T.C.
İSTİNYE ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ

TEK DÜZEN MUHASEBE SİSTEMİ DEĞERLEME İLE ULUSLARARASI MUHASEBE SİSTEMİ DEĞERLEME ARASINDA FARKLAR VE GELECEĞE BAKIŞ

YÜKSEK LİSANS TEZİ

İŞLETME

CENGİZ SİRGÜVEÇ

2020

T.C.
İSTİNYE ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ

TEK DÜZEN MUHASEBE SİSTEMİ DEĞERLEME İLE ULUSLARARASI MUHASEBE SİSTEMİ DEĞERLEME ARASINDA FARKLAR VE GELECEĞE BAKIŞ

CENGİZ SİRGÜVEÇ

Bu Tez, İstinye Üniversitesi İşletme Anabilim Dalı İşletme Yüksek Lisans derecesi için sunulmuştur.

ÖZET

TEK DÜZEN MUHASEBE SİSTEMİ DEĞERLEME İLE ULUSLARARASI MUHASEBE SİSTEMİ DEĞERLEME ARASINDA FARKLAR VE GELECEĞE BAKIŞ

Cengiz Sirgüveç

İşletme

Danışman: Dr. Fatih KİRAZ

2020

Bu çalışmada, Vergi Kanunlarındaki değerleme ölçüleri esas alan tek düzen muhasebe sistemindeki değerleme ile uluslararası muhasebe standartlarındaki değerleme arasındaki farkları ortaya koymak ve geleceğe yönelik bir perspektif sunmak amaçlanmıştır. Bu amaç çerçevesinde çalışma dört bölümde tamamlanmıştır. Birinci bölümde, tek düzen muhasebe sisteminde değerleme kavramı vergi mevzuatı çerçevesinde kavramı ele alınmıştır. Muhasebenin kavramsal çerçevesine yer verildikten sonra tek düzen hesap planı hakkında detaylı bilgiler sunulmuştur. İkinci bölümde uluslararası muhasebe standartlarındaki değerleme ölçüleri ve değerleme işlemleri ele alınmıştır. Uluslararası muhasebe standartları ve standartlara yön veren kurum ve kuruluşlar, Türkiye'de uyum çalışmaları gibi konular burada açıklanmıştır. Üçüncü bölümde vergi mevzuatındaki değerleme hükümlerini esas alan tek düzen muhasebe sistemi değerlemesi ve uluslararası muhasebe sistemi değerleme arasındaki farklara yer verilmiştir. Dördüncü bölümde, söz konusu karşılaştırma için yeniden değerleme uygulamalarına yönelik örneklere yer verilerek, yeniden değerlemenin önemi açıklanmış ve çalışma tamamlanmıştır.

Anahtar Kelimeler: Değerleme**,** Tek Düzen Hesap Planı**,** Uluslararası Muhasebe Standartları**,** Harmonizasyon

ABSTRACT

DIFFERENCES BETWEEN UNIFORM ACCOUNTING SYSTEM VALUATION AND INTERNATIONAL ACCOUNTING SYSTEM VALUATION AND FUTURE OUTLOOK

Business

Cengiz Sirgüveç

Danışman: Dr. Fatih KİRAZ

2020

In this study, it is aimed to reveal the differences between uniform accounting system valuation and international accounting system valuation and to present a perspective for the future. Within the framework of this purpose, the study was completed in four sections. In the first part, the concept of uniform accounting system valuation is discussed. After the conceptual framework of accounting is included, detailed information about the uniform chart of accounts plan is presented. In the second part, the international accounting system is discussed. Topics such as institutions and organizations directing international accounting standards and standards, merging studies in Turkey are explained here. The third section describes the differences between uniform accounting system valuation and international accounting system valuation. The fourth section describes the importance of revaluation and completes the study, with examples of revaluation practices for that comparison.

Keywords: Valuation, Uniform Calculation Plan, International Accounting System, Harmonization

İÇİNDEKİLER

ETİK BEYANI iii

ÖZET iv

ABSTRACT v

İÇİNDEKİLER vi

TABLOLAR LİSTESİ x

GİRİŞ 1

BİRİNCİ BÖLÜM 3

1. TEK DÜZEN MUHASEBE SİSTEMİ DEĞERLEME KAVRAMI 3

1.1. Muhasebe Kavramı 3

1.1.1. Muhasebenin Tanımı 3

1.1.2. Muhasebenin Amaçları 4

1.1.3. Muhasebe Sisteminin Tarihsel Gelişimi 4

1.1.4. Muhasebe Sisteminin Kapsamı 5

1.2. Tek Düzen Muhasebe Sistemleri ve Türleri 6

1.2.1. Aşırı Birci Muhasebe Sistemi 6

1.2.2. Ölçülü Birci Muhasebe Sistemi 7

1.2.3. Aşırı İkici Muhasebe Sistemi 7

1.2.4. Ölçülü İkici Muhasebe Sistemi 8

1.3. Tek Düzen Hesap Planı ve İşleyişi 8

1.3.1. Muhasebe Sistemi Uygulama Tebliği 8

1.3.2. Maliye Bakanlığı-Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği (MSUGT) Tek Düzen Hesap Planı İşleyişi 12

1.3.2.1. Aktif Hesaplar 12

1.3.2.2. Pasif Hesaplar 12

1.3.2.3. Gelir Tablosu Hesapları 13

1.3.2.4. Maliyet Hesapları 13

1.3.2.5. Serbest Hesaplar 13
1.3.2.6. Nazım Hesaplar 13
1.4. Tek Düzen Hesap Çerçevesi ve Hesap Planının Eleştirisi 14
1.4.1. Dış Yapı Açısından Eleştiri 14
1.4.2. İç Yapı Açısından Eleştiri 17
1.5. Küreselleşme ve Muhasebenin Uluslararası Olması 19
İKİNCİ BÖLÜM 25
2. ULUSLARARASI MUHASEBE STANDARTLARI 25
2.1. Uluslararası Muhasebe Standartlarının Gerekliliği 25
2.2. Dünya'da Uluslararası Muhasebe ve Finansal Raporlama Standartlarının Oluşumu ve Kavramlar 29
2.3. Muhasebe Standartlarının Oluşumuna Yön Veren Kurumlar/Kuruluşlar 33
2.3.1. Uluslararası Muhasebe Standartları Komitesi 34
2.3.2. Amerikan Finansal Muhasebe Standartları Kurulu 36
2.3.3. Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu 36
2.3.4. Menkul Kıymetler Borsası Uluslararası Örgütü 37
2.3.5. Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu 37
2.4. Türkiye'de Uluslararası Muhasebe Standartlarına Uyum Çalışmaları 39
2.4.1. Türkiye Muhasebe ve Denetim Standartları Kurulu (TMUDESK) 39
2.4.2. Bankacılık Denetleme ve Düzenleme Kurulu 41
2.4.3. Sermaye Piyasası Kurulu (SPKr) 41
2.4.4. Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu (TMSK) 43
2.4.5. Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu (KGK) 44
ÜÇÜNCÜ BÖLÜM 46
3. TEK DÜZEN MUHASEBE SİSTEMİ DEĞERLEME İLE ULUSLARARASI MUHASEBE SİSTEMİ DEĞERLEME ARASINDAKİ FARKLAR 46
3.1. Uluslararası Muhasebe Sistemine Göre Değerleme Ölçütleri 46

3.1.1. Cari Maliyet 47
3.1.2. Tarihi Maliyet 48
3.1.3. Net Bugünkü Değer 49
3.1.4. Gerçekleşebilir Değer 50
3.1.5. Gerçeğe Uygun Değer 50
3.2. VUK'u Esas Alan Tek Düzen Muhasebe Sistemindeki Değerleme Ölçüleri 51
3.2.1. Maliyet bedeli 51
3.2.2. Rayiç Bedel 52
3.2.3. Emsal Bedel 52
3.2.4. Borsa Rayici 54
3.2.5. Tasarruf Değeri 54
3.2.6. İtibari Değer 54
3.2.7. Mukayyet Değer 54
3.3. Tek Düzen Hesap Planına Göre Değerleme Uygulamaları 55
3.3.1. Maddi Duran Varlıkların Değerlemesi 55
3.3.1.1 MDV Amortisman Uygulamaları 59
3.4. Maddi Olmayan Duran Varlıkların Değerlemesi 62
3.4.1 Maddi Olmayan Duran Varlıkların Elde Edilmesi 62
3.4.2 Menkul Kıymetlerin Değerlemesi 63
3.4.3 Stoklara İlişkin Değerleme 65
3.4.3.1 Stokların İlk Ölçümü 65
3.4.4 Stoklarda Maliyet Bedeli ile Değerleme 66
3.4.4.1 Stokların Değerlemesinde Finansman Giderleri 69
3.4.4.2 Malın Düşük Bedelle Değerlenmesi ve Kıymeti Düşen Mallar ... 69
3.5. Değerleme Açısından Tek Düzen Hesap Planı ve Uluslararası Muhasebe Sisteminin Karşılaştırılması 70

3.5.1. Finansal Araçlar 70
3.5.2. Stoklar 77
3.5.3. Canlı Varlıklar 82
3.5.4. Duran Varlıklar 83
3.5.4.1. Maddi Duran Varlıklar 83
3.5.4.2. Maddi Duran Varlıklarda Yeniden Değerleme Uluslararası Muhasebe Standartları ve Tek Düzen Muhasebe Sistemi Arasındaki Farklar 88
3.5.4.3. Maddi Duran Varlıklarda Yeniden Değerleme Uygulamalarına Örnek 89
3.5.4.4. Maddi Olmayan Duran Varlıklar 98
3.5.5 Satış Amaçlı Elde Tutulan Duran Varlıklar 113
3.5.6 Hasılat 118
3.5.7 Yıllara Yaygın İnşaat İşleri 123
3.5.8 Kiralama İşlemleri 126
3.5.9 Devlet Teşvikleri ve Devlet Yardımları 129
3.5.10 Karşılıklar, Koşullu Borçlar, Koşullu Varlıklar 132
3.5.11 Çalışanlara Sağlanan Faydalar 135
SONUÇ VE ÖNERİLER 155
KAYNAKÇA 162

TABLOLAR LİSTESİ

Tablo 1. TMUDESK Tarafından Yayımlanan Muhasebe Standartları 40
Tablo 2. SPK Tarafından Yayımlanan Muhasebe Standartları 42
Tablo 3. TMSK Tarafından Yayımlanan Finansal Raporlama Standartları..... 43
Tablo 4. Demirbaş Hesabı Uluslararası Muhasebe Sistemi değerleme yöntemleri ile Tek Düzen Muhasebe Sistemindeki değerleme yöntemleri arasındaki farkları……..88
Tablo 5. Maddi Olmayan Duran Varlıklar Hesabının Uluslararası Muhasebe Standartları ve Tek Düzen Muhasebe Standartları'nın farkları…….98
Tablo 6. Uluslararası muhasebe standartları ve tek düzen muhasebe standartları Arasındaki farkları ……102

GİRİŞ

Muhasebe sistemi, birbiriyle ilişkili ve bağıntılı olan muhasebe unsurları ve özellikle işlem muhasebesi ile işletme muhasebesi arasında gerçekleştirilen düzenli ve uyumlu bütünlüktür. Tek düzen muhasebe sistemi ile uluslararası muhasebe sistemi arasında birçok açıdan farklılıklar bulunmaktadır. Buna göre çalışmanın amacı, vergi mevzuatındaki değerleme ölçülerini esas alan tek düzen muhasebe sistemi değerlemesi ile uluslararası muhasebe sistemi değerlemesi arasındaki farkları ortaya koymaktır. Bu amaç çerçevesinde çalışma dört bölümde tamamlanmıştır.

Uluslararası muhasebe standartları değerleme yöntemleri ile vergi usul kanunu değerleme yöntemleri birçok akademik makalede ve tezlerde karşılaştırılması yapılmıştır. Çalışmanın diğer çalışmalardan başlıca farkı uluslararası muhasebe standartları değerleme yöntemleri ile vergi mevzuatındaki değerleme ölçülerini esas alan tek düzen muhasebe sistemi değerlemesi ile uluslararası muhasebe standartlarına göre yapılması gereken değerlemenin karşılaştırmasının uygulama örnekleri ile yapılmış olmasıdır. Diğer çalışmalardan bir diğer farkı ise birçok muhasebe hesabı değerleme yöntemleri karşılaştırılmış olması ve farkların net şekilde ortaya konulmuş olmasıdır.

Birinci bölümde, tek düzen muhasebe sistemi değerleme kavramı ele alınmıştır. Öncelikle muhasebe kavramına yer verilmiş ve muhasebenin tanımı ve amacı, tarihsel gelişimi ile kapsamı açıklanmıştır. daha sonra tek düzen muhasebe sistemleri ile türleri ele alınmıştır. Aşırı birci, ölçülü birci, aşırı ikici ve ölçülü ikici muhasebe sistemlerine burada yer verilmiştir. Sonrasında tek düzen hesap planının işleyişi açıklanmıştır. Muhasebe Sistemi Uygulama Tebliği ile Maliye Bakanlığı-Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği tek düzen hesap planı işleyişine ilişkin bilgilere yer verilmiştir. Sonrasında tek düzen hesap çerçevesi ve hesap planının eleştirisi, dış yapı ve içyapı kapsamında açıklanmıştır. Son olarak küreselleşme ve muhasebenin uluslararası olmasına ilişkin bilgilere yer verilerek birinci bölüm tamamlanmıştır.

İkinci bölümde, uluslararası muhasebe standartları ele alınmıştır. Uluslararası muhasebe standartlarının gerekliliği, dünyada uluslararası muhasebe ve finansal raporlama standartlarının oluşumu ve bu standartlara ilişkin kavramlar, muhasebe standartlarının oluşumuna yön veren kurum ve kuruluşlar açıklanmıştır. Dünyadaki gelişim ele alındıktan sonra, Türkiye'de uluslararası muhasebe standartlarına uyum çalışmalarına yer verilmiştir. Uyum çalışmaları kapsamında kurum ve kuruluşlar açıklanmıştır.

Üçüncü bölüm, vergi mevzuatındaki değerleme ölçülerini esas alan tekdüzen muhasebe sistemi değerlemesi ve uluslararası muhasebe sistemi değerlemesi arasındaki farkları ele almak üzere ayrılmıştır. Burada öncelikle uluslararası muhasebe standartlarına göre değerleme ölçütleri açıklanmıştır. Sonrasında tek düzen hesap planına göre değerleme ele alınarak iki sistemin değerleme ölçütleri arasındaki farklara değinilmiştir.

Dördüncü bölümde, yeniden değerleme uygulamaları ve geleceğe bakış başlığıyla, yeniden değerleme örnekleri sunularak, geleceğe yönelik bir perspektif sunulmuştur. Harmonizasyon değerlendirmenin önemi de açıklanarak, çalışma tamamlanmıştır.

BİRİNCİ BÖLÜM

1. TEK DÜZEN MUHASEBE SİSTEMİ DEĞERLEME KAVRAMI

1.1. Muhasebe Kavramı

1.1.1. Muhasebenin Tanımı

Her birey ekonomik düzen içinde sınırlı bir gelire sahiptir. Buna rağmen bireylerin sınırlı ve sınırsız ihtiyaçları vardır. Birey elde ettiği kaynaktan optimum seviyede fayda sağlamak istediğinde çeşitli ihtiyaçlarını gidermek amacıyla gelirini kullanırken bazı hesap tekniklerinden yararlanmaktadır (Koç Yalkın, 2010, s. 1). Finansal karakter ve parayla ifade edilen işlemlere yönelik güvenilir bilgilerin toplanması, kayıtlarının tutulması, tasnifi ve raporlarının yapılması ve sonucunda elde edilen sonuçların analiz edilerek yorumlanması işlemi muhasebe olarak tanımlanmaktadır (Koç Yalkın, Genel Muhasebe ve Uygulamalar, 2010, s. 1).

Bu çerçevede muhasebenin ölçüm-değerlendirme amaçları kapsamında kullanılan bir araç olduğu da ifade edilebilir. Muhasebe finansal sonuçlar doğuran durumlar kapsamında veri elde edilmesi, verilerin girilmesi ve bu verilere ilişkin sonuçların raporlanarak değerlendirilmesiyle raporların gerekli birimlere sunulması gibi işlemleri kapsamaktadır (Büyükmirza, 2009, s. 27). Bir başka tanım çerçevesinde muhasebe kamu hissedarlar, yöneticiler, bankalar, hükümet yetkilileri ve araştırma uzmanları içindir anlamına gelmektedir (Anthony, Hawkins, & Merchant, 2003, s. 4).

Genel muhasebe aynı zamanda işletmenin mali bilgilerini kamu ile paylaşma yolu olarak da ifade edilmektedir. Günümüzde muhasebenin oluşturulması hususunda bazı temel prensipler benimsenmiştir. Söz konusu ilkelerin Financial Accounting Standards Board (FASB) adı altında bir araya getirildiği belirtilmektedir (Dyckman, Dukes, & Davis, 1998, s. 4). Bilim adamları tarafından yapılan muhasebe kavramına yönelik tanımlar genel olarak benzerlik göstermektedir. Yapılan tanımla doğrultusunda muhasebe; bilgilerin toplanması, kayıt altına alınması,

sınıflandırılması, güvenli bir biçimde raporlanması, denetlemesi ve ilgili makamlara sunulması olarak ifade edilmektedir (Çetinkaya & Yıldırım, 2006, s. 13).

1.1.2. Muhasebenin Amaçları

a. Firmaların kaynakları ve varlıkları üzerinde mali yıl içerisinde meydana gelen değişiklikleri kaydederek, raporlar vasıtasıyla sonuçları sistemli ve anlamlı veriler üretmek,

b. Muhasebede ortaya çıkan verileri kullanacak yöneticilere pazarlama, üretim, finansman, ortaklara yatırım ve bütçeleme faaliyetlerinde rehberlik eden ve bu hususlara yönelik karar vermelerini hususunda yardım sunmak,

c. İşletmenin dışında yer alan kreditörler, kamuoyu ve bankalardan fayda elde edecek firmalara ihtiyaç duydukları verilerin akışını sağlamak,

d. Vergi kanunları karşısında işletmelerin durumlarının saptanmasını sağlamak (Karacan, 2009, s. 4).

Söz konusu amaçlardan da anlaşılacağı üzere muhasebe yalnızca kaydetme ve raporlamaya yönelik bir sistem değildir. Günümüzde muhasebe, gelişen piyasa ekonomisi neticesinde çok daha ağır bir hale gelen ekonomik şartların ve rekabetin arttığı bu dönemde kullanılan bilgisayar teknolojileri aracılığıyla girilen verilerin analizi yapılarak işletmelerin kararlarını yönlendiren bir sistem haline dönüşmüştür. Böylece kar zarar analizlerinin başarılı bir şekilde yapılabilmesi işletmelerin departmanlarının tamamına fikir veren ve daha sağlam adımlar atmalarını sağlayan olan bir yapı haline gelmiştir.

1.1.3. Muhasebe Sisteminin Tarihsel Gelişimi

Muhasebe kavramının "*mübadele*" kavramıyla beraber geliştiği ve ilerleyen zamanlarda gereksinimler çerçevesinde kapsamının genişlediği ileri sürülmektedir (Koç Yalkın, Genel Muhasebe ve Uygulamalar, 2010, s. 9). Muhasebenin Babil'de çalışma hayatını ortaya koyan çivi yazıları vb. kalıntılarla, kaydedilmeye başlandığı görülmüştür. Söz konusu kalıntılar ticari hayata yönelik belirtilerin ilkleri olarak nitelendirilmektedir (Koç Yalkın, Genel Muhasebe ve Uygulamalar, 2010, s. 9). Muhasebenin temelinde ise eski çağlarda kabileler arasında yapılan alışverişler yer

almaktadır. Kabileler arasında yapılan alışverişin kayıtları taş tabletlere yazılmıştır. Bu alışverişlerin kayıtlarının ise M.Ö. 3600'e kadar uzandığı söylenmektedir. Bu taş kayıtları Eski Mısırın ilk muhasebecileri tarafından tutulmuştur. Günümüzde bilinen şekliyle muhasebe 14.yy'da İtalya'da ticaret hareketleri sonucunda ortaya çıkmıştır. Bahsi geçen dönemde İtalyan şehir devletlerinin, bankacılık faaliyetlerinin artması sonucunda doğru bilgi kaydı tutmak mecburiyetinde kaldıkları bilinmektedir. Bu bilgi kaydı sonucunda ise İtalya ticari faaliyetlerin merkezi konumuna ulaşmıştır. Muhasebenin ilk tanımına ise 1994 yılında Fransız Fra Luca Bartolomeo ve Pacioli'nin yazdığı "*Summa de Arithemetica, Geometrica, Proportioni et Proportionalita*" isimli eserde yer verilmiştir. Eser kapsamında çift girişli muhasebe yer almış ve eser, muhasebenin atası olarak nitelendirilmiştir. 19. yy.'da muhasebe sanayi devrimi ile birlikte, üretimin artmasına yardımcı olmak amacıyla kullanılırken, 20. yy.'a gelindiğinde mali raporların standardize edilmesi ve farklı işletmelerin karşılaştırılması alanlarında kullanılmıştır. Ancak 20.yy'ın sonlarında globalleşme muhasebeye de etki etmiş ve 21. yy.'da muhasebe hızla gelişen uluslararası işletmelerle birlikte standart bir yazım haline dönüşmüştür (Şımga & Hoşal Akman, 2007, s. 5).

1.1.4. Muhasebe Sisteminin Kapsamı

Muhasebe, genel ya da diğer adıyla finansal muhasebe ile uzmanlık muhasebeleri olmak üzere iki bölümde ele alınabilir. Genel muhasebe kapsamında ticaret yapan bir işletmenin konusunu ele alan hususlar yer almaktadır. Bununla birlikte ticaret muhasebesi ile finansal muhasebe ya da genel muhasebe kavramları eş anlamlıdır (Koç Yalkın, Genel Muhasebe ve Uygulamalar, 2010, s. 5). Hâlbuki ticaret muhasebesinin kapsamı bunların hepsinden çok daha dardır. Ticaret muhasebesi yalnızca ticaret işletmelerinin kullanıldığı bir muhasebe türü olarak nitelendirilmektedir. Bunun yanı sıra uzmanlık muhasebeleri denildiğinde ise maliyet muhasebesi, banka muhasebesi, sigorta muhasebesi ve vergi muhasebesi anlaşılmaktadır. Uzmanlık muhasebesinin bir türü olarak kullanılan şirketler muhasebesi ise her türlü işletmeye uyarlanabilmektedir (Koç Yalkın, Genel Muhasebe ve Uygulamalar, 2010, s. 5).

1.2. Tek Düzen Muhasebe Sistemleri ve Türleri

Muhasebe sistemi birbiriyle ilişkili, ilintili ve bağıntılı olan muhasebe unsurlar ve özellikle işlem muhasebesi ile işletme muhasebesi arasında gerçekleştirilen düzenli ve uyumlu bütünlük olarak ifade edilmektedir (Yazıcı, 1998, s. 6). Genel muhasebe olarak da adlandırılan işlem muhasebesinin kapsamında hesap işlerinin örgütlenme bakımından unsurları, belgelerin düzenlenmesi, hesapların tutulması ve neticenin çıkarılması bölümleri yer almaktadır. Maliyet muhasebesi olarak da adlandırılan işletme muhasebesinin kapsamında ise hesap işlerinin örgütlenme bakımından unsurları, işletmenin ölçümlenmesi, mal oluşun belirtilmesi ve öngörünün tespit edilmesi yer almaktadır (Yazıcı, Durmuş, & Pamukçu, 1996, s. 6-7).

İşlem muhasebesi, işletmenin sermaye ve varlık durumu ile gelir ve masraf hareketleri ile ilgili iş olgularını çift taraflı işleme yöntemine uygun olarak işlemek, düzenlemek, izlemek ve dönem sonucunu çıkarma görevini üstlenmiştir. İşletme muhasebesi ve mal oluş muhasebesi, işletmenin iç alanında süregelmek değer hareketlerini izlemek, mal oluş yerlerinin hesaplamasını yapmak, üretilenlerin birim ve toplam mal oluşlarını saptamak ve kısa vadede sonuç çıkarma görevini üstlenmiştir (Yazıcı, 1993). Bahsi geçen bu iki muhasebe türü, birbiriyle iş birliği yapmak, iletişim kurmak, uyum içerisinde olmak ve birbirini tamamlamak mecburiyetindedir. Bunun için oluşturulan muhasebe sistemlerinin en önemlileri ise aşın birci, ölçülü birci, ölçülü ikici ve aşırı ikici muhasebe sistemleri olarak ifade edilmektedir. Muhasebe sisteminin temeli ve çatısı olarak tekdüzen hesap çerçevelerinin ve mal oluş yönergeleri görülmektedir. Bu nedenle bu sistemlere uygun bir şekilde yapılması gerekmektedir (Yazıcı, 1993).

1.2.1. Aşırı Birci Muhasebe Sistemi

Aşırı Birci Muhasebe Sistemi (ABMS) kapsamında genel muhasebe ile maliyet muhasebesi hesap planı içinde toplanmış ve bir bütün olarak kabul edilmiştir. Söz konusu görüş, genel ve maliyet muhasebesini kapsamına dahil olan iş olgularının tamamını aynen defterde muhasebeleştirmektedir (Durmuş & Arat, İşletmelerde Muhasebe Örgütlenmesi, 2004, s. 161). Masraf çeşitlerinin kaydedilmesi, araç-gereçlere ilişkin sarflar, söz konusu işlemlerin masraf yerlerine iletilmesi ve tutarlarının belirlenmesi, eğer varsa masraf yerlerinin masraf yüklemlerine iletilmesi

ile mamul maliyetlerinin hesaplanarak stoklara girişi genel muhasebenin kayıtları aracılığıyla bu sistem kapsamında yapılmaktadır (Durmuş & Arat, İşletmelerde Muhasebe Örgütlenmesi, 2004, s. 161).

1.2.2. Ölçülü Birci Muhasebe Sistemi

Ölçülü Birinci Muhasebe Sistemi kapsamında da genel muhasebe ile maliyet muhasebesi bir hesap planı içerisinde toplanmıştır. Genel muhasebe ile maliyet muhasebesinin ikisini de ilgilendiren iş olguları aynı defter üzerinde muhasebeleştirilmektedir (Durmuş & Arat, İşletmelerde Muhasebe Örgütlenmesi, 2004, s. 166). Bahsi geçen sistemde, muhasebe kayıtlarında maliyet muhasebesinde yer alan tüm akışın gösterilmesine gerek duyulmadığı düşüncesi benimsenmiştir. Bu nedenle maliyet muhasebesinin aktarmalarının bazılarının yanı sıra bazı işlemleri de muhasebeleştirilmemektedir. Ölçülü Birinci Muhasebe Sistemi'nde masraf yerleri hesapları hesap planı dışında bırakılmıştır. Bu nedenle masraf yerleri hesapları muhasebe dışında ve çizelgeler üzerinde izlenmektedir. Bu durum Ölçülü Birinci Muhasebe Sistemi'nin Aşırı Birci Muhasebe Sistemi'nden temel farkıdır (Durmuş & Arat, 2004, s. 166).

1.2.3. Aşırı İkici Muhasebe Sistemi

Aşırı İkici Muhasebe Sistemi'nde genel muhasebe ile maliyet muhasebesi birbirinden tamamen ayrılmıştır. Genel muhasebe ayrı defterlerde tutulur ve hesap planında maliyet muhasebesi ile ilgili hesaplar yer verilmez. Bununla birlikte maliyet muhasebesi ise tablolar üzerinde veya ayrı defterler üzerinde izlenir (Durmuş & Arat, İşletmelerde Muhasebe Örgütlenmesi, 2004, s. 170).

Genel muhasebe finansal hesaplar, masraf türleri, sabit varlık hesapları, öz sermaye hesapları ve hasılat türleri hesapları tutulmaktadır. Ancak maliyet belirtimiyle ilgili hesaplar ve masraf yerleri hesapları tutulmamaktadır. Buna ek olarak masraf yüklemleri hesaplarına girişler de işlenmemektedir (Durmuş & Arat, İşletmelerde Muhasebe Örgütlenmesi, 2004, s. 170). Dönem sonlarında sonuç elde etme kapsamında ise genel muhasebe, maliyet muhasebesinden mevcut mamul-yarı mamul maliyetini almaktadır.

Genel muhasebenin ve maliyet muhasebesinin belirgin ilişkisi bu noktada toplanmaktadır. Söz konusu bilgi aracılığıyla genel muhasebe kar-zarar ve bilanço çıkarılabilecektir (Durmuş & Arat, İşletmelerde Muhasebe Örgütlenmesi, 2004, s. 170). Diğer taraftan maliyet muhasebesi, genel muhasebeden masraf türleri bilgisini alır. Daha sonra bunları masraf dağıtım tabloları aracılığıyla masraf yerlerine dağıtarak masraf yüklemlerine aktarır. Bunun sonucunda da mamul maliyeti hesaplanır (Durmuş & Arat, İşletmelerde Muhasebe Örgütlenmesi, 2004, s. 170).

1.2.4. Ölçülü İkici Muhasebe Sistemi

Bu sistem kapsamında da genel muhasebe ve maliyet muhasebesi birbirinden ayrılmıştır. Genel muhasebe ve maliyet muhasebesi ayrı defterler üzerinden yürütülmektedir. Hesap planında maliyet muhasebesiyle bağlantı kurulmasını mümkün kılan hesap sınıfına yer verilmiştir. Bu sınıf "Analitik (Çözümsel) İşletme Muhasebesi Hesapları" olarak adlandırılmaktadır. Sadece maliyet muhasebesi için düzenlenen bu sınıf, genel muhasebe dışında ayrı defterlerde izlenmektedir. Bunun dışında kalan diğer hesap sınıfları ise aşırı ikici muhasebe sisteminde de yer almaktadır (Durmuş & Arat, İşletmelerde Muhasebe Örgütlenmesi, 2004, s. 173). Ayrıca genel muhasebe ve maliyet muhasebesi arasındaki, aşırı ikici sistemdeki gibi bir ilişki vardır. Dolayısıyla genel muhasebe dönem sonunda, maliyet muhasebesinden mevcut yarı ve tam mamullerin(birim) maliyetlerini almakta ve maliyet muhasebesine masrafların çeşitlerine ilişkin bilgisini sunmaktadır (Durmuş & Arat, 2004, s. 173).

1.3. Tek Düzen Hesap Planı ve İşleyişi

1.3.1. Muhasebe Sistemi Uygulama Tebliği

Resmi gazetede yayımlanan "*26.12.1992 tarih 21447 mükerrer sayılı Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği*" (MSUGT) aracılığıyla muhasebenin temel kavramları, muhasebe politikaları, mali tablolara ilişkin ilkeler ile bunların düzenlemesi ve raporlanması, tek düzen hesap, hesap planı ve işleyişleri hususlarında gerekli düzenlemeler gerçekleştirilmiştir (TÜRMOB, 2000). Bahsi geçen düzenlemenin amaçları arasında bilanço usulünde defter tutmakta olan gerçek ve tüzel kişilere ait olan işletmelerin ve teşebbüslerin faaliyetlerinin ve sonuçlarının güvenilir ve sağlıklı bir şekilde muhasebeleştirilmesi, finansal tablolar vasıtasıyla ilgili taraflara sunulan verilerin tutarlı olma ve karşılaştırılabilme özelliklerini muhafaza ederek

gerçek durumu göstermesi ve kurumlarda denetim faaliyetlerinin daha kolay bir hale getirilmesi yer almaktadır.

Bir işletmenin yürütmüş olduğu faaliyetlerle ve sonuçlarıyla doğrudan ilgili olan taraflar yalnızca söz konusu işletmenin sahipleri ya da hissedarları değildir. İşletmelerle doğrudan ilgili olan sahiplerinin ya da ortaklarının yanında ilgili işletmeyle mali, ticari ve ekonomik ilişkiler kurmuş olan işletmeler, bireyler, kredi, finans ve yatırım kuruluşları gibi kamu kurum ve kuruluşları da işletmenin faaliyetleriyle ve sonuçlarıyla ilgilenmektedir. Bu taraflar bahsi geçen hususlarda sağlıklı ve güvenilir bilgiler edinmeyi arzu etmektedirler. İşletmenin faaliyet ve sonuçları konusunda bilgi kaynağı ise ilgili işletmenin muhasebe kayıt ve belgelerinin yanı sıra bu kayıt ve belgelere dayanarak hazırlanan finansal tablolarıdır. Muhasebe bilgileri çerçevesinde sunulan finansal tablolara dayanarak tarafların karar almalarını sağlayan temel etken ise, söz konusu bilgilerin karşılaştırılabilir ve sağlıklı şekilde hazırlanmış olmasıdır. Muhasebede tekdüzeliğin sağlanması makro kapsamda milli gelir hesapları vb. verilerin ortaya konulmasında, devlet tarafından ulusal ekonomik faaliyetlerin yönetilmesinde ve denetlenmesinde, ulusal ve uluslararası sermaye hareketlerinin düzenlenmesinde ve kalkınma planlarının oluşturulmasında büyük ölçüde önem taşımaktadır. Tekdüzen hesap planı uygulaması finansal tablolar ile taraflara sunulan verilerin denetlenmesi gereken durumlarda denetimin iş yükünü azaltmakta ve kolaylaştırmaktadır. Bu alanda yapılan düzenleme,

a) Karar alam sürecinde olan ilgililere muhasebe bilgilerinin yeterli düzeyde ve doğru bir şekilde aktarılmasına,

b) İşletmenin farklı dönemlerinin farklı işletmeler ile mukayese edilmesine,

c) Finansal tablolar üzerindeki hesap isimlerinin tüm kesimler açısından aynı anlamı ifade etmesine,

d) Muhasebe kavram birliğinin sağlanması ile anlaşılabilir bir düzeyde olmasına,

e) İşletmeler ile ilgili taraflar arasında güvenin sağlamasına yönelik bir düzenlemedir.

Bahsi geçen düzenlemede öngörülen usul ve esaslara uyulma zorunluluğu vardır. İlgili mevzuat hükümlerine aykırı olan durumların finansal rapor ve beyannamelerinin düzenlenmesi esnasında ortadan kaldırılması sorumluluğunu ise işletmeler üstlenmektedir. Söz konusu düzenleme kapsamında bilanço esasına göre defter tutan gerçek kişiler ve tüzel kişiler yer alır. Bir başka ifadeyle, bu Tebliğle belirlenen muhasebe usul ve esaslarına ilgili işletmelerin uyma zorunluluğu bulunmaktadır. Öte yandan teşebbüs ve işletmelerin kamu kurumlarına ait olması hukuki yapılarının farklılık göstermesi, özel kanunlarının bulunması, vergi muafiyetlerinden ve istisnalarından faydalanmaları gibi durumlar bu zorunluluklara uymalarına engel olmamaktadır. Söz konusu teşebbüs ve işletmelerin faaliyetlerini ticari esaslar çerçevesinde sürdürmeleri de muhasebe usul ve esaslarına uymaları için yeterli görülmektedir. Fakat bilanço esasına göre defter tutmanın yanı sıra faaliyet konularından ötürü farklı muhasebe yöntemi uygulamak zorunda kalan;

a) Banka ve Sigorta Şirketleri,

b) Özel Finans Kurumları

c) Finansal Kiralama Şirketleri,

d) Menkul Kıymet Yatırım Fonları Aracı Kurumlar ve Yatırım Ortaklıkları,

Belirlenen "Muhasebenin Temel Kavramları"na "Muhasebe Politikalarının Açıklanması"na ve "Mali Tablolar İlkeleri"ne uymaları koşuluyla söz konusu Tebliğin diğer zorunluluklarını yerine getirme yükümlülükleri bulunmamaktadır. İşletme hesabı esası çerçevesinde defter tutan işletmeler ise yalnızca tespit edilen "Muhasebenin Temel Kavramları"na uyum sağlamakla yükümlü olurlar. Muhasebe usul ve esaslarının "Mali Tabloların Düzenlenmesi ve Sunulması" ile ilgili kısmının "Temel Mali Tablolar"a yönelik kısmına uymak mecburiyetinde olan işletmeler ise bilanço esasına göre defter tutan ve aktif toplamının belli bir tutarı ile ticari faaliyet işlem hacminin belli bir tutarının artarda iki yıl aşmayan;

- Bireysel işletmeler,

- Adi ortaklıklar,

- Kolektif şirketler,

- Adi komandit şirketler olarak sıralanmaktadır.

Söz konusu şirketlerin temel finansal tablolarla birlikte diğer finansal tabloların oluşturulması ve sunulmasına yönelik kurallara uymaları zorunludur.

Tebliğ ile belirlenmiş olan mali tablolar şöyle sıralanmaktadır:

- Bilanço

- Gelir Tablosu

- Satışların Maliyeti Tablosu

- Fon Akım Tablosu

- Özkaynaklar Değişim Tablosu

- Nakit Akım Tablosu

- Kar Dağıtım Tablosu.

Finansal tablolar yapılan düzenlemeye göre temel mali tablolar ve ek mali tablolar olarak iki gruba ayrılmıştır. Bununla birlikte bilanço ve gelir tablosu ekleri ve dipnotları ile birlikte temel mali tablolar olarak kabul görmüştür. Düzenlemede ek mali tablolar olarak satışların maliyeti tablosu (gelir tablosu eki), nakit akım tablosu, fon akım tablosu, kar dağıtım tablosu ve özkaynaklar değişim tablosu yer almaktadır. Bilanço usulüne göre defter tutan bütün gerçek ve tüzel kişiler inin bilanço ve gelir tablosu zorunludur. Diğer mali tablolar ise Maliye Bakanlığınca tespit edilen koşullara sahip olan mükellefler için mecburidir (TÜRMOB, 2000, s. 146). Bu koşullar mükelleflerin aktif toplamı ya da net satışlar toplamı değerlerinin Maliye Bakanlığı'nca saptanan sınırları aşıp aşmaması olarak nitelendirilmektedir. Aktif toplamı ya da net satışlar toplamı Maliye Bakanlığı'nca belirlenen tutarı aşmayan mükellefler sadece temel mali tabloları düzenleme ve bu tabloları vergi beyannamelerine ilave etmek zorundadırlar. Bunun yanı sıra aktif toplamı ya da net satışlar toplamı tutarlarından herhangi birini aşan mükellefler ise temel mali tabloların yanı sıra ek mali tabloları da düzenlemek ve bu tabloları beyannamelerine ilave etmekle yükümlüdürler.

1.3.2. Maliye Bakanlığı-Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği (MSUGT) Tek Düzen Hesap Planı İşleyişi

1.3.2.1.Aktif Hesaplar

Dönen Varlıklar: Bu grup kapsamında bankada ve elde nakit olarak bulundurulan varlıklarla normal şartlarda maksimum bir sene ya da işletmenin normal faaliyet döneminde paraya dönüştürülmesi ya da tüketilmesi öngörülmüş olan varlık unsurları yer almaktadır. Dönen varlıklar; hazır değerler, menkul kıymetler, diğer kısa vadeli alacaklar, ticari alacaklar, gelecek dönem giderleri, stoklar, gelir tahakkukları ve diğer dönen varlıklar olarak sınıflandırılmaktadır.

Duran Varlıklar: Bu ana hesap grubu kapsamında bir seneden ya da işletmenin normal faaliyet döneminden daha fazla süreler ile işletme faaliyetlerini yürütebilmesi amacıyla kullanılmak için elde edilen varlıklar yer almaktadır. Bununla birlikte prensip olarak bir senede ya da işletmenin normal faaliyet döneminde paraya çevrilmesi ya da tüketilmesi öngörülmeyen varlıkları kapsamaktadır. Duran varlıklar; mali duran varlıklar, maddi duran varlıklar, ticari alacaklar, diğer alacaklar, maddi olmayan duran varlıklar, diğer duran varlıklar, özel tükenmeye tabi varlıklar, gelecek yıllara ait giderler ve gelir tahakkukları olarak sınıflandırılmaktadır.

1.3.2.2. Pasif Hesaplar

Kısa Vadeli Yabancı Kaynaklar: Kısa vadeli yabancı kaynaklar, dönen varlıkların sınıflandırılmasında kullanılmakta olan ölçü doğrultusunda, en çok bir sene ya da firmanın normal faaliyet dönemi bitiminde ödemesi yapılacak olan yabancı kaynakları kapsamına dahil eder. Kısa vadeli yabancı kaynaklar; ticari borçlar, diğer borçlar, mali borçlar, ödenecek vergi ve diğer yükümlülükler, alınan avanslar, borç ve gider karşılıkları, gelecek aylara ait gelirler ve gider tahakkukları ve diğer kısa vadeli yabancı kaynaklar olarak sınıflandırılmaktadır.

Uzun Vadeli Yabancı Kaynaklar: Uzun Vadeli Yabancı Kaynaklar kapsamında, sermaye piyasasından, kredi kurumlarından ve işletmenin ilişki kurduğu üçüncü kişilerden temin edilen ve bir seneden fazla vadesi bulunan işletme borçları yer almaktadır. Bu kaynaklar ticari borçlar, mali borçlar, diğer borçlar, ödenecek vergi ve diğer yükümlülükler, alınan avanslar, borç ve gider karşılıkları, gelecek yıllara ait

gelirler ve gider tahakkukları ve son olarak diğer uzun vadeli yabancı kaynaklar biçiminde sınıflandırılmaktadır.

Öz Kaynaklar: Öz kaynakların kapsamında işletmenin sahibinin ya da hissedarlarının bilanço tarihi içerisinde yaptıkları sermaye yatırımlarının miktarını ortaya koyan ödenmiş sermayenin yanı sıra kâr yedekleri, sermaye yedekleri, geçmiş yıllar kârları ve geçmiş yıllar zararları ve dönemin net kâr veya zararı yer almaktadır.

1.3.2.3.Gelir Tablosu Hesapları

İşletmenin faaliyet dönemi ile ilgili brüt satışları, satışların maliyeti, faaliyet giderleri, satış indirimleri diğer faaliyetlerden gelir ve kârlar, diğer faaliyetlerden gider ve zararlar, olağandışı gider ve zararlar, olağandışı gelir, kârlar ile finansman giderlerinden oluşmaktadır.

1.3.2.4.Maliyet Hesapları

Maliyet hesapları, mal ve hizmetlerin öngörülen şekle uygun hale dönüştürülmesi amacıyla yapılan harcamaların toplanması sonucunda maliyet unsurlarına dönüştürüldüğü ve izlendiği hesaplar olarak ifade edilmektedir. Bu bölüm kapsamına dahil edilen gider hesapları uygulama sürecinde esnek bir yapı elde edilmesi amacıyla 7/A ve 7/B olmak üzere iki seçenek şeklinde açıklanmıştır. Bu kapsamda giderler 7/A'da defter- i kebirde fonksiyon esası çerçevesinde belirlenirken, 7/B'de çeşit esası kapsamında belirlenmektedir. Böylece işletmelere giderlerin sınıflandırılması hususunda ve defter-i kebirde takip edilmesinde kendi büyüklüklerine, yapılarına ve gereksinimlerine uygun şekilde hazırlayabilmeleri amacıyla esneklik sunulmuştur. Buna ek olarak işletmelere farklı maliyet hesaplama tekniklerine uyulabilmeleri için de geniş bir esneklik sunulmuştur.

1.3.2.5.Serbest Hesaplar

Yönetim Muhasebe ve Hesapları için ayrılmıştır. Serbest bir şekilde kullanılabilir.

1.3.2.6.Nazım Hesaplar

Nazım hesaplar, işletmenin gerçekleştirdiği faaliyet sonucuna etkisi olmayan işlemleri muhasebe kaydında belirtmek, izlemek ya da akılda kalınmasını sağlamak

amacıyla kullanılan hesaplar olarak tanımlanmaktadır. Nazım hesaplar, her bir aynı işlemde borçlu ve alacaklı olarak iki taraflı işlemektedir. Nazım hesaplar, işletmenin teminat, kefalet ve emanet durumlarını yansıtılması açısından iki taraflı olacak şekilde bilançonun aktif ve pasif kısmında yer alırlar. Bu hesapların kayıt mecburiyeti bulunmamaktadır. Nazım hesaplar dönem sonlarında aktif ya da pasif toplamlarının alt kısımlarında gösterilmektedir. Nazım hesaplara dahil edilen konular, kısmen ya da tamamen işlevini tamamlamasının ardından ortadan kalkmaları durumunda önceki kayıtların ters kayıtları yapılarak kapatılmaktadır. Bununla birlikte nazım hesapların bakiyesi ise izlenmesi gereken konuları yansıtmaktadır. Nazım hesaplar ile ilgili Tekdüzen hesap planında herhangi bir düzenleme ve öngörülmüş bir defter-i kebir hesabı da yer almamaktadır.

1.4. Tek Düzen Hesap Çerçevesi ve Hesap Planının Eleştirisi

1.4.1. Dış Yapı Açısından Eleştiri

"Tekdüzen Hesap Çerçevesi" adının, Yazıcı'nın "*Türk İşletmelerinin Tekdüzen Hesap Çerçevesi Üzerine Bir Öneri*" adlı doçentlik tezi çerçevesinde önerildiği belirtilmektedir. "Tekdüzen Hesap Çerçevesi" ismi Türkiye 9. Muhasebe Kongresi'nde kabul edilmiştir (Yazıcı, Durmuş, & Pamukçu, 1996, s. 114). Bu adın, İktisadi Devlet Teşekküllerini Yeniden Düzenleme Komisyonu (İDTYDK) tarafından belirtilen Tekdüzen Genel Hesap Planı isminden, SPK tarafından verilen Standart Genel Hesap Planı isminden ve Türkiye Cumhuriyet Merkez Bankası tarafından verilen Tekdüzen Hesap Planı isminden daha iyi olduğu düşünülmektedir. Buna ek olarak söz konusu isim dünya çapındaki örneklerine çok daha uygundur (Yazıcı, 1993).

Tekdüzen Hesap Çerçevesi, dış yapı açısından ondalık sayılar ile imleme bir diğer adıyla kodlama prensibine uygun sayılmaktadır. Burada uygun olduğu değil, uygun sayıldığı denilmektedir. Zira hesap sınıflarının oluşturulma aşamasında (0) hesaba katılmamış ve (8) de boş olarak verilmiştir. Böylelikle bütün hesaplar, 1'den 9'a kadar olmak üzere toplam 8 hesap sınıfına ayrılmıştır. Bunun yanı sıra, hesap sınıflarının hesap gruplarına ayrılmasında tam olarak ondalıklı sayılara uyulmuştur. Hesap sınıflarının her biri de (0) dan (9)'a kadar olmak üzere toplam 10 tane hesap grubuna ayrılmıştır (Yazıcı, 1993).

Tekdüzen Hesap Çerçevesi'nin hesap sınıfları şöyle ifade edilmektedir (Yazıcı, 1993):

"1 Dönen Varlıklar

2 Duran Varlıklar

3 Kısa Vadeli Yabancı Kaynaklar

4 Uzun Vadeli Yabancı Kaynaklar

5 Özkaynaklar

6 Gelir Tablosu Hesapları

7 Maliyet Hesapları

8 Serbest

9 Nazım Hesaplar"

Bu noktada aktife iki sınıf, pasife ise üç sınıf verilmiştir. Söz konusu ayrım bilinen hesap çerçevelerine benzememekte ve bunun yanında uygulama kapsamında da doğru olmamaktadır (Yazıcı, 1993).

Hesaplar çift yanlı işleme yöntemi çerçevesinde, aktif hesaplar, pasif hesaplar, masraf hesapları ve hasılat hesapları olmak üzere (+) ve (-) şeklinde sıralanmaktadır. Burada söz konusu sıralamaya uygun hareket edilmemiştir. Çift yanlı işleme yönteminde gerekli olmasına rağmen hesap sınıfları arasında açılış ve kapanış hesapları yer almamaktadır. Fakat burada pek bir önemi olmayan "9 Nazım Hesaplar" isminde bir hesap sınıfı bulunmaktadır. Hesap sınıflarına başlık seçilirken özensiz davranılmış ve daha önce farklı ülkelerde yapılan hesap çerçevelerindeki hesap sınıflarının başlıkları ile uyumlu olmamıştır. Hâlbuki farklı ülkelerde, farklı ilke ve sistemler çerçevesinde yapılmış hesap çerçevelerinde yer alan hesap sınıflarının başlıkları birbirine benzer anlamlara sahiptir (Yazıcı, 1993). Burada hesap sınıflarının başlıklarının mali tablolarda yer alan bölüm başlıklarından alındığı belirtilmektedir.

Hâlbuki hesap çerçevelerinin hesap sınıflarının başlıkları ile mali tablolardaki bölüm başlıkları son derece farklı anlamlara sahiptir. Mali tablolar ile tekdüzen hesap çerçevesi ne derecede farklıysa, ikisinin hesap sınıfı adları ile bölüm adları da o derece farklı olur (Yazıcı, 1993). Burada tekdüzen hesap çerçevesi yapmak istenmiştir. Yani mali tabloların bölüm adlarıyla hesap çerçevesinin hesap sınıfı ve hesap grubunun oluşturulması amaçlanmıştır. Bu son derece yanlış bir tutumdur.

Ayrıca bu tutum tekdüzen hesap çerçevesinin mantığına da aykırıdır (Yazıcı, 1993). Çünkü tekdüzen hesap çerçevesinden genel hesap planı yapılmaktadır. Hesap planı kapsamında bulunan hesaplara girilen işlemler ile bilanço ve kar- zarar çıkartılmaktadır. Söz konusu bilançoyla kar ve zarara dayalı olarak türlü amaçlar doğrultusunda çeşitli mali tablolar düzenlenmektedir. Örnek verilecek olursa, bankadan kredi almak için düzenlenen mali tablo ayrı, sermaye piyasası için düzenlenen mali tablo ayrı vergi için düzenlenen mali tablolar ayrı ve teşvik uygulama için düzenlenen mali tablolar ayrıdır.

