

T. C.
İSTANBUL AYDIN ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ



**VERGİ USUL KANUNU İLE TÜRKİYE MUHASEBE
STANDARTLARI AÇISINDAN DEĞERLEME ESASLARININ
KARŞILAŞTIRILMASI VE UYGULAMA ÖRNEĞİ**

YÜKSEK LİSANS TEZİ

Yunus SANSAR

(Y1212.070024)

Muhasebe ve Finans Anabilim Dalı

Muhasebe ve Denetim Bilim Dalı

Tez Danışmanı: Doç. Dr. Mahmut DEMİRBAŞ

MART 2015



T.C.
İSTANBUL AYDIN ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ MÜDÜRLÜĞÜ

Yüksek Lisans Tez Onay Belgesi

Enstitümüz Muhasebe ve Finans Ana Bilim Dalı Muhasebe ve Denetimi Tezli Yüksek Lisans Programı Y1212.070024 numaralı öğrencisi YUNUS SANSAR'ın "VERGİ USUL KANUNU İLE TÜRKİYE MUHASEBE STANDARTLARI AÇISINDAN DEĞERLEME ESASLARININ KARŞILAŞTIRILMASI VE UYGULAMA ÖRNEĞİ" adlı tez çalışması Enstitümüz Yönetim Kurulunun 25.02.2015 tarih ve 2015/05 sayılı kararıyla oluşturulan jüri tarafından *g.b.d.p.i.* ile Tezli Yüksek Lisans tezi olarak *Kabul* edilmiştir.

Öğretim Üyesi Adı Soyadı

İmzası

Tez Savunma Tarihi :19/03/2015

1)Tez Danışmanı: Doç. Dr. Mahmut DEMİRBAŞ

2) Jüri Üyesi : Prof. Dr. Gülümser ÜNKAYA

3) Jüri Üyesi : Doç. Dr. Abdullah Kadir DABBAĞOĞLU

Not: Öğrencinin Tez savunmasında **Başarılı** olması halinde bu form **imzalanacaktır**. Aksi halde geçersizdir.

YEMİN METNİ

Yüksek Lisans tezi olarak sunduğum “Vergi Usul Kanunu ile Türkiye Muhasebe Standartları Açısından Değerleme Esaslarının Karşılaştırılması ve Uygulama Örneği” adlı çalışmanın, tezin proje safhasından sonuçlanmasına kadarki bütün süreçlerde bilimsel ahlak ve geleneklere aykırı düşecek bir yardıma başvurulmaksızın yazıldığını ve yararlandığım eserlerin Bibliyografya’da gösterilenlerden oluştuğunu, bunlara atıf yapılarak yararlanılmış olduğunu belirtir ve onurumla beyan ederim. (19/03/2015)

Yunus SANSAR

ÖNSÖZ

Vergi Usul Kanununun ile Türkiye Muhasebe Standartları Açısından Değerleme Esaslarının Karşılaştırılması ve Uygulama Örneği ",başlığını taşıyan bu çalışma, uzun ve yoğun bir dönem sonrasında hazırlanmıştır. Çalışma temel yaklaşım noktası olarak Vergi usul kanunundaki değerlendirme esasları ile Türkiye muhasebe standartları çerçevesinde değerlendirme esasları arasındaki fark nedir? Sorusuna cevap aramış, bu farkları detaylıca açıklanmış ve uygulama örnekleri ile aradaki farklar tespit edilmeye çalışılmıştır. Bu tespit yapılırken de kesin yargılara varmaktan çok konuları açıklama, mevcut durumu değerlendirme, olaylara çeşitli açılardan da bakabilme hedef edinilmiş, bu anlamda çalışmayı inceleyeninde kendi sonuçlarına ulaşabilmesine imkân sağlanmak istenmiştir. Geniş bir alanı içine almakta olan VUK ve TMS oldukça kapsamlı olması nedeniyle konu sınırlandırılmıştır.

Çalışmanın seyrinde ilgi ve destekleri ile daima yardımcı olan değerli tez danışmanım Doç Dr. Mahmut DEMİRBAŞ ve her zaman yanımda olan desteklerini ve duaları esirgemeyen aileme en içten teşekkürlerimi sunarım.

Mart ,1015

Yunus SANSAR

İÇİNDEKİLER

Sayfa

ÖNSÖZ	i
İÇİNDEKİLER	ii
KISALTMALAR	iii
ÇİZELGE LİSTESİ	iv
ÖZET	v
ABSTRACT	vi
1.GİRİŞ	1
2. VERGİ USUL KANUNU, TÜRKİYE MUHASEBE STANDARLARI/TÜRKİYE FİNANSA RAPORLAMA STANDARLARI DEĞERLEME VE ÖLÇÜMLEME KAVRAMLARI	2
2.1. DEĞERLEMENİN TANIMI VE UNSURLARI	2
2.1.1. Vergi Matrahı	3
2.1.2.İktisadi Kıymetler	4
2.1.3.Vergi Usul Kanunu ve Türkiye Muhasebe Standartlarına Göre Değerlemede Esas.....	4
2.1.4 VUK ve TMS'ye Göre Değerleme	
2.1.4.1 Kasa Mevcutlarının Değerlemesi ve Muhasebe Uygulamaları.....	4
2.1.4.2 Kasa Envanteri ve Değerlemesi	5
2.1.2.3 Yabancı Para Cinsinden Kasa Mevcudununun Değerlenmesi	5
2.1.4.4 Sayım ve Tesellüm Noksanları	7
2.1.4.5 Kasa Noksanı	7
2.1.4.6 Kasa Fazlası	8
2.2. ALACAK VE BORÇLARIN DEĞERLEMESİ VE MUHASEBE UYGULAMALARI	9
2.2.1. Vergi Usul Kanunu Çerçevesinde Alacakların ve Borçların Değerlemesi	10
2.2.1.1 Alacaklar ve Borçlar	10
2.2.1.2 Yabancı Para İle Olan Alacaklar ve Borçlar	10
2.2.1.3 Vazgeçilen Alacaklar	10
2.2.2. Türkiye Muhasebe Standartları Çerçevesinde Alacakların ve Borçların Değerlemesi	11
2.2.2.1 Finansal Varlıkların Sınıflandırılması ve Değerlemesi	11
2.2.2.2 Finansal Borçların Sınıflandırılması ve Değerlemesi	11
2.2.3. Alacaklarda Kur Değerlemesi	12
2.2.4. Vergi Usul Kanunu ve Türkiye Muhasebe Standartları'nda Alacak ve Borç Hesapları	13
2.3. MENKUL KIYMETLERİ DEĞERLEMESİ VE MUHASEBE UYGULAMALARI	14
2.3.1. VUK Uyarınca Menkul Kıymetlerin Değerlemesi	14
2.3.2. Türkiye Muhasebe Standartları Uyarınca Menkul Kıymetlerin Değerlemesi ..	14
2.3.3. Menkul Kıymetlerin Edinim Maliyetleri ve Değerlemesi	15

2.3.4. Vergi Mevzuatı ve Türkiye Muhasebe Standartları Uyarınca Muhasebe Uygulamaları	15
2.4. STOKLARIN DEĞERLEMESİ VE MUHASEBE UYGULAMALARI	18
2.4.1. Maliyet Bedeli İle Değerleme	19
2.4.1.1 Satın Alınan Emtiada Maliyet Bedeli	20
2.4.1.2 İmal Edilen Emtiada Maliyet Bedeli.....	20
2.4.2. Emtiada Düşük Bedelle Değerleme ve Kıymeti Düşen Mallar	21
2.4.2.1 Emtiada Düşük Bedel İle Değerleme	21
2.4.2.2 Ortalama Fiyat Esası	21
2.4.3. Değeri Düşen Mallar	23
2.4.4. İmalat Artıklarının Değerlemesi	24
2.4.5. Zayıf Olan Mallar	25
2.4.6. Türkiye Muhasebe Standartları Uyarınca Stokların Değerlemesi	25
2.4.6.1 Net Gerçekleşebilir Değer Esasının Uygulanabileceği Durumlar	26
2.4.6.1.1 Stokların Satılma Maliyeti	26
2.4.6.1.2. Dönüştürme Maliyetleri	26
2.4.6.3 Hizmet Sunan İşletmelerde Stok Maliyeti.....	26
2.4.6.4 Muhasebe Uygulamaları	27
2.5. MALİ DURAN VARLIKLARIN VERGİ USUL KANUNU VE TÜRKİYE MUHASEBE STANDARTLARI AÇISINDAN DEĞERLEMESİ	29
2.5.1. Bağlı Menkul Kıymetlerin Vergi Usul Kanuna Göre Değerlemesi	29
2.5.2. İştiraklerin Vergi Usul Kanuna Göre Değerlemesi	30
2.5.3. Bağlı Ortaklıkların Vergi Usul Kanuna Göre Değerlemesi	30
2.5.4. İştiraklerin Türkiye Muhasebe Standartlarına Göre Değerlemesi.....	31
2.5.5. Bağlı Ortaklıkların Türkiye Muhasebe Standartlarına Göre Değerlemesi	32
2.6. VERGİ USUL KANUNU ve TÜRKİYE MUHASEBE STANDARTLARINA GÖRE MADDİ DURAN VARLIKLAR VE MADDİ OLMAYAN DURAN VARLIKLARIN DEĞERLEMESİ VE MUHASEBE UYGULAMALARI.....	32
2.6.1. Gayrimenkuller	32
2.6.1.1 Bütünleyici Parça (Mütemmim Cüz).....	33
2.6.1.2 Tesisat ve Makineler.....	34
2.6.1.3 Gemiler ve Diğer Taşıtlar	35
2.6.1.4 Gayrimaddi Haklar	35
2.6.2. Gayrimenkullerde Maliyet Bedeline Giren Giderler.....	36
2.6.3. Demirbaş Eşyaların Değerlemesi	36
2.6.3.1 Demirbaşların Maliyet Bedeli Kapsamında Sayılan Giderler	37
2.6.3.2 Demirbaşların Maliyet Bedeli Dışında Değerlemeye Tabi Tutulacağı Haller	37
2.6.4. Türkiye Muhasebe Standartlarına Göre Maddi Duran Varlıkların Değerleme	38
2.6.5. İlk İktisaptan Sonraki Değerlemeler.....	38
2.6.6. Muhasebe Uygulaması.....	38
2.7. ÖZKAYNAKLARDA YER ALAN DEĞERLEME FARKLARINININ KAPSAMLI GELİR TABLOSUNA AKTARIMI.....	41

2.7.1. Parasal Olmayan Kalemlerin Değerlemesinden Doğan Kur Farkları.....	41
2.7.2. Yabancı Para Cinsinden Düzenlenmiş Mali Tabloların TL'sına veya Türk Lirası Cinsinden Düzenlenmiş Mali Tabloların Tabancı Para Cinsine Çevrilmesi	44
2.7.3. Yurtdışındaki İşletmede Net Yatırımdan Kaynaklanan Kur Farkları.....	46
2.8. UNSAN ANONİM ŞİRKETİ,(TİCARET İŞLETMESİ'NİN) UYGULAMA ÖRNEĞİ	
2.8.1. Kapsam	47
2.8.2. Şirketin Organizasyonu, Faaliyet Konusu ve Ortaklık Yapısı	48
2.8.3. Mali Tabloların Hazırlanması ve Değerlemesi	48
2.8.4. Nakit ve Nakit Benzerleri	48
2.8.5. Finansal Yatırımlar	49
2.8.6. Ticari Alacaklar	49
2.8.7. Diğer Alacaklar	50
2.8.8. Stoklar	50
2.8.9. Maddi Duran Varlıklar	51
2.8.10.Maddi Olmayan Duran Varlıklar	52
2.8.11. Şerefiyeler	52
2.8.12. Diğer Varlık ve Yükümlülükler	52
2.8.13.İlişkili Taraf Açıklamaları	52
2.8.14. Hazır Değerler	55
2.8.15. Ticari Alacaklar	56
2.8.16. Diğer Alacaklar	59
2.8.17. Stoklar	59
2.8.18. Gelecek Aylara Ait Giderler ve Gelir Tahakkukları	60
2.8.19. Diğer Dönen Varlıklar	61
2.8.20. Uzun Vadeli Ticari Alacaklar	61
2.8.21. Mali Duran Varlıklar	62
2.8.22. Maddi Duran Varlıklar	62
2.8.23. Maddi Olmayan Duran Varlıklar	64
2.8.24. Gelecek Yıllara Ait Giderler	65
2.8.25. Vergi Varlığı	65
2.8.26. TMS'ye Geçiş	67
2.8.27. Adjustment (Düzeltilme) Kayıtları	71
3. SONUÇ	85
KAYNAKLAR	87
ÖZGEÇMİŞ	89

KISALTMALAR

BK	:	Borçlar Kanunu
BSMV	:	Banka Ve Sigorta Muameleleri Vergisi
VUK	:	Vergi Usul Kanunu
FİFO	:	İlk Giren İlk Çıkar
KKEG	:	Kanunen Kabul Edilemeyen Giderler
A.G.E	:	Adı Geçen Eser
A.G.M	:	Adı Geçen Makale
A.G.T	:	Adı Geçen Tez
KDV	:	Katma Değer Vergisi
KGK	:	Kamu Gözetim Kurumu
TDS	:	Türkiye Denetim Standartları
TMS	:	Türkiye Muhasebe Standartları
TL	:	Türk Lirası
KVK	:	Kurumlar Vergisi Kanunu
LİBOR	:	Londra Bankalar Arası Faiz Oranı
MDV	:	Maddi Duran Varlıklar
TFRS	:	Türkiye Finansal Raporlama Standartları
THP	:	Tek Düzen Hesap Planı
UFRS	:	Uluslararası Finansal Raporlama Standartları
UMS	:	Uluslararası Muhasebe Standartları

ÇİZELGE LİSTESİ

SAYFA

Çizelge 1.1 : TFRS-TMS Açısından, VUK-TDMS' ye göre Temel Değerleme Farklılıkları Tablosu-----	14
Çizelge 2.1 : Unsan A.Ş.İşletmesi 31/12/2013 Tarihli Ayrıntılı Bilançosu-----	75
Çizelge 3.1 : Unsan A.Ş.İşletmesinin 01/01/2013-31/12/2013 Tarihleri Arası Gelir Tablosu-----	80
Çizelge 4.1 : TMS/UMS'e Göre Hazırlanan 31.12.2013 Tarihli Finansal Durum Tablosu (Bilanço)(Varlıklar/Aktif)-----	82
Çizelge 5.1 : Unsan AŞ. İşletmesi Bağımsız Denetimden Geçmemiş 31/12/2013 Tarihli Kar veya Zarar ve Diğer Kapsamlı Gelir Tablosu-----	84

VERGİ USUL KANUNU İLE TÜRKİYE MUHASEBE STANDARTLARI AÇISINDAN DEĞERLEME ESASLARININ KARŞILAŞTIRILMASI VE UYGULAMA ÖRNEĞİ

ÖZET

Bilindiği üzere 6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu'nun 64 ve 88'inci madde hükümlerine tabi gerçek ve tüzel kişiler gerek ticari defterlerini tutarken, gerek münferit ve konsolide finansal tablolarını düzenlerken Türkiye Muhasebe Standartlarına Türkiye Finansal Raporlama Standartlarına ve kavramsal çerçevede yer alan muhasebe ilkelerine ve bunların ayrılmaz parçası olan yorumlara aynen uymak ve bunları uygulamak zorundadırlar.

Bu kapsamda her tacir, ticari defterleri tutmak ve defterlerinde, ticari işlemleriyle malvarlığı durumunu, Türkiye Muhasebe Standartlarına ve Türk Ticaret Kanunu'nun 88'inci madde hükümlerine göre açıkça görülebilir bir şekilde ortaya koymak zorundadır. Defterler, üçüncü kişi uzmanlara, makul bir süre içinde yapacakları incelemede işletmenin faaliyetleri ve finansal durumu hakkında fikir verebilecek şekilde tutulur. İşletme faaliyetlerinin oluşumu ve gelişimi defterlerden izlenebilmelidir.

Bu çalışmada Türkiye Muhasebe Standartları (TMS) ve Vergi Usul Kanunu değerlendirme yaklaşımı ile ele alınmıştır. VUK değerlendirme hükümleri bilanço kalemlerinin bütününe aktif ve pasifiyle değerlemeye tabi tutan ve sistematığe dayanan bir yaklaşımdır. Bu çerçevede VUK ve TMS değerlendirme genel esasları ve değerlendirme ölçüleri ele alınmış ve açıklanmıştır. Çalışmanın izleyen bölümlerinde Maddi duran varlıklar, maddi olmayan duran varlıklar, stoklar, menkul kıymetler, iştirakler, alacaklar ve borçlar, kasa ve finansal kiralama ve değerlemesi ve muhasebe işlemleri örnek uygulamalar ve muhasebe kayıtları ile anlatılmıştır.

Anahtar Kelimeler: Vergi Usul Kanun, Türk Ticaret Kanunu, Türkiye Muhasebe Standartları

TAX PROCEDURE LAW COMPARISON WITH TURKISH ACCOUNTING STANDARDS AND PRACTICES OF PRINCIPLES FOR THE PURPOSE OF ASSESSMENT

ABSTRACT

As is known, real persons and corporate entities subject to Art. 64 and 88 of Turkish Commercial Code, have to satisfy and implement the “Turkish Financial Reporting Standards”, the accounting principles stated in “Conceptual Framework” and the comments that are integral part of those when keeping commercial books and preparing solo and consolidated financial statements.

In this context, all the tradesmen have to keep commercial books and show truly the commercial transactions and the assets in the commercial books in accordance with “Turkish Accounting Standards” and the provisions of Art. 88 of Turkish Commercial Code. All the books have to be kept in a way that they must give an idea about the operating activities and financial position to third party specialists who make examinations in limited time periods. Occurrence and development of the operating activities should be able to be followed via commercial books.

In this study, valuation approaches of both Turkish Accounting Standards and Turkish Tax Procedural Law are discussed. Provisions regarding valuation in Tax Procedural Law have a systematic approach that subjects all the balance sheet items including assets and liabilities to valuation. General principles and measures of valuation in Tax Procedural Law and Turkish Accounting Standards are discussed and explained in this context. In the following sections of this study, valuation and accounting procedures of tangible and intangible fixed assets, inventories, securities, participations, receivables and payables, cash accounts and leasing is explained with the help of practices and accounting entries.

Keywords: Tax Procedural Law, Turkish Commercial Code, Turkish Accounting Standards,

1.GİRİŞ

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

İşletmelerin ve ilgililerin ihtiyacına karşılayacak sağlıklı bilgilerin üretilmesi amacıyla, her ülke yasal düzenlemelerle muhasebe de tek düzen ve standart sağlamaya çalışmıştır. Ülkelerin, kendi ekonomik, sosyal, kültürel vd. şartlarına göre oluşturduğu ve uyguladığı muhasebe anlayışı ise sermaye piyasalarının küreselleşmesi, çok uluslu şirketlerin ve yatırımların artması nedeniyle uluslararası alanda yetersiz kalmış, sorunlar yaratmıştır. Bu durum, dünyada ortak bir muhasebe dili arayışına itmiş ve muhasebe uygulamalarında uluslararası muhasebe standartları oluşturma ve uyumlaştırma çalışmalarını artırmıştır. Uluslararası muhasebe standartlarının oluşturulması ve uyumlaştırılmasına yönelik çalışmalar yapan kuruluşların başında Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu(IASB) gelmektedir. IASB, şekle değil öze uygun finansal tablolar düzenlenmesini benimsemiş ve günümüze kadar revize ederek pek çok standart yayınlamıştır.

Ülkemizde ise muhasebe uygulamalarını büyük ölçüde Vergi Usul Kanunu (VUK) ve Türk Ticaret Kanunu (TTK) yönlendirmiş, işletmelerin halka açılması ve uluslararası ekonomik ilişkilerin artması, uluslararası muhasebe standartlarına uygun mali tablolar düzenlemeyi gerek kılmıştır.

2.VERGİ USUL KANUNU, TÜRKİYE MUHASEBE STANDARTLARI /TÜRKİYE FİNANSAL RAPORLAMA STANDARTLARI DEĞERLEME VE ÖLÇÜMLEME KAVRAMLARI

2.1. Değerlemenin Tanımı ve Unsurları

Değerlemenin tanımını yapmadan önce değer kavramını ifade etmek gerekir. Değer, bir varlığın belirli bir tarihteki para cinsinden tutarını veya yükümlülüğün ifası amacıyla katlanılan bedeli ifade eder. Bir varlık veya yükümlülüğün değişim zamanlarına ve değişim ortamlarına göre farklı değerlerinden bahsetmek mümkün olup (Ataman, s.15), bir varlık veya yükümlülük, farklı kişi ve kurumlar için farklı değerleri ifade edebilir. Bu anlamda sübjektiflik içerir. (Ataman, s.15). Muhasebe yönünden değerlendirme, sayım (envanter) ile birim sayıları belli olan, işletmeye ilişkin varlık, hak ve borçların değerlerinin belli bir para ile tanımlanması demektir. (Ataman, s.15). Başka bir anlatımla muhasebe dilindeki değerlendirme, bir işletmenin aktif ve pasif hesaplarında gösterilmiş bulunan türlü değerlerin belli bir tarihteki birim sayılarının ve değerlerinin ölçüye vurulmasıdır. (Öngen S, Vergi Muhasebesi, Ankara 2000, Yaklaşım Yayınları, S.104).

İşletmecilik yönünden, işletme varlıklarının (mevcutlar, alacaklar ve borçlar) çeşitli dönemlerdeki durumlarını anlamak, miktar ve değerlerindeki değişimleri izlemek, işletme faaliyetleri sırasında ve varlıkların seyrini göz önüne alarak alternatif araçlar ve yöntemler belirlemek, ayrıca bir takım değerlemeler yapabilmek için değerlendirme yapılması gerekmektedir. İşletmenin aktif (mevcutlar ve alacaklar) ve pasif (kaynaklar) değerleri hem işletme sahipleri hem de üçüncü kişiler açısından önem taşır.

2.1.1.Vergi Matrahı

Değerlemeyi ilgilendiren vergi matrahları öncelikle iktisadi işletmelere ait yıllık Kurumlar vergisi ve yıllık gelir vergisi matrahıdır. Bunun yanı sıra yıllık gelir vergisine ve kurumlar vergisine mahsuben peşinen alınan geçici vergi matrahının tespitinde de değerlendirme hükümlerinin uygulanması gerekmektedir. (Kurumlar Vergisi Kanunu Md. 6). Safi Kurum kazancının tespitinde, Gelir Vergisi Kanununun ticari kazanç hakkındaki hükümleri uygulanır. Gelir vergisi kanununun 38'inci maddesine göre, ticari kazancın bu suretle tespit edilmesi sırasında, Vergi Usul Kanunu'nun değerlemeye ait hükümleri ile bu kanunun 40 ve 41'inci maddelerine göre işlemler gerçekleştirilir (Vergi Usul Kanunu 40 ve 41. Md).

Gelir Vergisi, Kurumlar Vergisi ve Geçici Vergi matrahlarının tespitinde Vergi Usul Kanunu değerlendirme hükümleri bütünüyle uygulanan yasal düzenlemelerdir (Recep Turgay, Vergi Usul Kanunu ve Açıklamaları, İstanbul).

2.1.2. İktisadi Kıymetler

Değerlemeye tabi tutulması gereken unsurlar Vergi Usul Kanunu'nun 258'inci maddesinde iktisadi kıymetler olarak açıklanmaktadır. İktisadi Kıymetlerin neleri kapsadığı ise Vergi Usul Kanunu'nun 186'ncı maddesinin son fıkrasında hüküm altına alınmıştır. Vergi Usul Kanunu'nun 258'inci maddesinde yapılan değerlemenin tanımında geçen iktisadi kıymet izahında, para ile ifade edilebilen ve belli bir değeri olan mal, hak, alacak, bor. Vs. gibi işletmenin mal varlığına dâhil bulunan değerleri anlamak gerekir (VUK 258. Md.).

İşletmeye dâhil iktisadi kıymet kavramı işletmeye dahil her türlü menkul ve gayrimenkul mallarla gayri maddi hakları, alacakları ve borçları ifade etmektedir (Meriç, a.ge. s.14).

2.1.3.Vergi Usul Kanunu ve Türkiye Muhasebe Standartlarına Göre Değerlemede Esas

VUK'da yer alan değerlendirme hükümleri; iktisadi kıymetlerin bilançolara yansıtılacak değerlerinde esas alınacak kriterleri belirlemekte olup, iktisadi kıymetin türüne ve niteliğine göre değişmektedir (VUK 258. Md.). İktisadi kıymetlerin niteliği ve değerlendirme ölçüsü kanunla belirlenir (VUK 258. Md.). TMS/TFRS' tarihsel maliyetleri de göz önünde bulundurarak bir bütün olarak ele almaktadır. TMS'de güncel değer baz alınarak değerlemenin en önemli dezavantajı VUK' takinden farklı olarak varlıkların olduklarından farklı bir değerle değerlendirilmesidir (Meriç, a.ge. s.14). TMS'de en önemli ölçüm unsuru olan gerçeğe uygun değer tüm standartlarda piyasa değeri ile değerlendirildiği görülmektedir. Ancak bu durum, aktif bir piyasası çok az olan varlıkların ölçümün sorun yaratmaktadır.

2.1.4.VERGİ USUL KANUNU VE TÜRKİYE MUHASEBE STANDARTLARINA GÖRE DEĞERLEME

2.1.4.1 Kasa Mevcutlarının Değerlemesi ve Muhasebe Uygulamaları

Türk lirası mevcutları itibari kıymetleriyle (üzerinde yazılı olan değerleri ile) değerlendirilir (VUK 284. Md.).Bu nedenle dönem sonunda Türk Lirası kasa mevcutları dönem kar zararına etki eden bir sonuç doğramamakta, itibari değeri yani üzerinde yazılı olan nominal değer üzerinden mali tablolarda

yer almakla beraber Uluslararası muhasebe standartlarında da ayrıca tanımlanmaktadır.

