T.C

MUĞLA SITKI KOÇMAN ÜNİVERSİTESİ

SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ

İŞLETME ANABİLİM DALI

MUHASEBE VE FİNANSMAN BİLİM DALI

MADDİ DURAN VARLIKLARDA DEĞERLEME VE RAPORLAMA: TMS/TFRS VE VERGİ USUL KANUNU'NDAKİ DÜZENLEMELERİN KARŞILAŞTIRILMASI

YÜKSEK LİSANS TEZİ

ZİYA GÜNER

1741041001

DANIŞMAN

Prof. Dr. YAVUZ ÇİFTCİ

AĞUSTOS, 2020

MUĞLA

YEMİN

Yüksek Lisans Tezi olarak sunduğum "Maddi Duran Varlıklarda Değerleme ve Raporlama: TMS/TFRS ve Vergi Usul Kanunu'ndaki Düzenlemelerin Karşılaştırılması" adlı çalışmanın, tarafımdan bilimsel ahlak ve geleneklere aykırı düşecek bir yardıma başvurulmaksızın yazıldığını ve yararlandığım eserlerin Kaynakça'da gösterilenlerden oluştuğunu, bunlara atıf yapılarak yararlanmış olduğumu belirtir ve bunu onurumla doğrularım.

…./…./….

Ziya GÜNER

YÜKSEKÖĞRETİM KURULU DOKÜMANTASYON MERKEZİ
TEZ VERİ GİRİŞ FORMU

YAZARIN

Soyadı : GÜNER

Adı : ZİYA **Referans No: 10351390**

TEZİN ADI

Türkçe: MADDİ DURAN VARLIKLARDA DEĞERLEME VE RAPORLAMA: TMS/TFRS VE VERGİ USUL KANUNU'NDAKİ DÜZENLEMELERİN KARŞILAŞTIRILMASI

Y. Dil: VALUATION AND REPORTING OF FINANCIAL FIXED ASSETS: COMPARISON OF REGULATIONS IN TAX PROCEDURAL LAW AND TAS/TFRS

TEZİN TÜRÜ:	**Yüksek Lisans**	**Doktora**	**Sanatta Yeterlilik**
	X	**O**	**O**

TEZİN KABUL EDİLDİĞİ

Üniversite : Muğla Sıtkı Koçman Üniversitesi

Fakülte :

Enstitü : Sosyal Bilimler Enstitüsü

Diğer Kuruluşlar :

Tarih :

TEZ YAYINLANMIŞSA

Yayınlayan :

Basım Yeri :

Basım Tarihi :

ISBN :

TEZ YÖNETİCİSİNİN

Soyadı, Adı : ÇİFTCİ Yavuz

Unvanı : Prof. Dr.

TEZİN YAZILDIĞI DİL : TÜRKÇE **TEZİN SAYFA SAYISI: 159**

TEZİN KONUSU (KONULARI) :

1. Muhasebede Değer Kavramı ve Değerleme

2. Maddi Duran Varlıkların Değerlemesi ve Raporlanması

3. VUK ve TMS/TFRS Kapsamında Maddi Duran Varlıkların Değerlemesi ve Raporlanması

TÜRKÇE ANAHTAR KELİMELER (En az üç en fazla beş adet):

1. Değerleme

2. Maddi Duran Varlıklar

3. Gerçeğe Uygun Değer

İNGİLİZCE ANAHTAR KELİMELER:

1. Valuation

2. Tangible Fixed Assets

3. Fair Value

1- Tezimden fotokopi yapılmasına izin vermiyorum

2- Tezimden dipnot gösterilmek şartıyla bir bölümünün fotokopisi alınabilir

3- Kaynak gösterilmek şartıyla tezimin tamamının fotokopisi alınabilir

Yazarın İmzası : **Tarih : ...../...../.....**

MADDİ DURAN VARLIKLARDA DEĞERLEME VE RAPORLAMA: TMS/TFRS VE VERGİ USUL KANUNU'NDAKİ DÜZENLEMELERİN KARŞILAŞTIRILMASI

ÖZET

Bu çalışmanın konusu, işletmelerin toplam varlıkları içerisinde önemli bir paya sahip olan maddi duran varlıkların değerlemesi ve raporlanmasına ilişkin Türk vergi uygulamaları ve Türkiye Muhasebe Standartları/Türkiye Finansal Raporlama Standartları (TMS/TFRS) düzenlemelerinin karşılaştırılmasıdır.

VUK kapsamındaki değerleme yaklaşımlarının vergi kanunlarına göre şekillenmesine karşın, TMS/TFRS bu konuya daha dikkatli yaklaşmaktadır. Ölçümleme ve raporlama yapılırken gerçeğe uygun şekilde sunum ve ihtiyaca uygunluk kriterlerini göz önünde bulundurmaktadır. Çalışmanın temel amacı VUK ve TMS/TFRS açısından değerleme ölçütlerinin esaslarının ortaya konulmasıdır. Birinci bölümde, değer kavramının tanımı ve diğer disiplinlerle tarihsel süreç içerisindeki bağlamı incelenip, VUK ve TMS/TFRS'de değerleme yaklaşımları ve değerleme ölçütleri açıklanmıştır. Standartlar kapsamında ele alınan gerçeğe uygun değer üzerine açıklamalar yapılmıştır. İkinci bölümde maddi duran varlıkların genel tanımı yapılmakla beraber, maddi duran varlıkların değerleme ve raporlanması VUK ve TMS/TFRS düzenlemeleri çerçevesinde incelenmiştir. Üçüncü bölümde ise maddi duran varlıkların değerlemesi ve raporlanması, VUK ve TMS/TFRS uygulamaları kapsamında karşılaştırılmıştır.

Anahtar Kelimeler: Değerleme, Maddi Duran Varlıklar, Gerçeğe Uygun Değer.

VALUATION AND REPORTING OF FINANCIAL FIXED ASSETS: COMPARISON OF REGULATIONS IN TAX PROCEDURAL LAW AND TAS/TFRS

ABSTRACT

The subject of this study is comparing regulations between Turkish tax applications and Turkish Accounting Standards/Turkish Financial Reporting Standards (TAS/TFRS) regarding to valuation and reportation of tangible fixed assets which has a significant share on total assets of businesses.

Regardless of the fact that, valuation approaches are shaped in order to tax acts which are within the scope of Tax Procedural Law (TPL), TAS/TFRS approaches to this subject more carefully. TAS/TFRS considers making a realistic presentation and suitability criterias while valuing and reporting. Main purpose of this study is to reveal the essentials of valuation criterias and principles from the point of TPL and TAS/TFRS. In the first part, definition of value concept and its relation to the historical process is being examined and in this context their valuation approaches and valuation standards are being explained. It was interpreted on fair value measurement which are contextuaused within the scope of standards. In the second part, tangible fixed assets are generally being defined and their valuation and reporting process in accordance to TPL and TAS/TFRS regulations are being examined. In the last section, valuation and reportation of tangible fixed assets within the scope of TPL and TAS/TFRS applications are being compared.

Keywords: Valuation, Tangible Fixed Assets, Fair Value.

ÖNSÖZ

Bu yüksek lisans çalışmasında, işletmelerin finansal tablolarında önemli tutarlara ulaşan maddi duran varlıkların değerlemesi ve raporlanmasına ilişkin düzenlemeler VUK ve Uluslararası Finansal Raporlama Standartları çerçevesinde incelenmiştir. Çalışmanın esas kısmı olan VUK ve standart düzenlemelerinin karşılaştırılmasından önce konunun daha iyi açıklanabilmesi için değer kavramının tarihsel gelişiminden kısaca bahsedilmiştir.

Bu çalışmanın oluşturulmasında, en başından itibaren bana destek olan, sorularıma ilgiyle cevap veren ve düzelten danışman hocam Sayın Prof. Dr. Yavuz ÇİFTCİ'ye teşekkürlerimi sunarım. Çalışmayla ilgili öneriler sunan ve değerli görüşleriyle bana katkı sağlayan hocam Sayın Doç. Dr. Alper ERSERİM'e teşekkür ederim.

Beni destekleyen ve güvenini esirgemeyen, her zaman yanımda olan değerli aileme sonsuz teşekkürlerimi sunuyorum.

ZİYA GÜNER

İÇİNDEKİLER

ÖN SÖZ I
İÇİNDEKİLER II
TABLOLAR LİSTESİ V
KISALTMALAR LİSTESİ VI
GİRİŞ 1

BİRİNCİ BÖLÜM
DEĞER KAVRAMI, MUHASEBEDE DEĞERLEME, VUK VE TMS/TFRS'YE GÖRE DEĞERLEME ÖLÇÜTLERİ

1.1. Değer Kavramı 4
1.2. Muhasebede Değerleme 18
1.3. Değerlemenin Amaçları 20
1.4. Değerleme Esasları 23
1.5. VUK' ta Değerleme Yaklaşımı ve Değerleme Ölçütleri 24
1.5.1. Maliyet bedeli 25
1.5.2. Borsa rayici 27
1.5.3. Tasarruf değeri 28
1.5.4. Mukayyet değer 29
1.5.5. İtibari değer 30
1.5.6. Vergi değeri 31
1.5.7. Rayiç bedel 32
1.5.8. Emsal bedeli ve ücreti 32
1.6. TMS/TFRS' de Değerleme Yaklaşımı ve Değerleme Ölçütleri 34
1.6.1. Tarihi maliyet yöntemi 37
1.6.2. Cari maliyet yöntemi 39
1.6.3. Gerçekleşebilir değer yöntemi (Ödeme değeri) 41

1.6.4. Bugünkü değer yöntemi (Kullanım değeri) 42
1.6.5. Gerçeğe uygun değer yöntemi 44
1.6.5.1. Gerçeğe uygun değer yaklaşımının faydalı yönleri 49
1.6.5.2. Gerçeğe uygun değer yaklaşımına getirilen eleştiriler 51

İKİNCİ BÖLÜM
MADDİ DURAN VARLIKLARDA DEĞERLEME VE RAPORLAMA

2.1. Maddi Duran Varlıklar Hesap Grubu 56
2.1.1. Arazi ve arsalar 56
2.1.2. Yer altı ve yer üstü düzenleri 57
2.1.3. Binalar 58
2.1.4. Tesis, makine ve cihazlar 59
2.1.5. Taşıtlar 60
2.1.6. Demirbaşlar 61
2.1.7. Diğer maddi duran varlıklar 62
2.1.8. Birikmiş amortismanlar 63
2.1.9. Yapılmakta olan yatırımlar 64
2.1.10. Verilen avanslar 65
2.2. VUK'a Göre Maddi Duran Varlıklarda Değerleme ve Raporlama 65
2.2.1. Arazi ve arsalarda değerleme ve raporlama 69
2.2.2. Yer altı ve yer üstü düzenlerinde değerleme ve raporlama 71
2.2.3. Binalarda değerleme ve raporlama 71
2.2.4. Tesis, makine ve cihazlarda değerleme ve raporlama 72
2.2.5. Taşıtlarda değerleme ve raporlama 73
2.2.6. Demirbaşlarda değerleme ve raporlama 75

2.2.7. Diğer maddi duran varlıklarda değerleme ve raporlama 76
2.2.8. Yapılmakta olan yatırımlarda değerleme ve raporlama 76
2.2.9. Verilen avanslarda değerleme ve raporlama 77
2.2.10. Amortisman uygulamaları 77
2.3. TMS/TFRS'ye Göre Maddi Duran Varlıklarda Değerleme ve Raporlama 85
2.3.1. Maddi duran varlık kalemlerinin TMS 16 kapsamında değerlemesi 91
2.3.2. Amortisman uygulamaları 101
2.3.3. BOBİ FRS'ye göre maddi duran varlıklarda değerleme ve raporlama .. 108
2.3.4. KÜMİ FRS Taslağı'na göre göre maddi duran varlıklarda değerleme ve raporlama 113

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM
MADDİ DURAN VARLIKLARDA DEĞERLEME VE RAPORLAMAYA İLİŞKİN VUK VE TMS/TFRS UYGULAMALARININ KARŞILAŞTIRILMASI: BİR UYGULAMA ÖRNEĞİ

3.1. Maddi Duran Varlıkların Değerlemesi ve Raporlaması ile İlgili VUK ve TMS 16 Düzenlemelerinin Karşılaştırılması……121
3.2. Maddi Duran Varlıkların Değerlemesi ve Raporlanmasına İlişkin Uygulama Örneği……..130

DEĞERLENDİRME VE SONUÇ…….144
KAYNAKÇA……...147

TABLOLAR LİSTESİ

Şekil 1. 1. Finansal Bilgilerin Niteliksel Özellikleri…….....35

Şekil 1. 2. Gerçeğe Uygun Değerin Belirlenmesi…….....47

Şekil 2. 1. Muhasebe Uygulamalarında Yapısal Farklılıklar……86

Şekil 2. 2. Standart Uygulamalarında Ölçüm……94

Tablo 2. 1. Bağımsız Denetime Tabi ve Tabi Olmayan İşletmelerin Durumu…….110

Tablo 3. 1. VUK ve TMS 16 Kapsamında Maddi Duran Varlıkların Değerlemesi……..123

Tablo 3. 2. VUK ve TMS-TFRS Düzenlemelerinde Değerleme İşlemine Etki Eden Faktörler…….....129

Tablo 3.3 VUK ve TMS 16 Kapsamında Maddi Duran Varlığın Muhasebeleştirilmesi ve Raporlanması……142

KISALTMALAR LİSTESİ

AB : Avrupa Birliği

ABA : Amerikan Bankacılar Birliği
(American Bankers Association)

ABD : Amerika Birleşik Devletleri

ASC : Muhasebe Standartları Komitesi
(Accounting Standards Comittee)

BDDK : Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurulu

BM : Birleşmiş Milletler

BOBİ FRS : Büyük ve Orta Boy İşletmeler İçin Finansal Raporlama Standardı

DRSC : Almanya Muhasebe Standartları Komitesi
(Deutsches Rechnungslegungs Standards Committee)

FASB : Finansal Muhasebe Standartları Kurulu
(Financial Accounting Standards Board)

FRC : Finansal Raporlama Konseyi
(Financial Reporting Council)

GÜG : Genel Üretim Giderleri

IASB : Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu
(International Accounting Standards Board)

IASC : Uluslararası Muhasebe Standartları Komitesi
(International Accounting Standards Committee)

ICAEW : İngiltere ve Galler Yetkili Muhasebeciler Enstitüsü
(Institute of Chartered Accountants in English and Wales)

IOSCO : Menkul Kıymetler Komisyonları Uluslararası Örgütü
(International Organization of Securities Commissions)

IMF : Uluslararası Para Fonu
(International Monetary Fund)

KAYİK : Kamu Yararını İlgilendiren Kuruluşlar

KDV : Katma Değer Vergisi

KDVK : Katma Değer Vergisi Kanunu

KGK : Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu

KÜMİ FRS : Küçük ve Mikro İşletmeler İçin Finansal Raporlama Standardı

LİBOR : Londra Bankalar Arası Faiz Oranı
(London Inter-Bank Offered Rate)

MSUGT : Muhasebe Sistemleri Uygulama Genel Tebliğleri

OECD : Ekonomik İşbirliği ve Kalkınma Örgütü
(Organisation for Economic Co-operation and Development)

ÖTV : Özel Tüketim Vergisi

SEC : Amerikan Sermaye Piyasası Kurulu
(U.S. Securities and Exchange Commission)

SPK : Sermaye Piyasası Kurulu

TDS : Türkiye Denetim Standartları

THP : Tekdüzen Hesap Planı

TMK : Türk Medeni Kanunu

TMS-TFRS : Türkiye Muhasebe-Finansal Raporlama Standartları

TMSK : Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu

TMUDESK : Türkiye Muhasebe ve Denetim Standartları Kurulu

TTK : Türk Ticaret Kanunu

UFRS-IFRS : Uluslararası Finansal Raporlama Standartları
(International Financial Reporting Standards)

VUK : Vergi Usul Kanunu

GİRİŞ

İnsanlık tarihinin varlığından, günümüze kadar geçen süre içerisinde tartışılan, tanımlaması yapılan ve anlamlandırılmaya çalışılan olgulardan birisi de değer kavramıdır. Değer kavramının oluşması, insanla beraber süregeldiği için, bu iki olguyu birbirinden bağımsız inceleyebilmek mümkün değildir. Kavramın ortaya çıkışı, öncelikle sosyal bilimler (insan bilimleri) çerçevesinde değerlendirildiğinden; sosyoloji, psikoloji, ekonomi gibi disiplinler çerçevesinde incelenmeye başlanmıştır. Gelişim süreci boyunca, kavramın açıklanabilmesi için merkezi bilimler olarak bilinen felsefe, mantık, tarih gibi disiplinler de konuya farklı bakış açıları getirmiştir. Günümüzde değer dediğimiz zaman aklımıza gelen ifade, insanlık tarihinin bu bilimler çerçevesinde dönemler itibariyle incelediği biçimde şekillenmiştir.

Bu çalışmanın amacı, değer kavramının muhasebe bağlamında incelenmesi ve Türkiye'deki değerleme anlayışının, uluslararası alanda geçerli olan anlayışla karşılaştırılıp açıklanmasıdır. Bu karşılaştırma ve değerlendirme çalışması, işletmelerin bilançolarında önemli yere sahip maddi duran varlıklar ele alınarak yapılacaktır.

Günümüzde para ve sermaye piyasalarının dünya genelinde yaygınlaşması, çok uluslu şirketlerin artması, uluslararası ekonomik işbirliği örgütlerinin faaliyetlerinin genişlemesi ile birlikte, muhasebe alanında ortak bir dil oluşturulması gündeme gelmiştir. Finansal faaliyetlerin sınırlarının kaybolmasıyla beraber ülkeler arasındaki var olan yapısal farklılıklardan dolayı oluşturulan Uluslararası Finansal Raporlama Standartları (UFRS/IFRS), muhasebe işlemlerinin uygulama boyutunu disiplin altına almaya çalışmaktadır.

Uluslararası Finansal Raporlama Standartları kapsamında uygulama birliği sağlayabilmek için çeşitli çalışmalar yürütülmektedir. Bu çalışmaların başında, muhasebe verilerinin ortak bir dilde anlaşılıp yorumlanabilmesi için gerekli olan finansal tabloların sunumu ve raporlanması gelmektedir. Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu (IASB), yayınladığı standartlarla muhasebede olan uygulama farklılıklarını gidermeye çalışmaktadır. Türkiye'de uluslararası standartlara uyumu sağlamak ve ilgili düzenlemeleri yapmak için görevli birim, Kamu Gözetimi

Kurumu'dur (KGK). Bu kurum, IASB'nin yayınladığı standartları çevirerek Türkiye Muhasebe-Finansal Raporlama Standartları (TMS-TFRS) olarak yayınlamaktadır.

Finansal tabloların ortak bir dille yorumlanıp anlaşılabilmesi için üzerinde durulan önemli konulardan biri de değerleme ve sınıflandırma konusudur. Türkiye'de vergi temelli muhasebe uygulamalarının mevcut olması, değerlemenin Vergi Usul Kanunu çerçevesinde yapılmasına neden olmaktadır.

Türkiye'de gelişen dünya ekonomisine uyum sağlamak için muhasebe standartlarına yönelik düzenlemeler uygulamaya konulmaya başlamıştır. İşletmelerin türüne ve büyüklüklerine göre TMS, Büyük ve Orta Boy İşletmeler İçin Finansal Raporlama Standardı (BOBİ FRS), Küçük ve Mikro İşletmeler İçin Finansal Raporlama Standardı Taslağı (KÜMİ FRS) gibi uygulamalar muhasebe alanına dâhil edilmeye başlanmıştır. Değerleme işlemini ölçüm olarak ifade eden bu standartlar, VUK'un kural bazlı koyduğu hükümleri ilke bazlı hükümler olarak değiştirerek uygulama alanına sokmayı hedeflemektedir.

Genellikle, işletmelerin varlıkları arasında önemli paya sahip olan maddi duran varlıkların, finansal tablolarda ne şekilde yer alacağı, nasıl değerleneceği, varlıkların değerlenmesi aşamasında ortaya çıkabilecek farklılıkların nasıl giderileceği önemli hususlardır. VUK ve TMS kapsamında var olan uygulama farklılıklarından dolayı, maddi duran varlıkların bu iki yaklaşıma göre değerlenmesi, raporlanması ve aradaki farkların karşılaştırılması bu çalışmanın konusunu oluşturmaktadır.

Çalışmanın birinci bölümünde, değer kavramının tanımı ve sosyoloji, psikoloji, felsefe ve ekonomi gibi disiplinler açısından gelişimi üzerine durulmuştur. Değer kavramının muhasebe ile ilişkisi ele alınmış, esasları ve amaçları açıklanmıştır. Bölümün son kısmında ise; ülkemiz muhasebe uygulamalarını şekillendiren VUK'taki değerleme yaklaşımları ile değerleme ölçütleri incelenerek, standartların şekillendirdiği TMS/TFRS'de değerleme yaklaşımları ve değerleme ölçütlerinden bahsedilmiştir. TMS/TFRS uygulamalarında üzerinde durulan cari değeri esas alan gerçeğe uygun değer konusu, diğer yaklaşımlara göre detaylı bir şekilde incelenmiştir. Bunun nedeni, standartların finansal tabloların sunumu ve raporlamasında gerçeğe uygun değeri esas almasıdır.

İkinci bölümde, maddi duran varlıkların tanımı ve kapsamı üzerinde durulmuştur. Ayrıca maddi duran varlıkların VUK ve TMS/TFRS uygulamalarına göre değerlemesi ve raporlaması incelenmiştir. Disiplinler arasındaki uygulama farklılıkları nedeniyle ortaya çıkan ayrımlar amortisman mevzusunda da görülmektedir. Maddi duran varlıkların raporlanacak değerine doğrudan etki eden amortisman uygulamaları da üzerinde durulan konulardan biri olmuştur. Bölümün sonunda; standartların uygulama alanına giren TMS 16, BOBİ FRS, KÜMİ FRS Taslak Metni kapsamında değerleme ve raporlama konusuna değinilmiştir. KÜMİ FRS, mikro ve küçük işletmelerin ihtiyacına ve göre gerçekleştirilmesi düşünülen bir uygulama olduğu için, bu yeni uygulama üzerine de açıklamalar yapılmıştır.

Üçüncü ve son bölümde ise; VUK ile TMS 16 kapsamındaki maddi duran varlıkların değerlemesi ve raporlanması karşılaştırmalı biçimde ele alınmıştır. Konunun daha iyi anlaşılabilmesi açısından konu bir örnek yardımıyla desteklenmiştir.

BİRİNCİ BÖLÜM

DEĞER KAVRAMI, MUHASEBEDE DEĞERLEME, VUK VE TMS/TFRS'YE GÖRE DEĞERLEME ÖLÇÜTLERİ

Bu bölümde değerleme kavramının çeşitli yaklaşımlara göre tanımı ele alınacak, bunun ardından muhasebedeki önemine ve anlamına değinilecektir. Bunun yanı sıra değer kavramının tarihsel süreçteki gelişimi incelenecektir. Bu kapsamda değer olgusunun diğer disiplinler açısından anlamı genel hatlarıyla tartışılacaktır.

1.1. Değer Kavramı

İnsanlık tarihinin başlangıcından günümüze bireyler veya toplumlar birtakım somut ve soyut olguların kıymetini belirlemeye ve değerlendirmeye çalışmışlardır. Bir nesnenin, olgunun veya düşüncenin zihinde bıraktığı etki, kavram olarak nitelendirilir. Bu bağlamda değer kavramı hem soyut hem de somut boyutlarda irdelenip tartışılmaktadır. Değer kavramı aslında toplumda insanların, yani değerlendirenin inisiyatifinde olduğu için soyut ve somut anlamda dönemler itibariyle dalgalanmalar yaratabilir. Değerler kavramsal olarak incelenmesine rağmen, bu kavramı günümüzde yeterince açıklayabilmek zordur ve farklı literatürlerde çeşitli değer tanımlamalarına yer verilmiştir (Dilmaç, 2002: 1). Bu nedenledir ki, günümüzde muhasebe alanının yanı sıra farklı alanlarda da incelenen konulardan bir tanesi değer kavramıdır. Değerin tanımı yapıldığında, bu kavram farklı disiplinler arasında da yorumlanabildiği için bu durumu daha geniş perspektiften incelememiz yararlı olacaktır.

İngilizcede "value" olarak adlandırılan değer kavramı köken itibari ile Latince "Valere" kelimesinden gelmektedir. Bir şeyin ölçüsü olarak tanımlanmakta olan değer, anlam bakımından bütün dillerde kıymet, bir şeyin ederi ve insan hayatının anlamlandırılması için başvurulan inanç temeli olarak kullanılmaktadır (Cevizci, 2006: 51).

Türkçe'de değer kavramının sözlük anlamı aşağıdaki gibidir (sozluk. gov. tr):

- Bir şeyin önemini belirlemeye yarayan soyut ölçü, bir şeyin değdiği karşılık, kıymet.
- Bir şeyin para ile ölçülebilen karşılığı, bedel, kıymet, paha, valör.

- Üstün nitelik, meziyet, kıymet.
- Üstün, yararlı nitelikleri olan kimse.
- Kişinin isteyen, gereksinim duyan bir varlık olarak nesne ile bağlantısında beliren şey.
- Bir değişkenin veya bilinmeyenin sayı ile anlatımı.
- Bir ulusun sahip olduğu sosyal, kültürel, ekonomik ve bilimsel değerlerini kapsayan maddi ve manevi ögelerin bütünü.

Türk Dil Kurumu'nun tanımlamalarına baktığımızda bile değerin dilimizde algılanış şekli sadece somut, soyut olguya verilen kıymet şeklinde ele alınmamaktadır. Bu durum ekonomi, sosyoloji, felsefe, psikoloji gibi alanları da ilgilendirecek şekilde ele alınmıştır. Günümüzde bilim insanları araştırmalarını yaparken kendi dalları dışında diğer bilimlerden de destek alabilmektedirler. Örneğin, Osmanlı Devleti'nin 16. yüzyıldaki ekonomik politikalarını inceleyecek olan araştırmacı, o dönemin kültür ve toplumsal yapısını da göz önüne almalıdır. Durumu daha iyi aydınlatabilmek için araştırmacı sosyoloji biliminden yararlanacaktır. Bu noktada birbirinden farklı ve aynı zamanda birbirinin içine geçmiş yapı, değer kavramına farklı açılardan bakılması sonucunu doğurmaktadır (Özsözgün, 2007: 4).

Güngör'e göre değerin tanımı; bir şeyin arzu edilip veya arzu edilmemesi değerin hükmü olarak algılanıyorsa, o halde değer de bir şeyin arzu edilip edilemeyeceği hakkındaki kanaatıdır (Güngör, 2010: 27).

Farklı bir bakış açısı olarak değeri ahlaki açıdan da inceleyebiliriz. Bu bakımdan insan yapıp-eden varlık olarak atfedilmiş ve bu yapıp etme eyleminin sonucu bir değere bağlanmıştır (Uysal, 2003: 52). Örnek olarak, bir kişi çalıştığı işletmenin bütün sorumluluklarını taşıyor ve elindeki güce rağmen işletme aleyhine bir tutum sergilemiyorsa, bu o kişinin dürüstlüğünü gösterir. Buradaki dürüstlük o insanın değeridir.

Kavramı toplumsal boyutta inceleyebilmek adına öncelikle sosyolojinin tanımını yapmak gerekmektedir. Sosyoloji, belirli bir insan topluluğunu ele alıp; onların sosyal ilişkilerinin yapı, gelişim, değişim itibariyle incelenmesidir (Silah, 2005: 43). Sosyoloji, 19. yüzyılda Auguste Comte tarafından temelleri atılan Latince socius

(cemiyet) ve Yunanca logos (bilgi) sözcüklerinin yan yana gelmesiyle oluşturulmuş bir terimdir (Hilmi Ziya Ülken, 1943: 11). Tanımdan da çıkarılabileceği gibi sosyoloji insan topluluklarının sosyal alandaki ilişki yapısını incelemektedir.

Sosyal bilimler çerçevesinde sosyal psikolog Milton Rokeach'ın tanımlamalarına göre değer; kişisel ya da toplumsal olarak zıt ya da farklı bir davranış şekli veya yaşam emellerine karşı tercih edilmiş olan, belirli bir davranış biçimi ya da yaşam amacı şeklindeki kalıcı bir inançtır (Bilgin, 1995: 83). Rokeach'ın araştırmalarına göre değerlerin birey üzerindeki yansımaları şu şekildedir:

- Bireyi, sosyal konularda belirli bir pozisyonu almaya sevk eder.
- Bireyi, belirli bir politik veya dini ideolojinin bir diğerine tercihi yönünde etkiler.
- Bireyin kendini sunmasında rehberlik eder.
- Bireyin kendini ve diğerlerini değerlendirmesinde ve yargılamasında, kendini ve diğerlerini övmesi veya kusurlar bulmasında kriter rolü oynar.
- Karşılaştırma sürecinde merkezi konumu nedeniyle bireyin kendini diğerleri kadar ahlaklı veya yeterli olup olmadığını değerlendirmesinde ölçü olarak kullanır.
- Diğerlerini etkilemede veya ikna etmede kullanır.
- Psikoanalitik anlamda kişisel ve sosyal olarak kabul edilemez inanç, tutum ve eylemlerin nasıl rasyonalize edilebileceğini gösterir (birisine karşı yapılan kaba bir davranışın doğru olduğunu çevreye kabul ettirmeye çalışmak).

Görüldüğü gibi sosyoloji açısından incelendiğinde, değer tanımlamalarının içerisinde bireyin kişisel karakter eğilimi, tutumu, dini inancı, politik konumu ve sosyal durumu gibi farklı faktörler devreye girmektedir. Rokeach'ın tanımlamalarından da yola çıkarak değer, belirli şeylere verilen önem olarak nitelendirilebilir. Değerlendirme, değerlendirenin bir şeye atfettiği önem şeklinde anlaşıldığında; kavramı daha iyi açıklayabilmek için relatif (göreceli) olduğu vurgulanmaktadır (Kuçuradi, 1998: 25). Örneğin, Endüstri Devrimi'nin önemli gelişmeler kaydettiği 1820-30'lu yıllarda, bu alanda dönemin öncüsü İngiltere ile bir Doğu Avrupa ülkesi olan Rusya'nın demiryollarına verdiği değer ve bu alandaki yaptıkları yatırımlar birbirinden farklı olmuştur. İngiltere bu dönemlerde demir üretimini 680.000 tondan 2.250.000 tona

çıkarmış, mesafe olarak da ülke içerisinde demiryolu ağı 23.500 milin üzerine çıkmıştır (Hobsbawm, 2019: 55). Bu noktada İngilizlerin dönemin şartları itibari ile demiryollarına atfettiği değer endüstriye verilen önemle açıklanmaktadır.

Felsefede değer kavramı; belirli davranışlar, amaçlar, ilgiler, ihtiyaçlar, arzular ve duygulara sahip öznenin olgulara ve olmuş olaylara yüklediği niteliktir. Değer felsefesine ilk değinen filozof Platon'dur. Platon'un felsefi anlayışında idealar vardır. Dünyada gördüğümüz bütün nesneler geçici, sonsuza dek yaşayacak olan idealar ise kalıcıdır ve nitelikler, kişiler, sesler, eşyalar vb. aklımıza gelebilecek her şey bir ideaya sahiptir (Saruhan ve Özdemirci, 2018: 108). Evrendeki her şey idealara göre şekillenir ve evrendeki nesneler ideaların birer yansımasıdır. Felsefe kelimesinin geçtiği yerde muhakkak Sokrates'ten de bahsetmek gerekir. Sokrates MÖ 5. yüzyılda yaşamıştır ve günümüzde birçok düşünür insanlık tarihini bölümlendirirken Sokrates öncesi ve Sokrates sonrası dönem olarak ayırır (Saruhan ve Özdemirci, 2018: 128). Sokrates'in dünya görüşünde bir şey var olduğu için vardır, diğer bağlamlarla o nesnenin bir ilişkisi yoktur. Adalet ve iyilik diye bir şey gerçekten vardır ve bunlar insanların duygu, düşüncelerinden bağımsız olarak vardır. Sokrates'e göre bu durumda değerler nesnel bir varlığa sahiptir (Uysal, 2003: 54). Sokrates'in kendi içerisinde değer yargısını, ölüme mahkûm edildiği anda bile gözler önüne serdiğini görebiliriz. Bir Atina Yunanı olan Meletus, Sokrates'in diyalektik yöntemini ve onun Atina gençlerini yoldan çıkarıp, içlerindeki tanrı inancını yok ettiğine dair savlar sunarak; Sokrates'in yargılanması ve infazında rol oynar. Mahkemede çıkan infaz kararı sonrasında, Sokrates'in dostları ona kaçması için fırsat sunar. Fakat Sokrates Yunan geleneğine ve değerlerine verdiği önemle birlikte dostlarına şu şekilde cevap verir (Platon, 2019: 59): "Hapishaneyi Atinalılar'ın izni olmadan terk edersem haksızlık yapmış olur muyum? Doğru olarak kabul ettiğimiz prensiplere aykırı hareket etmiş olmaz mıyım?" diyerek cevap vermiştir. Çünkü Sokrates, bunca yıl Atina kuralları ve kanunları içerisinde yaşayıp, ölüme mahkûm edildikten sonra Atina kural ve kanunlarını çiğnemenin kendi etiğine aykırı olduğunu düşünmüştür.

Kuçuradi felsefi açıdan değer ve değerler ayrımı yapmıştır. Değerler var olan şeyler ve imkânlar, değer ise bir şeyin özelliği ve değeridir (Kuçuradi, 1998: 40). Buna göre bir kişinin gözünde edebiyatın yeri, ona ifade ettiği anlamdır, değerdir. Ancak aynı

boyutta edebiyatın değerleri o kişiye göre üslup, anlatım dili, kullanılan söz sanatları vb. hususlardır.

Bir şeye atfedilen değer veya değerler esas itibariyle bir insan yaratısı olduğundan konuyu psikoloji boyutundan incelememek mümkün değildir. Psikoloji insan davranışlarını inceleyen bilim dalıdır. Genel anlamda insan davranışlarının salt gözlemlenmesinin yanında, davranışa neden olan olguyu da ele alır (Budak, 2009: 597).

Psikoloji biliminin insan davranışlarını incelemesi, değer olgusunun da insanoğlu tarafından oluşturulması neticesinde bu olgu (değer) dolaylı olarak konunun kapsamına girmektedir. Bu durum araştırmacılarca sosyal psikoloji olarak isimlendirilmektedir. Felsefe, sosyoloji, sanat vb. alanlarda araştırmaları bulunan Hilmi Ziya Ülken sosyal psikolojiyi açıklarken; toplum ve fert ayrımı yapmaktadır. Fert olununca toplum olunamaz, toplum olununca fert olunamaz; bu durumda sosyolojik ve psikolojik fark bu iki alana hâkim olmakla giderilebilir (Sanay, 1988: 9). İncelenen bu iki alanın ortak çalışması sosyal psikoloji olarak adlandırılmaktadır.

Değerler, insan davranışlarının psikoloji bilimi yardımıyla anlamlandırılmasıdır. İnsan davranışlarının neden sonuç ilişkisini inceler. Bir kişinin refleks dışında yapmış olduğu hareket belirli bir amaç, ihtiyaç odaklıdır. Finansal alanda yatırım yapmak isteyen bireysel bir yatırımcı, örneğin piyasada işlem gören Yonga Mobilya'nın hisse senetlerinin değerleneceği yönünde bir duyum almış olsun. Eğer bu kişi finansal bilgi yönünden zayıfsa ekonomik koşulları hiçbir şekilde değerlendirmeden o şirketin hisse senedini satın alacaktır. Bu noktada kişinin içerisinde bulunduğu durum psikolojik olarak irdelenmelidir. Çünkü çevresel etkenler devreye girmiş, birey aldığı duyumlar neticesinde diğer kişilerden etkilenmiştir. Bireyler temelde farklı düşünüp yorumlama kabiliyetine sahip olsalar bile, çevresindeki faktörlerin etkisiyle farklı davranış şekilleri gösterebilmektedir. Bu durum psikoloji kapsamında sürü davranışı olarak nitelendirilmektedir (Kübilay ve Bayrakdaroğlu, 2017: 77).

Psikoloji biliminde değerin önemi, kavramın belirli nesnel bir bakış açısıyla incelenmesi değil, insan davranışlarına verdiği yönle açıklanır (değer bir inanç gibi incelenirken ahlaki bakış da önem kazanmaktadır) (Özen, 2012: 170). Ahlak kavramı insanoğlunun hayatta kaldığı süre boyunca verdiği kararların dayanağını oluşturur ve

diğer konulara göre insan ahlaki değerlerine öncelik verir (Hume, 2009: 308). İnsan davranışlarının amacı mutlaka bir değerle ilişkilidir, her ne şartta olursa olsun insanı davranışa iten veya zorlayan bir değer vardır (Uysal, 2008: 68). Örnek olarak, maddi durumu iyi olan birisinin düzenli olarak Sosyal Hizmetler ve Çocuk Esirgeme Kurumu'na bağışta bulunması ele alındığında; kişinin yapmış olduğu bu yardımdaki amaç aslında içinde bulunan iyilikten kaynaklanmaktadır. Bu bağlamda o kişinin değeri iyiliğidir.

21. yüzyılda globalleşme ile sermaye hareketlerinin sınırsız dolaşımı, insanların bu dolaşımı takip edebilmeleri için ekonomi bilimine daha fazla önem verilmesine neden olmuştur. Kişiler ekonomik olayları serbest piyasalarda takip edebilmek için iktisat, maliye, finans, muhasebe gibi konularda yeterli bilgiye sahip olmalıdır. Ekonomi en genel tanımıyla; insanların kültürel ve biyolojik yaşamlarını sürdürebilmeleri için doğal çevreye uyum sağlaması ve bu uyumun incelenmesidir (Eğilmez; 2018: 15).

Çağımızda değer kavramı tartışmalarının iktisat alanında da varlığı en az diğer disiplinler kadar hissedilmektedir. İktisatta değer; nesne, ürün ve fiyat ile ilişkilidir (Kuçuradi, 1998: 38). İktisat disiplininde kullanım ve değişim değeri olmak üzere iki farklı ayrım yapılmaktadır. Bu konuda tartışılan problemlerin birisi de değer-fiyat ilişkisidir. İktisat alanında yapılan çalışmalarda değer kavramı bazı durumlarda fiyat, fayda, hatta zaman yerine kullanılabilmektedir (Ertuğrul, 2008: 143). Fiyat piyasada bulunan bir malın değişimi için ödenen parasal karşılıktır. Fiyat piyasada oluşmuş bir olgudur, fakat değer kişiler tarafından biçildiği için fiyata göre daha özneldir (Gözen, 2019, 375). Yani fiyat tutarlı, kesin bir hüküm içerirken değer kişisel durumlar göz önüne alınarak objektif yargılardan uzak olabilmektedir.

Toplumların, iktisat alanındaki değer tartışmaları muhakkak insanlık tarihinin başlangıç dönemlerine kadar uzamaktadır. Fakat iktisadi düşüncenin sistemli bir hal alması, özellikle Avrupa'da Ortaçağ'daki Rönesans, Reform gibi kapsamlı dönemleri takiben başlamıştır. İlk iktisadi düşünce Merkantalistler'e aittir. Merkantalizm 15. ve 16. yüzyıllarda coğrafi keşifler sonucu Dünya'nın keşfedilmemiş bölgelerine hâkim olmaya başlayan devletlerce benimsenmiştir. İngiliz, İspanyol ve Fransız asıllı toplumlar yeni keşfedilen bölgelerle kendi devletleri arasında yaptıkları ticaret ile bu akıma yön verdiler. Kapitalizm odaklı bir düşünceyle sömürge bölgeleri oluşturup, o

bölgelerdeki altın-gümüş gibi değerli madenleri anavatanlarına taşımışlardır. Bu toplumlarda devletin asıl zenginliği devletin değerli madenlerinden oluşmaktadır ve Merkantalist toplumların ticari çıkarları güçlü bir devlet hâkimiyeti altında korumaya alınmaktadır. İfade edilmek istenen şey; ihracat odaklı olan Merkantalist şirketleri koruyan jandarma devlet anlayışının var oluşudur.

18. yüzyılda gelişen Fransız İhtilali ve Endüstri Devrimi gibi iki önemli olaydan sonra Merkantalist düşünce yerini Fizyokrasi'ye bırakmıştır. Merkantalist dönemdeki ticari odaklı olgu 1784 yılında İngiltere'de James Watt'ın icat ettiği buhar makinesi sonucu ticari odaklı kapitalizmi sanayi odaklı kapitalizme çevirmiştir (Hobsbawm, 2019: 40). Fransız İhtilali ve Endüstri Devrimi gibi iki büyük hareketi yaratan Fizyokrasi iktisadi düşünce okullarının oluşumunun başlangıcı olup, devam eden süreçte gelişen iktisadi akımların da öncüsü olmuştur (Kazgan, 1980: 53). Tarımsal kapitalizm olarak da isimlendirilen Fizyokrasi devlet kontrollü sistemin karşıtı olarak Fransa'da doğmuştur. Bu akımın oluşmasının başlıca nedeni, XIV. Louis'in tarım politikalarına önem vermemesi, hatta tarımcı sınıftan alınan "taille" isimli verginin oranının büyük oranda artırılıp, ürün üzerine alınan vergilerde hatırı sayılır artış olması nedeniyle çiftçi sınıfının ekonomik sefaletidir (Eren, 2016: 7). İktisat teorisinin başlangıcı diyebileceğimiz bu dönem "laissez faire laissez passer" ideolojisinin çıkışını oluşturur. Merkantalist düşüncede servet, ticaret odaklı mübadele ile oluşurken Fizyokratlar servet oluşumunu üretimle sağlamışlardır (Kazgan, 1980: 54). Temel felsefe olan laissez faire laissez passer iktisat boyutunda bilindiği gibi "bırakınız yapsınlar, bırakınız geçsinler" şeklinde açıklanır. Fizyokratlar ticaretin serbestleşmesini, ticaretin önündeki kota vs. gibi engellerin kalkmasını savunmakla beraber; bu serbest oluşum ticaretten daha çok tarım odaklı olmuştur.

Klasik ekolün doğuşu 1776 yılında Adam Smith'in yazdığı Ulusların Zenginliği ile beraber kabul edilmektedir. Ancak Klasik iktisadın oluşumu muhakkak bu aşamaya gelene kadar kademe kademe gerçeklemiştir. 18. yüzyıl Avrupası'nda özellikle İngiltere önderliğinde gelişen Sanayi Devrimi, Klasik düşüncenin temelini oluşturur. Bu dönemde Avrupa kıtasında eşitlik. özgürlük gibi Fransız İhtilali'nin yaydığı toplumsal etkiye ek olarak Endüstri Devrimi'nin İngiltere'de doğuşu İngiliz halkını ayrıcalıklı sınıf konumuna getirmiştir. Liverpool, Manchester, Birmingham gibi şehirlerin endüstriyel gelişimi ile kapital bir topluma dönüşme eğilimi gösteren ülke,

bu kapitalini laissez faire etkisiyle uluslararası serbest bölgeye yaymıştır. Klasikler de Fizyokratlar gibi serbest ticareti savunurlar ve bu serbesti de minimum devlet müdahalesi ile olmalıdır. Klasik ekolün başlıca temsilcileri; Adam Smith, David Ricardo, Thomas R. Malthus, N. W. Senior, J. Stuart Mill ve John B. Say'dir.

Klasiklerde değer anlayışı Adam Smith (1723-1790) düşüncesinin etrafında şekillenmektedir. Adam Smith değer teorisini, kullanım değeri ve değişim değeri (mübadele değeri) arasındaki ilişkiden hareketle açıklamıştır. Smith kullanım değeri ve değişim değeri konularını incelerken bu iki yaklaşım arasından mübadele değeri yaklaşımını benimsemiştir. İktisadi açıdan mübadele değeri kullanım değerine göre daha önemlidir. İktisadi açıdan toplumlar arası mübadele olmasaydı, insanlar gereksinim duyduğu malları kendileri üretmek zorunda kalacaktı; bunun neticesinde herkesin yapmak zorunda olduğu işler benzerlik gösterecek ve mesleki yetenek farklılıkları ortaya çıkmayacaktı (Smith, 2001: 27).

Günümüz ekonomisinde bir malın değeri belirlenirken piyasada oluşan fiyat baz alınmaktadır; fakat klasik iktisatçılar bunun ayrımını daha 18. yüzyılda yapmışlar ve değeri piyasadan bağımsız kabul etmişlerdir (Barber, 1997: 40). Smith'e göre bir malın değerini belirleyen etken dolaylı ve dolaysız emektir (Aydınlar, 2009: 9). Dolaylı emek, üretim araçlarının üretiminde sarf edilen emek iken; dolaysız, emek üretimde sarf edilen üretim araçlarının kullanıldığı emektir. Örnek olarak, bir çobanın sürüsünden kaçan 1 keçi için sarf ettiği emek sürüden kaçan 2 koyun için sarf ettiği emeğe bedelse 1 keçinin değişim bedeli 2 koyun olacaktır.

Başka bir klasik iktisatçı olan David Ricardo (1772-1823)'nun yaşadığı dönemde Endüstri Devrimi'nin getirdiği sanayileşme ve Fransız Devrimi'nin getirdiği yenilikler ile Ortaçağ Avrupa feodal düzeni yıkılmıştır. Ricardo 1817 yılında "Ekonomi Politiğin ve Vergilendirmenin İlkeleri" isimli en önemli eserini yayımlar. İktisat alanında değeri yaratan faktörler incelendiğinde karşılaşılan bir diğer önemli görüş David Ricardo'nun emek değer teorisidir. Adam Smith'in emek anlayışının bir ileri boyutu olarak sınıflandırılan Ricardo'nun emek değer teorisi ileriki dönemlerde Karl Marx tarafından da incelenmiştir. David Ricardo mübadele değerini açıklarken kıtlık vurgusuna değinir. Çoğaltılamayan mal ayırımı yapar; yani bir benzerinin daha bulunmadığı sanat eserleri, eski dönemlerde toplumların kullandıkları antika değeri

taşıyan madeni paralar, eşyalar kıt oldukları için değerlidir ve Ricardo bu tür malları kapitalist ekonomide önemsiz bulur (Aydınlar: 2009: 16). Ricardo emek değer teorisini açıklarken bir takım varsayımlara dayanır (Bocutoğlu, 2012: 34):

- Ekonominin bütünü tarımsal çiftlik gibi düşünülür.
- Üretimin bütün alanında sermaye ve emeği eşit tutar (1 İşçiye 1 kürek)
- Emek homojendir (türdeşlik). Amaç emekleri türdeş hale getirmektir. Örneğin 4 kol işçisinin emeği 1 mühendisin emeğine denk geldiğinde; emekler türdeş olarak değerlendirildiğinde toplamda 4+1=5 kol işçisi emeği olarak ifade edilmektedir.
- Hiçbir rant getirisi olmayan topraklarda tahıl üretimi emek ve sermaye ile yapılmaktadır. Toprak maliklerinin üretime bir etkisi yoktur.

David Ricardo emek değer teorisini oluştururken kapital olmayan toplumlar ve kapital toplumlar şeklinde ayrım yapar. Kapital birikimin ve özel mülkiyetin olmadığı şartlarda teorinin durumu yukarıdaki maddelerde açıklandığı gibidir. Fakat kapitalist toplumlarda insanlar belirli birikim yapacak, üretim araçlarıyla toprak mülkiyetleri özel kişilere geçecektir. David Ricardo'nun kapitalizm odaklı ele aldığı ikinci durumun koşulları şu şekilde olacaktır (Bocutoğlu, 2012: 34.):

- Toplumda nüfus artışı kapital ortamda gıda talebini artırır ve doğal olarak fiyatlar yükselir. Bunun sonucunda da tahıl üretiminin alanı verimli topraklardan verimsiz topraklara kayar.
- Tahılın değeri verimli topraklarda emek, sermaye, toprak faktörleri tarafından belirlenir. Smith ile Ricardo bu noktada benzer fikirdedir, fakat üretim alanı rant sağlamayan alanlara geçtiği için durum değişmektedir.
- Üretim artık verimsiz topraklarda sağlandığı için tahılın değeri emek ve sermaye tarafından belirlenmekte; bu alanlarda rant sağlanamadığı için üretim değerinin içerisinde rant yer almamaktadır.
- David Ricardo'nun ortaya koyduğu bu düşüncede rantsız alanlarda tahıl üretimi sadece emek, sermaye tarafından belirlenir. Bu noktadan hareketle emek-değer teorisinde sermayeyi emek cinsinden ifade edip, tahıl üretiminin tamamen emek cinsinden hesaplanması sağlanabilir.

- Üretimde sermaye faktörü dolaylı emek, üretimdeki emek faktörü ise dolaysız emek olarak sınıflandırılır. Örnek olarak, inşaatta yük taşıyan bir işçi emek odaklı çalışır. Eğer bu işçiye yükü taşıması için bir el arabası verilirse bu araba işçinin sermayesi olacaktır. Buradaki sermaye unsuru Ricardo açısından dolaylı emek sayılır. Rant getirisi olmayan topraklarda tahıl üretimi doğrudan emek ile dolaylı emeğin sağlanmasıdır; bir bakıma bu iki üretim faktörü (emek ve sermaye) emek cinsine dönüştürülmektedir.

David Ricardo'nun emek değer teorisinde görülen sermayeyi dolaylı emek cinsinden ifade etmek aslında bir malın değerinin ölçülmesinde ortak değer yaratma çabasındandır. Ayrıca Ricardo, Adam Smith'in iki farklı emek ölçüsünden bahsetmesi ve sermaye birikimi ile emek-değer ilkesinin geçersiz olacağı yönündeki görüşlerini eleştirir (Selik, 2015: 210).

Jean Baptiste Say (1767-1832) değerin oluşumu incelerken literatüre farklı bir bakış açısı kazandırmıştır. Değerin yaratımında sadece emek değil; emekle beraber toprak ve sermaye gibi üretim girdilerinin de en az emek kadar önemli olduğunu vurgular. Say'ın geliştirmiş olduğu bu teorinin adı "Alternatif Maliyet Teorisi'dir." Bu teoride bir malın maliyetinin ölçülmesi, bu malı elde etmemiz esnasında vazgeçtiğimiz diğer mallarla açıklanır. Vazgeçme maliyeti olarak da isimlendirilen bu maliyet cinsi, bir amaca ulaşmak için başka bir amacın gerçekleştirilmesinden vazgeçildiği takdirde, vazgeçilen amacın getirisinin net tutarı, tercih edilmiş olan amacın alternatif (fırsat) maliyeti olarak nitelendirilir; farklı bir ifade ile amaca ulaşabilmek için kaçırılan, değerlendirilemeyen net kazanç fırsat maliyetidir (Şener, 2004: 38). Örneğin elimizde nakit olarak bulunan birikimimiz olsun. Bu birikim ile bankada bir hesap açtırma ve devlet tahvili satın alma gibi iki önemli seçeneğimizin olduğunu varsayalım.

- Elimizdeki nakit miktarı: 2.000.000 TL
- Banka faizi oranı: % 50
- Tahvil faiz oranı: % 60
- Vergi oranı: % 20

Bu duruma göre fırsat maliyeti incelendiğinde, elimizde bulunan nakit parayı hiçbir yerde değerlendirmeyip kasamızda tutarsak bankaya yatırmaya göre kaçırılan alternatif maliyeti şöyle hesaplanacaktır:

Brüt Kazanç: 2 000.000 TL x % 50 = 1.000.000 TL

Vergi; 1.000.000 TL x % 20 = 200.000 TL

Fırsat Maliyeti: 1.000.000 TL - 200.000 TL = 800.000 TL

Yapılan işlemden de anlaşılacağı gibi parayı bankaya yatırmayıp elimizde tutsaydık mahrum olacağımız kazanç, yani fırsat maliyeti 800.000 TL olacaktı.

Aynı işlemi diğer seçenek olan devlet tahvili satın alma durumuna göre uygulayalım:

Brüt Kazanç: 2.000.000 TL x % 60 = 1.200.000 TL

Vergi: 1.200.000 TL x % 20 = 240.000 TL

Fırsat Maliyeti: 1.200.000 TL – 240.000 TL = 960.000 TL

İkinci durumda nakit parayı elimizde tutup devlet tahvili satın almadığımız durumda kazanmaktan vazgeçeceğimiz tutar, yani fırsat maliyetimiz 960.000 TL olacaktır. Banka faizi ve tahvil faizi örneğinde incelediğimiz fırsat maliyeti konusu; elde tutulan nakit cinsinden paranın bankaya konma durumunda 800.000 TL getirisinin olması, tahvil satın alınması sonucundaki getirisinin 960.000 TL olmasıdır. Tahvil satın almanın net kazancı, banka faiz getirisinden 160.000 TL daha fazla olduğundan bu gibi durumlarda kabul edilecek fırsat maliyeti yüksek olan tutar (960.000 TL) olacaktır.

William Nassau Senior (1790- 1864) tarafından ortaya atılan imsak (sıkıntı) teorisinde üretimde fedakârlık vurgusu yapılmaktadır; bu fedakârlık değeri oluşturacaktır. Üretim sürecinde emekle sermaye belirli sıkıntı çekmektedir ve bu sıkıntı sonucunda verilen ücret emeğin hakkı olacaktır. Senior'a göre imsak; malları, gelecek yerine bugün tüketmek için var olan tercihin yenilmesidir (Kazgan, 1980: 72). Toparlamak gerekirse, sermaye sahipleri sahip oldukları gelirlerini bugün tüketmek yerine, gelecekte tüketmek için saklayıp tasarruf ederek çektikleri imsakın karşılığı bir kâr kazanacaklardır; çekilen bu sıkıntıların karşılığı olarak ifade edilen imsak farklı bir değer görüşü oluşturmuştur.

