

T.C.
İSTANBUL AYDIN ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ



**MALİ KÂRDAN TİCARİ KÂRA GEÇİŞ UYGULAMASINDA
KAYIT VE RAPORLAMA DÜZENİ**

YÜKSEK LİSANS TEZİ

Kenan YÜCEL

**Muhasebe ve Finans Yönetimi Ana Bilim Dalı
Muhasebe ve Denetimi Bilim Dalı**

TEZ DANIŞMANI

Doç. Dr. Abdullah Kadir DABBAĞOĞLU

HAZİRAN 2016

**T.C.
İSTANBUL AYDIN ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ**



**MALİ KÂRDAN TİCARİ KÂRA GEÇİŞ UYGULAMASINDA
KAYIT VE RAPORLAMA DÜZENİ**

YÜKSEK LİSANS TEZİ

Kenan YÜCEL

(Y1312.070001)

Muhasebe ve Finans Yönetimi Ana Bilim Dalı

Muhasebe ve Denetimi Bilim Dalı

TEZ DANIŞMANI

Doç. Dr. Abdullah Kadir DABBAĞOĞLU

HAZİRAN 2016



T.C.
İSTANBUL AYDIN ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ MÜDÜRLÜĞÜ

Yüksek Lisans Tez Onay Belgesi

Enstitümüz Muhasebe ve Finans Yönetimi Ana Bilim Dalı Muhasebe ve Denetimi Tezli Yüksek Lisans Programı Y1312.070001 numaralı öğrencisi **Kenan YÜCEL**'in "MALİ KÂRDAN TİCARİ KÂRA GEÇİŞ UYGULAMASINDA KAYIT VE RAPORLAMA DÜZENİ" adlı tez çalışması Enstitümüz Yönetim Kurulunun 20.05.2016 tarih ve 2016/10 sayılı kararıyla oluşturulan jüri tarafından **ONAYLANMIŞ** ile Tezli Yüksek Lisans tezi olarak **KABUL** edilmiştir.

Öğretim Üyesi Adı Soyadı

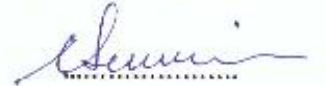
İmzası

Tez Savunma Tarihi :01/06/2016

1)Tez Danışmanı: Doç. Dr. Abdullah Kadir DABBAĞOĞLU



2) Jüri Üyesi : Yrd. Doç. Dr. Nurhan TALEBİ



3) Jüri Üyesi : Yrd. Doç. Dr. Deniz Günay DURSUN



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

Yemin Metni

Yüksek lisans tezi olarak sunduğum “MALİ KÂRDAN TİCARİ KÂRA GEÇİŞ UYGULAMASINDA KAYIT VE RAPORLAMA DÜZENİ” adlı çalışmamın, 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. (.../.../2016)

Aday/İmza

KENAN YÜCEL

ÖNSÖZ

Bu çalışmanın amacı, VUK hükümleri uyarınca hazırlanmış finansal tabloların, TMS/TFRS' ye göre yeniden düzenlenmesidir. Çalışma alanı oldukça geniş ve kapsamlı olduğu için çalışmamı tezin bütünleşliğini ve sistematliğini bozmadan temel finansal tablo kalemlerini ele alarak anlatamaya çalıştım. Daha çok finansal tablo kalemlerinde “ertelenmiş vergi varlığı” ve “ertelenmiş vergi yükümlülüğü” yaratacak hesap kalemleri ele alınmıştır.

Bu tezin hazırlanmasında konunun seçiminden itibaren bilgi ve deneyimlerini benimle paylaşan, sorunların çözümünde yardımlarını esirgemeyen tez danışmanım sayın Doç. Dr. A. Kadir Dabbağoğlun'a çok teşekkür ederim.

Haziran 2016

Kenan Yücel

(Serbest Muhasebeci Mali Müşavir)

İÇİNDEKİLER

Sayfa

| | |
|---|-------------|
| ÖNSÖZ | viii |
| İÇİNDEKİLER | X |
| KISALTMALAR | Xiii |
| ÇİZELGE LİSTESİ | XV |
| ÖZET | XVII |
| ABSTRACT | XIX |
| 1. GİRİŞ | 1 |
| 2. FİNANSAL TABLOLAR İLE İLGİLİ GENEL BİLGİLER | 3 |
| 2.1. Finansal Tablo Kavramı | 3 |
| 2.2. Finansal Tabloların Amacı | 3 |
| 2.3. Finansal Tabloların Niteliksel Özellikleri | 3 |
| 3. MUHASEBE STANDARTLARI KAPSAMINDA FİNANSAL TABLOLARIN SUNULUŞU VE TEMEL İLKELERİ | 7 |
| 3.1. TMS 1 Finansal Tabloların Sunuluşu | 7 |
| 3.1.1. Standardın amacı | 7 |
| 3.1.2. Standardın kapsamı | 7 |
| 3.1.3. Standart kapsamında düzenlenecek finansal tablolar ve finansal tablolar ile ilgili temel ilkeler | 8 |
| 3.1.3.1. Finansal durum tablosu (bilanço)..... | 12 |
| 3.1.3.2. Kapsamlı gelir tablosu | 13 |
| 3.1.3.3. Özkaynaklar değişim tablosu | 15 |
| 3.1.3.4. Nakit akış tablosu | 15 |
| 3.1.3.5. Finansal tablo açıklamaları (Dipnotlar) | 16 |
| 4. VUK AÇISINDAN DEĞERLEME ÖLÇÜLERİ VE DEĞERLEMENİN AMACI | 18 |
| 4.1. VUK Açısından Değerleme Kavramı ile Değerlemenin Amacı ve Önemi | 18 |
| 4.2. VUK Kapsamında Değerleme Günü..... | 18 |
| 4.3. Vergi Usul Kanuna Göre Değerleme Ölçüleri | 18 |
| 4.3.1. Maliyet bedeli ile değerlendirme | 19 |
| 4.3.2. Borsa rayici ile değerlendirme | 19 |
| 4.3.3. Tasarruf değeri | 20 |
| 4.3.4. Mukayyet değeri | 20 |
| 4.3.5. İtibari değer | 20 |
| 4.3.6. Rayiç bedel | 21 |
| 4.3.7. Emsal bedel ve emsal ücret | 21 |
| 5. TMS/TFRS DEĞERLEME ÖLÇÜM ESASLARI | 22 |
| 5.1. Gerçeğe Uygun İle Değerleme Yöntemi..... | 22 |
| 5.2. Tarihi Maliyet..... | 23 |
| 5.3. Cari Maliyet (Yenileme Maliyeti)..... | 23 |
| 5.4. Gerçekleşebilir Değer ve Net Gerçekleşebilir Değer | 24 |
| 5.5. Bugünkü Değer | 24 |

| | |
|--|-----------|
| 5.6. Kullanım Değeri..... | 25 |
| 5.7. Geri Kazanılabilir Değer | 26 |
| 6. MALİ KÂR VE TİCARİ KÂR KAVARMLARI..... | 27 |
| 6.1. Zamanlama Farkları | 27 |
| 6.1.1. Sürekli farklar..... | 28 |
| 6.1.2. Geçici farklar..... | 28 |
| 6.2. Ertelenmiş Vergi | 30 |
| 6.3. Ertelenmiş Vergi Varlık ve Yükümlülüklerini Muhasebeleştirme | 30 |
| 7. VUK- TMS/TFRS KAPSAMINDA HAZIR DEĞERLERİN DEĞERLENMESİ..... | 32 |
| 7.1. VUK Kapsamında Kasa Hesabının Değerlemesi..... | 32 |
| 7.2. TMS/ TFRS Kapsamında Kasa Hesabının Değerlemesi | 33 |
| 7.3. VUK Kapsamında Banka Hesabının Değerlemesi | 34 |
| 7.4. TMS/ TFRS Kapsamında Banka Hesaplarının Değerlemesi | 34 |
| 7.5. VUK Kapsamında Alınan ve Verilen Çeklerin Değerlemesi | 36 |
| 7.6. TMS/TFRS Kapsamında Alınan ve Verilen Çeklerin Değerlemesi | 36 |
| 8. VUK –TMS/TFRS KAPSAMINDA MENKUL KIYMETLERİN DEĞERLEMESİ..... | 38 |
| 8.1. VUK Kapsamında Menkul Kıymetlerin Değerlemesi | 38 |
| 8.2. TMS/TFRS Kapsamında Finansal Varlıklar ve Değerlemesi..... | 39 |
| 8.3. VUK Kapsamında Hisse Senetleri Değerlemesi..... | 45 |
| 8.4. TMS/TFRS Kapsamında Hisse Senetlerinin Değerlemesi | 45 |
| 8.5. VUK Kapsamında Tahvillerin Değerlemesi | 46 |
| 8.6. TMS/TFRS Kapsamında Tahvillerin Değerlemesi..... | 46 |
| 9. VUK- TMS/TFRS KAPSAMINDA ALACAK VE BORÇLARIN DEĞERLEMESİ..... | 48 |
| 9.1. VUK Kapsamında Ticari Alacakların Değerlemesi..... | 48 |
| 9.2. TMS/TFRS Kapsamında Ticari Alacakların Değerlemesi | 49 |
| 9.3. VUK Kapsamında Şüpheli Alacaklar | 51 |
| 9.4. TMS/TFRS Kapsamında Şüpheli Alacaklar | 51 |
| 9.5. VUK Kapsamında Ticari Borçların Değerlemesi | 54 |
| 9.6. TMS/TFRS Kapsamında Ticari Borçların Değerlemesi..... | 55 |
| 10. VUK- TMS/TFRS KAPSAMINDA STOKLARIN DEĞERLEMESİ | 58 |
| 10.1. VUK Kapsamında Stokların Değerlemesi | 58 |
| 10.2. TMS/TFRS Kapsamında Stokların Değerlemesi | 58 |
| 10.3. VUK Kapsamında Stoklarda Değer Düşüklüğü | 60 |
| 10.4. TMS/TFRS Kapsamında Stok Değer Düşüklüğü | 61 |
| 11. VUK-TMS/TFRS KAPSAMINDA MADDİ DURAN VARLIKLARIN DEĞERLEMESİ..... | 63 |
| 11.1. VUK Kapsamında Duran Varlıkların Değerlemesi | 63 |
| 11.2. VUK Kapsamında Maddi Duran Varlıklarda Amortisman | 64 |
| 11.3. TMS/TFRS Kapsamında Maddi Duran Varlıkların Değerlemesi..... | 65 |
| 11.4. TMS/TFRS Kapsamında Maddi Duran Varlıklarda Amortisman | 68 |
| 11.5. VUK Kapsamında Maddi Duran Varlıklarda Değer Düşüklüğü | 73 |
| 11.6. TMS/TFRS Kapsamında Maddi Duran Varlıklarda Değer Düşüklüğü..... | 73 |
| 12.VUK-TMS/TFRS KAPSAMINDA ÇIKARILMIŞ TAHVİL/BONO VE BANKA KREDİLERİNİN DEĞERLEMESİ | 76 |
| 12.1. VUK Kapsamında Banka Kredilerinin Değerlemesi..... | 76 |
| 12.1.1. Emtia Alımı için kullanılan banka kredileri | 76 |
| 12.1.2. Sabit kıymet edinimini için kullanılan banka kredileri..... | 77 |
| 12.2. TMS/TFRS Kapsamında Banka Kredilerinin Değerlemesi..... | 77 |

| | |
|--|------------|
| 12.3. VUK Kapsamında Çıkarılmış Tahvillerin/Bonoların Değerlemesi | 78 |
| 12.4. TMS/TFRS Kapsamında Çıkarılmış Tahvil/Bonoların Değerlemesi | 80 |
| 13. VUK- TMS/TFRS KAPSAMINDA KIDEM TAZMİNATI KARŞILIĞININ DEĞERLEMESİ | 81 |
| 13.1. VUK Kapsamında Kıdem Tazminatı | 81 |
| 13.2. TMS/TFRS Kapsamında Kıdem Tazminatı | 82 |
| 14. UYGULAMA ÇALIŞMASI | 84 |
| KASIM – ARALIK 2015 DÖNEMİNDE GERÇEKLEŞEN İŞLEMLERİ | 84 |
| 15. SONUÇ | 96 |
| KAYNAKLAR | 98 |
| ÖZGEÇMİŞ | 104 |

KISALTMALAR

| | |
|--------------|---|
| TMS | : Türkiye Muhasebe Standartları |
| TFRS | : Türkiye Finansal Raporlama Standartları |
| VUK | : Vergi Usul Kanunu |
| LİBOR | : Londra Bankalar Arası Faiz Oranı |
| UR | : Uygulama Rehberi |
| M | : Madde |
| UFRS | : Uluslar arası Finansal Raporlama Standartları |
| TTK | : Türk Ticaret Kanunu |
| KKEG | : Kanunen Kabul Edilmeyen Gider |
| GVK | : Gelir Vergisi Kanunu |
| KVK | : Kurumlar Vergisi Kanunu |
| KDVK | : Katma Değer Vergisi Kanunu |
| IFAC | : Uluslararası Muhasebe Standartları Komitesi |
| TMSK | : Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu |
| UDS | : Uluslararası Denetim Standartları |
| TDS | : Türkiye Denetim Standartları |
| MSUGT | : Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği |
| KÇ | : Kavramsal Çerçeve |
| SPK | : Sermaye Piyasası Kanunu |
| ÖTV | : Özel Tüketim Vergileri |

ÇİZELGE LİSTESİ

SAYFA

| | |
|--|----|
| Çizelge 8. 1:TMS 39' a Göre Finansal Varlıkların Değerleme ve Ölçme Yaklaşımı | 44 |
| Çizelge 11. 1:Amortisman Ayırma Şartlarındaki Farklar..... | 70 |
| Çizelge 11. 2:Amortisman Tabi Tutulacak Bedelin Tespiti | 71 |
| Çizelge 11. 3:Amortisman Oran ve Süre Farklıları | 71 |
| Çizelge 11. 4:Kıst Amortisman Tutarının Hesaplanmasında Farklılıklar | 72 |
| Çizelge 11. 5:Amortisman Uygulamasında Farklılıklar | 72 |
| Çizelge 11. 6:Yeniden Değerleme Yöntemine Göre Değer Düşüklüğü Tespiti..... | 75 |
| Çizelge 14.1:VUK ve TMS/TFRS Karşılaştırmalı Finansal Durum Tablosu (Bilanço) | 94 |
| Çizelge 14. 2: VUK ve TMS/TFRS Karşılaştırmalı Gelir Tablosu..... | 95 |

MALİ KÂRDAN TİCARİ KÂRA GEÇİŞ UYGULAMASINDA KAYIT VE RAPORLAMA DÜZENİ

ÖZET

Küreselleşme ile işletmeler tarafından hazırlanmış olan finansal tabloların tüm finansal tablo kullanıcıları için ortak bir anlam ifade etmesinin önemi her geçen gün biraz daha artmaktadır. Dolayısıyla finansal raporlamanın birliğini sağlamak amacıyla “Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu” tarafından yayınlanmış olan finansal raporlama standartları, birçok ülke tarafından benimsenmiş ve uygulanmaktadır. Ülkemiz açısından baktığımızda gerek Avrupa Birliği Kriterlerine uyum için olsun, gerekse de uluslararası anlamda finansal raporlama birliğini sağlamak amacıyla olsun bu standartlar “Türkiye Muhasebe Standartları” adı altında Türkçe’ye çevrilerek yürürlüğe konmuştur. Şuan ülkemizde belli büyüklükteki şirketlerin kullanmakta olduğu bu standartlar, önümüzdeki yıllar da bütün işletmeler tarafından kullanılacağını ön görmekteyiz.

Ülkemizde TMS/IFRS standartları ile benimsenmiş olan finansal raporlama sistemi arasında önemli farklılıklar mevcuttur. Ülkemiz vergi mevzuatına göre hazırlanmış olan finansal tablolar, TMS/IFRS kapsamında yeniden hazırlandığı zaman her iki uygulama açısından çok farklı sonuçlar ortaya çıkmaktadır. Vergi yasalarına göre hazırlanmış finansal tablolar vergi etkisini ön plana çıkarırken TMS/IFRS hükümlerince hazırlanan finansal tablolar işletmenin gerçek finansal durumunu ve finansal yapısını sunmayı ön planda tutmuştur.

Bu çalışmanın amacı, ticari kâr ile mali kâr farkının nasıl oluştuğunu açıklamaktır. VUK ve TMS/IFRS uygulamaları açısından incelenen finansal tablo kalemleri her iki uygulama için ayrı başlıklar altında ele alınarak gerekli olan açıklamalar yapılmıştır. Son bölümde uygulama çalışması yapılarak VUK ve TMS/IFRS farklılıklarını gösteren bilanço ve gelir tablosu hazırlanarak konunun pekiştirilmesi amaçlanmıştır.

Anahtar Kelimeler: *Türkiye Muhasebe Standartları, Değerleme, Değerleme Yöntemleri, Ertelenmiş Vergi, Ticari Kâr ve Mali Kâr, Vergi Usul Kanunu, Raporlama*

REGISTRATION AND REPORTING SYSTEM FOR CHANGEOVER PRACTICE FROM THE FINANCIAL PROFIT TO THE TRADING PROFIT

ABSTRACT

The importance of expressing a mutual sense of globalization and financial statement prepared by enterprises is increasing some more for all financial statement users day by day. Therefore, the financial reporting standards published by “International Accounting Standards Board” in order to secure uniformity of the financial reporting have been adopted and performed by the many countries. When we look from the viewpoint of our country, these standards have been entered into force by translating to Turkish under the name of “Turkey Accounting Standards” with purpose of either conformity with The European Union Criteria or internationally securing uniformity of the financial reporting. We predict that these standards used by certain-sized companies in our country at present will be used by all enterprises in the upcoming years.

There are significant differences between the adopted financial reporting system and TMS/IFRS standards in our country. When the financial statements prepared in accordance with tax legislation of our country are prepared again within the scope of TMS/IFRS, very different results arise in the sense of both practices. While the financial statements prepared in accordance with tax law bring tax effects into the forefront, the financial statements prepared in accordance with the provisions of TMS/IFRS prioritize to present the actual financial condition and financial structure of enterprise.

The purpose of this study is to explain how the difference between the trading profit and financial profit occurs. The financial statement items examined in terms of VUK and TMS/IFRS practices have been examined under the different titles for both practices and necessary statements have been made. The consolidation of the subject has been aimed by preparing the balance sheet and income statement showing the differences between VUK and TMS/IFRS making the application study in the final section.

Keywords: *Turkey Accounting Standards, Valuation, Valuation Methods, Deferred Tax, Trading Profit and Financial Profit, Tax Procedure Law, Reporting*

1. GİRİŞ

Ekonominin küreselleşmesi ile birlikte ülkeler arası sermaye akışı ve yatırım alanları genişlemiştir. Bu durum, çok uluslu şirketlerin doğmasına neden olmuştur. Şirketler, yabancı ülkelere; düşük işgücü, enerji, finansman maliyetlerinden, hammadde kaynağına yakınlık vb. gibi avantajlardan faydalanmak için doğrudan yatırım yapmaktadırlar. Ekonomik yatırımların bu kadar çok iç içe girmesi sonucunda, işletmeler tarafından hazırlanan finansal tabloların doğru ve güvenilir olmasının önemi daha da çok artmıştır. Ülkeler arası finansal birliğin sağlanması için Uluslar arası Muhasebe Standartları Komitesi'nce (IFAC) "Uluslararası Muhasebe Standartları" hazırlanmış ve birçok ülke tarafından kullanılması öngörülmüştür. Türkiye de bu standartları, uluslararası düzeyde ortak bir uyum oluşturmak amacıyla uygulamaya başlamıştır. Ülkemizde uluslararası düzeyde muhasebe uygulamalarında birliği sağlamak amacıyla Türkiye Muhasebe Standartları Kurumu (TMSK) kurulmuştur. TMSK yayınlanan raporlama standartlarını (Uluslararası Finansal Raporlama Standartları ve Uluslararası Muhasebe Standartları) Türkçeye çevirerek işletmelerin TMS/IFRS hükümlerini muhasebe uygulamalarında kullanımı ile tek düzeliği sağlamayı hedeflemiştir.

Muhasebe kavramı: işletmelerin varlık ve kaynaklarının hareketlerini, kayıt, sınıflandırma, özetleme, analiz etme ve yorumlama suretiyle ilgili kişi ve kurumların bilgilerine sunan bir bilgi sistemidir. Muhasebe sistemi tarafından yaratılan bu bilgilerin, herkes açısından aynı anlamı ifade etmesi için, ülke vergi mevzuatına ve muhasebe sistemine göre hazırlanmış finansal tabloların, TMS/IFRS hükümlerine göre düzenlenmesi işletmeler için artık bir zorunluluk olmuştur. 6102 sayılı TTK ile bu zorunluluk ticari işletmeler için yasal bir statü kazanmıştır.

TMS/IFRS ile VUK' un değerlendirme hükümleri bir birinden farklı olduğu için, VUK'a göre hazırlanmış finansal tablolar raporlanan (mali kâr) ile TMS/IFRS hükümlerine göre hazırlanmış finansal tablolar da raporlanan (ticari kâr) farkı ortaya çıkmaktadır. Bu değerlendirme farkları sonucunda oluşan farklılık "Mali Kâr" ve "Ticari Kâr" kavramını ortaya çıkarıyor.

Bu çalışmanın esas amacı, VUK hukmlerine göre hazırlanmış finansal tabloların TMS/TFRS hukmlerini dikkate alarak yeniden düzenlenmesi, raporlanması ve sunulmasıdır. Yeniden düzenleme sonucu ortaya çıkan fark, “Ertelenmiş Vergi Varlığı” veya “Ertelenmiş Vergi Yükümlülüğü” doğurmaktadır. Türk vergi sistemi ile TMS düzenlemeleri arasındaki oluşan bu vergi farkı, “Ertelenmiş Vergi” kavramını ortaya çıkarmaktadır. Çalışmanın beşinci bölümünde bu konu detaylı bir şekilde incelenmiştir.

Çalışmanın amacına ulaşması için Birinci bölümden dördüncü bölüme kadar ülkemizde uygulanan muhasebe sisteminin finansal raporlamaya ilişkin temel unsurları ve VUK hukmlerine göre ölüm yöntemleri açıklandıktan sonra, TMS/TFRS uyarınca finansal tablo kalemlerinin taşması gereken temel niteliksel özellikleri, hangi koşullarda kayıtlarının yapılacağı açıklanmış ve TMS/TFRS uyarınca şirketlerin bir hesap döneminde hazırlamak zorunda olduğu temel finansal tabloların sunuluruşu, finansal raporlamaya ilişkin temel unsurları ve ölüm esasları açıklanmıştır.

Çalışmamızın son bölümünde tez kapsamında incelenmiş olan hesap kalemleri için uygulama çalışması yapılarak, Bilanço ve Gelir Tablosunda VUK-TMS/TFRS farklılıkları sonucu “Ticari Kr” ve “Mali Kr” olarak ayrı başlıklar altında sunulmuştur.

2. FİNANSAL TABLOLAR İLE İLGİLİ GENEL BİLGİLER

2.1. Finansal Tablo Kavramı

Finansal tablo kavramını ortaya koymak için muhasebenin tanımını hatırlamak gerekir. Muhasebe, işletmelerin yapmış olduğu mali verilere dayalı olayları kayıt altına alan, sınıflandıran, özetleyen ve sonuçlarını finansal bilgi kullanıcılarına raporlayan bir bilgi sistemidir diyebiliriz.

Yukarıdaki tanımdan anlaşılacağı üzere, finansal nitelikteki olayların muhasebeleştirilerek mali tablolarda sunulması ve raporlanması finansal tablo kavramını doğurmaktadır. (Akdoğan ve Tenker 2010)

2.2. Finansal Tabloların Amacı

Finansal tabloların amacı, 16.01.2005 tarihinde 25702 sayılı resmi gazetede yayınlanan. “Finansal Tabloların Sunuluşuna İlişkin Türkiye Muhasebe Standardı” TMS 1 de şu şekilde açıklanmıştır: Finansal tabloların amacı, işletmenin finansal yapısı, finansal performansı ve mali yapısındaki değişiklikler hakkında geniş bir kullanıcı kitlesine alacakları ekonomik kararlarda faydalı olacak bilgiler sunmaktır. Ayrıca finansal veriler, işletme tarafından yaratılmış kaynakların yöneticiler tarafından ne ölçü de verimli kullandıklarını da gösterir.

2.3. Finansal Tabloların Niteliksel Özellikleri

İşletmelerin yapmış olduğu ekonomik faaliyetler sonucunda sağlanan varlıklar ile doğan yükümlülüklerin, ilgililere sunulmasında finansal araç olarak kullanılan mali durum tabloları, normal olarak işletmenin, sonraki faaliyet dönemlerinde de faaliyetlerini sürdüreceği (süreklilik) varsayımına dayanarak ve muhasebenin tahakkuk esasına göre hazırlanırlar. Finansal tablolarda sunulan bilgilerin, finansal tablo kullanıcıları için yararlı ve anlaşılabilir olabilmesi bazı özellikleri taşımasına bağlıdır. Mali tablolarda sunulan bilgilerin, öncelikle ispat edilebilir, tarafsız, mali nitelikteki bilgiyi doğru bir şekilde gösterim özelliklerini taşıyarak karşılaştırılabilir ve güvenilir olması gerekir. (Akdoğan ve Tenker 2010)

Diğer yandan finansal bilgilerin verilecek kararlarda faydalı olabilmesi için, bilginin uygun olması ve verilecek kararla bağlantılı olması gerekir. Bunun içinde; bilginin, değerinin güvenilir ve tahmin edilebilir olması için zamanında sunulması gereklidir. Ayrıca finansal tablolarda sunulan bilgiler, karşılaştırılabilir niteliğe ve önemliliğe sahip olması gerekir. Ancak bu özellikleri taşıyan bilgiler finansal tablo kullanıcıları için yararlı olabilir. (Akdoğan ve Tenker 2010)

Finansal tabloların niteliksel özellikleri 16.01.2005 tarihinde 25702 sayılı resmi gazetede yayınlanan Finansal Tabloların Hazırlama ve Sunulma Esaslarına İlişkin Kavramsal Çerçeve de aşağıdaki gibi yayınlanmıştır. Temel niteliksel özellikler; anlaşılabilirlik, ihtiyaca uygunluk, güvenilirlik, karşılaştırılabilirliktir ve zamanında sunumdur. Bu temel niteliksel özelliklerin altında diğer taşınması gereken niteliksel özelliklerde de açıklanmıştır.

a) Anlaşılabilirlik

Finansal tablolarda yer alan bilgilerin sahip olması gereken önemli bir özellik ilgilileri (yatırımcılar, yöneticiler, kredi verenler ve diğer kullanıcılar) tarafından tam olarak anlaşılabilir olmalarıdır. Bu konuda kullanıcıların işletmenin iş kolu ve ekonomik koşulları hakkında bilgi sahibi olduğu, muhasebe sisteminde üretilen bilgileri anladığı, bu bilgileri makul bir seviyede de inceleyip yorumlayabildiği varsayılır. Bu sebeple mali nitelikteki bilgiler, ilgililerin anlayabileceği ve yorumlayabileceği bir şekilde sunulmalıdır.

b) İhtiyaca Uygunluk ve Önemlilik

Mali verilerden elde edilen bilginin yararlı olabilmesi için; bilgilerin, finansal bilgi kullanıcıları tarafından karar almaları sırasındaki ihtiyaçlarına uygun ve amaçlarıyla ilişkili olması gerekir.

Finansal tabloların en önemli temel özelliklerinden bir tanesi, ihtiyaca uygun olmasıdır. İhtiyaca uygun olma özeliği; finansal verileri değerlendirerek ekonomik kararlar verecek olan ilgililere faydalı olabilecek mali raporlama ve değerlendirme yöntemlerinin belirlenmesine yardımcı olmasıdır. (Akdoğan ve Tenker 2010) İşletmenin sahip olduğu varlıkların yapısı ve tutarı, işletmenin geçmiş, gelecek ve şimdiki durumu hakkında karar alırken değerli bilgiler sunar. Ayrıca bu bilgiler, işletmenin ortaya çıkacak fırsatlarda yararlanabilme kabiliyetini veya aksi bir

durumda işletmenin bu koşullara nasıl cevap vereceği hakkında tahminde bulunmaya yardımcı olacak bilgiler sunar.

Bir bilginin finansal tablo kullanıcılarının kararlarını etkiliyorsa, bu bilginin önemli olduğunu gösterir.

c) Güvenilirlik

Finansal tablolardan elde edilen bilgilerin yararlı olabilmesi için, bu bilgilerin güvenilir olması gerekir. Hata ve önyargıdan makul seviyede arınmış ve temsil etmeyi amaçladıkları şeye sadık kalarak temsil eden bilgi güvenilir bilgidir. Güvenirlilik, bir bilginin özün önceliği kavramı gereği olayı temsilde doğruluk, (doğru bir şekilde sunum) kanıtlanabilirlik ve tarafsızlık özelliklerini taşıması ve ihtiyatlılık ilkesine uyum ile söz konusu olur. (Akdoğan ve Tenker 2010)

Bilginin güvenilir olabilmesi için açıklamış olduğu veya açıklamayı amaçladığı bilgilerin doğru bir şekilde gösterilmesi gerekir. Ayrıca bilgiler tarafsız bir şekilde sunulmalıdır. Yani her hangi bir ön yargı taşımamaları gerekir.

d) Karşılaştırılabilirlik

Bilgilerin kullanıcılara fayda sağlayabilmesi için finansal tabloların karşılaştırılabilir özeliğe sahip olması gerekir. Bu özellik finansal bilgi kullanıcılarının, şirketin belli bir tarih dilimindeki mali durumunu ve faaliyetlerindeki değişimleri anlayabilmeleri ve takip edebilmeleri için önemlidir. Finansal tablo kullanıcıları ilgilendiği işletme ile başka işletmelerin finansal olaylarını karşılaştırarak bunların kendine has olan finansal durumlarını, faaliyet sonuçlarını ve finansal durumlarındaki değişimleri değerlendirebilme imkânına sahip olmasını sağlar.

Karşılaştırılabilir olmanın önemli özelliklerinden bir tanesi, mali tabloların hazırlanmasında uygulanan muhasebe politikaları, bu politikalarda yapılan değişiklikler ve bu değişikliklerin etkileri hakkında dönemler itibariyle karşılaştırmalar yaparak bilgi sağlamalarıdır.

e) Zamanında Sunum

Zamanında sunum, bilginin karar verenler açısından kararlarını etkileyebileceği zamanda mevcut olması anlamında gelir. Her hangi bir nedenle sunulması

geciktirilen bilginin uygunluk özeliği ortadan kalkabilir. Bu durum zamanında sunulmayan bilginin ihtiyaca uygunluğu ortadan kalkmasına neden olabilir. Bir bilginin ihtiyaca uygun ve güvenilir olması ile bilginin zamanında sunulması doğru orantılıdır. Yani bilgi ne kadar çok zamanında sunulursa, o kadar çok ihtiyaca uygun olmaktadır. (Özerhan ve Yanık 2012)

İhtiyaca uygun ve gerçeğe uygun bir şekilde sunumda fayda ve maliyet dengesinin gözetilmesi gerekir. Bilgiden sağlanan fayda, bu bilgiyi edinmek için katlanılan maliyeti karşılamalıdır. (Özerhan ve Yanık 2012)

3. MUHASEBE STANDARTLARI KAPSAMINDA FİNANSAL TABLOLARIN SUNULUŞU VE TEMEL İLKELERİ

3.1. TMS 1 Finansal Tabloların Sunuluşu

3.1.1. Standardın amacı

Bu standart, diğer standartlardan çok farklıdır. Diğer standartlar her bir özellikli muhasebe konusunda hem değerlendirme, hem şekil standartları getirirken, bu standart diğer tüm standartları birleştiren, onları bütüncül bir hale getiren bir nitelik taşımaktadır. Tüm işletmeler tarafından düzenlenmesi ve yayınlanması gereken finansal tablolar bu standart ile belirlenmektedir. Bu amacı sağlamak için her bir finansal tablonun unsurları ve ayrıca dipnotlarda yapılacak açıklamaların asgari düzeyini belirlemektir. (Örten, Kaval ve Karapınar 2013)

Bu standardın amacı, Türkiye Muhasebe Standartları TMS 1 de şöyle açıklanmıştır: İşletmelerin hazırlamış olduğu mali tablolarının, önceki dönem mali tabloları ve diğer şirketlerin finansal tablolarıyla karşılaştırılabilmesine imkân sağlayacak şekilde sunum yapılmasına yönelik gereken temel finansal tablo unsurlarını açıklamaktır. Bu amaçla standartta mali tabloların, sunuluşuyla ilgili genel kuraları, yapısıyla ilgili açıklamalar ve içerikle ilgili asgari koşullar ele alınmaktadır. (Özerhan ve Yanık 2012)

3.1.2. Standardın kapsamı

Bu standart, işletmelerin hazırlamış olduğu temel finansal tablolara uygulanır. Temel finansal tablolar, özel bilgi talebinde bulunmayan kullanıcıların ihtiyacını karşılayan finansal tablolardır. Standartta, özel ve kamu iktisadi teşebbüsleri dahil olmak üzere kar amaçlı işletmeler göz önünde bulundurularak düzenlemeler yapılmıştır. Bu çerçevede, bireysel finansal tablolar ile konsolide finansal tablolar sunan işletmeler standardın kapsamı içinde yer almaktadır. (Özerhan ve Yanık 2012)

Bu standart, ara dönem raporlama standartlarına göre düzenlemiş olan özet ara dönem finansal tablolara uygulanmaz. (Gökçen, Ataman ve Çakıcı 2011)

3.1.3. Standart kapsamında düzenlenecek finansal tablolar ve finansal tablolar ile ilgili temel ilkeler

TMS 1 de düzenlenmesi zorunlu olan genel amaçlı finansal tablolar aşağıdaki gibi belirlenmiştir.

