ANADOLU ÜNİVERSİTESİ

TÜRKİYE MUHASEBE STANDARTLARI İLE VERGİ YASALARINDAKİ ÖLÇÜM (DEĞERLEME) FARKLARININ SAPTANMASI VE VERGİ İDARESİNE RAPORLANMASI

Baki DÜNDAR

(Doktora Tezi)

Eskişehir, 2013

TÜRKİYE MUHASEBE STANDARTLARI İLE VERGİ YASALARINDAKİ ÖLÇÜM (DEĞERLEME) FARKLARININ SAPTANMASI VE VERGİ İDARESİNE RAPORLANMASI

Baki DÜNDAR

DOKTORA TEZİ

İşletme Anabilim Dalı

Danışman: Prof. Dr. Necdet SAĞLAM

Eskişehir

Anadolu Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü

Mart, 2013

ANADOLU ÜNİVERSİTESİ

JÜRİ VE ENSTİTÜ ONAYI

Baki DÜNDAR'ın "Türkiye Muhasebe Standartları ile Vergi Yasalarındaki Ölçüm (Değerleme) Farklarının Saptanması ve Vergi İdaresine Raporlanması" başlıklı tezi **12 Mart 2013** tarihinde, aşağıdaki jüri tarafından Lisansüstü Eğitim Öğretim ve Sınav Yönetmeliğinin ilgili maddeleri uyarınca **İşletme (Muhasebe)** Anabilim Dalında, **Doktora** tezi olarak değerlendirilerek kabul edilmiştir.

İmza

Üye (Tez Danışmanı)	**: Prof.Dr.Necdet SAĞLAM**
Üye	**: Prof.Dr.Saime ÖNCE**
Üye	**: Prof.Dr.Cemal İBİŞ**
Üye	**: Doç.Dr.Erkan ÜYÜMEZ**
Üye	**: Doç.Dr.Volkan DEMİR**

Prof.Dr.B.Zafer ERDOĞAN
Anadolu Üniversitesi
Sosyal Bilimler Enstitüsü Müdürü

ANADOLU ÜNİVERSİTESİ

Doktora Tez Özü

TÜRKİYE MUHASEBE STANDARTLARI İLE VERGİ YASALARINDAKİ ÖLÇÜM (DEĞERLEME) FARKLARININ SAPTANMASI VE VERGİ İDARESİNE RAPORLANMASI

Baki DÜNDAR
İşletme Anabilim Dalı
Anadolu Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Mart 2013
Danışman: Prof. Dr. Necdet SAĞLAM

Dünyada küreselleşme ile işletmelerin finansal bilgilerinin karşılaştırılabilir olmasını sağlayacak, ortak bir finansal raporlama standartlarının uygulanmasına yönelik gelişmeleri beraberinde getirmiştir. "Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu" tarafından yayınlanan finansal raporlama standartları birçok ülkede ya uygulanmakta ya da uygulanması amacıyla benimsenmiş durumdadır. Bu Standartlar Türkçe' ye çevrilerek "Türkiye Muhasebe Standartları" adı altında yayınlanmış ve yürürlüğe girmiştir. Türkiye Muhasebe Standartları bağımsız denetime tabi şirketler tarafından uygulanmaya başlanmış ve kademeli olarak diğer şirketlerde de uygulanabilecektir.

Türkiye Muhasebe Standartları, bu güne kadar uygulanmakta olan muhasebe ve finansal raporlama sistemlerinde önemli değişiklikler getirmektedir. Bu değişiklikler aynı zamanda Türk Vergi Sistemine göre hesaplanan ve vergi idaresine raporlanan vergiye tabi karın (mali karı) hesaplanmasını da etkilemektedir. O nedenle bundan sonraki dönemde finansal tablolarını Türkiye Muhasebe Standartları'na göre düzenlemekle yükümlü işletmeler, bu finansal tablolarında raporladıkları ticari kardan mali kara ulaşırken ortaya çıkan farkları, Türk Vergi İdaresine açıklamak ve ayrıca raporlamak durumda da olacaklardır.

Bu çalışmanın amacı da; Türkiye Muhasebe Standartları'na göre raporlanan ticari kar ile Türk vergi sistemine göre hesaplanan mali kar arasında fark yaratan ölçüm (değerleme) yöntemleri ile bu ölçüm yöntemlerine göre farkları tespit etmek ve her iki uygulamaya göre tespit edilen farkların Türk Vergi İdaresine nasıl raporlanacağını ortaya koymaktır. Bu bağlamda yapılan incelemeler; Türkiye'de hem vergi yasalarında hem de işletmelerin muhasebe uygulamalarını düzenleyen diğer yasal dayanaklarda bazı değişikliklerin yapılmasına gerek olduğunu ortaya koymaktadır. Ayrıca ticari kardan mali karın hesaplanmasına ilişkin mevcut bildirim ve beyanlara ilave raporlamanın gerektiğine ve bu raporlamayı sağlayacak raporlama örneğine çalışmada yer verilmiştir.

Anahtar Kelimeler: Finansal Raporlama, Uluslararası Muhasebe Standartları, Türkiye Muhasebe Standartları, Ölçüm, Değerleme, Ölçüm Yöntemleri, Ticari Kardan Mali Kara Geçiş, Vergi Sistemi, Gelir Vergileri Standardı, Ertelenmiş Vergi, Geçici Farklar.

ANADOLU ÜNİVERSİTESİ

Abstract

THE DETERMINATION OF THE MEASUREMENT (VALUATION) DIFFERENCES IN TURKISH ACCOUNTING STANDARTS AND TAXATION LAWS AND REPORTING TO TAX ADMINISTRATION

Baki DÜNDAR
Department of Business Administration
Anadolu University, Institute of Social Sciences, March 2013
Supervisor: Prof. Dr. Necdet SAĞLAM

The globalization throughout the world has accompanied the developments towards the application to a common financial reporting for standards enabling the financial information of the enterprises to be comparable. In many countries, financial reporting standards published by "International Accounting Standards Board (IASB)" have either been implemented or been adopted in order to be implemented. These standards have been published as "Turkish Accounting Standards" by being translated into Turkish and have entered into force. Turkish Accounting Standards have begun to be implemented by enterprises subject to independent auditing and gradually, they will be able to be implemented in other enterprises.

Turkish Accounting Standards bring about important changes into accounting and financial reporting systems that have been implemented up to today. These changes also affect the calculation of the profit (financial profit) calculated according to the Turkish Taxation System and reported to the tax administration. Hence, the enterprises obliged to issue their financial statements according to Turkish Accounting Standards will have to declare the differences that develop while they reach the taxable income from book income they have reported in their financial statements hereinafter, and report them to Turkish Tax Administration as well.

The aim of this study is to assess the measurement (valuation) methods creating difference between book income being reported according to Turkish Accounting Standards and taxable income calculated according to Turkish taxation system, and the differences according to the measurement methods as well as introducing how the differences detected with reference to both procedures can be reported to the Turkish Taxation Administration. Reviews carried out within this context present the necessity to make some amendments in both taxation laws and other legal basis issuing accounting practices of enterprises. The study also includes the necessity for the additional reporting to current notification and declaration regarding the calculation of taxable profit from book profit and reporting sample to provide this reporting.

Key Words : Financial Reporting, International Accounting Standards, Turkish Accounting Standards, Measurement, Valuation, Measurement Methods, The Transition from Book Profit to Taxable Profit, Taxation System, Income Taxation Standard, Deferred Taxation, Temporary Difference.

ANADOLU ÜNİVERSİTESİ

12 / 03 / 2013

Etik İlke ve Kurallara Uygunluk Beyannamesi

Bu tez çalışmasının bana ait, özgün bir çalışma olduğunu; çalışmamın hazırlık, veri toplama, analiz ve bilgilerin sunumunda bilimsel etik ilke ve kurallara uygun davrandığımı; bu çalışma kapsamında elde edilmeyen tüm veri ve bilgiler için kaynak gösterdiğimi ve bu kaynaklara kaynakçada yer verdiğimi; bu çalışmanın Anadolu Üniversitesi tarafından kullanılan bilimsel intihal tespit programıyla tarandığını ve hiçbir şekilde intihal içermediğini beyan ederim.

Herhangi bir zamanda, çalışmamla ilgili yaptığım bu beyana aykırı bir durumun saptanması durumunda, ortaya çıkan tüm ahlaki ve hukuki sonuçlara razı olduğumu bildiririm.

Baki DÜNDAR

ANADOLU ÜNİVERSİTESİ

Önsöz

Bu çalışmanın hazırlanmasında yaklaşık dört yılı bulan araştırma süresince, özveriyle büyük katkıda bulunan, danışman hocam Prof. Dr. Necdet Sağlam'a öncelikle teşekkürlerimi sunarım.

Ayrıca tez izleme jürimde yoğun emekleri bulunan ve bana yardımcı olan değerli hocalarım Prof. Dr. Saime Önce ve Doç. Dr. Erkan Üyümez'e; bugüne kadar bana katkıda bulunan ve destek olan tüm mesai arkadaşlarıma; yoğun çalışmalarım sırasında her zaman yanımda olan ve her türlü desteğini sabırla bana veren eşim Hülya Dündar'a ve kızım Aysucan Dündar'a; bana güvenlerini hiç yitirmeyen ve beni bugünlere getiren sevgili aileme, içtenlikle teşekkür ederim.

Baki DÜNDAR

ANADOLU ÜNİVERSİTESİ

Tablolar Listesi

		Sayfa
Tablo 1.	**Muhasebe-Denetim İlişkisi……**	**10**
Tablo 2.	**Hisse Senetleri ve Sermaye Yatırımlarına İlişkin Muhasebe İşleyişi……**	**131**
Tablo 3.	**Faaliyet Kiralaması İle Sonuçlanan Satış ve Geri Kiralama İşlemi.**	**168**
Tablo 4.	**Karşılıklar ve Koşullu Borçlar……**	**172**
Tablo 5.	**Koşullu Varlıklar……..……**	**174**
Tablo 6.	**Tazminatlar……..**	**175**
Tablo 7.	**Ticari Kardan Mali Kara Dönüşüm Bildirimi Önerisi ……..**	**261**

ANADOLU ÜNİVERSİTESİ

Şekiller Listesi

	Sayfa
Şekil 1. Enflasyon Muhasebesi Akış Şeması ……	**67**
Şekil 2. Finansal Varlıklarda Değer Düşüklüğü Modeli ……	**111**
Şekil 3. Stokların Ölçümü……	**122**
Şekil 4. Satış Amaçlı Elde Tutulan Varlıkları Sınıflandırma ve Ölçme…….	**128**
Şekil 5. Gayrimenkullerin Sınıflanması ve İşlemleri İçin Karar Ağacı …….	**161**
Şekil 6. Finansal Kiralama ve Faaliyet Kiralama Arasındaki Farklar ……..	**166**
Şekil 7. Karşılıklar ve Koşullu Yükümlülükler İçin Tanıma Ölçütleri …….	**173**
Şekil 8. Çalışanlara Sağlanan Faydaların Ölçümü ……..	**187**
Şekil 9. Varlıklarda Değer Düşüklüğü ……	**196**
Şekil 10. Hisse Bazlı Ödeme İşlemlerinde Hakediş Koşulları …….	**205**
Şekil 11. Ertelenmiş Verginin Hesaplanması……	**213**
Şekil 12. Ertelenmiş Vergi Varlıklarının Muhasebeleştirilmesi …….	**218**
Şekil 13. Ertelenmiş Vergi Yükümlülüklerinin Muhasebeleştirilmesi……	**218**
Şekil 14. Ertelenen Vergi Karar Ağacı ……	**222**
Şekil 15. Sürekli Vergi Farklarının Türleri ……..	**235**
Şekil 16. Kurumlar Vergisi Karının Hesaplanması ……	**254**

ANADOLU ÜNİVERSİTESİ

Kısaltmalar Listesi

AB	Avrupa Birliği
ABD	Amerika Birleşik Devletleri
AICPA	American Institute of Certified Public Accountants (Amerikan Sertifikalı Muhasebeciler Enstitüsü)
AR-GE	Araştırma ve Geliştirme
BDDK	Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurumu
EU	European Union
FASB	Financial Accounting Standards Board
FİFO	İlk Giren İlk Çıkar Yöntemi
FSAP	Financial Services Action Plan
G.T.	Genel Tebliği
geç.mad.	Geçici Madde
GVK	Gelir Vergisi Kanunu
Hk.	Hakkında
IAASB	International Auditing and Assurance Standards Board
IAS	International Accounting Standards
IASB	International Accounting Standards Board
IASC	International Accounting Standards Committee
IASCF	International Accounting Standards Committee Foundation
IFRS	Internatioanl Financial Report Standards
IFRS for SMEs	International Financial Reporting Standard for
IMF	International Monetary Fund
IOSCO	International Organization of Securities Commissions
ISA	International Standards on Auditing
KDV	Katma Değer Vergisi
KDVK	Katma Değer Vergisi Kanunu
KHK	Kanun Hükmünde Kararname
KGK	Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurulu
KOBİ	Küçük ve Orta Ölçekli İşletmeler

ANADOLU ÜNİVERSİTESİ

KOBİ UFRS	Küçük ve Orta Ölçekli İşletmeler İçin Uluslararası Finansal Raporlama Standardı
KOBİ TFRS	Küçük ve Orta Ölçekli İşletmeler İçin Türkiye Finansal Raporlama Standardı
KVK	Kurumlar Vergisi Kanunu
mad.	Madde
MSUGT	Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği
mük.mad	Mükerrer Madde
SDK	Hazine Müsteşarlığı Sigorta Denetleme Kurulu
SEC	United States Securities and Exchange Commission
SFAS	Statement Of Financial Accounting Standards
SPK	Sermaye Piyasası Kurulu
TDS	Türkiye Denetim Standartları
TFRS	Türkiye Finansal Raporlama Standartları
THP	Tekdüzen Hesap Planı
TMS	Türkiye Muhasebe Standartları
TMSK	Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu
TMUDESK	Türkiye Muhasebe ve Denetim Standartlar Kurulu
TTK	Türk Ticaret Kanunu
TÜDESK	Türkiye Denetim Standartları Kurulu
TÜRMOB	Türkiye Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Odaları Birliği
UFRS	Uluslararası Finansal Raporlama Standartları
UDS	Uluslararası Denetim Standartları
UMS	Uluslararası Muhasebe Standartları
US GAAP	United States Generally Accepted Accounting Principles
US GAAS	United States Generally Accepted Auditing Standards
VİVK	Veraset ve İntikal Vergisi Kanunu
VUK	Vergi Usul Kanunu

ANADOLU ÜNİVERSİTESİ

İçindekiler

Sayfa

Jüri ve Enstitü Onayı ……..…… ii

Öz…..…….. iii

Abstract……..……... iv

Etik İlke ve Kurallara Uygunluk Beyannamesi …… v

Önsöz ……. vi

Özgeçmiş ……... vii

Tablolar Listesi …… viii

Şekiller Listesi ……..… ix

Kısaltmalar Listesi …….. x

Giriş ……... 1

Birinci Bölüm

Muhasebe Standartları ve Denetim Standartları

1. Finansal Raporlamanın Gelişimi …… 4

1.1. Finansal Raporlama Sürecinde Yaşanan Gelişmeler ……...… 4

1.2. Muhasebe Standartları ve Oluşturma Şekilleri…..…….. 4

1.3. Uluslararası Muhasebe Standartlarının Gerekliliği …… 6

2. Muhasebe Standartları ve Denetim Standartları Yakınsama Çalışmaları…. 7

2.1. Uluslararası Geçerli Muhasebe Standartları……. 7

2.1.1. Amerika Birleşik Devletleri Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkeleri …….. 7

2.1.2. Uluslararası Muhasebe Standartları……..... 8

2.1.3. Küçük ve Orta Ölçekli İşletmeler İçin Uluslararası Finansal Raporlama Standartları ……. 9

2.2. Uluslararası Denetim Standartları……..… 10

2.3. Uluslararası Muhasebe Standartları Yakınsama Çalışmaları …… 11

ANADOLU ÜNİVERSİTESİ

2.4. Türkiye'de Uluslararası Muhasebe Standartları ve Uluslararası Denetim Standartları…… 13
2.4.1. Türkiye'de Uluslararası Muhasebe Standartları ……. 13
2.4.2. Türkiye'de Uluslararası Denetim Standartları……. 15
2.4.3. Türkiye'de Uluslararası Muhasebe Standartları'na ve Uluslararası Denetim Standartları'na uyum sorunu…… 15
2.4.3.1. Uluslararası Muhasebe Standartları'na uyum sorunu ……. 16
2.4.3.2. Uluslararası Denetim Standartları'na uyum sorunu.. 16
2.4.3.3. Türk Ticaret Kanunu …… 18
3. Türkiye Muhasebe Standartları'na Göre Finansal Raporlama…… 19
3.1. Finansal Raporlama……..…… 19
3.1.1. Finansal raporlamanın amacı, gerekliliği ve tarafları ……. 19
3.1.2. Finansal raporlamanın temel varsayımları…… 20
3.1.2.1. Tahakkuk esası ……..……..…….. 20
3.1.2.2. İşletmenin sürekliliği ilkesi …….……. 21
3.1.3. Finansal bilginin niteliksel özellikleri ……..…… 21
3.1.3.1. Temel niteliksel özellikler…….. 21
3.1.3.1.1. İhtiyaca uygunluk …….. 21
3.1.3.1.2. Gerçeğe uygun sunum …….…….. 22
3.1.3.2. Destekleyici niteliksel özellikler…….…… 23
3.1.3.2.1. Karşılaştırılabilirlik……..……..…… 23
3.1.3.2.2. Doğrulanabilirlik ……..……..…….. 23
3.1.3.2.3. Zamanında sunum…….…… 23
3.1.3.2.4. Anlaşılabilirlik ……...…… 24
3.2. Finansal Tablolar……. 24
3.2.1. Finansal tabloların amacı ve unsurları…….. 24
3.2.2. Finansal tablo unsurlarının tahakkuku……. 25
3.2.3. Finansal tablolar seti…… 25
3.3. Finansal Durum Tablosu…….…… 26
3.3.1. Varlıklar……..…….……. 27
3.3.2. Borçlar……..……...……..…… 27

ANADOLU ÜNİVERSİTESİ

3.3.3. Özkaynaklar ……..…… 28
3.4. Kar veya Zarar ve Kapsamlı Gelir Tabloları…… 28
3.4.1. Kar veya zarar bölümünde veya tablosunda sunulacak bilgiler. 29
3.4.2. Diğer kapsamlı gelir bölümünde sunulacak bilgiler…… 30
3.5. Özkaynak Değişim Tablosu …… 30
3.6. Nakit Akış Tablosu …….. 31
3.6.1. Nakit akış tablosunun sunumu ve raporlanması ……..……. 31
3.6.1.1. İşletme faaliyetlerine ilişkin nakit akışları ……..…… 32
3.6.1.1.1. Brüt yöntem ……..…….. 33
3.6.1.1.2. Net yöntem ……. 33
3.6.1.2. Yatırım ve finansman faaliyetlerine ilişkin nakit akışları ……..……. 34
3.6.2. Nakit akışlarının raporlanmasında özellikli durumlar……. 34
3.6.3. Nakit akışı yaratmayan işlemler…….…… 35
3.6.4. Nakit ve nakit benzerlerinin unsurları ……..…. 35
4. Türkiye Muhasebe Standartları ile Türk Vergi Sisteminde Raporlamaya İlişkin Farklar…… 36
4.1. Genel İlkeleri Düzenleyen Türkiye Finansal Raporlama Standartları'ndan Kaynaklanan Farklar…….. 37
4.1.1. Türkiye Finansal Raporlama Standartları'nın İlk Uygulaması Standardı……..…..…… 37
4.1.2. Finansal Tabloların Sunuluşu Standardı …….. 38
4.1.2.1. Hesap gruplarının sınıflandırılmasına ilişkin farklar. 39
4.1.2.2. Finansal durum tablosunun sunuluşuna ilişkin farklar ……. 39
4.1.2.3. Gelir tablosunun sunuluşuna ilişkin farklar…… 41
4.1.2.4. Özkaynak değişim tablosunun sunuluşuna ilişkin farklar ……. 44
4.1.2.5. Nakit akış tablosunun sunuluşuna ilişkin farklar…… 45
4.1.3. Muhasebe Politikaları, Muhasebe Tahminlerinde Değişiklikler ve Hatalar Standardı …….…….. 47
4.1.3.1. Muhasebe politikalarındaki değişiklikler…… 47

ANADOLU ÜNİVERSİTESİ

4.1.3.2. Muhasebe tahminlerindeki değişiklikler……. 49
4.1.3.3. Hataların finansal tablolara etkileri……..…… 49
4.1.3.4. Geriye dönük uygulamalar ve düzenlemeler…… 50
4.2. Finansal Tabloların Dipnotları ve Açıklamalarını Düzenleyen Türkiye Muhasebe Standartları'ndan Kaynaklanan Farklar……. 51
4.2.1. Raporlama Döneminden Sonraki Olaylar Standardı …….. 51
4.2.1.1. Raporlama döneminden sonra düzeltme gerektiren olaylar…….. 52
4.2.1.2. Raporlama döneminden sonra düzeltme gerektirmeyen olaylar…… 53
4.2.2. İlişkili Taraf Açıklamaları Standardı……. 53
4.2.2.1. İlişkili taraf açıklamalarının amacı…….. 54
4.2.2.2. İlişkili tarafla yapılan işlemlerin muhasebeleştirilmesi ve açıklanması…… 55
4.2.3. Hisse Başına Kazanç Standardı……..…… 55
4.2.3.1. Adi hisse başına kazancın hesaplanması ……. 56
4.2.3.2. Sulandırılmış hisse başına kazancın hesaplanması…. 56
4.2.3.3. Hisse başına kazancın finansal tablolarda sunumu… 57
4.2.4. Finansal Araçlar: Sunum Standardı…….. 57
4.2.4.1. Asıl finansal araçlar …….. 58
4.2.4.2. Türev finansal araçlar …….. 58
4.2.4.3. Faizler, temettüler, kayıp ve kazançlar…… 59
4.2.4.4. Finansal varlıkların ve finansal borçların birbirinden mahsup edilmesi …… 59
4.2.5. Finansal Araçlar: Açıklamalar Standardı……..….. 60
4.2.6. Faaliyet Bölümleri Standardı ……. 61
4.2.7. Ara Dönem Finansal Raporlama Standardı …….…… 62
4.2.7.1. Ara dönem finansal raporun içeriği …… 62
4.2.7.2. Ara dönemde muhasebeleştirme ve ölçme …….. 63
4.2.7.3. Ara dönem finansal raporlama ve geçici vergi uygulaması…….. 64

ANADOLU ÜNİVERSİTESİ

4.2.8. Emeklilik Fayda Planlarında Muhasebeleştirilme ve Raporlama Standardı 64
4.2.8.1. Emeklilik fayda planları..... 65
4.2.8.1.1. Tanımlanmış katkı planları..... 65
4.2.8.1.2. Tanımlanmış fayda planları..... 65
4.2.8.2. Emeklilik fayda plan varlıklarının ölçümü 66
4.2.9. Sigorta Sözleşmeleri 66
4.2.10. Yüksek Enflasyonlu Ekonomilerde Finansal Raporlama Standardı 66
4.2.11. Diğer İşletmelerdeki Paylara İlişkin Açıklamalar Standardı.. 69
5. Türkiye Muhasebe Standartları ve Türk Vergi Sisteminde Ölçüm..... 69
5.1. Ölçüm Kavramı ile Ölçümlemenin Amacı ve Önemi..... 70
5.2. Türkiye Muhasebe Standartları'nda Ölçüm Esaslarına İlişkin Yaklaşımlar 71
5.2.1. Tarihsel maliyet yaklaşımı 72
5.2.2. Cari değer yaklaşımı..... 73
5.3. Gerçeğe Uygun Değer Ölçümü Standardı..... 73
5.3.1. Gerçeğe uygun değer ve gerçeğe uygun değer ölçümü kavramları 73
5.3.1.1. Varlık veya borç..... 74
5.3.1.2. İşlem 74
5.3.1.3. Piyasa katılımcıları 75
5.3.1.4. Fiyat..... 76
5.3.2. Gerçeğe uygun değer ölçümünün uygulanması..... 76
5.3.2.1. İlk muhasebeleştirmede gerçeğe uygun değer..... 77
5.3.2.2. Ölçüm yöntemleri 77
5.3.2.2.1. Piyasa yaklaşımı 78
5.3.2.2.2. Maliyet yaklaşımı 79
5.3.2.2.3. Gelir yaklaşımı 79
5.3.2.3. Ölçüm yöntemlerine ilişkin girdiler..... 80
5.3.2.4. Gerçeğe uygun değer hiyerarşisi 80
5.3.2.4.1. Seviye 1 girdileri..... 80

ANADOLU ÜNİVERSİTESİ

5.3.2.4.2. Seviye 2 girdileri……. 81
5.3.2.4.3. Seviye 3 girdileri…… 81
5.3.3. Gerçeğe uygun değer yönteminin finansal raporlamaya etkisi. 82
5.3.4. Gerçeğe uygun değer yönteminin olumlu yönleri ve eleştiriler. 82
5.4. Türkiye Muhasebe Standartları'nda Ölçüm Esasları…….. 83
5.4.1. Tarihi maliyet esası…….. 84
5.4.2. Cari maliyet esası ……. 84
5.4.3. Gerçekleşebilir değer esası…….. 84
5.4.4. Bugünkü değer esası …… 85
5.5. Türkiye Muhasebe Standartları'nda Ölçüm Yöntemleri …… 85
5.5.1. Geri kazanılabilir değer …….. 85
5.5.2. Kullanım değeri…… 86
5.5.3. Net gerçekleşebilir değer …… 86
5.5.4. Stokların maliyeti……. 87
5.5.4.1. Satınalma maliyeti ……. 87
5.5.4.2. Dönüştürme maliyetleri……. 88
5.5.4.3. Diğer maliyetler…….. 88
5.5.5. Defter değeri……. 89
5.5.6. Amortismana tabi tutar …….. 89
5.5.7. Kalıntı değer……. 90
5.5.8. Yararlı ömür……. 90
5.5.9. Finansal varlık veya finansal borcun etkin faiz yöntemiyle hesaplanan itfa edilmiş maliyeti ……. 91
5.5.10. Tahmini maliyet…… 91
5.5.11. Satış maliyetleri düşülmüş gerçeğe uygun değer……... 91
5.5.12. Borçlanma maliyetleri ……. 92
5.5.13. Maliyet …….. 92
5.5.14. İşletmeye özgü değer…… 93
5.5.15. Yeniden değerlenmiş tutar……... 93
5.5.16. Elden çıkarma maliyeti…… 93
5.5.17. Satış maliyetleri…… 94
5.5.18. Garanti edilmemiş kalan değer……... 94

ANADOLU ÜNİVERSİTESİ

5.5.19. Başlangıç maliyeti …… 94
5.5.20. Taahhüt edilen emeklilik faydalarının bugünkü aktüeryal değeri……. 94
5.5.21. Değer düşüklüğü zararı …….. 94
5.5.22. İşlem maliyetleri …….. 95
5.6. Türk Vergi Sistemi'nde Ölçüm Yöntemleri …….. 95
5.6.1. Maliyet bedeli …….. 95
5.6.2. Borsa rayici …….. 96
5.6.3. Tasarruf değeri …… 97
5.6.4. Mukayyet değer…… 97
5.6.5. İtibari değer …… 97
5.6.6. Vergi değeri …….. 98
5.6.7. Rayiç bedel…… 98
5.6.8. Emsal bedeli ve emsal ücreti…… 98
5.6.9. Alış bedeli ……. 99
5.7. Ölçüm Yöntemlerine İlişkin Türkiye Muhasebe Standartlar ile Türk Vergi Sistemi Arasındaki Farklar …… 99

İkinci Bölüm

Türkiye Muhasebe Standartları'ndaki Ölçüm Yöntemlerinin Türk Vergi Sistemi'ne Göre Karşılaştırılması ve Farkların Tespiti

1. Finansal Araçlar ve Finansal Araçlar: Ölçme Standartları…….. 101
1.1. Finansal Araçların Sınıflandırılması ……. 101
1.1.1. Finansal varlıkların sınıflandırılması……. 105
1.1.2. Finansal borçların sınıflandırılması…… 105
1.1.3. Yeniden sınıflandırma ……. 106
1.2. Finansal araçların ölçümü ……..……..... 106
1.2.1. Finansal varlıkların ölçümü……. 107
1.2.1.1. Gerçeğe uygun değer farkı kar veya zarara yansıtılarak ölçülen finansal varlıklar……. 107

ANADOLU ÜNİVERSİTESİ

1.2.1.2. Gerçeğe uygun değer farkı özkaynaklara yansıtılarak ölçülen finansal varlıklar…..……. 108
1.2.1.3. İtfa edilmiş maliyetinden ölçülen finansal varlıklar… 108
1.2.1.4. Maliyet bedeliyle ölçülen finansal varlıklar …… 108
1.2.1.5. Türev finansal varlıklar……. 109
1.2.2. Finansal borçların ölçümü …….. 109
1.2.2.1. Gerçeğe uygun değer farkı kar veya zarara yansıtılarak ölçülen finansal borçlar…… 110
1.2.2.2. İtfa edilmiş maliyetinden ölçülen finansal borçlar …. 110
1.2.2.3. Türev finansal borçlar ……..…… 110
1.2.3. İtfa edilmiş maliyetinden ölçülen finansal varlıklarda değer düşüklüğü ve tahsil edilememe…… 111
1.3. Finansal Araçlara İlişkin Sınıflandırma ve Ölçüm Farkları…… 112
1.3.1. Finansal varlıkların ve finansal yatırımların sınıflandırma ve ölçüm farkları …….. 112
1.3.2. Alacakların sınıflandırma ve ölçüm farkları …… 113
1.3.3. Finansal borçların sınıflandırma ve ölçüm farkları …… 114
1.3.4. Borçların sınıflandırma ve ölçüm farkları …… 115
1.3.5. Finansal araçların itfa edilmesinde sınıflandırma ve ölçüm farkları …….. 115
1.3.6. Satış amaçlı elde tutulan duran varlıklara ve durdurulan faaliyetlere ilişkin borçların sınıflandırma ve ölçüm farkları.. 117
1.3.7. Özkaynakları ilgilendiren finansal araçların sınıflandırma ve ölçüm farkları …….. 118
2. Tarımsal Faaliyetler Standardı……..……..…… 118
2.1. Canlı Varlıkların ve Tarımsal Ürünlerin Sınıflandırılması …… 119
2.2. Canlı Varlıkların ve Tarımsal Ürünlerin Ölçümü …….. 119
2.3. Canlı Varlıklar ve Tarımsal Ürünlere İlişkin Sınıflandırma ve Ölçüm Farkları …… 121
3. Stoklar Standardı……..……. 121
3.1. Stokların Sınıflandırılması…….. 121
3.2. Stokların Ölçümü …… 122

ANADOLU ÜNİVERSİTESİ

3.2.1. Stok maliyetlerini hesaplama yöntemleri ….…….…. 123
3.2.2. Stok değer düşüklüğü …….. 124
3.3. Stoklara İlişkin Sınıflandırma ve Ölçüm Farkları…… 125
4. Satış Amaçlı Elde Tutulan Duran Varlıklar ve Durdurulan Faaliyetler Standardı ……..…….. 126
4.1. Duran Varlıkların ve Durdurulan Faaliyetlerin Satış Amacıyla Elde Tutulan Olarak Sınıflandırılması …….. 126
4.2. Satış Amacıyla Elde Tutulan Duran Varlıkların Ölçümü…… 127
4.3. Satış Amaçlı Elde Tutulan Duran Varlıklar ve Durdurulan Faaliyetlere İlişkin Sınıflandırma ve Ölçüm Farkları ……. 130
5. Şirket Toplulukları ve Sermaye Yatırımlarına İlişkin Standartlar…….. 131
5.1. İşletme Birleşmeleri Standardı …….. 132
5.1.1. İşletme birleşmelerinin muhasebeleştirilmesi…… 133
5.1.1.1. Satınalma yönteminin uygulanması……. 133
5.1.1.1.1 Edinen işletmenin belirlenmesi …… 133
5.1.1.1.2. Birleşme tarihinin belirlenmesi…… 134
5.1.1.1.3. Varlıkların, borçların ve kontrol gücü olmayan payların muhasebeleştirilmesi….. 134
5.1.1.1.4. Şerefiyenin veya pazarlıklı satın almadan kaynaklanan karın muhasebeleştirilmesi ve ölçümü……. 135
5.1.1.2. Ölçme dönemi ……..…….. 136
5.1.2. İşletme birleşmelerini sonradan ölçme ve muhasebeleştirme.. 137
5.1.3. Türk Ticaret Kanunu ve Türk vergi sisteminde işletme birleşmeleri…… 137
5.2. İştiraklerdeki ve İş ortaklıklarındaki Yatırımlar Standardı …….. 139
5.2.1. İştirakler ve iş ortaklıklarındaki yatırımların muhasebeleştirilmesi…… 139
5.2.2. Türk Ticaret Kanunu ve Türk vergi sisteminde iştiraklerdeki ve iş ortaklıklarındaki yatırımlar …….. 140
5.3. Konsolide Finansal Tablolar Standardı ……..…….. 141
5.3.1. Konsolidasyon işlemleri…… 141

ANADOLU ÜNİVERSİTESİ

5.3.2. Kontrol gücü olmayan paylar 142
5.3.3. Kontrolün kaybı 143
5.4. Bireysel Finansal Tablolar Standardı 144
5.5. Müşterek Anlaşmalar Standardı 144
6. Maddi Duran Varlıklar Standardı 146
6.1. Maddi Duran Varlıkların Sınıflandırılması 146
6.2. Maddi Duran Varlıkların Ölçümü 147
6.2.1. Maliyet modeli 147
6.2.2. Yeniden değerleme modeli 147
6.3. Maddi Duran Varlıklara İlişkin Sınıflandırma ve Ölçüm Farkları ... 148
6.3.1. Maddi duran varlıklarda amortismanlara ilişkin farklar 149
6.3.2. Maddi duran varlıklarda değer düşüklüğüne ilişkin farklar ... 151
6.3.3. Maddi duran varlıklarda finansal durum tablosu dışı bırakmaya ilişkin farklar 151
7. Maddi Olmayan Duran Varlıklar Standardı 151
7.1. Maddi Olmayan Duran Varlıkların Sınıflandırılması 152
7.1.1. Ayrı olarak elde edilen maddi olmayan duran varlıklar 153
7.1.2. İşletme birleşmesinde elde edilen maddi olmayan duran varlıklar 153
7.1.3. İşletme içi yaratılan şerefiye 154
7.1.4. İşletme içi yaratılan maddi olmayan duran varlıklar 154
7.1.5. Giderin muhasebeleştirilmesi 156
7.2. Maddi Olmayan Duran Varlıkların Ölçülmesi 156
7.3. Maddi Olmayan Duran Varlıklara İlişkin Sınıflandırma ve Ölçüm Farkları 157
8. Maden Kaynaklarının Araştırılması ve Değerlendirilmesi Standardı 159
9. Yatırım Amaçlı Gayrimenkuller Standardı 160
9.1. Yatırım Amaçlı Gayrimenkullerin Sınıflandırılması 160
9.2. Yatırım Amaçlı Gayrimenkullerin Ölçülmesi 162
9.2.1. Gerçeğe uygun değer yöntemi 163
9.2.2. Maliyet yöntemi 164

ANADOLU ÜNİVERSİTESİ

9.3. Yatırım Amaçlı Gayrimenkullere İlişkin Sınıflandırma ve Ölçüm Farkları……. 165
10. Kiralama İşlemleri Standardı..…… 165
10.1. Kiralama İşlemlerinin Sınıflandırılması…… 165
10.2. Kiralama İşlemlerinin Ölçülmesi…… 169
10.3. Kiralama İşlemlerine İlişkin Sınıflandırma ve Ölçüm Farkları ……. 169
11. Karşılıklar, Koşullu Borçlar ve Koşullu Varlıklar Standardı……... 170
11.1. Karşılıklar …… 170
11.2. Koşullu Yükümlülükler …….. 172
11.3. Koşullu Varlıklar …… 174
11.4. Tazminatlar ……..…… 174
11.5. Karşılıklara İlişkin Sınıflandırma ve Ölçüm Farkları……. 175
12. Kur Değişiminin Etkileri Standardı ……..…….. 177
12.1. Yabancı Para İşlemlerin Geçerli Para Biriminde Raporlanması…… 178
12.2. Finansal Tablolarda Geçerli Para Biriminden Farklı Bir Para Biriminin Kullanılması …….. 179
13. Hasılat Standardı……..……. 180
13.1. Hasılatın Ölçümü ……..…….. 180
13.2. İşlemin Ayrıştırılması……..……..…….. 181
13.3. Mal Satışı ……..…… 182
13.4. Hizmetlerin Sunumu …….…….. 183
13.5. Faiz, İsim Hakları ve Temettüler…… 183
14. İnşaat Sözleşmeleri Standardı……..…… 184
14.1. Sözleşme Geliri……..……..……. 185
14.2. Sözleşme Maliyetleri…… 185
14.3. Sözleşme Gelir ve Giderlerinin Muhasebeleştirilmesi…….. 186
15. Çalışanlara Sağlanan Faydalar Standardı …… 187
15.1. Çalışanlara Sağlanan Kısa Vadeli Faydaların Muhasebeleştirilmesi ve Ölçümü……. 188
15.2. İşten Ayrılma Sonrası Sağlanan Faydaların Muhasebeleştirilmesi ve Ölçümü…….. 188

ANADOLU ÜNİVERSİTESİ

15.2.1. Tanımlanmış katkı planlarının muhasebeleştirilmesi ve ölçümü …….. 188
15.2.2. Tanımlanmış fayda planlarının muhasebeleştirilmesi ve ölçümü …….. 189
15.2.2.1. Muhasebeleştirme ve ölçme …….. 189
15.2.2.1.1. Aktüeryal teknikler ……. 190
15.2.2.1.2. Aktüeryal değerleme yöntemi …… 190
15.2.2.1.3. Plan varlıkların gerçeğe uygun değeri ….. 191
15.2.2.1.4. Aktüeryal kazanç ve zararlar ……. 191
15.2.2.1.5. Geçmiş hizmet maliyeti…… 192
15.2.2.1.6. Azaltma ve ödemeler…… 192
15.2.2.2. Tanımlanmış fayda yükümlülüğünün (varlığının) muhasebeleştirilmesi ……. 192
15.2.2.3. Kar veya zararda muhasebeleştirme…… 193
15.3. Çalışanlara Sağlanan Diğer Uzun Vadeli Faydalar…….. 194
15.4. İşten Çıkarma Tazminatları ……..……. 194
16. Varlıklarda Değer Düşüklüğü Standardı…… 195
16.1. Değer Düşüklüğüne Uğramış Olması Muhtemel Bir Varlığın Belirlenmesi …….. 195
16.2. Değer Düşüklüğü Zararının Ölçülmesi ve Muhasebeleştirilmesi…… 197
16.3. Değer Düşüklüğü Zararının İptal Edilmesi …….. 198
17. Borçlanma Maliyetleri Standardı……. 199
17.1. Aktifleştirilebilir Borçlanma Maliyetleri…… 199
17.2. Aktifleştirmenin Başlaması, Aktifleştirme İşlemine Ara Verilmesi ve Aktifleştirmenin Sona Ermesi …… 200
17.3. Türk Vergi Sistemi Açısından Borçlanma Maliyetleri……..… 200
18. Devlet Teşviklerinin Muhasebeleştirilmesi ve Devlet Yardımlarının Açıklanması Standardı ……. 202
19. Hisse Bazlı Ödemeler Standardı……..…… 203
19.1. Özkaynaktan Karşılanan Hisse Bazlı Ödeme İşlemleri …….. 204
19.2. Nakit Olarak Ödenen Hisse Bazlı Ödeme İşlemleri ……..… 206
19.3. Nakit Alternatifli Hisse Bazlı Ödeme İşlemleri……..…. 206

ANADOLU ÜNİVERSİTESİ

Üçüncü Bölüm

Türkiye Muhasebe Standartları ile Türk Vergi Sistemi Arasındaki Finansal Tablolara İlişkin Farkların Vergi İdaresine Raporlanması

1. Finansal Raporlama ve Vergi Sistemleri Arasındaki İlişki …….. 208

1.1. Finansal Raporlama ve Vergi Sistemlerinin Amaçları …… 208

1.2. Finansal Raporlama ve Vergi Sistemleri İlişkisinin Uluslararası Perspektifi…… 209

1.2.1. Avrupa Birliği ülkelerinde finansal raporlama ve vergi sistemleri ilişkisi…… 210

1.2.2. Amerika Birleşik Devletleri'nde finansal raporlama ve vergi sistemi ilişkisi …… 211

1.2.3. Türkiye'de finansal raporlama ve vergi sistemi ilişkisi…… 211

1.3. Finansal Raporlama ve Vergi Sistemlerinde Gelir Kavramının Tanımlanması ve Ölçülmesi…… 211

2. Kurum Kazancı Üzerinden Hesaplanan Vergilere İlişkin Standart…… 212

2.1. Geçici Farkların Belirlenmesi …….. 214

2.2. Geçici Farkların Ayrıştırılması …….. 215

2.2.1. Vergiye tabi geçici farklar …… 215

2.2.2. İndirilebilir geçici farklar …….. 216

2.3. Ertelenmiş Vergi Varlıkları ve Ertelenmiş Vergi Yükümlülükleri Tutarlarının Hesaplanması …….. 217

2.4. Ertelenmiş Vergi Varlıkları ve Ertelenmiş Vergi Yükümlülüklerinin Muhasebeleştirilmesi ve Ölçümü …….. 219

2.4.1. Ertelenmiş vergi yükümlülüklerinin muhasebeleştirilmesi …. 219

2.4.2. Ertelenmiş vergi varlıklarının muhasebeleştirilmesi…… 220

2.4.3. Ertelenmiş vergi varlıkları ve vergi yükümlülüklerinin ölçümü …….. 220

2.5. Dönem Vergisi ve Ertelenmiş Verginin Hesaplanması ve Muhasebeleştirilmesi…… 221

2.5.1. Gelir tablosunda muhasebeleştirme …… 223

ANADOLU ÜNİVERSİTESİ

2.5.2. Diğer kapsamlı gelirlerde ve özkaynaklarda muhasebeleştirme…….. 223
2.6. Vergi Etkilerinin Finansal Tablolarda Raporlanması……..…… 224
2.6.1. Ertelenmiş vergi varlıkları ve ertelenmiş vergi yükümlülüklerin raporlanması…….…… 224
2.6.2. Ertelenmiş vergi gelirinin (vergi giderinin) raporlanması…… 225
2.6.3. Dönem vergi giderinin (vergi gelirinin) raporlanması …… 225
2.6.4. Vergi giderinin (vergi gelirinin) raporlanması ……. 225
2.6.5. Vergi alacakları ve vergi borçlarının raporlanması……. 226
2.6.6. Vergi etkilerinin raporlanmasında bilgi hesaplarının kullanımı……..……. 227
3. Mali Kazancın Vergi İdaresine Raporlanması ……..……. 228
3.1. Avrupa Birliği Ülkelerinde ve Amerika Birleşik Devletleri'nde Mali Kazancın Vergi İdaresine Raporlanması……..…… 228
3.1.1. Avrupa Birliği ülkelerinde mali kazancın vergi idaresine raporlanması …… 229
3.1.2. Amerika Birleşik Devletleri'nde mali kazancın vergi idaresine raporlanması…… 230
3.2. Türkiye'de Mali Kazancın Vergi İdaresine Raporlanması ……. 231
3.2.1. Türk vergi sisteminde defter tutma ve envanter…… 231
3.2.2. Türk vergi sisteminde ticari kardan indirilebilecek giderler… 232
3.2.3. Türk vergi sisteminde sürekli farkların etkileri……. 234
3.2.3.1. Sürekli farklar yaratan kanunen kabul edilmeyen giderler…… 235
3.2.3.2. Sürekli farklar yaratan vergiden istisna edilen kazançlar …… 237
3.2.4. Türk vergi sisteminde geçici farkların etkileri ……..… 239
3.2.5. Türk vergi sistemine göre dönem ticari kazanç ile mali kazancın beyanı ve raporlanması…… 253
3.3. Türkiye'de mali kazancın vergi idaresine raporlanması ile ilgili genel bir değerlendirme ve model önerisi ……. 255

ANADOLU ÜNİVERSİTESİ

3.3.1. Türkiye'de mali kazancın vergi idaresine raporlanması ile ilgili genel bir değerlendirme …….. 255

3.3.1.1. Defter tutma ve envanter konusu ile finansal tabloların düzenlenmesi ve raporlanması…… 256

3.3.1.2. Varlıkların ve yükümlülüklerin ölçümü…… 257

3.3.1.3. Bağımsız denetim……. 258

3.3.2. Türkiye'de mali kazancın vergi idaresine raporlanması ile ilgili bir model önerisi ……. 259

Sonuç ve Öneriler ……. 268

Ekler …… 271

Kaynakça ……. 344

ANADOLU ÜNİVERSİTESİ

Giriş

Muhasebe bir bilgi sistemi olarak incelendiğinde, söz konusu sistemin en son aşaması finansal bilgilerin raporlanması sürecidir. Bu sürecin esas amacı, finansal bilgilerle ilgili çeşitli kullanıcılara ekonomik kararlarını verirken faydalanmaları için bir işletmenin finansal durumu, finansal performansı ve finansal durumundaki değişikliklerle ilgili genel amaçlı bilgi sağlamaktır.

Günümüzde, muhasebe ve uluslararası finansal raporlama uygulamalarında kabul görmüş iki düzenleme bulunmaktadır. Bunlar, Amerika Birleşik Devletleri Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkeleri (United States Generally Accepted Accounting Principles-US GAAP) ve Uluslararası Muhasebe Standartları (UMS)/Uluslararası Finansal Raporlama Standartları (UFRS) (International Acoounting Standards-IAS /International Financial Reporting Standards-IFRS)'dır. Küreselleşme ile birlikte Avrupa'da ve Amerika'da uluslararası standart düzenleyici kuruluşlar, tüm ülkelerde uygulanacak ortak bir muhasebe ve finansal raporlama uygulamaları için çalışmalar başlatmıştır. Her ülkenin muhasebe ve finansal raporlama standartlarının, daha nitelikli olan UMS/UFRS'ye yakınlaştırılması ile ilgili çözüm yollarının bulunmasını amaçlayan bu çalışmalar "yakınsama projeleri" olarak ifade edilmektedir.

Türkiye'de de Avrupa Birliği (AB) (European Union-EU) için tam üyelik başvurusuna ilişkin kararlılığı ortaya koyan ve Uluslararası Para Fonu (International Monetary Fund-IMF)'na verilen 30 Temmuz 2002 tarihli Niyet Mektubu'nda; sermaye piyasasında işlem gören işletmelerde uluslararası muhasebe ve finansal raporlama standartlarının uygulamaya konulacağı belirtilmiştir. Böylece uluslararası muhasebe ve finansal raporlama standartlarına ilişkin hızlı bir gelişme başlamıştır. Son olarak 6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu (TTK)'nun yürürlüğe girmesi ile UMS/UFRS ticaret hukukumuzda yerini almıştır.

UMS/UFRS Türkiye'de uygulamaya konulurken yasal düzenleme yolu seçilerek bu Standartların tam metni Türkçeye tercüme edilmiş ve Türkiye Muhasebe Standartları/Türkiye Finansal Raporlama Standartları (TMS/TFRS) adı ile Resmi Gazetelerde yayınlanmıştır. Aynı zamanda Küçük ve Orta Büyüklükteki İşletmeler İçin Uluslararası Finansal Raporlama Standartları (UFRS) ile uyumlu Küçük ve Orta Büyüklükteki İşletmeler İçin Türkiye Finansal Raporlama Standardı (KOBİ TFRS) da

ANADOLU ÜNİVERSİTESİ

çeviri olarak yayınlanmıştır. Böylece hem tam set olarak TMS/TFRS, hem de KOBİ TFRS Türkiye'de yasal düzenlemelerle yürürlüğe girmiş bulunmaktadır.[1]

Muhasebe ve finansal raporlama ile ilgili uluslararası düzenlemelere dayanan TMS'ler ile birlikte; birçok kavram ve yöntem Türkiye'de ilk defa gündeme gelirken, mevcut uygulamalarla bir uyum sorunu yaşanmaya da başlanmıştır. Çünkü Türkiye'de yürürlükteki muhasebe ve finansal raporlamaya ilişkin düzenlemelere bakıldığında; özellikle bu düzenlemelerin "ölçümleme" ye ilişkin uygulamalarında önemli farklılıklar bulunmaktadır.[2] Bunun temel sebebi; UMS'lerin ve dolayısıyla TMS'lerin daha az muhafazakar; geleneksel muhasebe yaklaşımına göre farklı ölçme ve ölçüm esaslarına sahip; finansal bilgi kullanıcıları odaklı bir yaklaşımda düzenlenmiş olmasıdır.

Önümüzdeki döneme bakıldığında 6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu'na göre belirlenen bağımsız denetime tabi olacak şirketlerin vergi idarelerine beyan edecekleri vergiye tabi kar (mali kar); TMS'ye göre hazırlanan finansal tablolarda raporlanan muhasebe karı (ticari kar) esas alınarak hesaplanacaktır. Bu iki kar tutarı arasındaki fark ise esas itibariyle finansal tablo unsurlarının ölçümüne dayanan yöntemlerden kaynaklanmaktadır. O nedenle TMS ile Türk vergi sistemine göre hesaplanacak iki farklı kar büyüklüğü farkı geçici vergi farkları yaratacağından; söz konusu bu farkların hesaplanması ve vergi idaresine raporlanması ayrı bir önem taşımaktadır.

Tüm bu gelişmeler, Türkiye'de yeni yürürlüğe giren yasal düzenlemelerde ele alınmakta, ülkenin küresel ekonomi içindeki gelişmesine paralel şekilde ülkedeki işletmelerin de küresel piyasalarda kabul görebilmesinin sağlanmasına çalışılmaktadır. Bu konuda son dönemde yürürlüğe giren 6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu, 6103 sayılı Türk Ticaret Kanununun Yürürlüğü ve Uygulama Şekli Hakkında Kanun, 660 sayılı Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumunun Teşkilat ve Görevleri Hakkında Kanun Hükmünde Kararname ve 6335 sayılı Türk Ticaret Kanunu

[1] 6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu'nda TMS/TFRS için sadece "Türkiye Muhasebe Standartları" ifadesi kullanıldığından; bu Standartları düzenlemekle yetkilendirilmiş önceki kurumun "Türkiye Muhasebe Standartları Kurumu", şu anki yetkili kurumun ise "Türkiye Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu" ile isimlendirilmiş olmasından dolayı, çalışmamızın başlığında ve içeriğinde TMS/TFRS (ayrıca belirtilmedikçe) "Türkiye Muhasebe Standartları (TMS)" olarak ifade edilmiştir.

[2] Çalışmamızda "değerleme", "değerleme yöntemleri" ve "değerleme farkları" ifadelerinin yerine; finansal tablo kalemlerinin fiili ve kaydi değerlerinin karşılaştırılmasından daha geniş bir anlatımı ortaya koyabilmek için "ölçme", "ölçüm yöntemleri" ve "ölçüm farkları" ifadeleri kullanılmıştır.

ANADOLU ÜNİVERSİTESİ

ile Türk Ticaret Kanununun Yürürlüğü ve Uygulama Şekli Hakkında Kanunda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun önemli etkileri olan yasal düzenlemelerdir.

Bu çalışmanın esas amacı, TMS'lere göre finansal tablolarını hazırlayan işletmelerin, bu finansal tablolarda raporladıkları ticari kardan, mali kara nasıl ulaşıldığını ortaya koymak ve bu sürecin vergi idaresinin ihtiyaçlarını karşılayacak bir biçimde raporlanmasını sağlayacak sistemi geliştirmektir. Ülkemizde literatürde Türk vergi sistemi ile TMS düzenlemeleri arasındaki farklara ilişkin çalışmalar bulunmakla birlikte; söz konusu farkların Türk vergi idaresine raporlanmasına yönelik herhangi bir çalışma bulunmamaktadır. Araştırmanın bu alanda yapılan bir çalışma olarak literatüre, ilgili kurum ve kuruluşlara katkı sağlayacağı düşünülmektedir.

Çalışmanın amacına ulaşması için birinci bölümde teoriye dayalı uygulamaya temel oluşturacak şekilde muhasebe uygulamaları ve finansal raporlamaya ilişkin temel unsurlar açıklandıktan sonra; UMS ve TMS'lerin niteliği ve önemi üzerinde durulmuş ve bu Standartlarda finansal raporlamaya ilişkin düzenlemelere değinilmiştir. İlk bölümde ayrıca TMS' ye göre muhasebe uygulamaları ve finansal raporlamanın ülkemizdeki muhasebe sistemi ve vergi sistemine göre farklılıkları, TMS'lerde ve Türk vergi sisteminde ölçüm ile ilgili düzenlemeler, bu iki sistemdeki ölçüm yöntemleri hakkında bilgiler verilmiştir.

İkinci bölümde öncelikle TMS'deki ölçüm yöntemleri Türk vergi sistemindeki ölçüm yöntemleri ile karşılaştırılarak farklar tespit edilmiştir. Söz konusu farklar tespit edilirken ve bu farklara ilişkin açıklamalar yapılırken TMS' deki her bir standart ayrı ele alınmıştır. İkinci bölümde Standartların özellikle ölçümlemeye ilişkin düzenlemeleri incelenmiştir.

Çalışmamızın üçüncü bölümünde ise TMS ile Türk vergi sistemine göre raporlama farklarının vergi idaresine raporlanması ele alınmıştır. Üçüncü bölümün ilk kısmında finansal raporlama ile vergilendirme sistemleri arasındaki ilişki açıklanmıştır. İkinci kısmında TMS'nin kurum kazancı üzerinden alınan vergilere ilişkin Standardı değerlendirilmiştir. Üçüncü kısmında TMS'ye göre hesaplanan ticari kara göre hesaplanan mali karın vergi idaresine raporlanması ele alınmış, elde edilen mali karın vergi idaresine raporlanmasına ilişkin raporlama sistemi önerilmiş, bu raporlama sistemine göre bir rapor model oluşturulmuştur.

ANADOLU ÜNİVERSİTESİ

Birinci Bölüm
Muhasebe Standartları ve Denetim Standartları

1. Finansal Raporlamanın Gelişimi

Küreselleşme ile birlikte sermaye piyasalarının gelişmesi, çok uluslu işletmelerin sayısının artması, muhasebe işlemlerinin karmaşıklaşması ve kamuyu aydınlatmanın öneminin artması finansal raporlama sürecini etkileyen önemli gelişmelerdir (Sağlam ve Öztürk, 2008: 3).

Zaman içinde Avrupa'da ve Amerika'da uluslararası standart düzenleyici kuruluşlar, tüm ülkelerde uygulanacak ortak bir finansal raporlama için çalışmalar başlatmıştır. Bu süreç halen yoğun bir şekilde devam etmektedir.

1.1. Finansal Raporlama Sürecinde Yaşanan Gelişmeler

İşletmeler 1800'lü yılların başından bu güne artan ölçekte finans problemleri ve sermaye ihtiyaçları ile karşılaşmışlardır. Bu durum, sermayenin işletme dışından tedarikini, yönetim ve sahiplik ayrımını, işletmelerin uzmanlaşmış kişiler tarafından yönetilmesini gerektirmiştir. Tüm bu gerekliliklere bağlı olarak, uzun zamandan bu yana ülkelerin kendi sınırları içerisinde bilgi akışı sağlayan geleneksel finansal raporlama, uluslararası alanda geçerli olacak şekilde işletme dışı raporlamaya ilişkin özellikler taşımaya başlamıştır. Diğer taraftan, küreselleşme ile birlikte, ülkelerin ekonomik işbirlikleri ve ekonomik topluluklar şeklinde yapılanmaları yaygınlık kazandığından bu tür ekonomik birliktelikler, finansal bilgilerin karşılaştırılabilir olmasını sağlayacak ortak bir muhasebe standartlarının uygulanmasına yönelik gelişmeleri de beraberinde getirmiştir (Alexander, Britton ve Jorissen, 2007: 25).

1.2. Muhasebe Standartları ve Oluşturma Şekilleri

Muhasebe bir bilgi sistemi olarak incelendiğinde, söz konusu sistemin en son aşaması finansal bilgilerin raporlanmasıdır. Bu sürecin esas amacı, finansal bilgilerle ilgili çeşitli kullanıcılara ekonomik kararlarını verirken faydalanmaları için bir

ANADOLU ÜNİVERSİTESİ

işletmenin finansal durumu, finansal performansı ve finansal durumundaki değişikliklerle ilgili genel amaçlı bilgi sağlamaktır. Muhasebe standartları geliştirilirken, azami sayıdaki asli kullanıcının ihtiyaçlarını karşılayacak nitelikte bilginin sağlanması amaçlanır.

Muhasebe standartları muhasebe çalışmalarının yöntemini belirler ve uygulamaya yönelik kuralları ifade eder. Finansal raporlamaya ilişkin muhasebe ilkeleri muhasebe standartları aracılığıyla uygulamaya geçirilir ve muhasebe politikalarının belirlenmesine esas olur (Cemalcılar, 2003: 4).

İşletmelerin dışa açılma ve birleşme, küreselleşme, finansal kaynak ihtiyaçlarının uluslararası yatırımcılardan karşılama istekleri, işletmeler arasında yeterli ve güvenilir finansal bilgi akışının önemini daha da arttırmıştır. Bu nedenle çeşitli ülkelerdeki farklı yasal düzenlemeler ve muhasebe ilkeleri ile uygulamalar, uluslararası düzeyde finansal tabloların hazırlanmasını zorunlu kılmıştır (Sağlam ve Öztürk, 2008: 5).

Ancak, muhasebe standartlarını oluşturma sürecine bağlı olarak, standart ürünlerin bir ucunda kesin kurallar, diğer ucunda da mesleki yargıların kullanımını zorunlu kılan ekonomik temelli kavramlar bulunmaktadır (Önce, 2008a: 83). Muhasebe standartları düzenlemeleri bu sebeple değişik kuruluşlarca ve değişik hukuki yapıda oluşturulmaktadır. Bu hukuki yapı;

- Kamu sektörü tarafından yasama yoluyla,
- Özel sektör düzenleyici kuruluşları vasıtasıyla,
- Kamu sektörünün yetkisini başka bir kuruluşa devretmesi yoluyla

olmaktadır.

Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu (TMSK) ve artık Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurulunun (KGK) düzenlemeleri uluslararası standartların oluşturulmasında kamu sektörü tarafından yasama yoluyla yapılan düzenlemelere örnektir. Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu (International Accounting Standards Board-IASB) tarafından oluşturulan uluslararası muhasebe standartları ise özel sektör düzenleyici kuruluşlarca yapılan düzenlemelerdir. Amerika Muhasebe Standartları Kurulu (Financial Accounting Standards Board-FASB) da kendilerine devredilmiş düzenleme yetkilerini kamu hukukundan alan ve ülkelerin kendi standart yapıcı kamu kuruluşlarıdır (Sağlam ve Öztürk, 2008: 5).

ANADOLU ÜNİVERSİTESİ

1.3. Uluslararası Muhasebe Standartlarının Gerekliliği

Her ülkenin fon bulması, hukuki sistemi, muhasebe ve vergilendirme arasındaki ilişki ve kültürel yapı ülkelerin muhasebe sistemlerinde farklar yaratır. Ekonomik gelişmişlik seviyesi, endüstrileşme derecesi, enflasyon seviyeleri ve muhasebe teorileri bu farklılıkları yaratan diğer faktörlerdir (Alexander vd., 2007: 25). Bu faktörlerin etkileri ortak bir muhasebe dili olarak, küresel dünyada bilgi kullanıcıları tarafından finansal raporların evrensel boyutta talep edilir olmasını engellemektedir.

Tek bir uluslararası muhasebe standartlarının gerekliliği, özellikle uluslararası piyasalardan fon toplamayı veya borçlanmayı amaçlayan işletmelerin konsolide finansal tablolarının ilgili ülke uygulamalarına dönüştürme zorunluluğu açısından gereklidir. Yatırımcılar ve borç verenler açısından ekonomik işbirlikleri oluşturma çabalarında tek bir muhasebe standartları dünya çapında önemli bir engeli ortadan kaldıracaktır (İbiş ve Özkan, 2006: 27). Bu açıdan uluslararası muhasebe standartları çok uluslu işletmelerin konsolide finansal tabloları için bir dayanak sağlamakta (Alexander ve Archer, 2009: v), farklılıkların ortadan kaldırılması ile muhasebede ve finansal raporlamada tek düzen gerçekleştirilebilmektedir. Ayrıca bu standartlarda; finansal tabloların açık, uygun, anlaşılabilir, tarafsız ve karşılaştırılabilir olması zorunlu kılındığından, işletmeyle ilgili kişi ve kurumların yanlış değerlendirmeleri ve karar vermeleri engellenerek, uluslararası alanda finansal bilgi üretimi ve sunulması sırasında ortak bir dil oluşturulmaktadır (Sağlam ve Öztürk, 2008: 5).

Son yıllarda dünyada yaşanan finansal kriz, önemli finansal düzenlemelere ilişkin zafiyetleri ortaya çıkarmış, sermayenin hareketliliği ile birlikte sermaye piyasalarının bütünleşmiş yapısında uluslararası muhasebe standartlarına duyulan ihtiyacın önemini tekrar gündeme getirmiştir. Eylül 2008'de başlayan finansal kriz nedeni ile bir araya gelen 20 Ekonomi Bakanı ve Merkez Bankası Müdürü Grubu (G20 Ülkeleri); 2 Nisan 2009 tarihindeki toplantının sonuç bildirisindeki tavsiyelerinde yüksek kalitede küresel muhasebe standartlarına ilişkin tek bir sete yönelik belirgin bir işleyişin gereksinimi vurgulanmış, standart belirleyicilerin de bu doğrultuda ilerleme kaydetmesi gerekliliği sonucuna varılmıştır.[3]

[3] http://www.tmsk.org.tr/dosyalar/yoneticiozetleri/G20_Londra_bildirisi_02042009.doc (Erişim tarihi: 14.06.2010)

ANADOLU ÜNİVERSİTESİ

Bütün bu gelişmelere sonucunda bakıldığında, tüm dünya işletmelerin ekonomik alanda kendini ifade edebilmelerini sağlayacak muhasebe bilgilerinin raporlanmasına yönelik tek bir finansal raporlama dili kaçınılmaz olmuştur.

2. Muhasebe Standartları ve Denetim Standartları Yakınsama Çalışmaları

Dünya çapında uluslararası muhasebe standartları geliştirilip uygulanırken, beraberinde finansal tabloların gerçeği yansıtıp yansıtmadığını anlayacak, uluslararası denetim standartları da gelişme göstermiştir. Günümüzde kabul gören finansal raporlama ve denetim standartları birçok ülke tarafından benimsenmiş ve uygulanmaktadır.

2.1. Uluslararası Geçerli Muhasebe Standartları

Günümüzde, uluslararası finansal raporlama uygulamalarında kabul görmüş iki set bulunmaktadır. Bunlar, Amerika Birleşik Devletleri Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkeleri (United States Generally Accepted Accounting Principles-US GAAP) ve Uluslararası Muhasebe Standartları/Uluslararası Finansal Raporlama Standartları (UMS/UFRS) (International Acoounting Standards/International Financial Reporting Standards-IAS/IFRS)'dır.

2.1.1. Amerika Birleşik Devletleri Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkeleri

1973 yılında kurulan FASB, halen Amerika Birleşik Devletleri (ABD)'nde muhasebe standartları oluşturulması fonksiyonunu yerine getiren kuruluştur. ABD'de sermaye piyasalarına kayıtlı işletmeler, finansal tablolarını US GAAP'a göre hazırlamaktadır. Ancak, zaman içerisinde, bu ilkelerin "kural temelli" hale gelmesi ve ortaya çıkan her bir olası durum için ayrıntılı kurallar içermesi, standartları çok uzun ve karmaşık hale getirmiş, işlemin ekonomik özünü yansıtmak yerine kurallara uygun raporlama ön plana çıkmış, kurala en uygun seçenek en doğru raporlama haline gelmiştir (Önce, 2008a: 81). Bu aksaklıklardan dolayı, 1994 yılından beri sermaye piyasalarını düzenleyen ve Uluslararası Muhasebe Standartları Komitesi (International

ANADOLU ÜNİVERSİTESİ

Accounting Standards Committee-IASC)'nin aktif üyelerinden biri olan ABD Menkul Kıymetler Borsası Komisyonu (United States Securities and Exchange Commission-SEC), Nisan 1996'da yaptığı açıklamada, belirli ölçütlerin varlığı halinde yabancı yatırımcıların UMS/UFRS'ye göre hazırlanan finansal raporlarını kabul edebileceğini belirtmiştir. Özellikle yaşanan muhasebe skandalları (Enron, WorldCom, Adelphia, Xerox, Tyco, Global Crossing vb.) sonrasında UMS/UFRS, ABD'de kabul görmeye başlamıştır.

2.1.2. Uluslararası Muhasebe Standartları

UMS/UFRS ile ilgili çalışma yapan kuruluşların başında IASC gelmektedir. Bu kurulun, bağımsız bir özerk kuruluş ve genel kabul görmüş standart yapıcı tek otorite olarak yayınladığı muhasebe standartları, IASC'a üye ülkeler ve diğer ülkelerde uygulanmaktadır.

IASC'ın 2001 yılında yeniden yapılandırılması sonucunda IASB oluşturulmuştur. IASB'ın esas amacı, "uyumlaştırılmış muhasebe prensipleri"ne yönelik, sermaye piyasalarındaki katılımcılara ve diğer karar alıcılara yardımcı olacak, yüksek kaliteli tek bir set halindeki küresel ekonomik standartların titizlikle uygulanmasını teşvik etmek ve yakınsamaları konusunda kaliteli çözümler getirmektir (Alexander ve Archer, 2009: 1.02). 1973 ve 2001 yılları arasında IASC söz konusu standartları**,** UMS adıyla oluşturmuştur. IASB ise 20 Nisan 2001 tarihli toplantısında, standartlarını UFRS adı ile oluşturacağını ve daha önce IASC tarafından yayımlanmış olan UMS'nin değiştirilmedikçe ya da kaldırılmadıkça uygulanacağını duyurmuştur. [4] UMS/UFRS'nin genel özellikleri şunlardır:

- İlke temelli (principle-based) standartlardır ve uygulanması ikna ilkesine dayanır.[5]

- Finansal bilgi kullanıcılara odaklı, daha net, tarafsız ve objektif bir yaklaşımlarla düzenlenir.

[4] Çalışmamızın bundan sonraki bölümünde UMS ve UFRS'leri ifade etmek için sadece UMS kısaltması kullanılacaktır.

[5] Ancak IASC'ın, üye ülkelerine ve bu ülkelerin standart yapıcı kuruluşlarına UMS'ye uygun hareket etmeleri ile ilgili bir baskısı söz konusudur.

ANADOLU ÜNİVERSİTESİ

- Finansal tabloların içeriklerinde önemli ve köklü değişiklikler getirir.

- İşletmelerin finansal muhasebe ve bilgi sistemleri ile kurumsal yönetişim yapısını olumlu yönde etkiler.

- Yatırımcıların işletmeleri daha iyi anlamalarına ve yatırımlarını daha iyi yönetmelerine yardımcı olur.

- Finansal tabloların gelecek amaçlı ve küreselleşme yönlü olarak hazırlanmasını sağlar.

- Finansal tabloların daha az muhafazakar ve farklı ölçüm esaslarına sahip, gerçeğe uygun değer temel alınarak hazırlanmasını esas alır.

Yukarıda yer verilen özelliklerin arasında en önemlisi UMS'nin ilke temelli olmasıdır. Bu yaklaşım en önemli iddiası biçim yerine özün sunulmasıdır. Söz konusu yaklaşım ayrıntılı kurallar yerine amaca odaklandığından, finansal tablo hazırlayanların kurallardan kaçınmak için oyun oynamasına gerek kalmamaktadır (Önce, 2008a: 84)

2.1.3. Küçük ve Orta Ölçekli İşletmeler İçin Uluslararası Finansal Raporlama Standartları

9 Temmuz 2009 tarihinde IASB, Küçük ve Orta Ölçekli İşletmeler İçin Uluslararası Finansal Raporlama Standartları (KOBİ UFRS) (International Financial Reporting Standard for Small and Medium-sized Entities-IFRS for SMEs)'nı yayınlamıştır.

Setin amacı, dış denetime tabi olmayan daha küçük işletmeler için tam sete uygun şekilde basitleştirilmiş finansal raporlama ilkelerini sağlamaktır. Bunun için, tam set UMS kapsamındaki muhasebeleştirme yöntemlerine ilişkin birtakım seçenekler ile küçük ve orta ölçekli işletmelerle ilgili olmayan konular ortadan kaldırılmış, tanıma ve ölçüm yöntemleri basitleştirilmiştir. KOBİ UFRS, kamusal hesap verme sorumluluğu olmayan işletmelerle tam set UMS'yi kabul etmemiş ülkelerde uygulanabilecektir (Alexander ve Archer, 2009: 1.06).

KOBİ UFRS'nin kullanıcıları açısından finansal tabloların karşılaştırılabilirliğini artırdığını, hesaplarının güvenilirliğini güçlendirdiğini ve standartları ulusal ölçekte uygulamanın maliyetini önemli ölçüde azalttığını söyleyebiliriz.

ANADOLU ÜNİVERSİTESİ

2.2. Uluslararası Denetim Standartları

Bilgi kullanıcıların alacağı ekonomik kararların doğru, güvenilir ve tutarlı olabilmesi için finansal bilgilerin doğru ve güvenilir olması gerekir. Kullanıcılar, finansal tabloların doğruluk ve güvenilirliğini araştırmayı yapacak deneyim ve yetki sahibi olmadıklarından üçüncü bir kişiye ihtiyaç vardır. Bu kişi de "denetçi" sıfatı ile denetim faaliyetinde bulunan muhasebe uzmanıdır (Selimoğlu, 2008: 2).

Muhasebeci, finansal nitelikteki işlemleri yasal mevzuat ile muhasebe standartlarına uygun kaydederek ilgililere raporlama sürecini yürütür. Denetçi ise muhasebecinin gerçekleştirdiği bu işlemlerin ve hazırlanan raporların güvenilirliği konusunda ilgililere görüş sunulması sürecini yürütür. Ancak, yapılış şekli ve amacı itibariyle birbirinden farklı olan muhasebe ve denetim faaliyetlerinin ortak noktası, finansal bilgilerin üretilmesi ve denetlenmesinde ortak ölçütlerin esas alınmasıdır. Bu ölçütler, finansal raporlama ve denetim standartlarıdır (Kavut, Taş ve Şavlı, 2009: 19). Muhasebe ve denetim faaliyetleri arasındaki ilişki Tablo 1'deki gibi gösterilebilir.

Tablo 1. Muhasebe-Denetim İlişkisi

MUHASEBE	DENETİM
Finansal Nitelikli Verilerin Kaydedilmesi	Finansal Nitelikli Verilerin Doğruluğunun İncelenmesi
İşlemlerin Genel kabul Görmüş Muhasebe İlkeleri ve Yasal Mevzuata Uygun Yapılması	Yapılan İşlemlerin Genel kabul Görmüş Muhasebe İlkeleri ve Yasal Mevzuata Uygunluğunun İncelenmesi
Muhasebe Standartlarından Yararlanılır	Denetim Standartlarından Yararlanılır
Finansal Raporların Hazırlanması	Finansal Raporların Doğruluğunun ve Güvenilirliğinin Değerlendirilmesi
Finansal Tabloların İlgililere Sunulması	Denetim Raporunun İlgililere Sunulması

Kaynak: Kavut, Oktay ve Şavlı, 2009: 19.

Bağımsız denetim uygulamaları, yatırım yaptıkları işletmenin faaliyetlerini bizzat takip edemeyen yatırımcıların, işletmenin finansal yapısı ve faaliyet durumu hakkında tam ve doğru bilgi edinmek ihtiyacı açısından son derece önemli bir işleve sahiptir (Sanlı, 2009: 3). İşletme faaliyetlerin ilişki derecesinde denetim standartlarının etkin bir şekilde uygulanıyor olması muhasebe standartlarının etkinliğini arttırır. Bu nedenle küreselleşme ve uluslararası sermaye hareketleri, muhasebe standartları ile beraber denetim standartlarını da geliştirmeyi zorunlu kılmaktadır.

ANADOLU ÜNİVERSİTESİ

Uluslararası bağımsız denetim uygulamalarında iki denetim standartları seti ön plana çıkmaktadır. Bunlar, Amerikan Sertifikalı Muhasebeciler Enstitüsü (American Institute of Certified Public Accountants-AICPA) tarafından kabul edilmiş olan ABD Genel Kabul Görmüş Denetim Standartları (Generally Accepted Auditing Standards-US GAAS) ile Uluslararası Denetim ve Güvence Standartları Kurulu (International Auditing and Assurance Standards Board-IAASB) tarafından yayınlanmakta olan Uluslararası Denetim Standartları (UDS) (International Standards on Auditing-ISA)'dır. Bu iki set, rehber olarak kullanılmakta, denetim çalışmaları ve hazırlanan denetim raporları bu doğrultuda hazırlanmaktadır. Özünde aynı nitelikleri taşıyan bu standartlar, detayda farklı uygulamalar içermektedir (Kavut vd., 2009: 76).

UMS'ye göre düzenlenmiş tablolar, UDS'ye göre denetlenerek kamuya açıklanması ile muhasebe sürecinin bir aşaması daha tamamlanmış olur.

2.3. Uluslararası Muhasebe Standartları Yakınsama Çalışmaları

IASC, 1977 yılında amaçlarını gerçekleştirmek için her ülkedeki yerel muhasebe standartlarının, daha nitelikli olan UMS'ye yakınlaştırılması ile ilgili çözüm yolları bulunması gerektiği sonucuna varmıştır (İbiş, 2009: 5). Muhasebe standartlarının uyumlaştırılmasını amaçlayan bu çalışmalar "yakınsama projeleri" olarak ifade edilmektedir.

Bu çalışmaların başında IASC ve Uluslararası Menkul Kıymetler Komisyonu (International Organization of Securities Commissions-IOSCO)'nun başlattığı çalışmalar gelmektedir. IASC ve IOSCO, 1995 yılında, uluslararası ölçekte kabul edilebilecek muhasebe standartları seti hazırlamak için bir çalışma programı üzerinde anlaşmıştır. IASC ve IOSCO'nun ortak girişimleri muhasebe standartlarının uyum çabalarını önemli bir aşamaya taşımaktadır (Sağlam ve Öztürk, 2008: 12).

Ekim 2002'de Norwalk/Connecticut'da düzenlenen ortak bir toplantı sonrası IASB ve FASB, US GAAP ile UMS'nin uyumlu hale getirilmesi taahhütlerini bir mutabakat anlaşması (Norwalk Anlaşması) ile resmileştirmiştir. Bu anlaşma muhasebe standartları arasında uluslararası farklılıkların giderilmesi konusundaki en önemli adımlardan birisi olmuştur (Önce, 2008a: 81). IASB ve FASB, özellikle finansal durum tablosu dışı faaliyetler ve finansal araçların muhasebeleştirilmesi ile ilgili ortak

ANADOLU ÜNİVERSİTESİ

standartların oluşturulmasına yönelik çalışmalarına müşterek bir şekilde ve süratle devam etmekte, bir anlaşmaya varmak için gayret göstermektedir.[6]

Yakınsama çalışmalarının diğer bir aşaması UMS'de merkezi bir rolü olan Avrupa Birliği (AB)'nde görünür. AB, 1990'ların ortalarından itibaren IASC'ı yoğun bir şekilde desteklemeye başlamış ve 1995 yılında kendi yeni "muhasebe stratejisi"ni geliştirmiştir. Bu yeni strateji kapsamında, UMS ile AB Direktifleri arasındaki uyum analizi yapılarak, üye ülke işletmelerinin ulusal kabul görmüş muhasebe ilkeleri yerine UMS'ye uymalarına izin verebileceğine karar verilmiştir. Mayıs 1999'da Avrupa Komisyonu, Finansal Hizmetler Eylem Planı (Financial Services Action Plan-FSAP) anlaşması ile AB içerisinde müstakil, geniş bir sermaye piyasası yaratılması hedeflenerek, buna imkân sağlaması için sermaye piyasalarında işlem gören işletmelerin tek bir muhasebe standartları seti kullanmasının gerekli olduğunu teklif etmiştir. 2002 yılında Avrupa Parlamentosu 1606/2002 sayılı Tüzüğü onaylayıp yayınlayarak, 1 Ocak 2005 tarihinden itibaren, sermaye piyasalarındaki işletmelerin konsolide finansal tablolarının UMS'ye göre hazırlanması zorunlu hale getirilmiştir. Bu kapsamda AB, UMS'ye bağlı olarak Direktif IV ve Direktif VII'de denetim raporlarının içeriğini ve yapısını da kapsayan de bazı düzenlemeler yapmıştır (Alexander vd., 2007: 49). Son dönemlerde daha fazla KOBİ için yükümlülükleri basitleştirmek amacıyla Avrupa Komisyonu "önce küçük düşün" felsefesi ile Muhasebe Direktiflerini gözden geçirme sürecini başlatmıştır. Komisyon, mevcut Muhasebe Direktiflerini değiştirmek ve modernleştirmek için yeni bir Direktif önermektedir. Önerisi küçük şirketler için muhasebe gereksinimleri basitleştirerek AB içindeki şirketlerin finansal tablolarında açıklık ve karşılaştırılabilirlik geliştirmektir. AB'deki bu gelişmeler yakın zamanda yaşanırken KGK, Küçük ve Orta Büyüklükteki İşletmeler İçin Türkiye Finansal Raporlama Standardı (KOBİ TFRS)'nın uygulanabilirliği konusunda çekingen davranmaktadır.

Günümüzde UMS'nin hem ülkelerin kendi standartları ile hem de diğer uluslararası muhasebe ve finansal raporlama standartları ile yakınsama süreci devam etmektedir. Bu bağlamda yakınsama projeleri ülkeleri yerel standartlarına ilişkin uygulamaları da etkilediğinden birçok ülke standartların kullanılmasını ya zorunlu

[6] http://www.tmsk.org.tr/dosyalar/yoneticiozetleri/Smith_7_Mayıs_konuşması_2.doc (Erişim tarihi: 10.06.2011)

ANADOLU ÜNİVERSİTESİ

kılmış veya kullanılmasına izin vermiş durumdadır. Bazı ülkeler ve büyük ekonomiler UMS'nin tam uyumuna yönelik programlar oluşturmuşlardır. Örneğin; Asya ve Okyanusya ülkelerini temsilen Nisan 2009'da Asya-Okyanusya Standart Belirleyici Grup (Asia-Oceania Standard Setters Group) oluşturularak uyum süreci hızlandırılmıştır. Bu grubun amacı, bölge ülkeler arasında bir uzlaşma oluşturmak, IASB'a teknik ve faaliyete ilişkin konularda tavsiyelerde bulunmak, diğer ülkelerle çalışarak fayda elde etmek, operasyonel düzeyde UMS gereksinimi olan ülkelere destek mekanizmaları sağlamaktır.[7]

2.4. Türkiye'de Uluslararası Muhasebe Standartları ve Uluslararası Denetim Standartları

Türkiye'de muhasebe alanındaki ilk düzenleme ve uygulamalar devletin yönlendirmesi ile gerçekleşmiştir. Bu düzenleme ve uygulamalarda, ekonomik ve siyasi ilişkilerimizin yoğun olduğu ülkelerin yasaları ile uygulamaları etkili olmuştur. İlerleyen dönemlerde, AB için tam üyelik başvurusu ve bu konudaki kararlılığın Uluslararası Para Fonu (International Monetary Fund-IMF)'na verilen 30 Temmuz 2002 tarihli Niyet Mektubu'nda sermaye piyasasında işlem gören işletmelerde uluslararası standartların uygulamaya konulacağının belirtilmesi ile UMS ve denetim standartlarına ilişkin hızlı bir gelişme gösterilmiştir. Son dönemde 6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu (TTK)'nun yürürlüğe girmesi ile Türkiye Muhasebe Standartları/Türkiye Finansal Raporlama Standartları (TMS/TFRS) ticaret hukukumuzda yerini almıştır. [8]

2.4.1. Türkiye'de Uluslararası Muhasebe Standartları

Türkiye'de uluslararası muhasebe standartları ile uyumlu standartları geliştirme sürecinde Türkiye Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Odaları Birliği (TÜRMOB)'nin önemli bir rolü olmuştur. TÜRMOB bünyesinde

[7] http://www.tmsk.org.tr/dosyalar/yoneticiozetleri/asian_oceanian_standarts_setters_group_created.pdf (Erişim tarihi: 18.09.2010)

[8] Çalışmamızın bundan sonraki bölümünde TMS ve TFRS'leri ifade etmek için sadece TMS kısaltması kullanılacaktır.

ANADOLU ÜNİVERSİTESİ

muhasebe ve finansal raporlama sisteminin standart hale gelmesi için kurulan Türkiye Muhasebe ve Denetim Standartlar Kurulu (TMUDESK), 2003 yılına kadar 19 adet standart yayınlamıştır. Ancak bu çalışmalar tavsiye niteliğinde kalmıştır.

En önemli ilk çalışma ise Sermaye Piyasası Kurulu (SPK) tarafından çıkartılan "Seri: XI, No: 25 sayılı Sermaye Piyasasında Muhasebe Standartları Hakkındaki Tebliğ"dir. Tebliğ, yayınlandığı tarihte geçerli bulunan UMS'nin Türkçeye çevrilmesi ile oluşturulmuştur. Böylece, SPK 1 Ocak 2005 tarihinden itibaren, sermaye piyasasına tabi işletmelerin ve aracı kurumların finansal tabloların ve raporların düzenlenmesinde, hazırlanmasında ve ilgililere sunulmasında söz konusu Tebliğ ile düzenlenen standartların uygulanmasını zorunlu hale getirmiştir.

SPK'nın düzenlemelerine paralel olarak Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurulu (BDDK) bankalar için, Hazine Müsteşarlığı Sigorta Denetleme Kurulu (SDK) da sigorta ve reasürans şirketleri için 1 Ocak 2005 tarihinden itibaren, finansal raporlama sistemlerinde UMS'ye uyum esasını benimsemiştir. Sonraki dönemlerde bu kuruluşlar mevcut düzenlemelerini yürürlükten kaldırarak, finansal raporlar ile bunların hazırlanması ve ilgililere sunulmasında TMSK tarafından yayımlanan TMS'yi esas almaya başlamıştır.

TMSK, UMS'yi uygulamaya koyarken yasal düzenleme yolunu seçmiş ve UMS'nin tam metnini IASB ile yaptığı telif anlaşması çerçevesinde Türkçeye çevirerek Resmi Gazete'de TMS adı ile yayınlamıştır.[9] Aynı zamanda TMSK, 2010 yılında küçük ve orta büyüklükteki işletmeler için KOBİ UFRS ile uyumlu KOBİ TFRS'yi çeviri olarak yayınlamıştır.

2011 yılında 660 Sayılı Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumunun Teşkilat ve Görevleri Hakkında Kanun Hükmünde Kararname (KHK) ile TMSK lağvedilerek KGK oluşturulmuştur. Söz konusu KHK ile; TMSK'nın TMS ile ilgili görevleri ile birlikte bağımsız denetimle ilgili görevleri de bu Kurula vermiştir. Bu yetkisine dayanarak Kurul bir taraftan TMS'yi yayınlamakta ve revize etmekte; diğer taraftan bağımsız denetimle birlikte ve Türkiye Denetim Standartları (TDS) konusunda da çalışmalarını sürdürmektedir.

[9] IASB tarafından kabul edilen ve yayınlanan yürürlükteki UMS/UFRS'ye göre Türkçeye tercüme edilen TMS/ TFRS seti Ek 1'de verilmiştir.

ANADOLU ÜNİVERSİTESİ

2.4.2. Türkiye'de Uluslararası Denetim Standartları

Türkiye'de denetim standartları oluşturulurken birçok düzenleyici kurum tarafından uluslararası alanda geçerli denetim standartları örnek alınmıştır. BDDK bankalar için, SPK halka açık işletmeler ve diğer sermaye piyasası kurumları için, SDK sigorta ve reasürans şirketleri için ve diğer kamu kuruluşları yetki alanlarındaki şirketler için, UDS'yi esas alarak kendi denetim standartlarını yürürlüğe koymuştur.

Kuruluşu ya da çalışma esasları bir kanuna veya yönetmeliğe dayanmamasına rağmen 20 Şubat 2003 tarihinde TÜRMOB bünyesinde oluşturulmuş Türkiye Denetim Standartları Kurulu (TÜDESK) da, uygulanmakta olan UDS'nin 2008 yılından geçerli olmak üzere çevirisini yayınlamıştır.

Günümüz itibariyle TDS'yi oluşturmak ve yayımlamak yetkisine de haiz KGK, UDS ile uyumlu TDS'yi hazırlama çalışmalarına devam etmektedir. Ayrıca Kurul, 26 Aralık 2012 tarih ve 28509 sayılı Resmi Gazete'de "Bağımsız Denetim Yönetmeliği"ni yayınlamıştır. Kamuoyunda halen tartışılan bu Yönetmelikte TDS, "bilgi sistemleri denetimi de dâhil olmak üzere, bağımsız denetim alanında uluslararası standartlarla uyumlu eğitim, etik, kalite kontrol ve denetim standartları ile bu alana ilişkin diğer düzenlemeler" olarak ifade edilmiştir. Son olarak, Bakanlar Kurulu'nca "Bağımsız Denetime Tabi Olacak Şirketlerin Belirlenmesine Dair Karar" 23 Ocak 2013 tarih ve 28537 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmış; hangi şirketlerin bağımsız denetime tabi olacağına ilişkin kriterler bu Karar'da belirlenmiştir.

2.4.3. Türkiye'de Uluslararası Muhasebe Standartları'na ve Uluslararası Denetim Standartları'na uyum sorunu

Ülkemizde uluslararası finansal raporlama ve denetim standartları ile birlikte, birçok kavram ve yöntem de ilk defa gündeme gelmektedir. Bu nedenle finansal raporlama ve denetim ile ilgili uluslararası standartların mevcut uygulamalarla doğal olarak bir uyum sorunu yaşanmaktadır, yaşanacaktır. Çünkü bir taraftan vergiye ilişkin veriler ve sonuçlar TMS'ye göre hazırlanan finansal tablolara dayandırılırken, bir taraftan da bu tabloların daha kapsamlı bağımsız denetimi yapılmaya başlanacaktır.

ANADOLU ÜNİVERSİTESİ

2.4.3.1. Uluslararası Muhasebe Standartları'na uyum sorunu

213 sayılı Vergi Usul Kanunu (VUK) ve bu yasaya dayanarak yapılan düzenlemeler, Türkiye'de muhasebe uygulamalarına her zaman temel oluşturmuştur. Bu bağlamda, VUK'un verdiği yetkilere dayanarak Maliye Bakanlığı'nın uygulamaya koyduğu Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliğleri (MSUGT) ile; temel muhasebe kavramları, tek düzen hesap planı ve finansal tabloların sunulması için düzenlemeler yapılmıştır. Aslında, MSUGT'nin yürürlüğe girmesi ile Türkiye'de genel kabul görmüş raporlama ilkelerine uygun olarak finansal tablolar hazırlanması ve bu tabloların karşılaştırılabilirliği yönünde önemli bir adım atılmıştır. Günümüzde de halen bu düzenlemelere uyulmaması cezai yaptırımlar getirdiğinden; işletmeler tarafından VUK'a uygun finansal tablolar hazırlanmakta ve sunulmaktadır. Ancak, VUK hükümlerine göre hazırlanan finansal tablolar vergi idaresinin ihtiyaçlarını karşılasa da, ilgili bütün tarafların bilgi ihtiyacını karşılamamaktadır.

Ayrıca TTK'nin yürürlüğe girmesi ile birlikte, bağımsız denetime tabi şirketler için vergiye ilişkin veriler ve sonuçlar da artık TMS'ye göre hazırlanan finansal tablolara dayandırılacağından Türk vergi sistemi ile TMS düzenlemelerinin uyumlaştırılması gerekmektedir. Söz konusu uyumlaştırmanın sağlanmaması halinde; vergi için ayrı, standartlar için ayrı muhasebe işlemlerinin yürütülmesi, mali kar ile muhasebe karı arasındaki farkların kayıt esnasında giderilememesi gibi sorunlar devam edecektir. Söz konusu uyumlaştırma sürecinde de TÜRMOB oldukça önemli gelişmeler sağlamıştır. Ancak son dönemde, KGK ile özelikle vergi idaresinin, kurumsal olarak hazır olmamaları ve bu konudaki aynı statükoyu devam ettirmedeki arzusu uyum sürecini soğutmuştur. Hâlbuki ekonomi ile ilgili tüm kamu kurum ve kuruluşları ile sivil toplum örgütlerinin kendilerinin ve kadrolarının TMS ile ilgili olarak bugüne kadar hazır olmaları, süreci daha olumlu farklılaştırabilirdi. Ancak, AB ve küreselleşme sürecinin bir gerçeği olan bu uyumlaştırma ülkemiz için bir elzemdir.

2.4.3.2. Uluslararası Denetim Standartları'na uyum sorunu

Ülkemizde denetimlerin çoğu vergi yasalarına uygunluk denetimi şeklindedir ve finansal tablolarının denetimini düzenleyen tek bir standart seti bulunmamaktadır.

ANADOLU ÜNİVERSİTESİ

Düzenleyici kuruluşlar kendi yetki alanlarındaki işletmelerin denetimlerinin nasıl yapacağına ilişkin ayrı düzenlemelerde bulunmuş; bankalar, sigorta işletmeleri ve kamuya açık işletmeler için vergi denetimlerinden farklı denetim prosedürleri uygulanması ortaya çıkmış; işletmeler her kurum açısından ayrı prosedürlere ve denetime tabi tutulmuştur. Ayrıca TÜRMOB'un, meslek mensupları için denetimlerin nasıl yürütüleceğine dair kılavuzları da uygulamada dikkate alınmaktadır. Ancak, işletmelerin birden fazla denetime tabi olmalarına neden olan bu durum, denetimin sıhhatini etkilemiş ve güvenilirliğini zedelemiştir.

Son dönemde ise uluslararası finansal raporlama ve denetim standartları, kurumsal yönetim ilkeleri, mesleki etik kurallar, Basel Ölçütleri, kalite güvence sistemi konularında yapılan çalışmalar ülkemizdeki hem finansal raporlama hem de denetim unsurlarını etkileyen en önemli gelişmeler olmuştur. Bu etkileşimden dolayı ülkemizde uluslararası denetim standartları ile ilgili uyum sorunun aşılması için kısa dönemde finansal tabloların TMS'ye uygunluğunun denetlenmesini sağlayacak, UDS ile uyumlu TDS'ye ilişkin yasal düzenlemelerin yakın zamanda uygulamaya girmesi gerekmektedir.

Ayrıca, denetim standartlarını ve bu standartları düzenleme yetkilerini içeren yasalardaki (ya da yasa tasarılarındaki) düzenlemelerin KGK'nin bağımsız denetim düzenlemelerine aykırı ve tutarsızlıkları ortadan kaldırılmalıdır.

Önemli konulardan biri KGK'nin sadece "kamu gözetimi" ve "denetçinin denetimi" görevlerini ifa etmesidir. Bazı AB ülkelerinde tartışılır olan bu yetki tekelciliği KGK açısından da geçerli olduğundan; KGK'nin bu olağanüstü yetkileri bahsettiğimiz bu iki unsura indirgenmelidir. Çünkü hem TMS, hem TDS ve hem de denetçinin gözetimi yetkisinin tek bir kurumda birleşmiş olması objektiflikten uzaklaşılacağı kanaatini güçlendirmektedir. Özellikle, ülkemizde bugüne kadar vergi tabanlı muhasebe anlayışı hâkim olduğundan; KGK'nin genel yapısı ve TMS'nin uygulanabilirliği ile ilgili TTK'de yapılmasını benimsediği değişiklikler, bundan sonraki dönemde KGK'nin, Hem TMS hem de TDS'yi belirleme ve uygulamada her zaman vergi endişesi taşıyacağını göstermektedir. Sonuç olarak, TMS ile TDS ile ilgili yapılacak tüm yasal düzenlemelerde uyumlaştırmayı sağlamak için AB Direktif VIII'den uzaklaşılmamalıdır.

ANADOLU ÜNİVERSİTESİ

2.4.3.3. Türk Ticaret Kanunu

TTK'nin ilk yayınlandığı şekli ile getirilen en radikal iki yenilik, finansal raporlama ve bağımsız denetim konuları olmuştur. Bu unsurlar Türk şirketlerin global ekonomide önemli rol almalarını da sağlayacaktı. "Türkiye ekonomisinin, dünyanın ilk on ekonomi içinde yer alması hedefi"ni gerçekleştirmesi açısından da TTK'nin önemli bir yenilik olacaktı.

Ancak sonradan yapılan değişiklikler ile özellikle finansal raporlama ve denetim konuları başta olmak üzere uluslararası kriterlerden uzaklaşılmış; ticari defterlerin TMS'ye göre tutulacağı ve muhasebenin bu tutuluş biçimleri ve bu konuda uygulanan yöntemlerin TMST/FRS'ye uygun olması açıkça bir zorunluluk iken, bu zorunluluklar daha sonra kaldırılmıştır (TTK, mad.64).

TTK'nin finansal raporlama ile ilgili diğer düzenlemelerini ilk ve son şekli ile şu şekilde özetlemek mümkündür:

- Ticari defterlerin tutulması ve bu defterlerin kayıt zamanı ile ilgili hükümlerde VUK'a uyulacaktır (TTK, mad.64).

- SPK'ye tabi şirketler, aracı kurumlar, portföy yönetim şirketleri ve konsolidasyon kapsamına alınan diğer işletmeler ile emeklilik şirketleri TMS'leri uygulamakla yükümlüdür (TTK, geç.mad.1).

- TMS'yi uygulamak zorunda olmayan ve genel amaçlı finansal tablo düzenleyen işletmeler ile KOBİ TFRS uygulamasına dönmek isteyen işletmeler KGK'nin belirleyeceği diğer standartları ve diğer düzenlemeleri uygulayacaktır (TTK, geç.mad.1).

- KGK, değişik işletme büyüklükleri, sektörler ve kar amacı gütmeyen kuruluşlar itibarıyla TMS'den muaf olacakları tespit etmeye veya bunlar için ayrı düzenlemeler yapmaya yetkilidir (TTK, geç.mad.1).

Bağımsız denetime tabi olacak şirketler ile ilgili geniş uygulama da yürürlükten kaldırılarak, denetlenecek şirketlerin Bakanlar Kurulunca belirlenmesi esası getirildiğinden (TTK, mad.397); bağımsız denetimin ülkemizde geniş uygulama alanı daraltılmıştır.

ANADOLU ÜNİVERSİTESİ

3. Türkiye Muhasebe Standartları'na Göre Finansal Raporlama

Çeşitli ülkelerde finansal tabloların kapsamı, unsurları ve bu tablolarda yer verilen açıklamalar farklı şekilde tanımlanmış, finansal tablolardaki kalemlerin muhasebeleştirilmesinde farklı ölçütler oluşturulmuş ve bu kalemler için farklı ölçüm esasları benimsenmiştir. UMS, söz konusu bu farklılıkları, finansal tabloların hazırlanması ve sunulmasına ilişkin kuralları, muhasebe standartlarını ve uygulama usullerini uyumlaştırmak suretiyle azaltmayı amaçlamaktadır.

UMS ile uyumlu TMS de bu bağlamda Türkiye'de hâlihazırda düzenlenmekte olan finansal tabloların hazırlanma ve sunulmasında farklılıklar yaratmaktadır.

3.1. Finansal Raporlama

Finansal raporlamanın amacına ulaşması için temel varsayımları ve finansal bilgilerin niteliksel özelliklerini bilmek, finansal tabloların ve bileşenlerinin tanımını doğru yapmak, muhasebe sistemi içinde finansal olayların hangilerinin, ne zaman, nasıl kayda alınacağını, ölçüleceğini ve raporlanacağını açıklayan temel kavramları, uygulama ilkelerini ve standartları geliştirmek ve uygulamak önemlidir (Cemalcılar, 2003: 2).

3.1.1. Finansal raporlamanın amacı, gerekliliği ve tarafları

Muhasebenin kendisinden beklenen amaçlara ulaşılabilmesi için, işletme ile ilgili finansal bilgilerin raporlanması gerekmektedir. TMS'ye göre finansal raporlamanın amacı, mevcut ve potansiyel yatırımcılara, borç verenlere ve kredi veren diğer taraflara raporlayan işletmeye kaynak sağlama kararlarını verirken faydalı olacak finansal bilgiyi sağlamaktır.[10] Özellikle kullanıcılar tarafından alınan bu kararlar, özkaynağa dayalı finansal araçların ve borçlanma araçlarının satın alınması, satılması veya elde tutulması ile kredi ve benzerlerinin sağlanması ya da ödenmesini içerir. Finansal raporlar büyük ölçüde, kesin açıklamalardan çok tahminlere, yargılara ve

[10] TMS'de kullanılan finansal raporlama terimi genel amaçlı finansal raporlamayı, finansal raporlar terimi genel amaçlı finansal tabloları ifade etmektedir.

ANADOLU ÜNİVERSİTESİ

yöntemlere dayanır ve raporlayan işletmenin finansal durumu ile finansal performansı hakkında bilgi sağlamaya yöneliktir. Raporlayan işletmeye ilişkin ekonomik olaylara ilişkin bilgi finansal raporlardan sağlanır.

3.1.2. Finansal raporlamanın temel varsayımları

Muhasebe standartlarının belirlenmesi ve geliştirilmesi için işletmecilik düşüncesi ile bazı varsayımların yapılması gerekir. İşletme faaliyetleri esas alınarak yapılan bu varsayımlara muhasebenin temel varsayımları denir (Çömlekçi ve Kepekçi, 1987: 10). Temel varsayımlar bir muhasebe probleminin çözümü için uygulanacak ilke veya ilkelerin saptanmasında veya yeni ve değişen durumlar için gerekli olduğunda yeni ilkeler geliştirmede temel olacak görüşleri yansıtırlar (Cemalcılar, 2003: 4). Finansal raporlamanın temel varsayımları tahakkuk esası ve işletmenin sürekliliği ilkesidir.

3.1.2.1. Tahakkuk esası

Gelecekteki nakit akışlarını değerlendirilebilmeleri için finansal tablo kullanıcılarının nakit esaslı bilgiye ihtiyaç duymalarına rağmen UMS'de finansal olayların muhasebeleştirilmesinde tahakkuk esasını zorunlu kılmıştır (Demir ve Bahadır, 2012: 29). Bu nedenle nakit akış tablosu hariç, tüm finansal tablolar muhasebenin tahakkuk esasına göre düzenlenir.

Tahakkuk esası (accrual basis) varsayımı uyarınca finansal işlemler ve diğer olaylar, gerçekleştiği zaman tahakkuk ettirilir ve ilgili oldukları dönemin muhasebe kayıtlarına kaydedilerek, o dönemin finansal tablolarında raporlanır. Bu şekilde, işlemler ile diğer olaylar ve durumların işletmenin ekonomik kaynakları ve hakları üzerindeki etkileri, bu etkilerin gerçekleştiği dönemde gösterilmiş olur. Nakit girişleri ve ödemelerin farklı bir dönemde gerçekleşmiş olması bu durumu etkilemez. Tahakkuk esasına göre hazırlanan finansal tabloların en önemli özelliği, geçmişteki nakit tahsilâtlar ve nakit ödemelerle sonuçlanan işlemlerle ilgili bilgiler sunarken, gelecekte nakit ödemesi gerektirecek mevcut yükümlülükler ve gelecekte nakde dönüşecek mevcut kaynaklar hakkında da bilgi vermesidir.

ANADOLU ÜNİVERSİTESİ

3.1.2.2. İşletmenin sürekliliği ilkesi

İşletmelerin ömürleri sınırlı değildir. Sözleşmeye dayalı olarak kurulan işletmeler için sınırlı ömürden bahsedilse bile bu kayıt kesin değildir, değiştirilebilir (Cemalcılar, 1976: 18). Finansal tablolar normal olarak işletmenin sürekliliği (going concern) ve öngörülebilir bir gelecekte faaliyetlerini sürdüreceği varsayımına dayanılarak hazırlanır. Böylece, işletmenin tasfiye niyetinde ve ihtiyacında olmadığı, faaliyet hacminin de önemli bir ölçüde azalmayacağı varsayılır.

3.1.3. Finansal bilginin niteliksel özellikleri

Finansal tablolardaki bilgilerin istenen bazı niteliksel özellikleri taşıması gerekir. Finansal tablolara sağlanacak bilgilerin niteliksel özelliklere sahip olması için, bu özelliklerin doğru olarak tanımlanması ve uygulanması gerekir (Cemalcılar, 2003: 5). Bunlar TMS'de temel ve destekleyici niteliksel özellikler olarak ifade edilmiştir.

3.1.3.1. Temel niteliksel özellikler

Faydalı finansal bilginin temel niteliksel özellikleri, ihtiyaca uygun olması ve açıklamayı amaçladığı hususun gerçeğe uygun bir şekilde sunumudur. İhtiyaca uygun olan ve açıklamayı amaçladığı hususu gerçeğe uygun bir şekilde sunan finansal bilginin raporlanması, kullanıcıların daha güvenle karar vermelerine yardımcı olur. Temel niteliksel özellikler TMS'de ihtiyaca uygunluk ve gerçeğe uygun sunum olarak sayılmıştır. Bu temel niteliksel özelliklerin elde edilmesinde en önemli engeller (temel kısıt) ise zaman ve maliyettir.

3.1.3.1.1. İhtiyaca uygunluk

Kullanıcılar tarafından verilecek kararları etkileme gücüne sahip finansal bilgi, ihtiyaca uygun (relevance) bir finansal bilgidir. Finansal bilginin verilen kararları etkileme gücüne sahip olabilmesi için; tahminlerde kullanılabilme, teyit etme veya her iki özelliği birden taşıması gerekir.

ANADOLU ÜNİVERSİTESİ

Eğer finansal bilgi, kullanıcının kararlarını geçmiş, bugünkü ve gelecekteki olayların sonuçlarını şekillendirerek (tahmin değeri) veya önceki beklentilerini düzeltmesini veya kabul etmesini sağlayarak (geribildirim değeri) değiştirme kapasitesine sahipse ihtiyaca uygundur (Önce, 2008b: 49). Bu tür bir finansal bilgi, geçmişteki tahminler ve gerçekleşmelere bakılarak işletmenin nasıl yapılandırılması gerektiği ya da planlanan operasyonların nasıl sonuçlanacağı hususlarının değerlendirilmesi söz konusu olunca teyit edilebilirlik rolü üstlenmektedir.

Bir bilginin verilmemesi veya yanlış verilmesi kullanıcıların belirli bir işletmeye ilişkin finansal bilgiye dayanarak verecekleri kararları etkileyebiliyorsa ihtiyaca uygun bilgi önemlidir. Önemlilik (materality), ihtiyaca uygunluğun işletmeye özgü halidir.

3.1.3.1.2. Gerçeğe uygun sunum

Finansal bilginin kullanıcılara faydalı olabilmesi açıklanmak istenen ekonomik olayların finansal tablolarda gerçeğe uygun bir şekilde sunulması ile ilişkilidir. Gerçeğe uygun sunum (fair presentation) ekonomik olgunun tam, tarafsız ve önemli hatalardan arınmış tahminleşmelerin doğru verilere dayandırılması ve mevcut olan en iyi bilgiyi içermesi ile gerçekleşir (Durukan, 2008: 12). Ekonomik olgunun tam bir sunumu (completeness), ekonomik olayın bir kullanıcı tarafından anlaşılması için tanımlamalar ve açıklamalar da dâhil olmak üzere gerekli tüm bilgileri içermesini ifade eder.

Tarafsız sunum (neutrality) ise bilginin seçiminde ya da gösteriminde önceden belirlenmiş bir sonuca ulaşmayı sağlayacak karar almada ya da yargıda bulunmaya yönelik olunmaması anlamına gelir (Alexander ve Archer, 2009: 2.11). Finansal bilginin tarafsız sunulmuş olması için; kullanıcılar tarafından olumlu ya da olumsuz olarak değerlendirilmesi olasılığını arttırmak amacıyla yönlendirici, ağırlıklandırılmış, vurgulu, vurgu yapılmamış ya da başka bir şekilde manipüle edilmiş olmamasına bağlıdır.

Hatasız sunum (free from error) da ekonomik olayın tanımlanmasında hataların veya ihmallerin olmaması, raporlanan bilginin elde edilmesinde kullanılan sürecin hatasız olarak seçilmiş ve uygulanmış olması anlamına gelir. Bu bağlamda hatasız sunum her açıdan kesin bir doğruluğa sahip değildir. Bazı durumlarda, bir işletmenin finansal durum, finansal performans ve nakit akışlarının gerçeğe uygun sunumunu sağlayabilmek için, finansal bilgi kullanıcılarına TMS'nin öngördüğünden daha fazla

ANADOLU ÜNİVERSİTESİ

açıklama yapılması gerekebilir. Bu açıklamaların detayı, finansal bilgi kullanıcılarının karar alma süreçlerinin üzerindeki etkiye bağlıdır (Demirel ve Bahadır, 2012: 39).

3.1.3.2. Destekleyici niteliksel özellikler

Destekleyici niteliksel özellikler finansal bilginin faydalı olmasını arttırıcı özelliğe sahiptir. TMS'de destekleyici niteliksel özellikler; karşılaştırılabilirlik, doğrulanabilirlik, zamanında sunum ve anlaşılabilirlik olarak sınıflandırılmıştır.

3.1.3.2.1. Karşılaştırılabilirlik

Bir işletmenin belli bir zaman içerisinde finansal durumundaki ve faaliyetlerindeki değişmelerin takip edilebilmesi için finansal tablolar karşılaştırılabilir olmalıdır. Karşılaştırılabilirlik (comparability), kullanıcılara ekonomik olayların iki finansal tablo seti arasındaki benzerliklerin ve farklılıkların tespitini sağlayan bilginin kalitesini ortaya koyar (Barth, 2006b: 6). Diğer niteliksel özelliklerden farklı olarak, karşılaştırılabilirlik en az iki kalem ile ilgilidir. Karşılaştırılabilirliğin sağlanabilmesi için aynı kalemler için aynı yöntemlerin tutarlı bir şekilde kullanılması gerekir.

3.1.3.2.2. Doğrulanabilirlik

Doğrulanabilirlik (verifiability), kullanıcıların, bilginin amaçladığı ekonomik olayı gerçeğe uygun bir şekilde sunduğundan emin olmasına yardımcı olur. Bu kavram, farklı bilgi düzeyindeki ve bağımsız gözlemcilerin belirli bir açıklamanın gerçeğe uygun sunulduğu hususunda görüş birliğine varabilmeleri anlamına gelmektedir.

3.1.3.2.3. Zamanında sunum

Zamanında sunum (timeliness), bilginin kararları etkileme özelliğini yitirmeden önce karar vericilere iletilmesidir. Eğer bilgi karar verildikten sonra karar vericilere ulaştırılırsa o bilginin kararları etkileme kapasitesi kalmaz. Dolayısıyla bilgi, ilgili veya ihtiyaca uygun olma özelliğini de yitirmiş olur. Zamanlılık bir bilgiyi tek başına ihtiyaca

ANADOLU ÜNİVERSİTESİ

uygun yapmaz, fakat zamanlı olmayan bilgi ihtiyaca uygun olma özelliğini yitirir (Önce, 2008b: 52).

3.1.3.2.4. Anlaşılabilirlik

Anlaşılabilirlik (understandability) kullanıcılara bağlı bir olgudur ve bilgi sınıflandırıldığı, tanımlandığı, açık ve öz olarak sunulduğunda daha anlaşılır olur (Durukan, 2008: 13). Anlaşılabilirlik olaylar, ekonomik faaliyetler ve finansal raporlamayla ilgili makul bir bilgiye sahip ve anlamını kavramak için, makul gayretle bilgi almaya çalışan kullanıcılara olanak sağlayan bilginin kalitesini ortaya koyar (Barth, 2006b: 6).

3.2. Finansal Tablolar

Finansal tablolar, işletme faaliyetleri ile ilgili olan ve muhasebe sistemince temel muhasebe kavramlarına, uygulama ilkelerine ve standartlarına göre kayda alınan, ölçülebilen finansal işlemlerin sonuçlarının ilgili taraflara iletilmesini sağlayan araçlardır (Cemalcılar, 2003: 5). İşletmenin varlıkları, kaynakları ve yaptığı faaliyetler sonucunda elde ettiği kar veya zarar hakkındaki bilgiler, işletme ile ilgili taraflara finansal tablolar aracılığı ile sunulur (Özerhan ve Yanık, 2010: 5).

3.2.1. Finansal tabloların amacı ve unsurları

Finansal tabloların amacı, geniş bir kullanıcı kitlesinin ekonomik kararlar almalarına yardımcı olan işletmenin finansal durumu, finansal performansı ve nakit akışları hakkında bilgi sağlamaktır. Ayrıca finansal tablolar, yöneticilerin kendilerine emanet edilen kaynakları ne etkinlikte kullandıklarını da gösterir.

Finansal tabloların, gerçek ekonomik yaşamdaki olguları tam olarak yansıtmalarını sağlamak ve bu olguları temsil etmeyen unsurları finansal tabloların dışında tutmak için, finansal tablo unsurlarının birbirleri ile ilişkilerinin neler olduğunu ve bu ilişkili unsurların tanımlarını ortaya koymak gerekir (Önce, 2008b: 52). Finansal tablolarda bir işletmenin finansal durumu ve finansal performansı biçimlendirilmiş bir

ANADOLU ÜNİVERSİTESİ

şekilde sunulur. Finansal tablolarda işlemlerin ve diğer olayların finansal etkileri, bunların ekonomik karakterlerine göre geniş gruplar içinde sınıflandırılarak gösterilir ve bu geniş gruplar finansal tabloların unsurları olarak tanımlanır.

Bir kalemin unsurların tanımı kapsamında yer alıp almadığı değerlendirilirken sadece hukuki biçimine değil, kalemin özüne ve ekonomik anlamına da bakılır.

3.2.2. Finansal tablo unsurlarının tahakkuku

Tahakkuk süreci bir kalemin sözel ve parasal tutar olarak tarifini ve tutarının finansal durum tablosu ve gelir tablosu toplamları içine dâhil edilmesini içerir. Unsur tanımına giren bir kalem ancak tahakkuk için gereken ölçütleri taşıması halinde finansal durum tablosunda veya gelir tablosunda gösterilebilir.

Bu ölçütlerden ilki; unsur tanımına giren bir kalemin ileride işletmeye gelecekte ekonomik yarar sağlaması veya işletmeden ekonomik yarar çıkışına neden olması olasılığıdır. Burada bahsedilen "olası" kavramı; bir kalemin, ileride işletmeye ekonomik yarar girişi ya da işletmeden ekonomik yarar çıkışı olup olmayacağı konusundaki belirsizlik derecesi ile ilgilidir. Belirsizlik derecesinin tespiti için yapılan değerlendirmeler, finansal raporların raporlama tarihi itibariyle kanıtlarına dayandırılır (Demir ve Bahadır, 2012: 29).

İkinci ölçüt; kalemin maliyeti veya değerinin güvenilir olarak ölçülebilmesidir. Maliyet ya da değerin makul bir biçimde tahmini yapılamadığı durumlarda, söz konusu kalemler finansal tablolara dâhil edilmezler.

Bir kalemin tahakkuk ettirilmesi için gereken ölçütleri taşıyıp taşımadığı ve taşıması halinde finansal tablolarda gösterilip gösterilmemesi konusunda karar verilirken önemlilik kavramı dikkate alınmalıdır.

Finansal tablolarda tahakkuk ettirilen her kalem, otomatik olarak kendisine karşılık gelen bir başka unsurun da tahakkuk ettirilmesini gerektirir.

3.2.3. Finansal tablolar seti

TMS'ye göre bir işletmenin finansal performansı, finansal tabloların bütün yönleri göz önünde bulundurularak tamamının anlaşılması ile değerlendirilir. Bu şekilde

ANADOLU ÜNİVERSİTESİ

bir işletmenin finansal performansının kapsamlı bir şekilde anlaşılması için; bütün finansal tabloları tam bir finansal tablo seti halinde ve eşit önemde sunulmalıdır (International Accounting Standards Committee Foundation [IASCF], 2010b: B670). TMS'de tam bir finansal tablolar seti aşağıdaki tabloları içerir:

- Finansal durum tablosu
- Kar veya zarar ve diğer kapsamlı gelir tablosu
- Özkaynak değişim tablosu
- Nakit akış tablosu
- Dipnotlar ve diğer açıklayıcı notlar

3.3. Finansal Durum Tablosu

UMS'de "bilanço" ifadesi yerine bilançonun neyi sunduğunu göstermek amacıyla ve yirmi yıldan fazla bir süredir bağımsız denetçiler tarafından uluslararası boyutta kullanılan, iyi bilinen ve artık kabul görmüş bir deyim olan "finansal durum tablosu" ifadesi tercih edilmiştir (IASCF, 2010b: B669).

Bir işletmenin finansal durumu; finansal yapısından, likiditesinden, borç ödeme gücünden ve faaliyet gösterdiği çevredeki değişime uyum sağlama kabiliyetinden etkilenir (Demirel ve Bahadır, 2012: 49). İşletmenin finansal durumu ile ilgili bilgiler finansal durum tablosunda sunulur.

Finansal durumun ölçümlemesi ile doğrudan ilgili unsurlar finansal durum tablosunda prensipte; varlıklar, yabancı kaynaklar ve özkaynaklar olarak ayrı sınıflandırılarak sunulur. Ancak, daha güvenilir ve yararlı bilgi sağladığı durumlarda, bütün varlık ve borçlar likidite sırasıyla (likidite temeline dayalı sunum) sunulabilir.

TMS'de finansal durum tablosu sınıflarının altında gösterilecek hesap grupları ve bu grupların sıra ve biçimleri belirtilmemiştir. Sadece ayrı olarak sunulmaya yeter ölçüde birbirlerinden nitelik ve işlev olarak farklı olan hesap gruplarının ve kalemlerin bir listesi verilmiştir. Bu nedenle finansal tablolarda herhangi bir kalemin ayrı olarak sunumu değerlendirilirken varlıkların niteliği ve likiditesi ile işletmedeki fonksiyonu; borçların ise tutarı ve niteliği ve zamanlaması dikkate alınmalıdır.

Finansal durum tablosunda yer verilmesi gereken ana gruplar; varlıklar, borçlar ve özkaynaklar olarak aşağıda ele alınmıştır.

ANADOLU ÜNİVERSİTESİ

3.3.1. Varlıklar

Varlıklar; geçmişte olan işlemlerin sonucunda ortaya çıkan, hâlihazırda işletmenin kontrolünde olan ve gelecekte işletmeye ekonomik fayda sağlaması beklenen değerlerdir. [11]

Bir varlığın beklenen ekonomik faydası, işletmeye birkaç şekilde gelebilir. Bir varlık:

- İşletme tarafından satılan mal ve hizmetlerin üretiminde tek başına veya diğer varlıklarla beraber kullanılabilir,
- Diğer varlıklarla takas edilebilir,
- Bir borcun ödemesinde kullanılabilir,
- İşletme sahiplerine dağıtılabilir.

Varlıklar finansal durum tablosunda dönen varlıklar ve duran varlıklar olarak sınıflandırılabilir. Bir varlık aşağıdaki özelliklerden herhangi birine uyduğu takdirde dönen varlık olarak sınıflandırılır.

Dönen varlık olarak nitelendirilmeyen diğer tüm varlıklar duran varlık olarak sınıflandırılır:

- İşletmenin normal faaliyet döngüsü içinde paraya çevrilmesinin, satılmasının veya tüketilmesinin beklenmesi,
- Öncelikle ticari (alım-satım) amaçla elde bulundurulması,
- Raporlama döneminden sonra on iki ay içinde paraya çevrilmesinin bekleniyor olması,
- Nakit veya nakit benzeri bir varlık olması.

3.3.2. Borçlar

Borçlar; geçmiş olaylardan kaynaklanan ve ödenmesi işletmenin ekonomik fayda sağlayabilecek değerlerinde bir çıkışa neden olacak mevcut yükümlülüklerdir. [12] Bir yükümlülüğün doğması için varlıkların işletmeye teslim edilmiş olması ya da

[11] Yapılan bir harcama, içinde bulunulan muhasebe döneminden sonraki dönemlerde işletmeye ekonomik yarar girişi sağlaması mümkün değilse gelir tablosunda gider olarak gösterilir.

[12] Yükümlülük belli bir şekilde hareket etmeyi veya davranmayı gerektiren bir görev veya sorumluluktur.

ANADOLU ÜNİVERSİTESİ

işletmenin varlıkların edinimi için geri dönülemez bir sözleşme yapmış olması gerekir. Mevcut yükümlülüklerin sona ermesi ise nakit olarak ödenmesi, diğer varlıkların verilmesi, karşılığında hizmet sağlanması vb. biçimde sona erebilir. Bir borç aşağıdaki özelliklerden birine uyduğu takdirde kısa vadeli olarak sınıflandırılır:

- Normal faaliyet döngüsü içinde ödenmesinin beklenmesi;
- Öncelikle ticari amaçla elde tutulması;
- Raporlama döneminden sonra on iki ay içinde ödenecek olması veya
- İşletmenin borcun ödenmesini, raporlama döneminin sonundan itibaren en az on iki ay süreyle erteleyebilmesine yönelik koşulsuz bir hakkının bulunmaması.

Diğer bütün borçlar uzun vadeli olarak sınıflandırır.

3.3.3. Özkaynaklar

Özkaynaklar; işletmenin varlıklar toplamından yabancı kaynakların indirilmesi suretiyle kalan kısımdır. Bu nedenle bilançoda yer alan özkaynaklar, varlıkların ve borçların ölçümlemesi neticesinde belirlenir. Finansal açıdan yatırılan para veya yatırılan satın alma gücünü ifade eden sermaye, işletmenin net varlıkları veya özkaynakları ile aynı anlama gelmektedir. Özkaynakların tanımı ve özkaynakların TMS'de açıklanan diğer özellikleri şirket olmayan işletmeler için de geçerlidir.

3.4. Kar veya Zarar ve Kapsamlı Gelir Tabloları

Kar veya zarar ve kapsamlı gelir tablolarının ana unsurları gelir ve gider kalemleridir.

Gelir; bir muhasebe döneminde, ekonomik yararlarda işletme bünyesine varlık girişi veya diğer şekillerdeki varlık çoğalmaları sonucundaki artışı ya da özkaynaklarda hissedarların yatırdıkları fonlar dışındaki kalemlerde artış meydana getiren borçlardaki azalmayı ifade eder. Varlıklarda artışlar veya borçlarda azalışlar yaratan tahakkuklar yapıldığında, bunlarla eş zamanlı olarak gelir tahakkuklarının da yapılması gerekir.

