

T.C.
MARMARA ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
İŞLETME ANA BİLİM DALI
MUHASEBE VE FİNANSMAN BİLİM DALI

**TÜRKİYE MUHASEBE STANDARTLARINA GÖRE
DEĞERLEME VE VERGİ MEVZUATI İLE
KARŞILAŞTIRILMASI**

Yüksek Lisans Tezi

HİLAL TİRE

İstanbul, 2009

T.C.
MARMARA ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
İŞLETME ANA BİLİM DALI
MUHASEBE VE FİNANSMAN BİLİM DALI

**TÜRKİYE MUHASEBE STANDARTLARINA GÖRE
DEĞERLEME VE VERGİ MEVZUATI İLE
KARŞILAŞTIRILMASI**

Yüksek Lisans Tezi

Hilal TİRE

Danışman: Prof. Dr. Başak Ataman AKGÜL

İstanbul, 2009

Marmara Üniversitesi
Sosyal Bilimler Enstitüsü Müdürlüğü

Tez Onay Belgesi

İŞLETME Anabilim Dalı MUHASEBE FİNANSMAN Bilim Dalı Yüksek Lisans öğrencisi HİLAL TİRE'nin TÜRKİYE MUHASEBE STANDARTLARINA GÖRE DEĞERLEME VE VERGİ MEVZUATI İLE KARŞILAŞTIRILMASI adlı tez çalışması, Enstitümüz Yönetim Kurulunun 16.07.2009 tarih ve 2009-12/34 sayılı kararıyla oluşturulan jüri tarafından oybirliği/oyçokluğu ile Yüksek Lisans Tezi olarak kabul edilmiştir.

Öğretim Üyesi Adı Soyadı

İmzası

Tez Savunma Tarihi : 24.10.2009.

- 1) Tez Danışmanı : PROF. DR. BAŞAK ATAMAN AKGÜL
2) Jüri Üyesi : DOÇ. DR. SABRİ BURAK ARZOVA
3) Jüri Üyesi : PROF. DR. HANİFİ AYBOĞA



GENEL BİLGİLER

İsim ve Soyadı	: Hilal TİRE
Anabilim Dalı	: İşletme
Programı	: Muhasebe Finansman
Tez Danışmanı	: Prof.Dr. Başak ATAMAN AKGÜL
Tez Türü ve Tarihi	: Yüksek Lisans – Eylül 2009
Anahtar Kelimeler	: Türkiye Muhasebe Standartları, Vergi Usul Kanunu, Değerleme

ÖZET

TÜRKİYE MUHASEBE STANDARTLARINA GÖRE DEĞERLEME VE VERGİ MEVZUATI İLE KARŞILAŞTIRILMASI

Türkiye muhasebe standartlarına göre değerlemenin anlatıldığı ve vergi mevzuatı ile karşılaştırılmasının yapıldığı bu çalışmanın amacı; muhasebe standartlarının getirdiği yeni değerleme yaklaşımı ile halen uygulanmakta olan Vergi Usul Kanununa göre değerlemeyi ayrı ayrı göstererek, Türkiye Muhasebe Standartları ve Vergi Usul Kanununa göre değerleme farklarını karşılaştırmak ve uygulamaya yardımcı olmaktır.

Çalışmanın birinci bölümünde muhasebe standartları ve değerlemeye ilişkin genel bilgilere yer verilmiştir. Muhasebe standartlarının uluslararası ve ulusal düzeyde oluşumu ve gelişimine değinilip, değerleme kavramı açıklanmıştır. Bölümün son kısmında ise başta Türkiye Muhasebe Standartları olmak üzere , Vergi Usul Kanunu, Türk Ticaret Kanunu ve Sermaye Piyasası Kanunundaki değerleme ölçekleri açıklanmıştır. İkinci bölümde bilanço hesaplarının, üçüncü bölümde de gelir tablosu hesaplarının Türkiye Muhasebe Standartlarına göre değerlemesi ile Vergi Usul Kanununa göre değerlemesi açıklanarak, hesapların değerlemelerinin Türkiye Muhasebe Standartları ve Vergi Usul Kanunu açısından karşılaştırılması yapılmıştır. Dördüncü ve son bölümde ise muhasebe standartlarına göre değerlemesi özellik arz eden diğer standartlar açıklanmıştır.

GENERAL KNOWLEDGE

Name and Surname : Hilal TİRE
Field : Business Administration
Programme : Finance and Accounting
Supervisor : Professor Başak ATAMAN AKGÜL
Degree Awarded and Date : Master. – September 2009
Keywords : Turkish Accounting Standards, Tax Procedures Law,
Valuation

ABSTRACT

VALUATION ACCORDING TO THE TURKISH ACCOUNTING STANDARDS AND ITS COMPARISON WITH THE TAX PROCEDURES LAW

The purpose of this study where valuation according to Turkish accounting standards and its comparison with tax regulations has been made, is to assist the application of the newly introduced valuation approach by comparing it with the Tax Procedures Law which is still in force, by showing the two valuations separately.

In the first section of the study general information regarding the tax regulations and valuation has been given. The formation and evolution of the accounting standards on the international and national level has been introduced, the notion of valuation has been explained. At the end of the section, valuation criterions used by Turkish Accounting Standards, Tax Procedures Law, Turkish Trade Law and the Capital Markets Law has been explained. In the second section the financial statements, and in the third section, valuation of an income table according to Turkish Accounting Standards and Tax Procedures Law has been explained and contrasted. In the fourth and final section, other accounting standards that are worthy of consideration has been explained.

İÇİNDEKİLER

Sayfa No

İÇİNDEKİLER	İ
TABLO LİSTESİ	Vii
ŞEKİLLER LİSTESİ	Viii
KISALTMALAR	İx
GİRİŞ	1

1 BÖLÜM

TÜRKİYE MUHASEBE STANDARTLARI VE DEĞERLEMeye İLİŞKİN GENEL BİLGİLER

1.1 Muhasebe Standartlarının Gelişimi	3
1.1.1 Muhasebe Standartlarının Oluşturulması Süreci	4
1.1.1.1 Muhasebe Standartlarının Kamu Sektörü Tarafından Yasama Yoluyla Oluşturulması	4
1.1.1.2 Muhasebe Standartlarının Özel Sektör Düzenleyici Kuruluşlar Vasıtasıyla Düzenlenmesi	4
1.1.1.3 Kamu Sektörünün Muhasebe Standartları Düzenleme Yetkisini Bir Kuruluşa Devretmesi	5
1.1.2 Uluslararası Muhasebe Standartlarının Gelişimi ve Uyumsallaştırılması Çalışmaları	6
1.1.3 Türkiye Muhasebe Standartlarının Oluşturulması	8
1.1.3.1. Muhasebe Standartlarının Oluşturulmasına Yönelik Olarak İktisadi Devlet Teşekküllerini Yeniden Düzenleme Komisyonu Tarafından Yapılan Çalışmalar ...	9
1.1.3.2. Muhasebe Standartlarının Oluşturulmasına Yönelik Olarak Türkiye Bankalar Birliği Tarafından Yapılan Çalışmalar	10
1.1.3.3. Muhasebe Standartlarının Oluşturulmasına Yönelik Olarak Türk Standartları Enstitüsü Muhasebe Standartları Özel Daimi Komitesi Tarafından Yapılan Çalışmalar	10
1.1.3.4. Muhasebe Standartlarının Oluşturulmasına Yönelik Olarak Sigorta Murakabe Kurulu Tarafından Yapılan Çalışmalar	11
1.1.3.5. Muhasebe Standartlarının Oluşturulmasına Yönelik Olarak Sermaye Piyasası Kurulu (SPK) Tarafından Yapılan Çalışmalar	11
1.1.3.6. Muhasebe Standartlarının Oluşturulmasına Yönelik Olarak Maliye Bakanlığı Koordinatörlüğü'nde Kurulan Muhasebe Standartları Komisyonu Tarafından Yapılan Çalışmalar	12
1.1.3.7. Muhasebe Standartlarının Oluşturulmasına Yönelik Olarak Türkiye Muhasebe ve Denetim Standartları Kurulu (TMUDESK) ve Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu (TMSK) Tarafından Yapılan Çalışmalar	13

1.1.3.8. Muhasebe Standartlarının Oluşturulmasına Yönelik Olarak Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurumu (BDDK) Tarafından Yapılan Çalışmalar	15
1.1.4 Türkiye Muhasebe Standartlarının İçeriği	17
1.2 Envanter ve Değerleme.....	21
1.2.1 Envanter Kavramı	22
1.2.1.1 Envanter İşlemleri.....	23
1.2.1.2 Envanter Çeşitleri	24
1.2.1.2.1 Muhasebe Dışı Envanter	24
1.2.1.2.2 Muhasebe İçi Envanter;	25
1.2.2 Değerleme Kavramı	25
1.2.2.1 Değerleme Günü	27
1.2.2.2 Değerlemenin Teklik İlkesi	27
1.2.2.3. Değerlemede Tek Ölçek İlkesi	28
1.2.2.4. Gerçekleşmeyen Kar ve Zararlar	28
1.3 Türkiye Muhasebe Standartlarında Yer Alan Değerleme Ölçekleri.....	29
1.3.1 Gerçeğe Uygun Değer	29
1.3.2. Net Gerçekleşebilir Değer	30
1.3.3. Defter Değeri	30
1.3.4. İşletmeye Özgü Değer	30
1.3.5. Bir Varlığın Kalıntı Değeri	30
1.3.6. Satış Maliyetleri Düşülmüş Gerçeğe Uygun Değer.....	30
1.3.8. Geri Kazanılabılır Değer.....	31
1.3.9. Özkaynak Yöntem Değeri	31
1.4 Vergi Usul Kanunu'nda Yer Alan Değerleme Ölçekleri.....	31
1.4.1 Rayiç Bedel.....	31
1.4.1.1 Borsa Rayici.....	32
1.4.1.2 Vergi Değeri	32
1.4.1.3 Emsal Bedeli	33
1.4.2 Maliyet Bedeli.....	33
1.4.2.1 Alış Bedeli	34
1.4.2.2 Alış Emsal Bedeli	35
1.4.3 İtibari Değer	35
1.4.3.1 Tasarruf Değeri	36
1.4.3.2 Mukayyet (Kayıtlı) Değer.....	36
1.5 Diğer Kanunlarda Yer Alan Değerleme Ölçekleri	37
1.5.1 Türk Ticaret Kanununda Yer Alan Değerleme Ölçekleri.....	37
1.5.2 Türk Ticaret Kanun Tasarısında Yer Alan Değerleme İlkeleri	38
1.5.3 Sermaye Piyasası Kanununda Yer Alan Değerleme Ölçekleri.....	39

2. BÖLÜM

BİLANÇO HESAPLARININ DEĞERLEMESİ

2.1 Varlıkların Değerlemesi.....	41
2.1.1 Finansal Varlıkların Değerlemesi	41
2.1.1.1 Finansal Varlıklar Standardının Tanımı ve Kapsamı	41
2.1.1.2 Finansal Varlıkların TMS'ye Göre Değerlemesi.....	42
2.1.1.2.1 Menkul Kıymetlerin Değerlemesi	42
2.1.1.2.2 Ticari Alacakların Değerlemesi	46
2.1.1.2.3 İlişkili Taraflardan Alacakların Değerlemesi	49
2.1.1.3 Finansal Varlıkların VUK'a Göre Değerlemesi	49
2.1.1.3.1 Menkul Kıymetlerin Değerlemesi	49
2.1.1.3.2 Ticari Alacakların Değerlemesi	50
2.1.1.3.3 Diğer Alacakların Değerlemesi	51
2.1.1.4 Finansal Varlıkların Değerlemesinin TMS ve VUK Açısından Karşılaştırılması	52
2.1.1.4.1 Menkul Kıymetlerin Değerlemesi	52
2.1.1.4.2 Ticari Alacaklar	56
2.1.1.4.3 İlişkili Taraflardan Alacaklar- Diğer Alacaklar.....	57
2.1.2 Stokların Değerlemesi.....	57
2.1.2.2 Stokların TMS'ye Göre Değerlemesi	59
2.1.2.2.1.2 Dönüştürme Maliyetleri.....	61
2.1.2.2.1.3 Diğer Maliyetler.....	62
2.1.2.2.2 Hizmet Sunan İşletmelerde Stok Maliyeti	64
2.1.2.3.3 Değeri Düşen Malların Değerlemesi	69
2.1.2.3.4 Zirai Mahsullerin ve Hayvanların Değerlemesi.....	70
2.1.2.4 Stokların Değerlemesinin TMS ve VUK Açısından Karşılaştırılması	70
2.1.2.5 Stok Maliyetini Hesaplama Yöntemleri	76
2.1.2.5.1 TMS'ye Göre Stok Maliyetini Hesaplama Yöntemleri	76
2.1.2.5.1.1 Gerçek Parti Maliyet Yöntemi:.....	77
2.1.2.5.2 VUK'a Göre Stok Maliyetini Hesaplama Yöntemleri.....	80
2.1.2.5.3 Stok Maliyeti Hesaplama Yöntemlerinin TMS ve VUK Açısından Karşılaştırılması	80
2.1.3 Maddi Duran Varlıkların Değerlemesi	85
2.1.3.1 Maddi Duran Varlıkların Tanımı ve Kapsamı	85
2.1.3.2 Maddi Duran Varlıkların TMS'ye Göre Değerlemesi.....	86
2.1.3.2.1 Maddi Duran Varlıkların Aktifleştirilmesi, Maliyet Bedeli ve Muhasebeleştirilen Unsurlar	86
2.1.3.2.1.1 Maliyet Bedeli ve Maliyet Bedelini Oluşturan Unsurlar	86
2.1.3.2.1.2 Maddi Duran Varlıkların Muhasebeleştirilmesinde Diğer Unsurlar	89
2.1.3.2.2 Maddi Duran Varlıkların Dönem Sonu Değerlemesi	89
2.1.3.2.2.1 Maliyet Modeli	90
2.1.3.2.2.2 Yeniden Değerleme Modeli.....	91
2.1.3.2.2.2.1 Maddi Duran Varlık Değer Artışları	94
2.1.3.2.2.2.2 Maddi Duran Varlık Değer Azalışları	95

2.1.3.3 Maddi Duran Varlıkların VUK'a Göre Değerlemesi	99
2.1.3.3.1 Satın Alınan Maddi Duran Varlıkların Değerlemesi	99
2.1.3.3.2 Maddi Duran Varlığın Maliyetine Eklenen Giderler	100
2.1.3.3.3 İnşa ve İmal Edilen Maddi Duran Varlıkların Değerlemesi	101
2.1.3.3.4 Demirbaşların Değerlemesi	101
2.1.3.4 Maddi Duran Varlıkların Değerlemesinin TMS ve VUK Açısından Karşılaştırılması	101
2.1.3.5 Maddi Duran Varlıklarda Amortisman	103
2.1.3.5.1 TMS'ye Göre Amortisman Uygulaması ve Amortisman Yöntemleri	104
2.1.3.5.1.1 Amortisman Tabi Değerler	104
2.1.3.5.1.2 Amortisman Tabi Varlığın Hizmet Süresi	105
2.1.3.5.1.3 TMS'de Yer Alan Amortisman Yöntemleri	107
2.1.3.5.2 VUK'a Göre Amortisman Uygulaması ve Amortisman Yöntemleri	108
2.1.3.5.2.1 Amortisman Tabi Değerin Tespiti	109
2.1.3.5.2.2 Amortisman Tabi Varlığın Hizmet Süresi	110
2.1.3.5.2.3 VUK'da Yer Alan Amortisman Yöntemleri	111
2.1.3.5.3 Amortisman Uygulaması ve Amortisman Yöntemlerinin TMS ve VUK Açısından Karşılaştırılması	113
2.1.3.6 Maddi Duran Varlıkların Bilanço Dışı Bırakılması	120
2.1.4 Maddi Olmayan Duran Varlıkların Değerlemesi	121
2.1.4.1 Maddi Olmayan Duran Varlıkların Tanımı ve Kapsamı	122
2.1.4.2 Maddi Olmayan Duran Varlıkların TMS'ye Göre Değerlemesi	124
2.1.4.2.2 Maddi Olmayan Duran Varlığın Dönem Sonu Değerlemesi	128
2.1.4.2.2.1 Maliyet Bedeli	128
2.1.4.2.2.2 Yeniden Değerleme Yöntemi	128
2.1.4.3 Maddi Olmayan Duran Varlıkların VUK'a Göre Değerlemesi	130
2.1.4.3.1 Maddi Olmayan Duran Varlığın İlk Muhasebeleştirilmesi	130
2.1.4.3.2 Maddi Olmayan Duran Varlığın Dönem Sonu Değerlemesi	130
2.1.4.4 Maddi Olmayan Duran Varlıkların Değerlemesinin TMS ve VUK Açısından Karşılaştırılması	130
2.1.4.5 Maddi Olmayan Duran Varlıklarda İtfa	131
2.1.4.5.1 TMS'ye Göre İtfa ve İtfa Yöntemleri	131
2.1.4.5.2 VUK'a Göre İtfa ve İtfa Yöntemleri	134
2.1.4.5.3 İtfa ve İtfa Yöntemlerinin TMS ve VUK Açısından Karşılaştırılması	134
2.1.5 Standartta Adı Geçen Diğer Duran Varlıkların Değerlemesi	135
2.1.5.1 Yatırım Amaçlı Gayrimenkullerin Değerlemesi	135
2.1.5.1.1 Yatırım Amaçlı Gayrimenkullerin Tanımı ve Kapsamı	135
2.1.5.1.2 Yatırım Amaçlı Gayrimenkullerin TMS'ye Göre Değerlemesi	137
2.1.5.1.2.1 Gerçeğe Uygun Değer Yöntemi	139
2.1.5.1.2.2 Maliyet Bedeli	141
2.1.5.1.3 Yatırım Amaçlı Gayrimenkulün VUK'a Göre Değerlemesi	143
2.1.5.1.4 Yatırım Amaçlı Gayrimenkullerin Değerlemesi TMS ve VUK Açısından	143
2.1.5.2 Satış Amaçlı Elde Tutulan Duran Varlıkların Değerlemesi	144
2.1.5.2.1. Satış Amaçlı Elde Tutulan Duran Varlıkların Tanımı ve Kapsamı ..	144

2.1.5.2.2 Satış Amaçlı Elde Tutulan Duran Varlıkların TMS'ye Göre Değerlemesi	145
2.1.5.2.3 Satış Amaçlı Duran Varlıkların VUK'a Göre Değerlemesi	149
2.1.5.3 İştiraklerdeki Yatırımların Değerlemesi	149
2.1.5.3.1 İştiraklerdeki Yatırımların Tanımı ve Kapsamı	149
2.1.5.3.2 İştiraklerdeki Yatırımların TMS'ye Göre Değerlemesi	150
2.1.5.3.3 İştiraklerdeki Yatırımların VUK'a Göre Değerlemesi	151
2.1.5.3.4 İştiraklerdeki Yatırımların TMS ve VUK Açısından Karşılaştırılması	152
2.1.6 Varlıklarda Değer Düşüklüğü ve Koşullu Varlıklar	152
2.1.6.1 Varlıklarda Değer Düşüklüğünün Tanımı ve Kapsamı	152
2.1.6.2 Varlıkların Değer Düşüklüğünün TMS'ye Göre Muhasebeleştirilmesi.....	155
2.1.6.3 Varlıklarda Değer Düşüklüğü'nün VUK'a Göre Muhasebeleştirilmesi...	156
2.1.6.4 Varlıklarda Değer Düşüklüğünün TMS ve VUK Açısından Karşılaştırılması	157
2.1.6.5 Koşullu Varlıklar	158
2.2 Kaynakların Değerlemesi	158
2.2.1 Finansal Borçların Değerlemesi	158
2.2.1.1 Finansal Borçların Tanımı ve Kapsamı	159
2.2.1.2 Finansal Borçların TMS'ye Göre Değerlemesi	159
2.2.1.3 Finansal Borçların VUK'a Göre Değerleme	160
2.2.1.4 Finansal Borçların Değerlemesinin TMS ve VUK Açısından Değerlemesi	161
2.2.3 Karşılıklar, Koşullu Borçlar	161
2.2.3.1 Karşılıklar, Koşullu Borçların Tanımı ve Kapsamı	161
2.2.3.2 Karşılıkların TMS'ye Göre Değerlemesi	162
2.2.3.3 Karşılıkların VUK'a Göre Değerlemesi	165
2.2.3.4 TMS ve VUK Açısından Karşılıkların Karşılaştırılması	165
2.2.4 Özkaynakların Değerlemesi	165
2.2.4.1 Özkaynakların Tanımı ve Kapsamı	166
2.2.4.2 Özkaynakların TMS'ye Göre Değerlemesi	166
2.2.4.3 Özkaynakların VUK'a Göre Değerlemesi	167
2.2.4.4 Özkaynakların Değerlemesinin TMS ve VUK Açısından Karşılaştırılması	167

3. BÖLÜM

GELİR TABLOSU HESAPLARININ DEĞERLEMESİ

3.1 Hasılatın Değerlemesi	168
3.1.1 Hasılat Standardının Tanımı ve Kapsamı	168
3.1.2 Hasılatın TMS'ye Göre Değerlemesi	168
3.1.4 Hasılatın Değerlemesinin TMS ve VUK Açısından Karşılaştırılması	178
3.2 Borçlanma Maliyetleri	178
3.2.1. Borçlanma Maliyeti Standardının Tanımı ve Kapsamı	178

3.2.2 TMS'ye Göre Borçlanma Maliyeti	179
3.2.3 VUK'a Göre Borçlanma Maliyetleri	181
3.2.4 Borçlanma Maliyetinin TMS ve VUK Açısından Karşılaştırılması	182

4. BÖLÜM

TÜRKİYE MUHASEBE STANDARTLARINA GÖRE DEĞERLEMESİ ÖZELLİK ARZ EDEN DİĞER STANDARTLAR

4.1 Kur Değişiminin Etkileri	183
4.1.1 Kur Değişiminin Etkileri Standardının Tanımı ve Kapsamı	183
4.1.2 Kur Değişiminin TMS'ye Göre Muhasebeleştirilmesi	184
4.1.2.1 Yabancı Paraya Dayalı İşlemler	184
4.1.2.2 Yurtdışındaki İşletmelere Yatırımlar	187
4.1.3 Kur Değişiminin VUK'a Göre Muhasebeleştirilmesi	187
4.1.4 Kur Değişiminin TMS ve VUK Açısından Karşılaştırılması	189
4.2 İnşaat Sözleşmelerinin Değerlemesi	189
4.2.1 İnşaat Sözleşmeleri Standardının Tanımı ve Kapsamı	189
4.2.2 TMS'ye Göre İnşaat Sözleşmesi Gelir Giderlerinin Muhasebeleştirilmesi	191
4.2.3 VUK'a Göre İnşaat Sözleşmesinin Gelir Giderlerinin Muhasebeleştirilmesi	192
4.2.4 İnşaat İşlemlerinin TMS ve VUK Açısından Karşılaştırılması	193
4.3 Finansal Kiralamada Değerleme	193
4.3.2 TMS'ye Göre Finansal Kiralamanın Değerlemesi	194
4.3.3 VUK'a Göre Finansal Kiralamanın Değerlemesi	196
4.3.4 Finansal Kiralamanın TMS ve VUK Açısından Karşılaştırılması	197
4.4 Tarımsal Faaliyetlerde Değerleme	197
4.4.1 Tarımsal Faaliyetler Standardının Tanımı ve Kapsamı	198
4.4.2 TMS'ye Göre Tarımsal Faaliyetlerin Değerlemesi	198
4.4.3 VUK'a Göre Tarımsal Faaliyetlerin Değerlemesi	200
4.4.4 Tarımsal Faaliyetlerin Değerlemesinin TMS ve VUK Açısından Karşılaştırılması	201
4.5 Maden Kaynaklarının Araştırılması ve Değerlendirilmesi	201
4.5.1 Maden kaynaklarının Araştırılması ve Değerlemesi Standardının Tanımı ve Kapsamı	201
4.5.2 TMS'ye göre Maden Kaynaklarının Değerlemesi	201
4.5.3 VUK'a Göre Maden kaynaklarının Değerlemesi	202

SONUÇ	204
--------------------	------------

KAYNAKÇA	206
-----------------------	------------

TABLO LİSTESİ

	Sayfa No
Tablo 1: Türkiye Muhasebe Standartları	27
Tablo 2 : Ertelenmiş Vergi Varlığı ve Vergi Yükümlülüğünün Doğuş Nedenleri	52

ŞEKİLLER LİSTESİ

Sayfa No

Şekil 1: İşletmenin Aldığı Hisse Senetlerinin Kaydedileceği Hesaplar	55
Şekil 2: Yatırım Amaçlı Gayrimenkul Karar Ağacı Modeli	142

KISALTMALAR

AB:	Avrupa Birliği
ABD:	Amerika Birleşik Devletleri
BDDK:	Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurumu
FASB:	Financial Accounting Standarts Board (Finansal Muhasebe Standartları Kurulu)
FIFO:	First in First Out (İlk Giren İlk Çıkar)
GVK:	Gelir Vergisi Kanunu
IAS:	International Accounting Standards (Uluslararası Muhasebe Standartları)
IASB:	International Accounting Standards Board (Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu)
IASC:	International Accounting Standards Committee (Uluslararası Muhasebe Standartları Komitesi)
IFAC:	International Federation Of Accountants (Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu)
IFRS:	International Financial Reporting Standards (Uluslararası Finansal Raporlama Standartları)
IRR :	Internal Rate of Return (İç Verim Oranı)
KDV:	Katma Değer Vergisi
KİT:	Kamu İktisadi Teşekkülleri
LİBOR	London Interbank Offered Rate (Londra Bankalar Arası Para Piyasası Faiz Oranı)
LIFO:	Son giren ilk çıkar
MSUGT:	Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği
no:	Numara
ROFM:	Reel Olmayan Finansman Maliyeti
SEC:	Securities Exchange Commission (Menkul Kıymetler ve Borsa Komisyonu)

SPK:	Sermaye Piyasası Kurulu
TFRS:	Türkiye Finansal Raporlama Standartları
TDHP:	Tekdüzen Hesap Planı
TL:	Türk Lirası
TMS:	Türkiye Muhasebe Standartları
TMSK:	Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu
TMUDESK:	Türkiye Muhasebe ve Denetim Standartları Kurulu
TTK:	Türk Ticaret Kanunu
TURMOB:	Türkiye Serbest Muhasebeci Ve Mali Müşavirler Ve Yeminli Mali Müşavirler Odaları Birliği
UMS:	Uluslararası Muhasebe Standartları
vb:	Ve benzeri
VUK:	Vergi Usul Kanunu

GİRİŞ

İşletmelerin sürekliliklerini sağlayabilmeleri; günlük işlemlerinin kayıtlar halinde izlenmesi ve bu kayıtların sınıflandırılıp raporlanarak ilgililerin yorumlamalarına imkan tanımaları ile olmaktadır. Böylece ilgili kişiler işletme faaliyetleri ile ilgili bilgi sahibi olmakta ve gerekli kararları almaktadırlar. Yapılan bu işlemler ve bilgiler bir bilgi sistemi olan muhasebe ile sağlanmaktadır.

Muhasebe, işletmenin günlük işlemlerinin kayıtlar halinde izlenmesi, bu kayıtların sınıflandırılarak raporlanması ve özellikle günümüzde raporlanan bu bilgilerin yorumlanmasının önem kazanması ile işletmelere yol gösterici olmaktadır. Farklı sektörlerde faaliyette bulunan işletmeler, işlemlerinin izlenmesi ve geleceğe dönük adımların atılabilmesi için mutlaka sistemli, düzenli bir muhasebeye ihtiyaç duymaktadırlar. Muhasebe ile işletmenin değerleri hakkında bilgi sahibi olunabilmekte ancak yapılan işlemlerin zamanlaması açısından muhasebe bu önemli özelliğini kaybedebilmektedir. İşletmenin değerleri ile ilgili gerçekçi bilgilerin verilebilmesi için, işlemler bir yıllık süre baz alınarak dönemlere ayrılıp değerlemeye tabii tutulmaktadır. Böylece bir nevi işletmenin varlıkları ve borçları günün koşullarına uygun hale getirilmektedir.

Kanunlarda değerlemeye yer verilerek tüm işletmelerin değerlemeyi yapabilmeleri sağlanmaktadır. Ülkemizde halen yapılan muhasebe işlemleri ve değerlendirme esasları, tek düzen hesap planı çerçevesinde, Vergi Usul Kanununa (VUK) uygun olarak yapılmaktadır.

Tüm dünyada özellikle çok uluslu şirketlerin artması, dış ticaretin gelişmesi ile ülkeler arası muhasebe işlemleri arasındaki birliği sağlamak için uzun süredir çalışmalar yapılmaktadır. Bu birliği sağlamak üzere düzenlenen ve günümüzde birçok dünya ülkesinin kabul ettiği ülkemizde yayınladığı muhasebe standartları oluşturulmuştur.

Yayınlanan Türkiye Muhasebe Standartları (TMS) ile ülkemiz muhasebe sistemine yeni bir anlayış getirilmiştir. Ancak uygulanan vergi mevzuatı ile TMS arasında işlemlerde farklılıklar oluşmakta ve bu da işletmelerin ikilemde kalmasına neden olmaktadır.

Tasarı halinde olan Türk Ticaret Kanunu (TTK) , değerlemede muhasebe standartlarının dikkate alınmasını istemektedir. Bu durumda halen VUK a göre yapılan işlemler çok kısa bir süre sonra TMS ye göre yapılacaktır. Bugün, özellikle halka açık işletmeler muhasebe standartları uygulamasına geçmişlerdir.

Bu çalışma, TMS nin getirdiği yeni değerlendirme yaklaşımı ile halen uygulanmakta olan VUK a göre değerlemenin açıklanarak iki değerlendirme uygulamasının karşılaştırılmasını göstermek için yapılmıştır.

Çalışmanın birinci bölümünde, muhasebe standartlarının oluşumu, gelişimi ve TMS nin oluşturulması süreci, yayınlanan muhasebe standartları, envanter ve değerlendirme kavramları ile TMS, VUK, TTK, ve Sermaye Piyasası Kanunu'ndaki (SPK) değerlendirme ölçüleri kısaca açıklanmıştır.

Diğer bölümlerde ise; işletme değerlerinin tek düzen hesap planı düzenine göre değerlemesi anlatılmıştır. Buna göre, öncelikle ikinci bölümde, bilanço hesaplarının değerlendirilmesi; varlıkların değerlendirilmesi ve kaynakların değerlendirilmesi başlıkları altında incelenmiştir. Üçüncü bölümde, gelir tablosu hesaplarının değerlendirilmesi incelenerek son olarak dördüncü bölümde muhasebe standartlarına göre değerlendirilmesi özellik arz eden diğer standartlar açıklanmıştır.

1 BÖLÜM

TÜRKİYE MUHASEBE STANDARTLARI VE DEĞERLEMEYE İLİŞKİN GENEL BİLGİLER

Bu bölümde muhasebe standartlarının uluslararası ve ulusal düzeyde oluşumu ve gelişimine değinilip, değerlendirme kavramı açıklanmıştır. Bölümün son kısmında ise TMS, VUK, TTK ve SPK'daki değerlendirme ölçekleri açıklanmıştır.

1.1 Muhasebe Standartlarının Gelişimi

İşletmelerin ve işletme dışı çevrelerin karar alma sürecinde belirleyici rolü olan muhasebe standartları, birçok çıkar grubunun ilgi odağı durumunda olup, muhasebe standartlarının kimin tarafından belirleneceği de tartışma konusu olagelmıştır¹.

Küreselleşme ve buna bağlı olarak dış ticaretin gelişimi sonucunda birçok ülkede ekonomik faaliyetler, genellikle başka ülkelerde de faaliyetleri bulunan “çokuluslu şirketler” tarafından gerçekleştirilmektedir. Muhasebe ve raporlama standartlarında ortak uygulamaların benimsenmesi çokuluslu şirketler açısından; mali tabloların hazırlanması ve konsolide edilmesinde maliyetlerin düşürülmesi, yönetim bilgi sistemlerinin uygulanması, uluslararası faaliyetlerin performanslarının değerlendirilmesi, faaliyet gösterilen ülkeler arasında iş gücü hareketlerinin kolaylaşması ve bağımsız denetim maliyetlerinin azalması gibi alanlarda fayda sağlayacaktır. Ayrıca; bu şirketler dünya çapında ülkeler arasında aktarımları yapmakta olup, güvenilir finansal bilgiler olmaksızın bu işlemlerin kontrol edilmesi mümkün değildir².

Dünyanın değişik bölgelerinde ülkeler arasında ekonomik işbirlikleri, ekonomik topluluk ve birlikler şeklinde yapılanmaların yaygınlık kazandığı görülmekte ve bu tür bölgesel işbirliklerinin hedeflerine ulaşmasına yönelik olarak; muhasebe standartlarındaki farklılıkların ortadan kaldırılarak, üye ülkelerde faaliyet gösteren

¹ Başak Ataman Akgül; Hüseyin Akay; “Uluslararası Muhasebe Standartları ve Türkiye’de Uygulama Etkinliğine İlişkin Bir Araştırma; Türkmen Kitabevi, 2. Baskı, İstanbul; 2004. s:5.

² “Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu Faaliyet Raporu – 2007”
http://www.tmsk.org.tr/dosyalar/2007_Faaliyet_Raporu.doc (05 Şubat 2008) s:21.

şirketlere ilişkin mali bilgilerin karşılaştırılabilir olmasının sağlanmasına yönelik önlemler alınmaktadır³.

Genel kabul görmüş muhasebe ilke ve standartlarının geliştirilmesinde öncülüğü Amerika Birleşik Devletleri'nin (ABD) yaptığı söylenebilir. Bu ülkede geliştirilen standartlar uluslararası muhasebe standartlarının oluşturulmasında etkin rol oynamaktadır⁴.

1.1.1 Muhasebe Standartlarının Oluşturulması Süreci

Muhasebe standartlarının oluşturulması; kamu sektörü tarafından yasama yoluyla, özel sektör tarafından düzenleyici kuruluşları vasıtasıyla ya da kamu sektörünün muhasebe standartları düzenleme yetkisini bir kuruluşa devretmesi olmak üzere üç şekilde olmaktadır.

1.1.1.1 Muhasebe Standartlarının Kamu Sektörü Tarafından Yasama Yoluyla Oluşturulması

Muhasebe standartları yasama yoluyla, kanunlar, direktifler vb.(ve benzeri) düzenlemeler şeklinde yapılarak uygulanabilir⁵.

Yasama, muhasebe standartlarını belirlerken bu standartlara uyulmaması durumunda uygulanacak cezaları da belirleyerek, standartların uygulamasında yaptırımlar getirmektedir ve muhasebe standartlarının gelir dağılımını değiştirici etkileri en yüksek temsil organları tarafından değerlendirilmiş olmaktadır⁶.

1.1.1.2 Muhasebe Standartlarının Özel Sektör Düzenleyici Kuruluşlar Vasıtasıyla Düzenlenmesi

Muhasebe standartlarının belirlenmesinde özel sektör düzenleyici kuruluşlarının görev alabilirler ve özel sektörde oluşturulan bu standartların

³ “Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu Faaliyet Raporu – 2007” (05 Şubat 2008) s:21 .

⁴ Yavuz, Çiftçi “Türkiye’de ve Dünyada Muhasebe Standartlarının Gelişimi ve Uluslararası Uyumlaştırma Çalışmaları”, *İ.Ü İşletme Fakültesi Dergisi* c.26, S:2/Kasım 1997,s.170 .

⁵ Necdet Sağlam , “Türkiye Muhasebe Standartlarına Genel Bakış” Anadolu Üniversitesi, İibf Ankara 2006 www.Asmmmo.Org.Tr/Nst.Ppt (08-02-2008) s:5 .

⁶ Saim Üstündağ; “Muhasebe Standartları Oluşturulması Süreci”, *Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi*, Sayı: 1, Nisan, 2000; s: 32 .

uygulanması tamamıyla ihtiyari olmaktadır. Bu kuruluşlar dernek, vakıf ve birlik şeklinde örgütlenen ve özel sektör temsilcilerinin içinde bulundukları yerel veya uluslararası kuruluşlardır. Özel sektör düzenleyici kuruluşları otoritelerini ve standartlara uyumu sağlayabilmek için geniş fikir alışverişleri, standart taslaklarının dolaştırılarak görüşler alınması, belirlenecek standartlara temel oluşturmak üzere bir kavramsal çerçevenin kabul edilmesi gibi “uzlaşma arayışı” olarak adlandırılan geniş bir prosedür uygulama yoluna başvurmaktadırlar.

Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu (International Accounting Standards Board - IASB), Amerika’da 1973 yılına kadar muhasebe standartlarının belirlenmesinde etkin rolü olan Muhasebe Standartları Kurulu bu tip kuruluşlara örnek olarak gösterilebilir.⁷

1.1.1.3 Kamu Sektörünün Muhasebe Standartları Düzenleme Yetkisini Bir Kuruluşa Devretmesi

Muhasebe standartları belirleme yetkisinin hükümet desteği bulunan bir kuruluşa devredilmesi yöntemidir. Bu yöntemin avantajı, yargı ile her zaman pekiştirebilecek olan yaptırım gücünün bulunmasıdır. ABD’de bu yöntem uygulanmaktadır ve Kongre muhasebe yükümlülüklerini belirleme yetkisini Menkul Kıymetler ve Borsa Komisyonu’na (Securities Exchange Commission - SEC) devretmiştir.⁸ Düzenleyici kuruluşlar, politik baskıları azaltmak ve üst kurumlar nezdinde otoritelerini güçlendirmek için muhasebe standardı oluşturulması sürecinde tarafsız ve detaylı bir standart oluşturma yöntemi izleme, standartların oluşturulmasında temel alınmak üzere bir kavramsal çerçeve oluşturma gibi yöntemlere başvurmaktadırlar. ABD’de SEC’in yasal desteğini almış olmasına karşın Finansal Muhasebe Standartları Kurulu (Financial Accounting Standards Board - FASB)’da aynı yöntemi izlemektedir⁹.

⁷ Sağlam (08-02-2008) s:6.

⁸ Serpil, Bostancı; ‘‘Küreselleşen Muhasebede Standartlaşma ve Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu’’,**Mali Çözüm Dergisi**, Sayı: 59, Nisan-Mayıs-Haziran. 2002 s:74.

⁹Üstündağ; s:35 .

1.1.2 Uluslararası Muhasebe Standartlarının Gelişimi ve Uyumlaştırılması Çalışmaları

Muhasebe mesleği, bütün ülkelerde, uluslararası muhasebe standartlarına uyum sürecini yaşamaktadır. Dünya ekonomisi küreselleşme neticesinde, sermaye ve malların çeşitli ülkeler ve çok uluslu şirketler arasında, eş zamanlı olarak serbestçe hareket etmesi nedeniyle, daha entegre bir hale gelmiş ve farklı ülkelerdeki firmaların mali tablolarının karşılaştırılması gereği uluslararası firmaların yatırım kararlarında çok daha hayati bir önem taşımaya başlamıştır. Bu şartlar altında mantıklı olan küresel anlamda muhasebe standartlarının varlığıdır. Örneğin aynı muhasebe standartlarıyla farklı ülkelerde finansal raporların hazırlanması artık bir zorunluluk haline gelmiştir¹⁰.

Muhasebenin uluslararası düzeyde uyumlaştırılmasında standartlar çok önemli fonksiyonlara sahiptirler. Çünkü muhasebe standartları, muhasebenin araçları durumundadır¹¹.

Muhasebe birliklerinin çalışmaları ve alınan ortak kararları ile muhasebe mesleğinde uluslararası muhasebe standartları çalışmaları yapılmıştır.

Uluslararası muhasebe standartlarının oluşturma tartışmaları 1960’larda başlamasına karşın, bir örgütsel yapı içerisinde standartların düzenlenmesi önerisi 1972 Sydney 10. Uluslararası Muhasebeciler Kongresi tarafından yapılmıştır. 1973 yılında, uluslararası düzeyde muhasebe alanında birliğin sağlanması ve çeşitli kuruluşların birbirleri ile uyumlaştırılarak ortaya çıkabilecek farklılıkların giderilmesi amacıyla, Avustralya, Kanada, Fransa, Almanya, Japonya, Meksika, Hollanda, İngiltere, İrlanda ve Amerika’nın muhasebe birimleri Uluslararası Muhasebe Standartları Komitesini (International Accounting Standards Committee – IASC) oluşturmuşlardır¹². IASC nin

¹⁰ Mustafa Aysan; “Uluslararası Finansal Raporlama Standartlarına Ulusal Uyum: Türkiye Örneği”; **Muhasebe ve Finansman Dergisi**; Sayı:40, Ekim 2008 , s:47.

¹¹ Hanifi Ayboğa; “Globalleşme Sürecinde Muhasebe Alanındaki Gelişmelere Ülkemizin Uyumuna”; Sosyal Bilimler Dergisi <http://sbe.balikesir.edu.tr/dergi/edergi/c5s8/makale/c5s8m3.pdf> (14-03-2008) s:54 .

¹² Mustafa Türkkot; “Finansal Muhasebede Uluslararası Standartları”; **Yaklaşım Dergisi**; Yıl:13; Sayı:148; Nisan 2005 z-s:40-41.

esas yapısı 1973 yılındaki anlaşma ve anayasa ile kararlaştırılmıştır. IASC yapıya, önderliğe, mali duruma ve birleştirme komitelerine dikkat etmektedir¹³.

1977 yılında Münih-Almanya’da gerçekleşen 11. Dünya Muhasebeciler Kongresi sırasında kurulan Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu (International Federation Of Accountants - IFAC) sonrasında uluslararası işbirliği kurma çalışmaları süreklilik arz eden bir örgütün desteğini almış ve böylelikle 100’den fazla ülkenin meslek örgütleri tarafından da destek sağlanmıştır¹⁴. IFAC tüm dünyadaki muhasebe derneklerini, teşkilatlarını şemsiyesi altına alan kuruluştur¹⁵. 1981’de Uluslararası Muhasebe Standartları Komitesi ve Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu’nun IASB’nin uluslararası muhasebe standartlarının belirlenmesinde tek yetkili kurum olması konusunda anlaştıkları görülmektedir. Ayrıca, Uluslararası Muhasebeciler Federasyonunun tüm üyeleri aynı zamanda IASB’nin üyeleri haline gelmiştir. Söz konusu bu durumunun IASB’nin kuruluş anlaşmasının 2000 yılında değişmesine kadar devam ettiği anlaşılmaktadır¹⁶.

1997 yılında çeşitli ülkelerdeki muhasebe standartları ve uygulamalarının uyumsallaştırılması, daha kaliteli global standartların oluşturulması bu bağlamda IASB nin rolünü daha etkin yerine getirebilmesi amacıyla IASB’nin yapısında değişikliğe gidilmesine ihtiyaç duyulmuş ve bu amaçla bir strateji çalışma grubu oluşturularak çalışmalara başlanmıştır. Grubun çalışma sonuçlarının kabul edilmesi sonucunda, 1 Temmuz 2000 tarihinden itibaren standartların IASB tarafından oluşturulması kabul edilmiştir. 01.04.2001 tarihinden itibaren uluslararası muhasebe standartları IASB tarafından yapılmaktadır¹⁷. IASB vakfı bünyesinde mütevelli heyeti, yönetim kurulu,

¹³ Kees Camfferman, Stephen A. Zeff "Financial Reporting And Global Capital Markets: A History Of The International Accounting Standards Committee, 1973-2000" Oxford University Press, 2007, s.61.

¹⁴ Mustafa Aysan; "Uluslararası Finansal Raporlama Standartları Ve Küresel Uyum"; **Muhasebe ve Finansman Dergisi**; Sayı:34 , Nisan 2007,s:53.

¹⁵ David Alexander, Simon Archer "International Accounting/Financial Reporting Standards Guide";CCH, 2008, s:1.

¹⁶ Yannick Lemarchand; "Avrupa Muhasebe Sisteminin Uyumsallaştırılması, Tarihsel Bir Perspektif" **Muhasebe ve Finansman Dergisi**; Sayı 29, Ocak 2006 s:11.

¹⁷ Türkot; s: 41.

standart danışma komitesi, Uluslararası finansal raporlama yorumlama komitesi ve teknik işler yöneticisi ile ticari işler yöneticisi bulunmaktadır¹⁸.

IASB; özel nitelikte mali kaynakları olan ve uluslararası muhasebe standartlarını oluşturmakla görevli, Londra merkezli, bağımsız bir kurumdur. 2001 yılından itibaren (1973 yılından bu tarihe kadar aynı adlı komite bu görevi yürütmüştür) standart oluşturma sorumluluğunu devralan IASB'nin geliştirdiği ve onayladığı standartlar UFRS olarak adlandırılmaktadır. Alanlarında uzman 14 kişiden oluşan kurul üyelerinin bağımsızlığına zarar verebilecek kamu yararı bütün ekonomik bağlantılardan tamamen uzaklaşmaları gerekmektedir. IASB'nin amacı için tek tip yüksek kalitede, anlaşılabilir ve uygulanabilir; mali tabloların şeffaflığı ile karşılaştırılabilirliğini sağlayıcı bir evrensel muhasebe standartları oluşturmak olarak belirlenmiştir¹⁹.

Son yıllarda IFRS uluslararası kabul görmüş muhasebe standartları seti olarak kabul edilmesi konusunda açık bir eğilim yaşanmıştır. Bu akım dünya şirketlerinin içinde bulunduğu ortamı etkilemektedir²⁰.

Küreselleşen dünyamızda IFRS'nin esas alınması ve uygulanması bir zorunluluk haline gelmektedir²¹.

1.1.3 Türkiye Muhasebe Standartlarının Oluşturulması

TMS'ye talep muhasebenin ürettiği finansal tabloları kullanan işletme ilgililerinin taleplerine göre belirlenmiştir. Muhasebe standartları olarak kullanılan genel kabul edilmiş muhasebe ilke ve kuralları işletme ilgililerinin talepleri yanı sıra muhasebe öğretisi ve uygulamasının kaynaklarını da etkilemiştir²².

¹⁸ Hikmet Ulsan; "Menkul Kıymet Borsalarına Kayıtlı Şirketlerde IAS/IFRS'nin Kabulü veya IAS/IFRS'ye Uyum" **Muhasebe Ve Denetim Bakış Dergisi**, Mayıs 2005, s:13.

¹⁹ Salih Tanrikulu, "Uluslararası Muhasebe Standartları Uygulamasında Yeni Dönem: ABD,UFRS Uygulamasını Artık Doğrudan Kabul Ediyor", Vergici ve Muhasebeciyle Diyalog Sayı 237 Ocak 2008 s:60.

²⁰ İdil Kaya, "FASB-IASB Anlaşması ve Global Finansal Muhasebe -Standartlarına Doğru", <http://archive.ismmmo.org.tr/docs/sempozyum/06Sempozyum/4Oturum/IdilKaya.pdf> (20-03-2008) s:1 .

²¹ Abbas Ali Mirza; Editör: Remzi Örtün "17.Dünya Muhasebeciler Kongresi ve Değerlendirilmesi" **Muhasebe ve Finansman Dergisi** Sayı 33, Ocak 2007 s:12.

²² Ahmet Başpınar, "Türkiye'de ve Dünyada Muhasebe Standartlarının Oluşumuna Genel Bir Bakış"; **Maliye Dergisi** <http://portal1.sgb.gov.tr/calismalar/yayinlar/md/md146/muhasesestandard%C4%B1.pdf> (21-03-2008) s:46 .

Ülkemizde muhasebe standartları alanındaki gelişmelere bakıldığında; muhasebe standartlarının gelişiminin devletin yönlendirmesiyle gerçekleştiği, ilk düzenleme/uygulamaların ekonomik ve siyasi olarak ilişkilerimizin yoğun olduğu ülkeler örnek alınarak aktarılan yasalar ile bu ülke uygulamalarının etkisinde gerçekleştiği görülmektedir²³. Muhasebe uygulamalarında önce Fransız mevzuatı ve yayınlarının daha sonra da Alman mevzuatı ve yayınlarının etkisi olmuş, 1950 yılından sonra ABD ile olan ilişkilerin ekonomik ve kültürel alanda gelişmesiyle Amerikan sisteminin etkisinde kalınmış ve 1987 sonrası Avrupa Birliği'ne (AB) tam üyelik başvurusunda bulunulması ile AB düzenlemelerinin ve son zamanlarda da UMS'nin etkisinde kalınmıştır²⁴.

Türkiye'de muhasebe uygulamalarını genelde TTK ile VUK'daki hükümlerin yönlendirdiğini, ancak bu konulardaki hükümlerin ihtiyaca cevap vermediği durumlarda, yasal statüye sahip olan bazı kuruluşların kendi yetki alanlarına giren işletmeler için, yönlendirici çalışmalar yaptığı gözlenmektedir. Bu kuruluşlardan en önemlileri ve bunların muhasebe standartları ile ilgili olarak yapmış oldukları çalışmalar özet olarak aşağıda incelenmiştir²⁵.

1.1.3.1. Muhasebe Standartlarının Oluşturulmasına Yönelik Olarak İktisadi Devlet Teşekküllerini Yeniden Düzenleme Komisyonu Tarafından Yapılan Çalışmalar

İktisadi Devlet Teşekküllerini Yeniden Düzenleme Komisyonu 1968 yılında yayımlanan ve 1972 yılında uygulamaya koyduğu ve Kamu İktisadi Teşekkülleri (KİT) için zorunlu tuttuğu Tekdüzen Muhasebe Sistemi çalışması vardır. Bu çalışma başlangıçta KİT'lere zorunlu olduğu halde sonraları diğer işletmelerce de benimsenerek Türkiye'de muhasebe sisteminin gelişmesinde önemli rol oynamıştır²⁶. Böylece KİT'lerde muhasebe uyumlaştırılması için önemli bir adım atılmış ve bu düzenleme daha sonra yapılacak düzenlemelere ve özel sektör kuruluşlara bir örnek olmuştur.

²³ Saim Üstündağ“ Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu(TMS) ve Türkiye Muhasebe Standartları (TMS)”, **Mali Pusula Dergisi**, Ocak 2006 sayı: 13 s:13.

²⁴ Başpınar, (21-03-2008) s: 46.

²⁵ Başpınar, (21-03-2008) s:46.

²⁶ Ümit Gökdeniz; “**Muhasebe Standartları**”, Alfa Basım Yayım Dağıtım, İstanbul 1996 .s: 10.

Ancak bu düzenleme 22 yıl yürürlükte kalarak 31.12.1993 tarihine kadar uygulama alanı bulabilmiştir²⁷.

1.1.3.2. Muhasebe Standartlarının Oluşturulmasına Yönelik Olarak Türkiye Bankalar Birliği Tarafından Yapılan Çalışmalar

Bankalar Birliği, bankalar arasında uygulama yeknesaklığı sağlamak için muhasebe konusunda çeşitli çalışmalar yapmıştır. Örneğin 1962 yılında yürürlüğe giren ve bankalardan kredi talep eden işletmelerin hazırlayacakları son üç yıla ait bilanço ve gelir tablosunun tiplerini belirleyerek Türkiye’de bu tip bilançoların kullanılmasına önderlik etmiştir²⁸. Türkiye Bankalar Birliği tarafından hazırlanan tekdüzen hesap planı, Türkiye’de faaliyet gösteren tüm bankalar için muhasebe kayıtları ve mali tablolar açısından tek düzeni sağlamaktadır²⁹.

1.1.3.3. Muhasebe Standartlarının Oluşturulmasına Yönelik Olarak Türk Standartları Enstitüsü Muhasebe Standartları Özel Daimi Komitesi Tarafından Yapılan Çalışmalar

1987 yılında kurulan komite, Türk Muhasebe Standartlarını hazırlamakla görevlendirilmiştir. Komitenin iş programında 43 adet muhasebe standardı bulunmaktadır. Teknik kurullarından geçip yayına hazır hale gelen standartlar şunlardır³⁰:

- Raporlama- Bilanço Formu Standardı,
- Raporlama- Kar ve Zarar Tablosu Formu Standardı,
- Muhasebenin Temel İlkeleri Standardı,
- Denetim Genel İlkeleri, Denetçiye İlişkin Açıklama Standardı.

²⁷ Gürbüz Gökçen, Başak Ataman Akgül, Cemal Çakıcı; “Türkiye Muhasebe Standartları Uygulamaları”: Beta Basım Yayın Dağıtım, , İstanbul 2006 s:16.

²⁸Yahya Arıkan “Uluslararası Muhasebe Standartları ve Türkiye Uygulaması” **Mali Çözüm Dergisi**; Sayı 36; Mayıs- Haziran 1996; s:63.

²⁹ Gökdeniz, s:35.

³⁰ Arıkan, s:63.

Bu komitenin hazırlamış olduğu standartlar, AB Dördüncü Direktifine yaklaşma açısından ve Türk muhasebesinin gelişmesi açısından önemlidir. Fakat uygulamada, (Türk Standartları Enstitüsü'nün standartlarının etkili olduğunu söylenemez. Bu komite, Türkiye Serbest Muhasebeci ve Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Odaları Birliği (TÜRMOB) kurulduktan sonra çalışmalarına ara vermiş ve muhasebe standartlarının tek elden yapılmasını sağlamak üzere, koordinatörlüğünü birliğin yürüteceği "Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu"'nın (TMSK) kurulmasını ilke olarak kabul etmiştir³¹.

1.1.3.4. Muhasebe Standartlarının Oluşturulmasına Yönelik Olarak Sigorta Murakabe Kurulu Tarafından Yapılan Çalışmalar

Hazine Müsteşarlığı'nca 14.7.2007 tarih ve 26582 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan "Sigorta ve Reasürans Şirketleri ile Emeklilik Şirketlerinin Finansal Raporlamaları Hakkında Yönetmelik" ile 1.1.2008 tarihinden itibaren sigorta sektöründe de Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu tarafından, Uluslararası Finansal Raporlama Standartlarıyla bire bir uyumlu şekilde belirlenen Türkiye Finansal Raporlama Standartlarına (TFRS) uyum esası kabul edilmiştir³².

1.1.3.5. Muhasebe Standartlarının Oluşturulmasına Yönelik Olarak Sermaye Piyasası Kurulu(SPK) Tarafından Yapılan Çalışmalar

Ülkemizde UMS/UFRS'lerin halka açık şirketlerde uygulanmasına yönelik olarak ilk adım SPK dan gelmiştir. 15.11.2003 tarih ve 25290 sayılı Seri XI No (numara) 25 Sermaye Piyasasında Muhasebe Standartları Hakkında Tebliğ UMS/UFRS'lerin tam bir çevirisi niteliğindedir ve hisse senetleri İMKB de işlem gören şirketler için yürürlükte bulunmaktaydı. Bu tebliğ 09.04.2008 tarih ve 26842 sayılı Seri XI No 29 Sermaye Piyasasında Finansal Raporlamaya İlişkin Esaslar Tebliği ile yürürlükten kaldırılmıştır. Bu tebliğin 5. maddesi uyarınca *"İşletmeler, Avrupa Birliği tarafından kabul edilen haliyle Uluslararası Muhasebe/Finansal Raporlama Standartlarını uygulayarak ve finansal tabloların Avrupa Birliği tarafından kabul edilen*

³¹ Arıkan, s:63-64.

³² "Sigorta Sektöründe Türkiye Finansal Raporlama Standartlarına Uyum Esası"
[http://www.tsrb.org.tr/tsrb/Maliye+ve+Muhasebe/Muhasebe+Standartlar%C4%B1/ \(09-07-2009\).](http://www.tsrb.org.tr/tsrb/Maliye+ve+Muhasebe/Muhasebe+Standartlar%C4%B1/ (09-07-2009).)

haliyle UMS/UFRS'lere göre hazırlandığı hususuna dipnotlarda yer verirler. Bu kapsamda, benimsenen standartlara aykırı olmayan, TMSK'ca yayımlanan TMS/TFRS esas alınır.”denmektedir³³.

1.1.3.6. Muhasebe Standartlarının Oluşturulmasına Yönelik Olarak Maliye Bakanlığı Koordinatörlüğü'nde Kurulan Muhasebe Standartları Komisyonu Tarafından Yapılan Çalışmalar

1990 yılında çeşitli kesimlerin temsilcilerinin katılımı ile oluşturulan komisyonun temel amacı, ülkemizde standart karmaşasına son vererek tüm kesimleri bağlayıcı nitelikte tek elden yayınlanacak muhasebe standartlarını hazırlamaktır. Anılan komisyon çalışmalarını tamamlamış ve bu çalışmaların sonucunda Maliye Bakanlığı'nca VUK bünyesinde 26.12.1992 tarih ve 21447 sayılı Resmi Gazetede yer alan 1 sıra no'lu "Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği" yayınlanmıştır. (Daha sonra adı geçen tebliğde değişiklik yapan 12 tebliğ daha yayınlanmıştır). Yayınlanan bu tebliğ ile aşağıdaki konularda düzenlemeler yapılmış bulunmaktadır³⁴:

- Muhasebenin temel kavramları,
- Muhasebe politikalarının açıklanması,
- Mali tablolar ilkeleri,
- Mali tabloların düzenlenmesi ve sunulması,
- Tekdüzen hesap çerçevesi, hesap planı ve işleyişi.

³³ Aylin Poroy Arsoy; “Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu’nun Kavramsal Çerçeve Projesine Bir Bakış”; <http://www.muhasebetr.com/yazarlarimiz/aylin/001/mynetkobi.php> (07-08-2009)

³⁴ Arıkan, s: 65-66.

1.1.3.7. Muhasebe Standartlarının Oluşturulmasına Yönelik Olarak Türkiye Muhasebe ve Denetim Standartları Kurulu (TMUDESK) ve Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu (TMSK) Tarafından Yapılan Çalışmalar

Ülkemizde muhasebe mesleğini düzenleyen 3568 sayılı Kanun'un (Serbest Muhasebecilik, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu) çıkması, muhasebe mesleğine büyük katkı sağlamıştır. 3568 sayılı Kanun çıktıktan sonra muhasebe standartlarının düzenlenme ihtiyacı da artmıştır. Ayrıca Türkiye'nin, IFAC'ın bir üyesi olması nedeni ile Uluslararası Muhasebe Standartlarındaki esasları kabul etmek ve bu amaçla kendi ulusal muhasebe standartlarını hazırlamakla yükümlü olduğu da bir gerçektir³⁵.

TMUDESK 9 Şubat 1994 tarihinde denetlenmiş finansal tabloların sunumunda ihtiyaca uygun, gerçek, güvenilir, dengeli, karşılaştırabilir ve anlaşılabilir nitelikte olmaları için ulusal muhasebe ilkelerinin gelişmesi ve benimsenmesini sağlayacak ve kamu yararı için uygulanacak ulusal muhasebe standartları ile muhasebe meslek mensuplarının, denetim faaliyetlerini disiplinli yürütebilmeleri için ulusal denetim standartlarını saptamak ve yayınlamak üzere TÜRMOB tarafından kurulmuştur³⁶.

TMUDESK, ulusal muhasebe standartlarının uluslararası muhasebe standartlarına uyumlu olarak hazırlamış ve bu standartlar 1994 yılında faaliyete geçmiştir. Ulusal standartların hazırlanmasında, uluslararası standartlar baz alınmakla birlikte, Türkiye ekonomisini ve Türkiye'de muhasebe mesleğinin gelişimi ve içinde bulunulan koşulları dikkate alınarak ulusal kimliğe sahip standartlar hazırlanması benimsenmiştir³⁷.

TMUDESK'in muhasebe standartlarının saptama ile ilgili amaçları şu şekilde ifade edilebilir³⁸:

- TMS'nin UMS ile uyumlu olmasını sağlamak,

³⁵ Başpınar; (25-03-2008) s:49.

³⁶ Başpınar; (25-03-2008) s:50.

³⁷ “Türkiye’de Muhasebe Mesleğinin Tarihçesi”

<http://www.tmud.org.tr/dokumanlar/MuhasebeTarihce.doc> s:4 (22.04.2008).

³⁸ Yüksel Koç Yalkın, “Türkiye Muhasebe ve Denetim Standartları ve Kurulu’nun (TMUDESK) Çalışmaları ve Türkiye Muhasebe Standartları”, *Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi*, Sayı: 5 Ekim 2001 s: 3.

- Türk ekonomisinin yapısı ile gereksinimlerinin göz önünde bulundurulmak,
- Finansal tabloların düzenlenmesi ve sunulmasına ilişkin mevzuat ile muhasebe standartları ve yöntemlerinin harmonizasyonuna ilişkin çalışmalar yapmak,
- Ülke muhasebe uygulamalarında genel kabul görmüş muhasebe kavram ve terimlerinden, muhasebe standartlarının geliştirilmesinde yararlanmak.

2499 sayılı Sermaye Piyasası Kanununa 18.12.1999 gün ve 4487 sayılı Kanunla eklenen Ek-1'inci maddede uyarınca kurulan ve idari ve mali özerkliği bulunan TMSK 07.03.2002 tarihinde ilk toplantısını yaparak faaliyete geçmiş olup, buna ilişkin kararı 14.04.2002 tarih ve 24726 sayılı Resmi Gazetede yayımlanmıştır³⁹.

“2499 sayılı Sermaye Piyasası Kanununa 18.12.1999 tarih ve 4487 sayılı Kanunla eklenen Ek-1'inci madde; TMSK, Hazine Müsteşarlığı, Maliye Bakanlığı, Sanayi ve Ticaret Bakanlığı, SPK, Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurumu Yüksek Öğretim Kurulu ile Türkiye Odalar ve Borsalar Birliğinden birer, TURMOB’dan bir yeminli malî müşavir ve bir serbest muhasebeci malî müşavir olmak üzere 9 üyeden oluşur⁴⁰. Üyelerin görev süresi 3 yıl olup, Kanun hükümlerine göre, TMSK’nın Başkan ve Başkan Yardımcısı’nın kurul üyeleri tarafından yine üyeler arasından seçilmesi gerekmektedir⁴¹. TMSK özerk bir kuruluştur ve karar organını oluşturan üyeler, gönderildikleri kuruluşlardan bağımsızdırlar. Daha açık ve net bir ifade ile, kendilerini Kurul’a gönderen kuruluşların temsilcisi durumunda değildirler. Böylelikle Kurul, bağımsızlık faktörünü de kazanmış olmaktadır⁴².

Sonuç olarak muhasebe uygulamaları, şeffaflık, kamuyu aydınlatma ve bağımsız denetim ile diğer denetimler açısından kaliteli ulusal muhasebe standartlarının önemi yadsınamaz. Bu nedenle, muhasebe mesleği ve finansal tablo kullanıcıları açısından TMSK’nın örgütlenmesi ve faaliyetleri önemli bir adımdır. Kurul, muhasebe standartlarını geliştirme faaliyetlerini yürütürken, TMSK’nın yayınladığı

³⁹[http://www.tmsk.org.tr\(22-04-2008\).](http://www.tmsk.org.tr(22-04-2008).)

⁴⁰http://www.tmsk.org.tr/index.php?option=com_content&view=article&id=12&Itemid=59 (22-04-2008).

⁴¹ Üstündağ, “Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu(TMS) ve Türkiye Muhasebe Standartları (TMS)”, s:54.

⁴² Bülent Üstünel; “ Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu ve Ulusal Finansal Raporlama Standartları” <http://archive.ismmmo.org.tr/docs/sempozyum/06Sempozyum/5Oturum/BulentUstunel.pdf> (22-04-2008).

standartlardan ve standarda dönüşmemiş standart taslaklarından yararlanacaktır. TMUDESK, bugüne kadar sürdürdüğü çalışmalarla belli yetkilerle donatılmış Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu'nun yapacağı çalışmalara önemli bir alt yapı oluşturmuştur. TMUDESK, bugüne kadar yaptığı çalışmalarla Türkiye'de muhasebe standartları kültürünün doğmasına ve gelişmesine önemli katkılarda bulunmuştur ve yayımladığı standartlarla Türkiye muhasebe dünyasında önemli bir yer almıştır⁴³.

1.1.3.8. Muhasebe Standartlarının Oluşturulmasına Yönelik Olarak Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurumu (BDDK) Tarafından Yapılan Çalışmalar

BDDK tarafından bankaların; hesap ve kayıt düzeninde şeffaflık ve tekdüzenin sağlanması, gerçekleşen işlemlerin kayıt dışında kalmasının önlenmesi, faaliyetlerin gerçek mahiyetlerine uygun olarak sağlıklı ve güvenilir bir biçimde muhasebeleştirilmesi, konsolide ve konsolide olmayan bazda mali durumları, mali performansları ile yönetimin etkinliği hakkında bilgileri içeren mali tabloların zamanında ve doğru bir şekilde hazırlanması, raporlanması ve yayımlanmasına ilişkin esas, usul ve ilkelerin belirlenmesi amacıyla, Haziran 2002'de "Muhasebe Uygulama Yönetmeliği" yayınlanmıştır⁴⁴. Muhasebe Uygulama Yönetmeliği, ve bu yönetmeliğe ilişkin 01.10.2002 tarihinden itibaren yürürlüğe giren 18 adet tebliğ yayınlanmıştır. Bu tebliğ başlıkları aşağıdaki gibidir⁴⁵:

- 1 Sayılı Tebliğ:** Finansal Araçların Muhasebeleştirilmesi Standardı
- 2 Sayılı Tebliğ:** Maddi Duran Varlıkların Muhasebeleştirilmesi Standardı
- 3 Sayılı Tebliğ:** Maddi Olmayan Duran Varlıkların Muhasebeleştirilmesi Standardı
- 4 Sayılı Tebliğ:** Kiralama İşlemlerine ilişkin Muhasebe Standardı

⁴³ Arıkan, s:66.

⁴⁴ Cemal İbiş, Serdar Özkan; "Uluslararası Finansal Raporlama Standartları (UFRS)' na Genel Bakış"; **Mali Çözüm Dergisi**, Sayı:74, Ocak-Şubat-Mart 2006; s:34.