- Finansal Durum Tablosu (Bilanço)
- Kapsamlı Gelir Tablosu
- Nakit Akış Tablosu
- Özkaynak Değişim Tablosu
- Finansal Tablo Açıklamaları (Dipnotlar)

Bu standartta belirlenen finansal tablolar yılsonunda düzenlenecek finansal tablolar olup, ara dönem finansal tabloların yapı ve içeriğine uygulanamaz. (Örten, Kaval ve Karapınar 2013)

Genel amaçlı finansal tabloların düzenlenmesinde uyulması gereken genel kurallar aşağıda maddeler halinde belirtilmiştir. (Özerhan ve Yanık 2012)

- a) Finansal tablolar gerçeğe uygun bir şekilde sunulmalı ve TFRS' lerle uyum içinde olduğu dipnotlarda açıklanmalıdır.
- b) Finansal tablolar aksine bir hüküm bulunmadığı sürece süreklilik varsayımına uygun düzenlenmelidir. İşlem ve olayların muhasebeleştirilmesinde tahakkuk esası dikkate alınmalıdır
- c) Finansal tablolar düzenlenirken birbirine benzer nitelikte olan hesaplar tek bir kalem olarak birleştirilmeli, ancak önemli olan kalemler ayrı bir başlık altında gösterilmelidir.
- d) Varlık ve kaynak hesapları ile gelir ve gider hesaplarının birbirinden mahsup edilerek net bir tutar olarak finansal tablolara aktarılması (netleştirme) yasaklanmıştır.
- e) Finansal tablolar yılda en az bir kez düzenlenmelidir.
- f) Finansal tablolar karşılaştırmalı olarak sunulmalıdır.

g) Finansal tabloları dönemler itibariyle değiştirilmeden tutarlı bir şekilde sunulmalıdır.

a) Finansal Tabloların TMS/TFRS Kapsamında Hazırlanması

İşletmeler, mali tablolarında, belirtilen varlık, yükümlülükler, gelir ve gider kalemlerini muhasebe kriterlerine uygun bir şekilde muhasebeleştirerek işletmenin finansal durumunu ve finansal performansını gerçeğe uygun bir şekilde sunmayı amaçlamaktadırlar. (Gökçen, Ataman ve Çakıcı 2011)

Finansal tablolar gerçeğe uygun sunumu sağlayacak nitelikte hazırlanması gerekir. Gerçeğe uygun sunum, işlem ve olayların Kavramsal Çerçeve’de belirtilen varlık, borç, gelir ve gider tanımlarına ve muhasebeleştirme kriterlerine sadık kalınarak sunulmasını ifade eder. İşletmeler tarafından hazırlanan finansal tabloların TFRS’lerle uygun olduğunu söyleyebilmesi, finansal nitelikteki tüm işlemlerin ve olayların standartlarda belirtilen kriterlere uygun olarak muhasebeleştirilmesi, raporlaması ve dipnotlarda açıklanması gereken bilgileri sunması gerekir. Uygun olmayan muhasebe politikalarının kullanılması durumunda, bu politikaların açıklanması veya dipnotlarda belirtilmesi durumun düzeltildiği anlamına gelmemektedir. Örneğin, işletmenin satmış olduğu mallara ilişkin garantiden kaynaklanan bir yükümlülüğü varsa ve garanti yükümlülüğü ile ilgili karşılıkları muhasebeleştirmemiş ise, bu durumu dipnotlarda açıklaması yeterli değildir. Böyle bir durumda borçlar tanıma giren bir unsurun muhasebeleştirilmemiş olmasından dolayı, işletmenin düzenlemiş olduğu finansal tabloların gerçeğe uygun olduğu söylenemez. (Özerhan ve Yanık 2012)

b) İşletmenin Sürekliliği ve Tahakkuk Esası

TMS 1 paragraf 23 uyarınca işletmenin sürekliliği: İşletme, ticari faaliyetini belirli bir süreye bağlı kalmaksızın faaliyetine devam edeceği ve işletme yönetiminin tasfiye niyetinin olmadığı sürece temel mali tablolarını süreklilik esasına göre düzenler.

İşletme yönetimi, işletme faaliyetlerinin sürekliliğini olumsuz yönde etkileyebilecek, işletmenin geleceği ile ilgili şüphe oluşmasına neden olacak önemli olayları ve belirsizlikleri değerlendirmek ve açıklamak zorundadır. Ayrıca mali tabloların hazırlanmasında hangi esasların dikkate alındığı ve mali tabloların süreklilik esasına

göre düzenlenmediği durumlarda, neden süreklilik esasına göre düzenlenmediğini açıklanması gerekir.

TMS 1 paragraf 25 uyarınca işletmeler, hazırlamış olduğu temel mali tablolarını tahakkuk esasına göre düzenler. (Nakit Akış Tablosu hariç) Yani gelirin elde edildiği dönemde kayıtlara intikal ettirilmesi, giderlerin ise gerçekleştiği dönemde kayıt altına alınmasını düzenler.

c) Önemlilik ve Birleştirme

Çok sayıda finansal nitelikteki olaylar sonucu oluşan mali tablolar, bu verileri nitelik ve işlevlerine göre gruplar altında birleştirerek finansal tabloları oluştururlar. Aynı nitelikteki kalemlerden meydana gelen gruplar, önemli olduğu takdirde finansal durum tablolarında ayrı olarak sunulur. Tek başına önemli olmayan hesap kalemi, mali tablolarda ya da dipnotlarda diğer kalemlerle birleştirilir. İşletmeler nitelikleri ve işlevleri yönünden farklılık gösteren her bir kalemi, önemsiz olmadıkları takdirde ayrı bir şekilde raporlar ve sunar. (Özerhan ve Yanık 2012)

d) Netleştirme (Mahsup Etme)

TMS 1 de netleştirme ilgili açıklamalar şöyledir: Varlıklar, borçlar, gelir ve giderler netleştirilerek sunulmamalıdır. Ancak, başka bir standardın öngördüğü ve izin verdiği durumlar hariç.

Netleştirme, varlık ve yükümlülük hesaplarının veya gelir ve giderlerin bir biri ile mahsup edilmesini ve net tutarın finansal tablolara aktarılmasını ifade eder. (Özerhan ve Yanık 2012) Varlık kalemlerinden, bilanço düzenleyici hesapların düşülmesi sonrası varlıkların net tutarıyla gösterilmesi netleştirme işlemi değildir. (Gökçen, Ataman ve Çakıcı 2011)

Ayrıca netleştirme yapılırken TMS 1 paragraf 35 uyarınca, benzer işlemlerden kaynaklanan kazanç ve kayıplar, önemlik kavramı göz önünde bulundurularak şu şekilde açıklanmıştır: Örneğin, yabancı para işlemlerinden kaynaklanan kur farkları, kazanç veya zararlar veya işletme faaliyetiyle ilgili olarak elde bulundurulmuş finansal araçlardan kaynaklı kazanç veya kayıplar netleştirilerek raporlanır ve sunulur. Ancak söz konusu kazanç veya kayıplar, önemli oldukları takdirde mahsup edilmeden ayrı ayrı gösterilir.

e) Finansal Raporlama Sıklığı

TMS 1 paragraf 49 da raporlama sıklığı şu şekilde açıklanmıştır: İşletme, TMS 1 de açıklanmış olan temel mali tablolar setini her yıl bir defa sunmalıdır. Bir işletmenin bilanço tarihi değiştiğinde, mali tablolar bir yıldan fazla bir süre (dönem) için veya bir yıldan daha kısa bir süre (dönem) için hazırlaması gerektiğinde, bu durumun nedenini ve sunulan tutarların tümüyle karşılaştırılabilir olmadığını açıklamalıdır.

f) Karşılaştırmalı Bilgi

Finansal tablolarını karşılaştırmalı sunan işletmenin en az iki döneme ilişkin finansal tablolarını ve dipnotlarını sunması gerekir. Ancak, işletmenin bir muhasebe politikasını geriye doğru olarak uygulaması finansal tablolardaki kalemlerin yeniden ifade etmesi ya da finansal tablolardaki kalemlerin yeniden sınıflandırması durumunda en az üç dönem bilançosunu (finansal durum tablosunu) (cari dönemin sonunda, bir önceki dönemin sonunda ve karşılaştırılabilir en erken dönemin başında) ile diğer mali tablolarından ayrıca iki adet mali tablolar ile ilgili dipnotlarının sunulması gerekir. (Özerhan ve Yanık 2011)

TMS 1 paragraf 38 de işletme finansal tablolardaki kalemlerin sunuluşunu ve sınıflandırmasını değiştirirse karşılaştırmalı tutarlar yeniden sınıflandırılarak yapılması gerekir. Yeniden sınıflandırma sonucu yapılması gerek açıklamalar şunlardır: sınıflandırmanın niteliği, sınıflandırılmış olan kalemlerin tutarı veya gruplarının tutarı, sınıflandırmanın nedeni.

g) Tutarlılık

TMS 1 paragraf 27 de finansal tabloların sunuluşu ve sınıflandırılmasında tutarlılık kavramı ve hangi durumlarda tutarlılık kavramının göz ardı edileceği belirtilmiştir. İlgili madde uyarınca: Kalemlerin, finansal tablolarda sunuluşu ve sınıflandırılması bir dönemden diğer döneme değiştirememelidir. Ancak, işletmenin faaliyet özelliklerinde önemli sayılabilecek nitelikte değişiklikler olduğunda veya TMS 8'in muhasebe politikalarının seçimi ve uygulanması koşuluna göre daha yararlı olacağı açık olarak görülebiliyorsa finansal tabloların sunuluşu ve sınıflandırılmasında değişiklik yapılabilir.

Eğer işletmenin, finansal tablolarını farklı bir biçimde sunma gerekliliği ortaya çıkarsa ve bu değişiklik sürekli olacaksa farklı bir biçimde sunuma izin verilmektedir. Örneğin, işletme maddi duran varlıklarının bir kısmını yatırım amaçlı gayrimenkuller kısmında sınıflandıracak ve izleyen dönemlerde de bu şekilde sınıflandırmayı devam ettirecekse, finansal tabloların sunumunu değiştirebilir. Bu değişiklik yapılırken iki hususa dikkat edilmesi gerekir. Birincisi, yapılacak değişikliğin finansal tablo kullanıcılarına daha yararlı olması, ikincisi ise bu değişikliğin izleyen dönemlerde de süreklilik gösterecek olmasıdır. (Özerhan ve Yanık 2012)

3.1.3.1. Finansal durum tablosu (bilanço)

Finansal durumu yansıtan ve bilançoda yer alan unsurlar Kavramsal Çerçeve paragraf 49 da açıklanmıştır. Buna göre; varlıklar, borçlar ve özkaynaklar bilançoda yer alan unsurlardır.

TMS 1' de hükümlerinde sunuma ilişkin iki yöntem benimsenmiştir. Birincisi, likidite temeline dayalı sunum, ikincisi ise, faaliyet döngüsünün esas alındığı sunum biçimidir. Faaliyet döngüsünün esas alındığı sunumda dönen-duran varlık ile kısa-vadeli ve uzun vadeli borçlar şeklinde bir ayırım söz konusudur. (Özerhan ve Yanık 2012)

Kavramsal Çerçeve paragraf 50 uyarınca, bir varlık kaleminin veya borç kaleminin finansal durumu tablosunda sunulması için özellikle gelecek dönemlerde işletmeye nakit akışı sağlayacak veya ekonomik bir fayda yaratacak varlıkların, girişinin muhtemel olması ya da ekonomik bir yarar sağlayacak veya nakit ve nakit benzeri bir varlığın işletmeden çıkışının muhtemel olması gerekir. Kavramsal Çerçeve 83. maddesinde belirtilen gerçekleşme olasılığına uygun olmalıdır

Finansal durumun tablosunun hazırlanmasında standart; temel yöntem olarak varlık kalemlerinin, dönen varlık ve duran varlık; yükümlülüklerin de, kısa vadeli yükümlülükler ve uzun vadeli yükümlülükler olarak finansal durum tablosunda ayrı ayrı sınıflandırılmasını öngörmüştür. (TMS 1, md 51, 53, 57–67) Standart; işletmelerin net bir şekilde belirlenebilen bir faaliyet çerçevesinde mal satışında ve hizmet sunumunda bulunması durumunda; varlık ve yükümlülüklerini, Sermaye olarak kullandığı dönen varlıklar ve uzun vadeli faaliyetlerinde kullananlar olarak

sınıflandırılmasının faydalı olabileceğini ve cari faaliyet dönemi içinde gerçekleşmesi beklenen varlıkları aynı dönem içerisinde ödenmesi gereken yükümlükleri (borçları) açık ve anlaşılır bir şekilde gösterebileceğini belirtmektedir.(Akdoğan ve Tenker 2010)

Kavramsal Çerçeve paragraf 91 de bir borcun bilançoda tahakkuk ettirilebilme esası şu şekilde açıklanmıştır: Bir borcun temel özeliği mevcut bir yükümlülük içermesidir. Paragraf 60 uyarınca mevcut bir yükümlülüğün ödenebilmesi için ekonomik fayda sağlayacak kalemlerin işletmeden çıkışı gerçekleşecekse ve borç kaleminin tutarı doğru ve güvenli bir şekilde ölçülebiliyorsa, borç finansal durum tablosuna alınır.

Kavramsal Çerçeve paragraf 67 de özkaynaklar finansal durumu tablosunda yer alan varlıkların ve yükümlülüklerin ölçümlenmesi sonucunda belirlenir. Özkaynaklar, farklı durumlar dışında varlık kalemlerinden kısa vadeli yabancı kaynaklar ve uzun vadeli yabancı kaynaklar indirildikten sonra kalan tutar olarak belirlenir.

Standart esas olarak, kısa vade/ uzun vade borç ve dönen-duran varlık sunum biçimini benimsemiştir. Ancak bazı işletmeler için, örneğin mali işletmeler için, likidite temeline dayalı sunumun daha uygun olacağı belirtilmektedir. (Özerhan ve Yanık 2011)

3.1.3.2. Kapsamlı gelir tablosu

Kapsamlı Gelir Tablosu işletmenin bir hesap döneminde meydana gelmiş olan gelir, gider, kazanç ve zararların raporlandığı bir mali tablodur. Ayrıca yapılan ticari faaliyetler sonucunda işletmenin kâr elde etme performansını sunar.

Gelir ve giderin tanımı, Finansal Tabloların Hazırlanma ve Sunulma Esaslarına İlişkin Kavramsal Çerçevde yapılmıştır. Gelir, bir faaliyet döneminde işletme ortaklarının sağlamış olduğu sermaye katkıları dışında işletmenin faaliyetleri sonucu, varlıklarda artışa borçlarda ise azalışa neden olacak şekilde gerçekleşen özkaynakta artışa neden olan ekonomik faydalardır. İlgili tebliğ uyarınca gelirin tanımı hasılat ve kazancın ikisini birden içerir. Hâsılat; işletmenin olağan faaliyetleri neticesinde ortaya çıkar. Kazancalar; gelir tanımına giren diğer kalemleri belirtir. Bunlar işletmenin olağan faaliyetlerinde olduğu gibi olağan olmayan faaliyetlerinden de ortaya çıkabilir. Örnek olarak, maddi duran varlığın satışı sonucu elde edilen gelir,

yeniden değerleme sonucu oluşan değer artışları gibi işletmenin esas faaliyetleri sonucu oluşmayan gelirlerdir. Giderler ise işletmenin faaliyetine devam etmesini sağlamak amacıyla yapılan harcamaların toplamını ve varlıkların tükertilmesini ifade eder.

Gelir ve gider kalemlerinin Kapsamlı Gelir Tablosunda raporlanması için öncelikle tahakkuk edilme kriterini sağlamaları gerekir. Buna göre; kavramsal Çerçeve paragraf 92 de gelirin tahakkukunu şu şekilde açıklamıştır: Güvenilir olarak ölçülen, varlık kalemlerinde meydana gelen artış veya yükümlölük hesaplarındaki azalış sonucu gelecekte işletme için ekonomik artışa neden olacaksa, gelir olarak kayıt edilir. Giderlerin tahakkuk ise, KÇ 94. md. şu şekildedir: Bir gider kaleminin tahakkuk ettirilebilmesi için, varlık kalemlerinde meydana gelen bir azalış ya da borç kalemlerindeki bir artış sonucu ortaya çıkan güvenilir bir şekilde ölçülebilen gelecekteki ekonomik yarar azalması, gider olarak kayıtlara alınır.

Bir dönemde muhasebeleştirilen tüm gelir ve gider kalemleri; (Dündar 2013)

- Tek kapsamlı gelir tablosunda veya
- Kar veya zarar bileşenlerini gösteren bir tablo (bireysel gelir tablosu) ve kar veya zararla başlayan ve diğer kapsamlı gelir bileşenlerini gösteren ikinci bir tablo (kapsamlı gelir tablosu) olmak üzere iki tabloda sunar

Burada ifade edilen “kapsamlı gelir” terimi kar ya da zarara dâhil olmak üzere kapsamlı gelirin bütün unsurlarını bir araya getirmeyi ifade eder. “Diğer kapsamlı gelir” terimi ise kapsamlı gelire dâhil olan ancak kar ya da zarara yansıtılmayan gelir ve giderleri ifade eder. (Dündar 2013)

TMS 1 paragraf 81 uyarınca kâr veya zarar bölümünde sunulacak bilgiler; hasılat, itfa edilmiş maliyetinden ölçülen finansal varlıkların finansal durum tablosu dışı bırakılmasından kaynaklanan kazanç ve kayıplar, finansman maliyetleri, özkaynak yöntemi kullanılarak muhasebeleştirilen iştirakler ve iş ortaklarının kâr veya zarar payları, bir finansal varlığın gerçeğe uygun değeri üzerinden ölçülmesi amacıyla yeniden sınıflandırması durumunda, önceki defter değeri ile yeniden sınıflandırma tarihindeki gereçeğe uygun değeri arasındaki farktan kaynaklanan kazanç ya da kayıplar, vergi gideri, durdurulan faaliyetlerin toplamına ait tek bir tutar.

Diğer kapsamlı kâr veya zarar kısmında sunulacak bilgiler; sonradan kâr veya zararda sınıflandırılmayacaklar ve belirli koşullar karşılandığında sonradan kâr veya zararda yeniden sınıflandırılacaklar. (Dündar 2013)

3.1.3.3. Özkaynaklar değişim tablosu

TMS 1 Finansal Tabloların Sunuluşu Standardında, Özkaynaklar değişim tablosunun nasıl düzenleneceğine ilişkin açıklamalara yer vermiştir. Buna göre: Özkaynak değişim tablosu, işletmenin iki bilanço tarihi arasında özkaynaklarda meydana gelen değişiklikleri, dönem içinde net varlıklardaki artış ve azalışı yansıtır. Özkaynaklardaki değişim, işletmenin faaliyetlerinden ve varlıklardan sağladığı tüm gelir ve giderleri içerir.

TMS 1 paragraf 96 da Özkaynak değişim tablosunda yer alması gereken bilgileri açıklanmıştır. İlgili madde uyarınca Özkaynak değişim tablosunda aşağıdaki bilgiler yer alır;

- Dönem net kâr veya zararı,
- Doğrudan özkaynaklarda tahakkuk ettirilen dönemin her bir gelir ve gider kalemi ve bu kalemlerin toplamı,
- Ana şirket ortaklarına ve azınlık haklarına düşen toplam tutarları, ayrı ayrı gösterilmek suretiyle dönemin toplam gelir ve gideri (dönem net kâr ve özkaynaklarda tahakkuk ettirilen gelir ve giderlerin toplamı olarak hesaplanan)
- Özkaynaklarda gösterilen muhasebe politikalarındaki değişiklikler ve hataların etkileri yer alır.

Özkaynak değişim tablosunda özkaynaktaki değişikliği gösterecek şekilde cari dönem ve önceki dönem yedek tutarları, dönem başı dağıtılmamış kârlar ve dönem içinde ortaya çıkan değişiklikler ve ortaklara yapılan dağıtımlar ayrı ayrı raporlanır. Böylece özkaynak değişikliğinin dönem içindeki net varlıklardaki değişimi yansıtması sağlanır (Akdoğan ve Tenker 2010)

3.1.3.4. Nakit akış tablosu

Nakit akış, TMS 1 paragraf 102 de açıklanmıştır. İşletmenin nakit ve nakit benzerleri yaratma kabiliyeti ve oluşan bu nakit akışları işletme yönetimi tarafında nasıl kullanıldığı, nerede kullanıldığı, nakit akışlarının nelerden oluştuğu hakkında

finansal tablo kullanıcılarına bilgiler sunar. TMS 7 Nakit Akışları Tabloları, nakit akış bilgilerinin sunulduğu ve açıklamasıyla ilgili kuralları düzenler.

TMS 7 de işletme faaliyetleri üç başlık altında sınıflandırılmıştır. Bunlar, esas faaliyetler sonucu oluşan nakit akışları, yatırım faaliyetleri sonucu oluşan nakit akışları ve finansman faaliyetlerinden oluşan nakit akışlarıdır. Standardın amacı, sağlanan bu nakit akışlarını ilgili bölümler arasında sınıflandırarak ve dönem boyunca ilgili bölümlerden sağlanan nakit ve nakit benzerlerinde meydana gelen değişiklikleri açıklamaktır. (Özerhan ve Yanık 2011)

Nakit Akış Tablosu sayesinde finansal bilgi kullanıcıları mali kaynakların nerede ve ne şekilde kullanıldığı hakkında daha detaylı bilgi sahibi olmaları sağlanmaktadır. Standart nakit akımların raporlanmasında iki yöntem benimsemiştir. Bunlar, brüt yöntem (dolaysız yöntem) ve endirekt yöntem (dolaylı yöntem) olmak üzere iki raporlama şekli benimsemiştir.

3.1.3.5. Finansal tablo açıklamaları (Dipnotlar)

Finansal tablo açıklamaları TMS 1 paragraf 103–107 de açıklanmıştır. Finansal tablo açıklamaları, finansal tablolarda yer almayan birçok konuda açıklayıcı bilgiler sunar. Bu durum finansal tablo kullanıcıların ekonomik karar almalarına ve işletmenin gerçek durumunu daha iyi anlamalarına yardımcı olur.

Finansal tablo açıklamaları, finansal durum tablosu (bilanço), kapsamlı gelir tablosu, özkaynak değişim tablosu ve nakit akış tablosunu tamamlayıcı ek bilgiler sunar, Bunlar; genel açıklamalar ve uygulanan özel muhasebe politikaları, yapılan tahminler ve hazırlanan mali tabloların daha iyi anlaşılmasını sağlamak amacıyla yapılan diğer açıklamaları içerir. Dipnotlarda, bu tablolarda yer alan kalemlere ilişkin açıklayıcı metinler veya açıklamalar ve muhasebeleştirme kriterlerini karşılamadığı için bu tablolarda yer verilmeyen kalemlere ilişkin bilgilere yer alır. (Özerhan ve Yanık 2012)

Dipnotların amacı, finansal tablo kullanıcıları için mali tabloların daha anlaşılır olmasını sağlamaktır. İşletmeler, belirtilen amaca ulaşması için finansal tablolarda sunulan dipnotları aşağıda belirtilen sırlamada sunarlar:

a) TFRS'lerle uyum durumu,

- b) Uygulanan muhasebe politikalarının özeti,
- c) Her tablonun ve sunulan her kalemin sıralanış biçimiyle aynı sıralama düzeninde, finansal durumu tablosu, kapsamlı gelir tablosu, bireysel gelir tablosu, özkaynak değişim tablosu ve nakit akış tablosunda sunulan her kalem için destekleyici bilgi ve
- d) Aşağıdakileri içeren diğer açıklamalar:
 - I. Koşullu borçla ve henüz muhasebeleştirilmemiş sözleşmeye bağlı borçlar ve
 - II. Finansal olmayan açıklamalar.

Bu standart ve diğer standartlar topluca değerlendirildiğinde, detaylı işletmenin içinde bulunduğu ekonomik, mali duruma uygun ayrıntılı bilgilerin dipnota verilmesi istenmektedir. Ancak dipnotlarda sadece finansal tablo kalemlerinin açıklanması değil, bu finansal tablo kalemlerinin değerlendirilmesine, uygulanan muhasebe politikalarının detayına, işletmenin özellikle finansal risk yönetimi, sermaye yönetiminin amaçlarına ve yöntemlerine, belirsizlikler karşısında yapılan tahminlerin nasıl yapıldığına ilişkin bilgilerinde verilmesi istenmektedir. (Örten, Kaval ve Karapınar 2014)

Yine ekonomik ve sosyal gelişmelerin muhasebe alanına yansımalarının bir sonucu olarak tablo dipnotlarında, finansal risk yönetiminin amaç ve araçları, geleceğe yönelik tahminler ve durudrulan faaliyetlerle ilgili ayrıntılı bilgiye yer verilmesi ve bölümlere göre raporlama yapılarak, işletmenin iş faaliyetinin taşıdığı riskleri ilgililere ayrıntılı olarak yansıtılması amaçlanmaktadır. Bu durum şimdiye kadar finansal tablo ve eklerinde yer almayan işletmenin geleceği ile ilgili belirsizliklere dikkat çekme olanağı sağlayan bir detaylı bilgi sunumu yapılan platform diyebiliriz. (Örten, Kaval ve Karapınar 2014)

4. VUK AÇISINDAN DEĞERLEME ÖLÇÜLERİ VE DEĞERLEMENİN AMACI

4.1. VUK Açısından Değerleme Kavramı ile Değerlemenin Amacı ve Önemi

Değerleme, Vergi Usul Kanunu (VUK) md.258 de açıklanmıştır. İşletmeler iktisadi kıymetlerini değerlendirme tabii tutarak ilgili iktisadi kıymetlerin vergi matrahı açısından taşıdığı değeri tespitini amaçlamıştır.

Değerlemenin hedefi, işletmenin mali durumun ve faaliyet sonucunu gerçeğe uygun bir şekilde tespit etmektir. (Akbulut 2008) Vergi Usul Kanunu'nda işletmeye dahil çeşitli iktisadi kıymetlerin her birinin hangi ölçü ile değerlendirileceği hakkında ayrı ayrı hükümler getirilmiştir. (Demir 2014) Bu kapsamda değerlendirilenin amacı, finansal tablolarda raporlanan iktisadi kıymetlerin kanunda belirtilen değerlendirme yöntemleri uygulanarak, vergi matrahını doğru bir şekilde hesaplamayı sağlamaktır.

4.2. VUK Kapsamında Değerleme Günü

VUK 259. madde uyarınca değerlendirme ile iktisadi kıymetlerin vergi kanunlarında gösterilen gün ve zamanlarda haiz oldukları kıymetler dikkate alınır.

İşletmeye dahil iktisadi kıymetlerin değerlendirme zamanı “bilanço günü”dür. Bilanço günü vergi hukukunda işle başlama tarihi ve hesap dönemi sonudur. Şu halde öteden beri faaliyete devam eden işletmeler için asgari olarak yılda bir defa (faaliyet dönemi sonunda) değerlendirme yapma ve bilanço çıkartma mecburiyeti vardır.(Demir 2014) İktisadi kıymetlerin alındığı, satıldığı, imal ve tamamlandığı, işletmeye dahil edildiği, işletmeden çekildiği gün de değerlendirme günü olabilmektedir. (Yılmaz 2000)

4.3. Vergi Usul Kanuna Göre Değerleme Ölçüleri

Değerleme, iktisadi kıymetin nevi ve mahiyetine göre, VUK 261'inci maddesinde belirtilen değerlendirme ölçülerinden biri ile yapılır.

4.3.1. Maliyet bedeli ile değerleme

Maliyet bedeli VUK 262'inci maddesinde açıklanmıştır. Buna göre, iktisadi bir kıymetin iktisap edilmesi veyahut değerinin artırılması münasebetiyle yapılan ödemelerle bunlara muteferri bilumum giderlerin toplamını ifade eder.

Maliyetin tanımı, iktisadi bir kıymeti elde etmek için katlanılan giderlerin tamamını kapsayacak şekilde ve muhasebe kuramına uygun olarak tanımlanmıştır. (Akbulut 2008) Katlanılan giderlerin ve yapılan ödemelerin maliyete ilave edilebilmesi için iktisadi kıymetin elde edilmesi veya değerini arttırmak amacıyla yapılması gerekmektedir. Bir iktisadi kıymetin maliyet bedeline aşığıdaki üç unsur ilave edilir. (Demir 2014)

- Bir iktisadi kıymetin iktisabı nedeniyle yapılan ödemeler,
- İktisadi kıymetin iktisabı sonrasında değerinin artırılması münasebetiyle yapılan harcamalar,
- İktisadi kıymetin iktisabı ve değer artırımını ile bağlantılı olarak yapılan harcamalar.

Bir ödemenin değer artırıcı olup olmadığının saptanmasında en azından iktisadi kıymetin yararlı ömrünün uzaması veya fonksiyonunda artış olması gerekir. Herhangi birisinin varlığı halinde yapılan ödemenin değer arttırıcı bir harcama olduğu kabul edilir ve yapılan harcamalar iktisadi kıymetin maliyetine eklenir.

İktisadi değerinin devamlı olarak arttırmasını gerektirmeyen giderler; diğer bir ifade ile iktisadi kıymetin yararlı ömrünü uzatıcı mahiyete olmayan ve iktisadi kıymete ilave bir fonksiyon kazandırmayan veyahut mevcut fonksiyonunu geliştirmeyen giderler, maliyet bedeline ilave edilmez. (Demir 2014)

VUK hükümleri uyarınca maliyet yöntemine göre değerleri tespit edilecek olan iktisadi kıymetler; gayrimenkuller, gemiler, taşıtlar, stoklar, tesis makine ve cihazlar, demirbaşlar, zira mahsuller ve hayvanlardır. (Kocaoğlu 2014).

4.3.2. Borsa rayici ile değerleme

Borsa rayicinin değerlemesi VUK md. 263 de şöyle açıklanmıştır: Borsa rayici, gerek menkul kıymetler ve kambiyo borsasına, gerekse ticaret borsalarına kayıtlı olan iktisadi kıymetlerin değerlemeden evvelki son muamele gününde borsadaki

muamelelerinin ortalama değerlerini ifade eder. Normal temevvüçler dışında fiyatlarda bariz kararsızlıklar görölen hallerde, son muamele günü yerine değerlemeye takaddüm eden 30 gün içindeki ortalama rayici esas olarak aldırmaya Maliye Bakanlığı yetkilidir.

VUK 279'uncu maddesinde, hisse senetleri ile fon portföyünün en az yüzde 51'i Türkiye'de kurulmuş bulunan şirketlerin hisse senetlerinden oluşan yatırım fonu katılım belgeleri alış bedeliyle, bunların dışında kalan her türlü menkul kıymet borsa rayici ile değerlenir. Borsa rayici yoksa veya borsa rayicinin muvazaalı bir şekilde oluştuğu anlaşılırsa değerlemeye esas bedel, menkul kıymetin alış bedeline vadesinde elde edilecek gelirin (kur farkları) dahil iktisap tarihinden değerleme gününe kadar geçen süreye isabet kısmın eklenmesi suretiyle hesaplanır. Ancak, borsa rayici bulunmayan, getirisi ihraç edenin kar ve zararına bağlı olarak doğan değerleme günü itibariyle hesaplanması mümkün olmayan menkul kıymetler, alış bedeli ile değerlenir.

VUK 280'nci maddesinde yabancı paralar borsa rayici ile değerlenir denilmektedir. Borsa rayicinin oluşumunda muvazaa olduğu tespit edilirse bu rayiç yerine alış bedeli esas alınır. Yine yabancı paranın borsada rayici yoksa değerlemeye uygulanacak kur Maliye Bakanlığınca belirlenir. Bu madde hükmü yabancı para ile olan senetli ve senetsiz alacaklar ve borçlar içinde geçerlidir.

4.3.3. Tasarruf değeri

VUK 264'nci maddesinde tasarruf değeri, bir iktisadi kıymetin değerleme gününde sahibi için arz ettiği gerçek değerdir.

4.3.4. Mukayyet değeri

VUK 265'nci maddesinde mukayyet değer, bir iktisadi kıymetin muhasebe kayıtlarında gösterilen hesap değeridir.

4.3.5. İtibari değer

VUK 266'nci maddesinde itibari değer, her nevi sen etle esham ve tahvillerin üzerine yazılı olan değerlerdir.

4.3.6. Rayiç bedel

VUK 266'nci maddesinde rayiç bedel, bir iktisadi kıymetin değerleme günündeki normal alım satım değeridir.

4.3.7. Emsal bedel ve emsal ücret

VUK 267'nci maddesinde emsal bedel, gerçek bedeli belli olmayan veya bilinmeyen veyahut doğru olarak tespit edilemeyen bir malın, değerleme gününde satılması halinde emsaline nazaran haiz olacağı değerdir.

5. TMS/TFRS DEĞERLEME ÖLÇÜM ESASLARI

5.1. Gerçeğe Uygun İle Değerleme Yöntemi

Gerçeğe uygun değer, karşılıklı pazarlık ortamında bir varlığın el değiştirmesi veya borcun ödenmesi sırasında ortaya çıkan değerdir. Burada tutarın belirlenmesinde en önemli etken, bilgili ve istekli bir alıcının ve bilgili istekli bir satıcının olmasıdır. Alıcı ve satıcı arasında analaşmaya varılan tutar, ilgili varlığın veya borcun gerçeğe uygun değeridir. TMS/TFRS' de gerçeğe uygun değer için birçok atıf yapılmıştır.

