

T.C.
SELÇUK ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
İŞLETME ANABİLİM DALI
MUHASEBE FİNANSMAN BİLİM DALI

**DÖNEM SONU ÇALIŞMALARININ TMS-TFRS VE
V.U.K. AÇISINDAN İNCELENMESİ: BİR ÜRETİM
İŞLETMESİNDE UYGULAMA**

Hilmi ERSOY

Yüksek Lisans Tezi

Danışman
Prof. Dr. Fehmi KARASİOĞLU

Konya 2017

ÖNSÖZ

Bu çalışma ile dönem sonu muhasebe uygulamaları kapsamında TMS/TFRS ve VUK hükümleri arasındaki farklılıkların açıklanarak, söz konusu farklılıkların finansal tablolara etkisi ve sonuçlarının değerlendirilmesi hedeflenmiştir. Yapılan çalışma bir üretim işletmesi uygulaması ile örneklendirilmiştir.

Çalışmamın her aşamasında bilgi ve deneyimleri ile bana yol gösteren, desteğini esirgemeyen değerli danışman hocam Prof. Dr. Fehmi Karasioğlu'na ve hayatımın her anında yanımda olan kıymetli aileme teşekkürlerimi sunarım.



Hilmi ERSOY

ÖZET

DÖNEM SONU ÇALIŞMALARININ TMS-TFRS VE VUK AÇISINDAN İNCELENMESİ: BİR ÜRETİM İŞLETMESİNDE UYGULAMA

ERSOY, Hilmi

Yüksek Lisans Tezi, İşletme Anabilim Dalı

114 Sayfa, 2017, Konya

Tez Danışmanı: Prof. Dr. Fehmi Karasioğlu

Günümüzde sermayenin küreselleşmesi sonucu mali tabloların düzenlenmesinde ve sunuluşunda uluslararası düzeyde muhasebe standartları yayınlanmıştır. Sermaye piyasalarındaki gelişmelerin yanında ülkelerin kendi özellikleri ve ihtiyaçlarına göre belirlemiş oldukları muhasebe sistemleri yetersiz kalmıştır. Bu bağlamda diğer ülkelerde olduğu gibi bizim ülkemizde de Uluslararası Muhasebe Standartları/Uluslararası Finansal Raporlama Standartlarına(IAS/IFRS) uyum sağlamak amacıyla Türkiye Muhasebe Standartları/Türkiye Finansal Raporlama Standartları(TMS/TRS) yayınlanmıştır.

Bu tez ile dönem sonu çalışmalarında Türkiye Muhasebe Standartları ve Vergi Usul Kanunu farklılıklarının incelenmesi amaçlanmıştır. Çalışmanın birinci bölümünde muhasebe standartları hakkında genel bilgiler verilmiştir. İkinci bölümde envanter ve değerleme konuları ele alınmıştır. Üçüncü bölümde TMS/TFRS ve VUK dönem sonu uygulamaları karşılaştırılmıştır. Dördüncü bölümde ise çalışma konusuna ilişkin örnek uygulama yapılmıştır.

Anahtar Kelimeler: Türkiye Muhasebe/Finansal Raporlama Standartları, Vergi Usul Kanunu, Dönem Sonu Muhasebe Uygulamaları.

ABSTRACT**THE ASSESSMENT OF PERIOD-END PROCEDURES IN TERMS OF
TURKISH ACCOUNTING STANDARTS(TAS)-TURKISH FINANCIAL
REPORTING STANDARTS(TFRS) AND TAX PROCEDURE LAW: AN
APPLICATION IN A MANUFACTURING COMPANY****ERSOY, Hilmi****Master Thesis, Department Of Business Administration,****114 Pages, 2017, Konya****Advisor: Prof. Dr. Fehmi Karasioğlu**

As a result of the globalization of the capital, today accounting standards that have international level has published in arrangement and presentation of financial statements. Besides the developments in the capital markets, the accounting systems in which the countries have determined according to their own characteristics and needs are insufficient. In this context, Turkish Accounting Standards / Turkish Financial Reporting Standards(TMS / TRS) have been published in order to comply with International Accounting Standards / International Financial Reporting Standards(IAS/IFRS) in our country as it is in other countries.

With this thesis, it is aimed to examine the differences between the Turkish Accounting Standards and the Tax Procedure Law in the period-end studies. In the first part of the study, general information about accounting standards is given. In the second part, inventory and valuation issues are discussed. In the third part, TMS/TFRS and VUK period-end applications are compared. In the fourth part, a sample application was made about the study topic.

Key Words: Turkish Accounting/Financial Reporting Standarts, Tax Procedure Law, Period-End Accounting Studies.

İÇİNDEKİLER

ÖNSÖZ	ii
ÖZET	iii
ABSTRACT.....	iv
İÇİNDEKİLER	v
KISALTMALAR	xii
TABLolar LİSTESİ	xiii
GİRİŞ.....	1
1.BÖLÜM-MUHASEBE STANDARTLARINA GENEL BAKIŞ	3
1.1.Muhasebe Standartları'nın Tanımı ve Amacı	3
1.2.Muhasebe Standartlarının Gerekliiliği	4
1.3.Muhasebe İşleyişinin Ortak Bir Sistem Üzerinde Yürütülmesi İhtiyacı.....	5
1.4.Ülkemizde Finansal Raporlama Standartları Süreci	6
1.5.İlgili Kurumlar ve Organizasyonların Yapmış Oldukları Çalışmalar	7
1.5.1.İktisadi Devlet Teşekküllerini Yeniden Düzenleme Komisyonunun Muhasebe Standartları Üzerine Yaptığı Çalışmalar.....	7
1.5.2.Türkiye Bankalar Birliğinin Muhasebe Standartları Üzerine Yaptığı Çalışmalar	8
1.5.3.Türk Standartları Enstitüsü Muhasebe Standartları Özel Daimi Komitesinin Muhasebe Standartları Üzerine Yaptığı Çalışmalar	8
1.5.4.Sigorta Murakabe(Denetleme) Kurulunun Muhasebe Standartları Üzerine Yaptığı Çalışmalar	9
1.5.5.Maliye Bakanlığı Koordinatörlüğünde Kurulan Muhasebe Standartları Komisyonu'nun Muhasebe Standartları Üzerine Yaptığı Çalışmalar	10
1.5.6.Muhasebe Ve Denetim Standartları Kurulu'nun Muhasebe Standartları Üzerine Yaptığı Çalışmalar	10
1.5.7.SPK ve BDDK'nın Muhasebe Standartları Üzerine Yaptığı Çalışmalar.....	11

1.5.8.Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu'nun Muhasebe Standartları Üzerine Yaptığı Çalışmalar	13
1.5.9.Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu'nun Muhasebe Standartları Üzerine Yaptığı Çalışmalar	14
1.6.Küresel Ekonomik Gelişmelere Entegrasyon ve Muhasebenin Standardizasyonu	17
1.7.Muhasebe Standartları Hakkında Uluslararası Kuruluşlar ve Yapmış Oldukları Çalışmalar	19
1.7.1.Uluslararası Muhasebe Standartları Komitesi(IASC).....	20
1.7.2.Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu(IASB)	21
1.7.3.Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu (IFAC)	23
1.7.4.Amerikan Finansal Muhasebe Standartları Kurulu (FASB)	25
1.7.5.Uluslararası Menkul Kıymetler Komisyonları Örgütü(IOSCO).....	26
1.7.6.Ekonomik İşbirliği ve Kalkınma Örgütü(OECD).....	27
1.7.7.Birleşmiş Milletler(BM)	28
1.7.8.Avrupa Birliği(AB)	28
2.BÖLÜM-MUHASEBE UYGULAMALARINDA DÖNEM SONU ÇALIŞMALARI.....	30
2.1.Dönem Sonu Çalışmalarının Önemi ve Gerekliliği	30
2.2.Dönem Sonu Çalışmalarının Aşamaları.....	30
2.3.Envanter	31
2.3.1.Envanterin Tanımı.....	31
2.3.2.Muhasebe Dışı Envanter	31
2.3.3.Muhasebe İçi Envanter	32
2.3.4.Envanter Çeşitleri.....	32
2.3.5.Envanter İşlemlerinin Sıralaması	33
2.4.Değerleme	33
2.4.1.T.T.K.' ya Göre Değerleme	33
2.4.2.V.U.K.' a Göre Değerleme	34
2.4.3.S.P.K.' ya Göre Değerleme	35
2.4.4.TFRS' ye Göre Değerleme	35
2.5.Vergi Mevzuatı İle Uyumlaştırma	36

2.6.Ticari Kar – Mali Kar	36
2.7.Ertelenmiş Vergi Etkileri	37
2.7.1.Ertelenmiş Vergi Kavramı	37
2.7.2.Sürekli Farklar.....	38
2.7.3.Geçici Farklar.....	39
2.7.3.1.İndirilebilir Geçici Farklar	40
2.7.3.2.Vergilendirilebilir Geçici Farklar	40
2.8.Ertelenmiş Vergi Etkilerinin Muhasebeleştirilmesi	41
2.8.1.Ertelenmiş Vergi Varlıklarının Muhasebeleştirilmesi	41
2.8.2.Ertelenmiş Vergi Yükümlülüklerinin Muhasebeleştirilmesi	42
3.BÖLÜM-TMS-TFRS'YE GÖRE DÖNEM SONU ÇALIŞMALARININ	
KAPSAMI.....	43
3.1.Bilanço Aktif Unsurlarında Dönem Sonu Çalışmaları.....	43
3.1.1.Hazır Değerler.....	43
3.1.1.1.VUK'a Göre Yabancı Paraya Dayalı İşlemlerin	
Muhasebeleştirilmesi ve Kur Farkları	43
3.1.1.2.TMS/TFRS'ye Göre Yabancı Paraya Dayalı İşlemlerin	
Muhasebeleştirilmesi ve Kur Farkları	43
3.1.1.2.1.TMS-21 Kur Değişim Etkileri Standardının	
Amacı ve Kapsamı.....	43
3.1.1.2.2.Kur Farklarını Oluşturan İşlemler	44
3.1.1.2.3.Kur Farklarının Muhasebeleştirilmesi	44
3.1.1.2.4.Dönem Sonunda Yapılan İşlemler.....	44
3.1.2.Menkul Kıymetler	45
3.1.2.1.Menkul Kıymetlerde Değerleme	45
3.1.2.2.VUK'a Göre Menkul Kıymetlerde Değerleme	45
3.1.2.2.1.Kıst Getiri Ölçüsü.....	46
3.1.2.3.TMS/TFRS'ye Göre Menkul Kıymetlerde Değerleme	46
3.1.2.4.Menkul Kıymetlerde Değer Düşüklüğü	47
3.1.3.Alacaklar	48
3.1.3.1.VUK'a Göre Alacaklarda Değerleme.....	48
3.1.3.2.TMS/TFRS'ye Göre Alacaklarda Değerleme	49

3.1.3.3.Reeskont İşlemi	49
3.1.3.3.1.Reeskont' un Tanımı	49
3.1.3.3.2.VUK ve TMS/TFRS'ye Göre Reeskont Ayırımı	49
3.1.3.3.3.VUK ve TMS/TFRS'ye Göre Reeskont Tutarının Hesaplanması.....	50
3.1.3.4.Şüpheli Alacaklar	51
3.1.3.4.1.VUK'a Göre Şüpheli Alacaklar	51
3.1.3.4.2.TMS/TFRS'ye Göre Şüpheli Alacaklar.....	51
3.1.4.Stoklar	52
3.1.4.1.VUK'a Göre Stoklarda Değerleme	52
3.1.4.2.TMS/TFRS'ye Göre Stoklarda Değerleme	53
3.1.5.Maddi Duran Varlıklar.....	54
3.1.5.1.V.U.K.'a Göre Maddi Duran Varlıklarda Değerleme.....	55
3.1.5.2.TMS/TFRS'ye Göre Maddi Duran Varlıklarda Değerleme.....	55
3.1.5.2.1.Maliyet Modeli	56
3.1.5.2.2.Yeniden Değerleme Modeli	56
3.1.5.3.VUK'a Göre Maddi Duran Varlıklarda Amortisman.....	56
3.1.5.3.1.Normal Amortisman Yöntemi.....	57
3.1.5.3.2.Azalan Bakiyeler Amortisman Yöntemi	57
3.1.5.3.3.Madenlerde Amortisman.....	57
3.1.5.3.4.Fevkalade Amortisman Yöntemi.....	58
3.1.5.3.5.Kıst Amortisman Uygulaması	58
3.1.5.4.TMS/TFRS'ye Göre Maddi Duran Varlıklarda Amortisman	58
3.1.5.4.1.TMS-16'da Belirtilen Amortisman Hesaplama Yöntemleri.....	59
3.1.5.5.Maddi Duran Varlıklarda Amortisman Uygulamasının VUK ve TMS/TFRS Açısından Karşılaştırılması	59
3.1.6.Maddi Olmayan Duran Varlıklar	60

3.1.6.1.VUK'a Göre Maddi Olmayan Duran Varlıklarda	
Değerleme ve İtfa	60
3.1.6.2.TMS/TFRS'ye Göre Maddi Olmayan Duran Varlıklarda	
Değerleme ve İtfa.....	61
3.1.6.3.Maddi Olmayan Duran Varlıkların VUK ve TMS/TFRS	
Açısından Karşılaştırılması	61
3.2.Bilanço Pasif Unsurlarında Dönem Sonu Çalışmaları	63
3.2.1.Borçlar.....	63
3.2.1.1.VUK'a Göre Borçlarda Değerleme	63
3.2.1.2.TMS/TFRS'ye Göre Borçlarda Değerleme	64
3.2.2.Borç ve Gider Karşılıkları.....	65
3.2.2.1.Kıdem Tazminatı Karşılığı	65
3.2.3.Özkaynaklar	65
3.2.3.1.VUK'a ve TMS/TFRS'ye Göre Özkaynaklarda	
Değerleme	65
4.BÖLÜM - TMS-TFRS İLE VUK ARASINDAKİ FARKLILIKLARIN	
KONYA ORGANİZE SANAYİ BÖLGESİNDE BİR ÜRETİM	
İŞLETMESİ ÜZERİNDE UYGULAMASI.....	67
4.1.İşletme Hakkında Genel Bilgiler.....	67
4.2.İşletmenin VUK'a Göre Hazırlanmış Finansal Durum Tablosu.....	68
4.3.İşletmenin Dönen Varlık Hesaplarının Karşılaştırılması	69
4.3.1.Kasa.....	69
4.3.2.Alınan Çekler	70
4.3.3.Bankalar	71
4.3.4.Alıcılar(Senetsiz Alacaklar).....	72
4.3.5.Alacak Senetleri(Senetli Alacaklar).....	73
4.3.6.Şüpheli Ticari Alacaklar	74
4.3.7.Diğer Alacaklar	75
4.3.8.Stoklar	75
4.3.8.1. İlk Madde ve Malzeme	75
4.3.8.2. Mamuller	75
4.3.8.3. Verilen Sipariş Avansları	75

4.4. İşletmenin Duran Varlık Hesaplarının Karşılaştırılması.....	77
4.4.1.Maddi Duran Varlıklar.....	77
4.4.1.1.Arsa ve Araziler.....	77
4.4.1.2.Yeraltı ve Yerüstü Düzenleri.....	78
4.4.1.3.Binalar	78
4.4.1.4.Tesis, Makine ve Cihazlar	79
4.4.1.5.Taşıtlar	80
4.4.1.6.Demirbaşlar	81
4.4.2.Maddi Olmayan Duran Varlıklar	82
4.5.İşletmenin Yabancı Kaynak Hesaplarının Karşılaştırılması	83
4.5.1.Satıcılar(Senetsiz Borçlar)	83
4.5.2.Diğer Çeşitli Borçlar	84
4.5.3.Kıdem Tazminatı Karşılığı.....	84
4.6.VUK ve TMS/TFRS Hesaplarına İlişkin Mutabakat Tablosu	86
4.7.TMS/TFRS'ye Göre Düzenlenen İşletme Bilançosu	88
4.8.Mutabakat Tablosu Yorumu	90
SONUÇ	94
KAYNAKÇA.....	96
ÖZGEÇMİŞ	101

KISALTMALAR

AB	: Avrupa Birliği
BDDK	: Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurumu
BM	: Birleşmiş Milletler
DMSK	: Devlet Muhasebe Standartları Kurulu
FASB	: Financial Accounting Standards Board (Finansal Muhasebe Standartları Kurulu)
IAS	: International Accounting Standards (Uluslararası Muhasebe Standartları)
IASB	: International Accounting Standards Board (Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu)
IASB	: International Accounting Standards Board (Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu)
IASC	: International Accounting Standards Committee (Uluslararası Muhasebe Standartları Komitesi)
IFAC	: Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu
IOSCO	: International Organization Of Securities Commissions (Uluslararası Menkul Kıymetler Komisyonları �rg�t�)
�DT	: �ktisadi Devlet Teřekkülleri
KGK	: Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu
MSUGT	: Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği
OECD	: Organisation For Economic Operation And Development (Ekonomik �řbirliđi ve Kalkınma �rg�t�)
SPK	: Sermaye Piyasası Kurulu
TBB	: Türkiye Bankalar Birliği
TFRS	: Türkiye Finansal Raporlama Standartları
TMS	: Türkiye Muhasebe Standartları
TMSK	: Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu
TMUDESK	: Türkiye Muhasebe ve Denetim Standartları Kurulu
TTK	: Türk Ticaret Kanunu

TÜRMOB	:Türkiye Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Odaları Birliği
UFRS	:Uluslararası Finansal Raporlama Standartları
UMS	:Uluslararası Muhasebe Standartları
VUK	:Vergi Usul Kanunu



TABLolar LİSTESİ

Tablo 1: AB Şirketler Hukuku Yönergeleri.....	28
Tablo 2: Ertelenmiş Vergi Sebep-Sonuç İlişkisi.....	41
Tablo 3: TMS 39’a Göre Finansal Varlıkların Sınıflandırılması ve Değerlemesi..	47
Tablo 4: Şüpheli Alacaklarda VUK ile TMS/IFRS Arasındaki Farklılıklar	52
Tablo 5: Dönen Varlık Kalemlerinin Değerleme Ölçütlerinin Karşılaştırılması....	54
Tablo 6: Borçların Değerlemesi.....	63
Tablo 7: Dönen Varlık Hesapları	76
Tablo 8: Maddi Duran Varlıklar Karşılaştırmalı Amortisman Tablosu.....	81
Tablo 9: Duran Varlıklar Hesapları	82
Tablo 10: Yabancı Kaynak Hesapları	85
Tablo 11: Mutabakat Tablosu	86

GİRİŞ

Muhasebe, gerekliliği, nesnelliği, önemliliği ve birçok unsuru ile çağımızın değişimlerine ve ihtiyaçlarına cevap veren bir sosyal bilimdir. Son yıllarda bilgi teknolojilerinin hızla gelişmesi; küreselleşme ile birlikte rekabetin artması; müşteri, yatırımcı, kreditor ve diğer menfaat sahiplerinin bilgi ve diğer ihtiyaçlarının sürekli değişim içinde olması, sermayenin uluslararasılaşması, finansal ürünlerdeki gelişme ile birlikte risklerin de artması ve bunların finansal tablolarda sunumu önem kazanmaya başlamıştır. Bu gelişmeler şeffaf ve karşılaştırılabilir finansal tablolar ihtiyacını, standartlar belirleme ihtiyacını ortaya çıkarmıştır. Bu ihtiyaçlara cevaben uluslararası ölçekte yapılan çalışmalar neticesinde Uluslararası Finansal Raporlama Standartları(IFRS) yayınlanmıştır. Ülkemizde de tercüme edilerek; Türkiye Finansal Raporlama Standartları(TFRS) olarak yayınlanmıştır. Ülkemizde bazı işletmeler TMS-TFRS'ye göre mali tablolarını hazırlarken, bazı işletmelerde Vergi Usul Kanunu'na göre mali tablolarını hazırlamaktadır. Bu nedenle farklılıklar ortaya çıkmaktadır(Kızıl, 2013: 5).