⁴⁵ Gökçen, Akgül, Çakıcı, s:11-13.

- 5 Sayılı Tebliğ:** Bankanın Dahil Olduğu Risk Grubuyla Yaptığı İşlemlerin Muhasebeleştirilmesi Standardı
- 6 Sayılı Tebliğ:** Banka Birleşme ve Devirleri İle Bankalarca İktisap Edilen Ortaklıkların Muhasebeleştirilmesi Standardı
- 7 Sayılı Tebliğ:** Varlıklardaki Değer, Azalışının Muhasebeleştirilmesi Standardı
- 8 Sayılı Tebliğ:** Karşılıklar, Şarta Bağlı Yükümlülükler ve Varlıkların Muhasebeleştirilmesi Standardı
- 9 Sayılı Tebliğ:** Devlet Teşviklerinin Muhasebeleştirilmesi ve Devlet Yardımlarının Dipnotlarda Açıklanması Standardı
- 10 Sayılı Tebliğ:** Banka Çalışanlarının Haklarının Muhasebeleştirilmesi Standardı
- 11 Sayılı Tebliğ:** Kur Değişim Etkilerinin Muhasebeleştirilmesi Standardı
- 12 Sayılı Tebliğ:** Dönem Net Kar/Zararı, Temel Hatalar ve Muhasebe Politikalarında Yapılan Değişikliklerin Muhasebeleştirilmesi Standardı
- 13 Sayılı Tebliğ:** Bilanço Tarihinden Sonra Ortaya Çıkan Hususların Muhasebeleştirilmesi Standardı
- 14 Sayılı Tebliğ:** Mali Tabloların Yüksek Enflasyon Dönemlerinde Düzenlenmesine İlişkin Muhasebe Standardı
- 15 Sayılı Tebliğ:** Konsolide Mali Tabloların Düzenlenmesi, Bağlı Ortaklık, Birlikte Kontrol Edilen Ortaklık ve İştiraklerin Muhasebeleştirilmesi Standardı
- 16 Sayılı Tebliğ:** Nakit Akım Tablosunun Düzenlenmesine İlişkin Muhasebe Standardı

17 Sayılı Tebliğ: Kamuya Açıklanacak Mali Tablolar İle Bunlara İlişkin Açıklama ve Dipnotlar Standardı

18 Sayılı Tebliğ: Vergilerin Muhasebeleştirilmesi Standardı

19 Sayılı Tebliğ: Özel Finans Kurumlarınca Kamuya Açıklanacak Mali Tablolar ile Bunlara İlişkin Açıklama ve Dipnotlar Standardı

1.1.4 Türkiye Muhasebe Standartlarının İçeriği

TMS ve Türkiye Finansal Raporlama Standartları (TFRS) aşağıda yer alan tabloda açıklamaları ve resmi gazetede yayın tarih ve numarası ile birlikte yer almaktadır.

Tablo 1: Türkiye Muhasebe Standartları⁴⁶

Konu	Resmi Gazete Tarih ve Sayısı
Kavramsal Çerçeve	16.01.2005 - 25702
TMS 1 : Finansal Tabloların Sunuluşu	16.01.2005 - 25702
TMS 2 : Stoklar	15.01.2005 - 25701
TMS 7 : Nakit Akış Tabloları	18.01.2005 - 25704
TMS 8 : Muhasebe Politikaları, Muhasebe Tahminlerinde Değişiklikler ve Hatalar	20.10.2005 - 25972
TMS 10 : Bilanço Tarihinden Sonraki Olaylar	20.10.2005 - 25972
TMS 11 : İnşaat Sözleşmeleri	26.10.2005 - 25978
TMS 12 : Gelir Vergileri	28.03.2006 - 26122
TMS 14 : Bölümlere Göre Raporlama	03.03.2006 - 26097
TMS 16 : Maddi Duran Varlıklar	31.12.2005 - 26040
TMS 17 : Kiralama İşlemleri	24.02.2006 - 26090
TMS 18 : Hasılat	09.12.2005 - 26018

⁴⁶ <http://www.tmsk.org.tr/standartlar.html> (25.04.2008).

TMS 19 : Çalışanlara Sağlanan Faydalar	30.03.2006 - 26124
TMS 20 : Devlet Teşviklerinin Muhasebeleştirilmesi ve Devlet Yardımlarının Açıklanması	01.11.2005 - 25983
TMS 21 : Kur Değişiminin Etkileri	31.12.2005 - 26040
TMS 23 : Borçlanma Maliyetleri	09.11.2005 - 25988
TMS 24 : İlişkili Taraf Açıklamaları	31.12.2005 - 26040
TMS 26 : Emeklilik Fayda Planlarında Muhasebeleştirme ve Raporlama	01.03.2006 - 26095
TMS 27 : Konsolide ve Bireysel Finansal Tablolar	17.12.2005 - 26026
TMS 28 : İştiraklerdeki Yatırımlar	27.12.2005 - 26036
TMS 29 : Yüksek Enflasyonlu Ekonomilerde Finansal Raporlama	31.12.2005 - 26040
TMS 31 : İş Ortaklıklarındaki Paylar	31.12.2005 - 26040
TMS 32 : Finansal Araçlar: Sunum	28.10.2006 - 26330
TMS 33 : Hisse Başına Kazanç	28.03.2006 - 26122
TMS 34 : Ara Dönem Finansal Raporlama	02.02.2006 - 26068
TMS 36 : Varlıklarda Değer Düşüklüğü	18.03.2006 - 26112
TMS 37 : Karşılıklar, Koşullu Borçlar ve Koşullu Varlıklar	15.02.2006 - 26081

TMS 38 : Maddi Olmayan Duran Varlıklar	17.03.2006 - 26111
TMS 39 : Finansal Araçlar: Muhasebeleştirme ve Ölçme	03.11.2006 - 26335
TMS 40 : Yatırım Amaçlı Gayrimenkuller	17.03.2006- 26111
TMS 41 : Tarımsal Faaliyetler	24.02.2006- 26090
TFRS 1 : Türkiye Finansal Raporlama Standartlarının İlk Uygulaması	31.03.2006- 26125
TFRS 2 : Hisse Bazlı Ödemeler	31.03.2006- 26125
TFRS 3 : İşletme Birleşmeleri	31.03.2006- 26125
TFRS 4 : Sigorta Sözleşmeleri	25.03.2006- 26119
TFRS 5 : Satış Amaçlı Elde Tutulan Duran Varlıklar ve Durdurulan Faaliyetler	16.03.2006- 26110
TFRS 6 : Maden kaynaklarının Araştırılması ve Değerlendirilmesi	31.01.2006- 26066
TFRS 7 : Finansal Araçlar: Açıklamalar	30.01.2007- 26419
TFRS 8 : Faaliyet Bölümleri	15.07.2007- 26583

Kaynak: www.tmsk.gov.tr

Yayınlanan standartlarda günümüz gelişmelerine uyum sağlamak ve daha kolay, anlaşılabilir olabilmek için zaman zaman değişiklikler yapılmaktadır.

1.2 Envanter ve Değerleme

Muhasebenin asli görevi, işletme faaliyetlerini kayıtlara geçirmek ve dönem sonu işletme sonucunu ortaya çıkarmaktır⁴⁷. İşletmenin belirli bir dönem içerisinde yapmış olduğu işlemler dönem sonunda yoğun bir çalışmayı gerektirir⁴⁸. İşte bu aşamada muhasebede dönem sonu işlemlerinin (Envanter – Değerleme) gerekliliği ortaya çıkar. Çünkü envanter, muhasebe kayıtlarının doğruluğunu ölçmek için muhasebe dışında bu kayıtlardaki rakamların temsil ettikleri varlıkların sayılması, ölçülmesi, tartılması ve değerlendirilmesi suretiyle kontrolüdür. İşlemlerin sistemli bir şekilde muhasebeleştirilmesi işletmelerin gerçek durumlarını açıklamaya yetmez. Şöyle ki hesap dönemi başında bir iktisadi kıymetin kayıtlardaki değeri ile gerçek değeri aynı olmasına rağmen zamanla çeşitli nedenlerden dolayı bu iki değer arasında farklar meydana gelebilir. Bunu önlemek için alınacak en köklü tedbir envanter çıkarmaktır⁴⁹.

İşletmelerde açılan hesaplar, bir hesap dönemi boyunca artış ve azalışları izler ve dolayısıyla dönem başı durumundan değişik farklı sonuçlar doğurur. Değişen bu hesap sonuçları, işletmenin sahip olduğu iktisadi kıymetler ile borç ve alacakların gerçek tutarını, o an için belirlemeye yeterli bir ölçü olamazlar. Bu bakımdan, gerek bir iktisadi kıymetin alım satımından doğan kar ya da zararın gerçek tutarının bilinmesi, gerekse üçüncü kişiler ile olan ilişkilerden doğan borç ve alacakların gerçek durumunun tespiti için sağlıklı bir envanterin yapılması gereklidir. İşte ciddi bir şekilde yapılacak böyle bir envanter işlemi ile şu falyadalar elde edilir⁵⁰:

- İşletme iyi bir denetimden geçmiş olur,
- Yapılan hata ve hileler açığa çıkarılmış olur,
- Alınacak tedbirler ile geleceğe ait hatalar önlenmiş olur ve bilançonun gerçeğe uygun düzenlenmesi sağlanmış olur.

⁴⁷ Ümit Ataman; “Genel Muhasebe- Muhasebede Dönem Sonu İşlemleri”, Cilt II,15. Baskı, Türkmen Kitabevi, İstanbul 2005 s:9.

⁴⁸ İbrahim Cığır ; “Örneklerle Tek Düzen Muhasebe Sistemi”, Ankara, 1996 s:31.

⁴⁹ Ataman, s:9.

⁵⁰ Yusuf Sürmen; “Muhasebe 2”, Akademi Kitabevi; Trabzon 2007,s: 3-4.

Dönem sonu kavramı; 193 Sayılı Gelir Vergisi Kanunu (GVK) 108. maddesi gereğince takvim yılıdır. 5422 Sayılı Kurumlar Vergisi Kanunun 28. maddesi gereğince de bir hesap dönemidir. Bir yıldan az sürelerle kıst dönem, Bakanlıkça tayin edilen sürelerle de özel hesap dönemi denir. Hesap dönemi sonuna bilanço günü denir. Envanter işlemi bilanço gününde yapılır⁵¹.

Dönem sonu muhasebe uygulamaları, bilanço dönemi sonunda çıkarılmış olan genel geçici mizanın esas alınarak muhasebe içi ve muhasebe dışı envanter çalışmalarının yapılmasını ve TMS'ye göre düzenlenmesi istenen finansal tabloların düzenlenmesini konu edinmektedir⁵².

1.2.1 Envanter Kavramı

En basit tanımıyla, envanter yönetimi ne kadar stok tutulacak, ne kadar ve ne sıklıkta sipariş verilecek gibi sorunlar ile uğraşır⁵³.

Bir işletmeye ait aktif ve pasif kalemlerin muayyen bir tarihteki ayrı ayrı miktar ve değerlerinin tayin ve takdiri olan envanter, TTK ve VUK'a göre envanter çıkarmak olarak ifade edilmiştir.

TTK 73.maddeye göre “envanter çıkarmak; saymak, ölçmek, tartmak ve değerlendirmek sureti ile bilanço günündeki mevcutları, alacakları ve borçları kati bir şekilde ve müfredatlı olarak tespit etmektir. Mevcutlar, alacaklar ve borçlar işletmeye dahil iktisadi kıymetleri ifade eder.” şeklinde tanımlanmıştır.

VUK 186. maddesine göre de “envanter çıkarmak; *bilanço günündeki mevcutları, alacakları ve borçları saymak, ölçmek, tartmak ve değerlemek sureti ile kesin bir şekilde ve müfredatlı olarak tespit etmektir. Şu kadar ki, ticari teamüle göre tartılması, sayılması ve ölçülmesi mutad olamayan malların değerleri tahminen tespit olunur.*” şeklinde açıklanmıştır⁵⁴.

⁵¹ Faruk Güçlü “**Dönem Sonu İşlemleri Envanter ve Bilanço**”, Teknoed Yayınları, Ankara 2004 s:8.

⁵² Remzi Örtün, Aydın Karapınar, ‘**Dönem Sonu Muhasebe Uygulamaları**’, Gazi Kitabevi, Ankara, 2001 s:3.

⁵³ Ed C. Mercado, “**Hands-On Inventory Management**”; Auerbach Publications, Taylor& Francis Group 2007, s:1.

⁵⁴ Mustafa Çanakçıoğlu, ‘**Uygulamalı Dönem İçi ve Dönem Sonu Muhasebe İşlemleri**’, Türkmen Kitabevi, İstanbul, 1998 s: 44.

Envanter, muhasebe kayıtlarının doğruluğunu tespit edebilmek için, her faaliyet dönemi sonunda ve periyodik olarak işletmenin elindeki iktisadi kıymetlerin gerçek durumlarını ortaya koymak amacıyla yapılan sayma, ölçme ve tartma suretiyle miktar olarak tesbit ve değerlemesinin yapılarak para cinsinden ifadesi işlemi şeklinde de tanımlanabilir⁵⁵.

Envanter işlemleri ilk olarak işletmenin kuruluşunda ve daha sonraları genel olarak her hesap döneminin sonunda yapılmaktadır. Dolayısıyla bir hesap döneminin sonunda yapılan envanter işlemleri sonraki hesap döneminin dönem başı envanteri olmaktadır. Ayrıca dönem içinde işe son veren işletmelerin de işin bitiş tarihinde envanter düzenlemeleri gerekmektedir.

VUK'un 190. maddesine göre Envanterin yapılma devresini bazı işletmeler için uzatmıştır. Nitekim bu maddeye göre, büyük mağazalar ve eczaneler emtia mevcutlarını üç yılda bir çıkarabileceklerdir. Envanter yapılmayan yıllarda ise; iktisadi kıymetlerin mevcut değer ve miktarları envanter defterine alınacaktır. Aynı madde, büyük mağazalardan geniş ölçüde çeşitli mal alışverişi yapan perakende ticaret evlerini kastettiğini yazmaktadır. Diğer taraftan, sınai işletmeler de diledikleri takdire, iki veya üç yılda bir envanter çıkarabilmek için Maliye Bakanlığı'ndan müsaade talep edebilirler. (VUK madde:190)

1.2.1.1 Envanter İşlemleri

TTK ve VUK da envanter çıkarma işlemi, sayım ve değerlendirme olmak üzere iki aşamalı olarak tanımlanmaktadır. Yapılan bu sayım ve değerlendirme işlemlerinden sağlanan bilgilere dayanarak gerekli ayarlama ve düzeltme kayıtlarını yapmak suretiyle hesap kalanların o günkü gerçek değerleri verecek duruma getirmek de muhasebede envanter işlemleri içine girer⁵⁶.

Envanter işlemleri, işletmenin varlık ve borçlarının miktar ve değerlerinin kesin bir şekilde tespit edilmesi ve elde edilen sonuçlara göre gerekli ayarlama ve

⁵⁵ Adem Çabuk; “**Muhasebede Dönem Sonu İşlemleri**”, Uludağ Üniversitesi ; Güçlendirme Vakfı Yayın No: 188, Bursa-2001; s:4.

⁵⁶ Yılmaz Benligiray, Nurten Erdoğan, Sabri Bektöre; “**Envanter ve Bilanço**”, Eskişehir, 1999 s: 15.

düzeltilme kayıtlarının yapılarak hesap kalanlarının bilançoda işletmenin gerçek durumunu göstermesinin sağlanması işlemidir⁵⁷.

Kısaca envanter işlemleri; sayım, değerlendirme ve envanter kayıtlarının yapılmasını kapsayan bir süreçtir⁵⁸.

Envanter çıkarmanın işletme açısından çok büyük faydası vardır. envanter işletmenin aktif ve pasifte yer alan hesapların defter kayıtları dışında da yapılması suretiyle işlemler yapılırken işletme denetlenir, gerçek mal mevcudu, hatalar varsa ortaya çıkar, alınacak tedbirlerle yanlışlıklar önlenir ve bilanço gerçeğe uygun olarak hazırlanır⁵⁹.

1.2.1.2 Envanter Çeşitleri

Envanter; muhasebe dışı envanter ve muhasebe içi envanter olmak üzere iki gruba ayrılır:

1.2.1.2.1 Muhasebe Dışı Envanter

Muhasebe dışı envanter çalışmasıyla; işletme varlıklarının saymak, ölçmek, tartmak yoluyla tespit edilmeleri; daha sonra tespit edilen varlıkların kendileri için ön görülen değerlendirme ölçülerine göre değerlemeleri yapılır. Tüm bu çalışmalar muhasebe kayıtları dışında yapıldığından “muhasebe dışı envanter” deyimini kullanılmıştır⁶⁰.

Muhasebe dışı envanter işlemlerinin amacı, dönem sonu muhasebe kayıtlarının yapılmasına esas olacak tutarların belirlenmesidir. Bu amaçla, muhasebe dışı envanter işlemlerinde iktisadi kıymetlerin tespiti ve değerlemesi yapılır⁶¹.

⁵⁷ Kemalettin Çonkar, Hikmet Ulusan, Mehmet Öztürk; “**Genel Muhasebe**”, Nobel Yayın Dağıtım; 3. Baskı; Ankara; 2006 s:313.

⁵⁸ Faruk Güçlü, Recai Gören, Mustafa Yalçın; “**Tek Düzen Muhasebe Sistemine Göre Genel Muhasebe, Şirketler Muhsabesi, Banka Muhasebesi, Mali Analiz**”; Detay Yayınları; 2002, s:197.

⁵⁹ Cığır; s:32.

⁶⁰ İslam Çankaya; “**Tüm İşletmelerde Dönem Sonu İşlemleri – Envanter Uygulama Kitabı**”, Ankara, 1999 s:22.

⁶¹ Örtün, Karapınar, s:4.

1.2.1.2.2 Muhasebe İçi Envanter;

Genel geçici mizanda yer alan aktif ve pasif hesapların borç ve alacak kalanları muhasebe dışı envanter işlemi ile saptanan varlık ve tutarlarına eşit değilse hesapların muhasebe dışı envanter sonuçlarını eşit kalan vermesini sağlamak amacıyla ayarlama ve düzeltme kayıtları gerekir. Yapılan bu ayarlama ve düzeltme kayıtları muhasebe içi envanter işlemleridir⁶².

Muhasebe içi envanter veya hesap devresine ait kapanış kayıtları aşağıdaki muamelelerden oluşur⁶³:

- Genel geçici mizanın çıkarılması,
- Hesap devresine ait kar ve zararın tespiti için yapılan ayarlama ve envanter maddeleri,
- Yevmiye ve defteri kebirin kapatılması
- Kesin mizanın çıkarılması,
- Bilançonun hazırlanması,
- Gelir tablosunun düzenlenmesi ve bunun neticesi olarak net karın dağıtımı,
- Takip eden hesap devresine ait hesapların yeniden açılması.

1.2.2 Değerleme Kavramı

Envanter iki aşamalı bir işlemdir. Birinci aşamada işletmenin sahip olduğu iktisadi kıymetler sayılmak, ölçülmek ve tartılmak suretiyle miktar itibarıyla saptanır. İkinci aşamada ise miktar itibarıyla saptanan iktisadi kıymetlerin değerlerinin saptanması yapılır

İşletmelerde mevcutları, alacakları ve borçları gösteren iktisadi kıymetleri saymak, ölçmek ve tartmak gibi fiili sayım ve kontrol işlemleri bittikten yani miktar

⁶² Mehmet Özbirecikli; “**Envanter İşlemleri ve Bilanço**”, Detay Yayıncılık, 1. Baskı, Ankara, 2001, s: 17.

⁶³ Ataman, s:12.

tespitinden sonra, sıra; bunların envanter gününde değerlerinin Türk Lirası (TL) cinsinden tespit ve takdirine gelir. Buna değerlendirme denir⁶⁴.

VUK' un 258. maddesine göre değerlendirme "Vergi matrahlarının hesaplanmasıyla ilgili iktisadi kıymetlerin takdir ve tespittir." Başka bir tanıma göre değerlendirme ticari bir işletmenin aktifinde kayıtlı iktisadi değerleri bilanço gününde değişik kriterlere göre parasal olarak ifade etmeye denir. Değer tespiti anlamında kullanılmaktadır⁶⁵. Ölçme, sayma veya tartma sonucunda elde edilen miktarların birim değer ile çarpılmasıyla o iktisadi değer para ile ifade edilmiş yani değerlendirilmiş olur⁶⁶.

Değerlemenin amacı; işletmenin belirli bir andaki iktisadi ve mali yönden gerçeğe en yakın durumunu ve hesap dönemi sonucunu (kar veya zararı) tespit etmektir. Bu amaçla işletmeye ait tüm varlıklar sayılıp, miktarları tespit edildikten ve borçlar da belirlendikten sonra tek tek para birimiyle çarpılarak değerleri hesaplanır. Bu bakımdan bir fiyatlandırma işlemi olarak da adlandırabileceğimiz değerlendirme olayı, kullanılan değerlendirme ölçülerin göre, işletmenin iktisadi ve mali durumunun bilançodaki görünümünü ve faaliyet sonucunu (kar veya zarar) etkileyecektir⁶⁷.

Değerlemede beklenen asıl amaç; dönem sonundaki varlıkların gerçek değeri ile değerlendirilmesi ve beklenen sonuçların bilançoya ve kar/zarar tablosuna en doğru biçimde yansıtılması sağlanarak,

- İşletmenin gerçek ekonomik gücünün ortaya konması,
- Muhasebe tekniğinden beklenilenin elde edilmesi,
- Vergi matrahının gerçek şekli ile meydana çıkarılması tarzında özetlenebilir⁶⁸.

⁶⁴ Güçlü s:7.

⁶⁵ Güçlü, s:7.

⁶⁶ Ataman s: 17.

⁶⁷ Benligiray,Erdogan,Bektörü.,s:20.

⁶⁸ Yılmaz, s:20.

1.2.2.1 Değerleme Günü

İktisadi kıymetlerin değerleri, gerek piyasada zaman zaman ortaya çıkan dalgalanmalardan, gerekse çeşitli iktisadi hareketlerden etkilenmekte ve sürekli olarak değişmektedir. İşte burada sorun, herhangi bir iktisadi kıymet değerlendirirken, o iktisadi kıymetin ne zamanki değerinin esas alınacağıdır.

VUK madde 259’a göre “değerlemede iktisadi kıymetlerin vergi kanunlarında gösterilen gün ve zamanlarda haiz oldukları kıymetleri esas tutulur.”⁶⁹ Diğer bir deyişle değerlemenin yapıldığı günde sahip oldukları kıymetler esas alınır⁷⁰. Sözü edilen gün ve zaman hesap döneminin son günü olabildiği gibi, iktisadi kıymetin alındığı, satıldığı, imal veya inşasının bittiği, işletmeye dahil edildiği, işletmeden çekildiği gün de olabilir⁷¹.

Bilançooya dahil varlıklarda değerlendirme günü, bilanço günüdür. Bir işletmenin bütün aktif ve pasifleri bilanço gününde değerlendirilir. Genel olarak işletme varlık, alacak ve borçlarının değerlendirildiği günü hesap döneminin son günü olduğunu söyleyebiliriz⁷².

1.2.2.2 Değerlemenin Teklik İlkesi

VUK’un 259. maddesine göre değerlendirme yapılırken her iktisadi kıymet tek başına dikkate alınır ve öyle değerlendirilir. Tek başına terimine, iktisadi kıymetin işletmedeki konumuna, görevine ve hesabın özelliğine bakılarak anlam verilir. Örneğin; işletmede kullanılan makinelerin her biri bütün olarak değerlendirilir. Ancak makineyi oluşturan parçaları satan bir işletme için bu parçaların her birinin ayrı ayrı değerlendirilmesi gerekir⁷³.

Vergi sistemimizde her ekonomik varlık veya iktisadi kıymet ayrı bir değerlendirme birimi olarak kabul edilmiştir. Genel kural, her bir varlığın, değerlendirme

⁶⁹ Hakan Narin “Vergi Usul Kanununa Göre Gayri Menkullerin Değerlemesi”; M. Ü. Yüksek Lisans Tezi, İstanbul 1998 s: 34.

⁷⁰ Murat Erdoğan, “Dönem Sonu İşlemleri”, Beta Yayınları, İstanbul, 2003 s: 8.

⁷¹ Yılmaz, s:6.

⁷² Ataman, s:17.

⁷³ Sürmen, s:14.

sırasındaki özelliklerini ayrı ayrı dikkate almaktır. Tek tek değerlemenin karşısı, toplu değerlemedir.

Toplu değerlemede ise, ekonomik varlıkları özelliklerine ve fonksiyonlarına göre ayırmadan toplu olarak bir değer biçmeyi ifade eder. Vergi sistemimiz her bir varlığın tek tek değerlenmesine iki istisna getirmiştir; (VUK madde 260)

- Örf ve adete göre aynı cinsten sayılan mallar. Örneğin; oyuncak toplar, fiyatları farklı olmayan mendiller, çoraplar vb.

- Düşük değerli çelik eşya. Örneğin; eskimiş mobilyalar, döküntüler, artıklar, yangın, deprem, su basması yüzünden bozulan, çürüyen, kırılan, paslanan mallar. Bu mallar toplu olarak değerlenirler⁷⁴.

1.2.2.3. Değerlemede Tek Ölçek İlkesi

Değerle günü esas alınacak değerlendirme ölçekleri kanunlarda belirtilmiştir. Ancak işletmeler bu değerlendirme ölçeklerini kullanmak bakımından sınırlandırılmışlardır ve tutarlılık kavramının da gereği olarak kullanılan bir değerlendirme ölçüsünün değiştirilmemesi esası vardır.

VUK'a göre değerlemesi yapılan her varlık yalnız bir ölçekle değerlendirir.

TTK, VUK ve SPK'nın değerlemeye ilişkin hükümleri, işletmede bir çok durumlarda çeşitli değerlendirme ölçekleri arasında seçim yapma hakkı tanımıştır. Ancak seçilen değerlendirme ölçeğinden değişiklik yapılabilmesi için, ilk seçilen ölçekle doğru sonuçların elde edilemediğinin ispat edilmesi gerekir⁷⁵.

1.2.2.4. Gerçekleşmeyen Kar ve Zararlar

Vergi sistemimiz de, gerçekleşmeyen zararların hesaplara yansıtılabileceği kabul edilmiştir. Ancak gerçekleşmeyen gelirler ise dönem karı hesaplanırken dikkate

⁷⁴ Ataman, s.18.

⁷⁵ Cemal, İbiş' Türk Yasalarına ve Muhasebenin Temel İlkelerine Göre Düzenlenen Bilançoların Karşılaştırılması ve Öneriler, Doktora Tezi, İstanbul 1992 s:18.

alınmazlar. Gerçekleşmeyen kar ve zarar hali, özellikle menkul kıymetlerin piyasa değerindeki değişiklikleri durumunda görülür⁷⁶.

1.3 Türkiye Muhasebe Standartlarında Yer Alan Değerleme Ölçekleri

TMS’de, ekonomik varlıkların değerlemesinde kullanılan çeşitli yöntemler bulunmaktadır. Bu yöntemler kısaca aşağıda açıklanmaktadır:

1.3.1 Gerçeğe Uygun Değer

Gerçeğe Uygun Değer, Bir varlığın değiş tokuş edilmesi veya bilgi sahibi, istekli taraflar arasında piyasa şartlarına uygun olarak sorumluluk sözleşmesine girilmesi ile oluşan değeri ifade etmektedir⁷⁷.

Gerçeğe uygun değer, karşılıklı pazarlık ortamında, bilgili ve istekli gruplar arasında bir varlığın el değiştirmesi yada bir borcun ödenmesi durumunda ortaya çıkması gereken tutardır⁷⁸.

Gerçeğe uygun değer muhasebe standartlarında kullanılan temel değerleme ölçüsüdür. Bir çok standartta değerleme olarak gerçeğe uygun değer kullanılmaktadır.

Gerçeğe uygun değerın piyasa fiyatlarına dayalı olarak belirlenemediği durumlarda kullanılacak olan model ve tekniklerin başında net bugünkü değer yöntemi gelmektedir. Bu modelin en önemli girdisi ise iskonto oranı (sermaye maliyeti) dir. Bu oran işletmeden işletmeye veya varlıktan varlığa farklılık gösterebilmektedir. Ayrıca bu yöntem de gerçeğe uygun değeri belirlenecek olan varlık ve yükümlülüğe ilişkin nakit akışlarının tahmin edilmesi gerekmektedir⁷⁹.

⁷⁶ Ataman, s.17.

⁷⁷ Amitabha Mukherje, Mohammed Hanif “**Financial Accounting**”Tata McGraw-Hill Publishing Company Limited, 2003 s:32.

⁷⁸ Ercan Bayazıtlı, Orhan Çelik ve Saim Üstündağ ; **Türkiye Muhasebe Standartlarına Genel Bakış**, Ankara: Sayısal Kitabevi, 2006, s.107.

⁷⁹ Burak Arzova, Aylin Poroy Arsoy; “ Türkiye Muhasebe Standartlarında Gerçeğe Uygun Değer Yaklaşımı ve TMS 41 Çerçevesinde Canlı Varlıkların Gerçeğe Uygun Değerlerinin Belirlenmesi” **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı:216, Eylül 2006, s:143.

1.3.2. Net Gerçekleşebilir Değer

Net gerçekleşebilir değer; işin normal akışı içinde , tahmini satış fiyatından, tahmini tamamlanma maliyeti ve satışı gerçekleştirmek için gerekli tahmini satış giderleri toplamının, düşürülmesiyle elde edilen tutarı ifade eder⁸⁰.

1.3.3. Defter Değeri

Bir varlığın birikmiş amortisman ve birikmiş değer düşüklüğü zararları indirildikten sonra finansal tablolara yansıtıldığı tutarıdır.(TMS16.6)

1.3.4. İşletmeye Özgü Değer

Bir işletmenin bir varlığın devamlı kullanımından ve yararlı ömrünün sonunda elden çıkarıldığında elde edilmesi beklenen veya bir yükümlülüğün karşılanmasında oluşması beklenen nakit akışlarının bugünkü değerini ifade eder. .(TMS16.6)

1.3.5. Bir Varlığın Kalıntı Değeri

Bir varlığın kalıntı değeri, varlığın elden çıkarılması esnasında hesaplanan giderlerin tespitinden sonra varlığın elden çıkarılmasından elde edilen miktardır⁸¹.

Leasing ile alınan bir varlığın kalıntı değeri, leasing sözleşmesi sonundaki varlığın tahmini gerçek değerini ifade etmektedir⁸².

1.3.6. Satış Maliyetleri Düşülmüş Gerçeğe Uygun Değer

Bir varlık veya nakit yaratan birimin karşılıklı pazarlık ortamında, bilgili ve istekli gruplar arasında gerçekleştirilen satışı sonucunda elde edilmesi gereken tutardan, elden çıkarma maliyetlerinin düşülmesi suretiyle bulunan değerdir. .(TMS36.6)

⁸⁰ Bayazıtlı, Çelik, Üstündağ; s:143.

⁸¹ Tom Rolfe, Chartered Institute Of Management Accountants;” **Financial Accounting And Tax Principles**”; Butterworth-Heinemann, 2007, s:280.

⁸² Mukherje, Hanıf s: 33.2.

1.3.7. Kullanım Değeri

Bir varlığın devamlı kullanımından ve faydalı ömrünün sonunda satış ya da elden çıkarılması sonucunda ortaya çıkması beklenen tahmini gelecek nakit akışlarının bugünkü değeridir. Bu değer, net bugünkü değer veya net şimdiki değer olarak ifade edilmektedir. Bir varlığın kullanım değeri, söz konusu varlığın cari ekonomik değerini yansıtır⁸³.

1.3.8. Geri Kazanılabılır Değer

Bir varlığın veya nakit yaratan birimin, satış maliyetleri düşülmüş gerçeğe uygun değeri ile kullanım değerinden yüksek olanıdır. .(TMS36.6)

1.3.9. Özkaynak Yöntem Değeri

Yatırımlar için kullanılan muhasebenin özkaynak tanımı kuruluşların ve diğer varlıkların firmalar için nasıl yatırım yaptıklarını tanımlar⁸⁴.

1.4 Vergi Usul Kanunu’nda Yer Alan Değerleme Ölçekleri

Bu bölümde vergi usul kanunda tanımlanan ve uygulanmasına izin verilen değerleme ölçekleri bulunmaktadır. VUK’da açıklanan değerleme ölçekleri şöyledir:

1.4.1 Rayiç Bedel

Rayiç bedel bir iktisadi kıymetin değerleme günündeki normal alm- satım değeridir.(VUK mükerrer madde 266) Rayiç bedel, cari değer olarak da isimlendirilir. VUK’a sonradan ilave edilen bu ölçünün kullanımı bina ve arazinin vergi değerinin saptanması ile sınırlandırılmıştır⁸⁵.

⁸³ Hüseyin Tokay, Ali Deran, Rafet Aktaş, “Uluslararası Muhasebe Ve Finansal Raporlama Standartlarında Gerçeğe Uygun Değer Yaklaşımı Ve Muhasebe Uygulamalarına Etkisi” **XXIV. Türkiye Muhasebe Eğitimi Sempozyumu** (Mugla Üniversitesi, 2005) : 3-31.s:9.

⁸⁴ James E. Morris; “**Accounting for M&A, Equity, and Credit Analysts**”; McGraw-Hill Professional, 2004 s:1.

⁸⁵ Ümit Gücenme ; “**Envanter**”, Marmara Kitabevi; Bursa 2002 s:57.

1.4.1.1 Borsa Rayici

Borsa rayici, gerek menkul kıymetler ve kambiyo borsasına, gerekse ticaret borsalarına kayıtlı olan iktisadi kıymetlerin değerlemeden önceki son işlem gününde borsadaki işlemlerinin ortalama değerini ifade eder. Borsada aşırı dalgalanmalar borsa rayicinin gerçekçe bir ölçü olma niteliğini bir ölçüde yitirir. Bu durumda ortalama rayiç son 30 günün fiyatlarının ortalaması olarak belirlenir. Ancak buna Maliye Bakanlığı karar verir. Yabancı paralar borsa rayici ile değerlendirir⁸⁶.

Borsa rayici menkul kıymetler borsası ve kambiyo borsaları ile ticaret borsalarına kayıtlı kıymetlerin, değerlendirme gününden bir önceki son işlem gününde borsadaki işlemlerinin ortalama değeridir. Değerleme günü borsanın işlem günü olsa dahi o günkü işlemler esas alınmayıp bir önceki günkü işlemlerin ortalama değeri esas alınır⁸⁷.

VUK'da borsa rayici ile değerlendirme şu haller için öngörülmüştür.

İktisadi işletmelere dahil yabancı para ve yabancı para üzerinden borç alacakların değerlendirme ölçüsü borsa rayicidir. Ancak ülkemizde serbest döviz borsası bulunmadığından söz konusu kıymetlerle ilgili değerlendirme Maliye Bakanlığı tarafından saptanan kurlar üzerinden yapılır.

Veraset ve İntikal Vergisi'nde, tahvillerin değerlendirme ölçüsü borsa rayicidir⁸⁸.

1.4.1.2 Vergi Değeri

Vergi değeri, VUK'un 268. maddesinde “ Bina ve arazinin rayiç bedeli” olarak tanımlanmıştır. VUK'da yer alan tanım fonksiyoneldir. Değerleme ölçütü tanımı hangi tür iktisadi kıymetin bu değerlendirme ölçütü ile değerlendireceği hususunu da içerir.⁸⁹Vergi değeri ölçüsü şu hallerde uygulanır⁹⁰:

⁸⁶Hüseyin Ergin, Şerafettin Sevim; “ **Envanter ve Bilanço**”, 3. Baskı, Kütahya; 2000 s:59.

⁸⁷ Kazım Yılmaz; “**VUK, GVK, KVK, KDVK Açısından Değerleme**” Ankara, Kasım, 2006 s:20.

⁸⁸Bünyamin Öztürk, “Vergi ve Muhasebe Uygulamaları Açısından Dönem Sonu Envanter ve Değerleme İşlemleri”, **Maliye ve Hukuk Yayınları**, Kasım, 2006 s:15.

⁸⁹Sena Küçük; “Değerleme ve Dönem Sonu İşlemleri”, **Yaklaşım Dergisi**, Yaklaşım Yayınları, Yıl:14, Sayı157, Ocak 2006s.26.

İktisadi kıymetlere dahil olup da maliyet bedeli bilinmeyen bina ve arazi vergi değerleri ile değerlendirir. Ayrıca gayrimenkul sermaye iradı sahiplerinin maliyet değeri bilinmeyen gayrimenkullerinin normal değerlendirme ölçüsü de vergi değeridir.

Vergi değeri yalnızca vergi hukukunda kullanılan bir değerlendirme ölçütüdür. Vergi değerine ilişkin söz konusu hükme ekli: “ Vergi değenin tespitinde Emlak Vergisi Kanunu’nun 29. maddesine uyulacağı” şeklindeki ikinci cümle 4369 sayılı kanun’la 29.07.1998 tarihinde yürürlükten kaldırılmıştır. Söz konusu cümlenin yürürlükten kaldırılması ile birlikte vergi değeri ile rayiç bedel arasındaki fark da ortadan kalkmıştır⁹¹.

1.4.1.3 Emsal Bedeli

VUK’un 267. maddesine göre emsal bedeli gerçek bedeli olmayan, bilinmeyen ya da doğru olarak tespit edilemeyen bir varlığın değerlendirme gününde satılması halinde emsaline nazaran sahip olacağı değerdir.

Emsal bedelinin uygulanabilmesi için bir iktisadi kıymetin gerçek değerinin olmaması, gerçek değerinin bilinmemesi, veya gerçek değerinin doğru olarak tespit edilememesi gerekir⁹².

Tanımda yer alan gerçek bedel terimi açık değildir. Ancak değerlendirilecek olan ekonomik varlığın satılması halinde emsaline nazaran sahip olacağı değer olarak ifade edildiğinden gerçek bedelden satış bedeli, daha doğru bir deyimle piyasa değerini anlamak mümkündür. Görüldüğü gibi vergi sistemimizde emsal bedeli, rayiç bedel değeri, piyasa değerinden başka bir şey değildir⁹³.

1.4.2 Maliyet Bedeli

Maliyet bedeli, iktisadi bir varlığın elde edilmesi veyahut değerinin arttırılmasıyla ilgili olarak yapılan ödemelerle bunların bağlı olduğu her türlü giderlerin toplamını ifade eder. Maliyet bedeli iktisadi kıymetin edinilmesi biçimine göre

⁹⁰ Öztürk, s:17.

⁹¹ Küçük, s.26.

⁹² Çabuk, s:13.

⁹³ Ataman, s:20-21.

değişiklik gösterir. Satın alınan malda maliyet bedeli alış bedeli ve alış giderleri toplamından, üretilen mallarda ise ilk madde ve malzeme, direkt işçilik giderleri ve genel üretim giderlerinden oluşur. Genel yönetim giderlerinin maliyete dahil edilmesi veya dönem gideri yazılması mükellefin isteğine bağlıdır. Alış giderleri malın satışa hazır hale gelinceye kadar yapılan harcamalar toplamından oluşur. Ayrıca bir iktisadi kıymetin değerini arttıran ekonomik ömrünü uzatan, verimini arttıran harcamalar da maliyete ilave edilir. (VUK madde 262) Maliyet bedeli VUK hükümlerine göre yapılan değerlemelerde en yaygın olarak kullanılan değerlendirme ölçüsüdür⁹⁴.

İktisadi varlığın değerini arttırmak için yapılan ödemeler maliyet bedeline eklenir. Maliyet bedeline eklenecek giderler konusunda üç temel özelliği göz önünde tutmak gerekir. Bunlardan birincisi, giderin iktisadi kıymetin kullanma süresini ya da kapasitesini arttırması , ikincisi normal kullanım süresinde yapılması zorunlu gider olmaması, üçüncüsü ise kullanım süresini arttırmamakla beraber kapasitesini arttıran giderlerin iktisadi varlığın iktisabında olmayan bir eklenti sebebiyle yapılmış olması gerekir⁹⁵.

Maliyet bedeli ile değerlendirilecek işletmeye dahil iktisadi kıymetler şunlardır⁹⁶:

Gayrimenkuller, tesisat ve makineler, gemiler ve diğer taşıt araçları, binalar, gayri maddi haklar, demirbaş eşya, ticari mallar, imal edilen mallar (mamuller) zirai mahsuller, hayvanlar.

1.4.2.1 Alış Bedeli

Alış bedeli, iktisadi bir kıymetin satın alınması karşılığında satıcıya ödenen veya borçlanılan tutardır. Maliyet bedelinden farkı, alış bedelinin fatura tutarı dışındaki giderleri içermemesidir⁹⁷.

⁹⁴ Çabuk, s:10.

⁹⁵ Sürmen, s: 16.

⁹⁶ Ergin, Sevim, s:58.

⁹⁷ Ataman, s.19.

1.4.2.2 Alış Emsal Bedeli

VUK'un geçici 4. maddesi, bilanço esasına göre Gelir ve Kurumlar vergisi mükellefiyetine girecek olanların açılış bilanço ve envanterlerini tanzim ederlerken VUK'daki hükümlere göre iktisadi kıymetlerini değerleyeceklerini, maliyet bedeli bilinmiyorsa bu bedel. yerine alış emsal bedeli ile değerleyebileceklerini belirtmiştir⁹⁸.

Alış emsal bedeli, iktisadi bir kıymetin alış değeri bilinmiyorsa emsallerine göre saptanan değerdir.

Ticari, zirai ve mesleki kazançları dolayısıyla yeniden gelir vergisine girecek veya basit usulden gerçek usule geçecek mükellefler, maliyet bedeli bilinmeyen amortisman konusu duran varlıklarını amortismanları da dikkate alarak kendilerince belirlenecek alış emsal bedeli ile değerlendirilir.

İlk defa bilanço esasında gelir ve kurumlar vergisi mükellefiyetine girecek olanlar, amortisman konusu kıymetler dışındaki diğer kıymetleri maliyet bedeli bilinmediği takdirde, alış emsal bedeli ile değerlendirilir⁹⁹.

1.4.3 İtibari Değer

İtibari değer her çeşit senetlerle hisse senetleri ve tahvillerin üzerinde yazılı olan değerdir. Buna göre nominal değer ile değerlendirme de denir. Nominal değer üzerinde yazılı değer demektir¹⁰⁰.

Kasa mevcudu,

İhraç edilen hisse senetleri ve tahviller

Senetler

İtibari değer ile değerlendirilir.

⁹⁸ <http://www.webmuhasebe.com/Konular/degerolcu.htm> (28-04-2008).

⁹⁹ Ataman, s.20.

¹⁰⁰ Güçlü s:10.

1.4.3.1 Tasarruf Değeri

Tasarruf değeri, bir iktisadi kıymetin değerleme gününde sahibi için arz ettiği gerçek değerdir. (VUK madde 264)

Tasarruf değeri iktisadi kıymetin değerleme gününde elden çıkarılması durumunda elde edilecek değeri ifade eder. İktisadi kıymetlerin değerlemesinde sık kullanılan bir tür değerleme ölçüsü değildir. Sadece senede bağlı alacak ve borçların değerlemesinde kullanılabilir. Bu da işletmece istenilmesine bağlıdır. Yani isterse işletmeler senede bağlı alacak ve borçlarını tasarruf değeriyle değerleyebilirler. Ancak alacak senetlerini tasarruf değeriyle değerleyen işletmeler, borç senetlerini de tasarruf değeriyle değerlemek zorundadır. (VUK madde 285)¹⁰¹.

1.4.3.2 Mukayyet (Kayıtlı) Değer

Mukayyet değer VUK'un 265. maddesinde “ Bir iktisadi kıymetin muhasebe kayıtlarında gösterilen hesap değeri” olarak tanımlanmıştır.

Mukayyet değerın tespiti için herhangi bir işlem yapmaya gerek yoktur, muhasebe kayıtlarında görülen değe, adından da anlaşılacağı üzere mukayyet (kayıtlı) değerdir¹⁰².

Değerleme ölçütü olarak mukayyet değeriyle değerlendirilen iktisadi kıymetler; değeri defter ve hesap kayıtlarında bulunan ve ancak buralardan hesaplanabilecek nitelikte olan kıymetlerdir. Mukayyet değeri ölçütünün kullanılması, enflasyonist etkinin fazla olduğu ekonomilerde oldukça subjektif sonuçlar doğurur. Bu da mali tablo içeriğinin muhasebe ve mali tablo ilkelerinden sapmasına neden olur.

Diğer taraftan uygulaması en kolay ve kesin sonuç veren bir değerlendirme ölçütüdür. Vergi kanunlarımız uyarınca mukayyet değeri değerlendirme ölçütü olarak kullanıldığı iktisadi kıymet sayısı fazla değildir. Kanun koyucunun değerlendirme ölçütü

¹⁰¹ Bünyamin Öztürk ; Mustafa Özer; “Dönem sonu Envanter ve Değerleme İşlemleri”; Maliye ve Hukuk Yayınları; 2. Baskı; Ankara 2003; s:14.

¹⁰² Yılmaz, s:23.

olarak mukayyet değeri vazettiği durumların bir kısmı da zarurettten kaynaklanmaktadır. (İlk tesis ve taazzuv giderleri gibi)¹⁰³.

1.5 Diğer Kanunlarda Yer Alan Değerleme Ölçekleri

TTK ve SPK’ da yer alan değerleme ölçekleri bu bölümde incelenmiştir.

1.5.1 Türk Ticaret Kanununda Yer Alan Değerleme Ölçekleri

TTK’nın 75. maddesinde şahıs şirketleri ile gerçek kişi işletmelerin stoklarını en çok bilanço gününde işletme için haiz olduğu değer üzerinden değerleyebilecekleri, stoklar içerisinde borsada kayıtlı olan kıymetlerin bulunması durumunda ise bunların borsa rayicine göre değerlendirileceği belirtilmektedir¹⁰⁴.

TTK işletme ile ilişkisi bulunan üçüncü şahısların hak ve menfaatlerinin korunması ve kamuya doğru bilgi aktarılmasının sağlanması için değerlendirme ölçülerinin tavanını belirlemiştir.

TTK’da değerlendirme ile ilgili düzenlemeler iki ana grupta toplanmaktadır. Bunlardan ilki şahıs işletmelerinde (İktisadi kurum) değerlendirme ki bu 75. madde de belirtilmiştir, ikincisi ise sermaye şirketlerinde değerlemedir. TTK 458-464.maddelerinde arasında sermaye şirketlerindeki değerlendirme ölçeklerine değinilmiştir.

TTK’nın 75. maddesi, bütün aktiflerinin en çok bilanço gününde işletme için haiz oldukları değer üzerinden kaydolacaklarını; borsada kote edilen mal kıymetlerin o günün **borsa rayicine** göre ve tahsil edilemeyen ve ihtilaflı bulunanlar müstesna olmak üzere bütün alacakların da **itibari değerine** göre hesap edileceğini; pasiflerin bütün borçların şarta bağlı veya vadeli olsa bile itibari değerler üzerinden hesaba geçirileceğini açıklamıştır¹⁰⁵.

Sermaye şirketlerinde ise “en fazla **maliyet değeri**” ifadesi çok sık geçmekte ve ticari mallar için, “eğer değerlendirme gününde bu malların maliyet değerleri cari

¹⁰³ Küçük, s.25.

¹⁰⁴ Özbirecikli s:62-63.

¹⁰⁵ Kızıl, s:9.

fiyattan fazla ise bunlar bilançoya en fazla cari değer (piyasa fiyatı) üzerinden geçirilebilir” denmektedir. Burada da anlatılan en düşük değer ilkesidir¹⁰⁶.

1.5.2 Türk Ticaret Kanun Tasarısında Yer Alan Değerleme İlkeleri

Yeni yasa tasarısında değerleme ilkeleri genel değerleme ilkeleri ve varlıklar ile borçların değerleme ölçüleri şeklinde düzenlenmiştir. Madde 78’de, yıl sonu finansal tablolarında yer alan varlıklar ile borçlarla ilgili olarak ve TMS’de öngörülen ilkeler de dikkate alınmak üzere aşağıdaki değerleme ilkeleri geçerli olacağı belirtilmiştir. (TTK tasarısı-madde 78)

- Bir önceki dönemin kapanış bilançosundaki değerler ile faaliyet döneminin açılış bilançosundaki değerler birbirinin aynı olmalıdır,
- Fiili veya hukuki duruma aykırı olmadıkça, değerlemelerde işletme faaliyetinin sürekliliğinden hareket edilir,
- Bilanço kapanış gününde, varlıklar ve borçlar teker teker değerlendirilir,
- Değerleme ihtiyatla yapılmalıdır; özellikle de bilanço gününe kadar doğmuş bulunan bütün olası riskler ve zararlar dikkate alınır; kazançlar bilanço günü itibarıyla gerçekleşmişlerse dikkate alınır.
- Faaliyet yılının gider ve gelirleri, ödeme ve tahsilat tarihlerine bakılmaksızın yıl sonu finansal tablolarına alınırlar,
- Önceki yıl sonu finansal tablolarında uygulanmış bulunan yöntemler korunur

Varlıklar ile borçların değerleme ölçüleri madde 79’da düzenlenmiştir. Buna göre, duran ve dönen varlıklar TMS uyarınca amortismanlar düşüldükten sonra bu standartlarda gösterilen ölçülere göre değerlendirilir. (TTK tasarısı-madde 79)

¹⁰⁶ Necdet Şensoy;“Değerleme Esaslarında Eğilim ve Etkileşimler” Gazi Üniversitesi, iktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi ,İşletme Bölümü, Türkiye XXII. Muhasebe Eğitimi Sempozyumu, http://www.modav.org/Upload/tezler/DEGERLEME_ESASLARINDA_%20EGILIM.doc s:23-24 (30-04-2008).

Borçlar ve diğer kalemler için de aynı standartlar uygulanır. İktisap ve üretim değerleri ve değerlemeyi basitleştirici yöntemler konusunda düzenleme TMSK'ya bırakılmıştır.

TTK tasarısında TMSK'ya envanter ve finansal tabloların düzenlenmesi konusunda önemli yetkiler verilmiştir.

Bu düzenlemeyle, TTK'ya tabi gerçek ve tüzel kişiler gerek ticari defterlerini tutarken, gerek münferit ve konsolide finansal tablolarını düzenlerken, TMSK tarafından yayımlanan, TMS'ye ve kavramsal çerçevede yer alan muhasebe ilkelerine aynen uymak ve bunları uygulamak zorundadırlar. (TTK tasarısı madde 88)

Yapılan düzenlemeler, uygulamada birliği sağlamak ve finansal tablolara uluslararası pazarlarda geçerlilik kazandırmak amacıyla, IFRS'ye tam uyumlu olacak şekilde, yalnız TMSK tarafından belirlenir ve yayımlanır¹⁰⁷.

1.5.3 Sermaye Piyasası Kanununda Yer Alan Değerleme Ölçekleri

Sermaye Piyasası Kanununa tabi anonim ortaklıklarda yapılacak değerlemede kullanılabilecek değerleme ölçüleri ve bunların tanımları ve kullanım yerleri Sermaye Piyasası Kurulu tarafından çıkarılan XI Seri ve 1 sıra no'lu tebliğle belirlenmiştir. Bu tebliğde yer alan değerleme ölçüleri şunlardır¹⁰⁸:

- **Tarihi Maliyet (İlkesi):** Varlıkların, elde etme maliyeti ile net gerçekleşebilir değerini veya elde etme maliyeti ile rayiç bedelin düşük olanı ile bilançoda yer alacağını ifade eder. Aslında bu “en düşük değer” yöntemidir¹⁰⁹.

- **Elde Etme Maliyeti: Varlıkların** satın alma bedeli ile buna bağlı olarak yapılan giderlerin toplamından oluşur. Varlıkların satın alma, üretim veya inşa maliyetini ifade eder.

- **Üretim Maliyeti:** mamullerin elde edilmesi için saf olunan ilk madde ve malzeme giderlerin toplamından oluşur.

¹⁰⁷ Sağlam, a.g.s(29-04-2008).

¹⁰⁸ Çabuk, s:14-15.

¹⁰⁹ http://www.modav.org/Upload/tezler/DEGERLEME_ESASLARINDA_%20EGILIM.doc s:24(01-05-2008).

- **İnşaa Maliyet:** İşletme tarafından imal veya inşa edilen duran varlıklarla dorudan ilişkilendirilebilen maliyet unsurları ile imal veya inşa işleriyle ilgili olup söz konusu varlıkları yüklenebilen giderler toplamından oluşur.

- **Net Gerçekleşebilir Değer:** Varlık unsurlarının gerçekleşmesi beklenen satış bedelinde, yapılması gerekli “tamamlama maliyeti” ile satış giderlerinin indirilmesinden sonraki kalan değeri içerir.

- **Tamamlama Maliyeti:** Yarı mamullerin tamamlanması veya mamullerin satılabilir hale getirilebilmesi için gerekli ek maliyetleri ifade eder.

- **Rayiç Bedel:** Varlıkların değerleme günündeki normal alım satım değeridir¹¹⁰.

- **Satın Alma Maliyeti:** Varlıkların satın alma bedeli ile buna bağlı olarak yapılan giderler toplamından oluşur¹¹¹.

¹¹⁰ Ataman, s:24.

¹¹¹ http://www.spk.gov.tr/mevzuat/mevzuat_index.html (02-05-2009).

2. BÖLÜM

BİLANÇO HESAPLARININ DEĞERLEMESİ

Bu bölümde bilanço hesapları varlıkların değerlemesi ve kaynakların değerlemesi olarak iki ana başlıkta incelenerek bu gruplarda yer alan hesaplar genel olarak açıklanmıştır.

2.1 Varlıkların Değerlemesi

Varlıkların değerlemesinde işletme faaliyetlerini önemli olarak etkileyecek finansal varlıklar, stoklar, maddi duran varlıklar, maddi olmayan duran varlıklar ve TMS de yer alan diğer duran varlıklar incelenmiştir.

2.1.1 Finansal Varlıkların Değerlemesi

Finansal varlıklarla ilgili tanımlar ve açıklamalar “TMS 32 Finansal Araçların Sunumu” standardında, bu varlıkların muhasebeleştirilmesi ise “TMS 39 Finansal Araçların Muhasebeleştirilmesi” standardında yer almaktadır.

2.1.1.1 Finansal Varlıklar Standardının Tanımı ve Kapsamı

Finansal Araçların Muhasebeleştirilmesi standardında finansal araçları şöyle tanımlamaktadır: Bir kurumun finansal varlıklarında artış yaratırken, diğer bir kurumun finansal borçlarında veya özkaynaklarında artış yaratan bir sözleşmedir¹¹².

Finansal varlıklar; nakit veya nakit benzerleri, alacaklar, alacak senetleri, bir başka işletmenin hisse senetleri (iştirakler ve bağlı ortaklıklar hariç), hazine bonosu, devlet ve özel kesim tahvilleri gibi borçlanma senetlerine yapılan yatırımlardır¹¹³.

¹¹²Alexandre Adam, “**Handbook of Asset and Liability Management: From Models to Optimal Return Strategies**” John Wiley and Sons, 2008, s:36.

¹¹³ İsmail Ufuk, Mısırlıoğlu; “Türkiye Muhasebe Standartlarına Göre Finansal Araçların Muhasebeleştirilmesi”; **Mali Çözüm Dergisi**; Sayı:86 Mart-Nisan 2008 s:67.

2.1.1.2 Finansal Varlıkların TMS'ye Göre Değerlemesi

Finansal bir varlık veya borç ilk muhasebeleştirilmesi sırasında *gerçeğe uygun* değerinden ölçülür. (TMS39.43) Gerçeğe uygun değer cari piyasa koşullarının fiyatlara yansıtılması esasına dayandığından, farklı zaman dilimlerinde iktisap edilen finansal araçların değerleri arasında karşılaştırılabilirlik sağlanabilmektedir. Ayrıca kamuya sunulan finansal bilgilerde gerçeğe uygun değer (makul değer) kullanımı yatırımcılara piyasa fiyatını içeren bilgiye dayanarak yatırım yapabilmelerine olanak tanımaktadır¹¹⁴.

2.1.1.2.1 Menkul Kıymetlerin Değerlemesi

39 no'lu standartta menkul kıymetlerin değerlemesinde farklı yöntemlere değinilmiştir. Bir menkul kıymetin değerlemesinde hangi esasların uygulanacağı o menkul kıymetin işletmede kullanım amacına göre değişmektedir. Buna göre menkul kıymetlerin işletmede bulundurulma amaçları şöyledir¹¹⁵:

- Alım satım amaçlı menkul kıymetler,
- Vadesine kadar elde tutulacak olan menkul kıymetler
- Satılmaya hazır menkul kıymetler

- Alım satım amaçlı menkul kıymetler; Bunlar, bir yıldan kısa vadede satılmak ve fiyat dalgalanmaları sonucunda kar elde etmek amacıyla satın alınan finansal varlıklar ya da yakın bir tarihte geri alınmak üzere yüklenilen finansal borçlardır. Satılmak amacıyla alınan hisse senetleri, tahvil ve bono gibi borçlanma senetleri, türev finansal varlıklar bu gruba örnek teşkil eder. Gerçeğe uygun değerde meydana gelen değişiklikler, kar ve zarar hesabı ile ilişkilendirilir¹¹⁶.

-Vadeye kadar elde tutulacak yatırımlar, İşletmenin vadeye kadar elde tutma niyet ve imkanının bulunduğu, sabit veya belirlenebilir nitelikte ödemeler içeren ve

¹¹⁴ Zafer Sayar; “UFRS Kapsamında Finansal Araçların Değerlenmesinde Makul (Gerçeğe Uygun) Değer Yaklaşımı: Uluslararası Arenada Tartışılan Görüş Ve Öneriler” **Mali Pusula Dergisi** yıl: 2 sayı 14; Şubatn 2006;s:2.

¹¹⁵ Nalan Akdoğan“IAS 39 no'lu Standart Hükümlerine Göre Menkul Kıymetler ve Finansal Duran Varlık İşlemlerinde Uygulanacak Muhasebe Politikaları”, **Gazi üniversitesi İİBF Dergisi**, Sayı:3, 2001 s:1.

¹¹⁶ Mısırlıoğlu, 70.

sabit bir vadesi bulunan, aşağıdakiler dışında kalan türev olmayan finansal varlıklardır. (TMS39.9)

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

Vadeye kadar elde tutulacak yatırımlar etkin faiz yöntemiyle değerlendirir¹¹⁷.

Etkin faiz yöntemi: 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. (TMS39.9)

Etkin faiz yöntemi hesaplamasında, TMS ye göre raporlama yapılırken IRR (İç Verim Oranı) kullanılır¹¹⁸:

TMS' ye göre

$$\text{Bugünkü Değer} = \frac{\text{Gelecekteki Değer}}{(1 + i)^{\text{Vadeye Kalan Süre} / \text{Vade Bazı}}}$$

i = Etkin faiz oranı

Örnek¹¹⁹:01.12.2005 tarihinde nominal değeri 1.000 TL, vadesi 30.06.2006 olan tahvili 899,10 TL'ye satın alınmıştır. 31.12.2005 tarihinde borsa rayici 920 TL olduğunda hazine bonosunun değerlemesi ve kayıtları şöyledir:

$$\text{Etkin Faiz Oranı} : 899,10 = 1.000 / (1+i)^{7/12} = 0,20$$

$$\text{İşleyen Faiz Sonrası Değer} : 1.000 / (1+0,20)^{6/12} = 912,87$$

$$\text{İşleyen Faiz} : 912,87 - 899,10 = 13,77$$

¹¹⁷ Gökhan Çözeli; “Finansal Araçlar: Finansal Varlıklar Ve Finansal Borçlar Değerleme Uygulamaları”; http://paribus.tr.googlepages.com/g_cozeli.pdf s:5 (02-06-2008).

¹¹⁸ Yıldırım Ercan Çalış; “Dönem Sonu İşlemlerinde Değerlemenin Türkiye Finansal Raporlama Standartları Ve Türk Vergi Kanunlarına Göre İncelenmesi, Farklılıklarının Finansal Tablolar Üzerine Etkilerinin Araştırılması Ve Bir Uygulama”; Marmara Üniversitesi Doktora Tezi, Aralık 2008 s:77.

¹¹⁹ Örtten, Kaval, Karapınar; s:505-507.

Değer Artışı : 920- 912,87 = 7,13

112 KAMU KESİM TAHVİL SENET VE BONOLARI 112.49 Faiz Tahakkuku Faiz geliri	/31.12.2005/	13,77	13,77
---	--------------	-------	-------

- *Satılmaya hazır finansal varlıklar* da gerçeğe uygun değer üzerinden kaydedilmelidir. Menkul kıymet aktif bir piyasada işlem görüyorsa, bu piyasadaki işlem değer gerçeğe uygun değeridir. Bunun en güzel örneği, borsada işlem görmesi durumunda borsa değerinin, gerçeğe uygun değer olmasıdır. Eğer menkul kıymet aktif bir piyasada işlem görmüyorsa, bu durumda amorti edilmiş maliyet bedeli üzerinden(etkin faiz yöntemine göre) muhasebeleştirilmelidir¹²⁰.

Standarda göre; gerçeğe uygun değer farkı kar- zarara aktarılmayan finansal varlıkların ilk muhasebeleştirilmesi sırasında ilgili finansal varlığın edinimi ile doğrudan ilişkilendirilen işlem maliyetleri de söz konusu gerçeğe uygun değere ilave edilir. (TMS39.43)

Örnek¹²¹: 31.12.2008 tarihinde X hisse senedinin alış bedeli (edinme tarihi 10 Ekim, 400 lot x 1.500 TL/ lot), 600.000 TL, Y hisse senedinin alış bedeli (edinme tarihi 15 Aralık 2007, 760 lot x 1.000 TL/lot) ise 760.000TL'dir. İşletmenin Y hisse senedi ile herhangi bir planı bulunmamaktadır.

X hisse senedini ticari amaçlı elinde tutmakta olup, 31.12.2008 tarihinde borsada oluşan en iyi alış bedeli 1,8 TL/ adettir.

X hisse senedinin TMS 39' a göre değerlemesi sonucu oluşan değer artışı:

¹²⁰ Serkan Terzi, İlker Kıymetli Şen, Filiz Bülbül; "UFRS'nın Türkiye'de İlk Uygulaması İçin Açılış Bilançosu Hazırlanması, **Mali Çözüm Dergisi**, Sayı: 81, Mayıs, Haziran 2007 s:114.

¹²¹Serkan Terzi; "Türkiye Finansal Raporlama Uygulaması: Bir Endüstri İşletmesi Örneği" **Mali Çözüm Dergisi**, Sayı:88, Temmuz-Ağustos 2008, S:63,68,69.

Maliyet bedeli = 400 lot x 1.000 adet/lot x 1,5 TL/ adet = 600.000 TL

Borsa bedeli =400 lot x 1.000 adet/lot x 1,8 TL/ adet = 720.000 TL

Borsa değer artış Kazancı =120.000 TL

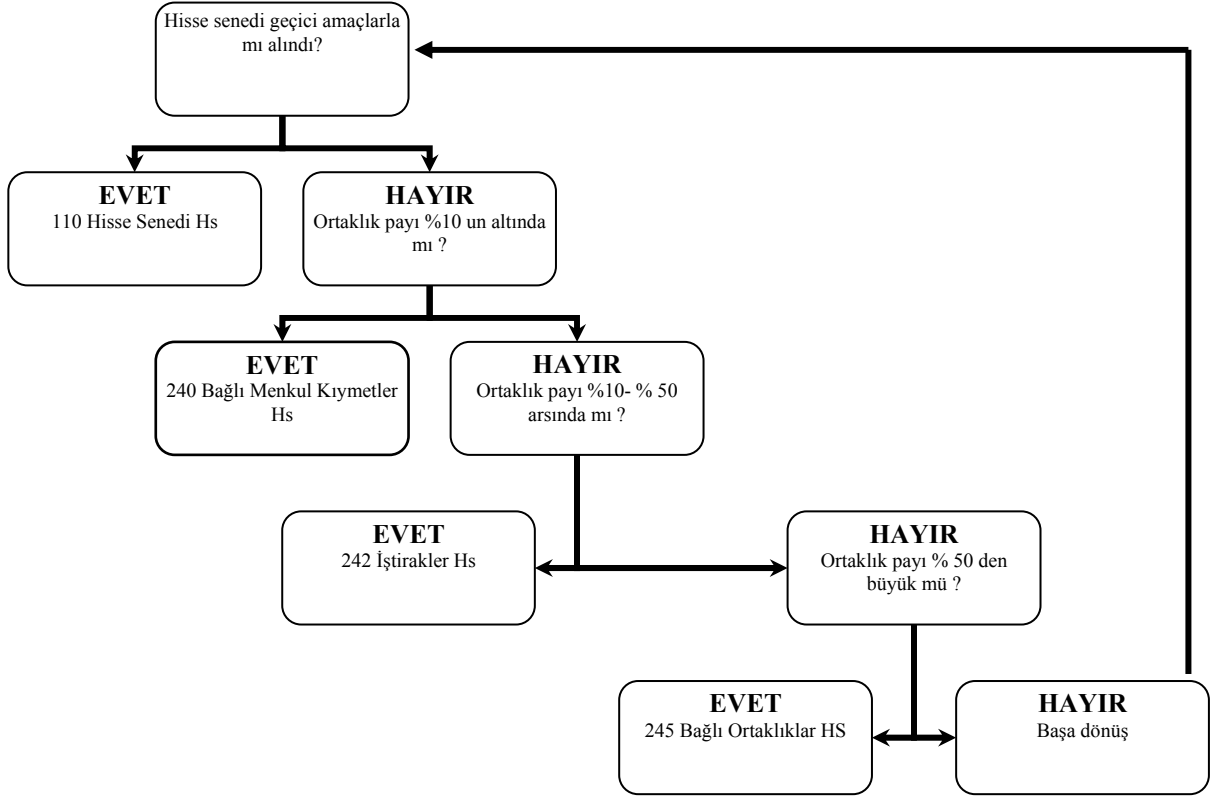
/31.12.2008/ 110 HİSSE SENETLERİ 649 DİĞER FAALİYETLERDEN GELİR VE KARLAR Gerçeğe uygun değer farkı nedeniyle /	120.000	120.000
--	---------	---------

39 no’lu standarda göre menkul kıymetler üç grupta sınıflandırılmasına rağmen Tekdüzen Hesap Planının (TDHP) bu ayrıma uygun değildir.