Sermaye Piyasası Kurulu, Ticaret Bankaları, Sanayi Bankaları, Teşvik Uygulama Dairesi, Sanayi ve Ticaret Bakanlığı ve Maliye ve Gümrük Bakanlığı gibi kurumların her biri kendine uygun mali tablo istemektedir. Dolayısıyla mali tablolarda tek düzenlilik aranmamaktadır. Mali tablolarda tek düzenlik aransa bile sağlanamamaktadır. Fakat, tüm amaçlar kapsamında uygun çeşitli mali tabloların oluşturulmasına elverişli olan tekdüzen hesap çerçevesi yapılabilmektedir (Yazıcı, 1993). Dolayısıyla burada da tekdüzen hesap planından, genel hesap planından, hesap planından mali tablolara ulaşmanın zıttına, mali tablolardan geriye doğru hesap planına erişilmesi amaçlanmıştır. Ancak bu da olamaz. Bu tarz bir yaklaşım, hesap sınıflarının hesap gruplarına ayrılması aşamasında açık bir şekilde gözlenmektedir. Öte yandan hesap gruplarına konan başlıkların da özünü kapsayan bir nitelikte olmadığı belirtilmektedir. Bu çerçevede finansal tabloların kesim başlıkları da hesap grubu başlığı olarak konulmuştur. Bunun yanı sıra aynı grup başlıkları aktifi paraya dönüştürme ve borçları ödeme durumu dikkate alınarak yinelenmiştir (Yazıcı, 1993).

Örnek verilecek olursa Ticari Alacaklar başlığına 12 sayılı hesap grubu kapsamında ve 22 sayılı hesap grubu kapsamında yer verilmiştir. Ancak tekdüzen hesap çerçeveleri kapsamında usul gereği aynı başlıkta birden fazla sınıf yer alamaz.

Dolayısıyla bu hesap grubu da uygun olmaz. Burada söz konusu kurala uyulmamıştır. Bununla birlikte "12 Ticari Alacaklar" başlığının da özünde yanlış olduğu belirtilmektedir. Çünkü Türk Ticaret Kanunu'na tabi olan kurum ve kuruluşlarının alacakları ticaridir (Yazıcı, 1993). Bunun dışında bir alacağın duran varlıkta veya dönen varlıkta yer alması durumu da bir hesap ya da kayıt sorunu değil, bir akışkanlık sorunudur (Yazıcı, 1993). Öte yandan tekdüzen hesap çerçevesi oluşturulurken, diğer ülkelerde oluşturulmuş olanların hiçbirinin dikkate alınmadığı görülmüştür. Bu nedenle hesap sınıflarının hesap gruplarına ayırılmasında anlamsız boşluklar bulunmaktadır (Yazıcı, Durmuş, & Pamukçu, 1996, s. 117).

1.4.2. İç Yapı Açısından Eleştiri

İç yapı açısından Tekdüzen Hesap Çerçevesinin bilançoya göre bölümleme ilkesine uygun sayıldığı belirtilmektedir. Ancak tamamıyla uygundur denilememektedir. Çünkü, bölümleme akışkanlık (likidite) bilançosu çerçevesinde gerçekleştirilmiştir. Tekdüzen hesap çerçevelerinin bilançoya uygun olarak düzenlenmesi hususunda dayanılan bilançonun temel bilanço olması gerekmektedir (Yazıcı, Durmuş, & Pamukçu, 1996, s. 117).

Dünya çapında bilinen tekdüzen hesap planlarından temel bilanço kapsamında bölümleme prensibine göre uygulananlar da bulunmaktadır. Fakat akışkanlık bilançosu kapsamında bölümleme prensibi bulunmamaktadır. Bu doğrultuda bir tekdüzen hesap planı da yoktur. Zira bu durumun karışıklık getireceği bilinmektedir (Yazıcı, Durmuş, & Pamukçu, 1996, s. 117). Tebliğ kapsamında "Muhasebe Temel Kavramları" başlığında yer verilmiş olan kavramlar nitelikleri sebebiyle "Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkeleridir. Dolayısıyla, bu başlıkta toplanması çok daha uygundur (Gökdeniz, 1996, s. 54). Bununla birlikte, bilim adamlarına ve uygulayıcılara göre muhasebenin temel kavramları ve ilkeleri farklı anlamlar ifade etmektedir. Bunun yanı sıra sürekli bir şekilde gelişme ve değişme durumundadır. Bu nedenle söz konusu hususlar ile ilgili olarak doğrudan ve somut bir birlik sağlamaya çalışmak da son derece gereksiz görülmektedir. Bu nokta seçilecek muhasebe sistemi dolayısıyla birlik sağlamaya çalışılması gerekmektedir (Yazıcı, 1993, s. 4). Söz konusu "muhasebe sistemi" bilanço prensibi kapsamında defter tutan gerçek-tüzel kişilerin tamamı tarafından uygulanması ve takip edilmesi zorunlu bir sistemdir. Bu nedenle orta ölçekli ve küçük ölçekli işletmeler ilgili sistemin en büyük kullanım alanı olacaktır. Fakat, söz

konusu karmaşık muhasebe sisteminin küçük ölçekli ve orta ölçekli işletmeler tarafından öngörüldüğü gibi kullanılmasını beklemek de oldukça güçtür (Doğan, 1994, s. 16).

Ülkemizde küçük ölçekli ve orta ölçekli işletmelerin muhasebelerinin Serbest Muhasebeci ve Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler tarafından tutulduğu göz ardı edilmemelidir. Özel sektörde yer alan küçük ölçekli ve orta ölçekli işletmelerin sahip oldukları bazı alışkanlıklar şöyledir:

a) Kayıtlar, iktisadi olayların ortaya çıkışı esnasında bunları gösteren belgeler doğrultusunda yapılmaktadır. Bu kayıtlarda dönem sonlarına gelinceye kadar bir değişiklik yapılmamaktadır. Dönem sonlarına gelindiğindeyse maliyetlerin hesaplanması, bilanço ve kar-zarar hesabının düzenlenmesi aşamasında hesaplarda bulunan doneler uzman müşavirin gözetiminde işlenerek sonuçlandırılmaktadır. Bu çözüm küçük ve orta işletmelerde sürekli bir uzman personelin istihdam edilmesi durumunun pek mümkün görülmemesi sebebiyle en uygun çözüm olarak değerlendirilmektedir.

b) Hesaplarda Gelir ve Giderler türlerine göre sıralanmakta ve önce Giderlere ait hesaplara yer verilir ve daha sonra Gelirlere ait hesaplara yer verilir. Zira bu çok daha kolay bir yöntemdir ve hata riski azdır. Bu eğilimler Genel Hesap Çerçevesi'nin hazırlanma aşamasında göz önünde bulundurulmamıştır. Bahsi geçen uygulamaların sağlanabilmesinin ilk koşulu ise öncelikle hesap planındaki genel muhasebe ile maliyet muhasebesi hesaplarının tamamıyla ayrılmasıdır (Doğan, 1994, s. 17).

Düzenlenen Genel Hesap Planı'nda, genel muhasebeye yönelik hesapların arasına, maliyet muhasebesine yönelik hesaplar, tek tip bilançoların ve gelir tablolarının hazırlanmasına yönelik hesaplar ilave edilmiştir. Söz konusu durum ise küçük ve orta ölçekli işletmeler için uygulanma ve anlaşılma açısından büyük ölçüde güçlüklerin yaşanmasına sebebiyet verebilecektir. Planın hazırlanma hususunda egemen olan fikir ise, söz konusu planın uygulandığında kesin mizanın ortaya çıkmasıyla birlikte, bir başka düzenlemeye ihtiyaç duyulmadan bilanço ve Gelir Tablosunun öngörüldüğü gibi tekdüzen bir şekilde ortaya çıkmasının sağlanmasıdır. Bu kaygıyla yapılan kayıtların her birinde bu iki tablonun düzenlenmesi yapılmakta ve böylece işler daha karmaşık ve zor bir hale gelmektedir. Oysaki hesapların likidite

düzeyine göre sıralanmış olduğu bir başka bir bakımdan hazırlanmış hesap planı çerçevesinde yapılacak olan uygulamalar neticesinde bazı küçük düzenlemeler aracılığıyla aynı tek düzen bilanço ile gelir tablosu kolaylıkla elde edilmektedir (Doğan, 1994, s. 18).

1.5. Küreselleşme ve Muhasebenin Uluslararası Olması

Hesap tutuma ihtiyacı, ekonomik yaşamın ortaya çıkmasına paralel olarak gündeme gelmiş ve ekonomik yaşamda meydana gelen değişimleri izlemiştir. Günümüzdeki muhasebe teorisi ve uygulamaları uzun bir evrim süreci sonucunda gelişmiştir. Mal mübadelesinin başlamasıyla birlikte ilk hesap tutma yöntemleri de kullanılmaya başlamıştır. Basit kayıt yöntemi olarak da adlandırılan Tek Yanlı Kayıt Yöntemi, 15.yy'ın yarısına gelinceye kadar Avrupa'da kullanılan muhasebe tekniği olarak bilinmektedir. Gelişen ticari yaşam, işletme anlayışının da farklılaşmasına yol açmıştır. Böylece muhasebe yalnızca tüccara özgü olmaktan çıkmış ve işletmeye ait olma niteliğine sahip olmuştur. İktisadi ve ticari hayatta ortaya çıkan değişmeler çift taraflı kayıt tekniğinin oluşmasına da ortam hazırlamıştır. 1296 tarihinde Floransa'da tutulan kayıtlardan, günümüzde kullanılan muhasebe teorisinin temelinde yer alan çift taraflı kayıt yönteminin 12.yy'dan itibaren İtalya'da kullanılmaya başlandığı anlaşılmaktadır. Fakat bu kayıt sisteminin önceden doğuda kullanılmış olma olasılığı da bulunmaktadır (Sevilengül, 2007, s. 13).

1494 senesinde İtalyan Luca Pacioli tarafından çift taraflı kayıt tekniğinin kullanılması sonucunda muhasebe alanında önem taşıyan bir yenilik ortaya çıkarılmıştır. 1945-50 yıllarını kapsayan dönemde dünya ticaretinin serbestleştirilmesine yönelik görüşler uygulama olanağı bulmaya başlamıştır. Günümüzde de bu süreç devam etmektedir. Bu serbestleştirme süreci iki temel dinamik üzerinden dünyaya etki etmekte ve yayılmaktadır.

Savaşın ardından bir araya gelen 44 ülke tarafından düzenlenen çok yanlı görüşmeler sonucunda gümrük tarifelerinin ve vergilerinin düşürülmesi ile kaldırılması hususlarında anlaşma sağlanmıştır. Bunun sonucunda GATT anlaşması imzalanmıştır. İkinci unsur da bölgesel ekonomik birlikler olarak ifade edilmektedir. Çoğunlukla aynı bölgelerde yaşayan ve birbirleriyle yoğun iktisadi ve ticari etkileşim içerisinde bulunan ülkelerin kendi aralarında ticareti ve ekonomik eylemlerin

serbestleşmesini sağlayacak şekilde anlaşmalar imzaladıkları görülmektedir. Daha sonra bu ülkeler NAFTA, APEC ve AET ekonomik birlikler oluşturmayı amaçlamışlardır. Bu çerçevede küreselleşme sürecinin ilk kıvılcımı ise GATT ile gerçekleştirilmek istenen ticari serbestliktir. Literatürde hâkim olan görüş ise küreselleşmenin 1960'lı yıllarda başlamış olduğu ve 1980"lerde hız kazandığı görüşüdür. Son dönemde küreselleşme sosyal bilimler alanlarında da sıklıkla kullanılmaya başlanan, fakat bilim adamları tarafından tanımı konusunda uzlaşmaya varılamayan kavramların başındadır. Birbirinden farklı çalışma alanları olan kurumlar ve bilim adamları kendi çalışma alanları ile ilgili tanımlar yapmışlar ve belirli tanım üzerinde anlaşılamaya varamamışlardır. Aşağıda küreselleşme tanımlarının bazılarına ver verilmiştir.

Bu tanımlarla küreselleşmenin muhasebe teorisi ve uygulamaları üzerindeki etkisi çalışma konumuz çerçevesinde değerlendirilmeye çalışılmıştır. Küreselleşme, işletmelerin ürettiklerini çok daha ucuz bölgelere taşıması ve bir ülkeye götürmüş oldukları ürünlerini orada bulunan yerel satıcılardan çok daha düşük fiyata arz etmesi olarak ifade edilmektedir (Kotler, 2006, s. 12). Bu tanım çerçevesinde yazarın kendi çalışma alanına yani pazarlama alanıyla ilgili bir tanımlama yaptığı görülmektedir. Burada yazar küreselleşmenin üretim ve fiyatlara etkisini vurgulamıştır. Türk bilim insanlarının bazıları da üretimin farklı bölgelere kaymasında küreselleşmenin de etkili olduğunu vurgulamaktadırlar. Küreselleşme, ticaretin serbestleştirilmesinden daha çok, üretimin küreselleşmesi biçiminde çok uluslu şirketlerin üretimlerinin dış dünya ülkelerine aktarılması ve mali piyasaların serbest bir hale dönüşmesi şeklinde ortaya çıkan bir kavramdır (Güneş, Durmuş, & Solak, 2012, s. 62).

Öte yanda AB gibi ülke grupları arasında bulunan sınırlar ve gümrükler tamamen ortadan kaldırılmıştır. Bu grup kapsamına dahil olan ülkeler arasında mal ve hizmet akışının yanı sıra insan hareketleri bakımından da bir küreselleşme yaşandığı belirtilmektedir. Bu duruma karşılık farklı ülkelerde yaşayan vatandaşlarının söz konusu ülkelere girme hususunda karşılaştıkları vize gibi engeller göz önünde bulundurulduğunda ise bu vatandaşlar açısından küreselleşmeden söz edilememektedir (Tağraf, 2002, s. 35). Küreselleşme süreci diğer alanları etkilediği gibi işletmelere de ciddi düzeyde etki etmiştir. Özellikle ülke sınırlarının mal geçişlerini daha kolay hale getirecek şekilde gümrük vergilerinin düşürülmesi ve

sermaye hareketlerinin kolaylaştırılması sonucunda çok uluslu şirketler, farklı ülkelerde mal satma hususunda teşvik edilmiştir. Fakat bazı durumlarda söz konusu şirketler çok güçlü rakiplerle karşı karşıya kalmışlardır. Bahsi geçen şirketler sürekli olarak bir rekabet ve satış baskısına maruz kaldıkları için yönetim anlayışlarının yanı sıra yapılarını da değiştirmek ve geliştirmek mecburiyetinde olmuşlardır. Burada temel amacın küresel rekabete uyum sağlayarak kar oranlarını artırmak olduğu belirtilmektedir. Küreselleşmenin ortaya çıkışı, temelde çokuluslu büyük şirketlerin ürünlerini hiçbir engelleme olmadan dünyanın her yerinde kolayca satabilme isteklerinden kaynaklanmıştır. Bu nedenle hükümetler gümrüklerini çok daha geçirgen bir yapıya dönüştürmeye teşvik edilmektedir. Bu bağlamda gelişmiş ülkelerin yönlendirdiği Dünya Ticaret Örgütü gibi örgütlerin ortaya çıkardığı uluslararası ticaret alanında yeni düzenlemelerin yapılması gerekli kılınmıştır (Tağraf, 2002, s. 34).

Günümüzde ekonomilerin büyük bir hızla dışarı açılmaları sonucunda, ekonomik ilişkiler artış göstermiş ve ülke ekonomileri de birbirine bağımlı olmuştur. Bu nedenle çok uluslu şirketlerin yürütmekte oldukları faaliyetleri dünya geneline yaygınlaştırma çalışmaları da büyük ölçüde artmıştır. Uluslararası alanda ortaya çıkan bu gelişmeler sonucunda mali raporlama ve muhasebe uygulamaları bakımından bazı sorunlar ve farklılıklar gündeme gelmiştir. Ülkeler arasındaki muhasebe standartları farklılıklarının nedenleri arasında; ülkelerin sahip olduğu iktisadi sistemler, şirketler tarafından benimsenen ortaklık yaklaşımı, hükümetlerin yapısal düzenlemeleri, kültürel etkenler, muhasebe mesleğinin örgütlenmesi, finansal sağlayıcılar ve hukuk düzeni yer almaktadır.

Bahsi geçen farklılıklar, küreselleşen şirketler ve yatırımlar açısından mukayese edilebilir bir mali tablo oluşturulmasına engel olmaktadır. Şirketlerin yatırım yaptıkları ülkede faaliyet sonuçlarının rapor edilmesi, bu raporların doğruluğunun tespit edilmesi ve ülkelerde bulunan farklı muhasebe uygulamaları sebebiyle yatırımların karlılığının saptanması ve kıyaslanması da oldukça maliyetli ve zorlu süreç haline gelebilmektedir (Çankaya, 2007, s. 128). Muhasebe uygulamaları küresel işletmelerin ve diğer işletmelerin gelişmelerini ve sürekliliklerini sağlama hususunda son derece önemli bir role sahiptir. Uluslararası ticaretin hızla yaygınlaşması sonucunda her ülkede farklı niteliklere sahip olan muhasebe uygulamalarının uyumlaştırılması gerekliliği ortaya çıkmıştır. Bu gereklilik, 1972

senesinde belirlenen uluslararası muhasebe standartlarının temelini oluşturmuştur (Güneş, Durmuş, & Solak, 2012, s. 62).

Muhasebe sistemlerinde kullanılan farklı teknikler ve politikalar uyumlaştırma gereğini gündeme getirmiştir. Bu farklı teknikler ve politikalar şirketlerin mali tablolarının sonuçlarının farklılık göstermesine yol açmaktadır. Bu durumda farklı şirketlerin sonuçlarının mukayese edilmesini güçleştirmektedir. Bu noktada bahsi geçen güçlüklerin uyumlaştırma ile ortadan kaldırarak herkes tarafından mali tabloların aynı şekilde algılanması amaçlanmıştır. Finansal analistler ve yatırımcıların yatırım yapmaları için öncelikle işletmelerin mali tablolarını kapsamlı şekilde incelemeleri gerekir. Bu bağlamda uluslararası metodoloji farklılıklarına sahip olan tabloların güvenilir, anlaşılır ve karşılaştırılabilir olması önlenmektedir. Örneğin, Türkiye'de 2004 senesinde yürürlüğe giren 5024 sayılı kanun ile stokları değerleme hususunda kullanılan LİFO tekniği uygulamasına son verilmiştir. Bu yöntem Amerika Birleşik Devletleri'nde uygulanabilmektedir. Bu farklılık ülkeler açısından kıyaslama yapmayı büyük oranda engellemektedir. Diğer taraftan LİFO yöntemi, uzun dönemli alım yapmakta olan şirketlerde fiyatlarda meydana gelen değişiklikleri maliyetlere yansıtma hususunda yetersiz kalmaktadır. Bu nedenle LİFO yöntemi kullanan uzun dönemli alım yapan şirketlerin bilançolarının gerçeği göstermeyeceği belirtilmektedir. Bu durum da yatırım kararı alınırken güvensizliğin ve yanılgının artmasına sebep olacaktır (Çankaya, 2007, s. 129).

Devletlerin finansal yaşamları sadece ülke sınırları içinde oluşmamaktadır. Devletlerin her biri az düzeyde ya da çok düzeyde diğer devletlerle finansal ilişkiler kurmaktadır. Sermaye milliyeti olmayan bir üretim faktörü olarak nitelendirilmektedir. Sermaye kendisi için karlı olduğu sürece karlı alanlara akan bir faktördür. Gelişen ekonomiler ise genellikle döviz açığı ve tasarruf açığı bulunan ekonomileridir. Bu ekonomiler söz konusu açıkları kapatmak amacıyla uluslararası sermaye hareketlerinden faydalanmak istemektedirler (Türk, 1996, s. 13).

Türkiye'de uluslararası sermayenin yoğun bir şekilde girmeye başlamasıyla sonucunda 1981 senesinde 2499 sayılı Sermaye Piyasası Kanunu ile Sermaye Piyasası Kurulu ortaya çıkmıştır. Sermaye Piyasası Kurulu, bir kamu kurumu olarak faaliyetlerini sürdürmektedir. Sermaye Piyasası Kurulu tarafından 1984 yılında

muhasebe alanına yönelik olarak Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkeleri'nin benimsenmiş olduğu ve yalnızca Sermeye Piyasası Kurulu'na bağlı olan şirketler için geçerli olan Sermaye Piyasası Kurulu Standart Hesap Planı yayımlanmıştır. Sermaye piyasalarının gelişme gösterebilmesi için mali tabloların gerçeğe uygun olarak düzenlenmesi gerektiği belirtilmiştir. Bunun sağlanabilmesi için de gerçeğe uygun muhasebe uygulamalarının kullanılması gerekli kılınmıştır (Dinç & Atasel, 2016, s. 269). Küreselleşmenin dünya çapında iktisadi, sosyal, mali ve siyasi alanlarda pozitif yönlü etkilerinin görülebilmesi mümkündür. Fakat küreselleşmenin bir takım negatif yönlü etkilerinin de var olabileceğini göz önünde bulundurulmalıdır. Dünyada çapında özellikle finansal sektör sebebiyle ortaya çıkan ekonomik krizlerin küreselleşmeyle birlikte çok daha sık aralıklarla tekrarlanmaya başladığı görülmektedir. Bununla birlikte küreselleşmenin sebebiyet verdiği mali serbestleşme neticesinde bir ülkede ortaya çıkan ekonomik kriz, hızla diğer ülkelere de etki etmektedir. Bahsi geçen ekonomik krizler başta üreticiler ve tüketiciler olmak üzere bütün ekonomik aktörlerin sık bir şekilde yaşamsal problemlere maruz kalmalarına yol açmaktadır (Dursun & Birdal, 2011, s. 63).

1972'de yoğun uluslararası ticari ilişkilere sahip olan ülkelerin uzmanlarının birleşerek uzlaşmaları sonucunda 1973 senesinde Kanada, Avustralya, İngiltere, Almanya, Japonya, Hollanda, Meksika, Amerika ve İrlanda olmak üzere Uluslararası Muhasebe Standartları Komitesini (IASC) kurma kararı verilmiştir. Bu karar sonucunda uluslararası muhasebe standartlarının belirlenmesine dönük çalışmalar yürütülmeye başlanmıştır (Güneş, Durmuş, & Solak, 2012, s. 62).

Bu kapsamda uyumlaştırmanın faydaları şöyle sıralanabilmektedir (Çankaya, 2007, s. 131).

- Uyumlaştırma, güvenilir düzeyde ve yüksek kalitede raporlama garantisi verir.

- Ülkelerin iktisadi ve mali gelişimlerine önemli düzeyde katkılarının var olduğu ispatlanabilir

- Farklı ülkelerde şubeleri ve ortaklıkları bulunan çok uluslu şirketlerin performansının sistematik bir şekilde değerlendirme ve inceleme olanağı sunar.

- Şirketlerin yerel ve uluslararası düzeydeki örnekleri ile çok daha kolay ve anlamlı bir biçimde kıyaslanmasına imkân sunar.

- Şirketlerin uluslararası güvenilirliğinin artmasını sağlar.

- Uluslararası sermaye piyasalarına girişte öncülük ederek sermaye maliyetlerinin azaltılmasını ve işletmelerin performanslarının da artış göstermesini sağlar.

Uluslararası alanda uyumlaştırma–standartlaştırma çalışmaları yapılmaktadır. Bunun yanı sıra ulusal yapılar içerisinde muhasebe ve finansal raporlamayla birlikte denetim kurallarının uluslararası standartlar ile uyumlu bir hale getirilmesi çalışmaları sürdürülmektedir. Söz konusu standartlaştırma çalışmaları Türkiye, Amerika Birleşik Devletleri, Çin, Kanada ve Rusya gibi birçok ülkede sürdürülmektedir.

İKİNCİ BÖLÜM

2. ULUSLARARASI MUHASEBE STANDARTLARI

2.1. Uluslararası Muhasebe Standartlarının Gerekliliği

Uluslararası muhasebe standartlarının gerekliliğin artırmasına yol açan durumlar arasında sermaye piyasalarında globalleşme sonucunda sermaye hareketlerinin hız kazanması, uluslararası yatırımlara ilişkin kararlar ve uluslararası şirket birleşmelerinin ve alım satımlarının artış göstermesi gibi durumlar yer almaktadır. Buna ek olarak uygulamaya koyulan farklı muhasebe ve finansal raporlama uygulamalarının da birbirleriyle uyumlu olmaları gereği ortaya çıkmıştır. Bu gereklilikler sonucunda muhasebe faaliyetlerinin metodolojisini ortaya koyan ve pratikte izlenecek kuralları açıklayan muhasebe standartlarının uyumlu hale getirilmesi yani küresel anlamda uygun bulunan bir Muhasebe Standartları'nın ortaya çıkarılması kapsamında adımlar atılmaya başlanmıştır (Doğruer, 2008). Küresel ortamda finansal işlemlerin artış göstermesi ve para transferlerinin hızlanmayla şirketler pek çok ülkeye aynı anda menkul kıymet ihraç edebilme olanağına sahip olmuştur. Fakat yatırımcılar açısından bu durumun bazı riskleri bulunmaktadır. Yatırımcılar tarafından yatırım gerçekleştirilen ülkedeki uygulamaların anlaşılması ve verilen bilgilere güvenilmesi büyük ölçüde önemlidir (Akdoğan, 2003, s. 33).

Mali tabloların doğruluğuna ve tamlığına yönelik güvence sağlayabilmek amacıyla IAS'ler (UMS) oluşturulmuştur. Bahsi geçen standartlar aracılığıyla kamu kurumları, bankalar, ortaklar vb. olarak ifade edilen finansal tablo okuyucularına doğru bilgiler sunulmakta ve finansal tablolar karşılaştırılabilir bir duruma getirilmektedir. Öte yandan küresel ekonomide karşılıklı bağımlılık durumunun ve büyük ölçekli işletmelerin varlığı bilgi transferi, mikro ve makro verilerin değerlendirmesi gerekliliğini doğurmuştur. Bu anlayış muhasebenin uluslararasılaşmasından önceki süreçte var olmamaktadır. Buna ek olarak söz konusu anlayışın uluslararası muhasebeyi hedef aldığı belirtilmektedir. Ülkelerin her birinin kendine ait bir muhasebe standardının bulunması çokuluslu şirketlerin, kapsamında

farklı düzenlemeler yer alan ve bazı durumlarda birbiriyle çelişen ulusal muhasebe ve finansal raporlama uygulamalarıyla karşılaşmalarına yol açmaktadır (İbiş & Özkan, 2006, s. 26).

Finansal raporlama hususunda uluslararası farklılık sebepleri incelendiğinde büyük oranda etkili olan sekiz adet faktörün var olduğu görülmektedir. Söz konusu faktörler (Elitaş & Elitaş, 2010, s. 59);

- Finansman Kaynakları

- Hukuk Sistemi

- Vergi

- Ekonomik Gelişme Seviyesi

- Politik ve Ekonomik Bağlar

- Eğitim Seviyesi

- Enflasyon

- Kültür

Muhasebe standartlarında bulunması gerekli faktörler şöyle sıralanmaktadır:

- Muhasebe standartları anlamlı ve uygun muhasebe bilgileri ortaya koymalıdır.

- Muhasebe standartları finansal performansa ve pozisyona yönelik gerçekçi ve ihtiyatlı ölçümler ortaya koymalıdır.

- Muhasebe standartları, finansal pozisyona ve performansa yönelik güvenli ölçümler üretmelidir.

- Muhasebe standartlarının güçlü bir kuramsal temeli bulunmalıdır.

- Muhasebe standartları, değinilen konuya yönelik olarak karmaşık bir yapısı bulunmamalıdır.

- Muhasebe standartları ilgili kalemler açısından yeteri düzeyde kesin olması gerekmektedir.

- Muhasebe standartlarının tutarlı uygulamayı sağlamak amacıyla yeteri düzeyde kesin olması gerekmektedir.

- Muhasebe standartlarının, alternatif muamele biçimlerine izin vermemelidir.

- Alternatif muamele biçimlerine imkan tanındığında ya da muhasebe prensiplerinin pratiğe dökülmesinde hüküm vermenin gerekli olduğu durumlarda dengeli açıklamalar izlenmelidir.

- Yapılan açıklamalar, bir şirketin finansal performansına ve pozisyonuna, risk yönetim faaliyetlerine ve riske açıklık düzeyine yönelik bir değerlendirmenin yapılabilmesi için yeteri düzeyde kapsamlı olması gerekmektedir.

- Muhasebe standartları ileri mali piyasaların yanı sıra gelişmekte olan piyasalarda da uygulanabilir nitelikte olmalıdır (Sağlam, 2009, s. 557).

Muhasebe standartlarına duyulan ihtiyaç başlıklar halinde aşağıda şöyle sıralanmaktadır (Elitaş & Elitaş, 2010, s. 1);

a) Uygulamada ortaya çıkan farklılıkları yok etmek,

b) Muhasebe ilkeleri kapsamında tekdüzeni sağlamak,

c) Finansal tabloların uygun, açık, nesnel, anlaşılabilir ve kıyaslanabilir biçimde hazırlamak,

d) Şirkete yönelik şahıs ve şirketlerin doğru olmayan değerlendirmede bulunmalarını ve yanlış karar almalarını engellemek,

e) Uluslararası ortamda mali bilgilerin ortaya çıkarılması ve raporlanması esnasında ortak ve anlaşılır dil yaratmak.

Uluslararası Finansal Raporlama Standartları, dünya genelinde değerlendirmeye ve kıyaslamaya imkân sunan güvenilir ve kaliteli bilginin üretilebilmesi için büyük ölçüde disiplinli bir çerçeve olarak görülmektedir. Bunun

yanı sıra küresel olarak kullanılabilecek nitelikte bir tek finansal raporlama standartları setinin oluşturulmasının sağlayacağı faydalar şöyle sıralanmaktadır;

a) İşletmeler bakımından farklı muhasebe uygulamalarının sebep olduğu ek maliyetlerin ortadan kalkması sağlanacak,

b) Yurtdışı iştirakleri olan ya da yurtdışında yer alan bir ortaklığın iştiraki konumunda olan firmaların konsolide finansal tablolarını düzeltme zorunluluğunun ortadan kalkması sağlanacak,

c) Borç verenler ve yatırımcılar bakımından yatırımların olası risklerinden ötürü artış gösteren yüksek faiz maliyetleri büyük ölçüde düşecek,

d) Uluslararası piyasalardan fon temin etme ya da borçlanma isteğinde olan işletmelerin finansal tablolarını söz konusu ülke uygulamasına dönüştürme mecburiyeti önemli ölçüde düşecek,

e) Uluslararası şirketlerin finansal tablolarının konsolidasyonu ve uluslararası faaliyetlerin performansının değerlendirilmesi hususlarında son derece yarar sağlanacak, f) Ekonomik işbirlikleri meydana getirme çalışmalarında büyük ölçüde önemli bir engel ortadan kalkacaktır (Doğruer, 2008)

g) Yeni uygulama sonucunda mali tablo düzenleme ve finansal muhasebe yönetiminde etkinliği gerçekleştirmeye dönük olarak işletme içi yönetim raporlama sistemleri yeniden şekillendirilecektir.

h) İşletme ve yönetici performansı değerlendirme kriterlerinin geliştirilmesi sağlanacaktır.

i) Şirketin mali yapısının diğer performans göstergeleri ile birlikte yatırımcılara, analizcilere ve hisse senedi sahiplerine iyileştirilmesi sağlanacaktır (Çakmak, 2013, s. 4).

İş hayatında ek maliyete yol açan bu uygulama aslında rasyonel ve somut ihtiyaçlardan kaynaklanır. Bu nedenle çağımızda Uluslararası Finansal Raporlama Standartlarının yalnızca bir muhasebeleştirme süreci olarak değil iş dünyasının ihtiyaçlarına karşılık veren bir çözüm olarak değerlendirilmesi gerekmektedir.

2.2. Dünya'da Uluslararası Muhasebe ve Finansal Raporlama Standartlarının Oluşumu ve Kavramlar

Günümüzde teknolojik gelişmelerin hızlanması, elektronik ticaretin yaygınlaşması ve bilginin etkin bir şekilde kullanımı dünya çapında ortaya çıkan önemli gelişmeler olarak nitelendirilmektedir (İbiş & Özkan, 2006, s. 25). Bahsi geçen gelişmeler sonucunda uluslararası yatırımlar büyük ölçüde hızlanmıştır. Bu gelişmeler sonucunda uluslararası ticaretin okyanus aşırı boyutlara ulaştığı görülmektedir. Böylece finansal verilerin sunulması bakımından yatırımcılara küresel anlamda durumu olduğu gibi aktaran, şeffaf, kıyaslamayı mümkün kılan bir muhasebe ve raporlama dilinin varlığına yönelik gereksinim ortaya çıkmıştır. Bahsi geçen gereksinimler dünya genelinde muhasebe ve raporlama standartlarının oluşturulmasının önünü açmış ve böylece ülkelerin oluşturulan sisteme uyum süreçlerinin de son derece hızlı olmasını sağlamıştır. Uluslararası alanda gerçekleştirilen parasal işlemlerin büyük oranda artmasıyla firmaların birden fazla ülkeye aynı anda menkul kıymet ihraç edebilmesine imkân sunmuştur. Fakat yatırımcılar açısından söz konusu durumun bazı riskleri bulunmaktadır. Yatırımcıların yatırım yaptıkları ülkelerdeki uygulamaları anlayabilmesi ve sunulan bilgilere güvenmesi son derece önemlidir. Sermayedarlar tarafından yatırım yapmış oldukları ülkelerin muhasebe standartları detaylı bir şekilde sorgulamaktadır. Buna ek olarak sermayedarlar işletmelerin mali tabloların gerçek durumu yansıttığından da emin olmayı arzu etmektedirler (Kocamaz, 2012, s. 108).

IASB bir yayınıyla 2003'te 1997-98 Asya krizinin yatırımcılar ile düzenleyici kurumlar kapsamında muhasebe ve raporlamanın şeffaflığı, güvenilir bilgi sunması gerekliliğini ortaya çıkarmıştır. Bu kapsamda ortak standartların oluşturulması mecburiyeti gündeme gelmiştir. Bahsi geçen durum günümüzde IFRS aracılığıyla mümkün olmaktadır. IFRS genel olarak iki bölümden oluşmaktadır. Birinci bölüm finansal tabloların oluşturulması ile ilgili standartlar, ikinci bölüm ise finansal tabloların oluşturulmasında kullanılan kalemlere dönük standartlar olarak ifade edilmektedir (Varıcı, 2009, s. 280). Bunun yanı sıra finansal tabloların doğruluğuna ve eksiksizliğine yönelik güvence sağlamak amacıyla IAS'ler oluşturulmuştur. Söz konusu standartlar aracılığıyla finansal tablo okuyucularına doğru ve tam bilgi sunulmasının yanı sıra finansal tablolar da karşılaştırılabilir bir hale gelmektedir

(Kocamaz, 2012, s. 108). Böylece uluslararası raporlama ve muhasebe standartlarını oluşturma süreci başlamıştır. Bahsi geçen bu süreç aynı zamanda kendi tarihselliğine de referans olmuştur. "Uluslararası Muhasebe Standartları" oluşturulması hususunda öncülük eden çalışmaları başlatan ilk ülkelerden ABD, İngiltere ve Almanya yer almaktadır. Bu öncü ülkeler gelişmiş bir ekonomiye sahip oldukları için ve dünya ticaretinde etkin bir rol üstlenebilmek için söz konusu çalışmalara öncülük etmişlerdir.

Bu ülkeler incelenecek olursa örneğin; ABD'de muhasebe standartlarının ortaya çıkmasında kamu ve özel sektöre yönelik düzenlemelerin bir arada yer aldığı bir sistem kurulmuştur. Bahsi geçen sistemin kalıbını meydana getiren düzenleme ise 1929 krizinin ardından söz konusu krize karşılık çerçevesinde oluşturulan "1933 Menkul Kıymetler Yasası" ve "1934 Menkul Kıymetler Borsası Yasası" olarak ifade edilmektedir. Söz konusu yasalar ilgili sistemin başlangıç aşaması olarak nitelendirilmektedir. SEC, 1933'te Menkul Kıymetler Yasasını düzenleme amacıyla kurulmuş ve 1934 yılında yürürlüğe giren yasayı da düzenleme yetkisine de sahip olmuştur. SEC'in kurulmasının ardından "Accounting Series Releases", "Staff Accounting Bulletins" adlarında muhasebe ile ilgili belgeler hazırlanmış ve özel sektörün düzenleyici kuruluşlarda etkili olmasına imkân sunulmuştur. Bu çerçevede Amerikan Yetki Belgeli Kamu Muhasebecileri Enstitüsü (AICPA) söz konusu kuruluşların başında gelmektedir. Muhasebe standartlarının oluşum süreci ABD'de 3 dönemde gerçekleştirilmiştir. Bu 3 dönem şöyle sıralanmaktadır;

- AICPA'nın 1939-1959 Muhasebe Prosedürleri Komitesi dönemi,

- APB'nin (Muhasebe Prensipleri Kurulu) 1959-1973 dönemi,

- FASB 1973'te kurul dönemi.

FASB, muhasebe standartlarını geliştirmek için çalışmalar yürüten "Interpretations" yayınları ile faal olan gönüllü bir organizasyon olarak ifade edilmektedir. Organizasyonun finansmanı da bahsi geçen gönüllülerden sağlanmaktadır. Şimdiye kadar en son Aralık 2002 tarihinde olmak üzere toplam 148 tane FASB standardı yayınlanmıştır.

FASB tarafından oluşturulan bu standartlarda temel alınan adımlar şöyle ifade edilmektedir.

- Belirli bir konu veya çalışma tamamlandıktan sonra kurul gündemine taşınır,

- İlgili konuya egemen olan çeşitli sektörlerde uzmanlaşan kişilerden meydana gelen bir "görev gücü= task force" oluşturularak ilgili konuya yönelik problemler ve alternatif tanımlamalar yapılmaktadır,

- FASB tarafından oluşturulan teknik kadro araştırma ve analiz yapmaktadır,

- Yapılan bir araştırma memorandumunun açıklandığı tarihten 60 gün geçtikten sonra halka açıklama ve kamuoyunun görüşlerini değerlendirme amacıyla toplantı düzenlenmektedir,

- Daha sonra tarafından kamuoyunun tepkileri incelenip ve değerlendirilir,

- Kurul kamuoyundan alınan tepkileri mütalaa ettikten sonra açıklamak amacıyla bir " exposuredraft (eleştiriye açık taslak metin) oluşturur,

- Kamuoyunun bütün tepkileri en az 30 gün süren eleştiri kabul edilen süreçten sonra değerlendirilmeye başlanır,

- Kamuoyunun yorumları temel alınarak bir komite açık taslak üzerinde çalışmaya başlar ve gereken düzeltmeler yapılır,

- Son aşamada ise kurul üyeleri bir araya toplar ve taslak metin son biçimi verilerek bir standart bildirisi şeklinde yayınlanması için oylama yapılmasını sağlar (Başpınar, 2004, s. 44).

Öte yandan uluslararası muhasebe standartlarının oluşturulmasına dönük olarak ilk çalışmaları yürüten ülkeler arasında yer alan İngiltere'de 1844'de ilk defa Şirketler Kanununa yönelik bazı düzenlemeler yapılmıştır. 1900 yılına gelindiğinde ise denetime yönelik olan konular düzenlenmiştir. 1947 yılında ise Şirketler Kanunu revize edilmiştir. Bununla birlikte 1970 senesine gelinceye kadar Galler Yeminli Muhasebeciler Enstitüsü (ICAEW) muhasebe uygulamalarını belirleyen çalışmalar yürütülmüştür (Başpınar, 2004, s. 44).

Benzer şekilde Muhasebe Standartlarını Belirleme Komitesi (ASSC) 1970 yılında kurulmuştur. Bu komite 1990 yılında Muhasebe Standartları Komitesi (ASC

Accounting Standards Commitee) olarak adlandırılmıştır. Yine 1990'da görevine Muhasebe Standartları Komitesi, Muhasebe Standartları Kurulu olarak devam etmiştir. Söz konusu kurum 1990 senesine kadar sürdürülen fakat genel uygulama alanı bulunmayan hususlarda bazı düzenlemeler yapmıştır. Ancak kurumun standartların uygulanması hususunda herhangi bir yaptırım sağlayacak gücünün olmayışı, söz konusu standartların detaylı ve açık, anlaşılır biçimde olmayışı ve ASSC'nin meslek örgütleri kontrolü altında bulunması vb. nedenlerden ötürü kurum önemli ölçüde etkili olamamıştır (Başpınar, 2004, s. 45).

PSLC, ASB'nin danışmanlık görevini üstlenmektedir. PSLC standartların yayınlanmasından önce kamu sektörü bakış açısı çerçevesinde görüşlerine yer vermektedir. Bahsi geçen bu iki komiteye bağlı olarak Finansal Raporlama Gözlem Heyeti'nin (FRRP) kuruluşu gerçekleştirilmiştir. Finansal Raporlama Gözlem Heyeti finans, borsa ve ortakların yapmış olduğu ihbarlar ile aykırı uygulamaları inceler ve bunların muhasebe standartlarına uygunluğunu denetler (Başpınar, 2004, s. 45).

Almanya Uluslararası Muhasebe Standartları'nın ilk adımlarını ifade eden ülke olarak önemli bir geçmişe sahiptir. Fakat günümüzde yapılan düzenlemeler Avrupa Birliği çerçevesi kapsamında şekillenmektedir. 1985 yılında AB'nin 4, 7 ve 8. direktifleri Alman kanunlarına alınmış, 01.01.1986 tarihinde uygulanmaya başlanmıştır. Söz konusu gelişmeler sonucunda Almanya'nın yazılı hukuk kuralları ile yazılı olmayan hukuk kuralları büyük ölçüde etkilenmiştir. Bu çerçevede son dönemlere gelinceye kadar Almanya Muhasebeciler Enstitüsü tarafından yapılan yorumlardan ve açıklamalardan yararlanılmıştır. Bu nedenle muhasebeye yönelik yeni kurumlar oluşturulmamıştır (Başpınar, 2004, s. 45).

Öte yandan Almanya Muhasebe Standartları Komitesi (DRSC) 01.05.1988'de faaliyetine başlamıştır. Böylece özel sektör standartları oluşturan kurulun meydana getirilmesi amaçlanmıştır. Almanya Muhasebe Standartları Komitesi'nin kuruluşunun ardından ülkede konuya ilişkin bakanlıkla anlaşma imzalanmış ve böylelikle kurumun, Almanya'da muhasebe standartlarından sorumlu kurum olması sağlanmıştır. DRSC IAS'lerin Almanca çevirisini ilk defa 1998 yılında yapmıştır. Kurumun fonksiyonları arasında halka açık toplantıların düzenlenmesi, standartları taslak şeklinde yayınlayarak ilgili kişilerin görüşlerini alma ve bu görüşler çerçevesinde ilgililerin

sürece katılımını sağlama yer almaktadır. Bunun yanı sıra Standart oluşturma çalışmaları da konsolide mali tablolarla sınırlandırılmıştır. Almanya'nın uygulamaya koyduğu Almanya Muhasebe Standartları Komitesi incelendiğinde Amerikan modeli eğilimine sahip olduğu anlaşılmaktadır (Başpınar, 2004, s. 42).

Sidney'de 1972 senesinde toplanan Dünya Muhasebe Kongresi'nde yer alan ABD, İngiltere ve Galler'in oluşturduğu Muhasebecilerin uluslararası Çalışma Grubu'nun (AISG) girişimi sonucunda uluslararası muhasebe standartlarının düzenlenmesi amacıyla uluslararası komite kurulması önerisinde bulunulmuştur (Başpınar, 2004, s. 45). Bahsi geçen öneri 29.06.1973 tarihinde hayata geçirilmiş ve IASC'nin kuruluşu gerçekleştirilmiştir. Söz konusu komitenin başlıca kuruluş amacı, uluslararası muhasebe konusun temel teşkil edecek standartlar geliştirmektir. Bir diğer amacı ise söz konusu standartları yaygınlaştırmak ve bahsi geçen yapının sağlıklı ve iyi bir şekilde işlemesini sağlamaktır. Münih'te 1977 yılında gerçekleştirilen 11. Dünya Muhasebe Kongresi çerçevesinde Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu (IFAC) kurulmuş ve küresel anlamda muhasebenin geliştirilmesi amaçlanmıştır. 2000'de Edinburg'da gerçekleştirilen IASC ve IFAC genel kurulu çerçevesinde IASC, IASB Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu olarak nitelendirilmiştir (Bostancı, 2002, s. 5).

2.3. Muhasebe Standartlarının Oluşumuna Yön Veren Kurumlar/Kuruluşlar

Her ülkenin değişik muhasebe kuralları ve pratiklerinin bulunması sebebiyle küresel anlamda meydana gelen problemlerin çözülebilmesi amacıyla ilgili konu ile ilgili olan kuruluşlar tarafından pek çok çözüm önerisi sunulmuş ve bu konuda pek çok çalışma yürütmüşlerdir. Ancak bahsi geçen konuda bir görüş birliğine varılamamıştır (Çiftçi & Erserim, 2014, s. 2). Bu problemlere yönelik önerileri bağlamında öne çıkan yaklaşımlar arasında "Uluslararası Uyumsallaştırılmış Muhasebe" de yer almaktadır. Söz konusu fikri savunan kişiler tarafından farklı siyasi, ekonomik, kültürel, sosyal ve yasal yapılara sahip olan ülkelerden meydana gelen bir ortamda yer alan muhasebe uygulamalarında birlik oluşturmanın son derece güç olduğu kabul edilmektedir. Bunun yanı sıra farklılıkların düzeyine göre sınırlandırmalar koyarak muhasebe uygulamalarının kıyaslanabilirlik düzeyinin arttırılması biçiminde ifade edilen "uyumlaştırma (harmonization)" ile problemin çözüme ulaştırılacağı görüşü ortaya atılmıştır. Onların görüşü çerçevesinde

uyumlaştırma daha çok esnek bir yaklaşımdır. Buna ek olarak herkese uygun olan tek beden fikri de benimsenmemektedir. Uyumlaştırma aracılığıyla kötü muhasebe uygulamalarını ortadan kaldırmak, muhasebe uygulamalarındaki gerekli olmayan farklılıkları yok etmek amaçlanmaktadır. Ayrıca muhasebe uygulamalarındaki farklılıkların var olma sebeplerini daha iyi anlama çabası geliştirmektedir (Ağca, 2003, s. 9).

Uluslararası muhasebe standartların belirlenmesi ve yaygın bir hale getirilmesi için pek çok ulusal ve uluslararası kurum faaliyette bulunmaktadır. Muhasebe standartlarında uyum çalışmalarına yön veren kurumların en önemlileri ve bu kurumlar tarafından yürütülen faaliyetler aşağıda incelenecektir (Çiftçi & Erserim, 2014, s. 3).

2.3.1. Uluslararası Muhasebe Standartları Komitesi

Uluslararası Muhasebe Standartları Komitesi (International Accounting Standards Commitee) 29 Haziran 1973'te pek çok farklı ülkedeki muhasebe örgütlerinin anlaşmasıyla kurulmuştur. Anlaşma önsözü, 1975 yılında yayımlanmış ve Mart 1978 tarihine gelindiğinde de tekrar gözden geçirilmiştir. Bu gözden geçirilen tüzük ve anlaşma Kasım 1982 tarihinde Ocak 1983 tarihinde yayınlanmak üzere imzalanmıştır. Daha sonra IASC ana tüzüğü 11 Ekim 1992 yılında yeniden gözden geçirilmiştir (Durmuş, 1995). IASC uluslararası muhasebe standartları ile ilgili yaptırım yetkisine sahip değildir. IASC tarafından yürütülen çalışmalardaki çabaların çabalarının başarısı büyük ölçüde IASC'nin kendi yetki sınırları çerçevesinde hareket eden farklı ilgi grupları tarafından çalışmalarının desteklenmesine ve tanımasına dayanmaktadır (Durmuş, 1995).

Muhasebe standardının oluşturulabilmesinde denetçilerin, mali tablo hazırlayıcılarının ve kullanıcıların görüşlerine başvurulması esası benimsenmiştir (Durmuş, 1995). Bu doğrultuda, bir standardın oluşturulması için hemen hemen 3 yıl süren aşamalar şöyle sıralanmaktadır;

- IASC kurulu tarafından uluslararası muhasebe standartlarına gereksinim duyduğu bir konuyu seçer.

- Seçilen bu konu bir standart hazırlama komitesine iletilir.

- Durum IAS'nin tüm üyelerine bildirilerek bu hususa dair görüşlerinin ve göz önünde bulundurulmasını istedikleri hususların bildirilmesi talep edilir.

- Gerekli çalışma standart hazırlama komitesi tarafından yapılır ve komite hazırladığı görüşü IASC kuruluna sunar.

- Standart hazırlama komitesi tarafından IASC kurulunun görüşleri alındıktan sonra önerilen standardın ham taslağı oluşturulur.

- Bu ham taslak IASC Kurulu tarafından gözden geçirilir ve görüş almak üzere tüm üye kuruluşlara aktarılır.

- Standart hazırlama komitesinin görüşlerinin alınmasının ardından tekrar gözden geçirilen bir taslak hazırlanır. Bahsi geçen taslak son şeklini, kurulun en az üçte ikisinin onay vermesinin ardından alır. Taslak yeniden bütün üye kuruluşlara aktarılır. Daha sonra tanınan süre içinde görüş bildirmeleri talep edilir.

- Standart hazırlama komitesi tarafından gelen görüşlerin dikkate alınmasıyla yeniden gözden geçirilmiş bir taslak oluşturulur v onay için kurula gönderilir.

- Eğer söz konusu taslak kurulun en az dörtte üçü tarafından onaylanırsa uluslararası muhasebe standardı haline dönüşecektir.

- Muhasebe standardı İngilizce olarak yayımlanarak tüm üye kuruluşlara aktarılır.