2.1.4.2 Kasa Envanteri ve Değerlemesi

İktisadi işletmelerde kasanın envanteri hesabın özelliği itibariyle sadece bilanço gününün bir faaliyeti değildir; fiili ve kaydi mevcutlarının uyumunun günlük olarak sağlanması ve düzeltilmesi gerekmektedir. Kasada noksanlık ve fazlalık çıkması, kasanın alacak bakiyesi vermesi veya devamlı olarak yüksek bakiyelerle işlem görmesi gibi nedenlerin varlığı halinde bunların günlük olarak tespit edilmesi ve düzeltilmesi gerekmektedir. Değerleme gününde fiili kasa mevcudu ile genel geçici mizanda yer alan kasa mevcudu karşılaştırılır. Kasa sayımında tespit edilen fazlalık ve noksanlıkların nedenleri araştırılır ve düzeltme kayıtları yapılır. Kasa hesabında bakiye olarak gözüken paranın fiilen mevcut olup olmadığı, kasada bulunması gereken paranın işletmelerin özelliğine göre günlük nakit ihtiyaçlarını karşılayacak seviyede olup olmadığı hususları envanterde önem taşımaktadır.

2.1.4.3Yabancı Para Cinsinden Kasa Mevcudunun Değerlemesi

VUK'a göre yabancı paralar borsa rayici ile değerlendirilir (VUK 280. Md.). Ülkemizde yabancı paralar için bir borsa bulunmaması nedeniyle yabancı paranın borsada rayici yoktur. Bu itibarla yabancı paraların değerlendirilmesinde uygulanacak kurlar Maliye Bakanlığı tarafından tespit ve ilan edilmektedir. Maliye Bakanlığı her yıl dönem sonlarında yayınladığı tebliğler ile değerlemede esas alınacak; dövizler için ayrı, efektifler için ayrı olmak üzere iki başlıkta tespit ve ilan etmektedir. Bu kurlar döviz alış ve efektif alış kurları olarak açıklanmaktadır. Örneğin, 390 sıra no'lu VUK Genel Tebliği ile açıklandığı üzere; 1 ABD Doları efektif kuru 1,5112 TL, döviz kuru 1,5123 TL; Euro efektif kuru 2,1393 TL, döviz kuru 2,1408 TL'dir. Maliye Bakanlığı, konvertibilitesi olmayan veya düşük olan yabancı paralar için efektif kur ilan etmemektedir (VUK 390 Sıra No'lu Tebliğ).

Özet olarak kasada nakit olarak bulunan yabancı paralar efektif sayıldığından efektif kuru ile efektif kur bulunmadığı takdirde ise döviz kuru ile değerlendirilir. Bunun dışında döviz olarak adlandırılan yabancı para cinsinden düzenlenen kıymetler döviz kuru ile değerlemeye tabi tutulmalıdır.

Örnek: 100 KASA HESABININ Aralık /... Ayı Mizanı

Hesap Adı	Borç Tutarı	Alacak Tutarı	Borç Kalanı
100.00 Merkez Kasası (TL)	25.218,70	23.455,38	1.763,32
100.50 Avro Kasası	19.230,57	17.480,07	1.750,50
100.51 Dolar Kasası	25.680,57	23.179,90	2.500,67
100.52 Sterlin Kasası	7.190,93	6.018,34	1.172,59
Toplam	77.320,77	70.133,69	7.187,08

İşletmenin dönem sonun yabancı para mevcutlarının durumu ve değerlendirme kurları üzerinden tutarı ise şöyledir;

Yabancı Para Cinsi	Miktar	Kur	Tutar	Hesap Kalanı	Kar/Zarar
Avro	1.150,00	1,70	1.955,00	1.749,95	205,05
Dolar	1.870,00	1,31	2.449,70	2.500,67	- 50,97
Sterlin	450,00	2,70	1.215,00	1.172,69	42,31
Toplam			5.619,70	5.423,31	196,39

Muhasebe Kaydı;

-----/.../-----

100 Kasa	247,46	
100.02 Avro	205,05	
100.03 Sterlin	42,41	
	646 Kambiyo Karları	247,46

-----/.../-----

-----/.../-----

656 Kambiyo Zararları	50,97	
	100 Kasa	50,97
	100.01 Dolar	50,97

-----/.../-----

Değerleme (Evaluasyon) kaydından sonra kasa hesabının kesin mizanı aşağıdaki gibi olacaktır.

Hesap Adı	Borç Tutarı	Alacak Tutarı	Borç Kalanı
100.00 Merkez Kasası (TL)	25.218,70	23.455,38	1.763,32
100.50 Avro Kasası	19.435,07	17.480,07	1.955,00
100.51 Dolar Kasası	25.680,57	23.230,87	2.449,70
100.52 Sterlin Kasası	7.233,34	6.018,34	1.215,00
Toplam	77.567,68	70.184,66	7.383,02

2.1.4.4 Sayım ve Tesellüm Noksanları

Fiili kasa sayımında kasa bakiyesine göre tespit edilen noksanlıklar 197 Sayım ve Tesellüm Noksanlıkları, fazlalıklar 397 Sayım ve Tesellüm Fazlalıkları hesaplarına kaydedilir. (Muhasebe Uygulamaları Genel Tebliği (TDHP)). Bu hesaplar, farklılıklarının nedenlerinin araştırılması sürecinde kullanılan geçici hesaplardır. Noksanlık ve fazlalıklar nedenlerine göre sonuç hesaplarını ilgilendirebilir. Farklar, muhasebe işlemlerinde yapılan hatalardan kaynaklanmakta ise muhasebe ilkeleri doğrultusunda düzeltme işlemleri yapılarak giderilmelidir. Nedenleri tespit edilemeyen kasa sayım farklarının dönem sonuna kadar sayım ve tesellüm noksanlıkları veya fazlalıkları hesaplarında bekletilmesi ve dönem sonunda bu hesaplara alınan meblağların 397 sayım ve tesellüm fazlalıkları hesabının alacak bakiyesinin 679 Diğer Olağan Dışı Gelir ve Karlar hesabına, 197 sayım ve tesellüm noksanları hesabını borç bakiyesinin ise 689 Diğer Olağan Dışı Gider ve Zararlar hesabına alınması gerekir (Muhasebe Uygulamaları Genel Tebliği (TDHP)). İlgiliye zimmet ve mali karın tespitinde kanunen kabul edilmeyen giderlere ettirilmesine dair detaylı açıklamalar ve örnekler aşağıdaki bölümlerde yer almaktadır.

2.1.4.5 Kasa Noksanı

Kasa noksanının, GVK da yer alan ".sermayede vukua gelen eksilmeler zarar addolunmaz (Gelir Vergisi Kanunu) hükmüne göre dönem kazancının tespitinde gider olarak dikkate alınması mümkün değildir. Kasa noksanlığı halinde, gerekli düzeltme kayıtları için Tek düzen hesap planındaki "197-Sayım ve Tesellüm Noksanları" hesabı kullanılarak gerekli kayıtlar atılır. Anılan hesap geçici bir hesap olup, kapatılması gerekir (Muhasebe Uygulamaları Genel Tebliği (TDHP)). İşleyişi ise şu şekildedir;

-----31.12.2013-----

197 Sayım ve Tesellüm Noksanları Hs XX

100 Kasa Hs. XX

-----/-----

Kasa noksanlığının nedeni kasa sorumlusu ise;

-----31.12.2013-----

135 Personelden Alacaklar hs XX

197 Sayım ve Tesellüm Noksanları hs XX

-----/-----

Kasa noksanlığının nedeni çalınma ise veya neden bilinemiyorsa, hesap şu şekilde kapatılır.

-----31.12.2013-----

689 Diğer Olağan Dışı Gider ve Zararlar hs XX

197 Sayım ve Tesellüm Noksanları hs XX

-----/-----

2.1.4.6 Kasa Fazlası

Kasa sayımı sonucunda bulunan mevcut kasa sonucu kasa hesabının defter bakiyesinden daha fazla ise kasa fazlalığı söz konusudur.

Kasa fazlalığı olması durumunda yazılacak yevmiye maddesi;

-----31.12.2013-----

100 Kasa 4.000.000

397 Sayım Ve Tesellüm Fazlaları 4.000.000

397.01 Kasa Sayım Fazlalığı

-----/-----

Şeklinde olacaktır. Sebebi bulunamayan kasa sayım fazlalığı önemsiz miktarda olup, yoğun kasa faaliyetleri neticesinde veya bozuk para sıkıntısı neticesinde ortaya çıkma ihtimali söz konusu ise kasa sayım fazlalıklarının satış veya satış hâsılatı hesabına devredilmesi uygun olur.

Kasa sayım fazlalığının satış hesabına devri veya

-----**31.12.2013**-----

397 Sayım Ve Tesellüm Fazlaları 4.000.000

397.01 Kasa Sayım Fazlalığı

600 Yurtiçi Satışlar 4.000.000

-----/ /-----

Kasa sayım fazlalığının gelire kaydı

-----**31.12.2013**-----

397 Sayım Ve Tesellüm Fazlaları 4.000.000

679 Olağan Dışı Gelir ve Karlar 4.000.000

-----/ /-----

Kasa sayım fazlalığı önemli miktarda olup da sebebi bulunamazsa sahibi bilinmeyen paralar olarak kabul edilip T.C. Merkez Bankası hesabına alacak kaydedilir.

Kasa sayım fazlalığının Merkez Bankasına devri

-----**31.12.2013**-----

397 Sayım Ve Tesellüm Fazlaları 23.000.000

397.01 Kasa Sayım Fazlalığı

436 Diğer Çeşitli Borçlar 23.000.000

436.01 T.C. Merkez Bankası

-----/ /-----

2.2.ALACAK VE BORÇLARIN DEĞERLEMESİ VE MUHASEBE UYGULAMALARI

İşletme varlıkları içinde yer alan ve ticari alacak olarak nitelendirilen alacaklar, işletmelerin ticari işlemleri sonucu oluşan alacaklardır. Ticari faaliyetle ilgili olmakla birlikte bir ticari işlem sonucu oluşmayan alacaklar işletme bilançosunun bu kalemi içinde gösterilmez. Bu tür alacaklar diğer alacaklar grubu içinde gösterilir. Ticari alacaklar vadelerine göre kısa ve uzun vadeli olmak üzere ikiye ayrılır. Kısa vadeli olanlar bilançonun dönen varlıkları, uzun vadeli olanlar da duran varlıkları içinde gösterilir. Ticari alacaklar; alıcılar (alıcıların senetsiz borçları), alacak senetleri, verilen depozito ve teminatlar, verilen avanslar ve şüpheli ticari alacaklar 'dan oluşur.

Alacaklar, VUK'un 281'inci maddesi uyarınca mukayyet değeri ile değeri. Alacakların envanter ve değerlemesinde cari hesaplarla ilgili olarak dönemsel gelir tahakkuklarının yapılması sağlanmalıdır. Diğer taraftan alacakların nemalandırılması hususu dikkatle değerlendirilmeli; emsaline göre düşük tutarda veya hiçbir neması olmadan işletme kaynaklarının başkalarına (alacak olarak) kullandırılmasının iktisadi ve teknik icaplara uymadığı, bu işlemin örtülü sermaye veya örtülü kazanç dağıtımı olarak değerlendirilebileceği hususu göz ardı edilmemelidir(VUK 281. Md.).

2.2.1. Vergi Usul Kanunu Çerçevesinde Alacakların ve Borçların Değerlemesi

Alacaklar, borçlar, yabancı paralar, çıkarılmış tahviller, değersiz alacaklar, şüpheli alacaklar, vazgeçilen alacaklara ait değerlendirme hükümleri Vergi Usul Kanunu'nun 280,281,285,286,322,323,324 nolu değerlendirme ile ilgili maddelerinde düzenlemiştir.

2.2.1.1 Alacaklar ve Borçlar

VUK'un 281'inci maddesine göre; alacaklar ve borçlar muhasebe kayıtlarında yer alan değerleri ile değerlendirilir. Bir mevduat veya kredi sözleşmesinin söz konusu olduğu durumlarda değerlendirme gününe kadar vadeyi kapsayan faiz birlikte değerlendirilir. Değerlendirme gününde henüz tahsil edilmemiş vadeli alacaklar ,vadeli senede bağlı alacakların veya henüz ödenmemiş, vadesi senede bağlı borçların, değerlendirme gününde ki değeri iç iskonto yöntemine göre iskonto edilir. İskonto oranı olarak, Türkiye Cumhuriyet Merkez Bankasının iç borçlanma faizine uyguladığı resmi iskonto haddi uygulanır.

2.2.1.2 Yabancı Para İle Olan Alacaklar ve Borçlar

Öte yandan VUK'un 280'inci maddesine göre yabancı paralar ve yabancı para cinsinden senetsiz/senetsiz alacak veya borçlar borsa rayici ile değerlendirilir (VUK 280 Md.).

2.2.1.3 Vazgeçilen Alacaklar

Vazgeçilen alacaklar alacaklısı yönünden değersiz alacaktır. Alacaklının alacağından vazgeçmesi (VUK 281,285 Md.), borçlunun borçlarında bir azalmaya neden olmaktadır. Kanun koyucu, bu nedenle oluşacak karın üç yıl içinde zararlarla itfa edilmesi imkânını borçluya tanımıştır. Üçüncü yılın

sonunda zararlar itfa edilmeyen kısım dönemin kârına eklenecektir. Bekleme süresi içinde işin terki, devir, ölüm halinde, bu durumların gerçekleştiği tarihte itfa edilmeyen kısım, kâra intikal ettirilecektir (VUK 281,285 Md.).

Örnek; (X) A.Ş, (Y) Ltd. Şti.'den olağan 350,00 TL alacağından 30.09.2012 tarihinde sulh yoluyla vazgeçmiştir. Alacaklı (X) A.Ş nin muhasebe kaydı,

-----**31.12.2013**-----

659-Diğer Olağan Gider ve Zararlar 350

659.01 (Y) Ltd. Şti. Vazgeçilen Alacak

128 Şüpheli Ticari Alacaklar350

128.01 (Y) Ltd. Şti. Alacak Senedi

-----/-----

2.2.2. Türkiye Muhasebe Standartları Çerçevesinde Alacakların ve Borçların Değerlemesi

Alacaklar ve Borçlar TMS/TFRS uygulamasında finansal araçlar arasında sayılmıştır. İlgili standartlar Finansal Araçlar Standardında incelenmiş olup 01.01.2013 tarihinden itibaren uygulanmaya başlamıştır.

2.2.2.1 Finansal Varlıkların Sınıflandırılması ve Değerlemesi

Vadesi gelene kadar elde tutulacak yatırımlar; tükenmiş maliyet değeri ile değerlemeye tabi tutulurlar. Kredi ve alacaklar ise sabit veya öngörülebilir nitelikte ödemelere sahip olan ve aktif bir piyasada işlem görmeyen, türev olmayan finansal varlıklardır. Kredi ve alacaklarda itfa edilmiş maliyet değeri ile değerlemeye tabi tutulurlar (TMS39, Paragraf 9).

2.2.2.2 Finansal Borçların Sınıflandırılması ve Değerlemesi

Yukarıda gösterildiği üzere “Finansal varlıklar” dört başlık altında sınıflandırılarak değerlemeye tabi tutulmakta iken; “finansal borçlar” çalışmada açıklanan iki başlıkta sınıflandırılarak değerlemeye tabi tutulmaktadır. Kalan finansal borçlar altında sınıflandırılan borçlar ise itfa edilmiş maliyet değeri ile değerlemeye tabi tutulurlar. Alınan banka kredileri, satıcılara borçlar, borç senetleri, ihraç edilen tahvil, senet ve bonolar bu kapsamda değerlemeye tabi tutulması gereken borç unsurlarıdır. Sonuç olarak İtfa edilmiş maliyet değeri etkin faiz yöntemiyle hesaplanır.

2.2.3. Alacaklarda Kur Değerlemesi

Vergi Usul Kanunu'nun 281. Maddesi uyarınca, alacaklar mukayyet değerleri ile değerlenir. Yabancı para cinsinden olan alacaklar ise bilanço günündeki döviz alış kuru ile değerlenirler. Yurtdışından döviz cinsinden alacaklar için oluşan kur farkı gelirleri dönem sonuna kadar;

-----/--/-----

120 Alıcılar

601 Yurtdışı Satışlar

-----/--/-----

Olarak kaydedilir. İzleyen yıldan itibaren ise artık satışla ilişkisi koparılarak kambiyo karlarına alacak kaydedilir.

-----/--/-----

120 Alıcılar

646 Kambiyo Karları

-----/--/-----

Yurtdışından döviz cinsinden alacaklar için oluşan kur farkı giderleri dönem sonuna kadar;

-----/--/-----

601 Yurtdışı Satışlar veya

120 Alıcılar

-----/--/-----

Olarak kaydedilir. İzleyen yıldan itibaren ise artık kambiyo zararlarına kaydedilir.

-----/--/-----

656 Kambiyo Zararları

120 Alıcılar

-----/--/-----

Örnek:50.000 USD tutarında ve alındığı tarihteki kur değeri 1,49 olan bir alacak senedinin vadesi 15 şubat ve senedin üzerinde yazılı olan faiz oranı %15'dir. 31.12. itibariyle kur ise 1 USD =1,55 TL'dir.

Kur Farkı=(50.000x1,55)-(50.000x1,49)

Kur Farkı=77.500-74.500=3.000

Faiz $(77.000 \times 15 \times 46) / ((36.500 + (15 \times 46)))$

Faiz=1.428,60 TL

-----/--/-----

121 Alacak Senetleri 3.000

646 Kambiyo Karları 3.000

646.01. USD Karı

Alacak Senetleri lehte kur farkı

-----/--/-----

-----/--/-----

657 Reeskont Faiz Giderleri 1.428,60

122 Alacak Senetleri Reeskontu 1.428,60

Yabancı paralı senetlerin reeskontu

-----/--/-----

2.2.4. VUK ve TMS’de Alacak ve Borç Hesapları

Tek düzen hesap planında alacaklar, bilançonun aktif tarafında dönen ve duran varlıklar altında ticari alacaklar ve diğer alacaklar; borçlar ise bilançonun pasif tarafında ticari borçlar ve diğer borçlar olarak iki başlık altında sınıflandırılmaktadır. İşletmenin ticari ilişkisinin sonucu olarak doğan alacaklar, ticari alacaklar hesap grubunda yer alırken; ticari alacakların dışında kalan alacaklar diğer alacaklar olarak genellikle ilişkili taraflardan olan alacakların sınıflandırıldığı hesap grubunu temsil etmekte; öte yandan işletmenin ticari ilişkisinin sonucu olarak doğan borçlar, ticari borçlar hesap grubunda yer alırken, ticari borçların dışında kalan borçlar diğer borçlar olarak genellikle ilişkili taraflardan olan borçların sınıflandırıldığı hesap grubunu temsil etmektedir.

İşletmenin ticari ilişkisi sonucu olarak doğan alacaklar tek düzen hesap planında ticari alacaklar hesap grubunda yer alır. Bir yıldan daha kısa bir sürede paraya dönüşmesi öngörülen ve işletmenin ticari ilişkisinin sonucu olarak doğan alacaklar kısa vadeli ticari alacaklar; bir yıldan daha uzun bir sürede paraya dönüşmesi öngörülen ve işletmenin ticari ilişkisinin sonucu olarak doğan ticari alacaklar ise uzun vadeli ticari alacaklar olarak sınıflandırılmaktadırlar.

Çizelge 1: TFRS-TMS Açısından, VUK-TDMS' ye göre Temel Değerleme Farklılıkları Tablosu

Hesap Adı	VUK Değerleme Ölçüsü	TMS/FRS Değerleme Ölçüsü
Alınan Çekler (Vadesiz)	İtibari Değer	Gerçeğe Uygun Değer
Alınan Çekler (Vadeli)	"	İtfa Edilmiş Maliyet Değeri
Bankalar (Vadeli)	Kıst Gelir	"
Bankalar (Vadesiz)	Mukayyet Değer	Gerçeğe Uygun Değer
Verilen Çekler (Vadesiz)	İtibari Değer	"
Verilen Çekler (Vadeli)	"	İtfa Edilmiş Maliyet Değeri
Alıcılar	Mukayyet Değer	"
Alacak Senetleri	Tasarruf Değeri	"
Verilen Depozito ve Teminatlar	Mukayyet Değer	"
Satıcılar	"	"
Borç Senetleri	Tasarruf Değeri	"
Alınan Depozito ve Teminatlar	Mukayyet Değer	"
Banka Kredileri	Kıst Gelir	"
Çıkarılmış Tahviller	İtibari Değer	"

2.3.MENKUL KIYMETLERİ DEĞERLEMESİ VE MUHASEBE UYGULAMALARI

2.3.1. VUK Uyarınca Menkul Kıymetlerin Değerlemesi

Vergi Usul Kanunu'nun 263'üncü maddesinde yer aldığı şekli ile borsa rayici, bağlı olunan menkul kıymet borsalarına kayıtlı olan iktisadi kıymetlerin değerlemeden önceki son işlem gününde borsadaki işlemlerin değerlerini ifade eder. Fiyatlarda açık bir kararsızlık görünen hallerde, son işlem günü yerine değerlendirme gününden önceki 30 günü ortalama rayicini esas olarak aldirmaya Maliye Bakanlığı yetkilidir (VUK 263. Md.).

2.3.2. Türkiye Muhasebe Standartları Uyarınca Menkul Kıymetlerin Değerlemesi

Faiz geliri veya kâr payı sağlamak veya fiyat değişmelerinden yararlanarak kâr elde etmek amacı ile geçici bir süre elde tutulmak üzere alınan hisse senedi (hisse senedi hesabı) , tahvil, hazine bonosu (kamu kesimi tahvil senet ve bonoları), finansman bonosu, yatırım fonu katılma

belgesi, kâr-zarar ortaklığı belgesi, gelir ortaklığı senedi (diğer menkul kıymetler) gibi menkul kıymetler ile bunlara ait değer azalma karşılıklarının izlenmesi amacıyla kullanılır. .Hisse senetleri, özel ve kamu kesim tahvil senet bonoları, diğer menkuller, menkul kıymet yatırımlarının izlendiği hesaplardır. Kısa vadeli olanları bu grupta izlenir. Bir yılı aşan uzun vadeli menkul kıymet yatırımları ise, 24 Mali Duran Varlıklar grubunda yer alan ve ortaklık oranına göre; Bağlı Menkul Kıymetler (Uzun vadeli elde tutma amaçlı %10' ve fazlası %20'den az), İştirakler (%50'ye kadar) veya Bağlı Ortaklıklar (%50'den fazlası) hesaplarında izlenir. Öte yandan TMS'de menkul kıymet kalemleri THP'ye göre önemli ölçüde değişiklik göstermektedir (Demir,a.g.e. S.336).

2.3.3. Menkul Kıymetlerin Edinim Maliyetleri ve Değerlemesi

Alış bedeli ile değerlemeye tabi menkul kıymetler aşağıdaki gibidir:

- 1) Hisse senetleri; hisse senetleri, geçici ilmühaberler, bağlı menkul kıymetler, iştirakler, bağlı ortaklıklar bu kategoride değerlendirilmektedir.
- 2)Borsa rayici bulunmayan ve getirisi değerlendirme gününde hesaplanamayan menkul kıymetler kar zarar ortaklığı senetleri, bazı hallerde gelir ortaklığı senetleri bu kapsamda değerlendirilebilir.

Örnek; A işletmesi alım satım amaçlı olarak B işletmesinin piyasada işlem gören 10.000 adet hisse senedini 30.09.2013 tarihinde pay başına 100 TL üzerinden toplam 1.000.000 TL'ye satın almıştır. Alım için ödenen komisyon ve ücretler 10.000 TL'dir. 30.09.2010 tarihi itibariyle ilgili finansal varlık alımı kaydı aşağıdaki gibi olacaktır.

-----**30.09.2013**-----

Hisse Senetleri	1.000.000
Bankalar	1.000.000

-----/--/-----

2.3.4. Vergi Mevzuatı ve Türkiye Muhasebe Standartları Uyarınca Muhasebe Uygulamaları

Vergi Mevzuatı Uyarınca Uygulama Örnekleri

Örnek: A şirketi B A.Ş.'nin ihraç etmiş olduğu USD cinsinden bir yıl vadeli yıllık faizi %15 ve kupon faiz geri ödemesi de bir yıl olan 100.000 USD nominal bedelli tahvili 01.07.2011 tarihinde nominal bedel üzerinden satın almıştır. 01.07.2011 tarihinde 1 USD =1,40 TL,31.12.2011 tarihinde 1

USD=1,70 TL'dir. Buna göre satın alma gününde tahvilin iktisap değeri (100.000 x1,40) 140.000 TL'dir. 01.07.2011-31.12.2011 dönemine isabet eden kıst getiri $(100.000 \times 0,15) \times (180/360) = 7.500$ USD x 1,70 = 12.750 TL'dir. ve faiz geliri olarak 2011 yılı dönem zararının tespitinde dikkate alınır.

Ayrıca 31.12.2011 tarihinde söz konusu tahvilin bilanço değeri $(100.000 \times 1,70) = 170.000$ ile 01.07.2011 tarihli iktisap değeri 140.000 TL arasındaki fark 30.000 TL tutarındaki kur farkı değerlendirme gününde gelir olarak dönem kar zararına yansıtılır. Özet olarak değerlendirme gününde toplam kıst getiri (faiz geliri ve kur farkında oluşan $12.750 + 30.000 = 42.750$ TL olarak dönem kar zararına intikal ettirilerek mali kara dahil edilir. Tahvilin 31.12.2011 değerlendirme günündeki toplam değeri $140.000 + 12.750 + 30.000 = 182.750$ TL olur ve bu değer üzerinden bilançoda yer alır.