Uluslararası Finansal Raporlama Standartları giderek yaygınlaşmaktadır. Bu duruma birçok etken sebep olmaktadır. Bu etkenlerden birisi küreselleşme sonucu dış dünyaya açılan işletmelerin dünya ile entegrasyonudur. 2005 yılından itibaren SPK'ya göre halka arz olmuş işletmelerin finansal tablolarını muhasebe standartlarını dikkate alarak hazırlaması gerekmektedir. Yenilenen TTK, muhasebe standartlarının daha etkin kullanılmasını sağlamıştır. Yenilenen TTK uyarınca muhasebe standartlarının yayınlanmasında Kamu Gözetimi Kurumu(KGK) yetkilidir. KGK'nın belirlediği şartlara uyan işletmelerin TMS/TFRS hükümlerine göre mali tablolarını hazırlaması gerekmektedir. Geline nokta muhasebenin standardizasyonu üzerine yapılan çalışmaların artması ve TMS/TFRS'nin kullanım alanının artması öngörülmektedir(Karapınar ve Ayıklıoğlu Zaif, 2013: 21).

KGK'nın düzenleyip, yayınladığı muhasebe standartları, SPK tarafından kabul görerek, UFRS ile uyumlu, güncel Türkiye Muhasebe ve Finansal Raporlama Standartları, ülkemiz muhasebe kaynaklarına alınmıştır. İlk defa hisse senetleri borsada işlem gören şirketler ve bankacılık, sigortacılık gibi finans sektöründe

faaliyet gösteren şirketlerde uygulanan muhasebe standartları, yeni TTK'nın yürürlüğe girmesi ile birlikte uygulama alanını genişletmiştir. Değerleme ve raporlama konularında vergi kanunları ve Türkiye Muhasebe Standartları arasında kayda değer farklılıklar yer almaktadır(Örten ve diğerleri, 2013: 35).

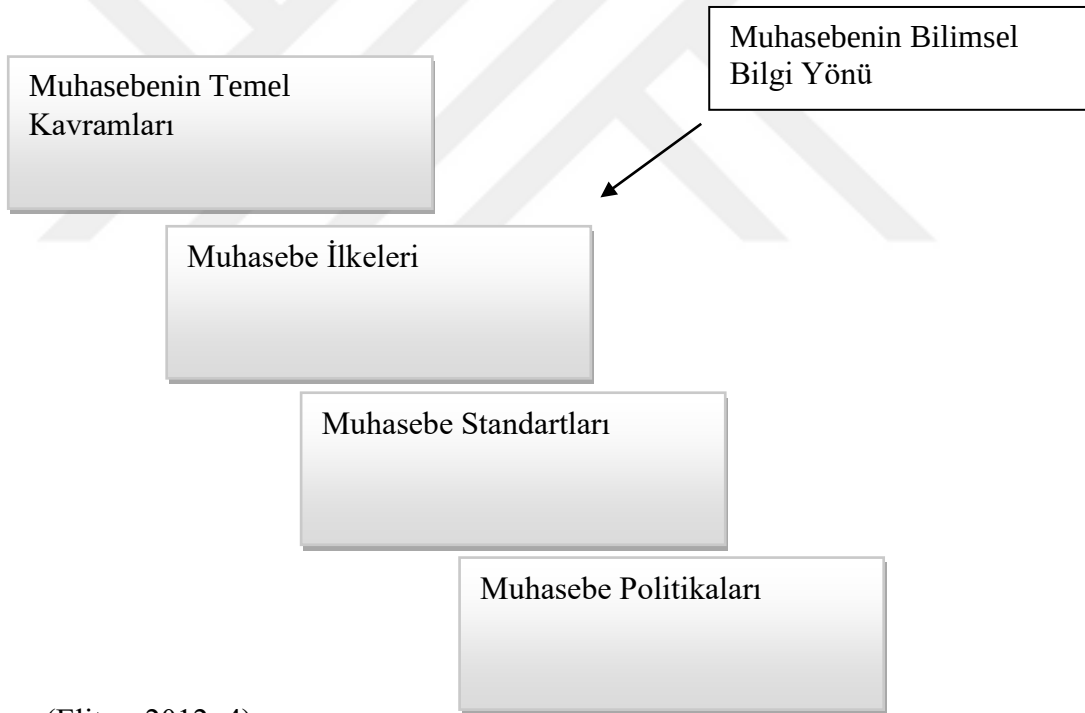
Çalışmanın konusu, VUK ve TMS/IFRS'ye göre yürütülen muhasebeleştirme sürecinde dönem sonu işlemlerini incelemek ve bir üretim işletmesi üzerinden uygulama örneği yapmaktır. Güncel bir konu olan Muhasebe standartlarını getirdikleri yenilikler ile uygulamadaki farklılıklar üzerine bir araştırma hedeflenmiştir. Bu çalışma ile TMS/IFRS'nin dönem sonu muhasebe işlemleri içerisinde nasıl ele alınacağını, nasıl düzenleneceğini ve nasıl kaydedileceğini göstermek; ayrıca muhasebe standartlarının getirdiği yenilikleri uygulama örneği ile birlikte göstermek, farklılıkları belirtmek, TMS-IFRS ile VUK arasında karşılaştırmalar yapmak amaçlanmıştır.

1. BÖLÜM

MUHASEBE STANDARTLARINA GENEL BAKIŞ

1.1. Muhasebe Standartlarının Tanımı ve Amacı

Muhasebe, sözcük anlamı olarak, hesaplama, karşılıklı hesap görme, hesap işleri ile uğraşma, hesapların tümü, saymanlık, bir şeyin olumlu ya da olumsuz taraflarını ortaya koyarak bir hükme varmak diye tanımlanmaktadır. Muhasebe, işletmenin finansal nitelikli işlemleri ile olayları, doğruluğunu belirleyerek kaydeden, sınıflandıran, özetleyen, raporlayan ve hazırlanan raporlar üzerinde analizler yaparak, işletmenin finansal tablo ilgililerine değer taşıyan bilgiler sunan bir bilim dalıdır.



(Elitaş, 2012: 4)

Yukarıdaki şemada da görüldüğü gibi Muhasebenin Temel Kavramlarının genel ve temel muhasebe esaslarını belirlediğini ifade edebiliriz(Elitaş, 2012: 4).

Türk Dil Kurumunun tanımına göre standart; bir nitelik veya niceliğin kabul edilmiş şekli, bir başka deyişle bir şeyi yapmak için kararlaştırılan yol veya yöntemdir(Türk Dil Kurumu, Büyük Türkçe Sözlük). Muhasebe Standartları ise

muhasabe uygulamalarının nasıl yapılacağı, muhasabe işleyişinin nasıl sağlanacağı üzerinde belirlenen esaslardır(Aksoy, 2006: 552).

Standartlarla muhasebede bir fikir veya bir olaya bakış açısı farklılığı gelmektedir. İşletmelerin muhasabe uygulamaları neticesinde elde ettikleri veriler, işletmelerin iç ve dış çevre unsurlarını ilgilendirmektedir. İşletmelerin bilgilerini iç ve dış çevre unsurları ile paylaşması ve ortak bir muhasabe dili ile oluşturulan muhasabe verilerine olan ihtiyaç, muhasabe standartlarının gerekliliğini doğurmuştur(Örten vd., 2013: 6).

İşletmelerin muhasabe sistemleri tarafınca üretilen bilgiler; güvenilir, tarafsız, gerçeğe uygun ve karşılaştırılabilir olmalıdır. Aynı zamanda tek tip raporlama şekline ve uluslararası geçerliliğe sahip olmalıdır. Bu kriterleri sağlayan bilgiler, bilgi kullanıcılarına muhasabe sisteminin belirli standartlara göre bilgi sunması ile mümkün olmaktadır Örten vd., 2013: 6).

1.2. Muhasebe Standartlarının Gerekliliği

Muhasebe belirli ihtiyaçları karşılamaya yönelik sistem odaklı bir faaliyettir. Esas olarak muhasebenin ilgilendiği üç temel ihtiyaç bulunmaktadır. Bunlar, raporlama için kayıt tutma, güveni tesis etmek için denetim ve anlamak için analiz etme ihtiyaçlarıdır(Uçma, 2011: 9).

Küresel anlamda para ve sermaye piyasalarında entegrasyon, bazı gerekliliklerin de önünü açmıştır. Küreselleşen dünyamızda bir çok konuda olduğu gibi finansal ve ekonomik gelişmelerde de entegrasyon ve standardizasyon çalışmalarına odaklanılmıştır. Bu bağlamda muhasabe standartları çalışmaları yapılmıştır ve halen de devam etmektedir(Örten, 2013: 1).

İşletmelerin sunduğu finansal bilgilerden her bir bilgi kullanıcısı amacı doğrultusunda yararlanmaktadır. Muhasebe standartları dikkate alınarak hazırlanan finansal tablolar gerçeğe uygun, şeffaf bilgiler sunar ve işletmelerin mali durumunu daha net yansıtır. Muhasebe standartlarına göre düzenlenen finansal tablolar bilgi kullanıcılarının hata yapma ve yanlış karar alma riskini azaltmaktadır. Hem yatırımcılar hem de uluslararası piyasalarda faaliyette bulunmak isteyen işletmeler

açısından risk faktörü, muhasebe standartlarının önemini arttırmaktadır(Berberoğlu, 2002: 4).

Çağımızda bilgi teknolojilerinin sürekli gelişimi, teknoloji kullanımının artması, rekabetin uluslararası boyutta olması, sermaye hareketliliğinin artması ve kolaylıkla sermaye transferinin mümkün hale gelmesi, finansal araçların çeşitlendirilmesi, yatırımcıların önceki zamanlara nazaran daha farklı yatırım planlamaları içinde olması, işletmelerin iç ve dış çevre unsurlarının işletme tarafından sunulan finansal verilerin daha gelişmiş, şeffaf ve karşılaştırılabilir ve de belirli bir plan üzere olması ihtiyacını ortaya çıkarmıştır(Ersoy, 2012: 15).

Belirtilen nedenlerden dolayı, ticari faaliyetin bir yansıması olan finansal tabloları kullanan çok sayıda ve değişik ülkelerde bulunan çıkar sahiplerinin bilgi ihtiyaçlarını karşılamak sorununu çözmek için uluslararası düzeyde, finansal tablolarda bulunan verilerin sunumu konusunda standartlara ihtiyaç duyulmuştur(Kızıl vd., 2013: 3).

1.3. Muhasebe Sürecinin Ortak Bir Sistem Üzerinde Yürütülmesi İhtiyacı

Yatırımcıların sadece kendi ülkelerinde değil, farklı coğrafyalarda, farklı para ve sermaye piyasalarında yatırım yapmak istemesi, sermaye transferlerinin artması, işletmelerin küresel borsalarda hisselerini satışa çıkartmak istemesi, farklı piyasalarda farklı yatırımcıların ve işletmelerin karşı karşıya gelmeleri, ortak bir finansal raporlama sistemi oluşturma ihtiyacını ortaya çıkarmıştır(Akgün, 2013: 11).

Tek tip bir finansal raporlama sisteminin oluşturulması ihtiyacı, sadece küreselleşme sonucu finansal raporlamada uyumu sağlamak amaçlı değildir. Ayrıca günümüze gelene kadar işletmelerde yaşanan skandallar ve işletmelerin problemlili durumlarının menfaat gruplarının biri ya da birkaçının lehine politikalar güdülmesi de standartların oluşturulması için önemli bir etken olmuştur(Arı, 2008: 44). Enron hadisesi bahsettiğimiz sorunlara iyi bir örnektir. Bu örneklerin sayısını arttırmak da mümkündür(Arı, 2008: 52).

Muhasebe standartlarına duyulan gereksinimler, aşağıdaki başlıklar halinde incelenebilir.

- Tek tip raporlamaya duyulan ihtiyaç,
- Tarafsız, gerçekçi, şeffaf ve karşılaştırılabilir finansal tabloları oluşturmak,
- İşletme yöneticilerinin ve karar alıcıların işletmeye ilişkin yanlış değerlendirmelerine mani olmak ve doğru kararlar alabilmelerine yardımcı olmak,
- Uluslararası alanda geçerliliği olan finansal bilgi üretmek ve bu bilgilerin sunuluşunda ortak bir dil kullanmak, şeklinde sıralanabilir(Şensoy, 2008: 9).

1.4. Ülkemizde Finansal Raporlama Standartlarının Süreci

Muhasebe standartları üzerine ülkemizdeki gelişmeler incelendiğinde; kapsamlı ve önemli çalışmaların devlet tarafından gerçekleştirildiği, yapılan ilk çalışmalarda siyasi ve ekonomik olarak güçlü ilişkilere sahip olduğumuz ülkelere etkilenildiği gözlemlenmektedir(Elitaş, 2010: 4).

Ülkemizde muhasebe standartlarının oluşturulması için atılan ilk önemli adım, 1942 yılında kurulan Türkiye Muhasebe Uzmanları Derneğinin, 1972 yılında Sydney Avustralya’da yapılan 11. Uluslararası Muhasebe Kongresine 14 kişilik bir delege kurulu ile Uluslararası Muhasebe Standartları Komisyonu’na(International Accounting Standarts Committee-IASC) üye olmasıdır(<http://www.tmud.org.tr/pages.asp?id=1> Erişim tarihi: 20.02.2016).

Türkiye Muhasebe Uzmanları Derneğinin Türkiye’deki ilk ciddi girişimi, Uluslararası Muhasebe Standartlarını Türkçeye tercüme ederek, yayınlaması olmuştur. Bu kayda değer girişim, zorunlu tutulmadığı için bilimsel bir çalışma olmaktan öteye gidememiştir. Sivil toplum kuruluşu olan dernek, muhasebe standartları üzerine yaptığı çalışmaları ile ülkemizdeki ilgili kişiler ve kuruluşların ilk olarak uluslararası muhasebe standartlarını tanıma ve inceleme fırsatını sunmuştur(<http://archive.ismmmo.org.tr/docs/sempozyum/06Sempozyum/5Oturum/BulentUstunel.pdf> Erişim tarihi: 20.02.2016).

Ülkemizdeki muhasebe uygulamalarına vergi mevzuatı ve TTK hükümleri yön vermektedir. Bununla birlikte bazı konularda vergi ve ticaret kanunlarının yetersiz kaldığı durumlarda yetkisi olan ilgili kuruluşlar, yetki alanları kapsamındaki işletmeleri yönlendiren düzenlemeler yapmışlardır(Elitaş, 2010: 5).

Bu çalışmaların bazıları aşağıdaki gibidir,

- Tekdüzen Hesap Planı Uygulamasının İktisadi Devlet Teşekküllerine Uyarlanması
- Bankacılık ve Sigortacılık Şirketlerine İlişkin Yapılan Çalışmalar
- Maliye Bakanlığının Genel Tebliğler Yoluyla Yaptığı Çalışmalar
- SPK Tarafından Yapılan Çalışmalar
- Türkiye Muhasebe ve Denetim Standartları Kurulu (TMUDESK) Tarafınca Yapılan Düzenlemeler(Kiracı ve Köse, 2002: 54).

1.5. İlgili Kurumlar ve Organizasyonların Yapmış Oldukları Çalışmalar

1.5.1. İktisadi Devlet Teşekküllerini Yeniden Düzenleme Komisyonunun Muhasebe Standartları Üzerine Yaptığı Çalışmalar

Kamu İktisadi Teşebbüsleri için 1968 yılında yayınlanıp, 1972 yılında yürürlüğe giren Tek Düzen Muhasebe Planı Çalışması, İktisadi Devlet Teşekküllerini Yeniden Düzenleme Komisyonu tarafınca yapılmıştır. Söz konusu çalışma neticesinde muhasebe uygulamaları ve raporlamaları hakkında raporlar yayınlanmıştır. Bunlar;

- Muhasebe Yöntemlerinin Güncellenmesi ve Yeknesaklaştırılması,
- Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkeleri ve Temel Kavramlar,
- Raporlama Şekli,
- Açıklamaları ile Birlikte Tekdüzen Muhasebe Hesap Sistemi
- Finansal İşleyişin ve Kontrol Mekanizmasının Sağlanmasıdır(Çiftçi, 1997: 180).

1972 yılında uygulanması zorunlu olan tekdüzen muhasebe planı, kamu kuruluşlarının tamamını kapsamaktadır. Bunun yanında, 1977 yılında maliyet muhasebesi konusunda yapılan düzenlemelerle çalışmanın kapsamı genişletilmiştir. Büyük ölçüde Amerikan muhasebe anlayışı ve sistemine dayandırılan söz konusu düzeltmeler, ülkemiz ekonomisinin ihtiyaçlarına cevap vermiş, muhasebe sisteminin gelişmesine katkı sağlamıştır(Başpınar, 2005: 47).

İlk olarak kamu iktisadi teşebbüslerinde zorunlu olan söz konusu çalışma, devamında diğer işletmeler tarafından benimsenmiştir. Bu çalışma ile ülkemizde muhasebe sisteminin gelişmesine katkıda bulunulmuştur. Ayrıca kamu iktisadi teşebbüslerinde muhasebe uygulamalarının geliştirilmesi anlamında faydalı bir düzenleme olup, bu çalışma muhasebe standartları belirleme faaliyetlerine ışık tutmuştur. 31.12.1993 tarihine kadar uygulamada kalan bu çalışma, 22 yıl yürürlükte kalmıştır(Başpınar, 2005: 47).

1.5.2. Türkiye Bankalar Birliğinin Muhasebe Standartları Üzerine Yaptığı Çalışmalar

Türkiye Bankalar Birliği, bankacılık sektöründe muhasebe uygulamalarını sistemli hale getirmek amacıyla bazı düzenlemeler gerçekleştirmiştir. Birlik kanuni yetkisini kullanarak bankalar için gerekli gördüğü düzenlemeleri yapmıştır. Türkiye Bankalar Birliği(TBB)'nin bankacılık sektöründe muhasebe uygulamalarına ilişkin yapmış olduğu ilk çalışma, 1962'deki, kredi müşterisi işletmelerin hazırlayacakları mali tablo formatlarını yayınlamasıdır. Türkiye Bankalar Birliği'nin bankacılık sektörü için düzenlediği tek düzen hesap planı 1986 yılında yürürlüğe girmiştir. Birliğin muhasebe alanında yapmış olduğu çalışmalarda, uluslararası gelişmeleri takip ettiği, çalışmalarının Avrupa Birliği çalışmaları ile uyumlu olduğu gözlenmektedir(Çiftçi, 2008: 3-4).

1.5.3. Türk Standartları Enstitüsü Muhasebe Standartları Özel Daimi Komitesinin Muhasebe Standartları Üzerine Yaptığı Çalışmalar

Komite 1987'de kurulmuş olup, ülkemizde muhasebe alanında standartlar düzenlemekle yetkilendirilmiştir. Yapılan çalışmalar sonucunda kurullardan geçen 43 adet standart yayınlanmıştır.

Komite tarafından hazırlanan muhasebe standartları, AB Dördüncü Direktifine uygunluk yönünden ve Türk Muhasebe sisteminin gelişimi dikkate alındığında önem taşımaktadır. Ancak Türk Standartları Enstitüsü tarafınca oluşturulan söz konusu standartların uygulamada çözüm odaklı olduğundan bahsedilemez. TSE bünyesindeki komite, TÜRMOB'un kurulmasıyla çalışmalarını askıya almıştır. Komite, Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu'nun kurulmasını

kabul etmiş olup, tek bir kuruluş ile muhasebe standartlarının düzenlenmesini benimsemiştir(Başpınar, 2004: 47).

1.5.4. Sigorta Murakabe(Denetleme) Kurulunun Muhasebe Standartları Üzerine Yaptığı Çalışmalar

Sigorta Murakabe Kurulu, özerk yapıyı haiz olarak, 1963 yılında ülkemizde sigortacılık sektöründe faaliyette bulunan işletmelerin kamu idaresi için denetimlerini gerçekleştirmek amacıyla kurulmuştur.

