarına Bakış Açılarının Ölçülmesine İlişkin Ampirik Bir Çalışma, Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi, S:3.
- Gerşil, A ve Sönmez, F. (2007). Karşılıklar, Şarta Bağlı Yükümlülükler ve Şarta Bağlı Varlıklar (25 No'lu SPK Tebliği Onsekizinci Kısım, 37 No.lu Tms ve İlgili Mevzuat Hükümlerine Göre), Mali Çözüm Dergisi, S:79, ss: 121-140.
- Gökçen, G, Akgül, B, Çakıcı, C. (2006).Türkiye Muhasebe Standartları Uygulamaları. İstanbul: Beta Yayınları.
- Gücenme, Ü. (2000). Ticaret İşletmelerinde Envanter İşlemleri. Bursa: Marmara Kitap Evi,1.Basım.
- Güçlü, C, F. (2008). TMS 2 Stoklar Standardı ve Vergi Kanunları Kapsamında Stokların Değerlemesi ve Değeri Düşen Mallar. Vergi Sorunları Dergisi.
- Güngörmüş, H, Boyar, H (2008) TMS-2 Stoklar Standardında Hizmet İşletmeleri İçin Stok Maliyeti ve Bir Uygulama Önerisi <http://www.mazarsdenge.com.tr/printerFriendly.php?contentId=126> <http://www.ozdogrular.com/content/view/19766/> adresinden 15 Mayıs 2013 Tarihinde alınmıştır.
- Karaarslan, E. (2013) Türkiye'de Amortisman Muhasebesi Uygulamaları, www.erkankaraarslan.org adresinden 10 Nisan 2013 tarihinde alınmıştır.

- Karaca, N ve Akyel, N. (2011). DMS- 4: Dövizle Yapılan İşlemler ve Döviz Kurlarındaki Değişimin Etkileri Standardına Göre Kur Farklarının Muhasebeleştirilmesi. Mali Çözüm Dergisi, Sayı:103, ss: 43-62
- Kurt, G. (2009). TMS 18 Hasılat. Sağlam, N, Şengel, S ve Öztürk, B. (Editörler). TMS (Türkiye Muhasebe Standartları) Uygulaması. Ankara: Maliye ve Hukuk Yayınları.
- Marşap, B. (2006). Finansal Bir Varlık olarak Alacakların Değerlemesi ve Türkiye Muhasebe Standartları Açısından İncelenmesi, Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi, Cilt:8, Sayı:3, ss:18-32
- Mısırlıoğlu, İ. (2008) Türkiye Muhasebe Standartlarına Göre Finansal Araçların Muhasebeleştirilmesi, Mali Çözüm Dergisi, S: 86, ss:65-82.
- Nuriyev, B. (2009).Uluslar arası Finansal Raporlama Standartlarının İlk Uygulaması - UFRS 1 Kapsamında Uluslararası Finansal Raporlama Standartlarına Genel Bakış. Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Marmara Üniversitesi SBE, İstanbul.
- Öğredik, G. (2005).Maddi Olmayan Duran Varlıklarda Amortisman, Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi.
- Örten, Remzi, Kaval ve Karapınar. (2009). Türkiye Muhasebe Finansal Raporlama Standartları. Ankara: Gazi Kitapevi.
- Özerhan, Y. (2-6 Mart 2008). Vergi Usul Kanunundaki Değerleme Hükümlerinin Türkiye Finansal Raporlama Standartları Kapsamında Değerlendirilmesi. VI. Muhasebe Uygulamaları ve Vergi Mevzuatı Sempozyumunda Sunuldu, Antalya.
- Özkan, S. (Aralık 2006). TMS 38-Maddi Olmayan Duran Varlıklar (Özet). İzmir Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler Odası. Türkiye Muhasebe Standartları Seminerlerinde Sunuldu, İzmir.
- Özkan, S. (2007). TMS 18 Hasılat Standardı ve A.B.D Düzenlemelerine Göre İşlemin Ayırıştırılması. Mali Çözüm Dergisi, S:82. ss: 57-76.
- Özpınar, İ. (2006). Uluslararası Finansal Raporlama Standartları UFRS1 örnek uygulaması ve THP arasındaki ortaya çıkabilecek sorunlar. Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Uludağ Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Bursa.
- Özyürek, H. (2012). TMS-18 Göre Hasılatın Muhasebeleştirilmesi, Organizasyon ve Yönetim Bilimleri Dergisi, Cilt: 4, S: 1.
- Pamukçu, F. (2011). Gerçeğe Uygun Değer Muhasebesi ve Finansal Tablolara Etkisi. Mali Çözüm Dergisi, S:103, ss: 79-94