Y hisse senedi ile ilgili işletmenin herhangi bir planı olmamasından dolayı bu varlık gerçeğe uygun değerleme farkı gelir tablosuna yansıtılan finansal varlıklar arasında raporlanmaz. Ayrıca kısa vadeden çıkartılıp uzun vadede raporlanmalıdır. Raporlama yapılırken gerçeğe uygun değeri tespit edilemediğinden maliyet bedeli ile kaydedilmelidir.

/31.12.2008/ 240 BAĞLI MENKUL KIYMETLER 240.01 Satılmaya Hazır Finansal Varlıklar 110 HİSSE SENETLERİ Yeniden sınıflandırma nedeniyle /	760.000	760.000
--	---------	---------

İşletmenin aldığı hisse senetlerini kaydedeceği hesap şöyle belirlenebilir:



Şekil 1: İşletmenin Aldığı Hisse Senetlerinin Kaydedileceği Hesaplar

Kaynak: Orhan Sevilengül, “Genel Muhasebe”, Gazi Kitabevi, Ankara,2005 s:198.

2.1.1.2.2 Ticari Alacakların Değerlemesi

Ticari alacaklar satışın gerçekleşmesi ya da hizmetin yerine getirilmesi anında doğar ve kayda alınır. Satışın gerçekleşmesi veya hizmetin yerine getirilmesi sonucu alınan ya da alınacak olan bedelin gerçeğe uygun değeri hasılat olarak belirlenir (TMS 18) Alacağın ilk kayda alınmasında *gerçeğe uygun değeri* dikkate alınmalıdır¹²². Gerçeğe uygun değer farkı kâr veya zarara yansıtılmayan finansal varlık veya finansal borçların ilk muhasebeleştirilmesi sırasında, ilgili finansal varlığın edinimi veya finansal borcun yüklenimi ile doğrudan ilişkilendirilebilen işlem maliyetleri de söz

¹²²Beyhan Marşap; “Finansal Bir Varlık Olarak Alacakların Değerlemesi ve Türkiye Muhasebe Standartları Açısından İncelenmesi” **Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi**, Cilt:8, Sayı:3, 2006, s.18-32

konusu gerçeğe uygun değere ilave edilir. (TMS39.43) Kredi ve alacakların edinilmesine ilişkin giderlerin maliyete eklenmesi gerekir¹²³.

Bir işletme bilanço tarihi itibarıyla elinde bulundurduğu ticari alacak ve borçları itfa edilmiş maliyet değeri ile bilançoya almak zorundadır. Dolayısıyla alacak ve borçların bilanço tarihindeki geçerli faiz oranı üzerinden peşin değerine indirgenmesi ve bilançoya alınması gerekir¹²⁴.

Standart bir alacak ister tek bir taksitte geri ödenecek olsun, ister taksitler şeklinde geri ödenecek olsun, bu ister senetli, ister senetsiz olsun, alacağın iskonto edilmiş tutarı ile bilançoya alınmasını gerektirmektedir. Başka bir anlatımla alacak ve borçlara reeskontu zorunlu görmektedir¹²⁵.

TMS:18- Hasılat Standardı'na göre (madde11) hasılat, satılan mal veya hizmet karşılığında alınacak bedelin gerçeğe uygun değeri ile ölçüleceğinden vade farkları satış hasılatı içinde yer almayacaktır. Buna göre satış aşamasında gelir yazılmayan tutarın dönem sonlarında da reeskont yolu ile düzeltilmesine gerek kalmayacaktır. 15.11.2008 günü peşin satış bedeli 100.000 TL olan bir mamul 61 gün vadeli bir senet karşılığında 102.005 TL'ye satılmışsa (Katma Değer Vergisi (KDV) ihmal edilecektir) standarda göre aşağıdaki gibi kaydedilecektir¹²⁶.

/15.11.200			
121 ALACAK	8/	102.005	
SENETLERİ			
	600 YURT İÇİ SATIŞLAR		100.000
	642 FAİZ GELİRİ		493
	127 TİCARİ ALACAKLAR		
	REESKONTU		
	(ERTELENMİŞ GELİRLER)		1.512
Kasım ayına ilişkin faiz geliri $2.005/61 \times 15 = 493$			
Aralık- Ocak ayına ilişkin gelir $2.005 - 493 = 1.512$			
/			

¹²³ Remzi Örtten, Hasan Kaval, Aydın Karapınar; “Türkiye Muhasebe – Finansal Raporlama Standartları” Gazi Kitabevi 2. Baskı 2008 s:480.

¹²⁴ Mısırlıoğlu, s:73.

¹²⁵ Örtten, Kaval, Karapınar, s:486.

¹²⁶ Nalan Akdoğan, Orhan Sevilengül; “Türkiye Muhasebe Standartlarına Uyum İçin Tekdüzen Hesap Planında Yapılması Gereken Değişiklikler” **Mali Çözüm Dergisi**, Sayı:84, Kasım-Aralık 2007 s:38-39.

Kolay izlenebilmesi için yukarıda aylı dönemlere gün bazında bir bölümlene yapılmıştır. Daha hassas bir hesaplama için dönem başı- dönem sonu peşin değer farkı alınmalıdır.

Aralık ayı sonunda bir aylık faiz gelirlere aşağıdaki gibi bir kayıtla aktarılacaktır.

/31.12.2008/			
127 TİCARİ ALACAKLAR REESKONTU	1.019		
(ERTELENMİŞ GELİRLER)			1.019
642 FAİZ GELİRLERİ			
Aralık ayına ilişkin faiz geliri $2.005/61 \times 31 = 1.019$			
/			

Buna göre, başka ticari alacak olmadığı varsayımına göre ticari alacaklar grubu bilançoda aşağıdaki gibi sergilenecektir.

.....

.../.../ Dönemi

BİLANÇOSU

Varlıklar

Kaynaklar

.....

.....

.....

.....

TİCARİ ALACAKLAR 101.512

Alacak Senetleri 102.005

Tic. Alacaklar Reeskontu

(Ertelenmiş Gelirler) (493)

İzleyen dönemde senet tutarı tahsil edildiğinde (örneğin borçlu, senet tutarını işletmenin banka hesabına yatırması halinde) aşağıdaki gibi bir muhasebe işlemiyle senet kayıtlardan çıkartılırken Ticari Alacaklar Reeskontu (Ertelenmiş Gelirler) hesabı da kapanacaktır.

/16.01.2009/		
102 BANKALAR	100.000	
127 TİCARİ ALACAKLAR REESKONTU (ERTELENMİŞ GELİRLER)	493	
121 ALACAK SENETLERİ		100.000
642 FAİZ GELİRLERİ		493
Alacak senedinin tahsili		
Ocak ayına ilişkin faiz geliri $2.005/61 \times 15 = 493$		

2.1.1.2.3 İlişkili Taraflardan Alacakların Değerlemesi

İşletmenin esas faaliyet konusu dışındaki işlemleri dolayısıyla ortaya çıkan diğer bir deyişle mal ve hizmet satışlarından kaynaklanmayan ve en çok bir yıl içinde tahsil edilmesi düşünülen ilişkili taraflardan olan senetli, senetsiz alacaklar ilişkili taraflardan alacaklar grubunda yer alır¹²⁷.

2.1.1.3 Finansal Varlıkların VUK'a Göre Değerlemesi

VUK'da finansal varlık ifadesi kullanılmamakta standartta bu başlık altında yer alan varlıklar ayrıca kanunda açıklanmaktadır. Buna göre VUK'da bu varlıklara ilişkin yer alan değerlendirme esasları şöyledir:

2.1.1.3.1 Menkul Kıymetlerin Değerlemesi

VUK 279. maddesine göre;“Hisse senetleri ile fon portföyünün en az %15'i Türkiye’de kurulmuş bulunan şirketlerin hisse senetlerinden oluşan yatırım fonu katılma belgeleri *alış bedeliyle*, bunlar dışında kalan her türlü menkul kıymet *borsa rayiciyle* değerlendirilir. Borsa rayici yoksa veya borsa rayicinin muvazaalı bir şekilde oluştuğu anlaşılırsa, değerlemeye esas bedel, menkul kıymetin alış bedeline vadesinde elde edilecek gelirin (kur farkları dahil) iktisap tarihinden değerlendirme gününe kadar geçen süreye isabet eden kısmının eklenmesi suretiyle hesaplanır. Ancak, borsa rayici bulunmayan, getirisi ihraç edenin kar ve zararına bağlı olarak doğan ve değerlendirme günü

¹²⁷ Akdoğan, Sevilengül s:42.

itibariyle hesaplanması mümkün olmayan menkul kıymetler alış bedeli ile değerlendirilir.”(VUK- madde 279)

2.1.1.3.2 Ticari Alacakların Değerlemesi

Kredili olarak yapılan satışlardan doğan senetsiz alacaklar 120 Alıcılar Hesabına, alacak tutarı üzerinden, kaydedilir. Dönem sonundaki değerlemelerde; VUK bu tutara bağlı kalınmasını yani senetsiz alacağın *kayıtlı değeri* (muhasabe kayıtlarında görünen tutar) üzerinden değerlendirilmesini istemektedir. (VUK madde 329/4).

Alacak Senetleri Hesabına, *senedin üzerinde yazılı olan değerler* ile kayıt yapılır. Ancak değerlendirme sırasında vadeye kadar geçecek günlerin faizi göz önünde tutularak peşin değerlerinin bulunması ve bu değerler üzerinden değerlendirilmesi gerekir. VUK’a göre de; alacak senetleri “mukayyet” değerleri ile değerlendirilir. Ancak senede bağlı alacaklar değerlendirme gününün kıymetine indirilebilir. Bu değerlemede; senette faiz oranı belirtilmişse, bu oran; belirtilmemişse, Cumhuriyet Merkez Bankası’nın iskonto haddi uygulanır. (VUK madde 281) Tüm senetlerin bilanço gününden vadeye kadar geçecek günleri belirlenir. Bu günlerden hareketle her senedin ve sonunda tüm senetlerin reeskont tutarları hesaplanır. Yabancı paralı senetlerin bilanço günündeki kurlara göre değerleri bulunur¹²⁸.

Reeskont alacak ve borç senetlerinin değerlendirme günündeki değerlerine indirgenmesi işlemidir. Çünkü değerlendirme gününde senedin nominal değeri, değerlendirme günü ile senedin vade tarihi arasındaki süreye isabet eden faizi de kapsamaktadır. Reeskont işlemi ile faiz miktarı tespit edilmektedir¹²⁹.

VUK bu işlemi yapıp yapmama konusunda mükellefi serbest bırakmıştır. Ancak alacak senetlerinin reeskonta tabi tutan işletmeler aynı uygulamayı borç senetleri için de yapmak zorundadır. (VUK madde 281)

¹²⁸ Sevilengül, s.258.

¹²⁹ Barış Sipahi; “ Alacak ve Borç Senetlerinde Reeskont”; **Mali Çözüm Dergisi**; Sayı;61; Ekim- Kasım-Aralık 2002; <http://archive.ismmmo.org.tr/docs/malicozum/61malicozum/25-61%20bari%C5%9E%20s%C4%B0pah%C4%B0.doc>(13-06-2008).

Alacak senetlerinin reeskont işlemleri konusunda geçmişte farklı görüş ve uygulamalar olmuş, ancak vergi idaresi 238 no'lu VUK Genel Tebliğinde 'Mükelleflerin hesap dönemi sonu itibariyle senede bağlı borç ve alacaklarının değerleme gününde haiz olacakları kıymetleri aşağıdaki iç iskonto formülüne göre hesaplanacaktır. Bu hesaplamada faiz oranı olarak reeskont işlemlerinde uygulanacak faiz oranının değil, kısa vadeli avans işlemlerinde uygulanan faiz oranının esas alınması gerekmektedir.' Şeklinde görüşünü ortaya koymuştur. (VUK tebliğ no 238)

Senedin VUK' a göre reeskont hesaplama formülü¹³⁰:

$$\text{Alacağın Tasarruf Değeri} = \frac{\text{Nominal tutar}}{1 + (\text{Avans Faiz Oranı} \times (\text{Vadeye Kalan Gün} / 365))}$$

VUK 323. maddesinde nitelikleri belli edilen alacaklar için değerleme gününün tasarruf değerine göre pasifte karşılık ayrılabilir. Bu karşılığın hangi alacaklara ait olduğu karşılık hesabında gösterilmelidir(VUK madde 323)

Karşılık, alacağın tahsili şüpheli görünen kısmı için ayrılır. Örneğin alacağın bir kısmı için teminat alınmışsa, doğal olarak, karşılık teminatı aşan kısım için ayrılacaktır. Teminatlı alacaklarda bu karşılık teminattan geri kalan miktara inhisar eder. (VUK madde 323) ¹³¹.

2.1.1.3.3 Diğer Alacakların Değerlemesi

Diğer alacaklar grubunda yer alan alacakların değerlendirilmesi esas olarak ticari alacaklarda olduğu gibidir. Personelden alacaklar kayıtlı değeri ile değerlendirilir. Diğer çeşitli alacaklarda kayıtlı değer üzerinden değerlendirilir¹³².

¹³⁰ Çalış, s:77.

¹³¹ Sevilengül, 277.

¹³² Sevilengül, s.286.

2.1.1.4 Finansal Varlıkların Değerlemesinin TMS ve VUK Açısından Karşılaştırılması

Finansal varlıkların değerlemesinde TMS ve VUK'a göre farklılıklar bulunmaktadır. Standart ve kanunda yer alan farklılıklar ile karşılaştırmalarına aşağıda değinilmiştir.

2.1.1.4.1 Menkul Kıymetlerin Değerlemesi

Menkul kıymetler standarda kullanım amaçlarına farklı yöntemlerde değerlendirilmektedir.

Standartta belirtilen satış amaçlı menkul kıymetler tek düzen hesap planında yer alan 110 Hisse senetleri hesabında izlenmekte ve gerçeğe uygun değer ile değerlendirilmektedir. VUK'a göre ise hisse senetleri alış bedeli ile değerlendirilmektedirler. Diğer menkul kıymetler ise borsa rayici ile değerlendirilmektedirler. Borsada işlem görmeyen menkul kıymetler ise; Borsa rayicinin uygulanmadığı durumlarda değerlendirme için menkul kıymetin alış bedeline vadesinde elde edilecek gelirin menkul kıymetin alış tarihinden değerlendirme gününe kadar geçen süredeki kadar tutarı eklenir. Ancak borsa rayicinin olmadığı, getirisinin ihraç edenin kar- zararına bağlı olan ve dolayısıyla getirisi belirsiz olan menkul kıymetler alış bedeli ile değerlendirildiği önceki bölümlerde açıklanmıştı.

Satılmaya hazır menkul kıymetlerin, borsa değeri ile tespit edilmiş gerçeğe uygun değeri ile VUK'a göre kaydedilen alış bedeli arasındaki değer artış ve azalışları ile kur farkları, özkaynak içerisinde muhasebeleştirilmelidir. Bu varlığın elden çıkarılması durumunda ise, gelir tablosu ile ilişkilendirilir. Vadeye kadar elde tutulacak yatırımların, alıp-satma amacı olmadığından vadeye kadar bekletilmesi bu menkul kıymetlerin uzun vadeli 24 Mali Duran varlıklar grubunda takibini gerektirmektedir. Bu gruptaki varlıklar alış bedeli ile değerlendirilir¹³³.

Vergi mevzuatı ile uyumsallaştırmada hesaplanan ticari kardan mali kara ulaşılması gerekmektedir. Ticari kardan mali kara aşağıdaki formül ile

¹³³ Terzi, Şen, Bülbül s: 114.

ulaşılmaktadır¹³⁴.

Mali Kar= Dönemi Ticari Karı (+) Vergi Açısından Kabul Edilmeyen Giderler ve Diğer İlaveler (-) Vergiye Tabi Olmayan Gelirler ve Diğer İndirimler

TMS 12 Gelir Vergileri Standardı TMS'nin vergi mevzuatına uyumsallaştırılmasına açıklık getirecek esaslara değinmektedir. Yapılan işlemler sonucu oluşan ertelenmiş vergi yükümlölükleri veya ertelenmiş vergi varlıklarının açıklamaları ve oluşumları şöyledir(TMS12.5):

Ertelenmiş vergi borçları (Yükümlölükleri) Vergiye tabi geçici farklar üzerinden gelecek dönemlerde ödenecek gelir vergilerini ifade eder.

Ertelenmiş vergi varlıkları: İndirilecek geçici farklar ile mahsup edilemeyen mali zararların ve kullanılmayan vergi indirim ve istisnaların ileriye doğru taşınması nedeniyle, gelecek dönemlerde geri kazanılabilir vergi tutarıdır.

¹³⁴ Ökten, Bayırlı; s:38.

Tablo 2 : Ertelenmiş Vergi Varlığı ve Vergi Yükümlülüğünün Doğuş Nedenleri

Durum	Farkın Niteliği	Sonuç
Aktiflerde		
Vergi Değeri > Muhasebe Değeri	İndirilebilir Geçici Fark	Ertelenmiş Vergi Varlığı
Vergi Değeri < Muhasebe Değeri	Vergilendirilebilir Geçici Fark	Ertelenmiş Vergi Yükümlülüğü
Pasiflerde		
Vergi Değeri > Muhasebe Değeri	Vergilendirilebilir Geçici Fark	Ertelenmiş Vergi Yükümlülüğü
Vergi Değeri < Muhasebe Değeri	İndirilebilir Geçici Fark	Ertelenmiş Vergi Varlığı

Kaynak: Remzi Örtten, Hasan Kaval, Aydın Karapınar; “Tükriye Muhasebe – Finansal Raporlama Standartları” Gazi Kitabevi 2. Baskı 2008 s:160.

Örnek¹³⁵: 1.7.2006’da hisse senedi grubu 1.000 TL’ye alınmış ve alım satım amaçlı olarak sınıflanmıştır. Bu hisse senetlerinin 31.12.2006 tarihindeki gerçeğe uygun değeri 1.500 TL’dir.

/31.12.2006/ 110 HİSSE SENETLERİ 648 BORSA DEĞER ARTIŞ KAZANÇLARI Hisse senedinin değer artışı /	500	500
/31.12.2006/ 960 MATRAHTAN İNDİRİMLER 961 MATRAHTAN İNDİRİM ALACAKLI HESABI Değer artışının nazım hesaplarda izlenmesi /	500	500
/31.12.2006/ 691 VERGİ GİDERİ/ GELİRİ 484 ERTELENMİŞ VERGİ YÜKÜMLÜLÜĞÜ Ertelenmiş vergi yükümlülüğünün kaydı /	100	100

Vergi mevzuatı, hisse senetlerinin alış bedeli ile değerlendirilmesini öngörmektedir. Bu durumda, hisse senetlerinin vergi değeri 1.000 TL’dir. Muhasebe standartlarına göre ise hisse senetlerinin değeri 1.500 TL’dir. Bu diğer hisse senetlerinin muhasebe değeridir. Hisse senetlerinin vergi değeri, muhasebe değerinin altında olmaktadır. Bu ise ertelenmiş vergi yükümlülüğünü ortaya çıkarmaktadır.

¹³⁵ Örtten, Kaval, Karapınar; s:165-166.

Vergi Değeri < Muhasebe Değeri	Vergilendirilebilir Geçici Fark	Ertelenmiş Vergi Yükümlülüğü
1.000 < 1.500	500	500 x 0,20=100

İşletme, muhasebe standartlarına göre, 500 TL kar elde etmiştir. Vergi mevzuatı, bu karı şu anda tanımadığı için vergisini istememektedir. Ancak, bu kar, hisse senetleri satıldığında gerçekleşecek ve vergisi ödenecektir. Ödenmesi gereken vergi ise 100 TL'dir.

2.1.1.4.2 Ticari Alacaklar

Ticari alacaklar TMS'ye göre ilk değerlemesinde gerçeğe uygun değer ile değerlendirilmektedir. Dönem sonu değerlemelerinde ise itfa edilmiş maliyet değeri ile değerlendirilmektedir. İtfa edilmiş maliyet değeri varlığın değerini etkin faiz oranı kullanılarak değerlendirme günündeki değeridir.

VUK'da ise ticari alacaklar kayıtlı değeri ile değerlendirilmektedirler. Sadece alacak senetleri dönem sonlarında eğer istenirse; reeskont işlemine tabi tutularak değerlendirme günündeki değerine indirgenir.

Standart tüm ticari alacakların değerlendirme günündeki değerinin hesaplanmasını gerektirmekteyken, VUK ise yalnızca alacak senetlerinde böyle bir uygulamayı uygun görmekte ve bu hesaplananın yapılmasında işletmeleri serbest bırakmaktadır.

“TMS 18 Hasılat” standardına göre vade farklarının satışlar içerisinde değil, faiz gelirleri hesabında raporlanması gerekir. Bu nedenle satış işlemi ile ortaya çıkan ancak henüz tahsil edilmeyen kısma isabet eden faiz gelirlerinin ertelenmiş (kazanılmamış) gelirler olarak alacaklardan indirilmesi gerekir. Bu uygulama alacak senetlerine reeskont uygulamasının bir benzeri niteliğindedir. Eskiden reeskont ayıran işletmeler satışlar içerisinde faiz gelirlerinin tamamını gösterdiğinden, gelecek döneme ait faiz gelirlerinin iptalini sağlamak üzere, alacaklara reeskont işlemi uygulamakta ve reeskont faiz gideri dönem sonuçlarına yazılarak söz konusu gelir bir şekilde iptal edilmekte idi. Yeni uygulamada, vade farklarının doğrudan gelir yazılmaması süre

geçtikçe gelire alınması gerekmektedir. Bu nedenle, alacak senetleri reeskont hesabının adı ertelenmiş faiz gelirleri olarak veya alacak reeskontları olarak değiştirilmesi ve satış işleminin gerçekleştiği tarihte bu hesabın çalıştırılması gerekir. Süre geçtikçe tahakkuk eden faiz gelirleri tutarları, bu hesaptan faiz gelirleri hesabına aktarılır. Bilanço tarihinde hesapta gözüken tutar, gelecek dönemlerde faiz gelirleri hesabına aktarılacak olan ertelenmiş faiz gelirleri tutarını kapsar¹³⁶.

2.1.1.4.3 İlişkili Taraflardan Alacaklar- Diğer Alacaklar

Standartta ilişkili taraflardan alacaklar olarak bahsedilen ortaklardan, personelden alacaklar VUK ile uyumlu tek düzen hesap planına göre farklı konumlandırılmıştır.

Halen “13 Diğer Alacaklar” grubunun kapsamı incelendiğinde bu grupta yer alan hesapların büyük bir kısmının daha ziyade ilişkili taraf konumunda olduğu görülmektedir. “TMS 24 ilişkili taraf açıklamaları” standardına göre ilişkili taraf konumunda olanlara ait alacak ve borçların bilanço içeriğinde veya dipnotlarda açıkçı görülecek şekilde ayrı olarak raporlanması istendiğinden bu grubun bilançoda ayrı grup olarak raporlanmasının şeffaflığı arttıracığı düşünülmüştür. Hesap planındaki boş gruplar da dikkate alındığında 13 grubunun ilişkili taraflardan alacaklara, 14 grubunun da diğer alacaklara tahsisi öngörülmüştür¹³⁷.

2.1.2 Stokların Değerlemesi

Stoklar işletmenin en önemli varlık kalemleri içinde yer alırlar. Ticari işletmeler faaliyet alanları ile ilgili malları satın alırlar ve gereksinimi olan kişi ya da kuruluşlara uygun buldukları kar ile satarlar. İşletmelerin mal alım-satımından elde ettikleri brüt satış karı, satış hasılatı ile satılan malların maliyeti arasındaki farktan oluşur. Bu nedenlerle mal hareketleri ile ilgili muhasebe işlemleri çok önemlidir¹³⁸.

¹³⁶Nalan Akdoğan; “Türkiye Muhasebe Standartları’nın İlk Uygulamasında Uyulacak Esaslar ve TFRS’ye Geçiş Bilançosunun Düzenlenmesi” <http://www.modav.org/Upload/tezler/> Türkiye_Muhasebe_ Standartları.doc s:18 (06-01-2009).

¹³⁷ Akdoğan, Sevilengül, s:42.

¹³⁸ Özgül Cemalcılar, Yılmaz Benligiray, Fevzi Sürmeli, “Stoklar” Fevzi Sürmeli (Ed) “Genel Muhasebe”; Anadolu Üniversitesi Yayınları, Eskişehir, 2003, s:131.

Stoklar Tek Düzen hesap planında “15 Stoklar” grubunda yer almakta; muhasebe standartlarında ise “TMS 2 Stoklar Standardında” açıklanmaktadır.

2.1.2.1 Stokların Tanımı ve Kapsamı

Stokların edinilmesi, imalat işlemleri ile değiştirildikten sonra ya da olduğu gibi satılıp yeniden edinilmesi, işletme etkinliklerinin temel çevrimini oluşturur. Bu çevrimde; satıştan sağlanan hasılat ile bu hasılatla eşleştirilecek maliyet tükenmelerinin miktarı satış karını belirleyecektir. Söz konusu maliyet miktarının, girişlerin, çıkışların ve kalanların değerlemesi doğrudan etkileyecektir¹³⁹.

Stoklar standartta şu şekilde tanımlanmıştır:(TMS2.6)

Stoklar; İşin normal akışı içinde satılmak için elde tutulan; satılmak üzere üretilmekte olan; ya da üretim sürecinde ya da hizmet sunumunda kullanılacak ilk madde ve malzemeler şeklinde bulunan varlıklardır.

Standartın amacı stoklarla ilgili muhasebe işlemlerini açıklamak, stokların kayda alınması ile ilgili temel konuların, yani bir varlık olarak kayda alınmasında, kullanılmasında ve elden çıkarılmasında gerçekleşen gelirle karşılaştırılacak olan ilgili maliyetin belirlenmesidir. Bu standart, stok maliyetlerinin, net gerçekleşebilir değere indirgemeyi de içererek, nasıl saptanacağını ve gidere dönüşeceğini açıklar, 2 no’lu standart stok maliyetlerinin oluşumu, içeriği hakkında bilgi verir¹⁴⁰.

Stoklar, tekrar satılmak üzere satın alınan ticari malları kapsar. Örneğin perakendeci tarafından tekrar satılmak için satın alınan ve satışa hazır ticari mal, ya da tekrar satılmak üzere alınan satışa hazır arsa ve binalar ticari mal olarak stoklar kapsamında yer alır. Stoklar aynı zamanda işletme tarafından üretilen mamulleri ya da üretimde olan yarı mamulleri ve üretim sürecinde kullanılmak üzere bekleyen ilk madde ve malzemeleri de kapsar.(TMS2.8)

¹³⁹Orhan Sevilengül “Genel Muhasebe”, Gazi Kitabevi,12. Baskı, Ankara, 2005, s:292.

¹⁴⁰ Feriştah Sönmez, “TMS 2 Stoklar Hüküm ve Açıklamaları”,(Eski Tebliğlerde 25 no’lu SPK ve 13 no’lu TMS ile Karşılaştırılması” **Muhasebe ve Finansman Dergisi**; Sayı 35, Temmuz 2007.

Bu standart aşağıda yer alanlar dışındaki tüm stoklar için uygulanır¹⁴¹:

- İnşaat sözleşmeleri ve bu sözleşmelerle doğrudan ilişkilendirilebilen hizmet sözleşmeleri
- Finansal araçlar ve
- Tarımsal faaliyetler ile ilgili canlı varlıklar ve hasat zamanındaki tarımsal ürünler

Bu standart aşağıda belirtilenler tarafından tutulan stokların ölçümünde kullanılamaz:

- Belirli sektörlerde en iyi uygulamalar çerçevesinde net gerçekleştirilebilir değeri ile ölçüldükleri dikkate alınarak; tarım ve orman ürünleri, hasat dönemi sonrası tarımsal ürün, mineral ve mineral ürünler üreticilerinin elinde bulundurdıkları stoklar. Bu tür stoklar net gerçekleştirilebilir değerleri ile ölçüldükleri zaman, bu değer değişiklikleri, değişimin olduğu dönemde kar ya da zarara yansıtılır.
- Stoklarını rayiç (gerçeğe uygun) değerlerinden satış giderlerini düşerek saptayan araçların elinde bulundurdıkları stoklar. Bu stoklar gerçeğe uygun değerlerinden satış giderleri düşülerek ve değerlendirildiğinden, meydana gelen değişiklikler, değişim döneminde kar ya da zarara yansıtılır¹⁴².

2.1.2.2 Stokların TMS'ye Göre Değerlemesi

Stoklar, muhasebe standartlarına göre, *maliyet ve net gerçekleştirilebilir değerin* düşük olanı ile değerlendirilir. Net gerçekleştirilebilir değer standartta tanımlanmakta olup; işin normal akışı içinde, tahmini satış fiyatından, tahmini tamamlanma maliyeti ve satışı gerçekleştirmek için gerekli tahmini satış giderleri toplamının, düşürülmesiyle elde edilen tutarı ifade etmektedir. Yine standartta gerçeğe uygun değerde tanımlanarak iki değer arasındaki fark açıklanmıştır. Buna göre gerçeğe uygun değer; Karşılıklı pazarlık

¹⁴¹Şeref Demir, “UFRS (TMS) Değerleme Hükümleri” Türmob Yayınları 303, Ankara, 2006; s: 30.

¹⁴²Ercan Bayazıtlı, Orhan Çelik ve Saim Üstündağ; **Türkiye Muhasebe Standartlarına Genel Bakış**, Ankara: Sayısal Kitabevi, 2006, s.107.

ortamında, bilgili ve istekli gruplar arasında bir varlığın el değiştirmesi ya da bir borcun ödenmesi durumunda ortaya çıkması gereken tutardır. İlki işletmeye özgü bir değerdir, ikincisi ise değildir. Stokların net gerçekleşebilir değeri, stoğun gerçeğe uygun değerinden satış giderlerinin düşülmesiyle elde edilen tutara eşit olmayabilir(TMS2.6,7)

Maliyetin tanımı stoklar standardında yapılmamıştır. 16 numaralı Maddi Duran Varlıklar Standardında yer alan tanım uyarınca maliyet; bir varlığın elde edilmesine ödenen bedellerin gerçeğe uygun değerini ifade etmektedir¹⁴³.

2.1.2.2.1 Stokların Maliyeti

Stokların maliyeti, tüm *satın alma maliyetleri, dönüştürme (şekillendirme) maliyeti* ve stokların mevcut durumuna ve konumuna getirilmesi için katlanılan *diğer maliyetlerden oluşur*¹⁴⁴.

2.1.2.2.1.1 Satın Alma Maliyeti

Stokların satın alma maliyeti; satın alma fiyatı, ithalat vergileri ve diğer vergiler (firma tarafından vergi idaresinden iade alınabilecekler hariç) ve nakliye, yükleme boşaltma maliyetleri ile mamul, malzeme ve hizmetlerin elde edilmesiyle doğrudan bağlantısı kurulabilen diğer maliyetleri içerir. Ticari ıskontolar ve benzeri diğer indirimler, satın alma maliyetinin belirlenmesinde indirim konusu yapılır. (TMS2.11)

İşletmeler, hukuki yapılarına göre farklı stok kalemlerini kullanmaktadırlar. Ticaret işletmeleri satın aldıkları stokların alış maliyetlerini “153 Ticari Mallar”, hesabında izlemektedir. Üretim veya hizmet işletmeleri ise, mamulün üretilmesi ya da hizmetin sunulması için kullanılan ilk madde ve malzemelerin satın alma maliyetlerini “150 İlk Madde ve Malzeme” hesabında göstermektedir¹⁴⁵.

¹⁴³ Demir, s:31.

¹⁴⁴ Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu, “TMS Türkiye Muhasebe Standartları”, TMSK Yayınları, 2008, s.279.

¹⁴⁵ Vedat Ekeril “TMS 2 Stoklar” Necdet Sağlam, Salim Şengel, Bünyamin Öztürk,(Ed)“Türkiye Muhasebe Standartları Uygulaması (99-168)” Ankara, Maliye ve Hukuk Yayınları, 2.Baskı 2008 “s:107.

2.1.2.2.1.2 Dönüştürme Maliyetleri

Üretim işletmeleri, hammaddelerin alınıp mamulün üretilmesine kadar geçen süreçte yapılan maliyetleri sınıflandırmakta ve üretime katkılarına göre ürün maliyetine eklemektedirler. Buna göre üretim için gerekli olan ve mamulün temelini oluşturan hammaddeler ile yine üretim için temel oluşturan işçilikler direkt giderler olarak gösterilmekte, diğer malzeme, işçilik ve çeşitli giderler ise genel üretim gideri olarak nitelendirilmektedir.

TMS 2 Standardında genel üretim giderleri sabit ve değişken genel üretim giderleri olarak sınıflandırılmaktadır.

Sabit genel üretim maliyetleri; amortisman, fabrika binası ve teçhizatının bakım onarım giderleri gibi, üretim miktarından bağımsız olarak nispeten sabit kalan dolaylı üretim maliyetleri ile fabrikanın yönetim ve idaresi ile ilgili maliyetlerdir. (TMS2.12)

Sabit giderler işletmenin konusu olan faaliyeti gerçekleştirmek için gerekli temel varlıkların edinilmesini ve işletmenin faaliyete hazır olmasını sağlarlar¹⁴⁶.

Değişken genel üretim giderleri, endirekt (dolaylı) malzeme ve endirekt (dolaylı) işçilik gibi, üretim miktarı ile birlikte doğru orantılı olarak değişen dolaylı üretim maliyetleridir. (TMS2.12)

Ürünlerin maliyetinin belirlenmesinde sabit ve değişken genel üretim giderlerinin üretime katılma paylarına göre farklı yöntemler uygulanmaktadır.

TMS 2 kural olarak *normal maliyet* yöntemini benimsemiştir. Sabit genel üretim giderlerinin yüklenmesine esas alınacak kapasite “normal kapasite”dir. Standartta **normal kapasite**, bir veya birkaç dönemi veya mevsimi kapsayan bir zaman diliminde beklenen “ortalama” üretim düzeyi olarak tanımlanmıştır. Muhasebe terminolojisinde bir yıllık kapasite beklenen kapasite olarak tanımlanırken, normal kapasite uzun dönem için belirlenmiş kapasite olarak tanımlanmaktadır. TMS 2’nin

¹⁴⁶ A.Sait Sevgener, Rüstem Hacırüstemoğlu, “**Yönetim Muhasebesi**”, İstanbul 1998 s:52.

normal kapasite tanımı, terminolojideki hem normal kapasiteyi, hem de beklenen kapasiteyi içermektedir¹⁴⁷.

Gerçek üretim düzeyinin normal kapasiteye yakın olması durumunda ise, fiili üretim esas alınarak bir dağıtıma yani tam maliyet yönteminin uygulanmasına izin verilmiştir. Buradaki iznin amacı, tam maliyet yöntemi değil, normal maliyetin tam maliyete yakın bir sonuç vermesinden dolayıdır ve bu şekilde uygulamada kolaylık sağlanması amaçlanmıştır¹⁴⁸.

Her bir üretim birimine dağıtılan sabit genel üretim gider tutarı, düşük kapasite ya da atıl kapasite nedeniyle arttırılmaz. Dağıtılmayan genel üretim giderleri, gerçekleştiği dönemde gider olarak kaydedilerek sonuç hesaplarına alınır. Çok yüksek üretim olan dönemlerde, her bir üretim birimine dağıtılmış sabit genel üretim gideri payı düşer, böylece stoklar yüksek maliyetten değerlendirilmemiş olur. Değişken genel üretim giderleri, üretim tesislerinin gerçek kullanıma bağlı olarak her bir üretim birimine dağıtılır. (TMS2.14)

2.1.2.2.1.3 Diğer Maliyetler

Standardın 16. maddesine göre diğer maliyetler, ancak stokları mevcut konum ve duruma getirdikleri ölçüde stok maliyetlerine dahil edilirler. Örneğin, bazı genel üretim giderleri kapsamı dışındaki giderlerin veya özel bir müşteri siparişine ilişkin ürün tasarım, geliştirme maliyetlerinin stok maliyetleri kapsamına alınması uygun olabilir. TMS 15 Araştırma ve Geliştirme Maliyetleri Standardı'nın 17.maddesinde de aynı doğrultuda bir hüküm yer almaktadır. Buna göre, geliştirme maliyetlerinden sağlanan ekonomik yararın bir varlığın üretim maliyeti unsuru olarak değerlendirildiği durumlarda, geliştirme maliyetine ilişkin amortisman giderleri varlıkların maliyetine yansıtılır¹⁴⁹.

¹⁴⁷Ender Boyar, Ali Haydar Güngörmüş; 'TMS 2 Stoklar Standardında Maliyet Yöntemi ve Bir Uygulama Örneği', **Analiz Dergisi** Yıl: Sayı:16, Ekim 2006; s: 85.

¹⁴⁸ Ender Boyar, Ali Haydar Güngörmüş; "TMS 2 Standardında Öngörülen Normal Maliyet Yönteminin Safha Maliyetine Uygulanması", **Muhasebe ve Finansman Dergisi**; Sayı:32, Ekim 2006;172.

¹⁴⁹Türker Susmuş, Canan Yükcü; "**Türkiye Muhasebe Standardı 2: Stoklar ve Uygulanması**", Türkiye Muhasebe Standartları Sempozyumu IX, , Kıbrıs,17-21 Kasım 2005.

Diğer taraftan, normalin üzerinde gerçekleşen ilk madde ve malzeme kullanımları (fire ve kayıplar), işçilik ve diğer üretim maliyetleri, sonraki üretim aşaması için zorunlu olanlar haricindeki depolama masrafları, stokların mevcut duruma getirilmesine katkısı olmayan genel yönetim giderleri ve satış giderleri ise stokların maliyetine alınmayacak ve gerçekleştikleri dönemde doğrudan gider olarak kaydedilecektir¹⁵⁰.

Örnek¹⁵¹: Makine üreten bir işletme yapılan geliştirme harcamaları sonuç vermiş ve gelecekte 5 yıllık dönemde de ekonomik bir menfaat sağlayacağını öngörmüştür. Bu nedenle, 31/12/2007 tarihinde ilgili modelin geliştirilmesi için katlanılan 1.000.000 TL’lik gider tutarını aktifleştirmiş ve bu yönde ilgili tutarları 263 Araştırma ve Geliştirme Giderleri Hesabı’nda takip etmiştir. İşletme, TMS 2 Stoklar standardının 16. maddesi gereğince katlanmış olduğu giderleri üretimle ilişkilendirmeye karar vermiş olup ilgili kayıt aşağıdaki gibi olacaktır.

/31.12.2007/ 730 GENEL ÜRETİM GİDERLERİ 730.10 Esas Üretim Gider Yeri 730.10.10 Montaj Gider Yeri 730.10.10.6 Amortisman ve Tükenme Payları 268 BİRİKMİŞ AMORTİSMANLAR 268.6. Amortisman ve Tükenme Payları Amortisman kaydı /	200.000	200.000
--	---------	---------

“TMS 23 Borçlanma Maliyetleri” Standardı, borçlanma maliyetlerinin stokların maliyetine dahil edildiği sınırlı koşulları belirlemiştir. (TMS2.17)

¹⁵⁰Serdal Dağdemir, “Vergi Usul Kanunu ve Türkiye Muhasebe Standartlarına (TMS 2) Göre İşletmelerdeki Emtianın (Stokların)Değerlemesi”, **Yaklaşım Dergisi**, Sayı: 183, Mart 2008, s:66.

¹⁵¹ Susmuş; Yükü s.77.

İşletme stoklarını vadeli ödeme koşuluyla almış ise, satın alma anlaşması, peşin alım fiyatı ile vadeli fiyat arasında bir fark olan finansman unsurunu içerdiği takdirde, bu unsurlar finanse edildiği dönemde faiz gideri olarak muhasebeleştirilir¹⁵².

Borçlanma maliyeti standardında stoğun özellikli varlık durumunda olması halinde muhasebeleştirme şöyle olacaktır: Bir özellikli varlığın elde edilmesi, inşaatı veya üretimi ile doğrudan ilişkilendirilebilen borçlanma maliyetleri bu varlığın maliyetinin bir parçasını oluşturur. (TMS23.1)

21 no’lu ‘Kur Değişiminin Etkileri’ standardı stoklarda oluşan kur farkları için standartta yer alan açıklama şöyledir: “Parasal olmayan bir kalemden kaynaklanan kazanç ya da zarar diğer kapsamlı gelirden muhasebeleştirilirse, bu kazanç ya da zararın kurdan kaynaklanan kısmı da diğer kapsamlı gelirden muhasebeleştirilir. Buna karşın, parasal olmayan bir kalemden kaynaklanan kazanç ya da zarar, kar ya da zararda muhasebeleştirilirse, bu kazanç ya da zararın kurdan kaynaklanan kısmı da kar ya da zararda muhasebeleştirilir.(TMS21.30)”

2.1.2.2.2 Hizmet Sunan İşletmelerde Stok Maliyeti

Verilen hizmetle ilgili hasılatın mali tablolara gelir olarak yansıtılmadığı durumlarda ilgili giderler stok hesabına yansıtılır. Hizmet sunan işletmelerde stokların maliyeti, esas olarak, kontrol işlemlerini yürüten personel dahil olmak üzere, hizmetin sunulmasında doğrudan görev alan personelin işçilik ücretleri ve diğer maliyetleri ile bunlarla ilişkili olabilecek genel giderleri içerir. Satış ve genel yönetim ile ilgili personelin işçilik ücretleri ve bunlarla ilgili diğer giderleri, hizmetin maliyetine dahil edilmez. Bu giderler, gerçekleştiği dönemde gider olarak mali tablolara alınır. Hizmet sunan bir işletmenin stoklarının maliyeti, kar marjını veya işletmeler tarafından fiyatlara dahil edilen üretimle ilgili olmayan maliyetleri içermez.(TMS2.6)

Stoklara ilişkin genel sınıflandırma; ticari mal, ilk madde ve malzeme, yarı mamuller ve mamuller şeklinde yapılabilir. Hizmet işletmelerinde stoklar ise TMS 2,

¹⁵² Gökçen,Akgül, Çakıcı, s.57.

Stoklar Standardının 37'nci paragrafına göre, bu genel sınıflandırmanın dışında yarı mamul olarak tanımlanabilir¹⁵³.

2.1.2.2.3 Net Gerçekleşebilir Değer

TMS 2 standardında stokların değerlemesinde kullanılan yöntemlerden diğeri de net gerçekleşebilir değer yöntemidir. Stoklar dönem sonlarında değerlemeye tabii tutulurken eğer değerleri maliyetlerinin altında bir değerde ise karşılık ayrılarak maliyet değerinden piyasadaki değerine indirgenir.

Stokların maliyeti; stokların zarar görmesi, kısmen veya tamamen kullanılmaz hale gelmesi ya da satış fiyatlarının düşmesi gibi durumlarda geri kazanılamayabilir ve stok maliyeti geri kazanılabilir tutardan daha yüksek olabilir. Stokların maliyeti, tahmini tamamlanma maliyeti veya tahmini satış maliyetinin artması durumunda da geri kazanılamayabilir. Stoklar mali tablolarında, kullanımları veya satılmaları sonucunda elde edilmesi beklenen tutardan daha yüksek bir bedelle izlenemez. Maliyetlerin kullanım veya satış sonucu elde edilecek tutardan yüksek olması durumunda, stok değer düşüklüğü karşılığı ayrılır. Stok maliyetlerinin net gerçekleşebilir değere indirgenmesi, stokların maliyet veya net gerçekleşebilir değerden düşük olmasıyla değerlendirme ilkesiyle uyumludur. (TMS2.28)

Net gerçekleşebilir değer tahmini, hesaplama anında mevcut güvenilir kanıtlara göre stokların satılması durumunda elde edilmesi beklenen satış tutarları esas alınarak yapılır. Bu tahmin dönem sonundaki mevcut koşullarla uyumlu oldukları ölçüde dönem sonundan sonra oluşan fiyat ve maliyet dalgalanmalarıyla doğrudan bağlantılı olan olayları da dikkate alır. Geçici fiyat ve maliyet dalgalanmaları net gerçekleşebilir değer saptanmasında dikkate alınmaz. (TMS2.30)

Net gerçekleşebilir değer kim tarafından tespit edileceğine yönelik olarak TMS 2'de herhangi bir kişi, kurum veya kuruluş gösterilmediğinden, işletme tarafından yapılacak değerlemeler büyük önem kazanmaktadır. Bu çerçevede, net gerçekleşebilir değer tespitinde, hesaplama sırasında mevcut bulunan güvenilir kanıtlara dayanılması gerekmektedir. Yine bu değer tespitinde stokların elde tutuluş amaçları dikkate alınır.

¹⁵³ Demir, s:36.

Örneğin, belirli bazı stokların satışı taahhüt edilmiş ve fiyat sözleşme ile belirlenmişse, net gerçekleşebilir değerin tespitinde bu fiyat kullanılmalıdır¹⁵⁴.

Üretim işletmelerinde üretim girdisi olan ilk madde ve malzemeler değerlendirirken, bünyesine girdikleri mamul stoklarının değeri de dikkate alınır. Buna göre, üretimde kullanılmak üzere elde bulundurulmuş ilk madde ve malzemelerin net gerçekleşebilir değeri maliyet bedelinin altında ise, bünyesine girdiği mamulün değeri ile karşılaştırılır. Eğer bünyesine girdikleri mamulün beklenen değerinin, üretildikleri ilk madde ve malzemenin maliyetine eşit veya daha fazla olacağı bekleniyorsa, değeri düşse de ilk madde ve malzemenin net gerçekleşebilir değeri ile değil maliyet bedeli ile değerlendirilir¹⁵⁵.

2.1.2.2.4 Değer Düşüklüğü

TMS 2'ye göre stoklar, mali tablolarda kullanılmaları veya satılmaları sonucunda elde edilecek tutarlardan daha yüksek bir bedelle izlenemez. Bu durumda, stokların maliyet ve net gerçekleşebilir değerden düşük olanıyla değerlendirilmesi kuralıyla uyumlu olarak, stokların değerinin **net gerçekleşebilir değere** indirilmesi gerekir¹⁵⁶.

Stokların net gerçekleşebilir değere indirilmesi “158 Stok Değer Düşüklüğü Karşılığı” hesabı ile gerçekleştirilmektedir. Böylece bilançoda stoklar hem maliyet değeri ile hem de değer düşüklüğü büyüklüğü ile gösterilmektedir. TMS 2 bu durumu maliyet ve net gerçekleşebilir değerden düşük olanı ile değerlendirme ilkesi olarak ifade etmektedir¹⁵⁷.

Dönem sonunda net gerçekleşebilir değer ile değerlendirilen stokların bir sonraki dönemdeki değerlemesinde, satış fiyatının artması sonucu artış tutarı kadar değer düşüş karşılığı iptal edilerek stokların, güncel dönem satış fiyatıyla değerlendirilmesi sağlanır.

¹⁵⁴ Dağdemir, s: 68.

¹⁵⁵ Gökçen, Akgül, Çakıcı, s:59.

¹⁵⁶ Dağdemir, s: 67.

¹⁵⁷ Ekergil; **Sağlam, Şengel, Öztürk (Ed) Türkiye Muhasebe Standartları Uygulaması (99-168)**” Ankara, Maliye ve Hukuk Yayınları, s:154.

Örnek¹⁵⁸: Bir işletmede, 10 TL’lik ilk madde stoğu bulunmaktadır. İlk madde stoğunun net gerçekleşebilir değerinin 8 TL olduğu tahmin edilmektedir. Bu stoğun kullanılması ile üretilecek ürünün maliyeti 15 TL olacaktır. Ürünün net gerçekleşebilir değeri;

a) 18 TL veya

b) 12 TL veya

c) 14 TL’dir.

Bu üç duruma göre ilk madde stoğu için karşılık ayrılması durumunu inceleyelim:

Ürünün satış fiyatının 18 TL olması, ürünün net gerçekleşebilir değerinin maliyetinin altında olmadığını göstermektedir. Bu nedenle ham madde için karşılık ayrılması söz konusu değildir.

Ürünün satış fiyatının 12 TL olması durumunda, ürünün net gerçekleşebilir değeri maliyet bedelinin 3 TL altında olacaktır. Bu durumda ham madde için 2 TL karşılık ayrılması gerekli olacaktır.

Ürünün satış fiyatının 14 TL olması durumunda, ürünün net gerçekleşebilir değeri, maliyet bedelinin 1 TL altında olacaktır. Bu durumda, ham maddede her ne kadar 2 TL değer azalışı olsa da sadece 1 TL karşılık ayrılacaktır.

2.1.2.3 Stokların VUK’a Göre Değerlemesi

VUK’da stoklar; satın alınan malların değerlemesi, üretilen malların değerlemesi, değeri düşen malların değerlemesi olarak ayrı ayrı açıklanmıştır. Ayrıca VUK’da zirai mahsullerin ve hayvanların değerlemesine de yer verilmiştir.

2.1.2.3.1 Satın Alınan Mallarının Değerlemesi

VUK’da stoklar satın alındıklarında **maliyet bedeli** ile değerlendirilir.

¹⁵⁸ Örtün, Kaval, Karapınar, s:66.

Satın alma maliyeti: işletmede imal edilmeyen, doğrudan dışarıdan temin edilen iktisadi kıymetlerin edinilmesi sırasında oluşan maliyeti ifade eder. Satın alma maliyeti şöyle formüle edilebilir: Alış Bedeli + Direkt Alış Giderleri (Nakliye vb.) = Ham Alış Maliyeti; + Endirekt Alış Gideri (Komisyon vb.) = Alış Maliyeti; + Ticari Organizasyon (Pazarlama, Giderleri Yönetim vb.) = Toplam Maliyet¹⁵⁹.

238'no'lu VUK Genel Tebliğinde stoklar ile ilgili kur farklarının kayıtlara alınması şu şekilde açıklanmaktadır¹⁶⁰:

- Emtianın satın alınıp işletme stoklarına girdiği tarihe kadar oluşan kur farklarının maliyete intikal ettirilmesi zorunludur. Stokta kalan emtia ile ilgili olarak daha sonra ortaya çıkacak kur farklarının ise, ilgili bulundukları yıllarda gider yazılması veya maliyete intikal ettirilmesi mümkün bulunmaktadır.

Stokların değerlemesindeki vade farkları ise; ister malın fatura bedeline dahil olsun, ister malın fatura bedelinde ayrıca gösterilsin ve isterse sonradan fatura edilsin vade farkları stok maliyetine dahil edilir. Ancak, vade farkının ait olduğu mal satılmışsa vade farkı gider olarak dikkate alınır¹⁶¹.

2.1.2.3.2 Üretilen Malların Değerlemesi

Üretilen mallar maliyet bedeli ile değerlendirir, ancak bunların maliyet bedelini oluşturan unsurlar sayılmıştır.(VUK madde 275) Buna göre imal edilen malların maliyet bedeli aşağıdaki unsurları ihtiva eder;

- Mamulü vücuda getirilmesinde sarf olunan iptidai ve hammaddelerin bedeli,
- Mamule isabet eden işçilik,
- Genel imal giderlerinden mamule düşen pay,
- Genel idare giderlerinden mamule düşen pay,

¹⁵⁹Sena Küçük; “Değerleme ve Dönem Sonu İşlemleri”, **Yaklaşım Dergisi**, Yaklaşım Yayınları, Yıl:14, Sayı157, Ocak 2006 s:19.

¹⁶⁰ http://www.alomaliye.com/vuk_238.htm (20-01-2009).

¹⁶¹ Örtün, Karapınar; s:92.

- Ambalajlı olarak piyasaya arz edilmesi zaruri olan mamullerde ambalaj malzemesinin bedeli

Üretim aşamasında maliyetlerin ürüne yüklenmesinde VUK **tam maliyet yöntemini** esas almaktadır.

Tam maliyet yöntemi; ister değişken, ister sabit olsun, dönem içinde ortaya çıkan üretim giderlerinin hepsine üretim yapmak için katlanıldığını, bu nedenle söz konusu giderlerin tamamının üretilen mamullere (ve varsa yarı mamullere) yüklenmesi gerektiğini kabul eder¹⁶². Tam maliyet yönteminde, üretim sırasında, üretimle doğrudan doğruya ve dolaylı biçimde ilgili tüm maliyetler üretim faaliyetlerinin yürütülmesinde zorunlu harcamalar olarak maliyetlere katılır¹⁶³.

2.1.2.3.3 Değeri Düşen Malların Değerlemesi

VUK 274. maddeye göre *değeri düşen mallar* genelde **emsal bedeli** ile değerlendirilir. Ancak emsal bedeli ile değerlendirilecek kıymeti düşen malların şu koşullara uygun olması gerekir¹⁶⁴.

– Değerleme gününde stokların satış bedellerinde maliyet bedellerine göre % 10 veya daha fazla düşüklük olmalıdır.

– Mallardaki kıymet azalışı yangın, deprem, su basması gibi afetler nedeniyle olmalıdır.

– Kıymet azalışı, malların bozulması, çürümesi, kırılması, çatlaması gibi nedenlerle ortaya çıkmış olmalıdır.

– Kıymet azalışı önemli boyutta olmalıdır.

¹⁶²H.Kamil Büyükmirza; “**Maliyet ve Yönetim Muhasebesi**”, Kitabevi; Ankara; 2003 s:498.

¹⁶³Bilgütay Akşit; “**Maliyet Muhasebesi Teori ve Problemleri**”, Der Yayınları, 3.Baskı, İstanbul, 1996, s: 29.

¹⁶⁴Gücenme, s: 158.

2.1.2.3.4 Zirai Mahsullerin ve Hayvanların Değerlemesi

VUK 276 ve 277. maddeleri zirai mahsullerin ve hayvanların nasıl değerlendirileceği ile ilgili açıklamalara yer verilmiştir. Buna göre *Zirai mahsuller* maliyet bedeli ile değerlendirilir ve bu maliyet bedelinin hesaplanması, imal edilen emtiada olduğu gibidir ve ayrıca maliyet bedelinin hesaplanmasında Maliye Bakanlığı'nca tespit edilecek esaslara uyulur.(VUK Madde 276) Zirai işletmelere dahil hayvanlar da maliyet bedeli ile değerlendirilir. Maliyet bedelinin tespiti mümkün olmayan hallerde ise, emsal bedeli uygulanır. Buradaki emsal bedeli, işletmenin bulunduğu yerdeki zirai kazanç komisyonlarınca tespit edilmiş olan ortalama maliyet bedelidir.(VUK madde 277)

2.1.2.4 Stokların Değerlemesinin TMS ve VUK Açısından Karşılaştırılması

Stoklar satın alındıklarında gerek muhasebe standartlarında gerekse VUK'da maliyet bedeli ile değerlendirilmektedir. Hem 2 no'lu muhasebe standardında hem de VUK'da yer alan açıklamalarda maliyet değeri aynı anlamda kullanılmaktadır. Bu nedenle stoklar alındıklarında düzenlenen muhasebe kayıtları muhasebe standartlarıyla uyumludur. Standartta yer alan açıklamalarla, VUK ile uyumlu olarak tek düzen hesap planına göre yapılan muhasebe kayıtlarında bir farklılık görülmemektedir.

Örnek: Güneş Mobilya Ltd. Şti. Mağazasında satmak üzere Kayseri'de faaliyet gösteren KALE Mobilya AŞ den 15.07.2008 tarihinde 10 adet bilgisayar masası ve 20 adet televizyon sehpa siparişi vermiştir. Kale Mobilya sipariş edilen ürünleri 1 gün sonra göndermiştir. Ürünlerin nakliye bedeli olan 1.200 TL %18 KDV hariç Güneş Mobilya Ltd Şti. Tarafından ödenmiştir. Bilgisayar masasının birim fiyatı 80 TL %18 KDV hariç, televizyon sehpasının ise birim fiyatı 70 TL %18 KDV hariçtir. Ürünlerin tutarı bankadaki hesaptan havale yapılmış olup, 60 TL havale ücreti bankadaki hesaptan ödenmiştir.

Mal Satın Alma Tutarı:

Bilgisayar masası	10 adet	x	80 TL	=	800 TL
-------------------	---------	---	-------	---	--------

Televizyon Sehpaşı 20 adet x 70 TL = 1.400 TL

Toplam 2.200 TL

KDV Tutarı: 2.200 TL x %18 = **396 TL**

Nakliye Bedeli

Nakliye Tutarı = **1.200 TL**

KDV Tutarı: 1.200 TL x %18 = **216 TL**

Diğer Maliyetler

Banka Havale Masrafı = **60 TL**

Toplam Satın Alma Maliyeti: 2.200 + 1.200 + 60 = **3.460 TL**

Toplam KDV tutarı : 396 + 216 = **692 TL**

/16.07.2008/			
153 TİCARİ MALLAR HESABI	3.460		
153.01 Bilgisayar Masası			
153.02 Televizyon Sehpaşı			
191 İNDİRİLECEK KDV	692		
100 KASA HESABI		4.152	
Mal Satış kaydı			

Üretim aşamasındaki stoklarda giderlerin ürün maliyetine yüklenmesinde TMS normal maliyet yönteminin, VUK ise tam maliyet yönteminin uygulanmasına yer vermiştir.

Tam maliyet yönteminde kapasite sapmaları söz konusu olmadığından muhasebe kayıtlarında tüm giderler ürünün maliyetine eklenmektedir. Ancak muhasebe

standartlarına göre normal maliyet yöntemi kullanıldığından kapasite sapmaları ortaya çıkmaktadır.

TMS 1 Finansal tabloların sunuluşu standardının 85.paragrafında, “İşletme, hiçbir gelir veya gider kalemini ne gider tablosunda ne de dipnotlarda olağandışı kalemler olarak göstermeyecektir.”denilerek olağandışı raporlama kaldırılmıştır. 680 no’lu hesap, olağan dışı gider ve zararlar bölümünün altında yer alan hesaplardan birisidir. Bu bölümün değişmesiyle birlikte, bu hesap ta da değişiklik olacaktır. Bu hesapların 659 Diğer olağan gider ve zararlar hesabının altına toplanması mümkün olmakla birlikte, hesapta “diğer” kelimesiyle açıklayamayacak yığılmalar olabilir¹⁶⁵.

65 no’lu gelir tablosu grubu, işletmenin esas faaliyetleri dışında kalan olağan faaliyetlerle ilgili gider ve zararları içerir. Burada ise ortaya çıkan kapasite sapması işletmenin esas faaliyeti ile ilgilidir. Gelir tablosunda 63 numaralı faaliyet giderleri grubu, işletmenin esas faaliyeti ile ilgili bulunan ve üretim maliyetlerine yüklenmeyen giderlerden oluşur. Bu grupta açılacak olan 634 Genel Üretim Giderleri Sapmaları Hesabı ile bu ihtiyaç karşılanabilir¹⁶⁶.

Örnek: Tek tip mamul üretimi yapan X A.Ş’ nin 2008 Haziran ayına ilişkin verileri aşağıdaki gibidir:

İşletmenin normal kapasitede üretim miktarı 20 tondur. Haziran ayında 15 ton ürün üretilmiş ve bu üretilen ürünün 8 tonu satılmıştır.

	Toplam Üretim Gideri	Giderlere Yüklenen Üretim Miktarı	Birim Maliyet
DİMMG	750	15	50
DİG	300	15	20

¹⁶⁵ Boyar, Güngörmüş, “TMS 2 Stoklar Standardında Maliyet Yöntemi ve Bir Uygulama Örneği” s:87.

¹⁶⁶ Boyar, Güngörmüş, “TMS 2 Stoklar Standardında Maliyet Yöntemi ve Bir Uygulama Örneği” s:88.

GÜĞ Değişken	150	15	10
GÜĞ Sabit	450	20	22,5
TOPLAM	1.650		102,5

Satılan ürünün maliyeti; $8 \times 102,5 = 820$ TL satılan malın maliyeti

Dönem sonu mamul stok maliyeti; $7 \times 102,5 = 717,5$ TL

Kapasite sapması $5 \times 22,5 = 112,5$ TL

Haziran ayı kapasite sapması olumsuzdur. Ürünün 20 ton üretileceği planlanmış ancak 15 ton üretilmiştir.

- Normal Maliyet Yöntemine Göre Yapılacak muhasebe kayıtları şöyledir:

30.08.2008		
151 YARI MAMULLER ÜRETİM HESABI	1.537,5	
711 DİREKT İLK MADDE VE MALZEME YANSITMA HES.		750
721 DİREKT İŞÇİLİK GİDERLERİ YANSITMA HES.		300
731 GENEL ÜRETİM GİDERLERİ YANSITMA HES.		487,5
Giderlerin üretim hesabına aktarılması		
/		
/30.08.2008/		
731 GENEL ÜRETİM GİDERLERİ YANSITMA HES.	487,5	
634 GENEL ÜRETİM GİDERLERİ SAPMALARI HES.	112,5	
730 GENEL ÜRETİM GİDERLERİ HESABI		600
Maliyet ve yansıtma hesaplarının kapatılması		
/		

Tam Maliyet Yöntemine göre yapılacak muhasebe kayıtları şöyledir:

/30.06.2008/			
151 YARI MAMULLER ÜRETİM HES.	1.650		
711 DİREKT İLK MADDE VE MALZEME YANSITMA HES.		750	
721 DİREKT İŞÇİLİK GİDERLERİ YANSITMA HES.		300	
731 GENEL ÜRETİM GİDERLERİ YANSITMA HES.		600	
Giderlerin üretim hesabına aktarılması			
/			
/30.06.2008/			
151 YARI MAMULLER ÜRETİM HES.	600		
730 GENEL ÜRETİM GİDERLERİ		750	
		300	
		600	
Maliyet ve yansıtma hesaplarının kapatılması			
/			

Yukarıdaki örnekte tam maliyet yöntemi ve normal maliyet yöntemine göre bir işletmenin muhasebe kayıtları yapılmıştır. Tam maliyet yönteminde genel üretim giderleri ürünün maliyetine kullanılan kapasiteye bakılmaksızın eklenirken, normal maliyet yönteminde sabit giderler kullanılan kapasite kadarıyla ürünün maliyetine eklenmektedir.

Değeri düşen stoklar muhasebe standartlarına göre net gerçekleşebilir değeri ile değerlendirirken VUK'a göre ise emsal değeri ile değerlendirilmektedir. Muhasebe standartları ve vergi mevzuatına göre değeri düşen stokların muhasebe kayıtlarında karşılık ayrılarak değer düşüklüğü takip edilmektedir.

Örnek: İşletme dönem sonunda 1.000 TL’lik ticari mal stoklarında çürüme tespit etmiştir. Bu malların ancak 850 TL’ye satılabileceği belirlenmiştir.

/16.07.2008/			
157 DİĞER STOKLAR	1.000		
153 TİCARİ MALLAR		1.000	
Stoklarda değer düşüklüğü			
/			

/16.07.2008/			
654 KARŞILIK GİDERLERİ HESABI	150		
158 STOK DEĞER DÜŞÜŞ KARŞILIĞI		150	
Stok değer düşüklüğüne karşılık ayrılması			
/			

Bu malların yarısı 450.000 TL’ye satıldığında;

/16.07.2008/			
100 KASA HESABI	450		
158 STOK DEĞER DÜŞÜŞ KARŞILIĞI	75		
157 DİĞER STOKLAR		500	
644 KONUSU KALMAYAN KARŞILIKLAR		25	
Stoğun satılması			
/			

Stanadartta stoklar ile ilgili finansman giderleri, özellikli varlıklar hariç dönem giderine yansıtılmaktadır.

Burada bahsedilen finansman giderleri vergi mevzuatımıza göre stokların maliyetine kaydedilmesi gereken bir giderdir. Sonuçta stoğun satıldığı yıl matrahından indirim konusu yapılabilir. Dolayısıyla stok maliyetine verilmemiş ve ilgili döneme

doğrudan gider kaydedilmiş finansman maliyetlerine bakılır, stok satılmışsa problem kalmaz. Stok satılmamışsa, kanunen kabul edilmeyen gider kaydı yapılmalıdır¹⁶⁷.

Kur farkları ise TMS'ye göre varlıkla ilgili artışlar ya da azalışlar özkaynak hesaplarında izleniyorsa yine bu hesaplara; gelir tablosu hesaplarında izleniyorsa; gelir tablosu hesaplarına aktarılır. VUK'a göre ilk kayıta maliyete dahil edilirken sonraki kayıtlarda maliyete eklenmesi ya da dönem gideri olarak kaydedilmesinde işletme serbest bırakılmıştır.

2.1.2.5 Stok Maliyetini Hesaplama Yöntemleri

Stok maliyetini hesaplamak için farklı yöntemler kullanılmaktadır. Bu bölümde TMS ve VUK'a göre stok maliyetini hesaplama yöntemleri açıklanmaktadır:

2.1.2.5.1 TMS'ye Göre Stok Maliyetini Hesaplama Yöntemleri

Muhasebenin İşletmenin maliyet unsurlarının belirlenmesine ilişkin temel amacı, kontrol ve analiz amacıyla kullanılabilen ve net karı belirlemek için elde edilen gelirlerle uyuşan, doğru ve anlamlı maliyet rakamlarının sağlanması oluşturmaktır¹⁶⁸.