Ülkemizde faaliyet gösteren sigorta işletmeleri, Türkiye ve Reasürans Şirketleri Birliği, Hazine Müsteşarlığı ve Sigorta Denetleme Kurulu yetkililerinin bir araya gelmesiyle kurulan Tekdüzen Muhasebe Hesap Planı Komitesi tarafınca düzenlenen ve 01.01.1994 tarihi itibarıyla yürürlüğe giren tek düzen hesap planını dikkate alarak, muhasebe kayıtlarını yapmaları gerekmektedir. TDHP'nin yürürlüğe girmesiyle Sigorta İşletmeleri de bu sisteme geçmiştir. Söz konusu tekdüzen hesap planıyla belirli standartlarda mali tablolar düzenlenmesine olanak sağlamak, sigortacılık alanında finansal raporlama ve muhasebe uygulamaları açısından birliği oluşturmak, sigortacılık faaliyetlerinin ve işletmelerin gelişimlerini doğru ve tutarlı biçimde analiz etmek ve mali tablo okuyucularının ihtiyaç duyduğu bilgilerin elde edilmesine imkân sunmak amaçlanmıştır(Başpınar, 2004: 47).

1.5.5. Maliye Bakanlığı Koordinatörlüğünde Kurulan Muhasebe Standartları Komisyonu'nun Muhasebe Standartları Üzerine Yaptığı Çalışmalar

İlgili çevrelerin katılımıyla 1990 yılında oluşturulan komisyonun temel amacı, ülkemizde muhasebe standartları belirsizliğinin sonlandırılarak tüm kesimleri bağlayıcı niteliğe sahip, tek bir kuruluş üzerinden yayınlanan muhasebe standartlarının oluşturulmasıdır. İsmi geçen komisyon yapmış olduğu çalışmalar neticesinde Vergi Usul Kanunu kapsamında 26.12.1992 tarih ve 21447 sayılı resmi gazete ile yayınlanan 1 sıra No'lu Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği, Maliye Bakanlığı tarafından yayınlanmıştır. (Sonrasında ise adı geçen tebliğde düzenleme oluşturan 14 tebliğ yayınlanmıştır.) Yayınlanan tebliğlerle aşağıdaki başlıklarda çalışmalar gerçekleştirilmiştir.

- 1) Muhasebe Politikalarının Açıklanması
- 2) Muhasebenin Temel Kavramları
- 3) Finansal Tablolar İlkeleri
- 4) Finansal Tabloların Düzenlenmesi ve Sunuluşu
- 5) Tekdüzen Hesap Çerçevesi ve Hesap Planı İşleyişi(Başpınar, 2004: 49).

1.5.6. Muhasebe Ve Denetim Standartları Kurulu'nun Muhasebe Standartları Üzerine Yaptığı Çalışmalar

Muhasebe ve Denetim Standartları Kurulu(TMUDESCK), Türkiye Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Odaları Birliği (TÜRMOB) bünyesinde kurulmuştur. Muhasebe ve Denetim Standartları Kurulu ile ülkemizde muhasebe ilkelerinin ve muhasebe standartlarının geliştirilmesi amaçlanmıştır. Muhasebe ve Denetim Standartları Kurulu'nda; Başbakanlık ve Maliye Bakanlığı, Sermaye Piyasası Kurulu, Üniversiteler, Meslek Kuruluşları ve YÖK tarafından görevlendirilmiş üyeler yer almıştır(Altıntaş, 2011: 180).

TMUDESCK tarafından hazırlanan muhasebe standartları ile Uluslararası Muhasebe Standartları Komitesi tarafından oluşturulan standartlar arasında bakış açısı olarak herhangi bir farklılık yoktur. TMUDESCK, 14 Nisan 1996 tarihinde komisyon tarafından hazırlanan 11 adet Muhasebe Standardını kabul etmiştir. 17 Haziran 1999 tarihinde de toplanan Genel Kurul, hazırlanan 5 yeni standardın daha yayınlanması kararını almıştır. (Yalkın Koç, 2002: 3-4).

TMUDESCK'in muhasebe standartları ile ilgili temel amaçları aşağıdaki şekilde ifade edilebilir:

- 1) Ülkemizde mali tabloların hazırlanmasında ve sunuşunda ölçü niteliğinde, geniş kapsamlı uygulanan muhasebe standartları hazırlamak ve yayınlamak,
- 2) Muhasebe alanındaki küresel gelişmelere uyum sağlamak,
- 3) Ülkemiz ekonomisi ihtiyaçlarına cevap vermek,
- 4) Vergi mevzuatı ve muhasebe standartlarının uyumlaştırılmasını sağlayacak çalışmalar yürütmek,
- 5) Muhasebe uygulamalarındaki ikiliklerin önüne geçmek.

TMUDESK çalışmaları sonucu 19 adet muhasebe standardı düzenleyip, yayınlanmıştır(Başpınar, 2008: 49).

1.5.7. SPK ve BDDK'nın Muhasebe Standartları Üzerine Yaptığı Çalışmalar

Ülkemizde muhasebe standartları belirleme hususunda Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurulu ile Sermaye Piyasası Kurulunun da önemli çalışmaları olmuştur. Bu kapsamda her iki kurum, ihtiyaçlarına ve kendi çalışma alanlarına göre düzenlemeler yapmışlardır. BDDK, bankacılık sektöründe faaliyette bulunan işletmeler için uygulaması zorunlu standartlar düzenlemiştir. SPK ise SPK mevzuatına tabi işletmelerde uygulaması zorunlu tutulan standartlar yayınlamıştır(Çiftçi ve Erserim, 2008: 15).

SPK, uluslararası muhasebe standartlarına uyum sağlamak amacıyla finansal raporlama standartları yayınlamıştır. 15.11.2003 tarih, 25290 sayılı Resmi Gazete ilanı ile sermaye piyasasında muhasebe standartlarına ilişkin tebliğ yayınlanmıştır(İbiş ve Özkan, 2006: 32-33). İçerik itibariyle tebliğ, geniş kapsamlı bir muhasebe ve raporlama standartları seti olarak düzenlenmiştir. Bununla beraber uluslararası muhasebe kuruluşları tarafından oluşturulan standartların ülkemizde uygulamasını da içermektedir(Terzi, 2009: 16).

Resmi Gazetede yayınlanmış olan söz konusu tebliğde Uluslararası Finansal Raporlama Standartlarına uyumlu 33 adet standart bulunmaktadır. Sermaye Piyasası Kurulu, banka ve sigorta ortaklıklarını bu tebliğ kapsamının dışında tutmuştur. Borsaya kote olmuş işletmeler, borsaya kote olsun veya olmasın aracılık faaliyetinde bulunan işletmeler, yatırım ortaklığı veya portföy yönetimi işiyle uğraşan işletmeler ve bu işletmelerin bağlı ortaklıkları veya iştirakleri konumundaki işletmeler tebliğ kapsamına alınmış olup, bu işletmelerin tebliğ maddelerine uygun finansal raporlama yapmaları zorunlu kılınmıştır(İbiş ve Özkan, 2006: 33).

Uluslararası muhasebe standartlarının, Avrupa Birliği tarafından kabul edilmesiyle 01.01.2008 tarihi itibariyle halka arz olmuş işletmelerin uluslararası muhasebe standartlarına göre finansal tablolarını düzenlemeleri ve raporlamaları zorunlu olmuştur. Bununla birlikte Sermaye Piyasası Kurulu, 09.04.2008 tarihinde finansal raporlama ile ilgili yeni bir tebliğ yayınlayarak 25 nolu tebliğini yürürlükten

kaldırmıştır. Bu düzenleme ile finansal tabloların raporlamasında UFRS ile uyum sağlanmıştır(Terzi, 2009: 16).

Bankacılık sektöründe; bankaların muhasebe uygulamalarında açık, net ve tek tip raporlamanın sağlanması, kayıt dışı işlemlerin önüne geçilmesi, yapılan işlemlerin finansal tablolara gerçek durumları ile yansıtılması, muhasebe kayıtlarının güvenilir ve karşılaştırılabilir olması, finansal tabloların zamanında tutarlı olarak düzenlenmesi ve sunulması amaçları doğrultusunda Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurulu(BDDK) tarafından ülkemizde faaliyette bulunan tüm bankacılık şirketleri için 2002 yılında muhasebe konularını içeren 19 adet tebliğ yayınlanmıştır. BDDK bu tebliğlerde muhasebe uygulama yönetmeliği ve uluslararası muhasebe standartlarını ölçü kabul etmiştir. BDDK tarafınca düzenlenip, 2002 yılında yayınlanan bu tebliğ ve 01.11.2006 tarihinde yayınlanan bankacılık sektörü muhasebe uygulamalarıyla ilgili yönetmelik yürürlükten kaldırılarak, Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu'nun(TMSK) yayınladığı TMS/TFRS'nin kabul edildiği belirtilmiştir. Bu gelişmelerden sonra BDDK, finansal raporlamalar üzerine çeşitli tebliğler düzenlemiştir(Terzi, 2009: 16).

1.5.8. Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu'nun Muhasebe Standartları Üzerine Yaptığı Çalışmalar

Bankacılık ve sigortacılık işletmeleri ile finans kurumlarına yönelik özel çalışmalar haricinde SPK tarafından yapılan çalışmalar, vergi kanunlarıyla yapılan düzenlemeler ve daha diğer ilgili kurum ve kuruluşların yaptığı düzenlemeler incelendiğinde, ülkemizde muhasebe ve finansal raporlama standartları konusunda çok başlılığın olduğu gözlenmektedir. Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu, ülkemizde sözü edilen çok başlılığı ortadan kaldırıp, tek tip muhasebe uygulamalarını sağlamak ve genele hitap eden ortak muhasebe sistemini ve standartlarını oluşturmak amacıyla kurulmuştur.

Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu 7 Mart 2002 tarihinde Sermaye Piyasası Kanununda yapılan düzenleme ile özerk yapıya sahip olarak kurulmuştur. Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu; Sanayi ve Ticaret Bakanlığı, Maliye Bakanlığı, Sermaye Piyasası Kurulu, Hazine Müsteşarlığı, Bankacılık Düzenleme ve

Denetleme Kurumu, Yükseköğretim Kurulu ve Türkiye Odalar ve Borsalar Birliğinden bir üyenin katılımıyla, ayrıca Türkiye Serbest Muhasebeci Malî Müşavirler ve Yeminli Malî Müşavirler Odaları Birliğini temsilen bir serbest muhasebeci malî müşavir ve bir yeminli malî müşavir üyenin katılımıyla meydana gelmektedir. Muhasebe Standartları Kurulu'nun asli vazifesi; mali tabloların düzenlenmesinde ve sunuluşunda ülke ekonomisi ihtiyaçlarına cevap verebilecek, uluslararası gelişmelere uyumlaştırılmış, mali tabloların açık, şeffaf, güvenilir, sağlıklı, karşılaştırılabilir olmasını sağlayacak muhasebe standartlarının belirleyip yayınlamak, ülkemiz muhasebe uygulamalarının ve muhasebe sisteminin gelişimine katkıda bulunmaktır. Bunun yanında küresel anlamda muhasebe alanındaki gelişmeleri takip etmek ve ülkemize uyarlamak amacıyla, Uluslararası Finansal Raporlama Standartları ile bütünleşmiş standartlar hazırlamak da kurulun hedeflerinde yer almaktadır. Bu amaçlar doğrultusunda kurul, Uluslararası Muhasebe Standartları Komitesiyle anlaşma sağlayarak UMS'nin tercüme edilip, ülkemiz ilgili mevzuatı kapsamına alınmasını planlamıştır. Kurul, muhasebe standartları ile ilgili, alanında uzman kişiler, bağımsız denetçiler ve akademisyenlerden oluşturduğu komisyonlarla çalışmalarını tamamlayıp, çevirileri yapmıştır. Çeviri çalışmalarında Muhasebe Standartları Komitesinin kullandığı terminoloji dikkate alınarak muhasebe standartlarının tercümeleri gerçekleştirilmiştir. Tercüme edilen muhasebe standartları ilgili çevrelerle paylaşarak görüşleri alınıp, son düzenlemeler yapılmak suretiyle standartlar oluşturulmuştur.

TMSK tarafınca belirlenen muhasebe standartları sadece uluslararası muhasebe standartlarının çevirisinden ibaret olmayıp kapsamlı bir çalışmanın sonucudur. Standartların oluşturulmasında ilk aşama çalışma komisyonunun taslak metinleri hazırlamasıdır. Sonraki aşama ilgili çevrelerin görüşünü almak amacıyla hazırlanan taslak metinlerin kurul genel sekreterliğine sunulup, internet sitesi üzerinden yayınlanmasıdır. TMSK genel sekreterliği, ilgili çevrelerin de görüşlerini dikkate alarak, hazırlanan taslak metni inceler ve olması gereken düzeltmeleri yapar. Daha sonra, muhasebe standartlarına son şeklini vermek suretiyle Genel Sekreterlik Önerisi başlığı ile TMSK genel kuruluna çalışmayı sunar. Son olarak TMSK genel kurulu, gözden geçirdiği öneriyi Türkiye Muhasebe/Finansal Raporlama Standardı

olarak onaylar ya da tekrar incelenmesi amacıyla çalışma komisyonuna geri gönderir. TMSK tarafınca kabul edilen muhasebe standartları Resmi Gazetede yayınlanmasıyla yürürlüğe konur. Yürürlüğe girmiş, TMSK'nın yayınladığı 8 adet Türkiye Finansal Raporlama Standardı olmak üzere Kavramsal Çerçeve de dahil 31 adet Türkiye Muhasebe Standardı mevcuttur(<http://www.tsb.org.tr/tmsk> Erişim Tarihi:20.02.2016).

1.5.9. Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu'nun Muhasebe Standartları Üzerine Yaptığı Çalışmalar

Ülkemizde muhasebe ve finansal raporlama standartlarının düzenlenmesi ve uygulanmasına yönelik 660 sayılı Kanun Hükmünde Kararname'nin 02.11.2011 tarih ve 28103 sayılı Resmi Gazetede ilanı ile Kamu Gözetimi Kurumu(KGK) kurulmuştur. Kamu Gözetimi Kurumu'nun kurulmasıyla muhasebe standartlarının ve bağımsız denetim standartlarının aynı kuruluş içinde bir araya getirerek, standartlar konusunda çok başlılığın önüne geçmek amaçlanmıştır(Çelik, 2012: 47).

Yayınlanan KHK'dan KGK'nın görevlerinin; küresel gelişmelerle uyumlu Türkiye Muhasebe Standartlarını hazırlamak ve yayınlamak, bağımsız denetimin tek tip uygulamasını sağlamak, denetim standartlarını oluşturmak, bağımsız denetçi sıfatını vermek, bağımsız denetim kuruluşlarına yetki vermek ve bu kişi ve kuruluşların faaliyetlerini denetlemek olduğu anlaşılmaktadır. Ayrıca yine bu KHK ile KGK'nın kuruluşu ve teşkilat yapısı, görevleri, yetkileri ve sorumlulukları da belirtilmiştir. Yapılan söz konusu düzenleme ile özerk ve bağımsız olarak KGK muhasebe standartları hususunda tek yetkili kurum olmuştur.

Kamu Gözetimi Kurumu'nun yetki ve görevleri aşağıdaki gibidir;

a) Yasal mevzuattan ötürü defter tutmak zorunda olanlar için finansal tabloların; ihtiyaçlara uygun, şeffaf, güvenilir, anlaşılabilir, karşılaştırılabilir ve tutarlı olmasını sağlamak maksadıyla, uluslararası standartlar ile uyumlaştırılmış Türkiye Muhasebe Standartlarını belirlemek ve yayınlamak.

b) Türkiye Muhasebe Standartları uygulamalarına ilişkin ikinci derece öneme sahip çalışmaları yapmak ve ilgili kararlar vermek, bu konuda kendi alanlarında

düzenleme yapmak suretiyle yetkiye sahip kurum ve kuruluşların yapacakları düzenlemeleri inceleyip onaylamak.

c) Ülkemizde mali tabloların işletmelerin gelecek durumunu yansıtacak, kamu yararını gözeten, işletmeler hakkında bilgi kullanıcıların doğru kararlar alabilmesini sağlayacak, ilgililerin ihtiyaçlarına cevap verebilecek, uluslararası gelişmelerle bütünleşen, sağlıklı, açık, anlaşılabilir mali tablolar setinin sunulabileceği, ülkemiz denetim standartlarını düzenlemek ve yayınlamak.

ç) Bağımsız denetçilik mesleğini icra edecek kişiler ve kuruluşların nasıl kurulacaklarını ve ne şekilde çalışacaklarını düzenlemek, mesleği yapacak yeterliliğe sahip olup olmadıklarını ve bağımsız denetim yapacak meslek mensuplarına yetki vererek, ilan etmek ve bu kişi ve kuruluşları oluşturacağı resmi sicil altında kayıtlı tutarak kamuoyu ile paylaşımına sürekli olmak üzere açık tutmak.

d) Faaliyette bulunan bağımsız denetçiler ve bağımsız denetim kuruluşlarının denetim çalışmalarının, kurum tarafından yayınlanan düzeltmelerle ve standartlarla uyumlu olup olmadığının gözetimini ve denetimini yapmak.

e) Bağımsız denetçiler ve bağımsız denetim kuruluşlarının, araştırmalar ve denetimler neticesinde uygunsuzluklarının tespit edilmesi halinde faaliyet yetkilerini durdurmak ya da iptal etmek.

f) Bağımsız denetim mesleğinin gereklilikleri olan mesleki eğitimi sağlamak buna ilişkin meslek mensupları için yapılacak sınavları yürütmek. Bağımsız denetçi olmaya hak kazananların yetkilendirme, tescil gibi diğer işlemlerini yerine getirmek ve mesleki etik kurallarını belirlemek ve uygulamak.

g) Uluslararası alanda yapılan çalışmalarda ülkemizi temsil etmek için temsilci görevlendirmek, diğer ülkelerle kurulun yetki alanı kapsamında işbirliği yapılmasını sağlamak, mütekabiliyet esası gereği ülkemizde bağımsız denetim faaliyetine izin verilen diğer ülke denetçileri ve denetim kuruluşlarını ilan etmek ve bunları oluşturulan resmi sicile kaydetmek suretiyle kamuoyu ile paylaşımına sürekli olmak üzere açık tutmak.

ğ) Nitelikli ve güvenilir denetimi tesis etmek ve tarafsız ve bağımsız denetim yapılmasını sağlamak amacıyla önlemler almak, düzenlemeler yapmak.

h) Denetim ve düzenleme üzerine yetkilisi kapsamında olan ikinci derece öneme sahip iş ve işlemleri yürütmek ve bu bunlar hakkında kararlar almak.

1) Yetki alanına ilişkin küresel gelişmeleri ve uygulamaları takip etmek. Uluslararası muhasebe ve denetim örgütleri ve ilgili kuruluşlarla işbirliğine gitmek, anlaşmalar yapmak ve ihtiyaç halinde bu organizasyonlara üye olmak.

i) Muhasebe, finansal raporlama ve denetim standartlarının ilgili çevrelere tanıtımı ve uygulamasını göstermek gibi amaçlarla konferans, seminer, sempozyum gibi programlar yapmak.

j) Kurumun yüklendiği misyon ve hedefleri doğrultusunda iç organlarıyla etkin ve verimli çalışmasını ve gerektiğinde yasal yetkilerini kullanarak görevlerini yerine getirmesini sağlamak(www.kgk.gov.tr).

Ayrıca söz konusu kanun hükmünde kararnamede, Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu(TMSK)'nun kapatılıp KGK'ya devredildiği açıklanmaktadır. Bununla birlikte TMSK tarafından oluşturulan muhasebe standartlarının, KGK tarafından standartlar yayınlanıncaya kadar yürürlükte kalacağı açıklanmıştır. Buradan TMSK tarafınca düzenlenen muhasebe standartlarının KGK'nın düzenlemelerini gerçekleştirene dek uygulanmasına devam edileceği ve TMSK'nın yapmış olduğu çalışmaların da KGK'ya devredileceği anlaşılmaktadır(Çelik, 2012: 48).