Dönem Sonu muhasebe kaydı aşağıdaki şekilde yapılır.

-----31.12.2011-----

Özel Kes. Thv. Sen. Ve Bon	42.750
Faiz Geliri	12.750
Kambiyo Karları	30.000

TMS Uyarınca Uygulama Örnekleri

Örnek: A işletmesi 10.000 adet beheri 0,80 TL olmak üzere toplam 80.000 TL iktisap bedeli olan B şirketi hisse senedini 01.10.2012 tarihinde satın almıştır.

A şirketinin B şirketi üzerinden önemli etkinliği ve kontrol gücü bulunmamaktadır.

B şirketi hisse sentleri borsada işlem görmemekle birlikte başka şirketler arasında 30.12.2012 tarihinde beheri 1,50 TL'den el değiştirmiştir.

Söz konusu hisse sentleri izleyen hesap döneminde 01.03.2013 tarihinde 1,7 TL'den satılmıştır.

Çözüm: B A.Ş. hisse senetleri borsada işlem görmediğinden borsa rayıcı bulunmamaktadır. Ancak bu hisse senetleri değerlendirme gününe yakın bir zamanda (30.12.2012) başka işletmeler arasında değişime konu edilmiş olup piyasa değeri 1,5 TL/birim oluşmuştur.

Menkul kıymetlerin aktif bir piyasanın bulunması veya menkul kıymetler piyasasına kayıtlı olmasa da son dönemlerde gerçekleştirilen piyasa işlemlerinin bulunması halinde oluşan değerler gerçeği uygun olarak kabul edilmektedir. Dolayısıyla A A.Ş. aktifinde maliyet bedeli 80.000 TL olarak yer alan söz konusu hisse senetleri, gerçeğe uygun değeri üzerinden $100.000 \times 1,50 = 150.000$ TL olarak değerlemeye tabi tutulacak ve değerlendirme farkları gelir tablosunda değil bilançoda özkaynaklarda kar veya zarara aktarılmayan diğer kapsamlı gelirler” hesap grubunda muhasebeleştirilmelidir.

-----01.10.2012-----

Gerçeğe Uygun Değer Farkı Özkaynaklara 80.000

Yansıtılan Finansal Varlıklar

Bankalar 80.000

Kısa süreli sermaye kazancı sağlamak amacı taşımayan hisse senedi satın alınması

-----31.12.2012-----

Gerçeğe Uygun Değer Farkı Özkaynaklara 70.000

Yansıtılan Finansal Varlıklar

Özkaynağa Dayalı Finansal Araçlar 70.000

Gerçeğe Uygun Değer Farkları

Satılmaya hazır finansal varlıklar olarak sınıflandırılan hisse senetlerinin gerçeğe uygun değer ile değerlemesi

Değerleme farkları özkaynaklarda izlendiğinden dönem kar zararına etkileri ticari kar ile vergi matrahı farklılık göstermemektedir.

Öte yandan değer düşüklüğünün kalıcı özellik nitelik taşıdığına dair kanıtlar bulunması halinde satılmaya hazır olarak sınıflandırılrsa da farkların kar zararda muhasebeleştirilmesi gerekir. Bu halde ver mevzuatı bakımından değer düşüklüğü karşılıklarının kanunen kabul edilmeyen giderler altında dönem matrahına ilave edilmesi gerekmektedir.

Söz konusu hisse senetleri izleyen hesap döneminde 01.03.2013 tarihinde 1,7 TL'den satılmıştır. Yevmiye kaydı aşağıdaki gibi olacaktır. Vergi matrahı bakımından önceki dönemde farklar özkaynaklarda izlendiğinden menkul kıymet satış karı farklılık göstermemektedir.

-----01.03.2013-----

Bankalar	170.000
Özkaynağa Dayalı Finansal Araçlar	70.000
Gerçeğe Uygun Değer Farkları	
Gerçeğe Uygun Değer Farkı Özkaynaklara	150.000
Yansıtılan Finansal Varlıklar	
Finansal varlıklar Satış Karları	90.000

2.4.STOKLARIN DEĞERLEMESİ VE MUHASEBE UYGULAMALARI

Vergi Usul Kanunu'nda emtia değerlemesinde kullanılacak olan stok değerlendirme yöntemi açıkça düzenlenmemiştir. Maliye Bakanlığı ilke olarak fiili maliyet yöntemi benimsemiştir. Vergi mevzuatının stokların çıkış maliyetinin belirlenmesinde kullanılacak yöntemi muhasebe teorisine bıraktığı söylenebilir. Eğer stokların gerçek maliyeti tespit ediliyorsa çıkışta bu maliyetler kullanılır. Eğer bu tespit imkansızsa, diğer yöntemlerin kullanılması mümkündür. Uygulamada işletmelerin büyük çoğunlukla ağırlıklı ortalama maliyet yöntemini kullandıkları görülmektedir. Bu yöntemler arasında tercih mükellefler tarafından yapılır ancak, en hassas ve anlamlı sonuç veren yöntemin hareketli ortalama maliyet yöntemi olduğu unutulmamalıdır. Nitekim bu nedenle uluslararası muhasebe standartlarında ortalama maliyetlerle ilgili sadece bu yöntem zikredilmektedir (Orhan Sevilengül, Genel Muhasebe ,Gazi Kitabevi 5. Baskı,S.265).

Bununla birlikte çok çeşitli mal grubuna sahip olmasına rağmen fiili maliyeti esas alan bir mükellef için mal çeşitliliği nedeniyle vergi mevzuatına göre ille de ortalama maliyet yöntemini kullanmak zorunda olduğunu ileri sürerek cezalı vergi tarhiyatı istemek anlamlı değildir. Nitekim Danıştay 4. D. 10.03.1998 tarih ve E:1997/1094, K.1998/824 sayılı kararı ile çok çeşitli inşaat malzemesine sahip bir mükellefin ortalama maliyet yöntemine göre değerlendirme yapması ve genel giderlerden stoklarına pay vermesi gerektiği şeklindeki düzenlenen inceleme raporuna istinaden yapılan tarhiyatı kaldıran vergi mahkemesi

kararını yerinde görmüştür (Danıştay 4. Dairesi 10.03.1998 tarih ve E:1997/1094, K.1998/824 sayılı kararı).

2.4.1. Maliyet Bedeli İle Değerleme

Vergi Usul Kanunu'nun 274'üncü maddesi uyarınca genel ilke olarak satın alınan veya imal edilen emtia maliyet bedeli ile değerlendirilir (VUK 274. Md.) Maliyet bedeli, satın alınan ticari emtiada satın alma maliyeti, imal edilen emtiada üretim maliyeti anlamına gelmektedir. Ancak değerlendirme gününde stokların satış bedelleri çeşitli nedenlerle maliyet bedelinin altına düşmüş olabilir. Bu durumda maliyet bedelinin değerlemede esas alınması stokların piyasa değerleri üzerinde bir değerle değerlemeye tabi tutulması ve bunun sonucunda mali tabloların gerçeği yansıtmaktan uzak olması anlamına gelmektedir. Bu nedenle stokların satış bedellerinin %10 ve daha fazla bir düşüklü göstermesi halinde maliyet bedeli yerine emsal bedel ölçüsünün esas alınmasına imkân tanınmaktadır (VUK 274. Md.).

2.4.1.1 Satın Alınan Emtiada Maliyet Bedeli

Stokların maliyet bedeli; ticari işletmeler için malların alış bedelleri ile alışla doğrudan bağlantılı yükleme, boşaltma, nakliye, sigorta, gümrük vergileri ve harçları gibi giderleri kapsamaktadır. İşletmelerin satın alma departmanlarının her türlü ofis ve personel giderleri vs. harcamaları satın alınan malla doğrudan bağlantılı olmadığından genel yönetim giderleri altında gösterilir. Satın alınan malların maliyet unsurlarının neler olması gerektiğinin tespiti için VUK 262'inci maddesinde yer alan maliyet bedeli tanımına bakmak gerekir. Tanımdan hareketle maliyet bedeline dahil edilmesi gereken unsurlar aşağıdaki gibidir (VUK 262. Md.);

- Satın alma Bedeli (İthal mallarda satın alma bedeli yerine CIF bedeli)

Taşıma Giderleri (Stokların işyerine getirilmesine kadar yapılan nakliye)

- Sigorta Giderleri (Stokların işyerine getirilmesine kadar yapılan sigorta giderleridir.)
- Alış Komisyonları (Aracılara ödenen komisyonlar, ithalat teminatları için ödenen faiz ve komisyonlar)
- İthal mallarda gümrükle alınan vergi, resim ve harçlar, komisyonculara ödenen komisyon ve ücretler, akreditif giderleri ile yapılan diğer giderler

- Stokların elde edilmesi ile ilgili borçlanma maliyetleri (Kredi faizleri ve kur farkları)

2.4.1.2 İmal Edilen Emtiada Maliyet Bedeli

İşletmelerde üretilen emtia maliyet bedeli ile değerlemeye tabi tutulur. Üretilen emtianın maliyet bedeli, üretim fonksiyonuyla ilgili giderlerin toplamından oluşur. Üretim fonksiyonu ilk madde ve malzemenin üretime alınmasından başlayarak mamulün satışa hazır hale gelmesine kadar olan tüm süreci kapsar ve bu süreçte katlanılan tüm giderler imal edilen malların maliyet bedelini oluşturur. Üretilen mamul maliyeti saptanırken VUK 272'inci madde hükmünün dikkate alınması gerekmektedir (VUK 272. Md.). Üretim yapılması halinde, üretim aşamalarında yüklenilen maliyet unsurlarının kesin hatları ile belirlenmesi gerekmektedir. Genel üretim giderleri, direkt hammadde ve işçilik dışında üretim için yüklenilen parasal değerlerden oluşmaktadır. Örneğin, Endirekt hammadde ve işçilik, amortisman ve fabrika, bina ve tesisatın bakımı ve fabrika yönetimi ile idare ile ilgili maliyetler genel imalat gideri olarak dikkate alınır. Diğer yandan satış giderleri, genel yönetim giderleri, araştırma ve geliştirme maliyetleri, faiz ve benzeri giderlerden de maliyetlere pay verilebilir. (Veysi Seviğ, Dönem Sonunda Mevcut Stoklara Giderlerden ve Kur Farklarından Pay Verilmesi, Yaklaşım Dergisi, Sayı 12 S.3)

2.4.2. Emtiada Düşük Bedelle Değerleme ve Kıymeti Düşen Mallar

VUK'un 186'ıncı maddesi uyarınca işletmelerin envanter çıkarmaları zorunludur. Muhasebe denkliği gereğince dönem başı mevcutlar + dönem içi alışlar= dönem içi satışlar + dönem sonu mevcutlar olmalıdır. Bu denkliğin oluşmaması fazlalık ya da noksanlıkların oluşması halinde bunun araştırılması ve neden kaynaklandığının maliyet ve nedenlerinin bulunması gerekmektedir (VUK 186. Md.).

Kaydi envanter sonucunda noksanlık varsa bunun çeşitli sebepleri olabilir. Bunlar VUK'un 278'inci maddesine göre kıymeti düşen mallara, fireler, çalınmak, kaybolmak gibi nedenlerle fiili envanter dışında kalmış mallar, zati kullanımlar ve kayıtlara intikal ettirilmeyen satışlardır.

2.4.2.1 Emtiada Düşük Bedel İle Değerleme

Emtiada maliyet bedeline nazaran satış fiyatları % düşüklük göstermiş ise maliyet bedeli yerine emsal bedelin esas alınması ve aradaki fark için değer düşüklüğü zararı yazılması mümkündür. Karşılık ayırma işleminde değer düşüklüğünün VUK'un 267'inci maddesindeki esaslara göre belirlenmesi gerekir. Buna göre emsal bedeli sıra ile "ortalama fiyat esası", "maliyet bedeli esası", "takdir esası"na göre belirlenir (VUK 267. Md.). Emtia satış fiyatının, maliyet bedelinin en az %10 oranında altına düştüğü durumlarda emsal bedelle değerlendirilmesinin sebebi, ekonomik sebeplerle fiyatında anormal düşme olan, fakat maliyetinin altına satılması güçlük arz eden emtianın maliyetinin altında bir bedelle değerlendirilmesini sağlayarak işletmelere mali rahatlık sağlanmak istenmesidir (Durak, a.g.m., S.99)

2.4.2.2 Ortalama Fiyat Esası

Emsal bedel ile değerlemede birinci sıra ortalama fiyat esasıdır. Yukarıda açıklandığı üzere VUK'un 274'üncü maddesi gereğince en az %10 değer düşüklüğü şartı gerçekleştiği takdirde değerlendirilme emsal bedel üzerinden yapılabilir. Piyasa fiyatlarında %10'un altın da gerçekleşen değer düşüklüklerinin vergi mevzuatı bakımından dönem kar ve zarar tespitinde dikkate alınması ise mümkün değildir. En az %25 satış koşulu değerlendirilme ayı dahil olmak üzere son üç ay içerisinde her ay birbirinden bağımsız olarak dikkate alınmak suretiyle gerçekleşmemiş ise değerlendirilme ortalama fiyat esası uygulanamaz. Bu durumda üçüncü sırada yer alan değerlendirilme esası olan takdir esasına geçilir (VUK 274. Md.).

İşletmeler bazı durum ve şartlar altında satış fiyatlarında dış emsallerden farklı olarak fiyatlandırma politikaları izleyebilirler. Örneğin fon sıkışıklığı yaşayan bir firma rakiplerine göre daha düşük fiyat uygulamasına gidebilir veya pazara yeni giren, Pazar payını arttırmak isteyen firmalar agresif büyüme politikaları nedeniyle büyük oranda iskontolu satışlara yönelebilirler. Burada önemli olan, fiyat düşüklüklerinin transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımını amaçlı olmamasıdır. Söz konusu yöntemle kar dağıtımını söz konusu olmadığı sürece mükelleflerin ortalama satış esasını vergi planlaması aracı olarak kullanabilirler.

Örnek: 31.12.2013 tarihinde A Anonim şirketinin X malından 10.000 Kg stoğu bulunmaktadır. Söz konusu 10.000 Kg x malı 10.11.2013 tarihinde

kilosu 20 TL'den satın alınan 13.000 kg (toplam maliyet bedeli 260.000 TL) emtiadan aralık ayında 3.000 kg satış yapılması sonucunda bakiye olarak kalan stoktur. Aralık ayında 3.000 kg x malı 11.12.2013 tarihinde 1.000 kg 15 TL/kg'dan ;30.12.2013 tarihinde 2.000 kg 18TL/kg'den satılmıştır. Alış ve satış işlemlerinin tamamı peşin olarak banka ödemeleri ile sağlanmıştır. Buna göre tüm bu işlemlere ait muhasebe kayıtları KDV hariç aşağıdaki gibi olmalıdır;

-----10.11.2013-----		
153 Ticari Mallar	260.000	
	102 Bankalar	260.000
-----/ /-----		
-----11.12.2013-----		
102 Bankalar	15.000	
	600 Yurtiçi Satışlar	15.000
-----/ /-----		
-----11.12.2013-----		
621 Satılan Ticari Mal Maliyeti	20.000	
	153 Ticari Mallar	20.000
-----/ /-----		
-----30.12.2013-----		
102 Bankalar	36.000	
	600 Yurtiçi Satışlar	36.000
-----/ /-----		
-----30.12.2013-----		
621 Satılan Ticari Mal Maliyeti	40.000	
	153 Ticari Mallar	40.000
-----/ /-----		

Alış ve satış işlemlerine ait yukarıdaki gibi gerçekleşmiştir. Buna dönem sonu değerlemesinde x malının ortalama satış fiyatı $((1.000 \times 15) + (2.000 \times 18) / 3.000) = 17$ TL/kg olarak hesaplandığından maliyet bedeli ile satış fiyatı arasındaki bu tutar $(20 - 17) = 3$ TL, maliyet bedeline (20 TL'ye) göre ortalama satış fiyatının (17 TL) %10'dan daha fazla $(3/20) = \%15$ değer düşüklüğüne isabet etmektedir.

Ayrıca aralık ayında s malından yapılan satış miktarının değerlemeye konu stoklara oranı $(3.000/10.000) = \%30$, VUK'un 267'inci maddesinin ortalama fiyat esaslı ortalama fiyat esaslı koşulu olarak ileri sürdüğü % oranından fazladır. Buna göre dönem sonu stokunda kalan 10.000 kg x malının 17 TL/kg üzerinden $(10.000/17)=170.000$ TL olarak dikkate alınması sonucunda $(200.000-170.000)=30.000$ TL için stok değerlendirme düşüklüğü karşılığı ayrılır. Buna göre değerlendirme gününde muhasebe kaydı aşağıdaki gibi olmalıdır.

-----31.12.2013-----

654 Varlıklarda Kayıp Giderleri	30.000
158 Stok değer Düşüklü Kaybı	30.000

-----/ /-----

Söz konusu malın izleyen yılda 18 TL/kg olarak satılması halinde muhasebe kayıtları şu şekilde olmalıdır.,

-----25.01.2014-----

102 Bankalar	180.000
600 Yurtiçi Satışlar	180.000

-----/ /-----

-----25.01.2014-----

621 Satılan Ticari Mal Maliyeti	200.000
153 Ticari Mallar	200.000

-----/ /-----

-----25.01.2014-----

158 Stok değer Düşüklü Kaybı	30.000
644 Konusu Kalmayan Kayıplar	30.000

-----/ /-----

2.4.3. Değeri Düşen Mallar

VUK'un 278'inci maddesine göre; doğal afetler ve mücbir sebepler sonucunda mutata olmayan hurdalar ve döküntüler, üstüğü, deşe ve ıskartalar emsal bedeli ile değerlemeye tabi tutulur. Söz konusu madde, değerlemeye konu emtianın değerinin, fiziki nedenlerden dolayı emtianın olması gereke özelliklerini kaybetmesinden kaynaklanarak düşüklük gösterdiği durumlarda geçerli olan değerlendirme maddesidir (VUK 278. Md.).

Deformasyon nedeniyle emtianın değerinin düşmesi durumunda VUK'un 267'inci maddesinin ilk iki sırasında yer alan ortalama fiyat esası ve maliyet bedeli esası ile değerlemeye tabi tutulması olanaklı değildir. 267'inci maddeye göre emsal bedel ile değerlemede ortalama fiyat esasını daha çok hurdalar ve döküntüler, üstüğü, deşe ve iskartalar satışı konu edildiği durumlarda uygulanmaktadır. Bunun için söz konusu unsurların ticari emtiada olduğu gibi satış fiyatının en az 510 düşmesi ve bu unsurlardan değerleme ayında veya sırasıyla önceki iki ayda birbirinden bağımsız olarak en az %25 oranında satılmış olası şarttır (M.TahirUfuk,Emtia Değerlemesinde Emsal Bedelin Esas Alındığı Durumlar,YaklaşımDergisi,Sayı 125 s.73).

Zira değer kaybı emtianın tamamında aynı ölçüde olmamaktadır. Hasar derecesinin farklı olduğu bu gibi durumlarda ortalama fiyat esası uygulanamaz. Maliyet bedeli esnasında emsal bedelin tayini de mümkün değildir. Dolayısıyla değeri düşen emtianın emsal bedelinin tayini için Takdir komisyonuna başvurulması gerekmektedir. Bu başvurunun en geç hesap döneminin sonuna kadar yapılması gerekir. Takdir komisyonu kararına göre de değeri düşen malın maliyet bedeli ile emsal bedeli arasındaki fark giderleştirilebilecektir (Durak a.g.m. s.98).

2.4.4. İmalat Artıklarının Değerlemesi

İmalat artıkları hiçbir ekonomik değeri olmayan veya belirli bir ekonomik değeri olan imalat artıklarını şekilde ortaya çıkarılabilir. Herhangi bir ekonomik değeri olmayan imalat artıkları için değerleme yapılması gerekli değildir. Zira ekonomik değeri olmayan unsurların satışa konu edilmesi düşünülemez. Bu unsurlar zaten imalat maliyeti içerisinde yer almaktadırlar. Öte yandan belirli bir ekonomik değere sahip olan imalat artıklarının VUK'un 278'inci maddesi kapsamında değerlemeye tabi tutulması gerekmektedir (VUK 278. Md.). Değerleme ölçüsü VUK'un 267'inci maddesinde düzenlenen emsal bedel ölçüsüdür (VUK 267. Md.).Söz konusu maddenin birinci sırasındaki esas olan "ortalama fiyat esası" öncelikle uygulanması gereken değerleme esasıdır. Ortalama satış fiyatı esasının uygulanabilmesinin koşullarının sağlanamaması halinde üçüncü sırada yer alan "takdir esası" uygulanacaktır. Emsal tespitinde öncelikle iç emsaller dikkate alınmak durumundadır.

2.4.5. Zayi Olan Mallar

Zayi olan mallar çeşitli nedenlerle ekonomik değerini sıfırlamış olan ve gelir tablosunda zarar yazılmak suretiyle dönem kar zararının tespitinde dikkate alınarak bilanço dışına çıkarılan unsurlardır. Bu unsurların herhangi bir ekonomik değeri yoktur ve KDV matrahı yaratmaları mümkün değildir. Değeri düşen mallar ise zayi olan mallara nazaran bakiye bir değere sahip olan, değeri sıfırlanmamış olan, değerini kısmen kaybetmiş bulunan iktisadi kıymetlerdir.

Son kullanma tarihlerinin dolması halinde imha edilen malların “zayi mal” olarak mı yoksa “fire” olarak mı değerlendirilmesi gerektiği KDV uygulaması bakımından önemlidir. Son kullanma tarihine bağlı olarak ortaya çıkan kayıpların zayi mal olarak değil de, ticari fire olarak değerlendirilmesi halinde söz konusu emtia ilişkin yüklenen KDV'nin indirimlerden çıkarılması gerekmez. KDV uygulamasındaki bu farklılığa karşın dönem kar zararına etkiler bakımından bir malın zayi mal veya ticari fire olması nedeniyle oluşan ekonomik kayıpların dönem kar zararının tespitinde zarar kaydedilmesi gerekir. Bu noktada herhangi bir ayırım söz konusu değildir. Fire veya zayi mal her ikisinin de zarar yazılması gerekir.

2.4.6. Türkiye Muhasebe Standartları Uyarınca Stokların Değerlemesi

TMS-2 Stoklar; işin normal akışı içinde satılmak üzere elde tutulmakta olan , satılmak üzere üretilmekte olan ya da üretim sürecinde ya da hizmet sunumunda kullanılacak ilk madde ve malzemeler şeklinde bulunan varlıklardır (TMS 2 Stoklar Standardı).TMS 2 Stoklar standardı, ticari işletmelerde ticari malların, üretim işletmelerinde ise hammaddelerin, yarı mamullerin ve mamullerin değerlendirilmesi ve muhasebeleştirilmeleri hakkında düzenlemeler yapmaktadır(İpek Türker,IAS/TMS 2 Stoklar Standardına ve Türk Vergi Sistemine Göre Stokların Değerlemesi,Muhasebe ve Denetime Bakış,Sayı30 s.106).

2.4.6.1 Net Gerçekleşebilir Değer Esasının Uygulanabileceği Durumlar

Stoklarda fiyat artışlarının veya düşüşlerin ortaya çıkması, stoklarda bozulma, çürüme, kırılma, çatlama, paslanma ve satın alınan veya üretilen stok kalemlerinin hatalı olması nedeniyle değer düşüklüğüne neden olan olayların olması, teknolojik gelişmeler ve moda değişiklikleri nedeniyle maliyetlerin artması veya satış fiyatlarının düşmesi, pazarlama stratejilerinin bir sonucu olarak zararına satış yapmaları durumlarında net gerçekleşebilir değer hesaplanması gerekmektedir (Sermaye Piyasasında Mali Tablo ve Raporlara İlişkin İlke ve Kurallar Hakkındaki Seri XI, No.1 Tebliğ,Md.24).

2.4.6.1.1 Stokların Satın alma Maliyeti

Birbirinden farklı miktar ve fiyatta mallar birlikte bir kamyon ile nakledilmişler ise bunun nakliye bedellerinin herhangi bir esasa göre satın alınan mallara dağıtılması gerekmez. Ancak dağıtılmış olması da yanlış yapıldığı anlamına gelmez. Çünkü satın alınan malın maliyetine eklenecek giderler direkt giderlerdir. UFRS'de bu tür endirekt giderlerin dağıtılarak alış bedeline ekleneceğine ilişkin bir hüküm bulunmamaktadır (Kaval a.g.e. s.263).

2.4.6.1.2. Dönüştürme Maliyetleri

Standart üretim maliyetleri ile ilgili direkt ilk madde ve malzeme giderleri dışındaki giderleri, dönüştürme maliyetleri olarak adlandırmaktadır. Genel üretim giderleri, sabit ve değişken olarak ayrılır ve maliyete sabit giderler kapasite kullanım oranlarına göre verilir. Maliyet muhasebesinde bu yöntem, normal maliyet yöntemi olarak geçmektedir. Stokun maliyetine yansıtılmayan çalışılmayan kısma isabet eden sabit genel üretim giderleri, doğrudan sonuç hesaplarına aktarılır. Yönetim ve pazarlama giderlerinden ve anormal firelerden pay verilmez (Recep Örtün,Aydın Karapınar, Dönem Sonu Muhasebe Uygulamaları,s.104-105).

2.4.6.3 Hizmet Sunan İşletmelerde Stok Maliyeti

Hizmet işletmelerin sundukları hizmetler üretim ve ticari işletmelerden farklı olara elle tutulmaz, stoklanmaz, takas edilmez ve hizmetin sunumunda toplam maliyetin içinde daha düşük bir oranda ilk madde ve malzeme maliyetine katlanılır. Konaklama, sağlık, havayolları, inşaat,

banka gibi hizmet işletmelerinde hizmetin sunulabilmesi için stok önemli bir maliyet unsuru iken, telekomünikasyon, eğitim gibi hizmet işletmelerinde hizmetin sunulabilmesi için hemen hemen hiç stoka ihtiyaç duyulmamaktadır (Ekergil a.g.e. s.135).