TMS/TFRS uygulamalarında birçok varlık ve yükümlülük kalemi gerçeğe uygun değer yöntemi kullanılarak değerleri tespit edilmektedir. Gerçeğe uygun değer tespit edilirken birçok etmen göz önünde bulundurulur, bunlara örnek olarak; piyasa koşulları, varlıkla ilgili aktif bir piyasanın olup olmadığı, piyasadaki benzer varlıkların piyasa koşulları ve varlığın özeliği gibi birbirinden farklı şekillerde tespit edilebilmektedir. (Demir, 2014)

Gerçeğe uygun değer uygulamasında bir hiyerarşi söz konusu olup, anılan uygulama hakkında özetle şunlar söylenebilir. (Akbulut 2012)

1. Varlığın gerçeğe uygun değerini tespit edebilmek için ilk aşamada önce onun alım satımının yapıldığı bir aktif piyasasının olup olmadığına bakılır. Eğer varlığın kote edilmiş bir borsası varsa, varlığın gerçeğe uygun değeri onun borsada alım satıma konu olan değeri olacaktır.
2. Varlığın alım satımının yapıldığı bir borsası yok ise ikinci aşama olarak, söz konusu varlığa benzer bir varlığın yukarıdaki şekilde bir piyasasının var olup olmadığına ve benzer varlığın piyasa değerine bazı ekleme ya da çıkarmalar yapılarak varlığın değerine ulaşılabiliyor olup olmamasına bakılır. Eğer bu yöntemin uygulanması ile gerçeğe uygun değere ulaşılabilecek ise bu yöntem seçilir.
3. Üçüncü olarak varlığın aktif piyasası yoksa ve benzer varlıkların piyasası ve değerlerinden de söz edilmiyorsa, bu durumda üçüncü aşamaya geçilir ve bir

değerleme yöntemi uygulayarak gerçeğe uygun değere ulaşılmaya çalışır. Burada ikna edici olmak koşuluyla, varlığın maliyetinin gerçeğe uygun değerde dikkate alınması da dahil iskontolar, indirimler, değerlendirme yöntemleri... gibi uygulamalarla varlığın gerçeğe uygun değeri tespit edilir

5.2. Tarihi Maliyet

Tarihi Maliyet, varlıklar ve borçlar için ayrı ayrı ele alınmıştır.. Buna göre, KÇ paragraf 100 de varlıklar ve borçlar için tarihi maliyet (maliyet bedeli) tanımı şu şekilde yapılmıştır: Varlıkların elde edildikleri tarihte alımları için ödenen nakit veya nakit benzerlerinin tutarları ile onlara karşılık verilen varlıkların piyasa değeri ile ölçülür. Borçların tarihi maliyeti ise, borç karşılığında elde edilen tutarı ile veya işletmenin normal faaliyetlerinden kaynaklanan borcun kapatılması için gereken nakit veya nakit benzerlerinin tutarı ile gösterilir.

İlk muhasebeleştirme sırasında ilgili varlığa atfedilen tarihi maliyet; iktisadi kıymetlerin edinilmesinde elde edilme tarihindeki nakdi veya ayni harcamaların toplamını ifade etmektedir. Aynı harcamaların nakdi karşılıklarının gerçeğe uygun değerleri ile hesaplanarak maliyet bedeline ilave edilmesi gerekir. Bir açıdan tarihi maliyet kavramı, bir varlığın üretimi veya inşası sırasında maliyetin oluşumuyla doğrudan ilgili olan harcamaların ilgili varlığın maliyetine eklenerek ilk kayıtlara alınması sırasında varlığın maliyet bedelinin tespit edilmesidir. Kayıtlara alındıktan sonra varlıkla ilgili yapılan değer artırıcı harcamalar maliyete ilave edilir. (Demir 2014)

Tarihi maliyet esasına bağlı değer ölçüleri; satın alma maliyeti, dönüştürme maliyeti ve defter değeri olarak sayılabilir. (Ayçiçek 2009)

5.3. Cari Maliyet (Yenileme Maliyeti)

Kavramsal çerçeve 100'üncü paragrafında cari maliyet kavramı şu şekilde açıklamıştır: Varlıklar, aynı varlığın veya bu varlıkla eşdeğer olan bir varlığın alınması için hâlihazırda gereken nakit veya nakit benzerlerinin tutarı ile gösterilir. Borçlar, yükümlülüğün kapatılması için gereken nakit veya nakit benzerlerinin iskonto edilmemiş tutarları ile gösterilir.

5.4. Gerçekleşebilir Değer ve Net Gerçekleşebilir Değer

Kavramsal çerçeve 100'üncü paragrafında gerçekleşebilir değeri şu şekilde açıklamıştır: Varlıklar, işletmenin normal faaliyet koşullarında, bir varlığın elden çıkarılması halinde ele geçecek olan nakit ve nakit benzerlerinin tutarıdır. Borçlar, işletmenin normal faaliyet koşullarında, kapatılmaları için ödenmemesi gereken nakit ve nakit benzeri değerlerin ıskonto edilememiş tutarları ile gösterilir.

Net gerçekleşebilir değer ise TMS 2'nin 6'ncı paragrafında şu şekilde açıklanmıştır: İşin normal akışı içinde, tahmini satış fiyatından, tahmini tamamlama maliyeti ve satışı gerçekleştirmek için gerekli tahmini satış giderleri toplamının, düşürülmesiyle elde edilen tutarı ifade eder. Net gerçekleşebilir değer ölçüsü stokların değerlemesi için geçerli olan bir değerlendirme ölçüsüdür. (Demir 2014)

Net gerçekleşebilir değer yaklaşımı ihtiyatlılık ilkesine dayalı, en düşük değer yöntemidir. Stokların değeri maliyetinin altına düştüğü zaman, gerçeğe uygun değer kaygısı ortaya çıkmakta ve net gerçekleşebilir değer bu tür stokların gerçeğe uygun değeri olarak kabul edilmektedir. (Demir 2014) Stok maliyetinin kullanım veya satış sonucu elde edilecek tutardan yüksek olması durumunda stok değer düşüklüğü karşılığı ayrılmakta, böylece stoklar net gerçekleşebilir değere indirgenmektedir (Akbulut 2008). Net gerçekleşebilir değer maliyet değerinden büyük olması halinde stoklar, maliyet değeri ile değerlendirilecek ve stoklar bilançoda maliyet değeri ile raporlanacaktır. (Demir ve Bahadır 2007)

5.5. Bugünkü Değer

Kavramsal çerçeve 100'üncü paragrafında bugünkü değeri şu şekilde açıklamıştır: Varlıklar, işletmenin normal faaliyet koşullarında, ileride yaratacakları net nakit girişlerinin bugünkü ıskonto edilmiş değerleri ile gösterilirler. Borçlar, işletmenin normal faaliyet koşullarında, kapatılmaları için ileride ödenmesi gereken net nakit çıkışlarının bugünkü ıskonto edilmiş değerleri ile gösterilir.

Bugünkü değer, gelecekteki parasal bir tutarın bugünkü değerinin veya maliyetinin hesaplanması sonucu bulunan değerdir. Gelecekteki tahmini parasal tutar, arada geçen ve belli bir faiz oranı üzerinden ıskonto edilmekte ve bugünkü değere ulaşılmaktadır. Bugünkü değer yaklaşımı piyasa değeri tespit edilemeyen varlık ve

yükümlülüklerin değerlerinin belirlenmesinde bir ölçü olarak kullanılmaktadır. (Ayçiçek 2011a)

Standartlarda iskonto oranının hangi oran olacağı konusunda bir kesinlik bulunmamaktadır. Bununla beraber bu oranın nasıl tespit edilmesi gerektiğine ilişkin esaslardan bahsedilmiştir. Temel olarak iskonto oranının öncelikle piyasadan elde edilmesi gerektiği, iskonto oranının piyasadan elde edilemediği durumlarda onun yerine başka oranlarında iskonto oranı olarak kabul edileceği belirtilmiştir. (Ayçiçek 2011a)

Yukarıda yapılan açıklamalarda anlaşılacağı üzere, bugünkü değeri hesaplanacak bir varlık kalemi için yapılması gereken ilk işlem, varlığa benzer bir başka varlığın piyasada mevcut olup olmadığına bakılmasıdır. İlgili varlığa benzer bir varlığın piyasada mevcut olmaması yani iskonto oranının piyasadan elde edilememesi durumunda, iskonto oranı olarak risk uyumlu faiz oranı hesaplanmalıdır. Yani paranın zaman değerini ve varlığa özgü risklere ilişkin cari piyasa değerlendirmesini yansıtan oran olmasıdır. (Ayçiçek 2011a)

5.6. Kullanım Değeri

TFRS 5 standartta kullanım değeri “ bir varlığın devamlı kullanımından ve faydalı ömrünün sonunda elden çıkarılması sonucu doğması beklenen gelecekteki nakit akışlarının bugünkü değeridir.” Biçiminde tarif edilmiştir.

Kullanım değerinin amacı, işletmenin bir varlıktan elde etmeyi beklediği tahmini nakit akışlarının bugünkü değerini ölçmektir. (Uluslan 2008) Kullanım değeri işletmeye özgü gelecek nakit akışlarının tahmin edilmesini ve bunların yine işletmeye özgü bir iskonto oranı ile bugünkü değerlerine iskonto edilmesini içerir. (Arsoy 2009) Değerleme esasında kazançlar gerçekleştikleri zaman değil ortaya çıktıkları dönemde dikkate alınır. (Uluslan 2008)

TMS 36 paragraf 31 de kullanım değerinin, varlığın kullanım süresince ve elden çıkarılmasından elde edilmesi beklenen nakit giriş ve çıkışlarına uygun iskonto oranının uygulanması yoluyla tahmin edilebileceği belirtilmektedir. (Uluslan 2008)

TMS 36 paragraf 30 da varlığın kullanım değerinin hesaplanmasında dikkate alınacak unsurlar şunlardır:

- İşletmenin varlıktan elde etmeyi beklediği gelecekteki nakit akışlarının tahmini;
- Söz konusu gelecekteki nakit akışlarının tutarı ve zamanlamasında olabilecek değişikliklerle ilgili beklentiler;
- Piyasa riski hariç tutulmuş cari faiz oranı ile temsil edilen paranın zaman değeri;
- Varlıktan yer alan belirsizliğe katlanmanın bedeli; ve
- Likidite azlığı gibi, piyasa katılımcıların işletmenin varlıktan elde etmeyi beklediği nakit akışlarının fiyatlandırmasına yansıtacağı diğer unsurlar.

Kullanım değerinin tespitinde kullanılacak nakit akış tahminleri, en güncel finansal bütçelere/tahminlere dayandırılır. Bu bütçeler en fazla 5 yıllık bir dönemi kapsar. (Fırat 2008)

5.7. Geri Kazanılabilir Değer

TMS 36 paragraf 6 da geri kazanılabilir değer şu şekilde açıklanmıştır: Bir varlığın veya nakit yaratan birimin, satış maliyetleri düşülmüş net gerçekleşebilir değeri ile kullanım değerinden yüksek olanıdır.

Bir varlığın defter değeri kullanım ya da satışı ile geri kazanılacak tutar ise, varlık geri kazanılabilir tutardan daha yüksek bir tutarda izlenmiş olmaktadır. Bu durumda varlık değer düşüklüğüne uğramıştır. (Parlakkaya, 2010a) Bu durumda varlığa değer düşüklüğü karşılığı ayrılarak varlığı, finansal tablolarda gerçeğe uygun değeri ile gösterilmesi sağlanmaktadır. Satış maliyetleri düşülmüş gerçeğe uygun değeri belirlemenin mümkün olmadığı durumlarda ise işletme, varlığın kullanım değerini geri kazanılabilir tutar olarak kullanabilir. Bundan başka, varlığın kullanım değerinin satış maliyetleri düşülmüş gerçeğe uygun değerini önemli ölçüde aştığına inanılmasını gerektiren bir neden olmaması durumunda, satış maliyetleri düşülmüş gerçeğe uygun değer geri kazanılabilir tutar olarak kullanılabilir. Anılan durum, satış amaçlı elde tutulan bir varlık için çoğu zaman geçerli olacaktır. (Gökçen, Ataman ve Çakıcı, 2011)

6. MALİ KÂR VE TİCARİ KÂR KAVARMLARI

Muhasebe standartlar ile vergi usul kanunlarına göre hazırlanmış finansal tabloların arasında farklılıklar bulunmaktadır. Vergi mevzuatına göre hazırlanmış finansal tablolar üzerinden hesaplanan vergi tutarına mali kâr, muhasebe standartlarına göre hazırlanmış finansal üzerinden hesaplanan vergi tutarına ise ticari kâr (muhasebe) adı verilir. (Azzem 2009)

Muhasebe standartlarına göre hazırlanmış finansal tablolar, çoğunlukla kesin açıklamalardan çok yapılan tahminler ve yargıların sonuçlarına dayanır. (Akbulut, 2013) Bu tahminler ve yargılamalardan dolayı vergi usul kanununa göre hazırlanmış finansal tablolar ile muhasebe standartlarına göre hazırlanmış finansal arasında hesaplanan kâr tutarları aynı değildir. Bu nedenle ticari kâr (muhasebe) ile mali kâr arasındaki farklılıklar, ertelenmiş vergi varlığı veya yükümlülüğü doğurmaktadır.

6.1. Zamanlama Farkları

İşletme faaliyetleri ile ilgili finansal olayların sunumunda, doğma zamanı ile vergi kanunlarına göre tanıma zamanı farklı olan gelir ve gider unsurları, her bir muhasebe dönemi için ayrı ayrı ele alınırsa muhasebe kâr ile mali kâr arasında farklılıklar ortaya çıkmaktadır. (Tekşen, 2010) Zamanlama farkları, bir dönemin vergiye tabi kârı ile muhasebe kârı arasındaki farklar olup, bu farklar bazı gider ve gelir kalemlerinin vergiye tabi kârın kapsamına alındıkları dönemin aynı olmamasından kaynaklanan miktardır. Zamanlama farkları bir dönemde ortaya çıkarlar ve bundan sonraki bir veya daha çok dönemde ortadan kalkarlar. Örneğin, karşılık ayırmak suretiyle muhasebe kârı (zararına) intikal ettirilen kıdem tazminatı gideri, vergi mevzuatı açısından ödendiği anda gider yazılabilmekte ve vergiye tabi kârın tespitinde indirim konusu yapılabilmektedir. Dolayısıyla karşılık ayırmak suretiyle muhasebe kârı (zararı) içerisinde yer alan kıdem tazminatı giderinin vergi etkisi TMS/12 düzenlemelerine göre fiili ödeme yapıncaya kadar ertelenmiş vergi

kapsamında finansal tablolara dahil edilecek, fiili ödeme yapıldığı dönemde bu etki ortadan kalkacak, ertelenmiş vergi tutarı realize edilmiş olacaktır. (Topçu, 2015)

6.1.1. Sürekli farklar

Sürekli farklar vergi yasamıza göre mali kârın tespitinde hiçbir zaman indirim konusu yapılamayacak giderler ile vergi matrahına dahil edilmeyecek gelir unsurlarından kaynaklanır. Meydana gelen bu farkların daha sonraki faaliyet dönemlerde yok edilmesi söz konusu olmadığından gelecek dönemlerin vergi gelir ve giderini etkilemez. (Kavak, 2008) Bu sebeple sürekli farkların mali tablolara olan etkileri ortaya çıktıkları dönem için kesin ve nihaidir. Bu farklar sadece cari dönem vergi matrahı üzerinden cari dönemde ödenecek vergi tutarını etkiler. Bu nedenle de sürekli farklar ne ilgili faaliyet dönemde ne de sonraki faaliyet dönemlerinde işletme için ertelenmiş vergi alacağı ya da borcu yaratmazlar (Göğüş, 2010)

6.1.2. Geçici farklar

Geçici farklar, ticari ve mali kârın tespit edilmesinde dikkate alınan gelir ve gider unsurlarının meydana gelme zamanı ile vergi yasamızın bu gelir ve gider kalemlerinin tanınma zamanının farklı olmasında kaynaklanan farklardır. Meydana gelen bu geçici farklar, gelecek faaliyet dönemlerde vergi matrahın tespitinde indirim konusu yapılabilecek veya vergi matrahına ilave edilecek niteliktedir. Geçici farklar, bir varlığın veya borcun finansal tablolarda gösterilen defter değeri (kayıtlı değeri) ile vergi mevzuatı uyarınca belirlenen vergiye esas değeri arasında ortaya çıkan ve sonraki dönemlerde vergi matrahının hesaplanmasında dikkate alınacak olan farklardır. Geçici farklar; verginin tespit edilmesinde vergiye tabi geçici fark ve indirilebilir geçici farklar olmak üzere ortaya çıkar. (Akdoğan, 2006)

Vergiye tabi geçici fark, vergi yasamıza göre gelecek dönemlerde gelir kalemi olarak vergi matrahına dahil edilecek olan gelirlerin, muhasebe standartları tarafından ortaya çıktığı dönemde dikkate alınması sonucu oluşur. (Özkan,2009) Örneğin, borsada işlem gören ve gerçeğe uygun değer yöntemi ile değerlendirilen hisse senedi değer artışları meydana gelebilir. Bu değer artışı vergi yasamıza göre cari dönemde gelir unsuru olarak dikkate alınmazken, standartlar açısından ilgili dönemin değer artışı olarak dikkate alır. Bu sebeple; hisse senedi değer artışları, elde edilinceye

kadar ticari kâr ile mali kâr arasında vergilendirilebilir bir geçici fark yaratacaktır. (Örten, Kaval ve Karapınar 2014)

İndirilebilir geçici farklar, TMS/TFRS uygulamaları açısından carı dönemde gider olarak kaydedilen, ancak vergi yasalarımız uyarınca sonraki faaliyet dönemlerinde gider olarak vergi matrahında indirim konusu edilecek farklardır. (Dinç 2007) Örneğin, çalışanlar için hesaplanan kıdem tazminatı, TMS/TFRS uygulamalarında her faaliyet döneminde hesaplanması ve gider kalemi olarak kayıtları alınmasını zorunlu tutmaktadır. Ancak bu husus vergi mevzuatı uyarınca henüz ödenmediği için vergi matrahının tespitinde bir gider unsuru olarak tespit edilemeyecektir. (Azzem 2009)

Ülkemizde indirilebilir geçici fark yaratan unsurları şu şekilde sıralayabiliriz. (Özerhan ve Yanık 2012)

- a) Kıdem tazminatı karşılık gideri.
- b) Vergi yasalarında belirtilen amortisman oranlarından veya amortisman yöntemlerinden farklı oranların veya yöntemlerin uygulanması.
- c) Vade farklı satışlar.
- d) Geçmiş yıl mali zararları.
- e) Alınan çekler ve senetsiz alacaklarla ilgili reeskont giderleri.
- f) Yararlanılmamış vergi avantajları.
- g) Şüpheli ticari alacaklar ve karşılık gideri.
- h) Stok değer düşüklüğü karşılığı.
- i) Bazı borç karşılıkları.

Yine ülkemizde vergilendirilebilir geçici fark yaratan unsurları şu şekilde sıralayabiliriz.

- a) Duran varlıkların satışlarından ve alınan sigorta tazminatlarından yenileme fonu uygulaması.
- b) Faiz gelir tahakkukları.
- c) Varlıklarla ilgili değer artışları.

Mevcut uygulamada, geçici farka neden olan yukarıdaki kalemler, muhasebenin dönemsellik kavramı ve ihtiyatlılık kavramı gereğince ortaya çıkar. (Dinç 2007)

6.2. Ertelenmiş Vergi

Mali kâr (vergi mevzuatınca belirlenen kâr) üzerinden hesaplanan vergi tutarı ile ticari kâr (TMS/TFRS uyarınca belirlenen kâr) arasındaki farka ertelenmiş vergi varlığı veya ertelenmiş vergi yükümlüğü denir. (Göğüş 2010) Dolayısıyla ertelenmiş vergi, TMS/TFRS uygulamaları ile vergi kanunlarının arasında muhasebe konusunda meydana gelen farklardan kaynaklanmaktadır. (Bozdemir 2014)

Ertelenmiş vergi alacağı, indirilebilir geçici farklar ile mahsup edilemeyen mali zararların ve vergi avantajlarının ileriki bir tarihe taşınması sonucu, gelecek dönemlerde geri kazanılacak vergidir. (Akbulut 2012) Ertelenmiş vergi alacağının oluşabilmesi için, işletmenin gelecek faaliyet dönemlerinde kâr etmiş olması ve işletmenin bu vergi alacağından yararlanma olanağının bulunması gerekir. (Akdoğan 2006)

TMS 12 paragraf 5 de ertelenmiş vergi borcu ise şu şekilde açıklanmıştır: Ertelenmiş vergi borcu, vergiye tabi geçici farklar üzerinden gelecek dönemlerde ödenecek gelir vergilerini ifade eder. Başka bir ifadeyle, sonraki faaliyet dönemlerinde işletmenin ödeyeceği kurumlar vergisi tutarına ilave edilecek tutardır. (Örten, Kaval ve Karapınar 2014) İşletmeler, bütün vergilendirilebilir geçici farklar için ertelenmiş vergi yükümlülüğü oluşturur. (Akdoğan 2006)

6.3. Ertelenmiş Vergi Varlık ve Yükümlülüklerini Muhasebeleştirme

Ertelenmiş vergi tutarı hesaplanırken, bilanço tarihinde geçerli vergi oranı esas alınır. Ertelenmiş verginin tespitine yönelik yapılan hesaplamalar sonucunda ertelenen vergi borcu veya ertelenen vergi alacağı oluşur. (Mısırlıoğlu 2005)

Bu hesaplamayı yaparken aşağıdaki işlemler takip edilir: (Mısırlıoğlu, 2005)

- Bilanço tarihi itibarıyla mevcut tüm geçici farklar belirlenir.
- Vergilendirilebilir geçici farklar ve vergiden indirilebilir geçici farklar ayırt edilir.
- Ayırt edilen farkların artı eksi farkları toplandıktan sonra bilanço tarihi itibarıyla geçerli vergi oranı ile çarpılarak ertelenen vergi varlığı ya da ertelenen vergi yükümlülüğü saptanır.

Pasif farkları toplamının aktif farkları toplamından fazla olması halinde durumunda ertelenen vergi varlığı söz konusu olur. Bunun da nedeni, gelecek dönemlere devredebilecek bir vergi avantajının cari dönemde kullanılmasıdır. Bu durumu şu şekilde ifade etmek mümkündür: (Mısırlıoğlu, 2005)

- a) Aktif Farkları Toplamı > Pasif Farkları Toplamı ise; Ertelenmiş vergi yükümlülüğü oluşur.
- b) Aktif Farkları < Pasif Farkları Toplamı ise; Ertelenmiş Vergi Varlığı oluşur
- c) Aktif Farklar = Pasif Farkları ise; Ertelenmiş vergi farkı oluşmaz.

TMS 1 paragraf 56 uyarınca, ertelenmiş vergi alacağının ve vergi yükümlülüğünün cari dönem varlık ve yükümlülüklerinden ayrı bir şekilde sunulması gerektiği belirtilmiş, ancak işletmelerin hangi hesapları kullanacakları ve bu hesapları bilançonun hangi kısmında ve ne şekilde raporlanacağı konularına açıklık getirilmemiştir. Standartta daha çok finansal tablo dipnotlarında açıklanması gereken bilgiler üzerinde durulmuştur. (Tekşen, 2010)

Tek Düzen Hesap Planı incelendiğinde 18 nolu grup gelecek aylara, 28 nolu grup gelecek yıllara ait giderler ve gelir tahakkuklarıdır. Bu grup, içinde bulunulan dönemde ortaya çıkan, ancak borç kaydı hesap döneminden sonra yapılacak giderlerden oluşmaktadır. Bu bağlamda, 184 veya 284 nolu hesaplar “Ertelenmiş Vergi Varlıkları” hesabı olarak raporlanabilir. Ancak TMS 1 56. Maddesine göre; eğer işletme dönen ve duran varlıklarını bilançoda ayrı sınıflandırıyor, ertelenmiş vergi varlıkları bilançoda duran varlıklar içerisinde yer almalıdır. (Tekşen, 2010)

Ertelenmiş vergi yükümlülükleri peşin tahsil edilmiş gelirlerden oluşmaktadır. Uygulamada kullanılabilecek en uygun Tek Düzen Hesap kalemleri 38 nolu ve 48 nolu hesap kalemleridir. Eğer işletme kısa vadeli ve uzun vadeli yabancı kaynaklarını bilançoda ayrı sınıflandırıyor, ertelenmiş vergi yükümlülükleri bilançoda uzun vadeli yabancı kaynaklar içerisinde gösterilmelidir. (Tekşen, 2010)

7. VUK- TMS/TFRS KAPSAMINDA HAZIR DEĞERLERİN DEĞERLENMESİ

7.1. VUK Kapsamında Kasa Hesabının Değerlemesi

VUK 284. maddesi uyarınca Türk Lirası kasa mevcutları itibari (üzerinde yazılı) değeri ile değerlendirilir. Yani kasa mevcutları üzerinde yazılı olan değer üzerinden muhasebe kayıtlarına intikal ettirilir. Kasa mevcutları gerek ilk kayda alınmasında gerek dönem sonunu değerlemesinde aynı değerlendirme yöntemi ile değerlendirilir. Genelde ilk kayda alınan tutar ile dönem sonu oluşan tutar arasında vergi matrahına etki eden bir fark oluşmamaktadır. Bu nedenle dönem sonunda Türk Lirası kasa mevcutları dönem kâr ve zararına etki eden bir sonuç doğurmamaktadır. Dolayısıyla Türk Lirası cinsinden olan kasa mevcutları itibari (üzerinde yazılı) değeri ile finansal tablolarda raporlanmaktadır. (Demir, 2014)

VUK 280. maddesi uyarınca yabancı paralar borsa rayici ile değerlendirilir. Ancak ülkemizde borsa rayici olmadığından uygulanacak değerlendirme kuru Maliye Bakanlığı tarafından belirlenir.

Maliye Bakanlığı her yıl dönem sonlarında yayınladığı tebliğler ile değerlemede esas alınacak kurları; dövizler için ayrı efektifler için ayrı olmak üzere iki başlıkta tespit ve ilan etmektedir. Bu kurlar döviz alış ve efektif alış kurları olarak açıklanmaktadır. Kasada bulunan yabancı para cinsinden paralar efektif sayıldığından efektif kuru ile efektif kuru bulunmadığı durumlarda ise döviz kuru ile değerlendirilir (Demir 2014) Dolayısıyla yabancı nakit paralar ilk muhasebeleştirilmeleri sırasında, efektif alış kuru üzerinden muhasebe kayıtlarına intikal ettirilir. Dönem sonunda ilan edilen kurlarla değerlendirilerek değer tespiti yapılır. Yapılan değerlendirme sonucunda ilk kayıt ile dönem sonunda oluşan değer arasında meydana gelen kur farkları gelir tablosuna “Kambiyo Kârı veya Kambiyo Zararı” olarak kayıt edilir. (Uygun 2009)

7.2. TMS/ TFRS Kapsamında Kasa Hesabının Değerlemesi

TFRS 9 finansal varlıkları tek tek belirtmemiştir. Finansal varlık ve borçların sınıflaması TMS 32 Standardı kapsamında ele alınmıştır. Bu varlıklar, Yüksek likiditeye sahip ve değerindeki değişim riskinin önemsiz olan, ayrıca önemli tutarda finansman yükü içermeyen varlıklardır. TFRS 9 Paragraf B5.4.12 uyarınca açıklanmış faiz oranı bulunmayan, kısa dönemli alacak ve borçlar, indirgemenin etkisinin önemsiz olması durumunda orijinal fatura tutarında ölçülebilir. Bu nedenle söz konusu varlıklar, TFRS 9 uyarınca ilk muhasebeleştirme ve sonrasında işlem fiyatı üzerinden kayıtlara alınır ve değerlendirilir. Bu değerlendirme anılan varlıkların gerçeğe uygun değerini de yansıtmaktadır. Bu tür finansal varlıklar, vadeye, iskontolu bir değere ve finansman yükü içermediğinden başlangıç fiyatlarına işlem maliyetleri dahil edilmeyecektir. Bu nedenle bu finansal varlıkların üzerinde yazılı olan değeri muhasebe açısından kayıt değeridir. (Akbulut 2012) TMS/TFRS' ye göre kasa mevcutlarının gerçeğe uygun değeri itibari (üzerinde yazılı) olan değeridir.(Güleryüz, 2014)

TMS ve Vergi Uygulamaları açısından bir fark yaratmayacağından, yani sonuç hesaplarını ilgilendiren bir sonuç ortaya çıkmayacağından ticari kâr mali kâr farkı da oluşmayacaktır.(Akbulut, 2012)

TMS/ TFRS yönünden yabancı paralar, “TMS 21 Kur Değişimin Etkileri Standardı” uyarınca ilk muhasebeleştirme sırasında, yabancı para birimindeki tutara, geçerli para birimi ile işlem tarihindeki yabancı para birimi arasındaki geçerli kur uygulanarak, geçerli para biriminden kaydedilir. TMS 21 paragraf 22 ye göre işlem tarihi, TMS/TFRS uygulamalarına göre, finansal olayların ilk defa kayıt alınması gereken tarihtir. Uygulamasının kolay olması sebebiyle, işlem tarihindeki gerçek kura yaklaşan bir kurun, örneğin, haftanın ya da ayın ortalama kurunun, o dönem içinde her bir yabancı para biriminde gerçekleşen işlemlerin tümü için kullanılması mümkündür. Bununla birlikte, döviz kurunun önemli ölçüde dalgalanması durumunda dönem için ortalama kur kullanılmaz. TMS 21 paragraf 23 de yabancı para cinsinden olan nakit tutarlar kapanış kuru esas alınarak işlem yapılır.

TMS/TFRS uyarınca yabancı para kasa mevcutları yine gerçeğe uygun değer ile değerlemeye tabi tutulur. Buna göre döviz cinsinden kasa mevcutları için borsa rayici veya Maliye Bakanlığı ve T.C Merkez Bankası tarafından ilan edilen kurlar gerçeğe

uygun değer olarak kabul edilmelidir. (Demir, 2014) TMS 21, parasal varlıklardan kaynaklanan kur kazanç veya kayıplarının, kar veya zararda muhasebeleştirilmesini gerektirir ifadesine yer vermiştir. (Akbulut, 2012)

7.3. VUK Kapsamında Banka Hesabının Değerlemesi

VUK 281. maddesine bakıldığında bankadaki mevduatlar alacak olarak kabul edilmektedir. VUK uyarınca alacaklar mukayyet değerleri ile değerlenir. Mevduat veya kredi sözleşmelerine müstenit alacaklar değerleme gününe kadar hesaplanacak faizleriyle birlikte dikkate alınır.

Buna göre. Türk Lirası cinsinden vadeli veya vadesiz banka mevduatları mukayyet değerleri ile değerlenirler. Vadeli mevduatlar için değerleme gününde işlemiş faiz hesabı esasına göre değerleme gününe kadar geçen süreye isabet eden faizin kıst gelir olarak hesaplanması ve ilgili olduğu dönemde gelir olarak dönem gelir tablosuna intikal ettirilmelidir. (Demir, 2014) Bu kapsamda alacak başlangıçtaki kayıtlı değerine vade geçtikçe işleyen faizi eklenerek değerlenecektir. Bilanço tarihi itibarıyla başlangıç vadesinden bilanço tarihine kadar geçen sürede işleyen faiz alacağa eklenecek ve değerleme farkı (burada işlemiş faiz) gelir yazılacaktır. (Akbulut, 2012)

7.4. TMS/ TFRS Kapsamında Banka Hesaplarının Değerlemesi

TFRS 9 Uyarınca vadesiz mevduatlar TMS/TFRS uygulamalarında finansal varlık olarak ele alınmaktadır. Bankadaki vadesiz mevduat herhangi bir vade, oran ve faiz yükü içermediğinden gerek başlangıçta, gerekse dönem sonu ölçümlerinde gerçeğe uygun değeri esas alınır. Bu durumda vadesiz mevduatın ilk muhasebeleştirme sırasında belirlenen tutar dönem sonunda da değişmeyecektir. Bu durum bankadaki vadesiz alacakların, VUK ve TMS/TFRS uygulamalarında aynı olduğu için mali kâr ve ticari kâr farkı da yaratmayacaktır.