- Bu standart üye kuruluşlar tarafından kendi ulusal dillerine çevrilip yayımlanarak kendi üyelerine iletilir.

IASC'ın başlıca amaçları kuruluş sözleşmesinin 2. maddesinde aşağıda yer verilen şekliyle belirtilmiştir:

a) Kamunun menfaatini gözeten, kolaylıkla anlaşılabilen, yüksek kaliteli ve dünya genelinde uygulanması zorunlu hale getirilebilir nitelikte olan tek bir standartlar manzumesi ortaya koyarak, mali raporların şeffaf, kaliteli ve kıyaslanabilir durumda olmasını sağlamak. Bunun yanı sıra küresel pazarlarda işlem gerçekleştiren farklı kullanıcıların iktisadi karar alma aşamalarında onlara kolaylık sağlamak,

b) Söz konusu standartların kullanılmasıyla ilgili tam bir şekilde uygulamaya konulmasını özendirmek,

c) Ulusal muhasebe standartlarıyla uluslararası muhasebe standartlarının birbirlerine yaklaşmasını sağlamak.

2.3.2. Amerikan Finansal Muhasebe Standartları Kurulu

Amerika Birleşik Devletleri'nde Menkul Kıymetler Borsası Komisyonu (SEC) yasal olarak muhasebe standartlarını belirleme yetkisine sahiptir. Buna karşın bu yetki daha çok muhasebe örgütlerine verilmiştir. Konu kapsamında ABD'de en efektif kurum Amerikan Sertifikalı Kamu Muhasebecileri Birliği'dir (AICPA). 1939 yılında AICPA'da Muhasebe Prosedürleri Komitesi'nin (ARC) kurulmasına paralel olarak hayata geçen standartların yayınlanmasına ilişkin uygulamalar, 1973 yılından bu yana bağımsız bir kuruluş olan Finansal Muhasebe Standartları Kurulu'nca (FASB) gerçekleştirilmektedir (Çiftçi & Erserim, 2014, s. 6).

FASB'ın standartları oluşturma hususunda başlıca iki dayanağı bulunmaktadır. Bu standartlar yalnızca kamu muhasebesi mesleğini yanı sıra bütün ekonomik kitlenin görüşlerine ve ihtiyaçlarına yer vermesi ve "due process = doğrudan katılımcı süreç" sistemine yönelik bütün bireylere fikirlerini aktarabilmeleri amacıyla pek çok imkan sunarak toplum ile fikir birliği sağlayarak çalışmalarda bulunulmuştur (Başpınar, 2004, s. 44).

2.3.3. Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu

Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu (IFAC) Münih'te 1977'de gerçekleştirilen 11. Dünya Muhasebeciler Kongresi'nde 45 farklı ülkeden toplam 63 muhasebe kuruluşunun katılımı çerçevesinde kurulmuş ve birbirine uyumlu standartlar ile küresel eşgüdümü elde etmeyi amaçlamıştır (Çiftçi & Erserim, 2014, s. 10). 1982 senesine gelindiğinde IFAC ve IASC uluslararası muhasebe standartlarını oluşturma hususunda ve uluslararası muhasebe problemlerine yönelik olarak çalışmalar yayınlama hususunda IASC'ın tam ve tek yetkili kuruluş olması, çalışmalarının koordineli bir şekilde yürütülmesi hususunda anlaşma sağladılar. Bununla birlikte söz konusu tarihten itibaren IFAC üyelerinin aynı zamanda IASC'ın da doğal üyesi olacakları belirtilmiştir (Çiftçi & Erserim, 2014, s. 10).

IFAC muhasebecilerin kamu yararına yüksek kalitede hizmet sunabilmelerini sağlamak üzere mesleğin geliştirilmesini ve bütün dünyada standartların yaygın hale getirilmesini hedeflemektedir. Bu çerçevede komite ve görev grupları üye kuruluşlar ile çalışarak bütün sektörlerde faaliyette bulunan muhasebeciler için yüksek kaliteye sahip profesyonel ve etik yayınlar oluşturmak ve rehberlik yapmak için çalışmalarını sürdürmektedir. Yeni gündeme gelen konularda ve muhasebe hizmetlerinin serbest bir hale getirilmesinde profesyonel ve kamusal açıdan önem arz eden hususlarda dünya muhasebecilerini temsil etme ve dünya genelinde muhasebe mesleğinin uyumlu olabilmesi için ve ulusal muhasebe organizasyonları ve yerel muhasebe birlikleri ile birlikte iş birliği içerisine girme faaliyetler sürdürmektedir (Toraman & Bayramoğlu, 2006, s. 457).

2.3.4. Menkul Kıymetler Borsası Uluslararası Örgütü

Montreal merkezli IOSCO ve IASC ortak biçimde yürüttükleri çalışmalar neticesinde Mayıs 2000 raporu yayımlamışlar ve bu rapor sonucunda IOSCO Teknik Komitesi üyeleri uluslararası işlemleri için 30 standardı kullanmayı önermişlerdir. Bahsi geçen organizasyonlar, Uluslararası Muhasebe Standartları'nın geliştirilmesi hususunda son derece etkin rol oynamışlardır. Ulusal bazdaki gelişmeler de ülkelerin her birinin özgün yapısal kurallarının etkisi ile ortaya çıkmıştır (Büyüktopçu, 2009).

IOSCO, sermaye piyasalarında yer alan düzenleyici/denetleyici otoritelerin ilgili alanlarda iş birliğini ve koordinasyonu devam ettirmek, sermaye piyasalarının kurumsal ve yasal yapısına yönelik uyumlu uluslararası standartlar belirlemek ve üyeler arasındaki bilgi alışverişine imkan sunmak için ortaya çıkan kuruluş olarak tanımlanmaktadır. IOSCO faaliyetlerini finansal piyasalar ile ilgili diğer uluslararası kuruluşlarla da işbirliği içerisinde yürütmektedir. Buna ek olarak IOSCO alanındaki en etkin uluslararası kuruluş niteliğindedir (Çiftçi & Erserim, 2014, s. 14).

2.3.5. Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu

IASB'nin temelinde IASC yer almaktadır. Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu'nun, Uluslararası Muhasebe Standartları Komitesi Vakfı'nca (IASCF) atanan ve her birinin sadece bir oy hakkının bulunduğu 12'si de tam zamanlı ve 2'si yarı zamanlı olarak dünyanın farklı coğrafyalarından gelen toplam 14 üyesi bulunmaktadır.

Bu bağlamda bir karar alınabilmesi içi az 9 üyenin olumlu oyu gerekmektedir (Toraman & Bayramoğlu, 2006, s. 458).

IASC başlangıçta Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu'nun (IFAC) bir dalı olarak çalışmaktaydı. Daha sonra 24.05.2000 tarihinde IFAC'ın da katılması ile Edinburgh'da gerçekleştirilen Genel Kurul Toplantısı'nda bağımsız kuruluş olmuş ve faaliyetlerine bu şekilde devam etmiştir. Söz konusu toplantıda imzalanan kuruluş sözleşmesi çerçevesinde yeni bir yapı öngörülmüş ve bu yapının standartları belirlemekten sorumlu organı olarak IASB oluşturulmuştur. Bunun sonucunda bütün yayın ve yazışmaların IASB adına yapılması yönünde karar alınmıştır.

Böylelikle 2001'den bu yana IASB, IASC'nin yerine geçerek standartları inceleme ve geliştirme, yayımlama ve IFRIC tarafından yapılan yorumları doğrulama görevlerini üstlenmiştir. IASC'ye ait sorumlulukları alarak, uluslararası muhasebe standartları ortaya koymak için 01.04.2001'de Londra'da kurulan IASB bağımsız bir kuruluş olarak özerk biçimde standart yayımlamaktan görevli tek otorite olarak nitelendirilmektedir (Toraman & Bayramoğlu, 2006, s. 458).

IASB, uluslararası alanda kabul gören muhasebe standartlarını oluşturmayı amaçlamaktadır. Bu çerçevede IASB, Uluslararası Muhasebe Standartlarının bazılarında düzenlemeler ve değişiklikler yapmaktadır. Bunun yanı sıra IASB, bazı Uluslararası Muhasebe Standartlarını, IFRS olarak isimlendirilen Uluslararası Finansal Raporlama Standartlarıyla değişerek yeni standartlar oluşturmaktadır.

IASB'nin amaçları arasında mali tablolarda, karşılaştırılabilir ve şeffaf, anlaşılabilir ve uygulanabilir nitelikte küresel muhasebe standartları geliştirmek de yer almaktadır. Bu bağlamda IASB, finansal raporlama standartlarını hazırlarken dünya çapında etkin bir şekilde uygulanabilecek düzeyde anlaşılabilir ve basit bir şekilde hazırlamaktadır (KGK, 2014).

IASB'nin görevleri (KGK, 2014) şöyle sıralanmaktadır:

- Kaliteli, anlaşılır ve şeffaf uluslararası muhasebe standartları geliştirmek,

- Ulusal muhasebe standartlarıyla uluslararası muhasebe standartlarının birbirine yaklaşmasını sağlamak,

- Taslakları çıkartarak geliştirmek,

- IFRIC'ın oluşturduğu yorumlara onay vermek,

- Oluşturulma aşamasında olan bir standart ile ilgili ulusal standartlardan meydana gelen komitelerin kuruluşunu sağlamak,

- Büyük projelere ve gündeme yönelik SAC'e danışmak,

- Tüm projeler kapsamında şart koşulmamakla birlikte standartlar oluşturulmadan inceleme yapma ve her çerçevede işleyebilir ve uygulanabilir düzeyde olduğunu onaylama amacıyla gelişmiş ve gelişmekte olan ülkelerin pazarlarında saha analizleri yapma.

2.4. Türkiye'de Uluslararası Muhasebe Standartlarına Uyum Çalışmaları

2.4.1. Türkiye Muhasebe ve Denetim Standartları Kurulu (TMUDESK)

TMUDESK ülke genelinde ortak muhasebe düzenlemesi meydana getirmek amacıyla TÜRMOB'un 09.02.1994 tarihinde yayımlamış olduğu bir yönergeyle kurulmuştur. Bu kurul IASB (o dönemki ismi IASC) tarafından yayımlanmış olan IAS'ı esas alarak 01.01.1997 tarihinden başlayarak yürürlüğe girmek üzere 14.04.1996 tarihinde Türkiye Muhasebe Standartları (TMS) ismi ile ilk önce toplam 11 tane taslak standart yayımlamıştır. Daha sonra kurul toplam 8 adet standart daha yayımlamıştır.

Böylelikle toplam 19 adet muhasebe standardı yayımlamıştır. Fakat söz konusu Kurulun hiçbir yaptırım gücünün bulunmaması sebebiyle bu standartlar tavsiye niteliğinde kalmaya devam etmiştir. Daha sonra açıklanacağı üzere TMSK'nın kurulmasıyla birlikte kurulun faaliyetleri sona ermiştir.

Tablo 1. *TMUDESK Tarafından Yayımlanan Muhasebe Standartları*

Standart No:	**Muhasebe Standardı Adı**
1	Finansal Araçların Muhasebeleştirilmesi Standardı
2	Maddi Duran Varlıkların Muhasebeleştirilmesi Standardı
3	Maddi Olmayan Duran Varlıkların Muhasebeleştirilmesi Standardı
4	Kiralama İşlemlerine Dair Muhasebe Standardı
5	Bankanın Dahil Olduğu Risk Grubuyla Yaptığı İşlemlerin Muhasebeleştirilmesi Standardı
6	Banka Birleşme ve Devirleri İle Bankalarca İktisap Edilen Ortaklıkların Muhasebeleştirilmesi Standardı
7	Varlıklardaki Değer Azalışının Muhasebeleştirilmesi Standardı
8	Karşılıklar, Şarta Bağlı Yükümlülükler ve Varlıkların Muhasebeleştirilmesi Standardı
9	Devlet Teşviklerinin Muhasebeleştirilmesi ve Devlet Yardımlarının Dipnotlarda Açıklanması Standardı
10	Banka Çalışanlarının Haklarının Muhasebeleştirilmesi Standardı
11	Kur Değişim Etkilerinin Muhasebeleştirilmesi Standardı
12	Dönem Net Kar-Zararı, Temel Hatalar ve Muhasebe Politikalarında Yapılan Değişikliklerin Muhasebeleştirilmesi Standardı
13	Bilanço Tarihinden Sonra Ortaya Çıkan Hususların Muhasebeleştirilmesi Standardı
14	Mali Tabloların Yüksek Enflasyon Dönemlerinde Düzenlenmesine İlişkin Muhasebe Standardı
15	Konsolide Mali Tabloların Düzenlenmesi, Bağlı Ortaklık, Birlikte Kontrol Edilen Ortaklık ve İştiraklerin Muhasebeleştirilmesi Standardı
16	Nakit Akım Tablosunun Düzenlenmesine İlişkin Muhasebe Standardı
17	Kamuya Açıklanacak Mali Tablolar İle Bunlara İlişkin Açıklama ve Dipnotlar standardı
18	Vergilerin Muhasebeleştirilmesi Standardı
19	Özel Finans Kurumlarınca Kamuya Açıklanacak Mali Tablolar İle Bunlara İlişkin Açıklama ve Dipnotlar Standardı

TMSK tarafından 07.03.2002 tarihinde düzenlenen ilk toplantıda TMUDESK'in görevlerini üstlendiği ilan edilmiştir. Böylece TMUDESK'in yürütmekte olduğu faaliyetler sona ererek bahsi geçen muhasebe standartları yürürlükten kaldırılmıştır.

2.4.2. Bankacılık Denetleme ve Düzenleme Kurulu

BDDK Muhasebe Uygulama Yönetmeliği çerçevesinde 22.06.2002 Mükerrer 24793 sayılı Resmî Gazete ile IASB'nin yayımlamış olduğu muhasebe standartları ile uyumlu bir biçimde pek çok bir muhasebe standardı yayımlamıştır. Bu standartlar 19/10/2005 tarihli ve 5411 sayılı Bankacılık Kanunu'nun yürürlüğe konulmasıyla beraber uygulamadan kaldırılmış ve TMSK tarafından yayınlanmış olan TMS/TFRS'ler kabul edilmiştir.

2.4.3. Sermaye Piyasası Kurulu (SPKr)

Borsada hisse senetleri işlem gören firmalar, yatırım ortaklıkları, bütün aracı kurumlar, portföy yönetim şirketleri ile bu firmaların bağlı ortaklığı, müşterek yönetime tabi ortaklığı ve iştiraki konumunda olan ve konsolidasyon kapsamına dahil edilmemiş olan işletmelerce düzenlenecek finansal tablo ve raporların yanı sıra bu tablo ve raporların hazırlanması ve ilgili taraflara sunulmasına yönelik olarak muhasebe ilke ve kurallarını tespit etmek amacıyla SPK 15.11.2003 tarihli Mükerrer 25290 sayılı Resmî Gazetede yayımlamış olduğu Sermaye Piyasasında Muhasebe Standartları Hakkında Tebliğ (Seri XI, No: 25) yürürlüğe girmiştir.

Yürürlüğe giren bu standartların hazırlanma aşamasında ise IASB'nin yayımlamış olduğu IAS ve IFRS'ler esas alınmıştır. Bahsi geçen tebliğ hükümleri 01.01.2005 tarihinin ardından sonlanan ilk ara finansal tablolarda geçerli kılınmıştır.

Tablo 2. *SPK Tarafından Yayımlanan Muhasebe Standartları*

Kısım 1	Mali Tablolara İlişkin Genel İlkeler
Kısım 2	Mali Tabloların Sunumu
Kısım 3	Ara Mali Tablolar
Kısım 4	Nakit Akım Tablosu
Kısım 5	Hasılat
Kısım 6	Stoklar
Kısım 7	Maddi Varlıklar
Kısım 8	Maddi Olmayan Varlıklar
Kısım 9	Varlıklarda Değer Düşüklüğü
Kısım 10	Borçlanma Maliyetleri
Kısım 11	Finansal Araçlar
Kısım 12	İşletme Birleşmeleri
Kısım 13	Konsolide Mali Tab., Bağlı Ort., Müşterek Yönetime Tabi Teş. ve İştirakler
Kısım 14	Kur Değişiminin Etkileri
Kısım 15	Yüksek Enflasyon Dönemlerinde Mali Tabloların Düzeltilmesi
Kısım 16	Hisse Başına Kazanç
Kısım 17	Bilanço Tarihinden Sonraki Olaylar
Kısım 18	Karşılıklar, Şarta Bağlı Yükümlülükler ve Şarta Bağlı Varlıklar
Kısım 19	Muhasebe Politikaları, Muhasebe Tahminlerinde Değişiklik ve Hatalar
Kısım 20	Kiralama İşlemleri
Kısım 21	İlişkili Taraflar
Kısım 22	Finansal Bilgilerin Bölümlere Göre Raporlanması
Kısım 23	Banka ve Benzeri Finansal Kuruluşların Mali Tablolarının Kamuya Açıklanması
Kısım 24	İnşaat Sözleşmeleri
Kısım 25	Durdurulan Faaliyetler
Kısım 26	Devlet Teşvik ve Yardımları
Kısım 27	Yatırım Amaçlı Gayrimenkuller
Kısım 28	Kurum Kazancı Üzerinden Hesaplanan Vergiler
Kısım 29	Çalışanlara Sağlanan Faydalar
Kısım 30	Emeklilik Planları
Kısım 31	Tarımsal Faaliyetler
Kısım 32	Mali Tablo ve Raporların Açıklanması, Kurula ve Borsaya Gönderilmesi
Kısım 33	İlk Dönem Mali Tablolar
Kısım 34	Muhtelif Hükümler

İlerleyen süreçte IASB'nın yeni standartlar yayınlanması ile birlikte 21.12.2004 tarihinde Kurul tarafından yeni taslak standartlar yayımlanmıştır. Söz konusu standartlar; UFRS-1 İlk Uygulama Dönemi, UFRS-2 Hisseye Dayalı Ödemeler, UFRS-3 İşletme Birleşmeleri, UFRS-4 Sigorta Sözleşmeleri ve UFRS-5

Satılmak Üzere Elde Tutulan Cari Olmayan Varlıklar ve Durdurulan Faaliyetler olarak sıralanmaktadır[1].

2.4.4. Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu (TMSK)

18.12.1999 tarih 23910 sayılı Resmi Gazetede Yayımlamış olan 4487 sayılı Kanun'un[2] 27'inci maddesi ile Sermaye Piyasası Kanunu'na ilave edilen Ek Madde 1 ile TMSK kurulmuştur. TAMK üyeleri arasında Sanayi ve Ticaret Bakanlığı, Maliye Bakanlığı, Hazine Müsteşarlığı, YÖK, BDDK, SPK, TOBB ve TÜRMOB'dan olmak üzere toplam 9 üye bulunmaktadır. Bu üyelerden her birinin görev süresi 3 sene olarak belirlenmiştir. Kamu tüzel kişiliğini haiz, idarî ve malî özerkliğe sahip olan Kurul denetimi yapılan mali tabloların sunum evresinde, mali tabloların ihtiyaca uygun nitelikte gerçek, kıyaslanabilir, güvenilir, dengeli ve anlaşılabilir nitelikte olabilmeleri için ulusal muhasebe ilkelerinin gelişmesini ve benimsenmesini sağlayacak ve kamu yararı gözetilerek uygulamaya konulacak olan ulusal muhasebe standartlarını saptamayı ve yayınlamayı amaçlamaktadır. 07.03.2002 tarihinde TMSK tarafından yapılan ilk toplantıda TMUDESK'in üstlenmiş olduğu görevlerini üstlendiğini belirtmiştir. Böylelikle TMUDESK'in yürütmekte olduğu faaliyetleri de sona ermiştir. TMSK genel olarak IASC tarafından yayımlanan IAS ve IFRS'leri Türkçeye çevrilmiş ve TMS ve TFRS ismiyle yayımlanmıştır. Kurul'un TFRS ismiyle yayınladığı standartlara aşağıda yer verilmiştir.

Tablo 3. *TMSK Tarafından Yayımlanan Finansal Raporlama Standartları*

TFRS 1	Türkiye Finansal Raporlama Standartlarının İlk Uygulaması
TFRS 2	Hisse Bazlı Ödemeler
TFRS 3	İşletme Birleşmeleri
TFRS 4	Sigorta Sözleşmeleri
TFRS 5	Satış Amaçlı Elde Tutulan Duran Varlıklar ve Durdurulan Faaliyetler
TFRS 6	Maden Kaynaklarının Araştırılması ve Değerlendirilmesi

Kamu tüzel kişiliğine ve idari özerkliğe sahip olan Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu'nun (KGK) 2.11.2011 tarihinde faaliyetlerine

[1] SPK, Duyurular, SERİ: XI, NO: 25 Sayılı "Sermaye Piyasasında Muhasebe Standartları Hakkında Tebliğ"inin Yeni Yayımlanan Uluslararası Finansal Raporlama Standartlarına Uyum Çalışması Kapsamında Hazırlanan Standart Taslakları, http://www.spk.gov.tr/Duyuru/Dosya/20041221/0. (Erişim: 02.09.2019)

[2] Sermaye Piyasası Kanununda Değişiklik Yapılması ile Ticaret ve Sanayi Odaları, Ticaret Odaları, Sanayi Odaları, Deniz Ticaret Odaları, Ticaret Borsaları ve Türkiye Ticaret, Sanayi, Deniz Ticaret Odaları ve Ticaret Borsaları Birliği Kanununun Bir Maddesinin Değiştirilmesine Dair Kanun, Kanun No. 4487, Kabul Tarihi: 15.12.1999.

başlaması sonucunda TMSK'nin faaliyetleri sona ermiştir. Bu nedenle TMSK'nın yayınlamış olduğu bu standartların uygulamasına da son verilmiştir.

2.4.5. Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu (KGK)

Kamu tüzel kişiliğine ve idari özerkliğe sahip olan KGK'nin 26.9.2011 tarihinde kurulması kararlaştırılmış ve 2.11.2011 tarih 28103 sayılı Resmî Gazetede yayımlanan Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumunun Teşkilat ve Görevleri Hakkında Kanun Hükmünde Kararnameyle resmi olarak gerçekleşmiştir. Bu Kanun Hükmünde Kararname çerçevesinde Kurumun kuruluş amaçları Türkiye Muhasebe Standartlarını oluşturmak ve yayımlamak, bağımsız denetimde uygulama birliğini, gereken güveni ve kaliteyi sağlamak, denetim standartlarının saptamak, bağımsız denetim kuruluşlarını ve bağımsız denetçileri yetkilendirmek ve bunların yürütmekte olduğu faaliyetlerin denetimini yapmak ve bağımsız denetimde kamu gözetimi yapmak biçiminde açıklanmıştır. Söz konusu Kurumun görevleri arasında IASB tarafından yayımlanan IAS ve IFRS (UMS ve UFRS) ile tam bir şekilde uyumlu Türkiye Muhasebe Standardı (TMS) ve Türkiye Finansal Raporlama Standardı (TFRS) ismiyle muhasebe standartları yayımlamak yer almaktadır. Genellikle Kurum üyeleri Gümrük ve Ticaret Bakanlığı ve Maliye Bakanlığı'ndan ikişer kişi, Hazine Müsteşarlığı, BDDK ve SPK'nın bağlı oldukları bakanlıklar ile TOBB ve TÜRMOB'dan birer üye olmak üzere toplamda dokuz tanedir. Bununla birlikte başkan ve üyelerinin görev süreleri ise altı yıl olarak saptanmıştır.

Kurulun üstlenmiş olduğu görevler genel olarak şöyle sıralanmaktadır:

- Uluslararası standartlar ile uyumlu nitelikte olan TMS'leri oluşturmak ve yayımlamak,

- TMS'lerin uygulamasına dönük ikincil düzenlemeleri gerçekleştirmek,

- Uluslararası standartlar ile son derece uyumlu ulusal denetim standartlarını geliştirmek ve bu standartları,

- Bağımsız denetim kurumları ile bağımsız denetçilerin kuruluş koşullarını ve çalışma esaslarını saptamak, ilan etmek, yetkilendirmek ve sicile kaydetmek,

- Bağımsız denetçiler ile bağımsız denetim kurumları tarafından yürütülen faaliyetleri gözlemlemek ve denetimlerini yapmak,

- IASB ile muhasebe ve denetim alanında faaliyetler yürüten diğer uluslararası kuruluşlar ile işbirliğinde bulunmak.

660 sayılı KHK çerçevesinde belirtilen kamu yararını ilgilendiren kurumların, 6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu'nun 397'nci maddesi gereğince Bakanlar Kurulu kararı ile bağımsız denetime tabi olacakların yanı sıra 6102 sayılı TTK'nin 1534'üncü maddesinin ikinci fıkrası çerçevesinde belirtilen işletmelerin münferit ve konsolide mali tablolarının meydana getirilmesinde KGK'nın yayımlamış olduğu Türkiye Muhasebe Standartları'nı esas almak durumundadır. Bunun yanı sıra diğer işletmeler için KGK tarafından 29.7.2017 tarih Mükerrer 30138 sayılı Resmî Gazetede yayımlanmış olan Büyük ve Orta boy İşletmeler için Finansal Raporlama Standardı Hakkında Tebliğ (Sıra No: 56) ile 1.1.2018 tarihinden başlanarak uygulanmak üzere Büyük ve Orta Boy İşletmeler İçin Finansal Raporlama Standardı (BOBİ FRS) da yayımlanmıştır. Ayrıca Kurum tarafından bankalara yönelik olarak doğrudan bir denetim faaliyeti de yürütülmemektedir. Öte yandan bankalar ve kamunun faydasını gözeten diğer kuruluşların tamamının denetim faaliyeti ise sadece KGK tarafından yetki verilen bağımsız denetim kuruluşlarınca yürütülür. Bu yetkilendirmeye karar verme esnasında kurum tarafından söz konusu sektörlerin düzenlenmesi ve denetlenmesi yetkisine sahip olan kurum ve kuruluşların görüşü alınmaktadır. KGK, IASB'nin yayımlamış olduğu standartlar ile tam uyumlu bir şekilde Türkiye Muhasebe Standartlarını yayımlama görevini üstlenmektedir. Ayrıca IASB muhasebe standartlarının dördüncü bölümde ele alınması sebebiyle KGK'nın yayımlamış olduğu muhasebe standartlarına yer verilmemiştir.

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

3. TEK DÜZEN MUHASEBE SİSTEMİ DEĞERLEME İLE ULUSLARARASI MUHASEBE SİSTEMİ DEĞERLEME ARASINDAKİ FARKLAR

3.1. Uluslararası Muhasebe Sistemine Göre Değerleme Ölçütleri

Muhasebe literatürünün temel konuları arasında değerleme de yer almaktadır. Dünya çapında farklı ülkelerde faaliyetlerini sürdüren işletmelerin işletme dışında yer alan ve işletmenin mali durumuna yönelik şeffaf, gerçek ve doğru bilgiye ulaşmayı arzulayan kullanıcılar için oluşturulan finansal tablolar büyük oranda benzerlik göstermektedir. Ancak söz konusu işletmelerin faaliyette bulundukları ülkenin kendine has bazı ekonomik, sosyal ve hukuksal sebeplerle de finansal tablolar bazı farklılıklar gösterebilmektedir. Buna ek olarak ulusal düzenlemelerin meydana getirilmesi esnasında farklı ülkelerce farklı nitelikte mali tablo kullanıcılarının ihtiyaçlarının göz önünde bulundurulması gibi sebeplerden ötürü de bazı farklılıklar ortaya çıkabilmektedir. Bu farklılıklar finansal tablo unsurları için değişik tanımlamaların kullanılmasına yol açmıştır. Örnek verilecek olursa yükümlülükler, öz kaynaklar, varlıklar, gelir ve giderler son derece farklı şekillerde tanımlanmıştır. Buna ek olarak bahsi geçen farklılıklar, finansal tablolarda bulunan kalemlerin muhasebeleştirilmesi hususunda da son derece farklı kriterlerin kullanılmasına yol açmıştır. Bu farklılıklar aynı zamanda bu kalemler için farklı değerleme esaslarının benimsenmesine de sebebiyet vermiştir (Demir, 2015, s. 59).

Herhangi bir yükümlülüğün ya da varlığın parayla karşılığı tutar "değer" olarak ifade edilmektedir. Söz konusu değerin belirlenmesi için temel görülen fiyat "değer ölçüsü" olarak ifade edilirken, varlığın ya da yükümlülüğün değerini belirleme sürecinin tamamı "değerleme" olarak ifade edilmektedir (Güleryüz, 2014, s. 54). Bunun yanı sıra Finansal Raporlamaya İlişkin Kavramsal Çerçevede ise ölçüm kavramının finansal tablolardaki unsurların bilançoda ve gelir tablosunda tahakkuk ettirilecekleri ve gösterilecekleri parasal tutarların belirlenmesi sürecini açıkladığı

bilinmektedir. Değerleme ifadesi VUK'da yer alırken TFRS'de bu ifade yerine ölçümleme denilmektedir. Bunun yanı sıra alanyazında genel olarak değer takdiri amacı güdüldüğü zaman değerleme, finansal raporlara koyma amacı güdülerek yapıldığı zaman ise ölçümleme terimi kullanılmaktadır (Güleryüz, 2014, s. 55).

Ölçüm sübjektif bir kavramdır. Bu bakımdan muhasebenin en fazla tartışılan ve hala sonuçlandırılamayan problemlerini kapsamına dahil eden bir konusudur. Bilanço kapsamında bulunan varlıkların ve borçların farklı ölçüm esaslarına göre ölçülmesi yıllar boyunca devam eden bir uygulama olarak nitelendirilmektedir. Farklı nitelikteki mali tablo kalemleri için farklı ölçüm esaslarının geliştirilmesi ölçüm sürecini daha da karışık bir hale getirmektedir. Miktar olarak iktisadi kıymetlerin belirlenmesi aşamasında bir problem ortaya çıkmaz. Ancak, söz konusu iktisadi kıymetlerin tutara dönüştürülme aşamasında miktarın hangi değer ile çarpılacağı büyük ölçüde farklılık göstermektedir (Güleryüz, 2014, s. 54). Finansal Raporlamaya İlişkin Kavramsal Çerçevede belirtildiği gibi işletmelerin en fazla kullanıldıkları değerleme esası tarihi maliyet esası olarak ifade edilmektedir. Günümüzde ülkelerin birçoğunda karma değerleme esası kullanılır (Tokay & Deran, 2008, s. 25). Finansal Raporlamaya İlişkin Kavramsal Çerçeve'nin esas alınmasıyla hazırlanan mali tablolarda farklı derecelerde ve bileşimlerde kullanılan ölçümleme esası yer almaktadır. Kavramsal çerçevede yer verilen ölçüm esaslarına şöyle sıralanmaktadır: - Cari Maliyet - Tarihi Maliyet - Net Bugünkü Değer - Gerçekleşebilir Değer (Ödeme Değeri) - Gerçeğe Uygun Değer

3.1.1. Cari Maliyet

Finansal Raporlamaya İlişkin Kavramsal Çerçeveye göre cari maliyet varlıkların değerlendirilme aşamasında temel alındığı zaman aynı varlıkların veya bu varlıkla eşdeğer niteliklere sahip olan diğer bir varlığın alınması için gerekli görülen nakit ya da nakit benzerlerinin tutarıyla gösterilmektedir. Bunun yanı sıra borçların da yükümlülüğün kapatılması kapsamında gerekli olan nakit ve nakit benzerlerinin iskonto edilmemiş tutarlarıyla gösterilmekte olduğu ifade edilmektedir (Güleryüz, 2014, s. 54).

Yenileme maliyetine atıf yapan standartlar arasında 16 no.lu maddi duran varlıklar standardı da yer almaktadır. Bu standarda göre maddi duran varlıklarını

değerleme hususunda yeniden değerleme modelini seçmiş olan bir işletme tarafından varlığın gerçeğe uygun değerinin piyasa değerinin esas alınmasıyla saptanması gerekmektedir. Fakat işletmenin türlü sebeplerden ötürü varlığın gerçeğe uygun değeri hakkında yeteri düzeyde bilgiye sahip olmaması durumunda, işletme gelir yaklaşımı ya da yenileme maliyeti yaklaşımının kullanılmasıyla gerçeğe uygun değeri tahmin edebilmektedir (Akbulut Y. Ö., 2008, s. 23). Bahsi geçen ölçü giriş temeline dayanan bir ölçü olarak nitelendirilmektedir. Bir diğer anlatımla varlık değerleme günü alındığında, işletmeye mal olma fiyatı cari maliyet şeklinde ifade edilmekte ve bu ölçü değerlemeye esas alınmaktadır. Eğer değerleme konusu olan unsur borç ise, cari maliyet kayıtlı (itibari) değer olacaktır (Tokay & Deran, 2008, s. 27).

3.1.2. Tarihi Maliyet

Varlıkların tarihi maliyetle değerlemesi kavramsal çerçeveye göre, söz konusu varlıkların elde edilme tarihlerinde alımları kapsamında ödenen nakit ya da nakit benzerlerinin değerleri ve bu tutarlara karşılık olarak varlıkların piyasa değerleriyle ölçümlenmektedir. Borçların da borç karşılığı olarak elde edilenin tutarı ile gelir vergileri gibi işletmenin yürütmekte olduğu normal faaliyetlerden doğan borçlarda olduğu gibi borcun kapatılması için gerekli olan nakit ya da nakit benzerlerinin tutarıyla gösterilir biçiminde açıklanmaktadır. TMS/TFRS'de maliyet bedeli, bir varlığın elde edilmesi ya da inşa edilmesi hususunda ödenen nakit ya da nakit benzerlerini ve diğer bedellerin gerçeğe uygun değerini, ilk muhasebeleştirme esnasında ilgili varlığa atfedilen tutarı gösterir (Demir, 2015, s. 61).

TMS ve TFRS'de maliyet bedeli ile değerlenmesi öngörülen varlıklar şöyle ifade edilmektedir (Güleryüz, 2014, s. 56);

- "*Maddi Duran Varlıklar (İlk muhasebeleştirme ve izleyen dönemlerde maliyet modelinin kullanılması durumunda)*

- *Yatırım Amaçlı Gayrimenkuller (İlk muhasebeleştirme ve izleyen dönemlerde maliyet yönteminin kullanılması durumunda)*

- *Maddi olmayan Duran varlıklar (İlk muhasebeleştirme ve izleyen dönemlerde maliyet yönteminin kullanılması durumunda)*

- *Şerefiye (İlk muhasebeleştirmede)*

- *İştiraklerdeki yatırımlar (İlk muhasebeleştirme durumunda)*

- *Stoklar (İlk muhasebeleştirme durumunda*)"

Öte yandan bir varlık için satın alma tarihinden sonra oluşacak değerlerin arasında içerisinde bulunulan durum ile artık ekonomik bir ilgisi kalmayan tek değerin tarihsel maliyet olması hususu da tarihi maliyetin eleştirilen yönüdür. Tarihsel maliyetin "güvenilir" olması ise güçlü yönüdür. Çünkü bu değer ile bir alışveriş yapılmış ve belgelenebilecektir (Güleryüz, 2014, s. 57).

Tarihi maliyet yöntemi genellikle değerleme sürecinde arsa, stok, arazi, bina, makine vb. maddi duran varlıklar gibi parasal olmayan varlıkların para cinsinden ölçülmesinde kullanılmaktadır. Bu ölçüm özellikle enflasyon dönemlerinde oluşturulan finansal tabloların gerçeklerden uzak veri ve bilgi arz etmesine neden olması sebebiyle ilk kayıt anından sonra gelen bilanço dönemlerinde, varlık ve yükümlülüklerin değerlemesi hususunda ölçü olarak tarihi maliyetlerin alınması da kullanıcılar açısından mali tablolarda bulunan bilgileri yetersiz kılmaktadır. Tarihi maliyet esasının zayıf yönünün telafi edilmesi amacıyla da finansal tablolardaki tutarlar enflasyon düzeltmesine tabi tutulur (Tokay & Deran, 2008, s. 26).

3.1.3. Net Bugünkü Değer

Finansal Raporlamaya İlişkin Kavramsal Çerçeveye göre bugünkü değer ile değerlenmek istenen varlıklar, firmanın normal faaliyet şartları altında gelecek süreçlerde yaratacakları net nakit girişlerinin bugünkü iskonto edilmiş tutarlarıyla gösterilmektedirler. Borçlar ise şirketin normal faaliyet şartları altında gelecek dönemlerde kapatılmaları kapsamında gerekli net nakit çıkışlarının bugünkü iskonto edilmiş değerleriyle gösterilmektedir. Öte yandan bu tutar piyasa fiyatının güvenilir olmadığı ya da var olmadığı hallerde gerçeğe uygun değeri temsil etmektedir. Bugünkü değer ölçüsü, giriş değeri ve çıkış değeri bulunmayan varlık ve yükümlülüklerin değerlerinin tespit edilmesinde kullanılan bir ölçüdür (Tokay & Deran, 2008, s. 27).

Bugünkü değer ise varlıkların geri kazanılabilir tutarlarını saptama hususunda kullanılan bir hesaplama şekli olarak ifade edilmektedir. İşletmeye özgü bir değer olarak nitelendirilen bugünkü değer tamamıyla işletmenin geleceğe yönelik tahminlerine dayanarak hesaplanmaktadır (Demir, 2015, s. 64).

3.1.4. Gerçekleşebilir Değer

Kavramsal çerçeveye göre varlıklar gerçekleşebilir değer ile değerlenmek istendiğinde, değerlenecek olan varlığın elden çıkarılması halinde elde edilecek olan nakit ve nakit benzerlerinin tutarı ile gösterilmektedir. Bunun yanı sıra borçlar, işletmenin normal faaliyet koşullarında kapatılmaları için ödenmesi gereken nakit ve nakit benzeri değerlerin iskonto edilmemiş olan tutarlarıyla gösterilmektedir. Net Gerçekleşebilir Değer; işin normal akışından, tahmin edilen satış fiyatından, tahmin edilen tamamlama maliyeti ve satışı için gereken tahmini satış giderlerinin toplamının düşürülmesiyle elde edilen tutarı ifade eden değer olarak tanımlanmaktadır. Bu değerleme ölçüsü kullanıldığında, ilgili varlığın değeri, ilgili varlığın normal ticari şartlar altında satın alınması halinde elde edilecek olan net nakit tutarını göstermektedir. Dolayısıyla gerçekleşebilir değer kavramının literatür kapsamında ödeme değeri, çıkış değeri ya da satış değeri biçiminde de adlandırıldığı görülmektedir.

Gerçekleşebilir değer esası ile cari maliyet esası kıyaslandığında cari maliyet esasının temelinde varsayımsal satın almanın yer aldığı ve gerçekleşebilir değer esasının temelinde ise varsayımsal satma yaklaşımının yer aldığı ifade edilebilmektedir (Tokay & Deran, 2008, s. 27). Bahsi geçen yaklaşım ihtiyatlılık ilkesine dayanan en düşük değerleme yöntemi olarak nitelendirilmektedir. Bu çerçevede stokların değeri maliyetin altına düştüğünde gerçeğe uygun değer kaygısı ortaya çıkmaktadır. Bu kaygı maliyetini koruyabilen yani piyasa değeri maliyet değerinden fazla olanlar stoklarda yaşanmamaktadır (Demir, 2015, s. 63).

3.1.5. Gerçeğe Uygun Değer

Finansal Raporlamaya İlişkin Kavramsal Çerçevede değerleme esasları kapsamına dahil olmayan fakat diğer TMS/TFRS'de yer alan gerçeğe uygun değer ölçümü ile ilgili çerçevenin tek bir standart çerçevesinde düzenlenmesi amacı güdülerek 30.12.2012'de TFRS 13 Gerçeğe Uygun Değer Ölçümü standardı

çıkarılmıştır. Bu çerçevede TFRS-13 standardı gerçeğe uygun değeri; ölçüm tarihindeki olağan bir işlemde piyasa katılımcıları arasında bir varlığın satışından sağlanacak olan ya da herhangi bir borcun devredilmesi sırasında ödenmesi gereken fiyat olarak tanımlanmaktadır. TMS 36 No.lu standart çerçevesinde yapılan tanıma göre gerçeğe uygun değer; piyasa katılımcıları içerisinde ölçüm tarihindeki olağan bir işlemde bir varlığın satış faaliyetinden sağlanacak olan ya da herhangi bir borcun devredilmesinde ödenmesi gereken fiyat olarak tanımlanmaktadır. Bu ölçü ise yapılan işlem esnasında kavramsal çerçevede yer alan dört temel değerleme ölçüsünün her birine karşılık gelebilmektedir. Bununla birlikte işlemin tarihinin geçilmesiyle beraber kavramsal çerçevede ortaya konulan tarihi maliyet esasının dışında kalan diğer üç değerleme esasına karşılık gelebilecektir (Tokay & Deran, 2008, s. 31). Bu bağlamda gerçeğe uygun değerin işletmeye özgü bir ölçüm olmadığı, piyasa bazlı bir ölçüm olduğu vurgulanmaktadır. Bazı borçlar ve varlıklar için gözlemlenebilir piyasa işlemleri ya da bilgileri var olabilmektedir. Bunun yanı sıra diğer varlıklar ve borçlar için söz konusu işlemler ya da bilgiler var olmayabilmektedir. Fakat gerçeğe uygun değer ölçümü her iki durumda benzer amaçlar gütmektedir. Bahsi geçen amaç var olan piyasa koşulları altında ve piyasa katılımcıları içerisinde bir varlığın satış işlemine ya da herhangi bir borcun devredilmesine yönelik olarak ölçüm tarihinde olağan bir işlemdeki fiyatın tahmin edilmesi olarak ifade edilmektir (Güleryüz, 2014, s. 63).

Gerçeğe uygun değer tespit edilirken varlıkların sahip olduğu özellikleri de dikkate alınmaktadır. Gerçeğe uygun değerin farklı şekillerde tespit edilebildiği ifade edilmektedir (Akbulut Y. Ö., 2008, s. 25). Var olan TMS/TFRS'nin büyük bir kısmında gerçeğe uygun değer kavramına atıfta bulunulmaktadır. Buna ek olarak varlık ve borçların büyük bir kısmının değerlemesi hususunda tavsiye edilen gerçeğe uygun değer olarak adlandırılan değerin kullanılmasıdır (Demir, 2015, s. 65).

3.2. VUK'u Esas Alan Tek Düzen Muhasebe Sistemindeki Değerleme Ölçüleri

3.2.1. Maliyet bedeli

Maliyet bedeli VUK'un 262. maddesinde tanımlanmıştır. Buna göre maliyet bedeli, iktisadi bir kıymetin iktisap edilmesi veya değerinin arttırılması münasebetiyle yapılan ödemelerle bunlara ilişkin bilumum giderlerin toplamından oluşur. Bir malın edinilmesiyle ilişkili harcamalar, satıcıya peşin ya da vadeli olarak ödenen alış bedelini, doğrudan malın iktisabıyla ilişkili olarak kredi ve borçlanmaların faiz ve

komisyonlarını, kur farklarını, kıymetin işletmeye kadar taşınması için yapılan giderleri, doğrudan o malla ilişkili ekspertiz, sözleşme giderleri ile aracılara ödenen komisyonları içerir. İktisadi değerin arttırılması ise çok çeşitli biçimler alabilir ve buna bağlı değişik harcama kalemlerinin maliyet bedeli içeresine sokulması gerekir. (VUK 262. md.) Maliyet bedeli ile değerlenecek olan iktisadi kıymetler VUK'ta belirtilmiş olup, esas itibariyle bunlar;

3.2.2. Rayiç Bedel

Bir iktisadi kıymetin değerleme günündeki normal alım satım değeridir. Modern değerleme sisteminde cari değer adı altında yaygın olarak kullanılan rayiç bedel iktisadi kıymetlerin gerçek değerlerini ortaya koyan bir ölçüdür. Ancak bu ölçütün kullanımı vergi mevzuatımızda pek yaygın değildir. Değerleme ölçüsü emlak vergilerinin hesaplanmasında kullanılmaktadır. İşletmeye kayıtlı bina ve araziler, maliyet bedeli ile değerlenir. Finansal kiralama işlemlerinde kiralayanın finansal kiralamaya konu iktisadi kıymetin üretimini veya alım satımını yapması halinde, iktisadi kıymetin net bilanço aktif değeri olarak rayiç bedeli dikkate alınır.

Tek düzen muhasebe sisteminin değerleme yöntemlerini vergi usul kanunundan almaktadır. Vergi usul kanundaki maliyet bedeli ve rayiç bedel birbiriyle aynı hesapları değerleme yöntemi olduğundan dolayı rayiç bedel uygulamada kullanılmaktadır. Maliyet bedeli ile değerlenen Maddi duran varlıklar daha sonradan değerleme yapılmasına imkân tanımamaktadır.

Rayiç bedel tanımı Vergi Usul Kanunu'nda geçtiği halde Maddi duran varlıkları normal alım satım değerine göre değerlemeye imkân tanımakta olup maddi duran varlıkların gerçeğe uygun değeri ile muhasebe kayıtlarına alınmasına imkân sağlamaktadır. Ancak vergi usul kanunu rayiç bedeli tanımlarken gerçek ölçütleri belirleme yöntemlerini kanunda yer vermemiştir. Rayiç bedelinin kullanma usul ve esasları olmadığından dolayı atıl bir bedel olarak kanunda yer almıştır. Ancak kullanım usul ve esasları belirlenmesi halinde işletmeler bilançolarında maddi duran varlıkları değerleyebilecek ve gerçek bir mali tabloya ulaşmasına imkân sağlayacaktır.

3.2.3. Emsal Bedel

Emsal bedeli, gerçek bedeli olmayan, veya bilinmeyen veyahut doğru olarak

tesbit edilemeyen bir malın, değerleme gününde satılması halinde emsaline nazaran haiz olacağı değerdir.

Emsal bedeli sıra ile, aşağıdaki esaslara göre tayin olunur: (VUK Madde 267)

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

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

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

Emsal bedelinin mükellef tarafından bizzat hesaplandığı hallerde, bu hesaplara ait kayıt ve cetveller ispat edici kağıtlar olarak muhafaza edilir.

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

Ücretle yapılan imalatta ücretin gerçek miktarının bilinmemesi veya doğru olarak tayin edilememesi hallerinde tesbit edilecek emsal ücret de aynı esaslara göre tayin olunur.

3.2.4. Borsa Rayici

Borsa rayici; menkul kıymetler ve kambiyo borsası ile ticaret borsalarında kayıtlı olan iktisadi kıymetlerin değerlemeden evvelki son işlem gününde borsada oluşan ortalama fiyatlarıdır (VUK, md. 263). Bu durum hem döviz kurları için hem de borsa rayici ile değerlenen menkul değerler için geçerlidir. Borsa rayici ile değerlenebilecek finansal varlıklara örnek olarak, yabancı para kasa, devlet tahvili, hazine bonosu, borsa yatırım fonları verilebilir (Uçan, 2015, s. 51). Menkul kıymetlerin döviz üzerinden veya dövize endeksli olması halinde dönem sonlarında kur değerlemesinin de yapılması gerekir.

3.2.5. Tasarruf Değeri

VUK'un 264'üncü maddesinde tasarruf değeri bir iktisadi kıymetin değerleme gününde sahibi için arz ettiği gerçek değerdir biçiminde tanımlanmıştır. Tasarruf değeri ile değerlenebilecek olan finansal varlıklar esasen senetli ticari alacaklardan ibarettir. Ancak, tasarruf değeri kavramına VUK'un şüpheli ticari alacakları düzenleyen 322'nci ve değersiz alacakları düzenleyen 323'üncü maddelerinde de değinilmiş olmakla birlikte, konumuz bakımından sadece senetli ticari alacakların değerlemesi incelenecektir.

3.2.6. İtibari Değer

Her türlü kıymetli evrağın üzerinde yazılı olan değerdir. Bu değer nominal bedel olarak da ifade edilmektedir. BU manada nakdin, çekin, senedin vb üzerinde yazılı olan değer itibari değerdir.

3.2.7. Mukayyet Değer

VUK'a göre mukayyet değer bir iktisadi kıymetin muhasebe kayıtlarında gösterilen hesap değeridir (VUK, md. 265) şeklinde tanımlanmıştır. Mukayyet değer ölçüsüyle değerlenen finansal varlıkların değeri muhasebe bilgi sisteminden hesaplanabilecek değerdir. Vergi kanunlarımıza göre mukayyet değer ile değerlenen tek finansal varlık senetsiz (ticari) alacaklardır (Küçük, 2018, s. 54).

3.3. Tek Düzen Hesap Planına Göre Değerleme Uygulamaları

3.3.1. Maddi Duran Varlıkların Değerlemesi

İşletmeler faaliyetlerini gerçekleştirebilmek için birçok satın alma gerçekleştirmektedir. Yapılan satın alma işlemi satılma amacı taşımıyorsa ve ilgili varlık işletme faaliyetlerinde kullanılıyorsa maddi duran varlıktan bahsetmek mümkündür. Bu varlıklar birden fazla dönemde kullanılmakta ve fiziki niteliğe sahip olmaktadır. Farklı sektörlerde yer alan birçok işletmenin aktifinde maddi duran varlıklar büyük bir öneme sahiptir. Tek Düzen Hesap Planı içinde bir grup olarak yer alan maddi duran varlıkların içindeki kalemler aşağıda verilmektedir:

250-Arazi ve Arsalar

251-Yeraltı ve Yerüstü Düzenleri

252-Binalar

253-Tesis, Makine ve Cihazlar

254-Taşıtlar

255-Demirbaşlar

256-Diğer Maddi Duran Varlıklar

257-Birikmiş Amortismanlar

258-Yapılmakta Olan Yatırımlar

259-Verilen Avanslar

Hukuk ve muhasebe kapsamında gayrimenkul kavramı farklı anlamlara sahiptir. Ekonomik açıdan bu kavram bir ayni sermaye unsuru olarak ele alınmaktadır. Tek Düzen Hesap Planı bu kavramı aktif varlığın içinde bir maddi duran varlık olarak değerlendirmektedir. Bunlar, işletme faaliyetlerinde kullanılmakta ve faydalanma süresi de tahmini olarak bir yılı geçmektedir (Demir, 2015, s. 76). Gelir Vergisi Kanunun 70. maddesinde mal ve hakların kiraya verilmesiyle elde edilen sermaye iradı nitelikleri belirlenmiştir. Bununla beraber arazi ve arsalar ile bunların mütemmim

cüzileri ve teferruatı da aynı kapsamda ele alınmaktadır. Gayrimenkullerin değerlemesi konusunda VUK'un 269. maddesi ele alınabilir. Buna göre iktisadi işletmelerde bulunan gayrimenkuller değerlemeleri maliyet bedelleri aracılığıyla gerçekleşir. Aşağıda bulunan yazılı kıymetler de gayrimenkullerin değerlemesi gibi değerleme işlemine tabi tutulmaktadır:

- Gayrimenkullerin mütemmim cüzileri ve teferruatı,

- Tesisat ve Makineler,

- Gemiler ve Diğer Taşıtlar,

- Gayri maddi Haklar.