1.6.Küresel Ekonomik Gelişmelere Entegrasyon ve Muhasebenin Standardizasyonu

Her ülke kendisine mahsus ulusal bir muhasebe sistemine sahiptir. Ülkelerin iç dinamikleri, yapısal özellikleri ve kanunları, ulusal muhasebe sistemlerini etkilemektedir. Ülkeler kendi ihtiyaçları doğrultusunda oluşturdukları ulusal muhasebe standartlarıyla sınırları içinde muhasebe uygulamalarında birliği tesis etmektedir(Şen, 2003: 36). Ülkeler kendi iç dinamikleri, ihtiyaçları, muhasebeye bakışları ve beklentileri doğrultusunda muhasebe sistemlerini oluşturmuşlardır. Bu durum haliyle bizim ülkemiz için de geçerlidir. Ülkemizde ulusal bir muhasebe altyapısı oluşturma çabaları 1930'lu yıllara kadar uzanmaktadır. Geline nokta sadece bizim için değil tüm dünya ülkelerinde ulusal muhasebe sistemlerinin

sunduğu bilgiler günümüz ihtiyaçlarını karşılamada yetersiz kalmıştır.(Çankaya ve Aydoğan, 2008: 302).

Ülkelerin muhasebe farklılıkları uluslararası entegrasyona engel olmuştur. Küresel ekonomi içerisinde daha aktif yer almak, küresel ekonomik gelişmelere entegrasyonu gerektirmektedir. Makro anlamda dünya ile uyum sağlamak, uluslararası muhasebe gelişmeleri ile senkronize olmak; mikro anlamda ticaret hacmini arttırmak, firmaların büyümesini temin etmek, firmaların finansman sağlama hedefi faktörleri de düşünülerek uluslararası muhasebe standartlarını almak, ülkemizdeki muhasebe sistemine yerleştirmek gerekmiştir.

Günümüzde birçok faktörün de etkisiyle muhasebeye bakış değişmiştir. Ayrıca işletmelerin ve işletme çevrelerinin muhasebenin sunmuş olduğu verilerden ve muhasebenin yapmış olduğu bilgilendirmelerden beklentileri farklılaşmış ve artmıştır. Ülkemizde muhasebe uygulamaları ve finansal raporlama vergi kanunlarına göre şekillenmiştir. Muhasebe uygulamalarında ve muhasebe sisteminin oluşturulmasında vergi için muhasebe anlayışı hakim olmuş, vergi matrahının saptanmasına ilişkin öncelikler esas alınmıştır. Fakat içinde bulunduğumuz konjonktürde muhasebe sadece devletin isteklerini karşılamak ve vergi hesaplamaları için tutulmamaktadır. Vergi hesaplamaları için muhasebe, TMS/TFRS öncesi dönem için muhasebenin en temel amacıyken günümüzde vergi için muhasebe, muhasebe sistematğinde sadece bir başlık olarak değerlendirilebilir(Bayrı, 2010: 90).

Ülkelerin sınırlarının ticari anlamda ortadan kalkması, para ve sermaye piyasalarındaki uluslararası hareketlilik, firmaların yeni pazar arayışları içinde olması, firmaların farklı ülkelerdeki borsalara kote olması, uluslararası kredi arayışları, rekabetin farklı bir boyut alması ve daha birçok faktörün etkisi ile muhasebe unsurlarının ulusal düzeyde sunmuş oldukları bilgilerin ve verilerin yeterliliği sorgulanmıştır. Bu bağlamda belirli standartlarda herkesin beklentilerini karşılayabilecek, şeffaflığın, güvenilirliğin, hesap verilebilirliğin tesis edildiği, küresel ekonomik hareketliliğe imkân sağlayacak, muhasebe işleyişini ve muhasebe standartlarını oluşturmak göz ardı edilemez bir gerçek olmuştur. Muhasebe ile ilgili uluslararası kuruluşlar bahsettiğimiz duruma çözüm getirmek için muhasebe standartları çalışmaları yapmışlardır.

1.7.Muhasebe Standartları Hakkında Uluslararası Kuruluşlar ve Yapmış Oldukları Çalışmalar

Finans piyasalarında küreselleşmenin etkisi, uluslararası faaliyet gösteren işletmelerin oluşması, uluslararası düzeyde faaliyette bulunan bağımsız denetim şirketlerinin piyasalar üzerindeki rekabeti ve etkinliği, ülkelerin birlik olmak amacıyla organizasyonlar yapma ve kuruluşlara katılma amaçları, uluslararası sahada muhasebe uygulamalarında tespit edilen hata ve hileler nedeniyle meydana gelen skandallar, muhasebe uygulamalarının yenilenmesini ve aynı muhasebe dilini içeren düzenlemelerin yapılmasını zorunlu tutmuştur(Spk, Seri: XI, no: 25).

Worldcom, Enron ve benzeri skandallar sonucunda ABD'deki yetkili kurum konumundaki Sermaye Piyasası ve Menkul Kıymetler Komisyonu(SEC) tarafınca gündem konusu yapılan, kanunu düzenleyen senatörün ismiyle özdeşleşen ve etki alanı tüm dünyayı saran Sarbanes-Oxley Kanunu ile bu kanunun devamında gündeme getirilen hesap verilebilirlik, şeffaflık, kurumsal yönetim, rekabet edilebilirlik ve karşılaştırılabilirlik gibi kavramların etkisiyle uluslararası standartlarda düzenlenecek mali tablolara daha çok ihtiyaç duyulmuştur(Aksoy, 2006: 772).

Ülkelerin finansal raporlama ve muhasebe standartlarındaki farklılıklar bilhassa küresel pazarlarda faaliyette bulunan işletmelerin çeşitli sıkıntılarla karşılaşmalarına sebep olmakta, mali tablolar ile sunulan bilgilerin güven olgusundan yoksun olarak kullanılmasına neden olmaktadır(Gürel, 2015: 14). Bu gibi ihtiyaçlar sonucunda ülkeler, muhasebe sistemlerini birbirleriyle uyumlaştırmak, mali tabloların karşılaştırılabilir olmasını sağlamak, para ve sermaye piyasalarını geliştirmek ve bilgi kullanıcıları açısından güvenilir, karşılaştırılabilir finansal tablolar hazırlanmasını tesis etmek hedefleriyle çok uluslu kuruluşlar meydana getirmişlerdir. Bu kuruluşlar yoluyla muhasebe standartları oluşturma çalışmaları yapılmıştır(Şahin, 2007: 6).

1.7.1.Uluslararası Muhasebe Standartları Komitesi

(IASC-International Accounting Standarts Committee)

1960’larda Uluslararası Muhasebe Standartlarının oluşturulmasına ilişkin çalışmalara başlanmış olup, standartlar üzerine yapılan bu ilk çalışmaların bir kuruluş tarafınca yürütülmesi için ilk önemli adımlar Sydney’de 1972’de gerçekleştirilen 10. Uluslararası Muhasebeciler Kongresi ile atılmıştır. Yapılan bu faaliyetlerin devamında, bir yıl sonra 9 kurucu üyenin ve 16 mesleki muhasebe örgütünün girişimiyle, Haziran 1973 tarihinde, merkezi Londra’da bulunan Uluslararası Muhasebe Standartları Komitesi (IASC) kurulmuştur. 9 Kurucu üye arasında, ABD, Avustralya, Almanya, Fransa, İngiltere, Japonya, Kanada, Meksika ve Hollanda yer almaktadır(Başpınar, 2004: 53).

Kurulun temel amacı, kamu yararına uygun, rahatlıkla anlaşabilen ve bütün dünya üzerinde uygulama gücüne sahip muhasebe standartları seti hazırlayarak, finansal raporların yüksek nitelikli, açık, anlaşılabilir ve karşılaştırılabilir olmasını sağlamaktır. Böylelikle, küresel sermaye piyasalarının ilgilileri, işlem yapanları ve finansal tablo okuyucularının alacakları kararlarında yardımcı olunması ve kolaylık sağlanması hedeflenmiştir(Başpınar, 2004: 53).

Bir özel sektör kuruluşu olan Uluslararası Muhasebe Standartları komitesinin ana hedefi, denetimi yapılmış işletme unsurlarının ve finansal tabloların sunuluşunda esas alınması gerekli olan muhasebe standartlarını düzenleyip, bunların kamuoyuna açık olarak yayınlanmasını sağlamak ve böylelikle standartların küresel çapta kabul görmesini ve dikkate alınmasını tesis etmektir(Gökçen, Ataman ve Çakıcı 2006: 12). Bunula birlikte komite, tüzüğünde hedeflerini aşağıdaki gibi açıklamıştır(Durmuş, 2013: 3).

a) Mali tabloların sunuluşunda uygulanması zorunlu muhasebe standartlarını, kamunun yararını dikkate alarak düzenleyip yayınlamak, bununla birlikte muhasebe standartlarının küresel çapta kabul görmesini ve uygulamalara konulmasını desteklemek,

b) Genel olarak mali tabloların sunuluşuna ilişkin düzenlemelerin, muhasebe standartlarının ve uygulamalarının geliştirilmesi ve uyumlaştırılması amacıyla çalışmalar yapmak, şeklinde açıklanmıştır.

1973'den 1988 yılına kadar 26 adet muhasebe standardı yayınlamıştır. Fakat bazı konular işletmelerin kararına bırakılmış olup, mali tabloların düzenlenme şekillerinde çok durulmamıştır. 1989 yılında mali tabloların düzenlenmesi ve sunum kriterleri, 1990'da ise karşılaştırabilirlik ve iyileştirme projesi yayınlanmıştır. Uluslararası Menkul Kıymetler Komisyonları Örgütü(International Organization of Securities Commissions-IOSCO), 1995 yılında uluslararası muhasebe standartlarını kabul etmiştir. IOSCO'nun uluslararası sermaye piyasalarının gelişimini dikkate alarak standartların uygunluğunu kabul edip, söz konusu standartları onaylaması, IASC açısından önemli bir ölçü olarak görülmektedir(Kaya, 2015: 115).

Komite, 1999 yılında kendini feshetmiş ve yerine IASB adıyla yeni bir kurul oluşturulmuştur. Komitenin faaliyet süresi boyunca 41 adet Uluslararası Muhasebe Standardı (IAS) yayınlamıştır(Hines, 2007: 8-9).

1.7.2.Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu

(IASB -International Accounting Standarts Board)

24 Mayıs 2000'de Edinburgh'ta gerçekleştirilen Genel Kurul toplantısında Uluslararası Muhasebe Standartları Komitesi (IASC), bağımsız yapıya sahip bir kuruluş olarak kabul edilmiştir. Edinburgh'ta kabul edilen kuruluş sözleşmesine uyarınca, Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu(IASB), yeni organizasyon şeklinde standartları düzenleyecek kuruluş olarak oluşturulmuştur. Söz konusu yeni oluşum neticesinde bütün yayın ve yazışmaların IASB adına yapılması kararına varılmış böylelikle 2001 yılı itibariyle IASB, IASC'nin yerine geçerek standartları ve düzenlemeleri yapmak, yayınlamak ve Standart Yorumlama Komitesinin (IFRIC) yorumlarını kabul etmek görevlerinden sorumlu duruma gelmiştir.

Uluslararası muhasebe standartlarını düzenlemek hedefiyle, 01.04.2001 tarihinde Londra'da oluşturulan Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu(IASB), IASC'nin tüm görevlerini yüklenerek, tarafsız ve bağımsız muhasebe standartları

düzenlemek ve yayınlamak konularında genel kabul görmüş tek yetkili kuruluştur(<http://www.tsb.org.tr/iasb.aspx?pageID=835> Erişim tarihi: 04.02.2016).

Tüm ülkelerde geçerliliğe sahip, açık, anlaşılır ve mantık çerçevesinde muhasebe standartları seti hazırlamak IASB'nin temel amacıdır. Bu amaç doğrultusunda IASB ulusal muhasebe standartları oluşturacak kurullarla iş birliğine giderek, ulusal standartların uluslararası standartlarla uyumlaştırılmasına öncülük etmektedir. 1 Ocak 2005 tarihinden itibaren küresel anlamda 90'ın üzerinde ülke UFRS'lerin uygulamasını zorunlu tutmuş veya kullanılmasının önünü açmıştır. Ülkemiz de UFRS'leri kullanan ülkeler içerisinde(Uzay, 2007: 4).

IASB, bazı Uluslararası Muhasebe Standartlarında değişiklikler ve düzenlemeler yapmakta, bazı Uluslararası Muhasebe Standartlarını, UFRS olarak adlandırılan Uluslararası Finansal Raporlama Standartları ile değiştirmekte ve yeni standartlar hazırlamaktadır. IASB, finansal tablolarda, şeffaf ve karşılaştırılabilir bilgiyi sağlayan, tek ve yüksek kalitede, anlaşılabilir ve uygulanabilir, küresel muhasebe standartları geliştirmeyi amaçlamaktadır. Kurul ayrıca, ulusal muhasebe standardı belirleyicileri ile birlikte çalışarak, dünya genelinde muhasebe standartlarını birbirine yakınlaştırmayı da amaçlamaktadır. IASB, finansal raporlama standartlarını, dünyada etkin olarak uygulanabilecek nitelikte, basit ve anlaşılabilir olarak hazırlamaktadır. Ayrıca, IASB'nin en önemli görevlerinden biri de, ortaya çıkan uygulama sorunları karşısında, güncelleme ihtiyacı gerektiğinde, standartlarda gerekli görülen değişiklikleri yapmaktadır.

Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu'nun (IASB) görevleri şunlardır:

- Kaliteli, şeffaf ve anlaşılır uluslararası muhasebe standartları geliştirmek,
- Ulusal muhasebe standartlarını ve uluslararası muhasebe standartlarını birbirine yaklaştırmak,
- Taslakları (Exposure Draft) çıkartmak ve geliştirmek,
- Standart Yorumlama Komitesi (IFRIC) tarafından oluşturulan yorumları onaylamak,
- Oluşturulmakta olan bir standartla ilgili ulusal standartları ve uygulamaları gözden geçirmek,

- Büyük projelerde görüş almak üzere uzmanlardan oluşan komiteler kurmak,
- Büyük projelere, önceliği olan işlere ve gündeme ilişkin Standart Danışma Konseyi'ne (SAC) danışmak,
- Her bir proje için şart olmamakla beraber, standartlar oluşturulmadan önce, standardın her çevrede uygulanabilir ve işleyebilir olduğundan emin olmak için hem gelişmiş ülkelerde hem de gelişmekte olan pazarlarda saha analizi (field test) yapmak, şeklindedir(<http://www.tsb.org.tr/iasb.aspx?pageID=835> Erişim tarihi: 04.02.2016).

1.7.3.Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu

(IFAC-International Federation Of Accountants)

IFAC, 1977 yılında Münih'te yapılan 11. Dünya Muhasebeciler Kongresi'nde 45 ülkeden 63 muhasebe kuruluşunun iştirakiyle kurulmuştur(Çiftçi ve Erserim, 2008:9). IFAC'ın misyonu, kamu çıkarı için sürekli yüksek kalitede hizmet sağlamak amacıyla mesleği geliştirmek ve yüceltmektir.(Köse ve Yılmaz, 2003: 1) Örgütün merkezi, kurulduğundan bu yana New York'tadır. IFAC, mesleği güçlendirerek ve güçlü uluslararası ekonomilerin gelişmesine katkıda bulunarak kamu çıkarına hizmet etmeye kendini adanmış küresel bir muhasebe meslek örgütüdür. Günümüz itibariyle IFAC, farklı sektörlerden yaklaşık 2.840.000 muhasebeciyi temsil eden, 130 ülkeden 175 den ziyade kuruluşun üyesi olduğu bir kuruluştur(<http://www.ifac.org/about-ifac> Erişim tarihi: 08.02.2016).

IFAC'ın misyonu muhasebe mesleğinin dünya genelinde, uyumlaştırılmış standartlarla gelişmesini ve kamu yararına uygun, yüksek kalitede hizmet sunulmasını tesis etmektir(Özbirecikli, 2007: 74).

IASC ve IFAC arasında 1982 yılında yapılan bir anlaşma ile çalışmaların koordine edilmesi kararı alınmış ve IFAC üyelerinin aynı zamanda IASC üyeleri olduğu kabul edilmiştir. Böylelikle IFAC ve IASC aynı çatı altında toplanmış ve IASC, IFAC bünyesinde ancak bağımsız ve özerk çalışan bir komite olmuştur(Bostancı, 2002: 5).

IFAC bünyesindeki çalışma grupları ve komiteler:

- a) Mali raporlama ve kamu güvenin yeniden oluşturulması için Güvenilebilirlik Çalışma Grubu
- b) Küçük ve Ortak Ölçekli Uygulamalar Çalışma Grubu
- c) Uyum Komitesi
- d) Eğitim Komitesi
- e) Etik Komitesi
- f) Kamu Sektörü Komitesi
- g) İş dünyasındaki meslek mensupları olarak sıralanmaktadır.

IFAC'nin Temel Amaçları

a) Kamu yararına hizmet etmek: IFAC; denetim, eğitim, etik ve kamu sektörü finansal raporlama konularında standartlar geliştirme yoluyla, kamu yararına hizmet etmeye gayret göstermektedir. Bu standartları belirlerken; finansal raporlamalarda şeffaflık ve yakınlığı savunur, özel sektörde çalışan meslek mensupları için en iyi uygulama yönergeleri yayınlar ve üyelik uyum programları geliştirir.

b) Üye Kuruluşlar arasında işbirliği sağlamak: IFAC, meslek mensuplarının tüm dünyada, yeterlilik ve dürüstlük sağlamaları için üye örgütlerle yakın işbirliği içinde olur ve muhasebecilerin yüksek kalitede hizmet verebilme gayretlerini destekler.

c) Uluslararası muhasebe mesleğini sahiplenme ve sözcü olmak: IFAC, uluslararası mesleğin birincil sözcüsüdür ve geniş yelpazedeki kamu çıkarları sorunları hakkında söz söyleme hakkına sahiptir(Türmob Haber Bülteni, 2004: 2).

UMS'nin küresel standart seti olma eğilimine katkı sağlayan bir gelişmede IFAC'de olmuştur. IFAC, 7 maddeden oluşan Üyelik Yükümlülük Bildirimlerini onaylamış ve bu bildirimin 7. maddesinde; üye kuruluşlardan finansal tablolarını UMS ile tam uygunluk içerisinde hazırlamaları ve sunmalarını talep etmiştir. Böylece IFAC, kendisine bağlı üyelerin UMS'leri kabul etmelerine yönelik olarak ilk girişimlerde bulunmuştur(Aksoy, 2006: 74).

Türkiye Muhasebe Uzmanları Derneği (TMUD), IFAC’a kurucu üye olarak katılmış, ardından Türkiye Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Odaları Birliği (TÜRMOB) 1994 yılında üyeliğe kabul edilmiştir.

1.7.4. Amerikan Finansal Muhasebe Standartları Kurulu

(FASB-Financial Accounting Standards Board)

ABD, muhasebe standartlarının oluşturulması ve geliştirilmesi ile alakalı düzenlemelerde etkili olan örgütler açısından üç döneme ayrılır. Bunlar AICPA’nın etkili olduğu 1939-1959 AICPA Muhasebe Prosedürleri Komitesi (CAP-The AICPA’s Committee on Accounting Procedure) ve 1959-1973 Muhasebe Prensipleri Kurulu (APB) dönemleri ve halen ABD’de muhasebe standartları oluşturulması işlevini üstlenen FASB (Financial Accounting Standards Board) dönemidir (Üstündağ, 2000: 37-38).

Bağımsız bir kuruluş olan FASB 1973 yılında kurulmuştur. Tam zamanlı çalışan kurulun 7 üyesi bulunmaktadır. Üye atamaları bağımsız bir organizasyon olan Finansal Muhasebe Vakfı (Financial Accounting Foundation –FAF) tarafından yapılmaktadır. Kurulun temel görevi özel sektör işletmeleri ve kar amacı gütmeyen kuruluşlar için muhasebe uygulamalarındaki standartları düzenlemek ve bunları finansal muhasebe standartları (FAS) adıyla yayınlamaktır. FASB tarafından oluşturulan bu standartlar genel kabul edilmiş ve otoriter standartlar olarak bilinmektedir. FASB’nin bir diğer görevi de muhasebe uygulamalarında ortak bir dil oluşturmak için hazırlanan muhasebe standartlarının geliştirilmesinde kullanılan “genel kavramlar” ile bu standartların daha anlaşılabilir olmasına yönelik yorumlar hazırlamak ve yayınlamaktır (Başpınar, 2004: 443).