TFRS 9 uyarınca bankadaki vadeli mevduat da finansal varlık olarak ele alınacaktır. İşletme finansal varlığını bankaya beli bir vade ve orana göre yatırmış olduğuna göre sözleşme şartlarını yerine getirmeyi kabul etmiş demektir. TFRS 9 uyarınca bir finansal varlık ilk muhasebeleştirme sırasında gerçeğe uygun değeri üzerinden kayıtlara alınır. Diğer taraftan vade ve oran içeren finansal varlıklar dönem sonunda

itfa edilmiş maliyeti ile değerlendirildiğinden başlangıç maliyetlerine işlem maliyetlerini de eklenmesi gerekmektedir. Bu sebeple vadeli bir banka hesabının başlangıç maliyetine hesaba yatırılan tutar ve masrafların (dosya masrafı, hesap açım ücreti vb.) eklenmesi gerekmektedir. (Akbulut 2012)

Yukarıda yapılan açıklamalara göre TMS 39 uyarınca bankadaki vadeli mevduat “Vadeye Kadar Elde Tutulacak Yatırımlar” olarak sınıflandırılacaktır. Bu nedenle de itfa edilmiş maliyet değeri ile değerlendirilecektir. (Demir, 2008) İtfa edilmiş maliyet değeri yöntemi, gelecekte elde edilecek tutarları bugünkü değerine indirgeme anlayışına dayalı bir iskonto etme yöntemidir. İtfa edilmiş maliyetinden ölçülen finansal varlıklar, etkin faiz oranının kullanıldığı etkin faiz yöntemiyle ölçülür. Etkin faiz yöntemi standartta “finansal varlık veya borcun (veya bir finansal varlık veya borç grubunun) itfa edilmiş maliyetlerinin hesaplanması ve ilgili faiz gelir veya giderlerinin ilişkili olduğu döneme dağıtılması yöntemi, etkin faiz oranını ise; “finansal aracın beklenen ömrü boyunca veya uygun olması durumunda daha kısa bir zaman dilimi süresince yapılacak, gelecekteki tahmini nakit ödeme ve tahsilâtlarını tam olarak ilgili finansal varlık veya borcun net defter değerine indirgeyen oran” biçiminde tanımlamıştır (Ayçiçek 2011b)

Her türlü mevduat hesapları için işlemiş faiz esaslı uyarınca döneme isabet eden faiz gelirinin kıst gelir olarak hesaplanması ve dönem kar zararına dahil edilmesi gerekmektedir. Mevduat sözleşmesinde belirtilen banka faiz oranları üzerinde hesaplanan faiz tutarı değerlendirme günü itibariyle banka hesabına borç, faiz gelirleri hesabına alacak kaydedilir. (Demir, 2014)

Vadeli mevduat hesabının TMS/TFR uygulamaları açısından karşılaştırıldığında; TMS/TFRS uygulamalarında vade sonu itibariyle alınacak tutarın bugünkü değerine indirgenmesi söz konusu iken, VUK uygulamasında başlangıç değerine, işleyen faizin eklenmesi esasını benimsemiştir. Bu durum paranın zaman değerini önemsemez. Temel farklılık da burada oluşmaktadır. (Akbulut 2012) Dolayısıyla TFRS uygulamalarında vade sonunda elde edilecek olan faiz, ait olduğu aydaki tutarına indirgeme söz konusudur. Örneğin 6 ay vadeli bankaya yatırılan bir tutarın faiz geliri, her ay sonunda etkin faiz yöntemi uygulanarak hesaplanır ve ilgili ayın faiz geliri olarak muhasebe kayıtlarına intikal ettirilir. Bu durum, mali kâr ve ticari kâr farkının oluşmasına neden olur.

7.5. VUK Kapsamında Alınan ve Verilen Çeklerin Değerlemesi

Türk Ticaret kanunu hükümlerine göre çekte vade yoktur. Görüldüğünde ödenmesi gereken kıymetli evraktır. Vergi uygulamalarına göre; değerlendirme gününde çekler itibari değeri ile (üzerinde yazılı olan değerleri ile) değerlemeye tabi tutulurlar ve üzerinde yazılı olan değerlerinden muhasebe kayıtlarına alınır.

Yabancı para cinsinden düzenlenen çekler, değerlendirme gününde borsa rayici sayılan Merkez Bankasınca ilan edilen efektif alış kuru ile değerlendirilir. Efektif alış kuru bulunmayan, sadece bankalar aracılığı ile alınıp satılabilen ve spot piyasada konvertibilitesi olmayan ya da düşük olan yabancı para cinsinden çekler ise döviz alış kuru ile değerlemeye tabidir. (Demir, 2014)

Alınan çekler ile verilen çekler VUK’ da vadeli veya vadesiz olup olmadığına bakılmaksızın itibari değeri (üzerinde yazılı olan değer) ile değerlemeye tabi tutulurlar. (Demir 2014)

7.6. TMS/TFRS Kapsamında Alınan ve Verilen Çeklerin Değerlemesi

TMS/ TFRS bakımından çeklerin vadeli veya vadesiz olmaları halinde değerlemeleri farklılık göstermektedir. Vadesiz olarak düzenlenen çekler nakit varlıklar gibi değerlendirilir. Bu kapsamda vadesiz çekler TMS 39 paragraf 43 uyarınca bir finansal varlık olarak değerlendirilip, ilk muhasebeleştirilmesinde ve daha sonraki değerlendirme gününde gerçeğe uygun değeriyle değerlendirilir. Vadeli çekler ise, vade içerdiğinden TMS 39 uygulamaları açısından itfa edilmiş maliyet değeri ile değerlendirilecektir.

Vadeli alınan ve verilen çeklerin düzenlemelerinde TFRS 9 kriterleri dikkate alınması gerekecektir. TFRS finansman yükü içeren finansal varlıklarda olduğu gibi finansal borçlarda da borcun, senetli veya senetsiz ya da başka şekilde yükümlülük türüne değil vadeyi dikkate alacak, böylece söz konusu borçta paranın zaman değerinin bir finansman yükü içerip içermediğini göz önünde bulundurulacaktır. Dolayısıyla vade içeren çeklerin taşımış olduğu finansman yükü paranın zaman değerini hesaplanması gerektirir. (Akbulut 2012)

Vadeli verilen çeklerin taşımış olduğu finansman yükü hesaplanarak faiz gideri olarak kayıtlara alınır. Alınan çeklerinde değerlemesinde ise yine aynı şekilde çekin

taşıymış olduğu finansman yükü hesaplanarak dönemin faiz geliri olarak kayıtlara alınır. Burada hesaplama yapılırken dikkat edilmesi gereken konu, paranın zaman değeri esas alındığı için her ay için faiz geliri ve faiz gideri etkin faiz oranı kullanılarak “ertelenmiş faiz geliri” ve “ertelenmiş faiz gideri” olarak kayıtlara alınır. Bu faiz geliri ve faiz gideri gerçekleştiğinde “ertelenmiş faiz gideri” ve “ertelenmiş faiz geliri” hesaplarından düşölerek ilgili olduğu ayın faiz gideri veya faiz geliri olarak kayıtlara alınır.

8. VUK –TMS/TFRS KAPSAMINDA MENKUL KIYMETLERİN DEĞERLEMESİ

8.1. VUK Kapsamında Menkul Kıymetlerin Değerlemesi

İktisadi işletmelere dahil menkul kıymetlerin nasıl değereleeneceği VUK ‘un 279’ uncu maddesinde hüküm altına alınmıştır. Menkul kıymetlerin değerelemesiyle ilgili yapılan açıklamaya göre; hisse senetleri ile fon portföyünün en az yüzde 51’i Türkiye de kurulmuş bulunan şirketlerin hisse senetlerinden oluşan yatırım fonu katılma belgeleri alış bedeliyle, bunlar dışında kalan her türlü menkul kıymet borsa rayıcı ile değerelelenir. Borsa rayıcı yoksa veya borsa rayıcı muvazaalı bir şekilde oluştuğu anlaşılırsa değerelemeye esas bedel, menkul kıymetin alış bedeline vadesinde elde edilecek gelirin (kur farkları dahil) iktisap tarihinden değereleme gününe kadar geçen süreye isabet eden kısmının eklenmesi suretiyle hesaplanır. Ancak, borsa rayıcı bulunmayan, getirisi ihraç edenin kâr ve zararına bağlı olarak doğan ve değereleme günü itibariyle hesaplanması mümkün olmayan menkul kıymetler, alış bedeli ile değerelelenir.

Borsa rayıcı VUK ‘ un 263’ üncü maddesinde açıklanmıştır. Bu göre; borsa rayıcı, gerek menkul kıymetler ve kambiyo borsasına, gerekse ticaret borsalarına kayıtlı olan iktisadi kıymetlerin değerelemeden önceki son muamele gününde borsadaki muamelelerin ortalama değerelelenini ifade eder. Fiyatlarda bariz kararsızlıklar görülen hallerde, son muamele günü yerine değerelemeden önceki 30 gün içindeki ortalama rayıcı esas olarak aldırmaya Maliye Bakanlığı yetkilidir.

Alış bedelinin VUK da herhangi bir tanımını yapılamamakla birlikte değereleme ölçüleri, VUK da sekiz başlık altında toplanmıştır. Burada dikkat edilmesi gerek konu, maliyet bedeli ile alış bedelini karıştırmamak gerekmektedir. VUK 262‘inci maddesinde maliyet bedeli, iktisadi bir kıymetin elde edilmesi veyahut değereleleninin artırılması amacıyla, ödenen bedel ile bunlara ilişkin yapılan giderlerin toplamını ifade

etmektedir. Alış bedeli ise iktisadi kıymetin iktisap edilmesi için ödenmesi gereken net (çıplak) tutarı anlamına gelmektedir.

Alış bedelinin, bir iktisadi kıymetin iktisabı için satıcıya ödenen veya borçlanılan meblağ olduğu yönündeki görüş geniş ölçüde kabul görmektedir. Buna göre, menkul kıymetin alış bedeli saptanırken, söz konusu menkul kıymetin edinimi için yüklenilen finansman gideri, kur farkı, komisyon gibi giderlerden pay verilmemesi gerekmektedir. Ayrıca, vadesi geldiği halde üzerinde tahsil edilmemiş kuponu ile birlikte menkul kıymet satın alınması durumunda, değerlemede menkul kıymetin alış bedeline kupon bedelinin de dahil edilmemesi gerekir. (Elele Menkul Kıymetlerin Değerlemesi)

Borsa rayıcı ile değerlendirilen menkul kıymetlerde, meydana gelen değer azalış ve artışları vergi matrahın belirlenmesinde dikkate alınır. Ancak, alış bedeli ile ölçümlenen menkul kıymetlerde meydana gelen değer artış ve azalışlar vergi matrahı belirlenmesinde ilgili menkul kıymetler satılincaya kadar dikkate alınmaz. (Güleryüz 2014)

Alış bedeli ile değerlendirilen menkul kıymetler iktisap edildikleri tarihte satıcıya ödenen veya borçlanılan bedel üzerinden ilgili menkul kıymet hesabına kaydedilir. Alış bedeli ile değerlendirilen menkul kıymetler elden çıkarılmadıkları müddetçe (dönem sonu envanterinde bulunduğu sürece) değerlendirme gününde bunlara ilişkin değer artış ve azalışları vergi matrahının hesabında dikkate alınmaz. (Demir 2014)

8.2. TMS/TFRS Kapsamında Finansal Varlıklar ve Değerlemesi

TMS 32 paragraf 11 uyarınca finansal araç: Bir işletmenin finansal varlığı ile diğer işletmenin finansal borcunda ya da öz kaynağa dayalı finansal aracında artışa neden olan herhangi bir sözleşmedir. Yine aynı paragraf uyarınca finansal varlıkların tanımı yapılmıştır. Buna göre, finansal varlıklar; nakit (kasadaki ve bankadaki para örnek olabilir), başka bir işletmenin öz kaynağına dayalı finansal araç, (örneğin hisse senetleri) başka bir işletmeden nakit ya da başka bir finansal varlık alma hakkı, (örneğin; opsiyon, swap, forward) potansiyel olarak işletmenin lehine olan koşullarda finansal varlık veya borçların bir işletme ile takas edilmesi için düzenlenen sözleşmeden (örnek alacaklar) doğan haklardır.

TMS 39'un amacı, bir işletmenin finansal tablolarında kayıt altına alınması gereken finansal varlıkların, muhasebeleştirme ölçütleri, değerlendirme yöntemleri, bilanço dışı bırakma şartları ve finansal varlıkla ilgili yapılması gereken açıklamaların ilkelerini oluşturmaktır. (İşseveroğlu 2014)

TMS 39 paragraf 43 uyarınca göre finansal bir varlık ilk muhasebeleştirilmeleri sırasında gerçeğe uygun üzerinden tespit edilip kayıtlara intikal ettirilir. Finansal varlık alım satım amaçlı olarak izlenmeyecekse, tespit edilen gerçeğe uygun değere finansal varlığın elde edilmesi ile ilgili yapılan veya finansal l borcun oluşumu ile doğrudan ilgili olan işlem giderleri gerçeğe uygun değere ilave edilir. (Demir 2014)

TMS 39 paragraf 9 uyarınca ilk muhasebeleştirme sonrası değerlemeye göre finansal varlıklar dört gruba ayrılmıştır. Buna göre;

(a) Alım Satım Amaçlı Finansal Varlıklar (Gerçeğe Uygun Değeri Kâr ve Zarara Yansıtılan Finansal Varlıklar)

TMS 39 paragraf 9'a göre bir finansal varlık veya borcun gerçeğe uygun değer farkı kar ve zararda sınıflandırılabilmesi için aşağıdaki özelliklere sahip olması gerekir.

- Alım ve satım amaçlı olarak sınıflandırmıştır. Bir finansal varlık veya finansal borç, aşağıda belirtilen koşulların oluşması durumunda "Alım Satım Amaçlı Finansal Varlıklar" olarak sınıflandırılır:
 - i. Yakın bir tarihte satılmak amacıyla edinilmiştir.
 - ii. Kısa dönemde kâr etme konusunda belirgin bir eğilimi bulunduğu delil bulunan belirli finansal araçlardan oluşan bir portföyün parçasıdır; veya
 - iii. Bir türev ürünüdür. (finansal teminat sözleşmesi olan veya etkin bir finansal riskten korunma aracı olan türev ürünleri hariç)
- İlk muhasebeleştirilmesi esnasında işletme tarafından, gerçeğe uygun değer farkı kâr veya zarara yansıtılan olarak sınıflandırılmıştır.

Aktif bir piyasada işlem görmeyen ve gerçeğe uygun değeri düzenli bir şekilde ölçülemeyen özkaynağa dayalı finansal araçlara yapılan yatırımlar, gerçeğe uygun değer farkı kâr veya zarara yansıtılan olarak sınıflandırılmaz.

Ülkemiz uygulamaları açısından bakıldığında kısa vadeli fon transferi için kullanılan para piyasası araçları, (tahvil, hisse senetleri, bono gibi varlıklar) bu grup içinde sınıflandırılabilir. Ayrıca, futures, option, ve swap gibi türev finansal araçlar da koruma amaçlı olmadıkça spekülasyon amaçlı varlık olarak kabul edildiğinden bu grup içerisinde yer almaktadır. (İşseveroğlu 2014)

b) Vadeye Kadar Elde Tutulacak Varlıklar

İşletmenin vadeye kadar elden çıkarmama niyeti ve imkânın bulunduğu, sabit veya belirlenebilir nitelikte ödemeler içeren ve sabit bir vadesi bulunan, aşağıdakiler dışında kalan türev olmayan finansal varlıklardır.

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

İşletmenin sabit vadeli bir finansal varlıktaki yatırımını belirli bir süreye kadar (vadeye kadar) elinde tutma niyetinin olması gerekir. Eğer işletme, ilgili finansal varlığı belirsiz bir süreyle elinde tutma niyeti varsa, bu durumda vadeye kadar elde tutulan yatırım olarak sınıflandıramaz. İşletmenin, ilgili finansal varlığı likidite ihtiyacı ortaya çıktığında ya da piyasa faiz oranlarında veya risklerinde oluşabilecek değişimler karşısında satmaya hazır olması halinde, vadeye kadar elde tutulacak yatırımlar olarak sınıflandıramaz (Özerhan ve Yanık, 2012)

Bir finansal varlığı ya da borcu bu sınıfta değerlendirilmesini sağlayacak koşulların, varlığın veya borcun finansal tablolara ilk kayıtlarından itibaren her hesap dönemi sonunda (bilanço tarihinde) ilgili koşulların yeniden gözden geçirilmesi gerekir. (Mısırlıoğlu 2008)

c) Kredi ve Alacaklar

Sabit veya belirlenebilir nitelikte ödemelere sahip olan ve aktif bir piyasada işlem görmeyen, aşağıdakiler dışında kalan türev olmayan finansal varlıklardır.

- İşletmenin derhal veya yakın bir tarihte satmak niyetinde olduğu alım satım amaçlı elde tutulan olarak sınıflandırılan varlıklar ile işletme tarafından ilk

muhasebeleştirme sırasında gerçeğe uygun değer farkı kâr veya zarara yansıtılan olarak sınıflanan türev olmayan finansal varlıklar;

- İşletmenin ilk muhasebeleştirme sırasında satılmaya hazır varlık olarak sınıfladığı türev olmayan finansal varlıklar; ve
- Satılmaya hazır olarak sınıflanması gereken ve alacaklının, kredi değerlerindeki kötüleşme dışındaki nedenlerden ötürü yapılan ilk yatırımın tamamına yakın bir kısmını geri kazanamayabileceği türev olmayan finansal varlıklar.

Bu varlıklar, doğrudan borç vermek ya da mal veya hizmet satmak suretiyle oluşan, aktif bir piyasaya kayıtlı olmayan varlıklardır. Bu varlıklar, belirli veya sabit ödemeleri olan varlıklar olup, ödeme vadelerinin önceden belirlenmiş olup, ödeme vadelerinin önceden belirlenmiş olma şartı bulunmamaktadır. Bu özellik; kredi ya da alacakları, vadeye kadar tutulacak varlıklardan ayırmaktadır. (Mısırlıoğlu, 2008)

Temelde birçok varlık işletme kaynaklı alacak veya kredi sınıflanmasına girebilir. Örneğin ticari alacaklar, bankaların kullandığı krediler, banka mevduatı, alınan çekler, iştiraklerden ve bağlı kuruluşlardan alacaklar gibi varlıkların tamamı bu tanıma uygundur. Ancak bunlardan aktif bir pazarda alım satım konusu olmayanları bu sınıfa girerler. (Örten, Kaval ve Karapınar, 2013)

Aktif bir pazarı olan varlıklar ise bu sınıfa alınamaz “ Satılmaya Hazır Varlıklar” veya “Alım Satım Amaçlı Finansal Varlıklar” arasında sınıflandırılabilir. (Örten, Kaval ve Karapınar, 2013)

d) Satılmaya Hazır Finansal Varlıklar

Gerektiğinde nakit ihtiyacının karşılanmasına yönelik olarak veya faiz oranlarındaki değişimler nedeniyle elden çıkarılabilecek olan ve belirli bir tarih olmaksızın elde tutulan ancak spekülasyon amaçla satın alınmayan finansal varlıklar, satılmaya hazır finansal varlıklar olarak sınıflandırılmıştır. (İşseveroğlu 2014)

Alım satım amaçlı olarak elde tutulmayan ya da bir vadenin söz konusu olmadığı ve işletmenin nakit ihtiyacı olduğunda her an elden çıkarılabilecek durumda olan menkul kıymetler satılmaya hazır finansal varlıklar sınıfında değerlendirilmektedir.

Gerçeğe uygun değeri tespit edilebilen satılmaya hazır finansal varlıklar gerçeğe uygun değeri ile değerlemeye tabi tutulur. Değerleme sonucunda oluşan kazanç ve

kayıplar (değer düşüklüğü zararları ve kur farkı kazanç ve kayıpları hariç), finansal varlık bilanço dışı bırakılıncaya kadar özkaynaklarda muhasebeleştirilir. İlgili finansal varlığın bilanço dışı bırakılması durumunda, daha önce özkaynaklarda muhasebeleştirilmiş bulunan kazanç ve kayıplar, kâr veya zararda muhasebeleştirilir. Etkin faiz yöntemi kullanılarak hesaplanan faizler kâr veya zararda muhasebeleştirilir. Diğer yandan satılmaya hazır özkaynağa dayalı finansal araçlardan kaynaklanan temettüler, kâr veya zararda muhasebeleştirilir. (TMS 39, 55/b)

TMS 39 paragraf 66 uyarınca gerçeğe uygun değeri güvenilir bir şekilde tespit edilemeyen satılmaya hazır finansal varlıklar ise maliyet değeri ile değerlemeye tabi tutulurlar. Konun biraz daha iyi anlaşılması için finansal varlıkların ilk kayıtlara alınması esansında değerlendirme ölçüm yöntemleri, sonraki dönemlerde ölçüm yöntemleri ve değerlendirme farklarının nerede raporlanacağı aşağıda tablo halinde sunulmuştur.

Çizelge 8. 1: TMS 39' a Göre Finansal Varlıkların Değerleme ve Ölçme Yaklaşımı

| | İlk Kayıtlara Alınma Sırasında Ölçüm Yöntemi | Sonraki Dönemde Ölçüm Yöntemi | İşlem Maliyetleri | Ölçüm Farkları Raporlama |
|---|---|---|---|---------------------------------|
| Gerçeğe Uygun Değeri Kâr ve Zarara Yansıtılan Finansal Varlıklar | İlk muhasebeleştirme sırasında gerçeğe uygun değeri ile ölçülür | Sonraki dönemlerde de gerçeğe uygun değeri üzerinden ölçülür. | Doğrudan gider yazılır. | Gelir Tablosunda raporlanır. |
| Vadeye Kadar Elde Tutulacak Finansal Varlıklar | İlk muhasebeleştirmede gerçeğe uygun değer ile ölçülür | Etkin faiz oranıyla itfa edilmiş maliyetleri üzerinden değerlendirilir | Gerçeğe Uygun Değere dahil edilir | Gelir Tablosunda |
| Kredi ve Alacaklar | İlk muhasebeleştirilmede gerçeğe uygun değeri üzerinden ölçülür | Etkin faiz yöntemiyle ile hesaplanan itfa edilmiş maliyetinden ölçülür | İşlem maliyetleri gerçeğe uygun değere ilave edilir | Gelir tablosunda raporlanır |
| Satılmaya Hazır Finansal Varlıklar | İlk muhasebeleştirmelerinde gerçeğe uygun değeri ile ölçülür | Gerçeğe uygun değeri üzerinden ölçülürler (Gerçeğe uygun değeri tespit edilemeyenler maliyet değeri üzerinde ölçülür) | Gerçeğe uygun değere dahil edilir | Özkaynaklarda raporlanır |

Kaynak: TMS 39 Finansal Araçları Muhasebeleştirme ve Ölçme

8.3. VUK Kapsamında Hisse Senetleri Değerlemesi

VUK 279. Maddesi uyarınca hisse senetleri, alış bedeli ile değerlendirilir. Hisse senetlerinin değerlendirilmesi sırasında, bunların elde edilmesi için katlanılan finansman giderleri, komisyon ve kur farkları alış bedeline dahil edilmeyecektir. Bu tür giderler gerçekleştiği dönemde gider kayıt edilir.

Alım satım amaçlı elde edilen ve kısa dönemde elden çıkarılacak olan hisse senetleri “110 Hisse Senetleri” hesabında elde edildiği tarihte alış bedeli ile muhasebe kayıtlarına alınır. İşletmeler, hisse senetlerini uzun vadeli olarak elde tutmaktadırlar. Muhasebe uygulamalarında uzun vadeli olarak elde tutulan hisse senetleri mali duran varlık olarak sınıflandırmakta olup, % 10’ un altında olan ortaklık payları “bağlı menkul kıymetler”, %10 ile %50 arasında olan ortaklık payları “iştirakler”, % 50’ den fazla olan ortaklık payları ise “bağlı ortaklıklar” olarak sınıflandırılmaktadır. VUK 279 maddesi uyarınca bu tür hisse senetleri de alış bedeli ile değerlendirilir. Uzun vadeli olarak elde tutulan hisse senetlerinden elde edilen temettü gelirleri, gelir tablosunda temettü geliri olarak raporlanır.

Hisse senedinin değerlendirilme gününde ilk kayıtlara alınan alış bedelinden fazla olması veya eksik olması vergi matrahının tespitinde dikkate alınmaz. Söz konusu hisse senetleri alış bedeli ile değerlendirildiği için değerinde meydana gelen değişimler, matrahın tespitinde dikkate alınması mümkün değildir. (Elele, Menkul Kıymetlerin Değerlemesi)

8.4. TMS/TFRS Kapsamında Hisse Senetlerinin Değerlemesi

TMS 39 uyarınca hisse senetlerini iki şekilde sınıflandırmak mümkündür. Bunlar; “Alım Satım Amaçlı” bulundurulmuş finansal varlık olan hisse senetleri ile “Satılmaya Hazır Finansal Varlık” olarak elde tutulan hisse senetleridir. Alım satım amaçlı elde tutulan hisse senetleri, gerçeğe uygun değeri ile ölçülerek gerçeğe uygun değer farkı kâr veya zarara yansıtılan olarak sınıflandırılır. Meydana gelen kazanç ve kayıplar, kâr veya zararda muhasebeleştirilir (Akbulut 2012)

Satılmaya hazır finansal varlık olarak sınıflandırılan hisse senetleri gerçeğe uygun değeri tespit edilenler, gerçeğe uygun değeri ile değerlendirilir ve farklar (değer düşüklüğü zararları ve kur farkları hariç) ilgili varlık bilanço dışı bırakılıncaya kadar

özkaynaklarda izlenir. Gerçeğe uygun değeri tespit edilemeyen satış amaçlı olarak sınıflandırılan hisse senetleri ise maliyet değeri ile değerlendirilir. (Demir 2014)

8.5. VUK Kapsamında Tahvillerin Değerlemesi

Devletin veya anonim ortaklıkların en az 1 yıl ve daha uzun vadeyle, ödünç para bulmak amacıyla, itibari değerleri eşit ve ibareleri aynı olmak üzere çıkardıkları borç senetleridir. Tahviller, elinde bulunduran için alacaklılık hakkı doğuran ve düzenli aralıklarla faiz geliri getiren sabit getirili menkul kıymetlerdir. (Akbulut, 2013) Özel sektör tahvillerinin vadeleri en az iki yıl olmak üzere serbestçe belirlenebilmekte sabit veya değişken faizli olarak ihraç edilebilmektedir.(Akbulut, 2013)

VUK uyarınca tahvillerin değerlendirilmesi için VUK' un 279. maddesine bakmamız gerekmektedir. VUK 279. maddesinde, hisse senetleri ile fon portföyünün en az % 51'i Türkiye de kurulmuş bulunan şirketlerin hisse senetlerinden oluşan yatırım fonu katılma belgeleri alış bedeliyle, bunlar dışında kalan her türlü menkul kıymetler borsa rayici ile değerlendirilir. Borsa rayici yoksa veya borsa rayicinin muvazaalı bir şekilde oluştuğu anlaşılırsa değerlemeye esas bedel, menkul kıymetin alış bedeline vadesinde elde edilecek gelirin (kur farkları dahil) iktisap tarihinden değerlendirme gününe kadar geçen süreye isabet eden kısmının eklenmesi suretiyle hesaplanır. Bu sebeple tahviller borsa rayici ile değerlendirilecektir. Borsa rayici olmayan tahviller alış bedellerine işlenmiş faizleri eklenerek değerlemeye tabi tutulur.

Borsa rayici ile değerlendirilen menkul kıymetlerin değerlendirme günündeki değerleri alış bedellerinin altına düşerse aradaki fark için karşılık ayrılıp, karşılık ayrılan tutar da kurum kazancının hesaplanmasında gider olarak dikkate alınabilecektir. (Elele Menkul Kıymetlerin Değerlemesi) Ayrıca değerlendirme gününde tahvilin taşımış olduğu faiz geliri, kıst gelir (değerleme gününe kadar hesaplanan faiz geliri) esasına göre hesaplanan faiz, dönem kar zararına intikal ettirilerek vergi matrahının tespitinde dikkate alınır. (Demir 2014)

8.6. TMS/TFRS Kapsamında Tahvillerin Değerlemesi

TMS/TFRS standartları uyarınca tahviller, bir vade ve anaparası faiz yükü içerdiğinden itfa edilmiş maliyet değeri üzerinden değerlendirilir. Bu yöntem gelecekte elde edilecek değerlerin bugünkü değere indirgenmesi yöntemi olduğunu

daha önce belirtmiştik. İskonto işlemi etkin faiz yöntemi kullanılarak ilgili faiz gelirlerinin ilgili olduğu dönemlere dağıtılması sağlanır. Vadeye kadar elde tutulacak yatırımlar sınıfında yer alan tahviller, işletmenin beklediği vade gelmeden vade içerisindeki fiyat değişikliklerine rağmen, elden çıkarmaya niyetli olmadığı finansal araçlardır. (Ayçiçek, 2011b)

Vergi uygulaması TFRS 9 uygulaması ile karşılaştırıldığında; TFRS 9 yaklaşımında vade sonu itibariyle alınacak tutarın bugüne iskonto edilmesi veya indirgenmesi söz konusu iken VUK uygulamasında tahvilin başlangıç değerine işleyen getirinin eklenmesi esastır ve paranın zaman değeri önemsenmez. Temel farklılık da bu nokta da oluşur: Paranın zaman değerinin llmesi. Bu farklılık “Ertelenmiş Vergi” etkisi yaratabilir. (Akbulut 2012)

9. VUK- TMS/TFRS KAPSAMINDA ALACAK VE BORÇLARIN DEĞERLEMESİ

9.1. VUK Kapsamında Ticari Alacakların Değerlemesi

VUK' un 281'inci maddesine göre; alacaklar mukayyet değeri ile değeri. Mevduat veya kredi sözleşmelerine müstenit alacaklar değerlendirme gününe kadar hesaplanacak faizleriyle birlikte dikkate alınır. Vadesi gelmemiş olan senede bağlı alacaklar değerlendirme günün kıymetine icra olunabilir. Bu taktirde, senette faiz nispeti açıklanmış ise bu nispet, açıklanmamışsa Cumhuriyet Merkez Bankasının resmi iskonto haddi uygulanır. Bankalar ve bankerler ile sigorta şirketleri alacaklarını ya Cumhuriyet Merkez Bankasının resmi iskonto haddi veya muamelelerinde uyguladıkları faiz haddi ile değerlendirme günü kıymetine icra olunur.

Yabancı para cinsinden olan alacaklar VUK' un 280'inci uyarınca borsa rayici ile değeri. Borsa rayicinin muvazaa olduğu anlaşılırsa bu rayiç yerine alış bedeli esas alınır. Yabancı paranın borsada rayici yoksa değerlemeye uygulanacak kur Maliye Bakanlığınca tespit olunur. Bu madde hükmü uyarınca yabancı para ile olan senetli veya senetsiz alacaklar ve borçlar hakkında da caridir.

VUK' un 281'inci maddesi uyarınca vadesi gelmemiş senede bağlı olan alacaklar değerlendirme günün kıymetine icra olunabilir. Yani bu maddeye göre, içinde vade farkı bulunduran senetli alacaklar ve borçlar, bilanço gününde tasarruf değeri ile değeri. VUK bu uygulamayı isteğe bağlı bırakmıştır ancak senetli alacaklarını reeskonta tabi tutan işletmelerin senetli borçlarını da reeskonta tabi tutmaları zorunlu tutulmuştur. (Dinç, 2008)

Vade farkı, yasalarda belirtilmiş bir kavram değildir. Vade farkını kısaca, peşin satış fiyatı ile vadeli satış fiyatı arasındaki fark olarak tanımlamak mümkündür. (Dinç, 2008) Reeskont uygulaması ise alacak ve borç senetlerinin değerlendirme günündeki değerlerine indirgenmesi işlemidir. (Sipahi, 2002)

Günümüzde ticari işletmeler tarafından kredili satışlar yoğun bir şekilde uygulanmaktadır. Kredili satışlar sonucu doğan alacak, senetli veya senetsiz olabilmektedir. Genellikle bir malın peşin satış fiyatı ile kredili satış tutarı arasında farklar meydana gelmektedir. Meydana gelen bu farklar faizdir. (Selvi, Yılmaz ve Sarioğlu 2007) Ancak uygulamada işletmeler bu faizi veya vade farkını yapılan ticari malın satışına ekleyerek bir hâsılat olarak muhasebe kayıtlarında almaktadır. Oysa elde edilen faiz geliri dönemsellik ilkesi gereği tahsil edildiği yılda muhasebe kayıtlarında satış hâsılatından ayrı olarak gelir kayıt edilmelidir.

VUK ile TMS/TFRS uygulamalarında vade farkı uygulanarak yapılan satışların, muhasebeleştirilmesi ve raporlanmasında farklı hükümler ortaya koymaktadır. VUK hükümlerine göre kredili satışların muhasebeleştirilmesinde, vade farkının ayrıca gösterilmemesi ve sınıflandırılması gerekmemektedir. Faiz dahil düzenlenen satış faturaları, toplam fatura tutarı üzerinden satış olarak değerlendirilmektedir. (Selvi, Yılmaz ve Sarioğlu, 2007) Dolayısıyla VUK uygulamalarında senede bağlı olmayan (cari hesap alacaklarının) değerlendirilme gününde elde edilecek tutara indirgeme hükmü bulunmamaktadır.

9.2. TMS/TFRS Kapsamında Ticari Alacakların Değerlemesi

TFRS 9' un TMS 32'den yararlanarak yaptığı sınıflama uyarınca her nevi alacağın finansal varlık olarak değerlendirilmesi. Alacak kaleminin vade içerip içermemesi ya da türünün bu kapsamda değerlendirilmesine bir etkisi yoktur. Dolayısıyla senetli ve senetsiz alacaklar TFRS 9 uyarınca finansal varlık olarak değerlendirilir. Vadeli çekler için de aynı durum söz konusudur. (Akbulut 2012)

Finansal varlıkların ilk kayda alınması sırasında gerçeğe uygun değer üzerinden muhasebeleştirileceğini daha önceki bölümlerde açıklamıştık. Ticari alacaklarda bir finansal varlık olarak değerlendirildiği için, ilk kayıtlara alınma esnasında gerçeğe uygun değer üzerinden kayıtlara intikal ettirilir (gerçeğe uygun değer farkı kâr veya zarara yansıtılarak ölçülen finansal varlık veya finansal borçların ilk ölçümü esnasındakiler hariç, işlem maliyetleri gerçeğe uygun değere dahil edilir). (Akbulut, 2012) ilk kayıtlara alınması sonrasında ise dönemlerde ticari alacaklar, eğer bir vade ve finansman yükü içeriyorsa ve tahsilâtının daha sonraki dönemlerde gerçekleşmesi söz konusu ise itfa edilmiş maliyet değeri üzerinden ölçülerek net bugünkü değerine indirgenir.