Örneğin herhangi bir telekomünikasyon firması bir proje üzerinde çalışıyor olabilir. Bu proje birinci yılın onuncu ayında başlamış ve yaklaşık bitiş tarihi izleyen yılın üçüncü ayı olabilir. Bu durumda 1'inci yılda bu proje üzerinde yapılan çalışmaların maliyeti 1'inci yılın satış maliyetleri ile ilişkilendirilirse doğru bir gelir-gider eşleştirilmesi yapılmamış olması sebebiyle doğru kar-zara ölçümü yapılmamış olur. Bu nedenle hâsılatı gelir tablosuna alınmamış hizmetler ile ilgili maliyetlerde gelir tablosuna alınmaz. Bu tür hizmetler için yapılmış harcama ve katlanılan giderlerin stoklar arasında hizmet stokları kaleminde gösterilmesi gerekir. Bu şekilde bilançoya alınması gereken hizmet stok maliyetlerine satış ve genel yönetim giderlerinden pay verilmez. Diğer taraftan kar marjı ve fiyatlara dâhil edilen üretimle ilgili olmayan maliyetleri içermez (TMS 2 Par. 19).

2.4.6.4 Muhasebe Uygulamaları

Örnek 1 Alıcı A işletmesi 25.09.2013 tarihinde 10.000 Euro değerinde ticari mal ithali için yurt dışı satıcı firma ile anlaşma sağlamış ve Euro kuru 2,20 TL olmak üzere mal bedeli bankadan aynı tarihte transfer edilmiştir. Söz konusu mallar 10.10.2013 tarihinde gümrükten çekilmiş ve anlaşma gereğince satıcı firmaya 10.10.2013 tarihinde Euro kurunun 2,30 TL'ye yükselmesi nedeniyle 1.000 TL kur farkı ödemiştir. Ayrıca gümrükten çekişte 500 TL gümrük ve komisyon gideri,300 TL nakliye gideri ve 150 TL sigorta gideri kasadan ödenmiş ve mallar depoya gelmiştir.

-----25.09.2013-----

Verilen Sipariş Avansları	22.000
Bankalar	22.000

(Mal bedelinin satıcı firmaya sipariş avansı olarak transferi)

-----/ /-----

-----10.10.2013-----

Finansman Giderleri 1.000

Bankalar 1.000

(Kur farkının finansman giderine yansıtılması)

-----/ /-----

-----10.10.2013-----

Verilen Sipariş Avansları 950

Kasa 950

(Gümrük, nakliye ve sigorta giderlerinin sipariş avanslarına kaydı)

-----/ /-----

-----10.10.2013-----

Ticari Mallar 22.950

Verilen Sipariş Avansları 22.950

(Avans ödemesi yapılan malların depoya intikali)

-----/ /-----

Örnek 2:A işletmesi, peşin fiyatı 10.000 TL olan ticari malı 3 ay vadeli olarak 31.12.2012 tarihinde ödemek üzere 103.000 TL'ye borç senedi vermek suretiyle B işletmesinden 01.10.2012 tarihinde satın almış ve aynı tarihte genel oranda KDV ödemiştir. 31.12.2012 tarihinde borç senedi bankadan ödenmiştir.

A işletmesinin kayıtları;

-----01.10.2012-----

Ticari Mallar 100.000

Ertelenmiş Faiz Giderleri 3.000

İndirilecek Kdv 18.450

Borç Senetleri 103.000

Bankalar 18.450

-----/ /-----

-----31.12.2012-----

Borç Senetleri	103.000	
Finansman Giderleri	3.000	
Ertelenmiş Faiz Giderleri		3.000
Bankalar		103.000

-----/ /-----

İşletmenin kayıtları

-----01.10.2012-----

Alacak Senetleri	103.000	
Bankalar	18.450	
Yurtiçi Satışlar		100.000
Ertelenmiş Faiz Gelirleri		3.000
Hesaplanan KDV		18.450

-----/ /-----

-----31.12.2012-----

Bankalar	103.000	
Ertelenmiş Faiz Gelirleri	3.000	
Alacak Senetleri	103.000	
Finansman Gelirleri	3.000	

-----/ /-----

Gibi olmalıdır.

2.5. MALİ DURAN VARLIKLARIN VERGİ USUL KANUNU VE TÜRKİYE MUHASEBE STANDARTLARI AÇISINDAN DEĞERLEMESİ

2.5.1.Bağlı Menkul Kıymetlerin Vergi Usul Kanuna Göre Değerlemesi

Bir işletmedeki sermaye payının iştirak sayılabilmesi için gerekli olan asgari yüzdeyi taşımadığı için iştirakler hesabına alınmayan hisse senetleri ile uzun vadeli amaçlarla veya yasal zorunluluklarla veya paraya kısa dönemde dönüşme niteliği kaybaldığı için elde tutulan hisse senetleri dışındaki menkul kıymetlerdir (Sağlam s.214).Diğer bir deyişle sermaye payının %10'un altında kalması veya uzun vadede elde

tutulması amaçlanan menkul kıymetler bağı menkul kıymetler olarak ifade edilir (Örten,Karapınar s.145)

2.5.2. İştiraklerin Vergi Usul Kanuna Göre Değerlemesi

Şirket yönetimine katılmak, şirket politikalarını etkilemek ve sürekli olarak ortak olma amacıyla yaptığı yatırımların izlendiği hesaptır. İştirakler hesabı, bir ortaklıktaki en az %10 ve en fazla %50 oranında olan sermaye payları veya oy haklarının izlenmesinde kullanılır (Sağlam s. 217). VUK'a göre hisse senedi çıkartan iştiraklerdeki sermaye payları, hisse senetlerinin alış değeriyle, diğerleri kayıtlı değeriyle takip edilir (Sağlam s. 217).

2.5.3. Bağı Ortaklıkların Vergi Usul Kanuna Göre Değerlemesi

Bağı ortaklıklarda vergi mevzuatına göre işletmenin direkt veya endirekt olarak %50 oranından daha fazla sermaye ya da oy hakkına veya en az bu oranda yönetim çoğunluğunu seçme hakkına sahip olduğu iştiraklerin sermaye payları izlenir (Örten,Karapınar,s.145).

İşletmenin ortaklık hakkını elde etmek için yaptığı ödemelerden dolayı elde ettiği hisse senedi alınanlar alış değeri ile diğerleri kayıtlı değeri ile değerlendirilir.435

2.5.4.İştiraklerin Türkiye Muhasebe Standartlarına Göre Değerlemesi

İştiraklerin değerlemesine ilişkin hükümler, TMS 28 İştiraklere Yapılan Yatırımlar Standardında, bağı ortaklıklara ilişkin hükümler ise TMS 27 Konsolide ve Finansal Tablolar Standardında yer almaktadır. Önemli etkinliğin var olduğu iştirakler konsolide tablolarda özkaynak yöntemine göre değerlendirilir. Konsolidasyon ve özkaynak yöntemi dışında kalan iştirakler ise maliyet yöntemine veya TMS/UMS 39 Finansal Araçlar: "Muhasebeleştirme ve Ölçme Standardına göre değerlendirilmektedir."

Oy Hakkı	Yatırımcının Durumu	Yatırım Yapılan Şirket	Uygulanacak Muhasebe Yöntemi
% 50 'den büyük	Kontrol gücü var	Bağı Ortaklık	Konsolide Finansal tablolar
% 20-50 arası	Önemli etki var	İştirak	Özkaynak Yöntemi
%20'den küçük	Kontrol gücü veya önemli etki yoktur	Bağı Menkul Kıymet	Maliyet Yöntemi

Örnek :Maya şirketi 01 Ocak 2011 tarihi itibariyle 440.000 TL bedelle Kaya şirketinin kuruluşu sırasında hisselerinin %40'ını elde etmiştir. Maya şirketi 31 Aralık 2012 tarihi itibariyle Kaya şirketi üzerinde önemli etkiye sahip olmuş olup bu tarih itibariyle Kaya şirketinin özkaynak aşağıdaki gibidir.

Sermaye	1.100.000 TL
Yedek Akçeler	360.000 TL
Geçmiş Yıllar Karları	<u>1.300.000 TL</u>
	2.760.000 TL

31 Aralık 2013 Tarihi itibariyle Kaya şirketi finansal tablolarında elde edilen özet bilgiler aşağıdaki gibidir.

Gelir Tablosu

Vergi Sonrası Kar	456.000 TL
Olağandışı Unsurlar	-24.000 TL

Özkaynak Değişim Tablosu

Dönem Başı Geçmiş Yıllar Karı	1.300.000 TL
Dönem Net Karı	432.000 TL
Temettü Ödemesi	-160.000 TL

Kasım 2013 tarihi itibariyle Maya şirketi 100.000 TL tutarında malı Kaya şirketine satmış olup bu satış işleminden 20.000 TL kar elde etmiştir. Ancak ilgili mallar Kaya şirketi tarafından 31 Aralık 2013 tarihi itibariyle henüz satılmamış olup şirket aktifinde yer almaktadır. Vergi oranı %30'dur.Bu verilere göre özkaynak yönteminin uygulanması halinde Maya şirketine yapılan yatırım tutarı aşağıdaki gibi etkilenmektedir.

Yatırım başlangıç maliyeti	440.000 TL
Dönem başında hesaplanan kar payı	
	$[(360.000 + 1.300.000) \times \%40]$ <u>664.000 TL</u>
01.01.2013 itibariyle yatırım değeri	1.104.000 TL
Dönem net karından gelen pay (*)	167.000 TL
Elde edilen temettü	<u>-64.000 TL</u>
31.12.2013 itibariyle Yatırımın Değeri	1.207.200 TL

(*) Dönem Net Karından Gelen Pay

Dönem Net Karı (432.000 x %40)	172.800 TL
İştirake Yapılan Satış Karının Vergi Sonrası Etkisi (20.000 x %70 x %40)	<u>-5.600 TL</u>
	167.200 TL

2.5.5.Bağlı Ortaklıkların Türkiye Muhasebe Standartlarına Göre Değerlemesi

İşletmenin ortaklık hakkını elde etmek için yaptığı ödemelerden dolayı elde ettiği hisse senedi alınanlar alış değeri ile diğerleri kayıtlı değeri ile değerlendirilir. İştiraklerin değerlendirilmesine ilişkin hükümler, TMS 28 İştiraklere Yapılan Yatırımlar Standardında, bağlı ortaklıklara ilişkin hükümler ise TMS 27 Konsolide ve Finansal Tablolar Standardında yer almaktadır. Önemli etkinliğin var olduğu iştirakler konsolide tablolarda özkaynak yöntemine göre değerlendirilir.

2.6. VERGİ USUL KANUNU ve TÜRKİYE MUHASEBE STANDARTLARINA GÖRE MADDİ DURAN VARLIKLAR VE MADDİ OLMAYAN DURAN VARLIKLARIN DEĞERLEMESİ VE MUHASEBE UYGULAMALARI

2.6.1. Gayrimenkuller

İktisadi işletmelere dâhil bilumum gayrimenkuller maliyet bedelleri ile değerlemeye tabi tutulur (VUK 269.Md) Vergi Usul Kanunu'nun 269'uncu maddesine göre, iktisadi işletmelere dâhil bütün gayrimenkuller maliyet bedeli ile değerlemeye tabi tutulurlar. Maddede ayrıca gayrimenkullerin mütemmim cüzüleri ve teferruatı, tesisat ve makineler, gemiler ve diğer taşıtlar ile gayri maddi haklar, gayrimenkuller gibi değerlemeye tabi tutulması gereken iktisadi kıymetler olarak sayılmıştır. Buna göre madde de sayılan gayrimenkuller ve gayrimenkuller gibi değerlendirilen iktisadi kıymetler maliyet bedeli ile değerlemeye tabi tutulurlar. Maddede gayri maddi haklar da gayrimenkuller gibi değerlemeye tabi varlıklar arasında sayılmıştır. Vergi Usul Kanunu'nun 269-273'üncü maddelerinde yer alan hükümler gayrimenkul ve gayrimenkuller gibi değerlendirilen iktisadi kıymetlerle ilgilidir (VUK 273. Md). Gerek gayrimenkuller gerekse gayrimenkuller gibi değerlemeye tabi tutulması gereken iktisadi

kiymetlerin değerlemedesinde söz konusu maddelerde yer alan hükümler uygulanmaktadır.

rnek: 31.12.2013 tarihinde satın alma maliyeti 900.000 TL olan ve sahibi tarafından kullanılmakta olan gayrimenkulün yatırım amaçlı gayrimenkuller hesabına aktarılmasına karar verilmiştir. Binanın ekonomik ömrü 50 yıl olup birikmiş amortismanı 36.000 TL'dir. Bilanço tarihindeki, gerçeğe uygun değer 1.000.000 TL olan bina ile ilgili muhasebe kayıtlarını gerçeğe uygun değer modeline göre aşağıdaki gibi yapılması gerekmektedir.

900.000-36.000 =864.000 TL Varlığın Net Defter Değeri

1.000.000-864.000 =136.000 Varlığın Değerindeki Artış

-----/ /-----

252 Binalar 1.000.000

252.02 Yatırım Amaçlı Gayrimenkuller

257 Birikmiş Amortismanlar 36.000

252 Binalar 900.000

252.01 Sahibi tarafından kull. Gayrimenkuller

522 M.D.V YEN.DEğ. ARTIşLARI 136.000

-----/ /-----

2.6.1.1 Bütünleyici Parça (Mütemmim Cz)

Türk Medeni Kanunu'nun 684'üncü maddesine göre; bir şeye malik olan kimse, o şeyin bütünleyici parçalarına da malik olur. Bütünleyici parça, yerel adetlere göre asıl şeyin temel unsuru olan ve o şey hakkında yok edilmedikçe, zarara uğratılmadıka veya yapısı değiştirilmedikçe ondan ayrılmasına olanak bulunmayan parçadır (TTK 684. Md).Aynı kanunun 685'inci maddesi ile hüküm altına alındığı üzere; bir şeyin maliki onun ürünlerinin de maliki olur (TTK 685.Md) rnler dönemsel olarak elde edilen doğal veya hukuki ürünler ile bir şeyin özgülendiği amaca göre adetler gereği ondan elde edilmesi uygun görülen diğer verimlerdir. Doğal rnler asıl şeyden ayrılıncaya kadar onun bütünleyici parçasıdır.

Bir ağacın meyvesi, tarladan elde edilen ekin, ineğin sütü ilk grup doğal ürüne, bir taşınmazdan çıkartılan taş, kum veya çakıl, orman ağaçları ikinci grup doğal ürüne örnek olarak gösterilebilir (Haluk Esener;4721

Sayılı Türk Medeni Kanununa Göre Bütünleyici Parça (Mütemmim Cüz) ve Eklenti,Lebib Yalkın Dergisi,Ağustos 2010 s.187).

.2.6.1.2 Tesisat ve Makineler

Tesisat; belli bir işin sağlanmasına yardım eden araçların uygun yerlere döşenmesi veya döşenen bu araçların tümü işletmenin faaliyetini sürdürebilmesi için kurulan ve gayrimenkulün mütemmim cüzü ve teferruatı durumunda bulunmayan tesislerdendir. Örneğin özel elektrik donanımı tesisat niteliğindedir. Makineler genellikle üretim aracı olarak kullanılan ve alet ve edevat dışında kalan kıymetlerdir (Meriç a.g.e s.158).Binanın yapılması sırasında bina ile birlikte yapılmayıp sonradan binaya eklenen ve binanın yıılması veya büyük ölçüde tahrip edilmesine yol açmadan sökülebilecek havalandırma sistemi, aynı şekilde ısıtma sistemi bu tip sistemlerdendir. Makineler, üretimde kullanılan alet ve edevat olmayan iktisadi kıymetlerdir. Örneğin çekiç testerede üretimde kullanılmak birlikte alet edevattır. Bu nedenle makine olarak kabul edilemez (Yılmaz a.g.e. s.49).Binalarda binanın inşası sırasında yapılmış olan kalorifer, asansör, havalandırma vb tesisatlar gayrimenkul maliyetinin bir unsurudur. Anılan tesisatların sonradan binaya ilave edilmesi dolayısıyla yapılan giderler ise aslında gayrimenkulün kullanma ömrü içindeki yararını arttırmak bakımından maliyet arttırıcı giderlerin tipik örneklerinden birini teşkil eder. Bununla beraber Danıştay içtihatları binalara sonradan ilave edilen kalorifer, asansör ve benzeri tesisatların bina maliyetinden ayrı olarak aktifleştirilip, bu tesislerle ilgili süre ve nispet üzerinden itfa edilebileceği şeklindedir (Maliye Bakanlığı'nın 12.04.1978 tarih 2/24457-313-130/27576 sayılı özelgesi).

Danıştay 4'üncü dairesi 11.06.1975 tarih ve E. 1974/1984,K.1975/1998 sayılı kararı ile Danıştay 4'üncü Dairesinin 09.12.1969 tarih ve E.1969/532, K.1969/5985 sayılı kararına göre; binaya konulan asansör ve kalorifer için binadan ayrı amortisman tefiri mümkündür. Asansör, elektrik, kalorifer, telefon, havalandırma tesisatı binadan ayrı olarak daha yüksek bir nispet üzerinden amorti edilir (Meriç a.g.e. s.171). Nitekim Maliye Bakanlığı tebliğlerinde aydınlatma, ısıtma, su ve telekomünikasyon tesisatı ile asansör için ayrı amortisman nispetleri belirlenmektedir. Fakat bu nispetler binanın ilk iktisabından sonra ayrılan unsurların ilave edilmesi veya yenilenmesi halinde geçerlidir.

2.6.1.3 Gemiler ve Diğer Taşıtlar

Bu grupta esas itibariyle her türlü kara, deniz ve hava vasıtaları yer almaktadır. Ticari işletmelerde kullanılan canlı hayvanları da bu gruba dahil etmek mümkündür. Ancak zirai işletmelere dâhil bulunan hayvanların değerlendirilmesi Vergi Usul Kanunu 277'inci maddesinde özel olarak düzenlendiğinden bunların taşıtlar grubu içerisinde mütalaa edilerek gayrimenkullere ilişkin değerlendirme esaslarına göre değerlemeye tabi tutulmasına olanak bulunmamaktadır. Diğer taraftan maddenin lafzi ifadesine pek uymamakla birlikte, petrol, gaz vb. ulaştırma borularının da bu grup içinde düşünülmesi zorunludur (Demir a.g.e. s.159).Gemilerin özel olarak sayıldıktan sonra diğer taşıtların genel olarak sayılmasının nedeni bunların gemi siciline kayıtlı olmaları ve bu bakımdan da icra ve iflas hukukunda gayrimenkul olarak kabul edilmiş nedeniyle, burada ayrıca sayılmamaları durumunda ayrı bir sicile kayıtlı bulunan ve bir hukuk alanında özel olarak gayrimenkul sayılan bir iktisadi kıymet türünün vergi hukukundaki yerinin tespitinin güçleşecek olmasıdır (Yılmaz a.g.e. s.50).

2.6.1.4 Gayri maddi Haklar

Vergi kanunlarında gayri maddi hakların hangi durumlarda maddi olmayan duran varlık olarak aktife alınması gerektiği ve aktifleştirme şartlarının neler olduğu açık olarak düzenlenmiş değildir. Gayri maddi duran varlık kalemlerinden biri olan gayri maddi haklar, işletme tarafından yaratılabileceği gibi, bir bedel ödenerek de satın alınabilirler. Kural olarak, işletme tarafından yaratılan gayri maddi haklar aktifleştirilmez ve bilançoda gösterilmezler. Çünkü yaratılan değer parasal olarak ölçülmesi ve değerlendirilmesi olanaksızdır. Gayri maddi haklar bir bedel ödenerek işletme tarafından satın alındığında ise aktifleştirilmekte ve bilançoda gösterilmektedir. Bu durumda satın alma karşılığı ödenen bedel ve yapılan diğer giderler, gayri maddi hakkın maliyeti olarak dikkate alınacak ve bu bedel üzerinden aktifleştirilecektir. Genel olarak bu belirlemeyi yapmakla birlikte, her bir gayri maddi hak için özel durumlarına göre ayrı ayrı değerlendirme yapmak ve aktifleştirilmesi gerekip gerekmediğini belirlemek gerekmektedir. Örneğin, işletme tarafından yeni bir marka yaratıldığında bu markanın parasal olarak değerinin belirlenmesi her zaman mümkün olmayacaktır. Bu nedenle işletmeler tarafından yaratılan markalar aktifleştirilmez ve bilançoda

gösterilmezler. Benzer şekilde işletmelerin birleşmesi suretiyle marka elde edilmişse ve markanın değerini belirlemek mümkün değilse, bu durumda da marka aktifleştirilmez ve şerefiyenin bir parçası olarak görünür. Ancak, işletmenin bir bedel ödeyerek satın aldığı marka alış bedeliyle aktifleştirilecektir. Markanın alınmasından sonra markanın tanıtımı için yapılan reklam giderlerinin ise markanın maliyetine eklenmeksizin ilgili dönemde doğrudan gider yazılması gerekmektedir.

2.6.2. Gayrimenkullerde Maliyet Bedeline Giren Giderler

Vergi Usul Kanunu'nun 270'inci maddesine göre; gayrimenkullerde, maliyet bedeline, satın alma bedelinden başka dipnotta belirtilen giderler girmektedir(VUK 270. Md.).

Vergi Usul Kanunu'nun 270'inci maddesine göre gayrimenkuller ve gayrimenkuller gibi değerlemeye tabi tutulan kıymetler satın alınmak suretiyle iktisap edilmiş ise maliyet bedeli, satın alma bedeline ilaveten Vergi Usul Kanunu'nun 270'inci maddesinde sayılan giderlerden teşekkül eder. Söz konusu maddede sayılan giderler gümrük verileri, nakliye ve montaj giderleri ile arsanın inşa işlemine hazır hale getirilmesine dair giderlerle sınıflandırılmış ve bazı giderler için maliyet veya gider serbestisi getirilmiştir. Söz konusu madde maliyet bedeline dâhil edilmesi gereken tüm giderleri kapsamamakta; sadece maliyet bedeline dâhil edilmesi zorunlu olan bazı giderleri ve maliyete dâhil edilip edilmemesi mükellefin tercihine bırakılan bazı giderleri kapsamaktadır. Bu nedenle maliyet bedeline dâhil edilmesi gereken giderler ve maliyet bedeline dâhil edilmesi zorunlu olmayan giderlerin Vergi Usul Kanunu'nun 270'inci maddesinde sayılanlarla sınırlı olmadığını unutmamak gerekir. Esas olan Vergi Usul Kanunu'nun 262'inci maddesinde düzenlenen maliyet bedeli tanımı ve bu tanımın kapsamıdır(VUK 262. Md).

2.6.3. Demirbaş Eşyaların Değerlemesi

Vergi Usul Kanunu'nun 273'üncü maddesine göre, alet, edevat, mefruşat ve demirbaş eşya maliyet bedeli değerlendirilir. Alet, bir el işini veya mekanik bir işi gerçekleştirmek için özel olarak yapılmış nesne; bir sanatı yapmaya, uygulamaya yarayan özel araç, aygıt; bir makineyi oluşturan ve işlemesine yardım eden parçalardan her biridir.

2.6.3.1 Demirbaşların Maliyet Bedeli Kapsamında Sayılan Giderler

Vergi Usul Kanunu'nun 273'üncü maddesinde maliyet bedeline giren unsurların neler olduğu hükme bağlanmıştır. Mezkur kanunun 272'inci maddesinde düzenlenen gayrimenkullerde maliyet bedeline giren ve girmesi mükelleflerin inisiyatifine bırakılan düzenlemeden farklı olarak ihtiyari unsurlara 273'üncü maddesinde yer verilmemiştir. Maddede demirbaşlarda maliyet bedeline giren giderlerin satın alma bedelinden başka komisyon ve nakliye giderleri olduğunun ifade edilmiş olması, sanki bu kıymetlerin değerlendirme ölçüsü olan maliyet bedelinin sadece satın alma bedeli, komisyon ve nakliye giderlerinden oluştuğu izlenimini vermektedir(Meriç a.g.e. s.181). Giderlerin bunlarla sınırlandırılmadığı maddedeki gibi giderler ifadesinden anlaşılmaktadır. Buna göre söz konusu iktisadi kıymetlerin maliyet bedeline komisyon ve nakliye giderleri gibi giderlerin tamamı dâhil edilmelidir. Maddede yer alan dikkat çekici bir başka ifade “ özel giderler” ifadesidir. Doğrudan demirbaşın iktisap edilmesi ile ilgili olan giderler özel giderler niteliğinde olduğundan maliyete eklenmek zorundadırlar(Yılmaz a.g.e. s.96-97). Zira demirbaşların değerlemesinden de maliyet bedelinin genel tanımın yapan VUK'un 262'inci maddesinin geçerli olduğu düşünülürse, esasen genel tanımın içinde yer alan nakliye ve komisyon giderlerinin, bu madde ile belirtilmesinin bir anlamı kalmamaktadır. Söz konusu giderlerin, kanun koyucu tarafından, özellikle maliyet bedeline katılması ve bu nedenle açıkça belirtilmesi istendi ise, bu durum satın alma bedeline değinilmediğinden, sadece komisyon ve nakliye giderlerinin de maliyet bedeline dahil olduğu ifade edilmek suretiyle düzenlenebilirdi (Meriç a.g.e. s.181).