1972 yılında kurulan ve çalışmalarına günümüzde de devam eden FASB, 133 adet standart yayınlamıştır. Kurul misyonunu, finansal muhasebe ve raporlama konusunda bilgi talep eden çevrelere başka bir deyişle menfaat sahiplerine kılavuzluk edecek ve onları eğitecek standartlar yayınlamak ve bu standartları iyileştirmek olarak tanımlamaktadır (Çankaya, 2007: 134).

FASB’ın, standartları oluştururken iki temel dayanağı vardır. Bunlar; sadece kamu sektörüne değil tüm ilgili sektörlerin ihtiyaç ve görüşlerine cevap vermesi ve

doğrudan katılımcı süreç (due process) sistemi ile tüm ilgili kişilere görüşlerini bildirmeleri için bol miktarda fırsat sağlayarak kamuoyu ile tam bir görüş birliği içinde çalışılmasıdır. (Başpınar, 2004: 43).

Yukarıda belirtilen temel dayanakları gerçekleştirebilmek için tipik bir FASB Finansal Muhasebe Standardı Bildirisinin oluşumu aşağıdaki adımlardan oluşur:

- 1) Bir konu veya proje belirlenip kurulun gündemine alınır,
- 2) Söz konusu konu ile ilgili çeşitli sektörlerin uzmanlarından oluşan bir görev gücü (task force) oluşturulup problemler, yaklaşımlar ve alternatifler tanımlanır,
- 3) FASB'ye bağlı teknik bir kadro tarafından araştırma ve analizler yapılır,
- 4) Bir araştırma methodu taslağı hazırlanır ve açıklanır,
- 5) Ortalama olarak bu taslağın açıklanmasından 60 gün sonra kamuoyu ile paylaşma ve görüş alma toplantısı düzenlenir,
- 6) Kurul kamuoyundan elde edilen geri dönüşleri münazara eder ve değerlendirir,
- 7) Kurul yaklaşımları mütalaa eder ve açıklanmak üzere bir eleştiriye açık taslak metin (exposure draft) hazırlar,
- 8) Kamuoyunun yorumları için en az 30 günlük bir eleştiriye açık dönemden sonra kurul alınan tüm geri dönüşleri değerlendirir,
- 9) Bir komite kamuoyundan gelen fikirler ışığında açık taslak üzerinde çalışır ve gereken düzeltmeleri yapar,
- 10) Kurul tüm üyeleri ile toplanarak düzeltilmiş taslak metne son halini verir ve bir standart bildirisi olarak yayınlanması için oylama yapar.

1.7.5. Uluslararası Menkul Kıymetler Komisyonları Örgütü

(IOSCO-International Organization Of Securities Commissions)

1983 yılında kurulmuş olan Uluslararası Menkul Kıymetler Komisyonları Örgütü (International Organization of Securities Commissions-IOSCO), ABD'deki Sermaye Piyasaları Komisyonu (the Securities and Exchange Commission), İngiltere'deki Finansal Kurumlar Otoritesi (the Financial Services Authority),

Türkiye'deki Sermaye Piyasası Kurulu (SPK) ve bunlar gibi 177 üyesi bulunan ulusal menkul kıymet düzenleme komisyonlarının küresel çapta faaliyet gösteren birliğidir.

IOSCO sermaye piyasalarındaki düzenleyici/denetleyici kuruluşların, ilgili alanlarda koordinasyonu ve işbirliğini sağlamak, sermaye piyasaların yasal ve kurumsal yapısına ilişkin olarak ortak uluslararası standartlar oluşturmak ve üyeler arasında bilgi alış verişi sağlamak amacıyla oluşturdukları bir kuruluştur. IOSCO, mali piyasalarla ilgili diğer uluslararası kuruluşlarla da işbirliği halinde faaliyet göstermekte ve alanındaki en etkin uluslararası kuruluş niteliği taşımaktadır (İbiş ve Akarçay, 2004: 2).

1995'de IOSCO'nun yıllık toplantısında, IOSCO ve IASC uluslararası menkul kıymet ihraçlarında esas alınacak muhasebe standartlarının oluşturulması yönünde anlaşmaya varmışlardır. Devam eden süreçte IOSCO, IASC tarafından muhasebe standartlarında tek tip uygulamanın sağlanması, standartlara açıklamaların getirilmesi suretiyle daha anlaşılır hale getirilmesi, yatırımcının tam olarak bilgilendirilmesini sağlayarak raporlama standartlarının geliştirilmesi ve mevcut standartların yetersiz olduğu bazı alanlarda da standartlar oluşturulması koşullarıyla, UMS'nin uluslararası menkul kıymet ihraçlarında ve kayda almada kabul edilmesi için üyelerini yönlendireceğini kabul etmiştir (Üstündağ, 2000: 51).

Bu maksatla, Mayıs 2000 tarihinde uluslararası menkul kıymet ihraç işlemlerine uygulanmak üzere, IASB tarafından çıkarılan muhasebe standartları setini onaylamış ve kendisine üye olan ülkelere 2005 yılı başından itibaren UMS'nin uygulanması yönünde tavsiye kararı almıştır (Aksoy, 2005: 188).

1.7.6. Ekonomik İşbirliği ve Kalkınma Örgütü

(OECD-Organisation For Economic Operation And Development)

OECD muhasebe standartları oluşturma ve muhasebe uygulamalarının uyumlaştırılması konularında aktif rol almamıştır. OECD standart oluşturu bir kuruluş olarak değil, muhasebe standartlarının uluslararası uyumuna yönelik çalışmaları destekleyen bir platform olarak değerlendirilmektedir. Bununla birlikte OECD bu konularda IASC ile koordinasyon halindedir.

1.7.7.Birleşmiş Milletler (BM)

(UN-United Nations)

Birleşmiş Milletler (BM), 1970’li yıllarda muhasebe standartları konusu ile ilgili çalışmalar yürütmeye başlamıştır. BM’nin muhasebe standartları anlamında yapmış olduğu ilk çalışmaları çokuluslu şirketlerin faaliyetleri üzerinedir. Bahsedilen çalışmalar BM’nin kendi bünyesinde kurmuş olduğu bir komisyon tarafından gerçekleştirilmiştir. Bu çalışmadan başka 1982’de Ekonomik ve Sosyal Konsey tarafından muhasebe standartları ve finansal raporlama konusunda uzmanlaşmış üyelerden oluşan bir çalışma grubu oluşturulmuştur(Usta, 2007: 39). Bu grup, finansal raporlama ve uyum sorunlarını değerlendirmek için gelişmiş ve gelişmekte olan ülkelerin temsilcilerinin bir araya geldiği uluslararası kuruluştur(Özdemir, 2007: 37). Bu çalışmalara IASC temsilcisi de katılmaktadır. Genel olarak BM ve IASC muhasebe standartları çalışmalarında eşgüdüm içindedirler. Fakat son yıllarda BM’nin uluslararası muhasebe standartlarının uyumlaştırılması konusundaki çalışmalardaki rolü gözlemci sıfatıyla sınırlandırılmıştır (Üstündağ, 2000: 50).

1.7.8.Avrupa Birliği (AB)

Avrupa Birliği, yayımladığı yönergeler ile muhasebe uygulamalarının uyumlaştırılmasına yönelik çalışmalarda bulunmuştur. Bu amaçla da “Şirketler Hukuku Yönergeleri” başlığı altında yönergeler yayımlamıştır (Özkan ve Terzi, 2010: 24).

Tablo 1: AB Şirketler Hukuku Yönergeleri

Yönerge	Tarihi	Çalışma Yapılan Konular
1.	1968	Şirket Tescilleri; Şirketlerin ve Yöneticilerin Yetkileri
2.	1976	Kamu ve Özel Şirketler Arasındaki Fark
3	1978	Şirket Birleşmeleri
4.	1978	Muhasebe Formatları, Kuralları ve Limited Şirketleri Dipnot Açıklamaları
6.	1982	Şirket Tasfiyeleri
7.	1983	Konsolidasyon Kuralları
8.	1984	Denetçilerin Yetkileri, Terfi ve Azil Kuralları
11.	1989	Avrupa Birliği Şirketleri Olmayanlarla İlgili Açıklamalar
13.	1989	Devralmalar

Tablo 1’de yer alan yönergelerden; dördüncü, yedinci ve sekizinci yönergeler, muhasebe ve denetim mesleğine kılavuzluk etmektedir. Uluslararası muhasebe standartları ise, dördüncü ve yedinci yönergelerle uygulamaya dahil edilmiştir. Üye ülkelere bu yönergeleri kendi hukuk sistemlerine dâhil etmeleri zorunlu kılınmıştır(Sevim, 2006:1) Yönergelerin muhasebe açısından en etkin rolü, belirlenen maddeleri AB ülkelerinin hepsinde birden yürürlüğe koyarak muhasebe uyumlaştırmasına katkı yapmasıdır (Memiş ve Güner, 2011: 151).

Dördüncü, yedinci ve sekizinci yönergeler muhasebe uyumlaştırması konusunda Avrupa Birliği tarafından yapılan çalışmalarda atılan ilk ciddi adımdır. “Dördüncü Yönerge” belirli tipteki işletmelerin düzenleyecekleri finansal tabloların şekline, kapsamına, değerlendirme ilkelerine ve denetimine ilişkin esasları düzenler. Dördüncü Yönerge’nin iki stratejik amacı vardır. Bu amaçlardan ilki üye ülkeler arasında şirketler hukukunu uyumlu hâle getirerek birlik içindeki ekonomik faaliyetlerin işleyişini gereksiz işlemlerden arındırmak; ikinci amaç ise, ihtiyaçlara cevap verebilecek ve kabul edilebilir finansal tablo formatını oluşturarak, üye ülkeler arasında finansal tabloların karşılaştırılabilme imkânını sunmaktır. (Aydoğan, 2007: 72).

Yönergelerde denetim standartlarının kapsamı, mali tablo ve faaliyet raporları arasında tutarlılık ve mutabakat denetimi şeklinde belirtilmekte, yasal denetimin sadece yetkili oldukları onaylanmış kişilerce yani muhasebe meslek mensuplarınınca yürütülebileceği konularına yer verilmektedir. Ancak yönergelerdeki teknik eksiklerin olması, üye ülkelerin kendi mevzuatlarına yönergeleri zamanında aktaramamaları nedeniyle ülkeler arasında farklılıkların devam etmesi, muhasebe ile ilgili yönergelerin yayınlandığı tarihten itibaren güncelleme çalışmalarının yapılmaması sebebiyle söz konusu yönergelerde yetersizlikler görülmeye başlanmıştır(Çiftçi ve Eserim, 2008: 11). Dolayısıyla AB stratejisinde değişikliğe gitmiştir. Buna göre, AB’nin yeni stratejisi; uluslararası muhasebe standartlarının belirlenmesinde ve uygulanmasında UMS ile uyumlu hale getirilmesi yönünde olmuştur. Uluslararası muhasebe standartlarının belirlenmesinde IASC/IOSCO girişimlerinin desteklenmesi ve AB muhasebe uygulamalarının IAS ile uyumlu hâle getirilmesi kararı alınmıştır(Üstündağ, 2003: 28).

2. BÖLÜM

MUHASEBE UYGULAMALARINDA DÖNEM SONU ÇALIŞMALARI

Dönem sonu muhasebe uygulamaları, muhasebe standartları kapsamında gerçekleştirilen ölçme ve değerlendirme işlemlerini ifade eder. Buradaki amaç işletmelerin bünyelerindeki varlıklara ilişkin hukuki ve fiziki durumun tespiti, varlıkların değerinin tespiti ve varlıkların işletme açısından nakde dönüştürülebilme kabiliyetinin hesaplanmasıdır. Bununla birlikte tahakkuk etmiş işletme borç ve yükümlülüklerinin de işletme varlıklarında olduğu gibi gerçek durumunun saptanması amaçlanır(Dabbağöğlu, 2011: 123).

2.1. Dönem Sonu Çalışmalarının Önemi ve Gerekliliği

İşletmelerin ömürlerinin sonsuz, ve faaliyetlerinin işletme pay sahiplerinin yaşamlarından bağımsız olduğu kabul edilir. İşletme faaliyetleri, dönemsellik ilkesi gereği dönemler halinde raporlanır ve incelenir. Faaliyet sonuçlarının dönemler halinde saptanması ve sunumu, dönem sonu muhasebe işlemlerini gerekli kılmıştır. Vergi mevzuatı açısından ise işletmelerin bir hesap dönemindeki kazançlarının ortaya çıkarılması ve ödeyecekleri vergilerin hesaplanması için dönem sonu çalışmaları yapılır. Dönemler birer yıllık süreden ibarettir. 1 Ocak tarihi ile başlayıp 31 Aralık tarihi ile son bulur. Hesapların düzenini, doğruluğunu, devamlılığını sağlamak için dönem sonlarında envanter çalışmaları yapılır.

2.2. Dönem Sonu Çalışmalarının Aşamaları

- Genel geçici mizanın düzenlenmesi
- Muhasebe dışı envanter işlemlerinin yapılması
- Muhasebe dışı envanter işlemleri ve genel geçici mizanın mukayese edilip, farklılıkların saptanması
- Tespit edilen farklılıkların giderilmesi için muhasebe içi envanter işlemlerinin yapılması
- Kesin mizanın düzenlenmesi
- Finansal tabloların hazırlanması

- Dönemdeki büyük defter hesaplarının kapatılması
- Yeni döneme geçiş için hesapların tekrardan açılması(Örnek: Açılış fişi)

şeklinde sıralanır

2.3.Envanter

2.3.1.Envanterin Tanımı

Envanter, işletmenin sahip olduğu ekonomik değerlerin bilanço günündeki miktarlarını ve kıymetlerini net olarak ve detaylı bir şekilde saptayarak, son olarak edinilen neticelere göre yapılması gereken tamamlama, düzeltme ve ayarlama, işlemlerini yaparak gerçeğe uygun değerlerini ortaya çıkarmaktır.

T.T.K. Md. 73'e göre: “Envanter çıkarmak; saymak, ölçmek, tartmak ve değerlendirmek suretiyle, bilanço günündeki mevcutları, alacakları ve borçları kâfi bir şekilde ve müfredatlı olarak tespit etmektir. Mevcutlar, alacaklar ve borçlar işletmeye dahil iktisadi kıymetleri ifade eder.”

V.U.K. Md. 186'ya göre: “Envanter çıkartmak; bilanço günündeki mevcutları, alacakları ve borçları saymak, ölçmek, tartmak ve değerlemek suretiyle kesin bir şekilde ve müfredatlı olarak tespit etmektir. Şu kadar ki, ticari teamüle göre tartılması, sayılması ve ölçülmesi mutad olmayan malların değerleri tahminen tespit olunur.”

Her iki kanun da envanteri benzer şekilde tanımlamıştır. Her iki kanun maddesinde geçen bilanço yani değerlendirme günü terimi, envanter işlemlerinin yapıldığı ve mali tabloların düzenlendiği ilgili hesap döneminin en son günüdür. Dönem içinde envanter çıkarmak ihtiyari bir durumken, dönem sonu yani bilanço gününde envanter çalışmaları yapmak, hem V.U.K.' da hem de T.T.K.' da belirtildiği üzere zorunludur. Envanter, Muhasebe Dışı ve Muhasebe İçi Envanter olarak iki başlığa ayrılmıştır.

2.3.2.Muhasebe Dışı Envanter

İşletmenin sahip olduğu mevcut varlık ve kaynakların miktar ve değer olarak tespitidir. Muhasebe dışı envanter neticesinde saptanan fiili durum bilançoda olması gereken tutarları yansıtır(Örten, Karapınar, 2013:5).

Muhasebe dışı envanter işlemleri:

- Varlık ve kaynak unsurlarını sayarak tespit etmek,
- Elde edilen sonuçları değerlendirmek,
- Envanter defterinde kayıt altına almak şeklinde yapılır(V.U.K. Md. 188).

2.3.3.Muhasebe İçi Envanter

Muhasebe dışı envanter çalışmaları sonucu belirlenen tutarların geçici mizanla karşılaştırılarak muhasebe defterlerine kaydedilmesidir.

Muhasebe içi envanter işlemleri:

- Varlık, kaynak, gelir, gider ve maliyet hesaplarında denkleştirme kayıtları,
- Ulusal ve yabancı para birimi ile ilgili değerlendirme farklarına ait kayıtlar,
- Değer düşüklüğü ve kıdem tazminatı için karşılık ayırma kayıtları,
- Amortisman ayırma kayıtları,
- Alacak ve borç senetleri için reeskont ayırma kayıtları,
- Aktif ve pasif hesaplarda dönem ayırma kayıtları,
- Maliyet hesaplarının, gelir tablosu hesaplarına yansıtılması ve kapatılması kayıtları,
- Kar-zarar durumunu belirleme kayıtları şeklinde sıralanır.

2.3.4.Envanter Çeşitleri

Envanter düzenleme amacına göre farklılık gösterir. İşletme kuruluşunda Kuruluş Envanteri, dönem sonunda Dönem Sonu Envanteri, işletmenin başka bir işletmeye devrinde Devir Envanteri, işletmenin faaliyetlerine son vermesi, iflas etmesi veya işletmenin fesih edilmesinde Tasfiye Envanteri hazırlanır.

2.3.5. Envanter İşlemlerinin Sıralaması

- Genel geçici mizanın hazırlanması
- Sayım ve değerlendirme işlemlerinin muhasebe dışı envanter işlemleri kapsamında yapılması
- Tespit edilen fiili tutarların, genel geçici mizandaki sonuçlar ile karşılaştırılması
- Belirlenen farklılıkların giderilmesi için düzenleyici kayıtların yapılması(Muhasebe İçi Envanter).
- Kesin mizanın hazırlanması
- Finansal tabloların düzenlenmesi
 - Finansal Durum Tablosu(Bilanço)
 - Kar-Zarar Tablosu(Gelir Tablosu)
 - Özkaynak Değişim Tablosu
 - Nakit Akış Tablosu
 - Dipnotlar
- Kapanış kayıtlarının yapılması

2.4.Değerleme

Bir işletmenin belirli bir tarihte bünyesinde tuttuğu iktisadi kıymetlerin değerlerinin para birimi ile ifadesine değerlendirme denir. Muhasebe dışı envanterin fiziki sayımdan sonraki diğer aşaması değerlendirme işlemidir.

V.U.K. 258. Maddesi değerlemeyi vergi matrahının hesap edilmesiyle alakalı iktisadi değerlerin takdir ve tespiti olarak ifade etmiştir.

2.4.1.T.T.K'ya Göre Değerleme

Türk Ticaret Kanunu'nda değerlendirme ile ilgili detaylı bir düzenlemeye yer verilmemiştir. Değerleme konusunda TMS/TFRS esas alınmıştır. TTK'ya göre dönen ve duran varlık unsurlarının TFRS'ye göre standartlarda gösterilen ölçüler dikkate alınarak değerlendirileceği, borçlara ve diğer unsurlara da aynı standart hükümlerinin uygulanacağı belirtilmiştir(T.T.K. md. 79).

2.4.2.V.U.K.'a Göre Değerleme

Vergi Usul Kanunu değerleme yöntemlerini kanunun 261. Maddesi içinde belirtmiştir.

Bunlar;

- a- Mukayyet Değer
- b- Maliyet Bedeli
- c- Rayiç Bedel
- d- Borsa Rayici
- e- İtibari(Nominal) değer
- f- Tasarruf Değeri
- g- Emsal Bedeli ve Ücreti
- h- Vergi Değeri

Mukayyet Değer: Bir ekonomik değer muhasebe kayıtları içinde gösterilen hesap değeridir.

Maliyet Bedeli: Bir ekonomik değer işletmeye katılması veya değerinin artırılması için gerçekleşen ödemelerle diğer çeşitli giderlerin tamamını kapsar.

Rayiç Bedel: Bir ekonomik varlığın bilanço gününde alım satım konu olan değerini ifade eder.

Borsa Rayici: Borsalara kayıtlı iktisadi varlıkların değerlemeden önceki son işlem yapılan günde borsada gerçekleşen işlemlerin ortalama hesaplanan değeridir

İtibari(Nominal) Değer: Hisse senetleri, tahviller ve çeşitli senetlerin üzerindeki yazılı değerini ifade eder.

Tasarruf Değeri: Bir iktisadi varlığın değerlendirme gününde sahibi için arz ettiği gerçek değeridir.