TFRS 9 uyarınca finansal araçları sınıflandırırken gerçekte bir finansman yükü içerip içermediğine göre farklı muameleye tabi tutabilir. Açıklanmış bir faiz oranı bulunmayan kısa dönemli alacak ve borçlar, indirgemelerin etkisinin önemsiz olması durumunda orijinal fatura tutarı üzerinden ölçülebilir. Örneğin kısa bir sıra içerisinde tahsil edilmesi mümkün olan ve faiz uygulanmasını gerektirmeyen alacaklar için itfa edilmiş maliyet yönteminin uygulanmasına gerek yoktur. (Akbulut 2012)

VUK hükümlerine göre açıkladığımız vade farkı eklenerek yapılan satışları TMS/TFRS uygulamaları ile bir birinden çok farklıdır. TMS 18 de işletmelerin varlık ve hizmet satışlarında elde ettikleri hâsılatı muhasebeleştirmede dikkate alınması gereken kurallar açıklanmıştır. Bu kurallardan bazıları vade farkı uygulaması ile ilgilidir. TMS 18 Hâsılat Standardının 5 a. maddesinde işletme varlıklarının üçüncü kişilere kullandırılmasının faiz, temettü ve isim hakkı gibi gelir türlerinin ortaya çıkmasına sebep olacağı ifade edilmektedir. Buradaki faiz kavramı, aynı zamanda vade farkını da içermektedir. (Dinç, 2008) TMS 39 uyarınca satış değerinin toplam tutarı ile gerçeğe uygun değer arasında oluşan fark faiz geliri olarak kaydedilmesi gerektiğini ifade etmektedir. Buna göre, mal ve hizmet satışlarında, vade farklarının faizi geliri olarak kaydedilmesi gerekmektedir.(Dinç, 2008)

TMS 18 paragraf 30. maddesinde ise yukarı da belirtilen faiz gelirlerinin (vade farklarının) etkin faiz yöntemine göre muhasebeleştirilmesi gerektiği belirtilmektedir. Buna göre, mal satışı sonucu doğacak alacakların etkin faiz oranı kullanılarak iskonto edilmiş değerleri üzerinden finansal tablolarda gösterilmelidir. (Dinç, 2008)

VUK ve TMS/TFRS kapsamında farklılıkları değerlendirdiğimizde, ticari alacaklar bir mal satışı veya hizmet satışı sonucu meydana gelmektedir. VUK uygulamalarında mal satışı ve hizmet satışlarının içerdiği vade farkı toplam satış faturası ile kayıtlara alınmaktadır. TMS/TFRS uygulamalarında ise, mal ve hizmet satışının içerdiği vade farkı ilgili oldu dönemlerin faiz geliri olarak ayrıştırılmakta ve ilgili olduğu dönemlerin faiz geliri olarak raporlanmaktadır. Bu durum da “Ertelenmiş Vergi” etkisi yaratmakta ve mali kâr ile ticari kar farkı oluşturmaktadır.

9.3. VUK Kapsamında Şüpheli Alacaklar

Şüpheli duruma gelmiş olan alacakları düzenleyen VUK 323'üncü madde gereğince şüpheli duruma gelen alacaklar için karşılık ayırmanın şartları; dava ve icra aşamasında olmuş olmalı ya da dava icra konusu yapılmaya değmeyecek kadar değersiz olan alacıklardan oluşmuş olması gerekir. Ancak bu alacaklar için karşılık ayırmanın diğer bir şartı; bir ticari faaliyetin sonucu meydana gelmiş olması gerekiyor. Yani ticari faaliyet dışında elde edilmiş olan alacakların tahsilâtlarının şüpheli hale gelmesi durumunda herhangi bir karşılık ayrılamaz ve vergi matrahının tespitinde gider olarak indirilemez. (Timur 1997)

Ayrıca şüpheli gelen alacaklar içi teminat alınması durumunda karşılık ayrılması mümkün değildir. Ancak söz konusu teminatın ayrılan karşılık tutarını karşılamaması halinde yani alacağın kısmen teminatlı olması durumunda teminatsız kısım için karşılık ayrılabilir. (Demirörs 2003)

Değersiz alacaklar ise, VUK 322'inci maddesinde düzenlenmiştir. Buna göre; alacak kaleminin değersiz alacak olarak değerlendirilebilmesi ve giderleştirilebilmesi için kazai bir hükme (yargısal bir karara) veya kanat verici bir belgeye dayanarak tahsil edilebilirliğinin olmadığını kanıtlanması ve ortaya konması gerekmektedir.. Kazai hükümden (yargısal karardan) amaç, alacağın tahsil edilebilme imkânının tamamen ortadan kalktığını hükme bağlayan, bir mahkeme kararının varlığıdır. (Yücel, 2011) Değersiz alacaklar, teshil edilebilir niteliğini kaybettiği dönemde gelir tablosu ile ilişkilendirilerek zarar yazılması gerekmektedir. İlgili yılda zarar olarak gelir tablosunda intikal ettirilmeyen değersiz alacak kaleminin, sonraki yıllarda zarar yazılabilmesine imkan yoktur. Dolayısıyla ilgili yılda zarara intikal ettirilmeyen değersiz alacaklar sonraki dönemlerde zarar yazılma imkânı ortadan kalkar. (Bakbak, 2003) Vazgeçilen alacaklar için de değersiz alacaklar hükümleri geçerlidir.

9.4. TMS/TFRS Kapsamında Şüpheli Alacaklar

TMS/TFRS' de alacaklar için şüpheli alacak karşılığı ayırmada alacakların bir takım değer düşüklüğü göstergelerini taşımaları gerekmektedir. (Demir, 2014)

Alacaklar TFRS 9 uyarınca itfa edilmiş maliyetinde sınıflandırılacak ve ölçülecektir. Başlangıç kısmında da değindiğimiz üzere, itfa edilmiş maliyet değeri üzerinden değerlendirilen finansal varlıkların değer düşüklüğüne maruz kaldığına ilişkin tarafsız bir

göstergenin bulunması durumunda, ilgili değer düşüklüğü tutarının, gelecekteki tahmini nakit akışlarının finansal varlığın orijinal faiz oranı (diğer bir ifadeyle, ilk kayıtlara alınması esnasında hesaplanan etkin faiz oranı) üzerinden iskonto edilerek hesaplanan bugünkü değeri ile defter değeri arasındaki fark olarak ölçülür. Yani ilgili alacak kalemini TMS/TFRS hükümlerince ilk kayıtlara alınması esnasında tespit edilen etkin faiz oranı, dönem sonunda şüpheli hale gelen alacağın tahsil edilebilir kısmının bugünkü değerini tespit etmek için de kullanılır. Örneğin, vadesine hesap döneminden sonra 5 ay kalmış bir alacak kaleminin belli bir kısmının tahsil edilemeyeceğinin tespit edilmesi durumunda, bilanço tarihinde, gelecekte tahsil edilebilecek olan kısım için ilgili alacak için ilk kayıt esnasında tespit edilen etkin faiz oranı kullanılarak bilanço tarihindeki değerine indirgenir. Alacağın, bilanço tarihindeki defter değeri ile (burada alacağın defter değerine dönem sonuna kadar tespit edilen faizler eklenir.) tahsil edilebilir tutarın bugünkü değerinin arasındaki fark değer düşüklüğü olarak tespit edilir. Varlığın defter değeri, doğrudan veya bir karşılık hesabı kullanılmak suretiyle azaltılır. İlgili zarar tutarı kâr veya zararda muhasebeleştirilir. (Akbulut 2012)

İtfa edilmiş maliyetinden ölçülen bir finansal varlığa ilişkin değer düşüklüğü tutarı, ilgili finansal aracın orijinal etkin faiz oranı kullanılarak ölçülür. İtfa edilmiş maliyet üzerinden ölçülen finansal varlıklara ilişkin koşulların, borçlunun veya ihraççının içinde bulunduğu finansal zorluklar nedeniyle yeniden görüşülmesi veya değiştirilmesi durumunda, ilgili değer düşüklüğü, anılan koşullarda yapılan değişiklik öncesinde, orijinal etkin faiz oranı kullanılmak suretiyle ölçülür. Kısa vadeli alacaklara ilişkin nakit akışları, iskonto edilmelerinin yaratacağı etkinin önemsiz olduğu durumlarda iskonto edilemezler (Akbulut 2012)

Alacakların tahsil edilebilirliği zarar karşılığı yönünden değerlendirmeye tabi tutulması nedeniyle, karşılık ayırma yöntemi bir varlığın değer düşüklüğünün muhtemel olduğu durumlarda ve düşüklük tutarının mantıklı olarak tahmin edilebildiği durumlarda geçerlidir. (Demir, 2014)

Diğer bir ifadeyle karşılık ayırabilmek için alacağın şüpheli hale gelmiş olması yeterli değildir. Değer düşüklüğünün muhtemel olmasının yanı sıra düşüklük tutarının da ölçülü bir şekilde tahmin edilebilmesi şarttır. (Demir, 2014)

Söz konusu açıklamalar dikkate alındığında TMS/TFRS' lerin şüpheli ticari alacak karşılığı işletmelerin hangi yöntem ya da yöntemleri kullanacakları konusunda bağlayıcı bir yaklaşımın olmadığı anlaşılmaktadır. Tahsili şüpheli gelen alacakların ne kadar olduğunu hesaplayabilmek için fiili tespite dayalı karşılık yöntemi veya tahmine dayalı (götürü) karşılık yöntemi kullanılabilir. (Demir, 2014)

Fiili tespite dayalı karşılık ayırma yöntemi: Bu yöntemde alacaklar tek tek değerlemeye tabi tutularak şüpheli hale gelen alacaklar, yapılan değerlendirme sonucunda karşılıklarla ilgili hesaplara kayıt edilir. Bu sistem VUK da kullanılan sistem ile aynıdır.

Tahmine dayalı (götürü) karşılık ayırma yöntemi: Bu yöntemde işletmeler geçmişteki tecrübelerine dayanarak alacaklarında oluşabilecek değer düşüklüklerini tahin ederek karşılıkları ayırırlar. Bu yöntemde ayrılan karşılık tutarı değerlendirme günü ve sonrasında gerçekte (fiili olan) meydana gelen karşılık tutarı ile karşılaştırılarak gerekli düzeltmeler yapılır. Fark, değerlendirme gününde tespit edilirse ters kayıtla, bir sonraki dönemde tespit edilirse konusu kalmayan karşılık hesabı ile gelir tablosuna aktarılarak kapatılır. (Gülerüz, 2014)

İşletmelerin şüpheli halen gelen alacaklarını tek tek mi yoksa grup halinde mi değerleyeceği işletmenin insiyatifine bırakmıştır. Ayrıca TMS/TFRS şüpheli alacakların tahmini olarak belirlenmesi gerektiğini ifade etmiştir. Ancak yapılacak tahminlerin makul, güvenilir ve ölçülebilir olması gerekir. Şüpheli alacakları tahmini olarak belirlerken işletmenin geçmiş tecrübelerinden faydalanabileceğini belirttik. (Esen 2009)

Değersiz alacaklar, işletmenin bir finansal varlığın mülkiyetine ve kontrollüne sahip olmasına rağmen değerinin bir kısmının veya tamamının ortadan kalktığı alacaklardır. Değersiz alacaklar yukarıda şüpheli alacaklara ilişkin yapılan açıklamalarda olduğu gibi kontrol sahibi olunmayan (söz konusu finansal varlığın mülkiyetinden kaynaklanan risk ve getirilerin kaybedilmesi) değersiz kaldığı kısmıyla ilgili olarak bilanço dışı bırakılır ve tutar zarar olarak kayıtlara intikal ettirilir (Akbulut 2012)

VUK ve TMS/TFRS kapsamında farklıları değerlendirdiğimizde, VUK hükümleri uyarınca bir alacak kalemine karşılık ayrılabilmesi için kanuni bir hükmün (dava/icra

safhasında) olması gerekiyor. TMS/TFRS uygulamalarında ise bir alacak kalemine karşılık ayrılabilmesi için, gelecekteki nakit akışlarını olumsuz etkileyecek bir zarar (kayıp) olayının meydana gelmesi durumunda değer düşüklüğüne uğradığı ve dolayısıyla değer düşüş zararının olduğu kabul edilmektedir.(Esen 2009) Yani alacakların tahsil edileme imkanını ortadan kaldıran tarafsız göstergelerin oluşması durumunda karşılık ayrılması için yeterlidir. TMS 39 paragraf 59 da bu tarafsız göstergeler tek tek açıklanmıştır. Ayrıca şüpheli hale gelen alacaklar için karşılık ayırma, VUK hükümlerinde şirketin isteğine bırakılmışken TMS/TFRS hükümleri uyarınca bir zorunluluktur. Karşılık ayırma koşullarındaki bu farklılıklar finansal tablolarda mali kâr ve ticari kâr kar farkı yaratmakta ve bu da “Ertelenmiş Vergi” varlığı meydana getirmektedir.

9.5. VUK Kapsamında Ticari Borçların Değerlemesi

VUK’ un 285 ‘inci maddesine göre; “borçlar mukayyet değerleriyle değerlendirilir. Vadesi gelmemiş olan senede bağlı borçlar değerlendirme günü kıymetine icra olunabilir. Bu taktirde senette faiz nispeti açıklanmışsa bu nispet, açıklanmamışsa Cumhuriyet Merkez Bankası resmi iskonto haddinde bir faiz uygulanır.

Yabancı para cinsinden olan borçlar ise, VUK’ un 280’inci maddesi uyarınca borsa rayici ile değerlendirilir. Yine bu madde hükmü yabancı para ile olan senetli veya senetsiz alacaklar ve borçlar hakkında da caridir. Bunlardan vadesi gelmemiş senede bağlı alacak ve borçlar, bu kanunun 281 ve 285 maddeleri uyarınca değerlendirme günü kıymetine icra edilebilir.

Ticari alacaklar da açıkladığımız vade farkı uygulamaları, ticari borçlar için de aynıdır. VUK hükümlerine göre, senetsiz vade farkı uygulanarak yapılan ticari borçlanmalarda (örneğin ticari mal alışlarında) senetsiz borcun (cari hesap borcu) bilanço günü tasarruf değerine indirgeme imkânı yoktur. Yani senetsiz olan ticari borçlanmalar da uygulanan vade farkına reeskont uygulaması söz konusu değildir. VUK sadece senetli borç ve alacaklar için itibari değeri içinde vade farkı olması halinde reeskont uygulamasına müsaade etmektedir. (Dinç, 2008) Ancak 30/04/2013 tarih ve 64 sıra nolu VUK sirkülerinde ileri vadeli çeklerin de (değerleme gününde vadesi gelmemiş) reeskonta tabi tutularak bilanço günündeki itibari değerine indirgenebilme imkânı getirilmiştir.

Reeskont hesaplanması, senede bağı alacakların ve borçların değerleme günündeki kıymetlerine icra edilmesi sırasında senet üzerinde yazılı faiz nispetinin belirlenmediği hallerde Türkiye Cumhuriyet Merkez Bankası resmi iskonto hadlerinin uygulaması gerekmektedir. Bu hesaplamada; faiz oranı olarak reeskont işlemlerinde uygulanan faiz oranının değil, kısa vadeli avans işlemlerinde uygulanan faiz oranının esas alınması gerekmektedir.(Arpacı, 2007) VUK 280. maddesine göre, yabancı para ile olan borç ve alacakların reeskontunda, varsa senette yazılı olan faiz oranının, senette faiz oranı belirtilmemişse Türkiye Cumhuriyeti Merkez Bankası'nın belirlediği faiz oranı değil, değerlendirme gününde geçerli olan LIBOR esas alınır. Dikkat edilmesi gereken konu, borç senetlerini reeskonta tabi tutan işletme, alacak senetlerinde reeskonta tabi tutmak zorundadır.

VUK 238 numaralı Genel Tebliğ uyarınca senede bağı alacak ve borçlara ilişkin değerlendirme işlemlerinin, iç iskonto metoduna göre yapılması gerekir. Uygulanacak reeskont hesaplama formülü aşağıdaki gibidir.

$$F = (AXnxt)/360 \quad F = \text{İskonto tutarı}, \quad A = \text{Senedin Değeri}, \quad n = \text{Faiz oranı}, \quad t = \text{Vade}$$

9.6. TMS/TFRS Kapsamında Ticari Borçların Değerlemesi

TFRS 9 finansal varlıklarda olduğu gibi finansal borçlar için de gerekli düzenlemeleri yapmıştır. TFRS 9 paragraf 5.1.1 uyarınca bir finansal borç ilk kayıtlara alındığı sırada gerçeğe uygun değeri üzerinden muhasebeleştirilir. Bu değer normalde işlem fiyatıdır. Gerçeğe uygun değer farkları kâr veya zarar yansıtılanlar dışındaki finansal varlık ve finansal borçların ölçümünde, bunların edinimiyle doğrudan ilişkilendirilebilen işlem maliyetleri de gerçeğe uygun değerine ilave edilir ya da gerçeğe uygun değerinden düşülür. (Akbulut 2012)

TFRS 9 hükümlerince bir finansal borcun sınıflandırılması ve ilk kayıttan sonraki dönemlerde değerlendirme yöntemi finansal borcun bir vade ve finansman yükü taşıyıp taşımadığı göz önünde bulundurulacaktır. TFRS 9 paragraf B5.4.12 kısa dönemde ödenecek finansal borçlar için; açıklanmış bir faiz oranı bulunmayan kısa dönemli alacak ve borçlar, indirgenmelerinin etkisinin önemsiz olması durumunda orijinal fatura tutarlarından ölçülebilir. Yani ilk kayıtlara alındığı sırada ölçülen değer üzerinden ölçülmeye devam edilir. Ancak bir vade ve finansman yükü içeren finansal borçlar için aynı durum söz konusu değildir. Örneğin vade içeren bir senetli borç

veya çek, vade ve finansman yükü içerdiğinden paranın zaman değeri hesaplanması gerekir. TFRS 9. Paragraf 4.2.1–4.2.5 uyarınca sonraki dönemlerde gerçeğe uygun değer yöntemiyle ölçümleyen tüm finansal borçlar dışındaki finansal borçları etkin faiz yöntemiyle hesaplanan itfa edilmiş maliyetinden ölçer.

Ticari borçlar genelde emtia alışı veya hizmet alışı sonucu ortaya çıkmaktadır. Vade ve finansman (örneğin, vadeli senet, ödemesi sonraki yıllara sarkan cari borçlar veya vadeli çek) yükü içeren ticari borçlanmaları TFRS 9 hükümleri uyarınca, etkin faiz yöntemi kullanılarak bugünkü değerine indirilmesi gerekiyor. Yapılan değerlendirme sonucu oluşan fark dönem faiz gideri olarak kayıtlara intikal ettirilmesi gerekir.

Yabancı para ticari borçlar, yabancı para birimindeki tutara, geçerli para birimi ile işlem tarihindeki yabancı para birimi arasındaki geçerli kur uygulanarak, geçerli para biriminden kaydedilir. Her raporlama dönemi sonunda, yabancı para parasal kalem niteliğindeki bu tutarlar, kapanış kurundan çevrilir. Bu kalemlerin ödenmesinden ya da dönem içinde veya önceki finansal tablolarda ilk muhasebeleştirme sırasında çevrildiklerinden farklı kurlardan çevrilmelerinden kaynaklanan kur farkları, oluştukları dönemde kâr veya zararda muhasebeleştirilir. (Bodur 2012)

VUK hükümleri uyarınca ihtiyari olan reeskont uygulaması, TMS uygulamalarında ise zorunlu tutulmaktadır. TMS 39 Finansal Araçlar standardı, finansal varlık ve finansal borçların, mali tablolarda itfa edilmiş maliyetleri üzerinden gösterilmelerini belirtmekte ve tüm alacak ve borçların, vade farkı içersin ya da içermesin reeskonta tabi tutulmaları gerektiğini ifade etmektedir. Ayrıca, reeskont uygulamasında TMS, iç iskonto yöntemi yerine etkin faiz yönteminin uygulanmasını zorunlu tutmaktadır. (Dinç, 2008) Yine ticari borçların önemli bir kalemini, ticari mal alışlarından dolayı oluşan ticari borçlar oluşturmaktadır. TMS 2 Stoklar Standardı paragraf 18 de açıklandığı üzere; işletmeler, emtia alımını vadeli şartıyla yapmış olabilir. Alınan emtianın peşin fiyatı ile vadeli fiyatı arasında bir fark söz konusu ise, bu fark ilgili olduğu dönemler itibariyle faiz gideri kalemini oluşturur ve finanse edildiği dönemde faiz gideri olarak kayıtlara alınır. Bu maddede de anlaşılacağı üzere, vade farkı içeren senetsiz, senetli ve çek alımlarında, vade farkının dönemin finansman gideri olarak kaydedilmesi gerekmektedir.

Sonuç olarak VUK hükümlerinde borçlanılarak vadeli alınan emtiaların taşımış olduğu finansman yükü direk emtianın maliyeti ile birlikte dikkate alınırken, TMS/TFRS hükümlerince borçlanılarak vadeli alınan emtiaların taşımış olduğu faiz yükü, emtia maliyetine ilave edilmeden finanse edildiği dönemin faiz gideri olarak dikkate alınmaktadır. Bu borçlanmaların VUK ve TMS/TFRS hükümlerince farklı yorumlanması mali kr ve ticari kr farkı yaratmaktadır.

10. VUK- TMS/TFRS KAPSAMINDA STOKLARIN DEĞERLEMESİ

10.1. VUK Kapsamında Stokların Değerlemesi

Vergi Usul Kanun'un 274. Maddesi uyarınca stoklar, maliyet bedeli ile değerlemeye tabi tutulur. Vergi mevzuatımıza göre maliyet bedeli; iktisadi bir kıymetin elde edilmesi veya değerini arttırmak amacıyla yapılan ödemeler ve harcamaların (giderlerin) toplamını ifade eder. VUK 262. maddesi uyarınca üretilen bir mamulün maliyetine dahil edilecek kalemler şöyledir; hammadde alışları, üretilen mamule ilgili işçilik maliyetleri, genel giderlerden mamule düşen pay, ambalaj malzemeleri ve üretimle doğrudan ilgili olan diğer giderler.

Vergisel açıdan bir malın (emtianın) işletme aktifine alınıncaya kadar ödenen giderlerin tamamı, ilgili malın maliyetine ilave edilmesi gerekmektedir. (Akbulut 2012) Ambara girdikten sonra oluşan depolama giderleri, pazarlama, satış ve dağıtım giderleri, alış işleminin tamamlanmasından sonra oluşan giderler oldukları için söz konusu giderler malın maliyetine değil, dönem giderlerine intikal ettirilir. (Demir, 2014) Yine VUK 'un 238 nolu tebliğin de; emtia alımları sırasında oluşan kur farkları ilgili emtia stoklara girene kadar emtia maliyetine dâhil edilir.

10.2. TMS/TFRS Kapsamında Stokların Değerlemesi

TMS 2 paragraf 9 uyarınca stoklar, maliyet ve net gerçekleşebilir değerinin küçük olanı ile değerlendirilir. Yani stoklar hiçbir zaman finansal durum tablosunda (bilanço) satışı sonucu elde edilebilecek değerden fazla bir tutardan izlenemez. TMS 2 paragraf 10 da açıklandığı üzere stokların maliyeti, satın alma maliyetleri, dönüştürme maliyetlerini ve stokların mevcut durumuna ve konumuna getirilmesi için katlanılan diğer maliyetleri içerir. Faaliyet giderleri stok maliyetine eklenmez.

Net gerçekleşebilir değer; işin normal akışı içinde, tahmini satış fiyatından, tahmini tamamlanma maliyeti ve satışı gerçekleştirmek için gerekli tahmini satış giderleri toplamının, düşürülmesiyle elde edilen tutarı ifade eder

TMS 2 hükümleri uyarınca stoklar ilk kayıtlara alınması sırasında maliyet değerinden kayıtlara intikal ettirilir. Örneğin alınan bir emtianın taşıma giderleri, mevcut konuma getirilmesi için yapılan harcamalar, maliyetle ilgili diğer harcamalar ve bağlantı kurulabilen diğer maliyetler, emtianın maliyetine ilave edilerek kayıtlara intikal ettirilir. Ancak TMS 2 paragraf 18 uyarınca vadeli stok alımlarında, peşin fiyat ile vadeli fiyat arasındaki fark ilgili dönemlere faiz gideri olarak kayıt edilir. Burada dikkat edilmesi gereken konu vadeli alımlarda stoklar kayıtlara intikal ettirilirken emtianın peşin fiyatı dikkate alınır. Bu uygulamanın amacı, satın alma anlaşımışındaki zımnî faiz maliyetinin stok maliyetine dahil edilerek stokların olduğundan daha yüksek değerlenmesini engellemektir. (Bodur 2012)

Borçlanma maliyetleri ele alındığında VUK' a göre stoklarda aktifleştirme tarihine kadar oluşan kur farkları zorunlu olarak ilgili varlığın maliyetine eklenmektedir. Aktifleştirme tarihinde sonra hesaplanan kur farkları dönem gideri olarak dikkate alınması konusunda mükellefler serbest bırakılmıştır. VUK' a göre finansman temini maksadıyla bankalardan veya benzeri kredi kuruluşlarından alınan krediler için ödenen faiz ve komisyon giderleri dönem sonu stoklarına pay verilmesi zorunluluğu bulunmamaktadır. TMS -2 uygulamasında ise, stok özellikli varlıksa stok maliyetine borçlanma maliyetinden pay verilmesi gerekecek aksi durumda borçlanma maliyetleri bir gider unsuru olarak dikkate alınacaktır. (Akbulut 2012) Yani dönem içinde emtia alışı için finansman kuruluşlarından alınan kredi için ödenen faizlerden emtia ya pay verilmeyecek, doğrudan dönem faiz gideri olarak kayıt edilecektir.

Emtia maliyetinin belirlenmesi yöntemleri konusunda da TMS 2 ve VUK benzer anlayışa sahiptir. Bu anlayış çerçevesinde işletmeler duruma göre filli maliyet, ağırlıklı ortalama maliyet, ilk giren ilk çıkar yöntemi (FİFO) ya da perakende satış fiyatı yöntemlerini esas alarak stoklarını değerleyebilirler. Her iki anlayış da son giren ilk çıkar (LİFO) yönteminin kullanılmasına izin vermemektedir. (Akbulut, 2012)

Stok kalemlerinin raporlama sırasındaki değerlemesinde ise TMS 2 ile vergi uygulamaları ayrılmaktadır. VUK m.274 uyarınca emtia maliyet değerinden değerlemeye devam edilirken TMS 2 uygulamasında raporlama sırasında stoklar, maliyet ve net gerçekleşebilir değer düşük olanı ile değerlendirilir. Bu durum da stokların dönem sonu değerlerinin VUK ve TMS 2 uygulamalarında hesaplamalar

farklı sonuçlar doğmasına yol açacak ve ticari kâr mali kâr farkı ortaya çıkacaktır. (Akbulut, 2012) Ayrıca vadeli alımlar sonucu oluşan faiz gideri, VUK açısından emtianın alım maliyetine ilave edilirken TMS/TFRS uygulamalarında vadeli alımlar sonucu oluşan fark ilgili dönemin faiz gideri olarak kayıt ediliyor. Bu durum eğer stoklar dönem sonunda halen satılmamışsa yani halen stoklarda bulunuyorsa mali kâr ve ticari kâr farkı yaratacaktır. Bu da “Ertelenmiş Vergi” etkisi ortaya çıkaracaktır.

10.3. VUK Kapsamında Stoklarda Değer Düşüklüğü

İşletmeler ticaret faaliyetleri kapsamında birçok risklerle karşı karşıya kalmaktadır. Bunlardan birisi de stokların çeşitli nedenlerden dolayı değerinden azalmalar meydana gelmesidir. Örneğin değişen teknolojik koşullar, teknolojiye bağımlı stokların değerinden azalmalara yol açabilmektedir ya da doğal faaliyetler sonucu stokların zarar görmesi (yangın, deprem, sel) vb. olaylar neticesinden stokların asıl olan değerinden satılmasını imkansız hale getirmektedir. Bu durum stokların değerinde, değer düşüklüğüne yol açmakta ve stokların beklenen satış fiyatının altında bir değer tahsis edilmektedir. (Türker 2010)

VUK stoklarda değer düşüklüğünü iki başlık altında ele almıştır. Bunlar; satış bedelinin düşen stoklar ve kıymetinde meydana gelen değer düşüklüğü olarak değerlendirilmiştir.

VUK 274. maddesi uyarınca, maliyet bedeline nazaran % 10 veya daha fazla düşüklük göstermesi durumunda, bu kıymetlerin değerlemesi VUK 267. maddesinde düzenlenen emsal bedele göre değerlendirilecektir. Ancak emsal bedelin uygulamasında söz konusu 267. maddenin ikinci sırasındaki usul kullanılmayacaktır. BU durum emsal bedel ortalama satış fiyatı esasında veya takdir komisyonunca takdir edilen bedel üzerinden değerlendirilecektir. (Akbulut 2012)

Stokların fiziksel değerinde meydana gelen değer düşüklükleri VUK’ un 274. maddesinde düzenlenmiştir. Doğal afetler sonucu değerinde azalışlar meydana gelen veya bozulma, çürüme, kırılma, çatlama, paslanma durumları sonucu değeri düşen stoklar emsal bedeli üzerinden değerlendirilecektir.

Madde metninde yer alan “iktisadi kıymetlerinde önemli bir azalış” ifadesi ile vurgulanmak istenen, emtianın piyasa değerini ve ihtiyaç karşılama özeliğini normalin üzerinde kaybetmiş olduğudur. Normal ölçülerdeki kayıplar fire olarak

kabul edilip, envanterde doğrudan doğruya yer almazlar ve böylece satılan malın maliyetini etkilemiş olmaktadır. (Erkan 2010)

Stoklarda oluşan değer kaybının emsal bedelinin tespiti için taktir komisyonuna başvurulması gerekiyor. Taktir komisyonuna başvuruda bulunulmadan stoklarda oluşan değer düşüklüğünü vergi matrahına yansıtılması mümkün değildir. (Türker 2010) Taktir komisyonu kararı dışında sadece yargı organlarının re'sen belirlemiş olduğu değerler ile zirai kazanç ölçülerini tespit eden kararnamelerde yer alan unsurlar emsal bedel yerine geçmektedir. Buna göre Ticaret ve Asliye Hukuk Mahkemeleri gibi yargı organlarından alınan değerler takdire başvurmadan değer düşüklüğü ayırmak için yeterlidir. (Demir 2014) Maliyet değeri düşen stoklar diğer stoklar hesabına aktarılacak ve maliyet bedeli ile takdir komisyonu kararı belirlenen değer arasındaki fark karşılık gideri olarak gider kaydedilecektir. (Kartal 2013) Stok değer düşüklüğü karşılığının taktiktir komisyonu kararı olmadan vergi matrahında indirim konusu yapılabilmesi mümkün değildir. Aksi durumlarda ayrılan karşılık vergi matrahının tespitinde indirim konusu olarak indirilemez ve KKEG olarak dikkate alınır. (Yapan 2012)

VUK' un 288. maddesinde, karşılığın tanımı şu şekilde yapılmıştır. "Hasıl olan ve husulü beklenen fakat miktarı katıyetle kestirilemeyen ve teşebbüs için bir borç mahiyetini arzeden belli bazı zararları karşılamak maksadiyle hesaben ayrılan meblağlara karşılık denir." Anılan maddede karşılıkların mukayyet değerleriyle pasifleştirilmek suretiyle değerlendirileceği hükme bağlanmıştır. Kanun maddesinde ayrıca, karşılıkların amortismandan farklı özellik taşıdığına işaret edilerek, amortisman kayıtları hakkındaki özel hükümlerin mahfuz olduğu belirtilmiştir. (Şeker 1996)

10.4. TMS/TFRS Kapsamında Stok Değer Düşüklüğü

TMS 2 paragraf 28 uyarınca stokların maliyeti; stokların zarar görmesi, kısmen veya tamamen kullanılmaz hale gelmesi ya da satış fiyatlarının düşmesi gibi durumlarda geri kazanılamayabilir ve stok maliyeti geri kazanılabilir tutardan daha yüksek olabilir. Stokların maliyeti, tahmini tamamlanma maliyeti veya tahmini satış maliyetinin artması durumunda da geri kazanılamayabilir. Stoklar mali tablolarında, kullanımları veya satılmaları sonucunda elde edilmesi beklenen tutardan daha yüksek bir bedelle izlenemez. Maliyetlerin kullanım veya satış sonucu elde edilecek tutardan

yüksek olması durumunda, stok değer düşüklüğü karşılığı ayrılır. Stok maliyetlerinin net gerçekleşebilir değere indirgenmesi, stokların maliyet veya net gerçekleşebilir değerden düşük olanıyla değerlendirilme ilkesiyle uyumludur.