2.6.3.2 Demirbaşların Maliyet Bedeli Dışında Değerlemeye Tabi Tutulacağı Haller

Genel ilke olarak maliyet bedeli bilinmeyen demirbaşlar Vergi Usul Kanunu'nun 289'uncu maddesine göre emsal bedeli ile değerlemeye tabi tutulur(Danıştay 4. Daire'nin 12.12.1962 tarih ve E.1959/1151,K.1962/789 sayılı kararı). Bilinmesi gereken diğer bir hususta Vergi Usul Kanunu'nun “Özel Haller” başlıklı 289'uncu maddesine göre, iktisadi kıymetlerden binalar ve araziler vergi değerleriyle, bunların dışındaki iktisadi kıymetler

ise varsa borsa rayici, yoksa kayıtlı değerleri, o da yoksa emsal değerleri ile değerlemeye tabi tutulmak ve bu değerleri üzerinden amortismanına tabi tutulmak durumundadırlar.

2.6.4. Türkiye Muhasebe Standartlarına Göre Maddi Duran Varlıkların Değerleme

TMS/UMS 16 Maddi Duran Varlıklar Standardında, 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” şeklinde tanımlanmaktadır (Öztürk a.g.e.s.415)..

Değerleme; muhasebeleştirilme kriterlerini sağlayan bütün maddi duran varlıklar, ilk muhasebeleştirilmede maliyet bedeli ile kaydedilirler. Maddi duran varlıklarla ilgili bütün maliyetler oluştuğu tarihteki değerleriyle muhasebeleştirilir. Bu maliyetler, bir maddi duran varlık kaleminin ilk elde etme veya inşa edilmesi aşamasında oluşan ve sonradan; ekleme, kısmi yenileme ve bakım için katlanılan maliyetleri içerir (Öztürk a.g.e.s.415).

Temel uygulama olarak, borçlanma giderlerinden duran varlığın maliyetine pay verilmez. Ancak, nitelikli varlık niteliğinde olanların maliyetine pay verilir. TMS/UMS 16'da dönem sonundaki değerlemelerde iki yöntemin kullanılabileceği öngörülmektedir. Bunlar maliyet yöntemi ve yeniden değerlendirme yöntemidir.

2.6.5. İlk İktisaptan Sonraki Değerlemeler

Maddi duran varlıklar başlangıçta maliyet bedeli ile muhasebeleştirilir. İktisadi varlığa sonradan ekleme, kısmi yenileme ve önemli bakımlarda yapılan harcamalar maliyetlere ilave edilir.

2.6.6. Muhasebe Uygulaması

Örnek 1 : A işletmesi 01.01.2012 tarihinde 500.000 TL bedelle bir üretim tesisi satın almıştır. Satın alma bedelinin 300.000 TL'si ve %18 KDV banka aracılığıyla peşin ödenmiş, kalan 200.000 TL 31.01.2012 tarihinde ödenmek üzere satıcıya borçlanılmıştır. Faiz oranı aylık %1,5 (yıllık %18), amortisman oranı %2'dir. Kalıntı değer sıfırdır.

Peşin Değer= Nominal Değer x 36.000

36.000+(Faiz Oranı x Gün Sayısı)

Reeskont Tutarı= Nominal Değer – Peşin Değer

$$\text{Peşin Değer} = \frac{200.000 \times 36.000}{36.000 + (18 \times 30 \text{ gün})}$$

$$\text{Peşin değer} = 197.044 \text{ TL}$$

$$\text{Reeskont Tutarı} = 200.000 - 197.044 = 2.956 \text{ TL}$$

Peşin değer (bugünkü değer) bir aylık olarak $(200.000/1,015)=197.044$ TL şeklinde hesaplanabilir.

$$\text{Üretim tesisinin bugünkü değeri} = (300.000) + [200.000/(1+0,015)] = 497.044 \text{ TL}$$

Ertelenmiş faiz giderleri $= 500.000 - 497.044 = 2.956$ TL'dir. Vadenin sadece 30 gün olması nedeniyle ertelenmiş faiz gideri hesaplanmaması mümkündür. Ancak örnekte faiz oranı verilmiş olduğundan ertelenmiş faiz gideri hesaplanmıştır.

TMS'de özellikli varlıklar dışında borçlanma maliyetleri, maliyet bedelinden ayrıştırıldığı için üretim tesisi 500.000 TL'ye satın alınmasına rağmen 497.044 TL üzerinden aktife alınır ve bu bedel üzerinden $(497.044 \times 0,02)=9.940,88$ TL yıllık amortisman ayrılır.

-----01.01.2012-----

Binalar	497.044		
Ertelenmiş Faiz Giderleri	2.956		
İndirilecek Kdv	90.000		
		Bankalar	390.000
		Satıcılar	200.000

Üretim Tesisi Satın Alınması

-----/ /-----

-----31.01.2012-----

Finansman Giderleri	2.956		
		Ertelenmiş Faiz Giderleri	2.956

Faiz Giderlerinin Tahakkuku

-----/ /-----

-----31.01.2012-----

Satıcılar 200.000
Bankalar 200.000

Satıcılara Olan Borcun Ödenmesi

-----/ /-----

-----31.12.2012-----

Genel Üretim Giderleri 9.940,88
(Amortisman Giderleri)
Birikmiş Amortismanlar 9.940,88

Üretim Tesisi Amortismanı (497.044/0,50)

-----/ /-----

Vergi Usul Kanununa göre kayıtlar:

-----01.12.2012-----

Binalar 500.000
İndirilecek Kdv 90.000
Bankalar 390.000
Satıcılar 200.000

Üretim Tesisi Satın Alınması

-----/ /-----

-----31.01.2012-----

Satıcılar 200.000
Bankalar 200.000

Satıcılara Olan Borcun Ödenmesi

-----/ /-----

-----31.12.2012-----

Genel Üretim Giderleri 10.000
(Amortisman Giderleri)
Birikmiş Amortismanlar 10.000

Üretim Tesisi Amortismanı (500.000/0,50)

-----/ /-----

Yukarıdaki kayıtlardan anlaşılacağı üzere Vergi Usul Kanunu uyarınca finansman giderleri TMS uygulamasından farklı olarak maliyet bedeli içerisine dahil edilmektedir.

Örnekte TMS bakımından sadece bir aylık bir vade farkı bulunmasına rağmen bariz finansman unsuru içermesi nedeniyle ertelenmiş faiz gideri hesaplanmıştır.

2.7. ÖZKAYNAKLARDA YER ALAN DEĞERLEME FARKLARINININ KAPSAMLI GELİR TABLOSUNA AKTARIMI

2.7.1. Parasal Olmayan Kalemlerin Değerlemesinden Doğan Kur Farkları

Yabancı para çevrim farkları diğer kapsamlı gelirler tablosunda yer alan unsurlardan bir tanesidir. Bu farklardan bazıları doğrudan kar zarar hesapları yerine diğer kapsamlı gelirlerde muhasebeleştirilip, özkaynaklarda raporlanırlar. Özkaynaklarda raporlanan yabancı para çevrim farklarından bir tanesi, işletmelerin yurtdışındaki işletmelerden doğan alacakları veya borçları, yurtdışından satın alın alıp kullandıkları veya kiraya verdikleri gayrimenkulleri ile alım satımından doğan kardan yararlanmanın dışında uzun vadeli getirisinden yararlanmak amacı güdülen gayrimenkullerin değerlendirilmesinden doğar. Bir diğeri, işletmelerin yurtdışında bağlı işletmelerine ilişkin bilançodaki tüm varlık ve borçların TL'ye çevrilmesinden, özkaynaklar ile gelir gider hesaplarının ise işlem tarihindeki kur(tarihi kur)ile değerlendirilmesinden kaynaklanan dönem karı arasındaki farklardan kaynaklanır.

Yabancı para çevrim farklarından başka bir tanesi ise bağlı ortaklık, iştirak veya iş ortaklığı tanımına uymayan fakat bazı işletmelere kaynak transferi yaptıkları veya uzun vadeli finansman sağlamak amacı ile fon aktardıkları gerekçesiyle bu işletmelerden alacaklı olan ya da tersi bir durumda bu işletmelere borçlu olan işletmelerin, bu alacak ve borçlarının parasal kıymet olarak değerlendirilmesi ve bu değerlendirme sonucu ortaya çıkan farkların konsolide mali tablolarda ortaklık kur farkından çıkarılarak diğer kapsamlı gelirlere alınmasından doğar. Tüm bu durumlarda, yabancı para çevrim farkları diğer kapsamlı gelirlerde muhasebeleştirilip, özkaynaklarda raporlanırlar.

Bir işletme yurt dışında bir işletmeden alacaklı veya yurt dışında bir işletmeye borçlu olabilir. Bunlar parasal varlık veya borçtur ve kapanış

kurundan değerlendirilirler. Yine işletmelerimizin yurt dışında aldıkları ya kendilerinin kullandığı, yada kiraya verdikleri gayrimenkuller olabilir. Gayrimenkulün dışında yurt dışındaki bir işletmenin hisse senetleri satın alınmış olabilir. İşletmenin bu varlıkları yönetim modeli, bunların alım satımı (spekülasyon) ve dolayısıyla doğan kardan yararlanmak değil, uzun vadeli olarak getirisinden yararlanmak olabilir.

Örneğin; Bir ticari işletme fiyatını uygun bulduğu bir daireyi irtibat bürosu olarak kullanmak üzere 05.01.2011 tarihinde 100.000 Euro ödeyerek satın almıştır. Mülkün satın alınması sırasında banka masrafları dahil Almanya'ya şirketin bankadan transfer ettirdiği tutar 200.000 TL dir. 2011 yılının sonunda gayrimenkul fiyatlarında önemli bir değişim olmamıştır. Ancak 2011 yılı sonunda 1 Euro= 2,5 TL olarak gerçekleşmiştir. 2012 yılı sonunda ise gayrimenkulün değerinin 115.000 Euro'ya yükseldiği, kurun ise 2,35 TL olarak gerçekleştiği görülmüştür. Bilindiği gibi maddi duran varlıklar standardına göre, maddi duran varlıklar ilk muhasebeleştirmeden sonra ya maliyet bedelleri ile yada yeniden değerlendirilmiş değerleri ile değerlendirilir. Bu durumda alımda ve daha sonraki değerlendirme dönemlerinde kayıtlar aşağıdaki gibi olacaktır;

Eğer Maddi Duran Varlıklar maliyet bedeli yöntemi ile değerlendiriliyorsa;

Bu durumda maddi duran varlığın gerçeğe uygun değeri (yeniden değerlendirilmiş değeri) ne olursa olsun daima maliyet bedeli olan 100.000 Euro değerlemede kullanılacak ve amortismanlar bu tutar üzerinden ayrılacaktır. 100.000 Euro'nun karşılığı da 200.000 TL olacaktır. Amortisman devamlı bu tutar üzerinden ayrılacaktır. Bu durumda yurt içinde olan bir bina varlığından farklı bir işlem yapılmayacaktır.

-----31/12/2011-----

760 Pazarlama Satış ve Dağıtım G. 4.000

257 Birikmiş Amortismanlar 4.000

-----/ /-----

-----31/12/2011-----

252 Binalar 49.000

559 Ertelenmiş Vergi (Gelir/Gider Etkisi) 9.800

550 MDV Yeniden Değerleme Artışı 49.000

489 Ertelenmiş Vergi Borcu 9.800

-----/ /-----

Binanın yabancı para cinsinden gösterilmesi amacıyla;

Oy Hakkı	Yatırımcının Durumu	Yatırım Yapılan Şirket	Uygulanacak Muhasebe Yöntemi
% 50 'den büyük	Kontrol gücü var	Bağlı Ortaklık	Konsolide Finansal tablolar
% 20-50 arası	Önemli etki var	İştirak	Özkaynak Yöntemi
%20'den küçük	Kontrol gücü veya önemli etki yoktur	Bağlı Menkul Kıymet	Maliyet Yöntemi

98.000 x 2,5 = 245.000 TL

245.000 – (200.000-4.000) = 49.000 TL

49.000 x 0,20 =9.800 TL

-----31/12/2011-----

760 Pazarlama Satış ve Dağıtım G. 5.000

489 Ertelenmiş Vergi Borcu 200

257 Birikmiş Amortismanlar 5.000

693 Sürdürülen Faaliyetler 200

-----/ /-----

Amortisman Ayrılması;

245.000 x (1/49) = 5.000 Muhasebe Amortisman Gideri

200.000 x 0,20 = 4.000 Vergi Amortisman Gideri

5.000 – 4.000 = Matraha eklenecek tutar

1.000 x 0,20 = 200 Geçici farkta azalma nedeniyle ertelenmiş vergi borcunda azalma

-----31/12/2011-----

252 Binalar 30.250

559 Ertelenmiş Vergi (Gelir/Gider Etkisi) 6.050

550 MDV Yeniden Değerleme Artışı 30.250

489 Ertelenmiş Vergi Borcu 6.050

-----/ /-----

240.000 – (115.000 x 2,35) = 30.250

30.250 x 0,20 = 6.050> Yılsonu kuru değiştiği için yeni duruma indirgeme
Görüldüğü gibi muhasebeleştirme politikası mali tablolarda yer alan rakamları oldukça etkilemektedir. Maliyet bedeli ile değerlendirme sonucunda sadece kur farkı doğmuş olsa bile bu fark öz kaynaklarda muhasebeleştirilmemektedir. Ancak yeniden değerlendirme modeli seçildiğinde birinci yılda Diğer Kapsamlı Gelirler Tablosu'nda 49.000 TL olarak yer alan kur farkı, aynı tutarla diğer kapsamlı gelirler tablosu içinde raporlandıktan sonra öz kaynaklarda da yer alacaktır. Ancak ikinci yılda

buna ilave olan 30.250.-TL yine gelir olarak yer alacak, öz kaynaklardaki tutar toplam 79.250 TL'na yükselecektir. Bunların ertelenmiş vergi etkileri de (15.850.-TL) kayda alınarak tutarları netleştirecektir.Eğer parasal olmayan kalem gerçeğe uygun değer ile yeniden değerlendirme konusu oluyor ise kur farkları bağlı olduğu işlemle aynı yönde muhasebeleştirilmektedir.Özkaynaklarda biriken bu tutarlar varlık elden çıkarıldığında, amortisman süresini tamamladığı ve kullanım dışı tutulduğunda bu hesaplardan çıkartılarak dağıtılmamış karlara devir olurlar. Veya bunlar sermayenin artırılmasında kullanılabilirler. Buradan da öz sermaye artırımında bedelsiz pay olarak dağıtılabilirler.

2.7.2. Yabancı Para Cinsinden Düzenlenmiş Mali Tabloların TL'sına veya Türk Lirası Cinsinden Düzenlenmiş Mali Tabloların Yabancı Para Cinsine Çevrilmesi

Bazı işletmelerin yurt dışında bağlı işletmeleri bulunabilir. Bunların mali tabloları bilgi ihtiyacı veya konsolidasyon amacı ile düzenledikleri geçerli para biriminden (YP) raporlama para birimine(TL) dönüştürülmeleri ihtiyacı doğabilir. Böyle bir durumda raporlama para biriminin geçerli olduğu ülkede enflasyon hükümlerinin hüküm sürüyor olup olmamasına göre durum değişmektedir .Ancak burada enflasyon koşullarının var olmadığı varsayılacak ve aşağıdaki açıklama ve örneklemeler bu varsayımına uygun olarak yapılacaktır. Böyle bir uygulamada bilanço kalemlerinde tüm varlıklar, tüm borçlar yabancı para cinsinden parasal veya parasal olmayan ayırımı yapmadan TL'na çevrilirler. Öz kaynaklarda ise standart bir belirleme yapılmamaktadır. Ancak işlem tarihinde yani meydana geldikleri dönemin kuru ile çevrilmeleri daha uygundur. Diğer taraftan gelir gider hesapları ise meydana geldikleri tarihi kurlar yani işlem tarihindeki kurlar ile çevrilirler. Eğer işlem tarihindeki kurları belirlemek ve uygulamak zor olur ise ortalama kurlar kullanılabilir. Böyle bir durumda bilançodaki dönem karı ile,YP'dan TL'na dönüştürülmüş Kar Zarar hesabında doğan dönem karı arasında farklı kurlarla çevrilmesi nedeniyle bir fark doğar ki, bu fark Diğer Kapsamlı Gelir Tablosundan geçirilerek özkaynaklarda muhasebeleştirilirler.

Örnek; Bir ticari işletmenin yabancı bir ülkedeki firmasını 1.1.2011 tarihinde kurduğunu varsayalım. Bu tarihteki kur 2.- yabancı para birimi 1.- TL' dir. Yıl içinde kurlar devamlı değişmiş ve yılsonunda 1.- TL 2,5 YP

birimine yükselmiştir. Yani TL değer kazanmıştır. Bu yurtdışındaki işletmenin geçerli para biriminin değer kaybettiğini gösterir. Satışlar ve alışlar yılın tüm dönemlerine düzenli bir şekilde yayılmıştır. Bu durumda bilanço ve gelir tablosunun kalemleri TL ve YP birimi cinsinden aşağıda düzenlenmiştir.

Bilanço Kalemleri	Yabancı Para (YP)	Dönüştürme Kuru	Raporlama Parası (TL)
Dönen Varlıklar	1.000	2,5	400
Duran Varlıklar	1.000	2,5	400
Toplam Aktif	2.000		800
Borçlar	500		200
Özkaynaklar	1.500		600
-Ödenmiş Sermaye	1.000	2,0	500
-Dönem Karı	500		222
-YP Çevrim Farkları			-122,22
Toplam Varlık	2.000		800

Kar Zarar hesabının TL ve YP cinsinden tutarları ise şu şekilde olacaktır.

Bilanço Kalemleri	Yabancı Para	Dönüştürme Kuru	Türk Parası
Gelirler	4.000	2,25	1.777,77
Giderler	3.250	2,25	1.444,44
	750		333,33
Vergi Gideri	250		111,11

Görüldüğü gibi bilançodaki sermaye olarak konulan 1.000 yabancı para birimi kuruluşta 500 YP birimine eşittir. Ancak bunun karşılığı yılsonunda yine cari kurdan ölçülmüş olsa 400 YP (=1000/2,5) olarak raporlanacaktır. Bunun yerine işlem tarihindeki kur uygulanmaktadır. Böylece sermayenin takibi açısından kolaylık sağlanmaktadır. Aradaki fark 100.-TL ise (500-400) aşağıdaki "Yabancı Para Çevrim Farkları" kalemine aktarılmış olmaktadır. Kar Zarar Tablosu hesapları ortalama kurla dönüştürmeye tabi tutulmuştur. Net kar olan 500.-yabancı para birimi dönem sonu kuru ile 200.- TL olduğu halde ortalama kurla 222,22 TL ye eşit olmaktadır. İşte buradaki 22,22 TL fark ile sermayede 100 TL fark toplandığında toplam kur farkın değişiminden elde edilen kayıp ortaya çıkmaktadır. Bu yavru işletme için bir kur farkı kaybıdır. Bu farklar standarda göre her yıl değişecektir. Eğer ana şirket yavru şirket ilişkisi var ise yavru şirket aktiften çıkıncaya kadar devam edecektir. Yavru şirket elden çıkarıldığında ise farklar birikmiş karlar veya zararlara devredilecektir.

Yine bu fark kaleminin (veya çevrim farklarının)geçici mi, yoksa sürekli fark mı olduğu akla gelebilir. Dolayısıyla bu çevrim farkları için “Ertelenmiş Vergi Etkisi” hesaplanıp hesaplanmayacağı düşünülebilir. Bireysel finansal tablolar ile konsolide finansal tablolar üzerinde yer alan kar veya zarar rakamı farklılaştığı için ertelenmiş vergi hesaplanması akla gelebilir. Ancak burada dikkate alınması gereken husus şudur. Bu uygulamada toplam kar veya zarar değişmemektedir. Kar Zarar hesabında veya diğer öz kaynak hesaplarında farklı rakamlara ulaşılmış olunmaktadır. Fakat bu farklar çevrim farkları hesabında toplanmaktadır. Adeta öz kaynak hesapları kendi içinde yer değiştirmiş olmaktadır. Toplam öz kaynak değişmemekte, muhasebe değeri vergi değeri farkı doğmamaktadır. Önceki rakamla aynı kalmaktadır. Yukarıdaki örnekte 200.- TL olması gereken dönem karı 222 TL ye, 400 TL olması gereken ödenmiş sermaye 500,- TL ye yükselmektedir. Ancak diğer taraftan bu farklar kadar bir rakam yine özkaynaklar içine (122 TL) (zarar) olarak gelmektedir. Bu nedenle ertelenmiş vergi etkisinin hesaplanmasını gerektiren bir durum söz konusu değildir.

2.7.3. Yurtdışındaki İşletmede Net Yatırımdan Kaynaklanan Kur Farkları

Bazı işletmeler yurt dışında bağlı ortaklık, iştirak veya iş ortaklığı edinmekte, bazen de bu tanımlara uymasa bile bazı işletmelere kaynak transferi yaptıkları için alacaklı duruma gelebilmektedirler. Bazen yurt dışındaki mevzuat uygun olmadığı için yukarıda belirtilen türden bir şirket kurulamamakta, yurt dışındaki operasyonlar bir delil kişi nezaretinde götürülmektedir. Bu gibi işletmelerde sermaye ödemesinden veya ticari bir ilişkiden alacaklı olunabilir. Bazen de ticari bir alacak olarak değil, karşı tarafa uzun vadeli finansman sağlamak amacıyla fonlar aktarılabilir. Bu gibi durumlarda hep yurt içindeki işletme, yurt dışındaki işletmeden bir alacak sahibi olmaktadır ki bu bir parasal kalemdir. . Aynı şekilde yurt dışındaki işletmeye borçlu olmak da mümkündür. Parasal kalemden olan alacak veya borçların değerlemesinden doğan kur farkı kar veya zararları normal koşullarda kar zararda muhasebeleştirilir. Yani Kambiyo Karı veya Kambiyo Zararı olarak kayda alınır.

Bu hükümlere göre eğer bir işletmenin yurtdışında ticari olmayan (finansal) net bir yatırımı varsa, bireysel finansal tablolarda bunlar diğer

varlıklar gibi işleme tabi tutulacaktır. Yani parasal kalem oldukları için cari kurla değeri değerlendirilecek ve farklar kar zararda muhasebeleştirilecektir. Yurtdışıdaki işletme raporlayan işletmenin yavru işletmesi(iştirak veya bağlı ortaklık) veya şubesi ise, yine bireysel tablolarında aynı şekilde muhasebeleştirileceklerdir. Ancak kendi konsolide mali tablolarında ana ortaklık kur farkını kar zarardan çıkaracak diğer kapsamlı gelirlere alacak ve dolayısıyla öz kaynaklarda raporlamış olacaktır. Ancak burada dikkat edilmesi gereken başka bir husus ise diğer kapsamlı gelire alınan tutarın salt kendisi değil, aynı zamanda bu tutar için hesaplanan kurumlar vergisinin de kar zarardan çıkarılarak Diğer Kapsamlı Gelirlerin bir unsuru olarak kayda alınması gereğidir.

Bu şekilde bir finansman sağlama üç farklı şekilde yapılabilir.

- 1) Raporlayan işletmenin (ana işletmenin) geçerli para biriminden tahsil edilmek üzere borç verilmesi(yani TL üzerinden) borç verilmesi,
- 2) Borçlanan işletmenin geçerli para biriminden tahsil edilmek üzere borç verilmesi,
- 3) Her iki işletmenin geçerli para biriminin dışında bir para cinsinden borç verilmesi

2.8. UNSAN ANONİM ŞİRKETİ, ÜRETİM VE TİCARET İŞLETMESİ'NİN UYGULAMA ÖRNEĞİ

2.8.1.Kapsam

Uygulamamızda un üretimi ve alım satımı yapan, bir üretim ve ticaret işletmesi incelenmektedir. Şirket, karma hayvan yemi üretimi ve ham ayçiçeği yağı üretimi alanında faaliyet göstermektedir. Uygulamamıza konu şirket, VUK'a ve TMS/UMS'e göre finansal tablolar hazırlamaktadır ve bağımsız denetime tabidir. Uygulamanın ilk kısmında, firmaya ilişkin genel bilgilere, devam eden kısmında şirketin varlıklarına ilişkin TMS/UMS'e göre hazırlanan finansal tablolarında uygulanan önemli muhasebe politikaları, muhasebe tahmin ve varsayımları ve finansal tablo dipnotlarına ilişkin bilgilere yer verilmiş, son kısmında ise firmanın VUK'a göre hazırlanmış finansal tabloları ile TMS/UMS'e göre hazırlanan finansal tabloları arasındaki farklılıklar varlıklarla sınırlı olarak incelenmiştir. İlgili düzeltme kayıtları yapılmıştır ve düzeltilmiş finansal

durum tablosu ile kar zarar ve diğer kapsamlı gelirler tablosuna yer verilmiştir.

2.8.2. Şirketin Organizasyonu, Faaliyet Konusu ve Ortaklık Yapısı

Uygulamamıza konu olan şirket bir üretim ve ticaret işletmesidir ve uygulamamızda Unsan A.Ş. olarak adlandırılmıştır. Unsan A.Ş.'nin, fiili faaliyet konusu karma hayvan yemi üretimi ve ham ayçiçeği yağı üretimidir. Unsan A.Ş. 30 ton/saat kapasiteli 8.000 tonluk ambar ve 4.000 tonluk çelik siloları bulunan tam otomatik bir yem fabrikasına sahiptir.

Unsan A.Ş.'nin; 2013 yılı ortalama çalışan sayısı 70 kişidir.