Emsal Bedeli ve Ücreti: Gerçek değeri belirlenemeyen veya belli olmayan veyahut tespit edilmesine imkan olmayan iktisadi varlıkların bilanço günü satışı durumunda benzerine göre değerinin belirlenmesini ifade eder.

Vergi Değeri: Arazi ve binalar gibi taşınmazların rayiç bedelini ifade eder.

2.4.3. S.P.K.'ya Göre Değerleme

SPK'ya göre işletmeler, mali tablolarının düzenlenmesinde Kamu Gözetim Kurumu(KGK) tarafınca yayımlanan TMS/TFRS'yi esas alırlar. SPK'nın düzenlemelerine tabi işletmeler, dönem sonunda varlık ve borçlarını TMS/TFRS'ye göre değerlemek zorundadır.

2.4.4. TFRS'ye Göre Değerleme

6102 Sayılı TTK ile değerlendirme işlemlerinin TFRS(Türkiye Finansal Raporlama Standartları) maddeleri dikkate alınarak yapılması gerektiği ifade edilmiştir. Ayrıca kanun TFRS'nin Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları tarafından UFRS(Uluslararası Finansal Raporlama Standartları) ile uyumlaştırılmış bir şekilde yayınlanmasını da açıklamıştır.

Muhasebe Standartlarında değerlemeye ilişkin dört temel değerlendirme esası belirtilmiştir.

- a- Bugünkü Değer
- b- Gerçekleşebilir Değer(Ödeme Değeri)
- c- Cari Maliyet
- d- Tarihi Maliyet

Bugünkü Değer: Varlık kalemleri, işletmelerin günlük standart faaliyetleri içinde, gelecekte oluşturacakları net nakit girişleri, bugünkü değerine indirgenmiş tutarlarıyla ifade edilirler. Borç kalemleri, işletmelerin günlük standart faaliyetleri içinde, sonlandırılmaları halinde gelecekte ödenmesi gerekli olan net nakit çıkışları, bugünkü değerine indirgenmiş tutarlarıyla ifade edilirler.

Gerçekleşebilir Değer(Ödeme Değeri): Varlık kalemleri, işletmelerin günlük standart faaliyetleri içinde, bir varlığın elden çıkarılması durumunda elde edilecek nakit ve nakit benzerleri unsurların tutarını ifade eder. Borç kalemleri, işletmelerin günlük standart faaliyetleri içinde, sonlandırılmaları halinde ödenmesi gerekli olan nakit ve nakit benzeri unsurlarının iskonto yapılmamış tutarlarıyla ifade edilirler.

Cari Maliyet: Varlık kalemleri benzer varlıkların veya bu varlığa eşdeğerde herhangi bir varlığın elde edilmesi için halihazırda gerekli olan nakit veya nakit benzeri unsurların tutarıyla ifade edilirler. Borç kalemleri, borçların sonlandırılması için gereken nakit ve nakit benzeri unsurların bugünkü değerine indirgenmemiş tutarlarıyla ifade edilirler.

Tarihi Maliyet: Varlıkların elde edildiği tarihteki satın alınmaları için ödenen nakit veya nakit benzeri unsurların tutarlarıyla veya edinilen varlıklar karşılığında verilen varlıkların piyasa değerleriyle ifade edilir. Borç kalemleri, borçlar karşılığında edinilenin tutarıyla veya işletmenin günlük standart faaliyetlerinden meydana gelen borçlarında, örnek verecek olursak, kurumlar vergisindeki gibi, borçların sonlandırılması için gerekli olan nakit veya nakit benzeri unsurların tutarıyla ifade edilir.

2.5.Vergi Mevzuatı İle Uyumlaştırma

Ülkemizde işletmeler, muhasebe kayıtlarını Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliğiyle(MSUGT) oluşturulan Tek Düzen Muhasebe Hesap Planı(TDHP) çerçevesinde yapmaktadırlar. Fakat bu tebliğde bildirilenler ile vergi mevzuatının gerekleri arasında bazen farklılıklar ortaya çıkmaktadır. Mevzuat farklılıkları hesaplamaları aynı olmayan mali kar ile ticari kar kavramlarının ortaya çıkmasına neden olmaktadır. Vergi mevzuatı ile uyumlaştırma, ticari kar ile mali kar arasındaki durumun incelenmesi sürecidir(Örten ve Karapınar, 2013: 16).

2.6.Ticari Kar – Mali Kar

Bir muhasebe döneminde gerçekleşmiş, gelir ve giderler arasındaki olumlu farka kâr denir. Muhasebe ilkelerine göre bir dönemde gerçekleşmiş gelirlerin, aynı dönemde gerçekleşmiş giderlerden fazla olan kısmıdır. Bununla birlikte vergi kanunları bir dönemde gerçekleşmiş gelir ve giderlerin tamamının vergi matrahının belirlenmesinde dikkate alınmasına izin vermemektedir. Ticari kar, muhasebe ilkelerine, mali kar ise vergi kanunlarına göre belirlenir.

Ticari kar; Türk Ticaret Kanunu(TTK)’na, Muhasebe Standartlarına ve Genel Kabul Görmüş Muhasebe Kavram ve İlkelerine göre hesap edilen kârdır. Ticari karın

tespit edilmesinde vergi yasalarından farklı olarak ilgili döneme dair yapılan giderlerin tamamı dönemin kar ve zarar hesaplarına aktarılır ve gelirler üzerinden indirilir. Bununla beraber vergi muafiyeti olup olmadığına bakılmaksızın ilgili döneme dair bütün gelirler de dönem kar-zararına aktarılır.

Mali kar; vergi yasalarına göre tespit edilen kârdır. Mali kar, devlete ödenecek olan verginin matrahıdır. Vergi mevzuatında bazı gider unsurlarının gelirlerden indirilemeyeceği, bazı gelir unsurlarının da muaf(istisna) tutulabileceği belirtilmiştir(Gücenme Gençöğlu, 2015:8).

Bir işleme ticari karını hesap ederken TMS/TFRS'nin belirlemiş olduğu alternatiflerden istediği değerleme yöntemini kullanabilir. Ancak VUK, TMS/TFRS'den farklı olarak işletme varlıklarının değerlemesinde kullanılacak değerleme yöntemlerini kendisi belirlemiştir. Buradaki amaç, kârın düşük gösterilmesinin ve devlete ödenecek verginin düşük hesaplanmasının önüne geçmektir.

2.7. Ertelenmiş Vergi Etkileri

2.7.1. Ertelenmiş Vergi Kavramı

Ertelenmiş vergi; Vergiye tabi karın(mali kar) matrahıyla hesap edilen vergi tutarıyla muhasebe karı(ticari kar) matrahıyla hesap edilen vergi tutarı arasında meydana gelen farktır. Ertelenmiş vergi, bir varlık unsurundan yarar sağlanmasının veya bir yükümlülüğün yerine getirilmesinin ödenmesinin ileri bir tarihte meydana geleceği olgusu sebebiyle söz konusu varlık ya da yükümlülüklerin vergi değeriyle muhasebe sisteminde kayıtlı değeri arasında meydana gelen vergi değeri arasında meydana gelen geçici nitelikteki farkların dikkate alınmasıyla hesap edilen vergilerdir(Tekşen, 2010: 299).

Muhasebe karı tespit edilirken ilgili dönemin bütün giderleri dönem kar veya zararına devredilerek gelirlerden düşülür. Bunun yanında vergiden istisna olup olmadığına bakılmaksızın dönemin bütün gelirleri de dönem kar veya zararına devredilerek dönemin giderleri ile karşılaştırılır. Bu şekilde tüm gelir ve gider

kalemleri karşılaştırılmak suretiyle ticari kar veya zarar belirlenir(Tekşen, 2010: 299).

Ertelenmiş vergi kavramının ortaya çıkmasına neden olan muhasebe karı ile vergiye esas kar arasındaki farklılıklar geçici farklar ve sürekli farklar olmak üzere iki şekildedir.

2.7.2.Sürekli Farklar

Sürekli farklar, vergi kanunlarının hiçbir şekilde kabul etmediği gelir ve giderlerden oluşan ticari kar ve mali kar arasında oluşan farklara denir. Örneğin ödenen ceza ve tazminatlar işletmeden kaynak çıkışına neden olduğundan ve işletme varlıklarını azalttığından muhasebe ilkeleri açısından gider olarak kabul edilmektedir. Buna karşın vergi kanunları söz konusu farkları hiçbir şekilde giderlerden saymamaktadır. Yine aynı şekilde iştiraklerde de edinilen temettü kazançları işletmenin varlık toplamını arttırdığı ve işletmeye kaynak girişine neden olduğundan muhasebe ilkeleri açısından gelirlerden kabul edilirken, vergi kanunları bahsedilen temettü kazançlarını hiçbir şekilde gelirlerden kabul etmemektedir. Sonuç olarak ticari kar ve mali kar arasında meydana gelen bu farklar, ilgili dönem vergi tutarını değiştirmekle beraber kapanması söz konusu olmadığı için sonraki dönem vergi tutarını etkileyememekte ve ertelenen vergi varlığı ya da yükümlülüğü oluşturmamaktadır(Özkan, 2009: 98).

Sürekli Farkların Oluşmasına Sebep Olan Gider Örnekleri

- Vergi cezaları
- 6183 sayılı kanun uyarınca ödemesi yapılan tazminat ve ceza bedelleri
- Kanuni sınırların dışında olan bağışlar
- Ödenmesi yapılmayan SGK primleri
- Trafik Cezaları

Sürekli Farkların Oluşmasına Sebep Olan Gelir Örnekleri

- İştiraklerden elde edilen temettü kazançları
- Uluslararası anlaşmalar kapsamında kurumlar vergisine yönelik istisnalar

- Serbest bölgelerden elde edilen gelirler
- Yurtdışındaki inşaat onarımı, montajı ve teknik hizmetleri karşılıkları
- Gayri menkul yatırım ortaklıkları ve gayri menkul fonlarından elde edilen kazançlar(Tekşen, 2010: 300).

2.7.3.Geçici Farklar

Varlık veya borç unsurlarının finansal durum tablosundaki kayıtlı değeriyle(muhasebe değeri) bunların vergisel olarak ifade ettikleri değerler arasındaki farklara geçici farklar denir(TMS 12, Md. 15).

Gelir ve gider kalemlerinin gerçekleştikleri zamanla vergi kanunları uyarınca kabul edildikleri zaman farklılığı, ticari kar ve mali kar arasında geçici farkların oluşmasına neden olur. Söz konusu farklar sonraki dönemlerde ortadan kalkacaktır. Geçici farklar, vergi kanunlarının bilanço unsurlarında muhasebe standartlarından farklı değerlendirme ölçülerinin uygulanmasından(değerleme farklılıkları) veya gelir ile gider unsurlarının farklı zamanlarda kabul edilmesinden(zaman farklılıkları) kaynaklanmaktadır(Özkan, 2009: 99).

Geçici Farkların Oluşmasına Sebep Olan Gider Örnekleri

- Yasal sınırları aşacak şekilde ya da geçmiş dönemlere ait hesaplanan amortisman tutarları
- Yasal olarak indirimine imkan olmayan varlık kalemlerinin karşılıkları
- Diğer borç ve giderler karşılıkları
- Kıdem tazminatına ilişkin ayrılan karşılıklar
- Hisse senetleri içinde alış bedellerinin altında değerlendirilenler için yapılan gider kayıtları
- Reeskont giderleri

Geçici Farkların Oluşmasına Sebep Olan Gelir Örnekleri

- Reeskont işlemlerinden kaynaklanan gelirler
- İleriki dönemlerde vergilendirilecek varlıklara ait değer artış kazançları

- Hisse senetlerindeki değer artış kazançları
- Yenileme fonları
- Geliştirme giderleri vs.(Tekşen, 2010: 301)

Vergilendirilebilir geçici farklar ve indirilebilir geçici farklar olmak üzere geçici farklar iki kısımda incelenir.

2.7.3.1.İndirilebilir Geçici Farklar

Muhasebe ilkeleri dikkate alınarak içinde bulunulan dönemin gideri kabul edilip, kayıtlara alınan fakat vergi kanunları uyarınca sonraki dönemlerin vergi matrahı belirlenirken indirilebilecek gider kalemleri geçici farklardır(Dinç, 2007: 29). İndirilebilir geçici farklar, bir varlık veya borç unsurunun tekrardan elde edildiği veya ödemesinin yapıldığı dönemler için mali kar hesaplanırken vergi matrahını düşürecek etkiye sahiptirler. İndirilebilir geçici farklar, işletmenin sonraki dönemler için vergi külfetini azaltacağı için söz konusu geçici farklar dikkate alınarak ertelenmiş vergi varlıkları belirlenmekte ve belirlenen söz konusu vergi varlıklarının muhasebe kayıtları yapılmaktadır(Tekşen, 2010: 302).

İşletmenin ticari karının mali karından az olması ve söz konusu tutarın ileriki dönemler içinde mali kar üzerinden düşülmesi halinde indirilebilir geçici farklardan bahsedilir(Sümer Göğüş, 2010: 20).

2.7.3.2.Vergilendirilebilir Geçici Farklar

Muhasebe ilkeleri dikkate alınarak içinde bulunulan dönemin geliri kabul edilip, kayıtlara alınan fakat vergi kanunları uyarınca sonraki dönemlerde kabul görecektir gelir kalemleri vergilendirilebilir geçici farklardır(Özkan, 2009: 100). Vergilendirilebilir geçici farklar, bir varlık veya borç unsurunun tekrardan elde edildiği veya ödemesinin yapıldığı dönemler için mali kar hesaplanırken vergi matrahını arttıracak etkiye sahiptirler(Örten ve diğerleri, 2013: 161).

İşletmenin mali karının ticari karından az olması ve söz konusu tutarın ileriki dönemler içinde mali kara eklenmesi durumunda bahsedilir(Sümer Göğüş, 201: 20).

Tablo 2: Ertelenmiş Vergi Sebep-Sonuç İlişkisi(Örten vd., 2013: 164)

Aktif Kalemlerde	Farkın Niteliği	Sonuç
Vergi Değeri, Muhasebe Değerinden büyükse	İndirilebilir Geçici Fark	Ertelenmiş Vergi Varlığı
Vergi Değeri, Muhasebe Değerinden küçükse	Vergilendirilebilir Geçici Fark	Ertelenmiş Vergi Yükümlülüğü
Pasif Kalemlerde	Farkın Niteliği	Sonuç
Vergi Değeri, Muhasebe Değerinden büyükse	Vergilendirilebilir Geçici Fark	Ertelenmiş Vergi Yükümlülüğü
Vergi Değeri, Muhasebe Değerinden küçükse	İndirilebilir Geçici Fark	Ertelenmiş Vergi Varlığı

Sürekli farklar sadece ait oldukları dönemler için vergi etkisine yol açarlar. Bu nedenle vergi ertelenmesine konu olmazlar. Geçici farklar ise muhasebe standartları ve vergi kanunları arasındaki bazı gelir ve gider unsurlarının farklı dönemler için kaydedilmesinden veya birtakım bilanço unsurlarındaki değerlendirme farklılıklarından kaynaklanmaktadır. Ayrıca kullanılmamış vergi zararı ve yatırım indirimi ve sair bilanço içerisinde gösterilmeyen kalemlerden de geçici farklar oluşmaktadır. Geçici farkların sürekli farklardan ayrışmasının asıl nedeni, ileriki dönemlerde vergi etkisi oluşturmalarıdır(Sümer Göğüş, 2010: 21).

2.8.Ertelenmiş Vergi Etkilerinin Muhasebeleştirilmesi

Dönem sonunda vergi karşılıkları hesaplanırken varlık ve borç kalemlerinin neden olduğu ertelenmiş vergi varlıkları ve ertelenmiş vergi yükümlülükleri belirlenir. Belirlenen vergi varlıkları ve vergi yükümlülükleri, dönem net karını etkileyecek şekilde kaydedilir(Dinç, 2007: 37).

2.8.1.Ertelenmiş Vergi Varlıklarının Muhasebeleştirilmesi

Ertelenmiş vergi varlıkları, indirilebilir geçici farklar ve indirilemeyen finansal kayıpların, kullanılamayan vergi indirimleri ile vergi istisnalarının geleceğe dönük aktarılması sebebiyle sonraki dönemler içinde tekrar elde edilebilir vergi tutarını ifade eder. Başka bir ifadeyle vergi indirimi ile vergi istisnalarının ilgili dönemin mali karını geçmesi nedeniyle içinde bulunulan dönem vergi matrahından, indirilemeyen fakat sonraki dönemler içerisinde vergi matrahından indirilebilecek unsurlarla ilgili vergi tutarlarıdır(Tekşen, 2010: 303).

TMS-1 Finansal Tabloların Sunuluşu Standardı, ertelenmiş vergi varlıklarının ilgili dönem varlıkları ile birlikte gösterilmemesi gerektiğini açıklamıştır. Buna karşın ertelenmiş vergi varlıklarının muhasebeleştirilmesinde işletmelerin hangi hesapları kullanmaları gerektiği ve bilançonun hangi bölümünde ve nasıl raporlanacakları belirtilmemiştir(Tekşen, 2010: 303). Ülkemizde yürürlükte olan tek düzen hesap planı kapsamında olan hesap gruplarına bakıldığında, ertelenmiş vergi varlıklarının ve yükümlülüklerinin raporlanabileceği en ideal hesap grupları dönemsellik ilkesine de uygun olan 18, 28, 38 ve 48 nolu hesap gruplarıdır(Dinç, 2007: 37).

2.8.2.Ertelenmiş Vergi Yükümlülüklerinin Muhasebeleştirilmesi

Ertelenmiş vergi yükümlülükleri, vergilendirilebilir geçici farklardan dolayı sonraki dönemler içerisinde ödenecek vergi tutarını ifade eder(Tekşen, 2010: 306).

TMS-1 Finansal Tabloların Sunuluşu Standardı, ertelenmiş vergi yükümlülüklerinin ilgili dönem varlıkları ile birlikte gösterilmemesi gerektiğini açıklamıştır. Buna karşın ertelenmiş vergi yükümlülüklerinin muhasebeleştirilmesinde işletmelerin hangi hesapları kullanmaları gerektiği ve bilançonun hangi bölümünde ve nasıl raporlanacakları belirtilmemiştir(Tekşen, 2010: 307).

Peşin tahsil edilmiş gelirler, ertelenmiş vergi yükümlülüklerini oluşturur. Ertelenmiş vergi varlıkları 18 ve 28; ertelenmiş vergi yükümlülükleri ise 38 ve 48 kodlu hesap gruplarında kayıt altına alınıp raporlanabilir. Çünkü ertelenmiş vergi varlıkları nitelik olarak peşin ödenmiş giderlerle; ertelenmiş vergi yükümlülükleri ise peşin tahsil edilmiş gelirlerle örtüşmektedir(Örten ve diğerleri, 2013: 168).

3.BÖLÜM

TMS/TFRS'YE GÖRE DÖNEM SONU ÇALIŞMALARININ KAPSAMI

3.1.Bilanço Aktif Unsurlarında Dönem Sonu Çalışmaları

Mevcut muhasebe uygulamalarına, muhasebe standartlarının hazırlanması ile yeni değer kavramları getirilmiştir. Varlıklarda değerleme farklılıkları, dönem sonu hesap kalemlerinin değişmesine neden olmaktadır. Vergi mevzuatı vergi için muhasebe anlayışına esas almıştır. Buna karşılık muhasebe standartları, finansal tabloların işletmenin gerçek değerini yansıtmayı anlayışına odaklanmıştır. VUK'a göre varlıkların değerlemesi için kullanılan temel yöntem, tarihi maliyet yöntemi iken, TMS/TFRS'ye göre varlıkların değerlemesi için cari değer yani gerçeğe uygun değer yöntemidir(Gücenme Gençoğlu, 2015: 6).

3.1.1.Hazır Değerler

3.1.1.1.VUK'a Göre Yabancı Paraya Dayalı İşlemlerin Muhasebeleştirilmesi ve Kur Farkları

Dönem sonunda kasa hesabında değerleme yapılırken, Türk paraları ile yabancı paralar farklı değerleme ölçülerine tabi tutulur. Türk paraları, itibari(nominal) değer ile (V.U.K. Md. 284); yabancı paralar ise borsa rayici ile (V.U.K. Md. 280) değerlemeye tabi tutulur.