TMS 2 paragraf 29'a göre stokların elde etme maliyetleri, bu maddede belirtilen istisnalar hariç, her bir stok kalemi bazında net gerçekleşebilir değerlerine indirilir. Bu indirim stok değer düşüklüğü karşılığı ayırmak suretiyle yapılır. Benzer amaçlara veya nihai kullanıma sahip olan, aynı coğrafi bölgede üretilen ve satılan ve ilgili olduğu ürün grubundaki diğer ürünlerden pratik olarak ayrılması mümkün olmayan aynı ürün grubuna ait stok kalemleri, kalemler bazında ayrı ayrı değil, gruplandırılmak suretiyle değerlendirilmeye tabi tutulabilir. Ancak, net gerçekleşebilir değer hesaplanmasında stoklar, mamul mallar veya belli bir sektör veya coğrafi bölgedeki tüm stoklar şeklinde gruplandırılmak suretiyle değerlendirilmeye tabi tutulamaz. Ayrı satış fiyatı tespit edilen her bir hizmet bazında maliyetlerini sınıflandıran işletmelerde bu tür her bir hizmet, ayrı bir varlık olarak işleme tabi tutulur.

Standartta her hesap dönemi sonunda net gerçekleşebilir değer yeniden gözden geçirilmesi gerektiği belirtilmektedir. (Uyar 2009) Daha önce stokların net gerçekleşebilir değere indirgenmesine neden olan koşulların geçerliliğini kaybetmesi veya değişen ekonomik koşullar nedeniyle net gerçekleşebilir değerde artış olduğu kanıtlandığı durumlarda, önceden ayrılan değer düşüklüğü iptal edilir. Böylece yeni kayıtlı değer, maliyet ve revize edilen net gerçekleşebilir değerden düşük olanıdır. (Akbulut 2012)

Stoklarda değer düşüklüğünü VUK ve TMS/TFRS hükümleri açısından karşılaştırdığımızda, VUK hükümleri uyarınca bir işletmenin, stoklarda meydana gelen değer düşüklüğünü vergi matrahın da indirim konusu yapabilmesi için taktir komisyonun kararı gerekmektedir. Bu karar olmadan indirim konusu yapılması imkansızdır. Ancak TMS/TFRS hükümleri uyarınca stokların net gerçekleşebilir değer altına düşmesi değer düşüklüğü ayrılması için yeterli bir koşuldur. Her iki uygulama arasındaki bu farklılık, dönem sonunda mali kâr ve ticari kâr farkı yaratabilir.

11. VUK-TMS/TFRS KAPSAMINDA MADDİ DURAN VARLIKLARIN DEĞERLEMESİ

11.1. VUK Kapsamında Duran Varlıkların Değerlemesi

213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nda doğrudan "Maddi Duran Varlık" kavramını tanımlayan ve nelerin bu kapsama girdiğini düzenleyen bir madde yoktur. Sadece 270. maddesinde "Gayrimenkul" kavramını biraz tanımlayan ve açıklayan bir düzenleme bulunup, diğerleri için tanımlama anlamında bir düzenleme bulunmamaktadır. Diğer yandan, Vergi Usul Kanunu açısından gayrimenkul kavramı içerisinde tanımlanan gayri maddi haklar ise, maddi duran varlık değil, maddi olmayan duran varlık kapsamındadır. (Akbulut 2012)

VUK 269. maddesi uyarınca, iktisadi işletmelere dahil bilumum gayrimenkuller maliyet değeri ile değerlendirilir. Bu madde hükümlerine göre; gayrimenkullerin mütemmim cüzüleri ve teferruatı, tesisat ve makineler, gemiler ve diğer taşıtlar, gayri maddi haklar gayrimenkuller gibi değerlendirilir. Dolayısıyla belirtilen kıymetlerin ilk muhasebe kayıtlara alınmaları esnasında maliyet bedeli üzerinden kayıtlara intikal ettirilir. Maliyet bedeli VUK 262'inci maddesinde; iktisadi bir kıymetin iktisap edilmesi veyahut değerinin artırılması münasebetiyle yapılan ödemelerle bunlara müteferri bilumum giderlerinin toplamını ifade eder. Buna göre maliyet bedeli tespit edilirken, ilk iktisaptaki (elde etmedeki) ödenen veya katlanılan satın alma veya imal gider ve maliyetlerinin tamamını, ilk elde edinme sonrası, değerinin artmasını sağlayacak nitelikteki satın alma veya imal gider ve maliyetlerinin hepsi maliyet bedelinin tespitinde dikkate alınır. Bu iki aşama ile ilişkilendirilebilecek müteferri bilumum giderleri kapsamaktadır. Kanundaki "müteferri bilumum giderler" ifadesini ise, faiz, vade farkı, kur farkı, taşıma giderleri, nakliye sigortası, tapu harcı, ithalat vergileri... gibi giderler şeklinde yorumlayabiliriz. (Akbulut 2012) Ayrıca noter, mahkeme, kıymet taktiri, komisyon ve tellaliye giderleri ile emlak ve ÖTV ise mükellefin isteğine göre ya maliyet bedeline eklenecek ya da dönem gideri olarak gösterilecektir.

11.2. VUK Kapsamında Maddi Duran Varlıklarda Amortisman

İşletmeler tarafından kullanılacak amortisman oranları, VUK' un ilgili Genel Tebliğlerinde ilan edilmiştir. Amortisman ayırmada kullanılacak oranlar belirlenirken varlığın ekonomik fayda sağlayacak faydalı ömrü dikkate alınmıştır. Amortisman oranı hesaplanırken; varlığın faydalı ömrünün 1' e bölünmesiyle tespit edilir. (Amortisman oranı= 1/ yararlı ömür) (Deran ve Yakupçebiöglü 2006)

Mevcut muhasebe sistemimizde VUK 315,316,317,320 maddelerinde belirlenen amortisman yöntemleri şunlardır: Normal amortisman yöntemi, azalan bakiyeler amortisman yöntemi, maddenler de amortisman, fevkalade amortisman yöntemi, kıst amortisman yöntemi olarak belirtilmiştir.

Normal amortisman yöntemi: Amortisman oranı her yıl için eşit tutar olarak tespit edilir. Yani birinci yıl ayrılan amortisman tutarı ile faydalı ömrün sonuna ayrılan amortisman tutarı aynıdır. (Çelik 2009)

Azalan bakiyeler amortisman yöntemi: Bu yöntem VUK 315 de belirtilmiştir. Bu yöntemde amortisman oranı yine faydalı ömür dikkate alınarak tespit edilir. Her yıl tespit edilecek amortisman tutarı, önceki ayrılmış amortismanların indirilmesiyle tespit edilir. Dolayısıyla amortisman ayrılacak kıymetin maliyetinden daha önce ayrılan amortismanlar indirilir. Bu yöntemde normal amortisman göre tespit edilmiş oranın iki katı alınır. Her halükarda oran % 50'i geçemez. (Abidoğlu, Yumuşak ve Uyar 2014)

Maddenler de amortisman: Bu yöntem VUK 316. maddesinde düzenlenmiştir. Maddenlerin işletilmesi sonucu oluşan rezervlerin azalmasından yada tükenmesinden dolayı maden ve taş ocaklarının maliyet bedelleri ilgililerin müracatı üzerine. Her bir taş ocağı ve madden için Maliye ve Sanayi Bakanlığınca tespit edilecek oran üzerinden yok edilir.

Fevkalade amortisman: Bu amortisman yöntemi normal şartlar altında işletmeler tarafından kullanılamaz. Ancak doğal afetler, teknolojik değişimler ve çok çalışma neticesinde varlığın değerinde büyük kayıpların oluşması durumunda normalin üzerinden amortisman ayrılabilir. (Çelik 2009)

Fevkalade amortismanına esas bedel genel oranlar üzerinden değil, Maliye Bakanlığının belirleyeceği orana göre itfa edilecektir. Ancak her iktisadi kıymetin fevkalade

amortisman yöntemiyle itfası mümkün değildir. (Çelik 2009) Ancak bu bir amortisman yöntemi olarak değerlendirmek doğru olmaz çünkü; amortisman yöntemi olmasından söz edebilmek için değerinin yararlı ömre sistematik olarak dağıtılması gerekir. (Demir 2014)

Menkul ve gayrimenkullerle haklara, mükelleflerin müracaatları üzerine ve ilgili bakanlıkların mütalaası alınmak suretiyle, Maliye Bakanlığınca her işletme için işin mahiyetine göre ayrı ayrı belli edilen “fevkalade ekonomik ve teknik amortisman nispetleri” uygulanır.

Kıst amortisman yöntemi: Bu yöntem VUK 320 maddesi uyarınca sadece işletmenin aktifine kayıtlı binek araçlarına uygulanır. Burada dikkate edilmesi gereken konu, aracın aktife alındığı ay kesri tam sayılarak bir hesap döneminde kalan ay kadar amortisman ayrılır. Örneğin aracın aktife alındıktan sonra hesap dönemin bitimine 6 ay kalmışsa 6 ay üzerinden amortisman ayrılır. Ayrılamayan süre ise yararlı ömrün son yılında tamamen yok edilir. Amortisman oranının tespiti yine normal amortisman yönteminde olduğu gibidir. (Sayan 2012)

İşletme faaliyeti kısmen veya tamamen binek otomobillerin kiralanması ise aktifte kayıtlı olan binek otomobiller için bu yöntemi kullanamazlar. (Çelik 2009)

11.3. TMS/TFRS Kapsamında Maddi Duran Varlıkların Değerlemesi

Maddi duran varlıklar, mal veya hizmet üretimi veya arzında kullanılmak, (yatırım amaçlı gayrimenkul olmadığı sürece) başkalarına kiraya verilmek veya idari amaçlar çerçevesinde kullanılmak üzere elde tutulan fiziki kıymetlerdir. Ayrıca bu fiziki varlıkların birden fazla yıldan işletme tarafından kullanılması gereklidir. Maddi duran varlıkların muhasebeleştirilmesindeki temel konular; varlıkların kayıtlara alınması, defter değerlerinin belirlenmesi ve bunlarla ilgili olarak finansal tablolara yansıtılması gereken amortisman tutarları ile değer düşüklüğü zararlarıdır. TMS 16 standardı yukarıdaki konuları düzenler. (Akbulut 2012)

TMS 16 paragraf 3 uyarınca bu Standard aşağıdaki varlıklara uygulanmaz.

- “TFRS 5 Satış Amaçlı Elde Tutulan Maddi Duran Varlıklar ve Durdurulan Faaliyetleri” standardı uyarınca satış amaçlı olarak sınıflandırılmış maddi duran varlıklar;

- Tarımsal faaliyetle ilgili canlı varlıklar (bkz. TMS 41 Tarımsal Faaliyetler);
- Madenlere ilişkin arama, hazırlık, çıkarma ve değerlendirme harcamalarının/varlıklarının muhasebeleştirilmesi ve ölçülmesi (bkz. “ TFRS 6 Maden Kaynaklarının Araştırılması ve Değerlendirilmesi” Standardı) veya
- Petrol, doğal gaz ve benzeri nitelikli yenilenebilir olmayan doğal kaynaklar gibi madenler üzerindeki haklar ve madeni kaynaklar.

Ayrıca TMS 16 paragraf 5 uyarınca işletme gelecekte yatırım amaçlı olarak kullanacağı, inşa etmekte veya geliştirmekte olduğu, “TMS 40 Yatırım Amaçlı Gayrimenkuller” Standardında belirtilen ‘yatırım amaçlı gayrimenkuller’ tanımının koşullarını sağlayan gayrimenkuller içinde uygulanır. Yatırım amaçlı gayrimenkuller için maliyet modeli kullanan bir işletme, bu Standarda uygulanan maliyet modelini uygulamak zorundadır.

Maddi duran varlıkların muhasebe kayıtlarına intikal ettirme koşulları Standardın 7’inci paragrafında açıklanmıştır. Bir maddi duran varlık ancak ve ancak aşağıda belirtilen koşulları sağlaması halinde muhasebe kayıtlarına alınır.

- Bu kalemle ilgili gelecekteki ekonomik yararların işletmeye aktarılmasını muhtemel olması; ve
- İlgili kalemin maliyetinin güvenilir bir ölçülebilmesi gerekir.

Yukarıda açıkladığımız üzere, TMS 16 uyarınca muhasebeleştirme koşullarını sağlayan maddi duran varlıklar, paragraf 15 uyarınca maliyet bedeli üzerinden kayıtlara alınır.

İlk muhasebeleştirmede bir maddi duran varlık kaleminin maliyet bedelinin ölçülmesinde aşağıda yer alan hususlara ilişkin önemli bir muhakeme yapılır. (Akbulut 2013)

- Varlığa ilişkin ödemenin normal kredi şartlarının ötesine ertelenmesi durumunda-varlığın maliyetine dahil edilecek gelecekteki tüm ödemelerin bugünkü değerine ulaşmada kullanılacak iskonto oranının belirlenmesi
- Varlığın parasal olmayan bir varlık karşılığında elde edilmesi yani takası durumunda parasal olmayan varlığın gereceğe uygun değerinin tahmini

- Mevcut olması durumunda varlık elde edildiğinde yerine getirilmesi bir yükümlülük olarak varlığın sökülmesi ve taşınması ile varlığın bulunduğu alanın restorasyonuna ilişkin maliyetinin tahmini.

Bir maddi duran varlığın maliyet bedeline dahil edilecek unsurlar TMS 16 da açıklanmıştır. Buna göre; varlığın işletmenin amaçlanan kullanıma getirilmesi için katlanılan bütün harcamalar maliyete ilave edilirken, indirimler ve iskontolar maliyet bedelinin tespitinde indirilir. Yerin hazırlanmasına ilişkin maliyetler, taşıma giderleri, uygun şekilde çalışıp çalışmadığına yönelik yapılan testler, mesleki ücretler, varlıkla doğrudan ilgili olan çalışanlara sağlanan faydalar maliyet unsurunu içerir. Bir maddi duran varlık ilk kayıtlara alınırken yukarıda belirtilen kalemlerin maliyete eklenmesi ile indirim ve iskontolar düşüldükten sonra kayıtlara alınır. Paragraf 20 uyarınca, varlık amaçlanan kullanıma getirildiği andan itibaren defter değerinden muhasebeleştirilmesine son verilir.

Bir hesap dönemi içinde maddi duran varlıklarla ilgili bakım ve onarım maliyetleri ortaya çıkabilir. Bu bakım ve onarım maliyetleri TMS16 paragraf 12 uyarınca maliyete ilave edilmez ve dönem gideri olarak kayıtlara alınır. Paragraf 8 uyarınca yine alınan varlıklarla ilgili alınan yedek parça ve bakım malzemeleri Standard uyarınca stoklarda izlenir ve kullanıldıkça dönem gideri olarak kayıtlara yansıtılır. Ancak yedek parça sadece bir maddi duran varlık ile ilişkilendirilebiliyorsa aktifleştirilebilir.

Maddi duran varlıklar vadeli alımları durumunda muhasebe kayıtlarına alınırken varlığın peşin değeri dikkate alınır. Vadeli alımları sonucu meydana gelen finansman yükü ilgili olduğu dönemler itibariyle finansman gideri olarak kayıtlara alınır. Ancak eğer varlık özellikli bir varlık niteliğindeyse, TMS 23 uyarınca vadeli satın alımları, üretimi, inşası sonucu doğan finansman giderleri maliyete eklenebilir. (Sarıay 2012)

Tüm maddi duran varlık kalemleri ilk muhasebeleştirmeden sonra birikmiş amortisman ve değer düşüklüğü zararları düşülmüş maliyeti üzerinden ölçülmelidir. (Akbulut 2012)

İşletme, maddi duran varlıklarını muhasebe kayıtlarına aldıktan sonra yani aktifleştirdikten sonra muhasebe politikası olarak isterlerse maddi duran varlıklarını maliyet yöntemi veya yeniden değerlendirme yönteminden birini seçerek

ölçümleyebilirler. Burada dikkat edilmesi gerek konu, seçilen yöntem varlıkların tamamına uygulanır. Yani birini maliyet yöntemi ile ölçümleyen diğerini yeniden değerlendirme yöntemi ile ölçümleyemez. (Akbulut 2013)

Maliyet modelinde Aktifleştirme sonrası birikmiş amortisman tutarını ve değer düşüklüğü zararı indirilerek tespit edilen değeri ifade eder.

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

11.4. TMS/TFRS Kapsamında Maddi Duran Varlıklarda Amortisman

TMS/TFRS hükümlerince amortisman uygulamasında kalıntı değeri esas almıştır. Kalıntı değer, varlığın faydalı ömrü sonunda elden çıkarılması durumunda elde edilmesi beklenen tutardan tahmini maliyetler düşülmesi sonucunda oluşan tutar olarak ifade edilir. Buna göre işletme maddi duran varlığı yararlı ömrü sonunda bir bedelle satabileceğini düşünüyorsa amortisman söz konusu kalıntı değer düşüldükten sonraki değer üzerinden faydalı ömrüne göre belirlenecektir. Burada faydalı ömür belirlenirken VUK uygulamalarından farklı olarak tespit edilir. TMS/TFRS uygulamalarında varlığın faydalı ömrü belirlenirken tamamen işletmenin tahminlerine dayanır. İşletme, varlığın faydalı ömrünü tahmin ederken varlıktan ekonomik fayda sağladığı süreyi göz önüne alarak tespit eder. (Akbulut 2012)

Amortisman oranları tespit edilirken işletmenin yapacağı tahminler gerçeğe uygun sunumu sağlayacak ölçütlerde olması gerekir. Yapılan tahminler işletmenin gerçekte ilgili varlıktan ekonomik fayda sağladığı koşulları yansıtması gerekir. Varlığın kullanımıyla ilgili koşullar değiştiğinde, amortisman oranının değiştirilmesi gerekir. Örneğin vardiya sayısı arttığında, bir üretim makinesinin çalışma saati arttığında... gibi durumlar. Bu gibi durumlar da varlık daha çabuk aşınma ve yıpranmaya maruz

kalacağı için ekonomik ömürde azalmaktadır. Amortisman oranlarının da bu ekonomik ömre göre yeniden düzenlenmesi gerekir. (Şen 2011)

Uygulanan amortisman oranları ve amortisman ayırma ile yapılan tahminler finansal tablolarda açıklanması finansal tablo kullanıcıları için diğer işletmelerle karşılaştırma yapmaya ve gerçeğe uygun olup olmadığını değerlendirme şansı verir. (Akgül 2004)

TMS 16 paragraf 62 de amortisman yöntemleri belirtilmiştir. İlgili paragraf uyarınca belirtilen amortisman yöntemleri; doğrusal amortisman yöntemi, azalan bakiyeler yöntemi ve üretim miktarı yöntemi olarak sıralanmıştır. İşletmeler, duran varlığın gelecekteki ekonomik yararlarının beklenen tüketim biçimini en çok yansıtan yöntemi seçerek kullanırlar. Gelecekteki ekonomik yararların beklenen tüketim biçiminde bir değişiklik olmadıkça seçilen amortisman yönetimi değiştirilmemeli ve tutarlı olarak uygulanmalıdır. (Pamukçu 2010) Bu kapsamda belirtilen amortisman yöntemleri şöyledir. (Şen 2011)

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

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

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

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

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

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

Yıllık Amortisman Tutarı = Amortisman Oranı x Yıllık Üretim Miktarı

Amortisman konusunda TMS 16 Standardı ile VUK benzer anlayışa sahiptir. Ancak yine de iki uygulama arasında en fazla farklılık da bu konuda kendini göstermektedir. Farklılık gösteren konuları aşağıdaki başlıklarda toplamak mümkündür.(Akbulut, 2013)

TMS ve VUK arasındaki farklılıkları aşağıda tablolar halinde gösterilmiştir.

Çizelge 11. 1:Amortisman Ayırma Şartlarındaki Farklar

| VUK KAPSAMINDA AMORTİSAMAN AYIRMA | TMS-16 KAPSAMINDA AMORTİSAMAN AYIRMA |
|---|---|
| a) işletme tarafından bir faaliyet döneminden fazla yararlanma | a) İşletmede bir yıldan veya bir faaliyet döneminden fazla kullanılma. |
| b) Kullanıma bağlı olarak kıymetten düşmeye maruz bulunma (yıpranma, aşınma) | b) Kullanıma bağlı olarak yıpranma, aşınma veya değer düşüklüğüne maruz kalma |
| c) Aktif kayıtlarında bulunmalı (işletmenin envanterinde kayıtlı olması) | c) Aktife kayıtlı ve işletmenin kullanımı için hazır olmalı. |
| d) Kayıtlara alınacak iktisadi kıymetin belli bir değeri aşması (2016 yılı için 900 TL) | d). Duran varlık olarak kayıtlara alınmada her hangi bir tutar sınırlaması yoktur. Ancak küçük rakamlar gider yazılabilir. |
| e) Satışına karar verilen kıymetler için amortisman ayırmaya devam edilebilir. | e) Satış amaçlı olarak sınıflandırılan ve gelecekte ekonomik bir yarar sağlamayan kıymetler için amortisman ayırma durdurulur. |
| f) Kıymetlerin parçalarıyla ilgili yada gruplandırarak bir değerlendirme yoktur. | f) Parçalara ayırarak ya da gruplandırarak aşınma payı ayırmak mümkündür. |
| g). Amortisman ayırmak isteğe bağlıdır. Amortisman ayrılmayan dönemler için sonradan amortisman ayrılamaz. | g) Amortisman ayırmak bir zorunluluktur. Aksi taktirde gerçeğe uygun sunum sağlanmamış olacaktır. |

Kaynak: (Akbulut, 2013)

Çizelge 11. 2:Amortismana Tabi Tutulacak Bedelin Tespiti

| VUK KPASAMIDAKİ TUTAR | TMS 16 KAPSAMINDAKİ TUTAR |
|---|---|
| a) Maliyet bedeli üzerinden amortisman ayrılır. | a) Amortismana tabi tutulacak değer varlığın maliyet bedelinden kalıntı değer düşüldükten sonraki değerdir. |
| b) Varlık elde edilirken ortaya çıkan vade farkları maliyet ilave edildiği için vade farkı dahil toplam tutar üzerinden ayrılır. | b) Vade farkları maliyete ilave edilmez. Vade farksız tutar üzerinden amortisman tabi tutulur. |
| c) Duran varlık İlk edinmede faiz maliyeti eklendiği için faiz dahil tutar üzerinden ayrılır (Sonraki dönemlerde maliyete eklenme isteğe bırakılmıştır.) | c) Özelikli varlık hariç faiz gideri maliyete ilave edilmez. Faiz yükü içermeyen tutar üzerinden amortisman ayrılır. |

Kaynak: (Akbulut, 2013)

Çizelge 11. 3:Amortisman Oran ve Süre Farklıları

| VUK KAPSAMINDA | TMS 16 KAPSAMINDA |
|--|---|
| a) Yararlı ömür VUK hükümlerince belirlenir. Yayınlanan listelerde ilgili kıymetin yararlı ömrü olur. | a) Duran varlığın yararlı ömrü işletme tarafından elde edilecek faydayı yansıtabacak şekilde işletme yönetimi tarafından belirlenir. |
| b) Yararlı ömür belli bir süre göz önüne alınarak belirlenmektedir. (Örneğin 5 yıl gibi) | b) Yararlı ömür “yıl” veya “üretim birimi” bazında belirlenmektedir. |
| c) Yararlı ömür genelde sabittir. İstisnai durumlar dışında. | c) Yararlı ömür ve kalıntı değer tahmini gözden geçirilerek, değişiklikler yansıtılmak zorundadır. |
| d) Azalan Bakiyeler Yönteminde amortisman oranı Normal Amortisman oranının iki (2) katıdır. Ancak bu oran hiçbir zaman %50’yi aşamaz. | d) Azalan Bakiyeler Yönteminde amortisman oranı uygulamasında herhangi bir sınırlama yoktur. |

Kaynak: (Akbulut 2013)

Çizelge 11. 4:Kıst Amortisman Tutarının Hesaplanmasında Farklılıklar

| VUK AMORTİSMAN UYGULMASI | TMS 16 AMORTİSMAN UYGULAMASI |
|--|---|
| a) Tüm MDV için tam yıl amortisman dikkate alınır. Kıst amortisman uygulaması yalnızca Binek Otomobiller için geçerlidir. | a) Tüm Maddi Duran Varlıklar için kıst amortisman geçerlidir. |
| b) Amortisman ayrılmaya Binek Otomobilin alındığı aydan başlanılır ve alındığı ay kesri tam sayılır. | b) Amortisman ayrılmaya maddi duran varlık kullanılabilir hale geldiğinde başlanılır ve ay kesri tam sayılır. |
| c) İlk dönem ayrılmayan amortisman tutarı son yılın amortisman tutarına ilave edilir. | c) İlk dönem ayrılmayan amortisman tutarı varlığın ömrünün bittiği dönemi takip eden ilgili aylar dikkate alınarak yansıtılır. |

Kaynak: (Akbulut 2013)

Çizelge 11. 5:Amortisman Uygulamasında Farklılıklar

| VUK KAPSAMINDA | TMS 16 KAPSAMINDA |
|---|--|
| a) Kullanılabilecek yöntemler, Normal Amortisman Yöntemi, Azalan Bakiyeler Üzerinden Amortisman Yöntemi ve istisnai durumlarda Fevkaledede Amortisman Yöntemidir. Üretim Miktarı Yöntemi öngörülmemiştir. | a) Kullanılabilecek yöntemler Normal (doğrusal) Amortisman Yöntemi, Azalan Bakiyeler Yöntemi ve Üretim Miktarı Yöntemi'dir. |
| b) Bir maddi duran varlık için Normal Amortisman Yöntemi'ne göre amortisman ayrılmaya başlandıktan sonra Azalan Bakiyeler Yöntemi'ne geçiş yapılamaz. Ancak Azalan Bakiyeler Yöntemi kullanılırken Normal Amortisman Yöntemi'ne dönülebilir. | b) Gelecekteki ekonomik yararların beklenen tüketim biçiminde bir değişiklik olmadıkça seçilen amortisman yöntemi değiştirilmemeli ve tutarlı olarak uygulanmalıdır. Beklenen tüketim biçim değişirse amortisman yöntemi de değiştirilebilir. |

Kaynak: (Akbulut 2013)

Bütün bu karşılaştırmalara ilave olarak VUK' da amortisman uygulaması Kanun ve ilgili tebliğiler çerçevesinde uygulanmak zorunda iken TFRS uygulamasında işletme karar alıcıları TFRS'ler göz önünde bulundurmak koşuluyla işletmenin koşulları ile

maddi duran varlıklardan yararlanma koşullarını göz önünde bulundurarak uygulanır. (Akbulut 2013)

11.5. VUK Kapsamında Maddi Duran Varlıklarda Değer Düşüklüğü

Türk vergi mevzuatında maddi duran varlıklarda değer azalışlarının muhasebeleştirilmesi ile ilgili açık bir hüküm bulunmamakla birlikte VUK' nun 269–271. maddeleri göz önüne alındığında maddi duran varlıkların maliyet bedelleriyle değerlendirildiği söylenebilir. Bununla birlikte VUK' nun 317. Maddesinde ifade edilen “Fevkalade amortisman” kapsamı çerçevesinde, amortismanına tabi olup; yangın, deprem, su basması gibi afetler neticesinde veya yeni icatlar dolayısıyla teknik verim ve kıymetleri düşerek veya cebri çalışmaya tabi tutuldukları için normalden fazla aşınma ve yıpranmaya maruz kaldığından değerini tamamen veya kısmen kaybeden; menkul ve gayrimenkullerle haklara, mükelleflerin müracaatları üzerine ve ilgili Bakanlıkların mütalaası alınmak suretiyle, Maliye Bakanlığınca her işletme için işin mahiyetine göre ayrı ayrı belli edilen “Fevkalade ekonomik ve teknik amortisman nispetleri” uygulanabilmektedir. Madde hükmünden anlaşılacağı üzere maddi duran varlıkların değerlerinde oluşan azalmanın amortisman yoluyla muhasebeleştirilmesi ancak fevkalade şartların ortaya çıkması durumunda mümkün olabilmektedir. (Ayçiçek 2011c)

11.6. TMS/TFRS Kapsamında Maddi Duran Varlıklarda Değer Düşüklüğü

TMS/TFRS hükümlerince maddi duran varlıklarda değer düşüklüğünün muhasebeleştirilmesi için belli koşulların meydana gelmesi gerekir. Bu koşulların belirlenmesi işletme yöntemi tarafından yapılacak muhakemelere dayanır. İşletme, maddi duran varlıkla ilgili bu muhakemeleri yaparken “TMS 36 Varlıklarda Değer Düşüklüğü” standardı hükümlerini uygular. Bu standart varlığın geri kazanılabilir değerinin nasıl tespit edileceği, defter değerinin nasıl gözden geçirileceği ve değer düşüklüğü zararlarının nasıl kayıtlara alınacağını ya da iptal edileceğini belirler.

Maddi duran varlığın değer düşüklüğünün muhasebeleştirilmesinde aşağıda yer alan hususlara ilişkin muhakeme yapılıır: (Akbulut 2012)

- Maddi duran varlık kaleminin değer düşüklüğüne uğradığına dair herhangi bir göstergenin mevcut olup olmadığının değerlendirilmesi ve

- Maddi duran varlık kaleminin deęer dūřuklūęüne uęradıęına dair herhangi bir gōstergenin mevcut olması durumunda- maddi duran varlıęın geri kazanılabilir tutarının belirlenmesi..

Yukarıda yapılan belirtilen maddelerin varlıęının sōz konusu olması durumunda iřletme yōnetimi tarafından deęeri dūřen maddi duran varlıklara deęer dūřuklūęü ayırarak dōnem kayıtlarına intikal ettirtir.

Maddi duran varlıęın defter deęerinin, kullanımı yada satılması durumunda elde edilmesi beklenen deęerden fazla olması durumunda varlık deęer dūřuklūęüne uęramıřtır ve deęer dūřuklūęü zararının kayıtlara alınması gerekir. (Yıldıztekin 2010) Maddi duran varlıęın deęerinin doęru tutarda finansal tablolarda takip edilebilmesi için maddi duran varlıęa iliřkin deęer dūřuklūęü testini her hesap dōnemi için yapılması gerekir. (Sipahi ve Őęüz 2010) Deęer dūřuklūęü belirtilerinin olası durumunda iřletme yōntemi, maddi duran varlıęın geri kazanılabilir varlıęın deęerini tahmin eder. (Yıldıztekin 2010)

Yeniden değerleme yōntemine gōre Őlūmlenen maddi duran varlıklarda değer dūřuklūęünün tespiti için gerçeğe uygun değer tespitinde kullanılan kriterler dikkate alınır. (Sipahi ve Őęüz 2010) Bir maddi duran varlık yeniden değerleme sonucunda defter değeri azalmışsa, azalış gider olarak kayıtlara alınır. Ancak, daha Őnce bir yeniden değerleme sonucu oluşan bir artış mevcutsa. Dięer kapsamlı gelirden muhasebeleştirilen sōz konusu azalış, yeniden değerleme fazlası başlığı altında Őzkaynaklarda birikmiş olan tutarı azaltır. (Kızıl ve diğerleri 2013)

Çizelge 11. 6:Yeniden Değerleme Yöntemine Göre Değer Düşüklüğü Tespiti

| Değer Düşüklüğü Tespiti Yapılır | Değer Düşüklüğü Tespiti Yapılmaz |
|---|---|
| a) Gerçeğe Uygun Değer = Piyasa Değeri ise ancak elden çıkarma maliyetleri önemsiz tutarda değilse, b) Gerçeğe uygun değer farklı bir esasa göre belirleniyorsa; Yeniden değerlendirilmiş tutar > Geri Kazanılabilir Tutar Yeniden değerlendirilmiş tutar < Geri Kazanılabilir Tutar | a) Gerçeğe Uygun Değer = Piyasa Değeri ise ve elden çıkarma maliyetleri ihmal edilebilir tutarda ise geri kazanılabilir tutar tahminine gerek yoktur. Çünkü; Yeniden değerlendirilmiş tutar = Geri Kazanılabilir Tutar Veya Yeniden değerlendirilmiş tutar < Geri Kazanılabilir Tutar |

Kaynak: (Sipahi ve Ögüz 2010)

Bütün bu özet anlatımlardan TMS 16 ve VUK' nun maddi duran varlıklarla yaklaşımlarında benzerliklerin çok olduğunu ancak TMS 16' da işletmeye bırakılan kararların VUK uyarınca belli kurallara bağlanması nedeniyle, TMS 16 uygulamalarının bu kararların VUK hükümlerine uymadığı noktalarda farklı sonuçların doğmasına yol açacaktır. Bu farklılıklar, maliyetin oluşumunda, amortisman kayıtlarında ve değer düşüklüğünde kendini gösterecektir. Bunun sonucunda maddi duran varlıkların yorumunda da ticari kâr ile mali kâr sonuçlarının örtüşmemesi ile karşılaşılacaktır. (Akbulut 2012)

12.VUK-TMS/TFRS KAPSAMINDA ÇIKARILMIŞ TAHVİL/BONO VE BANKA KREDİLERİNİN DEĞERLEMESİ

12.1. VUK Kapsamında Banka Kredilerinin Değerlemesi

VUK 285. Maddesi uyarınca borç kalemleri bilançoya kayıtları esnasında mukkayet (muhasabe kayıtları üzerinden gösterilen değer) değerleriyle değerlendirilir. Mevduat veya kredi sözleşmelerine müstenit borçlar değerlendirme gününe kadar hesaplanacak faizleriyle birlikte dikkate alınacaktır. Türk Lirası cinsinde olan banka kredileri bu yöntemle değerlendirilir. Yani Türk Lirası cinsinden olan banka kredilerini VUK kapsamında ilk kayıtlara alınırken değerlendirme gününe kadar oluşan faizleri ile birlikte kayıtlara alınacaktır.