Giderler; bir muhasebe döneminde, ekonomik yararlarda varlık çıkışı veya diğer şekillerdeki varlık eksilmeleri sonucundaki azalışları ya da özkaynaklarda hissedarlara yapılan ödemelerin sonucunda ortaya çıkan azalmaların dışında özkaynaklarda azalma

ANADOLU ÜNİVERSİTESİ

sonucunu doğuran borçlarda meydana gelen artışları ifade eder. Borçlarda artışlar veya varlıklarda azalışlar meydana getiren tahakkuklar yapıldığında, bunlarla eş zamanlı olarak gider tahakkuklarının da yapılması gerekir.

TMS'de olağandışı olarak algılanan kalemler işletmenin normal ticari bir riskin sonucu olarak değerlendirilir. Bu nedenle gelir tablosunda ayrı bir unsur olarak yer almaz (IASCF, 2010b: B679).

Bir dönemde muhasebeleştirilen tüm gelir ve gider kalemleri:

- Tek bir kapsamlı gelir tablosunda veya

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

Burada ifade edilen "kapsamlı gelir" terimi kar ya da zarara dâhil olmak üzere kapsamlı gelirin bütün unsurlarını bir araya getirmeyi ifade eder. "Diğer kapsamlı gelir" terimi ise kapsamlı gelire dâhil olan ancak kar ya da zarara yansıtılmayan gelir ve giderleri ifade eder (IASCF, 2010b: B669).

3.4.1. Kar veya zarar bölümünde veya tablosunda sunulacak bilgiler

Diğer TMS uyarınca zorunlu olan kalemlere ek olarak, kar veya zarar bölümü (ya da tablosu), döneme ait aşağıdaki tutarları gösteren kalemleri içerir:

a) Hâsılat,

b) İtfa edilmiş maliyetinden ölçülen finansal varlıkların finansal durum tablosu dışı bırakılmasından kaynaklanan kazanç veya kayıplar,

c) Finansman maliyetleri,

d) Özkaynak yöntemi kullanılarak muhasebeleştirilen iştirakler ve iş ortaklıklarının kar veya zarar payları,

e) Bir finansal varlığın yeniden sınıflandırılması neticesinde gerçeğe uygun değeri üzerinden ölçülmesi durumunda, önceki defter değeri ile yeniden sınıflandırma tarihindeki gerçeğe uygun değeri arasındaki farktan kaynaklanan kazanç ya da kayıplar,

f) Vergi gideri,

g) Durdurulan faaliyetlerin toplamına ait tek bir tutar.

ANADOLU ÜNİVERSİTESİ

3.4.2. Diğer kapsamlı gelir bölümünde sunulacak bilgiler

Diğer kapsamlı gelir bölümü, döneme ait diğer kapsamlı gelir tutarlarını gösteren kalemleri sunar. Bu kalemler, çeşit esasına göre sınıflandırılır (özkaynak yöntemine göre muhasebeleştirilen iştiraklerin ve iş ortaklıklarının diğer kapsamlı gelirlerinden paylar dâhil) ve diğer TMS'de yer alan hükümler doğrultusunda aşağıdaki şekilde gruplandırılır:

a) Sonradan kar veya zararda yeniden sınıflandırılmayacaklar ve

b) Belirli koşullar karşılandığında, sonradan kar veya zararda yeniden sınıflandırılacaklar.

3.5. Özkaynak Değişim Tablosu

Ortaklarla bunların ortak olmaları nedeniyle ortaya çıkan işlemler ve bu işlemlerle doğrudan ilgili giderler dışında, özkaynaklarda dönem içerisinde meydana gelen değişikliğin tümü; söz konusu dönem içinde işletme faaliyetlerinin yarattığı, kar ve zararları da içeren tüm gelir ve giderleri gösterir. Özkaynak değişim tablosu özkaynaklarda ortaklardan kaynaklanan değişimleri gösterir. Kapsamlı gelir unsurlarının özkaynak değişim tablosunda sunulmasına izin verilmez (IASCF, 2010a: A290). Özkaynak değişim tablosu aşağıdaki bilgileri kapsar:

- Ana ortaklığın sahiplerine ve kontrol gücü olmayan (azınlık) paylarına ilişkin toplam tutarları ayrı olarak gösteren, döneme ilişkin toplam kapsamlı gelir,

- Her bir özkaynak bileşeni için muhasebeleştirilen muhasebe politikaları ve tahminlerindeki değişiklik ve hatalarla ilgili geçmişe yönelik uygulama veya geçmişe yönelik düzeltmelerin etkileri,

- Her bir özkaynak bileşeni için aşağıdakilerden kaynaklanan değişiklikleri ayrı olarak gösteren, dönem başındaki ve sonundaki defter değeri arasındaki mutabakat:

- Kar ya da zarar,

- Diğer kapsamlı gelir ve

- Ortaklar tarafından yapılan katkıları ve ortaklara yapılan dağıtımları ayrı olarak gösteren ortaklarla bunların ortak olmaları nedeniyle ortaya çıkan işlemler ve kontrolün kaybedilmesiyle sonuçlanmayan bağlı ortaklıktaki ortaklık paylarındaki değişimler.

ANADOLU ÜNİVERSİTESİ

Buradaki amaç, özkaynaklarda ortaklara dayanan değişimlerin (bu durumda, ortaklara temettü şeklinde dağıtımlar) özkaynaklarda ortaklarla ilgili olmayan değişimlerden (kapsamlı gelir tablosunda sunulan) ayrı olarak sunulmasını sağlamaktadır (IASCF, 2010a: A292).

3.6. Nakit Akış Tablosu

Faaliyetlere ilişkin nakdin ayrı raporlanarak finansal durum tablosu ve gelir tablosu üzerindeki etkilerinin iyi anlaşılmasına olanak sağlamak için, nakit akış tablosu TMS'de ayrı bir standart olarak düzenlenmiştir. (Örten, Kaval ve Karapınar, 2009: 75). Nakit Akış Tabloları (TMS 7) Standardı'nın amacı; işletme, yatırım ve finansman faaliyetlerinden dönem boyunca elde edilen nakit ve nakit benzerlerinin giriş ve çıkışlarını sınıflandırarak, bu tablo aracılığı ile nakit ve nakit benzerlerindeki tarihi değişikliklere ilişkin bilgi sağlamaktır.

3.6.1. Nakit akış tablosunun sunumu ve raporlanması

İşletmeler için yaşamsal öneme sahip nakit ve nakit benzeri değerler, dönem içindeki nakit giriş ve çıkışların ortaya konulması süreci sonunda nakit akış tablosu ile sunulur (Gündüz, 2008: 171). Tabloda döneme ilişkin nakit akışları faaliyet bazında işletme, yatırım ve finansman faaliyetlerine dayalı bir biçimde sınıflandırılarak raporlanır. Bu sınıflama, işletme faaliyetlerinin finansal durumu ile nakit ve nakit benzerlerine olan etkisine ilişkin bilgi sağlayarak, işletme faaliyetleri arasındaki ilişkilerin değerlendirilmesini sağlar. Ancak, tek bir işlem (bir kredi geri ödemesinde olduğu gibi), farklı şekilde sınıflandırılan nakit akışlarını içerebilir. Bu durumda bir kredi geri ödemesinde faiz, işletme faaliyeti olarak, anapara ise finansman faaliyeti olarak sınıflandırılacaktır. Özellikle işletmelerin karlılıkları ile nakit ve nakit benzeri varlıkları arasındaki ilişkinin kurulması ve açıklanmasını sağlayan nakit akış tablosu, muhasebe mesleği meslek mensupları açısından da önemli bir finansal tablodur.

MSUGT'te nakit akış tablosu iki önemli açıdan TMS'ye göre farklıdır. Birincisi; MSUGT'te nakit akış tablosu işletmelerin ihtiyari olarak hazırlayacakları ek finansal tablolardan birisidir. TMS'de ise işletmelerin her dönem için hazırlamak zorunda

ANADOLU ÜNİVERSİTESİ

olduğu nakit akış tablosu aynı zamanda finansal tablolar setinin ayrılmaz bir parçası olarak nitelendirilmiştir.

İkincisi; TMS 7'ye göre nakit akış tablosu MSUGT'ten tamamen farklı sınıflandırma ilkelerine tabidir. Çünkü bu tablonun hazırlanmasının temel amacı işletmenin toplam net nakit akışını bulmak değildir.[13] Temel amaç işletmenin toplam net nakit akışının hangi tür faaliyetlerin etkisi ile hangi tutarlarda gerçekleştiğini nakit hareketleri sonucu ortaya koymaktır (Sarıoğlu**,** 2009: 52).

Nitekim MSUGT modelinde toplam nakit tutarları esas alınırken, TMS'de faaliyetler bazında nakit tutarlarının belirlenmesi esası getirilmiştir. Bu nedenle TMS'de bir bütün olarak işletmeler için yeni bir finansal tablo açıklanmaktadır ve önemli bir tablo haline gelen nakit akış tablosunun MSUGT'teki formatının değiştirilmesi gerekmektedir.

3.6.1.1. İşletme faaliyetlerine ilişkin nakit akışları

İşletme faaliyetleri; bir işletmenin ana gelir getirici faaliyetleri ile yatırım ve finansman faaliyeti olmayan diğer faaliyetlerinden sağlanan net karın veya zararın belirlenmesinde yer alan işlem ve olayları ifade eder. Bu nakit akışları dış finansman kaynaklarına ihtiyaç duyulmadan; işletmenin borçlarını geri ödeyebilmesi, faaliyetlerini sürdürebilmesi, kar payı ödemelerini yapabilmesi ve yeni yatırımlara başlayabilmesini için temel bir gösterge teşkil eder. Brüt satış karı veya zararın hesaplanmasında dikkate alınan tüm işlemler ve olaylar nakit akış tablosunda bu faaliyet grubunda yer alır. İşletmeler sektör özelliğine göre esas faaliyet gelirlerini bu bölümün alt kalemleri olarak oluşturabilir ve brüt (dolaysız) yöntem veya net (dolaylı) yöntem olarak raporlayabilir.

Brüt yöntem, gelecekteki nakit akışlarının tahmin edilmesi açısından yararlı bilgiler verir. Net yöntemde bu mümkün değildir. Ayrıca, net yöntem daha karışık ve özellikli hesaplamayla elde edilir. Ancak büyük miktarlı faiz ödemesi, büyük miktarlı stok devri ve büyük miktarlı maddi ve maddi olmayan duran varlık barındıran şirketler için net yöntem daha sağlıklı bilgi verebilmektedir.

[13] Söz konusu rakam dönem başı ve dönem sonu nakit mevcutları arasındaki fark alınarak da kolayca hesaplanabilir.

ANADOLU ÜNİVERSİTESİ

3.6.1.1.1. Brüt yöntem

Brüt yöntem; brüt nakit girişleri ve brüt nakit çıkışlarına ait ana grupların belirtildiği bir raporlama yöntemidir.

Bu yöntemde önemli brüt nakit giriş ve çıkışları işletmenin muhasebe kaynaklarından sağlanabileceği gibi; satışlar, satışların maliyeti ve kapsamlı gelir tablosundaki diğer kalemlerin:

a) Dönem içerisinde stoklar, faaliyetle ilgili ticari alacak ve borçlardaki değişikliklerin etkisi dikkate alınarak,

b) Diğer nakit giriş ve çıkışı gerektirmeyen kalemlerin etkisi dikkate alınarak,

c) Nakit etkisi, yatırım veya finansman nakit akışlarıyla ilgili olan kalemlerin etkisi dikkate alınarak düzeltilmesi ile de sağlanabilir.

3.6.1.1.2. Net yöntem

Net yöntem, net kar/zararın; gayri nakdi işlemlerin, geçmiş veya gelecek işlemlerle ilgili nakit giriş veya çıkışlarının, tahakkukların veya ertelemelerin ve yatırım veya finansman faaliyetleriyle ilgili nakit akışlarına ilişkin gelir veya gider kalemlerinin etkilerine göre düzeltildiği bir raporlama yöntemidir.

Bu yöntemde, işletme faaliyetlerinden sağlanan nakit akışları, net dönem kar veya zararının aşağıdaki işlem ve kalemlerin etkilerine göre düzeltilmesi ile tespit edilir:

a) Dönem içerisinde stoklarda ve faaliyetle ilgili alacak ve borçlarda meydana gelen değişiklikler,

b) Amortisman, karşılıklar, ertelenmiş vergi, gerçekleşmemiş kambiyo kar veya zararları ve iştiraklerin dağıtılmamış karları gibi nakit dışı kalemler ve

c) Yatırım veya finansman faaliyetlerine ilişkin nakit akışlarından kaynaklanan diğer tüm kalemler.

Net yöntemde, işletme faaliyetlerinden kaynaklanan net nakit akışları, kapsamlı gelir tablosunda yer alan hâsılat ve giderler ile dönem içerisinde stoklarda ve faaliyetle ilgili alacak ve borçlarda meydana gelen değişimler esas alınarak da sunulabilir.

ANADOLU ÜNİVERSİTESİ

3.6.1.2. Yatırım ve finansman faaliyetlerine ilişkin nakit akışları

Yatırım faaliyetleri; uzun vadeli varlıklar ile nakit benzerleri içerisinde yer almayan diğer yatırımların elde edilmesi ve elden çıkarılmasına ilişkin faaliyetleri ifade eder.[14] Varlıkların aktifleştirilmesini gerektiren harcamalar, finansal durum tablosunda yatırım faaliyeti olarak sınıflandırılır. Gelecekte işletmeye gelir ve nakit akışı sağlaması öngörülen kaynaklar için yapılan harcamaların düzeyini gösterebilmek için, yatırım faaliyetlerinden kaynaklanan nakit akışları ayrı olarak gösterilir.

Finansman faaliyetleri ise özkaynaklar ile yabancı kaynakların yapısında ve tutarında değişiklik meydana getiren faaliyetleri ifade eder.[15] Bu tür nakit akışları, işletmeye sermaye sağlayanların işletmenin gelecekteki nakit akışlarından talep edecekleri kısmın belirlenmesini sağlar.

İşletmeler, netleştirme esasına göre raporlananlar hariç olmak üzere, yatırım faaliyetleri ve finansman faaliyetleri sonucu ortaya çıkan, brüt nakit girişleri ile brüt nakit çıkışlarını ana gruplar itibariyle sınıflayarak ayrı olarak gösterir.

3.6.2. Nakit akışlarının raporlanmasında özellikli durumlar

Nakit akışlarının raporlanmasında özellikle dikkate alınması gereken işlemler şu şekilde özetlenebilir:

a) Müşterilerin nakit akışını yansıtan ve işletme tarafından müşteriler adına yapılan nakit tahsilât ve ödemeler[16] ile devir hızı yüksek, tutarları büyük, vadeleri kısa kalemlerin nakit giriş ve çıkışları[17] netleştirme esasına göre raporlanabilir.

b) Yabancı paraya dayalı işlemlerden kaynaklanan nakit akışları; gerçekleşme tarihindeki kurlar üzerinden işletmenin fonksiyonel para birimine çevrilerek raporlanır. Bu şekilde bulunan tutarlar; ayrı gösterilir ve bu tür nakit akışları, dönem sonundaki kurdan ilgili para birimine çevrilmiş olsaydı ortaya çıkacak kur farklarını kapsar. Kur

[14] Maddi duran varlıkların satış geliri gibi.

[15] Bir kredi geri ödemesinde anapara ödemesi gibi.

[16] Mülk sahipleri adına tahsil edilen ve daha sonra bunlara ödenen kiralar gibi.

[17] Menkul kıymet alım ve satımları, vadesi üç ay veya daha kısa olan diğer kısa vadeli borçlanmalar (verilen avanslar ve yapılan ödemeler) gibi.

ANADOLU ÜNİVERSİTESİ

farklarından kaynaklanan realize olmamış kazanç ve kayıplar nakit akışı olarak kabul edilmez.

c) Faiz gelir ve giderleri ile temettü gelirleri, net kar/zarar tespitinde dikkate alındığında esas faaliyetlerden; finansman kaynaklarının elde etme maliyetini oluşturması halinde finansman faaliyetlerinden; yapılan yatırımın getirileri olması halinde yatırım faaliyetlerinden kaynaklanan nakit akışları olarak gösterilebilir.[18]

d) Ödenen vergiler işletme faaliyetlerinden nakit akışları içerisinde sınıflandırılır. Yatırım veya finansman faaliyetleri ile ilgili nakit akışlarına neden olan bir işlemden kaynaklanan bir vergi ile ilgili nakit akışı ise yatırım faaliyetlerinden veya finansman faaliyetlerinden kaynaklanan nakit akışları içerisinde sınıflandırılır.

e) Ana ortaklık ile bağlı ortaklıklar, iştirakler ve iş ortaklıklarındaki yatırımlarda; nakit akışları[19] nakit akış tablosunda ayrı gösterilir.

f) Bağlı ortaklık ve diğer birimlerinin satın alınması ve elden çıkarılması sonucunda ortaya çıkan nakit akışları ayrıca gösterilir ve yatırım faaliyeti olarak; kontrolün kaybedilmesi şeklinde sonuçlanmayan bir bağlı ortaklıktaki ortaklık paylarındaki değişmelerden kaynaklanan nakit akışları ise finansal faaliyetlerden kaynaklanan nakit akışları olarak sınıflandırılır.

3.6.3. Nakit akışı yaratmayan işlemler

Nakit akışı yaratmayan işlemler[20] diğer finansal tablolarda veya dipnotlarda yer alır. Ayrıca, nakit ve nakit benzerleri kalemleri arasındaki işlemler de[21] nakit akışı olarak kabul edilmez.

3.6.4. Nakit ve nakit benzerlerinin unsurları

Nakit, işletmedeki nakit ile vadesiz mevduatı; nakit benzeri ise tutarı belirli bir nakde kolayca çevrilebilen kısa vadeli ve yüksek likiditeye sahip ve değerindeki

[18] Uygulama birliğinin sağlanması bakımından, Türkiye'deki raporlamalarda ödenen temettülerin finansman faaliyetleri grubunda gösterilmesi tercih edilmiştir.

[19] Temettü tahsilatları ve avans ödemeleri gibi.

[20] Aktiflerin borçlanma veya finansal kiralama yoluyla elde edilmesi gibi.

[21] Bir banka hesabından diğerine yapılan transfer işlemi gibi.

ANADOLU ÜNİVERSİTESİ

değişim riski önemsiz olan yatırımları ifade eder. Türk vergi sisteminde nakit ve benzeri varlıklar olarak; nakit varlıklar, şirket tarafından alınan çekler, altın, devlet tahvili, hazine bonosu, Toplu Konut İdaresince çıkarılan veya İstanbul Menkul Kıymet Borsası'nda işlem gören hisse senetleri, tahvil ve bonoların anlaşılması gerektiği belirtilmiştir (KVK G.T. 1, mad.5.3). Bu tanımı ilgili yasa maddesinin açıklanmasına münhasır bir tanım olarak dikkate almak gerekir. Sonuç itibariyle MSUGT'teki hazır değerler grubunu, nakit ve nakit benzerleri grubu olarak ve aşağıdaki kalemlerin eklenmesini önerebiliriz.

Nakit ve Nakit Benzerleri
Vadesiz Banka Mevduatı
Diğer Nakit
Nakit Benzerleri
Banka Garantili Kart Alacakları
Banka Mevduatı Limit Kullanımları (-)

4. Türkiye Muhasebe Standartları ile Türk Vergi Sisteminde Raporlamaya İlişkin Farklar

Türkiye'de vergi idaresi, işletmelerin muhasebe sistemlerini ve finansal raporlamada uyacakları esasları belirleme ve düzenleme yetkisine sahiptir. VUK'un verdiği bu yetkiye dayanarak (MSUGT 1, I);

a) Muhasebenin temel kavramları,

b) Muhasebe politikalarının açıklanması,

c) Finansal tabloların ilkeleri,

d) Finansal tabloların düzenlenmesi ve sunulması,

e) Tekdüzen hesap çerçevesi hesap planı ve işleyişi,

konularında Maliye Bakanlığı düzenlemeler yapmakta ve bunları MSUGT olarak yayınlamaktadır. Ancak vergi idaresinin, başta tebliğler olmak üzere yaptığı çeşitli düzenlemelerinde yer alan muhasebe ve finansal raporlama ilkeleri, TMS'deki muhasebe ve finansal raporlamaya ilişkin düzenlemelerden farklıdır. Finansal tabloların özellikleri, yapı ve içerikle ilgili düzenlemeleri ile ilgili bu farklılıklar; TMS niteliklerine göre gruplandırılarak aşağıda açıklanmıştır.

ANADOLU ÜNİVERSİTESİ

4.1. Genel İlkeleri Düzenleyen Türkiye Muhasebe Standartları'ndan Kaynaklanan Farklar

Finansal raporlamanın genel ilkelerini düzenleyen TMS genel olarak finansal tabloların; sunuluşuyla ilgili genel kuralları, yapısıyla ilgili açıklamaları ve içerikle ilgili asgari koşulları ortaya koymak, yüksek kalitede bilgiler içermesini sağlamak, geçerlilik ve güvenilirliğini artırmak amacıyla düzenlenmiştir.

Türkiye'de VUK ve MSUGT kapsamında düzenlenmiş finansal tablolara ilişkin genel ilkeler TMS düzenlemeleri ile karşılaştırıldığında birtakım farklar söz konusu olmaktadır. Bu farklar aşağıda açıklanmıştır.

4.1.1. Türkiye Finansal Raporlama Standartları'nın İlk Uygulaması Standardı

Türkiye Finansal Raporlama Standartlarının İlk Uygulaması (TFRS 1) Standardı; TMS'nin ilk kez uygulandığı finansal tabloların[22] ve söz konusu finansal tabloların kapsadığı ara dönem finansal raporların:

a) Şeffaf ve sunulan tüm dönemler açısından karşılaştırılabilir nitelikte olan,

b) TMS'ye göre gerçekleştirilecek muhasebe uygulamaları açısından uygun bir başlangıç sağlayan ve

c) Faydasını aşmayan bir maliyetle elde edilebilecek

yüksek kalitede bilgiler içermesini sağlamaktır.

TMS'nin uygulanmaya başlandığı geçiş tarihi itibariyle, önceki dönemin açılış finansal durum tablosuna yürürlükteki TMS uygulanarak, "TMS açılış finansal durum tablosu" düzenlenir ve sunulur. Söz konusu işlem, TMS çerçevesinde yapılan muhasebeleştirme işlemlerinin başlangıç noktasını teşkil eder. TMS açılış finansal durum tablosunu oluşturmak için önceki dönemin açılış finansal durum tablosu tarihi itibariyle geçerli olan TMS'ye göre şu işlemler yapılır (IASCF, 2010a: A26):

a) TMS uyarınca tahakkuku zorunlu olan tüm varlık ve yükümlülükler muhasebeleştirilir.

[22] TMS'nin ilk kez uygulandığı finansal tablolar, ilk kez TMS'ye uygun olarak düzenlenen ve TMS'lerle uyumlu olduğunun üzerlerinde açık ve koşulsuz olarak belirtildiği yıllık finansal tablolardır.

ANADOLU ÜNİVERSİTESİ

b) TMS uyarınca muhasebeleştirilmesine izin verilmeyen kalemler varlık ve yükümlülük olarak muhasebeleştirilmez.

c) Önceki standartlara göre bir varlık ve yükümlülük türü veya özkaynakların kalemi olarak muhasebeleştirilmiş kalemler, TMS'ye göre farklı tipte olması durumunda gerekli sınıflandırma yapılır.

d) Tüm muhasebeleştirilmiş varlık ve yükümlülükler TMS'ye göre ölçülür.

Ülkemizde de ilk defa TMS'ye uygulamaya başlayacak işletmelerin, MSUGT'ne göre düzenlenmiş son mali yıla ilişkin finansal tablolarını TFRS 1'e göre düzenlemeleri gerekecektir.

Ancak; TMS açılış finansal durum tablosunda kullanılan muhasebe politikaları, TMS'ye geçmeden önceki muhasebe ilkelerine göre farklı olduğunda; TMS açılış finansal durum tablosu ile önceki dönem finansal durum tablosu arasında bazı sınıflandırma ve ölçüm farkları ortaya çıkacaktır. Söz konusu farklarla ilgili tutarlar; dağıtılmamış karlar içerisinde veya bir özkaynak kalemi içerisinde muhasebeleştirilir. Bunun için özkaynaklarda şu kalemlerin Tekdüzen Hesap Planı (THP)'na alınması önerilmektedir:

Geçmiş Yıllar Karları
TFRS'ye İlk Geçiş Farkları Karları
Geçmiş Yıllar Zararları (-)
TFRS'ye İlk Geçiş Farkları Zararı

4.1.2. Finansal Tabloların Sunuluşu Standardı

Finansal tablolar, finansal performansının sürdürülmesi ve iyileştirilmesi için işletmenin yatırım politikası, fon kaynakları ve hedeflenen borç/özkaynak oranı hakkında bilgi üretmelidir (Sağlam, Yolcu ve Eflatun, 2012: 844). Finansal Tabloların Sunuluşu (TMS 1) Standardı da; söz konusu bilgiyi kapsayacak şekilde genel amaçlı finansal tabloların sunuluşuyla ilgili genel kuralları, yapıyla ilgili açıklamaları ve içerikle ilgili asgari koşulları ortaya koyar.

TMS'nin öngördüğü şekilde; sağlıklı ve güvenilir bir biçimde finansal bilgilerin muhasebeleştirilmesi, finansal tabloların niteliksel özelliklerine göre sunulmasını sağlamak için MSUGT'nin gözden geçirilmesi gerekmektedir. Ayrıca finansal

ANADOLU ÜNİVERSİTESİ

tabloların konsolidasyonu işlemleri, MSUGT'te yer almadığından bu işlemlerin de muhasebe uygulamalarına dâhil edilmesi sağlanmalıdır.

Yürürlükteki VUK ve MSUGT ile TMS düzenlemeleri karşılaştırıldığında TMS 1'in düzenlemelerinden kaynaklanan ve hesap gruplarının sınıflandırılması ile finansal tabloların sunuluşuna ilişkin farklar aşağıda açıklanmıştır.

4.1.2.1. Hesap gruplarının sınıflandırılmasına ilişkin farklar

TMS'de genel amaçlı finansal tablolardaki hesap grupları ve ana hesap ayrımına değinilmeden sadece hesap kalemlerinin bir listesi verilmektedir. İşletmelerin, ilave kalemler ekleyebilmeleri ve önemli gördükleri benzer nitelikteki kalemleri ayrı raporlayabilmeleri veya benzer nitelikteki önemsiz kalemleri diğer kalemlerle birleştirerek sunabilmeleri mümkündür.

MSUGT ve eki THP'de ise hesap grupları, alt hesap grupları ve kalemler nitelik ve işleyişleri dikkate alınarak kesin bir formatla belirlenmiş ve bu formatın dışında ana kalem açılmasına izin verilmemektedir. Buna rağmen TMS'de yer alan yeni kalemlerin hesap planında yer alabilmesi, hesap ve uygulama birliğinin sağlanabilmesi için TMS'ye dayalı bir THP oluşturulmasına ihtiyaç bulunmaktadır. Örneğin; yatırım amaçlı gayrimenkuller, satış için elde tutulan ve durdurulan faaliyetlerle ilgili varlık ve borçlar, canlı varlıklar, vb. kalem ve unsurlar mevcut THP'de yer alır. Eğer THP tekrar oluşturulmayacak olsa dahi; yürürlükteki MSUGT'te değişiklik yapılarak TMS'nin öngördüğü şekilde alt hesaplara yer verilmelidir. Diğer bir alternatif olarak, bilgi hesapları (nazım hesaplar) ileriye dönük olarak şimdiden şekillendirilebilir. Böylece uygulayıcılar için ileriki dönemlere THP ile ilgili bir hazırlık başlatılmış olabilir.

4.1.2.2. Finansal durum tablosunun sunuluşuna ilişkin farklar

TMS, daha şeffaf ve detaylı bilgi sunmayı hedefler. Bu hedefi elde etmek MSUGT'te verilen finansal durum tablosu formatı çerçevesinde mümkün değildir. Bu nedenle TMS'ye göre hazırlanan finansal durum tablosu MSUGT ile düzenlenen finansal durum tablosu formatından farklı özellikler taşır. [23]

[23] TMS ile uyumlaştırılmış finansal durum tablosu örneği Ek 2'de verilmiştir.

ANADOLU ÜNİVERSİTESİ

Söz konusu farklı özelliklerin başında; finansal tabloların TMS'de iki farklı esasa göre sunulabilmesi gelir. TMS'de finansal tablo unsurlarının "dönen ve duran varlıklar/kısa ve uzun vadeli borçlar" olarak ayrı sınıflandırılarak sunulması temel esastır.

Ancak daha güvenilir ve tutarlı bilgiler sağladığı takdirde finansal tablolar, "likidite temeli"ne dayalı olarak da sunulabilir. Bu istisna uygulandığında, bütün varlık ve borçlar likidite sırasıyla sunulur. Hatta işletmelerin farklı faaliyetleri olması halinde; bazı varlık ve borçların kısa ve uzun vadeli olarak bazılarının da likidite esasına göre sınıflandırılması da mümkündür.

MSUGT'te ise dönen ve duran varlıklar/kısa ve uzun vadeli borçlar sınıflandırılması esas alınmıştır.

Diğer bir fark, MSUGT'te varlıkların ve kaynakların gruplandırılmasında normal faaliyet döneminin dikkate alınmasıdır. TMS'de ise normal faaliyet döngüsü dikkate alınarak, faaliyet döngüsünün[24] unsuru olan varlık ve kaynaklar raporlanır. Eğer bu işletmenin normal faaliyet döngüsü açıkça belirlenemiyorsa sürenin on iki ay olduğu varsayılır. Örneğin; TMS'de dönen varlıklar, raporlama döneminden sonraki on iki ay içinde paraya dönüşmeleri beklenmiyor olsa bile, normal faaliyet dönemi içinde satılan, tüketilen ve paraya çevrilen varlıkları içerir.

Türk vergi sisteminde ise dönen varlıkların on iki ay içinde satılması, tüketilmesi ve paraya çevrilmesi gerekir.

Finansal durum tablosunun sunuluşunda TM/TFRS ve Türk vergi sistemi arasındaki diğer farklılıkları şu şekilde özetleyebiliriz:

- Personel ve diğer faaliyet giderleri gibi tahakkuklar ve ticari borçlar gibi bazı faaliyetle ilgili kalemler, raporlama döneminden itibaren on iki aydan daha uzun bir sürede ödenecek olsalar bile, kısa vadeli borçlar olarak sınıflandırılır.

- Kısa dönemde ödenecek olsa bile raporlama döneminden sonra en az on iki ay içinde yeniden finanse edileceği veya döndürüleceği tahmin veya tercih edilen borçlar uzun vadeli olarak sınıflandırılabilir. Eğer raporlama dönemi sonunda veya öncesinde, uzun vadeli borç sözleşmesindeki borcun talep edilmesi halinde ödenebilir hale getiren bir madde ihlal edilirse, bu borç kısa vadeli olarak sınıflandırılır.

[24] Bir işletmenin faaliyet döngüsü; işleme tabi tutulmak üzere tedarik edilen varlıkların nakit veya nakit benzeri bir unsura çevrilmesi arasında geçen süredir.

ANADOLU ÜNİVERSİTESİ

- Dönen ve duran varlıklar/kısa ve uzun vadeli borçlar finansal durum tablosunda ayrı sınıflandırılıyorsa, ertelenmiş vergi varlıkları (borçları) dönen varlıklar (kısa vadeli borçlar) olarak sınıflandırılamaz.

Anlaşılacağı üzere VUK ve MSUGT çerçevesinde sadece vergi idaresinin ihtiyaçlarına cevap veren finansal durum tablosunun da TMS düzenlemeleri kapsamında genel amaçlı olarak kullanılabilecek nitelikte bir formata oturtulması gerekmektedir.

4.1.2.3. Gelir tablosunun sunuluşuna ilişkin farklar

Finansal durum tablosunda olduğu gibi MSUGT'ye göre düzenlenen gelir tablosunun belirlenmiş kesin formatı ile TMS'ye göre düzenlenen gelir tablosu formatları farklı özellikler taşır. Bu nedenle, MSUGT'teki gelir tablosunun da gözden geçirilmesi gerekir.[25]

Öncelikle TMS'de; işletmenin toplam kar/zarar yaratma potansiyelini ifade eden kapsamlı karın önemli bir bilgi olarak karar alıcılar açısından raporlanması önemlidir. Bunu sağlamak için, cari dönemde muhasebeleştirilen tüm gelir ve gider kalemleri, bazı TMS'ye göre birtakım gelir/gider kalemleri kar ya da zarar dışında, özkaynaklarda da muhasebeleştirilerek; "tek bir kapsamlı gelir tablosu"nda veya "gelir tablosu ve kapsamlı gelir tablosu" olmak üzere iki şekilde sunulabilir. Diğer kapsamlı gelir unsuru olarak özkaynaklarda muhasebeleştirilen yeniden ölçüm fazlasındaki değişimler, gerçeğe uygun değer farkı diğer kapsamlı gelire yansıtılan özkaynağa dayalı finansal araçlardaki yatırımlardan kaynaklanan kazanç ya da kayıplar, bu kalemlere örnek verilebilir.

Türk vergi sisteminde ise tek bir gelir tablosu vardır ve kapsamlı gelir tablosuna yer verilmez. Çünkü Türk vergi sisteminde dönem içerisindeki tüm gelir ve gider kalemleri, ilgili dönemin kar ya da zararında muhasebeleştirilir. Bir diğer farklılık ise Türk vergi sistemine göre, ilgili gelir veya gider kalemlerinin gelir tablosunda "olağan dışı kalemler" olarak muhasebeleştirilmesi iken; TMS'ye göre hiçbir gelir veya gider kalemi gelir tablosunda olağan dışı kalemler olarak gösterilmemesidir.

Giderlerin sınıflandırılmasında da TMS farklı düzenlemeler içermektedir. TMS'de giderler "giderlerin çeşitliliği (niteliği) yöntemi"ne ve "giderlerin fonksiyonu

[25] TMS ile uyumlaştırılmış gelir tablosu örnekleri Ek 3'de verilmiştir.

ANADOLU ÜNİVERSİTESİ

veya satışların maliyeti yöntemi"ne göre alt gruplara ayrılabilir.[26] MSUGT'nde ise giderlerin sınıflandırılmasında sadece giderlerin fonksiyonu veya satışların maliyeti yöntemi benimsenmiştir.

MSUGT'te gelir tablosu (sonuç) hesapları ile ilgili yapılabilecek değişiklikler ve ilave hesap kalemleri için aşağıdaki kalemler önerilmiştir:

Brüt Satışlar
İhraç Kaydıyla Satışlar
Özel Bölgelerden Satışlar
Diğer Esas Faaliyet Gelirleri
Canlı Varlık Değerleme Artışları
Diğer Esas Faaliyet Gelirleri
Satışların Maliyeti (-)
Dağıtılmayan Sabit Üretim Genel Maliyetleri (-)
Stok Anormal Fire ve Kayıpları (-)
Stok Değer Düşüklüğü Karşılık Giderleri (-)
Stok Değer Düşüklüğü Karşılık İptalleri (+)
Diğer Esas Faaliyet Maliyetleri (-)
Canlı Varlık Değerleme Azalışları (-)
Diğer Esas Faaliyet Maliyetleri (-)
Esas Faaliyet Dönem Giderleri (-)
Pazarlama Giderleri (-)
Yönetim ve Genel İşletme Giderleri (-)
Diğer Faaliyetlerden Gelir ve Karlar
Ortaklıklardan Temettü Gelirleri
Devlet Teşvik Gelirleri
Kira Gelirleri
Ortaklıklardaki Yatırımlar Satış Karları
Duran Varlık Satış Karları
Yatırım Faaliyetiyle İlgili Gerçeğe Uygun Değer Artış Karları
Finansal Faaliyetle İlgili Olmayan Türev Finansal Araç Karları
Diğer Çeşitli Gelir ve Karlar

[26] Giderlerin çeşitliliği yöntemine göre sınıflandırmada; giderler, kar veya zararda niteliklerine göre toplanır ve işletmenin çeşitli fonksiyonlarına dağıtılmaz. Giderlerin fonksiyonu (satışların maliyeti) yöntemine göre sınıflandırmada ise satışların maliyeti diğer giderlerden ayrı olarak sınıflandırılır. Bu yöntem, diğer yönteme göre daha tutarlı bilgi sağlarken; maliyetlerin fonksiyonlara dağıtılması ihtiyari dağıtımlara sebep olabilir ve ciddi değerlendirmeler gerektirebilir (Sağlam v.d., 2012: 854).

ANADOLU ÜNİVERSİTESİ

Diğer Faaliyetlerden Gider ve Zararlar (-)
Ortaklıklardan Zarar Payları (-)
Finansal Yatırımlar Satış Zararları (-)
Yatırım Amaçlı Gayrimenkul Gider ve Zararları (-)
Ortaklıklardaki Yatırımlar Satış Zararları (-)
Duran Varlık Satış Zararları (-)
Yatırım Faaliyetiyle İlgili Gerçeğe Uygun Değer Azalış Zararları (-)
Finansal Faaliyetle İlgili Olmayan Türev Finansal Araç Zararları (-)
Diğer Çeşitli Gider ve Zararlar (-)
Finansal Gelirler (+)
Mevduat Faiz Gelirleri
Finansal Yatırımlar Faiz Gelirleri
Finansal Yatırımlar Diğer Gelir ve Karları
Esas Faaliyetlerden Alacaklarından Vade Farkı Gelirleri
Diğer Alacaklardan Vade Farkı Gelirleri
Finansal Faaliyetle İlgili Gerçeğe Uygun Değer Artış Karları
Kur Farkı Karları
Finansman Faaliyetiyle İlgili Türev Finansal Araç Karları
Enflasyon Düzeltmesi Karları
Diğer Çeşitli Finansal Gelirler
Finansal Giderler (-)
Finansal Yatırımlar Diğer Gider ve Zararları
Esas Faaliyet Borçlarından Vade Farkı Giderleri
Diğer Borçlardan Vade Farkı Giderleri
Finansal Faaliyetle İlgili Gerçeğe Uygun Değer Azalış Zararları (-)
Kur Farkı Zararları
Finansman Faaliyetiyle İlgili Türev Finansal Araç Zararları
Enflasyon Düzeltme Zararları
Diğer Çeşitli Finansal Giderler

Durdurulan Faaliyetler Gelir ve Karları
Satış Amaçlı Elde Tutulan Duran Varlık Gelir ve Satış Karları
Satış Amaçlı Elde Tutulan Ortaklıklar Gelir ve Satış Karları
Diğer Durdurulan Faaliyetler ve Bölümlere İlişkin Gelir ve Karlar
Durdurulan Faaliyetler Gider ve Zararları (-)
Satış Amaçlı Elde Tutulan Duran Varlık Gider ve Satış Zararları
Satış Amaçlı Elde Tutulan Ortaklıklar Gider ve Satış Zararları
Diğer Durdurulan Faaliyetler ve Bölümlere İlişkin Gider ve Zararlar

Dönem Net Karı veya Zararı
Sürdürülen/Durdurulan Faaliyetler Dönem Karı veya Zararı
Sürdürülen/Durdurulan Faaliyetler Dönem Karı Yasal Vergi Gideri (-)
Sürdürülen/Durdurulan Faaliyetler Ertelenmiş Vergi Gider Etkisi (-)
Sürdürülen/Durdurulan Faaliyetler Ertelenmiş Vergi Gelir Etkisi (+)
Sürdürülen/Durdurulan Faaliyetler Dönem Net Karı veya Zararı

4.1.2.4. Özkaynak değişim tablosunun sunuluşuna ilişkin farklar

Özkaynaklar değişim tablosu, MSUGT'te belirli işletmeler tarafından düzenlenmesi zorunlu finansal tablolardan biridir. TMS'de ise özkaynak değişim tablosu tüm işletmeler için düzenlenmesi zorunlu finansal tablolardan biridir. TMS'lere göre özkaynaklar değişim tablosunun; "tüm değişimi içeren" ve "ortakların kendi başlarına yaptıkları işlemler dışındaki değişimleri içeren" seçeneklerinden biri tercih edilerek sunulması gerekir.[27] Özkaynak değişim tablosunun MSUGT açısından gözden geçirilerek, tüm işletmelerin kullanacağı ve aşağıdaki konularla ilgili karar alıcıların ihtiyacı olan bilgileri raporlayacak hale getirilmesi gerekmektedir:

- Döneme ilişkin toplam gelir ve gider sonucuna göre özsermayede ve yedeklerdeki değişimler,
- Döneme ilişkin muhasebe hataları ve politikalarındaki değişimin etkileri doğrultusunda özsermayede ve yedeklerdeki değişimler,
- Döneme ilişkin ortakların verdiği kararlar doğrultusunda özsermayede ve yedeklerdeki değişimler,
- Azınlık ve ana ortaklık paylarına ilişkin bilgiler.

Finansal durum tablosu özkaynaklar grubunda hesap kalemleri ile ilgili TMS'ye göre MSUGT'te yapılabilecek değişiklikler ve ek kalemler şu şekilde önerilebilir:[28]

5 ÖZKAYNAKLAR
İşletmenin Satın Alınan Kendi Hisse Senetleri (-)
İşletmenin Satın Alınan Kendi Hisse Senetleri (-)

[27] TMS ile uyumlaştırılmış özkaynak değişim tablosu örneği Ek 4'de verilmiştir.

[28] Hesap kalemlerinin bir arada gösterilmesi için diğer TMS'ler ile ilgili olan özkaynaklar grubu hesap kalemlerinin tamamı burada gösterilmiştir.

ANADOLU ÜNİVERSİTESİ

Sermaye Yedekleri
Hisse Senedi İhraç Giderleri (-)
Kontrol Gücü Devam Eden Ortaklıkların Hisse Satış Karları
Kar Yedekleri ve Fonlar
Genel Kurul Kararına Bağlı Yedekler
Net Kardan Ayrılan Özel Amaçlı Fonlar
Gayrimenkul Satış Karları Fonu
İştirak Satış Karları Fonu
Sabit Kıymet Yenileme Fonları
Kar veya Zarara Aktarılamayan Diğer Kapsamlı Karlar (Zararlar)
Maddi Duran Varlıklar Yeniden Değerleme Artışları
Maddi Olmayan Duran Varlıklar Yeniden Değerleme Artışları
Özkaynağa Dayalı Finansal Araçlar Gerçeğe Uygun Değer Farkları
Yabancı Para Çevrim Farkları
Kar veya Zarara Aktarılamayan Diğer Kapsamlı Gelirler (Zararlar)
Ertelenmiş Vergi Gelir (Gider) Etkisi (±)
Kar veya Zarara Aktarılabilen Diğer Kapsamlı Karlar (Zararlar)
Yabancı Para Çevrim Farkları (±)
Nakit Akış Riskinden Korunma Amaçlı Türev Finansal Araçların Etkin Gerçeğe Uygun Değer Farkları (±)
Fayda Planlarındaki Aktüeryal Kazanç ve Kayıplar (±)
Kar veya Zarara Aktarılabilen Diğer Kapsamlı Karlar (Zararlar) (±)
Ertelenmiş Vergi Gelir (Gider) Etkisi (±)
Geçmiş Yıllar Karları
Muhasebe Politikalarındaki Değişikliklere ve Hatalara İlişkin Düzeltme Karları (+)
Yeniden Değerleme, Sınıflama Düzeltme Karları
TFRS'ye İlk Geçiş Farklarından Karlar
Geçmiş Yıllar Zararları (-)
Muhasebe Politikalarındaki Değişikliklere ve Hatalara İlişkin Düzeltme Zararları (-)
Yeniden Değerleme, Sınıflama Düzeltme Zararları (-)
TFRS'ye İlk Geçiş Farklarından Zararlar (-)

4.1.2.5. Nakit akış tablosunun sunuluşuna ilişkin farklar

Nakit akış tablosu nakit esasına göre düzenlenmektedir. Bu nedenle TMS düzenlemeleri ile Türk vergi sistemi açısından en önemli fark; "nakit ve nakit benzeri" kalemlerin farklı tanımlanmasından kaynaklanmaktadır.[29]

[29] TMS ile uyumlaştırılmış nakit akış tablosu örnekleri Ek 5'de verilmiştir.

ANADOLU ÜNİVERSİTESİ

Temel olarak TMS 7'deki "nakit ve nakit benzerleri" sınıflandırılması MSUGT'te sınıflandırılan "hazır değerler" grubunu karşılar. Çünkü bu grup, nakit olarak elde veya bankada bulunan varlıklar ile istenildiği zaman değer kaybına uğramadan paraya çevrilme olanağı bulunan ve yüksek likiditeye sahip ve değerindeki değişim riski önemsiz olan yatırımların izlendiği hesaplardan oluşur. Yine de söz konusu nakit ve nakit benzeri kalemlerin MSUGT'te tekrar düzenlenmesi gerekmektedir.

Diğer taraftan, TMS'de nakit ve nakit benzeri varlık kalemleri gerçeğe uygun değer yöntemine göre ölçülür. Türk vergi sisteminde ise "hazır değerler" grubu kalemleri, itibari değer ve kayıtlı değer yöntemleri ile ölçülür. Türk vergi sisteminde benimsenen bu ölçüm yöntemleri TMS'deki gerçeğe uygun değer yöntemi ile örtüşmektedir.

Genel bir uygunluk söz konusu olsa da; raporlama tarihi itibariyle her iki düzenlemeye göre aşağıdaki farkların dikkate alınması ve düzeltilmesi gerekir:

- Yabancı paralar, dövizli çekler ve banka mevduatları Türk vergi sisteminde borsa rayici ile ölçülür. Yabancı paranın borsada rayicinin olmaması halinde ölçümde uygulanacak kur Maliye Bakanlığı'nca tespit olunur (VUK, mad.280).

TMS'ye göre bu kıymetlerin gerçeğe uygun değeri piyasadaki kurdur. Aradaki kur farklarının geçici fark olarak muhasebeleştirilmesi gerekir.

- Alınan ve verilen çeklerden 3 aydan daha fazla vadesi olanlar TMS'de "nakit ve nakit benzerleri" grubunda sınıflandırılmaz ve ölçüm yöntemi itfa edilmiş maliyet yöntemidir.

Türk vergi sisteminde çekler kayıtlı değeri ile ölçüldüğünden oluşacak geçici farkların muhasebeleştirilmesi gerekir.

- TMS'ye göre bloke edilmiş veya bloke amaçla açılmış banka mevduatları her an kullanıma hazır olmadığından bu tür mevduatlar "alacaklar" grubunda yer almalıdır.

- Bankalardaki vadeli mevduatların TMS'ye göre itfa edilmiş maliyet bedeli ile ölçülmesi gerekir.

Türk vergi sistemine göre kayıtlı değeri ile ölçülen vadeli mevduatların, ölçüm farklarının geçici fark olarak muhasebeleştirilmesi gerekir.

- Bankaların kredili mevduatları işletmenin nakit yönetiminin ayrılmaz parçasını oluşturur ve bu tür kalemler TMS açısından nakit ve nakit benzerleri olarak kabul edilir.

ANADOLU ÜNİVERSİTESİ

Bu tür kredili mevduat hesaplarının negatif tutarları, "bankalar" kalemini doğru yansıtmayacağından negatif tutarların "nakit ve nakit benzerleri" grubunda bir düzeltme kalemi olarak izlenir. Ayrıca, bu kalemin itfa edilmiş maliyeti ile ölçülmesinden kaynaklanan geçici farkların muhasebeleştirilmesi gerekir.

- Tutarı belirli bir nakde kolayca çevrilebilen kısa vadeli (vadesi 3 ay veya daha az olan yatırımlar) ve yüksek likiditeye sahip ve paraya çevrilmesinde değerindeki değişim riski önemsiz veya değerinde herhangi bir değişim riski bulunmayan nakit benzeri yatırımlar (likit fonlar gibi) TMS'de nakit benzeri varlık niteliğindedir. Dönem sonlarında gerçeğe uygun değerle ölçülen bu yatırımların, gerçeğe uygun değerindeki artışlar (azalışlar) sonuç hesaplarında muhasebeleştirilir. Türk vergi sisteminde ise menkul kıymetlere ilişkin yöntemlerle ölçülen bu yatırımların ölçümünde alış bedeli ölçüsü kullanıldığından aradaki geçici farkların muhasebeleştirilmesi gerekir.

- Finans kuruluşlarından kısa bir süre içinde (3 ay veya daha az) tahsil edilebilir nitelikte olan ve herhangi bir risk taşımayan, kredi kartları karşılığı yapılan satışlar TMS'de nakit benzeri varlıklar olarak ayrı bir kalemde izlenmektedir.

4.1.3. Muhasebe Politikaları, Muhasebe Tahminlerinde Değişiklikler ve Hatalar Standardı

Finansal tabloların geçerlilik ve güvenilirliğini artırmak, karşılaştırılabilirliğini sağlamak için; muhasebe politikalarının seçimi ve uygulanmasına, muhasebe politikalarında ve tahminlerinde meydana gelen değişikliklere ve geçmiş dönem hatalarının düzeltilmesine ilişkin muhasebe işlemleri Muhasebe Politikaları, Muhasebe Tahminlerinde Değişiklikler ve Hatalar (TMS 8) Standardı'nda düzenlenmiştir.

TMS 8 özellikle, geriye dönük uygulamaların ve düzenlemelerin muhasebeleştirilmesi konusunda Türk vergi sisteminde önemli farklar yaratmaktadır.

4.1.3.1. Muhasebe politikalarındaki değişiklikler

Muhasebe politikaları; finansal tabloların hazırlanması ve sunulmasına ilişkin seçenekler arasından işletme tarafından kabul edilmiş standartlar, görüşler, yöntemler, yorumlar, kurallar ve düzenlemelerin bütünüdür (Cemalcılar, 2003: 4). Finansal

ANADOLU ÜNİVERSİTESİ

tabloların TMS tarafından belirlenen muhasebe politikalarına uygun olması gerekir. Muhasebe politikaları, ancak, işletmenin finansal tabloları için önemlilik arz etmiyorsa uygulanmayabilir (IASCF, 2010b: B732). Ayrıca, finansal tabloların karşılaştırabilme olanağına sahip olabilmeleri için, seçilen muhasebe politikaları, her ara dönemde ve her hesap dönemi için tutarlı bir şekilde uygulanmalı ve değiştirilmemelidir. Ancak bu ana kurala rağmen bir TMS tarafından gerekli kılınıyorsa veya işletmenin finansal durumu, performansı veya nakit akışları üzerindeki işlemlerin ve olayların etkileri finansal tablolarda daha uygun ve güvenilir bir şekilde sunulmayı sağlayacak nitelikte ise söz konusu muhasebe politikaları değiştirilebilir.

Yeni bir TMS'nin uygulanması için muhasebe politikasında değişiklik, TMS'de yer alan geçiş hükümlerine uygun şekilde yapılır. İlgili TMS'de herhangi bir geçiş hükmü yer almıyorsa ya da işletmenin finansal durumunun, performansının veya nakit akışlarının daha uygun ve güvenilir bir şekilde sunulması söz konusu ise muhasebe politikasındaki değişiklikler; geriye dönük uygulanır ve geçmiş dönemlere ait karşılaştırmalı bilgiler, yeni muhasebe politikaları ve tahminler eskiden de uygulanıyormuş gibi sunulur (IASCF, 2010a: A358).

Buna göre muhasebe politikalarındaki değişikliğin geriye dönük uygulanabilmesi için, açılış ve kapanış bilançosuna ait kümülatif etkinin hesaplanabilmesi gerekir.

Muhasebe politikalarındaki değişikliğin bu şekilde geriye dönük uygulanmasında;

- Etkilenen en eski dönemden başlanarak her bir özkaynak kaleminin finansal tablolarda yer verilen açılış tutarları geçmişe dönük olarak düzeltilir.

- Eğer etkinin hesaplanamadığı açıklanmayan dönemler söz konusu ise bu döneme ilişkin etki; sunulan en eski dönemin özkaynak kalemlerinin açılış bakiyesinde yapılır. Bu düzeltme esas olarak "geçmiş yıllar karları" kalemine yapılmalıdır. [30]

- Muhasebe politikasındaki değişikliğin geçmişe dönük kümülatif etkisi hesaplanamadığında muhasebe politikasındaki değişiklik bütünüyle uygulanamıyorsa; mümkün olan en yakın dönemin başından itibaren, yeni muhasebe politikası ileriye yönelik olarak uygular. Bu durumda, sunulan tarihten önceki döneme ait düzeltmenin varlıklar, yabancı kaynaklar ve özkaynaklar üzerindeki etkisi göz ardı edilir.

[30] Ancak diğer özkaynak kalemlerine de bu düzeltmeler yapılabilir.

ANADOLU ÜNİVERSİTESİ

4.1.3.2. Muhasebe tahminlerindeki değişiklikler

Birçok finansal tablo kalemleri, işletme faaliyetlerindeki mevcut belirsizlikler nedeniyle, en güncel ve güvenilir bilgilere dayanılarak tahmin edilerek ölçülebilirler. Ancak, yapılan tahminlerin koşullarında değişiklik olması, yeni bir bilgi edinilmesi veya tecrübe kazanılması durumlarında TMS 8 bu tahminlerin revize edilmesine izin vermektedir. Muhasebe tahminlerindeki bu tür değişiklikler cari dönemi etkileyebileceği gibi hem cari hem de gelecek dönemleri etkileyebilir. Her iki durumda da cari döneme ilişkin değişikliğin etkisi gelir tablosuna yansıtılır. Gelecek dönemlerin üzerinde bir etki söz konusu ise etki ilgili gelecek dönemlerde finansal tablolara yansıtılır.

Diğer taraftan muhasebe tahminleri yaklaşık tutarlar ile ifade edilebilir. Bu yaklaşık tutarlara ilişkin ek bilgilerin öğrenilmesi halinde de TMS 8'e göre söz konusu tahminlerin revize edilmesi gerekir. Örneğin; geçmiş dönemlerde güvenilir olarak tahmin edilememiş bir olasılıktan kaynaklanan gelir veya gider unsuru bir muhasebe tahmininde değişikliktir (Sağlam, v.d., 2012: 959).

4.1.3.3. Hataların finansal tablolara etkileri

Hatalar, yayınlanmak üzere onaylanırken mevcut olan ve ilgili dönemin finansal tabloların hazırlanması ve sunumu sırasında elde edilmiş ve hesaba katılmış olması mantıken beklenen güvenilir bir bilginin, işlenmesindeki başarısızlık veya suiistimalden doğan, bir veya daha fazla önceki dönemin finansal tablolarındaki atlama veya yanlış beyanlardır (Erdoğan, 2008: 213).

Bu tip hatalar; matematiksel hataları, muhasebe politikalarının uygulanmasındaki yanlışlıkları, yolsuzlukları ve bilgilerin yanlış yorumlanmasından veya yönetilmesinden kaynaklanan etkileri içerir. Hatalar, finansal tablo kalemlerinin tanınması, ölçülmesi, sunulması ve açıklaması sırasında ortaya çıkar.

TMS 8' e göre cari dönemde yapılan hatalar finansal tablolar onaylanmadan önce saptanırsa cari dönemde düzeltilir. Ancak önceki dönem hataları, sonraki dönemlerde fark edilirse onaylanacak ilk finansal tablo setinde geriye dönük olarak düzeltilmelidir.

ANADOLU ÜNİVERSİTESİ

Bu düzeltme işlemi;

a) Hatanın yapıldığı döneme ait karşılaştırmalı tutarlar yeniden düzenlenerek veya

b) Hata sunulan en eski finansal tablo döneminden daha önce meydana gelmişse, söz konusu geçmiş döneme ait varlık, yabancı kaynak ve özkaynak açılış tutarlarının yeniden düzenlenmesi yoluyla düzeltilmelidir.

Önceki dönem hataları geriye yönelik yeniden düzenleme yoluyla düzeltildiğinde; hataların fark edildiği döneme ilişkin kar veya zarara dâhil edilemez.

Geriye dönük hatalara ilişkin tüm geçmiş dönemlerin kümülatif etkisinin cari dönemin başı için tutarlarının belirlenemediği durumlarda, karşılaştırmalı bilgiler mümkün olan en yakın dönemden itibaren ileriye dönük olarak yeniden düzenlenir.

4.1.3.4. Geriye dönük uygulamalar ve düzenlemeler

Türk vergi sisteminde kurumlar vergisi, dönemsellik ilkesi gereği olarak, bir hesap dönemi içinde elde edilen safi kurum kazancı üzerinden hesaplanır (KVK, mad.6). Muhasebe politikalarındaki değişiklikler ve hatalar, giderlerin ve gelirlerin ilgili oldukları dönemde dikkate alınmamasına ya da eksik veya fazla hesaplanmasına sebebiyet veriyorsa Türk vergi sistemine göre hesaplanacak o dönemin vergilendirilebilir kazancı da etkilenecektir.

Özellikle hatalar vergi sistemleri açısından önemlidir. Bu konu Türk vergi sisteminde "vergi hatası" ve "hesap hataları" kavramları ile düzenlenmiştir (VUK, mad.116 ve 117).

Hatalar verginin zamanında tahakkuk ettirilmemesi veya eksik tahakkuk ettirilmesi sonuçlarını yarattığında vergi zıyaına sebep olur.

Vergi sistemi açısından; önceki yıllara ilişkin bir hatanın (vergi denetimleri sonucunda ortaya çıksa dahi), ilgili olduğu dönemdeki vergi kurallarına göre düzeltilmesi için cari yıl açılışındaki finansal tablolarda hata tutarı muhasebeleştirilerek, geçmiş yıllarda beyan edilmiş olan vergiye tabi gelir düzeltilir.

Oluşacak geçici farklar geçmiş yıllarda meydana gelmiş kabul edileceğinden, hatanın ilgili olduğu dönemde vergi oranı farklı ise bu oran üzerinden vergi yükümlülüğü hesaplanır.

ANADOLU ÜNİVERSİTESİ

Muhasebe politikalarındaki değişikliklerin etkileri de bu şekilde düzeltilir.

Muhasebe hatalarının düzeltilmesinden ve muhasebe politikasındaki değişikliklerden dolayı ortaya çıkacak geçmiş yıllara ait kar ve zararların MSUGT'ten farklı olarak özkaynaklarda ayrı kalemlerde izlenmesi uygun olacaktır.

4.2. Finansal Tabloların Dipnotları ve Açıklamalarını Düzenleyen Türkiye Muhasebe Standartları'ndan Kaynaklanan Farklar

TMS'ye göre finansal tablolar; notlar ve tamamlayıcı çizelgelerle diğer bilgileri de içerirler. Buna göre finansal tablolarda tahakkuk ettirilemeyen, ancak, kullanıcıların finansal tabloları anlamalarını ve karşılaştırmalarını kolaylaştıracak önemli finansal bilgilerin dipnotlarda yer verilmesi gerekir.

Ancak, finansal tablolar çok fazla detay içerdiklerinde kullanıcılarına hiçbir fayda sağlamaz. Çok fazla bilginin birleştirilmiş olduğu finansal tablolar ise önemli bilgilerin arada kaybolmasına neden olur. O nedenle bu tür finansal tablolar arasında bir denge kurulması gerekir. Bu kapsamda finansal tabloların hazırlanış esaslarına ve özel muhasebe politikalarına ilişkin bilgi sağlayan dipnotlar da, finansal tablolardan ayrı olarak sunulabilir.

MSUGT'te dipnotlara dar bir çerçevede yer verilirken; TMS'de sadece mevcut durumun değil, geleceğe ilişkin varsayımlar ve belirsizliklerin de finansal tablo dipnotlarında açıklanması öngörülür. Bu nedenle TMS'de geniş kapsamda, finansal tabloların dipnotlarını ve açıklamalarını düzenleyen ayrı standartlar yayınlanmıştır.[31]

Finansal tabloların dipnotları ve açıklamalarını düzenleyen TMS ile Türk vergi sistemi arasındaki farklar aşağıda açıklanmıştır.

4.2.1. Raporlama Döneminden Sonraki Olaylar Standardı

Dönemsellik prensibi gereği finansal tabloların hazırlanma tarihi ile yayınlanması için onaylandığı tarih arasında kalan sürede işletme ile ilgili olaylar oluşmaya devam edecektir. Bu sürede gerçekleşen olayların etkileri finansal tablo

[31] TMS'ye göre finansal tablolarda yapılması gereken açıklamalara ve yer verilmesi gereken dipnotlara ilişkin örnekler Ek 6'da verilmiştir.

ANADOLU ÜNİVERSİTESİ

kullanıcılarının işletmenin finansal durumu ve faaliyet sonuçları hakkındaki kararlarını etkileyecek nitelikte olabilir. Bu durumda raporlama tarihinden sonra ortaya çıkmış olsalar bile bazı olayların etkilerinin finansal tablolara yansıtılması veya tabloların eklerinde açıklanmaları gerekebilir (Önce, 2008c: 223). Raporlama Döneminden Sonraki Olaylar (TMS 10) Standardı'nın amacı da; raporlama döneminden sonra ortaya çıkan olaylar nedeniyle finansal tablolarda hangi durumlarda düzeltme gerekeceğini ve finansal tabloların yayımı için onayın verildiği tarih ile raporlama döneminden sonraki olaylarla ilgili açıklanması gereken bilgileri belirlemektir.

Raporlama döneminden sonraki olaylar; kar tutarının veya bir takım başka finansal bilgilerin açıklanmasından sonra oluşmuş olsa dahi finansal tabloların yayınlanmasından onaylandığı tarihe kadar gerçekleşen olarak nitelendirilen olaylardır (Önce, 2008c: 224). İşletme lehine veya aleyhine söz konusu olabilen raporlama döneminden sonra ortaya çıkan olaylar finansal tablolara etki derecesine göre; "raporlama tarihinden sonra düzeltme gerektirmeyen olaylar" ve "raporlama tarihinden sonra düzeltme gerektiren olaylar" olarak sınıflandırılır.

4.2.1.1. Raporlama döneminden sonra düzeltme gerektiren olaylar

Raporlama döneminden sonra düzeltme gerektiren olaylar ortaya çıktığında, finansal tablolara alınan tutarlar bu yeni duruma uygun şekilde düzeltilir veya daha önce finansal tablolara alınmamış olanlar var ise finansal tablolara alınır. Örneğin, raporlama tarihinden önce mal stoklarının bir kısmının çalınması olayı; finansal raporların yayımlanması öncesinde öğrenilmesi finansal tablolarda düzeltme gereken bir olaydır. Finansal tabloların yayınlanması için onaylandığı tarihin Türk vergi sistemi açısından kayıt dönemini aşabileceği unutulmamalıdır. Çünkü finansal tabloların yayım için onaylandığı tarih, genel kurula sunulmak üzere yönetim kurulu tarafından yapılan nihai onayın verildiği tarihtir (Önce, 2008c: 224).

Türk vergi sisteminde muhasebe işlemlerinin kayıt edilme zamanı belirlenmiştir (VUK, mad.219). TMS 10'a göre raporlama döneminden sonraki düzeltme gerektiren olayların finansal tablolara alınması bu kayıt tarihlerini aşabilecektir. Sonuç olarak, bir önceki mali yıla ilişkin karşılık ayrılmasını gerektirdiği durumlarda ve mali yılsonu itibariyle ölçülmüş varlıkların gerçeği uygun değerini değiştirdiğinde, raporlama

ANADOLU ÜNİVERSİTESİ

tarihinden sonraki olaylar vergi uygulamaları açısından daha da önemli olmaktadır. O nedenle Türk vergi sistemine göre bu tür olaylar geçici farklar yaratacaktır.

4.2.1.2. Raporlama döneminden sonra düzeltme gerektirmeyen olaylar

Raporlama döneminden sonra düzeltme gerektirmeyen olaylar için finansal tablolarda herhangi bir düzeltme yapılmaz. Örneğin; finansal durum tablosu tarihi ile finansal tabloların yayımı için onay verme tarihi arasında yatırımların gerçeğe uygun değerlerinde ortaya çıkan değer düşüklükleri, raporlama döneminden sonraki düzeltme gerektirmeyen bir olaydır. Bu tür değer düşüklükleri, yatırımların finansal durum tablosu tarihinde geçerli olmayıp, sonraki dönemlerde ortaya çıkan durumu yansıttığından, yatırımlara ilişkin finansal tablolara alınan tutarlarda herhangi bir düzeltme yapılmaz (Önce, 2008c: 231).

Raporlama döneminden sonraki düzeltme gerektirmeyen olaylar finansal tabloların dipnotlarında açıklanır. Ayrıca, finansal tabloların yayımı için onay verilen tarihten önce ilan edilen ve raporlama döneminden sonra ödenen temettüler bu ara zaman diliminde henüz bir yükümlülük yaratmadığından, finansal tablolara alınmaz, ancak, önemli bir olay olduğundan dipnotlarda açıklanır.

Finansal tablolarda bir değişiklik yaratmayan raporlama döneminden sonra düzeltme gerektirmeyen olaylar; Türk vergi sistemi ile de bir farklılık yaratmayacaktır.

4.2.2. İlişkili Taraf Açıklamaları Standardı

TMS 24 ilişkili tarafı; finansal tablolarını hazırlayan işletmeyle (raporlayan işletme) ilişkili olan kişi veya işletme olarak geniş bir şekilde tanımlamıştır. Onun için ilişkili taraf ilişkisi değerlendirilirken ilişkinin özü dikkate alınır, sadece yasal şekle bakılmakla yetinilmez. İlişkili Taraf Açıklamaları (TMS 24) Standardı'nın amacı; işletmenin finansal durumu ile kar veya zararının, ilişkili tarafların[32] mevcudiyetinden,

[32] Ortaklar, iştirakler, bağlı ortaklıklar, kilit personel, iş ortaklıkları; ortaklar ve kilit personelin aile bireyleri; işletme üzerinde önemli etkisi veya kontrol gücü olan ortaklıklar; işletmenin ya da işletme ile ilişkili taraf olan işletmelerin çalışanlarına işten ayrılma sonrasında fayda planı sağlayacak taraflar, ilişkili tarafları oluşturur.

ANADOLU ÜNİVERSİTESİ

söz konusu taraflarla gerçekleştirilen işlemlerden ve mevcut bakiyelerden etkilenebileceği olasılığına dikkat çekmek için gerekli olan açıklamaların, işletmenin finansal tablolarında yer almasını sağlamaktır. Türk vergi sisteminde ilişkili taraf konusu özellikle kurumlar vergisi mükellefleri açısından çok kapsamlı olarak ele alınmış olmasına rağmen; vergi uygulamaları açısından pek fayda sağlayacak şekilde yürütülmediğini söyleyebiliriz.

4.2.2.1. İlişkili taraf açıklamalarının amacı

İlişkili taraf ilişkileri, iş ve ticaret hayatının normal bir parçasıdır. Bir işletmenin, kontrol, müşterek kontrol veya önemli etki aracılığıyla, iştirak edilen işletmenin finansal ve faaliyet politikalarını etkileme gücü bulunur.

İlişkili taraflar, ilişkili olmayan tarafların yapmayacağı işlemler içerisine girebileceği gibi; ilişkili taraflar arasındaki işlemler, ilişkili olmayan taraflarla yapılan işlemlerle aynı tutarlarda gerçekleşmeyebilir.

Hatta, işletmenin kar/zararı ile finansal durumu (ilişkili taraf işlemleri gerçekleşmemiş olsa bile) ilişkili taraflarla olan ilişkilerden etkilenebilir. Örneğin, ana ortaklığa maliyet bedelinden ürün satan işletme, diğer bir müşteriye aynı koşullarda satış yapmayabilir. Ya da bir taraf diğer bir tarafın önemli etkisinden dolayı bir faaliyeti gerçekleştirmekten kaçınabilir.

Standartta ilişkili taraf ilişkisi ile ilgili şu yaklaşım benimsenmiştir (IASCF, 2010b: B912):

a) İki tarafın ilişkili taraf olup olmadığı değerlendirilirken önemli etki, işletme ve işletmenin kilit yönetici personeli arasında mevcut olan ilişki açısından eşit olarak değerlendirir. Bu ilişkiler kontrol veya müşterek kontrol ilişkisi kadar yakın değildir.

b) İki işletmenin ikisinin de aynı işletme ya da kişinin kontrolüne (müşterek kontrolüne) tabi olması durumunda, söz konusu iki işletme birbiriyle ilişkilidir.

c) Bir işletmenin (veya kişinin) ikinci bir işletmeyi kontrol (veya müşterek kontrol) etmesi ve ilk işletmenin (ya da kişinin) üçüncü bir işletme üzerinde önemli etkiye sahip olması durumunda, ikinci ve üçüncü işletmeler birbirleriyle ilişkilidir.

d) İki işletmenin ikisinin de aynı işletmenin (ya da kişinin) önemli etkisine tabi olması durumunda, söz konusu iki işletme birbiriyle ilişkili değildir.

ANADOLU ÜNİVERSİTESİ

e) Bir taraf ikinci bir tarafla ilişkili olarak kabul edildiği durumda, aynı şekilde ikinci taraf da ilk tarafla ilişkili kabul edilir.

Bu yaklaşım çerçevesinde ilişkili taraflara ilişkin açıklamaların her bir ilişkili taraf grubu (ana ortaklık, bağlı ortaklık gibi) için ayrı yapılması gerekir.

4.2.2.2. İlişkili tarafla yapılan işlemlerin muhasebeleştirilmesi ve açıklanması

İlişkili taraflardan olan ticari alacaklar ile ticari borçlar, bu tür alacakların ve borçların bütün olarak görülmesini sağlamak amacıyla, ticari alacaklar ve ticari borçlar hesap gruplarında muhasebeleştirilir. Ancak ilişkili kişilerden olan alacaklar ve borçların bütünü; bu tür kişilerden olan alacakların ve borçların bir arada gösterilmesi amacıyla, dipnotlarda birleştirilmek suretiyle raporlanır.

İşletmenin esas faaliyet konusu dışında ilişkili kişilerle yapılan işlemler (ödünç verme, alınacak temettü payları ve benzer nedenler) dolayısıyla ortaya çıkan alacaklar ve borçlar ise ayrı muhasebeleştirilmelidir. Bu tür alacak ve borçlar itfa edilmiş maliyeti üzerinden ölçülür ve şüpheli alacakları için karşılık ayrılır. Yani esas faaliyetlerden alacaklar ve borçlar ile ilgili TMS ve Türk vergi sistemi arasındaki ölçüm farkları; ilişkili kişilerden olan alacaklar ve borçlar için de geçerli olacaktır.

Türk vergi sistemindeki düzenlemelerde de ilişkili kişilerle yapılan işlemlerde uygulanacak fiyat veya bedellerin; karşılaştırılabilir fiyat yöntemi, maliyet artı yöntemi, yeniden satış yöntemi veya işlemin mahiyetine en uygun olan yöntemin kullanılarak tespit edilmesi ve vergi matrahlarının bildiriminde ilişkili kişilerle yapılan işlemlerin raporlanması talep edilmektedir (KVK, mad.13). Bu ölçüm hesapları ilişkili kişilerden alacakların raporlama tarihi itibariyle değerlemesinde uygulanacak ölçüm yöntemleri olarak da kabul edilebilir.

4.2.3. Hisse Başına Kazanç Standardı

Hisse başına kazanç; bir işletmenin performansını değerlendirmek için kullanılan önemli bir değişkendir. Kazancın farklı muhasebe politikalarına göre saptanması nedeniyle sınırlı kullanıma sahip olmasına karşın, tutarlı bir biçimde

ANADOLU ÜNİVERSİTESİ

belirlenen hisse başına kazanç verileri, finansal raporlamanın kalitesini artırıcı bir etkiye sahip olacaktır (Greuning, Scott ve Terblanche, 2011: 349).

Hisse Başına Kazanç (TMS 33) Standardı, aynı raporlama dönemi içinde farklı işletmelerin ve aynı işletmenin farklı raporlama dönemlerindeki performansının karşılaştırılmasına yardımcı olmak amacıyla; hisse başına kazancın belirlenmesi ve finansal tablo kullanıcılarına sunulması ilkelerini belirler.

TMS 33'ün odaklandığı nokta, hisse başına kazancın hesaplamasına ilişkin paydanın belirlenmesidir. Türk vergi sisteminde vergi idaresine yapılan finansal raporlamada, hisse başına kazanç hesaplarına yer verilmez. Sadece benzer bir sunum, MSUGT eki kar dağıtım tablosunun hisse başına kar satırında; dağıtım konusu kardan hisse başına düşen pay olarak raporlanmasıdır.

4.2.3.1. Adi hisse başına kazancın hesaplanması

Adi hisse senedi, diğer tüm özkaynağa dayalı finansal araç sınıflarından sonra gelen, özkaynağa dayalı bir finansal araçtır. Potansiyel adi hisse senedi ise sahibine adi hisse senedi alım hakkı verebilen bir finansal araç ya da benzeri bir sözleşmedir. Uygulamada sıklıkla karşılaşılan potansiyel adi hisse senedi türleri olarak; hisse senedine dönüştürülebilir tahviller, katılma intifa senetleri, hisse senedi opsiyonları, rüçhan hakkı makbuzları, ücretlerinin bir parçası olarak çalışanlara hisse senedi alma hakkı tanıyan planlar, işletme birleşmelerinde ihraç edilecek hisse senetleri sayılabilir (Sandıkçıoğlu, 2008: 735). Adi hisse başına kazanç, ana ortaklığın adi hisse senedi sahiplerinin payına düşen kazanç veya zararının (pay), dönemin adi hisse senedi sayısının ağırlıklı ortalamasına (payda) bölünmesiyle hesaplanır. Sunulan bu bilginin amacı; raporlama dönemi süresince işletmenin performansından ana ortaklığın her bir adi hisse senedine düşen kazancın tespitine ilişkin bir ölçü sağlamaktır.

4.2.3.2. Sulandırılmış hisse başına kazancın hesaplanması

Sulandırma, hisse senetlerinde artış olduğu takdirde hisse başına kazancın azalışı veya hisse başına zararın artışını ifade eder. Ters sulandırma ise hisse senetlerinde artış olsa bile hisse başına kazancın/karın artışı veya hisse başına zararın azalışıdır.

ANADOLU ÜNİVERSİTESİ

Firmaların potansiyel hisse senetlerinin bulunması durumunda, hisse başına kazanç verisi potansiyel hisse senetleri dikkate alınarak hesaplanır. Buna göre sulandırılmış hisse başına kazancın hesaplanırken, ana ortaklığın adi hisse senedi sahiplerinin payına düşen kar veya zarar ile ağırlıklı ortalama hisse senedi sayısı, sulandırma etkisi olan potansiyel adi hisse senetlerinin etkilerine göre düzeltilir. Başka bir deyişle, bu oran, potansiyel hisse senetlerinin hesap döneminde adi hisse senetlerine dönüştürülmesine göre yapılan bir düzenlemedir (Sandıkçıoğlu, 2008: 739). Potansiyel adi hisse senetleri, ancak ve ancak anılan hisse senetlerinin adi hisse senetlerine dönüşümünün sürdürülen faaliyetlerden elde edilen hisse başına kazancı azaltması veya hisse başına zararı artırılması durumunda, sulandırma etkisine sahip kabul edilir.

4.2.3.3. Hisse başına kazancın finansal tablolarda sunumu

Kapsamlı gelir tablosunda, sürekli faaliyetlerden ana ortaklığın adi hisse senedi sahiplerine düşen kar veya zarar için adi hisse başına kazanç tutarları ve sulandırılmış hisse başına kazanç rakamları gösterilir. Durdurulan bir faaliyetin raporlanmasında, kapsamlı gelir tablosu veya finansal tablolara ilişkin notlarda, durdurulan faaliyet için adi hisse başına kazanç ve hisse senetlerinde artış olması durumunda hisse başına kazanç tutarları açıklanır. Tutarlar negatif (diğer bir deyişle hisse başına zarar) bile olsa, adi hisse başına kazanç tutarları ile sulandırılmış hisse başına kazanç tutarları gösterilir.

4.2.4. Finansal Araçlar: Sunum Standardı

Finansal Araçlar: Sunum (TMS 32) Standardı; finansal araçların ve bunlara ilişkin faiz, temettü, kayıp ve kazançların sınıflandırılmasına, finansal varlık ve borçların netleştirilmelerine ilişkin ilkeleri belirler. TMS'de kullanılan finansal araç kavramı, ülkemizdeki vergi ve MSUGT uygulamalarında kullanılan finansal araç kavramı ile değişiklik göstermektedir. Buna göre TMS'de finansal araç; bir işletmenin finansal varlığı ile başka bir işletmenin finansal borcunda veya özkaynağa dayalı finansal aracında artışa neden olan bir sözleşmedir. [33] Türk vergi sisteminden farklı

[33] Bu açıdan bir finansal araç; bir işletmenin finansal varlığı iken diğer işletmenin finansal borcu veya hisse senedidir.

ANADOLU ÜNİVERSİTESİ

olarak finansal aracın TMS'deki bu tanımı; finansal varlık veya finansal borç doğuran sözleşmelerle birlikte, finansal olmayan bir varlık veya finansal olmayan bir borç doğuran sözleşmeleri de kapsamaktadır. TMS 32'de finansal araçlar, temel olarak asıl finansal araçlar ile türev finansal araçlar olarak ayrılır. Bu finansal araçların açıklamalarına aşağıda yer verilmiştir.

4.2.4.1. Asıl finansal araçlar

TMS'ye göre finansal varlıklar, finansal borçlar ve özkaynağa dayalı finansal araçlar asıl finansal araçlardır. MSUGT'te ki kasa, bankalar, alınan çekler, alıcılar, alacak senetleri ve menkul kıymetler kalemleri finansal varlıkları; mali borçlar, ticari borçlar ve çıkarılan menkul kıymetler kalemleri finansal borçları kapsar. Özkaynağa (hisse senedine) dayalı finansal araç ise işletmenin tüm borçları çıkarıldıktan sonra varlıklarında bir payı / hakkı gösteren sözleşmedir. Bu tür finansal araçlara örnek olarak; satılamayan adi hisse senetleri, satım opsiyonu bulunan bazı finansal araçlar, imtiyazlı hisse senetleri, hisse alım hakkı veren finansal araçlar, hamiline bazı imkânlar veren yazılı alım opsiyonları gösterilebilir.

4.2.4.2. Türev finansal araçlar

Türev araçlar; bir faiz oranına, ürün fiyatına ya da döviz kuruna bağlı olarak değer oluşturan ve sahibine sözleşmesel hak ve yükümlülükler sağlayan finansal araçlardır. Türev araçların birçok tipi, ileride değiş-tokuş yapma hak ve yükümlülüğünü içerir ve bu sözleşmeler alınıp satılabilir sözleşmelerdir. Alan açısından finansal varlık niteliğinde olup, yükümlülük altındaki işletmede ise finansal borç niteliğindedir. Türev finansal araçlar ile ilgili sözleşmeler içinde en yaygın olarak kullanılanlar aşağıdaki gibi sınıflandırılabilir (Mısırlıoğlu, 2008:67);

a) Seçimlik sözleşmeler (options contracts).
b) Vadeli işlem sözleşmeleri (forward contracts).
c) Organize vadeli işlem sözleşmesi (futures contract).
d) Vadeli takas sözleşmeleri (swap contracts).
e) Vadeli işleme konu ticari mal sözleşmeleri (commodity contracts).

ANADOLU ÜNİVERSİTESİ

4.2.4.3. Faizler, temettüler, kayıp ve kazançlar

Bir finansal aracın, finansal borç veya özkaynağa dayalı finansal araç olarak sınıflandırılması, bu finansal araca bağlı faiz, temettü, kayıp ve kazançların muhasebeleştirilmesini de belirler. Buna göre;

- Tamamı borç olarak muhasebeleştirilen hisselere ait temettü ödemeleri, bono faizleri vb. gider olarak muhasebeleştirilir.

- Finansal borçların geri satın alınması ya da yeniden finanse edilmesi ile bağlantılı kazanç ve kayıplar kar ya da zararda muhasebeleştirilir.

- Özkaynağa dayalı finansal araçların geri satın alınması ya da yeniden finanse edilmesi özkaynakta meydana gelen değişim olarak muhasebeleştirilir.

- Özkaynağa dayalı finansal araç sahiplerine yapılan ödemeler, işletme tarafından, her türlü gelir vergisi indiriminden arındırılmış olarak doğrudan özkaynağa borç olarak muhasebeleştirilir.

- Özkaynağa dayalı finansal aracın gerçeğe uygun değerinde meydana gelen değişiklikler finansal tablolara yansıtılmaz.

- Özkaynağa dayalı finansal araç ihracı ya da bu araçların geri satın alması sırasında katlanılan işlem maliyetleri[34] özkaynaktan indirilerek muhasebeleştirilirler.

- Vazgeçilen özkaynak işlemleri maliyetleri gider olarak muhasebeleştirilir.

- Bir finansal borcun defter değerindeki değişikliklerden kaynaklanan kazanç ve kayıplar kar ya da zararda gelir veya gider olarak muhasebeleştirilir.

4.2.4.4. Finansal varlıkların ve finansal borçların birbirinden mahsup edilmesi

Finansal varlıklar ve finansal borçlar, işletmenin kaynak veya yükümlülüklerini gösterme nitelikleri dolayısıyla birbirlerinden ayrı olarak sunulur. Bir finansal varlık ve borcun birbirine mahsup edilmesi (netleştirilmesi) kural olarak mümkün değildir.

TMS 32, sadece; işletmenin muhasebeleştirilmiş tutarları netleştirebilmesi için yasal bir hakkın bulunması ve net esasa göre ödemede bulunma ya da varlığı elde etme

[34] İşlem maliyetleri; tescil ve diğer mevzuata dayalı ücretler, yasal, mali ve diğer profesyonel danışmanlık ücretleri, basım maliyetlerini ve damga vergileri gibi giderlerdir.

ANADOLU ÜNİVERSİTESİ

ve borcu ödeme işlemlerini eş zamanlı olarak gerçekleştirme niyetinde olması durumunda netleştirmeye izin vermektedir.

4.2.5. Finansal Araçlar: Açıklamalar Standardı

Bir işletmenin finansal durumu ve performansı ile gelecekteki nakit akımlarını değerlendirmeye yarayan bilgiler; finansal araçlardan kaynaklanan risklere maruz kalma derecesini ölçmek ve bu riski kontrol etmek içindir.

Finansal Araçlar: Açıklamalar (TFRS 7) Standardı da; bir işletmenin finansal araçların finansal durumu ve performansı açısından öneminin, kredi riski, likidite riski ve piyasa riskine maruz kalma durumuna ilişkin belirli bilgilerin, finansal araçlardan kaynaklanan riske maruz kalma durumuna ilişkin niteliksel ve sayısal bilgilerin açıklanmasını gerek görür (IASCF, 2010a: A207).

Finansal araçlar, öncelikle, açıklanacak bilgilerin niteliğine uygun bir şekilde ve ilgili finansal araçların özellikleri de dikkate almak suretiyle (finansal durum tablosundaki finansal araç sınıflarından farklı şekilde) ağıdaki şekilde sınıflandırılır. Sonra bu finansal araçların defter değerleri yine aşağıda bahsedildiği gibi, finansal durum tablosu veya dipnotlarda aşağıdaki şekilde açıklanır:

a) Gerçeğe uygun değer farkı kar veya zarara yansıtılarak ölçülen finansal varlıklar; ilk muhasebeleştirmede bu şekilde sınıflananlar ve zorunlu olarak gerçeğe uygun değeri üzerinden ölçülenler ayrı gösterilmek suretiyle.

b) Gerçeğe uygun değer farkı kar veya zarara yansıtılan finansal borçlar; ilk muhasebeleştirmede bu şekilde sınıflananlar ile alım satım amaçlı elde tutulan tanımını karşılayanlar ayrı gösterilmek suretiyle.

c) İtfa edilmiş maliyeti üzerinden ölçülen finansal varlıklar.

d) İtfa edilmiş maliyeti üzerinden ölçülen finansal borçlar.

e) Gerçeğe uygun değer farkı diğer kapsamlı gelire yansıtılarak ölçülen finansal varlıklar.

Finansal araçlarla ilgili gelir, gider, kazanç ve kayıplar yukarıdaki sınıflandırma ya göre kapsamlı gelir tablosunda veya dipnotlarda açıklama yapılır. Türk vergi sisteminde bu şekilde sınıflandırma ve açıklama söz konusu değildir.

ANADOLU ÜNİVERSİTESİ

4.2.6. Faaliyet Bölümleri Standardı

Finansal tablolarda bölümsel bilgilerin bulunmaması özellikle işletme dışındaki bilgi kullanıcılarının bu bilgilere ulaşmasını oldukça zorlaştırmaktadır (Sağlam, 2008: 1189). Bunun için Faaliyet Bölümleri (TFRS 8) Standardı; bir işletmenin faaliyet bölümleri, ürün ve hizmetleri, hangi coğrafi bölgelerde faaliyette bulunduğu ve büyük müşterileri hakkında bilgilerin açıklanmasına ilişkin esasları belirlemektedir (IASCF, 2010a: A241). Böylece, bilgi kullanıcılar işletmenin bilgi kaynağını oluşturan bölümsel bilgileri finansal tablolardan elde edebilmektedir.

Kural olarak borçlanma araçları veya özkaynağa dayalı finansal araçları borsa ya da teşkilatlanmış diğer piyasalarda işlem gören, finansal araçlarını halka arz etmek üzere ilgili düzenleyici kurum kaydına alınan, kayda alınma süreci kapsamında finansal tablolarını düzenleyen bir işletme veya şirket topluğu bu TFRS 8'i uygulamalıdır. [35]

Birçok işletme için faaliyet bölümlerine ilişkin üç özellik, faaliyet bölümlerini açıkça belirlemektedir. Bu üç özellik; işletme yönetiminin faaliyet konuları hakkında karar alırken kullandığı işletme kısımları hakkındaki bilgilerdir (içsel raporlar).

İçsel raporlara göre bir işletmenin faaliyet bölümü:

a) Hasılat elde edebildiği ve harcama yapabildiği,

b) İşletmenin faaliyetlere ilişkin karar almaya yetkili mercii tarafından düzenli olarak gözden geçirildiği ve

c) Ayrı finansal bilgilerin mevcut olduğu bir kısmıdır.

Bir işletmenin her bir faaliyet bölümüne ilişkin bilgileri ayrı olarak raporlaması gerekir. Bir işletmenin raporlama yapacağı faaliyet bölümleri (raporlanabilir bölümleri); faaliyet bölümleri ya da Standartta belirlenmiş kriterleri karşılayan faaliyet bölümlerinin toplamıdır (IASCF, 2010a: A242).

Kapsamlı gelir tablosunun sunulduğu her bir dönem için söz konusu raporlanabilir bölümlere ilişkin aşağıdaki bilgilerin açıklanması gerekir:

a) Faaliyet bölümleri ve raporlanabilir bölümlerle ilgili genel bilgiler;

b) Bölüm kar veya zararında, bölüm varlıklarında, bölüm borçlarında ve ölçüm esasına ilişkin bilgilerde yer alan belirli hâsılat ve giderleri kapsayan, raporlanan bölüm kar veya zararına ilişkin bilgiler ve

[35] Ancak, diğer şirketler de bu Standardı uygulamayı tercih edebilirler.

ANADOLU ÜNİVERSİTESİ

c) Bölüm hâsılatı, raporlanan bölüm kar veya zararı, bölüm varlıkları ve borçları, işletme tutarlarına karşılık gelen diğer önemli bölüm kalemleri mutabakatı.

Ayrıca; faaliyet bölümlerinin nasıl oluşturulduğu, bu bölümlerden sağlanan mal ve hizmetler, bölüm bilgilerini raporlamak için kullanılan ölçüm ile finansal tablolarda kullanılan ölçüm arasındaki farklar ve bölüm tutarlarının ölçümündeki dönemlik değişimlerin de raporlanması gerekir (IASCF, 2010a: A242). Raporlanabilir bölüm bilgilerini sağlayamamış işletmelerde; işletmenin ürün ve hizmetlerine ilişkin bilgiler, coğrafi bölgelerine ilişkin bilgiler ve büyük müşterilerine ilişkin bilgiler finansal tablolarda açıklanmalıdır.

Vergilendirmede bir gerçek veya tüzel kişinin elde ettiği toplam kar/zarar dikkate alındığından, işletmelerin faaliyet bölümleri açısından yapacakları finansal raporlama da Türk vergi sistemi açısından önem ifade etmemektedir.

4.2.7. Ara Dönem Finansal Raporlama Standardı

Ara Dönem Finansal Raporlama (TMS 34) Standardı; ara dönemde yapılacak finansal raporlamanın asgari içeriğini tanımlar ve ara döneme ilişkin özet veya ayrıntılı finansal tablolardaki muhasebeleştirme ve ölçme ilkelerini belirler.

IASB, hangi işletmelerin ara finansal raporlama yapması, hangi sıklıkta veya ara dönemden sonra ne kadar kısa bir zamanla yayımlaması gerektiği hususlarının ulusal hükümetler, sermaye piyasası düzenleyicileri, borsalar ve muhasebe organları tarafından kararlaştırılmasını öngörmektedir (IASCF, 2010a: A746). Ancak IASB; halka açık işletmelerin cari hesap döneminin birinci altı aylık dönemine ilişkin ara dönem finansal rapor sunması ve ara dönem finansal raporların en geç ara dönemi izleyen 60 gün içinde hazır duruma getirilmesi teşvik edilmektedir. Diğer taraftan, ara dönem finansal raporlamanın, Türk vergi sistemi açısından geçici vergi beyan dönemi ile ilgisi göz ardı edilmemelidir.

4.2.7.1. Ara dönem finansal raporun içeriği

Ara dönem finansal raporlama, bir işletmenin bütün bir yıldan daha kısa bir dönemini kapsayan detaylı veya özet finansal tabloları içerir. Ara dönem finansal rapor;

ANADOLU ÜNİVERSİTESİ

tam bir finansal tablo setini veya bir yıllık hesap döneminden daha kısa süreli finansal raporlama dönemine ilişkin özet finansal tablo setini içeren finansal raporu ifade eder.

TMS'ye uyum açısından ara dönem veya yıllık finansal tabloların her biri, kendi başına ayrıca değerlendirilir. Bir işletmenin ara dönem finansal raporunun TMS ile uyumlu sayılabilmesi için TMS 34'ün tüm hükümleri ile uyumlu olması gerekir.

Ara dönem finansal raporlama ile en son yıllık tam finansal tablo setinde yer alan finansal bilgilerin güncellenmesi amaçlandığından, ara dönemde yeni faaliyetler, olaylar ve durumlar üzerinde odaklanılır. Ara finansal raporlamada yıllık finansal raporların hazırlanmasında kullanılan bütün notların tekrarlanmasına ve güncellenmesine gerek bulunamamaktadır. Bunun yerine, son yıllık raporlama tarihinden beri işletmenin finansal durumu ve faaliyet sonuçlarına ilişkin olaylar ve değişikliklerin anlaşılması açısından önemli olan hususlara yer verilir (IASCF, 2010a: A746). Ara dönem finansal raporunda finansal tablolar tam setinin yayımlanması durumunda; ara dönem finansal tabloların biçim ve içeriğinin, finansal tablolar tam seti için öngörülen hükümler ile uyumlu olması zorunludur.

4.2.7.2. Ara dönemde muhasebeleştirme ve ölçme

Ara dönemde muhasebeleştirme, ölçme, sınıflandırma ve açıklamalara ilişkin kararlarda önemlilik düzeyi, ilgili dönemin finansal verileri çerçevesinde değerlendirilir. Önemlilik düzeyi, tahmini yıllık verilere bağlı olarak değil, ara dönem finansal bilgiye bağlı olarak değerlendirilmelidir (IASCF, 2010a: A746). Önemlilik düzeyinde, ara dönem ölçümlerinin yıllık finansal verilere göre daha fazla oranda tahmine dayanabileceği dikkate alınmalıdır (Yalkın ve Sağlam, 2008: 763).

Ara dönem finansal tablolar düzenlenirken gelirlerin ve giderlerin değerlemelerinde uyulacak esaslar çok önemlidir. Çünkü ara dönemde yapılacak hesaplamalar ve dağıtımlar diğer ara dönemlere ve yıllık döneme yansımaları da etkileyecektir (Yalkın ve Sağlam, 2008: 758).

Bu nedenle ara dönem finansal raporlarda izlenecek ölçme esasları, finansal bilgilerin güvenilirliğini ve bir işletmenin finansal durumu ve faaliyet sonuçlarının anlaşılması için gerekli tüm önemli finansal bilgilerin uygun olarak açıklanmasını sağlayacak şekilde belirlenmelidir. Örneğin; yılın geri kalan döneminde aktifleştirme

ANADOLU ÜNİVERSİTESİ

ölçütünün sağlanacağı düşüncesiyle ara dönem finansal durum tablosunda maliyetler ertelenerek aktifleştirilemez (IASCF, 2010a: B1074). Bilindiği üzere ülkemizde geçici vergi uygulamaları itibariyle; üçer aylık dönemlerde gelir tablosu düzenlenmektedir. O nedenle TMS düzenlemelerine uygun olarak yapılacak ara dönem finansal raporlamalar için hazırlanacak finansal tablolarda da muhasebeleştirme ve ölçüm farkları ortaya çıkacaktır. Uygulamada kolaylığı sağlamak açısından Türk vergi sistemindeki geçici vergi dönemlerinin gözden geçirilmesi faydalı olabilecektir.

4.2.7.3. Ara dönem finansal raporlama ve geçici vergi uygulaması

Ülkemiz vergi sisteminde; gerçek usulde vergilendirilen gelir ve kurumlar vergisi mükelleflerinin cari vergilendirme döneminin gelir ve kurumlar vergisine mahsuben üçer aylık kazançları üzerinden hesaplanarak ödenen bir geçici vergi (peşin vergi) uygulaması söz konusudur (GVK, mük. md. 120, KVK, md.32). Geçici vergi dönemlerinde varlıkların ve borçların ölçümü gerektiğinden mevcut uygulama itibariyle 31 Mart-30 Haziran-30 Eylül-31 Aralık tarihlerinde finansal tabloların hazırlanması gerekmektedir. Yani bir açıdan TMS 34 Ara Dönem Finansal Raporlama Standardı'nın geçici vergi dönemleri ile paralelleştirilmesi gerekmektedir.

Bu Standart, hangi işletmelerin ara dönem finansal rapor hazırlayacağını, hangi sıklıkta veya ara dönemden sonra ne kadar kısa bir zamanda yayınlaması gerektiği hususlarını düzenlemez. Ancak özellikle halka açık işletmelerin en azından cari hesap döneminin birinci altı aylık dönemine ilişkin ara dönem finansal raporları sunması teşvik edilmektedir. Bu bağlamda uyumlaştırmanın sağlanması açısından geçici vergi döneminin üç aydan altı aya çıkartılması (önceden uygulandığı gibi) önerilebilir.

4.2.8. Emeklilik Fayda Planlarında Muhasebeleştirilme ve Raporlama Standardı

Emeklilik Fayda Planlarında Muhasebeleştirilme ve Raporlama (TMS 26) Standardı; emeklilik fayda planlarına ilişkin bir grup olarak tüm katılımcılara yönelik muhasebeleştirilme ve raporlama konularını düzenler.[36]

[36] Çalışanlara Sağlanan Faydalar (TMS 19) Standardı, ilgili işverenin finansal tablolarında yer alan

ANADOLU ÜNİVERSİTESİ

Ülkemizde, hem çalışma hayatına ilişkin düzenlemelerde hem de Türk vergi sisteminde yer alana düzenlemelerde yer verilen açıklamalar TMS 26 dikkate alınarak aşağıda yapılmıştır.

4.2.8.1. Emeklilik fayda planları

Emeklilik fayda planları; bir işletmenin çalışanlarına, hizmetlerinin bitiminde veya bitimi sonrasında (yıllık gelir veya defaten ödeme şeklinde) sağlayacağı faydaların veya bu faydalara ilişkin katkıların, emeklilik öncesinde belirlenebildiği veya tahmin edilebildiği anlaşmalardır.

Emeklilik fayda planları; her birinin kendine özgü ayırt edici özellikleri bulunan, tanımlanmış katkı planları veya tanımlanmış fayda planlarıdır.

4.2.8.1.1. Tanımlanmış katkı planları

Tanımlanmış katkı planları; emeklilik faydası olarak ödenecek tutarların, fona yapılan katkılar ve bu katkılar üzerinden elde edilen yatırım kazançları aracılığıyla belirlendiği emeklilik fayda planlarıdır.

Tanımlanmış katkı planlarında katılımcının gelecekte elde edeceği fayda tutarları; işverenin, katılımcının veya her ikisinin ödediği katkı payları ile fonun faaliyet verimliliği ve yatırım kazançları çerçevesinde saptanır. İşverenin yükümlülüğü, genellikle, fona aktarılan katkı payları ile yerine getirilmiş olur.

4.2.8.1.2. Tanımlanmış fayda planları

Tanımlanmış fayda planları; emeklilik faydası olarak ödenecek tutarların, genellikle, çalışanların kazançları ve/veya hizmet sürelerine bağlı bir formülle belirlendiği emeklilik fayda planlarıdır.

Emeklilik faydalarından beklenen ödemelerin bugünkü değeri (taahhüt edilen emeklilik faydalarının bugünkü aktüeryal değerleri), katılımcıların ilgili dönem maaş

---

emeklilik faydalarının maliyetinin belirlenmesini de düzenlediğinden; TMS 26, TMS 19'u tamamlayıcı düzenlemelere de yer verir.

ANADOLU ÜNİVERSİTESİ

düzeyleri veya emekli olacakları tarihe kadar olan sürede öngörülen maaş düzeyleri kullanılarak hesaplanabilir ve raporlanabilir.

4.2.8.2. Emeklilik fayda plan varlıklarının ölçümü

Bu planların büyük bir bölümü, katkı paylarının yatırıldığı ve emeklilik faydalarının ödendiği, ayrı bazı fonlar oluşturulmasını gerektirir. Gelecekte emeklilik faydalarına ilişkin olarak yapılacak ödemelerle ilgili yükümlülüklerin karşılanması amacıyla, işveren işletmenin başka bir işletmeye (fona) varlık devri işlemi "fonlama" olarak ifade edilir. Emeklilik fayda planına ilişkin bu tür yatırımlar (fonlamalar) gerçeğe uygun değerleri ile gösterilir.

4.2.9. Sigorta Sözleşmeleri

Sigorta Sözleşmeleri (TFRS 4) Standardı'nın amacı; sigorta sözleşmesi düzenleyen herhangi bir işletmenin (sigortacının) sigorta sözleşmelerine ilişkin finansal raporlamasını belirlemektir. Bu Standart sigortacının düzenlediği sigorta sözleşmeleri (reasürans sözleşmeleri dahil) ve aldığı reasürans sözleşmelerine ve ihraç ettiği isteğe bağlı katılım özellikli finansal araçlara uygulanır.

4.2.10. Yüksek Enflasyonlu Ekonomilerde Finansal Raporlama Standardı

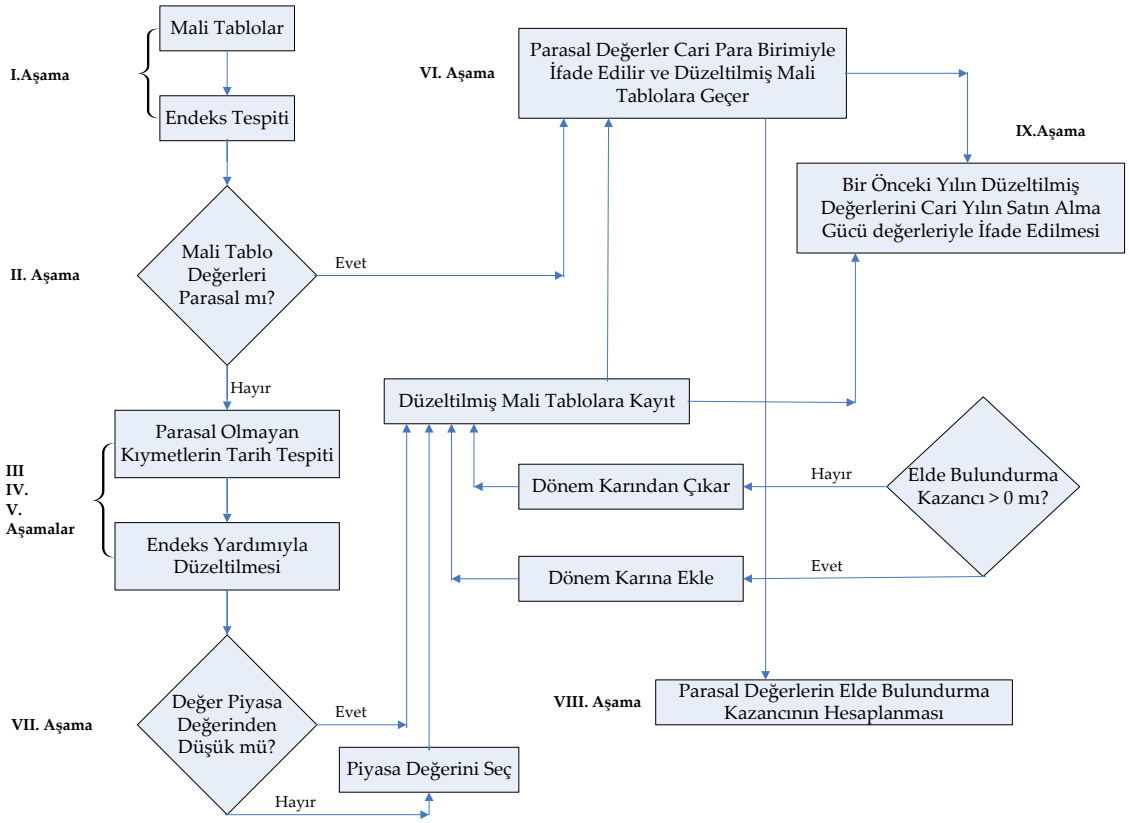
Muhasebenin dayandığı temel varsayımlarından biri ölçü birimi olarak kullanılan paranın değerinin değişmediğidir. Bu temel varsayımının ortadan kalkması halinde, geleneksel muhasebe ilkelerine göre hazırlanmış finansal tabloların da gerçeği yansıtmaları mümkün olmamaktadır (Uman ve Hacırüstemoğlu, 2004: 3).

Yüksek enflasyonlu bir ekonomide, finansal tablolar ancak raporlama dönemi sonundaki cari ölçüm birimine (paranın satın alma gücüne) göre raporlanmaları halinde faydalı olurlar.

Yüksek Enflasyonlu Ekonomilerde Finansal Raporlama (TMS 29) Standardı da; geçerli para birimi yüksek enflasyonlu bir ekonominin para birimi olan işletmelerin finansal tablolarının düzeltilmesi gerektiğini belirtmektedir.

ANADOLU ÜNİVERSİTESİ

Enflasyon muhasebesinin uygulama aşamaları Şekil 1'de gösterilmiştir:



Şekil 1. Enflasyon Muhasebesi Akış Şeması

Kaynak: Uman ve Hacırüstemoğlu, 2004: 30.

TMS'de ve Türk vergi sisteminde; enflasyon nedeniyle homojenliğini yitirmiş finansal tabloları tekrar homojen hale getirmek, enflasyon kayıp ya da kazançlarını ortaya koymak için genel fiyat düzeyi muhasebesi yöntemi benimsenmiştir.

Bu yöntem, paranın satın alma gücü değiştiğinde finansal tablolarda ifade edilmiş değerlerin, genel endeksler yardımıyla aynı satın alma gücüne sahip para birimine getirilmesi yöntemidir.

Yöntem, geleneksel muhasebeye ve geleneksel muhasebeye bağlı olarak hazırlanan finansal tablolara bağlı kaldığı gibi, geleneksel muhasebenin tüm ilkelerini de aynen korur (Uman ve Hacırüstemoğlu, 2004: 27).

1'nci aşamada; raporlama dönemi sonu itibarıyla cari ölçüm birimine göre ifade edilmemiş finansal durum tablosu kalemleri, genel satın alım gücündeki değişiklikleri yansıtan genel bir fiyat endeksi kullanılarak düzeltilir.

ANADOLU ÜNİVERSİTESİ

2’nci aşama olarak, parasal kalemler hali hazırda raporlama dönemi sonundaki cari ölçüm birimine göre ifade edildiklerinden düzeltilmezler.

3’üncü aşamada parasal olmayan değerlerin finansal durum tablosuna yansıtıldığı tarihler saptanır. Net kar ve gerçeğe uygun değeri ile değerlenenler gibi parasal olmayan kalemler, raporlama dönemi sonundaki cari tutarlarından taşındığından düzeltilmezler. Diğer tüm parasal olmayan aktif ve pasifler düzeltilir.

4’üncü aşmada da cari yılın gelir tablosundaki tüm kalemlerinin ne zaman ortaya çıktığı belirlenir.

5’inci aşamada gelir tablosundaki bu değerler söz konusu tarihler dikkate alınarak düzeltilir.

6’ncı aşamada düzeltilmiş finansal tablolara geçirilir.

7’nci aşamada düzeltme farkları varsa muhasebeleştirilerek düzeltilmiş finansal tablolara yansıtılır. Enflasyon muhasebesinde “cari ya da maliyet değerinden düşük olanı ile değerleme kuralı” geçerlidir. Parasal olmayan bir aktif ya da pasif değer, cari değerle gösterilmişse enflasyon muhasebesinde ayrıca düzeltilmez (Uman ve Hacırüstemoğlu, 2004: 33).

8’nci aşamada parasal değerleri elde bulundurmanın getirdiği kazanç ve kayıpların hesaplaması yapılır. Enflasyon döneminde, aktif ve borçlarının bir fiyat düzeyine bağlı olmadığı oranda, parasal borçlarından daha fazla parasal varlık taşıyan bir işletme satın alma gücünü kaybederken, parasal varlıklarından daha fazla parasal borç taşıyan bir işletme ise satın alma gücü kazanır. Kazanç veya kayıplar, parasal aktifler ve parasal borçlar arasındaki dönem içi ağırlıklı ortalama farkın genel fiyat endeksindeki değişim ile çarpılması yoluyla da tahmin edilebilir.

9’uncu aşamada net kardaki kazanç veya kayıp, kar ya da zarara dâhil edilir.

Son olarak, önceki raporlama döneminin karşılaştırmalı rakamları raporlama dönemi sonundaki cari ölçüm biriminden ifade edilebilmeleri genel bir fiyat endeksi kullanılarak düzeltilmiş olur. Önceki dönemlere ilişkin açıklanan bilgiler de raporlama dönemi sonundaki cari ölçüm birimine göre ifade edilir. Yüksek enflasyon dönemi sona erdiğinde; önceki raporlama döneminin cari ölçüm birimine göre ifade edilen dönem sonu tutarları, izleyen finansal tablolarda defter değerleri için esas alınır.

TMS’de yüksek enflasyonun varlığına ilişkin kesin bir oran tanımlanmamıştır. Türk vergi sisteminde ise finansal tabloların enflasyon düzeltilmesinin gerekli hale

ANADOLU ÜNİVERSİTESİ

geleceği konusunda belirlenmiş bir enflasyon oranı vardır. Bu oranlar gerçekleştiğinde finansal tablolarda yer alan tüm parasal olmayan kıymetlerin enflasyon düzeltmesine tabi tutulması zorunludur (VUK, mük.mad. 298). Türk vergi yasalarındaki enflasyon düzeltmelerine ilişkin diğer tüm düzenlemeler TMS düzenlemeleri ile örtüşmektedir.

4.2.11. Diğer İşletmelerdeki Paylara İlişkin Açıklamalar Standardı

Diğer İşletmelerdeki Paylara İlişkin Açıklamalar (TFRS 12) Standardı; finansal tablo kullanıcıların, bir işletmenin diğer işletmelerdeki paylarının niteliği ile bunlara ilişkin riskleri; bu payların işletmenin finansal durumuna, performansına ve nakit akışlarına etkilerini değerlendirmelerini sağlayacak bilgilerin açıklanmasını sağlamaktır. Bunun için bağlı ortaklıkların, müşterek anlaşmaların (müşterek faaliyetler veya iş ortaklıkların), iştiraklerin, konsolide edilmeyen yapılandırılmış işletmelerin herhangi birinde payı bulunan işletme;

a) Önemli değerlendirmeler ve varsayımları,

b) Bağlı ortaklıklardaki payları,

c) Müşterek anlaşmalardaki ve iştiraklerdeki payları,

d) Konsolide edilmeyen yapılandırılmış işletmelerdeki payları açıklar.

5. Türkiye Muhasebe Standartları ve Türk Vergi Sistemi'nde Ölçüm

Muhasebenin dönemsellik kavramı gereği; işletmenin geçmiş faaliyetlerini değerleme ve geleceği planlama ekonomik alanda yaşamının devamını sağlamak için şarttır.

Ayrıca potansiyel yatırımcılara karar verme, devlete olan vergi borcunun miktarını tespit etme gibi sebeplerle de işletme faaliyetlerinin belirli devreler için ölçülmesi gerekir (Cemalcılar, 1976: 19).

UMS'de finansal raporlamanın amacını hangi ölçüm esasının en iyi karşıladığının belirlenmesinde, finansal tablo unsurların tanınması ve muhasebe bilgisinin niteliksel özellikleri üzerinde durulur (Barth, 2006b: 3). Türk vergi sisteminde ise her iktisadi kıymet için bir ölçüm yöntemi belirlendiğinden, her değerleme ölçüsü sadece ilgili olduğu iktisadi kıymetlere uygulanmaktadır.

ANADOLU ÜNİVERSİTESİ

5.1. Ölçüm Kavramı ile Ölçümlemenin Amacı ve Önemi

Değer (value); bir varlığın değişimi sırasında ortaya çıkan para cinsinden tutarı veya yükümlülüğün ifası amacıyla katlanılan bedeli ifade eder. Bu tanıma göre bir varlık veya yükümlülüğün değişim zamanlarına ve değişim ortamlarına göre farklı değerlerinden bahsetmek mümkündür (Tokay, Deran ve Aktaş, 2010: 5).

Varlık veya yükümlülüğün para karşılığı tutarının belirlenmesinde kullanılan fiyat ise değer ölçüsü olarak ifade edilmektedir (Tokay ve Deran, 2008: 20).

Ölçüm veya değerleme (measurement); finansal tablolarda yer alan unsurların tahakkuk ettirilecekleri ve gösterilecekleri parasal tutarların belirlenmesi işlemini ifade eder. Bu işlem uygulanacak ölçüm esasının da seçilmesini içerir.

Değer, durağan bir kavram iken, ölçüm belli bir süreci içeren hareketli işlemlerin bütünüdür.

Vergi uygulamaları açısından ölçüm, vergi matrahlarının hesaplanmasıyla ilgili iktisadi kıymetlerin takdir ve tespiti olarak tanımlanır (VUK, mad.258) ve bu iktisadi kıymetlerin vergi yasalarında gösterilen gün ve zamanlarda sahip oldukları değerler esas alınır (VUK mad.259). Örneğin, finansal tablolar takvim yılı sonu düzenlenir ve ölçüm bu gün için geçerli olan değerler ile hesaplanır (KVK, mad.14/3).

Ayrıca vergisel açıdan ölçüm, verginin ve vergiye tabi varlıkların türlerine göre değişmektedir. Örneğin; işletmelere ait varlıkların ölçümü, gelir ve kurumlar vergisi mükelleflerinin matrahlarının hesaplanmasında kullanılır (Bulutoğlu, 1978: 54).

Yukarıda yapmış olduğumuz açıklamalara göre ölçüm ve ölçümleme ile ilgili kavramları şu şekilde özetleyebiliriz: Bir varlık veya yükümlülüğün para karşılığı tutarı "değer", bu tutarın belirlenmesinde esas alınan fiyat "değer ölçüsü", varlık veya yükümlülüğün değerini belirleme işleminin bütünü ise "ölçüm" işlemi olarak ifade edilmektedir (Tokay ve Deran, 2008: 20).

Finansal tablolardaki bilgilerin niteliksel özellikleri genel anlamda ölçümün amacını ve önemini ortaya koyar. Kullanıcıların, finansal tablolarda hangi ölçü esas veya esaslarının kullanıldığı konularında bilgilendirilmeleri işletme açısından önemlidir, çünkü finansal tabloların hangi esasa göre hazırlandığı kullanıcıların analizini etkiler. Finansal tablo unsurlarının tek tek ele alınarak ölçme işlemine tabi tutulması ve farklı bilanço unsurları için farklı ölçüm yöntemlerinin kullanılabilir olması, bazı bilanço

ANADOLU ÜNİVERSİTESİ

unsurları için farklı zamanlarda farklı ölçüm yöntemlerinin uygulanması ölçüm işlemlerini son derece karmaşık bir süreç haline getirmektedir (Tokay ve Deran, 2008: 21). Bu karmaşık süreçle birlikte finansal tablo kalemlerinin maliyet veya değerlerinin güvenilir bir şekilde ölçümlenebilmesi gerekliliği ölçmenin ne derece önemli olduğunu göstermektedir.

Diğer taraftan varlık ve yükümlülüklerin ölçümü gelir ölçümünü de etkilediğinden varlık ve yükümlülükleri ölçmek, geliri ölçmenin de anahtarıdır (Barth, 2006a: 280). Ölçme işleminin bilanço ve gelir tablosu kalemlerinin tümünü bu şekilde dolaylı veya doğrudan etkilemesi, ölçme işlemini tüm ilgili kişiler açısından önemli hale getirmektedir. (Tokay vd., 2010: 5)

Vergi yasalarının ölçme ile ilgili hükümleri ise daha çok vergilendirilebilir gelirin sağlam ve eksiksiz, aktarma ve kaçırmalara yer vermeyecek şeklinde saptanması amacına yönelmiştir (Bulutoğlu, 1978: 360). Aslında TMS ve vergi yasaları açısından da ölçmenin amacı işletmenin kar veya zararını saptamaktır. Ancak iki düzenlemenin amaçlarına bağlı ölçüm düzenlemeleri, saptanan kar veya zararın farklı değerlerde hesaplanmasını sonucunu getirir.

Vergi matrahlarının hesaplanması ile ilgisi nedeniyle ölçüm, vergi borcunun belirlenmesinde büyük önem taşır. Diyebiliriz ki vergiye tabi gelir, belli bir zaman süresindeki hâsılat ve gider akımlarına olduğu kadar, dönemin başlangıç ve sonundaki mal ve haklar stokunun toplam değerine de bağlıdır (Bulutoğlu, 1978: 359).

Sonuç itibariyle, varlık ve yükümlülüklerinin ölçümünde esas alınan yöntemler; bir taraftan finansal bilgi kullanıcılarının kararlarını etkilerken, diğer taraftan da vergi idaresine vergi matrahı bildirimi veya tahakkukunu da etkilemektedir. Ölçüm yöntemlerinin bu iki ayrı etkileşimi, aslında ticari kar ile mali kar arasındaki ilişkiyi ve bu ilişkinin derecesini de oluşturmaktadır.

5.2. Türkiye Muhasebe Standartları'nda Ölçüm Esaslarına İlişkin Yaklaşımlar

Ölçüm esaslarına ilişkin yaklaşımlar; finansal tabloların hangi amaçla hazırlanacağının, diğer bir anlamda ölçüm yöntemlerinin hangilerinin ne amaçla kullanılacağının hareket noktasıdır. Bu yaklaşımların iki uç noktası muhafazakar bir tutum sergileyen tarihsel maliyet yaklaşımı ile güncel piyasa değerini sunmayı

ANADOLU ÜNİVERSİTESİ

amaçlayan cari değer yaklaşımıdır. TMS'de bu iki yaklaşıma göre finansal tablo unsurlarının ölçümünde, finansal tabloların tam ve güncel durumu yansıtması için gerçeğe uygun değer yöntemi benimsenmiştir. Nitekim hem tam sette hem de KOBİ TFRS'de tarihi maliyet ve gerçeğe uygun değer esasları, iki genel ölçüm esası olarak kullanılmaktadır (Demir ve Bahadır, 2012: 30). UMS'ye bakıldığında varlıkların ve yükümlülüklerin ilk muhasebeleştirilmesinde tarihi maliyet esasının etkin olduğunu; raporlama tarihinde yapılan ölçümlerde ise gerçeğe uygun değer esasına yakın ölçüm yöntemleri şekillenmiştir.

5.2.1. Tarihsel maliyet yaklaşımı

Finansal tabloların neden hazırlandığı veya yararının ne olduğu hakkında kabul görmüş iki görüşten söz etmek mümkündür.

Bunlardan ilki, varlıkların nasıl kullanıldığını ve değerlendirildiğini gösteren sorumluluk (stewardship) veya hesap verebilirlik fonksiyonu, diğeri ise finansal tablo kullanıcılarına alacakları kararlarda yardımcı olacak bilgiyi sunmaktır. Hesap verebilirlik fonksiyonu yönetimin sorumluluğunu yansıtmakta ve sermayedarlara varlıkların nasıl idare edildiği hakkında bilgi vermeye yöneliktir. Tarihsel olarak muhasebenin ve finansal tabloların temel amacı buydu (Mugan, 2008: 1).

Özündeki "hesap verebilirlik" mantığından dolayı tarihsel maliyet yaklaşımında varlıklar, edinme (iktisap) tarihindeki maliyet değerleri üzerinden ölçülmektedir. Tarihsel maliyet yaklaşımın güvenilir ve somut belgelere dayanıyor olması vergisel uygulamalarda bu yaklaşımın tercih edilmesine neden olmuştur. Ancak, tarihsel maliyet güvenilir bilgi veren gerçek bir ekonomik olgu olmasına rağmen, zaman zaman finansal tablo kullanıcıların ekonomik kararları ile ilgili bir ekonomik olgu değildir. Çünkü varlık değerlerindeki artışa karşılık tarihsel maliyet ile tanımanın varlık değerleri finansal tablolarda düşük gösterilebilmektedir. Dahası bazı varlıklar ve yükümlülüklerin hiçbir maliyeti -özellikle türev ürünler- finansal tablolarda tanınmamaktadır. (Barth, 2006b: 13).

Finansal tablo kullanıcılarına alacakları kararlarda yardımcı olacak bilgiyi sunmayı hedefleyen finansal tablolarda ise tarihsel maliyet yaklaşımından uzaklaşılarak bugünkü değerin finansal tablolarda sunulması esas alınır.

ANADOLU ÜNİVERSİTESİ

5.2.2. Cari değer yaklaşımı

Diğer bir yaklaşım "cari değer" yaklaşımıdır. İşletmenin gelecekteki performansının tahmini için muhasebe verilerini kullanmak muhasebe bilgisinin değer ilişkisini ifade eder (Alexander vd., 2007: 35).

Bu nedenle, "tahakkuk" ilkesi gereği, kazanıldığı halde tahsil edilmemiş gelirler ile faydalanılmış ancak ödenmemiş giderlerin de finansal tablolara yansıtılması gerekir. Cari yaklaşım esasına göre hazırlanan finansal tablolar muhasebe dönemi sonuçları ile de uyumlu bilgi verecektir.