Borsa Rayici: Borsalara kayıtlı iktisadi varlıkların değerlemeden önceki son işlem gününde borsadaki işlemlerin ortalama değerlerini ifade eder.

Ülkemizde yabancı paralar için serbest döviz borsası bulunmadığından, yabancı paralar, Maliye Bakanlığı tarafından ilan edilen kur ile değerlendirilir(Örten ve Karapınar, 2013: 22). Dönem içinde alış kuru ile muhasebeleştirilen yabancı paraya dayalı işlemler ile değerlendirme günü yapılan değerlendirme neticesinde oluşan farklar, olumlu ise 646 Kambiyo Karları; olumsuz ise 656 Kambiyo Zararları hesabına kaydedilir.

3.1.1.2.TMS/TFRS’ye Göre Yabancı Paraya Dayalı İşlemlerin Muhasebeleştirilmesi ve Kur Farkları

3.1.1.2.1. TMS-21 Kur Değişim Etkileri Standardının Amacı ve Kapsamı

Bu standardın amacı, yabancı para işlemlerinin ve yurt dışındaki işletmelerin finansal tablolara nasıl dahil edileceğini ve finansal tablolarda kullanılan para birimine nasıl çevrileceğini düzenlemektedir. Kullanılacak olan döviz kurlarının ve döviz kurlarındaki değişimin finansal tablolar üzerindeki etkilerinin nasıl raporlanacağı bu standardın temel konularıdır(Bekçioğlu, 2008: 31).

Bu standart aşağıdaki durumlarda uygulanır:

- Yabancı para işlemlerinin ve yabancı para cinsinden bakiyelerin muhasebeleştirilmesinde;
- İşletmenin finansal tablolarına konsolidasyon ya da özkaynak yöntemi uygulanarak dâhil edilen yurtdışındaki işletmelerin faaliyet sonuçlarının ve finansal durumunun raporlama para birimine çevrilmesinde ve
- İşletmenin faaliyet sonuçlarının ve finansal durumunun finansal tablolarda kullanılan para birimine çevrilmesinde(TMS-21, 2015).

3.1.1.2.2.Kur Farklarını Oluşturan İşlemler

Kur farkı, ulusal paranın diğer ülke paraları nezdinde meydana gelen değişimidir. Yabancı paraya dayalı bir işlemde kaynaklanan parasal bir kalemin işlem tarihi ile ödeme tarihi arasında döviz kurunda değişim olduğunda, kur farkı meydana gelmektedir(TMS-21, 2015). Yurt içinde yabancı para birimi ile yapılan işlemler ve yabancı ülkelerdeki işletme faaliyetleri kur farklarının konusunu oluşturmaktadır.

3.1.1.2.3.Kur Farklarının Muhasebeleştirilmesi

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.

İşlem tarihi, işlemin Türkiye Finansal Raporlama Standartları'na göre ilk defa kaydedilmesi gerektiği tarihtir. Uygulama kolaylığı nedeniyle, işlem tarihindeki gerçek kura yaklaşan bir kurun, örneğin, haftanın ya da ayın ortalama kurunun, o dönem içinde her bir yabancı para biriminde gerçekleşen işlemlerin tümü için kullanılması mümkündür. Bununla birlikte, döviz kurunun önemli ölçüde dalgalanması durumunda dönem için ortalama kur kullanılmaz.

3.1.1.2.4.Dönem Sonunda Yapılan İşlemler

Her raporlama dönemi sonunda aşağıdaki çevrim işlemleri gerçekleştirilir:

- a. Yabancı para parasal kalemler kapanış kurundan çevrilir,
- b. Tarihi maliyet cinsinden ölçülen yabancı para birimindeki parasal olmayan kalemler işlem tarihindeki döviz kuru kullanılarak çevrilir ve
- c. Gerçeğe uygun değerden ölçülen yabancı para birimindeki parasal olmayan kalemler gerçeğe uygun değer belirlendiği tarihteki döviz kurları kullanılarak çevrilir(TMS-21, Md. 21-22-23).

Yabancı para cinsinden banka hesaplarının ve kasa mevcutlarının defter değeri ile yılsonu kuru ile değerlendirilmiş değerleri arasındaki fark, kur farkı kârı veya zararı olarak muhasebeleştirilir(Kızıl vd., 2013: 122).

3.1.2.Menkul Kıymetler

3.1.2.1.Menkul Kıymetlerde Değerleme

Menkul kıymetlerde değerlemeye ilişkin olarak VUK ve TMS/TFRS'de yapılan düzenlemeler farklılıklar arz etmektedir. TMS/TFRS'ye göre menkul kıymetler, bilanço günü gerçeğe uygun değeri(piyasa değeri) ile değerlendirilir. Değer artış ve azalışları raporlanır. VUK'da ise menkul kıymetlerin piyasa değeri(borsa rayici) ile değerlendirilmesi kısıtlanmıştır. Aradaki değerlendirme farklılıkları nedeniyle vergi uyum kaydı zorunluluğu belirlemiştir(Gücenme Gençöğlu, 2015: 119).

3.1.2.2.VUK'a Göre Menkul Kıymetlerde Değerleme

Vergi Usul Kanunu'nun 279. Maddesine göre hisse senetleri ile fon portföylerinin en az %51'i Türkiye'de kurulmuş bulunan şirketlerin hisse

senetlerinden oluşan yatırım fonu katılma belgeleri alış bedeli ile bunlar dışında kalan her türlü menkul kıymet borsa rayici ile değerlendirir.

Menkul kıymetin borsa rayici yoksa veya borsa rayicinin muvazaalı bir şekilde olduğu 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 yani kıst getirinin eklenmesiyle hesaplanır. Ancak borsa rayici bulunmayan, getirisi ihraç edenin kar veya zararına bağlı olarak doğan ve değerlendirme günü itibarıyla uygun bir ölçüye göre hesaplanması mümkün olmayan menkul kıymetler alış bedeli ile değerlendirir.

3.1.2.2.1. Kıst Getiri Ölçüsü

Borsa rayicine göre değerlendirilmesi gereken menkul kıymetlerin, borsa rayicinin olmaması veya borsa rayicinin muvazaalı bir şekilde olduğunun anlaşılması halinde, 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 hesaplanacaktır. Kıst getiri hesaplanacak menkul kıymetler genel olarak sabit bir getiriye sahip olan kıymetlerdir. Aksi halde değerlendirme günü itibarıyla vadesinde elde edilecek gelirin bilinmesi mümkün değildir.

Varlığa dayalı menkul kıymetler, finansman bonoları, devlet tahvili, hazine bonusu, gelir ortaklığı senetleri, özel sektör tahvili borsa rayici ile değerlendirilen menkul kıymetlerdir.

Alış bedeli ile değerlendirilemeyen yatırım fonu katılma belgeleri ve eurobondlar, kıst getiri ölçüsü ile değerlendirilen menkul kıymetlerdir.

3.1.2.3. TMS/TFRS'ye Göre Menkul Kıymetlerde Değerleme

Muhasebe Standartlarında menkul kıymetler konusu, TFRS 7, TMS 32 ve TMS 39 standartlarında ele alınmıştır. TMS 32 standardında finansal araçlar *“Bir işletmenin finansal varlığı ile diğer işletmenin borcunda ya da özkaynağa ait finansal aracında artışa neden olan herhangi bir sözleşme”* olarak tanımlanmıştır.

Menkul kıymetlerde(finansal varlıklarda) değerleme TMS 39'da düzenlenmiştir. TMS 39'da finansal varlıklar aşağıdaki şekilde sınıflandırılmıştır.

- Alım Satım Amaçlı Finansal Varlıklar; fon fazlasını değerlendirmek ve kısa vadeli fiyat değişmelerinden faydalanarak kar etmek amacıyla edinilen finansal varlıkları kapsar. Tahvil, bono, hisse senetleri örnek gösterilebilir.

- Vadeye Kadar Elde Tutulacak Finansal Varlıklar; İşletmenin vadeye kadar elde tutma niyet ve imkanın bulunduğu, sabit veya belirlenebilir nitelikte ödemeler içeren ve sabit bir vadesi bulunan diğer finansal varlık sınıflandırmalarının dışında kalan, türev olmayan finansal varlıklardır(TMS 39, Md. 9). Faiz geliri elde etmek amacıyla özel sektör tahvili, varlığa dayalı menkul kıymet ve hazine bonosu bu gruba örnek gösterilebilir.

- Satılmaya Hazır Finansal Varlıklar; Bahsedilen finansal varlıklar dışına kalan, gelecekte ortaya çıkacak yükümlülükleri karşılamak amacıyla elde tutulan menkul kıymetleri kapsar. Bağlı menkul kıymetler hesabında izlediğimiz menkul kıymetler örnek gösterilebilir.

Alım satım amaçlı finansal varlıklar, dönem sonunda gerçeğe uygun değeri ile değerlendirilir. Gerçeğe uygun değer borsa değeridir. Menkul kıymetlerin gerçeğe uygun değeri ile değerlemesinden doğan farklar kar/zarar hesaplarına kaydedilir(Örten ve Karapınar, 2013: 52).

Vadeye kadar elde tutulacak finansal varlıklar, dönem sonunda itfa edilmiş maliyet bedeli ile değerlemeye alınır. İtfa edilmiş maliyet bedeli, maliyet bedeline faiz gelirinin eklenmesi ile bulunur.

Satılmaya hazır finansal varlıklar dönem sonunda gerçeğe uygun değeri ile değerlendirilir. Değer azalışı söz konusu ise olumsuz fark zarar olarak kayıt altına alınır.

Tablo 3: TMS 39'a Göre Finansal Varlıkların Sınıflandırılması ve Değerlemesi

	Değerleme Ölçüsü	Değerleme Farkı
Alım Satım Amaçlı Finansal Varlıklar	Gerçek Uygun Değer	Gelir Tablosunda/Kar-Zarar
Vadeye Kadar Elde Tutulacak Finansal Varlıklar	İtfa Edilmiş Maliyet Bedeli	Gelir Tablosunda/Kar-Zarar
Satılmaya Hazır Finansal Varlıklar	Gerçeğe Uygun Değer	Özkaynaklarda

3.1.2.4. Menkul Kıymetlerde Değer Düşüklüğü

Menkul kıymetlerde değer düşüklüğü, ihtiyatlılık ilkesi gereği belirlenir. Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği'ne göre bilançodaki varlıkların gerçek değeri ile gösterilmesi için karşılık ayrılması zorunludur.

Meydana gelen değer azalışları için karşılık ayrılır ve gider olarak kaydedilir. Ancak VUK'a göre karşılık ayırma işlemi kanunen kabul edilmeyen giderdir. Sonraki dönemlerde finansal varlığın değerinde bir artış meydana gelirse veya değer düşüklüğü ortadan kalkarsa karşılık iptal edilir ve gelir kaydı yapılır.

TMS 39'a göre finansal varlıklarda değer düşüklüğü için objektif bulgular araştırılır. Bununla birlikte finansal varlıklara değer düşüklüğü testi uygulanır(Kaya, 2015: 116).

Gerçeğe uygun değeri ile değerlendirilen finansal varlıklarda değer düşüklüğü, anında kar veya zarara aktarılır. İtfa edilmiş maliyet bedeli ile değerlendirilen finansal varlıklar için karşılık ayırma işlemi yapılır.

Alım satım amaçlı ve satılmaya hazır finansal varlıklar, gerçeğe uygun değerleri ile değerlendirildikleri için bu tür finansal varlıklar için ayrıca değer düşüklüğü tespiti ve karşılık ayırma işlemi yapılmaz. Vadeye kadar elde tutulacak finansal varlıklar ise itfa edilmiş maliyet bedeli ile değerlendirildikleri için bu tür finansal varlıklarda tespit edilen değer düşüklüğü gider olarak kaydedilir.

3.1.3. Alacaklar

3.1.3.1. VUK'a Göre Alacaklarda Değerleme

Türk Lirası cinsinden senetsiz alacaklar, mukayyet(kayıtlı) değer ile(VUK Md. 281); yabancı para cinsinden olan alacaklar ise borsa rayici ile değerlendirilir(VUK Md. 280).

Değerleme aşamasında şüpheli veya değersiz hale gelen alacaklar tespit edilir. Ve ilgili hesaplara aktarılırlar.

Vadesi gelmemiş senetli alacaklar, mukayyet değerle ya da tasarruf değeriyle değerlendirilir(VUK Md. 281). VUK, burada seçimi işletmeye bırakmıştır. Buna karşın kanunun aynı maddesinde banka, banker ve sigorta işletmelerinin bütün alacaklarının tasarruf değeri ile değerlendirilmesi zorunlu kılınmıştır(Karasioğlu, 2015: 300)

Tasarruf değeri, bir iktisadi kıymetin değerlendirme günündeki sahibi için ifade ettiği gerçek değeridir.

Senet değerinin değerlendirme gününün kıymetine indirgenmesinde, senet üzerinde faiz oranı belirtilmişse, bu oran; belirtilmemişse T.C. Merkez Bankasının resmi iskonto oranı kullanılır(Gücenme Gençoğlu, 2015: 162).

3.1.3.2. TMS/TFRS'ye Göre Alacaklarda Değerleme

Türkiye Muhasebe Standartlarında alacakların gerçeğe uygun değerleri ile başka bir deyişle iskonto edilmiş tutarları ile bilançoda gösterilmesi gerektiği belirtilmiştir(Karacan, 2012: 81). TMS-39 Finansal Araçlar Standardında borçların ve alacakların etkin faiz oranı yöntemi ile hesaplanan itfa edilmiş maliyet ile değerlendirilmesi gerektiği ifade edilmiştir. Etkin faiz oranı, yıl içinde birden fazla dönemin etkileri göz önüne alınarak hesaplanan yıllık faiz oranıdır. Alacakların gerçeğe uygun değerleri ile vade sonundaki değerleri arasındaki fark faiz geliridir. TMS'ye göre alacakların gerçeğe uygun değeri etkin faiz oranı kullanılarak hesaplanmalıdır(Örten ve Karapınar, 2013: 66).

3.1.3.3. Reeskont İşlemi

3.1.3.3.1. Reeskontun Tanımı

Vadesi gelmemiş alacak ve borçların değerleme günündeki tasarruf değerlerinin hesaplanmasına reeskont işlemi denir. Reeskont işleminin amacı, alacak ve borçların değerleme günündeki sahibi için arz ettiği tasarruf değerini bulmaktır. Alacakların bilanço günündeki değeri ile vade sonundaki değeri(nominal değeri) arasındaki fark reeskont tutarıdır(Erkan ve Okutmuş, 2016: 87).

Tasarruf değeri ile değerlendirilen alacaklarda bilanço günü ile alacakların vade tarihi arasındaki zaman farkından kaynaklı faiz tutarı, gelecek döneme ait olan vade farkı tutarıdır. Reeskont işlemi ile (dönemsellik ilkesi gereği) dönemlere göre gelirler ve giderlerin ayrıştırılması sağlanmış olur(Örten ve Karapınar, 2013: 65).

3.1.3.3.2. VUK'a ve TMS/TFRS'ye Göre Reeskont Ayrımı

Vadesi gelmemiş senede bağlı alacaklar, değerleme gününün kıymetine irca olunabilir(VUK Md. 281). Vergi Usul Kanununda sadece senetli alacaklar için reeskont ayrılmasına izin verilmiştir. Senet üzerinde faiz oranı belirtilmişse, bu oran; belirtilmemişse T.C. Merkez Bankası'nın resmi iskonto oranı kullanılır(Gücenme Gençoğlu, 2015: 162-163).

VUK'a göre reeskont ayrımı isteğe bağlı iken, Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği'ne göre alacak senetleri için reeskont ayrımı zorunlu kılınmıştır.

VUK'a göre sadece alacak senetleri için reeskont işlemi uygulanabilir. Senetli alacaklar için hesaplanan iskonto tutarı kanunen kabul edilen gider; reeskont ayırımına izin verilmeyen senetsiz alacaklar için hesaplanan iskonto tutarı ise kanunen kabul edilmeyen giderdir. Buna karşılık TMS/TFRS'ye göre senetsiz alacaklar için de reeskont ayrılması gerekmektedir(Karacan, 2012: 72).

3.1.3.3.3. VUK'a ve TMS/TFRS'ye Göre Reeskont Tutarının Hesaplanması

Reeskont tutarının hesaplanmasında bugünkü değer bulunurken, VUK basit faizi kullanmaktadır. TMS/TFRS ise bileşik faizi kullanmaktadır. Bugünkü değer

hesaplandıktan sonra alacağın nominal değerinden düşülür. Aradaki fark reeskont tutarındır.

VUK'a göre;

$$\text{Alacağın Bugünkü Değeri} = \frac{\text{Alacağın Nominal Değeri}}{[1+(\text{Faiz Oranı} \cdot \text{Dönem Sayısı})]}$$

TMS/TFRS'ye göre;

$$\text{Alacağın Bugünkü Değeri} = \frac{\text{Alacağın Nominal Değeri}}{(1+\text{Faiz Oranı})^{\text{Dönem Sayısı}}}$$

$$\text{Reeskont Tutarı} = \text{Alacağın Nominal Değeri} - \text{Alacağın Bugünkü Değeri}$$

Vergi mevzuatına göre reeskont tutarı iç iskonto oranı ile hesaplanır.

$$\text{Reeskont Tutarı} = \frac{\text{Alacağın Nominal Değeri} \cdot \text{Faiz Oranı} \cdot \text{Gün Sayısı}}{36.500 + (\text{Faiz Oranı} \cdot \text{Gün Sayısı})}$$

3.1.3.4. Şüpheli Alacaklar

3.1.3.4.1. VUK'a Göre Şüpheli Alacaklar

VUK 323. Maddesinde ticari ve zirai kazancın elde edilmesi ve idame ettirilmesi ile olmak şartıyla, dava veya icra safhasında olan alacaklar ile yapılan protestoya veya yazı ile bir defadan fazla istenmesine rağmen, tahsil edilememiş olan dava ve icra takibine değmeyecek derecede küçük olan alacakların şüpheli alacaklardan sayılacağı belirtilmiştir. Aynı maddede şüpheli alacaklara değerlendirme gününün tasarruf değerine göre karşılık ayrılabilceği de açıklanmıştır (Gücenme Gençöglü, 2015: 171).

VUK'a göre şüpheli alacaklar için karşılık ayırmak isteğe bağlıdır. Bununla birlikte karşılık ayrılması halinde karşılığın hangi alacağa ait olduğu gösterilmelidir. Bir alacak için karşılık ayrılması, söz konusu alacağın bilanço gününde tahsilinin

şüpheli halde olması ile mümkündür. Teminatlı alacaklarda ise alacağın teminattan geri kalan kısmı için karşılık ayrılabilir(Örten ve Karapınar, 2013: 71).

3.1.3.4.2.

TMS/TFRS, alacağın şüpheli duruma düşmesi için alacağın vadesinin dolmasına veya alacakla ilgili hukuki işlemlerin başlamasına gerek duymamaktadır. Alacakların tahsilinin mümkün olmadığını gösteren objektif deliller oluştuğunda, söz konusu alacaklar gider yazılabilmektedir(Esen, 2009: 140).

TMS/TFRS'ye göre, VUK'daki alacağın şüpheli alacaklardan sayılabilmesi şartlarına ek olarak, makul bir sebebe göre tahmin edilen şüpheli alacaklar için de karşılık ayrılabilir. Bununla birlikte TMS/TFRS'de ayırım yapılmaksızın bütün alacakların şüpheli hale gelebileceği kabul edilmiştir(Gücenme Gençoglu, 2015: 177). VUK'a göre karşılık ayırmak işletmenin tercihine bırakılmışken, TMS/TFRS'ye göre karşılık ayırmak zorunludur.