Klasikler değer faktörünü ele alırken genellikle emek odaklı hesaplamalar yapmış ve değeri emek cinsinden sınıflandırmışlardır. Toplumsal boyutta emek süreci incelendiğinde insanlar hem doğal dünyayı hem de kendilerini geliştirir; üretim sürecinde insan sadece nesne üretmez, aynı zamanda fikir, sanat, edebiyat, dil, bilim de üretir (Lunn, 2011: 19). Konu bu bağlamda ele alındığında; dönemin Alman ekolünden gelen iktisat, sosyoloji, tarih, hukuk gibi alanlarda da bilgi sahibi olan entelektüel Karl Heinrich Marx'ın da bazı görüşleri vardı (Ekelund ve Hebert, 1990: 263). Marksist düşüncenin temelini atan Karl Marx (1818-1883) da değeri yaratan faktörü emek olarak ele almıştır. Marx'ın en ünlü eserleri Komünist Manifesto ve Das Kapital'dir. Bu eserleri sonucunda çok eleştirilen Marx kapitalizm karşıtı olarak algılansa da aslında kapitalizmin toplumları tarımsal hayattan kurtardığına inanmakla beraber az da olsa Klasik İktisat'tan etkilenip, piyasa karşıtı hükümetlere ilham kaynağı olup bir gün kapital sistemin sonunun geleceğini savunmaktadır (Bishop, 2013: 241). Marx'ın iktisadi görüşünde iki sınıf mevcuttur. Bunlar kapitalistler ve emekçi sınıflardır. İkili sınıf ayrımının yapıldığı Marksist görüşte toplumlarda küçük burjuvalar, çiftçiler, sanatçılar, tüccarlar gibi farklı sınıflar mevcuttur; fakat topluma damga vurabilecek iki sınıf vardır ve Marx' a göre emekçilerin siyasi iktidarı ele aldığı gün toplumdaki uyuşmazlıklar son bulacaktır (Aron, 2000: 123).

Marx'ın değer teorisinde; daha önce oluşturulmuş olan teoriler incelenir ve yeniden çözülerek sermaye birikiminin kaynağı "artı değerin" nasıl bir sömürü ile elde edildiği açıklanır (Küçükkalay, 351: 2008). Karl Marx bir şeyin değerini metalarla belirler. Metalar, piyasalarda satışa hazır halde bulunan ürünlerin genel ismidir. Metayla emek arasında bağlantı kurulduğunda iki metanın iki değer özelliği açığa çıkar; bunlar kullanım ve değişim değeridir (Küçükkalay, 2008: 351). Ancak burada incelenen konu kullanım değeri değildir, çünkü bu değer fayda temelli olduğu için maddi açıdan ele alınır. Bu da Karl Marx'ın alanına girmez. Esas alınan nokta değişim değeridir ve değişim değerinde mallar birbiri cinsinden kıyas yapılabilir. Bir metanın değişim değerinin belirlenmesi onu üretmek için gerekli olacak emekle belirlenir, bu da metanın üretimi sırasında geçen iş süresi ile ilgilidir (Mandel, 1998: 20). Marx'a göre işgücü değeri emek girdileri tarafından belirlenmektedir (Barber, 2007: 156). Sistemin işleyişinde iki sınıf olup, bu sınıflar kapitalist toplumlar ve işçi sınıflarıdır. İşçiler belirli bir çalışma temposu sonucunda artı değer yaratırlar. Artı değer ücretli işçinin

çalışması sonucunda üretim araçları sahibine bıraktığı nakit karşılığı olacaktır. Kapitalist sistemde işveren tarafından işçiye sabit bir ücret ödenir ve bu ücret işçinin giyinme, beslenme, barınma gibi temel ihtiyaçlarını karşılar. İşçinin sağladığı artı değeri bir örnek yardımıyla açıklamak gerekirse; iplik fabrikasında çalışan bir işçi 8 saat olan mesaisinde kendisine verilen ücretin karşılığını yoğun tempoda çalışıp 4 saatte tamamladığı takdirde işçi kendi işini bitirmekle kalmayıp, kalan 4 saat için de fazladan kapital sermaye sahipleri için çalışmış oluyor (Selik, 2015: 343). Örnekte anlatılandan yola çıkarsak, Marx'a göre emek sarf eden işçinin bütün enerjisini kapitalizm için harcayıp, sermaye sahiplerine getiri sağlaması artık değer olarak nitelendirilir. Ricardo'da da emek, değerin kaynağıydı, işçinin çalışma koşullarında fazladan ürettiği artığı sermaye sahipleri kâr olarak elde ediyordu (Hobsbawm, 2019: 262). Değeri yaratan işçi sınıfı yoksulluk içerisinde yaşarken ücretli işçileri çalıştıran toplumlar zenginleşmektedir. Marksist görüşte Kapitalist yaşamın işçiyi sömürmesi hedef alınmış ve bu durumu kaldıracak planlar benimsenmiştir.

İktisat ekolünde Klasik ve Marksist düşünce çevresinde şekillenen emek–değer tartışmalarına farklı bir boyut kazandıran diğer bir yapı da Neo Klasikler'in oluşturduğu faydacı yaklaşımdır. Neo Klasik iktisat; Klasik ekolün bazı düşüncelerini içeren, Marx'ın Klasik iktisada yönelttiği hatta bu akımı yıkım aşamasına getiren sosyalist amaçlarına karşı liberal sistemin kabul edildiği bir yapıdır. Bu ekolün başlıca temsilcileri William Stanley Jevons (1835-1882), Carl Menger (1840-1921), Leon Walras (1834-1910), Wilfredo Pareto (1848-1921), Alfred Marshall (1842-1924), Augustine Cournot (1801-1877) ve Jules Dupuit (1804-1866) gibi isimlerdir. Neo Klasik iktisadın oluşumunda söz konusu iktisatçılar aynı zamanda (1830-1930 arası) farklı ülkelerde aynı teori üzerine çalışmışlardır. 1871 ve 1874 yılları arasında William Stanley Jevons 'Theory of Political Economy (Ekonomi Politiğin Teorisi)' (1871), Avusturyalı iktisatçı Carl Menger 'Grundsätze der Volkswirtschaftslehre (İktisadın İlkeleri)' (1871) ve Fransız iktisatçı Leon Walras 'Elements D'economie Politique Pure (Uygulamalı Politik Ekonomi İncelemeleri)' (1874) adlı kitaplarını yayımladıklarında aynı alanda birbirlerinden bağımsız bir şekilde çalışarak marjinal fayda teorisine değinmişlerdir (Keskin, 2016: 13). Jevons ve Menger gibi iktisatçılar bir malın üretim maliyetlerinde bulunan emeğin değer yaratmada bir kıstas olamayacağını ve iktisat alanına matematik bilimini de sokarak günümüzdeki mikro

iktisadın iskeletini oluşturmuşlardır (Bozkaya, 2015: 46). Jevons fayda konusunu bireysel olarak ele almış, tüketimden sağlanan faydanın maksimize edilmesi onun faydacı geleneğinin temel amacı olmuştur. Bireyin tüketim sonucunda sağlamış olduğu fayda ile (toplam fayda) ile son tükettiği birimden (marjinal fayda) elde ettiği fayda aynı değildir. Bir malın tüketim miktarı artırıldıkça her ek birimin yararı giderek azalmaktadır; bu azalan fayda yasasında toplam faydanın maksimum, ek birimin faydasının azalmaya başladığı noktada tüketim durmalıdır (Küçükkalay, 2008: 238). Örnek olarak; sıcak havalarda bir insanın bir şişe su ihtiyacı olduğunu düşünürsek, kişi bir şişe suya ulaştığında faydasını susama ihtiyacını gidermiş olarak sağlar. Aynı şekilde ikinci şişe suyunu içtiğinde ise kişi bundan yine bir fayda sağlamış olacaktır, fakat ilk içtiği şişeye göre ikinci şişenin ek birim faydası daha az olacaktır. Doygunluk hissiyatına ulaşıldıktan sonra içilen üçüncü şişe artık kişiye rahatsızlık hissiyatı vermeye başladığı takdirde tüketim devam ederse ek birim faydası eksiye düşecektir. Neo Klasik iktisatçılar fayda konusuna değinmekle kişinin bireysel tercihlerindeki subjektiflik ilkesini göz önüne almışlardır. Jevons'un teorisinden hareketle Menger de fayda teorilerine açıklık getirmiştir. Menger'e göre değerin belirlenebilmesi tamamen subjektif olmalıdır; bir kişi için çok değerli olabilen bir araba diğer bir kişi için bir anlam ifade etmiyor olabilir (Bocutoğlu, 2012: 47). Menger malları düşük dereceli ve yüksek dereceli mallar olarak ikiye ayırıp düşük dereceli mallar kategorisine giren tüketim malları ile yüksek dereceli mallar olarak nitelendirilen yatırım malları arasında ilişki kurmuştur. Yatırım malları tüketici talebi sonucu oluşan tüketim mallarının üretiminde bulunduğu için kullanım değeri kazanır, tüketicinin sağlamış olduğu marjinal faydanın üretimden gelen marjinal fayda ile sağlanmış olduğu sonucuna varır; üretici ve tüketici arasındaki bu marjinal fayda ilkesi daha sonra arz ve talebi açıklamak için genelleştirilmiştir (Kazgan, 1980: 135).

Görüldüğü gibi iktisat alanında değer konusu işlenirken Adam Smith, David Ricardo gibi Klasikçiler genellikle emek konusuna odaklanırken, John B. Say bir malın değerinin ölçülebilmesi için Alternatif Maliyet Teorisi'ni geliştirmiştir. Kapitalist cephenin karşı tarafında bulunan toplumlara ışık olan Karl Marx ise işgücü ile ortaya çıkan artık değere vurgu yapmıştır. Menger, Jevons gibi Neoklasik iktisatçılar da bir malın değerini sağladığı fayda ile ölçmeye çalışıp farklı kuramlar geliştirmişlerdir.

1.2. Muhasebede Değerleme

Küreselleşme birçok alanda olduğu gibi kuşkusuz ekonomik alana da etki etmiştir. Sermaye hareketlerinin uluslararası dolaşımı nedeniyle bir yatırımcı diğer ülkenin piyasasına kolaylıkla müdahil olabilmektedir. Bu noktada finansal bilgi kullanıcıları ile finansal bilgi sağlayanlar arasında muhasebe ilkelerinden doğan sosyal sorumluluk, şeffaflık gibi kavramlar gereği ekonomik konularda mutabık olunması gerekir; finansal bilgi sağlayanlar ve finansal bilgi kullanıcıları finansal tablolar hakkında yanıltıcı beyan vermekten kaçınmalıdır. Karşı tarafın bilgi sağlamasını engelleyecek tutumlar sergilememek için çağımızda muhasebe uygulamalarının güncel takibi çok önemlidir. İşletmeler güncel uygulamaları takip ederek küresel şartlara uygun kayıt tutup, muhasebe sistemlerini sağlam temellere dayandırmalıdırlar. Muhasebe sisteminin sağlamlığının göstergelerinden bir tanesi de işletmelerin iktisadi kıymetleri için güvenilir değerleme yöntemleri kullanmalarıdır.

İşletmeler ellerinde bulunan varlıkların değerini tespit edebilmek için değerleme işlemi yapmak zorundadırlar. Ancak değerleme işlemine değinmeden önce envanter işleminden kısaca bahsetmek gerekmektedir. Envanter işlemi, işletmelerin muhasebe kayıtlarının doğruluğunu kontrol edebilmek için, bilanço gününde (faaliyet dönemi sonunda), düzenli olarak iktisadi kıymetlerin gerçek durumlarını yansıtmak amacıyla yapılmakta olan ölçme, sayma ve tartma sureti ile miktar cinsinden tespit ve değerlemelerin yapılarak para cinsinden ifade edilmesidir (Çabuk, 2001: 4). Muhasebe işlemleri içerisinde yer alan envanter işlemi muhasebe içi ve muhasebe dışı olarak ikiye ayrılır. Sayma, tartma, ölçme gibi fiziki koşullar gözetilerek belirlenen muhasebe dışı envanterde hesaplanan varlık ve alacaklar işletmenin finansal durumunu gösteren bir ibare olup finansal tablolarda yer alırlar; muhasebe dışı envanter işlemi yapıldığında hesap kalanlarının tutarlı olabilmesinin yanı sıra, işletmenin kâr-zarar durumunu görebilmek için bir takım düzeltme, ayarlama ve devir kayıtları yapılır (Gençoğlu, 2015: 58). Sayma, tartma gibi fiziki işlemler haricinde yapılacak olan düzeltme, ayarlama, değerleme, devir kayıtları gibi işlemler muhasebe içi envanter çalışmalarıdır.

Envanter işleminin ilk aşaması "miktarların saptanması", ikinci aşama ise işletmelerin faaliyet sonucunun saptanmasında belirleyici görülen "değerlemedir". Bu nedenle

değerleme, envanter işleminin en önemli konularından birisi olarak kabul edilmiştir (Özulucan, 2005: 10).

213 Sayılı Vergi Usul Kanunu'nun (VUK) 186. maddesine göre envanter çıkarmak; bilanço günündeki mevcutları, alacakları ve borçları saymak, ölçmek, tartmak ve değerlemek suretiyle kesin bir şekilde ve müfredatlı olarak tespit etmektir (mevcutlar alacak ve borçlar işletmeye dâhil iktisadi kıymetleri belirtmektedir).

6102 Sayılı Türk Ticaret Kanunu'nda (TTK) ise envanter işleminin kapsamı şu şekilde belirtilmiştir (TTK, m. 66):

- Her tacir, ticari işletmesinin açılışında, taşınmazlarını, alacaklarını, borçlarını, nakit parasının tutarını ve diğer varlıklarını eksiksiz ve doğru bir şekilde gösteren ve varlıkları ile borçlarının değerlerini teker teker belirten bir envanter çıkarır.
- Tacir açılıştan sonra her faaliyet döneminin sonunda da böyle bir envanter düzenler. Faaliyet dönemi veya başka bir kanuni terimle hesap yılı on iki ayı geçemez. Envanter, düzenli bir işletme faaliyetinin akışına uygun düşen süre içinde çıkarılır.
- Maddi duran malvarlığına dâhil varlıklarla, ham ve yardımcı maddeler ve işletme malzemeleri düzenli olarak ikame ediliyor ve toplam değerleri işletme için ikinci derecede önem taşıyorsa, değişmeyen miktar ve değerle envantere alınırlar; şu şartla ki, bunların mevcutları miktar, değer ve bileşim olarak sadece küçük değişikliklere uğramış olsunlar. Ancak, kural olarak üç yılda bir fiziksel sayım yapılması zorunludur.
- Aynı türdeki stok malvarlığı kalemleri, diğer aynı nitelikteki veya yaklaşık aynı değerdeki taşınabilir malvarlığı unsurları ve borçlar ayrı ayrı gruplar hâlinde toplanabilir ve ortalama ağırlıklı değer ile envantere konulabilir.

Kanunların envanter işlemini açıklarken kullandıkları tanımlamalar işletmelerin iktisadi kıymetlerine ilişkin belirlemeler yapmaktır. İşletmeler ellerinde varlıkların takibini yapabilmek, ileriki dönemler itibariyle strateji geliştirebilmek, kendi içerisinde bir takım değerlendirmeler yapabilmek, varlıkların miktar ve değerindeki sapmalar varsa bulabilmek ve üçüncü kişilere bilgi sağlayabilmek için değerleme işlemi yaparlar.

Değerleme kavramının sözlük anlamı "değer tespiti" şeklinde karşımıza çıkmakla beraber değerleme ile değerlendirme kavramları çoğu zaman karşılaştırılabilmekte; bazı durumlarda envanterde yer alan değerleme ile bir şeyin kıymetini artırmak anlamında kullanılan değerlendirme sözcüğü karıştırılabilmektedir (Özbirecikli, 2009: 7).

Muhasebede değerleme konusuna değinilirken birbirleri yerine kullanılabilen ölçme ve değerleme kavramlarından da bahsetmek gerekir. Ölçme (measurement), nesnelere miktar, süre, boy, hacim, ağırlık vb. gibi somut bir sayı sistemi belirleyip bu ölçülerle oluşturulan sayı sistemi arasında bir bağıntı oluşturulmasıdır (Akdoğan ve Aydın, 1987: 387). Değerleme işlemi ise; işletmenin faaliyetlerine, aktif ve pasiflerine parasal değer biçme işlemidir (Akdoğan ve Aydın, 1987: 388).

1.3. Değerlemenin Amaçları

Günümüzde işletmelerin finansal açıdan doğru karar alabilmeleri, oto kontrolü sağlamaları ve finansal çevre hakkında bilgi sahibi olmalarından geçmektedir. Şirketler bulundukları konum itibariyle önemli bir karar aşamasında olabilirler. Doğru karar verebilmelerinin en temel dayanağı işletme durumunu gösteren finansal tablolardır. Finansal tablolardaki unsurların doğruluğu ve anlaşılırlığının önemli bir ölçütü ise yapılan değerleme işlemidir.

Ekonomik anlamdaki küreselleşme ile birlikte Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu (IASB) tarafından oluşturulan küresel standartlar, ülkeler arasında var olan farklı muhasebe kültürlerini ortak bir tabana toplamak; muhasebe alanında yapılmak istenen yakınsama çalışmaları ile doğru ve güvenilir finansal tablolar oluşturulmak istenmektedir. Ülkemizde uygulanan Vergi Usul Kanunu temelli değerleme ölçütlerinin uluslararası muhasebe uygulamalarına yakınsanabilirliğini sağlamak için IASB'nin oluşturduğu standartlara (UFRS) bağlı kalarak TMS-TFRS'ler yayımlanmaktadır. Ülkemizde bu uygulamaları takip etmek ve yayımlamak Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu'nun görevidir.

Muhasebede değerleme, bir şirketin iktisadi kıymetlerinin değerleme gününde gerçeğe en uygun şekilde belirlenmesidir. Değerleme günü Vergi Usul Kanunu tarafından yılın son günü olan 31 Aralık olarak belirlenmiştir. 31 Aralık tarihinin belirlenmesindeki amaç, işletme kayıtlarının ilgili yılın son günü kapatılıp, izleyen yılın başında tekrar

açılmasıdır. Bir hesap dönemi boyunca izlenen hesapların kanun uyarınca kapatılması zorunludur. Ancak bazı durumlarda mükellef başvuru yaptığı takdirde Hazine ve Maliye Bakanlığı belirli şirketlere özel hesap dönemi belirleyebilir. Bu özel hesap dönemi belirlemedeki amaç ise, işletmelerin bazılarının faaliyetlerinin normal hesap dönemine uymamasıdır.

Günümüzde sermayenin küresel dolaşım etkisiyle beraber işletmelerin yatırım ve piyasa kontrol alanları genişlemiştir. Bunun sonucu işletmeler piyasa ile ilgili yeterli sayıda, güvenilir ve objektif finansal bilgi arayışına yönelmişlerdir. Finansal tablo kullanıcılarının işletmelerden doğrudan bilgi isteme hakkı olmadığı için işletmelerin sundukları finansal tablolar güvenilir bilginin en önemli dayanağıdır (Örten, Kaval, Karapınar, 2018: 3). Yeterli, güvenilir ve objektif finansal bilgi elde edilmesi ise muhasebe sistemindeki kayıt ve değerleme esaslarının tarafsızlığına bağlı olacaktır (Ulusan, 2007: 525).

Muhasebe bilimi açısından değerleme işlemi oldukça teferruatlı bir durumdur. İşletmenin bilanço kalemlerinin teker teker incelenip, farklı kalemlerin farklı değerleme ölçütleri yoluyla değerlemesi, bilanço unsurlarının bazılarında ilk kayda alınış, dönem sonu veya çıkış tarihleri itibariyle farklı değerleme ölçütlerinin kullanılabilirliği değerleme işlemini karmaşıklaştırmaktadır (Tokay ve Deran, 2008: 21). İşletmeler mali tablolarını hazırlarken dahi; borsada meydana gelen bir dalgalanma, kurdaki değişiklik, devlet politikaları, gelen bir ürün siparişi, işletme yönetiminin aldığı kararlar gibi çevresel ve çevresel olmayan her türlü etken bile işletmelerin finansal tablolarına anında etki edebilecektir (Sağır, 2013: 13).

Değerleme kapsamındaki bir diğer amaç ise, işletmelerin hesap dönemine ilişkin kârlarının saptanmasıdır (Akdoğan ve Aydın, 1987: 419). İşletmelerin kâr odaklı hareket etmeleri muhakkak bu amacı diğer amaçlara göre farklı kılabilir. Ancak dönem kârını hesaplayabilmek ve işletmenin borç-varlık değerini belirleyebilmenin yanı sıra alım satım işlemleri, birleşmeler, varlıkların işletme sermayesine konulması ve menkul kıymet alımı gibi durumlarda da değerleme işlemlerine ihtiyaç duyulmaktadır (Ulusan, 2007: 529).

Konuyu kavram olarak incelediğimizde Türkiye bağlamında işletmeler için Vergi Usul Kanunu, Türk Ticaret Kanunu ve Türkiye Muhasebe Standartları'na göre çeşitli

değerleme ölçütleri mevcuttur. Vergi Hukuku yönünden incelendiğinde değerleme, vergi matrahının hesap edilmesi ile ilgili iktisadi kıymetlerin takdir ve tespitidir (Öztürk, 2007: 11). Bazı vergilerde vergiye konu varlığın değeri doğrudan vergi matrahını oluşturur, bazı vergilerde ise konu olan varlığın değeri doğrudan vergi matrahını etkiler. Bu nedenle işletmenin seçtiği değerleme ölçütü işletmenin gerçek durumunun finansal tablolara yansımasındaki birinci unsur olmaktadır. İşletmelerin varlık, kaynak ve faaliyet sonuçlarının belirlenebilmesi için değerleme ölçütlerini tarafsız esaslara göre oluşturmaya çalışan VUK, değerleme ölçütlerinin de sınırını belirlemiştir (Özulucan, 2005: 11). Değerleme ölçütlerinde sınırın belirlenmesindeki amaç, vergilemede eşitlik, adalet ve vergi alacağının garanti altına alınmasıdır. Buna karşılık TTK ise, işletme ile ilişkili kişilerin menfaat ve haklarını muhafaza etmek ve kamuoyuna tarafsız bilgi aktarmak için değerleme ölçütlerinin sınırını belirlemiştir (Kızıl, 1996: 9).

TMS-TFRS bağlamında değerleme kapsamı incelendiğinde mevzuat bakımından Vergi Usul Kanunu'na göre daha evrensel ifadeler dikkat çekmektedir. Evrenselden kasıt, uluslararası standartların küreselleşmiş dünyanın ihtiyaçlarına göre varsayımlar belirlemesi ve yayımlaması muhasebe biliminin ortak uygulama alanını genişletmiştir. Ülkeler kademeli bir şekilde kendi ulusal standartlarını uluslararası standartlara uyumlaştırmaya çalışmaktadır. TMS-TFRS'lere göre finansal tabloların hazırlanmasındaki temel ilkeleri ele alan Kavramsal Çerçeve'ye göre finansal raporlamanın amacı; potansiyel ve mevcut yatırımcıya, borç verenlere, kreditörlere, aracı kurum ve devlete işletmenin finansal durumu hakkında şeffaf bilgi sağlamaktır (KGK, Kavramsal Çerçeve). Türkiye Cumhuriyeti'nin varoluş tarihinden itibaren muhasebe biliminin uygulanmasında ortak bir ilke benimsemek için Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurumu (BDDK), Sermaye Piyasası Kurulu (SPK), Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu (TMSK, günümüzde KGK) gibi kurullar çeşitli çalışmalar yapmışlardır (Çiftci ve Erserim, 2008: 178). TMS-TFRS bağlamında değerleme (ölçümleme olarak ifade edilmekte) konusuna bakış açısı daha geniş bir boyutta incelenir. Finansal tablolarla sunulan finansal bilgilerin evrensel standart uygulamalarındaki ihtiyaca uygunluk, gerçeğe uygun şekilde sunum, karşılaştırılabilirlik, doğrulanabilirlik, zamanında sunum ve anlaşılabilirlik kriterleri finansal tablo kullanıcılarının finansal bilgi sahibi olmalarındaki temel amaçtır (Örten,

Kaval ve Karapınar, 2018: 5). Standart düzenlemelerinin aksine vergi uygulamalarında finansal tabloların düzenlenmesinin amacı, vergi matrahının sağlıklı hesaplanmasıdır.

1.4. Değerleme Esasları

Vergi Usul Kanunu bakımından değerleme, vergi matrahının belirlenmesi amacıyla iktisadi kıymetlerin tespit ve takdiri şeklinde ifade edilmektedir. VUK'un 260. maddesine göre değerlemede iktisadi kıymetler teker teker ele alınmalıdır. Fakat teamülen aynı cins sayılan mallar ve düşük kıymetli müteferrik eşyalar topluca değerlenebilecektir (VUK, m. 260).

TMS-TFRS'de değerleme konusu ele alınırken durum daha hassas biçimde incelenmek mecburiyetindedir. Çünkü uluslararası standartlar sadece belirli bir grubu ilgilendirmeyip, bütün dünyanın takip ettiği uygulamalardır. Bu nedenledir ki, iktisadi kıymetin ölçümünü (değerleme) ülkemizdeki VUK gibi incelemesi beklenemez. Finansal raporlamaya İlişkin Kavramsal Çerçeve'de ölçümün tanımı, finansal tablo unsurlarının, gelir tablosu ve bilançoda tahakkuk eden ve gösterilen parasal tutarının belirlenmesi işlemi olarak yapılmıştır (Ergin, 2016: 12). Uluslararası standartlarca belirlenen değerleme ölçütleri; tarihi maliyet, cari maliyet, gerçekleşebilir değer (ödeme değeri) ve bugünkü değerdir (KGK, Kavramsal Çerçeve). Kavramsal Çerçeve'ye göre işletmelerin en çok kullandığı ölçüm esası tarihi maliyettir. Fakat tarihi maliyet esası diğer ölçüm esasları ile birlikte kullanılmalıdır (KGK, Kavramsal Çerçeve).

Günümüzde standartlar çerçevesinde uygulanan değerleme çalışmalarına yeni bir yaklaşım gelmiştir. Bu yaklaşım gerçeğe uygun değer yaklaşımıdır. İlk muhasebeleştirilmede kullanılan tarihsel maliyet esasının yanında cari değer esası içeren gerçeğe uygun değer ön plana çıkmaktadır. Diğer bir deyişle standartlar gözetimindeki kayıtlamalarda ilk muhasebeleştirmede tarihsel maliyet alınmakta, takip eden işlemlerde ise gerçeğe uygun değer esası kabul edilmektedir (Hüseynov, 2015: 77). Tarihsel maliyet esası ve gerçeğe uygun değer yaklaşımı bu bakımdan birbirinin tamamlayıcısı niteliğindedir. Finansal Muhasebe Standartları Kurulu (FASB) gerçeğe uygun değerle ilgili; işletmeye özgü bir değer olmayıp, piyasa temelli olduğunu, piyasa katılımcılarının varlık veya borcu fiyatlandırmada kullanacakları varsayımlara dayanarak belirleneceğini belirtmektedir (FASB, Fair Value

Measurement 157). Serbest bir değer belirleme biçiminde de algılanabilecek gerçeğe uygun değer, karşılıklı pazarlık ortamında alıcı ve satıcının razı oldukları fiyat olarak da ifade edilebilir. Buradaki pazarlık ortamı ifadesiyle gerçeğe uygun değerin günümüzde kullanılan piyasa fiyatı kavramına yakınlık gösterdiği söylenebilir. Değer konusunda başlıca tartışılagelen kavramlardan birisi de gerçeğe uygunluktur. Buradaki ihtilaf bu değerin kime göre, neye göre esas alınacağıdır.

1.5. VUK' ta Değerleme Yaklaşımı ve Değerleme Ölçütleri

VUK'un değerleme hükümleri 258. madde ile 330. madde arasında açıklanmıştır. Üç kısımdan oluşan değerleme hükümlerinin madde 258 ile madde 298 arasındaki birinci kısmında iktisadi kıymet değerleri başlığı altında değerleme esasları, iktisadi işletmelere dâhil kıymetleri değerleme ve servetleri değerleme hükümleri açıklanmıştır. Madde 299 ile madde 312 arasındaki ikinci kısımda vergi değerleri başlığı altında gayrisafi iratların tespiti ve arazi kıymetlerinin tespiti ile ilgili hükümler açıklanmıştır. Değerleme ile ilgili son kısım olan madde 313 ile madde 330 arasında kalan amortismanlar başlığı altında mevcutlarda amortisman, alacaklarda ve sermayede amortisman ve özel hallerde uygulanacak olan amortisman yöntemleri açıklanmıştır.

VUK değerlemeyi, vergi matrahının hesabı ile ilgili iktisadi kıymetlerin takdir ve tespitidir şeklinde tanımlamaktadır (VUK, m. 258). Kanunun içeriğinden de anlaşılacağı gibi asıl amaç vergi matrahının tespitidir. Hedeflenen amaç vergi matrahını belirlemek olduğu için kanunun getirdiği değerleme ölçütlerinin son derece tarafsız ve net ifade edilmesi gerekmektedir (Başağaç, 2006: 39). Değerleme vergi matrahının hesaplanması için bir amaç olarak düşünüldüğü için, kanun metninde hangi iktisadi kıymetin hangi ölçüt esas alınarak değerleneceği açıklanmış ve değerleme ölçütünün seçiminde mükellefe karar verme serbestisi tanınmamıştır.

VUK hükmünce uygulanan kurallar neticesinde tespit edilen kâra mali kâr denmektedir. Ayrıca kanunda çeşitli giderlerin gelirlerden mahsup edilmesini önleyici, çeşitli gelirlerin de vergi istisnasına yol açtığı yargılar bulunmaktadır (Gençoğlu, 2015: 8).

VUK gereğince vergi kârı olarak da belirtilen mali kârın hesaplanmasında, değerleme ölçütlerinin seçimi serbesti olmadığı için, işletmeler iktisadi kıymetlerini değerlerken

kanunda belirtilen hükmü esas almaktadır. Kanun hükmünce belirtilen ölçütler kullanıldığı için, işletmelerin varlıklarını düşük değerle değerlemesi gibi bir ayrıcalığı bulunmamaktadır. Böyle bir uygulamanın varlığı ise devleti koruyucu bir hüküm içerir. Çünkü VUK değerleme ölçütlerini belirleyerek işletmelerin sağladıkları kârları düşük göstermesinin önüne geçmekte ve bunun sonucunda da devletin vergi gelirlerinde olabilecek bir kaybın önüne geçilmektedir.

Günümüzde değerleme konusundaki tartışmalardan biri de ticari kâr/mali kâr ayrımıdır. VUK kapsamında vergi kârı olarak da nitelendirilen mali kâr, devletin kasasına girecek olan vergiye matrah oluşturan kâr şeklinde ifade edilmektedir.

Devletin vergi gelirlerinin kayba uğratılmaması temelli VUK hükümleri karşısında, işletmeler de bulundukları dönem itibari ile faaliyetlerini incelemek, gelecek planlarını yönlendirmek, işletme politikalarını belirlemek, iktisadi kıymetlerinin değer seyrini takip edebilmek için değerleme işlemi yaparlar.

VUK gereğince iktisadi kıymetlerin nevi ve mahiyetine göre değerleme ölçütleri maliyet bedeli, borsa rayici, tasarruf değeri, mukayyet değer, itibari değer, vergi değeri, rayiç bedel ve emsal bedeli ve ücretidir (VUK, m. 261).

1.5.1. Maliyet bedeli

VUK'un 262. maddesinde yapılan tanıma göre; maliyet bedeli, iktisadi bir kıymetin iktisap edilmesi, diğer bir ifade ile elde edilmesi veya değerinin artırılması gerekçesiyle yapılmış olan ödemeler ile bunlara müteferri bilumum giderlerin toplamını ifade etmektedir (VUK, m. 262). Kısaca maliyet esası ilkesi izlenerek, iktisadi kıymetlerin satın alımında ödenen alış bedeli ve bu iktisadi kıymetlerin alımı için katlanılan giderlerin toplamıdır (Örten ve Karapınar, 2003: 7). Kullanılan bilumum ifadesi, iktisadi kıymetin iktisap edilmesinde yapılmış olan giderlere bağlı olarak katlanılan maliyet anlamındadır. Maliyet bedelinin belirlenmesindeki temel konu, elde etme maliyetine ek olarak iktisadi kıymetin değerini artırıcı ödemeler ve kıymetin elde edilmesi ile bağlantılı diğer giderlerin de hesaplanmasıdır.

İşletmelerin maliyet bedeli hesaplamalarında farklı yöntemler ortaya çıkabilir. İktisadi kıymetin elde edilmesinde, dışarıdan satın alma veya kendi bünyesi içerisinde üretme söz konusu olabilir. İktisadi kıymet dışarıdaki bir firmadan sağlanıyorsa maliyet bedeline dâhil olan giderler varlığın alış bedeli, nakliye ücretleri, komisyon ödemeleri,

montaj giderleri vb. olacaktır. İktisadi kıymetin elde edilmesinde yurtdışından satın alınması durumunda maliyet bedeline ödenen gümrük vergisi vb. de dâhil edilir (Öztürk, 2007: 17).

Eğer işletme iktisadi kıymetlerini kendi kaynaklarından üretiyorsa; ürünün maliyetinin içerisine işçilik, üretim giderleri gibi unsurlar gireceğinden maliyet bedelini hesaplamak biraz daha karmaşık hale gelecektir. Çünkü belirli bir dönem içerisinde ya da üretim partisinden üretilmiş bulunan ürünlerin maliyetleri, söz konusu ürünler için katlanılmış olan giderlerden oluşacaktır (Şener, 2008: 6).

İktisadi kıymetini üreten bir işletme için durum incelendiğinde ürünün imalatında işçilik giderleri ve genel üretim giderleri yer alacağından ortaya çıkan ürün maliyetini hesaplamak biraz teferruatlı olacaktır. Ürünün üretiminde sarf edilen emek karşılığı oluşan işçilik giderleri, direkt işçilik ve endirekt işçilik şeklinde ikiye ayrılır. Direkt işçilik giderleri üretim aşamasında, fiili üretim için sarf edilen emek karşılığıdır. İşçiliğin direkt, diğer bir ifadeyle dolaysız işçilik olarak değerlendirilebilmesi için üretilen hizmet ve mal maliyetine işçinin emeğinin bizzat (fiili) katılması gerekmektedir. Bu tür işçilikler ürünün maliyetine hiçbir dağıtım kanalı olmadan direkt olarak katılırlar. Endirekt (dolaylı) işçilik giderleri ise, üretim faaliyeti ile ilgili olmak kaydıyla, ürünlerin maliyetine doğrudan yüklenemeyen yardımcı işçilik giderlerinden oluşur (Şener, 2004: 134).

Dolaylı işçilik giderleri, ürün ile direkt bir ilişkiye sahip olmamasından dolayı üretilen ürünün maliyetine bir takım yükleme ölçüleri ile dâhil edilir.

Üretim maliyetlerinin belirlenmesi aşamasında karşılaşılan problemlerden bir tanesi de genel üretim giderlerinin ürün maliyeti içindeki yeridir. Genel üretim giderleri (GÜG), direkt ilk madde ve malzeme ve direkt işçilik giderleri dışında sınıflandırılan üretimle ilgili yapılan ve dağıtım kanalıyla maliyetlere aktarılan gider ve harcama kalemleridir (Çalış, 2013: 170). Mamuller ile direkt bir ilişki kurulamayan genel üretim giderleri dolaylı yollarla yüklenir (yükleme ölçüleri); ancak tek tip ürün üreten işletmelerle beraber yılda bir kez maliyet hesaplayan işletmeler bu yükleme ölçülerini kullanmayabilir (Badem ve Kılınç: 2017: 119).

Ürün maliyetinin hesaplanmasında karşılaşılan dolaylı-dolaysız giderler sebebiyle maliyet bedeli ile ilgili tartışmalar günümüze süregelmektedir. Dolaylı-dolaysız gider

ayrımından hareketle; vergi hukukumuzda maliyet bedeli, iktisadi bir kıymetin elde edilmesi veya değerinin artırılması (dolaysız) için yapılan ödemelerle bunlara ek yapılan müteferri (ilişkin) giderlerin toplamıdır (Öztürk, 2007: 18). İktisadi kıymetin elde edilmesinde dolaysız giderlerin hesaplanmasında bir sorunla karşılaşılmamasına karşılık müteferri olan dolaylı giderlerin hesaplanmasında hangi giderlerin maliyet bedeline dâhil edileceği problemi oluşmakta ve bu durum vergi uyuşmazlıklarına neden olmaktadır (Öztürk, 2007: 18).

VUK kapsamında maliyet bedeli ile değerlenen iktisadi kıymetler şunlardır:

- Gayrimenkuller
- Gayrimenkullerin mütemmim cüzileri ve teferruatı
- Tesisat ve makineler
- Gemiler ve diğer taşıtlar
- Gayrimaddi haklar
- Demirbaşlar
- Emtialar
- Zirai mahsuller
- Hayvanlar

Bilindiği gibi bir işletme iş politikası gereğince iktisadi kıymetini üretme veya dışarıdan satın alma hakkına sahiptir. VUK kapsamında satın alınan veya üretilen iktisadi kıymetin fiziksel olarak o işletmeye gelene kadar yapılan harcamalardan;

- Satın alma veya üretim bedeli, gümrük vergileri, nakliye giderleri, sigorta ve montaj giderleri (1. Grup)
- Noter, mahkeme, kıymet takdiri, komisyon, yıktırma, emlak alım vergileri, hafriyat ve tasfiye giderleri (2. Grup). 1. Grupta değerlendirilen harcamaların maliyet bedeline ilavesi zorunlu iken, 2. Grupta değerlendirilen harcamaların maliyet bedeline eklenmesi isteğe bağlıdır (Kızıl, 2004: 248).

1.5.2. Borsa rayici

Borsa rayici, gerek menkul kıymetler ve kambiyo borsasına, gerekse ticaret borsalarına kayıtlı olan iktisadi kıymetlerin değerleme işleminden önceki son muamele gününde borsadaki işlemlerinin ortalama değerini ifade etmektedir (VUK, m. 263).

263. madde kapsamında normal dalgalanmalar haricinde fiyatlarda bariz kararsızlık görülen durumlarda, son işlem günü yerine değerlemeye takaddüm eden 30 gün içerisindeki ortalama rayici esas olarak aldırmaya Hazine ve Maliye Bakanlığı yetkilidir. Bu maddede değinilen durum; borsa piyasasında aşırı dalgalanmaların olduğu dönemler itibariyle borsa rayicinin reel bir ölçü olmaması ve bu dönemlerde çıkarılacak olan ortalama rayicin son 30 günün fiyatlarının ortalaması olarak hesaplanmasıdır. Borsa rayici ile değerlenecek iktisadi kıymetler menkul kıymetler ve yabancı paralardır.

Menkul kıymetler, işletmelerin kaynaklarını geçici süreliğine değerlendirmek amacıyla aldığı, ihtiyaç duyduğu zaman ise satabildiği belirli bir pazarı bulunan hisse senedi, tahvil, hazine bonosu, finansman bonosu, yatırım fonu katılma belgesi, kâr-zarar ortaklığı belgesi, gelir ortaklığı senedi vb. varlıklar olarak nitelendirilir (Sevilengül, 2011: 187). İşletmelerin yine aynı yolla menkul kıymet edinmeleri, uzun dönemli amaçlar kapsamında ele alındığında işletmenin sahip olduğu menkul kıymetler bilançoda mali duran varlık olarak sınıflandırılır.

Hisse senetleri ile fon portföyünün en az yüzde 51'i Türkiye sınırları içerisinde kurulmuş olan şirketlerin hisse senetlerinden oluşan yatırım fonu katılma belgeleri alış bedeli ile değerlenirken, bunların dışında kalan her türlü menkul kıymetler borsa rayici ile değerlenmektedir (VUK, m. 279).

Yabancı paralar borsa rayici ile değerlenir ve borsa rayicinin takarrüründe muvazaa olduğu tespit edildiği takdirde rayiç bedel yerine alış bedeli uygulanır (VUK, m. 280). Yabancı para cinsinden düzenlenen senetli alacaklar ve borçlarda değerleme günü kıymetine getirebilmek amacıyla reeskont işlemi uygulanabilir (Hüseynov, 70: 2015). Bu duruma ek olarak, senette herhangi bir faiz oranının yazılı olmadığı hallerde değerleme gününde geçerliliği olan Londra Bankalar Arası Faiz Oranı (LİBOR) esas alınmaktadır (VUK, m. 280).

1.5.3. Tasarruf değeri

VUK'da tasarruf değeri, bir iktisadi kıymetin değerleme gününde sahibi için arz ettiği gerçek değer olarak tanımlanmaktadır (VUK, m. 264). Değerleme ölçütlerinin ele alınışı bakımından tasarruf değerinin farklılığı tanımın içerisinde geçen "sahibi için arz ettiği gerçek değer" ifadesidir. Bu ifadeden anlaşılan durum, gerçek değerin

tarafsız (objektif) ölçütler yerine kişisel olan subjektif ölçütler dikkate alınarak belirlenmesidir.

Tasarruf değeri, değerleme gününde bir işletmeye ait iktisadi kıymetlerin elden çıkarılması durumunda elde edilecek değer olarak ifade edilmektedir ve iktisadi kıymetlerin değerlemesinde yaygın olarak kullanılan bir değerleme ölçüsü değildir (Metin ve Yalçın, 1996: 29).

VUK'un 281. maddesinde, "vadesi gelmemiş olan senede bağlı alacaklar değerleme gününün kıymetine icra olunabilir" hükmü çerçevesinde senetli alacaklar tasarruf değeri ile değerlenebilir ve bu senette faiz oranı açıklanmamış ise Türkiye Cumhuriyet Merkez Bankası'nın resmi iskonto haddi uygulanır (VUK, m. 281). Değerleme gününde alacak senetlerinin değerlemesini tasarruf değeri ile yapılması durumunda, borç senetlerinin de tasarruf değeri ile değerlenmesi zorunludur (VUK, m. 285). Yukarıda açıklanan senetli alacakların tasarruf değeri ile değerlenebilmesi ifadesi, işletmelerin bu ölçütü kullanıp kullanmamasının ihtiyari bırakıldığını göstermektedir.

1.5.4. Mukayyet değer

Mukayyet değer, bir iktisadi kıymetin muhasebe kayıtlarındaki değerini ifade eder (VUK, m. 265). Bir iktisadi kıymetin mukayyet değer ile değerlenebilmesi, o kıymetin niteliğinin hesaplarda ve defterlerde izlenebilmesine bağlıdır.

İktisadi kıymetlerin mukayyet değer ile değerlenmesi, enflasyon dönemlerinde objektiflikten uzak sonuçların elde edilmesine neden olur (Sağır, 2013: 20). Enflasyonist etkinin hissedildiği bu koşullarda finansal bilgi kullanıcıları işletme kıymetlerini inceleyip değerlendirme aşamasında yanılgıya düşebilirler.

Mukayyet değer ile değerlenen iktisadi kıymetler şunlardır:

- Alacaklar mukayyet değer ile değerlenir. İşletmeye ait mevduat veya kredi sözleşmelerine müstenit alacaklar değerleme gününe kadar hesaplanacak faizleriyle birlikte dikkate alınır (VUK, m. 281).
- Aktifleştirilmiş tüm ilk tesis ve taazzuv (geliştirme) giderleri (VUK, m. 282).
- Peştamallıklar.

- Gelecek bir hesap dönemine ait olarak peşin ödenen giderler ile cari hesap dönemine ait olup da henüz tahsil edilmemiş olan hasılat, mukayyet değerleri üzerinden aktifleştirilmek suretiyle değerlenir (VUK, m. 283).
- Zirai işletmelerde henüz idrak edilmemiş olan mahsuller için yapılan giderler (Hazırlık işleri giderleri gibi) de bu madde hükmüne göre aktifleştirilerek değerlenir (VUK, m. 283).
- Borçlar mukayyet değer ile değerlenir. İşletmeye ait mevduat veya kredi sözleşmelerine müstenit borçlar değerleme gününe kadar hesaplanacak faizleriyle birlikte dikkate alınır (VUK, m. 285).
- Pasif geçici hesap kıymetleri; bir sonraki hesap dönemine ait peşin tahsil edilen hasılat ile cari hesap dönemine ilişkin ödenmemiş olan giderler (VUK, m. 287).
- Karşılıklar mukayyet değeri itibari ile pasifleştirilmek şartı ile değerlenir (VUK, m. 288).

1.5.5. İtibari değer

İtibari değer, her nevi senetlerle esham ve tahvillerin üzerinde yazılı olan değerlerdir (VUK, m. 266). İtibari değer olarak ifade edilen, genellikle kıymetli evrakların üstündeki yazılı değeri tanımlamaktadır.

İtibari değer açıklanırken çoğu zaman nominal değer veya yazılı değer ifadesi de kullanılmaktadır (Metin ve Yalçın, 1996: 30). Nominal değer olarak ifade edilen kavram, enflasyonist etkiden arındırılmamış; kısaca enflasyonun bedele yansımamış halidir. Bu neticede nominal değeri enflasyonist etkilerden arındırdığımızda reel değeri bulmuş oluruz.

Nominal değeri daha iyi açıklayabilmek için: Bir manav elindeki 150 TL ile 15 kilogram çilek alabiliyorken (kilogramı 10 TL), gelecek ay % 50 enflasyon ile çileğin kilosu 15 TL olmuştur. Örnekte görüldüğü gibi, enflasyon durumu yokken 150 TL ile 15 kilogram çilek alınabilirken, enflasyon etkisi ile alınabilen miktar 10 kilograma düşecektir. Nominal değerin en önemli niteliği fiyat değişimi gibi ekonomik olaylardan etkilenmemiş olmasıdır. Örneğin, ikinci kısmında olduğu gibi enflasyonist etki göz önüne alınıp yapılan değerleme bize o kıymetin reel değerini verecektir.

Muhasebe kayıtları düzenlenirken, paralar ve senetler gibi kıymetler üzerinde yazılı olan değerleriyle kayıt altına alındıklarından bu kıymetlerin mukayyet değeri de aynı olmaktadır (Kızıl, 2004: 249).

İtibari değerle değerlenen iktisadi kıymetler şunlardır:

- Kasa mevcudu (VUK, m. 284).
- Eshamlı şirketlerle iktisadi kamu müesseseleri çıkardıkları tahvilleri itibari değerleriyle değerlemeye mecburdurlar (VUK, m. 286).

1.5.6. Vergi değeri

Vergi değeri, bina ve arazinin Emlak Vergisi Kanunu'nun 29. maddesine göre tespit edilmiş olan değeridir (VUK, m. 268). Emlak Vergisi Kanunu'na göre tespit edilen değerden kasıt binalar, arsa ve araziler için; bu varlıkların metrekare, bulundukları konum, arazinin cinsi gibi fiziki özellikler göz önünde bulundurulup bir bedel hesaplama işlemidir.

Bina ve arazinin normal alım satım günündeki vergi değeri, emlak vergisi matrahının tespitine yardımcı olur (Çabuk, 2001: 12). Bina ve arazinin vergi değeri Emlak Vergisi Kanunu'na göre saptanan asgari beyan değerlerinden daha düşük olamayacaktır. Ayrıca, bina ve arazinin VUK'taki vergi değeri aynı şekilde asgari beyan değerinden daha düşük olamayacaktır (Öztürk, 2007: 20).

Vergi değeri ile değerlenen iktisadi kıymetler şunlardır:

- Maliyet bedeli bilinmemek şartıyla arsa ve araziler.
- Gayrimenkul sermaye iradı sahibi olanların maliyet değeri bilinmeyen gayrimenkulleri.
- Vergi Usul Kanunu değerleme başlığı altında yazılı bulunmayan ya da yazılı olsa da kendi değerleme ölçüsü ile değerlenmesine imkân olmayan iktisadi kıymetlerden bina ve arazi vergi değeriyle, diğerleri, varsa borsa rayici, yoksa mukayyet değerleri, o da yoksa emsal bedeliyle değerlenecektir (VUK, m. 289).

1.5.7. Rayiç bedel

Rayiç bedel, bir iktisadi kıymetin değerleme günündeki normal alım satım değeridir (VUK, m. 266). Değerleme günündeki alım satım değeri, anlam bakımından arz ve talep odaklı piyasa fiyatını ifade etmektedir.

VUK kapsamında işletmelere ait iktisadi kıymetlerin rayiç bedelle değerlenmesine ilişkin bir açıklama yoktur. Rayiç bedel, daha çok veraset ve intikal vergisi ile emlak vergisi uygulamalarında yeri olan bir ölçüttür (Öztürk, 2007: 21). Vergi değeri ile değerlenen iktisadi kıymetler kapsamında da açıkladığımız gibi rayiç bedel, vergi değer ile değerlenen bina ve arazinin değerinin saptanması ile sınırlı bir uygulama alanına sahiptir (Çabuk, 2001: 12). Sınırlı uygulama alanına ek olarak finansal kiralama işlemlerinde de dolaylı olarak rayiç bedel kullanılmaktadır (Ergin, 2016: 16).

Rayiç bedel, gayrimenkullerin değerlemesinde öngörülen bir uygulama olarak görülse de hukukumuzda bulunan değerleme ölçütlerinden birçoğu (borsa rayici, vergi değeri vs.) rayiç bedelin farklı tanımlamaları niteliğindedir(Özdemir, 2015: 14).

1.5.8. Emsal bedeli ve ücreti

VUK'a göre emsal bedeli, gerçek bedeli bilinemeyen, olmayan veya doğru olarak tespit edilemeyen bir malın, değerleme gününde elden çıkarılması halinde emsaline nazaran haiz olacağı değer olarak tanımlanmaktadır (VUK, m. 267).

Emsal bedeli uygulanacak iktisadi kıymetlerin gerçek bedelinin tespit edilemiyor oluşunun yanı sıra hangi hallerde emsal bedeli uygulanacağı da Kanun'un 267. maddesinde belirtilmiştir.

Emsal bedeli bazı esaslara göre tayin olmaktadır. Bu esaslar aşağıdaki gibidir (VUK, m. 267):

- Birinci sıra (Ortalama fiyat esası): Aynı tür ve nevideki mallardan sıra ile değerlemenin yapılacağı ayda veya bir önceki ya da bir daha önceki aylarda satış işlemi gerçekleşmişse, emsal bedeli bu yapılan satışların miktar ve tutarına göre mükellef tarafından çıkartılacak olan ortalama satış fiyatı ile hesaplanmaktadır. 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 belirlenecek bir malın maliyet bedelinin hesaplanabilirliğinin mümkün olduğu durumlarda, mükellef bu maliyet

bedeline, toptan satışlar için % 5, perakende satışlar için % 10 ilave etmek şartıyla emsal bedelini kendisi tayin eder.

- Üçüncü sıra (Takdir Esası): İlk iki maddede saydığımız durumlardaki esaslara göre belli edilemeyen emsal bedelleri, ilgililerin müracaat etmeleri üzerine takdir komisyonlarınca belirlenmektedir. Takdirlerin yapılış amacı, maliyet ve piyasa kıymetlerini araştırmak ve kullanılmış eşya için ayrıca yıpranma dereceleri göz önüne alınmak suretiyle yapılmaktadır. Takdir komisyonları tarafından takdir edilen bedellere mükelleflerce dava hakkı saklıdır; fakat davanın açılmış olması verginin tahakkuk ve tahsilini durdurmayacaktır. Ayrıca emsal bedelinin mükellef tarafından hesaplandığı durumlarda bu hesaplara ait evrak ispat kaynağı olarak saklanır.

Emsal bedel ile değerlenmesine müsaade edilen iktisadi kıymetler aşağıdaki gibidir:

- Değeri düşen emtialar (Emtianın maliyet bedeline nazaran değerleme günündeki satış bedelleri % 10 ve daha fazla bir düşüklük gösterdiği durumlarda mükellef, maliyet bedeli yerine emsal bedel ölçüsünü uygulayabilir. Normal şartlarda emtialar maliyet bedelleri ile değerlenirler) (VUK, m. 274).
- Maliyet bedelinin tespiti mümkün olmayan hayvanlar (Maliyet bedelinin tespiti mümkün olmayan durumlarda maliyet bedeli yerine emsal bedel uygulanır. Normal şartlarda hayvanlar maliyet bedeli ile değerlenirler) (VUK, m. 277).
- Kıymeti düşen mallar (yangın, deprem ve su basması gibi afetler yüzünden veyahut bozulmak, çürümek, kırılmak, çatlamak, paslanmak gibi haller neticesinde iktisadi kıymetlerinde önemli bir azalış vakı olan emtia ile maliyetlerinin hesaplanması mütat olmayan hurdalar ve döküntüler, üstüpü, deşe ve ıskartalar) emsal bedeli ile değerlenir (VUK, m. 278). 278. maddeye imha edilmesi gereken mallar ile ilgili hükümler ilave edilmiştir. Buna göre, bozulma, çürüme, tarihi geçme gibi nedenlerden dolayı imhası gereken emtiaların; bu imha işlemlerini düzenli olarak uygulayan mükelleflerin müracaatı istinaden uygulayan birim Hazine ve Maliye Bakanlığı'dır. Bakanlıkça belirlenen esas ve usullere göre, belirli bir oranı aşmamak kaydıyla imha edilen emtiaların emsal bedeli sıfır olarak belirlenir (VUK, m. 278).