Yabancı para cinsinden kullanılan banka kredilerinin mukkayet değeri ise, VUK 280. maddesi uyarınca Maliye Bakanlığı tarafından yayımlanan alış kuru ile hesaplanacak kur farkları dahil edilerek tespit edilir. Kur değerlendirme sonucu oluşan olumsuz farklar (kur değer azalışları) kredi tutarına dahil edilerek dönem gideri olarak kayıt edilecektir. Olumlu kur farkları ise kredi borcundan düşülerek dönemin gelir (kambiyo geliri) olarak kayıt edilecektir. (Küçük 2013)

12.1.1. Emtia Alımı için kullanılan banka kredileri

Emtia alımı için kullanılan banka kredilerine ilişkin düzenleme 238 sıra VUK Genel Tebliğinde yapılmıştır. İlgili tebliğ uyarınca TL cinsinden kullanılan kredilere ilişkin faiz giderleri ve döviz cinsinden kullanılan kredilerin faiz ve kur farklarına ilişkin açıklamalar yapılmıştır. VUK 238 nolu tebliğe göre, işletmelerin finansman amacıyla yurtiçi bankalar ve benzeri finansman kuruluşlarından kullanmış oldukları kredilerin faiz ve benzeri giderlerinden oluşan borçlanma maliyetlerinden dönem sonunda stoklara pay verilmeleri zorunlu değildir. Eğer işletmeler isterlerse bu faiz giderlerinden stoklara pay verebilir ya da hepsini dönem gideri olarak kayıtlara intikal ettirebilirler. (Aslanertik ve Yapan 2011)

Döviz kredilerine ilişkin borçlanma maliyetlerin de ise, stok kalemlerinin elde edilmesi ve muhasebeleştirilmesi tarihine kadar olan dönemde oluşan kur farklarının stok maliyetinin bir unsuru olarak muhasebeleştirilmesi zorunludur. Öte yandan işletmeler stok kalemlerinin muhasebeleştirilme tarihinden sonraki dönemlere ilişkin borçlanma maliyetlerini stokların maliyetine ekleyerek aktifleştirebilirler ya da kur farklarını oluştukları dönemin gideri olarak muhasebeleştirebilirler (Aslanertik ve Yapan 2011)

12.1.2. Sabit kıymet edinimini için kullanılan banka kredileri

Sabit kıymet alımına yönelik kullanılan krediler de ödenen faizler ve ortaya çıkan kur farkları 334 sıra numaralı VUK Genel Tebliği uyarınca aktifleştirme gerçekleşene kadar maliyete intikal ettirilmesi zorunludur. Aktifleştirme sonrası ise isteğe bırakılmıştır. Aktifleştirme sonrası lehte oluşan kur farklarını dönem kambiyo geliri olarak dikkate alınabilir (Sezer 2013)

12.2. TMS/TFRS Kapsamında Banka Kredilerinin Değerlemesi

Finansman yükü içeren finansal varlıklarda olduğu gibi finansal borçlarda da TFRS 9 düzenlemelerini dikkate almak gerekecektir. TFRS 9 borcun kredi ya da başka şekilde yükümlülük türüne değil vadeyi dikkate alacak, böylece söz konusu borç kaleminde paranın zaman değerinin bir finansman yükü içerip içermediğini göz önünde bulunduracaktır. Finansal varlıklarda olduğu gibi finansal borçlarda da bu açıdan başlangıçta işlem fiyatında muhasebeleştirilmesi de söz konusu borçlar raporlama sırasında itfa edilen maliyetten, iskontolu değerinden raporlanacağından başlangıç işlem fiyatından işlem için katlanılan maliyetlerinin düşülmesi ile kayıtlara alınacaktır. Yani işlem masrafları doğrudan gider yazılmayacak, borcun değerinden indirilerek kayıtlara alınacaktır. (Akbulut 2012)

TMS/TFRS' ye göre banka bir finansal borç olarak dikkate aldığından, vade ve finansman yükü içerdiğinden ilk muhasebeleştirme sonrası itfa edilmiş maliyet değeri üzerinden raporlanacaktır. Etkin faiz oranı kullanılarak bugünkü değere indirgeme yapılacaktır.

TMS/TFRS uyarınca yabancı para cinsinden kullanılan banka kredilerinin değerlendirilmesi "TMS 23 Borçlanma Maliyetleri" kapsamında dikkate alınacaktır. TMS 23 paragraf 8 uyarınca özellikli varlık edinimi dışında katlanılan faiz ve kur farkları

dönem gideri olarak dikkate alınır. Özelikli varlık edinimi için kullanılan kredilere ilişkin kur farkları ve faiz gideri ilgili özelikli varlığın maliyetine ilave edilir. Ancak burada dikkat etmemiz gereken husus kur giderinin ancak faiz maliyeti ile ilgili düzeltme olarak dikkate alındığı ölçüde aktifleştirilebilmesi söz konusu olacaktır. Bu çerçevede söz konusu kur farkları, bir özellikli varlığın edinimi, inşası veya üretimi ile doğrudan ilişkilendirilmesi durumunda aktifleştirilmektedir. (Aslanertik ve Yapan 2011)

Standart uyarınca özelikli varlık: Amaçlanan kullanıma veya satışa hazır duruma getirilebilmesi zorunlu olarak uzun bir süreyi gerektiren varlıklardır. Tanımdan da anlaşılacağı üzere, bir varlığın özelikli varlık olabilmesi için tamamlanmasının uzun bir süreyi gerektirmesidir. Örneğin, üretimi uzun bir süreyi gerektiren gemi imalatı bir özellikli varlık olarak sınıflandırılabilir.

12.3. VUK Kapsamında Çıkarılmış Tahvillerin/Bonoların Değerlemesi

VUK 286 maddesine göre, eshamlı şirketlerle iktisadi kamu müesseseleri çıkardıkları tahvilleri itibari değeriyle değerlemeye mecburdurlar. Görüldüğü üzere vergi uygulaması işletmelerin ihraç ettikleri tahvilleri faiz faktörünü göz önünde bulundurmadan, üzerinde yazılı olan değerinden değerlemektedir. (Akbulut 2012)

Nitekim Maliye Bakanlığı 138 no.lu GV. Genel Tebliğinin 11. Bölümünde tahvil çıkarılanların yılsonlarında faiz hesaplayıp gider yazacakları ve gider kaydı dolayısıyla stopaj yapılmayacağını, ifade ederek bu görüşü teyit etmektedir. Faizle ilgili olarak ödeme (tahsil) şartı aranmamaktadır. (Akbulut 2012)

Tahviller ihraç edilen tahvillerin değerlendirme usulleri aşağıdaki gibidir. (Demir 2014)

a) Nominal bedelin altında ihraç edilen tahviller

Anonim şirketlerce ihraç edilen tahvil ve bonolar nominal bedelin altında bir bedelle (iskonto edilmek suretiyle) ihraç edildiklerinde nominal bedel ile satış bedeli arasındaki fark (faiz), menkul kıymetler ihraç farkı hesabına kaydedilip, dönem sonunda döneme isabet eden faiz kısmı hesaplanmak suretiyle finansman giderlerine aktarılır. Bu yöntemle çıkarılmış tahviller dönemler itibariyle ödenecek olan faizler her hesap dönemine isabet eden oranda itfa edilecektir.

b) Beli bir değere endeksli olarak ihraç edilen tahviller

Döviz, enflasyona veya başka bir değere endeksli olarak ihraç edilen tahvillerin değerlendirilmesinde, endeksleme sonucunda ortaya çıkan değer ile nominal değer arasındaki fark (faiz, kur farkı), yine aynı şekilde tahvil ihraç eden yönünden finansman gideri olarak dikkate alınır. Dönem kâr ve zararının tespitinde indirim konusu olarak değerlendirilir. Ancak burada dikkat edilmesi gereken nokta, tahvillerin tamamı VUK hükümleri uyarınca itibari değeri üzerinden değerlendirileceği için, endeksleme sonucu ortaya çıkan değer ile itibari değer arasındaki fark KKEG niteliğindedir. Yani vergi matrahının tespitinde indirim konusu olarak dikkate alınamazlar.

c) Dönemsel faiz ödemelerine bağlı olarak ihraç edilen tahviller

SPK' nun "Tahvillerin Kurul Kaydına Alınmasına İlişkin Uyulması Gereken Esaslar" ı düzenleyen II/13 Seri No.lu Tebliği'nin 14' üncü maddesi uyarınca 3 ayda bir, 6 ayda bir veya yılda bir defada tahvil faiz ödemeli olarak da ihraç edilebilir. Bu durumda dönemsel kupon faiz ödemelerine bağlı olarak ihraç edilen tahvillerin ödenen faiz tutarları dönem finansman gideri olarak vergi matrahının tespitinde indirim konusu yapılabilir.

Yukarıda açıklanan değerlendirme sonucunda tespit edilen farklar (faiz, kur farkı) VUK 286. maddesi uyarınca KKEG niteliğindedir. Ancak söz konusu farklar tahvil çıkaran kurum tarafından ödemenin yapıldığı yılın vergi matrahında indirim konusu yapılabilmektedir. Henüz ödemesi yapılmamış olan faiz giderleri ise mali kazancın tespitinde indirim konusu yapılamaz. (Küçük 2013) Dolayısıyla tahvilleri itibari değerle değerlemenin anlamı, tahvillerin için ödeme tarihinden önce olan faiz tahakkuklarının dikkate alınmaması yani mali kâr testinde indirim konusu yapılamayacağını ifade etmektedir.(Demir 2014)

Şirketlerin finansman ihtiyacını karşılamak amacıyla çıkardıkları finansman bonoları genellikle nominal bedelin altında bir bedele satılmaktadır. Nominal bedel ile satış bedeli arasındaki fark finansman gideri olarak kabul edilir ve aradaki fark 308 Menkul Kıymetler İhraç Farkı hesabına borç kaydedilir. İhraç farkı dönem sonunda finansman gideri olarak kayıt edilerek, vergi matrahının tespitinde indirim konusu yapılır. (Demir 2014)

12.4. TMS/TFRS Kapsamında Çıkarılmış Tahvil/Bonoların Değerlemesi

TMS/ TFRS kapsamında ihraç edilen tahvillerin diğer finansal borçlardan bir farkı yoktur. Tahviller vade ve finansman yükü içerdiğinden başlangıçta kayıtlara alınması sırasında gerçeğe uygun değerinden ihraç giderleri düşülerek kayıtlara alınacaktır. Daha sonraki ölçümlerinde ise itfa edilmiş maliyet yöntemi kullanılarak değerlemeye tabi tutulacaktır. Değerleme sonucu tespit edilen faiz giderleri dönem finansman gideri olarak dikkate alınır.

VUK ve TMS/TFRS uygulamalarını mali kâr ve ticari kâr kapsamında karşılaştırdığımızda; VUK kapsamında tespit edilen faiz gideri ödemesi yapılabildiği kadar vergi matrahın tespitinde dikkate alınmamaktadır. Ancak ilgili faizler TMS/TFRS kapsamında ödenirse dahi indirim konusu yapılabilmektedir. Dolayısıyla bu durumu “Ertelenmiş Vergi” etkisi ortaya çıkarmaktadır.

13. VUK- TMS/TFRS KAPSAMINDA KIDEM TAZMİNATI KARŞILIĞININ DEĞERLEMESİ

13.1. VUK Kapsamında Kıdem Tazminatı

VUK ‘da kıdem tazminatı karşılıklarının değerlemesine ilişkin bir hüküm yoktur. Ancak ayrılacak karşılık rakamın tespitinin belirlenmesi için VUK’ un 288’ inci maddesi bu konuda yardımcı olabilir.

Kıdem tazminatının kavram olarak, belli bir süre çalışıp iş sözleşmesi sona eren işçiye, yastada sayılan durumlarda ve hizmet süresi ile ücretine göre değişen miktarda, işveren tarafından ödenmesi gereken meblağı ifade ettiğı söylenebilir. Kıdem tazminatına tam bir yıl süre ile çalışan hak kazanır. Kıdem tazminatı uygulamasında en az bir yıl süren iş sözleşmesi, yastada öngörölen koşullarda fesih edilirse, işveren bu fesih nedeniyle işçiye, sözleşmenin süresi boyunca, her tam yıl için otuz günlük brüt ücreti tutarında, bir tazminat ödeyecektir. Bir yıldan artan süreler için orantılı olarak hesap yapılır. Her bir tam yıl için ödenecek kıdem tazminatı, en az otuz günlük ücret ve eklerinden oluşan ücret tutarındadır ve bu süre toplu iş sözleşmesi ile arttırılabilir. Kıdem tazminatı hesaplamasında, işçinin almış olduğı son brüt ücreti ve para ile ölçölmesi mümkün tüm yardımlar ve diğere tüm ödemeler esas alınır. (Akbulut 2012)

Ancak kıdem tazminatı karşılıkları, ödendikleri dönemde gider olarak dikkate alınacağı yönünde düzenleme yapılmıştır. Bu sebeple karşılık ayrılmak suretiyle giderleştirilen kıdem tazminatları, kurum kazancının tespitinde kanunen kabul edilmeyen gider olarak dikkate alınmaktadır. Maliye Bakanlığının görüşü de bu yöndedir.

Kıdem tazminatının muhasebeleştirilerek gider yazılması yukarıda açıkladığımız üzere. Ancak ve ancak ödenmesine bağlıdır. Gider yazılacak rakamın tespit edilmesi ise yukarıda açıklandığı üzere çalışanın son brüt ücreti esas alınarak ve belirtilen diğere kalemler ilave edilerek yapılır. Sürekliliğı olamayan ödemeler kıdem

tazminatının tutarının belirlenmesinde dikkate alınmaz. Kıdem tazminatı, daha önce de ifade edildiği üzere, bilanço tarihi itibarıyla en az bir tam yıl doldurmak şartıyla sözleşmeye göre geçen çalışma süresinin miktarının, kıdem tazminatına esas ücret ile çarpılması suretiyle hesaplanmaktadır. (Akbulut 2012)

13.2. TMS/TFRS Kapsamında Kıdem Tazminatı

Tanımlanmış fayda planları kapsamında sağlanan faydalar, tanımlanmış katkı planları haricinde işten ayrılma sonrasına ilişkin faydalardır. Tanımlanmış fayda planları, kapsamında sunulacak faydalar, plan dâhilinde bizzat işletme tarafından ödenmesi taahhüt edilen faydalardır. (Akbulut 2012)

Kıdem tazminatı yükümlülüğü standart kapsamında işten çıkarma tazminatları nedeniyle ödenen değil, iş akdinin sona ermesinden sonra ödenen faydalar grubuna giren tanımlanmış fayda planları kapsamında değerlendirilir. Bunun sebebi kıdem tazminatının yapılan bir hizmet karşılığında veya iş görenin verdiği hizmet süresine bağlı olarak hesaplandığı, yani sağladığı faydayla paralellik arz etmesidir. Tanımlanmış fayda planları kapsamında değerlendirilen kıdem tazminatlarının her türlü yükümlülüğü işletmeye aittir. (Örten, Kaval ve Karapınar 2013) Kıdem tazminatının hesaplanmasında, cari ve önceki dönemlerde çalışanlarca sunulan hizmet sonucunda ortaya çıkan ve gelecekte ödenmesi beklenen yükümlülüğün bugünkü değeridir (bu yükümlülüğün hesaplanmasında plan varlıkları dikkate alınmaz). (Özerhan ve Yanık 2012)

TMS 19 uygulamasında kıdem tazminatı karşılığı çalışan tarafından hak edildikçe ayrılır. Kıdem tazminatının hesaplanmasında aktüeryal varsayımları kullanılır. Çalışanların iş sözleşmesi sona erdiğinde, örneğin, emeklilikte alacağı bir yıllık kıdem tazminatı tahmini olarak hesaplanır, bu tutar kıdem süresi ile çarpılarak hak edilen kıdem tazminatının gelecekteki toplam değeri bulunur. Bulunan tutar, gelecekteki bir tarihte ödeneceğinden, bu tutarın net bugünkü değere indirgenmesi gerekir. Net bugünkü değere indirgemede kullanılacak iskonto oranı, yüksek kaliteli özel sektör tahvillerine, bunların bulunmaması halinde devlet tahvilleri, ait bilanço günündeki piyasa getirileri esas alınarak belirlenir. Ancak, söz konusu tahvillerin para birimi ve vadesinin söz konusu fayda planlarının para birimi ve vadesi ile uyumlu olması gerekir. Kıdem tazminatının hesaplanmasında çalışanların gelecekteki ücret ve benzeri fayda düzeyleri de öngörülmeye çalışılır. Kıdem

tazminatı hesaplanmasında, yasal durum göz önünde bulundurularak işten ayrılmalarına rağmen kıdem tazminatı ödenmeyecek durumlar da göz önünde bulundurularak, kıdem tazminatı tutarlarının tahmin edilmesi gerekir. Geçmiş dönemlerde kıdem tazminatı almaya hak kazanmadan ayrılan personel sayısının toplam personel sayısına oranının ileriki dönemlerde de aynen tekrarlanacağını varsayılır ve toplam yük bu oranda azaltılır. (Parlakkaya 2010b)

Aktüeryal kazanç ve zararlar, kıdem tazminatı hesaplamasında kullanılan varsayımlardaki değişikliklerin etkisidir. Aktüeryal kazanç ve kayıplar dönem başı ve dönem sonunda öngörülen aşağıdaki varsayım farklılıklarından kaynaklanır. (Özerhan ve Yanık 2012)

- Zam oranlarındaki farklılık,
- İskonto oranlarındaki farklılık,
- Çalışma sürelerinden (öngörülmeleyen işten çıkışlar ve ödemeler),
- Kıdem tazminatı tavanındaki değişikliğin öngörülen zam oranındaki artıştan farklı olması
- Asgari ücretlerdeki değişikliğin öngörülen zam oranından farklı olması,
- Kıdem tazminatı almadan işten ayrılanların oranının cari dönemde farklılaşması.

Sonuç olarak VUK hükümlerince kıdem tazminatı karşılığının vergi matrahında indirim konusu yapılabilmesi için ödenmesi gerektiği belirtilmiştir. TMS/TFRS uygulamasında ise, çalışanın kıdem tazminatına hak kazanması kıdem tazminatı karşılığı ayrılması yeterli görülmüştür. Bu uygulama farklılığı dönem sonunda mali kâr ve ticari kâr farkı yaratmasına neden olan diğer kalemlerden bir tanesidir.

14. UYGULAMA ÇALIŞMASI

KASIM – ARALIK 2015 DÖNEMİNDE GERÇEKLEŞEN İŞLEMLERİ

- 1) 1 KASIM 2015 TARİHİNDE 100.000 TL SERMAYE İLE KURULUŞ.
- 2) 2 KASIM 2015 TARİHİNDE SERMAYE TAAHHÜTLERİNİN KAPATILMASI
- 3) 12 KASIM 2015 TARİHİNDE 35. 000 TL TUTARINDA 6 AYLIK %12 FAİZ GETİRİLİ VADELİ MEVDUAT HESABI AÇILMASI
- 4) 15 KASIM 2015 TARİHİNDE, ORTA VADEDE TEMETTÜ VE SERMAYE KAZANCI ELDE ETMEK AMACIYLA, BEHERİ 2,50 TL DEĞERDEN 3.000 ADET XYZ A.Ş. HİSSESİNİN BIST'DEN ALIMI. HİSSELERİN 31.12 2015 TARİHİNDEKİ DEĞERİ 2,60 TL'DİR.
- 5) 16 KASIM 2015 TARİHİNDE, KISA VADEDE SERMAYE KAZANCI ELDE ETMEK AMACIYLA, BEHERİ 2,10 TL DEĞERDEN 4.000 ADET ABC A.Ş. HİSSESİNİN BIST'DEN ALIMI. HİSSELERİN 31.12 2015 TARİHİNDEKİ DEĞERİ 2,25 TL'DİR.
- 6) 20 KASIM 2015 TARİHİNDE VADE SONUNA KADAR BEKLETMEK ÜZERE 9.000 TL BEDELLE NOMİNAL DEĞERİ 10.000 TL OLAN VE VADESİNE 221 GÜN KALAN HAZİNE BONOSU ALIMI
- 7) 20 KASIM 2015 TARİHİNDE ALIM/SATIM AMACIYLA, 12.000 TL BEDEL KARŞILIĞINDA NOMİNAL DEĞERİ 12.800 TL OLAN VE VADESİNE 131 GÜN KALAN HAZİNE BONOSU ALIMI
- 8) 20 KASIM 2015 TARİHİNDE SPEKÜLATİF AMAÇLA, 13.000 TL BEDEL KARŞILIĞINDA NOMİNAL DEĞERİ 14.500 TL OLAN VE VADESİNE 101 GÜN KALAN HAZİNE BONOSU ALIMI
- 9) 1 ARALIK 2015 TARİHİNDE, %10 KDV HARİÇ PEŞİN FİYATI 90 TL/ADET OLAN TİCARİ MALIN, 3 AY VADELİ 100 TL/ADET BEDELLE 800 ADET ALIMI.
- 10) 1 ARALIK 2015 TARİHİNDE, %10 KDV HARİÇ, PEŞİN 2.600 TL/ADET BEDELLE 5 ADET BİLGİSAYAR ALIMI. BİLGİSAYARLARIN EKONOMİK ÖMRÜNÜN 4 YIL, HURDA DEĞERLERİNİN İSE TOPLAMDA 1.000 TL OLACAĞI TAHMİN EDİLMEKTEDİR. AMORTİSMAN YÖNTEMİ OLARAK İSE DOĞRUSAL METOT ESAS ALINMIŞTIR.
- 11) 16 ARALIK 2015 TARİHİNDE, %10 KDV HARİÇ PEŞİN FİYATI 130 TL OLAN TİCARİ MALIN, 2 AY VADELİ 140 TL/ADET BEDELLE 400 ADET SATIŞI.
- 12) 15 ARALIK 2015 TARİHİNDE YAPILAN SATIŞ İÇİN MÜŞTERİDEN SENET ALIMI.
- 13) 15 ARALIK 2015 TARİHİNDE YAPILAN 400 ADET TİCARİ MAL SATIŞININ, 100 TL/ADET ÜZERİNDEN MALİYET KAYDI.

- 14) 5 ADET BİLGİSAYARIN 13.000 TL OLAN MALİYETİNİN, 4 YIL ÖNGÖRÜLEN (%25) EKONOMİK ÖMÜR SÜRESİNE, DOĞRUSAL OLARAK DAĞITIMI ($13.000 \times \%25 = 3.250$).
- 15) TCMB TARAFINDAN %18 OLARAK BELİRLENEN İSKONTO ORANI, BİLANÇO TARİHİNDE VADESİNE 45 GÜN KALAN SENEDİN REESKONTU.
 $(0,18/365) \times 45 = 0,022$
 $61.600 / (1 + 0,022) = 60.274$
 $61.600 - 60.274 = 1.326$ TL
- 16) 12 KASIM 2015 TARİHİNDE 35.000 TL TUTARINDA AÇILAN 6 AYLIK %12 FAİZ GETİRİLİ MEVDUATIN 40 GÜNLÜK FAİZ TAHAKKUKU
 $35.000 \times \%12 \times (40/365) = 460$ TL
- 17) %20 VERGİ KARŞILIĞI

KULLANILAN HESAP PLANI

| | |
|--------|---|
| 102.01 | BANKA VADESİZ MEVDUAT HESABI |
| 102.02 | BANKA VADELİ MEVDUAT HESABI |
| 110 | HİSSE SENETLERİ |
| 112 | KAMU KESİMİ TAHVİL, SENET VE BONOLARI |
| 120 | ALICILAR |
| 121 | ALACAK SENETLERİ |
| 122 | ALACAK SENETLERİ REESKONTU |
| 191 | İNDİRİLECEK KDV |
| 153 | TİCARİ MALLAR |
| 257 | BİRİKMİŞ AMORTİSMANLAR |
| 320 | SATICILAR |
| 370 | DÖNEM KÂRI VERGİ VE DİĞER YASAL YÜKÜMLÜLÜK KARŞILIKLARI |
| 391 | HESAPLANAN KDV |
| 500 | SERMAYE |
| 501 | ÖDENMEMİŞ SERMAYE |
| 600 | YURTIÇİ SATIŞLAR |
| 621 | SATILAN TİCARİ MALLAR MALİYETİ |
| 632 | GENEL YÖNETİM GİDERLERİ |
| 652 | REESKONT FAİZ GİDERLERİ |
| 691 | DÖNEM KÂRI VERGİ VE DİĞER YASAL YÜKÜMLÜLÜK KARŞILIKLARI |

Muhasebe Kayıtları

| | | | |
|----------|--------|-------------|---------------|
| 1 | | BORÇ | ALACAK |
| | 501 | 100.000 | |
| | 500 | | 100.000 |
| 2 | | BORÇ | ALACAK |
| | 102.01 | 100.000 | |
| | 501 | | 100.000 |
| 3 | | BORÇ | ALACAK |
| | 102.02 | 35.000 | |
| | 102.01 | | 35.000 |
| 4 | | BORÇ | ALACAK |
| | 110 | 7.500 | |
| | 102.01 | | 7.500 |
| 5 | | BORÇ | ALACAK |
| | 110 | 8.400 | |
| | 102.01 | | 8.400 |
| 6 | | BORÇ | ALACAK |
| | 112 | 9.000 | |
| | 102.01 | | 9.000 |
| 7 | | BORÇ | ALACAK |
| | 112 | 12.000 | |
| | 102.01 | | 12.000 |
| 8 | | BORÇ | ALACAK |
| | 112 | 13.000 | |
| | 102.01 | | 13.000 |
| 9 | | BORÇ | ALACAK |
| | 153 | 80.000 | |
| | 191 | 8.000 | |
| | 320 | | 88.000 |

| | | | |
|-----------|--------|-------------|---------------|
| 10 | | BORÇ | ALACAK |
| | 255 | 13.000 | |
| | 191 | 1.300 | |
| | 102.01 | | 14.300 |
| 11 | | BORÇ | ALACAK |
| | 120 | 61.600 | |
| | 391 | | 5.600 |
| | 600 | | 56.000 |
| 12 | | BORÇ | ALACAK |
| | 121 | 61.600 | |
| | 120 | | 61.600 |
| 13 | | BORÇ | ALACAK |
| | 621 | 40.000 | |
| | 153 | | 40.000 |
| 14 | | BORÇ | ALACAK |
| | 632 | 3.250 | |
| | 257 | | 3.250 |
| 15 | | BORÇ | ALACAK |
| | 652 | 1.326 | |
| | 122 | | 1.326 |
| 16 | | BORÇ | ALACAK |
| | 181 | 460 | |
| | 642 | | 460 |
| 17 | | BORÇ | ALACAK |
| | 691 | 460 | |
| | 372 | | 460 |

| | | | | | |
|---------------|--------|---------------|--|------------|--|
| 102.01 | | 102.02 | | 110 | |
| 100.000 | 35.000 | 35.000 | | 7.500 | |
| | 7.500 | | | 8.400 | |
| | 8.400 | | | 9.000 | |
| | 9.000 | | | | |
| | 12.000 | | | | |
| | 13.000 | | | | |
| | 14.300 | | | | |

| | |
|------------|--|
| 112 | |
| 12.000 | |
| 13.000 | |

| | |
|------------|--------|
| 120 | |
| 61.600 | 61.600 |

| | |
|------------|--|
| 121 | |
| 61.600 | |

| | |
|------------|-------|
| 122 | |
| | 1.326 |

| | |
|------------|--|
| 191 | |
| 8.000 | |
| 1.300 | |

| | |
|------------|--------|
| 153 | |
| 80.000 | 40.000 |

| | |
|------------|--|
| 181 | |
| 460 | |

| | |
|------------|--|
| 255 | |
| 13.000 | |

| | |
|------------|-------|
| 257 | |
| | 3.250 |

| | |
|------------|--------|
| 320 | |
| | 88.000 |

| | |
|------------|-------|
| 370 | |
| | 2.377 |

| | |
|------------|-------|
| 391 | |
| | 5.600 |

| | |
|------------|---------|
| 500 | |
| | 100.000 |

| | |
|------------|---------|
| 501 | |
| 100.000 | 100.000 |

| | |
|------------|--------|
| 600 | |
| | 56.000 |

| | |
|------------|--|
| 621 | |
| 40.000 | |

| | |
|------------|--|
| 632 | |
| 3.250 | |

| | |
|------------|-----|
| 642 | |
| | 460 |

| | |
|------------|--|
| 652 | |
| 1.326 | |

| | |
|------------|--|
| 690 | |
| 2.377 | |

MALİ BİLANÇO

| | |
|-------------------------|----------------|
| NAKİT | 35.800 |
| MENKUL KIYMET | 49.900 |
| ALACAK | 61.600 |
| ALACAK REESKONTU | -1.326 |
| STOK | 40.000 |
| DİĞER DÖNEN VARLIKLAR | 4.160 |
| MADDİ DURAN VARLIKLAR | 13.000 |
| BİRİKMİŞ AMORTİSMANLAR | -3.250 |
| TOPLAM VARLIKLAR | 199.884 |
| SATICI BORÇLARI | 88.000 |
| VERGİ KARŞILIĞI | 2.377 |
| SERMAYE | 0 |
| DÖNEM NET KÂRI | 9.507 |
| TOPLAM KAYNAKLAR | 199.884 |

MALİ KÂR

| | |
|-----------------------|--------------|
| SATIŞ HASILATI | 56.000 |
| SATIŞ MALİYETİ | -40.000 |
| FAZİ GELİRİ | 460 |
| AMORTİSMAN GİDERİ | -3.250 |
| REESKONT GİDERİ | -1.326 |
| VERGİ GİDERİ | -2.377 |
| DÖNEM NET KÂRI | 9.507 |

TMS – VUK FARKLILIKLARI

- 1) 12 KASIM 2015 TARİHİNDE 35.000 TL TUTARINDA AÇILAN 6 AYLIK %12 FAİZ GETİRİLİ MEVDUATIN 40 GÜNLÜK FAİZ TAHAKKUKU.

$$0,12/365 = 0,00033 \rightarrow 35.000 \times (1+0,00033)^{40} = 35.463 \rightarrow \text{Faiz} = 463 \text{ TL}$$

| A | BORÇ | ALACAK |
|-----------------------|------|--------|
| MENKUL KIYMETLER | 463 | |
| DİĞER DÖNEN VARLIKLAR | | 460 |
| FAİZ GELİRİ | | 3 |

| B | BORÇ | ALACAK |
|------------------|--------|--------|
| MENKUL KIYMETLER | 35.000 | |
| NAKİT | | 35.000 |

- 2) 15 KASIM 2015 TARİHİNDE, ORTA VADEDE TEMETTÜ VE SERMAYE KAZANCI ELDE ETMEK AMACIYLA BİST'DEN ALINAN 3.000 ADET XYZ A.Ş. HİSSESİNDEKİ 0,10 TL/ADET DEĞER ARTIŞI.

| | BORÇ | ALACAK |
|---------------------------------|------|--------|
| MENKUL KIYMETLER | 300 | |
| MENKUL KIYMET GUD ARTIŞ KAZANCI | | 300 |

- 3) 16 KASIM 2015 TARİHİNDE, KISA VADEDE SERMAYE KAZANCI ELDE ETMEK AMACIYLA, BİST'DEN ALINAN 4.000 ADET ABC ŞİRKETİ HİSSESİNDEKİ 0,15 TL/ADET DEĞER ARTIŞI.

| | BORÇ | ALACAK |
|------------------------------|------|--------|
| MENKUL KIYMETLER | 600 | |
| MENKUL KIYMET GUD ARTIŞ FONU | | 600 |

- 4) 20 KASIM 2015 TARİHİNDE VADE SONUNA KADAR BEKLETMEK ÜZERE 9.000 TL BEDELLE NOMİNAL DEĞERİ 10.000 TL OLAN VE VADESİNE 221 GÜN KALA ALINAN HAZİNE BONOSUNUN VADESİNE 180 GÜN KALA DEĞERLEMESİ

$$(10.000/9.000)^{(365/221)} - 1 = 0,19$$
$$(10.000)/(1+0,19)^{(180/365)} = 9.178$$

| | BORÇ | ALACAK |
|------------------|------|--------|
| MENKUL KIYMETLER | 178 | |
| FAİZ GELİRİ | | 178 |

- 5) 20 KASIM 2015 TARİHİNDE ALIM/SATIM AMACIYLA, VADESİNE 131 GÜN KALA 12.000 TL BEDEL KARŞILIĞINDA ALINAN NOMİNAL DEĞERİ 12.800 TL OLAN HAZİNE BONOSUNUN VADESİNE 90 GÜN KALA DEĞERLEMESİ

$$(12.800/12.000)^{(365/131)} - 1 = 0,1970$$
$$(12.800)/(1+0,1970)^{(90/365)} = 12.245$$

| | BORÇ | ALACAK |
|------------------------------|------|--------|
| MENKUL KIYMETLER | 245 | |
| MENKUL KIYMET GUD ARTIŞ FONU | | 245 |

- 6) 20 KASIM 2015 TARİHİNDE VADESİNE 101 GÜN KALA SPEKÜLATİF AMAÇLA ALINAN 13.000 TL BEDELLE ALINAN VE NOMİNAL DEĞERİ 14.500 TL OLAN, HAZİNE BONOSUNUN VADESİNE 60 GÜN KALA DEĞERLEMESİ.

$$14.500/13.000)^{(365/101)} - 1 = 0,4838$$
$$(14.500)/(1+0,4838)^{(60/365)} = 13.156$$