Kanuna göre işletmedeki gayrimenkullerin değerlemesi maliyet bedeli ile gerçekleşirken telif hakkı, patent gibi gayri maddi haklar da aynı yöntemle değerleme işlemine tabi tutulmalıdır.

Arazi ve Arsalar: Arazi ve arsalar işletmeye ait gayrimenkullerdendir. VUK, gayrimenkullerin maliyet bedeliyle değerlenmesini belirtirken "Özel Haller" başlığındaki 289. maddeye göre arsa ve araziler vergi değeri ile değerlenmelidir. İşletmeye ait olan ve maliyet bedeli hesaplanamayan arsa ve araziler VUK 269. maddesi kapsamındaki "bina ve arazinin Emlak Vergisi Kanunu'nun 29. maddesine göre tespit edilen değeri" ifadesine uygun olacak şekilde vergi değeri ile değerlenmektedir. İşletme satın almış olduğu arsa ve arazinin değerlemesini maliyet bedeliyle yaparken maliyet bedeli hesaplanamayan arsa ve arazi için vergi değerini kullanmalıdır. Arsanın satın alınması esnasında ortaya çıkacak masrafların maliyet bedeline eklenmesiyle ilgili bilgilere VUK 270 ve 273. maddelerinde yer verilmiştir. VUK 270. maddeye göre arsa ve arazi satın alımlarında ortaya çıkan giderler maliyet bedeline eklenmelidir. Bu esnada ortaya çıkabilecek noter, mahkeme masrafları, kıymet takdir bedeli, komisyon giderleri, özel tüketim ve emlak vergi giderleri gibi harcamalar maliyet bedeline eklenebilmekte veya doğrudan gider olarak kayıt altına alınabilmektedir. Benzer şekilde arsa ve arazi üzerinde bulunan yapının yıkımıyla ilgili yapılan harcamalar da satın alma maliyetine ilave edilebilmektedir.

Binalar: Bu hesabın içinde işletmenin sahip olduğu binalarla bunların ayrılmaz parçaları bulunmaktadır. VUK 269. maddeye göre bütün gayrimenkullerin değerlemesi maliyet bedeliyle yapıldığından binaların değerlemesi de aynı yöntemle olmaktadır. 270. maddeye göre gayrimenkul satın alınırsa maliyet bedeline çeşitli harcamalar eklenebilmekte veya bu harcamalar doğrudan gider olarak ele alınabilmektedir. Çeşitli komisyon giderleri ve emlak vergileri bu harcamalardan bazılarıdır. VUK 271. maddeye göre binaya ait satın alma bedeli aynı zamanda binanın inşa ve imal giderleriyle aynı anlama gelmektedir. İnşa etmeyle elde edilen binaların maliyet bedeline eklenebilecek olan giderler şunlardır (Demir, 2015, s. 96):

- Arsanın satın alınmasıyla başlayan inşa sürecinde arsaya ait olan maliyet bedeli. Binanın arsada işgal edeceği yer dikkate alınmalıdır.

- İşletme aktifinde yer alan boş arsanın üzerine yapılan inşaat nedeniyle arsaya ait olan maliyet bedeli. Arsanın maliyet bedeli belirlenemezse VUK 289. maddesi kapsamında vergi değeri dikkate alınmalıdır.

- İşletmelerin aktifinde bulunup da itfa edilmemiş binanın arsa temini için yıkılması halinde binanın itfa edilmemiş bedeli.

- Arsa temini esnasında eski binanın yıkılması için katlanılan giderler ile arsanın yeni bir inşaata hazır olması yapılan harcamalar.

- Binanın inşa edilmesinde kullanılan inşaat malzeme bedeli.

- Toplam işçilik gideri.

- İnşaat kapsamında kullanılan kredilere ait faizler.

- İnşaat için kullanılan döviz kurlarına ait kur farkları.

Gayrimenkullere ait maliyet bedelinin artışının sebeplerinden olan giderler VUK 272. maddede belirtilmiştir. Olağan bakım ve temizlik giderlerin dışında iktisadi varlığın değerini artırmaya yarayan giderler gayrimenkulün maliyet bedeline eklenmektedir. Gayrimenkul kiralanmışsa burada yapılan giderler özel maliyet gideri olarak ayrıca değerlenmektedir. İşletmenin iktisap ettiği binalara ait bakım ve temizlik giderleri işletmenin olağan faaliyetlerinin gerçekleşmesi için yapılan giderler olduğu

için maliyet bedeline eklenmemekte, doğrudan gider olarak kayıt altına alınmaktadır. Olağan bakım ve temizlik giderlerini aşan bir harcama durumu varsa bu harcamalar ayrı bir şekilde değerlendirilmelidir. Örneğin, bina içinde yapılan detaylı bir dekorasyon çalışması için yapılan harcamaları olağan bakım masrafları içinde değerlendirmek mümkün değildir. Binanın değeri bu dekorasyonla artacağından amortismana tabi tutulmalıdır. Benzer şekilde yangın, kaza, doğal afet gibi olaylar nedeniyle yapılması gereken zorunlu harcamalar da olağan bakım ve temizlik harcamaları kapsamında değerlendirilmemektedir (Demir, 2015, s. 99).

Tesis Makine ve Cihazlar: İşletme tarafından yürütülen faaliyetlerinde kullanılan makine, tesis, cihazlar ve bunlara ait eklentilerle taşıma gereçleridir. Kullanım amacına ve makine türüne göre bu hesabın kullanımı farklılaşabilmektedir. Bu hesabı genellikle üretim işletmeleri kullanmaktadır. Varlığın satın alınması kapsamındaki bakım ve onarım giderleri doğrudan gider olarak kayıt altına alınırken varlığın değerini yükselten harcamalar maliyet bedeline eklenmektedir.

Taşıtlar: İşletme faaliyetlerinde kullanılan bütün taşıtlar bu hesaplarda izlenmektedir. Benzer şekilde ulaştırma sektöründe yer alan işletmeler de hizmet üretimi için kullandıkları taşıtlara ait işlemleri bu hesap ile takip etmektedir. Bu sektörde kullanılan taşıtlara ait tutarların toplamı bilançonun dipnotlarında yer almaktadır. Makine ve cihazlar gibi taşıtlar da maliyet bedeli ile değerlendiğinden bu bedele KDV dahil edilmemektedir.

Demirbaşlar: İşletme faaliyetlerinde kullanılan büro malzemeleri, cihazlar, masa, koltuk gibi duran varlıkların izlendiği hesaptır. VUK 273. maddeye göre demirbaşlar maliyet bedeliyle değerlenmektedir. Maliyet bedeline satın alma bedeli dışındaki komisyon ve nakliye giderleri gibi harcamaların da eklenmesi gerekmektedir. Demirbaş imal edilmişse imal ile ilgili giderler satın alma bedeli olarak kabul edilmektedir. VUK 272. maddesi kapsamındaki gayrimenkullerin maliyet bedeline eklenebileceği çeşitli unsurların mükellefler için serbest bırakıldığı durumlar demirbaşlarla ilgili olan 273. maddede yer almamaktadır. Kanun koyucu gayrimenkullerin satın alınması esnasında ödenen komisyon gibi harcamaların maliyete eklenebilme veya doğrudan gider olarak kayıt altına alabilme gibi seçenekler

sunarken bu seçenekleri demirbaşlarda sunmamaktadır. Demirbaşlarla ilgili katlanılan özel giderlerin maliyete eklenmesi zorunludur.

3.3.1.1 MDV Amortisman Uygulamaları

Amortismanlar: Amortismanlar VUK 313 ile 330. maddeleri arasında bulunmaktadır. 313 ile 321. maddelerde mevcut varlıklara ait amortismanla ilgili düzenlemeler bulunmaktadır. 322 ile 327. maddeler arasında ise alacak ve sermayeyle ilgili amortisman hükümleri bulunmaktadır. 328 ile 329. maddelerde ise varlıkların satışı ve amortismana tabi varlıkların sigortasıyla ilgili konular bulunmaktadır. Maddi duran varlıklarla ilgili kesin açıklayıcı bir ifade olmasa da 313. maddede aktiflerde bulunan iktisadi varlıklarla ilgili amortisman uygulamalarından bahsedilmiştir. Bu maddeye göre işletmede en az bir yıl boyunca kullanılan, yıpranmaya ve aşınmaya maruz kalan gayrimenkuller ile 269. madde çerçevesinde gayrimenkul gibi değerlenmesi gerekli görülen iktisadi varlıklar ve alet, edevat, mefruşat, demirbaş ve sinema filmlerinin birinci kısımda bulunan esaslara göre değerinin bölüm yok edilmesi amortismanın ana konusunu oluşturmaktadır. Bu maddede amortisman konusuyla ilgili genel bir çerçeve çizilmektedir. Belirtilen bu ifadelerle amortismana tabi olması gereken varlıkların neler olduğu da gösterilmektedir. Öncelikle ilgili varlık işletme içinde en az bir yıl boyunca kullanılmalıdır. Varlığın yıpranma ve aşınmaya tabi olması, değerinin zaman içinde azalıyor olması, işletme aktiflerinde yer alıyor olması ve belli limitler üzerinden bir değere sahip olması gerekmektedir.

Bu şartların hepsi birlikte gerçekleşmelidir. Bununla beraber VUK 365 Seri No.lu genel tebliğinde kullanılma zorunluluğu bulunmadan işletme envanterinde yer alan ve kullanıma hazır olan varlıklar için de amortisman ayrılabileceği belirtilmiştir (Demir, 2015, s. 184). VUK 318. maddeye göre Maliye Bakanlığı tarafından ilan edilen amortismanlara ait ilanlar için ayrı ayrı tespit edilen nispetler ilgilinin müracaatı sonrasında o zamanki hesap dönemiyle muteber olmaktadır. Maliye Bakanlığı bu nispetleri değiştirme hakkını saklı tutmaktadır.

Amortisman işletmenin aktiflerinde yer alan sabit varlıkların aşınma ve yıpranma sonucunda değer kaybı yaşaması nedeniyle ayrılan paylar olarak tanımlanabilmektedir. Yıllık net kazançlar belirlenirken amortisman tutarları gelirden düşülebilmektedir. Duran varlığın artık etkisiz olması, teknolojik gelişmeler nedeniyle

eskimesi, modanın değişmesi nedeniyle ilgili ürüne ait olan talebin düşmesi, duran varlıkları daha etkin kullanma isteği, sosyal ve kültürel değişimler gibi gelişmeler amortisman uygulamalarını zorunlu hale getirmektedir.

VUK'da yer alan amortisman yöntemleri şunlardır:

Normal Amortisman Yöntemi: VUK 315. maddeye göre işletmeler amortismana tabi olan varlıklarını Maliye Bakanlığının tespit ettiği oranlara göre itfa etmektedir. Oranlar tespit edilirken varlıkların faydalı ömürleri dikkate alınmaktadır. Bu yöntemde işletmeye alınan varlığın maliyeti ve kullanım süresine göre her sene için eşit tutarda amortismanın ayrılması gerekmektedir. İlgili varlığın maliyeti amortisman süresi sonundaki amortisman tutarıyla aynı olmalıdır. Maddede yer aldığı gibi işletmeler Maliye Bakanlığının belirlediği oranlara göre itfa işlemini gerçekleştirmektedir. İşletmenin aktifinde yer alan varlığın amortisman süresi varlığın işletmede yer aldığı yıl itibariyle başlamaktadır. VUK 320. maddeye göre teknik ve iktisadi açıdan bütünlüğe sahip olan varlıklar mevcutsa normal veya azalan bakiyeler yöntemlerinden birine başvurabilmektedir. İşletme varlık için normal amortisman yöntemini seçmişse takip eden dönemlerde başka bir yönteme başvuramamaktadır.

Azalan Bakiyeler Amortisman Yöntemi: VUK 315. madde gereğince bilanço esasıyla defter tutan mükellefler isteğe bağlı olarak varlıklarının amortismanlarında azalan bakiyeler yöntemine başvurabilmektedirler. Bu yöntemin uygulanmasında; 1) Her yıl amortisman olarak hesaplanacak değer daha önce ayrılmış olan amortismanın toplamının tespiti ile belirlenmektedir. Enflasyon düzenlemesi yapılan dönemlerde ayrılması gereken amortisman ilgili varlığın düzeltilen değerinden daha önce ayrılmış olan amortisman tutarlarının toplamının taşınmış değerlerinin indirilmesi sonucunda tespit edilmektedir. 2) Bu yöntemde amortisman oranı %50'yi geçmemek üzere normal amortisman oranının iki katı olarak kabul edilmektedir.

3) Bu yöntemde amortisman süresi normal amortisman oranlarına göre hesaplanmaktadır. Belirlenmiş olan amortisman süresinin son yılına devretmiş olan değer o yıl içinde tamamen silinmektedir. VUK'un 320. maddesi çerçevesinde varlığın amortismanı için azalan bakiyeler yöntemi seçilmişse daha sonradan normal amortisman yöntemine geçilebilmektedir

Madenlerde Amortisman: VUK 316. maddeye göre işletmenin ekonomik faaliyetlerinde kullandığı cevherin zaman içinde değerinin azalması nedeniyle kullanılan yöntemdir. İşletmeye ait maden ve taş ocaklarının işletmenin müracaatı sonrasında bütün maden ve taş ocaklarının her biri için Maliye ve Sanayi Bakanlıkları tarafından belirlenen oranlarda amortisman işlemi uygulanmaktadır. Türkiye'de bulunan madenlerin mülkiyeti devletin tasarrufundadır. Bunları işletenler madenin sadece işletme hakkına sahip olmaktadır. İşletmeler devletten aldıkları ruhsatlarla madenleri işletebilmektedir. Bu işlem yasal bir dayanağa sahiptir. Kendi ruhsatına sahip olan işletmelerde maden için itfa edilecek bedel imtiyaz bedelidir. Ancak kullanım hakkının el değiştirmesi veya kiralanması ile madenin işletim hakkı başka bir işletmeye geçerse itfa edilmesi gereken bedel maliyet bedelidir.

Kum, Çakıl ve maden gibi maddelerin çıkarılacağı arsa satın alınırsa bu varlıklar zaman içinde işlemden geçtikçe değer kaybına uğrayacaktır. Bu varlıklar boş arsa ve araziler gibi kayıt altına alınamazlar. Bu yüzden amortismana tabi madenler gibi kayıt altına alınmalıdırlar (Dinçer, 2014, s. 103).

Fevkalade Amortisman Yöntemi: VUK 317. maddeye göre deprem ve yangın gibi afetler sebebiyle varlığın değerini kaybetmesi, zorunlu çalışmalar nedeniyle varlığın gereğinden fazla aşınması, teknolojik gelişmeler nedeniyle varlığın neredeyse kullanılamaz hale gelmesi gibi durumlar neticesinde ve mükellefin müracaatıyla ilgili bakanlıklardan alınan bilgiler sonucunda Maliye Bakanlığı her işletme için her olayın niteliklerine göre fevkalade amortisman oranlarını tespit edebilmektedir. Bu yöntemin kullanılabilmesi için olağanüstü bir olayın gerçekleşmesi gerekmektedir. Önceden belirlenmiş bir oran yoktur. Mükellef ilgili bakanlığa başvurmak zorundadır. Bakanlığın bildirdiği oran ilgili duran varlık için uygulanır ve amortisman işlemi gerçekleştirilir. İlgili varlıklar için sigorta yapılmışsa bu yöntem kullanılamamaktadır.

Kıst Amortisman Yöntemi: VUK 320. maddeye göre işletmeye ait olan binek otomobillerin aktif varlıklara dahil olduğu hesap dönemi için ay kesri tam ay sayılmakta ve ay süresi miktarınca amortisman ayrılmaktadır.

Amortisman ayrılmayan süreye denk gelen bakiye değer itfa süresinin son yılında tamamen ayrılmaktadır. Vergi mevzuatında maddi duran varlıkların değer kaybetmesinin kayıt altına alınması ile ilgili kesin bir hüküm bulunmamaktadır. VUK

317. maddeye göre fevkalade amortisman yöntemi bazı durumlarda kullanılmaktadır. Doğal afetler, teknolojik gelişmeler, çok kullanım nedeniyle aşınmalar gibi durumlar varlıkta değer azalışına neden olabilmektedir. Böylesi durumlarda işletmenin müracaatı ile her olay için ayrı bir amortisman oranı tespit edilebilmektedir (Aydın, 2016, s. 69).

VUK duran varlıkların değerlenmesinin maliyet bedeli ile olacağını belirtmiştir. Bu durumda varlığın değer artışına sahip olma ihtimali göz ardı edilmiştir. Değer artışının gerçekliği tam olarak belirlenmedikçe bu durum gerçekleşmiş sayılmamaktadır. Değerlerde azalış tespit edilirse sabit varlık aktif bölümde maliyet bedeli ile korunurken ilgili azalış pasif bölümde özel bir hesap altında kayıt altına alınmaktadır (Aydın, 2016, s. 73).

3.4. Maddi Olmayan Duran Varlıkların Değerlemesi

3.4.1 Maddi Olmayan Duran Varlıkların Elde Edilmesi

Maddi Olmayan Duran Varlıklar: 1 Sıra No.lu Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliğine göre maddi olmayan duran varlıklar fiziksel varlığa sahip olmayan, işletmenin fayda elde ettiği haklar ve şerefiyelerdir. Kiracının kiralamış olduğu gayrimenkulün kullanım hakkı 260-Haklar hesabında izlenmektedir. Bu haklar; patent, lisans, imtiyaz gibi marka ve unvanla alakalı değerlerdir. Bu değerler bedel ödenerek edinilen çeşitli hukuki düzenlemeler ve devletin işletmeye sağladığı faydalanma gibi çeşitli yetkilerdir. Haklar maliyet bedeli ile değerlenmektedir ve dikkate alınan süre faydalı ömürdür. Fayda süresi belli değilse amortisman işlemi beş yıllık süreçte yapılmaktadır. Kiracının kiraladığı gayrimenkul içinde yaptığı çeşitli harcamalar da amortisman işleminde değişikliğe neden olabilmektedir. Kiracının yaptığı harcamalar ilgili varlığın değerini artırsa bile VUK'a göre bu tutarlar gider olarak kayıt altına alınamamaktadır. Bu şekilde yapılan harcamalar 264-Özel Maliyetler hesabında kayıt altına alınmaktadır. Özel maliyetler tekdüzen hesap planında kiralanan gayrimenkulün değerini artıran harcamalar olarak tanımlanmıştır. Öte yandan maddi olmayan duran varlıklar fiziksel bir varlığı bulunmayan, işletmenin fayda sağladığı, daha sonradan faydalara neden olacak şekilde aktifleştirilen giderler ve belirli şartlar altında hukuki olarak koruma altında bulunan haklar ve şerefiyelerin takip edildiği hesap grubu olarak tanımlanmaktadır. Kiracının kiraladığı gayrimenkulle ilgili kullanım hakkı 260-Haklar hesabında kayıt altına alınmaktadır.

Haklar; unvan, patent, lisans, marka gibi bedel ödenerek elde edilmiş hukuki tasarruflardır. Kamu otoritesi bu tasarruflar aracılığıyla işletmeye yararlanma gibi yetkiler tanımlamaktadır. Haklar maliyet bedeli ile değerlenmektedir. Faydalanma süresi tam olarak belli değilse amortisman süreci beş yılda gerçekleşmektedir.

Kiracının gayrimenkul içinde yaptığı çeşitli harcamalar amortisman sürecinde bazı değişikliklere neden olmaktadır. Kiracının yaptığı harcamalar varlığın değerini artırsa bile bu harcamalar gider olarak kaydedilememektedir. Bu harcamalar 264-Özel Maliyetler hesabında takip edilmektedir. Özel maliyetler kiralanan varlığın değerini yükselten harcamalardır. VUK 327. maddeye göre özel maliyet bedelleri kira süresine göre eşit olarak itfa edilmektedir. Ancak kira süresi beş yıldan fazla olursa da yine beş yıl içinde eşit taksitlerle itfa edilmelidir. Eğer bir işletmeyi devralma durumu varsa yapılan harcamalar ile işletmenin rayiç bedel ile hesaplanan varlık değeri arasında olumlu bir fark tespit edilirse ortaya çıkan sonuç 261-Şerefiye hesabında takip edilmektedir. Eğer bir rayiç bedeli tespit edilemezse net defter değeri dikkate alınmaktadır. Amortisman işlemi beş yıl içinde eşit miktarlarla yok edilmektedir. 262-Kuruluş ve Örgütlenme Giderleri VUK 326. maddeye göre mukayyet değer ile değerlenmektedir. İtfa işlemi beş yıl içinde eşit taksitlerle yapılmaktadır.

3.4.2 Menkul Kıymetlerin Değerlemesi

VUK 279. maddeye göre hisse senetleri ve fon portföyü olarak en az %51'i Türkiye'de olan işletmelere ait hisse senetlerinden oluşan yatırım fonu katılma belgelerine ait alış bedeli ve bunun dışında kalan bütün menkul kıymet borsa rayici ile değerlenmektedir. Borsa rayici belirli olmazsa, menkul kıymetin alış bedeline vade sonunda elde edilecek gelirin iktisap tarihinden değerleme gününe kadar olan süreye karşılık gelen miktarı hesaplanarak ilave edilir. Borsa rayici olmayan, elde edilecek getiri ihraççının zararına ve kârına bağlı olarak değişiklik gösteren ve hesaplanması kesin olmayan menkul kıymetlerin değerlemesi alış bedeliyle yapılmaktadır. Buna göre menkul değerlerle ilgili değerleme işlemi alış bedeli, borsa rayici, kist getiri olmak üzere üç farklı şekilde yapılabilmektedir.

Alış Bedeli: Alış bedeli konusunda VUK'da kesin bir tanım bulunmamaktadır. Alış bedeli maliyet bedeline göre daha az kapsamlı bir tanıma sahip olmakta ve iktisadi varlığın alış gününde iktisap edilmesi esnasında ödenen bir tutar olduğu belirtilmiştir.

Alış bedeli aynı zamanda menkul kıymetin alış değerini kapsamaktadır. Bu yüzden alışla ilgili diğer harcamaları kapsamamaktadır. Yapılan komisyon harcamaları kur farkı gibi giderler alış bedeline dahil edilmemelidir. Bu harcamalar sonuç hesaplarıyla birlikte kayıt altına alınmalıdır. Menkul kıymetle ilgili bir harcama yapılmışsa bu, genellikle satın alma giderlerine eklenmektedir. Vadesi gelmiş olmasına rağmen tahsil edilmemiş olan kuponuyla birlikte satın alınan menkul kıymetin değerlemesinde kupon bedeli göz önünde bulundurulmamaktadır. Alış bedeline göre değerlenen varlıklar elden çıkarılmadıkça değerleme zamanı değer artışına veya azalışına sahipse vergi matrahının tespitinde dikkate alınmamaktadır. Alış bedeline göre değerleme işleminden geçen menkul kıymetler şunlardır:

- Hisse Senetleri: Hisse senetleri, iştirakler, bağlı ortaklıklar, bağlı menkul kıymetler, geçici ilmühaberler.

- Yatırım Fonu Katılım Belgeleri: Portföyünün en az %51'i Türkiye'de kurulu olan işletmelerin hisse senetleriyle oluşturdukları yatırım fonu katılma belgeleri.

- Borsa rayici olmayan ve değerleme gününde getirisi hesaplanamayan menkul kıymetler: Kâr zarar ortaklığı senetleri, bazı durumlarda gelir ortaklığı senetleri.

Borsa Rayici: VUK 263. madde çerçevesinde borsa rayici menkul kıymetler ve kambiyo borsası ile ticaret borsalarına kayıtlı iktisadi kıymetlerin değerleme öncesi son işlem gününde borsa işlemlerindeki ortalama değere karşılık gelmektedir. Resmi borsalarda gün içinde oluşan fiyatların ortalaması alınır ve değerleme günü fiyatı tespit edilir. Nesnel bir değerleme ölçüsü olan borsa rayici ilgili kıymetin değerleme günündeki gerçek değeri ortaya çıkarmaktadır. Mevcut borsaların büyüklük ve etkinlik seviyesi arttıkça bu değerleme ölçüsünün kullanım yaygınlığı da artmaktadır.

Kıst Getiri: VUK 279. maddeye göre menkul kıymetin alış bedeline vade sonunda elde edilecek gelirin iktisap tarihinden değerleme gününe kadar olan süreye denk gelen miktar hesaplanmakta ve eklenmektedir.

3.4.3 Stoklara İlişkin Değerleme

3.4.3.1 Stokların İlk Ölçümü

Stoklar ilk muhasebeleştirme esnasında maliyet değeri ile değerlenmektedir (Ulusan, 2009, s. 155). Sonrasında ise değerleme işlemi maliyet veya piyasa değerinden düşük olanı ile yapılmaktadır. MSUGT Sıra No: 1'de stokların maliyet değerine ait unsurların neler olduğu konusunda net bir açıklama bulunmamaktadır. Stokların maliyet değerini tespit etmede VUK'da bulunan bazı hükümler kullanılmaktadır (Ulusan, 2009, s. 155). Genellikle işletmelerde bulunan emtia maliyet bedeliyle değerlenmektedir. Ancak emtiaya ait maliyet bedeli değerleme gününde satış bedeli olarak azalırsa, yangın deprem gibi olaylar yüzünden zarar görürse ve aşınma ve yıpranma gibi durumlar yüzünden değeri düşerse emsal bedeli ile değerleme yapmak da mümkündür (Demir, 2015, s. 230). VUK 274. maddede genel olarak emtia, 275. maddede üretilen emtia, 276 ve 277. maddelerde zirai işletmelere ait mahsuller ve hayvanlar, 278. maddede ise değeri azalan varlıkların değerlemesi yer almaktadır. VUK 274. maddeye göre emtia maliyet bedeliyle değerlenmektedir. Emtia değerleme günündeki satış bedeline göre maliyet bedeline nazaran en az %10 kayıp göstermişse 267. madde 2. sıradaki durum hariç olmak üzere mükellef emtia bedelini kullanarak değerleme işlemini yapabilmektedir.

Bu durum 275. maddede yer alan ürünler için de uygulanabilmektedir. 275. maddede üretilen mamullerin maliyet bedeli içinde hangi unsurların yer aldığı belirtilmiştir: Hammadde, işçilik, genel üretim giderleri ve genel yönetim giderleri. VUK 276. maddeye göre zirai mahsuller maliyet bedeliyle değerlenmektedir. Bu bedel 275. maddede belirtilen unsurlara uygun olarak Maliye Bakanlığının belirlediği esaslar çerçevesinde belirlenmektedir. VUK 277. maddede zirai işletmelere ait olan hayvanların maliyet bedeliyle değerlenmesi gerektiği yer almaktadır. Ayrıca maliyet bedelinin hesaplanamadığı hallerde emsal bedelinin dikkate alındığı belirtilmektedir. Firmanın bulunduğu yerde olan zirai kazanç komisyonlarının belirlediği ortalama maliyet bedeli emsal bedeldir. Bu maddelerde belirtilen durumlar zirai işletmeler için geçerlidir. Ticari işletmelerde bulunan zirai mahsul ve hayvanlar o işletmeler için demirbaş konumundadır. Bu yüzden değerleme işlemi de buna göre yapılmalıdır. VUK 278. maddeye göre deprem ve yangın gibi olağanüstü olaylar, çürüme ve aşınma

gibi durumlar nedeniyle değerlerinde azalışlar olan emtia ve hurda, döküntü, ıskartalar emsal bedeliyle değerlenmektedir.

Stoklar işletmenin satmak, üretmek, tüketmek amacıyla satın aldığı bir yıl içinde kullanılan veya nakde dönüştürülen varlıklardır. Tekdüzen hesap planında stoklar kapsamına dahil olan hesaplar şunlardır:

- 150 İlk Madde Malzeme: Üretimde veya diğer birçok faaliyette kullanılabilen hammadde, yardımcı madde, ambalaj, işletme malzemesi ve diğer malzemelerin takip edildiği hesaptır.

- 151 Yarı Mamuller: Tam mamul haline gelmemiş ancak ilk madde ve malzeme, işçilik ve genel üretim giderlerinden pay almış olan mamullerin takip edildiği hesaptır.

-152 Mamuller: Üretim faaliyetlerinin sonucunda elde edilen ve satışa hazır olan mamullerin takip edildiği hesaptır.

-153 Ticari Mallar: Satmak amacıyla işletmeye alınan ticari mallar ve benzeri kalemlerin takip edildiği hesaptır.

- 157 Diğer Stoklar: Bahsedilen stokların hiçbirinin kapsamına girmeyen çeşitli ürünler, hurda gibi kalemlerin yer aldığı hesaptır.

- 158 Stok Değer Düşüklüğü Karşılığı: Yangın ve deprem gibi olağanüstü olaylar, aşınma ve çürüme gibi durumlar, moda değişimi ve teknolojik gelişmeler nedeniyle stokların ekonomik değerinde büyük azalışlar görülebilmektedir. Stoklarda meydana gelen piyasa fiyatı düşüşüne karşılık ayrılan değerler bu hesapta takip edilmektedir.

- 159 Verilen Sipariş Avansları: İlgili siparişler için bağlanan stoklar için gerçekleştirilen avans ödemelerinin takip edildiği hesap olarak tanımlanmaktadır.

3.4.4 Stoklarda Maliyet Bedeli ile Değerleme

VUK'da genel olarak üretilen veya satın alınan malın değerleme işlemi maliyet bedeli üzerinden yapılmaktadır. Bu işlem satın alınan mal için yapılıyorsa satın alma maliyeti anlamı vardır. Üretilen malın maliyeti de üretimle ilgili maliyetlerdir. Çeşitli

nedenler yüzünden değerleme gününde ürünün satış değeri maliyetinin altına düşebilmektedir. Böylesi durumlarda değerleme işlemi maliyet bedeli ile yapılırsa mali tablolar gerçeği göstermekten uzak bir profile sahip olacaktır. Satış bedeli en az %10 seviyesinde düşüş gösterirse emsal bedeli kullanmak mümkün olmaktadır. VUK 262. madde gereğince, maliyet bedeli iktisadi niteliğe sahip varlığın iktisap edilmesi veya değerinin artırılması nedeniyle yapılan ödemeler ve bunlarla ilgili giderlerin toplamını ifade etmektedir. Buna göre bir giderin maliyet bedeline eklenebilmesi için malın değerinde bir artışa neden olması gerekmektedir. Emtianın aktif hesaplarda takip edilebilmesi için malın satın alınması veya üretilmesi gerekmektedir. Her iki durumda da değerleme ölçüsü maliyet bedelidir. Ancak ticari sebeple satın alınan mal ile imal edilen malın maliyet bedelinde farklılıklar görülebilmektedir. VUK 274. maddesi hem satın alınan hem de üretilen malların değerlemesi için geçerli olmaktadır. Bu maddeye göre değerlemede kullanılacak olan ölçü maliyet bedelidir. VUK 262. madde satın alınan malın maliyetinin belirlenmesinde belirleyicidir. Bu maddenin açıklamalarında maliyet bedeline eklenebilecek unsurlar sıralanmıştır. Aynı madde üretilen malların maliyet bedeli için de geçerlidir. Bununla birlikte VUK 275. maddede üretilen malların maliyet bedeline ait unsurlar sıralanmaktadır.

Satın alınan malın maliyet bedeli: Stoklara ait maliyet ticari işletmenin satın almayla ilgili katlandığı maliyetlerdir. Bu bedel sigorta, gümrük vergileri ve nakliye gibi giderleri içermektedir. Malın satın alınmasıyla ilgili dolaylı bağlantısı olan pazarlama ve personel giderleri gibi harcamalar genel üretim giderleri olarak kayıt altına alınmaktadır. Satın alınan malların maliyet bedeline eklenmesi gereken unsurlar VUK 262. maddede ifade edilmiştir. Maliyet bedeli iktisadi varlığın iktisap edilmesi veya değerinin artırılması nedeniyle yapılan ödemeler ve bunlar için katlanılan giderlerin toplamıdır. Buna göre maliyet bedeline dahil edilmesi gereken unsurlar şunlardır (Demir, 2015, s. 387):

- Satın alma bedeli: Eğer mal ithalse satın alma bedeli yerine CIF bedeli kullanılmaktadır.

- Taşıma giderleri: Nakliye, yükleme, boşaltma, depolama, taşıma gibi giderler.

- Sigorta giderleri: İlgili malın işletmeye getirilmesine kadar yapılan sigorta harcamaları.

- Alış komisyonları: İthalat teminatı için ödenen komisyonlar, aracılar için yapılan harcamalar.

- Malın ithal olması durumunda katlanılan gümrük vergisi, resim ve harçlar.

- Stokların satın alınmasını sağlayan borçlanma maliyetleri.

Üretilen malın maliyeti: İşletme içinde ilk madde malzemenin elde edilmesinden malın satışa hazır hale gelmesine kadar olan süreçte katlanılan bütün giderler üretilen malın maliyetidir. Bu maliyet belirlenirken VUK 275. madde dikkate alınmalıdır. Buna göre üretilen mala ait maliyet bedeli şu unsurları içermektedir:

- Malın üretilmesinde kullanılan iptidai ve hammaddelerin bedeli.

- Ürünün üretilmesine tekabül eden işçilik bedeli.

- Ürünün üretilmesine tekabül eden genel üretim giderleri.

- Ürünün üretilmesine tekabül eden genel idare giderleri.

- Ürün ambalajlı bir şekilde piyasaya sunulmalıysa ambalaj giderleri.

Yapılan açıklamalara göre işletme genel üretim giderleri ile genel yönetim giderlerini birbirinden ayırmalıdır. Kanuna göre genel üretim giderleri ürün maliyetine zorunlu olarak eklenmesi gereken bir unsurdur. Ancak genel yönetim giderlerinin ürünün maliyet bedeline eklenmesinde bir zorunluluk bulunmamaktadır. Üretim sürecinde maliyete ait unsurlar birbirinden kesin olarak ayrılmalıdır. İşletme üretim alanında bir faaliyet gösteriyorsa üretim fonksiyonuna ait olan bütün giderler ürünün maliyet giderlerini oluşturmaktadır. Bununla birlikte pazarlama, satış, finansman gibi alanlara ait giderler dönem giderleri olarak kayıt altına alınmaktadır. Örneğin, amortisman uygulanacak bir araç üretim sürecinin bir aşamasında kullanılıyorsa bu araç için katlanılacak giderler ürünün maliyet bedeli içerisinde yer alacaktır. Aynı araç genel hizmetler için kullanılırsa bu araç için katlanılacak giderler sonuç hesaplarında kayıt altına alınacaktır.

3.4.4.1 Stokların Değerlemesinde Finansman Giderleri

İşletmedeki finansman giderleri kredi kullanımı sonucunda ortaya çıkan faiz giderleri, döviz işlemleri sonucunda ortaya çıkan kur farkları ve vadeli satın alınan bir ürün için oraya çıkan vade farklarıdır. Vade farkının sebebi ödemenin daha sonra yapılması nedeniyle ortaya çıkan farklardır. Uygulamada vade farkının ürünün maliyetine eklendiği görülmektedir.

Bunun dışında krediler için ödenen faizler ve ithal edilen ürünün neden olduğu kur farklarının maliyet bedeline eklenip eklenmeyeceği VUK 238 Sıra No'lu genel tebliğinde yer almaktadır. İşletmenin finansman amacıyla aldığı kredi için ödemiş olduğu komisyon ve faiz giderlerinden dönem sonu stoklarına pay ayırması gibi bir zorunluluğu bulunmamaktadır. İşletme bunu doğrudan gider olarak kayıt altına alabilmektedir. İşletme isterse bu giderlerin stoklara tekabül eden kısmını maliyete ekleyebilmektedir. Bu çerçevede kredi faizinin maliyet bedeline eklenip eklenmemesi veya gider olarak kayıt altına alınıp alınmaması durumu mükellefin tercihine bırakılmıştır. İlgili konuda alınan Danıştay kararına göre finansman giderinin maliyete eklenme zorunluluğu bulunmamaktadır (Demir, 2015, s. 242). Aynı tebliğde vade farklarıyla ilgili açıklamalar bulunmaktadır. Stokta kalan emtiayla ilgili ortaya çıkabilecek kur farkları ise ya bulunulan dönemin giderlerinde kayıt altına alınmalı ya da maliyet bedeline eklenmelidir. Ürünle ilgili kur farkının maliyete eklenme durumu ürünün stoklara girdiği tarihe kadar zorunludur. Stoklarda kalan ürünün sonraki dönemlerde ortaya çıkacak kur farklarının gider olarak kayıt altına alınabilmesi konusunda mükellefe serbestlik tanınmıştır. İşletme bu konuda hangi yönde tercih yaparsa geçici vergi döneminde de buna uygun şekilde hareket etmelidir. Geçici vergi gelir veya kurumlar vergisinden mahsup edilen ve cari yılda tahsil edilen bir vergi türüdür (Demir, 2015, s. 244).

3.4.4.2 Malın Düşük Bedelle Değerlenmesi ve Kıymeti Düşen Mallar

Stokların değerlemesi konusunda maliyet bedeli ölçütü dışında kullanılan değerleme yöntemi iki durumun ortaya çıkmasıyla kullanılmaktadır. Piyasa şartları nedeniyle malın değerinin maliyet bedelinin altına düşmesi ve değerlemenin düşük bir bedelle yapılması ilk durumu oluşturmaktadır. İkinci durum ise doğal afetler yüzünden

malın değerinin düşmesidir. Her iki durumda da maliyet bedeli ile değerleme yapmak gerçek karşılığı vermeyeceğinden değerleme ölçüsü olarak emsal bedeli kullanılmaktadır. Bahsedilen durumlarda emsal bedelinin kullanılabilmesi için VUK 274. ve 278. maddelerinde yer alan şartlar mevcut olmalıdır. VUK 274. maddeye göre piyasa şartları nedeniyle malın değerinde düşüşler olabilmektedir. Değerleme günündeki satış bedeli maliyet bedeline göre en az %10'luk bir değer kaybı gösterirse ilgili mal emsal bedeli ile değerlenmelidir. Ekonomik sebepler yüzünden malın fiyatında bir anda ortaya çıkan yüksek azalışlar bazı durumlarda malın satılmasını güç hale getirmektedir. Böylesi durumlarda malı maliyet bedelinin altında değerlemek işletmeye mali açıdan rahatlık sağlayacaktır. Piyasa şartları nedeniyle değer düşüklüğü durumundaki değerleme işlemlerinin emsal bedeli ile yapılması bir zorunluluk değildir. Bu durum mükellefin inisiyatifine bırakılmıştır. Mükellef böylesi durumlarda yine ölçüt olarak maliyet bedelini kullanabilmektedir.

Doğal afetler veya aşınma ve yıpranma gibi durumlar nedeniyle malın iktisadi değerinde azalışlar meydana gelebilmektedir. VUK 278. maddeye göre böylesi durumlarda değerleme ölçütü olarak emsal bedeli kullanılmaktadır. Bu durumda mükellefe bir seçenek sunulmamıştır. İşletme emsal bedeli ölçütünü kullanmak zorundadır.

3.5. Değerleme Açısından Tek Düzen Hesap Planı ve Uluslararası Muhasebe Sisteminin Karşılaştırılması

3.5.1. Finansal Araçlar

Finansal araçların önemli bir kısmını menkul kıymetler oluşturmaktadır. Piyasa koşulları nedeniyle bu kıymetlerin fiyatları sık sık değişmektedir. Bu araçların hem risklere hem avantajlara sahip olması nedeniyle değerleme konusu zaman içinde önem kazanmıştır (Örten, Kaval, & Karapınar, 2012, s. 469). VUK'ta borçlar ve senetli alacaklarla ilgili tasarruf değer ölçüsü bugünkü değer ölçüsüdür. Ancak VUK değer hesabında etkin bir faiz yöntemi kullanmadığı için bunların vade gününde değeri dönem sonundaki değerine dönüşmektedir. Elde edilen faiz geliri veya finansman giderine ait tutarla itfa edilmiş maliyet yöntemiyle bulunmuş tutar arasında bir farkı ortaya çıkarmaktadır (Ayçiçek, 2011, s. 59).

İşletme finansal araçların muhasebeleştirilmesi ve ölçümü konusunda TMS 39 veya TFRS 9'u dikkate almak durumundadır. Güncel bir içeriğe sahip olduğu için TFRS 9'un uygulanması yerinde olacaktır (Akbulut A. , 2012, s. 41).

TMS 32'ye göre finansal araç işletmenin finansal varlığıyla başka bir işletmenin borcunda veya özkaynağa bağlı bir finansal aracında artışa sebep olan bir çeşit sözleşmedir. Özkaynağa bağlı olan araç işletmenin tasfiyesi ile kalan net varlıktan işletme sahibine pay hakkı veren sözleşmelerdir. Bunlara örnek olarak hisse senedi veya limited şirket payları verilebilmektedir. Bununla beraber işletme hisse senetlerinin belirli koşullar altında satılmasıyla hak sağlayan çeşitli hisse senedi araçları da özsermaye araçlarıdır (Örten, Kaval, & Karapınar, 2012, s. 473).

TMS 39 finansal araçların muhasebeleştirilmesi konusunda düzenlemelere sahiptir. TFRS 9 da benzer şekilde bu finansal araçları düzenlemektedir. TFRS 9'da değerleme işlemleri Ölçme başlığı altında yer almaktadır. İlgili bölümde finansal varlıkların farklı zamanlardaki ölçümü, yeniden sınıflandırma, gerçeğe uygun değerin ölçümünün yapılması, kazanç ve kaybın kayıt altına alınması gibi konular ele alınmıştır.

TFRS 13'de gerçeğe uygun değer, katılımcılar nezdinde ölçümün yapılacağı tarihteki olağan bir işlem çerçevesinde, herhangi bir varlığın satışının gerçekleştirilmesi sonucunda elde edilecek ya da bir borcun devredilmesiyle ödenecek olan fiyat olarak ifade edilmiştir. Ancak söz konusu değer işletmeye özgü bir ölçüm değildir. Piyasada yer alan varlıklar için yapılacak çeşitli gözlemlerle elde edilen bilgiler bu ölçümün yapılmasını sağlamaktadır. Ancak bazı varlıklar için bu bilgiler net bir şekilde ortaya çıkarılamamaktadır. Burada amaç işleme ait olacak fiyat için tahminlerin yapılabilmesidir. Varlığı elinde bulunduran katılımcı için bu varlığın çıkış fiyatıdır.

TFRS 9 çerçevesinde, bir finansal varlığın ilk muhasebeleştirilmesinde gerçeğe uygun değerin esas alınması gerekmektedir. Gerçeğe uygun değere ait farklar kâr veya zarara aktarımı olanları dışında yer alan finansal varlıkların ölçümünde elde edilmeyle veya ihraçla ilgili işlem maliyetleri gerçeğe uygun değere eklenmeli veya gerekiyorsa bu değerden düşülmelidir. İlgili finansal varlık aktif bir piyasada işlem görüyorsa bu

piyasadaki kayıtlı fiyat dikkate alınmaktadır. Aktif bir piyasa yoksa işletme gerçeğe uygun değerleme yöntemine başvurmaktadır.

TFRS 13 kapsamında üç değerleme yöntemi vardır. Bunlar piyasa yaklaşımı, maliyet yaklaşımı ve gelir yaklaşımı olarak sıralanmaktadır. Bu noktada gerçeğe uygun değerin ölçülebilmesi için bahsi geçen yöntemlerden en az bir tanesinin dikkate alınması gerekmektedir. Birden fazla yöntem kullanılırsa ortaya çıkan bir değer aralığı dikkate alınmaktadır. Bu aralıkta mevcut koşulları en iyi şekilde ifade eden nokta seçilmelidir. Piyasa yaklaşımında benzer niteliklere sahip varlıklarla ilgili piyasa işlemleri incelenir ve fiyat gibi birçok veri kullanılır. Bu yaklaşımda matematiksel bir yöntem olarak matris fiyatlaması kullanılmaktadır. Maliyet yaklaşımında varlığın hizmet kapasitesini yenilemede kullanılan cari tutar kullanılmaktadır. Bu tutar genellikle yenileme maliyeti olarak adlandırılmaktadır. Bu yaklaşım genellikle diğer varlıklar veya diğer varlıklarla kullanılan maddi duran varlıkların değerlemesinde kullanılmaktadır. Gelir yaklaşımı ise gelecekte oluşacak tutarları iskonto edilmiş şekilde tek bir cari tutara dönüştürmektedir. Bu yaklaşım sonucunda belirlenen gerçeğe uygun değer ölçümü doğrudan cari piyasa beklentilerini göstermektedir.

TFRS 9'a göre gerçeğe uygun olacak şekilde değerlenecek ve gerçeğe uygun değer farkları sonuç hesaplarına uygun finansal varlık ve borçlara ait olan bütün giderler ortaya çıktıkları dönemin sonuç hesaplarına yansıtılmalıdır. Bu anlamda TFRS 9 ile TMS 39 arasında bir fark bulunmamaktadır. Alış maliyetine eklenmesi gereken giderler kredi ve alacaklar, satışa hazır finansal varlıklar ve vade gününe kadar elde tutulan varlıklar için katlanılan giderlerdir. Bağlı Menkul Kıymetler hesabında takip edilen hisse senetleriyle iştiraklerin elde edilmesinde katlanılan ek maliyetlere ait finansman giderleri hariç finansal varlığın maliyetine eklenmelidir. Ancak TMS 23'e göre finansal varlığın elde edilmesinde katlanılan borçlanma giderleri varlığın maliyetine dahil edilememektedir (Örten, Kaval, & Karapınar, 2012, s. 483). Ancak ilk muhasebeleştirme esnasında gerçeğe uygun değer farkı kâra ya da zarara aktarılması gereken finansal varlıkla ilgili ortaya çıkan işlem maliyeti ilgili dönemde doğrudan gider olarak kayıt altına alınmaktadır (Örten, Kaval, & Karapınar, 2012, s. 483).

İşletme menkul kıymetleri ihraç ederken çeşitli ihraç giderlerine katlanmaktadır. Bunlar; ilan reklam gideri, aracı komisyonları, SPK kurul kaydına alınma ve İMKB kotasyon ücretleridir. Bu borçlanmaların daha sonradan nasıl değerleneceği önemlidir. İlgili borçları gerçeğe uygun değere göre değerlemek mümkünse ve ortaya çıkan fark kâr veya zarara aktarılabiliyorsa işletme bu yönde bir karar alarak bu konuda yapılan harcamaları gider olarak kayıt altına alabilmektedir. İşletme bu yönde bir karar vermemişse ve taşınmış maliyet bedeliyle değerleme yapma ihtimali varsa yapılan harcamaları doğrudan gider olarak kayıt altına almak mümkün değildir. Bu harcamalar aktifleştirilir ve bütün borçlanmanın bir maliyeti olarak ele alınır ve toplam borç içerisinde amortisman işlemine tabi tutulur (Örten, Kaval, & Karapınar, 2012, s. 484).

TFRS 9 ile amaçlanan finansal tablo kullanıcıları için finansal varlıklara ait tutar, zaman, gelecek nakit akışlarını değerlendirmede etkin ve doğru bilgilerin üretilmesidir. Bu kapsamda oluşturulan raporların ilkeleri bu standart ile belirlenmektedir. Standarda göre finansal varlık finansal aracın sözleşmeye bağlı olarak taraf oluyorsa bilançoda kayıt altına alınabilmektedir. Finansal varlıklar; (a) yönetilmesi nedeniyle işletme içinde kullanılan finansal varlık yönetim modeli ve (b) aynı varlıkların sözleşmeye bağlı olarak nakit akış özellikleri temel alınmakta, sonraki dönemlerde itfa edilmiş maliyet veya gerçeğe uygun değer üzerinden sınıflandırılmaktadır. Finansal varlığın itfa edilmiş maliyet üzerinden ölçülebilmesi için şu iki koşulun aynı anda var olması gerekmektedir:

- Varlık sözleşmeye bağlı olan nakit akışının tahsiline uygun olarak ve yönetim modeline göre elde tutulmalıdır.

- Finansal varlığa ait sözleşmenin hükümleri, belirli tarihlerde sadece anapara ile bakiyesine ait faiz ödemelerinin yapılmasını ortaya çıkaracak nakit akışlarına neden olmalıdır.

TFRS 9'a göre faiz paranın zaman değeri ve anapara bakiyesine ait kredinin riskinin belirli bir zaman dilimindeki karşılığıdır. Finansal varlık itfa edilmiş maliyet bedeli üzerinden değerlenmiyorsa gerçeğe uygun değer üzerinden ölçülmelidir. İlk muhasebeleştirmede finansal varlığın gerçeğe uygun değer farkı nedeniyle ortaya çıkan kar veya zarara yansıtılması şeklinde sınıflandırılması olanağı mevcuttur.