1.6. TMS/TFRS' de Değerleme Yaklaşımı ve Değerleme Ölçütleri

Finansal tablolar, işletme ile ilgili bilgileri doğrudan finansal tablo kullanıcılarına sunar. Finansal tablo kullanıcıları, potansiyel ve mevcut ortaklar, işletme bünyesinde çalışanlar, kredi verenler, devlet, alıcılar ve kamu kurumlarıdır. Günümüzde işletmelerin ülke sınırlarını aşıp uluslararası çevrelerde faaliyetleri sonucunda bilgi kullanıcılarının sayı ve etkinliği artmıştır. Bu nedenle bilgi kullanıcılarını, işletmenin finansal durumunu takip eden bütün kamuoyu olarak ifade edebiliriz.

İşletmelerin faaliyet alanlarının ülke sınırlarını aşmasıyla, çok uluslu şirketlerin sayısı azımsanamayacak şekilde artış göstermiştir. Muhasebe biliminin uygulama boyutunda, ülkeler arasında bu alanda sistem farklılıkların da etkisiyle, finansal tabloların herkes tarafından anlaşılıp yorumlanabilmesi için uluslararası alanda bir takım düzenlemelere ihtiyaç duyulmaktadır.

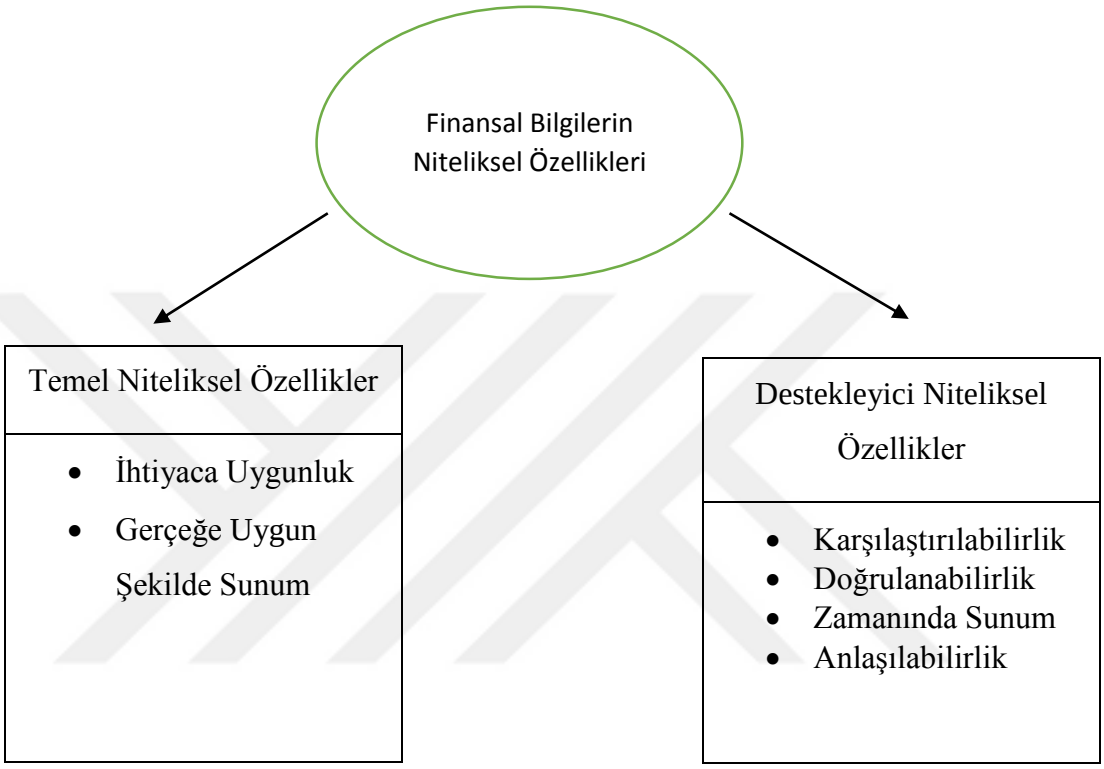
Dünya genelinde muhasebe uygulamalarında ülkeler arasındaki farklılıkları giderebilmek amacıyla IASB kurulmuştur. IASB, ilk olarak 1973 yılında Londra'da faaliyete başlamış olan Uluslararası Muhasebe Standartları Komitesi'nin (International Accounting Standards Committee – IASC) uzantısı olarak 2001 yılından itibaren bağımsız bir düzenleyici otorite konumuyla Uluslararası Muhasebe Standartları ve Uluslararası Finansal Raporlama Standartları'nı ihtiyaca göre değiştiren, düzenleyen ve yayımlayan kuruldur (kgk.gov.tr). IASB'nin oluşturup yayımladığı bu standartları ülkemiz adına düzenleyen otorite; 2011 yılında kurulan Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu'dur.

2011 yılında düzenleyici ve denetleyici otorite olarak faaliyetine başlayan KGK'nın görevleri; bağımsız denetçiler ve bağımsız denetim kuruluşlarının yetkilendirilmesi, bağımsız denetimde kamu gözetiminin sağlanması, Uluslararası Muhasebe Standartları'nı baz alarak Türkiye Muhasebe Standartları'nı düzenlemek ve yayımlamak, Uluslararası Denetim Standartları'nı baz alarak Türkiye Denetim Standartları'nı (TDS) düzenlemek ve yayımlamak olarak belirlenmiştir.

KGK'nın uluslararası standartlara uyumlu olarak yayımladığı Türkiye Muhasebe Standartları/Türkiye Finansal Raporlama Standartları'nın (TMS/TFRS) temel amacı finansal bilgilerin, finansal tablolarda eksiksiz olarak ihtiyaca uygun ve gerçeğe uygun bir şekilde sunulmasıdır. Bilgi kullanıcılarının finansal tablolardaki bilgileri

kullanabilmeleri için KGK'nın yayımladığı Kavramsal Çerçeve'de finansal bilgilerin bir takım niteliksel özellikleri sunulmaktadır. Finansal bilgilerin niteliksel özellikleri temel ve destekleyici niteliksel özellikler olarak şu şekilde ayrılmaktadır:

Şekil 1.1. Finansal Bilgilerin Niteliksel Özellikleri



Kaynak: (Örten, Kaval ve Karapınar, 2018: 4)

Yukarıdaki şekilden de anlaşılacağı üzere, finansal bilgilerin sunumunda finansal bilgilerin temel ve niteliksel özellikleri önem taşımaktadır. Finansal bilgilerin temel niteliksel özelliklerinden ihtiyaca uygunluk kriteri, bilgi kullanıcılarına faydalı olacak bilgidir. Bilgi kullanıcısı finansal karar alırken ihtiyacına göre hareket etmekte ve finansal tablodaki bilgilere göre yatırımlarını düzenlemektedir. Finansal bilgilerin temel niteliksel özelliklerinden ikincisi olan gerçeğe uygun şekilde sunum, finansal tablolarda bulunan finansal bilgilerin tam, hatasız ve tarafsız bir şekilde sunulmasını ifade etmektedir. Bilgi kullanıcısı finansal bilgilerin ihtiyaca uygun ve gerçeğe uygun şekilde sunulduğuna kanaat getirdiği takdirde, temel niteliksel özellikleri değerlendirmeye ait süreç tamamlanmış olur.

Yukarıdaki şeklin ikinci bölümündeki destekleyici niteliksel özellikler, temel niteliksel özelliklerin belirlenmesine yardımcı olan özelliklerdir. Destekleyici

niteliksel özellikler; karşılaştırılabilirlik, doğrulanabilirlik, zamanında sunum ve anlaşılabilirliktir. Karşılaştırılabilirlik, finansal tablo kullanıcılarının finansal karar süreçlerinde işletmenin finansal bilgilerinin her türlü karşılaştırmasının yapılmasıdır. Bu karşılaştırma işlemi; işletme bilgilerinin aynı sektörde faaliyet gösteren diğer bir işletme bilgileriyle karşılaştırılmasının yanı sıra, işletmenin önceki dönemlere ait bilgilerini mevcut dönemle kıyaslanması şeklinde de olabilir. Doğrulanabilirlik, işletmenin finansal tablolarındaki bilgilerin gerekli incelemeler sonucunda teyit edilmesi işlemidir. Zamanında sunum, işletmeye ait finansal bilginin, bilgi kullanıcılarının verecekleri kararlarda bir yanılgıya düşmeyecekleri zamanda mevcut bulunmasını ifade etmektedir. Kısacası karar alıcıların işletme ile ilgili yatırım kararlarında finansal tabloları inceleyip, finansal tablodaki bilginin doğruluğu neticesiyle yatırımcının alacağı kararı etkilemesidir. Anlaşılabilirlik ise, işletmeye ait finansal bilginin herhangi bir karmaşadan uzak bir biçimde finansal tablolarda sunulmasıdır.

Finansal bilgilerin sunumundaki en önemli hususlardan birisi de hiç kuşkusuz işletme varlıklarının değerlemesi işlemidir. Değerleme süreci, finansal tablolarda yer alan bilgiler aracılığıyla finansal bilgi kullanıcılarının kararlarını etkilemesi nedeni ile, muhasebe biliminde son derecede önemli bir süreçtir (Tokay ve Deran, 2008: 18). Uluslararası muhasebe standartları çerçevesinde değerleme kavramının boyutu genişletilmiş, kavramın ifade ediliş biçimi değerlemeden ziyade ölçme biçiminde ele alınmaktadır. Ölçüm işlemi, finansal tablo unsurlarının gelir tablosu ve bilançodaki tahakkuk etmiş parasal tutarlarının belirlenmesi işlemi biçiminde açıklanmaktadır (Akgün, 2016: 131).

Ülkemizde muhasebe uygulamalarının temelinde bulunan problemler nedeniyle değerleme konusunda da bir takım uyumsuzluklar mevcuttur. Örneğin, VUK'a göre değerleme ölçütleri ile Uluslararası Muhasebe Standartları'ndaki değerleme ölçütleri arasında farklılıklar bulunmaktadır. Standartlar çerçevesinde gelişen uygulamalarda ölçümleme ilke bazlıdır. İlke bazlı kavramından kasıt, metin içerisindeki temel niteliklerin belirlenmesi, uygulayıcıların ise bu niteliklere göre uygulama alanında alternatif değerleme ölçütlerinden birisini seçmesidir (Yaylalı, 2016: 10). Örneğin, işletme iktisadi kıymetlerini standartlara göre değerlediğinde alternatif ölçümleme yöntemlerinden işletmeye en uygun olanı seçip uygulayabilmektedir. VUK gereğince

ise, iktisadi kıymetlerin değerlemesi kural esaslı uygulama içermektedir. Vergi uygulamalarında hangi iktisadi kıymetin hangi değerleme yaklaşımına göre değerleneceği VUK'ta belirtilmektedir. Bir örnekle açıklamak gerekirse, VUK'ta gayrimenkuller maliyet bedeli ile değerlenmektedir. Ancak gayrimenkullerin işletme bünyesinde kullanıldıkları süre itibari ile değerlerinde bir takım değişiklikler meydana gelebilmekte ve bu durum günümüzde VUK uygulamalarına karşılık standartlar çerçevesinde çizilmiş düzenlemelerin de ülkemizde uygulanması çalışmalarını hızlandırmaktadır (Ulusan, 2007: 529).

IASB finansal tabloların sunumunda, gerçeğe uygunluk kriterini göz önünde bulundurarak standartları yayımlamaktadır. Gerçeğe uygunluk kriterinin baz alınması sonucunda da iktisadi kıymetlerin ölçümlenmesinde gerçeğe uygun değer yaklaşımının benimsenmesi diğer yaklaşımlara göre ön plana çıkmaktadır. Bütün bu uygulamaların temelinde bulunan asıl amaç, işletmelerin tarihi maliyet yaklaşımına göre düzenlenen defter değerlerini; daha gerçekçi bir yaklaşım olan piyasa temelli gerçeğe uygun değer yöntemi ile piyasa değerine yaklaştırmaktır (Demir ve Bahadır, 2007: 7).

Standartların belirttiği tutumda iktisadi kıymetlerin ölçümü; finansal tablo unsurlarının bilanço ve gelir tablosunda tahakkuk ettirilecekleri ve gösterilecekleri parasal tutarların belirlenmesi olarak ifade edilmektedir (Örten, Kaval ve Karapınar, 2018: 10). Finansal tablolarda değişik biçimlerde kullanılan birçok ölçüm esası bulunmasına rağmen Kavramsal Çerçeve'de sadece dört ölçüm yöntemi belirtilmiştir (Örten, Kaval ve Karapınar, 2018: 10). Bu yöntemler; tarihi maliyet yöntemi, cari maliyet yöntemi, gerçekleşebilir değer (ödeme değeri) yöntemi ve bugünkü değer (kullanım değeri) yöntemidir. Değerleme mevzuunda işletmelerin finansal durumunu daha iyi ortaya koyabilmek için geliştirilen gerçeğe uygun değer yöntemini de, güncel çalışmalar göz önünde bulundurularak ölçümleme yöntemlerine eklememiz gerekmektedir.

1.6.1. Tarihi maliyet yöntemi

Literatürde satın alma maliyeti ve inşa maliyeti olarak da isimlendirilen tarihi maliyet yöntemi, KGK'nın yayımladığı Kavramsal Çerçeve'nin ölçümleme esasları başlığı altında sınıflandırılan ilk değerleme yöntemidir. Tarihi maliyet, finansal tablolarda bulunan varlık ve yükümlülüklerin, iktisabında yani edildikleri tarihte alımları

sebebiyle ödenmiş olan nakit ve nakit benzerlerinin tutarları ile veya onlara karşılık verilmiş olan varlıkların piyasa değerleri baz alınarak ölçülmesidir. Piyasa değeri baz alınarak ölçme işlemi, aslında gerçeğe uygun değer tanımına uymaktadır. Kavramsal Çerçeve metni okunduğunda piyasa koşullarında yapılan işlem olarak atfedilen bu yöntem, bir nevi gerçeğe uygun değeri temsil eder.

Varlıkların elde edildikleri tarihte alımları sebebiyle ödenmiş nakit veya nakit benzerleri ile onlara karşılık verilmiş olan varlıkların piyasa değeri ile ölçülmesi tarihi maliyeti ifade etmektedir. Borçların borç karşılığında elde edinilen tutarı ile ya da işletmenin olağan faaliyetleri sonucunda oluşan borçlarda (gelir vergisinde olduğu gibi), borcun kapatılabilmesi amacıyla gerekli nakit ve nakit benzerlerinin tutarı ile gösterilir (Tunçez, 2019: 210).

Konuya VUK ve TMS/TFRS bağlamında bakıldığında varlıkların iktisap tarihinde alımları için ödenen bedel ifadesinin karşılığı VUK değerleme esaslarından maliyet bedelini çağrıştırmaktadır. Fakat TMS/TFRS'de maliyet bedelinin tanımlanması ve sahip olduğu bileşenleri iktisadi kıymetin türü bakımından farklılık arz eder; yani tarihi maliyet, işletme varlıklarının aktifleştirilmesi sırasında, katlanılmış olan ve varlıklara yüklenen maliyeti oluşturur (Duman ve Yücenurşen, 2017: 1316). Bu sebepten dolayı tarihi maliyet işletmeyle ilgili varlığın işletmeye giriş değerini tanımlar ve geçmişe dayanır (Duman ve Yücenurşen, 2017: 1316). Bu tanımlamalar neticesinde TMS/TFRS kapsamında ele alınan maliyet bedeli, VUK'a benzeyen yönüyle işletmelerin iktisadi kıymetleri elde ederken ödediği tutar ve iktisadi kıymetin değerini artırıcı harcamaları içermektedir.

Tarihi maliyet bazlı ölçümleme esası incelendiğinde güvenilir bilgi sağlamasının yanı sıra, enflasyon etkisinin hissedildiği dönemler itibariyle finansal tabloların gerçeklikten uzak bilgi sunmalarına neden olur (Tunçez, 2019: 210). Finansal tabloların işletmelerin güncel durumlarını gerçeklikten uzak bir şekilde yansıtmaları karar alıcıların kararlarını doğrudan etkilemektedir. Bu sebeple, ilk kayıttan sonraki bilanço dönemleri itibariyle tarihi maliyet yönteminin uygulanması, finansal tablo kullanıcılarının kararlarını etkileyeceğinden, bilançodaki finansal tablo tutarları üzerinde enflasyon düzeltmesi işlemi uygulanması tarihi maliyet yönteminin sakıncalı yönlerini kısmen telafi edecektir (Tokay ve Deran, 2008: 26). Tarihi maliyet

yöntemine getirilen başka bir eleştirel yaklaşımı bir örnek yardımıyla açıklamak gerekirse; bir kişinin yıllar önce satın aldığı bir arazisinin olduğu varsayılsın. O bölgeye devlet tarafından yapılan bir kamu harcaması sonucunda değerinin eski durumuna göre artış göstermesinin takibi tarihi maliyet yöntemine göre bilançolarda izlenememektedir. Arazinin değerinde meydana gelen bu değişim tarihi maliyet yöntemi gereğince, bilançoda gerçek değerini yansıtamamaktadır.

Yukarıdaki örnekte de açıkladığımız gibi tarihi maliyet yöntemini, güncel piyasa temelli koşullardan oluşan ekonomik gelişmelerin takibinde yetersiz kaldığı için eleştirilmektedir. Kısacası finansal tablolarda ve finansal raporlarda bulunan işletme varlık ve borçlarının değeri değişen piyasa koşullarında iktisadi kıymetin gerçek değerini yansıtamayabilmektedir. Bütün bu olumsuz şartlar altında bile yöntemin kolay uygulanabilir, belgelenebilir ve hesaplanabilir oluşu sistemin olumsuz yönlerini bir nevi gidermektedir. İşletmelerin finansal tablolarının sunumunda tercih edilen bir yöntem olan tarihi maliyet, değerleme süreci kapsamında genellikle stok, bina, taşıtlar, arazi ve arsa, demirbaşlar ve benzeri maddi varlıkların para cinsinden ölçümlenmesi için kullanılmaktadır (Tunçez, 2019: 210).

1.6.2. Cari maliyet yöntemi

Cari maliyet yöntemi, işletme iktisadi kıymetlerinin ölçümünde cari değerin esas alınmasıdır. Cari değerin esas alınması; aynı varlığın veya bahsedilen varlıkla eşdeğer olan bir varlığın elde edildiği tarih ile alımı için ödenmiş nakit veya nakit benzerlerinin tutarları ile gösterilmesidir. Borçlar, yükümlülüğün kapatılması için gereken nakit ve nakit benzerlerinin iskonto edilmemiş tutarları ile gösterilir (Örten, Kaval ve Karapınar, 2018: 10).

İşletmeyle ilgili iktisadi kıymetin, sahip olunduğu zamandaki değerinin esas alınması; yani cari değerinden hareketle ölçülmesi finansal işlemlerin takibinde ilgili varlıkların güncel değerini yansıtır. İşletme için iktisap edilen varlığın satın alma fiyatı önemli olduğundan, cari maliyet ölçüsü giriş temelli bir ölçü olarak kabul edilmektedir.

Cari değerin esas alınması, tarihi maliyet yönteminde olduğu gibi varlığın değerinin daha önceden hesaplanmasını gerektirmez. Yerine alınabilecek olan veya benzeri varlığın piyasadan alımındaki, diğer bir ifadeyle değerleme tarihindeki cari satın alma fiyatı önemlidir ve bu ölçüme aynı zamanda yerine koyma maliyeti de denilmektedir.

Bu ölçümün yerine koyma maliyeti yöntemi olarak ele alınmasının en önemli nedeni ise, ölçüm işlemi yapılacak iktisadi kıymetin iktisap tarihinde eş değer bir varlıkla kıyaslanıp nakit veya nakit benzerlerinin tutarı ile gösterilebilmesidir.

TMS/TFRS kapsamında yayınlanan Kavramsal Çerçeve'de ölçümleme esasları tarihi maliyet ve cari değer olarak sınıflandırılmış olup, cari maliyet yöntemi; gerçeğe uygun değer, kullanım değeri ve ifa değeri ile birlikte cari değer başlığı altında kategorize edilmiştir. Cari maliyetin belirlenmesinde, o varlık için ödenen bedele ek olarak katlanılan diğer maliyetler de dediğimiz işlem maliyetleri ilave edilir. İşletmenin varlık elde etmesinde katlanacağı yükümlülüğü piyasadaki fiyatları ile yansıtır (KGK, Kavramsal Çerçeve). Finansal işlemleri piyasa fiyatı esas alınarak belirleyen cari maliyet yöntemi bu yönüyle gerçeğe uygun değere benzemektedir. Fakat gerçeğe uygun değerin oluşmasında piyasadaki hazır bulunan alıcı ve satıcının arasında oluşması beklenen tahmini bir fiyat olduğu için, bu yönüyle cari maliyetten ayrılmaktadır. Ayrıca gerçeğe uygun değerin, varlığın elde edilmesi sırasındaki katlanılan maliyetler ve ek işlem maliyetlerine duyarsız oluşu (varlık satın alınmasında veya satılmasında yapılan maliyetlere göre belirlenmemesi) bu ölçüm esasını cari maliyet yönteminden ayırmaktadır (KGK, Kavramsal Çerçeve).

Cari maliyet esasına göre bir işletmenin dönem içerisindeki ekonomik hareketlerini bir örnek uygulama üzerinden inceleyebiliriz (Duman ve Yücenurşen, 2017: 1316). İşletme 100 birim ticari malı 100 TL'den almışsa ve malın satış fiyatını 150 TL olarak belirleyip; ticari malın satış tarihindeki cari maliyeti 120 TL olarak saptanmıştır. Dönem sonu geldiğinde ticari malın cari maliyeti 130 TL olsun. İşletme elindeki malların 70 birimini sattığı takdirde durum şu şekilde olacaktır:

- Tedarik edilmiş olan ürün (miktar) 100 birim
- Tedarik edilen ürünün birim fiyatı 100 TL
- Ürünün satış fiyatı 150 TL
- Satış zamanında ürün cari maliyeti 120 TL
- Dönem sonu ürün cari maliyeti 130 TL
- Satılan ürün (miktar) 70 birim

- Gerçekleşen elde tutma kazancı 1400 TL

  70 birim x (120 TL – 100 TL)
- Gerçekleşmeyen elde tutma kazancı 900 TL

  30 birim x (130 TL – 100 TL)
- Cari Faaliyet Kârı 2100 TL

  70 birim x (150 TL – 120 TL)
- Cari maliyete göre elde edilen kâr 4400 TL

  (2100 TL + 900 TL+ 1400 TL)
- Tarihi maliyete göre elde edilen kâr 3500 TL

  70 birim x (150 TL – 100 TL)

Yukarıdaki örnekte görüldüğü gibi cari maliyetin hesaplanışı incelenmiştir. İşletme tarihi maliyet yöntemine göre işlem yapmış olsaydı; elde edeceği kâr cari maliyet yöntemine göre elde edilen kârdan daha düşük olacaktı. Ancak, işletme cari maliyet yöntemini tercih edip, elindeki ürünün güncel durumunu sağlıklı bir şekilde takip ederek finansal tablolarına yansıtacaktır. TMS ölçüm esaslarından biri olarak ele alınan cari maliyetteki temel fikir işletmeye dair varlığın alımında, o varlığın cari değerinin saptanmasıdır.

1.6.3. Gerçekleşebilir değer yöntemi (Ödeme değeri)

İşletme varlıklarının ölçüm işlemlerinde finansal tablodaki bilgilerin, finansal tablo kullanıcılarına aktarımında ihtiyaca uygunluk, gerçeğe uygun şekilde sunum, karşılaştırılabilirlik, doğrulanabilirlik, zamanında sunum ve anlaşılabilirlik kriterlerini taşımaları gerekmektedir. TMS/TFRS uygulamalarının gözettiği ölçüm esaslarından bir tanesi de gerçekleşebilir değer (ödeme değeri) yöntemidir. Gerçekleşebilir değer yöntemine göre; bir varlığın değeri, işletmenin normal faaliyet şartlarında, bir varlığın elden çıkarılması durumunda işletmenin eline geçecek olan nakit ve nakit benzerlerinin tutarıdır. Borçlar ise, işletmenin normal faaliyet koşulları itibari ile kapatılmaları için ödenmesi gerekli nakit ve nakit benzerlerinin iskonto edilmemiş tutarları ile gösterilir.

Gerçekleşebilir değer yöntemi, işletmenin iktisadi kıymeti olan varlıklarının net satış değerini ifade etmekle beraber, bir borcun ise ödenebileceği tutarı göstermektedir

(ICAEW, 2006: 32). Varlıkların ölçümlenmesinde kullanılan gerçekleşebilir değer yönteminde, ölçüm esasları genel olarak net esasa göre belirlenir. Bu esasta varlığın net gerçekleştirilebilir değerinin belirlenmesi için iki yol vardır: Bunlardan ilki piyasada bulunan potansiyel alıcılara fiyat sorma, ikincisi ise varlığın değerinin belirlenebilmesi için takdir yoluna başvurmadır (Ulusan, 2008: 135). Gerçekleşebilir değerin tespitinde kullanılan birinci yol olan fiyat sorma yönteminde, piyasada bulunan potansiyel alıcıların potansiyeli ve bu alıcıların fiyat tekliflerine nasıl ulaşılacağının belirlenmesi gerekmekle beraber; değerin tespitinde hangi piyasanın temel alınacağı sorunu ile karşılaşılabilir (Diewert'ten aktaran Ulusan, 2008: 135). Takdir esasının kullanılmasında ise, kullanılan kriterlerin belirlenmesi, kaç tane kıymet takdiri yapılması gerektiği gibi belirsizliklerin olması bu esasın başlıca problemidir (Diewert'ten aktaran Ulusan, 2008: 135).

Gerçekleşebilir değer yöntemindeki amaç, iktisadi varlıkların satımıyla ilgili ekonomik olayların incelenmesidir. Varlıkların satılmasında elde edilecek olan tutardan satış anındaki maliyetlerin düşülmesi net gerçekleşebilir değeri oluşturacaktır (Başağaç, 2006: 34). Gerçekleşebilir değer esası iktisadi kıymetlerin ölçümünde çok fazla kullanılmamakla beraber; işletme için önemli unsurlardan biri olan TMS 2 kapsamında incelenen stoklar kaleminin ölçümünde kullanılır. Stokların değerlemesinde doğrudan maliyet ve net gerçekleşebilir değerin düşük olanıyla değerleme yapılmaktadır. Ayrıca net gerçekleşebilir değerinin maliyet bedelinin altına düştüğü durumlarda stok değer düşüklüğü karşılıkları gider olarak kayda alınmaktadır (Örten, Kaval ve Karapınar, 2018: 57).

Net gerçekleşebilir değer; Tahmini satış fiyatı – (Tahmini tamamlama maliyeti + Tahmini satış gideri) şeklinde formüle edilebilir.

1.6.4. Bugünkü değer yöntemi (Kullanım değeri)

Varlıklar, işletmenin normal faaliyet koşullarında, ileride yaratacakları net nakit girişlerinin bugünkü iskonto edilmiş değerleri ile gösterilirler. Borçlar, işletmenin normal faaliyet koşullarında, kapatılmaları için ileride ödenmesi gereken net nakit çıkışlarının bugünkü iskonto edilmiş değerleri ile gösterilir.

Ölçüm işlemleri ile ilgili literatür incelendiğinde; net bugünkü değer, kullanım değeri, cari ekonomik değer gibi ifadelerle de tanımlanan bugünkü değer yöntemi, işletmeye

ait varlıkların kullanımından ve elden çıkarılmasından kaynaklanan tahmini net nakit akışlarının bugünkü değeri hakkında bilgi verir (KGK, Kavramsal Çerçeve). Bugünkü değer yönteminde işletmenin gelecekteki nakit girişleri için bir değer oluşturulacağından, bu esasın incelenmesinde tahmin ön plana çıkabilmektedir.

TMS/TFRS kapsamında ele alınan bu değerleme işleminde, işletmenin varlıklarıyla ilgili gelecekte elde edeceği nakit akımlarının değerinin bugüne indirgenmesinin yanı sıra, işletmenin ifa etmesi gereken yükümlülüklerin (borçlar) nakdi tutarlarının da bugüne indirgenmiş değerleri ile değerlenmesi söz konusudur. İşletme ile ilgili ilerideki nakit girişleri ve borç ifası dikkate alınarak uygulanan bu ölçüm esasında tahmin unsurunun önemi azımsanamamakla beraber, değerlemenin yapılabilmesi için de hesaplamaların sistemli bir şekilde incelenmesi gerekmektedir. Varlığın kullanım değerinin hesaplanabilmesi için aşağıdaki unsurlar dikkate alınmaktadır (TMS 36, par. 30):

- İşletmenin varlıklardan elde etmeyi beklediği gelecekteki nakit akışlarının tahmini,
- Gelecekteki nakit akışlarının zamanlamasında olabilecek aksaklıklarla ilgili beklentiler,
- Piyasa riski hariç tutulmuş cari faiz oranı ile temsil edilen paranın zaman değeri,
- Varlıklarda yer alan belirsizliklere katlanmanın bedeli.
- Likidite azlığındaki gibi, piyasa katılımcılarının işletmenin varlıktan elde etmeyi beklediği gelecekteki nakit akışlarının fiyatlandırılmasında yansıtacağı unsurlar.

Kullanım değeri, ileriki dönemlerde işletmeye girecek nakit girişlerinin bugünün şartları altında tahmin edilip değerlenmesiyle ilgili olarak; aslında varlıkların geri kazanılabilir tutarlarının tespitinde uygulanan bir yöntemdir. Uygulamada çok fazla yaygın olarak kullanılmayan bu yöntem, maddi duran varlıklar, maddi olmayan duran varlıklar ve maliyet modelinde değerlenen yatırım amaçlı gayrimenkullerin geri kazanılabilir tutarının hesaplanmasında dikkat edilen bir ölçüm esasıdır (Pamukçu, 2011: 84).

1.6.5. Gerçeğe uygun değer yöntemi

Günümüzde sermaye hareketlerinin ülkeler arası dolaşımı sonucunda, işletmelerin finansal tablolarıyla ilgilenenlerin sayısının bir hayli artmasının da etkisiyle finansal raporlama alanında farklı uygulamaları uyumlu hale getirebilmek için tek tip muhasebe standartları seti kullanılması zorunluluğu doğmaktadır.

Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkeleri çerçevesinde temel değerleme ölçüsü tarihi maliyettir. Ancak günümüzde Finansal Muhasebe Standartları Kurulu (Financial Accounting Standards Board–FASB) ve Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu'nun (International Accounting Standards Board–IASB) görüşleri doğrultusunda tarihi maliyet temelli değerleme ölçüsü kullanılarak oluşturulan finansal raporlamadan gerçeğe uygun değer temelli finansal raporlamaya doğru geçiş sürecinin varlığı hissedilmektedir.

Gerçeğe uygun değer FASB ve UFRS tanımlamalarında İngilizce "fair value" kelimesiyle ifade edilmektedir (Aktaş ve Deran, 2006: 154). Bu kavramın Türkçe karşılığı uzun yıllar tartışılagelen konulardan birisi olmuştur (Kula, 2018: 68). Ancak son dönemlerde kavramın karşılığı olarak Türkçe literatürde; adil değer, hakkaniyete uygun kıymet, makul değer gibi isimler de kullanılmaktadır.

Genel tanım itibariyle gerçeğe uygun değer; bir varlığın el değişimi veya bir borcun ifası durumunda, piyasa katılımcılarının karşılıklı pazarlık ortamında gelişmiş olan fiyatı ifade eder (FASB, 157 numaralı standart, Summary of Statement No 157). Uluslararası Muhasebe Standartları'nın tanımlamasında, bilgili ve istekli kişiler arasında gerçekleşen yansız ve danışıklı olmayan davranışlar sergilenerek ortaya konulan ve bunun neticesinde bir varlığın değişimi veya bir borcun ödenmesi için kabul edilen tutar şeklinde ifade edilmektedir (Şensoy, 2003: 22).

FASB, finansal raporlamada yeknesaklığı sağlamak amacıyla uygulama alanına sokmak istediği gerçeğe uygun değer ile ilgili standardını 2006 yılında yayımlamıştır. Buna paralel olarak 2011 yılı mayıs ayında IASB, "Gerçeğe Uygun Değer Ölçümleri" başlığı altında 13 numaralı standardını yayımlamıştır. Uluslararası alanda oluşan gerçeğe uygun değer ile ilgili düzenlemelere uygun olarak KGK tarafından, TFRS 13 Gerçeğe Uygun Değer Ölçümü Standardı 1 Ocak 2013 tarihinden sonraki hesap dönemlerinde uygulanmak üzere 15 Ocak 2019 Tarihli ve 30656 Sayılı Resmi

Gazete'de (mükerrer) yayımlanmıştır (TFRS 13). Standardın amacı; gerçeğe uygun değeri tanımlamak, ölçümüne ilişkin çerçeveyi düzenlemek ve bu konuya ilişkin açıklanacak olan bilgileri belirlemektir (TFRS 13).

Günümüze kadar UFRS'lerde kullanılan temel değerleme ölçüsü tarihi maliyetti. Uluslararası gelişmeler ve düzenlemeler sonucunda oluşan ortamda işletmeler varlıklarının değerlemesini tarihi maliyet yöntemi yerine daha güncel bir yöntemle değerleme ihtiyacı hissetmişlerdir. Bu nedenle de IASB son dönemlerde gerçeğe uygun değer yaklaşımını göz önünde bulundurmaktadır.

Gerçeğe uygun değer, değerleme tarihinde piyasa katılımcılarının arasında geçen, karşılıklı pazarlık ortamında oluşan işlemin fiyatı olarak ifade edilmekle beraber; bu tanımlamadan hareketle gerçeğe uygun değerin bazı varsayımları bulunmaktadır (Türel, 2012: 17). Bu varsayımlar; piyasa katılımcıları arasında geçen işlemin ana pazarda yapılması, karşılıklı pazarlık ortamının oluşması ve alıcı ve satıcıların ilgili varlık hakkında bilgili olmasıdır.

Yukarıda değinilen varsayımlardan ilki işletmelerin varlıklarını satmaları veya yükümlülüklerini yerine getirmeleri durumunda bu işlemin bir ana pazarda yapılacak olmasıdır. Ana pazar kavramı, raporlama yapacak işletmenin elindeki varlığı satması durumunda eline geçecek olan en yüksek tutarı ve yerine getirilmesi gereken yükümlülüklerin de ödeyecek olduğu en düşük tutarı ifade eder (Türel, 2012: 17). İşlemin gerçekleştiği bu ana pazar, raporlayıcı işletmenin gerçeğe uygun değeri belirlemesindeki en avantajlı olduğu konumda oluşur.

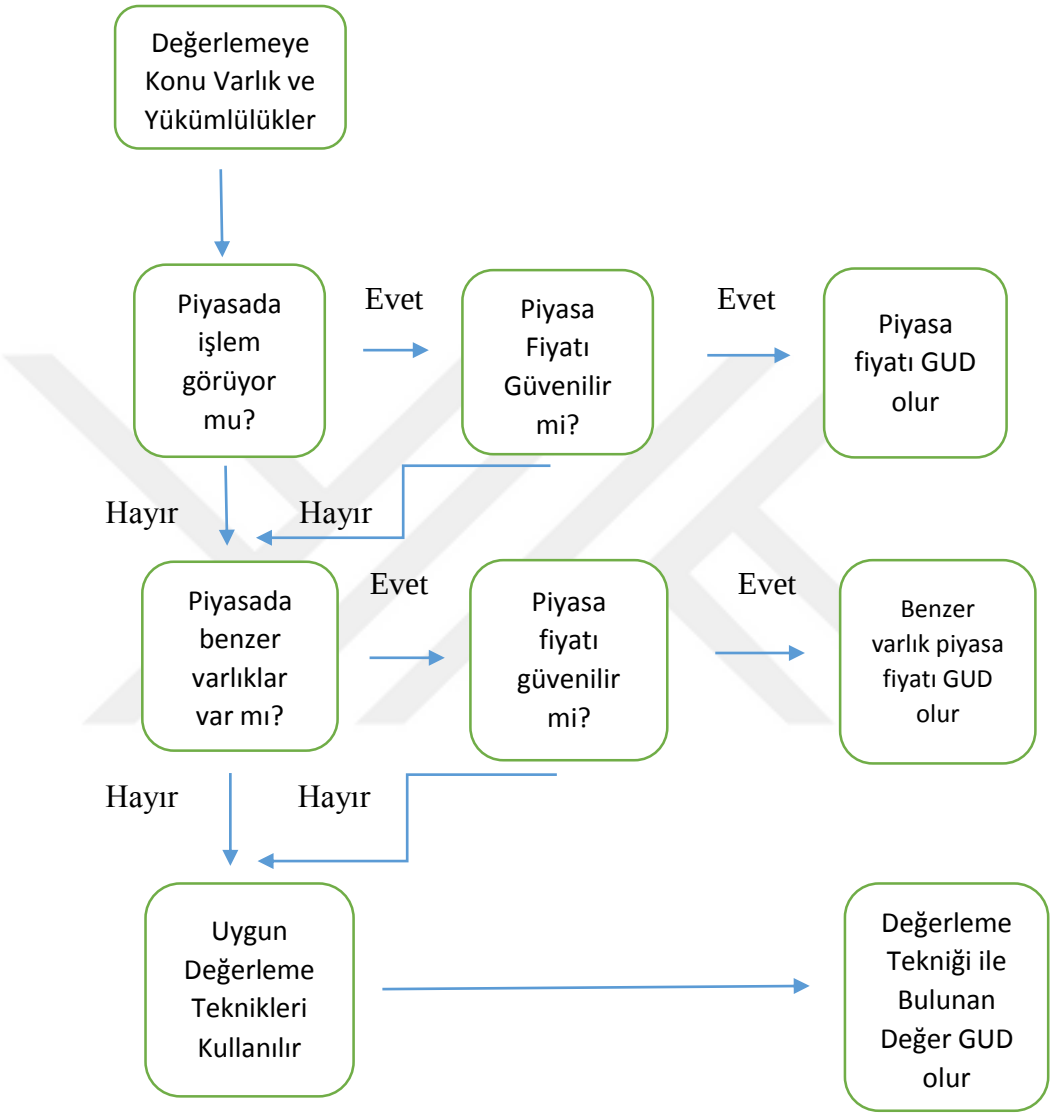
Gerçeğe uygun değerle ilgili ele alınan varsayımlardan ikincisi karşılıklı pazarlık ortamının varlığıdır. Karşılıklı pazarlık ortamı ifadesinden kasıt, piyasada yapılacak olan alıcı ve satıcı arasındaki işlemde piyasa koşullarına uygun olmayan fiyatların ortaya çıkmasına neden olabilecek özel ilişkiler ve kendine has durumlar olmamasıdır (Türel, 2012: 17). Kısaca, piyasa katılımcıları gerçekleştirecekleri işlemlerde raporlayan işletmeden bağımsız olmalıdırlar. Tam rekabet piyasası şartları gereğince oluşan piyasa değeri, sayılan bu varsayımları kapsadığında gerçeğe uygun değere karşılık gelmektedir.

Gerçeğe uygun değer tanımından çıkarılan üçüncü varsayım ise piyasadaki aktörlerin ilgili varlık hakkında bilgi sahibi olmalarıdır. Oluşan piyasa içerisinde piyasa

aktörlerinin (alıcı ve satıcı), söz konusu varlık hakkında piyasada oluşan fiyattan daha düşük bir fiyatla malını elden çıkarmaması veya malı alırken piyasa fiyatından fazla bir rakam ödememesi esastır. İktisattaki tam rekabet piyasasının varsayımlarından birisi olan kişilerin bilgi sahibi olması, gerçeğe uygun değer kapsamında; piyasa aktörlerinin işlem yapabilmeleri için finansal özelliklere ve yasal haklara sahip olmaları, ilgili varlık veya yükümlülük ile ilgili işlem yapmak istemeleri, ancak bu işlemi yapmalarında bir zorunluluk olmaması niteliklerini taşır (Türel, 2012: 18).

Tanımlanan üç varsayımın içeriğini oluşturan piyasa ortamı, piyasadaki alıcı ve satıcıların tam bilgi sahibi olması ve piyasanın ortaya çıkmasına neden olan karşılıklı pazarlık ortamının varlığı, gerçeğe uygun değerin aktif bir pazarda ortaya çıkmasını gerektirmektedir. Aktif piyasanın olduğu ortamda gerçeğe uygun değer kendiliğinden oluşmakta iken, eksik piyasa koşullarında benzer varlıkların fiyatlarının esas alınarak gerçeğe uygun değer belirlenmesi gündeme gelmektedir. Gerçeğe uygun değeri belirleme yöntemleri aşağıdaki şekil yardımıyla açıklanabilir:

Şekil 1.2. Gerçeğe Uygun Değerin Belirlenmesi



Kaynak: (Aktaş ve Deran, 2006: 161).

Aktif bir piyasada gelişen işlemler sonucunda bu piyasa şartlarında oluşan değer, bir varlığın gerçek değerini en iyi şekilde gösterecektir (Topbaş, 2009: 57). Tam rekabet şartlarının oluşamadığı alıcı ve satıcının hazır bulunamaması, piyasada belirsizlik ortamının varlığı gibi durumlar nedeniyle eldeki en iyi bilgi ile gerçekte olmayan, hatta belki de hiç olmayacak bir durumla ilgili tahmin yapılması gerekmektedir. Bu şartlar altında gerçekte olmamış veyahut olmayacak bir durum hakkında tahmin yönteminin

kullanılarak gerçeğe uygun değerin belirlenmesi için bazı varsayımlara ihtiyaç vardır. Gerçeğe uygun değerin ölçümünde oluşturulan yaklaşımlar ve açıklamaları aşağıdaki gibi özetlenebilir:

- Piyasa Yaklaşımı: Bu yaklaşımda, aynı veya benzer nitelikteki varlıkların ya da borçlara ilişkin piyasadaki işlemlerden doğan bilgiler ve fiyatlar esas alınarak değer belirlenir. Bu yaklaşımın uygulanmasında dikkate alınacak hususlar şöyledir (Örten, Kaval ve Karapınar, 2018: 746): Emsal varlıkların piyasası tespit edilir, tespit edilen piyasa içerisinde varlığın değeri belirlenir, varlığa yapılan yatırımın geçmişteki getirileri belirlenir, değerlemeye alınacak varlığın değer yaratma potansiyeli ve gelecekteki getirileri tahmin edilir, emsal alınan varlığın ve değerlenecek varlığın fayda ömrü belirlenir, emsal alınan ve değerlenecek varlığın değer azalma tutarları ve azalışa sebep olan etkenler belirlenir.
- Gelir Yaklaşımı: İşletme dâhilinde gelecekte elde edilecek olan tutarların ya da faydaların bugünkü değerlerini hesaplamaya yarayan bir yöntemdir. Bu yaklaşımın uygulanmasında dikkate alınan hususlar şu şekildedir (Örten, Kaval ve Karapınar, 2018: 746): Söz konusu varlıkla ilişkilendirilecek ekonomik getirinin tutarı hesaplanır, varlığın devamlılığının sağlanabilmesi için katlanılan direkt maliyetler saptanır, iskonto oranı belirlenir, varlıkların ortalama yaş ve faydalı ömürleri belirlenir ve varlığın faydalı ömrüne indirgenmiş değeri hesaplanır.
- Maliyet Yaklaşımı: Bir varlığın hizmet kapasitesini yenilemek için gerekli olan tutarın belirlenmesinde kullanılan bir yöntemdir (Pamukçu, 2011: 87). Bugünkü şartları düşünmek koşuluyla değerlemesi yapılacak olan varlığın işletmeye maliyeti tahmin edilir. Bu tahmin, değerlemesi yapılacak varlığın benzeri veya tamamen aynısı satın alındığında ödenmesi gereken tutar baz alınarak oluşturulur. Bu yöntemdeki amaç değerlemeye konu varlığı bugün satın almaya kalktığımızda bunu kaç paraya elde edeceğimizin belirlenmesidir. Bu yaklaşım için uygulama alanında dikkat edilmesi gereken hususlar şunlardır (Örten, Kaval ve Karapınar, 2018: 747): Yenileme veya yerine koyma maliyetinden uygun olanı seçilir, yıpranma türlerinden (fiziksel, ekonomik ve teknolojik) hangisinin esas alınacağı belirlenir, varlığın en baştan üretilmesi

koşulunda gerekli iş gücü ve ortalama ücret sınırı belirlenir ve tahmin edilen maliyetten değer azalışları indirilir.

Gerçeğe uygun değer muhasebesi, bilançoda varlık ve yükümlülüklerin gerçeğe uygun değer ile raporlanmasını ve bilançoda bu değerdeki değişikliklerin gerçeğe uygun şekilde muhasebeleştirilmesini içermektedir (Laux ve Leuz, 2010: 93). Yöntemin temel amacı, finansal ve finansal olmayan varlık veya borç kalemlerinde yapılacak olan gerçeğe uygun değer ölçümünde, uygulamada belirli bir standart sağlama düşüncesiyle birlikte tutarlı, güvenilir, karşılaştırılabilir bir model oluşturma düşüncesidir.

Bu yaklaşımda varlık ve yükümlülüklerinin ilk kayda alınmasından sonraki dönemlerde değerleme tarihindeki gerçeğe uygun değer ile değerlenmesinde; bu varlık veya borçların gerçeğe uygun değerinde meydana gelebilecek değişiklikler kapsamlı gelir tablosunun diğer kapsamlı gelir kısmında gösterilecektir (Türel, 2012: 35). Tarihi maliyet yönteminin uygulamasında, ihtiyatlılık gereği giderler gerçekleşmeden önce kayda alınırken gelirlerin kayda alınabilmesi için yapılacak işlemin tamamen sonuçlanması gerekmektedir. Ancak işletmenin varlık ve yükümlülüklerin bilgi kullanıcıları açısından şeffaf bir şekilde değerlendirilmesi için işletmenin gerçekleşmemiş gelir ve kârlarının da finansal tablolara aynı anda yansıtılması gerekmektedir. Standartlar çerçevesinde önerilen ve gelir tablosundaki unsurların genişletilmiş biçimde sunulduğu "Kapsamlı Gelir Tablosu", işletmenin dönemdeki faaliyetlerini oluşturan dönem kârı veya zararıyla birlikte gerçekleşmemiş kazanç veya kayıpları da içermektedir.

Standartların uyumlaştırılması aşamasında değerleme konusu kapsamında tarihi maliyet yönteminden gerçeğe uygun değer yaklaşımına geçiş süreci devam ederken, gerçeğe uygun değer yönteminin yararlı ve sakıncalı yönleri de tartışılan en önemli konulardan biri haline gelmiştir.

1.6.5.1. Gerçeğe uygun değer yaklaşımının faydalı yönleri

Finansal tabloların raporlanmasında, finansal tablo kullanıcılarına aktarılan bilgilerin güncel, anlaşılabilir, karşılaştırılabilir, doğrulanabilir olması işletme ile ilgili taraflarca beklenen özelliklerdir. Finansal tabloların raporlanmasında gerçeğe uygun değere dayanan yaklaşım işletme ile ilgili taraflara bu güvenceyi vermektedir.

Gerçeğe uygun değer, piyasa temelli bir yaklaşımdır. Değerin belirlenmesinde piyasa aktörlerinin işlemle ilgili bilgi sahibi olmaları, varlık veya yükümlülüğün fiyatlandırılmasını tamamen piyasa koşullarına bırakır. Piyasaya bağlı olarak değişen gerçeğe uygun değerdeki değişimler varlıklar veya borçlar ile ilgili güncel bilgiyi sunarken, tarihi maliyet yaklaşımında işlemin gerçekleştiği an fiyat değişiminin etkisi hissedilir (Türel, 2012: 48).

Şirket değerlemesinde kullanılan defter değeri yaklaşımında tarihi maliyet yönteminin etkisiyle bilançoda gösterilen tutarların gerçeklikten uzak olması defter değeri–piyasa değeri arasındaki makasın giderek açılmasına neden olmaktadır. İşletmelerin sadece finansal tablolarında yer alan bilgilere önem verilmediği günümüzde; müşteri portföyü, teknik bilgi olarak tanımlanan know-how, işletme çalışanlarının özellikleri, işletmenin toplumla kurduğu diyalog vb. gibi temelde görünür olmayan fakat en az finansal tablolarda yer alan rakamlar kadar etkili kriterler olarak dikkate alınmaktadır. Sayılan bu kriterlerin etkisini dikkate almayan tarihi maliyet yönteminin dayandığı defter değerinin aksine; gerçeğe uygun değer yaklaşımında işletme ile ilgili bilgiler hakkında daha şeffaf bilgi sunulması defter değeri yaklaşımının eksikliklerini gidermeye çalışmakla beraber defter değerini piyasa değerine yaklaştırmayı amaçlamaktadır (Demir ve Bahadır, 2007: 7).

Diğer bir özellik ise finansal tabloların piyasadaki güncel durumu yansıtma biçimidir. Örnekle açıklamak gerekirse; X otel zincirinin 1970 yılında ileride oluşabilecek yatırım hamlelerini düşünerek aldığı 4 milyon TL'lik deniz manzaralı bir arsası olduğunu varsayalım. Bu arsa tarihi maliyet değerine göre 2020 yılı sonunda bilançoda 4 milyon TL olarak raporlanacaktır. Aynı şirket 2020 yılı itibari ile 1970 yılında aldığı arsa ile benzer özellikler taşıyan yeni bir yeri 20 milyon TL'ye satın aldığında bu işlem finansal tablolara 20 milyon TL üzerinden yansıyacaktır. Elde bulunan iki arsanın benzer özellikler taşıması ve tarihi maliyet yöntemi ile raporlanması değerleme açısından farklı sonuçlar doğuracaktır. Burada raporlama esnasında tarihi maliyetin kullanılması ile eldeki arazilerin karşılaştırılabilirliği zedelenmekle beraber, şirketin elindeki arsaların benzer özelliklere sahip olduğu da anlaşılamayacaktır. Gerçeğe uygun değer yaklaşımının tercih edilip uygulanması ile bu işletme gerekli düzeltmeleri zamanında yapacak ve değer olarak birbirine eşit olan bu arsaların raporlanmasında rakamsal olarak bu boyutta farklılıklar oluşmayacaktır.

Gerçeğe uygun değer yaklaşımının faydalı yönlerinden birisi de işletme yöneticilerinin raporlama esnasında sergilediği tutumdur. Yöneticiler işletme finansal durumunu olduğundan farklı gösterebilir. TFRS bağlamında finansal raporlama açısından değerleme konusu, çoğunlukla kamu yararına olduğu düşünülen ve kamunun bilgi ihtiyacına hizmet eden bir rol çizmektedir (Ulusan, 2007: 528). Tarihi maliyet yönteminde bazı varlıkların değerlerindeki değişimler dönemsel olarak dikkate alınmadığı için varlıkların satımı söz konusu olduğunda elde edilen kârın raporlanmasında başarılı bir işlem yapmış görünebilmekte iken; gerçeğe uygun değer yaklaşımında varlıkların değerinde meydana gelen değişiklikler her dönem sonunda gerçeğe uygun biçimde değerleneceğinden fiili olarak yapılan satış işleminde oluşan kâr–zarar arasındaki fark büyük boyutlara ulaşmayacaktır (Türel, 2012: 51). Yapılan bu işlemin finansal tablolara yansıtılmasında rakamlar arası fark makasının çok fazla açılmaması ve varlıkların değerinde oluşabilecek değişimlerin her dönem itibari ile sistemli bir şekilde takip ediliyor oluşu gerçeğe uygun değer yaklaşımının yararlılığını bir kat daha artırmaktadır.

Yukarıdaki sayılan nedenler göz önüne alındığında ve değerin aktif bir piyasada oluşması sonucunda gerçeğe uygun değerin geçerliliği değerleme yaklaşımının boyutunun değiştiğini göstermektedir (Şan, 2019: 116). Gerçeğe uygun değer göz önünde bulundurularak yapılan değerleme ve raporlama işlemleri, finansal bilgi kullanıcılarına daha sağlıklı bilgiler sunacaktır.

1.6.5.2. Gerçeğe uygun değer yaklaşımına getirilen eleştiriler

Finansal raporlamanın gerçeğe uygun değere göre yapılmasının küresel piyasaların işleyişinde ve kayıtların karşılıklı uyumlaştırılmasındaki olumlu etkisinin yanında, bu yöntemle ilgili olumsuz görüşler de mevcuttur.

Gerçeğe uygun değerin belirlenmesinde işletmenin gelecek dönemdeki gelir ve giderlerinin de finansal tablolarda yer alması yönteme yöneltilen eleştirilerin başında gelmektedir. Yöneticilerin işletmenin gelecek dönemlerini de düşünerek varlık ve borçlarla ilgili bir takım tahminlerde bulunması o işletmenin süresiz kabul edilen ömrünü sınırlandırabilir. Finansal piyasaların tam rekabet koşullarını sağladığı durumlarda tahmin sonucu verilen kararlar itibariyle yöneticilerin hamleleri olumlu olabilecekken; eksik piyasaların varlığında oluşabilecek makroekonomik faktörler

yöneticinin tahmin yetisini sınırlandırabilecektir. Yapılan tahminler sonrası işletme dışı gelişen faiz oranlarının değişimi, döviz kuru dalgalanması ve enflasyon gibi makroekonomik faktörlerin devreye girmesiyle istenen sonuç ile gerçekleşen sonuç arasında ciddi boyutlarda sapmalar olabilecektir. ABD'deki en yüksek ciroya sahip beş yüz şirketin listelendiği Fortune 500'de otuz yıl önceki sıralama ile 2019 sıralamasına bakıldığında birçok şirketin artık listede olmadığı görülecektir (Türel, 2012: 53). Ekonomi ile ilgilenen bir kişi otuz yıl önceki listeye baktığında, en etkin şirketlerin gelecek dönemlerindeki işlemlerini de tahmin edebilir. Fakat bu listenin yıllar içindeki değişimi muhasebe verilerini tahmin yöntemiyle birlikte, istikrarlı bir şekilde değerlendirebilecek ve olabilecekleri önceden saptayabilecek bir muhasebe bilimcisinin olamayacağını göstermektedir.