5.3. Gerçeğe Uygun Değer Ölçümü Standardı

Gerçeğe uygun değer işletmeye özgü bir ölçüm olmayıp, piyasa bazlı bir ölçümdür. Onun için IASB ve FASB, ölçüm sorunlarına ilişkin çalışmalarında gerçeğe uygun değer yönteminin kavramsal çerçeve ölçütlerini daha iyi karşıladığı sonucuna varmıştır. Ancak, IASB ve FASB'ın tüm varlıklar ve yükümlüklerin gerçeğe uygun değer yöntemi ile ölçümüne yönelik belirli bir hedefi olmasına rağmen, bu yöntem her ölçüm sorununa çare de değildir (Barth, 2006b: 17).

IASB gerçeğe uygun değer ile ilgili düzenlemeleri tek bir standartta belirlemek için Gerçeğe Uygun Değer Ölçümü (UFRS 13) Standardını yayımlamıştır.[37] Gerçeğe Uygun Değer Ölçümü (TFRS 13) Standardı; gerçeğe uygun değeri tanımlayarak, bu yönteme göre ölçüme ilişkin çerçeveyi ve gerekli açıklamaları düzenler.

5.3.1. Gerçeğe uygun değer ve gerçeğe uygun değer ölçümü kavramları

TMS'de tanımlanan varlık ve yükümlülüklerin makul ölçüleri gelecekteki beklentileri de içermektedir. Bu beklentiler gelecekteki ekonomik girdi ve çıktılara bağlıdır. İşletmenin kontrol ettiği ve tanımlanan finansal tablo unsurlarından elde edilen faydalar, gelecekteki bu girdi ve çıktıların tahmini altında, fakat geçmiş işlemler ve olaylarla da ilişkilidir (Barth, 2006a: 276). Gerçeğe uygun değer ölçümünün amacı da;

[37] Söz konusu Standart KGK tarafından Çalışanlara Sağlanan Faydalar (TMS 19) Standardı olarak Türkçeye çevrilmiş ve 30 Aralık 2012 tarih ve 28513 sayılı Resmi Gazete-2. Mükerrer'de yayımlanmıştır.

ANADOLU ÜNİVERSİTESİ

mevcut piyasa koşullarında, piyasa katılımcıları arasında, bir varlığın satışına veya bir borcun devrine yönelik olarak, ölçüm tarihinde, olağan bir işlemdeki fiyatın tahmin edilmesidir.[38]

Muhasebe ölçümünün temel konusu varlıklar ve borçlar olduğundan gerçeğe uygun değerin tanımı varlıklara ve borçlara odaklanır. FASB, Finansal Muhasebe Standartları Tablosu (Statement Of Financial Accounting Standards-SFAS) 157 Gerçeğe Uygun Değer Ölçümleri Standardı'nda ve TFRS 13'de gerçeğe uygun değer; piyasa katılımcıları arasında, ölçüm tarihinde, olağan bir işlemde, bir varlığın satışından elde edilecek veya bir borcun devrinde ödenecek, fiyat olarak tanımlanmıştır. [39] Gerçeğe uygun değer ve gerçeğe uygun değer ölçümü tanımları ile ilişkili kavramlar aşağıda açıklanmıştır.

5.3.1.1. Varlık veya borç

İşletme bir varlığın veya borcun gerçeğe uygun değerini ölçerken, piyasa katılımcılarının ölçüm tarihinde bu varlığı veya borcu fiyatlandırırken göz önünde bulunduracakları özellikleri dikkate alır.[40] Ayrıca, gerçeğe uygun değeri üzerinden ölçülen varlık veya borç; bir finansal araç veya finansal olmayan bir varlık gibi tek bir varlık veya borç ya da nakit yaratan birim veya iş gibi bir varlık grubu, borç grubu ya da varlıklar ve borçlardan oluşan bir grup olabilir.

5.3.1.2. İşlem

Gerçeğe uygun değer ölçümünde, mevcut piyasa koşullarında piyasa katılımcıları arasında ölçüm tarihinde olağan bir işlemde[41] bir varlığı satmak veya bir

[38] Diğer bir ifadeyle, varlığı elinde bulunduran veya borçlu konumda olan piyasa katılımcısının bakış açısıyla ölçüm tarihindeki çıkış fiyatıdır.

[39] İşletmenin varlığı elinde tutma ya da borcu ödeme veya başka bir şekilde yerine getirme niyetinin bulunması, gerçeğe uygun değerin ölçümünde dikkate alınmaz.

[40] Bu tür özelliklere varlığın durumu ve konumu ile varsa, varlığın satışına veya kullanımına ilişkin sınırlamalar örnek olarak gösterilebilir.

[41] **Olağan işlem**; varlık veya borçlara ilişkin olağan ve alışılagelmiş pazarlama faaliyetlerini yerine getirmek üzere ölçüm tarihinden önce yeterli süre piyasada bulunarak piyasanın etkisini içerdiği

ANADOLU ÜNİVERSİTESİ

borcu devretmek amacıyla söz konusu varlık ya da borcun el değiştirildiği varsayılır. Böyle bir devir işleminin:

a) Varlığa veya borca ilişkin asıl piyasada[42] ya da

b) Asıl piyasanın bulunmadığı durumlarda, varlığa veya borca ilişkin en avantajlı piyasada[43]

gerçekleştiği varsayılır.

Aksine kanıt bulunmadığı sürece, işletmenin normal koşullarda varlığı satmak veya borcu devretmek amacıyla işlemi gerçekleştireceği piyasanın asıl piyasa olduğu veya asıl piyasanın bulunmadığı durumlarda en avantajlı piyasa olduğu varsayılır.

Varlık veya borca ilişkin asıl piyasanın bulunması durumunda, ölçüm tarihinde farklı bir piyasadaki fiyat potansiyel olarak daha avantajlı olsa dahi, gerçeğe uygun değer ölçümü asıl piyasadaki fiyatı (bu fiyatın doğrudan gözlemlenebilir olmasına veya başka bir değerleme yöntemi kullanılarak tahmin edilmesine bakılmaksızın) yansıtır.

İşletmenin ölçüm tarihinde asıl (ya da en avantajlı) piyasaya erişimi olmalıdır. Asıl (ya da en avantajlı) piyasa (ve dolayısıyla piyasa katılımcıları) işletmenin bakış açısına göre değerlendirilir.

5.3.1.3. Piyasa katılımcıları

İşletme bir varlığın veya borcun gerçeğe uygun değerini, piyasa katılımcılarının en fazla ekonomik fayda sağlamayı düşünerek hareket ettikleri varsayımıyla, söz konusu varlığı veya borcu fiyatlandırırken kullandığı varsayımları kullanarak ölçer.

Piyasa katılımcıları; varlığa veya borca ilişkin asıl piyasada (ya da en avantajlı piyasada) şu özelliklerin tamamına sahip olan alıcılar ve satıcılardır:

a) Alıcılar ve satıcılar birbirlerinden bağımsızdırlar (başka bir deyişle ilişkili taraf değildirler).[44]

---

varsayılan işlem olup; zorunlu bir işlem değildir (zorunlu tasfiye ya da zorunlu satış gibi).

[42] **Asıl piyasa;** varlığın veya borcun en yüksek hacimde ve seviyede işlem gördüğü piyasadır.

[43] **En avantajlı piyasa;** işlem maliyetleri ve taşıma maliyetleri dikkate alındıktan sonra, varlığın satışından elde edilen tutarı en üst seviyeye yükselten veya borcun devredilmesi için ödenen tutarı asgari seviyeye indiren piyasadır.

[44] Ancak, işleme piyasa şartlarında girildiğine dair kanıtın bulunması durumunda ilişkili taraf işlemindeki fiyat gerçeğe uygun değer ölçümünde girdi olarak kullanılabilir.

ANADOLU ÜNİVERSİTESİ

b) Alıcılar ve satıcılar bilgilidirler.

c) Alıcılar ve satıcılar, varlığa veya borca ilişkin olarak işlem yapabilecek durumdadırlar.

d) Varlık veya borca ilişkin işlem yapmaya isteklidirler. [45]

5.3.1.4. Fiyat

Gerçeğe uygun değer, mevcut piyasa koşullarında ölçüm tarihinde asıl (ya da en avantajlı) piyasada olağan bir işlemde bir varlığın satışından elde edilecek veya bir borcun devrinde ödenecek fiyattır (başka bir ifadeyle çıkış fiyatıdır).

Varlığın veya borcun gerçeğe uygun değerini ölçmek üzere kullanılan asıl (ya da en avantajlı) piyasadaki fiyat, işlem maliyetlerine göre düzeltilmez. Sadece, varlığın bulunduğu konumun o varlığın özelliği olması durumunda (örneğin, emtia için böyle bir durum söz konusu olabilir), asıl (ya da en avantajlı) piyasadaki fiyatı, varlığın mevcut konumundan bu piyasaya taşınırken katlanılan maliyetlere göre düzeltilir.

5.3.2. Gerçeğe uygun değer ölçümünün uygulanması

Gerçeğe uygun değer ölçümünün en önemli özelliği, bu yönteme göre ölçülen finansal tabloların gelecek ile ilgili tahminleri içermesidir. Finansal tabloların kullanıcılara ekonomik kararlar almalarında faydalı bilgi sağlama amacı dikkate alındığında, mevcut ekonomik koşulların ve geleceğin en güncel beklentilerini yansıtan finansal tablo tutarları, kararların alınmasında en yararlı bilgiyi sağlayacaktır (Barth, 2006a: 272).

Bununla birlikte, gerçeğe uygun değer yöntemi gelecekle ilgili tahminleri yansıttığından, nakit akışlarının gelecek beklentilerini yansıtacak şekilde tahakkuklar da kullanılır. Gelecekteki beklenti, paranın zaman değeri ve güncel bilgi ve koşullara dayalı bir beklentidir. Tahminlerin tamamı, tahminlerin yapıldığı zamanda meydana gelmiş olaylara dayanır ve finansal tablolardaki tutarların hepsi güncel olaylardan gelecekte meydana gelecek tahminlerdir (Barth, 2006a: 273).

[45] Başka bir deyişle işlem yapma konusunda motive edilmişlerdir, fakat buna zorlanmamışlardır ya da bu işlemi gerçekleştirmek zorunda kalmamışlardır.

ANADOLU ÜNİVERSİTESİ

Bu tahminler dikkate alınarak gerçeğe uygun değer ölçümü uygulanırken dikkate alınması gereken unsurlar ve özellikli durumlar aşağıda açıklanmıştır.

5.3.2.1. İlk muhasebeleştirmede gerçeğe uygun değer

Varlık veya borca ilişkin karşılıklı bir işlemle, bir varlık edinilirken veya bir borç üstlenilirken, işlem fiyatı varlığın edinilmesinde ödenecek veya borcun üstlenilmesinde alınacak fiyattır (giriş fiyatı). Bunun aksine, varlığın veya borcun gerçeğe uygun değeri, varlığın satışından elde edilecek veya borcun devrinde ödenecek fiyattır (çıkış fiyatı). Çoğu durumda, işlem fiyatı gerçeğe uygun değere eşit olacaktır (örneğin bu tür bir durum, bir varlığın alım işleminin aynı tarihte bu varlığın satılacağı piyasada gerçekleşmiş olması durumunda söz konusu olabilir). İlk muhasebeleştirmede gerçeğe uygun değerin işlem fiyatına eşit olup olmadığını belirlerken, işletme ilgili işlem ile varlık veya borca özgü unsurları dikkate alır. Başka bir TFRS'nin bir varlığın veya borcun ilk muhasebeleştirme sırasında gerçeğe uygun değeri üzerinden ölçülmesini zorunlu tuttuğu ya da buna izin verdiği ve işlem fiyatının gerçeğe uygun değerden farklı olduğu durumlarda, işletme ilgili TFRS'de aksine bir hüküm bulunmadıkça ortaya çıkan kazanç veya kaybı kar veya zarara yansıtır.

5.3.2.2. Ölçüm yöntemleri

Bir değerleme yönteminin kullanılmasının amacı, mevcut piyasa koşullarında, piyasa katılımcıları arasında bir varlığın satışına veya bir borcun devrine yönelik ölçüm tarihinde gerçekleşecek olağan bir işlemdeki fiyatın tahmin edilmesidir. İşletme, gerçeğe uygun değeri ölçmek için yeterli verinin bulunduğu ve koşullara uygun olan, ilgili gözlemlenebilir girdilerin[46] kullanımını azami seviyeye çıkaran ve gözlemlenebilir olmayan girdilerin kullanımını asgari seviyeye indiren değerleme yöntemlerini kullanır.

[46] **Girdiler;** piyasa katılımcılarının riske ilişkin varsayımları da dahil olmak üzere bir varlığı veya borcu fiyatlandırırken kullandıkları aşağıdakilere benzer varsayımlardır: (a) Gerçeğe uygun değeri ölçmek üzere kullanılan belirli bir değerleme yönteminde yer alan riske ilişkin varsayımlar (örneğin bir fiyatlama modeli gibi). (b) Değerleme yöntemine ilişkin girdilerde yer alan riske ilişkin varsayımlar. Girdiler, gözlemlenebilir olabilir ya da gözlemlenebilir olmayabilir.

ANADOLU ÜNİVERSİTESİ

Bazı durumlarda, tek bir değerleme yöntemi; diğer durumlarda, birden fazla değerleme yöntemi uygun olacaktır. Gerçeğe uygun değeri ölçmek için birden fazla değerleme yönteminin kullanılması durumunda; sonuçların ortaya koyduğu değer aralığında gerçeğe uygun değeri en iyi yansıtan nokta gerçeğe uygun değer ölçümünde esas alınır.

Gerçeğe uygun değeri ölçmek için kullanılan değerleme yöntemleri tutarlı bir şekilde uygulanır. Ancak, değerleme yöntemindeki veya yöntemin uygulanmasındaki bir değişiklik, değişikliğin mevcut koşullarda gerçeğe uygun değeri aynı derecede veya daha iyi şekilde yansıtan bir ölçümle sonuçlanması durumunda uygundur. [47] Değerleme yönteminde veya yöntemin uygulanmasında meydana gelen bir değişiklikten kaynaklanan düzeltmeler, muhasebe tahmininde değişiklik olarak muhasebeleştirilir.

TFRS 13'de göre gerçeğe uygun değeri ölçmek için yaygın olarak kullanılan üç değerleme yöntemi; piyasa yaklaşımı, maliyet yaklaşımı ve gelir yaklaşımıdır.

5.3.2.2.1. Piyasa yaklaşımı

Piyasa yaklaşımı, özdeş veya karşılaştırılabilir (başka bir ifadeyle benzer) olan varlıklara, borçlara ya da varlıklardan ve borçlardan oluşan bir gruba (örneğin iş) ilişkin piyasa işlemleri sonucu oluşan fiyatları ve diğer ilgili bilgileri kullanır.

Örneğin, piyasa yaklaşımı ile tutarlı olan değerleme yöntemleri genellikle karşılaştırılabilir tutarlar setinden alınan piyasa çarpanlarını kullanır. Çarpanlar, her bir karşılaştırılabilir tutar için farklı çarpanlardan oluşan bir aralıkta yer alabilir. Aralık içinden uygun olan çarpanın seçilmesi, ölçüme özgü niteliksel ve sayısal unsurların dikkate alınarak değerlendirilmelerini gerektirir.

Piyasa yaklaşımı ile tutarlı değerleme yöntemleri arasında matris fiyatlaması yer alır. Matris fiyatlaması, özellikle belirli menkul kıymetlere ilişkin kotasyon fiyatlarına dayanmayan ancak menkul kıymetlerin diğer kota edilmiş temel menkul kıymetlerle olan ilişkisine dayanan borçlanma araçları gibi bazı finansal araçların değerlemesinde kullanılan matematiksel bir yöntemdir.

[47] Bu durum şu olaylardan herhangi biri meydana geldiğinde ortaya çıkabilir: (a) Yeni piyasaların oluşması, (b) Yeni bilginin ortaya çıkması, (c) Önceden kullanılan bilginin artık var olmaması, (d) Değerleme yöntemlerinin gelişmesi ya da (e) Piyasa koşullarının değişmesi.

ANADOLU ÜNİVERSİTESİ

5.3.2.2.2. Maliyet yaklaşımı

Maliyet yaklaşımı; bir varlığın hizmet kapasitesini yenilemek amacıyla hâlihazırda gerekli olan cari tutarı yansıtan bir değerleme yöntemidir (genellikle cari yenileme maliyeti olarak ifade edilir).

Maliyet yaklaşımı, bir varlığın hizmet kapasitesini yenilemek için gerekli olan cari tutarı yansıtır (genellikle cari yenileme maliyeti olarak anılır).

Piyasadaki bir satıcının bir varlık için alabileceği satış fiyatı, piyasadaki bir alıcının söz konusu varlığın sağlayacağı faydaya yakın bir fayda sağlayacak bir varlığın değer yitirme faktörleri göz önüne alınarak hesaplanmış inşa veya edinme maliyetine eşittir.

Bunun nedeni, alıcının bir varlığa söz konusu varlığın hizmet kapasitesini yenilemek için gerekli olan tutardan daha fazla bir tutar ödemeyecek olmasıdır.

Değer yitirme; fiziksel, işlevsel (teknolojik) ve ekonomik (dışa yönelik) bozulmaları kapsamakta ve finansal raporlama açısından amortisman (tarihi maliyetin dağıtılması) oranla veya vergi açısından amortismana (belirli hizmet sürelerinin kullanılması) oranla daha geniş kapsamlıdır.

Çoğu durumda, cari yenileme maliyeti yöntemi diğer varlıklar ya da diğer varlık ve borçlarla birlikte kullanılan maddi duran varlıkların gerçeğe uygun değerinin ölçümünde kullanılır.

5.3.2.2.3. Gelir yaklaşımı

Gelir yaklaşımı; gelecekteki tutarları (örneğin nakit akışları ya da gelir ve giderleri) tek bir cari tutara (başka bir ifadeyle iskonto edilmiş tutara) dönüştüren değerleme yöntemleridir.

Gerçeğe uygun değerin ölçümü gelecekteki söz konusu tutarlara ilişkin cari piyasa beklentilerinin gösterdiği değer olarak belirlenir.

Gelir yaklaşımı, gelecekteki tutarları (örneğin, nakit akışları veya gelir ve giderleri) tek bir cari (başka bir ifadeyle, iskonto edilmiş) tutara dönüştüren yöntemdir. Gelir yaklaşımı kullanıldığında, gerçeğe uygun değer ölçümü gelecekteki tutarlara ilişkin cari piyasa beklentilerini yansıtır.

ANADOLU ÜNİVERSİTESİ

Aşağıdakiler söz konusu değerleme yöntemlerine örnek olarak gösterilebilir:

a) Bugünkü değer yöntemleri, [48]

b) Opsiyon fiyatlama modelleri,

c) Çok dönemli artık kazanç yöntemi.

5.3.2.3. Ölçüm yöntemlerine ilişkin girdiler

Bazı varlık ve borçlar (örneğin finansal araçlar) için girdilerin gözlemlenebilir olabileceği piyasalara borsalar, satıcı piyasaları, aracı piyasaları ve aracısız piyasalar örnek olarak verilebilir. Girdiler, varlığın veya borcun piyasa katılımcılarının varlığa veya borca ilişkin işlemde dikkate aldıkları özellikleri ile tutarlı olarak seçilir. Her türlü durumda, bir varlığın veya borcun aktif bir piyasada kotasyon fiyatı (Seviye 1 kapsamındaki bir girdi) bulunması durumunda, istisnalar dışında, gerçeğe uygun değeri ölçerken bu fiyat herhangi bir düzeltme yapılmaksızın kullanılır. Gerçeğe uygun değeri üzerinden ölçülen bir varlığın veya borcun alış fiyatının ve satış fiyatının bulunması durumunda, içinde bulunulan durumlarda gerçeğe uygun değeri en iyi şekilde yansıtan alış ve satış fiyatı arasındaki bir fiyat, gerçeğe uygun değerin ölçümünde kullanılır.

5.3.2.4. Gerçeğe uygun değer hiyerarşisi

TFRS 13, gerçeğe uygun değeri ölçmek üzere kullanılan değerleme yöntemlerine ilişkin girdileri üç seviyede sınıflandıran bir gerçeğe uygun değer hiyerarşisi oluşturur. Gerçeğe uygun değer hiyerarşisi gerçeğe uygun değer ölçümünde kullanılan değerleme yöntemlerine değil, değerleme yöntemlerine ilişkin girdilere öncelik verir.

5.3.2.4.1. Seviye 1 girdileri

Seviye 1 girdileri, işletmenin ölçüm tarihinde erişebileceği, özdeş varlıkların veya borçların aktif piyasalardaki kotasyon fiyatlarıdır (düzeltilmemiş olan fiyatlar).

[48] Bugünkü değer yöntemi, ölçülen varlığa veya borca özgü durum ve koşullara ve yeterli verinin mevcut olmasına bağlıdır. Bugünkü değer, gelecekteki tutarları (nakit akışlarını veya nakit değerleri) bir iskonto oranı kullanarak bugünkü tutara indirgemekte kullanılan bir araçtır.

ANADOLU ÜNİVERSİTESİ

Aktif bir piyasadaki kotasyon fiyatı, gerçeğe uygun değere ilişkin en güvenilir kanıtı sağlamakta olup, istisnai durum dışında, kullanılabilir olduğu her durumda gerçeğe uygun değeri ölçmek üzere düzeltme yapılmadan kullanılır. Seviye 1 girdisi, bazıları birden fazla aktif piyasada işlem görebilen (örneğin farklı borsalar üzerinden) birçok finansal varlık ve borç için kullanılabilir.

5.3.2.4.2. Seviye 2 girdileri

Seviye 2 girdileri, varlığa veya borca ilişkin doğrudan veya dolaylı şekilde gözlemlenebilir olan, Seviye 1 içerisindeki kotasyon fiyatları dışındaki girdilerdir.

Belirli varlıklara ve borçlara ilişkin ikinci seviye girdilere örnek olarak aşağıdaki leri verebiliriz:

- Edinen işletme tarafından işletme birleşmesi yolu ile edinilen ve ilişkili olmayan bir taraf ile yakın bir tarihte müzakere edilen bir lisans anlaşması için, anlaşmanın başlangıcında ilişkili olmayan tarafla görüşülen sözleşmedeki isim hakkı bedeli ikinci seviye girdi olarak kullanılabilir.

- Benzer konumda bulunan karşılaştırılabilir (benzer) nitelikteki binalara ilişkin gözlemlenen işlem fiyatlarından elde edilen çarpanlar gibi gözlemlenebilir piyasa verilerinden elde edilen binaya ilişkin metrekare başına düşen fiyat (değerleme çarpanı); elde tutulan ve kullanılan binalar için bikinci seviye girdi olarak kullanılabilir.

5.3.2.4.3. Seviye 3 girdileri

Seviye 3 girdileri, varlığa veya borca ilişkin gözlemlenebilir olmayan girdilerdir. Gözlemlenebilir girdiler bulunmadığında, gözlemlenebilir olmayan girdilerin kullanımına ölçüm tarihinde varlığa veya borca ilişkin piyasa faaliyetlerinin olmadığı veya az olduğu durumlarda izin verilir. İşletme, içinde bulunulan koşullardaki mevcut en iyi bilgiyi (bu bilgi işletmenin kendi verilerini de içerebilir) kullanarak gözlemlenebilir olmayan girdileri oluşturabilir. İşletme bu verileri, makul olarak bulunan bilginin diğer piyasa katılımcılarının farklı veri kullanacağını işaret etmesi veya diğer piyasa katılımcıları için kullanılabilir olmayan işletmeye özgü hususların bulunması durumunda düzeltir.

ANADOLU ÜNİVERSİTESİ

Üçüncü seviye girdiye şu örneği verebiliriz: Bir işletme birleşmesinde edinilen hizmetten çekmeye ilişkin borçla ilgili olarak; piyasa katılımcılarının farklı varsayımlar kullandığını makul olarak gösteren bilginin bulunmadığı durumlarda, işletmenin kendi verileri kullanılarak tahmin edilen gelecekteki yükümlülüğü yerine getirmeye ilişkin nakit çıkışlarına yönelik cari tahmin Seviye 3 girdisi olarak kullanılabilir.

5.3.3. Gerçeğe uygun değer yönteminin finansal raporlamaya etkisi

Gerçeğe uygun değer yöntemi ile varlıkların ve yükümlülüklerin ilk kayda alınması ve sonraki ölçümleri finansal raporlamayı etkilemektedir. Özellikle gerçeğe uygun değer yöntemi, ölçümlemeden kaynaklanan gerçekleşmememiş bazı kar ya da zararın kayıtlara alınmasını gerektirdiğinden, bu unsurların gelir tablosuna yansıtılması ihtiyatlılık kavramıyla çelişir.

Gerçeğe uygun değer ne tam bir giriş (alış) değeri ne de tam bir çıkış (satış) değeridir. Ancak, UMS'de kullanılan ölçüm esaslarının birçoğunda gerçeğe uygun değer, çıkış değerlerine daha yakındır (Demir ve Bahadır, 2012: 32). Bunun sonucunda, gerçeğe uygun değer yöntemi ile hazırlanmış finansal tablolar, finansal bilgilerin güncellenmiş haliyle sunulmasına olanak tanıdığından, gelirin daha kapsamlı bir şekilde raporlanmasını sağlar (Tokay v.d., 2010: 24).

5.3.4. Gerçeğe uygun değer yönteminin olumlu yönleri ve eleştiriler

Öncelikle belirtmek gerekir ki gerçeğe uygun değer yöntemi ile ölçülmüş varlık ve yükümlülükleri içeren finansal tablolar yararlı finansal bilginin niteliksel özelliklerinin çoğunu karşılamaktadır (Barth, 2006a: 275).

Gerçeğe uygun değer yöntemi mevcut ekonomik koşulların varlıklar ve yükümlülükler ile ilgisini yansıttığından finansal tablo kullanıcıların alacakları ekonomik kararlar ile daha çok ilgilidir. Üstelik bu yöntem fiili işlemlerden sonra gerçekleşecek değerleri de yansıtır. Çünkü yöntem, bir varlığın veya yükümlülüğün elde tutulduğu ya da elde edildiği zamandaki özelliklerine değil, söz konusu varlık ve yükümlülüğün finansal raporlama tarihindeki özelliklerine bağlı bir değer ortaya koymaktadır.

ANADOLU ÜNİVERSİTESİ

Gerçeğe uygun değer yönteminin bu özelliği finansal tabloların karşılaştırılabilirliğini de kuvvetlendirmektedir. Her dönemde aynı tip bilgiyi yansıtarak finansal tabloların tutarlılığı arttırılırken, ekonomik koşullar değiştiği zaman koşullardaki bu değişiklikleri yansıtması ise yöntemin zamanlılık unsurunu taşıdığını gösterir. Bir varlığın ya da yükümlülüğün gerçeğe uygun değeri, olası riskleri ve gelecekte beklenen giriş ve çıkışların olasılıklı ağırlıklı değerlendirmelerini yansıttığından, varlıkların ve yükümlülüklerin tutarlarının güvenilir olmasını da sağlamaktadır (Barth, 2006b: 9).

Bu olumlu yönlerine rağmen; net bir tanımının olmaması, doğrulanabilirlik eksikliği, yönetim yetkisinin gerçeğe uygun değer tahminlerine olası etkisi yöntem ile ilgili ifade edilen endişelerin başında gelmektedir. Gerçeğe uygun değerin doğrulanabilirliği üzerindeki endişe ise varlıklar ve yükümlülüklerin genellikle aktif bir piyasasının ve fiyatının olmadığı şeklinde ifade edilmektedir. Bu tür varlıklar ve yükümlülükler için gerçeğe uygun değer tahminlerinin doğrulanabilir olma olasılığı düşüktür. Bu nedenle bazı durumlarda yöntemin birçok girdisi kanıtlanabilir değilse doğrulanabilir olmayabilir (Barth, 2006b: 10).

5.4. Türkiye Muhasebe Standartları'nda Ölçüm Esasları

TMS, finansal tablo unsurlarının ölçümünde kullanılan esasları tarihi maliyet, cari maliyet, gerçekleşebilir değer ve bugünkü değer olmak üzere dört ana başlık altında vermiştir.

Ancak finansal tabloların hazırlanmasında en çok kullanılan ölçüm esası tarihi maliyet esasıdır.

Genelde bu esas diğer ölçüm esasları ile birlikte kullanılır. Örneğin, stoklar genellikle maliyet veya net gerçekleşebilir değerden küçük olanı ile ölçümlenirken, menkul kıymetler piyasa değeri ile ölçümlenebilir.

Türk vergi sisteminde ise vergi matrahının belirlenmesinde, iktisadi kıymetlerin değerlerinin doğru bir şekilde ortaya çıkartılması için ölçüm önemli bir konudur.

Türk vergi sisteminde genel olarak tarihi maliyet esasının temel alındığını söyleyebiliriz.

ANADOLU ÜNİVERSİTESİ

5.4.1. Tarihi maliyet esası

Tarihi maliyet esasına göre; varlıklar, elde edildikleri tarihte, elde edilmeleri için ödenen nakit veya nakit benzerlerinin tutarlarıyla, elde edilmelerine karşılık varlıkların verilmesi durumunda ise bunların gerçeğe uygun değerleriyle kaydedilir. Borçlar ise yükümlülüğün karşılığında elde edilenin tutarıyla veya faaliyetlerin normal gidişindeki bazı durumlarda yükümlülüğü yerine getirmek için gereken nakit veya nakit benzerlerinin tutarlarıyla kaydedilir. Tarihi maliyet esasına dayalı ölçümler, özellikle enflasyon dönemlerinde finansal tabloların gerçeklerden uzak veri ve bilgi sunmasına yol açar. Bu nedenle, ilk kayıt anından sonraki bilanço dönemlerinde, varlık ve yükümlülüklerin değerlemesinde tarihi maliyetlerin ölçü olarak alınması, finansal tablolarda yer alan finansal bilgileri kullanıcılar açısından yetersiz kılmaktadır. Finansal tablolardaki tutarların enflasyon düzeltmesine tabi tutulması, tarihi maliyet esasının zayıf yönünü kısmen telafi etmektedir. Hemen belirtmek gerekir ki işlem tarihindeki maliyet, gerçeğe uygun değeri temsil edebilir niteliktedir (Tokay ve Deran, 2008: 26).

5.4.2. Cari maliyet esası

Cari maliyet esasında varlıklar, aynı varlığın veya bu varlıkla eşdeğer olan bir varlığın alınması için hali hazırda gereken nakit veya nakit benzerlerinin tutarı ile gösterilirler. Borçlar ise yükümlülüğün kapatılması için gereken nakit ve nakit benzerlerinin iskonto edilmemiş tutarları ile gösterilir.

5.4.3. Gerçekleşebilir değer esası

Gerçekleşebilir değer esasında (ödeme değeri esasında) varlıklar, normal faaliyet koşullarında varlığın şu anda elden çıkarılması halinde elde edilebilecek olan nakit veya nakit benzerlerinin tutarlarıyla taşınır. Borçlar ise normal faaliyet koşullarında yükümlülüğü yerine getirmek için ödenmesi gereken nakit veya nakit benzerleri değerlerin iskonto edilmemiş tutarlarıyla taşınır. Cari maliyet esası ile gerçekleşebilir değer esası karşılaştırıldığında; cari maliyet esasının varsayımsal satın almaya dayandığını, gerçekleşebilir değer esasının ise varsayımsal satma yaklaşımına dayandığını ifade edebiliriz (Tokay ve Deran, 2008: 27).

ANADOLU ÜNİVERSİTESİ

5.4.4. Bugünkü değer esası

Varlıklar faaliyetlerin normal gidişinde, ileride yaratacakları net nakit girişlerinin bugünkü iskonto değerleri ile taşınır.

Borçlar ise faaliyetlerin normal gidişinde yükümlülüğü yerine getirmek için gelecekteki net nakit çıkışlarının bugünkü iskonto değeri ile taşınır.

5.5. Türkiye Finansal Raporlama Standartlar'nda Ölçüm Yöntemleri

Varlık ve yükümlülüklerin objektif değerleriyle finansal tablolarda sunulması amacıyla farklı ölçüm yöntemleri geliştirilmiş olup, finansal tablolar, geliştirilen bu değişik ölçüm yöntemlerinin sonuçlarını yansıtmaktadır (Tokay vd., 2010: 5).

TMS ile tarihi maliyet esası ve gerçeğe uygun değer esası üzerinden finansal tablo kalemlerinin ölçümünde kullanılan ölçüm yöntemleri önem kazanmıştır. Finansal bilginin finansal tablolardaki miktarını belirleyen standartlar, söz konusu finansal bilgilerin finansal tablolarda hangi tutarlar üzerinden gösterileceğini ve bunun için raporlama sürecinde bu tutarların nasıl belirleneceğini ortaya koyan ilkeleri düzenler (Çömlekçi ve Kepekçi, 1987: 15). TMS'de ölçüm yöntemleri tek bir standartta düzenlenmemiş olup, her bir Standartta ayrıca belirtilmiştir.

TTK'ye göre finansal tablolarda yer alan varlıklar ile borçlar TMS'de öngörülen ilkeler dikkate alınarak ölçülür. Ölçümün ihtiyatla yapılması gerekir. Özellikle bütün muhtemel risklerin ve zararların dikkate alınması gerekir. Ölçüme ilişkin olumlu ve olumsuz farklar dönem sonuçlarıyla ilişkilendirilirken TMS'deki esaslara uyulur (TTK, m.78). Varlıklar ile borçların değerleme ölçüleri TMS'de gösterilen ölçülerdir (TTK, m.79).

5.5.1. Geri kazanılabilir değer

Geri kazanılabilir değer (recoverable amount); bir varlığın veya nakit yaratan birimin gerçeğe uygun değerinden satış maliyetlerinin (giderlerinin) düşülmesi sonucunda bulunan tutar ile kullanım değerinden büyük olanıdır. Varlığın satış maliyetleri düşülmüş gerçeğe uygun değeri ile kullanım değerinin her ikisinden

ANADOLU ÜNİVERSİTESİ

herhangi birinin ilgili varlığın defter değerini aşması durumunda, söz konusu varlık değer düşüklüğüne uğramamıştır. Satış maliyetleri düşülmüş gerçeğe uygun değeri belirlemenin mümkün olmadığı durumlarda; varlığın kullanım değeri geri kazanılabilir tutarı olarak kullanılabilir.

5.5.2. Kullanım değeri

Kullanım değeri (value in use); bir varlığın sürekli kullanımından ve faydalı ömrü sonunda elden çıkarılmasından elde edilmesi beklenen nakit akımlarının tahmin edilen bugünkü değeridir. Varlığın kullanım değeri tahmin edilirken; varlığın kullanımı süresince ve sonunda elden çıkarılmasından elde edilmesi beklenen nakit giriş ve çıkışlarının tahmini ve gelecekteki nakit akışlarına uygun iskonto oranının uygulanması gerekir. Varlığın kullanım değerinin hesaplamasında şu unsurlar dikkate alınır:

a) Varlıktan elde edilmesi beklenen gelecekteki nakit akışların tahmini;

b) Gelecekteki nakit akışların tutarı ve zamanlamasında olabilecek değişikliklerle ilgili beklentiler;

c) Piyasa riski hariç cari faiz oranı ile temsil edilen paranın zaman değeri;

d) Varlıkta yer alan belirsizliğe katlanmanın bedeli ve

e) Likidite azlığı gibi, piyasa katılımcılarının işletmenin varlıktan elde etmeyi beklediği gelecekteki nakit akışlarının fiyatlandırmasına yansıtacağı diğer unsurlar.

İskonto oranı (oranları) ise aşağıda yer alanlara ilişkin cari piyasa değerlendirmesini yansıtan vergi öncesi oran (oranlar) olacaktır:

a) Paranın zaman değeri ve

b) Gelecekteki nakit akış tahminlerinde dikkate alınmamış varlığa özgü riskler.

5.5.3. Net gerçekleşebilir değer

Net gerçekleşebilir değer (net realisable value); işin normal akışı içinde tahmini satış fiyatından, tahmini tamamlanma maliyeti ve satışı gerçekleştirmek için gerekli tahmini satış maliyeti toplamının indirilmesiyle elde edilen işletmeye özgü değerdir.[49]

[49] Bu değer ölçüsüne ilişkin tahminler yapılırken varlığın elde tutulma amacı da dikkate alınır. Her finansal tablo dönemi itibariyle net gerçekleşebilir değer yeniden gözden geçirilir.

ANADOLU ÜNİVERSİTESİ

Net gerçekleşebilir değerin en önemli özelliklerinden birisi tahmini satış giderlerinin karşılık ayırmak suretiyle dönem sonu stok maliyetlerinden düşülmesi gerekliliğidir (Örten v.d., 2009: 65).

Net gerçekleşebilir değer; bir işletmenin, işin normal akışı içinde, bir varlığın satılmasından elde etmeyi beklediği net tutarı ifade eder. Gerçeğe uygun değer piyasa katılımcıları arasında ölçüm tarihinde aynı stoğa ilişkin asıl (ya da en avantajlı) piyasadaki olağan bir işlemde, söz konusu stoğun satışından elde edilecek veya bir borcun devrinde ödenecek fiyat olarak tanımlar. İlki işletmeye özgü bir değerdir, ikincisi ise değildir.

Stokların net gerçekleşebilir değeri, stoğun gerçeğe uygun değerinden satış giderlerinin düşülmesiyle elde edilen tutara eşit olmayabilir.

5.5.4. Stokların maliyeti

İlke olarak bir stokun bulunması gereken şekle ve yere gelinceye kadar yapılan parasal fedakarlıkların toplamı onun maliyetini oluşturur (Akdoğan ve Sevilengül, 2007a: 155).

Stokların maliyeti (cost of inventories); tüm satın alma maliyetlerini, dönüştürme (dönüşüm) maliyetlerini ve stokların mevcut durumuna ve konumuna getirilmesinde katlanılan diğer maliyetleri içerir.

Başka bir deyişle satılan malın maliyeti (Gençoğlu, 2007: 196);

- Satılan stokların ölçümünde stok maliyetine giren unsurlardan,
- Stok maliyetine dağıtılmayıp doğrudan gider kaydedilen dağıtılmamış genel üretim maliyetlerinden,
- Üretim maliyetleri ile ilgili fire ve kayıplar gibi anormal üretim giderleri tutarından oluşur.

5.5.4.1. Satınalma maliyeti

Stokların satın alma maliyeti (cost of purchase); satın alma fiyatı, satın alma giderleri, akreditif, gümrük giderleri, ithalat vergileri ve diğer vergiler (daha sonra vergi idarelerinden geri alınabilenler hariç) ve nakliye, yükleme ve boşaltma maliyetleri ile

ANADOLU ÜNİVERSİTESİ

mamul, malzeme ve hizmetlerin edinimiyle ilişkili sigorta gibi diğer maliyetleri içerir. Ticari iskontolar, indirimler ve benzeri unsurlar satın alma maliyetlerinin belirlenmesinde indirim konusu yapılır. TMS'de Türk vergi sisteminden farklı olarak, daha kapsamlı bir maliyet anlayışı vardır. Örneğin, üretimle ilgili işçilerin kıdem tazminat karşılık giderlerinin cari dönem hizmet maliyetleri de üretim maliyetine dâhildir. Yine, amortisman giderleri, vergi kanunlarına uygun olanından farklı tutarda hesaplanabildiği için üretim maliyetinde değişiklik olabilir (Örten vd., 2009: 55).

5.5.4.2. Dönüştürme maliyetleri

Stokların dönüştürme maliyetleri (cost of conversion); üretim sürecinde direk işçilik giderleri gibi üretim birimleri ile doğrudan ilişkili maliyetler ile sistematik bir şekilde dağıtılmış ilk madde ve malzemelerin mamul hale dönüştürülmesinde katlanılan sabit ve değişken üretim giderlerini içerir.

VUK'un işletmede üretilen stokların maliyetinin en az direkt işçilik ve direkt malzeme giderlerinden o stoka düşen paylardan oluşması şeklindeki düzenlemesi standardın stok maliyeti tanımı ile uyumludur (Akdoğan ve Sevilengül, 2007a: 156).

Sabit genel üretim maliyetlerinin dönüştürme maliyetlerine dağıtımı, üretim faaliyetlerinin normal kapasitede olacağı varsayımına dayanır. Sabit üretim giderlerinin "normal kapasite kullanımı"na düşen kısmının ayrıca hesaplanabilmesi için "normal kapasite kullanım oranları"nın saptanması gerekmektedir (Selvi, 2009: 92).

Sabit genel üretim gider tutarı, düşük kapasite ya da atıl kapasite nedeniyle arttırılamaz. Ancak mevcut uygulamalarımızda atıl kapasiteye isabet eden sabit giderler genellikle üretim maliyetlerine yüklenmektedir (Gençoğlu, 2007: 180). Değişken genel üretim giderleri ise üretim tesislerinin gerçek kullanıma bağlı olarak her bir üretim birimine dağıtılır.

5.5.4.3. Diğer maliyetler

Muhasebenin temel kavramlarından olan "özün önceliği kavramı" gereği, diğer maliyetler; ancak stokları mevcut konum ve duruma getirdikleri ölçüde stok maliyetine dâhil edilirler. Aksi durumda satınalma ve dönüştürme maliyetleri dışındaki gider ve

ANADOLU ÜNİVERSİTESİ

maliyet kalemleri stok maliyetleri ile ilişkilendirilmeksizin döneme doğrudan gider yazılmalıdır.

Bu belirleme maliyeti bir iktisadi kıymetin elde edilmesi için yapılan giderlerle bunların ekinden oluşacağını açıklayan VUK'un yaklaşımı ile de uyumludur (Akdoğan ve Sevilengül, 2007a: 156).

TMS'ye göre belirli bir dönemde stok üretiminde kullanılan bir maddi duran varlık kaleminin sökülmesi ve taşınması, bu varlığın üzerinde kullanıldığı yerin restorasyonuna ilişkin katlanılan maliyetler de stokların maliyeti kabul edilir.

5.5.5. Defter değeri

Defter değeri (carrying amount); bir varlığın birikmiş amortisman (itfa) ve birikmiş değer düşüklüğü zararları indirildikten sonra finansal durum tablosunda muhasebeleştirildiği tutardır. Defter değeri, özellikle muhasebe uygulamaları açısından işletmenin sahip olduğu bir varlığın muhasebe defterlerinde kayıtlı bulunan değerini ifade etmektedir (İstanbul Yeminli Mali Müşavirler Odası [İYMMO], 2008: 14).

Bir varlığın, önceki dönemlerde aktifleştirilmiş olan borçlanma maliyetleri de dâhil olmak üzere, bir dönem içerisindeki ortalama defter değeri ise normal şartlar altında aynı dönemde aktifleştirme oranının uygulandığı yaklaşık harcama tutarıdır.

TMS ile uyumlu olarak düzenlenen finansal durum tablosunda birçok varlık ve yükümlülük gerçeğe uygun değerlerine bağlı olarak raporlandığı için muhasebe bilgisinin defter değeri yaklaşımı açısından kalitesi artmakta ve defter değeri yaklaşımı kullanılabilir duruma gelmektedir (İYMMO, 2008: 17).

5.5.6. Amortismana tabi tutar

Amortisman (itfa); maddi ve maddi olmayan duran varlığın amortismana tabi tutarının, yararlı ömrü boyunca sistematik olarak dağıtılmasını ifade eder. Amortismana tabi tutar (depreciable amount) da; bir varlığın maliyeti veya finansal tablolarda maliyeti yerine geçen başka bir tutardan bunların kalıntı (hurda) değerlerinin indirilmesi ile elde edilen tutardır. Bir varlığın amortismana tabi tutarı, kalıntı değeri düşülerek belirlenir.

ANADOLU ÜNİVERSİTESİ

5.5.7. Kalıntı değer

Bir varlığın kalıntı değeri; varlığın hâlihazırda beklenilen yararlı ömrünün ve yaşı sona erdiğinde bu varlığı elden çıkarmasından elde edeceği tahmin edilen tutardan tahmini elden çıkarma maliyetleri düşüldükten sonra kalan tutardır.

Uygulamada, bir varlığın kalıntı değeri genellikle değersiz ve dolayısıyla amortismana tabi tutarın hesaplanmasında önemsizdir.

Bir varlığın kalıntı değeri varlığın defter değerine eşit ya da daha fazla bir tutara yükselebilir. Bir varlığın kalıntı değeri ve yararlı ömrü en azından her hesap dönemi sonunda gözden geçirilir.

5.5.8. Yararlı ömür

Yararlı ömür; bir varlığın işletme tarafından kullanılabilmesi beklenilen süreyi veya işletme tarafından ilgili varlıktan elde edilmesi beklenilen üretim sayısı veya benzeri üretim birimini ifade eder.

Bir varlığın yararlı ömrünün belirlenmesinde aşağıdaki tüm faktörler dikkate alınır:

a) Varlığın beklenen kullanımı.

b) Beklenen fiziksel aşınma ve yıpranma.

c) Üretimdeki değişiklikler veya gelişmeler veya varlığın ürettiği ürün veya hizmetin pazar talebindeki değişiklikler nedeniyle teknik ya da ticari değer yitirme.

d) İlgili kiralama işlemlerinin geçersiz olacağı tarihler gibi, varlığın kullanımındaki yasal ya da benzeri kısıtlamalar.

Varlığın yararlı ömrü işletmenin varlıktan beklediği faydaya göre belirlendiğinden; ilgili varlığın yararlı ömrü ekonomik hizmet süresinden kısa olabilir. Ayrıca, bir işletmenin beklediği fayda çeşitli faktörler nedeniyle en son raporlama tarihinden itibaren değişiklik gösterebilir.

Taş ocakları ve toprak doldurmak için kullanılan alanlar gibi bazı istisnalar hariç, arsaların sınırsız yararlı ömrü vardır ve bu nedenle amortismana tabi tutulmazlar. Binaların sınırlı yararlı ömrü vardır ve bu nedenle amortismana tabi varlıktırlar.

ANADOLU ÜNİVERSİTESİ

5.5.9. Finansal varlık veya finansal borcun etkin faiz yöntemiyle hesaplanan itfa edilmiş maliyeti

Finansal varlık veya finansal borcun etkin faiz yöntemiyle hesaplanan itfa edilmiş maliyeti (amortised cost of a financial asset or financial liability); finansal varlık veya finansal borcun ilk muhasebeleştirme sırasında ölçülen değerinden anapara geri ödemeleri düşüldükten, ilk tutar ve vadedeki tutar arasındaki farkın etkin faiz yöntemi kullanılarak hesaplanan birikmiş itfa payı düşüldükten veya eklendikten ve değer düşüklüğü ya da tahsil edilememe durumuna ilişkin her türlü indirimin yapılmasından sonra geriye kalan tutardır.

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

Etkin faiz oranı; finansal aracın beklenen ömrü boyunca veya uygun olması durumunda daha kısa bir zaman dilimi süresince yapılacak gelecekteki tahmini nakit ödeme ve tahsilatlarını tam olarak ilgili finansal varlık veya borcun net defter değerine indirgeyen orandır. Etkin faiz oranının hesaplanması sırasında, işletme, gelecekteki kredi zararlarını dikkate almaksızın, ilgili finansal aracın sözlemeye bağlı tüm koşullarını (örneğin peşin ödeme, alım opsiyonu ve benzeri opsiyonlar) göz önünde bulundurmak suretiyle nakit akışlarını tahmin eder.

5.5.10. Tahmini maliyet

Tahmini maliyet (deemed cost); belirli bir tarihteki maliyet veya amortismana tabi tutulmuş maliyetin yerine kullanılan tutardır. Bu tutar üzerinden gerçekleştirilecek olan itfa ya da amortisman işlemlerinde varlık ya da borcun finansal tablolara yansıtıldığı tarihteki maliyetinin tahmini maliyetine eşit olduğu varsayılır.

5.5.11. Satış maliyetleri düşülmüş gerçeğe uygun değer

Satış maliyetleri düşülmüş gerçeğe uygun değer (net satış değeri) (fair value less costs to sell); bir varlığın veya nakit yaratan unsurun, gerçeğe uygun değeri üzerinden

ANADOLU ÜNİVERSİTESİ

gerçekleştirilen satışından elde edilebilecek olan tutardan, elden çıkarma maliyetlerinin[50] indirilmesi ile hesaplanan değerdir.

5.5.12. Borçlanma maliyetleri

Borçlanma maliyetleri (borrowing costs); bir işletmenin borçlanmaları ile ilgili olarak katlanacağı faiz ve diğer giderlerdir. Bu maliyetler şunlardır:

a) Etkin faiz oranı yöntemi kullanılarak hesaplanan faiz gideri,

b) Finansal kiralamalara ilişkin borçlanma maliyetleri,

c) Yabancı para ile borçlanmalarda, faiz maliyetleri ile ilgili düzeltme olarak dikkate alındıkları ölçüde olmak üzere, kur farkları.

5.5.13. Maliyet

Maliyet (cost); bir varlığın edinimi veya inşa edilmesi sırasında ödenen nakit ya da nakit benzerlerinin tutarı veya bunlar dışındaki diğer ödemelerin gerçeğe uygun değerini ya da uygulanmasının mümkün olması durumunda diğer TMS'de yer alan hükümlere göre finansal durum tablosuna ilk yansıtılması sırasında bir varlığa atfedilen değerdir. Bir duran varlık kaleminin maliyeti aşağıdaki unsurları içerir:

a) İthalat vergileri ve iade edilmeleri mümkün olmayan satın alma vergileri de dâhil, ticari iskontolar ve indirimler düşüldükten sonraki satın alma fiyatı.

b) Varlığı amaçlanan kullanımına hazır hale getirmeye yönelik, doğrudan varlıkla ilişkilendirilebilen herhangi bir maliyet.

c) Maddi duran varlığın sökülmesi ve taşınması ile yerleştirildiği alanın restorasyonuna ilişkin tahmini maliyeti.

Doğrudan ilgili varlığa atfedilebilir maliyetler ise şunlardır:

a) Doğrudan varlık kaleminin elde edilmesiyle ya da inşaatıyla ilgili ve çalışabilir duruma getirilmesi sırasında oluşan çalışanlara sağlanan fayda maliyetleri,

b) Yerin hazırlanmasına ilişkin maliyetler,

c) İlk teslimata ilişkin maliyetler,

[50] Bu tür maliyetlere ilişkin olarak; yasal maliyetler, damga vergisi ve benzeri işlem vergileri, varlığın taşınma maliyetleri ile varlığı satışa hazır hale getirmek için oluşan ilave maliyetler örnek gösterilebilir.

ANADOLU ÜNİVERSİTESİ

d) Kurulum ve montaj maliyetleri,

e) Varlığın uygun şekilde çalışıp çalışmadığına dair yapılan test maliyetlerinden, varlığı gerekli yer ve duruma getirirken üretilen kalemlerin satışından elde edilen net hâsılat düşüldükten sonra kalan tutar,

f) Varlığın çalışabilir duruma getirilmesi sırasında oluşan direkt mesleki ücretler.

Bir varlık kaleminin maliyetine girmeyen maliyet unsuru örnekleri ise şunlardır:

a) Yeni bir tesis açılmasının maliyetleri;

b) Yeni bir ürün veya hizmetin tanıtılmasına ilişkin maliyetler;

c) Yeni yerde veya yeni müşterilerle iş yapmak amacıyla katlanılan maliyetler;

d) Yönetim maliyetleri ve diğer genel giderler;

e) Yönetimce amaçlanan şekilde işlev görebilecek nitelikteki bir varlığın henüz kullanıma sokulması aşamasına ilişkin maliyetleri;

f) Başlangıçtaki faaliyete başlama zararları.

5.5.14. İşletmeye özgü değer

İşletmeye özgü değer (entity-specific value); bir işletmenin, bir varlığın devamlı kullanımından ve yararlı ömrünün sonunda elden çıkarılmasından elde edileceği beklenen veya bir yükümlülüğün ifa edilmesi için oluşması beklenen nakit akışlarının bu günkü değerini ifade eder.

5.5.15. Yeniden değerlenmiş tutar

Yeniden değerlenmiş tutar (revalued amount); gerçeğe uygun değeri güvenilir olarak ölçülebilen duran varlıkların ilk muhasebeleştirilmesinin ardından, yeniden değerleme tarihindeki gerçeğe uygun değerinden, birikmiş amortisman (itfa payları) ve değer düşüklüğü zararlarının tamamının düşülmesi suretiyle hesaplanan tutardır.

5.5.16. Elden çıkarma maliyeti

Elden çıkarma maliyeti (costs of disposal); finansman maliyetleri ve vergi gideri hariç, bir varlığın veya nakit yaratan birimin doğrudan elden çıkarılması ile ilgili maliyetlerdir. Bir varlığın veya nakit yaratan birimin gerçeğe uygun değerinin tespitinde

ANADOLU ÜNİVERSİTESİ

bu tür maliyetlerin gerçeğe uygun değere ilave edilmemesi gerekir. Bir varlığın gerçeğe uygun değeri ile elden çıkarma maliyetleri düşülmüş gerçeğe uygun değeri arasındaki tek fark varlığın elden çıkarılmasına atfedilebilen direkt ek maliyetlerdir.

5.5.17. Satış maliyetleri

Satış maliyetleri (costs to sell); finansman maliyeti ve vergi gideri hariç, varlığın veya varlık grubunun elden çıkarılması ile doğrudan ilişkilendirilebilen ek maliyetlerdir.

5.5.18. Garanti edilmemiş kalan değer

Garanti edilmemiş kalıntı değer (unguaranteed residual value); kiralanan varlığın kalıntı değerinin kiraya verene ödenmesi garanti edilmemiş veya yalnızca kiraya verenle ilişkili taraflarca garanti edilmiş kısmıdır.

5.5.19. Başlangıç maliyeti

Kiralanan ve yatırım amaçlı gayrimenkul olarak sınıflandırılan bir gayrimenkul hakkının başlangıç maliyeti (initial direct cost); gayrimenkulün gerçeğe uygun değeri ile asgari kira ödemelerinin bugünkü değerinden küçük olanıdır (IASCF, 2010a: A967).

5.5.20. Taahhüt edilen emeklilik faydalarının bugünkü aktüeryal değeri

Taahhüt edilen emeklilik faydalarının bugünkü aktüeryal değeri (actuarial present value of promised retirement benefits); mevcut ve geçmişteki çalışanlara, vermiş oldukları hizmete dayanılarak emeklilik fayda planı çerçevesinde ödeneceği tahmin edilen tutarların bugünkü değeridir.

5.5.21. Değer düşüklüğü zararı

Değer düşüklüğü zararı; bir varlığın veya nakit yaratan birimin defter değerinin geri kazanılabilir tutarı aşan kısmıdır. Varlığın geri kazanılabilir tutarının hesaplanması

ANADOLU ÜNİVERSİTESİ

sonucunda geri kazanılabilir tutar defter değerinden düşük ise söz konusu varlığın defter değeri geri kazanılabilir tutarına indirgenir. Bu indirgeme değer düşüklüğü zararını ifade eder (Özerhan ve Yanık, 2010: 343).

5.5.22. İşlem maliyetleri

İşlem maliyetleri; asıl piyasada (ya da en avantajlı piyasadaki) varlığın satışıyla veya borcun devriyle ilgili olan ve varlığın elden çıkarılmasına veya borcun devrine doğrudan atfedilebilen maliyetlerdir. Bu maliyetlerin şu koşulların her ikisini de sağlaması şarttır:

a) Bu maliyetler, doğrudan bu işlemden kaynaklanır ve bu işlemin gerçekleşmesi için gereklidir.

b) Bu maliyetlere, varlığın satışına veya borcun devrine karar verilmediği durumda katlanılmaz.

5.6. Türk Vergi Sistemi'nde Ölçüm Yöntemleri

Vergi yasalarında varlıkların ve borçların ölçümünde esas; devletlerin kaynaklarında vergi gelirlerine ne kadar yer verecekleri ile ilişkilidir. Bu nedenle devletlerin vergi politikaları, vergi yasalarındaki ölçüm esaslarında önemlidir. Devletler adil ve yeterli vergi geliri elde etmek açısından işletmelerin ticari karını bilmeyi birinci derecede önemsemeyebilirler.

Türk vergi sisteminde ölçüm yöntemleri, iktisadi kıymetlerden her biri için tek başına dikkate alınır. Ancak teamülen aynı cinsten sayılan mallar ve düşük kıymetli çeşitli eşyalar toplu olarak da ölçülebilir (VUK, mad.260).

5.6.1. Maliyet bedeli

Maliyet bedeli; iktisadi bir varlığın elde edilmesi veyahut değerinin arttırılmasıyla ilgili olarak yapılan ödemelerle bunların bağlı olduğu her türlü giderin toplamını ifade eder (VUK, mad.262). Buna göre iktisadi kıymetlerin maliyet bedellerin tespitinde, fiili maliyetin esas alınması öngörülmüştür.

ANADOLU ÜNİVERSİTESİ

Türk vergi sisteminde maliyet bedelinin uygulanmasında aşağıdaki giderler satın alınan malın maliyetine girer (VUK, mad.262):

- Satın alınan mala ait nakliye bedeli,
- Malın iş yerine getirilmesine kadar ödenen sigorta giderleri,
- Malın iş yerine getirilmesine kadar ödenen nakliye, yükleme ve boşaltma giderleri,
- İthal edilen mala ait gümrük vergisi, gümrük komisyonu ve gümrük ile ödenen diğer giderler,
- İthalat teminatı ile ilgili ödenen faiz ve komisyon giderleri,
- Malın alımı ile ilgili olarak alınan kredilere ait faiz giderleri (mal ithal edildikten sonra tahakkuk edilen faizlerin malın maliyetine dahil edilmesi ihtiyaridir).

İmal edilen emtianın (tam ve yarı mamul mallar) maliyet bedeli ise aşağıda yazılı unsurları kapsar (VUK, mad.275):

- Mamulün vücuda getirilmesinde sarf olunan iptidai ve ham maddelerin bedeli,
- Mamule isabet eden işçilik,
- Genel imal giderlerinden mamule düşen hisse,
- Genel idare giderlerinden mamule düşen pay (bu payın mamulün maliyetine eklenmesi ihtiyaridir),
- Ambalaj malzemesi bedeli.

5.6.2. Borsa rayici

Borsa rayici; bir iktisadi kıymetin ölçüm günündeki resmi borsa fiyatıdır. Borsa rayici ölçüsü bir malın özel ve kesin piyasa değeridir. Bu ölçü; sadece borsada geçerli olduğundan özel bir ölçüdür. Aynı zamanda, hem her iş günü (hatta günün saatleri) için, hem de tek bir değer olarak saptanabildiğinden kesin bir ölçüdür (Bulutoğlu, 1978: 356).

Borsa rayici gerek menkul kıymetler ve kambiyo borsasına, gerekse ticaret borsalarına kayıtlı olan iktisadi kıymetlerin ölçümden önceki son işlem gününde borsadaki işlemlerinin ortalama değerini ifade eder. Fiyatlarda anormal dalgalanmalar meydana gelmesi durumunda, Maliye Bakanlığı kendisine verilen yetkiye dayanarak ölçümden önce 30 gün içindeki ortalama fiyatı esas alır (VUK, mad.263). Yabancı paraların, borsa rayici ile ölçülür hükmü yer almasına rağmen (VUK, mad.280),

ANADOLU ÜNİVERSİTESİ

günümüzde borsa rayici olmadığı için Maliye Bakanlığınca tespit edilen kur ile ölçülmektedir.

Ayrıca, ölçme hükümlerinde yazılı olmayan veyahut yazılı olup da kendi ölçüm yöntemleriyle ölçmeye imkan bulunmayan iktisadi kıymetler; mukayyet değeri veya emsal bedeli ile, bunların yeterli olmaması halinde varsa borsa rayici ile ölçülür (VUK, mad.289).

5.6.3. Tasarruf değeri

Tasarruf değeri; bir iktisadi varlığın ölçüm gününde sahibi için ifade ettiği gerçek değeridir (VUK, mad.264). Bu değer, alacağın veya borcun ölçüm günündeki peşin değeridir.

Tasarruf değeri, genellikle senede bağlı borç ve alacakların ölümünde kullanılır. Türk vergi sisteminde senede bağlı borç ve alacak senetleri Merkez Bankası tarafından belirlenen iskonto oranı veya uygulan faiz oranından birisi uygulanarak ölçüm günündeki tasarruf değerlerine (gerçek değerlerine) indirgenir. Alacak senetleri ölçüm gününde tasarruf değeri ile ölçüldüğünde, borç senetlerinin de aynı ölçüm yöntemi ile ölçülmesi gerekir.

5.6.4. Mukayyet değer

Mukayyet (kayıtlı) değer; bir iktisadi varlığın muhasebe kayıtlarında gösterilen hesap değeridir (VUK, mad.265). İktisadi varlıklar mukayyet (kayıtlı) değerle ölçüldüğünde bu varlıkların ticari defterlerde yazılı olan değerleri aynen alınır.

5.6.5. İtibari değer

İtibari (nominal) değer; her türlü senetlerle hisse senetleri ve tahvillerin üzerinde yazılı olan değerlerdir (VUK, mad.266). İtibari (nominal) değer, üzerinde yazılı olan değerlerle ölçülen paralar, pullar ve senetler gibi bazı iktisadi kıymetler için mukayyet (kayıtlı) değerle aynı ölçüyü gösterir. Paralar ve pulların üzerinde yazılı olan değer de itibarî değerdir (VUK, mad.284).

ANADOLU ÜNİVERSİTESİ

5.6.6. Vergi değeri

Vergi değeri; maliyet bedeli bilinmeyen bina ve arazinin rayiç bedelidir (VUK, mad.268). Arsa, arazi ve binalarda vergi değeri her yıl bir önceki yıl vergi değerinin VUK hükümleri uyarınca tespit edilen yeniden değerleme oranının yarısı kadar artırılır.

5.6.7. Rayiç bedel

Rayiç bedel (cari değer); bir iktisadi varlığın değerleme günündeki normal alım-satım değeridir (VUK, mük.mad.266). VUK'nda rayiç bedel ölçüsünün kullanılacağı iktisadi kıymetler sayılmamıştır. Bu ölçüm yöntemi Türk vergi sisteminde Emlak Vergisi Kanunu ve Veraset ve İntikal Vergisi Kanunu (VİVK)'nda uygulama alanı bulmaktadır. Buna göre menkul mallar ve gemilerin rayiç bedelle ölçüleceğini (VİVK, mad.10/c) söyleyebiliriz.

5.6.8. Emsal bedeli ve emsal ücreti

Emsal bedeli; gerçek bedeli olmayan veya bilinmeyen veyahut doğru olarak tespit edilemeyen bir malın, ölçüm gününde satılması halinde emsaline nazaran haiz olacağı değerdir (VUK, mad.267). Bu ölçüm yöntemi ölçüm zamanındaki normal satış fiyatına, piyasa fiyatına dayanmaktadır. Gerçek bedeli olmayan, bilinmeyen ya da doğru olarak tespit edilemeyen bir malın, ölçüm gününde satılması halinde emsaline kıyasla taşıyacağı değerdir; yani piyasa değeridir (Bulutoğlu, 1978: 357). Ancak, emsal bedeli, rayiç bedelden ayırt eden özellik aynı niteliklere sahip bir malın satılması halinde oluşacak fiyatın esas alınmasıdır.

Türk vergi sisteminde emsal bedeli; ortalama fiyat, maliyet bedeli ve takdir esaslarının tayini olmak üzere üç aşama şeklinde tespit edilir. Ayrıca, yargı organlarının re'sen tespit ettikleri değerler ile zirai kazanç ölçüleri de emsal bedeli yerine geçer.

Gerçek bedeli belli olmayan bir malın satıldığı zaman ölçüm yöntemi olarak ortalama fiyat esası uygulaması varken, maliyet esası uygulanamaz. Ortalama fiyat ile maliyet bedeli esaslarla tespitin yapılamaması halinde takdir esasına gidilir. Burada dikkat edilmesi gereken konu, bu üç esasın sıra ile takip edilmesidir.

ANADOLU ÜNİVERSİTESİ

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

Katma değer vergisi uygulaması bakımından; bedeli bulunmayan veya bilinmeyen işlemler ile bedelin mal, menfaat, hizmet gibi paradan başka değerler olması halinde katma değer vergisi matrahının tespitinde emsal bedeli veya emsal ücreti ölçüsü uygulanır. Bu verginin uygulaması bakımından emsal bedelin tayininde genel yönetim maliyetleri ve genel yönetim maliyetlerinden mamule düşen hissenin bedele katılması mecburidir. Emsal bedelinin tayininde genel idare giderleri ve genel giderlerden mamule düşen hissenin bedele katılması mecburidir (KDVK, mad.27).

5.6.9. Alış bedeli

Alış bedeli; bir iktisadi kıymetin iktisabı için ödenen veya borçlanılan meblağı ifade eder. Alışla ilgili yapılan giderler alış bedeline dahil edilmez (VUK, mad.279).

5.7. Ölçüm Yöntemlerine İlişkin Türkiye Muhasebe Standartları ile Türk Vergi Sistemi Arasındaki Farklar

UMS'de ölçüm yöntemlerinin önemli özelliklerine ve tercihine ilişkin seçim kriterlerine yer verilmemiştir (Barth, 2006b: 3). Bu nedenle UMS'ye göre finansal tablo kalemlerine ilişkin ölçüm yöntemlerinin seçimine ilişkin kararlar alınırken, daima varlıkların ve yükümlülüklerin UMS'deki tanımları (Barth, 2006b: 6) ve finansal raporlamanın niteliksel özellikleri dikkate alınmaktadır. Vergi sistemlerinde ise vergisel özellik gereği ölçüm yöntemlerinden hangisinin, hangi finansal tablo kalemi için uygulanacağı belirgindir. Finansal tabloları hazırlayanlar vergi yasalarında sınırları belirlenmiş bu yöntemleri dikkate alarak varlık ve yükümlülükleri finansal tablolara taşırlar.

UMS; vergisel hususları göz önünde bulunduran, uygun muhasebe yönteminin seçimi açısından yeterli bir temel teşkil etmeyen ve sırf vergi mevzuatı ve vergisel avantajlar nedeniyle, gerçekte yetersiz olan yöntemlerin uygulanmasına izin vermez (IASCF, 2010b: B714). Çünkü finansal tablolardaki varlıklar ve yükümlülüklerin

ANADOLU ÜNİVERSİTESİ

ölçümü, gelirlerin nasıl ölçüldüğünü ve kullanıcıların finansal raporlamaya dayalı bilgilerle karar almalarını etkiler (Deborah, 2010: 708). Bu nedenle TMS düzenlemeleri Türk vergi sistemi ile karşılaştırıldığında, en fazla finansal tablo kalemlerinin ölçülmesinde etkisini göstermektedir. TMS'nin ölçme ile ilgili konuları, Türk vergi sistemine ve MSUGT'ye göre hazırlanan finansal tablolarda raporlanan kalemlerin tutarlarını önemli ölçüde değiştirebilmektedir.

IASB, finansal tablo kalemleri için gerekli veya uygun bir ölçüm yöntemi olarak gerçeğe uygun değer ölçüsünü kabul ettiğinden TMS'de gerçeğe uygun değer yöntemi ağırlıklı olarak kullanılmaktadır. Türk vergi sisteminde ise finansal tablo kalemlerinin ölçümünde ağırlıklı olarak tarihi maliyet yöntemi esas alınmaktadır. Her iki sistemde ölçümlemede temel olarak dikkate alınan bu ölçüm yöntemleri finansal tablo kalemlerinin ölçümlemesinde farklı değerlerin hesaplanmasını gerektirmektedir. Dolayısıyla her iki düzenlemeye göre ölçüm yöntemlerine dayalı finansal tablo farkları ortaya çıkmaktadır.

Diğer taraftan TMS'de finansal tablolardaki bilgilerin gerçeğe uygun bilgiler olması, ölçüm yöntemlerinin her varlık ve kaynak unsuru için, ilk kayıt tarihinde ve takip eden ölçüm dönemlerinde, doğru bir şekilde kullanılmasına bağlıdır (Tokay ve Deran, 2008: 17). Onun için hangi ölçüm yönteminin tercih edileceği önemli bir konudur.

Türk vergi sisteminde ise ölçüm yöntemlerinden hangisinin hangi finansal tablo kalemi için uygulanacağı belirgindir. Finansal tabloları hazırlayanlar vergi yasalarında sınırları belirlenmiş bu ölçüleri dikkate alarak varlık ve yükümlülükleri finansal tablolara taşırlar.

ANADOLU ÜNİVERSİTESİ

İkinci Bölüm
Türkiye Muhasebe Standartları'ndaki Ölçüm Yöntemlerinin Türk Vergi Sistemi'ne Göre Karşılaştırılması ve Farkların Tespiti

TMS ile MSUGT ve Türk vergi sistemi arasındaki ölçümlemeye ilişkin farkın temel sebebi; TMS'nin daha az muhafazakar, geleneksel muhasebe yaklaşımına göre farklı ölçme esaslarına sahip ve finansal bilgi kullanıcıların odaklı bir yaklaşımda düzenlenmesinden kaynaklanmaktadır. Söz konusu temel farklar aşağıda ele alınan TMS'lerde açıklandığı gibi bariz olarak kendini göstermektedir.

1. Finansal Araçlar ve Finansal Araçlar: Muhasebeleştirme ve Ölçme Standartları

Finansal araçlarla ilgili düzenlemeler, Finansal Araçlar (TFRS 9) Standardı ve Finansal Araçlar: Muhasebeleştirme ve Ölçme (TMS 39) Standardı'nda yer almaktadır.

Finansal Araçlar (TFRS 9) Standardı'nın amacı; finansal varlıklara ve finansal borçlara ilişkin, finansal raporlama ilkelerini belirlemektir. Son değişikliklerden sonra Finansal Araçlar (TFRS 9) Standardı, Finansal Araçlar: Muhasebeleştirme ve Ölçme (TMS 39) Standardı kapsamındaki tüm kalemleri kapsamaktadır. Çalışmamızın amacı açısından TMS 39'un sadece bazı kavramları ve "itfa edilmiş maliyetinden ölçülen finansal varlıklarda değer düşüklüğü ve tahsil edilememe" düzenlemeleri incelenmiştir.[51]

1.1. Finansal Araçların Sınıflandırılması

TMS'ye göre finansal araçlar ilk muhasebeleştirilirken sınıflandırılır. Aslında bu sınıflandırma finansal varlıkların ve finansal borçların hangi yöntemle ölçüleceğini de belirlemektedir.

Temel olarak ilk muhasebeleştirme sırasında (ihtiyaca daha uygun bilgi sağlanması koşuluyla) bir finansal varlıklar, finansal borçlar veya her ikisi birden gerçeğe uygun değer farkı kar veya zarara yansıtılan olarak sınıflandırılabilir.

[51] Son durum itibariyle TFRS 9, 1 Ocak 2015 veya sonrasında başlayan yıllık raporlama dönemlerinde uygulanacaktır. Erken uygulamaya izin verilmektedir.

ANADOLU ÜNİVERSİTESİ

Söz konusu sınıflandırma, MSUGT'nin finansal araçların türüne göre yaptığı sınıflandırmadan tamamen farklıdır. TMS'de önemli olan finansal araçların hangi amaçla işletmenin elinde bulundurulduğudur. Bu nedenle MSUGT THP'de yer alan finansal araçlarla ilgili kalemlerin büyük ölçüde değiştirilmesi gerekeceği söylenebilir.

Bir bütünlük oluşturması açısından, MSUGT'nde TMS'lere göre finansal tablolarda dönen ve duran varlıklar/kısa ve uzun vadeli yabancı kaynaklar içinde sınıflandırılacak finansal araçlara ilişkin hesap kalemlerini aşağıdaki şekilde önerebiliriz. Söz konusu kalemler ağırlıklı olarak finansal araçların yerini alması gereken kalemlerdir:

- Aktif karakterli kısa vadeli finansal araçlar;

Finansal Varlıklar
Gerçeğe Uygun Değer Farkı Kar veya Zarara Yansıtılan Finansal Varlıklar
Gerçeğe Uygun Değer Farkı Özkaynaklara Yansıtılan Finansal Varlıklar
İtfa Edilmiş Maliyetle Ölçülen Finansal Varlıklar
Maliyet Değeri ile Ölçülen Finansal Varlıklar
Türev Finansal Varlıklar
Finansal Varlıklar Değer Düşüklüğü Karşılıkları (-)
Esas Faaliyetlerden Alacaklar
İleri Tarihli Çekler
İlişkili Taraflardan Esas Faaliyetlerden Alacaklar
Kredi Kartlarından Alacaklar
İnşaat Sahibine Yansıtılacak Maliyetlerden Alacaklar
Diğer Esas Faaliyetlerden Alacaklar
Şüpheli Esas Faaliyetlerden Alacaklar
Ertelenmiş Esas Faaliyetlerden Vade Farkı Gelirleri (-)
Şüpheli Esas Faaliyetlerden Alacaklar Karşılıkları (-)
Diğer Alacaklar
Bloke Mevduat Alacakları
Yönetimde Etkili Olan İlişkili Taraflardan Diğer Alacaklar
Yönetiminde Etkili Olunan İlişkili Taraflardan Diğer Alacaklar
Merkez ve Şubelerden Alacaklar
Diğer Taraflardan Alacaklar
Verilen Depozito ve Teminatlar
Ertelenmiş Diğer Alacaklardan Faiz Gelirleri (-)
Şüpheli Diğer Alacaklar Karşılıkları (-)

ANADOLU ÜNİVERSİTESİ

Diğer Dönen Varlıklar
Verilen İş ve Personel Avansları
Diğer Çeşitli Dönen Varlıklar

- Aktif karakterli uzun vadeli finansal araçlar;

Finansal Yatırımlar
Gerçeğe Uygun Değer Farkı Kar veya Zarara Yansıtılan Finansal Yatırımlar
Gerçeğe Uygun Değer Farkı Diğer Kapsamlı Kar veya Zarara Yansıtılan Finansal Yatırımlar
İtfa Edilmiş Maliyetle Ölçülen Finansal Yatırımlar
Maliyet Değeri ile Ölçülen Finansal Yatırımlar
Türev Finansal Yatırımlar
Finansal Yatırımlar Değer Düşüklüğü Karşılıkları (-)
Esas Faaliyetlerden Alacaklar
İleri Tarihli Çekler
İlişkili Taraflardan Esas Faaliyetlerden Alacaklar
Kredi Kartlarından Alacaklar
İnşaat Sahibine Yansıtılacak Maliyetlerden Alacaklar
Diğer Esas Faaliyetlerden Alacaklar
Şüpheli Esas Faaliyetlerden Alacaklar
Ertelenmiş Esas Faaliyetlerden Vade Farkı Gelirleri (-)
Şüpheli Esas Faaliyetlerden Alacaklar Karşılıkları (-)
Diğer Alacaklar
Bloke Mevduat Alacakları
Yönetimde Etkili Olan İlişkili Taraflardan Diğer Alacaklar
Yönetiminde Etkili Olunan İlişkili Taraflardan Diğer Alacaklar
Merkez ve Şubelerden Alacaklar
Diğer Taraflardan Alacaklar
Verilen Depozito ve Teminatlar
Şüpheli Diğer Alacaklar
Ertelenmiş Diğer Alacaklardan Faiz Gelirleri (-)
Şüpheli Diğer Alacaklar Karşılıkları (-)

- Pasif karakterli kısa vadeli finansal araçlar;

Finansal Borçlar
Diğer Finans Kuruluşlarına Borçlar
Türev Finansal Borçlar
Diğer Finansal Borçlar
Ertelenmiş Finansal Borçlar Faiz Giderleri (-)

Esas Faaliyetlerden Borçlar
Verilen İleri Tarihli Çekler
Faturası Beklenen Alışlardan Borçlar
İlişkili Taraflara Esas Faaliyetlerden Borçlar
Diğer Esas Faaliyetlerden Borçlar
Ertelenmiş Esas Faaliyetlerden Borçlar Vade Farkı Giderleri (-)
Diğer Borçlar
Ortaklıklara Borçlar
Diğer İlişkili Taraflara Borçlar
Merkez ve Şubelere Borçlar
Alınan Depozito ve Teminatlar
Ertelenmiş Diğer Borçlar Faiz Giderleri (-)
Alınan Avanslar
Alınan İş Avansları
Diğer Kısa Vadeli Yabancı Kaynaklar
Diğer Kısa Vadeli Yabancı Kaynaklar
Ertelenmiş Diğer Kısa Vadeli Yabancı Kaynaklar Faiz Giderleri (-)

- Pasif karakterli uzun vadeli finansal araçlar;

Finansal Borçlar
Diğer Finans Kuruluşlarına Borçlar
Hisse Senedine Dönüştürülebilir Tahviller
Türev Finansal Borçlar
Diğer Finansal Borçlar
Ertelenmiş Finansal Borçlar Faiz Giderleri (-)
Esas Faaliyetlerden Borçlar
Verilen İleri Tarihli Çekler
Faturası Beklenen Alışlardan Borçlar
İlişkili Taraflara Esas Faaliyetlerden Borçlar
Diğer Esas Faaliyetlerden Borçlar
Ertelenmiş Esas Faaliyetlerden Borçlar Vade Farkı Giderleri (-)
Diğer Borçlar
Ortaklıklara Borçlar
Diğer İlişkili Taraflara Borçlar
Merkez ve Şubelere Borçlar
Alınan Depozito ve Teminatlar
Personele Borçlar
Ertelenmiş Diğer Borçlar Faiz Giderleri (-)

ANADOLU ÜNİVERSİTESİ

Yukarıda önermiş olduğumuz hesap kalemleri ve TMS'de sınıflandırma ve ölçümlemeye ilişkin düzenlemeler dikkate alınarak finansal araçlara ilişkin ölçme açıklamalar aşağıda yer verilmiştir. UMS/UFR'ler en çok finansal araçlar ile ilgili etkili olmaktadır. O nedenle TMS'lerin de en çok etki ettiği MSUGT'nde menkul kıymetler ile finansal borçların düzenlendiği bölümdür.

1.1.1. Finansal varlıkların sınıflandırılması

Finansal varlıklar, ilk muhasebeleştirmede gerçeğe uygun değer farkı kar veya zarara yansıtılan olarak sınıflandırılmadığı durumlarda, işletmenin finansal varlık yönetim modeli ve söz konusu varlıkların sözleşmeye bağlı nakit akış özellikleri esas alınarak sınıflandırılır.

Bu esasa göre finansal varlıklar aşağıdaki gibi sınıflandırılarak finansal durum tablosunda sunulabilir:

- Gerçeğe uygun değer farkı kar veya zarara yansıtılarak ölçülen finansal varlıklar,
- Gerçeğe uygun değer farkı özkaynaklara yansıtılarak ölçülen finansal varlıklar
- İtfa edilmiş maliyetinden ölçülen finansal varlıklar
- Maliyet bedeli ile ölçülen finansal varlıklar ve
- Türev finansal varlıklar

1.1.2 Finansal borçların sınıflandırılması

Standardın izin verdiği durumlarda ya da yapılan sınıflamanın ihtiyaca daha uygun bilgi sağlanması durumunda, ilk muhasebeleştirme sırasında, bir finansal borcun gerçeğe uygun değer farkı kar veya zarara yansıtılarak ölçülen olarak sınıflanması mümkündür. Bu tür bir sınıflandırma olmadığında, tüm finansal borçları etkin faiz yöntemiyle hesaplanan itfa edilmiş maliyetinden ölçülen finansal borç olarak sınıflandırılır. Buna göre finansal borçlar aşağıdaki şekilde sınıflandırılır:

a) Gerçeğe uygun değer farkı kar veya zarara yansıtılan finansal borçlar,

b) İtfa edilmiş maliyeti üzerinden ölçülen finansal borçlar.

ANADOLU ÜNİVERSİTESİ

1.1.3. Yeniden sınıflandırma

Finansal varlıklara ilişkin yönetim modelinin amacının değiştiği durumlarda, bu değişiklikten etkilenen finansal varlıklar ise yeniden sınıflandırılır. Bu tür değişikliklerin çok nadir olması beklenir. Finansal varlıkların yeniden sınıflandırma işlemleri, yeniden sınıflandırma tarihinden[52] itibaren ileriye yönelik olarak uygulanır. Bu tür durumlarda, daha önce muhasebeleştirilmiş olan kazanç, kayıp veya faizler için herhangi bir işlem yapılmaz. Herhangi bir finansal borç yeniden sınıflandırılmaz.

1.2. Finansal Araçların Ölçümü

TMS'de bir finansal varlık veya finansal borç ilk muhasebeleştirilmesi sırasında gerçeğe uygun değerinden ölçülür.[53]

Gerçeğe uygun değer farkları kar veya zarara yansıtılanlar dışındaki finansal varlık ve borçların ölçümünde, bunların edinimiyle veya ihracıyla doğrudan ilişkilendirilebilen işlem maliyetleri de gerçeğe uygun değerlerine ilave edilir ya da gerçeğe uygun değerlerinden düşülür.

Ancak, finansal varlığın veya borcun ilk muhasebeleştirme sırasında gerçeğe uygun değerinin işlem fiyatından farklı olduğunun belirlenmesi durumunda; yukarıdaki prensipten farklı olarak finansal araç işlem tarihinde aşağıda belirtilen şekilde muhasebeleştirilir:

a) Gerçeğe uygun değerin özdeş bir varlığın veya borcun aktif bir piyasadaki kotasyon fiyatıyla kanıtlanması veya sadece gözlemlenebilir piyasalardan veriler kullanan bir değerleme yöntemine dayanması durumunda, yukarıda açılandığı şekilde öngörülen ölçüm üzerinden.

b) Diğer tüm durumlarda, yukarıda açılandığı şekilde öngörülen ölçümün, ilk muhasebeleştirmedeki gerçeğe uygun değer ile işlem fiyatı arasındaki farkı ertelemek amacıyla düzeltilmesi sonucunda bulunan tutar üzerinden.

---

[52] **Yeniden sınıflandırma tarihi;** finansal varlıkların yeniden sınıflandırılmasıyla sonuçlanan yönetim modelindeki değişikliği takip eden ilk raporlama döneminin ilk günüdür.

[53] Bir finansal aracın ilk muhasebeleştirmedeki gerçeğe uygun değeri en iyi kanıtı genellikle işlem fiyatıdır (başka bir ifadeyle verilen veya alınan bedelin gerçeğe uygun değeri.

ANADOLU ÜNİVERSİTESİ

İşletme ilk muhasebeleştirmeden sonra ertelen bu farkı, piyasa katılımcılarının varlık veya borcu fiyatlandırırken göz önünde bulunduracakları bir faktördeki değişiklikten kaynaklandığı ölçüde kazanç veya kayıp olarak muhasebeleştirir.

1.2.1. Finansal varlıkların ölçümü

Finansal varlıklar ilk muhasebeleştirmeden sonra gerçeğe uygun değeri veya itfa edilmiş maliyeti üzerinden ölçülür. Bir finansal varlık itfa edilmiş maliyeti üzerinden ölçülmediği sürece gerçeğe uygun değerinden ölçülür.

Gerçeğe uygun değerle ölçülen finansal varlıkların dönem içinde ortaya çıkan gerçeğe uygun değer değişiklikleri, sonuç hesaplarında ya da özkaynak hesaplarında muhasebeleştirilir.

Bir finansal varlık yeniden sınıflandırılırken gerçeğe uygun değeri üzerinden ölçülecek ise ilgili varlığın gerçeğe uygun değeri yeniden sınıflandırma tarihinde ölçülür ve önceki defter değeri ile gerçeğe uygun değeri arasındaki fark kar veya zarara yansıtılır.

İtfa edilmiş maliyeti üzerinden ölçülecek şekilde yeniden sınıflandırılması durumunda ise yeniden sınıflandırma tarihindeki gerçeğe uygun değer yeni defter değerini oluşturur.

Türk vergi sisteminde finansal varlıklar genel olarak; kayıtlı değeri üzerinden ve borsa değeri üzerinden ölçülür. İtfa edilmesi isteğe bağlıdır. Aynı zamanda finansal varlıkların dönemsel olarak değerlerindeki düşüşler dikkate alınmaz. Bu açıdan bakıldığında TMS'ler vergi yasalarına göre daha ihtiyatlıdır.

1.2.1.1. Gerçeğe uygun değer farkı kar veya zarara yansıtılarak ölçülen finansal varlıklar

Alım satım amaçlı finansal varlıklar (borsada kote olan ve gerçeğe uygun değeri kolayca hesaplanabilen finansal varlıklar), sonraki ölçümlerinde gerçeğe uygun değer farkı kar veya zarara yansıtılarak ölçülür ve meydana gelen gerçeğe uygun değer değişimleri kar veya zararda muhasebeleştirilir.

ANADOLU ÜNİVERSİTESİ

1.2.1.2. Gerçeğe uygun değer farkı özkaynaklara yansıtılarak ölçülen finansal varlıklar

Alım satım amacıyla elde tutulmayan özkaynağa dayalı bir finansal araca yapılan yatırımın gerçeğe uygun değerinde sonraki tarihlerde meydana gelecek değişikliklerin diğer kapsamlı gelirde sunulması konusunda, geri dönülemeyecek bir tercihte bulunulabilir. Bu tür menkul kıymetler gerçeğe uygun değer yöntemi ile ölçülür ve gerçeğe uygun değer değişiklikleri diğer kapsamlı gelir unsuru olarak özkaynaklarda muhasebeleştirilir ve farklar sermayeye ilave edilebilir. Böyle bir tercihte bulunulması durumunda, söz konusu yatırımdan elde edilen temettüler, bu temettülerin tahsil etme hakkının ortaya çıktığı tarih itibariyle kar veya zararda muhasebeleştirilir.

1.2.1.3. İtfa edilmiş maliyetinden ölçülen finansal varlıklar

Bir finansal varlık aşağıdaki iki koşulun birlikte sağlandığı durumlarda itfa edilmiş maliyeti üzerinden ölçülür:

a) Varlığın, sözleşmeye bağlı nakit akışlarının tahsilini amaçlayan bir yönetim modeli kapsamında elde tutulması.

b) Finansal varlığın sözleşme hükümlerinin, belirli tarihlerde sadece anapara ve anapara bakiyesi faiz ödemelerinin yapılmasına yönelik nakit akışlarına yol açması.

İtfa edilmiş maliyetle ölçülen finansal varlıklar; etkin faiz oranı kullanılarak itfa edilmiş maliyet tutarları ile gösterilir ve itfa edilmiş maliyeti üzerinden ölçülen finansal varlıklar için değer düşüklüğü uygulanır. Bu şekilde ölçülen varlıkların gerçeğe uygun değerinde meydana gelen değişimler finansal tablolara yansıtılmaz. İtfa edilmiş maliyeti üzerinden ölçülen finansal varlığın değer düşüklüğüne uğramasında ya da yeniden sınıflandırılmasında itfa süresince; kayıtlı değerleri ile itfa edilmiş maliyet değeri arasında ortaya çıkan olumlu ya da olumsuz fark, kar veya zararda muhasebeleştirilir.

1.2.1.4. Maliyet bedeli ile ölçülen finansal varlıklar

Gerçeğe uygun değeri kolayca ve güvenilir şekilde ölçülemeyen finansal varlıkların maliyet bedeli (alış giderleri dâhil edilerek), gerçeğe uygun değerin en iyi

ANADOLU ÜNİVERSİTESİ

tahmini değeridir. Bu tür finansal varlıklar maliyet değeri üzerinden ölçülür. Gerçeğe uygun değeri ölçülemeyen ve bu nedenle maliyet değeri ile ölçülen finansal varlıkların, dönem sonlarında geri kazanılabilir tutarının maliyet değerinin altına düşmesi durumunda değer düşüklüğü için karşılık ayrılır.

1.2.1.5. Türev finansal varlıklar

Alım satım amaçlı veya finansal riskten korunma amacıyla, elde bulundurmak niyetiyle yapılan türev sözleşmelerin (türev finansal varlıkların) ilk ediniminde başlangıç maliyeti söz konusu olmayabilir. Başlangıç maliyetinin bu şekilde sıfır olması durumunda herhangi bir kayıt yapılmaz ve dolayısıyla finansal tablolarda gösterilmez. Ancak, türev finansal araçların ölçülmesinden doğan varlıklar ve oluşan farkların muhasebeleştirilmesi gerekir. Türev finansal sözleşmelerinin raporlama tarihinde ölçümünde oluşan varlıklar (gerçeğe uygun değer artışları ve azalışları) finansal durum tablosunda, edinme amaçlarına göre sonuç hesaplarında veya özkaynak hesaplarında muhasebeleştirilir. Türev sözleşmelerinin edinilmesinde başlangıç teminatı veya prim yatırılması gereken türev ürünlerde (vadeli işlem ve opsiyon sözleşmelerinde olduğu gibi) yatırılan teminatlar ve primler de bir varlık olarak muhasebeleştirilir.

1.2.2. Finansal borçların ölçümü

TFRS 9'da etkin faiz yöntemiyle hesaplanan itfa edilmiş maliyeti üzerinden ölçülmeyecek finansal borçlar sayılmıştır. Buna göre:

a) Gerçeğe uygun değer farkı kar veya zarara yansıtılan finansal borçlar,

b) Finansal varlığın devredilmesi işleminin finansal durum tablosu dışı bırakma koşullarını taşımaması veya devam eden ilgi yaklaşımının uygulanması durumunda ortaya çıkan finansal borçlar,

c) Finansal teminat sözleşmeleri,

d) Bir krediyi piyasa faiz oranlarının altında bir faiz oranından kullandırmaya yönelik taahhütler,

dışında kalan tüm finansal borçlar ilk muhasebeleştirmeden sonra etkin faiz yöntemiyle hesaplanan itfa edilmiş maliyeti üzerinden ölçülür:

ANADOLU ÜNİVERSİTESİ

Parasal borçlara ilişkin her türlü kur farkı kazanç ve kaybı, kar ya da zararda muhasebeleştirilir.

1.2.2.1. Gerçeğe uygun değer farkı kar veya zarara yansıtılarak ölçülen finansal borçlar

Gerçeğe uygun değer farkı kar veya zarara yansıtılan finansal borç, aşağıdaki koşullardan herhangi birisine sahip finansal borçtur.

a) Alım satım amaçlı elde tutulan tanımını karşılamaktadır.

b) İlk muhasebeleştirme sırasında, gerçeğe uygun değer farkı kar veya zarara yansıtılan olarak sınıflanmıştır.

Gerçeğe uygun değerle ölçülen bir finansal borçtan kaynaklanan kazanç veya kayıplar temel olarak kar veya zararda muhasebeleştirilir ve aşağıdaki şekilde sunulur:

a) Finansal borcun gerçeğe uygun değerinde meydana gelen ve söz konusu borcun kredi riskinde meydana gelen değişikliklerle ilişkilendirilebilen değişim tutarı, diğer kapsamlı gelirde sunulur ve

b) Söz konusu borcun gerçeğe değerinde meydana gelen değişimden geriye kalan tutar, kar veya zararda sunulur.

1.2.2.2. İtfa edilmiş maliyetinden ölçülen finansal borçlar

Etkin faiz oranı kullanılarak itfa edilmiş maliyetinden ölçülen finansal borçlar, itfa edilmiş maliyet tutarına indirgenerek reeskont ayrılır. İtfa edilmiş maliyetim üzerinden ölçülen bir finansal borçtan kaynaklanan kazanç veya kayıplar temel olarak, ilgili finansal borcun finansal durum tablosu dışı bırakılması durumunda ve itfa süreci boyunca kar veya zararda muhasebeleştirilir.

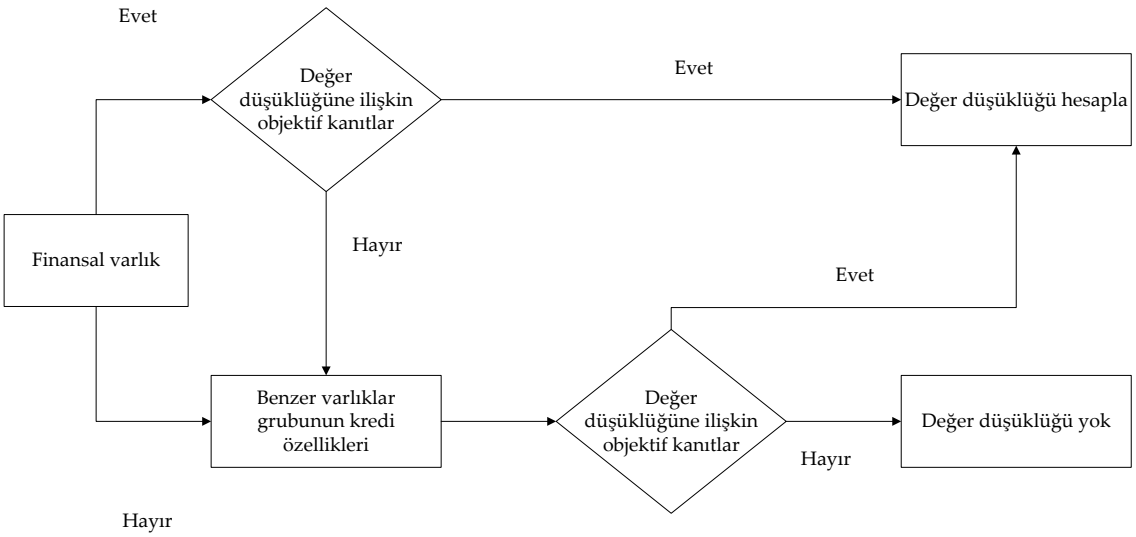
1.2.2.3. Türev finansal borçlar

Türev sözleşmelerinin ölçülmesinden doğan ve bir yükümlülük oluşturan farkların finansal durum tablosunda ayrı olarak gösterilmesi gerekir. Söz konusu farklar ilgisine göre sonuç hesapları veya özkaynaklarda muhasebeleştirilir.

ANADOLU ÜNİVERSİTESİ

1.2.3. İtfa edilmiş maliyetinden ölçülen finansal varlıklarda değer düşüklüğü ve tahsil edilememe

Finansal varlıklarda değer düşüklüğü aşağıdaki Şekil 2'de gösterilmiştir.



Şekil 2. Finansal Varlıklarda Değer Düşüklüğü Modeli

Kaynak: http://www.cpaaustralia.com.au/cps/rde/xbcr/cpa-site/IAS-39-fact-sheet.pdf (Erişim tarihi: 18.10.2011)

Her raporlama tarihinde, itfa edilmiş maliyetinden ölçülen finansal varlıkların değer düşüklüğüne uğradığına ilişkin tarafsız göstergeler bulunup bulunmadığı değerlendirilir.

Tarafsız bir gösterge varsa, varlık değer düşüklüğüne uğramıştır ve değer düşüklüğü zararı oluşur.

Gerçeğe uygun değer yöntemi ile ölçülen finansal varlıklar (menkul kıymetler) dışında kalan finansal varlıklarla ilgili olarak ortaya çıkan değer düşüklükleri için karşılık ayrılır ve meydana gelen değer düşüklükleri sonuç hesaplarında muhasebeleştirilir.

Kendisine karşılık ayrılmış olan finansal varlık elden çıkarıldığında veya tahmin olunan zararın kısmen ya da tamamen gerçekleşmemesi halinde bu karşılıklar iptal edilir.

Değer düşüklüğüne ilişkin zararın tutarı, gelecekteki tahmini nakit akışlarının finansal varlığın orijinal faiz oranı (ilk muhasebeleştirme sırasında hesaplanan etkin faiz

ANADOLU ÜNİVERSİTESİ

oranı) üzerinden iskonto edilerek hesaplanan bugünkü değeri ile defter değeri arasındaki fark olarak ölçülür[54] ve ilgili zarar tutarı kar veya zararda muhasebeleştirilir.

Daha sonraki bir dönemde, değer düşüklüğü zararı miktarının azalması durumunda, daha önce muhasebeleştirilmiş bulunan değer düşüklüğü zararı doğrudan doğruya veya bir karşılık hesabı aracılığıyla iptal edilir. İptal edilen tutar da kar veya zararda muhasebeleştirilir. Kısa vadeli alacaklara ilişkin nakit akışları, iskonto edilmelerinin yaratacağı etkinin önemsiz olduğu durumlarda iskonto edilmezler. Bir finansal varlığın veya benzer finansal varlıklar grubunun defter değerlerinin değer düşüklüğü zararı neticesinde azaltılmalarının ardından elde edilen faiz gelirleri, iskonto edilmelerinde kullanılan faiz oranı kullanılmak suretiyle muhasebeleştirilir.

1.3. Finansal Araçlara İlişkin Sınıflandırma ve Ölçüm Farkları

TMS'de, MSUGT'ten farklı olarak finansal araçların sınıflandırılması söz konusu olacaktır. MSUGT'te "menkul kıymetler" grubunda yer alan varlıkların ayrıştırılarak açıkladığımız gibi sınıflandırılması gerekir. Örneğin; geçici bir süre elde tutulmak üzere elde edilen hisse senedi, tahvil, hazine bonosu, finansman bonosu, yatırım fonu katılma belgesi, kar veya zarar ortaklığı belgesi, gelir ortaklığı senedi gibi menkul kıymetler, TMS'deki sınıflandırmaya uygun olan kalemlerde izlenmelidir.

Ayrıca finansal araçların ölçüm yöntemlerinde de Türk vergi sistemine göre bazı farklı uygulamaları söz konusudur. Ölçümlemede temel fark Türk vergi sisteminde menkul kıymetlerin ölçümünde alış bedeli, borsa rayici ve kıst getiri ölçüleri uygulanmasından (VUK, mad.279) kaynaklanmaktadır.

1.3.1. Finansal varlıkların ve finansal yatırımların sınıflandırma ve ölçüm farkları

MSUGT'teki menkul kıymetler; gerçeğe uygun değerinden ölçülen, itfa edilmiş maliyeti ile ölçülen ve maliyet bedeli ile ölçülen olarak sınıflandırılacağından bir

[54] Çünkü cari piyasa faiz oranlarının kullanılması suretiyle yapılan iskonto, aksi halde itfa edilmiş maliyetinden ölçülmesi gerekecek olan finansal varlıkların gerçeğe uygun değerlerinin ölçülmesini gerektirir.

ANADOLU ÜNİVERSİTESİ

sınıflandırma farkı söz konusu olacaktır. Türev finansal varlıklara ise MSUGT'te yer verilmemektedir. O nedenle bu tür finansal varlıkların finansal durum tablosuna yansıtılmasından ve ölçülmesinden kaynaklanacak farkların dikkate alınması gerekir.

Ayrıca, Türk vergi sisteminde menkul kıymetlerin değer düşüklüğü hesaplanmamaktadır. İtfa edilmiş maliyet ile maliyet bedeli ile ölçülen finansal varlıkların değer düşüklüğü için TMS'de karşılık ayrıldığından, finansal durum tablosunda bu kalemin de gösterilmesi gerekmektedir.

Türk vergi sisteminde borsa rayici ölçüsü gerçeğe uygun değeri karşılamaktadır. Sonuç olarak, raporlama tarihi itibariyle borsa rayici dışındaki ölçümler TMS ile Türk vergi sistemi arasında farklar ortaya çıkacağından bu farkların tespiti ve muhasebeleştirilmesi gerekmektedir.

TMS'ye göre sermaye yatırımlarının ve borçlanma aracı niteliğini taşıyan tahvil bono gibi özkaynağa dayalı finansal araçlara yapılan uzun süreli yatırımların sınıflandırılması ve ölçümü Türk vergi sistemi ve MSUGT'ye göre farklar yaratmaktadır. Özkaynağa dayalı finansal araçlara yapılan tüm yatırımlar ve söz konusu finansal araçlarla ilgili sözleşmeler, TMS'ye göre gerçeğe uygun değerleri üzerinden ölçülür. Çünkü borsaya kayıtlı özkaynağa dayalı finansal araçlardaki (veya borsaya kayıtlı özkaynağa dayalı araçlara ilişkin sözleşmelerdeki) yatırımlar açısından maliyet, hiçbir zaman gerçeğe uygun değere ilişkin en iyi tahmin olamaz.

1.3.2. Alacakların sınıflandırma ve ölçüm farkları

TMS'de alacaklar "uzun vadeli" olsa dahi, işletmenin normal faaliyet dönemine göre, MSUGT'nden farklı olarak bu tür alacaklar da dönen varlıklar grubunda sınıflandırılabilir. Ayrıca alacaklar grubunda MSUGT'ten farklı olarak bazı finansal araçlar da sınıflandırılır. Alacakların ölçümde de Türk vergi sistemine göre farklı uygulamalar söz konusudur.

Türk vergi sistemine göre alacaklar raporlama tarihinde kayıtlı değer ölçüsüne göre ölçülürken; TMS'ye göre ise tüm alacaklar itfa edilmiş maliyetine indirgendiğinden ölçüm farkları ortaya çıkacaktır.[55]

[55] Mevduat veya kredi sözleşmelerinden kaynaklanan alacaklar ise ölçüm gününe kadar hesaplanacak faizleriyle birlikte dikkate alınır.

ANADOLU ÜNİVERSİTESİ

TMS'de alacaklarla ilgili farklı düzenlemeleri aşağıdaki şekilde özetleyebiliriz:

- *Alınan ileri tarihli çekler.* Şekil açısından çek olmakla birlikte özü itibarıyla senetli alacak niteliği olan ve taşıyıcıya vadesinde ibraz edilecek ileri tarihli çekler ayrı bir kalemde izlenmelidir.

- *İlişkili taraflardan esas faaliyetlerden alacaklar.* Esas faaliyet ilişkilerinden dolayı ana şirket, iştirak ve bağlı ortaklıklar gibi ilişkili taraflardan olan alacaklar ayrı bir kaleminde izlenmelidir ve dipnotlarda açıklanmalıdır.

- *Kredi kartlarından alacaklar.* Kredi kartları ile yapılan satış bedellerinin banka garantisinde olmaması ve alacağın tahsilinin kısa sürede gerçekleşmeyecek olması durumlarında bu tür alacaklar ayrı bir kalemde izlenmelidir.

- *İnşaat sahibine yansıtılacak maliyetlerden alacaklar.* İnşaat sözleşmeleri gereği iş sahibi, maliyetini kendisi üstlenmek suretiyle, bazı özel işlerin kendi adına yapılmasını talep edebilmektedir.

Bu durumda yapılan harcamalar, inşaat maliyetleri (proje maliyetleri) kapsamına alınmadığından ayrı bir kalemde izlenmelidir.

- *Bloke mevduat alacakları.* Bankalardaki mevduat hesabına herhangi bir bloke konulduğunda, bloke kalkıncaya kadar kullanım imkânı bulunmadığından bankalar nezdindeki blokeli mevduat hesapları ayrı bir kalemde izlenmelidir.

Söz konusu bloke kaldırıldığında bu kalemdeki tutarlar nakit ve nakit benzeri olarak değerlendirilmelidir.

- *İlişkili taraflardan alacaklar.* İlişkili taraflardan alacaklar esas faaliyetlerden alacaklardan ayrı olarak sınıflandırılmalı ve dipnotlarda açıklanmalıdır.

- *Şüpheli alacaklar ve şüpheli alacaklar karşılıkları.* Senetli ve senetsiz alacakların tahsil edilememe ihtimalinin kuvvetlenmiş olması halinde, alacaklar, şüpheli alacak olarak kabul edilir ve bu alacaklardan kaynaklanan risklerin giderilmesini sağlamak üzere karşılıklar ayrılır.

1.3.3. Finansal borçların sınıflandırma ve ölçüm farkları

TMS'ye göre finansal borçların sınıflandırmasında türev finansal araçlarla ertelenmiş faiz giderleri MSUGT'ye göre sınıflandırma farkı yaratır. Aynı zamanda TMS'de finansal borçlar, itfa edilmiş maliyetle veya gerçeğe uygun değer farkı kar

ANADOLU ÜNİVERSİTESİ

zarara yansıtılan değerle ölçüldüğünden ölçüm farkları da söz konusu olacaktır. Türev finansal borçlara ilişkin olarak; TMS'ye göre türev sözleşmelerinin ölçülmesinden doğan ve bir yükümlülük oluşturan farklar finansal durum tablosunda ayrı olarak gösterilmelidir.

1.3.4. Borçların sınıflandırma ve ölçüm farkları

İşletmenin normal faaliyet döneminden hareket eden TMS'de borçların sınıflandırılmasında en önemli fark, kısa vade/uzun vade ayrımından kaynaklanır. Buna göre esas faaliyetlerden borçlar vadesi ne olursa olsun kısa vadeli yabancı kaynaklar grubunda sınıflandırılmaktadır. Borçlarla ilgili kalemlerinin TMS ile Türk vergi sistemi ve MSUGT arasındaki sınıflandırma ve ölçüm farklılıkları şu şekilde özetlenebilir:

- *Verilen ileri tarihli çekler.* Ödenecek ileri tarihli çekler TMS'ye göre ayrı bir kalemde izlenmelidir.

- *Faturası beklenen alışlardan borçlar.* TMS'ye göre esas faaliyet konusu ile ilgili mal ve hizmet teslim alınmış olmasına rağmen henüz faturası elde edilmemiş olanlar ayrı bir kalemde izlenmelidir.

- *İlişkili taraflara esas faaliyetlerden borçlar.* İlişkili taraflara faaliyet konusunu oluşturan mal ve hizmet alışlarından kaynaklanan senetli ve senetsiz ticari borçlar TMS'ye göre ayrı bir kalemde izlenmelidir.

1.3.5. Finansal araçların itfa edilmesinde sınıflandırma ve ölçüm farkları

Finansal araçların (özellikle alacakların ve borçların) ölçülmesinde Türk vergi yasaları ile TMS'nin farklı yaklaşımı vardır. TMS'de vade farkı içeren alacaklar ve borçlar (ileri tarihli çekler de dahil) raporlama tarihinde itfa edilmiş maliyet ölçüsü ile ölçüldüğünden tüm alacaklar ve tüm borçlar (kısa vadeli ve hesaplanan iskonto tutarının önemsiz olduğu durumlar hariç), etkin faiz oranı kullanılarak itfa edilmiş maliyet tutarına indirgenir.

Finansman niteliğindeki kredili alışlar ve kredili satışlar nedeniyle ortaya çıkan vade farkları da bu düzenlemeye tabidir. Ancak vadeli alışlar ve vadeli satışlar normal sektör koşullarını taşıyorsa bu işlemler finansman niteliği taşımazlar. Alışlarla satışlara

ANADOLU ÜNİVERSİTESİ

ilişkin tutarların vade farkı giderleri veya vade farkı gelirleri ayırımına gidilmeksizin bu tutarlar alış giderleri (örneğin, stok alış maliyetleri) veya satış gelirleri içinde muhasebeleştirilir.

Bunun için, alacakların ve borçların nominal tutarları ile vadelerine göre etkin faiz oranı kullanılarak hesaplanmış bugünkü değerleri arasındaki farkı gösteren henüz gerçekleşmemiş olan ertelenmiş faiz gelirlerinin ve ertelenmiş faiz giderlerinin (vade farklarının) ayrı bir kalemde izlenmesi gerekir.

Alacakların ve borçların itfa (iskonto) edilmesine ilişkin TMS ile Türk vergi sistemi ve MSUGT arasındaki farklar şu şekilde özetlenebilir:

- TMS'de ertelenmiş faiz gelirleri ve ertelenmiş faiz giderleri, alacakların ve borçların itfa edilmiş maliyet tutarıyla raporlanmasına olanak vermek üzere finansal durum tablosunda alacaklardan ve borçlardan indirim unsuru olarak raporlanır.

- Türk vergi sisteminde, bir alacak istenirse ve senede bağlı olması halinde itfa (iskonto) edilebilmektedir ve bu şekilde tasarruf değeri ile ölçülebilmektedir (VUK, mad.281). Diğer bir ifade ile sadece alacak senetlerinin ölçülmesi itfa (iskonto) olarak nitelendirilmektedir.

Alacak senetlerinin itfa edilmesi halinde borç senetlerinin de itfa edilmesi zorunludur (VUK, mad.285). Oysa TMS'de; veresiye, senetli ve senetsiz, vade farkı içerip içermediğine bakılmaksızın tüm alacak ve borçlar itfa edilebilmektedir. Bu durumda, TMS'ye göre hesaplanan itfa paylarının, Türk vergi sisteminde gider kabul edilmeleri mümkün değildir (Dinç, 2008: 97).

- Ertelenmiş faiz gelirinin tutarı hesaplanırken Türk vergi sisteminde, senette faiz oranı açıklanmış ise bu oran, açıklanmamış ise Merkez Bankası resmi iskonto (avans faiz) oranı kullanılmaktadır (VUK, G.T.238).

- Türk vergi sisteminde vadeli çeklerden doğmuş alacak ve borçların, itfa edilmesi mümkün değildir. Ancak, TMS'ye göre, vadeli çeklere itfa uygulanması yapmak mümkündür.

Bu durumda, vadeli çeklerin TMS'ye göre hesaplanmış itfa paylarının, Türk vergi sisteminde gider kabul edilmeleri mümkün değildir (Dinç, 2008: 97).

- Türk vergi sisteminde finansal kiralamaya konu olan iktisadi kıymet ile sözleşmeden doğan, alacakların aktifleştirilen alacak tutarının reeskonta tabi tutulması mümkün bulunmamaktadır (VUK, G.T.319).

ANADOLU ÜNİVERSİTESİ

- Türk vergi sisteminde yabancı para üzerinden düzenlenmiş senetlerin reeskonta tabi tutulabilmeleri için önce TL'ye çevrilip sonra reeskonta tabi tutulması gerekir.[56]

- Türk vergi sisteminde bir ticari ilişkiden dolayı borç veya alacağın içinde Katma Değer Vergisi (KDV) dahil senet tanzim edilmiş ise bu değer üzerinden senet reeskonta tabi tutulur.

KDV'nin indirilmesi veya ödenmesi reeskonta engel değildir. TMS'de ise alış ya da satış tutarına ilişkin fatura üzerinde faiz ve vade bilgisi açık olmayan durumlarda, tutara etkin faiz yöntemi uygulanarak vade farkı hesaplanır ve muhasebeleştirilir (Dinç, 2008: 89). Alış ve satışın ilk muhasebeleştirilmesinde vade farkının hesaplanmasında mutlaka KDV hariç tutarın esas alınması gerekir (Dinç, 2008: 92). TMS'de KDV'nin hasılat olarak yazılamayacağı belirtildiğinden TMS'de KDV tutarının reeskont hesaplamalarına dahil edilmemesi gerekir (Dinç, 2008: 98). KDV dâhil tutar üzerinden vade farkının hesaplanması, alış ve satışın gerçeğe uygun değerinin yanlış hesaplanmasına sebep olmaktadır (Dinç, 2008: 99).

- Türk vergi sisteminde bankalara, bankerlere ve sigorta şirketlerine alacaklarını Merkez Bankasının resmi iskonto haddinden veya işlemlerinde uyguladıkları faiz oranından, ölçme gününde itfa etmeleri zorunluluğu getirilmiştir.

- Türk vergi sisteminde finansal kiralama şirketleri, faktoring şirketleri, borsa aracı kurumları, yatırım ortaklıkları gibi şirketler bankalar ve sigorta şirketleri türünde olmadıkları için alacak ve borçlarını itfaya tabi tutmak zorunda değildir.

- Türk vergi sisteminde müşterilerden alınan avans niteliğindeki senetler ile gerçek bir alacağa dayanmayan teminat senetleri itfaya tabi tutulmazlar.

- İtfa uygulaması, Türk vergi sisteminde yılsonunda, TMS'de raporlama tarihi itibariyle yapılmaktadır.

1.3.6. Satış amaçlı elde tutulan duran varlıklara ve durdurulan faaliyetlere ilişkin borçların sınıflandırma ve ölçüm farkları

TMS'de satış amaçlı elde tutulan duran varlık grubunda izlenen varlıklara ait borçlarla durdurulan bölümlere ve faaliyetlere ilişkin borçların kısa vadeli yabancı kaynak kapsamında ayrı bir grupta izlenmesi gerekmektedir.

[56] Danıştay 3. Dairesi'nin tarih ve 1998/1695 Esas ve 1999/3542 Karar sayılı kararı.

ANADOLU ÜNİVERSİTESİ

1.3.7. Özkaynakları ilgilendiren finansal araçların sınıflandırma ve ölçüm farkları

TMS'de özkaynağa dayalı bazı finansal araçların sonradan da özkaynaklar grubunda sınıflandırılması mümkündür. Bu tür finansal araçlar şu şekilde açıklanabilir:

- *Hisse senedine dönüştürülebilir tahviller.*[57] Hisse senedine dönüştürülebilir tahvil dönüştürme dönemine kadar borçlanma özelliği taşıyan finansal araç niteliğindedir. Tahvil hisse senedine dönüştürülmesi durumunda adi hisse senedi özelliği taşıyan özkaynağa dayalı bir finansal varlık olur. Uzun vadeli ihraç edilen hisse senedine dönüştürülebilir tahviller nominal değeri ile izlenir. Tahvil ihraç tarihinden bir yıl sonra hisse senedine dönüştürülürse ilgili özkaynak kalemlerine aktarılır.

- *İşletmenin kendi satın aldığı hisse senetleri.*[58] Finansal araç ihraç edenin kendi hisselerini nakit veya başka bir finansal varlık karşılığı alma zorunluluğu bulunduğunda, finansal araç ihraç edenin ödemek zorunda olduğu tutar kadar bir borcu vardır (IASCF, 2010: A683). Her ne sebeple geri alınmış olursa olsun, özkaynağına dayalı finansal araçlar finansal bir varlık olarak dikkate alınmaz. Eğer ihraç eden kendi hisse senetlerini geri satın alırsa, satın alınan hisse senetleri finansal durum tablosunda özkaynaktan düşülerek raporlanır.

Hisse senetlerinin geri alınışından, tekrar satışından, ihracından ya da iptalinden dolayı gelir tablosuna herhangi bir kazanç ya da kayıp yansıtılmaz (Mısırlıoğlu, 2008: 69) ve bu işlemler nedeniyle ödenen tutarlar doğrudan özkaynaklarda muhasebeleştirilir.

2. Tarımsal Faaliyetler Standardı

Tarımsal Faaliyetler (TMS 41) Standardı; tarımsal faaliyetlerle ilgili canlı varlıkların, hasat zamanındaki tarımsal ürünlerin ve devlet teşviklerinin

[57] **Hisse senedine dönüştürülebilir tahviller**; ihraç sırasında belirlenen esaslar çerçevesinde, hisse senedine dönüştürülmek üzere ve arttırılan sermayeyi temsil eden hisse senetlerine dönüştürme hakkı veren menkul kıymetlerdir.

[58] **İşletmenin geri satın alınan kendi hisseleri**; işletme tarafından ihraç edilen ve sonradan işletme tarafından yeniden elde edilen özkaynağa bağlı finansal araçlarıdır.

ANADOLU ÜNİVERSİTESİ

muhasebeleştirilmesinde uygulanır. TMS 41'de tarımsal faaliyet; satış amacıyla canlı hayvanların veya bitkilerin (canlı varlıkların) tarımsal ürüne veya başka bir canlı varlığa biyolojik olarak dönüşümlerinin[59] bir işletme tarafından yönetilmesi faaliyetleri olarak tanımlanmıştır (IASCF, 2010: A992). Tanımdaki tarımsal ürün; canlı varlıkların hasadı yapılmış ürünleri, canlı varlık; yaşayan hayvan veya bitkileri ifade eder. Bu tanımlar Türk vergi sistemindeki "zirai faaliyet" tanımı (GVK, mad.52) ile örtüşmektedir.

2.1. Canlı Varlıkların ve Tarımsal Ürünlerin Sınıflandırılması

Canlı varlıklar TMS'ye göre, MSUGT'ten farklı olarak ayrı bir grupta raporlanır. Canlı varlıklardan hasat zamanı elde edilen ürünler (iplik, şarap, kereste, vb.) ile yaşam süreci sona eren canlı varlıklar ise "stoklar" grubunda raporlanır.

MSUGT'nde canlı varlıklar ayrı bir grupta sınıflandırılmamaktadır. Bu nedenle TMS'ye göre canlı varlıkların THP'de gösterilebilmesi için hem dönen varlıklarda hem de duran varlıklarda ayrıca sınıflandırılması gerekmektedir.

Buna göre MSUGT'nde canlı varlıklarla ilgili olarak finansal durum tablosunda gerekli sınıflandırmanın yapılabilmesi için aşağıdaki hesap kalemleri önerilmiştir:

Gerçeğe Uygun Değeri Üzerinden Ölçülen Canlı Varlıklar
Maliyet Değeri Üzerinden Ölçülen Canlı Varlıklar
Canlı Varlıklar Değer Düşüklüğü Karşılıkları (-)
Birikmiş Canlı Varlıklar Amortismanları (-)
Yapılmakta Olan Canlı Varlık Yatırımları
Verilen Canlı Varlık Sipariş Avansları

2.2. Canlı Varlıkların ve Tarımsal Ürünlerin Ölçümü

TMS 41'e göre canlı varlıklar, ilk muhasebeleştirildiği tarihte ve her raporlama tarihinde (hasat zamanına kadar) gerçeğe uygun değerlerinden tahmini satış maliyetleri düşülmek suretiyle (net gerçeğe uygun değerleri ile) ölçülür. Çünkü canlı varlıkların tarihi maliyet ve gerçekleşmeyi temel alan bir muhasebe modeliyle incelenmesi zordur

[59] **Biyolojik dönüşüm:** Canlı varlıklarda niteliksel ve niceliksel değişime yol açan büyüme, bozulma, üretim ve döllenme sürecidir.

ANADOLU ÜNİVERSİTESİ

(IASCF, 2010: B1488). Ancak, canlı varlıkların ilk muhasebeleştirilmesinde gerçeğe uygun değerinin güvenilir bir biçimde ölçülemediği durumda söz konusu canlı varlık; maliyet değeri ile ve buna ilişkin her türlü birikmiş amortisman ve birikmiş değer düşüklüğü karşılıklarının düşülmesi suretiyle ölçülür.

Canlı varlıkların ölçümünde gerçeğe uygun değer yöntemi esas alındığında;

- Canlı varlıkların edinilmesi ve / veya yetiştirilmesi ile ilgili giderler maliyetine dâhil edilmez. Bu maliyetler (örneğin, orman korusunun hasat sonrası yeniden ağaçlandırılması maliyeti) ortaya çıktıkları dönemde gider olarak muhasebeleştirilir (Örten vd., 2009: 629).

- Canlı bir varlığın ilk muhasebeleştirilmesi sırasında oluşan kazanç ya da zarar; oluştuğu dönemin kar veya zararında muhasebeleştirilir.

- Biyolojik değişim sonucunda canlı varlığın kalitesinde (örneğin genetik özellikler, olgunluk, yağ miktarı, protein içeriği vb.) veya miktarında (örneğin soy, ağırlık, hacim, tomurcuk sayısı vb.) yaratılan değişikliklerin, rutin bir yönetim işlevi olarak ölçülmesi ve izlenmesi gerekir. Bu durum yıllara yaygın inşaat sözleşmelerinde işletmenin gelir, gider, maliyet, kar ve zararını tamamlanma yüzdesi yöntemi ile daha gerçekçi bir biçimde gösterme çabasıyla benzeşmektedir (Ağca ve Sağlam, 2008: 1001).