Stok maliyetine yaklaşık sonuçlar vermesi şartıyla, stok maliyetinin ölçümünde standart maliyet yöntemi ve perakende yöntemi gibi teknikler kullanılabilir.

Standart maliyet yönteminde madde ve malzemelerin, işçiliğin, verimliliğin ve kapasite kullanım oranlarının normal düzeyleri dikkate alınır¹⁶⁹. Standart maliyetler düzenli olarak gözden geçirilir ve gerek görülürse mevcut koşullar dikkate alınarak yeniden belirlenir. (TMS2.21)

Perakende yöntemi, perakende satış yapan işletmeler tarafından, diğer maliyet yöntemlerini uygulamanın pratik olmadığı, benzer kar marjlarına sahip, hızla değişen çok sayıda kalemden oluşan stokların değerlemesinde kullanılır. Bu yöntemde, stokların maliyeti, stokların satış değerinden uygun bir brüt kar marjının düşülmesi suretiyle

¹⁶⁷ Örtün, Kaval, Karapınar; Türkiye Muhasebe-Finansal Raporlama Standartları', Gazi Kitabevi, 2. Baskı, Haziran 2008, s: 50.

¹⁶⁸ Rıfat Üstün; "Maliyet Muhasebesi, (Tekdüzen Hesap Planı Uygulamalı)", Bilim Teknik Yayınevi, 5. Baskı, 1996, s: 117.

¹⁶⁹ Gökçen, Akgül, Çakıcı s:58.

bulunur. Bu yöntem daha çok perakende satış yapan büyük ticari işletmelerde uygulanır. Belirli bir oranın satış fiyatıyla mevcut stoklara uygulanması ile stokların maliyeti bulunur¹⁷⁰.

Standartta stok maliyetinin hesaplanması ile ilgili yer alan yöntemler şöyledir: Gerçek parti maliyet yöntemi, FIFO(İlk Giren İlk Çıkar) yöntemi ve ağırlıklı ortalama maliyet yöntemidir.

2.1.2.5.1.1 Gerçek Parti Maliyet Yöntemi:

Gerçek parti maliyet yöntemi standartta şu şekilde açıklanmıştır: Normal şartlarda birbirleri ile ikame edilemeyen stok kalemleri ile özel projeler için üretilen veya satın alınan mal veya hizmetlerin maliyeti, her bir varlığa ilişkin özel maliyeti dikkate alınarak belirlenir (TMS2.23)

Bu yöntemin uygulanabilmesi için, dönem sonunda stokta bulunan ticari malların her birinin alış bedelinin bilinmesi gerekir. Az sayıda ve yüksek değerli ticari mal hareketlerinin izlenmesinde uygulanan bu yöntem otomobil, beyaz eşya ticaretinde alım satımı yapılan ticari mallar ve mobilya ürünlerini örnek göstermek mümkündür. Yöntemin uygulanabilirliği stokta kalan malların hangi fiyattan alındığının bilinmesine bağlıdır. Ayrıca, satışların da çok iyi takip edilmesi gerekir¹⁷¹.

İşletmede üretilen mamulün ya da satılan malın hangi partiden olduğu kesin olarak bilinebilen maliyet bedeli ile değerlendirilir. Envanter gününde de kalan stokların hangi partiden olduğu kesin olarak bilinebildiği için o partinin maliyet bedeli ile değerlendirilir.

Büyük birim malların(otomobil, tekne, sanayi makinesi, gemi v.b.) yılda iki, üç parti halinde üretildiği ya da alındığı işletmelerde daha kolay uygulanabilir¹⁷².

¹⁷⁰ Ataman, s. 150.

¹⁷¹ Hüseyin Akay “Ulusal ve Uluslararası Boyutta Stokların Değerlemesi – 1”, **Muhasebe ve Finansman Dergisi**, Sayı: 18, Nisan 2003, s. 96.

¹⁷² Yasemin Yeğinboy; “Stoklarda Değerleme”;

<http://www.deu.edu.tr/userweb/yasemin.yeginboy/dosyalar/stokdegerleme.ppt#>, Slayt 6,(04-02-2009).

Gerçek maliyet yönteminin uygulanmadığı stoklar için maliyet belirlenirken standardın 24. maddesine göre ilk giren ilk çıkar(FIFO) ya da ağırlıklı ortalama maliyet yöntemlerinden biri kullanılır. Ancak benzer stok kalemleri için aynı maliyet yöntemi kullanılırken, farklı nitelikteki stoklar için farklı stok hesaplama yöntemleri kullanılabilir.(TMS2.24)

2.1.2.5.1.2 İlk Giren İlk Çıkar (FIFO) Yöntemi

İlk giren ilk çıkar yöntemi, İngilizce (First-In First-Out) kelimelerinin baş harfleri olan FIFO olarak adlandırılır. Bu yöntemde satın alınan stokların kullanılmasında ilk önce alınan stoğun yine ilk önce kullanılması ya da satılması esası bulunmaktadır.

FIFO yönteminde; ilk satın alınan veya üretilen stok kaleminin ilk satıldığı ve dönem sonunda stokta kalan kalemlerin en son satın alınanlar veya üretilenlerden olduğu varsayılır. (TMS2.27)

Bu yöntemi kullanan üretim işletmelerinde; ilk alınan hammadde ve malzeme, ilk önce üretime gönderilir. Başka bir deyişle, üretime gönderilen hammadde ve malzemeler, ilk alınan hammadde ve malzemelerin alınış tarihi sırasına göre belirlenen fiyatlarıyla değerlendirilir. Bu nedenle üretime ilk olarak gönderilen hammadde ve malzeme, kalan sütununda tarih sırasına göre belirlenen ilk fiyatla değerlenir¹⁷³.

İşletme açısından bu yöntemin uygulanması için stoklardaki ilk giren malların fiilen ilk çıkıyor olması zorunlu değildir. Stoktan farklı çıkışlar olabilir. Hatta en son giren ilk çıkıyor olabilir. Ancak bu yöntemin kullanılması stok politikasının bu yönde belirlenmesi ile ilgilidir¹⁷⁴.

Stokların değerlendirilmesinde ilk giren ilk çıkar yöntemi zaman bağlı olarak bozulma, zayı olma, erime gibi nedenlerle değer kaybedebilen emtia konusunda faaliyet gösteren işletmelerde yaygın olarak kullanım bulabilmektedir. Stoka ilk giren emtianın fiziki varlık olarak da ilk çıkan olmasının beklenebileceği işletmelere tipik örnek tahlıl

¹⁷³ Üstün, s:123.

¹⁷⁴ Metin Kazım, Hüseyin Yalçın; **İşletmeye Dahil İktisadi Kıymetleri Değerleme**, Kılavuz Yayıncılık 1. Baskı, İstanbul, 1996, s.205.

silolarıdır. Silolara tahıl üstten doldurulup, alttan boşaltıldığı için en önce giren tahıl gene en önce çıkacaktır¹⁷⁵.

Bu yöntemde dönem sonlarında kalan malların en son alımlardan olacağı için fiili maliyeti ile değerlendirilmiş olacaktırlar. FIFO yöntemi genellikle büyük partiler halinde satın alınan ve tüketimin hangi partiye ait olduğu kolaylıkla tespit edilebilen nispeten yüksek değerlerde malzeme için söz konusu olabilecek bir usuldür¹⁷⁶.

Fiyatların arttığı dönemde FIFO yöntemi düşük maliyet yüksek dönem stoğu ve yüksek kar sonuçlarını verir¹⁷⁷.

FIFO yönteminin yarar ve sakıncalarını şöyle sıralayabiliriz¹⁷⁸;

- Basit bir yöntem olması nedeni ile kolayca anlaşılır ve öğrenilir, hesaplama işlemleri fazla zaman almaz
- Depoculuk ilkelerine uygundur. Maddenin eskimesi, çürümesi, kokması, işe yaramaz duruma gelmemesi için depoya ilk girenin ilk önce üretime verilmesi veya satılması daha uygundur
- Madde envanterin sağlıklı bir biçimde değerlemesine olanak vermektedir. Bu yöntemde dönem sonu stok değerleri son fatura değerlerine yakın fiyatlarla değerlendirilmektedir.

FIFO yönteminin en büyük sakıncası kullanım maliyetlerini düşük, dönem sonu stoklarını ise yüksek maliyetle gösterme özelliği taşımasıdır. Böylece gerçek kara ilave olarak fiyatların arttığı dönemlerde enflasyonun etkisiyle fiktif karlar oluşmasına ve dönem karının yüksek çıkmasına neden olmaktadır. Bunun sonucunda fazla vergi ödenmesidir.

¹⁷⁵ N. Kemal Gündüz, "Satın Alınan veya İmal Edilen da Stok Değerleme Yöntemleri ve LİFO", **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı:93, Haziran, 1996.

¹⁷⁶ Baki Meriç; **Ticari ve Mali Bilançolarda, İşletmeye Dahil İktisadi Kıymetlerde Değerleme**, İstanbul: Maliyet Hesap Uzmanları Derneği Yayını, 1982, s.76.

¹⁷⁷ Ümit Ataman, Rüstem Hacıüstemoğlu; **"Yöneticiler İçin Muhasebe ve Finans Bilgileri"** Türkmen Kitabevi, İstanbul, 1999 s: 190.

¹⁷⁸ Osman Altuğ, **Maliyet Muhasebesi**, Türkmen Kitabevi, 14. Baskı, İstanbul, 2006, s. 123-124.

2.1.2.5.1.3 Ağırlıklı Ortalama Maliyet Yöntemi

Her bir stok kaleminin maliyeti, dönem başındaki benzer varlıkların ağırlıklı ortalama maliyeti ile dönem içinde satın alınan veya üretilen benzer varlıkların maliyetinin ağırlıklı ortalamasının alınması suretiyle tespit edilir. Ortalama, işletmenin iş akışına bağlı olarak, periyodik bazda (Dönem sonu ağırlıklı ortalama maliyet yöntemi) veya her bir ek alım/üretim sonrasında (hareketli ağırlıklı ortalama maliyet yöntemi) hesaplanabilir.(TMS2.27)

Böylece yıl içinde birbirinden çok farklı ortalama birim maliyetlerin kullanıldığı görülür¹⁷⁹.

2.1.2.5.2 VUK’a Göre Stok Maliyetini Hesaplama Yöntemleri

VUK’da stok değerlendirme yöntemlerine ilişkin her hangi bir kısıtlama yapılmamaktadır. Ancak daha önce kullanılan ve VUK madde 274’de de değinilen LIFO (Son giren ilk çıkar yöntemi) 5024 sayılı kanun ile 01.01.2004 tarihinden itibaren stok maliyetini hesaplama yöntemlerinden LIFO yöntemi uygulamadan kaldırılmıştır.

2.1.2.5.3 Stok Maliyeti Hesaplama Yöntemlerinin TMS ve VUK Açısından Karşılaştırılması

TMS de stokların maliyetinin hesaplamasında, Gerçek parti maliyet yöntemi, FIFO (İlk Giren İlk Çıkar) yöntemi ve ağırlıklı ortalama maliyet yöntemlerinden işletmeye uygun yöntemin kullanılmasına izin verilmiştir.

VUK’da ise maliyet hesaplama yöntemlerine açıkça yer verilmemiştir. Bu nedenle yukarıda TMS'ye göre uygun yöntemlerin herhangi birinin kullanılması VUK'a göre de uygun olmaktadır.

Örnek: Kural ticaret işletmesi X adı verilen bir mamul üretmektedir. Bu işletmenin Aralık 2008 dönemine ait hammadde giriş ve çıkışları aşağıdaki gibidir: stok maliyetini hesaplama yöntemleri aşağıdadır:

¹⁷⁹Ataman: “Muhasebede Dönem Sonu İşlemleri” Cilt II, s:118.

Girişler:

Açıklama	Tarih	Miktar	Birim Maliyet
Önceki Aydan Devir	01.12.2008	1.000	50,00
Satın Alınan	04.12.2008	1.250	51,00
Satın Alınan	08.12.2008	1.100	52,50
Satın Alınan	12.12.2008	1.400	53,00
Satın Alınan	16.12.2008	970	53,25
Satın Alınan	18.12.2008	810	53,50
Satın Alınan	25.12.2008	900	54,00

Çıkışlar:

Açıklama	Tarih	Miktar
Üretime Verilen	05.12.2008	1.100
Üretime Verilen	10.12.2008	800
Üretime Verilen	17.12.2008	1.350
Üretime Verilen	23.12.2008	800
Üretime Verilen	24.12.2008	600
Üretime Verilen	27.12.2008	900

İLK MADDE VE MALZEME STOK KARTI											
Cinsi ve Kodu :H 100											
Ölçü Birimi :KG											
Dönemi :ARALIK 2008											
Stok Değerleme Yöntemi :GERÇEK MALİYET YÖNTEMİ											
TARİH	AÇIKLAMA	GİREN			ÇIKAN			KALAN			Parti
		Miktar	Birim Maliyet	Tutar	Miktar	Birim Maliyet	Tutar	Miktar	Tutar	Tutar	
01.12.2008	Önceki aydan devir	1.000	50,00	50.000,00	-	-	-	1.000	50,00	50.000,00	1. Parti
04.12.2008	Satın Alınan	1.250	51,00	63.750,00	-	-	-	1000 1250	50,00 51,00	50.000,00 63.750,00	Devir 1. Parti
05.12.2008	Üretime verilen 1. Parti	-	-	-	1.100	51,00	56.100,00	1.000 150	50,00 51,00	50.000,00 7.650,00	Parti
08.12.2008	Satın Alınan	1.100	52,50	57.750,00	-	-	-	1.000 150 1.100	50,00 51,00 52,50	50.000,00 7.650,00 57.750,00	Devir 1. Parti 2. Parti
10.12.2008	Üretime verilen	-	-	-	800	50,00	40.000,00	200 150 1.100	50,00 51,00 52,50	10.000,00 7.650,00 57.750,00	Devir 1. Parti 2. Parti
12.12.2008	Satın Alınan	1.400	53,00	74.200,00	-	-	-	200 150 1.100 1.400	50,00 51,00 52,50 53,00	10.000,00 7.650,00 57.750,00 74.200,00	Devir 1. Parti 2. Parti 3. Parti
16.12.2008	Satın Alınan	970	53,25	51.652,50	-	-	-	200 150 1.100 1.400 970	50,00 51,00 52,50 53,00 53,25	10.000,00 7.650,00 57.750,00 74.200,00 51.652,50	Devir 1. Parti 2. Parti 3. Parti 4. Parti
17.12.2008	Üretime verilen	-	-	-	1.350	53,00	71.550,00	200 150 1.100 50 970	50,00 51,00 52,50 53,00 53,25	10.000,00 7.650,00 57.750,00 2.650,00 51.652,50	Devir 1. Parti 2. Parti 3. Parti 4. Parti
18.12.2008	Satın Alınan	810	53,50	43.335,00	-	-	-	200 150 1.100 50 970 810	50,00 51,00 52,50 53,00 53,25 53,50	10.000,00 7.650,00 57.750,00 2.650,00 51.652,50 43.335,00	Devir 1. Parti 2. Parti 3. Parti 4. Parti 5. Parti
23.12.2008	Üretime verilen	-	-	-	800	52,50	42.000,00	200 150 300 50 970 810	50,00 51,00 52,50 53,00 53,25 53,50	10.000,00 7.650,00 15.750,00 2.650,00 51.652,50 43.335,00	Devir 1. Parti 2. Parti 3. Parti 4. Parti 5. Parti
24.12.2008	Üretime verilen	-	-	-	600	53,25	31.950,00	200 150 300 50 370 810	50,00 51,00 52,50 53,00 53,25 53,50	10.000,00 7.650,00 15.750,00 2.650,00 19.702,50 43.335,00	Devir 1. Parti 2. Parti 3. Parti 4. Parti 5. Parti
25.12.2008	Satın Alınan	900	54,00	48.600,00	-	-	-	200 150 300 50 370 810 900	50,00 51,00 52,50 53,00 53,25 53,50 54,00	10.000,00 7.650,00 15.750,00 2.650,00 19.702,50 43.335,00 48.600,00	Devir 1. Parti 2. Parti 3. Parti 4. Parti 5. Parti 6. Parti

27.12.2008	Üretime verilen	-	-	-	900	54,00	48.600,00	200 150 300 50 370 810	50,00 51,00 52,50 53,00 53,25 53,50	10.000,00 7.650,00 15.750,00 2.650,00 19.702,50 43.335,00	Devir 1. Parti 2. Parti 3. Parti 4. Parti 5. Parti
TOPLAM		7.430		389.287,50	5.550		290.200,00	1.880		99.087,50	

İLK MADDE VE MALZEME STOK KARTI											
Cinsi ve Kodu :H 100											
Ölçü Birimi :KG											
Dönemi :ARALIK 2008											
Stok Değerleme Yöntemi :AĞIRLIKLİ ORTALAMA MALİYET											
TARİH	AÇIKLAMA	GİREN			ÇIKAN			KALAN		Ağırlıklı Birim Maliyet	Hesaplama
		Miktar	Birim Maliyet	Tutar	Miktar	Birim Maliyet	Tutar	Miktar	Tutar		
01.12.2008	Önceki aydan devir	1.000	50,00	50.000,00	-	-	-	1.000	50.000,00	50,00	50.000/1.000 =50
04.12.2008	Satın Alınan	1.250	51,00	63.750,00	-	-	-	2.250	113.750,00	50,56	113.750/2.250 =50,56
05.12.2008	Üretime verilen	-	-	-	1.100	50,56	55.616,00	1.150	58.134,00	50,56	-
08.12.2008	Satın Alınan	1.100	52,50	57.750,00	-	-	-	2.250	115.884,00	51,50	115.884/2.250 =51,50
10.12.2008	Üretime verilen	-	-	-	800	51,50	41.200,00	1.450	74.684,00	51,50	-
12.12.2008	Satın Alınan	1.400	53,00	74.200,00	-	-	-	2.850	148.884,00	52,24	148.884/2.850 =52,24
16.12.2008	Satın Alınan	970	53,25	51.652,50	-	-	-	3.820	200.536,50	52,50	200.536/3820 =52,50
17.12.2008	Üretime verilen	-	-	-	1.350	52,50	70.875,00	2.470	129.661,50	52,50	-
18.12.2008	Satın Alınan	810	53,50	43.335,00	-	-	-	3.280	172.996,50	52,74	172.996/3.280 =52,74
23.12.2008	Üretime verilen	-	-	-	800	52,74	42.192,00	2.480	130.804,50	52,74	-
24.12.2008	Üretime verilen	-	-	-	600	52,74	31.644,00	1.880	99.160,50	52,74	-
25.12.2008	Satın Alınan	900	54,00	48.600,00	-	-	-	2.780	147.760,50	53,15	147.760,50/2.780 =53,15
27.12.2008	Üretime verilen	-	-	-	900	53,15	47.835,00	1.880	99.925,50	53,15	-
TOPLAM		7.430		389.287,50	5.550		289.362,00	1.880	99.925,50		

İLK MADDE VE MALZEME STOK KARTI											
Cinsi ve Kodu :H 100											
Ölçü Birimi :KG											
Dönemi :ARALIK 2008											
Stok Değerleme Yöntemi :FIFO											
TARİH	AÇIKLAMA	GİREN			ÇIKAN			KALAN			Sıra
		Miktar	Birim Maliyet	Tutar	Miktar	Birim Maliyet	Tutar	Miktar	Tutar	Tutar	
01.12.2008	Önceki aydan devir	1.000	50,00	50.000,00	-	-	-	1.000	50,00	50.000,00	İlk giren
04.12.2008	Satın Alınan	1.250	51,00	63.750,00	-	-	-	1000 1250	50 51	50.000,00 63.750,00	İlk giren
05.12.2008	Üretime verilen	-	-	-	1000 100	50,00 51,00	50.000,00 5.100,00	1.150	51,00	58.650,00	İlk giren
08.12.2008	Satın Alınan	1.100	52,50	57.750,00	-	-	-	1.150 1.100	51,00 52,50	58.650,00 57.750,00	İlk giren
10.12.2008	Üretime verilen	-	-	-	800	51,00	40.800,00	350 1.100	51,00 52,50	17.850,00 57.750,00	İlk giren
12.12.2008	Satın Alınan	1.400	53,00	74.200,00	-	-	-	350 1.100 1.400	51,00 52,50 53,00	17.850,00 57.750,00 74.200,00	İlk giren
16.12.2008	Satın Alınan	970	53,25	51.652,50	-	-	-	350 1.100 1.400 970	51,00 52,50 53,00 53,25	17.850,00 57.750,00 74.200,00 51.652,50	İlk giren
17.12.2008	Üretime verilen	-	-	-	350 1.000	51,00 52,50	17.850,00 52.500,00	100 1.400 970	52,50 53,00 53,25	5.250,00 74.200,00 51.652,50	İlk giren
18.12.2008	Satın Alınan	810	53,50	43.335,00	-	-	-	100 1.400 970 810	52,50 53,00 53,25 53,50	5.250,00 74.200,00 51.652,50 43.335,00	İlk giren
23.12.2008	Üretime ve rilen	-	-	-	100 700	52,50 53,00	5.250,00 37.100,00	700 970 810	53,00 53,25 53,50	37.100,00 51.652,50 43.335,00	İlk giren
24.12.2008	Üretime ve rilen	-	-	-	600	53,00	31.800,00	100 970 810	53,00 53,25 53,50	5.300,00 51.652,50 43.335,00	İlk giren
25.12.2008	Satın Alınan	900	54,00	48.600,00	-	-	-	100 970 810 900	53,00 53,25 53,50 54,00	5.300,00 51.652,50 43.335,00 48.600,00	İlk giren
27.12.2008	Üretime ve rilen	-	-	-	100 800	53,00 53,25	5.300,00 42.600,00	170 810 900	53,25 53,50 54,00	9.052,50 43.335,00 48.600,00	İlk giren
TOPLAM		7.430		389.287,50	5.550		288.300,00	1.880		100.987,50	

2.1.3 Maddi Duran Varlıkların Değerlemesi

İşletmelerde bir yıldan uzun süreli kullanılan varlıklar olan maddi duran varlıklar, her ne kadar işletmenin kar-zarar durumunu direkt etkilemese de işletme faaliyetinin devamı için vazgeçilmez unsurlardır. Türkiye muhasebe standartlarında 16 no'lu maddi duran varlıklar standardında açıklanan maddi duran varlıklar tek düzen hesap planında ise 25 no'lu maddi duran varlıklar grubunda sıralanmaktadır.

2.1.3.1 Maddi Duran Varlıkların Tanımı ve Kapsamı

Maddi duran varlıklar; mal veya hizmet üretimi veya arzında kullanılmak, başkalarına kiraya verilmek veya idari amaçlar çerçevesinde kullanılmak üzere elde tutulan; ve bir dönemden daha fazla kullanımı öngörülen, fiziki kalemlerdir.(TMS16.6)

Maddi duran varlıkların kapsamı TMS 16 standardında şu şekilde belirlenmiştir:

Satış amaçlı elde tutulan maddi duran varlıklar , tarımsal faaliyetlerle ilgili canlı varlıklar, madenlere ilişkin arama., hazırlık, çıkarma ve değerlendirme harcamaları ile varlıklar, petrol, doğal gaz ve benzer nitelikli yenilenebilir olmayan doğal kaynaklar gibi madenler üzerindeki haklar ve madeni kaynaklar dışında maddi duran varlıkların muhasebeleştirilmesinde TMS 16 Maddi Duran Varlıklar Standardının hükümleri uygulanır. Burada TMS 16 standardı tarımsal faaliyetlerle ilgili canlı varlıkların, maden ve petrol, doğal gaz gibi varlıkların geliştirilmesi ya da korunmasında kullanılan maddi duran varlıklar için uygulanır¹⁸⁰.

Diğer standartlar bir maddi duran varlık kalemini bu standartta yazılandan farklı bir yöntem ile muhasebeleştirilmesini gerektirebilir. Örneğin “TMS 17 Kiralama İşlemleri”, standardı bir işletmenin kiralanmış maddi duran varlık kalemlerinin muhasebeleştirilmesinin, risk ve kazanımların transferi kapsamında değerlendirilmesini

¹⁸⁰Melek Akgün “TMS 16 Maddi Duran Varlıklar ” Necdet Sağlam, Salim Şengel, Bünyamin Öztürk,(Ed)“**Türkiye Muhasebe Standartları Uygulaması (373-412)**” Ankara, Maliye ve Hukuk Yayınları, 2.Baskı 2008 s:378.

gerektirir. Ancak bu durumlarda, bu varlıklara ilişkin, amortisman dahil, uygulanacak diğer muhasebe işlemleri bu standart ile düzenlenmiştir¹⁸¹.

2.1.3.2 Maddi Duran Varlıkların TMS'ye Göre Değerlemesi

Maddi duran varlıkların değerlemesinde ilk muhasebeleştirilmede kullanılan yöntem, varlığa eklenecek giderler ve dönem sonu muhasebeleştirilmesi standartta açıklanmaktadır. Maddi duran varlıkların standartta göre değerlemesi şöyledir:

2.1.3.2.1 Maddi Duran Varlıkların Aktifleştirilmesi, Maliyet Bedeli ve Muhasebeleştirilen Unsurlar

Maddi duran varlıklarda başlangıç değerlemesi **maliyet bedeli** ile yapılmaktadır.

2.1.3.2.1.1 Maliyet Bedeli ve Maliyet Bedelini Oluşturan Unsurlar

Bir maddi duran varlık kaleminin maliyeti, sadece aşağıdaki koşulların oluşması durumunda varlık olarak finansal tablolara yansıtılır¹⁸² :

- Varlıkla ilgili gelecekteki ekonomik yararlar işletmenin yararlanması söz konusu olduğu durumlarda,
- Bu varlığın işletmeye maliyetinin güvenilir bir biçimde ölçüldüğü durumlarda,

Maddi duran varlıkların gelecekte ekonomik yararlar sağlaması ve bu yararların işletmeye aktarılması bu varlıkların aktifleştirilmesi için gerekli bir kriterdir. Bu nedenle, ekonomik yararların elde edileceği konusunda güvenilir tahminlerin yapılması gerekir. Bu tahminlerin güvenilir bir biçimde yapıldığı ve gelecekte ekonomik yararlar sağlanamayacağı tahmin edilmişse dönem giderleri olarak finansal tablolara yansıtılır. Bir duran varlığın aktifleştirilmesinde ikinci kriter maliyetin

¹⁸¹ Demir, s:47.

¹⁸² Feriştah Sönmez, “8 no’lu Türkiye Muhasebe Standardı Kapsamında Yer Alan – Maddi Duran Varlıklar (UMS ile Karşılaştırmalı Olarak)” **Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi**, Sayı 11; Ocak 2004 s:83.

güvenilir olarak ölçümlenebilmesidir. Genellikle bu maliyet, ilk aktifleştirme sırasındaki *satın alma maliyeti, inşa maliyeti ve üretim maliyeti* niteliğinde olabilir¹⁸³.

Aktifleştirme maddi varlığın yönetimin satın almak amaçlarında öngördüğü duruma yani kullanılabilir veya üretime başlayabilir hale gelmesi ile gerçekleşebilir. Yıl sonunun gelmesi veya üzerinden amortisman ayrılır hale gelmesi şart değildir¹⁸⁴.

Bir maddi duran varlık kaleminin maliyeti, muhasebeleştirme tarihindeki peşin fiyatın (cari fiyatın) eşdeğeri olan tutardır¹⁸⁵.

Eğer maddi varlıklar taksitle satın alınmışlar ise, fiyatın içinde gömülü olan finansman maliyeti ayrıştırılır ve finansman giderleri içine alınır. Yani elde etme maliyetleri içinde finansman gideri yazılmaz¹⁸⁶.

Maddi varlıklar işletmede üretiliyor ve nitelikli varlık özelliğini taşıyor (inşaatı bir yıldan uzun süreye yayılıyor) ise bu durumda finansman giderleri “Borçlanma Maliyeti” standardına uygun şekilde maliyete dahil edilebilir. Satın alma esnasında uygulanan iskontolar, elde edildikten sonra kullanılabilir duruma getirilmesi amacıyla yapılan faaliyetler sırasında ortaya çıkan varlıkların satışından elde edilen tutarlar (örneğin eski binanın yıkımından elde edilen hurda veya eskilerin satış hasılatları, alınan krediler maliyete veriliyorsa, bu kredinin kısa vadeli olarak kullanılmasından elde edilen faiz geliri), devlet teşvik ve yardımları varlığın elde etme maliyetinden indirilir¹⁸⁷.

Maddi duran varlıklarda oluşan kur farkları “TMS 21 Kur Değişiminin Etkileri” standardında açıklanmıştır. 21 no’lu standardın 30.paragrafına göre maddi Duran varlıkların muhasebeleştirilmesinde; *“Parasal olmayan bir kalemden kaynaklanan kazanç ya da zarar diğer kapsamlı gelirden muhasebeleştirilirse, bu kazanç ya da zararın kurdan kaynaklanan kısmı da diğer kapsamlı gelirden muhasebeleştirilir.*

¹⁸³ Akgün, Sağlam, Şengel, Öztürk (Ed)Türkiye Muhasebe Standartları Uygulaması (373-412)”, s:154. s:380.

¹⁸⁴ Örtten,Kaval, Karapınar; s:207.

¹⁸⁵ Şeref Demir “VUK ve UFRS (TMS) Uyarınca Stoklar ve Maddi Duran Varlıkların Değerleme Farkları”, **Vergi Sorunları**, Sayı:220, Ocak 2007, s:14.

¹⁸⁶ Örtten, Kaval, Karapınar s:206.

¹⁸⁷ Örtten, Kaval, Karapınar; s:206.

Buna karşın, parasal olmayan bir kalemden kaynaklanan kazanç ya da zarar, kar ya da zararda muhasebeleştirilirse, bu kazanç ya da zararın kurdan kaynaklanan kısmı da kar ya da zararda muhasebeleştirilir.(TMS21.30)”

Standartta bir varlığın maliyetini oluşturan unsurlar standartta şu şekilde açıklanmıştır(TMS16.16,17)

- İndirimler ve ticari iskontolar düşüldükten sonra, ithalat vergileri ve iade edilmeyen alış vergileri dahil, satın alma fiyatı.

- Varlığın yerleştirileceği yere ve yönetim tarafından amaçlanan koşullarda çalışabilmesini sağlayacak duruma getirilmesine ilişkin her türlü maliyet.

- Maddi duran varlığın sökülmesi ve taşınması ile yerleştirildiği alanın restorasyonuna ilişkin tahmini maliyeti, işletmenin ilgili kalemin elde edilmesi ya da stok üretimi dışında bir amaçla belirli bir süre kullanımı sonucunda katlandığı yükümlülük.

Doğrudan ilgili varlığa atfedilebilir maliyetler aşağıda belirtilmiştir:

- Doğrudan maddi duran varlık kaleminin elde edilmesiyle veya inşaatıyla ilgili çalışanlara sağlanan faydalardan kaynaklanan maliyetler (“TMS 19 Çalışanlara Sağlanan Faydalar” Standardında belirtildiği şekilde)

- Yerin hazırlanmasına ilişkin maliyetler;

- İlk teslimata ilişkin maliyetler;

- Kurulum ve montaj maliyetleri;

- Varlığın uygun şekilde çalışıp çalışmadığına dair yapılan test maliyetlerinden, varlığı gerekli yer ve duruma getirirken üretilen kalemlerin satışından elde edilen net hasılat düşüldükten sonra kalan tutar (teçhizatın denenmesi sırasında üretilen örnekler gibi); ve

- Mesleki ücretler

2.1.3.2.1.2 Maddi Duran Varlıkların Muhasebeleştirilmesinde Diğer Unsurlar

Yedek parça ve bakım malzemeleri genel olarak stoklarda izlenir ve kullanıldıklarında gelir tablosuna yansıtılır. Ancak, bir işletmenin bir dönemden fazla kullanmayı beklediği önemli yedek parça ve yedek malzemeleri maddi duran varlık olarak değerlendirilir. Aynı şekilde, eğer yedek parça ve bakım malzemeleri sadece bir maddi duran varlık kalemiyle ilişkili olarak kullanılabiliriyorsa, maddi duran varlık olarak dikkate alınırlar.(TMS16.8) Maddi duran varlık olarak kayda alınan bu parça ve malzemeler, amortismanına tabi tutulurlar. Örneğin, inşaat firmaları tarafından kullanılan iş makinelerinde kullanılmak üzere alınan yedek paletler bunlara örnek olarak verilebilir¹⁸⁸. Kalıplar, araç ve gereçler gibi tek başına önemsiz kalemlerin toplanarak, muhasebeleştirme ilkelerinin toplam değere uygulanması uygun olabilir¹⁸⁹.

Bazı maddi duran varlıkların iktisabı, varolan herhangi bir maddi duran varlık kaleminden elde edilmesi beklenen gelecekteki ekonomik yararları doğrudan artırmasa da, bir işletmenin diğer varlıklarından gelecekte ekonomik yarar elde etmesi için gerekli olabilir. Bu maddi duran varlık kalemlerinin elde edilmeleri sonucu, ilişkili varlıkların işletmeye gelecekte sağlayacakları ekonomik yararın, bu kalemlerin elde edilmemiş olması durumunda ilişkili varlıkların işletmeye gelecekte sağlayacakları ekonomik yarardan fazla olması nedeniyle bu kalemler maddi duran varlık olarak muhasebeleştirilir¹⁹⁰. Örneğin bir kimyasal madde üreticisi, çevre düzenlemelerine uymak için tehlikeli kimyasal maddelerin üretimi ve depolanması için yeni kimyasal maddelerin kullanım süreçleri tesis edebilir. İşletme ilgili tesis düzenlemeleri olmaksızın kimyasal maddeleri üretilip satamayacağından, bunlar varlık olarak muhasebeleştirilir.(TMS16.11)

2.1.3.2.2 Maddi Duran Varlıkların Dönem Sonu Değerlemesi

Maddi duran varlıklar işletmede bir yıldan fazla kullanılan kıymetler olduğundan, defter değeri ile gerçek değeri arasında zamanla farklılık oluşmaktadır. Bu

¹⁸⁸ Örtün, Kaval, Karapınar s:207.

¹⁸⁹ Ümit Gücenme Gençoğlu; “Türkiye Muhasebe Standartları ve Uygulamaları” Türkmen Kitabevi, İstanbul, 2007, s:198.

¹⁹⁰ Gökçen, Akgül, Çakıcı, s:147.

nedenle gerçek değere ulaşması için bu varlıkların dönem sonlarında değerlemeye tabi tutulması esası belirlenmiştir.

Bir işletmenin faaliyetlerinde benzer özellik ve kullanıma sahip varlıkların gruplandırılması bir maddi duran varlık sınıfını oluşturur. Aşağıdakiler farklı sınıflara örnek olarak sayılabilir: (TMS16.37)

- Arazi;
- Arazi ve binalar;
- Makinalar;
- Gemiler;
- Uçaklar;
- Motorlu taşıtlar;
- Mobilya ve demirbaşlar; ve
- Ofis gereçleri.

Standarda göre mali tablolara alındıktan sonra maddi duran varlıkları kayıtlı değerinin tespiti için işletme *maliyet modelini ya da yeniden değerlendirme modelini* seçer ve bu politikayı tüm maddi duran varlıklar sınıfına uygular¹⁹¹. Ancak seçilen model sadece bir maddi duran varlık kalemine değil, o sınıfın tamamına uygulanmalıdır. Örneğin satın alınan bir kamyon için yeniden değerlendirme yapılması düşünülürse, sadece o kamyon değil tüm taşıt araçları grubu yeniden değerlemeye tabi tutulmalıdır¹⁹².

2.1.3.2.2.1 Maliyet Modeli

Bu değerlendirme modelinde; Bir maddi duran varlık kalemi varlık olarak muhasebeleştirildikten sonra, finansal tablolarda maliyetinden birikmiş amortisman ve

¹⁹¹ Gücenme, “Türkiye Muhasebe Standartları ve Uygulamaları” s: 205.

¹⁹²Süleyman Yükçü., Yılmaz İçerli, “TMS 16 Maddi Duran Varlıklar Standardına İlişkin Uygulama Önerileri”, **Mali Çözüm Dergisi**, Temmuz- Ağustos 2007 sayı: 82, s:19.

varsa birikmiş değer düşüklüğü zararları indirildikten sonraki değeri ile gösterilir. (TMS16.30). Birikmiş değer düşüklüğü zararı, maddi duran varlığın zaman içerisindeki maliyet bedeline göre ortaya çıkan değer azalmasını ifade etmektedir¹⁹³.

Maliyet modelinde hesaplanan; varlığın maliyetinden birikmiş amortisman ve varsa birikmiş değer düşüklüğü zararları indirildikten sonraki kalan değer, geri kazanılabilir değer yada kullanım değerinden yüksek olamaz¹⁹⁴. Maliyet yönteminde varlığın net defter değeri (maliyet eksi birikmiş amortisman) geri kazanılabilir değerinden büyük ise, aradaki fark zarar olarak muhasebeleştirilmekte ve varlık bilançoda geri kazanılabilir değeri üzerinden raporlanmaktadır. Geri kazanılabilir değer, *gerçeğe uygun değer eksi satış giderleri ve kullanım değerinden* büyük olanıdır. Buna göre maliyet yöntemini kullanan işletmeler maddi duran varlıklarını, bu varlıklarda değer düşüklüğü olması halinde gerçeğe uygun değerleri üzerinden raporlayacaklardır¹⁹⁵.

2.1.3.2.2 Yeniden Değerleme Modeli

Yeniden değerlendirme modelinde, gerçeğe uygun değeri güvenilir olarak ölçülebilen bir maddi duran varlık kalemi, varlık olarak muhasebeleştirildikten sonra, yeniden değerlendirilmiş tutarı üzerinden gösterilir. **Yeniden değerlendirilmiş tutar**, yeniden değerlendirme tarihindeki gerçeğe uygun değerinden, müteakip birikmiş amortisman ve müteakip birikmiş değer düşüklüğü zararlarının indirilmesi suretiyle bulunan değerdir. (TMS16.31).

Standarta göre, değerlendirme uygun aralıklarla yapılmalıdır. Böylece, net defter değeri ile bilanço tarihindeki gerçeğe uygun değer arasında önemli bir fark oluşmaz.¹⁹⁶. Bazı maddi duran varlık kalemlerinin gerçeğe uygun değerleri önemli değişiklikler göstermesi nedeni ile yıllık olarak yeniden değerlendirilmeyi gerektirir. Gerçeğe uygun değerlerinde önemli değişiklikler olmayan maddi duran varlık kalemleri için bu sıklıkta

¹⁹³ Yükcü, s:19.

¹⁹⁴ Ökten, Kaval, Karapınar, s: 208.

¹⁹⁵ Volkan, Demir, Oğuzhan Bahadır; “UFRS (TFRS)’deki Değerleme Ölçüleri Kapsamında Şirket Değerlemesinde Defter Değeri Yaklaşımı”, **Muhasebe ve Denetim Bakış Dergisi**. Eylül 2007 sayı 23 s:74.

¹⁹⁶ Sönmez, s:91.

yeniden değerlendirme yapılmasına gerek yoktur. Bu kalemler için sadece üç veya beş yılda bir değerlendirme yapılması gerekli olabilir¹⁹⁷.

Standartta arazi değerlemesi ve devlet binaları için değerlendirme genellikle piyasada belirlenir veya profesyonel uzmanlar tarafından nitelikli değerlendirme yapılır¹⁹⁸.

Eğer maddi duran varlık kaleminin özellikli niteliğinden kaynaklanan nedenlerle veya, devam etmekte olan bir işin parçası olması haricinde, satışının az olması nedeniyle piyasa koşullarındaki gerçeğe uygun değerine ilişkin yeterli bilgi mevcut değil ise, işletmenin bir gelir veya itfa edilen yenileme maliyeti yaklaşımı kullanarak gerçeğe uygun değeri tahmin etmesi gerekebilir(TMS16.33). Piyasa değerinin olmaması halinde makul değer tespiti ilişkin yöntemler standartlar içerisinde açıklanmamıştır. Standartta sözü geçen gelir yaklaşımında birime özgü değer hesaplanmaktadır. Birime özgü değer şu şekilde tanımlanmaktadır¹⁹⁹:

Birime özgü değer: Bir işletmenin bir varlığın devamlı kullanımından ve yararlı ömrünün sonunda elden çıkarıldığında elde edilmesi beklenen veya bir yükümlülüğün karşılanmasında katlanması beklenen nakit akışlarının bugünkü değerini ifade eder.

Gelir yaklaşımına göre tespit edilen gerçeğe uygun değer (makul değer) varlıklarda değer düşüklüğü standardında tanımlanan kullanım değerinden farklıdır. Gerçeğe uygun değer (makul değer), piyasa katılımcılarının bilgi ve tahminleri yanı sıra piyasa katılımcılarına ilişkin faktörleri de yansıtır. Yani gerçeğe uygun değer (makul değer) işletme dışı faktörlerden de etkilenmektedir. Kullanım değeri ise, işletmelerin bilgi ve tahminlerini ve genel olarak başka işletmeye özgü faktörleri yansıtır²⁰⁰.

¹⁹⁷ Gökçen, Akgül,Çakıcı s: 150.

¹⁹⁸ James R. Hitchner, "**Financial Valuation**" John Wilwy & Sons, Ins, 2nd Edition, 2006 , s.362.

¹⁹⁹ Ümit Gücenme, Aylin Poroy Arsoy, "Muhasebe Standartlarına Göre Maddi Duran Varlıklarda Değer Artış ve Azalışlarının Tespiti ve Kaydı", **Analiz Muhasebe-Finansman Araştırma ve Uygulama Dergisi**, Cilt 5, Yıl 14, Sayı 14, Ekim 2005 s:3 .

²⁰⁰ Gücenme, Arsoy s: 3.

Örneğin, gelir yaklaşımına göre yeniden değerlemesi yapılan bir makine için, 5 yıllık faydalı ömrü içinde oluşması beklenen nakit akışlarının %5 iskonto oranı ile net bugünkü değeri aşağıdaki gibi hesaplanır:

YILLAR	NAKİT GİRİŞLERİ	NAKİT ÇIKIŞLARI	NAKİT AKIŞLARI	NET BUGÜNKÜ DEĞER (NBD)FAKTÖRLERİ	NAKİT AKIŞLARININ NBD İ
2005	180.000	100.000	80.000	0,95238	76.190
2006	150.000	80.000	70.000	0,90703	63.492
2007	140.000	50.000	90.000	0,86384	77.746
2008	110.000	30.000	80.000	0,82270	65.816
2009	70.000	20.000	50.000	0,78352	39.176
					322.420

Maddi varlıkların piyasa ulaşılamadığı takdirde kullanılacak olan bir diğer yaklaşım ise itfa edilen yenileme maliyeti yaklaşımıdır. Bu yaklaşım ise amorti edilmiş ikame maliyetine işaret eder. Bu değer, benzer bir varlığın alınması halinde ödenecek tutardan amortisman paylarının düşülmesi suretiyle bulunur²⁰¹:

Örneğin²⁰²; 1 Ocak 2006'da maliyet bedeli 360.000 TL olan bir bina satın alınmıştır. Varlığın faydalı ömrü 40 yıl olarak tahmin edilmiştir. Normal amortisman yöntemine göre yıllık amortisman payı 9.000 olacaktır. 1 Ocak 2009'da binanın kayıtlı defter değeri (360.000-27.000=) 333.000 TL olacaktır. Aynı tarihte, binanın brüt yenileme (amorti edilmemiş) maliyeti 400.000 olarak belirlenmiştir. Bu durumda mevcut varlık için geçerli olan amortisman oranı yenileme maliyetine uygulandığında (400.000 x %2,5 = 10.000 x 3 yıl=) 30.000 TL, varlığın amorti edilmiş yenileme maliyeti (400.000 – 30.000 =) 370.000 TL dir. Sonuç olarak, varlığın yeniden değerlendirme artışı eski kayıtlı değeri ile amorti edilmiş yenileme maliyeti arasındaki farktır. (370.000 – 333.000 =) 37.000 TL dir

²⁰¹ Gücenme, Arsoy, s:4.

²⁰² Akgün, Sağlam, Şengel, Öztürk (Ed)Türkiye Muhasebe Standartları Uygulaması (373-412)", s:154. s: 391.

2.1.3.2.2.2.1 Maddi Duran Varlık Değer Artışları

Bir varlığın defter değeri yeniden değerlendirme sonucunda artmışsa, bu artış doğrudan özkaynak hesap grubunda yeniden değerlendirme değer artışı adı altında muhasebeleştirilir. Ancak, bir yeniden değerlendirme değer artışı aynı varlığın daha önce gelir tablosu ile ilişkilendirilmiş bulunan yeniden değerlendirme değer azalışını tersine çevirdiği ölçüde gelir olarak muhasebeleştirilir(TMS16.39).

Bu hüküm gereğince herhangi bir maddi duran varlık nedeniyle önce bir değer düşüklüğü gideri kaydedilmiş ise, daha sonra aynı maddi duran varlıkta değer artışı olmuş ise hemen bilançoya özkaynaklara kaydetmek yerine öncelikle değer düşüklüğü kadar olan kısmını bu kez gelir kaydettikten sonra gider kaydedilen tutardan artan kısım varsa, bunu özkaynak hesap grubunda yeniden değerlendirme değer artışı olarak kaydedilmelidir²⁰³.

Bir maddi duran varlık kalemi yeniden değerlendirildiğinde, yeniden değerlendirme tarihindeki birikmiş amortisman aşağıdaki yöntemlerden birine göre işleme tabi tutulur(TMS16.35):

- Varlığın brüt defter değerindeki değişikliklerle orantılı olarak düzeltilir ve böylece yeniden değerlendirme sonrasındaki varlığın defter değeri yeniden değerlendirilmiş tutarına eşit olur. Bu yöntem genellikle bir varlığın, itfa edilen yenileme maliyetinin bir endeks uygulanarak yeniden değerlendirildiği durumlarda kullanılır.
- Varlığın brüt defter değeri ile netleştirilir ve net tutar yeniden değerlendirme sonrasındaki değere getirilir. Bu yöntem genellikle binalar için kullanılır

Maddi varlığa ilişkin yeniden değerlendirme fonu ilgili varlığın mali tablolardan çıkarılmasını (varlığın bilanço dışı bırakılmasını) müteakip doğrudan birikmiş karlara (dağıtılmamış karlara) aktarılabilir. Aynı husus varlığın elden çıkarılması veya hizmetten çekilmesi durumunda da geçerlidir. Diğer taraftan, fonun bir kısmı varlık işletme tarafından kullanıldıkça da aktarıma konu edilebilir. Bu durumda aktarılan tutar varlığın yeniden değerlendirilmiş kayıtlı değeri üzerinden hesaplanan amortisman ile elde etme

²⁰³Yükçü, s:21.

maliyet üzerinden hesaplanan amortisman arasındaki farka tekabül eder. yeniden değerlendirme fonundan birikmiş karlara gelir tablosu üzerinden aktarım yapılamaz²⁰⁴.

Örnek: Maliyet bedeli 2.000 TL, 4 yıl sonunda birikmiş amortismanı 800 TL olan demirbaşın yeniden değerlemeye tabi tutulması kararlaştırılmıştır. Maddi duran varlığın değeri %30 oranında arttırılacaktır.

$$2.000 \text{ TL} \times 0,30 = 600 \text{ TL}$$

$$800 \text{ TL} \times 0,30 = \underline{240 \text{ TL}}$$

$$\text{Yeniden Değerleme Değer Artışı} = 360 \text{ TL}$$

/16.07.2008/		
255 DEMİRBAŞLAR HESABI	600	
257 BİRİKMİŞ AMORTİSMANLAR HESABI		240
522 MADDİ DURAN VARLIKLAR YENİDEN DEĞERLEME DEĞER ARTIŞI		360
Maddi duran varlığın yeniden değerlendirme artışı		
/		

2.1.3.2.2.2 Maddi Duran Varlık Değer Azalışları

Eğer bir varlığın defter değeri yeniden değerlendirme sonucunda azalmışsa, bu azalma gider olarak muhasebeleştirilir. Ancak, söz konusu varlıkla ilgili olarak daha önce bir yeniden değerlendirme değer artışı oluşturulmuşsa, bu azalış önceki yeniden

²⁰⁴ Gücenme, Arsoy s: 4.

değerleme farkını tersine çevirdiği ölçüde özkaynak hesap grubundaki yeniden değerleme değer artışı hesabından düşülür(TMS16.40).

Örnek: İşletme 1 Ocak 2005'te 30.000 TL yi pazarlama bölümünde kullanılmak üzere taşıt satın almıştır. Taşıtın faydalı ömrü 5 yıl olarak tahmin edilmiştir. Normal amortisman yöntemini kullanan işletmede 1 Ocak 2006 de taşıtın amorti edilmiş yenileme maliyeti 27.000 TL'dir.

2005 yılı

/01.01.2005/ 254 TAŞITLAR HESABI 100 KASA HESABI Taşıt alımı	30.000	30.000
/31.12.2005/ 760 PAZARLAMA SATIŞ VE DAĞITIM GİDERİ HESABI 257 BİRİKMİŞ AMORTİSMANLAR HESABI Amortisman kaydı	6.000	6.000

2006 yılı

2006 yılında taşıtın kayıtlı değeri; 30.000 -6.000 = 24.000 TL'dir.

Amorti edilmiş yenileme maliyeti 27.000 TL'dir. Taşıtın değerinde %12,5 oranında artış olmuştur. Bu artış taşıtın değerine ve amortismanına dahil edilir.

/31.12.2006/			
254 TAŞITLAR HESABI	3.750		
257 BİRİKMİŞ AMORTİSMANLAR HESABI		750	
522 MADDİ DURAN VARLIKLAR YENİDEN DEĞERLEME ARTIŞLARI HES.		3.000	
Maddi duran varlığın değer artışı			
/			

2005 yılında taşıtın amortisman gideri yeni brüt değeri üzerinden %20'dir.

31.12.2006 yılında taşıttan ayrılacak amortisman tutarı;

$(30.000 + 3.750) \times 0,20 = 6.750$ TL'dir.

/31.12.2006/			
760 PAZARLAMA SATIŞ VE DAĞITIM GİDERLERİ HESABI	6.750		
257 BİRİKMİŞ AMORTİSMANLAR HESABI		6.750	
Amortisman kaydı			
/			

İşletme 31.12.2006 tarihinde yeniden değerlendirilmiş tutar üzerinden ayrılan 6.750 TL ile daha önceden ayırdığı 6.000 TL arasındaki farkı TMS 16 standardın 40. maddesine göre geçmiş yıl karlarına aktarabilmektedir. Bu durumda yapılacak kayıt şöyledir:

/31.12.2006/			
522 MADDİ DURAN VARLIKLAR YENİDEN DEĞERLEME ARTIŞLARI HESABI	750		
570 GEÇMİŞ YILLAR KARLARI HESABI		750	
Amortisman kaydı			
/			

2007 yılı

/31.12.2007/			
760 PAZARLAMA SATIŞ VE DAĞITIM GİDERİ HESABI	6.750		
257 BİRİKMİŞ AMORTİSMANLAR HESABI		6.750	
Amortisman kaydı			
/			
/31.12.2007/			
522 MADDİ DURAN VARLIKLAR YENİDEN DEĞERLEME ARTIŞLARI HESABI	750		
570 GEÇMİŞ YILLAR KARLARI HESABI		750	
Değer artışının dönem karına aktarılması			
/			

2008 yılı

2008 yılında taşıtın net defter değeri;

$30.000 + 3.750 - (6.000 + 750 + 6.750 + 6.750) = 13.500 \text{ TL'dir.}$

Amorti edilmiş yenileme maliyeti 8.100 TL'dir. Taşıtın değerinde %40 oranında azalış olmuştur. Bu azalışa ilişkin kayıt şöyledir:

/31.12.2008/			
257 BİRİKMİŞ AMORTİSMANLAR HESABI	8.100		
522 MADDİ DURAN VARLIKLAR YENİDEN DEĞERLEME ARTIŞLARI HESABI	1.500		
659 DİĞER OLAĞAN GİDER VE ZARARLAR HESABI	3.900		
XXX MADDİ DURAN VARLIKLAR DEĞER DÜŞÜŞ KARŞILIĞI HESABI		13.500	
Maddi duran varlığın değer düşüklüğü			
/			

2.1.3.3 Maddi Duran Varlıkların VUK'a Göre Değerlemesi

VUK 269. maddesine göre, işletmeye ait tüm gayrimenkuller *maliyet bedeli* ile değerlendirilmektedir.

2.1.3.3.1 Satın Alınan Maddi Duran Varlıkların Değerlemesi

İşletmede kullanılmak üzere satın alınan maddi duran varlıklar kayıtlara alınırken satın alma bedeline, gümrük vergileri, nakliye ve montaj giderleri; mevcut binanın satın alınarak yıkılması ve arsanın tesviyesinden oluşan giderler eklenir. (VUK madde 270)

Noter, tapu, mahkeme, kıymet takdiri, komisyon ve tellaliye gider ve harçları gibi giderlerin, satın alma bedeline dolayısıyla maliyete katılmaları ise isteğe bağlıdır. Bu gibi giderler maliyete katılır ya da dönem gideri olarak kaydedilir²⁰⁵.

Duran varlıkların alımında veya imalatında kredi kullanılması halinde kredi ve diğer finansman giderlerinin maliyetle ilişkisi konusunda Maliye Bakanlığı'nın görüşü 163 no'lu VUK Genel Tebliğinde açıklanmıştır. Buna göre²⁰⁶:

- Yatırımların finansmanında kullanılan kredi faizlerinin yatırımın aktifleştirildiği dönem sonuna kadar olanlarının maliyete aktararak amortismanına tabi tutulması zorunludur. Daha sonraki yıllara ait faizler doğrudan sonuç hesaplarına aktarılabilir.

- Döviz kredisi kullanılarak yurt dışında sabit kıymet ithal edilmesi halinde, buna ilişkin faiz ve kur farklarının sabit kıymetin aktife alındığı takvim yılının sonuna kadar olanların maliyete aktarılması zorunludur. Daha sonraki yıllara ait faiz ve kur farkları doğrudan sonuç hesaplarına aktarılır.

- Tüketici kredisi, banka kredisi kullanılarak sabit kıymet alınması halinde, sabit kıymetin aktife alındığı dönem sonuna kadar olan faizlerin maliyete atılması zorunludur. Daha sonraki yıllara ait faizler ise doğrudan sonuç hesaplarına aktarılabilir.

²⁰⁵ Ataman; “**Muhasebede Dönem Sonu İşlemleri**” Cilt II s:148

²⁰⁶ Örtten, Karapınar, s:145

2.1.3.3.2 Maddi Duran Varlığın Maliyetine Eklenen Giderler

Maddi duran varlığın maliyetine eklenecek giderler VUK 272. maddesinde şöyle belirtilmektedir: “*Normal bakım, tamir ve temizleme giderleri dışında, gayrimenkulü genişletmek veya iktisadi kıymetini devamlı olarak artırmak amacıyla yapılan giderler, gayrimenkulün maliyet bedeline eklenir.*”

Burada “*genişletme*” tabirinden, binaya ilave kat çıkılmasını veya yatay eklentiler yapılmasını, yani kullanma alanının genişletilmesini anlaşıyor. “*İktisadi kıymetini devamlı olarak artırma*” kavramı ise uygulamada, gayrimenkulün kullanma ömrünün uzatılması ya da ömür uzatıcı etkisi olmamakla beraber, binanın daha kullanışlı hale getirilmesi olarak algılanmaktadır²⁰⁷.

Kullanım ömrünü değiştirmeyen örneğin, bir aracın tekerleklerinin değiştirilmesi gibi normal işlevini devam ettirmek için yapılan giderlerin maliyete eklenmesi gerekmemektedir. Ancak gider yapılmadığı takdirde iktisadi kıymet bir hurda özelliği taşıyacak ise bu takdirde yapılacak giderin, iktisadi kıymetin değerini veya fonksiyonunu artırmasa bile maliyet bedeline eklenmesi zorunludur. Örneğin, kaza sonucu ağır hasara uğramış bir araç için yapılacak giderlerin bu çerçevede değerlendirilmesi gerekmektedir. Bununla ilgili olarak ilgili kısım içim aşağıda belirtilen Danıştay kararında kamyonun motorunun yenilenmesini de iktisadi kıymet artırıcı bir unsur olarak görülmediği belirtilmektedir²⁰⁸.

Gayrimenkuller kira ile tutulmuşsa kiracı tarafından yapılan gayrimenkulü genişletici ve değerini sürekli olarak arttırıcı nitelikteki harcamalar, kiracının hesaplarında *özel maliyet bedeli* olarak aktifleştirilir. Bu harcamalar kira süresi içerisinde, kira süresinin 5 yıldan fazla olması durumunda da 5 yılda eşit tutarlarla amorti edilir. Kiracının faaliyetini yürütmek için yaptırdığı tesisata ait giderler de bu

²⁰⁷ Mehmet Maç,

“Bina İçin Yapılan Harcamaların Gider Kaydedileceği, Bina Maliyetine Ekleneceği Ve Özel Maliyet Olduğu Haller”
<http://turmob.org.tr/turmobil/basin/m31.302.doc> *Mükellefin Dergisi* – Nisan 2002 (12-03-2009)

²⁰⁸ <http://malihukuk.blogspot.com/search/label/Gayrimenkul%20De%C4%9Ferleme> (14-03-2009)

hükümdedir. Burada önemli olan yapılan giderlerin tamir veya bakım gideri niteliğinde olmamasıdır²⁰⁹.

2.1.3.3.3 İnşa ve İmal Edilen Maddi Duran Varlıkların Değerlemesi

Maddi duran varlıkların inşa ve imal edilmeleri halinde satın alma maliyeti yerine üretim maliyeti geçer. İnşa edilen binaların maliyet bedelini bulmak için sarf olunan bütün inşaat malzemesinin maliyet bedelleriyle yapılan diğer giderleri toplamak gerekir²¹⁰.

İnşa edilen binalarda ve gemilerde, imal edilen makine ve tesisatta bunların inşa ve imal giderleri, VUK 271. maddeye göre *satın alma bedeli* yerine geçmektedir.

2.1.3.3.4 Demirbaşların Değerlemesi

Demirbaşların maliyet bedeli ile değerleneceği VUK 273.maddede belirtilmiştir. “*Maliyet bedeline dahil edilen giderler satın alma bedeliyle birlikte komisyon ve nakliye giderleri gibi özel giderlerdir.*”

2.1.3.4 Maddi Duran Varlıkların Değerlemesinin TMS ve VUK Açısından Karşılaştırılması

Maddi duran varlıklar ilk muhasebeleştirilmesinde maliyet bedeli ile kaydedilmektedir. Ancak maliyet bedeline eklenecek giderler TMS ve VUK’a göre farklılık göstermektedir.

TMS de satın alınan duran varlığa standardın 16 ve devam eden maddelerinde duran varlık edinimiyle ilgili *ilk teslimata ait maliyetler ile mesleki ücretlerin (noter, komisyon vb.)* duran varlığın maliyetine ilave edilmesi gerektiği vurgulanırken, VUK’un 270. maddesinde, duran varlık ediniminde katlanılan “*noter, mahkeme, kıymet takdiri, komisyon ve tellâliye giderleri ile Emlak Alım ve Özel Tüketim Vergileri*” gibi harcamaların maliyete ilave edebileceği gibi gider olarak da kaydedebileceği belirtilmektedir. Buna göre Standart uyarınca, maddi duran varlık alımında ödenen tüm

²⁰⁹ Ataman, “Muhasebede Dönem Sonu İşlemleri ” Cilt II s:150

²¹⁰ Ataman, “Muhasebede Dönem Sonu İşlemleri ” Cilt II s: 148

edinme masrafları maliyete ilave edilirken, VUK'a göre söz konusu masraflardan bazıları “gider” olarak da kayıt edilebilmektedir²¹¹.

TMS maddi duran varlıklarda kur farklarından oluşan artış ya da azalışın duran varlıkla ilgili artış yada azalışlar özkaynak hesaplarında izleniyorsa yine bu hesaplara; gelir tablosu hesaplarında izleniyorsa; gelir tablosu hesaplarına aktarılması gerektiğini belirtmektedir. VUK'a göre ise kur farkları ilk kayıta maliyete dahil edilirken sonraki kayıtlarda maliyete eklenmesi ya da dönem gideri olarak kaydedilmesinde işletme serbest bırakılmıştır.

Yapımı uzun süreyi alan ve özellikli varlık olarak adlandırılan duran varlıklar 23 numaralı Borçlanma Maliyetleri Standardına göre aktife alınana kadar oluşan finansman giderleri maliyete eklenmekte, daha sonra gider yazılmaktadır. VUK'da ise aktife alındığı yıl sonuna kadar maliyete eklenmekte, sonraki yıllarda ise maliyete eklenmekte ya da gider olarak muhasebeleştirilmekte serbestlik sunmaktadır.

Örneğin, standarda göre 2007 yılı içinde tamamlanıp aktife alınan veya anahtar teslimi satın alınan bir binayla ilgili borçlanma maliyetleri, binanın aktifleştirme tarihine kadar (kredi faizleri, kur farkları vb.) maliyete ilave edilecek, bu tarihten sonra oluşanlar ise- aynı dönem içinde oluşsa bile- gider yazılacaktır. Oysa mevcut mevzuata göre 2007 yılı sonuna kadar oluşan borçlanma maliyetleri duran varlığın maliyetine ilave edilecek, 2008 ve sonraki yıllara sarkanlar ise ya gider yazılacak ya da maliyete ilave edilecektir. Bu durumda da işletmelerin mevzuatın tanıdığı serbestliği standart hükümleriyle paralel yönde kullanmaları olası çelişkiyi en aza indirecektir²¹².

Muhasebe standartlarına göre cari uygulamada olmayan ertelenen vergi uygulaması da söz konusu olmaktadır. Maddi duran varlıkların yeniden değerlemesinden kaynaklanan, varsa, gelir vergisinin etkisi “TMS12: Gelir Vergileri”

²¹¹Uğur Kaya; “Maddi Duran Varlıkların Elde Edilmesinde TMS 16 Ve Vergi Kanunlarındaki Düzenlemelerin Karşılaştırılması”
<http://www.tmsk.org.tr/makaleler/tms%2016/MADDI%20DURAN%20VARLIKLARIN%20ELDE%20EDILMESI%20NDE%20TMS%2016%20VE%20VERGI%20KANUNLARINDAKI%20DUZENLEMELERINN%20KARSILASTIRILMASI.doc> s:6 (20-03-2009)

²¹² Kaya, s:7

standardına uygun olarak muhasebeleştirilir ve açıklanır(TMS 16: Madde 42)²¹³.

2.1.3.5 Maddi Duran Varlıklarda Amortisman

Amortisman, iktisat biliminde sermayenin kar ile yenilenmesi anlamında kullanılmaktadır. Bu kullanım ile iktisadi değerlerin, sermayenin korunması yoluyla ekonomiye yeniden kazandırılması amaçlanmaktadır²¹⁴.

Bir varlıktan yalnızca tek bir muhasebe döneminde yararlanılırsa o maliyet, o dönemin gideri olarak tanınır. Birden fazla dönemi yararlandıran bir varlığın – sabit varlığın – maliyet ise, varlığın dönemleri yararlandırırken uğrayacağı tükenmelerin dağıtımıyla orantılı olarak o dönemlere dağıtılır. Maliyetlerin muhasebe dönemlerine dağıtılması bazı varsayımlara dayandırıldığından, bir varlığın maliyetinin belli bir kısmı her muhasebe döneminde amortisman gideri adı altında giderleştirilir²¹⁵. Bu varlıkların amortismanına tabi tutularak gider yazılmasının nedeni, amortismanına tabi tutulacak iktisadi kıymetlerin sadece alındıkları yılın değil, birden fazla yılın gelirlerinin oluşmasına katkı sağlayacak olmalarının sonucudur. Bu nedenle birden fazla yılın gelirinin oluşmasına katkı sağlayacak olan iktisadi kıymetlerin maliyet bedellerinin tamamı alındıkları yıl değil, gelirin doğumuna katkıda bulunacakları yıllarda gider yazılması bu iktisadi kıymetlerin amortismanına tabi tutulması ile mümkün olmaktadır²¹⁶.

Amortismanına tabi olacak sabit kıymetlerin emtia değeri taşımaması gerekir. Sabit kıymetlerin işletmede bir yıldan fazla kullanılabilecek nitelikte olması ve yıpranmaya, aşınmaya veya kıymetten düşmeye maruz kalması gerekir²¹⁷. Zira işletmelerin aktiflerinde yer alan amortismanına tabi iktisadi varlıkları, işletmelerin sahip oldukları diğer varlıklardan ayıran en temel fark; söz konusu varlıkların yıpranma, aşınma veya kıymetten düşmeye maruz bulunmalarıdır²¹⁸.

²¹³ Remzi Örtten, Rıdvan Bayırlı; “TMS’16’ya Maddi Duran Varlıkların Dönem Sonunda Değerlemesi ve Muhasebe Uygulamaları”, **Muhasebe ve Finansman Dergisi**, Sayı: 36, Ekim 2007, s:38

²¹⁴ Oktay Güvemli; “**Amortismanlar, Yeniden Değerleme ve Uygulamaları**” İstanbul: Proje Danış A.Ş. Yayını, Yayın No:2 2. Baskı 1998, s: 3.