TFRS 9'a göre bir finansal varlığın ilk muhasebeleştirilmesin esas olan ölçüm aracı gerçeğe uygun değerdir. Gerçeğe uygun değer farkı kar veya zarara aktarılanları haricinde kalan finansal varlıkların ölçümünde varlıkların elde edilmesiyle doğrudan ilişkisi olan işlem maliyetleri gerçeğe uygun değerleri olarak eklenmektedir.

VUK'ta finansal varlıkların değerlemesiyle ilgili hükümler her iktisadi varlık için ayrı ayrı bir şekilde ele alınmıştır (Akbulut A. , 2012, s. 50). 279. maddeye göre hisse senetleriyle fon portföyü olarak en az % 51'i Türkiye'de olan işletmelerin hisse senetlerinden oluşan yatırım fonu katılma belgelerine ait alış bedeli ve bunların dışında kalan her türlü menkul kıymet borsa rayici ile değerlenmektedir. Borsa rayici olmadığı durumlarda, elde edilecek getiri ihraççının kâr ve zararına bağlı olarak değişiyorsa ve menkul kıymetin hesaplanması kesin değilse değerleme işlemi alış bedeliyle yapılmaktadır. 281. maddeye göre alacaklar mukayyet değer ile değerlenecektir. Mevduat ve kredi sözleşmelerine müstenit alacaklar değerleme gününe kadar hesaplanacak olan faizlerle birlikte dikkate alınmaktadır.

VUK 285. maddeye göre borçlar mukayyet değer ile değerlenmektedir. Mevduat veya kredi sözleşmesine bağlı olan borçlar ise değerleme gününe kadar hesaplanması gereken faizlerle birlikte dikkate alınmaktadır. Vadesi henüz gelmemiş olan senede bağlı olan borçlar ise değerleme gününde değerine indirgenebilmekte ve ilgili senette faiz oranı varsa bu oran; yok ise Merkez Bankasının belirlediği resmi iskonto oranında diğer deyişle kısa vadeli avans işlemlerindeki geçerli faiz oranı uygulanacaktır.

Bankalarla sigorta işletmelerine ait borçlar Merkez Bankası resmi iskonto oranı veya işlemlerinde uygulanan faiz oranları ile değerleme gününde ilgili değerlerine indirgenmektedirler. Bu durum ilgili işletmeler için zorunludur. VUK 285. maddeye göre alacak senetlerini değerleme günü değerine irca eden mükellefler, borç senetleri için de aynı işlemi yapmak zorundadırlar. VUK'a göre senetsiz veya vadeli olan çek borçları reeskonta tabi tutulamayacaktır. Sadece senede bağlı olan borçların reeskonta tabi olacağı belirtilmiştir (Akbulut A. , 2012, s. 161). Ancak Maliye Bakanlığının 2013 yılında yayımladığı 64 sayılı VUK Sirkülerine göre vadeli çekte reeskont işlemi yapılabilecektir.

VUK'a göre kasa mevcudu itibari değer ile değerlenmektedir. Kasada yer alan yabancı para ise borsa rayici ile değerlenmektedir. Bu durumda bir muvazaa ortaya çıkarsa alış bedeli esas alınacak ve Maliye Bakanlığının belirlediği kur dikkate alınacaktır. Bakanlık bu konuda bir tespit yapmamışsa Merkez Bankasının belirttiği kurlar geçerli olacaktır. 283 sıra no.lu VUK Genel Tebliğine göre değerlemelerde efektif cinsinden olacak yabancı paralar için efektif alış kuru kullanılacaktır. Bu kur mevcut değilse döviz alış kuru kullanılacaktır.

VUK 322. maddeye göre, değersiz alacaklar artık tahsili mümkün olmayan alacaklardır. Değersiz oldukları tarihte bu varlıklar tasarruf değerlerini kaybetmektedir. Bu varlıklar mukayyet kıymetleri oranında zarara geçirilmekte ve yok edilmektedir. İşletme hesabına göre defter tutan mükellefler ise ilgili değersiz alacakları gider olarak kayıt altına alarak yok edebilmektedirler.

VUK m. 323 kapsamında şüpheli alacaklar için değerleme gününün tasarruf değerine göre pasif hesaplarda karşılık ayırmak mümkündür. Ticari kazancın elde edilmesi şartıyla dava veya icra aşamasında olan alacaklar ve yapılan protestolara rağmen borçlu tarafından ödenmemiş ve dava takibine değmeyecek kadar küçük tutarlı alacaklar şüpheli alacak olarak kabul edilmektedir. Bu şüpheli alacaklar için değerleme gününde tasarruf değerine göre pasif bölümde bir karşılık ayırmak mümkündür. İlgili alacağın türü karşılık hesabında gösterilmektedir. Teminatlı alacak durumunda karşılık teminattan geri kalan miktara inhisar etmektedir. Şüpheli alacaklar için sonradan tahsil edilen tutarlar ilgili dönemdeki kâr veya zarar hesaplarına intikal ettirilmektedir. Vazgeçilen alacaklar ise borçlunun defterinde özel bir karşılık hesabına alınmakta ve üç yıl içinde zararla itfa edilme durumu olmazsa kâr hesabına aktarılmaktadır.

Durum 1: GH işletmesi, 23.11.2019 tarihinde borsada işlem gören MBA A.Ş.'nin nominal değeri 1 TL/adet olan hisselerinden 1.000 adedini 15.000 TL ödeyerek satın almıştır. Satın alma işlemine aracılık eden aracı kuruma 500 TL tutarındaki komisyon ücretini peşin olarak ödenmiştir. 31.12.2019 tarihinde MBA A.Ş. hisselerinin adedinin borsada 16,5 TL/adet üzerinden işlem gördüğü tespit edilmiştir. İşletme, 21.01.2020 tarihinde ilgili finansal varlığını 18.000 TL'ye

satmıştır. Tam TFRS 9 kapsamında bu finansal araç işlemlerine ait muhasebe kayıtlarını gösterelim.

MBA A.Ş.'ye ait hisse senetleri borsada işlem gördüğü için değerinin güvenilir bir biçimde ölçülebilmektedir. TFRS 9'a göre ilk kayda alınmasında ve sonraki ölçümünde gerçeğe uygun değeriyle muhasebeleştirilmesi gerekmektedir.

	----------23.11.2019----------		
	110 HİSSE SENETLERİ	15.000	
	653 KOMİSYON GİDERLERİ	500	
	100 KASA		15.500
	Borsadan hisse senedi alınması.		
	----------//----------		

	----------31.12.2019----------		
	110 HİSSE SENETLERİ	1.000	
	649 BORSADA OLUŞAN DEĞER ARTIŞ KARLARI		1.000
	Dönemsonunda hisse senetlerinin değerlenmesinden kaynaklanan karın kaydedilmesi.		
	----------31.12.2019----------		
	100 KASA	18.000	
	110 HİSSE SENETLERİ		16.000
	645 MENKUL KIYMETLER SATIŞ KARLARI		2.000
	MBA hisse senetlerinin karlı olarak satılması.		
	----------//----------		

Durum 2: GH işletmesinin MBA hisseleri ile yaptığı ekonomik işlemleri VUK açısından tekrar gözden geçirerek muhasebe kayıtlarını gösterelim.

TFRS'ye göre hisse senetlerinin gerçeğe uygun değeri ile VUK'a göre, ilk kayda alınmasında ve sonraki değerlemelerinde alış bedeliyle muhasebeleştirilmesi gerekmektedir. Alış sırasındaki alış bedeli ile o andaki gerçeğe uygun değer doğal olarak birbirine eşittir. Bu sebeple hisse senetlerinin ilk muhasebeleştirilmesinde Muhasebe Standartları ile VUK arasında farklılık bulunmadığı görülmektedir.

	----------23.11.2019----------		
	110 HİSSE SENETLERİ	15.000	
	653 KOMİSYON GİDERLERİ	500	
	100 KASA		15.500
	Borsadan hisse senedi alınması.		
	----------//----------		

Sonraki ölçümlerde ise, Standartlar ile VUK arasında farklılıklar bulunmaktadır. VUK'a göre dönemsonunda herhangi bir kayıt yapılmayacaktır.

Hisse senedi satıldığında ise aşağıdaki muhasebe kaydının yapılması gerekmektedir.

	----------21.01.2020----------		
	100 KASA	18.000	
	110 HİSSE SENETLERİ		15.000
	645 MENKUL KIYMETLER SATIŞ KARLARI		3.000
	MBA hisse senetlerinin karlı olarak satılması.		
	----------//----------		

3.5.2. Stoklar

VUK ve TMS'de stok kavramı birbirine benzerdir. Bu kavram TMS 2'de stok olarak adlandırılırken VUK'ta emtia olarak adlandırılmaktadır. Değerleme ve satılan malın maliyeti konusunda farklılıklar vardır. Bu yüzden stok değerleri arasında farklılıklar oluşmakta, vergisel ve ticari kâr anlamında farklılıklar oluşmaktadır (Akbulut A. , 2012, s. 206). Vergi mevzuatında stoklar maliyet bedeliyle

değerlendiğinden stoklar net gerçekleşebilir değer yöntemi ile değerlenirse vergi mevzuatına uygun bir uyumlaştırma çalışması yapılmalıdır (Elitaş & Elitaş, 2010, s. 61).

Stoklarla ilgili muhasebeleştirme çalışmaları TMS 2'de yer almaktadır. Stokların varlık olarak kayıt altına alınması, kullanılması nedeniyle ortaya çıkan gelirlerin giderlerle karşılaştırılması ve maliyetinin belirlenmesi, stok maliyetinin gidere dönüşme durumu stok maliyetlerinin oluşumu ve değerleme yöntemleri bu standart içinde yer almaktadır. TMS 2'ye göre satılan malın maliyeti stok maliyetine dahil olan unsurlar ile doğrudan gider olarak kaydedilmemiş üretim giderleri toplamından oluşmaktadır. Ancak işletmeye özgü bir durum varsa bu da stok giderlerine dahil edilebilir. TMS 2'de satılma amacı ile elde tutulan, üretilen, üretim sürecinde kullanılan ilk madde ve malzemeler stoklardır. Buna göre stoklar maliyet ve net gerçekleşebilir değerden düşük olanı ile değerlenmelidir. Stoklara ait maliyet, stokların elde edilmesi ve şimdiki konumuna getirilmesine neden olan bütün aşamaların maliyetinin toplamını yansıtır.

NGD = TSF - TTM - TSG (Bu formülde NGD net gerçekleşebilir değer; TSF tahmini satış fiyatı; TTM tahmini tamamlama maliyeti ve TSG tahmini satış giderini ifade etmektedir) (Selvi, 2009, s. 97). Stok değerlemesinde uygulanacak adımlar şunlardır (Bahadır, 2012, s. 54):

- Stok maliyetini hesaplamak için başvurulacak tekniklerle stok maliyetini hesaplamak,

- Net gerçekleşebilir değeri hesaplamak,

- Stok maliyetiyle net gerçekleşebilir değeri karşılaştırmak,

- Bilançoda raporlamayı maliyet veya net gerçekleşebilir değerden düşük olanı ile yapmak.

VUK 274. maddeye göre emtia maliyet değeriyle değerlenmelidir. Ancak değerleme gününde satış bedeli maliyet bedeline göre en az %10'luk bir düşüklük gösterirse ölçüt olarak emsal bedeli kullanılabilecektir. VUK 275. maddeye göre üretilen emtia olarak kabul edilen tam ve yarı mamul mallar şu unsurları içermektedir:

- Malın üretiminin yapılması için kullanılan iptidai maddelerin ve hammaddelerin bedeli.

- Ürünün üretilmesine tekabül eden işçilik bedeli.

- Ürünün üretilmesine tekabül eden genel üretim giderleri.

- Ürünün üretilmesine tekabül eden genel idare giderleri.

- Ürün ambalajlı bir şekilde piyasaya sunulmalıysa ambalaj giderleri.

Bahsedilen unsurlar maliyete dahil edildiği sürece üretilen emtianın maliyetini belirlemede istenilen usul kullanılabilecektir.

Vergi mevzuatına göre stokların satış bedelleri değerleme gününde maliyet bedeline göre en az %10'luk bir düşüklük gösterirse ölçüt olarak maliyet bedeli yerine emsal ölçüsü kullanılabilmektedir. TMS'ye göreyse dönem sonunda stoklar maliyet ve net gerçekleşebilir değerden düşük olanı ile değerlenmektedir. Dönem sonunda stok değeri VUK ve TMS'ye göre farklılıklara neden olacaktır. Bu yüzden mali kâr ile ticari kâr arasında da farklılıklar ortaya çıkacaktır.

TMS 2'nin Diğer Maliyetler bölümünde şu ifadeye yer verilmiştir: İşletme stokları vadeli ödeme şartıyla almış olabilir. Yapılan anlaşma çerçevesinde peşin alım fiyatı ile ödenen fiyat arasında bir fark olduğunda, bu farkın finanse edildiği dönemde muhasebeleştirme işlemi faiz gideri olarak yapılmaktadır. Eğer stok vadeli bir şekilde alınmışsa muhasebeleştirilecek olan tutar varlığın peşin değeridir. TMS'ye göre vadeli alınan stok için vade farkının maliyeti bir finansman unsuru olarak eklenmesi yerine bu fark vade farkı gideri olarak ayrı bir şekilde kayıt altına alınmalıdır. Vergi mevzuatına göreyse ilgili fark stokların maliyetine eklenebilmektedir (Bahadır, 2012, s. 65).

TMS'ye göre üretim işletmesinde mamul stokları hesaplanırken sabit genel üretim giderleri kullanılan kapasite miktarına göre stok maliyetine eklenmektedir. Vergi mevzuatında ise bütün üretim giderleri dikkate alınmaktadır (Bahadır, 2012, s. 66). Kapasiteye göre yapılan gider eklemesinde kapasitenin normal olacağı varsayılmaktadır. TMS 2'ye göre normal kapasite planlı bakım çalışmalarının da göz önünde bulundurulması ile normal şartlarda bir dönemde yapılabilecek üretim

miktarını ifade etmektedir. Dağıtılmayan genel üretim giderleri ilgili dönemde kayıt altına alınmaktadır. Bu sayede aşırı üretim yapılan dönemlerde stoklara ait yüksek maliyet tutarlarından kaçınılmaktadır.

Stok değerinde düşüklük ortaya çıkarsa TMS 2'ye göre defter değerinin tahmini satış fiyatından tamamlama ve satış maliyetleri düşülmüş değere düşürülmesi gerekmektedir. VUK'da ise değer düşüklüğü en az %10 ise emsal bedele başvurulmaktadır (Akbulut A. , 2012, s. 208).

Stokların değerlemesine ilişkin ortaya çıkan farklılıklardan biri de üretim seviyesinin düşük olduğu veya atıl kapasite seviyesinin var olduğu dönemlerde değerlemeye faaliyet giderlerinin maliyete eklenmesi ve borçlanma maliyetlerinin aktifleştirilmesiyle ilgilidir (Akbulut A. , 2012, s. 207). VUK'a göre faaliyet giderleri üretilen malın maliyetine eklenebilmektedir. TMS'de ise bu durum mümkün değildir. Ayrıca VUK'a göre malın stoklara girdiği tarihte oluşan kur farkları ve faizler stok maliyetine eklenebilirken TMS'ye göre bu durum özellikli varlıklar dışında uygulanamamaktadır. VUK'a göre genel amaçlı işletme kredilerinin kullanılması sonucunda dönem sonunda stoklara pay verilmesi mümkündür. Stokta kalan mal ile ilgili daha sonra ortaya çıkacak kur farkları ilgili dönemde gider olarak kayıt altına alınabilmekte veya maliyete eklenebilmektedir.

Hizmet maliyetlerinin muhasebeleştirilmesi konusunda da farklılıklar görülmektedir. Hizmetin sunulması durumunda stoklar işletme henüz ilgili geliri elde etmediği için hizmet maliyetini de karşılamaktadır. Hizmetle ilgili hasılat finansal tablolarda gelir olarak gösterilmediği için ilgili giderler stok bölümüne kaydedilmektedir. Bu durum vergi uygulamasında gelecek aylara veya gelecek yıllara ait giderler hesaplarında kayıt altına alınmaktadır (Akdoğan, 2010, s. 15).

Durum 1: FSR işletmesinin mamul stoklarının dönemsonu değerlemesi aşağıdaki gibidir:

Tablo 4: Net Gerçekleşebilir Değer Hesaplama Örneği

	Maliyet Bedeli	**Tahmini Satış Fiyatı**	**Tahmini Satış Maliyetleri**	**Net Gerçekleşebilir Değer**	**Finansal Durum Tablosunda Gösterimi**
JR-1 Stoku	50.000	55.000	6.000	49.000	49.000
KJ-3 Stoku	75.000	80.000	4.000	76.000	75.000
ŞL-7 Stoku	33.000	35.000	5.000	30.000	30.000
Toplam	**158.000**				**154.000**

Bu verilere göre FSR işlertmesinin TFRS kapsamında TMS 2 Stoklar Standartı'na göre yapması gereken muhasebe kayıtlarını gösterelim.

TMS 2 Stoklar Standartına göre stoklar sonraki ölçümde maliyet bedeli ile net gerçekleşebilir değerinden düşük olanı ile değerlenir. Buna göre 31.12.2019 tarihinde yapılması gereken muhasebe kaydı aşağıdaki gibidir:

	----------31.12.2019----------		
	6xx STOK DEĞER DÜŞÜKLÜĞÜ ZARARI	4.000	
	152 MAMULLER		4.000
	Mamul değer düşüklüğü zararı.		
	----------//----------		

Durum 2: FSR işletmesinin mamul stoklarının dönemsonu değerlemesini VUK açısından yaparak muhasebe kayıtlarını gösterelim:

VUK değerlemesi açısından stoklarda tespit komisyonu tarafından tespit edilmiş bir fiziki yıpranma karşılığı değer düşüklüğü olmadığı için herhangi bir değer düşüklüğü sözkonusu değildir. Dolayısıyla mamul stokları maliyet bedeli ile bilançoda gösterilmeye devam edecektir.

3.5.3. Canlı Varlıklar

Canlı varlıkların değerlemesi TMS 41'de düzenlenmiştir. TMS'ye göre canlı varlıklar gerçeğe uygun değer ile, VUK'a göre maliyet bedeliyle değerlenmelidir (Tunçtez, 2011, s. 82). Canlı varlıklar tarımsal faaliyetle ilgiliyse değerleme işlemleri TMS 41'e göre yapılmaktadır. Buna göre canlı varlıklar yaşayan bitki ve hayvanlardır. Standarda göre canlı varlıklar ilk muhasebeleştirildikleri tarihte ve her dönem sonunda gerçeğe uygun değerinden satış maliyetlerinin düşürülmesiyle hesaplanmaktadır. Canlı varlıkları gerçeğe uygun değerinin doğru bir şekilde hesaplanacağı varsayılmaktadır. Varlığa ait bir piyasa fiyatı mevcut değilse ve alternatif bir ölçüt yoksa canlı varlıkların gerçeğe uygun değerinin hesaplamada çeşitli sorunlarla karşılaşmak olasıdır. Böyle durumlar ortaya çıkarsa birikmiş amortisman ve değer düşüklüğü karşılık tutarları maliyetten düşülmektedir. Gerçeğe uygun değer artık güvenilir hale gelmişse işletme ilgili varlığın bu değerinden maliyetleri düşürebilmektedir. Duran varlık niteliğine sahip olan canlı varlık "TFRS 5 Satış Amaçlı Elde Tutulan Duran Varlıklar ve Durdurulan Faaliyetler" Standardına göre satış amaçlı olarak elde tutuluyor ise gerçeğe uygun değer daha güvenilir bir şekilde ölçülebilmektedir.

Canlı varlık, ilk olarak aktife alındığı zamanda doğru satış maliyetlerine sahip olamayabilir. Böylesi durumlarda işletme için bir zarar ihtimali ortaya çıkabilir. Bu durumda ilgili dönemin gelir tablosunda kayıt altına alınmaktadır. İlk aktife alma döneminde ortaya kâr çıkma ihtimali de vardır. Bu durumda ilgili dönemde gelir olarak kayıt altına alınmaktadır (Örten, Kaval, & Karapınar, 2012, s. 644). TMS 41'e göre tarımsal ürün hasılat nedeniyle kâr veya zarara neden olabilmektedir. İlk muhasebeleştirmede ürünlerin gerçeğe uygun değerinden satış maliyetlerinin düşülmesiyle ortaya çıkan kazanç veya zararlar, kâr ve zarar hesaplamasında dikkate alınmaktadır.

VUK 277. maddeye göre zirai işletmelerde bulunan hayvanlar maliyet bedeli ile değerlenmektedir. Maliyet bedelini hesaplamak mümkün değilse emsal bedel dikkate alınmalıdır. Emsal bedel, işletmenin bulunduğu bölgedeki hayvancılıkta zirai kazanç komisyonlarının belirlediği ortalama maliyet bedelidir.

VUK 276. madde zirai ürünlerin değerlemesiyle ilgilidir. Buna göre zirai ürünler maliyet bedeli ile değerlenmektedir. Maliyet bedeli, 275. maddedeki unsurlara uygun olarak Maliye Bakanlığının belirlediği esaslar çerçevesinde hesaplanmaktadır.

TMS 41'de canlı varlıkların gerçeğe uygun değerle değerlenmesi yer almaktadır. İlgili canlı varlığın değeri dönem başı ve sonunda değer azalışları gösteriyorsa doğrudan zarar olarak gösterilmeli ve bu durum gelir tablosunda kayıt altına alınmalıdır. Buna göre varlığın dönem başı tutarı ile dönem sonundaki şimdiki değer farkı amortisman tutarını ortaya çıkarmaktadır. İlgili amortisman tutarı dönem zararı olarak kayıt altına alınmaktadır.

Vergi mevzuatında geleneksel amortisman ayırma yöntemi kullanılmaktadır. Burada ayrılan amortisman tutarı, ürünlerin maliyetine eklenmektedir. TMS 41, canlı varlıkların amortisman işlemine tabi tutulması yerine her bilanço döneminde yeniden gerçeğe uygun değeri ile hesaplanmasını öngörmektedir. Vergi mevzuatı ise canlı varlık ve bitkiler için faydalı ömürlerine göre amortisman oranlarını belirlemiş ve bunları liste olarak yayınlamıştır (VUK 333, 339, 365, 389, 399, 406 ve 418 sayılı Genel Tebliğler). VUK duran varlıklar için geçerli olan değerleme yöntemini benimserken, TMS 41 canlı varlıklar için daha farklı bir amortisman işleminin uygulanması gerektiğini belirtmiştir (Tunçtez, 2011, s. 76).

Canlı Varlıklar TDHP'nda maddi duran varlıkların içinde raporlanırken, TMS 41: Tarımsal Faaliyetler Standartı uyarınca finansal durum tablosunda ayrı bir sınıf olarak raporlanması gerekmektedir.

3.5.4. Duran Varlıklar

Duran varlıklar maddi duran varlıklar ve maddi olmayan duran varlıkları kapsamına almaktadır. Bu bağlamda aşağıda maddi duran varlıklar ve maddi olmayan duran varlıklar VUK Değerlemesi ve TFRS değerlemesi açısından ayrı ayrı incelenecektir.

3.5.4.1.Maddi Duran Varlıklar

Duran varlıklar grubunun içinde yer alan maddi duran varlıklar TMS 16'da düzenlenmiştir. Maliyetin oluşumu, amortisman, değer düşüklüğü gibi birçok konuda karar işletmeye bırakılmıştır. Ancak VUK bu kararları kurallara bağlamıştır. VUK ve

TMS 16 arasındaki farklılıklar nedeniyle ticari kâr ile mali kâr arasında farklılıklar ortaya çıkacaktır (Akbulut A. , 2012, s. 447). Yüksek maliyetli olması, bakım-tamir gibi harcamalara neden olması, elden çıkarmada farklı değerlere sahip olma ihtimalleri gibi nedenlerden dolayı maddi duran varlıklar muhasebe bölümü ve işletme tarafından dikkatle takip edilmelidir (Başağaç, 2006, s. 16). Maliye Bakanlığının maddi duran varlık için ekonomik ömür belirlemesiyle işletmenin bunu belirlemesi uygulama farklılıklarına neden olmaktadır (Elitaş, 2011, s. 127). Maddi duran varlıklar ilk muhasebeleştirmelerinde maliyet bedeli ile ölçülmektedir. Maliyet muhasebeleştirme esnasındaki peşin fiyatın eşdeğer tutarıdır. TMS 16'ya göre maddi duran varlık kalemi şu maliyetleri içermektedir:

- İndirimlerin düşülmesi sonrasında vergiler dahil satın alma fiyatı,

- Varlığın işletme amacına uygun hale getirilmesi için katlanılan bütün maliyetler,

- Maddi duran varlığın taşınması gibi maliyetlerle işletmenin ilgili kalemi elde etmesi veya belirli bir süre kullanımı nedeniyle katlandığı harcamalar.

TMS 16'ya göre varlığa atfedilecek maliyetler şunlardır:

- Maddi duran varlığın elde edilmesi veya inşasıyla ilgili çalışanlara sağlanan faydaların maliyetleri,

- Yerin hazırlanmasına ait maliyetler,

- İlk teslimata ait maliyetler,

- Kurulum ve montajla ilgili maliyetler,

- Varlık için yapılan test maliyetleri, deneme amaçlı üretilen ürünlerin maliyeti,

- Mesleki ücretler.

Maddi duran varlığın ödemesinin ertelenmesi yaygın olarak kullanılan vadeleri aşıyorsa peşin fiyatı ile vadeli tutar arasındaki fark, TMS 23'e göre ilgili varlığın defter değerine eklenmesi gerekli görülmedikçe borç ve dönem boyunca finansman gideri olarak kayıt altına alınmaktadır. TMS 16, işçilik, sarf malzemeleri ve küçük parçaların

maliyetleri gibi bakım maliyetlerini maddi duran varlık olarak kabul etmemektedir. Bu maliyetler gelir tablosunda kayıt altına alınmaktadır. Yenileme kapsamında katlanılan maliyetler ise oluştuğu zaman ilgili maddi duran varlığın defter değerine eklenmektedir. Yenilenen parçalara ait defter değeri standart kapsamında bilanço dışı bırakılmaktadır. İlk muhasebeleştirme sonrasındaki süreçte yapılan ölçümlerde işletme maliyet modelini veya yeniden değerleme modelini seçebilmektedir. Seçtiği yöntemi bütün maddi duran varlık sınıfı için uygulayabilmektedir.

TMS 16'ya göre maliyet modeli çerçevesinde maddi duran varlık kalemi varlık olarak kayıt altına alınır.

Yeniden Değerlenen Tutar = Yeniden Değerleme Tarihindeki Gerçeğe Uygun Değer - Birikmiş Amortisman - Birikmiş Değer Düşüklüğü Zararları

Gerçeğe uygun değerdeki değişimlere bağlı olarak yeniden değerleme sıklığı belirlenmektedir. Varlığın gerçeğe uygun değeri ile defter değeri arasında büyük bir fark olursa yeniden değerleme yapılmalıdır. TMS 16'ya göre yeniden değerlenen maddi duran varlığın birikmiş amortismanı şu yöntemlerden biri ile düzeltilmektedir:

- Varlığın defter değerindeki değişiklik orana göre düzeltilir; bu şekilde varlığın defter değeri yeniden değerlenmiş tutarına eşitlenir.

- Varlık defter değeri ile net hale getirilir ve yeniden değerlemenin ardından net tutar ilgili değere getirilir.

Standarda göre maddi duran varlık yeniden değerlenmişse ilgili varlığın ait olduğu bütün sınıf değerlenmelidir. TMS 16'ya göre maddi duran varlık sınıfları şunlardır: Arazi, Arazi ve binalar, Makineler, Gemiler, Uçaklar, Motorlu taşıtlar, Mobilya ve demirbaşlar, Ofis gereçleri. Bu sınıfta yer alan kalemler eş zamanlı olarak yeniden değerlenmelidir. İstisna olarak güncelliği koruma amaçlı belirli bir grup yeniden değerlemeye tabi tutulmaktadır. Maddi duran varlıklara ait gerçeğe uygun değer değerleme ile yapılmış olan piyasa değerleridir. Örneğin; arazi ve binaların gerçeğe uygun değeri genellikle mesleki yeterliliğe sahip uzmanlar tarafından belirlenebilmektedir. Güvenilir bir tespit etme durumu yoksa gelir ve maliyet yaklaşımı gibi çeşitli değerleme yöntemleri kullanılabilmektedir (Akdoğan, 2010, s. 11).

TMS 16'da amortisman oranlarının belirlenmesinde varlığın yararlı ömrünün dikkate aldığı bilgisi bulunmaktadır. Amortismana tabi tutar maliyetten kalıntı değerin eksiltilmesiyle bulunmaktadır. Varlığın kalıntı değeri ve yararlı ömrü hesap dönemi sonunda "TMS 8 Muhasebe Politikaları, Muhasebe Tahminlerindeki Değişikler ve Hatalar" Standardı uyarınca kayıt altına alınabilmektedir. Amortisman işlemi doğrusal amortisman yöntemi, azalan bakiyeler yöntemi ve üretim miktarı yöntemleri gibi yöntemlerle yapılmaktadır. İşletme amortisman yöntemini doğru bir şekilde seçmezse faaliyet sonuçları üzerinde önemli farklılıklar ortaya çıkmaktadır (Başağaç, 2006, s. 36).

Önceden muhasebeleştirilmiş yeniden değerleme değer artışı, ilgili varlık finansal tablo dışında kaldığında dağıtılmamış karlara aktarılmaktadır. Varlık elden çıkarıldığında ortaya çıkan değer artışları kâr veya zarar hesaplarına aktarılmamaktadır; doğrudan geçmiş yıl kârlarına aktarılmaktadır. Sonuç olarak varlık aktiften çıkarılmadan, amortisman farkı nedeniyle ortaya çıkanlar hariç olarak yeniden değerleme artışı geçmiş yıl kar veya zararlarına aktarılacaktır (Akdoğan, 2010, s. 11).

Vergi mevzuatı açısından maddi duran varlık cins özellikleri ve elde tutulma amacıyla önem kazanmaktadır. VUK 269. maddede gayrimenkullerin maliyet bedeli ile değerlenmesi gerektiği belirtilmiştir. Gayrimenkullerin maliyet bedeline giren giderler satın alma bedeli, makine ve tesisatta gümrük vergileri, nakliye ve montaj giderleri; binanın satın alınarak yıkılmasından ve arsa dönüşümü nedeniyle ortaya çıkan giderlerdir. Noter, mahkeme, değer belirleme, komisyon gibi giderler maliyet bedeline eklenebilmektedir. Bu giderler aynı zamanda genel giderler arasında da gösterilebilmektedir. VUK 272. maddeye göre gayrimenkulün değerini artıran bütün giderler varlığın maliyet bedeline eklenmektedir. VUK 273. maddeye göre demirbaşlar maliyet bedeli ile değerlenmekte ve bunlarla ilgili giderler özel giderler olarak kabul edilmektedir.

Maddi duran varlıklarla ilgili kredi faiz giderleri ve ithal mallarla ilgili kur farkları şu şekilde amortismana tabi tutulacaktır: Yatırımların finansmanı için kullanılan kredilere ait faiz giderleri ile ithalat nedeniyle ortaya çıkan kur farkları aktifleştirme tarihine kadar olan kısım maliyet bedeline eklenmektedir. Kalan kısım ise gider olarak kayıt altına alınmakta veya yine maliyete eklenmektedir.

VUK 317. maddede fevkalade amortisman konusu yer almaktadır. Doğal afetler, yıpranma, aşınma, teknolojik gelişmeler nedeniyle değer kaybı yaşayan maddi duran varlıklar için uygun teknik ve ekonomik amortisman oranları uygulanmaktadır. VUK 314. maddeye göre boş araziler ve boş arsalar amortismana tabi değildir. Tarım işletmesinde yer alan meyvelik, dutluk, fındıklık, zeytinlik ve güllüklerle incir bahçeleri ve bağlar gibi tarım tesisleri amortismana tabi tutulacaktır.

VUK 316. maddede madenlerde amortisman konusu yer almaktadır. İşletmeye ait maden ve taş ocaklarında işletmenin müracaatı sonrasında madenlerin ve taş ocaklarının her biri için Maliye ve Sanayi Bakanlıklarının belirlediği oranlarda amortisman işlemi uygulanmaktadır.

VUK'a göre kullanılacak olan amortisman yöntemi normal ve azalan bakiyeler yöntemidir. VUK 315. maddeye göre normal amortisman yöntemi kullanılacaksa, VUK genel tebliğlerinde belirlenen normal amortisman oranıyla her dönem için eşit tutarlarla işlem yapılacaktır. Azalan bakiyeler yönteminde ise her yıl amortisman değeri hesaplanacak ve ilgili değer önceden belirlenen değer toplamından azaltılacaktır. Süre normal amortisman oranlarına göre belirlenecek ve sürecin sonunda kalan değer o yıl içinde tamamen yok edilecektir. TMS'ye göre azalan bakiyeler yöntemiyle vergi kanunları kapsamında uygulanan azalan bakiyeler yöntemindeki amortisman oranı birbirinden farklıdır. Vergi uygulamaları kapsamında kullanılan azalan bakiyeler yöntemine göre, uygulanan amortisman oranı normal amortisman oranının %50'sini geçmeyecek düzeyde iki katıdır. Muhasebe uygulamalarında ise böylesi bir düzenleme bulunmamaktadır (Akdoğan, 2010, s. 12).

VUK 320. maddeye göre işletme iktisadi ve teknik bakımdan bütünlüğe sahip olan varlıklar için normal veya azalan bakiyeler yöntemlerinden sadece birisini seçmektedir. Normal amortisman yöntemini seçtikten sonra azalan bakiyeler yöntemine geçiş yapmak mümkün değildir. Buna rağmen azalan bakiyeler yöntemini kullanan bir işletme bir sonraki dönemde isterse normal amortisman yöntemine geçebilmektedir.

3.5.4.2.Maddi Duran Varlıklarda Yeniden Değerleme Uluslararası Muhasebe Standartları ve Tek Düzen Muhasebe Sistemi Arasındaki Farklar

Uluslararası Muhasebe Standartları'nda gerek maddi duran varlık gerek maliyet gerekse değerleme yöntemleri, Tek Düzen Muhasebe Sistemi'nden farklıdır. Uluslararası Muhasebe Standartları'nda, demirbaşlar bütün maliyetleri ile kaydedilmektedir. Tek Düzen Muhasebe Sistemi'nde, demirbaşlar Vergi Usul Kanunu'ndaki maliyet bedeli ile kaydedilmektedir. Vergi Usul Kanunu'ndaki maliyet bedeli ise demirbaş alımlarındaki, kurulum ve nakliye gibi giderleri maliyet olarak kabul etmekte, ancak finans giderlerini demirbaş maliyeti olarak değil finansman maliyeti olarak kabul etmektedir.

Maddi duran varlık hesabı uluslararası muhasebe sistemi ile tek düzen muhasebe sistemindeki değerleme yöntemleri arasındaki farklar aşağıda Tablo 4'te yer almaktadır.

Tablo 5. Maddi Duran Varlık Hesabı Uluslararası Muhasebe Sistemi İle Tek Düzen Muhasebe Sistemindeki Değerleme Yöntemleri Arasındaki Farklar

Uluslararası Muhasebe Standartları Maddi Duran Varlık Yeniden Değerleme	**Tek Düzen Muhasebe Sistemi Maddi Duran Varlık Yeniden Değerleme**
Maddi duran varlık alımındaki muhasebe kayıtları; Uluslararası Muhasebe Standartları'nda, Tek Düzen Muhasebe Sistemi'nde olduğu gibi cari maliyet yöntemi ile değerlenmektedir. Maddi duran varlığın işletmeye olan nakliye, kurulum ve demirbaş maliyeti toplamının bedelidir.	Maddi duran varlık alımındaki Muhasebe Kayıtları; Tek Düzen Muhasebe Sistemi'nde cari maliyet yöntemi ile değerlenmektedir. Maddi duran varlığın işletmeye olan nakliye, kurulum ve maddi duran varlık maliyeti toplamının bedelidir.
Maddi duran varlık amortisman süresini Uluslararası Muhasebe Standartları'nda işletme kendi belirlemektedir.	Maddi duran varlık amortisman süresi Vergi Usul Kanunu'ndaki listede belirlenen sürelere göre ayrılmaktadır.
Uluslararası Muhasebe Standartları; işletmeye alınan maddi duran varlığın daha sonraki yıllarda değerleme yapılmasına imkân tanımakta, değerlemeye uygun demirbaşı değerlemeye ve maddi duran varlığın işletmenin öngörüsü olan gerçeğe uygun değerinin ve defter değerinin güncel duruma getirilmesini sağlamaktadır.	Tek Düzen Muhasebe Sistemi'nde işletmeye alınan maddi duran varlığın sonraki yıllardaki değer kaybı ve değer artışı muhasebe kayıtlarında gösterilmemektedir. Çünkü maddi duran varlık maliyet bedeli ile değerlenmekte olup sonradan oluşan farklar muhasebe kayıtlarına alınmamaktadır. Bundan dolayı defter değeri değişmemektedir.

İşletme, bilanço hazırlarken envanterine kayıtlı maddi duran varlığa değerleme yapmakta veya başka bir değerleme şirketine raporlamakta, böylece demirbaşların piyasa değerine yakın bir değer ile bilanço hazırlamasına imkân tanımaktadır.	İşletme, bilanço hazırlarken envanterine kayıtlı maddi duran varlıklarıVergi Usul Kanunu'na göre hazırladığından dolayı sonraki yıllarda değerleme yapmasına izin vermemektedir.
Maddi duran varlığa ait finansman giderleri özellikli varlık olmadığı sürece dahil edilmez.	Maddi duran varlığın ait finansman giderleri dahil edilebilir.
Amortisman Ayırma Yöntemleri • Normal (Doğrusal) Amortisman Yöntemi •Azalan Bakiyeler Yöntemi • Üretim Miktarı Yöntemi.	Amortisman Ayırma Yöntemleri • Normal Amortisman Yöntemi • Azalan Bakiyeler Yöntemi • Fevkalade Amortisman Yöntemi • Madenlerde Amortisman Yöntemi • Kıst Amortisman Yöntemi
Gelecekte ekonomik faydaların beklenen tüketim şeklinde değişiklik yapılmadıkça uygulanan amortisman yöntemi değiştirilmez tutarlı olarak devam ettirilir. Tüketim biçimi değişirse amortisman yönteminde değişikliğe gidilebilir.	Maddi duran varlıklar normal amortisman yöntemine tabi tutulursa, azalan bakiyeler yöntemine geçilemez. Fakat azalan bakiyeler yönteminden normal amortisman yöntemine dönülebilir.

3.5.4.3.Maddi Duran Varlıklarda Yeniden Değerleme Uygulamalarına Örnek

Örnek: (Yeniden Değerleme Modeli) 01.01.2019 tarihinde 500.000 TL bedel ve 90.000 TL tutarındaki %18 KDV ile birlikte toplam 590.000 TL peşin ödeme banka aracılığıyla yapılarak bir makine satın alınmıştır. Söz konusu makinenin faydalı ömür süresi 5 yıldır. Amortisman uygulamasında doğrusal amortisman yöntemi seçilmiştir. Kalıntı değer sıfırdır. Hesaplama ve kayıtlarda vergi istisnası koşulları sağlanmadığından, ertelenen vergi hesaplanmamıştır. Kayıtlarda KGK Uygun Hesap Taslak Planı'nda yer verilen hesap kodları ve Vergi Usul Kanunu'na uygun Tek Düzen Hesap kodları kullanılmıştır.

Durum 1: Değerleme şirketine yaptırılan değerlemelerde, söz konusu makinenin 01.01.2021 tarihinde gerçeğe uygun değeri 360.000 TL, 01.01.2022 tarihinde gerçeğe uygun değeri 200.000 TL olarak tespit edilmiştir. Uluslararası Muhasebe Standartları'na göre kayıtların yapılması aşağıdaki gibidir:

31.12.2019

730 GENEL ÜRETİM GİDERLERİ	100.000	
- Amortisman Giderleri		
258 BİRİKMİŞ		100.000
AMORTİSMANLAR (-)		
Makinenin yıllık amortismanı		
(500.000/5) = 100.000		

/

31.12.2020

730 GENEL ÜRETİM GİDERLERİ	100.000	
- Amortisman Giderleri		
258 BİRİKMİŞ		100.000
AMORTİSMANLAR (-)		
Makinenin yıllık amortismanı		
(500.000/5) = 100.000		

/

01.01.2021

253 TESİS, MAKİNE VE CİHAZLAR	60.000	
551 MADDİ DURAN VARLIKLAR		60.000
YENİDEN DEĞERLEME		
ARTIŞLARI		
Makinenin değer artışının öz		
Kaynaklar da raporlanması (500.000-200.000) = 300.000 NDD GUD = 360.000		
360.000 – 300.000 = 60.000		

/

31.12.2021

730 GENEL ÜRETİM GİDERLERİ	120.000	
-Amortisman Giderleri		
258 BİRİKMİŞ		120.000
AMORTİSMANLAR		
Yeniden değerlenmiş bedel üzerinden		
amortisman ayrılması (360.000/3) = 120.000		

/

01.01.2022

551 MADDİ DURAN VARLIKLAR	40.000	
YENİDEN DEĞERLEME		
ARTIŞLARI		
253 TESİS, MAKİNE VE CİHAZLAR		40.000
Makinenin değer düşüklüğü zararının		
yeniden değerleme artışlarından mahsubu		
NDD = (360.000-120.000 = 240.000 GUD = 200.000 Değer Düşüklüğü = 240.000 – 200.000 = 40.000		

/

31.12.2022

730 GENEL ÜRETİM GİDERLERİ	100.000	
-Amortisman Giderleri		
258 BİRİKMİŞ		100.000
AMORTİSMANLAR		
Yeniden değerlenmiş bedel üzerinden		

amortisman ayrılması (200.000/2) = 100.000		

/

31.12.2023

730 GENEL ÜRETİM GİDERLERİ	100.000	
- Amortisman Giderleri)		
258 BİRİKMİŞ		100.000
AMORTİSMANLAR		
Yeniden değerlenmiş bedel üzerinden		
Amortisman ayrılması (100.000/1)		

/

Kâr veya Zarar ve Kapsamlı Gelir Tablosunda “55 Kâr Veya Zararda Yeniden Sınıflandırılmayacak Öz Kaynaklarda Kaydedilen Birikmiş Gelirler (Giderler)” Kategorisinde “551 Maddi Duran Varlıklar Yeniden Değerleme Değer Artışlar” hesabında bulunan 20.000 TL tutarındaki bakiye, maddi duran varlığın bilançodan çıkarılması anında geçmiş yıl karlarına aktarılır.

2019 yılında alınan makine kullanılmasına rağmen, yeniden değerleme şirketinin tespitine göre değeri artmıştır. Değerleme yapılarak şirket bilançolarında muhasebe kayıtları tamamlanmış böylece makine mali tablolarda gerçek değeri ile yer almıştır. Hem şirket aktifi ve şirketin kredibilitesi artmış hem de makinenin defter değeri artmıştır böylelikle makinenin amortisman gideri de şirketin vergi matrahından indirilebilecektir.

Bilanço görünümü

(31.12.2023)

Tesis Makine ve Cihaz	520.000

Birikmiş Amortismanlar	(520.000)
efter Değeri	0

31.12.2019

730 GENEL ÜRETİM GİDERLERİ -Amortisman Giderleri	100.000	
258 BİRİKMİŞ AMORTİSMANLAR (-) Makinenin yıllık amortismanı (500.000/5) = 100.000		100.000

/

31.12.2020

730 GENEL ÜRETİM GİDERLERİ -Amortisman Giderleri	100.000	
258 BİRİKMİŞ AMORTİSMANLAR (-) Makinenin yıllık amortismanı (500.000/5) =100.000		100.000

31.12.2021

730 GENEL ÜRETİM GİDERLERİ -Amortisman Giderleri	100.000	
258 BİRİKMİŞ AMORTİSMANLAR Yeniden değerlenmiş bedel üzerinden		100.000

amortisman ayrılması (500.000/5) =100.000		

/

31.12.2022

730 GENEL ÜRETİM GİDERLERİ	100.000	
-Amortisman Giderleri		
258 BİRİKMİŞ		100.000
AMORTİSMANLAR		
Yeniden değerlenmiş bedel üzerinden		
amortisman ayrılması (500.000/5) =100.000		

/

31.12.2019

730 GENEL ÜRETİM GİDERLERİ	100.000	
- Amortisman Giderleri		
258 BİRİKMİŞ		100.000
AMORTİSMANLAR (-)		
Makinenin yıllık amortismanı		
(500.000/5) =100.000		

/

Örneğimizde işletmeye alınan makineye ilk yıl Vergi Usul Kanunu'na göre 5 yıl faydalı ömür belirlenmiş ve amortisman ayrılmıştır. 2021 yılında işletmenin geri kazanılabilir değeri 360.000 TL olarak belirlenmiş ancak Vergi Usul Kanunu'nda maddi duran varlığın, maliyet bedeli olarak değerlendiği için maddi duran varlığın sonradan oluşan değer artışlarının ve azalışlarının muhasebe kayıtlarında gösterimi mümkün olmamaktadır.

Maddi duran varlığın yıllar içinde oluşan değer farkları, Vergi Usul Kanunu'nda, maliyet bedeli olarak değerleme yapıldığından dolayı, amortisman ayrılan tutarda değişime sebep olmamıştır.

İşletmeye alınan maddi duran varlığın, defter değeri 2019 yılında 500.000 TL iken, yeniden değerleme sonucu oluşan artışlar ve azalışlar muhasebe kayıtlarında gösterilmediğinden, 2023 yılı defter değeri 500.000 TL olarak kaydedilmiştir.

Bilanço görünümü (31.12.2023)	
Tesis Makine ve Cihaz	500.000
Birikmiş Amortismanlar	(500.000)
Defter Değeri	0

Durum 1: ABC işletmesini satın aldığı binanın Uluslararası Muhasebe Standartları'na göre alış kaydının yapılması:

05.05.2017

250 ARSALAR VE ARAZİLER	2.000.000,00	
252.BİNALAR	1.050.000,00	
102.BANKALAR		3.050.000,00

Arsa ve binalar birlikte alındıklarında dahi ayrılabilir maddi duran varlıklardır

ve ayrı olarak muhasebeleştirilirler. Taş ocakları ve toprak doldurmak için kullanılan alanlar gibi bazı istisnalar hariç olmak üzere, arsaların sınırsız yararlı ömrü vardır ve bu nedenle amortismana tabi tutulmazlar. Binaların sınırlı yararlı ömrü vardır ve bu nedenle amortismana tabi varlıktırlar. Bir binanın üzerinde bulunduğu arsanın değerindeki artış binanın amortismana tabi tutarını etkilemez (TMS 16, Paragraf 58).

Durum 2: ABC işletmesini satın aldığı binanın Tek Düzen Muhasebe Çerçevesine göre alış kaydının yapılması:

05.05.2017

252.BİNALAR	3.050.000,00	
102.BANKALAR		3.050.000,00

Durum 3: ABC işletmesinin 2017 yılı dönem sonunda amortisman kaydının Uluslararası Muhasebe Standartları'na göre kaydının yapılması:

31.12.2017

770.GENEL YÖNETİM GİDERLERİ		
- Amortisman Giderleri	105.000,00	
257.BİRİKMİŞ AMORTİSMANLAR (1.050.000/10) = 105.000		105.000,00

Durum 4: ABC işletmesinin 2017 yılı dönem sonunda amortisman kaydının Tek Düzen Muhasebe Sistemi'ne göre kaydının yapılması:

31.12.2017

770. GENEL YÖNETİM GİDERLERİ		
- Amortisman Giderleri	61.000,00	
257.BİRİKMİŞ AMORTİSMANLAR		
(3.050.000/50) = 61.000		61.000,00

Durum 5: ABC işletmesi 2019 yılında genel müdürlük binasının gerçeğe uygun değeri arsanın değerinden bağımsız olarak 1.030.000,00 TL olarak belirlemiştir. Uluslararası Muhasebe Standartları'na göre muhasebe kaydının yapılması:

31.12.2019

252.BİNALAR	190.000,00	
522.MDV YENİDEN DEĞERLEME ARTIŞLARI		190.000,00

Net Defter Değeri = Maliyet Bedeli – Birikmiş Amortismanlar

Net Defter Değeri (NDD) = 1.050.000 TL – 210.000 TL = 840.000 TL

Değer Artışı = GUD – NDD = 1.030.000 TL – 840.000 TL = 190.000 TL

Durum 6: ABC İşletmesi 2019 yılında genel müdürlük binasının gerçeğe uygun değerini 3.300.000,00 TL olarak belirlemiştir. VUK çerçevesinde TDHP'na göre muhasebe kaydının yapılması:

VUK'ya yeniden değerleme uygulaması sadece yüksek enflasyon dönemlerinde olduğundan yeniden değerleme yapılmayacaktır.

Durum 7: ABC İşletmesi 2019 yılında genel müdürlük binasının gerçeğe uygun değerini 1.030.000,00 TL olarak belirlemiştir. Değer artışından sonra amortisman kaydının Uluslararası Muhasebe Standartları'na göre yapılması.

31.12.2019

770. GENEL YÖNETİM GİDERLERİ		
- Amortisman Giderleri	128.750,00	
257.BİRİKMİŞ AMORTİSMANLAR		
(1.030.000/8) = 128.750		128.750,00

Durum 8: ABC İşletmesi 2019 yılında genel müdürlük binasının gerçeğe uygun değerini 3.300.000,00 TL olarak belirlemiştir. Değer artışından sonra amortisman kaydının Tek Düzen Muhasebe Çerçevesi'ne göre muhasebe kaydının yapılması.

VUK kapsamında yüksek enflasyon dönemi olmadığı sürece yeniden değerleme yapılamayacağından amortisman ayırma kaydı maliyet bedeli üzerinden yapılmaya devam edilecektir.