Canlı bir varlığın gerçeğe uygun değerindeki değişiklikten doğan bu tür kazanç veya zarar oluştuğu dönemin kar veya zararında muhasebeleştirilir.

Canlı varlıkların ölçümünde maliyet değeri yöntemi esas alındığında;

- Canlı varlığın gerçeğe uygun değerinin güvenilir olarak belirlenebilir hale gelmesi durumunda, canlı varlık, gerçeğe uygun değerinden satış maliyetlerini düşmek suretiyle ölçülür.

- Cari dönem boyunca canlı varlıkların elden çıkarılmasına ilişkin olarak oluşan kazanç ve zararlar muhasebeleştirir.

Türk vergi sisteminde hayvanlar maliyet bedeli ile ölçülmektedir. Maliyet bedelinin tespiti mümkün olmayan durumlarda ise emsal bedeli esas alınmaktadır. Emsal bedeli ise işletmenin bulunduğu yerdeki zirai kazanç komisyonlarınca tespit edilmiş olan ortalama maliyet bedelidir (VUK, mad.277).

Ayrıca, tarım işletmelerinin meyvelik, dutluk, fındıklık, zeytinlik ve güllüklerle incir bahçeleri ve bağlar gibi tarım tesisleri amortismana tabi tutulmaktadır (VUK, mad.314).

ANADOLU ÜNİVERSİTESİ

Canlı varlıklardan elde edilen tarımsal ürünler; her zaman, hasat noktasında, gerçeğe uygun değerinden satış maliyetlerini düşmek suretiyle ölçülür.[60] Tarımsal ürünlerin, hasat noktasında, gerçeğe uygun değerinin her zaman güvenilir bir biçimde ölçülebildiği varsayılır. Hasat sonucunda, tarımsal ürünlerin ilk muhasebeleştirilmede doğan kazanç veya zararlar oluştukları dönemde kar veya zararın hesaplanmasında dikkate alınır. Türk vergi sisteminde tarımsal ürünler maliyet bedeli ile ölçülür. Maliyet bedeli tarımsal ürünlerin özelliklerine göre Maliye Bakanlığınca tespit edilecek esaslara göre hesaplanmaktadır (VUK, mad.276).

2.3. Canlı Varlıklar ve Tarımsal Ürünlere İlişkin Sınıflandırma ve Ölçüm Farkları

Türk vergi sistemi sadece hayvanlar için düzenleme yaptığından diğer canlı varlıkların aktifleştirilmesi mümkün değildir. Bu nedenle hayvanlar dışındaki canlı varlıkların muhasebeleştirilmesi TMS ile tamamen bir sınıflandırma ve ölçüm farklılığı yaratacaktır.

Tarımsal ürünlerin TMS ile Türk vergi sistemi arasındaki ölçüm yöntemindeki fark, geçici farkların oluşmasına neden olacaktır.

3. Stoklar Standardı

Stoklar (TMS 2) Standardı; stokların bir varlık olarak muhasebeleştirilmesinde, kullanılmasında ve elden çıkarılmasında gerçekleşen gelirler ile karşılaştırılacak olan ilgili maliyetin belirlenmesini ve muhasebeleştirme işlemlerini açıklamaktadır.

Stoklarla ilgili TMS ile Türk vergi sisteminde yer alan düzenlemelere bakıldığında genelde örtüşmektedir. Ancak yine de sınıflandırma ve ölçümlemede bazı farklar söz konusudur.

3.1. Stokların Sınıflandırılması

TMS düzenlemelerine göre stoklar grubunun sınıflandırılmasında ayrıca, hizmet sunulması durumunda; hizmetin üretimi için yapılan maliyetler, hasılatla eşleştirilinceye

[60] **Hasat:** Ürünün canlı varlıklardan ayrılması veya canlı varlığın yaşam sürecinin sona ermesidir.

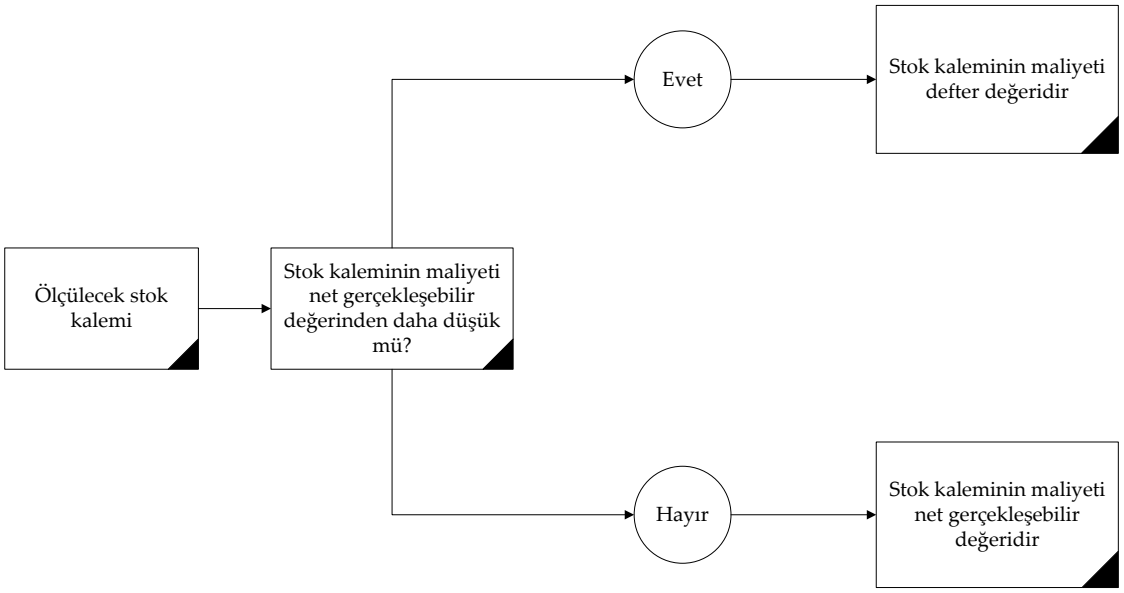
ANADOLU ÜNİVERSİTESİ

kadar stok olarak kaydedilerek izlenir. Buna göre tamamlanmamış hizmet maliyetleri ve tamamlanmış hizmet maliyetleri de stoklar grubunda yer alır. Stoklar grubunun TMS düzenlemelerine göre MSUGT'nde aşağıdaki şekilde sınıflandırılmasını önerebiliriz:

Tamamlanmamış Hizmet Maliyetleri
Tamamlanmış Hizmet Maliyetleri
Yoldaki Stoklar
Stok Değer Düşüklüğü Karşılıkları (-)
Verilen Stok Sipariş Avansları

3.2. Stokların Ölçümü

Hem TMS'de hem de Türk vergi sisteminde stoklar, ilk muhasebeleştirmede maliyet bedeli ile ölçülür. Ancak her iki sistemde maliyete dâhil edilen unsurlardan dolayı stokların ilk maliyet tutarı farklı olmaktadır. Buna en iyi örnek borçlanma maliyetleridir. Raporlama tarihinde ise TMS'ye göre stoklar, maliyet ve net gerçekleşebilir değerin düşük olanı ile ölçülür. Türk vergi yasalarına göre stoklar raporlama tarihinde de maliyet değeri ile ölçülür (VUK, mad.274). TMS'ye göre stokların ölçümü Şekil 3'deki gibi gösterilebilir.



Şekil 3. Stokların Ölçümü

Kaynak: http://www.cpaaustralia.com.au/cps/rde/xbcr/cpa-site/IAS-2-fact-sheet.pdf (Erişim tarihi: 21.10.2011)

TMS'deki ölçüm yöntemi, elde tutulan stokun dönem sonu değerinin saptanması ile ilgilidir ve stokun elde tutulması sonucunda ortaya çıkan karı veya zararı saptamayı sağlar. Halbuki satış faaliyetleri sonucu ortaya çıkacak brüt satış karı ya da zararını hesaplamada temel görüş, satış hâsılatı ile satılan malın maliyetini karşılaştırmaktır (Cemalcılar, 2003: 6). Bu değerlemeyi yapmak için stoklar için yapılan maliyetler ile bunların net gerçekleşebilir değerlerinin tespit edilerek karşılaştırılması gerekir.

Normal vade koşulları dışında vadeli alınan stoklar için ödenecek tutar ile peşin alış fiyatı arasındaki fark finansman unsuru olarak değerlendirilir ve söz konusu fark tahakkuk esasına uygun olarak ilgili dönemde vade farkı gideri olarak muhasebeleştirilir. Bu uygulama satın alma aşamasında zımni faiz maliyetinin stok maliyetinin ayrıştırılarak stokların olduğundan yüksek ölçülmesinin önüne geçer (Demir ve Bahadır, 2012: 212). Türk vergi sistemi bu uygulamayı kabul etmediğinden; TMS ile Türk vergi sistemi arasında stokların ölçümünde bu uygulama önemli bir fark yaratmaktadır.

3.2.1. Stok maliyetlerini hesaplama yöntemleri

TMS'de normal şartlarda birbirleri ile ikame edilemeyen stok kalemleri ile özel projeler için üretilen veya satın alınan mal veya hizmetlerin maliyeti, her bir varlığın özel maliyeti dikkate alınarak belirlenir. Bu varlıklar genellikle parasal değeri yüksek, miktar olarak sınırlı sayıda olan mallardır. Bu malların maliyetinin tespit edilmesinde satın alma maliyeti ölçüm yöntemi olarak alınır (Ekergil, 2008: 147). Belirtilenler dışında kalan stokların maliyeti, ilk giren ilk çıkar yöntemi (FİFO) veya ağırlıklı ortalama maliyet yönteminden biri uygulanarak belirlenir. Ağırlıklı ortalama maliyet yönteminin uygulanması halinde, ortalama maliyet hareketli arplıklı ortalama maliyet veya dönem sonu ağırlıklı ortalama maliyet şeklinde hesaplanabilir (Demir ve Bahadır, 2012: 239).

Benzer özelliklere ve kullanıma sahip stoklar için aynı maliyet hesaplama yöntemi, bu özellikte olmayan stoklar için ise farklı maliyet hesaplama yöntemleri kullanılabilir.

Türk vergi sisteminde stoklar esas olarak özel maliyet yöntemi ile, biri biriyle ikame edilebilen stoklar ise ortalama maliyet ve FİFO yöntemine ile hesaplanmaktadır.

ANADOLU ÜNİVERSİTESİ

Stokların çıkışlarında uygulanacak hesaplama yöntemleri, çıkan ve kalan stokun değerini değiştirmesine rağmen, yapılacak muhasebe kaydını etkilemeyecektir (Akdoğan ve Sevilengül, 2007a: 158).

3.2.2. Stok değer düşüklüğü

Stokların; zarar görmesi, kısmen veya tamamen kullanılmaz hale gelmesi ya da satış fiyatlarının düşmesi gibi nedenlerle fiziki ve ekonomik değerlerinde meydana gelen önemli azalışların ortaya çıkması durumunda geri kazanılamayabilir ve stok maliyeti geri kazanılabilir tutardan daha yüksek olabilir.

Stoklar finansal tablolarda, kullanımları veya satılmaları sonucunda elde edilmesi beklenen tutardan daha yüksek bir bedelle izlenemez.

Bu nedenle stokların elde etme maliyetleri, her bir stok kalemi bazında net gerçekleşebilir değerlerine (tamamlama ve satış maliyeti düşülmüş satış değerine) indirilir.

Bu indirim stok değer düşüklüğü karşılığı ayırmak suretiyle yapılır ve ayrılan karşılık tutarı sonuç hesaplarında muhasebeleştirilir.

Her finansal tablo dönemi itibariyle net gerçekleşebilir değer yeniden gözden geçirilir. Net gerçekleşebilir değerde artış olduğu kanıtlandığı durumlarda, ayrılan değer düşüklüğü karşılığı iptal edilir. Böylece stokların yeni defter değeri, maliyet ve gözden geçirilen net gerçekleşebilir değerden düşük olanıdır.

Net gerçekleşebilir değerin artışından dolayı iptal edilen stok değer düşüklüğü karşılık tutarı, iptalin gerçekleştiği dönemin tahakkuk eden satış maliyetini azaltacak şekilde muhasebeleştirilir. Karşılığı aşan değer artışları stoklara eklenmez.

Stokların net gerçekleşebilir değere göre ölçülmesi ve satış fiyatlarının düşmesine bağlı stok değer düşüklükleri Türk vergi sisteminde kabul görmemektedir.

Türk vergi sisteminde bunun bir istisnası; stokların emsal bedeli yöntemi ile ölçülmesi yöntemidir.

Türk vergi sisteminde, ölçüm günündeki satış bedelin maliyet bedeline göre % 10 ve daha fazla bir düşüklük gösteren stoklar, emsal bedeli ölçüsü esas alınarak da ölçülebildiğinden (VUK, mad.274); bir açıdan ekonomik nedenlerle stokların net gerçekleşebilir değeri ile ölçme esasının da benimsendiği söylenebilir.

ANADOLU ÜNİVERSİTESİ

3.3. Stoklara İlişkin Sınıflandırma ve Ölçüm Farkları

Stokların sınıflandırılması ve ölçümünde TMS ile Türk vergi sistemi arasındaki farklar şu şekilde açıklanabilir:

- Türk vergi sisteminde finansman temini maksadıyla alınan krediler için ödenen faiz ve komisyon giderlerinden dönem sonu stoklarına pay verilmesi zorunlu değildir. Buna göre söz konusu ödemeler doğrudan gider olarak kaydedebileceği gibi stoklara isabet eden kısmı maliyete eklenebilecektir (VUK, G.T.238).

- Türk vergi sisteminde stokların satın alınıp aktife girdiği tarihe kadar oluşan kur farklarının maliyete intikal ettirilmesi zorunludur. Stoklarla ile ilgili daha sonra ortaya çıkacak kur farklarının ise ilgili bulundukları yıllarda gider yazılması veya maliyete intikal ettirilmesi mümkün bulunmaktadır.

- Türk vergi sistemine göre stokun elden çıkarılması için beklenen satış giderleri maliyetten düşülmez.

- Türk vergi sisteminde hizmet maliyetleri doğrudan sonuç hesaplarında izlenirken, TMS'de raporlama tarihi itibariyle hizmetin gerçekleştirilmesi için yapılan tamamlanmamış hizmet maliyetleri hizmet stokları olarak muhasebeleştirilir. Hizmetin tamamlandığı dönemde bu tutarlar "tamamlanmış hizmet maliyetleri" kalemine ve gelir tahakkuk ettiğinde "satılan hizmet maliyetleri" kalemlerine aktarılır.

- TMS'de mülkiyeti ve riskleri işletmeye geçmekle beraber henüz işletme depolarına alınmamış yoldaki stokların ayrı bir kalemde izlenmesi uygun olacaktır. Türk vergi sisteminde faturası gelmemiş stokların kayıtlara alınmaması gerekir. Ancak MSUGT'ye göre bu tür stoklar ilgili stok kalemleri içinde izlenir.

- Türk vergi sisteminde stokların, değeri düşen mal olarak değerlendirilebilmesi için; yangın, deprem ve su basması gibi beklenmedik afetler nedeniyle, ya da bozulmak, çürümek, kırılmak, çatlamak, paslanmak gibi ticari faaliyetin normal işleyişi içerisinde meydana gelen değer kaybı olması gerekmektedir (VUK, mad.278). Böyle bir olayın ayrıca iktisadi, ticari ve teknik icaplara göre ispatlanması gerekir (VUK, mad.3). Bu durumda takdir komisyonuna başvurularak takdir yoluyla (VUK, mad.267), ya da Ticaret Mahkemeleri ve Asliye Hukuk Mahkemelerinden re'sen iktisadi kıymetlerinden meydana gelen azalışlarının değer biçilmesi talep edilir. Ancak bu şartlarda stoklardaki değer düşüklüğünün hasılattan indirilmesi mümkündür.

ANADOLU ÜNİVERSİTESİ

- Türk vergi sisteminde değeri düşen stokların ölçümü, dönem sonunda yapılmaktadır. Ancak, yangın, deprem ve su basması gibi afetler nedeniyle değerini kaybeden veya değeri düşen stoklar için olayın meydana geldiği tarihlerde ilgili kamu kuruluşlarından alınan rapor ile takdir komisyonuna başvurulmaktadır.

- Türk vergi sisteminde değer düşüklüğü normal fire oranına kadar zarar olarak kabul edilir. Normal fire kaybını aşan stoklar ise değerini kaybetmiş olarak işlem görür.

- Türk vergi sisteminde çalınan ve kaybolan stoklar, emsal bedeli ile ölçülmekte, vergi matrahının tespitinde zarar veya gider olarak indirilememektedir.[61]

4. Satış Amaçlı Elde Tutulan Duran Varlıklar ve Durdurulan Faaliyetler Standardı

TMS'de satış veya kullanım amaçlı elde tutulan varlık ölçütlerini karşılayan duran varlıklar ayrı olarak sınıflandırılmıştır. Çünkü bir duran varlık hemen satışa uygunsa; varlığın geri kalan kullanımı, satışla geri kazanılmasına göre, ikincil derecede önemlidir ve varlığın defter değeri satışla tam olarak geri kazanılacaktır (IASCF, 2010: B473). Bu çeşit bir varlığın muhasebeleştirilmesi, bu sebepten dolayı, bir tahsis sürecinden ziyade, ölçme süreci olmalıdır (IASCF, 2010: B475).

Satış Amaçlı Elde Tutulan Duran Varlıklar ve Durdurulan Faaliyetler (TFRS 5) Standardı'nın amacı; satış amaçlı elde tutulan varlıkların muhasebeleştirilme esasları ile durdurulan faaliyetlere ilişkin olarak yapılması gereken açıklama ve sunumları belirlemektir.[62]

4.1. Duran Varlıkların ve Durdurulan Faaliyetlerin Satış Amacıyla Elde Tutulan Olarak Sınıflandırılması

Satış amacıyla elde tutulan olarak sınıflandırılan bir duran varlık finansal durum tablosunda diğer varlıklardan ayrı olarak gösterilir. Satış amacıyla elde tutulan olarak

[61] Maliye Bakanlığı'nın, 24.3.1999 tarih ve B.07.0.GEL.0.40 /4009.39 sayılı özelgesi.

[62] Satış amaçlı elde tutulan duran varlıklara yönelik sınıflandırma, sunum ve ölçüm hükümleri; ortaklara ortaklık sıfatları dolayısıyla dağıtılmak amacıyla (ortaklara dağıtım amacıyla) elde tutulan olarak sınıflandırılan duran varlıklar için de geçerlidir.

ANADOLU ÜNİVERSİTESİ

sınıflandırılan elden çıkarılacak varlıklara ilişkin borçlar da finansal durum tablosu diğer borçlardan ayrı olarak gösterilir. Bu varlık ve borçlar mahsup edilmez ve tek bir tutar olarak gösterilmez.

Durdurulan bir faaliyet ise bir işletmenin elden çıkarılan veya satış amacıyla elde tutulan olarak sınıflandırılan bir kısmıdır. Bu nitelikteki faaliyetler;

a) Ayrı bir ana iş kolunu veya faaliyetlerin coğrafi bölgesini ifade eder,

b) Ayrı bir ana iş kolunun veya faaliyetlerin coğrafi bölgesinin tek başına koordine edilmiş bir plan çerçevesinde satışının bir parçasıdır, veya

c) Sadece yeniden satış amacı ile elde edilen bir bağlı ortaklıktır.

Durdurulan faaliyetlere ilişkin varlıklar (faaliyetleri durdurulan bölümlerdeki satılmak üzere elde tutulan varlıklar), satış amaçlı elde tutulan duran varlık olarak sınıflandırıldığında; defter değeri ile satış maliyetleri düşülmüş gerçeğe uygun değerinden küçük olanı ile ölçülür. Durdurulan faaliyetlere ilişkin gelir ve giderler ise kapsamlı gelir tablosunda, sürdürülen faaliyetler dönem net kar veya zararından sonra, ayrı bir kalemde gösterilir. Bu tür faaliyetlerle ilişkili net nakit akışları da dipnotlarda açıklanabileceği gibi gelir tablosu üzerinde sunulabilir (Özerhan ve Yanık, 2010: 396).

4.2. Satış Amacıyla Elde Tutulan Duran Varlıkların Ölçümü

Satış amaçlı elde tutulan olarak sınıflandırılma kriterlerini sağlayan duran varlıklar; defter değerleri ile satış için katlanılacak maliyetler düşülmüş gerçeğe uygun değerinden (net gerçekleşebilir değerinden) düşük olanı ile ölçülür.[63]

Satış amaçlı elde tutulan olarak sınıflandırılma kriterlerini sağlayan varlıklar finansal durum tablosunda dönen varlık olarak ayrı sunulur.

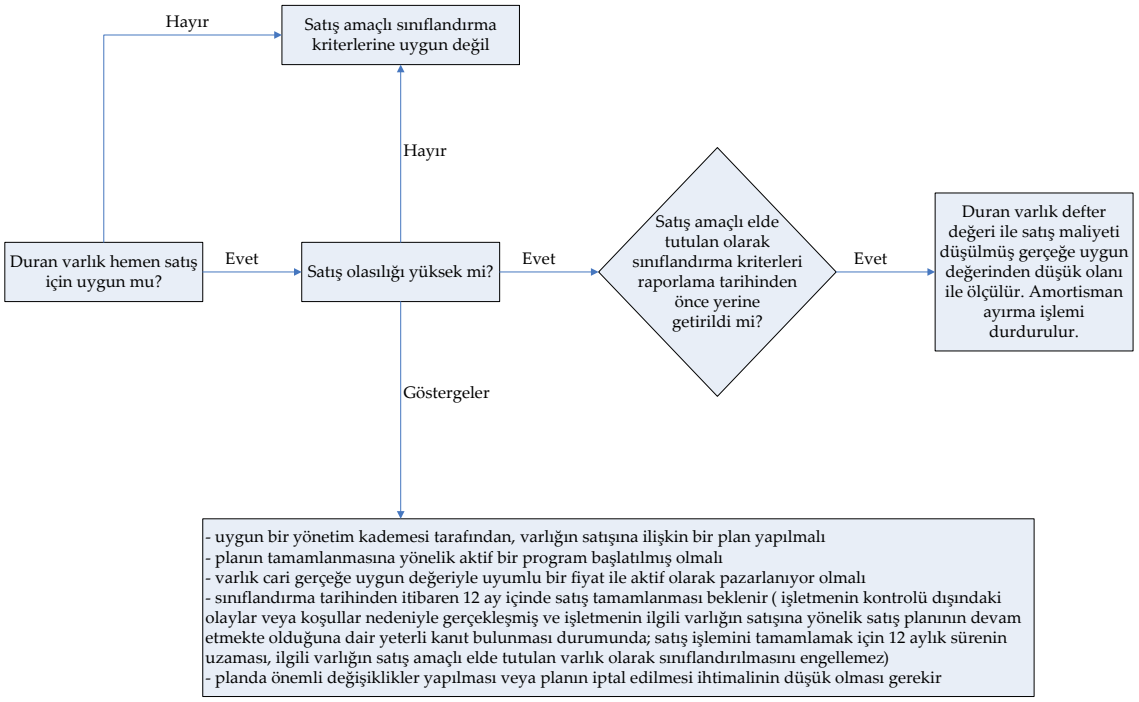
Bir duran varlığın satış amaçlı olarak sınıflandırılabilmesi için; ilgili varlığın derhal satılabilecek durumda olması ve satış olasılığının yüksek olması gerekir. Eğer işletme şu andaki haliyle varlığı alıcıya transfer etme niyetinde ve kabiliyetinde ise bir duran varlık hemen satışa uygundur (IASCF, 2010: B492).

[63] Bir duran varlık veya elden çıkarılacak varlık grubu ortaklara dağıtım amacıyla elde tutulan varlık olarak sınıflandırıldığında; defter değeri ile dağıtım maliyetleri düşülmüş gerçeğe uygun değerinden düşük olanıyla ölçülür**. Dağıtım maliyetleri;** dağıtım işlemiyle doğrudan ilişkilendirilebilen ve finansman maliyetleri ile gelir vergisi giderleri dışında kalan ek maliyetlerdir.

ANADOLU ÜNİVERSİTESİ

Satış olasılığının yüksek olması için; varlığın satışına ilişkin bir planın yapılmış ve planın tamamlanmasına yönelik aktif bir programın başlatılmış olması, varlığın en fazla bir yıl içinde gerçeğe uygun değeriyle uyumlu bir fiyattan elden çıkartılacak nitelikte olması gerekir.

Duran varlıkların satış amaçlı olarak sınıflandırılması ve ölçüm esasları aşağıdaki Şekil 4'te gösterilmiştir.



Şekil 4. Satış Amaçlı Elde Tutulan Varlıkları Sınıflandırma ve Ölçme

Kaynak: http://www.cpaaustralia.com.au/cps/rde/xbcr/cpa-site/IFRS-5-fact-sheet.pdf (Erişim tarihi: 25.12.2010)

Kullanımdan çekilecek bir duran varlığın[64] defter değeri; esas itibariyle, ekonomik ömürlerinin sonuna kadar kullanımı süresince geri kazanılacağından satış amaçlı olarak sınıflandırılamaz. Ayrıca, geçici olarak kullanım dışı bırakılan bir duran varlık, sürekli bir biçimde kullanımdan kaldırılmış gibi gösterilemez.

Bir maddi duran varlık hemen satışa uygunsa; varlığın geri kalan kullanımı, satışla geri kazanılmasına göre, ikincil derecede önemlidir ve varlığın defter değeri, satışla tam olarak geri kazanılacaktır (IASCF, 2010: B473).

[64] Kullanımdan çekilecek duran varlıklar; ekonomik ömürlerinin sonuna kadar kullanılabilecek duran varlıklar ile satılmayıp faaliyetine son verilecek olan duran varlıkları içerir.

Bu nedenle, daha sonra hemen elden çıkartılmak amacıyla edinilen maddi duran varlıklar (bir yıl içinde elden çıkartılmasının mümkün olması ve satış olasılığının yüksek bulunması koşullarıyla) edinildiğinde maliyet değeriyle muhasebeleştirilir. TMS'ye göre satış amaçlı elde tutulan duran varlıkların ölçümünde şu ayrıntılara da dikkat etmek gerekmektedir:

- Satış amacıyla elde tutulan duran varlıklar varlık, işletme birleşmesinin bir parçası olarak edinilmiş ise gerçeğe uygun değerinden satış maliyeti düşülerek ölçülür.

- Satışın bir yıldan uzun süre içerisinde gerçekleşmesi durumunda, duran varlığın satış maliyeti bugünkü değerinden ölçülür. Satış maliyetinin bugünkü değerinde, zamanın geçmesinden kaynaklanan bir artış, finansman maliyeti olarak kar veya zarar içerisinde gösterilir.

- Satış amaçlı elde tutulan varlık olarak sınıflandırılın duran varlıkların defter değeri, satış giderleri düşüldükten sonraki gerçeğe uygun değerinden daha düşükse aradaki fark sonuç hesaplarında muhasebeleştirilir. Satış maliyetleri düşüldükten sonraki gerçeğe uygun değeri, defter değerden daha fazla olması durumunda, aradaki fark gelir olarak kaydedilmez ve varlık defter değeri ile muhasebeleştirilir.

- Bir duran varlığın satış gününe kadar muhasebeleştirilmeyen kazanç veya kaybı, varlığın finansal durum tablosu dışı bırakıldığı gün itibariyle muhasebeleştirilir.

- Satış amaçlı sınıflandırılan elden çıkarılacak duran varlık amortismana tabi tutulmaz (itfa edilmez). Fakat satış amaçlı elde tutulan olarak sınıflandırılan elden çıkarılacak varlık grubuna ilişkin borçlara ait faiz veya diğer giderlerin muhasebeleştirilmesine devam edilir (IASCF, 2010: B474).

Satış amaçlı olarak sınıflandırılma koşullarını artık karşılamayan bir duran varlığın, satış amaçlı olarak sınıflandırılmasına son verilir ve bu duran varlık;

a) Satış amacıyla elde tutulan olarak sınıflandırılmasından önceki ve satış amacıyla elde tutulan olarak sınıflandırılmamış olması durumunda ortaya çıkan amortisman, itfa veya yeniden değerleme ile ilgili düzeltmeler göz önüne alınarak belirlenen defter değeri ve

b) Sonradan satılmamasına karar verildiği gündeki geri kazanılabilir tutarından, düşük olanı ile ölçülür.[65]

[65] Satış amaçlı elde tutulan olarak sınıflandırılmasına son verilen duran varlığın defter değeri için gerekli olan düzeltmeler, devam etmekte olan faaliyetlerden elde edilen gelirler hesabına dahil eder. Bu

ANADOLU ÜNİVERSİTESİ

4.3. Satış Amaçlı Elde Tutulan Duran Varlıklar ve Durdurulan Faaliyetlere İlişkin Sınıflandırma ve Ölçüm Farkları

Türk vergi sistemi ile TMS arasında satış amaçlı elde tutulan duran varlıklar ve durdurulan faaliyetlerle ilgili farkları aşağıdaki şekilde özetleyebiliriz: [66]

- Türk vergi sistemi ve MSUGT'te satış amaçla elde tutulan duran varlıklar ve durdurulan faaliyetler finansal durum tablosunda ayrıca sınıflandırılmamaktadır. Bu nedenle MSUGT'ten farklı olarak bu tür varlıkların dönen varlıklarda ayrı bir grupta sınıflandırılması gerekmektedir.

- Satış amacıyla elde tutulan varlık veya durdurulan faaliyetler grubunda izlenen varlıklara ait borçlarla durdurulan bölümlere ve faaliyetlere ilişkin borçlar kısa vadeli yabancı kaynak kapsamında ayrı bir grupta izlenir.

- Satış amacıyla elde tutulan varlık veya durdurulan faaliyetler grubunda izlenen varlık ve borçlar mahsup edilmez ve tek bir tutar olarak gösterilmez.

- Satış amacıyla elde tutulan olarak sınıflandırılan duran varlık ile ilişkili herhangi bir birikmiş gelir veya gider tutarı ayrı gösterilir.

- Durdurulan faaliyetlere ilişkin sonuçlar kapsamlı gelir tablosunda ayrı sunulur.

- Satış amaçlı sınıflandırılan elden çıkarılacak duran varlık amortismana (itfaya) tabi tutulmadığından bu dönem içinde Türk vergi sistemine göre hesaplanacak amortisman (itfa) tutarları farklar yaratacaktır.

Yukarıdaki açıklamalarımıza göre bu varlıkların dönen varlıklar içinde aşağıdaki şekilde sınıflandırılmasını önerebiliriz:

Satış Amaçlı Elde Tutulan Duran Varlıklar ve Durdurulan Faaliyetlere İlişkin Varlıklar
Satış Amaçlı Elde Tutulan Duran Varlıklar
Satış Amaçlı Elde Tutulan Ortaklıklar ve Müşterek Faaliyetler
Temettü Olarak Dağıtılacak Nakit Dışı Varlıklar
Durdurulan Bölümlere ve Faaliyetlere İlişkin Varlıklar

düzeltmeler, varsa, muhasebeleştirilen kar veya zararın sunulduğu kapsamlı gelir tablosu içerisinde sunulur.

[66] Maddi ve maddi olmayan duran varlıklarla ilgili TFRS ile Türk vergi sistemi ve MSUGT arasındaki farklar satış amaçlı elde tutulan olarak sınıflandırılan duran varlıklar için de geçerli olacaktır.

ANADOLU ÜNİVERSİTESİ

Kısa vadeli yabancı kaynaklar için ise aşağıdaki şekilde sınıflandırılmayı önerebiliriz:

Satış Amaçlı Elde Tutulan Duran Varlıklara ve Durdurulan Faaliyetlere İlişkin Borçlar
Satış Amaçlı Elde Tutulan Duran Varlıklara İlişkin Borçlar
Satış Amaçlı Elde Tutulan Ortaklıklara İlişkin Borçlar
Durdurulan Bölümlere ve Faaliyetlere İlişkin Borçlar

5. Şirket Toplulukları ve Sermaye Yatırımlarına İlişkin Standartlar

TMS'de şirket toplulukları ile ilgili ve diğer işletmelerdeki sermaye yatırımları Tablo 2'de özetlendiği gibi çeşitli standartlarda düzenlenmiştir.

Tablo 2. Hisse Senetleri ve Sermaye Yatırımlarına İlişkin Muhasebe İşleyişi

Menkul kıymet edinimi		
Sahiplik yüzdesi	**Muhasebe işleyişi**	**TMS ilişkisi**
%20'den daha az	Gerçeğe uygun değer, itfa edilmiş maliyet ya da maliyet	TMS 39
%20 ve %50 arası	Özkaynak yöntemi	TMS 28
%50'den daha fazla	Konsolidasyon ve işletme birleşmeleri	TFRS 3 ve TMS 27
Diğerleri	İş ortaklıkları	TMS 31

Kaynak: Greuning v.d., 2011: 59.

TTK ile birlikte ülkemizde şirket toplulukları özel hukuk düzenlemeleri arasına girmiş bulunmaktadır.[67] Türk vergi sisteminde topluluğa dahil şirketlerin bireysel finansal tabloları dikkate alınsa da Yasa; açıkça şirket toplulukları için ayrı finansal tabloların düzenleneceğini ve denetleneceğini hüküm altına almıştır.

Bir yatırımcının yatırım yapılan işletmenin oy hakkının % 20'den daha azını elinde bulundurması durumunda önemli etkisi bulunmadığı kabul edilir. Oy hakkının % 20 ya da daha fazlasını elinde bulundurması durumunda ise önemli etkisi bulunduğu kabul edilir. Oy hakkının % 50'nin üzerinde olmasını sağlayan finansal yatırımlarda yatırımcı şirket, kontrol gücüne sahip demektir.

İş ortaklıkları ise iki veya daha fazla işletmenin bir ekonomik faaliyet üzerindeki müşterek kontrolü paylaşmasıdır.

[67] Bkz. TTK, İkinci Kitap, Birinci Kısım, G) Şirketler topluluğu.

ANADOLU ÜNİVERSİTESİ

Sermaye yatırımları bir duran varlık olmasına rağmen MSUGT'ten farklı olarak bu yatırımların işletme tarafından elden çıkarılmasına karar verildiğinde dönen varlık olarak kabul edilir ve sınıflandırılır.

TMS düzenlemelerine göre MSUGT'nde, sermaye yatırımlarının duran varlıklarda aşağıdaki şekilde sınıflandırılması önerilmiştir:

Ortaklıklara Yatırımlar
İştirakler
İş Ortaklıkları ve Müşterek Kontrol Edilen Faaliyetler
Bağlı Ortaklıklar
Ortaklıklar Yatırımlar Sermaye Taahhütleri (-)
Ortaklıklardaki Yatırımlar Değer Düşüklüğü Karşılıkları (-)

5.1. İşletme Birleşmeleri Standardı

İşletme birleşmesi; edinen bir işletmenin bir veya daha fazla işletmenin kontrolünü eline geçirdiği bir işlem veya diğer bir olaydır. Edinen işletme, birleşme işlemi sonucunda birleşmeye taraf olan diğer teşebbüsler üzerinde kontrolü elde eden taraftır (Alagöz, 2008: 1085).

İşletme Birleşmeleri (TFRS 3) Standardı edinen işletmenin;

a) Edinilen işletmenin tanımlanabilir varlıklarını, borçlarını ve kontrol gücü olmayan paylarını finansal tablolarında nasıl muhasebeleştireceği ve ölçeceği;

b) İşletme birleşmesinde edinilen şerefiyeyi veya pazarlıklı satın alma sonucunda oluşabilecek kazancı nasıl muhasebeleştireceğine ve ölçeceğine,

c) Finansal tablo kullanıcılarının işletme birleşmesinin niteliği ve etkilerini değerlendirebilmeleri için hangi bilgileri açıklayacağını nasıl belirlediğine ilişkin ilkeleri ve hükümleri ortaya koyar.

Özellikle vergi uygulamaları açısından işletme birleşmeleri ülkemizde önemli bir konudur.

Ayrıca TTK ile birlikte bu konu özel hukuk alanına da girdiğinden işletme birleşmelerine ilişkin yasal düzenlemelerin ayrı bir alt başlıkta ele alınmasının daha faydalı olacağı düşünülmüştür.

ANADOLU ÜNİVERSİTESİ

5.1.1. İşletme birleşmelerinin muhasebeleştirilmesi

TMS, birçok işletme birleşmesinin satın alma olduğu kanaatinden hareketle satın alma yönteminin işletme birleşmeleri için en uygun yöntem olduğu sonucunu benimsemiştir. Bu nedenle tüm işletme birleşmeleri TMS açısından satınalma yöntemi kullanılarak muhasebeleştirilir.

5.1.1.1. Satınalma yönteminin uygulanması

Satınalma yönteminin uygulanmasında şu adımlar kullanılır:

a) Edinen işletmenin tanımlanması,

b) Birleşme (satın alma) tarihinin belirlenmesi,

c) Tanımlanabilir nitelikteki edinilen varlıkların ve üstlenilen borçlar ile edinilen işletmenin kontrol gücü olmayan payların muhasebeleştirilmesi ve ölçülmesi,

d) Şerefiye veya pazarlıklı bir alımdan elde edilen kazancın muhasebeleştirilmesi ve ölçülmesi.

Böylece, edinilen işletmenin tamamının gerçeğe uygun değerinin ölçülmesi ortadan kalkmakta ve şerefiyenin muhasebeleştirilmesi ve ölçülmesi ayrı bir adım olarak ele alınmaktadır (IASCF, 2010: B215).

Edinen işletme, satın alıma ilişkin maliyetleri (borçlanma araçlarının ya da hisse senetlerinin ihraç edilmesine ilişkin maliyetler hariç), maliyetlerin gerçekleştiği ve hizmetlerin alındığı dönemlerde gider olarak muhasebeleştirir.

5.1.1.1.1. Edinen işletmenin belirlenmesi

Tüm işletme birleşmelerinin satın alma yöntemi ile muhasebeleştirilmesi, her işletme birleşmesinde edinen işletmenin tanımlanmasının zorunlu olduğu anlamına gelir. Her zaman, bir işletme birleşmesine taraf olanlardan biri edinen işletme olarak diğer işletmenin (edinilen işletmenin) kontrolünü ele geçiren olarak belirlenir (IASCF; 2010: A98). Nakit veya başka varlıkların transferi veya borçlar altına girilmesi yoluyla gerçekleştirilen bir işletme birleşmesinde edinen işletme genellikle, nakit veya başka varlıkları transfer eden veya borçların altına giren işletmedir. Özkaynak paylarının

ANADOLU ÜNİVERSİTESİ

değişimine dayanan bir işletme birleşmesinde edinen işletme ise genellikle, kendi özkaynak paylarını ihraç eden işletmedir.

5.1.1.1.2. Birleşme tarihinin belirlenmesi

Birleşme tarihi; edinen işletme tarafından, edinilen işletmenin kontrolünün ele geçirildiği tarihidir. Bu tarih, genellikle edinen işletmenin bedeli transfer ettiği, edinilen işletmenin varlıklarını edindiği ve borçlarını üstlendiği tarihtir (kapanış tarihi). Ancak, edinen işletme, kapanış tarihinden daha önceki veya daha sonraki bir tarihte kontrolü ele geçirebilir.

5.1.1.1.3. Varlıkların, borçların ve kontrol gücü olmayan payların muhasebeleştirilmesi

Birleşme tarihinde edinen işletme, şerefiyeden ayrı olarak, edinilen işletmenin, edinilen tanımlanabilir varlıklarını ve üstlenilen tanımlanabilir borçlarını (daha önceden muhasebeleştirilmemişler de dahil) gerçeğe uygun değeri ile muhasebeleştirir. Buna göre bir kalemin satın alma yönteminin uygulanmasının bir parçası olarak ölçülmesi ve muhasebeleştirilmesi için edinilen ya da üstlenilen kalemin; birleşme tarihindeki bir varlık ya da borç ve ayrı bir işlem sonucu olmaktan çok edinilen işletmenin bir parçası olması gerekmektedir (IASCF, 2010: B222). Eğer edinilen varlıklar bir işletme değil ise raporlama yapan işletme bu işlemi veya başka bir olayı varlık edinimi olarak muhasebeleştirir.

Ayrıca birleşme tarihinde, edinen işletme, edinilen tanımlanabilir varlıkları ve üstlenilen tanımlanabilir borçları sonradan diğer TMS'leri uygulamak için gereken şekilde sınıflandırmalı veya belirlemelidir.

Edinen işletme, edinilen tanımlanabilir varlıkları ve üstlendiği tanımlanabilir borçları birleşme tarihindeki gerçeğe uygun değerleri ile ölçer. Kontrol gücü olmayan paylar ise başka bir ölçüm esası gerekli kılınmadıkça birleşme tarihindeki gerçeğe uygun değerleri ile ölçülür. Birleşme tarihinde edinilen işletmenin faaliyetlerinin yeniden yapılandırılması veya çıkış faaliyetleri ile ilgili olup da borç olmayan giderler, bu giderlere maruz kalındığında birleşmiş işletmenin birleşme sonrası faaliyetleri veya

ANADOLU ÜNİVERSİTESİ

işlemleri olarak muhasebeleştirilir (IASCF, 2010: B226). İşletme birleşmesi amacıyla yapılan finansal borçlanmalarla ilgili giderler birleşme maliyetine dahil edilmemelidir. Bu giderler finansal borcun ilk ölçümü aşamasında finansal borca dahil edilmelidir (Alagöz, 2008: 1089).

5.1.1.1.4. Şerefiyenin veya pazarlıklı satın almadan kaynaklanan karın muhasebeleştirilmesi ve ölçümü

Şerefiye; tek olarak tanımlanamayan ve ayrı olarak kaydedilemeyen bir işletme birleşmesinde edinilmiş, diğer varlıklardan kaynaklanan gelecekteki ekonomik faydadır. Edinen işletme şerefiyeyi bir kalıntı olarak ölçer ve bir varlık olarak muhasebeleştirir.

Şerefiyenin birleşme tarihi itibariyle muhasebeleştirilecek tutarı hesaplanırken ilk önce; transfer edilmiş bedelin birleşme tarihindeki gerçeğe uygun değeri, edinilen işletmedeki kontrol gücü sağlamayan pay tutarı ve edinen işletmenin daha önceden elde tuttuğu edinilen işletmedeki özkaynak payı (birleşme tarihindeki gerçeğe uygun değeri) toplanır.[68]

Daha sonra bu toplam değer, edinilen tanımlanabilir varlıkların ve üstlenilen tanımlanabilir borçların birleşme tarihindeki net tutarlarından çıkartılır. Birleşme tarihi itibariyle hesap edilen bu pozitif fark muhasebeleştirilecek şerefiye tutarıdır.

Bazen, edinen işletme, pazarlıklı bir satın alım yapar.

Bu alımların yapıldığı şartlar; elde edilen fiyatın gerçeğe uygun değerden daha düşük olduğu, işletmenin hemen satışını gerektiren zorunlu tasfiye ya da acil durum satışını (örneğin, kurucu ya da kilit yöneticinin ölümünden sonra) içerir (IASCF, 2010: B287).

Bu durum, şerefiyenin hesaplanmasında eksi tutarın elde edildiği (negatif şerefiye) bir işletme birleşmesidir.

Edinen işletmenin bir pazarlıklı satın alımda kazanç muhasebeleştirilmeden önce tüm edinilen varlıkların ve tüm üstlenilen borçların doğru biçimde tanımlanıp tanımlanmadığını yeniden değerlendirmesi gerekmektedir (IASCF, 2010: 288).

Edinen işletme bu değerlendirme sırasında belirlediği ek varlık veya borçları da muhasebeleştirir.

[68] Şerefiye hesaplanırken gerçeğe uygun değerin tespit edilmemesi halinde, net defter değeri esas alınır.

ANADOLU ÜNİVERSİTESİ

Daha sonra edinen işletme, bu TMS'nin birleşme tarihi itibariyle muhasebeleştirilmesini gerektirdiği aşağıdakilerin tümünün tutarlarını ölçmede kullanılan işlemleri gözden geçirir:

a) Edinilen tanımlanabilir varlıklar ve üstlenilen tanımlanabilir borçlar;

b) Varsa, edinilen işletmedeki kontrol gücü olmayan paylar;

c) Aşamalı olarak gerçekleşen bir işletme birleşmesinde, edinen işletmenin daha önceden elde bulundurduğu edinilen işletmedeki özkaynak payı ve

d) Transfer edilen bedel.

Söz konusu fazla tutar, bu aşamalar uygulandıktan sonra da kalıyorsa edinen işletme ortaya çıkan kazancı birleşme tarihinde kar veya zararda muhasebeleştirir.

İşletme birleşmesinden elde edilen şerefiye düzenlemelerine ilişkin TFRS 3'te yer alan harcamaların aktifleştirilemeyeceğine dair Türk vergi sisteminde açık hükümler bulunmamaktadır. Türk vergi sistemine göre bu harcamaların aktifleştirilmeleri durumunda beş yılda eşit taksitlerle itfa edilmesi gerekir (Örten vd., 2009: 599).

5.1.1.2. Ölçme dönemi

Ölçme dönemi, birleşme tarihinden sonraki, edinen işletmenin işletme birleşmesinde muhasebeleştirdiği geçici tutarları düzeltebildiği dönemdir.

Birleşmenin gerçekleştiği raporlama döneminin sonunda işletme birleşmesinin ilk muhasebeleştirilmesi tamamlanmamış ise edinen işletme, muhasebeleştirilmesi tamamlanmamış kalemler için finansal tablolarında geçici tutarlar raporlar. Ölçme dönemi içerisinde edinen işletme, birleşme tarihinde muhasebeleştirilmiş geçici tutarları, gerekiyorsa geriye dönük olarak düzeltir ya da varsa ek varlık ve borçları da muhasebeleştirir. Tanımlanabilir bir varlığın (borcun) muhasebeleştirilmiş geçici tutarında bir artışı (azalışı) ise şerefiyede bir artış (azalış) yolu ile muhasebeleştirir.

Ölçme dönemi, edinen işletme, birleşme tarihinde var olan gerçeklere ve durumlara ilişkin aradığı bilgileri elde ettiğinde ya da daha fazla bilginin elde edilemez olduğunu öğrendiğinde biter. Ancak bu dönem, birleşme tarihinden başlamak üzere bir yılı aşamaz. Ölçme dönemi sona erdikten sonra, edinen işletme, işletme birleşmesinin muhasebeleştirilmesini ancak bir hatanın düzeltilmesi amacıyla revize eder.

ANADOLU ÜNİVERSİTESİ

5.1.2. İşletme birleşmelerini sonradan ölçme ve muhasebeleştirme

Genellikle edinen işletme; birleşmesi tanımlandıktan sonraki raporlama tarihinde, işletme birleşmesi sırasında edinilen varlıkları, üstlenilen veya katlanılan borçları ve ihraç ettiği özkaynağa dayalı finansal araçları ilgili diğer TMS'lere uygun olarak ölçer ve muhasebeleştirir (IASCF, 2010: A99). Ancak, aşağıdaki kalemler sonradan şu şekilde ölçülür ve muhasebeleştirilir:

- Maddi olmayan bir duran varlık olarak muhasebeleştirilmiş olan yeniden edinilen bir hak, hakkın sağlandığı sözleşmenin kalan dönemi boyunca itfa edilir.

- Edinen işletme, bir işletme birleşmesinde muhasebeleştirilen koşullu bir borcu, ilk muhasebeleştirmeden sonra ve borç ödeninceye, iptal veya geçersiz oluncaya kadar muhasebeleştirilebilecek olan koşullu borç tutarı ve ilk muhasebeleştirilen tutardan, muhasebeleştirilmiş birikmiş amortismanın çıkarılmasından sonra kalan tutarın yüksek olanı ile ölçer:

- Her bir izleyen raporlama döneminin sonunda, edinen işletme, birleşme tarihinde muhasebeleştirilmiş olan tazminat varlığını, bağlı olan tazmin edilmiş borç veya varlık için öngörülen temel üzerinden ölçer.

- Edinen işletme, koşullu bedelin değerindeki ölçme dönemi düzeltmesi olmayan değişiklikleri aşağıdaki şekilde muhasebeleştirir:

a) Özkaynak olarak sınıflandırılmış koşullu bedel yeniden ölçülmez ve buna ilişkin sonradan yapılan ödeme, özkaynak içerisinde muhasebeleştirilir.

b) Varlık veya borç olarak sınıflandırılan koşullu bedelin:

(i) Finansal araç niteliğinde olması durumunda, söz konusu koşullu bedel gerçeğe uygun değerinden ölçülür ve değişiklikten kaynaklanan kazanç ya da kayıp veya zararda ya da diğer kapsamlı gelirde muhasebeleştirilir veya

(ii) Karşılık, koşullu borç ya da koşullu varlık olarak muhasebeleştirilir.

5.1.3. Türk Ticaret Kanunu ve Türk vergi sisteminde işletme birleşmeleri

Şirketlerin birleşmesi TTK'nin 136 ve 138'inci maddelerinde düzenlemiştir. [69] Buna göre şirketler; bir şirketin diğerini devralması (devralma şeklinde birleşme) veya

[69] TTK'de bir ticari işletmen bir ticaret şirketiyle birleşmesi ayrıca düzenlenmiştir. Buna göre; bir ticari işletme, bir ticaret şirketiyle, onun tarafından devralınmak suretiyle birleşebilir (TTK, md.194).

ANADOLU ÜNİVERSİTESİ

yeni bir şirket içinde bir araya gelmeleri (yeni kuruluş şeklinde birleşme) yoluyla birleşebilirler. Birleşmeyi kabul eden şirket "devralan", katılan şirket "devrolunan" diye adlandırılır.

Birleşme, devrolunan şirketin malvarlığı karşılığında, bir değişim oranına göre devralan şirketin paylarının, devrolunan şirketin ortaklarınca kendiliğinden iktisap edilmesiyle gerçekleşir. Birleşme sözleşmesi ayrılma akçesini de öngörebilir.

Birleşmeyle devralan şirket devrolunan şirketin malvarlığını bir bütün hâlinde devralır.

Sermaye şirketleri sadece; sermaye şirketleriyle kooperatiflerle ve devralan şirket olmaları şartıyla kollektif ve komandit şirketlerle birleşebilirler. Şahıs şirketleri ise şahıs şirketleriyle, devrolunan şirket olmaları şartıyla sermaye şirketleriyle, devrolunan şirket olmaları şartıyla kooperatiflerle birleşebilirler. Kooperatifler de; kooperatiflerle sermaye şirketleriyle ve devralan şirket olmaları şartıyla şahıs şirketleriyle birleşebilirler.

Birleşme sözleşmesinin imzalandığı tarih ile bilanço günü arasında altı aydan fazla zaman geçmişse veya son bilançonun çıkarılmasından sonra, birleşmeye katılan şirketlerin malvarlıklarında önemli değişiklikler meydana gelmişse birleşmeye katılan şirketler bir ara bilanço çıkarmak zorundadır. Ara bilançoya yıllık bilançoya ilişkin hüküm ve ilkeler uygulanır. Ara bilanço için;

a) Fizikî envanter çıkarılması gerekli değildir;

b) Son bilançoda kabul edilen değerlemeler, sadece ticari defterdeki hareketler ölçüsünde değiştirilir; amortismanlar, değer düzeltmeleri ve karşılıklar ile ticari defterlerden anlaşılmayan işletme için önemli değer değişiklikleri de dikkate alınır.

Türk vergi sistemi açısından bir veya birkaç işletmenin diğer bir işletme ile birleşmesi, birleşme ile birlikte sona eren işletmeler açısından "tasfiye" olarak kabul edilmektedir ve birleşmede ortaya çıkan birleşme karı vergiye tabi tutulmaktadır. Birleşme ile tasfiye arasındaki fark sadece; devralınan şirketin mevcutlarının yeni ölçülen değerlerinden dolayı kar veya zararın ortaya çıkmasıdır (vergili birleşme) (Şenyüz, Gerçek ve Yüce, 2008: 363). Diğer taraftan birleşilen kurumdan alınan değerler VUK'da esaslara göre ölçülmektedir. Tasfiye karının tespitindeki esaslara göre tespit edilen birleşme karı (KVK, md. 18/2), belirli şartlar altında hesaplanmayabilir (KVK, md. 20/1).

ANADOLU ÜNİVERSİTESİ

5.2. İştiraklerdeki ve İş Ortaklıklarındaki Yatırımlar Standardı

Bir grubun bir iştirakteki veya iş ortaklığındaki payı; ana ortaklığın ve ana ortaklığa bağlı ortaklıkların ilgili iştirakteki veya iş ortaklığındaki paylarının toplamıdır. İş ortaklığı ise müşterek kontrole sahip tarafların, girişimin net varlıkları üzerinde haklarının bulunduğu müşterek anlaşmadır. İştiraklerdeki ve İş Ortaklıklarındaki Yatırımlar (TMS 28) Standardı; iştiraklerdeki yatırımların nasıl muhasebeleştirileceği ve özkaynak yönteminin uygulanmasına ilişkin hükümleri düzenler.

MSUGT'te bir işletmenin iştirak ilişkisinden bahsedebilmek için sermaye payı dikkate alınmaksızın sahip olunan oy hakkı veya yönetime katılma hakkının en az % 10 oranında bulunması gerektiği belirtilmiştir.

5.2.1. İştirakler ve iş ortaklıklarındaki yatırımların muhasebeleştirilmesi

Yatırım yapılan işletme üzerinde önemli etkisi bulunan veya yatırım yapılan işletmeyi müşterek kontrol eden işletme, iştirakteki veya iş ortaklığındaki yatırımlarını, özkaynak yöntemini[70] uygulayarak muhasebeleştirir.

Özkaynak yöntemine göre, iştirak veya iş ortaklığı yatırımı başlangıçta elde etme maliyeti ile muhasebeleştirilir. Edinme tarihinden sonra ise yatırımcının yatırım yapılan işletmenin kar veya zararındaki payı yatırımın defter değeri artırılarak ya da azaltılarak finansal tablolara yansıtılır. Yatırımcının yatırım yapılan işletmenin kar veya zararından alacağı pay, yatırımcının kar veya zararı olarak muhasebeleştirilir. Yatırım yapılan bir iştirakten alınan dağıtımlar (kar payı vb.) yatırımın defter değerini azaltır.

Yatırım yapılan iştirakin defter değerinin, iştirakin diğer kapsamlı karındaki değişikliklerden yatırımcıya düşen pay oranında düzeltilmesi gerekebilir. Bu tür değişiklikler, maddi duran varlıkların yeniden değerlemesinden ya da yabancı para çevrim farklarından kaynaklanan değişiklikleri içerir. Bu değişikliklerden yatırımcıya düşen pay, yatırımcının kendi diğer kapsamlı karında muhasebeleştirilir.

[70] Özkaynak yöntemi; yatırımın başlangıçta elde etme maliyeti ile muhasebeleştirildiği ve sonrasında bu tutarın yatırım yapılan işletmenin net varlıklarında yatırımcı işletmenin payına düşen kısmı yansıtacak şekilde düzeltildiği bir muhasebe yöntemidir. Özkaynak yönteminin uygulanması, yatırımcının net varlıkları ve kar veya zararı hakkında çok daha bilgi verici bir raporlama olanağı sağlar.

ANADOLU ÜNİVERSİTESİ

Edinilen bir iştirakin edinim tarihinden itibaren on iki ay içerisinde elden çıkarma düşüncesi ile elde tutulması durumunda, özkaynak yöntemi uygulanmaz. Ancak, on iki ay içerisinde elden çıkarılmazsa, iktisap tarihinden geçerli olacak şekilde özkaynak yöntemi uygulanmak suretiyle muhasebeleştirilir (IASCF, 2010: A635).

İşletme, yatırımının iştirak veya iş ortaklığı niteliğini kaybettiği tarihten itibaren özkaynak yöntemini uygulamayı bırakır ve kayıp ya da kazancını özkaynaktan kar veya zarara alarak (bir yeniden sınıflandırma düzeltmesi olarak) yeniden sınıflandırır.

Konsolide finansal tablolarda olduğu gibi; özkaynak yönteminin uygulanmasında, iştirakin veya iş ortaklığının elde edilebilen en güncel finansal tabloları kullanılır. İşletmenin raporlama tarihinden farklı bir tarihte hazırlanmış iştirak veya iş ortaklığı finansal tablolarının kullanılması durumunda, söz konusu tarih ile işletmenin finansal tablolarının hazırlandığı tarih arasında gerçekleşen önemli işlem ve olayların etkilerinin yansıtılması için gerekli düzeltmeler yapılmalıdır. Her durumda, iştirakin veya iş ortaklığının raporlama dönemi sonu ile isletmenin raporlama dönemi sonu arasındaki fark üç aydan daha fazla olamaz. İşletmenin finansal tabloları benzer işlemler ve benzer koşullardaki diğer olaylar için yeknesak muhasebe politikaları benimsenerek hazırlanmalıdır.

5.2.2. Türk Ticaret Kanunu ve Türk vergi sisteminde iştiraklerdeki ve iş ortaklıklarındaki yatırımlar

Şirketler topluluğu ile ilgili düzenlemeler, ilk defa TTK ile özel hukukumuzda hüküm bulmuştur. Bu düzenlemelerin en önemlilerinden biri; bağlı şirketin yönetim kurulunun, faaliyet yılının ilk üç ayı içinde, şirketin hâkim ve bağlı şirketlerle ilişkileri hakkında bir rapor düzenleyeceği ile ilgilidir.

İş ortaklıkları için, belirli şartları sağlıyorlar ise Türk vergi sistemi açısından vergi mükellefiyetleri söz konusu olmaktadır.

Burada esas alınan temel unsur; iş ortaklıklarının konsorsiyumlardan farklı olarak belirli bir sürede bitecek bir iş için kurulması ve tam mükellefiyete tabi olmasıdır. Bu tür iş ortaklıkları hukuki yapısı itibariyle adi ortaklık mahiyetinde olduğundan iştirak halinde mülkiyet kurallarına göre yönetilmektedir (Tarakçı, 1995: 413).

ANADOLU ÜNİVERSİTESİ

VUK'a göre hisse senetleri ile temsil edilen iştirak payları ve bağlı ortaklıklar hisse senetleri ve tahviller gibi ölçülür. Hisse senetleri ile temsil edilmeyen iştirak paylarının ölçümü ise VUK'ta özel olarak düzenlenmemiştir. Söz konusu iştirak paylarının borsa rayici de olmayacağından bu paylar kayıtlı değeri ile ölçülmelidir (Akdoğan ve Sevilengül, 2007(a):295).

5.3. Konsolide Finansal Tablolar Standardı

Birden çok işletme tek bir çatı altında birleştiğinde, her bir işletmenin bireysel finansal tabloları gerçek finansal durumu ve faaliyet sonuçlarını göstermez. İşletme birleşmelerine konu her bir işletmenin faaliyet sonuçlarının ve finansal durumlarının da konsolide finansal tablolar hazırlanarak tek bir çatı altında gösterilmesi gerekir (Demir ve Bahadır, 2012: 405).

Konsolide finansal tablolar; ana ortaklığın ve onun bağlı ortaklıklarının varlıklarının, borçlarının, özkaynaklarının, gelirlerinin, giderlerinin ve nakit akışlarının tek bir işletmeninki gibi sunulduğu bir gruba ait finansal tablolardır.

Konsolide Finansal Tablolar (TFRS 10) Standardı, bir işletme bir veya daha fazla işletmeyi kontrol ettiğinde düzenlenecek olan konsolide finansal tabloların hazırlanmasına ve sunumuna ilişkin finansal raporlama ilkelerini belirlemektir.

TTK ile birlikte konsolide finansal tabloları hazırlamakla yükümlü işletmeler ile konsolidasyon kapsamına giren işletmelerin belirlenmesinde ve ilgili diğer konularda TMS'lerin geçerliliği kabul edilmiştir (TTK, md. 517). Buna göre konsolidasyona tâbi işletmelerin belirlenmesi yanında; konsalidasyon muafiyetleri, işletmenin ölçeğine tâbi muafiyetler, bilgi ve yükümlülükleri ve tam konsolidasyon, sermaye konsolidasyonu başta olmak üzere konsolidasyon türleri de TMS'lere göre belirlenecektir.

5.3.1. Konsolidasyon işlemleri

Ana ortaklık, konsolide finansal tablolarını hazırlarken, benzer koşullardaki benzer işlemler ve olaylar için yeknesak muhasebe politikaları kullanır.

Konsolide finansal tablolara dâhil olan şirketlerin finansal tabloları, farklı muhasebe politikaları kullanılarak hazırlanmış ise konsolide finansal tabloların

ANADOLU ÜNİVERSİTESİ

hazırlanması sırasında gruba dâhil söz konusu işletmelerin finansal tablolarında gerekli düzeltmeler yapılır.

Aynı şekilde, konsolide finansal tabloların hazırlanmasında kullanılan ana ortaklık ve bağlı ortaklık finansal tablolarının aynı raporlama tarihine sahip olması gerekmektedir.

Ana ortaklık ile bağlı ortaklığın raporlama tarihleri arasında fark olması durumunda; bu fark üç aydan fazla olamaz ve raporlama dönemlerinin uzunluğu ve raporlama tarihlerinin farklılığı dönemler itibarıyla aynı olmalıdır.

Konsolide finansal tablolar hazırlanırken;

a) Ana ortaklığın ve bağlı ortaklıklarının varlık, yükümlülük, özkaynak, gelir, gider ve nakit akışlarına ait benzer kalemler birleştirilir.

b) Ana ortaklığın her bir bağlı ortaklıktaki yatırımının defter değeri ile her bir bağlı ortaklığın özkaynaklarından ana ortaklığın payına isabet eden tutarları elimine edilir.

c) Grup işletmeler arasındaki işlemlerle ilgili özkaynak, gelir, gider ve nakit akışları ile grup içi varlık ve borçların tümü elimine edilir.

Bağlı ortaklığın gelir ve giderleri, edinim tarihindeki konsolide finansal tablolara yansıtılmış varlık ve borç tutarlarına dayanmalıdır.

5.3.2. Kontrol gücü olmayan paylar

Ana ortaklık, kontrol gücü olmayan payları konsolide finansal durum tablosunda özkaynaklar içerisinde, kendi ortaklarının özkaynaklardaki paylarından ayrı gösterir.

İşletme, kar veya zararı ve diğer kapsamlı gelirin her bir bileşenini, ana ortaklık hissedarlarına ve kontrol gücü olmayan paylara dağıtır.

Kontrol gücü olmayan paylar tarafından elde bulundurulan özkaynak oranının değişmesi durumunda, kontrol gücü olan ve kontrol gücü olmayan paylara ait defter değerleri, bunların bağlı ortaklıkta sahip oldukları göreceli paylardaki değişimleri yansıtmak amacıyla düzeltilir.

Kontrol gücü olmayan payların düzeltildiği tutar ile ödenen ya da alınan bedelin gerçeğe uygun değeri arasındaki fark, doğrudan özkaynakta muhasebeleştirilir ve ana ortaklık hissedarlarına dağıtılır.

ANADOLU ÜNİVERSİTESİ

5.3.3. Kontrolün kaybı

Ana ortaklık bir bağlı ortaklığı üzerindeki kontrolü kaybettiğinde:

a) Kontrolünü kaybettiği eski bağlı ortaklığının varlıklarını ve borçlarını konsolide finansal durum tablosu dışı bırakır.

b) Eski bağlı ortaklığında devam eden her türlü yatırımını, kontrolü kaybettiği andaki gerçeğe uygun değerleri üzerinden finansal tablolara yansıtır.

İlk muhasebeleştirmeden sonra ise bu yatırımları ve eski bağlı ortaklıkla arasındaki borç veya alacakları ilgili TMS'ler uyarınca muhasebeleştirir. Geriye kalan yatırımın finansal varlık olarak muhasebeleştirilmesi durumunda, tespit edilen gerçeğe uygun değer, finansal varlığın ilk muhasebeleştirilmesi sırasındaki gerçeğe uygun değeri olarak; geriye kalan yatırımın iştirakteki veya iş ortaklığındaki yatırım olarak nitelendirilmesinin uygun olması durumunda ise iştirak veya iş ortaklığı yatırımının ilk muhasebeleştirilmesi sırasındaki maliyeti olarak dikkate alınır.

c) Kontrolü sağlayan önceki paylara atfedilebilen, kontrolün kaybıyla ilişkili kazanç veya kayıpları muhasebeleştirir.

Ana ortaklık, bir bağlı ortaklığındaki kontrolünü kaybederse:

a) Bağlı ortaklığın varlık (şerefiye dâhil) ve borçları, kontrolün kaybedildiği tarihteki defter değerleri üzerinden; eski bağlı ortaklığının kontrol gücü olmayan paylarının kontrolün kaybedildiği tarihteki defter değerleri (diğer kapsamlı gelirin, söz konusu paylara dağıtılabilir her türlü bileşenleri de dâhil olmak üzere) üzerinden finansal durum tablosu dışı bırakır.

b) Varsa, kontrolün kaybı ile sonuçlanan işlem, olay ya da koşullardan elde edilen bedelin gerçeğe uygun değeri; kontrolün kaybı ile sonuçlanan işlem, olay ya da koşulların, bağlı ortaklık hisselerinin ortaklara ortak olmaları nedeniyle dağıtımını içermesi durumunda, bu dağıtım; eski bağlı ortaklıkta devam eden her türlü yatırım, kontrolün kaybedildiği tarihteki gerçeğe uygun değerleri üzerinden muhasebeleştirir

c) Bağlı ortaklıkla ilgili olarak diğer kapsamlı gelirde muhasebeleştirilen tutarları, kar veya zararda yeniden sınıflandırır ya da diğer TMS'lerce zorunlu kılınıyorsa doğrudan dağıtılmamış karlara aktarır.

d) Oluşan farkları kazanç veya kayıp olarak ana ortaklığa ait kar veya zararda muhasebeleştirir.

ANADOLU ÜNİVERSİTESİ

5.4. Bireysel Finansal Tablolar Standardı

Bireysel Finansal Tablolar (TMS 27) Standardı; bireysel finansal tabloların hazırlanmasında, bağlı ortaklıklardaki, iş ortaklıklarındaki ve iştiraklerdeki yatırımlara ilişkin uyulması gereken muhasebeleştirme ve açıklama hükümlerini düzenlemektir.

Bireysel finansal tablolar; bağlı ortaklığı veya iştiraki olan ya da herhangi bir iş ortaklığında iş ortaklığı katılımcısı olarak yatırımı bulunan bir işletmenin; konsolide finansal tablolara ya da iştiraklerdeki ve iş ortaklıklarındaki özkaynak yöntemine göre muhasebeleştirilmiş yatırımların sunulduğu finansal tablolara ek olarak düzenlediği finansal tablolardır. Bu finansal tablolar, diğer TMS'lerde yer alan tüm uygulanabilir hükümlere uygun olarak hazırlanır. Bireysel finansal tablolarını hazırlayan bir işletme, bu tablolarda bağlı ortaklıkları, iş ortaklıkları ve iştiraklerindeki yatırımlarını;

a) Maliyet bedeliyle veya

b) Finansal araçlara ilişkin ilkelere uygun olarak

muhasebeleştirir.

İştiraklerdeki veya iş ortaklıklarındaki yatırımlarını gerçeğe uygun değer farkı kar veya zarara yansıtılan olarak ölçmeyi tercih eden işletmeler, bu yatırımlarını bireysel finansal tablolarında da aynı şekilde muhasebeleştirir ve ölçer. İşletmenin bir bağlı ortaklığından, iş ortaklığından veya iştirakinden temettü alma hakkı doğduğunda, bireysel finansal tablolarda söz konusu temettü kar veya zararda muhasebeleştirilir.

Bireysel finansal tablolarda sunulan bağlı ortaklıklar, iş ortaklıkları ve iştiraklerdeki yatırımları maliyet bedeli, itfa edilmiş maliyet bedeli ya da gerçeğe uygun değeriyle ölçülür. Türk vergi sisteminde ise bu kıymetler, menkul kıymetlere ilişkin yöntemlerle ölçülür. Bu nedenle oluşacak geçici farkların muhasebeleştirilmesi gerekir.

5.5. Müşterek Anlaşmalar Standardı

Müşterek anlaşma bir müşterek faaliyet ya da bir iş ortaklığıdır. Müşterek Anlaşmalar (TFRS 11) Standardı; müştereken kontrol edilen anlaşmalarda (müşterek anlaşmalarda) payı olan işletmeler tarafından yapılacak finansal raporlamanın ilkelerini düzenlemektedir. Müşterek anlaşmaların sınıflandırılması, tarafların anlaşmadan doğan hak ve yükümlülüklerini değerlendirmelerini gerektirir.

ANADOLU ÜNİVERSİTESİ

Müşterek faaliyet katılımcısı, müşterek faaliyetteki payına ilişkin olarak aşağıdakileri muhasebeleştirir:

a) Müştereken elde bulundurulan varlıklardaki payı dâhil olmak üzere varlıkları,

b) Müştereken katlanılan borçlardaki payı da dâhil olmak üzere borçları,

c) Müşterek faaliyetten kaynaklanan çıktıya ait payın satışından doğan hasılatı,

d) Müşterek faaliyet tarafından çıktının satışından doğan hasılattan kendine düşen payı ve

e) Müştereken katlanılan giderlerdeki payı da dâhil olmak üzere giderleri.

Müşterek faaliyet katılımcısı müşterek anlaşmadaki payıyla ilgili varlıkları, borçları, hâsılatı ve giderleri söz konusu varlıklara, borçlara, hasılatlara ve giderlere uygulanan ilgili TMS'ler çerçevesinde muhasebeleştirir.

Müşterek faaliyete yapılan varlık satışının veya katılım paylarından doğan kazanç ve kayıpları yalnızca diğer tarafların müşterek faaliyetteki payları ölçüsünde muhasebeleştirmelidir. Bu tür işlemler, müşterek faaliyete satılan veya katılım payı olarak verilen varlıkların net gerçekleşebilir değerinde bir azalma veya söz konusu varlıklarda değer düşüklüğü göstergesi olduğunda, bu zararlar tümüyle müşterek faaliyet katılımcısı tarafından muhasebeleştirilmelidir.

Bir işletme müşterek faaliyet katılımcısı olduğu bir müşterek faaliyet ile varlık satın alınması şeklinde bir işlem yaptığında, satın aldığı varlıkları üçüncü bir tarafa satıncaya kadar kazanç ve kayıplara ilişkin payını muhasebeleştirmemelidir. Bu tür işlemlerin satın alınan varlıkların net gerçekleşebilir değerinde bir azalma veya söz konusu varlıklarda değer düşüklüğü olduğuna ilişkin kanıtlar sağlaması durumunda, müşterek faaliyet katılımcısı tarafından söz konusu zararlara ilişkin payın muhasebeleştirmesi gerekir.

Türk vergi sisteminde iş ortaklığı; sermaye şirketleri, kooperatifler, kamu iktisadi kuruluşları vb. kurumların kendi aralarında veya şahıs ortaklıkları ya da gerçek kişilerle, belli bir işin birlikte yapılmasını ortaklaşa yüklenmek ve kazancını paylaşmak amacıyla kurdukları ortaklıklardan bu şekilde mükellefiyet tesis edilmesini talep edenler olarak tanımlanmıştır.

İş ortaklıklarının tüzel kişilikleri olmasa dahi vergi mükellefiyetlerini tesis etmeleri gerekmektedir (KVK, md. 2).

ANADOLU ÜNİVERSİTESİ

6. Maddi Duran Varlıklar Standardı

Maddi Duran Varlıklar (TMS 16) Standardı; maddi duran varlıkların muhasebeleştirilmesini, defter değerlerinin belirlenmesi ve bunlarla ilgili olarak finansal tablolara yansıtılması gereken amortisman tutarları ile değer düşüklüğü zararlarının muhasebe işlemlerini düzenler.

Maddi duran varlıklarda da sınıflandırma ve ölçme konuları açısından TMS ile Türk vergi sistemi ile MSUGT arasında önemli ve temel farklılıklar söz konusu olmaktadır. Özellikle üretim işletmelerinde bu farklılıklar mali kar ile ticari kar arasında önemli dönemsel farklar yaratacaktır.

6.1. Maddi Duran Varlıkların Sınıflandırılması

TMS 16'ya göre bir işletmenin faaliyetlerinde benzer özellik ve kullanıma sahip varlıkların gruplandırılması bir maddi duran varlık sınıfını oluşturur. Bu tür farklı sınıflara örnek olarak arazi ve binalar; makinalar; motorlu taşıtlar, mobilya ve demirbaşlar ile ofis gereçleri sayılmıştır.

TMS'de maddi duran varlık kalemleri aynı zamanda diğer Standartlara göre sınıflandırılabilir ya da muhasebeleştirilebilir. Örneğin, satış amaçlı ile elde tutulan maddi duran varlıklar ile yatırım amacıyla elde tutulan gayrimenkuller duran varlıklarda ayrı bir grupta raporlanır ve kendilerine özgü Standartlarda düzenlenmiştir.

TMS'de ve Türk vergi sisteminde ilk muhasebeleştirmede maddi duran varlıklar maliyet bedeli ile ölçülür. Ancak, maddi duran varlıkların TMS ve Türk vergi sistemine göre ilk muhasebeleştirmede maliyet değerleri farklı olacaktır.

Maddi duran varlıkların sınıflandırılması için MSUGT'nde yapılabilecek değişiklikleri aşağıdaki şekilde önerebiliriz:

Maddi Duran Varlıklar
Demirbaşlar ve Diğer Maddi Duran Varlıklar
Maddi Duran Varlıklar Değer Düşüklüğü Karşılıkları (-)
Birikmiş Maddi Duran Varlıklar Amortismanlar (-)
Yapılmakta Olan Maddi Duran Varlıklar Yatırımları
Verilen Maddi Duran Varlıklar Avansları

ANADOLU ÜNİVERSİTESİ

Diğer Duran Varlıklar
Kullanım Dışı Stoklar ve Maddi Duran Varlıklar
Diğer Duran Varlıklar Değer Düşüklüğü Karşılıkları (-)
Birikmiş Diğer Duran Varlıklar Amortismanları (-)

6.2. Maddi Duran Varlıkların Ölçümü

TMS'de raporlama tarihi itibariyle maddi duran varlıkların ölçümünde; maliyet modeli ya da yeniden değerleme modeli uygulanır. Türk vergi sistemi ise sadece maliyet bedeli ölçüsünü benimsemiştir (VUK, mad.269).

6.2.1. Maliyet modeli

Maliyet modelinde; bir maddi duran varlık kalemi finansal tablolarda maliyetinden birikmiş amortisman ve varsa birikmiş değer düşüklüğü zararları indirildikten sonraki değeri ile gösterilir.

6.2.2. Yeniden değerleme modeli

Yeniden değerleme modelinde; gerçeğe uygun değeri güvenilir olarak ölçülebilen bir maddi duran varlık kalemi, varlık olarak muhasebeleştirildikten sonra, yeniden değerlenmiş tutarı üzerinden gösterilir.

Bunun için;

- Maddi duran varlık kaleminin defter değeri yeniden değerleme sonucunda artmışsa, bu artış diğer kapsamlı gelirde muhasebeleştirilir ve doğrudan özkaynak hesap grubunda yeniden değerleme değer artışı adı altında toplanır. Ancak, bir maddi duran varlık kalemi için daha önceden kar ya da zarar ile ilişkilendirilmiş yeniden değerleme değer azalışı muhasebeleştirilmiş ise hesaplanan yeniden değerleme değer artışı, yeniden değerleme değer azalışı düşüldükten sonra kalan tutar üzerinden gelir olarak muhasebeleştirilir.

- Maddi duran varlık kaleminin defter değeri yeniden değerleme sonucunda azalmışsa, bu değer azalışı gider olarak muhasebeleştirilir. Ancak, bu azalış, diğer kapsamlı gelirde bu varlıkla ilgili olarak yeniden değerleme fazlasındaki her tür alacak

ANADOLU ÜNİVERSİTESİ

bakiyesinin tutarı ölçüsünde muhasebeleştirilir. Söz konusu azalış, yeniden değerleme fazlası başlığı altında özkaynaklarda birikmiş olan tutarı azaltır.

- Bir maddi duran varlık kalemi yeniden değerlendiğinde, yeniden değerleme tarihindeki birikmiş amortisman aşağıdaki yöntemlerden birine göre işleme tabi tutulur ve yukarıda açıklanan şekilde muhasebeleştirilir:

a) Varlığın brüt defter değerindeki değişiklikle orantılı olarak düzeltilir ve böylece yeniden değerleme sonrasındaki varlığın defter değeri yeniden değerlenmiş tutarına eşit olur.

b) Varlığın brüt defter değeri ile netleştirilir ve net tutar yeniden değerleme sonrasındaki değere getirilir.

- Maddi duran varlık kalemine ilişkin özkaynak hesap grubundaki yeniden değerleme değer artışı, ilgili varlık finansal durum tablosu dışı bırakıldığında, kullanımdan çekildiğinde veya elden çıkarıldığında geçmiş yıl karlarına aktarılabilir.

- Değer artışının bir kısmı, varlık işletme tarafından kullanıldıkça geçmiş yıl karlarına aktarıldığında, aktarılan değer artışı, varlığın yeniden değerlenmiş defter değeri üzerinden hesaplanan amortisman ile orijinal maliyeti üzerinden hesaplanan amortisman arasındaki fark kadar olur.

- Yeniden değerleme değer artışından geçmiş yıl karlarına aktarım kar veya zarar üzerinden yapılamaz.

- Maddi duran varlıkların yeniden değerlemesinden kaynaklanan geçici farklar varsa muhasebeleştitilir.

6.3. Maddi Duran Varlıklara İlişkin Sınıflandırma ve Ölçüm Farkları

Maddi duran varlıkların sınıflandırılması MSUGT ile örtüşmektedir. Ancak TMS'ye göre maddi duran varlıkların sınıflandırılmasında, ilgili maddi duran varlıkların kullanım amacı dikkate alınmaktadır. Buna göre MSUGT'nden farklı olarak yatırım veya satış amacı ile elde tutulan maddi duran varlıklar ayrı bir kalemde sınıflandırılmaktadır.

Maddi duran varlıkların ölçümünde ise maliyet modeli uygulandığında birikmiş amortisman ve değer düşüklüğü zararları açısından Türk vergi sistemine göre ortaya geçici farklar çıkacaktır. Yeniden değerleme modeli uygulandığında da birikmiş amortisman ve değer düşüklüğü zararları açısından Türk vergi sistemine göre ortaya

ANADOLU ÜNİVERSİTESİ

geçici farklar çıkacaktır. Çünkü Türk vergi sisteminde maddi duran varlıkların raporlama tarihi itibariyle gerçeğe uygun değerlerindeki artış ve azalışlara bağlı tutarlar dikkate alınmamaktadır.

Özellikle maddi duran varlıklarda amortisman, değer düşüklüğü ve finansal tablo dışı bırakma konuları, TMS/TFTRS ile Türk vergi sistemi arasında farklar yaratan önemli bir konulardır. Bu konulara şağıda ayrı başlıklar halinde değinilmiştir.

6.3.1. Maddi duran varlıklarda amortismanlara ilişkin farklar

Amortisman yöntemleri, amortismana tabi tutar, amortisman ayırma dönemi ve yeniden değerleme artış ve azalışlarına bağlı amortisman gideri düzeltmeleri Türk vergi sistemi ile TMS arasında önemli geçici farklar yaratacaktır.

Geçici fark yaratan bu unsurları şu şekilde sıralayabiliriz:

- Bir maddi duran varlık kaleminin başlangıçta muhasebeleştirilmiş olan tutarı, önemli parçalara ayrılır ve herbir parçası ayrı olarak amortismana tabi tutulur. Örneğin, bir uçağın gövdesi ve motoru ister mülkiyete, ister finansal kiralamaya konu olsun, her ikisine de ayrı ayrı amortisman ayırmak uygun olabilir. Oysa Türk vergi sisteminde uçaklar için tek bir amortisman oranı verilmiştir (VUK, G.T.365).

- Bir varlığın amortismana tabi tutarı yararlı ömrü boyunca sistematik olarak dağıtılır. Varlığın yararlı ömrünün tahmini işletmenin varlıktan beklediği faydaya göre işletmenin benzer varlıklara ilişkin tecrübelerine dayanan bir takdir meselesidir. Türk vergi sisteminde Maliye Bakanlığı her bir varlığın yararlı ömrünü dikkate alarak amortisman oranlarını tespit ve ilan etmektedir (VUK, mad.315).

Her ne kadar iki düzenlemede de "yararlı ömür" esas alınmakta ise de varlıkların yararlı ömrünü belirleyecek merciler TMS'de işletmeler, Türk vergi sisteminde Maliye Bakanlığı'dır.

- Bir varlığın amortismana tabi tutarı, kalıntı değeri düşülerek belirlenir.

Türk vergi sisteminde amortisman tutarının tespitinde kalıntı değer dikkate alınmamaktadır.

- Bir varlığın kalıntı değeri ve yararlı ömrü en azından her hesap dönemi sonunda gözden geçirilerek, beklentilerin önceki tahminlerden farklı olması durumunda, değişiklik(ler) muhasebe tahmininde değişiklik olarak muhasebeleştirilir.

ANADOLU ÜNİVERSİTESİ

Türk vergi sisteminde bu konuya ilişkin bir düzenleme yoktur.

- Bir varlığın amortismana tabi tutulması, varlık kullanılabilir olduğunda başlar.

Türk vergi sisteminde amortisman süresi, varlığın aktifleştirildiği yılda başlar (VUK, mad.320).

- Bir varlığın amortismanı, ilgili varlığın satış amaçlı elde tutulan varlık olarak sınıflandırılma tarihi veya varlığın finansal durum tablosu dışı bırakıldığı tarihin erken olanında durdurulur.

Türk vergi sisteminde satış amaçlı elde tutulan varlık sınıflandırılması bulunmamakta ve amortisman süresi yıl olarak dikkate alınmaktadır.

- Bir binanın üzerinde bulunduğu arsanın değerindeki artış binanın amortismana tabi tutarını etkilemez.

Türk vergi sisteminde arazi bina maliyetine dahil edildiğinden amortisman ayrılabilmektedir.

- Arsanın maliyetinin, alanın sökülme, kaldırma ve restorasyon maliyetini içermesi durumunda, arsanın sözkonusu maliyetlere ilişkin bölümü, bu maliyetlere katlanılmasından elde edilen faydalardan yararlanma süresi boyunca amortismana tabi tutulur.

Türk vergi sistemi bu tür maliyetleri tanımadığından amortisman ayırmak mümkün bulunmamaktadır.

- Bir varlığa uygulanan amortisman yöntemi en azından, her hesap döneminin sonunda gözden geçirilir. Varlığın gelecekteki ekonomik yararlarının beklenen tüketim modelinde önemli bir değişiklik olması durumunda yöntem, değişmiş olan modeli yansıtacak şekilde değiştirilir ve böyle bir değişiklik muhasebe tahminindeki bir değişiklik olarak muhasebeleştirilir.

Türk vergi sisteminde sadece azalan bakiyeler yönteminden normal amortisman yöntemine geçilmesine izin verilmektedir (VUK, mad.320).

- Bir varlığın amortismana tabi tutarının yararlı ömrü boyunca sistematik olarak dağıtmak için çeşitli amortisman yöntemleri kullanılabilir. Bu yöntemler doğrusal amortisman yöntemi, azalan bakiyeler yöntemi ve üretim miktarı yöntemlerini içerir.

VUK'nda, normal amortisman, azalan bakiyeler üzerinden amortisman ve fevkalade amortisman yöntemleri kabul edilmiştir (VUK, mad.315 ve 317).

Ayrıca madenlerin amortismanı özel olarak düzenlenmiştir (VUK, mad.316).

ANADOLU ÜNİVERSİTESİ

6.3.2. Maddi duran varlıklarda değer düşüklüğüne ilişkin farklar

TMS'ye göre bir maddi duran varlığın defter değerinin gözden geçirilmesine, geri kazanılabilir tutarının belirlenmesine ve varsa değer düşüklüğü zararının muhasebeleştirilmesine izin vermektedir. Türk vergi sisteminde varlıklarda değer düşüklüğü zararının muhasebeleştirilmesi belirli şartlar altında mümkün olduğundan maddi duran varlıklardaki değer düşüklüğü zararları geçici farklar yaratabilecektir.

6.3.3. Maddi duran varlıklarda finansal durum tablosu dışı bırakmaya ilişkin farklar

TMS'de bir maddi duran varlık kaleminin finansal durum tablosu dışı bırakılmasından doğan kazanç ya da kayıp; varsa varlıkların elden çıkarılmasından kaynaklanan net tahsilat ile varlığın defter değeri arasındaki fark olarak belirlenir (IASCF, 2010: A441).

Bir maddi duran varlık kaleminin elden çıkarılması nedeniyle ortaya çıkan alacaklar başlangıçta gerçeğe uygun değeri ile muhasebeleştirilir. Eğer ilgili kalem için yapılan ödeme ertelenmişse alınan tutar başlangıçta peşin fiyat eşdeğeri ile muhasebeleştirilir. Oluşan alacağın nominal değeri ile peşin fiyat eşdeğeri arasındaki fark, alacak üzerindeki bileşik getiriyi yansıtacak şekilde faiz geliri olarak finansal tablolara yansıtılır. Maddi duran varlıkların Türk vergi sisteminde kabul edilmeyen unsurlar (ilk maliyet bedeli, amortisman, yeniden değerleme, değer düşüklüğü), bu varlıkların finansal tablo dışı bırakılması sonucunda elde edilen kazanç ve ya kaybın gelir tablosunda muhasebeleştirilmesinde de dikkate alınmalıdır. Ayrıca Türk vergi sistemi vadeli satışlarda alınana bedel içindeki vade farkının faiz geliri olarak muhasebeleştirilmesine de izin vermemektedir.

7. Maddi Olmayan Duran Varlıklar Standardı

Maddi Olmayan Duran Varlıklar (TMS 38) Standardı; başka bir Standartta özel hüküm bulunmayan maddi olmayan duran varlıklarla ilgili muhasebeleştirme yöntemlerini, maddi olmayan duran varlıkların defter değerinin nasıl ölçüleceğini ve maddi olmayan duran varlıklarla ilgili özel açıklamalar yapılmasını belirlemektedir.

ANADOLU ÜNİVERSİTESİ

7.1. Maddi Olmayan Duran Varlıkların Sınıflandırılması

TMS 38'e göre maddi olmayan duran varlık sınıfı, benzer nitelikte olan ve işletmenin benzer faaliyetlerinde kullanılan bir varlık grubudur. Standartta markalar, ticari başlıklar ve yayın hakları, bilgisayar yazılımlar, lisans ve imtiyazlar, telif hakları, patent ve diğer endüstriyel sahiplik hakları, hizmet ve işletme hakları ve geliştirilme aşamasında olan maddi olmayan duran varlıklar farklı maddi olmayan duran varlık sınıflarına örnek olarak verilmiştir.

TMS 38, diğer konuların yanı sıra, reklâm, eğitim, ilk tesis, araştırma ve geliştirme faaliyetleri için yapılan harcamalara[71]; lisans sözleşmelerinde yer alan sinema filmleri, video kayıtları, oyunlar, el yazmaları, patent ve telif hakları gibi kalemlerle ilgili haklara da uygulanır.

Ayrıca, maddi olmayan duran varlık; fiziksel niteliği olmayan tanımlanabilir parasal olmayan varlıktır (IASCF, 2010: B1210) ve ilk muhasebeleştirme sonrası, kiracı, finansal kiralamaya konu maddi olmayan duran varlığı da bu Standarda göre muhasebeleştirir.

Bir maddi olmayan duran varlık ilk muhasebeleştirilmesi sırasında maliyet bedeliyle ölçülür ve muhasebeleştirilir.

Türk vergi sisteminde de maddi olmayan duran varlıklar şerefiye haricinde ilk muhasebeleştirilmesi sırasında maliyet bedeliyle ölçülür.

TMS açısından maddi olmayan duran varlığın ayrı olarak elde edilmesi ve işletme içinde yaratılması ölçme ve aktifleştirme açısından önemlidir.

Maddi olmayan duran varlıklarla ilgili olarak MSUGT'nde aşağıdaki şekilde bir değişikliğin yapılarak sınıflandırılmasını önerebiliriz:

Maddi Olmayan Duran Varlıklar
Şerefiye
Şerefiye
Şerefiye Değer Düşüklüğü Karşılıkları (-)

[71] Ancak, satış ve pazarlama faaliyetlerini geliştirmek amacıyla yapılan harcamalar MSUGT açısından araştırma ve geliştirme maliyeti olarak kabul edilirken, TFRS bu harcamaları araştırma ve geliştirme maliyeti olarak kabul etmez (Yardımcıoğlu, Demirel ve Özer, 2008:56).

ANADOLU ÜNİVERSİTESİ

Diğer Maddi Olmayan Duran Varlıklar
Haklar
Maden Kaynaklarının Araştırma ve Değerlendirme Maliyetleri
Hazırlık ve Geliştirme Maliyetleri
Diğer Maddi Olmayan Duran Varlıklar
Diğer Maddi Olmayan Duran Varlıklar Değer Düşüklüğü Karşılıkları (-)
Birikmiş Diğer Maddi Olmayan Duran Varlıklar Amortismanları (-)
Yapımı Devam Eden Maddi Olmayan Duran Varlıklar Yatırımları
Verilen Diğer Maddi Olmayan Duran Varlıklar Avansları

7.1.1. Ayrı olarak elde edilen maddi olmayan duran varlıklar

Satınalma vb. şekilde ayrı olarak elde edilen maddi olmayan duran varlıkların ilk maliyet bedeline; yeni bir yerde veya yeni bir müşteri kitlesiyle iş yapmak amacıyla katlanılan maliyetler (personel eğitim masrafları dahil) ve borçlanma maliyetleri Türk vergi sisteminde maddi olmayan duran varlığın maliyetine dahil edilirken, TMS'de bu maliyet unsurları dahil edilmemektedir.

Ayrıca, ilk kuruluş ve örgütlenme giderlerinin Türk vergi sitemine göre ihtiyari olarak aktifleştirilebilmektedir. Aktifleştirilen bu giderler kayıtlı değeri ile ölçülür (VUK, mad.282). TMS'de ise bu giderler dönem kar veya zararına yansıtılır.

7.1.2. İşletme birleşmesinden elde edilen maddi olmayan duran varlıklar

Bir maddi olmayan duran varlığın işletme birleşmesi sırasında elde edilmiş olması durumunda, maddi olmayan duran varlığın maliyeti, elde edilme tarihindeki gerçeğe uygun değeridir. Devralınan maddi olmayan duran varlığın (devralınanın devam eden araştırma ve geliştirme projesinin) şerefiyeden ayrı olarak muhasebeleştirilmesi gerekir.

TMS 38'de işletme birleşmesi sırasında elde edilen ve maddi olmayan duran varlık olarak muhasebeleştirilen devam eden araştırma veya geliştirme projesi ile ilgili daha sonraki harcamalar, aşağıdaki gibi muhasebeleştirilir:

a) Araştırma harcaması ise gerçekleştiği zaman gider olarak muhasebeleştirilir;

b) Maddi olmayan duran varlık olarak muhasebeleştirme kriterlerini sağlamayan bir geliştirme harcaması ise gerçekleştiği zaman gider olarak muhasebeleştirilir ve

ANADOLU ÜNİVERSİTESİ

c) Maddi olmayan duran varlık olarak muhasebeleştirilmek için gerekli kriterleri sağlayan bir geliştirme harcaması olması durumunda, elde edilen devam eden araştırma veya geliştirme projesinin defter değerine eklenir.

7.1.3. İşletme içi yaratılan şerefiye

İşletme içi yaratılan şerefiye, güvenilir bir şekilde maliyetten ölçülebilen, işletme tarafından kontrol edilen tanımlanabilir bir kaynak olmadığından, (yani ne ayrılabilir bir durumdadır ne de sözleşme veya diğer yasal haklardan kaynaklanmaktadır) bir varlık olarak muhasebeleştirilmez. Çünkü bir işletmenin gerçeğe uygun değeri ile herhangi bir zamanda belirlenebilir net varlıklarının defter değeri arasındaki fark, işletmenin gerçeğe uygun değerini etkileyen bir dizi etkenden kaynaklanabilir. Fakat bu farklar, işletmenin kontrolündeki maddi olmayan duran varlıkların maliyetini temsil etmez.

7.1.4. İşletme içi yaratılan maddi olmayan duran varlıklar

İşletme içi yaratılan tüm maddi olmayan duran varlıkların oluşumu "araştırma" ve "geliştirme" aşamalarına ayrılır. Eğer, bir maddi olmayan duran varlık yaratılmasına ilişkin işletme içi bir projenin araştırma aşaması geliştirme aşamasından ayırt edilemiyorsa, söz konusu projeye ilişkin harcamalar araştırma aşamasında yapılmış gibi dikkate alınır. Türk vergi sisteminde araştırma ve geliştirme giderleri vergileme açısından özel bir rejime tabidir. Örneğin, araştırma ve geliştirme faaliyetleri kapsamında yapılan harcamaların %40'ı mali dönem zararla kapanmış olsa dahi vergi matrahından indirilebilmektedirler. Bunun bir sonucu olarak araştırma geliştirme giderleri birbirlerinden ayırt edilmeden tamamını gider yazılabilmektedir.

Araştırmadan veya işletme içi bir projenin araştırma aşamasından kaynaklanan herhangi bir maddi olmayan duran varlık muhasebeleştirilmez. Bu tür harcamalar gerçekleştiğinde gider olarak muhasebeleştirilir. Geliştirmeden veya işletme bünyesinde yürütülen bir projenin geliştirme aşamasından kaynaklanan maddi olmayan duran varlıklar aşağıdaki koşulların tamamının varlığı halinde muhasebeleştirilir:

a) Maddi olmayan duran varlığın kullanıma veya satışa hazır hale gelebilmesi için tamamlanmasının teknik olarak mümkün olması.

ANADOLU ÜNİVERSİTESİ

b) İşletmenin maddi olmayan duran varlığı tamamlama ve bu varlığı kullanma veya satma niyetinin bulunması.

c) Maddi olmayan duran varlığı kullanma veya satma imkanının bulunması.

d) Maddi olmayan duran varlığın muhtemel gelecek ekonomik faydayı nasıl sağlayacağının belirli olması. Ayrıca, maddi olmayan duran varlığın ürününün veya kendisinin bir piyasasının olması ya da işletme bünyesinde kullanılacak olması durumunda buna elverişli olması.

e) Geliştirme safhasını tamamlamak ve maddi olmayan duran varlığı kullanmak veya satmak için yeterli teknik, mali ve diğer kaynakların mevcut olması.

f) Geliştirme sürecinde maddi olmayan duran varlıkla ilgili yapılan harcamaların güvenilir bir biçimde ölçülebilir olması.

İşletme içi yaratılan markalar; ticari başlıklar, yayın hakları, müşteri listeleri vb. kalemlerle ilgili harcamalar, işin bir bütün olarak geliştirilmesine ilişkin maliyetlerden ayırt edilemediğinden maddi olmayan duran varlık olarak muhasebeleştirilmez.

Türk vergi sisteminde gayrimaddi hakka yönelik yapılan araştırma ve geliştirme giderlerinin tamamı birbirlerinden ayırt edilmeden aktifleştirilir. Ancak, gayrimaddi hakka yönelik olmayan ve vergi yasalarına göre aktifleştirilmesi gerekmeyen harcamalar doğrudan gider yazılabilir (KVK, mad.10.2.6 ve KVK, G.T.1).

Türk vergi sisteminde araştırma ve geliştirme faaliyetleri kapsamında yapılan harcamalar mali dönemde vergi zararı söz konusu olsa dahi vergi matrahından indirilebilmektedir (Örten vd., 2009: 595). Buna göre dönem içinde yapılan ve usulüne göre aktifleştirilen ya da doğrudan gider yazılan ilgili dönemdeki araştırma ve geliştirme harcamalarının tamamının (%100'ü oranında) işletme hasılatından indirilebileceği ifade edilmiştir (GVK, mad.89.9 ve KVK, mad.10.1.a).

Bu özelliği ile kazancın bulunması durumunda indirim konusu yapılan araştırma ve geliştirme indirimi işletmenin muhasebe karından indirim tutarının düşülmesiyle mali karı azaltan bir unsur olarak ortaya çıkan sürekli bir farktır. Ancak, dönem kazancının olmaması ya da yetersiz olması halinde indirim konusu yapılamayan araştırma ve geliştirme indirimi, izleyen hesap dönemlerine devredilmesi ve kazanç oluşan ilk dönemde indirilmesi özeliği ile de devreden araştırma ve geliştirme indirimi ertelenmiş vergi varlığı kapsamında ele alınır ve bu kapsamda muhasebeleştirilir (Ferhatoğlu ve Köse, 2009: 45).

ANADOLU ÜNİVERSİTESİ

Ayrıca Türk vergi sistemine göre araştırma ve geliştirme giderleri maliyet değerleri ile kaydedilerek beş yıl içinde eşit taksitlerle itfa edilir.

7.1.5. Giderin muhasebeleştirilmesi

Bir maddi olmayan kalem için yapılan harcamaların gider olarak muhasebeleştirilmesi için bu harcamaların maddi olmayan duran varlığın maliyetinin bir parçasını oluşturmaması gerekir. Ayrıca işletme birleşmeleri yolu ile elde edilen ve maddi olmayan duran varlık olarak muhasebeleştirilmesi mümkün olmayan kalemler (birleşme tarihinde şerefiye olarak muhasebeleştirilen tutarın bir kısmı) de gider olarak muhasebeleştirilemez. Başlangıçta gider olarak muhasebeleştirilen bir maddi olmayan duran varlık ile ilgili harcamaların, daha sonraki bir tarihte maddi olmayan duran varlık maliyetinin bir parçası olarak muhasebeleştirilmesi de mümkün değildir.

7.2. Maddi Olmayan Duran Varlıkların Ölçülmesi

Şerefiye hariç maddi olmayan duran varlıkların raporlama tarihinde ölçümünde maliyet yöntemi veya yeniden değerleme yöntemi uygulanır.[72] Bir maddi olmayan duran varlık, ilk muhasebeleştirilmesinin ardından, maliyetinden, tüm birikmiş itfa ve değer düşüklüğü zararları düşülmüş olarak izlenir.

Maliyet yönteminde maddi olmayan duran varlıklar, faydalı ömürleri içinde, amortismana tabi tutulur ve değer düşüklüğü testine tabi tutularak değer düşüklüğünün olması durumunda karşılık ayrılır. Türk vergi sisteminde şerefiye hariç maddi olmayan duran varlıklar raporlama tarihinde maliyet bedeli ile ölçülür (VUK, mad.262 ve 326).

TMS 38'e göre yeniden değerleme yapmak için, gerçeğe uygun değer, aktif bir piyasa ile ilişkilendirilmek suretiyle ölçülür.

Maddi olmayan duran varlıkların raporlama tarihi itibariyle ölçümünde yeniden değerleme yöntemi uygulanıyorsa;

- Maddi olmayan duran varlık, ilk muhasebeleştirilmesinin ardından, yeniden değerleme tarihindeki gerçeğe uygun değerinden birikmiş itfa ve değer düşüklüğü

[72] Maddi duran varlıkların değer düşüklüğü zararları ile kullanımdan ve elden çıkarılmalarındaki muhasebeleştirme ve ölçüm farkları maddi olmayan duran varlıklar için de geçerlidir.

ANADOLU ÜNİVERSİTESİ

zararlarının tamamı düşüldükten sonra hesaplanan tutarı olan yeniden değerlenmiş tutarı üzerinden izlenir. Yeniden değerleme işlemleri düzenli olarak yapılır.

- Maddi olmayan duran varlığın yeniden değerlemeye tabi tutulamaması halinde, maliyetinden birikmiş itfa payları ve değer düşüklüğü zararları düşülerek izlenir.

- Yeniden değerlenmiş bir maddi olmayan duran varlığın gerçeğe uygun değerinin ölçülemiyor olması durumunda, ilgili varlığın yeniden değerlenmiş tutarından daha sonra ayrılan tüm birikmiş itfa payları ve değer düşüklüğü zararları düşülmek suretiyle hesaplanır.

7.3. Maddi Olmayan Duran Varlıklara İlişkin Sınıflandırma ve Ölçüm Farkları

Türk vergi sisteminde aktifleştirilmesi kabul edilen bazı kalemler TMS'de giderleştirildiğinden bu kalemlerle ilgili ve özellikle araştırma ve geliştirme harcamaları ile ilgili bazı sınıflandırma farkları belirgin olarak ortaya çıkmaktadır. Bir maddi olmayan duran varlığın defter değerinin yeniden değerleme işlemi sonucunda artması ve azalması ile Türk vergi sistemi ile TMS arasındaki geçici farklar da maddi duran varlıklarda açıklandığı gibidir.

Ayrıca, maddi duran varlıklarda olduğu gibi maddi olmayan duran varlıkları ilk muhasebeleştirmedeki ölçümde de farklar söz konusu olmaktadır. Örneğin, Türk vergi sitemine göre ihtiyari olarak aktifleştirilebilen ilk kuruluş ve örgütlenme giderleri TMS açısından geçici farklar oluşturacaktır.

Diğer bir örnek; varlığın kullanımı için personele verilen eğitim harcamaları ile borçlanma maliyetlerinin Türk vergi sistemi açısından kabul edilebilir oluğu halde TMS açısından maliyete dahil edilmemesidir. Çünkü TMS 38'de, işletme içi yaratılan maddi olmayan duran varlığın maliyeti; ilgili varlığın yaratılması, üretilmesi ve hazırlanmasında gerekli olan ve varlıkla doğrudan ilişkilendirilebilen maliyetlerin tümü olarak kabul edilmektedir.

Önemli bir fark; MSUGT'te "araştırma ve geliştirme giderleri" kaleminde izlenen tutarların TMS açısından şu şekilde ayrıştırılması gerekir:

- Araştırma giderlerine ilişkin tutarlar sonuç hesaplarında muhasebeleştirilir.

- Geliştirme giderlerine ilişkin tutarlar "geliştirme maliyetleri" kaleminde aktifleştirilir.

ANADOLU ÜNİVERSİTESİ

- Satış ve pazarlama faaliyetlerini geliştirmek amacıyla yapılan harcamalar araştırma ve geliştirme maliyetlerinden çıkartılmalıdır (Yardımcıoğlu, Demirel ve Özer, 2008: 56).

Tıpkı amortismanlarda olduğu gibi itfa payları da maddi olmayan duran varlıkların ölçümünde Türk vergi sistemi ile TMS arasında önemli farklar yaratmaktadır. Nitekim TMS 38'de maddi olmayan duran varlığın muhasebeleştirilmesinde yararlı ömrü dikkate alındığından; sınırlı bir yararlı ömre sahip bir maddi olmayan duran varlık itfaya tabi iken, sınırsız yararlı ömürlü bir maddi olmayan duran varlık itfaya tabi olmamaktadır. Ancak sınırsız yararlı ömre sahip bir maddi olmayan duran varlığın geri kazanılabilir tutarı defter değeri ile karşılaştırılmak suretiyle; yıllık olarak ve değer düşüklüğüne uğramış olabileceğine ilişkin bir belirti olduğu zamanda karşılaştırmak suretiyle değer düşüklüğü açısından test edilebilir.

Söz konusu varlığın, defter değerinin geri kazanılabilir tutarını aşan kısmı söz konusu olduğunda ise değer düşüklüğü zararı muhasebeleştirilir. Ayrıca, itfaya tabi olmayan bir maddi olmayan duran varlığın sınırsız yararlı ömrü her dönem tekrar gözden geçirilir. Yararlı ömrün sınırlıya değişimi söz konusu ise bu durum muhasebe tahminlerinde meydana gelen bir değişiklik olarak muhasebeleştirilir.

Türk vergi sisteminde sınırsız yararlı ömre sahip maddi olmayan duran varlıklar için bu tür uygulamalar söz konusu değildir. Örnekte de bahsedildiği üzere; sınırlı yararlı ömre sahip maddi olmayan duran varlıklardan kuruluş ve örgütlenme giderleri ve özel maliyetler kalemlerine TMS'de yer verilmemektedir. Türk vergi sistemine göre ise kuruluş ve örgütlenme giderleri maliyet değerleri ile aktifleştirilen giderlerdir. Amortisman yolu ile genelde beş yılda eşit taksitlerle itfa olunur (VUK, mad.326).

Özel maliyetler ise varlıkların maliyet bedeline eklenerek aktifleştirilebilir (VUK, mad.272). Özel maliyet tutarları kira süresine, kira süresinin belli olmaması halinde beş yıla bölünerek itfa olunur (VUK, mad.327). Bu iki kalem açısından Türk vergi sistemi ile TMS arasında geçici farklar ortaya çıkacaktır. Diğer taraftan şu anda TTK ile yapılan düzenlemelerle VUK'un bu düzenlemeleri TMS'yi uygulayacak şirketler açısından bir ikilem olmuştur. [73]

[73] Çünkü TTK; TMS'de aksi öngörülmemişse, işletmenin kuruluşu ve özkaynak sağlanması amacıyla yapılan harcamalar için ve bedelsiz olarak elde edilmiş, maddi olmayan duran varlıklar için bilançoya aktif kalem konulamaz (TTK, md. 74).

ANADOLU ÜNİVERSİTESİ

8. Maden Kaynaklarının Araştırılması ve Değerlendirilmesi Standardı

Maden Kaynaklarının Araştırılması ve Değerlendirilmesi (TFRS 6) Standardı; maden kaynaklarının araştırılması ve değerlendirilmesine ilişkin finansal raporlama esaslarını belirler.

Araştırma ve değerlendirme varlıkları; işletmenin muhasebe politikaları uyarınca varlık olarak muhasebeleştirilen araştırma ve değerlendirme harcamalarıdır. Maden kaynaklarının geliştirilmesi ile ilgili harcamalar araştırma ve değerlendirme varlıkları olarak muhasebeleştirilemez.

Araştırma ve değerlendirme varlıkları, ilk muhasebeleştirmede maliyet bedeli ile ölçülür. İlk muhasebeleştirmeden sonra araştırma ve değerlendirme varlıklarına, maliyet modeli ya da yeniden değerleme modeli uygulanır.

Araştırma ve değerlendirme varlıkları elde edilen varlıkların niteliğine göre maddi veya maddi olmayan duran varlık olarak sınıflandırılır ve bu sınıflandırma tutarlı olarak uygulanır. Maddi duran varlık, maddi olmayan duran varlığın geliştirilmesinde tüketildiği ölçüde bu tüketimi yansıtan tutar maddi olmayan duran varlığın maliyetinin bir parçasıdır. Bununla birlikte, bir maddi duran varlığın bir maddi olmayan duran varlığın geliştirilmesinde kullanılması, maddi duran varlığı maddi olmayan duran varlığa dönüştürmez. Bir maden kaynağından cevher çıkarmanın teknik yapılabilirliği ve ticari uygulanabilirliği kanıtlanabilir olduğunda, araştırma ve geliştirme varlıkları değer düşüklüğü açısından değerlendirilerek yeniden sınıflandırılır. Varsa değer düşüklüğü zararı gider olarak muhasebeleştirilir.

Ayrıca, maden kaynaklarının araştırılması ve değerlendirilmesinin üstlenmesi sonucunda, belirli bir süre boyunca oluşan kaldırma ve restorasyon yükümlülükleri için karşılıklar, koşullu borçlar ve koşullu varlıklar da finansal tablolara yansıtılır.

İlk muhasebeleştirmeden sonra ise araştırma ve değerlendirme varlıkları maliyet modeli ya da yeniden değerleme modeli uygulanarak ölçülür.

Yeraltı kaynakları araştırma ve değerlendirilme maliyetleri grubuna giren kalemler özelliklerine göre "amortisman (itfa) payı" ayrılmak suretiyle itfa da edilir.

MSUGT'te belirli bir maddi varlıkla çok yakından ilgili bulunan veya tamamen tüketime tabi varlıklar için yapılan, üretim çalışmalarının zaman ve yoğunluğu ile sınırlı bir ömre sahip olan giderleri "özel tükenmeye tabi varlıklar" olarak tanımlamıştır.

ANADOLU ÜNİVERSİTESİ

9. Yatırım Amaçlı Gayrimenkuller Standardı

TMS'de maddi duran varlık niteliğindeki gayrimenkuller MSUGT'ten farklı şekilde sınıflandırılarak finansal tablolarda ayrı gösterilir. Yatırım Amaçlı Gayrimenkuller (TMS 40) Standardı; bu tür gayrimenkullerin muhasebeleştirilmesi, ölçülmesi ve yapılması gereken açıklamalara ilişkin esasları belirlemektedir.

9.1. Yatırım Amaçlı Gayrimenkullerin Sınıflandırılması

Yatırım amaçlı gayrimenkullerin ayırıcı en önemli özellikleri, bu tür gayrimenkul olarak nitelendirilen varlıkların bir işletmenin esas faaliyetlerinin bir parçası olmaması (Öztürk, 2009: 105) ve işletmenin sahip olduğu diğer varlıklardan büyük ölçüde bağımsız nakit akışları yaratmasıdır. Bir gayrimenkulün TMS açısından hangi standart düzenlemelerine tabi olacağı bir muhakeme gerektirir.

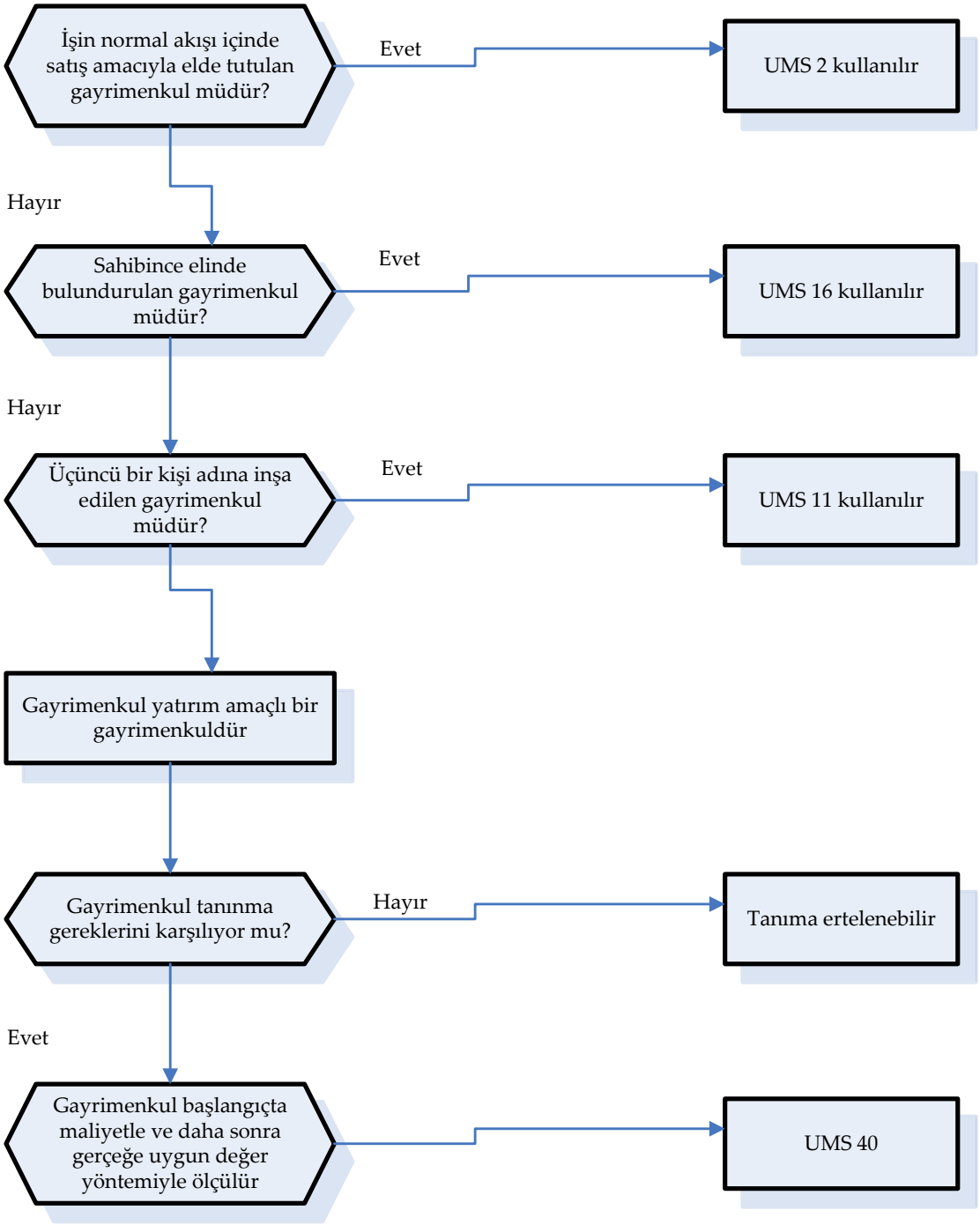
İşin normal akışı içinde satış amacıyla elde tutulan gayrimenkuller işletmenin stoklarıdır. Mal veya hizmet üretimi, tedariki veya idari amaçla kullanılmak için sahibi veya finansal kiralama sözleşmesine göre kiracı tarafından elde tutulan gayrimenkuller ise işletmenin maddi duran varlıklarıdır. Eğer, bir gayrimenkul üçüncü kişiler için inşaa ediliyorsa bu tür gayrimenkuller de inşaat sözleşmelerinin konusunu oluşturur. Bir gayrimenkulün kira geliri veya değer artış kazancı ya da her ikisini birden elde etmek amacıyla sahibi veya finansal kiralama sözleşmesine göre kiracı tarafından elde tutulması halinde, bu gayrimekuller yatırım amaçlı gayrimenkuller olarak tanımlanır ve finansal tablolarda ayrı sınıflandırılır.

Yatırım amaçlı gayrimenkullerin THP'de izlenmesini sağlayacak MSUGT'teki yapılması gereken değişiklikleri aşağıdaki gibi önerebiliriz.

Yatırım Amaçlı Gayrimenkuller
Gerçeğe Uygun Değeri Üzerinden Ölçülen Yatırım Amaçlı Gayrimenkuller
Maliyet Değeri Üzerinden Ölçülen Yatırım Amaçlı Gayrimenkuller
Yatırım Amaçlı Gayrimenkuller Değer Düşüklüğü Karşılıkları (-)
Birikmiş Amortismanlar (-)
Yapılmakta Olan Yatırım Amaçlı Gayrimenkul Yatırımları
Verilen Yatırım Amaçlı Gayrimenkuller Avansları

ANADOLU ÜNİVERSİTESİ

TMS'de gayrimenkullerin sınıflandırılması ve dolayısıyla hangi Standarda göre muhasebeleştirileceğine ilişkin Şekil 5'te gösterilen karar ağacı böyle bir muhakeme için kullanılabilir.



Şekil 5. Gayrimenkullerin Sınıflanması ve İşlemleri İçin Karar Ağacı

Kaynak: Greuning v.d., 2011: 126.

Yatırım amaçlı gayrimenkullere ilişkin olarak şu örneklere yer verilebilir:

a) Uzun vadede sermaye kazancı elde etmek amacıyla elde tutulan arsalar.

b) Gelecekte nasıl kullanılacağına karar verilmemiş arsalar.

c) İşletmenin sahip olduğu veya finansal kiralama işlemi çerçevesinde elde tuttuğu bir veya daha fazla faaliyet kiralamasına konu edilen binalar.

d) Faaliyet kiralaması çerçevesinde kiralanmak üzere elde tutulan boş bir bina.

e) Gelecekte yatırım amaçlı gayrimenkul olarak kullanılmak üzere inşa edilmekte veya geliştirilmekte olan gayrimenkuller.

Tanımdan ve yukarıda verilen örneklerden anlaşılacağı üzere, faaliyet kiralaması yoluyla kiracının elinde bulundurduğu bir mülkiyet hakkı da "mülkiyete karşılık mülkiyet" esasına dayanarak yatırım amaçlı gayrimenkul olarak sınıflandırılabilir (IASCF, 2010: A966). Bu şekilde kiralama yoluyla elde edilen bir gayrimenkul hakkının, yatırım amaçlı gayrimenkul olarak sınıflandırılmış olması durumunda, muhasebeleştirilecek kalem, kiraya konu gayrimenkulün kendisi değil, üzerinde bulunan haktır.

Türk vergi sisteminde gayrimenkullerin yatırım amaçlı olarak sınıflandırılması söz konusu olmadığından, ilk kayda almada veya raporlama tarihinde maliyet değeri ile ölçülmesini kabul etmektedir.

Yatırım amaçlı gayrimenkuller ilk muhasebeleştirilmesinde maliyet bedeli ile ölçülür. İşlem maliyetleri de başlangıç maliyetine dahil edilir. Bu gayrimenkullerin maliyet bedeli ve ölçüsü ile ilgili kriterlerde maddi duran varlıklara ilişkin düzenlemeler esas alınır. Kiralanan ve yatırım amaçlı gayrimenkul olarak sınıflandırılan bir gayrimenkul hakkının başlangıç maliyeti ise gayrimenkulün gerçeğe uygun değeri ile asgari kira ödemelerinin bugünkü değerinden küçük olanı üzerinden muhasebeleştirilir. Gerçeğe uygun değerle muhasebeleştirilecek kalem, üzerinde hak yaratılmış olan gayrimenkul olmayıp yalnızca söz konusu gayrimenkule ilişkin haktır (IASCF, 2010: A967). Eşdeğer bir miktar da borç olarak muhasebeleştirilir.

9.2. Yatırım Amaçlı Gayrimenkullerin Ölçülmesi

Yatırım amaçlı gayrimenkullerin muhasebeleştirme sonrasında ölçümünde; gerçeğe uygun değer yöntemi veya maliyet yöntemi uygulanır. Standart, her iki

ANADOLU ÜNİVERSİTESİ

yöntemin kullanılması durumunda da yatırım amaçlı gayrimenkullerin gerçeğe uygun değerlerinin hesaplanması gerektirir. Ayrıca yöntemler arasında yapılacak ihtiyari değişikliği bir muhasebe politikası olarak kabul etmesine rağmen; gerçeğe uygun değer yönteminden maliyet yöntemine geçişin daha uygun bir sunumla sonuçlanma ihtimalini düşük görmektedir.

9.2.1. Gerçeğe uygun değer yöntemi

Gerçeğe uygun değer yöntemi; yatırım amaçlı gayrimenkulün, ilk değerlemesi gerçeğe uygun değer yöntemi ile yapıldıktan sonra gerçeğe uygun değerdeki değişimlerin kar veya zarar olarak muhasebeleştirildiği bir yöntemdir (IASCF, 2010: A967).[74]

Bazı istisnai durumlarda, işletmenin yatırım amaçlı bir gayrimenkullerin elde esilmesi sırasında gerçeğe uygun değerinin sürekli olarak güvenilir bir biçimde tespit edilmesinin mümkün olmayabilir. Yatırım amaçlı gayrimenkulün (inşa edilmekte olan yatırım amaçlı gayrimenkulün dışında) gerçeğe uygun değerini güvenilir bir şekilde ölçümünün mümkün olmadığı durumda, yatırım amaçlı gayrimenkul elden çıkarılana kadar maliyet yöntemi ile ölçülür ve yatırım amaçlı söz konusu gayrimenkulün kalıntı değerinin sıfır olduğu kabul edilir. İnşa edilen yatırım amaçlı gayrimenkuller ise gerçeğe uygun değerin güvenilir olarak ölçülmesi mümkün olmadığında, inşaat tamamlanana veya gerçeğe uygun değerin güvenilir olarak ölçülmesi mümkün olana kadar maliyet yöntemi ile ölçülür (Öztürk, 2009: 110). Sözü edilen gayrimenkulün inşaatı tamamlandığında, gerçeğe uygun değerin güvenilir bir biçimde ölçülebileceği kabul edilir. Aksi hallerde, söz konusu gayrimenkul maliyet yöntemi kullanılarak ölçülür.