²¹⁵ SÖNMEZ, s:93

²¹⁶ Ali Tuğlu“Amortismanlarda Özellik Arz Eden Durumlar”, **Yaklaşım Dergisi**, Sayı : 169 Ocak 2007, s: 79

²¹⁷ Ömer Arpacı,“Amortismanına Tabi İktisadi Kıymetlerde Yenileme Fonu Uygulaması”, **Mali Çözüm Dergisi**, Sayı:85; Ocak- Şubat 2008; s: 122

²¹⁸ N. Kemal Gündüz, Necati Perçin; “**Amortismanlar ve Yeniden Değerleme**”, Yaklaşım Yayınları, Ankara, 1997, s:43

2.1.3.5.1 TMS'ye Göre Amortisman Uygulaması ve Amortisman Yöntemleri

16 no'lu muhasebes standartı maddi duran varlıklarla ilgili açıklamalara yer verirken, bu varlıkların amortismanları ve amortisman yöntemlerine de yer vermiştir.

Standarta göre amortisman; Bir varlığın amortismanına tabi tutarının, yararlı ömür süresince sistematik olarak dağıtılmasını ifade eder(TMS16.6).

2.1.3.5.1.1 Amortismanına Tabi Değerler

Bir varlık için amortisman ayrılmasına, varlık kullanılabilir olduğunda başlanır. Amortisman ayrılması varlık (TFRS 5) uyarınca satış amaçlı elde tutulan varlık olarak sınıflandırıldığında veya bilanço dışı bırakıldığında (hangisi önce ise) durdurulur. Bu yüzden amortisman ayırma işlemi, varlık tamamen itfa olmadıkça, atıl kaldığında ya da kullanımdan kaldırıldığında durmaz. Ancak, kullanıma göre amortisman metodu uygulanırken, amortisman gideri üretim olmadığı zamanlarda sıfır olabilir²¹⁹.

Standarta göre, amortismanına tabi değer hesaplanırken, varlığın kalıntı değerinin (hurda değer) maliyetten düşülmesi esastır. Ancak, kalıntı değerinin olmaması veya önemsiz olması durumunda, bu değer dikkate alınması zorunlu olmaktan çıkar. Kalıntı değeri, varlığın faydalı ömrü sonunda elden çıkarılması sonucunda elde edilecek tutardan, elden çıkarma maliyetlerinin düşülmesi suretiyle hesaplanır. Hesaplama, paranın zaman itibariyle değerinin de dikkate alınması gereklidir. Hurda değerinin, düzenli olarak gözden geçirilmesi gereklidir. Hurda değerindeki değişiklikler, bir tahmin değişikliği niteliğindedir ve TMS 8 muhasebe politikaları standardı hükümlerine göre muhasebeleştirilir²²⁰.

Bir varlığın kalıntı değeri varlığın defter değerine eşit ya da daha fazla bir tutara yükselebilir. Bu durumda, varlığın amortisman gideri, kalıntı değeri sonradan varlığın defter değerinin altında bir değere düşene kadar sıfıra eşit olur(TMS16.54).

²¹⁹ Gençoğlu, s:214-215

²²⁰ Örtün, Kaval, Karapınar s:209

Standartın 58 ve 59. maddelerinde arsaların amortismanına değinilmiştir. Buna göre; binalar ile birlikte alındıklarında dahi arsanın amortismanının ayrı olarak muhasebeleştirilecektir. Taş ocakları ve toprak doldurmak için kullanılan alanlar gibi bazı istisnalar hariç olmak üzere, arsaların sınırsız yararlı ömrü vardır ve bu nedenle amortismanına tabi tutulmazlar. Binaların sınırlı yararlı ömrü vardır ve bu nedenle amortismanına tabi varlıktırlar. Bir binanın üzerinde bulunduğu arsanın değerindeki artış binanın amortismanına tabi tutarını etkilemez. Arsanın maliyetinin, alanın sökölme, kaldırma ve restorasyon maliyetini içermesi durumunda, arsanın sözkonusu maliyetlere ilişkin bölümü, bu maliyetlere katlanılmasından elde edilen faydalardan yararlanma süresi boyunca amortismanına tabi tutulur. Bazı durumlarda, arsanın kendisinin kısıtlı bir yararlı ömrü olabilir, bu durumda, arsanın kullanımından sağlanacak faydaları yansıtacak şekilde amortisman ayrılır.

2.1.3.5.1.2 Amortismanına Tabi Varlığın Hizmet Süresi

Yararlı ömür: Bir varlığın işletme tarafından kullanılabilmesi beklenen süreyi; veya işletme tarafından ilgili varlıktan elde edilmesi beklenen üretim sayısı veya benzeri üretim birimini ifade eder(TMS16.6).

Duran varlığın faydalı ömrünün belirlenmesinde birçok faktör göz önüne alınmalıdır. Bu faktörler; teknolojik değişiklikler, normal sınırlardaki bozulmalar, fiziksel kullanımdan kaynaklanan yıpranmalar, yasal veya diğer kısıtlamalardır²²¹.

Maddi duran varlıklar amortismanına tabi tutarları saptanmadan önce bunların toplam maliyetine göre önemli bir maliyeti olan her parçasının ayrı bir yararlı ömre sahip olup olmadığı ve ayrı yöntemlere göre amortismanına tabi tutulup tutulamayacağı belirlenmelidir. Bir işletme, maddi duran varlık kaleminin başlangıçta muhasebeleştirilmiş olan tutarını önemli parçalara ayırır ve her bir parçayı ayrı olarak amortismanına tabi tutabilir. Aynı yararlı ömre sahip olan ve amortisman yöntemi aynı olan parçaların gruplandırılması mümkündür²²².

²²¹Başak Ataman, Akgül “Maddi Duran Varlıkların Amortismanına İlişkin Uluslararası Muhasebe Standardında (IAS 16) Yer Alan Düzenlemeler ve Türk Vergi Mevzuatı ile Karşılaştırılması”, **Mali Çözüm Dergisi**, Sayı: 67, Nisan-Mayıs-Haziran 2004 s:92

²²² Akgün, s:400

Duran varlıklara bağılı olarak sağılanan ekonomik yararlar, ilke olarak işletme tarafından varlığın kullanılmasıyla tüketilir. Varlıklar, işletmede kullanıldıkları sürece varlıklardan yararlanıldığı kabul edilir ve bu süre; varlığın hizmet süresi olarak adlandırılır. Bazı durumlarda varlığın hizmet süresi ekonomik kullanım süresinden daha kısa olabilir. Bu nedenle, maddi duran varlıkların hizmet süreleri dönemsel olarak gözden geçirilmelidir²²³.

Bir varlığa ilişkin gelecekteki ekonomik yararlar, işletme tarafından esas olarak kullanım süresince tüketilir. Ancak, teknik ya da ticari değer yitirme ve bir varlığın boş kaldığı durumlardaki aşınma ve yıpranma çoğunlukla varlıktan elde edilecek ekonomik yararların düşmesine yol açar. Sonuç olarak, bir varlığın yararlı ömrünün belirlenmesinde aşağıdaki tüm faktörler dikkate alınır:

- Varlığın beklenen kullanımı. Kullanım varlığın beklenen kapasitesine ya da fiziksel üretimine bağılı olarak değerlendirilir.
- Beklenen fiziksel aşınma ve yıpranma. Beklenen fiziksel aşınma ve yıpranma, varlığın kullanıldığı vardiya sayısı, bakım onarım programı ve varlığın atıl kaldığı zamanlardaki tamirat ve bakım gibi operasyonel faktörlere bağılıdır.
- Üretimdeki değişiklikler veya gelişmeler veya varlığın ürettiği ürün veya hizmetin pazar talebindeki değişiklikler nedeniyle teknik ya da ticari değer yitirme.
- İlgili kiralama işlemlerinin geçersiz olacağı tarihler gibi, varlığın kullanımındaki yasal ya da benzeri kısıtlamalar(TMS16.56).

16 no’lu standartta varlığın yararlı ömrü işletmenin varlıktan beklediği faydaya göre belirleneceğı hükme bağlanmıştır. İşletmenin varlık yönetimi politikası, varlıkların belirli bir süre yada gelecekteki ekonomik yararlarının belirli oranda tüketilmesinden sonra elden çıkarılmasını gerektirebilir. Bu nedenle, bir varlığın yararlı ömrü ekonomik

²²³ S.Hüseyin Tokay: “Duran Varlıkların 8 no’lu TMS' ye Göre Aktifleştirme Sonrası İşlemleri”, **Yaklaşım Dergisi**, Sayı, 81 Eylül, 1999, s: 33.

hizmet süresinden kısa olabilir. Bir varlığın yararlı ömrünün tahmini, işletmenin benzer varlıklara ilişkin tecrübelerine dayanan bir takdir meselesidir²²⁴.

2.1.3.5.1.3 TMS’de Yer Alan Amortisman Yöntemleri

Standartta yer alan amortisman yöntemleri şu şekildedir²²⁵:

– **Doğrusal Amortisman Yöntemi:** Eşit paylı amortisman yöntemi olarak da isimlendirilen amortisman yöntemine göre, duran varlığın maliyet bedelinden ekonomik ömrün sonundaki öngörülen hurda değeri çıkartıldıktan sonra kalan kısmı, ekonomik ömrü oluşturan hesap dönemlerinde eşit tutarlarda gidere dönüştürülerek yok edilir.

– **Azalan Bakiyeler Yöntemi:** Azalan bakiyeler yönteminde, amortisman gideri yararlı ömür boyunca azalır.

– **Üretim Miktarı Yöntemi:** Üretim miktarı yönteminde beklenen kullanım ya da üretim miktarı üzerinden amortisman ayrılır²²⁶.

Amortisman yöntemlerinde standart yeni bir yöntem olan üretim miktarı yöntemini de açıklamış ve bu yöntemin kullanılmasına izin vermiştir. Üretim miktarı yönteminde kriter olarak süre değil ürünlerin üretimde kullanıldıkları miktarlar esas alınmakta ve amortisman bu esasa göre hesaplanmaktadır.

Amortisman ayırmada uygulanacak yöntemler, varlığın ekonomik yararlarının kullanılma biçimine göre seçilmekte ve bir dönemden diğerine ekonomik yararlarının kullanılma biçimlerinde bir değişiklik olmadığı sürece, tutarlı olarak uygulanmaktadır²²⁷.

Amortisman yöntemleri 61. maddede yer alan açıklamalara göre, her hesap dönemi sonunda gözden geçirilir. Varlığın gelecekteki ekonomik yararlarının beklenen

²²⁴ Akgün, Sağlam, Şengel, Öztürk (Ed) Türkiye Muhasebe Standartları Uygulaması (373-412)’s:154. s:402.

²²⁵ Cengiz Erdamar; Feryal Orhon Basık; “Finansal Muhasebe ve Tekdüzen Muhasebe Sistemi”, Dönence Yayınları, İstanbul, 2003, s:83.

²²⁶ Demir, s:58.

²²⁷ Zeki Doğan “Türkiye Muhasebe Standartları, Sermaye Piyasası Kanunu ve Vergi Usul Kanunu Açısından Amortisman Muhasebesi”, TÜRMOB, Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi, Nisan 2004, s:5.

tüketim modelinde önemli bir değişiklik olması durumunda yöntem, değişmiş olan modeli yansıtacak şekilde değiştirilir.

2.1.3.5.2 VUK’a Göre Amortisman Uygulaması ve Amortisman Yöntemleri

VUK 313.maddede amortismanın konusu açıklanmıştır. Buna göre; İşletmede bir yıldan fazla kullanılan ve yıpranmaya, aşınmaya veya kıymetten düşmeye maruz bulunan gayrimenkullerle 269. madde gereğince gayrimenkul gibi değerlendirilen iktisadi kıymetlerin alet, edavat, mefruşat, demirbaş ve sinema filmlerinin birinci kısımdaki esaslara göre tesbit edilen değerinin, bu kanun hükümlerine göre yok edilmesi amortisman mevzuunu teşkil eder.

Amortisman konusuna giren iktisadi kıymetler aşağıda sayılmıştır²²⁸:

- Gayrimenkuller,
- Gayrimenkul sayılan gemiler,
- Demirbaşlar,
- Gayrimaddi haklar,
- Alet, edavat ve mefruşatlar,
- Taşıtlar,
- Tesisat ve makineler,
- Sinema filmleri.

VUK’da bir duran varlığın amortismanına tabi tutulması için bazı şartlar aranmaktadır. Bu şartlar²²⁹:

- Duran varlığın işletmede birden fazla yılda kullanılabilmesi,

²²⁸ Ataman, “Muhasebede Dönem Sonu İşlemleri Cilt II” s:167.

²²⁹ Doğan, s:4.

- Duran varlığın yıpranma, aşınma ya da değerden düşmeye maruz bulunması,
- Duran varlığın envantere kayıtlı olması,
- Duran varlığın kullanıma hazır durumda olması,
- Duran varlığın belli bir tutarın üzerinde olması,²³⁰
- Taşınmazlar gibi değerlendirilen varlık olmasıdır.

2.1.3.5.2.1 Amortisman Tabi Değerin Tespiti

VUK’da genel ilke olarak amortisman tabi iktisadi kıymetlerin, söz konusu Kanun’un değerlendirme hükümlerine göre belirlenen değerleri olması gerekmektedir. VUK 269 maddesinde bu değer maliyet bedeli olduğu açık bir şekilde belirtilmektedir. Bu açıklamalar sonucunda VUK’a göre amortisman tabi değer maliyet bedeli olduğu sonucu çıkmaktadır²³¹.

İktisadi kıymetlerin ömrünü uzatan giderler, aktifleştirildikleri yıldan başlayarak asıl iktisadi kıymetin uzayan ömrünün bitimine kadar olan sürede amorti edilirler. Yapılan gider, iktisadi kıymetin ömrünü artırmayıp, fonksiyonunu artırıyor ise, iktisadi kıymetin kalan süresi içerisinde, eşit tutarlarda amorti edilir²³².

VUK’a göre, arsalar aşınmaya tabi olmadığı için amortisman tabi tutulmaz. Ancak, arsa üzerine yapılan binanın maliyetine arsanın bedeli de dahil edildiğinden VUK’un 270.maddesine göre arsa dahil bina üzerinden amortisman ayrılır²³³.

VUK 163 no’lu Genel Tebliği’ne göre finansman giderlerinin maddi duran varlığın alındığı yıl maliyete dahil edilmesi zorunluluğu getirildiğinden amortisman tabi olan değer finansman giderlerini de içermektedir.

²³⁰ Bu limit 2009 yılında; 670,00 TL

²³¹ Ali Deran , Necdet Sıtkı Yakupçebioğlu “Türk Vergi Mevzuatında Amortisman Muhasebesi”, **Mevzuat Dergisi**,Yıl ;8 ,Sayı; 104, Ağustos 2006 (bu yayına <http://www.mevzuatdergisi.com/2006/08a/01.htm> sitesinden ulaşılmıştır. 25-03-2009).

²³² Deran,Yakupçebioğlu (25-03/2009)

²³³ Tuğlu, s:82

2.1.3.5.2.2 Amortisman Tabi Varlığın Hizmet Süresi

VUK 320. maddeye göre amortisman süresi kıymetin işletmeye dahil edildiği yıldan başlar.

Aktife alındığı yıl işletmede kullanılmaya başlanan veya en azından kullanıma hazır durumda bulunan iktisadi kıymet için yılın hangi gününde aktife girmiş olursa olsun amortisman yıllık olarak ayrılır. Ancak VUK'un 320. maddesinde sözü geçen binek otomobilleri bu durumun istisnasıdır. Adı geçen maddede “Faaliyetleri kısmen veya tamamen binek otomobillerinin kiralanması veya çeşitli şekillerde işletilmesi olanların bu amaçlar kullandıkları binek otomobilleri harç olmak üzere, işletmelere ait binek otomobillerinin aktife girdiği hesap dönemi için ay kesri tam ay sayılmak suretiyle kalan ay süresi kadar amortisman ayrılır. Amortisman ayrılmayan süreye isabet eden bakiye değer, itfa süresinin son yılında tamamen yok edilir.” Bu istisnai hal dışında iktisadi kıymetler için aktife yılın son gününde dahi dahil olsalar kullanıma hazır durumda bulunmak kaydıyla yıllık amortisman ayrılır²³⁴.

Amortismanın herhangi bir yıl ayrılmaması veya ilk uygulanan orandan düşük bir oranla ayrılması nedeniyle amortisman süresi uzatılması mümkün değildir²³⁵.

Enflasyon düzeltmesi yapılacak dönemlerde, üzerinden amortisman ayrılacak değer, amortisman tabi iktisadi kıymetin düzeltilmiş değerinden daha evvel ayrılmış olan amortismanların toplamının taşınmış değerleri indirilmek suretiyle bulunur²³⁶.

VUK madde 315' göre; mükellefler amortisman tabi iktisadi kıymetlerin Maliye Bakanlığı'nın tespit ettiği oranlar üzerinden itfa ederler. İlan edilecek oranların tespitinde iktisadi kıymetlerin faydalı ömürleri dikkate alınır²³⁷.

VUK Genel Tebliği ile tespit ve ilan edilen faydalı ömür ve amortisman oranlarının, yeni (daha önce hiç kullanılmamış) iktisadi kıymetler ile kullanılmış olarak iktisap edilmiş iktisadi kıymetler açısından farklılık gözetilmeksizin uygulanması

²³⁴ Erhan Kotar; Şükrü Dokur; “İşletme Mali İşlemleri ve Muhasebesi”, Alfa Yayınları, İstanbul, 2002; s:413-414.

²³⁵ Deran, Yakupçebioğlu (25-03-2009)

²³⁶ Ataman, “Muhasebede Dönem Sonu İşlemleri” Cilt II s:168.

²³⁷ Demir, “VUK ve UFRS (TMS) Uyarınca Stoklar ve Maddi Duran Varlıkların Değerleme Farkları”, s:15.

gerekmektedir. (Maliye Bakanlığı'nın 04.04.2006 tarih ve B.07.1.GİB.0.29.2973-315-309-24085 sayılı görüşü)²³⁸.

2.1.3.5.2.3 VUK'da Yer Alan Amortisman Yöntemleri

VUK'da yer alan amortisman yöntemlerinin sınıflandırılması şöyledir:

– Normal Amortisman Yöntemi

Bu yöntemde ayrılan amortisman tutarı her yıl aynıdır. Amortisman süresinin sonunda amortisman tutarı, iktisadi kıymetin maliyet bedeline eşit hale gelir²³⁹.

– **Azalan Bakiyeler Usulüyle Amortisman** : " Bilanço esasına göre defter tutan mükelleflerden dileyenler amortismana tabi iktisadi değerlerini, azalan bakiyeler üzerinden amortisman usulüyle yok edilebilirler²⁴⁰.

Bu usulün tatbikinde;

- Her yıl, üzerinden amortisman hesaplanacak değer, evvelce ayrılmış olan amortisman toplamının tenzil suretiyle tespit olunur.

- Bu usulde uygulanacak amortisman nispeti % 50'yi geçmemek üzere normal amortisman nispetinin iki katıdır.

- Bu usulde amortisman süresi normal amortisman nispetlerine göre hesaplanır.

Bu sürenin son yılına devreden bakiye değer, o yıl tamamen yok edilir " biçiminde ifade edilmiştir²⁴¹.

²³⁸ Bünyamin Öztürk; "Dönem Sonu Envanter ve Değerleme İşlemlerinde Özellikli Konular", **Mali Pusula Dergisi**, Sayı 24, Aralık 2006; s:18.

²³⁹ Ataman, "**Muhasebede Dönem Sonu İşlemleri**" Cilt II s:168.

²⁴⁰ Mehmet Özkan; "**Amortisman Hesaplarında Almanya Uygulaması**", <http://archive.ismmmo.org.tr/docs/malicozum/12MaliCozum/10-MehmetOzkan29.doc> (27-03-2009).

²⁴¹ Özkan (27-03-2009) .

VUK 302. maddeye göre iktisadi ve teknik bakımdan bir bütünlük teşkil eden değerler için normal veya azalan bakiyeler usulü ile amortisman usullerinden yalnızca birisi uygulanabilir.

Bu hüküm, aynı işletmeye ait bilançonun aktifinde yer alan iktisadi kıymetler için ayrı ayrı amortisman usulünün tercih edilmesine imkan yaratmaktadır. Örneğin, bir inşaat firması, sahip bulunduğu iki dozerden birin normal amortisman usulüne göre amortismanına tabi tutarken, diğerine azalan bakiyeler usulünü uygulayabilir²⁴².

– **Fevkalade (Olağanüstü) Amortisman:**

Amortismanına tabi olup;

- Yangın, deprem, su basması gibi afetler neticesinde değerini tamamen veya kısmen kaybeden,
- Yeni icatlar dolayısıyla teknik verim ve kıymetleri düşerek tamamen veya kısmen kullanılmaz bir hale gelen,
- Cebri çalışmaya tabi tutulduğu için normalden fazla aşınma ve yıpranmaya maruz kalan;

Menkul ve gayrimenkullerle, haklara, mükelleflerin başvurusu üzerine, Maliye Bakanlığı gerekirse ilgili Bakanlıklarında görüşünü alarak her işletme için işin mahiyetine göre ayrı ayrı “Fevkalade amortisman” nispeti tespit eder ve mükellefler bu oranı kullanarak amortisman ayırabilirler²⁴³.

- **Madenlerde Amortisman**

İşletme sebebiyle içindeki cevherin azalmasından dolayı maddi değerini kaybeden madenlerin ve taş ocaklarının imtiyaz veya maliyet bedelleri, ilgililerin, müracaatları üzerine bunların büyüklük ve mahiyetleri gözönünde tutulmak ve her

²⁴² Örtün, Karapınar, s:147-148.

²⁴³ Erkan Ateşli, “Amortisman Uygulaması” <http://archive.ismmmo.org.tr/docs/malicozum/61MaliCozum/09-61%20D.%20ERKAN%20ATE%C5%9EL%C4%B0.doc> (30-03-2009).

maden veya taş ocağı için ayrı ayrı olmak üzere Maliye ve Sanayi Bakanlıklarınca belli edilecek nispetler üzerinden yok edilir. (VUK madde 316)

2.1.3.5.3 Amortisman Uygulaması ve Amortisman Yöntemlerinin TMS ve VUK Açısından Karşılaştırılması

– Amortisman Tabi Değer

TMS ye göre **amortisman tabi değer**, maliyet bedelinden varlığın hurda değeri düşüldükten sonra kalan değer üzerinden hesaplanır. VUK’da ise amortisman ayrılacak değer varlığın maliyet bedelidir. Ancak standartın 53. maddesinde uygulamada kalıntı değer(hurda değer) genellikle önemsiz olduğu ve amortisman hesaplamada dikkate alınmadığı belirtilmiştir. Böylece standart ve VUK’da amortisman tabi değer aynı olarak alınabilmektedir.

Örnek: İşletme 01 Ocak 2008 tarihinde 42.000 TL maliyet bedeli ile bir demirbaş satın almıştır. Demirbaşın tahmini ömrü 5 yıl olup, hurda değeri bulunmamaktadır. İşletme normal amortisman yöntemini kullanmaktadır. İşletmenin demirbaş alımı ve amortisman ayırmaya ilişkin kayıtları şöyledir:

$$\text{Yıllık amortisman tutarı} = 42.000 / 5 = 8.400 \text{ TL}$$

/01.01.2008/			
255 DEMİRBAŞLAR HESABI		42.000	
	100 KASA HESABI		42.000
Demirbaş alımı			
/			

/31.12.2008/			
770 GENEL YÖNETİM GİDERLERİ HESABI		8.400	
	257 BİRİKMİŞ AMORTİSMANLAR HESABI		8.400
Amortisman kaydı			
/			

TMS ye göre varlık kullanıma **hazır olduğunda amortisman**a tabi olur. VUK'a göre ise amortisman süresi varlığın aktife girdiği yılda başlar.

Aktife kayıtlı değerler için kullanılmama koşulu aranmaksızın amortisman ayrılabilir.”(Danıştayın Dn.4. Dn.23.1.1978,E:19777/1418, K:1978/165 kararı)²⁴⁴.

Standartta göre varlıklar amortismana tabi tutarken **parçalara ayrılarak** önemli parçalarının her birinin ayrı ayrı amortismana tabi tutulur. VUK’da ise böyle bir ayırım olmamakta varlık bir bütün olarak amortismana tabi tutulmaktadır.

Arsalar standarda göre binalardan ayrı olarak muhasebeleştirilmektedir. VUK ise arsaları, binaların maliyetine dahil ettiğinden binanın amortismanı hesaplanırken arsa da ekleyerek hesaplanmaktadır.

– Finansman Giderleri

Maddi duran varlık satın alındığında oluşan **finansman giderleri** VUK’a göre maliyet bedeline eklendiğinden amortismana tabi değer içinde yer almaktadır. Standarta göre ise; finansman giderleri varlığın maliyetine eklenmez, gider olarak yazılır. Bu nedenle amortisman hesaplamada esas olan maliyet bedeli VUK ve TMS ye göre farklılık göstermektedir.

Örnek²⁴⁵:

ABC işletmesi üretim yapmak amacıyla 01.01.2006 tarihinde 750.000 TL ye bir fabrika binası satın almıştır. İşletme bu binanın 250.000 TL sini banka aracılığıyla peşin, kalan 500.000 TL sini birer yıl vadeli olmak üzere iki eşit taksitte vadeli çek keşide ederek ödeyecektir. İşletmenin faaliyet gösterdiği piyasada faiz oranı %20’dir. Müteahhit tarafından betonarme olarak inşa edilen fabrika binası için yıllık %2 oranında amortisman ayrılacaktır.

²⁴⁴Büyümin Öztürk “Duran Varlıkların Değerlemesi ve Amortisman Uygulaması”, www.muhasabenet.net/07_DonemS-BunyaminOzturk.ppt (04-04-2009).

²⁴⁵ Örtten, Kaval, Karapınar; S: 215-218.

$$\text{Bugünkü değer} = 250.000 + \frac{250.000}{(1+0,20)^1} + \frac{250.000}{(1+0,20)^2}$$

$$= 250.000 + 208.333,33 + 173.611,11 = 631.944,44 \text{ TL}$$

Söz konusu binanın alış maliyeti 631.944,44 TL olup ilk muhasebeleştirme alış maliyetidir. Aradaki farkı olan (750.000 - 631.944,44)118.055,56 TL'nin “Ertelenmiş Faiz Gideri” olarak dikkate alınması gerekmektedir. Bunun hemen faiz gideri yazılması mümkün değildir. Çünkü bu dönemlere yayılmaktadır. Bizim alışkanlıklarımıza veya bakış açımıza göre verilen borç senetleri üzerinde gizli faiz olduğu için borç senetleri reeskontu olarak nitelenebilir. Bu nedenle bilançolarımızdaki yeri Borç senetleri reeskontudur. Dolayısıyla borçlar IFRS bilançolarında net değerleri ile gösterildiğinden bilançoda brüt borçtan düşülecek tutardır.

Buna göre alış işlemi ile ilgili olarak yapılacak muhasebe kaydı aşağıdaki gibi olacaktır:

/01.01.2006/		
252 BİNALAR HESABI	631.944,44	
322 BORÇ SENETLERİ REESKONTU HESABI	41.666,67	
422 BORÇ SENETLERİ REESKONTU HESABI	76.388,89	
102 BANKALAR HESABI		250.000
321 BORÇ SENETLERİ		250.000
421 BORÇ SENETLERİ		250.000
250.000-208.333,33=41.666,67		
250.000-173.611,11=76.388,89		

Bu alış işlemiyle ilgili olarak ertelenmiş vergi varlığı ve yükümlülüğü birlikte ortaya çıkmıştır. Çünkü fabrika binası 750.000 TL ye alınmışken IFRS ye göre 631.944,44 TL defter kaydı yapılmıştır. Aradaki fark olan 118.055,56 TL indirilebilir geçici farktır. Diğer taraftan 322 - 422 borç senetleri hesapları da mali bilanço açısından geçerli kalemler değildir. Bu nedenle de vergilendirilebilir geçici farklar doğar. Ancak

vergilendirilebilir geçici farklarla, indirilebilir geçici farklar aynıdır. (41.666,67+76.388,89 = 118.055,56) Bu nedenle kayda alınması bunların farklılaşmasına yani yılsonu envanter çalışmalarına ertelenebilir.

Yıl sonunda fabrika binasının amortismanı 631.944,44 TL üzerinden hesaplanacak olup, $631.944,44 \times \%2 = 12.638,89$ TL olarak bulunacaktır.

/31.12.2006/			
730 GENEL ÜRETİM GİDERLERİ HESABI	12.638,89		
257 BİRİKMİŞ AMORTİSMANLAR HESABI		12.638,89	
Amortisman kaydı			
/			

Burada tüm kayıtların IFRS'lere uygun olduğu varsayımı yapılmaktadır. Eğer defterlerde vergi ağırlıklı kayıtlama yapılıyor ise amortisman giderleri olarak 15.000 TL (750.000 x %2) hesaplanmış olacak yani üretim maliyetleri 2.361,11 TL daha yüksek olacaktır.

/31.12.2006/			
780 FİNANSMAN GİDERLERİ HESABI	76.388,89		
780.01 Vade farkı faiz giderleri			
422 BORÇ SENETLERİ REESKONTU HESABI		76.388,89	
$381.944 \times 0,20 = 76.388,89$			
/			

Bu amortisman ayırma işleminden sonra varlığın muhasebe değeri ((631.944,44-12.638,89=619.305,55) ile vergi değeri 750.000 – 15.000²⁴⁶=735.000) arasında oluşan fark 115.694,45 TL ye inmiştir. Vergi değeri muhasebe değerinden fazla olduğu için bu indirilebilir geçici farktır ve Ertelenmiş Vergi Varlığı oluşturur. %20 oranı üzerinden 23.138,89 TL'dir. Bunun kayda alınması aşağıdaki gibi olacaktır.

²⁴⁶ Makinenin vergi değeri olan 750.000 TL üzerinden %2 oranından ayrılan amortisman.

/31.12.2006/ 284 ERTELENMİŞ VERGİ VARLIĞI HESABI 691 VERGİ GİDERİ/GELİRİ Fabrika binasının değerleme farkının vergi etkisi	23.138,89	23.138,89
--	-----------	-----------

Diğer taraftan borçların vergi değeri ile muhasebe değeri arasında da fark bulunmaktadır. Senetlerin muhasebe değeri 423.611,11 TL (500.000 – 76.388,89) iken vergi değeri 450.000 TL'dir²⁴⁷. Yani vergi değeri muhasebe değerinden 26.388,89 TL daha fazladır ve Vergilendirilebilir geçici farktır. Bu nedenle 5.277,8 TL Ertelenmiş Vergi Yükümlülüğü olarak kayda alınması gerekir.

/31.12.2006/ 691 VERGİ GİDERİ/GELİRİ 484 ERTELENMİŞ VERGİ YÜKMÜLÜLÜĞÜ Fabrika binasının değerleme farkının vergi etkisi	5.277,78	5.277,78
---	----------	----------

– Amortisman süresi

Amortisman hesaplamasında dikkate alınacak **süre** standartta ve VUK'da farklı ifade edilmiştir. VUK amortisman ayırmada yararlı ömür üzerinde dururken, standartta ise yararlı ömür ile üretim miktarına değinilmektedir. Kanuna göre kullanılacak olan yararlı ömürde Maliye Bakanlığı tarafından belirlenen listeye uyulması gerekmektedir. Standartta belirtilen yararlı ömür veya üretim miktarında sürenin tespiti işletmelere bırakılmaktadır. Görülüyor ki amortisman hesaplamada VUK sadece yıl unsurunu dikkate alırken standart ise yararlı ömür olarak yıl yada üretim miktarının kullanılmasına imkan vermektedir.

²⁴⁷ İşletmenin borç senetlerine TCMB avans faiz oranı olan %25 üzerinden reeskont hesaplamayı muhasebe politikası olarak belirlediği varsayımı ile

Amortisman **süresinin hesaplanmasında** ayrıca, TMS ye göre varlık alındığı yıl sadece kullanıldığı aylar için amortismanı tabi iken, VUK'a göre ise yılın hangi ayında alınırsa alınsın tam yıl olarak amortismanı tabidir.(binek otomobiller için ayrılan kıst amortisman hariç)

– **Amortisman Hesaplama Yöntemleri**

Standartta kullanılan **amortisman yöntemleri**; doğrusal amortisman yöntemi, azalan bakiyeler yöntemi ve üretim miktarı yöntemidir. VUK'da ise normal amortisman yöntemi, azalan bakiyeler yöntemi, fevkalade amortisman yöntemi ve madenlerde amortisman yöntemine yer verilmiştir. Doğrusal amortisman yöntemi ile normal amortisman yönteminin uygulanmasında bir farklılık yoktur. Yine her iki uygulamada yer alan azalan bakiyeler yönteminin işleyişi aynıdır. Standartta farklı olarak üretim miktarına göre hesaplamaya olanak tanıyan üretim miktarı yöntemi vardır ve olağan üstü durumlarda kullanılabilecek fevkalade amortisman yöntemine yer vermemektedir.

Standartta amortisman yönteminin her yıl düzenli olarak gözden geçirilerek değişen koşullara göre **değiştirilebilmesine** izin verilmiştir. VUK'da ise sadece azalan bakiyeler yönteminden normal amortisman yöntemine geçişe izin verilmiştir

Örnek: Bir işletme 1 Kasım 2008 tarihinde 30.000 TL bedelle üretimde kullanılmak üzere makine satın almıştır. Makinenin yararlı ömrü 5 yıldır. Makinenin hurda değeri ise 3.000 TL olarak tahmin edilmektedir.

Maliye Bakanlığı'nın yayınladığı tebliğe göre makinenin amortisman oranı % 20'dir.

Normal Amortisman Yöntemi

Süre	<i>TMS ye göre Doğrusal (Normal) Amortisman Yöntemi</i>	<i>VUK'a göre Normal Amortisman Yöntemi</i>
	$(30.000 - 3.000) / 5 = 5.400$	$30.000 \times 0,20^{248} = 6.000$
1. yıl	$(5.400/12 \times 2) = 900$	6.000
2. yıl	5.400	6.000
3. yıl	5.400	6.000
4. yıl	5.400	6.000
5. yıl	5.400	6.000
6. yıl	4.500	

Azalan Bakiyeler Amortisman Yöntemi

Süre	<i>TMS ye göre Azalan Bakiyeler Amortisman Yöntemi</i>	<i>VUK'a göre Azalan Bakiyeler Amortisman Yöntemi</i>
	30.000	30.000
1. yıl	$((30.000 \times 0,40)/12 \times 2) = 2.000$	$30.000 \times 0,40 = 12.000$
2. yıl	$(30.000 - 2.000) \times 0,40 = 11.200$	$(30.000 - 12.000) \times 0,40 = 7.200$
3. yıl	$(28.000 - 11.200) \times 0,40 = 6.720$	$(18.000 - 7.200) \times 0,40 = 4.320$
4. yıl	$(16.800 - 6.720) \times 0,40 = 4.032$	$(10.800 - 4.320) \times 0,40 = 2.592$
5. yıl	$(10.080 - 4.032) \times 0,40 = 2.419,20$	$6.480 - 5.592 = 3.888$
6. yıl	$6.048 - 2.419,20 = 3.628,80$	

TMS de azalan bakiyeler yöntemine göre amortisman ayrılırken varlığın hurda değeri dikkate alınmamaktadır. Son yılın kalan değeri hurda değere eşit olarak varsayılır.

²⁴⁸ Bu oran her bir varlık için Maliye Bakanlığı tarafından belirlenmektedir.

Üretim Miktarı Yöntemi

Üretim bölümünde kullanılan makinenin bir faydalı ömrü süresince kullanım ölçüsünün 45.000 birim olduğu belirlenmiştir.

Makinenin faaliyet dönemlerinde kullanım birimi ve hesaplanacak amortisman tutarları şöyledir:

$$(\text{Maliyet Bedeli} - \text{Hurda Değer}) \times \text{Çalışma Birimi}$$

$$\text{Amortisman gideri} = \frac{\text{Toplam Çalışma Birimi}}{\text{Kullanılan Birimler}}$$

Toplam Çalışma Birimi

Yıllar	Kullanılan Birimler	Hesaplama	Amortisman Tutarı
1. yıl	750	27.000x(750/45.000)	450 TL
2. yıl	9.000	27.000x(9.000/45.000)	5.400 TL
3.yıl	9.000	27.000x(9.000/45.000)	5.400 TL
4.yıl	9.000	27.000x(9.000/45.000)	5.400 TL
5.yıl	9.000	27.000x(9.000/45.000)	5.400 TL
6.yıl	8.250	27.000x(8.250/45.000)	4.950 TL

2.1.3.6 Maddi Duran Varlıkların Bilanço Dışı Bırakılması

Maddi duran varlıklar satıldığında ya da kullanım süresi sonrasında duran varlıktan yarar beklenmediği durumlarda bilanço dışı bırakılır.

Duran varlık TMS 17 Finansal Kiralama standardında yer alan varlıkların özelliğini taşııyorsa, bilanço dışı bırakıldığında gelir tablosu ile ilişkilendirilir, kazançlar ise hasılat olarak sınıflandırılmaz.

Standartta duran varlıkların satışında eğer TMS 17 Finansal Kiralama Standardının konusuna girmiyorsa; TMS 18 hasılatlar standardındaki unsurların uygulanacağı belirtilmektedir.

Varlığın bilanço dışı bırakılmasında oluşacak kazanç ya da kayıplar varlığın defter değeri ile elden çıkarıldığında tahsil edilen net tutar arasındaki fark olarak belirlenir.

Standartın 72. maddesine göre; 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, TMS 18'e uygun olarak alacak üzerindeki bileşik getiriye yansıtacak şekilde faiz geliri olarak finansal tablolara yansıtılır.

Örnek: Bir işletmenin kullandığı demirbaşın kayıtlı değeri; 9.000 TL, birikmiş amortismanı 5.760 TL'dir. Yeniden değerlendirme artış fonunda ise 1.440 TL bulunmaktadır. 20.03.2009 tarihinde demirbaş 5.500 TL ye peşin olarak satılmıştır.

/20.03.2009/			
100 KASA HESABI		5.500	
257 BİRİKMİŞ AMORTİSMANLAR HESABI		5.760	
522 MADDİ DURAN VARLIK YENİDEN DEĞERLEME ARTIŞLARI HESABI		1.440	
	255 DEMİRBAŞLAR HESABI		9.000
	649 DİĞER OLAĞAN GELİR VE KARLAR HESABI		3.700
Demirbaş satışı			

2.1.4 Maddi Olmayan Duran Varlıkların Değerlemesi

Maddi olmayan duran varlıkları günümüz işletmeleri için önemli varlıklardandır. Teknolojinin gelişimi ve rekabetin artması maddi olmayan duran varlıkların önemini daha da arttırmaktadır.

2.1.4.1 Maddi Olmayan Duran Varlıkların Tanımı ve Kapsamı

Maddi olmayan duran varlıklar; herhangi bir fiziksel varlığı bulunmayan ve işletmenin belli bir şekilde yararlandığı veya yararlanmayı beklediği aktifleştirilen giderler ile belli koşullar altında hukuken himaye göre haklar ve şerefiye gibi kalemlerden oluşur²⁴⁹.

Maddi olmayan duran varlıklar tek düzen hesap planında 26 maddi olmayan duran varlıklar grubunda izlenmektedir.

Türkiye Muhasebe Standartlarında 38 numaralı standartta Maddi Olmayan Duran Varlıkların içeriği, kapsamı ve itfası ile ilgili açıklamalara yer verilmiştir.

Standarda göre maddi olmayan duran varlıklar yukarıda bahsi geçen tanımlara uyan taşınmaz varlıkların üretimi için tutulan varlıklar, marka isimleri, yayınlanmış başlıklar, telif hakkı, patent, hizmet hakları ile gelişim sürecindeki bilgisayar yazılımı, lisans ve imtiyazlar, tarifler, formüller ve modellerdir²⁵⁰.

Bazı maddi olmayan duran varlıklar; kompakt disk (bilgisayar yazılımı olması durumunda), yasal belge (lisans ya da patent durumunda) ya da film gibi fiziksel cisimlerin içinde ya da üzerinde yer alabilir. İşletme, maddi olan ve olmayan unsurlar içeren bir varlığın, "TMS 16 Maddi Duran Varlıklar" Standardına göre mi, yoksa maddi olmayan duran varlık olarak bu standarda göre mi ele alınması gerektiğine karar verirken, hangi unsurun daha önemli olduğuna ilişkin olarak muhakemede bulunur. Örneğin, özel bir bilgisayar yazılımı olmadan çalışmayan bilgisayar kontrollü bir makine için, ilgili yazılım, söz konusu donanımın önemli bir parçasıdır ve maddi duran varlık olarak değerlendirilir. Bilgisayarın çalışma sistemi için de aynısı geçerlidir. Yazılımın, ilgili donanımın ayrılmaz bir parçası olmaması durumunda, bilgisayar yazılımı maddi olmayan duran varlık olarak değerlendirilir(TMS 38.4).

²⁴⁹ Nalan Akdoğan; Nejat Tenker “**Finansal Tablolar ve Mali Analiz Teknikleri**”, Genişletilmiş 7. Baskı, Gazi Kitabevi, Ankara, 2001 s:102-104.

²⁵⁰ Derek L. Bosworth, Elizabeth Webster; “**The Management Of Intellectual Property**”; Edward Elgar Publishing, 2006; s:45.

UMS 38 maddi olmayan duran varlıklar, fiziksel madde olmadan, tanımlanabilir varlık gibi olan maddi olmayan bir varlığı tanımlar. Bu tanım maddi olmayan duran varlığın üç temel özelliğini içerir:²⁵¹ Bu koşullar, kısaca; tanımlanabilir bir varlık olması, varlığa ilişkin olarak gelecekte ekonomik fayda sağlama ihtimali olması ve varlığın maliyeti güvenilir olarak hesaplanabilmesidir. Bu koşul ve ilkeler işletme dışından alınan veya işletme tarafından üretilen maddi olmayan varlıklara ilişkin ilave muhasebeleştirme kriterlerini kapsar²⁵². Türkiye Muhasebe Standartları'nda da UMS deki koşullara yer verilmekte ancak; bu koşullar belirlenebilirlik, kontrol ve gelecekteki ekonomik yararlar olarak açıklanmaktadır.

- **Belirlenebilirlik;** Diğer varlıklardan ayrıştırılabilir veya tanımlanabilir olmalıdır. Onlardan ayrı pazarlama, kullanım veya elden çıkarılabilme özelliği olması gerekir. Bunun en iyi göstergesi, diğer varlıklardan ayrı bir şekilde kiraya verilebilir, satılabilir, takas edilebilir veya dağıtılabilir, diğer mal veya hizmetlerin üretiminde kullanılabilir olmasıdır. Eğer işletmede başka bir maddi varlık ile birlikte kullanıldığında fayda sağlıyor ve ondan ayrı bir şekilde elden çıkarılması mümkün olmuyor ise bu maddi olmayan varlık sayılmaz, maddi varlığın bir unsuru sayılır. Bu nedenle örneğin şerefiye maddi olmayan varlık olarak sınıflanmaz²⁵³.

- **Kontrol;** İşletmenin ilgili varlıktan ortaya çıkan gelecekteki ekonomik yararları kullanabilme ve başkalarının bu yararları erişimini kısıtlama gücü olması durumunda, bu varlıktan ekonomik yarar sağlama gücü var demektir. Bir işletmenin maddi olmayan duran varlığın gelecekteki ekonomik yararlarını kontrol etme kapasitesi, normal olarak, bir hukuk mahkemesinde uygulanması zorlanabilen yasal haklardan kaynaklanır. Yasal hakların olmadığı durumlarda, söz konusu gücün varlığını göstermek daha zordur. Ancak, hakkın yasal yaptırım gücü, kontrol için gerekli bir koşul değildir, çünkü işletme gelecek ekonomik yararları başka bir şekilde de kontrol edebilir(TMS38.13).

²⁵¹ Peter Walton, Walter Aerts; “Global Financial Accounting and Reporting: Principles and Analysis”; Cengage Learning EMEA, 2006 S:146.

²⁵² Feriştah Sönmez; “Maddi Olmayan Duran Varlıklar- Modv (TMS-8, UMS-38, 1.Taslak Modv ve SPK Tebliğleriyle Karşılaştırmalı Olarak), Vergici ve Muhasebeciyle Diyalog Dergisi, , sayı: 191, Mart 2004, s: 124.

²⁵³ Örtten, Kaval, Karapınar s:591-592.

- Gelecekteki ekonomik yararlar;

Maddi olmayan duran varlıktan beklenen gelecekteki ekonomik yararlar; ürün ve hizmet satışından sağlanan geliri, maliyet tasarruflarını ya da işletme tarafından varlıkların kullanımından kaynaklanan diğer yararları içerebilir. Örneğin, üretim sürecinde fikri mülkiyet haklarının kullanımı gelecekteki gelirleri arttırmak yerine gelecekteki üretim maliyetlerini düşürebilir(TMS38.17).

2.1.4.2 Maddi Olmayan Duran Varlıkların TMS'ye Göre Değerlemesi

Maddi olmayan duran varlıklar işletme varlıklarına dahil edilirken, ilk muhasebeleştirilmesinin ve dönem sonu değerlemesinin nasıl olacağı TMS 38 de ayrıntılı olarak yer almaktadır.

2.1.4.2.1 Maddi Olmayan Duran Varlığın İlk Muhasebeleştirilmesi

Bir maddi olmayan duran varlık sadece aşağıdaki koşulların varlığı halinde aktif olarak kaydedilerek finansal tablolara alınır²⁵⁴:

- Varlığa ilişkin gelecekteki ekonomik faydanın işletmeye bakışının muhtemel olması

- Varlığın maliyetin güvenilir bir biçimde ölçülebilmesi

TMS-38, işletme tarafından üretilen şerefiye, marka, müşteri listeleri, yayım hakları gibi unsurların varlık olarak muhasebeleştirilmesini yasaklamaktadır. Bununla birlikte, bazı geliştirme harcamaları bir maddi olmayan varlığın muhasebeleştirilmesine sebep olabilir. İşletme tarafından geliştirilmiş bilgisayar yazılımları buna örnektir²⁵⁵.

Bilindiği üzere standartta şerefiye,

– İşletme içerisinde üretilen şerefiye,

²⁵⁴ Akgül, Akay; “Uluslararası Muhasebe Standartları ve Türkiye’de Uygulama Etkinliğine İlişkin Bir Araştırma; s:185.

²⁵⁵ Pınar Acar; “Uluslararası Muhasebe Standartları”, Uluslararası Mali Standartlar, T.C.Maliye Bakanlığı Avrupa Birliği ve Dış İlişkiler Dairesi Başkanlığı, Ankara, 2002, s.311.

– İşletme birleşmelerinde edinilen şerefiye olmak üzere iki şekilde açıklanmaktadır. Bunlardan işletme içerisinde üretilen şerefiye 38 no’lu standartta açıklanmakta olup, işletme tarafından kontrol edilememesi ve maliyeti güvenli olarak ölçülememesi nedeniyle varlık olarak kabul edilmemekte iken, işletme birleşmelerinden elde edilen şerefiye ise varlık olarak kabul edilmektedir. Ancak IFRS 3’de işletme birleşmelerinden edinilen şerefiyelerin itfa edilmeyeceği bunun yerine en az yılda bir kez değer düşüklüğü testine tabi tutulacağı açıklanmıştır²⁵⁶.

Maddi olmayan duran varlık olan şerefiyeler işletme içinde oluşturuluyorsa, maliyetinin güvenilir bir şekilde tespit edilme imkanının olmamasından, varlık olarak muhasebeleştirilmez.

İşletme içinde edinilen diğer maddi olmayan duran varlıklar iki aşamadan oluşmaktadır: Araştırma ve geliştirme.

Araştırmada ortaya çıkan hiçbir maddi olmayan varlığın kayıtlanamayacağı, araştırma safhasındaki harcamaların gider olarak kayıtlanması gerektiği belirtilmiştir. Böyle bir yaklaşım sergilenmesinin nedeni işletmenin, araştırma safhasında işletmeye gelecekte fayda sağlaması muhtemel bir maddi olmayan varlığın mevcudiyetini ispatlayamamasıdır. Bu nedenle araştırma safhasında ortaya çıkan harcamalar dönem gideri olarak muhasebeleştirilir²⁵⁷.

Araştırma faaliyetleri ile ilgili örnekler şunlardır (TMS38.56):

- Yeni bilgi elde edilmesine yönelik faaliyetler;
- Araştırma bulguları ve diğer bilgilerin uygulanmasına yönelik olarak değerlendirme ve nihai seçim araştırması;
- Malzeme, aygıt, ürün, süreç, sistem veya hizmetler için alternatif araştırması ve

²⁵⁶Başak Ataman Akgül“Maddi Olmayan Duran Varlıkların İtfasına İlişkin IAS 38, ile IFRS 3 Standartında Yer Alan Düzenlemeler ve Türk Vergi Mevzuatıyla Karşılaştırılması”, **Muhasebe ve Finansman Dergisi**, Ocak 2005,Sayı 25,s:45.

²⁵⁷Metin Saban, Murat Genç; “Araştırma ve Geliştirme Faaliyetlerinin IAS 38 Maddi Olmayan Duran Varlık Kapsamında Muhasebeleştirilmesi”,**Mali Çözüm Dergisi**,Sayı 70,Ocak- Mart 2005 s:127.

– Yeni veya geliştirilmiş malzeme, aygıt, ürün, süreç, sistem veya hizmetlerin olası alternatiflerinin oluşturulması, tasarlanması, değerlendirilmesi ve nihai seçimi.

Geliştirme; Ticari üretim ya da kullanıma başlamadan önce, yeni veya önemli ölçüde geliştirilmiş malzeme, aygıt, ürün, süreç, sistem ya da hizmetlerin üretim planı veya tasarımında araştırma sonuçları ya da diğer bilgilerin uygulanmasıdır²⁵⁸.

Geliştirme safhasında; Sadece ve sadece, aşağıdaki koşulların tamamının varlığı halinde, geliştirmeden (veya işletme bünyesinde yürütülen bir projenin geliştirme safhasından) kaynaklanan maddi olmayan duran varlıklar muhasebeleştirilir (TMS18.59):

– Maddi olmayan duran varlığın kullanıma veya satışa hazır hale gelebilmesi için tamamlanmasının teknik olarak mümkün olması.

– İşletmenin maddi olmayan duran varlığı tamamlama ve bu varlığı kullanma veya satma niyetinin bulunması.

– Maddi olmayan duran varlığı kullanma veya satma imkanının bulunması.

– Maddi olmayan duran varlığın muhtemel gelecek ekonomik faydayı nasıl sağlayacağını belirli olması. Ayrıca, maddi olmayan duran varlığın ürününün veya kendisinin bir piyasasının olması ya da işletme bünyesinde kullanılacak olması durumunda buna elverişli olması.

– Geliştirme safhasını tamamlamak ve maddi olmayan duran varlığı kullanmak veya satmak için yeterli teknik, mali ve diğer kaynakların mevcut olması.

– Geliştirme sürecinde maddi olmayan duran varlıkla ilgili yapılan harcamaların güvenilir bir biçimde ölçülebilir olması.

²⁵⁸ Mahmut Yardımcıoğlu, Nuray Demirel, Veli Özer; “Araştırma- Geliştirme Harcamalarının ve Maddi Olmayan Duran Varlıkların TMS-38 Tek Düzen Muhasebe Sistemi ve SPK Tebliği’ne Göre Muhasebeleştirilmesi İşlemlerinin Karşılaştırılması”; **Mali Çözüm Dergisi**; Sayı 85, Ocak- Şubat 2008, s:46.

Özetle; Araştırma aşamasında henüz bir varlık oluşmadığında yapılan harcamalar gider olarak kaydedilirken; geliştirme aşamasında ise maddi olmayan duran varlığın mevcut olması, satışa hazır ve satma niyetinde olunması ve maliyetinin ölçülebilir olmasından dolayı harcamalar aktifleştirilir.

Örnek:

– X işletmesi yeni bir mamul üretmek için 10/08/2008 tarihinde 20.000 TL değerinde araştırma gideri yapmıştır ve harcamalar bankadan ödenmiştir.

/10.08.2008/		
750 ARAŞTIRMA VE GELİŞTİRME GİDERLERİ HESABI	20.000	
102 BANKALAR HESABI		20.000
Araştırma giderinin kaydı		

X işletmesi hazırladığı proje için 15/09/2008 tarihinde 30.000 TL'lik geliştirme gideri yapmıştır ve harcamalar nakit olarak ödenmiştir.

/15.09.2008/		
263 ARAŞTIRMA VE GELİŞTİRME GİDERLERİ HESABI	30.000	
100 KASA HESABI		30.000
Geliştirme giderinin kaydı		

Aşağıdaki haller haricinde, bir maddi olmayan duran varlık için yapılan harcamalar gider olarak kaydedilir(TMS38.68);

– Finansal tablolara alınma kriterini taşıyan maddi olmayan varlığın maliyetinin parçasını oluşturan harcamalar,

– İktisap şeklindeki bir birleşme işleminde elde edilen ve maddi olmayan varlık olarak finansal tablolara alınmayan kalemler.

Gerçekleştiği anda gider olarak kaydedilecek olan harcamalara; eğitim faaliyetlerine ilişkin harcamalar, reklam ve promosyon faaliyetlerine ilişkin harcamalar, bir işletmenin kısmen ya da tamamen yeniden organizasyonu ve yeniden yerleşimine ilişkin harcamalar örnek verilebilir²⁵⁹.

Maddi olmayan duran varlığın aktife alınma koşulları yukarıda açıklanmıştır. maddi olmayan duran varlığın muhasebeleştirilmesi ise şöyledir: Bir maddi olmayan duran varlık ilk muhasebeleştirilmesi sırasında *maliyet bedeliyle* ölçülür(TMS36.24).

2.1.4.2.2 Maddi Olmayan Duran Varlığın Dönem Sonu Değerlemesi

Maddi olmayan duran varlıklar dönem sonlarında maliyet bedeli ya da yeniden değerlendirme değerlerinden biri ile değerlendirilir(TMS38.72).

2.1.4.2.2.1 Maliyet Bedeli

Maliyet yöntemi; Bir maddi olmayan duran varlık, mali tablolarda maliyetinden birikmiş amortismanları ve eğer ayrılmış ise değer düşüklüğü karşılıkları düşüldükten sonra kalan değerdir(TMS38.74).

2.1.4.2.2.2.Yeniden Değerleme Yöntemi

Maddi olmayan varlıklar yeniden değerlendirilmiş değerleri üzerinden (bilanço tarihindeki makul değer) mali tablolara alınabilir. Bu durumda ilave edilen değer gelir tablosu ile değil, bilançoda özsermaye içinde “Yeniden Değerleme Fonu’na” alınır. Eğer bilançoda maddi olmayan varlıkların değeri yükseltirirse birikmiş amortismanlar da düzeltilir. Eğer daha sonra değer azalmaları nedeniyle “Varlıklarda Değer Azalışı” standardına uygun şekilde değer düzeltimi yapılacaksa, önce fondan karşılanır. Daha sonra dönemin gelir tablosuna yansıtılır²⁶⁰.

Bir maddi olmayan duran varlığın yeniden değerlendirme ile değerlendirilebilmesi için bu varlığın aktif piyasasının olması gerekir.

²⁵⁹ Başak Ataman Akgül; “Maddi Olmayan Duran Varlıklar”; www.tmud.org.tr/Maddi_olmayan_duran_varliklar.ppt (06-04-2009).

²⁶⁰ Ökten, Kaval, Karapınar s:600.

Bu standarda göre yeniden değerleme yapmak için, gerçeğe uygun değer, aktif bir piyasa ile ilişkilendirilmek suretiyle belirlenir. Yeniden değerleme işlemleri, bilanço tarihinde ilgili aktifin defter değerinin gerçeğe uygun değerinden önemli ölçüde farklılık göstermemesi açısından düzenli olarak yapılır²⁶¹.

Standardın 81. maddesinde yeniden değerlemeye tabi tutulacak maddi olmayan duran varlık grubunda aktif piyasası olmayan bir maddi olmayan duran varlık hesabının yeniden değerlemeye tabi tutulamaması durumunda, varlığın maliyetinden birikmiş itfa payları ve varsa değer düşüklüğü zararları düşölerek izlenir.

Bir maddi olmayan duran varlığın defter değerinin yeniden değerleme işlemi sonucunda artması durumunda, söz konusu artış doğrudan, yeniden değerleme fazlası adı altında özkaynağa alacak kaydedilir. Ancak, anılan yeniden değerleme artışının, varsa daha önce aynı varlık için kâr veya zararda muhasebeleştirilen yeniden değerleme azalışını ortadan kaldıran kısmı, kâr veya zararda muhasebeleştirilir(TMS38.85).

Bir maddi olmayan duran varlığın defter değerinin yeniden değerleme işlemi sonucunda azalmış olması durumunda, söz konusu azalan tutar, kâr veya zararda muhasebeleştirilir. Ancak, anılan varlık için yeniden değerleme fazlasında mevcut bakiye ölçüsünde bir azalış olduğu sürece, söz konusu azalış yeniden değerleme fazlası adı altında doğrudan özkaynağa borç kaydedilir(TMS38.86).

Özkaynakta yer alan birikmiş yeniden değerleme fazlası, elde edildiğinde, doğrudan, dağıtılmamış kârlara nakledilebilir. Değerleme fazlasının tamamı, ilgili varlığın kullanımdan çekilmesi veya elden çıkarılması durumunda elde edilebilir. Ancak, değerleme fazlasının bir kısmı, ilgili varlık işletme tarafından kullanıldıkça elde edilebilir, böyle bir durumda, elde edilen değerleme fazlası tutarı, söz konusu varlığın yeniden değerlenmiş defter değeri esas alınarak hesaplanan itfa payları ile tarihi maliyetinin esas alınmış olması durumunda muhasebeleştirilmesi gereken itfa payları arasındaki farktır. Yeniden değerleme fazlasından dağıtılmamış kârlara yapılan transfer, gelir tablosu aracılığıyla yapılmaz(TMS38.87).

²⁶¹ Demir, s:102.

2.1.4.3 Maddi Olmayan Duran Varlıkların VUK’a Göre Değerlemesi

Maddi duran varlıkların vergi usul kanuna göre değerlemesinde ilk değerlendirme ve dönem sonu değerlemesi şöyle olmaktadır:

2.1.4.3.1 Maddi Olmayan Duran Varlığın İlk Muhasebeleştirilmesi

Haklar VUK’ a göre gayri menkuller gibi değerlendirilir. Buna göre haklar *maliyet bedeli ile* değerlendirilir(VUK madde 269).

Kuruluş ve örgütlenme giderleri ise; VUK 269. maddesinde *mukayyet değer* ile değerlendirileceği belirlenmekte, ancak kuruluş ve örgütlenme giderlerinin aktifleştirilmesi bu maddeye göre ihtiyaridir. Peştemallıklar ise yine bu madde hükmüne göre ilk muhasebeleştirildiğinde mukayyet değer ile değerlendirilir.

Kiracı tarafından kiralanan ve gayrimenkulün değerini arttıran harcamalar VUK 272. maddesine göre özel maliyetler hesabına *maliyet bedeli* ile kaydedilmektedir.

2.1.4.3.2 Maddi Olmayan Duran Varlığın Dönem Sonu Değerlemesi

VUK 5024 sayılı yasa ile yürürlüğe giren enflasyon düzeltmesi ve muhasebesi ile ilgili yasaya göre; Tükenme Payına Tabi Duran Varlıklar bilançoda görünen değeri içerisinde Reel Olmayan Finansman Maliyeti (ROFM) var ise bu tutar düşüldükten sonra, maliyet bedeli ile deftere kayıt tarihindeki düzeltme katsayısı kullanılarak düzeltmeye tabi tutulur²⁶².

2.1.4.4 Maddi Olmayan Duran Varlıkların Değerlemesinin TMS ve VUK Açısından Karşılaştırılması

TMS **şerefiyeyi** işletme içi oluşturulan şerefiye ve işletme birleşmeleri sonucunda edinilen şerefiye olarak ayırmıştır. İşletme içi oluşturulan şerefiyeler maliyetinin güvenilir olarak ölçülememesinden dolayı aktifleştirilmeyip gider olarak kaydedilmektedir. VUK’da ise işletme içi oluşturulan şerefiye kavramı yer almamaktadır.

²⁶² Ataman, “Muhasebede Dönem Sonu İşlemleri” Cilt II s:166.

Standart **araştırma ve geliştirme** giderlerini araştırma ve geliştirme aşamaları olarak ayrı ayrı açıklamış ve yapılan giderin özelliğine göre aktifleştirilmesinde değişiklik yapılacağı belirtilmiştir. Araştırma aşamasında henüz bir varlığın olmaması nedeniyle harcamanın gider olarak yazılacağı; geliştirmede ise varlığın değerini arttırıcı harcama yapıldığından aktifleştirileceği yer almaktadır.

Araştırma ve geliştirme giderlerinin hangi maliyet ölçüsü ile değerlendirileceği konusunda VUK'da özel bir hüküm olmamakla 289. madde hükmüne göre araştırma ve geliştirme giderlerinin *mukayyet değerleriyle* değerlemesi gerekmektedir²⁶³.

Kuruluş ve örgütlenme giderlerinin VUK'da aktifleştirmenin ihtiyari olduğu yer almaktadır.

Dönem sonu değerlemesinde ise; TMS maliyet ya da yeniden değerlendirme yöntemlerinden birinin kullanılmasını belirtirken; VUK'a göre ise kayıtlara alınan varlıkların dönem sonlarında enflasyon dönemlerinde, enflasyon düzeltme katsayısı ile çarpılarak değerlendirilmelidir.

2.1.4.5 Maddi Olmayan Duran Varlıklarda İtfa

Maddi olmayan duran varlığın eskime ve yıpranma payı itfa olarak isimlendirilmektedir. Maddi olmayan duran varlığın itfasına ilişkin açıklamalara hem muhasebe standartlarında hem de vergi mevzuatında yer verilmiştir. Buna göre bir maddi olmayan duran varlığın itfası aşağıda açıklanmaktadır.

2.1.4.5.1 TMS'ye Göre İtfa ve İtfa Yöntemleri

Maddi olmayan duran varlığın faydalı ömrünün, ömrü belirli veya belirsiz olup olmamasına göre ve eğer belirli ise, uzunluğuna, ürün sayısına veya benzer birimlere göre belirlenmesi gerektiği açıklanmaktadır. Buna göre, ilgili varlık belirsiz bir faydalı

²⁶³ Sakıp Şeker; “ **Maddi ve Maddi Olmayan Duran Varlıkların Aktife Alınması ve Amortismanı**”; Muhasebe Uygulamaları ve Vergi Mevzuatı Sempozyumu IV Bildirileri, (01-05 Mart 2004) Ankara s:254' den aktaran; Yardımcıoğlu, Demirel, Özer s:52.

ömre sahipse itfa edilmemekte ve sadece belirli bir faydalı ömre sahipse itfa edilmektedir²⁶⁴.

Bir maddi olmayan duran varlığın yararlı ömrünün belirlenmesinde, aşağıdakiler de dahil olmak üzere birçok unsur dikkate alınır(TMS38.90):

- Varlığın işletme tarafından beklenen kullanım süresi ve başka bir yönetim ekibi tarafından etkin olarak kullanılıp kullanılamayacağı;
- Varlığa özgü ürün yaşam süresi ve aynı şekilde kullanılan benzer varlıklara ilişkin yararlı ömür tahminlerine ilişkin kamuoyu bilgisi;
- Teknik, teknolojik, ticari veya diğer kullanımdan kaldırılma nedenleri;
- Varlığın içinde bulunduğu sektörün istikrarı ve varlıktan sağlanan ürün veya hizmetlere ilişkin pazar talebindeki değişiklikler;
- Rakiplerden veya potansiyel rakiplerden beklenen eylemler;
- Varlıktan beklenen gelecekteki ekonomik yararları sağlamak için gerekli bakım harcamalarının düzeyi ile işletmenin bu düzeye ulaşma kapasite ve niyeti;
- Varlık üzerindeki kontrol süresi ve varlığın kullanımı ile ilgili, buna ilişkin kiralamaların bitiş tarihi gibi, yasal ve benzeri sınırlamalar;
- Varlığın yararlı ömrünün, işletmenin sahip olduğu diğer varlıkların yararlı ömürlerine bağımlı olup olmadığı.

Burada revizyona tabi tutulan standartta “belirsiz” teriminin “sınırsız” anlamına gelmediği belirtilmektedir (IAS 38, paragraf 91). Buna göre, maddi olmayan bir duran varlığın belirsiz olan faydalı ömrünün, performans standardını korumak için gerekli planlanmış gelecek harcamalara bağlı olmadığı sonucu ortaya çıkmaktadır²⁶⁵.

²⁶⁴ Gökçen, Akgül, Çakıcı; s:346.

²⁶⁵ Akgül, **Maddi Olmayan Duran Varlıkların İtfasına İlişkin IAS 38, ile IFRS 3 Standartında Yer Alan Düzenlemeler ve Türk Vergi Mevzuatıyla Karşılaştırılması** s:42.

Teknolojide meydana gelen hızlı değişimler nedeniyle, bilgisayar yazılımları ve diğer birçok maddi olmayan duran varlık teknolojik açıdan eskime tehdidi altındadır. Bu nedenle, yararlı ömürlerinin kısa olması muhtemeldir(TMS38.92).

– İtfa Yöntemleri

Bir varlığın itfaya tabi tutarının yararlı ömrüne sistematik olarak dağıtılması için birçok itfa yöntemi kullanılabilir. Bu yöntemler arasında; doğrusal itfa yöntemi, azalan bakiyeler yöntemi ve üretim birimi yöntemleri sayılabilir. Kullanılacak yöntem, varlıktan elde edilmesi beklenen gelecekteki ekonomik yararların tahmin edilen kullanım şekillerine göre belirlenir ve söz konusu gelecekteki ekonomik yararların tahmin edilen kullanım şekillerinde bir değişiklik olmadıkça, ilgili yöntem dönemden döneme tutarlı bir şekilde uygulanır(TMS38.98).