31.12.2019

770.GENEL YÖNETİM GİDERLERİ		
- Amortisman Giderleri	61.000,00	
257.BİRİKMİŞ AMORTİSMANLAR		
(3.050.000/50) = 61.000		61.000,00

3.5.4.4. Maddi Olmayan Duran Varlıklar

VUK'a göre maddi olmayan duran varlıklar maddi duran varlık hesabı içinde yer alan gayrimenkuller gibi değerlenecektir. TMS 38'e göre maddi olmayan duran varlıklar fiziksel niteliğe sahip olmayan, tanımlanabilir parasal olmayan varlıklardır. İşletme varlığın maddi olmayan duran varlık olup olmadığı konusunda kararlar verebilmektedir. Örneğin; bilgisayarın içinde yer alan işletmeye ait bir uygulama bir bilgisayar olmadan çalışmıyorsa maddi duran varlık, bilgisayarsız bir şekilde

değerlendiriliyorsa maddi olmayan duran varlık olarak ele alınabilmektedir. Bu varlıklar; bilgisayar yazılımı, patentler, telif hakları, sinema filmleri, müşteri listeleri, isim hakları, müşteri ve tedarikçi, pazar payı ve pazarlama hakları gibi unsurlardan oluşmaktadır. İlgili tanımların maddi duran varlık karşılığı olmadığı durumlarda işletme yaptığı harcamaların sonucunda bunları gider olarak kayıt altına almaktadır.

TMS 38'e göre varlığın belirlenebilir niteliğe sahip olabilmesi için ayrılabilir ve sözleşmede bulunan haklardan ya da diğer kanuni haklardan temellenmesi gerekmektedir. Bir varlık kaleminin maddi olmayan duran varlık olarak muhasebeleştirilmesi için varlığın maddi olmayan duran varlık tanımını ve muhasebeleştirme kriterlerini yerine getirmesi gerekmektedir. Bu koşullar maddi duran varlık için daha sonradan ortaya çıkacak olan maliyetler için de uygulanmaktadır. Varlığın işletme için ekonomik yararlara sahip olma ihtimalinin olması ve maliyetinin güvenilir bir şekilde belirlenebileceğinin anlaşılması muhasebe işlemi yapma konusunda engelleri ortadan kaldıracaktır.

TMS 38 uyarınca maddi olmayan duran varlığın ilk muhasebeleştirilmesinde değerleme ölçütü olarak maliyet bedeli kullanılmaktadır. Birleşme durumu mevcutsa TFRS 3 kullanılmaktadır. Maddi olmayan duran varlık işletme birleşmesi ile elde edilmişse bu varlığın maliyeti, elde edilme tarihindeki gerçeğe uygun değeridir. Bu değer işletme için ortaya çıkacak ekonomik yararlar ile piyasa beklentilerini yansıtmaktadır. TMS 23'e göre amaçlanan kullanıma veya satışa hazır duruma gelmesi uzun süren varlıklar özellikli varlıklardır. Bir özellikli varlığı elde etmek için katlanılan ve doğrudan ilişkilendirilebilen borçlanma maliyetleri varlığın maliyetinin bir parçasını oluştururken diğer harcamalar gider olarak kayıt altına alınmaktadır. Bu varlık özellikli varlık değilse, borçlanma maliyetleri gider olarak muhasebeleştirilmektedir (Yıldırım, 2012, s. 207). Maddi olmayan duran varlık kapsamına işletme içinde uygun bir şekilde çalışacak olan varlığın üretilmesi ve hazırlanmasında ihtiyaç duyulan ve doğrudan ilişkilendirilebilen bütün maliyetler yer almaktadır. Bu maliyetler, maddi olmayan duran varlığın üretilmesi için kullanılan malzeme ve hizmet maliyetleri, çalışanlar için sağlanan faydalarla ilgili maliyetler, yasal hakkın tescil edilmesi için yapılan harcamalar, patentlere ve lisanslara ait itfa paylarıdır (Yıldırım, 2012, s. 208).

TMS 38'e göre maddi olmayan duran varlığın maliyeti satın alma fiyatı ve doğrudan varlıkla ilişkilendirilebilecek maliyetlerden oluşmaktadır. Maddi olmayan duran varlığın maliyetinin parçası olmayan unsurlar ise; reklam ve promosyon gibi tanıtım maliyetleri, eğitim masrafları gibi yeni iş yapma maliyeti, yönetim maliyetleri ve diğer genel giderlerdir.

TMS 38'e göre işletme içinde üretilen maddi olmayan duran varlığın muhasebeleştirilebilmesi için işletmenin varlık kapsamında araştırma ve geliştirme aşamalarını iki aşama olarak değerlendirmelidir (Yıldırım, 2012, s. 208). Buna göre araştırma giderleri ait oldukları dönemde gider olarak kayıt altına alınmaktadır. Çünkü araştırma aşamasında işletme için fayda sağlayacak bir maddi olmayan varlığın mevcudiyeti bulunmamaktadır. Bu durumun istisnaları şunlardır:

- Varlığın tamamlanacağının teknik olarak ispat edilmesi,

- İşletmenin ilgili varlığı tamamlama veya satma niyetine sahip olması,

- Varlığı kullanma olanağının olması,

- İleride elde edilecek ekonomik faydanın belli olması,

- İşletmenin süreci tamamlayacak teknik ve mali kaynaklara sahip olması,

- Yapılan harcamaların güvenilir şekilde takip ediliyor olması.

İşletme değerleme için yeniden değerleme yöntemini seçmişse ve aktif bir piyasa mevcutsa bu sınıfta yer alan bütün varlıklar aynı yöntemle muhasebeleştirilmelidir. Maddi olmayan duran varlıklar farklı tarihlerde farklı tutarlara sahip olmaması için yeniden değerlemeye tabi tutulmaktadır. Maddi olmayan duran varlık, ilk muhasebeleştirilme işleminin ardından tüm birikmiş itfa ve değer düşüklüğü zararları düşüldükten sonra izlenmektedir.

Maddi olmayan duran varlık için yeniden değerleme yöntemi seçilmişse gerçeğe uygun değeri üzerinden muhasebeleştirilmesi için aktif bir piyasanın var olması gerekmektedir. Aktif piyasa değeri ile finansal tablo değeri arasında bir fark oluşursa varlık yeniden değerleme işlemine tabi tutulmaktadır.

Maddi olmayan duran varlıklara ait itfa payları genellikle kâr veya zararda muhasebeleştirilmektedir. Ancak bazı durumlarda beklenilen yararlar başka varlıkların üretiminde kullanılmaktadır. Böylesi durumlarda itfa payları diğer varlıkların maliyetinin bir bölümünü oluşturmakta ve varlığın defter değerine dahil olmaktadır. Sınırlı yararlı ömre sahip bir maddi olmayan duran varlığa ait kalıntı değeri, üçüncü bir tarafın varlığı satın almasıyla ilgili taahhüdü varsa ve varlığa ait aktif bir piyasa mevcutsa sıfır olarak kabul edilmektedir. Kalıntı değer ilgili piyasa aracılığıyla belirlenebilmektedir. Bu piyasanın yararlı ömür sonunda mevcut olması da muhtemeldir. TMS 38'e göre sınırlı yararlı ömre sahip varlığa ait itfaya tabi tutar kalıntı değerinin düşürülmesiyle bulunmaktadır. Kalıntı değer sıfırdan farklı ise işletme ilgili varlığı yararlı ömrü tükenmeden elden çıkarma beklentisine sahip demektir.

VUK maddi olmayan duran varlıklarda amortisman konusuna maddi duran varlıklar gibi yaklaşmaktadır. Kanuna göre bu varlıklar tapuya tescil edilen sınırlı ayni haklar ve sınai, ticari ve fikri haklardır (Yıldırım, 2012).

VUK 270. maddeye göre ortaya çıkabilecek noter, mahkeme masrafları, kıymet takdir bedeli, komisyon giderleri, özel tüketim ve emlak vergi giderleri gibi harcamalar maliyet bedeline eklenebilmekte veya doğrudan gider olarak kayıt altına alınabilmektedir (Yıldırım, 2012). VUK 282. maddeye göre işletmede aktifleştirilen ilk tesis ve taazzuv giderleri mukayyet değeri ile değerlenmektedir. Bu değer ilgili ilk tesis ve taazzuv için yapılan harcamaları aşamamaktadır. VUK 326. maddeye göre işletmelerin aktifleştirdikleri ilk tesis ve taazzuv giderleri ile peştamallıklar mukayyet değerleri değerlenmekte ve itfa süresi beş yılda tamamlanmaktadır.

Vergi uygulamalarında araştırma ve geliştirme harcamaları arasında olan ayrım net olarak belirtilmemiştir. Bu konularda yapılan harcamalar işletme için ekonomik bir yarara sebep olacaksa aktifleştirme yapılmalı ve raporlama maddi olmayan duran varlıklar kapsamında gerçekleştirilmelidir (Akdoğan, 2010, s. 14). Bununla beraber özel maliyet bedelleri de maddi duran varlıklar kapsamında kayıt altına alınmaktadır (Akdoğan, 2010, s. 14). Ayrıca faydalı ömürleri belirsiz maddi olmayan varlıklar vergi uygulamalarında itfaya tabi olmaktadır. Aynı tanımlamada finansal olmayan varlıklara vurgu yapılmadığı tanım eksik kalmıştır (Akbulut A. , 2012, s. 686).

VUK'a göre başlangıç durumuna ilişkin işlem harcamalarının maliyete eklenmesi konusunda bir zorunluluk bulunmamaktadır. Ancak aktifleştirme yılı sonuna kadar ortaya çıkan faiz ve kur farkları maliyete eklenmelidir. Sonraki dönemlerdeki finansman giderlerinin maliyete eklenmesi ise mükellefe bırakılmıştır. Devir yöntemiyle gerçekleşen birleşmelerde; aktif ve pasif bölümün değerlemesinde; devletin teşviki ile elde edilen maddi olmayan duran varlığın değerlemesinde ve varlıkların takasıyla ilgili işlemlere ait değerlemelerde VUK ve TMS arasında farklar ortaya çıkmaktadır (Akbulut A. , 2012, s. 687).

TMS 38 Maddi Olmayan Duran Varlıklar Standartı Paragraf 38 ve 39'a göre; "İşletme, bir maddi olmayan duran varlığın yararlı ömrünün sınırlı mı yoksa sınırsız mı olduğunu ve eğer sınırlı ise, bunun süresini veya kendisini oluşturan ürün veya benzeri birimlerin sayısını değerlendirir. İlgili her türlü unsura ilişkin olarak yapılan analiz esas alındığında, varlığın işletmeye net nakit girişi sağlaması beklenilen süre için öngörülebilir bir sınır olmaması durumunda, işletme, maddi olmayan duran varlığı sınırsız yararlı ömre sahip olarak değerlendirir." Bir maddi olmayan duran varlığın muhasebeleştirilmesinde yararlı ömrü dikkate alınır. Sınırlı bir yararlı ömre sahip bir maddi olmayan duran varlık itfaya tabi iken, sınırsız yararlı ömürlü bir maddi olmayan duran varlık itfaya tabi olmaz.

Sınırlı yararlı ömre sahip bir maddi olmayan duran varlığın itfa süresi ve itfa yöntemi, en azından her yıllık hesap dönemi sonunda tekrar gözden geçirilir. Varlığın beklenilen yararlı ömrünün önceki tahminlerden farklılık göstermesi durumunda, itfa süresi buna göre değiştirilir. Varlıktan beklenilen gelecekteki ekonomik yararların kullanım şeklinde bir değişiklik olması durumunda, itfa yöntemi söz konusu değişikliği yansıtmak için değiştirilir. Bu tür değişiklikler, TMS 8'e göre, muhasebe tahminlerindeki değişiklikler adı altında muhasebeleştirilir (TMS 38 Paragraf 104).

İşletme, bir maddi olmayan duran varlığın gelecekteki muhtemel ekonomik yararları nasıl sağlayacağını göstermek için, ilgili varlıktan gelecekte elde edilecek ekonomik yararları TMS 36 Varlıklarda Değer Düşüklüğü'nde yer alan ilkeleri kullanarak değerlendirir. Varlığın, sadece diğer varlıklarla beraber ekonomik yarar getirecek olması durumunda, işletme, TMS 36'da yer alan nakit yaratan birimler kavramını uygular. (TMS 38 Paragraf 60).

TMS 36 uyarınca bir işletme, sınırsız yararlı ömre sahip bir maddi olmayan duran varlığını, ilgili varlığın geri kazanılabilir tutarını defter değeri ile: (TMS 38, Paragraf 108)

a) Yıllık olarak ve

b) Maddi olmayan duran varlığın değer düşüklüğüne uğramış olabileceğine ilişkin ne zaman bir belirti olduğunda, karşılaştırmak suretiyle değer düşüklüğü açısından test eder.

TMS 36'ya göre; bir maddi olmayan duran varlığın yararlı ömrünün sınırsız değil sınırlı olarak tekrar değerlendirilmesi, ilgili varlığın değer düşüklüğüne uğramış olabileceğinin bir göstergesidir. Sonuç olarak, işletme, söz konusu varlığı, TMS 36'ya göre belirlenen geri kazanılabilir tutarını defter değeri ile karşılaştırmak suretiyle değer düşüklüğü açısından test eder ve ilgili varlığın defter değerinin geri kazanılabilir tutarını aşan kısmı için değer düşüklüğü zararı muhasebeleştirir (TMS 38, Paragraf 110).

Durum 1: Aktife 01.10.2019 tarihinde 15.000 TL maliyet bedeli ile kayıtlı olan muhasebe yazılımının lisans sözleşme süresi 3 yıldır. 31.12.2019 tarihinde normal amortisman yöntemine göre itfa edilmiştir. 09.01.2020 tarihinde yazılımın yeni bir sürümü çıkmıştır. Bunun üzerine işletme yeni yazılımı almaya niyetlenmiş olup sözkonusu yazılıma başka bir işletme 7.500 TL vermeyi teklif etmektedir. Buna göre 31.12.2019 tarihi itibariyle TMS 36 ve TMS 38'e göre muhasebe yazılımını değer düşüklüğü testine tabi tutalım.

Maddi olmayan duran varlıkların çoğu zaman aktif bri ikincil piyasası olmadığı için gerçeğe uygun değeri tespit etmek mümkün olmayabilir. Ancak bir başka işletme satın almayı taahhüt ettiğinde buradaki karşı tarafın ödemeye istekli olduğu tutar gerçeğe uygun değer için bir referans değer olabilir. Buna göre 31.12.2019 tarihi itibariyle 15.000 TL/3 yıl = 5.000 TL itfa edilmiş olacak ve muhasebe yazılımının 31.12. tarihinde değer düşüklüğü testi öncesi net defter değeri 15.000 TL – 5.000 TL = 10.000 TL olacaktır. Net defter değeri 10.000 TL ve geri kazanılabilir tutar (kullanım değeri hesaplanmadığı için doğrudan gerçeğe uygun değer alınmıştır) 7.500 TL bu iki

değerden düşük olanı ise 7.500 TL olduğuna göre 2.500 TL değer düşüklüğü zararı sözkonusudur. Buna göre yapılması gereken muhasebe kaydı aşağıdaki gibi olacaktır:

	----------//---------- --		
	6XX DEĞER DÜŞÜKLÜĞÜ ZARARI	2.500	
	260 HAKLAR		2.500
	Muhasebe yazılımına değer düşüklüğü zararı dikkate alınması.		
	----------//---------- --		

Durum 1: Yukarıdaki aynı durumda Tekdüzen Hesap Planı ve VYK çerçevesinde nasıl bir muhasebe işlemi yapılacaktır.

VUK açısından maddi olmayan duran varlıklar için herhangi bir değer düşüklüğü öngörülmediği için herhangi bir muhasebe kaydı yapılmasına gerek bulunmamaktadır.

3.3.4.2.1. Maddi Olmayan Duran Varlıklar Hesabının Uluslararası Muhasebe Standartları ve Tekdüzen Muhasebe Standartların Göre Farkları

Tek Düzen Muhasebe hesap planı'nda Maddi Olmayan Duran Varlıklar grubu," haklar, şerefiye, kuruluş ve örgütlenme giderleri, araştırma ve geliştirme giderleri, özel maliyetler, diğer maddi olmayan duran varlıklar, birikmiş amortismanlar ve verilen avanslar" hesaplarını içermektedir. Hiçbir uluslararası muhasebe standartında bir hesap planı ya da hesap önerilmediği gibi UMS 38'de ise maddi olmayan duran varlıklar ile ilgili bir hesap planı önerilmemiştir. Ancak UMS paragraf 9'da maddi olmayan duran varlık kalemlerinin aşağıdakiler olabileceği vurgulanmıştır: "İşletmeler sıklıkla kaynak tüketir veya bilimsel ya da teknik bilgi, yeni süreç veya sistemlerin tasarım ve uygulanması, lisans, fikri mülkiyet hakları, piyasa bilgisi ve markalar (marka isimleri ve yayın hakları dahil) gibi maddi olmayan kaynakların elde etme, geliştirme, bakım veya iyileştirilmesi sırasında çeşitli borçlar yüklenirler. Bu geniş kapsamlı başlıklar altındaki kalemlerin yaygın örnekleri;

bilgisayar yazılımı, patentler, telif hakları, sinema filmleri, müşteri listeleri, ipotek hizmeti sunma hakları, balıkçılık lisansları, ithalat kotaları, isim hakları, müşteri ve tedarikçi ilişkileri, müşteri sadakati, pazar payı ve pazarlama haklarıdır."

Tek Düzen Hesap Planı ve Uluslararası Muhasebe Standartları'na göre Maddi olmayan duran varlıklar elde edilme maliyetleri ile aktifleştirir. Tek Düzen Muhasebe Sistemi'nde Vergi Usul Kanunu göre elde edilme maliyet bedeli ile aktifleştirir. Maddi olmayan duran varlıklar Vergi Usul Kanunu'nda Amortisman itfa süreleri listesinde belirlenen sürelere göre itfa edilerek gider olarak kayıtlara alınır.

UMS 38'de Maddi Olmayan Duran Varlıklar belirlenmiş, bütün yönleriyle ele alınmıştır. Tek düzen muhasebe sistemi ve Uluslararası muhasebe standartlarına göre farkları aşağıdaki tabloda gösterilmiştir.

Tablo 6. Maddi Olmayan Duran Varlıklar'ın Uluslararası Muhasebe Standartları ve Tek Düzen Muhasebe Sistemi Çerçevesine Göre Farkları

Maddi Olmayan Duran Varlıkların (MODV) Uluslararası Muhasebe Standartları'na Göre Yeniden Değerlemesi	**Maddi Olmayan Duran Varlıkların Tek Düzen Muhasebe Sistemi Çerçevesi'ne Göre Değerlemesi**
Maddi olmayan duran varlıkların elde etme maliyetleri ve kullanım hakları maliyetleri muhasebe kayıtları Uluslararası Muhasebe Standartlarına maliyet esasına göre aktifleştirir.	Maddi olmayan duran varlıklar Tek Düzen Muhasebe Sistemi ve Vergi Usul Kanunu'nda maliyet bedeli ile aktifleştirilir.
Maddi olmayan duran varlıklar süresinin uluslararası muhasebe standartlarına göre ömrünü işletme belirleyebilmektedir. Ancak kullanım ömrü belli ise veya lisans süresi belli ise Maddi Olmayan Duran Varlıklar bu ömürlere göre itfa edilir.	MODV amortisman süresi Vergi Usul Kanunu'ndaki listede belirlenen sürelere göre ayrılmaktadır.
Maddi olmayan duran varlıklar sonraki yıllarda değerleme yapılmasını imkan tanımakta ve işletmenin öngörüsü olan gerçeğe uygun değer ve gerçekleşebilir değerlemeye uygun demirbaşı değerlemede ve defter değerini güncel duruma getirmeyi mümkün kılmaktadır. Ancak bu değerleme Uluslararası Muhasebe Standartları'na göre yapılmalı etik, güvenilir ve tutarlı olmalıdır.	Maddi olmayan duran varlıklar sonraki yıllardaki değer kaybı ve değer artışı muhasebe kayıtlarında gösterilmektedir. Çünkü Maliyet bedeli ile değerlenmekte olup sonradan oluşan farklar muhasebe kayıtlarında alınmaktadır. Bundan dolayı defter değeri değişmemektedir.

İşletme; bilanço hazırlarken envanterine kayıtlı MODV değerleme yapmakta veya başka bir değerleme şirketine raporlamakta, böylece MODV'ın ve bilançoların piyasa değerine yakın bir değer ile hazırlanmasına imkân tanımaktadır.	İşletme; aktifinde kayıtlı maddi olmayan duran varlıkları Vergi Usul Kanununa göre bilanço hazırladığından dolayı sonraki yıllarda değerleme yapmasına izin vermemektedir.
Amortisman Ayırma Yöntemleri • Normal (Doğrusal) Amortisman Yöntemi • Azalan Bakiyeler Yöntemi • Üretim Miktarı Yöntemi.	Amortisman Ayırma Yöntemleri • Normal Amortisman Yöntemi • Azalan Bakiyeler Yöntemi • Fevkalade Amortisman Yöntemi • Madenlerde Amortisman Yöntemi • Kıst Amortisman Yöntemi
Gelecekte ekonomik faydaların beklenen tüketim şeklinde değişiklik yapılmadıkça uygulanan amortisman yöntemi değiştirilmez, tutarlı olarak devam ettirilir. Tüketim biçimi değişirse amortisman yönteminde değişikliğe gidilebilir.	Maddi duran varlıklar normal amortisman yöntemine tabi tutulursa, azalan bakiyeler yöntemine geçilemez. Fakat azalan bakiyeler yönteminden normal amortisman yöntemine dönülebilir

3.3.4.2.2. Haklar Hesabının Yeniden Değerleme Uygulama Örnekleri

Örnek: (Yeniden Değerleme Modeli) Türkiye genelinde faaliyet gösteren doğalgaz enerji firması; bölge bayiliklerini ve doğalgaz abonelerini tek bir muhasebe sisteminden; kontrol, faturalandırma, fatura takibi ve muhasebeleştirme yapmak için kurumsal muhasebe yazılım olan Sap programını 01.01.2018 tarihinde 3.000.000,00 TL'ye satın almıştır. Bu programın yanına hukuk birimi, insan kaynakları birimi, satın alma birimi ve bölgelerdeki tahsilatları raporlama modülünü ekleme yapıldığında program maliyeti 3.800.000,00 TL+%18 KDV olmuştur. Programı kurmak ve eğitim vermek için Almanya'dan gelen ekibe ise 100.000,00 TL+% 18 KDV TL ödeme yapılmıştır. VUK amortisman ve itfa listesine göre bilgisayar yazılımları 3 yıl faydalı ömür varsayımı ile itfa edilmelidir. Ancak işletme yazılımı 5 yıl kullanmayı planlamaktadır.

Durum 1: Muhasebe programının Uluslararası Muhasebe Standartları'na göre alışına ve dönemsonunda itfa edilmesine ait kayıtlarının yapılması:

01.01.2018

	3.900.000	
260.HAKLAR	702.000	
191.İNDİRİLECEK KDV		
320.SATICILAR		4.602.000

31.12.2018

770. GENEL YÖNETİM GİDERLERİ		
- İtfa Giderleri	780.000	
268.BİRİKMİŞ		
AMORTİSMANLAR		
(3.900.000/5) = 780.000		
		780.000

Durum 2: Muhasebe programının Tek düzen Muhasebe Sistemi'ne göre alış ve gider kayıtlarının yapılması:

01.01.2018

	3.900.000	
260.HAKLAR	702.000	
191.İNDİRİLECEK KDV		
320.SATICILAR		4.602.000

31.12.2018

770. GENEL YÖNETİM GİDERLERİ		
- İtfa Giderleri	1.300.000	
268.BİRİKMİŞ AMORTİSMANLAR		
(3.900.000/3) = 1.300.000		
		1.300.000

Durum 3: Enerji firması 2019 Aralık ayında yaptığı değerleme ile aldığı Kurumsal Muhasebe Sap Programı'nın gerçeğe uygun değerinin 4.000.000 TL olduğunu belirlemiştir. Uluslararası Muhasebe Standartları'na göre muhasebe kayıtlarının yapılması:

31.12.2019

260.HAKLAR	1.400.000	
525.MADDİ OLMAYAN DURAN VARLIKLAR DEĞER ARTIŞI		
		1.400.000

Net Defter Değeri = Maliyet Bedeli – Birikmiş İtfa Payı

NDD = 3.900.000 TL – 1.300.000 TL = 2.600.000 TL

Değer Artışı = GUD – NDD

Değer Artışı = 4.000.000 TL – 2.600.000 TL = 1.400.000 TL

31.12.2019

730. GENEL ÜRETİM GİDERLERİ		
- İtfa Giderleri	2.000.000,00	
268.BİRİKMİŞ AMORTİSMANLAR (4.000.000/2) = 2.000.000,00		2.000.000,00

Durum 5: Enerji firması 2019 yılı aralık ayında yaptığı değerleme ile aldığı kurumsal muhasebe Sap programının gerçeğe uygun bedelinin 4.000.000 TL olduğunu belirlemiştir. Tek düzen muhasebe sistemine göre değerleme kayıtlarının Vergi Usul Kanunu uyarınca yapılması gerekir.

Vergi Usul Kanunu'na göre maddi olmayan duran varlıklar maliyet bedeli ile değerlendiğinden, yeniden değerleme yapılmayacaktır.

3.3.4.2.3. Maddi Olmayan Duran Varlıklar "Lisans Bedeli ve Kullanım Hakkı" Yeniden Değerleme Uygulama Örnekleri

Örnek: Türkiye genelinde hizmet vermekte olan doğalgaz enerji şirketi 2018 yılında yatırımını tamamlayarak aktifleştirilmiş boru hattı, istasyonlar, münferit hatlar, servis hatları, sayaçlar, hat vanaları, proje hizmet giderlerine toplam 4646 sayılı Kanun kapsamında kurum tarafından verilen doğalgaz dağıtım lisansı bedeli 11.000.000,00 TL kullanım hakkını muhasebe kayıtlarına alınmıştır.

2019 yılı dönem sonunda Enerji Piyasası Düzenleme Kurulu Ve Sermaye Piyasası Düzenleme Kurulu ilgili mevzuatlarına göre yapılan yeniden değerleme, 2019 yılı sonu itibariyle 11.480.000,00 TL olarak belirlenmiştir.

VUK Amortisman ve itfa listesinde "Gaz Sağlayan İletim Hatları ve Depolama Araçları: İletim boru hatları, katodik koruma ve telekomünikasyon tesisleri, kompresör istasyonları, depolama ile ilgili yer altı ve yer üstü tesisleri"nin faydalı

ömrü 22 olarak belirlenmiştir. İşletme ise lisans bedeli ve kullanım hakkını 15 yılda itfaya tabi tutmaya karar vermiştir.

Durum 1: Doğalgaz enerji firmasının 2018 yılı lisans bedeli ve kullanım hakkının Uluslararası Muhasebe Standartları'na göre muhasebe kaydının yapılması:

31.12.2018

260.HAKLAR (Lisans Bedeli ve Kullanım Hakkı)	11.000.000,00	
258.YAPILMAKTA OLAN YATIRIMLAR		11.000.000,00

Durum 2: Doğalgaz enerji firmasının 2018 yılı lisans bedeli ve kullanım hakkının Tek Düzen Muhasebe Sistemi'ne göre kaydının yapılması:

31.12.2018

260.HAKLAR (Lisans Bedeli ve Kullanım Hakkı)	11.000.000,00	
258.YAPILMAKTA OLAN YATIRIMLAR		11.000.000,00

Durum 3: Doğalgaz enerji firmasının 2018 yılı lisans bedeli ve kullanım hakkının Uluslararası Muhasebe Standartları'na göre itfa edilerek, gider hesaplarına

muhasebe kaydının yapılması:

31.12.2018

740 HİZMET ÜRETİM MALİYETİ	733.333,34	
- İtfa Giderleri		
268.BİRİKMİŞ AMORTİSMANLAR (11.000.000/15)		733.333,34

Durum 4: Doğalgaz enerji firmasının 2018 yılı lisans bedeli ve kullanım hakkının Uluslararası Muhasebe Standartları'na göre itfa edilerek, gider hesaplarına muhasebe kaydının yapılması.

31.12.2018

740 HİZMET ÜRETİM MALİYETİ		
- İtfa Giderleri	500.000	
268.BİRİKMİŞ AMORTİSMANLAR (11.000.000/22) = 500.000		500.000

Durum 5: Doğalgaz enerji firmasının 2019 yılı lisans bedeli ve kullanım hakkının itfa edilerek gider hesaplarına Uluslararası Muhasebe Standartlarına göre muhasebe kaydının yapılması.

31.12.2019

260.HAKLAR	1.213.333,34	

525.MADDİ OLMAYAN DURAN VARLIKLAR DEĞER ARTIŞLARI*			1.213.333,34**

* TDHP'nda bu isimde bir hesap bulunmayıp, ihtiyaç gereğince tarafımızca önerilmiştir.

** (Maliyet Bedeli – Birikmiş Amortisman = Net Defter Değeri

Net Defter Değeri = 11.000.000 – 733.333,34 = 10.266.666,66

Değer Artışı = 11.480.000 – 10.266.666,64 = 1.213.333,34 TL'dir)

Durum 6: Doğalgaz enerji firmasının 2019 yılı lisans bedeli ve kullanım hakkının itfa edilerek gider hesaplarına Tek düzen muhasebe çerçevesine göre muhasebe kaydının yapılması.

Vergi Usul Kanun'a göre maddi olmayan duran varlıklar maliyet bedeli ile değerlendiğinden dolayı yeniden değerleme yapılmayacaktır.

Durum 7: Doğalgaz enerji firmasının 2019 yılı lisans bedeli ve kullanım hakkının yeniden değerlemesi ile yeni hesap tutarları üzerinden itfa edilerek Uluslararası muhasebe standartlarına göre muhasebe kaydının yapılması.

31.12.2019

740 HİZMET ÜRETİM MALİYETİ - İtfa Giderleri	820.000	
268.BİRİKMİŞ AMORTİSMANLAR (11.480.000/14) = 820.000		820.000

Durum 8: Doğalgaz enerji firmasının 2019 yılı lisans bedeli ve kullanım hakkının yeniden değerlemesi sonrası itfa edilerek gider hesaplarına Tek düzen muhasebe çerçevesine göre VUK kapsamında yeniden değerleme uygulaması yapılmayacağı için muhasebe kaydının yapılması:

31.12.2018

740 HİZMET ÜRETİM MALİYETİ		
- Amortisman Giderleri	500.000	
268.BİRİKMİŞ AMORTİSMANLAR (11.000.000/22)		500.000

3.5.5 Satış Amaçlı Elde Tutulan Duran Varlıklar

TFRS 5'e göre satış amaçlı elde tutulan varlıklar defter değeri ve satış maliyeti düşülmüş gerçeğe uygun değerinden düşük olanı ile değerlenmektedir. Ortaklara dağıtım amaçlı elde tutulan veya elden çıkarılacak varlık grubu defter değeri ve dağıtım maliyeti düşürülmüş gerçeğe uygun değerinden düşük olanı ile değerlenmektedir. Varlığın sınıfı değişirse amortisman ayırma işlemi durmaktadır. Satıştan vazgeçilirse veya varlığın satışının mümkün olmadığı anlaşılırsa ve varlık tekrar kullanım amaçlı olarak elde tutulacaksa, varlığın sınıfı değiştirilir ve amortisman ayrılmayan süreye tekrar amortisman eklenerek varlık hiç sınıf değiştirmeseydi olması gereken miktara getirilir (Akdoğan, 2010, s. 13). Faydalı ömrünü tamamlamış ve hurda değeri ile satılacak olan maddi duran varlıklar ise bu kapsamda değildir ve takibi diğer duran varlıklar içerisinde yapılmaktadır (Akdoğan, 2010, s. 13). Bununla birlikte bağlı ortaklıklar, iş ortaklıkları, iştirakler gibi ortaklık yatırımları on iki ay içinde satılma durumuna geldiklerinde bunlar satış amaçlı duran varlıklar sınıfına aktarılmaktadırlar (Akdoğan, 2010, s. 13).

VUK'ta satış amaçlı elde tutulan duran varlıklar için ayrı değerleme hükümleri bulunmamaktadır. VUK'a göre bu durumu belirleyebilmek için işletmenin esas

faaliyetine bakmak gerekmektedir. Bir işletmenin esas faaliyeti, sabit varlık alıp satmak ise ilgili varlıklar dönen varlık olarak kayıt altına alınmaktadır. İşletme ilgili varlıkları kullanmaya başlarsa bu varlıklar duran varlıklar kapsamında ele alınmakta ve amortismana tabi tutulmaktadır. VUK'a göre duran varlık veya dönen varlık içindeki sabit varlıklar için değerleme ölçüsü maliyet bedelidir.

Gayrimenkuller; farklı amaçlarla işletmede yer alabilmektedir (Öztürk, 2009, s. 99). Yatırım amaçlı gayrimenkuller elde edilmesi veya inşasıyla doğrudan borçlanma maliyetlerine neden olabilmektedir. Bu maliyetin gayrimenkul maliyetine eklenip eklenmemesi VUK ve TMS'ye göre farklı sonuçları ortaya çıkarabilmektedir (Ulusan, 2009, s. 160).

TFRS 5'e göre, satış amacı olarak sınıflandırılan bir maddi duran varlık yeniden sınıflandırılarak dönen varlıklarda satış amaçlı elde tutulan MDV adı altında ayrı bir sınıfta raporlanmalıdır.

3.3.6. Yatırım Amaçlı Gayrimenkuller

Yatırım amaçlı gayrimenkul TMS 40'a göre varlık olarak muhasebeleştirilebilmesi için işletme için gelecekte muhtemel yararlara neden olmalı ve maliyeti güvenilir bir şekilde ölçülebilmelidir. İşletme bu ilkeleri takip ediyorsa yatırım amaçlı gayrimenkule ait maliyetleri ortaya çıktığı anda değerlendirmektedir. Bu maliyetler gayrimenkulün elde edilmesiyle ilgili maliyetlerle sonradan yapılan ve eklenen hizmet maliyetlerini içermektedir. Yatırım amaçlı gayrimenkul ilk olarak maliyeti ile değerlenmektedir. İlk muhasebeleştirme sonrasında değerleme gerçeğe uygun değer yöntemi veya maliyet yöntemi ile yapılmaktadır. İşletme hangi yöntemi seçmişse diğer yatırım amaçlı gayrimenkuller için de aynı yöntemi uygulamak zorundadır.

Kullanım amaçlı olan gayrimenkul sonradan satılmışsa veya kiralanmışsa ilgili varlık yatırım amaçlı gayrimenkul sınıfına aktarılmalıdır. Transfer sırasında hesaplanan gerçeğe uygun değer ile net kayıtlı değer arasındaki fark maddi duran varlık yeniden değerleme artışına dahil edilmektedir (Akdoğan, 2010, s. 13).

Standartta tercihen gerçeğe uygun değer yönteminin kullanılması gerektiğiyle ilgili ifadeler yer almaktadır. Gerçeğe uygun değer bağımsız bir uzman aracılığıyla

belirlenirse değerleme işlemi daha doğru bir şekilde gerçekleştirilecektir. Faaliyet kiralaması olarak bir kiracı herhangi bir gayrimenkulü kullanma hakkına sahipse bu gayrimenkul yatırım amaçlı bir gayrimenkuldür. Sonraki dönemlerde yapılan ölçümler sonucunda ortaya çıkan değer artış ve azalışları sonuç hesaplarına kaydedilmektedir. Gerçeğe uygun değerine göre kayıt altına alınan yatırım amaçlı gayrimenkuller amortismana tabi değildirler. Yatırım amaçlı olarak elde tutulurken kullanılmaya başlanan yatırım amaçlı gayrimenkuller maddi duran varlık grubunda binalar grubuna aktarılmaktadır. Bu yapılırken değer olarak en son gerçeğe uygun değer dikkate alınmaktadır. Varlığın kalan ömründe ise amortisman işlemi uygulanmaktadır (Akdoğan, 2010, s. 13).

İşletme ilk muhasebeleştirme sonrasında maliyet yöntemini seçmişse TFRS 5'e göre satış amaçlı elde tutulanlar dışındakilerin hepsi TMS 16 çerçevesinde maliyet yöntemiyle ölçülmelidir.

Aşağıda TMS 40'a ilişkin karar ağacı bulunmaktadır. Şekil ile gayrimenkulün yatırım amaçlı olup olmama durumunun belirlenmesi ve bu sınıfa sonradan dahil olan gayrimenkullerin muhasebeleştirilmesinde uygulayıcılar için doğru bir yaklaşımın kullanılması amaçlanmıştır (Öztürk, 2009, s. 99).

VUK yatırım amaçlı gayrimenkuller için ayrı hükümlere sahip değildir. 269. madde kapsamında gayrimenkuller de maliyet değeri ile değerlenmektedir. Gayrimenkullerin maliyetinin artırılması nedeniyle ilgili işlemlerde TMS 40 ile VUK arasında farklılıklar bulunmaktadır. Gayrimenkul içindeki belirli bölümlerde yenileme çalışması yapılacaksa VUK'a göre emsal tespiti amacıyla fevkalade amortisman oranlarının belirlenmesi için Maliye Bakanlığına başvurulmakta ve ilgili bölüm için amortisman ayrılmaktadır. Varlığın net defter değeri fevkalade amortisman ile ayrılmaktadır. Bununla birlikte yenileme harcaması varlığın defter değerine dahil edilmektedir. TMS 40'ta ise yenilenen kısım defter değeriyle bilanço dışında kalmaktadır. VUK, gayrimenkulün satın alınmasıyla ilgili vade farkını maliyetin bir parçası olarak görmektedir. İzleyen dönemde ayrıca fatura edilen vade farkları ise gider olarak kayıt altına alınabilmektedir. TMS 40'ta gayrimenkul peşin değer ile kayıt altına alınacağı için vade farkı maliyetten ayrı olarak finansman gideri olarak kayıt altına alınmaktadır. VUK takas işleminde emsal bedeli uygularken TMS 40'ta gerçeğe

uygun değer uygulanmaktadır. VUK'ta yatırım amaçlı gayrimenkul için amortisman ayırma uygulaması devam ederken TMS 40'ta gerçeğe uygun değere göre değerleme yapılırsa amortisman uygulaması yapılmayacaktır. Maliyet esasına göre değerleme yapılırsa amortisman uygulaması yapılacaktır. Gayrimenkulün elden çıkarılması konusunda da VUK ile TMS 40 çeşitli farklılıklara sahiptir (Akbulut A. , 2012, s. 626). Farklar aşağıda yer alan tabloda özet olarak gösterilmiştir.

3.3.7. İştirakler ve İş Ortaklıkları

TMS 28'de iştiraklerdeki ve iş ortaklıklarındaki yatırımların muhasebeleştirilmesi konusu yer almaktadır. Bu standarta göre iştiraklerin ve iş ortaklıklarının özkaynak yöntemi ile muhasebeleştirilmesi esastır. TMS 28'i uygulayacak olan işletmeler, yatırım yapılan işletmeyi kontrol eden işletmelerdir. VUK'un "İktisadi İşletmelere Dahil Kıymetleri Değerleme" başlıklı bölümüne göre kendi ölçüleri ile değerlenmelerine imkan bulunmayan bina ve arazi hariç iktisadi kıymetler eğer varsa borsa rayici ile yoksa mukayyet değer ile değerlenmektedir. Buna göre borsa rayici olmayan ortaklık payları için mukayyet değerin kullanılması en uygun yöntem olarak kabul edilmektedir (Akbulut A. , 2012, s. 381). VUK'a göre, hisse senetleri ise alış bedeliyle değerlenmektedir. Diğer yandan, Maliye İdaresi iştirak hisselerinin alımı sonucunda ortaya çıkan vade farkları iştirakin maliyetine eklenmekte ve bunlar dönem gideri olarak kayıt altına alınamamaktadır. Bu durum TMS 28'deki finansman gideri olarak kayıt edilmesini öne süren ilgili hüküm ile uyuşmamaktadır. İştirak kâr elde ederse TMS 28'e göre iştirakin değeri artmaktadır. Zarar etme veya kar dağıtımı durumunda ise iştirakin değeri düşmektedir. Zarar durumda ise iştirakin değeri değişmemektedir. TFRS 11 gereğince işletme iş ortaklığındaki payını bir yatırım olarak kaydetmelidir. İş ortaklığı katılımcısı, TMS 28 kapsamında özkaynak yönteminin uygulamasında muaf tutulmadığı sürece bu yatırımı özkaynak yöntemine göre muhasebeleştirmelidir.

TMS 27'ye göre yatırımlar bireysel tablolarda maliyet değeri, gerçeğe uygun değer ve özkaynak yöntemine göre değerlenmektedirler. Maliyet yöntemine göre değerlemede, dönem sonunda maliyet tutarıyla ile geri kazanabilir tutar karşılaştırılmaktadır. Geri kazanılabilir tutar maliyet bedelinin altına düşerse aradaki fark değer düşüklüğü karşılığı olarak ayrılmaktadır. Gerçeğe uygun değere göre

yapılan değerleme işleminde borsa fiyatlarına başvurulmaktadır. Borsa fiyat değişimleri sonucundaki tutarlar kâr ya da zarar olarak sonuç hesaplarına aktarılmaktadır (Akdoğan, 2010, s. 17). TMS 28'ye göre özkaynak yönteminde yatırım ilk olarak elde etme maliyetiyle kayıt altına alınmaktadır.

Yatırım yapılan iştirakteki defter değeri kârdaki değişiklikler nedeniyle yatırımcının payı nezdinde değiştirilmektedir. Bu değişiklikler maddi duran varlıkların yeniden değerlemesinden veya döviz çevrim farklarından oluşmaktadır. Yatırımcıya düşen pay yatırımcının diğer kapsamlı gelirinde ve özkaynak grubunda kayıt altına alınmaktadır (Akdoğan, 2010, s. 17).

Vergi uygulamalarında iş ortaklıklarına dair detaylı düzenlemelere yer verilmemiştir. Borçlar Kanunu'nun adi ortaklık hükümlerine atıf ile bu konuda açıklamalar yapılmıştır. İş ortaklığı uygulamaları 1 Seri No.lu Kurunlar Vergisi Genel Tebliğine göre değerlendirilmiştir. Vergi uygulamalarında müşterek faaliyetler işletme faaliyetlerinden ayrı şekilde ele alınmadığı için bu durum TFRS 11 ile benzer doğrultuya sahiptir (Akbulut A. , 2012, s. 421).

VUK 279. maddeye göre ortaklık payı niteliğine sahip hisse senetleri alış bedeli ile değerlenecektir. Ancak bir anonim şirket türü olmayan iş ortaklığında paylar hisse senedi ile temsil edilmemektedir. Bu nedenle 279. madde burada uygulanamamaktadır. VUK 289. maddeye göre bina ve arazi dışında kendi ölçüleriyle değerlenemeyen iktisadi kıymetler, varsa borsa rayici ile, yoksa mukayyet değer ile, o da yoksa emsal bedeliyle değerlenmelidir. Mukayyet değer yöntemiyle değerlenen ortaklık payları hakkında VUK'ta değer artışı veya düşüşü olarak bir hüküm bulunmamaktadır. Bunlar aktifleştirme sonucunda kayıtlı değer üzerinden değerlenmektedir (Akbulut A. , 2012, s. 430).

TMS 28, TFRS 11 ve vergi uygulamaları arasında şu farklar bulunmaktadır: İlgili standartlar iş ortaklıkları konusunu vergi uygulamalarına göre daha kapsamlı bir şekilde ele almaktadır. Vergi uygulamalarında iş ortaklıklarına sadece müşterek bir şekilde kontrol edilen işletmeler olarak yaklaşılmaktadır.

TFRS 11'de anılan müşterek kontrol edilen faaliyetler vergisel karşılaştırması olan işlemlerdir. Bu işlemler nedeniyle ek vergisel durumlar ortaya çıkmamaktadır. Çünkü bu konu vergisel anlamda işletme faaliyetlerinin bir parçası olarak görülmektedir (Akbulut A. , 2012, s. 419).

3.5.6 Hasılat

Vergi kanunlarına göre hasılat, bir işletmenin ticari faaliyetler için yaptığı işlemler sonucunda fiili olarak elde ettiği kıymetlerin parasal karşılığıdır. TFRS 15 Müşteri Sözleşmelerinden Hasılat Standartı'na göre; hasılat, müşteri sözleşmelerindeki edim yükümlülüklerinin yerine getirilmesine paralel olarak doğar. TFRS 15 Paragraf 46'ya göre "bir edim yükümlülüğü yerine getirildiğinde (veya getirildikçe) işletme bu edim yükümlülüğüne tekabül eden işlem bedelini hasılat olarak finansal tablolara alır."

TFRS 15 müşteri sözleşmelerinden doğan hasılatın kayıt altına alınmasında kullanılmaktadır. Aşağıdaki faaliyetlerden doğan hasılatlar ise TFRS 15'in kapsamı dışındadır:

- TFRS 16 Kiralamalar kapsamındaki kiralama sözleşmeleri,

- TFRS 4 Sigorta Sözleşmeleri kapsamına giren sigorta sözleşmeleri,

- TFRS 9 Finansal Araçlar, TFRS 10 Konsolide Finansal Tablolar, TFRS 11 Müşterek Anlaşmalar, TMS 27 Bireysel Finansal Tablolar ve TMS 28 İştiraklerdeki ve İş Ortaklıklarındaki Yatırımlar kapsamındaki finansal araçlar ve diğer sözleşmeye dayalı haklar veya yükümlülükler,

- Aynı iş alanında faaliyet gösteren işletmeler arasında müşterilere veya potansiyel müşterilere satışları kolaylaştırmak adına yapılan parasal olmayan değişimler. Örneğin, bu Standart belirlenen farklı bölgelerdeki müşterilerinin talebini zamanında karşılamak amacıyla petrol takasında anlaşan iki petrol şirketi arasındaki sözleşmeye uygulanmaz.

Hasılat, işletme ilgili ekonomik değeri tahsil edebilecekse ortaya çıkmaktadır. Hasılat tutarının tahsil edilmesiyle ilgili bir belirsizlik varsa tahsil edilemeyecek olan tutar gider olarak kayıt altına alınmaktadır. Bu tutar gider olarak finansal tablolarda

kayıt altına alınmaktadır. Hasılat gerçeğe uygun değerle ölçülmektedir. Hasılatın tahsil edilmesi ertelenirse alacağın bugünkü değerine indirgenmesiyle hesaplanmaktadır. TFRS 15'e göre muhasebeleştirme ilkeleri genellikle her sözleşme için ayrı ayrı uygulanmaktadır. Bazı durumlarda ise sözleşmenin ayrıştırılabilir kısımlarına göre ayrı ayrı uygulama yapmak gerekebilir; tam tersine olarak ayrı ayrı sözleşmeleri birleştirmek de gerekebilir.

İşletme, ancak aşağıdaki şartların tamamının karşılanması durumunda, müşteriyle yapılan bir sözleşmeyi TFRS 15 kapsamında muhasebeleştirir:

a) Sözleşmenin tarafları sözleşmeyi (yazılı, sözlü veya diğer ticari teamüllere uygun olarak) onaylamış ve kendi edimlerini yerine getirmeyi taahhüt etmiştir,

b) İşletme, devredilecek mal veya hizmetlerle ilgili her bir tarafın haklarını tanımlayabilmektedir,

c) İşletme, devredilecek mal veya hizmetler için yapılacak ödeme koşullarını tanımlayabilmektedir,

d) Sözleşme özü itibariyle ticari niteliktedir (başka bir ifadeyle, sözleşmenin bir sonucu olarak işletmenin gelecekteki nakit akışlarının tutarında, zamanlamasında ve riskinde değişiklik beklenmektedir),

e) İşletmenin müşteriye devredilecek mal veya hizmetler karşılığında hak kazanacağı bedeli tahsil edecek olması muhtemeldir. İşletme bir bedelin tahsil edilebilirliğinin muhtemel olup olmadığını değerlendirirken, sadece müşterinin bu bedeli vadesinde ödeme kabiliyetini ve niyetini dikkate alır. İşletmenin tahsiline hak kazanacağı bedel, müşterisine bir fiyat avantajı teklif etmesi nedeniyle, sözleşmede belirtilen fiyattan düşük olabilir.

TFRS 15 paragraf 41'e göre edim yükümlülüğünün zamana yayılı olarak yerine getirilmesi durumunda işletme uygun ilerleme ölçüm yöntemleri olarak "çıktı" veya "girdi" yöntemlerini kullanabilir. Uygun ilerleme ölçüm yönteminin tespitinde işletme, müşterisine devretmeyi taahhüt ettiği mal veya hizmetin niteliğini dikkate alır.

Tablo 7 İlerleme Ölçüm Yöntemi Olarak Girdi ve Çıktı Yöntemleri

Girdi Yöntemleri	Çıktı Yöntemleri
Girdi yöntemleri, bir edim yükümlülüğünün ifası için işletmenin emeğini veya girdilerini (örneğin; tüketilen kaynak, saat bazında harcanan emek, katlanılan maliyetler, geçen zaman veya saat bazında makine kullanımı) edim yükümlülüğünün ifası için beklenen toplam girdilere kıyaslayarak, hasılatı finansal tablolara alır. İşletmenin emek veya girdilerinin edim dönemi boyunca eşit miktarda kullanılması durumunda, hasılatın eşit tutarlarda finansal tablolara alınması uygun olabilir.	Çıktı yöntemleri, o güne kadar devredilen mal veya hizmetlerin müşteri açısından değerini, sözleşmede taahhüt edilen geriye kalan mal veya hizmetlere oranla doğrudan ölçerek hasılatı finansal tablolara alır. Çıktı yöntemleri örnek olarak; o güne kadar tamamlanan edime ilişkin araştırmalar, elde edilen sonuçlarla ilgili değerlemeler, ulaşılan hedefler, geçen süre ve üretilen veya teslim edilen birimler gibi yöntemleri içerir.