Yönteme getirilen eleştirilerden bir diğeri güvenilirlik sorunudur. Güvenilirlik, finansal tablo kullanıcılarının işletmenin ekonomik durumunu yorumlarken ihtilafta kalmama durumudur. Gerçeğe uygun değerin güvenilir bulunmamasının nedenlerinden bazıları şunlardır: Yönetici kararları esaslı yapılan tahminlerin art niyet içermesi, kişisel yargılar sonucu oluşturulması, yöneticinin işletme durumunu olduğundan farklı gösterme çabası gibi subjektif yargılar taşıyan etkenler. İşletme yöneticisi ilgili tarafların kararlarını etkileyebilmek için etik dışı davranarak varlık ve yükümlülükleri olduğundan farklı değerleyebilir.

Gerçeğe uygun değer esaslı finansal raporlamanın güvenilirliğine yönelik eleştirilerden birisi aktif olmayan finansal araçların değerlemesi yapılırken oluşacak tahmin hatalarıdır. Standart belirleyici kuruluşların güncel çalışmalarında güvenilirliği sağlayacak bu tahmin hatalarının giderilmesine yönelik çalışmalar yapılmaktadır.

Finansal raporlamanın cari dönemin şartlarını taşıyacak şekilde yapılmasını sağlayan gerçeğe uygun değer yaklaşımı, maliyet bedeline oranla kişisel yargılar içerir. Tarihi maliyette katlanılan giderler belirli olmakla birlikte; gerçeğe uygun değerde katlanılabilecek giderlerin önceden tahmin edilebilmesi objektiflikten uzak kişisel değerlendirmelerin yapılmasını gerektirecektir.

İşletme, faaliyet süresi içerisinde elinde bulundurduğu varlıklarını yakın gelecekte satmayı düşünmemekle beraber ileriki dönemlerde faaliyetlerinde kullanmayı planlayabilir. İşletmenin bilgilerine erişmek isteyen finansal tablo kullanıcıları varlığın

gerçeğe uygun değerini bilememektedirler (Akgün, 2016: 137). Bu durumda bazı varlıkların ölçülmesinde gerçeğe uygun değer yönteminin yerine tarihi maliyet yöntemi tercih edilebilecektir.

UFRS uygulamalarının gelişimi ile birlikte tarihi maliyet esasından gerçeğe uygun değer esasına geçiş sürecinin önemli sorunlarından biri raporlanan kârların dalgalanmasıdır. Varlıkların ve borçların gelecek dönemlerdeki değişimler göz önünde bulundurularak raporlanmasında gerçeğe uygun değerin yapısal özelliklerinden kaynaklı ekonomik dalgalanmalar oluşacaktır (Landsman, 2006: 10). Raporlanan kârların dalgalanmasının nedeni, gerçeğe uygun değer ile değerlenecek varlık ve yükümlülüklerin gerçeğe uygun değerlerinde meydana gelebilecek gerçekleşmemiş kazanç ve zararların gelir tablosunda raporlanmasıdır. Varlık ve borçların değişen gerçeğe uygun değerleri, bilanço ve gelir tablosunda gerçekleşmemiş kâr veya zarar olarak yer alacağı için, bu durum dönemin net kârını etkileyecektir (Senal, 2015: 9). Standartlar gereğince gerçekleşmemiş kâr ve zararın kapsamlı gelir tablosunda ele alınması, işletmenin finansal yapısının bilgi kullanıcıları açısından şeffaf olarak değerlendirilebilmesinin sonucudur. Raporlanan kârdaki dalgalanmalar işletme yönetimi ve finansal tablo kullanıcıları açısından pek fazla istenen bir durum değildir. İşletme alanında son 50 yıl içerisinde yapılan bir çalışmada, işletmelerin yapısıyla ilgili önemli değişikliklerin olmaması kaydıyla; raporlanan kârlardaki dalgalanmalar iki kat artarken kârlarının sürekliliğinin ise yaklaşık olarak üçte bir oranında azaldığı saptanmıştır (Türel, 2012: 54).

Finansal raporlamada gerçeğe uygun değer yöntemine getirilen eleştirilerden biri de 2008 yılında Amerika'da meydana gelen Mortgage Krizi üzerindeki etkisidir. Kredi krizi olarak da bilinen bu finansal kriz 2000'lerde başlayıp 2008 yılında ortaya çıkmıştır. Ev almak isteyen ailelerle kredi veren bankaları buluşturan mortgage şirketleri krizin başlamasına neden olmuştur. İlk olarak kredi veren bankalar ev almak isteyen kişilere kredi açmıştır. Aradaki şirket de tarafları bir araya getirdiği için komisyonunu almaktadır. Bir sonraki adım da, kredi veren kuruluşlar yatırım bankalarına mortgage yaparlar. Yatırım bankaları da aldıkları bu mortgageları piyasadaki istekli yatırımcılara aktarırlar. Sürekli döngü içerisinde gerçekleşen bu olay artık bir piyasa halini almıştır. Günden güne artan kredi başvuruları ve kredi alımı sonucunda kreditörler kredi verme konusunda istenilen şartları esneterek herkese kredi

vermeye başlarlar. Riskli bireylerin de ev sahibi olmasıyla kredi borçları ödenemez boyutlara ulaşır ve ipotekli evler bankaların elinde kalır. Çığ gibi büyüyen ipotekli evlerin bankalara kalarak satışını takiben bir süre sonra ev arzı ev talebini geçer. Ev fiyatlarının dibe çakılarak düşmesinin etkisiyle daha önceden ev sahibi olmuş olan bireyler kalan ev taksitlerini ödemeyip evlerinden çıkarlar. Çünkü ev sahibi daha önceki bir tarihte evi 150.000 dolara almışken aynı evin piyasası 40.000 dolar olmuştur. Piyasada bulunan kişiler, parası olsa bile ev yatırımına girmediğinden borcunu ödemeyenler gitgide artar. Bu süreçte ev fiyatları giderek düşmektedir. Son olarak yatırım bankası, kredi bankası ve yatırımcılar ellerindeki evlerden hiçbirini satamadığından sistem tıkanır. Bunun sonucunda iflaslar ardı ardına patlak vererek 2008 Mortgage Krizi'ni oluşturmuştur.

Fiyatların yükseldiği dönemlerde varlıkların piyasa değerlerinin artmasına bağlı olarak, gelir tablosu ve bilançoda olumlu bir durum oluşurken; 2008 Mortgage Krizi'nde olduğu gibi, kriz içerisindeki dönemlerde piyasa fiyatlarında meydana gelen sert düşüşlerin etkisi, şirketlerin büyük zararlar raporlamalarına ve iflas etmelerine neden olabilmektedir (Senal, 2015: 9).

Gerçeğe uygun değer yaklaşımı ele alınarak piyasa fiyatlarının kullanılması; ekonomik kriz ortamları, güvensizliğin oluştuğu, likiditenin sıkıştığı ve fiyatlama yapmanın zorlaştığı dönemlerde finansal raporlama için değerlemeyi zorlaştırmaktadır (Topbaş, 2009: 58). 2008 Krizi'nde meydana gelen ev fiyatlarının sürekli düşüşü gerçeğe uygun değere getirilen önemli eleştirilerden biri haline gelmiştir. Finansal raporlamasını gerçeğe uygun şekilde sunan kuruluşlar piyasadaki bozulmadan ciddi şekilde etkilenmiş ve bu durum finansal kayıplarının daha da artmasına neden olmuştur. Finansal tablo hazırlayıcıları, finansal piyasalar likit olmayan hale geldikçe bazı finansal varlık ve yükümlülüklerinin ölçülmesinde ciddi sorunlar yaşamıştır (Fiechter ve Meyer, 2010: 1). Finansal açıdan kötüye giden kuruluşlar gerçeğe uygun değer ölçümleri standardının uygulanmasının bir süreliğine de olsa ertelenmesi yönünde görüş belirtmişlerdir. Dönem itibari ile Amerikan Sermaye Piyasası Kurulu (SEC) ve Amerikan Bankacılar Birliği (ABA) gerçeğe uygun değerleme yöntemine karşı aralarında lobi oluşturmuşlardır (Topbaş, 2009: 59). Oluşan bu krizin etkisinin şirketlerin ekonomik plansızlıklarının yanı sıra ellerindeki varlıklarının uğradığı değer kayıplarını gerçeğe uygun değer yöntemiyle raporlamalarından kaynaklanmaktadır.

İKİNCİ BÖLÜM

MADDİ DURAN VARLIKLARDA DEĞERLEME VE RAPORLAMA

Standartların gelişim süreci ile birlikte uygulama alanı genişleyen uluslararası standartların etkisinin ülkemizde de hissedilmesi, kuşkusuz Avrupa Birliği tam üyelik müzakereleri ile daha da artmıştır.

VUK temelli değerleme yöntemlerinden TMS-TFRS ağırlıklı değerleme uygulamalarına geçme eğiliminde olduğumuz günümüzde, bu iki disiplin arasında (VUK ve TMS-TFRS) yapılacak olan yakınsama çalışmaları ile değerleme hükümleri arasındaki uyumun sağlanıp sağlanamayacağı literatürde tartışılan konuların başında gelmektedir.

Ülkemizde iktisadi kıymetlerin değerlemesinde, bilanço unsurları ele alınırken üzerinde önemle durulması gereken kalemlerin başında maddi duran varlıklar gelmektedir. Duran varlıklar, işletmenin bir faaliyet döneminden daha uzun süre işletmenin politikalarını uygulamak amacıyla elde edilen ve normal faaliyet dönemi içerisinde veya bir yıldan kısa bir dönemde elden çıkarılması ve tüketilmesi planlanmayan varlıklardan meydana gelmektedir. Tekdüzen Hesap Planı (THP)'nda duran varlıklar; ticari alacaklar, diğer alacaklar, mali duran varlıklar, maddi duran varlıklar, maddi olmayan duran varlıklar, özel tükenmeye tabi varlıklar, gelecek yıllara ait giderler ve gelir tahakkukları ve diğer duran varlıklar şeklinde gruplanmıştır.

Maddi duran varlıkların uluslararası standartların getirdiği şartlar altında kayıt altına alınması oldukça önemlidir. Şirketlerin ekonomik işlemlerle ilgili yaptıkları düzenlemeler ve uygulamalar direkt olarak maddi duran varlık kalemini de etkileyecektir. Çünkü bu varlıklar özellikle üretim işletmelerinin bilançolarında tutar olarak önemli büyüklüklere ulaşmakta ve kısa vadede elden çıkarılması düşünmediği için uzun seneler boyunca hesaplarda izlenmeleri gerekmektedir. Şirketlerin bilançolarında küçümsenemeyecek tutarlarda kayıtlanan maddi duran varlıklar, gerek satış gerekse üzerlerinden amortisman ayrılması nedeniyle dönem gider ve gelirlerini doğrudan etkilemektedir.

Bu bölümde, duran varlıklar bölümünde sınıflandırılan maddi duran varlıkların tanımı ve açıklamaları ile beraber, günümüzde raporlama faaliyetleri için büyük önem taşıyan değerleme yaklaşımları VUK ve uluslararası standartlar çerçevesinde açıklanmaya çalışılacaktır.

2.1. Maddi Duran Varlıklar Hesap Grubu

Maddi duran varlıklar; işletmelerin olağan faaliyetlerinde kullanmak için ya da mal ve hizmet üretmeleri amacıyla edindikleri, tahmini yararlanma süresi bir yıldan fazla olup faaliyetlerin devam ettiği takdirde satılmaları söz konusu olmayan, fiziksel yapıya sahip varlıklardır. İşletmeye ait herhangi bir varlığın maddi duran varlık kaleminde sınıflandırılabilmesi için şu özelliklere sahip olması gerekmektedir (Akdoğan ve Sevilengül, 2007: 314):

- Varlıklar öncelikle maddi bir yapıya sahip olmalı.
- Bu kapsamda incelenen varlıklar işletmenin muhasebe kişiliğine ait olmalı.
- İşletmenin faaliyetleri sürdükçe; mal ve hizmet üretimi, tedarik işlemleri ve idari amaçlarla uzun dönemli kullanılması planlanarak elde edilmiş olması.
- İşletme faaliyetlerinin devam ettiği dönemlerde satılmasının düşünülmemesi.
- Normal faaliyet dönemi olarak bilinen 1 yıldan daha uzun bir ömre sahip olması (Özel durumlar dışında).

Yukarıdaki nitelikleri taşıyan işletme varlıkları THP'de maddi duran varlıklar grubunu oluşturmaktadır. Bu grupta yer alan hesaplar: Arazi ve arsalar, yer altı ve yer üstü düzenleri, binalar, tesis, makine ve cihazlar, taşıtlar, demirbaşlar, diğer maddi duran varlıklar, birikmiş amortismanlar, yapılmakta olan yatırımlar ve verilen avanslardır.

Maddi duran varlık kalemleri içerisinde sayılan bu iktisadi kıymetlerin; arsa ve araziler hariç olmak üzere hepsi belirli bir hizmet süresine sahip olmakla birlikte bu süreler içerisinde kullanımlarından, yıpranma ve aşınma gibi fiziki etkilere maruz kalabilmektedir. Arsa ve araziler kapsam dışı olmak üzere, maddi duran varlıklar hizmet süreleri içerisinde her sene maliyet bedelinin bir kısmı dönem gideri olarak yazılması suretiyle amortismana tabi tutulurlar (Gücenme, 2000: 255).

2.1.1. Arazi ve arsalar

İşletmelerin aktiflerinde kayıtlı olan, dutluk, fidanlık, zeytinlik vs. tarımsal faaliyetlere ayrılabilen veya herhangi bir işleme maruz kalmamış parsellenerek arsa haline

getirilmeye uygun toprak parçalarını bu hesap grubunda izlenmektedir (Sürmeli ve Benligiray, 1984: 300).

Arsa ve arazi kavramları farklı varlık unsurlarını ifade etmektedir. Araziler, şehir içi veya şehir dışı fark etmeksizin tarımsal faaliyetler için ayrılmış ya da parsellenerek arsalar haline getirilmeye uygun geniş yeryüzü parçalarıdır (Sevilengül, 2011: 427). Arsalar ise; arazilerin bir alt türü olarak sınıflanan, kasaba, şehir veya köy sınırları içerisindeki bina, büro, fabrika vs. için inşaat yapılması düşünülen yeryüzü parçalarına verilen isimdir. Üzerinde yapılan bir işlemin (inşaat) olması nedeniyle, arsaların toprak parçası olarak sınıflanmasına ek olarak belirli bir yol ağı, elektrik ve kanalizasyon bağlantılarına sahip olması gerekmektedir (Özdemir, 2015: 3).

Ekonomide ulusal sınırların kalkmasıyla birlikte uygulama alanı genişleyen uluslararası standartların çalışma alanında, arazi ve arsalar kalemine yönelik düzenlemeler mevcuttur. UFRS'nin tarihi maliyet kapsamlı uygulamalardan cari değer gözetilerek oluşturulmak istenen uygulamalara geçme amacı, arazi ve arsalarda da bir takım düzenlemelere gidilmesini gerektirecektir. Çünkü arsa ve araziler gerçekleşebilecek bir alım satımda üzerlerindeki yapılar ile birlikte işleme tabi tutulacaklardır. Böyle bir durumda gerek alımı yapan gerekse satımı gerçekleştiren işletmeler, faaliyetlerini raporlama ve değerleme aşamasında finansal tablolarını düzenlerken tespit ve hesaplama zorlukları yaşayabilmektedir. Örneğin; bir deniz manzaralı arsanın değeri, üzerindeki evin değerine göre çok daha fazla olabilir. Ya da durumun tam tersi; ulaşım, iletişim vb. etkenlerin olmadığı düşük değerli bir arsa üzerinde milyonlarca lira harcanarak yapılmış bir yapı olabilir. Bu durum işletmenin yapacağı işlemleri (amortisman hesaplamaları, değerleme vs.) etkileyecektir.

Arazi ve arsalar satın alındığında elde etme maliyeti ile bu hesaba borç kaydedilirler. İşletmenin elinde bulunan bu varlığı satması, devlet tarafından istimlak edilmesi ve başka şartlar altında elden çıkarılması veya üzerine bina, tesis vb. gibi yapılan binanın maliyetine eklenmesi durumunda hesaba alacak kaydedilir.

2.1.2. Yer altı ve yer üstü düzenleri

İşletme ile ilgili herhangi bir işi gerçekleştirmek veya o işi kolaylaştırmak amacıyla yer altında ve yer üstünde inşa edilmiş her türlü yapıların izlendiği hesaptır. Bu faaliyetlerin yer altında yapılanlarına örnek olarak yer altında açılan kanallar, bacalar,

tüneller, maden ocaklarına ulaşım için yapılan demir yolları, asansörler, yer altında ayrık alanları bağlamak için yapılan bağlantılar, örüntüler vb. gibi yapılar verilebilir (Kavak, 2005: 204). İşletmeler tarafından herhangi bir işin gerçekleşmesi için yer üstünde yapılan yapılara örnek olarak; köprüler, iskeleler, yollar, sarnıçlar, parklar vb. örnek verilebilir.

İşletmelerin yer altı ve yer üstü düzenleri hesabını aktifleştirmesindeki amacı ellerinde bulunan varlıkları daha yararlı kullanabilmektir. Örneğin marina işletmeciliği yapan bir şirket kendi iş sahasında denizden gelen yükü daha kolay karaya indirebilmek için iskele kurduğunda, kendi faaliyet alanında iş yükünü hafifletmiş olacaktır. Yer Altı ve Yer Üstü Düzenleri Hesabında izlenen yapılar, belirli bir zaman dilimi içerisinde yıpranmaya maruz kalabilirler. Bu nedenle amortismana tabi tutulurlar.

İşletme tarafından satın alınan, inşa edilen veya aktifleştirilen yer altı ve yer üstü düzenlerinin değerini artırıcı işlemler ilgili hesabın borcuna yazılırken, bunların satılması, hizmet dışı bırakılması, yenilenmek için sökülmesi gibi durumlarda ise ilgili hesap alacaklandırılır. Hesabın işleyişine ek olarak, yer altı ve yer üstü düzenleri tamamlanıncaya kadar katlanılan maliyetler Yapılmakta Olan Yatırımlar Hesabına kaydedilmektedir (Akdoğan ve Sevilengül, 2007: 330). Yer altı ve yer üstü düzeninin yapımımın tamamlandığı zaman ise Yapılmakta Olan Yatırımlar Hesabında biriken toplam maliyet tutarları Yer Altı ve Yer Üstü Düzenleri Hesabının borcuna devredilir.

2.1.3. Binalar

İşletme tarafından sahip olunan her türlü binalar ve bu binaların ayrılmaz parçaları bu hesapta izlenmektedir. Sahip olunan bu binalar işletmelerin faaliyetlerini sürdürebilmesi için belirli amaçlara tahsis edilmiş olan yapılardır (Doğan, 1996: 238).

Faaliyet kapsamında; bir işletmenin genel merkezi olarak isimlendirilen yönetim binası, mağaza veya showroom olarak da isimlendirilen sergi salonları amacıyla kullanılan binalar, lojman olarak kullandıkları daireler, stoklarında bulunan ürünleri depolamak amacıyla hizmet sağlayan ambarlar, atölyeler, ofisler vb. yapılar binalar hesabında izlenen maddi duran varlıklara verilebilecek başlıca örneklerdir.

Yapılacak olan binanın projesinde yer almak koşulu ile havalandırma, ısıtma, soğutma gibi tesisler binanın maliyeti kapsamına dâhil edilirken, bina inşa edildikten sonra

yapılacak olan bu tesis giderleri, Tesis, Makine ve Cihazlar Hesabına kaydedilecektir (Doğan, 2013: 42).

Hazır bina satın alındığında veya sonradan yapılmak kaydıyla binanın ekonomik değerini artırıcı harcamalar yapıldığında ve yeniden değerleme işlemi söz konusu olduğunda, bu tutarlar hesabın borcuna kaydedilir. Ayrıca yapımı devam eden binalar, yapımı tamamlanıncaya kadar katlanılan maliyetler Yapılmakta Olan Yatırımlar Hesabında izlenirken, binanın yapımı gerçekleştiği sırada binalar hesabının borcuna devredilir.

2.1.4. Tesis, makine ve cihazlar

İşletmelerin olağan ve imalat faaliyetlerinde kullanılmak üzere her türlü tesis, makine ve cihazlar ile birlikte bunların eklentileri ve bu amaçla kullanılmak şartıyla hizmet veren taşıma araç ve gereçlerinin izlendiği hesaptır.

Üretimde kullanılan tesis; işletmenin faaliyeti sırasında çalışan makinenin ortaya çıkardığı enerjiyi ileten, dağıtımını yapan veya bir makinenin gördüğü işi uzağa taşıyan, makineler arasındaki tertibi sağlayan unsurlardır (Ünal, 2017: 5). Tesislere örnek olarak su, elektrik, havalandırma, soğutma, ısıtma, nemlendirme, telefon, havagazı, rutubetlendirme ve yangın tesisleri verilebilir.

Üretimde kullanılan makine; işletmenin faaliyeti sırasında kendi kendine işlem görerek maddelerin biçimini etkileyen veya değiştiren, yer altından çıkaran, enerjinin hareketine dönüşmesini sağlayan veya enerji alıcısının hareketlerini iş gören parçalara ileten aygıtlardır. Üretimde insan ve hayvan emeğine yardımcı faktör olarak kullanılan makineler, çağımız teknolojisinin gelişimi ve değişimi ile beraber işletme ihtiyaçlarının da etkisiyle; insan ve hayvan emeğine yardımcılıktan birinci faktör konumuna gelmiştir. Makinelere örnek olarak kazıcı, taşlama makineleri, kesme ve dilme makineleri, torna, baskı makineleri, dikiş makineleri ve zeytinyağı sıkım makineleri örnek verilebilir.

Cihazlar ise; belli birkaç aletin uyumlu bir şekilde bir araya getirilmesiyle meydana gelen ve belli bazı işlemlerin yapılmasını sağlayan aygıtlardır (Sevilengül, 2011: 427). Cihazlara örnek olarak sıvı azot üretim cihazı, röntgen cihazı, gaz ölçme cihazı ve malzemelerin özelliklerini (dayanıklılık, opaklık, akışkanlık vb.) test eden parçacık boyut analiz cihazı örnek verilebilir.

Makine, tesis ve cihazlara verilen örneklerin yanında, işletmenin üretim faaliyetleri sırasında kullanılan forklift, konveyör gibi taşıma araç gereçleri de bu hesap altında izlenir.

İşletme tarafından satın alınan veya işletme içerisinde üretilen makine, tesis ve cihazların maliyet bedelleri bu hesaba borç kaydedilir. Bunun yanında; hesabın maliyeti oluşturulurken kayıt edilen bedeller ilgili hesapların alacağına kaydedilirken Yapılmakta Olan Yatırımlar Hesabının borcuna kaydedilir. Ödemenin yapıldığı durumda borç kaydedilen Yapılmakta Olan Yatırımlar Hesabı alacaklandırılarak makine, tesis ve cihazlar hesabı borçlandırılır.

2.1.5. Taşıtlar

İşletmelerin faaliyetlerinde kullanmak amacıyla satın aldığı bütün taşıtların izlendiği hesaptır. Ulaştırma sektörü için hizmet üretim sağlamak amacıyla elde edilen bütün taşıtlar da bu hesapta takip edilmektedir (Akdoğan ve Sevilengül, 2007: 333). İşletmeler faaliyette bulunduğu sektöre istinaden, kullanmak şartıyla uçak, gemi, treyler, kamyon, motosiklet, kamyon, kamyonet, minibüs, otobüs vb. taşıtlara sahip olabilirler. Sayılan bu araçların takip edilip muhasebeleştirilmesi bu hesap altında yapılır.

Bazı üretim tesisleri ve yapı işletmelerinde kullanılan forklift vb. gibi taşıma araç gereçleri normal şartlarda tesis, makine ve cihaz hesabı altında muhasebeleştirilirken; bu araçların tescile tabi olup plaka çıkarılması ile taşıt olarak izlenecektir (Özdemir, 2015: 5).

Taşıtlar hesabı, taşıtların işletmede kullanıldığı departmanlar veya plaka numaraları gibi hususiyetler dikkate alınarak alt hesaplara alınıp takip edilebilir (Lazol, 2006: 148). Hesapların takip edilebilmesi açısından taşıt türleri aşağıdaki gibi bölümlendirilebilir (Akdoğan ve Sevilengül, 1995: 203).

- Otomobiller
- Motosikletler
- Minibüsler
- Otobüsler
- Tankerler
- Kamyonlar

- Pikaplar
- Lokomotifler
- Vagonlar
- Uçaklar
- Helikopterler
- Yatlar
- Deniz Motorları
- Diğer Denizyolu Taşıtları
- Diğer Havayolu Taşıtları
- Diğer Karayolu Taşıtları

Satın alınan veya işletme tarafından üretilen ya da başka bir şirkete ürettirilen taşıtlar maliyet bedeli üzerinden Taşıtlar Hesabının borcuna kaydedilir. Elde edildikten sonra aktifleştirilen bu hesap, üçüncü kişilere satılması veya kullanım değerini yitirmesi gibi durumlarda aktiften çıkılarak, alacak yazılarak muhasebeleştirilir.

Ticari otomobiller hariç olmak üzere; işletmenin binek otomobil satın alması esnasında ödenen Katma Değer Vergileri (KDV), indirilecek KDV grubuna girmeyip, direkt olarak taşıtın maliyetine ilave edilirler (Doğan, 2013: 45). Bununla ilgili 3065 Sayılı, 25/10/1984 Tarihli Katma Değer Vergisi Kanunu'nda aşağıdaki hüküm söz konusudur: "Faaliyetleri kısmen veya tamamen binek otomobillerinin kiralanması veya çeşitli şekillerde işletilmesi olanların bu amaçla kullandıkları hariç olmak üzere işletmelere ait binek otomobillerinin alış vesikalarında gösterilen katma değer vergisi, indirilecek KDV olarak sınıflandırılamaz (KDVK, m. 30)."

2.1.6. Demirbaşlar

İşletme bünyesine ait, faaliyetlerde kullanılmak üzere elde edilen ve işletmenin değişik birimlerinde kullanılabilen mobilya, masa, koltuk, büro malzemeleri, bilgisayar, bürolarda kullanılan makine ve cihazlar, televizyon, daktilo, halı vb. maddi duran varlıkların izlendiği hesaptır. Yine diğer hesap kalemlerinde olduğu gibi, işletmenin maddi duran varlıklarından demirbaşlar ihtiyaç doğrultusunda alt gruplar halinde sınıflandırılıp takip edilebilir.

Demirbaşlar, günlük yaşamın hareketliliği altında bozulma, kırılma, çalınma, eskime vb. gibi dış etkilere sürekli olarak maruz kalıp sayıları eksildiği için sıklıkla kontrol

edilmesi gereken hesap gruplarındandır. Bazı demirbaşlar ise amortismanla bağlantılı olarak kullanım sürelerinin tükenmiş olmasına rağmen, işletme içerisinde kullanılmaya devam edilirler. Bu tür varlıkların herhangi biri tarafından işletme dışına çıkarılması diğer varlıklara göre daha kolay olacağından, en azından yılda bir kez kontrol amaçlı sayılması gerekir (Kaval, 2008: 315).

Demirbaşlar, işletme faaliyetlerinde belirli süre kullanılmaları itibari ile eskime, aşınma, yıpranma vb. gibi fonksiyonel nedenlerden değer kaybına uğrayabilir. Demirbaşların uğradığı bu ve diğer nedenlerden oluşan eskime ve yıpranma payları amortisman giderlerini oluşturacaktır.

VUK hükmünde, kullanım değeri 1400 TL'yi aşmamış olan alet, edevat, mefruşat ve demirbaşlar amortismana tabi tutulmayarak doğrudan gider yazılabilmektedir (VUK, m. 313). İktisadi ve teknik bakımdan bütünlük arz edenlerde bu had toptan uygulanır (VUK, m. 313).

İşletme faaliyetlerinde kullanılmak üzere satın alınan demirbaşlar elde etme maliyetleri üzerinden bu hesabın borcuna kaydedilirler. Önceden aktife alınmış olan demirbaşlara değer artırıcı bir işlem uygulandığı zaman bu hesap yine borçlandırılır. Değer artırıcı bir işlem unsuru, o varlığa yapılmış olan değer artıcı harcamadır. Demirbaşlar dönem sonlarında amortismana ve yeniden değerlemeye tabi olduğundan, yeniden değerlemede varlığın değerinden meydana gelen artış kadar hesaba borç kaydedilir (Doğan, 1996: 241). Bu hesap demirbaşların herhangi bir nedenle elden çıkarılması durumunda ise alacaklandırılır.

2.1.7. Diğer maddi duran varlıklar

Arazi ve arsalar, yer altı ve yer üstü düzenleri, binalar, tesis makine ve cihazlar, taşıtlar, demirbaşlar hesaplarının dışında kalan; özellikle kendi bölümünde tanımlaması yapılmamış olan işletme faaliyetlerinde kullanılan kalıplar, modeller, kaplar vb. çeşitli diğer maddi duran varlıklar bu hesapta izlenmektedir.

Diğer maddi duran varlıklar hesabı da diğer hesaplarda olduğu gibi kendi içerisinde bölümlendirilebilir.

Satın alınan, devirle sahip olunan veya imal edilen diğer maddi duran varlıklar elde edildikçe borçlandırılırken; satılan, devredilen ve işletme için kullanma yeteneğini kaybetmiş olanlar alacaklandırılır (Kumkale, 2014: 555).

2.1.8. Birikmiş amortismanlar

Amortisman tanımı; duran varlıkların işletme faaliyetleri sırasında kullanımları sonucu eskime, çürüme, yıpranma paylarını ifade etmektedir.

İşletmeler faaliyetlerinde kullanılmak için alınan maddi duran varlıklarının, yararlanma sürelerini bir yıldan uzun düşündükleri için, dönemler içerisinde kullanılan bu varlıkların değerinde bir azalış meydana gelmektedir. Bunun sonucu maddi duran varlıkların maliyeti kullanıldıkları süre bağlamında dönemlere yüklenerek gider yazılır. Bu işlemin yapılması, işletmelerin faaliyet sonuçlarının periyotlara bölünmesi olarak bilinen dönemsellik ilkesinin yerine getirilmesinden kaynaklanmaktadır.

Vergi Usul Kanunu'nda amortisman konusu şu şekilde açıklanmaktadır (VUK, m. 313): "İşletme bünyesinde bir yıldan fazla süreli kullanılmak üzere elde bulunan ve yıpranma, eskime, demode olma, aşınma veya kıymetten düşmeye maruz kalan gayrimenkullerle; VUK'un 269. maddesinde gayrimenkul gibi değerlenen iktisadi kıymetlerin (gayrimenkullerin mütemmim cüzileri ve teferruatı, tesisat ve makineler, gemiler ve diğer taşıtlar, gayrimaddi haklar), alet, edevat, mefruşat, demirbaş ve sinema filmlerinin belirli şartlar dahilinde göz önüne alınıp tespit edilen değerinin, bu Kanun hükümleri uygulanıp yok edilmesi işlemidir".

Maddi duran varlıklarda ayrılan amortismanlar için Birikmiş Amortismanlar Hesabı öngörüldüğü için bu hesap, kendi içerisinde aşağıdaki gibi detaylandırılabilir (Cemalcılar ve Erdoğan, 1997: 563):

- 257. 01. Arazi ve Arsalar Amortismanı (özel durumlar dışında arsa ve araziler için amortisman uygulamaları yapılmamaktadır)
- 257. 02. Yer altı ve Yer üstü Düzenleri Amortismanı
- 257. 03. Tesis, Makine ve Cihazlar Amortismanı
- 257. 04. Binalar Amortismanı
- 257. 05. Taşıtlar Amortismanı
- 257. 06. Demirbaşlar Amortismanı
- 257. 07. Diğer Maddi Duran Varlıklar Amortismanı

THP gereği tek bir amortisman hesabının yanında, yukarıda görüldüğü gibi ek alt gruplar açılarak her maddi duran varlık kaleminin net değeri elde edilebilmektedir.

VUK, amortisman uygulamaları için dört yöntem belirtmiştir. Bunlar; normal amortisman, azalan bakiyeler usulüyle amortisman, madenlerde amortisman ve fevkalade amortisman yöntemleridir. Ayrıca Kanun'da arazide amortisman mevzusuna da değinilmiştir. Kanun'a göre boş arazi ve arsalar için amortisman işlemi yapılmayacaktır. Fakat; tarım işletmelerince kullanılan meyve ağacı dikili yerler, dutluk, zeytinlik, fındıklık, güllük, incir bahçeleri ve bağlar gibi tarımsal faaliyetlerin yürütüldüğü tesislerle işletmede inşa edilmiş olan her çeşit yollar ve harklar amortismana tabi tutulmaktadır (VUK, m. 314).

Birikmiş amortismanlar hesabı, aktifi düzenleyici pasif karakterli bir hesaptır. Bu hesap kalemi bilançoda maddi duran varlıklar kaleminin altında "eksi" değeriyle işlem görür. Pasif karakterli yapısı nedeniyle bu hesap hep alacak kalanı verir.

Maddi duran varlıklar için ayrılan amortismanlar; ilgili gider hesapların borçlandırılması karşılığında Birikmiş Amortismanlar Hesabının alacağına kaydedilir. Maddi duran varlığın satılması, devredilmesi veya kullanım yeteneğini kaybetmesi ile birlikte; ilgili varlık hesabı alacaklandırılarak, Birikmiş Amortismanlar Hesabı borçlandırılır. Bu işlemin yapılması sonucunda satış işlemi yapılan, devredilen veya kullanım yeteneği kaybolan maddi duran varlık ile ilgili kaydedilen amortisman tutarları silinmiş olur (Kumkale, 2014: 556).

2.1.9. Yapılmakta olan yatırımlar

İşletmede yapımı sürmekte olan, diğer bir ifade ile imal ve inşa edilen/ettirilen bir duran varlığın imal ve inşasında yapılan her türlü madde, malzeme, işçilik ve genel giderler gibi harcamaların izlendiği hesaptır.

İşletme tarafından bir duran varlığın elde edilmesi birden fazla aşamada gerçekleşebilmektedir. Elde edilmesi birden fazla aşamada gerçekleşen duran varlıklar, işletme için ekonomik açıdan sorun teşkil edebilir (Çorum, 2007: 9). Bu varlıkların elde edilmesi böyle bir durumda gerçekleştiği takdirde, ilgili harcamalar önce bir hesapta toplanmalı ve daha sonra ilgili maddi duran varlık hesabına aktarılmalıdır.

Örnek olarak, işletme kendi faaliyetlerinde kullanmak üzere bir taşıt imal ediyor olabilir. Üretim sırasında işletme tarafından yapılmış olan bütün harcama tutarları Yapılmakta Olan Yatırımlar Hesabında izlenmektedir.

Hesabın işleyişi; işletme tarafından satın alınan veya inşa edilen/ettirilen maddi duran varlıklar içim yapılan harcamalar; bahsi geçen maddi duran varlıklar kullanıma hazır hale gelinceye kadar Yapılmakta Olan Yatırımlar Hesabının borcuna kaydedilir. Bu hesabın borçlandırılmasına karşılık ödeme veya borçlanmaya ait hesap alacaklandırılır. İlgili duran varlık kullanıma hazır hale geldiğinde ise bu hesapta biriken maliyet ilgili duran varlık hesabına devredilir.

2.1.10. Verilen avanslar

Önceden bir bedel ödemek koşulu ile yurt içi veya yurt dışından alınacak maddi duran varlıklar için yapılan avans niteliğinde verilen ödemeleri kapsamaktadır. İşletme tarafından ödenen bu bedeller peşin ödeme, vesaik mukabili ödeme, havale, akreditifli ödeme, virman vb. şekillerde yapılarak gerçekleştirilebilmektedir.

İşletme tarafından verilen avanslar, ödeme yapılacak kişi ve kurumlar veya veriliş nedenleri gibi niteliksel özellikler dikkate alınarak alt hesaplara ayrılabilir (Lazol, 2006: 160).

Maddi duran varlıklar için ödenen avanslar işletmeden çıktıkça Verilen Avanslar Hesabına borç yazılır. Karşılığında ödemenin sağlandığı hesap kalemi alacaklandırılır. Sipariş edilen maddi duran varlık işletmenin eline geçtiğinde ise hesap alacaklandırılırken, ilgili diğer hesaplar borçlandırılır.

2.2. VUK'a Göre Maddi Duran Varlıklarda Değerleme ve Raporlama

Vergi kavramı, devletin, kamu giderlerini karşılamak üzere belirli bir egemenlik gücüne dayanılarak, cebren (zorunluluk durumu) ve tek taraflı belirlenen, somut bir karşılığı bulunmayan parasal ödemeleri ifade etmektedir (Bilici, 2013: 9).

Günümüzde, devletlerin en önemli gelir kaynaklarından birisi de topladıkları vergilerdir. Devletin yapacağı harcamaların büyük bir bölümünü finanse eden bu gelir kaynağının temelleri Anayasa'da belirlenmektedir.

Devlet tarafından yapılan harcamaların birinci kaynağı olan vergiler, belirli dönemlerde düzenlemelere tabi tutulabilir. Bir ülkenin vergi sistemi ile o ülkenin toplumsal yapısı arasındaki ilişki göz ardı edilemez. Bunun sonucunda topluma etki eden herhangi bir gelişim, değişim sonucu ülkenin vergi politikalarında da düzenlemeler meydana gelmektedir. Farklı dönemlerde yapılan vergi kanunlarındaki

değişiklikler, vergilerin yürürlükten kaldırılması veya yeni bir verginin yürürlüğe girmesi gibi durumlar, değişen ve gelişen toplumsal yapı karşısında vergi sistemini geliştirmek düşüncesi ile oluşturulmaktadır (Tosuner ve Arıkan, 2013: 1).

İşletmelerin faaliyetlerine ilişkin finansal bilgilerinin görülmesi ve bu bilgilerin raporlanması konusundaki en önemli gösterge olan mali tabloların hazırlanmasında, muhasebe ve vergi uygulamalarının hangisinin dikkate alınacağına yönelik iki farklı yaklaşım bulunmaktadır. Mali tabloların hazırlanması konusunda, sadece muhasebe ilke ve kurallarının dikkate alınacağı hususunda birleşen Anglo Sakson (Amerika Birleşik Devletleri, İngiltere) yaklaşımına karşılık; mali tabloların hazırlanmasında vergi kurallarının ölçü alındığı Kıta Avrupası modeli (Almanya, Fransa) bulunmaktadır.

Vergi sisteminin ülkemizde gelişimi incelendiğinde genellikle Kıta Avrupası modelinin örnek alındığı söylenebilir. Kıta Avrupası modelinin örnek alınıp uygulanmaya çalışılması daha çok Alman ekolünün etkisinden kaynaklanmaktadır. Bunun en önemli nedenlerinden birisi de, 1930 ile 1950'li yıllar arasında gelişen Alman sistemi temelli işletme iktisadı yönteminin Türkiye bağlamında uygulanmaya çalışılmasıdır. İşletme ve iktisat bilimine verilmek istenen önemle birlikte ülkemizde oluşmaya başlayan "iş yapma" olgusu Alman kaynakları ve Almanya'da eğitim görmüş Türk akademisyenlerin de etkisiyle akademik alana girmiştir (Üsdiken, 2003: 121). Etkisi altında kalınan bu yapıyla gelişen işletme faaliyetlerinin vergisel boyuttan incelenmesi, Vergi Hukuku'nun temel görevlerindendir.

Vergi Hukuku kamu hukuku kapsamına girmektedir. Kamu hukuku olarak tanımlanmasındaki neden, devletin egemenlik gücüne dayalı ilişkilerin düzenlenmesinden kaynaklanmaktadır. Vergi Hukuku'nda taraflar mükellef ve devlet olacağı için, aradaki ilişki incelenirken tarafların eşit değerlendirilmesi mümkün değildir.

Vergi Hukuku kendi içerisinde; vergi ceza hukuku, vergi icra hukuku, vergi yargılama hukuku, uluslararası vergi hukuku ve vergi usul hukuku şeklinde ayrılmaktadır (Bilici, 2013: 30).

- Vergi Ceza Hukuku
- Vergi İcra Hukuku

- Vergi Yargılama Hukuku
- Uluslararası Vergi Hukuku
- Vergi Usul Hukuku

Yapılan bu kategori ile Vergi Hukuku içerisinde değerlendirilen Vergi Usul Hukuku, kapsam olarak diğer dallar kadar önemli bir disiplindir.

Vergi Usul Hukuku; vergi ilişkileri sonucu ortaya çıkan, vergi ile ilgili işlemlerin tespitinden mükelleflerin ödevleri, cezalar ve uyuşmazlıklara kadar, mükelleflerin görevlerini yerine getirirken uymaları gereken yolu gösteren kurallardan meydana gelmektedir (Tosuner ve Arıkan, 2012: 10). Vergi Usul Hukuku ile ilgili yasal düzenlemeler, 213 Sayılı Vergi Usul Kanunu içerisinde yer almaktadır.

VUK hükümleri gümrük ve tekel vergileri dışında; genel bütçeye giren vergi, resim ve harçlar ile il özel idarelerine ve belediyelere ait vergi, resim ve harçlar hakkında uygulanmaktadır (VUK, m. 1). Gümrük ve tekel vergileri ayrıca Gümrük Kanunu'nda düzenlenmiştir. Sayılan vergi, resim ve harçlara bağlı olan vergi, resim ve zamlar da VUK'a tabidir (VUK, m. 1).

VUK'da düzenlenen Vergi Usul Hukuku; vergi işlemlerinde, idare tarafına vergi ile ilgili yapılacak işlemleri belirtirken, mükellefin ise izleyeceği yolu ve ödevleri açıklar (Tosuner ve Arıkan, 2012: 10). Vergisel işlemlerde kılavuz görevi gören bu hukuk dalı, vergi hukuku içerisinde azımsanamayacak bir öneme sahiptir.

Ülkemizde uzun yıllardır benimsenen muhasebe uygulamaları, şimdiki adıyla Hazine ve Maliye Bakanlığı'nca yönlendirildiğinden vergi otoritesinin gereksinimleri doğrultusunda şekillenmiştir (Akdoğan, 2015, 3).

Uygulanan vergi kanunları ile muhasebe biliminin küreselleşmesi neticesinde, uygulama alanında yeknesaklığı sağlayabilmek için geliştirilen uluslararası standartlar arasında bir takım farklılıklar mevcuttur. Vergi kanunları ve muhasebe uygulamaları arasında meydana gelen farklılıkların başında değerleme konusu gelmektedir. Değerleme, işletmelerin finansal tablolarındaki bilgilerinin geçerliliğini ve güvenilirliğini gösteren bir ölçüttür. Finansal tabloların hazırlanmasında ve sunumunda uygulama birliği sağlayabilmek için uluslararası kurumlar tarafından uzun süredir yürütülen yakınsama çalışmaları ile ilgili düzenlemeler günümüzde de devam

etmektedir. Türkiye'nin de uyumsuzlukları gidermek ve vergi mevzuatının muhasebe kayıt ve raporlama üzerindeki etkisini azaltabilmek için yaptığı çalışmalar, muhasebe uygulamalarında liberalleşmenin göstergesidir.

Vergi uygulamaları ve muhasebe uygulamalarında var olan farklılıkların nedeni ülkemizin konjonktürel yapısından kaynaklanmaktadır. Ülkelerarası sermaye hareketlerinin arttığı günümüzde ülkelerin yaptıkları yerel değerleme işlemleri, uluslararası raporlama alanında yetersiz kalabilmektedir. Oluşacak bu farklılık nedeniyle, düzenlenen finansal tablolarda meydana gelen şeffaflık, güvenilirlik konularındaki sapmalar vergi mevzuatına getirilen eleştirilerdendir.

Vergi mevzuatında değer, takdir unsuru olduğu için tanımlama yapılırken "değerleme" ifadesi dikkat çekmektedir (Akdoğan, 2015: 8). VUK'un 258. maddesinde değerleme, vergi matrahlarının tespiti ile ilgili iktisadi kıymetlerin takdir ve tespitidir ifadeleriyle açıklanır (VUK, m. 258). Vergi konusunun belirlenmesi ve vergiyi doğuran olayın meydana gelmesi sonucu vergi borcu doğmuş olacaktır. Fakat vergi borcunun doğmuş olması, verginin hesaplanması ve alınabilmesi için tek başlarına yeterli olan hususlar değildir. Verginin hesaplanıp alınabilmesi için vergi matrahının tespiti şarttır. Vergi matrahı da gerekli indirim, muafiyet ve istisnaların uygulanması sonrası ortaya çıkan, üzerinden vergi alınacak değeri tanımlamaktadır (Tosuner ve Arıkan, 2012: 82). Ülkemizdeki vergi düzenlemeleri vergi matrahlarının hesaplanmasında devleti vergi kaybına uğratacak uygulamaları engelleyen hükümler içermektedir. VUK'un, Kamu Hukuku'nun bir alt dalı olması nedeniyle devlet lehine hükümler içermesi kaçınılmazdır.

Vergi sisteminde matrahın hesaplanabilmesi için ortada bir gelir unsuru olması gerekmektedir. Türk vergi sisteminde vergiler, gelir, harcama ve servet üzerinden alınmak üzere üç ana grupta düzenlenmektedir (Tosuner ve Arıkan, 2013: 1). Matrahın hesaplanması ayrı gruplarda incelenen vergi türlerine göre farklı biçimde ortaya çıkabilmektedir. Örneğin, matrahın tespiti gelir vergisi incelendiğinde edinilen kazançtan indirim, istisna düşüldükten sonra bulunurken; katma değer vergisinde hizmetin yerine getirilmesi ve teslimat işlemlerinde, yapılan işlemin karşılığının bedelidir.

Vergi matrahının oluşumu ölçülebilir, sayılabilir nitelikteki fiziksel miktarlar (metre, adet, sayı, litre vb.) olabileceği gibi; bedel veya fiyat gibi ekonomik değerlerle de olabilmektedir (Taşkan, 1999: 109). Matrahın fiziksel miktarlar dikkate alınması ile oluşan vergilere spesifik vergiler denilmektedir. Matrahı bedel veya fiyat gibi ekonomik değerle saptanan vergiler de advalorem vergiler olarak sınıflanmaktadır.

Vergi kanunlarında bulunan hükümlere göre saptanan kâra, mali kâr denmektedir (Gençoğlu, 2015: 8). Mali kârın hesaplanması, işletmelerin vergi kanunları uyarınca tahakkuk eden gelirleri ile tahakkuk eden giderleri düşülerek oluşturulan vergilenebilir kârdır. Uluslararası Standartlara uyumlu biçimde, KGK da düzenlemelerinde ticari kâr odaklı raporlamayı esas almaktadır (Geçer, 2018: 14).

İşletmeler ticari kârlarının tespitinde TMS/TFRS uygulamalarını esas alarak, bulunan seçeneklerden istedikleri ölçü ile değerleme yapmakta serbesttirler. Fakat VUK, varlıkların değerlenmesi konusunu kanun metinde tek tek belirtip, hangi varlığın hangi değerleme ölçütü ile değerleneceğini açıklamıştır. VUK, değerleme ölçütlerini belirlerken, varlıkların düşük değerle değerlenmesinin önüne geçici tedbirler almış, hatta düşük değerlemeyi engellemiştir (Gençoğlu, 2015: 8). Bunun nedeni, uygulamada varlıkların değerlenmesi aşamasında, düşük değerlemeyi önlemek ve devletin vergi kaybını engelleyerek hesaplanan kârın olduğundan az gösterilmesinin önüne geçmektir.

Vergi mevzuatında bulunan değerleme hükümlerinin amacı vergi matrahının tespitinin sağlanmasıdır. VUK'taki değerleme hükümlerinin amacı ticari esaslarla meydana gelen ticari kâra müdahale etmek olmamakla birlikte; muhasebe alanında yıllardır süregelen vergi idaresi denetimleri, muhasebecilerin tuttukları defterlerde vergi kanunlarındaki hükümleri uygulamalarına neden olmuştur (Akdoğan, 2015: 9).

2.2.1. Arazi ve arsalarda değerleme ve raporlama

İşletmenin iktisadi kıymetlerinden olan arazi ve arsaların değer takdiri, binaların arsa üzerine inşa edilmesinin de etkisiyle mütemmim cüz olarak değerlendirilmektedir. VUK'un iktisadi işletmelere dâhil kıymetleri değerleme başlığında, gayrimenkullerin maliyet bedeli ile değerleneceğini belirtilmiştir (VUK, m. 269).

Kanun'da gayrimenkullerin değerlemesi kapsamında; mütemmim cüzileri ve teferruatlarının değerleme işleminin de gayrimenkuller gibi olacağı ifade edilmektedir.

Mütemmim cüz ifadesi bütünleyici parça anlamına gelmektedir. Türk Medeni Kanunu'nda (TMK), bütünleyici parça şu şekilde ifade edilmektedir: Yerel adetlere göre asıl şeyin temel unsuru olan ve o şey yok edilmedikçe, yapısı değişikliğe uğramadıkça veya zarara uğramadıkça ondan ayrılması mümkün bulunmayan parçaları ifade eder (TMK, m. 684). Aynı Kanun'da, asıl varlığa sahip olan kişinin aynı zamanda mütemmim cüz durumunda bulunan bütünleyici parçalara da sahip olacağı belirtilmektedir.

VUK'ta belirtilen bütünleyici parça durumu nedeni ile arsa ve arazilerin üzerine inşa edilen gayrimenkuller mütemmim cüz olarak sınıflandırılıp, değerlemede aynı şekilde işlem görmektedir. Bu durumda, gayrimenkul satış işleminde konuya dâhil olarak üzerinde bulunulan arsa ve araziler de malike (satın alan, elinde bulunduran) geçecektir.

Maddi duran varlık kalemleri içerisinde ömrü sonsuz ve sürekli düşünülen tek kıymet olan arsa ve arazilerde değer düşüklüğü, eskime, yıpranma vb. durumlar yaşanmayacaktır. Bu hususa dayanılarak VUK'ta arsa ve arazilere amortisman (özel durumlar dışında) uygulanmamaktadır.

Gayrimenkuller gibi değerlenecek iktisadi kıymetler kapsamına giren arsa ve araziler maliyet bedeli ile değerlenir. Maliyet bedelinin belirlenmesindeki hususlar çalışmanın önceki kısmında "VUK'ta Değerleme Yaklaşımı ve Değerleme Ölçütleri" başlığı altında açıklanmıştır.

Arazi ve arsalarla ilgili olarak maliyet bedeli şu şekilde belirlenmektedir:

- Husus 1: İşletme bünyesine girecek olmakla birlikte, bilançoda arsa ve araziler şeklinde sınıflanacak maddi duran varlığın alımındaki satın alma bedeli.
- Husus 2: Satın alınan arsa ve arazi ile ilgili; VUK'ta tesfiye olarak da ifade edilen her türlü düzeltme ve temiz hale getirme işlemi için yapılan giderler ve işletme tarafından yeni satın alınmış olan arsa ve arazi üzerindeki eski binaların yıkılması, sökülmesi halindeki katlanılan giderler.

Arsa ve arazilerin elde edilmesinde katlanılan bu gider ve maliyetler, iktisadi kıymetin maliyet bedeline dâhil olabilmektedir.

- Husus 3: Noter, mahkeme, kıymet takdiri, komisyon ve tellaliye giderleri ile Emlak Alım ve Özel Tüketim Vergileri'ni (ÖTV) maliyet bedeline eklemek veya genel giderler arasında göstermek mükellefin tercihine bırakılmıştır (VUK, m. 270).

2.2.2. Yer altı ve yer üstü düzenlerinde değerleme ve raporlama

İmal ve inşa faaliyetleri bitene kadar Yapılmakta Olan Yatırımlar Hesabında izlenip, işlem tamamlanınca aktife alınan bu varlık maliyet bedeli ile değerlenmektedir.

Dönem sonu geldiğinde bu hesap kalemi maddi duran varlıkların değerlemesindeki genel esaslara göre değerlenir. İşletmelerin yer altı ve yer üstü düzenlerine sahip olabilmesi için katlanılan inşa ve imal giderleri maliyet bedelini oluşturmaktadır.

İşletme faaliyetlerinde kullanılan iskele, köprü, kanal, yol vb. yapılar kullanıldıkları dönem itibari ile yıpranma ve eskimeye maruz kalmaktadır. Meydana gelen bu yıpranma payları nedeniyle, bu yapılar için amortisman ayrılması zorunludur.

2.2.3. Binalarda değerleme ve raporlama

Binalar, işletme tarafından sahip olunan ve işletme faaliyetlerinde kullanılan varlıklardır. Bu iktisadi kıymetlerin bütünleyici parçaları da aynı grupta incelenir. VUK'un değerleme mevzuatında taşınmazların maliyet bedeli ile değerleneceği açıklanmaktadır.