Gerçeğe uygun değer yönteminde, bir gayrimenkulün yatırım amaçlı gayrimenkul sınıfına veya bu sınıftan başka bir maddi duran varlık sınıfına transferinde muhasebeleştirme ve ölçüm şu şekilde olacaktır:

[74] Gerçeğe uygun değer yöntemi, yeniden değerleme yönteminden farklıdır. Yeniden değerleme yönteminde maliyet esasına göre hesaplanan değerde yapılan artışlar yeniden değerleme fazlası olarak kabul edilir. Ancak, gerçeğe uygun değer yönteminde gerçeğe uygun değerdeki tüm değişiklikler kar veya zararda muhasebeleştirilir (IASCF, 2010:A968).

ANADOLU ÜNİVERSİTESİ

- Gerçeğe uygun değer esasına göre izlenen yatırım amaçlı gayrimenkulden, sahibi tarafından kullanılan gayrimenkul sınıfına veya stoklara yapılan bir transferde; transfer sonrasında yapılan muhasebeleştirme işlemindeki tahmini maliyet, anılan gayrimenkulün kullanım şeklindeki değişikliğin gerçekleştiği tarihteki gerçeğe uygun değeri olacaktır.

- Sahibi tarafından kullanılan bir gayrimenkul, gerçeğe uygun değer esasından gösterilen yatırım amaçlı bir gayrimenkule dönüştüğü tarihe kadar amortismana tabi tutulur ve oluşan değer düşüklüğü zararı finansal tablolara yansıtılır.

- Gayrimenkulün defter değerinde meydana gelen azalma, kar veya zarar olarak muhasebeleştirilir (ilgili gayrimenkul için önceki dönemlerde oluşmuş yeniden değerleme fazlasının bulunması durumunda, söz konusu azalma yeniden değerleme fazlası hesabından mahsup edilir, kalan kısım ise kapsamlı gelire yansıtılır).

- Defter değerinde meydana gelen artış, bu gayrimenkul için daha önce meydana gelmiş değer düşüklüğü zararı varsa bu zararı ortadan kaldırdığı için, önceki dönemlerde zarar yazılmış kısma eşitlenene kadar, kar veya zarar olarak muhasebeleştirilir.

Artışın geri kalan kısmı diğer kapsamlı gelire, yeniden değerleme fazlası olarak eklenir.

- Stoklardan, gerçeğe uygun değer esasından izlenecek olan yatırım amaçlı gayrimenkullere yapılan bir transferde; gayrimenkulün transfer tarihindeki gerçeğe uygun değeri ile daha önce belirlenmiş olan defter değeri arasındaki fark kar veya zarar olarak muhasebeleştirilir.

- Gerçeğe uygun değer esasından izlenecek olan inşa edilen veya geliştirilen yatırım amaçlı gayrimenkulün inşa veya geliştirilmesi işlemi tamamlandığında; gayrimenkulün, tamamlanma tarihindeki gerçeğe uygun değeri ile daha önce gösterildiği defter değeri arasındaki fark kar veya zarar olarak muhasebeleştirilir.

9.2.2. Maliyet yöntemi

Bu yöntem yatırım amaçlı bir gayrimenkulün ilk ölçümden sonra, amortismana tabi maliyetle (değer düşüşünden kaynaklanan birikmiş zararlar düşüldükten sonra) ölçülmesini gerektirir (IASCF, 2010: A967).

ANADOLU ÜNİVERSİTESİ

İlk muhasebeleştirme işleminden sonra maliyet yöntemi seçildiğinde, satış amaçlı elde tutulan olarak sınıflananlar hariç olmak üzere, tüm yatırım amaçlı gayrimenkuller maliyet yöntemiyle ölçülür.

Maliyet yönteminin kullanılması durumunda, "yatırım amaçlı gayrimenkul" sınıfı ile "sahibi tarafından kullanılan gayrimenkul" ve "stok" sınıfları arasındaki transferlerde, transfer edilen gayrimenkulün defter değeri değişmez.

9.3. Yatırım Amaçlı Gayrimenkullere İlişkin Sınıflandırma ve Ölçüm Farkları

Türk vergi sisteminde gayrimenkullerin sınıflandırılmasında yatırım amaçlı gayrimenkuller de diğerleri gibi maddi duran varlıklarda sınıflandırılır. Bu nedenle, maddi duran varlıklar için açıkladığımız TMS ile arasındaki farklar yatırım amaçlı gayrimenkuller için de geçerli olacaktır.

Özellikle yatırım amaçlı gayrimenkullerin raporlama tarihi itibariyle gerçeğe uygun değeri yöntemi ile ölçümü ve yatırım amaçlı gayrimenkullerin amortismanları konusunda Türk vergi sistemi ile TMS arasında oldukça önemli farklar çıkacaktır.

10. Kiralama İşlemleri Standardı

Kiralama İşlemleri (TMS 17) Standardı'nın amacı; gerçekleştirilen kiralama işlemlerine ilişkin olarak kiracı ve kiraya veren tarafından uygulanması gereken muhasebe politikalarını ve yapılacak açıklamaları belirlemektir.

10.1. Kiralama İşlemlerinin Sınıflandırılması

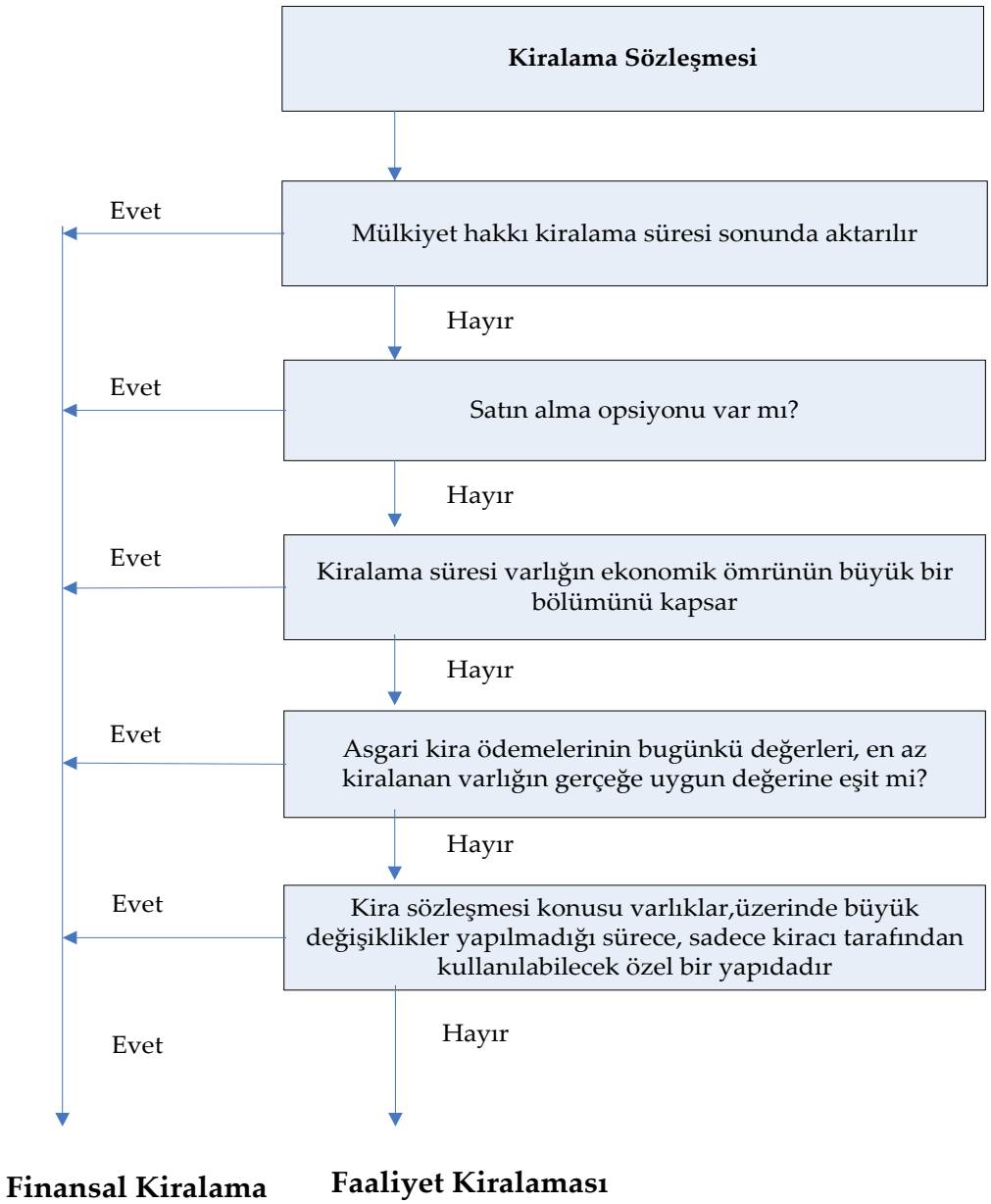
Kiralama işlemleri, kiralanan varlığın mülkiyetine ilişkin risk ve yararların kiraya verende ya da kiracıda bulunma derecesine göre kiralama sözleşmesinin başlangıcında, finansal kiralama ve faaliyet kiralaması olarak sınıflandırılır.

Bir kiralama işleminin finansal kiralama ile faaliyet kiralamasından hangisinin kapsamında olduğu tespit edilirken, sözleşmenin şeklinden (hukuki durumundan) ziyade, kiralama işleminin özü ve içeriği (özün önceliği) esas alınır (Sağlam v.d., 2012: 188). Kiralanan varlığın mülkiyetine sahip olmaktan kaynaklanan tüm risk ve yararların

ANADOLU ÜNİVERSİTESİ

kiracıya devrinin mümkün olmadığı diğer bazı unsurlardan kesin olarak anlaşılıyorsa kiralama faaliyet kiralaması olarak sınıflandırılır.

Finansal kiralama ve faaliyet kiralaması arasındaki farkı vurgulamak amacıyla aşağıda Şekil 6'da gösterilen mantıksal düzen oldukça faydalıdır.



Şekil 6. Finansal Kiralama ve Faaliyet Kiralaması Arasındaki Farklar

Kaynak: Cosmina, 2008: 9.

Aşağıda yer alan şekildeki kriterlerin birlikte ya da tek başlarına var oldukları kiralama işlemleri finansal kiralama olarak kabul edilir.

ANADOLU ÜNİVERSİTESİ

Bu kriterler;

a) Kiralama sözleşmesinde, kiralanan varlığın mülkiyetinin kiralama süresi sonunda veya daha önce kiracıya geçeceğinin öngörülmesi;

b) Kiracıya, kiralanan varlığı kullanım tarihinde oluşması beklenen gerçeğe uygun değerinden çok daha düşük bir bedelle satın alma opsiyonu verilmesi nedeniyle kiracının bu opsiyonun kullanılacağının beklenmesi;

c) Mülkiyet kiracıya geçmeyecek dahi olsa, kira süresinin kiralanan varlığın ekonomik ömrünün büyük bir bölümünü kapsaması;

d) Kiralama sözleşmesinin başlangıcı itibariyle asgari kira ödemelerinin bugünkü değerlerinin, kiralanan varlığın gerçeğe uygun değerine eşit olması ve

e) Kiralanan varlığın, üzerinde büyük değişiklikler yapılmadığı sürece, sadece kiracı tarafından kullanılabilecek özel bir yapıda olması.

TMS'de arsa ve binaların kiralamasını sınıflandırılırken arsa ve bina unsurları ayrı ele alınır. Kiralama dönemi sonunda mülkiyet hakkı kiracıya geçmedikçe arsa, faaliyet kiralaması olarak sınıflandırılır. Binalar ise faaliyet kiralaması ya da finansal kiralama olarak sınıflandırılır (IASCF, 2010: A463).

Arazi ve bina birlikte kiralamaya konu edildiğinde ve arazi için ilk başta muhasebeleştirilecek tutar önemsiz olduğu durumda, arazi ve bina tek bir birim olarak dikkate alınır ve finansal kiralama ya da faaliyet kiralaması olarak sınıflandırılır. Böyle bir durumda binanın yararlı ekonomik ömrü, kiralama konusu varlığın tamamının yararlı ekonomik ömrü olarak dikkate alınır.

Finansal kiralama sözleşmeleri kiracı açısından ilk muhasebeleştirilirken; finansal kiralama işlemi, kiralama sözleşmesinin başı itibariyle tespit edilmiş, gerçeğe uygun değer ya da asgari kira ödemelerinin bugünkü değerinden düşük olanı üzerinden varlık ve borç olarak eşit tutarda muhasebeleştirilir.

Faaliyet kiralamasında ise kiracı, yapılan kira ödemelerini doğrusal (eşit) olarak kiralama süresi boyunca gider olarak muhasebeleştirir. Kiraya veren, finansal kiralama sözleşmelerini ilk muhasebeleştirmede; finansal kiralama konusu varlıkları finansal durum tablosuna yansıtarak net kiralama yatırımı tutarına eşit tutarda bir alacak gösterir.

TMS'de bir konu da satış ve geri kiralama işlemleridir. Bu işlemler, bir varlığın satışını ve yine aynı varlığın geri kiralanmasını içerir. Muhasebeleştirme yöntemi ise ilgili kiralama işleminin çeşidine bağlıdır.

ANADOLU ÜNİVERSİTESİ

Tablo 3'te, faaliyet kiralaması ile sonuçlanan satış ve geri kiralama işleminde uyulması gereken hususlar gösterilmiştir.

Tablo 3. Faaliyet Kiralaması İle Sonuçlanan Satış ve Geri Kiralama İşlemi

Satış fiyatı gerçeğe uygun değerine eşit	**Defter değeri gerçeğe uygun değerine eşit**	**Defter değeri gerçeğe uygun değerinden küçük**	**Defter değeri gerçeğe uygun değerinden büyük**
Kar	Kar yok	Kar derhal kayıtlarda tanınmalıdır	Uygulanamaz
Zarar	Zarar yok	Uygulanamaz	Zarar derhal muhasebeleştirilir
Satış fiyatı gerçeğe uygun değerin altında	**Defter değeri gerçeğe uygun değerine eşit**	**Defter değeri gerçeğe uygun değerinden küçük**	**Defter değeri gerçeğe uygun değerinden büyük**
Kar	Kar yok	Karı derhal muhasebeleştir	Kar yok (Not 1) [75]
Piyasa fiyatının altında olan gelecekte yapılacak kiralama ödemeleriyle telafi edilemeyen zarar	Zararı derhal muhasebeleştir	Zararı derhal muhasebeleştir	(Not 1)
Piyasa fiyatının altında olan gelecekte yapılacak kiralama ödemeleriyle telafi edilen zarar	Zararı ertele ve itfa et	Zararı ertele ve itfa et	(Not 1)
Satış fiyatı gerçeğe uygun değerin üstünde	**Defter değeri gerçeğe uygun değerine eşit**	**Defter değeri gerçeğe uygun değerinden küçük**	**Defter değeri gerçeğe uygun değerinden büyük**
Kar	Karı ertele ve itfa et	Fazla karı ertele ve itfa et	Karı ertele ve itfa et (Not 2) [76]
Zarar	Zarar yok	Zarar yok	(Not 1) [77]

Kaynak: IASCF, 2010: B796.

Bir satış ve geri kiralama işlemi bir finansal kiralama ise satış gelirlerinin defter değerinin üzerindeki kısmı kiraya veren tarafından ertelenir ve kiralama süresi boyunca itfa edilir.

Geri kiralama işlemi faaliyet kiralaması ve ilgili kira ödemeleri ile satış fiyatları gerçeğe uygun değere eşit ise normal bir satış işlemi söz konusudur ve her türlü kar ya da zarar hemen muhasebeleştirilir.

[75] Not 1: Tablonun bu bölümleri satış ve geri kirala işlemine tabi olduğu durumda varlığın defter değerinin gerçeğe uygun değerine çekilmesini uyulması gerekli olarak belirlenen durumlar ile ilişkilidir.

[76] Not 2: Kar gerçeğe uygun değer ve satış fiyatı arasındaki farktır. Çünkü defter değeri gerçeğe uygun değere çekilmiş olmalıdır.

[77] Not 3: Fazla kar (satış fiyatının gerçeği uygun değeri aşan kısmı) varlığın beklenen kullanıma süresi boyunca ertelenecek ve itfa edilecektir. Defter değerini aşan gerçeğe uygun değerdeki herhangi bir fazlalık derhal muhasebeleştirilmelidir.

ANADOLU ÜNİVERSİTESİ

Satış fiyatı gerçeğe uygun değerin altında ise kiraya veren anında bu zararını kar veya zararda muhasebeleştirir. Ancak, zararın piyasa fiyatının altında yapılacak kira ödemeleri nedeniyle karşılanması mümkün olduğu durumlarda zararlar ertelenir ve varlığın tahmini kullanım süresi ile orantılı olarak kira ödemeleri itfa edilir. Eğer satış fiyatı gerçeğe uygun değerin üstünde ise kiracı aradaki fazlalığı ertelemeli ve ilgili varlığın kullanımı süresince itfa etmelidir (Volkan ve Bahadır, 2012: 466).

10.2. Kiralama İşlemlerinin Ölçülmesi

Finansal kiralama işlemleri kiracı açısından şu şekilde ölçülür:

- Ölçümlerde asgari kira ödemeleri, finansman giderleri ve borç anapara ödemesi olarak ayrıştırılır. Finansman giderleri, kalan borç tutarlarına sabit bir faiz oranı uygulanacak şekilde kiralama süresi boyunca her bir döneme dağıtılır.

- Kiralama süresi sonunda kiracının kiralama konusu varlığın mülkiyetini edineceğine ilişkin tam bir kesinlik bulunmamakta ise ilgili varlık, kiralama süresi ve yararlı ömründen kısa olanı itibariyle tamamen itfa edilir.

- Kiralanan varlığın değer düşüklüğüne uğrayıp uğramadığı tespit edilir.

Finansal kiralama sözleşmeleri kiraya veren açısından ölçülürken; finansman geliri, finansal kiralamaya konu varlığa ilişkin net yatırımdaki sabit dönemsel getiri oranını yansıtan bir esasa göre muhasebeleştirilir. Kiraya veren faaliyet kiralamasında ise kiraya verenler, faaliyet kiralamasına konu olan varlıkları niteliğine göre finansal durum tablolarında gösterir. Kiralanan varlıkta değer düşüklüğü meydana gelip gelmediği değerlendirilir. Faaliyet kiralamasından kaynaklanan kira geliri, kiralama süresi boyunca doğrusal yöntem uygulanmak suretiyle gelir olarak muhasebeleştirilir. Kiracılar tarafından katlanılan başlangıç doğrudan maliyetleri, kiralanan varlığın defter değerine eklenir ve kiralama süresi boyunca gider olarak muhasebeleştirilir. Kira gelirinin elde edilmesinde katlanılan maliyetler, gider olarak muhasebeleştirilir.

10.3. Kiralama İşlemlerine İlişkin Sınıflandırma ve Ölçüm Farkları

Kiralama işlemleri ile ilgili VUK'da yapılan düzenlemelerle TMS'ye büyük ölçüde parallellik sağlanmıştır (VUK, mad.290).

ANADOLU ÜNİVERSİTESİ

Buna rağmen Türk vergi sistemindeki finansal kiralamalara ilişkin aşağıdaki düzenlemeler bazı farklar yaratmaktadır:

- Kira süresi varlığın ekonomik ömrünün %80'inden daha büyük bir bölümünü kapsamalıdır. Kira ödemelerinin bugünkü değerinin toplamı ise varlığın rayiç bedelinin %90'ından daha büyük bir değerini oluşturması gerekir.

- Aktifleştirme tarihi olarak varlığın aktife alındığı yılın son günü (yani değerleme günü) kabul edilmektedir.

Finansman giderlerin (borçlanma maliyetlerinin) ilk muhasebeleştirmede maliyet bedeline dahil edilmesi gerekmektedir.

- Aktifleştirme yılından sonraki yıllarda doğan finansman giderleri (faiz ve kur farklarının) doğrudan gider yazılabilir veya maliyet bedeline dahil edilerek kalan sürede amortismana tabi tutulabilir (VUK, mad.262).[78]

Aktifleştirilen alacak tutarı ve finansal kiralama borçları reeskonta tabi tutulmayacaktır (VUK, mad.285).

11. Karşılıklar, Koşullu Borçlar ve Koşullu Varlıklar Standardı

Karşılıklar, Koşullu Borçlar ve Koşullu Varlıklar (TMS 37) Standardı'nın amacı; uygun muhasebeleştirme kriterleri ve ölçüm esaslarının karşılıklar, koşullu borçlar ve koşullu varlıklara uygulanmasını ve kullanıcıların bunların nitelikleri, zamanlamaları ve tutarlarını anlamalarını sağlamak üzere gerekli bilgilerin finansal tablo eklerinde gösterilmesini sağlamaktır.

Türk vergi sistemi ile TMS arasında en fazla fark yaratan konuların başında bu Standart gelmektedir.

11.1. Karşılıklar

TMS 37'ye göre karşılıklar, zaman ve tutarlarına ilişkin kesinlik olmayan yükümlülüklerdir.

[78] Ancak vergi idaresi, aktifleştirme yılında ve sonraki yıllarda doğan kur farklarının maliyete eklenip amortisman yoluyla itfa edilmesini kabul etmektedir (İstanbul Defterdarlığı'nın 9.5.2005 tarih ve 3668 sayılı muktezası; Maliye Bakanlığı'nın 2.5.2005 tarih ve 19585 sayılı yazısı).

ANADOLU ÜNİVERSİTESİ

Karşılıklar, ticari borçlar ve tahakkuklar gibi diğer yükümlülüklerden şu noktalarda ayırt edilebilir:

a) Ticari borçlar, alınan veya tedarik edilen mal ya da hizmetler için ödenen ve faturası kesilen ya da tedarikçiyle resmi olarak anlaşılan borçlardır,

b) Tahakkuklar, alınan veya tedarik edilen mal ya da hizmetlere ilişkin olarak ortaya çıkan, ancak henüz ödenmemiş, faturası kesilmemiş veya tedarikçiyle resmi olarak anlaşılmamış olan borçlardır. Tahakkuklarda belirsizlik genellikle karşılıklar için olanlardan çok daha azdır. Karşılıklar ayrı olarak gösterilirken, tahakkuklar genellikle ticari veya diğer borçların bir parçası olarak gösterilir.

Türk vergi sisteminde karşılıklar; meydana gelen veya meydana gelmesi beklenen fakat miktarı kesin olarak kestirilmeyen ve işletme için bir borç mahiyetini arz eden belli bazı zararları karşılamak maksadıyla hesaben ayrılan tutarlar olarak tanımlanmaktadır (VUK, mad.288).

TMS 37'ye göre bir karşılık, aşağıda yer alan koşulların varlığı halinde finansal tablolara yansıtılır:

a) Geçmiş bir olaydan kaynaklanan mevcut bir yükümlülüğün bulunması;

b) Yükümlülüğün yerine getirilmesi için ekonomik fayda içeren kaynakların işletmeden çıkmalarının muhtemel olması,

c) Yükümlülük tutarının güvenli bir biçimde tahmin edilebiliyor olması.

Bir işletme yukarıda belirtilen muhasebeleştirme ölçütleri karşılanıyorsa mevcut yükümlülük için karşılık ayırır. Fakat belirsizlik, gereğinden fazla karşılık ayrılmasını veya yükümlülüklerin kasti olarak yüksek gösterilmesini haklı kılmaz (IASCF, 2010: A816).

Türk vergi sisteminde karşılıklardan kaynaklanan gider ve zarar, işlemin kesinleşme tarihi ile birlikte kaydedilir.

TMS'ye göre karşılıkların muhasebeleştirilmesinde aşağıdaki unsurların da göz önünde bulundurulması gerekmektedir:

- Karşılık olarak muhasebeleştirilen tutar, mevcut bir yükümlülüğü yerine getirmek için raporlama dönemi sonu itibariyle yapılması gereken harcamaya ilişkin en gerçekçi tahmindir.[79]

[79] Burada bahsedilen en gerçekçi tahmin, işletmenin yükümlülüğün yerine getirilmesi amacıyla raporlama dönemi sonu itibariyle makul olarak ödeyeceği veya bu tarihte üçüncü kişilere devredeceği miktardır.

ANADOLU ÜNİVERSİTESİ

- Paranın zaman değeri etkisi önemli ise karşılık tutarı, yükümlülüğün yerine getirilmesi için gerekeceği tahmin edilen giderlerin bugünkü değeridir.

- Karşılıklar, raporlama dönemi sonu itibariyle gözden geçirilir ve düzeltilir. İskonto etme işleminin kullanıldığı durumlarda, her bir dönem ilgili karşılığın defter değerindeki artış, borçlanma maliyeti olarak muhasebeleştirilir.

- Gelecekteki faaliyet zararları için karşılık ayrılmaz.

- Bir işletme ekonomik açıdan dezavantajlı olan bir sözleşmeye sahip ise söz konusu sözleşmeye ilişkin mevcut yükümlülük karşılık olarak muhasebeleştirilir ve ölçülür.

- Yeniden yapılandırma[80] maiyetleri için ayrılan karşılık, ancak karşılıkların muhasebeleştirilmesi için gerekli genel şartların sağlanması halinde ayrılır.

Karşılıklara örnek olarak; garanti satış karşılıkları, maddi duran varlıklar sözkme-restorasyon ve rehabilitasyon maliyetleri karşılıkları, yeniden yapılandırma karşılıkları, çevre düzenleme karşılıkları verilebilir.

11.2. Koşullu Yükümlülükler

TMS 37'ye göre koşullu yükümlülük kavramı finansal tablolara yansıtılma koşullarını sağlamayan yükümlülükler için kullanılır. Koşullu borçlar sürekli olarak değerlemeye tabi tutularak, ekonomik fayda içeren kaynakların işletmeden çıkmalarının muhtemel hale gelip gelmediği tespit edilir. Karşılıklar ve koşullu borçların uygulamada farkları Tablo 4'deki şekilde ifade edilebilir:

Tablo 4. Karşılıklar ve Koşullu Borçlar

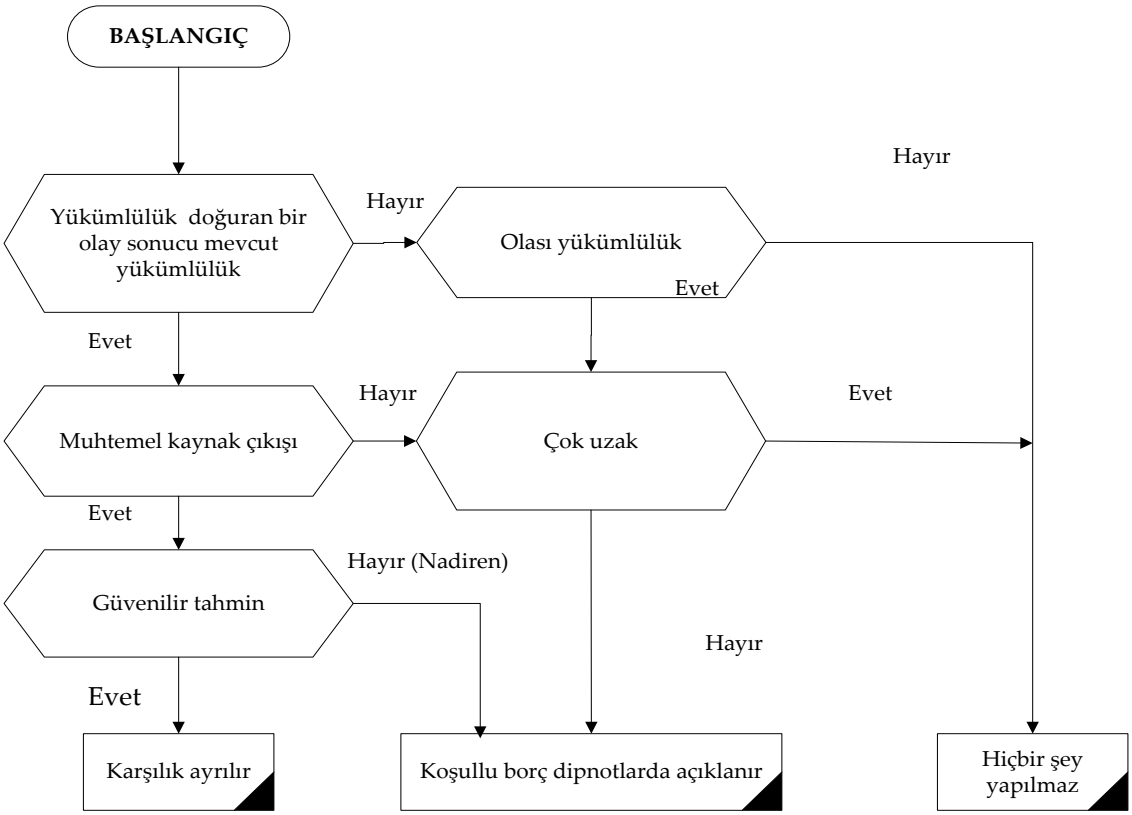
Kaynak çıkışını muhtemel gerektirecek mevcut bir yükümlülük olması	**Kaynak çıkışını muhtemel gerektirmeyecek mevcut veya olası bir yükümlülük olması**	**Kaynak çıkışı ihtimalinin çok uzak olması olasılığı veya mevcut bir yükümlülük olması**
Bir karşılık muhasebeleştirilir.	Karşılık muhasebeleştirilmez.	Karşılık muhasebeleştirilmez.
Karşılık ayrılır. Karşılık dipnotlarda açıklanır.	Karşılık ayrılmaz. Koşullu yükümlülük dipnotlarda açıklanır.	Karşılık ayrılmaz. Dipnotlarda açıklama gerekmez.

Kaynak: IASCF, 2010: B1194.

[80] **Yeniden yapılandırma:** Yönetim tarafından planlanan ve kontrol edilen bir programdır. Yapılandırma sonucunda işletmenin faaliyet alanı ve faaliyetlerinin yürütülmesi yöntemlerinde önemli ölçüde değişiklikler ortaya çıkar.

ANADOLU ÜNİVERSİTESİ

Koşullu borçlar borç olarak muhasebeleştirilmezler.[81] Çünkü koşullu borçlar; işletmenin, ekonomik fayda içeren kaynakların çıkışını gerektirecek mevcut bir borcu olup olmadığının teyidini gerektiren olası yükümlülüklerdir ya da muhasebeleştirme kriterlerini karşılamayan mevcut yükümlülüklerdir. Karşılıklar ve koşullu borçların finansal tablolarda muhasebeleştirme ölçütleri Şekil 7'de gösterilmiştir.



Şekil 7. Karşılıklar ve Koşullu Yükümlülükler İçin Tanıma Ölçütleri

Kaynak: IASCF, 2010: B1196.

Diğer taraftan tüm karşılıklar, zaman ve tutar açısından kesin olmadıklarından dolayı koşulludurlar. Buradaki "koşullu" kelimesi; tamamen işletmenin kontrolünde olmayan, bir veya daha fazla kesin mahiyette olmayan olayın ileride gerçekleşip gerçekleşmemesi ile sonuçları teyit edilecek, bu nedenle finansal tablolara yansıtılmayan varlık ve yükümlülükleri ifade etmekte kullanılır.

[81] Herhangi bir mevcut yükümlülüğün var olmaması ihtimali var olması ihtimalinden yüksekse ve ekonomik fayda içeren kaynakların işletmeden çıkması ihtimali çok uzak (remote) değilse işletme dipnotlarda koşullu yükümlülüğü açıklar (IASCF, 2010: A815).

ANADOLU ÜNİVERSİTESİ

11.3. Koşullu Varlıklar

Koşullu varlık; geçmiş olaylardan kaynaklanan ve işletmenin tam anlamıyla kontrolünde bulunmayan, bir veya daha fazla kesin mahiyette olmayan olayın ileride gerçekleşip gerçekleşmemesi ile mevcudiyeti teyit edilecek olan varlıktır.

Tablo 5'ten de anlaşılacağı üzere koşullu bir varlık finansal tablolara alınmaz.

Tablo 5. Koşullu Varlıklar

İşletmeye ekonomik fayda akışının neredeyse kesin olması	**İşletmeye ekonomik fayda akışının muhtemel olması fakat kesinlik arz etmemesi**	**İşletmeye ekonomik fayda akışının muhtemel olmaması**
Varlık şarta bağlı değildir.	Varlık muhasebeleştirilmez.	Varlık muhasebeleştirilmez.
	Dipnotlarda açıklama gerekir.	Dipnotlarda açıklama gerekir.

Kaynak: IASCF, 2010: B1195.

Koşullu varlıklar, ekonomik faydaların işletmeye girişleri olası ise finansal tablo dipnotlarında açıklanır.

Koşullu varlıklar, ilgili gelişmelerin finansal tablolarda doğru olarak yansıtılmalarını teminen sürekli olarak değerlendirmeye tabi tutulur.

Ekonomik faydanın işletmeye girmesinin neredeyse kesin hale gelmesi durumunda ilgili varlık ve buna ilişkin gelir, değişikliğin oluştuğu dönemin finansal tablolarına yansıtılır.

Ekonomik fayda girişinin muhtemel hale gelmesi durumunda, işletme söz konusu koşullu varlığı finansal tablo dipnotlarında gösterir.

11.4. Tazminatlar

Bir karşılığa ilişkin yükümlülüğün yerine getirilmesi için gerekli harcamaların bir kısmının veya tamamının diğer bir taraf tarafından tazmin edilmesi beklendiğinde, ilgili tazminat, işletmenin yükümlülüğü yerine getirmesi durumunda tazminatın elde edileceğinin kesine yakın olması durumunda muhasebeleştirilir. Söz konusu kesinlik mevcut olmadığı sürece muhasebeleştirme yapılmaz.

Tazminat, ayrı bir varlık gibi işleme tabi tutulur ve tazminata ilişkin olarak muhasebeleştirilen tutar karşılık tutarını geçemez.

ANADOLU ÜNİVERSİTESİ

Tablo 6'da herhangi bir tazminatın finansal tablolarda muhasebeleştirilip muhasebeleştirilmeyeceğini açıklamaktadır.

Tablo 6. Tazminatlar

İşletmenin, başka bir tarafça tazmin edilecek harcamalarla ilgili bir yükümlülüğünün bulunmaması	**Tazmin edilecek harcamalara ilişkin yükümlülüğün işletmenin üzerinde olması ve işletme karşılık tutarını öderse tazminat alacağının neredeyse kesin olması**	**Tazmin edilecek harcamalara ilişkin yükümlülüğün işletmenin üzerinde olması ve işletme karşılık tutarını öderse tazminat alacağının kesinlik arz etmesi**
Tazmin edilecek masrafla ilgili işletmenin bir yükümlülüğü yoktur.	Tazminat finansal durum tablosunda ayrı bir varlık olarak kayda alınır ve gelir tablosundaki gider ile netleştirilebilir. Beklenen tazminat için finansal tablolara alınan tutar yükümlülük tutarını aşamaz.	Beklenen tazminat varlık olarak kaydedilmez.
Dipnotlarda açıklama gerekmemektedir.	Tazminatla ilgili açıklamalar kaydedilen tazminat tutarıyla birlikte dipnotlarda açıklanır.	Beklenen tazminat dipnotlarda açıklanır.

Kaynak: IASCF, 2010: B1195.

11.5. Karşılıklara İlişkin Sınıflandırma ve Ölçüm Farkları

Türk vergi sisteminde karşılıklardan kaynaklanan gider ve zarar, ödeme döneminde muhasebeleştirildiği için TMS'ye göre geçici farklar yaratır. TMS'ye göre aşağıda sayılan diğer karşılıklar da dikkate alındığında finansal tablolara bu farkın ne kadar etkin yansıyacağı anlaşılabilir. Diğer karşılıklar şunlardır:

- TMS'de belirlenen esaslar çerçevesinde çalışanlara sağlanan cari dönemde tahakkuk eden kullanılmamış izin ücretleri karşılıkları, kar dağıtım planı ve ikramiye planları çerçevesinde dağıtılması öngörülen ikramiye tutarlarına ilişkin karşılıklar ve diğer çalışanlara sağlanacak faydalara ait karşılıklar.

- Aylık maliyetlerin belirlenmesinde, gelecek aylarda kesin tahakkuku yapılacak giderlerden (amortisman tahakkukları gibi) aylık maliyetlere verilen paylara ilişkin, tahmini gider karşılıkları.

- İşletmenin satmış olduğu mal ve hizmetlerle ilgili olarak müşterilere alım tarihinden itibaren belirli bir süre içerisinde görülen her türlü üretim veya hizmet kalitesi hatasına ilişkin maliyetleri karşılama garantisi vermesi durumunda (malların geri alımı, bakım ve onarımı, hizmetin yeniden sunulması gibi) ortaya çıkacak garanti yükümlülükleri için ayrılan karşılıklar.

ANADOLU ÜNİVERSİTESİ

- Maddi duran varlığın sökülmesi ve taşınması ile yerleştirildiği alanın restorasyonuna ilişkin tahmini maliyet karşılıklar.

- Yönetim tarafından planlanan ve kontrol edilen bir programa bağlı olarak işletme tarafından yapılmakta olan faaliyetin kapsamı veya faaliyetin yapılış şeklinin değişmesi sonucunda ortaya çıkması beklenen yükümlülükler için ayrılan karşılıklar.

- Çevre düzenleme yükümlülüğünün bulunması durumunda ayrılan yükümlülük karşılıkları.

- Diğer borç ve gider karşılıklarıdır.

Sınıflandırma açısından ise TMS'ye göre bu tür karşılıkların ayrı bir grupta sınıflandırılması gerekir. MSUGT'te sadece kıdem tazminatı karşılıkları kalemine yer verilmiştir.[82]

Sınıflandırma ile ilgili MSUGT'nde kısa ve uzun vadeli alacaklar grubunda aşağıdaki şekilde değişiklik yapılmasını önerebiliriz:

Gelecek Yıllara Ait Giderler ve Gelir Tahakkukları
Gelecek Yıllara Ait Peşin Ödenmiş Giderler
Ertelenmiş Giderler
Borç ve Gider Karşılıkları
Çalışanlara Sağlanacak Diğer Faydalara İlişkin Karşılıklar
Çeşitli Gider ve Zarar Karşılıkları
Garanti Yükümlülükleri Karşılıkları
Maddi Duran Varlıklar Sökme, Restorasyon ve Rehabilitasyon Maliyetleri Karşılıkları
Yeniden Yapılandırma Karşılıkları
Çevre Düzenleme Karşılıkları
Gelecek Aylara Ait Gelirler ve Gider Tahakkukları
Gelecek Aylara Ait Peşin Tahsil Edilmiş Gelirler
Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım İşleri Hakediş Bedelleri
Alınan Devlet Teşvikleri
Ertelenmiş Gelirler
Sayım ve Tesellüm Fazlaları

[82] Bazı ülkelerde, "karşılıklar" terimi, amortisman, varlıklarda değer düşüklüğü ve şüpheli alacaklar gibi kavramları ifade etmek için de kullanılmaktadır. Bunlar, varlıkların defter değerinde yapılan değişikliklere ilişkin düzeltmelerdir (ayarlamalar) ve TMS 37'nin konusuna girmezler. Aynı kavram kargaşası ülkemizde de vardır.

ANADOLU ÜNİVERSİTESİ

Borç ve Gider Karşılıkları
Çalışanlara Sağlanacak Diğer Faydalara İlişkin Karşılıklar
Çeşitli Gider ve Zarar Karşılıkları
Garanti Yükümlülükleri Karşılıkları
Maddi Duran Varlıklar Sökme, Restorasyon ve Rehabilitasyon Maliyetleri Karşılıkları
Yeniden Yapılandırma Karşılıkları
Çevre Düzenleme Karşılıkları
Gelecek Yıllara Ait Gelirler ve Gider Tahakkukları
Gelecek Yıllara Ait Peşin Tahsil Edilmiş Gelirler
Alınan Devlet Teşvikleri ve Yardımları
Ertelenmiş Gelirler

12. Kur Değişiminin Etkileri Standardı

Uluslararası faaliyette bulunan işletmelerin dikkat etmesi gereken önemli hususlar bulunmaktadır. Bunlardan ilki, yurt dışı bağlantıları olan işletmeler ile finansal tablolarında yabancı para cinsinden varlıkları olan işletmelerin tümünün, yabancı paraların ülke parasına çevrilmesinden olumlu ya da olumsuz yönde etkilenmesi durumudur. İkincisi ise birçok ülkede olduğu gibi ülkemizde de esnek kur sisteminin uygulanmaya başlanmasıyla birlikte döviz kurlarındaki düşüş ve yükselişlerin önem kazanmasıdır (Bekçioğlu ve Köroğlu, 2008: 30).

Kur Değişiminin Etkileri (TMS 21) Standardı'nın amacı; yabancı para işlemlerin ve yurtdışındaki işletmelerin finansal tablolara nasıl dahil edileceğini ve finansal tablolarda kullanılan para birimine nasıl çevrileceğini düzenlemektir. Hangi döviz kurlarının kullanılacağı ve döviz kurlarındaki değişimin finansal tablolar üzerindeki etkilerinin nasıl raporlanacağı bu standardın temel konularıdır.

Yurt dışıyla bağlantılı olan işletmelerin, yapmış oldukları işlemlerin sonuçlarının finansal tablolarda tam ve gerçeğe uygun olarak raporlanması, muhasebeleştirilmesi ve yöneticilerin alacakları kararların doğru ve etkili olması için uluslararası ortak bir dilin oluşturulması gerekmektedir (Bekçioğlu ve Köroğlu, 2008: 31).

Bunun sağlanması için;

- Finansal tabloların hazırlanmasında, her işletme geçerli para birimini belirler. İşletme, yabancı para kalemleri kendi geçerli para birimine çevirir ve böyle bir çevrimin

ANADOLU ÜNİVERSİTESİ

etkilerini finansal tablolarda raporlar (yabancı para işlemlerin geçerli para biriminde raporlanması).

- İşletmenin finansal tablolarda kullanılan para biriminin geçerli para biriminden farklı olduğu durumlarda, işletme faaliyet sonuçlarını ve finansal durumunu finansal tablolarda kullanılan para birimine çevirir (finansal tablolarda geçerli para biriminden farklı bir para biriminin kullanılması).

Standartta, finansal tabloların çevrilmesinde kapanış kuru yöntemini benimsemiştir. Özetle, gelir ve giderler, işlem tarihindeki döviz kurlarından veya ortalama kurdan, bilançonun aktif ve pasif hesapları ise kapanış kurundan çevrilir.[83]

12.1. Yabancı Para İşlemlerin Geçerli Para Biriminde Raporlanması

TMS 21'e göre bir yabancı para işlemi ilk muhasebeleştirme sırasında; yabancı para birimindeki tutara, geçerli para birimi ile işlem tarihindeki yabancı para birimi arasındaki geçerli kur uygulanarak, geçerli para biriminden kaydedilir.

İzleyen her raporlama dönemi sonunda ise aşağıdaki çevrim işlemleri gerçekleştirilir:

a) Yabancı para parasal kalemler kapanış kurundan çevrilir;

b) Tarihi maliyet cinsinden ölçülen yabancı para birimindeki parasal olmayan kalemler işlem tarihindeki döviz kuru kullanılarak çevrilir ve

c) Gerçeğe uygun değerden ölçülen yabancı para birimindeki parasal olmayan kalemler gerçeğe uygun değerin ölçüldüğü tarihteki döviz kurları kullanılarak çevrilir.

Yabancı para cinsinden işlemler sonucunda oluşan ve döneme tekabül eden kur farkları kar ya da zararda muhasebeleştirilir. İşlemler gerçekleştiği raporlama döneminde sonuçlandığında tüm kur farkları o dönemde muhasebeleştirilir. İzleyen raporlama döneminde kapanan işlemler ise her dönemde oluşan kur farkı ilgili olduğu o dönemde muhasebeleştirilir (Bekçioğlu ve Köroğlu, 2008: 35).

Eğer işletmenin geçerli para biriminde değişiklik olması durumunda, geçerli para birimindeki değişikliğin etkisi ileriye dönük olarak muhasebeleştirilir. Diğer bir deyişle, işletme tüm kalemleri yeni geçerli para birimine değişim tarihindeki döviz kurunu kullanarak çevirir.

[83] www. denetimnet/UserFiles/Documents/UFRS/UFRS 2007 (Erişim tarih: 13.09.2011)

ANADOLU ÜNİVERSİTESİ

Çevrim sonrası oluşan tutarlar parasal olmayan kalemler için tarihi maliyet olarak dikkate alınır.

12.2. Finansal Tablolarda Geçerli Para Biriminden Farklı Bir Para Biriminin Kullanılması

Bir işletme finansal tablolarını herhangi bir para biriminde (veya birden fazla para biriminde) sunabilir. Bu durumda işletme, çevrim yöntemini kullanarak faaliyet sonuçlarını ve finansal durumunu finansal tablolarda kullanılan para birimine çevirir. Bu yöntemde, aktifler ve pasifler kapanış kurundan, gelir ve giderler ise işlem tarihlerindeki kurlardan (ya da yeterince yakın ise ilgili dönemin ortalama kurundan) çevrilir. Karşılaştırmalı tutarlar ise aşağıdaki şekilde çevrilir (IASCF, 2010: A562):

a) Geçerli para birimi yüksek enflasyonlu bir ekonominin para birimi olmayan bir işletme için

(i) Sunulan her finansal durum tablosunun varlık ve borçları, finansal durum tablosunun düzenlendiği tarihteki kapanış kurundan çevrilir (yani önceki yılın karşılaştırmaları önceki yılın kapanış kurundan çevrilir).

(ii) Sunulan her kapsamlı gelir tablosu veya gelir tablosundaki gelir ve giderler işlem tarihindeki kurlardan çevrilir (yani önceki yılın karşılaştırmaları önceki yılın gerçek ya da ortalama kuruyla çevrilir).

b) Geçerli para birimi, yüksek enflasyonlu bir ekonominin para birimi olan ve karşılaştırmalı tutarları başka bir hiper enflasyonist ekonominin para birimine çevrilen bir işletme için, tüm tutarlar (finansal durum tablosu ve gelir tablosu bakiyeleri) sunulan en son finansal durum tablosunun kapanış kurundan çevrilir (yani önceki yılın karşılaştırmaları, fiyatlardaki müteakip değişimlerin etkileriyle düzeltildikten sonra bu yılın kapanış kurundan çevrilir).

c) Geçerli para birimi yüksek enflasyonlu bir ekonominin para birimi olan ve karşılaştırmalı tutarları yüksek enflasyonlu olmayan bir ekonominin para birimine çevrilen bir işletme için, tüm tutarlar önceki yılın finansal tablolarında sunulanlardır (yani fiyatlardaki ya da kurlardaki müteakip değişiklikler için düzeltme yapılmaz).

Ortaya çıkan tüm kur farkları, diğer kapsamlı gelirin ayrı bir unsuru olarak muhasebeleştirilir.

ANADOLU ÜNİVERSİTESİ

13. Hasılat Standardı

Hasılat (TMS 18) Standardı'nın amacı; belirli tipteki işlemlerden ve olaylardan elde edilen hasılat ile ilgili muhasebe işlemlerini açıklamaktır. TMS'de gelir; hesap dönemi boyunca, sermayedarların katkılarıyla ilgili olanlar dışındaki nakit girişleri veya varlıklardaki artışlar veya borçlardaki azalışlar olarak özkaynaklarda artışa neden olan ekonomik faydalardaki artışlar olarak tanımlanmıştır. Bu tanım, mevcut ticari hayatta bilinen hasılat algısını genişletmekte, işletmede cari yılda gerçekleşen tüm olağan faaliyetlerden elde edilen gelirler hasılat olarak tanımlanmaktadır. Diğer bir ifade ile bu tanım hasılat ile kazancın ikisini birden içermektedir. Mevcut ticari hayatta hasılat genelde mal satışlarından elde edilen gelirler olarak algılanır (Dinç, 2008: 76).

13.1. Hasılatın Ölçümü

TMS'de mal satışları, hizmet sunumları ve işletme varlıklarının başkalarınca kullanılmasından elde edilen faiz, isim hakkı, temettüler, sermaye artışı dışında özkaynakta artış meydana getiren işletmenin dönem içindeki olağan faaliyetlerinden elde edilen tüm gelirler de hasılat olarak kabul edilmektedir. Hasılat, işletme tarafından uygulanan ticari iskontolar ve miktar indirimleri de göz önünde tutularak, alınan veya alınacak olan bedelin gerçeğe uygun değeri ile ölçülür. Yani hasılatın, reeskonta tabi tutulması ve iskonto edilmiş değeri ile kayıtlara geçirilmesi ya da finansal tablolara yansıtılması gerekir. Aynı zamanda, ilk anda iskonto edilmiş (reeskonta tabi tutulmuş) değeri ile kayıt altına alınamayan gelecekteki nakit tahsilatların (alacakların) raporlama tarihi itibariyle iskonto edilerek (reeskonta tabi tutularak) gerçek değerleri ile finansal tablolara yansıtılmaları gerekir (Dinç, 2008: 76).

Emsal faiz oranı aşağıdakilerden biri olarak tespit edilebilir:[84]

a) Benzer kredi derecelendirmesine sahip bir işletmenin benzer finansal araçları için geçerli olan faiz oranı; veya

[84] Etkin faiz yöntemi; finansal varlık veya borcun itfa edilmiş maliyetlerinin hesaplanması ve ilgili faiz gelir veya giderlerinin ilişkili olduğu döneme dağıtılması yöntemi olarak, etkin faiz oranı ise finansal aracın beklenen yaşamı boyunca üretmesi tahmin edilen nakit akımlarını net defter değerine eşitleyen iskonto oranı olarak tanımlanmaktadır.

ANADOLU ÜNİVERSİTESİ

b) Finansal aracın nominal değerini ilgili mal veya hizmetin nakit satış fiyatına indirgeyen faiz oranı.

Satış bedelinin nominal tutarı ile gerçeğe uygun değeri arasındaki fark, faiz geliri olarak muhasebeleştirilir.

Daha önce finansal tablolara yansıtılmış olan hasılat tutarının tahsil edilebilirliği konusunda bir belirsizliğin ortaya çıkması durumunda, tahsil edilemeyen veya tahsil edilebilme olasılığı muhtemel olmaktan çıkan tutar, başlangıçta muhasebeleştirilen hasılatın düzeltilmesi yerine, gider olarak finansal tablolara yansıtılır.

Türk vergi sisteminde satış bedelinin içinde bulunan vade farkları hasılat sayılır. Uygulamada faturaların ayrıntılı düzenlenmemesi sebebiyle vade farkları satış hasılatı olarak kaydedildiğinden TMS açısından belirgin fark bu noktada kendini göstermektedir. Bu uygulama, satış hasılatı olarak kaydedilen vade farklarının hemen o yıl vergilendirilmesine, alımlarda ise maliyete dahil edilen vade farklarının stokların maliyete dönüştüğü yılda vergilendirilmesine sebep olmaktadır. Oysa vade farkı bir faizdir ve ait olduğu döneme kaydedilmek zorundadır. TMS'de hem alımlarda hem de satışlarda vade farkı ayrı bir şekilde muhasebeleştirilmekte ve böylece dönemsellik ilkesinin uygulanması mümkün olabilmektedir (Dinç, 2008: 75).

13.2. İşlemin Ayrıştırılması

TMS 18'deki muhasebeleştirilme ilkeleri genellikle her bir işleme ayrı uygulanır. Ancak bazı durumlarda, muhasebeleştirme ilkelerini işlemin özünü yansıtabilmek amacıyla tek bir işlemin ayrıştırılabilir kısımlarına ayrı uygulamak gerekebilir. Örneğin, bir ürünün satış fiyatı ayrıştırılabilir nitelikteki satış sonrası servis tutarını da içeriyorsa bu tutarın hasılat olarak muhasebeleştirilmesi ertelenerek, servis hizmetinin verildiği dönem boyunca hasılat olarak finansal tablolara yansıtılır. Buna karşın, birbiriyle bağlantılı bir işlemler serisinin bir bütün olarak değerlendirilmediği takdirde ticari etkisinin anlaşılamadığı durumlarda, muhasebeleştirilme ilkeleri iki veya daha çok işleme birlikte uygulanır. Örneğin, bir işletme mal satarken aynı anda bu işlemin etkisini ortadan kaldıracak biçimde malları ileri bir tarihte geri satın almak üzere ayrı bir anlaşma yapabilir; bu durumda iki işlem birlikte değerlendirilir.

ANADOLU ÜNİVERSİTESİ

13.3. Mal Satışı

TMS 18'e göre mal satışına ilişkin hasılat, aşağıdaki tüm koşullar yerine geldiğinde finansal tablolara yansıtılır.

a) İşletmenin malların sahipliği ile ilgili önemli risk ve getirileri alıcıya devretmiş olması,

b) İşletmenin satılan mallar üzerinde etkin bir kontrolü veya sahipliğin genel olarak gerektirdiği şekilde bir yönetim etkinliğini sürdürmemesi,

c) Hasılat tutarının güvenilir biçimde ölçülebilmesi,

d) İşleme ilişkin ekonomik yararların işletmece elde edilmesinin muhtemel olması, [85]

e) İşleme ilişkin yüklenilen veya yüklenilecek olan maliyetlerin güvenilir biçimde ölçülebilmesi.

Çoğu kez, sahiplikle ilgili risk ve yararların devri ile mülkiyet veya zilyetliğin alıcıya devri aynı anda olur. Perakende satışların çoğunda bu durum söz konusudur. Başka durumlarda, sahiplikle ilgili risk ve getirilerin devri ile mülkiyet veya zilyetliğin devri farklı zamanlarda gerçekleşir. İşletmenin, sahiplikle ilgili önemli riskleri taşımaya devam etmesi durumunda, bu işlem bir satış değildir ve hasılat olarak muhasebeleştirilmez. İşletmenin, sahiplikle ilgili önemsiz bir riski taşıması durumunda ise işlem satış niteliğindedir ve hasılat olarak finansal tablolara yansıtılır.

Bu düzenlemeye göre; mal satılıp, tahsilatı yapılsa bile malın teslim görevi satıcıya ait ise tahsilat tutarı hasılat değil bir sipariş avansıdır; satış kaydı ve maliyet kaydının düzeltilmesi gerekir. Türk vergi sisteminde ise faturanın düzenlenmesi, malın teslim edilmesi ve hizmet ifasının tamamlanması ile hasılat gerçekleşmiş olur. Ancak istisnai olarak sadece KDV yönünden geçerli olan avans faturaları düzenlenmektedir.

---

[85] Bazı durumlarda bu, tahsilat yapılana veya bir belirsizlik ortadan kaldırılana kadar mümkün olmayabilir. Örneğin yabancı bir ülkede yapılan satışta, yetkili otoritenin bedelin yurt dışına transferine izin vermesi konusunda belirsizlik olabilir. İzin verildiğinde belirsizlik ortadan kalkar ve hasılat finansal tablolara yansıtılır. Daha önce finansal tablolara yansıtılmış olan hasılat tutarının tahsil edilebilirliği konusunda bir belirsizliğin ortaya çıkması durumunda, tahsil edilemeyen veya tahsil edilebilme olasılığı muhtemel olmaktan çıkan tutar, başlangıçta muhasebeleştirilen hasılatın düzeltilmesi yerine, gider olarak finansal tablolara yansıtılır.

ANADOLU ÜNİVERSİTESİ

13.4. Hizmetlerin Sunumu

TMS'de hizmetlerin birden çok dönem içinde sunulması halinde; sonucun güvenilir biçimde tahmin edilebildiği durumlarda, hasılat, raporlama dönemi sonu itibariyle işlemin tamamlanma yüzdesi yöntemine göre finansal tablolara yansıtılır.

İşlemin tamamlanma düzeyi dikkate alınarak hasılatın kayda alınması tamamlanma yüzdesi yöntemi olarak adlandırılır. Bu yönteme göre hâsılat, hizmetlerin sunulduğu dönemlerde finansal tablolara yansıtılır. İşletme, hizmet sunumu devam ederken, verilen hizmete ilişkin hâsılat tahminini gözden geçirip gerektiğinde değiştirir.

Bir dönemde, belirsiz sayıda işlemin yapılması suretiyle sunulan hizmetler; başka bir yöntemin tamamlanma düzeyini daha iyi temsil edeceğine ilişkin bir kanıtın bulunmaması durumunda; hâsılat, belirlenmiş dönem boyunca eşit olarak finansal tablolara yansıtılır. Belirli bir işlem diğer bütün işlemlerden önemli ise hasılatın muhasebeleştirilmesi önemli işlemin yerine getirilmesine kadar ertelenir.

Hizmet sunumuna ilişkin işlemin sonucunun güvenilir biçimde tahmin edilemediği durumlarda, hasılat ancak geri kazanılabileceği beklenen katlanılmış maliyetler tutarında finansal tablolara yansıtılır. İşlem sonucu güvenilir biçimde tahmin edilemediğinden finansal tablolara kar yansıtılmaz. İşlem sonucunun güvenilir biçimde tahmin edilemediği ve katlanılmış maliyetlerin geri kazanılmasının muhtemel olmadığı durumlarda ise finansal tablolara hasılat yansıtılmaz ve katlanılmış maliyetler gider olarak muhasebeleştirilir. Bu prensiplerden dolayı TMS'de tamamlanmış ve tamamlanmamış hizmetler finansal durum tablosunda ayrıca raporlanır.

Türk vergi sisteminde ise tamamlanmayan hizmetler için gelir kaydı yapılmaz. Hizmet maliyetleri ise gerçekleştikçe giderleştirilerek kar veya zararı etkiler.

13.5. Faiz, İsim Hakları ve Temettüler

Faiz, isim hakları ve temettü getirileri aşağıdaki esaslar çerçevesinde finansal tablolara yansıtılır:

a) Faiz, etkin faiz yöntemine göre muhasebeleştirilir.

b) İsim hakları, ilgili sözleşmenin özü dikkate alınarak, tahakkuk esasına göre muhasebeleştirilir.

ANADOLU ÜNİVERSİTESİ

c) Temettüler, hissedarların tahsil etme hakları ortaya çıktığında finansal tablolara yansıtılır.

Daha önce finansal tablolara yansıtılmış olan hasılat tutarının tahsil edilebilirliği konusunda bir belirsizlik ortaya çıktığında, tahsil edilemeyen veya tahsil edilebilmesi muhtemel olmaktan çıkan tutar başlangıçta hasılat olarak muhasebeleştirilmiş tutarın düzeltilmesi yerine, gider olarak finansal tablolara yansıtılır. Hasılatla ilgili garanti maliyetleri, ödeme talepleri, cezalar veya olası zararlar nedeniyle koşullu borçlar ve koşullu varlıklar ortaya çıkabilir.

14. İnşaat Sözleşmeleri Standardı

Yüklenici işletmelerin inşaat sözleşmelerini muhasebeleştirmesini düzenleyen İnşaat Sözleşmeleri (TMS 11) Standardı'nın amacı inşaat sözleşmelerine ilişkin gelir ve maliyetlerle ilgili muhasebe uygulamasının açıklanmasıdır.

Standartta "inşaat sözleşmesi", varlık tanımında vurgulanan özellikleri taşıyan ve inşa edilebilen her türlü varlık veya varlıkların inşası için yapılan sözleşmeleri ifade etmektedir. Yani, inşa faaliyetine konu olan varlık için arazi veya arsa üzerine inşa edilmek gibi bir kısıt bulunmamaktadır. İnşa edilen "varlık" tamamlandığında müşterinin varlığı olacaktır (Ağca, 2008: 245).

Standart inşaat sözleşmelerini, "sabit fiyatlı sözleşmeler (fixed price contract)" ve "maliyet artı kar sözleşmeleri (cost plus contract)" olarak sınıflandırmıştır. Bazı inşaat sözleşmeleri, örneğin, maliyet artı kar sözleşmesine tavan fiyat konulması durumunda olduğu gibi sabit fiyatlı ve maliyet artı kar sözleşmelerinin her ikisinin de özelliklerini içerebilir.

Genel olarak bu Standart hükümleri her bir inşaat sözleşmesine ayrı ayrı uygulanır. Ancak bazı koşullarda, bir sözleşmenin ayrı ayrı belirlenebilen / tanımlanabilen bölümlerine veya (bir sözleşme veya sözleşmeler grubunun özünü yansıtmak amacıyla) bir sözleşmeler grubuna birlikte de uygulanabilir.

Vergi yasalarında değişikliğe gidilmezse; MSUGT'nde "17" ve "35" gruplarında izlenmekte olan yıllara yaygın inşaat hak ediş ve maliyetlerin bilgi (nazım) hesaplarında izlenmesi gerekmektedir. Ayrıca TMS'ye göre inşaat sözleşmelerine ilişkin varlık ve borçlar MSUGT'ye göre diğer gruplarda farklı kalemlerde izlenmektedir. Bu nedenle

ANADOLU ÜNİVERSİTESİ

MSUGT'te yer almayan bazı kalemlere ihtiyaç olmaktadır. Örneğin, TTK'de da bahsedilen (TTK, md. 76) dönem ayırıcı hesaplar içinde inşaat sözleşmelerini de içeren şu kalemler önerilebilir:

Önceden Yapılan İnşaat Taahhüt İşleri
Hakedişe Bağlanacak İşlerden Gelir Tahakkukları

14.1. Sözleşme Geliri

Sözleşme geliri; başlangıçta üzerinde anlaşmaya varılmış bedel ile sözleşmeye konu işteki değişikliklere, ek ödeme taleplerine ve teşvik ödemelerinden "gelir olarak sonuçlanması muhtemel olan" ve "güvenilir biçimde ölçülebilen" bedelleri içerir. Standardın bu şekildeki "sözleşme geliri" kapsamı Türk vergi sistemi uygulamalarında yaygın olan ihtiyatlılık ilkesini önemli ölçüde göz ardı etmektedir (Ağca, 2008: 248).

Sözleşme geliri alınan veya alınacak olan hakedişlerin gerçeğe uygun değeri ile ölçülür. Sözleşme gelirinin ölçülmesi gelecekteki olayların sonuçlarına bağlı çeşitli belirsizliklerden etkilenir. Olaylar meydana geldikçe ve belirsizlikler çözümlendikçe tahminlerin sık sık gözden geçirilmesi gerekir. Bu nedenle sözleşme geliri tutarı dönemden döneme artabilir veya azalabilir.

14.2. Sözleşme Maliyetleri

Sözleşme maliyetleri, bir sözleşmeye taraf olunmasından sözleşmenin nihai olarak tamamlanmasına kadar geçen sürede o sözleşmeye yüklenebilecek olan maliyetleri içerir. Bu maliyetleri; belli bir sözleşmeyle doğrudan ilişkili maliyetlerden, sözleşmeye yüklenebilecek sözleşmeye konu işle ilişkisi kurulabilen maliyetlerden ve sözleşme hükümlerine göre müşteriye yüklenebilecek olan diğer maliyetlerden oluşur.

Sözleşme kapsamındaki işle ilişkisi kurulabilen ve belli bir sözleşmeye yüklenebilecek olan maliyetler (borçlanma maliyetleri de dahil), makul ve sistematik yöntemler kullanılarak dağıtılır. Bu maliyetler; sözleşme gelirine dahil edilmemiş arızi gelirlerle (örneğin artık malzeme satışı ve sözleşmeye konu işin bitiminde tesis ve teçhizatın elden çıkarılmasıyla sağlanan gelirler gibi) azaltılabilir.

ANADOLU ÜNİVERSİTESİ

14.3. Sözleşme Gelir ve Giderlerinin Muhasebeleştirilmesi

İnşaat taahhüt işlerinde; farklı dönemlerde oluşan gelir, maliyet, gider ve karın (zararın) muhasebeleştirilmesi ve vergilendirilmesi konusunda başlıca iki yaklaşımla açıklanır: Bunlardan biri "tamamlanmış sözleşme (comleted-contract)" yöntemi, diğeri ise "tamamlanma yüzdesi (percentage-of-completion)" yöntemidir.

Tamamlanmış sözleşme yönteminde; sözleşmeye bağlı olarak gerçekleşen gelir ve giderlerin kayda alınması için işin tamamen veya büyük ölçüde bitirilmiş olması gerekir.[86] Türkiye'de tamamlanmış sözleşme yöntemi uygulandığından inşaat sözleşmesine ilişkin kar veya zararın belirlenmesi için işin bitimi beklenmektedir (GVK, mad.42). Bu nedenle MSUGT'te yer alan hesaplar tamamlanmış sözleşme yöntemine uygun olarak yapılandırılmıştır (Ağca, 2008: 240).

Tamamlanma yüzdesi yönteminde ise gelir ve maliyetler, gerçekleştiği hesap döneminde dikkate alınır (dönemsellik ilkesi). Gelir ve giderler, işin devam ettiği dönemlere dağıtılarak kar veya zarar işin tamamlandığı döneme bırakılmaz (Ağca, 2008: 248). Yöntemde sözleşme geliri, alınan veya alınacak olan hakediş bedellerinin gerçeğe uygun değeri ile ölçülür. Ayrıca, inşaat işi ilerledikçe, inşaat gelir ve maliyet tahminleri gözden geçirilir ve gerektiğinde değiştirilir. Sözleşmenin niteliğine bağlı olarak, bir sözleşmenin tamamlanma aşaması aşağıdaki yöntemlerle belirlenebilir: [87]

a) Bugüne kadar yapılan işle ilgili katlanılan sözleşme maliyetlerinin öngörülen toplam inşaat maliyetlerine oranı;

b) Yapılan işe ilişkin incelemeler veya

c) Sözleşmeye konu işin fiziki tamamlanma oranı.

Türk vergi sisteminde tamamlanma yüzdesi hakediş ödemeleri için bir temel olarak kabul edilir. İnşaat gelirinin tespitinde dikkate alınmaz. TMS'ye göre birden

[86] Sözleşmeyle ilgili gider ve gelirlerin makul olarak izlenemediği durumlarda bu yöntem en idealidir. Ancak bu yöntem; yürütülen projeler tamamen veya önemli ölçüde tamamlanmadan, finansal tablolarda elde edilen gelire ilişkin hiçbir açıklama yapılmasına izin vermediğinden; finansal bilgi kullanıcıların finansal tabloları üzerinden sağlıklı değerlendirme yapmalarını engellemektedir.

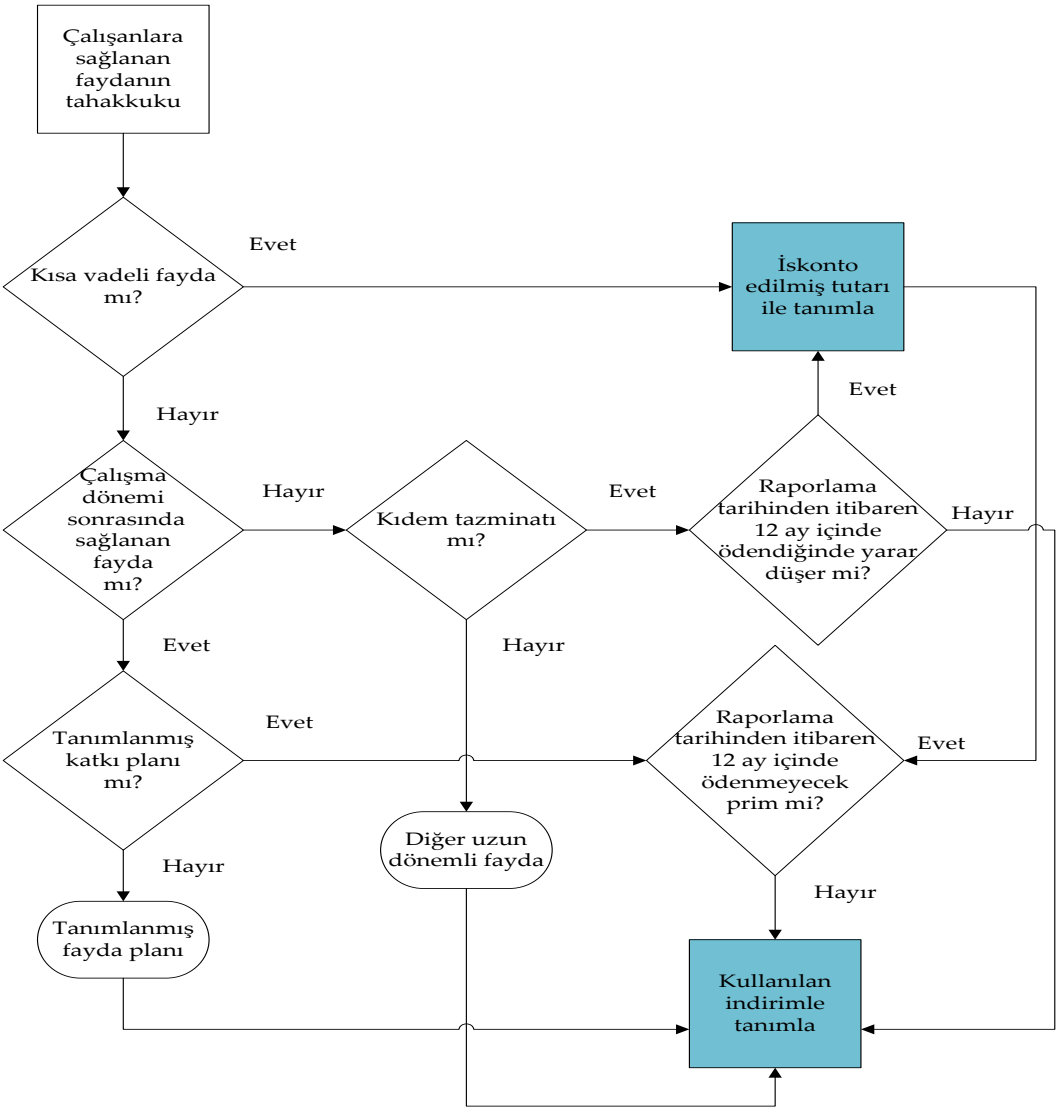
[87] Bu yöntemlerden ilki girdi ölçümüne dayalı, diğer ikisi çıktı ölçümüne dayalıdır. Çıktı ölçümlerinde sözleşmenin geldiği aşama fiziksel ölçümlerle belirlenmeye çalışılır ve genellikle girdi ölçümleri kadar güvenilir kabul edilmezler. TMS'de sadece maliyeti temel alan yönteme ilişkin detaylı bilgi verilerek bu yöntemin daha güvenilir olduğu zımni olarak hissettirilmektedir (Ağca, 2008: 253).

ANADOLU ÜNİVERSİTESİ

fazla hesap dönemini ile ilişkilendirilen inşaat sözleşmesi için her yıl kar veya zarar hesaplanacağından, Türk vergi sistemine göre muhasebeleştirilen hak ediş tutarları arasında geçici farklar ortaya çıkacaktır.

15. Çalışanlara Sağlanan Faydalar Standardı

Çalışanlara Sağlanan Faydalar (TMS 19) Standardı; çalışanlara sağlanan faydaların muhasebeleştirilmesi ve açıklanmasına ilişkin hususları belirlemektedir. Bu faydaların muhasebe ve ölçüm esasları Şekil 8'de gösterilmiştir.



Şekil 8. Çalışanlara Sağlanan Faydaların Ölçümü

Kaynak: http://www.cpaaustralia.com.au/cps/rde/xbcr/cpa-site/AASB-119-fact-sheet.pdf (Erişim tarihi: 10.01.2011)

ANADOLU ÜNİVERSİTESİ

15.1. Çalışanlara Sağlanan Kısa Vadeli Faydaların Muhasebeleştirilmesi ve Ölçümü

Çalışanlara sağlanan kısa vadeli faydalar; çalışanların hizmet sundukları dönemin sonundan itibaren on iki ay içinde ödeme günü gelecek olan faydaları kapsar. Maaşlar, ücretler ve sosyal sigorta yardımları; ücretli yıllık izin ya da ücretli hastalık izni; kar paylaşımı ve ikramiyeler, parasal olmayan faydalar (sağlık yardımı, lojman, vb.) çalışanlara sağlanan faydalardandır. Çalışanlara sağlanan kısa vadeli faydalar iskonto edilmeksizin ölçülür ve aşağıdaki şekilde muhasebeleştirilir:

a) Hâlihazırda ödenmiş tutarlar düşüldükten sonra kalan kısım borç olarak (tahakkuk eden giderler) muhasebeleştirilir.

b) Ödenen tutarın fayda tutarının üzerinde olması durumunda, fazla tutar finansal durum tablosunda varlık olarak (peşin ödenen gider) muhasebeleştirilir.

c) Herhangi bir varlığın maliyetine eklenmesi söz konusu değil ise gider olarak muhasebeleştirilir.

15.2. İşten Ayrılma Sonrası Sağlanan Faydaların Muhasebeleştirilmesi ve Ölçümü

İşten ayrılma sonrası sağlanan faydalar; emekli aylığı, emeklilik sonrası hayat sigortası ve sağlık yardımı gibi, iş akdinin tamamlanmasından sonra ödenebilir hale gelen (işten çıkarma tazminatı dışındaki) faydalardır.

Bu faydalar, faydaları taahhüt eden işletmenin, taahhüdünü, çalışanların kalan iş hayatları süresince devam ettireceği varsayımıyla muhasebeleştirilir. İşten ayrılma sonrası sağlanan faydalara yer verilen düzenlemeler; işten ayrılma sonrasında fayda sağlayan planlardır ve bu planlar, tanımlanmış katkı planları ve tanımlanmış fayda planları olmak üzere iki gruba ayrılır.

15.2.1. Tanımlanmış katkı planlarının muhasebeleştirilmesi ve ölçümü

Tanımlanmış katkı planları; bir işletmenin ayrı bir fona sabit bir katkı payı ödediği, söz konusu fonun, çalışanlara sağlanan tüm faydaları ödemeye yeterli varlığının bulunmaması durumunda, işletmenin ek katkı payı ödemek konusunda

ANADOLU ÜNİVERSİTESİ

herhangi bir yasal veya zımni kabulden doğan bir yükümlülüğü bulunmadığı (IASCF, 2010: A497) hizmet dönemi sonrasına ilişkin fayda planlarıdır. Dolayısıyla, aktüeryal risk (faydaların beklenenden daha düşük düzeyde gerçekleşmesi) ve yatırım riski (beklenen faydaları karşılayamayan varlıklara yatırım yapılması) çalışana aittir. Tanımlanmış katkı planına ödenmesi gereken katkı tutarları aşağıdaki şekilde muhasebeleştirilir:

a) Ödenmiş bulunan katkı payları düşüldükten sonra, borç (tahakkuk ettirilmiş gider) olarak muhasebeleştirir.

b) Ödenmiş bulunan katkıların, raporlama dönemi sonundan önce ödenmesi gereken katkı payını aşması durumunda fazladan ödenen tutar varlık (peşin ödenen gider) olarak muhasebeleştirilir.

c) Faydalar varlık maliyetine eklenmediği sürece gider olarak muhasebeleştirilir.

Çalışanların hizmet sunduğu dönemin sonundan itibaren on iki ay içerisinde yerine getirilmesi gereken yükümlülükler iskonto edilmemiş değerleri üzerinden ölçülür. On iki ay içerisinde ödenmesinin gerekli olmadığı durumlarda iskonto edilirler.

15.2.2. Tanımlanmış fayda planlarının muhasebeleştirilmesi ve ölçümü

Tanımlanmış fayda planları ile ilgili yükümlülük ve giderlerin ölçülmesi işlemi aktüeryal varsayımlar yapılmasını gerektirir. Ayrıca, bu tür fayda planlarına ilişkin yükümlülükler iskonto edilmek suretiyle ölçülür.

15.2.2.1. Muhasebeleştirme ve ölçme

Tanımlanmış fayda planları aşağıda yer alan sıralamaya göre muhasebeleştirilir:

a) Aktüeryal tekniklerin kullanılması.

b) Faydaların iskonto edilmesi (aktüeryal değerleme yöntemi)

c) Plan varlıklarının makul değerinin ölçülmesi.

d) Aktüeryal kazanç ve zararların toplam tutarları ile muhasebeleştirilmesi gereken kazanç ve kayıpların belirlenmesi.

e) Ortaya çıkan geçmiş hizmet maliyetlerinin belirlenmesi.

f) Ortaya çıkan kazanç veya kayıpların belirlenmesi.

ANADOLU ÜNİVERSİTESİ

15.2.2.1.1. Aktüeryal teknikler

Çalışanların cari veya önceki dönemlerde yerine getirmiş oldukları hizmete karşılık, elde ettikleri getirinin güvenilir bir şekilde tahmin edilmesi için aktüeryal tekniklerin kullanılması gerekir. Aktüeryal tekniklerin kullanılması; işletmeler tarafından cari ve önceki dönemlerle ilişkilendirilebilir fayda tutarlarının belirlenmesi (faydanın hizmet dönemine bağlanması) ve bu faydaların maliyetini etkileyebilecek demografik (çalışanların işten ayrılmaları ve ölüm gibi) ve finansal değişkenler (gelecekte maaşlarda ve sağlık maliyetlerinde meydana gelecek artışlar) hakkında tahminler (aktüeryal varsayımlar) yapılmasını gerektirir.

Aktüeryal varsayımlar; işletmenin, işten ayrılma sonrası sağlanacak faydaların nihai maliyetini belirleyecek değişkenlere dair en iyi tahminidir. Aktüeryal varsayımlar demografik varsayımlardan ve finansal varsayımlardan oluşur.

15.2.2.1.2. Aktüeryal değerleme yöntemi

Tanımlanmış fayda yükümlülüklerinin bugünkü değerlerini ve geçmiş hizmet maliyetini belirleyebilmek için öngörülen yükümlülük yöntemi kullanılır.

Öngörülen yükümlülük yöntemi, işletmenin faydayı cari dönemle (cari hizmet maliyetini belirleyebilmek için) ile cari ve önceki dönemlerle (tanımlanmış fayda yükümlülüklerinin bugünkü değerini belirleyebilmek için) ilişkilendirmesini gerektirir. Yöntem, her bir hizmet dönemini, bir birim daha fayda hakkına sebep olan unsurlar olarak görür ve nihai yükümlülüğü oluşturmak için her birimi ayrı ölçer.

Bir işletme işten ayrılma sonrası sağlanan fayda yükümlülüğünün tamamını, anılan yükümlüğün bir kısmı raporlama döneminden sonraki on iki ay içerisinde ödenecek olsa dahi iskonto eder. İskonto oranı önemli bir etkiye sahip bir aktüeryal varsayımdır. İskonto oranı paranın zaman değerini dikkate aldığından, faydaya ilişkin yükümlülüklerin tahmini ödeme zamanlarını yansıtır.

İşten ayrılma sonrasında fayda yükümlülüklerini (hem fonlanan hem de fonlanmayan) iskonto etmek için kullanılan oranlar, raporlama dönemi sonundaki yüksek kaliteli kurumsal senetlere ilişkin piyasa getirilerine bakılarak belirlenir. Bazı durumlarda, tüm fayda ödemelerinin tahmini vadeleriyle uyan yeterince uzun vadeli

ANADOLU ÜNİVERSİTESİ

senetlerin olduğu derin bir piyasa olmayabilir. Bu gibi durumlarda, devlet tahvillerinin (raporlama dönemi sonundaki) piyasa getirileri kullanılır.

Faiz maliyeti de dönemin başında belirlenen iskonto oranıyla, anılan dönem için tanımlanmış fayda yükümlülüğünün, yükümlülükteki önemli değişiklikleri de dikkate almak suretiyle hesaplanan bugünkü değerinin çarpımıyla hesaplanır.

15.2.2.1.3. Plan varlıklarının gerçeğe uygun değeri

Finansal durum tablosuna yansıtılacak tanımlanmış fayda borcunun tutarının belirlenmesi sırasında, her türlü plan varlığının gerçeğe uygun değeri düşülür.

15.2.2.1.4. Aktüeryal kazanç ve zararlar

Aktüeryal kazanç ve zararlara örnek olarak aşağıdakiler gösterilebilir:

a) Aşırı derecede yüksek veya düşük personel devir hızı, erken emeklilik veya ölüm, maaş, fayda veya tıbbi maliyetlerdeki artışlar;

b) Gelecekteki personel devir hızı, erken emeklilik, ölüm tahminlerindeki veya maaş, sosyal yardım veya tıbbi maliyetler artışlarındaki değişikliklerin etkileri;

c) İskonto oranındaki değişikliklerin etkileri ve

d) Plan varlıklarının beklenen yatırım getirisiyle gerçek getirisi arasındaki farklar.

Tanımlanmış fayda yükümlülüğünün ölçülmesi sırasında, önceki raporlama döneminin sonu itibariyle muhasebeleştirilmemiş toplam net aktüeryal kazanç ve zararın aşağıdakilerden büyük olanını aşmış olması durumunda, aktüeryal kazanç ve zararların bir kısmı gelir veya gider olarak muhasebeleştirilir:

a) Tanımlanmış fayda yükümlülüğünün anılan tarihteki (plan varlıkları düşülmeden önceki) bugünkü değerinin %10'u ve

b) Anılan tarihteki herhangi bir plan varlığının gerçeğe uygun değerinin %10'u.

Aktüeryal kazanç ve zararlar, tanımlanmış fayda yükümlülüğünün bugünkü değerindeki artış veya azalışlardan veya ilgili plan varlıklarının bugünkü değerindeki artış veya azalışlardan doğar.

ANADOLU ÜNİVERSİTESİ

15.2.2.1.5. Geçmiş hizmet maliyeti

Geçmiş hizmet maliyeti, mevcut tanımlanmış fayda planı kapsamında geçmiş hizmetlere ilişkin olarak ödenmesi gereken faydalarda değişiklik yapılması veya faydaları geçmiş hizmetlerle ilişkilendiren yeni bir tanımlanmış fayda planı oluşturulması durumunda ortaya çıkar. İlgili maliyetin önceki dönemdeki çalışan hizmetini ifade etmesine rağmen anılan dönemde finansal tablolara yansıtılır.

15.2.2.1.6. Azaltma ve ödemeler

Azaltma veya ödemelerden kaynaklanan kazanç ya da zararlar aşağıdakilerden oluşur: [88]

a) Tanımlanmış fayda yükümlülüğünün bugünkü değerinde meydana gelen değişiklik;

b) Plan varlıklarının bugünkü değerindeki değişiklik;

c) Daha önceden muhasebeleştirilmemiş aktüeryal kazanç ve zararlar ile geçmiş hizmet maliyeti.

Tanımlanmış fayda planına ilişkin azaltma veya ödemelerle ilgili kazanç veya zararlar, meydana geldiğinde finansal tablolara yansıtılır. Bir azaltma veya ödemenin etkisi belirlenmeden önce, yükümlülük yeniden ölçülür.

15.2.2.2. Tanımlanmış fayda yükümlülüğünün (varlığının) muhasebeleştirilmesi

TMS 19'a göre tanımlanmış fayda borcu olarak muhasebeleştirilmesi gereken tutar aşağıda yer alan tutarların net toplamı olarak hesaplanır:

a) Tanımlanmış fayda yükümlülüğün raporlama tarihi itibariyle bugünkü değeri.

[88] Azaltma bir fabrikanın kapanması, bir faaliyetin devam etmemesi veya bitirilmesi ya da bir planın durdurulması veya gelecekteki maaş artışlarının geçmişteki hizmetler için ödenen faydalarla ilişkilendirilmesinde meydana gelen azalma gibi ayrı bir olaydan doğar.
Ödeme ise plan katılımcılarına veya onların adına, bunların işten ayrılma sonrası sağlanan belirli faydaları elde etme haklarına karşılık toplu bir nakit ödeme yapılması buna örnek olarak gösterilebilir.

ANADOLU ÜNİVERSİTESİ

b) Bu tutara, muhasebeleştirilmeyen aktüeryal kazançlar eklenir (aktüeryal zararlar düşülür).

c) Henüz muhasebeleştirilmeyen geçmiş hizmet maliyetleri düşülür.

d) Plana ilişkin yükümlülüklerin yerine getirilmesinde doğrudan kullanılacak plan varlıklarının (eğer varsa) raporlama dönemi sonundaki gerçeğe uygun değeri düşülür.

Tanımlanmış fayda borcu olarak hesaplanan tutar negatif (bir varlık) olabilir.

Böyle bir durumda, ilgili varlık aşağıda belirtilen tutarlardan düşük olanı ile ölçülür:

a) Tanımlanmış fayda borcu olarak hesaplanan tutar ve

b) Aşağıdakilerin toplamı;

(i) Muhasebeleştirilmemiş aktüeryal kayıpların net birikmiş tutarları ve geçmiş hizmet maliyetleri ile

(ii) Plandan yapılan geri ödemeler veya plana gelecekte yapılacak katkılardaki azalışlar şeklinde ortaya çıkan ekonomik yararların bugünkü değeri.

15.2.2.3. Kar veya zararda muhasebeleştirme

Aşağıdaki tutarların net toplamı, bir varlığın maliyetine dahil edilmediği sürece kar veya zarar olarak muhasebeleştirilir:

a) Cari hizmet maliyeti

b) Faiz maliyeti

c) Plan varlıkları ile tazminat haklarından beklenen getiri

d) İşletmenin muhasebe politikalarının gerektirdiği aktüeryal kazanç ve zararlar

e) Geçmiş hizmet maliyeti

f) Herhangi bir azaltma veya ödemenin etkisi

g) Kar veya zarar dışında muhasebeleştirilmiş olmadıkça, (i) muhasebeleştirilmemiş aktüeryal kayıpların net birikmiş tutarları ve geçmiş hizmet maliyetleri ile (ii) plandan yapılan geri ödemeler veya plana gelecekte yapılacak katkılardaki azalışlar şeklinde ortaya çıkan ekonomik yararların bugünkü değerinin etkisi.

ANADOLU ÜNİVERSİTESİ

15.3. Çalışanlara Sağlanan Diğer Uzun Vadeli Faydalar

Çalışanlara sağlanan diğer uzun vadeli faydalar; çalışanların hizmet sundukları dönemin sonundan itibaren on iki ay içinde ödenmeyecek olan (çalışma dönemi sonrasına ilişkin faydalar ile işten çıkarma tazminatları dışındaki) faydalardır. Çalışanlara sağlanan diğer uzun vadeli faydalara örnek olarak aşağıdakiler verilebilir:

a) Uzun hizmet veya seyahat izinleri gibi uzun ücretli izinler,

b) Jübile veya diğer uzun dönemli hizmet tazminatları,

c) Uzun vadeli sakatlık tazminatları,

d) Kar paylaşımı veya ikramiye borçları,

e) Ertelenmiş tazminatlar.

Çalışanlara sağlanan diğer uzun vadeli faydalara ilişkin olarak muhasebeleştirilen borç aşağıdaki unsurların net toplamı olarak hesaplanır:

a) Tanımlanmış fayda yükümlülüğünün raporlama tarihindeki bugünkü değeri;

b) Eksi, yükümlülüklerin doğrudan ödeneceği durumlar dışındaki plan varlıklarının (eğer varsa) raporlama dönemi sonundaki gerçeğe uygun değeri.

Çalışanlara sağlanan diğer uzun vadeli faydalar bir varlığın maliyetine dahil edilmediği sürece, aşağıdaki tutarların net toplamı gider olarak muhasebeleştirilir:

a) Cari hizmet maliyeti;

b) Faiz maliyeti;

c) Plan varlıklarının ve varlık olarak muhasebeleştirilmiş herhangi bir tazminat hakkının beklenen getirisi;

d) Hemen muhasebeleştirilmesi gereken aktüeryal kazanç ve kayıplar;

e) Hemen muhasebeleştirilmesi gereken geçmiş hizmet maliyeti; ve

f) Herhangi bir azaltma veya ödemenin etkisi.

15.4. İşten Çıkarma Tazminatları

İşten çıkarma tazminatları; bir çalışanının işine normal emeklilik tarihinden önce son verilmesine karar verilmesi ya da bir çalışanın sayılan faydalar karşılığında kendi isteği ile işten ayrılmayı kabul etmesi sonucunda ortaya çıkan çalışanlara sağlanan faydaların ödenecek miktarıdır (IASCF, 2010: A499).

ANADOLU ÜNİVERSİTESİ

İşten çıkarma tazminatlarında yükümlülük doğuran olay; çalışanın hizmeti değil işten çıkarılmasıdır. İşten çıkarma tazminatları işletmeye gelecek ekonomik yararlar sağlamaz ve derhal gider olarak muhasebeleştirilirler. Eğer işten ayrılma tazminatları, raporlama dönemi sonundan on iki ay sonraya tekabül ediyorsa iskonto edilirler.

Türk vergi sisteminde ise işten çıkarma tazminatları ödendiği dönemde gider olarak muhasebeleştirilir.

16. Varlıklarda Değer Düşüklüğü Standardı

Duran varlıklarda değer azalışının tespiti ve kayda alınması mevcut muhasebe işleyişimizde olmayan, TMS ile gelmiş bir uygulamadır. (Örten vd., 2009: 523) Değer düşüklüğü zararı MSUGT'te vardır ancak Türk vergi sistemi karşılık giderlerini kanunen kabul edilmeyen gider olarak kabul eder (Aksu, 2008: 787). Varlıklarda Değer Düşüklüğü (TMS 36) Standardı; bir işletmenin, varlıklarının geri kazanılabilir tutarından daha yüksek bir değerden izlenmemesini sağlamak amacıyla uygulanması gereken ilkeleri belirlemektedir. Bir varlığın defter değerinin; kullanımı ya da satışı ile geri kazanılacak tutarından fazla olması durumunda, ilgili varlık geri kazanılabilir tutarından daha yüksek bir tutardan izlenir. Eğer durum bu şekilde ise varlık değer düşüklüğüne uğramıştır ve değer düşüklüğü zararının muhasebeleştirilmesi gerekir.

16.1. Değer Düşüklüğüne Uğramış Olması Muhtemel Bir Varlığın Belirlenmesi

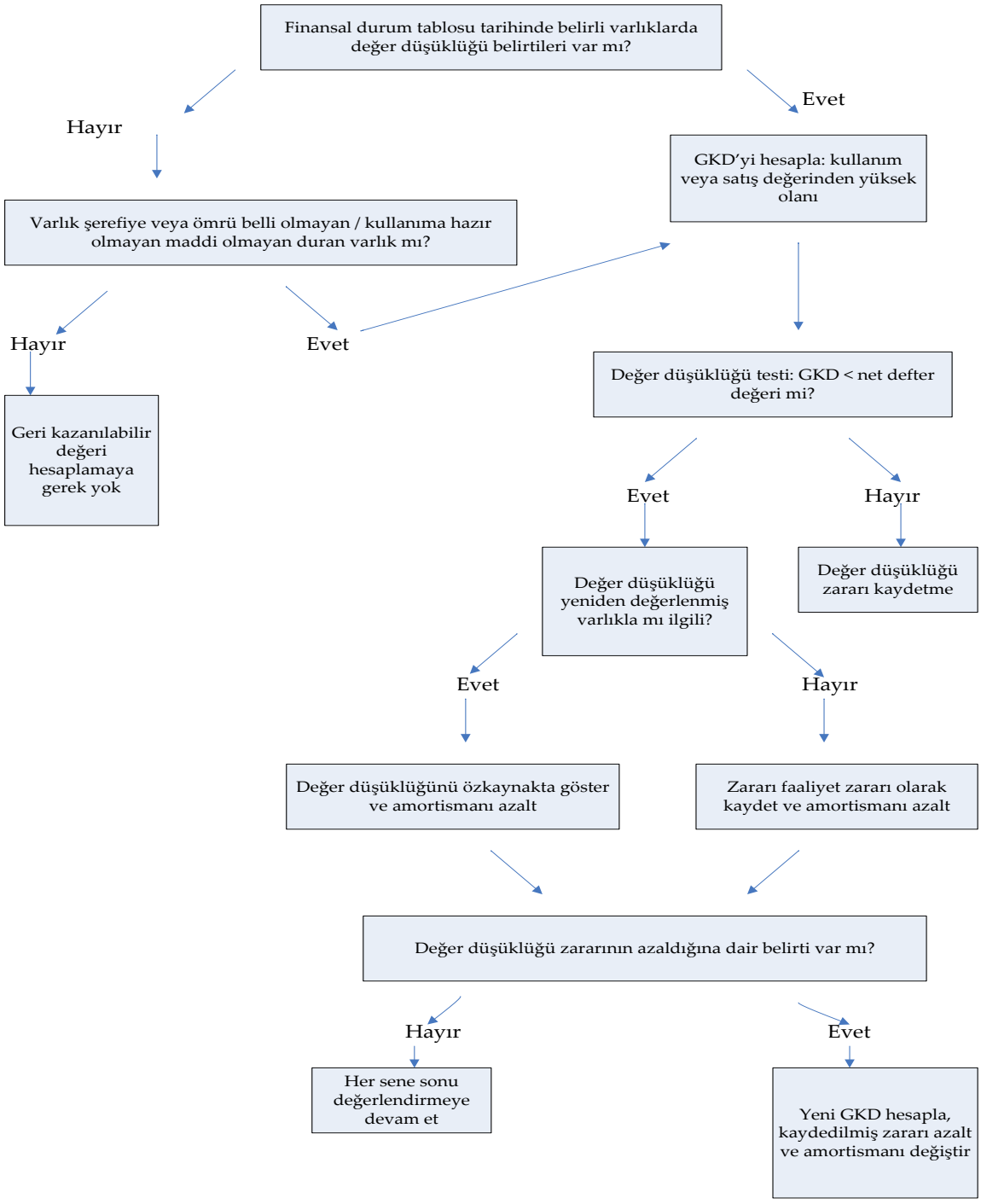
Her bir raporlama dönemi sonu itibariyle, bir varlığın değer düşüklüğüne uğramış olabileceğini gösteren herhangi bir belirtinin bulunup bulunmadığı değerlendirilir. Böyle bir belirtinin mevcut olması durumunda ilgili varlığın geri kazanılabilir tutarının tahmin edilmesi gerekir. Ancak maddi olmayan bir duran varlığın gelecekte defter değerini karşılamaya yetecek tutarda ekonomik yarar sağlama imkânı, varlığın kullanımda olmasından önce kullanımda olması sonrasına göre daha belirsizdir. Bu nedenle (IASCF, 2010: A765);

a) Sınırsız bir faydalı ömrü olan ve henüz kullanıma hazır olmayan maddi duran varlıkların geri kazanılabilir tutarı, değer düşüklüğüne uğramış olabileceğine dair herhangi bir belirti olup olmamasından bağımsız olarak, yıllık olarak ölçülmelidir.

ANADOLU ÜNİVERSİTESİ

b) Bir işletme birleşmesinde edinilen şerefiye yıllık olarak değer düşüklüğü testine tabi tutulmalıdır.

Şekil 9, varlıklarda değer düşüklüğü uygulamalarını göstermektedir.



Şekil 9. Varlıklarda Değer Düşüklüğü Uygulaması

Kaynakça: Aksu, 2008: 792.

Varlık için değer düşüklüğü zararı muhasebeleştirilmemiş bile olsa, varlığın değer düşüklüğüne uğramış olabileceğine ilişkin bir belirti bulunması; söz konusu varlığın geriye kalan yararlı ömrünün, amortisman (itfa) yönteminin ve kalıntı değerinin bu Standarda göre gözden geçirilmesi ve düzeltilmesine gerek olduğunu gösterebilir.

Zorunlu durumların dışında, bir varlığın geri kazanılabilir tutarının tahmin edilmesinin gerekliliği önemlilik kavramına göre belirlenir. Bunun için; varlığın değer düşüklüğüne uğramış olabileceğini gösteren bir belirtinin bulunup bulunmadığı değerlendirilirken işletme dışı ve işletme içi bilgi kaynaklarından yararlanılır.

16.2. Değer Düşüklüğü Zararının Ölçülmesi ve Muhasebeleştirilmesi

Finansal tablolarda değer düşüklüğü zararı muhasebeleştirilmesi aşağıdaki ölçütlere dayanır (IASCF, 2010: B1113):

a) Değer düşüklüğü zararının kalıcı ise muhasebeleştirilmesi (kalıcılık ölçütü),

b) Değer düşüklüğü zararının, varlıkta değer düşüklüğü olması olası ise yani işletmenin varlığın defter değerini geri kazanamayacağı muhtemel ise muhasebeleştirilmesi (olasılık ölçütü) ve

c) Değer düşüklüğü zararının, varlığın geri kazanılabilir tutarının defter değerinin düşük olması durumunda, hemen muhasebeleştirilmesi (ekonomik ölçüt).

Bu Standart, değer düşüklüğü zararlarının muhasebeleştirilmesinde "ekonomik ölçüt"e dayanmaktadır. IASC, "ekonomik ölçüt"ün kullanıcılara işletme tarafından üretilecek gelecekteki nakit akışlarının değerlendirilmesine yönelik bilgi verilmesi açısından en iyi ölçüt olduğu görüşündedir (IASCF, 2010: B1116).

Yeniden değerlenmemiş bir varlığa ilişkin değer düşüklüğü zararı kar veya zararda muhasebeleştirilir. Ancak, yeniden değerlenmiş bir varlığa ilişkin değer düşüklüğü zararı, öncelikle, varsa özkaynaklarda muhasebeleştirilmiş yeniden değerleme değer artışı tutarından düşülür (yeniden değerleme değer azalışı olarak dikkate alınır). Kalan değer düşüklüğü zararı tutarı ise sonuç hesaplarında muhasebeleştirilir (Özerhan ve Yanık, 2010: 344).

Değer düşüklüğü zararına ilişkin olarak tahmin edilen tutarın, varlığın defter değerini aşması durumunda, aradaki fark için bir borç muhasebeleştirilir. Değer düşüklüğü zararının muhasebeleştirilmesinin ardından; ilgili varlığın kalıntı değeri (eğer

ANADOLU ÜNİVERSİTESİ

varsa) düşülmüş yeni defter değerinin kalan yararlı ömrü boyunca sistematik olarak dağıtılmasını sağlayacak bir şekilde, varlığa ilişkin amortisman tutarı (itfa payı) gelecek dönemlerde düzeltilir.

16.3. Değer Düşüklüğü Zararının İptal Edilmesi

TMS 36'ya göre bir varlık için önceki dönemlerde ayrılmış değer düşüklüğü zararının bundan böyle mevcut olmayacağı veya azalmış olabileceği yönünde bir belirti olup olmadığını her raporlama dönemi sonunda değerlendirilir. Böyle bir belirtinin olması durumunda, işletme, ilgili varlığın geri kazanılabilir tutarını tahmin eder.

Bir varlık için önceki dönemlerde muhasebeleştirilen bir değer düşüklüğü zararında, son değer düşüklüğü zararının muhasebeleştirilmesinden bu yana herhangi bir değişiklik meydana gelmiş olması durumunda iptal edilir. Durum bu şekilde ise varlığın defter değeri geri kazanılabilir tutarına artırılır. Söz konusu artış, bir değer düşüklüğü zararının iptal edilmesi işlemidir.

Bir varlığa ilişkin değer düşüklüğü zararının iptali nedeniyle artan defter değeri, önceki dönemlerde bu varlık için değer düşüklüğü zararı muhasebeleştirilmemiş olsaydı, amortisman veya itfa payı dikkate alınmaksızın ulaşacağı defter değerini aşamaz. Böyle bir artış yeniden değerleme olarak muhasebeleştirilir.

Varlık, yeniden değerlenmiş bir tutardan izlenmediği sürece, bir varlığın değer düşüklüğü zararının iptali kar veya zararda muhasebeleştirilir. Yeniden değerlenmiş bir varlığın değer düşüklüğü zararının iptali, yeniden değerleme artışı olarak dikkate alınır ve doğrudan yeniden değerleme fazlası adı altında özkaynağa alacak kaydedilir. Ancak, iptal edilen değer düşüklüğü zararının, yine aynı yeniden değerlenmiş varlık ile ilgili olarak daha önce kar veya zararda muhasebeleştirilen değer düşüklüğü zararına isabet eden bölümü, kar veya zararda muhasebeleştirilir.

Bir varlık için hiçbir değer düşüklüğü zararı iptal edilmese de varlığın geriye kalan yararlı ömrünün, amortisman yönteminin veya kalıntı değerinin gözden geçirilmesi ve düzeltilmesi gerekebilir.

Bir değer düşüklüğü zararının iptalinden sonra, varlığın amortisman gideri (itfa payı), düzeltilmiş değeri ile kalıntı değeri (eğer varsa) düşülmüş defter değerinin gelecek dönemlerde kalan yararlı ömrüne sistematik bir çerçevede dağıtılmasını

ANADOLU ÜNİVERSİTESİ

sağlayacak şekilde düzeltilir. Şerefiyeye ilişkin olarak muhasebeleştirilen değer düşüklüğü zararı daha sonraki bir dönemde iptal edilmez.

17. Borçlanma Maliyetleri Standardı

Borçlanma maliyetleri; bir işletme tarafından yapılan borçlanmalarla ilgili olarak katlanılan faiz ve diğer giderlerdir. Bir işletme tarafından yapılan borçlanmalarla ilgili maliyetleri oluşturan kalemler; faiz giderleri, finansal kiralamalara ilişkin borçlanma maliyetleri ve kur farklarıdır. TMS'ye göre borçlanma maliyetlerinin kayıtlara alınması Türk vergi yasalarında benimsenen yaklaşımdan farklıdır.

Borçlanma Maliyetleri (TMS 23) Standardı'nda; bir özellikli varlığın[89] elde edilmesi, inşası veya üretimi ile doğrudan ilişkilendirilebilen borçlanma maliyetlerinin bu varlığın maliyetinin bir parçasını oluşturması ilkesi benimsenmiştir. Diğer borçlanma maliyetleri ile borçlanma maliyetlerinin enflasyonun etkisine isabet eden kısmı gider olarak muhasebeleştirilir.

17.1. Aktifleştirilebilir Borçlanma Maliyetleri

Borçlanma maliyetleri şu şekilde muhasebeleştirilir (aktifleştirilir):

a) Genel amaçlı borçlanılan fonların bir kısmı bir özellikli varlığın finansmanı için kullanıldığında; aktifleştirilebilecek borçlanma maliyeti tutarı, ilgili varlığa ilişkin yapılan harcamalara uygulanacak bir aktifleştirme oranı ile belirlenir.

Aktifleştirme oranı, özellikli varlık alımına yönelik yapılmış borçlanmalar hariç, işletmenin ilgili dönem süresince mevcut tüm borçlarına ilişkin borçlanma maliyetlerinin ağırlıklı ortalamasıdır. Bir dönem boyunca aktifleştirilen borçlanma maliyetlerinin tutarı, ilgili dönem boyunca oluşan borçlanma maliyetleri tutarını aşamaz.

b) Özellikli bir varlığın finansmanına ilişkin fonların bir kısmının veya tamamının özellikli varlıklara ilişkin harcama yapılana kadar geçici olarak

[89] Özellikli varlıklar; amaçlanan kullanıma veya satışa hazır duruma getirilebilmesi zorunlu olarak uzun bir süreyi gerektiren varlıklardır. Koşullara bağlı olarak, stoklar, imalat tesisleri, enerji üretim tesisleri, maddi olmayan duran varlıklar, yatırım amaçlı gayrimenkuller özellikli varlık olabilir.

ANADOLU ÜNİVERSİTESİ

nemalandırılması halinde; bu tür borç alınmış fonlardan sağlanan gelirler, katlanılan borçlanma maliyetlerinden indirilir.

c) Bir özellikli varlığın defter değeri veya beklenen nihai maliyeti, geri kazanılabilir tutarını veya net gerçekleşebilir değerini aşarsa; ilgili varlığın defter değeri azaltılır (değer düşüklüğü için karşılık ayrılır) veya tamamen kayıtlardan silinir (belli durumlarda, azaltılan veya kayıttan silinen tutarlar yeniden kayıtlara alınabilmektedir).

17.2. Aktifleştirmenin Başlaması, Aktifleştirme İşlemine Ara Verilmesi ve Aktifleştirmenin Sona Ermesi

Borçlanma maliyetlerinin bir özellikli varlığın maliyetinin parçası olarak aktifleştirmenin başlama tarihi, işletmenin aşağıdaki koşulların tümünü sağladığı tarihtir:

a) Varlık için harcama yapıldığında;

b) Borçlanma maliyetleri oluştuğunda;

c) Varlığın amaçlanan kullanıma veya satışa hazır duruma getirilmesi için gerekli işlemlere başlanıldığında (bu işlemler; söz konusu varlıkla ilgili fiziksel inşaatın başlamasından önceki, gerekli izinlerin alınması gibi teknik ve idari faaliyetleri de içerir).

Bir özellikli varlığın amaçlanan kullanıma veya satışa hazır duruma getirilmesine yönelik faaliyetlere uzun süreli ara verilen dönemler boyunca oluşan borçlanma maliyetlerinin aktifleştirilmesine de ara verilir.

Bir varlığın amaçlanan kullanıma veya satışa hazır duruma getirilmesi için gerekli tüm işlemler esas itibarıyla tamamlandığında, borçlanma maliyetlerinin aktifleştirilmesine son verilir.

17.3. Türk Vergi Sistemi Açısından Borçlanma Maliyetleri

Türk vergi sisteminde borçlanma maliyetlerinin muhasebeleştirilmesinde özellikli varlık ayrımı yapılmamıştır. Varlıkların elde edildiği yıla ilişkin borçlanma maliyetleri aktifleştirilirken, sonraki yıllarda aktifleştirme veya giderleştirme işletmenin tercihine bırakılmıştır.

ANADOLU ÜNİVERSİTESİ

Ayrıca, Maliye Bakanlığı sabit kıymetin aktife girdiği tarihi bilanço günü olan olarak kabul ettiğinden uygulama bu yönde gelişmiştir.

TMS ile Türk vergi sistemi arasında en önemli farklardan biri borçlanma maliyetlerinden kaynaklanmaktadır. TMS'de borçlanma maliyetleri ile ilgili düzenlemeleri Türk vergi sistemi ile karşılaştırdığımızda ortaya çıkan farklılıklar şu şekilde özetleyebiliriz:

a) Türk vergi sisteminde duran varlıklar için alınan kredilere ödenen faizler ilk yıl varlığın maliyetine eklenebilmektedir. Sonraki yıllarda doğrudan gider yazılması ya da maliyete eklenmesi suretiyle amortismana tabi tutulması mümkün bulunmaktadır (VUK, G.T.163).

b) Borçlanma fonlarının bir kısmı veya tamamının özellikli varlıklara ilişkin harcama yapılana kadar geçici olarak nemalandırılması durumunda; bu tür borç alınmış fonlardan sağlanan gelirlerin katlanılan borçlanma maliyetlerinden indirilerek aktifleştirilmesi Türk vergi sistemi açısından söz konusu değildir.

c) Alınan krediler için ödenen faiz ve komisyon giderlerinden dönem sonu stoklarına pay verilmesi zorunlu değildir. Buna göre borçlanma maliyetleri doğrudan gider olarak kaydedebileceği gibi stoklara isabet eden kısım maliyete dahil edebilecektir (VUK, G.T.238).

d) Döviz kredisi kullanılarak yurt dışından sabit kıymet ithal edilmesi sırasında veya sonradan bu kıymetlere ilişkin borç taksitlerinin değerlemesi dolayısıyla ortaya çıkan kur farklarından, sabit kıymetin iktisap edildiği dönem sonuna kadar olanların, kıymetin maliyetine eklenmesi gerekir. Aynı kıymetlerle ilgili söz konusu dönemden sonra ortaya çıkan kur farklarının ise ait oldukları yıllarda doğrudan gider yazılması ya da maliyete eklenerek amortisman konusu yapılması mümkün bulunmaktadır. (VUK, G.T.163) Maliye Bakanlığı daha sonra yayınlanan tebliğlerde sabit kıymetin aktife alındığı dönemin sonuna kadar oluşan kredi faizleri ve kur farklarının maliyete ilavesinin zorunlu olduğunu açıklamıştır.

e) Mevduat ve kredi sözleşmelerine dayanan alacak ve borçlar değerleme gününe kadar hesaplanacak faizleriyle birlikte dikkate alınır (VUK, mad.281 ve 285).

Böylece işlemiş faizin işlediği dönemde borç veya alacak haline gelmek suretiyle tahakkuk etmiş olduğu kabulü kanun hükmüne bağlanmıştır.

ANADOLU ÜNİVERSİTESİ

f) Tüketici kredisi ile alınan amortismana tabi iktisadi kıymetlerde, bu iktisadi kıymetin edinildiği hesap dönemine ait faizler maliyete eklenecek ve amortisman yoluyla gider yazılacak, sonraki tüketici kredi faizleri doğrudan gider yazılacaktır.

18. Devlet Teşviklerinin Muhasebeleştirilmesi ve Devlet Yardımlarının Açıklanması Standardı

Devlet teşviklerinin muhasebeleştirilmesi ve açıklanması ile diğer şekillerdeki devlet yardımlarının açıklanmasında Devlet Teşviklerinin Muhasebeleştirilmesi ve Devlet Yardımlarının Açıklanması (TMS 20) Standardı uygulanır. TMS 20, vergilendirilebilir kar ya da vergi zararını hesaplamak için yararlanmak üzere işletmelere sağlanan faydaları veya vergi yükümlülüğüne bağlı olarak belirlenen ya da vergi yükümlülüğü ile sınırlı olarak sağlanan devlet yardımlarını kapsamaz.[90] Devlet yardımlarının önemli boyutta olması durumunda, devlet yardımlarının türü, kapsamı ve süresi finansal tablo dipnotlarında açıklanır. Devlet teşviklerinin muhasebeleştirmesinde ilişkin ise iki genel yaklaşım bulunmaktadır: Bunlardan ilki; teşvikin doğrudan özkaynak olarak kaydedildiği "sermaye yaklaşımı" ve teşvikin bir veya daha fazla dönemde gelir kaydedildiği "gelir yaklaşımı"dır. Standart gelir yaklaşımını benimsemiştir. Gelir yaklaşımında, devlet teşviklerinin ilgili maliyetlerle ilişkilendirilmek üzere, ilgili dönemler boyunca sistematik ve oransal bir biçimde gelir tablosuna alınması esastır. Türk vergi sisteminde de devlet teşviklerinin muhasebeleştirilmesinde gelir yaklaşımı benimsenmiştir. MSUGT açısından bakıldığında TMS'ye göre bazı kalemlerin eklenmesi faydalı olacaktır.

TMS 20'ye göre gelir yaklaşımında devlet teşvikleri aşağıdaki şekilde muhasebeleştirilir ve ölçülür:

a) Belirli harcamalardaki devlet teşvikleri ilgili harcamanın finansal tablolara yansıtıldığı dönemde gelir olarak muhasebeleştirilir.

[90] Bu yardımlara örnek olarak; gelir / kurumlar vergisi istisnaları, yatırımı teşvik amaçlı vergi indirimleri, hızlandırılmış amortisman uygulaması ve indirilmiş vergi oranları gösterilebilir. Onun için, teşvik mevzuatı ile bu tür imkanlar sağlayan devlet teşviklerinin TMS 20'den ayrı düşünülmesi gerekir. Örneğin, ülkemizde uygulanmakta olan teşvik mevzuatı çerçevesinde yatırımlardan yararlanmaya yönelik gümrük vergisi muafiyeti, katma değer vergisi istisnası, vergi indirimleri ve sigorta primi işveren hissesi desteği TMS 20 düzenlemeleri kapsamında değerlendirilmemelidir.

ANADOLU ÜNİVERSİTESİ

b) Devletten piyasa faiz oranından düşük bir oranla alınan kredinin başlangıçtaki defter değeri ile elde edilen kazanımlar arasındaki fark gelir olarak muhasebeleştirilir.

c) Devlet teşvikleri finansal tablolara yansıtıldıktan sonra, varsa bunlara ilişkin karşılıklar, koşullu borçlar ve koşullu varlıklar muhasebeleştirilir.

d) Amortismana tabi varlıklara ilişkin teşvikler, bunların amortismanları oranında ilgili dönemler boyunca kar ya da zararda muhasebeleştirilir.

e) Amortismana tabi olmayan varlıklara ilişkin yükümlülüklerin yerine getirilmesinde katlanılan maliyetler gerçekleştiği dönemler boyunca kar ya da zararda muhasebeleştirilir.

f) Acil finansman desteği sağlamak amacıyla verilen devlet teşvikleri, tahsil edilebilir hale geldiği dönemde kar ya da zararda muhasebeleştirilir.

g) Geçmiş bir hesap döneminde gerçekleşmiş gider ve zararların karşılanmasına yönelik olarak hak kazanılmış devlet teşvikleri, tahsil edilebilir hale geldiği dönemin geliri olarak muhasebeleştirilir.

h) Varlıklara ilişkin teşvikler finansal durum tablosunda ertelenmiş gelir olarak veya varlığın defter değerinden indirilerek gösterilir.

ı) Gelire ilişkin bir teşvikin geri ödenmesi durumunda, ödenen tutar öncelikle bu tutarın muhasebeleştirildiği itfa edilmemiş ertelenmiş gelir kaleminden düşülür. Geri ödenen tutarın ertelenmiş gelir bakiyesini aşması veya ertelenmiş gelir kaleminin olmaması durumunda, söz konusu tutar doğrudan kar ya da zararda muhasebeleştirilir.

i) Varlıklara ilişkin devlet teşviklerinin geri ödenmesi durumunda, ilgili varlığın defter değeri geri ödenecek tutar kadar artırılır veya ertelenmiş gelir hesabı geri ödenecek tutar kadar azaltılır.

Teşvik alınmamış olsaydı önceki dönemlerde kar ya da zararda muhasebeleştirilmiş olacak olan birikmiş amortisman tutarı, teşvikin geri ödenmesiyle birlikte o anda kar ya da zararda muhasebeleştirilir.

19. Hisse Bazlı Ödemeler Standardı

Hisse bazlı ödeme işlemi; bir işletmenin, hisse bazlı ödeme anlaşması çerçevesinde tedarikçiden (çalışan da dahil olmak üzere) mal veya hizmet aldığında, tedarikçi ile yapılan işlemi yerine getirme yükümlülüğüne katlandığı işlem olarak ifade

ANADOLU ÜNİVERSİTESİ

edilir. Özellikle, çalışanlarla yapılan hisse bazlı ödeme işlemlerine ilişkin giderlerin finansal tablolarda dikkate alınmaması, finansal tablolardaki sonuçlarda önemli sapmalara ve işletmelerin yönetiminde sorunlara neden olmaktadır (IASCF, 2010: B81).

Hisse Bazlı Ödemeler (TFRS 2) Standardı; hisse bazlı ödeme işlemlerini finansal raporlamaya ilişkin hususları düzenlemektedir. TFRS 2 işletmelerin çalışanlarıyla veya diğer taraflarla gerçekleştirmiş olduğu ve özkaynağa dayalı finansal araçlarına karşılık mal veya hizmet aldığı veya hisse senedi veya diğer finansal araçların fiyatına göre belirlenmiş bir tutarda borç yüklendiği işlemlerin finansal tablolarda muhasebeleştirilmesini gerektirir. Hisse bazlı ödeme işlemleri şu şekilde sınıflandırılır:

a) Özkaynağa dayalı (özkaynaktan karşılanan) hisse bazlı ödeme işlemleri,

b) Nakde dayalı hisse bazlı ödeme işlemleri ve

c) Nakit alternatifli hisse bazlı ödeme işlemleri.

Hisse bazlı ödeme işlemlerinden elde edilen veya devralınan mal veya hizmetler, mallar teslim alındıkça ya da hizmetler sağlandıkça muhasebeleştirilir. Muhasebeleştirme; mal veya hizmetlerin özkaynaktan karşılanan hisse bazlı ödeme işlemleri yoluyla elde edilmesi durumunda özkaynaklarda, nakit olarak ödenen hisse bazlı ödeme işlemleri yoluyla elde edilmesi durumunda ise borçlarda yapılır.

Hisse bazlı ödeme işlemleri aracılığıyla elde edilen veya devralınan mal veya hizmetlerin, varlık olarak muhasebeleştirilmelerinin uygun görülmemesi durumunda, anılan kalemler gider olarak muhasebeleştirilir.

19.1. Özkaynaktan Karşılanan Hisse Bazlı Ödeme İşlemleri

Özkaynağa dayalı finansal araçlar (hisse senedi veya hisse senedi opsiyonları dâhil) karşılığında mal veya hizmet alınan, özkaynağa dayalı (özkaynaktan karşılanan) hisse bazlı ödeme işlemleri bir işletmenin;

a) Kendi özkaynağa dayalı finansal araçları (hisse senetleri veya hisse senedi opsiyonları dahil olmak üzere) karşılığında mal veya hizmet aldığı veya

b) Mal veya hizmet temin ettiği tedarikçi ile yaptığı işlemi yerine getirme yükümlülüğünün olmadığı hisse bazlı ödeme işlemidir.

Özkaynaktan karşılanan hisse bazlı ödeme işlemi, doğrudan mal veya hizmetin gerçeğe uygun değeri üzerinden ölçülür. Alınan mal veya hizmetin gerçeğe uygun

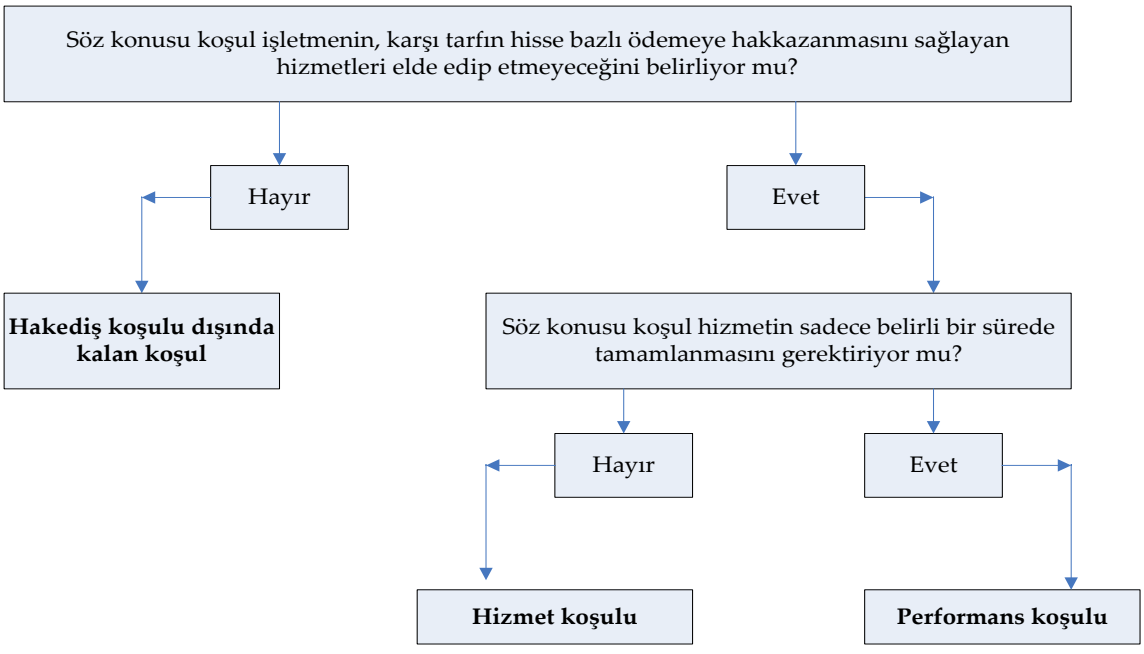
ANADOLU ÜNİVERSİTESİ

değerinin güvenilir olarak hesaplanamadığı durumlarda ise elde edilen mal veya hizmet; bu malların veya hizmetlerin karşılığı olarak tedarikçiye verilen özkaynağa dayalı finansal araçların, malların elde edildiği veya hizmetlerin alındığı tarihteki gerçeğe uygun değeri üzerinden ölçülür (IASCF, 2010: A56).