Hasılatın muhasebeleştirilmesi konusunda küresel bir standarda ulaşabilmek için 2002'de ortak bir hasılat standardı amacıyla araştırmalara başlanmıştır. 28.05.2014'te UFRS 15 "Müşterilerle Yapılan Sözleşmelerden Doğan Hasılat" standardı kabul edilmiştir. Bu standardın uygulanmasına 1 Ocak 2018 sonrası başlanması planlanmıştır (Fangshu, 2015, s. 21). UFRS 15'te uygulamadaki değişiklikler göz ardı edilmiş ve tek bir yapı ortaya çıkarılmıştır. Bu sayede UFRS veya US GAAP'a göre oluşturulmuş finansal tablolar karşılaştırılabilir hale gelmiştir (ORACLE, 2015, s. 2). Buna göre mal satışı veya hizmet sunumunu kapsayan bütün sözleşmelerden doğan hasılat beş adımlı bir aşamalar bütününe göre mal veya hizmetin kontrolünün alıcıya devredildiği anda, belirli bir zaman içinde veya belirlenmiş bir tarihte işlem fiyatına göre kayıt altına alınacaktır (Aktaş & Varol, 2017, s. 31). Burada amaç kapsamlı şekilde ele alınan hasılatı mal ve hizmet transferi sonundaki beklenen bedele göre muhasebeleştirmedir.

Vergi mevzuatına göre hasılat işletme lehine alınan veya alacak hale gelen tüm kıymetlerdir. Bu açıdan tahakkuk esası geçerlidir. Hasılat kavramıyla ilgili diğer konu KDV'dir. ~~Yapılan düzenlemelere göre KDV'nin matrahı işletme için bir hasılattır~~. İşletmenin hasılatına giren bütün unsurlar sadece KDV matrahı değildir. İlgili kanunun matrahla ilgili 20. maddesine göre teslim ve hizmet işlemlerindeki matrah bu işlemlerin karşılığına denk gelen bedeldir. Matraha dahil olan unsurlar ilgili kanunun 24. maddesine göre alıcının gösterdiği yer için yapılan nakliyat giderleri; ambalaj

giderleri, sigorta, komisyon giderleri; vergi, resim, harç, pay, fon karşılığıyla ilgili giderler; vade farkı, fiyat farkı gibi nedenlerle ortaya çıkan çeşitli gelirler olarak ifade edilmiştir. KDV Kanunun 27. maddesine göre bedeli belirsiz işlemlerde işlemin önemine göre emsal bedeli kullanılacaktır.

TFRS 15'e göre hasılat gelecekteki ekonomik faydalara ve bu faydaların ölçülebilme durumuna göre muhasebeleştirilmektedir. Vergi uygulamasında ise tahakkuk esası vardır. Bu yüzden TFRS 15'in yaklaşımının daha esnek olduğu düşünülmektedir. Hasılatın tahakkuk ettirilmesi ile ortaya çıkan dönem farklılıkları, vergi ödeme zamanını etkilemektedir. TFRS 15'e göre sözleşme önemli bir finansman bileşeni (vade farkı, faiz vb) içeriyorsa hasılatın peşin veya gerçeğe uygun değere göre kayıt altına alınması nedeniyle vadeli satışlarda satış hasılatı ile vade farkı ayrıştırılmaktadır. VUK'ta ise bu konuda açık bir bilgi bulunmamaktadır. VUK'a göre vadeli satışlar nedeniyle oluşan vade farkı hasılata eklenmektedir. Bunlar da satış işlemiyle hasılat olarak kaydedilmektedir.

Alacak için hasılat kaydı yapılmışsa sonradan ortaya çıkan belirsizlik sonucunda bu işlem gider olarak kayıt altına alınmaktadır. Hizmet sunumuyla ilgili tahmin edilen tutar daha sonradan çeşitli kayıtlarla düzeltilebilmektedir. Standartta bu konuda esneklik bulunurken vergi uygulamalarında bu durum yoktur. Vergi mevzuatı değerleme konusunda daha net ölçütlere sahiptir.

Mal satış hasılatının kayıt altına alınması kapsamında risklerin devri konusunda mükellefin yapacağı değerlendirme durumu vergi uygulamasında bir karşılığa sahip değildir. Buna karşılık hizmet sunumunda hizmetin tamamlanmış kısmının mükellef tarafından belirlenmesinin bir olanağı vergi uygulamasında bulunmamaktadır. VUK'a göre hizmet satışında tahakkuk esası vardır. Edimler karşılıklı olarak yerine getirilmişse talep edilebilir niteliğe sahip olan tutarlar hasılat olarak kaydedilmektedir. Parça parça verilen bir hizmet varsa sözleşmeye konu olan her bölüm ifa edildikçe hasılat kaydedilmektedir. Bunun dışındaki hasılat kayıtları bütün hizmet tamamlandığında ve sözleşme konusu tutar için hukuki açıdan talep edilebilir olduğunda yapılmaktadır.

Durum 1: ABC işletmesi peşin değeri 10.000 TL olan malları 6 ay vadeli olarak 01.10.2010 tarihinde veresiye olarak 10.720 TL'sına satmıştır. Buna göre TFRS 15 kapsamında ABC işletmesinin yapması gereken muhasebe kaydını gösterelim.

	----------//----------		
	120 ALICILAR	10.720	
	600 YURTİÇİ SATIŞLAR		10.000
	380 GELECEK AYLARA AİT GEL.		720
	10.720 TL bedelle veresiye mal satılması.		
	----------//----------		

Durum 2: Yukarıdaki bilgilere göre piyasada geçerli faiz oranı % 15 ise buna göre TFRS 15 kapsamında ABC işletmesinin 31.12.2019 tarihinde yapması gereken muhasebe kaydını gösterelim.

3 ay sonraki 10.720 TL'nin % 12 faiz oranı ile bu günkü değeri iskonto edilerek aşağıdaki gibi hesaplanır: (aylık faiz oranı %12/12= %1 olmaktadır)

$$\text{NBD} = \frac{10.720}{(1+0,01)^3} = \frac{10.720}{1,030301} = 10.404,72 \text{ TL}$$

$$= 10.720 - 10.404,72 = 315,27$$

	----------//----------		
	380 GELECEK AYLARA AİT GELİRLER	315,27	
	642 FAİZ GELİRLERİ		315,27
	----------//----------		

Durum 3: ABC işletmesi peşin değeri 10.000 TL olan malları 6 ay vadeli olarak 01.10.2010 tarihinde veresiye olarak 10.720 TL'sına satmıştır. Buna göre TDHP kapsamında ABC işletmesinin yapması gereken muhasebe kaydını gösterelim.

	----------//----------		
	120 ALICILAR	10.720	
	600 YURTİÇİ SATIŞLAR		10.720
	10.720 TL bedelle veresiye mal satılması.		
	----------//----------		

Durum 2: Yukarıdaki bilgilere göre piyasada geçerli faiz oranı % 15 ise buna göre TDHP kapsamında ABC işletmesinin 31.12.2019 tarihinde yapması gereken muhasebe kaydını gösterelim.

Vade farkı ayrıştırılmadığına göre dönem sonunda TDHP çerçevesine göre herhangi bir kayıt yapmaya gerek bulunmamaktadır.

3.5.7 Yıllara Yaygın İnşaat İşleri

Vergi mevzuatına göre yıllara yaygın inşaat işlerinde vergi uygulamasına göre esas tamamlanmış sözleşme yöntemidir. Taahhüt işi şeklindeki inşaat sözleşmeleri, TFRS 15' e göre edim yükümlülüğü zamana yayılı olarak yerine getirilen bir sözleşme olması nedeniyle inşaatın ilerlemesi "girdi" veya "çıktı" yöntemleri esas alınarak belirlenir. Dönemsel olarak farklılığa neden olduğu için tamamlanmış sözleşme yöntemi kapsamında üretilen finansal tablolar işletmenin bu konudaki gerçek durumunu ortaya koymamaktadır (Çatıkkaş, 2012, s. 70).

İnşaat taahhüt işletmelerinde muhasebe işlemleri ve vergilendirme durumuyla ilgili olarak iki farklı yaklaşım bulunmaktadır. Bunlar; tamamlanmış sözleşme yöntemi ve tamamlanma yüzdesi yöntemidir.

Tamamlanmış sözleşme yönteminde sözleşmeye uygun şekilde yapılan yıllara yaygın inşaat işleriyle ilgili hasılat, maliyet ve gider gibi kalemler iş bitene kadar bilanço üzerinde takip edilmektedir. İşin tamamı bitirildiğinde ise kâr veya zarar tespiti yapılmaktadır. Yıllara sari inşaat sözleşmelerinde TFRS 15 Müşteri Sözleşmelerinden Hasılat Standartı'nın uygulanması gerekmektedir. Muhasebe teorisine göre satış işlemleriyle ilgili gelir kayıtlarında dört farklı durum mevcuttur:

- Satış anında gelirin kayıt altına alınması,

- Gelirin teslimat öncesi kayıt altına alınması,

- Gelirin teslimat sonrası kayıt altına alınması,

- Özel satış işlemlerine göre gelirin kayıt altına alınması.

Yıllara yaygın inşaat sözleşmelerinden doğan maliyet, giderler ve hasılatın hesap dönemiyle ilişkisi, gelir tablosuna aktarılma durumu gibi sorunlar TFRS 15'te yer alan hükümlerde çözüm bulmaktadır.

Müşteriyle yapılan bir sözleşme yerine getirilirken katlanılan maliyetlerin başka bir Standardın kapsamında olmaması durumunda (örneğin TMS 2 Stoklar, TMS 16 Maddi Duran Varlıklar veya TMS 38 Maddi Olmayan Duran Varlıklar gibi), işletme, ancak aşağıdaki şartların tamamının karşılanması halinde, söz konusu maliyetleri varlık olarak finansal tablolara alır: (TFRS 15, Paragraf 95)

a) Maliyetlerin, doğrudan bir sözleşmeyle ilişkili olması veya işletmenin belirleyebildiği muhtemel bir sözleşmeyle ilişkili olması (örneğin, mevcut bir sözleşmenin yenilenmesi kapsamında verilmesi söz konusu olan hizmetlerle ilgili maliyetler veya henüz onaylanmamış belirli bir sözleşme kapsamında devredilecek bir varlığın tasarlanma maliyetleri),

b) Maliyetlerin, işletmenin gelecekte edim yükümlülüklerini yerine getirmede (veya yerine getirmeye devam etmede) kullanacağı kaynakları yaratması veya geliştirmesi,

c) Maliyetlerin geri kazanılmasının beklenmesi.

Bir sözleşmeyle (ya da belirli muhtemel bir sözleşmeyle) doğrudan ilişkili maliyetler aşağıdakileri içerir: (TFRS 15, Paragraf 97)

a) Direkt işçilik (örneğin, taahhüt edilen hizmetleri müşteriye doğrudan sağlayan personelin maaş ve ücretleri),

b) Direkt malzeme (örneğin, taahhüt edilen hizmetlerin müşteriye sağlanmasında kullanılan malzemeler),

c) Sözleşmeye veya sözleşme faaliyetlerine doğrudan tekabül eden maliyetler (örneğin sözleşme yönetim ve gözetim maliyetleri, sözleşmenin yerine getirilmesinde kullanılan araç-gereçlerin, teçhizatın ve kullanım hakkı varlıklarının sigortalanma ve itfa maliyetleri),

d) Sözleşme uyarınca müşteriye fatura edilebileceği açıkça belirtilen maliyetler,

e) İşletmenin yalnızca sözleşme yaptığı için katlandığı diğer maliyetler (örneğin taşeronlara yapılan ödemeler).

İşletme aşağıdaki maliyetleri, katlandıkça gider olarak finansal tablolarına alır: (TFRS 15, Paragraf 98)

a) Genel maliyetler ve yönetim maliyetleri (bu maliyetler sözleşme uyarınca müşteriye açıkça fatura edilebilen maliyetler değilse bu paragraf uyarınca değerlendirilir),

b) Sözleşme bedeline yansıtılmamış olup sözleşmenin yerine getirilmesinde ortaya çıkan telef edilmiş malzeme, işçilik veya diğer kaynakların maliyetleri,

c) Sözleşmede yerine getirilmiş (ya da kısmen yerine getirilmiş) edim yükümlülükleriyle ilişkili maliyetler (başka bir ifadeyle, geçmiş edimlerle ilişkili maliyetler) ve

d) İşletmenin yerine getirilmemiş edim yükümlülükleriyle mi, yoksa yerine getirilmiş (veya kısmen yerine getirilmiş) edim yükümlülükleriyle mi ilişkili olduğunu ayırt edemediği maliyetler.

GVK 42. madde gereğince, birden çok döneme denk gelen inşaat ve onarım işlerinde ortaya çıkan kâr veya zarar, söz konusu işin bittiği dönem net olarak belirlenir ve tutarın tamamı ilgili yılın geliri olarak kayıt altına alınır. İşin devam ettiği süreçte gelirler bilançonun pasif bölümünde, maliyetler ise bilançonun aktif bölümünde takip edilmektedir. TMS 11'e göre güvenilir bir tahmin yapılamıyorsa gelir ve maliyetler tamamlanma yüzdesi yöntemine göre ilgili dönemin gelir tablosunda kayıt altına alınmaktadır.

3.5.8 Kiralama İşlemleri

Kiralama işlemlerinde VUK ile TMS arasında varlığın ilk aşamadaki değerlemesi ile sonraki süreçteki değerlemesi arasında bir uyum olduğu görülmektedir. Kiraya veren açısından ise VUK ile TFRS 16: Kiralamalar Standartı kısmen uyumludur. Ancak kiracı bakımından bazı farklılıklar olduğu görülmektedir. Transfer fiyatlandırması gibi uygulamalarda satış bedeli esas alınmaktadır. Satış bedeli bilinmiyorsa emsal bedel dikkate alınmaktadır (Akbulut A. , 2012, s. 975).

Kiralama işlemleri TFRS 16 ile düzenlenmektedir. TFRS 16, hem kiraya veren hem de kiracı bakımından kiralama işlemleriyle ilgili muhasebe uygulamalarını düzenlemiştir. Şu sayılanlar dışında yapılan bütün kiralama işlemlerinde TFRS 16 uygulanacaktır: (Paragraf 3)

a) Maden, petrol, doğalgaz ve benzeri yenilenemeyen kaynakların araştırılması ve kullanılmasına ilişkin kiralamalar,

b) Kiracı tarafından elde tutulan TMS 41 Tarımsal Faaliyetler kapsamındaki canlı varlıklara ilişkin kiralamalar,

c) TFRS Yorum 12 İmtiyazlı Hizmet Anlaşmaları kapsamındaki imtiyazlı hizmet anlaşmaları,

d) TFRS 15 Müşteri Sözleşmelerinden Hasılat kapsamında kiraya veren tarafından verilen fikri mülkiyet lisansları ve

e) TMS 38 Maddi Olmayan Duran Varlıklar kapsamındaki lisans anlaşmaları çerçevesinde kiracı tarafından elde tutulan sinema filmleri, videokasetler, oyunlar, el yazmaları, patentler ve telif hakları gibi unsurlara ilişkin haklar.

TFRS 16'ya göre kiracı açısından yapılan ilk muhasebeleştirmede finansal kiralama işleminin başlangıcı itibariyle **maliyet bedeli** ile kayıt yapmak esastır ~~(Ayçiçek, 2011, s. 74).~~

Finansal bir kiralama işlemi mevcutsa şunlar esastır: Kiracının, ilgili varlık için hesaplanan borçlanma karşılığında varlıktan ekonomik anlamda yarar elde etmesi beklenmektedir. Kiracının bilançosunda işlem ödenme yükümlülüğü olarak

gösterilmektedir. Kiralama süreci başladığında ilgili varlık ve gelecek döneme ait kira bedelleri, ilgili varlığa ait başlangıç doğrudan maliyetleri hariç olmak üzere bilançoda varlık ve borç kısmına eşit tutarlarda kayıt altına alınmaktadır.

Kiracı finansman giderlerini kiralama süresine göre her döneme dağıtmaktadır. Varlık için uygulanacak amortisman işletme mülkiyetindeki amortismana tabi varlıklarla uyum içinde olmalıdır. Amortisman işlemi TMS 16 ve TMS 38'e uygun bir şekilde yapılmalıdır.

TFRS 16'ya göre kiraya veren ilk muhasebeleştirmede ilgili varlık bilançoya yansıtılmaktadır. Ekonomik yarar ve riskler kiraya veren tarafından devredilmektedir. Kira ödemeleri anaparanın geri dönüşü ve finansman geliri olarak dikkate alınmaktadır. Daha sonraki aşamalarda finansman geliri varlığın net yatırımına ait sabit bir dönemsel getiri oranını yansıtacak şekilde kayıt altına alınmaktadır.

UFRS 16 ile kiracılar hemen hemen tüm kira sözleşmelerini bilançolarında kullanma hakkına sahip olmuşlardır. Bunun yanında kiralama işlemlerini de kullanım hakkı modeli kapsamında kayıt altına alacaklardır.

VUK 290. maddeye göre kiracının finansal kiralama işlemi nedeniyle sahip olduğu borç varlığın rayiç bedeli veya yapılacak ödemelerin bugünkü değerinden az olanı ile değerlenmektedir.

Kiracının finansal kiralama sözleşmesi çerçevesinde yapığı kira ödemeleri, borç anapara ödemesi ve faiz gideri olarak ayrı hale getirilmektedir. Dönem sonunda kalan borç tutarı için sabit bir dönemsel faiz oranı uygulanmaktadır. VUK'a göre kiraya veren, gelecek döneme ait faiz gelirini varlığın sözleşme tarihindeki rayiç bedelinden, dönem sonlarında anapara geri ödemelerini düşürerek kalan miktar seviyesinde sabit bir dönemsel faiz oranına neden olacak şekilde hesaplayarak tahakkuk ettirmektedir.

Durum 1: XYZ işletmesi yukarıdaki 01.10.2019 tarihinde 5 aylık geri ödeme planı ile faaliyetlerinde kullanmak üzere bir tır finansal kiralama ile almıştır. Buna göre TFRS 16 kapsamında XYZ işletmesinin yapması gerekli muhasebe kayıtlarını gösterelim:

	Taksit	Anapara Geri Ödemesi	Faiz Geri Ödemesi	Kalan Anapara	Kalan faiz	Toplam Kalan
				100.000,00	67.189,85	167.189,85
1	33.437,97	13.437,97	20.000,00	86.562,03	47.189,85	133.751,88
2	33.437,97	16.125,56	17.312,41	70.436,47	29.877,45	100.313,91
3	33.437,97	19.350,68	14.087,29	51.085,79	15.790,15	66.875,94
4	33.437,97	23.220,81	10.217,16	27.864,98	5.573,00	33.437,97
5	33.437,97	27.864,98	5.573,00	0,00	0,00	0,00

	----------01.10.2019----------		
	254 TAŞITLAR (ya da 2XX KİRALAMA VARLIKLARI)	100.000,00	
	302 ERTELENMİŞ FİNANSAL KİRALAMA BORÇLANMA MALİYETLERİ	51.399,70	
	402 ERTELENMİŞ FİNANSAL KİRALAMA BORÇLANMA MALİYETLERİ	15.790,16	
	301 FİNANSAL KİRALAMA BORÇLARI		100.313,91
	401 FİNANSAL KİRALAMA BORÇLARI		66.875,94
	Finansal kiralama sözleşmesinin kaydı.		
	----------//		

Durum 2: Yukarıdaki koşullarda TDHP çerçevesinde finansal kiralama sözleşmesinin yapıldığı tarihte yapılması gereken muhasebe kaydını gösterelim.

	----------01.10.2019----------		
	260 HAKLAR (*)	100.000	
	302 ERTELENMİŞ FİNANSAL KİRALAMA BORÇLANMA MALİYETLERİ	51.399,70	
	402 ERTELENMİŞ FİNANSAL KİRALAMA BORÇLANMA MALİYETLERİ	15.790,16	

	301 FİNANSAL KİRALAMA BORÇLARI		100.313,91
	401 FİNANSAL KİRALAMA BORÇLARI		66.875,94
	Finansal kiralama sözleşmesinin kaydı.		
	----------//----------		

(*) Görüldüğü gibi 319 Sıra No'lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği'ne göre yaygın bir şekilde 260 HAKLAR hesabında izlenmektedir. Bunun gerekçesi olarak ise kiralamaya dayanak varlığın kullanma ve yararlanma hakkının kullanımından kaynaklandığı ifade edilmektedir.

3.5.9 Devlet Teşvikleri ve Devlet Yardımları

176 Sıra No.lu VUK Genel Tebliğine göre teşvikler ve devlet yardımları vergi mevzuatında yer alan devlet teşvikleriyle ilgili temel uygulamalar şeklinde ele alınabilmektedir. Teşvik nakit bir şekilde elde edilmişse gelir şeklinde ele alınabilmektedir. Nakit dışı bir yatırım mevcutsa yatırım maliyetinden düşülmekte veya doğrudan gelir olarak sonuç hesaplarına aktarılmaktadır. Bu konuda VUK ile TMS 20 arasında uyum bulunmaktadır. Tahakkuk ve dönemsellik anlayışı ve varlık değerlemesi konularında farklı yaklaşımlara sahip oldukları için özel ticari kâr-mali kâr arasında farklılık ortaya çıkabilecektir. Ayni niteliğe sahip devlet teşviklerinde ise TMS 20 ile VUK arasında bir farklılık ortaya çıkmamaktadır (Akbulut A. , 2012, s. 913).

Devlet teşviklerinin muhasebeleştirilmesi TMS 20 ile düzenlenmiştir. Bütün devlet teşviklerinin finansal tablolara aktarılması için iki koşul gerçekleşmelidir: İşletmenin teşvikle ilgili koşulları yerine getirmesi ve teşviki elde etmesi. Devlet teşvikleriyle ilgili tutarların dönemlere göre sistematik bir şekilde kâr veya zarara aktarılması esastır. Devlet teşvikinin kayıt altına alınmasında iki genel yaklaşım bulunmaktadır: Sermaye yaklaşımı (teşvikin kâr ya da zarar dışında olacak şekilde muhasebeleştirildiği yaklaşım) ve gelir yaklaşımı (teşvikin en az bir dönemde kâr ya da zarar üzerinde muhasebeleştirildiği yaklaşım). Parasal niteliğe sahip olmayan devlet teşviklerinde genel olarak varlığın gerçeğe uygun değeri finansal tablolara aktarılmaktadır. Alternatif olarak ise nominal değer kullanılabilmektedir. İlgili

teşvikler bilançoda ertelenmiş gelir olarak veya varlığın defter değerinden indirilmesiyle kayıt altına alınması gerekmektedir. Gelirle ilgili teşvikler, kapsamlı gelir tablosunda ayrı bir kalem olarak veya "Diğer Gelirler" başlığı altında gösterilebilmektedir. Diğer bir yöntem ise ilgili giderlerden düşürmedir.

Devletten kredi şeklinde alınan teşviklerin kaydı TFRS 9 Finansal Araçlar Standardına göre yapılmaktadır. Düşük faiz oranı nedeniyle ortaya çıkan fayda, başlangıçtaki defter değeri ile elde edilen kazanımın değeri arasındaki fark olarak kabul edilmektedir. Krediden sağlanan fayda karşılaması gereken maliyetler belirlenirken ilgili koşul ve yükümlülükler göz önünde bulundurulmaktadır. İşletme finansal tablolara yansıtma işlemini gerçekleştirdikten sonra ilgili koşullu borç ve koşullu varlıkları ile karşılıkları TMS 37'ye göre kayıt altına almaktadır.

176 Sıra No'lu VUK Genel Tebliğinde teşvikler konusu yer almaktadır. Buna göre ihracat ve ihtisas kredileri kapsamında Merkez Bankasının mükelleflere ödediği destekleme primleri, ilgili yılda hasılat olarak kayıt altına alınmaktadır. Yatırımcı adına tahakkuk eden destekleme primleri, sabit yatırımlara ait maliyet bedelini düşürmektedir. Böyle yapılırsa sabit yatırımın toplam bedelinden düşülen değer sabit yatırım değeri olarak aktif bölüme kaydedilmektedir. Bu değer üzerinden amortisman ayrılmaktadır. Bu primleri maliyet bedelinden düşmeden doğrudan hasılat olarak da kaydetmek mümkündür.

Durum 1: KLM üretim işletmesi gerekli yükümlülükleri yerine getirerek devletten %40 kısmi teşvikle bedel alarak makine edinmiştir. Makinenin toplam fatura bedeli 500.000 TL olup, işletme bedelin tamamını 01.10.2019 tarihinde peşin olarak ödemiştir. İlgili Bakanlığın vizesinden sonra teşvik bedeli işletmeye ödenecektir. Bir ay sonra Bakanlık makine alımını vize etmiş teşvik bedelini işletmenin banka hesabına aktarmıştır. Makinenin faydalı ömrü 5 yıldır. Buna göre TFRS açsından yapılması gereken kayıtları gösteriniz.

----------01.10.2019----------		
253 TESİS MAKİNE VE CİHAZLAR	500.000	
127 DİĞER TİCARİ ALACAKLAR	200.000	
100 KASA		500.000
480 GELECEK YILLARA AİT GELİRLER		200.000
%40 kısmi devlet teşviği ile makine satın alınması.		
----------//		

----------01.11.2019----------		
102 BANKALAR	200.000	
127 DİĞER TİCARİ ALACAKLAR		200.000
Bakanlığın teşvik bedelini işletmenin hesabına geçirmesi.		
----------31.12.2019----------		
730 GENEL ÜRETİM GİDERLERİ	100.000	
480 GELECEK YILLARA AİT GELİRLER	40.000	
257 BİRİKMİŞ AMORTİSMANLAR		100.000
649 DİĞER FAALİYETLERDEN OLAĞAN GELİR VE KARLAR		40.000
Makineye amortisman ayrılması ve teşviğin yıllara yayılmasına ilişkin kayıt.		
----------//		

Durum 2: Yukarıdaki örnekteki devlet teşviğinin TDHP çerçevesinde muhasebe uygulamaları ise aşağıdaki gibi olacaktır.

----------01.10.2019----------		
253 TESİS MAKİNE VE CİHAZLAR	500.000	
127 DİĞER TİCARİ ALACAKLAR	200.000	
100 KASA		500.000

	480 GELECEK YILLARA AİT GELİRLER		200.000
	%40 kısmi devlet teşviği ile makine satın alınması.		
	----------//----------		

	----------01.11.2019----------		
	102 BANKALAR	200.000	
	127 DİĞER TİCARİ ALACAKLAR		200.000
	Bakanlığın teşvik bedelini işletmenin hesabına geçirmesi.		
	----------01.11.2019----------		
	480 GELECEK YILLARA AİT GELİRLER	200.000	
	649 DİĞER FAALİYETLERDEN OLAĞAN GELİR VE KARLAR		200.000
	Devlet teşviğinin tamamının tahsil edildiği yıla gelir kaydedilmesi.		
	----------31.12.2019----------		
	730 GENEL ÜRETİM GİDERLERİ	100.000	
	257 BİRİKMİŞ AMORTİSMANLAR		100.000
	Makineye amortisman ayrılması.		
	----------//----------		

3.5.10 Karşılıklar, Koşullu Borçlar, Koşullu Varlıklar

VUK'ta karşılıklara ait yükümlülüğün neden olacağı giderlerin zamanı veya tutarı konusunda belirsizlikler bulunmaktadır (Çetin & Öğüz, 2010, s. 412). VUK 288. maddeye göre ortaya çıkması muhtemel ancak miktarı belirsiz olan ve işletme için borç anlamına gelen bazı zararları karşılamak için ayrılmış olan tutarlara karşılık adı verilmektedir. Karşılıklar mukayyet değerleriyle pasifleştirilerek değerlenmektedir. TMS 37 karşılıkların tahmin edilmesine daha fazla önem vermiştir. Varlığın defter

değerinde gerçekleşen karşılıklar TMS 36 Varlıklarda Değer Düşüklüğü kapsamında ele alınmaktadır (Akbulut A. , 2012, s. 864).

TMS 37 gereğince karşılıklar terimi zaman ve tutarına ilişkin kesin olmayan borçlar anlamına gelmektedir. Bu yüzde karşılıklar koşullu niteliğe sahiptirler. Koşullu ifadesi tam olarak işletmenin kontrolünde olmayan, mevcudiyetleri teyit gerektiren ve bu yüzden finansal tablolara yansıtılmayan varlık ve yükümlülüklerdir. Karşılıkların kayıt altına alınabilmesi için şu koşullar gerçekleşmelidir:

- Önceden olmuş bir olay nedeniyle ortaya çıkan hukuki veya zımni bir yükümlülüğün mevcut olması,

- Yükümlülüğün gerçekleşmesi için işletme içinden muhtemel olarak ekonomik yarara sahip kaynağın çıkıyor olması,

- Yükümlülük tutarının güvenilir bir biçimde tahmin edilebilmesi.

Karşılık olarak muhasebeleştirilen tutar, ilgili harcamaya ait en gerçekçi tahmin olmalıdır. TMS 37'ye göre gerçekçi tahminlere ulaşabilmek için riskler ve belirsizlikler dikkate alınmalıdır. Paranın zaman değeri bazı durumlarda çok önemli olabilmektedir. Buna göre karşılık tutarı yükümlülüğün neden olacağı tahmini giderlerin bugünkü değeridir. Yükümlülüğün gerçekleşmesine etki edecek olaylar tarafsız bir şekilde belirlenebiliyorsa bu olayların neden olacağı tutarlar karşılık tutarına yansıtılmaktadır. Varlığın elden çıkarılacağı bekleniyorsa işlem sonunda elde edilecek kazançlar, herhangi bir karşılığın değerlenmesi konusunda dikkate alınmamaktadır. İşletme, gelecekte faaliyetler nedeniyle ortaya çıkabilecek zararları için şimdiden bir karşılık ayıramamaktadır. Eğer işletme dezavantajlı bir durumda olduğu bir sözleşmeye sahipse yükümlülük karşılık olarak kayıt altına alınmakta ve değerlenmektedir. Yeniden yapılandırmayla ilgili konulara dahil olan karşılıklarda TMS 37 uygulanmaktadır.

TMS 37'de tazminat konusu ayrı bir başlık altında ele alınmıştır. Tazminatla ilgili bir beklenti varsa ve yükümlülüğün yerine getirilmesiyle tazminatın elde edilmesi kesine yakınsa muhasebeleştirme işlemi yapılmakta ve tazminat ayrı varlık olarak işleme alınmaktadır. Tazminat adı altında kaydı yapılan tutar karşılık tutarını geçmemelidir.

VUK 288. maddeye göre karşılıklar mukayyet değerleriyle pasif hale getirilerek değerlenmektedir. 5520 Sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu 8. maddesinde indirilecek giderler başlığının altında karşılıklar konusu yer almıştır. Buna göre tahakkuk etmiş ve tespiti yapılmış hasar bedelleri; tespit yapılmamışsa durumla ilgili masrafların tahmini değerleri karşılıktır. Ayrıca gerçekleşmiş ancak rapor edilmemiş hasar ve tazminat bedellerinden reasürör payı düşülmesi ile kalan miktarı ve saklama payına denk gelen muallak hasar karşılığı yeterlilik farkları karşılık olarak kabul edilmektedir (5520 Sayılı KVK). 5411 Sayılı Bankacılık Kanunu 53. maddesinde karşılık kavramı incelenmiştir. Buna göre bankalar, krediler ve diğer alacaklarıyla ilgili olası zararları ve bunlar dışında kalan varlıkların değer azalışları için uygun seviyede karşılık ayırmak zorundadır. Bunların kayıt altına alınması, sınıflandırılması, değerinin ölçülmesi, takipte olan kredilerin izlenmesi konusunda gerekli olan çalışmaların yapılması zorunludur. Yapılacak olan çalışmalarla ilgili usul ve esaslar kurul tarafından belirlenmektedir. Madde kapsamındaki krediler ve diğer alacaklara ait özel karşılıklar ilgili yılın kurumlar vergisi matrahının hesaplanmasında gider olarak değerlendirilmektedir (5411 Sayılı Bankacılık Kanunu).

Durum 1: PRS işletmesi fabrikasına atık filtresi taktırmadığı için çevre bakanlığı tarafından 600.000 TL tazminat ödeme talebiyle dava edilmiştir. Avukatlar davanın büyük olasılıkla PRS işletmesinin aleyhine sonuçlanmasını beklemektedirler. Buna göre TMS 37'e göre 31.12.2019 tarihinde yapılması gereken kaydı gösterelim.

Davanın kaybedilmesi muhtemel olduğu ve tutar güvenilir bir biçimde ölçülebildiği için (500.000 TL) bu tutarda karşılık tanınarak finansal durum tablosuna alınması gerekmektedir. Buna göre yapılması gereken muhasebe kaydı aşağıdaki gibi olacaktır:

	----------31.12.2019----------		
	770 GENEL YÖNETİM GİDERLERİ	600.000	
	379 DİĞER BORÇ VE GİDER KARŞILIKLARI		600.000
	- Dava Karşılıkları		
	Dava karşılığı ayrılması		

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

Durum 2: Yukarıdaki dava karşılığının PRS işletmesi tarafından TDHP ve VUK kapsamındaki muhasebe kaydı ise aşağıdaki gibi olacaktır:

	----------31.12.2019----------		
	770 GENEL YÖNETİM GİDERLERİ	600.000	
	379 DİĞER BORÇ VE GİDER KARŞILIKLARI		600.000
	- Dava Karşılıkları		
	Dava karşılığı ayrılması		
	----------//----------		

TDHP ve VUK açısından bu kayıt aynen yapılabilir. Ancak bu kayıtta kaydedilen gider kanunen kabul edilme özelliği taşımadığı için Kurumlar Vergisi Beyannamesi ile ilişkilendirilmek üzere nazım hesaplarda izlenmesi gerekecektir.

	----------31.12.2019----------		
	950 KANUNEN KABUL EDİLMEYEN GİDERLER BORÇLU HESABI	600.000	
	951 KANUNEN KABUL EDİLMEYEN GİDERLER ALACAKLI HESABI		600.000
	----------//----------		

3.5.11 Çalışanlara Sağlanan Faydalar

VUK'ta bahsedilen bazı istisnalar haricinde tahakkuk etmeyen giderler ticari kazançtan indirilememektedir. Bu yüzden ilgili giderlerle ilgili mali kâra geçişte düzenleme yapılmalıdır (Akbulut A. , 2012, s. 803). Çalışanlara sağlanan faydalar, TMS 19'de yer almaktadır. İşletmeler çalışanlarına, verdikleri hizmetin karşılığı olarak gelecek dönemlerde ödeyecekleri faydalara ait borçları ve sağlanan faydalara karşılık çalışanın işletmeye verdiği ekonomik faydaların işletme tarafından

tüketilmesini gider olarak muhasebeleştirmektedir. Çalışan bir hesap dönemi içinde işletmeye hizmet sunmuşsa hizmetin karşılığı olarak ödenmesi gereken kısa vadeli faydalara ait iskonto edilmeyen tutarı, ödenen tutar düşüldükten sonra borç şeklinde kayıt altına alınmaktadır. Ödenen tutar faydalara ait iskonto edilmeyen tutardan daha yüksekse fazla olan tutar ve ön ödemesi yapılan varlık olarak muhasebeleştirilmektedir. Birikimli ücretli izinlere ait beklenen maliyetler hesap dönemi sonunda biriken kullanılmayan haklar sebebiyle ödemeyi beklediği ek tutarlar olarak değerlenmektedir. Bir hesap döneminde hizmet sağlayan çalışanın hizmeti karşılığında işletmenin ödemek zorunda olduğu katkı tutarları ödenen katkıların düşülmesi sonrasında borç (gider tahakkuku) olarak kayıt altına alınmaktadır. TFRS bu durumu kabul etmiyorsa bütün tutar gider olarak muhasebeleştirilmektedir.

TMS 19 kapsamındaki fayda planına ait nihai maliyet şu değişkenlerden etkilenmektedir: Çalışan katkısı, işten ayrılma, son maaşlar, sağlık harcama eğilimleri vb. İş ilişkisinin sonunda sağlanan faydalarla ilgili yükümlülüklerin bugünkü değeri ve cari dönemin hizmet maliyetinin değerlemesinde şu unsurlar bulunmaktadır:

- Bir aktüeryal değerleme yöntemini uygulamak,

- İlgili faydayı dönemlerle ilişkilendirmek,

- Aktüeryal anlamda varsayımlar oluşturmak.

TMS 19'da aktüeryal değerleme yöntemi için tanımlama geliştirmiştir. İşletme fayda yükümlülüklerinin bugünkü değerini belirlerken öngörülen yükümlülük yöntemini kullanmaktadır. Öngörülen yükümlülük yöntemi, her hizmet dönemini, ek fayda hakkı birimini artıran bir unsur olarak kabul etmektedir. Nihai yükümlülüğün belirlenmesi için her birim ayrı ayrı olarak ölçülmektedir.

Vergi düzenlemelerinde bu konuyla ilgili düzenlemeler GVK'da yer almaktadır. VUK'ta ise bu konuyla ilgili doğrudan bir düzenleme bulunmamaktadır. Kâr paylaşımı, ikramiye planları, biriken ücretli izinleri VUK 288. maddede yer almaktadır. VUK'a göre henüz tahakkuk etmemiş olan giderler belirlenmiş istisnalar haricinde ticari kazançtan indirilememektedir. Bu yüzden giderlerle ilgili mali kâra geçiş konusunda bir düzenleme yapılacaktır. Tanımlanmış fayda planları hakkında, VUK kapsamında nasıl bir değerleme yapılacağı konusunda kesin bir hüküm

bulunmamaktadır. Karşılıklar konusundaki düzenlemeler için 288. maddeye başvurulmalıdır (Akbulut A. , 2012, s. 853).

4. VUK ESASLI TEKDÜZEN HESAP PLANI ÇERÇEVESİNE GÖRE DÜZENLENMİŞ FİNANSAL TABLOLARIN TFRS ÇERÇEVESİNE UYUMLU HALE GETİRİLMESİ ÖRNEK UYGULAMASI

ABC Ticaret A.Ş.'nin Tekdüzen Hesap Planı Çerçevesine Göre hazırlanmış olan bilanço ve gelir tablosu aşağıdaki gibidir:

ABC Ticaret A.Ş. 31.12.2019 Tarihli Dönemsonu Bilançosu

AKTİF (000 TL)		**PASİF (000 TL)**	
I- DÖNEN VARLIKLAR		**I- KISA VADELİ YAB. KAYNAKL.**	
A. Hazır Değerler	235.000	A. Mali Borçlar	135.000
B. Menkul Kıymetler	95.000	B. Ticari Borç lar	245.000
C. Ticari Alacaklar (Net)	225.000	C. Diğer Borçlar	85.000
D. Diğer Alacaklar	35.000	D. Alınan Avanslar	115.000
E. Stoklar	285.000	E. Yıllara Yaygın İnş. Ve On. Hakedişleri	0
F. Yıllara Yayg.İnş. ve On. Maliyet.	0	F. Ödenecek Vergi ve Diğ. Yükümlülükl.	75.000
G. Gelecek Ayl. Ait Gid. ve Gel. Tah.	40.000	G. Borç ve Gider Karşılıkları	5.000
H. Diğer Dönen Varlıklar	10.000	H. Gelecek Aylara Ait Gel. Ve Gid. Tah.	25.000
		I. Diğer Kısa Vadeli Yabancı Kaynaklar	15.000
DÖNEN VARLIKLAR TOPLAMI	**925.000**	**KISA VADELİ YABANCI KAYNAKLAR TOPLAMI**	**700.000**
II- DURAN VARLIKLAR		**II- UZUN VADELİ YAB. KAYNAKL.**	
A. Ticari Alacaklar	25.000	A. Mali Borçlar	25.000
B. Diğer Alacaklar	10.000	B. Ticari Borçlar	35.000
C. Mali Duran Varlıklar	50.000	C. Diğer Borçlar	10.000
D. Maddi Duran Varlıklar	650.000	D. Alınan Avanslar	0

E. Maddi Olmayan Duran Varlıklar	125.000	E. Borç ve Gider Karşılıkları	0
F. Özel Tükenmeye Tabi Varlıklar	0	F. Gelecek Yıllara Ait Gel. ve Gider Tah.	20.000
G. Gelecek Yıllara Ait Gid. ve Gelir Tah.	15.000	G. Diğer Uzun Vadeli Yabancı Kaynaklar	10.000
H. Diğer Duran Varlıklar	5.000		
DURAN VARLIKLAR TOPLAMI	**880.000**	**UZUN VADELİ YAB. KAYN. TOPL.**	**100.000**
		III. ÖZKAYNAKLAR	
		A. Ödenmiş Sermaye	500.000
		B. Sermaye Yedekleri	60.000
		C. Kar Yedekleri	40.000
		D. Geçmiş Yıllar Karları	295.000
		E. Geçmiş Yıllar Zararları	0
		F. Dönem net Karı (Zararı)	110.000
		ÖZKAYNAKLAR TOPLAMI	**1.005.000**
AKTİF TOPLAMI	**1.805.000**	**PASİF TOPLAMI**	**1.805.000**

ABC Ticaret A.Ş.'nin 01.01.2019-31.12.2019 Dönemine Ait Gelir Tablosu

BRÜT SATIŞLAR	**431.500**
SATIŞ İNDİRİMLERİ (-)	-13.500
NET SATIŞLAR	**418.000**
SATIŞLARIN MALİYETİ (-)	**-223.000**
BRÜT SATIŞ KARI	**195.000**
FAALİYET GİDERLERİ (-)	**-33.500**
Araştırma ve Geliştirme Giderleri	0

Pazarlama Satış ve Dağıtım Giderleri	-10.500
Genel Yönetim Giderleri	-23.000
FAALİYET KARI VEYA ZARARI	**161.500**
DİĞER FAALİYETLERDEN OLAĞAN GELİR VE KARLAR (+)	**19.500**
İştiraklerden Temettü Gelirleri	0
Faiz Gelirleri	6.450
Konusu Kalmayan Karşılıklar	1.500
Menkul Kıymet Satış Karları	2.750
Kambiyo Karları	6.300
Reeskont Faiz Gelirleri	2.500
DİĞER FAALİYETLERDEN OLAĞAN GİDER VE ZARARLAR (-)	**-11.500**
Karşılık Giderleri	-3.900
Menkul Kıymet Satış Zararları	-2.600
Kambiyo Zararları	-2.300
Reeskont Faiz Giderleri	-2.700
FİNANSMAN GİDERLERİ (-)	**-35.000**
OLAĞAN KAR VEYA ZARAR	**134.500**
OLAĞANDIŞI GELİR VE KARLAR (+)	**12.000**
OLAĞANDIŞI GİDER VE ZARARLAR (-)	**-8.000**
DÖNEM KARI VEYA ZARARI	**138.500**
VERGİ KARŞILIKLARI	**-28.500**
DÖNEM NET KARI VEYA ZARARI	**110.000**

TDHP çerçevesine göre düzenlenen bu finansal tabloların TFRS ile uyumlu hale getirilmesi için yapılan araştırmalar sırasında aşağıdaki ek bilgilere ulaşılmıştır:

1. Hazır Değerlerin İçinde eksi olarak dikkate alınmış olan 17.500 TL verilen çekler ve ödeme emirleri bulunmaktadır.

2. 31.12.2019 tarihinde Menkul Kıymetlerin içindeki alış bedeli 18.500 TL olan hisse senetlerinin borsadaki değeri 20.000 TL olarak tespit edilmiştir.

3. Ticari alacaklara VUK'a göre 2.700 TL reeskont ayrılmış olup, TFRS'ye göre yapılan iskonto ile hesaplanan reeskont tutarı 3.000 TL olarak tespit edilmiştir.

4. Stokların net gerçekleşebilir değerle değerlenmesi sonucu net gerçekleşebilir değerin 275.000 TL olduğu belirlenmiştir.

5. Duran Varlıkların İçindeki maliyet bedeli 100.000 TL ve birikmiş amortismanı 40.000 TL olan makinenin satış maliyetleri düşülmüş gerçeğe uygun değeri 55.000 TL olarak tespit edilmiştir.

6. Mali duran varlıkların tamamı 50.000 TL maliyet bedeli ile elde edilen E Ticaret A.Ş'nin %25 payını temsil eden Hisselerdir. 31.12.2019 tarihi itibariyle E ticaret A.Ş. 20.000 TL kar açıklamıştır.

7. Yapılan inceleme sırasında 150.000 TL maliyet bedeli ve 30.000 TL birikmiş amortismanı olan binaların yatırım amaçlı olduğu tespit edilmiştir. Satış maliyetleri düşülmüş gerçeğe uygun değeri 165.000 TL'dir.

8. Yapılan inceleme sırasında 200.000 TL maliyet bedelli 40.000 TL birikmiş amortismanı olan canlı varlıkların gerçeğe uygun değerinin 170.000 TL olduğu tespit edilmiştir.

9. Geriye kalan MDV 'ına yeniden değerleme modelini TFRS kapsamında uygulayacak işletme 310.000 TL defetr değeri olan MDV'ın gerçeğe uygun değerini 350.000 TL olarak tespit etmiştir.

10. Yapılan inceleme ve hesaplama sonucunda 11.000 TL tutarında ertlenemişl vergi varlığı olduğu tespit edilmiştir.

11. TDHP çerçevesinde Ödenecek Vergi ve Diğer Yasal Yükümlülükler İçinde 15.000 TL'nin sosyal güvenlik kesintisi olduğu görülmüştür.

12. TDHP çerçevesinde Diğer Borçlar içindeki 25.000 TL personele ücret tahakkuku borcundan oluşmaktadır.

13. İşletmenin daha önce kıdem tazminatı karşılığı ayırmadığı anlaşılmıştır. İlk defa bu dönem hesaplanmış ve tutarı 77.500 TL'dir.

14. TDHP'na göre olağandışı gelir ve karlar MDV satış karıdır.

15. TDHP'na göre olağandışı gider ve zararlar MDV satış zararlarıdır.

16. Konusu kalmayan karşılıkların (1.500 TL) tamamının menkul kıymetlere ait olduğu saptanmıştır.

Bu ek bilgilere göre TDHP çerçevesinden TFRS çerçevesine geçiş için aşağıdaki kayıtlar tapılabilir. Ancak bu kayıtların yasal defterlere yapılmasına gerek yoktur. Çünkü bunlar sadece geçiş sırasındaki mutabakatı sağlamak üzere yapılan kayıtlardır.

1. Hazır Değerlerin İçinde eksi olarak dikkate alınmış olan 17.500 TL verilen çekler ve ödeme emirleri bulunmaktadır.

	----------31.12.2019----------		
	VERİLEN ÇEKLER VE ÖDEME EMİRLERİ	17.500	
	DİĞER TİCARİ BORÇLAR		17.500
	- İlişkili Olmayan Taraflara		
	----------//----------		

2. 31.12.2019 tarihinde Menkul Kıymetlerin içindeki alış bedeli 18.500 TL olan hisse senetlerinin borsadaki değeri 20.000 TL olarak tespit edilmiştir.

----------31.12.2019----------			
FİNANSAL YATIRIMLAR (KV)		1.500	
	FİNANSAL YATIRIM GUD DEĞERLEME KARI		1.500
----------//----------			

3. Ticari alacaklara VUK'a göre 2.700 TL reeskont ayrılmış olup, TFRS'ye göre yapılan iskonto ile hesaplanan reeskont tutarı 3.000 TL olarak tespit edilmiştir.

----------31.12.2019----------			
FİNANSMAN GİDERLERİ		3.000	
	REESKONT FAİZ GİDERLERİ		2.700
	TİCARİ ALACAKLAR		300
----------//----------			

4. Stokların net gerçekleşebilir değerle değerlenmesi sonucu net gerçekleşebilir değerin 275.000 TL olduğu belirlenmiştir. 275000

----------31.12.2019----------			
STOK DEĞER DÜŞÜKLÜĞÜ ZARARI		10.000	
	STOKLAR		10.000
----------//----------			

5. Duran Varlıkların İçindeki maliyet bedeli 100.000 TL ve birikmiş amortismanı 40.000 TL olan makinenin satış maliyetleri düşülmüş gerçeğe uygun değeri 55.000 TL olarak tespit edilmiştir.

----------31.12.2019----------			
SATIŞ AMAÇLI ELDE TUTULAN MADDİ DURAN VARLIKLAR		55.000	
SATIŞ AMAÇLI MDV YENİDEN SINIFLANDIRMA ZARARI		5.000	
	MADDİ DURAN VARLIKLAR (Net)		60.000
	(Tesis Makine ve Cihazlar)		
----------//			

6. Mali duran varlıkların tamamı 50.000 TL maliyet bedeli ile elde edilen E Ticaret A.Ş'nin %25 payını temsil eden Hisselerdir. 31.12.2019 tarihi itibariyle E ticaret A.Ş. 20.000 TL kar açıklamıştır.

----------31.12.2019----------			
ÖZKAYNAK YÖNTEMİ İLE DEĞERLENEN YATIRIMLAR		55.000	
	MALİ DURAN VARLIKLAR (İŞTİRAKLER)		50.000
	ÖZKAYNAK YÖNTEMİYLE DEĞERLENEN YATIRIMLARDAN TEMETTÜ GEL.		5.000
----------//			

7. Yapılan inceleme sırasında 150.000 TL maliyet bedeli ve 30.000 TL birikmiş amortismanı olan binaların yatırım amaçlı olduğu tespit edilmiştir. Satış maliyetleri düşülmüş gerçeğe uygun değeri 165.000 TL'dir.

----------31.12.2019----------			
YATIRIM AMAÇLI GAYRİMENKULLER		165.000	
	MADDİ DURAN VARLIKLAR (Binalar, Net)		120.000

	YATIRIM AMAÇLI GAYRİMENKULLER GUD DEĞERLEME KARI		45.000
	----------//----------		

8. Yapılan inceleme sırasında 200.000 TL maliyet bedelli 40.000 TL birikmiş amortismanı olan canlı varlıkların gerçeğe uygun değerinin 170.000 TL olduğu tespit edilmiştir.