Binalar satın alınabileceği gibi işletme tarafından inşa da edilebilir. Belirli bir fiyat karşılığında işletme aktiflerine kazandırılan bir binanın satın alındığı tutar maliyet bedelini oluşturur. Diğer taraftan, işletme bir binayı satın almak yerine kendi imkânları ile inşa ettiğinde, yapılan inşa ve imal giderleri toplamı maliyet bedeli olarak dikkate alınır. VUK'un 270. maddesinde maliyet bedeli kapsamında değerlendirilen unsurlar ifade edilmektedir.

Ayrıca noter, mahkeme, kıymet takdiri, komisyon ve tellaliye giderleri ile beraber Emlak Alım ve Özel Tüketim Vergileri'ni maliyet bedeline ilave etmede veya bu unsurları gider göstermede mükellefler serbest bırakılmıştır (VUK, m. 270).

İşletmeler aktifte kayıtlı maddi duran varlıklar ile ilgili kullanım süreleri içerisinde birtakım harcamalar yapabilirler. Yapılan bu harcamalar varlığın maliyetine ilave edilebileceği gibi dönem gideri olarak da yazılabilmektedir (Gençoğlu, 2015: 234). Bu

konu VUK'un 272. maddesinde şu şekilde ele alınmaktadır: Normal bakım, tamir ve temizleme giderleri dışarıda bırakılmak suretiyle, gayrimenkulün genişletmek ve iktisadi kıymetini devamlı artırmak için yapılmış olan giderler varlığın maliyet bedeline ilave edilir (VUK, m. 272). İfa edilen harcama ile duran varlığın hizmet süresi, verimliliği artıyorsa veya varlıkta bir genişleme unsuru oluşuyorsa (müşteri hizmetleri binasının işletme ihtiyaçlarını karşılamaması sonrasında bu binaya yapılacak olan büyük çaplı inşaat faaliyetleri gibi), yapılan harcamalar ilgili varlığın maliyetine ilave edilerek aktifleştirilmelidir (Gençoğlu, 2015: 234). Bunun dışında yapılacak olan duran varlığın kullanım ömrünü korumak amaçlı küçük onarım giderleri ise maliyet bedeline ilave olunmaz. Bu tür giderler dönem gideri olarak kaydedilmelidir.

İşletmeler faaliyetlerini idame ettirebilmek için bina kiralayabilir. Kiralama işlemi ile işletme elde bulunan gayrimenkulün değerinin sürekli artırılması ve genişletilmesi için yapılacak olan giderler özel maliyetler hesabı içerisinde izlenecektir (Kalenderoğlu, 2003: 176). Konu olan maddi duran varlık, kiraya verenin mülkü olduğu için kiralayan işletmenin bilanço unsuru olamayacaktır. Yapılacak değer artırıcı ve genişletici harcamalar maddi olmayan duran varlık sınıflamasına tabi tutulup, Özel Maliyetler Hesabında takip edilecektir. Bu şekilde aktife alınacak özel maliyetler amortismana tabidir.

Gayrimenkuller için yapılan giderler çeşitliliği bakımından; hem tamir vs. hem de kıymet artırma giderlerinin bileşiminden oluşuyorsa, mükellefler bu durumu kayıt altına alırken maliyet bedeline ilave edilen kısmı ayrı göstermek zorundadır (VUK, m. 272).

2.2.4. Tesis, makine ve cihazlarda değerleme ve raporlama

Üretimde kullanılmak amaçlı işletme bilançolarında bulunan her türlü tesis, makine ve cihazlar maliyet bedeli ile değerlenmektedir. İşletme tesis, makine ve cihazların maliyetini satın alma bedeli üzerinden gösterebileceği gibi; kendisi üretmesi halinde imal giderleri maliyet bedelini oluşturacaktır.

Tesis ve makinelerin satın alınması halinde, eğer bu alım yurtdışından yapılmışsa ödenen gümrük vergileri maliyet bedeline dâhil edilir. İlaveten vergi gibi görünmeyip, işletme tarafınca ödenen birtakım fonlar, harçlar ve kamu kurumlarının bağış olarak

topladıkları makbuz karşılığı yapılan ödemeler de maliyet bedeline ilave edilmelidir (Özdemir, 2015: 20). Ayrıca makine ve tesisatın alımından sonra ödenen nakliyat ve montaj giderleri de maliyet bedeline ilave edilmektedir (VUK, m. 270).

Bilançoda tesis, makine ve cihazlar kaleminin saptanması, özellikle tesis ve cihazlar açısından farklı ifade edilmektedir. Örneğin, makineler üretim aracı olarak sınıflanan araçlardır ve kolayca saptanabilir. Fakat tesis ve cihazlarda durum farklıdır. Tesis ise; işletme faaliyetlerinde kullanılan kalorifer, havalandırma, soğutma, telefon vb. sistemlerdir. Bu sistemlerin tesis sınıflamasına sokulabilmesi için, binanın inşası sırasında bina ile birlikte yapılmayıp, sonradan eklenmek suretiyle oluşturulan ve sistemin sökümü sırasında binaya zarar vermeyecek nitelikte olmaları gerekmektedir (Sansar, 34: 2015). Örneğin, kalorifer sisteminin binanın maliyet unsuru sayılabilmesi için, binanın inşası sırasında eklenmiş olması gerekmektedir. Bu tür giderlerin binanın inşası sırasında değil de, sonradan değer artırıcı bir unsur olarak yapılması durumunda ancak dönem gideri olarak sınıflanabilir.

İşletmenin aktifine kayıtlı bu hesap, belirli bir kullanım ömrü ve faydaya sahip olacağı için amortismana tabi tutulacaktır.

2.2.5. Taşıtlarda değerleme ve raporlama

İşletme faaliyetlerinde kullanılmak üzere aktifte kayıtlı olan taşıtlar da maliyet bedeli ile değerlenmektedir. Taşıtların değerlemesi gayrimenkullerin değerlemesi üzerinden açıklanıp; gayrimenkuller gibi değerlenecek iktisadi kıymetlerin içerisinde, gemiler ve diğer taşıtlar olarak sınıflandırılmıştır (VUK, m. 269). Gemiler ve diğer taşıtlar biçimindeki sınıflandırmanın nedeni ise; denizde yüzen taşıtların gemi siciline kayıt olunmaları ve bu nedenle de İcra İflas Hukuku kapsamında gayrimenkul olarak onaylanmış olmasından kaynaklamaktadır (Özdemir, 2015: 21).

Taşıtların maliyet bedeline dâhil olan unsurlar; alım sırasında katlanılan alış bedeli, ithal edilen taşıtlarda geçerli olmak koşuluyla gümrük vergisi ile nakliye giderleri, nakliyat sırasında güvenliği sağlamak için yapılan sigorta ödemeleri, taşıt alım vergisi gibi belgelere dayanan giderlerden oluşmaktadır (Güçlü, Gören ve Yalçın, 2002: 189).

Taşıtların elde edilmesi için katlanılan bedel, satın alma bedelini oluşturacaktır. Ancak işletmelerin kendi taşıtlarını kendileri imal etmeleri durumunda, satın alma bedeli imal ve inşa giderlerinden oluşacaktır. Gemiler bir tarafa bırakıldığında, günümüz

şartlarında bir işletmenin kendi taşıtlarını imal etmesi çok fazla mümkün olmamaktadır. O yüzden bu tanımlama, işletmelerin faaliyetleri için gemi üretimi sürecinde katlandıkları imal ve inşa giderlerini satın alma bedeli olarak sınıflandırır.

Başka bir maliyet unsuru ise gemilerin kapasitesini, süratini vb. özelliklerini artıran kapsamlı harcamalardır. VUK'un 272. maddesi gereğince; bir geminin elde edildiği zaman sahip olduğu hız limitini fazlalaştırmak, yolcu veya eşya taşıma kapasitesini artırmak için yeni bölmeler, kamaralar eklenmesi gibi tertibat işlemleri kapsamında iktisadi kıymetin değerini devamlı olarak artıran giderlerle; bir motorlu kara nakil aracının motor veya kasasının yenisi ile değiştirilmesi veya elde edilme tarihinde araçta mevcut olmayan bir hususun eklenmesi maliyet bedeline ilave edilmesi gereken giderlerdendir (VUK, m. 272).

Taşıtlar Hesabı da dâhil olmak üzere duran varlıkların elde edilmesi için faydalanılan kredi faiz giderleri ve kur farklarından aktifleştirme dönemi sonuna kadar olan kısımlar maliyet bedeline dâhil olunurken, daha sonraki dönemleri içeren kısımlar ise mükellefin isteği doğrultusunda ya aktifleştirilmekte ya da gider yazılmaktadır (Gençoğlu, 2015: 236). Ek olarak 334 Numaralı VUK Genel Tebliği ile, işletme lehine avantajlı bir durum olan kurların düşmesi sonucu ortaya çıkan farklarından, aktifleştirmenin yapıldığı dönemin bitimine kadar ortaya çıkanlar maliyet ile ilişkilendirilirken; sonraki dönemler mükellefin isteği üzerine maliyetten düşülebilir veya kambiyo kârı olarak da gösterilebilir (Gençoğlu, 2015: 236).

Maliyet bedelinin tespitinde tartışılan konulardan birisi de binek otomobillerin vergisel boyutunda meydana gelen farklı durumlardan kaynaklanmaktadır. Binek otomobiller de aynı şekilde maliyet bedeli ile değerlenirken, KDV ile ÖTV gibi harcama üzerinden alınan vergilerin maliyet mi yoksa gider unsuru mu olacağı tartışılan bir konudur.

ÖTV'nin uygulama alanına girmesi ile taşıt alım vergisi, eğitime katkı payları, özel muamele vergisi, tescil harçları, çevre fonu gibi mecburiyetler kaldırılmıştır (Yaylalı, 2016: 110). Bu doğrultuda ÖTV'nin gider yazılması veya maliyete ilave edilmesi mükellefin isteğine bırakılmıştır.

KDV Kanunu'nun 30. maddesi kapsamında, mükelleflerin vergiye tabi işlemleri üzerinden hesaplanan indirilemeyecek katma değer vergisi söz konusudur. Faaliyetlerinin bir kısmı veya tamamı binek otomobillerin kiraya verilmesi veya farklı

biçimlerde işletilmesi olanların bu amaçlarla kullandıkları hariç olmak üzere, işletmelere ait binek otomobillerin alış vesikalarında gösterilen KDV indirilemeyecek kısmı oluşturmaktadır (KDVK, m. 30). İndirilemeyen kısım bir gider unsuru oluşturmayacağı için maliyetlerin artmasına neden olmaktadır (Yaylalı, 2016: 111).

2.2.6. Demirbaşlarda değerleme ve raporlama

İşletmelerin kendi imkânları ile imal ettikleri veya satın aldıkları demirbaşlar maliyet bedeli ile değerlenir. Eğer bir demirbaş eşya işletme bünyesi içerisinde imal ediliyorsa, imal süresince katlanılan maliyetler satın alma bedeli yerine geçmektedir. Demirbaşların değerlemesi VUK'un 273. maddesinde şu şekilde açıklanmıştır (VUK, m. 273): Alet, edevat, mefruşat ve demirbaş eşyalar maliyet bedeli ile değerlenip; bunların maliyet bedeline dâhil olan giderler, satın alma bedeline eklenen komisyon ve nakliye giderleri niteliğindeki özel giderlerdir.

Değerleme tanımında geçen alet ve edevatlar, işi yapmaya yarayan birtakım araçlardan oluşur (Metin ve Yalçın, 1996: 317). Kaynak ustalarının kullandıkları takımlar, marangoz ve demirci vb. meslek sahiplerinin, genellikle el ile kullandıkları onarım araçları takımları, inşaatta çalışan kişilerin delme, kesme vb. faaliyetleri gerçekleştirebilmek için kullandıkları araçlar bunlara örnek gösterilebilir.

Maddi duran varlıkların değerlemesi ele alınırken; incelediğimiz kalemlerde, yukarıdaki başlıkların içeriğinde de görüldüğü gibi gayrimenkul gibi değerlenen iktisadi kıymetlerin fazlalığı dikkat çekmektedir. Gayrimenkul gibi değerlenen kıymetlerde nakliye ve montaj giderleri satın alma bedeline ilave edilirken, komisyon ve tellaliye giderlerinin maliyete ilave edilmesi mükellefin tercihine bırakılmış bir durumdur. Fakat demirbaşların maliyet bedelinin saptanmasında, kanun koyucu komisyon ve nakliye giderleri gibi özel giderlerin maliyet bedeline direkt olarak eklenmesini zorunlu kılmıştır (Metin ve Yalçın, 1996: 317).

VUK'un iktisadi işletmelere ait kıymetleri değerleme başlığı altında, bilanço unsurlarının hangi yöntemler ve uygulamalar dikkate alınarak değerleneceği açıklanmaktadır. Ancak aynı Kanun'un 289. maddesi gereğince, özel haller durumu da bulunmaktadır. Özel haller, işletmeye ait iktisadi kıymetleri değerleme başlığı altında yazılı olmayan veya yazılı olup kendi ölçüleri ile değerlenmesine imkân bulunmayan iktisadi kıymetlerden; bina ve arazilerin vergi değeriyle, diğerlerinin

varsa borsa rayici, yoksa mukayyet değerleri, o da yoksa emsal bedelleri ile değerlenmesi hükmünü içermektedir (VUK, m. 289).

Ayrıca VUK'un 313. maddesinde, Hazine ve Maliye Bakanlığı'nın Gelir İdaresi Başkanlığı'nın 513 Sıra No'lu Tebliği ile 01/01/2020 tarihinden itibaren geçerli olmak üzere değeri 1400 TL'yi geçmeyen peştemallıklar ile işletmede kullanılan ve değeri 1400 TL'yi geçmeyen alet, edevat, mefruşat ve demirbaşlar amortismana tabi tutulmadan doğrudan gider yazılabilecektir (VUK, m. 313).

2.2.7. Diğer maddi duran varlıklarda değerleme ve raporlama

Maddi duran varlık kapsamında ele alınmakla beraber, yukarıda sayılanların dışında kalan her türlü maddi duran varlıkların incelendiği hesaptır. Diğer maddi duran varlıklar hesabı grubu içerisinde yer alan bütün unsurlar maliyet bedeli ile değerlenir.

İşletmeler, bilançolarındaki diğer maddi duran varlıkları satın alabilirler veya imal edebilirler. İmal etme durumunda, diğer maddi duran varlıkların inşa ve imali için katlanılan maliyetler de bu hesapta izlenmektedir (Kumkale, 2014: 555).

2.2.8. Yapılmakta olan yatırımlarda değerleme ve raporlama

Bu hesap, imal ve inşa edilme sürecinin sonunda ilgili maddi duran varlık hesabına aktarılan genel giderler, işçilik giderleri, madde ve malzemelerin izlendiği hesaptır (Örten ve Karapınar, 2009: 152).

Yapılmakta olan yatırımlar yapılan giderlere göre önce borçlandırılır. iktisadi kıymet tamamlanınca da ilgili maddi duran varlık hesabı borçlanırken bu hesap alacaklandırılır. İşletme tarafından elde edilmesi tek aşamadan fazla sürede oluşan duran varlıklar için yapılacak olan harcamaların önce tek hesapta toplanması; maliyet oluştuktan sonra ise tek meblağ olarak ilgili maddi duran varlık hesabına aktarılması daha uygundur.

Hesap kalanı; satın alınma süreci, imali, inşası devam eden maddi duran varlıkların o zamana kadarki maliyetini ifade etmektedir (Sevilengül, 2011: 429).

Yapılmakta Olan Yatırımlar Hesabı kapsamında ele alınan maddi duran varlıklar, henüz ilgili varlık tamamlanmadığı ve ait olduğu hesaba aktarılmadığı için üzerlerinden amortisman hesaplanmamaktadır (Kumkale, 2014: 562).

Maddi Duran Varlıklar Grubu içerisinde sınıflanan bu hesap, VUK'un 265. maddesine göre mukayyet değer ile değerlenmektedir (Kumkale, 2014: 264).

2.2.9. Verilen avanslarda değerleme ve raporlama

İşletmelerin bilanço unsurlarından bir tanesi de avanslardır. Avanslar, ticari bir işlemle oluşacağı için taraflara birtakım borçlar yüklemektedir. Örneğin, ticari bir malın alımında malın zilyetliği satıcıya bir borç yüklerken, ödemenin yapılması işlemi de alıcının yükümlülüğündedir.

İşletmeler avans verme ya da alma işlemlerini Türk parası cinsinden yapıyorlarsa mukayyet değeri ile değerleme durumu söz konusudur (Özdemir, 2015: 24). VUK'un 289. maddesinde özel haller başlığı altında açıklanan; iktisadi işletmelere ait iktisadi kıymetleri değerleme kapsamında ele alınmayan veya bu içerikte yazılı olup da kendi ölçüleri ile değerlenmesi olanaksız olan iktisadi kıymetlerden bina ve araziler vergi değeri ile, diğerleri ise varsa borsa rayici, yoksa mukayyet değeri ile, o da yoksa emsal bedeli ile değerlenir (VUK, m. 289). Bu kanun metni gereği yabancı para cinsinden avanslar VUK'da tam anlamıyla belirtilmediği için borsa rayici ile değerleneceklerdir.

Avansların değerlemesi konusunda literatürde yeteri kadar şeffaflık olmaması ile birlikte, yargı kararları kapsamında kur farkı geliri veya giderinin hesaplanmaması gerektiği; fakat bazı kararlarda da böyle bir hesaplama yapılmasının gerekeceği yönünde hükümlerin verildiği gözlemlenmektedir (Aygün, 2008: 2).

2.2.10. Amortisman uygulamaları

VUK'un 313. maddesine göre amortisman; işletmelerin bir yıldan fazla kullandıkları, yıpranma, aşınma veya kıymetinde bir azalış meydana gelme ihtimali bulunan gayrimenkuller ile Kanun'un 269. maddesinde tanımlanan gayrimenkuller gibi değerlenecek iktisadi kıymetlerin, alet, edevat, mefruşat, demirbaş ve sinema filmlerinin birinci kısımlarındaki esaslara göre tespit edilen değerlerinin yok edilmesi işlemi olarak tanımlanmaktadır. Kanun'da belirtilen bu durum, VUK esaslarına göre iktisadi kıymetlerin saptanan değerlerinin, yine bu kanun gereği yok edilmesi işlemi amortisman uygulamalarının konusunu oluşturur. Genellikle maddi duran varlıklar maliyet bedeli ile değerlendiklerinden, amortismanlar; duran varlığın hesaplanan maliyetinin, iktisadi kıymetin faydalı ömrüne dağıtılması işlemi olarak da ifade edilmektedir.

VUK içeriğinde amortismana tabi olan varlıklar şunlardır:

- Gayrimenkuller
- Gayrimenkullerin mütemmim cüzileri ve teferruatı
- Tesisatlar
- Makineler
- Gemiler
- Diğer taşıtlar
- Gayrimaddi haklar
- Alet, edevat, mefruşat
- Sinema filmleri
- Demirbaşlar

Yukarıda sayılan amortismana tabi varlıkların üzerinden amortisman ayrılabilmesi için vergi kanunlarının belirlediği birtakım koşullar mevcuttur (Bozkulak, 2018: 63):

- Duran varlığın işletmede bir yıldan fazla süre ile kullanılması.
- Yıpranma, eskime, aşınma veya kıymetinin düşmesi gibi etkilere maruz kalması.
- Envantere dâhil olması.
- İktisadi kıymetin KDV hariç değerinin belirli bir haddin üzerinde olması.

İşletmeye dâhil iktisadi kıymetler, bu özelliklere sahip olduklarında amortisman işlemi uygulanır.

İlgili Kanun'a göre bahsi geçen amortisman yöntemleri şöyledir:

- Normal Amortisman Yöntemi (VUK, m. 315)
- Azalan Bakiyeler Usulüyle Amortisman (VUK, m. 315, mükerrer)
- Madenlerde Amortisman (VUK, m. 316)
- Fevkalade Amortisman Yöntemi (VUK, m. 317)
- Kıst Amortisman Yöntemi (VUK, m. 320) (ek maddede belirtilmekte ve sadece binek otomobiller için uygulanmaktadır)

Kanun'da sayılan bu amortisman hesaplama yöntemleriyle birlikte 314. maddede arazide amortismanlar konusuna da değinilmiştir. VUK'ta boş arsa ve araziler için

amortisman ayrılamayacağı için farklı grupta ele alınmamaktadır. Yine aynı maddede bu konunun bir istisnası olarak; tarım işletmeleri dâhilinde meyvelik, dutluk, zeytinlik, fındıklık, güllükler, incir bahçeleri ve bağlar gibi tarımsal tesislerle birlikte, işletmede inşa edilen yollar ve harklar için amortisman ayrılması zorunludur (VUK, m. 314).

Normal amortisman yönteminin bir diğer adı eşit tutarlı amortisman yöntemidir. Oldukça yaygın olarak kullanılan bu yöntemde, duran varlığın maliyetinin hizmet süresine bölünmesi ile her yıl gider olarak gösterilecek amortisman payı hesaplanmaktadır (Güçlü, Gören ve Yalçın, 223: 2002). Mükellefler, amortisman uygulanacak iktisadi kıymetlerini Hazine ve Maliye Bakanlığı'nın tespit ve ilan edeceği oranlar üzerinden hesaplar (VUK, m. 315). İlgili bakanlık tarafından belirlenen amortisman oranları, binalar ve bazı istisnalar dışında genellikle %20'dir. Oranlar, mükelleflerin sahip oldukları iktisadi kıymetin hizmet süresi dikkate alınarak belirlenmektedir.

Örneğin, faydalı ömrü (hizmet süresi, ekonomik ömrü) 5 yıl olan bir demirbaşın maliyet bedeli de 100.000 TL olsun. Maliyet bedelinin hizmet süresine bölünmesi ile her yıl ayrılacak amortisman payı, tutarı elde edilir. Bu durumda yıllık amortisman payı 20.000 TL olacaktır. Hesaplamalarda kullanılan bir başka yol ise; amortisman oranının maliyet bedeli ile çarpılmasıdır. Amortisman oranı, 1/hizmet süresi ile formüle edileceğinden (1/5), sonuç 0,2 olacaktır. Yapılan işlem sonucunda da maliyet bedeli ile amortisman oranı çarpılacağından (100.000 x 0,2), ayrılan yıllık amortisman 20.000 olacaktır. Örnekte incelenen demirbaşın hizmet süresi beş yıl olarak belirlenmiş olduğundan, belirlenen bu hizmet süresinden hareketle maddi duran varlığın maliyetinin yüzde yirmisi her yıl gidere dönüştürülecektir.

Azalan bakiyeler usulü ile amortisman ayırma yöntemi şu şekilde belirtilmiştir: Her yıl, üzerinden amortisman hesaplanacak değer, evvelce ayrılmış olan amortismanlar toplamının tenzili suretiyle tespit olunur. Ayrıca, bu usulde uygulanacak amortisman oranı normal amortisman oranının iki katıdır. Normal amortisman oranının iki katı olarak hesaplanmasının yanı sıra, bu oran %50'yi geçemez. İlgili Kanun'da, mükelleflerden bilanço esasına göre defter tutanların isteğine bağlı olarak iktisadi kıymetlerinin değerlerini bu usule göre indirebilmektedir (VUK, m. 315).

Amortisman ayırmada kullanılan bu yöntemde, duran varlıklar yıpranmamış, eskimemiş ve kullanılmamış iken daha randımanlıdır. Bunun nedeni ise işletmeye dâhil olan iktisadi kıymet kullanım ömrünün bitimine yaklaştığı dönemlere göre ilk yıllarda daha verimli ve dayanıklı oluşudur. Yöntem de bu noktadan hareketle amortisman ayrılmasını uygun kılar. Duran varlıkların kullanıldıkları dönemlerin ilk yıllarında daha fazla, ekonomik ömrünün bitimine doğru daha az amortisman ayrılması esasına dayanmaktadır (Kalenderoğlu, 2003: 164).

Azalan bakiyeler usulüyle amortisman yönteminin uygulama aşaması şöyledir (Gücenme, 2006: 250):

- Her yıl üzerinden amortisman hesaplanacak olan değer, daha önceden ayrılmış olan amortismanlar toplamının (birikmiş amortisman) kayıtlı değerden indirilmesi ile oluşacaktır. Enflasyon düzeltmesi yapılan dönemler üzerinden amortisman ayrılacak değer, amortismana tabi iktisadi kıymetin düzeltilmiş değerinden daha önce ayrılmış olan amortismanların toplamının taşınmış değerleri indirilmek sureti ile hesaplanmaktadır.
- Yöntemde uygulanacak amortisman oranı normal amortisman oranının iki katıdır. Fakat uygulanacak oran %50'yi geçemez.
- Yöntemde amortisman süresi normal amortisman oranına göre hesaplanır. Sürenin son yılına devreden bakiye değeri, o yıl yok edilir.

Örneğin, bir şirket 3.000.000 TL ödeyerek bir taşıt satın alsın. Taşıtın hizmet süresinin 5 yıl olacağını varsayalım. Azalan bakiyeler usulüne göre amortisman ayırma işlemi şu şekilde olacaktır:

- 1. yıl amortisman tutarı 3.000.000 x 0.40 = 1.200.000 TL (normal amortisman oranının 2 katı uygulanmak sureti ile)
- 2. yıl amortisman tutarı ise; duran varlığın kalan değeri x 0.40 işlemi sonucu bulunacaktır. 3.000.000 – 1.200.000 = 1.800.000 TL kalan değeri vermektedir. Kalan değer ile amortisman oranı çarpıldığında ikinci yılın amortismanına ulaşılacaktır. 1.800.000 x 0.40 = 720.000 TL ikinci yılın amortismanıdır.
- 3. yıl amortisman tutarı; duran varlığın kalan değeri x 0.40 işlemi tekrarlanarak bulunur. 3.000.000 – 1.200.000 – 720.000 = 1.080.000 TL kalan değeri vermektedir. Burada yapılan işlem maliyet bedelinden, birinci ve ikinci yıl

amortisman tutarını çıkarıp kalan değerin bulunmasıdır. Kalan değer ile amortisman oranı çarpıldığında üçünü yıl için ayrılacak amortisman hesaplanmış olur. 1.080.000 x 0.40 = 432.000 TL üçüncü yılın amortismanı olacaktır.

- 4. yıl amortisman tutarı; aynı işlemler yinelenerek, duran varlığın kalan değeri x 0.40 şeklinde bulunur. 3.000.000 – 1.200.000 – 720.000 - 432.000 = 648.000 TL kalan değer tutarıdır. Kalan değer ile amortisman oranı çarpılarak dördüncü yıl amortisman tutarı hesap edilir. 648.000 x 0.40 = 259.200 TL dördüncü yıl amortismanıdır.
- 5. yıl amortismanı ise duran varlığın kalan değeri olacaktır. Maliyet bedelinden birikmiş amortismanlar düşülerek son yılın amortismanı hesaplanır. 3.000.000 – 1.200.000 – 720.000 – 432.000 – 259.200 = 388.800 TL son yıl için ayrılacak amortisman tutarını oluşturacaktır.

Bilanço esasına göre defter tutanların isteğe bağlı uygulayabilecekleri bu yöntemde; duran varlığın daha fazla kullanılabilirlik ve verime sahip olduğu ilk yıllarda, son yıllara oranla daha büyük tutarda amortisman ayrılmasına olanak verilmekle beraber mükellefe bir vergi avantajı da sağlanmaktadır (Altuncu ve Kütük, 2006: 117).

Madenlerde amortisman ayrılması mevzuatı ise VUK'un 316. maddesinde: "İşletme sırasında madenlerin ve taş ocaklarının içindeki cevherlerin azalması nedeniyle maddi değerlerinin kaybolması sonucu, bu iktisadi kıymetlerin imtiyaz ve maliyet bedelleri, ilgililerin müracaatı üzerine bunların büyüklükleri ve mahiyetleri de göz önünde bulundurularak ve her maden veya taş ocağı için ayrı ayrı olmak şartıyla Hazine ve Maliye Bakanlığı yanı sıra Sanayi ve Teknoloji Bakanlıklarınca belli edilecek oranlar üzerinden yok edilmektedir" (VUK, m. 316).

Açıklanan hükümde, ilgili bakanlıklarca belirlenen amortisman oranları madenler ve taş ocakları işletim faaliyeti ile ilgilidir. Maden ve taş ocaklarının iktisabı iki şekilde gerçekleşir (Doğan, 2013: 141):

- Maden Kanunu gereğince, belirli bir saha içerisinde, yetkili makamlardan alınan ruhsatlar dayanak gösterilerek arama ve sondaj çalışmaları yapılabilmektedir. Yapılan bu çalışmalar neticesinde maden ve taş ocağının tespiti yapılırsa arama ruhsatı sahibi adına, maden işletme hakkını veren imtiyaz ruhsatı verilmektedir.

- Maden veya taş ocağı işletme hakkını veren imtiyaz ruhsatına sahip bir kişi, bu hakkını sattığı takdirde, satın alan kişi iktisap hakkına sahip olur.

Birinci durumda amortisman için itfa edilecek bedel, imtiyaz hakkı alındıktan sonraki dönemle işletmenin faaliyetlerine başlaması arasındaki geçen sürede katlanılan tüm giderler imtiyaz bedeline dâhil edilerek belirlenir (Bozkulak, 2018: 71).

İkinci durum olan maden ve taş ocaklarının imtiyazına sahip olunması veya diğer bir ifade ile devralınması kapsamında ise amortismana tabi olacak bedel, satın alma sırasında katlanılan maliyet bedelini içermektedir.

Fevkalade amortisman yönteminin uygulanması için gerekli olan nedenler şu şekilde sıralanmaktadır (gib. gov. tr):

Amortismana tabi olup;

- Yangın, deprem, su basması gibi olaylar sonucunda değerini tamamen veya kısmen kaybetmiş olan.
- Yeni icatların ortaya çıkması ile teknik verim ve kıymetleri düşerek tamamen veya kısmen kullanılmaz hale gelen.
- Cebri çalışma sonucunda gerekenden fazla aşınma ve yıpranmaya maruz kalan maddi duran varlıkların amortismanında bu yöntem uygulanacaktır.

İlgili Kanun'da bu yöntemle ilgili: "Menkul ve gayrimenkullerle haklara, mükelleflerin müracaatları üzerine ve ilgili Bakanlıkların mütalaası alınmak suretiyle, Hazine ve Maliye Bakanlığınca her işletme için işin mahiyetine göre ayrı ayrı belli edilen 'Fevkalade ekonomik ve teknik amortisman nispetleri' uygulanır" hükmü bulunmaktadır (VUK, m. 317).

Yöntemin uygulanması için yukarıdaki sayılan nedenlerden bir tanesinin gerçekleşmesi halinde öncelikle, mükellef ilgili makamlara başvuru yapacaktır. Gerekli incelemeler ve düzenlemeler yapıldıktan sonra Hazine ve Maliye Bakanlığı'nın belirleyeceği oran, yalnızca ilgili olayın geçtiği dönem itibariyle geçerli olacaktır. Örneğin, 2020 yılında meydana gelen bir su basması olayı sonucunda duran varlıklarda meydana gelen tahribatlar sonucu Bakanlığın belirlediği amortisman oranı sadece ilgili yıl için uygulanacaktır.

Örnek: 2015 yılında maliyet bedeli 180.000 TL olan makine satın alınmıştır. Faydalı ömrü 10 yıl olarak tahmin edilmiştir. 2018 yılında yangın nedeniyle makinede değer kaybı meydana gelmiştir. İşletmenin Hazine ve Maliye Bakanlığı'na müracaatı sonucu oluşan değer kaybı 54.000 TL olarak saptanmış ve ayrılacak amortisman oranı ise %30 olarak belirlenmiştir (İşletme normal amortisman yöntemini uygulamaktadır).

Normal amortisman yönteminin uygulanması nedeniyle yapılacak işlem şu şekilde olacaktır: Amortisman oranı: 1/10 = 0,10

	Birikmiş Amortisman
2015 yılı için; 180.000 TL x 0,10 = 18.000 TL	18.000 TL
2016 yılı için; 180.000 TL x 0,10 = 18.000 TL	36.000 TL
2017 yılı için; 180.000 TL x 0,10 = 18.000 TL	54.000 TL
2018 yılı için; 180.000 TL x 0,30 = 54.000 TL	108.000 TL
2019 yılı için; 180.000 TL x 0,10 = 18.000 TL	126.000 TL
2020 yılı için, 180.000 TL x 0,10 = 18.000 TL	144.000 TL
2021 yılı için; 180.000 TL x 0,10 = 18.000 TL	162.000 TL
2022 yılı için; 180.000 TL x 0,10 = 18.000 TL	180.000 TL

Eğer işletme azalan bakiyeler usulü ile amortisman ayırma yöntemini benimsemiş olsa idi; amortisman oranı iki katı ile çarpılıp hesaplama yapılacaktır. Süre ise yine aynı şekilde normal amortismandaki gibi 8 yıl olacaktı. Çünkü, azalan bakiyeler yönteminde süre normal amortisman yöntemindeki esaslara göre belirlenmektedir (Altuncu ve Kütük, 2006: 118).

Kıst amortisman yöntemi, VUK'un 320. maddesine göre şu şekilde açıklanmaktadır: Faaliyetleri kısmen veya tamamen binek otomobillerin kiralanması veya çeşitli şekillerde işletilmesi olanların bu amaçla kullandıkları binek otomobiller haricinde, işletmelere ait binek otomobillerin aktife girdiği hesap dönemi için ay kesri tam ay sayılmak suretiyle kalan ay süresi kadar amortisman ayrılır. Amortisman ayrılmayan süreye isabet eden bakiye değer, itfa süresinin son yılında tamamen yok edilir (VUK, m. 320).

Her yılın amortismanı ancak o yıla ait değerlemede dikkate alınmaktadır (Gücenme, 2006: 251). Amortismanın herhangi bir yıl yapılmamasından veya ilk uygulanan nispetten düşük bir hadle yapılmasından dolayı amortisman süresi uzatılmaz (VUK, m. 320).

Amortismanların uygulanması genelde bir yıllıktır. Bunun istisnası binek otomobillerde iktisadi kıymetin alındığı yılda amortismanın aylık olarak hesaplanmasıdır (Altuncu ve Kütük, 2006: 119). İktisadi kıymetin elde edildiği tarih itibari ile, o yılın amortismanın aylık hesaplanmasının yanında; satın alma tarihine denk gelen ay da tam sayılacaktır.

Amortismanların yıllık ayrılmasında, işletme aralık ayının sonlarına doğru bir iktisadi kıymet aldığı takdirde, kayıtlara bir yıllık amortisman tutarı hesaplanıp geçmektedir. Gider olarak gösterilen bu tutarla birlikte, işletme durumdan istifade ederek kendisine bir avantaj sağlamış olacaktır. Sağlanan bu avantaj, aynı zamanda devlet için bir gelir kaybı demektir. Çünkü devletin kasasına girecek olan vergi hasılatında azalış meydana gelecektir. Vergi matrahının aşındırılması olarak bilinen bu durum karşısında, kıst amortisman yöntemiyle vergi kaybını önlemek amaçlanmaktadır.

Kıst amortisman yönteminin kullanıldığı bir durumda işlemler şu şekilde olacaktır:

Örneğin, 75.000 TL ödenerek 15 Kasım 2019 tarihinde satın alınan bir binek otomobilin faydalı ömrünün 5 yıl olacağı ve normal amortisman yönteminin benimsendiği varsayıldığında; duran varlığın amortisman işlemi aşağıdaki gibi olacaktır:

Amortisman oranı: 1/5 = 0,20

2019 yılı amortismanı; kasım ve aralık ayı olmak üzere 2 aylık süre için hesap edilir. Kıst amortismanda kasım ayı tam ay sayılacaktır. Bu durumda normal 12 aylık süre için yıllık amortisman tutarı: 75.000 TL x 0,20 işleminin sonucu olarak 15.000 TL hesaplanır. Ancak ilk yılda kasım ve aralık ayları için amortisman hesaplanacağından bu iki aya karşılık gelen tutar: 15.000 TL / 12 = 1250 TL tek aya karşılık gelen tutar iken; 2 ay için ayrılacak amortisman tutarı (1250 TL x 2) 2500 TL olarak hesaplanacaktır. İlk yıl ayrılamayan tutar olan 15.000 – 2500 = 12.500 TL, son yılın amortisman tutarına eklenecektir.

2020 yılı amortismanı; 75.000 TL x 0,20 =15.000 TL

2021 yılı amortismanı; 75.000 TL x 0,20 = 15.000 TL

2022 yılı amortismanı; 75.000 TL x 0,20 = 15.000 TL

2023 yılı amortismanı; 75.000 TL x 0,20 = 15.000 TL + 2019 yılında amorti edilemeyen kısım olan 12500 TL son yıla ilave edilerek 27.500 TL olarak hesaplanır.

Yukarıdaki örnek uygulamalarda da görüldüğü gibi VUK kapsamında; normal amortisman, azalan bakiyeler usulüyle amortisman, madenlerde amortisman, fevkalade amortisman ve binek otomobiller için uygulanan kıst amortisman durumu mevcuttur. İşletme VUK hükümleri çerçevesinde yaptığı faaliyet, bulunduğu ekonomik konum gibi faktörleri göz önünde bulundurarak iktisadi kıymetlerine bu amortisman yöntemlerinden birisini uygulamak zorunludadır.

2.3. TMS/TFRS'ye Göre Maddi Duran Varlıklarda Değerleme ve Raporlama

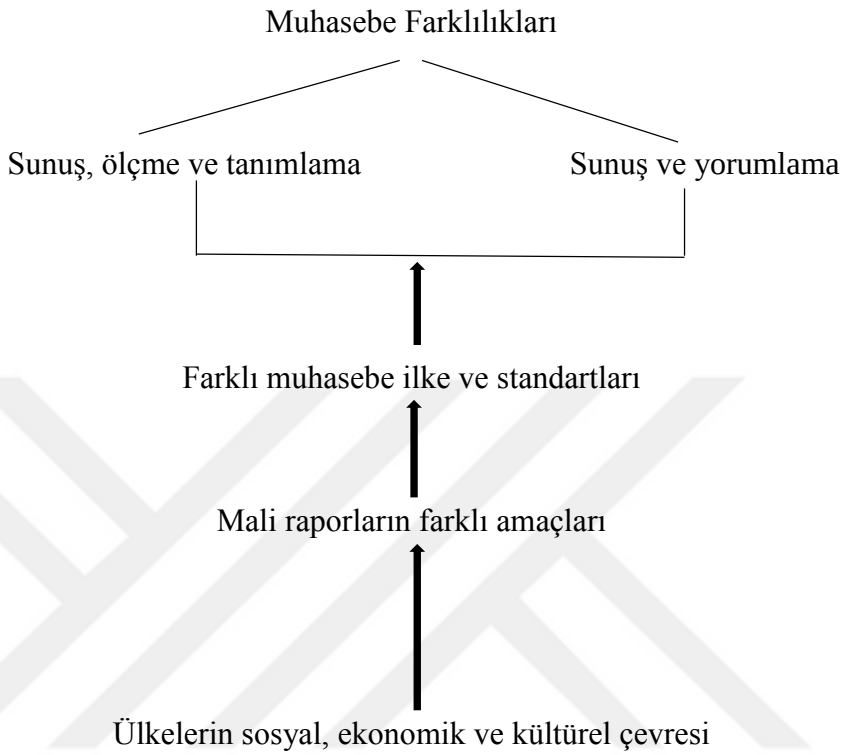
Bir şirketin faaliyet raporu, işletmeyle ilgilenen hissedarları, yatırımcıları, devleti, potansiyel ortakları vb. geniş bir çevreyi ilgilendiren verileri içerir. İşletme yönetimi, kamuoyunu etki altına alma düşüncesi ile önceki yılın başarısını ve gelecek yıllara ait potansiyel kazanç yaratabilme beklentisini finansal tablolarında öznel olarak yansıtabilir (Weiss, 1993: 9). Dönem sonlarında düzenlenen bu raporlar şirketin finansal durumu ve faaliyet sonucuna ilişkin bilgileri ilgili taraflara sunar.

Muhasebede uygulama birliği sağlayabilmek için geliştirilen uluslararası muhasebe standartları, bilgi kullanıcılarının sağlıklı karar alabilmeleri için günümüzde birçok ülke tarafından kabul görmektedir. Bilgi kullanıcılarının edinmek istediği bilgileri sunabilmeyi amaçlayan bu standartlar, ihtiyaca uygunluk kriterlerine göre güncellenmektedir.

Küreselleşmenin etkisiyle sürekli artan işletmelerarası yatırımlar ve ulusal piyasaları aşıp uluslararası alana yayılan sermaye hareketleri, tek bir otorite tarafından kontrol altına alınamamaktadır. Gün geçtikçe büyüyen ve genişleyen sermaye hareketleri karşısında, ülkelerin kendi içerisindeki uygulamaları yetersiz kalabilmektedir. Uygulamada muhasebe farklılıklarını giderebilmek için geliştirilen standartlar, tek bir muhasebe dili oluşturulmasını hedeflemektedir. Muhasebe alanında ülkeler arasındaki

uygulama farklılıklarının bazı nedenleri vardır. Bu nedenler aşağıdaki gibi sınıflandırılabilir:

Şekil 2.1. Muhasebe Uygulamalarında Yapısal Farklılıklar



Kaynak: (Sağlam, 2001: 7).

Şekilden de görüldüğü gibi ülkelerin sosyoekonomik durumlarından kaynaklanan muhasebe uygulamaları, mali tabloların her ülkeye göre değişebilecek farklı amaçları ve ülkelerin birbirlerinden farklı oluşturdukları muhasebe ilke ve standartları ülkeler arasındaki uygulama birliğini sınırlandırmaktadır.

Uygulamada farklılıkları gidermek, muhasebe ilkelerinde tekdüzeni sağlamak, mali tabloların açık, anlaşılabilir, karşılaştırılabilir ve tarafsız olmasını sağlamak, finansal tabloların yanlış değerlendirilmesinin önüne geçmek ve küresel alanda finansal bilginin üretimi ve sunumu için ortak bir dil oluşturmak uluslararası standartların misyonunu oluşturmaktadır (Sağlam, 2001: 18). Bu misyonu gerçekleştirebilmek için bazı kuruluşlar geçmişten günümüze birtakım çalışmalar yapmışlardır. FASB, İngiltere ve Galler Yetkili Muhasebeciler Enstitüsü (ICAEW), Muhasebe Standartları Komitesi (ASC), Finansal Raporlama Konseyi (FRC), Almanya Muhasebe Standartları Komitesi (DRSC), Avrupa Birliği (AB), Birleşmiş Milletler (BM),

Ekonomik İşbirliği ve Kalkınma Örgütü (OECD), Menkul Kıymetler Komisyonları Uluslararası Örgütü (IOSCO), Uluslararası Para Fonu (IMF) ve Uluslararası Muhasebe Standartları Komitesi (IASC)'nin uzantısı olan Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu (IASB) standartların uluslararası uygulanabilirliği için çalışmalar yapan otoritelerin başlıcalarıdır. 2001 yılından bu yana bağımsız bir düzenleyici kurul olan IASB, Uluslararası Muhasebe Standartları ve Uluslararası Finansal Raporlama Standartları'nın geliştirilmesi ve yayınlanmasından sorumludur.

Uluslararası standartların ülkemizde uygulanması, Uluslararası Muhasebe/Finansal Raporlama Standartları'nın çevirisi biçiminde karşımıza çıkmaktadır. 2011 yılında yapılan Türk Ticaret Kanunu'ndaki değişiklikler ile eş zamanlı kurulan KGK, Türkiye'de uluslararası standartları esas alan muhasebe ve denetim standartlarını yayınlama yetkisine sahip olmuştur.

Son dönemde artış gösteren ülkeler arası standart uyumlaştırmaları ve düzenlemeleri, geçmiş yıllarda da yapılmıştır. Ülkemizde son yıllara kadar muhasebe düzenlemelerinde uygulama birliği sağlanamamıştır (Çiftci ve Erserim, 2008: 178).

Muhasebe uygulamalarının ülkemiz bağlamında ele alınışı, Türk Ticaret Kanunu ve Vergi Usul Kanunu hükümlerinin etkisi altında oluşmuşsa da; sayılan bu kanunlarda yer alan hükümlerin işletmelerin finansal işlemleri ile ilgili ihtiyaçlara cevap verememesi nedeniyle, yasal statüye sahip bazı kuruluşlar da zaman zaman kendi çalışmalarını yürütmüşlerdir (SPK, BDDK vb.).

Türkiye, muhasebe uygulamalarında önce Fransız etkisi, cumhuriyetin ilk dönemlerinden sonra "İşletme İktisadı'nın" etkisiyle Alman ekolü, 1950'li yıllarla serbest ekonominin etkilerinin dünyayı sarması ile beraber Amerika Birleşik Devletleri (ABD) etkisi altında kalmıştır (Çakmak, 2013: 25). 1980'li yıllara gelindiğinde, AB üyelik müzakerelerinin hızlanması ve 14 Nisan 1987'de yapılan tam üyelik başvurusu ile yeni bir döneme girilmiştir (Doğan, 2005: 174). Ülkelerin, AB'ye tam üyelik başvuruları öncesinde karşılaması gereken bazı kriterler bulunmaktadır. Kopenhag Kriterleri olarak isimlendirilen bu bariyer; üye olmak isteyen ülkelerin yerine getirmeleri gereken ekonomik, siyasi ve sosyal yaşam şartlarını belirlemektedir. Türkiye'nin de 1980'li yıllardaki tutumuna baktığımızda AB'ye karşı pozitif bir yaklaşım görülmektedir. Muhasebe uygulamalarında köklü değişimlerin başladığı AB

uyum sürecini takip eden yıllarda, sermaye hareketlerinin serbestleşmesi ve küreselleşmenin de etkisiyle son yıllarda Uluslararası Muhasebe Standartları'nın etkisinde kalınmıştır.

1989 yılında yürürlüğe giren 3568 Sayılı Serbest Muhasebeci ve Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu'nu ile muhasebe mesleğinin ihtiyaçlarına karşılık, ülkemiz için muhasebe standartları oluşturulması çalışmalarına başlanmıştır (Ertaş, 2011: 111). 1994 yılında kurulan Türkiye Muhasebe ve Denetim Standartları Kurulu (TMUDESK); ülke içerisinde faaliyette bulunan işletmelerin finansal tablolarının sunumunda, ulusal muhasebe standartlarını sağlamayı ve muhasebe mensuplarının görevlerini dürüst bir şekilde yerine getirebilmeleri için ulusal denetim standartlarını uygulamayı görev edinmiştir (Ertaş, 2011: 111).

2001 yılına kadar görevini yerine getiren TMUDESK, bu dönemden sonra yerini Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu (TMSK)'na bırakmıştır. TMSK, ülkemizde uygulanacak muhasebe standartlarının, Uluslararası Muhasebe Standartları'na uyumlaştırılması ve düzenlenmesi amacına hizmet etmiştir. Finansal tabloların sunumu esnasında finansal bilgilerin içerdiği, temel niteliksel özellikler olarak belirlenen ihtiyaca uygunluk, gerçeğe uygun şekilde sunum ve destekleyici niteliksel özellikler olarak belirlenen karşılaştırılabilirlik, doğrulanabilirlik, zamanında sunum ve anlaşılabilirlik kavramlarını uygulama alanına sokmayı hedef edinmiştir.

2012 yılında yürürlüğe giren 6102 Sayılı TTK'nın 88. maddesi hükmünde, uygulama birliği sağlamak ve finansal tablolara milletlerarası pazarlarda geçerlilik kazandırmak için muhasebe standartlarının, uluslararası standartlara göre belirlenmesi ve uygulanması yetkisi yalnızca KGK'ya verilmiştir (TTK, m. 88). 2 Kasım 2011 tarihinde Resmi Gazete'de yayınlanan 660 Sayılı Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu'nun Teşkilat ve Görevleri Hakkında Kanun Hükmünde Kararname ile KGK resmen faaliyetine başlamıştır.

TMS/TFRS içeriğinde değerleme konusu, ölçümleme olarak nitelendirilmektedir. Değerin takdiri, işletmelerin finansal tablolarında gösterilen tutarların para cinsinden ifade edilmesi, ölçümleme tanımının kullanılmasına neden olmaktadır. VUK'un yaklaşımlarına karşılık, standartların gözettiği gerçeğe uygun değer ile ölçümleme ve raporlama son dönemlerde dikkat çekici unsur haline gelmiştir.

Finansal tablo unsurlarında tanımlanmış bir kaleme uygulanacak ölçüm esası, söz konusu varlığın veya yükümlülüğün parasal tutarını içeren bir ölçüm ortaya çıkarmaktadır (KGK, Kavramsal Çerçeve). Ölçümleme işleminin yapılabilmesi için seçilen ölçüm esasının nasıl uygulanacağı KGK tarafından şu şekilde açıklanmaktadır (KGK, Kavramsal Çerçeve):

- Tanımlanan ölçüm esaslarını kullanarak bir tahminde bulunmak için kullanılabilecek tekniklerin belirlenmesi.
- Seçilen ölçüm esasının ortaya çıkaracağı bilgiye benzer bilgileri sağlaması olasılığı bulunan basitleştirilmiş bir ölçüm yaklaşımının belirtilmesi veya:
- Bir ölçüm esasının nasıl değiştirilebileceği.

Uygulama alanında kullanılan ölçümleme yaklaşımlarından tarihi maliyet ve cari değere göre yapılan işlemlerin birlikte kullanılması karma değer olarak ifade edilmektedir (Uzun, 2012: 27). İşletmeler finansal tablolarını sunarken, ihtiyaca uygunluk ve gerçeğe uygun şekilde sunum kriterlerini dikkate aldıkları için; finansal tablo unsurlarının defter değerlerinin piyasa değerine yaklaştırılması çabası gerçeğe uygun değer anlayışının uygulanmaya çalışılması yayınlanan standartlarda görülmektedir.

Türkiye'deki işletmelerden bağımsız denetime tabi olanlar TFRS ve Büyük ve Orta Boy İşletmeler İçin Finansal Raporlama Standartları (BOBİ FRS)'nı uygulamakla yükümlü tutulurken; bağımsız denetime tabi olmayan işletmeler ise tabi oldukları mevzuat veya isteğe bağlı olarak TFRS veya BOBİ FRS uygulayabileceklerdir. KGK'nın gerekli düzenlemeleri sonucunda 26 Nisan 2014 Tarihli Resmi Gazete'de yayımlanan TFRS'leri uygulayacak işletmeler listelenmiştir (kgk. gov. tr). Bu işletmeler; borsada işlem gören şirketler, bankalar, sigorta şirketleri, reasürans şirketleri ve emeklilik şirketleridir. Bütün bu uygulamalara ek olarak; bilanço esasına göre defter tutma hadlerini sağlayan ve bağımsız denetime tabi olmayan işletmelerin finansal tablolarının gerçeğe uygun, ihtiyaca uygun ve karşılaştırılabilir bir biçimde sunulabilmesi için Küçük ve Mikro İşletmeler İçin Finansal Raporlama Standartları (KÜMİ FRS)'nın oluşturulmasına karar verilmiştir (kgk. gov. tr).

Yapılan bütün bu çalışmaların ve taslak olarak hazırlanıp, uygulama aşamasına geçmeyen planların amacı işletmelerin finansal raporlamalarında gerçek ve tarafsız

bilgi sunumunu sağlamaktır. TMS/TFRS'lerin üzerinde durduğu noktalardan birisi de işletmelerin bilançolarında yer alan maddi duran varlık kalemlerinin değerlemesi ve raporlanmasıdır.

TMS 16 kapsamında ele alınan maddi duran varlıklar standardı; sürekli kullanılmak üzere elde tutulan maddi duran varlıkların sunumu, değerlemesi, amortismanları ve bunlarla ilgili bilanço ve eklerde verilmesi gereken bilgilerin belirlenmesidir (Örten, Kaval ve Karapınar, 2018: 211).

Finansal Raporlama Standartları'na uygun hazırlanan hesap planında maddi duran varlıklar: Arazi ve arsalar, yer altı ve yer üstü düzenlemeleri, binalar, tesis, makine ve cihazlar, taşıtlar, demirbaşlar, diğer maddi duran varlıklar, maddi duran varlıklar değer düşüklükleri karşılıkları, birikmiş amortismanlar ve yapılmakta olan maddi duran varlık yatırımları ve verilen avanslar olarak sınıflandırılmıştır.

VUK'ta ele alınan maddi duran varlık kalemlerine ek olarak, standartlarda maddi duran varlıklar değer düşüklükleri karşılıkları hesabı kullanılmaktadır. Hesabın açılış amacı, işletme maddi duran varlıklarında meydana gelecek olan değer düşüklüklerinin karşılıklarının izlenmesidir.

Maddi duran varlıkların sınıflandırılmasında meydana gelen başka bir değişiklik; bir yıl içerisinde elden çıkarılmak üzere işletme bilançolarında bulunan canlı varlıklar (fidanlar, hayvanlar vb.) VUK kapsamında stoklarda takip edilmekteydi. Aynı grubun uzun dönemli, yani bir yıldan fazla süreli işletme bünyesinde bulunacağı düşünüldüğünde ise canlı varlıklar grubu demirbaşlar grubunda takip edilmekteydi. Standartlar bu uygulamaya bir düzenleme getirdi ve sayılan bu türdeki canlı varlıklar, uzun ve kısa dönemli takip edilmek üzere "Canlı Varlıklar" isimli grupta izlenmektedir. Ancak yayınlanan "Finansal Raporlama Standartlarına Uygun Hesap Planı Taslağı" gereğince, bu hesap sadece tarımsal faaliyette bulunan işletmelerce uygulanmalıdır. Oluşturulan canlı varlıklar kategorisinin, varlıkların özellikleri ve türleri dikkate alınarak bazı sınıflandırmalar yapılmıştır. Bu sınıflamalar türüne göre şu şekilde yapılmıştır: Tarla bitkileri, bahçe bitkileri, büyükbaş hayvanlar, küçükbaş hayvanlar, kanatlı hayvanlar, su ürünleri ve diğer canlı varlıklar ve satın alınacak canlı varlıklar için yapılacak olan avans ödemeleri kapsayan, verilen sipariş avansları hesabıdır. Ayrıca canlı varlıklar için ayrılacak değer düşüklüklerinin izlenmesinde

kullanılacak canlı varlıklar değer düşüklükleri karşılıkları hesabı da taslakta yer almaktadır.