- Saban, M ve Genç, M. (2005). Araştırma ve Geliştirme Faaliyetlerinin IAS-38 Maddi Olmayan Duran Varlık Kapsamında Muhasebeleştirilmesi. Mali Çözüm Dergisi, S: 70. ss: 123-133**
- Sayar, Z. (2002). Oluşturulmakta Olan Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu'nun Işığı Altında Türkiye'de Muhasebe Standartlarının Mevcut Durumu ve Kamuyu Aydınlatma. Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi, S: 31.**
- Selvi, Y, Yılmaz, F ve Sarıoğlu, K. (2007). Kredili Satışların Muhasebeleştirilmesi ve Raporlanmasının UFRS ve VUK Açısından Karşılaştırılması. Mali Çözüm Dergisi, S:80. ss: 25-42**
- Sönmez, F. (2004). 8 Nolu Türkiye Muhasebe Standardı Kapsamında Yer Alan-Maddi Duran Varlıklar (Ums-16 İle Karşılaştırmalı Olarak). Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi, Sayı:11.**
- Sönmez, F. (2007). TMS 2 -Stoklar Hüküm ve Açıklamaları. Muhasebe Finansman Dergisi, S:35.**
- Şahin, A. (2007). Kur Farklarının Muhasebeleştirilmesi, Vergi Uygulamaları Karşısındaki Durumu ve Bir Uygulama. Yayınlanmamış Doktora Tezi, İstanbul.**
- Şen, Ç. (2011). Türkiye Muhasebe Standardı - 16 Açısından Maddi Duran Varlıklarda Amortisman Uygulaması. Mali Çözüm Dergisi, S:106. ss: 134-162**
- Şensoy, H. (2008). Uluslararası Finansman Raporlama Standartlarının Ortaya Çıkışı ve Gelişimi İle Muhasebe Standartlarının Türkiye'deki Durumu. Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Ankara.**
- Terzi, S. (2008). Türkiye Finansal Raporlama Uygulaması, Bir Endüstri İşletme Örneği. Mali Çözüm Dergisi, S:88. ss: 59-85**
- Terzi, S,Şen, İ,Bülbül, F. (2007). UFRS'nin Türkiye'de İlk Uygulaması için Açılış Bilançosu Hazırlanması. Mali Çözüm Dergisi, Sayı:81. ss: 103-130.**
- Tire, H. (2009). Türkiye Muhasebe Standartlarına Göre Değerleme ve Vergi Mevzuatı ile Karşılaştırılması. Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Marmara Üniversitesi SBE, İstanbul.**
- Toraman, C ve Bayramoğlu, F. (2006). Avrupa Birliği Uyum Sürecinin Muhasebe Uygulamalarına Etkisi. Mali Çözüm Dergisi, S: 65, ss: 457-480.**
- Türkiye Muhasebe Standartları. (2007). Türmob Yayınları.**

<http://www.mukellefgazetesi.com.tr/275temmuz2011/fazilboyraziymmo01122011.pdf> adresinden 28 Mayıs 2013 tarihinde alınmıştır.

25404 sayılı Resmi Gazete 16/03/2004

www.turmob.org.tr adresinden 27 Aralık 2012 tarihinde alınmıştır