İdari Personel : 9

Üretim Personel : 70

31.12.2009 tarihi itibarıyla, Unsan A.Ş.'nin sermayesi, ihraç edilmiş ve her biri 1 TL nominal değerinde 3.730.511 adet hisseden meydana gelmiştir. Unsan A.Ş. kayıtlı sermaye sistemine dahil değildir. 31.12.2013 ve 31.12.2012 tarihleri itibarıyla şirketin sermaye ve ortaklık yapısı aşağıdaki gibidir;

		31.12.2013	Pay Oranı	31.12.2012
Hissedar	Pay Oranı %	Pay Tutarı	%	Pay Tutarı
Merkez Birliği Genel Müdürlüğü	48,16	1.796.633	48,16	1.796.633
1. Bölge Birliği Müdürlüğü	23,1	861.783	23,1	861.783
Diğer	28,74	1.072.095	28,74	1.072.095
Toplam	100	3.730.511	100	3.730.511

2.8.3. Mali Tabloların Hazırlanması ve Değerlemesi

Unsan A.Ş. yasal defterlerini ve kanuni mali tablolarını Türk Ticaret Kanunu ve vergi mevzuatınca belirlenen muhasebe ilkelerine uygun olarak tutmakta ve hazırlamaktadır. Tutarlar Türk Lirası olarak gösterilmiştir. Mali tabloların hazırlanması sırasında uygulanan önemli muhasebe politikaları, değerlendirme ilkeleri ve finansal tablo dipnotları ilgili varlık bölümünde özetlenmiştir.

2.8.4. Nakit ve Nakit Benzerleri

Nakit ve nakit benzeri kalemleri, nakit para, banka mevduatı ile nakde kolayca çevrilebilecek olan ve önemli tutarda değer değişikliği riski taşımayan yüksek likiditeye sahip kısa vadeli yatırımlardır.

Hesap Adı		31.12.2013	31.12.2012
Kasa		5.021	2.397
Banka		288.594	37.325
Vadesiz Mevduat	160.841,17		37.325
Vadeli Mevduat	127.752,40		--
Toplam		293.615	39.722

2.8.5. Finansal Yatırımlar

Unsan A.Ş.'nin dönem sonları itibariyle Finansal Yatırımları aşağıda açıklanmıştır.

Hesap Adı	31.12.2013	31.12.2012
İştirakler	119.085	75.111
Toplam	119.085	75.111
Hesap Adı	31.12.2013	
İştirakler Sermaye Payı (U.Yem A.Ş.)		46
Enflasyon Düzeltme Fark Hesabı		65.322
U. İştirakler		9.744
T. Dış Ticaret (Bulgaristan)		43.973
Toplam		119.085

2.8.6. Ticari Alacaklar

Unsan A.Ş.'nin dönem sonları itibariyle Kısa Vadeli Ticari Alacakları aşağıda açıklanmıştır.

Hesap Adı	31.12.2013	31.12.2012
Alicılar	530.814	202.964
Alacak Senetleri	736.806	687.942
Alacaklar Reeskontu (-)	-61.843	-55.971
Verilen Depozito ve Teminatlar	20.005	10.545
Şüpheli Ticari Alacaklar	12.432	12.432
Şüpheli Ticari Alacaklar Karşılığı (-)	-12.432	-12.432
Toplam	1.225.782	845.480

Unsan A.Ş.'nin dönem sonları itibariyle uzun vadeli ticari alacakları aşağıda açıklanmıştır

Hesap Adı	31.12.2013	31.12.2012
Verilen Depozito ve Teminatlar	14.075	14.075
Toplam	14.075	14.075

2.8.7.Diğer Alacaklar

Unsan A.Ş.'nin dönem sonları itibariyle Kısa vadeli ticari alacakları aşağıda açıklanmıştır.

Hesap Adı	31.12.2013	31.12.2012
Diğer Çeşitli Alacaklar	315.074	104.423
Toplam	315.074	104.423

2.8.8.Stoklar

Unsan A.Ş.'nin dönem sonları itibariyle Stokları aşağıda açıklanmıştır

Hesap Adı	31.12.2013	31.12.2012
İlk Madde ve Malzeme	18.766.518	34.143.901
Yarı Mamuller	-	-
Mamuller	16.621.761	8.164.567
Ticari Mallar	751.965	586.518
Diğer Stoklar	47.691	47.691
Hesap Adı	31.12.2013	31.12.2012
Verilen Sipariş Avansları	3.856.790	133.571
Toplam	40.044.725	43.076.248

TMS/UMS 2'ye göre stoklar, maliyet ve net gerçekleşebilir değerinden düşük olanı ile değerlendirilir. Net gerçekleştirilebilir değer, olağan ticari faaliyet içerisinde oluşan tahmini satış fiyatından tahmini satış giderlerinin indirilmesiyle elde edilir. Dönem sonlarında, net gerçekleşebilir değer analizi yapılmış olup aşağıdaki gibidir(tahmini satış giderleri %10 dur).

Net Gerçekleşebilir Değer Analizi				
Stok	Maliyet Değeri	Tahmini Satış Fiyatı	Tahmini Satış Gideri(%10)	Net Gerçekleşebilir Değeri
İlk Madde ve Malzeme	18.766.518	22.000.000	2.200.000	19.800.000
Mamuller	16.621.761	18.000.000	1.800.000	16.200.000
Ticari Mallar	751.965	1.000.000	100.000	900.000
Diğer Stoklar	47.691	60.000	6.000	54.000

Ekonomik Ömür (yıl)

Yer Altı ve Yer Üstü Düzenleri	5-8-10-15-20
Binalar	10-15-40-50
Makine ve ekipman	4-5-8-10-12-15-20-24-25
Döşeme ve demirbaşlar	2-4-5-6-8-10-12-15-20-24-25-50
Taşıtlar	5-10-15
Özel Maliyetler	

2.8.10.Maddi Olmayan Duran Varlıklar

Unsan A.Ş.'nin dönem sonları itibariyle Maddi Olmayan Duran Varlıkları aşağıda açıklanmıştır.

Hesap Adı	31.12.2013	31.12.2012
Haklar	167.546	167.546
Birikmiş Amortismanlar	-33.510	-16.755
Toplam	134.036	150.790

2.8.11.Şerefiyeler

Unsan A.Ş.'nin dönem sonları itibariyle Şerefiyeleri aşağıda açıklanmıştır.

Hesap Adı	31.12.2013	31.12.2012
Şerefiye	412.168	412.168
Toplam	412.168	412.168

Şerefiye hesabı 412.168 TL bakiyesi 01.01.2012 tarihinde U.Yem San. A.Ş. ile gerçekleşen birleşmeden doğmuştur.

2.8.12.Diğer Varlık ve Yükümlülükler

Hesap Adı	31.12.2013	31.12.2012
Gelecek Aylara Ait	1.408.932	-
Diğer KDV	-	-
Vergi Dairesinden Alacaklar	329.219	84.580
Personel Avansları	62.828	50.800
Toplam	1.800.979	135.380
Un A.Ş.'nin dönemsonları itibariyle diğer Duran Varlıkları aşağıdaki gibi		
Hesap Adı	31.12.2013	31.12.2012
Gelecek Yıllara Ait	16.942	10.249
Toplam	16.942	10.249

2.8.13.İlişkili Taraf Açıklamaları

Unsan A.Ş.'nin 31.12.2013 Tarihi İtibariyle İlişkili Taraf Açıklamaları aşağıda açıklanmıştır.

İlişkili taraflarla borç ve alacak bakiyeleri

31 Aralık 2013	Alım	Satım
Varlıklar	38.379.847	15.101.285
Hizmetler	40.356	-
Mali İşlemler	188.867	1.173
Toplam	38.609.070	15.102.458

İlişkili taraflardan alımlar ve ilişkili taraflara satışlar

İlişkili Taraf. Satışlar	Varlık	Hizmet	Mali İşlemler	Toplam Gelirler / Satışlar
Hammadde -Yarımamül	4.057.161	-	-	4.057.161
Mamul - Ticari Mallar.	11.044.124	-	-	11.044.124
Nakliye	-	-	-	
Fiyat Farkı	-	-	1.173	1.173
TOPLAM	15.101.285	-	1.173	15.752.458

İlişkili Taraf.Alımlar	Varlık	Hizmet	Mali İşlemler	Toplam Gelirler / Satışlar
Hammadde - Yarımamül	37.852.073	-	-	37.852.073
Mamul - Ticari Mallar.	527.774	-	-	527.774
Nakliye	-	40.356	-	40.356
Fiyat Farkı	-	-	188.867	188.867
TOPLAM	38.379.847	40.356	188.867	38.609.070

Unsan A.Ş.'nin 31.12.2012 Tarihi İtibariyle İlişkili Taraf Açıklamaları aşağıda açıklanmıştır. İlişkili taraflarla borç ve alacak bakiyeleri;

31 Aralık 2012	Alım	Satım
Varlıklar	32.889.261	7.630.702
Hizmetler	25.242	-
Mali İşlemler	109.566	-
Toplam	33.024.069	7.630.702

ilişkili taraflardan alımlar ve ilişkili taraflara satışlar

İlişkili Taraf.Satışlar	Varlık	Hizmet	Mali İşlemler	Toplam Gelirler / Satışlar
Hammadde - Yarımamül	2.401.394	-	-	2.401.394
Mamul - Ticari Mallar.	5.229.309	-	-	5.229.309
Nakliye	-	-	-	
Kiralamalar	-	-	-	
Nakliye	-	-	-	
Sigorta	-	-	-	
Fiyat Farkı	-	-	-	
TOPLAM	7.630.702	-	-	7.630.702

İlişkili Taraf.Alımlar	Varlık	Hizmet	Mali İşlemler	Toplam Gelirler / Satışlar
Hammadde - Yarımamül	32.768.839	-	-	42.768.839
Mamul - TicariMallar.	28.002	-	-	28.002
Kiralamalar	92.420	-	-	92.420
Nakliye	-	25.242	-	25.242
Sigorta	-	-	6.819	6.819
Fiyat Farkı	-	-	102.747	102.747
TOPLAM	32.889.261	25.242	109.566	33.024.069

2.8.14.Hazır Değerler

VUK			TMS/UMS	
	Değerleme Ölçüsü	Tutarı	Değerleme Ölçüsü	Tutarı
Kasa		5.021,00		5.021,00
TL	İtibari Değer	5.021,00	Gerçeğe Uygun	5.021,04
			Değer(İtibari Değer)	
Bankalar		281.593,35		288.593,57
Vadesiz Mevduat	Mukayyet Değer	160.841,17	Gerçeğe Uygun Değer	160.841,17
Vadeli Mevduat	Kıst Getiri	120.752,18	Iskonto Edilmiş Maliyet Değeri	127.752,40
Alınan Çekler(Vadeli)		719.806,00		-
TL	İtibari Değer	719.806,00	İtfa Edilmiş Maliyet	-

Unsan A.Ş.'nin dönem sonu itibariyle Hazır Değerlerinin değerlendirilmesi VUK ve TMS/UMS'e göre karşılaştırmalı olarak aşağıda açıklanmıştır. Şirket, TFRS/UFRS'e göre, nakit ve nakit benzerleri olarak kasa ve bankalarda bulunan mevcudu dikkate almıştır. Şirketin sahip olduğu alınan çeklerin vadeleri 3 aydan uzundur ve Ticari Alacaklar hesap sınıfında raporlanmıştır. Vadeli çekler reeskonta tabi tutulmuştur.

Vadeli mevduat, VUK 281. maddesine göre mukayyet değerleriyle değerlendirilir ve değerlendirme gününe kadar hesaplanacak faizleriyle dikkate alınır. TMS 39'a göre de vadeli mevduat, etkin faiz yöntemine göre hesaplanan itfa edilmiş maliyet değeri ile değerlendirilir. Şirket, VUK'a göre vadeli mevduatların değerlendirme gününe kadar hesaplanan 7.000,22-TL tutarındaki faizini VUK'a göre düzenlenen bilançoda 181 gelir tahakkukları hesabında, TFRS/UFRS'e göre düzenlenen bilançoda ise 102 bankalar hesabında raporlamıştır. Şirketin, dönem sonunda bankalarda döviz mevcudu bulunmamaktadır.

2.8.15.Ticari Alacaklar

VUK			TMS/UMS	
	Değerleme Ölçüsü	Tutarı	Değerleme Ölçüsü	Tutarı
Alıcılar	Mukayyet Değer	15.633.272	Gerçeğe Uygun Değer (Iskonto Edilmiş Maliyet)	530.814
Alacak Senetleri	Tasarruf Değeri	17.000	Gerçeğe Uygun Değer (Iskonto Edilmiş Maliyet)	736.806
Verilen Depozito ve Teminatlar	Mukayyet Değer	20.005	Gerçeğe Uygun Değer (Iskonto Edilmiş Maliyet)	20.005
Alacak Senetleri				
(Alacaklar)				
Reeskontu	Tasarruf Değeri	0	Gerçeğe Uygun Değer (Iskonto Edilmiş Maliyet)	61.844
Şüpheli Ticari Alacaklar	Mukayyet Değer	12.432	Gerçeğe Uygun Değer	12.432
Şüpheli Ticari Alacaklar Karşılığı	Mukayyet Değer	12.432	Gerçeğe Uygun Değer	12.432

Unsan A.Ş.'nin dönem sonu itibariyle Ticari Alacaklarının değerlendirilmesi VUK ve TMS/UMS'e göre karşılaştırmalı olarak aşağıda açıklanmıştır. Şirketin, yurtdışından alacaklarına ilişkin bilgiler aşağıdaki tabloda açıklanmıştır. Söz konusu alacaklar, dönem sonunda bir dolar 1,5057-TL kur üzerinden değerlendirilmiştir.

Yurtdışından Alacaklar	Yurtdışından Alacaklar TL	Yurtdışından Alacaklar USD
Yurtdışı Alacaklar	200.196	132.959
Toplam	200.196	132.959

VUK'a göre yabancı paralı alacakların değerlendirilmesinde Maliye Bakanlığı'nca ilan edilen efektif alış kurunun dikkate alınması gerekmektedir. 394 Sayılı VUK Genel Tebliği'nde borsada rayici olmayan yabancı paraların ve bu paralarla olan senetli ve senetsiz alacak ve borçların değerlendirilmesinde efektif alış kuru 2013 yılı sonu itibariyle bir Dolar 1,5057 TL, bir Euro 2,1603 TL olarak açıklanmıştır. Standarda göre bilanço tarihi itibariyle kapanış kuru(bilanço tarihi itibariyle geçerli olan kur), VUK'a göre Maliye Bakanlığı'nca ilan edilen efektif alış kuru, Maliye

Bakanlığınca kur ilan edilmediği durumlarda T.C. Merkez Bankasınca ilan edilen kurlar esas alınmaktadır. TMS'e göre kapanış kuru olarak esas alınacak kur konusunda açıklık bulunmadığından, kapanış kuru olarak T.C. Merkez Bankasınca ilan edilen kurlar esas alınabilir. Şirket, VUK'a göre alacak senetlerine reeskont hesaplamamıştır. VUK ve TMS/UMS'e göre alacak senetleri tutarları arasındaki fark (736.806-17.000=) 719.806 TL, vadeli alınan çeklerin (İşletmenin sahip olduğu alınan çeklerin vadeleri 3 aydan uzundur) TMS/UMS'e göre alacak senetleri hesabına aktarılmasından kaynaklanmıştır. Şirketin, vadeli satışlarının yasal kayıtlarda brüt defter değerleriyle gösterildiği tespit edilmiş ve bugünkü değerleriyle finansal tablolara yansıtılması amacıyla iskontoya tabi tutmuşlardır. TMS/UMS'e göre senetli senetsiz tüm alacaklara reeskont hesaplanmış olup, alacaklar reeskontu olarak raporlanmıştır.

VUK'a göre şüpheli ticari alacaklar karşılığı ayırmanın bazı şartları vardır ve sayılan şartların yerine gelmesi halinde tasarruf değeri üzerinden karşılık ayrılmaktadır TMS/UMS'e göre ise karşılık tutarı işletme tarafından belirlenmektedir. Şirketin, dava aşamasında bulunan 12.432,00-TL şüpheli alacağı vardır ve alacak 2012 yılında şüpheli hale gelmiş, aynı dönemde de karşılık ayrılmıştır. Şirket, VUK ve TMS/UMS'e göre aynı tutarda karşılık ayırmıştır. Şirketin, uzun vadeli verilen depozito ve teminatları aşağıda açıklanmıştır.

VUK			TMS/UMS	
	Değerleme Ölçüsü	Tutarı	Değerleme Ölçüsü	Tutarı
Verilen Depozito ve Teminatlar	Mukayyet Değer	14.075,00	Gerçeğe Uygun Değer (Iskonto Edilmiş Maliyet)	14.075,00

TMS/UMS'e göre alacaklar reeskontu aşağıdaki şekilde hesaplanmıştır.

Alacak Senetleri ve Vadeli Çeklere İlişkin Reeskont Hesaplaması					
	Faiz	Gün	Reesk. Tutarı	Iskontolu	Vade
6.000,00	16	45	110,29	5.889,70	14.02.2014
4.000,00	16	60	97,73	3.902,26	01.03.2014
7.000,00	16	71	201,93	6.798,07	12.03.2014
100.000,00	16	91	3.682,23	96.317,77	01.04.2014
149.503,10	16	92	5.564,38	143.938,72	02.04.2014

3.500,00	16	94	133,05	3.366,95	04.04.2014
60.000,00	16	98	2.375,90	57.624,10	08.04.2014
1.370,00	16	100	55,33	1.314,67	10.04.2014
40.452,00	16	102	1.633,82	38.818,18	12.04.2014
17.000,00	16	105	720,22	16.279,78	15.04.2014
7.473,60	16	106	319,57	7.154,03	16.04.2014
15.000,00	16	109	659,15	14.340,85	19.04.2014
15.000,00	16	111	671,00	14.329,00	21.04.2014
25.500,00	16	115	1.181,00	24.319,00	25.04.2014
85.000,00	16	120	4.102,93	80.897,06	30.04.2014
6.000,00	16	120	290,00	5.710,00	30.04.2014
5.000,00	16	120	242,00	4.758,00	30.04.2014
15.000,00	16	139	836,00	14.164,00	19.05.2014
75.000,00	16	151	4.526,65	70.473,35	31.05.2014
24.789,81	16	174	1.716,05	23.073,76	23.06.2014
5.000,00	16	196	389,00	4.611,00	15.07.2014
9.536,40	16	201	759,40	8.777,00	30.07.2014
9.536,40	16	201	759,40	8.777,00	30.07.2014
9.536,40	16	201	759,40	8.777,00	30.07.2014
9.536,40	16	201	759,40	8.777,00	30.07.2014
9.536,40	16	201	759,40	8.777,00	30.07.2014
9.536,40	16	201	759,40	8.777,00	30.07.2014
5.000,00	16	257	503,00	4.497,00	15.09.2014
7.000,00	16	287	782,00	6.218,00	15.10.2014
736.806,91			35.349,60	701.457,00	

Senetsiz Alacaklara İlişkin Reeskont Hesaplaması					
	Faiz	Gün	Reesk. Tutarı	Iskontolu	Vade
60.000,00	16	98	2.375,90	57.624,10	08.04.2014
21.229,00	16	100	857,42	20.371,58	10.04.2014
40.000,00	16	102	1.647,21	38.352,79	12.04.2014
17.452,00	16	105	739,37	16.712,63	15.04.2014
37.473,60	16	106	1.602,37	35.871,23	16.04.2014
15.000,00	16	109	633,89	14.366,11	19.04.2014
15.000,00	16	110	665,07	14.334,93	20.04.2014
25.500,00	16	111	1.140,65	24.359,35	21.04.2014
86.000,00	16	120	4.151,21	81.848,79	30.04.2014
55.000,00	16	120	2.654,84	52.345,16	30.04.2014
25.000,00	16	118	1.187,12	23.812,88	28.04.2014
15.000,00	16	136	817,91	14.182,09	16.05.2014
75.000,00	16	150	4.497,63	70.502,37	30.05.2014
24.789,81	16	170	1.677,96	23.111,84	19.06.2014
6.369,59	16	196	494,46	5.875,14	15.07.2014
5.000,00	16	252	493,40	4.506,60	10.09.2014
7.000,00	16	317	857,59	6.142,41	15.11.2014
530.814,00			26.494,00	504.320,00	

VUK			TMS/UMS	
	Değerleme Ölçüsü	Tutarı	Değerleme Ölçüsü	Tutarı
İlişkili Kişilerden Alacaklar	Emsal Bedel	15.102.458,00	Gerçeğe Uygun Değer	15.102.458,00

Şirket, ilişkili taraflardan olan transfer fiyatlandırmasına konu işlemlerinde emsal bedel olarak karşılaştırılabilir fiyat yöntemini kullanmıştır ve VUK'a göre ilişkili kişilerle gerçekleştirilen işlemlerde karşılaştırılabilir fiyat yöntemi kullanılabilir bir yöntemdir. KVK ve VUK' da sırasıyla yer alan “emsallere uygunluk ilkesi” ve “emsal bedel”, TMS/UMS ve UFRS uyarınca ilişkili taraflarla yapılan işlemlerde fiyat veya bedelin “gerçeğe uygun değer” ölçüsünde belirlenmesini ve ilişkili taraf işlemlerinin finansal tablolarda açıklanmasını gerektirmektedir. Unsan A.Ş. ilişkili taraflardan olan alacaklarını VUK'a göre Ticari Alacaklar, Alıcılar hesabında raporlamış olup, TMS/UMS'e göre İlişkili Taraflardan Alacaklar olarak Ticari Alacaklardan ayrı raporlamıştır.

2.8.16.Diğer Alacaklar

Unsan A.Ş.'nin dönem sonu itibariyle Diğer Alacaklarının değerlemesi VUK ve TMS/UMS'e göre karşılaştırmalı olarak aşağıda açıklanmıştır.

VUK			TMS/UMS	
	Değerleme Ölçüsü	Tutarı	Değerleme Ölçüsü	Tutarı
Diğer Çeşitli Alacaklar	Mukayyet Değer	315.074,00	Gerçeğe Uygun Değer(İskonto Edilmiş Maliyet)	315.074,00

2.8.17.Stoklar

Unsan A.Ş.'nin dönem sonu itibariyle Stoklarının değerlemesi VUK ve TMS/UMS'e göre karşılaştırmalı olarak aşağıda açıklanmıştır.

VUK			TMS/UMS	
	Değerleme Ölçüsü	Tutarı	Değerleme Ölçüsü	Tutarı
İlk Madde ve Malzeme	Maliyet Bedeli	18.930.064,00	Maliyet veya Net Gerçekleşebilir Değerin Düşük Olanı İle Değerlenir	18.766.518,00
Yarı Mamuller	Maliyet Bedeli		Maliyet veya Net Gerçekleşebilir Değerin Düşük Olanı İle Değerlenir	
Mamuller	Maliyet Bedeli	16.621.761,00	Maliyet veya Net Gerçekleşebilir Değerin Düşük Olanı İle Değerlenir	16.621.761,00
Ticari Mallar	Maliyet Bedeli	806.733,00	Maliyet veya Net Gerçekleşebilir Değerin Düşük Olanı İle Değerlenir	751.965,00
Diğer Stoklar	Maliyet Bedeli	47.691,00	Maliyet veya Net Gerçekleşebilir Değerin Düşük Olanı İle Değerlenir	47.691,00
Verilen Sipariş Avansları	Mukayyet Değer	3.856.790,00	Maliyet veya Net Gerçekleşebilir Değerin Düşük Olanı İle Değerlenir	3.856.790,00

Stokların TMS/UMS'e göre net gerçekleşebilir değer analizi yapılmış olup, stoklarda değer düşüklüğü bulunmadığından maliyet değeri ile değerlendirilmiştir. Şirket, stoklarını, VUK ve TMS/UMS'e göre maliyet bedeli ile değerlemiş ve değerlemede FIFO yöntemini kullanmıştır, FIFO yöntemi VUK ve TMS/UMS'e göre de kullanılabilir bir yöntemdir.

Şirket, stokların değerinde temelde bir düzeltme yapmamıştır. Ancak, üretimde kullanılmayan ve son dönemde alınan ilk madde ve malzeme stoklarında 163.546-TL, ticari mallar stoklarında ise 54.768-TL borçlanma maliyeti hesaplamıştır. VUK'a göre borçlanma maliyetleri stok maliyetinin bir parçası iken ve TMS/UMS' de stok maliyetinin bir parçası olması özellikli bir varlık olmasına bağlıdır. VUK ve TMS/UMS arasındaki değerlendirme farkı borçlanma maliyetlerinden kaynaklanmıştır.

2.8.18. Gelecek Aylara Ait Giderler ve Gelir Tahakkukları

Unsan A.Ş.'nin dönem sonu itibariyle Gelecek Aylara Ait Giderler ve Gelir Tahakkuklarının değerlemesi VUK ve TMS/UMS'e göre karşılaştırmalı olarak aşağıda açıklanmıştır.

VUK			TMS/UMS	
	Değerleme Ölçüsü	Tutarı	Değerleme Ölçüsü	Tutarı
Gelecek Aylara Ait Giderler	Mukayyet Değer	1.408.932	Gerçeğe Uygun Değer	1.408.932
Gelir Tahakkukları	Mukayyet Değer	7.000	Gerçeğe Uygun Değer	0,00

Şirket, VUK'a göre vadeli mevduatların değerlendirme gününe kadar hesaplanan 7.000,22-TL tutarındaki faizleri VUK'a göre düzenlenen bilançoda 181 gelir tahakkukları hesabında, TFRS/UFRS'e göre düzenlenen bilançoda ise 102 bankalar hesabında raporlamıştır.

2.8.19. Diğer Dönen Varlıklar

Unsan A.Ş.'nin dönem sonu itibariyle Diğer Dönen Varlıklarının değerlemesi VUK ve TMS/UMS'e göre karşılaştırmalı olarak aşağıda açıklanmıştır.

VUK			TMS/UMS	
	Değerleme Ölçüsü	Tutarı	Değerleme Ölçüsü	Tutarı
Peşin Ödenen Vergi ve Fonlar	Mukayyet Değer	329.219,50	Gerçeğe Uygun Değer	329.219,50
Geçici Vergi		63.780,00		
Tecil Edilecek ÖTV		265.439,45		
Personele Verilen Avanslar	Mukayyet Değer	62.828,00	Gerçeğe Uygun Değer	62.828,00

2.8.20. Uzun Vadeli Ticari Alacaklar

Unsan A.Ş.'nin dönem sonu itibariyle Uzun Vadeli Alacaklarının değerlemesi VUK ve TMS/UMS'e göre karşılaştırmalı olarak aşağıda açıklanmıştır.