Standartların gözettiği ilkeler gereği, Tekdüzen Hesap Planı (THP)'na göre farklı ele alınan başka bir konu binaların sınıflandırılması ile ilgilidir. VUK'ta düzenlenen, THP'de işletmenin sahip olduğu bütün binalar ve bunların ayrılmaz parçaları binalar hesabında izlenirken; standartlar duruma farklı yaklaşmıştır. Finansal raporlama standartlarına uygun hesap planı taslağında, binalar hesabından bağımsız olacak şekilde "Yatırım Amaçlı Gayrimenkuller" grubu eklenmiştir. Yatırım amaçlı gayrimenkuller, kira geliri sağlamak amacıyla veya değer artış kazancı elde etmek ya da sayılan bu iki kazancı da kapsayacak amaçlı elde tutulmuş olan arazi, arsa, bina veya binanın bir kısmı gibi gayrimenkullerdir (kgk. gov. tr). Mal veya hizmet üretiminde ya da tedarikinde veya idari amaçlı kullanılan; hatta normal iş akışı içerisinde satılmak amacıyla elde bulundurulmuş gayrimenkuller bu kapsama girmemektedir.

2.3.1. Maddi duran varlık kalemlerinin TMS 16 kapsamında değerlemesi

VUK kapsamında yapılan değerleme işlemlerinde; Kanun hükmünde geçerli kural esaslı uygulamalar nedeniyle, iktisadi kıymetler belirli esaslara göre takdir edilmektedir. Ancak standartların kural esaslı uygulama yerine ilke esaslı olması, VUK'tan farklı bir yaklaşım ortaya koymaktadır. Birçok ülke, UFRS'lerin belirlediği kıstaslar altında finansal tablolarını düzenleme gayreti içerisindedirler. Uluslararası alanda düzenleme yapan kurumların finansal anlamda ortak bir dil geliştirme çabası, finansal tabloların hazırlanmasından sunulmasına kadar birçok alanda çalışma yapılmasını gerektirmiştir. Asıl amaç, uygulama birliğini sağlamakla beraber, finansal tablo kullanıcılarının farklı ülkelerde faaliyet gösteren işletmelerin finansal tablolarını incelemede zorluk çekmemelerini sağlamaktır.

Finansal tabloların incelenmesinde ve değerlendirilmesindeki en önemli husus finansal tablo unsurlarıdır. Bu unsurların belirli bir düzen dâhilinde izlenebilmesi için hesap planı oluşturulması zorunludur. İlke esaslı oluşturulan uluslararası standartlarda belirli bir hesap planı düzenlemesi mevcut değildir. Ülkeler kendi durumları ve ortamlarını dikkate almak suretiyle, bu standartlara bağlı kalarak hesap planları oluşturabilirler. Ülkemizde de bu görevi KGK yürütmektedir. KGK uluslararası

ilkelere ve kurallara uyarak maddi duran varlık sınıflaması oluşturmuştur. Finansal Raporlama Standartları dikkate alınarak oluşturulan bu sınıflama, ihtiyaca uygunluk ve gerçeğe uygun şekilde sunum kriterleri göz önünde bulundurularak oluşturulan bir taslak metindir.

TMS/TFRS uygulamalarında maddi duran varlıklar aşağıdaki koşulların sağlanması durumunda varlık olarak finansal tablolara alınmaktadır (TMS 16):

- Maddi duran varlıklarla ilgili, işletme için gelecekte sağlanacak yararların işletme bünyesine aktarılmasının muhtemelliği.
- Maddi duran varlıkların maliyetinin güvenilir şekilde ölçümlenmesi.

Yukarıda sayılan özelliklere sahip maddi duran varlık kalemleri satın alma tarihindeki maliyet bedeli ile ölçülmekte ve aktifleştirilmektedir (TMS 16). Maddi duran varlıkların sonraki dönemlerde ölçümünün yapılabilmesi için gerekli birtakım koşullar bulunmaktadır. Bu koşullar şu şekilde sıralanabilir (TMS 16):

- Maddi duran varlığın elde edilmesinde katlanılan bedel, kısacası satın alma fiyatından indirimler ve ticari iskontoların düşülüp; ithalat vergileri ve iade edilmeyen alış vergilerinin maliyete dâhil edilmesi.
- Varlığın yerleştirileceği yere ve yönetim tarafından belirlenen şartlarda çalışabilmesi için katlanılan her türlü maliyet.
- Maddi duran varlığın sökülmesi ve taşınması ile yerleştirildiği bölgenin restorasyon çalışmalarına ilişkin tahmini maliyeti, işletmenin ilgili kalemin elde edilmesi ya da stok üretimi dışında bir amaçla belirli bir süre kullanımı sonucunda katlandığı yükümlülükler.

TMS 16'ya göre sayılan maliyeti oluşturan bu unsurların yanında doğrudan ilgili varlığı ilgilendirecek, atfedilebilir maliyetler olarak sınıflandırılan birtakım unsurlar da bulunmaktadır. Doğrudan ilgili varlığa atfedilebilen maliyetler şunlardır (TMS 16):

- Doğrudan maddi duran varlık kalemlerinin elde edilmesi veya inşası ile ilgili çalışanlara sağlanan faydalardan kaynaklanan maliyetler. Çalışanlara sağlanan faydalar; çalışanın bir cari dönem boyunca verdiği hizmetine karşılık işletmenin ödeyeceği tutarı belirtmektedir (TMS 19).
- Yerin hazırlanmasına ilişkin maliyetler.

- İlk teslimatla ilişkili maliyetler.
- Kurulum ve montajla ilgili maliyetler.
- Varlığın uygun çalışıp çalışmadığını kontrol amaçlı yapılan maliyetler. Bu maliyetler test maliyeti olarak da isimlendirilmektedir. Örneğin bir teçhizatın denenmesi sırasında üretilen numuneler bu tür maliyet kapsamında sayılmaktadır.
- Mesleki ücretler.

Maddi duran varlıkların maliyetine girebilecek unsurlar bu şekilde sınıflanmaktadır. Katlanılan bedeller içerisinde maddi duran varlığın maliyetine dâhil edilmemesi gereken unsurlar da bulunabilir. TMS 16'da maddi duran varlık kalemlerinin maliyetine girmeyen unsurlar şu şekilde belirtilmiştir (TMS 16):

- Yeni bir tesis açılmasının maliyetleri.
- Yeni bir ürün veya hizmet tanıtımı için yapılan maliyetler. Örneğin ürün tanıtımı için yapılan reklam, tanıtım harcamaları bu kategoride sayılır.
- İşletmenin yeni bir yerde faaliyet göstermesi ve yeni bir müşteri ile iş yapmak amacıyla katlanılan maliyetler. Bu gruba personel eğitim masrafları da dâhil edilmektedir.
- Yönetim giderleri ve diğer genel giderler.

Örneğin, Marmaris AŞ fabrika sahası içerisinde yeni bir üretim tesisi kurmuş olsun ve aşağıda sayılan maliyetlere katlanmış olsun (Ankarath vd, 2010: 71):

- Tesisin maliyeti (vergiler dâhil) 8.000.000 TL
- İlk teslimat ve taşıma maliyetleri 200.000 TL
- Yer hazırlama maliyeti 100.000 TL
- Tesisin yapımı için tavsiye alınan danışman maliyeti 250.000 TL
- Fabrikanın müteahhidine ödenen faiz masrafları 300.000 TL
- Altı yıl sonra gerçekleşecek tahmini söküm maliyeti 100.000 TL
- Ticari üretim öncesi faaliyet zararları 500.000 TL

Yapılan bu maliyetlerden TMS 16 uyarınca, maddi duran varlıkların bir parçası olarak sayılıp aktifleştirilebilecekler şu şekilde olacaktır:

- Tesisin maliyeti 8.000.000 TL

- İlk teslimat ve taşıma maliyeti 200.000 TL
- Yer hazırlama maliyeti 100.000 TL
- Tesisin yapımı için tavsiye alınan danışman maliyeti 250.000 TL
- Altı yıl sonra gerçekleşecek tahmini söküm maliyeti 100.000 TL

TOPLAM 8.650.000 TL

Standart uygulamalarında maddi duran varlıkların değerlemesinde, ilk defa kayda alma ve mali tablolara ilk alımdan sonraki dönemlerde ölçüm şeklinde iki durum mevcuttur. İlk alımdan sonraki ölçüm ise maliyet modeli ve yeniden değerleme modelinden biri tercih edilerek yapılacaktır.

Şekil 2.2. Standart uygulamalarında Ölçüm

- İlk Defa Kayda Alma ve Değerleme
- Mali Tablolara İlk Alımdan Sonraki Dönemlerde Değerleme



Maliyet Modeli Yeniden Değerleme Modeli

Maddi duran varlıkların ilk değeri ile kayda alınması (ilk defa kayda alma ve değerleme) iki şekilde olmaktadır. İşletme ilgili varlığı elde ederken ya elde etme maliyetini hesaplayacak; ilgili varlığı kendisi üretmeye kalktığı takdirde ise üretim maliyetini hesaplayacaktır. Sonuç olarak iki türlü de işletme varlığı ilk defa kayıt altına almış olacaktır. Maddi duran varlıkların ilk defa kayıt altına alınmasında mevcut VUK ile uluslararası standartların konuya bakışında birtakım farklılıklar bulunmaktadır. İki düzenleme arasında oluşan farklar aşağıdaki gibidir (Örten, Kaval ve Karapınar, 2018: 212):

- Öncelikle alış maliyetinin oluşmasında büyük farklılıklar bulunmaktadır. VUK'un 270. maddesinde de belirtilen noter, mahkeme, kıymet takdiri, komisyon ve tellaliye giderleri ile emlak alım ve özel tüketim vergilerini maliyet bedeline dâhil etmek veya gider göstermek mükellefin kararına bırakılmıştır. Ancak TMS 16'ya göre bu tür giderler maliyete dâhil edilecektir. Bunun sonucunda maddi duran varlıklar aktifleştirilirken noter, mahkeme, kıymet takdiri, komisyon, emlak alım ve özel tüketim vergileri ve benzeri giderler maliyete ilave edilecektir (Güngör ve Doğan, 2017: 15).

- Maddi duran varlıklar için, kullanım yerlerine göre veya yönetimin isteği üzerine oluşturulan kullanım şekli için yapılan her türlü giderlerle, varlığın bir yeden sökülerek taşınması ve yerleştirilmesi için katlanılan bütün maliyetler satın alma maliyetine ilave edilir.
- Herhangi bir duran varlık alımı ile ilgili üstlenilen ve ileriki dönemlerde işletmeden nakit çıkışı gerektirecek durumların varlığında; bunlar için karşılık ayrılıp maliyete ilave edilecektir (Güngör ve Doğan, 2017: 16).
- Maddi duran varlığın kullanımı sonucunda katlanılması zorunlu giderler oluşuyorsa, bu tür giderler de maliyete dâhil edilmelidir. Örneğin, işletmeye ait bir makinenin çalışması durumunda çevre kirliliğini azaltmak için arıtma maliyetine katlanılması veya kimya endüstrisinde kullanılan bir maddi duran varlığın zehirli gaz salınımını engellemek için yapılan filtreleme maliyetleri bu grupta değerlendirilebilir.
- Elde etme maliyetine finansman gideri dâhil edilmemektedir. Maddi duran varlığın taksitle satın alınması halinde, fiyatın içinde bulunan finansman maliyetleri ayrıştırılarak finansman gideri olarak kaydedilmelidir.
- VUK'ta maddi duran varlığı oluşturan parçalara ayrı ayrı amortisman ayrılmasına ilişkin bir düzenleme bulunmamaktadır (Albay, 2019: 53). TMS 16'ya göre birlikte satın alınmış olan maddi duran varlıkların ayrıştırılarak farklı oranlar üzerinden amortismana tabi tutulması mümkündür.
- Amortismanlar kullanım ömrü tahmin edilerek hesaplanmaktadır. Tahmin etme işlemi ise genellikle duran varlığın kullanım miktarı tespit edilerek belirlenmektedir.
- Bir bütün (mütemmim cüzleri olan) olarak sahip olunan maddi duran varlık, farklı ömre sahip unsurlardan meydana geliyorsa bunlar ayrı hesaplarda incelenmeli ve farklı kullanım sürelerine göre amorti edilmelidir. Örneğin, işletme bir bina satın aldığında, bu binayı üzerinde bulunan arsa ile beraber elde ettiği takdirde, ödenmiş olan bedel arsa ve bina için ayrılmalıdır. Doğal olarak sadece bina amortismana tabi tutulmalıdır.
- Yedek parça, yardımcı donanım, bakım, servis malzemeleri gibi kalemler maddi duran varlık tanımlamalarını taşıdıkları takdirde maddi duran varlık olarak sınıflandırılıp amortismana tabi tutulur. Bu kalemlerin maddi duran

varlık olarak sınıflandırılmaları için işletme bünyesinde bir dönemden fazla kullanılacağının garanti görülmesi gerekmektedir. Bu şartları sağlamayan yedek parça, yardımcı donanım, bakım, servis malzemeleri stok olarak sınıflandırılır. İnşaat sektöründe faaliyette bulunan bir işletmenin, iş makinesi için aldığı lastiklerin ekonomik ömrü 70.000 km veya 5 yıl olsun. Bu durumda lastikler maddi duran varlık olarak değerlenecektir.

- Maddi duran varlık kullanıma alındıktan, kısmen amorti edildikten veya tamamen amorti edildikten sonra birtakım parçalarının yenilenmesi halinde, bu parçalar ayrı bir varlık olarak değerlendirilip, amortismana tabi tutulur. Bu durumda eskiyen parçanın değerinin de kayıtlardan silinmesi gerekir.
- Maddi duran varlıkların aktifleştirilmesinden sonra oluşan ve tesislerin üretim kapasitelerini büyük oranda artıran, tesislerin ekonomik ömürlerini uzatan, üretim kalitesinde yüksek oranda iyileştirme meydana getiren ve faaliyet maliyetlerini azaltan harcamalar iktisadi varlığın maliyetine ilave edilmelidir. Örneğin, üretim tesisinde yapılan büyük çaptaki bakım onarım giderleri, varlığın maliyetine ilave edilmelidir.

TMS 16 maddi duran varlıklar standardına göre, varlıkların ilk elde edilmesinde maliyet bedeli ölçüsü benimsenmiş olup, izleyen dönemlerde belirli ve düzenli aralıklarla tekrar değerlemeye tabi tutulup; işletmelerin finansal tablolarında standartlara uygun gerçeğe uygun değerleriyle yer almaları sağlanmalıdır (Güngör ve Doğan, 2017: 17). İlk iktisap tarihini takip eden değerleme dönemlerinde işletmeler, muhasebe politikalarında maliyet ya da yeniden değerleme modellerinden birini seçip bu politikayı maddi duran varlıkların tümüne uygular (Demir, 2012: 103). Yapılan tanımlamalardan da anlaşılacağı gibi, işletme iktisaptan sonraki değerlemelerde iki yöntemden birisini seçmek mecburiyetindedir.

Maliyet modeli, maddi duran varlıklar içerisinde sınıflanan bir iktisadi kıymetin, bu nitelikte muhasebeleştirildikten sonra finansal tablolarda maliyetlerinden birikmiş amortismanlar veya birikmiş değer düşüklüğü zararları indirildikten sonraki değeri ile gösterilmesidir (Demir, 2012: 103). Maliyet modelinde değer artışları dikkate alınmamaktadır. Fakat ilgili maddi duran varlıklarda daha önce değer düşüklüğü gerçekleşmiş olup, daha sonra bir değer artışı meydana gelmişse; ilk kayıtlı değere ulaşılıncaya dek değer artışı önceki değer düşüklüğünden düşülebilecektir (Güngör ve

Doğan, 2017: 17). Buna göre değer artışı kayıt altına alınırken, ilk kayıtlı değer geçilmeyecektir.

Maliyet yöntemi modelinin, finansal tabloların sunumunda işletmeler için cari uygulamalara yakın bir tarafı bulunmaktadır. VUK ve standartların konuyu ele alış şekilleri bakımından oluşan farklardan bir tanesi de maliyet modeli ile vergi düzenlemeleri arasında mevcuttur. Bu durum; standartlardaki maddi duran varlıklar için oluşan değer düşüklüklerine yönelik karşılıkların hesaplanması ve kayıt altına alınması iken, vergi uygulamalarında maddi duran varlıkların değerinin düşmesine yönelik karşılık ayrılmasına imkân bulunmamasıdır (Örten ve Bayırlı, 2007: 37).

İlk iktisaptan sonraki değerlemede diğer seçenek yeniden değerleme modelidir. Bu modelde; gerçeğe uygun değeri güvenilir olarak ölçülebilen bir maddi duran varlık kalemi, varlık olarak muhasebeleştirildikten sonra, yeniden değerlenmiş tutarı üzerinden gösterilir (TMS 16). Yeniden değerlemedeki amaç maddi duran varlıkların değerinin gerçeğe uygun şekilde ölçümüdür. Bir maddi duran varlığın yeniden değerlenmiş tutarı birtakım işlemler sonucu bulunmaktadır. Yeniden değerlenmiş tutar, gerçeğe uygun değerden birikmiş amortisman payları ve değer düzeltmeleri düşülüp bulunan kalandır (Örten, Kaval ve Karapınar, 2018: 214). Yapılan yeniden değerleme işleminin temel amacı, bilanço tarihinde hesaplanan gerçeğe uygun değerin defter değerine yaklaştırılmasıdır (Kızıl vd, 2013: 176). Maddi duran varlıklar için gerçeğe uygun değerin tespitinde aşağıdaki hususlar dikkate alınmalıdır (Örten, Kaval ve Karapınar, 2018: 214):

- Arsa ve binalarda geçerli olmak üzere aynı türde bir işletmenin aynı varlık için ödeyeceği değeri tanımlaması; ayrıca bu değeri saptayabilmek için yeterli bilgi ve birikime sahip değerleme uzmanları tarafından hesaplanan tutarlar da göz önünde bulundurulmalıdır.
- Fabrika, tesis, cihaz ve genel yönetimde kullanılan müştemilatın (bir yapıya eklenen ve yapının dışında ayrı bir görevi yerine getirmek amacıyla oluşturulan daha küçük yapı) pazardaki değeri tahmin üzerine bulunur. Pazar değerleri saptanamayan müştemilat yerine amorti edilen yenileme değerleri dikkate alınır.

- Diğer maddi duran varlıkların değeri ise, gelecekteki sağlayacakları fayda ile ölçülmektedir. Gelecekteki sağlayacağı fayda, diğer bir ifadeyle kullanım değerini tanımlamaktadır.

İşletme tarafından yeniden değerlemenin yapılma sıklığı, varlığın gerçeğe uygun değerinin defter değerinden uzaklaşmasına bağlıdır. Gerçeğe uygun değer, defter değerine ne kadar yakın olursa yeniden değerleme yapma aralığı o derece uzun tutulur. Örneğin, işletmenin sahibi olduğu arazinin uygun konumu yüzünden kısa aralıklarla arazinin gerçeğe uygun değerinde meydana gelen değişimlerin belirlenebilmesi için yeniden değerleme yapılması gerekmektedir. Çünkü defter değeri ile gerçeğe uygun değer arasındaki fark azımsanmayacak boyutlara varabilecektir. Ancak gerçeğe uygun değerinde önemli değişiklikler olmayan maddi duran varlıklar için sıklıkla değerleme yapılmasına gerek duyulmamaktadır (TMS 16). Sıklıkla değerlemeye ihtiyaç duyulmayan bu kalemler için daha uzun aralıklarla, örneğin üç veya beşer yıllık periyotlarda yeniden değerleme işlemi yapılabilir.

Yeniden değerleme işlemi, bir maddi duran varlık kalemine yapıldığında, aynı grup içerisinde bulunan tüm maddi duran varlıklara da uygulanır. Aynı grup içerisinde yer alan varlıkların bir kısmına yapılıp bir kısmına yapılmama gibi bir durum söz konusu değildir. TMS 16, varlığın ait olduğu tüm maddi duran varlık sınıfına yeniden değerleme zorunluluğu getirerek ihtiyari uygulamanın önüne geçmiştir (TMS 16). Yeniden değerleme işleminin özü de, işletmenin iktisadi kıymetlerinin değerinin güncelliğinin sağlanabilmesidir.

Yeniden değerlemeye tabi tutulan iktisadi kıymetin değerlemesi sonucu meydana gelen değişimler, işletmenin performansı ve mali yapısı hakkında ilgililere bilgi sunan finansal tabloları etkilemektedir.

İşletmelerin olağan faaliyetleri sonucu meydana gelen iktisadi kıymetlerdeki değer değişiklikleri, standartlar kapsamında finansal tablolara doğrudan yansıtılmaktadır. Standartlar gereğince bilançonun ismi finansal durum tablosu; gelir tablosu da kapsamlı gelir tablosu olarak güncellenmiştir. İşletmelerin bütün gelirleri ve giderlerinin kontrol altına alınabilmesi için gelir tablosu, kapsamlı gelir tablosuna dönüştürülmüştür. Bu dönüşümün nedeni gelir tablosunda bulunan unsurların genişletilip düzenlenmiş olmasıdır. TMS 1 "Finansal Tabloların Sunuluşu"

standardında düzenlenen bu durumda; kapsamlı gelir tablosu, kâr veya zarar kısmı ve diğer kapsamlı gelir kısmı olarak iki başlık altında izlenmektedir. Yapılan bu düzenleme finansal raporlamada objektiflik ve ihtiyaca uygunluk kriterlerinin oluşturulması amaçlıdır.

İşletmenin özkaynaklarında meydana gelen ekonomik artışların nakde dönüştürülmesi gerçekleşmede belirleyici olmaktadır (Örten, Kaval ve Karapınar, 2018: 28). Gerçekleşmiş gelir, mal ve hizmetin satımı veya kiralanması sonucunda nakit veya alacağa dönüştürülmüş tutardır. Gerçekleşmemiş gelir ise, özkaynaklarda bir artışa neden olmakla beraber, henüz nakde çevrilememiş; diğer bir ifade ile elde tutulması nedeniyle ortaya çıkmış nakde dönmemiş kâr veya zararlardır (Örten, Kaval ve Karapınar, 2018: 29). TMS 1'e göre gerçekleşmemiş gelir ve giderler, diğer kapsamlı gelirler içerisinde raporlanmalıdır. Kapsamlı gelir tablosunun diğer kapsamlı gelir kısmında raporlanan maddi duran varlıklar yeniden değerleme değer artışları veya azalışları, yeniden değerleme konusunun maddi duran varlıkları ilgilendiren kısmını oluşturmaktadır.

Varlığın değerinin, yapılan yeniden değerleme ile artması sonucunda meydana gelen bu artışlar kapsamlı gelir tablosunun diğer kapsamlı gelir kısmında muhasebeleştirilirler ve özkaynak hesap grubunda maddi duran varlıklar yeniden değerleme değer artışı ismi altında izlenmelidir (Demir, 2012: 103). Fakat meydana gelen bu yeniden değerleme değer artışı, aynı varlığın daha önceden kâr veya zarar ile ilişkilendirilmiş bulunan yeniden değerleme değer azalışını tersine çevirdiği ölçüde gelir olarak muhasebeleştirilir (TMS 16).

252 Binalar			
	551 MDV Yeniden Değerleme Artışları		

Değer azalışları ile ilgili ise TMS 36 "Varlıklarda Değer Düşüklüğü" Standardı kılavuzluk görevini yerine getirir. Bu standardın kapsamı, işletmenin varlıklarının geri kazanılabilir tutarlarından daha yüksek bir değerden izlememesini sağlamak amacıyla

uygulanması gereken koşulları belirler (TMS 36). Standartta geçen geri kazanılabilir tutar, bir varlığın nakit yaratan birimin, satış maliyetleri indirilmiş kullanım değeri ile gerçeğe uygun değerinden yüksek olanıdır. Maddi duran varlıklarda bir varlığın defter değeri yeniden değerleme işlemi sonucunda azalmış ise, bu azalma gider olarak muhasebeleştirilir (Kızıl vd, 2013: 177). Fakat meydana gelen bu azalış, diğer kapsamlı gelirde bu varlığı ilgilendiren yeniden değerleme fazlasındaki her tür alacak bakiyesinin kapsamı oranında muhasebeleştirilir (Kızıl vd, 2013: 177). Meydana gelen bu azalış diğer kapsamlı gelir kısmında muhasebeleştirileceğinden, özkaynaklarda bulunan maddi duran varlıklarda yeniden değerleme artışları hesabında biriken tutarı azaltacaktır (TMS 16). Özkaynaklar altında izlenmesi planlanan bu işlem; finansal durum tablosu taslağında "Kâr veya Zararda Yeniden Sınıflandırılmayacak Özkaynaklarda Kaydedilen Brikmiş Gelirler (Giderler)" hesap grubu altında oluşturulması düşünülmektedir. KGK'nın sitesinde yayınlanan finansal durum tablosu taslağında bu konu daha geniş biçimde yer almaktadır.

Değer düşüklüğü, ilgili varlığın maliyet değerine ulaşıncaya kadar MDV Yeniden Değerleme Artışları Hesabından karşılanmak üzere aşağıdaki şekilde kaydedilecektir:

551 MDV Yeniden Değerleme Artışları			
	252 Binalar		

Değer düşüklüğünün daha önceki değer artışından fazla olması ve maliyet değerinin altında bir tutara ulaşması durumunda kayıt işlemi şu şekilde yapılacaktır:

657 Gerçeğe Uygun Değer Azalış Zararları

551 MDV Yeniden Değerleme Artışları

256 MDV Değer Düşüklüğü Karşılıkları

2.3.2. Amortisman uygulamaları

Standartlara göre ayrılacak amortismanların belirlenmesi, VUK'a göre belirli değişiklikler göstermektedir. Maddi duran varlıklarla ilgili amortisman konusu da TMS 16'nın 43 ile 62. paragrafları arasında düzenlenmiştir. Standardın 50. paragrafında amortisman, bir varlığın amortismana tabi tutarının, maddi duran varlığın yararlı ömrü boyunca sistematik olarak dağıtılması olarak tanımlanmıştır (TMS 16). Yararlı ömür ifadesinden kasıt TMS 16'nın 6. paragrafında şu şekilde açıklanmıştır (TMS 16):

- Bir varlığın işletme tarafından kullanılabilmesi için tahmin edilen süre veya;
- İlgili varlıktan elde edilmesi beklenen üretim sayısı veya benzeri üretim birimleri.

Amortisman ayırma işleminde yararlı ömür dikkate alınmakta ve yararlı ömrün hesaplanması için de aşağıdaki unsurlar dikkate alınmaktadır:

- İşletme faaliyetlerinde kullanılacak olan varlığın tahmin edilen, beklenen kullanımı. Kullanım ise iktisadi varlığın fiziksel üretimine ve tahmin edilen kapasitesine göre belirlenmektedir.
- Maddi duran varlıklar, faaliyet kapsamında kullanıldıkları için belirli süre sonunda belirli yıpranma ve aşınmalara maruz kalabilir. Maddi duran varlıklarda meydana gelen bu fiziksel deformasyon, varlığın çalıştığı sürede vardiya sayısı, bakım onarım programları ve varlığın kullanılmadığı sürelerdeki tamir ve bakım gibi işlemsel faktörlerin etkisiyle oluşmaktadır. Bu gibi nedenlerden dolayı beklenen yıpranma ve aşınmalar yararlı ömrün belirlenmesinde temel rol oynamaktadır.

- Maddi duran varlığın kullanımı ile üretilen bir ürün pazar değişimleri, ikame ürünün piyasaya girmesi gibi kapitalist şartlar nedeniyle talep şoklarına uğrayabilir. Talep şoku ifadesinden kasıt, ürüne daha önce olan bir talebin belirli etkilerle sonraki dönemlerde düşmesi olarak düşünülebilir. Oluşabilecek negatif yönlü talep hareketleri nedeniyle işletmenin maddi duran varlığının ticari açıdan değerinin yitirileceğine yönelik bir beklenti piyasada oluşacaktır. Meydana gelen bu değişim iktisadi kıymetin yararlı ömrünün hesaplanmasına etki edebilmektedir.
- Varlığın kullanım süresi boyunca oluşabilecek yasal kısıtlamalar da yararlı ömrün hesaplanmasında bir unsurdur.

TMS 16'ya göre bir varlığın amortismana tabi tutarının belirlenmesinde, varlığın kalıntı değerinin (hurda değeri) maliyetten düşülmesi esastır. Amortisman tutarının hesaplanmasında maliyetten düşülmesi gereken kalıntı değer; iktisadi varlığın işletme faaliyetlerinde faydalı kullanım süresinin, diğer bir ifadeyle yararlı ömrünün ve yaşının sonlarına gelmesi halinde, iktisadi kıymetin elden çıkarılması nedeniyle elde edilecek tahmini tutardan, yine tahmini elden çıkarma maliyetleri düşülerek bulunan tutardır. Fakat iktisadi kıymetin kalıntı değerinin olmaması durumunda, bu değer dikkate alınmayabilir. Uygulamada da genellikle varlığın kalıntı değeri amortismana tabi tutarın bulunmasında kullanılmaz (TMS 16). Kalıntı değerinin düzenli olarak gözden geçirilmesi gerekmektedir. Çünkü oluşabilecek enflasyonist veya deflasyonist etkiler bu değerin değişmesine yol açabilir. Kalıntı değerde meydana gelebilecek azalmalar varlığın amortismana tabi tutarını artırırken, değerde meydana gelecek artışlar ise amortismana tabi tutarı azaltacaktır (Hüseynov, 2015: 107). İktisadi kıymetlerin kalıntı değerlerindeki değişimler TMS 8'e göre takip edilir. Kalıntı değerinin belirlenmesi bir tahmin niteliğindedir ve TMS 8 "Muhasebe Politikaları, Muhasebe Tahminlerindeki Değişiklikler ve Hatalar" Standardı; muhasebe politikalarının seçimi ve uygulanması ile muhasebe politikalarında oluşabilecek değişikliklerin, muhasebe tahminlerindeki değişikliklerin ve geçmiş dönemlerde yapılan hatalarla ilgili düzeltme işlemlerinin muhasebeleştirilmesinde uygulanmaktadır (TMS 8).

Standart uygulamaları, maddi duran varlığı oluşturan kalemleri, toplam maliyet içerisindeki yeri büyük olan parçaları dikkate alıp; bu parçaların ayrı ayrı amortismana

tabi tutulması gerektiğini ifade eder (Örten ve Karapınar, 2009: 168). Standardın verdiği örnekte, uçağın parçalarından olan gövde kısmı ve motor için ayrı ayrı amortisman ayrılması önerilmektedir. Başka bir örnek ise binada bulunan bir asansörün veya yüksek maliyetli ısıtma ve soğutma sistemlerinin amortisman tutarının binadan ayrı olarak hesaplanması şeklindedir.

TMS 16'nın üzerinde durduğu diğer bir konu arsalar ve binalar üzerinedir. Binanın satın alınması işleminde, arsa ve bina aynı anda satın alınmış olacaktır. Fakat standart, arsa ve arazilerin birlikte satın alındıkları takdirde dahi ayrılabilir maddi duran varlıklar olarak atfetmekte ve bunların ayrı ayrı muhasebeleştirilmesi gerektiğini belirtmektedir (TMS 16). Standart, boş konumdaki arsa ve arazilerin sınırsız yararlı ömrünün bulunduğunu ve bu nedenle amortismana tabi tutulamayacaklarını ifade eder. Arsa ve arazilerin üzerinde bulunan binaların ise sınırlı ömürleri bulunmaktadır ve bu nedenle amortisman ayrılacaktır. Sınırsız yararlı ömre sahip arsa ve arazilere amortisman uygulanmamasının tek istisnası taş ocakları ve toprak doldurmak için kullanılan alanladır. Bu amaçla kullanılan arsa ve arazilere de amortisman uygulanacaktır.

TMS 16'da kullanılacak amortisman yöntemleri, varlığın gelecekteki ekonomik yararlarına ilişkin olarak işletmece uygulanması beklenen tüketim modelini yansıtmaktadır (TMS 16). Bu işlem giderin, varlığın faydalı ömrüne sistemli bir şekilde dağıtımını kapsamaktadır (Örten ve Karapınar, 2009: 168).

Amortisman oranının seçilmesi, işletmenin iktisadi kıymetin kullanımı sonrasında elde etmiş olduğu faydayı yansıtacak şekilde belirlenmeli; varlığın vardiya sayısında meydana gelen değişimler, kullanım yerinin değiştirilmesi gibi farklı kullanım koşullarında amortisman oranları da değiştirilmelidir (Örten, Kaval ve Karapınar, 2018: 216).

Standartlar ve mevzuatımızdaki uygulamalar arasında ortaya çıkan diğer bir fark ise varlığın ekonomik ömrü ile fiziksel ömrü ayrımının yapılmasıdır. Maddi duran varlığın ekonomik veya faydalı ömrünün sonundaki değeri işletmenin vardiya yoğunluğu (sayı cinsinden), üretim programlarında yapılan değişiklikler, bakım ve onarım işlemleri, maddi duran varlıkta üretilen ürün ile ilgili piyasada meydana gelen talep değişiklikleri amortisman süresi ve yönteminin belirlenmesi için geçerli

sebeplerdendir (Örten, Kaval ve Karapınar, 2018: 216). Sayılan bu nedenlerle birlikte faydalı ömür ve ekonomik ömür göz önünde bulundurularak hesaplanan amortisman oranları eski mevzuat ve standartlar arasındaki farkın en belirgin göstergesidir. TMS 16'da aşağıdaki üç farklı amortisman yöntemine yer verilmektedir:

- Doğrusal Amortisman Yöntemi
- Azalan Bakiyeler Yöntemi
- Üretim Miktarları Yöntemi

Doğrusal (normal) ve azalan bakiyeler yöntemi ile amortisman ayırma işlemi yukarıda VUK kapsamında ele alındığından burada tekrarlanmayacaktır. Standartlarca geliştirilen üretim miktarına bağlı amortisman yönteminde iktisadi kıymetin faaliyette bulunduğu süre itibari ile belirlenen iş ölçüsü dikkate alınır. Standartlar ile vergi uygulamalarının işletmeye ait iktisadi kıymetin faydalı ömrünü belirlemesindeki temel fark; faydalı ömrün belirlenmesinin vergi idareleri tarafından belirlenmesinden ziyade, işletmenin kendisi tarafından belirlenmesidir (Örten ve Karapınar, 2009: 168).

Standartların ilkeleri gereği amortisman uygulamalarında ortaya çıkan farklılıklardan birisi, vergi kanunlarına göre duran varlığın alım tarihi yılın son günü bile olsa o dönemin tümü için amortisman ayrılabilmesi durumudur. VUK'taki amortisman yöntemlerini incelerken bu konunun istisnası olarak sadece binek otomobiller için varlığın alındığı tarihten itibaren dönem sonuna kadar amortisman ayrıldığı (kıst amortisman uygulaması) belirtilmişti. Standartlar, uygulama birliğini sağlayabilmek için duran varlıklar hangi tarihte alınırlarsa alınsın, alındığı tarihten dönem sonuna kadar olan süre için amortisman ayrılmasını esas almıştır. VUK'a göre alım tarihi dikkate alınmaksızın yıllık ayrılan amortismanlar, uluslararası standart uygulamaları çerçevesinde, varlığın elde edildiği senede kullanıldıkları kadarıyla ayrılacaktır. Örneğin, Kasım 2020'de alınan bir maddi duran varlık için 2020 yılı amortismanı, yılın bitimine kadar geçen aylar (kasım ve aralık) için ayrılacaktır.

Doğrusal amortisman yönteminde varlığın kalıntı değerinde değişim olmadığı sürece, amortisman tutarı varlığın yararlı ömrü boyunca sabittir (Sarıay, 2012: 120). Standartlara göre yıllık amortisman tutarı:

$$\text{Amortisman tutarı: } \frac{\text{Maliyet Değeri – Kalıntı Değer}}{\text{Tahmini Yararlı Ömür}} \text{ formülü ile belirlenir.}$$

Örneğin, bir işletme 1 Nisan 2020 tarihinde 120.000 TL ödeyerek bir makine satın almıştır. Makinenin ekonomik ömrü 10 yıl olup, bu ekonomik ömür sonunda hesaplanan kalıntı değeri ise 20.000 TL olarak tahmin edilmiştir. Standartlar gereği doğrusal amortisman uygulaması aşağıdaki şekilde olacaktır:

Amortismana Tabi Tutar = (Makinenin Maliyeti – Kalıntı Değeri)

= 120.000 TL – 20.000 TL

= 100.000 TL

Yıllık Amortisman Tutarı = (Maliyet Değeri – Kalıntı Değer) / Tahmini Yararlı Ömür

= (120.000 TL – 20. 000 TL) / 10

= 10.000 TL

Yıllık ayrılan amortisman tutarı 10.000 TL olarak saptanmıştır. Fakat standartlarda, varlıkların alındığı sene itibariyle istisnasız kıst amortismana tabi tutulacak olması nedeniyle 2020'nin amortismanı farklı hesaplanacaktır. 2020 yılı için aylık amortisman hesaplaması yapılacaktır.

İlk Yıl (2020) Amortismanı = 10.000 TL / 12 = 833,33 TL (Aylık amortisman)

= 833,33 TL x 9 = 7500 TL (Nisan-Aralık)

(ilk yıl ayrılmayan amortisman tutarı 10.000 – 7.500 = 2.500 TL, son yılın amortisman tutarına eklenir)

2021 Yılı Amortismanı = 10.000 TL

2022 Yılı Amortismanı = 10.000 TL

2023 Yılı Amortismanı = 10.000 TL

2024 Yılı Amortismanı = 10.000 TL

2025 Yılı Amortismanı = 10.000 TL

2026 Yılı Amortismanı = 10.000 TL

2027 Yılı Amortismanı = 10.000 TL

2028 Yılı Amortismanı = 10.000 TL

2029 Yılı Amortismanı = 10.000 TL + 2.500 TL (ilk yıl ayrılmayan amortisman tutarı) = 12.500 TL

TOPLAM = 100.000 TL

Standart kapsamında azalan bakiyeler yöntemine göre amortisman hesaplamalarında; amortisman giderleri, varlığın faydalı ömrü boyunca azalış gösterir. Azalan bakiyeler yöntemine göre amortisman tutarı şu şekilde hesaplanacaktır:

Yıllık Amortisman Tutarı = (Maliyet Bedeli – Kalıntı Değeri) x (Doğrusal Amortisman Oranı x 2)

Örneğin, azalan bakiyeler yöntemine göre amortisman ayıran bir işletme, 1 Ekim 2020 tarihinde 80.000 TL bedelle bir makine satın alsın. Makinenin yararlı ömrü 4 yıl olarak hesap edilmiştir. Amortisman hesaplamaları şu şekilde olacaktır (Kalıntı değer sıfır olarak ele alınacaktır):

Amortismana Tabi Tutar = (Makinenin Maliyeti – Kalıntı Değeri)

= 80.000 TL – 0 TL

= 80.000 TL

1. Yıl (2020) Amortismanı = 80.000 TL x 0.50 = 40.000 TL (Doğrusal amortisman oranı 0.25 olduğundan, azalan bakiyeler yönteminde doğrusal amortisman oranı 2 ile çarpılmaktadır) olacaktır. Tabi standartlarda varlığın alımına denk gelen yılda kıst amortisman uygulanması 2020 yılına ait amortisman giderinin değişikliğe uğramasına neden olacaktır. 2020 yılı amortisman gideri şu şekilde hesaplanır:

40.000 / 12 = 3333,33 TL (Aylık amortisman)

= 3333,33 TL x 3 = 10. 000 TL (Ekim-Aralık)

(İlk yıl ayrılmayan amortisman tutarı (40.000 – 10.000 = 30.000 TL) son yılın amortisman tutarına eklenir.)

2021 Yılı Amortismanı = (80.000 TL – 40.000 TL) x 0.50 (kalan değer, ilk yıl amortismanı tam ayrılmış gibi (40.000 TL) dikkate alınarak hesaplanır)

= 20.000 TL

2022 Yılı Amortismanı = (80.000 TL – 40.000 TL – 20.000 TL) x 0.50

= 10.000 TL

2023 Yılı Amortismanı = (80.000 TL - 40.000 TL – 20.000 TL – 10.000 TL) x 0.50 + 30.000 TL (ilk yıl gider yazılamayan amortisman tutarı)

= 40.000 TL

TOPLAM = 80.000 TL

Standartlar kapsamında amortisman ayırma seçeneklerinden sonuncusu üretim miktarları yöntemidir. Bu yöntem diğer yöntemlere göre farklılık göstermektedir. Üretim miktarına göre ayrılacak amortisman, varlığın kullanımı veya üretim miktarı göz önüne alınarak hesaplanır. Diğer amortisman ayırma işlemlerinde, amortisman gideri zaman odaklı belirlenirken; üretim miktarlarına göre belirlemede verimlilik ve kullanım ön plana çıkmaktadır. Amortismana konu olan varlık her yıl ürettiği ürün miktarına ve verimliliğine göre dikkate alınmaktadır.

Üretim miktarları yönteminde ilk olarak, iktisadi varlığın kullanımı gösteren bir ölçü belirlenir veya üretim miktarı sınırları tahmin edilir (Örten ve Karapınar, 2009: 168). Maddi duran varlıklar için, iktisadi kıymetin kullanım hadlerini belirlemek için iş ölçüleri belirlenir. İş ölçüsünün seçiminde, duran varlıkla ilgili en mantıklı olanı kabul edilir. Örneğin, üretim işlevinin büyük bir bölümünün makine ağırlıklı üretildiği bir fabrikada iş ölçüsü, makinenin ürettiği ürün sayısı veya verimliliğinin göstergesi olan çalışma saati olabilir. Varlığın maliyeti, bu tahmine bölünerek yükleme oranı bulunur (Örten ve Karapınar, 2009: 168). Son adım olarak da kullanım (iş) ölçüsü veya üretim miktarı tespit edilerek yükleme oranları ile çarpılır.

Üretim miktarı yöntemini uygulayan bir işletme amortisman hesaplamalarını aşağıdaki gibi gerçekleştirecektir:

$$\text{Amortisman Oranı} = \frac{\text{Maliyet Değeri – Kalıntı Değer}}{\text{Varlığın Yararlı Ömründe Üreteceği Ürün Miktarı (Tahmini)}}$$

Yıllık Amortisman Tutarı = Amortisman Oranı x Yıllık Üretim Miktarı

Üretim miktarı baz alınarak hesaplanan amortisman tutarında da, diğer yöntemler gibi kayıtlı değerden varsa kalıntı değeri düşülür. Standartlarda maliyet bedelinden düşülecek bir kalıntı değer olması, ancak önemsiz tutarda olması halinde dikkate alınmayabileceği belirtilmektedir. Diğer bir ifadeyle, standartlar kapsamında kalıntı değerin dikkate alınması konusunda zorunluluk bulunmamaktadır.

Örneğin, hafriyat işleri ile uğraşan bir işletme 1.000.000 TL bedel ödeyerek bir iş makinesi satın alsın. Bu iş makinesinin işletme için yararlı ömrü 40.000 saat olarak tahmin edilmiş olup, kalıntı değeri de 200.000 TL olarak belirlenmiştir. Varlık ilk yıl işletme faaliyetlerinde 5.000 saat çalışmıştır. Bu duruma göre birinci yılda ayrılacak amortisman tutarı şu şekilde hesaplanmalıdır:

Amortisman Oranı = 1.000.000 TL – 200.000 TL / 40.000 saat

= 20 TL/saat

1.Yıl Amortismanı = 20 TL/saat x 5000 saat

= 100.000 TL olarak ayrılacaktır.

Örnekte de görüldüğü gibi, üretim miktarları yöntemine göre amortisman tutarı o dönemde gerçekleşen iş ölçüsüne göre belirlenecektir.

2.3.3. BOBİ FRS'ye göre maddi duran varlıklarda değerleme ve raporlama

Büyük ve Orta Boy İşletmeler İçin Finansal Raporlama Standardı, diğer bir ifadeyle BOBİ FRS; bağımsız denetime tabi olup Türkiye Finansal Raporlama Standartları'nı uygulamayan işletmelerin uygulamak zorunda oldukları finansal raporlamanın çerçevesini sunmaktadır (BOBİ FRS). BOBİ FRS, 29 Temmuz 2017 Tarihli ve 30138 Sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır. BOBİ FRS uygulamaları ülkemizdeki işletmeler için 01/01/2018 tarihinden sonraki hesap dönemlerini kapsamaktadır.

KGK'nın 2014 yılında belirlediği esaslara göre, TMS/TFRS uygulamaları sadece Kamu Yararını İlgilendiren Kuruluşlar (KAYİK) için zorunlu tutulurken, TMS/TFRS'leri uygulamayan işletmeler için ise KGK'nın çalışmaları sonucu bir düzenleme yapılıncaya dek Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliğleri (MSUGT) ve KGK tarafından belirlenen TMS/TFRS'leri uygulamayan işletmelerin finansal tablolarının hazırlanmasında uygulanacak ilave hususlar ile beraber raporlama yapılması kararlaştırılmıştır (Gençoğlu, 2017: 2). Fakat MSUGT ile TMS/TFRS uygulamaları arasında uyum olmadığı için KGK, KAYİK'ler dışındaki bağımsız denetime tabi tüm şirketler için BOBİ FRS'leri oluşturmuştur (Gençoğlu, 2017: 2).

Standartla ilgili genel bilgiler şu şekildedir (Ataman ve Cavlak, 2017: 155):

- Uygulamakla yükümlü işletmeler: Bağımsız denetime tabi olmakla birlikte TFRS'yi uygulamayan işletmeler.
- İçeriği: 27 Bölüm ve Ek 2.
- KGK'nın 2016 bilgilerine göre bağımsız denetim sözleşmesine imza atan 6250 şirket olup; bu şirketlerin 1550 tanesi KAYİK tanımlamasına girip TFRS uygulamakla yükümlüyken, geriye kalan 4700 şirket 01/01/2018 tarihinden itibaren BOBİ FRS'yi uygulamaya başlamıştır (BOBİ FRS).

BOBİ FRS'nin işletmeler için oluşturulma ve uygulama amacı kapsadığı alanlara yönelik gerçeğe uygun, karşılaştırılabilir ve finansal bilgi ihtiyacını karşılayabilecek finansal tabloların düzenlenmesini sağlamaktır. Genel olarak bahsedilen bu amaçlar, uluslararası standartların büyük ve orta boy işletmeleri kapsayacak bölümünü oluşturmaktadır.

BOBİ FRS'nin, diğer standart uygulamalarından ayrılan birtakım temel özellikleri mevcuttur. Bu özellikler şunlardır (Albay, 2019: 32):

- BOBİ FRS'ler 27 bölüm ve 2 ekten ibaret olup, TMS/TFRS'ye göre daha kısadır.
- Yeni sayılabilecek bir uygulama olması nedeniyle, anlaşılabilirliği için tanımlamalarında sade bir dil kullanılmıştır.
- BOBİ FRS uygulayacak işletmeler için KGK tarafından yayınlanmış hesap planı taslağı da hazırlanmıştır.

- BOBİ FRS kapsamında, işletmelerin münferit finansal tablolar hazırlamasının yanında konsolide finansal tablolarını da oluşturabilecekleri hükmü verilmiştir.
- Bu standartta, finansal durum tablosu, kâr veya zarar tablosu, özkaynak değişim tablosu ve nakit akış tablosu taslakları da bulunmaktadır.

Finansal durum tablosu, kâr veya zarar tablosu ve özkaynak değişim tablosunda firmaların yapısı gereğince TMS/TFRS'lere göre farklılıklar bulunabilmektedir. Ayrıca BOBİ FRS'de kapsamlı kâr kavramının da kullanılmadığı görülmektedir.

İşletme türlerinin KAYİK, büyük ölçekli, orta ölçekli, küçük ölçekli olarak sınıflandırılması sonucunda hangi işletme türünün hangi uygulamayı takip ederek raporlama yapması gerektiğine dair tereddüt oluşabilecektir. BOBİ FRS ve tam set TRFS uygulayan işletmelerin hangileri olduğu aşağıdaki tabloda belirtilmektedir:

Tablo 2.1. Bağımsız Denetime Tabi ve Tabi Olmayan İşletmelerin Durumu

İŞLETME	Bağımsız Denetim	TFRS	BOBİ FRS	MSUGT
KAYİK	+	+	-	-
BÜYÜK ÖLÇEKLİ	+	+ veya -	+	-
ORTA ÖLÇEKLİ	+	+ veya -	+	-
KÜÇÜK ÖLÇEKLİ	-	-	-	+

Kaynak: (Cavlak ve Ataman, 2017: 156).

Tabloda görüldüğü gibi bağımsız denetime tabi olan KAYİK, büyük ölçekli ve orta ölçekli işletmelerden; KAYİK'ler TFRS'yi tam set uygulamakla yükümlü iken standartlarca büyük ve orta ölçekli işletmeler sınıflandırılmasına sokulabilecek

şirketlerin, BOBİ FRS hükümlerini uygulamaları ve raporlama yapmaları gerekmektedir. Ancak BOBİ FRS kapsamında sayılan işletmeler kendi istekleri üzerine TFRS uygulamakta serbesttirler. BOBİ FRS standartlarına göre defter tutmakla yükümlü işletmeler, istekleri doğrultusunda TFRS uygulamalarına göre hareket etme serbestisine sahiptir.

BOBİ FRS'de maddi duran varlıklar konusu Bölüm 12 "Maddi Duran Varlıklar" başlığı altında incelenmektedir. Büyük ve orta ölçekli işletmelerde maddi duran varlıklar ilk defa kayda alım sürecinde maliyet bedeli ile ölçülmektedir ve maliyet bedelinin saptanması TMS 16 uygulamasıyla uyumludur (Tunçez, 2018: 1023). İşletme tarafından satın alınacak bir maddi duran varlığın maliyet bedeli; gerekli indirimler ve ticari iskontolar düşülerek, satın alma fiyatı ile ilişkili giderler ve varlığın işletme yönetimi tarafından kullanıma hazır hale getirilinceye kadar yapılabilecek maliyetlerden oluşur (BOBİ FRS 12). İşletmenin satın alma yoluyla elde edeceği maddi duran varlık için oluşabilecek maliyet unsurları şunlardır (BOBİ FRS 12):

- Satın alma bedeli,
- Nakliye ve montaj giderleri,
- Ödenen gümrük vergileri,
- Noter, mahkeme, kıymet takdiri gibi giderler,
- İşletmenin satın alım sırasında ödediği iadesi olmayan vergi, resim ve harçlar,
- Maddi duran varlıkla ilgili işlemden serbest meslek mensuplarına ödenen ücretler,
- Maddi duran varlığın bir yere yerleştirilmesi için, o yerin hazırlanmasına yönelik katlanılan maliyetler,
- İlgili maddi duran varlığın yerleştirilmesi için bir binanın satın alınıp yıkılması ve arsa hazır hale gelinceye kadar ödenen giderler,
- Varlığın düzgün bir şekilde çalışıp çalışmadığını anlayabilmek için yapılan deneme, test maliyetleri. Fakat bu aşamada üretilen ürünlerden elde edilen hasılatlar bu maliyetlerden indirilecektir.

BOBİ FRS ile TMS 16 uygulamalarında vadeli alım durumunda maliyet bedeli değişebilmektedir (Tunçez, 2018: 1023). BOBİ FRS'de maddi duran varlık alımında kullanılan kredi bir yıldan kısa süreli ise, vade farkı maddi duran varlığın maliyetine

ilave edilir (Şen ve Özbirecikli, 2018: 471). İlgili maddi duran varlık bir yıldan uzun dönemli vade ile satın alındığı takdirde vade farkı ayrıştırılarak (peşin ödeme yapılsaydı ödenecek fiyat üzerinden ölçülerek) işlem yapılır. Bir yıldan uzun vadeli alınan maddi duran varlıklarda vade farkının ayrıştırılması ve ayrıştırılan bu vade farkının etkin piyasadaki faizle kıyaslanarak, faiz gideri olarak muhasebeleştirilmesi gerekmektedir. BOBİ FRS'de vade farkları bir yıllık süre hesap edilerek ayrıştırılırken, TMS 16'da süre dikkate alınmadan ayrıştırma işlemi yapılmaktadır.

TMS 16 ve BOBİ FRS arasındaki diğer bir farklı uygulama, maddi duran varlıkların takas işlemleri ile ilgilidir. BOBİ FRS'de işletmenin sahip olduğu maddi duran varlığın, parasal veya parasal olmayan varlıklar ile takas edilmesi durumunda, işletmenin karşı taraftan edindiği maddi duran varlığın maliyeti, elden çıkarılmış olan parasal olmayan kalemin net defter değeridir. Ancak verilen varlığa ek olarak parasal bir kıymet ödendiği takdirde, bu tutar verilen maddi duran varlığın net defter değeri üzerine eklenerek yeni varlığın maliyeti belirlenir (BOBİ FRS 12).