Alınan hizmetlerin tamamı, buna karşılık özkaynakta meydana gelen artış ile birlikte ihraç edildikleri günde muhasebeleştirir. Özkaynağa dayalı finansal aracın, karşı taraf belirli bir hizmet süresini tamamlayıncaya kadar üzerindeki hakkı sahibine kazandırmaması durumunda, söz konusu hizmetlerin karşı tarafça, özkaynağa dayalı finansal araçlara karşılık olarak hakediş dönemi boyunca verileceği varsayılır. Hizmet hakediş dönemi boyunca karşı tarafça verildikçe, bunlara karşılık özkaynakta meydana gelen artış ile birlikte muhasebeleştirilir.

Bazı hisse bazlı ödeme anlaşmaları, tedarikçilerin, işletmenin nakdine, diğer varlıklarına ya da özkaynağa dayalı finansal araçlarına hak kazanabilmesi için belirli hizmet ya da performans koşullarının yerine getirilmesi şartını içerebilir. Hisse bazlı ödeme işlemlerinin muhasebeleştirilmesinde bu tür hakediş koşullarının gerçekleşip gerçekleşmediği dikkate alınmalıdır.

Şekil 10, koşulu hisse bazlı ödeme işlemini açıklamaktadır.



Şekil 10. Hisse Bazlı Ödeme İşlemlerinde Hakediş Koşulları

Kaynak: IASCF, 2010: B158.

Eğer bir hisse bazlı ödeme işlemi, karşı tarafın hisse bazlı ödemeye hak kazanmasını sağlayan hizmetleri elde edip etmeyeceğini belirlemiyorsa işlemin gerçekleşmesi için herhangi bir koşul öngörülmemiş demektir. Aksine, işleme hak kazanmak için karşı tarafın belirli bir hizmet dönemini tamamlamasını gerektiren bir koşul var ise bu bir hizmet koşuludur. İşleme hak kazanmak için işletme karında belirli bir dönem içerisindeki artış koşulu gibi belirli performans koşulu söz konusu ise bu sefer hisse bazlı ödeme işlemi performans koşulunu içeriyor demektir.

19.2. Nakit Olarak Ödenen Hisse Bazlı Ödeme İşlemleri

Nakit olarak ödenen hisse bazlı ödeme işlemleri; alınan mal veya hizmet karşılığında, söz konusu mal veya hizmeti sağlayanlara nakit ödeme yapılması veya diğer varlıkların transfer edilmesi şeklinde bir borç yüklenerek bir işletmenin aldığı mal veya hizmete ilişkin bedelin, işletmenin veya diğer bir grup işletmesinin özkaynağa dayalı finansal araçlarının (hisse senetleri veya hisse senedi opsiyonları dahil olmak üzere) fiyatları (değerleri) üzerinden belirlendiği hisse bazlı ödeme işlemleridir.

Nakit olarak ödenen hisse bazlı ödeme işlemleri söz konusu olduğu durumlarda, alınan mal veya hizmetler ve ilgili yükümlülük tutarı, üstlenilen borcun gerçeğe uygun değerinden ölçülür. İlgili borç ödenene kadar, her bir raporlama dönemi sonunda ve ayrıca itfa tarihinde borcun gerçeğe uygun değeri yeniden ölçülür. Ölçümden dolayı oluşan gerçeğe uygun değer değişiklikleri kar veya zarar olarak muhasebeleştirilir.

19.3. Nakit Alternatifli Hisse Bazlı Ödeme İşlemleri

Nakit alternatifli hisse bazlı ödeme işlemleri; mal veya hizmet alınan ve anlaşma hükümlerinin, işletmeye ya da söz konusu mal veya hizmeti sağlayanlara, anlaşma konusu mal veya hizmet bedelinin nakit olarak (ya da başka bir varlığın transferi yoluyla) veya özkaynağa dayalı finansal araçlar verilmesi suretiyle ödenmesi alternatiflerinden birini tercih etme imkânı sağladığı hisse bazlı ödeme işlemleridir.

Nakit alternatifli hisse bazlı ödeme işlemlerinin ölçümünde, özkaynaktan karşılanan ve nakit olarak ödenen hisse bazlı ödeme işlemlerine ilişkin düzenlemeler birlikte değerlendirilir. Buna göre; bir işletmeye veya karşı tarafa, işletmenin ilgili

ANADOLU ÜNİVERSİTESİ

işlemi nakit (veya diğer varlıklar) ya da özkaynağa dayalı finansal araçlar aracılığıyla gerçekleştirmesini belirleme imkanı sağlayan hisse bazlı ödeme işlemlerinde, ilgili işlem ya da işlemi oluşturan unsurlar, bunların nakit ya da diğer bir varlıkla ödeneceğine dair işletme tarafından yüklenilmiş bir borç bulunduğu durumlarda, nakit olarak ödenen hisse bazlı ödeme işlemi; bu tür bir borç bulunmadığı durumlarda ise özkaynaktan karşılanan hisse bazlı ödeme işlemi olarak ölçülür.

ANADOLU ÜNİVERSİTESİ

Üçüncü Bölüm

Türkiye Muhasebe Standartları ile Türk Vergi Sistemi Arasındaki Finansal Tablolara İlişkin Farkların Vergi İdaresine Raporlanması

Finansal raporlama ile vergi sistemleri arasındaki ilişki öteden beri vardır ve var olacaktır. Bu ilişkinin varlığından ziyade asıl sorun; bu ilişkinin yoğunluğu, karşılıklı etkileşimi ve karşılıklı sonuçları ile ilgili olmaktadır (Dacian, 2010: 496). Nitekim vergiye tabi karın (mali karın) hesaplanması finansal raporlama düzenlemelerine göre hesaplanan muhasebe karı (ticari kar) ile başlar. Ancak, ticari kardan mali karın hesaplanması ülkeden ülkeye değişiklikler gösterir (Nobes, 2004: 7). [91] Ülkemizde de TTK'ye göre muhasebe kayıtlarını ve finansal raporlamalarını TMS'ye göre gerçekleştirecek işletmeler; Türk vergi sistemindeki ölçüm ile ilgili hükümlere göre elde edilecek mali karlarını, TMS'ye göre düzenlenen finansal tablolardaki ticari kardan hareketle hesaplayacaktır.

1. Finansal Raporlama ve Vergi Sistemleri Arasındaki İlişki

Finansal raporlar ve vergilendirme amaçlı raporlar farklı tercihlere göre hazırlandığından, ticari ve mali kar farklı olabilmektedir. İki farklı ölçümleme sonucu ortaya çıkan kar (ticari kar ve mali kar) farklı sonuçlar vermektedir (Manzon ve Plesko, 2001: 6). Ticari kar ile mali kar arasındaki tutarsal marj ülkelerin, muhasebe ve finansal raporlama sistemleri ile vergi sistemleri arasındaki ilişki ve bağılığa göre değişmektedir.

1.1. Finansal Raporlama ve Vergi Sistemlerinin Amaçları

Genellikle finansal raporlama, bir işletmenin gözetimi ve kontrolü ile ilgililerin ekonomik karar verme amacıyla gerekli bilgilerin hazırlanması ve yorumlanması için sadece somut verilerin muhasebe kaydını gerektirir. Bu bağlamda finansal raporlamanın en büyük sorumluluğu ilgili tarafları yanıltılmaktan korumaktır. Vergi sisteminin esas

[91] Bu bölümde anlaşılabilirliği kolaylaştırmak amacıyla sadece "mali kar" ve "ticari kar" ifadeleri kullanılmıştır. Etki derecesine göre "mali kar" aynı zamanda "mali zarar", "ticari kar" aynı zamanda "ticari zarar" olarak dikkate alınmalıdır.

ANADOLU ÜNİVERSİTESİ

amacı ise kamunun planladığı kadar ve adil bir şekilde halktan gelir toplamasıdır. O nedenle ekonomik karar alıcılar kamu maliyesini direkt olarak ilgilendirmez.

Bir vergi sisteminin başarıyla işleyebilmesi için bilginin, hukuk içinde kesinlik derecesi gerekir. Ancak bu durum her zaman finansal raporlama için uygun bilgi olmayabilir.[92]

Ayrıca finansal raporlama sistemi ile vergi sistemini amaçları arasındaki zıtlıktan bile finansal raporlama ve vergi sistemleri arasındaki olası herhangi bir denkliğin kabul edilemeyeceği belli olmaktadır (Alley ve James, 2005: 4). Bu farklılıktan ötürü finansal raporlama düzenlemeleri ve uygulamaları her zaman nihai vergi yükümlülüğünü belirleyemeyebilir (Alley ve James, 2005: 3).

Sonuç olarak; muhasebe standartları esas alınarak hazırlanan finansal tablolar, vergilendirmeye ilişkin raporlamaya ve vergi beyannamelerinin hazırlanmasına en uygun zemin olabileceği gibi her zaman böyle olmayacaktır.

1.2. Finansal Raporlama ve Vergi Sistemleri İlişkisinin Uluslararası Perspektifi

Finansal raporlama sistemi ve vergi sistemi arasındaki ilişki farklı düzeylerdedir (Alley ve James, 2005: 2). Ülkelerin vergi sistemindeki farklılık, finansal raporlama ve vergi sistemleri arasındaki ilişkinin derecesini ve etkisini belirlemektedir.[93]

Diğer taraftan, vergi sistemi her ülkenin kendisine özgü tasarlandığından, küresel bazdaki UMS uygulamalarının dayatılması, finansal raporlama ve vergilendirme ile ilgili raporlama arasında daha fazla çatışmaya yol açabilecektir (Alley ve James, 2005: 22). Finansal raporlama ve vergilendirme arasındaki yakın bir ilişkinin, finansal tabloların sonuçlarının yorumunu zorlaştıracağı da göz ardı edilmemelidir (Dacian, 2010: 499). Çünkü vergi sistemi, kamunun ihtiyacı olan bütçeyi gerçekleştirmek için bir kar tespitine yöneliktir. Hâlbuki finansal tablolarda açıklanan kar işletmenin gerçek durumunu göstermeyi amaçlamaktadır.

[92] Bu konuya ilişkin dava karşılıklarını örnek verebiliriz.

[93] Finansal raporlama ve vergilendirme arasındaki ilişki, bu tür bir ilişkinin derecesi ve etkisi, finansal tablolarda açıklanan muhasebe karı ile vergi idaresinin kabul ettiği vergi karını hesaplamaya yönelik düzenlemeler, bu düzenlemelerin birbirine ne kadar yakın-uzak olduğu ve bu düzenlemelerin birbirini ne kadar etkilediği ile ilgilidir.

ANADOLU ÜNİVERSİTESİ

1.2.1. Avrupa Birliği ülkelerinde finansal raporlama ve vergi sistemleri ilişkisi

Anglo-Sakson ve Kıta Avrupa kökenli muhasebe geleneği içinde farklı ve karşıt iki AB ülkesi Almanya ve İngiltere (Dacian, 2010: 498) birbirilerine göre farklı finansal raporlama ve vergi sistemleri ilişkisine sahiptir. Diğer AB ülkelerinde bu ilişki, genellikle İngiltere ya da Almanya model alınarak düzenlenmiştir (Nobes, 2004: 5).

AB ülkelerinde yapılan araştırmalarda vergi ve muhasebe sistemleri arasındaki ilişki, birbirlerine "bağımlılık" ve "bağımsızlık" olarak incelenmiştir.

Bağımsızlığın temel özelliği, şirketlerin kendi ticari hesaplamaları ve vergi hesaplamalarında farklı muhasebe politikaları kullanabilmesidir. Doğal olarak finansal raporlama ve vergi sistemi arasında tam bir bağımsızlık vardır ve birbirlerine etki söz konusu değildir. Bu kategorideki ülkeler Danimarka, İrlanda, Hollanda, İngiltere, Çek Cumhuriyeti ve Polonya'dır (Alley ve James, 2005: 18).

Bağımlılık söz konusu olduğunda ise ticari hesaplamalarda vergi kuralları esas alınır ya da mali kar ticari hesaplamalar ile tespit edilir. Her iki durumda da ticari hesaplar ve vergi düzenlemeleri arasındaki ilişkinin bağımlı olduğu kabul edilir. Bu yaklaşımda olan ülkeler; Belçika, Finlandiya, Fransa, Almanya, Yunanistan, İtalya, Lüksemburg ve İspanya'dır (Alley ve James, 2005: 18).

Son zamanlarda AB ülkelerinde, yeni üye Doğu Avrupa ülkelerinin piyasa ekonomisine geçişi ve bağımlılığın temel yapısını engelleyen finansal raporlama düzenlemelerine ilişkin uyumlaştırmalara bağlı olarak daha fazla bağımsız bir ilişki yolunda gelişme vardır (D'Ascenzo ve England, 2003: 4). [94]

Bu anlamda, Direktif IV birçok AB ülkesi mevzuatında, finansal raporlamanın vergi sistemlerinden daha fazla bağımsızlığı yolunda önemli değişiklikler yaratmıştır. Bu Direktifin uygulanması vergi sistemleri ve finansal raporlama sistemi arasındaki ilişkinin kırılma noktası olarak görülür (Dacian, 2010: 498).

Aslında Direktif IV, finansal raporlama ve vergi sistemleri arasındaki bağımlılık ya da bağımsızlık sorununu ele almamış ve bu konuyu üye ülkelerin kendi kararları kapsamı içinde bırakmıştır. Ancak Direktif IV, finansal raporlama ve vergi sistemleri

[94] AB'nin diğer ülkelerinde de Almanya ve İngiltere modelinin çerçevesinde gelişmelerin yaşandığını söyleyebiliriz.

ANADOLU ÜNİVERSİTESİ

arasında iki farklı temel ilişki olduğunu dikkate almıştır ve bu nedenle şirketlerin finansal tablolarına ek olarak vergi mevzuatının finansal tablolar üzerindeki etkisi hakkında bilgi yayınlamanın gerekli olduğunu belirtmiştir (Nerudová, 2011: 74).

1.2.2. Amerika Birleşik Devletleri'nde finansal raporlama ve vergi sistemi ilişkisi

ABD'de halka açık şirketler finansal raporlama ve vergilendirme açısından ayrı kurallara tabidir. Bu nedenle, raporlanan gelir tutarı hem finansal raporlama sistemi hem de vergi sistemleri açısından farklıdır. Ancak, firmalar raporlanan gelir hakkında her iki sistem için de ayrıca bilgi vermek zorundadır (Manzon ve Plesko, 2001: 1).

1.2.3. Türkiye'de finansal raporlama ve vergi sistemi ilişkisi

Türk vergi sistemi incelendiğinde genelde Almanya'nın etkisi altında kaldığı görülmektedir. Kurumsal işletmelerin, KVK hükümlerine göre dönem sonuçlarını hesaplarken, ticari karın esas alındığı ancak ticari kara/zarara vergi kuralları uygulanarak mali karın/zararın hesaplandığı görülmektedir (Dinç, 2007: 26).

Türk vergi sisteminde ticari kardan/zarardan mali kara geçişte yapılan düzeltmeler finansal tablolarda gösterilmemektedir. Bu düzeltmeleri gerektiren farklar vergi idaresine beyanname sunma aşamasında giderilmektedir (Akdoğan ve Sevilengül, 2007b: 32).

1.3. Finansal Raporlama ve Vergi Sistemlerinde Gelir Kavramının Tanımlanması ve Ölçülmesi

Gelir, aslında hem finansal raporlamada hem de vergi sisteminin ölçmeye çalıştığı ancak açık ve doğru bir tanımı bulunamayan en önemli değişkenlerden biridir (Alley ve James, 2005: 5).

Hukuki bir tanım olan gelir, finansal raporlamadaki tanımına göre nitelik olarak çok dar ve farklı bir tanımdır. Buna rağmen, gelirin ölçümünün kesinliği için vergi sistemi, finansal raporlama düzenlemelerine dayanmak eğilimindedir. Doğal olarak

ANADOLU ÜNİVERSİTESİ

finansal raporlama işletmenin gerçek durumunu göstermek açısından, vergi sistemi de verginin doğu hesaplanması açısından gelirin doğruluğunu gerektirir (Alley ve James, 2005: 6).

2. Kurum Kazancı Üzerinden Hesaplanan Vergilere İlişkin Standart

Gelir Vergileri (TMS 12) Standardı;[95] kurum kazancı üzerinden hesaplanan gelir vergilerinin raporlanması ve yasal vergi yükümlülüğü (vergi düzenlemelerine göre ödenecek vergi) ile muhasebe düzenlemelerine göre hesaplanan vergi yükümlülüğü ve vergi giderini/gelirini uyumlaştırmanın nasıl sağlanacağını düzenlemektedir (Greuning v.d, 2011: 169).[96]

TMS'de tanımlanan vergi gideri (geliri) ve ticari kar arasındaki ilişki, vergiden istisna edilmiş gelirler, vergi mevzuatı açısından kanunen kabul edilmeyen giderler, mali zararların sonuçları, vergi oranlarında yapılan değişiklikler vb. unsurlardan etkilenir.

TMS, kurum kazancından hesaplanan vergilere ilişkin etkilerin öteleme yöntemine göre muhasebeleştirilmesini yasaklamakta ve genellikle geçici farklara odaklanan finansal durum tablosu, borç yönteminin kullanılmasını esas almaktadır (IASCF, 2010: A401).

Finansal durum tablosu borç yönteminde geçici farklar dikkate alınarak varlıkların ve yükümlülüklerin vergi değeri ile defter değeri arasındaki farkların tutarları üzerinden, ertelenmiş vergi varlığı veya ertelenmiş vergi yükümlülüğü hesaplanarak finansal tablolarda raporlanır.[97] Bir varlıktan fayda elde edildiği veya yükümlülüğün ödendiği dönemde meydana gelen veya ortadan kalkan bu farkların belirlenmesi ve

---

[95] TMS 12'nin uygulanmasında gelir vergileri, vergiye tabi kurum kazancı üzerinden hesaplanan bütün yurt içi ve yurt dışı vergileri içerir.

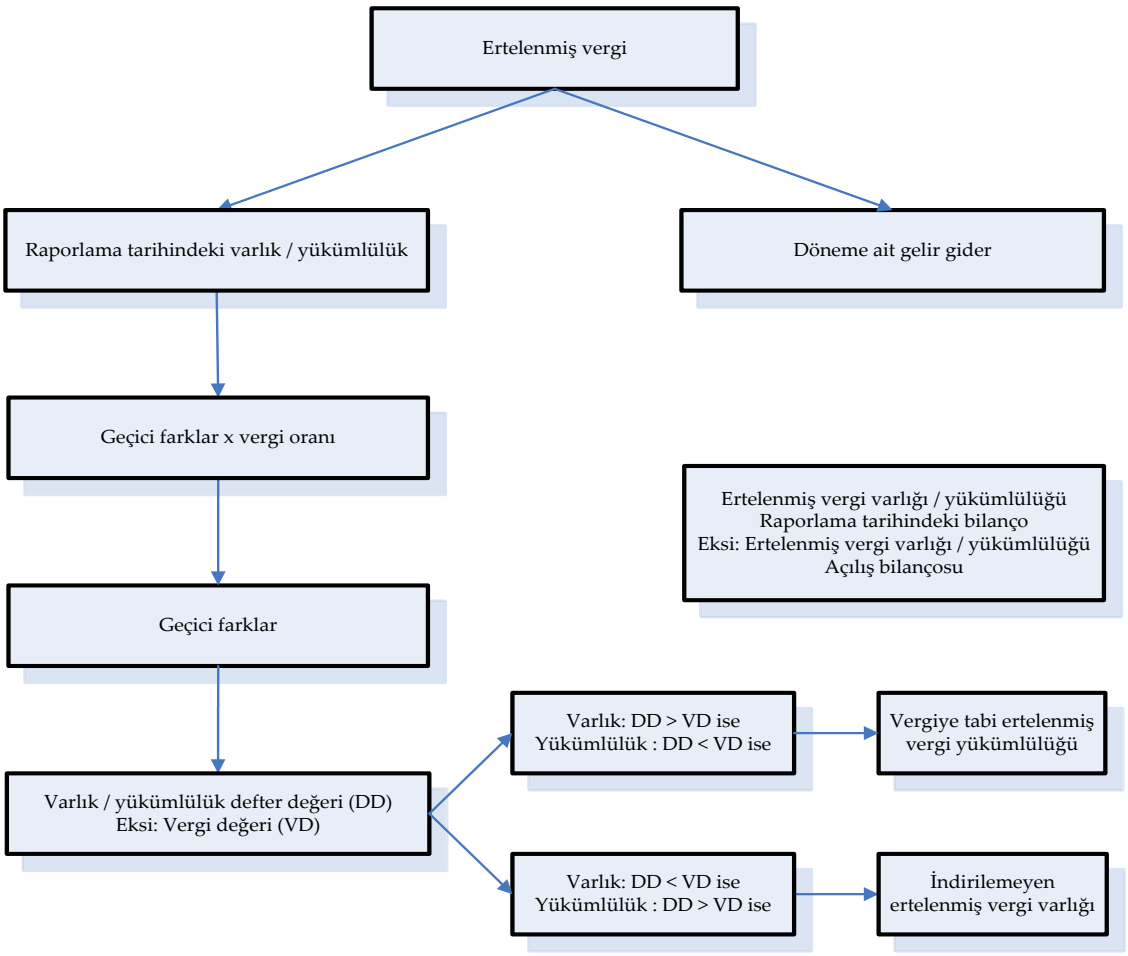
[96] **Vergi gideri (vergi geliri):** Dönem karının veya zararının belirlenmesinde dönem vergisi ve ertelenmiş vergi açısından dikkate alınan toplam tutarı ifade eder.

[97] **Ertelenmiş vergi borçları:** Vergiye tabi geçici farklar üzerinden gelecek dönemlerde ödenecek gelir vergilerini ifade eder.

Ertelenmiş vergi varlıkları: Aşağıdaki durumlarda gelecek dönemlerde geri kazanılacak olan gelir vergisi tutarlarını ifade eder: (a) İndirilebilir geçici farklar, (b) Gelecek dönemlere devreden kullanılmamış mali zararlar, (c) Gelecek dönemlere devreden kullanılmamış vergi avantajları.

ANADOLU ÜNİVERSİTESİ

muhasebeleştirilmesi bir süreçtir. Bu süreç itibariyle ertelenmiş verginin hesaplanması Şekil 11'deki gibi gösterilebilir.



Şekil 11. Ertelenmiş Verginin Hesaplanması

Kaynak: 171

TMS 12'ye göre izlenecek aşamaları şu şekilde sıralayabiliriz:

1. Varlık ve yükümlülüklerin vergi değeri ile defter değerleri karşılaştırılarak geçici farklar belirlenir.

2. Geçici farklar etkilerine göre vergiye tabi geçici farklar ve indirilecek geçici farklar olarak ayrıştırılır.

3. Vergiye tabi geçici farklar ve indirilebilir geçici farklar üzerinden yürürlükteki vergi oranlarına göre ertelenmiş vergi varlıkları ve ertelenmiş vergi yükümlülükleri hesaplanır.

4. Ertelenmiş vergi varlıkları ve vergi yükümlülükleri muhasebeleştirilir.

5. Dönem vergi gideri ile ertelenen vergi gideri (geliri) muhasebeleştirilir.

6. Tüm vergi etkileri finansal tablolarda raporlanır.

TMS 12'ye göre işlemlerin muhasebeleştirilebileceği hesap kalemlerinin de MSUGT'te yapılacak değişiklikle TMS ile uyumlaştırılması gerekmektedir. THP'de vergi işlemlerinin muhasebeleştirilmesi için gerekli olacak hesap kalemleri aşağıda gösterilmiştir.

Ertelenmiş Vergi Varlığı
Ertelenmiş Vergi Varlığı
Ertelenmiş Vergi Borcu
Ertelenmiş Vergi Borcu
Ödenecek Vergi ve Diğer Yasal Yükümlülükler
Ödenecek Kurumlar Vergisi
Ödenecek Gelir Vergisi
Ödenecek KDV
Ödenecek Diğer Vergiler
Gelecek Yıllarda Ödenecek Vergiler
Gelecek Yıllarda Ödenecek Sosyal Güvenlik Kesintileri
Gelecek Yıllara Ertelenen veya Terkin Edilecek KDV
Kamuya Olan Diğer Ertelenmiş veya Taksitlendirilmiş Borçlar
Gelecek Yıllarda Ödenecek Diğer Yasal Yükümlülükler
Dönem Karı Vergi ve Yasal Yükümlülük Karşılıkları
Dönem Karı Vergi ve Diğer Yasal Yükümlülük Karşılıkları
Dönem Karının Peşin Ödenen Vergi ve Diğer Yükümlülükleri (-)

2.1. Geçici Farkların Belirlenmesi

Bir varlığın vergiye esas değeri; işletmenin gelecekte ilgili varlığın defter değeri tutarında sağlayacağı, vergiye tabi ekonomik yarardan, vergisel açıdan gider olarak indirilebilecek olan tutarı ifade eder.

Eğer ilerideki ekonomik faydalar vergiye tabi olmayacaksa, anılan varlığın vergiye esas değeri defter değerine eşittir.

Bir yükümlülüğün vergiye esas değeri ise ilgili yükümlülüğün defter değerinden, bu borçla ilgili olarak gelecek dönemlerde vergi açısından indirilebilir tutarlar düşüldükten sonra kalan tutarıdır.

ANADOLU ÜNİVERSİTESİ

Avans olarak alınmış olan hasılat örneğinde, ilgili borcun vergiye esas değeri alınan avansın tutarından gelecek dönemlerde vergiye tabi olmayacak olan gelir tutarları düşüldükten sonra kalan değerdir.

Bir varlığın veya yükümlülüğün finansal durum tablosundaki defter değeri ile bunların söz konusu vergiye esas değerleri arasındaki farklar geçici farkları ifade eder. Geçici farklar muhasebenin ihtiyatlılık ve dönemsellik ilkelerinden, vergi kanunlarının ise gelirin elde edilmesi ilkesinden kaynaklanır (Dinç, 2007: 29). [98]

2.2. Geçici Farkların Ayrıştırılması

Geçici farklar "vergiye tabi geçici farklar" ve "indirilebilir geçici farklar" olarak sınıflandırılır.

Raporlama tarihi itibariyle defter değeri ile vergiye esas değerleri arasında ölçümlemeden kaynaklanan geçici farklar, vergiye tabi geçici farklar ve indirilebilir geçici farklar olarak ayrıştırılır. Zamanlama farkları da geçici farklardır. [99]

2.2.1. Vergiye tabi geçici farklar

Vergiye tabi geçici farklar; mali kar hesaplanırken ticari kardan düşülen tutarları ifade eder.

Eğer varlığın defter değeri, onun vergiye esas değerini aşarsa, bu varlık nedeniyle ileride ticari karın tespitinde gider yazılabilecek tutar, vergi mevzuatına göre gider yazılabilecek tutarı aşıyor demektir. Bu fark, vergiye tabi bir geçici farktır ve sonuçta oluşan kurum kazancından gelecek dönemlerde ödenecek bir ertelenmiş vergi yükümlülüğüdür.

---

[98] Gelirin elde edilmesi, kişinin onun üzerinde fiili, hukuki ve ekonomik tasarrufunun gerçekleşmiş olması demektir. Gelirin elde edilebilmesi için, borçludan istenebilecek bir aşamada (muaccel) olması, hukuken istenilmesi ve fiili olarak tasarruf edilmesi gerekir. Elde etme kavramı; ticari kazançta "doğma", zirai kazançta "doğma", ücrette "verilme", serbest meslek kazancında "tahsil edilen", gayrimenkul sermaye iratlarında "tahsil", menkul sermaye iratlarında ise "tahsil-ödeme" şeklinde ifade edilir.

[99] Bazı geçici farklar gelir veya giderin bir dönemin muhasebe karına dahil edilmiş olmasına rağmen vergiye tabi karın hesabında farklı bir dönemde dikkate alınmış olmasından kaynaklanabilir. Bu tür farklar, zamanlama farkı olarak adlandırılır.

ANADOLU ÜNİVERSİTESİ

Bazı geçici farklar gelir veya giderin bir dönemin ticari karına dahil edilmiş olmasına rağmen mali karın hesabında farklı bir dönemde dikkate alınmış olmasından kaynaklanabilir. Zamanlama farkından kaynaklanan bu tür tutarlar da bir ertelenmiş vergi yükümlülüğüdür. Bütün vergiye tabi geçici farkların "ertelenmiş vergi yükümlülüğü" olarak muhasebeleştirileceği söylenebilir.

Ertelenmiş vergi yükümlüğü doğuran vergiye tabi geçici farklara şu örnekler verilebilir (IASCF, 2010: B752):

1. Faiz gelirinin mali kara nakit esasına göre dahil edilmesi, ticari kara oluştuğu zamanlarla orantılı olarak tahakkuk ettirilmesi.

2. Malların satışından elde edilen gelirin fatura edildiğinde mali kara dahil edilmesi, ticari kara malların alıcıya teslim edildiğinde dahil edilmesi.

3. Vergisel açıdan bir varlığın hızlandırılmış amortismana tabi tutulması.

4. Mali karın hesaplanmasında oluştukları dönemde gider yazılan geliştirme giderlerinin aktifleştirilerek kapsamlı gelir tablosunda amortismana tabi tutulmaları.

5. Peşin ödenen giderlerin vergi mevzuatı açısından nakit esasına göre cari dönemde veya önceki dönemlerde gider yazılmış olması.

6. Amortismana tabi tutulan bir varlığın amortismanının vergi mevzuatına göre gider olarak kabul edilmemesi ve bu varlık satıldığında veya hurdaya ayrıldığında birikmiş amortismanın dikkate alınmaması.

7. Vergisel açıdan borcun ilk muhasebeleştirildiği dönemde gider yazılan işlem giderlerinin kredi olarak alınan tutardan işlemlerle ilgili giderler düşüldükten sonra kalan tutarın borç olarak kaydedilmesi.

2.2.2. İndirilebilir geçici farklar

İndirilebilir geçici farklar, mali kar hesaplanırken ticari kara eklenen tutarları ifade eder. Bütün indirilebilir geçici farklar (UMS'deki özel durumlar haricinde) "ertelenmiş vergi varlığı" olarak muhasebeleştirilir. Ertelenmiş vergi varlığı doğuran indirilebilir geçici farklara şu örnekler verilebilir (IASCF, 2010: B754):

1. Emeklilik halinde ortaya çıkan maliyetlerin, çalışanın hizmet verdiği süre boyunca ticari karın hesabında gider olarak dikkate alınması, mali karın hesabında emekli olana ya da fonlara ödeme yapıldığında gider olarak dikkate alınmaması.

ANADOLU ÜNİVERSİTESİ

2. Raporlama tarihi itibariyle finansal tablolardaki birikmiş amortismanların toplam tutarının, aynı raporlama tarihi itibariyle vergi mevzuatına göre ayrılması gereken birikmiş amortisman tutarlarından fazla olması.

3. Raporlama dönemi sonundan önce satılan malların maliyetlerinin ticari karı / zararı belirlerken indirilmesi.

Ancak, vergi mevzuatının mal satış bedellerinin nakit tahsilât halinde gelir yazılması şeklinde bir uygulamaya müsait olması halinde, satılan malların maliyetlerinin de tahsilatın olduğu dönemde indirilmesi (bu durumda satışlara ilişkin alacaklardan kaynaklanan bir vergilendirilebilir geçici fark da oluşmaktadır) .

4. Bir stok kaleminin net gerçekleşebilir değerinin veya bir maddi duran varlık kaleminin geri kazanılabilir değerinin bir önceki defter değerinden düşük olması halinde işletmenin bu varlığın defter değerini azaltması, bu azaltmanın vergi mevzuatı açısından dikkate alınmaması, değer düşüklüğünün vergisel açıdan ancak satış halinde ortaya çıkması.

5. Araştırma giderlerinin (ya da kuruluş ve örgütlenme giderlerinin) ticari karın belirlenmesinde gider olarak dikkate alınması, fakat mali karın hesabında daha sonraki bir döneme kadar gider olarak indirilememesi.

6. Mali karın tespitinde dönem karına dahil edilen bir gelirin ticari karın hesabında dikkate alınmayıp finansal durum tablosunda ertelenmiş gelir olarak gösterilmesi.

7. Finansal durum tablosunda ertelenmiş gelir olarak gösterilen bir devlet yardımının gelecek dönemlerde de vergiye tabi olmaması (ortaya çıkan ertelenmiş vergi varlığının muhasebeleştirilmesine izin verilmez).

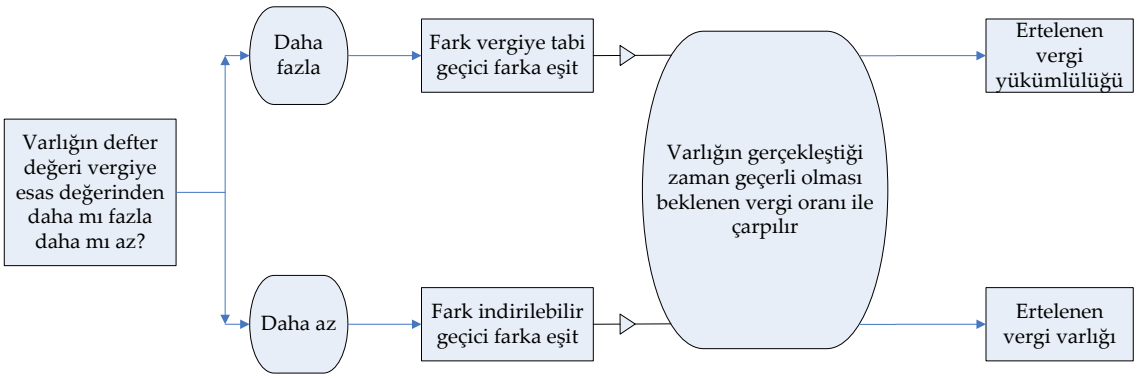
2.3. Ertelenmiş Vergi Varlıkları ve Ertelenmiş Vergi Yükümlülükleri Tutarlarının Hesaplanması

Ertelenmiş vergi varlıklarının ve yükümlülüklerinin çoğu, bir gelir veya bir giderin bir dönemin ticari karının hesabında dikkate alınmış olması ancak mali kar açısından o dönemden farklı bir dönemde dikkate alınmış olmasından dolayı oluşur.

Ertelenmiş vergi varlıkları, indirilebilir geçici farklar üzerinden gelecek dönemlerde indirilebilecek kurum kazancı vergilerini ifade eder.

ANADOLU ÜNİVERSİTESİ

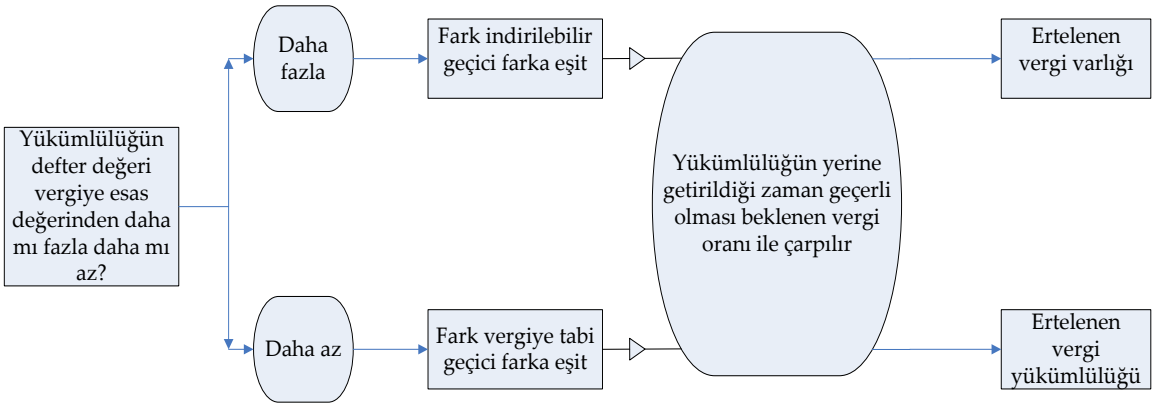
Ertelenmiş vergi varlığı ve ertelenmiş vergi yükümlülüğü Şekil 12 ve Şekil 13'te özetlenmiştir.



Şekil 12.Ertelenmiş Vergi Varlıklarının Muhasebeleştirilmesi

Kaynak: http://www.cpaaustralia.com.au/cps/rde/xbcr/cpa-site/IAS-12-fact-sheet.pdf (Erişim tarihi: 17.09.2011)

Ertelenmiş vergi yükümlülüğü, vergiye tabi geçici farkların etkisiyle takip eden dönemlerde ödenecek vergi tutarıdır.



Şekil 13. Ertelenmiş Vergi Yükümlülüklerin Muhasebeleştirilmesi

Kaynak: http://www.cpaaustralia.com.au/cps/rde/xbcr/cpa-site/IAS-12-fact-sheet.pdf (Erişim tarihi: 17.09.2011)

Ertelenmiş vergi yükümlülüğü vergiye tabi geçici farkların, ertelenmiş vergi varlığı ise indirilebilir geçici farkların tutarlarına finansal raporlama tarihi itibariyle yürürlükteki vergi oranlarının uygulanması suretiyle bulunur (Gençoğlu, 2007: 95). Ancak bazı durumlarda, vergi oranlarında veya vergi kanunlarında yeni yapılacak düzenlemelerin yasallaşması yönünde çok kuvvetli bir ihtimal varsa bu durumda

ANADOLU ÜNİVERSİTESİ

ertelenmiş vergi varlığı ve ertelenmiş vergi yükümlülüğü yeni vergi oranları veya vergi kanunları dikkate alınarak hesaplanır. Eğer farklı gelir seviyelerine farklı vergi oranları uygulanması söz konusu ise geçici farkların tersine döneceği beklenen dönemlerin mali karına ortalama vergi oranları uygulanarak ertelenmiş vergi yükümlülüğü ve ertelenmiş vergi varlığı hesaplanır.

2.4. Ertelenmiş Vergi Varlıklarının ve Ertelenmiş Vergi Yükümlülüklerinin Muhasebeleştirilmesi ve Ölçümü

Bir işletme, herhangi bir varlığı veya borcu muhasebeleştirdiğinde bunların defter değerleri kadar bu varlıktan ileride fayda temin edeceği, borcun ise ödeneceği beklentisindedir. Onun için, defter değerleri tutarında ileride fayda elde edildiğinde veya borç ödendiğinde ödenecek vergiler, bu faydanın elde edilmesi veya borcun ödenmesinin vergisel etkisinin olmadığı duruma göre fazla veya az olacaksa; bazı istisnai durumların dışında, işletmenin ertelenmiş vergi varlığını veya ertelenmiş vergi yükümlülüğünü muhasebeleştirmesi gerekir. Ancak, bir varlık veya borcun ilk muhasebeleştirilmesinde veya sonraki değişikliklerde ortaya çıkan ertelenmiş vergi varlıkları ve ertelenmiş vergi yükümlülükleri muhasebeleştirilemez (Özerhan ve Yanık, 2010: 514).

2.4.1. Ertelenmiş vergi yükümlülüklerinin muhasebeleştirilmesi

Aşağıdaki durumlarda meydana gelen vergilendirilebilir geçici farklar nedeniyle ortaya çıkan ertelenmiş vergi yükümlülükleri haricinde, hesaplanmış tüm ertelenmiş vergi yükümlülüklerinin muhasebeleştirilmesi gerekir:

a) Şerefiyenin ilk muhasebeleştirilmesi sırasında ortaya çıkan geçici farklar,

b) İşletme birleşmesi niteliğinde olmayan işlemler nedeniyle ortaya çıkan geçici farklar,

c) Ticari karı ve mali karı etkilemeyen işlemler nedeniyle ortaya çıkan geçici farklar.

Şerefiye ile ilgili ertelenmiş vergi yükümlülüğü, ancak şerefiyenin ilk muhasebeleştirilmesi esnasında doğmamış olması koşuluyla muhasebeleştirilir.

ANADOLU ÜNİVERSİTESİ

Şerefiyenin ilk muhasebeleştirilmesinde ortaya çıkan ertelenmiş vergi yükümlülüğünde sonraki dönemlerde meydana gelen azalmalar muhasebeleştirilmez. Ayrıca, işletme birleşmelerinde ilk birleşme sırasında konsolidasyon şerefiyesi oluşuyorsa ertelenen vergi yükümlülüklerinin muhasebeleştirilmesi mümkün değildir (Özerhan ve Yanık, 2010: 514).

2.4.2. Ertelenmiş vergi varlıklarının muhasebeleştirilmesi

İndirilebilir geçici farkların ortadan kalkacağı dönemde yeterli miktarda mali karın olması halinde vergi varlıkları fayda sağlayacaktır (Özerhan ve Yanık, 2010: 516). Nitekim; ertelenen vergi varlıkları, sonraki dönemlerde işletmenin oluşması muhtemel vergilendirilebilir gelirlerinin olması durumunda ertelenen vergi olarak dikkate alınabilecektir (Sağlam v.d., 2012: 799). Diğer bir ifade ile bir işletmenin ertelenmiş vergi varlığını muhasebeleştirmesi için indirilebilir geçici farkların düşülebileceği kadar mali kar elde edilebileceği muhtemel olmalıdır. Aşağıdaki durumlarda meydana gelen indirilebilir geçici farklar nedeniyle ortaya çıkan ertelenmiş vergi varlıkları haricinde, hesaplanmış tüm ertelenmiş vergi varlıklarının muhasebeleştirilmesi gerekir:

a) İşletme birleşmesi niteliğinde olmayan işlemler nedeniyle ortaya çıkan geçici farklar,

b) Ticari karı ve mali karı etkilemeyen işlemler nedeniyle ortaya çıkan geçici farklar.

İşletme birleşmelerinde konsolidasyon şerefiyesi oluşuyorsa ertelenen vergi varlıklarının muhasebeleştirilmesi mümkün değildir (Özerhan ve Yanık, 2010: 515). Ayrıca, mali kar kullanılabilir olduğu sürece, şerefiyenin daha önceki muhasebeleştirilmesinden ortaya çıkan ertelenmiş vergi varlığı işletme birleşmesinin bir parçası olarak muhasebeleştirilebilir.

2.4.3. Ertelenmiş vergi varlıkları ve vergi yükümlülüklerin ölçümü

Ertelenmiş vergi varlıklarının ve vergi yükümlülüklerinin defter değerleri, bunlarla ilgili geçici farkların değerlerinde bir değişikliğin olmaması halinde dahi değişebilir.

ANADOLU ÜNİVERSİTESİ

Bu değişiklikler aşağıdaki durumlarda ortaya çıkabilir:

a) Vergi oranlarında veya vergi kanunlarında değişiklikler olması,

b) Ertelenmiş vergi varlığının geri kazanılabilecek tutarının yeniden belirlenmesi,

c) Varlığın ne şekilde geri kazanılacağına ilişkin beklentinin değişmesi.

Her raporlama tarihi itibariyle ertelenmiş vergi varlıkları ve yükümlülüklerinin yürürlükte olan veya yürürlüğe girmesi kesine yakın olan vergi kanunları ve vergi oranları dikkate alınarak gerektiğinde tekrar hesaplanır. Çünkü, vergi kanunları ve vergi oranlarındaki değişimleri nedeniyle zamanlama farkları ortaya çıkacağından tahakkuk edecek vergilerin muhasebeleştirilmesi gerekir. Bir başka deyişle ertelenen vergi varlığı ve vergi yükümlülüğü düzeltilmelidir (Gençoğlu, 2007: 109). Ertelenmiş vergi varlıklarının tamamından veya bir kısmından yararlanmaya yeterli tutarda mali kar elde etme olasılığı kalmamışsa, ertelenmiş vergi varlığının defter değeri buna paralel olarak azaltılmalıdır. Yeterli mali kar olasılığının tekrar ortaya çıkması halinde artışla sınırlı olmak üzere bu tür azaltmalar tersine döndürülebilir. Ertelenmiş vergi varlığı ve ertelenmiş vergi yükümlülüğünün iskontoya tabi tutulması ise söz konusu değildir.

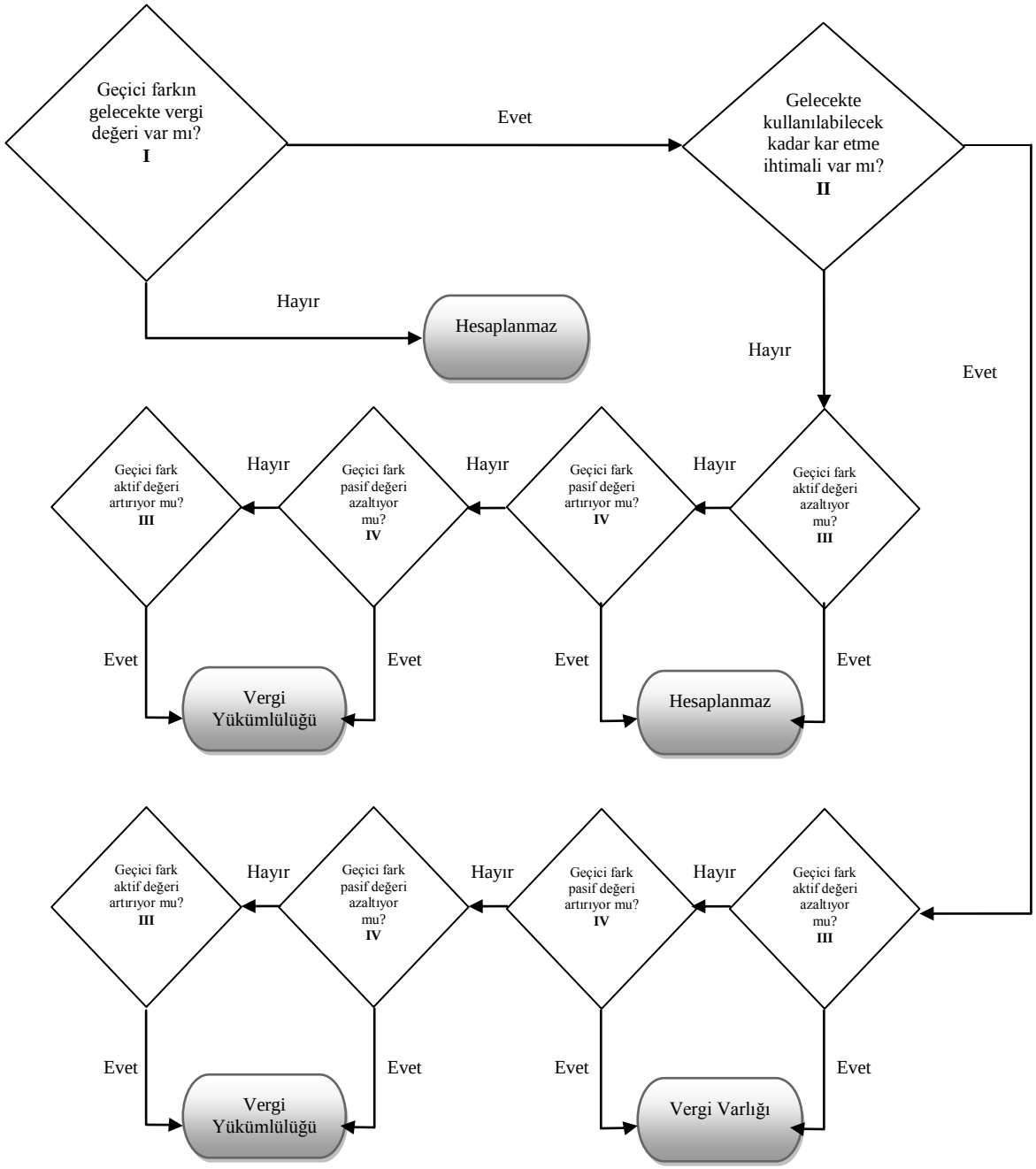
2.5. Dönem Vergisi ve Ertelenmiş Verginin Hesaplanması ve Muhasebeleştirilmesi

UMS'ye göre vergi, yapılan işin maliyetidir ve bu nedenle ticari kar üzerinden toplam vergi yükü ve vergi gideri (vergi geliri) hesaplanmalıdır (Gençoğlu, 2007: 88). Dönem vergi gideri (geliri); mali kar açısından o döneme ait ödenecek gelir vergisini (geri kazanılacak gelir vergisini) ifade eder.

Ertelenmiş vergi yükümlülükleri ve ertelenmiş vergi varlıkları arasındaki olumlu fark ertelenmiş vergi giderini, olumsuz fark ise ertelenmiş vergi gelirini ifade eder. Sonuç olarak, bu tutarlar cari dönem vergi karşılıklarına eklenerek ya da çıkarılarak vergiden sonraki ticari karın dönemin gerçek performansını göstermesi amaçlanır (Ferhatoğlu ve Köse, 2009: 46). Cari dönemde oluşan ve kar veya zararda muhasebeleştirilerek işletmenin finansal tablolarına yansıyan işlemler veya diğer olayların vergisel sonuçları kar veya zarar muhasebeleştirilmelidir. Bir işlemin veya diğer olayın dönem vergisi ve ertelenmiş vergi, ilgili işlem veya diğer olayın muhasebeleştirilmesi ile tutarlı olmalıdır.

ANADOLU ÜNİVERSİTESİ

Onun için dönem vergisi ve ertelenmiş vergi gelir tablosunda veya kapsamlı gelir tablosunda ve özkaynaklarda muhasebeleştirilir. Ertelenmiş verginin hesaplanmasını aşağıdaki Şekil 14'de verilen karar ağacında olduğu gibi özet olarak gösterebiliriz.



Şekil 14. Ertelenen Vergi Karar Ağacı

Kaynak: Sağlam v.d., 2012: 802.

ANADOLU ÜNİVERSİTESİ

Tabloda roma rakamları ile ifade edilen kısımlar şu şekilde açıklanabilir:

I. Oluşan geçici farkın gelecekte vergiden indirilebilir ya da ödenebilir olmasını ifade etmektedir. Örneğin; temettü gelirleri, serbest bölge kazançları vb.

II. Oluşan geçici farkların gelecekte kullanılabilecek olmasını ifade etmektedir. Kullanılamayacak geçici farklar ertelenen vergiye konu edilmez.

III. Geçici fark tutarının, finansal durum tablosunun aktif tutarını azaltıyor olmasını ifade etmektedir. Örneğin; vadeli alınan çekler için hesaplanan reeskont tutarları, vergi yasalarınca şartları oluşmamış şüpheli alacaklar için ayrılan karşılık tutarları vb.

IV. Geçici fark tutarının, finansal durum tablosunun pasif tutarını artırıyor olmasını ifade etmektedir. Örneğin; çalışanlar için ayrılan kıdem tazminatı karşılığı, kanunen kabul edilmeyen gider karşılıkları vb.

V. Geçici fark tutarının, finansal durum tablosunun pasif tarafını azaltıyor olmasını ifade etmektedir. Örneğin; vadeli verilen çekler için hesaplanan reeskont tutarları vb.

VI. Geçici fark tutarının, finansal durum tablosunun aktif tutarını artırıyor olmasını ifade etmektedir. Örneğin; hisse senedi değer artışı vb.

2.5.1. Gelir tablosunda muhasebeleştirme

Bir işlem veya olay aynı veya farklı bir dönemde kar veya zararda muhasebeleştirilmiş ancak bu işlem veya olay bir işletme birleşmesinden ortaya çıkmamış ise dönem vergisi ve ertelenmiş vergi, dönem kar veya zararına eklenir (gelir tablosunda muhasebeleştirilir). Örneğin; tahakkuk eden faiz, isim hakkı ve temettü gelirleri ticari kara zaman orantılı esasa göre eklenir. Vergi mevzuatı nakit esasına göre gelir yazmayı öngörebilir. Bu gelirler tahsil edildiklerinde mali kara gelir yazılacaktır.

2.5.2. Diğer kapsamlı gelirlerde ve özkaynaklarda muhasebeleştirme

İlgili dönem vergisi ve ertelenmiş vergi, aynı ya da farklı dönemlerde kar veya zarar dışında muhasebeleştirilen kalemlerle ilgili ise kar veya zarar dışında muhasebeleştirilir.

ANADOLU ÜNİVERSİTESİ

Eğer aynı veya farklı dönemlerde diğer kapsamlı gelirde muhasebeleştirilen kalemlerle ilgili ise diğer kapsamlı gelirde muhasebeleştirilir.

Ancak aynı aya farklı dönemlerde doğrudan özkaynaklarda muhasebeleştirilen kalemlerle ilgili ise doğrudan özkaynaklarda muhasebeleştirilir.

Bazen diğer kapsamlı gelir veya doğrudan özkaynaklarda muhasebeleştirilecek dönem vergisi ve ertelenmiş vergi tutarlarını ayırmak zordur. Böyle durumlarda dönem vergisi ve ertelenmiş vergi, yürürlükteki vergi kanunlarına göre makul olacak bir orantılı dağıtım yöntemiyle veya içinde bulunulan koşullarda kullanımı daha makul olan bir başka yöntemle dağıtılmak suretiyle bulunur.

2.6. Vergi Etkilerinin Finansal Tablolarda Raporlanması

Vergilendirilebilir ve indirilebilir geçici farklara dayanılarak hesaplanan ertelenen vergi yükümlülükleri ve vergi varlıkları arasındaki olumlu (olumsuz) fark, ertelenen vergi giderini (gelirini) oluşturur.

Dönem vergisi karşılığı tutarına ertelenen vergi gideri (geliri) eklenerek (düşülerek) toplam vergi karşılığına ulaşılır.

Ertelenen vergi varlıklarının ve vergi yükümlülüklerinin netleştirilerek bilançoda yer alması sağlanır.

Ertelenen vergi etkisi de dikkate alınarak hesaplanan toplam vergi gideri düşüldükten sonraki ticari karın sunulması, işletmenin gerçek durumuna daha uygun bir raporlama yapılmasını sağlayacaktır (Gençoğlu, 2007: 89).

2.6.1. Ertelenmiş vergi varlıkları ve ertelenmiş vergi yükümlülüklerinin raporlanması

UMS, cari ve cari olmayan ayrımı yapan bir işletmenin, ertelenmiş vergi varlıklarını ve ertelenmiş vergi yükümlülüklerini finansal durum tablosunda, cari varlıklar veya yükümlülükler olarak sınıflandırılmaması gerektiğini esas almaktadır (IASCF, 2010: A403).

Gelecek dönemlerde geri kazanılacak olan indirilebilir geçici farklar ile gelecek dönemlere devreden kullanılmamış mali zararlar ve gelecek dönemlere devreden

ANADOLU ÜNİVERSİTESİ

kullanılmamış vergi avantajlarına ilişkin kurumlar vergisi ve stopaj tutarları, "ertelenmiş vergi varlıkları" kaleminde raporlanır.

Gelecek dönemlerde ödenecek olan vergilendirilebilir geçici farklara ilişkin kurum kazancı vergisi ve stopaj tutarları ise "ertelenmiş vergi yükümlülükleri" kaleminde raporlanır.

2.6.2. Ertelenmiş vergi gelirinin (vergi giderinin) raporlanması

Ertelenmiş vergi geliri (gideri) muhasebeleştirme yöntemlerine göre şu şekilde finansal tablolarda raporlanır. Buna göre, hesaplanan indirilebilir veya vergilendirilebilir geçici farklara ait vergi gelir veya gider etkisi tutarları, özkaynaklara kaydedilen ve kar/zarara aktarılamayan diğer kapsamlı gelir kalemlerine ilişkin ertelenmiş vergi geliri (gideri) tutarları finansal durum tablosunda "ertelenmiş vergi geliri (gideri)" kaleminde özkaynaklarda raporlanır. Vergi gelir veya gider etkisi kar veya zarara kaydedilen gelir tablosu kalemlerine ilişkin ertelenmiş vergi geliri (gideri) tutarları gelir tablosunda, sürdürülen faaliyetlerden kaynaklanıyorsa "sürdürülen faaliyetler ertelenmiş vergi geliri (gideri)", durdurulan faaliyetlerden kaynaklanıyorsa "durdurulan faaliyetler ertelenmiş vergi geliri (gideri)" olarak raporlanır.

2.6.3. Dönem vergi giderinin (vergi gelirinin) raporlanması

Sürdürülen faaliyetler dönem karı üzerinden, vergi yasalarına göre hesaplanan vergi ve yasal yükümlülükler gelir tablosunda "sürdürülen faaliyetler dönem vergi gideri (geliri)" olarak durdurulan faaliyetler dönem karı üzerinden, vergi yasalarına göre hesaplanan vergi ve yasal yükümlülükler ise yine gelir tablosunda "durdurulan faaliyetler dönem vergi gideri (geliri)" kalemlerinde raporlanır.

2.6.4. Vergi giderinin (vergi gelirinin) raporlanması

Vergi gideri (vergi geliri), dönem vergi gideri (dönem vergi geliri) ile ertelenmiş vergi gideri (ertelenmiş vergi geliri) toplamından oluşur. UMS, kurum kazancı üzerinden ödenen verginin işletmenin bir gideri olduğu varsayımına dayanmaktadır. Bu

ANADOLU ÜNİVERSİTESİ

varsayıma göre, ödenen vergi, dağıtıma tabi net karı azaltmaktadır ve vergi gideri, vergi yasalarının ödenmesini talep ettiği tutar olarak değil; Türk vergi sisteminden farklı olarak ticari kar üzerinden hesaplanan vergi gideri kadar olmaktadır (Örten v.d., 2009: 158).

Vergi gideri (vergi geliri), bireysel tablolarda olağan kar veya zararlar kısmında gösterilir.

Vergi giderinin (gelirinin) unsurları aşağıdakileri içerir:

a) Dönem vergi gideri (geliri),

b) Dönem vergisinin ilgili olduğu dönemde önceki dönem vergileri ile ilgili olarak yapılan düzeltmeler,

c) Bu dönemde meydana gelen veya bu dönemde tersine dönen zamanlama farklarının ertelenmiş vergi gideri (geliri) tutarları,

d) Vergi oranlarındaki değişiklikler veya yeni konulan vergiler nedeniyle meydana gelen ertelenmiş vergi gideri (geliri) tutarları,

e) Önceki dönemlerde muhasebeleştirilmemiş mali zarar, vergi avantajı veya geçici farkların bu dönemde muhasebeleştirilmesinin dönem vergi giderinde yarattığı vergi azalması tutarı,

f) Önceki dönemlerde muhasebeleştirilmiş mali zarar, vergi avantajı veya geçici farkların bu dönemin ertelenmiş vergi giderinde yarattığı vergi azalmasının tutarı,

g) Ertelenmiş vergi varlığında, ilgili varlığın defter değerinde yapılan azaltmalar veya önceki defter değeri azaltmalarının bu dönem geri alınması nedeniyle meydana gelen değişikliklerin yarattığı ertelenmiş vergi giderinin tutarı,

h) Muhasebe politikalarında yapılan değişiklikler ve hataların düzeltilmesi sonucunda, geriye dönük olarak muhasebeleştirilemedikleri için dönem gelir veya giderinde gösterilen tutarlarla ilgili ertelenmiş vergi gideri (gelir) tutarları.

2.6.5. Vergi alacakları ve vergi borçlarının raporlanması

Cari dönemin ve önceki dönemlerin ödenmemiş vergileri borç olarak muhasebeleştirilir. Cari dönemde ödenen vergilerin bu döneme ait hesaplanan vergiden fazla olması halinde ise aşan kısmın vergi alacağı olarak raporlanmalıdır (Dinç, 2007: 36).

ANADOLU ÜNİVERSİTESİ

TMS ve Türk vergi sistemi açısından vergi alacağı ve vergi borçları finansal tablolarda aşağıdaki kalemlerde raporlanabilir:

- *Peşin ödenen vergiler ve fonlar kaleminde;* vergi yasaları gereğince peşin ödenen ve bir yıl içinde indirim konusu yapılabilecek vergiler izlenir.

- *Ödenecek kurumlar vergisi kaleminde;* mali kardan ödenecek, beyannamesi verilmiş ve kesinleşmiş kurumlar vergisi tutarı izlenir.

- *Dönem karı vergi ve diğer yasal yükümlülük karşılıkları kaleminde;* mali kar üzerinden hesaplanan kurumlar vergisi ile diğer vergi ve kesintileri içeren diğer yükümlülükler için ayrılan karşılıklar izlenir.

- *Dönem karının peşin ödenen vergi ve diğer yükümlülükleri kaleminde;* vergi yasaları gereğince peşin ödenen vergiler ile diğer yükümlülükler izlenir.

2.6.6. Vergi etkilerinin raporlanmasında bilgi hesaplarının kullanımı

UMS ile vergi sistemlerindeki farklılıkları izlemek, vergiye tabi gelirin hesaplamalarına katkı vermek ve dönüşüm cetvelini hazırlamak için bilgi hesapları (nazım hesaplar) kullanılabilir. TMS ve Türk vergi sistemi açısından ticari karın düzeltilmesi ve mali karın izlenmesi için aşağıdaki bilgi hesap kalemleri önerilebilir:

- *Kanunen kabul edilmeyen giderler kaleminde;* ticari karın hesabında, kayıtlarda gider olarak (karı azaltıcı unsur) kaydedilmiş ancak vergi yasalarına göre kanunen kabul edilmeyen gider niteliğinde olan sürekli farklar izlenir.

- *Matraha ilave edilecek gelirler kaleminde;* önceki dönemlerde TMS'ye göre gelir olarak kaydedilmiş, ancak vergilendirilmemiş gelirlerden cari dönemde vergiye tabi olan tutarlar ile henüz TMS'ye göre gelir olarak kaydedilmemiş ancak vergi yasalarınca gelir kabul edilen kalemler izlenir.

- *Matrahtan indirilecek gelirler kaleminde;* vergi yasalarınca vergiden istisna tutulmuş kazançlarla TMS açısından gelir kaydedilmekle birlikte vergi yasalarınca henüz gelir olarak kaydedilmemiş geçici farklardan doğan gelir unsurları izlenir.

- *AR-GE indirimi kaleminde;* mali kardan indirilecek AR-GE indirimi tutarları izlenir.

- *Matrahtan indirilecek giderler kaleminde;* önceki dönemlerde TMS'ye göre gider olarak kaydedilmiş ancak mali kardan indirilememiş bu dönemde indirilebilen

ANADOLU ÜNİVERSİTESİ

giderlerle TMS'ye göre gider olarak kaydedilmemiş cari dönemde vergi yasaları açısından gider olarak kabul edilen unsurlar izlenir.

- *Geçmiş yıllar zararları kaleminde;* mali kardan indirilebilecek geçmiş yıllara ait mali zararlar izlenir.

3. Mali Kazancın Vergi İdaresine Raporlanması

Vergi beyanname bilgileri, muhasebe-vergi farklılıklarının nedenlerinin sınırlı bir seviyede anlayışını sağlayabilir.

Bunun ilk sebebi finansal tabloların aksine, vergi beyannameleri (ya da daha spesifik olarak, vergi beyannamelerinden toplanan veriler) firmaların işlemlerinin birçoğu hakkında finansal tablolarda olduğu kadar bilgi vermemektedir. Finansal tablolar ve notları, gelir ve gideri muhasebeleştirme yöntemleri ve nakit akımlar hakkında vergi beyannamelerinden daha fazla ayrıntı sağlar.

İkinci olarak, finansal tablolar geçmiş hakkında daha fazla bilgi sağlar ve birçok ticari kararın kümülatif etkilerini raporlar. Oysa vergi beyannameleri öncelikle bulunulan yıl için bilgi sağlar. Son olarak, vergi beyannameleri, vergi indirimlerini analiz etmeye özel bir önem vermektedir. Aslında vergi indirimleri vergiye tabi geliri azaltmak için tasarlandığından, vergi beyannamesi bilgilerinin bu indirimlerin büyüklüğü konusunda ipuçları vermesi pek de mümkün değildir (Manzon ve Plesko, 2001: 10). Vergilendirilebilir gelire dönüşüm sürecinde, muhasebede kaydedilen gelir ve giderlerin vergi yükümlülüklerini karşılaması için düzeltilmesi gerekir (Nerudová, 2011: 75). Gereken bu düzeltmeler ülkelerin hukuksal yapılarına göre farklılık arz etmektedir.

3.1. Avrupa Birliği Ülkelerinde ve Amerika Birleşik Devletleri'nde Mali Kazancın Vergi İdaresine Raporlanması

AB ülkelerinde ve ABD'de mali kazancın vergi idaresine raporlanması konusunda mevzuatlar aracılığı belirli bir aşama sağlanmıştır. Bu ülkelerde şirketlerin vergi idaresine mali kazançlarını beyan ederken ticari kardan mali kara dönüşüm için bir format belirlenmiştir.

ANADOLU ÜNİVERSİTESİ

3.1.1. Avrupa Birliği ülkelerinde mali kazancın vergi idaresine raporlanması

Almanya'da vergiye tabi gelirin hesaplanması ticari kar hesaplanması üzerine oturtulmuştur (Nobes, 2004: 10). Almanya ile beraber bazı AB ülkelerinde, vergilendirilebilir gelir ve finansal raporlamadaki gelir arasında çok yakın bir bağlantı vardır (Nobes, 2004: 15). Almanya ile birlikte bazı AB ülkelerinde vergiye tabi gelirin finansal raporlama geliriyle aynı olması konusunda bir varsayım vardır (Nobes, 2004: 22).

Diğer AB ülkelerinde olduğu gibi, İngiltere'de de vergiye tabi gelir hesaplanması için başlangıç noktası ticari kardır (Nobes, 2004: 11). İngiltere'de finansal raporlama sistemi ile vergi sistemi arasındaki ticari kar/mali kar ilişkisi birtakım muhasebe konuları açısından yakın değildir. Ama devlet politikası, genel olarak bu ilişkiyi artırmak için çaba göstermektedir (Nobes, 2004: 15). İngiltere ile birlikte bazı AB ülkelerinde vergiye tabi gelirin finansal raporlamada tespit edilen gelirle uyumu lehine genel bir yaklaşım vardır (Nobes, 2004: 22).

AB ülkelerinin çoğunda mali kazancın hesaplanmasında ve vergi idarelerine bildirilmesinde İngiltere'de ya da Almanya'daki uygulamalara benzerlikler vardır (Nobes, 2004: 26). Romanya ve Bulgaristan'da son dönemde (özellikle 2009 ve 2010 yıllarında) finansal raporlama sistemi ile vergi sistemi arasındaki ilişki konusunda yapılan düzenlemeler, AB'de en son resmi ve yasal düzenlemeleridir.

Romanya'da muhasebe kayıtlarının tutulması ve yıllık finansal tabloların hazırlanmasında dikkat edilmesi gereken ölçüm yöntemleri ve muhasebe ilkeleri, Maliye Bakanlığı tarafından ayrıca düzenlenmiştir.[100] Bulgaristan'da ise AB'nin tüm direktiflerine uygun olarak hazırlanmış olan Muhasebe Kanunu yürürlüktedir.[101] Kanun, işletmelerde muhasebe sisteminin kapsamını, finansal tabloların içeriğini ve yayınlanmasını, muhasebe hesaplarını düzenlemektedir. Buna göre Bulgaristan'daki

[100] Romanya Maliye Bakanlığı 3055/2009 sayılı talimatı ile finansal raporlama ve ilgili muhasebe şartlarını kapsayan genel muhasebe çerçevesi için gereksinimleri belirtmiştir. Bu düzenlemeler bireysel finansal tablolar ve konsolide finansal tablolar ile ilgili AB'nin Direktifi IV ve Direktif VII yansıtacak şekilde hazırlanmıştır.

[101] Bkz. ЗАКОН ЗА СЧЕТОВОДСТВОТО (в сила от 01.01.2010 г.) , изм. ДВ. бр.95 от 1 Декември 2009г. [Muhasebe Kanunu (Yürürlülük tarihi 01.01.2010), Bulgaristan R.G. tarih 1.12.2009, sayı 95]

ANADOLU ÜNİVERSİTESİ

işletmeler (belirli rakamsal kriterleri karşılamayanlar hariç), yıllık finansal tablolarını UMS çerçevesinde hazırlar ve sunar. KOBİ'ler için ayrı standartlar kabul edilmiştir. Ayrıca finansal tablolar için denetim zorunluluğu getirilmiştir. Yine Bulgaristan'da işletmeler verdikleri kurumlar vergisi beyannamelerine ek olarak UMS'ye göre raporladıkları ticari kara göre mali karı nasıl hesapladıklarına dair bir form sunmaktadırlar.

Çalışmamızda da yararlanılan bu formda ticari kar ile mali kar arasında fark yaratan ve ticari kardan mali karın hesaplanmasını sağlayan kalemler tek tek gösterilmektedir. Dikkat edildiğinde AB'ye üye yeni ülkelerin yaşadığı bu süreç Türkiye'nin son dönemlerde aşama gösterdiği süreçle örtüşmektedir.

3.1.2. Amerika Birleşik Devletleri'nde mali kazancın vergi idaresine raporlanması

ABD'de, vergi amaçlı olarak firmalar, defter gelirleri ile vergilendirilebilir gelirleri arasındaki farkları Cetvel M-1'de uzlaştırır. SEC başvurularında, firmaların gelir veya gider zamanlama farkları nedeniyle ertelenmiş olan vergi gideri kısmı tanımlanmaktadır.

Vergi ve muhasebe geliri arasındaki sürekli farklar ayrı ayrı belirlenmektedir. Vergi idarelerine, raporlanan vergi indirimleri ve açıklamaları, her iki düzeyde eşitsizlikler, defter ve vergiye tabi gelir arasındaki büyüklükler, Cetvel M-1'de bildirilir. Ancak henüz, vergi ve finansal raporlama geliri arasındaki farklarla ilgili, alternatif yapısal açıklamalara ilişkin, vergi beyannamesinin veya kamuya açık verilerin ayrıntılı bir analizi bulunmamaktadır (Manzon ve Plesko, 2001: 1).

ABD'de Cetvel M-1, cari yıl finansal raporlama ve vergi raporlaması arasındaki farklılıkların hesaplanması için düzenlenmektedir. Vergi beyannamesinin verileri açıkça Cetvel M-1 ile cari yıl finansal raporlama ve vergi raporlaması arasındaki farklılıkların ölçülmesi için uygundur. Grup şirketlerde Cetvel M-1, bir işletmenin aynı konsolide işletmedeki vergi sonrası ticari gelirinin raporlanması ile başlar ve daha sonra vergi karşılığı geri eklenir. Bu iki kalemin toplamı, vergi öncesi ticari geliridir. Bu şekilde Cetvel M-1 farklılıkların bir uzlaşmasını sağlar (Manzon ve Plesko, 2001: 9).

ANADOLU ÜNİVERSİTESİ

3.2. Türkiye'de Mali Kazancın Vergi İdaresine Raporlanması

Türkiye'de vergi yasalarının tanımladığı gelir ile muhasebenin tanımladığı gelir arasındaki farklar halen vergi idaresine beyan aşamasında giderilmektedir. Bu çalışmalar vergi yasalarına uygun karın belirlenmesini imkânsız kılmasa da büyük güçlükler yaratmaktadır (Akdoğan ve Sevilengül, 2007b: 32).

Ayrıca Türkiye'de vergi hesaplamalarında, muhasebe ve vergi kuralları arasındaki çatışmadan kaynaklanan sürekli farklar dikkate alınmakta, ancak geçici farkların vergi etkisi dikkate alınmamaktadır. TTK ile birlikte geçici farkların yarattığı vergi etkisinin finansal tablolarda gösterilmesi yaklaşımı kabul edilmiş olacaktır. Buna göre, ülkemizde de finansal tablolarda cari dönemin vergi yükümlülüğü yanında geçici farkların oluşturduğu vergi etkisi de gösterilecektir (Dinç, 2007: 46).

Sonuç olarak, Türk vergi sistemindeki ölçüm hükümlerinin artırıcı ve azaltıcı etkileri dikkate alındıktan sonra, kanunen kabul edilmeyen giderler ile vergiden muaf veya istisna gelirler TMS'ye göre düzenlenen finansal tablolardaki ticari kara eklenmek ve indirilmek suretiyle bulunacak mali kar üzerinden vergi hesaplanacaktır. Mali kazancın tespitine ilişkin bu işlemler verilecek kurumlar vergisi beyannamesi ekinde bir tablo, rapor, beyan veya bildirimde gösterilmelidir. Söz konusu bu doküman "ticari karın mali kara dönüşüm bildirimi" olarak isimlendirilebilir.

3.2.1. Türk vergi sisteminde defter tutma ve envanter

TTK'de defter tutma ve envanter konusu aynı başlık içinde düzenlenmiştir ve envanter ile defter tutma arasında mutlak bir ilişki vardır (Sağlam, 2012: 1). TTK'ye göre, gerçek ve tüzel kişiler VUK'un defter tutma ve kayıt zamanıyla ilgili hükümleri ile aynı kanunun verdiği yetkiye istinaden Maliye Bakanlığınca yapılan düzenlemelere uymak zorundadırlar.

TTK'nin defter tutma, envanter, mali tabloların düzenlenmesi, aktifleştirme, karşılıklar, hesaplar, değerleme, saklama ve ibraz hükümleri VUK ile diğer vergi kanunlarının aynı hususları düzenleyen hükümlerinin uygulanmasına, vergi kanunlarına uygun olarak vergi matrahının tespit edilmesine ve buna yönelik finansal tabloların hazırlanmasına engel teşkil etmez (TTK, m.64).

ANADOLU ÜNİVERSİTESİ

İşletmeler defter tutma yükümlülüğünü yerine getirirken defter tutma ve kayıt zamanıyla ilgili VUK'a ve bu konuyla ilgili Maliye Bakanlığı'nın düzenlemelerine tabi olacaktır. Nitekim Maliye Bakanlığı, muhasebe usul ve esaslarını tespit etmeye; muhasebe standartları, tek düzen hesap planı ve finansal tabloların çıkarılmasına ilişkin usul ve esasları tespit etmeye; bunları mükellef, şirket ve işletme türleri itibariyle uygulatmaya ve buna ilişkin diğer usul ve esasları belirlemeye yetkilidir. Ancak TTK'nin ticari defterler hakkındaki hükümleri de saklıdır (VUK, m.175 ve mük. md.257).

Diğer taraftan işletmeler; defter tutma, envanter, finansal tabloların düzenlenmesi, aktifleştirme, karşılıklar, hesaplar, değerleme, saklama ve ibraz ile ilgili konularda hem VUK ve diğer vergi kanunlarının hem de TTK'nin bu hususları düzenleyen hükümlerine tabi olacaktır.

TTK'nin işletmelerin envanter işlemlerine ilişkin düzenlemelerine bakıldığında (TTK, md.66 ve 67) ise envanter çıkarılırken kullanılan yöntem, TMS'lere uygun olmalıdır. İşletmeler vergi matrahının hesaplanması için VUK düzenlemelerine göre de envanter çıkarmaları gerekecektir.

Ancak işletmede hem vergi yasalarına göre hem de TMS'ye göre envanter çıkarılamaz, işletmede sadece bir envanter çıkarılır. Envanter sürecinde TMS'ye göre değerleme yapılarak vergi yasalarındaki değerleme hükümleri de dikkate alınır ve envanter sonuçları muhasebe kayıtlarına alınır (Sağlam, 2012: 2).

3.2.2. Türk vergi sisteminde ticari kardan indirilebilecek giderler

Türk vergi sisteminde ticari kardan indirilebilecek giderler, birden fazla vergi yasalarında yer almaktadır. Ancak bu giderlerin temel olarak GVK ve KVK'de düzenlendiğini söyleyebiliriz. Bu giderler şu şekilde sıralanabilir:

1. Kazancın elde edilmesi ve idame ettirilmesi ile ilgili bir iktisadi kıymet edinimi ile doğrudan ilgili olmayan tahakkuk etmiş genel giderler (GVK, mad.40/1).

2. Hizmetli ve işçilerin müştemilatında iaşe ve ibate giderleri, tedavi ve ilaç giderleri, sigorta primleri ve emekli aidatı, işle ilgili, giyim giderleri (GVK, mad.40/2).

3. İşle ilgili sözleşmeye veya ilama ya da yasalara istinaden ödenen zarar, ziyan ve tazminatlar (GVK, mad.40/3).

ANADOLU ÜNİVERSİTESİ

4. İşle ilgili ve yapılan işin önemi ve genişliği ile mütenasip, amacına uygun süre ile sınırlı, seyahat ve ikamet giderleri (GVK, mad.40/4).

5. Kiralama yoluyla edinilen veya işletmeye dahil olan ve işte kullanılan taşıtların giderleri (GVK, mad.40/5).

6. İşletme ile ilgili olmak şartıyla; bina, arazi, gider, istihlak, damga, belediye vergileri, harçlar ve kaydiyeler gibi ayni vergi, resim ve harçlar (GVK, mad.40/6).

7. VUK hükümlerine göre ayrılan amortismanlar (GVK, mad.40/7).

8. İşverenlerce, Sendikalar Kanunu hükümlerine göre sendikalara ödenen aidatlar (GVK, mad.40/8).

9. İşverenler tarafından ücretliler adına bireysel emeklilik sistemine ödenen katkı payları (GVK, mad.40/9).

10. Fakirlere yardım amacıyla gıda bankacılığı faaliyetinde bulunan dernek ve vakıflara Maliye Bakanlığınca belirlenen usul ve esaslar çerçevesinde bağışlanan gıda, temizlik, giyecek ve yakacak maddelerinin maliyet bedeli (GVK, mad.40/10).

11. Menkul kıymet ihraç giderleri (KVK, mad.8/a).

12. Kuruluş ve örgütlenme giderleri (KVK, mad.8/b).

13. Genel kurul toplantıları için yapılan giderler ile birleşme, devir, bölünme, fesih ve tasfiye giderleri (KVK, mad.8/c).

14. Sermayesi paylara bölünmüş komandit şirketlerde komandite ortağın kar payı (KVK, mad.8/ç).

15. Katılım bankalarınca katılma hesabı karşılığında ödenen kar payları (KVK, mad.8/d).

16. Sigorta ve reasürans şirketlerinde teknik karşılıklar (KVK, mad.8/e):

16.1. Muallak hasar ve tazminat karşılıkları (KVK, mad.8/e-1),

16.2. Kazanılmamış prim karşılıkları (KVK, mad.8/e-2),

16.3. Hayat sigortalarında matematik karşılıklar (KVK, mad.8/e-3),

16.4. Deprem hasar karşılıkları (KVK, mad.8/e-4).

17. Zarar mahsubu (KVK, mad.9):

17.1 Beş yıldan fazla nakledilmemek şartıyla geçmiş yılların beyannamelerinde yer alan zararlar (KVK, mad.9/a).

17.2. Beş yıldan fazla nakledilmemek şartıyla yurt dışı faaliyetlerden doğan zararlar (KVK, mad.9/b).

ANADOLU ÜNİVERSİTESİ

18. Diğer indirimler (KVK, mad.10):

18.1. AR-GE harcamaları indirimi (KVK, mad.10/a) (5746 sayılı Araştırma ve Geliştirme Faaliyetlerinin Desteklenmesi Hakkında Kanunun 5. maddesi).

18.2. Sponsorluk harcamaları ile bağış ve yardımlar (KVK, mad.10/b) (3289 sayılı Gençlik ve Spor Genel Müdürlüğünün Teşkilat ve Görevleri Hakkında Kanun ile 17/6/1992 tarihli ve 3813 sayılı K.).

18.3. Bağış ve yardımlar:

18.3.1. Kurum kazancının %5'i ile sınırlı bağış ve yardımlar (KVK, Mad.10/c).

18.3.2. Eğitim ve sağlık tesislerine ilişkin bağış ve yardımlar (KVK, Mad.10/ç).

18.3.2. Kültür ve turizm amaçlı bağış ve yardımlar (KVK, mad.10/d).

18.3.4. Doğal afetlere ilişkin bağış ve yardımlar (KVK, mad.10/e).

18.3.5. Türkiye Kızılay Derneğine yapılan bağış veya yardımlar (KVK, mad.10/f).

18.3.6. Yükseköğretim kurumlarına yapılacak ayni bağış ve yardımlar (2547 sayılı Yüksek Öğretim Kanununun 56'ncı maddesinin birinci fıkrasının (b) bendi).

3.2.3. Türk vergi sisteminde sürekli farkların etkileri

Sürekli vergi farkları vergileme yönünden kabul edilmeyen gelir veya vergileme yönünden kabul edilmeyen giderlerdir. Buna göre vergi kanunlarına göre kabul edilmeyen giderler ticari kara eklenirken vergi kanunlarına göre tanınmayan gelir muhasebe karından düşülür. Sürekli farklar, sonraki dönemlerde ortadan kalkmayacağından gelecek dönemlerin vergi giderini etkilemez, yani ertelenen vergi oluşturmaz. Sürekli farklar sadece cari yıl ticari karına vergi oranının uygulanması ile bulunan toplam vergi giderini etkiler, fakat gelecekteki vergi tutarını değiştirmez (Gençoğlu, 2007: 91). Bu nedenle ertelenen vergi yükümlülüğünün hesaplanmasında da dikkate alınmaz. Sürekli farkın etkisi giderildikten sonra ticari kara vergi oranının

ANADOLU ÜNİVERSİTESİ

uygulanmasıyla bulunan tutar, cari dönemin toplam vergi giderini ifade etmektedir (Gençoğlu, 2007: 93). Sürekli vergi farklarının türlerinin vergi kanunlarına göre etkilerini aşağıdaki Şekil 15 olduğu gibi gösterebiliriz:



Şekil 15. Sürekli Vergi Farklarının Türleri

Sonuç itibariyle, Türk vergi sistemindeki mali karın tespitinde hiçbir zaman gider olarak indirilmesine izin verilmeyen (kanunen kabul edilmeyen) giderler ile hiçbir zaman vergilendirilmesi söz konusu olmayan gelirler (istisna kazançlar) sürekli farklar yaratan kanunen kabul edilmeyen giderler ve sürekli farklar yaratan gelirlerdir (Özerhan ve Yanık, 2010: 506).

3.2.3.1. Sürekli farklar yaratan kanunen kabul edilmeyen giderler

Vergi yasalarına göre indirilemeyen gider ve zararlar da ne cari dönemde, ne de gelecek dönemlerde mali karın hesaplanmasında dahil edilmeyecek nitelikte olduğundan bu farklar da sürekli farklardır (Özerhan ve Yanık, 2010: 504). Türk vergi sisteminde bu giderler şu şekilde gösterilebilir: [102]

1. Teşebbüs sahibi ile eşinin ve çocuklarının işletmeden çektikleri paralar veya aynen aldıkları sair değerler (GVK, mad.41).

[102] Aşağıda belirtilmemiş olmasına rağmen; yargı kararlarına, teamüle ve "safi kazancın tespit edilmesinde ticari kazancın elde edilmesi ve idame ettirilmesi için yapılan genel giderler"in dikkate alınması kuralına dayanarak işin genişliği ve işletmenin büyüklüğü ile münhasır olmayan temsil ve ağırlama giderleri de bu giderler arasında sayılabilir.

ANADOLU ÜNİVERSİTESİ

2. Teşebbüs sahibinin kendisine, eşine, küçük çocuklarına işletmeden ödenen aylıklar, ücretler, ikramiyeler, komisyonlar ve tazminatlar (GVK, mad.41).

3. Teşebbüs sahibinin işletmeye koyduğu sermaye için yürütülecek faizler (GVK, mad.41).

4. Teşebbüs sahibinin, eşinin ve küçük çocuklarının işletmede cari hesap veya diğer şekillerdeki alacakları üzerinden yürütülecek faizler (GVK, mad.41).

5. Teşebbüs sahibinin, ilişkili kişilerle emsallere uygunluk ilkesine aykırı olarak tespit edilen bedel veya fiyatlar üzerinden mal veya hizmet alım ya da satımında bulunması halinde, emsallere uygun bedel veya fiyatlar ile teşebbüs sahibince uygulanmış bedel veya fiyat arasındaki işletme aleyhine oluşan farklar işletmeden çekilmiş sayılır (GVK, mad.41).

6. Öz sermaye üzerinden ödenen veya hesaplanan faizler (KVK, mad.11/a).

7. Örtülü sermaye üzerinden ödenen veya hesaplanan faiz, kur farkları ve benzeri giderler (KVK, mad.11/b).

8. Transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü olarak dağıtılan kazançlar (KVK, mad.11/c).

9. Her ne şekilde ve ne isimle olursa olsun ayrılan yedek akçeler (KVK, mad.11/ç).

10. Hesaplanan kurumlar vergisi ile her türlü para cezaları, vergi cezaları, gecikme zamları ve gecikme faizleri (KVK, mad.11/d).

11. Menkul kıymetlerin itibari değerlerinin altında ihracından doğan zararlar (KVK, mad.11/e).

12. İşletmenin esas faaliyet konusu ile ilgili olmayan bazı taşıtlara (yat, kotra, tekne, sürat teknesi gibi motorlu deniz araçları ve uçak helikopter gibi hava taşıtlarının giderleri) ilişkin giderler ve amortismanlar (KVK, mad.11/f).

13. Kurumun kendisinin, ortaklarının, yöneticilerinin ve çalışanlarının suçlarından doğan maddi ve manevi zarar tazminat giderleri (KVK, mad.11/g).

14. Basın yoluyla işlenen fiillerden veya radyo ve televizyon yayınlarından doğacak maddî ve manevî zararlardan dolayı ödenen tazminat giderleri (KVK, mad.11/h).

15. Alkol ve alkollü içkiler ile tütün ve tütün mamullerine ait ilan ve reklam giderleri (KVK, mad.11/ı).

ANADOLU ÜNİVERSİTESİ

16. Kurumların yönetim kurulu başkan ve üyelerine verilen temettü ikramiyeleri (GVK, mad.75 ve 61).

17. Kanunen yasaklanmış fiiller nedeniyle katlanılan giderler (Türk Ceza Kanunu, mad.252)

18. İndirim konusu yapılabilen katma değer vergisi (KDVK, mad.58).

19. GVK ve KVK kapsamında kazancın tespitinde gider olarak indirimi kabul edilmeyen (kanunen kabul edilmeyen) giderler için ödenen KDV (KDVK, mad.30/d).

20. Ödenen özel iletişim vergileri (Gider Vergisi K., mad.39).

21. Şans oyunları vergisi (Şans Oyunları Hasılatından Alınan Vergi Fon ve Payların Düzenlenmesi Hakkında Kanunu, mad.6).

3.2.3.2. Sürekli farklar yaratan vergiden istisna edilen kazançlar

Ticari açıdan gelir olmasına rağmen vergi yasaları tarafından gelir olarak kabul edilmeyen gelirler hiçbir zaman vergilendirilmeyeceğinden sürekli bir fark yaratır ve bu fark hiçbir zaman ortadan kalkmaz (Gençoğlu, 2007: 90).

1. İştirak kazançları istisnası:

1.1. Tam mükellef başka şirketlerden alınan kar payları ve iştirak kazancı istisnası (KVK, mad.5/a ve GVK, msd.75).

1.1.1. Tam mükellef başka şirketlerin sermeyelerine katılma nedeniyle alınan kar payları ve iştirak kazancı istisnası (yatırım fonları katılım belgeleri ile yatırım ortaklıklarının hisse senetlerinden elde edilen kar payları ve iştirak kazançları hariç) (KVK, mad.5/a-1).

1.1.2. Tam mükellef başka şirketlerin karına katılma imkânı veren kurucu ve intifa senetleri karşılığı elde edilen kar payları ve iştirak kazançları istisnası (KVK, mad.5/a-2)

1.1.3. Tam mükellef başka şirketlerin yönetim kurulunda görev alma nedeniyle alınan kar payı ve iştirak kazançları istisnası (Maliye Bakanlığı'nın 15.12.1983 gün, KVK/22110-9420-30470 sayılı özelgesi).

1.2. Kanuni ve iş merkezi Türkiye dışındaki anonim ve limited şirketlerin sermayesine iştiraklerden elde edilen kar payları ve iştirak kazancı istisnası (yurt dışı iştirak kazançları istisnası) (KVK, mad.5/b).

ANADOLU ÜNİVERSİTESİ

1.3. Tam mükellef anonim şirketlerin kanuni veya iş merkezi Türkiye'de bulunmayan anonim ve limited şirketlere iştiraklerin elden çıkarılmasından doğan kazançlara ilişkin istisna (KVK, mad.5/c).

2. Anonim şirketlerin emisyon primi kazancı istisnası (KVK, mad.5/ç).

3. Türkiye'de kurulu yatırım ve finansman fonları ile yatırım ortaklıklarının kazançlarına ilişkin istisna (KVK, mad.5/d):

3.1. Menkul kıymetler yatırım fonları veya ortaklıklarının portföy işletmeciliğinden doğan kazançları (KVK, mad.5/d-1).

3.2. Portföyü Türkiye'de kurulu borsalarda işlem gören altın ve kıymetli madenlere dayalı yatırım fonları veya ortaklıklarının portföy işletmeciliğinden doğan kazançları (KVK, mad.5/d-2).

3.3. Girişim sermayesi yatırım fonları veya ortaklıklarının kazançları (KVK, mad.5/d-3).

3.4. Gayrimenkul yatırım fonları veya ortaklıklarının kazançları (KVK, mad.5/d-4).

3.5. Emeklilik yatırım fonlarının kazançları (KVK, mad.5/d-5).

3.6. Konut finansmanı fonları ile varlık finansmanı fonlarının kazançları (KVK, mad.5/d-6)

4. İştirak hisseleri ile taşınmazların elden çıkarılmasından sağlanan kazançlarda istisna:

4.1. Şirketlerin aktiflerinde yer alan taşınmazlar ve iştirak hisseleri ile kurucu senetleri, intifa senetleri ve rüçhan hakları satış kazancı istisnası (KVK, mad.5/e).

4.2. Bankalara veya Tasarruf Mevduatı Sigorta Fonu'na borçlu şirketler ile bunların kefillerinin ve ipotek verenlerin sahip oldukları taşınmazlar, iştirak hisseleri, kurucu senetleri ve intifa senetleri ile rüçhan haklarının, bu borçlara karşılık bankalara veya bu Fona devrinden sağlanan hasılatın bu borçların tasfiyesinde kullanılan kısmına isabet eden kazançları ile bankaların bu şekilde elde ettikleri söz konusu kıymetlerin satışından doğan kazançların satışından doğan istisna (KVK, mad.5/f).

5. Şirketlerin yurt dışındaki işyerlerinden elde edilen kazançlar istisnası (KVK, mad.5/g).

ANADOLU ÜNİVERSİTESİ

6. Yurt dışında yapılan inşaat, onarım, montaj işleri ile teknik hizmetlerden sağlanan kazançlarda istisna (KVK, mad.5/h).

7. Eğitim ve rehabilitasyon faaliyetlerinde bulunan kurumların kazançlarına ilişkin (KVK, mad.5/ı).

8. Risturn istisnası (KVK, mad.5/i).

9. Türk uluslararası gemi siciline kayıtlı gemilerin işletilmesinden ve devrinden elde edilecek kazançlara ilişkin istisna (4490 sayılı Türk Uluslararası Gemi Sicili Kanunu ile 491 sayılı Kanun Hükmünde Kararnamede Değişiklik Yapılmasına Dair Kanunun 5266 sayılı Kanunun 3. maddesiyle değişik 12. maddesinin birinci fıkrası).

10. Teknoloji geliştirme bölgeleri faaliyet kazançları ile ilgili istisna (4691 sayılı Teknoloji Geliştirme Bölgeleri Kanunu, geç.mad. 2).

11. Serbest bölge faaliyeti kazancı istisnası (3218 sayılı Serbest Bölgeler Kanunu, mad.6 ve geç.mad. 3).

12. Çifte vergiyi önleme anlaşmalarına göre kurumlar vergisi istisnaları.

13. İstisna kazanç ve faaliyetlerle ilgili giderlerin istisna dışı kurum kazancından indirilememesi (KVK, mad.5).

14. Sponsorluk harcamaları ile bağış ve yardımlar.

14.1. Sponsorluk harcamaları

14.2. Bağış ve yardımlar

14.2.1. Kurum kazancının %5'i ile sınırlı bağış ve yardımlar

14.2.2. Eğitim ve sağlık tesislerine ilişkin bağış ve yardımlar

14.2.3. Kültür ve turizm amaçlı bağış ve yardımlar

14.2.4. Doğal afetlere ilişkin bağış ve yardımlar

14.2.5. Türkiye Kızılay Derneğine yapılan bağış veya yardımlar

14.2.6. Yükseköğretim kurumlarına yapılacak bağış ve yardımlar

3.2.4. Türk vergi sisteminde geçici farkların etkileri

TMS ile birlikte uygulamada, gelirin oluşumundaki tahakkuk ve elde etme esasları dikkate alınarak ihtiyatlılık gereği giderleştirilmiş, dönemsel ayrıma tabi tutulmuş gider ve gelirler nedeniyle, gelecek yıllara ertelenen vergi varlığının ve vergi borcunun hesaplanarak finansal tablolarda gösterilmesi gereği ortaya çıkmaktadır (Dinç,

ANADOLU ÜNİVERSİTESİ

2007: 31). Aşağıda yürürlükteki vergi yasalarına göre uygulamalarımızda yer alan yasal düzenlemeler TMS'ye göre geçici fark yaratan belli başlı unsurlardır:

a. Amortismana tabi malların satılması ve amortismana tabi malların sigorta tazminatlarında yenileme fonu

Türk vergi sisteminde, satılan iktisadi kıymetlerin yenilenmesi için satıştan elde edilen kar ve ziyaa uğrayan mallar için alınan sigorta tazminatı, söz konusu iktisadi kıymetlerin yenilenmesi için kullanılması halinde bu tutarlar (yenileme giderlerini karşılamak üzere) pasifte geçici bir hesapta azami üç yıl süre ile tutulabilir. Bu kar ve tazminat tutarları her ne sebeple olursa olsun üç yıl içinde kullanılmadığı taktirde üçüncü yılın vergi matrahına eklenir. Yeni maddi duran varlıkların elde edilmesinde kullanıldıklarında ise kar ve tazminat tutarları yeni değerler üzerinden kaydedilecek amortismanlara mahsup edilir. Bu mahsup tamamlandıktan sonra itfa edilmemiş olarak kalan değerlerin amortismanına devam olunur (VUK, mad.328 ve 329). Bu tür yenileme fonlarının sonraki dönemlere devredilmesi geçici farkların doğmasına neden olur (Dinç, 2007: 33). Yenileme fonunun muhasebe değeri ile vergi değeri arasındaki fark, vergilendirilebilir geçici bir farktır. Bu geçici fark üzerinden hesaplanan vergi, ertelenen vergi yükümlülüğü olarak kaydedilir (Dinç, 2007: 41).

b. Faiz gelir tahakkukları

Türk vergi sistemine göre tahakkuk eden faizler, tahsil edildiği dönemde gelir olarak kabul edilir. Tahakkuk etmiş ancak tahsil edilmeyen faiz gelirleri, finansal durum tablosunda gelir tahakkukları olarak muhasebeleştirilir (Dinç, 2007: 32).

c. Varlıklarla ilgili değer artışları

Duran varlıkların yeniden değerlenmesi sonucu ortaya çıkan değer artışları Türk vergi sisteminde kabul edilebilir değildir. Bu nedenle varlığın muhasebe değeri ile vergi değeri arasındaki fark, vergilendirilebilir geçici bir farktır (Dinç, 2007: 33).

ç. Vade farklı satışlar

TMS'de vadeli satışlarda, hesaplanan vade farkı, faiz geliri olarak kabul edilmekte ve ertelenmiş gelirler adı altında ayrı bir alacak hesabı şeklinde gösterilmektedir. Tahsilat gerçekleştiğinde ertelenmiş gelirler kapatılıp faiz geliri olarak kaydedilir. Vergi kurallarına göre ise satış gelirinin tahakkuk etmesi için teslimin gerçekleşmesinin yeterli olduğu kabul edilmektedir. Bu durumda ortaya geçici bir fark çıkar (Dinç, 2007: 33). Ertelenmiş gelirler, bu dönemde yapılan vadeli satışlar sebebiyle

ANADOLU ÜNİVERSİTESİ

oluşan vade farkıdır ve vade farkları gelecek döneme aittir. Bu nedenle, ertelenmiş gelirlerin muhasebe değeri ile vergi değeri arasındaki fark, vergilendirilebilir geçici fark olarak tanımlanır. Ertelenen vergi yükümlülüğü ortaya çıkar (Dinç, 2007: 41).

d. Kıdem tazminatı karşılık giderleri

Kıdem tazminatları ödenmedikçe vergiden düşülemediğinden kıdem tazminatı karşılığı kayda alınsa bile ödeme gerçekleşmediği sürece gider kabul edilmemektedir (Dinç, 2007: 35). Bu karşılık giderleri kanunen kabul edilmeyen gider olarak matraha eklenmektedir. Kıdem tazminatı karşılığının kayda alındığı dönemde ticari kar mali kardan düşük olurken kıdem tazminatının ödendiği dönemde fark ortadan kalkacaktır (Gençoğlu, 2007: 91). Bu nedenle kıdem tazminatı karşılığı veya ödenmeyen kıdem tazminatı, indirilebilir geçici fark olarak tanımlanır ve ertelenen vergi varlığı olarak kabul edilir (Dinç, 2007: 41).

e. Amortisman uygulamaları

Amortisman hem TMS hem de Türk vergi sisteminde önemli bir konudur. Duran varlıkların defter değerini etkileyen amortisman, doğru uygulanmadığında TMS açısından bilgi kullanıcılarının kararlarını, Türk vergi sisteminde ise vergiye tabi geliri doğrudan etkileyen önemli bir unsurdur. TMS'ye göre hesaplanan dönemin amortisman giderleri, Türk vergi mevzuatına göre kayda alınması gerekenden az veya fazla olabilir. Bu durum duran varlığa ilişkin değerleme ve/veya amortisman hesaplama yöntem ve anlayış farklılığından kaynaklanabilmektedir (Elitaş, Akyüz ve Bulca, 2009: 22). Türk vergi sistemi ile TMS arasında amortisman düzenlemeleri ile ilgili farklılıklar aşağıdaki şekilde açıklanabilir.

e1. Amortismana tabi varlıklar

Türk vergi sisteminde değeri belli tutarı aşmayan alet edevat, mefruşat ve demirbaşlar amortisman konusu yapılmadan doğrudan gider yazılabilmektedir (VUK, mad.313).

Amortisman konusu olabilecek iktisadi kıymetler ise faydalı ömürleri dikkate alınarak Maliye Bakanlığı tarafından saptanır (VUK, GT. 333, 339 ve 365).

TMS'de olduğu gibi Türk vergi sisteminde boş arazi ve boş arsalar amortismana tabi değildir. Ancak tarım işletmelerinde vücuda getirilen meyvelik, dutluk, fındıklık, zeytinlik ve güllüklerle incir bahçeleri ve bağlar gibi tarım tesisleri ile işletmede inşa edilmiş olan her nevi yollar ve arklar amortismana tabi tutulur (VUK, mad.314).

ANADOLU ÜNİVERSİTESİ

Maddi olmayan duran varlıklarda sınırlı bir yararlı ömre sahip maddi olmayan duran varlık itfaya tabi iken sınırsız yararlı ömre sahip maddi olmayan duran varlık itfaya tabi değildir.

e2. Amortismana tabi tutar

Türk vergi sistemine göre gayrimenkullerin veya elektrik üretim ve dağıtım varlıklarının mütemmim cüzüleri ve teferruatının, tesisat ve makinaların, gemiler ve diğer taşıtların normal bakım, tamir ve temizleme giderleri dışında bu iktisadi kıymetleri genişletmek veya iktisadi kıymetini devamlı olarak artırmak maksadıyla yapılan giderler maliyet bedeline eklenmektedir. Dolayısıyla, bu nitelikteki harcamalar doğrudan gider yazılamayacak iktisadi kıymetin maliyetine eklenerek amortismana tabi tutulacaktır (VUK, mad.272).

TMS'de de aynı anlayış benimsenmiştir. Ancak Türk vergi sisteminde amortismana tabi varlıkların müteakip maliyetlerinin (faiz, kur fakı vb.) aktifleştirilmesi her zaman mümkün olduğundan, TMS açısından amortismana tabi tutar farklı olabilecektir.

Ayrıca, arsanın sınırlı veya sınırsız ömre sahip olup olmadığına bakılmaksızın arsa bedeli Türk vergi sisteminde bina inşasında maliyete dahil edilen bir unsurdur. Halbuki TMS'de bir binanın üzerinde bulunduğu arsanın değerindeki artış binanın amortismana tabi tutarını etkilemez (Kaya, 2007: 73).

e3. Kalıntı değer

TMS'de bir varlığın (maddi olmayan duran varlıklarda sınırlı yararlı ömre sahip varlığın) amortismana tabi tutarı, kalıntı değeri düşülerek belirlenir. Uygulamada, bir varlığın kalıntı değeri genellikle değersiz ve dolayısıyla amortismana tabi tutarın hesaplanmasında önemsizdir.

Türk vergi sisteminde ise kalıntı değere ilişkin bir düzenleme getirilmemiştir.

e4. Yararlı ömür

Bir varlığın amortismana tabi tutulmasında TMS ve Türk vergi sistemi varlığın faydalı ömrünü esas alır. Bu, enflasyon düzeltmesini tamamlayan bir yaklaşımdır. (Akgül, 2004: 100). Ancak varlıkların yararlı ömrünü belirleyecek merciler TMS'de işletmeler, Türk vergi sisteminde ise vergi idaresidir. Maddi olmayan duran varlıklar açısından işletme, bir maddi olmayan duran varlığın yararlı ömrünün sınırlı mı yoksa sınırsız mı olduğunu ve eğer sınırlı ise bunun süresini veya kendisini oluşturan ürün

ANADOLU ÜNİVERSİTESİ

veya benzeri birimlerin sayısını değerlendirir. İlgili her türlü unsura ilişkin olarak yapılan analiz esas alındığında, varlığın işletmeye net nakit girişi sağlaması beklenilen süre için öngörülebilir bir sınır olmaması durumunda, işletme, maddi olmayan duran varlığı sınırsız yararlı ömre sahip olarak değerlendirir.

e5. Amortisman dönemi

TMS'de bir varlığın amortismana tabi tutulması varlık kullanılabilir olduğu zaman başlar ve satış amaçlı elde tutulan varlık olarak sınıflandırıldığı veya finansal durum tablosu dışı bırakıldığı tarihten erken olanında durdurulur. Ancak, aynı cinsten varlıkların oluşturduğu bir grup içinden varlık, düzenli olarak alınıp satılıyorsa aşağıdaki alternatiflerden biri uygulanacaktır. (Akgül, 2004: 97)

1- İktisap edinilen yılın tamamı için amortisman ayrılır, elden çıkarımın yapıldığı yıl hiç amortisman ayrılmaz.

2- İktisap edinilen yılın yarısı için amortisman ayrılır, elden çıkarımın yapıldığı yılda da yarım yıllık amortisman ayrılır.

Türk vergi sisteminde amortisman süresi, kıymetlerin aktife girdiği yıldan başlar (VUK, mad.320). Bu çerçevede, değerleme gününde envantere dahil olan ve kullanılma şartı aranmaksızın kullanmaya hazır halde bulunan iktisadi kıymetler için amortisman ayrılabilecektir. Türk vergi sisteminde bu konuya bir istisna getirilmiştir. O da faaliyetleri kısmen veya tamamen binek otomobillerinin kiralanması veya çeşitli şekillerde işletilmesi olan işletmelere ilişkindir. Bu işletmelerim bu amaçla kullandıkları binek otomobilleri hariç olmak üzere, işletmelere ait binek otomobiller aktife girdiği hesap dönemi için ay kesri tam ay sayılmak suretiyle kalan ay süresi kadar amortisman ayırır. Amortisman ayrılmayan süreye isabet eden bakiye değer, itfa süresinin son yılında tamamen yok edilir (VUK, mad.320).

Fakat Türk vergi sisteminde binek otomobiller için geçerli olan kıst amortisman uygulaması ile TMS'deki anlayış arasında da farklılık bulunmaktadır. Türk vergi sistemindeki uygulamada faaliyet ömrü yıl olarak ele alınmakta, standartlarda ise ay hesabı tam anlamıyla uygulanmaktadır.

Şöyle ki; Türk vergi sistemine göre ilk yılda hesaplanmayan amortisman tutarı son yılın amortisman tutarına ilave edilirken, TMS'de ilk yıldan kalan aylara ait hesaplanmayan amortisman tutarı, son tam yıldan sonraki yılın ilgili ayları için kayda alınır.

ANADOLU ÜNİVERSİTESİ

e6. Amortisman yöntemleri

TMS'de göre kullanılan amortisman yöntemi, varlığın gelecekteki ekonomik yararlarına ilişkin olarak işletme tarafından uygulanması beklenen tüketim modelini yansıtır. Bu nedenle duran varlığın özelliklerini ve kullanım alanını dikkate almak suretiyle işletme, çok sayıdaki amortisman yöntemlerinden en uygun olan birini seçer ve uygular. Vergi sistemleri için aynı şey söz konusu değildir. Yıllık amortisman paylarının fazla olması dönem karını azalttığından vergi yasalarında mali karın tespiti açısından kullanılabilecek amortisman yöntemleri sınırlandırılmıştır (Gençoğlu, 2007: 90). TMS'de amortisman yöntemi olarak doğrusal (normal) amortisman yöntemi, azalan bakiyeler yöntemi ve üretim miktarı yönteminden bahsedilmiştir. Ancak, her ne kadar amortisman yöntemleri sayılmış olsa da, gerekli durumlarda diğer amortisman yöntemlerinin kullanılması konusunda serbestlik getirilmiştir (Akgül, 2004: 95). TMS'ye göre, maddi olmayan duran varlıkların amortismanında isim hakkı, miktar üzerinden ödenen patent gibi durumlarda üretime bağlı amortisman yöntemi kullanılır. Türk vergi sisteminde ise normal amortisman yöntemi (VUK, mad.315) ve azalan bakiyeler üzerinden amortisman yöntemi (VUK, mük.mad.315) temel yöntemlerdir. Türk vergi sisteminde iktisadi ve teknik açıdan bir bütünlük arz eden maddi duran varlıklar için adı geçen yöntemlerden yalnızca birisi kullanılabilir. Bunların dışında madenlerde amortisman (VUK, mad.316), fevkalade amortisman (VUK, mad.317) ve kıst amortisman uygulaması (VUK, mad.320) şeklinde çeşitli özel uygulamalar söz konusudur.

e7. Amortisman oranları

TMS'de varlığın yararlı ömrü esas alındığından ayrıca bir oran belirlenmesi söz konusu değildir. Ancak Türk vergi sisteminde vergi idaresi uygulanacak amortisman oranlarını belirleyerek varlığın yararlı ömrünü de tespit etmiş olmaktadır. Oysa faydalı ömür esası, literatürde tahmine ve sonrasında tahminde meydana gelen değişikliklerin düzeltilmesi esasına dayanmaktadır (Akgül, 2004: 101). Buna göre vergi idaresi, her bir varlığın faydalı ömrünü dikkate alarak oranları tespit ve ilan etmektedir (VUK, mad.315).

Belirlenen amortisman oranlarından daha düşük amortisman oranını tercih etmek mümkün olmakla birlikte, düşük amortisman oranının kullanılması halinde amortisman süresinin (faydalı ömrün) uzatılması mümkün değildir.

ANADOLU ÜNİVERSİTESİ

e8. Amortisman yönteminin gözden geçirilmesi

TMS'de bir varlığa uygulanan amortisman yöntemi en azından, her hesap döneminin sonunda gözden geçirilir. Varlığın gelecekteki ekonomik yararlarının beklenen tüketim modelinde önemli bir değişiklik olması durumunda yöntem, değişmiş olan modeli yansıtacak şekilde değiştirilir.

Ayrıca, varlığın tahmin edilen faydalı ömrünün ve kalıntı değerinin dönemler itibariyle revizyona tabii tutulması ve tahmin edilen faydalı ömürdeki ve kalıntı değerdeki değişikliğin, yapıldığı dönem ve sonrasına uygulanması gerekir. Bu tür bir değişiklik halinde cari ve gelecek dönemlerin amortisman tutarları düzeltilmektedir (Akgül, 2004: 100).

Türk vergi sisteminde varlığın yararlı ömrü ve kullanım değeri ile amortisman yönteminin değiştirilmesine izin verilmemektedir. Sadece işletmelerin azalan bakiyeler üzerinden amortisman ayırma yönteminden normal amortisman yöntemine geçilmesine imkan tanınmıştır (Akgül, 2004: 100).

İtfaya tabi olmayan bir maddi olmayan duran varlığın yararlı ömrü, olay ve koşulların, söz konusu varlık için takdir edilen sınırsız yararlı ömrü halen desteklemeye devam edip etmediğini belirlemek için her dönem tekrar gözden geçirilir. Koşulların bunu desteklememesi durumunda, yararlı ömrün sınırsızdan sınırlıya değişimi muhasebe tahminlerinde meydana gelen bir değişiklik olarak muhasebeleştirilir.

e9. Canlı varlıklarda amortisman

Bitkisel canlı varlıklar Türk vergi sisteminde tarım arazi ve arsaları ile birlikte değerlendirilmektedir. Oysa TMS, tarımsal faaliyetlerle ilgili arsaları maddi duran varlık ya da yatırım amaçlı gayrimenkul olarak, bu arazi ve arsaların üzerindeki canlı varlıkları tarım ürünü olarak değerlendirmektedir.

TMS, tarımsal faaliyetlerle ilgili arsaları canlı varlıklardan bağımsız olarak ve maddi duran varlıklarda (ya da yatırım amaçlı gayrimenkullerde) sınıflandırdığından, amortismana tabi tutulmuş maddi duran varlıklar üzerindeki canlı varlıkların ayrıştırılması gerekir.

e10. Yatırım amaçlı gayrimenkuller

TMS'de kullanılmakta olan bir gayrimenkul, gerçeğe uygun değer esasından gösterilen yatırım amaçlı bir gayrimenkule dönüştüğü tarihe kadar amortismana tabi tutulur.

ANADOLU ÜNİVERSİTESİ

e11. Satış amaçlı elde tutulan varlıklar

İşletme, satış amaçlı sınıflandırılan veya satış amaçlı sınıflandırılan elden çıkarılacak varlık grubunun bir parçası olan bir duran varlığı amortismana tabi tutmaz. İşletme, satış amaçlı elde tutulan olarak sınıflandırılmasına son verilen bir duran varlığı (veya satış amaçlı elde tutulan olarak sınıflandırılan elden çıkarılacak bir varlık grubuna dahil edilmesine son verilen bir duran varlığı);

a) Satış amacıyla elde tutulan olarak sınıflandırılmasından önceki ve varlığın (veya elden çıkarılacak varlık grubunun) satış amacıyla elde tutulan olarak sınıflandırılmamış olması durumunda ortaya çıkan amortisman, itfa veya yeniden değerleme ile ilgili düzeltmeler göz önüne alınarak belirlenen defter değeri ve

b) Sonradan satılmamasına karar verildiği gündeki geri kazanılabilir tutarından düşük olanı ile ölçer.

e12. İştiraklerdeki yatırımlar

Bir iştirak ile ilgili şerefiye, iştirak yatırımının defter değerine dahil edilir. Bununla birlikte, söz konusu şerefiyenin amortismanına izin verilmez ve bu nedenle iştirakin kar veya zararından yatırımcıya düşen payın belirlenmesinde hesaba katılmaz.

İktisap sonrasında iştirakin kar veya zararındaki yatırımcı payında, amortismana tabi kıymetlerin iktisap tarihindeki gerçeğe uygun değerleri baz alınarak hesaplanan amortismanlarının muhasebeleştirilmesi gibi uygun düzeltmeler yapılır.

e13. Varlıklarda değer düşüklüğü

Varlık için değer düşüklüğü zararı muhasebeleştirilmemiş bile olsa, varlığın değer düşüklüğüne uğramış olabileceğine ilişkin bir belirti bulunması, söz konusu varlığın geriye kalan yararlı ömrünün, amortisman (itfa) yönteminin ve kalıntı değerinin TMS'ye göre gözden geçirilmesi ve düzeltilmesine gerek olduğunu gösterebilir.

Değer düşüklüğü zararının muhasebeleştirilmesinin ardından, ilgili varlığın kalıntı değeri (eğer varsa) düşülmüş yeni defter değerinin kalan yararlı ömrü boyunca sistematik olarak dağıtılmasını sağlayacak bir şekilde, varlığa ilişkin amortisman tutarı (itfa payı) gelecek dönemlerde düzeltilir.

Şerefiye haricinde, bir varlık için muhasebeleştirilmiş değer düşüklüğü zararının daha fazla mevcut olmayabileceğinin veya azalmış olabileceğinin bir belirtisinin bulunması durumunda, varlık için hiçbir değer düşüklüğü zararı iptal edilmese dahi, geriye kalan yararlı ömrünün, amortisman (itfa) yönteminin veya kalıntı değerinin ilgili

ANADOLU ÜNİVERSİTESİ

varlığın tabi olduğu standarda göre gözden geçirilmesi ve düzeltilmesi gerektiğini gösterebilir.

Bir değer düşüklüğü zararının iptal edilmesinden sonra, varlığın amortisman gideri (itfa payı), düzeltilmiş değeri ile kalıntı değeri (eğer varsa) düşülmüş defter değerinin gelecek dönemlerde kalan yararlı ömrüne sistematik bir çerçevede dağıtılmasını sağlayacak şekilde düzeltilir

e14. Özel maliyetlerde amortisman

Gayrimenkullerin, elektrik üretim ve dağıtım varlıklarının ve gemilerin iktisadi kıymetlerini artıran özel maliyet bedelleri, kira veya işletme hakkı süresine göre eşit yüzdelerle itfa edilir.

Kira veya işletme hakkı süresi dolmadan, kiralanan veya işletme hakkı alınan şeyin boşaltılması veya işletme hakkının herhangi bir sebepten sona ermesi halinde henüz itfa edilmemiş olan giderler, boşaltma veya hakkın sona erdiği yılda bir defada gider yazılır (VUK, mad.327).

e15. Gelir vergileri

Ticari karın tespitinde dikkate alınan amortisman, mali karın tespitinde dikkate alınan amortismandan farklı olabilir. Bir varlığın defter değeri ile o varlığın vergiye esas değeri (ki varlığın orijinal maliyetinden o varlıkla ilgili olarak vergi mevzuatının içinde bulunulan dönemin ve önceki dönemlerin vergiye tabi karları tespit edilirken izin verdiği bütün indirimler düşüldükten sonra kalan tutardır) arasındaki fark geçici farktır.

Vergi açısından hızlandırılmış amortisman uygulanması halinde ertelenmiş vergi borcu doğuran vergiye tabi bir geçici fark ortaya çıkar (vergi açısından uygulanan amortismanın ticari muhasebede uygulanan amortismandan daha yavaş olması halinde indirilebilir bir geçici fark oluşur ve ertelenmiş vergi varlığı ortaya çıkar).

Geliştirme giderleri ticari muhasebe açısından aktifleştirilip ticari karın hesabında gelecek dönemler boyunca amortismana tabi tutulabilir, mali karın tespitinde ise oluştukları dönemde gider yazılabilir. Bu tür geliştirme giderlerinin vergiye esas değeri, bu giderler mali karın tespitinde dikkate alınmış oldukları için sıfırdır. Geliştirme giderlerinin defter değeri ile sıfır olan vergiye esas değeri arasındaki fark geçici farktır. Bazen yeniden değerlenen varlığın defter değeri ile vergiye esas değeri arasındaki fark geçici bir farktır ve geçici vergi borcu veya geçici vergi alacağı doğurur. Örneğin; işletme ilgili varlığı elden çıkarmak niyetinde değildir.

ANADOLU ÜNİVERSİTESİ

Bu nedenle yeniden değerlenmiş defter değeri, varlığın işletmede kullanılması ile gelecek dönemlerde yaratılacak vergiye tabi gelir şeklinde geri kazanılacak bu tutar da, vergi mevzuatına göre ileriki yıllarda gider yazılabilecek olan amortisman tutarından daha fazla olacaktır.

Daha önceden muhasebeleştirilmemiş olan ertelenmiş vergi borcu veya varlığında bir varlığın amortismana tabi tutulması nedeniyle daha sonra meydana gelen değişiklikler de muhasebeleştirilmez. Ertelenmiş vergi borcu veya ertelenmiş vergi varlığı, yeniden değerleme yöntemi kullanılarak ölçülen amortismana tabi olmayan bir varlıktan kaynaklanabilir.

Bu durumda, ertelenmiş vergi borcu veya ertelenmiş vergi varlığının ölçümü, amortismana tabi olmayan varlığın, ölçüm esası dikkate alınmaksızın defter değerinin satış yolu ile geri kazanılması sonucu oluşan vergisel sonuçları yansıtır.

Vergi kanunları, bir varlığın kullanımından kaynaklanan vergilendirilebilir tutar üzerinden belirlenen vergi oranından farklı olarak söz konusu varlığın satışından kaynaklanan vergilendirilebilir tutara ilişkin bir vergi oranı belirleyebilir.

Varlığın satışında söz konusu olan oran, amortismana tabi olmayan varlığa ilişkin ertelenmiş vergi borcu veya ertelenmiş vergi varlığının ölçümüne uygulanır. Amortismana tabi iktisadi kıymetlerin değerlemesinden ve amortisman anlayışından kaynaklanan, ertelenen vergi yükümlülüğü (borcu) ve ertelenen vergi varlığını (alacağı) oluşturan durumlar aşağıdaki gibi sıralanabilir (Elitaş, Akyüz ve Bulca, 2009: 23):

- Faydalı ömür, kullanılan amortisman yöntemleri, yöntem değiştirme hükümleri, hurda değer, kıst uygulama anlayışı gibi farklılıklar nedeniyle amortisman paylarındaki değişik sonuçlar açısından,

- Duran varlıkların değerleme hükümleri ve amortisman hesaplama hükümlerinin etkisiyle duran varlıkların satış kar veya zarar sonuçlarındaki farklılıklardan kaynaklanan ertelenen vergi yükümlülüğü (borcu) ve ertelenen vergi varlığı (alacağı) oluşmaktadır.

f. Geçmiş yıl mali zararları

Kurumlar vergisi matrahının tespitinde, kurumlar vergisi beyannamesinde her yıla ilişkin tutarlar ayrı ayrı gösterilmek şartıyla beş yıl içinde geçmiş yılların beyannamelerinde yer alan zararlar ve yurt dışı faaliyetlerden doğan zararlar indirim konusu yapılabilmektedir (KVK, mad.9).