VUK			TMS/UMS	
	Değerleme Ölçüsü	Tutarı	Değerleme Ölçüsü	Tutarı
Verilen Depozito ve Teminatlar	Mukayyet Değer	14.075,00	Gerçeğe Uygun Değer (Iskonto Edilmiş Maliyet)	14.075,00

Şirket, verilen depozito ve teminatları, finansal tablolarında diğer alacaklar grubunda raporlamıştır.

2.8.21.Mali Duran Varlıklar

Unsan A.Ş.'nin dönem sonu itibariyle Mali Duran Varlıklarının değerlemesi VUK ve TMS/UMS'e göre karşılaştırmalı olarak aşağıda açıklanmıştır.

VUK			TMS/UMS	
	Değerleme Ölçüsü	Tutarı	Değerleme Ölçüsü	Tutarı
İştirakler	Hisse senedi çıkartan iştiraklerdeki sermaye payları hisse senetlerinin alış değeriyle ile hisse senedi ile temsil edilmeyen sermaye payları ise mukayyet değer ile değerlendirilir.	115.560,00	Konsolidasyon kapsamında olanlar ilk edinmede maliyet bedeli izleyen dönemlerde öz kaynak yöntemi ile konsolidasyon kapsamında olmayanlar maliyet bedeli veya borsa değerine göre değerlendirilir.	119.085,00

Şirket, konsolidasyon kapsamında değildir ve hisse senetleri borsada işlem görmemektedir. Şirket, 22.11.2013 tarihinde T.Dış Ticaret(Bulgaristan)'nin %23 payını satın almıştır. Satın alma bedelinin içinde 2.875-TL işlem gideri bulunmaktadır. İştirak yatırımı, hisse senedi ile temsil edilmektedir ve borsada işlem görmemektedir.

VUK'a göre iştirak ediniminde satın alma bedelinin içinde yer alan işlem giderleri dönem gideri olarak dikkate alınır, TMS/UMS'e göre ise iştirakin satın alma bedelinin içerisine işlem masrafları dahil edilmektedir. VUK'a göre hisse senedi ile temsil edilen iştirakler alış bedeli ile değerlendirilir, TMS/UMS'e göre ise, dönemin sonunda konsolide kapsamında olmayanlar maliyet bedeli veya borsa değerine göre değerlendirilir. Şirket, 22.11.2013 tarihinde gerçekleşen iştirak yatırımı maliyet bedeli ile değerlemiştir.

İştiraklerdeki önceki dönemlerden gelen diğer yatırımlar hisse senedi ile temsil edilmektedir, ancak borsada işlem görmemektedir ve VUK'a göre alış bedeli ile değerlendirilmiştir. TMS/UMS'e göre ise maliyet değeri ile değerlendirilmiştir. TMS/UMS'e göre, maliyet bedelinin içinde 650-TL işlem masrafı bulunmaktadır. VUK ve TMS/UMS arasındaki değerlendirme farkı (2.875 + 650=) 3.525-TL işlem masraflarından kaynaklanmıştır.

2.8.22.Maddi Duran Varlıklar

Unsan A.Ş.'nin dönem sonu itibarıyla Maddi Duran Varlıklarının değerlemesi VUK ve TMS/UMS'e göre karşılaştırmalı olarak aşağıda açıklanmıştır.

	VUK		TMS/UMS	
	Değerleme Ölçüsü	Tutarı	Değerleme Ölçüsü	Tutarı
Arazi ve Arsalar	Maliyet Değeri	278.304,00	Maliyet veya yeniden değerlendirme yöntemine göre değerlendirilir (varsa değer)	1.128.370,96
Yer altı ve Yer üstü Düzenleri	"	459.906,00	"	459.906,00
Binalar	"	5.270.345,00	"	4.420.279,00
Tesis Makine ve Cihazlar	"	7.908.267,00	"	7.858.368,00
Taşıtlar	"	1.850.907,00	"	1.850.907,00
Demirbaşlar	"	771.256,00	"	771.256,00
Birikmiş Amortismanlar	Mukayyet Değer	6.219.506,00	Gerçeğe Uygun Değer	6.104.190,00
Değer Düşüklüğü Zararı		0,00	"	88.345,00
Yapılmakta Olan Yatırımlar	Maliyet Değeri	1.755.974,00		1.737.974,00

TMS/UMS'e göre maddi duran varlıklar maliyet ve yeniden değerlendirme modelinden biri kullanılarak değerlemeye tabi tutulur. Şirket, maddi duran varlıklarını maliyet modeline göre değerlemiştir. TMS/UMS'e göre arsalar ve binalar, birlikte iktisap edilseler dahi, nitelikleri farklı olduğundan birbirlerinden ayrılabilen varlıklar olup, ayrı muhasebeleştirme esaslarına tabidir. Arsalar sınırsız ömre sahip olduklarından amortismanına tabi

tutulmazlar. VUK'a göre ise arsa payları binalar ile birlikte muhasebeleştirilir ve amortismanına tabi tutulur. Şirket, standarda göre binaların arsa paylarını arazi ve arsalar olarak ayrı muhasebeleştirilmiş ve amortismanına tabi tutmamıştır. VUK'a göre ise arsa payı dahil tutar üzerinden muhasebeleştirilmiş ve amortismanına tabi tutmuştur. TMS/UMS'e göre tesis makine ve cihazların maliyet bedelinin içerisinde borçlanma maliyetleri ancak özellikli bir varlık olması halinde dahil edilir, özellikli bir varlık olmaması halinde dönem gideri olarak dikkate alınır. VUK'a göre ise borçlanma giderlerinin aktife alındığı hesap döneminin sonuna kadarki kısmının duran varlığın maliyetine eklenmesi zorunludur. Varlığın aktife alındığı hesap döneminden sonra ise borçlanma giderlerinin varlığın maliyet bedeline ilave edilmesi veya dönem gideri olarak muhasebeleştirilmesi konusu mükelleflerin isteğine bırakılmıştır. Tesis makine ve cihazların, VUK ve TMS/UMS'e göre hesaplanan maliyet bedelleri arasındaki fark finansman giderlerinden kaynaklanmıştır. VUK ve TMS/UMS arasındaki fark, faydalı ömür ve kıst amortisman ile arsa paylarının muhasebeleştirilmesi ve amortismanına tabi tutulmasına ilişkin uygulama farklılığından kaynaklanmıştır.

Yine, TMS/UMS'e göre maddi duran varlıklarda değer düşüklüğü zararı söz konusu iken, VUK' da maddi duran varlıklar için değer düşüklüğü zararı uygulaması yer almamaktadır. TMS/UMS 23 Borçlanma Maliyetleri Standardına göre, yapımı uzun süreyi alan ve özellikli varlık olarak adlandırılan duran varlıklar (yapılmakta olan yatırımlar), aktifleştirilene kadar oluşan borçlanma giderleri maliyete eklenmekte, daha sonra ise gider yazılmaktadır. VUK' da ise aktife alındığı yıl sonuna kadar maliyete eklenmekte, sonraki yıllarda ise maliyete eklenmekte ya da gider olarak muhasebeleştirilmekte serbestlik sunmaktadır. Yapılmakta olan yatırımlara ilişkin, 31.12.2013 tarihi itibarıyla, 18.000-TL fark VUK ve TMS/UMS'e göre finansman giderlerine ilişkin hesaplama farklılığından (inşaat maliyetine eklenebilecek faiz yükü) kaynaklanmıştır.

2.8.23.Maddi Olmayan Duran Varlıklar

VUK			TMS/UMS	
	Değerleme Ölçüsü	Tutarı	Değerleme Ölçüsü	Tutarı
Şerefiye	Mukayyet Değer (birikmiş itfa payı hesaplanır)	412.168	Maliyet Değeri(Varsa değer düşüklüğünden sonraki değeri) (İtfası mümkün değildir)	412.168
Haklar	Maliyet Değeri	167.546	Maliyet veya yeniden değerlendirme yöntemine göre değerlendirilir(varsa değer düşüklüğüne tabidir)	167.546
Birikmiş Amortisman (Haklar)	Mukayyet Değer	22.316	Gerçeğe Uygun Değer	33.510
	Mukayyet Değer	164.867	Gerçeğe Uygun Değer	-

Hakların, şirket tarafından aktifleştirilme tarihi 01.01.2012 dir ve VUK'a göre haklar 15 yılda (%6,66 amortisman oranında) itfa edilir. TMS/UMS'e göre ise şirket hakların faydalı ömrünü 10 yıl olarak tespit etmiş ve 33.510,00-TL amortisman ayırmıştır. Şerefiyenin de şirket tarafından aktifleştirilme tarihi 01.01.2012 dir ve VUK'a göre şerefiye 5 yılda (%20 amortisman oranında) itfa edilir. TMS/UMS'e göre ise şerefiyenin itfa edilmesine izin verilmemektedir. Şerefiye dönem sonunda değer düşüklüğü testine tabi tutulmuş, değer düşüklüğü tespit edilmemiştir.

VUK ve TMS/UMS arasındaki oluşan fark, hakların faydalı ömrüne ve şerefiye bedelinin itfasına ilişkin uygulama farklılığından kaynaklanmıştır. Şirket, şerefiyeyi, şerefiyeler olarak maddi olmayan duran varlıklardan ayrı raporlamıştır.

2.8.24.Gelecek Yıllara Ait Giderler

VUK			TMS/UMS	
	Değerleme Ölçüsü	Tutarı	Değerleme Ölçüsü	Tutarı
Gelecek Yıllara Ait Giderler	Mukayyet Değer	16.942,00	Gerçeğe Uygun Değer	16.942,00

2.8.25.Vergi Varlığı

Şirketin, varlıklarının, VUK ve TMS/UMS'e göre değerlendirilmesi sonucu, varlıkları ile sınırlı olarak ertelenmiş vergi varlığı/yükümlülüğü aşağıdaki şekilde hesaplanmıştır.

Ertelenmiş Vergi Varlığı/Yükümlülüğü 2013				
	VUK	TMS	FARK	VERGİ
Alacaklar Reeskontu		61.844	61.844	12.369
Stoklar(İlk Md. Mlz. Borç. Gid.)	18.930.064	18.767.064	163.546	32.709
Stoklar(Ticari Mal. Borç. Gid.)	806.733	751.965	54.768	10.954
İştirakler(Borç. ve İşlem Gid.)	115.560	119.085	3.525	705
MDV(Tesis Mak. ve Cih. Borç. Gid.)	7.908.267	7.858.368	499.900	99.980
MDV(Birikmiş Amortisman)	6.219.506	6.104.190	115.316	(23.063)
MDV(Değer Düşüklüğü Zararı)		88.345	88.345	17.669
MDV(Yapılmakta Olan Yatırımlar)	1.755.974	1.737.974	18.000	3.600
Maddi Olmayan Duran Varlık (Birikmiş Amortisman)			153.674	(30.734,80)
Toplam				124.187,60

2.8.26.TMS'ye Geçiş

Şirketin, varlıklarının, VUK ve TMS/UMS'e göre değerlendirilmesi sonucu, varlıkları ile sınırlı olarak TFRS/UFRS'ye geçiş tablosu aşağıdaki şekilde düzenlenmiştir.

Çizelge:2 TFRS/UFRS'e Geçiş Tablosu

	YASAL	AJE 1	AJE 2	AJE 3	AJE 4	AJE 5	AJE 6	AJE 7	AJE 8	AJE 9	AJE 10	AJE 11	AJE 12	AJE 13	UFRS
100	5.021														5.021
102	281.593	7.000													288.594
101	719.807		-719.807												
108															-
110															-
120	15.633.272			-15.102.458											530.814
121	17.000		719.807												736.807
122	-				-61.844										-61.844
126	20.005														20.005
128	12.432														12.432
129	-12.432														-12.432
136	315.074														315.074
132	-			15.102.458											15.102.458
150	18.930.064					-163.546									18.766.518
152	16.621.761														16.621.761
153	806.733						-54.768								751.965
157	47.691														47.691
159	3.856.790														3.856.790
180	1.408.932														1.408.932
181	7.000	(-7000)													
190															-
192	265.439														265.439
193	63.780														63.780

	YASAL	AJE 1	AJE 2	AJE 3	AJE 4	AJE 5	AJE 6	AJE 7	AJE 8	AJE 9	AJE 10	AJE 11	AJE 12	AJE 13	UFRS
196	62.828														62.828
198															
226	14.075														14.075
236															
242	115.560							3.525							119.085
245															
248															
249															
250	278.304								850.067						1.128.371
251	459.906														459.906
252	5.270.346								(850.067)						4.420.279
253	7.908.268									(49.900)					7.858.368
254	1.850.907														1.850.907
255	771.257														771.257
256															
257	(6.219.506)										115.316				(6.104.190)
25X												88.345			88.345
258	1.755.974												(18.000)		1.737.974
259															
260															
261	412.168														412.168
263															

264														
265														
266														
267														
268	(187.184)											153.674	(33.510)	
269														
280	16.942												16.942	
281														
299														
600	106.202.794,20												106.202.794,20	
601	1.311.164,51												1.311.164,51	
602														
610														
611	169.085,86												169.085,86	
612	745,20												745,20	
620	41.887.152,67												41.887.152,67	
621	61.386.194,66												61.386.194,66	
622														
631	1.554.137,98												1.554.137,98	
632	1.259.682,47								(115.316)			(153.674)	990.692	
642	161.148,86												161.148,86	
643														
644														

646															
647															
649	1.443.998,80						3.525								1.447.523,80
653															
654															
656															
657				61.844											61.844
659	357.004,09									88.345					448.874
660	2.109.885,84					163.546	54.768		499.899			18.000			2.846.099
661															
679	66.571,52														66.572
689	40.372,32														40.372
691															
692															

2.8.27.Düzelme (Adjustment) Kayıtları
31.12.2013

	<u>Borç</u>	<u>Alacak</u>
102 Bankalar	7.000	
102.01 XYZ Bankası		
181 Gelir Tahakkukları		7.000
AJE-1 Faiz gelirlerinin düzeltme kaydı		

31.12.2013

	<u>Borç</u>	<u>Alacak</u>
121 Alacak Senetleri	719.807	
101 Alınan Çekler		719.807
AJE-2 Vadeli çeklerin senetli alacaklara devri		

31.12.2013

	<u>Borç</u>	<u>Alacak</u>
132 İştiraklerden Alacaklar	15.102.458	
120 Alıcılar		15.102.458
AJE-3 İlişkili taraflarla yapılan ticari işlemlerden alacaklar		

31.12.2013

	<u>Borç</u>	<u>Alacak</u>
657 Reeskont Faiz Geliri	61.844	
122 Alacak Senetleri Reeskontu		61.844
AJE-4		

31.12.2013

	<u>Borç</u>	<u>Alacak</u>
780 Finansman Giderleri	163.546	
781.01 Kısa V. Borçlanma Giderleri		
150 İlk Madde ve Malzeme		163.546
AJE-5 Kayıt-1-Hammadde maliyetlerinin içerisindeki finansman giderlerinin elimine edilmesi		

31.12.2013

	<u>Borç</u>	<u>Alacak</u>
660 Kısa Vadeli Borçlanma Giderleri	163.546	
781 Finansman Giderleri Yansıtma H		163.546
AJE-5 Kayıt 2- Finansman giderlerini yansıtma hesabı aracılığı ile Gelir T. Hesaplarına aktarımı		

31.12.2013		<u>Borç</u>	<u>Alacak</u>
781 Finansman Giderleri Yansıtma H		163.546	
780 Finansman Giderleri			163.546
AJE-5 Kayıt-3- 7'li Gruptaki gider hesabı ile yansıtma hesabının kapatılması			

31.12.2013		<u>Borç</u>	<u>Alacak</u>
780 Finansman Giderleri		54.768	
781.01 Kısa V. Borçlanma Giderleri			
153 Ticari Mallar			54.768
AJE-6 Kayıt-1- Ticari Mal maliyetlerinin içerisindeki finansman giderlerinin elimine edilmesi			

31.12.2013		<u>Borç</u>	<u>Alacak</u>
660 Kısa Vadeli Borçlanma Giderleri		54.768	
781 Finansman Giderleri Yansıtma H			54.768
AJE-6 Kayıt 2- Finansman giderlerini yansıtma hesabı aracılığı ile Gelir T. Hesaplarına aktarımı			

31.12.2013		<u>Borç</u>	<u>Alacak</u>
781 Finansman Giderleri Yansıtma H		54.768	
780 Finansman Giderleri			54.768
AJE-6 Kayıt-3- 7'li Gruptaki gider hesabı ile yansıtma hesabının kapatılması			

31.12.2013		<u>Borç</u>	<u>Alacak</u>
659 Diğer Faal. O. Gider ve Zararlar		3.525	
242 İştirakler			3.525
AJE-7 İştiraklerdeki hisse devri esnasında ortaya çıkan komisyon giderlerini düzeltilmesi			

31.12.2013		<u>Borç</u>	<u>Alacak</u>
250 Arsa ve Araziler		850.067	
252 Binalar			850.067
AJE-8 Hurda halindeki binanın yıkılarak arsa vasfının ilgili hesaba alınması			

31.12.2013	<u>Borç</u>	<u>Alacak</u>
780 Finansman Giderleri	499.900	
781.01 Kısa V. Borçlanma Giderleri		
252 Tesis Mak. ve Cihazlar		499.900
AJE-9 Kayıt-1-Tesis makine ve cihazlara isabet eden finansman giderlerinin yatırım maliyetinden elimine edilmesi		

31.12.2013	<u>Borç</u>	<u>Alacak</u>
660 Kısa Vadeli Borçlanma Giderleri	499.900	
781 Finansman Giderleri Yansıtma H		499.900
AJE-9 Kayıt 2- Finansman giderlerini yansıtma hesabı aracılığı ile Gelir T. Hesaplarına aktarımı		

31.12.2013	<u>Borç</u>	<u>Alacak</u>
781 Finansman Giderleri Yansıtma H	499.900	
780 Finansman Giderleri		499.900
AJE-9 Kayıt-3- 7'li Gruptaki gider hesabı ile yansıtma hesabının k.		

31.12.2013	<u>Borç</u>	<u>Alacak</u>
257 Birikmiş Amortismanlar	115.316	
770 Genel Yönetim Giderleri		115.316
AJE-10 Kayıt-1-Fazla ayrılan Genel Yönetim Giderlerine yüklenen amortisman giderlerinin elimine edilmesi.		

31.12.2013	<u>Borç</u>	<u>Alacak</u>
771 Genel Yönetim Giderleri Yansıtma H.	115.316	
632 Genel Yönetim Giderleri		115.316
AJE-10 Kayıt-2- Yansıtma hesabının Gelir Tablosu hesabı ile düzeltilmesi		

31.12.2013	<u>Borç</u>	<u>Alacak</u>
770 Genel Yönetim Giderleri	115.316	
771 Genel Yönetim Giderleri Yansıtma H		115.316
AJE-10 Kayıt-3- 7'li Gruptaki gider hesabı ile yansıtma hesabının kapatılması		

31.12.2013	<u>Borç</u>	<u>Alacak</u>
658 Varlıklarda Değer Kayıpları	88.345	
254 Taşitlar		88.345
AJE-11 Taşitlardaki değer düşüklüğü kaybının kayıtlara alınması		

31.12.2013	<u>Borç</u>	<u>Alacak</u>
780 Finansman Giderleri	18.000	
781.01 Kısa V. Borçlanma Giderleri		
258 Yapılmakta Olan Y.		18.000
AJE-12 Kayıt-1-Yapılmakta olan yatırımlara isabet eden finansman giderlerinin elimine edilmesi		

31.12.2013	<u>Borç</u>	<u>Alacak</u>
660 Kısa Vadeli Borçlanma Giderleri	18.000	
781 Finansman Giderleri Yansıtma H		18.000
AJE-12 Kayıt 2- Finansman giderlerini yansıtma hesabı aracılığı ile Gelir T. Hesaplarına aktarımı		

31.12.2013	<u>Borç</u>	<u>Alacak</u>
781 Finansman Giderleri Yansıtma H	18.000	
780 Finansman Giderleri		18.000
AJE-12 Kayıt-3- 7'li Gruptaki gider hesabı ile yansıtma hesabının		

31.12.2013	<u>Borç</u>	<u>Alacak</u>
268 Maddi Olmayan Duran Varlıklar	153.674	
632 Genel Yönetim Giderleri		153.674
AJE-13 Maddi olmayan duran varlıklardaki amortisman giderleri içinden alınan tutarın düzeltilmesi		

Çizelge 2 :UNSAN A.Ş. İŞLETMESİ 31/12/2013 TARİHLİ AYRINTILI BİLANÇOSU

AKTİF

PASİF

		ÖNCEKİ D. (2012)	CARİ D. (2013)			ÖNCEKİ D. (2012)	CARİ D. (2013)
1-	DÖNEN VARLIKLAR	51.915.380,89	58.256.060,03	3-	KISA VADELİ YAB. KAYN.	50.553.027,93	55.693.559,36
10-	Hazır Değerler	725.664,30	1.006.421,30	30-	Mali Borçlar	9.714.618,27	3.716.234,47
100-	Kasa	2.396,82	5.021,04	300-	Banka Kredileri	9.714.618,27	3.716.234,47
101-	Alınan Çekler	685.942,78	719.806,91	301-	Fin. Kir.İşlemlerinden Doğan Borçlar		-
102-	Bankalar	37.324,70	281.593,35				-
		-					-
		-					-
		-	-				-
		-	-				-
		-	-				-
		-	-				-
		-	-	32-	Ticari Borçlar	40.390.992,79	51.251.990,32
		-	-	320-	Satıcılar	36.836.614,15	44.110.096,68
12-	Ticari Alacaklar	7.833.666,38	15.670.277,48	321-	Borç Senetleri	3.554.378,64	7.141.893,64
120-	Alıcılar	7.821.121,32	15.633.272,42				
121-	Alacak Senetleri	2.000,00	17.000,00				
		-		329-	Diğer Ticari Borçlar		
		-		33-	Diğer Borçlar	88.913,13	30.443,25
126-	Verilen Depozito ve Teminatlar	10.545,06		331-	Ortaklara Borçlar	1.070,22	-
127-	Diğer Ticari Alacaklar		20.005,06	332-	İştiraklere Borçlar	87.637,45	30.443,25
128-	Şüpheli Ticari Alacaklar	12.431,56	12.431,56				
129-	Şüp. Tic. Alacaklar Karş. (-)	- 12.431,56	- 12.431,56				
13-	Diğer Alacaklar	104.422,81	315.074,00	336-	Diğer Çeşitli Borçlar	205,46	-

136-	Diğer Çeşitli Alacaklar	104.422,81	315.074,00				
				36-	Ödenecek Vergi ve Diğer Yüküm.	145.951,19	346.460,01
15-	Stoklar	43.116.247,61	39.456.306,90	360-	Ödenecek Vergi ve Fonları	70.418,87	284.966,15
150-	İlk Madde ve Malzeme	34.183.900,70	18.930.064,00	361-	Ödenecek Sosyal Güvenlik Kesintileri	73.642,34	57.695,20
151-	Yarı Mamüller			368-	Vad. Geçm.Ert. veya Taks. Ver. Ve diğ.Yk.		
152-	Mamüller	8.164.566,97	15.815.028,34	369-	Ödenecek Diğer Yükümlülükler	1.889,98	3.798,66
153-	Ticari Mallar	586.517,70	806.733,00	37-	Borç ve Gider Karşılıkları	133.812,00	82.991,86
157-	Diğer Stoklar	47.691,34	47.691,34	370-	Dön. Karı Ver. ve Diğ. Yas. Yük. Karş.	133.812,00	82.991,86
159-	Verilen Sipariş Avansları	133.570,90	3.856.790,22				
18-	Gel. Ayl. Ait Gd. Ve Gel. Tah.	-	1.415.932,11				
180-	Gelecek Aylara Ait Giderler		1.408.931,89	39-	Diğer Kısa Vadeli Yabancı Kaynaklar	78.740,55	265.439,45
181-	Gelir Tahakkukları		7.000,22	391-	Hesaplanan KDV		-
19-	Diğer Dönen Varlıklar	135.379,79	392.048,24	392-	Diğer KDV	78.740,55	265.439,45
190-	Devreden KDV		-				
191-	İndirilecek KDV		-				
192-	Diğer KDV	78.740,55	265.439,45	399-	Diğer Çeşitli Yabancı Kaynaklar		-
193-	Peşin Ödenen Vergiler ve Fonlar	5.839,40	63.780,39				
196-	Personel Avansları	50.799,84	62.828,40				
199-	Diğer Dönen Varlıklar Karş. (-)		-				

1-	DÖNEN VARLIKLAR TOPL.	51.915.380,89	58.256.060,03	3-	KISA VD. YAB. KAYN. TOPLAMI	50.553.027,93	55.693.559,36
2-	DURAN VARLIKLAR	8.025.460,80	12.614.561,61	4-	UZUN VADELİ YAB. KAYN.	1.898.161,88	7.348.985,40
22-	Ticari Alacaklar	14.075,00	14.075,00	40-	Mali Borçlar	1.898.161,88	7.348.985,40
				400-	Banka Kredileri	1.898.161,88	7.348.985,40
226-	Verilen Depozito ve Teminatlar	14.075,00	14.075,00				
229-	Şüpheli Alacaklar Karşılığı (-)		-				
23-	Diğer Alacaklar		-				
231-	Ortaklardan Alacaklar	-	-				
232-	İştiraklerden Alacaklar		-				
233-	Bağlı Ortaklıklardan Alacaklar		-				
235-	Personelden Alacaklar		-				
236-	Diğer Çeşitli Alacaklar		-				
237-	Diğer Al. Senetleri Reesk. (-)		-				
239-	Şüpheli Alacaklar Karşılığı (-)		-				
24-	Mali Duran Varlıklar	75.111,34	115.560,00				
240-	Bağlı Menkul Kıymetler		-				
241-	Bağlı Men.Kıy. Değer Düş. Karş.(-)		-				
242-	İştirakler	75.111,34	115.560,00				
243-	İştiraklere Sermaye Taahhütleri (-)		-				
244-	İştr. Ser. Pay. Değer Düş. Karş.(-)		-				
245-	Bağlı Ortaklıklar		-				
246-	Bağlı Ort. Serm. Taah. (-)		-				
247-	Bağlı Ort. Sr. Payl. Değ. Düş. Krş.(-)		-				
249-	Diğer Mali Duran Varl. Karş. (-)		-				
25-	Maddi Duran Varlıklar	7.439.902,41	12.075.454,91				
250-	Arazi ve Arsalar	278.303,86	278.303,86				
251-	Yeraltı ve Yerüstü Düzenleri	459.505,75	459.906,00				