Bir varlığın itfa edilebilir tutarı, hurda değeri düşüldükten sonra belirlenmektedir.

Hurda değerin sıfırdan farklı olması, işletmenin söz konusu maddi olmayan duran varlığı ekonomik ömrünün sonundan önce elden çıkarmayı beklediğini göstermektedir²⁶⁶.

Maddi olmayan bir varlığın bakiye değerinin, aşağıdaki durumlar dışında sıfır olacağı varsayılır²⁶⁷:

- Varlığın faydalı ömrü sonunda üçüncü bir tarafça alınacağına ilişkin bir taahhüt varsa,
- Varlığın aktif bir piyasası varsa ve:
 - i) piyasanın varlığın ekonomik ömrü sonunda da mevcut olması muhtemelse
 - ii) bakiye değer bu piyasa esas alınarak belirlenebiliyorsa.

²⁶⁶ Akgül, “Maddi Olmayan Duran Varlıkların İtfasına İlişkin IAS 38, ile IFRS 3 Standartında Yer Alan Düzenlemeler ve Türk Vergi Mevzuatıyla Karşılaştırılması,”s:43.

²⁶⁷ Serdar Özkan; “TMS 38 - Maddi Olmayan Varlıklar (Özet)”, İzmir Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler Odası, Türkiye Muhasebe Standartları Seminerleri – 7,27Aralık 2006;
http://dosya.izsmmmo.com/documan/tms38_tms21.doc(23-03-2009).

2.1.4.5.2 VUK’a Göre İtfa ve İtfa Yöntemleri

VUK’un 326. maddesinde maddi olmayan duran varlıklardan kuruluş ve örgütlenme giderleri ve peştemallıkların mukayyet değerleri üzerinden 5 yıl eşit miktarda itfa edileceği açıklanmıştır.

Özel maliyetler ise 327. madde de ayrı olarak açıklanmış ve kira süresinde itfa edileceği belirtilmiştir. Ancak kira süresi belirsiz olan varlıkların itfası 5 yıl içinde olacaktır.

Ayrıca bu düzenlemelerin yanı sıra bilindiği üzere 5024 sayılı kanunla yapılan değişiklikle, VUK’da yapılan düzenleme ile duran varlıkların amortismanında kullanılacak oranların tespitinde faydalı ömürlerin esas alınacağı açıklanmıştır²⁶⁸.

VUK’da varlıkların itfası her yıl eşit olarak ayrılacağından normal yöntem kullanılmaktadır.

2.1.4.5.3 İtfa ve İtfa Yöntemlerinin TMS ve VUK Açısından Karşılaştırılması

Standartta faydalı ömür açıklanırken bazı maddi olmayan duran varlıkların faydalı ömürleri belirsiz olduğundan, bu varlıkların itfa edilmemektedir. Ancak VUK’a göre, tüm maddi olmayan duran varlıkların itfa edilmesi gerekmektedir.

TMS de varlıkların itfası açıklanırken hurda değerın açıklaması yapılmakta ve itfanın hesaplamasından önce hurda değerin düşülmesi gerekmektedir. VUK’da ise hurda değer kavramı yer almamıştır. Varlık kayıtlı değer üzerinden itfa edilmektedir.

Standartta normal, azalan ve üretim yöntemi olmak üzere çeşitli itfa yöntemlerine yer verilmekte iken, VUK’da sadece normal itfanın kullanılmasına izin verilmektedir.

²⁶⁸ Akgül, “Maddi Olmayan Duran Varlıkların İtfasına İlişkin IAS 38, ile IFRS 3 Standartında Yer Alan Düzenlemeler ve Türk Vergi Mevzuatıyla Karşılaştırılması”, s:44.

2.1.5 Standartta Adı Geçen Diğer Duran Varlıkların Değerlemesi

Türkiye Muhasebe Standardında ayrıca yer almasına rağmen tek düzen hesap planında maddi ve maddi olmayan duran varlıklar içerisinde yer alan standartlar aşağıda yer almaktadır:

2.1.5.1 Yatırım Amaçlı Gayrimenkullerin Değerlemesi

Standartta ayrıca değerlemesine yer verilen varlıklardan olan yatırım amaçlı gayrimenkullerin TMS 40 da yer alan açıklamaları, değerlemesi ve değerlemesinin VUK ile karşılaştırması aşağıdadır:

2.1.5.1.1 Yatırım Amaçlı Gayrimenkullerin Tanımı ve Kapsamı

Standartta göre gayrimenkuller iki grupta değerlendirilir. Bunlar yatırım amaçlı gayrimenkuller ve sahibi tarafından kullanılan gayrimenkullerdir²⁶⁹.

Sahibince kullanılan gayrimenkul; gayrimenkulün, sahibi veya kira sözleşmesi altındaki kiracısı tarafından üretimde veya hizmet ve mal tedarikinde kullanmak veya yönetsel amaçlarla elde tutulmasıdır. Yatırım Amaçlı Gayrimenkul. Arazi veya bina veya binanın bir kısmının veya ikisinin birden, sahibi veya bir kiralama sözleşmesi altındaki kiracısı tarafından sadece kira geliri elde etmek ve/veya değer artışı için elde tutulmasıdır. Bu tanımda yatırımcı gayrimenkulü, üretimde veya hizmet ve mal tedarikinde veya yönetsel amaçlar için kullanmak veya işinin doğası gereği satma amaçlarını taşımaz²⁷⁰.

Yatırım amaçlı gayrimenkuller TMS de maddi duran varlıklardan ayrı bir sınıf olarak yer almakta ve “TMS 40 Yatırım Amaçlı Gayrimenkuller” standardında izlenmektedir.

Standartta yatırım amaçlı gayrimenkullerin diğer maddi duran varlıklardan farklılıkları ve gayrimenkullerin hangi hallerde bu standartta izleneceği açıklanmıştır.

²⁶⁹ Örtün, Kaval, Karapınar s:608.

²⁷⁰ Abbas Ali Mirza, Graham J. Holt, Magnus Orrell, “International Financial Reporting Standards: Workbook and Guide : Practical Insights, Case Studies, Multiple-Choice Questions, Illustrations”, John Wiley and Sons, 2006, s:298.

Buna göre bir gayrimenkulün yatırım amaçlı gayrimenkul niteliği taşıması için aşağıdaki özelliklere sahip olması gerekmektedir:

Faaliyet kiralaması çerçevesinde kiracı tarafından elde tutulan gayrimenkule ilişkin bir hakkın yatırım amaçlı gayrimenkul olarak sınıflandırılması ve muhasebeleştirilmesi ancak ve ancak, söz konusu gayrimenkulün; yatırım amaçlı gayrimenkul tanımına girmesi ve kiracının gerçeğe uygun değer yöntemini kullanması durumunda mümkündür(TMS40.6).

Yatırım amaçlı gayrimenkuller, kira ve/veya sermaye kazancı elde etmek amacıyla, elde tutulan (sahibi veya finansal kiralama sözleşmesi sonucu kiracı tarafından) arazi ve binalardır²⁷¹. Sahibi tarafından kullanılan gayrimenkullere "TMS 16 Maddi Duran Varlıklar" Standardı uygulanır. Yatırım amaçlı gayrimenkullere ilişkin örneklerle aşağıda yer verilmiştir(TMS40.7):

-Normal iş akışı çerçevesinde kısa vadede satılmaktan ziyade, uzun vadede sermaye kazancı elde etmek amacıyla elde tutulan arsalar.

- Gelecekte nasıl kullanılacağına karar verilmemiş arsalar (işletme, araziyi sahibi tarafından kullanılan gayrimenkul olarak kullanmaya veya normal iş akışı çerçevesinde kısa vadede satmaya karar vermemiş ise, söz konusu arazinin sermaye kazancı elde etmek amacıyla elde tutulduğu varsayılır.)

- İşletmenin sahip olduğu (veya finansal kiralama işlemi çerçevesinde işletme tarafından elde tutulan) ve bir veya daha fazla faaliyet kiralamasına konu edilen binalar.

- Bir veya daha fazla faaliyet kiralaması çerçevesinde kiralanmak üzere elde tutulan boş bir bina.

Diğer hususların yanı sıra, finansal kiralama işlemi çerçevesinde bir kiracının finansal tablolarında muhasebeleştirilen yatırım amaçlı gayrimenkul hakları ile kiraya verenin finansal tablolarında faaliyet kiralaması işlemi çerçevesinde kiracıya sağlanan yatırım amaçlı gayrimenkullerin ölçülmesine ilişkin hükümler de bu Standart

²⁷¹ http://www.muhasebestandartlari.com/ufrs_cep_kitapcigi_2008.pdf s:92 (30/05/09).

kapsamındadır. "TMS 17 Kiralama İşlemleri" Standardında düzenlenen hususlar, aşağıdakiler de dahil olmak üzere, bu Standardın kapsamına girmez:

- Kiralamaların finansal ya da faaliyet kiralaması olarak sınıflandırılması;
- Yatırım amaçlı gayrimenkullerden elde edilen kiralama gelirlerinin muhasebeleştirilmesi
- Faaliyet kiralaması çerçevesinde edinilen gayrimenkul hakkının kiracının finansal tablolarında ölçülmesi.
- Finansal kiralamaya konu net yatırımın kiraya verenin finansal tablolarında ölçülmesi,
- Satış ve geri kiralama işlemlerinin muhasebeleştirilmesi,
- Finansal kiralamalara ve faaliyet kiralamalarına ilişkin olarak kamuoyuna yapılacak açıklama.

2.1.5.1.2 Yatırım Amaçlı Gayrimenkullerin TMS'ye Göre Değerlemesi

TMS 40'a göre, sahip sıfatıyla veya finansal kiracı olarak elde bulundurulan, kira veya değer artışı kazancını hedefleyen yatırım amacıyla tutulan arsa ve binalar ilk kayda alınırken "maliyet değeri" ile ölçümlenmelidirler. İlk ölçümlemeye işlem maliyetleri de eklenmelidir²⁷².

Yatırım amaçlı gayrimenkul olması beklentisi ile inşa edilmekte ve geliştirilmekte olan gayrimenkuller, inşa ve geliştirme faaliyetleri tamamlanıncaya kadar "Maddi Varlıklar" Standardı hükümlerine göre değerlendirilir. İnşa ve geliştirme faaliyeti bittikten sonra söz konusu varlıklar, yatırım amaçlı gayrimenkul olarak nitelendirilirler. Bu kapsamda, söz konusu varlıktan beklenen faydanın sağlanmasına kadar yapılan giderler ilgili varlığın maliyetin oluşturur. Bunun dışında,

-Başlangıç maliyetleri,

²⁷² Şensoy; "UFRS'deki Değerleme Ölçüleri" Muhasebe Uygulamalar ve Vergi Mevzuatı Sempozyumu – V"; (30-05-2009).

- Planlanan kapasite kullanım seviyesine ulaşmadan önce ortaya çıkan faaliyet zararları,

- Varlığın inşası ve geliştirilmesinde ortaya çıkan olağanüstü miktarda ilk madde, işçilik ve diğer kullanımları maliyete dahil edilmez.

-Varlığın alımı vadeli olarak yapılmışsa, vade farkları faiz gideri olarak Finansal Tablolara alınır²⁷³.

Mevcut yatırım amaçlı bir gayrimenkulün yenilenen bölümlerinin maliyeti anılan maliyetin gerçekleştiği tarihte ilgili yatırım amaçlı gayrimenkulün defter değerine ilave edilebilir. İşlem maliyetleri de başlangıç değerlemesine dahil edilir. Satın alınan yatırım amaçlı bir gayrimenkulün maliyeti; satın alma fiyatı ile bu işlemle doğrudan ilişkilendirilebilen harcamalardan oluşmaktadır²⁷⁴.

Bir işletme gayrimenkule ilişkin günlük hizmet giderlerini yatırım amaçlı gayrimenkulün defter değerinde muhasebeleştiremez. Bu maliyetler gerçekleştikçe kar veya zararda muhasebeleştirilir²⁷⁵.

Yatırım amaçlı gayrimenkullerin bazı bölümleri yenileme nedeniyle elde edilmiş olabilir. Örneğin, iç duvarlar orijinal duvarların yenilenmiş şekilleri olabilir. Muhasebeleştirme ilkesine göre bir işletme, muhasebeleştirme koşullarını karşılaması durumunda, mevcut yatırım amaçlı bir gayrimenkulün yenilenen bölümlerinin maliyetini anılan maliyetin gerçekleştiği tarihte ilgili yatırım amaçlı gayrimenkulün defter değerine ilave edebilir. Yenilenen bölümlerin defter değerleri ise, bu Standarttaki ilkelere uygun olarak bilanço dışı bırakılır(TMS40.19).

Standartta yatırım amaçlı gayrimenkullerin alım sonrasında değerlemesinde iki yöntem kullanılmaktadır. Bunlar;

- Gerçeğe Uygun Değer Yöntemi ve

²⁷³ Örtün, Kaval, Karapınar S:612.

²⁷⁴ Bloomer, Carrie, "Balancing National Responsibilities and International Commitments-Standard Setting in the New Millennium", **Financial Reporting Journal**, Winter-02, 2006, s.63.

²⁷⁵ Gökçen, Akgül, Çakıcı s:358.

- Maliyet Değeri Yöntemidir

Eğer “gerçeğe uygun değer” yöntemi seçildiyse, daha sonraki bütün yatırım amaçlı gayrimenkuller “gerçeğe uygun değer” yöntemine göre değerlendirilmelidir. Eğer piyasada karşılaştırma yapılabilecek gayrimenkullerin yokluğu yüzünden yatırım amaçlı gayrimenkulün değerlemesi yapılamıyorsa bu bir istisna oluşturur. Bu istisnai bir durum olarak açıklanmıştır ve böylesi durumlarda sadece o gayrimenkul için *maliyet değeri yöntemi* kullanılabilir²⁷⁶.

2.1.5.1.2.1 Gerçeğe Uygun Değer Yöntemi

Yatırım amaçlı bir gayrimenkulün gerçeğe uygun değeri bilanço tarihindeki piyasa koşullarını yansıtır²⁷⁷.

Gerçeğe uygun değer en iyi göstergesi, aktif bir piyasada oluşan cari fiyatlardır²⁷⁸.

Gerçeğe uygun değer kullanıldığı zaman, bu değer her sene hesaplanmalıdır; bir önceki yılın ve bu yılın gerçeğe uygun değerleri arasındaki fark gelir veya gider olarak kâr ve zarar tablosunda gösterilir²⁷⁹.

Gerçeğe uygun değer, belirli bir tarihe özgü değerdir. Piyasa koşulları değişebileceğinden, gerçeğe uygun değer olarak sunulan tutar başka bir zaman için tahmin edilmesi durumunda hatalı veya uygunsuz olabilir. Gerçeğe uygun değer tanımı; fiyatta, bilgili ve istekli taraflar arasında gerçekleşen işlemlerde ilgili varlıkların takası ve sözleşmenin yerine getirilmesi işleminin eşanlı olmadığı durumlarda yapılması ihtimali olan, hiçbir değişikliğin olmadığı, satış işlemi ile ilgili varlıkların takası ve sözleşmenin yerine getirilmesi işlemlerinin eşanlı gerçekleşmesi durumunu varsayar (TMS40.39).

²⁷⁶ David Hey-Cunningham;” **Financial Statements Demystified**”; Allen & Unwin, 2002 s:104.

²⁷⁷ Demir s:64.

²⁷⁸ Serap Yanık “TMS 40 Yatırım Amaçlı Gayrimenkuller”

http://www.serberkerymm.com/web/egitim/TMS_40_YATIRIM_AMA%C3%87LI_GAYRIMENKULLER.ppt (02-06-2009).

²⁷⁹ Cunningham;s:105.

40 no’lu standart, yatırım amaçlı gayrimenkulleri gelecekteki nakit akımlarının bugünkü değerine göre değerlendirilmesini ve “piyasa değerini gerçeğe uygun değer raporlama yöntemi kullanılan yatırım amaçlı gayrimenkuller için uygun olacağını kabul etmektedir. Regülasyonların belirtildiği üzere, uygulanan metotlar ve kullanılan değerlendirme yöntemleri açık bir şekilde ifade edilmelidir. Bu ifadede şunlar belirtilebilir; Gerçeğe uygun değer piyasa göstergeleri veya diğer faktörler tarafından destekleniyor mu ve bağımsız bir denetçinin bu piyasada ve varlık sınıfında deneyiminin olup olmadığı belirtilmelidir²⁸⁰.

Yatırım amaçlı gayrimenkulün gerçeğe uygun değerinin belirlenmesinde, işletme, ayrı olarak varlık veya borç olarak muhasebeleştirilmiş olduğu varlık veya borçları ikinci bir kez daha hesaplamalara dahil etmez. Örneğin:

- Asansör veya klima sistemleri gibi iç üniteler genellikle binanın tamamlayıcı parçaları olup, bilançoda maddi duran varlık olarak tek başlarına muhasebeleştirilmekten ziyade yatırım amaçlı gayrimenkulün gerçeğe uygun değerine dahil edilirler.

- Mobilyalı olarak kiraya verilmiş bir büronun gerçeğe uygun değeri, genellikle, içindeki mobilyanın gerçeğe uygun değerini de içerir, çünkü kira geliri mobilyalı büro ile ilgilidir. Mobilyanın yatırım amaçlı gayrimenkulün gerçeğe uygun değerine dahil edilmesi durumunda, işletme, söz konusu mobilyayı ayrı bir varlık olarak muhasebeleştirmez.

- Yatırım amaçlı gayrimenkulün gerçeğe uygun değeri, peşin ödenmiş veya tahakkuk etmiş faaliyet kiralaması gelirlerini kapsamaz, çünkü bu gelirler ayrı bir varlık ya da borç olarak muhasebeleştirilir.

- Kiralama yoluyla edinilmiş olan yatırım amaçlı gayrimenkulün gerçeğe uygun değeri, tahmini nakit akışlarını yansıtır (ödenmesi gereken bir duruma geleceği beklenen koşullu kira dahil). Dolayısıyla, bir gayrimenkulün, yapılması beklenen tüm ödemeler düşülmek suretiyle değerlendirilmiş olması durumunda, yatırım amaçlı

²⁸⁰ James r. Hitchner, ” **Financial Valuation: Applications And Models**”; John Wiley And Sons, 2006, s:362.

gayrimenkulün muhasebeleştirme amacıyla gerçeğe uygun değerini elde edebilmek için her türlü kiralama borcunun kendisine ilave edilmesi gerekir(TMS40.50).

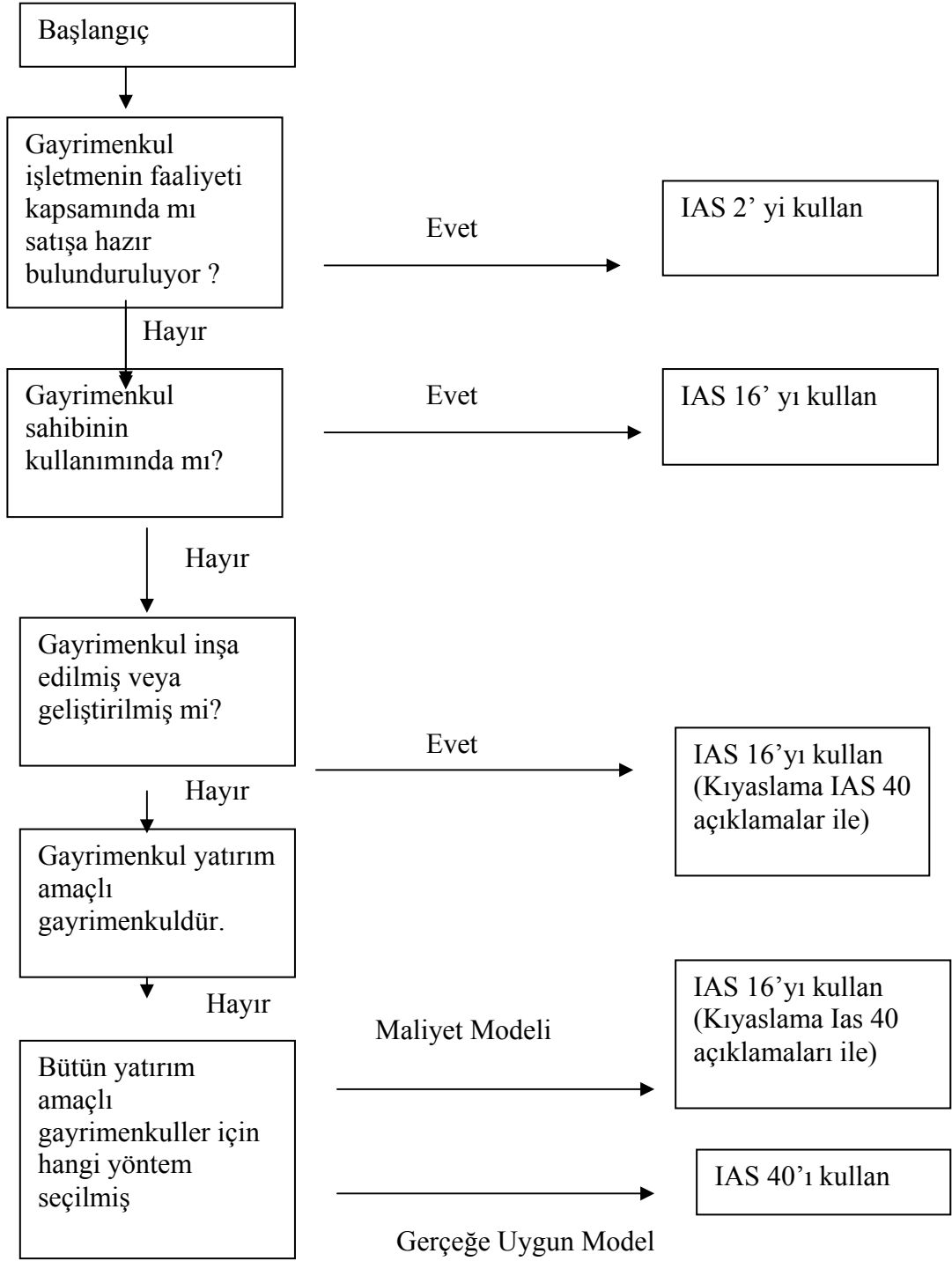
2.1.5.1.2.2 Maliyet Bedeli

Bu yöntemin uygulama esasları TMS 16 Maddi Varlıklar Standardında belirtilmiştir. TMS 16'ya göre maddi varlıkların değerlemesinde ana yöntem maliyet yöntemidir. Bu yönteme göre varlıklar, maliyet değerinden birikmiş amortismanlar ve birikmiş değer düşüklüğü zararları indirilerek gösterilir²⁸¹.

Bu yöntemde, varlık için amortisman ayırmaya devam edilir. Gerekli olduğu hallerde varlık değer düşüklüğü testine tabi tutulur²⁸².

²⁸¹ Örtten, Kaval, Karapınar s:616-617.

²⁸² Örtten, Kaval, Karapınar s:617.



Şekil 2: Yatırım Amaçlı Gayrimenkul Karar Ağacı Modeli:

Kaynak: David Alexander, Simon Archer: “**International Accounting/Financial Reporting Standards Guide**”; CCH, 2008 24.17.

2.1.5.1.3 Yatırım Amaçlı Gayrimenkulün VUK’a Göre Değerlemesi

VUK’a göre gayrimenkuller maliyet bedeli ile değerlendirilmektedir.

VUK’da gayrimenkullerin değerlendirilmesi ile ilgili olarak maliyet esası benimsenmiştir. Gerçeğe uygun değer yönteminin uygulanması halinde ortaya çıkan kayıplar VUK’a göre kanunen kabul edilmeyen gider, kazançlar ise vergiye tabi olmayan gelir olarak nitelendirilmektedir²⁸³.

Maddi duran varlıklarda olduğu gibi, yatırım amaçlı gayrimenkullerde de değer düşüklüğü karşılığı hesaplanabilmektedir. Değer düşüklüğü karşılığının hesaplanması durumunda ise, amortisman tutarlarında farklılık ortaya çıkmaktadır²⁸⁴.

2.1.5.1.4 Yatırım Amaçlı Gayrimenkullerin Değerlemesi TMS ve VUK Açısından

Mevcut muhasebe uygulamasına getirdiği değişiklikler şu şekilde ifade edilebilir; bu standart mevcut uygulamaya yenilikler getirmekte, gayrimenkulleri yatırım amaçlı olarak sınıflandırmakta ve bunlar için ayrı değerlendirme esasları getirmektedir²⁸⁵.

Vergi ilişkisi yönünden incelediğimizde, bu standart vergi matrahını etkileyici hükümleri içerdiğinden kanunen kabul edilmeyen giderler veya vergiye tabi olmayan gelirler ortaya çıkabilecektir. Örneğin gayrimenkullerin gerçeğe uygun değerle (rayiç bedelle) değerlendirilmesi ve değerlendirme farklarının gelir tablosuna gelir olarak alınması vergi mevzuatı açısından gelir kabul edilmediğinden matrah düzeltmesini gerekli kılacaktır²⁸⁶.

²⁸³ Yılmaz Özbacı; “**Vergi Usul Kanunu Yorum ve Açıklamaları**”; Ankara Oluş Yayıncılık, 2003 s:62

²⁸⁴ Fırat s.135.

²⁸⁵ Akdoğan, “**Uluslararası Finansal Raporlama Standartlarının Türkiye Muhasebe Uygulamalarına Getireceği Değişiklikler ve Vergi İlişkisi**”, s.22.

²⁸⁶ Akdoğan s.23.

2.1.5.2 Satış Amaçlı Elde Tutulan Duran Varlıkların Değerlemesi

Standarda göre özellik arz eden ve ayrı bir bölümde incelenen bir diğer duran varlık ise satış amaçlı elde tutulan duran varlıklardır. Bu gruba ilişkin açıklamalar 5 no'lu TFRS'de açıklanmaktadır. Standarda göre bu gruba yer alan duran varlıkların değerlemesi şöyledir:

2.1.5.2.1. Satış Amaçlı Elde Tutulan Duran Varlıkların Tanımı ve Kapsamı

Bu standarda konu olan “satış amaçlı elde tutulan duran varlıklar” ile “durdurulan faaliyetler” kapsamına giren varlıkları (IFRS 5 kapsamına girenleri) diğer duran varlıklardan ayırt etmek ve bu standart kapsamında değerlemek ve raporlama amacıyla bunların özelliklerini tespit etmek gerekmektedir²⁸⁷.

IFRS 5, devamlılık göstermeyen bir faaliyeti şu şekilde tanımlamaktadır; satış amacıyla elde tutulan bir varlığın bileşeni olarak kabul edilir²⁸⁸.

Bu TFRS'nin ölçüm esasları, aşağıda belirtilen standartların kapsadığı varlıklara tek başlarına veya elden çıkarılacak varlık grubunun bir parçası olarak uygulanmaz(TFRS5.5):

- Ertelenmiş vergi varlıkları (TMS 12 Gelir Vergileri).
- Çalışanlara sağlanan faydalar sonucunda edinilen varlıklar (TMS 19 Çalışanlara Sağlanan Faydalar).
- "TMS 39 Finansal Araçlar: Muhasebeleştirme ve Ölçme" kapsamındaki finansal varlıklar.
- "TMS 40 Yatırım Amaçlı Gayrimenkuller" Standardındaki gerçeğe uygun değer yöntemi doğrultusunda muhasebeleştirilen duran varlıklar.

²⁸⁷ Örtgen, Kaval, Karapınar; s:739

²⁸⁸ Tom Rolfe, Chartered Institute Of Management Accountants; “**Financial Accounting And Tax Principles**”, Butterworth-Heinemann, 2007; s:221.

- "TMS 41 Tarımsal Faaliyetler" Standardı doğrultusunda gerçeğe uygun değerinden tahmini pazaryeri maliyetinin düşülmesi suretiyle ölçülen duran varlıklar.

- "TFRS 4 Sigorta Sözleşmeleri" Standardında tanımlanan, sigorta poliçeleri üzerindeki sözleşmeden doğan haklar.

Bir duran varlığın defter değerinin sürdürülmekte olan kullanımdan ziyade satış işlemi vasıtası ile geri kazanılacak olması durumunda işletme söz konusu duran varlığı satış amaçlı olarak sınıflandırır. Bu durumun geçerli olabilmesi için varlığın derhal satılabilecek durumda olması ve satış olasılığının yüksek olması gerekir. Ayrıca satış işleminin 1 yıl içinde tamamlanacağını beklenmesi gerekmektedir²⁸⁹.

2.1.5.2.2 Satış Amaçlı Elde Tutulan Duran Varlıkların TMS'ye Göre Değerlemesi

İşletme satış amaçlı elde tutulan varlık olarak sınıflandırılan bir duran varlığı (veya elden çıkarılacak duran varlık grubunu) *defter değeri ile* satış maliyeti düşülmüş *gerçeğe uygun değerinden düşük olanı ile ölçer*(TFRS5.15).

Elden çıkarılacak duran varlık bu niteliği kazandıktan ama henüz ilgili hesaplara alınmadan önce ilgili oldukları standartlara (maddi varlıklar, maddi olmayan varlıklar, çalışanlara sağlanan faydalar gibi) göre değerlendirilmesi yapılır. Örneğin ayrılamamış amortismanları ayrılır. Değer düşüklükleri için karşılıklar ayrılır. Esasen bunlar zaten defter kayıtlarında olması gereken rakamlardır. Satışa çıkarılacak varlıkla ilgili olan tüm alacak ve borçlar, varsa diğer duran varlıklar gözden geçirilir. Eğer değerlendirme farkları çıkarsa, bunlar kendi standartlarında öngörüldüğü gibi kayda alınır.(TFRS5.19) Her bir elden çıkarılacak duran varlığın defter değeri toplamı ile bunlarla ilgili diğer varlık ve borçların aritmetik toplamı satış amaçlı elde tutulan duran varlıklar grubunun defter değerini verecektir. Buradaki borç tutarı, elden çıkarılacak varlıkla doğrudan ilişkisi kurulabilen ve bu varlığa bağlı borçlar olacaktır. Bir başka ifade ile varlığın devri ile bu borçlar da devredilecek nitelikte olacaktır. Örneğin, bir işletmenin, devredilmesi durumunda, bu işyerinde çalışan personelin kıdem tazminatı

²⁸⁹ Gökçen, Akgül, Çakıcı s:46.

yükü de karşı işletmeye geçebilir. Bu durumda kıdem tazminatından doğan borçlar, elden çıkarılacak varlık grubu içinde değerlendirilir²⁹⁰.

Satış olasılığının yüksek olması için; uygun bir yönetim kademesi tarafından, varlığın (veya elden çıkarılacak varlık grubunun) satışına ilişkin bir plan yapılmış ve alıcıların tespiti ile planın tamamlanmasına yönelik aktif bir program başlatılmış olması gerekir. Satış tamamlanması için öngörülen azami süre bir yıldır²⁹¹.

Çeşitli olay veya koşullar satış işleminin tamamlanma süresini bir yıldan fazlaya uzatabilir. Söz konusu gecikmenin, işletmenin kontrolü dışındaki olaylar veya koşullar nedeniyle gerçekleşmiş ve işletmenin ilgili varlığın (veya elden çıkarılacak varlık grubunu) satışına yönelik satış planının devam etmekte olduğuna dair yeterli kanıt bulunması durumunda; satış işlemini tamamlamak için gerekli olan sürenin uzaması, ilgili varlığın (veya elden çıkarılacak varlık grubunun) satış amaçlı elde tutulan varlık olarak sınıflandırılmasını engellemez(TFRS5.9).

Örnek²⁹²: 1yıl içerisinde satışı düşünülen binanın kayıtlı değeri 200.000 TL, birikmiş amortismanı 10.000 TL ve gerçeğe uygun değeri 150.000 TL'dir. Buna göre, standarda uygun muhasebe kayıtları şöyle olmalıdır:

/			
154 SATIŞ AMAÇLI DURAN VARLIKLAR HESABI ²⁹³	150.000		
257 BİRİKMİŞ AMORTİSMANLAR HESABI	10.000		
659 DİĞER OLAĞAN GİDER VE ZARARLAR HESABI	40.000		
252 BİNALAR HESABI			200.000
Binanın satış amaçlı düşünülmesi nedeniyle			
/			

Yukarıda görüldüğü gibi binanın gerçeğe uygun değeri defter değerinden düşük olduğu için değerlemede gerçeğe uygun değeri esas alınmıştır. Eğer gerçeğe

²⁹⁰ Örtten, Kaval, Karapınar; s:744-745.

²⁹¹ Demir, “UFRS (TMS) Değerleme Hükümleri” s:67.

²⁹² Gökçen,Akgül,Çakıcı, s:47.

²⁹³ Satış amaçlı duran varlıkların 1 yıl içinde satılması düşünüldüğünden, mevcut Tekdüzen Hesap Planı'nda 154 Satış Amaçlı Duran Varlıklar adlı bir stok hesabının açılması uygun görülmekte ve tarafımızdan önerilmektedir. Gökçen, Akgül, Çakıcı a.g.e. s:47

uygun değeri defter değerinden yüksek olsaydı değerlemede deftere değeri esas alınacaktı. Buna göre binanın gerçeğe uygun değerinin 250.000 TL olduğunu varsaydığımızda standarda uygun olarak yapılması gereken kayıt aşağıdaki gibi olmaktadır:

154 SATIŞ AMAÇLI DURAN VARLIKLAR HESABI	190.000	
257 BİRİKMİŞ AMORTİSMANLAR HESABI	10.000	
252 BİNALAR HESABI		200.000
Binanın satış amaçlı düşünülmesi nedeniyle		

Satışı söz konusu olan varlık aslında duran varlık niteliğinde olmasına rağmen bu kayıtlarla 1 yıl içinde satılacağı öngörüldüğünden dönen varlıklar arasına alınmakta ve hem de net defter değeri ile gerçeğe uygun değerinden düşük olanı ile değerlendirilmiş olmaktadır.

Aynı duran varlık 1 yıl içinde gerçeğe uygun değerinden yani 250.000 TL ye nakit olarak satıldığında standarda uygun olarak aşağıdaki gibi kaydedilmelidir:

100 KASA HESABI	250.000	
154 SATIŞ AMAÇLI DURAN VARLIKLAR HESABI		190.000
649 DİĞER OLAĞAN GELİR VE KARLAR HESABI		60.000
Satış amaçlı duran varlığın satışı		

Böylece finansal tabloların gerçeğe uygun bilgi vermesi sağlanırken aynı zamanda ihtiyatlılık ilkesi gereğince de muhtemele gider ve zararlar kaydedilirken,

muhtemel gelir ve karlarda gerçekleşme anına kadar herhangi bir kayıt yapılmamaktadır²⁹⁴.

Satışın bir yıldan uzun süre içerisinde gerçekleşmesi durumunda, işletme satış maliyetini bugünkü değerinden ölçer. Satış maliyetinin bugünkü değerinde, zamanın geçmesinden kaynaklanan bir artış, finansman maliyeti olarak kâr veya zarar içerisinde gösterilir(TFRS5.17).

Satış amaçlı olarak sınıflandırılmış ancak daha sonra satış amaçlı olarak sınıflandırılma koşullarını karşılamayan varlıkların satış amaçlı olarak sınıflandırılmalarına son verilir(TFRS5.26).

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)(TFRS5.27);

- 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 değerlendirme ile ilgili düzeltmeler göz önüne alınarak belirlenen defter değeri ve

- Sonradan satılmamasına karar verildiği gündeki geri kazanılabilir tutarından düşük olanı ile ölçer.

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 edilir²⁹⁵.

Varlıkların elden çıkarılmasında makul değer ayarlamalarına ya da satış maliyeti altında makul değeri değerlemede kayda alınmış kayıp ya da vergi sonrası kazanç ve durdurulan faaliyet kaybı ve vergi sonrası kar toplamı, gelir tablosunda tek bir kalem olarak kaydedilmelidir. Gelir, gider, vergi öncesi kar ya da zarar ve gelir

²⁹⁴ Gökçen, Akgül, Çakıcı, s:48.

²⁹⁵ Demir, “UFRS (TMS) Değerleme Hükümleri” s:69.

vergilerinin ayrıntılı sunumu ya gelir tablosunda devam eden faaliyetlerden ayrı bir bölümde ya da dipnotlarda yer almak zorundadır²⁹⁶.

2.1.5.2.3 Satış Amaçlı Duran Varlıkların VUK'a Göre Değerlemesi

Satış amaçlı duran varlıklar, standarda özel bir duran varlıktır ve VUK'da ayrıca yer almamaktadır. Mevcut muhasebe sisteminde bu tür varlıklar duran varlığın satışı olarak işlenmektedir.

2.1.5.3 İştiraklerdeki Yatırımların Değerlemesi

İştiraklerdeki yatırımlar muhasebe standartlarında 28 no'lu standart ile ayrıca işlenmiştir. Bu standart ve değerlemesi aşağıdadır:

2.1.5.3.1 İştiraklerdeki Yatırımların Tanımı ve Kapsamı

İştiraklerin tanımı standartta şu şekilde yapılmaktadır: İştirak; yatırımcı işletmenin, adi ortaklık gibi tüzel kişiliği olmayan işletmeler de dahil olmak üzere, iş ortaklığı veya bağlı ortaklık niteliğinde olmayan, ancak üzerinde önemli etkisinin bulunduğu işletmelerdir(TMS28.2).

Bir yatırımcının doğrudan ya da dolaylı olarak (örneğin bağlı ortaklıkları vasıtasıyla) yatırım yapılan işletmenin oy hakkının % 20 ya da daha fazlasını elinde tutması durumunda, aksi açıkça ortaya konulmadığı sürece, söz konusu yatırımcının önemli etkisi bulunduğu kabul edilir. Diğer yandan, yatırımcının doğrudan ya da dolaylı olarak (örneğin bağlı ortaklıkları vasıtasıyla) yatırım yapılan işletmenin oy hakkının % 20'sinden daha azını elinde bulundurması durumunda ise; böyle bir etkinin bulunduğu açıkça ortaya konulmadığı sürece, söz konusu yatırımcının önemli etkisi bulunmadığı kabul edilir. Yatırım yapılan bir işletmeye başka bir yatırımcı tarafından önemli tutarda veya mutlak çoğunlukla sahip olunması, yatırımcı işletmenin önemli etkiye sahip olmasına engel teşkil etmez(TMS28.6).

²⁹⁶ Sinan Aslan; "Uluslararası Finansal Raporlama Standartları İle Getirilen Yeni Düzenlemeler IFRS 1-5, **Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi**; Eylül 2004, s:56.

2.1.5.3.2 İştiraklerdeki Yatırımların TMS'ye Göre Değerlemesi

İştiraklerin değerlemesi için kullanılan özkaynak yöntemi aşağıda açıklanmaktadır.

– Özkaynak Yöntemi

Önemli etkinliğin var olduğu saptanan iştiraklerin muhasebeleştirilmesi özkaynak yöntemi ile yapılır²⁹⁷.

Özkaynak yönteminde, iştirak önce maliyet bedeli ile muhasebeleştirilir. Daha sonra bu tutar, iştirakin özkaynağında meydana gelen tutardan yatırımcı işletmenin payına düşen kısmı kadar artırılır veya azaltılır. Bu işlem aynı zamanda ana ortaklığın gelir tablosunda da raporlanır. İştirakten alınan kar payları, iştirak tutarından düşülür²⁹⁸. Özün önceliği ilkesine göre, iştirakin özsermayesinde meydana gelen kar dışındaki nedenlerden kaynaklanan artışlardan işletmeye düşen pay iştirakler hesabına karşılık sermaye yedeklerine eklenir ve “Finansal Tabloların Sunumu” başlıklı TMS 1 in gerektirdiği şekilde özkaynaklar değişim tablosunda açıklanır. TMS 28’e göre özkaynak yöntemi ile muhasebeleştirilen iştirakler bilançoda duran varlık olarak sınıflandırılmalıdır²⁹⁹.

TMS 28: İştiraklerdeki Yatırımlar standardına göre, İştiraklerde değer düşüklüğü meydana gelip gelmediği işletme tarafından sürekli kontrol edilmeli ve değer düşüklüğü oluştuğunun belirlendiği durumlarda değer düşüklüğü zararı ayrılmalıdır³⁰⁰.

Bir iştirak yatırımı, ancak yatırım yapılan işletmenin "iştirak" niteliği kazandığı tarihten itibaren özkaynak yöntemine göre muhasebeleştirilir. Yatırımın iktisabında, yatırımın elde etme maliyeti ile iştirakin tespit edilebilen net varlık, borç ve koşullu

²⁹⁷ Hanifi Ayboğa; “ İştiraklerle İlgili Uluslar Arası ve Türkiye’deki Mevzuatın Kapsamı ve Karşılaştırılması” **Mali Çözüm Dergisi**, Sayı 53, Ekim-Kasım-Aralık 2000; <http://www.ismmmo.org.tr/searchdergi.asp> (15-06-2009)

²⁹⁸ Fatih Yılmaz; “Türkiye’deki Muhasebe Uygulamalarına Göre İştiraklerin Değerlemesi”; **Mali Çözüm Dergisi**, Sayı:56 Temmuz-Ağustos-Eylül 2001 s:8.

²⁹⁹ Aslı Türel, Yiğit Bora Şenyiğit; “İştiraklerin Muhasebeleştirilmesi ve Raporlanmasında Örneklerle Öz Kaynak Yöntemi”; **Mali Çözüm Dergisi** Sayı 73 Ekim-Kasım-Aralık 2005, s:206.

³⁰⁰ Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu, **TMS-Türkiye Muhasebe Standartları**, s. 168.

borçlarının net gerçeğe uygun değerinden yatırımcıya düşen pay arasındaki her türlü fark; aşağıda yer alan şekilde muhasebeleştirilir(TMS28.23):

- Bir iştirak ile ilgili şerefiye, iştirak yatırımının defter değerine dahil edilir. Bununla birlikte, söz konusu şerefiyenin amortismanına izin verilmez ve bu nedenle iştirakin kâr veya zararından yatırımcıya düşen payın belirlenmesinde hesaba katılmaz.

- İştirakin tespit edilebilen varlık ve borçlarının net gerçeğe uygun değerinden yatırımcının payına düşen kısmın yatırımın elde etme maliyetini aşan tutarı, yatırımın iktisap edildiği dönemde iştirakin kâr veya zararındaki yatırımcıya düşen payın belirlenmesinde gelirlere dahil edilir.”

İktisap sonrasında iştirakin kâr veya zararındaki yatırımcı payında, amortismanına tabi kıymetlerin iktisap tarihindeki gerçeğe uygun değerleri baz alınarak hesaplanan amortismanlarının muhasebeleştirilmesi gibi uygun düzeltmeler yapılır. Benzer şekilde, maddi duran varlıklar veya şerefiye gibi kalemler için iştirakin muhasebeleştiği değer düşüklüğü zararları ile ilgili olarak, yatırımcı işletmenin iştirakin iktisabı sonrasındaki kâr veya zararındaki payında uygun düzeltmeler yapılır.

2.1.5.3.3 İştiraklerdeki Yatırımların VUK’a Göre Değerlemesi

İştirakler hisse senedini elde etme şeklinde gerçekleştiyse hisse senetlerinin *maliyet bedeliyle*, pay almak yoluyla gerçekleşmesi durumunda ise *mukayyet değerle* değerlendirilmektedir. Hisse senedi çıkartan şirketlere iştirak edilmesi halinde, hisse senetlerinin borsa rayıcı hisse senetlerinin alış bedelinin altına inerse aradaki fark için karşılık ayrılır. Ayrılan bu karşılık 244 İştirakler Sermaye Payları Değer Düşüklüğü Karşılıkları Hesabı’nda izlenmektedir³⁰¹.

³⁰¹ Ataman, “Muhasebede Dönem İçi İşlemleri” Cilt 1, s.212.

2.1.5.3.4 İştiraklerdeki Yatırımların TMS ve VUK Açısından Karşılaştırılması

Standarda göre değerleme sonucu ortaya çıkan kazanç veya kayıplar ise, özkaynaklar grubunda raporlanır. VUK'da iştirak, bağlı ortaklık gibi kavramlara yer verilmeksizin, menkul kıymetler başlığı altında hisse senetlerinin değerlemesi açıklanmaktadır. Bu nedenle VUK'a göre hisse senetleri alış bedeliyle değerlendirilir hükmü, hisse senetleri ile temsil edilen iştirak grubunu da kapsamaktadır. Standarda göre, ilk muhasebeleştirmede işlem masrafları elde etme maliyetine dahil edilmektedir. VUK'da ise bu giderler dönem gideri olarak kabul edilmektedir. İzleyen dönemlerde özkaynak yöntemine göre değerlemenin iştiraklerden elde edilen temettü gelirlerinin matrahtan indirilen bir gelir unsuru olması nedeniyle vergisel açıdan bir farklılık yaratacağı düşünülmemektedir³⁰².

2.1.6 Varlıklarda Değer Düşüklüğü ve Koşullu Varlıklar

Varlıklarda değer düşüklüğü ile ilgili TMS ve VUK'da yer alan açıklamalar aşağıdadır.

2.1.6.1 Varlıklarda Değer Düşüklüğünün Tanımı ve Kapsamı

Varlıkların işletme kayıtlarına alındıktan sonra değerlerinde azalma olabilmektedir. Muhasebenin ihtiyatlılık kavramı gereğince değer düşüklüğü kayda alınmak durumundadır.

İhtiyatlılık kavramı; muhasebe olaylarında temkinli davranılması ve işletmenin karşılaşılabileceği risklerin göz önüne alınması gereğini ifade eder. Bu kavramın sonucu olarak, işletmeler muhtemel giderleri ve zararları için karşılık ayırırlar³⁰³. Muhasebe standartlarında değer düşüklüğüne TMS 36 standardında yer vermiştir. Varlıklardaki değer düşüklüğü bu standarda göre kayıtlara alınmaktadır.

³⁰² Akdoğan, “Türkiye Muhasebe / Finansal Raporlama Standartlarının Uygulanma Süreci: Sorunlar, Çözüm Önerileri,” s. 29.

³⁰³Yunus Kishalı ; “Tek Düzen Hesap Sistemi ve Çözümlü Muhasebe Problemleri”, Beta Yayınları, İstanbul; 2003, s:20-21.

TMS 36 başka bir standart tarafından daha spesifik olarak düzenlenen varlıklardaki değer düşüklüklerinin muhasebeleştirilmesi işlemlerini düzenlemez³⁰⁴. Varlıklarda değer düşüklüğü standardının kapsamı dışında tutulan varlıklar aşağıdaki gibi sıralanabilir³⁰⁵:

- Stoklar
- İnşaat sözleşmelerine konu olan varlıklar
- Ertelenmiş vergi alacakları
- Çalışanların haklarından ortaya çıkan varlıklar
- TMS 32'nin kapsamına giren finansal varlıklar
- Makul değerleri ile muhasebeleştirilen yatırım amaçlı gayrimenkuller
- Makul değerleri ile muhasebeleştirilen biyolojik varlıklar
- Satış amacıyla elde tutulan varlıklar

Buna göre standart kapsamına giren varlıkları aşağıdaki gibi sıralamak mümkündür³⁰⁶:

- Araziler
- Binalar
- Makine ve Ekipmanlar
- Maliyet değeri ile muhasebeleştirilen yatırım amaçlı gayrimenkuller
- Maddi olmayan varlıklar
- Şerefiye

³⁰⁴ Mehmet Akif Tunç; "TMS 36 Kapsamında Varlıklarda Değer Düşüklüklerinin Muhasebeleştirilmesi"; **Mali Pusula**; Yıl 3, Sayı 30 Haziran 2007, s:83.

³⁰⁵ [www.iasplus.com/standard/ias36.htm\(10-06-2009\)](http://www.iasplus.com/standard/ias36.htm(10-06-2009)).

³⁰⁶ [www.iasplus.com/standard/ias36.htm\(10-06-2009\)](http://www.iasplus.com/standard/ias36.htm(10-06-2009)).

- Şubeler ve ortaklıklardaki yatırımlar,
- TMS 16 ve 38'e göre yeniden değerlendirilmiş tutarlar üzerinden izlenen varlıklar

Bir varlığın hangi durumlarda değer düşüklüğüne uğradığını belirlemek için standartta göstergeler bulunmaktadır. Aşağıda yazılı bu göstergelerin gerçekleşmesi durumunda varlık değer düşüklüğüne uğramıştır³⁰⁷.

İşletme Dışı Göstergeler

- Varlığın dönem içinde piyasa değeri önemli ölçüde azalır,
- Teknolojide, piyasalarda, ekonomi ve yasal yapıda işletme açısından negatif değişiklikler
- İşletmede değerlemeye konu olan varlığın piyasa faiz oranında artış
- İşletmenin Pazar değerinin defter değerinin altına inmesi

İşletme İçi Göstergeler

- Varlığın eskimesi ya da fiziksel zarara uğraması
- Varlıkta değişiklik yapılarak kullanımının şeklinin bozulması,
- Varlığın ekonomik getirisinin beklenenden düşük olması

Bir varlığın defter değerinin (Maliyet Bedeli-Birikmiş Amortisman (itfa) + Birikmiş Değer Düşüklüğü Zararı); kullanım değeri ya da satışı ile geri kazanılacak tutarından fazla olması durumunda, ilgili varlık geri kazanılabilir tutarından (satış maliyetleri düşülmüş gerçeğe uygun değeri ile kullanım değerinden yüksek olanı) daha yüksek bir tutardan izlenmiş olur. Böyle bir durumda, varlık değer düşüklüğüne uğramıştır ve standart, işletmenin değer düşüklüğü zararını (Bir varlığın veya nakit

³⁰⁷ <http://www.iasplus.com/standard/ias36.htm>. (10-06-2009).

yaratan birimin defter değerinin geri kazanılabilir tutarı aşan kısmını) muhasebeleştirmesini öngörmektedir³⁰⁸.

Geri kazanılabilir değer, net gerçeğe uygun değerle kullanım değerinden büyük olanıdır. Tüm varlıkların işletme için sahip olduğu değer kullanım değeridir. Yoksa birçok varlık satın alındıktan sonra anında satış değeri düşmektedir. Örneğin, bir otomobil alındıktan hemen sonra en az %20'lere yakın değer azalışına uğramaktadır. Ancak işletme için önemli olan varlığın satış bedeli değil (net gerçeğe uygun değeri) kullanım değeri esastır³⁰⁹.

Uygulamada şayet bir varlık için aktif bir piyasa varsa, o varlığın öncelikle satış maliyetleri düşürülmüş gerçeğe uygun değeri tespit edilir. Varlıklar hakkında gerçeğe uygun değer bulunmasının çok güç olması veya bulunan rakamın güvenilir olmaması durumlarında ise kullanım değeri tespiti yapılır³¹⁰.

Bir varlığın kullanım değeri işletmenin gelecekteki birkaç yıl içerisinde o varlıktan elde edeceği gelirin bu güne indirgenmesi ile yani indirgenmiş nakit akış çalışması ile tespit edilir. Kullanım değeri çalışmaları genellikle kurumsal finansman şirketlerince yürütülür ve sıklıkla büyük çaplı satın alma veya birleşmelerde kullanılır³¹¹.

2.1.6.2 Varlıkların Değer Düşüklüğünün TMS'ye Göre Muhasebeleştirilmesi

Varlıkların değer düşüklüğüne uğramaları durumunda standart düzeltmelerin nasıl yapılacağı hakkında bilgiler vermektedir. Örneğin; dönemde farklı değerlendirme yöntemiyle değerlendirilen maddi duran varlıkların değer düşüklüğünün varlığa uygulanması ve muhasebeleştirilmesi de farklı olmaktadır. Maddi duran varlıkların değerlemesi TMS 16 standardına göre maliyet bedeli ile ya da yeniden değerlendirme

³⁰⁸ David Henry and Dawn Kopecki, "The Snag in Accounting-Made-Simple; Companies may be Exploiting New Standards For More Accurately Valuing Assets", **Business Week**, New York: Jun 04.2007. s. 82.

³⁰⁹ Ökten, Kaval, Karapınar; s: 527.

³¹⁰ Tunç, s:84.

³¹¹ Tunç, s:84.

yöntemi ile olmaktadır. Oluşan değer düşüklüğü bu iki yöntemin uygulanmasında farklı olarak yapılmaktadır.

Maliyet bedeli ile yapılan değerlemede aktifin değeri azalırken gelir tablosu hesaplarından birine de zarar yazılacaktır³¹².

Yeniden değerlendirilmiş varlıklarda ise bu zarar aynı varlığın bilançoda öz varlıklarda yer alan yeniden değerlendirme fonundan düşülerek muhasebeleştirilir³¹³. Değer düşüklüğü zararına ilişkin olarak tahmin edilen tutarın, ilişkili olduğu varlığın defter değerini aşması durumunda, işletme, sadece ve sadece, başka bir Standardın bunu gerektirmesi durumunda, bir borç muhasebeleştirir. 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 (TMS36.62,63).

2.1.6.3 Varlıklarda Değer Düşüklüğü'nün VUK'a Göre Muhasebeleştirilmesi

VUK duran varlıkların değerlemesinde bir alt taban belirlemiştir. Buna göre duran varlıklar maliyet bedelleri ile değerlendirilir.³¹⁴ Kanunda duran varlıklarda değer düşüklüğünün muhasebeleştirilmesine ilişkin olarak sadece fevkalade amortisman uygulaması örnek verilebilir. Kanununa göre varlıkların değerinde, başlangıçta öngörülemeyen olağanüstü değer kayıplarının meydana gelmesi durumunda fevkalade amortisman uygulaması yapılabilir. VUK'un 317. maddesine göre; aşağıdaki hallerde fevkalade amortisman uygulaması mümkündür³¹⁵.

- Amortisman tabi iktisadi kıymetlerin, yangın, deprem, su basması gibi afetler neticesinde değerini tamamen veya kısmen kaybetmeleri

³¹² Örtten, Kaval, Karapınar,532.

³¹³Mine Aksu “TMS 36 Varlıklarda Değer Düşüklüğü” Necdet Sağlam, Salim Şengel, Bünyamin Öztürk,(Ed)“**Türkiye Muhasebe Standartları Uygulaması (781-822)**” Ankara, Maliye ve Hukuk Yayınları, 2.Baskı 2008 s:806.

³¹⁴ Ataman; “**Muhasebede Dönem Sonu İşlemleri**” Cilt II, s:24.

³¹⁵ Örtten, Karapınar; s:145.

- Amortismanına tabi iktisadi kıymetlerin yeni icatlar dolayısıyla teknik, verim ve kıymetleri düşerek tamamen veya kısmen kullanılmaz hale gelmeleri

- Amortismanına tabi iktisadi kıymetlerin cebri çalışmaya tabi tutuldukları için normalden fazla aşınmaya ve yıpranmaya maruz kalmaları

2.1.6.4 Varlıklarda Değer Düşüklüğünün TMS ve VUK Açısından Karşılaştırılması

Varlıklarda değer düşüklüğü ayrı bir standart olarak TMS de açıkça yer almaktadır. Standartlarda önemli yer tutan değer düşüklüğü maddi duran varlık ve maddi olmayan duran varlıkların değerlemesinde dikkate alınacak unsurlardan bahsetmektedir.

Mevcut muhasebe uygulamasına getirdiği değişiklikler şu şekilde ifade edilebilir; bu standart, mevcut uygulamalara önemli değişiklik getirmektedir. Maddi duran varlıklara da stoklarda olduğu gibi değer düşüklüğü karşılığı ayırma durumu söz konusu olabilecektir³¹⁶.

Değer düşüklüğü zararı halen vergi bakımından kabul edilmeyen bir gider olduğu için ortaya çıkacak ertelenmiş vergi varlık veya borçları da TMS 12 Gelir Vergileri standardına göre belirlenmiştir. Bu ertelenmiş vergiler varlığın değer düşüklüğünden sonraki yeni defter değeri ile vergiye esas yani değer düşüklüğü yapılmamış defter değeri arasındaki fark üzerinden hesaplanır. Dolayısıyla, değer düşüklüğü karşılığı ayırır ayırmaz ertelenmiş verginin de hesaplanması gerekir. Bu farktan doğacak Ertelenmiş vergi borç ve alacakları vergi bakımından hesaplanan amortisman ve raporlama açısından hesaplanan amortismandan farklı olacağından, varlığın geri kalan ömrü süresince yavaş yavaş ortadan kalkacaktır³¹⁷.

³¹⁶ Akdoğan, "Uluslararası Finansal Raporlama Standartlarının Türkiye Muhasebe Uygulamalarına Getireceği Değişiklikler ve Vergi İlişkisi", s. 25.

³¹⁷ Aksu, Sağlam, Şengel, Öztürk (Ed) Türkiye Muhasebe Standartları Uygulaması (781-822)'ı, s:154. s:806.

2.1.6.5 Koşullu Varlıklar

Koşullu varlıklara ilişkin açıklamalar; TMS 37 Karşılıklar, Koşullu Borçlar ve Koşullu Varlıklar Standardı'nda açıklanmaktadır.

Geçmişteki olaylardan kaynaklanan ve varlığı işletmenin tam anlamıyla kontrolünde bulunmayan gelecekteki bir veya birkaç olayın gerçekleşip gerçekleşmemesine bağlı olan varlıklardır. Koşullu varlıklar genellikle işletmeye ekonomik fayda girişi sağlanması ihtimali doğuran planlanmamış veya umulmadık olaylardan kaynaklanmaktadır. Örneğin, işletmenin hukuki yollardan takip ettiği sigorta şirketinden talep edilen haklar. Bir işletmenin varlıklarında artış olasılığı varsa, koşullu varlıkları finansal tabloların finansal tabloların dipnot ve eklerinde açıklanmalıdır. İşletme, koşullu varlığını finansal tablolara yansıtamaz. Koşullu varlıklar çoğunlukla planlanmayan veya beklenilmeyen diğer olaylar sonucu ortaya çıkarlar. Gelirin tahakkuku ile sonuçlanması kesinlikle mümkün olmayan koşullu varlıklar tahakkuk ettirilmemeli ve finansal tablolarda yer almamalıdır. Ancak gelirin gerçekleşmesi büyük ölçüde kesin ise, ilgili varlık koşullu varlık değildir ve tahakkuku yapılmalıdır³¹⁸.

Koşullu varlığın, varlık gibi tanımlanabilmesi için tek yol fiilen mutlak bir varlığın söz konusu olmasıdır. Bundan dolayı artık koşullu olarak tanımlanmaz³¹⁹.

2.2 Kaynakların Değerlemesi

Kaynakların değerlemesinde, kaynaklardan önemli olarak kullanılan finansal borçlar ile karşılıklar ve koşullu borçlar ile bunların değerlemesi işlenmiştir.

2.2.1 Finansal Borçların Değerlemesi

Finansal borçlar ile ilgili tanımlar ve muhasebeleştirilmesine ilişkin esaslar finansal varlıklardaki gibi TMS 32 standardında; değerlemesi ise yine finansal varlıklarda olduğu gibi TMS 39 standardında açıklanmaktadır.

³¹⁸ Gökçen, Akgül, Çakıcı, s.331.

³¹⁹ Elliott, s.324.

2.2.1.1 Finansal Borçların Tanımı ve Kapsamı

Finansal borçlar: Ticari borçlar, borç senetleri, krediler, bedeli nakden ödenecek mal ve hizmet alımına ilişkin tahakkuklar, ihraç edilen borçlanma senetleri, imtiyazlı hisse senetleri³²⁰.

2.2.1.2 Finansal Borçların TMS'ye Göre Değerlemesi

Finansal bir varlık veya borç ilk muhasebeleştirilmesi sırasında *gerçeğe uygun değerinden ölçülür*. Gerçeğe uygun değer farkı kâr veya zarara yansıtılmayan finansal varlık veya finansal borçların ilk muhasebeleştirilmesi sırasında, ilgili finansal varlığın edinimi veya finansal borcun yüklenimi ile doğrudan ilişkilendirilebilen işlem maliyetleri de söz konusu gerçeğe uygun değere ilave edilir(TMS39.15).

Finansal borçlar değerlendirme açısından iki alt başlığa ayrılabilir. Bunlar gerçeğe uygun değerle değerlendirilecek finansal borçlar ve itfa edilmiş maliyetle (taşınmış kayıtlı değerle) değerlendirilecek finansal borçlardır. Yukarıda da belirtildiği gibi, finansal borçlarda etkin bir piyasa olması ve gerçeğe uygun değeri kanıtlanabilecek şekilde ölçülebildiği sürece gerçeğe uygun değeri ile değerlendirilir ve değerlendirme farkı dönemin kar zararına intikal ettirilir.(TMS 39.48A,B) Bu borçlar yazılan opsiyonlarda, futur, forward kontratlarda olduğu gibi alım satım amaçlı (spekülatif) olabileceği gibi, bankaların düzenledikleri mevduat sertifikaları da olabilir. Yine ticari şirketlerin piyasaya sürdükleri tahviller, finansman bonoları gibi menkul kıymetler olabilir³²¹.

Standardın 9. paragrafındaki açıklamalara göre finansal varlıklar gibi finansal borçlarla ilgili hesaplamalarda da etkin faiz yöntemi kullanılmaktadır.

Örnek³²²: Bir işletmenin 1 Ocak 2008 tarihinde üç yıl vadeli 100,000 TL nominal değerde ve yıllık %20 oranında sabit faiz ödemeli bir tahvil ihraç ettiğini düşünelim. Tahvilin ihraç edildiği tarihte piyasada geçerli olan faiz oranının (hazine bonusu veya devlet tahvil faiz oranları emsal alınabilir) %15 olduğunu varsayalım. Bu durumda işletme, tahvillerin ilk kayıt tarihindeki değerini hesaplayarak bunları

³²⁰ Mısırlıoğlu, s:67.

³²¹ Örtten, Kaval, Karapınar, s:488.

³²² Mısırlıoğlu, 72-73.

bilançosunun finansal borçlar hesap grubunda raporlayacaktır. Tahvillerin ilk kayıtlı değeri, ihraç tarihindeki peşin değerine eşittir. Bu durumda tahvilin gelecekteki değeri olan toplam 160,000 TL' nin (100,000 YTL anapara + 60,000 üç yıllık faiz toplamı) ihraç tarihindeki geçerli faiz oranı (%15) üzerinden bugünkü değerine getirilmesi gerekir. Yani, tahvilin ana parasının peşin değeri = $100,000 / (1 + 0.15)^3 = 65,752$ TL olarak hesaplanacak ve üç yıllık faiz bedelinin peşin değeri olan 45,665 TL³²³ ile toplanarak toplam bugünkü değer hesaplanacaktır. Tahvil 111,417 TL değer üzerinden kayıtlara alınacaktır. İlk yılın sonunda (31.12.2008) tahvilin değeri $111,417 + (111,417 \times \%15 \text{ faiz}) = 128,130$ TL olacaktır. Aradaki 16,713 TL tutarındaki faiz gideri (128,130-111,417) gelir tablosuna yansıtılacaktır. Ertesi yılın ilk günü tahvil sahiplerine kupon ödemesi yapılacağından tahvilin 1.1.2009'deki değeri $128,130 - (100,000 \times \%20) = 108,130$ TL olacak ve 31.12.2009'da $108,130 \times 1.15 = 124,349$ TL'den bilançoya alınacaktır. 1.1.2010'da 20,000 TL kupon ödemesi yapılacağından tahvilin değeri 104,349 TL olacak ve yıl sonunda ise yine %15 faiz gideri tahakkuk ederek tahvil 120,000 TL değerle bilançoya alınacaktır. Takip eden yılın ilk gününde kupon ve anapara ödemesi yapılarak hesap kapatılmış olacaktır.

Ticari alacaklarda olduğu gibi ticari borçlar da iskonto edilmiş değer üzerinden gösterilmelidir. İskonto edilmiş değerın hesaplanması, ticari alacaklarda olduğu gibidir³²⁴.

2.2.1.3 Finansal Borçların VUK'a Göre Değerleme

Bankalardan alınan krediler, banka kredileri hesabında izlenmektedir.

Bu hesabın değerlendirme işlemi *mukayyet değer* ölçüsünü kullanmak suretiyle olmaktadır³²⁵.

Çıkarılmış tahviller VUK 286. maddesine göre sermaye şirketleri ile iktisadi kamu müesseselerinin çıkardıkları tahviller *itibari değer* ile değerlendirilmektedir³²⁶.

³²³ $20,000/1.15 + 20,000/1.15^2 + 20,000/1.15^3 = 45,665$.

³²⁴ Terzi, s: 78.

³²⁵ Ataman "Muhasebede Dönem Sonu İşlemleri" Cilt II , s:194.

³²⁶ Ataman, "Muhasebede Dönem Sonu İşlemleri" Cilt II ,204.

VUK'un Borçlar başlıklı 285. maddesinde borçlar için değerleme ölçeği olarak mukayyet değeri (bir iktisadi kıymetin muhasebe kayıtlarında gösterilen hesap değeri) belirlemiştir. Ancak, 32 Ticari Borçlar hesap grupları içerisinde yer alan 321 Borç Senetleri hesapları için aynı maddeler içerisinde alternatif bir değerleme ölçeği getirerek bu iki hesap kaleminin değerleme günkü değerlerine indirgenebileceği yani tasarruf değeri ile değerlendirilebileceğini;

“Vadesi henüz gelmemiş senede bağlı alacaklar/borçlar değerleme gününün kıymetine irca olunabilir. Bu takdirde, senette faiz nispeti açıklanmış ise bu nispet açıklanmamışsa Cumhuriyet Merkez Bankasının iskonto haddi uygulanır.....” şeklinde belirtmiştir³²⁷.

Alacak senetlerini reeskontu tabi tutan işletmelerin borç senetlerini de reeskonta tabi tutmak zorunda oldukları belirtilmektedir. Borç senetleri reeskont işlemleri aynen alacak senetlerinde olduğu gibi yapılmaktadır(VUK madde 285).