ANADOLU ÜNİVERSİTESİ

Geçmiş yıl zararlarının indirilmeyip gelecek dönemlere devredilmesi durumunda ticari kar ile mali kar arasında geçici bir fark doğmaktadır. Bu fark ertelenen vergi varlığı olarak kaydedilir (Dinç, 2007: 41). 5 yılı doldurduğu halde kardan mahsup edilemeyen geçmiş yıl zararları ise vergi kanunlarına göre bir daha vergi matrahından indirilememektedir (Dinç, 2007: 35). Bu durumda, 5 yıldan sonra indirilemeyen geçmiş yıl zararlarının bu kısmı sürekli farkın ortaya çıkmasına neden olur. Bu nedenle, bunun vergi etkisi hesaplanmaz (Dinç, 2007: 41).

g. Alınan çekler ve senetsiz alacaklarla ilgili reeskont giderleri

Ticari karı açısından bütün işletmelerin alacak ve borç senetlerini reeskonta tabi tutması gerekir.

Türk vergi sisteminde ise alacak ve borç senetlerinin reeskonta tabi tutulması isteğe bağlıdır dolayısıyla vergi matrahı açısından reeskont işlemlerini uygulamayan işletmelerin ticari kardan mali kara geçerken gerekli düzeltmeleri yapmaları gerekmektedir (Gençoğlu, 2007: 90).

ğ. Yararlanılmamış vergi avantajları

Önceki yıllarda matraha ilave edilmesi nedeniyle peşin ödenen vergi niteliğindeki tutarlar, izleyen yıllarda matrahtan indirilebilir hale gelinceye kadar, bir vergi alacağı olarak nitelendirilir ve bu alacak diğer alacaklar gibi finansal durum tablosunun aktifinde gösterilmelidir (Gençoğlu, 2007: 91).

h. Belirli durumlarda ertelenen vergi varlığına neden olan unsurlar

İşletmeler ticari karı tespit ederken muhasebe ilkelerine göre belirlenen üst sınırı aşmamak kaydıyla varlıklarını muhasebe ilkelerinde sunulan seçeneklerle değerlemekte serbesttirler.

Oysa vergi yasaları varlıkların değerlemesinde kullanılacak değerleme ölçülerini belirlemiştir. Düşük değerle değerlenmesi karın düşük hesaplanmasına ve dolayısıyla devlete ödenecek verginin de düşük hesaplanmasına neden olacaktır. Devlet, vergi alacağında kayba uğramamak için karın düşük hesaplanmasına neden olacak uygulamaları engelleyici hükümler getirmiştir (Gençoğlu, 2007: 90).

h1. Şüpheli ticari alacaklar karşılık giderleri

Örneğin tahmini şüpheli alacaklar için gider kayda alındığında karşılık giderleri matraha ilave edilir. İzleyen yıllarda mahkeme aşamasına geldiğinde, vergi yasalarında aranan koşullar sağlandığından karşılık tutarı mali kardan düşülür (Gençoğlu, 2007: 91).

ANADOLU ÜNİVERSİTESİ

Muhasebenin dönemsellik ve ihtiyatlılık ilkeleri gereğince bir alacağa karşılık ayrılması için dava ve icra aşamasına gelinmesi beklenmeyebilir. İhtiyatlılık ilkesi gereğince şüpheli hale gelen alacaklar için karşılık ayrılması mümkündür.

Muhasebe kuralları gereğince karşılık ayrılan alacak, mahkeme ya da icra safhasına gelinmediği için vergi kuralları tarafından kabul edilmeyebilir. Bu durumda, envanter gününde, muhasebe değeri ile vergi değeri arasında geçici bir fark oluşur (Dinç, 2007: 34).

Şüpheli ticari alacakların, henüz dava ve icra safhasında olmadığı belirlenen kısmı ertelenen vergi varlığı yaratır (Dinç, 2007: 40).

h2. Stok değer düşüklüğü karşılık gideri

Muhasebenin ihtiyatlılık ilkesi gereğince değeri düşen stoklar için gider kayda alınması mümkündür. Ancak, kayda alınan giderlerin vergi kurallarınca kabul edilmesi belli koşullara bağlanmıştır. Bu durumda, ayrılan karşılığın muhasebe değeri ile vergi değeri arasında geçici bir fark ortaya çıkar (Dinç, 2007: 34).

Örneğin, tamamı için karşılık kayda alınmış olan modası geçmiş stoklar için henüz takdir komisyonundan rapor gelmediği için, bu karşılık vergi kanunlarınca kabul edilmez.

Bu nedenle aradaki fark kadar indirilebilir geçici fark doğar ve ertelenen vergi varlığının (alacağı) doğduğu söylenir (Dinç, 2007: 40).

h3. Bazı borç karşılıkları

Muhasebe ilkelerine göre olası bütün giderler için karşılık gideri kaydedilir. Oysa vergi yasalarında hangi durumlarda karşılık kayda alınacağı ve karşılık gideri yazılabileceği belirtilmiştir (Gençoğlu, 2007: 90).

İşletme lehine açılmış ve gelecekte işletme aleyhine bir yükümlülük doğurması muhtemel davalarda ortaya çıkabilecek tazminat tutarı üzerinden bir karşılık kayda almak mümkündür. Vergi kanunlarında, bu tür tazminatların gider olarak yazılabileceği kabul edilmiş, ancak ödeme zorunlu şart olarak konulmuştur.

Bu durumda, muhasebe kurallarına göre karşılık kayda alınmasına rağmen, ayrılan bu karşılık ödeme gerçekleşmediği için vergi kurallarınca gider olarak kabul edilmez (Dinç, 2007: 35). Gerekli şartları taşımayan koşullu borçlar kanunen kabul edilmeyen gider olarak tanımlanır ve sürekli fark olarak tanımlandığından vergi etkisi hesaplanmaz.

ANADOLU ÜNİVERSİTESİ

Koşullu borç karşılığı henüz ödenmemiş olduğunda kaydedilmiş olan karşılığın muhasebe değeri ile vergi değeri arasındaki fark, indirilebilir geçici fark olarak dikkate alınır. Bu durumda, ertelenen vergi varlığı kaydedilir (Dinç, 2007: 42).

ı. Geliştirme giderleri

Geliştirme giderleri, muhasebe kurallarına göre aktifleştirilip dönemler itibari ile amortismana tabi tutulabilir. Vergi kurallarına göre ise geliştirme giderleri ortaya çıktığında tamamı gider yazılabilir. Böyle bir durumda geçici fark ortaya çıkar (Dinç, 2007: 33).

i. Ödenmeyen sosyal güvenlik primleri, işveren sendikası aidatları ve bireysel emeklilik katkı payları

Ödenen işveren sendikası aidatları ve ödenen bireysel emeklilik katkı payları gider yazılabilir (GVK, mad.40/8 ve 40/9). İşveren sendikası aidatının aylık tutarı, o işyerinde çalışan işçilerin çıplak ücretlerinin bir günlük toplamını aşarsa, fazlası ticari kazançtan indirilemeyecektir. Sosyal güvenlik primleri, ödenmek koşulu ile gider yazılabilir (SGK, mad.80).

Bu durumda, ödenmeyen sosyal güvenlik kesintilerinin gider olarak kaydedilmesi durumunda, muhasebe değeri ile vergi değeri arasında fark ortaya çıkar. Bu fark, indirilebilir geçici fark olarak kabul edilir (Dinç, 2007: 35). Ertelenen vergi varlığı hesaplanır (Dinç, 2007: 41).

j. Kira gideri

Döneme kaydedilen kira giderinin, ödenmemesi durumunda bunun vergi matrahından düşülmesi mümkün değildir. Bu durumda muhasebe değeri ile vergi değeri arasında fark ortaya çıkar. Bu fark, indirilebilir geçici fark olarak tanımlanır. Bu fark üzerinden hesaplanan vergi ertelenen vergi varlığıdır (Dinç, 2007: 41).

k. Peşin ödenen ücretler

Gelecek aylara ait giderlere kaydedilen peşin ödenmiş ücretlerin muhasebe değeri ile vergi değeri arasındaki fark indirilebilir geçici fark olarak tanımlanır. Ertelenen vergi varlığı (alacağı) hesaplanır (Dinç, 2007: 41).

l. Tahvil faizleri

Tahviller vade sonu ödemelidir. Tahviller karşılığında, dönemsellik ilkesi gereği cari yıla düşen faiz için tahakkuk kaydı yapıldığında, vergi kanunları açısından henüz elde edilmiş sayılmadığından gelir olarak kabul edilmez.

ANADOLU ÜNİVERSİTESİ

Bu durumda, tahakkuk ettirilen faiz geliri indirilebilir geçici farktır ve bu fark üzerinden ertelenen vergi varlığı hesaplanır (Dinç, 2007: 41).

m. Fazladan hesaplanan amortismanlar

Tamamı bu döneme ait amortisman giderlerinin bir kısmının vergi kanunlarına göre fazladan hesaplandığı durumlarda, fazladan hesaplanan bu kısım kanunen kabul edilmediğinden, aradaki fark indirilebilir geçici farktır.

Ertelenmiş vergi varlığının bilançoda gösterilmesi gerekir (Dinç, 2007: 41).

n. Finansal kiralama borçlanma maliyetleri

Ertelenmiş finansal kiralama borçlanma maliyetlerinden, giderleştirilen tutarın bir kısmı henüz ödenmediğinde, ödenmeyen kısım cari dönemde kanunen kabul edilmeyen gider olarak kabul edilir.

Buna göre, muhasebe değeri ile vergi değeri arasındaki fark, indirilebilir geçici farktır ve bu fark üzerinden ertelenen vergi varlığı hesaplanır (Dinç, 2007: 41).

o. Yeniden değerlenen amortismana tabi olmayan varlıkların geri kazanımı

Bir varlığın yeniden değerlenmesi işlemi, yeniden değerlemenin yapıldığı dönemin mali karını her zaman etkilemez ve ilgili varlığın vergiye esas değeri yeniden değerleme işlemi sonucunda düzeltilmemiş olabilir.

Defter değerinin gelecekteki geri kazanımının vergilendirilebilir olması durumunda, yeniden değerlenmiş varlığın defter değeri ile vergiye esas değeri arasındaki her türlü fark, geçici farktır ve ertelenmiş vergi borcu veya varlığının oluşumuna neden olur.

ö. Bir iktisadi kıymet edinimi ile doğrudan ilgili giderler

Demirbaşın, makine teçhizatın, gayrimenkulün veya gayri maddi hakkın edinilmesi ile ilgili ödemelerin gider olarak yazılması mümkün değildir.

Amortismana tabi iktisadi kıymetlerin edinimi için borçlanılan tutara ilişkin olarak bu iktisadi kıymetin edinildiği dönemdeki faizinin maliyete eklenmesi, sonraki dönemlerde ödenen faizlerin doğrudan gider yazılması gerekmektedir (VUK, GT.163).

Tüketici kredisi ile alınan amortismana tabi iktisadi kıymetlerde ise (nakil vasıtaları gibi), bu iktisadi kıymetin edinildiği hesap dönemine ait faizler maliyete eklenecek ve amortisman yoluyla gider yazılacak, sonraki tüketici kredi faizleri doğrudan gider yazılacaktır.

ANADOLU ÜNİVERSİTESİ

p. Stoklara ilişkin finansman giderleri

Emtianın satın alınıp stoklara girinceye kadarki kur farkları ve kredi faizleri maliyet unsurdur.

Stoklara girdikten sonra tahakkuk eden kur farkları ve kredi faizleri doğrudan gider yazılabilir (VUK, GT.238).

r. İktisadi kıymet ediniminde ödenen vergiler

İktisadi kıymetin edinilmesi sırasında ödenen emlak alım vergisi, tapu harcı, taşıt alım vergisi ve özel tüketim vergisinin doğrudan gider yazılması ya da maliyete eklenmesi de mümkündür.

s. Cari yılda tahakkuk etmediği halde cari yıl matrahından indirilebilen giderler

Cari yılda tahakkuk etmediği ve muhasebede işlem görmediği halde aşağıdaki giderler muhasebe dışı işlemlerle cari yıl matrahından indirilebilmektedir:

- Cari yıldan sonra kesinleşecek, cari yılla ilgili toplu sözleşme gereği ücret farkları,
- Mahkeme kararı ile geriye dönük olarak ödenecek kira farkları,
- Genel kurul kararıyla hizmet erbabına verilen ikramiyeler.

ş. Binek otomobillerin alınışı sırasında ödenen Motorlu Taşıtlar Vergisi

Binek otomobillerin satın alınması sırasında ödenen motorlu taşıtlar vergisi kurumlar vergisi matrahının tespitinde gider olarak kabul edilmez (MTVK, mad.14).

3.2.5. Türk vergi sistemine göre dönem ticari kazanç ile mali kazancın beyanı ve raporlanması

Kurumlar vergisi, mükelleflerin bir hesap dönemi içerisinde elde ettikleri safi kurum kazancı üzerinden hesaplanır (KVK, mad.6).

Mükelleflerin, mali kazançlarını hesaplarken Türk vergi sistemindeki değerlemeye ait hükümlere ve ticari kazancın tespitinde indirilecek giderlere ilişkin hükümlere uyması gerekmektedir.

Bu düzenlemelere göre yapılan hesaplamalarda safi kazancın tespitinde temel ölçü, dönem sonu ve dönem başı öz sermaye kıyaslamasıdır.

Bu kıyaslama ile ortaya çıkan fark vergiye tabi kazançtır.

ANADOLU ÜNİVERSİTESİ

TMS açısından kurumlar vergisi karının hesaplanmasını ise Şekil 16'deki gibi özetleyebiliriz:



Şekil16. Kurumlar Vergisi Karının Hesaplanması

Türkiye'de finansal tablolarda yer alan ticari kar veya zarar ile vergiye matrah olacak kar (mali kar) veya zarar arasında meydana gelecek farklar, finansal tablolar üzerinde giderilememekte, mali kazanç, finansal tablolar dışında hesaplanmaktadır. [103]

Bu düzenleme kapsamında, işletmeler mali karın tespiti aşamasında vergi kanunlarında yer alan özel hükümleri göz önünde bulundurmak zorundadırlar. Diğer bir anlatımla, işletmeler söz konusu finansal tablolardan hareketle vergiye tabi safi

[103] Bir şirketin dönem içi kayıtlarından başlanarak raporlamasına kadar süreç örnek uygulama olarak Ek 7'de sunulmuştur.

ANADOLU ÜNİVERSİTESİ

kazancın tespitinde vergi mevzuatı uyarınca istenilen bilgileri sağlayacak şekilde gerekli düzenleme ve hesaplamaları yapacaklardır (MSUGT 1, V). Anlaşılacağı gibi, aslında mevcut uygulamada da işletmeler defter kayıtlarını tutarken ve finansal tablolarını hazırlarken tüm finansal karakterli işlemleri yansıtmakta, vergi mevzuatı ile ilişkiyi kurum kazancını beyan etme aşamasında gerçekleştirmektedir. Diğer taraftan Türk vergi sisteminde kurum kazancının vergilendirilmesi beyan esasına dayandığından (VUK, md.25) böyle bir düzenleme doğru ve gerçekçidir.

3.3. Türkiye'de Mali Kazancın Vergi İdaresine Raporlanması ile İlgili Genel Bir Değerlendirme ve Model Önerisi

Çalışmamızın bu başlığında öncelikle, TMS ile Türk vergi sistemi arasındaki ilişkiye dayanan ve bu nedenle yapılan düzenlemeler, Türkiye'deki TNS/TFRS'ye dayalı finansal raporlama sistemi ile Türk vergi sistemini uyumlaştırmayı sağlayacak ve uygulama kolaylığı getirecek önerilerimizin genel bir değerlendirilmesi yapılacaktır. Daha sonra da TMS'ye göre hesap edilen ticari kardan hareketle mali karın hesaplanması; ticari kar ile vergi karı arasındaki farkların vergi idaresine raporlanması ihtiyacını giderecek "ticari karın mali kara dönüşümü bildirimi" ile ilgili tespitlerimiz ve model önerimiz açıklanacaktır.

3.3.1. Türkiye'de mali kazancın vergi idaresine raporlanması ile ilgili genel bir değerlendirme

Küreselleşme ile birlikte dünyada, uluslararası kabul görecek muhasebe ve finansal raporlama standartlarının kullanılmaya başlanması, Türkiye'nin AB sürecinde uyumlaşma yasaları ülkemizdeki muhasebe ve finansal raporlama sistemi ile vergi sistemini etkilemiştir. Bu etkileşime bağlı olarak TTK'nin getirdiği yenilikler, TMS'nin uygulanmaya başlanması, KOBİ TFRS ile ilgili gelişmeler, öteden beri muhasebe ve finansal raporlanma düzenindeki vergi yasaları ağırlıklı uygulamaları da değiştirmektedir. Ülkemizde artık muhasebe ve finansal raporlama geniş bir kullanıcı kitlesine göre hazırlanmaya başlanmıştır. Tüm bunlarla ilgili tespitlerimiz ve değerlendirmelerimiz aşağıda açıklanmıştır.

ANADOLU ÜNİVERSİTESİ

3.3.1.1. Defter tutma ve envanter konusu ile finansal tabloların düzenlenmesi ve raporlanması

TTK'de defter tutma ve envanter konusu aynı başlık içinde düzenlenmiştir ve envanter ile defter tutma arasında mutlak bir ilişki vardır (Sağlam, 2012: 1).

TTK'de muhasebe kayıtları, defter tutma ve envanter ile ilgili temel düzenlemelere bakıldığında;

- İşletmeler defter tutma yükümlülüğünü yerine getirirken defter tutma ve kayıt zamanıyla ilgili VUK'a ve bu konuyla ilgili Maliye Bakanlığı'nın düzenlemelerine tabi olacaktır. [104]

- İşletmeler; defter tutma, envanter, finansal tabloların düzenlenmesi, aktifleştirme, karşılıklar, hesaplar, değerleme, saklama ve ibraz ile ilgili konularda hem VUK ve diğer vergi kanunlarının hem de TTK'nin bu hususları düzenleyen hükümlerine tabi olacaktır (TTK, m.64).

- İşletmeler tarafından envanter çıkarılırken kullanılan yöntem, TMS'lere uygun olmalıdır (TTK, md.66 ve 67).

Anlaşılacağı gibi, yürürlüğe girmeden değiştirilen TTK ve yürürlükteki vergi yasalarına göre, işletmelerin vergi matrahının hesaplanması için VUK düzenlemelerine göre de envanter çıkarmaları gerekecektir. Ancak işletmede hem vergi yasalarına göre hem de TMS'ye göre envanter çıkarılamaz. İşletmelerde sadece bir envanter çıkarılmalıdır. Envanter sürecinde TMS'ye göre değerleme yapılarak vergi yasalarındaki değerleme hükümleri de dikkate alınmalı, envanter sonuçları muhasebe kayıtlarına aktarılmalıdır (Sağlam, 2012: 2).

Sonuçta; VUK hükümleri tüm bu hususlarla ilgili olarak tekrar etkin hale getirilmiş, KOBİ TFRS bir tarafa bırakılmış, bağımsız denetime tabi işletmelerin sadece TMS'ye tabi olması yürürlüğe konulmuş, muhasebe işlemleri ile finansal tabloların hazırlanması ve raporlanmasında tekrar aynı anda iki işlem yapılması gündemde bırakılmıştır.

---

[104] Maliye Bakanlığı, muhasebe usul ve esaslarını tespit etmeye; muhasebe standartları, tek düzen hesap planı ve finansal tabloların çıkarılmasına ilişkin usul ve esasları tespit etmeye, bunları mükellef, şirket ve işletme türleri itibariyle uygulatmaya ve buna ilişkin diğer usul ve esasları belirlemeye yetkilidir. Ancak TTK'nin ticari defterler hakkındaki hükümleri de saklıdır (VUK, m.175 ve mük. md.257).

ANADOLU ÜNİVERSİTESİ

Halbuki, AB ülkeleri ile diğer gelişmiş ülkelerde yukarıda belirttiğimiz konularla ilgili UMS esas alınmakta ve muhasebe işlemleri ile finansal tabloların hazırlanması ve raporlanmasında bu Standartlar geçerlidir. Mali kar ticari kardan hareketle hesaplanmakta, hesaplanan mali kar ile ticari kar arasındaki farklar ve bu farkların yasal dayanakları vergi idarelerine ayrıca beyan ve rapor edilmektedir.

Dolayısıyla Türkiye'de Gelir İdaresi Başkanlığı (GİB)'nın, KGK'nin ve diğer ilgili kamu ve özel idareleri TMS'ler ile KOBİ TFRS'nin uygulanması konusunda hazır olmadığından TTK yürürlüğe girmeden değiştirilmiştir.

Bağımsız denetime tabi işletmeler finansal tablolarını TMS'lere göre hazırlarken (TTK, md.69); GİB kendi talebine uygun finansal tablo hazırlatmaya devam edecektir. Halbuki açılış finansal durum tablosu önceki yılın kapanış finansal durum tablosudur ve yevmiye defterinin ilk kayıt maddesinin dayanağıdır. TMS'ye göre finansal tablolar düzenlenirken ilk muhasebeleştirme ve dönem sonu değerleme işlemlerinin yevmiye kayıtlarına alınması gerekmektedir. Bir işletmenin sadece bir adet finansal tablo setinin olması gerekmektedir (Sağlam, 2012: 2).

Diğer taraftan şirketlerin kar dağıtımı, birleşme, bölünme gibi işlemlerinde TMS'ye göre düzenlenmiş finansal tabloları esas alınacağından; şirket içi veya dışı uyuşmazlık durumunda adli yargıya yansıyacak olayların incelenmesinde TMS'ye göre düzenlenmiş finansal tablolara göre karar verilecektir. Bu finansal tabloların TMS'ye uygunluğu ise defter kayıtları ile doğrulanabilecektir. TTK hükümleri tam olarak uygulanmadığında idari, adli ve hapis cezası bulunmaktadır (Sağlam, 2012: 3). O nedenle sadece bağımsız denetime tabi işletmeleri TMS'ye tabi tutmak sorunu çözmemektedir. Örneğin; VUK'a göre işletme defteri tutan işletmelerin envanter defteri tutma mecburiyeti yok iken TTK'ye göre bu tür işletmelerin de envanter defteri tutması gerekmektedir.

3.3.1.2. Varlıkların ve yükümlülüklerin ölçümü

TMS ile Türk vergi sistemi arasındaki en önemli farkın ölçümlemeden kaynaklandığına ve bu farkların neler olduğuna çalışmamızın içeriğinde değinilmiştir.

Konuyu daha da somutlaştırdığımızda, Türkiye'de vergi yasalarında ölçümleme konusunda uygulamayı kolaylaştıracak düzenlemelere ihtiyaç vardır. Örneğin;

ANADOLU ÜNİVERSİTESİ

amortisman yöntemi olarak üretim esaslı amortisman yöntemine vergi yasalarında da yer verilebilir. Yeniden değerleme yöntemine ilişkin düzenlemelerin tekrar yapılması, kalıntı değer ve yararlı ömür gibi kavramların vergi yasalarında açıklanması verilebilecek diğer örneklerdir. Kaldı ki ülkemizde enflasyonun düşük etkisi nedeniyle, tüm sektörlerde ve işletmelerde enflasyon muhasebesinin uygulanamadığı dikkate alınırsa, yeniden değerleme modeli bu açıdan da yararlı olacaktır.

3.3.1.3. Bağımsız denetim

TTK'nin ilk düzenleniş şeklinde, şirketler toplulukları, anonim şirketler ve limited şirketlerin tümü bağımsız denetime tabi idi. Sonradan yapılan değişiklikle bağımsız denetime tabi olacak şirketlerin Bakanlar Kurulu'nca belirlenmesi kabul edilmiştir.

Bakanlar Kurulu'nun 19 Aralık 2012 tarih ve 2012/4213 sayılı kararı ile bağımsız denetime tabi olacak işletmelerle ilgili şu düzenlemeler yapılmıştır:

- Tek başına veya bağlı ortaklıkları ve iştirakleriyle birlikte Kararda belirtilen ölçütlerden en az ikisini sağlayan şirketler bağımsız denetime tabidir.

- Kararın ekinde (I) sayılı liste kapsamında yer alan şirketler (örneğin SPK'nın düzenlemesine ve denetimine tabi şirketler) bağımsız denetime tabidir.

- Kararın ekinde (II) sayılı liste kapsamında yer alan şirketler, tek başına veya bağlı ortaklıkları ve iştirakleriyle birlikte getirilen sınırlamalar dikkate alınarak bağımsız denetime tabidir.

Yukarıda belirttiğimiz şirketler KGK tarafından yayımlanan UDS ile uyumlu TDS'ye göre bağımsız denetime tabi olacak ve denetlenecektir (TTK, m.397). Ancak denetçinin sadece dönem sonu finansal tabloları denetlemesi değil, bu tabloların dayanağı kayıt ve belgelerlerle muhasebe işlemleri de esas alınacaktır. Dolayısıyla VUK ve MSUGT hükümlerine göre tutulmuş defterlerle, kapanış mizanından sonra yapılmış TMS kayıtları ve buna göre çıkartılmış finansal tabloların esas alınması mı gerekecektir? Şu an SPK'ye tabi şirketlerde piyasada yaılan bu tür uygulamalar hem yersiz hem de gereksiz olacaktır.

Denetçi, TDS uyarınca yapılan denetimde, TMS'lere herhangi bir aykırılığa rastlanıp rastlanmadığını, denetim sırasında elde edilen bilgilere göre, şirketin veya

ANADOLU ÜNİVERSİTESİ

topluluğun finansal tablolarının doğru olup olmadığını, malvarlığı ile finansal duruma ve karlılığa ilişkin resmin gerçeğe uygun bulunup bulunmadığını ve tabloların bunu dürüst bir şekilde yansıtıp yansıtmadığını belirleyecektir (TTK, m.403). Anlaşılacağı üzere bağımsız denetimin TMS'lere uygunluğunun TDS uyarınca yapılacağı gerçeğinden hareketle, işletmelerin TMS'lere göre defter kayıtlarını tutmaları, finansal tablolarını TMS'lere göre hazırlayıp sunmaları esas olmalıdır.

Diğer taraftan, bağımsız denetim KGK tarafından yetkilendirilen bağımsız denetçi veya bağımsız denetim kuruluşları tarafından yapılabilecektir (TTK, m.400). Denetçilerin yeminli mali müşavir veya serbest muhasebeci mali müşavir olabilecekleri net bir şekilde belirtilmiştir. TTK'nin ilk değişikliğinde Gümrük ve Ticaret Bakanlığı müfettişlerine dahi bu yetkinin verilmesi öngörülmüş, ancak sonradan bağımsız denetimin bağımlı kamu görevlileri tarafından yapılması yanlışlığından dönülmüştür.

3.3.2. Türkiye'de mali kazancın vergi idaresine raporlanması ile ilgili bir model önerisi

Çalışmamızın bu başlığında TMS ile Türk vergi sisteminin öngördüğü ticari kar ile mali kar arasındaki farklılığı açıklamaya ve ticari kardan mali karın hesaplanmasını göstermeye yönelik "Ticari Kardan Mali Kara Dönüşüm Bildirimi" önerilmektedir. Böyle bir bildirimin gerekliliği şu temel sorunlardan kaynaklanmaktadır:

- TTK'de yapılan son değişikliklerle süreç uzatılmış olmasına rağmen; işletmelerin muhasebe kayıtlarını ve finansal tablolarını TMS'ye göre yapmaları ve hazırlamaları küresel bir gerekliliktir.

- Muhasebe kayıtlarının Türk vergi sistemine göre tutulup vergi idaresi için ayrı finansal tablolar üretmesi; sonradan TMS'ye dönüştürülmüş finansal tabloların hazırlanması (veya kapanış kayıtlarını takiben TMS'ye göre muhasebe kayıtlarına yer verilmesi) rasyonel olmayıp UMS'nin uygulandığı ülkelerle de bir paralellik sağlamayacaktır.

- Finansal tabloların TMS'ye uygunluğunu içeren bağımsız denetim uygulamalarının yerleşmesi ve uygulanabilirliği, muhasebe kayıtlarının tutulmasında ve finansal tabloların hazırlanmasında tamamen TMS'nin egemen olması ile doğrudan ilişkilidir.

ANADOLU ÜNİVERSİTESİ

- TMS'ye göre tutulan muhasebe kayıtlarında yer alan ve hazırlanan finansal tablolarda raporlanan ticari kar, hiçbir dönem mali karla denk olmayacaktır.

- Ticari kardan mali kara ulaşılmasını sağlayan işlemlerin TMS açısından ayrıca raporlanması vergi idaresi açısından kontrol ve denetim kolaylığı sağlayacak ve bağımsız denetçi için önemli bir veri olacaktır.

Şüphesiz önerilen bildirimin geliştirilmesi gerekecektir. Nitekim şu an itibariyle TMS'yi uygulamak zorunda olan işletmeler sadece sermaye piyasasında işlem gören işletmeler için bir mecburiyettir.

TTK'de yapılan değişikliklerden sonra TMS'nin uygulama alanı daraltıldığından; TMS ile ilgili düzenlemeler ötelenmiş durumdadır. Bu ötelemede; özellikle vergi yönetimi ve standart düzenlemekle yetkili organların henüz TMS'lere ve genel bir bağımsız denetime hazır olmayışı yaygın bir görüş haline gelmeye başlanmıştır. Tüm bunlara rağmen AB Direktifleri ve küreselleşme gerçeğinin ileriki dönemlerde bu sürecin hızlanacağı beklentisi devam etmektedir.

TMS ile Türk vergi sisteminin öngördüğü ticari kar ile mali kar arasındaki farklılığı açıklamaya ve ticari kardan mali karın hesaplanmasını göstermeye yönelik "Ticari Kardan Mali Kara Dönüşüm Bildirimi" modeline ilişkin önerimiz aşağıda Tablo 7'de gösterilmiştir.

ANADOLU ÜNİVERSİTESİ

Tablo 7. Ticari Kardan Mali Kara Dönüşüm Bildirimi Önerisi

TİCARİ KARIN MALİ KARA DÖNÜŞÜMÜ*

Bu form Kurumlar Vergisi Kanunu'na göre Kurumlar Vergisi Beyannamesinin ekidir. Bu form sadece vergi mükelleflerinin ticari karından mali kara dönüşüm yapıldığında doldurulacaktır ve Kurumlar Vergisi Beyannamesi ile birlikte teslim edilecektir.

Vergi Mükellefinin Bilgileri	***Vergi Kimlik Numarası***		***Yılı*** **20XX**

TİCARİ KARDAN MALİ KARA DÖNÜŞÜM SONUCU (S. 1/7)							
1. Raporlama Tarihi İtibariyle Ölçüm Farkları							
No	**A. ARTIŞLAR**	**KOD**	**TUTAR**	**No**	**B. AZALIŞLAR**	**KOD**	**TUTAR**
1	Nakit ve nakit benzeri yatırımlar gerçeğe uygun değer azalışları			*1*	Nakit ve nakit benzeri yatırımlar gerçeğe uygun değer artışları		
2	Yabancı paralı nakit ve nakit benzerleri gerçeğe uygun değer olumsuz farkları			*2*	Yabancı paralı nakit ve nakit benzerleri gerçeğe uygun değer olumlu farklar		
3	Gerçeğe uygun değer farkı kar veya zarara yansıtılan finansal varlıklar ve finansal yatırımlar gerçeğe uygun değer azalışları			*3*	Gerçeğe uygun değer farkı kar veya zarara yansıtılan finansal varlıklar ve finansal yatırımlar gerçeğe uygun değer artışları		
4	İtfa edilmiş maliyetle ölçülen finansal varlıklar ve finansal yatırımlar değer düşüklüğü karşılıkları			*4*	İtfa edilmiş maliyetle ölçülen finansal varlıklar ve finansal yatırımlar konusu kalmayan değer düşüklüğü karşılıkları		
5	Maliyet değeri ile ölçülen finansal varlıklar ve finansal yatırımlar değer düşüklüğü karşılıkları			*5*	Maliyet değeri ile ölçülen finansal varlıklar ve finansal yatırımlar konusu kalmayan değer düşüklüğü karşılıkları		
6	Maliyet değeri ile ölçülen finansal varlıklar ve finansal yatırımlar alış giderleri						
7	Türev finansal varlıklar ve finansal yatırımlar gerçeğe uygun değer azalışları			*6*	Türev finansal varlıklar ve finansal yatırımlar gerçeğe uygun değer artışları		
8	Kredili satış nedeniyle ortaya çıkan ve finansman niteliği taşıyan alacaklar ertelenmiş vade farkı gelirleri (senetsiz alacaklar ile ileri tarihli çekler dahil)						

ANADOLU ÜNİVERSİTESİ

TİCARİ KARDAN MALİ KARA DÖNÜŞÜM SONUCU (S. 2/7)							
1. Raporlama Tarihi İtibariyle Ölçüm Farkları							
No	**A. ARTIŞLAR**	**KOD**	**TUTAR**	**No**	**B. AZALIŞLAR**	**KOD**	**TUTAR**
				7	Kredili satış nedeniyle ortaya çıkan ve finansman niteliği taşıyan alacaklar ertelenmiş vade farkı gelirlerinden; değersiz alacaklara ilişkin zarar yazılan tutarlar		
9	Vergi yasalarınca tanınmayan şüpheli alacak karşılık giderleri			*8*	Vergi yasalarınca tanınmayan şüpheli alacak karşılık giderleri konusu kalmayan karşılıklar		
				9	Vergi yasalarınca şartları oluşan ve tanınmaya başlanan şüpheli alacak karşılık giderleri		
10	Tahsil imkanı kalmayan ve vergi yasalarınca tanınmayan şüpheli alacaklar için ayrılan karşılık giderlerini aşan zararlar						
11	Gerçeğe uygun değer farkı kar veya zarara yansıtılan canlı varlıklarda meydana gelen gerçeğe uygun değer azalışları			*10*	Gerçeğe uygun değer farkı kar veya zarara yansıtılan canlı varlıklarda meydana gelen gerçeğe uygun değer artışları		
12	Maliyet bedeli ile ölçülen canlı varlıklar değer düşüklüğü karşılık giderleri			*11*	Maliyet bedeli ölçülen canlı varlıklar konusu kalmayan değer düşüklüğü karşılık giderleri		
13	Net gerçekleşebilir değeri ile ölçülen stoklar değer düşüklüğü karşılık giderleri			*12*	Net gerçekleşebilir değeri ile ölçülen stoklar konusu kalmayan değer düşüklüğü karşılık giderleri		
14	Vergi yasalarınca tanınmayan koşullar nedeniyle stoklar değer düşüklüğü karşılık giderleri			*13*	Vergi yasalarınca tanınmayan koşullar nedeniyle stoklar değer düşüklüğü karşılık giderlerinden konusu kalmayan karşılıklar		
				14	Hizmet üretim maliyetleri grubundan tamamlanmamış hizmet maliyetleri kalemine aktarılmış hizmet maliyetleri		
				15	Tamamlanmış hizmet maliyetleri kalemine aktarılmış hizmet maliyetleri		

ANADOLU ÜNİVERSİTESİ

TİCARİ KARDAN MALİ KARA DÖNÜŞÜM SONUCU (S. 3/7)							
1. Raporlama Tarihi İtibariyle Ölçüm Farkları							
No	**A. ARTIŞLAR**	**KOD**	**TUTAR**	**No**	**B. AZALIŞLAR**	**KOD**	**TUTAR**
				16	Yıllara yaygın inşaat ve onarım işlerinde henüz hakedişi düzenlenmemiş, ancak sonuç hesaplarına cari dönem gelirleri olarak kaydedilen tutarlar		
15	Vergi yasalarınca tanınmayan sayım ve tesellüm noksanlıkları karşılıkları			*17*	Vergi yasalarınca tanınmayan konusu kalmayan sayım ve tesellüm noksanlıkları karşılıkları		
16	Net gerçekleşebilir değerinden ölçülen satış amaçlı elde tutulan duran varlıklar ve durdurulan faaliyetlere ilişkin varlıkların defter değerleri ile arasındaki olumsuz fark tutarı						
				18	Satış amaçlı elde tutulan duran varlıklar ve durdurulan faaliyetlere ilişkin varlıklar için muhasebeleştirilmeyen ancak hesap edilecek amortisman tutarları		
17	Gerçeğe uygun değerle ölçülen ortaklıklara yatırımlar gerçeğe uygun değer azalışları			*19*	Gerçeğe uygun değerle ölçülen ortaklıklara yatırımlar gerçeğe uygun değer artışları		
18	Maliyet değeri ile ölçülen ortaklıklara yatırımlar değer düşüklüğü karşılık giderleri			*20*	Maliyet değeri ile ölçülen ortaklıklara yatırımlar konusu kalmayan değer düşüklüğü karşılık giderleri		
19	Vergi yasalarınca tanınmayan canlı varlıklar amortisman giderleri						
20	Gerçeğe uygun değeri ile ölçülen maddi duran varlıklar gerçeğe uygun değer azalışları			*21*	Gerçeğe uygun değeri ile ölçülen maddi duran varlıklar gerçeğe uygun değer artışları		
21	Maliyet değeri ile ölçülen maddi duran varlıklar değer düşüklüğü karşılık giderleri			*22*	Maliyet değeri ile ölçülen maddi duran varlıklar konusu kalmayan değer düşüklüğü karşılık giderleri		
22	Vergi yasalarınca tanınmayan maddi duran varlıklar amortisman giderleri			*23*	TMS'na göre amorti edildiği halde vergi yasalarına göre hesaplanmaya devam edilen maddi duran varlık amortisman giderleri		

ANADOLU ÜNİVERSİTESİ

TİCARİ KARDAN MALİ KARA DÖNÜŞÜM SONUCU (S. 4/7)							
1. Raporlama Tarihi İtibariyle Ölçüm Farkları							
No	**A. ARTIŞLAR**	**KOD**	**TUTAR**	**No**	**B. AZALIŞLAR**	**KOD**	**TUTAR**
23	Hesaplanan şerefiye tutarı						
24	Hesaplanan şerefiye değer düşüklüğü karşılık gideri			*24*	Hesaplanan şerefiye konusu kalmayan değer düşüklüğü karşılık gideri		
25	Gerçeğe uygun değeri ile ölçülen diğer maddi olmayan duran varlıklar gerçeğe uygun değer azalışları			*25*	Gerçeğe uygun değeri ile ölçülen diğer maddi olmayan duran varlıklar gerçeğe uygun değer artışları		
26	Maliyet değeri ile ölçülen diğer maddi olmayan duran varlıklar değer düşüklüğü karşılık giderleri			*26*	Maliyet değeri ile ölçülen diğer maddi olmayan duran varlıklar konusu kalmayan değer düşüklüğü karşılık giderleri		
27	Vergi yasalarınca tanınmayan diğer maddi olmayan duran varlıklar itfa payları			*27*	TMS'na göre itfa edildiği halde vergi yasalarına göre hesaplanmaya devam edilen diğer maddi olmayan duran varlık itfa payları		
				28	Vergi yasalarınca aktifleştirilebilen giderleştirilmiş araştırma harcamaları		
28	Vergi yasalarınca aktifleştirilebilen giderleştirilmiş araştırma harcamaları için hesaplanacak itfa payları						
				29	Vergi yasalarınca aktifleştirilebilen kuruluş ve örgütlenme giderleri özel maliyetlerden giderleştirilmiş araştırma harcamaları		
29	Vergi yasalarınca aktifleştirilebilen giderleştirilmiş kuruluş ve örgütlenme giderleri özel maliyetler için hesaplanacak itfa payları						
30	Gerçeğe uygun değerle ölçülen yatırım amaçlı gayrimenkuller gerçeğe uygun değer azalışları			*30*	Gerçeğe uygun değerle ölçülen yatırım amaçlı gayrimenkuller gerçeğe uygun değer artışları		
31	Maliyetle ölçülen yatırım amaçlı gayrimenkuller değer düşüklüğü karşılık giderleri			*31*	Maliyetle ölçülen yatırım amaçlı gayrimenkuller konusu kalmayan değer düşüklüğü karşılık giderleri		

ANADOLU ÜNİVERSİTESİ

TİCARİ KARDAN MALİ KARA DÖNÜŞÜM SONUCU (S. 5/7)							
1. Raporlama Tarihi İtibariyle Ölçüm Farkları							
No	**A. ARTIŞLAR**	**KOD**	**TUTAR**	**No**	**B. AZALIŞLAR**	**KOD**	**TUTAR**
32	Vergi yasalarınca tanınmayan yatırım amaçlı gayrimenkul amortisman giderleri			*32*	TMS'na göre amorti edildiği halde vergi yasalarınca göre hesaplanmaya devam edilen yatırım amaçlı gayrimenkul amortisman payları		
33	Raporlama tarihi itibariyle vade farkı içeren ve borç ödeme dönemlerine göre hesaplanmış ertelenmiş faiz giderleri						
34	Kredili alışlar nedeniyle ortaya çıkan ve finansman niteliği taşıyan borçlar ertelenmiş vade farkı giderleri (senetsiz borçlar ile verilen ileri tarihli çekler dahil)						
35	Finansal durum tablosu dışındaki türev finansal araçların yükümlülük oluşturan ölçüm farkların giderleştirilen tutarları						
36	Vergi yasalarınca tanınmayan borç ve gider karşılıkları						
36.1	- kıdem tazminatları karşılıkları						
36.2	- çalışanlara sağlanacak diğer faydalara ilişkin karşılıklar						
36.3	- çeşitli gider ve zarar karşılıkları						
36.4	- garanti yükümlülükleri karşılıkları						
36.5	- maddi duran varlıklar sökme, restorasyon ve rehabilitasyon maliyetleri karşılıkları						
36.6	- yeniden yapılandırma karşılıkları						
36.7	- çevre düzenleme karşılıkları						
36.8	- diğer karşılıklar						
				33	Yıllara yaygın inşaat-onarım işleri hakediş bedelleri		
37	Vergi yasalarınca gelir kabul devlet teşvikleri						
	I. ARTIŞLAR TOPLAMI				**II. AZALIŞLAR TOPLAMI**		

III. RAPORLAMA TARİHİ İTİBARİYLE ÖLÇÜM FARKLARI TUTARI (-/+) (I-II)	

ANADOLU ÜNİVERSİTESİ

TİCARİ KARDAN MALİ KARA DÖNÜŞÜM SONUCU (S. 6/7)				
2. Cari Dönem Sürekli Farkları				
38	Öz sermaye üzerinden ödenen veya hesaplanan faizler			
39	Örtülü sermaye üzerinden ödenen veya hesaplanan faiz, kur farkları ve benzeri giderler			
40	Transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü olarak dağıtılan kazançlar			
41	Vergi yasalarınca kabul edilmeyen yedek akçeler			
42	Hesaplanan kurumlar vergisi ile her türlü para cezaları, vergi cezaları, gecikme zamları ve gecikme faizleri			
43	Menkul kıymetlerin itibari değerlerinin altında ihracından doğan zararlar			
44	İşletmenin esas faaliyet konusu ile ilgili olmayan taşıtlara ilişkin giderler ve amortismanlar			
45	İşletmenin kendisinin, ortaklarının, yöneticilerinin ve çalışanlarının suçlarından doğan maddi ve manevi zarar tazminat giderleri			
46	Basın yoluyla işlenen fiillerden veya radyo ve televizyon yayınlarından doğacak maddî ve manevî zararlardan dolayı ödenen tazminat giderleri			
47	Alkol ve alkollü içkiler ile tütün ve tütün mamullerine ait ilan ve reklam giderleri			
48	İşletmenin yönetim kurulu başkan ve üyelerine verilen temettü ikramiyeleri			
49	Kanunen yasaklanmış fiiller nedeniyle katlanılan giderler			
50	İndirim konusu yapılabilen katma değer vergisi			

ANADOLU ÜNİVERSİTESİ

TİCARİ KARDAN MALİ KARA DÖNÜŞÜM SONUCU (S. 7/7)				
2. Cari Dönem Sürekli Farkları				
51	Vergi yasaları kapsamında kazancın tespitinde gider olarak indirimi kabul edilmeyen (kanunen kabul edilmeyen) giderler için ödenen KDV			
52	Ödenen özel iletişim vergileri			
53	Şans oyunları vergisi			
54	İşin genişliği ve işletmenin büyüklüğü ile münhasır olmayan temsil ve ağırlama giderleri			

	IV. CARİ DÖNEM SÜREKLİ FARKLARI TOPLAMI		

V. TİCARİ KARDAN MALİ KARA DÖNÜŞÜM SONUCU TUTARI (-/+) (III-IV) ***(Mali karın hesaplanmasında dikkate alınan Türk vergi sistemindeki muafiyet ve istisnalar hariç)***	

*Söz konusu bildirim hazırlanırken dikkate alınan hususlar ise aşağıda sıralanmıştır:

1. TMS ile Türk vergi sistemi arasındaki ölçüm farkları dikkate alınarak; geçici farklar "raporlama tarihi itibariyle ölçüm farkları" başlığı ile birinci bölümde gösterilmiştir. Bu bölümle ilgili olarak;

a. Raporlama tarihi itibariyle ölçüm farkları diğer ülkelerde ayrı bir yasal düzenlemedir. Ancak ülkemizde henüz böyle bir yasal düzenleme yürürlükte olmadığından söz konusu farkları ifade edecek cümlelerle açıklama yapılmıştır.

b. Raporlama tarihi itibariyle ölçüm farklarının sıralamasında çalışmamızda önerilen THP'de yer alan gruplandırmalar esas alınmıştır.

2. Sürekli farklar ikinci bölümde "cari dönem sürekli farkları" başlığı ile düzenlenmiştir. Bu bölümde Türk vergi sisteminde kabul edilmeyen gider ve harcamalara yer verilmiştir.

3. Mali karın hesaplanmasında dikkate alınan Türk vergi sistemindeki muafiyet ve istisnalara mevcut uygulamada olduğu gibi kurumlar vergisi beyannamesinde yer verilmesi benimsendiğinden; bu tür sürekli farklara ilişkin herhangi bir bölüme önerilen bildirimde yer almamıştır.

4. Ara toplamlarla ulaşılan ve bildirimin en son satırında yer verilen net toplam tutar kurumlar vergisi beyannamesinde yer verilecek bir satıra aktarılarak bildirim uygulanabilecektir.

5. Önerilen bildirim bağımsız denetim raporunda gelir vergileri ile ilgili açıklamalara göre de şekillenebilecektir.

6. Önerilen bildirim hazırlanırken özellikli sektörlerde (finans sektörü vb.) faaliyet gösteren işletmelerin TMS ve Türk vergi sistemindeki düzenlemeleri dikkate alınmamıştır.

ANADOLU ÜNİVERSİTESİ

Sonuç ve Öneriler

Dünya'da son yıllarda küreselleşme ile UMS kullanımı artmış ve yaygınlaşmıştır. Türkiye'de de 2005 yılı sonrasında, UMS'nin iç mevzuatımıza aktarılması sağlanmış ve halen çalışmalar devam etmektedir.

Aynı şekilde UDS ile uyumlu TDS çalışmaları halen devam etmektedir. Böylece ülkemizin diğer ülkelerle ekonomik entegrasyon ile birlikte; Türk işletmelerin dışa açılımında ve muhasebe ile denetim mesleğinde de hızlı bir entegrasyon dönemi yaşanmaya başlanmıştır. O nedenle, TMS ile bağımsız denetim konuları küresel ekonomi ile Türkiye ekonomisinin entegrasyonu açısından önemli konulardır. Bu önemin sonucu olarak, TMS ile bağımsız denetim ile ilgili yapılan düzenlemelerin sadece ülke sınırları içerisinde geçerli düzenlemeler olarak görülmemesi gerekmektedir. Bunun aksine sözü edilen konular ile ilgili yetkili kurum ve kuruluşların yaptığı / yapacağı düzenlemeler; dünyadaki uygulamaları göz önünde bulundurularak ve ülkemizin muhasebe ve finansal raporlama sistemi ile vergi sitemine uyumlaştırmaya yönelik düzenlemeler olmalıdır.

Söz konusu uyumlaştırmanın sağlanmaması halinde; vergi için ayrı, standartlar için ayrı muhasebe işlemlerinin yürütülmesi, mali kar ile muhasebe karı arasındaki farkların kayıt esnasında giderilememesi gibi sorunlar devam edecektir. En önemlisi Türkiye'deki geniş bir işletme kitlesinin ilişkili olduğu küresel ekonomi içinde var olamaması ya da var olmasının geciktirilmesi sonucu doğacaktır.

Bu sürecin aşılmasında çalışmamızda değerlendirilen konular dikkate alınarak önerilerimiz aşağıdadır:

- Ekonomi ile ilgili tüm kamu kurum ve kuruluşları ile sivil toplum örgütleri, meslek odaları ve kadroları TMS ve bağımsız denetimle ile ilgili daha fazla hazır olmalıdır.

- Finansal tabloların TMS'lere uygunluğunun denetlenmesini sağlayacak, UDS ile uyumlu TDS'ye ilişkin yasal düzenlemelerin yakın zamanda uygulamaya girmesi gerekmektedir.

- Denetim standartlarını ve bu standartları düzenleme yetkilerini içeren yasalardaki (ya da yasa tasarılarındaki) düzenlemelerin, KGK'nin yaptığı ve yapacağı bağımsız denetim düzenlemelerine aykırı ve tutarsızlıkları ortadan kaldırılmalıdır.

ANADOLU ÜNİVERSİTESİ

- Yapılacak tüm yasal düzenlemelerde uyumlaştırmayı sağlamak için AB Direktif VIII'den uzaklaşılmamalıdır.

- Vergi yasalarımızda ölçümleme konusunda uygulamayı kolaylaştıracak düzenlemeler kısa süre içinde yapılmalıdır.

- Vergisel açıdan uygulanan raporlama dönemleri ile TMS açısından yapılacak raporlama dönemleri uyumlaştırılmalıdır (Örneğin, geçici vergi döneminin önceden olduğu gibi üç aydan altı aya çıkartılması).

- MSUGT uyarınca yapılan düzenlemeler (muhasebenin temel kavramları, muhasebe politikalarının açıklanması, finansal tabloların ilkeleri, finansal tabloların düzenlenmesi ve sunulması, tekdüzen hesap çerçevesi hesap planı ve işleyişi konularında) TMS'lere uygun hale getirilmelidir.

- TMS ile Türk vergi sisteminin öngördüğü ticari kar ile mali kar arasındaki farklılığı açıklamaya ve ticari kardan mali karın hesaplanmasını göstermeye yönelik bildirim ve raporlar (önerimizdeki "Ticari Kardan Mali Kara Dönüşüm Bildirimi" gibi) kullanılmaya başlanmalıdır.

- Muhasebe kayıtlarının Türk vergi sistemine göre tutulup vergi idaresi için ayrı finansal tablolar üretilmesi, daha sonradan TMS'ye dönüştürülmüş finansal tabloların hazırlanması (veya kapanış kayıtlarını takiben TMS'ye göre muhasebe kayıtlarına yer verilmesi) rasyonel olmayacağı gibi UMS'nin uygulandığı ülkelerle de bir paralellik sağlamayacaktır.

- Finansal tabloların TMS'ye uygunluğunu içeren bağımsız denetim uygulamalarının yerleşmesi ve uygulanabilirliği muhasebe kayıtlarının tutulmasında ve finansal tabloların hazırlanmasında tamamen TMS'nin egemen olması ile doğrudan ilişkilidir.

- Ticari kardan mali kara ulaşılmasını sağlayan işlemlerin TMS açısından ayrıca raporlanması vergi idaresi açısından kontrol ve denetim kolaylığı, bağımsız denetçi için önemli bir veri olacaktır.

- Eğer THP tekrar oluşturulmayacak olsa dahi; yürürlükteki MSUGT'te değişiklik yapılarak TMS'lerin öngördüğü şekilde alt hesaplara yer verilmelidir. Diğer bir alternatif olarak bilgi hesapları (nazım hesaplar) ileriye dönük olarak şimdiden şekillendirilebilir. Böylece uygulayıcılar için ileriki dönemlere THP ile ilgili bir hazırlık başlatılmış olabilir.

ANADOLU ÜNİVERSİTESİ

- VUK ve MSUGT çerçevesinde sadece vergi idaresinin ihtiyaçlarına cevap veren finansal durum tablosunun da TMS düzenlemeleri kapsamında genel amaçlı olarak kullanılabilecek nitelikte bir formata oturtulması gerekmektedir.

- Özkaynak değişim tablosunun MSUGT açısından gözden geçirilerek tüm işletmelerin kullanacağı ve aşağıdaki konularla ilgili karar alıcıların ihtiyacı olan bilgileri raporlayacak hale getirilmesi gerekmektedir.

- TMS'lerin uygulanmasında, bağımsız denetimde ve bağımsız denetçinin seçiminde, TDS'lerin hazırlanmasında ve uygulanmasında, başta AB Direktifleri olmak üzere UMS'ler ile UDS'lere uygun yasal düzenlemelerin yapılması ve uygulanması gerekmektedir.

- Türkiye'deki mevcut muhasebe sisteminin TMS'lerle uyumlaştırılması ve buna uygun mevzuat düzenlemesinin yapılması gerekmektedir.

- MSUGT uyarınca yapılan düzenlemeler (muhasebenin temel kavramları, muhasebe politikalarının açıklanması, finansal tabloların ilkeleri, finansal tabloların düzenlenmesi ve sunulması, tekdüzen hesap çerçevesi hesap planı ve işleyişi konularında) TMS'lere uygun hale getirilmelidir (Örneğin, muhasebenin temel kavramları vb. konular kavramsal çerçeveye göre tekrar düzenlenmelidir).

ANADOLU ÜNİVERSİTESİ

Ekler Listesi

Sayfa

Ek 1. Türkiye Muhasebe Standartları (TMS) /
Türkiye Finansal Raporlama Standartları (TFRS) Seti…… 272

Ek 2. Türkiye Finansal Raporlama Standartları ile Uyumlaştırılmış
Finansal Durum Tablosu Örneği……... 274

Ek 3. Türkiye Finansal Raporlama Standartları ile Uyumlaştırılmış
Gelir Tablosu Örnekleri…… 277
Ek 3.1. Tek Tablolu Sunum Örneği …….. 277
Ek 3.2. İki Tablolu Sunum Örneği……. 279

Ek 4. Türkiye Finansal Raporlama Standartları ile Uyumlaştırılmış
Özkaynak Değişim Tablosu Örneği……. 280

Ek 5. Türkiye Finansal Raporlama Standartları ile Uyumlaştırılmış
Nakit Akış Tablosu Örnekleri ……. 283
Ek 5.1. Nakit Akış Tablosu (Brüt Yöntem) …… 283
Ek 5.2. Nakit Akış Tablosu (Net Yöntem)…….. 286

Ek 6. Finansal Tablolara İlişkin Açıklamalar ve Dipnotlar Örnekleri ……. 289

Ek 7. Uygulama Örneği…… 295

ANADOLU ÜNİVERSİTESİ

Ek 1. Türkiye Muhasebe Standartları (TMS) / Türkiye Finansal Raporlama Standartları (TFRS)

Finansal Raporlamaya İlişkin Kavramsal Çerçeve

TFRS

TFRS 1	Türkiye Finansal Raporlama Standartlarının İlk Uygulaması
TFRS 2	Hisse Bazlı Ödemeler
TFRS 3	İşletme Birleşmeleri
TFRS 4	Sigorta Sözleşmeleri
TFRS 5	Satış Amaçlı Elde Tutulan Duran Varlıklar ve Durdurulan Faaliyetler
TFRS 6	Maden Kaynaklarının Araştırılması ve Değerlendirilmesi
TFRS 7	Finansal Araçlar: Açıklamalar
TFRS 8	Faaliyet Bölümleri
TFRS 9	Finansal Araçlar
TFRS 10	Konsolide Finansal Tablolar
TFRS 11	Müşterek Anlaşmalar
TFRS 12	Diğer İşletmelerdeki Paylara İlişkin Açıklamalar
TFRS 13	Gerçeğe Uygun Değer Ölçümü

TMS

TMS 1	Finansal Tabloların Sunuluşu
TMS 2	Stoklar
TMS 7	Nakit Akış Tabloları
TMS 8	Muhasebe Politikaları, Muhasebe Tahminlerinde Değişiklikler ve Hatalar
TMS 10	Raporlama Döneminden (Bilanço Tarihinden) Sonraki Olaylar
TMS 11	İnşaat Sözleşmeleri
TMS 12	Gelir Vergileri
TMS 16	Maddi Duran Varlıklar
TMS 17	Kiralama İşlemleri
TMS 18	Hasılat
TMS 19	Çalışanlara Sağlanan Faydalar

ANADOLU ÜNİVERSİTESİ

TMS 20	Devlet Teşviklerinin Muhasebeleştirilmesi ve Devlet Yardımlarının Açıklanması
TMS 21	Kur Değişiminin Etkileri
TMS 23	Borçlanma Maliyetleri
TMS 24	İlişkili Taraf Açıklamaları
TMS 26	Emeklilik Fayda Planlarında Muhasebeleştirme ve Raporlama
TMS 27	Bireysel Finansal Tablolar
TMS 28	İştiraklerdeki ve İş Ortaklıklarındaki Yatırımlar
TMS 29	Yüksek Enflasyonlu Ekonomilerde Finansal Raporlama
TMS 32	Finansal Araçlar: Sunum
TMS 33	Hisse Başına Kazanç
TMS 34	Ara Dönem Finansal Raporlama
TMS 36	Varlıklarda Değer Düşüklüğü
TMS 37	Karşılıklar, Koşullu Borçlar ve Koşullu Varlıklar
TMS 38	Maddi Olmayan Duran Varlıklar
TMS 39	Finansal Araçlar: Muhasebeleştirme ve Ölçme
TMS 40	Yatırım Amaçlı Gayrimenkuller
TMS 41	Tarımsal Faaliyetler

ANADOLU ÜNİVERSİTESİ

Ek 2. Türkiye Muhasebe Standartları ile Uyumlaştırılmış Finansal Durum Tablosu Örneği

	Dipnot Referansı	Cari Dönem	Önceki Dönem
VARLIKLAR (AKTİF)			
I. DÖNEN VARLIKLAR			
A. NAKİT VE NAKİT BENZERLERİ			
B. FİNANSAL YATIRIMLAR (Net)			
C. TİCARİ ALACAKLAR (Net)			
D. DİĞER ALACAKLAR (Net)			
E. CANLI VARLIKLAR			
1. GUD İle Ölçülen Canlı Varlıklar			
2. Maliyetle Ölçülen Canlı Varlıklar (Net)			
F. STOKLAR			
G. GELECEK AYLARA AİT GİDERLER VE GELİR TAHAKKUKLARI			
H. DİĞER DÖNEN VARLIKLAR			
I. SATIŞ AMAÇLI ELDE TUTULAN DURAN VARLIKLAR VE DURDURULAN FAALİYETLERE İLİŞKİN VARLIKLAR			
DÖNEN VARLIKLAR TOPLAMI			
II. DURAN VARLIKLAR			
A. FİNANSAL YATIRIMLAR			
B. ORTAKLIKLARA YATIRIMLAR (Net)			
1. İştirakler			
2. İş Ortaklıkları			
3. Bağlı Ortaklıklar			
C. DİĞER ALACAKLAR			
D. CANLI VARLIKLAR			
1. GUD İle Ölçülen Canlı Varlıklar			
2. Maliyetle Ölçülen Canlı Varlıklar (Net)			
E. MADDİ DURAN VARLIKLAR			
F. ŞEREFİYE			
G. MADDİ OLMAYAN DURAN VARLIKLAR			

ANADOLU ÜNİVERSİTESİ

	Dipnot Referansı	Cari Dönem	Önceki Dönem
H. YATIRIM AMAÇLI GAYRİMENKULLER			
1. GUD İle Ölçülen Yatırım Amaçlı Gayrimenkuller			
2. Maliyetle Ölçülen Yatırım Amaçlı Gayrimenkuller			
I. GELECEK YILLARA AİT GİDERLER VE GELİR TAHAKKUKLARI			
J. ERTELENMİŞ VERGİ VARLIĞI			
K. DİĞER DURAN VARLIKLAR			
DURAN VARLIKLAR TOPLAMI			
VARLIKLAR (AKTİF) TOPLAMI			
KAYNAKLAR (PASİF)			
I. KISA VADELİ YABANCI KAYNAKLAR			
A. FİNANSAL BORÇLAR (Net)			
B. TİCARİ BORÇLAR (Net)			
C. DİĞER BORÇLAR (Net)			
D. ALINAN AVANSLAR			
E. ÖDENECEK VERGİ VE YASAL YÜKÜMLÜLÜKLER			
F. DÖNEM KARI VERGİ VE YASAL YÜKÜMLÜLÜK KARŞILIKLARI			
1. Dönem Karı Vergi ve Diğer Yasal Yükümlülük Karşılıkları			
2. Dönem Karının Peşin Ödenen Vergi ve Diğer Yükümlülükleri (-)			
G. BORÇ VE GİDER KARŞILIKLARI			
H. ALINAN DEVLET TEŞVİKLERİ			
I. GELECEK AYLARA AİT GELİRLER VE GİDER TAHAKKUKLARI			
J. DİĞER KISA VADELİ YABANCI KAYNAKLAR			
K. J. SATIŞ AMAÇLI ELDE TUTULAN DURAN VARLIKLARA VE DURDURULAN FAALİYETLERE İLİŞKİN BORÇLAR (KOBİ TFRS Uygulayanlar Bu Hesap Grubunu Kullanmaz)			
KISA VADELİ YABANCI KAYNAKLAR TOPLAMI			

	Dipnot Referansı	Cari Dönem	Önceki Dönem
II. UZUN VADELİ YABANCI KAYNAKLAR			
A. FİNANSAL BORÇLAR (Net)			
B. DİĞER BORÇLAR (Net)			
C. ALINAN AVANSLAR			
D. ÖDENECEK VERGİ VE YASAL YÜKÜMLÜLÜKLER			
E. BORÇ VE GİDER KARŞILIKLARI			
F. ALINAN DEVLET TEŞVİKLERİ			
G. GELECEK YILLARA AİT GELİRLER VE GİDER TAHAKKUKLARI			
H. ERTELENMİŞ VERGİ BORCU			
I. DİĞER UZUN VADELİ YABANCI KAYNAKLAR			
UZUN VADELİ YABANCI KAYNAKLAR TOPLAMI			
III. ÖZKAYNAKLAR			
A. ÖDENMİŞ SERMAYE			
B. İŞLETMENİN SATIN ALINAN KENDİ HİSSE SENETLERİ (-)			
C. SERMAYE YEDEKLERİ			
D. KAR YEDEKLERİ VE FONLAR			
E. KAR VEYA ZARARA AKTARILAMAYAN DİĞER KAPSAMLI KAR VEYA ZARARLAR			
F. KAR VEYA ZARARA AKTARILABİLEN DİĞER KAPSAMLI KAR VEYA ZARARLAR			
G. ÖZKAYNAK YÖNTEMİNE GÖRE DEĞERLENEN YATIRIMLARDAN GELEN ÖZKAYNAK PAYLARI			
H. GEÇMİŞ YILLAR KARLARI			
I. GEÇMİŞ YILLAR ZARARLARI (-)			
J. DÖNEM NET KARI (ZARARI)			
ÖZKAYNAKLAR TOPLAMI			
KAYNAKLAR (PASİF) TOPLAMI			
Ana Ortaklık Özkaynak Toplamı			
Kontrol Gücü Olmayan Payların (Azınlık Payları) Özkaynak Toplamı			

Ek 3. Türkiye Muhasebe Standartları ile Uyumlaştırılmış Gelir Tablosu Örneği

Ek 3.1. Tek Tablolu Sunum Örneği

	Dipnot Referansı	Cari Dönem	Önceki Dönem
I. KAR VEYA ZARAR BİLEŞENLERİ			
A. ESAS FAALİYET GELİRLERİ (Net)			
A1. Net Satışlar			
A2. Diğer Net Esas Faaliyet Gelirleri			
B. ESAS FAALİYET MALİYETLERİ (-)			
B1. Satışların Maliyeti (-)			
B2. Diğer Esas Faaliyet Maliyetleri			
BRÜT KAR (ZARAR)			
C. ESAS FAALİYET DÖNEM GİDERLERİ (-)			
C1. Araştırma ve Geliştirme Giderleri (-)			
C2. Pazarlama Giderleri			
C3. Yönetim ve Genel İşletme Giderleri			
ESAS FAALİYET KARI (ZARARI)			
D. DİĞER FAALİYETLERDEN GELİR VE KARLAR (+)			
E. DİĞER FAALİYETLERDEN GİDER VE ZARARLAR (-)			
FİNANSAL GELİR GİDER ÖNCESİ FAALİYET KARI (ZARARI)			
F. FİNANSAL GELİRLER (-)			
G. FİNANSAL GİDERLER (-)			
SÜRDÜRÜLEN FAALİYETLER DÖNEM KARI (ZARARI)			
H. SÜRDÜRÜLEN FAALİYETLER VERGİ VE YASAL YÜKÜMLÜLÜK KARŞILIKLARI (-)			
- Dönemin Yasal Vergi Gideri (+)			
- Ertelenmiş Vergi Gider Etkisi (+)			
- Ertelenmiş Vergi Gelir Etkisi (-)			
(1). SÜRDÜRÜLEN FAALİYETLER DÖNEM NET KARI (ZARARI)			
I. DURDURULAN FAALİYETLER GELİR VE KARLARI (+)			
J. DURDURULAN FAALİYETLER GİDER VE ZARARLARI (-)			

ANADOLU ÜNİVERSİTESİ

	Dipnot Referansı	Cari Dönem	Önceki Dönem
DURDURULAN FAALİYETLER DÖNEM KARI (ZARARI)			
K. DURDURULAN FAALİYETLER VERGİ VE YASAL YÜKÜMLÜLÜK KARŞILIKLARI (-)			
- Dönemin Yasal Vergi Gideri (+)			
- Ertelenmiş Vergi Gider Etkisi (+)			
- Ertelenmiş Vergi Gelir Etkisi (-)			
(2). DURDURULAN FAALİYETLER DÖNEM NET KARI (ZARARI)			
1. TOPLAM DÖNEM NET KARI (ZARARI) (1+2)			
II. CARİ DÖNEMDE ÖZKAYNAKLARA KAYDEDİLEN DİĞER KAPSAMLI GELİR (GİDER) UNSURLARI			
A. KAR VEYA ZARARA AKTARILAMAYAN DİĞER KAPSAMLI GELİRLER (GİDERLER)			
1. Maddi Duran Varlıklar Yeniden Değerleme Artışları			
2. Maddi Olmayan Duran Varlıklar Yeniden Değerleme Artışları			
3. Özkaynağa Dayalı Finansal Araçlar Gerçeğe Uygun Değer Farkları (±)			
4. Yabancı Para Çevrim Farkları			
5. Kar veya Zarara Aktarılamayan Diğer Kapsamlı Karlar (Zararlar)			
6. Ertelenmiş Vergi Gelir (Gider) Etkisi (±)			
B. KAR VEYA ZARARA AKTARILABİLEN DİĞER KAPSAMLI GELİRLER (GİDERLER)			
1. Yabancı Para Çevrim Farkları (±)			
2. Nakit Akış Riskinden Korunma Amaçlı Türev Finansal Araçların Etkin GUD Farkları (±)			
3. Fayda Planlarındaki Aktüeryal Kazanç ve Kayıplar (±)			
4. Kar veya Zarara Aktarılabilen Diğer Kapsamlı Karlar (Zararlar) (±)			
5. Ertelenmiş Vergi Gelir (Gider) Etkisi (±)			
2. TOPLAM DİĞER KAPSAMLI KAR (ZARAR)			
3.TOPLAM KAPSAMLI (KAR (ZARAR) VE DİĞER KAPSAMLI KAR (ZARAR) TOPLAMI) (1+2)			
Hisse Başına Dönem Net Karı (Zararı) (Anonim Ortaklıklarında)			
Seyreltilmiş Hisse Başına Dönem Net Karı (Zararı) (Anonim Ortaklıklarında)			
Hisse Başına Toplam Kapsamlı Kar (Zarar) (Anonim Ortaklıklarında)			
Seyreltilmiş Hisse Başına Toplam Kapsamlı Kar (Zarar) (Anonim Ortaklıklarında)			

Ek 3.2. İki Tablolu Sunum Örneği

1. Tablo: Gelir Tablosu[105]

2. Tablo: Kapsamlı Gelir Tablosu[106]

	Dipnot Referansı	Cari Dönem	Önceki Dönem
1. TOPLAM DÖNEM NET KARI (ZARARI) (1+2)			
CARİ DÖNEMDE ÖZKAYNAKLARA KAYDEDİLEN DİĞER KAPSAMLI GELİR (GİDER) UNSURLARI			
A. KAR VEYA ZARARA AKTARILAMAYAN DİĞER KAPSAMLI GELİRLER (GİDERLER)			
B. KAR VEYA ZARARA AKTARILABİLEN DİĞER KAPSAMLI GELİRLER (GİDERLER)			
2. TOPLAM DİĞER KAPSAMLI KAR (ZARAR)			
3.TOPLAM KAPSAMLI (KAR (ZARAR) VE DİĞER KAPSAMLI KAR (ZARAR) TOPLAMI) (1+2)			
Hisse Başına Dönem Net Karı (Zararı) (Anonim Ortaklıklarında)			
Seyreltilmiş Hisse Başına Dönem Net Karı (Zararı) (Anonim Ortaklıklarında)			
Hisse Başına Toplam Kapsamlı Kar (Zarar) (Anonim Ortaklıklarında)			
Seyreltilmiş Hisse Başına Toplam Kapsamlı Kar (Zarar) (Anonim Ortaklıklarında)			

[105] İlk tablo toplam dönem net karının raporlandığı gelir tablosudur. Toplam dönem net karının nasıl raporlanacağı Ek 4.1'de gösterilmiştir.

[106] İkinci tablo kapsamlı gelir tablosudur. Bu tablo dönem net karı ile başlar. Kapsamlı gelir tablosuna ilişkin kalemler Ek 4.1.'de gösterildiğinden burada özet olarak verilmiştir.

ANADOLU ÜNİVERSİTESİ

Ek 4. Türkiye Muhasebe Standartları ile Uyumlaştırılmış Özkaynak Değişim Tablosu Örneği

	Ödenmiş Sermaye	İşletmenin Satın Alınan Kendi H.S.	Sermaye Yedekleri	Kar Yedekleri ve Fonlar	Kar / Zarara Aktarılamayan Diğer Kapsamlı Karlar (Zararlar)	Kar / Zarara Aktarılabilen Diğer Kapsamlı Karlar (Zararlar)	Geçmiş Yıllar Karları	Geçmiş Yıllar Zararları	Dönem Net Karı (Zararı)	Toplam Özkaynak
1 Ocak 20X0'itibariyle bakiyeler	-			-	-	-	-	-	-	-
- Muhasebe Politikalarındaki Değişikliklere İlişkin Düzeltmeler										
- Hatalara İlişkin Düzeltmeler										
- Sermaye Artışı										
- Kar (Zarar) Dağıtımı										
- Transferler										
- Dağıtılan Temettüler										
- Diğer Kapsamlı Kar veya Zarar Kalemleri										
- MDV Yeniden Değerleme Artışları										
- Özkaynağa Dayalı Finansal Araçlar GUD Farkları										

ANADOLU ÜNİVERSİTESİ

	Ödenmiş Sermaye	İşletmenin Satın Alınan Kendi H.S.	Sermaye Yedekleri	Kar Yedekleri ve Fonlar	Kar / Zarara Aktarılamayan Diğer Kapsamlı Karlar (Zararlar)	Kar / Zarara Aktarılabilen Diğer Kapsamlı Karlar (Zararlar)	Geçmiş Yıllar Karları	Geçmiş Yıllar Zararları	Dönem Net Karı (Zararı)	Toplam Özkaynak
1 Ocak 20X0'itibariyle bakiyeler	-		-	-	-	-	-	-	-	-
- Yabancı Para Çevrim Farkları										
- Fayda Planlarındaki Aktüeryal Kazanç ve Kayıplar										
- Toplam Dönem Net Karı										
- Toplam Kapsamlı Kar										
31 Aralık 20X0'itibariyle bakiyeler	-		-	-	-	-	-	-	-	-
- Muhasebe Politikalarındaki Değişikliklere İlişkin Düzeltmeler										
- Hatalara İlişkin Düzeltmeler										
- Sermaye Artışı										
- Kar (Zarar) Dağıtımı										
- Transferler										
- Dağıtılan Temettüler										
- Diğer Kapsamlı Kar veya Zarar Kalemleri										
- MDV Yeniden Değerleme Artışları										

ANADOLU ÜNİVERSİTESİ

	Ödenmiş Sermaye	İşletmenin Satın Alınan Kendi H.S.	Sermaye Yedekleri	Kar Yedekleri ve Fonlar	Kar / Zarara Aktarılamayan Diğer Kapsamlı Karlar (Zararlar)	Kar / Zarara Aktarılabilen Diğer Kapsamlı Karlar (Zararlar)	Geçmiş Yıllar Karları	Geçmiş Yıllar Zararları	Dönem Net Karı (Zararı)	Toplam Özkaynak
1 Ocak 20X0'itibariyle bakiyeler	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
- Özkaynağa Dayalı Finansal Araçlar GUD Farkları										
- Yabancı Para Çevrim Farkları										
- Fayda Planlarındaki Aktüeryal Kazanç ve Kayıplar										
- Toplam Dönem Net Karı										
- Toplam Kapsamlı Kar										
31 Aralık 20X1'itibariyle bakiyeler	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-

Ek 5. Türkiye Muhasebe Standartları İle Uyumlaştırılmış Nakit Akış Tablosu Örnekleri

Ek 5.1. Nakit Akış Tablosu (Brüt Yöntem)

		Dipnot Referansı	Cari Dönem	Önceki Dönem
A.	**İŞLETME FAALİYETLERİNE İLİŞKİN NAKİT AKIŞLARI**[107]			
1.	Esas Faaliyet Gelirlerinden Sağlanan Nakit Girişleri (+)			
	(a) Satışlardan Sağlanan Nakit Girişleri (+)			
	(b) Diğer Esas Faaliyet Gelirlerinden Sağlanan Nakit Girişleri (+)			
2.	Esas Faaliyet Giderlerine İlişkin Nakit Çıkışları (-)			
	(a) Satılan Mal ve Hizmet Maliyetleri ve Stok Değişimlerine İlişkin Nakit Çıkışları (+)			
	(b) Diğer Esas Faaliyet Maliyetlerine İlişkin Nakit Çıkışları (+)			
	(c) Faaliyet Giderlerine İlişkin Nakit Çıkışları (+)			
	Esas Faaliyet Sonucu Sağlanan Net Nakit Akışı (1-2)			
3.	Diğer Gelir ve Karlardan Sağlanan Nakit Girişleri (+)			
4.	Diğer Gider ve Zararlardan Kaynaklanan Nakit Çıkışları (-)			
5.	İşletme Faaliyetiyle İlgili Finansman Gelirlerinden Sağlanan Nakit Girişleri (+)			
6.	İşletme Faaliyetiyle İlgili Finansman Giderlerinden Kaynaklanan Nakit Çıkışları (-)			
7.	İşletme Faaliyetleriyle İlgili Varlık ve Yabancı Kaynaklardaki Değişikliklere İlişkin Nakit Akışları (±)			
	(a) Varlık Artışları (-)			
	(b) Varlık Azalışları (+)			
	(c) Yabancı Kaynak Artışları (+)			
	(d) Yabancı Kaynak Azalışları (-)			
8.	Dönem Karı Vergi ve Diğer Yasal Yükümlülüklere İlişkin Nakit Çıkışları (-)			
	(a) Önceki Dönem Karından Ödenen (+)			
	(b) Geçici Vergiler (+)			

[107] Esas faaliyet gelirlerinden sağlanan nakit girişleri ve nakit çıkışları raporlanırken, her işletme ait olduğu sektörün özelliğine göre kendi esas faaliyet gelirlerine göre alt kalemleri oluşturur.

ANADOLU ÜNİVERSİTESİ

		Dipnot Referansı	Cari Dönem	Önceki Dönem
B.	**YATIRIM FAALİYETLERİNE İLİŞKİN NAKİT AKIŞLARI**			
1.	Yatırım Faaliyetinden Sağlanan Nakit Girişleri (+)			
	(a) Finansal Yatırımların ve Ortaklıklardaki Yatırımların Satışlarından Sağlanan Nakit Girişleri (+)			
	(b) Duran Varlık Niteiğindeki Canlı Varlık Satışlarından Sağlanan Nakit Girişleri (+)			
	(c) Yatırım Amaçlı Gayrimenkullerden Sağlanan Nakit Girişleri (+)			
	(d) Maddi Duran Varlık Satışlarından Sağlanan Nakit Girişleri (+)			
	(e) Diğer Duran Varlık Satışlarından Sağlanan Nakit Girişleri (+)			
	(f) Ortaklık Yatırımlarından Alınan Temettülerden Sağlanan Nakit Girişleri (+)			
	(g) Yatırım Faaliyetleriyle İlgili Alınan Faizlerden Sağlanan Nakit Girişleri (+)			
	(h) Üçüncü Kişilere Verilen Avans ve Kredilere İlişkin Tahsilatlardan Sağlanan Nakit Girişleri (+)			
	(ı) Diğer Yatırım Faaliyetlerinden Sağlanan Nakit Girişleri (+)			
2.	Yatırım Faaliyetlerine İlişkin Nakit Çıkışları (-)			
	(a) Finansal ve Ortaklık Yatırımlarıyla İlgili Nakit Çıkışları (-)			
	(b) Canlı Varlıklarla İlgili Nakit Çıkışları (-)			
	(c) Yatırım Amaçlı Gayrimenkullerle İlgili Nakit Çıkışları (-)			
	(d) Maddi Duran Varlıklarla İlgili Nakit Çıkışları (-)			
	(e) Maddi Olmayan Duran Varlıklarla İlgili Nakit Çıkışları (-)			
	(f) Diğer Duran Varlıklarla İlgili nakit Çıkışları (-)			
	(g) Üçüncü Kişilere Verilen Avans ve Kredilerle İlgili Nakit Çıkışları (-)			
	(h) Diğer Yatırım Faaliyetleriyle İlgili Nakit Çıkışları(+)			
C.	**FİNANSMAN FAALİYETLERİNE İLİŞKİN NAKİT AKIŞLARI**			
1.	Finansman Faaliyetlerinden Sağlanan Nakit Girişleri			
	(a) Kısa Vadeli Finansal Borçlardan Sağlanan Nakit Girişleri (+)			
	(b) Uzun Vadeli Finansal Borçlardan Sağlanan Nakit Girişleri (+)			
	(c) Sermaye Artırımından Sağlanan Nakit Girişleri (+)			

ANADOLU ÜNİVERSİTESİ

		Dipnot Referansı	Cari Dönem	Önceki Dönem
	(d) Hisse Senedi İhraç Primlerinden Sağlanan Nakit Girişleri (+)			
	(e) Diğer Finansman Faaliyetlerinden Sağlanan Nakit Girişleri (+)			
2.	Finansman Faaliyetlerine İlişkin Nakit Çıkışları (-)			
	(a) Kısa Vadeli Finansal Borç Ödemeleri (-)			
	(b) Uzun Vadeli Finansal Borç Ödemeleri (-)			
	(c) Ödenen Temettüler (-)			
	(d) Sermayenin Azaltılması (-)			
	(e) Diğer Finansman Faaliyetlerine ilişkin Nakit Çıkışları (-)			
D.	**KUR FARKLARININ NAKİT VE NAKİT BENZERLERİNE ETKİLERİ (±)**			
E.	**NAKİT VE NAKİT BENZERLERİNDE MEYDANA GELEN ARTIŞLAR (±)**			
E1.	**DURDURULAN FAALİYETLERDEN NAKİT VE NAKİT BENZERLERİNDE MEYDANA GELEN NET ARTIŞ (AZALIŞ) (±)**			
1.	İşletme Faaliyetlerinden (±)			
2.	Yatırım Faaliyetlerinden (±)			
3.	Finansman Faaliyetlerinden (±)			
F.	**DÖNEM BAŞI NAKİT VE NAKİT BENZERLERİ**			
G.	**DÖNEM SONU NAKİT VE NAKİT BENZERLERİ**			

ANADOLU ÜNİVERSİTESİ

Ek 5.2. Nakit Akış Tablosu (Net Yöntem)

		Dipnot Referansı	Cari Dönem	Önceki Dönem
A.	**İŞLETME FAALİYETLERİNE İLİŞKİN NAKİT AKIŞLARI**			
1.	Toplam Dönem Karı			
2.	Dönem Karının Nakit Esasına Dönüştürülmesi			
3.	Yatırım veya Finansman Faaliyetlerinden Nakit Akışına Neden Olan Unsurların İlgili Faaliyetlere Aktarılması			
4.	İşletme Faaliyetleriyle İlgili Varlık ve Yabancı Kaynaklardaki Değişikliklere İlişkin Nakit Akışları (±)			
	(a) Varlık Artışları (-)			
	(b) Varlık Azalışları (+)			
	(c) Yabancı Kaynak Artışları (+)			
	(d) Yabancı Kaynak Azalışları (-)			
5.	Dönem Karı Vergi ve Diğer Yasal Yükümlülüklere İlişkin Nakit Çıkışları (-)			
	(a) Önceki Dönem Karından Ödenen (+)			
	(b) Geçici Vergiler (+)			
İŞLETME FAALİYETLERİNDEN NAKİT GİRİŞLERİ (ÇIKIŞLARI)				
B.	**YATIRIM FAALİYETLERİNE İLİŞKİN NAKİT AKIŞLARI**			
1.	Yatırım Faaliyetinden Sağlanan Nakit Girişleri (+)			
	(a) Finansal Yatırımların ve Ortaklıklardaki Yatırımların Satışlarından Sağlanan Nakit Girişleri (+)			
	(b) Duran Varlık Niteliğindeki Canlı Varlık Satışlarından Sağlanan Nakit Girişleri (+)			
	(c) Yatırım Amaçlı Gayrimenkullerden Sağlanan Nakit Girişleri (+)			
	(d) Maddi Duran Varlık Satışlarından Sağlanan Nakit Girişleri (+)			
	(e) Diğer Duran Varlık Satışlarından Sağlanan Nakit Girişleri (+)			
	(f) Yatırımlarından Alınan Temettülerden Sağlanan Nakit Girişleri (+)			
	(g) Yatırım Faaliyetleriyle İlgili Alınan Faizlerden Sağlanan Nakit Girişleri (+)			

ANADOLU ÜNİVERSİTESİ

	Dipnot Referansı	Cari Dönem	Önceki Dönem
(h) Üçüncü Kişilere Verilen Avans ve Kredilere İlişkin Tahsilatlardan Sağlanan Nakit Girişleri (+)			
(ı) Diğer Yatırım Faaliyetlerinden Sağlanan Nakit Girişleri (+)			
2. Yatırım Faaliyetlerine İlişkin Nakit Çıkışları (-)			
(a) Finansal ve Ortaklık Yatırımlarıyla İlgili Nakit Çıkışları (-)			
(b) Canlı Varlıklarla İlgili Nakit Çıkışları (-)			
(c) Yatırım Amaçlı Gayrimenkullerle İlgili Nakit Çıkışları (-)			
(d) Maddi Duran Varlıklarla İlgili Nakit Çıkışları (-)			
(e) Maddi Olmayan Duran Varlıklarla İlgili Nakit Çıkışları (-)			
(f) Diğer Duran Varlıklarla İlgili nakit Çıkışları (-)			
(g) Üçüncü Kişilere Verilen Avans ve Kredilerle İlgili Nakit Çıkışları (-)			
(h) Diğer Yatırım Faaliyetleriyle İlgili Nakit Çıkışları(+)			
YATIRIM FAALİYETLERİNDEN NAKİT GİRİŞLERİ (ÇIKIŞLARI)			
C. FİNANSMAN FAALİYETLERİNE İLİŞKİN NAKİT AKIŞLARI			
1. Finansman Faaliyetlerinden Sağlanan Nakit Girişleri			
(a) Kısa Vadeli Finansal Borçlardan Sağlanan Nakit Girişleri (+)			
(b) Uzun Vadeli Finansal Borçlardan Sağlanan Nakit Girişleri (+)			
(c) Sermaye Artırımından Sağlanan Nakit Girişleri (+)			
(d) Hisse Senedi İhraç Primlerinden Sağlanan Nakit Girişleri (+)			
(e) Diğer Finansman Faaliyetlerinden Sağlanan Nakit Girişleri (+)			
2. Finansman Faaliyetlerine İlişkin Nakit Çıkışları (-)			
(a) Kısa Vadeli Finansal Borç Ödemeleri (-)			
(b) Uzun Vadeli Finansal Borç Ödemeleri (-)			
(c) Ödenen Temettüler (-)			
(d) Sermayenin Azaltılması (-)			
(e) Diğer Finansman Faaliyetlerine ilişkin Nakit Çıkışları (-)			
FİNANSMAN FAALİYETLERİNDEN NAKİT GİRİŞLERİ (ÇIKIŞLARI)			

ANADOLU ÜNİVERSİTESİ

		Dipnot Referansı	Cari Dönem	Önceki Dönem
D.	**KUR FARKLARININ NAKİT VE NAKİT BENZERLERİNE ETKİLERİ (±)**			
E.	**NAKİT VE NAKİT BENZERLERİNDE MEYDANA GELEN ARTIŞLAR (±)**			
E1.	**DURDURULAN FAALİYETLERDEN NAKİT VE NAKİT BENZERLERİNDE MEYDANA GELEN NET ARTIŞ (AZALIŞ) (±)**			
1.	İşletme Faaliyetlerinden (±)			
2.	Yatırım Faaliyetlerinden (±)			
3.	Finansman Faaliyetlerinden (±)			
F.	**DÖNEM BAŞI NAKİT VE NAKİT BENZERLERİ**			
G.	**DÖNEM SONU NAKİT VE NAKİT BENZERLERİ**			

ANADOLU ÜNİVERSİTESİ

Ek 6. Finansal Tablolara İlişkin Açıklamalar ve Dipnotlar Örnekleri[108]

1. ŞİRKET'İN ORGANİZASYONU VE FAALİYET KONUSU

Şirket'in ana faaliyet konusu Türkiye Futbol Federasyonu tarafından çıkartılan ve çıkartılacak olan tüm mevzuat hükümlerine uymak kaydıyla futbol faaliyetleri kapsamında her türlü faaliyette bulunmaktır.

……

Şirket, kurumlar vergisinden muaf bir yapıya sahiptir.

Şirket'in 31 Mayıs 2012 tarihi itibariyle 40 lisanslı futbolcu, 41 teknik kadro ve 28 diğer personel olmak üzere toplam personel sayısı 109'dur (31 Mayıs 2011:9).

Şirket'in ana ve nihai ana ortağı FBSK'dir. FBSK 1907 yılında Ziya Songülen, Ayetullah ve Necip Okaner, Asaf Beşpınar ve Enver Yetiker tarafından İstanbul'da kurulmuştur. Kulübün amacı sporun ulusal düzeyde gelişmesine ve yaygınlaşmasına katkıda bulunmak, sporcu sağlığı ve eğitimi için altyapı tesislerini yaparak Kulübün sporcularını eğitmek ve onlara daha çağdaş koşullar ve olanaklar sağlamak için altyapı, tesis ve sosyal tesisler oluşturmak, onlardaki sportmenlik anlayışının devamını sağlamak, yurtiçinde ve yurtdışında profesyonel ve amatör spor branşlarında müsabakalara katılmaktır.

……

2. FİNANSAL TABLOLARIN SUNUMUNA İLİŞKİN ESASLAR

2.1 Sunuma İlişkin Temel Esaslar

Finansal Tabloların Hazırlanış Temelleri ve Belirli Muhasebe Politikaları

Kullanılan Para Birimi

Yüksek Enflasyon Dönemlerinde Finansal tabloların Düzeltilmesi

2.2 Finansal Tabloların Onaylanması

2.3 Karşılaştırmalı Bilgiler ve Önceki Dönem Tarihli Finansal tabloların Düzeltilmesi

2.4 Önemli Muhasebe Tahminleri ve Değerlendirmeler

2.5 Muhasebe politikaları, muhasebe tahminlerinde değişiklik ve hatalar

a) Standartlardaki değişiklikler ve yorumlar

• UMS 12 Gelir Vergileri (Değişiklik)

• UFRS 7 Finansal Araçlar: Finansal Varlıkların Transfer İşlemlerine İlişkin Açıklamalar (Değişiklik)

b) Yayınlanan ama yürürlüğe girmemiş ve erken uygulamaya konulmayan standartlar

• UMS 1 Finansal Tabloların Sunuluşu (Değişiklik)

• UMS 19 Çalışanlara Sağlanan Faydalar (Değişiklik)

• UMS 27 Konsolide ve Bireysel Finansal Tablolar (Değişiklik)

• UMS 28 İştirakler ve İş Ortaklıkları (Değişiklik)

• UMS 32 Finansal Araçlar: Sunum - Finansal Varlık ve Borçların Netleştirilmesi (Değişiklik)

• UFRS 7 Finansal Araçlar: Açıklamalar - Finansal Varlık ve Borçların Netleştirilmesi (Değişiklik)

[108] 10 Ağustos 2012 tarihli denetçi görüşü ile açıklanan FENERBAHÇE FUTBOL A.Ş.'nin 31 MAYIS 2012 VE 31 MAYIS 2011 HESAP DÖNEMLERİNE AİT DİPNOTLAR'ıdır. http://www.kap.gov.tr/yay/Bildirim/DosyaIndir.aspx?tip=mtoplubildirim&format=zip&tbsirketid=1383&tbyil=2011&tbdonem=4 (Erişim tarihi: 11.08.2012).

ANADOLU ÜNİVERSİTESİ

• *UFRS 9 Finansal Araçlar: Sınıflandırma ve Açıklama*

• *UFRS 10 Konsolide Finansal Tablolar*

• *UFRS 11 Ortak Düzenlemeler*

• *UFRS 12 Diğer İşletmelerdeki Paylar ile İlgili Açıklamalar*

• *UFRS 13 Makul Değer Ölçümü*

2.6 Önemli Muhasebe Politikalarının Özeti

Finansal araçlar

Türev Olmayan Finansal Araçlar

i. Nakit ve Nakit Benzerleri

ii. Ticari Alacaklar

iii. İlişkili Taraflar

iv. Kısa Vadeli Banka Kredileri, Çıkarılmış Tahviller ve Ticari Borçlar

Maddi duran varlıklar

Maddi olmayan duran varlıklar

Fenerbahçe logo ve isim hakkı lisans hakkı avansı

Yabancı Para Cinsinden Varlık ve Borçlar

Varlıklarda değer düşüklüğü

i. Finansal Varlıklar

ii. Finansal Olmayan Varlıklar

Borçlanma maliyetleri

Kurum kazancı üzerinden hesaplanan vergiler

Çalışanlara sağlanan faydalar / Kıdem tazminatları

Hasılat

Hisse başına kazanç/kayıp

Bilanço tarihinden sonraki olaylar

Karşılıklar, şarta bağlı yükümlülükler ve şarta bağlı varlıklar

Kiralama işlemleri

İlişkili taraflar

Nakit akım tablosu

Sermaye ve Temettüler

3. İŞLETME BİRLEŞMELERİ

Bulunmamaktadır.

4. İŞ ORTAKLIKLARI

5. BÖLÜMLERE GÖRE RAPORLAMA

6. NAKİT VE NAKİT BENZERLERİ

7. FİNANSAL YATIRIMLAR

8. FİNANSAL BORÇLAR

a) Banka kredileri ve çıkarılmış tahvil

Kısa vadeli

ANADOLU ÜNİVERSİTESİ

Uzun vadeli

b) Finansal kiralama borçları

9. DİĞER FİNANSAL YÜKÜMLÜLÜKLER

10. TİCARİ ALACAK VE BORÇLAR

Ticari Alacaklar

Ticari Borçlar

11. DİĞER ALACAKLAR VE BORÇLAR

Diğer Alacaklar

Kısa vadeli diğer alacaklar

Diğer Borçlar

Kısa vadeli diğer borçlar

12. FİNANS SEKTÖRÜ FAALİYETLERİNDEN ALACAK VE BORÇLAR

13. STOKLAR

14. CANLI VARLIKLAR

Bulunmamaktadır.

15. DEVAM EDEN İNŞAAT SÖZLEŞMLERİNE İLİŞKİN VARLIKLAR

16. ÖZKAYNAK YÖNTEMİYLE DEĞERLENEN YATIRIMLAR

17. YATIRIM AMAÇLI GAYRİMENKULLER

18. MADDİ DURAN VARLIKLAR

19. MADDİ OLMAYAN DURAN VARLIKLAR

20. ŞEREFİYE

21. DEVLET TEŞVİK VE YARDIMLARI

Bulunmamaktadır.

22. KARŞILIKLAR KOŞULLU VARLIK VE YÜKÜMLÜLÜKLER

23. TAAHHÜTLER

24. ÇALIŞANLARA SAĞLANAN FAYDALAR

25. EMEKLİLİK PLANLARI

26. DİĞER VARLIK VE YÜKÜMLÜLÜKLER

Diğer Dönen Varlıklar

Diğer Duran Varlıklar

Diğer Kısa Vadeli Yükümlülükler

Diğer Uzun Vadeli Yükümlülükler

27. ÖZKAYNAKLAR

Sermaye

Ortaklar

Değer Artış Fonları

Kardan Ayrılan Kısıtlanmış Yedekler

Kar Dağıtımı

28. SATIŞLAR VE SATIŞLARIN MALİYETİ

ANADOLU ÜNİVERSİTESİ

Satış Gelirleri

Satışların Maliyeti

29. FAALİYET GİDERLERİ

Pazarlama, Satış ve Dağıtım Giderleri

Genel Yönetim Giderleri

30. NİTELİKLERİNE GÖRE GİDERLER

31. DİĞER FAALİYETLERDEN GELİR / GİDERLER

32. FİNANSAL GELİRLER

33. FİNANSAL GİDERLER

34. SATIŞ AMACIYLA ELDE TUTULAN DURAN VARLIKLAR VE DURDURULAN FAALİYETLER

35. VERGİ VARLIK VE YÜKÜMLÜLÜKLERİ (ERTELENMİŞ VARLIK VE YÜKÜMLÜLÜKLER DAHİL)

36. HİSSE BAŞINA KAZANÇ

37. İLİŞKİLİ TARAF AÇIKLAMALARI

38. FİNANSAL ARAÇLARDAN KAYNAKLANAN RİSKLERİN NİTELİĞİ VE DÜZEYİ

Sermaye risk yönetimi

Önemli muhasebe politikaları

Finansal risk yönetimindeki hedefler

Piyasa riski

Kur riski yönetimi

Kur riskine duyarlılık

Faiz oranı riski yönetimi

Kredi riski yönetimi

Likidite risk yönetimi

39. FİNANSAL ARAÇLAR-GERÇEĞE UYGUN DEĞER AÇIKLAMALARI

40. BİLANÇO TARİHİNDEN SONRAKİ OLAYLAR

…….

b) 4 Ağustos 2012 tarihinde Everton profesyonel futbolcusu Joseph Yobo ile 3 yıllık sözleşme çerçevesinde 2.500.000 Euro bonservis bedeli ve profesyonel futbolcuya ödenecek yıllık garanti ücret 2.000.000 Euro ve 10.000 Euro maç başı ücreti karşılığında anlaşmaya varılmıştır.

c) 3 Ağustos 2012 tarihinde Juventus profesyonel futbolcusu Milos Krasic ile 4 yıllık sözleşme çerçevesinde 7.000.000 Euro bonservis bedeli ve profesyonel futbolcuya ödenecek yıllık garanti ücret 2.300.000 Euro ve 12.500 Euro maç başı ücreti karşılığında anlaşmaya varılmıştır.

d) 9 Temmuz 2012 tarihinde profesyonel futbolcu Issiar Dia'nın uluslararası transferi için Katar'ın Lakhwiya Sport Club Company kulübü ile anlaşmaya varılmış olup transfer bedeli 4.000.000 Euro'dur.

e) 4 Temmuz 2012 tarihinde profesyonel futbolcu Egemen Korkmaz ile 3 yıllık sözleşme imzalanması konusunda anlaşmaya varılmıştır. Sözleşme kapsamında profesyonel futbolcuya verilecek yıllık garanti ücret 1.750.000 Euro, maç başı ücret 15.000 Euro'dur.

ANADOLU ÜNİVERSİTESİ

f) 1 Temmuz 2012 tarihinde profesyonel futbolcu Mehmet Topal'ın transferi konusunda Valencia Klubü ile anlaşmaya varılmıştır. Sözleşme süresi 4 yıl olup profesyonel futbolcuya ödenecek 4 yıllık toplam garanti ücret 8.150.000 Euro ve maç başı ücret ise 10.000 Euro'dur.

…….

i) 22 Haziran 2012 tarihinde profesyonel futbolcu Hasan Ali Kaldırım'ın transferi konusunda Kayserispor Kulübü ile anlaşmaya varılmıştır. Kayserispor Kulübüne ödenecek bonservis bedeli 3.750.000 Euro, profesyonel futbolcuya ödenecek 5 yıllık toplam ödenecek garanti ücret 6.000.000 Euro ve maç başı ücreti ise 16.000 Euro'dur.

j) 22 Haziran 2012 tarihinde UEFA Disiplin ve Kontrol Kurulu'ndan Şirket'e ulaşan yazı ile katılıma uygunluk konusunda son kararın UEFA Disiplin Kurulunda olmak kaydıyla şu an itibariyle Fenerbahçe Kulübünün UEFA karşılaşmalarına katılabilmesine karar verdiği belirtilmiştir.

……..

s) 3 Haziran 2012 tarihinde profesyonel futbolcu Dirk Kuijt'in transferi konusunda Liverpool FC ile anlaşmaya varılmıştır. Sözleşme süresi 3 yıl olup profesyonel futbolcuya ödenecek yıllık garanti ücret 2.850.000 Euro, maç başı ücreti 17.500 Euro, Liverpool FC'ye ödenecek bonservis tutarı ise 1.000.000 milyon Euro'dur.

……

41. FİNANSAL TABLOLARI ÖNEMLİ ÖLÇÜDE ETKİLEYEN YA DA FİNANSAL TABLOLARIN AÇIK, YORUMLANABİLİR VE ANLAŞILABİLİR OLMASI AÇISINDAN AÇIKLANMASI GEREKLİ OLAN DİĞER HUSUSLAR

…….

b) İstanbul Özel Yetkili Cumhuriyet Başsavcılığı'nca 3 Temmuz 2011 tarihinde başlatılan ve devam eden 6222 sayılı kanun kapsamı soruşturmada diğer bazı spor kulüplerinin yöneticileri yanında Fenerbahçe Spor Kulübü'ndeki Yöneticilik sıfatları nedeniyle Şirket Yönetim Kurulu Başkanı Sayın Aziz Yıldırım ve Yönetim Kurulu Üyesi Sayın Şekip Mosturoğlu gözaltına alınmışlardı.

Bunun yanında, Türkiye Futbol Federasyonu (TFF), 5894 sayılı Türkiye Futbol Federasyonunun Kuruluş ve Görevleri Hakkında Kanun'un 3. maddesi uyarınca Türkiye'de futbolla ilgili her türlü kararı almaya yetkili ve görevli kurumdur. Adli makamlar nezdinde yürüyen soruşturma kapsamında TFF, statüsü gereği konuyu TFF Etik Kurulu'na sevk etmiştir. TFF, 05 Temmuz 2011 tarihinde soruşturmayı yürüten İstanbul Özel Yetkili Cumhuriyet Savcılığı'na yazılı başvuru yaparak; bahse konu soruşturma ile ilgili belgelerin TFF ile paylaşılmasını talep etmiştir. Yapılan incelemeler neticesinde soruşmaya ilişkin olarak TFF 6 Mayıs 2012 tarihli yazısı ile disiplin ihlali unsurlarının oluşmadığından ceza tayinine yer olmadığına karar vermiştir.

Diğer taraftan adli makamlarca yürütülen soruşturma neticesinde tutuklu bulunan Şirket yöneticileri 2 Temmuz 2012 tarihinde tahliye edilmişlerdir. Rapor tarihi itibariyle mahkemenin söz konusu yöneticilere ilişkin vermiş olduğu hapis ve para cezalarına ilişkin karar Yargıtay'da temyiz aşamasındadır. Devam etmekte olan adli sürecin Şirket evrak ve kayıtlarını kapsamamakla ve Şirket'in soruşturma dönemindeki faaliyet konusunun da soruşturma konusu ile herhangi bir ilgisi bulunmamakla birlikte soruşturma neticesinde adli makamlar tarafından alınacak kararların Şirket faaliyetlerine olası etkilerine ilişkin

ANADOLU ÜNİVERSİTESİ

belirsizlik devam etmektedir.

……..

e) ……. Değerleme raporunda yer alan profesyonel futbolcu Daniel González Guiza FBSK'ya iade edildiğinden net defter değeri ile satış değeri arasındaki fark olan 5.632.154 TL özkaynaklar altında daha önce muhasebeleştirilen toplam tutar olan 169.725.274 TL'den düşülmüştür.

……

ANADOLU ÜNİVERSİTESİ

Ek 7. Uygulama Örneği

Örneğimizdeki DOĞU&BATI Ltd.Şti. 1 Eylül 2011 tarihinde kurulmuş olduğu varsayılarak 2011 dönemi muhasebe kayıtları ve finansal tabloların hazırlanması uygulamaları ele alınmıştır.

1) 1 Eylül 2011: Doğu&Batı Ltd.Şti. 5 ortak tarafından 750.000,00 TL sermaye taahhüdü ile kurulmuştur. Kuruluş tarihi itibariyle ortakların eşit paylara sahip olduğu 300.000,00 TL değerinde bir fabrika binası sermaye olarak işletmeye tahsis edilmiştir. Ortaklar söz konusu binaya ilave olarak, şahsi banka hesaplarından toplam 300.000,00 TL tutarında nakdi aynı gün işletme adına açılan banka hesabına sermaye taahhütlerine mahsuben transfer etmişlerdir.

2) 1 Eylül 2011: İşletme imalatta kullanmak üzere bir üretim hattını demonte vaziyette teslim almıştır. Söz konusu varlık 12 aylık bir kiralama sözleşmesi kapsamında edinilmiştir. İşletme sözleşme süresinin sonunda herhangi bir ek bedel ödemeksizin hukuki mülkiyeti kiraya verenden devralabilecektir. Kiralar her ay sonunda ödenecektir. Aylık kira tutarı 28.368,00 TL dır. Aylık kira ödemelerinin sözleşmede belirtilen faiz oranı (aylık %2) ile bugünkü değeri 300.000,00 TL dır. Bu değer ile benzer özellikte üretim hatlarının satın alınması durumunda aynı tarih itibarıyla ödenmesi gereken alış bedeli arasında anlamlı bir fark yoktur.

3) 5 Eylül 2011: İşletmenin kuruluş işlemleri için işletme adına harcanan 7.500,00 TL, mali müşavirlik firmasına bankadan havale yoluyla ödenmiştir. Söz konusu tutarın 680,00 TL tutarındaki bölümü KDV'dir.

4) 9 Eylül 2011: İşletmede kullanılmak üzere mobilya ve çeşitli demirbaş toplam 125.000,00 TL + %18 KDV karşılığında bir ay içinde ödenmek üzere satın alınmıştır.

5) 13 Eylül 2011: Üretim hattının kurulması işlemleri için bir mühendislik firması ile anlaşılmıştır. Anlaşma kapsamında Eylül ayı sonuna kadar tamamlanması beklenen montaj işleminde alınacak teknik danışmanlık karşılığında 30.000,00 TL avans ödemesi yapılmıştır. Bunun haricinde söz konusu ekibin proje boyunca seyahat ve konaklamaları karşılığında bir seyahat acentesine 15.000,00 TL + %18 KDV ödeme yapılmıştır.

6) 15 Eylül 2011: Söz konusu üretim hattına ait özel üretim şeklinin patentini elinde bulunduran işletmeye 12 yıllık patent kullanım hakkı bedelinin 32.000,00 TL + %18 KDV tutarındaki bölümü ödenmiştir. Toplam 72.000,00 TL + %18 KDV tutarındaki anlaşma bedelinin geri kalan kısmının 6 ay sonra ödenmesi konusunda anlaşmaya varılmıştır. Patent sahibinin bu gecikme karşılığında bu tutara ilave 3.000 TL vade farkı talebi kabul edilmiştir. Vade farkı kalan borç tutarıyla birlikte vade sonunda ödenecektir.

7) 16 Eylül 2011: Üretim bandının sabitlendiği yerden kaymamasını sağlayacak betondan bir kaide 16 Eylül 2011 günü inşa edilmiştir. Bu işlemler için müteahhit bir firmaya malzemeler ve işçilik içinde 24.000,00 TL + %18 KDV ödenmiştir.

8) 29 - 30 Eylül 2011: İşletmenin kuruluşundan itibaren çeşitli günlerde iş akdi imzalanarak işe başlamış olan işçilere şehir dışında eğitim verilmiştir. Söz konusu eğitim işi için bir danışmanlık firmasına konaklama ve seyahat masrafları ile eğitim ücreti dahil olmak üzere toplam 14.000,00 TL + %18 KDV ödenmiştir. Söz konusu tutarın 9.000,00 TL + %18 KDV tutarındaki kısmı üretim hattındaki

ANADOLU ÜNİVERSİTESİ

makinelerin işletilmesinden sorumlu olacak kişilere, ilgili makinelerin nasıl üretileceği ile ilgili bilgilerin verilmesi karşılığıdır. Söz konusu eğitim alınmadan ilgili makinelerin işletilmesi mümkün değildir.

9) 30 Eylül 2011: Çalışanların brüt ücretleri toplamı 25.000,00 TL tahakkuk etmiştir. 3.490,00 TL SGK primi, 3.780,00 TL Gelir Vergisi, 165,00 TL Damga Vergisi, 250,00 TL İşsizlik Sigortası Primi kesintileri yapıldıktan sonra kalan net ücret toplamı 17.315,00 TL henüz ödenmemiştir. Toplam brüt ücretin 5.000,00 TL tutarındaki kısmı üretim hattının kurulmasında ve deneme üretiminde çalışan işçilerin harcadıkları toplam zamanın karşılığıdır. SGK primi işveren payı ve işsizlik sigortası işveren payları da sırasıyla 4.900,00 ve 500,00 TL olarak hesaplanmıştır.

10) 30 Eylül 2011: 13 Eylül 2011 tarihinde avans verilmiş olan firma üretim hattının kurulumu ile ilgili vermiş olduğu danışmanlık hizmetini tamamlamış ve 40.000,00 TL + %18 KDV tutarında bir fatura düzenleyerek İşletmeye göndermiştir. Fatura aynı gün işletmeye ulaşmıştır. Bedel henüz ödenmemiştir.

11) 30 Eylül 2011: Çevre güvenliği ile ilgili yasal mevzuata göre, üretim hattının bir parçası olarak kurulan havuzun hattın ekonomik ömrü sonunda doğal çevreye zarar vermeyecek şekilde taşınıp, su kaynakları, toprak ve havadan izole edilecek şeklinde gömülerek üzerinin örtülmesi gerektiği anlaşılmıştır. Söz konusu çalışma bugün itibariyle konunun uzmanı firmalara yaptırılmasının yaklaşık maliyetinin 60.000,00 TL olacağı tahmin edilmektedir.

12) 30 Eylül 2011: Üretim hattının kurulumu deneme üretiminin ardından tamamlanmıştır. Deneme üretimi sonucunda elde edilen ve ekonomik değeri olmayan ürünler için 2.700,00 TL + %18 KDV tutarında malzeme peşin satın alınarak aynı gün tüketilmiştir. Deneme üretiminde harcanan enerji maliyeti ayrıca dikkate alınmaya değmeyecek kadar önemsizdir.

13) 30 Eylül 2011: Eylül ayı elektrik tüketiminin tutarsal büyüklüğü sayaç okunarak tahmini olarak hesaplanmıştır. Buna göre Eylül ayı elektrik giderinin 400,00 TL gerçekleştiği tahmin edilmektedir. Bu tutarın %90'lık kısmı üretim genel maliyeti, kalan kısmı ise yönetim ve genel işletme maliyeti olarak sınıflandırılmıştır.

14) 30 Eylül 2011: Finansal kiralama sözleşmesi kapsamındaki ilk ödeme olan 28.368,00 + %18 KDV gelen fatura üzerine aynı gün ödenmiştir.

15) 30 Eylül 2011: KDV mahsup işlemi yapılmıştır. Buna göre kasım ayı sonu itibariyle İndirilecek KDV hesabının bakiyesi 59.012,24 TL'dir. Hesaplanan KDV bakiye vermemektedir.

16) 1 Ekim 2011: Üretimde kullanılmak üzere bir miktar DKP sac, üreticiden 75.000,00 TL + %18 KDV karşılığında satıcı kredisi ile satın alınmıştır. Bedel bir ay sonra ödenecek olup işlem finansman unsuru içermemektedir.

17) 1 Ekim 2011: Ambalajlamada kullanılmak üzere 9.500,00 TL + %18 KDV karşılığında ambalaj malzemesi satıcı kredisi ile satın alınmıştır. Bedel bir ay sonra ödenecek olup işlem finansman unsuru içermemektedir.

18) 1 Ekim 2011: Üretimde kullanılmak üzere değişik miktarlarda kimyasallar ve çeşitli boya malzemesi 36.000,00 TL + %18 KDV karşılığında 6 ay vadeli çek verilmek suretiyle satın alınmıştır. Bu sektörde söz konusu süre, işlemin bir finansman işlemi niteliği taşıması için yeterince uzundur. İşleme ilişkin emsal faiz oranı aylık %1,5'dir.

ANADOLU ÜNİVERSİTESİ

19) 3 Ekim 2011: Tüm üretim tesisleri için yangın, doğal afet vb. risklere karşı düzenlenen bir sigorta poliçesi için yıllık 24.000,00 TL peşin ödenmiştir.

20) 9 Ekim 2011: İlk parti üretim tamamlanarak, müşteri firmaya tamamı teslim edilmiştir. Satış bedeli 200.000,00 TL + %18 KDV tahsil edilmiştir. Söz konusu imalatın tamamlanması için toplam 15.000,00 TL DKP sac, 2.000,00 TL maliyetli kimyasal ve boya malzemesi ile 1.400,00 TL tutarında ambalaj malzemesi tüketilmiştir. Malların müşteri işletmeye taşınması işi için taşımacı firmaya 1.500,00 TL + %18 KDV ödenmiştir.

21) 10 Ekim 2011: 9 Eylül 2011 tarihinde alınan demirbaşlarla ilgili borç tutarı olan 147.500,00 TL ödenmiştir.

22) 12 Ekim 2011: İşletme faaliyetlerinin doğal çevreye etkisinin minimize edilmesi maksadı ile 4 ay sürecek bir danışmanlık hizmeti alımı ile ilgili olarak sözleşme yapılmış ve hizmet alımına başlanmıştır. Aynı tarihte ilgili danışmanlık şirketine 20.000,00 TL ön ödeme yapılmıştır. Sözleşmenin toplam bedeli 85.000 TL'dır.

23) 13 Ekim 2011: Eylül ayı elektrik tüketimi ile ilgili 420,00 TL + %18 KDV tutarında bir fatura işletmeye ulaşmıştır. Aynı gün bedeli bankadan ödenmiştir.

24) 20 Ekim 2011: Labaratuar ve eğitim ekipmanları üreten Erişim Ltd.Şti.'nin hisselerinin %30'u 40.000,00 TL ödenerek satın alınmıştır. Bu oranda bir sahiplik, Doğu&Batı Ltd.Şti.'nin Erişim Ltd.Şti.'nin yönetim ve finans politikalarını tek başına belirlemesine yetmese de, alınan kararlarda önemli etki sahibi olmasını sağlamaktadır. Erişim Ltd.Şti.'nin %30 hissesine tekabül eden net varlıklarının gerçeğe uygun değeri 35.000,00 TL dır.

25) 20 Ekim 2011: İşçilere ücret borcunun tamamı olan 17.315,00 TL ödenmiştir.

26) 24 Ekim 2011: Eylül ayına ait gelir stopaj muhtasar bildirim ve ödemesi yapılmıştır. Buna göre daha önce kayıtlara alınan 3.780,00 TL gelir vergisi stopaj kesintisi ve 165,00 TL damga vergisi ilgili vergi dairesine ödenmiştir. Çalışan sayısı 10 kişiden az olduğu için çalışanların ücretleri üzerinden kesilen gelir vergisi ve damga vergisinin beyan ve ödemesi üçer aylık dönemlerde yapılmaktadır.

27) 31 Ekim 2011: Eylül ayına ait sosyal güvenlik primi ve işsizlik sigortası primi ile ilgili gerekli bildirim ve ödeme yapılmıştır. Buna göre daha önce kayıtlara alınmış olan 3.490,00 TL SGK Primi İşçi Payı, 250,00 TL İşsizlik Sigortası Primi İşçi Payı, 4.900,00 TL SGK Primi İşveren Payı, 500,00 TL İşsizlik Sigortası İşveren Payı ödemesi (toplam 9.140,00 TL) yapılmıştır.

28) 31 Ekim 2011: Çalışanların brüt ücretleri toplamı 30.000,00 TL tahakkuk etmiştir. 4.200,00 TL SGK primi, 4.540,00 TL Gelir Vergisi, 200,00 TL Damga Vergisi, 300,00 TL İşsizlik Sigortası Primi kesintileri yapıldıktan sonra kalan net ücret toplamı 20.760,00 TL henüz ödenmemiştir. Toplam brüt ücretin tamamı Ekim ayında fiilen üretimde harcanan işçilik zamanına karşılık gelmektedir. SGK primi İşveren Payı ve İşsizlik Sigortası İşveren Payları da sırasıyla 5.900,00 ve 600,00 TL olarak hesaplanmıştır.

29) 31Ekim 2011: Finansal kiralama sözleşmesi kapsamındaki ikinci ödeme olan 28.368,00 + %18 KDV gelen fatura üzerine aynı gün ödenmiştir.

30) 31 Ekim 2011: Ekim ayı elektrik tüketiminin tutarsal büyüklüğü sayaç okunarak tahmini olarak hesaplanmıştır. Buna göre Ekim ayı elektrik giderinin 4.000,00 TL gerçekleştiği tahmin

ANADOLU ÜNİVERSİTESİ

edilmektedir. Bu tutarın %85'lik kısmı genel imalat gideri, kalan kısmı ise genel yönetim gideri olarak sınıflandırılmıştır.

31) 31 Ekim 2011: Sigorta poliçesinin ilk ayı 2.000,00 TL olarak gider kaydedilmiştir.

32) 31 Ekim 2011: Ekim ayı KDV mahsup kaydı yapılmıştır. Eylül ayından Devreden KDV tutarı 59.012,24 TL'dir. Ekim ayı sonu itibariyle İndirilecek KDV hesabının bakiyesi 27.141,84 TL'dir. Hesaplanan KDV ise 36.000,00 TL'dir.

33) 1 Kasım 2011: Ortaklar şahsi banka hesaplarından toplam 130.000,00 TL tutarında nakdi İşletmenin banka hesabına sermaye taahhütlerine mahsuben transfer etmişlerdir.

34) 1 Kasım 2011: Üretimde kullanılmak üzere satıcı kredisi ile DKP sac satın alınan üreticiye toplam 88.500,00 TL bankadan ödenmiştir.

35) 1 Kasım 2011: Ambalajlamada kullanılmak üzere satıcı kredisi ile ambalaj malzemesi alınan üreticiye toplam 11.210,00 TL bankadan ödenmiştir.

36) 2 Kasım 2011: Eskişehir'in merkezi bir yerinde 800 m^2 büyüklüğünde bir mağaza bir şahıstan 5 yıllığına kiralanmıştır. Kira tutarı brüt 12.500,00 TL'dir. Bu tutar üzerinden 2.500,00 TL gelir vergisi stopajı hesaplanarak 10.000,00 TL banka hesabından mülk sahibinin şahsi hesabına havale yapılmıştır. Kiralanan alanın ¼'ü yönetim ofislerince kullanılacaktır (Kira tutarından ilgili bölüme düşen pay 3.125,00 TL'dir. Brüt kira tutarının geri kalan kısmı 9.375,00 TL pazarlama faaliyetleri için kullanılacak alanın payına düşen tutardır.) Depozito olarak ayrıca bir 10.000,00 TL daha banka hesabından havale yapılarak ödenmiştir.

37) 2 Kasım 2011: Mağazanın dekorasyon işi için bir mimar ile anlaşılmıştır. İki haftalık bir sürede tamamlanması beklenen mimari tasarım çalışması için 3.000,00 TL tutarında avans ödemesi banka hesabından havale yapılarak gerçekleştirilmiştir. Bu işlem için bankaya 50,00 TL komisyon ödenmiştir.

38) 2 Kasım 2011: Bir dağıtıcı firma ile tedarik anlaşması imzalanmıştır. Söz konusu anlaşma çerçevesinde bankadan 25.000,00 TL tutarında bir teminat mektubu alınarak dağıtıcı firmaya verilmiştir. Bu işlem için bankaya 750,00 TL ücret ödenmiştir.

39) 13 Kasım 2011: Ekim ayı elektrik tüketimi ile ilgili 4.100,00 TL + %18 KDV tutarında bir fatura işletmeye ulaşmıştır. Fatura aynı gün banka hesabından ödenmiştir.

40) 15 Kasım 2011: Üretimde kullanılmak üzere değişik miktarlarda kimyasallar ve çeşitli boya malzemesi 30 gün vadeli 20.000 USD + %18 KDV karşılığında satın alınmıştır. Söz konusu tarihte Amerikan Doları için geçerli döviz alış kuru 1,73 TL'dir. Bir vade farkının belirtilmediği tek bir tutarla ifade edilmiş bu işlemdeki bir aylık vade, işlemin bir finansman unsuru içermediğinin varsayılmasına olanak tanıyacak kadar kısadır.

41) 20 Kasım 2011: İkinci parti üretim tamamlanarak, müşteri firmaya tamamı teslim edilmiştir. Satış bedeli 260.000,00 TL + %18 KDV tahsil edilmiştir. Söz konusu imalatın tamamlanması için toplam 21.000,00 TL maliyetli DKP sac, 1.900,00 TL maliyetli kimyasal ve boya malzemesi ile 750,00 TL tutarında ambalaj malzemesi tüketilmiştir.

42) 20 Kasım 2011: İşçilere olan Ekim ayı ücret borcunun tamamı olan 20.760,00 TL ödenmiştir.