252-	Binalar	4.192.915,50	5.270.345,96				
253-	Tesis, Makine ve Cihazlar	4.942.277,41	7.908.267,52				
254-	Taşıtlar	1.825.498,57	1.850.907,00				
255-	Demirbaşlar	748.997,53	771.256,57				
256-	Diğer Maddi Duran Varlıklar						
257-	Birikmiş Amortismanlar (-)	- 5.898.697,97	- 6.219.506,00				
258-	Yapılmakta Olan Yatırımlar	891.101,76	1.755.974,00	3-	UZUN VADELİ YAB. KAY. TOPL.	1.898.161,88	-
259-	Verilen Avanslar	-		5-	ÖZKAYNAKLAR	7.489.651,88	7.828.076,88
26-	Maddi Olm. Dur. Varlıklar	486.121,59	392.529,59	50	Ödenmiş Sermaye	7.411.566,71	7.411.566,71
260-	Haklar	167.545,59	167.545,59	500-	Sermaye	3.730.511,00	3.730.511,00
261-	Şerefiye	412.168,00	412.168,00	501-	Ödenmemiş Sermaye (-)		
				502-	Sermaye Düz. Olumlu Farkları	3.681.055,71	3.681.055,71
				503-	Serm. Düz. Olumsuz Farkları (-)		-
268-	Birikmiş Amortismanlar (-)	- 93.592,00	- 187.184,00				
269-	Verilen Avanslar	-					
				54-	Kar Yedekleri	387.167,95	387.168,01
				540-	Yasal Yedekler	288.266,59	288.266,59
				541-	Statü Yedekleri		
28-	Gel. Yıl. Ait Gid. Ve Gel. Tah.	10.250,46	16.942,11	542-	Olağanüstü Yedekler	98.901,36	98.901,42
280-	Gelecek Yıllara Ait Giderler	10.250,46	16.942,11				
281-	Gelir Tahakkukları	-	-				
29-	Diğer Duran Varlıklar	-	-	57-	Geçmiş Yıllar Karları	468.123,53	468.123,53
291-	Gelecek Yıllarda İndirilecek KDV	-	-	570-	Geçmiş Yıllar Karları	468.123,53	468.123,53
292-	Diğer KDV	-	-	58-	Geçmiş Yıllar Zararları (-)	- 1.446.268,63	- 777.206,31
293-	Gelecek Yıllar İhtiyacı Stoklar	-	-	580-	Geçmiş Yıllar Zararları (-)	- 1.446.268,63	- 777.206,31

294-	Elden Çıkarılacak Stok. Ve M.D.V.	-	-	59-	Dönem Net Karı (Zararı)	669.062,32	338.424,94
295-	Peşin Ödenen Vergi Ve Fonlar	-	-	590-	Dönem Net Karı	669.062,32	338.424,94
297-	Diğer Çeşitli Duran Varlıklar	-	-	591-	Dönem Net Zararı (-)		-
298-	Stok Değer Düşüklüğü Karş. (-)	-	-				
299-	Birikmiş Amortismanlar (-)	-	-				
2-	DURAN VARLIKLAR TOPLAMI	8.025.460,80	12.614.561,61	5-	ÖZKAYNAKLAR TOPLAMI	7.489.651,88	7.828.076,88
	AKTİF (VARLIKLAR) TOPLAMI	59.940.841,69	70.870.621,64		PASİF KAYNAKLAR TOPLAMI	59.940.841,69	70.870.621,64

**Çizelge 3: UNSAN A.Ş. İŞLETMESİNİN 01.01.2013-31.12.2013 TARİHLERİ ARASI
GELİR TABLOSU**

	ÖNCEKİ D. (2012)	CARİ D. (2013)
60-BRÜT SATIŞLAR	66.816.414,47	107.513.958,71
600-Yurt İçi Satışlar	66.728.916,15	106.202.794,20
601-Yurt Dışı Satışlar	87.498,32	1.311.164,51
61-SATIŞ İNDİRİMLERİ (-)	-	169.831,06
611-Satıştan İskontolar (-)		169.085,86
612-Diğer İndirimler (-)		745,20
NET SATIŞLAR	66.816.414,47	107.344.127,65
62-SATIŞLARIN MALİYETİ (-)	63.219.432,06	103.273.347,33
620-Satılan Mamüller Maliyeti (-)	36.302.480,04	41.887.152,67
621-Satılan Ticari Mallar Maliyeti (-)	26.916.952,02	61.386.194,66
BRÜT SATIŞ KARI VEYA ZARARI	3.596.982,41	4.070.780,32
63-FAALİYET GİDERLERİ	2.852.659,40	2.813.820,45
631-Pazarlama, Satış ve Dağıtım Giderleri (-)	1.792.596,57	1.554.137,98
632-Genel Yönetim Giderleri (-)	1.060.062,83	1.259.682,47
FAALİYET KARI VEYA ZARARI	744.323,01	1.256.959,87
64-DİĞER FAALİYETLERDEN OLAĞAN GELİR VE KARLAR	1.203.130,47	1.605.147,66
642-Faiz Gelirleri	8.598,03	161.148,86
649- Diğer Olağan Gelir ve Karlar	1.194.532,44	1.443.998,80
65-DİĞER FAALİYETLERDEN OLAĞAN GİDER VE ZARARLAR (-)	246.981,69	357.004,09
659-Diğer Olağan Gider ve Zararlar (-)	246.981,69	357.004,09
66-FİNANSMAN GİDERLERİ (-)	1.076.333,42	2.109.885,84
660-Kısa Vadeli Borçlanma Giderleri (-)	1.076.333,42	2.109.885,84
OLAĞAN KAR VEYA ZARAR	624.138,37	395.217,60

67-OLAĞAN DIŞI GELİR VE KARLAR	86.831,39	66.571,52
671-Önceki Dönem Gelir ve Karları		
	ÖNCEKİ D.	CARİ D.
679-Diğer Olağandışı Gelir ve Karlar	86.831,39	66.571,52
68-OLAĞANDIŞI GİDER VE ZARARLAR (-)	41.907,44	40.372,32
680-ÇalıŐmayan Kısım Gider ve Zararları (-)		
681-Önceki Dönem Gider ve Zararları (-)		
689-Diğer Olağandışı Gider ve Zararlar (-)	41.907,44	40.372,32
69-DÖNEM NET KARI VE ZARARI	535.250,32	338.424,94
690-Dönem Karı Veya Zararı	669.062,32	421.416,80
691-Dönem Karı Vergi Ve Diğer Yasal Yüküm. Karş. (-)	133.812,00	82.991,86
692-Dönem Net Karı Veya Zararı	535.250,32	338.424,94
697-Yıllara Yaygın İnşaat Enflasyon Düzeltme Hesabı		
698-Enflasyon Düzeltme Hesabı		

Çizelge 4 : TMS/UMS'e Göre Hazırlanan 31.12.2013 Tarihli Finansal Durum

Tablosu (Bilanço)(Varlıklar/Aktif)

	Önceki Dön.(2012)	Cari Dönem (2013)
CARİ/DÖNEN VARLIKLAR	51.943.897	58.906.322
Nakit ve Nakit Benzerleri/Hazır Değerler	39.722	293.615
Kasa	2.397	5.021
Alınan Çekler		
Bankalar	37.325	288.594
Ticari Alacaklar	957.422	1.349.470
Alıcılar	202.964	530.814
Alacak Senetleri	687.942	736.807
Alacaklar Reeskontu (-)	55.971	61.844
Verilen Depozito ve Teminatlar	10.545	20.005
Şüpheli Ticari Alacaklar	12.432	12.432
Şüpheli Ticari Alacaklar Karş. (-)	12.432	12.432
İlişkili Taraflardan Alacaklar	7.630.702	15.102.458
Diğer Alacaklar	104.423	315.074
Diğer Çeşitli Alacaklar	104.423	315.074
Stoklar	43.076.248	40.044.725
İlk Madde ve Malzeme	34.143.901	18.766.518
		16.621.761
Mamüller	8.164.567	
		751.965
Ticari Mallar	586.518	
Diğer Stoklar	47.691	47.691
Stok Değer Düşüklüğü Karşılığı (-) Verilen Sipariş Avansları	133.571	3.856.790
Devam Eden İnşaat Sözleşmelerinden Alacaklar		
Gel. Ayl. Ait Gid. Ve Gelir Tah.		1.408.932
Gelecek Aylara Ait Giderler		1.408.932
Diğer Dönen Varlıklar	135.380	392.048
Diğer KDV	78.741	265.439
Peşin Ödenen Vergiler ve Fonlar	5.839	63.780
Personel Avansları	50.800	62.828
CARİ/DÖNEN VARLIKLAR TOPLAM	51.943.897	58.906.322
	Önceki Dön.	Cari Dönem
CARİ OLMAYAN/DURAN VARLIKLAR	8.111.503	12.556.514
Ticari Alacaklar	14.075	14.075
Alıcılar	14.075	14.075
Finansal Varlıklar	75.111	119.085
İştirakler	75.111	119.085
Yatırım Amaçlı Gayrimenkuller		
Maddi Duran Varlıklar	7.447.417	11.803.895
Arazi ve Arsalar	878.304	1.128.371
Yeraltı ve Yerüstü Düzenleri	459.506	459.906
Binalar	3.592.916	4.420.279
Tesis, Makine ve Cihazlar	4.942.277	7.858.368
Taşıtlar	1.825.499	1.850.907
Demirbaşlar	748.998	771.257

Birikmiş Amortismanlar (-)	5.814.698	6.334.822
Yapılmakta Olan Yatırımlar	891.102	1.737.974
Değe Düşüklüğü Zararı(-)	76.485	88.345
Şerefîyeler	412.168	412.168
Maddi Olmayan Duran Varlıklar	150.791	134.036
Haklar	167.546	167.546
Birikmiş Amortismanlar (-)	16.755	33.510
Verilen Avanslar		
Gelecek Yıllara Ait Giderler ve	10.249	16.942
Gelir Tahakkukları		
Gelecek Yıllara Ait Giderler	10.249	16.942
Gelir Tahakkukları		
Ertelenen Vergi Varlıkları	1.691	56.313
Diğer Duran Varlıklar		
CARİ OLMAYAN/DURAN VARLIKLAR TOPLAMI	8.111.503	12.556.514
AKTİF (VARLIKLAR) TOPLAMI	60.055.400	71.462.836

Çizelge 5: UNSAN A.Ş. ŞİRKETİ		
BAĞIMSIZ DENETİMDEN (GEÇMEMİŞ) 31.12.2013 TARİHLİ KAR VEYA ZARAR VE DİĞER KAPSAMLI GELİR TABLOSU		
(Tüm Tutarlar TL Olarak Gösterilmiştir)		
	Düzeltilme Öncesi	Düzeltilmiş
	2013	2013
KÂR VEYA ZARAR KISMI		
Hasılat	107.344.128	107.344.128
Satışların Maliyeti (-)	-103.273.347	-103.273.347
Brüt Kâr/Zarar	4.070.780	4.070.780
Genel Yönetim Giderleri (-)	-1.259.682	-990.692
Pazarlama Giderleri (-)	-1.554.138	-1.554.138
Araştırma ve Geliştirme Giderleri (-)		
Esas Faaliyetlerden Diğer Gelirler	1.671.719	1.675.244
Esas Faaliyetlerden Diğer Giderler (-)	-397.376	-489.246
Esas Faaliyet Kârı/Zararı	2.531.303	2.711.948
FİNANSMAN GİDERİ ÖNCESİ FAALİYET KÂRI/ZARARI	2.531.303	2.711.948
Finansman Giderleri (-)	-2.109.886	-2.846.099
SÜRDÜRÜLEN FAALİYETLER VERGİ ÖNCESİ KÂRI/ZARARI	421.417	-134.151
Dönem Vergi Gideri/Geliri	82.992	-
SÜRDÜRÜLEN FAALİYETLER DÖNEM KÂRI/ZARARI	338.425	-134.151

3.SONUÇ

Finansal tablolar, muhasebe sistemi içinde kaydedilen ve toplanan bilgilerin, belirli zaman aralıklarıyla bu bilgileri kullanacak olanlara iletilmesini sağlayarak bilgi verme işlevini yerine getirmektedir. Bu özelliği ile de işletme sonuçlarının anlaşılmasını kolaylaştırıp zaman içinde karşılaştırmalar yaparak ve kullanıcıların işletme hakkında bir yargıya varmasını sağlayacak çok önemli bir muhasebe aracıdır. Bilgi kullanıcılarının amaçlarının farklılığı ise farklı finansal tabloların düzenlenmesini gerekli kılmaktadır. Bu anlamda VUK ve TFRS/UFRS'e göre düzenlenecek finansal tablolar farklılık arz etmekte, finansal tablo kalemlerinin ilgili düzenlemelerde yer alan esaslara göre değerlemeye tabi tutulmasını gerektirmektedir.

TFRS/UFRS ile şeffaf, uluslararası piyasalardan fon toplam imkanını artıran, maliyetini azaltan, yatırım risklerini azaltan, karşılaştırılabilir bir raporlama amaçlanmıştır. TFRS/UFRS, ilke bazlı, dinamik, özün önceliği ilkesine bağlı yapısı ile işletmelere, değişen koşullarına uygun esnek bir yapı sunmaktadır. TFRS/UFRS, gerçeğe uygun değer yaklaşımına yönelik bir anlayış benimsemiş ancak tarihi maliyet esasından da kopmadan cari değere dayalı esas ile birlikte kullanılmasını öngören karma bir yapı kabul etmiştir.

TFRS/UFRS'nin değerlendirme anlayışındaki bu yaklaşımlarını; vadeli alınan ve verilen çeklerin özün önceliği gereği alacak ve borç senetleri olarak kabul edilerek reeskont ayrılmasında, senetli senetsiz tüm alacaklara reeskont ayrılmasında, hasılatın içinde yer alan vade farkının ayrıştırılarak bugünkü değer üzerinden kayıtlanmasında, ilişkili taraflardan alacak ve borçların diğer alacak ve borçlardan ayrıca değerlendirilerek raporlanması anlayışında, varlıkların değerlemesinde alternatif yöntemler sunmasında, itfaya tabi varlıkları yeniden tanımlayarak faydalı ömürlerinin işletme tarafından belirlenmesinde ve yeniden revize imkanı tanınmasında, işletmenin varlıklarda değer düşüklüğü tespit etmesi halinde karşılık ayırabilmesinde vd. görmekteyiz.

VUK'a göre ise önemli olan mali bilançoların çıkarılabilmesi için yapılacak değerlemenin kanunda düzenlenen değerlendirme esaslarına uyularak yapılmasıdır. Bu zorunluluğun nedeni, vergilemede eşitlik ve adalet

ilkelerinin ve vergi alacağıının güvence altına alınmasıdır. VUK, matrahın aşınmasını önleyecek şekilde düzenlemeler öngörmüş olup, işletmenin kararına bıraktığı hususları oldukça sınırlı tutmuştur. Alacak ve borç senetlerinde reeskont ayırmada, maliyete girecek bazı giderlerin aktifleştirme yada dönem gideri olarak dikkate almada, stok maliyetlerini tespit etmek için kullanılan yöntemler vd. konularda serbestlik tanısı da, her bir finansal tablo kalemlerinin hangi değerlendirme ölçüğü ile değerlendirileceği, değerinin hangi unsurlardan oluşacağı, değerlendirme yöntemi, amortismanın konu varlığın faydalı ömrü, yabancı paralı işlemlerde uygulanacak kuru, karşılık ayırma müessesesinin hangi şartlarda hangi iktisadi kıymetler için söz konusu olacağını vd. kesin sınırlarını büyük oranda belirlemiştir.

VUK, değerlemede tarihi maliyet esasını benimsemiş, ancak iktisadi kıymetlerin değerinin bilanço günü rayiç değerini yansıtması için yeniden değerlendirme, maliyet artış fonu vd. uygulamalara da yer vermiştir. TMS/UMS' de de yer alan enflasyon düzeltmesine ilişkin hükümlerin 01.01.2004 tarihinden itibaren yürürlüğe girmesi ile de söz konusu uygulamalara son vermiştir. Yine VUK' da uluslararası muhasebe standartları ile uyumlu finansal kiralama ile ilişkin hükümler de yer almaktadır. Bunun haricinde, VUK ve TMS/UMS'e yönelik uyumlaştırma çalışmaları Maliye Bakanlığı'nca oluşturulan bir komisyon tarafından yürütülmektedir.

Son olarak, VUK' un vergi matrahını aşınmasını önleyici kural bazlı anlayışı ile TMS/UMS (TFRS/IFRS)'nin işletmeye esnek hareket imkanı sağlayan ilke bazlı yaklaşımı arasında farklılıklar mevcut olmakla birlikte, yeni TTK taslağının yasallaşmasıyla da yapılması gereklilik arz edecek uyumlaştırmaya yönelik düzenlemelerin, işletmeler ve bilgi kullanıcıları için söz konusu olan kargaşaya son vereceğini söyleyebiliriz.

KAYNAKLAR

- Akdoğan,N ve Ateş, K.** (2010), 500 Konuda Vergi ve Muhasebe Uygulamaları Rehberi,Maliye ve Hukuk Yayınları, İstanbul.
- Basık,F.Orkon,Kaya İ.Yanık, S.**(2006),Maliyet Muhasebesi Çözümlü Uygulamalar ve Test Soruları, Ankara, Nobel Yayın Dağıtım.
- Batirel,Ö.** (1974),Teoride ve Türk Vergi Sisteminde Değerleme, İstanbul
- Bıyık,R.Kıratlıoğlu,A.**(2000) Vergi Teşvikleri ve Korumaları Maliye Hesap Uzmanları Derneği,Mart 2000.
- Bulutoğlu, K.** (1979),Türk Vergi Sistemi,6.Kısım,1. Cilt, Ankara
- Ceyhan, B.**Vergi Muhasebesi Yönünden Değerleme, Memleket Matbaası, İzmir
- Büyükmirza, H.K.** (2009),Maliyet ve Yönetim Muhasebesi,14. Baskı, Gazi Kitabevi
- Durmuş, A.H.**Envanterde Değerleme ve Muhasebe İşlemleri, İİTİA Yayınlar İstanbul
- Kızılot, Ş.** Vergi Kanunu ve Uygulaması, Yaklaşım Yayınları, Ankara
- Metin,K.,Yalçın,H.**İşletmeye Dahil İktisadi Kıymetleri Değerleme, Kılavuz Yayınları,İstanbul.
- Örten,R.H.Karapınar A.**TMS-TFRS- Türkiye Muhasebe-Finansal Raporlama Standartları,Gazi Kitabevi 2. Baskı
- Toroslu,M.Vefa,** Türkiye Muhasebe Standartlarında Hasılat-Maliyet, İlişkisi, Adalet Yayınları, Ankara Makaleler
- Ağdemir, S.** (2008) Vergi Usul Kanunu ve Türkiye Muhasebe Standartlarına (TMS 2) Göre İşletmelerde Emtianın Değerlemesi, Yaklaşım Dergisi, Mart 2008,Sayı:183
- Akbulut, Y.** (2008), Vergi Usul Kanunundaki Değerleme Hükümlerinin Türkiye Finansal Raporlama Standartları Kapsamında Değerlendirilmesi, Muhasebe Uygulamaları ve Vergi Mevzuatı Sempozyumu, Bildiriler Kitabı, Ankara, Mart 2008
- Şensoy, N.** “Değerleme Esaslarında Eğilim ve Etkileşimler”, Türkiye XXII.Muhasebe Eğitimi Sempozyumu,Gazi Üniversitesi İİBF, 21-25 Mayıs 2003, s.16-21
- Akdoğan, N. Sevilengül, O.** Tek Düzen Muhasebe Sistemi Uygulaması,12. Baskı, Gazi Kitabevi
- Alptürk, E.** Stokların Vergisel Boyutu, Yaklaşım Dergisi, Sayı 123.
- Bayazıtlı, E. Çelik O. Üstündağ S.**Türkiye Muhasebe Standartlarına Genel Bakış, Ankara Tesmer Yayınları
- Demir, Ş.** Muhasebe ve vergi Uygulamaları Dergisi, ASMMMO Yayını, Cilt 3, Sayı3
- Demir, V.** TMS Kapsamında Finansal Araçlar ve Vergi Uygulamalarının Karşılaştırılması, ASMMMO Bildiri Kitabı
- Kızılot, Ş.** Dönem Sonunda Alacak ve Borç Senetlerine İlişkin Reeskont Uygulaması, Yaklaşım, Sayı: 26
- Seviğ, V.** Doğrusöz B., Bankada Hesapta Tutulan Yabancı Para Döviz Kuru ile

Değerlenir, 26.03.2008 Tarihli Referans Gazetesi

Seviğ, V. Dönem Sonunda Mevcut Stoklara Giderlerden ve Kur Farklarından Pay Verilmesi, Yaklaşım Dergisi, Sayı 12.

Türker, İ. İAS/TMS 2 Stoklar Standardına ve Türk Vergi Sitemine Göre Stokların Değerlemesi, Muhasebe Denetime Bakış, Sayı:30

Kanunlar, Genel Tebliğler, Sirküler :

Gelir Vergisi Kanunu

Gelir Vergisi 76 Sayılı sirküler

Gelir Vergisi 217 Sıra No.lu Genel Tebliği

Gelir Vergisi 138 Sıra No.lu Genel Tebliği

Kurumlar Vergisi Kanunu

Kurumlar Vergisi İç Genelgesi (2002/2 Sayılı)

Muhasebe Sistemi 1 Sıra No.lu Uygulama Genel Tebliği,

Türk Ticaret Kanunu

Vergi Usul Kanunu

Vergi Usul Kanunu 163 Sıra No.lu Genel Tebliği

Vergi Usul Kanunu 333 Sıra No.lu Genel Tebliği

Vergi Usul Kanunu 173 Sıra No.lu Genel Tebliği

Vergi Usul Kanunu 365 Sıra No.lu Genel Tebliği

Vergi Usul Kanunu 130 Sıra No.lu Genel Tebliği

Vergi Usul Kanunu 390 Sıra No.lu Genel Tebliği

Vergi Usul Kanunu 344 Sıra No.lu Genel Tebliği

Katma Değer Vergisi Kanunu

Emlak Vergisi Kanunu

Özelgeler

Maliye Bakanlığı'nın 12.04.1978 Tarih ve 27576 sayılı özelgesi

Maliye Bakanlığı'nın 02.08.2002 Tarih ve 33407 sayılı özelgesi

Maliye Bakanlığı'nın 18.06.2007 Tarih ve 54853 sayılı özelgesi

Muhasebe ve Finansal Raporlama Standartları

Türkiye Muhasebe Standartları

Türkiye Finansal Raporlama Standartları



YUNUS SANSAR – İstanbul (1988)

Adres : Kazım Karabekir Mah. 1043 Sok. No:1/10 Esenler/İSTANBUL

Gsm : (539) 946 30 70

E-mail : sansar_yunus_88@hotmail.com

Web :

Askerlik Durumu: Yapıldı (2011)

Kariyer Hedefim:

Lisans eğitimim ve çalışma hayatım süresince edindiğim bilgi ve becerilerimi, Muhasebe ve Denetim yüksek lisans programında edindiğim bilgi ve birikimle geliştirerek hizmet edeceğim kurumlara, edindiğim bilgi birikimi ile olumlu yönde katkılarda bulunup Muhasebe,Vergi ve Denetimin tüm süreçlerinde etkili olmak.

Eğitim:

Yüksek Lisans: İstanbul Aydın Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Muhasebe ve Denetim Tezli YL(2012)

Lisans: Anadolu Üniversitesi İşletme Fakültesi (2010) (100/72)

Lise: Şehremini Lisesi (2005)

İlköğretim: Hasip Dinçsoy İlköğretim Okulu (2002)

Katıldığım Eğitim ve Seminerler:

İSMMMO (İstanbul Serbest Muhasebeci ve Mali Müşavirler Odası) Yeni TTK semineri,Dönemsonu işlemler Semineri ,İş Sağlığı ve Güvenliği Seminer ve TESMER SMMM Staja başlama eğitimi.

İş/Staj Deneyimlerim:

- 1) Başarı YMM –Denetçi Yrd. (2008-2009)
- 2) Smb Grup –Muhasebe Uzmanı (2009-2013)
- 3) Turkcell İletişim Hizmetleri A.Ş.-Vergi Uzmanı (2013-)

Projeler:

1. Tms 2 Stoklar standardı ile Maliyet muhasebesinin karşılaştırılması konulu makale çalışması
2. Yabancı Paralı Finansal Tabloların Çevrilmesi Hakkında Makale Çalışması
3. Vergi Usul Kanunu İle Türkiye Muhasebe Standartları Açısından Değerleme Esaslarının Karşılaştırılması ve Uygulama Örneği

Yabancı Dil:

İngilizce: Okuma: orta, Yazma: orta, Anlama: az

İlgi Alanlarım:

Ekonomi - Finans

Kişisel Gelişim (NLP)