2.2.1.4 Finansal Borçların Değerlemesinin TMS ve VUK Açısından Değerlemesi

Finansal borçların TMS ve VUK'a göre değerleme farkları finansal varlıklarda olduğu gibidir.

2.2.3 Karşılıklar, Koşullu Borçlar

Karşılıklar, muhasebe standartlarında 37 no'lu standarta ile açıklanmaktadır. Karşılıkların değerlendirilmesi şöyledir:

2.2.3.1 Karşılıklar, Koşullu Borçların Tanımı ve Kapsamı

Muhasebenin ihtiyatlılık kavramı gereğince henüz kesinleşmeyen giderler riskleri azaltmak için kayıtlarda karşılık ayrılarak gösterilmektedir.

³²⁷ Sipahi;(13-06-2009).

Ayrıca, muhasebenin diğer temel kavramlarından dönemsellik ve sosyal sorumluluk kavramlarının da bir gereği olarak karşılık ayrılmaktadır³²⁸. Finansal tabloları etkileyen bu unsur muhasebe standartlarında ayrıca bir standart olarak açıklanmıştır.

Karşılık, yasal veya yapısal bir yükümlülüğten doğabilir. Önceden belirlenmiş ayırt edici etken, ödeme zamanının veya ödenecek miktarın belirsiz oluşudur³²⁹.

- Yasal yükümlülük;
- Sözleşmeden kaynaklanan,
- Mevzuatla ilgili doğan bir borçtan kaynaklanan veya
- Diğer yasalar marifetiyle sonuçlanan bir yükümlülüktür³³⁰.

2.2.3.2 Karşılıkların TMS'ye Göre Değerlemesi

Karşılık terimi, bilanço günü itibariyle mevcut olan ekonomik fayda sağlayan kaynakların dışarıya akışına neden olan ve güvenilir bir şekilde ölçülen koşullu borç zarar karşılıklarını ifade etmektedir. Başka bir ifadeyle karşılık kavramı, büyük ölçüde kayıtlama kriterlerini karşılayan koşulu borçlar için kullanılmaktadır³³¹.

Karşılıklar güvenilir bir şekilde ölçülmelidir. Güvenilir ölçüm, tam ve doğru bilgiye dayalı ölçüm anlamına gelmektedir³³².

Standart, karşılıkları zamanı veya tutarı belirsiz olan yükümlülükler olarak tanımlar. Bazı ülkelerde, “karşılık” terimi amortismanlar, varlıklarda değer düşüklüğü ve şüpheli alacaklar için de kullanılmaktadır. Bu kalemler bu standartta ele alınmamakta olup, bunlar varlıkların defter değerinde yapılan değişikliklere ilişkin düzeltmelerdir.

³²⁸ Aydın Gerşil, Feriştah Sönmez “Karşılıklar, Şarta Bağlı Yükümlülükler Ve Şarta Bağlı Varlıklar (25 No’lu SPK Tebliği Onsekizinci Kısım, 37 No’lu TMS ve İlgili Mevzuat Hükümlerine Göre), **Mali Çözüm Dergisi**, Sayı 79, Ocak-Şubat 2007 s:122.

³²⁹ Keith Alfredson, Ken Leo, Ruth Picker, Paul, Pacter , Jennie Radford, **International Accounting Standards** , Ernest And Young , 2007, s.122.

³³⁰ Graham J. Holt , Abbas Ali Mirza ve Magnus Orrell, **IFRS Internationsl Financial Reporting Standards**, 2006, s. 277.

³³¹ Hikmet Uluşan “Koşullu Borç Zarar Karşılıklarının Ölçümü, Kayıtlanması ve Sunumu”, **Mali Çözüm Dergisi**, Sayı:69,Ekim-Kasım-Aralık, 2004; s.204.

³³² Uluşan s.206.

Diğer standartlar harcamaların varlık olarak mı yoksa maliyet olarak mı değerlendirileceğini belirlemektedir. Sözü edilen konulara bu standartta yer verilmemiştir. Dolayısıyla, bu standart, karşılık ayrılması durumunda, katlanılan maliyetlerin aktifleştirilmesi işlemini ne zorunlu kılmakta, ne de bu işlemi yasaklamaktadır³³³.

Bir karşılık, aşağıda yer alan koşulların varlığı halinde finansal tablolara yansıtılır(TMS37.14).

- Geçmiş bir olaydan kaynaklanan mevcut bir yükümlülüğün (hukuki veya zımni) bulunması;
- Yükümlülüğün yerine getirilmesi için ekonomik fayda içeren kaynakların işletmeden çıkmalarının muhtemel olması,
- Yükümlülük tutarının güvenli bir biçimde tahmin edilebiliyor olması.

Bu koşulların karşılanmaması durumunda, herhangi bir karşılık finansal tablolara yansıtılmaz.

Karşılık tutarı mali tablolara alınırken mevcut olan risklerin ve belirsizliklerin göz önünde bulunduğu ve yükümlülüğün telafisi için gerekli tutarın deneyimlere ve bağımsız uzman raporlarına bakılarak en gerçekçi şekilde tahmini gerekmektedir. Karşılığın çok sayıda farklı unsurlardan oluştuğu durumlarda yükümlülük tutarı beklenen değer ile yani tüm muhtemel sonuçların gerçekleşme ihtimalleri ile ağırlandırılması suretiyle tahmin edilir. Belirsizlik durumlarında değerlendirme yapılırken gelir veya varlıkların olduğundan daha yüksek ve gider veya yükümlülüklerin olduğundan daha düşük gösterilmemesini sağlayacak şekilde tedbirli hareket edilir. Paranın zaman değerinin etkisinin önemli olduğu durumlarda, karşılık tutarı, yükümlülüğün yerine getirilmesi için beklenen giderlerin iskonto oranı ile indirgenmiş bugünkü değeri olarak belirlenir³³⁴.

³³³ Gökçen, Akgül, Çakıcı, s.327.

³³⁴ Yavuz Akbulak, Eser Şagar, “Sermaye Piyasası Mevzuatı ve Uluslararası Finansal Raporlama Standartlarında Karşılıklar”, **Vergi Dünyası Dergisi**; Sayı:286, Haziran 2005, s:159.

- **Koşullu Borçlar;** Geçmiş olaylardan kaynaklanan ve raporlayan işletmenin kontrolü dışındaki bir veya birkaç olayın gerçekleşip gerçekleşmemesine bağlı olarak ortaya çıkacak olan bir muhtemel yükümlülük veya geçmiş olaylardan kaynaklanan ancak ya işletmenin çıkışının kesin olmaması ya da yükümlülük tutarının güvenilir biçimde tahmin edilememesi nedeniyle tahakkuk ettirilemeyen mevcut yükümlülüktür. Koşullu borçlar bir borç olarak tahakkuk ettirilmezler. Çünkü henüz bir yükümlülüğün olduğu kesinleşmemiştir veya geçmişteki bir olaydan kaynaklanan yükümlülük tahakkuk ettirmek için gereken kriterleri taşımamaktadır³³⁵.

Koşullu borçlar finansal tablolarda gösterilmez. Ancak finansal tablo dipnotlarında gösteriler(TMS37.37,38).

Koşullu borçla ilgili olay yeterince olası hale geldiğinde karşılığın tabi olduğu kabul kriterlerine tabi olur³³⁶.

Koşullu borç, gelecekte ortaya çıkabilecek olan gerçek bir yükümlülüğü üstlenme taahhüdüdür. Koşullu borçların gelecekte ne zaman ortaya çıkacaklarını tahmin etmek zor olduğu gibi, bu borçların genellikle ortaya çıkma olasılıklarını da tespit etmek güçtür³³⁷.

Örnek³³⁸: Araba bayisi olan firma garanti altındaki arabaların bakımını yapmaktadır. Finansal tablolarını hazırlarken, yıl sonunda bulmak durumunda olduğu garantiye ilişkin karşılık tutarını tespit etme ihtiyacı hissetmiştir. Geçmişe ait tecrübelerle göre;

- Yıl içinde satılan arabaların %60'ı hatasız,
- %25'i normal hatalara sahip,
- %15'i önemli hatalara sahiptir.

³³⁵ Gökçen, Akgül, Çakıcı, s.331.

³³⁶ Barry Elliott ve Jamie Elliott ; **Financial Accounting and Reporting**, Prentice Hall, 10. Baskı,London, 2003 s. 323.

³³⁷ Uluhan, s.204.

³³⁸ Holt ,Orrell, Mirza, s.278.

Arabalardaki normal hataların tamir maliyeti 10.000 Dolar'dır. Önemli hataların tamir maliyeti ise 30.000 Dolar'dır. Yıl sonunda ihtiyaç duyulacak garantiye ilişkin karşılık tutarını hesaplayın.

Çözüm:

Yıl sonunda ihtiyaç duyulacak garantiye ilişkin karşılığın beklenen değeri;

$$(\%60 \times 0) + (\%25 \times 10.000) + (\%15 \times 30.000) = 7.000 \text{ Dolar}$$

2.2.3.3 Karşılıkların VUK'a Göre Değerlemesi

VUK'da karşılıkların muhasebeleştirilmesine 288. maddede yer verilmiştir. Buna göre karşılıklar; hasıl olan veya husulü beklenen fakat miktarı katiiyetle kestirilemeyen ve teşebbüs için bir borç mahiyetini arz eden belli bazı zararları karşılamak maksadıyla hesaben ayrılan meblağ" olarak belirtilmektedir.

2.2.3.4 TMS ve VUK Açısından Karşılıkların Karşılaştırılması

Standart mevcut muhasebe uygulamasına yenilikler getirmektedir. İşletmelerin koşullu borçlarını ve koşullu varlıklarını raporlamalarını sağlamıştır. Bu da TMS'ye göre hazırlanan finansal tablolarla VUK'a göre hazırlanan tablolar arasında önemli farklılıklar oluşmasına etki edecektir³³⁹.

Vergi ilişkisi yönünden incelediğimizde, bu standart hükümlerinin uygulanması, bazı durumlarda vergi matrahını etkileyen durumlar yaratabilecektir. Kanunen kabul edilmeyen giderler ortaya çıkabilecektir³⁴⁰.

2.2.4 Özkaynakların Değerlemesi

Özkaynakların tanımı ve değerlemesine ilişkin bilgiler aşağıda yer almaktadır.

³³⁹ Akdoğan "Uluslararası Finansal Raporlama Standartlarının Türkiye Muhasebe Uygulamalarına Getireceği Değişiklikler ve Vergi İlişkisi", s. 29.

³⁴⁰ Akdoğan, s.30.

2.2.4.1 Özkaynakların Tanımı ve Kapsamı

İşletme sahip veya ortaklarının bilanço tarihinde işletmeye yapmış oldukları sermaye yatırımlarının tutarını gösteren Ödenmiş Sermaye ile Sermaye Yedekleri, Kar Yedekleri, Geçmiş Yıllar Karları ve Geçmiş Yıllar Zararları ile Dönemin Net Kar veya Zararını kapsar³⁴¹.

2.2.4.2 Özkaynakların TMS'ye Göre Değerlemesi

Özkaynaklar gerçeğe uygun değer ile değerlemeye tabi tutulur.³⁴²

Özkaynaklardaki hesaplar ve işleyişleri ile ilgili bilgiler ayrıca bir standartta açıklanmayıp diğer standartların içerisinde yer verilmiştir. Buna göre diğer standartlarda yer alan özkaynaklarla ilgili açıklama ve değerlemeler şu şekildedir:

Maddi duran varlıklar standardında gerçeğe uygun değer yöntemine göre yeniden değerlendirme yapılan varlıklarda yeniden değerlendirme artışlarının özkaynaklar hesap grubunda yeniden değerlendirme artışı adı altında muhasebeleştirileceği yer almaktadır. maddi duran varlık yeniden değerlendirme artışları 522 Maddi Duran Varlık Yeninden Değerleme Artışları” hesabında izlenir. Değer azalışlarında ise bu azalma gider yazılır. Ancak daha önceki dönemlerde yeniden değerlendirme sonucu artan ve özkaynak hesap grubu ile ilişkilendirilen tutar varsa; değer azalışı öncelikle bu özkaynak hesap grubundaki yeniden değerlendirme artışı hesabından düşülür (TMS16-39.40). maddi olmayan duran varlıklarda da artış-azalışa dair işlemler maddi duran varlıklarda olduğu gibidir.

İştiraklerde; oluşan değer artış ve azalışları 28 no’lu iştirakler standardına göre özkaynaklar hesap grubu ile ilişkilendirilir.

Parasal olmayan kalemlerde oluşan kur değişim farklarının da özkaynaklarda izlenebileceği kur değişimi etkileri standardında açıklanmaktadır.

³⁴¹ Kışhalı s:185.

³⁴² Çalış, s:149.

2.2.4.3 Özkaynakların VUK'a Göre Değerlemesi

Özkaynaklar içerisinde yer alan hesaplar parasal kıymet ve parasal olmayan kıymet olma özelliklerine göre farklı değeriirler.

Sermaye hesabı, hisse senedi iptal karları, hisse senedi ihraç primleri, kar yedekleri hesapları parasal olmayan kıymetler olduğundan mukayyet değeri üzerinden kaydedilip enflasyon dönemlerinde ancak; enflasyon düzeltmesi işlemine tabi tutulur. Ödenmemiş sermaye, maddi duran varlık yeniden değerieme artışları, İştirakler yeniden değerieme artışları mukayyet değeri ile değeriirir.³⁴³.

Özetle; özkaynak hesapları *mukayyet değeri* ile değeriirilmekte ancak, enflasyonist ortam var ise parasal olmayan kıymetler için enflasyon düzeltmesi yapılmaktadır.

2.2.4.4 Özkaynakların Değeriemesinin TMS ve VUK Açısından Karşılaştırılması

Özkaynaklar TMS'ye göre gerçeğe uygun değeri ile VUK' a göre mukayyet değeri ile değeriirilmektedir.

³⁴³ Ataman; s:207-212.

3. BÖLÜM

GELİR TABLOSU HESAPLARININ DEĞERLEMESİ

Bu bölümde gelir tablosunda yer alan hesapların genel değerlemesi ile ilgili bilgiler yer almaktadır.

3.1 Hasılatın Değerlemesi

Hasılat, 18 no'lu muhasebe standartında açıklanarak değerlemesine yer verilmiştir. Standardın açıklaması, değerlemesi ve VUK ile karşılaştırılması şöyledir:

3.1.1 Hasılat Standardının Tanımı ve Kapsamı

Hasılat: Ortakların sermayeye katkıları dışında, özkaynakta artışla sonuçlanan ve işletmenin dönem içindeki olağan faaliyetlerinden elde edilen brüt ekonomik fayda tutarındır(TMS18.7).

TMS-18 hasılat standardında hasılatın belirlenmesi, işletmenin finansal durum ve faaliyet sonuçlarının doğru yansıtılması esasını içerir. Bu standartta gelirler; işletmenin esas faaliyet sonucu elde edilen gelirleri, ticari mal satışı, mamul satışı, diğer stok kalemleri satışı ve hizmet satışını içeren esas faaliyet sonucunda elde edilen gelirler ve işletmenin varlıklarının üçüncü kişilere kullandırılmasından elde edilen faiz temettü, isim hakları (royalty) gibi gelirleri içeren işletme varlıklarının başkaları tarafından kullanılmasından elde edilen geliri esas almaktadır³⁴⁴.

3.1.2 Hasılatın TMS'ye Göre Değerlemesi

- Mal Satışında Hasılat

Mallar, satış amacıyla işletme tarafından üretilen mamulleri ve bir perakendeci tarafından satın alınan emtia gibi işletme tarafından tekrar satmak üzere satın alınan ticari malları veya satış amaçlı elde tutulan arsa ve diğer gayrimenkulleri içerir(TMS18.3).

³⁴⁴ Necdet Sağlam“Türkiye Muhasebe Standartlarına Genel Bakış” (20-06-2009).

Mal satışına ilişkin hasılat, aşağıdaki tüm koşullar yerine geldiğinde kabul edilecektir³⁴⁵:

- İşletmenin malların sahipliği ile ilgili önemli risk ve getirileri alıcıya devretmiş olması;
- İşletmenin satılan mallar üzerinde etkin bir kontrolü veya sahipliğin genel olarak gerektirdiği şekilde bir yönetim etkinliğini sürdürmemesi;
- Hasılat tutarının güvenilir biçimde ölçülebilmesi;
- İşleme ilişkin ekonomik yararların işletmece elde edilmesinin muhtemel olması ve
- İşlem ile ilgili tahakkuk eden maliyetlerin güvenilir biçimde ölçülebilmesi.

Bir işlemten doğan hasılat tutarı, genellikle işletme ile varlığın alıcısı veya kullanıcısı arasındaki anlaşma ile belirlenir. Hasılat, işletme tarafından uygulanan ticari iskontolar ve miktar indirimleri de göz önünde tutularak, alınan veya alınacak olan bedelin *gerçeğe uygun değeri ile* ölçülür(TMS18.10).

Hasılatla konu olan bedel aşağıdaki şekillerde gerçekleşebilir.(TMS-18 madde 11)

Çoğu durumda bedel, nakit veya nakit benzerleri biçimindedir ve hasılat tutarı da alınan veya alınacak olan nakit ya da nakit benzerleri tutarıdır. Ancak, nakit ve nakit benzerleri girişinin ertelendiği durumlarda; satış bedelinin gerçeğe uygun değeri, alınacak olan nakdin nominal tutarından daha düşük olabilir. Örneğin, işletme alıcıya vade farksız bir satış yapabilir veya satış bedeli olarak alıcıdan piyasa faiz oranı altında olan bir alacak senedi alabilir. Anlaşma bir finansman işlemi niteliği taşıyorsa, satış bedelinin gerçeğe uygun değeri gelecekteki tüm tahsilatların emsal faiz oranı ile iskonto edilmesi yoluyla belirlenir. Emsal faiz oranı aşağıdakilerden biri olarak tespit edilebilir:

³⁴⁵ www.iasplus.com/standard/ias18.htm(20-06-2009) s:2.

- Benzer kredi derecelendirmesine sahip bir işletmenin benzer finansal araçları için geçerli olan faiz oranı; veya

- Finansal aracın nominal değerini ilgili mal veya hizmetin nakit satış fiyatına indirgeyen faiz oranı

Bu standart kapsamında en önemli değişiklik veya yenilik, hasılatın peşin veya gerçeğe uygun değerle kaydının gerekli olması ve dolayısıyla vadeli satışlarda vadenin içinde gizlenmiş olan vade farkının mal satış bedelinden ayrı faiz geliri olarak raporlanmasıdır³⁴⁶. Bu durumda, satış hasılatı içerisinde yer alan vade farkları satış hasılatından ayrılarak, etkin faiz yöntemi ile faiz gelirlerine aktarılmaktadır³⁴⁷.

Örnek³⁴⁸: Finansal tablolarını aylık olarak düzenleyen bir işletme 1.3.2006 tarihinde peşin satış fiyatı 1.200 TL olan bir malı 6 ay vadeli 1.560 TL’den KDV hariç satılıyor. KDV bedeli müşteriden peşin tahsil ediliyor.

01.03.2006/			
100 KASA HESABI		280,80	
120 ALICILAR HESABI		1.560	
	600 YURT İÇİ SATIŞLAR HESABI		1.200
	391 HESAPLANAN KDV		280,80
	380 GELECEK AYLARA AİT GELİRLER HESABI		360
Mal satışı			

veya;

³⁴⁶ Mehmet Sarı; “Ticari Kar ile Mali Kar Arasında Yer Alan Uyumsuzlukların TMS (TFRS) ile Vergi Kanunları Açısından Kısa Bir Değerlendirilmesi, **Mali Pusula Dergisi**; Yıl 2, Sayı 23, Kasım 2006, s:89.

³⁴⁷ İsa Tekin; “Vade Farklarının Vergi Kanunları ve TMS- 18 Hasılat Standardı Kapsamında Muhasebeleştirilmesi”; **Vergi Raporu Dergisi**; Sayı: 108; Eylül 2008 s: 34.

³⁴⁸ Ganite Kurt; “TMS 18 Hasılat” Necdet Sağlam, Salim Şengel, Bünyamin Öztürk, Ed“**Türkiye Muhasebe Standartları Uygulaması (457-488)**” Ankara, Maliye ve Hukuk Yayınları, 2.Baskı 2008 s:467-468.

/01.03.2006/			
100 KASA HESABI		280,80	
120 ALICILAR HESABI		1.560	
600 YURT İÇİ SATIŞLAR HESABI			1.200
391 HESAPLANAN KDV			280,80
12X ERTELENMİŞ GELİRLER HESABI			360
Mal satışı			
/			

Söz konusu kayıta hasılat satışın peşin değeridir. Peşin satış değeri ile vadeli satış tutarı arasındaki fark ise faiz geliridir.

Yukarıdaki işlemde 360 TL tutarında vade farkı henüz kazanılmamış bir gelir olduğu için dönemsellik kavramı gereği ilgili dönemlerde gelire aktarılmak üzerez”360 Gelecek Aylara Ait Gelirler” hesabına veya Tekdüzen hesap planında açılması durumunda “Ertelenmiş Gelir veya Kazanılmamış Gelir” hesabına kaydedilir.

Vade farkının “Gelecek Aylara Ait Gelirler” hesabında izlenmesi durumunda bu hesabın tanımının değişmesi gerekmektedir. Çünkü “Gelecek Aylara Ait Gelirler” hesabı muhasebe uygulama tebliğinde “*İzleyen aylara ait olmak üzere peşin tahsil edilen gelirlerin kaydedildiği hesaptır*” şeklinde tanımlanmaktadır.

Mart ayı sonunda dönemsellik kavramı gereği faiz geliri ilgili döneme yansıtılır.

Vade farkının “Gelecek Aylara Ait Gelirler” hesabında izlenmesi durumunda;

/31.03.2006/			
380 GELECEK AYLARA AİT GELİRLER HESABI		60	
642 FAİZ GELİRİ HESABI			60
Vade farkının kaydı			
/			

Vade farkının “Ertelenmiş Gelir” hesabında izlenmesi durumunda;

/31.03.2006/ 12X ERTELENMİŞ GELİR HESABI 642 FAİZ GELİRİ HESABI Vade farkının kaydı /	60	60
--	----	----

- Hizmet Satışında Hasılat

Standart hizmetin satışı sonrası elde edilecek hasılatlar hakkında da bilgi vermektedir. Standarta göre yapılan bir hizmetin hasılat olarak yazılabilmesi için aşağıdaki şartları taşıması gerekmektedir:

Aşağıdaki koşulların tamamının varlığı durumunda, işleme ilişkin sonuçların güvenilir biçimde tahmin edilebildiği kabul edilir³⁴⁹:

- Hasılat miktarının güvenilir biçimde ölçülebilmesi;
- İşleme ilişkin ekonomik yararların işletme tarafından elde edileceğinin muhtemel olması;
- Bilanço tarihi itibarıyla işlemin tamamlanma aşamasının güvenilir biçimde ölçülebilmesi; ve
- İşlem için katlanılan maliyetler ile işlemin tamamlanması için gereken maliyetlerin güvenilir ölçülebilmesi.

Hasılat standardında her raporlama döneminde gerçekleşen hizmet miktarına denk düşen kısmın gelir, bu gelirin gerçekleşmesi için katlanılan maliyetlerin de gider olarak yazılması gerektiği belirtilmektedir. Burada yapılan tahsilatların bir önemi yoktur önemli olan işin tamamlanma oranıdır³⁵⁰.

Örnek³⁵¹: Tekstil A.Ş. diğer firmalara fason üretim yapmaktadır. İşletme Haziran 20X1 döneminde toplam 840 TL’lik hizmet üretim maliyetine katlanmıştır. Dönem içerisinde toplam 700 TL’lik hizmet üretimi tamamlanmış ve müşteriye teslim

³⁴⁹ www.iasplus.com/standard/ias18.htm(25-06-2009) s:2.

³⁵⁰ Choi, Frederick D.S, **International Accounting and Finance Handbook**, Willey&Sons Inc., New York: 2005, s.37.

³⁵¹ Yükücü, Uğurluel s: 15.

edilmiş bunun karşılığında toplam 1000 TL+% 18 KDV fatura kesilmiştir. Geriye kalan 140 TL’lik hizmetin 100 TL’lik kısmı da tamamlanmış ancak henüz müşteriye teslim edilmemiştir. 40 TL’lik kısmı ise üretim henüz devam eden bir boya terbiye işi olup, fason iş hala makinelerde yarı üretilmiş durumdadır.

Yukarıdaki verilere göre işlemin hizmet üretim maliyetinin işlendiği 740 no’lu hesabın görünümü aşağıdaki gibidir:

740 Hizmet Üretim Maliyeti

Malzeme giderleri	xxx
İşçilik giderleri	xxx
<u>Diğer üretim giderleri</u>	<u>xxx</u>
	840

İşletmenin yansıtma kaydı şöyle yapılmalıdır:

	/		
622 SATILAN HİZMET MALİYETİ HESABI		700	
155 YARI MAMUL ÜRETİM HİZMET STOKLARI HES.		40	
156 TAMAMLANMIŞ HİZMET STOKLARI HESABI		100	
741 HİZMET ÜRETİM MALİYETİ YANSITMA HESABI			840
Yansıtma hesabına aktarım			
	/		

Satış kaydı

	/		
120 ALICILAR HESABI		1.180	
600 YURT İÇİ SATIŞLAR HESABI			1.000
391 HESAPLANAN KDV			180
Hizmet satışı			
	/		

İzleyen dönemde yarı üretilmiş hizmet stoklarının üretimine devam edileceği için 40 TL’nin 740 no’lu hesaba devri gerekecektir.

740 HİZMET ÜRETİM MALİYETİ HESABI	40	
155 YARI ÜRETİLMİŞ HİZMET STOKLARI HESABI		40
Gider hesabına devir		

Tamamlanmış hizmet stokları satıldığında ise, 100 TL nin 622 no'lu hesaba devri gerekecektir;

622 SATILAN HİZMET MALİYETİ HESABI	100	
156 TAMAMLANMIŞ HİZMET STOKLARI HESABI		100
Tamamlanan hizmet stoğunun maliyete aktarılması		

Yukarıdaki satışın 110 TL +% 18 KDV ye yapıldığı düşünülecek olursa kayıt şöyle olur:

120 ALICILAR HESABI	129,80	
600 YURT İÇİ SATIŞLAR HESABI		110
391 HESAPLANAN KDV		19,80
Hizmet satışı		

– İşlemin ayrıştırılması

Bu standarttaki muhasebeleştirilme ilkeleri genellikle her bir işleme ayrı ayrı uygulanır. Ancak bazı durumlarda, muhasebeleştirme ilkelerini işlemin özünü

yansıtabilmek amacıyla, tek bir işlemin ayrıştırılabilir kısımlarına ayrı 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 (TMS18.13).

Bugün sıkça rastlanan;

- Müşteri desteği ile birlikte yazılım satılması,
- Montaj ve eğitim hizmeti dahil müşterilere özel ekipmanların üretilip satılması
- Hattı ile birlikte cep telefonu satılması vb. işlemler birden fazla bileşeni olan işlemlerdendir³⁵².

Örnek³⁵³: Bir bilgisayar firması bilgisayarlarına 3 yıl garanti vermektedir. Bilgisayarın satış fiyatı (3 yıl garanti dahil) 1.500 TL, 3 yıllık tahmini garanti bedeli ise 150 TL dir. Ayrıca firma 100 TL+% 18 KDV karşısında garanti süresini 1 yıl daha uzatmaktadır. Müşteri bu koşulu kabul etmiş ve garanti süresini 1 yıl daha uzatmıştır. Garanti süresini 1 yıl daha uzatma karşılığında tahsil edilen 100 TL de garanti yılında hasılat yazılmak üzere 480 Gelecek Yıllara Ait Gelirler hesabında izlenmelidir.

İlk satışta, mal bedeli ile 3 yıllık garanti süresince elde edilecek 150 TL hasılatın kaydı:

³⁵² Serdar Özkan; “TMS-18 Hasılat Standardı ve A.B.D. Düzenlemelerine Göre İşlemin Ayrıştırılması”; **Mali Çözüm Dergisi**; Temmuz-Ağustos 2007, Sayı 82; s:59.

³⁵³ Süleyman Yükçü; Gülşah Uğurluel; “TMS 18 Hasılat Standardına İlişkin Uygulama Önerileri” **Vergi Dünyası Dergisi**; Sayı 327, Kasım 2008, s: 12.

/			
102 BANKALAR HESABI		1.500	
100 KASA HESABI		270	
600 YURT İÇİ SATIŞLAR HESABI			1.350
391 HESAPLANAN KDV			270
380 GELECEK AYLARA AİT GELİRLER HESABI			50
480 GELECEK YILLARA AİT GELİRLER HESABI			100
Mal satışı			
/			

100 TL+% 18 KDV garanti süresini uzatmak için elde edilen hasılatın kaydı;

/			
102 BANKALAR HESABI		100	
100 KASA HESABI		18	
480 GELECEK YILLARA AİT GELİRLER HESABI			100
391 HESAPLANAN KDV			18
Vade farkının kaydı			
/			

- Bir Varlığın Başka Bir Varlıkla Değiştirilmesinde Hasılat

Bir mal veya hizmetin, benzer özelliklere ve değere sahip mal veya hizmet ile değiştirilmesi hasılat doğuran bir olay olarak kabul edilmez. Farklı malların veya hizmetlerin takas edilmesi halinde ise bu durum hasılat doğuran bir olay olarak kabul edilir. bu durumda hasılat transfer edilen nakit ve nakit benzerlerini de hesaba katmak suretiyle elde edilen mal veya hizmetin makul değeri olarak değerlendirilir. Elde edilen mal veya hizmetin makul değerinin güvenilir bir şekilde belirlenemediği durumlarda hasılat,

transfer edilen nakit ve nakit benzerlerini de hesaba katmak suretiyle verilen mal veya hizmetin makul değeri olarak değeri³⁵⁴.

- Faiz, İsim Hakkı, Temettü ve Diğer Hizmet Gelirleri

Diğer kalemi olarak nitelendirilen faiz, temettü ve diğer hizmet gelirlerinin raporlanmasını ise standartta su şekilde belirtilmiştir(TMS18.30):

Hasılat aşağıdaki esaslar çerçevesinde finansal tablolara yansıtılır:

— Faiz; "TMS 39 Finansal Araçlar: Muhasebeleştirme ve Ölçme" Standardında belirlenen etkin faiz yöntemine göre muhasebeleştirilir.

— İsim hakları; ilgili sözleşmenin özü dikkate alınarak tahakkuk esasına göre muhasebeleştirilir.

— Temettüleri; hissedarların tahsil etme hakları ortaya çıktığında finansal tablolara yansıtılır.

3.1.3 Hasılatın VUK’a Göre Değerlemesi

VUK 'un 274. maddesi ile "satın alınan malın", 275. maddesi ile de "üretilen malın" *maliyet bedeli* ile değeri³⁵⁵ belirlenmiştir. Aynı kanununun 262. maddesi maliyet bedelini "*Maliyet bedeli, iktisadi bir kıymetin iktisap edilmesi veyahut değeri artırılması münasebetiyle yapılan ödemelerle bunlara müteferri bilumum giderlerin toplamını ifade eder.*" biçiminde tanımlamıştır. Buna karşılık üretilen hizmetlerin hangi değerlendirme ölçüsü ile değeri³⁵⁵ belirleneceği açık olarak kanunda bulunmamaktadır. Mallarla aynı nitelikte olduğu için hizmet üretimi için de değerlendirme ölçüsünün "*maliyet bedeli*" olması gerektiği düşünülebilir³⁵⁵.

Hizmet üretimi yapan işletmelerde, üretilen hizmetin maliyetini belirleme konusunda VUK’da açık bir hüküm bulunmamaktadır. Yine satılan hizmet maliyetine girmesi gereken zorunlu unsurlarla, bununla ilişkili olan ancak ihtiyari olarak dönem

³⁵⁴ Yavuz Akbulak, “Uluslararası Muhasebe Standartlarında Elde Edilen Hasılat Kavramı”; **Mali Pusula Dergisi**; Yıl 2, Sayı 14, Şubat 2006.

³⁵⁵ Cemalettin Uçak, **Hizmet İşletmelerinde Kazancın Tespiti Ve Yarı Üretilmiş Hizmetlerin Dönem Sonu Değerlemesi** <http://www.tmsk.org.tr/makaleler/tms%2018/HIZMET%20ISLETMELERINDE%20KAZANCIN%20TESPITI%20VE%20YARI%20URETILMIS%20HIZMETLERIN%20DONEM%20SONU%20DEGERLEMESI.doc> (27-06-2009)s: 2.

giderlerine dahil edilebilecek unsurlar da belirsizdir. Ayrıca henüz tamamlanmamış hizmetler için yapılan giderlerin hangi döneme ait kazancın tespiti sırasında dikkate alınacağı da sorun oluşturabilir. Öte yandan, bu tür giderlerin dönem sonunda nasıl değerlendirileceği, gelecek yıllara nasıl taşınacağı da ayrı bir tartışma konusudur. Bütün bunlara ilave olarak, hizmetin ne zaman tamamlanmış sayılacağı, yani gelirin ne zaman tahakkuk ettiği de ayrı bir belirleme konusudur³⁵⁶.

3.1.4 Hasılatın Değerlemesinin TMS ve VUK Açısından Karşılaştırılması

Standardın mevcut muhasebe uygulamasına getirdiği değişiklikler şu şekilde ifade edilebilir; hasılat standardı ile mevcut uygulama arasında önemli farklılıklar bulunmaktadır. Bunlardan ilki; hizmet satış tutarının tespitinde, işin tamamlanma yüzdesine göre bir hesaplama gitmemektir. Bu ise uygulama ile standart hükümleri arasında farklılığa neden olmaktadır³⁵⁷.

Hasılatın değerlemesinde standartın getirdiği diğer değişiklik ise; eğer vadeli satış yapılırsa; vade farkı satış bedelinden ayrı, faiz geliri olarak kaydedilmektedir.

3.2 Borçlanma Maliyetleri

Borçlanma maliyetleri TMS de 23 no'lu standartta açıklanmaktadır. Birçok standardın değerlemesine etkili olan bu standart ve açıklamaları aşağıdadır:

3.2.1. Borçlanma Maliyeti Standartının Tanımı ve Kapsamı

Borçlanma maliyetleri bir işletmenin finansman faaliyetlerinin maliyetidir³⁵⁸. Borçlanma maliyetleri muhasebe standartlarında 23 no'lu standartta açıklanmaktadır. Bu standart, borçlanma maliyetlerinin muhasebeleştirme esaslarını açıklamaktadır. Buna göre genel uygulama borçlanma maliyetlerinin olduğu anda gider olarak muhasebeleştirilmesidir³⁵⁹. Bu standartta yabancı maliyetlerinin neler olacağı ve nasıl

³⁵⁶ Uçak, s:2.

³⁵⁷ Nalan Akdoğan, "Uluslararası Finansal Raporlama Standartlarının Türkiye Muhasebe Uygulamalarına Getireceği Değişiklikler ve Vergi İlişkisi", **Muhasebe Bilim Dünyası (MODAV) Dergisi**, Cilt 6, Sayı; 3, Eylül 2004. s:32.

³⁵⁸ Sabri Bektöre, Necdet Sağlam, "TMS 23 Borçlanma Maliyeti" Necdet Sağlam, Salim Şengel, Bünyamin Öztürk, "**Türkiye Muhasebe Standartları Uygulaması (585-606)**" Ankara, Maliye ve Hukuk Yayınları, 2.Baskı 2008 s:589.

³⁵⁹ Gençöğlu; s: 171.

muhasebeleştirileceği açıklanmıştır³⁶⁰. Ancak; Borç olarak sınıflandırılmayan, imtiyazlı hisseler dahil, özkaynakların gerçekleşen veya tahmini maliyetleri ile ilgili konular bu standardın kapsamında değildir. (TMS23.3)

Standartta borçlanma maliyetleri, bir işletme tarafından yapılan borçlanmalarla ilgili olarak kullanılan faiz ve diğer giderler olarak tanımlanmaktadır³⁶¹.

Borçlanma maliyetleri şu şekilde sıralanabilir³⁶²:

- “TMS 39 Finansal Araçlar: Muhasebeleştirme ve Ölçme” standardında tanımlanan etkin faiz oranı yöntemi kullanılarak hesaplanan faiz gideri,
- “TMS 17 Kiralama İşlemleri” Standardı uyarınca finansal tablolara yansıtılan finansal kiralamalara ilişkin borçlanma maliyetleri, ve
- Yabancı para ile borçlanmalarda, faiz maliyetlerine yönelik düzeltme olarak dikkate alındıkları ölçüde olmak üzere, kur farkları

3.2.2 TMS’ye Göre Borçlanma Maliyeti

Bir özellikli varlığın elde edilmesi, inşaatı veya üretimi ile doğrudan ilişkilendirilebilen borçlanma maliyetleri bu varlığın maliyetinin bir parçasını oluşturur. Diğer borçlanma maliyetleri gider olarak muhasebeleştirilir(TMS23.1). **Özellikli varlıklar**; Amaçlanan kullanıma veya satışa hazır duruma getirilebilmesi zorunlu olarak uzun bir süreyi gerektiren varlıklardır(TMS23.5).

Bir özellikli varlığın satın alınması, inşaatı veya üretimi ile doğrudan ilgisi bulunan borçlanma maliyetleri ilgili varlığın maliyetine dahil edilmektedir. (Aktifleştirilmektedir.) Bu tür maliyetler güvenilir bir biçimde ölçülebilmeleri ve gelecekteki ekonomik yararlarından işletmenin faydalanabilmesinin muhtemel olması durumunda, özellikli varlığın maliyetine dahil edilmektedir³⁶³.

³⁶⁰ Başak Ataman Akgül, Hüseyin Akay “**Uluslararası Muhasebe Standartları**”; Türkmen Kitabevi; İstanbul 2004; 2. Baskı; s:123.

³⁶¹ Gençoğlu s:171.

³⁶² Kemalettin Çonkar, Naciye Gökçe, Tülay Tellioglu ; “TMS 23 Kapsamında Borçlanma Maliyetinin Boyutları”; **Muhasebe ve Finansman Dergisi**, Sayı 36, Ekim 2007 s:75.

³⁶³ Akgül, Gökçen, Çakıcı, s: 206-207.

Standartta özellikli varlıklar, amaçlanan kullanıma veya satışa hazır duruma getirilebilmesi zorunlu olarak uzun bir süreyi gerektiren varlıklardır. Buna göre elde edildiğinde kullanıma veya satışa hazır olan varlıklar özellikli varlık değildir. Özellikli varlık kavramının anlaşılması ve ayırt edilmesi güçlük yaratabilir. Bazı işletmeler satın alma bedeli yüksek olan varlıkların borçlanma maliyetlerini aktifleştirme gibi yanlış bir eğilim içinde olabilmektedir³⁶⁴. Örnek olarak; uzun dönemde gayrimenkul alımı için sağlanan alınan mortgage kredisi³⁶⁵, maddi olmayan duran varlıklar, enerji üretim tesisleri, stoklar, imalat tesisleri gibi Ancak; Finansal varlıklar ve kısa süre içerisinde üretilen veya imal edilen stoklar özellikli varlık değildir. Elde edildiklerinde amaçlanan kullanıma veya satışa hazır hale gelen varlıklar da, özellikli varlık değildir(TMS23.7).

Özellikli varlık dışında kalan ve gider olarak muhasebeleştirilen borçlanma maliyetlerine dair örnek şöyledir:

Örnek³⁶⁶: Bir işletme özellikli olmayan bir varlık için kısa vadeli 50.000 TL kredi kullanmış ve dönem sonunda buna ilişkin 12.000 TL faiz tahakkuk etmiştir. İşlem yevmiye kayıtlarında aşağıdaki şekilde görülecektir.

/31.12.2008/ 780 FİNANSMAN GİDERİ HESABI 780.02 Kısa Vadeli Borçlanma Gideri 300 BANKA KREDİLERİ HESABI 300.01 X Bankası Dönem faiz giderinin kaydı	12.000	12.000
--	--------	--------

³⁶⁴ Gençoğlu, s:172.

³⁶⁵ Abbas Ali Mirza, Graham Holt,J.Orrell, Magnus “IFRS International Financial Reporting Standarts”. John Wiley&Sons, Inc.; 2006, s.138.

³⁶⁶ Çonkar, Gökçe, Tellioglu s:76.

/31.12.2008/ 660 KISA VADELİ BORÇLANMA GİDERİ HESABI 781 FİNANSMAN GİDERİ YANSITMA HESABI Faiz gideri hesabının kapatılması	12.000	12.000
--	--------	--------

3.2.3 VUK’a Göre Borçlanma Maliyetleri

Ülkemizde vergi mevzuat ve uygulamalarında söz konusu borçlanma maliyetleri aşağıdaki şekilde yer almaktadır³⁶⁷:

- VUK’da maddi duran varlıklara ve stoklara ilişkin borçlanma maliyetlerinin ne şekilde muhasebeleştirileceğine ilişkin düzenlemeler VUK’un 163 ve 238 sayılı Tebliğleri ile yapılmıştır.

- 163 sayılı VUK Tebliği’ne göre; Kuruluş (yatırım) dönemine ait faiz giderlerinin maddi duran varlıkların maliyetine eklenmesi zorunludur. Yani, **duran varlığın** aktifleştirildiği hesap dönemi sonuna kadar ödenmek veya tahakkuk etmek suretiyle kesinleşen faiz giderleri duran varlığın maliyetine eklenmek zorundadır.

- Yatırım aktifleştirildikten sonra işletme dönemine ait yatırım ile ilgili faiz giderleri ise, içinde bulunulan yılda doğrudan gider yazılabileceği gibi maddi duran varlıkların maliyetine de eklenebilmektedir.

Stoklar ise standarda göre eğer özellikli varlık ise faiz giderleri maliyete eklenir, değilse gider yazılır. VUK 238 no’lu tebliğe göre de faiz giderlerinin maliyete dahil edilmesinde işletme zorunlu bırakılmamıştır.

³⁶⁷ Süleyman Yükçü, Yılmaz İçerli, Gülşah Uğurluel; “TMS 23 Borçlanma Maliyetinin Muhasebeleştirilmesi”; **Yaklaşım Dergisi**, Yıl, 16, Sayı 185, Mayıs 2008, s:34.

3.2.4 Borçlanma Maliyetinin TMS ve VUK Açısından Karşılaştırılması

Borçlanma maliyetine göre özellikli varlıklar grubuna dahil olan stoklar ve maddi duran varlıkların finansman giderleri standarda göre aktifleştirilirken, sonraki yıllarda gider yazılır. Özellikli varlık dışında kalanlar, ise doğrudan gider olarak yazılmaktadır.

VUK'a göre ise varlık aktifleştirilene kadar maliyete dahil edilen finansman giderleri aktifleştirme sonrasında maddi duran varlıklarda ilk yıl maliyete dahil edilmekte, sonraki yıllarda istenirse gider olarak yazılabilmektedir.

4. BÖLÜM

TÜRKİYE MUHASEBE STANDARTLARINA GÖRE DEĞERLEMESİ ÖZELLİK ARZ EDEN DİĞER STANDARTLAR

Bu bölümde; TMS’nda değerlemesine yer verilen ve değerlemesi özellik arz eden diğer standartlara yer verilmiştir.

4.1 Kur Değişiminin Etkileri

Yabancı paralı işlemlerin yapıldığı işletmelerde oluşan kur farklarının muhasebeleştirilmesi için gerekli esaslar kur değişiminin etkileri standardında açıklanmaktadır.

4.1.1 Kur Değişiminin Etkileri Standardının Tanımı ve Kapsamı

Bir para biriminin diğer bir para birimi cinsinden fiyatı olarak ifade edilen döviz kurlarının, belli bir zaman aralığında değişmesi, işletme faaliyetlerini ve buna bağlı olarak, faaliyet sonuçlarını doğrudan etkiler. Döviz kurlarının değişmesi, ayrıca, işletmelerin kamuya açıkladıkları finansal tablolar üzerinde de doğrudan etkilere sahiptir³⁶⁸. Bu nedenlerden dolayı 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. Bu amaçla, TMSK, UMS’na uyumlu bir biçimde döviz kurlarının nasıl muhasebeleştirileceği ve yabancı paraya dayalı finansal tabloların nasıl çevrileceğine ilişkin geniş ve kapsamlı “TMS 21 Kur Değişimi Etkileri” standardını oluşturmuştur³⁶⁹.

Standartta işletmelerin yabancı para birimine dayalı işlemlerinin muhasebeleştirilmesine ilişkin ilkelerden önce işletmelerin yabancı para birimine dayalı işlemleri tanımlanmıştır. Bu tanımlama dışındaki işlemler, standardın kapsamında yer

³⁶⁸Ercan Bayazıtlı; “TMS-12 Kur Değişim Etkilerinin Muhasebeleştirilmesi Standardına Göre Yabancı Para Birimine Dayalı İşlemlerin Muhasebeleştirilmesi”; **Muhasebe ve Denetim Bakış Dergisi**, Sayı 8; Ocak 2003 s: 15.

³⁶⁹Selim Bekçioğlu; Çağrı Köroğlu; “UMS-21, TMS-21 Kur Değişim Etkileri Standardına Göre Finansal Tabloların Çevrimi ve Kur Farklarının Muhasebeleştirilmesi”; **Mali Çözüm Dergisi**; Sayı: 86, Mart-Nisan 2008 s:29.

alan yabancı para birimine dayalı işlemler olarak kabul edilmez³⁷⁰. Buna göre; yabancı para birimine dayalı işlemler, yabancı para birimi bazında yapılan veya ödenmesi yabancı para ile yapılacak olan işlemlerdir. Bu genel tanımına dayalı olarak standartta, işletmelerin yabancı para birimine dayalı işlemleri şu şekilde sıralanmıştır(TMS21.20):

- İşletmenin, fiyatları yabancı bir para biriminde belirlenen mal ve hizmetleri alıp satması;
- İşletmenin, borç ya da alacak tutarları yabancı bir para biriminde belirlenen kredi alması ya da borç vermesi; veya
- İşletmenin, yabancı bir para birimi cinsinden varlık iktisap etmesi ya da elden çıkarması ile bu tür yükümlülüklerin doğması veya ifa edilmesi

4.1.2 Kur Değişiminin TMS'ye Göre Muhasebeleştirilmesi

Kur farkları, işletmelerin yabancı para birimine dayalı işlemlerinin bir sonucu olarak karşımıza çıkmaktadır. Bu açıdan işletmelerin yabancı para birimine dayalı işlemleri, yurtiçinde faaliyet gösteren işletmelerin yaptıkları yabancı para birimine dayalı işlemler ve yabancı ülkedeki işletmelere yatırımlar olmak üzere iki ana grupta sınıflandırılabilir.

4.1.2.1 Yabancı Paraya Dayalı İşlemler

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(TMS21.21).

Standart, işlem tarihinde uygulanacak kurun işlemin yapıldığı tarihteki geçerli kura yakın bir kurun uygulanmasına olanak vermektedir. Örneğin bir haftalık veya bir aylık ortalama kur, belirtilen zaman aralığı süresince ortaya çıkan her bir yabancı para birimine dayalı işlem için uygulanabilir. Ancak; eğer döviz kurları belirgin şekilde dalgalanma gösteriyorsa, bir dönemin ortalama kurunun yabancı para birimine dayalı işlemlerin dönüştürülmesinde güvenilir olmayacağından, standarda göre bu durumda

³⁷⁰ Bayazıtlı, s:17.

dönemin ortalama kuru yerine her bir işlemin yapıldığı tarihteki kurun kullanılması gerekir³⁷¹.

Yabancı paralı işlemlerin dönem sonlarında raporlanması bu işlemlerin parasal kalem ya da parasal olmayan kalem olmalarına göre değişmektedir. Raporlamanın nasıl yapılacağına etkili olan parasal kalem ve parasal olmayan kalemler kavramlarının açıklaması şu şekildedir:

Parasal Kalemler; Türk Lirasının değerindeki değişimler karşısında nominal değerleri aynı kaldığı halde satın alma güçleri fiyat hareketlerine göre ters yönde değişen kıymetleri (Yabancı paralar da parasal kıymet olarak dikkate alınır.) ifade eder³⁷².

Parasal Olmayan Kalemler; Nominal değeri değişen satın alma gücü aynı, parasal kalemler dışındaki kalemleri ifade eder³⁷³.

Standartta dönem sonlarında yabancı paralı işlemlerin nasıl raporlanacağı şöyle açıklanmaktadır: (TMS21.23)

- Yabancı para parasal kalemler kapanış kurundan (**Kapanış Kuru**; Raporlama dönemi sonunda geçerli kurdur. (TMS21.8)) çevrilir,
- Tarihi maliyet cinsinden ölçülen yabancı para birimindeki parasal olmayan kalemler işlem tarihindeki döviz kuru kullanılarak çevrilir ve,
- Gerçeğe uygun değerden ölçülen yabancı para birimindeki parasal olmayan kalemler gerçeğe uygun değer belirlendiği tarihteki döviz kurları kullanılarak çevrilir.

Özetle; standart parasal kalemlerin finansal tablolarda değerlemesinde oluşan kur farklarının kar ya da zarar hesabına aktararak muhasebeleştirilmesini belirtmektedir. Parasal olmayan kalemlerin ise; kazanç ya da zararları özkaynaklarda

³⁷¹Göksel Yılmaz; “Kur Farklarının Türk Vergi Mevzuatı, Sermaye Piyasası Mevzuatı ve Uluslararası Muhasebe Standartları Açısından Değerlendirilmesi”, Marmara Üniversitesi Yüksek Lisans Tezi, İstanbul, 2003 s: 99.

³⁷² Ataman; “Muhasebede Dönem Sonu İşlemleri” Cilt II, s:26.

³⁷³ Ataman; “Muhasebede Dönem Sonu İşlemleri” Cilt II, s:26.

muhasebeleştirilirse; bu kazanç ya da zararın kurdan kaynaklanan kısmı da özkaynaklarda muhasebeleştirilir. Buna karşın parasal olmayan bir kalemden kaynaklanan kazanç ya da zarar, kar ya da zararda muhasebeleştirilirse, bu kazanç ya da zararın kurdan kaynaklanan kısmı da kar ya da zararda muhasebeleştirilir.

Standardın 28. maddesine göre; parasal kalemlerin muhasebeleştirilmesinde oluşan kur farkları kar ya da zarar hesabına aktararak muhasebeleştirilir. (TMS21.28)

Parasal olmayan bir kalemden kaynaklanan kazanç ya da zarar diğer kapsamlı gelirden muhasebeleştirilirse, bu kazanç ya da zararın kurdan kaynaklanan kısmı da diğer kapsamlı gelirden muhasebeleştirilir. Buna karşın, parasal olmayan bir kalemden kaynaklanan kazanç ya da zarar, kar ya da zararda muhasebeleştirilirse, bu kazanç ya da zararın kurdan kaynaklanan kısmında kar ya da zararda muhasebeleştirilir (TMS21.30).

Örnek³⁷⁴: A işletmesi 18.000 Dolar tutarında bir malı tamamı senet karşılığında ithal etmiştir. İşlemin gerçekleştiği tarihteki döviz kuru 1Dolar =1,29 TL olup, bu tutar üzerinden işletmenin borç senetleri hesabına kaydedilmiş durumdadır. Dönem sonlarında değerleme kuru 1Dolar = 1,41 TL dir.

Bu uygulamada yapılması gereken ilk işlem, kur farkının bulunmasıdır. Bunun için şu işlem yapılır:

Senedin Bilanço Günündeki Tutarı : $18.000 \times 1,41 \text{ TL} = 25.380 \text{ TL}$

Senedin Kayıtlı Değeri : $18.000 \times 1,29 \text{ TL} = 23.220 \text{ TL}$

Kur farkı = 2.160 TL

Bulunan kur farkı A işletmesi için olumsuz bir durumdur. İthalat işlemi sonucunda borcu 23.220 TL olması gerekirken, kurlardaki değişim sonucunda borç 2.160 TL artarak 25.380 TL'ye yükselmiştir.

Ortaya çıkan kur farkının muhasebe kaydı şu şekildedir:

³⁷⁴ Bekçioğlu, Köroğlu; s: 37-38.

/3112.2008/ 656 KAMBIYO ZARARLARI HESABI 321 BORÇ SENETLERİ HESABI Vade farkının kaydı	2.160	2.160
--	-------	-------

Eğer senedin kayıtlı değeri, dönem sonundaki döviz kurundan büyük olsaydı işletme zarar yerine kar elde edecekti. Böylece 646 Kambiyo Karları hesabı alacaklandırılıp, borç senetleri hesabı borçlandırılacaktı.

4.1.2.2 Yurtdışındaki İşletmelere Yatırımlar

Yabancı ülkedeki işletmelere yatırımlar ise dahil oldukları standarda göre işleme tabi olurlar. İşletmeler, farklı bir ülkede ve para biriminde faaliyette bulunan yabancı işletmelere bağlı ortaklık, iştirak, iş ortaklığı biçiminde yatırımlar yapabilir ya da yurt dışında şubeler açabilir. Bağlı ortaklık, iştirak, iş ortaklığı ya da şube olarak yapılan yurt dışı yatırımların tamamı, muhasebe kayıtlarını kurulduğu ülkedeki para birimi ile tutar ve finansal tablolarını da bu para birimi ile hazırlar. Buna bağlı olarak işletmenin yatırım yaptığı yabancı işletmelerin finansal tabloları ana işletmenin raporlama para biriminden farklı para birimi esas alınarak hazırlanır. Bunun yanı sıra; bu işletmelerin, farklı ülkelerde faaliyet gösteren yabancı işletmelerinin finansal tablolarını konsolide ederek, bu finansal tabloların tek bir para birimi ile ifade edilebilir duruma getirilmesi gerekir. Yabancı işletmelerin finansal tablolarının raporlama para birimine dönüştürülmesi sonucu ise, dönüştürme kur farkları ortaya çıkabilmektedir³⁷⁵.

4.1.3 Kur Değişiminin VUK’a Göre Muhasebeleştirilmesi

VUK’da yabancı para birimine dayalı işlemlere ilişkin ilkeler; değerlemeye ilişkin hükümlerin yer aldığı bölüm içinde düzenlenmiştir. VUK’un 280. maddesine göre, yabancı paralar değerlendirme gününde *borsa rayici* ile değerlendirilir. Borsa rayicinin belirlenmesinde muvazaa olduğu anlaşılırsa bu rayiç yerine *alış bedeli* esas alınır.

³⁷⁵ Yavuz Çiftçi, Abdülkadir Şahin; “TMS 21’e Göre Kur Farklarının Muhasebeleştirilmesi ve Vergi Uygulamaları Karşısındaki Durumunun İncelenmesi” **Finans Politik & Ekonomik Yorumlar** 2008 cilt:45 sayı 516 s:37-38.

Yabancı paraların borsa rayici yoksa, değerlemeye uygulanacak kur Maliye Bakanlığı'nca belirleneceği hükmünde bu madde kapsamında yer almaktadır³⁷⁶. Bu nedenle uygulamada ; Yabancı paraların, kasaya giriş ve çıkışları o tarihteki efektif alış kurları ile değerlendirilip giriş ve çıkışlar yapıldığında, dönem sonlarında kasadaki efektif miktarı Maliye Bakanlığı'nca ilan edilen kurlar ile değerlendirilerek yabancı para kasasının Türk lirası tutarı ile karşılaştırılır. Farklar olumlu yada olumsuz oluşuna göre 646 Kambiyo Karları ve 656 Kambiyo Zararları hesaplarına kaydedilir. Maliye Bakanlığı'nca kur tespiti yapılmadığı zamanlarda yapılacak değerlemelerde, Merkez Bankası'nın ilan ettiği döviz alış kurunun uygulanması gerekmektedir. (VUK 130 seri no'lu Genel Tebliği)³⁷⁷.

Yabancı para ile düzenlenmiş senetler alındıkları tarihte geçerli olan kurla değerlendirilerek hesaba alınır. Bu senetler, envanterde, değerlendirme kuru ile yeniden değerlendirilir ve Türk Lirası karşılığı bilanço günündeki tutarına eşitlenir. Yabancı paralı senetlerin reeskontunda da senedin üzerindeki faiz oranı geçerlidir. Senet üzerinde faiz belirtilmemişse değerlendirme gününde geçerli olan LIBOR (Londra Bankalararası Para Piyasası Faiz Oranı) esas alınır. (*VUK Mad. 280*)³⁷⁸.

Parasal olmayan kalemlerdeki kur değişiminin kayıtlara alınırken; VUK 163 no'lu tebliğ maddi duran varlıkların kur farklarının varlık aktifleştirilinceye kadar maliyete dahil edilmesini; ancak aktifleştirildikten sonra ise dönem gideri olarak yazılmasını belirtmektedir. Stoklar için ise; VUK 238 no'lu tebliğ ile açıklama yapılmakta ve yine aktifleştirilene kadar olan kur farklarının maliyete dahil edilmesi gerektiği sonraki farkların ise maliyete ya da gidere yazılacağı yer almaktadır.

Parasal olmayan kalemlerdeki kur değişiminin kayıtlara alınırken; VUK 238 no'lu tebliğ stokların kur farklarının varlık aktifleştirilinceye kadar maliyete dahil edilmesini; ancak aktifleştirildikten sonra ise dönem gideri olarak yazılmasını belirtmektedir. Maddi duran varlıklar için ise; VUK 163 no'lu tebliğ ile açıklama

³⁷⁶ Özgür Çatıktaş, Yıldırım Ercan Çalış ; “Kur Değişimi Etkilerinin Türkiye Muhasebe Standardına Göre Muhasebeleştirilmesi İlkeleri”;

http://www.tmsk.org.tr/index.php?option=com_content&task=view&id=69&Itemid=92 (30-06-2009).

³⁷⁷ Ökten, Karapınar, s:10.

³⁷⁸ Sevilengül, s.242.

yapılmakta ve yine aktifleştirilene kadar olan kur farklarının maliyete dahil edilmesi gerektiği sonraki farkların ise maliyete ya da gidere yazılacağı yer almaktadır.

4.1.4 Kur Değişiminin TMS ve VUK Açısından Karşılaştırılması

TMS ye göre yabancı paralı işlemlerde kullanılacak kur; ilgili işlem tarihindeki kurdur. VUK’da ise kullanılacak kurun Maliye Bakanlığı’nca belirlenecek efektif alış kuru olduğu; Maliye Bakanlığı’nca belirlenmediği zamanlarda ise; Merkez Bankası’nın ilan ettiği döviz alış kuru olduğu açıkça belirtilmektedir.

İşletmeler VUK’a göre efektif alış kurunu kullanmaktadırlar. TMS de de tam olarak kullanılacak kur ile ilgili bu tür bir açıklama yapılmadığından, yabancı paralarla ilgili işlemlerde efektif alış kurunun kullanılması her iki hüküm içinde uygun olabilir.

Standartta parasal olmayan kalemlerin ilk muhasebeleştirilmesinde kur farklarının maliyetine dahil edileceği; ancak sonraki muhasebeleştirmede gider olarak yazılacağı yer almaktadır. VUK ise kur farklarının ilk kayıta yine maliyete ekleneceğini belirtmekte fakat sonraki kur farklarının maliyet yada gider yazılmasında işletmeleri serbest bırakmaktadır. VUK sonraki değerlemeler için serbestlik getirdiğinden oluşan kur farklarının TMS’deki gibi dönem gideri yazılması uygun olabilir.

4.2 İnşaat Sözleşmelerinin Değerlemesi

TMS 11 “İnşaat Sözleşmeleri Standardı” ile inşaat ile ilgili gelir ve maliyete dair açıklamalar yapılmıştır. İnşaat sözleşmelerinin tanımı, kapsamı ve TMS ile VUK açısından karşılaştırılması aşağıdadır:

4.2.1 İnşaat Sözleşmeleri Standardının Tanımı ve Kapsamı

İnşaat sözleşmelerine konu olan işlerin özelliği gereği, sözleşme kapsamındaki işin başlaması ile işin tamamlanması farklı hesap dönemlerinde gerçekleşmektedir. TMS – 11 İnşaat Sözleşmeleri standardının amacı, sözleşme kapsamında elde edilen

gelir ve maliyetlerin inşaat işinin gerçekleştirildiği hesap dönemlerine dağıtılmasını düzenlemektir³⁷⁹.

İnşaat sözleşmesi (sözleşme); bir varlığın veya tasarım, teknoloji ve fonksiyon ya da nihai amaç veya kullanım açısından birbiriyle yakından ilişkili ya da birbirine bağımlı bir grup varlığın inşası için özel olarak yapılmış bir sözleşmedir(TMS11.3).

İnşaat işletmeleri yap-sat işletmeleri ve taahhüt işletmeleri olmak üzere iki gruptur. Yap-sat işletmeleri kendi nam ve hesaplarına yapı inşa ederler ve tamamlanıncaya kadar bu yapılar işletmenin mülkiyetinde yarı mamul veya mamul olarak kalırlar. Taahhüt işletmeleri ise inşaat işini belirli bir plan, proje, şartname çerçevesinde önceden garanti edilmiş fiyatlarla yüklenir ve belirlenen süre içerisinde tamamlayıp teslim ederler³⁸⁰.

Yap-sat işletmelerinde, giderler meydana geldikçe 710, 720 ve 730 no’lu hesaplarda muhasebeleştirilirler. Dönem sonunda, bu hesaplarda biriken tutarlar 151 no’lu hesaba alınırlar. İnşaatı tamamlanan işlere ilişkin tutarlar ise 151 no’lu hesaptan 152 no’lu hesaba alınırlar³⁸¹.

Yıllara yaygın inşaat ve taahhüt işletmeleri bir hizmet işletmesi olarak kabul edildiği için 7/A seçeneğinde üretim maliyeti olarak kullanılan 710 Direkt hammadde ve malzeme maliyetleri, 720 Direkt İşçilik Maliyetleri ve 730 Genel Üretim Giderleri hesaplarının yerine tüm üretimle ilgili maliyetler 740 Hizmet Üretim Maliyeti Hesabında toplanmaktadır³⁸².

İşin tamamlanıncaya kadarki sürede dönemlere ayrılarak bu dönemler itibariyle gelir-kar hesaplamasının yapılıp, giderlerin-gelirlerin muhasebeleştirilmesi için

³⁷⁹ Ali Haydar Güngörmüş, Ender Boyar; “TMS 11 İnşaat Sözleşmeleri Standardında, Maliyet Güncellemesi(Eskalasyon) Durumunda, Gelirin Tespiti”

http://www.fatih.edu.tr/~ahgungormus/Maliyet_Guncellemesi.pdf (01-07-2009) s: 2.

³⁸⁰Selman, Aziz Erden, “İnşaat İşletmelerinde, İnşaat Maliyetlerinin Tespitinde Faaliyet Tabanlı Maliyetleme Yaklaşımının Yeri”, **Muhasebe ve Denetim Bakış Dergisi** Sayı :11 Ocak 2004, s:18.

³⁸¹ Örten, Karapınar, s:111.

³⁸² Ali Haydar Güngörmüş; Mesut Atasever; “Yıllara Yaygın İnşaat Taahhüt ve Onarım İşlerinde 7/A Seçeneğinin İşleyişi ve Bir Tespit” **Mali Yönetim ve Denetim Dergisi** , Sayı.27, Ankara, Temmuz Ağustos-2004, s.74.

standartta uygulanacak iki tür sözleşmeden bahsedilmektedir: Bu sözleşme türlerinin açıklamaları şöyledir³⁸³:

Sabit fiyatlı sözleşme; yüklenicinin sabit bir sözleşme fiyatını (ihale bedeli) veya üretim birimi başına sabit bir tutarı (birim fiyat) kabul ettiği ancak belli koşullarda maliyet güncelleştirmesine (eskalasyon) konu olan inşaat sözleşmesidir.

Maliyet artı kâr sözleşmesi; yükleniciye kabul edilebilir ya da başka bir şekilde tanımlanmış maliyetler üzerine bu maliyetlerin bir yüzdesi veya sabit bir tutar eklenerek ödeme yapılan inşaat sözleşmesidir.

4.2.2 TMS'ye Göre İnşaat Sözleşmesi Gelir Giderlerinin Muhasebeleştirilmesi

Sözleşme geliri, ön sözleşmede belirlenen tutar ile sözleşmeye konu olan işin yapılması sırasında ortaya çıkan, gelir artışı sağlayabilecek sapmaları ve tutarı güvenilir bir şekilde hesaplanabilen ek hak edişler ile teşvik ödemelerini kapsar.³⁸⁴

Sözleşme maliyeti, doğrudan sözleşmeye ilişkin olan harcamaları, genel sözleşme faaliyetlerinden projeye dağıtılabilecek makul giderleri ve sözleşme hükümlerine göre müşteri ile doğrudan ilişkilendirilebilecek diğer masrafları içerir³⁸⁵.

Bir inşaat sözleşmesinin sonucu güvenilir biçimde öngörülebiliyorsa, inşaata ilişkin gelir ve maliyetler bilanço günü itibarıyla sözleşmeye konu işin tamamlanma aşaması esas alınarak, gelir ve giderler olarak finansal tablolara yansıtılır. Toplam sözleşme maliyetlerinin toplam sözleşme gelirini aşması muhtemelse beklenen zarar doğrudan gider olarak finansal tablolara yansıtılır(TMS11.22,36).

Finansal tablolara yansıtılacak gelir ve giderlerin belirlenmesinde sözleşmenin tamamlanma aşamasının baz alınması "tamamlanma yüzdesi yöntemi" olarak adlandırılır. Bu yöntemde sözleşme geliri, ulaşılan tamamlanma aşamasına kadar

³⁸³ Türker Susmuş, Yasemin Zengin; “İnşaat Sözleşmeleri Standardı (TMS 11) ve Uygulamaları” http://dosya.izsmmm.com/documan/TMSS_XII_BILDIRILER/turker_susmus_yasemin_zengin.doc (02-07-2009) s:3-4.