BOBİ FRS kapsamında maddi duran varlıklar, TMS 16'da olduğu gibi varlığın ilk kayda alınmasında maliyet bedeli ile ölçülür. Maddi duran varlığın sonraki ölçümünde, maliyet yöntemi ve yeniden değerleme yönteminden birisini seçme şansına sahiptir. Maddi duran varlıklar sonraki ölçümde birikmiş amortismanlar ve birikmiş değer düşüklüğü zararları indirilmek şartıyla maliyeti üzerinden ya da yeniden değerlenmiş tutarı üzerinden değerlenir (BOBİ FRS 12).

Maddi duran varlıkların yeniden değerleme işleminde amaç, ilgili varlığın gerçeğe uygun değerinin saptanmasıdır. Bu değerin belirlenmesi muhasebe biliminde ve değerlenecek varlık kalemiyle ilgili uzman, mesleki bilgi ve birikime sahip kişiler tarafından yapılmalıdır. Yeniden değerlemenin yapıldığı tarihi takip eden dönemlerde varlığın yeniden değerlenmiş tutarı; maddi duran varlığın yeniden değerlendiği tarihteki gerçeğe uygun değerinden, yeniden değerlemenin yapıldığı tarihten sonraki birikmiş amortismanlar ve birikmiş değer düşüklükleri zararları indirilerek hesaplanmaktadır (BOBİ FRS 12). TMS 16'da olduğu gibi maddi duran varlığın gerçeğe uygun değerinin takip edilebilmesi için yeniden değerleme işleminin belirli aralıklarla yapılması gerekmektedir.

Maddi duran varlıkların defter değerinde meydana gelen değişiklikler finansal tablolara da yansıyacaktır. Örneğin, bir maddi duran varlık yeniden değerleme işlemine tabi tutulduktan sonra defter değeri artıyorsa, oluşan artış miktarı finansal durum tablosunda özkaynaklarda "Yeniden Değerleme Yedeği" kaleminde kayıt altına alınır (BOBİ FRS 12). Fakat meydana gelen bu artış; daha önceden yapılan yeniden değerleme işlemlerinde kâr veya zarara yansıtılan yeniden değerlenmiş değer azalışını ifade eden bir tutarı ters çevirdiği ölçüde kâr veya zararlarda gösterilmektedir. Kısacası aynı maddi duran varlığın daha önce yeniden değerleme işlemine tabi olması halinde; bu varlığın önceden bir değer azalışına uğradığı saptanmışsa, yeni oluşacak değer artışı durumu öncelikle bu kâr-zararda gösterilir. İşletmenin sahip olduğu bir maddi duran varlığın yeniden değerleme işlemi sonucunda defter değerinde meydana gelen azalmalar, ilgili maddi duran varlık için yeniden değerleme yedeğinde yer alan tutar kadar yeniden değerleme yedeğinden indirilecektir (BOBİ FRS 12). Fakat varlığın değerinde meydana gelen azalış, yeniden değerleme yedeğinde yer alan tutardan yüksekse, aradaki fark kâr veya zarara yansıtılmaktadır.

BOBİ FRS'de de amortisman ayırma yöntemleri; doğrusal amortisman yöntemi, azalan bakiyeler yöntemi ve üretim miktarını esas alan yöntem olarak üçe ayrılmaktadır. TMS 16'da açıklanan amortisman ayırma kapsamındaki yükümlülükler BOBİ FRS ile uyumludur. TMS 16'da geçerli olan amortisman ile ilgili yöntemler ve esaslar çerçevesinde işlem yapılmaktadır.

2.3.4. KÜMİ FRS Taslağı'na göre maddi duran varlıklarda değerleme ve raporlama

Standartların uygulanmasında TFRS'nin finansal alanda kullanımı genel olarak KAYİK'leri ilgilendirmekle birlikte, 2017 yılında yayınlanan ve 01/01/2018 tarihi ile uygulama kapsamına alınan BOBİ FRS'ler ile finansal anlamda oluşturulmak istenen düzen ve süreklilik ile büyük ve orta büyüklükteki işletmeler için de sağlıklı finansal raporlama ve bu raporları sunma imkânı vermiştir. Bu uygulamalar ile birlikte bağımsız denetime tabi olmayan ve bilanço hadlerine göre defter tutması zorunlu işletmelerin finansal tablolarının; gerçeğe uygun, ihtiyaca uygun ve karşılaştırılabilir olmasını sağlayabilmek için uluslararası otoritelerce Küçük ve Mikro İşletmeler İçin Finansal Raporlama Standartları'nın, diğer bir ifade ile KÜMİ FRS'nin oluşturulması kararlaştırılmıştır (KÜMİ FRS). Oluşturulmak istenen bu standart setinin çalışmaları

2019 yılında bitmiş olup; bu tarihten sonraki yapılan çalışmalara, ekonomik faaliyetler ile ilgili kurum ve kuruluşlarla, akademisyenlerle, kamu kurum ve kuruluşlarıyla, mesleki örgüt temsilcileriyle, uzmanlarla ve özel sektör çalışanlarından oluşan bir grupla devam edilmiştir (KÜMİ FRS). KGK ve çalışma grubu ile yapılan planlamalar eşliğinde, ülkemizin önemli ekonomik kanallarından birisini oluşturan küçük ölçekli işletmelerle ilgili düzenlemeler için, KGK tarafından kamuoyundan görüş ve öneriler istenmiştir. Küçük ve mikro işletmeler için oluşturulacak raporlama standardında, kamuoyundan istenen bu istek ve öneriler için son tarih 16/09/2019 olarak belirlenmiştir. KGK'nın sergilemiş olduğu bu tutum, ülkemizdeki küçük çaplı işletmelere ne kadar önem verildiğinin göstergesidir. KGK'nın sürdürdüğü çalışmalar eşliğinde ülkemizde küçük ölçekli işletmeler için oluşturulması beklenen KÜMİ FRS'nin uygulamaya geçiş tarihi, ilgili kurum tarafından 01/01/2021 olarak açıklanmıştır. Yapılan bu çalışmalarla beraber küçük ve mikro işletmelerin finansal raporlamasına dair bir taslak metni KGK tarafından yayınlanmıştır.

Bu standardın oluşturulma amacı, küçük ölçekli işletmelerin ülke ekonomilerinde azımsanamayacak bir potansiyele sahip olmaları ve bu çaptaki işletmelerin kurumsal yapısını sağlamlaştırılarak sistemleşmesini sağlamaktır. Bilanço esasına göre defter tutma hadlerine sahip ve bağımsız denetime tabi olmayan işletmeler için oluşturulmak istenen KÜMİ FRS, İngiltere'deki FRS 105 esas alınarak oluşturulmuştur (Güleç ve Ergi, 2019: 271).

Küçük ve mikro işletmelerin finansal tablolarının, küresel ekonomik şartlar altında izlenebilmesi için geliştirilen bu set, uygulandığı dönemlerde meydana gelebilecek eksikler ve aksaklıklar zamanla tamamlanacaktır. Belirli bir zamanla oluşturulmak istenen bu kurumsal yapı, uygulamada izlenmekte olan vergi için muhasebe anlayışından bilgi için muhasebe anlayışına geçişte bir köprü görevi görecektir (Gençoğlu, 2020: 188).

KGK'nın yayınladığı KÜMİ FRS Taslak Metninin, hedef işletmelerce anlaşılıp uygulanabilmesi için birtakım özellikleri mevcuttur. Bu özellikler aşağıdaki gibidir (Gençoğlu, 2020: 188):

- Standart seti 22 bölümden oluşmaktadır.

- Ülkemizde küçük ve mikro seviyede birçok işletme bulunduğundan, konunun daha iyi anlatılması için taslakta sade ve yalın bir dil tercih edilmiştir.
- KÜMİ FRS dikkate alınarak hazırlanan finansal tablolar, işletme ile ilgili doğru yargılar içerecek ve işletme ile ilgilenenlere tamamen rasyonel bilgiler sunacaktır.
- KÜMİ FRS'de de diğer setlerde olduğu gibi maliyet yaklaşımı benimsenmiştir.
- Küçük ve mikro işletmelerin genel anlamda karşılaşabileceği tüm problemleri çözüme odaklı oluşturulmuştur.
- Uluslararası muhasebe ve finansal raporlama ile uyumlu geliştirilmiştir.

Ülkemizde bağımsız denetime tabi olacak işletmelerin saptanması; işletmelerin aktif toplamı, net satış hasılatı ve çalışan sayısı dikkate alınarak belirlenmektedir. Aktif toplamı 35 milyon Türk Lirası, yıllık net satış hasılatı 70 milyon Türk Lirası ve çalışan sayısı 175'i bulan bir işletme, bu değerlerden en az ikisini art arda iki dönem aştığı takdirde bağımsız denetime tabi olacaktır. 26/05/2018 tarihli ve 30432 Sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan Bağımsız Denetime Tabi Şirketlerin Belirlenmesine Dair Karar'da; yukarıdaki sayılan üç ölçütün, en az ikisinin eşik değerlerini ardı ardına iki hesap döneminde aşan tüm şirketlerin bağımsız denetime tabi olacağı belirtilmiştir (kgk. gov. tr).

TFRS, BOBİ FRS ve KÜMİ FRS'nin uygulama hadleri birlikte incelendiğinde; tam set uygulamayı zorunlu olarak yalnızca KAYİK'ler bulunmaktaydı. BOBİ FRS'yi ise, bağımsız denetime tabi olan işletmelerden tam set TFRS'yi uygulama zorunluluğu olmayan işletmeler uygulamaktaydı. BOBİ FRS kapsamında finansal raporlama yapacak işletmelerin TFRS'leri tam set uygulamaları ihtiyaridir. Bağımsız denetime tabi olmayan ve bilanço usulüne göre defter tutmakla yükümlü işletmeler ise KÜMİ FRS uygulamalarını izleyecektir. Standartlar gereğince ülkemizde oluşturulan bu üç işletme tipinin ekonomik hadleri şu şekildedir (Gökçen, Öztürk ve Güleç, 2019: 418).

- Tam set TFRS: KAYİK (SPK, BDDK ve Hazine Müsteşarlığı mevzuatına tabi olan şirketler)
- Büyük ve Orta Boy İşletmeler İçin BOBİ FRS: Büyük işletmelerin sahip olacağı hadler; aktif toplamı 75 milyon TL, satış hasılatı 150 milyon TL ve çalışan sayısı 250 kişi olarak belirlenmiştir. Orta büyüklükte işletmeler için ise;

35 milyon TL aktif toplamı, 70 milyon TL satış hasılatı ve 175 çalışan kişi sayısı belirlenmiştir. Büyük ve orta olarak ayrılan bu iki işletme türü ortak bir çatıda BOBİ FRS ismi altında birleştirilmiştir.

- Küçük ve mikro işletmeler için uygulanacak KÜMİ FRS: Bu uygulama da iki işletme türü mevcuttur. Öncelikle küçük işletme türüne değinmek gerekmektedir. AB direktifleri dikkate alınarak oluşturulan küçük işletme tanımı; işletmenin aktif toplamının 350.000 avro ve 4.000.000 avro aralığında bulunması, net satış hasılatının 700.000 avro ile 8.000.000 avro arasında seyretmesi ve işletme çalışanının 10 ile 50 kişi aralığında olan işletmeler için yapılmaktadır (Albay, 2019: 42). Mikro işletmelerin saptanabilmesi için ise; işletmenin aktif toplamının 350.000 avroyu aşmaması, net satış hasılatının 700.000 avroyu aşmaması ve çalışan sayısının ise 9 veya daha az sayıda olması gerekmektedir (KÜMİ FRS). Sayılan bu hadlerin eşliğinde, mikro işletme olarak ele alınan bir işletmenin küçük işletme olarak değerlendirilebilmesi için küçük işletme için belirlenen üç hadden en az ikisini sağlaması gerekmektedir (Albay, 2019: 42).

Ülkemizde faaliyette bulunan işletmeler için saptanan bu hadler, finansal raporlamanın uluslararası ekonomiyle uyum sürecini daha da hızlandıracaktır. Yukarıda sayılan ekonomik hadlerden, küçük ve mikro işletmeleri ilgilendiren tutarlar avro cinsinden yazılığı için bu bir problem olarak görülebilecektir. Bu tutarların yabancı para cinsinden yazılması KÜMİ FRS Taslağı'nın tamamen AB direktifleri dikkate alınarak yayınlanmış olmasındandır. Küçük ve mikro işletmeler için belirlenen bu rakamların Türk Lirası karşılığı belirlendiğinde aradaki problem de giderilmiş olacaktır.

KÜMİ FRS'de maddi duran varlıklar konusu, KÜMİ FRS Taslak Metni içerisindeki 11. bölümde incelenmektedir. Standardın tanımında, mal veya hizmet üretebilmek için ve mal arzı sağlayabilmek için, başka kişilere kiraya vermek amacıyla ya da işletmenin idari faaliyetlerinde kullanılmak şartıyla sahip olunan ve tek hesap döneminden uzun süreler kullanılması planlanan fiziki kalemler maddi duran varlık olarak ifade edilmiştir (KÜMİ FRS). KÜMİ FRS'de gayrimenkuller, kiraya vermek amaçlı veya değer artış kazancı sağlamak için elde tutulabilmektedir. Bir işletme bu iki avantajı aynı anda sağlayabilmek için de gayrimenkul sahibi olmak isteyebilir. KÜMİ FRS hükümlerince bu amaçlarla edinilen gayrimenkuller maddi duran varlık olarak

sınıflandırılacaktır. Fakat işletmelerin isteği ve muhasebe politikası tercihleri doğrultusunda söz konusu gayrimenkuller için BOBİ FRS Bölüm 13 Yatırım Amaçlı Gayrimenkuller hükümlerine göre işlem yapılabilir (KÜMİ FRS). Küçük ve mikro ölçekli işletmelere bu seçim serbestisi tanınmıştır ve seçilen yöntemin hükümleri doğrultusunda gerekli işlemler bütün gayrimenkullere uygulanır.

Bu varlıkların ölçümü, diğer uygulamalarda olduğu gibi ilk defa kayda alım ve sonraki dönemler boyunca yapılan işlemler olarak ayrılmaktadır. Maddi duran varlığın ilk defa kayıt altına alınmasında iktisadi kıymet maliyet bedeli ile ölçülür. TFRS ve BOBİ FRS kapsamında da ilk defa kayıt altına alma işlemi maliyet bedeli ile ölçülmektedir. Satın alınan bir maddi duran varlığın maliyet bedeli birtakım unsurlardan meydana gelmektedir. Bu unsurlar aşağıdaki gibidir (KÜMİ FRS):

- Ticari indirimler ve iskontolar düşülerek belirlenen satın alma fiyatı,
- Satın alma işlemiyle ortaya çıkan giderler ve
- Maddi duran varlığın işletme yönetimi tarafından istenen duruma gelinceye kadar varlıkla ilişkili maliyetlerdir.

Standardın çerçevesinde maddi duran varlık ile ilgili katlanılacak, maliyete dâhil edilebilecek gider çeşitleri şunlardır:

- Nakliye ve montaj giderleri,
- Ödenen gümrük vergileri,
- Noter, mahkeme, kıymet takdirleri vb. gibi katlanılan maliyetler,
- Maddi duran varlığın satın alınması esnasında ödenmiş olup, iadesi olmayan vergi, resim ve harçlar,
- Maddi duran varlıkla ilgili işlemlerde serbest meslek sahiplerine ödenmiş olan ücretler,
- Maddi duran varlığın konulacağı yerin düzenlenmesine yönelik giderler,
- Yapılı bir konumda binanın satın alınarak yıkımı ve maddi duran varlığın yerleştirileceği yerin düzenlenmesi ve hazırlanması için yapılan harcamalar.

Bu uygulamada BOBİ FRS'de olduğu gibi, maddi duran varlığın ekonomik ömrünü uzatan veya kapasitesini yükselten, ilgili varlığın gelecekteki faydasını uzatmaya yönelik yapılan harcamalar varlığın defter değerine ilave edilir (Gençoğlu, 2020: 193).

Buradaki ayrım, yapılan harcamanın varlığın gelecekteki yararını büyük ölçüde etkilemesi ile ilgilidir. İşletmenin rutin olarak yaptığı bakım ve onarım harcamaları bu nedenle varlığın maliyet bedeline dâhil edilmez.

İşletmenin ilk defa muhasebeleştirdiği bir maddi duran varlığın vade farkı, ayrıştırılmaksızın maliyet bedeline ilave edilir. KÜMİ FRS Taslağı'nın diğer uygulamalara kıyasla önemli farklılıklarından biri de budur. TFRS'de maddi duran varlık elde edildiğinde vade farkı ayrıştırılmakta; BOBİ FRS'de ise, 1 yıldan uzun vadeli satın alınan maddi duran varlıklar için vade farkı ayrıştırılıp peşin fiyat üzerinden ölçüm yapılmaktadır.

Maddi duran varlıkla ilgili bakım malzemeleri ve yedek parçalar, yapılan tanımlamalara göre maddi duran varlık kriterlerine uyuyorsa bu kapsam içerisinde yer alırken; maddi duran varlık olabilme özelliklerine sahip olmayanlar stoklar içerisinde sınıflandırılırlar (KÜMİ FRS).

Maddi duran varlıkların, sonraki dönem ölçümlerinde ise maliyet bedeli veya yeniden değerleme yöntemi kullanılarak işlem yapılmaktadır.

Maliyet modelini seçen işletme; maliyetten birikmiş amortismanlar ve birikmiş değer düşüklüklerini indirerek maliyetini belirler.

Yeniden değerleme yönteminin tercihinde ise, yapılan maddi duran varlık değerlemesi işletmeye gerçeğe uygun değeri sunar. Bu tarihten sonraki yeniden değerlenmiş tutarı; varlığın yeniden değerlendiği tarihteki gerçeğe uygun değerinden, yeniden değerlemenin yapıldığı tarihten sonraki birikmiş amortisman ve birikmiş değer düşüklüğü zararları indirilerek tespit edilir (KÜMİ FRS).

Yeniden değerlemeye tabi tutulan maddi duran varlık grubundaki bütün kalemler de aynı işleme tabi tutulur. Gerçeğe uygun değerin belirlenmesi, mesleki alanda kendini geliştirmiş ve güncel bilgi sahibi kişiler tarafından tespit edilmektedir. Gerçeğe uygun değerlemeyi yapan kişi ve kurumlara ait bilgiler de ayrıca dipnotlarda paylaşılmaktadır. Standartların genel özellikleri arasında bulunan dipnot tekniği ile yapılan işlemin güvenilirliği ve objektifliği sağlanmaktadır.

KÜMİ FRS hükümlerince, ilgili maddi duran varlığın yeniden değerleme işlemi sonucunda defter değerinde meydana gelen değişimler işletme için birtakım

zorunluluk doğurmaktadır. Yeniden değerleme sonucu maddi duran varlığın defter değerinde meydana gelen bir artış, ilk olarak aynı varlık için finansal durum tablosunda özkaynaklarda "Yeniden Değerleme Değer Artışları" kaleminde kayıt altına alınacaktır (KÜMİ FRS). Fakat meydana gelen bu artış, aynı varlıkla ilgili daha önceden kâr veya zarara yansıtılan değer azalışını tersine çevirdiği takdirde kâr veya zararda gösterilir. KÜMİ FRS Taslağı ve BOBİ FRS'de diğer kapsamlı gelir unsuru yer almadığı için maddi duran varlıklar ilgili yeniden değerleme değer artışları sadece finansal durum tablosunun özkaynak sınıfı altında raporlanmaktadır (Gökçen, Öztürk ve Güleç, 2019: 425).

Maddi duran varlığın yeniden değerlemesi yapıldığında, defter değerinin azalması durumunda ise, ilgili varlık için meydana gelen bu azalış tutarı finansal durum tablosunda özkaynaklarda "Yeniden Değerleme Değer Artışları" kaleminden indirilecektir (KÜMİ FRS). Fakat işletmenin sahip olduğu maddi duran varlıkta meydana gelen yeniden değerleme azalışı, "Yeniden Değerleme Değer Artışları" kaleminde yer alan tutardan büyükse aradaki fark kâr veya zarara yansıtılacaktır (KÜMİ FRS).

Maddi duran varlığın dönem sonu ölçümlemesine etki eden amortisman uygulamaları, KÜMİ FRS taslak metninde de diğerlerinde olduğu gibi zorunludur. İlgili varlığın önemli bir parçası, maddi duran varlıktan farklı bir ömre sahip olabilir ve bu varlık için kullanılacak amortisman yöntemi, maddi duran varlık için kullanılacak amortisman yönteminden farklı olabilir (KÜMİ FRS).

Maddi duran varlığın sonraki ölçümü konusuyla ilgili olan; değer düşüklüğü tespiti ve amortisman uygulamaları TMS 16, BOBİ FRS Bölüm 12 ve KÜMİ FRS Taslağı Bölüm 11 ile uyum içerisindedir (Gökçen, Öztürk ve Güleç, 2019: 425).

Amortismana tabi tutar, maddi duran varlığın maliyet bedelinden kalıntı değerin indirilmesi ile bulunmaktadır. Eğer kalıntı değer önemsiz ise, amortismana tabi tutarın belirlenmesinde dikkate alınmaz. Amortismana tabi olan tutar, işletmenin faydalı ömrü itibariyle belirli tutarlarda dağıtılır ve bu süre içerisinde hesaplanacak tutar muhasebe kayıtlarına aktarılır (Albay, 2019: 45). Faydalı ömrün belirlenmesi, işletme yönetimince yapılacak gerçekçi tahminleri sonucunda oluşur.

KÜMİ FRS'de amortisman yöntemleri; doğrusal amortisman yöntemi, azalan bakiyeler yöntemi ve üretim miktarı yöntemi olarak üçe ayrılmaktadır. Amortisman işleminin başlangıcı varlığın alımıyla başlar ve varlığın finansal tablolardan çıkarılması ile sona erer. İşletme dönem içerisinde satın aldığı bir maddi duran varlık için, kullanılan günü de hesaba katarak kıst amortisman uygular.

İşletmenin sahip olduğu maddi duran varlıkların kullanım şekliyle ilgili; aşırı derecede yıpranma, aşınma, farklı teknolojik gelişimler, maddi duran varlığın piyasa fiyatında meydana gelen değişimler olduğunda, maddi duran varlığın faydalı ömrü veya kalıntı değeri değişebilmektedir (KÜMİ FRS). Bu gibi durumlarda varlığın amortisman yönteminde, faydalı ömründe ve kalıntı değerinde değişikliklere gidilebilir. Finansal tabloların hazırlanmasında kullanılan muhasebe politikalarının seçimi, değiştirilmesi ve uygulanması KÜMİ FRS kapsamında Bölüm 5 "Muhasebe Politikaları, Tahminler ve Hatalar" hükümleri çerçevesinde uygulanmaktadır (KÜMİ FRS 5).

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

MADDİ DURAN VARLIKLARDA DEĞERLEME VE RAPORLAMAYA İLİŞKİN VUK VE TMS/TFRS UYGULAMALARININ KARŞILAŞTIRILMASI: BİR UYGULAMA ÖRNEĞİ

Ekonomide liberalizasyon ve kapitalizmin etkisi ile parasal faaliyetlerin genişlemesi, günümüzde birçok işletmenin bu alana uyum sağlama ihtiyacını doğurmaktadır. Bu uyumu sağlayabilmek için işletmelerin önemli dayanaklarından birisi, işletmenin finansal durumunu gösteren tablolarıdır. Finansal tabloların düzenlenmesinde ve sunumunda, şirketlerin önem verdikleri unsurlardan birisi maddi duran varlık kalemleridir. Günümüzde, işletmeler faaliyetlerinin devamlılığını sağlayabilmeleri için maddi duran varlıklara ihtiyaç duymaktadır.

3.1. Maddi Duran Varlıkların Değerlemesi ve Raporlaması ile İlgili VUK ve TMS 16 Düzenlemelerinin Karşılaştırılması

Ülkemizde uygulanan muhasebe sistemi, Hazine ve Maliye Bakanlığı'nca yönlendirildiğinden uzun yıllar vergi mevzuatı çerçevesinde şekillenmiştir. İşletme faaliyetlerinin vergisel açıdan incelenmesi vergi hukukunun temelini oluşturmaktadır. Vergi Usul Hukuku ile oluşturulan VUK, Kıta Avrupası modelinin ülkemiz uygulamalarına yansıması olarak değerlendirilmektedir.

IASB tarafından yayınlanan Uluslararası Muhasebe ve Finansal Raporlama Standartları'nı Türkçe'ye çevirerek yayınlayan KGK, uluslararası muhasebe uygulamaları ile ülkemizin muhasebe uygulamalarının yakınsaması için çalışmalar yapmaktadır. İlk önce, borsaya açık şirketler ile mali sektörde belirli hadleri sağlayan şirketler için uygulanan standart yaklaşımları, yeni Türk Ticaret Kanunu'nun yürürlüğe girmesi ve eş zamanlı KGK'nın oluşumu ile uygulama alanını genişletmiştir. KGK, ülkemizde uygulama birliğini sağlayabilmek için vergi mevzuatının finansal raporlama üzerindeki etkisini azaltmaya yönelik çalışmalar yürütmektedir.

Uluslararası muhasebe uygulamaları ve ülkemiz vergi kanunları arasındaki farklılıkların başında değerleme konusu gelmektedir. Uluslararası Finansal Raporlama Standartları'nın üzerinde durduğu temel konuların içerisinde, değerleme yaklaşımlarını birbirine yaklaştırarak ortak muhasebe dili yaratma amacı bulunmaktadır.

VUK'ta değerleme; vergi matrahının tespiti ile ilgili iktisadi kıymetlerin takdir ve tespitidir ifadesi ile açıklanır (VUK, m. 258). Verginin mükelleften alınabilmesi için, vergi matrahının tespiti şarttır. Bu nedenle VUK, matrahın tespitine yönelik hükümleri içerisinde barındırır. Vergi matrahının tespitinde, vergi kaybını önleyici hükümler bulunmaktadır. Vergi kaybını önleyici hükümlerin olması, devleti koruyucu vergi düzenlemelerinin göstergesidir. Ülkemizdeki vergi düzenlemeleri ile tespit edilen kâr, mali kârdır.

Vergi Kanunları, değerleme sürecinde emredici hükümler içermektedir. Kanun içerisinde bulunan hükümler, işletmeye değerleme konusunda serbestlik tanımamaktadır. Emredici hükümler, hangi iktisadi kıymetin hangi değerleme ölçütü ile değerleneceğini belirlemektedir. Bu da hesaplanan kârın düşük gösterilmesinin önüne geçerek devleti koruyucu bir pozisyon oluşturmaktadır.

VUK ve TMS/TFRS uygulamaları maddi duran varlıkların maliyet bedeli ile değerleneceği hükmünü getirmiştir. TMS/TFRS maddi duran varlığın, ilk elde edilmesi ve daha sonraki dönemler itibari ile değerlemesi konusunda farklı düzenlemeler getirmiştir. Maddi duran varlık ilk elde edilmede maliyet bedeli ile kayıtlanırken, daha sonraki dönemlerde ya maliyet modeli/bedeli ya da yeniden değerlenmiş tutar üzerinden hesaplanıp kayıtlanacaktır. Yeniden değerlenmiş tutar üzerinden hesaplanan parasal tutar, TMS/TFRS'nin uygulanış amacını taşıyan gerçeğe uygun değerin belirlenmesinden kaynaklanmaktadır. Maddi duran varlık kalemlerinin değerlemesine yönelik VUK ve TMS 16 hükümlerinin karşılaştırılması aşağıdaki tabloda özetlenmiştir:

Tablo 3.1. VUK ve TMS 16 Kapsamında Maddi Duran Varlıkların Değerlemesi

HESAP	VUK	TMS 16
Arazi ve Arsalar	Maliyet Bedeli	Maliyet Bedeli veya Gerçeğe Uygun Değer
Yer Altı ve Yer Üstü Düzenleri	Maliyet Bedeli	Maliyet Bedeli veya Gerçeğe Uygun Değer
Binalar	Maliyet Bedeli	Maliyet Bedeli veya Gerçeğe Uygun Değer
Tesis, Makine ve Cihazlar	Maliyet Bedeli	Maliyet Bedeli veya Gerçeğe Uygun Değer
Taşıtlar	Maliyet Bedeli	Maliyet Bedeli veya Gerçeğe Uygun Değer
Demirbaşlar	Maliyet Bedeli	Maliyet Bedeli veya Gerçeğe Uygun Değer
Diğer Maddi Duran Varlıklar	Maliyet Bedeli	Maliyet Bedeli veya Gerçeğe Uygun Değer
Yapılmakta Olan Yatırımlar	Mukayyet Değer	Maliyet Bedeli veya Gerçeğe Uygun Değer
Verilen Avanslar	Maliyet Bedeli	Maliyet Bedeli veya Gerçeğe Uygun Değer

Yukarıdaki tabloda görüldüğü gibi, VUK kapsamında ele alınan maddi duran varlıklar genel olarak maliyet bedeli ile değerlenmektedir. VUK hükümlerince, maliyet bedelinin içerisine satın alım sırasında ödenen noter, mahkeme, kıymet takdiri, komisyon ve tellaliye giderleri ile emlak alım ve ÖTV'leri eklemek işletmenin inisiyatifine bırakılmıştır. Kanun gereğince, bu tür harcamaların maliyete ilave edilmesi veya doğrudan gider olarak gösterilmesi ihtiyari bırakılmıştır. Arazi ve arsaların maliyet bedeli, satın alma bedeli ve varsa bunlara ek olarak, satın alınan arsa ve arazilerde düzeltme, temiz hale getirme gibi giderleri de içerisinde bulundurur. Ayrıca, satın alınan arsa ve arazide, alındığı tarih itibari ile eski bina vs. yerleşke bulunuyorsa, bu yapıların yıkımı, sökümü için katlanılan giderler maliyete ilave edilmektedir. Yer altı ve yer üstü düzenlerinde maliyet bedeli elde etme veya imal-inşa giderleri üzerinden hesaplanmaktadır. Binalarda maliyet bedeli ise; binanın satın alma bedeli ya da binanın yapımı için katlanılan imal ve inşa maliyetini kapsamaktadır. Gayrimenkullerin hizmet sürelerini artıran kapsamlı harcamalar da binaların maliyetine eklenmektedir. Tesis, makine ve cihazların maliyet bedeli; satın alma bedeli veya imal-inşa giderlerinden meydana gelmektedir. Satın alma işlemi yurt dışından yapılıyorsa, ödenen gümrük vergileri de maliyet bedeline ilave edilir. Tesis, makine ve cihazlar için yapılan nakliye ve montaj giderleri maliyete ilave edilmektedir. Nakliye ve montaj giderlerinin VUK kapsamında genel hükmü, maliyete ilave edilmesi veya gider yazılmasıdır. Fakat tesis, makine ve cihazlar için yapılan nakliye ve montaj harcamaları istisnasız maliyete ilave edilecektir. Taşıtların maliyet bedeli; alış bedeli veya imal-inşa giderlerinden meydana gelmektedir. Ancak, gemiler dışındaki taşıtların imal ve inşası işletme tarafından çok mümkün olmadığı için, genellikle alış bedelleri üzerinden değerleme işlemi yapılmaktadır. Taşıt alımı, yurt dışından yapılıyorsa ödenen gümrük vergileri maliyete dâhil edilmektedir. Taşıtlar için ödenen nakliye ve montaj giderleri de istisnasız maliyet bedeline eklenir. Ayrıca, nakliye sırasında güvenliği sağlayabilmek için ödenen sigortalar da bedele dâhil edilmektedir. Demirbaşlarda, maliyet bedelinin belirlenmesi satın alma bedeli veya imal giderlerinden oluşmaktadır. İşletme demirbaş alımı sırasında ödediği komisyon ve nakliye ücretlerini de maliyet bedeline ilave etmek zorundadır. VUK hükümlerinde, komisyon giderlerinin isteğe bağlı maliyete ilavesi söz konusu iken, demirbaşlarda zorunlu olarak maliyete eklenmektedir. Diğer maddi duran varlıklarda ise; maliyet

bedelinin belirlenmesi, satın alma bedeli veya imal-inşa giderlerinden oluşmaktadır. Maddi duran varlıklar içerisinde farklı değerlenen tek kalem, yapılmakta olan yatırımlar hesabıdır. Yapılmakta olan yatırımlar mukayyet değerleri ile işlem görmektedir. Verilen avanslar mevzusunda ise VUK belirli emredici hükümleri içermektedir. Ancak, verilen avansların değerlemesi konusunda tam bir uygulama birliği sağlanamamıştır.

IASB tarafından yayımlanan standartlarda, değerleme mevzusu ölçümleme olarak ifade edilmektedir. Bu ifade şeklinin nedeni; değerin, finansal tablolarda gösterilen tutarının para cinsinden ifade edilmesidir.

Standart uygulamaları, VUK gibi matrah hesaplamaları, mali kâr saptanması gibi devleti koruyucu hükümleri değil; ticari kâra odaklı işletme çıkarlarının biraz daha ön planda bulunduğu yöntemleri içermektedir. TMS-TFRS uygulamalarında maddi duran varlıkların değerlemesi, ilk defa kayda alma ve ilk alımdan sonraki dönemlerde yapılmaktadır. İşletmenin finansal durum tablosuna dâhil olacak bir iktisadi kıymetin ilk defa alım işleminde maliyet modeli uygulanmaktadır. İlk defa kayda alım işleminde, maliyet bedeli içerisine satın alma bedeli, taşıma maliyetleri, ithalat vergileri, maddi duran varlık söküm bedelleri, iade edilemeyecek alış vergileri eklenirken; indirimler ve ticari iskontolar düşülecektir. Ayrıca, duran varlıkla ilişkilendirilebilir (atfedilebilir) birtakım maliyet unsurları bulunmaktadır. Bu harcamalar; mesleki giderler, maddi duran varlık inşası sırasında çalışanlara ödenen ücretler, kurulum, montaj ve varlığın çalışıp çalışmadığını kontrol amaçlı yapılan testlerdir. VUK'un 270. maddesine göre maliyete eklenmesi ihtiyari bırakılan noter, mahkeme, kıymet takdiri, komisyon, tellaliye ile emlak alım ve özel tüketim vergileri, standart hükümlerinde doğrudan maliyete ilave edilmektedir. Maliyet modelinde, varlığın kullanılabilir hale gelmesine kadar yapılan her türlü harcama ve kullanımı sırasında katlanılan zorunlu giderler maliyet unsurunu meydana getirmektedir. Standartlar, iktisadi kıymetlerin ilk defa kayıt altına alınmasında maliyet modelini benimserken; sonraki dönemler itibari ile maliyet modeli veya yeniden değerleme modelinden birisinin seçilmesini gerektirmektedir. Standartların son dönemlerdeki tutumunun, ilk alımdan sonraki dönemlerde yeniden değerleme modelinin uygulanması olduğu gözlenmektedir. Yeniden değerleme modelinin esas alınmasındaki amaç, maddi duran varlığın güncel değerinin saptanıp defter değerine

yaklaştırılmasıdır. Duran varlığın güncel değeri, diğer bir ifade ile gerçeğe uygun değeri ön plana çıkarmaktadır. Standartların da ölçümlemede üzerinde durduğu temel konu, iktisadi kıymetlerin gerçeğe uygun değerinin belirlenmesidir. İşletmeler tarafından yapılacak yeniden değerlemeler, maddi duran varlığın piyasa değerinin defter değerine yaklaştırılması amacını taşır. Maddi duran varlığın yeniden değerleme işlemi sonucu, bir değer artışı söz konusu ise, meydana gelen artışlar Özkaynaklarda Maddi Duran Varlıklar Yeniden Değerleme Artışları Hesabında izlenir. Söz konusu maddi duran varlığın yeniden değerleme işlemi sonucunda, değerinde bir azalış söz konusu ise; meydana gelen bu azalış TMS 36 Varlıklarda Değer Düşüklüğü Standardı hükümleri ile kayıt altına alınmaktadır. Standartlar ve VUK arasındaki farklılıklardan birisi olan değer artış ve azalışlarının özkaynaklarda izlenmesi durumu; standartların, iktisadi kıymet hareketlerinin (azalış-artış) ve değerlerinin güncel durumunu takip etme amacından kaynaklanmaktadır. İşletmelerin güncel durumunu gerçeğe uygun bir şekilde takip ederek sağlıklı finansal raporlama yapmaları standartlar çevresinde istenen bir durumdur.

Maddi duran varlık kalemleri, VUK hükümlerince maliyet bedeli ile değerlenirken; TMS 16 hükümlerinde maliyet bedeline ikinci bir alternatif olarak gerçeğe uygun değer yöntemine göre ölçümleme uygulaması getirilmiştir. İşletmeler TMS 16 hükümlerine göre, muhasebe sistemleri ve finansal yapıları gereğince, iki yöntemden birini seçerek değerleme işlemlerini yapabilmektedir.

İşletmelerin finansal tablolarındaki parasal tutarlarını etkileyen önemli bir unsur da amortismanlardır. Amortismanlar, gider unsuru oluşturduğundan ve ilgili maddi duran varlığın bilançodaki net defter değerini etkilediğinden, değerleme konusunu yakından ilgilendirmektedir. VUK kapsamında amortisman işlemi şu şekilde düzenlenmektedir (VUK, m. 313): Vergi kanunlarında, maddi duran varlıklar genellikle maliyet bedeli ile değerlendiklerinden, amortisman konusu daha da önemli bir hale gelmektedir. VUK'ta, amortisman ayırma yöntemleri normal amortisman, azalan bakiyeler yoluyla amortisman, madenlerde amortisman ve fevkalade amortisman olarak ayrılmaktadır. Ayrıca, sadece binek otomobiller için kıst amortisman uygulaması da mevcuttur.

Standartların amortismana bakış açısı ise farklıdır. TMS-TFRS hükümlerinde amortisman; bir varlığın amortismana tabi tutarının, maddi duran varlığın yararlı

ömrüne sistematik bir şekilde dağıtılması olarak tanımlanmaktadır (TMS 16). Standartlar kapsamında varlığın yararlı ömrü tahmin edilir. Tahmin unsuru taşıyan bu yararlı ömür, işletmenin içerisinde bulunduğu çevresel ve ekonomik koşullara göre farklılıklar gösterebilmektedir. Tahmin edilecek yararlı ömür, çeşitli etkenler çerçevesinde uzayıp kısalabilmektedir. Bir varlığın amortismana tabi tutarı belirlenirken, varlığın hurda değerinin de maliyetten düşülmesi gerekmektedir. Hurda değer, diğer bir ifade ile kalıntı değer yoksa, standartlar bunu dikkate almamaktadır. Ancak, varlığın kalıntı değeri mevcutsa, bu değer düzenli aralıklarla gözden geçirilmelidir. Çünkü kalıntı değerde meydana gelebilecek rakamsal oynamalar, varlığın amortismana tabi tutarının değişmesine etki edecektir. TMS uygulamalarında amortismanlar; doğrusal amortisman, azalan bakiyeler yöntemi ile amortisman ve üretim miktarlarını baz alan amortismanlar olarak ayrılmaktadır. VUK'un amortisman yaklaşımlarına göre farklılık, üretim miktarların yöntemine göre amortisman ayırma işlemidir. Üretim miktarları yönteminde, varlığın çalışma yoğunluğuna bağlı iş ölçüsü esas alınmaktadır. Standartlarca belirlenen faydalı ömür, VUK'ta olduğu gibi vergi idaresince değil, işletme tarafından belirlenmektedir. Üretim miktarları yöntemine göre amortisman ayırmanın diğer yöntemlere göre en büyük farkı, amortisman giderinin zamana göre hesaplanması değil, verimlilik esasına göre hesaplanmasıdır. VUK ve TMS uygulamaları arasındaki belirgin farklardan biri de uygulanan kıst amortisman yönteminden dolayı ortaya çıkmaktadır. VUK'ta kıst amortisman uygulaması, sadece binek otomobiller için yapılıyorken, standart uygulamalarında kıst amortisman bütün duran varlıklarda uygulanmaktadır.

TMS/TFRS ile VUK uygulamaları arasında var olan diğer farklılıklar; borçlanma maliyetleri ve vadeli alımları ilgilendiren işlemlerdir. Bu maliyetler, bir işletmenin yapacak olduğu borçlanma işlemleri için katlanmak zorunda olduğu faiz ve diğer giderlerden oluşmaktadır. Borçlanma maliyetlerinde VUK, varlığın elde edildiği dönemin sonuna kadar maliyete ilave edileceği hükmünü içerirken; elde edilmeden sonraki dönemleri kapsayan borçlanma maliyetlerinin maliyete ilave edilmesini ihtiyari bırakmıştır (Uzun, 2018: 351). TMS/TFRS hükümlerince ise, maddi duran varlıkların borçlanma maliyetlerinin maliyete ilavesi istisnai olarak sadece özellikli varlıklar için geçerlidir. Özellikli varlıklar, işletme için amaçlanan kullanıma veya satışa hazır duruma getirilinceye kadar uzun bir süre gerektiren varlıklar olarak

tanımlanmaktadır (TMS 23). TMS/TFRS kapsamında özellikli varlıklar dışındaki varlıklar için bütün vade farkları maliyetten ayrıştırılmakta ve dönem gideri olarak kaydedilmektedir.

VUK ve standart uygulamaları arasında oluşan bu hesaplama farklılıkları, maddi duran varlığın değerinin belirlenmesine etki etmektedir. TMS/TFRS, BOBİ FRS ve KÜMİ FRS'lerde maddi duran varlığın maliyet bedelinin belirlenmesinde, ilk elde edilmesi ve sonraki dönem ölçümlerinde uygulama birliği sağlanıyorken; borçlanma maliyetleri, vadeli alımlar konusunda standartların genel kapsamını bozmayacak farklılıklar görülebilmektedir (Albay, 50: 2019). Bunun nedeni ise, farklı büyüklükteki işletmelerin uluslararası finansal raporlamaya uyum sağlayabilmesi için yapılan uyumlaştırma çalışmalarından kaynaklanmaktadır. TMS 16 hükümlerinde bütün vadeli alımlarda vade farkları ayrıştırılırken; BOBİ FRS uygulamalarında vade farkının belirlenmesinde bir yıllık süre dikkate alınmaktadır. BOBİ FRS'de vade farkı bir yıldan azsa, oluşan fark maliyete ilave edilecektir. Fakat maddi duran varlık alımında oluşacak vade farkı, bir yıldan fazla bir dönemi kapsıyorsa vade farkları ayrıştırılmakta ve faiz giderleri olarak kayıt altına alınmaktadır. KÜMİ FRS uygulamalarında ise, vade farkının tamamı maliyete ilave edilmektedir.

Maddi duran varlıkların uluslararası standartlara uygun biçimde raporlanabilmesi için oluşturulan TMS/TFRS uygulamalarının amacı, mal veya hizmet arzını yerine getirebilmek için birden fazla hesap dönemi elde bulundurulan fiziki varlıkların kayıt altına alınmasıdır.

VUK kapsamında maddi duran varlık kalemi içerisinde sınıflandırılan binalar ve araziler ile ilgili standartlarda bazı farklı düzenlemeler getirilmiştir. Yatırım amaçlı gayrimenkuller adı altında oluşturulan hesap grubu, mal ve hizmet üretimi için ya da idari amaçlarla kullanılmak üzere finansal durum tablosunda yer alan ve normal iş akışı içerisinde satılmak için elde tutulan gayrimenkuller için oluşturulmuştur (TMS 40). Özetle, TMS 16 açıklamalarında maddi duran varlık olarak sınıflandırılmayacak gayrimenkuller için yapılan düzenlemeleri kapsamaktadır. Kira geliri elde etmek veya değer artış kazancı sağlamak ya da her ikisini birden elde etmek isteyen kişilerin finansal durum tablolarında bulunan varlıklar yatırım amaçlı gayrimenkulleri oluşturmaktadır.

TMS 16 hükümleri gereğince yapılan maddi duran varlıkların değerlemesi işleminde maliyet modeli ve yeniden değerleme modeli dikkat çekmektedir. Ancak ilgili varlıkların sağlıklı bir şekilde kayıt altına alınıp raporlanabilmesi için, maliyet yöntemiyle ilgili açıklamaların yeterli olmadığı görülmektedir (Kaya, 2012: 229). Yeniden değerleme modelinin uygulanması ise, maddi duran varlık kalemlerinin defter değerinin piyasa değerine göre belirlenmesini sağlayacaktır. Bu yöntemle ilgili tartışılan konu, gereğe uygun değerin sağlıklı bir şekilde tespit edilip edilemeyeceğidir.

Maddi duran varlıklarla ilgili dönem sonu işlemlerinin yapılması itibari ile oluşacak finansal tabloların yapısı, VUK ve TMS/TFRS uygulamalarına göre farklılık gösterebilir. Çünkü bahsi geçen bu iki disiplinin kendi kuralları ve ilkeleri gereği, işletme varlıklarının kayıt altına alınması ve raporlanması konusunda birtakım farklılıkları mevcuttur.

Tablo 3.2 VUK ve TMS-TFRS Düzenlemelerinde Değerleme İşlemine Etki Eden Faktörler

VUK	TMS-TFRS
Maliyet bedeli ile değerlenir	İlk elde etmede maliyet bedeli; daha sonraki dönemlerde maliyet ya da yeniden değerleme modellerinden biri seçilir.
Maliyet bedeli içerisine noter, mahkeme, kıymet takdiri, komisyon ve tellaliye gideri ile emlak alım ve ÖTV'leri eklemek ihtiyaridir.	Sayılan bu tip giderler doğrudan maliyete ilave edilmektedir.
Normal, azalan bakiyeler, fevkalade ve madenlerde olmak üzere dört çeşit amortisman hesaplama yöntemi bulunmaktadır.	Doğrusal ve azalan bakiyeler yönteminin yanında üretim miktarını baz alan amortisman uygulaması mevcuttur.

Borçlanma maliyetlerinde; varlığın elde edildiği tarihten dönem sonuna kadar olanlar maliyete ilave edilir. Varlığın elde edilme tarihinden sonraki dönemlerde borçlanma maliyetini maliyete ilave etmek ihtiyaridir.	Özellikli varlıklar dışındaki tüm duran varlıklarda borçlanma maliyeti ayrıştırılır ve dönem gideri olarak kaydedilir.

Not: Standart uygulamalarında işletmelerin büyüklükleri ve faaliyetleri gereği (TMS-TFRS uygulayanlar, BOBİ-FRS uygulayanlar ve KÜMİ FRS uygulayanlar) ihtiyaca uygunluk kriterine göre birtakım uygulama farklılıkları bulunabilmektedir.

3.2. Maddi Duran Varlıkların Değerlemesi ve Raporlanmasına İlişkin Uygulama Örneği

Uluslararası piyasalarda faaliyette bulunmak için çaba gösteren işletmeler, mali tablolarını TMS/TFRS hükümlerine göre düzenleme gayreti içerisindedirler. Bunun için Uluslararası Finansal Raporlama Standartları'nın uygulanması, işletmeler açısından büyük önem arz etmektedir. Türkiye'de faaliyette bulunan bir işletme, yasal düzenlemeler gereği vergi otoritesine sunacağı finansal tablolarını VUK'a göre düzenlemektedir. Fakat aynı işletme uluslararası piyasalara sunacağı mali tablolarını TMS/TFRS hükümlerine göre düzenlemek mecburiyetindedir. Mali tabloların sunumu ve raporlanması aşamasında çıkacak farklılıklar, yapılacak çalışmalarla giderilebilir. VUK ve standartlara göre finansal tablolarını düzenleyen bir işletmenin durumunu daha iyi görebilmek için, aşağıdaki uygulama örneği üzerinde konu incelenmeye çalışılacaktır.

MGL şirketinin uluslararası piyasalarda faaliyet gösterebilmek için finansal tablolarını TMS/TFRS hükümlerine göre düzenlediğini varsayalım. Muğla bölgesinde faaliyette bulunan ve tekstil ürünleri üreten bir kuruluş olan MGL şirketi 35.000.000 TL aktif toplamı, 75.000.000 TL net satış hasılatı ve 180 çalışanı bulunan orta büyüklükte bir işletmedir. Normal şartlarda BOBİ FRS uygulaması gereken bu şirket, isteğe bağlı olarak TMS/TFRS hükümlerini uygulayarak finansal raporlama yapmaktadır. Örnek uygulamada MGL şirketinin maddi duran varlıklarının değerleme ve raporlama

işlemleri muhasebe kayıtları ile birlikte ele alınacaktır. Maddi duran varlıkların incelenmesinde ve muhasebe kayıtlarında, TMS 16 ve VUK karşılaştırmalı olarak ele alınarak aradaki farklar vurgulanmaya çalışılacaktır.

MGL tekstil üretim şirketi, 01/01/2020 tarihinde KDV hariç 2.000.000 TL ödeyerek bir baskı makinesi satın almıştır. İşletme, diğer duran varlıklarında oluğu gibi normal amortisman yöntemini benimsemiştir. Baskı makinesinin faydalı ömrü 20 yıl olarak tahmin edilmekte ve alım işleminde ödenen 200.000 TL nakliye ve 300.000 montaj bedeli de yukarıda belirtilen maliyetin içerisindedir. Makine yurtdışından getirildiği için ayrıca 700.000 TL komisyon ücreti ve 300.000 TL noter ve tellaliye masrafı ödenmiştir.

01/01/2020 tarihli maddi duran varlık alım kaydı, VUK'a göre şu şekilde yapılacaktır (Örnekte sadece Tesis, Makine ve Cihazlar Hesabı incelenecektir. KDV ihmal edilmiştir):

253 Tesis, Makine ve Cihazlar	2.000.000	
102 Bankalar.		2.000.000
653 Komisyon Giderleri	700.000	
659 Diğer Olağan Gider ve Zararlar	300.000	
102 Bankalar		1.000.000

VUK hükümlerince; iktisadi varlığın satın alınması sırasında ödenen nakliye ve montaj giderleri zorunlu olarak maliyet bedeline ilave edilirken, komisyon ve noter masrafları maliyete eklenebileceği gibi gider olarak da kaydedilebilmektedir. MGL işletmesi komisyon ve noter harcamalarını gider olarak kaydetmeyi tercih etmiştir.

Faydalı ömrü 20 yıl hesap edilen baskı makinesi için 2020 yılı için VUK kapsamında ayrılacak amortisman: 2.000.000 TL / 20 = 100.000 TL olarak hesaplanacak ve aşağıdaki gibi kaydedilecektir:

730 Genel Üretim Giderleri	100.000	
257 Birikmiş Amortismanlar		100.000

MGL şirketinin 31/12/2020 tarihli bilançosunda yukarıdaki baskı makinesinin izlendiği Tesis, Makine ve Cihazlar Hesabı ile buna ilişkin Birikmiş Amortismanlar Hesabı aşağıdaki gibi raporlanacaktır.

MGL Şirketinin 31/12/2020 Tarihli Bilançosu

Aktif		Pasif
DURAN VARLIKLAR		ÖZ KAYNAKLAR
Tesis, Makine ve Cihazlar	2.000.000	
Birikmiş Amortismanlar (-)	100.000	

Maddi Duran Varlıklar (Net) = 2.000.000 – 100.000 = 1.900.000 TL

Yukarıdaki maddi duran varlığın 2021 yılı için VUK kapsamında ayrılacak amortisman payı: 1.900.000 TL / 19 = 100.000 TL olarak hesaplanacak ve aşağıdaki gibi kaydedilecektir:

730 Genel Üretim Giderleri	100.000	
257 Birikmiş Amortismanlar		100.000

MGL şirketinin 31/12/2021 tarihli bilançosunda yukarıdaki baskı makinesinin izlendiği Tesis, Makine ve Cihazlar Hesabı ile buna ilişkin Birikmiş Amortismanlar Hesabı aşağıdaki gibi raporlanacaktır.

MGL Şirketinin 31/12/2021 Tarihli Bilançosu

Aktif		Pasif
DURAN VARLIKLAR		ÖZ KAYNAKLAR
Tesis, Makine ve Cihazlar	2.000.000	
Birikmiş Amortismanlar (-)	200.000	

Maddi Duran Varlıklar (Net) = 2.000.000 – 200.000 = 1.800.000 TL

İlgili maddi duran varlığın 2022 yılı için VUK kapsamında ayrılacak amortisman payı: 1.800.000 TL / 18 = 100.000 TL olarak hesaplanacak ve aşağıdaki gibi kaydedilecektir:

730 Genel Üretim Giderleri	100.000	
257 Birikmiş Amortismanlar		100.000

MGL şirketinin 31/12/2022 tarihli bilançosunda yukarıdaki baskı makinesinin izlendiği Tesis, Makine ve Cihazlar Hesabı ile buna ilişkin Birikmiş Amortismanlar Hesabı aşağıdaki gibi raporlanacaktır.

MGL Şirketinin 31/12/2022 Tarihli Bilançosu

Aktif		Pasif
DURAN VARLIKLAR		ÖZ KAYNAKLAR
Tesis, Makine ve Cihazlar	2.000.000	
Birikmiş Amortismanlar (-)	300.000	

Maddi Duran Varlıklar (Net) = 2.000.000 – 300.000 = 1.700.000 TL

Söz konusu maddi duran varlığın 2023 yılı için VUK kapsamında ayrılacak amortisman payı: 1.700.000 / 17 = 100.000 TL olarak hesaplanacak ve aşağıdaki gibi kaydedilecektir:

730 Genel Üretim Giderleri	100.000	
257 Birikmiş Amortismanlar		100.000

MGL şirketinin ilgili duran varlığının 31/12/2023 tarihli bilançosu şu şekilde olacaktır:

MGL Şirketinin 31/12/2023 Tarihli Bilançosu

Aktif		Pasif
DURAN VARLIKLAR		ÖZ KAYNAKLAR
Tesis, Makine ve Cihazlar	2.000.000	
Birikmiş Amortismanlar (-)	400.000	

Maddi Duran Varlıklar (Net) = 2.000.000 – 400.000 = 1.600.000 TL

Örnekte de görüldüğü gibi, VUK kapsamında maddi duran varlığın değerine etki edebilecek unsurlar (maliyet bedelinin belirlenmesi ve amortisman uygulaması) belirtilmiştir. Normal amortisman yöntemini tercih eden MGL şirketi, faaliyetlerini devam ettirdiği takdirde ilgili duran varlığının maliyeti olan 2.000.000 TL bedeli, maddi duran varlığın faydalı ömrü (20 yıl) boyunca gider olarak yansıtacaktır.