43) 30 Kasım 2011: Üretimi tamamlanmış mamullerden mağazada satışa sunulan ticari

ANADOLU ÜNİVERSİTESİ

mallardan toplam 40.000,00 TL maliyetli DKP sac ve 22.000,00 TL maliyetli kimyasal ve boya malzemesi, toplam 232.000,00 + %18 KDV karşılığında kredi kartına 12 ay taksitle satılmıştır. Satışların gerçekleştiği dönemde aylık emsal faiz oranı %1,5'dir. Satılan ticari malların iade süresi içinde iade ihtimali belirlenebilmektedir. Ancak söz konusu olasılık dikkate alınmayacak kadar önemsizdir.

44) 30 Kasım 2011: İşletme kiraya vermek üzere 100 m2'lik bir dükkanı 60.000,00 TL peşin ödeyerek satın almıştır.

45) 30 Kasım 2011: İşletme Seki İşletmesinin borsada işlem gören hisselerinden 1.000 adedini toplam 8.000,00 TL karşılığında satın almıştır. Bu işlem için aracı kuruma ayrıca 200,00 TL komisyon ödenmiştir. (İşlem tarihi ile teslim tarihi arasında farklılık olmadığı varsayılmıştır.)

46) 30 Kasım 2011: Kiralık mağazanın dekorasyonu tamamlanmıştır. Toplam tutar 42.000,00 TL + %18 KDV'dir. 11 Kasımda mimara yapılmış olan avans ödemesi bu tutara mahsup edilmiştir. Geri kalan tutarı 2 Ocak 2012 tarihinde ödenecektir. Mağazaya ayrıca 14.040,00 TL + KDV karşılığında mobilya yaptırılmış ancak tutar henüz ödenmemiştir.

47) 30 Kasım 2011: Finansal kiralama sözleşmesi kapsamındaki üçüncü ödeme olan 28.368,00 + %18 KDV gelen fatura üzerine aynı gün ödenmiştir.

48) 30 Kasım 2011: Kasım ayı elektrik tüketiminin tutarsal büyüklüğü sayaç okunarak tahmini olarak hesaplanmıştır. Buna göre Kasım ayı elektrik giderinin 3.900,00 TL gerçekleştiği tahmin edilmektedir. Bu tutarın %90'lık kısmı genel imalat gideri, kalan kısmı ise genel yönetim gideri olarak sınıflandırılmıştır.

49) 30 Kasım 2011: Sigorta poliçesinin ikinci ayı 2.000,00 TL olarak gider kaydedilmiştir.

50) 30 Kasım 2011: Çalışanların brüt ücretleri toplamı 30.000,00 TL tahakkuk etmiştir. 4.200,00 TL SGK primi, 4.540,00 TL Gelir Vergisi, 200,00 TL Damga Vergisi, 300,00 TL İşsizlik Sigortası Primi kesintileri yapıldıktan sonra kalan net ücret toplamı 20.760,00 TL henüz ödenmemiştir. Toplam brüt ücretin tamamı Kasım ayında fiilen üretimde harcanan işçilik zamanına karşılık gelmektedir. SGK primi İşveren Payı ve İşsizlik Sigortası İşveren Payları da sırasıyla 5.900,00 ve 600,00 TL olarak hesaplanmıştır.

51) 30 Kasım 2011: Eylül ayına ait sosyal güvenlik primi ve işsizlik sigortası primi ile ilgili gerekli bildirim ve ödeme yapılmıştır. Buna göre daha önce kayıtlara alınmış olan 4.200,00 TL SGK Primi İşçi Payı, 300,00 TL İşsizlik Sigortası Primi işçi payı, 5.900,00 TL SGK Primi İşveren Payı, 600,00 TL İşsizlik Sigortası İşveren Payı ödemesi (toplam 11.000,00 TL) yapılmıştır.

52) 30 Kasım 2011: Kasım ayı KDV mahsup kaydı yapılmıştır. Ekim ayından Devreden KDV tutarı 50.154,08 TL'dir. Kasım ayı sonu itibariyle İndirilecek KDV hesabının bakiyesi 22.411,44 TL'dir. Hesaplanan KDV hesabının bakiyesi ise 88.560,00 TL dir. Buna göre Ödenecek KDV 15.994,48 TL'dir.

53) 1 Aralık 2011: İşletme bir otomobili aylık 1.000,00 TL + %18 KDV bedelle 2 yıl süre ile kiralamıştır. Söz konusu anlaşma için 2.000,00 TL depozito ödemesi yapılmıştır. İlk ayın kira bedeli de ödenmiştir.

54) 2 Aralık 2011: 2 Kasım 2011 tarihinde satın alınmış olan malzemeler ile ilgili borç (23.600 USD) için İşletmenin banka hesabından 42.716,00 TL ödenmiştir. İlgili borç ortaya çıktığı tarihte 1 USD için 1,73 TL kur kullanarak 40.828,00 TL olarak kayıt edilmiştir. Ödemenin yapıldığı gün Amerikan

ANADOLU ÜNİVERSİTESİ

Doları için geçerli TL kuru 1,81 TL'dir. (1,81 TL * 23.600 USD = 42.716,00 TL) Buna göre ödemenin yapıldığı güne dek gerçekleşen ve kayıtlara alınması gerekli olan kur farkı zararı (kambiyo zararı) tutarı 1.888,00 TL'dir.

55) 3 Aralık 2011: Kiralanmış olan otomobilin sürücüsü kaza yapmıştır. Hasar sigorta şirketince doğrudan yetkili servise ödenmiştir. Kaza ile ilgili kesilen trafik cezası olan 180,00 TL işletme tarafından ödenmiştir.

56) 10 Aralık 2011: Üretim faaliyetlerinde kullanmak amacıyla 8.000,00 TL + %18 KDV'ye makine satın almıştır. Bu makineyi işletmeye getirmek için 1.000,00 TL + %18 KDV taşıma bedeli ödenmiş, monte ettirmek için de 200,00 TL + %18 KDV montaj gideri yapılmıştır. Ayrıca bu makine için 200,00 TL + %18 KDV'lik düzenli olarak üretilen yedek parça satın alınmıştır. Tüm ödemeler peşin yapılmıştır. Yedek parçanın 2011 yılı içinde kullanılacağı varsayılarak yedek parçalar düzenli olarak tüketildiğinden stok niteliğinde kabul edilmiştir.

57) 13 Aralık 2011: Kasım ayı elektrik tüketimi ile ilgili 3.800,00 TL + %18 KDV tutarında bir fatura işletmeye ulaşmıştır. Fatura tutarı aynı gün bankadan ödenmiştir.

58) 20 Aralık 2011: İşçilere Kasım ayı ücret borcunun tamamı olan 20.760,00 TL ödenmiştir.

59) 26 Aralık 2011: Kasım ayı KDV'si 15.994,48 TL olarak ödenmiştir.

60) 30 Aralık 2011: 30 Kasım tarihine kadar yapılan haftalık ticari mal satışlarıyla ilgili olarak ilk taksit olan 22.813,33 TL İşletmenin banka hesabına yatırılmıştır. {(232.000 TL + 41.760 TL KDV) / 12 = 22.813,33}

61) 31 Aralık 2011: Üçüncü parti üretim tamamlanarak, müşteri firmaya tamamı teslim edilmiştir. Satış bedeli olan 400.000,00 TL + %18 KDV 6 ay sonra tahsil edilecektir. Söz konusu süre bu sektörde bir işlemin finansman işlemi niteliği taşıması için yeterince uzundur. İşleme ilişkin emsal faiz oranı aylık %1,5'dir. Söz konusu imalatın tamamlanması için toplam 18.000,00 TL maliyetli DKP sac, 2.100,00 TL maliyetli kimyasal ve boya malzemesi ile 1.500,00 TL tutarında ambalaj malzemesi tüketilmiştir. Mallar müşteri işletme tarafından fabrika deposunda teslim alınmıştır.

62) 31 Aralık 2011: Aralık ayı kira ödemesi yapılmıştır.

63) 31 Aralık 2011: Finansal kiralama sözleşmesi kapsamındaki dördüncü ödeme olan 28.368,00 + %18 KDV gelen fatura üzerine aynı gün ödenmiştir.

64) 31 Aralık 2011: Aralık ayı elektrik tüketiminin tutarsal büyüklüğü sayaç okunarak tahmini olarak hesaplanmıştır. Buna göre Aralık ayı elektrik giderinin 4.100,00 TL gerçekleştiği tahmin edilmektedir. Bu tutarın %85'lık kısmı genel imalat gideri, kalan kısmı ise genel yönetim gideri olarak sınıflandırılmıştır.

65) 31 Aralık 2011: Sigorta poliçesinin üçüncü ayı 2.000,00 TL olarak gider kaydedilmiştir.

66) 31 Aralık 2011: Çalışanların brüt ücretleri toplamı 30.000,00 TL tahakkuk etmiştir. 4.200,00 TL SGK primi, 4.540,00 TL Gelir Vergisi, 200,00 TL Damga Vergisi, 300,00 TL İşsizlik Sigortası Primi kesintileri yapıldıktan sonra kalan net ücret toplamı 20.760,00 TL henüz ödenmemiştir. Toplam brüt ücretin tamamı Aralık ayında fiilen üretimde harcanan işçilik zamanına karşılık gelmektedir. SGK primi İşveren Payı ve İşsizlik Sigortası İşveren Payları da sırasıyla 5.900,00 ve 600,00 TL olarak hesaplanmıştır.

ANADOLU ÜNİVERSİTESİ

67) 30 Kasım 2011: Eylül ayına ait sosyal güvenlik primi ve işsizlik sigortası primi ile ilgili gerekli bildirim ve ödeme yapılmıştır. Buna göre daha önce kayıtlara alınmış olan 4.200,00 TL SGK Primi İşçi Payı, 300,00 TL İşsizlik Sigortası Primi işçi payı, 5.900,00 TL SGK Primi İşveren Payı, 600,00 TL İşsizlik Sigortası İşveren Payı ödemesi (toplam 11.000,00 TL) yapılmıştır.

68) 31 Aralık 2011: Aralık ayı KDV mahsup kaydı yapılmıştır. Aralık ayı sonu itibariyle Devreden KDV bakiyesi bulunmamakta olup, İndirilecek KDV hesabının bakiyesi 7.662,24 TL'dir. Hesaplanan KDV ise 72.000 TL dir. Buna göre ödenecek KDV 64.337,76 TL'dir.

1. Dönem sonu işlemleri

2011 yıl sonu ve bu tarihte sona eren döneme ait finansal tabloların hazırlanması yaklaşık 2,5 ay sürmüştür. Buna göre, tabloların 15 Mart 2012 tarihinde işletme yönetimi tarafından imzalandığını varsayılmıştır. Dönem sonu işlemleri ve ayarlama kayıtlarının bu süre boyunca yapıldığı düşünülmüştür. Bu süre zarfında raporlama dönemi sonu itibariyle varlık ve borçlarla ilgili yeni ulaşan bilgiler TMS'ye göre değerlendirilerek düzeltme gerektiren olaylar günlük defter kayıtlarına yapılacaktır.

I. Vade farklarının ayrıştırılması-faiz tahakkuku

Dönem içinde vade farkları ayrıştırılmamış finansman niteliği olan vadeli işlemler için vade farklarının belirlenmesi gerekmektedir. Vade farkları aşağıdaki şekilde ayrıştırılmıştır.

Dönem Sonu İşlem 1:

İşlem	Hesaplama	Açıklama
DS İŞLEM.1 15 Eylül tarihli patent kullanım hakkı bedelindeki 3.000 TL vade farkı.	Vade farkı işlem anında kaydedildiği için, sadece gerçekleşen 107 günlük vade farkı giderinin muhasebeleştirilmesi yapılacaktır. Söz konusu işlemde kredilendirilen kısmın vade farkı dahil tutarı ile peşin bedeli ayrı ayrı belirtildiğinden etkin faiz oranı iç verim oranı yöntemi ile belirlenebilir. Buna göre bugün değeri 40.000,00 TL olan bir borcu 183 gün sonunda 43.000 TL ya ulaştıracak faiz oranı günlük %=,03953 olarak hesaplanmıştır. Söz konusu hesaplama bilgisayar ya da finansal hesap makinelerinin iç verim oranı fonksiyonun yardımı ile yapılabilir. Buna göre yıl sıonuna dek gerçekleşen faiz toplam vade farkı kadar olup, ilgili hesaplama aşağıda izlenebilir. (43.000 / 40.000) - 1 = %7,5 / 183 = %0,03953 (yaklaşık) 40.000 TL * (1 + %0,03953)^107 = 41.193,56 TL 107 günlük vade farkı gideri = 43.000 - 41.193,56 = 1.193,56 TL	

ANADOLU ÜNİVERSİTESİ

Dönem Sonu İşlem 2:

İşlem	Hesaplama	Açıklama
DS İŞLEMİ.2 1 Ekim tarihli vadeli mal stoku (kimyasal ve çeşitli boya) alışı	**İlk madde ve malzeme hesabına kayıt edilen vade farkı dahil tutar:** 36.000,00 TL **İlk madde ve malzeme vade farkı ayrıştırıldıktan sonraki maliyeti:** 36.000 TL / (1 + %1,5)^6 = 33.027,52 TL **İlk madde ve malzeme alış maliyetine dahil edilmiş olan (ayrıştırılması gereken) toplam vade farkı tutarı:** 36.000,00 TL - 33.027,52 TL = 2.972,48 TL **31.12.2011 tarihi itibariyle ilk madde malzeme alış maliyeti ile ilgili borcun değeri:** İlk madde ve malzeme için borçlanılan VF hariç tutar * (1+Faiz oranı)^dönem sayısı 33.027,52 TL * (1+%1,5)^3 = 34.457,87 TL **31.12.2011 tarihine dek gerçekleşen faiz gideri tutarı:** 34.457,87 TL - 33.027,52 TL = 1.430,35 TL **Ayrıştırılacak tutarın dönem sonu stoklarında ve satılan mamul mal maliyetine düşen payları:** D.S. MAMUL STOKU / TOPLAM ALIŞLAR 10.100,00 TL / 36.000,00 TL = %28,05 **Dönem sonu mamul mal stoku bakiyesinden düşülecek (ayrıştırılacak) vade farkı tutarı:** .... 2.972,48 TL * %28,05 = 833,78 TL **Dönemin satılan mamul maliyeti hesabı bakiyesinden düşülecek vade farkı tutarı:** 2.972,48 TL – 833,78 TL = 2.138,70 TL	Alış anında ilk madde ve malzeme stoklarına dahil edilen vade farkının "Satılan Mamuller Maliyeti" ile "Mamuller"den düşülmesi gerekmektedir. Dönem sonu stok olan 10.100,00 TL, toplam alış tutarına (36.000,00 TL) oranlanarak %28,05 bulunur. "Satıcılar" isimli ticari borca ilişkin vade farkı da kayıtlara alınmalıdır.

Dönem Sonu İşlem 3 (Düzeltilmiş): 30 Kasım 2011 tarihinde 232.000,00 TL + %18 KDV 12 ay taksitle satış ile ilgili vade farkı ayrıştırması yapılmıştır. Aylık emsal faiz oranı %1,5 alınmıştır.

Satışın vade farksız tutarı:

Satışın vade farksız tutarı bulunurken, alacağın 12 ay boyunca eşit olarak her ay tahsil edilmesi nedeni ile 232.000,00 TL'nin bu günkü değeri anüitenin bu günkü değeri bulunacaktır. Her ay tahsil edilecek tutar 232.000 TL/12 = 19.333,00 TL'dir. 12 ay boyunca her ay sonunda tahsil edilecek 19.333,00 TL tutarındaki taksitlerin aylık %1,5 faiz oranı ile toplam bu günkü değeri, 210.878,00 TL'dir. Dolayısıyla 232.000,00 TL'nin içinde 232.000,00 TL – 210.878,00 TL = 21.122,00 TL tutarında vade farkı bulunmaktadır.

ANADOLU ÜNİVERSİTESİ

Bu hesaplamalar aşağıdaki tabloda gösterilmiştir.

	Dönem Başı Anapara Alacağı	**Ödeme**	**Faiz Oranı**	**Faiz**	**Ana Para Ödemesi**	**Dönem Sonu Anapara Alacağı**
1	210.878,00	19.333,33	0,015	3.163,00	16.170,33	194.707,67
2	194.707,67	19.333,33	0,015	2.921,00	16.412,33	178.295,33
3	178.295,33	19.333,33	0,015	2.674,00	16.659,33	161.636,00
4	161.636,00	19.333,33	0,015	2.425,00	16.908,33	144.727,67
5	144.727,67	19.333,33	0,015	2.171,00	17.162,33	127.565,33
6	127.565,33	19.333,33	0,015	1.913,00	17.420,33	110.145,00
7	110.145,00	19.333,33	0,015	1.652,00	17.681,33	92.463,67
8	92.463,67	19.333,33	0,015	1.387,00	17.946,33	74.517,33
9	74.517,33	19.333,33	0,015	1.118,00	18.215,33	56.302,00
10	56.302,00	19.333,33	0,015	845,00	18.488,33	37.813,67
11	37.813,67	19.333,33	0,015	567,00	18.766,33	19.047,33
12	19.047,33	19.333,33	0,015	286,00	19.047,33	0,00
TOPLAM		**232.000,00**		**21.122,00**	**210.878,00**	

19.333,33	TL/	(1+0,015)^1	=	19.048,00	(1. ay sonunda tahsil edilecek 19.333 TL'nin B.D.)
19.333,33	TL/	(1+0,015)^2	=	18.766,00	(2. ay sonunda tahsil edilecek 19.333 TL'nin B.D.)
19.333,33	TL/	(1+0,015)^3	=	18.489,00	(3. ay sonunda tahsil edilecek 19.333 TL'nin B.D.)
19.333,33	TL/	(1+0,015)^4	=	18.216,00	(4. ay sonunda tahsil edilecek 19.333 TL'nin B.D.)
19.333,33	TL/	(1+0,015)^5	=	17.946,00	(5. ay sonunda tahsil edilecek 19.333 TL'nin B.D.)
19.333,33	TL/	(1+0,015)^6	=	17.681,00	(6. ay sonunda tahsil edilecek 19.333 TL'nin B.D.)
19.333,33	TL/	(1+0,015)^7	=	17.420,00	(7. ay sonunda tahsil edilecek 19.333 TL'nin B.D.)
19.333,33	TL/	(1+0,015)^8	=	17.162,00	(8. ay sonunda tahsil edilecek 19.333 TL'nin B.D.)
19.333,33	TL/	(1+0,015)^9	=	16.909,00	(9. ay sonunda tahsil edilecek 19.333 TL'nin B.D.)
19.333,33	TL/	(1+0,015)^10	=	16.659,00	(10. ay sonunda tahsil edilecek 19.333 TL'nin B.D.)
19.333,33	TL/	(1+0,015)^11	=	16.413,00	(11. ay sonunda tahsil edilecek 19.333 TL'nin B.D.)
19.333,33	TL/	(1+0,015)^12	=	16.170,00	(12. ay sonunda tahsil edilecek 19.333 TL'nin B.D.)
				210.879,00	

(210.878,00 TL, 12 adet 19.333,00 TL'nin toplam bu günkü değeri, bir başka deyişle toplam 12 eşit taksitle tahsil edilecek toplam 232.00,00 TL'nin faiz tutarı ayrıştırıldıktan sonraki kısmıdır.)

Birinci ay için gerçekleşen faiz tutarı = D.B. Alacak * Aylık Faiz Oranı = 210.878,00 TL * %1,5 = 3.163,00 TL
19.333,00 TL - 3.163,00 TL = 16.170,00 TL

210.878,00 TL - 16.170,00 TL = 194.708,00 TL

Satışın vade farksız tutarı: 210.878,00 TL

Hasılata dahil edilmiş vade farkı tutarı: 232.000,00 TL - 210.878,00 TL = **21.122,00 TL**

1 aylık vade farkı geliri: 210.878,00 TL * %1,5 = **3.163,00 TL**

31.12.2011 tarihi itibariyle gerçekleşmemiş faiz geliri: 21.122,00 TL - 3.163,00 TL = **19.958,00 TL**

Yapılacak muhasebe kayıtları:

Hasılattan 21.122,00 TL düşülmelidir.

1 aylık vade farkı geliri 3.163,00 TL muhasebeleştirilmelidir.

31.12.2011 tarihi itibariyle gerçekleşmemiş faiz geliri hesabı 19.958,00 TL bakiye vermelidir.

Dönem Sonu İşlem 4 (Düzeltilmiş): 31 Aralık 2011 tarihinde satılan ürünlere ilişkin satış kaydının içinde vade farkı dahil edilmiştir. Bu satışa ilişkin vade farkının ayrıştırılması aşağıdaki gibi yapılmalıdır:

Vade sonunda (31 Aralık itibariyle) tahsil edilecek tutarın bugünkü değeri:

$400.000,00 / (1+\%1,5)^6 = 367.138,13$ TL (itfa edilmiş maliyet değeri)

400.000,00 – 367.138,13 = 32.861,87 TL (31 Aralık 2011 tarihi itibarı ile Gerçekleşmemiş Faiz (Reeskont) tutarı satış hasılatından ayrıştırılmalıdır.

II. Stok değer düşüklüğü (net gerçekleşebilir değer-maliyet karşılaştırılması)

Dönem Sonu İşlem 5: Stokların vade farkları dahil edilememiş (ayrıştırılmış) MALİYET DEĞERLERİ ile dönem sonu itibariyle NET GERÇEKLEŞEBİLİR DEĞERLERİ karşılaştırılmalı ve varsa değer düşüklükleri kaydedilmelidir.

Dönem sonunda elde kalan ambalaj malzemeleri stokunun maliyet değeri 7.350,00 TL'dir. Mamul ölçülerinde yapılan üretim değişikliği sebebiyle ambalaj ölçüleri de değiştiğinden, söz konusu stokun tahmini satış değeri bilanço tarihi itibariyle tespit edilememiştir. Ancak raporlama dönemi sonrasında, söz konusu stokların kullanım imkanı kalmadığından tamamının 2012 yılının Ocak ayının ilk günlerinde 1.000,00 TL'ye satıldığı bilgisi 2011 yılı finansal tabloların hazırlanma sürecinde edinilmiştir.

Yılsonu itibariyle ilgi stok halen işletmede bulunduğundan, bilançoda raporlanmalıdır. Ancak, artık olası değer düşüklüğü ile ilgili bir sonraki yıl yapılmış kesin satış bilgisi elde bulunduğundan 31.12.2011 tarihli net gerçekleşebilir değer 1.000 TL olarak dikkate alınmalıdır. Bu değer maliyet değeri ile karşılaştırıldığında ambalaj malzemesi stoku için bir değer düşüklüğü söz konusu olduğu anlaşılmıştır.

MALİYET DEĞERİ 7.350,00 TL > 1.000,00 TL NET GERÇEKLEŞEBİLİR DEĞER

Buna göre (7.350,00 TL – 1.000,00 TL) 6.350,00 TL tutarında değer düşüklüğü 31.12.2011 itibariyle muhasebeleştirilmelidir.

III. Amortisman

Varlıkların kalıntı değerleri önemsiz olarak dikkate alınmıştır. Ayrıca varlıkların kullanımından beklenen faydanın yararlı ömürleri süresince eşit şekilde dağıldığı tahmin edilmektedir.

TMS'ye göre doğrusal amortisman yöntemi kullanılacaktır ve yıl içinde alınan bu varlıkların yıl sonuna dek kullanım süreleri dikkate alınarak amortisman hesaplaması yapılmıştır. Ancak, ay kesirleri önemlilik prensibine göre tam aya getirilmiştir.

Varlıkların aktiflere alındığı tarih kullanıma başlandığı tarih olarak kabul edilmiştir.

ANADOLU ÜNİVERSİTESİ

Vergisel raporlamada amortisman yöntemi olarak vergi avantajından dolayı hızlandırılmış amortisman (azalan bakiyeler) kullanılmıştır.

Dönem Sonu İşlem 6 (Fabrika Binası): İşletmenin sahip olduğu bina için yararlı ömür 50 yıl olarak belirlenmiştir. Binanın %20'si yönetim ofislerinin işgal ettiği alana aittir, kalan kısmı ise imalat ile ilişkilidir. Binanın arsa maliyeti 80.000,00 TL olarak hesaplanmıştır.

Dönem Sonu İşlem 7 (Üretim Hattı): İşletmenin sahip olduğu üretim hattı için yararlı ömür 20 yıl olarak belirlenmiştir.

Dönem Sonu İşlem 8, 9 ve 10 (Mağaza Makinesi): Vergi düzenlemelerine göre işletmenin sahip olduğu mağaza makinesi, fabrika demirbaşları ve mağaza demirbaşları için yararlı ömür her biri için 10 yıl olarak belirlenmiştir. Bu süre ile söz konusu varlıkların ekonomik olarak işletmeye fayda sağlayacağı gerçekçi ömür tahmini arasında finansal tabloları etkileyecek düzeyde anlamlı bir fark yoktur. Fabrika demirbaşlarının tamamı yönetim için kullanılmaktadır.

Dönem Sonu İşlem 11: İşletmenin sahip olduğu haklar için yararlı ömür 12 yıl olarak belirlenmiştir.

TMS VE VERGİ YASALARI KARŞILAŞTIRMALI AMORTİSMAN HESAPLAMA TABLOSU (TL)

Varlık	TMS					Vergi Kanunları			
	Maliyet	Faydalı Ömür (Yıl)	Oran	2011 Amortismanı		Maliyet	Faydalı Ömür (Yıl)	Oran	2011 Yıllık Amortis.
Binalar (Fabrika)	220.000,00	50	0,020	1.466,67	(4 Ay)	300.000,00	40	0,025	7.500,00
Üretim Hattı (Fabrika)	447.780,00	20	0,050	5.597,25	(3 Ay)	324.000,00	10	0,100	32.400,00
Makine (Mağaza)	9.200,00	10	0,100	76,67	(1 Ay)	9.200,00	10	0,100	920,00
Demirbaşlar (Fabrika)	125.000,00	10	0,100	4.166,67	(4 Ay)	125.000,00	10	0,100	12.500,00
Demirbaşlar (Mağaza)	56.040,00	10	0,100	467,00	(1 Ay)	56.040,00	10	0,100	5.604,00
Patent	72.000,00	12	0,083	2.000,00	(4 Ay)	75.000,00	15	0,067	5.000,00
Toplam				**13.774,25**					**63.924,00**
Fark				**50.149,75**					

IV. Karşılıklar

Dönem Sonu İşlemleri 12 (Dava Karşılıkları): 20 Aralık 2011 tarihinde İşletme tarafından üretilmiş ürünlerin tüketimi ile ilgili İşletme aleyhine dava açıldığı bilgisi 8 Ocak 2012 tarihinde işletmeye tebliğ edilmiştir. Söz konusu dava sonucunda İşletmenin karşı tarafın kaybını karşılama ihtimalinin yüksek olduğu bilgisi hukuk danışmanı ile yapılan görüşme sonucunda belirlenmiştir. Tahmini tazmin edilecek tutar 23.000,00 TL'dır.

ANADOLU ÜNİVERSİTESİ

Dönem Sonu İşlemleri 13 (Garanti Karşılıkları): Satılan ürünlerle ilgili garanti süresi 1 yıldır. Geçmiş tecrübeler bu süre zarfında garanti kapsamında gerçekleşen onarımların işletmeye maliyetinin her 1.000,00 TL tutarındaki satış için ortalama 1 TL civarında gerçekleştiğini göstermektedir. Dönemin net satış tutarı ve vade farkları ayrıştırıldıktan sonra 1.038.016,13 TL'dir. Buna göre cari yıl sonunda ayrılması gerekli garanti karşılığı tutarı 1.038,02 TL'dir.

Dönem Sonu İşlemleri 14 (İzin Karşılıkları): Çalışanların kullanmadıkları yıllık ücretli izin günleri biriken bir hak niteliğindedir. Buna göre cari yılda kullanılmamış izin günleri takip eden yıllar içinde kullanılabilmektedir. Çalışanlar söz konusu izin günlerine gerçekleşen fiili çalışma süreleri nispetinde hak kazanmıştır. Eylül-Aralık ayları toplam çalışma günleri dikkate alınarak yılsonuna kadar çalışanların hak kazandığı izin günleri hesaplanmıştır. Söz konusu sürenin mevcut ücretlendirme politikasının devam edeceği varsayımı ile 6.365,00 TL ye karşılık geldiği belirlenmiştir. Söz konusu tutarın 5.410,00 TL'lık bölümü üretimde çalışan personele, 310,00 TL satış personeline, 645,00 TL de genel yönetim personeline aittir.

Dönem Sonu İşlemleri 15 (Tanımlanmış Fayda Planı Yükümlülüğü-Kıdem Tazminatı Karşılıklar): Çalışanlar kıdem tazminatına bir yıldan fazla çalışmaları durumunda hak kazanmaktadır. İşletmenin içinde bulunduğu sektörde yeni kurulan bir işletmenin çalışanlarının bu süreden önce işten kendiliklerinden ayrılması ya da işletme tarafından işten çıkarılma ihtimali yok denecek kadar azdır.

Konu ile ilgili danışılan bir danışman biriken kıdem tazminatı yükümlülüğünün %25'inin beş yıl sonra ödenmesinin %50 ihtimalle imkan dahilinde olduğunu belirtmiş, diğer ihtimalleri şu anda dikkate almaya değmeyecek kadar önemsiz olduğunu açıklamıştır.

Söz konusu ödemenin yapılacağı tarihe kadar çalışanların ücretlerinin toplam brüt 92.000,00 TL / Ay düzeyinde olacağı tahmin edilmektedir.

Kıdem tazminatı yükümlülüğünün bilanço tarihi itibariyle raporlanacak değerinin bulunmasında %19,5 yıllık iskonto oranı dikkate alınmaktadır.

Kıdem tazminatı karşılığı (TMS'ye göre):

{92.000 TL * %25 * %50} / (1+%19,5)^5= 4.719,08 TL

31 Aralık 2011 tarihi itibariyle 5 yıl içinde ödenmesi muhtemel kıdem tazminatı tutarının bu günkü değeri 4.719,08 TL'dir.

V. İştiraklerin ölçümü

Dönem Sonu İşlemleri 16: İşletmenin iştiraki olan Erişim Ltd.Şti.'nin 8.000,00 TL kar açıkladığı bilgisi alınmıştır. Bu iştirak özkaynak yöntemi ile muhasebeleştirilecektir.

VI. Raporlama tarihinden sonraki olaylar

Dönem Sonu İşlemleri 17 (Su ve Elektrik Giderleri Tutarlarının Raporlama Dönemi Sonrası Kesinleşmesi): Aralık ayı elektrik tüketimi ile ilgili 4.300,00 + %18 KDV tutarında bir fatura işletmeye 15 Ocak 2012 tarihinde ulaşmıştır. Bu tutar KVK'na göre Aralık ayı gideri olarak dikkate alınır, ancak faturadaki KDV tutarı olan 774,00 TL KDVK'ya göre 2011 döneminde değil Ocak 2012 döneminde indirim konusu yapılacaktır, bu nedenle Ocak ayında indirim konusu yapılacak bu tutar, "Diğer Dönen Varlık" olarak kaydedilmelidir. Raporlama dönemi sonrası (Ocak 2012 döneminde faturanın gelmesi) daha önce tahmin edilmiş olan su ve telefon giderine ilişkin borcun kesinleşmesi nedeniyle, ilgili

ANADOLU ÜNİVERSİTESİ

"Karşılık" hesabı aradaki 200,00 TL lik ilave su ve telefon gideri de dikkate alınmak suretiyle bir borç hesabına kaydedilmelidir. Bu tutarın %80 lik kısmı genel imalat gideri, kalan kısmı ise genel yönetim gideri olarak sınıflandırılmıştır.

VII. Gerçeğe uygun değer ile ölçülen varlıklar

Dönem Sonu İşlemleri 18 (Hisse senetlerinin değerlemesi): 31 Aralık 2011 tarihi itibariyle Seki İşletmesinin hisseleri borsada 10,00 TL'den işlem görmektedir.

Dönem Sonu İşlemleri 19 (Yatırım amaçlı gayrimenkulün değerlemesi): Bir gayrimenkul değerleme uzmanından İşletmenin kiralamak amacıyla satın almış olduğu dükkanın gerçeğe uygun değerinin 31.12.2011 itibariyle 80.000 TL olduğu bilgisi alınmıştır.

ANADOLU ÜNİVERSİTESİ

2. Ertelenmiş verginin hesaplanması

Dönemin Kurumlar Vergisi Vergi Matrahı Hesaplaması

		Vergi Oranı		
TMS'ye Göre Dönem Karı	**0,00**			
(-) Fazla Yazılan Amortisman	-50.149,75	0,20	-10.029,95	Ertelenmiş Vergi Gideri
(+) Satışlarda Vade Farkı	53.983,87	0,20	10.796,77	Ertelenmiş Vergi Geliri
(-) Vade Farkı Geliri	-3.163,00	0,20	-632,60	Ertelenmiş Vergi Gideri
(-) Vergi Matrahına Ulaşırken SMM'ye Eklenecek Vade Farkı	-2.138,70	0,20	-427,74	Ertelenmiş Vergi Gideri
(+) Vade Farkı Gideri	2.623,91	0,20	524,78	Ertelenmiş Vergi Geliri
(+) Stok Değer Düşüklüğü Gideri	6.350,00	0,20	1.270,00	Ertelenmiş Vergi Geliri
(+) Dava Karşılık Gideri	23.000,00	0,20	4.600,00	Ertelenmiş Vergi Geliri
(+) Garanti Karşılık Gideri	1.028,02	0,20	205,60	Ertelenmiş Vergi Geliri
(+) İzin Karşılık Gideri	6.365,00	0,20	1.273,00	Ertelenmiş Vergi Geliri
(+) Kıdem Tazminatı Karşılık Gideri	4.719,08	0,20	943,82	Ertelenmiş Vergi Geliri
(-) Menkul Kıymet Değer Artış Karı	-2.000,00	0,20	-400,00	Ertelenmiş Vergi Gideri
(-) Yatırım Amaçlı Gayrimenkul Değer Artış Karı	-20.000,00	0,20	-4.000,00	Ertelenmiş Vergi Gideri
(+) Trafik Cezası	180,00			

4.123,69 Ertelenmiş Vergi Geliri

Vergi Kanunlarına Göre Dönem Karı	**20.798,43**
Hesaplanan KV (%20)	**4.159,69**

TMS'ye Göre Dönem Karı	**0,00**
(+) Trafik Cezası	180,00
TMS'ye Göre Er Geç Vergilendirilecek Kar	180,00
TMS Dönem Vergi Gideri	36,00
Cari Vergi Gideri (VUK)	**4.159,69**
FARK (SAĞLAMA)	-4.123,69

Sonuç olarak 4.123,69 TL ertelenmiş vergi varlığı ortaya çıkmaktadır.

ANADOLU ÜNİVERSİTESİ

ERTELENMİŞ VERGİNİN HESAPLANMASI İLE İLGİLİ ÇALIŞMA NOTU (DÜZELTİLMİŞ)							
FARK Çıkan Kalem	**TMS DEĞERİ (TL)**	**VERGİ DEĞERİ (TL)**	**GEÇİCİ FARK (TL)**	**Geçici Fark Yaratan Olay**	**VERGİ ETKİSİ**		**VERGİ ETKİSİ AÇIKLAMASI**
					Vergi Oranı	**Vergi Etki Tutarı (TL)**	
AMORTİSMAN	13.774,25	63.924,00	50.149,75	Vergi kanunlarına göre bir yıllık amortisman hesaplanması ve azalan bakiyeler yöntemi nedeniyle.	0,20	10.029,95	Ertelenmiş Vergi Borcu
SATIŞLARDA VADE FARKI	53.983,87	0,00	53.983,87	Vade farkı dahil kesilmiş olan fatura bedeli vergi kanunlarına göre cari dönemde vergiye tabi hasılat olarak dikkate alınmaktadır.	0,20	10.796,77	Ertelenmiş Vergi Varlığı
VADE FARKI GELİRİ	3.163,00	0,00	3.163,00	Vergi kanunlarına göre vade farkı ayrıştırılması geçersiz olduğundan hesaplanan vade farkı geliri de dikkate alınmayacaktır.	0,20	632,60	Ertelenmiş Vergi Borcu
SMM'DE VADE FARKI	0,00	2.138,70	2.138,70	Stokların maliyetine dahil edilmiş vade farkı, vergi kanunlarına göre satılan mamul maliyeti içinde dikkate alınır.	0,20	427,74	Ertelenmiş Vergi Borcu
VADE FARKI GİDERİ	2.623,91	0,00	2.623,91	Vergi kanunlarına göre vade farkı ayrıştırılması geçersiz olduğundan hesaplanan vade farkı gideri de dikkate alınmayacaktır.	0,20	524,78	Ertelenmiş Vergi Varlığı
STOK DEĞER DÜŞÜKLÜĞÜ GİDERİ	6.350,00	0,00	6.350,00	Ancak vergi idaresinin onayı ile gider yazılabilir.	0,20	1.270,00	Ertelenmiş Vergi Varlığı
DAVA KARŞILIK GİDERİ	23.000,00	0,00	23.000,00	Vergi kanunlarına göre ancak dava kesinleştiğinde gider olarak yazılabilir.	0,20	4.600,00	Ertelenmiş Vergi Varlığı
GARANTİ KARŞILIK GİDERİ	1.028,02	0,00	1.028,02	Vergi kanunlarına göre ancak hasr gerçekleştiğinde gider olarak yazılabilir.	0,20	205,60	Ertelenmiş Vergi Varlığı
İZİN KARŞILIK GİDERİ	6.365,00	0,00	6.365,00	Ücretli izin süresine denk gelen tutarın önceden hesaplanması nedeniyle geçici bir fark doğmaktadır.	0,20	1.273,00	Ertelenmiş Vergi Varlığı

ANADOLU ÜNİVERSİTESİ

KIDEM TAZMİNATI KARŞILIK GİDERİ	4.719,08	0,00	4.719,08	Vergi kanunlarına göre kıdem tazminatı gideri, ancak çalışan işten çıkarıldığında gider olarak kabul edilir.	0,20	943,82	Ertelenmiş Vergi Varlığı
MENKUL KIYMET DEĞER ARTIŞ KARI	2.000,00	0,00	2.000,00	Vergi kanunlarına göre menkul kıymet satıldığında gelir olarak kabul edilir.	0,20	400,00	Ertelenmiş Vergi Borcu
YATIRIM AMAÇLI GAYRİMENKUL DEĞER ARTIŞ KARI	20.000,00	0,00	20.000,00	Vergi kanunlarına göre gayrimenkul satıldığında gelir olarak kabul edilir.	0,20	4.000,00	Ertelenmiş Vergi Borcu

ANADOLU ÜNİVERSİTESİ

3. Günlük defter kayıtları

Y.N	İ.N.	TARİH VE HESAPLAR	BORÇ	ALACAK
1	1	**01.09.2011**		
		Bankalar	300.000,00	
		Binalar	300.000,00	
		Ödenmemiş Sermaye (-)	150.000,00	
		Sermaye		750.000,00
		Şirket kuruluşu		
2	2	**01.09.2011**		
		Yapılmakta Olan Maddi Duran Varlıklar Yatırımları	300.000,00	
		Ertelenmiş Finansal Borçlar Faiz Giderleri (-)	40.415,00	
		Finansal Kiralama İşlemlerinden Borçlar		340.415,00
		Demonte vaziyette üretim hattı alımı(finansal kiralama)		
3	3	**05.09.2011**		
		Yönetim ve Genel İşletme Giderleri (-)	6.820,00	
		İndirilecek KDV	680,00	
		Bankalar		7.500,00
		Kuruluş ve örgütlenme giderleri		
4	4	**09.09.2012**		
		Demirbaşlar ve Diğer Maddi Duran Varlıklar	125.000,00	
		İndirilecek KDV	22.500,00	
		Diğer Çeşitli Borçlar		147.500,00
		Demirbaş alımı		
5	5	**13.09.2011**		
		Verilen İş ve Personel Avansları	30.000,00	

		Yapılmakta Olan Maddi Duran Varlıklar Yatırımları		15.000,00	
		İndirilecek KDV		2.700,00	
			Bankalar		47.700,00
		Üretim hattının kurulumu için avans ve diğer masraf			
6	**6**	**15.09.2011**			
		Haklar		72.000,00	
		Ertelenmiş Diğer Borçlar Faiz Giderleri (-)		3.000,00	
		İndirilecek KDV		13.500,00	
			Bankalar		37.760,00
			Diğer Çeşitli Borçlar		50.740,00
		Patent kullanım hakkının 12 yıllığına edinilmesi (vade farkı sözleşme tarihinde belli)			
7	**7**	**16.09.2011**			
		Yapılmakta Olan Maddi Duran Varlıklar Yatırımları		24.000,00	
		İndirilecek KDV		4.320,00	
			Bankalar		28.320,00
		MDV yatırımı için üretim sahası hazırlık maliyeti			
8	**8**	**30.09.2011**			
		Yönetim ve Genel İşletme Giderleri (-)		14.000,00	
		İndirilecek KDV		2.520,00	
			Bankalar		16.520,00
		Eğitim harcamaları			
9	**9**	**30.09.2011**			
		Yapılmakta Olan Maddi Duran Varlıklar Yatırımları		5.000,00	
		Dağıtılmayan Genel Üretim Maliyetleri (-)		20.000,00	
			Ödenecek Sosyal Güvenlik Kesintileri		3.490,00
			Ödenecek Gelir Vergisi		3.780,00
			Ödenecek Diğer Vergiler		165,00

			Ödenecek Sosyal Güvenlik Kesintileri		250,00
			Diğer Personele Borçlar		17.315,00
		Eylül ayı ücret tahakkuku (deneme üretimi için olan dahil)			
10	**9**	**30.09.2011**			
		Yapılmakta Olan Maddi Duran Varlıklar Yatırımları		1.080,00	
		Dağıtılmayan Genel Üretim Maliyetleri (-)		4.320,00	
			Ödenecek Sosyal Güvenlik Kesintileri		4.900,00
			Ödenecek Sosyal Güvenlik Kesintileri		500,00
		Eylül ayı ücretle ilgili işverenin yasal yükümlülükleri 1/5'i YOY			
11	**10**	**30.09.2011**			
		Yapılmakta Olan Maddi Duran Varlıklar Yatırımları		40.000,00	
		İndirilecek KDV		7.200,00	
			Verilen İş ve Personel Avansları		30.000,00
			Diğer Çeşitli Borçlar		17.200,00
		Üretim hattı kurulum danışmanlık hizmeti alımı			
12	**11**	**30.09.2011**			
		Yapılmakta Olan Maddi Duran Varlıklar Yatırımları		60.000,00	
			Maddi Duran Varlıklar Sökme, Restorasyon ve Rehabilitasyon Maliyetleri Karşılıkları		60.000,00
		Kimyasal havuzunun tahmini söküm maliyeti			
13	**12**	**30.09.2011**			
		Yapılmakta Olan Maddi Duran Varlıklar Yatırımları		2.700,00	
		İndirilecek KDV		486,00	
			Bankalar		3.186,00
		Deneme üretiminin malzeme maliyeti			
14	**12**	**30.09.2011**			
		Tesis, Makine ve Cihazlar		447.780,00	

			Yapılmakta Olan Maddi Duran Varlıklar Yatırımları		447.780,00
		Üretim hattının kullanıma hazır hale gelmesi			
15	**13**	**30.09.2011**			
		Yönetim ve Genel İşletme Giderleri (-)		40,00	
		Satılan Mamuller Maliyeti (-)		360,00	
			Çeşitli Gider ve Zarar Karşılıkları		400,00
		Eylül ayı tahmini elektrik gideri tahakkuku			
16	**14**	**30.09.2011**			
		Finansal Kiralama İşlemlerinden Borçlar		28.368,00	
		İndirilecek KDV		5.106,24	
			Bankalar		33.474,24
		Finansal kiralama borcu ödemesi			
17	**14**	**30.09.2011**			
		Kısa Vadeli Finansal Borçlanma Maliyetleri		6.000,00	
			Ertelenmiş Finansal Borçlar Faiz Giderleri (-)		6.000,00
		Finansal kiralama borcu faiz tahakkuku			
18	**15**	**30.09.2011**			
		Devreden KDV		59.012,24	
			İndirilecek KDV		59.012,24
		Eylül ayı KDV mahsubu			
19	**16**	**01.10.2011**			
		İlk Madde ve Malzeme		75.000,00	
		İndirilecek KDV		13.500,00	
			Satıcılar		88.500,00
		DKP sac alımı			
20	**17**	**01.10.2011**			
		İlk Madde ve Malzeme		9.500,00	

		İndirilecek KDV		1.710,00	
			Satıcılar		11.210,00
		Ambalaj malzemesi alımı			
21	**18**	**01.10.2011**			
		İlk Madde ve Malzeme		36.000,00	
		İndirilecek KDV		6.480,00	
			Verilen Çekler ve Ödeme Emirleri (-)		42.480,00
		Korozyon önleyici malzeme			
22	**19**	**03.10.2011**			
		Gelecek Aylara Ait Giderler		24.000,00	
			Bankalar		24.000,00
		Sigorta poliçesi			
23	**20**	**09.10.2011**			
		Satılan Mamuller Maliyeti (-)		18.400,00	
			İlk Madde ve Malzeme		17.000,00
			İlk Madde ve Malzeme		1.400,00
		İmalata verilen			
24	**20**	**09.10.2011**			
		Pazarlama Giderleri (-)		1.500,00	
		İndirilecek KDV		270,00	
			Bankalar		1.770,00
		Nakliye ödemesi			
25	**20**	**09.10.2011**			
		Bankalar		236.000,00	
			Yurtiçi Satışlar		200.000,00
			Hesaplanan KDV		36.000,00
		1. parti mamul satışı			

ANADOLU ÜNİVERSİTESİ

26	**21**	**10.10.2011**		
		Diğer Çeşitli Borçlar	147.500,00	
		Bankalar		147.500,00
		Demirbaş alımından borcun geri ödemesi		
27	**22**	**12.10.2011**		
		Verilen İş ve Personel Avansları	20.000,00	
		Bankalar		20.000,00
		Çevre mühendisliği danışmanlık		
28	**23**	**14.10.2011**		
		Yönetim ve Genel İşletme Giderleri (-)	2,00	
		Satılan Mamuller Maliyeti (-)	18,00	
		Çeşitli Gider ve Zarar Karşılıkları	400,00	
		İndirilecek KDV	75,60	
		Bankalar		495,60
		Elektrik faturası ulaştığında yapılacak kayıt		
29	**24**	**20.10.2011**		
		İştirakler	35.000,00	
		Şerefiye	5.000,00	
		Bankalar		40.000,00
		İştirak alımı		
30	**25**	**20.10.2011**		
		Diğer Personele Borçlar	17.315,00	
		Bankalar		17.315,00
		Eylül ayı ücret ödemesi		
31	**26**	**24.10.2012**		
		Ödenecek Gelir Vergisi	3.780,00	
		Ödenecek Diğer Vergiler	165,00	

			Bankalar		3.945,00
		Eylül ayı ücret ödemesi			
32	**27**	**31.10.2011**			
		Ödenecek Sosyal Güvenlik Kesintileri		9.140,00	
			Bankalar		9.140,00
		Eylül ayı SGK primleri ödemesi			
33	**28**	**31.10.2011**			
		Satılan Mamuller Maliyeti (-)		27.000,00	
		Satılan Mamuller Maliyeti (-)		3.000,00	
			Ödenecek Sosyal Güvenlik Kesintileri		4.200,00
			Ödenecek Gelir Vergisi		4.540,00
			Ödenecek Diğer Vergiler		200,00
			Ödenecek Sosyal Güvenlik Kesintileri		300,00
			Diğer Personele Borçlar		20.760,00
		Ekim ayı ücret tahakkuku (atıl kapasiteye düşen kısım dahil)			
34	**28**	**31.10.2011**			
		Satılan Mamuller Maliyeti (-)		5.850,00	
		Satılan Mamuller Maliyeti (-)		650,00	
			Ödenecek Sosyal Güvenlik Kesintileri		5.900,00
			Ödenecek Sosyal Güvenlik Kesintileri		600,00
		Ekim ayı ücretle ilgili işverenin yasal yükümlülükleri (%10'u atıl kapasiteye düşen kısım)			
35	**29**	**31.10.2011**			
		Finansal Kiralama İşlemlerinden Borçlar		28.368,00	
		İndirilecek KDV		5.106,24	
			Bankalar		33.474,24
		Finansal kiralama borcu ödemesi			
36	**29**	**31.10.2011**			

		Kısa Vadeli Finansal Borçlanma Maliyetleri		5.553,00	
			Ertelenmiş Finansal Borçlar Faiz Giderleri (-)		5.553,00
		Finansal kiralama borcu faiz tahakkuku			
37	**30**	**31.10.2012**			
		Yönetim ve Genel İşletme Giderleri (-)		600,00	
		Satılan Mamuller Maliyeti (-)		3.400,00	
			Çeşitli Gider ve Zarar Karşılıkları		4.000,00
		Ekim ayı tahmini elektrik gideri tahakkuku			
38	**31**	**31.10.2012**			
		Yönetim ve Genel İşletme Giderleri (-)		2.000,00	
			Gelecek Aylara Ait Giderler		2.000,00
		Sigorta poliçesi 1.ay gideri			
39	**32**	**31.10.2011**			
		Hesaplanan KDV		36.000,00	
			İndirilecek KDV		27.141,84
			Devreden KDV		8.858,16
		Ekim ayı KDV mahsup kaydı			
40	**33**	**01.11.2012**			
		Bankalar		130.000,00	
			Ödenmemiş Sermaye (-)		130.000,00
		Satıcılara bankadan ödeme			
41	**34**	**01.11.2012**			
		Satıcılar		88.500,00	
			Bankalar		88.500,00
		Satıcılara bankadan ödeme			
42	**35**	**01.11.2012**			
		Satıcılar		11.210,00	

			Bankalar		11.210,00
		Satıcılara bankadan ödeme			
43	**36**	**02.11.2012**			
		Pazarlama Giderleri (-)		9.375,00	
		Yönetim ve Genel İşletme Giderleri (-)		3.125,00	
			Ödenecek Diğer Yasal Yükümlülükler		2.500,00
			Bankalar		10.000,00
		Mağaza kiralanması			
44	**36**	**02.11.2012**			
		Verilen Depozito ve Teminatlar		10.000,00	
			Bankalar		10.000,00
		Verilen Depozito			
45	**37**	**02.11.2012**			
		Verilen İş ve Personel Avansları		3.000,00	
		Komisyon Giderleri (-)		50,00	
			Bankalar		3.050,00
		Mimari Dekorasyon İçin Verilen Avans			
46	**38**	**02.11.2012**			
		Verilen Teminat Mektuplarından Alacaklar		25.000,00	
			Verilen Teminat Mektuplarından Borçlar		25.000,00
		Verilen teminat metubunun Nazım Hesaplara Kaydedilmesi - KOŞULLU BORÇLAR			
47	**38**	**02.11.2012**			
		Komisyon Giderleri (-)		750,00	
			Bankalar		750,00
		Verilen teminat mektubu için ödenen komisyon			
48	**39**	**13.11.2012**			
		Yönetim ve Genel İşletme Giderleri (-)		15,00	

		Satılan Mamuller Maliyeti (-)		85,00	
		Çeşitli Gider ve Zarar Karşılıkları		4.000,00	
		İndirilecek KDV		738,00	
			Bankalar		4.838,00
		Elektrik faturası ulaştığında yapılacak kayıt			
49	**40**	**15.11.2012**			
		İlk Madde ve Malzeme		34.600,00	
		İndirilecek KDV		6.228,00	
			Satıcılar		40.828,00
		*Ticari Mal Alımı (20.000,00 USD * 1,73)*			
50	**41**	**20.11.2012**			
		Bankalar		306.800,00	
			Yurtiçi Satışlar		260.000,00
			Hesaplanan KDV		46.800,00
		2. parti jant satışı			
51	**41**	**20.11.2012**			
		Satılan Mamuller Maliyeti (-)		23.650,00	
			İlk Madde ve Malzeme		23.650,00
		2. parti jant üretiminde kullanılan hammadde			
52	**41**	**20.11.2012**			
		Pazarlama Giderleri (-)		1.400,00	
		İndirilecek KDV		252,00	
			Bankalar		1.652,00
		Satılan jantların müşteri işletmeye taşınması			
53	**42**	**20.11.2012**			
		Diğer Personele Borçlar		20.760,00	
			Bankalar		20.760,00

		Ekim ayı ücret ödemesi		
54	**43**	**30.11.2012**		
		Kredi Kartlarından Alacaklar(Nakit Benzeri Varlıklarda Yer Almayanlar)	273.760,00	
		Yurtiçi Satışlar		232.000,00
		Hesaplanan KDV		41.760,00
		12 ay vadeli satış(vade farkı ayrıştırılmadan)		
55	**43**	**30.11.2012**		
		Satılan Mamuller Maliyeti (-)	62.000,00	
		İlk Madde ve Malzeme		62.000,00
		Satılan Ticari Mallar Maliyetinin Kaydı, vade farkı çerçeveden ayrıştırılmadan(40.000,00+22.000,00)		
56	**44**	**30.11.2012**		
		Yatırım Amaçlı Binalar (Gerçeğe Uygun Değerle Ölçülen)	60.000,00	
		Bankalar		60.000,00
		Yatırım Amaçlı Gayrımenkul Alımı		
57	**45**	**30.11.2012**		
		Gerçeğe Uygun Değer Farkı Kar veya Zarara Yansıtılan Finansal Varlıklar	8.000,00	
		Bankalar		8.000,00
		Seki İşletmesinin Hisse Senetlerinin Alınması(Alım Satım Amaçlı Menkul Kıymetler)		
58	**45**	**30.11.2012**		
		Komisyon Giderleri(-)	200,00	
		Bankalar		200,00
		Komisyon Gideri		
59	**46**	**30.11.2012**		
		Demirbaşlar ve Diğer Maddi Duran Varlıklar	42.000,00	
		İndirilecek KDV	7.560,00	

			Verilen İş ve Personel Avansları		3.000,00
			Diğer Çeşitli Borçlar		46.560,00
		Mağazanın dekorasyonunun tamamlanması			
60	**46**	**30.11.2012**			
		Demirbaşlar ve Diğer Maddi Duran Varlıklar		14.040,00	
		İndirilecek KDV		2.527,20	
			Diğer Çeşitli Borçlar		16.567,20
		Mobilya Alımı			
61	**47**	**30.11.2012**			
		Finansal Kiralama İşlemlerinden Borçlar		28.368,00	
		İndirilecek KDV		5.106,24	
			Bankalar		33.474,24
		Finansal kiralama borcu ödemesi			
62	**47**	**30.11.2012**			
		Kısa Vadeli Finansal Borçlanma Maliyetleri		5.096,00	
			Ertelenmiş Finansal Borçlar Faiz Giderleri (-)		5.096,00
		Finansal kiralama borcu faiz tahakkuku			
63	**48**	**30.11.2012**			
		Yönetim ve Genel İşletme Giderleri (-)		390,00	
		Satılan Mamuller Maliyeti (-)		3.510,00	
			Çeşitli Gider ve Zarar Karşılıkları		3.900,00
		Kasım ayı tahmini elektrik gideri tahakkuku			
64	**49**	**30.11.2012**			
		Yönetim ve Genel İşletme Giderleri (-)		2.000,00	
			Gelecek Aylara Ait Giderler		2.000,00
		Sigorta poliçesi 1.ay gider tahakkuku			
65	**50**	**30.11.2012**			

		Satılan Mamuller Maliyeti (-)		27.000,00	
		Satılan Mamuller Maliyeti (-)		3.000,00	
			Ödenecek Sosyal Güvenlik Kesintileri		4.200,00
			Ödenecek Gelir Vergisi		4.540,00
			Ödenecek Diğer Vergiler		200,00
			Ödenecek Sosyal Güvenlik Kesintileri		300,00
			Diğer Personele Borçlar		20.760,00
		Kasım ayı ücret tahakkuku (atıl kapasiteye düşen kısım dahil)			
66	**50**	**30.11.2012**			
		Satılan Mamuller Maliyeti (-)		5.850,00	
		Satılan Mamuller Maliyeti (-)		650,00	
			Ödenecek Sosyal Güvenlik Kesintileri		5.900,00
			Ödenecek Sosyal Güvenlik Kesintileri		600,00
		Kasım ayı ücretle ilgili işverenin yasal yükümlülükleri (%10'u atıl kapasiteye düşen kısım)			
67	**51**	**30.11.2012**			
		Ödenecek Sosyal Güvenlik Kesintileri		11.000,00	
			Bankalar		11.000,00
		Ekim ayı SGK primleri ödemesi			
68	**52**	**30.11.2012**			
		Hesaplanan KDV		88.560,00	
			İndirilecek KDV		22.411,44
			Devreden KDV		50.154,08
			Ödenecek KDV		15.994,48
		Kasım ayı KDV mahsup kaydı			
69	**53**	**01.12.2012**			
		Yönetim ve Genel İşletme Giderleri (-)		1.000,00	
		İndirilecek KDV		180,00	

		Bankalar		1.180,00
		Faaliyet Kiralaması		
70	**53**	**01.12.2012**		
		Verilen Depozito ve Teminatlar	2.000,00	
		Bankalar		2.000,00
		Depozito verilmesi		
71	**54**	**02.12.2011**		
		Kur Farkı Zararları	1.888,00	
		Satıcılar		1.888,00
		23.600 USD (20.000+3.600 KDV) borca ait kur farkı zararınınmuhasebeleştirilmesi (1 USD = 1,81 TL)		
72	**54**	**02.12.2011**		
		Satıcılar	42.716,00	
		Bankalar		42.716,00
		20.000 USD + KDV borcun ödenmesi		
73	**55**	**03.12.2012**		
		Diğer Çeşitli Gider ve Zararlar(-)	180,00	
		Bankalar		180,00
		Trafik Cezasının Ödenmesi		
74	**56**	**10.12.2012**		
		İlk Madde ve Malzeme	200,00	
		Tesis, Makine ve Cihazlar	9.200,00	
		İndirilecek KDV	1.692,00	
		Bankalar		10.856,00
		Bankalar		236,00
		Makine satın alınması		
75	**57**	**13.12.2012**		
		Çeşitli Gider ve Zarar Karşılıkları	3.900,00	

		İndirilecek KDV		684,00	
			Bankalar		4.484,00
			Yönetim ve Genel İşletme Giderleri (-)		15,00
			Satılan Mamuller Maliyeti (-)		85,00
		Elektrik faturası ulaştığında yapılacak kayıt			
76	**58**	**20.12.2012**			
		Diğer Personele Borçlar		20.760,00	
			Bankalar		20.760,00
		Kasım ayı ücret ödemesi			
77	**59**	**26.12.2012**			
		Ödenecek KDV		15.994,48	
			Bankalar		15.994,48
		Kasım ayı KDV ödemesi			
78	**60**	**30.12.2012**			
		Bankalar		22.813,33	
			Kredi Kartlarından Alacaklar (Nakit Benzeri Varlıklarda Yer Almayanlar)		22.813,33
		232,00 + 41.760,00 tutarındaki satışın ilk taksiti			
79	**61**	**31.12.2012**			
		Alıcılar		472.000,00	
			Hesaplanan KDV		72.000,00
			Yurtiçi Satışlar		400.000,00
		3. parti satış (vade farkı ayrıştırılmadan)			
80	**61**	**31.12.2012**			
		Satılan Mamuller Maliyeti (-)		21.600,00	
			İlk Madde ve Malzeme		21.600,00
		3. parti jant üretiminde kullanılan hammadde			

81	**62**	**31.12.2012**			
		Pazarlama Giderleri (-)		9.375,00	
		Yönetim ve Genel İşletme Giderleri (-)		3.125,00	
			Ödenecek Diğer Yasal Yükümlülükler		2.500,00
			Bankalar		10.000,00
		Aralık Ayı Kirası			
82	**63**	**31.12.2012**			
		Finansal Kiralama İşlemlerinden Borçlar		28.368,00	
		İndirilecek KDV		5.106,24	
			Bankalar		33.474,24
		Finansal kiralama borcu ödemesi			
83	**63**	**31.12.2012**			
		Kısa Vadeli Finansal Borçlanma Maliyetleri		4.631,00	
			Ertelenmiş Finansal Borçlar Faiz Giderleri (-)		4.631,00
		Finansal kiralama borcu faiz tahakkuku			
84	**64**	**31.12.2012**			
		Yönetim ve Genel İşletme Giderleri (-)		615,00	
		Satılan Mamuller Maliyeti (-)		3.485,00	
			Çeşitli Gider ve Zarar Karşılıkları		4.100,00
		Aralık ayı tahmini elektrik gideri tahakkuku			
85	**65**	**31.12.2012**			
		Yönetim ve Genel İşletme Giderleri (-)		2.000,00	
			Gelecek Aylara Ait Giderler		2.000,00
		Sigorta poliçesi 3.ay gider tahakkuku			
86	**66**	**31.12.2012**			
		Satılan Mamuller Maliyeti (-)		27.000,00	
		Satılan Mamuller Maliyeti (-)		3.000,00	

ANADOLU ÜNİVERSİTESİ

			Ödenecek Sosyal Güvenlik Kesintileri		4.200,00
			Ödenecek Gelir Vergisi		4.540,00
			Ödenecek Diğer Vergiler		200,00
			Ödenecek Sosyal Güvenlik Kesintileri		300,00
			Diğer Personele Borçlar		20.760,00
		Kasım ayı ücret tahakkuku (atıl kapasiteye düşen kısım dahil)			
87	**66**	**31.12.2012**			
		Satılan Mamuller Maliyeti (-)		5.850,00	
		Satılan Mamuller Maliyeti (-)		650,00	
			Ödenecek Sosyal Güvenlik Kesintileri		5.900,00
			Ödenecek Sosyal Güvenlik Kesintileri		600,00
		Kasım ayı ücretle ilgili işverenin yasal yükümlülükleri (%10'u atıl kapasiteye düşen kısım)			
88	**67**	**31.12.2012**			
		Ödenecek Sosyal Güvenlik Kesintileri		11.000,00	
			Bankalar		11.000,00
		Kasım ayı SGK primleri ödemesi			
89	**68**	**31.12.2012**			
		Hesaplanan KDV		72.000,00	
			İndirilecek KDV		7.662,24
			Ödenecek KDV		64.337,76
		Kasım ayı KDV mahsup kaydı			
#	**#**	**#**			

4. Dönem sonu işlemleri öncesi mizan

DOĞU&BATI LTD ŞTİ 31.12.2011 TARİHLİ DÖNEM SONU İŞLEMLER ÖNCESİ MİZAN				
HESAPLAR	**TUTARLAR**		**BAKİYELER**	
	BORÇ	**ALACAK**	**BORÇ**	**ALACAK**
Vadesiz Banka Mevduatı	995.613,33	888.415,04	107.198,29	0,00
Verilen Çekler ve Ödeme Emirleri (-)		42.480,00	0,00	42.480,00
Gerçeğe Uygun Değer Farkı Kâr veya Zarara Yansıtılan Finansal Varlıklar	8.000,00		8.000,00	0,00
Alıcılar	472.000,00		472.000,00	0,00
Kredi Kartlarından Alacaklar	273.760,00	22.813,33	250.946,67	0,00
İlk Madde ve Malzeme	155.300,00	125.650,00	29.650,00	0,00
Gelecek Aylara Ait Peşin Ödenmiş Giderler	24.000,00	6.000,00	18.000,00	0,00
Devreden KDV	59.012,24	59.012,24	0,00	0,00
İndirilecek KDV	116.227,76	116.227,76	0,00	0,00
Verilen İş ve Personel Avansları	53.000,00	33.000,00	20.000,00	0,00
İştirakler	35.000,00		35.000,00	0,00
Verilen Depozito ve Teminatlar	12.000,00		12.000,00	0,00
Binalar	300.000,00		300.000,00	0,00
Tesis, Makine ve Cihazlar	456.980,00		456.980,00	0,00
Demirbaşlar ve Diğer Maddi Duran Varlıklar	181.040,00		181.040,00	0,00
Yapılmakta Olan Maddi Duran Varlık Yatırımları	447.780,00	447.780,00	0,00	0,00
Şerefiye	5.000,00		5.000,00	0,00
Haklar	72.000,00		72.000,00	0,00
Gerçeğe Uygun Değeri Üzerinden Ölçülen Yatırım Amaçlı Gayrimenkuller	60.000,00		60.000,00	0,00
Finansal Kiralama İşlemlerinden Borçlar	113.472,00	340.415,00	0,00	226.943,00
Ertelenmiş Finansal Borçlar Faiz Giderleri (-)	40.415,00	21.280,00	19.135,00	0,00
Satıcılar	142.426,00	142.426,00	0,00	0,00
Diğer Personele Borçlar	58.835,00	79.595,00	0,00	20.760,00
Diğer Çeşitli Borçlar	147.500,00	278.567,20	0,00	131.067,20
Ertelenmiş Diğer Borçlar Faiz Giderleri (-)	3.000,00		3.000,00	0,00
Ödenecek Gelir Vergisi	3.780,00	17.400,00	0,00	13.620,00
Ödenecek KDV	15.994,48	80.332,24	0,00	64.337,76
Ödenecek Diğer Vergiler	165,00	765,00	0,00	600,00
Ödenecek Sosyal Güvenlik Kesintileri	31.140,00	42.140,00	0,00	11.000,00
Ödenecek Diğer Yükümlülükler		5.000,00	0,00	5.000,00
Çeşitli Gider ve Zarar Karşılıkları	8.300,00	12.400,00	0,00	4.100,00
Maddi Duran Varlıklar Sökme, Restorasyon ve Rehabilitasyon Maliyetleri Karşılıkları		60.000,00	0,00	60.000,00
Hesaplanan KDV	196.560,00	196.560,00	0,00	0,00

ANADOLU ÜNİVERSİTESİ

Sermaye		750.000,00	0,00	750.000,00
Ödenmemiş Sermaye (-)	150.000,00	130.000,00	20.000,00	0,00
Yurtiçi Satışlar		1.092.000,00	0,00	1.092.000,00
Satılan Mamuller Maliyeti (-)	246.008,00	85,00	245.923,00	0,00
Dağıtılmayan Sabit Üretim Genel Maliyetleri (-)	24.320,00		24.320,00	0,00
Pazarlama Giderleri (-)	21.650,00		21.650,00	0,00
Yönetim ve Genel İşletme Giderleri (-)	35.732,00	15,00	35.717,00	0,00
Komisyon Giderleri (-)	1.000,00		1.000,00	0,00
Diğer Çeşitli Gider ve Zararlar (-)	180,00		180,00	0,00
Kısa Vadeli Finansal Borçlanma Maliyetleri	21.280,00		21.280,00	0,00
Kur Farkı Zararları	1.888,00		1.888,00	0,00
TOPLAMLAR	**4.990.358,81**	**4.990.358,81**	**2.421.907,96**	**2.421.907,96**

ANADOLU ÜNİVERSİTESİ

5. Dönem sonu işlemleri muhasebe kayıtları

Y.N	DS.İ.N.		BORÇ	ALACAK
70	DSİ 1	31.12.2011		
		Diğer Borçlardan Vade Farkı Giderleri (-)	1.193,56	
		Ertelenmiş Diğer Borçlar Faiz Giderleri (-)		1.193,56
		Patent ile ilgili borca ilişkin vade farkı giderinin tahakkuku		
71	DSİ 2	31.12.2011		
		Ertelenmiş Esas Faaliyetlerden Borçlar Vade Farkı Giderleri (-)	2.972,48	
		Satılan Mamuller Maliyeti (-)		2.138,70
		İlk Madde ve Malzeme		833,78
		Kredili alınan stoktaki toplam vade farkının ayrıştırılması		
72	DSİ 2	31.12.2011		
		Esas Faaliyetlerden Borçlar Vade Farkı Giderleri (-)	1.430,35	
		Ertelenmiş Esas Faaliyetlerden Borçlar Vade Farkı Giderleri (-)		1.430,35
		3 aylık vade farkının giderleştirilmesi		
73	DSİ 3	31.12.2011		
		Yurtiçi Satışlar	21.122,00	
		Ertelenmiş Esas Faaliyetlerden Vade Farkı Gelirleri (-)		21.122,00
		Toplam vade farkının satış hasılatından ayıklanması		
74	DSİ 3	31.12.2011		
		Ertelenmiş Esas Faaliyetlerden Vade Farkı Gelirleri (-)	3.163,00	
		Esas Faaliyetlerinden Alacaklarından Vade Farkı Gelirleri		3.163,00
		Vade farkı dahil satış ile ilgili 1 aylık vade farkı gelirinin muhasebeleştirilmesi		
75	DSİ 4	31.12.2011		
		Yurtiçi Satışlar	32.861,87	
		Ertelenmiş Esas Faaliyetlerden Vade Farkı Gelirleri (-)		32.861,87

ANADOLU ÜNİVERSİTESİ

		Toplam vade farkının satış hasılatından ayıklanması			
76	**DSİ 5**	**31.12.2011**			
		Stok Değer Düşüklüğü Karşılık Giderleri (-)		6.350,00	
			Stok Değer Düşüklüğü Karşılıkları (-)		6.350,00
		Dönem sonu ambalaj malzemeleri stok değer düşüklüğü			
77	**DSİ 6**	**31.12.2011**			
		Satılan Mamuller Maliyeti (-)		1.173,34	
		Yönetim ve Genel İşletme Giderleri (-)		293,33	
			Birikmiş Maddi Duran Varlık Amortismanları (-)		1.466,67
		Bina amortismanı			
78	**DSİ 7**	**31.12.2011**			
		Satılan Mamuller Maliyeti (-)		5.597,25	
			Birikmiş Maddi Duran Varlık Amortismanları (-)		5.597,25
		Üretim hattı amortismanı			
79	**DSİ 8**	**31.12.2011**			
		Pazarlama Giderleri (-)		76,67	
			Birikmiş Maddi Duran Varlık Amortismanları (-)		76,67
		Mağaza makine amortismanı			
80	**DSİ 9**	**31.12.2011**			
		Yönetim ve Genel İşletme Giderleri (-)		4.166,67	
			Birikmiş Maddi Duran Varlık Amortismanları (-)		4.166,67
		Fabrika demirbaş amortismanı			
81	**DSİ 10**	**31.12.2011**			
		Pazarlama Giderleri (-)		467,00	
			Birikmiş Maddi Duran Varlık Amortismanları (-)		467,00
		Mağaza demirbaş amortismanı			
82	**DSİ 11**	**31.12.2011**			
		Satılan Mamuller Maliyeti (-)		2.000,00	
			Birikmiş Diğer Maddi Olmayan Duran Varlık Amortismanları (-)		2.000,00

ANADOLU ÜNİVERSİTESİ

		Patent itfası			
83	**DSİ 12**	**31.12.2011**			
		Karşılık Giderleri (-)		23.000,00	
			Diğer Borç ve Gider Karşılıkları		23.000,00
		Kaza için ödenecek tazminat			
84	**DSİ 13**	**31.12.2011**			
		Karşılık Giderleri (-)		1.038,02	
			Garanti Yükümlülükleri Karşılıkları		1.038,02
		Garanti karşılıkları			
85	**DSİ 14**	**31.12.2011**			
		Satılan Mamuller Maliyeti (-)		5.410,00	
		Yönetim ve Genel İşletme Giderleri (-)		645,00	
		Pazarlama Giderleri (-)		310,00	
			Çalışanlara Sağlanacak Diğer Faydalara İlişkin Karşılıklar		6.365,00
		Çalışanların izin karşılıkları			
86	**DSİ 15**	**31.12.2011**			
		Satılan Mamuller Maliyeti (-)		4.719,08	
			Kıdem Tazminatı Karşılıkları		4.719,08
		Kıdem tazminatı yükümlülükleri			
87	**DSİ 16**	**31.12.2011**			
		İştirakler		2.400,00	
			Diğer Çeşitli Gelir ve Kârlar		2.400,00
		*Özkaynak yöntemi ile muhasebeleştirilen iştirakin kâr açıklaması (8.000 * %30)*			
88	**DSİ 17**	**31.12.2011**			
		Satılan Mamuller Maliyeti (-)		160,00	
		Yönetim ve Genel İşletme Giderleri (-)		40,00	
		Çeşitli Gider ve Zarar Karşılıkları		4.100,00	
		Diğer Dönen Varlıklar		774,00	
			Diğer Çeşitli Borçlar		5.074,00
		Aralık ayı elektrik faturası			
89	**DSİ 18**	**31.12.2011**			

		Gerçeğe Uygun Değer Farkı Kar veya Zarara Yansıtılan Finansal Varlıklar	2.000,00	
		Gerçeğe Uygun Değer Artış Karları		2.000,00
		Hisse senetlerindeki gerçeğe uygun değer artışı		
90	**DSİ 29**	**31.12.2011**		
		Yatırım Amaçlı Binalar (Gerçeğe Uygun Değerle Ölçülen)	20.000,00	
		Gerçeğe Uygun Değer Artış Karları		20.000,00
		Gerçeğe uygun değeri artan yatırım amaaçlı gayrimenkul		
#	**#**	**#**	**147.463,62**	**147.463,62**

ANADOLU ÜNİVERSİTESİ

6. Dönem sonu işlemleri sonrası mizan

DOĞU&BATI LTD ŞTİ 31.12.2011 TARİHLİ DÖNEM SONU İŞLEMLER SONRASI MİZAN				
HESAPLAR	**TUTARLAR**		**BAKİYELER**	
	BORÇ	**ALACAK**	**BORÇ**	**ALACAK**
Vadesiz Banka Mevduatı	995.613,33	888.415,04	107.198,29	0,00
Verilen Çekler ve Ödeme Emirleri (-)		42.480,00	0,00	42.480,00
Gerçeğe Uygun Değer Farkı Kâr veya Zarara Yansıtılan Finansal Varlıklar	10.000,00		10.000,00	0,00
Alıcılar	472.000,00		472.000,00	0,00
Kredi Kartlarından Alacaklar	273.760,00	22.813,33	250.946,67	0,00
Ertelenmiş Esas Faaliyetlerden Vade Farkı Gelirleri (-)	3.163,00	53.983,87	0,00	50.820,87
İlk Madde ve Malzeme	155.300,00	126.483,78	28.816,22	0,00
Stok Değer Düşüklüğü Karşılıkları (-)		6.350,00	0,00	6.350,00
Gelecek Aylara Ait Peşin Ödenmiş Giderler	24.000,00	6.000,00	18.000,00	0,00
Devreden KDV	59.012,24	59.012,24	0,00	0,00
İndirilecek KDV	116.227,76	116.227,76	0,00	0,00
Verilen İş ve Personel Avansları	53.000,00	33.000,00	20.000,00	0,00
Diğer Çeşitli Dönen Varlıklar	774,00		774,00	0,00
İştirakler	37.400,00		37.400,00	0,00
Verilen Depozito ve Teminatlar	12.000,00		12.000,00	0,00
Binalar	300.000,00		300.000,00	0,00
Tesis, Makine ve Cihazlar	456.980,00		456.980,00	0,00
Demirbaşlar ve Diğer Maddi Duran Varlıklar	181.040,00		181.040,00	0,00
Birikmiş Maddi Duran Varlıklar Amortismanlar (-)		11.774,26	0,00	11.774,26
Yapılmakta Olan Maddi Duran Varlık Yatırımları	447.780,00	447.780,00	0,00	0,00
Şerefiye	5.000,00		5.000,00	0,00
Haklar	72.000,00		72.000,00	0,00
Birikmiş Diğer Maddi Olmayan Duran Varlıklar Amortismanları (-)		2.000,00	0,00	2.000,00
Gerçeğe Uygun Değeri Üzerinden Ölçülen Yatırım Amaçlı Gayrimenkuller	80.000,00		80.000,00	0,00
Finansal Kiralama İşlemlerinden Borçlar	113.472,00	340.415,00	0,00	226.943,00
Ertelenmiş Finansal Borçlar Faiz Giderleri (-)	40.415,00	21.280,00	19.135,00	0,00
Satıcılar	142.426,00	142.426,00	0,00	0,00
Ertelenmiş Esas Faaliyetlerden Borçlar Vade Farkı Giderleri (-)	2.972,48	1.430,35	1.542,13	0,00
Diğer Personele Borçlar	58.835,00	79.595,00	0,00	20.760,00
Diğer Çeşitli Borçlar	147.500,00	283.641,20	0,00	136.141,20
Ertelenmiş Diğer Borçlar Faiz Giderleri (-)	3.000,00	1.193,56	1.806,44	0,00
Ödenecek Gelir Vergisi	3.780,00	17.400,00	0,00	13.620,00

ANADOLU ÜNİVERSİTESİ

Ödenecek KDV	15.994,48	80.332,24	0,00	64.337,76
Ödenecek Diğer Vergiler	165,00	765,00	0,00	600,00
Ödenecek Sosyal Güvenlik Kesintileri	31.140,00	42.140,00	0,00	11.000,00
Ödenecek Diğer Yükümlülükler		5.000,00	0,00	5.000,00
Kıdem Tazminatı Karşılıkları		4.719,08	0,00	4.719,08
Çalışanlara Sağlanacak Diğer Faydalara İlişkin Karşılıklar		6.365,00	0,00	6.365,00
Çeşitli Gider ve Zarar Karşılıkları	12.400,00	12.400,00	0,00	0,00
Garanti Yükümlülükleri Karşılıkları		1.038,02	0,00	1.038,02
Maddi Duran Varlıklar Sökme, Restorasyon ve Rehabilitasyon Maliyetleri Karşılıkları		60.000,00	0,00	60.000,00
Diğer Borç ve Gider Karşılıkları		23.000,00	0,00	23.000,00
Hesaplanan KDV	196.560,00	196.560,00	0,00	0,00
Sermaye		750.000,00	0,00	750.000,00
Ödenmemiş Sermaye (-)	150.000,00	130.000,00	20.000,00	0,00
Yurtiçi Satışlar	53.983,87	1.092.000,00	0,00	1.038.016,13
Satılan Mamuller Maliyeti (-)	265.067,67	2.223,70	262.843,97	0,00
Dağıtılmayan Sabit Üretim Genel Maliyetleri (-)	24.320,00		24.320,00	0,00
Stok Değer Düşüklüğü Karşılık Giderleri (-)	6.350,00		6.350,00	0,00
Pazarlama Giderleri (-)	22.503,67		22.503,67	0,00
Yönetim ve Genel İşletme Giderleri (-)	40.877,00	15,00	40.862,00	0,00
Gerçeğe Uygun Değer Artış Kârları		22.000,00	0,00	22.000,00
Diğer Çeşitli Gelir ve Kârlar		2.400,00	0,00	2.400,00
Komisyon Giderleri (-)	1.000,00		1.000,00	0,00
Karşılık Giderleri (-)	24.038,02		24.038,02	0,00
Diğer Çeşitli Gider ve Zararlar (-)	180,00		180,00	0,00
Esas Faaliyet Alacaklarından Vade Farkı Gelirleri		3.163,00	0,00	3.163,00
Kısa Vadeli Finansal Borçlanma Maliyetleri (-)	21.280,00		21.280,00	0,00
Esas Faaliyet Borçlarından Vade Farkı Giderleri (-)	1.430,35		1.430,35	0,00
674 Diğer Borçlardan Vade Farkı Giderleri (-)	1.193,56		1.193,56	0,00
676 Kur Farkı Zararları (-)	1.888,00		1.888,00	0,00
TOPLAMLAR	**5.137.822,43**	**5.137.822,43**	**2.502.528,32**	**2.502.528,32**

ANADOLU ÜNİVERSİTESİ

7. Kapanış ve vergi kayıtları

Y. N	GT Kap.Kay.		BORÇ	ALACAK
91	GT KK 1	**31.12.2011**		
		Yurtiçi Satışlar	1.038.016,13	
		Gerçeğe Uygun Değer Artış Karları	22.000,00	
		Diğer Çeşitli Gelir ve Karlar	2.400,00	
		Esas Faaliyetlerden Alacaklardan Vade Farkı Gelirleri	3.163,00	
		Sürdürülen Faaliyetler Dönem Karı veya Zararı		1.065.579,13
		Gelir hesaplarının sürdürülen faaliyetler Dönem K/Z hesabı ile kapatılması		
92	GTKK2	**31.12.2011**		
		Sürdürülen Faaliyetler Dönem Karı veya Zararı	407.889,57	
		Satılan Mamuller Maliyeti (-)		262.843,97
		Dağıtılmayan Sabit Genel Üretim Maliyetleri (-)		24.320,00
		Stok Değer Düşüklüğü Karşılıkları (-)		6.350,00
		Pazarlama Giderleri (-)		22.503,67
		Yönetim ve Genel İşletme Giderleri		40.862,00
		Komisyon Giderleri (-)		1.000,00
		Karşılık Giderleri (-)		24.038,02
		Diğer Çeşitli Gider ve Zararlar (-)		180,00
		Kısa Vadeli Borçlanma Maliyetleri (-)		21.280,00
		Esas Faaliyet Borçlarından Vade Farkı Giderleri (-)		1.430,35
		Diğer Borçlardan Vade Farkı Giderleri (-)		1.193,56
		Kur Farkı Zararları (-)		1.888,00
		Gider hesaplarının sürdürülen faaliyetler Dönem K/Z hesabı ile kapatılması		
Y. N	**Vergi Kay.**		**BORÇ**	**ALACAK**
93	VK 1	**31.12.2011**		

		Sürdürülen Faaliyetler Dönem Karı Yasal Vergi Gideri (-)	4.159,69	
		Dönem Karı Vergi ve Diğer Yasal Yükümlülk Karşılıkları		4.159,69
		Vergi düzenlemelerine göre dönemin hesaplanan vergisi		
94	**VK 2**	**31.12.2011**		
		Sürdürülen Faaliyetler Ertelenmiş Vergi Gider Etkisi (-)	10.029,95	
		Ertelenmiş Vergi Borcu		10.029,95
		Ertelenmiş Vergi Borcu- Amortisman		
95	**VK 3**	**31.12.2011**		
		Ertelenmiş Vergi Varlığı	10.796,77	
		Sürdürülen Faaliyetler Ertelenmiş Vergi Gelir Etkisi (+)		10.796,77
		Ertelenmiş Vergi Varlığı- Hasılattan ayrıştırılan vade farkı		
96	**VK 4**	**31.12.2011**		
		Sürdürülen Faaliyetler Ertelenmiş Vergi Gider Etkisi (-)	632,60	
		Ertelenmiş Vergi Borcu		632,60
		Ertelenmiş Vergi Borcu- Vade Farkı Geliri		
97	**VK 5**	**31.12.2011**		
		Sürdürülen Faaliyetler Ertelenmiş Vergi Gider Etkisi (-)	427,74	
		Ertelenmiş Vergi Borcu		427,74
		Ertelenmiş Vergi Borcu- Satılan Mamul Maliyetine eklenen vade farkı		
98	**VK 6**	**31.12.2011**		
		Ertelenmiş Vergi Varlığı	524,78	
		Sürdürülen Faaliyetler Ertelenmiş Vergi Gelir Etkisi (+)		524,78
		Ertelenmiş Vergi Varlığı- Vade Farkı Gideri		
99	**VK 7**	**31.12.2011**		
		Ertelenmiş Vergi Varlığı	1.270,00	
		Sürdürülen Faaliyetler Ertelenmiş Vergi Gelir Etkisi (+)		1.270,00
		Ertelenmiş Vergi Varlığı- Stok Değer Düşüklüğü Gideri		
100	**VK 8**	**31.12.2011**		

ANADOLU ÜNİVERSİTESİ

		Ertelenmiş Vergi Varlığı	4.600,00	
		Sürdürülen Faaliyetler Ertelenmiş Vergi Gelir Etkisi (+)		4.600,00
		Ertelenmiş Vergi Varlığı- Dava Karşılık Gideri		
101	**VK 9**	**31.12.2011**		
		Ertelenmiş Vergi Varlığı	205,60	
		Sürdürülen Faaliyetler Ertelenmiş Vergi Gelir Etkisi (+)		205,60
		Ertelenmiş Vergi Varlığı- Garanti Karşılık Gideri		
102	**VK 10**	**31.12.2011**		
		Ertelenmiş Vergi Varlığı	1.273,00	
		Sürdürülen Faaliyetler Ertelenmiş Vergi Gelir Etkisi (+)		1.273,00
		Ertelenmiş Vergi Varlığı- İzin Karşılık Gideri		
103	**VK 11**	**31.12.2011**		
		Ertelenmiş Vergi Varlığı	943,82	
		Sürdürülen Faaliyetler Ertelenmiş Vergi Gelir Etkisi (+)		943,82
		Ertelenmiş Vergi Varlığı- Kıdem Tazminatı Karşılık Gideri		
104	**VK 12**	**31.12.2011**		
		Sürdürülen Faaliyetler Ertelenmiş Vergi Gider Etkisi (-)	400,00	
		Ertelenmiş Vergi Borcu		400,00
		Ertelenmiş Vergi Borcu- Menkul Kıymet Değer Artış Karı		
105	**VK 13**	**31.12.2011**		
		Sürdürülen Faaliyetler Ertelenmiş Vergi Gider Etkisi (-)	4.000,00	
		Ertelenmiş Vergi Borcu		4.000,00
		Ertelenmiş Vergi Borcu- Yatırım Amaçlı Gayrımenkul Değer Artış Karı		
106	**VK 14**	**31.12.2011**		
		Ertelenmiş Vergi Borcu	15.490,29	
		Ertelenmiş Vergi Varlığı		15.490,29
		Ertelenmiş Vergi Borcunun Mahsubu (Netleştirme)		
107	**VK 15**	**31.12.2011**		
		Sürdürülen Faaliyetler Dönem Karı veya Zararı	657.689,56	
		Sürdürülen Faaliyetler Ertelenmiş Vergi Gelir Etkisi (+)	19.613,97	

ANADOLU ÜNİVERSİTESİ

			Sürdürülen Faaliyetler Dönem Karı Yasal Vergi Gideri (-)		4.159,69
			Sürdürülen Faaliyetler Ertelenmiş Vergi Gider Etkisi (-)		15.490,29
			Sürdürülen Faaliyetler Dönem Net Kârı veya Zararı		657.653,55
		Dönemin Net Kârının hesaplanması			
108		**31.12.2011**			
		Sürdürülen Faaliyetler Dönem Net Kârı veya Zararı		657.653,55	
			Dönem Net Kârı		657.653,55
		Dönem Net Kârının Özkaynaklarına Kapatılması			
#	#	#		**2.863.180,02**	**2.863.180,02**

ANADOLU ÜNİVERSİTESİ

8. Dönem sonu işlemleri sonrası mizan (kapanış ve vergi kayıtları sonrası)

DOĞU&BATI LTD ŞTİ 31.12.2011 TARİHLİ DÖNEM SONU İŞLEMLER SONRASI MİZAN (Kapanış ve Vergi Kayıtları Sonrası)				
HESAPLAR	**TUTARLAR**		**BAKİYELER**	
	BORÇ	**ALACAK**	**BORÇ**	**ALACAK**
Vadesiz Banka Mevduatı	995.613,33	888.415,04	107.198,29	0,00
Verilen Çekler ve Ödeme Emirleri (-)		42.480,00	0,00	42.480,00
Gerçeğe Uygun Değer Farkı Kâr veya Zarara Yansıtılan Finansal Varlıklar	10.000,00		10.000,00	0,00
Alıcılar	472.000,00		472.000,00	0,00
Kredi Kartlarından Alacaklar	273.760,00	22.813,33	250.946,67	0,00
Ertelenmiş Esas Faaliyetlerden Vade Farkı Gelirleri (-)	3.163,00	53.983,87	0,00	50.820,87
İlk Madde ve Malzeme	155.300,00	126.483,78	28.816,22	0,00
Stok Değer Düşüklüğü Karşılıkları (-)		6.350,00	0,00	6.350,00
Gelecek Aylara Ait Peşin Ödenmiş Giderler	24.000,00	6.000,00	18.000,00	0,00
Devreden KDV	59.012,24	59.012,24	0,00	0,00
İndirilecek KDV	116.227,76	116.227,76	0,00	0,00
Verilen İş ve Personel Avansları	53.000,00	33.000,00	20.000,00	0,00
Diğer Çeşitli Dönen Varlıklar	774,00		774,00	0,00
İştirakler	37.400,00		37.400,00	0,00
Verilen Depozito ve Teminatlar	12.000,00		12.000,00	0,00
Binalar	300.000,00		300.000,00	0,00
Tesis, Makine ve Cihazlar	456.980,00		456.980,00	0,00
Demirbaşlar ve Diğer Maddi Duran Varlıklar	181.040,00		181.040,00	0,00
Birikmiş Maddi Duran Varlıklar Amortismanlar (-)		11.774,26	0,00	11.774,26
Yapılmakta Olan Maddi Duran Varlık Yatırımları	447.780,00	447.780,00	0,00	0,00
Şerefiye	5.000,00		5.000,00	0,00
Haklar	72.000,00		72.000,00	0,00
Birikmiş Diğer Maddi Olmayan Duran Varlıklar Amortismanları (-)		2.000,00	0,00	2.000,00
Gerçeğe Uygun Değeri Üzerinden Ölçülen Yatırım Amaçlı Gayrimenkuller	80.000,00		80.000,00	0,00
Ertelenmiş Vergi Varlığı	19.613,97	15.490,29	4.123,68	0,00
Finansal Kiralama İşlemlerinden Borçlar	113.472,00	340.415,00	0,00	226.943,00
Ertelenmiş Finansal Borçlar Faiz Giderleri (-)	40.415,00	21.280,00	19.135,00	0,00
Satıcılar	142.426,00	142.426,00	0,00	0,00
Ertelenmiş Esas Faaliyetlerden Borçlar Vade Farkı Giderleri (-)	2.972,48	1.430,35	1.542,13	0,00
Diğer Personele Borçlar	58.835,00	79.595,00	0,00	20.760,00
Diğer Çeşitli Borçlar	147.500,00	283.641,20	0,00	136.141,20
Ertelenmiş Diğer Borçlar Faiz Giderleri (-)	3.000,00	1.193,56	1.806,44	0,00
Ödenecek Gelir Vergisi	3.780,00	17.400,00	0,00	13.620,00

ANADOLU ÜNİVERSİTESİ

Ödenecek KDV	15.994,48	80.332,24	0,00	64.337,76
Ödenecek Diğer Vergiler	165,00	765,00	0,00	600,00
Ödenecek Sosyal Güvenlik Kesintileri	31.140,00	42.140,00	0,00	11.000,00
Ödenecek Diğer Yükümlülükler		5.000,00	0,00	5.000,00
Dönem Kârı Vergi ve Diğer Yasal Yükümlülük Karşılıkları		4.159,69	0,00	4.159,69
Kıdem Tazminatı Karşılıkları		4.719,08	0,00	4.719,08
Çalışanlara Sağlanacak Diğer Faydalara İlişkin Karşılıklar		6.365,00	0,00	6.365,00
Çeşitli Gider ve Zarar Karşılıkları	12.400,00	12.400,00	0,00	0,00
Garanti Yükümlülükleri Karşılıkları		1.038,02	0,00	1.038,02
Maddi Duran Varlıklar Sökme, Restorasyon ve Rehabilitasyon Maliyetleri Karşılıkları		60.000,00	0,00	60.000,00
Diğer Borç ve Gider Karşılıkları		23.000,00	0,00	23.000,00
Hesaplanan KDV	196.560,00	196.560,00	0,00	0,00
Ertelenmiş Vergi Borcu	15.490,29	15.490,29	0,00	0,00
Sermaye		750.000,00	0,00	750.000,00
Ödenmemiş Sermaye (-)	150.000,00	130.000,00	20.000,00	0,00
Dönem Net Kârı		657.653,55	0,00	657.653,55
Yurtiçi Satışlar	1.092.000,00	1.092.000,00	0,00	0,00
Satılan Mamuller Maliyeti (-)	265.067,67	265.067,67	0,00	0,00
Dağıtılmayan Sabit Üretim Genel Maliyetleri (-)	24.320,00	24.320,00	0,00	0,00
Stok Değer Düşüklüğü Karşılık Giderleri (-)	6.350,00	6.350,00	0,00	0,00
Pazarlama Giderleri (-)	22.503,67	22.503,67	0,00	0,00
Yönetim ve Genel İşletme Giderleri (-)	40.877,00	40.877,00	0,00	0,00
Gerçeğe Uygun Değer Artış Kârları	22.000,00	22.000,00	0,00	0,00
Diğer Çeşitli Gelir ve Kârlar	2.400,00	2.400,00	0,00	0,00
Komisyon Giderleri (-)	1.000,00	1.000,00	0,00	0,00
Karşılık Giderleri (-)	24.038,02	24.038,02	0,00	0,00
Diğer Çeşitli Gider ve Zararlar (-)	180,00	180,00	0,00	0,00
663 Esas Faaliyet Alacaklarından Vade Farkı Gelirleri	3.163,00	3.163,00	0,00	0,00
Kısa Vadeli Finansal Borçlanma Maliyetleri (-)	21.280,00	21.280,00	0,00	0,00
Esas Faaliyet Borçlarından Vade Farkı Giderleri (-)	1.430,35	1.430,35	0,00	0,00
Diğer Borçlardan Vade Farkı Giderleri (-)	1.193,56	1.193,56	0,00	0,00
Kur Farkı Zararları (-)	1.888,00	1.888,00	0,00	0,00
Sürdürülen Faaliyetler Dönem Kârı veya Zararı	1.065.579,13	1.065.579,13	0,00	0,00
Sürdürülen Faaliyetler Dönem Kârı Yasal Vergi Gideri (-)	4.159,69	4.159,69	0,00	0,00
Sürdürülen Faaliyetler Ertelenmiş Vergi Gider Etkisi (-)	15.490,29	15.490,29	0,00	0,00
Sürdürülen Faaliyetler Ertelenmiş Vergi Gelir Etkisi (+)	19.613,97	19.613,97	0,00	0,00
Sürdürülen Faaliyetler Dönem Net Kârı veya Zararı	657.653,55	657.653,55	0,00	0,00
TOPLAMLAR	**8.001.002,45**	**8.001.002,45**	**2.098.762,43**	**2.098.762,43**

ANADOLU ÜNİVERSİTESİ

9. Gelir tablosu

DOĞU&BATI LTD.ŞTİ.
1.9.2011-31.12.2011 DÖNEMİNE AİT
KAPSAMLI GELİR TABLOSU

	Dipnot Referansı	Cari Dönem	Önceki Dönem
I. KÂR VEYA ZARAR BİLEŞENLERİ			
A. ESAS FAALİYET GELİRLERİ (Net)		1.038.016,13	
A1. Net Satışlar		1.038.016,13	
A2. Diğer Net Esas Faaliyet Gelirleri			
B. ESAS FAALİYET MALİYETLERİ (-)		293.513,97	
B1. Satışların Maliyeti (-)		262.843,97	
B2. Diğer Esas Faaliyet Maliyetleri		30.670,00	
BRÜT KÂR (ZARAR)		**744.502,16**	
C. ESAS FAALİYET DÖNEM GİDERLERİ (-)		63.365,67	
C1. Araştırma ve Geliştirme Giderleri (-)			
C2. Pazarlama Giderleri		22.503,67	
C3. Yönetim ve Genel İşletme Giderleri		40.862,00	
ESAS FAALİYET KÂRI (ZARARI)		**681.136,49**	
D. DİĞER FAALİYETLERDEN GELİR VE KÂRLAR (+)		24.400,00	
E. DİĞER FAALİYETLERDEN GİDER VE ZARARLAR (-)		25.218,02	
FİNANSAL GELİR GİDER ÖNCESİ FAALİYET KÂRI (ZARARI)		**680.318,47**	
F. FİNANSAL GELİRLER (+)		3.163,00	
G. FİNANSAL GİDERLER (-)		25.791,91	
SÜRDÜRÜLEN FAALİYETLER DÖNEM KÂRI (ZARARI)		**657.689,56**	
H. SÜRDÜRÜLEN FAALİYETLER VERGİ VE YASAL YÜKÜMLÜLÜK KARŞILIKLARI (-)		**36,01**	
- Dönemin Yasal Vergi Gideri (+)		4.159,69	
- Ertelenmiş Vergi Gider Etkisi (+)		15.490,29	
- Ertelenmiş Vergi Gelir Etkisi (-)		19.613,97	
(1). SÜRDÜRÜLEN FAALİYETLER DÖNEM NET KÂRI (ZARARI)		**657.725,57**	

ANADOLU ÜNİVERSİTESİ

10. Finansal durum tablosu

DOĞU&BATI LTD.ŞTİ.
1.9.2011-31.12.2011 DÖNEMİNE AİT
FİNANSAL DURUM TABLOSU

	Dipnot Referansı	Cari Dönem	Önceki Dönem
VARLIKLAR (AKTİF)			
I. DÖNEN VARLIKLAR			
A. NAKİT VE NAKİT BENZERLERİ (Net)		64.718,29	
B. FİNANSAL VARLIKLAR (Net)		10.000,00	
C. ESAS FAALİYETLERDEN ALACAKLAR (Net)		672.124,80	
F. STOKLAR (Net)		22.466,22	
G. GELECEK AYLARA AİT GİDERLER VE GELİR TAHAKKUKLARI		18.000,00	
H. DİĞER DÖNEN VARLIKLAR		20.774,00	
DÖNEN VARLIKLAR TOPLAMI		***808.083,31***	
II. DURAN VARLIKLAR			
B. ORTAKLIKLARA YATIRIMLAR (Net)		37.400,00	
1 İştirakler		37.400,00	
C. DİĞER ALACAKLAR		12.000,00	
E. MADDİ DURAN VARLIKLAR (Net)		926.245,74	
F. ŞEREFİYE		5.000,00	
G. MADDİ OLMAYAN DURAN VARLIKLAR		70.000,00	
H. YATIRIM AMAÇLI GAYRİMENKULLER		80.000,00	
1 GUD İle Ölçülen Yatırım Amaçlı Gayrimenkuller		80.000,00	
J. ERTELENMİŞ VERGİ VARLIĞI		4.123,68	
DURAN VARLIKLAR TOPLAMI		***1.134.769,42***	
VARLIKLAR (AKTİF) TOPLAMI		**1.942.852,73**	
KAYNAKLAR (PASİF)			
I. KISA VADELİ YABANCI KAYNAKLAR			
A. FİNANSAL BORÇLAR (Net)		207.808,00	
B. TİCARİ BORÇLAR (Net)		-1.542,13	
C. DİĞER BORÇLAR (Net)		155.094,76	
E. ÖDENECEK VERGİ VE YASAL YÜKÜMLÜLÜKLER		94.557,76	
F. DÖNEM KÂRI VERGİ VE YASAL YÜKÜMLÜLÜK KARŞILIKLARI		4.159,69	
1 Dönem Karı Vergi ve Diğer Yasal Yükümlülük Karşılıkları		4.159,69	
G. BORÇ VE GİDER KARŞILIKLARI		95.122,10	
KISA VADELİ YABANCI KAYNAKLAR TOPLAMI		***555.200,18***	
III. ÖZKAYNAKLAR			
A. ÖDENMİŞ SERMAYE		730.000,00	
J. DÖNEM NET KÂRI (ZARARI)		657.653,55	
ÖZKAYNAKLAR TOPLAMI		***1.387.653,55***	
KAYNAKLAR (PASİF) TOPLAMI		**1.942.853,73**	

ANADOLU ÜNİVERSİTESİ

Kaynakça

Ağca, A. (2008). TMS-11 İnşaat sözleşmeleri. (Ed: N. Sağlam, S. Şengel ve B. Öztürk), *Türkiye muhasebe standartları uygulaması* (2.baskı). (s.237-280). Ankara: Maliye ve Hukuk Yayınları.

Ağca, A. ve Sağlam, N. (2008). TMS-41 Tarımsal faaliyetler. (Ed: N. Sağlam, S. Şengel ve B. Öztürk), *Türkiye muhasebe standartları uygulaması* (2.baskı). (s.992-1022). Ankara: Maliye ve Hukuk Yayınları.

Akdoğan, N. ve Sevilengül, O. (a) (2007). *Türkiye muhasebe standartları ile uyumlu tekdüzen muhasebe sistemi uygulaması*. (12. Baskı) Ankara: Gazi Kitabevi.

Akdoğan, N. ve Sevilengül O. (b). (2007). Türkiye muhasebe standartlarına uyum için tekdüzen hesap planında yapılması gereken değişiklikler. *İSMMMO Yayın Organı Mali Çözüm,* (84), 29-70.

Akgül, B.A. (2004). Maddi duran varlıkların amortismanına ilişkin uluslararası muhasebe standartlarında (IAS 16) yer alan düzenlemeler ve Türk vergi mevzuatı ile karşılaştırılması. *İSMMMO Yayınları Mali Çözüm Dergisi*, (67), 91-101.

Aksu, M. (2008). TMS-36 Varlıklarda değer düşüklüğü. (Ed: N. Sağlam, S. Şengel ve B. Öztürk), *Türkiye muhasebe standartları uygulaması* (2.baskı). (s.780-822). Ankara: Maliye ve Hukuk Yayınları.

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*, 8 (2), 153-166.

Alagöz, A. (2008). TFRS-3 İşletme birleşmeleri. (Ed: N. Sağlam, S. Şengel ve B. Öztürk), *Türkiye muhasebe standartları uygulaması* (2.baskı). (s.1077-1125). Ankara: Maliye ve Hukuk Yayınları.

Alexander, D. ve Archer, S. (2009). *International accounting / financial reporting standards guide*, Chicago: CCH.

Alexander, D.; Britton, A; Jorissen, A. (2007). *International financial reporting and analysis* (3.baskı). London: Thomson Learning.

Alley, C. ve James, S. (2005). The interface between financial accounting and tax accounting: a summary of current research. *Hamilton: The University of*

ANADOLU ÜNİVERSİTESİ

Waikito Working Paper Series Department of Accounting. (84) http://cms.mngt.waikato.ac.nz/Portals/2/WP84%20Alley%20James.pdf

Barth, M.E. (2006a). Including estimates of the future in today's financial statements, *Accounting Horizons,* 20 (3), 271-285.

Barth, M.E. (2006b). *Standard-setters, measurement issues, and the relevance of research. Information for better markets conference: measurement in financial reporting'*de sunulmuş bildiri özeti. http://bmibourse.org/Report%5CFiles%5Cpdf.pdf (Erişim tarihi: 15.12.2010)

Bekçioğlu S. ve Köroğlu Ç. (2008). UMS-21, TMS-21 kur değişim etkileri standardına göre finansal tabloların çevrimi ve kur farklarının muhasebeleştirilmesi, *İstanbul Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler Odası Yayın Organı Mali Çözüm,*(86), 29-39.

Bulutoğlu, K. (1978). *Türk vergi sistemi*, 1 (6.baskı). İstanbul: Fakülteler Matbaası.

Cemalcılar, Ö. (1976). *Genel muhasebe teori ve uygulama*, Eskişehir: Eskişehir İktisadi ve Ticari İlimler Akademisi Yayınları.

Cemalcılar, Ö. (2003). Muhasebenin amaçlarına ulaşmada muhasebenin kuramsal yapısına bağlılığın gereği ve önemi, *Muhasebe ve Denetime Bakış*, (2), 1-14.

Cosmina, P.M. (2008). Classification of leasing commercial transactions according to IASB vision. *International Conference on Economics, Law and Management 3rd edition'*da sunulmuş bildiri. http://www.upm.ro/proiecte/EEE/Conferences/papers/S303.pdf (Erişim tarihi: 15 Aralık 2010).

Çömlekçi, F. ve Kepekçi, C. (1987). *Genel muhasebe ve dış raporlama.* Eskişehir: Anadolu Üniversitesi Eğitim, Sağlık ve Bilimsel Araştırma Çalışmaları Vakfı Yayınları.

Deborah, B. (2010), *Measurement in Financial Reporting, Proceedings of ASBBS*, Volume 17 Number 1, ASBBS Annual Conference: Las Vegas, February, (s.703-710)

Demir, V. ve Bahadır, O. (2012). *Kobi'lerde finansal raporlama,* Ankara: Türkiye Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Odaları Birliği Yayınları.

Dacian, C.D. (2010). The Relationship Between Accounting and Taxation: A Brief

ANADOLU ÜNİVERSİTESİ

International Literature Review. *University of Oradea, The Journal of the Faculty of Economics*, (1), (s.496-502). http://anale.steconomiceuoradea.ro/volume/2010/n1/077.pdf

Dinç, E. (2007). Muhasebe ve vergi kuralları arasındaki ilişki ve gelir vergileri (TMS 12) standardının muhasebe uygulamalarına etkisi*, Erciyes Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, (28), 21-48.

Dinç, E. (2008). Türkiye muhasebe standartları ve vergi kuralları açısından ticari borç ve ticari alacakların muhasebeleştirilmesi ve değerlemesi, *İstanbul Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler Odası Yayın Organı Mali Çözüm,*(90), 71-102.

Durukan, M.B. (2008). Kavramsal çerçeve ve finansal raporlama standartları uygulamalarındaki önemi, *XII. Türkiye Muhasebe Standartları Sempozyumu'*nda sunulmuş olan bildiri. http://dosya.izsmmmo.com/documan/tmss_xii_bildiriler/can_simga_mugan.doc (Erişim tarihi: 15.12.2010)

D'Ascenzo, M. ve England, A. (2003). The Tax and Accounting Interface, 15th Australasian Tax Teachers Association Conference, University of Wollongong 31 January 2003, http://www.ato.gov.au/content/29545.htm (Erişim tarihi: 15.08.2012)

Ekergil, V. (2008). TMS-2 Stoklar ve uygulaması, (Ed: N. Sağlam, S. Şengel ve B. Öztürk), *Türkiye muhasebe standartları uygulaması* (2.baskı). (s.99-167). Ankara: Maliye ve Hukuk Yayınları.

Elitaş, C.; Akyüz, Y.; Bulca, H.; (2009). Kıst amortisman uygulamasının uluslararası finansal raporlama standartları ve Türk muhasebe sistemi açısından karşılaştırılması, Mali Çözüm, Sayı: 94 -2009

Erdoğan, N. (2008). TMS-8 Muhasebe politikaları, muhasebe tahminlerinde değişiklikler ve hatalar, (Ed: N. Sağlam, S. Şengel ve B. Öztürk), *Türkiye Muhasebe standartları uygulaması* (2.baskı). (s.201-220). Ankara: Maliye ve Hukuk Yayınları.

Ferhatoğlu, E. ve Köse, T. (2009). Ar-ge indiriminin gelir vergilerine ilişkin türkiye muhasebe standardı (TMS 12) bakımından değerlendirilmesi, *İstanbul Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler Odası Yayın Organı Mali Çözüm,*(94), 33-58.

Gençoğlu, Ü.G. (2007). *Türkiye muhasebe standartları ve uygulamaları*. Bursa:

ANADOLU ÜNİVERSİTESİ

Türkmen Kitabevi.

Greuning, H.v.; Scott, D.; Terblanche, S.; (2011). *International financial reporting standards.* (6). Washington DC: The World Bank.

Gündüz, H.E. (2008). TMS-7 Nakit akış tabloları, (Ed: N. Sağlam, S. Şengel ve B. Öztürk), *Türkiye muhasebe standartları uygulaması* (2.baskı). (s.169-200). Ankara: Maliye ve Hukuk Yayınları.

International Accounting Standards Board. (2009). Küçük ve Orta Büyüklükteki İşletmeler İçin Uluslararası Finansal Raporlama Standardı (IFRS for SMEs). (Çev: Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu). Ankara: Ertem Basım Ltd.Şti.

International Accounting Standards Board. (2009). Küçük ve Orta Büyüklükteki İşletmeler İçin Uluslararası Finansal Raporlama Standardı (IFRS for SMEs)-Karar Gerekçeleri. (Çev: Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu). Ankara: Ertem Basım Ltd.Şti.

International Accounting Standards Board. (2009). Küçük ve Orta Büyüklükteki İşletmeler İçin Uluslararası Finansal Raporlama Standardı (IFRS for SMEs)-Açıklayıcı Finansal Tablolar ile Sunum ve Dipnot Kontrol Listesi. (Çev: Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu). Ankara: Ertem Basım Ltd.Şti.

International Accounting Standart Board, (2009, 28 Eylül). *Fair value measurement, basis for conclusions on exposure draft.* http://www.iasb.org/NR/rdonlyres/D55E0BA1-5420-456B-8CCC-EB488BAD5B80/0/EDFairValueMeasurementBC_website.pdf (Erişim tarihi: 10 Şubat 2011)

International Accounting Standards Committee Foundation. (2010a). *Uluslararası finansal raporlama standartları A bölümü,*London.

International Accounting Standards Committee Foundation. (2010b). *Uluslararası finansal raporlama standartları B bölümü,*London.

İbiş, C. (2009). TÜRMOB ve TMUD'un uluslararası meslek örgütleri ile olan ilişkileri, *IX. Türkiye Muhasebe Denetimi Sempozyumu-III. Uluslararası Türkiye Muhasebe Denetimi Sempozyumu*'nda sunulan bildiri, İstanbul: İstanbul Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler Odası.

İbiş, C. ve Özkan, S. (2006). Uluslararası finansal raporlama standartları (UFRS)'na genel bakış. *İstanbul Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler Odası Yayın Organı*

ANADOLU ÜNİVERSİTESİ

Mali Çözüm, (74), 25-43.

İstanbul Yeminli Mali Müşavirler Odası, (2008). *Defter değerinin hesaplanması. Rapor 08/25-26-27-28. 13-18.* İstanbul.

Kavut, L.; Taş, O.; Şavlı, T.; (2009). *Uluslararası denetim standartları kapsamında bağımsız denetim*, İstanbul: İstanbul Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler Odası Yayınları, E-Kitap 49, http://www.ismmmo.org.tr (Erişim tarihi: 10 Şubat 2011)

Kaya, U. (2007). Maddi duran varlıkların elde edilmesinde TMS 16 ve vergi kanunlarındaki düzenlemelerinin karşılaştırılması, *İSMMMO Yayın Organı Mali Çözüm,* (83), 67-80.

Manzon, Jr., G.B. ve Plesko, G.A. (2001). *The Relation Between Financial and Tax Reporting Measures of Income*. MIT Sloan School of Management, Working Paper 4332-01, May 2001, http://papers.ssrn.com/abstract_id=264112

Mısırlıoğlu, İ.U. (2008). Türkiye muhasebe standartları'na göre finansal araçların muhasebeleştirilmesi. *İstanbul Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler Odası Yayın Organı Mali Çözüm,* (86), 65-82.

Mugan, C.M. (2008). Gerçeğe uygun değer kavramı. *XII. Türkiye Muhasebe Standartları Sempozyumu'nda sunulan bildiri.* http://dosya.izsmmmo.com/documan/tmss_xii_bildiriler/can_simga_mugan.doc (Erişim tarihi: 15 Aralık 2010).

Nerudová, D. (2011). The International Reporting Standards and Taxation System: Connection or Disconnection? *Economics and Management*, (16), (s.73-79). http://internet.ktu.lt/lt/mokslas/zurnalai/ekovad/16/1822-6515-2011-0073.pdf

Nobes, C. (2004). *A Conceptual Framework for the Taxable Income of Businesses, and How to Apply it under IFRS.* London: The Association of Chartered Certified Accountants, Certified Accountants Educational Trust.

Önce, S. (2008a). Dünya çapında kabul gören finansal raporlama standartlarına doğru: ilke temelli ve kural temelli finansal raporlama standartları, *Mali Pusula*, (38), 80-89.

Önce, S. (2008b). Kavramsal çerçeve, (Ed: N. Sağlam, S. Şengel ve B. Öztürk), *Türkiye Muhasebe standartları uygulaması* (2.baskı). (s.37-68). Ankara: Maliye ve Hukuk Yayınları.

ANADOLU ÜNİVERSİTESİ

Önce, S. (2008c). TMS-10 Bilanço tarihinden sonraki olaylar, (Ed: N. Sağlam, S. Şengel ve B. Öztürk), *Türkiye Muhasebe Standartları Uygulaması* (2.baskı). (s.221-236). Ankara: Maliye ve Hukuk Yayınları.

Örten, R.; Kaval, H.; Karapınar, A. (2009). *Türkiye muhasebe-finansal raporlama standartları*, (3). Ankara: Gazi Kitabevi.

Özerhan, Y.A. ve Yanık, S. (2010). *Açıklamalı ve örnek uygulamalı türkiye muhasebe standartları türkiye / finansal raporlama standartları*, Ankara: TÜRMOB Yayınları.

Öztürk, C. (2009). Yerel ve uluslararası muhasebede yatırım amaçlı gayrimenkul kavramı ve UMS 40'ın türkiye muhasebe sistemine yansımaları, *İstanbul Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler Odası Yayın Organı Mali Çözüm,* (96), 97-128.

Sağlam, N. (2008). TFRS8 Faaliyet bölümlerine ilişkin türkiye finansal raporlama standardı, (Ed: N. Sağlam, S. Şengel ve B. Öztürk), *Türkiye muhasebe standartları uygulaması* (2.baskı). (s.1188-1227). Ankara: Maliye ve Hukuk Yayınları.

Sağlam, N; (2012). Türk Ticaret Kanunu'na Göre TMS/TFRS Uygulama Zorunluluğu, http://www.muhasebetr.com/yazarlarimiz/necdetsaglam/001/ (Erişim tarihi: 18.08.2012)

Sağlam, N. ve Öztürk, B. (2008). Muhasebe standartları oluşum süreci, (Ed: N. Sağlam, S. Şengel ve B. Öztürk), *Türkiye muhasebe standartları uygulaması* (2.baskı). (s.1-36). Ankara: Maliye ve Hukuk Yayınları.

Sağlam, N.; Yolcu, M.; Eflatun, A.O. (2012). *UFRS (UMS-TFRS-TMS) uygulama rehberi*, Bursa: Hipotez Yayınları.

Sandıkçıoğlu, A. (2008). TMS-33 Hisse başına kazanç. (Ed: N. Sağlam, S. Şengel ve B. Öztürk), *Türkiye muhasebe standartları uygulaması* (2.baskı). (s.729-746). Ankara: Maliye ve Hukuk Yayınları.

Sanlı, N. (2009). Ülke ekonomisinde denetimin yeri, *IX. Türkiye Muhasebe Denetimi Sempozyumu-III. Uluslararası Türkiye Muhasebe Denetimi Sempozyumu*'nda sunulan bildiri, İstanbul: İstanbul Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler Odası.

Sarıoğlu, K. (2009). Finansal tabloların hazırlanması ve sunulması ile ilgili kavramsal çerçeve. (Ed: V. Demir), *Seçilmiş türkiye finansal raporlama standartları*, (2.baskı). (s.9-28). İstanbul: İstanbul Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler Odası

ANADOLU ÜNİVERSİTESİ

Yayınları.

Selimoğlu, S.K. (2008). Denetimin genel çerçevesi. (Ed: S.K. Selimoğlu ve Ş.Uzay), *Muhasebe denetimi*. (s.1-6). Ankara: Gazi Kitabevi.

Selvi, Y. (2009). TMS 2 Stoklar. (Ed: V. Demir), *Seçilmiş türkiye finansal raporlama standartları*, (2.baskı). (s.89-109). İstanbul: İstanbul Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler Odası Yayınları.

Şenyüz, D.; Gerçek, A.; Yüce, M.; (2008). *Türk vergi sistemi*, Ankara: Yaklaşım Yayınları.

Tarakçı, H. (1995). *Mükellefiyetlerin sona ermesi ve kurumlaşma,* Adapazarı: Değişim Yayınları.

Tokay, S.H. ve Deran, A. (2008). Türkiye muhasebe ve finansal raporlama standartları'nda değerleme ölçüleri, *İstanbul Serbest Muhasebeci ve Mali Müşavirler Odası Yayın Organı Mali Çözüm,* (90), 15-48.

Tokay, S.H.; Deran, A.; Aktaş, R.; (2005). Uluslararası muhasebe ve finansal raporlama standartlarında gerçeğe uygun değer yaklaşımı ve muhasebe uygulamalarına etkisi. *XXIV. Türkiye Muhasebe Eğitimi Sempozyumu'nda sunulan bildiri.* http://www.mu.edu.tr/iibf/tmes24/kitap/1-1.pdf (Erişim tarihi: 10 Şubat 2011)

Uman, N. ve Hacırüstemoğlu, R. (2004). *Enflasyon muhasebesi*. (1.baskı). İstanbul: Alfa Basım Yayım Dağıtım Ltd.Şti.

Yalkın Y.K. ve Sağlam, N. (2008). TMS 34 ara dönem finansal raporlama, (Ed: N. Sağlam, S. Şengel ve B. Öztürk), *Türkiye muhasebe standartları uygulaması* (2.baskı). (s.748-779). Ankara: Maliye ve Hukuk Yayınları.

Yardımcıoğlu, M.; Demirel, N.; Özer, V. (2008). Araştırma-geliştirme harcamalarının ve maddi olmayan duran varlıkların TMS-38, tekdüzen muhasebe sistemi ve SPK Tebliği'ne göre muhasebeleştirilmesi işlemlerinin karşılaştırılması, *İstanbul Serbest Muhasebeci ve Mali Müşavirler Odası Yayın Organı Mali Çözüm,* (85), 43-58.

http://www.tmsk.org.tr/dosyalar/yoneticiozetleri/asian_oceanian_standarts_setters_group_created.pdf (Erişim tarihi: 18.09.2010)

http://www.cpaaustralia.com.au/cps/rde/xbcr/cpa-site/IFRS-5-fact-sheet.pdf (Erişim tarihi: 25.12.2010)

http://www.cpaaustralia.com.au/cps/rde/xbcr/cpa-site/AASB-119-fact-sheet.pdf (Erişim

ANADOLU ÜNİVERSİTESİ

tarihi: 11.01.2011)
http://siteresources.worldbank.org/EXTECAADVPRO/Resources/1934187-1152207164847/NagyPresentation-TUR.ppt (Erişim tarihi: 31.03.2011)
http://www.tmsk.org.tr/dosyalar/yoneticiozetleri/Smith_7_Mayıs_konuşması_2.doc (Erişim tarihi: 10.06.2011)
http://www.tmsk.org.tr/dosyalar/yoneticiozetleri/G20_Londra_bildirisi_02042009.doc (Erişim tarihi: 14.06.2011)
http://www.cpaaustralia.com.au/cps/rde/xbcr/cpa-site/IAS-12-fact-sheet.pdf (Erişim tarihi: 17.09.2011)
http://www.cpaaustralia.com.au/cps/rde/xbcr/cpa-site/IAS-39-fact-sheet.pdf (Erişim tarihi: 18.10.2011)
http://www.cpaaustralia.com.au/cps/rde/xbcr/cpa-site/IAS-2-fact-sheet.pdf (Erişim tarihi: 21.10.2011)
http://www.kap.gov.tr/yay/Bildirim/DosyaIndir.aspx?tip=mtoplubildirim&format=zip&tbsirketid=1383&tbyil=2011&tbdonem=4 (Erişim tarihi: 11.08.2012).
www.tmsk.org.tr
www.kgk.org.tr
www.turmob.org.tr
www.ismmmo.org.tr
www.gib.gov.tr
www.spk.gov.tr
www.iasb.org

ANADOLU ÜNİVERSİTESİ