³⁸⁴ Deloitte, “Uluslararası Finansal Raporlama Standartları UFRS Cep Kitapçığı”, 7. Baskı; 2008 s:52.

³⁸⁵ Deloitte:52.

katlanılan inşaat maliyetiyle eşleştirilerek, bitirilen işle orantılı gelir, gider ve kârın raporlanması sağlanır. Bu yöntem, ilgili dönemde sözleşme kapsamındaki işin aşaması ve işteki ilerleme konusunda yararlı bilgi sağlar(TMS11.25). Tamamlanma yüzdesi yönteminde, sözleşme geliri işin yapıldığı hesap dönemlerinin gelir tablosunda gelir olarak gösterilir. Sözleşme maliyetleri ait oldukları işin yapıldığı hesap dönemlerinin gelir tablosunda gider olarak gösterilir(TMS11.26).

Sonucun güvenilir biçimde öngörülemediği durumlarda, katlanılmış maliyetlerden tahsil edilebilme olasılığı yüksek olan kısım kadar olan tutar gelir kaydedilerek tahakkuk ettirilir. Maliyetlerin geliri aşma olasılığı yüksekse, beklenen zarar derhal gider olarak kaydedilir³⁸⁶.

4.2.3 VUK’a Göre İnşaat Sözleşmesinin Gelir Giderlerinin Muhasebeleştirilmesi

VUK inşaat işleri ve sözleşmelerinin değerlemesi ile ilgili bir hüküm bulunmamaktadır. Sadece 271.maddede inşaat işlemlerinin kayıt edilmesinde, “*inşa edilen binalarda ve gemilerde imal edilen makine ve tesisatta bunların inşa ve imal giderleri satın alma yerine geçer.*” ifadesi bulunmaktadır.

Ancak GVK’da inşaat işleri ve elde edilecek gelirin vergiye etkisi üzerine açıklamalar yer almaktadır. Yıllara yaygın inşaat ve onarım işlerinde ortak genel giderler, aşağıdaki esaslara göre dağıtılır(GVK madde 43)³⁸⁷:

- Yıl içinde birden fazla inşaat ve onarım işinin birlikte yapılması halinde tahsil olunan istihkak bedellerinin birbirine olan oranına göre,
- Bir veya birden fazla inşaat işinin başka işlerde birlikte yapılması halinde, tahsil olunan istihkaklar ile diğer işlere ait satış ve hasılat tutarlarının birbirine oranına göre yapılır.

³⁸⁶ Mehmet Sayarı, İnşaat Taahhütleri (Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım Sözleşmeleri) Standardı, **Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi**, Cilt:6, Sayı:3, Eylül 2004, s. 65.

³⁸⁷ Ökten, Karapınar s:109 .

Birden fazla inşaat ve onarım işlerinde kullanılan işlerde veya bu işlerle sair işlerde müşterek kullanılan tesisat, makine ve ulaştırma vasıtalarının amortismanları, bunların her işe kullanıldıkları gün sayısına göre dağıtılır(GVK madee 43).

4.2.4 İnşaat İşlemlerinin TMS ve VUK Açısından Karşılaştırılması

TMSde inşaat sözleşmesinde belirlenen unsurların muhasebeleştirilmesinde sonucun güvenilir olarak tespit edilip edilmemesine göre farklılık oluşmaktadır. Buna göre sözleşmenin sonucunun güvenilir bir şekilde tespit edilmesi halinde; inşaaat ilişkin gelir ve maliyetler bilanço günü itibariyle sözleşmeye konu işin tamamlanma aşaması esas alınarak, gelir ve giderler olarak finansal tablolara yansıtılır.giderin geliri aşması durumunda ise zarar finansal tablolara aktarılır. Ayrıca inşaat işin tamamlanma aşaması da belirlenerek inşaatın gerçekleşme oranına göre bitirilen işle orantılı gelir, gider ve kârın raporlanması sağlanır.

Sonucun güvenilir biçimde tespit edilemediği durumlarda, katlanılmış maliyetlerden tahsil edilebilme olasılığı yüksek olan kısım kadar olan tutar gelir kaydedilerek tahakkuk ettirilir. Maliyetlerin geliri aşma olasılığı yüksekse, beklenen zarar derhal gider olarak kaydedilir.

TMS de açıkça yer alan inşaat sözleşmesi gelir-gider unsurları ve muhasebeleştirilmesi TMS’de açıkça yer almakta ve muhasebeleştirilmektedir. Ancak GVK inşaat işlerinin muhasebeleştirilmesinde kullanılacak oranlar üzerinde durarak vergilendirme dönemlerinde yapılacak hesaplamaların esaslarını belirlemiştir.

4.3 Finansal Kiralamada Değerleme

Finansal kiralama ile ilgili tanımlar ve değerlemesi TMS de17 no’lu standart ile açıklanmıştır.

4.3.1 Finansal Kiralamanın Tanımı ve Kapsamı

Finansal kiralama standartta şu şekilde tanımlanmaktadır: Bir varlığın mülkiyetine sahip olmaktan kaynaklanan her türlü risk ve yararların devredildiği sözleşmedir(TMS17.1).

4.3.2 TMS'ye Göre Finansal Kiralamanın Değerlemesi

Finansal kiralamanın muhasebeleştirilmesi kiracı ve kiraya veren açısından farklılık oluşturmaktadır. Bu iki taraf açısından muhasebeleştirilmenin açıklaması şöyledir:

- Kiracı Açısından

Kiralama süresinin başlangıcında kiracılar finansal kiralama işlemini; kiralama sözleşmesinin başında tespit edilmiş gerçeğe uygun değer ya da asgari kira ödemelerinin bugünkü değerinden düşük olanı üzerinden bilançolarında varlık ve borç (kira tutarlarının ödenme yükümlülüğü) olarak muhasebeleştirirler. Kiralama süresinin başlangıcında, kiralama konusu varlık ve gelecekteki kira bedelleri, kiracının ilgili varlığa ilişkin olarak yaptığı ve aktifleştirilmesi gereken başlangıç doğrudan maliyetleri hariç olmak üzere, kiracının bilançosunun varlık ve borç kısmına eşit tutarda kaydedilir³⁸⁸.

Finansal kiralama işlemlerinin kiracının finansal tablolarında gösterilmemesi durumunda, ilgili işletmenin ekonomik ve yükümlülükleri olduğundan az gösterilmiş dolayısıyla anılan işletmenin finansal oranlarında bozulma meydana gelmiş olur. Bu nedenle, finansal kiralama işlemlerinin kiracının bilançosuna, hem varlık hem de gelecek kira tutarının ödenme yükümlülüğü şeklinde yansıtılması gerekir³⁸⁹.

Asgari kira ödemeleri; finansman giderleri ve mevcut yükümlülüklerdeki azalma (*borç anapara ödemesi*) olarak ayrıştırılır. Finansman giderleri, kalan borç tutarlarına sabit bir faiz oranı uygulanmasını sağlayacak şekilde kiralama süresi

³⁸⁸ Banu Başar "TMS 17 Kiralama İşlemleri" Necdet Sağlam, Salim Şengel, Bünyamin Öztürk,(Ed)"**Türkiye Muhasebe Standartları Uygulaması** (413-456)" Ankara, Maliye ve Hukuk Yayınları, 2.Baskı 2008, s:273.

³⁸⁹ Gökçen, Akgül, Çakıcı, s:167.

boyunca her bir döneme dağıtılır. Koşullu kiralara, oluştukları dönemde gider olarak dikkate alınır(TMS17.25).

Finansal kiralama işlemi, her bir hesap dönemi itibariyle ilgili finansman giderlerinin dikkate alınması yanında, amortisman tabi varlıklara ilişkin amortisman giderlerini de ortaya çıkarır. Kiralama işlemine konu edilen amortisman tabi varlıkların amortismanı, işletme mülkiyetinde yer alan amortisman tabi varlıklarla uyumlu olmalı ve muhasebeleştirilecek amortisman tutarı, “TMS 16 Maddi Duran Varlıklar” ve “TMS 38 Maddi Olmayan Duran Varlıklar” Standartlarına uygun olarak hesaplanmalıdır. Eğer, 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(TMS17.27).

Kiralanın varlığın amortisman tabi tutarı, kiracının mülkiyetinde yer alan amortisman tabi varlıklar için uygulamış olduğu amortisman yöntemiyle uyumlu bir şekilde, ilgili varlığın öngörülen kullanım dönemi boyunca her bir hesap dönemine sistematik olarak dağıtılır. Söz konusu varlığın kiralama süresi sonunda kiracı tarafından satın alınacağına kesine yakın olduğu durumlarda, varlığın tahmini kullanım süresi ilgili varlığın yararlı ömrü olup, satın alma işleminin kesine yakın olmaması durumunda ilgili varlık kiralama süresi ile yararlı ömründen kısa olanı itibariyle itfa edilir(TMS17.28).

Kiralanın varlığın faydalı ömrü aşağıdakilerden biri ile ifade edilmektedir:³⁹⁰

- Bir varlığın, bir veya daha fazla kullanıcı tarafından ekonomik olarak kullanabileceği zaman dilimi; veya
- Bir veya daha fazla kullanıcı tarafından bir varlığın kullanılması sonucu belirli bir miktar ürün veya benzer birimlerin üretilebilecek miktarını ifade etmektedir.

³⁹⁰ Mukherje, Hanıf s:33.2.

- Kiraya Veren Açısından

Kiraya verenler, finansal kiralamaya konu edilmiş varlıkları bilançolarına yansıtırlar ve net kiralama yatırımı tutarına eşit tutarda bir alacak olarak gösterirler(TMS17.36).

Finansman geliri, kiraya verenin finansal kiralama konusu varlığa ilişkin net yatırımındaki sabit bir dönemsel getiri oranını yansıtan bir esasa göre muhasebeleştirilir. Kiraya veren, finansman gelirini kiralama süresine sistematik ve rasyonel bir biçimde dağıtmayı hedefler. Söz konusu gelir dağıtımı işlemi, kiraya verenin finansal kiralamaya ilişkin net yatırımına ilişkin sabit dönemsel bir getiriye yansıtacak bir esasa dayanır. Hizmetlere ilişkin maliyetler hariç olmak üzere, herhangi bir döneme ilişkin kira ödemeleri, anaparayı ve kazanılmamış finansman gelirini azaltmak üzere brüt kiralama yatırımının tespitinde dikkate alınır(TMS17.39-40).

4.3.3 VUK’a Göre Finansal Kiralamanın Değerlemesi

4842 sayılı Kanunun 25. maddesiyle Vergi Usul Kanununa eklenen “*Finansal Kiralama işlemlerinde değerlendirme başlıklı Mükerrer 290. madde*, finansal kiralama işlemlerini “kira süresi sonunda mülkiyet hakkının kiracıya devredilip devredilmediğine bakılmasızın bir iktisadi kıymetin mülkiyetine sahip olmaktan kaynaklanan tüm riskler ile yararların kiracıya bırakılması sonucunu doğuran kiralamalardır.” Şeklinde tanımlanmıştır. Mükerrer 290. madde ve 319 no’lu VUK Genel Tebliğindeki açıklamalara göre, yeni düzenleme kiralama işleminin finansal kiralama sayılabilmesini şu dört kritere bağlamıştır³⁹¹:

1. İktisadi kıymetin mülkiyetinin kira süresi sonunda kiracıya devredilmesi,
2. Kiracıya kira süresi sonunda iktisadi kıymeti rayiç bedelinden düşük bir bedelle satın alma hakkı tanınması,

³⁹¹ Tülin Atakan, İlker Gökbulut; “Türkiye’de Yapılan Finansal Kiralama İşlemlerine İlişkin Eski ve Yeni Düzenlemelerin Muhasebe Açısından Karşılaştırmalı İncelenmesi ve Uygulamaya Yönelik Örneklenmesi”; **Mali Çözüm Dergisi**, Sayı: 78, Kasım-Aralık 2006 s: 65.

3. Kiralama süresinin iktisadi kıymetin ekonomik ömrünün %80'inden daha büyük bir bölümünü kapsaması veya,

4. Sözleşmeye göre yapılacak kira ödemelerinin bugünkü değerinin toplamının iktisadi kıymetin rayiç bedelinin %90'ından daha büyük bir değeri oluşturması

Bu kriterlerden herhangi birinin varlığı kiralama işleminin mükerrer madde kapsamında, yani finansal kiralama işlemi olarak değerlendirilmesini gerektirmektedir. 4842 sayılı Kanunla VUK'a mük. 290. madde eklenmek suretiyle düzenlenen finansal kiralamaya ilişkin hükümler uyarınca kiracılar, finansal kiralamaya konu iktisadi kıymetleri bilançonun Haklar'a ilişkin bölümünde gösterecektir. Bu haklar, iktisadi kıymete ilişkin rayiç bedel ile kira ödemelerinin bugünkü değerinin düşük olanı ile aktifleştirilecek, dönem sonunda da *mukayyet bedelle* değerlendirilecektir³⁹².

Finansal kiralama hakları VUK'un kiralamaya konu iktisadi kıymetlere ilişkin hükümler uyarınca amortismanına tabi tutulabilir³⁹³.

4.3.4 Finansal Kiralamanın TMS ve VUK Açısından Karşılaştırılması

Finansal kiralamaya ilişkin değerlendirme esasları TMS'de gerçeğe uygun değer ya da asgari kira ödemelerinin bugünkü değerinden düşük olanı ile değerlendirirken; VUK'a göre ise rayiç bedel yada kira ödemelerinin bugünkü değerinden düşük olanı ile değerlendirilmektedir.

4.4 Tarımsal Faaliyetlerde Değerleme

Tarımsal faaliyetler ile ilgili açıklamalar TMS 41'de yer almaktadır. Bu standartta göre tarımsal faaliyetlerin değerlemesi ve VUK ile karşılaştırılması şöyledir:

³⁹² Atakan, Gökbulut s: 65.

³⁹³“Maddi Olmayan Duran Varlıklar” http://www.yaklasim.com/mevzuat/dergi/makaleler/ocak_2005/10.htm (03-07-2009).

4.4.1 Tarımsal Faaliyetler Standardının Tanımı ve Kapsamı

Tarımsal faaliyet: Satışa veya geri dönüştürülmeye konu canlı varlıkların tarımsal ürünlere veya farklı canlı varlıklara dönüştürülmesi ve hasat işlemlerinin bir işletme tarafından yönetimidir(TMS41.5).

Tarımsal faaliyet, geniş kapsamlı bir faaliyet grubunu kapsar; örneğin, hayvan yetiştiriciliği, ormancılık, yıllık veya daha uzun süreli mahsul yetiştiriciliği, meyve bahçesi ve fidan ekiciliği, çiçekçilik, ve su ürünleri yetiştiriciliği (balık çiftçiliği dahil). Bu çeşitlilik içerisinde belirli bazı ortak özellikler bulunmaktadır(TMS41.6):

- Değişim kapasitesi: Yaşayan hayvanlar ve bitkiler biyolojik dönüşüm geçirebilme özelliğine sahiptir.
- Değişimin yönetilmesi: Yönetim, ilgili sürecin gerçekleşmesi için gereken koşulları geliştirmek veya en azından korumak suretiyle söz konusu dönüşümü kolaylaştırır (örneğin besin seviyeleri, nem, sıcaklık, verimlilik, ve ışık). Böyle bir yönetim, tarımsal faaliyeti, diğer faaliyetlerden ayırır. Örneğin, yönetilmeyen kaynaklardan (okyanus balıkçılığı ve ormanların yok edilmesi gibi) ürün elde edilmesi tarımsal faaliyet değildir.
- Değişimin ölçülmesi: Biyolojik değişim veya hasat sonucunda kalitede (örneğin genetik özellikler, yoğunluk, olgunluk, yağ miktarı, protein içeriği ve fiber gücü) veya miktarda (örneğin soy, ağırlık, hacim, fiber uzunluğu veya çapı ve tomurcuk sayısı) meydana gelen değişiklik, rutin bir yönetim işlevi olarak ölçülür ve izlenir.

4.4.2 TMS'ye Göre Tarımsal Faaliyetlerin Değerlemesi

Standartta tarımsal faaliyet ve canlı varlık olarak sınıflandırılan ve bu standartta göre değerlendirilecek varlıklar yer almaktadır.

Bu standart, aşağıda yer alan varlıkların tarımsal faaliyetle ilgili olmaları durumunda, söz konusu varlıkların muhasebeleştirilmesinde uygulanır(TMS10.1):

- Canlı varlıklar;

- Hasat zamanındaki tarımsal ürünler; ve
- Gerçeğe uygun değerinden satış maliyeti düşülerek ölçülen canlı varlıklara ilişkin devlet teşvikleri

İşletme, sadece ve sadece aşağıdaki koşulların gerçekleşmesi durumunda canlı bir varlığı veya tarımsal bir ürünü muhasebeleştirir(TMS41.10):

- İşletmenin, söz konusu varlığı geçmiş olayların sonucu olarak kontrol etmekte olması;
- Varlığa ilişkin gelecekteki ekonomik faydaların işletmeye aktarılmasının muhtemel olması; ve
- Varlığın gerçeğe uygun değerinin veya maliyetinin güvenilir olarak ölçülebilmesi.

Canlı varlıklar ilk muhasebeleştirildikleri tarihte ve her bilanço tarihinde, *gerçeğe uygun değerlerinden tahmini pazar yeri maliyetleri düşülmek suretiyle ölçülür*. Bir işletmenin canlı varlıklarından elde edilen tarımsal Pazar yeri maliyetleri düşülmek suretiyle ölçülür. Pazar yerindeki maliyetler; aracılara ve simsarlara ödenen komisyonlar, düzenleyici kuruluşlar ve mal borsaları tarafından tahsil edilen vergiler, transfer ve gümrük vergilerini içerir. Nakliye maliyetleri ve varlığın piyasaya getirilmesi için gerekli diğer maliyetler, Pazar yerinde katlanılan maliyetlere dahil değildir.(TMS 41 madde 12-13-14)³⁹⁴.

Canlı varlık veya tarımsal ürüne ilişkin aktif bir piyasanın bulunması durumunda bu piyasada açıklanmış olan fiyat, gerçeğe uygun değer belirlenmesine uygun bir esas teşkil eder. İşletmenin farklı piyasalara ulaşması söz konusu ise işletme bunlardan en uygun olanını kullanır. (Örneğin işletme iki aktif piyasaya ulaşmakta ise, kullanılması beklenen piyasada geçerli olan fiyat dikkate alınır)³⁹⁵.

³⁹⁴ Arzova, Arsoy,s:144.

³⁹⁵ Davies,H. “In praise of International Accounting Standards”, www.iasb.org.uk, (04-07-.2009).

Tarımsal ürünün değerlemesi, *hasat anındaki gerçeğe uygun değerlerinden tahmini satış maliyetlerinin düşülmesi yöntemiyle yapılır*. Hasatı yapılan ürün pazarlanabilir bir ürün olduğundan gerçeğe uygun değerın güvenilir bir şekilde tespitine yönelik bir kuşku bulunmamaktadır³⁹⁶.

Aktif bir piyasanın bulunmaması durumunda işletme, elde edilebildiği takdirde aşağıdaki bilgilerden biri veya daha fazlasını gerçeğe uygun değerın belirlenmesinde kullanır(TMS41.18):

- İşlem tarihi ile raporlama dönemi sonu arasında ekonomik koşullarda önemli bir değişiklik olmaması kaydıyla, en son piyasa işlem fiyatı;
- Farklılıkları yansıtan düzeltmelerin yapıldığı, benzer varlıkların piyasa fiyatları;
- Bir meyve bahçesinin sandık, kile veya hektar başı değeri ile bir sığırın et kilosu cinsinden değeri gibi sektör emsalleri.

4.4.3 VUK’a Göre Tarımsal Faaliyetlerin Değerlemesi

VUK’un 276 ve 277. maddelerinde tarımsal faaliyetlerin nasıl değerlendirileceği açıklanmıştır. Buna göre; “*Zirai mahsuller maliyet bedeli ile değerlendirilir. maliyet bedelinin belirlenmesi, zirai mahsullerin hususiyetlerine göre imal edilen emtianın maliyetinin ortaya çıkarılması gibidir. Zirai işletmelere dahil hayvanlar da maliyet bedeli ile değerlendirilir. eğer maliyet bedeli tespit edilemiyorsa maliyet bedeli yerine emsal bedeli esas alınır. Burada emsal bedeli, işletmenin bulunduğu mahaldeki zirai kazanç komisyonlarınca tespit edilmiş olan ortalama maliyet bedelidir*”³⁹⁷.

³⁹⁶ Deloitte s:93.

³⁹⁷ Vergi Usul Kanunu <http://www.hukuki.net/kanun/213.14.index.asp> (05-07-2009).

4.4.4 Tarımsal Faaliyetlerin Değerlemesinin TMS ve VUK Açısından Karşılaştırılması

Tarımsal faaliyetler muhasebe standartlarına göre gerçeğe uygun değer ile değerlendirilirken, VUK'a göre ise maliyet değeri ile değerlendirilmektedir. Maliyet değerinin tespit edilemediği durumlarda ise emsal bedeli belirlenir.

Dönem sonlarındaki değerlemede TMS'ye göre gerçeğe uygun değerinin bulunacak olan tarımsal faaliyetler VUK'a göre değerlemeye tabi tutulmayacaktır. Standartta göre değeri yeniden belirlenen varlıklar fark hesaplarına yansıtılarak değer düzeltimi olur.

4.5 Maden Kaynaklarının Araştırılması ve Değerlendirilmesi

Maden kaynaklarının araştırılması ve değerlendirilmesi standardı TFRS 6 da yer alarak açıklamalar yapılmıştır. Bu standartta yapılan açıklamalar, değerlendirme esasları ve VUK ile karşılaştırılması şöyledir:

4.5.1 Maden kaynaklarının Araştırılması ve Değerlemesi Standardının Tanımı ve Kapsamı

Maden kaynaklarının araştırılması ve değerlendirilmesi: İşletmenin belirli bir alanda araştırma yapma için yasal hakları alındıktan sonra, madenler, petrol, doğalgaz ve benzeri yenilenemez kaynaklar gibi maden kaynakları için araştırma ve maden kaynağından cevher çıkarmanın teknik yapılabilirliği ve ticari uygulanabilirliğini belirlemedir³⁹⁸.

4.5.2 TMS'ye göre Maden Kaynaklarının Değerlemesi

Araştırma ve değerlendirme varlıklarının muhasebeleştirilmesinde hangi unsurların muhasebeleştirileceği standardın 9. paragrafında yer verilmiştir. Bunlardan birkaçı şöyledir: Araştırma haklarının elde edilmesi; Topoğrafik, jeolojik, jeokimyasal ve jeofizik çalışmalar; Arama sondajı; kazı; örnekleme; ve bir maden kaynağından

³⁹⁸ Necdet Sağlam, Salim Şengel "TFRS 6 Maden kaynaklarının Araştırılması Ve Değerlemesi" Necdet Sağlam, Salim Şengel, Bünyamin Öztürk, "Türkiye Muhasebe Standartları Uygulaması (1151-1174)" Ankara, Maliye ve Hukuk Yayınları, 2.Baskı, 2008, s:1158.

cevher çıkarmanın teknik yeterlilik ve ticari uygulanabilirliğini değerlendirme ile ilgili faaliyetler(TFRS6.9).

İlk muhasebeleştirirmeden sonra, araştırma ve değerlendirme varlıklarına *maliyet modeli ya da yeniden değerlendirme modeli uygulanır*. Eğer yeniden değerlendirme modeli uygulanırsa (“TMS 16 Maddi Duran Varlıklar” Standardındaki model ya da TMS 38’deki model) bu uygulama varlıkların sınıflandırılması ile tutarlı olmalıdır (TFRS6.12).

Varlıkların araştırılmasına ve değerlendirilmesine ilişkin defter değerinin, geri kazanılabilir tutarı aşması durumunda değer düşüklüğü testi yapılmasını gerektirir. Değer düşüklüğünün TMS 36’da belirtilen “nakit yaratan birim”den daha yüksek bir seviyede değerlendirilmesine izin verir, ancak değer düşüklüğü belirlendiği anda TMS 36’ya göre hesaplanır³⁹⁹.

Maden kaynaklarının araştırılması ve değerlendirilmesinden kaynaklanan tutarları tanımlayan ve açıklayan bilginin dipnotlarda sunulmasını gerektirir⁴⁰⁰.

4.5.3 VUK’a Göre Maden kaynaklarının Değerlemesi

Vergi hukukumuzda tükenme payına tabi varlıklar genel hükümlerden farklı olarak, maden ve taş ocaklarının imtiyaz veya maliyet bedelleri ile petrol işletmelerinde tükenmeye konu olan değerler şeklinde tanımlanmıştır.

Tek düzen hesap planında özel tükenmeye tabi varlıklar grubunda yer alan madenlere ilişkin VUK’da amortisman ayırmayla ilgili açıklamalar bulunmaktadır. VUK 316 maddesinde; *“işletme sebebiyle içindeki cevherin azalmasından dolayı maddi değer kayb eden madenlerin ve taş ocaklarının imtiyaz veya maliyet bedelleri, ilgililerin, müracaatları üzerine bunların büyüklük ve mahiyetleri göz önünde tutulmak ve her maden veya taş ocağı için ayrı ayrı olmak üzere Maliye ve Sanayi Bakanlıklarınca belli edilecek nispetler üzerinden yok edilir”* olarak ifade edilerek madenlerde amortisman ayrılması gerektiği bildirilmiştir.

³⁹⁹ Deloitte s:41.

⁴⁰⁰ Deloitte s:41.

4.5.4 Maden kaynaklarının Değerlemesinin TMS ve VUK Açısından Karşılaştırılması

Maden kaynaklarının değerlemesinde TMS maliyet bedeli ya da yeniden değerlendirme yöntemlerinin kullanılması yer almaktadır. ayrıca defter değerinin geri kazanılabilir değeri aşması durumunda ise değer düşüklüğüne tabi tutulacağı standartta açıklanmaktadır.

SONUÇ

Dünyada küreleşme ve buna bağlı olarak ülkeler arası ticari ilişkilerin artması ile muhasebe işlemleri arasındaki birliğin sağlanması için 1960'lı yıllarda muhasebeciler kongresinde tartışılmalar başlanmış ve 1973 yılında ilk adım atılarak muhasebe standartları uygulamaya getirilmiştir. Birçok ülkenin kabul ettiği standartların oluşturulması için ülkemizdeki çalışmalar 2002 yılından itibaren TMSK'nın öncülüğünde devam ederek 2005 yılında ilk standartlar resmi gazete yayınlanıp uygulamaya geçilmiştir. Standartların uygulanması TTK tasarısının yasallaşması ile birlikte geniş yer bulacaktır.

Muhasebe standartlarının uygulanması ile ülkeler arası muhasebe işlemlerinde birlik sağlanarak, anlaşılabilir, karşılaştırılabilir, evrensel bir muhasebe sistemi ile özellikle çok uluslu şirketlerin yaşadığı ikilem ortadan kalkacak daha sistemli, düzenli ve bütünlük içerisinde bir uygulama gelecektir. Böylece daha kaliteli bilgiler üretilcektir.

Ülkemizde halen vergi mevzuatına göre yapılan işlemler ile standartların getirdiği değerlendirme yaklaşımı arasında farklılıklar bulunmaktadır. Standart, getirdiği yeniliklerle hem finansal tablolarda hem de muhasebe kayıtlarında değişiklikler meydana getirmektedir. Ancak muhasebe standartlarına uyumun sağlanması için Maliye Bakanlığı da komisyon kurularak uygulamaya geçilmede kolaylıklar sağlanması yönünde adımlar atmaktadır

Değerleme tüm işletmeler için önemli bir unsurdur. İşletmeler varlık ve kaynaklarının günün değerlerine uygun hale getirilmesi ve piyasa içerisindeki durumlarını tespit etmek açısından değerlemeye önem vermektedirler. Ancak uygulamadaki muhasebe sistemi genel olarak vergi alımında dayalı bir sistem olduğundan işletmeleri gerçek değerleri ve karlılık durumları ile ilgili net bilgiler verememektedir.

Değerleme yaklaşımı ile işletmeler dönem sonlarında değerlendirme yaparken günün koşullarına uygun değerlendirme yaparak işletmeleri ve durumları ile ilgili daha gerçekçi

bilgiler elde edebilmektedirler. Özellikle birçok standartta kullanılan ve piyasa koşullarında bilgili ve istekli gruplar arasında oluşan alım satım fiyatı olan gerçeğe uygun değer yöntemi ile değerlemede güncel yakın sonuçların benimsendiği görülmektedir.

Muhasebe standartları ile ayrıca maddi duran varlıklarda amortisman hesaplama yöntemlerine yeni bir yöntem eklenerek üretim miktarına göre amortisman hesaplamasına yer verilmektedir. İlk yıl amortisman hesaplamasında standart tam yıl esası yerine sadece alınan ayın tam ay olacağını ve yıl sonuna kadar kalan ayların hesaplanarak amortisman ayrılacağı esasını getirmektedir.

Yatırım amaçlı gayrimenkuller ve satış amaçlı gayrimenkuller standartları ile duran varlıklar ayrıştırılarak, her bir standarta göre farklı uygulamalar getirilmiştir.

Vadeli satışlarda oluşan vade farkları standarda göre maliyete eklenmez , faiz geliri olarak kaydedilir. Özellikle varlık ifadesi ile varlığın kullanıma hazır hale gelene kadar ödenen borçlanma faizleri maliyete eklenirken, bu aşamadan sonra gider olarak yazılır.

İşletmeler için en önemli unsurlardan olan karlılığın tespiti de standartların getirdiği yeni değerlendirme yaklaşımı ile daha gerçekçi olup, alınan kararların uygulanabilirliği ve sonuçlanması daha doğru olacaktır. Bu yönüyle muhasebe standartları işletmelerin günün şartlarına en uygun yaklaşım ile planlarını daha gerçekçi hale getirmektedir.

KAYNAKÇA

- Acar, Pınar; “**Uluslararası Muhasebe Standartları**”, Uluslararası Mali Standartlar, T.C.Maliye Bakanlığı Avrupa Birliği ve Dış İlişkiler Dairesi Başkanlığı, Ankara, 2002,
- Adam , Alexandre , “**Handbook of Asset and Liability Management: From Models to Optimal Return Strategies**” John Wiley and Sons, 2008
- Akdoğan Nalan; Tenker Nejat “**Finansal Tablolar ve Mali Analiz Teknikleri**”, Genişletilmiş 7. Baskı,Gazi Kitabevi, Ankara, 2001
- Akgül, Başak Ataman; Akay,Hüseyin; “**Uluslararası Muhasebe Standartları ve Türkiye’de Uygulama Etkinliğine İlişkin Bir Araştırma**; 2. Baskı, İstanbul; Türkmen Kitabevi, 2004
- Akşit, Bilgütay; “**Maliyet Muhasebesi Teori ve Problemleri**, Der Yayınları, 3.Baskı, İstanbul, 1996,
- Alexander, David; Archer,Simon; “**International Accounting/Financial Reporting Standards Guide**”;CCH, 2008
- Alfredson Keith, Leo Ken, Picker Ruth, Pacter Paul, Radford Jennie,”**International Accounting Standards**” , Ernest And Young , 2007
- Altuğ, Osman; “**Maliyet Muhasebesi**”, Türkmen Kitabevi, 14. Baskı, İstanbul, 2006,
- Ataman,Ümit ; “**Genel Muhasebe - Muhasebede Dönem İçi İşlemleri**” Cilt I”, Türkmen Kitabevi, 6. Baskı, İstanbul,2005
- Ataman, Ümit; “**Genel Muhasebe – Muhasebede Dönem Sonu İşlemleri Cilt II**” Türkmen Kitabevi, 15. Baskı İstanbul 2005
- Ataman, Ümit; Hacırüstemoğlu, Rüstem; “**Yöneticiler İçin Muhasebe ve Finans Bilgileri**” Türkmen Kitabevi, İstanbul, 1999

- Bayazıtlı, Ercan; Çelik, Orhan ve Üstündağ, Saim; **“Türkiye Muhasebe Standartlarına Genel Bakış, Ankara”**; Sayısal Kitabevi, 2006,
- Benligiray, Yılmaz ; Erdoğan, Nurten; Bektöre, Sabri; **“Envanter ve Bilanço”**, Eskişehir,1999
- Bosworth, Derek L. Webster; Elizabeth; **“The Management Of Intellectual Property”**; Edward Elgar Publishing, 2006
- Büyükmirza H.Kamil ; **“Maliyet ve Yönetim Muhasebesi”**, Gazi Kitabevi; Ankara 2003
- Choi, Frederick D.S, **“International Accounting and Finance Handbook”**, Willey&Sons Inc., New York: 2005,
- Camfferman Kees, Zeff Stephen A. ;**“Financial Reporting And Global Capital Markets: A History Of The International Accounting Standards Committee, 1973-2000”**; Oxford University Press, 2007
- Carrie, Bloomer, **"Balancing National Responsibilities and International Commitments-Standard Setting in the New Millennium"**, Financial Reporting Journal, Winter-02, 2006
- Ciğer, İbrahim; **“Örneklerle Tek Düzen Muhasebe Sistemi”**, Ankara; 1996
- Çabuk, Adem; **“Muhasebede Dönem Sonu İşlemleri”**, Uludağ Üniversitesi Güçlendirme Vakfı Yayın No: 188, Bursa-2001
- Çanakçıoğlu, Mustafa, **“Uygulamalı Dönem İçi ve Dönem Sonu Muhasebe İşlemleri”**, Türkmen Kitabevi, İstanbul, 1998
- Çankaya, İslam; **“Tüm İşletmelerde Dönem Sonu İşlemleri – Envanter Uygulama Kitabı”**, Ankara, 1999
- Çalış Yıldırım Ercan; **“Dönem Sonu İşlemlerinde Değerlemenin Türkiye Finansal Raporlama Stadartları Ve Türk Vergi Kanunlarına Göre İncelenmesi,**

Farklılıklarının Finansal Tablolar Üzerine Etkilerinin Araştırılması Ve Bir Uygulama"; Marmara Üniversitesi Doktora Tezi, Aralık 2008

Çonkar, Kemalettin; Ulusan, Hikmet; Öztürk, Mehmet; **"Genel Muhasebe"**; Nobel Yayın Dağıtım; 3. Baskı; Ankara; 2006

Deloitte , **"Uluslararası Finansal Raporlama Standartları UFRS Cep Kitapçığı"** , , 7. Baskı; 2008

Elliott Barry ve Elliott Jamie; **"Financial Accounting and Reporting"**, Prentice Hall, 10. Baskı,London, 2003

Erdamar, Cengiz; Basık, Feryal Orhon; **"Finansal Muhasebe ve Tekdüzen Muhasebe Sistemi"**, Dönence Yayınları, İstanbul, 2003

Erdoğan, Murat, **"Dönem Sonu İşlemleri"**, Beta Yayınları, İstanbul, 2003

Ergin, Hüseyin; Sevim, Şerafettin; **"Envanter ve Bilanço"**, 3. Baskı, Kütahya; 2000

Gençoğlu, Ümit Gücenme; **"Türkiye Muhasebe Standartları ve Uygulamaları"** Türkmen Kitabevi, İstanbul, 2007

Gökçen, Gürbüz: Akgül, Başak Ataman ve Çakıcı, Cemal; **"Türkiye Muhasebe Standartları Uygulamaları"**; Beta Basım Yayım Dağıtım, , İstanbul 2006

Gücenme, Ümit; **"Envanter"**, Marmara Kitabevi; Bursa 2002

Güçlü, Faruk; **"Envanter ve Bilanço"**, Teknoed Yayınları, 1. Baskı, Ankara, 2004

Güçlü, Faruk; Gören Recai; Yalçın Mustafa; **"Tek Düzen Muhasebe Sistemine Göre Genel Muhasebe, Şirketler Muhsabesi, Banka Muhasebesi, Mali Analiz"**; Detay Yayınları; 2002

Gündüz, N. Kemal, Necati Perçin; **"Amortismanlar ve Yeniden Değerleme"**, Yaklaşım Yayınları, Ankara, 1997

- Güvemli, Oktay, “**Amortismanlar, Yeniden Değerleme ve Uygulamaları**” İstanbul; Proje Danış A.Ş. Yayını, Yayın No:2 2. Baskı 1998
- Gökdeniz, Ümit; “**Muhasebe Standartları**”, Alfa Basım Yayım Dağıtım, İstanbul 1996
- Hey David -Cunningham;” **Financial Statements Demystified**”; Allen & Unwin, 2002
- Hitchner, James R.”**Financial Valuation**” John Wilwy & Sons, Ins, 2nd Edition, 2006
- İbiş, Cemal; “**Türk Yasalarına ve Muhasebenin Temel İlkelerine Göre Düzenlenen Bilançoların Karşılaştırılması ve Öneriler**”, Doktora Tezi, İstanbul 1992
- Kishalı, Yunus; “**Tek Düzen Hesap Sistemi ve Çözümlü Muhasebe Problemleri**”, Beta Yayınları, İstanbul; 2003
- Kotar Erhan; Dokur Şükrü; “**İşletme Mali İşlemleri ve Muhasebesi**”, Alfa Yayınları, İstanbul, 2002
- Mercado C., Ed “**Hands-On Inventory Management**”; Auerbach Publications, Taylor& Francis Group 2007
- Metin, Kazım; Yalçın, Hüseyin; “**İşletmeye Dahil İktisadi Kıymetleri Değerleme**”, Kılavuz Yayıncılık 1.Baskı, İstanbul 1996
- Mirza Abbas Ali, Holt Graham J., Orrell Magnus, “**International Financial Reporting Standards: Worbook and Guide : Practical Insights, Case Studies, Multiple-Chioce Questions, İllustrations**” , John Wiley and Sons, 2006
- Morris, James E.; “**Accounting For M&A, Equity, And Credit Analysts**”; Mcgraw-Hill Professional, 2004
- Mukherje, Amitabha, Hanıf Mohammed “**Financial Accounting**”Tata McGraw-Hill Publishing Companyı Limited, 2003
- Narin, Hakan, ‘ **Vergi Usul Kanununa Göre Gayri Menkullerin Değerlemesi**’; M. Ü. Yüksek Lisans Tezi, İstanbul 1998

- Örten Remzi, Kaval Hasan, Karapınar Aydın; “**Türkiye Muhasebe-Finansal Raporlama Standartları**”, Gazi Kitabevi, 2. Baskı, Haziran 2008,
- Örten, Remzi; Karapınar, Aydın, “**Dönem Sonu Muhasebe Uygulamaları**”, Gazi Kitabevi, Ankara, 2001
- Özbalcı, Yılmaz; “**Vergi Usul Kanunu Yorum ve Açıklamaları**”; Ankara Oluş Yayıncılık, 2003
- Özbirecikli, Mehmet; “**Envanter İşlemleri ve Bilanço**”, Detay Yayıncılık, 1. Baskı, Ankara, 2001
- Öztürk Bünyamin; Özer Mustafa; “**Dönem sonu Envanter ve Değerleme İşlemleri**”; Maliye ve Hukuk Yayınları; 2. Baskı; Ankara 2003
- Öztürk, Bünyamin, “**Vergi ve Muhasebe Uygulamaları Açısından Dönem Sonu Envanter ve Değerleme İşlemleri**”, Maliye ve Hukuk Yayınları, Kasım, 2006
- Rolfe Tom, Chartered Institute Of Management Accountants;” **Financial Accounting And Tax Principles**”; Butterworth-Heinemann, 2007
- Sağlam, Necdet Şengel, Salim Öztürk, Bünyamin,(Ed)“**Türkiye Muhasebe Standartları Uygulaması (373-412)**” Ankara, Maliye ve Hukuk Yayınları, 2.Baskı 2008
- Sevgener, A.Sait, Hacırüstemoğlu, Rüstem; “**Yönetim Muhasebesi**”, İstanbul 1998
- Sevilengül, Orhan “**Genel Muhasebe**”, Gazi Kitabevi,12. Baskı, Ankara, 2005
- Sürmeli, Fevzi (Ed) “**Genel Muhasebe**”; Anadolu Üniversitesi Yayınları, Eskişehir, 2003
- Sürmen, Yusuf; “**Muhasebe 2**”; Karadeniz Teknik Üniversitesi, İBBF, Trabzon, 2006
- Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu, “**TMS-Türkiye Muhasebe Standartları**”, TMSK Yayınları, 2008

Üstün, Rıfat; “**Maliyet Muhasebesi, (Tekdüzen Hesap Planı Uygulamalı)**”, Bilim Teknik Yayınevi, 5. Baskı, 1996

Walton Peter, Aerts Walter; “**Global Financial Accounting and Reporting: Principles and Analysis**”; Cengage Learning EMEA, 2006

Yılmaz, Göksel; “**Kur Farklarının Türk Vergi Mevzuatı, Sermaye Piyasası Mevzuatı ve Uluslararası Muhasebe Standartları Açısından Değerlendirilmesi**”, Marmara Üniversitesi Yüksek Lisans Tezi, İstanbul, 2003

SÜRELİ YAYINLAR

Akay, Hüseyin; ‘Ulusal ve Uluslararası Boyutta Stokların Değerlemesi – 1’, **Mufad Dergisi**, Sayı: 18 Nisan 2003

Akbulak, Yavuz; “Uluslararası Muhasebe Standartlarında Elde Edilen Hasılat Kavramı”; **Mali Pusula Dergisi**; Yıl 2, Sayı 14, Şubat 2006

Akbulak, Yavuz; Şagar, Eser; “Sermaye Piyasası Mevzuatı ve Uluslararası Finansal Raporlama Standartlarında Karşılıklar”, **Vergi Dünyası Dergisi**; Sayı:286, Haziran 2005

Akdoğan, Nalan, "Uluslararası Finansal Raporlama Standartlarının Türkiye Muhasebe Uygulamalarına Getireceği Değişiklikler ve Vergi İlişkisi", **Muhasebe Bilim Dünyası (MODAV) Dergisi**, Cilt 6, Sayı:3, Eylül 2004

Akdoğan, Nalan “IAS 39 no’lu Standart Hükümlerine Göre Menkul Kıymetler ve Finansal Duran Varlık İşlemlerinde Uygulanacak Muhasebe Politikaları”, **Gazi Üniversitesi İİBF Dergisi**, Sayı:3, 2001

Akdoğan, Nalan; Sevilengül, Orhan; “Türkiye Muhasebe Standartlarına Uyum İçin Tekdüzen Hesap Planında Yapılması Gereken Değişiklikler” **Mali Çözüm Dergisi**, Sayı:84, Kasım-Aralık 2007

- Akgül, Başak Ataman; “Maddi Olmayan Duran Varlıkların İtfasına İlişkin IAS 38, ile IFRS 3 Standartında Yer Alan Düzenlemeler ve Türk Vergi Mevzuatıyla Karşılaştırılması”, **Muhasebe ve Finansman Dergisi**, Sayı 25, Ocak 2005
- Akgül, Başak Ataman; “Maddi Duran Varlıkların Amortismanına İlişkin Uluslararası Muhasebe Standardında (IAS 16) Yer Alan Düzenlemeler ve Türk Vergi Mevzuatı ile Karşılaştırılması”, **Mali Çözüm Dergisi**, Sayı: 67 Nisan-Mayıs-Haziran 2004
- Arıkan Yahya “Uluslararası Muhasebe Standartları ve Türkiye Uygulaması” **Mali Çözüm Dergisi**; Sayı 36; Mayıs- Haziran 1996
- Arpacı, Ömer “Amortisman Tabi İktisadi Kıymetlerde Yenileme Fonu Uygulaması”, **Mali Çözüm Dergisi**, Sayı:85, Ocak- Şubat 2008
- Arzova, Burak; Arsoy, Aylin Poroy; “ Türkiye Muhasebe Standartlarında Gerçeğe Uygun Değer Yaklaşımı Ve TMS 41 Çerçevesinde Canlı Varlıkların Gerçeğe Uygun Değerlerinin Belirlenmesi” **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı:216, Eylül 2006
- Aslan Sinan ; “Uluslararası Finansal Raporlama Standartları İle Getirilen Yeni Düzenlemeler IFRS 1-5, **Muhasebe ve Denetim Bakış Dergisi**; Eylül 2004
- Atakan, Tülin; Gökbulut, İlker; “Türkiye’de Yapılan Finansal Kiralama İşlemlerine İlişkin Eski Ve Yeni Düzenlemelerin Muhasebe Açısından Karşılaştırmalı İncelenmesi Ve Uygulamaya Yönelik Örneklenmesi”; **Mali Çözüm Dergisi**, Sayı: 78, Kasım-Aralık 2006
- Aysan, Mustafa; “Uluslararası Finansal Raporlama Standartları Ve Küresel Uyum”; **Muhasebe ve Finansman Dergisi**; Sayı:34 , Nisan 2007
- Aysan, Mustafa; “Uluslararası Finansal Raporlama Standartlarına Ulusal Uyum: Türkiye Örneği”; **Muhasebe ve Finansman Dergisi**; Sayı:40, Ekim 2008

- Bayazıtlı, Ercan; “TMS-12 Kur Değişim Etkilerinin Muhasebeleştirilmesi Standardına Göre Yabancı Para Birimine Dayalı İşlemlerin Muhasebeleştirilmesi”; **Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi**, Sayı 8; Ocak 2003
- Bekçioğlu, Selim; Köroğlu Çağrı ; “UMS-21, TMS-21 Kur Değişim Etkileri Standardına Göre Finansal Tabloların Çevrimi ve Kur Farklarının Muhasebeleştirilmesi”; **Mali Çözüm Dergisi**; Sayı: 86, Mart-Nisan 2008
- Boyar, Ender; Güngörmüş, Ali Haydar; ‘TMS 2 Stoklar Standardında Maliyet Yöntemi ve Bir Uygulama Örneği’, **Analiz Dergisi** Yıl: Sayı:16, Ekim 2006;
- Çiftçi, Yavuz, “Türkiye’de ve Dünyada Muhasebe Standartlarının Gelişimi ve Uluslararası Uyumlaştırma Çalışmaları”, **İ.Ü İşletme Fakültesi Dergisi** c.26, S:2/Kasım 1997
- Çiftçi, Yavuz; Şahin, Abdülkadir; “TMS 21’e Göre Kur Farklarının Muhasebeleştirilmesi Ve Vergi Uygulamaları Karşısındaki Durumunun İncelenmesi” **Finans Politik & Ekonomik Yorumlar** cilt:45 sayı 516, 2008
- Çonkar, Kemalettin; GÖKÇE Naciye; TELLİOĞLU Tülay ; “TMS 23 Kapsamında Borçlanma Maliyetinin Boyutları”; **Muhasebe ve Finansman Dergisi**, Sayı 36, Ekim 2007
- Dağdemir, Serdal, “Vergi Usul Kanunu ve Türkiye Muhasebe Standartlarına (TMS 2) Göre İşletmelerdeki Emtianın (Stokların)Değerlemesi, **Yaklaşım Dergisi**, Sayı: 183, Mart 2008
- Demir Şeref, “VUK ve UFRS (TMS) Uyarınca Stoklar ve Maddi Duran Varlıkların Değerleme Farkları”, **Vergi Sorunları**, sayı:220,Ocak 2007
- Demir, Volkan; Bahadır, Oğuzhan; “UFRS (TFRS)’deki Değerleme Ölçüleri Kapsamında Şirket Değerlemesinde Defter Değeri Yaklaşımı”, **Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi**, Sayı 23, Eylül 2007

- Doğan, Zeki, “Türkiye Muhasebe Standartları, Sermaye Piyasası Kanunu ve Vergi Usul Kanunu Açısından Amortisman Muhasebesi”, TÜRMOB, “**Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi**”, Nisan 2004
- Erden, Selman, Aziz “İnşaat İşletmelerinde, İnşaat Maliyetlerinin Tespitinde Faaliyet Tabanlı Maliyetleme Yaklaşımının Yeri”, **Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi** Sayı 11 Ocak 2004
- Gerşil, Aydın; Sönmez, Feriştah; “Karşılıklar, Şarta Bağlı Yükümlülükler Ve Şarta Bağlı Varlıklar (25 No’lu SPK Tebliği Onsekizinci Kısım, 37 No’lu TMS ve İlgili Mevzuat Hükümlerine Göre), **Mali Çözüm Dergisi**, Sayı 79, Ocak-Şubat 2007
- Gücenme, Ümit; Arsoy, Aylin Poroy, “Muhasebe Standartlarına Göre Maddi Duran Varlıklarda Değer Artış ve Azalışlarının Tespiti ve Kaydı”, **Analiz Muhasebe-Finansman Araştırma ve Uygulama Dergisi**, Cilt 5, Yıl 14, Sayı 14, Ekim 2005
- Güngörmüş ,Ali Haydar; Atasever, Mesut “Yıllara Yaygın İnşaat Taahhüt ve Onarım İşlerinde 7/A Seçeneğinin İşleyişi ve Bir Tespit” **Mali Yönetim ve Denetim Dergisi** , Sayı.27, Ankara, Temmuz Ağustos-2004
- Henry, David; Kopecki, Dawn; “The Snag İn Accounting-Made-Simple; Companies may be exploiting new standards for more accurately valuing assets”, **Business Week**, New York: Jun 04,2007
- İbiş, Cemal; Özkan, Serdar; “Uluslararası Finansal Raporlama Standartları (UFRS)’ na Genel Bakış”; **Mali Çözüm Dergisi**, Sayı:74, Ocak-Şubat-Mart 2006
- Küçük, Sena; “Değerleme Ve Dönem Sonu İşlemleri”, **Yaklaşım Dergisi**, Yaklaşım Yayınları, Yıl:14, Sayı157, Ocak 2006
- Lemarchand, Yannick Lemarchand; “Avrupa Muhasebe Sisteminin Uyumsallaştırılması, Tarihsel Bir Perspektif” **Muhasebe ve Finansman Dergisi**; Sayı 29, Ocak 2006

- Marşap, Beyhan; “Finansal Bir Varlık Olarak Alacakların Değerlemesi ve Türkiye Muhasebe Standartları Açısından İncelenmesi” **Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi**, Cilt:8, Sayı:3, 2006
- Mısırlıoğlu, İsmail Ufuk; “Türkiye Muhasebe Standartlarına Göre Finansal Araçların Muhasebeleştirilmesi”; **Mali Çözüm Dergisi**; Sayı:86 Mart-Nisan 2008
- Mirza, Abbas Ali; Editör: Remzi Örtten “17.Dünya Muhasebeciler Kongresi ve Değerlendirilmesi” **Muhasebe ve Finansman Dergisi**, Sayı 33, Ocak 2007
- Örtten Remzi, Rıdvan ; “TMS’16’ya Göre Maddi Duran Varlıkların Dönem Sonunda Değerlemesi ve Muhasebe Uygulamaları”, **Muhasebe ve Finansman Dergisi**, Sayı: 36, Ekim 2007
- Özkan, Serdar; “TMS-18 Hasılat Standardı ve A.B.D. Düzenlemelerine Göre İşlemin Ayırıştırılması”; **Mali Çözüm Dergisi**; Sayı 82; Temmuz-Ağustos 2007
- Saban, Metin; Genç, Murat; “Araştırma ve Geliştirme Faaliyetlerinin IAS 38 Maddi Olmayan Duran Varlık Kapsamında Muhasebeleştirilmesi”, **Mali Çözüm Dergisi**, Sayı 70,Ocak- Mart 2005
- Sarı, Mehmet; “Ticari Kar ile Mali Kar Arasında Yer Alan Uyumsuzlukların TMS (TFRS) ile Vergi Kanunları Açısından Kısa Bir Değerlendirilmesi, **Mali Pusula Dergisi**; Yıl 2, Sayı 23, Kasım 2006
- Sayan, Mehmet , İnşaat Taahhütleri (Yıllara Yaygın İnşaat Ve Onarım Sözleşmeleri) Standardı, **Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi**, Cilt:6, Sayı:3, Eylül 2004
- Sayar, Zafer; UFRS Kapsamında Finansal Araçların Değerlenmesinde Makul (Gerçeğe Uygun) Değer Yaklaşımı: Uluslararası Arenada Tartışılan Görüş Ve Öneriler” **Mali Pusula Dergisi** Yıl: 2 Sayı 14; Şubat 2006
- Sönmez, Feriştah; ‘TMS 2 Stoklar Hüküm ve Açıklamaları’,(Eski Tebliğlerde 25 no’lu SPK ve 13 no’lu TMS ile Karşılaştırılması; **Muhasebe ve Finansman Dergisi**; Sayı 35; Temmuz 2007

- Sönmez, Feriştah, “8 no’lu Türkiye Muhasebe Standardı Kapsamında Yer Alan – Maddi Duran Varlıklar (UMS ile Karşılaştırmalı Olarak)” Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi, Sayı 11; Ocak 2004
- Sönmez, Feriştah; “Maddi Olmayan Duran Varlıklar- Modv (TMS-8, UMS-38, 1.Taslak Modv ve SPK Tebliğleriyle Karşılaştırmalı Olarak), **Vergici ve Muhasebeciyle Diyalog Dergisi**, Sayı: 191, Mart 2004
- Susmuş, Türker; Yükçü, Canan; “Türkiye Muhasebe Standardı 2: Stoklar ve Uygulaması”, **Türkiye Muhasebe Standartları Sempozyumu IX**, 17-21 Kırıs, Kasım 2005,
- Tanrıkulu, Salih, “Uluslararası Muhasebe Standartları Uygulamasında Yeni Dönem: ABD,UFRS Uygulamasını Artık Doğrudan Kabul Ediyor”, **Vergici ve Muhasebeciyle Diyalog Dergisi** Sayı 237 , Ocak 2008
- Tokay, S. Hüseyin: “Duran Varlıkların 8 no’lu TMS' ye Göre Aktifleştirme Sonrası İşlemleri”, **Yaklaşım Dergisi**, Sayı 81, Eylül 1999
- Tokay, Hüseyin; Deran, Ali; Aktaş, Rafet; “Uluslararası Muhasebe Ve Finansal Raporlama Standartlarında Gerçeğe Uygun Değer Yaklaşımı Ve Muhasebe Uygulamalarına Etkisi” Standartlarında Gerçeğe Uygun Değer Yaklaşımı ve Muhasebe Uygulamalarına Etkileri”, **XXIV. Türkiye Muhasebe Eğitimi Sempozyumu** (Mugla Üniversitesi, 2005)
- Tuğlu, Ali “Amortismanlarda Özellik Arz Eden Durumlar”, **Yaklaşım Dergisi**, Sayı : 169; Ocak 2007
- Tekin, İsa; “Vade Farklarının Vergi Kanunları ve TMS- 18 Hasılat Standardı Kapsamında Muhasebeleştirilmesi”; **Vergi Raporu Dergisi**; Sayı: 108; Eylül 2008
- Terzi, Serkan; Şen, İlker Kıymetli, Bülbül Filiz; “UFRS’nın Türkiye’de İlk Uygulaması İçin Açılış Bilançosu Hazırlanması, **Mali Çözüm Dergisi**, Sayı: 81, Mayıs, Haziran 2007

- Terzi, Serkan; “Türkiye Finansal Raporlama Uygulaması: Bir Endüstri İşletmesi Örneği” **Mali Çözüm Dergisi**, Sayı:88, Temmuz-Ağustos 2008
- Tunç, Mehmet Akif; “TMS 36 Kapsamında Varlıklarda Değer Düşüklüklerinin Muhasebeleştirilmesi”; **Mali Pusula**; Yıl 3, Sayı 30 Haziran 2007
- Türel Aslı, Şenyiğit Yiğit Bora “İştiraklerin Muhasebeleştirilmesi ve Raporlanmasında Örneklerle Öz Kaynak Yöntemi”; **Mali Çözüm Dergisi** Sayı 73; Ekim-Kasım-Aralık 2005
- Türkkot, Mustafa; “Finansal Muhasebede Uluslararası Standartları”; **Yaklaşım Dergisi**; Yıl:13; Sayı:148; Nisan 2005
- Ulusan Hikmet; Koşullu Borç Zarar Karşılıklarının Ölçümü, Kayıtlanması ve Sunumu, **Mali Çözüm Dergisi**, Sayı:69,Ekim-Kasım-Aralık 2004
- Üstündağ, Saim; “Muhasebe Standartları Oluşturulması Süreci”, **Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi**, Sayı: 1, Nisan, 2000
- Üstündağ, Saim; “ Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu(TMS) ve Türkiye Muhasebe Standartları (TMS)”, **Mali Pusula Dergisi**, Sayı: 13; Ocak 2006
- Yalkın, Yüksel Koç, “Türkiye Muhasebe ve Denetim Standartları ve Kurulu’nun (TMUDESK) Çalışmaları ve Türkiye Muhasebe Standartları”,**Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi**, Sayı: 5 Ekim 2001
- Yardımcıoğlu, Mahmut; Demirel, Nuray; Özer, Veli; “Araştırma- Geliştirme Harcamalarının ve Maddi Olmayan Duran Varlıkların TMS-38 Tek Düzen Muhasebe Sistemi ve SPK Tebliği’ne Göre Muhasebeleştirilmesi İşlemlerinin Karşılaştırılması”; **Mali Çözüm Dergisi**; Sayı 85, Ocak- Şubat 2008
- Yükçü, Süleyman; İçerli, Yılmaz; Uğurluel, Gülşah; “TMS 23 Borçlanma Maliyetinin Muhasebeleştirilmesi”;**Yaklaşım Dergisi**, Yıl, 16, Sayı 185, Mayıs 2008
- Yükçü, Süleyman; İçerli, Yılmaz, “TMS 16 Maddi Duran Varlıklar Standardına İlişkin Uygulama Önerileri”, **Mali Çözüm Dergisi**, sayı: 82 Temmuz - Ağustos 2007

Yükçü, Süleyman; Uğurluel, Gülşah; “TMS 18 Hasılat Standardına İlişkin Uygulama Önerileri” **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı 327, Kasım 2008

Web Adresleri

Akdoğan, Nalan; “**Türkiye Muhasebe Standartları’nın İlk Uygulamasında Uyulacak Esaslar ve TFRS’ye Geçiş Bilançosunun Düzenlenmesi**”
http://www.modav.org/Upload/tezler/TURKIYE_MUHASEBESTANDARTLARI.doc (06-01-2009)

Akgül, Başak Ataman; “**Maddi Olmayan Duran Varlıklar**”;
www.tmud.org.tr/Maddi_olmayan_duran_varliklar.ppt (06-04-2009)

Arsoy, Aylin Poroy; “**Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu’nun Kavramsal Çerçeve Projesine Bir Bakış**”;
<http://www.muhasetr.com/yazarlarimiz/aylin/001/mynetkobi.php> (07-08-2009)

Ateşli, Erkan; “**Amortisman Uygulaması**”;
http://archive.ismmmo.org.tr/docs/malicozum/61_MaliCozum/09- (30-03-2009)

Ayboğa Hanifi ; “**Globalleşme Sürecinde Muhasebe Alanındaki Gelişmelere Ülkemizin Uyumu**; Sosyal Bilimler Dergisi
<http://sbe.balikesir.edu.tr/dergi/edergi/c5s8/makale/c5s8m3.pdf> (14-03-2008)

Ayboğa Hanifi; “İştiraklerle İlgili Uluslar Arası ve Türkiye’deki Mevzuatın Kapsamı ve Karşılaştırılması” **Mali Çözüm Dergisi**, Sayı 53, Ekim-Kasım-Aralık 2000;
<http://www.ismmmo.org.tr/searchdergi.asp> (15-06-2009)

Başpınar, Ahmet “Türkiye’de ve Dünyada Muhasebe Standartlarının Oluşumuna Genel Bir Bakış” **Maliye Dergisi**
<http://portal1.sgb.gov.tr/calismalar/yayinlar/md/md146/muhasesestandard%C4%B1.pdf> (21-03-2008)

- Davies,H. **“In praise of International Accounting Standards”**, www.iasb.org.uk (04-07-2009)
- Çözeli, Gökhan; **“Finansal Araçlar: Finansal Varlıklar Ve Finansal Borçlar Değerleme Uygulamaları”** http://paribus.tr.googlepages.com/g_cozeli.pdf (02-06-2008)
- Çatıkkaş, Özgür; Çalış, Yıldırım Ercan; **“Kur Değişimi Etkilerinin Türkiye Muhasebe Standardına Göre Muhasebeleştirilmesi İlkeleri”**; http://www.tmsk.org.tr/index.php?option=com_content&task=view&id=69&Itemid=92 (30/06/2009)
- Deran Ali, Yakupçebioğlu Necdet Sıtkı; **“Türk Vergi Mevzuatında Amortisman Muhasebesi”**, Mevzuat Dergisi Yıl 8 Sayı 104 Ağustos 2006
<http://www.mevzuatdergisi.com/2006/08a/01.htm> (25-03-2009)
- Güngörmüş, Ali Haydar; Boyar, Ender; **“TMS 11 İnşaat Sözleşmeleri Standardında, Maliyet Güncellemesi(Eskalasyon) Durumunda, Gelirin Tespiti”** http://www.fatih.edu.tr/~ahgungormus/Maliyet_Guncellemesi.pdf (01-07-2009)
- Kaya, İdil , **“FASB-IASB Anlaşması ve Global Finansal Muhasebe -Standartlarına Doğru”**,
<http://archive.ismmmo.org.tr/docs/sempozyum/06Sempozyum/4Oturum/IdilKaya.pdf> (20-03-2008)
- Kaya, Uğur; **“Maddi Duran Varlıkların Elde Edilmesinde TMS 16 Ve Vergi Kanunlarındaki Düzenlemelerin Karşılaştırılması”**
<http://www.tmsk.org.tr/makaleler/tms%2016/MADDI%20DURAN%20VARLIKLARIN%20ELDE%20EDILMESINDE%20TMS%2016%20VE%20VERGI%20KANUNLARINDAKI%20DUZENLEMELERINN%20KARSILASTIRILMASI.doc> (20-03-2009)

Maç , Mehmet “**Bina İçin Yapılan Harcamaların Gider Kaydedileceği, Bina Maliyetine Ekleneceği Ve Özel Maliyet Olduğu Haller**”
<http://turmob.org.tr/turmob/basin/M31.302.doc> Mükellefin Dergisi – Nisan 2002 (12-03-2009)

Sağlam Necdet; “**Türkiye Muhasebe Standartlarına Genel Bakış**” ; Ankara Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler Odası (Sunum) 2006
www.asmmmo.org.tr/NST.ppt- (08-02-2008)

Sipahi, Barış “ Alacak ve Borç Senetlerinde Reeskont”; Mali Çözüm Dergisi; Sayı;61; Ekim- Kasım-Aralık 2002;
<http://archive.ismmmo.org.tr/docs/malicozum/61malicozum/25-61%20bari%C5%9E%20s%C4%B0pah%C4%B0.doc> (13-06-2009)

Susmuş, Türker, Zengin, Yasemin ; “**İnşaat Sözleşmeleri Standardı (Tms 11) ve Uygulamaları**”
http://dosya.izsmmmo.com/documan/TMSS_XII_BILDIRILER/turker_susmus_yasemin_zengin.doc (02-07-2009)

Şensoy, Necdet “**Değerleme Esaslarında Eğilim ve Etkileşimler**” Gazi Üniversitesi, İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi ,İşletme Bölümü, Türkiye XXII. Muhasebe Eğitimi Sempozyumu,
http://www.modav.org/Upload/tezler/DEGERLEME_ESASLARINDA_%20EĞİLİM.doc (30-04-2008)

Özkan, Mehmet; “**Amortisman Hesaplarında Almanya Uygulaması**”,
<http://archive.ismmmo.org.tr>

Özkan, Serdar; “TMS 38 - Maddi Olmayan Varlıklar (Özet)”, İzmir Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler Odası, Türkiye Muhasebe Standartları Seminerleri – 7,27Aralık 2006; http://dosya.izsmmmo.com/documan/tms38_tms21.doc (25-03-2009)

Öztürk, Bünyamin, “**Duran Varlıkların Değerlemesi ve Amortisman Uygulaması**”,
www.muhasebenet.net/07 (04-04-2009)

Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu Faaliyet Raporu – 2007
http://www.tmsk.org.tr/dosyalar/2007_Faaliyet_Raporu.doc (05 -02-2008)

Uçak Cemalettin , **Hizmet İşletmelerinde Kazancın Tespiti Ve Yarı Üretilmiş Hizmetlerin Dönem Sonu Değerlemesi**
<http://www.tmsk.org.tr/makaleler/tms%2018/HIZMET%20ISLETMELERINDE%20KAZANCIN%20TESPITI%20VE%20YARI%20URETILMIS%20HIZMETLERIN%20DONEM%20SONU%20DEGERLEMESI.doc> (27-06-2009)

Üstünel, Bülent; “ Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu ve Ulusal Finansal Raporlama Standartları”
<http://archive.ismmmo.org.tr/docs/sempozyum/06Sempozyum/5Oturum/BulentUstunel.pdf> (22-04-2008)

Yanık, Serap “TMS 40 Yatırım Amaçlı Gayrimenkuller”
http://www.serberkerymm.com/web/egitim/TMS_40_YATIRIM_AMA%C3%87LI_GAYRIMENKULLER.ppt (02-06-2009)

Yeğinboy, Yasemin; “Stoklarda Değerleme”;
<http://www.deu.edu.tr/userweb/yasemin.yeginboy/dosyalar/stokdegerleme.ppt#>
, (04/02/2009)

www.deu.edu.tr

www.tmsk.org .tr

www.tmsk.org.tr

www.modav.org

www.tmud.org.tr

www.asmmmo.org.tr

malihukuk.blogspot.com

<http://portal1.sgb.gov.tr>

www.spk.gov.tr

www.iasplus.com

www.tsrbs.org.tr

<http://www.yaklasim.com>