Söz konusu maddi duran varlığın standartlar kapsamında muhasebeleştirilmesi ve finansal durum tablosuna aktarılması aşağıdaki gibi olacaktır:

Üretim için alınan baskı makinesinin maliyet bedeli, TMS 16 hükümlerine göre aşağıdaki gibi hesaplanacaktır:

Maliyet Bedeli = 2.000.000 TL + 700.000 TL + 300.000 TL

= 3.000.000 TL

Maliyet bedelinin 3.000.000 TL olarak hesap edilmesi, TMS 16 hükümlerinde komisyon, noter ve tellaliye giderlerinin maliyete ilave edilmesi zorunluluğundan kaynaklanmaktadır. Buna göre, baskı makinesinin satın alma tarihinde yapılacak yevmiye kaydı şu şekilde olacaktır:

253 Tesis, Makine ve Cihazlar	3.000.000	
102 Bankalar		3.000.000

Faydalı ömrü 20 yıl hesap edilen baskı makinesi için 2020 yılı için ayrılacak amortisman: 3.000.000 TL / 20 = 150.000 TL olarak hesaplanacak ve aşağıdaki gibi kaydedilecektir:

730 Genel Üretim Giderleri	150.000	
257 Birikmiş Amortismanlar		150.000

İşletmenin baskı makinesini satın alması ve dönem sonunda ayırdığı amortisman ile birlikte oluşacak 31/12/2020 tarihli finansal durum tablosunda yer alacak tutarlar aşağıdaki gibi oluşacaktır:

MGL Şirketi'nin

31/12/2020 Tarihli Finansal Durum Tablosu

Aktif		Pasif
DURAN VARLIKLAR		ÖZ KAYNAKLAR
Tesis, Makine ve Cihazlar	3.000.000	
Birikmiş Amortismanlar (-)	150.000	

Maddi Duran Varlıklar (Net) = 3.000.000 – 150.000 = 2.850.000 TL

TMS 16'ya göre yapılan işlemlerde; duran varlık kategorisinde bulunan maddi duran varlıkların maliyet bedeli hesaplama farklılıklarından dolayı 3.000.000 TL olarak raporlanmıştır. Maliyet bedeli, hesaplanacak amortismana da doğrudan etki etmektedir. VUK'a göre 2.000.000 maliyet bedeli ve yıllık amortismanı 100.000 TL olarak belirlenen baskı makinesinin, TMS 16'ya göre belirlenen amortismanı 150.000 TL olarak saptanmaktadır. Bu tür hesaplama farkları nedeniyle VUK'a göre düzenlenen bilanço ile TFRS uygulamaları esas alınarak oluşturulan finansal durum tablosunda farklı tutarlar raporlanmaktadır.

İşletme ilgili maddi duran varlığın değerlemesinde, yeniden değerleme modelini tercih etmiştir. Üretim faaliyetlerinde kullanılan baskı makinesinin 31/12/2021 tarihindeki cari değerinin (amorti edilmiş net defter değeri) 3.230.000 TL olarak tespit edildiğini ve faydalı hizmet ömrünün değişmediğini varsayalım. Cari değer, söz konusu maddi duran varlığın gerçeğe uygun değerini ifade etmektedir. Gerçeğe uygun değer ise; piyasa fiyatı esas alınarak belirlenmiştir.

Normal koşullarda, 31/12/2021 tarihindeki net defter değeri = 3.000.000 – 150.000 = 2.850.000 TL olmalıdır. Bu değer, maliyet bedelinden birikmiş amortismanlar (2020 yılı) düşülerek hesaplanmıştır. Fakat ilgili uzmanların hesaplamaları sonucunda ortaya

çıkan gerçeğe uygun değer 3.230.000 TL olarak belirlenmiştir. Söz konusu maddi duran varlık (3.230.000 – 2.850.000) 380.000 TL değer kazanmıştır. Bu değer artışının ve gerçeğe uygun değer üzerinden hesaplanan amortismanın (2021 yılı amortismanı yeni gerçeğe uygun değer üzerinden 3.230.000 / 19 = 170.000 olarak hesaplanacaktır) kayıtlara yansıtılması aşağıdaki gibi olacaktır:

380.000 / 2.850.000 = %13,33 (Yaklaşık değer artış oranı)

Tesis, Makine ve Cihazlar

3.000.000 x 0,1333 = 400.000

Birikmiş Amortismanlar

150.000 x 0,1333 = 20.000

Değer Artışı

400.000 – 20.000 = 380.000

31/12/2021

253 Tesis, Makine ve Cihazlar	400.000	
257 Birikmiş Amortismanlar		20.000
551 Maddi Duran Varlıklar Yeniden Değerleme Artışları		380.000
730 Genel Üretim Giderleri	170.000	
257 Birikmiş Amortismanlar		170.000

Yukarıdaki yapılan hesaplamada, piyasa değeri ile net defter değeri arasında oluşan 380.000 TL tutarındaki fark yeniden değerleme artışı olarak özkaynaklarda raporlanacaktır.

MGL Şirketi'nin

31/12/2021 Tarihli Finansal Durum Tablosu

Aktif		Pasif	
DURAN VARLIKLAR		ÖZ KAYNAKLAR	
Tesis, Makine ve Cihazlar	3.400.000	MDV Yeniden Değ. Artışları	380.000
Birikmiş Amortismanlar (-)	340.000		

TMS 16 hükümleri uygulandığında, 31.12.2021 tarihli bilançoda ilgili maddi duran varlığın net defter değeri 3.060.000 olarak yansıyacaktır. 2022 için ayrılacak amortisman payı, bu tutarın kalan yıl sayısına bölünmesiyle elde edilecektir:

2022 yılı amortismanı = 3.060.000 / 18 = 170.000 TL

31/12/2022

551 MDV Yeniden Değerleme Artışları	20.000	
570 Geçmiş Dönem Kârları		20.000
730 Genel Üretim Giderleri	170.000	
257 Birikmiş Amortismanlar		170.000

Yapılan yevmiye kaydında, duran varlığın amortismanı kalan faydalı ömür dikkate alınarak hesaplanmıştır. Ayrıca, TMS 16'nın 41. maddesi gereğince varlığın aktif kullanımı süresince değer artışının bir yıla düşen kısmı (380.000 / 19 yıl = 20.000) geçmiş yıl kârlarına aktarılmıştır (TMS 16). Bu kapsamda aktarılan değer artışı, varlığın yeniden değerlenmiş defter tutarı üzerinden hesaplanmış olan amortismanı ile

orijinal maliyeti arasındaki amortisman farkı kadar yansıtılacaktır. Yevmiye kaydında da görüldüğü gibi, defter değeri olan 3.060.000 TL üzerinden hesaplanan amortisman (170.000 TL) ile, orijinal maliyetimizin amortismanı olan 150.000 arasındaki fark kadar işlem yapılmıştır. TMS 16 hükümlerinin uygulandığı bu durum sonucu, işletmenin 2022 yılına ait finansal durum tablosundaki görünüm aşağıdaki gibi olacaktır:

551 MDV Yeniden Değerleme Artışları

20.000	380.000
	360.000

MGL Şirketi'nin

31/12/2022 Tarihli Finansal Durum Tablosu

Aktif		Pasif	
DURAN VARLIKLAR		ÖZ KAYNAKLAR	
Tesis, Makine ve Cihazlar	3.400.000	MDV Yeniden Değ. Artışları	360.000
Birikmiş Amortismanlar (-)	510.000		

TMS 16 hükümleri uygulandığında, 31.12.2022 tarihli bilançoda ilgili maddi duran varlığın net defter değeri 2.890.000 olarak yansıyacaktır.

Üretim faaliyetlerinde kullanılan baskı makinesinin 31/12/2023 tarihindeki cari değerinin (amorti edilmiş net defter değeri) 2.550.000 TL olarak tespit edildiğini varsayalım. Normal koşullarda 31.12.2022 tarihindeki net defter değeri = 3.400.00 – 510.000 = 2.890.000 TL'dir. İlgili uzmanların hesaplamaları sonucunda ortaya çıkan değer 2.550.000 TL olarak belirlenmiştir. Söz konusu maddi duran varlık (2.890.000 – 2.550.000) 340.000 TL değer kaybetmiştir. Değer azalışının ve gerçeğe uygun değer

üzerinden hesaplanan amortismanın (2023 yılı amortismanı yeni gerçeğe uygun değer üzerinden 2.550.000 / 17 = 150.000 olarak hesaplanacaktır) muhasebe kayıtları ve finansal durum tablosundaki görünüm aşağıdaki gibi olacaktır.

340.000 / 2.890.000 = %11,76 (Yaklaşık değer düşüklüğü oranı)

Tesis, Makine ve Cihazlar

3.400.000 x 0,1176 = 400.000

Birikmiş Amortismanlar

510.000 x 0,1176 = 60.000

Değer Azalışı

400.000 – 60.000 = 340.000

31.12.2023

551 MDV Yeniden Değerleme Artışları	340.000	
257 Birikmiş Amortismanlar	60.000	
253 Tesis, Makine ve Cihazlar		400.000
730 Genel Üretim Giderleri	150.000	
257 Birikmiş Amortismanlar		150.000

Görüldüğü gibi maddi duran varlığın cari değeri, net defter değerinin altında kalmıştır. Maddi duran varlığın cari değeri, diğer bir ifade ile gerçeğe uygun değerinde meydana gelen bu kayıp, değer azalışı olarak ifade edilmektedir. Değer azalışı, önceki işlemlerden olan değer artışlarını aşmadığı için öncelikle yeniden değerleme artışlarından indirilmiştir.

551 MDV Yeniden Değerleme Artışları

	360.000
340.000	
	20.000

253 Tesis, Makine ve Cihazlar

3.400.000	
	400.000
3.000.000	

257 Birikmiş Amortismanlar

	510.000
60.000	150.000
	600.000

MGL Şirketi'nin

31/12/2023 Tarihli Finansal Durum Tablosu

Aktif		Pasif	
DURAN VARLIKLAR		ÖZ KAYNAKLAR	
Tesis, Makine ve Cihazlar	3.000.000	MDV Yeniden Değ. Artışları	20.000
Birikmiş Amortismanlar (-)	600.000		

Yukarıda ele alınan dört yıllık döneme ilişkin VUK ve TMS 16 uygulamalarının muhasebeye ve finansal raporlara yansıyan sonuçları aşağıdaki tabloda özetlenmiştir:

Tablo 3.3 VUK ve TMS 16 Kapsamında Maddi Duran Varlığın Muhasebeleştirilmesi ve Raporlanması

İŞLEM ve AÇIKLAMALAR	VUK Bilanço	TMS 16 Bilanço
VUK **İlk Elde Etme (01.01.2020)** Satın Alma Bedeli 1.500.000 (200.000 TL nakliye ve 300.000 TL montaj maliyete dâhil edilmiş, 700.000 TL komisyon ve 300.000 TL noter ve tellaliye dönem gideri kaydedilmiştir) TMS 16 **İlk Elde Etme (01.01.2020)** Satın Alma Bedeli 1.500.000 (200.000 TL nakliye ve 300.000 TL montaj, 700.000 TL komisyon ve 300.000 TL noter ve tellaliye maliyete dahil edilmiştir)	2.000.000	3.000.000
VUK 1. Yıl Amortisman Ayırma (31.12.2020) 2.000.000 / 20 = 100.000 TMS 16 1. Yıl Amortisman Ayırma (31.12.2020) 3.000.000 / 20 = 150.000	Tesis, Makine ve Cihazlar 2.000.000 Birikmiş Amortismanlar (-) 100.000	Tesis, Makine ve Cihazlar 3.000.000 Birikmiş Amortismanlar (-) 150.000
VUK 2. Yıl Amortisman Ayırma (31.12.2021) 1.900.000 / 19 = 100.000 TMS 16 Yeniden Değerleme İşlemi (31.12.2021) 3.230.000 – 2.850.000 = 380.000 (Değer Artışı) 2. Yıl Amortisman Ayırma (31.12.2021) 3.230.000 / 19 = 170.000	Tesis, Makine ve Cihazlar 2.000.000 Birikmiş Amortismanlar (-) 200.000	Tesis, Makine ve Cihazlar 3.400.000 Birikmiş Amortismanlar (-) 340.000 MDV Yeniden Değ. Artışları 380.000
VUK 3. Yıl Amortisman Ayırma (31.12.2022) 1.800.000 / 18 = 100.000 TMS 16 3.Yıl Amortisman Ayırma (31.12.2022) 3.060.000 / 18 = 170.000	Tesis, Makine ve Cihazlar 2.000.000 Birikmiş Amortismanlar (-) 300.000	Tesis, Makine ve Cihazlar 3.400.000 Birikmiş Amortismanlar (-) 510.000 MDV Yeniden Değ. Artışları 360.000
VUK 4.Yıl Amortisman Ayırma (31.12.2023) 1.700.000 / 17 = 100.000 TMS 16 Yeniden Değerleme İşlemi (31.12.2023) 2.890.000 – 2.550.000 = 340.000 (Değer Azalışı) 4.Yıl Amortisman Ayırma (31.12.2023) 2.550.000 / 17 = 150.000	Tesis, Makine ve Cihazlar 2.000.000 Birikmiş Amortismanlar (-) 400.000	Tesis, Makine ve Cihazlar 3.000.000 Birikmiş Amortismanlar (-) 600.000 MDV Yeniden Değ. Artışları 20.000

Örnekte de görüldüğü gibi; VUK hükümlerine göre oluşturulan bilanço tutarı ile standart hükümlerinin (TMS 16) uygulanması sonucu ortaya çıkan finansal durum tablosu arasında rakamsal farklılıklar bulunmaktadır. İşletmelerin, sağlıklı ve güvenilir mali tablo oluşumunu destekleyen standartlar; gerek değer düşüklüğü gerekse değer artışı durumlarında özkaynak hesaplarını devreye sokması, oluşan bu tutar

farklılıklarının başlıca sebeplerindendir. VUK'a göre belirlenen dönem sonu bilançosu ile TMS 16 finansal durum tablosundaki farklı rakamların çeşitli nedenleri bulunmaktadır. Bunlardan ilki maliyet hesaplamasıdır. VUK ve standartlar arasında, maliyet hesaplama yönteminin çok farklı olmadığı dikkat çekmektedir. Standardın, VUK'tan ayrılan tarafı, VUK'ta maliyet bedelinin belirlenmesindeki gider yazılabilecek unsurların maliyete ilavesidir. Bilanço farklılıklarına neden olan diğer konu ise, değer düşüklüğü mevzusudur. VUK hükümlerinde belirlenen değer düşüklükleri takdir usulü ile hesaplanmaktadır. Fakat standartlar değer düşüklüğü konusunda geri kazanılabilir değer ve defter değeri kıyasını yapmaktadır. Defter değerinin geri kazanılabilir değerden büyük olduğu durumlarda, değer düşüklüğünün olduğu kabul edilir. Yukarıdaki örnekte görülen farklılığın son sebebi ise amortisman uygulamalarıdır. VUK'ta hesaplanan amortisman yöntemleriyle standartların belirlediği yöntemler arasında, üretim miktarına bağlı olan üretim miktarı yöntemi dikkat çekmektedir. Amortisman mevzusundaki başka fark, kalıntı değer konusudur. VUK hükümlerince hesaplanan kalıntı değer, maliyetten düşülmezken; standart uygulamalarında bu değer maliyetten düşülür (Yukarıdaki örnekte kalıntı-hurda değeri belirtilmediği için böyle bir işlem yapılmamıştır).

DEĞERLENDİRME VE SONUÇ

İşletmelerin içinde bulunduğu finansal durumu ve faaliyet sonuçlarını gösteren temel araçlar, o işletmenin ekonomik bilgilerini paylaştığı finansal tablolardır. Finansal tablolar, işletme ile ilgili finansal bilgileri ortaya koyan ve bunların bilgi kullanıcılarına aktarılmasını sağlayan göstergelerdir.

Dünyada artan küreselleşme ile birlikte, işletmelerin uluslararası piyasalara uyumu muhasebe alanında ortak bir dil ihtiyacı doğurmaktadır. Ortak bir dil geliştirmek istenmesindeki amaç; uluslararası piyasalarda faaliyet gösteren işletmelerin, finansal tablolardaki bilgileri kullanma amaçlarıdır. Bu nedenle, ülkelerin finansal anlamda birbirine uyum sağlayabilmeleri için, ortak bir dil uygulamaya ihtiyaç duyulmaktadır.

Bu çalışmadaki temel amaç; Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu'nun oluşturduğu maddi duran varlıklar standardının, değerleme konusu ile ilgili hükümlerinin Türkiye bağlamında incelenmesidir. Bu doğrultuda, finansal raporlama konusunda uygulama birliği sağlayabilmek için çalışmalar yapan bu kurulun oluşturduğu standartlar, ülkemizde Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu tarafından yayınlanmaktadır.

Kamu Gözetimi Kurumu'nca yapılan çalışmalar ile birlikte uluslararası standartlara uyum sağlayabilmek amacıyla yapılan düzenlemeler uygulama alanına girmeye devam etmektedir. Bu kapsamda yapılan çalışmalardan birisi Vergi Usul Kanunu çerçevesinde yapılan raporlama ve değerleme işleminin, standart yaklaşımlarına göre değerlenmesi ve raporlanması esaslarının karşılaştırılıp yorumlanmasıdır.

Ele alınan konunun temelinin daha iyi anlaşılabilmesi için, değer kavramından ve bu kavramın farklı disiplinler açısından incelenmesi üzerinde durulmuştur. Değerin tanımı ve disiplinler arası incelemesi yapıldıktan sonra, VUK hükümleri ve TMS/TFRS uygulamalarının değerleme yaklaşımları ve değerleme ölçütleri tanımlanmıştır.

Çalışmamızın asıl kısmı olan maddi duran varlıklar üzerinde durulmuştur. Öncelikle maddi duran varlıkların tanımı yapılmış, daha sonra VUK ve TMS/TFRS uygulamalarına göre değerlemesi ve raporlaması incelenmiştir. Standart

uygulamalarının genel esaslarını tanımlamak ve açıklamak için maddi duran varlıkların; TMS 16, BOBİ FRS ve KÜMİ FRS Taslak Metni kapsamında değerlemesi ve raporlaması incelenmiştir.

Maddi duran varlıkların değerlemesi ve raporlanması ile ilgili düzenlemeler TMS 16 ve VUK hükümleri kapsamında karşılaştırılarak incelenmiştir. Maddi duran varlıklarla ilgili yapılacak değerleme ve raporlamada VUK ve TMS 16 uygulamaları arasında, iki disiplinin kendi kuralları ve ilkeleri gereği oluşan farklılıklar üzerinde durulmuştur. VUK ve TMS/TFRS uygulamaları arasında oluşabilecek değerleme ve raporlama konusundaki yaklaşımlar, örnek bir uygulama ile desteklenmiştir.

Uygulamada, maddi duran varlıkların değerlemesi ve raporlaması bir örnek üzerinde incelenmiştir. VUK ve standart düzenlemeleri açısından yapılan değerleme, söz konusu işletmenin finansal tablolarındaki rakamlara doğrudan etki etmektedir. Uluslararası alana uyum sağlayabilmek için muhasebe işlemlerinde TMS 16 uygulayan MGL şirketinin, değerleme ve raporlama faaliyetleri VUK ve standart düzenlemeleri kapsamında kayıt altına alınmıştır.

İlk olarak, şirketin maddi duran varlık grubundaki tesis, makine ve cihazların VUK hükümlerine göre alım kaydı yapılmıştır. Söz konusu maddi duran varlığın standart kapsamında muhasebeleştirilmesi ve finansal durum tablosuna aktarılması TMS 16 hükümlerine göre incelenmiştir.

VUK hükümleri gereğince, maddi duran varlıklarda maliyet bedeli ile değerleme yapılırken; standart düzenlemelerinde ilk defa kayda alma ve ilk alımdan sonraki değerleme olarak iki model öne sürülmektedir. TFRS'ler ilk defa kayda almada maliyet modelinin uygulanması hükmünü içermektedir. İlk defa kayda almada maliyet bedeli ile kaydedilen maddi duran varlık, sonraki dönemlerde maliyet modeli ve yeniden değerleme modeli olarak sunulan iki seçenekten birine göre muhasebeleştirilir. Örnek uygulamada da, maddi duran varlığın ilk alımında maliyet modeli uygulanmıştır. Sonraki dönemlerde ise maddi duran varlığın güncel durumunu yakından takip edebilmek ve tespit edebilmek için yeniden değerleme modeline göre muhasebe kayıtları yapılmıştır.

VUK ve TMS düzenlemeleri dikkate alınarak yapılan değerleme ve raporlama, iki disiplin arasındaki uygulama farklılıkları nedeniyle farklı sonuçlar verebilmektedir.

VUK esasları ve standart ilkeleri gereğince temelde var olan bu farklılıklar, işletmelerin finansal tablolarına doğrudan etki etmektedir. Küreselleşmeyle birlikte ürünlerin, fikirlerin, kültürlerin vb. uluslararası etkileşimi nedeniyle, şirketlerin farklı piyasalara müdahil olması kaçınılmazdır. Farklı piyasalara dâhil olmak isteyen bu bilgi kullanıcıları, faaliyette bulunacakları ortam ile ilgili bilgileri işletmelerin finansal tablolarına bakarak sağlamaktadır.

TMS/TFRS ile VUK düzenlemeleri arasındaki farklılıkların düzeltilmesi için birtakım çalışmalar yapılmalıdır. Ülkemizde faaliyetlerini devam ettiren işletmelerin vergi düzenlemeleri temelinde uyguladıkları muhasebe işlemleri içerisindeki değerleme ve raporlamada; standart düzenlemeleri ile oluşacak farkların finansal tablolar üzerinde düzeltilerek izlenmesi tercih edilebilecek bir yöntem olabilir. İşletmelerin, VUK hükümlerine göre tuttukları muhasebe kayıtları ve standart düzenlemeleri çeşitli hesaplamalar ve yardımcı bilgisayar programları ile karşılaştırılmalıdır. VUK'a göre tutulan amortisman defterlerinin yanında standartlara uygun amortisman defterinin tutulması da önerilebilecek diğer bir yöntemdir. Çünkü VUK ve TFRS düzenlemeleri arasındaki amortisman uygulamalarından kaynaklanan farklılıklar, maddi duran varlığın değerine doğrudan etki edecektir. Bu nedenle TFRS düzenlemelerine göre ayrı bir amortisman defteri tutmak, aradaki farklılıkları görebilmek ve giderebilmek için olumlu sonuçlar verebilecektir. Sayılan bu konulardaki düzenlemeler iki disiplin arasındaki uyumsuzlukları giderebilecek ve işletmelerin mali tablolarının uluslararası alanda geçerliliğini sağlayacaktır. Finansal raporlamada, VUK ile ilgili gerekli düzenlemelerin yapılması, hesap planının güncellenmesi ve iktisadi varlıkların arasındaki ölçüm farklılıklarının minimum düzeye indirilmesi küresel düzeydeki uygulamaların takip edilmesinde önemli gerekliliklerdir.

KAYNAKÇA

Akdoğan, N. ve Aydın, H. (1987). *Muhasebe Teorileri.* Ankara: Ankara Üniversitesi Basımevi.

Akdoğan, N. ve Sevilengül, O. (2007). *Tekdüzen Muhasebe Sistemi Uygulaması*. 12. Baskı. Ankara: Gazi Kitabevi.

Akdoğan, N. ve Sevilengül, O. (1995). *Tekdüzen Muhasebe Sistemi Uygulaması*. 5. Baskı. Ankara: Ankara Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler Odası Yayınları.

Akdoğan, N. (2015). "Muhasebe ve Vergi Uygulamalarında Güncel Tartışmalar ve Meslek Mensuplarının Beklentileri" , *IX Muhasebe Uygulamaları ve Vergi Mevzuatı Sempozyumu,* Ankara.

Akgün, A. İ. (2016). Türkiye Finansal Raporlama Standartları'nda Tarihi Maliyet Muhasebesinden Gerçeğe Uygun Değere Yöneliş. *Siyaset, Ekonomi ve Yönetim Araştırmaları Dergisi*, *Cilt: 4, Sayı: 3,* s.127-153.

Aktaş, R. ve Deran, A. (2006). "Fair Value" Karşılığı Olarak Gerçeğe Uygun Değer Kavramı ve Tespit Hiyerarşisi. *Gazi Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi, Cilt: 8, Sayı: 2*, s.153-166.

Albay, A. (2019), Duran Varlıkların ve Amortismanların UFRS Çerçevesinde Değerlendirilmesi, Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi, *Pamukkale Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü*, Denizli.

Altuncu, H. ve Kütük, Z. (2006). *Vergi Muhasebesi*. Ankara: Şafak Matbaacılık San. Tic. Ltd. Şti.

Aron, R. (2000). *Sosyolojik Düşüncenin Evreleri* (K. Alemdar, Çev.) Ankara: Bilgi Yayınevi.

Ataman, B. ve Cavlak, H. (2017, Kasım). Büyük ve Orta Boy İşletmeler İçin Finansal Raporlama Standardı (BOBİ FRS) ile Tam Set Türkiye Muhasebe ve Türkiye Finansal Raporlama Standartlarının (TMS/TFRS) Karşılaştırılması. *Finans Ekonomi ve Sosyal Araştırmalar Dergisi*, *Cilt: 2, Sayı: 3*, s.153-168.

Aydınlar, K. (2009), İktisatta Değer Teorisi: Emek Değerden Fayda Değere, Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi, *Sakarya Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü,* Sakarya.

Aygün, F. (2018, Aralık). Döviz Cinsinden Avanslarda Değerleme. *Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi*.

Badem, A. C. ve Kılınç, Y. (2017). Genel Üretim Giderlerinin Mamullere Dağıtımında Üç Farklı Yöntem: Karşılaştırmalı Vaka Analizi. *Kastamonu Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi, Cilt: 19, Sayı: 4*, s.118-133.

Barber, W. J. (1997). *İktisadi Düşünce Tarihi* (İ. Durdu, Çev.) İstanbul: Şule Yayınları.

Barber, W. J. (2007). *İktisadi Düşünce Tarihi* (İ. Durdu, Çev.) İstanbul: Metropol Yayınları.

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

Bilgin, N. (1995). *Sosyal Psikolojide Yöntem ve Pratik Çalışmalar.* İstanbul: Sistem Yayıncılık.

Bilici, N. (2013). *Vergi Hukuku*. 31. Baskı. Ankara: Seçkin Yayıncılık.

BOBİ FRS, https://www.kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/PDF%20linkleri/bobi_frs.PDF. (Erişim Tarihi: 01.03.2020).

BOBİ FRS 12, Maddi Duran Varlıklar.

Bocutoğlu, E. (2012). İktisat Teorisinde Emeğin Öyküsü: Değerin Kaynağı Olan Emekten Marjinal Faydanın Türevi Olan Emeğe Yolculuk. *HAK-İŞ Uluslararası Emek ve Toplum Dergisi, Cilt: 1, Sayı: 1*, s.127-150.

Bozkaya, Ş. (2015), İktisadi Düşünce Tarihinde T. B. Veblen, Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi, *Niğde Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü*, Niğde.

Bozkulak, Ö. (2018). Maddi Duran Varlıkların VUK ve TMS 16 Açısından Değerlemesi ve Amortisman ile İlgili Özellikli Kanunlar, Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi, *Sivas Cumhuriyet Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü*, Sivas.

Budak, S. (2009). *Psikoloji Sözlüğü*. Ankara: Bilim ve Sanat Yayınları.

Cemalcılar, Ö. ve Erdoğan, N. (1997). *Genel Muhasebe*. 4. Baskı. İstanbul: Beta Yayınları.

Cevizci, A. (2006). *Felsefe Ansiklopedisi*. Ankara: Babil Yayınları.

Çabuk, A. (2001). *Muhasebede Dönem Sonu İşlemleri*. Bursa: Vipaş AŞ Yayınları.

Çakmak, B. (2013). Türkiye Muhasebe Standartlarında Yer Alan Bir Değerleme Ölçüsü: Gerçeğe Uygun Değer, Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi, *Sivas Cumhuriyet Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü*, Sivas.

Çalış, E. (2013). Üretim Maliyetlerinin İç Denetimine Genel Bakış. *Çankırı Karatekin Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi, Cilt: 3, Sayı: 1*, s.159-175.

Çalışkan, A. Ö. (2007), Sanayi İşletmelerinde Uygulanan Yönetim Muhasebesi Tekniklerinin Değer Tabanlı Yönetim Yaklaşımı Kapsamında Değerlendirilmesi, Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi, *Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü*, İstanbul.

Çiftci, Y. ve Erserim, A. (2008). "Muhasebe Standartlarında Uluslararası Uyumlaştırma Çalışmaları ve Türkiye'deki Durumun İncelenmesi", *Uluslararası Sermaye Hareketleri ve Gelişmekte Olan Piyasalar Sempozyumu,* Balıkesir/Bandırma, s. 173-181, 24-27 Nisan.

Çorum, S. (2007). Maddi Duran Varlıklara Ait Türkiye Uygulaması ve Uluslararası Finansal Raporlama Standartları Açısından Değerlendirilmesi, Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi, *Gazi Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü*, Ankara.

Demir, Ş. (2012). *TMS/TFRS Türkiye Muhasebe ve Finansal Raporlama Standartları*. Ankara: Seçkin Yayıncılık.

Demir, V. ve Bahadır, O. (2007). URFS (TFRS)'deki Değerleme Ölçüleri Kapsamında Şirket Değerlemesinde Defter Değeri Yaklaşımı. *Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi, Cilt: 7, Sayı: 23*, s.1-20.

Dilmaç, B. (2002). *İnsanca Değerler Eğitimi*. Ankara: Nobel Yayın.

Doğan, Ç. (2013). Maddi Duran Varlıkların Uluslararası Muhasebe Standartlarına Göre Muhasebeleştirilmesi, Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi, *Okan Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü*, İstanbul.

Doğan, N. (2005). *İnsan Hakları Hukuku*. İzmir: Altın Nokta Basım Yayın Dağıtım.

Doğan, Z. (1996). *Genel Muhasebe*. Ankara: Atila Kitabevi.

Duman, H. ve Yücenurşen, M. (2017, Aralık). TMS/TFRS ve VUK Çerçevesinde Değerleme ve Ölçüm. *Social Sciences Studies Journal, Cilt: 3, Sayı: 10*, s.1310-1325.

Eğilmez, M. (2018). *Tarihsel Süreç İçinde Dünya Ekonomisi*. İstanbul: Remzi Kitabevi.

Ekelund Jr, R. B. ve Hebert, R. F. (1990). *A History of Economic Theory and Method*. Singapur: Mc Grow-Hill Publishing Company.

Eren, L. G. (2016), Aydınlanma Felsefesinin Ekonomi Politiği, Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi, *Gazi Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü*, Ankara.

Ergin, N. E. (2016, Haziran). Vergi Mevzuatı ile TMS/TFRS'nin Değerleme Ölçüleri Açısından Karşılaştırılması. *Vergi Dünyası Dergisi, Sayı: 418*, s.9-20.

Ertaş, F. C. (2011). *Muhasebe Organizasyonu*. 3. Baskı. Ankara: Seçkin Yayıncılık.

Ertuğrul, M. (2008). Değer-Fiyat Ayırımı ve İşletme Değeri: Kuramsal Bir Bakış. *Eskişehir Osmangazi Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi, Cilt: 3, Sayı: 2*, s.143-154.

FASB. (2006). *Statement of Financial Accounting Standards No: 157 Fair Value Measurements. Financial Accounting Series.* http:// https://www.fasb.org/pdf/aop_FAS157.pdf. (Erişim Tarihi: 16. 12. 2019).

Fiechter, P. ve Meyer, C. (2010). "Big Bath Accounting Using For Value Measurement Discretion During The Financial Crisis". *33. European Accounting Association (EAA) Yıllık Kongresi,* İstanbul, 19-21 Mayıs.

Gençoğlu, Ü. G. (2015). *Türkiye Muhasebe Standartları ve Vergi Mevzuatına Göre Dönem Sonu Muhasebe İşlemleri*. Bursa: Alfa Aktüel Yayınları.

Gençoğlu, Ü. G. (2017,Ekim). Temel Konularda BOBİ FRS ve TMS/TFRS Karşılaştırması. *Muhasebe ve Finansman Dergisi, Sayı: 76*, s.1-24.

Gençoğlu, Ü. G. (2020). Küçük ve Mikro İşletmeler İçin Finansal Raporlama Standardı Taslağı'nın BOBİ FRS ve Vergi Uygulamaları ile Karşılaştırılması ve Genel Değerlendirme. *İşletme ve Ekonomi Araştırmaları Dergisi, Cilt: 11, Sayı: 1*, s.187-199.

Gökçen, G. , Öztürk, E. ve Güleç, F. (2019, Eylül). KÜMİ FRS Seti Taslağı, BOBİ FRS Seti ve Tam Set TMS/TFRS'nin Temel Konular Açısından Karşılaştırılması. *Finans Ekonomi ve Sosyal Araştırmalar Dergisi, Cilt: 4, Sayı: 3*, s.413-430.

Gözen, M. (2019, Kasım). Değer ve Değerleme Hakkında Kavramsal ve Kuramsal Bir Çalışma. *Sosyal Bilimler Meslek Yüksekokulu Dergisi, Cilt: 22, Sayı: 2*, s.374-382.

Gücenme, Ü. (2000). *Genel Muhasebe*. Bursa: Marmara Kitabevi Yayınları.

Güçlü, F. , Gören, R. ve Yalçın, M. (2002). *Tek Düzen Muhasebe Sistemine Göre Genel Muhasebe*. 2. Baskı. Ankara: Detay Yayıncılık.

Güleç, Ö. F. ve Ergi, Ş. (2019, Eylül). Dünyada ve Türkiye'de Finansal ve Yerel Raporlama Standartlarının Gelişim Süreci. *Kırklareli Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi, Cilt: 8, Sayı: 2*, s.258-277.

Güngör, E. (2010). *Değerler Psikolojisi Üzerine Araştırmalar*. İstanbul: Ötüken Neşriyat.

Güngör, H. Y. ve Doğan, E. (2017, Aralık). TMS 16 Maddi Duran Varlıklar Standardı ve Uygulaması. *Anadolu Araştırma ve İnceleme Dergisi, Yıl:1, Sayı:1*, s.11-27.

Hobsbawm, E. (2019). *Devrim Çağı* (B. S. Şener, Çev.) Ankara: Dost Kitabevi Yayınları.

https://www.gib.gov.tr/taxonomy/term/83087. (Erişim Tarihi: 20.02.2020).

https://www.kgk.gov.tr/DynamicContentDetail/6650/IASB-nedir? (Erişim Tarihi: 24.12.2019).

https://sozluk.gov.tr/. (Erişim Tarihi: 13.12.2020).

Hume, D. (2009). *İnsan Değeri Üzerine Bir İnceleme* (E. Baylan, Çev.) Ankara: BilgeSu Yayıncılık.

Hüseynov, İ. (2015), Uluslararası Finansal Raporlama Standartlarına (UFRS) Göre Maddi Duran Varlıkların Değerlemesi, Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi, *Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü*, İstanbul.

ICAEW. (2006). *Information for Better Markets, Measurement in Financial Reporting. An İnitiative from the Institute of Chartered Accountants in England and Wales.* https://www.icaew.com/-/media/corporate/files/technical/financial-reporting/information-for-better-markets/ifbm-reports/measurement-in-financial-reporting.ashx. (Erişim Tarihi: 09.01.2020).

Kalenderoğlu, M. (2003). *Genel Muhasebe*. 2. Baskı. Ankara: Seçkin Yayıncılık.

Kavak, Ş. (2005). *Genel Muhasebe*. 3. Baskı. Ankara: Nobel Yayın Dağıtım.

Kaval, H. (2008). *Muhasebe Denetimi*. 3. Baskı. Ankara: Gazi Kitabevi.

Kaya, G. A. (2012). Türkiye Muhasebe Standartlarına Göre Maddi Duran Varlıkların Muhasebeleştirilmesi. *Elektronik Sosyal Bilimler Dergisi. Cilt: 11, Sayı: 39*, s.218-230.

Kaya, P. (2019). Finansal Durum Tablosu Unsurlarının Ölçüm Esasları Açısından Karşılaştırmalı Olarak İncelenmesi. *Muhasebe ve Vergi Uygulamaları Dergisi. Cilt: 12, Sayı: 3*, s.835-855.

Kazgan, G. (1980). *İktisadi Düşünce veya Politik İktisadın Evrimi*. İstanbul: Remzi Kitabevi.

KDVK, 3065 Sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu. https://www.mevzuat.gov.tr/MevzuatMetin/1.5.3065.pdf. (Erişim Tarihi: 12.02.2020).

Keskin, A. (2016). Bilimsel Dayanağını Neoklasik İktisattan Alan Liberal Görüşün Küreselleşen Sorunları, Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi, *Yalova Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü*, Yalova.

KGK Kavramsal Çerçeve.

KGK Hesap Planı Taslağı, https://www.kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/Duyurular/v2/TFRS/EK2_Finansal%2

0Raporlama%20Standartlar%C4%B1na%20Uygun%20Hesap%20Plan%C4%B1%20Tasla%C4%9F%C4%B1.pdf. (Erişim Tarihi: 05.02.2020).

Kızıl, A. (1996). *Dönem Sonu İşlemleri Muhasebesi*. İstanbul: Der Yayınevi.

Kızıl, A. (2004). *Genel Muhasebe ve Vergi Uygulamaları Enflasyon Muhasebesi ve YTL Açıklamalı*. İstanbul: Bahar Yayınevi.

Kızıl, A. , Fidan, M. M. , Kızıl, C. ve Keskin, İ. (2013). *TMS-TFRS Türkiye Muhasebe ve Finansal Raporlama Standartları*. İstanbul: Der Yayınları.

Kuçuradi, İ. (1998). *İnsan ve Değerleri*. Türkiye Felsefe Kurumu.

Kula, E. (2018). Muhasebede Değer Kavramı: Türkiye Bağlamında Bir İnceleme, Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi, *Muğla Sıtkı Koçman Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü*, Muğla.

Kumkale, R. (2014). *Tekdüzen Hesap Planı*. 3. Baskı. Ankara: Seçkin Yayıncılık.

Kübilay, B. ve Bayrakdaroğlu, A. (2017). *Finansta Psikososyal Boyut*. Ankara: Detay Yayıncılık.

Küçükkalay, A. M. (2008). *İktisadi Düşünce Tarihi*. İstanbul: Beta Yayınları.

KÜMİFRS, https://www.kgk.gov.tr/ContentAssignmentDetail/3596/Ku%CC%88c%CC%A7u%CC%88k-ve-Mikro-I%CC%87s%CC%A7letmeler-I%CC%87c%CC%A7in-Finansal-Raporlama-Standard%C4%B1-Taslag%CC%86%C4%B1-kamuoyu-go%CC%88ru%CC%88s%CC%A7u%CC%88ne-ac%CC%A7%C4%B1lm%C4%B1s%CC%A7t%C4%B1r. (Erişim Tarihi: 05.03.2020).

KÜMİ FRS Taslak Metni, Bölüm 5 Muhasebe Politikaları, Tahminler ve Hatalar.

Landsman, W. R. (2006). "Fair Value Accounting for Financial İnstruments: Some İmplications for Bank Regulation". *Bank for International Settlements* (*BIS*) *Working Papers No 209*, Basel-İsviçre, Ağustos.

Laux, C. ve Leuz, C. (2010, Kasım). Did Fair-Value Accounting Contribute to the Financial Crisis? *Journal of Economic Perspectives*, *Cilt: 24, Sayı: 1*, s.1-41.

Lazol, İ. (2006). *Genel Muhasebe*. 11. Baskı. Bursa: Ekin Kitabevi.

Lunn, E. (2011). *Marksizm ve Modernizm Lukacs, Brecht, Benjamin ve Adorno Üzerine Bir İnceleme* (Y. Alogan, Çev.) Ankara: Dipnot Yayınları.

Mandel, E. (1998). *Marksist Ekonomi Kuramına Giriş* (A. Ünlü, Çev.) İstanbul: Toplumsal Dönüşüm Yayınları.

Metin, K. ve Yalçın, H. (1996). *İşletmeye Dahil İktisadi Kıymetleri Değerleme*. İstanbul: Kılavuz Yayınları.

Nandakumar, A. , Mehta, K. J. , Ghosh, T. P. ve Alkafaji, Y. A. (2010). *Understanding IFRS Fundamentals International Financial Reporting Standards,* Hoboken-New Jersey (USA): John Wiley & Sons, Inc.

Örten, R. ve Bayırlı, R. (2007). TMS 16'ya Göre, Maddi Duran Varlıkların Dönem Sonunda Değerlemesi ve Muhasebe Uygulamaları. *Muhasebe ve Finansman Dergisi,* s.34-50.

Örten, R. ve Karapınar, A. (2003). *Dönem Sonu Muhasebe Uygulamaları*. Ankara: Gazi Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Yayınları.

Örten, R. ve Karapınar, A. (2009). *Dönemsonu Muhasebe Uygulamaları*. 4. Baskı. Ankara: Gazi Kitabevi.

Örten, R. , Kaval, H. ve Karapınar, A. (2018). *Türkiye Muhasebe ve Finansal Raporlama Standartları* (TMS-TFRS) *Uygulama ve Yorumları*. 11. Baskı. Ankara: Gazi Kitabevi.

Özbirecikli, M. (2009). *Dönemsonu İşlemleri Muhasebesi*. Ankara: Detay Yayıncılık.

Özdemir, E. (2015). Maddi Duran Varlıkların Vergi Kanunları ve Türkiye Muhasebe Standartları/Türkiye Finansal Raporlama Standartlarına (TMS/TFRS) Göre Karşılaştırılması, Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi, *Okan Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü*, Ankara.

Özen, Y. (2012). Değerin Kişilik ve Kimlik Kazanımındaki Rolü. *İnsan ve Toplum Bilimleri Araştırma Dergisi*, *Cilt: 1, Sayı: 4*, s.167-181.

Öztürk, B. (2007). *Dönemsonu Muhasebe ve Vergi Uygulamaları*. Ankara: Maliye ve Hukuk Yayınları.

Özulucan, A. (2005). *Dönem Sonu İşlemler ve Muhasebe Uygulamaları*. İstanbul: Türkmen Kitabevi.

Pamukçu, F. (2011, Ocak-Şubat). Gerçeğe Uygun Değer Muhasebesi ve Finansal Tablolara Etkisi. *Mali Çözüm Dergisi*, s.79-95.

Platon. (2019). *Sokrates'in Savunması* (A. Özüpek, Çev.) Ankara: Dorlion Yayınları.

Sağır, M. K. (2013). Vergi Usul Kanunundaki Değerleme Ölçüleri ile Uluslararası Finansal Raporlama Standartlarına Göre Değerleme Ölçülerinin Karşılaştırılması ve Örnek Uygulamalar, Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi, *İstanbul Aydın Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü*, İstanbul.

Sağlam, N. (2001). *Bölümsel Raporlama ve Uygulaması*, Eskişehir: Anadolu Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Yayınları.

Sanay, E. (1988). *Hilmi Ziya Ülken Psikolojisi, Sosyolojisi ve Felsefesi*. Ankara: Gazi Üniversitesi, Yayın No: 121.

Sansar, Y. (2015). Vergi Usul Kanunu ile Türkiye Muhasebe Standartları Açısından Değerleme Esaslarının Karşılaştırılması, Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi, *İstanbul Aydın Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü*, İstanbul.

Sarıay, İ. (2012, Mayıs). Türkiye Muhasebe Standartlarına Göre Maddi Duran Varlıkların Değerlemesine İlişkin Uygulamalar. *Electronic Journal of Vocational* Colleges, *Cilt: 2, Sayı: 1*, s.100-124.

Saruhan, Ş. C. ve Özdemirci, A. (2018). *Bilim, Felsefe ve Metodoloji*. İstanbul: Beta Yayınları.

Selik, M. (2015). *İktisadi Doktrinler Tarihi*. Ankara: Efil Yayınevi.

Senal, S. (2015). *Gerçeğe Uygun Değer Ölçümü ve Denetimi*. Ankara: Detay Yayıncılık.

Sevilengül, O. (2011). *Genel Muhasebe*. Ankara: Gazi Kitabevi.

Silah, M. (2005). *Sosyal Psikoloji-Davranış Bilimi*. Ankara: Seçkin Yayıncılık.

Smith, A. (2001). *Ulusların Zenginliği* (A. Yunus ve M. Bakırcı, Çev.) İstanbul: Alan Yayıncılık.

Sürmeli, F. ve Benligiray, Y. (1984). *Genel Muhasebe*. 2. Baskı. Eskişehir: T.C Anadolu Üniversitesi Yayınları.

Şan, F. B. (2019). Toplumsal Bir Gerçeklik Olarak Muhasebe Alanına Postmodern Bir Yaklaşım: Gerçeğe Uygun Değer Kavramı Üzerine Bir Değerlendirme, Yayımlanmamış Doktora Tezi, *Muğla Sıtkı Koçman Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü*, Muğla.

Şen, İ. K. ve Özbirecikli, M. (2018). BOBİ FRS'nin Muhasebe Uygulamalarına Getirdiği Değişiklikler: BOBİ FRS, TMS/TFRS ve Mevcut Muhasebe Sistemi Çerçevesinde Bir İnceleme. *Muhasebe ve Vergi Uygulamaları Dergisi*, *Sayı: Özel*, s.462-484.

Şener, R. (2004). *Maliyet Unsurları Muhasebesi ve Tekdüzen Muhasebe Sistemi Uygulaması*. Ankara: Gazi Kitabevi.

Şener, R. (2008). *Maliyet Yöntemleri Muhasebesi ve Tekdüzen Muhasebe Sistemi Uygulaması*. Ankara: Gazi Kitabevi.

Şensoy, N. (2003). "Değerleme Esaslarında Eğilim ve Etkileşimler", *Türkiye XXII. Muhasebe Eğitim Sempozyumu*, Belek/Antalya, 21-25 Mayıs.

Taşkan, Y. Z. (1999). Gelir Vergisinde Matrah Belirleme Yöntemleri. *Vergi Sorunları Dergisi*, *Sayı: 133*, s.109-118.

TFRS 13 Gerçeğe Uygun Değer Ölçümü Standardı. https://www.kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/Duyurular/v2/TFRS/TFRS_2020/TFRS%2013.pdf. (Erişim Tarihi: 22.01.2020).

TMK, 4721 Sayılı Türk Medeni Kanunu. https://www.mevzuat.gov.tr/MevzuatMetin/1.5.4721.pdf (Erişim Tarihi: 15.02.2020).

TMS 8 Muhasebe Politikaları, Muhasebe Tahminlerinde Değişiklikler ve Hatalar, https://www.kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/Duyurular/v2/TMS/TMS_2020/TMS%208.pdf. (Erişim Tarihi: 27.02.2020).

TMS 16 Maddi Duran Varlıklar Standardı. https://www.kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/Duyurular/v2/TMS/TMS_2020/TMS%2016.pdf. (Erişim Tarihi: 24.02.2020).

TMS 19 Çalışanlara Sağlanan Faydalar Standardı. https://www.kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/Duyurular/v2/TMS/TMS_2020/TMS%2019.pdf. (Erişim Tarihi: 24.02.2020).

TMS 23 Borçlanma Maliyetleri Standardı. https://www.kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/DynamicContentFiles/T%C3%BCrkiye%20Muhasebe%20Standartlar%C4%B1/TMSTFRS2018Seti/TMS/TMS_23_2018.pdf. (Erişim Tarihi: 08.03.2020).

TMS 36 Varlıklarda Değer Düşüklüğü Standardı. https://www.kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/Duyurular/v2/TMS/TMS_2020/TMS%2036.pdf. (Erişim Tarihi: 10.01.2020).

TMS 40 Yatırım Amaçlı Gayrimenkuller Standardı. https://www.kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/DynamicContentFiles/T%C3%BCrkiye%20Muhasebe%20Standartlar%C4%B1/TMSTFRS2015Seti/TMS40.pdf. (Erişim Tarihi: 09.03.2020).

Tokay, S. ve Deran, A. (2008). Türkiye Muhasebe ve Finansal Raporlama Standartları'nda Değerleme Ölçüleri, *Mali Çözüm Dergisi*, *Sayı: 90*, s.15-47.

Topbaş, N. (2009). Finansal Kriz Ortamında Bankaların Muhasebe Sistemlerinde Gerçeğe Uygun Değerleme Yönteminin Etkileri, *Bankacılar Dergisi*, *Sayı: 68*, S.56-64.

Tosuner, Z. Ve Arıkan, M. (2012). *Vergi Usul Hukuku*. İzmir: Kanyılmaz Matbaacılık.

Tosuner, Z. Ve Arıkan, M. (2013). *Türk Vergi Sistemi*. İzmir: Kanyılmaz Matbaacılık.

TTK, 6102 Sayılı Türk Ticaret Kanunu. https://www.mevzuat.gov.tr/MevzuatMetin/1.5.6102.pdf. (Erişim Tarihi: 15.12.2019).

Tunçez, H. A. (2018). Büyük ve Orta Boy İşletmeler İçin Finansal Raporlama Standardı (BOBİ FRS) ile Türkiye Muhasebe Standartları (TMS) Arasındaki Temel Farklılıklar. *Uluslararası Sosyal Araştırmalar Dergisi*, *Cilt: 11, Sayı: 61*, s.1018-1024.

Tunçez, H. A. (2019). Türkiye Muhasebe Standartları (TMS) ile Vergi Usul Kanunu (VUK) Açısından Değerleme Ölçümlerinin Karşılaştırılması, *Avrupa Sosyal ve Ekonomi Araştırmaları Dergisi, Cilt: 6, Sayı: 1*, s.208-214.

Türel, A. (2012). *Finansal Raporlamada Gerçeğe Uygun Değer Yaklaşımı*. İstanbul: Türkmen Kitabevi.

Ulusan, H. (2007). Finansal Raporlama Açısından Değerleme, *Çukurova Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi, Cilt: 16, Sayı: 2*, s.525-544.

Ulusan, H. (2008). Değerleme Esasları ve Finansal Tabloların Niteliksel Özellikleri Açısından İncelenmesi, *Anadolu Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi, Cilt: 8, Sayı: 1*, s. 129-154.

Uysal, E. (2003). Değerler Üzerine Bazı Düşünceler ve Bir Erdem Tasnifi Denemesi: İnsani Erdemler-İslami Erdemler, *Uludağ Üniversitesi İlahiyat Fakültesi Dergisi, Cilt: 12, Sayı: 1*, s.51-69.

Uysal, E. (2008). Çağımızda Değer Kaymalarının Doğurduğu Sonuçlar ve Etik Kimliğin Korunması, *Uludağ Üniversitesi İlahiyat Fakültesi Dergisi, Cilt: 17, Sayı: 1*, s.67-79.

Uzun, E. (2012). Türkiye Muhasebe/Finansal Raporlama Standartları ve Türk Vergi Mevzuatında Yer Alan Değerleme Ölçülerinin Karşılaştırılmalı Olarak İncelenmesi, Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi, *Niğde Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü*, Niğde.

Uzun, E. (2018, Kasım). VUK, TMS/TFRS ve BOBİ FRS Açısından Maddi Duran Varlıkların Karşılaştırılması, *Akademik Sosyal Araştırmalar Dergisi, Yıl: 6 Sayı: 81*, s.344-354.

Ülken, H. Z. (1943). *Sosyoloji*. İstanbul: Remzi Kitabevi.

Ünal, S. (2017). TMS 16 Maddi Duran Varlıklar ve Vergi Uygulamaları, Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi, *Haliç Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü*, İstanbul.

Üsdiken, B. (2003). Türkiye'de İş Yapmanın ve İşletmenin Akademikleştirilmesi. *Ankara Üniversitesi SBF Dergisi, Cilt: 58, Sayı: 1*, s.119-147.

VUK, 213 Sayılı Vergi Usul Kanunu. https://www.mevzuat.gov.tr/MevzuatMetin/1.4.213.pdf. (Erişim Tarihi: 15.12.2019).

Weiss, D. H. (1993). *Finansal Raporları Kolay Okuma Teknikleri* (Z. Ergin, Çev.) İstanbul: Rota Yayınları.

Yaylalı, İ. (2016). Türkiye Finansal Raporlama Standartları ve Vergi Usul Kanunu Değerleme Esaslarının İncelenmesi ve Bir Uygulama, Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi, *Okan Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü*, İstanbul.

ÖZGEÇMİŞ

KİŞİSEL BİLGİLER

Adı Soyadı: Ziya GÜNER

Doğum Yeri: Marmaris / Muğla

Doğum Tarihi: 27 / 01 / 1992

Medeni Hali: Bekar

EĞİTİM BİLGİLERİ

Lise: Marmaris Sabancı Anadolu Lisesi (Muğla) – Türkçe Matematik Alanı (2006/2010)

Lisans: Pamukkale Üniversitesi (Denizli) - İİBF - Maliye (2011/2015)