BORÇ ALACAK

MENKUL KIYMETLER

589

MENKUL KIYMET GUD ARTIŞ KAZANCI

589

7) PEŞİN FİYATI 85 TL/ADET OLAN TİCARİ MALIN, 3 AY VADELİ 100 TL/ADET BEDELLE 800 ADET ALIM

$$(100/90)^{(1/3)} - 1 = 0,01725$$

| AY | ANAPARA | FAİZ |
|----|---------------|--------------|
| 1 | 76.000 | 1.310 |
| 2 | 77.310 | 1.334 |
| 3 | 78.644 | 1.356 |
| | 80.000 | 4.000 |

| | BORÇ | ALACAK |
|------------------------|-------|--------|
| FAİZ GİDERİ | 1.310 | |
| ERTELENMİŞ FAİZ GİDERİ | 2.690 | |
| SATIŞ MALİYETİ | | 2.000 |
| STOKLAR | | 2.000 |

8) 1 ARALIK 2015 TARİHİNDE, %10 KDV HARİÇ, PEŞİN 2.600 TL/ADET BEDELLE SATINALINAN 5 ADET BİLGİSAYARIN AMORTİSMAN UYGULAMASI

MALİYET: 13.000

HURDA DEĞER: 1.000

AMORTİSMANA TABİ TUTAR: 12.000

EKONOMİK ÖMÜR: 4 YIL = 48 AY

AMORTİSMAN ORANI: 1/4 = %25

YILLIK AMORTİSMAN GİDERİ= 3.000

AYLIK AMORTİSMAN GİDERİ: 250 TL

| | BORÇ | ALACAK |
|---------------------|-------|--------|
| BİRİKMİŞ AMORTİSMAN | 3.000 | |
| AMORTİSMAN GİDERİ | | 3.000 |

9) 16 ARALIK 2015 TARİHİNDE, PEŞİN FİYATI 130 TL/ADET OLAN TİCARİ MALIN 2 AY VADELİ 140 TL/ADET FİYATTAN 400 ADET SATIŞI.

$$(140/130)^{(1/2)} - 1 = 0,03775$$

| AY | ANAPARA | FAİZ | |
|----|---------------|--------------|-----------------|
| 1 | 52.000 | 1.963 | (972 + 991) |
| 2 | 53.963 | 2.037 | (1.009 + 1.028) |
| | 56.000 | 4.000 | |

$$(1+0,03775)^{(1/30)} - 1 = 0,001236$$

$$52.000 \times (1+0,001236)^{15} = 52.972$$

| | BORÇ | ALACAK |
|------------------------|-------------|---------------|
| SATIŞ HASILATI | 4.000 | |
| ERTELENMİŞ FAİZ GELİRİ | | 3.028 |
| FAİZ GELİRİ | | 972 |

10) REESKONT UYGULAMASININ İPTALİ

| | BORÇ | ALACAK |
|------------------|-------------|---------------|
| ALACAK REESKONTU | 1.326 | |
| REESKONT GİDERİ | | 1.326 |

11) KIDEM TAZMİNATI KARŞILIĞI

| | | |
|---------------------------------------|-------|---------------------------|
| ISKONTO ORANI | 15% | |
| ORTALAMA AYLIK BRÜT MAAŞ | 1.000 | |
| ZAM ORANI | 10% | |
| ZAM DÖNEMİ (AY) | 12 | |
| EMEKLİLİĞE KALAN SÜRE (YIL) | 5 | |
| EMEKLİLİĞE KADAR YAPILACAK ZAM SAYISI | 5 | |
| EMEKLİLİK TARİHİNDEKİ MAAŞ | 1.611 | $1.000 \times (1+0,10)^5$ |

| KIDEM | KALAN SÜRE | HİZMET GİDERİ | KARŞILIK | FAİZ GİDERİ |
|-------|-------------|---------------------------------|--------------------|----------------------|
| K | $N = 5 - K$ | $HG = \frac{1.611}{(1+0,15)^N}$ | $KT = K \times HG$ | $F = KT \times \%15$ |
| 1 | 4 | 921,09 | 921,09 | 0,00 |
| 2 | 3 | 1.059,26 | 2.118,52 | 138,16 |
| 3 | 2 | 1.218,15 | 3.654,44 | 317,78 |
| 4 | 1 | 1.400,87 | 5.603,48 | 548,17 |
| 5 | 0 | 1.611,00 | 8.055,00 | 840,52 |

| 1. YIL | BORÇ | ALACAK |
|---------------------------|-------------|---------------|
| GENEL YÖNETİM GİDERİ | 921 | |
| KIDEM TAZMİNATI KARŞILIĞI | | 921 |

| 2. YIL | BORÇ | ALACAK |
|---------------------------|-------------|---------------|
| GENEL YÖNETİM GİDERİ | 1.059 | |
| FAİZ GİDERİ | 138 | |
| KIDEM TAZMİNATI KARŞILIĞI | | 1.197 |

12) ERTELENMİŞ VERGİ

| | MALİ | TİCARİ | FARK |
|----------------------|-------------|---------------|-------------|
| SATIŞ HASILATI | 56.000 | 52.000 | -4.000 |
| SATIŞ MALİYETİ | -40.000 | -38.000 | 2.000 |
| GUD ARTIŞ KAZANÇLARI | 0 | 300 | 300 |
| FAZİ GELİRİ | 460 | 2.202 | 1.742 |
| AMORTİSMAN GİDERİ | -3.250 | -250 | 3.000 |
| FAİZ GİDERİ | 0 | -1.310 | -1.310 |

| | | | |
|------------------------------|---------------|---------------|--------------|
| KARŞILIK GİDERİ | 0 | -921 | -921 |
| REESKONT GİDERİ | -1.326 | 0 | 1.326 |
| VERGİ ÖNCESİ KÂR | 11.884 | 14.021 | 2.137 |
| %20 VERGİ YÜKÜMLÜLÜĞÜ | -2.377 | -2.804 | -427 |

| | BORÇ | ALACAK |
|------------------------------|-------------|---------------|
| ERTELENMİŞ VERGİ GİDERİ | 427 | |
| ERTELENMİŞ VERGİ YÜKÜMLÜLÜĞÜ | | 427 |

| BİLANÇO | MALİ | D1a | D1b | D2 | D3 | D4 | D5 | D6 | D7 | D8 | D9 | D10 | D11 | ARA TOPLAM | D12 | TİCARİ |
|------------------------------|----------------|------------|------------|------------|------------|------------|------------|------------|---------------|--------------|---------------|--------------|-------------|-------------------|-------------|----------------|
| NAKİT | 35.800 | | -35.000 | | | | | | | | | | | 800 | 0 | 800 |
| MENKUL KIYMET | 49.900 | 463 | 35.000 | 300 | 600 | 178 | 245 | 589 | | | | | | 87.275 | 0 | 87.275 |
| ALACAK | 61.600 | | | | | | | | | | | | | 61.600 | 0 | 61.600 |
| ERTLENMİŞ FAİZ GELİRİ | 0 | | | | | | | | | | -3.028 | | | -3.028 | 0 | -3.028 |
| ALACAK REESKONTU | -1.326 | | | | | | | | | | | 1.326 | | 0 | 0 | 0 |
| STOK | 40.000 | | | | | | | | -2.000 | | | | | 38.000 | 0 | 38.000 |
| DİĞER DÖNEN VARLIKLAR | 4.160 | -460 | | | | | | | | | | | | 3.700 | 0 | 3.700 |
| DÖNEN VARLIKLAR | 190.134 | 3 | 0 | 300 | 600 | 178 | 245 | 589 | -2.000 | 0 | -3.028 | 1.326 | 0 | 188.347 | 0 | 188.347 |
| MADDİ DURAN VARLIKLAR | 13.000 | | | | | | | | | | | | | 13.000 | 0 | 13.000 |
| BİRİKMİŞ AMORTİSMANLAR | -3.250 | | | | | | | | | 3.000 | | | | -250 | 0 | -250 |
| DURAN VARLIKLAR | 9.750 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 3.000 | 0 | 0 | 0 | 12.750 | 0 | 12.750 |
| TOPLAM VARLIKLAR | 199.884 | 3 | 0 | 300 | 600 | 178 | 245 | 589 | -2.000 | 3.000 | -3.028 | 1.326 | 0 | 201.097 | 0 | 201.097 |
| SATICI BORÇLARI | 88.000 | | | | | | | | | | | | | 88.000 | 0 | 88.000 |
| ERTELENMİŞ FAİZ GİDERİ | 0 | | | | | | | | -2.690 | | | | | -2.690 | 0 | -2.690 |
| VERGİ KARŞILIĞI | 2.377 | | | | | | | | | | | | | 2.377 | 0 | 2.377 |
| KISA VADELİ BORÇLAR | 90.377 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | -2.690 | 0 | 0 | 0 | 0 | 87.687 | 0 | 87.687 |
| KIDEM TAZMİNATI KARŞILIĞI | 0 | | | | | | | | | | | | 921 | 921 | 0 | 921 |
| ERTELENMİŞ VERGİ YÜKÜMLÜLÜĞÜ | 0 | | | | | | | | | | | | 0 | 0 | 427 | 427 |
| UZUN VADELİ BORÇLAR | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 921 | 921 | 427 | 1.348 |
| SERMAYE | 100.000 | | | | | | | | | | | | | 100.000 | 0 | 100.000 |
| MENKUL KIYMET GUD ARTIŞ FONU | 0 | | | | 600 | | 245 | | | | | | | 845 | 0 | 845 |
| DÖNEM NET KARI | 9.507 | 3 | | 300 | | 178 | | 589 | 690 | 3.000 | -3.028 | 1.326 | -921 | 11.644 | -427 | 11.217 |
| ÖZKAYNAKLAR | 109.507 | 3 | 0 | 300 | 600 | 178 | 245 | 589 | 690 | 3.000 | -3.028 | 1.326 | -921 | 112.489 | -427 | 112.062 |
| TOPLAM KAYNAKLAR | 199.884 | 3 | 0 | 300 | 600 | 178 | 245 | 589 | -2.000 | 3.000 | -3.028 | 1.326 | 0 | 201.097 | 0 | 201.097 |

Çizelge 14. 1: VUK ve TMS/TFRS Karşılaştırmalı Finansal Durum Tablosu (Bilanço)

| GELİR TABLOSU | MALİ | D1a | D1b | D2 | D3 | D4 | D5 | D6 | D7 | D8 | D9 | D10 | D11 | ARA TOPLAM | D12 | TİCARİ |
|--------------------------------|---------------|------------|------------|------------|-----------|------------|-----------|------------|------------|--------------|---------------|--------------|-------------|-------------------|-------------|---------------|
| SATIŞ HASILATI | 56.000 | | | | | | | | | | -4.000 | | | 52.000 | 0 | 52.000 |
| SATIŞ MALİYETİ | -40.000 | | | | | | | | 2.000 | | | | | -38.000 | 0 | -38.000 |
| GUD ARTIŞ KAZANÇLARI | 0 | | | 300 | | | | | | | | | | 300 | 0 | 300 |
| FAZİ GELİRİ | 460 | 3 | | | | 178 | | 589 | | | 972 | | | 2.202 | 0 | 2.202 |
| AMORTİSMAN GİDERİ | -3.250 | | | | | | | | | 3.000 | | | | -250 | 0 | -250 |
| FAİZ GİDERİ | 0 | | | | | | | | -1.310 | | | | | -1.310 | 0 | -1.310 |
| KARŞILIK GİDERİ | 0 | | | | | | | | | | | | -921 | -921 | 0 | -921 |
| REESKONT GİDERİ | -1.326 | | | | | | | | | | | 1.326 | | 0 | 0 | 0 |
| VERGİ ÖNCESİ KAR | 11.884 | 3 | 0 | 300 | 0 | 178 | 0 | 589 | 690 | 3.000 | -3.028 | 1.326 | -921 | 14.021 | 0 | 14.021 |
| ERTELENMİŞ VERGİ GELİRİ/GİDERİ | 0 | | | | | | | | | | | | | 0 | -427 | -427 |
| KURUMLAR VERGİSİ GİDERİ | -2.377 | | | | | | | | | | | | | -2.377 | 0 | -2.377 |
| TOPLAM VERGİ GİDERİ | -2.377 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | -2.377 | -427 | -2.804 |
| DÖNEM NET KARI | 9.507 | 3 | 0 | 300 | 0 | 178 | 0 | 589 | 690 | 3.000 | -3.028 | 1.326 | -921 | 11.644 | -427 | 11.217 |

Çizelge 14. 2: VUK ve TMS/TFRS Karşılaştırmalı Gelir Tablosu

15. SONUÇ

Muhasebe bilgi sistemi tarafından üretilen finansal bilgilerin, bilgi kullanıcıları için aynı anlamı taşıması önem arz etmektedir. Ülkemiz kanunlarına göre hazırlanmış finansal tabloların, her bilgi kullanıcısı açısından aynı anlamı ifade etmesi için TMS/IFRS hükümleri kabul edilerek uygulamaya başlanmıştır. Bu bağlamda VUK ve TMS/IFRS arasındaki uyum çalışmaları geliştirilerek devam etmektedir. Bu çalışmalara artı olarak daha sağlıklı, uluslar arası alanda kabul edilebilir ve güvenilir finansal tablolar hazırlanmasını sağlamak için Uluslararası Denetim Standartları (UDS) hükümleri Türkiye Denetim Standartları (TDS) adı altında çevrilerek yapılacak bağımsız denetimlerin kalitesinin yükseltilmesi hedeflenmiştir.

VUK ve TMS/IFRS değerlendirme kriterlerinin bir birinden çok farklı olması nedeniyle işletmelerin birçok muhasebe kaydını TMS' ye göre yeniden düzeltmesi gerekiyor. Bu durum, varlık ve yükümlülüklerin defter değerlerinin hesap dönemleri itibariyle tutarlı ve güvenilir bir şekilde takibini zorlaştırmaktadır. Bazı varlık ve yükümlülüklerin TMS/IFRS uyarınca değerlerinin tespiti tahminlere dayandığı için gerçekçi tahminlerin yapılmaması, finansal tabloların yanıltıcı olması sonucu doğurmaktadır. Bu bakımdan VUK ve TMS/IFRS değerlendirme hükümlerinin bir birine uygun olacak düzeyde düzeltilmesi gerektiği kanısındayım.

VUK ve TMS arasında uyumlaştırmanın sağlanmaması halinde; VUK ve standartlar için ayrı değerlendirme ve muhasebe işlemlerinin yürütülmesi devam edecek, mali kâr ile ticari kâr arasında farklılara neden olan muhasebe kayıtları ortadan kaldırılamayacaktır. En önemlisi küresel ekonomi içerisinde faaliyet gösteren birçok yerel işletme faaliyetine son verebilir veya faaliyetine başlaması gecikebilir.

VUK hükümlerince yapılan muhasebe kayıtlarının, daha sonra tekrardan TMS/IFRS hükümlerine göre yeniden düzenlenmesi karışıklık ve işlemlerin gerçek dışı kayıtlar olmasına neden olacaktır. Bu durumun, MSUGT uyarınca yapılan düzenlemeler (muhasebenin temel kavramları, muhasebe politikalarının açıklanması, finansal tabloların ilkeleri, finansal tabloların düzenlenmesi ve sunulması, tekdüzen hesap

çerçevesi hesap planı ve işleyişi konularında) TMS'lere uygun hale getirilmelidir. Ve buna uygun olarak yeniden bir Tek Düzen Hesap Planı yayınlanmalıdır.

Sadece yapılacak yasal düzeltmelerin yeterli olmayacağı, bu düzeltmelere paralel olarak işletmeler tarafından kullanılan bilgi teknolojilerinin geliştirtmesi ve sürekli güncellemeleri gerekiyor. Bilgi teknolojilerine yapılacak yatırımlarla, karmaşık muhasebe kayıtlarının ve tahminlerin daha sağlıklı yapılması sağlanabilir. Bu yanı sıra mesleki alanda daha çok nitelikli personele de ihtiyaç duyulacağı göz ardı edilemeyecek bir gerçektir.

KAYNAKLAR

Abidoğlu, H., Yumuşak, S., ve Uyar E., (2014). Vergi Usul Kanunu ve Türkiye Muhasebe Standartlarına Göre Amortisman Konusunun İncelenmesi ve rnek Uygulamalar [Dergi], Yönetim ve Ekonomi Araştırmalar Dergisi, sayı. 23, Sf. 364-397.

Akbulut, A. (2012). Karşılaştırmalı TMS/TFRS-Vergi Uygulamaları ve Sonuçları [Kitap], Maliye Hesap Uzmanları Derneği, Ankara.

Akbulut, A. (2013). Finansal Tabloları Bağımsız Denetime Hazırlama Kılavuzu [Kitap], Maliye Uzmanları Derneği, İstanbul.

Akbulut, Y. . (2008). Vergi Usul Kanunddaki Değerleme Hükümlerinin Türkiye Finansal Raporlama Standartları Kapsamında Değerlemesi [Konferans] // VI.Muhasebe Uygulamaları ve Vergi Mevzuatı Sempozyumu. Antalya, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler Odası, Ankara. Mart, Sf. 1-29.

Akdoğan, N. (2006). UMS-12 Gelir Vergileri Standart Hükümlerine Göre Dönem Karından İndirilebilecek Vergi Giderinin Hesaplanması ve Ertelenmiş Vergilerin Muhasebeleştirilmesi [Dergi], Muhasebe ve Denetime Bakış. Ocak, sayı. 17, Sf. 1-18.

Akdoğan, N. ve Tenker, N. (2010). Finansal Tablolar ve Mali Analiz Teknikleri [Kitap], Gazi Kitabevi, Ankara, 13. Baskı.

Akgl, B. A. (2004). Maddi Duran Varlıkların Amortismanına İlişkin Uluslararası Muhasebe Standardında(IAS 16) Yer Alan Düzenlemeler ve Türk Mevzuatı İle Karşılaştırılması [Dergi], Mali zm Dergisi. sayı. 67.

Arpacı, A. . (2007). Vergi Usul Kanunu Uyarınca Reeskont Uygulması [Dergi] , Mali zm, sayı. 80, Sf. 149-154.

Arsoy, A. P. (2009). Uluslararası ve Finansal Raporlama Standartlarına Göre Gerçeğe Uygun Değer [Kitap], Dora Yayın, Bursa.

Ayçiçek, F. (2011). Değerini Düşen Maddi Duran Varlıkların lmlenmesinde İşletmeye zg Bir Değer Olarak "Kullanım Değerini" [Dergi], Mali zm, sayı. 103, Sf. 121-131.

Ayçiçek, F. (2011). TMS 39 Çerçevesinde Bir Finansal Araç Olarak Tahviller [Dergi], Muhasebe ve Finansman, sayı. 50, Sf. 59-76.

Ayçiçek, F. (2011). Türkiye Muhasebe Standartlarında Bugünkü Dğerinden Ölçülen Varlık ve Yükümlülükler [Dergi], Mali Çözüm, sayı. 105. Sf. 71-89.

Ayçiçek, F. (2009). Türkiye Muhasebe Standartları ve Vergi Usul Kanunu Açısından Değerleme ve Bir Uygulama, Doktora Tezi. Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul.

Bakbak, B. (2003). Vergi Usul Kanununa Göre Değersiz Alacaklar ve Vazgeçilen Alacaklar [Dergi], Mali Çözüm, sayı. 65.

Bodur, G. (2012). Türkiye Muhasebe/Finansal Raporlama Standartlarının Getirdiği Temel Değişiklikler ve Finansal Analiz Teknikleri [Kitap], Gazi Kitabevi, Ankara.

Bozdemir, E. (2014). Gerçeğe Uygun Değer Muhasebesinin Ertelenmiş Vergiler Üzerindeki Etkisi [Dergi], Mali Çözüm, sayı. 121, Sf. 77-105.

Çelik, Ç. (2009). Amortismanların Türkiye Muhasebe Standartları Açısından İncelenmesi, Yüksek Lisans Tezi, Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul.

Demir, Ş. (2014). TMS/TFRS VUK Değerleme Yaklaşımı [Kitap], Seçkin Yayıncılık, Ankara.

Demir, V. (2008). TMS Kapsamında Finansal Araçlar ve Vergi Uygulamaları İle Karşılaştırılması [Konferans] // VI. ASSMO Muhasebe Uygulamaları ve Vergi Mevzuatı Sempozyumu, Ankara SMMM Odası, Antalya, Sf. 65-89.

Demir, V. ve Bahadır, O. (2007). UFRS (TFRS)'deki Değerleme Ölçüleri Kapsamında Şirket Değerlemesinde Defter Değeri Yaklaşımı [Dergi], Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi, sayı. 23, Sf. 65-80.

Demirörs, M. O. (2003). Şüpheli Ticari Alacaklar ve Muhasebesi [Dergi], Mevzuat Dergisi, sayı. 63.

Dinç, E. (2007). Muhasebe ve Vergi Kuralları Arasındaki İlişki ve Gelir Vergileri (TMS 12) Standartının Muhasebe Uygulamalarına Etkisi [Dergi], Erciyes Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi, sayı. 28, Sf. 21-48.

Dinç, E. (2008). Türkiye Muhasebe Standartları ve Vergi Kuralları Açısından Ticari Borç ve Ticari Alacakların Muhasebeleştirilmesi ve Değerlemesi [Dergi], Mali Çözüm, sayı. 90.

Dünder, B. (2013). Türkiye Muhasebe Standartları İle Vergi Yasalarındaki Ölçüm (Değerleme) Farklarının Saptanması ve Vergi İdaresine Raporlanması, Doktora Tezi, Anadolu Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü .

Esen, Ö. M. (2009). Vergi Usul Kanunu ve Muhasebe Standartları Çerçevesinde Şüpheli Alacakların İncelenmesi [Dergi], Mali Çözüm Dergisi, sayı. 94, Sf. 127-154.

Fırat, H. (2008). Maddi Duran Varlıklarda Değerleme Esaslarının TMS ve VUK Açısından İncelenmesi [Konferans] // VI. ASSSMO Muhasebe Uygulamaları ve Vergi Mevzuatı Sempozyumu, Ankara Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler Odası (ASMMMO), Sf. 103-130.

Göğüş, S. H. (2010). Ertelenmiş Vergi ve Muhasebeleştirilmesi [Dergi], Mali Çözüm Dergisi, sayı. 101, Sf. 14-30.

Gökçen, G., Ataman, B., ve Çakıcı, C. (2011). Türkiye Finansal Raporlama Standartları Uygulamaları [Kitap], Türkmen Kitabevi, İstanbul.

Güleryüz, M. (2014). Finansal Araçların Vergi Usul Kanunu ve Türkiye Muhasebe/Türkiye Finansal Raporlama Standartları'na Göre İncelenmesi, Yüksek Lisans Tezi, Okan Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul.

İşseveroğlu, G. (2014). TMS 39 Kapsamında Finansal Varlıkların Sınıflandırılması ve Değerlemesi, Borsa İstanbul 100 Endeksindeki Şirketlerin Uygulamaları [Dergi], Uluslararası Yönetim İktisat ve İşletme Dergisi, Cilt. 10, sayı. 21, Sf. 87-106.

Kartal, Z. (2013). Vergi Revizyonu [Kitap], Fokus Yayınları, İstanbul.

Kavak, A. (2008). TMS 12 Gelir Vergisi Standardı Uygulaması ve Vergi Değeri İle Muhasebe Değeri Arasındaki Farkların Analizi [Konferans] // VI. ASSSMO Muhasebe Uygulamaları ve Vergi Mevzuatı Sempozyumu, Ankara SMMM Odası, Antalya, Sf. 41-62.

Kızıl, A., Fidan, Mehmet. M. Kızıl, C., ve Keskin, İ. (2013). TMS-TFRS Türkiye Muhasebe ve Finansal Raporlama Standartları Uygulamaları, Yorumlar, Muhasebeleştirme [Kitap], Der Kitabevi, İstanbul.

Koçakoğlu, H. (2014). Uygulamalı Vergi Hukuku [Kitap], Gazi Kitabevi, Ankara.

Mısırhoğlu, İ. U. (2005). Kurum Kazancı Üzerinden Hesaplanan Vergilerin Raporlanması [Dergi], Mali Çözüm Dergisi, sayı. 72, Sf. 51-65.

Mısırhoğlu, İ. U. (2008). Türkiye Muhasebe Standartları'na Göre Finansal Araçların Muhasebeleştirilmesi [Dergi], Mali Çözüm Dergisi, sayı. 86, Sf. 65-81.

Örten, R., Kaval, H., ve Karapınar, A., (2013). Türkiye Muhasebe-Finansal Raporlama Standartları Uygulama ve Yorumları [Kitap], Gazi Kitabevi, Ankara.

Özerhan, Y. ve Yanık, S. (2012). Açıklamalı ve Örnek Uygulamalı Türkiye Muhasebe Standartları Türkiye Finansal Raporlama Standartları [Kitap], MUD-DEN Dağıtım, Ankara.

Özkan, A. (2009). TMS-12 Gelir Vergileri Standardına Göre Ertelenmiş Vergi ve Muhasebe Uygulamaları [Dergi], Erciyes Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi, sayı. 32, Sf. 97-112.

Pamukçu, F. (2010). Maddi Duran Varlıklarda Amortisman Uygulamasının Türkiye Muhasebe Standartları ve Türk Mevzuatı Açısından Karşılaştırılması [Dergi], Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi, sayı. 32, Sf. 67-84.

Pamukçu, M. (2011). 'Gerçeğe Uygun Değer Muhasebesi ve Finansal Tablolara Etkisi' [Dergi], Mali Çözüm Dergisi, sayı. 103, Sf. 79-95.

Parlakkaya, R. (2010). Uluslararası Muhasebe/Finansal Raporlama Standartları Kapsamında Maddi ve Maddi Olmayan Duran Varlıklar [Kitap], Nobel Yayın Dağıtım, Ankara.

Parlakkaya, R. (2010). Yasal Mevzuat ve TMS-19 Çalışanlara Sağlanan Faydalar Türkiye Muhasebe Standardında Kıdem Tazminatı ve Muhasebe Uygulaması [Dergi], Sosyal ve Ekonomik Araştırmalar Dergisi, sayı. 19, Sf. 270-291.

Sarıay, M. A. İ. (2012). Türkiye Muhasebe Standartlarına Göre Maddi Duran Varlıkların Değerlemesine İlişkin Uygulamalar [Dergi], Elektronik Meslek Yüksek Okulları Dergisi, sayı. 1, Sf. 110-124.

Sayan, A. Y. (2012). Amortisman Uygulamasında Süre VUK'daki Düzenlemenin Yeni TTK ve TMS/TFRS Bağlamında Değerlendirilmesi [Dergi], Vergi Raporu, sayı.158.

Selvi, Y. Yılmaz, F. ve Sarıoğlu K. (2007). Kredili Satışların Muhasebeleştirilmesi ve Raporlanmasının UFRS ve VUK Açısından Karşılaştırılması [Dergi], Mali Çözüm Dergisi, sayı. 80, Sf. 25-42.

Sipahi, B. (2002). Alacak ve Borç Senetlerinde Reskont [Dergi], Mali Çözüm Dergisi, sayı. 61.

Sipahi, B. ve Öğüz, A. A. (2010). TMS 36 Çerçevesinde Maddi Duran Varlıklarda Değer Düşüklüğünün Ölçülmesi [Dergi], Muhasebe ve Finansman Dergisi, sayı. 45. Sf. 253-262.

Şeker, S. (1996). Değeri Düşen İktisadi Kıymeterin Kayıtlardan Düşülmesi [Dergi], Yaklaşım Dergisi, sayı. 2.

Şen, Ç. (2011). Türkiye Muhasebe Standardı - 16 Açısından Maddi Duran Varlıklarda Amortisman Uygulaması [Dergi], Mali Çözüm Dergisi, sayı. 106, Sf. 133-159.

Tekşen, Ö. (2010). TMS-12 Gelir Vergileri Standardına Göre Ertelemiş Verginin İncelenmesi ve Muhasebeleştirilmesi [Dergi], Süleyman Demirel Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi, Cilt **15**, sayı. 2, Sf. 298-317.

Timur, M. (1997). Şüpheli Alacaklar Karşılık Ayırma Koşulları [Dergi], Mali Çözüm Dergisi, sayı. 41.

Topçu, S. (2015). IAS (TMS) 12 Gelir Vergileri Standardına Kavramsal Yaklaşım [Dergi], Mali Çözüm Dergisi, sayı. 129, Sf. 37-57.

Türker, İ. (2010). IAS/TMS 2 Stoklar Standardına ve Türk Vergi Sistemine Göre Stokları Değerleme [Dergi], Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi, sayı. 30, Sf. 105-120.

Ulusan, H. (2008). Değerleme Esasları ve Finansal Tabloların Niteliksel Özellikleri Açısından İncelenmesi [Dergi], Anadolu Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi, Cilt **8**, sayı.1, Sf.129-154.

Uyar, B. (2009). TMS-2 Stoklar Standardı Üzerine Genel Bir Değerlendirme [Dergi], Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi, sayı. 28, Sf. 131-144.

Yıldıztekin, İ. (2010). Türkiye Muhasebe Standartlarına Göre Duran Varlıkların Muhasebeleştirilmesiyle İlgili Örnekler [Dergi], Atatürk Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi, Cilt **24**, sayı. 4, Sf. 259-288.

Yılmaz, K. (2000). VUK.GVK.KVK ve KDVK Açısından Değerleme [Kitap]. 2.Baskı. Ankara.

Yücel, M. (2011). Vergi Usul Kanunu'na Göre Değersiz Alacaklar Değersiz Alacak Yoluyla Gider Yazılabilme Koşulları ÖzeliK Arz Eden Hususlar ve Muhasebeleştirilmesi, Mali Çözüm Dergisi, sayı. 105. Sf. 247-263.

Kanunlar ve Standartlar

Vergi Usul Kanunu

Vergi Usul Kanunu Tebliğleri

Türkiye Muhasebe Standartları

Türkiye Finansal Raporlama Standartları

İnternet Kaynakları

Aslanertik, B. E. ve Yapan, A. (2011). TMS 23 Borçlanma Maliyetleri Standardı Uygulamaları ve Standardın Vergi Usul Kanunu İle Karşılaştırılması, Alındığı Tarih: 03.05.2016,

Adres:http://www.muhasibetr.com/yazarlarimiz/ahmetyapan/001/#_ftn2.

Deran A. ve Yakupçebiölu, N. S. (2006). Türk Vergi Mevzuatı'nda Amortisman Muhasebesi, Alındığı tarih: 14.12.2015, adres: <http://www.mevzuatdergisi.com/2006/08a/01.htm>.

Elele, O. (t.y). Menkul Kıymetlerin Değerlemesi, Alındığı tarihi: 25.05.2016, adres: <http://www.vergi.tc/makaleDetay/SizdenGelenler/MENKUL-KIYMETLERIN-DEGERLEMESI/c0816df1-5fdf-4801-9b01-15797c84576c>. Url, <http://www.vergi.tc/>.

Erkan, M. (2010). Değeri Düşen Emtianın Değerlmesi ve KDV Açısından Değerlemesine İlişkin Açıklamalar, Alındığı tarih: 09.12.2015, adres:http://www.erkymm.com/resimler/ERK_YMM_sirkuler__30.pdf.

Küçük, M. (2013). Değerleme ve Dönem Sonu İşlemleri, Alındığı tarih:11.01.2016, adres: http://uye.yaklasim.com/FileZone/yaklasim/Ucretsiz_Ekler/D%C3%B6nem%20Sonu/201301.htm.

Sezer, Y. (2013). Yabancı Para Cinsinden Kullanılan Kredilerin Değerlemesinde Meydana Çıkan Kur Farklarının Gider Yazılma Zamanı, Alındığı tarih: 11.01.2016, adres: <http://www.gunceldenetim.com.tr/TR,813/yabanci-para-cinsinden-kullanilan-kredilerin-degerlemes-.html#icerik>.

Uygun, R. (2009). Türk ve Yabancı Paraların Dönem Sonu Envanter Değerleme ve Muhasebe İşlemleri, Alındığı tarih: 26.04.2016, adres: <http://www.muhasibetr.com/yazarlarimiz/rahmiuygun/002/>.

Yapan, A. (2012). TMS 2 Stoklar Standardı Hükümlerinin TÜRk Vergi Usul Kanunu Hükümleri İle Karşılaştırılması, Alındığı tarih: 09.12.2015, adres: <http://www.muhasibetr.com/yazarlarimiz/ahmetyapan/002/>.

ÖZGEÇMİŞ



| | |
|-----------------------------|--|
| Ad Soyadı | :Kenan Yüce |
| Doğum Tarihi ve Yeri | :1986-Kars/Selim |
| E-posta | :Kenan.289@hotmail.com |
| Öğrenim Durumu | : |
| Ön lisans | :2006 Erciyes Üniversitesi Meslek Yüksek Okulu Muhasebe Bölümü |
| Lisans | :2010 Anadolu Üniversitesi İktisat Fakültesi İktisat Bölümü |
| Yüksek Lisans | :İstanbul Aydın Üniversitesi, Muhasebe ve Finans Anabilim Dalı, Muhasebe ve Denetim Bilim Dalı |
| Ünvan | : Serbest Muhasebeci Mali Müşavir |
| Yabancı Dil | :İngilizce iyi düzeyde Dİlko Eğitim Kurumunda genel İngilizce (4. Seviye) Justenglish Eğitim Kurumunda TOEFL eğitimi |
| Mesleki Tecrübe | : 6 yıl özel sektöre de muhasebe alanında çalıştıktan sonra Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ruhsatını aldıktan sonra mesleğimi kendi bürom da icra etmekteyim. Amaç olarak bağımsız denetim alanında uzmanlaşmak. |