	----------31.12.2019----------		
	CANLI VARLIKLAR	170.000	
	MADDİ DURAN VARLIKLAR (Diğer MDV Net)		160.000
	CANLI VARLIKLAR GUD DEĞERLEME FARKI		10.000
	----------//----------		

9. Geriye kalan MDV 'ına yeniden değerleme modelini TFRS kapsamında uygulayacak işletme 310.000 TL defetr değeri olan MDV'ın gerçeğe uygun değerini 350.000 TL olarak tespit etmiştir.

	----------31.12.2019----------		
	MADDİ DURAN VARLIKLAR	40.000	
	MADDİ DURAN VARLIKLAR YENİDEN DEĞERLEME ARTIŞLARI		40.000
	----------//----------		

10. Yapılan inceleme ve hesaplama sonucunda 11.000 TL tutarında ertlenmiş vergi varlığı olduğu tespit edilmiştir.

----------31.12.2019----------			
--			
ERTELENMİŞ VERGİ VARLIĞI		11.000	
	ERTELENMİŞ VERGİ GELİRLERİ		11.000
----------//----------			
--			

11. TDHP çerçevesinde Ödenecek Vergi ve Diğer Yasal Yükümlülükler İçinde 15.000 TL'nin sosyal güvenlik kesintisi olduğu görülmüştür.

----------31.12.2019----------			
--			
ÇALIŞANLARA SAĞLANAN FAYDALAR (KV)		15.000	
	ÖDENECEK VERGİ VE DİĞER YAS. YÜK. KARŞILIKLARI		15.000
----------//----------			
--			

12. TDHP çerçevesinde Diğer Borçlar içindeki 25.000 TL personele ücret tahakkuku borcundan oluşmaktadır.

----------31.12.2019----------			
--			
ÇALIŞANLARA SAĞLANAN FAYDALAR (KV)		25.000	
	DİĞER BORÇLAR (KV)		25.000
----------//----------			
--			

13. İşletmenin daha önce kıdem tazminatı karşılığı ayırmadığı anlaşılmıştır. İlk defa bu dönem hesaplanmış ve tutarı 77.500 TL'dir. Hesaplana kıdem tazminatının 12.500 TL’si cari döneme (2019 yılına) aittir.

----------31.12.2019----------			
GEÇMİŞ YILLAR KARLARI		65.000	
GENEL YÖNETİM GİDERLERİ		12.500	
	KIDEM TAZMİNATI KARŞILIKLARI (UV)		77.500
----------//			

14. Yapılan inceleme ve hesaplama sonucunda 14.500 TL tutarında ertelenmiş vergi yükümlülüğü olduğu tespit edilmiştir.

----------31.12.2019----------			
ERTELENMİŞ VERGİ GİDERLERİ		14.500	
	ERTLENMİŞ VERGİ YÜKÜMLÜLÜĞÜ		14.500
----------//			

15. TDHP'na göre olağandışı gelir ve karlar (12.000 TL) MDV satış karıdır.

----------31.12.2019----------			
OLAĞANDIŞI GELİR VE KARLAR		12.000	
	YATIRIM FAALİYETLERİNDEN GELİRLER (MDV Satış karı)		12.000
----------//			

16. TDHP'na göre olağandışı gider ve zararlar (8.000 TL) MDV satış zararlarıdır.

----------31.12.2019----------			
YATIRIM FAALİYETLERİNDEN GİDERLER (MDV Satış zararı)		8.000	
	OLAĞANDIŞI GİDER VE ZARARLAR		8.000

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

17. Konusu kalmayan karşılıkların tamamının (1.500) menkul kıymetlere ait olduğu saptanmıştır.

	----------31.12.2019----------		
	KONUSU KALMAYAN KARŞILIKLAR	1.500	
	TFRS 9 UYARINCA BELİRLENEN DEĞER DÜŞÜKLÜĞÜ KAZANÇLARI (ZARARLARI) VE DEĞER DÜŞÜKLÜĞÜ ZARARLARININ İPTALLERİ		1.500
	----------//		

Bu kayıtlardan sonra finansal durum tablosuna geçiş ile ilgili hesaplamalar aşağıdaki gibi olacaktır.

- Verilen Çekler ve Ödeme Emirleri ile ilgili yapılan düzeltmeden sonra iki hesabın TFRS finansal durum tablosundaki rakamları aşağıdaki gibi olacaktır.
- Nakit ve Nakit Benzerleri = 235.000 TL – 17.500 TL = 217.500 TL
- Ticari Borçlar = 245.000 TL + 17.500 TL
- Menkul Kıymetler, Finansal Yatırım'a dönüştürülecek rakamı ise 95.000 TL + 1.500 TL = 96.500 TL olacaktır.
- Ticari Alacaklar reeskontlardaki değerle farkı düzeltildiğinde TFRS finansal durum tablosunda 225.000 TL – 300 TL = 224.700 TL gösterilecektir.
- Diğer Alacaklarda bir düzeltme olmadığından TFRS finansal durum tablosunda 35.000 TL olarak gösterilecektir.
- Stoklar net gerçekleşebilir değerle maliyet bedelinden düşük olanı ile değerlendiğinde TFRS finansal durum tablosunda 285.000 TL – 10.000 TL = 275.000 TL olarak gösterilecektir.

- Gelecek Aylara Ait Giderler ve Gelir Tahakkukları yeniden sınıflandırılarak Ertelenmiş Gelirler hesap sınıfında aynı tutar 40.000 TL gösterilecektir.
- Diğer Dönen varlıklardaki herhangi bir değişiklik ve yeniden sınıflandırma olmadığı için TFRS finansal durum tablosunda aynen gösterilecektir.
- Uzun vadeli Ticari Alacaklarda ve Uzun vadeli Diğer Alacaklarda yeniden sınıflandırma ve değerleme farklılığı bulunmadığı için TFRS finansal durum tablosunda aynen gösterilmeye devam edecektir.
- TDHP'nda mali duran varlıklardaki iştiraklerin maliyet bedeli 50.000 TL iken TFRS finansal durum tablosunda Özkaynak Yöntemi İle Değerlenen Yatırımlar olarak ayrıca gösterilmesi ve özkaynak yöntemi ile değerlenmesi gerekmektedir. Bu sebeple 50.000 TL maliyet bedeli + (20.000 TL x % 25) = 55.000 TL olarak TFRS finansal durum tablosunda gösterilecektir.
- Maddi duran varlıklardan, satış amaçlı elde tutulan MDV, yatırım amaçlı gayrimenkuller ve canlı varlıkların ayrıştırılması gerekmektedir. Bu kapsamda Maddi Duran Varlıkların Yeniden değerleme öncesi tutarı aşağıdaki gibi hesaplanacaktır.
- 650.000 TL – 60.000 TL – 120.000 TL – 160.000 TL = 310.000 TL olacaktır. MDV'larda satış amaçlı, yatırım amaçlı ve canlı varlıklar düşüldükten sonra kalan 310.000 TL MDV yeniden değerleme yöntemi ile sonraki ölçümü yapılmıştır. Buna göre gerçeğe uygun değeri 350.000 TL olarak tespit edilmiş olup TFRS finansal durum tablosunda 350.000 TL gösterilecektir.
- Maddi olmayan duran varlıklarla ilgili olarak herhangi bir sınıflandırma ve değerleme kaydı olmadığı için TFRS finansal durum tablosunda aynı tutarla gösterilecektir.
- Gelecek Yıllara ait Giderler ve Diğer Duran Varlıklarla ilgili olarak bir yeniden sınıflandırma ve değerleme farkı yoktur. Bu sebeple TFRS finansal durum tablosunda aynı tutarla gösterilecektir. Sadece Gelecek Yıllara Ait Giderler ve Gelir tahakkukları Ertelenmiş Giderler adlı sınıfa aktarılacaktır.
- Diğer Borçlar (KV) 25.000 TL'lik kısmı personel borçlar olduğundan TFRS finansal durum tablosunda Çalışanlara Sağlanan Faydalar (KV) aktarılacaktır. TFRS finansal durum tablosunda Diğer Borçlar 85.000 TL – 25.000 TL = 60.000 TL olarak gösterilecektir.

- TDHP Bilançosunun pasifinde Ödenecek Vergi ve Diğer Yasal Yükümlülükler hesap sınıfındaki 15.000 TL'nin ödenecek sosyal güvenlik kesintileri olduğu bilinmektedir. Buna göre 15.000 TL'nin bu sınıftan çıkarılarak TFRS finansal durum tablosundaki Çalışanlara Sağlanan Faydalar (KV) sınıfına aktarılması gerekir. Bu aktarmadan sonra Ödenecek Vergi ve Diğer Yasal Yükümlülükler sınıfında 75.000 TL – 15.000 TL = 60.000 TL raporlanacaktır.
- İşletme daha önce hiç kıdem tazminatı ayırmadığından 77.500 TL kıdem tazminatı karşılığı hesaplanmıştır. TDHP çerçevesindeki raporlamada bu tutar hiç yoktur. TFRS raporlamasında Çalışanlara Sağlanan Faydalar (UV) hesap sınıfında 77.500 TL gösterilecektir.
- Gelir tablosuna diğer kapsamlı gelire kaydedilen 40.000 TL MDV Yeniden Değerleme artışı TFRS finansal durum tablosunda Sermaye Yedeklerinin içine gelecek ve Sermaye Yedeklerinin son durumu 60.000 TL + 40.000 TL = 100.000 TL olacaktır.
- Hesaplanan 77.500 TL kıdeme tazminatı karşılığının 12.500 TL'sin cari yıla ait olup kalan 65.000 TL'si geçmiş yıllar karlarından düşülmüştür. Bu düzeltmeden sonra Geçmiş Yıllar Karları hesabın da 295.000 TL – 65.000 TL = 230.000 TL olarak TFRS finansal durum tablosunun pasifinde özkaynaklarda gösterilecektir.
- Düzeltilmiş ve yeniden sınıflandırılmış TFRS kapsamlı gelir tablosundan gelen Dönem Net Karı 140.2000 TL TFRS finansal durum tablosunda özkaynaklara getirildiğinde finansal durum tablosunun aktifi pasifine eşitlenmiştir.
- TFRS Kar Zarar ve Diğer Kapsamlı Gelir Tablosundaki düzeltmeler ise aşağıdaki gibi olacaktır:

Esas Faaliyetlerden Diğer Gelirler	**47.750**
Yatırım Amaçlı Gayrimenkul GUD Değerleme Karı	45.000
Menkul Kıymet Satış Karları	2.750
Esas Faaliyetlerden Diğer Giderler	**-21.500**

Stok Değer Düşüklüğü Zararı	-10.000
Satış Amaçlı MDV Yeniden Sınıflandırma Zararı	-5000
Menkul Kıymet Satış Zararları	-2.600
Karşılık Giderleri	-3.900
Finansman Giderleri	**-40.300**
Finansman Giderleri	-35.000
Reeskont Faiz Giderleri	-3000
Kambiyo Zararları	-2.300
Finansman Gelirleri	**15.250**
Faiz Gelirleri	6.450
Kambiyo Karları	6.300
Reeskont Faiz Gelirleri	2.500

Tüm bu düzeltmelerden sonra TFRS finansal durum tablosu ve Kar Zarar ve Diğer Kapsamlı Gelir Tablosu aşağıdaki gibi olacaktır:

ABC Ticaret A.Ş. 31.12.2019 Tarihli Finansal Durum Tablosu (TFRS)

I- DÖNEN VARLIKLAR		**I- KISA VADELİ YABANCI KAYNAKLAR**	
A. Nakit ve Nakit Benzerleri	252.500	A. Finansal Borçlar	135.000
B. Finansal Yatırımlar	96.500	B. Ticari Borçlar	262.500
C. Ticari Alacaklar	224.700	İlişkili Taraflara Ticari Borçlar	

İlişkili Taraflardan Ticari Alacaklar		İlişkili Olmayan Taraflara Ticari Borçlar	
İlişkili Olmayan Taraflardan Alacaklar		C. Diğer Borçlar	60.000
D. Diğer Alacaklar	35.000	İlişkili Taraflara Diğer Borçlar	
İlişkili Taraflardan Diğer Alacaklar		İlişkili Olmayan Taraflara Diğer Borçlar	
İlişkili Olmayan Tarafl. Diğer Alacaklar		D. Alınan Avanslar	115.000
E. Stoklar	275.000	E. Öd. Vergi ve Diğer Yasal Yükümlülükler	60.000
F. Ertelenmiş Giderler	40.000	F. Çalışanlara Sağl. Kısa Vad.Yükümlülükler	40.000
G. Diğer Dönen Varlıklar	10.000	G. Diğer Borç ve Gider Karşılıkları	5.000
H. Satış Amaçlı Elde Tut. Duran Varlıklar	55.000	H. Ertelenmiş Gelirler (KV)	25.000
		I. Diğer Kısa Vadeli Yükümlülükler	15.000
DÖNEN VARLIKLAR TOPLAMI	**988.700**	**KISA VADELİ YABANCI KAYNAKLAR TOPL.**	**717.500**
II- DURAN VARLIKLAR		**II- UZUN VADELİ YABANCI KAYNAKLAR**	
A. Finansal Yatırımlar	0	A. Finansal Borçlar	25.000
B. Özkaynak Yönt. Göre Değ. Yatırımlar	55.000	B. Ticari Borçlar	35.000
C. Ticari Alacaklar	25.000	İlişkili Taraflara Ticari Borçlar	
İlişkili Taraflardan Ticari Alacaklar		İlişkili Olmayan Taraflara Ticari Borçlar	
İlişkili Olmayan Taraflardan Alacaklar		C. Diğer Borçlar	10.000
d. Diğer Alacaklar	10.000	İlişkili Taraflara Diğer Borçlar	
İlişkili Taraflardan Diğer Alacaklar		İlişkili Olmayan Taraflara Diğer Borçlar	
İlişkili Olmayan Tarafl. Diğer Alacaklar		D. Alınan Avanslar	0
E. Maddi Duran Varlıklar (Net)	350.000	E. Öd. Vergi ve Diğer Yasal Yükümlülükler	0

F. Canlı Varlıklar	170.000	F. Çalışanlara Sağl. Uzun Vadeli Yüküml.	77.500
G. Yatırım Amaçlı Gayrimenkuller	165.000	G. Diğer Borç ve Gider Karşılıkları	0
H. Maddi Olmayan Duran Varlıklar	125.000	H. Ertelenmiş Gelirler (UV)	20.000
I. Ertelenmiş Vergi Varlıkları	11.000	I. Diğer Uzun Vadeli Yükümlülükler	10.000
J. Ertlenmiş Giderler	15.000	J. Ertelenmiş Vergi Yükümlülükleri	14.500
J. Diğer Duran Varlıklar	5.000	**UZUN VADELİ YABANCI KAYNAKLAR TOPL.**	**192.000**
DURAN VARLIKLAR TOPLAMI	**931.000**	**III- ÖZKAYNAKLAR**	
		A. Ödenmiş Sermaye	500.000
		B. Sermaye Yedekleri	100.000
		C. Kar Yedekleri	40.000
		D. Geçmiş Yıllar Karları	230.000
		F. Dönem Net Karı/Zararı	140.200
		ÖZKAYNAKLAR TOPLAMI	**1.010.200**
AKTİF TOPLAMI	**1.919.700**	**PASİF TOPLAMI**	**1.919.700**

ABC Ticaret A.Ş. 01.01.2019-31.12.2019 Dönemine Ait Kar veya Zarar ve Diğer Kapsamlı Gelir Tablosu

KAR VEYA ZARAR KISMI	
Hasılat	418.000
Satışların Maliyeti	-223.000
TİCARİ FAALİYETLERDEN BRÜT KAR (ZARAR)	195.000
Canlı Varlıklar Gerçeğe Uygun Değer Farkları	10.000
BRÜT KAR (ZARAR)	**205.000**
Genel Yönetim Giderleri	-35.500
Pazarlama Giderleri	-10.500

Araştırma ve Geliştirme Giderleri	0
Esas Faaliyetlerden Diğer Gelirler	47.750
Esas Faaliyetlerden Diğer Giderler	-21.500
Diğer Kazançlar (Kayıplar)	0
ESAS FAALİYET KARI (ZARARI)	**185.250**
Yatırım Faaliyetlerinden Gelirler	12.000
Yatırım Faaliyetlerinden Giderler	-8.000
TFRS 9 Uyarınca Belirlenen Değer Düşüklüğü Kazançları (Zararları) ve Değer Düşüklüğü Zararlarının İptalleri	1.500
Özkaynak Yöntemiyle Değerlenen Yatırımların Karlarından (Zararlarından) Paylar	5.000
Gerçeğe Uygun Değer Farkı Diğer Kapsamlı Gelire Yansıtılan Finansal Varlıkların Gerçeğe Uygun Değer Farkı Kar veya Zarara Yansıtılan Olarak Sınıflandırılmasından Kazançlar (Kayıplar)	1.500
FİNANSMAN GELİRİ (GİDERİ) ÖNCESİ FAALİYET KARI (ZARARI)	**197.250**
Finansman Gelirleri	15.250
Finansman Giderleri	-40.300
Net Parasal Pozisyon Kazançları (Kayıpları)	0
SÜRDÜRÜLEN FAALİYETLER VERGİ ÖNCESİ KARI (ZARARI)	**172.200**
Sürdürülen Faaliyetler Vergi (Gideri) Geliri	-32.000
Dönem Vergi (Gideri) Geliri	-28.500
Ertelenmiş Vergi (Gideri) Geliri	-3.500
SÜRDÜRÜLEN FAALİYETLER DÖNEM KARI (ZARARI)	**140.200**
DURDURULAN FAALİYETLER DÖNEM KARI (ZARARI)	0
DÖNEM KARI (ZARARI)	140.200
DİĞER KAPSAMLI GELİR KISMI	
Maddi Duran Varlıklar Yeniden Değerleme Artışları (Azalışları)	40.000

Maddi Olmayan Duran Varlıklar Yeniden Değerleme Artışları (Azalışları)	0
DİĞER KAPSAMLI GELİR (GİDER)	40.000
TOPLAM KAPSAMLI GELİR (GİDER)	180.200

SONUÇ VE ÖNERİLER

Ülkelerdeki muhasebe çevresi doğal olarak vergi düzenlemelerinden etkilenmektedir. Vergi amaçları için muhasebe uygulamaları ile bilgi için muhasebe uygulamaları arasında doğal olarak farklılıklar meydana gelmektedir. Çünkü en başlangıçta bu iki muhasebe uygulamasının amaçları farklıdır. Tekdüzen Hesap Planı Maliye Bakanlığı tarafından hazırlanıp yayınlanan ve 1994 yılında Türkiye'de uygulamaya giren bir muhasebe sistemi öngörmektedir.

TDHP'nın asıl amacı çerçevede finansal tabloların hazırlanmasını kolaylaştırmak ve vergi denetimini kolaylaştırmak olarak ifade edilmiştir. TDHP herşeyden önce vergi otoritesi tarafından yayınlanan bir hesap planı olma özelliği taşımaktadır ve vergi amaçlarını ötelemesi de bu yönüyle gayet normaldir. Buna ek olarak TDHP uygulaması sırasında Vergi Mevzuatındaki değerleme hükümleri uygulanarak hesaplarda gösterilecek tutarlar hesaplanmaktadır. Diğer taraftan Uluslararası Muhasebe Standartları bilgi için muhasebeyi esas almakta, ilk amaç için gerçeğe uygun sunumu ön plana çıkarmaktadır. Ayrıca Uluslararası Muhasebe Standartları ulusal vergi mevzuatlarındaki değerleme hükümlerinden farklı değerleme hükümleri de önermektedir. Diğer taraftan Uluslararası Muhasebe Standartları standart bir hesap planı veya hesap ismi önermemektedir. Ülkemizdeki uygulamada KGK ve SPK Uluslararası Muhasebe Standartlarını baz alan finansal tablo formatları yayınlamaktadırlar. Ancak standartların özünde bu şekilde bir finansal tablo formatı sunulmamakta, standartlar çerçevesinde kalınarak bir muhasebe özgürlüğü sağlanmaktadır.

Ulusal muhasebe çevresi ve vergi mevzuatının Uluslararası Muhasebe Standartları'ndan farklı olması uyumlaştırma (harmonizasyon) kavramını gündeme getirmiştir. Ancak amaçları birbirinden farklı olan bu iki çerçevenin yüzde yüz uyumlaşması hiç bir zaman mümkün görünmemektedir. Bunun sebebi hem vergi mevzuatının dinamik ce canlı bir şekilde değişmesi diğer taraftan ekonomik gelişmelere bağlı olarak Uluslararası Muhasebe Standartlarının da sürekli bir devinim içinde olmasıdır. Yine de bu uyum sağla ak üzere azami gayretin gösterilmesi gerek muhasebe uygulayıcıları gerekse de finansal bilgi kullanıcıları açısından faydalı sonuçlar doğurabilecektir.

Muhasebeciler sürekli birden fazla finansal tablo düzenlemekten yakınırlar. Çünkü hem vergi amaçları vergi mevzuatındaki değerlemeyi esas alan TDHP, diğer taraftan ise kamuyu aydınlatma esasları çerçevesinde TFRS'deki değerleme ve sınıflandırmayı esas alan bir raporlama. Yapmak zorundadırlar. Özellikle hisse senetleri borsada işlem gören şirketlerin vergi bilançoları ile TFRS bilançolarındaki farklılıklar finansal bilgi kullanıcılarını şaşırtacak düzeylere varmaktadır. Örneğin vergi bilançosunda zarar görünürken, TFRS bilançosunda yüksek karlar gösterilebilmektedir. TDHP çerçevesi ve VUK kapsamında değerleme ile TFRS kapsamındaki değerlemenin uyumlaştırılması için gösterilecek azami gayret bu farklılıkları asgari düzeye indirecektir.

Tekdüzen Muhasebe Sistemi Uygulaması ile Uluslararası Muhasebe Standartları arasında bu çalışmada saptanan farklılıklar aşağıdaki gibidir:

1- Finansal raporlama açısından TDHP'nda bilanço, gelir tablosu, nakit akış tablosu, satışların maliyeti tablosu ve kar dağıtım tablosu düzenlenmesi zorunluluğu bulunmaktadır. Satışların maliyeti tablosu gelir tablosunun eki olarak sunulurken, nakit akış tablosu düzenleme zorunluluğu sadece aktif toplamı belli bir büyüklüğü aşan işletmelere getirilmiştir. TFRS raporlamasında ise tamset finansal raporlamada finansal durum tablosu, kar zarar ve diğer kapsamlı gelir tablosu, nakit akış tablosu, özkaynaklar değişim tablosu ve dipnotlardan oluşmaktadır.

2- Dipnotlarda yapılacak açıklamalara TFRS kapsamında çok değer ve önem verilmekte, TDHP'nda ise dipnotlar çok önemsenmemektedir.

3- TDHP'na göre hazırlanan bilanço ile TFRS kapsamındaki finansal durum tablosunun formatları birbirinden farklılık göstermektedir. Aynı şekilde TDHP'na göre gelir tablosu ile TFRS kapsamındaki Kar Zarar ve Diğer Kapsamlı Gelir tablosunun formatı da ayrı ayrıdır. Diğer taraftan TDHP'na göre hazırlanan gelir tablosu fonksiyon esasına göre hazırlanırken, TFRS kapsamında Kar Zarar ve Diğer Kapsamlı Gelir Tablosunun hem fonksiyonel gider esasına hem de istenirse gider çeşidi esasına göre düzenlenmesi mümkündür. Ayrıca TFRS'de, gider çeşidini esas alan gelir tablosu raporlamasının daha faydalı bilgi sağlamasının beklendiği ifade edilmektedir. Buna göre fonksiyonel gider raporlaması yapan bir işletme TFRS'ye göre dipnotlarda gider çeşitleri sınıflandırmasını açıklamalıdır. Ancak Gider çeşidi

esaslı bir gider raporlamasında fonksiyonel sınıflandırmanın dipnotlarda açıklanma zorunluluğu yoktur.

4- TDHP gelir tablosunda olağandışı gelir ve olağandışı gider kalemleri yer alırken TD-FRS raporlamasında Kar zarar ve diğer kapsamlı gelir tablosunda olağanüstü gelir ve gider kalemleri yer almamaktadır. Bunun yerine TFRS'de sürdürülen faaliyetler ve durdurulan faaliyetler bölümleri ayrı ayrı yer almaktadır.

5- TDHP'nda bilançoda varlıkların aktifte sıralaması 12 aylık likidite esasına göre yapılırken TFRS kapsamında normal faaliyet döngüsünün esas alınması gerektiği, eğer normal faaliyet döngüsü hesaplanamıyorsa 12 aylık likidite esasına göre sınıflandırma yapılabileceği belirtilmiştir.

6- TFRS raporlamasında maddi duran varlıklar ekonomik gerçekliklerine göre, kullanım amaçlı MDV, kullanımdan çekilen MDV (Durdurulan Faaliyetler), yatırım amaçlı gayrimenkuller, canlı varlıklar ve Satış amaçlı elde tutulan MDV (dönen varlıklarda sunulur) ayrıştırılmaktadır. Dolayısıyla TFRS Maddi Duran Varlıkların sınıflandırılmasında ve raporlanmasında özellikle özün önceliği kapsamında ekonomik gerçekliğine ve elde tutma amacına yoğunlaşmaktadır. Oysa TDHP'nda bu şekilde bir ayrıştırma yapılmadan maddi duran varlıklar sınıflandırılmakta ve değerlenmektedir.

7- Stokların değerlemesinde VUK ve TDHP çerçevesi açısından maliyet bedeli ile değerleme sözkonusu iken, TFRS'de TMS 2 Stoklar Standartı'na göre maliyet bedeli ile net gerçekleşebilir değerden düşük olanı ile değerlenmesi gerekmektedir.

8- Aslında Kiralama işlemleri ile ilgili olarak VUK kapsamında gerekli düzenlemeler ile ve MUSGT ile eklenen finansal kiralama işlemlerine ilişkin hesaplarla TFSR 16 Kiralamalar Standartına tam uyuma yakın bir uyum yakalanmıştır. Yine de iki çerçeve arasında ufak farklılıklar bulunmaktadır. 319 nolu VUK Genel tebliği ile finansal kiralama kullanma ve yararlanma hakkının muhasebeleştirmesini içerdiğinden 260 Haklar hesabında muhasebeleştirilirken, TFRS 16 Kiralamalar standartı Kiralama Varlığı ya da dayanak varlığın dahil olduğu sınıfta izlenmesini tavsiye etmektedir. Diğer taraftan standarta göre bir kiralamanın finansal kiralama olarak muhasebeleştirilmesini gerektiren şartlardan sözleşmenin süresinin dayanak

varlığın faydalı ömrünün büyük kısmını kapsaması derken, 319 VUK Genel Tebliği'nde somut kriter olarak sözleşme süresinin varlığın faydalı ömrünün en az % 80'ini kapsaması şeklinde düzenlenmiştir. Aynı şekilde TFRS 16'ya göre kira ödemelerinin bugünkü değeri varlığın yaklaşık eşit gerçeğe uygun değerine eşit olması koşulu, 319 sayılı VUK Genel Tebliği'nde somut olarak kira ödemelerinin bugünkü değeri varlığın gerçeğe uygun değerinin en az %90'ı kadarsa şeklinde ifade edilmiştir.

9- VUK'ta hali hazırda sadece hiperenflasyon dönemi tanımını karşılayan dönemlerde yeniden değerleme yapılabilecekken, TFRS uygulamasında MDV ve MODV'da işletmeler maliyet modeli ya da yeniden değerleme modelini serbestçe seçebilmektedirler.

10- VUK'ta ve TDHP uygulamasında MDV ve MODV için fiziki kullanma ve yıpratmanın karşılığı olarak amortisman ve itfa uygulaması yeterli görülürken, TFRS uygulamasında (TMS16, TMS 36 ve TMS 38) MDV ve MODV'ın fiziki kullanmanın dışında da başkaca sebeplerden değer düşüklüğü zararına uğrayabileceği öngörülmüştür. Dolayısıyla TFRS uygulamasında işletmeler MDV ve MODV'a amortisman ve itfa payı ayırarak gider yazmanın dışında TMS 36'da bahsedilen değer düşüklüğü testini yaptıktan sonra net defter değeri geri kazanılabilir tutarı aşıyorsa değer düşüklüğü zararı da kaydedebilmektedirler.

11- TFRS uygulamasında, vergi borcunun da gerçeğe uygun sunumunu sağlamak üzere TMS 12 Gelir Vergileri Standartı kapsamında ertelenmiş vergi varlığı ve ertelenmiş vergi yükümlülüğü hesaplanmakta ve ertelenmiş vergi etkisi hem finansal durum tablosunda hem de kapsamlı gelir tablosunda dikkate alınmaktadır. Vergi mevzuatı ve TDHP uygulamasında ise bilançoda gösterilen kar ticari kar olarak ifade edilmekte, mali kara ulaşma işi beyanname üzerinde gösterilmektedir. Oysa TFRS'nin bu uygulaması ile ticari kar mali kar ayrımı kısmen ortadan kalkmaktadır.

12- TDHP ve VUK uygulamasında konsolide finansal tablo düzenlemeye ilişkin hükümler bulunmamaktadır. TFRS uygulamasında ise konsolide finansal tablo düzenleme esasları ayrı bir standartla düzenlenmiştir.

13- İştirakler ve iş ortaklıkları VYK ve TDHP'nda maliyet bedeli ile finansal tablolarda gösterilirken TFRS uygulamasında TMS 28 ile iştiraklerin ve iş

ortaklıklarının özkaynak yöngtemi ile muhasebeleştirileceği ve raporlanacağı hükme bağlanmıştır. Özkaynak yöntemi, yatırımın başlangıçta elde etme maliyeti ile muhasebeleştirildiği ve sonrasında bu tutarın yatırım yapılan işletmenin net varlıklarında yatırımcı işletmenin payına düşen kısmı yansıtacak şekilde düzeltildiği bir muhasebe yöntemidir. Yatırımcı işletmenin kar veya zararı, yatırım yapılan işletmenin kar veya zararından kendisine düşen payı; yatırımcı işletmenin diğer kapsamlı kârı, yatırım yapılan işletmenin diğer kapsamlı karından kendisine düşen payı kapsamaktadır.

14- TFRS uygulamasında borçlanma maliyetlerinin (faiz, vade farkı vb) ait olduğu döneme gider yazılması esastır. Sadece özellikli varlık olarak tanımlanabilecek (yapımı uzun süren) varlıklar için katlanılan borçlanma maliyetleri varlığın maliyeti ile ilişkilendirilebilir. Oysa VUK'u esas alan TDHP uygulamasında borçlanma maliyetleri stokların maliyetine verilebilir maddi duran varlıkların ise aktife alıncaya kadar maliyete vermek zorunda sonrasında ise gider yazma ile maliyetle ilişkilendirme ihtiyaridir (isteğe bağlıdır).

15- TFRS raporlamasında, çalışanların kıdem tazminatları için Çalışanlara Sağlanan Faydalar Standartı gereğince kıdem tazminatı hesaplanması ve kıdem tazminatı karşılığı ayrılması zorunlu iken VUK'u esas alan TDHP uygulamasında kıdem tazminatı ayırmak zorunlu bir uygulama değildir.

16 - TFRS uygulamasında kur farklarının ait olduğu dönemde kar zararla ilişkilendirilmesi esastır. VUK'u esas alan TDHP uygulamasında da bu açıdan farklılık bulunmamaktadır. Kur farkalrı değerlemeden bile kaynaklansa VUK açısından vergiye tabi gelir veya kanunen kabul edilen gider olarak kabul edilmektedir. Bu sebeple bu konuda VUK'la TFRS arasında uyumsuzluk bulunmamaktadır. Ancak VUK açısından yabancı paralı, borçlanılarak alınan stok, MDV vb. maliyeti ile de ilişkilendirilmesine bir engel yoktur. Ancak TFRS'de kur farklarını maliyetle ilişkilendirme sözkonusu değildir.

17- VUK açısından vadeli satışlarda hasılat içindeki vade farkının ayrıştırılmasına gerek bulunmamaktadır. Ancak TFRS uygulamasında TFRS 15 Müşteri Sözleşmelerinden Hasılat standartına göre eğer satışlar vade farkı içeriyorsa, başka bir ifade ile önemli bir finansman bileşeni içeriyorsa bu vade farjlarının

hasılattan ayrıştırılarak dönemselliğe de dikkat edilerek ait olduğu dönemlerde faiz geliri olarak kaydedilmesi gerekmektedir.

18- TFRS uygulamasında "gerçeğe uygun değer" piyasa tabanlı bir değerleme kavramı olup, ölçüm tarihinde piyasa koşullarında olağan bir işlemde bir varlığın el değiştirmesi ya da bir borcun ödenmesinde ortaya çıkan değer olarak tanımlanmıştır. VUK'ta ise emsal bedel ve rayiç bedel kavramları kısmen gerçeğe uygun değere benzer kavramlardır. Ancak emsal bedel ve rayiç bedel gerçeğe uygun değer kavramını tam olarak karşılamamaktadır.

Muhasebede uyumlaştırma (harmonizasyon), farklı muhasebe uygulamaları çerçevesindeki amaçları entegre etmeye yönelik olarak çeşitli metodların geliştirilmesi olarak ifade edilmektedir. Başka bir ifadeyle, harmonizasyon ideal muhasebe politikalarının tüm ülkedeki kuruluşlar tarafından uygulanmasını içermektedir. Harmonizasyondan söz edebilmek için lider ve tamamlayıcı standart koyucuların olması gereklidir. Harmonizasyon süreci, ulusal muhasebe standartlarının, öncü standart koyucunun standartlarıyla entegrasyonuna bağlıdır. (Karapınar, Bayırlı vd, 2007).

Yukarıda sayılan farkların tamamının giderilerek TFRS çerçevesi ile TDHP çerçevesinin birebir uyumlu olması beklenmemektedir. Türkiye'de gelinen noktada sadece bağımsız dış denetime tabi olmayan işletmeler TDHP çerçevesini kullanarak muhasebe ve raporlama yapmak yükümlülüğündedir. Yıllık net satış hasılatı 70 milyon TL'yi ve aktif toplamı 35 Milyon TL'yi, ve çalışan sayısı 175'i aşan, bu üç değişkenden ikisini iki yıl üstüste aşan işletmeler KGK tarafından düzenlenen BOBİFRS'yi uygulayarak finansal raporlama yapmak zorundadırlar. Ayrıca KAYİK (Kamu yararına işletme ve Kurumlar, bankalar, sigorta şirketleri, borsada işlem gören A.Ş.'ler vb.) tanımına giren işletmelerin zaten TFRS çerçevesine göre finansal raporlama yapmaları zorunludur. Ekonomik gelişmelere paralel olarak uzun dönemde tüm işletmeler için TFRS uygulaması öngörülmekle birlikte bu geçiş aşamalı olarak uygulanmakta tabi olma koşullarının seviyesi her yıl düşürülerek TFRS uygulayan işletme sayısı artırılmaktadır.

Sonuç olarak VUK'u esas alan TDHP ve TFRS raporlaması arasındaki farklılıkların asgari düzeye indirilmesi, gerek vergi kanun koyucusu, gerek muhasebe uygulayıcıları ve gerekse de finansal bilgi kullanıcıları açısından faydalı olacaktır.

KAYNAKÇA

Ağca, A. (2003, Haziran). Ülke Muhasebe Sistemlerindeki Farklılıklar ve Bu farklılıklardan Kaynaklanan Sorunlara Getirilen Çözüm Önerileri. *Dumlupınar Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*(8), 1-12.

Akbulut, A. (2012). *Karşılaştırmalı TMS/TFRS - Vergi Uygulamaları ve Sonuçları.* Ankara: Maliye Hesap Uzmanları Derneği Yayınları.

Akbulut, Y. Ö. (2008). Vergi Usul Kanunundaki Değerleme Hükümlerinin Türkiye Finansal Raporlama Standartları Kapsamında Değerlendirilmesi. *Muhasebe ve Öğretim Üyeleri Bilim ve Dayanışma Vakfı Dergisi*(1), 1-41.

Akdoğan, N. (2003). AB'ye Üye Ülkeler Arasında Finansal Raporlama Uygulamalarında Uluslararası Standartlara Geçiş-Dördüncü ve Yedinci Yönerge Muhasebe Standartlarının IAS'e Yakınlaştırma Çalışmaları. *Prof.Dr. Yüksel Koç Yalkın'a Armağan* (s. 33-36). içinde Ankara: S.B.F.Basın ve Yayın Yüksek Okulu Basımevi.

Akdoğan, N. (2010). KOBİ Finansal Raporlama Standardına Genel Bakış ve Tam Set IAS/IFRS'lerden Farklılığı. *Muhasebe ve Denetime Bakış*(30), 1-26.

Aktaş, R., & Varol, İ. D. (2017). Yeni Hasılat Standardı UFRS 15'e Göre Hasılatın Muhasebeleştirilmesi: Çok Unsurlu Sözleşmeler ve Sözleşme Değişiklikleri. *Muhasebe ve Finansman Dergisi*(73), 28-50.

Anthony, R., Hawkins, D., & Merchant, K. (2003). *Accounting: Texts and Cases* (11 b.). McGraw-Hill/Irwin.

Ayçiçek, F. (2011, Nisan). TMS 39 Çerçevesinde Bir Finansal Araç Olarak Tahviller. *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, 59-76.

Aydın, G. (2016). Finansal Tablolarda Maddi Duran Varlıkların Değerlemesi: Vergi Usul Kanunu Ve Türkiye Muhasebe Standartları Açısından Karşılaştırılması. *Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi*. İstanbul: Işık Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.

Bahadır, O. (2012). Stoklarda Değerleme: UFRS/TFRS ve Vergi Mevzuatı Açısından. *Mali Çözüm*(109), 51-69.

Başağaç, H. (2006). Maddi Duran Varlıkların Değerlemesinde Türk Vergi Mevzuatı ve TMS 16: Maddi Duran Varlıklar Standardı Hükümlerinin Karşılaştırılması. *Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi*. Ankara: Gazi Üniversitesi.

Başpınar, A. (2004, Mayıs-Ağustos). Türkiye'de ve Dünyada Muhasebe Standartlarının Oluşumuna Genel Bir Bakış. *Maliye Dergisi*(146), 35-48.

Bostancı, S. (2002, Nisan-Mayıs-Haziran). Küreselleşen Muhasebede Standartlaşma ve Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu. *Mali Çözüm Dergisi*(59), 1-12.

Büyükmirza, K. (2009). *Maliyet ve Yönetim Muhasebesi* (14 b.). Ankara: Gazi Kitabevi.

Büyüktopçu, H. Ğ. (2009). Uluslararası Finansal Raporlama Standartlarının Finansal Tablo Düzenlemelerine Etkileri ve örnek Bir Uygulama. *Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi*. İzmir: Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.

Çakmak, M. (2013). UFRS'ye Uyum Sürecinde Yenilikler, Sorunlar Ve Çözüm Önerileri Üzerine Konya İlinde Bir Araştırma. *3. Uluslararası Türk Coğrafyası UFRS Sempozyumu Bildirisi 07-08 Eylül* (s. 1-12). Balıkesi: Muhasebe-Finans Mesleki Yönetim Eğitim ve Kültür (MUMEYEK) Vakfı.

Çankaya, F. (2007). Uluslararası Muhasebe Uyumunun Ölçülmesine Yönelik Bir Uygulama: Rusya , Çin ve Türkiye Karşılaştırması. *ZKÜ SBE Dergisi, 3*(6), 127-148.

Çatıkkaş, Ö. (2012). Yıllara Yaygın İnşaat Faaliyetinin Vergi Kanunları Ve Tms-11 "İnşaat Sözleşmeleri Standardı" Açısından Değerlendirilmesi. *Muhasebe Ve Denetime Bakış*, 69-82.

Çetin, A., & Öğüz, A. A. (2010). Karşılıklar, Koşullu Borçlar ve Koşullu Varlıkların İncelenmesi. *Marmara Üniversitesi İ.İ.B.F. Dergisi, 29*(2), 407-430.

Çetinkaya, Ö., & Yıldırım, Z. (2006). *Devlet Muhasebesi* (2 b.). Bursa: Ekin Kİtabevi.

Çiftçi, Y., & Erserim, A. (2014). *Muhasebe Standartlarında Uluslararası Uyumlaştırma Çalışmaları ve Türkiye`deki Durumun İncelenmesi.* Eylül 2, 2019tarihindehttp://bandırma.balikesir.edu.tr/bildiriler/34_Yavuz_Çiftçi_Alper_Erserim.doc adresinden alındı----------*

Demir, Ş. (2015). *TMS/TFRS (VUK Değerleme Yaklaşımı* (3. b.). Ankara: Seçkin Yayıncılık.

Dinç, E., & Atasel, O. Y. (2016). Türkiye'deki Muhasebe Anlayışının Gelişim Süreci ve Mevcut Durumun İncelenmesi. *KTÜ SBE Dergisi, 6*(12), 267-283.

Dinçer, H. (2014). Mevcutlarda Amortisman Uygulaması. *Vergi Dünyası Dergisi*(40), 97-105.

Doğan, H. (1994). Muhasebe Sistemi Tebliği, Uygunluğu ve Uygulanabilirliği. *Vergi Dünyası*(153).

Doğruer, U. (2008). *AB Sürecinde UFRS'den TFRS'ye*. Eylül 2, 2019 tarihinde http://www.muhasebetr.com/yazarlarimiz/ufukdogruer/003/ adresinden alındı

Durmuş, A. H. (1995). Uluslararası Muhasebe Standartlarının Gelişimi ve Mevcut Durumu. *I. Muhasebe Denetimi Sempozyumu Nisan*, (s. 1-35). Antalya.

Durmuş, A. H., & Arat, M. E. (2004). İşletmelerde Muhasebe Örgütlenmesi. İstanbul: M.Ü. Nihat Sayar Eğitim Vakfı Yayınları.

Dursun, G. D., & Birdal, İ. (2011). Krizlerin Tahmin Edilebilirliği: 2008 Krizi Örneği. *İşletme İktisadı Enstitüsü Yönetim Dergisi, 22*(70), 63-74.

Dyckman, T., Dukes, R. E., & Davis, C. J. (1998). *Intermediate Accounting: Standard Volume.* Richard d Irwin.

Elitaş, C. (2011). *UFRS (TMS-TFRS) Açıklamalı Yorumlu Örnekli Ve Karşılaştırılmalı.* Hipotez Yayınları.

Elitaş, C., & Elitaş, B. L. (2010). *TMS TFRS Üzerine Yorumlar ve Örnek Uygulamaları.* Ankara: Gazi Kitabevi.

Fangshu, Z. (2015). Review of U.S. GAAP and IFRS Convergence: Revenue Recognition Aspects. *Research Journal of Management Sciences, 4*(5), 21-36.

Gökdeniz, Ü. (1996). *Muhasebe Standartları.* İstanbul: Alfa Yayınları.

Güleryüz, M. (2014). Finansal Araçların Vergi Usul Kanunu Türkiye Muhasebe/Finansal Raporlama Standartlarına Göre İncelenmesi. *Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi*. İstanbul: Okan Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.

Güneş, R., Durmuş, A. F., & Solak, B. (2012). Küreselleşmenin Muhasebe Uygulamalarına Etkisi. *Akademik Yaklaşımlar Dergisi, 3*(2), 57-65.

İbiş, C., & Özkan, S. (2006). Uluslararası Finansal Raporlama Standartları (UFRS)'na Genel Bakış. *Mali Çözüm*(74), 25-43.

Karacan, S. (2009). *Muhasebede Dönem İçi İşlemleri.* Kocaeli: Umuttepe Yayınları.

Karapınar A., Bayırlı R., Ayıkoğlu F. Z. "Covergence and Harmonization with International Financial Reporting Standards: A Perspective of Turkey", I. Uluslararası Balkan Ülkeleri Muhasebe Denetim Araştırma Konferansı, 8-9 Mart, Edirne 2007.

KGK. (2014). Eylül 2, 2019 tarihinde http://www.kgk.gov.tr/contents/files/TFRS_2014/TMS/TMS1.pdf adresinden alındı

Kocamaz, H. (2012). Uluslar arası Muhasebe Standartlarının Dünyada ve Türkiye'de Oluşum ve Gelişim Süreci. *KSÜ İİBF Dergisi, 2*(2), 100-112.

Koç Yalkın, Y. (1993). Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliğinin Finansal Muhasebe Uygulamalarına Etki ve Katkısı. *Vergi Dünyası*(145).

Koç Yalkın, Y. (2010). *Genel Muhasebe ve Uygulamalar.* Ankara: Nobel Yayın.

Kotler, P. (2006). *Günümüzde Pazarlamanın Temelleri.* İstanbul: Optimist Yayınları.

Küçük, M. (2018). Değerleme. İstanbul: Maliye Hesap Uzmanları Derneği.

ORACLE. (2015, July). *The Impact of Revenue from Contracts with Customers Frequently Asked Questions.* Nisan 2, 2020 tarihinde 2015: http://www.oracle.com/us/products/applications /jd-edwardsenterpriseone/faq-revenue-contracts-customers-2541047.pdf adresinden alındı

Örten, R., Kaval, H., & Karapınar, A. (2012). *Türkiye Muhasebe-Finansal Raporlama Standartları Uygulama ve Yorumlar.* Ankara: Gazi Kitapevi.

Öztürk, C. (2009). Yerel ve Uluslararası Muhasebede Yatırım Amaçlı Gayrimenkul Kavramı ve UMS 40'ın Türkiye Muhasebe Sistemine Yansımaları. *Mali Çözüm Dergisi*(96), 97-126.

Sağlam, N. (2009). TMS 21 Kur Değişim Etkileri.» Türkiye Muhasebe Standartları Uygulaması (Yorum, Açıklama, Öneriler). N. Sağlam, B. Öztürk, & S. Şengel. içinde Ankara: Maliye ve Hukuk Yayınları.

Selvi, Y. (2009). TMS 2 Stoklar. V. Demir içinde, *Seçilmiş Türkiye Finansal Raporlama Standartları Açıklamalar ve Uygulamalar.* İstanbul: İSMMMO Yayınları.

Sevilengül, O. (2007). *Genel Muhasebe.* Ankara: Gazi Kitabevi.

SPK. (2019). *Sermaye Piyasasında Muhasebe Standartları Hakkında Tebliğ"İnin Yeni Yayımlanan Uluslararası Finansal Raporlama Standartlarına Uyum Çalışması Kapsamında Hazırlanan Standart Taslaklar*. Eylül 2, 2019 tarihinde SERİ: XI, NO: 25 Sayılı: http://www.spk.gov.tr/Duyuru/Dosya/20041221/0 adresinden alındı

Şımga, C., & Hoşal Akman, N. (2007). *Principles of Financial Accounting.* Ankara: Gazi Kitabevi.

Tağraf, H. (2002). Küreselleşme Süreci ve Çokuluslu İşletmelerin Küreselleşme Sürecine Etkisi. *C.Ü. İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi, 3*(2), 33-47.

Tokay, H. S., & Deran, A. (2008). Türkiye Muhasebe ve Finansal Raporlama Standartlarında Değerleme Ölçüleri. *İstanbul Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler Odası Mali Çözüm Dergisi*(90), 15-48.

Toraman, C., & Bayramoğlu, F. (2006). Avrupa Birliği Uyum Sürecinin Muhasebe Uygulamalarına Etkisi. *17. Dünya Muhasebe Kongresi", Mali Çözüm Dergisi*(76), 457-480. http://www.pwc.com/tr/tr/audit/turkish-commercialcode.jhtml adresinden alındı

Tunçtez, A. H. (2011). Tarımsal Faaliyetlerin Muhasebeleştirilmesinin Türkiye Muhasebe Standardı 41 Çerçevesinde İncelenmesi: Bir Tarım İşletmesinde Uygulama. *Yayımlanmamış Doktora Tezi*. Konya: Selçuk Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.

Türk, İ. (1996). *Kamu Maliyesi.* Ankara: Turhan Kitabevi .

TÜRMOB. (2000). Dönem Sonu İşlemleri. Ankara: TÜRMOB Yayınları.

Uçan, R. (2015). Muhasebe Uygulama Örnekleri ile Vergi Usul Kanunu ve TMS/TFRS Açısından Menkul Kıymetlerin Değerlemesi. Ankara: Gazi Kitapevi.

Ulusan, H. (2009). Maliye Bakanlığı Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği ve Türkiye Muhasebe – Finansal Raporlama Standartları'na Göre Varlık ve Borçları Değerleme Esasları: Bir Karşılaştırma (II). *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, 149-164.

Varıcı, İ. (2009). Uluslar arası Finansal Raporlama Standartlarına (UFRS) Uyum Aşamasında Etkisi Olan Faktörlerin İncelenmesi:Avrupa ve Amerika Kıtası Ülkeleri Üzerinde Bir Araştırma. *MÜ İİBF Dergisi, 27*(2), 279-296.

Yazıcı, M. (1993). Maliye ve Gümrük Bakanlığı'nın Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği 1 ve Eki: Muhasebe Usul ve Esasları Üzerine. *Vergi Dünyası*(142).

Yazıcı, M. (1998). Muhasebe Tümlemleri ve Örgütlenmesi. İstanbul: M.Ü. İİBF Nihad Sayar Eğitim Vakfı Yayını.

Yazıcı, M., Durmuş, A. H., & Pamukçu, F. (1996). MGB Tekdüzen Hesap Çerçevesi ve Hesap Planı Uygulaması. İstanbul: M.Ü. İİBF Nihad Sayar Eğitim Vakfı Yayını.

Yıldırım, H. (2012, Haziran). Maddi Duran Varlıkların, TMS Değerleme Hükümleri İle VUK Değerleme Hükümleri Açısından Analizi ve Ticari Kar Mali Kar Karşılaştırması. *Vergi Dünyası*(370), 207-220.