Tablo 4: Şüpheli Alacaklarda VUK ile TMS/TFRS Arasındaki Farklılıklar

	VUK	TMS/TFRS
Şüpheli Alacaklar İçin Karşılık Ayırma	İsteğe Bağlı	Zorunlu
Karşılık Ayrılacak Alacaklar	Ticari ve Zirai Alacaklar İçin	Bütün Alacaklar İçin
Karşılık Ayırma Yöntemi	Tek Tek Değerleme Yöntemi	Tek Tek Değerleme Yöntemi veya Grup Halinde Değerleme Yöntemi
Karşılık Ayırmak İçin Aranan Şartlar	Hukuki Süreç	Tek Tek Değerleme Yöntemi İçin: Objektif Kanıt Grup Halinde Değerleme Yöntemi İçin: Geçmiş Deneyimler

3.1.4.Stoklar

Dönem sonunda envanter işlemleri kapsamında stokların fiili durumları ve parasal değerleri tespit edilmelidir. Stoklar, işletme bünyesine girişte, işletme bünyesinden çıkışta ve envanter işlemleri aşamasında değerlemeye tabi tutulurlar. Dönem sonunda stokların parasal değerini tespit etmek için esas olarak maliyet

değeri kullanılır. Bununla birlikte farklı stok değerlendirme yöntemleri de kullanılabilir. Bunlar;

- Ortalama Maliyet Yöntemi,
- Elde Etme Maliyeti (Gerçek Maliyet) Yöntemi,
- Son Giren - İlk Çıkar Yöntemi(LIFO),
- İlk Giren - İlk Çıkar Yöntemi(FIFO)'dir(Karasioğlu, 2015: 320).

3.1.4.1.VUK'a Göre Stoklarda Değerleme

VUK 274. Maddesine göre işletme bünyesindeki stoklar, maliyet bedeli ile değerlendirilir. Maliyet bedeli, stokların elde edilmesi için yapılan harcamalarla bunlara bağlı giderlerin toplamından oluşur(VUK Md. 262). VUK'da stokların değerlemesi stokların özelliklerine ve harcamaların kapsamına göre,

- Satın alınan malların değerlendirilmesi(VUK 274. Md.)
- İmal edilen malların değerlendirilmesi(VUK 275. Md.)
- Zirai mahsullerin ve hayvanların değerlendirilmesi(VUK 266-277. Md.)
- Değeri düşen malların değerlendirilmesi(VUK 278. Md.)

olmak üzere ayrı ayrı açıklanmıştır(Erkan ve Okutmuş, 2016: 108-109).

VUK'a göre stoklar maliyet bedeli ile değerlendirilmesinin yanı sıra bilanço günündeki satış değeri, maliyetine kıyasla %10 veya daha düşük olan stoklar emsal bedelle değerlendirilir. Buna ilaveten yangın, deprem, su basması gibi afetler nedeniyle veyahut bozulmak, çürümek, kırılmak, çatlamak, paslanmak gibi durumlar neticesinde iktisadi kıymetinde önemli bir azalış meydana gelen mallar da emsal bedelle değerlendirilecektir. Emsal bedel, gerçek değeri bilinmeyen bir varlığın bilanço gününde satılması durumunda emsaline göre sahip olacağı değerdir. Bahsedilen mallar VUK'a göre değeri düşen mallardır ve emsal bedel bedeli ile değerlendirilirler. Değer düşen malların maliyet bedeli ve emsal bedeli arasındaki fark, stok değer düşüklüğüdür. Bu fark için karşılık ayrılabilir (Karacan, 2012: 84).

3.1.4.2.TMS/TFRS'ye Göre Stoklarda Değerleme

TMS 2'ye göre stoklar, maliyet değeri ve net gerçekleştirilebilir değerinin düşük olanı ile değerlendirilir. Net gerçekleştirilebilir değer işletmenin olağan faaliyetleri içerisinde

tahmini satış fiyatından, tahmini tamamlanma maliyeti ve tahmini satış giderlerinin çıkarılması ile elde edilen tutardır.

TMS 2’de stok maliyetlerinin hesaplanması için ilk giren ilk çıkar, ağırlıklı ortalama maliyet ve hareketli ortalama maliyet yöntemlerinden birisinin kullanılabileceği belirtilmiştir. Standartta son giren ilk çıkar yönteminin kullanılmasına müsaade edilmemiştir.

TMS 2’ye göre stoklar finansal tablolarda, kullanılmaları veya satılmaları sonucunda elde edilmesi umulan tutardan daha yüksek bir bedelle izlenemez. Stoklarda fiziki veya parasal bir değer kaybı gerçekleştiğinde, değer düşüklüğü için karşılık ayrılır(Fahran, 2016: 162).

Tablo 5: Dönen Varlık Kalemlerinin Değerleme Ölçütlerinin Karşılaştırılması

Dönen Varlık Kalemleri	VUK	TMS/TFRS	Farklılık/Açıklama
Yabancı Paralar	Borsa Rayici (VUK Md. 280)	Gerçeğe Uygun Değer(Bilanço Tarihinde Döviz Alış Kuru)	Yabancı paraların değerlemesinde VUK ile TMS 21 standardı arasında bir farklılık yoktur.
Hisse Senetleri	Alış Bedeli (VUK Md. 279)	Gerçeğe Uygun Değer/İtfa Edilmiş Maliyet	TMS/TFRS’ de menkul kıymetler, kullanım amaçlarına göre farklı bir sınıflandırma ile ele alınmıştır. Ticari Kar-Mali Kar farkı oluşur. Vergi uyum kaydı yapılması gerekir.
Diğer Menkul Kıymetler	Borsa Rayici (VUK Md. 263)	Gerçeğe Uygun Değer/İtfa Edilmiş Maliyet	
Senetli Alacaklar	Kayıtlı Değer ya da Tasarruf Değeri (VUK Md. 264-265)	Gerçeğe Uygun Değer	VUK’a göre alacakların bugünkü değeri hesaplanırken basit faiz formülü, TMS/TFRS’ye göre ise bileşik faiz formülü kullanılır.
Senetsiz Alacaklar	Kayıtlı Değer (VUK Md. 265)	İtfa Edilmiş Maliyet	VUK, sadece senetli alacaklar için karşılık ayrılmasına izin vermiştir. TMS/TFRS’ye göre ise makul sebepler içinde bütün alacaklar için karşılık ayrılabilir.
Stoklar	Maliyet Bedeli (VUK Md. 262)	Maliyet Bedeli ve Net Gerçekleşebilir Değerin Düşük olanı ile	TMS 2 standardına göre stokların maliyetinin hesaplanmasında LIFO yönteminin kullanılmasına izin verilmemiştir. VUK’a göre değeri düşen mallar(gerekli koşulları sağlayan) emsal bedelle değerlendirilir.

3.1.5. Maddi Duran Varlıklar

Dönem sonu muhasebe uygulamaları kapsamında maddi duran varlıklar ve maddi olmayan duran varlıklar için önem arz eden iki konu vardır. Bunlar duran varlıkların değerlemeye tabi tutulması ve amortisman paylarının hesaplanmasıdır.

3.1.5.1. VUK'a Göre Maddi Duran Varlıklarda Değerleme

VUK 269. Maddesine göre, gayrimenkuller maliyet bedeli ile değerlendirilir. Arsa ve araziler, binalar, tesisler, yer altı yapıları ve benzeri iktisadi kıymetler gayrimenkul kapsamındadır. Aynı maddenin devamında gayrimenkullerin tamamlayıcı parçalarının, tesisat ve makinelerin, gemiler ve diğer taşıtların ve gayri maddi hakların da maliyet bedeli ile değerlendirileceği ifade edilmiştir(VUK, Md. 269).

VUK 270. Maddesine göre, gayrimenkullerin maliyet bedeline, satın alma bedellerine ilaveten, makine ve tesisatta gümrük vergileri, nakliye ve montaj giderleri, mevcut bir binanın satın alınarak yıkılmasından ve arsanın tesviyesinden doğan giderler dahil edilir.

Aynı maddenin devamında ayrıca noter, mahkeme, kıymet takdiri, komisyon ve tellaliye giderleri ile emlak alım ve özel tüketim vergilerinin mükellefin isteğine göre ya maliyet bedeline eklenebileceği ya da gider yazılabileceği ifade edilmiştir(VUK Md. 270).

3.1.5.2. TMS/TFRS'ye Göre Maddi duran Varlıklarda Değerleme

Muhasebe standartlarına göre duran varlıklar maliyet bedeli ile kayıt altına alınır. TMS 16'da duran varlıkların maliyet unsurlarının kapsamı;

- İndirimler ve satış iskontoları düşüldükten sonra, ithalat vergileri ve iade edilmeyen alış vergileri dahil satın alma fiyatı,
- Varlığın yerleştirileceği yere ve yönetim tarafından amaçlanan şartlarda çalışabilmesini sağlayacak duruma getirilmesine yönelik her türlü maliyet,
- Maddi duran varlığın sökülmesi ve taşınması ile yerleştirildiği alanın restorasyonuna ilişkin tahmini maliyeti, işletmenin ilgili kalemin elde edilmesi ya da stok kullanımı neticesinde katlandığı yükümlülük, olarak belirtilmiştir(TMS 16 Md. 16).

Doğrudan ilgili varlığa atfedilebilir maliyetler;

- a. Doğrudan maddi duran varlık kaleminin elde edilmesiyle veya inşaatıyla ilgili çalışanlara sağlanan faydalardan kaynaklanan maliyetler,
- b. Yerin hazırlanmasına ilişkin maliyetler,
- c. İlk teslimata ilişkin maliyetler,
- d. Kurulum ve montaj maliyetleri,
- e. Varlığın uygun şekilde çalışıp çalışmadığına dair yapılan test maliyetlerinden, varlığı gerekli yer ve duruma getirirken üretilen kalemlerin satışından elde edilen net hasılat düşüldükten sonra kalan tutar(teçhizatın denenmesi sırasında üretilen kalemler gibi),
- f. Mesleki ücretler, olarak belirtilmiştir(TMS 16 Md. 17).

TMS 16'ya göre maddi duran varlıklar dönem sonunda, maliyet modeli veya yeniden değerlendirme modeli kullanılarak değerlendirilir(TMS 16 Md. 29).

3.1.5.2.1. Maliyet Modeli

Bir maddi duran varlığın dönem sonunda maliyetinden birikmiş amortisman ve varsa değer düşüklüğü zararları indirildikten sonraki değeri ile değerlendirilmesidir.

3.1.5.2.2. Yeniden Değerleme Modeli

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(TMS 16 Md. 36).

3.1.5.3. VUK'a Göre Maddi Duran Varlıklarda Amortisman

VUK 313. Maddesinde amortisman; *“işletmede bir yıldan fazla kullanılan ve yıpranmaya, aşınmaya veya kıymetten düşmeye maruz bulunan gayrimenkullerle, 269. Madde gereğince gayrimenkul gibi değerlendirilen iktisadi kıymetlerin, alet edevat, mefruşat, demirbaş ve sinema filmlerinin birinci kısmındaki esaslara göre yok edilmesi amortisman mevzuunu teşkil eder”* şeklinde tanımlanmıştır.

Amortisman ayrılabilmesi için maddi duran varlıkların;

- İşletmenin aktifinde kayıtlı olması,
- Bir yıldan fazla ekonomik ömre sahip olması,
- Maliyet bedelinin her yıl maliye bakanlığınca yayınlanan genel tebliğ sınırını aşmış olması,
- Yıpranmaya, aşınmaya veya değer düşüklüğüne maruz kalması, şartlarını taşıyor olması gerekir(Pamukçu, 2010: 70).

VUK’a Göre Uygulanabilecek Amortisman Yöntemleri

- Normal Amortisman Yöntemi (VUK Md. 315)
- Azalan Bakiyeler Amortisman Yöntemi(VUK Md. 315)
- Madenlerde Amortisman (VUK Md. 316)
- Fevkalade Amortisman (VUK Md. 317)
- Kıst Amortisman Uygulaması (VUK Md. 320)

3.1.5.3.1.Normal Amortisman Yöntemi

Eşit tutarlı amortisman yöntemidir. Duran varlığın maliyet bedeli kullanım ömrüne göre her yıl eşit olarak bölünür. VUK 315. Maddesine göre mükellefler amortismana tabi iktisadi kıymetlerini Maliye Bakanlığının tespit ve ilan edeceği oranlar üzerinde itfa ederler.

3.1.5.3.2.Azalan Bakiyeler Amortisman Yöntemi

Kalan değerler üzerinden amortisman olarak hesaplanır. Normal amortisman oranının iki katı alınır. Fakat bu oran %50’yi aşamaz. Her yıl, amortisman hesaplanacak değer üzerinden önceki ayrılmış amortismanların düşülmesi ile tespit olunur. Son yılda ise kalan tutarın tamamı yok edilir(Abdioğlu vd., 2014: 369).

3.1.5.3.3.Madenlerde Amortisman

VUK 316. Maddesine göre madenlerde amortisman; “İşletme sebebiyle içindeki cevherin azalmasından dolayı maddi değerinin kaybeden madenlerin ve taş ocaklarının imtiyaz veya maliyet bedelleri ilgililerin müracaatları üzerine, bunların

büyükölük ve maliyetleri göz önünde tutularak her maden veya taş ocağı için ayrı ayrı Maliye Bakanlığınca belirlenen nispet üzerinden yok edilir” şeklinde ifade edilmiştir.

3.1.5.3.4. Fevkalade Amortisman Yöntemi

VUK 317. Maddesine göre;

- Yangın, deprem, su baskını gibi afetler neticesinde değerini tamamen veya kısmen kaybeden,
- Yeni icatlar dolayısıyla teknik verim ve kıymetleri düşerek tamamen veya kısmen kullanılamaz hale gelen veya cebri çalışmaya tabi tutuldukları için normalden fazla aşınmaya ve yıpranmaya maruz kalan, amortismanına tabi iktisadi kıymetler için fevkalade amortismanına tabi iktisadi kıymetler için fevkalade amortisman uygulamak mümkündür.

3.1.5.3.5. Kıst Amortisman Uygulaması

Faaliyetleri kısmen veya tamamen binek otomobillerinin kiralanması veya çeşitli şekillerde işletilmesi olanların bu amaçla kullandıkları binek otomobilleri hariç 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 itfa edilir(VUK Md. 320).

3.1.5.4. TMS/TFRS’ye Göre Maddi Duran Varlıklarda Amortisman

Amortisman, bir varlığın amortismanına tabi tutarının, yararlı ömrü süresince sistematik olarak dağıtılmasıdır. Yararlı ömür ise bir varlığın işletme tarafından kullanılabilmesi beklenen süreyi veya ilgili varlıktan elde edilmesi beklenen üretim sayısı veya benzeri üretim birimini ifade eder. Amortismanına tabi tutar, bir varlığın maliyetinden veya maliyet yerine geçen diğer tutarlardan kalıntı değerin düşölmesi ile bulunan tutardır.

Kalıntı değer, varlığın tahmin edilen yararlı ömrünün sonundaki durum ve yaşına ulaştığında elden çıkarılması sonucu elde edilmesi beklenen tutardan, elden çıkarmanın tahmini maliyetleri düşölerek ulaşılan tahmini tutardır(TMS 16, Md. 16).

Standarda göre bir maddi duran varlığın amortismanına konu olabilmesi için, işletme faaliyetlerinde kullanılıyor olması, işletme kayıtlarında yer alması ve kullanım süresinin bir muhasebe döneminden uzun olması gerekir(Pamukçu, 2010: 71).

3.1.5.4.1. TMS-16'da Belirtilen Amortisman Hesaplama Yöntemleri

Doğrusal(Normal) amortisman yöntemi; bu yöntemde duran varlığın kalıntı değeri aynı kaldığı takdirde, amortisman gideri yararlı ömrü boyunca eşit tutarlıdır.

$$Yıllık\ Amortisman\ Tutarı = (Maliyet\ Bedeli - Kalıntı\ Değer)/Tahmini\ Yararlı\ Ömür$$

Azalan bakiyeler amortisman yöntemi; bu yöntemde amortisman gider tutarı, duran varlığın yararlı ömrü boyunca azalan tutarlarla hesaplanır.

$$Yıllık\ Amortisman\ Tutarı = (Maliyet\ Bedeli - Kalıntı\ Değer) * (Normal\ Amortisman\ Oranı * 2)$$

Üretim miktarı amortisman yöntemi; bu yöntemde amortisman gideri, duran varlığın beklenen kullanım ya da üretim miktarı üzerinden hesaplanır.

$$Amortisman\ Oranı = (Maliyet\ Bedeli - Kalıntı\ Değer)/Varlığın\ Yararlı\ Ömrü\ Boyunca\ Üreteceği\ Tahmini\ Üretim\ Miktarı$$

$$Yıllık\ Amortisman\ Tutarı = Amortisman\ Oranı * Yıllık\ Üretim\ Miktarı$$

3.1.5.5. Maddi Duran Varlıklarda Amortisman Uygulamasının VUK ve TMS/IFRS Açısından Karşılaştırılması

VUK'a göre amortisman tabi değer, varlığın maliyet bedelidir. TMS/IFRS'ye göre amortisman tabi değer, varlığın maliyet bedelinden kalıntı değerinin düşüldükten sonraki tutardır.

VUK ile TMS/TFRS'nin amortisman hesaplama yöntemlerinde farklılıklar vardır. VUK'a göre sadece belirtilen amortisman hesaplama yöntemleri kullanılabilir. TMS/TFRS'ye göre ise amortisman hesaplama yöntemleri belirtilmiş olsa bile gerekli hallerde diğer amortisman yöntemleri de kullanılabilir(Akgül, 2004:70).

VUK'a göre maddi duran varlıklarda normal amortisman yöntemine göre amortisman ayrılırken, amortisman hesaplama yöntemi değiştirilmez. Azalan bakiyeler yöntemine göre amortisman ayrılırken ise normal amortisman yöntemine geçiş yapılabilir. TMS/TFRS'de duran varlıklar için belirlenen yöntem tutarlılıkla uygulanmalıdır. Bununla birlikte tüketim şeklinde değişiklik olduğu hallerde amortisman hesaplama yönteminde değişikliğe gidilebilir(Şen, 2011: 155).

VUK'a göre amortisman, faydalı ömürler esas alınarak belirlenen oranlara göre ayrılmakta ve faydalı ömür sıra dışı durumlar dışında aynı kalır. TMS/TFRS'ye göre ise her yıl faydalı ömür ve kalıntı değer tahmininin revize edilerek, değişikliklerin yansıtılması gerekir(Şen, 2011: 156).

VUK'a göre amortisman ayrılabilmesi için iktisadi kıymetlerin maliye bakanlığınca belirlenen asgari tutarı aşması gerekir. TMS/TFRS'ye göre ise böyle bir rakamsal sınır yoktur.

VUK'da parçalar halinde ya da gruplar halinde amortisman ayırımına ilişkin bir düzenleme bulunmazken; TMS/TFRS'de parçalar halinde ya da gruplar halinde amortisman ayırımı mümkündür.

VUK'a göre sadece binek otomobiller için uygulanabilen kıst amortisman uygulaması, TMS/TFRS'de bütün maddi duran varlıklar için mümkündür(Abdioğlu vd., 2014: 373).

3.1.6. Maddi Olmayan Duran Varlıklar

3.1.6.1. VUK'a Göre Maddi Olmayan Duran Varlıklarda Değerleme ve İtfa

VUK'da maddi olmayan duran varlıklarla ilgili bir tanımlama yapılmamıştır. Fakat VUK 269. Maddesinde gayrimenkuller gibi değerlendirileceği ifade edilen iktisadi kıymetlerden birisi de gayri maddi haklardır(Abdioğlu vd., 2014: 379). VUK'a göre

maddi olmayan duran varlıklar elde etme maliyeti ile değeri lenir. Ve genelde 5 yılda itfa edilirler(Örten ve Karapınar, 2013: 188).

3.1.6.2. TMS/TFRS'ye Göre Maddi Olmayan Duran Varlıklarda Değerleme ve İtfa

TMS 38'e göre maddi olmayan duran varlık, fiziksel niteliği olmayan, tanımlanabilir, parasal olmayan varlık olarak ifade edilmiştir(TMS 38, Md. 8).

TMS 38'e göre bir kalemin maddi olmayan varlık olarak kabul edilmesi için söz konusu kalemin belirlenebilir olması, üzerinde kontrolün bulunması ve gelecekte ekonomik yarar sağlaması şarttır. Bu şartlara ilaveten varlıkla ilgili beklenen gelecekteki ekonomik yararların gerçekleşmesinin muhtemel olması ve varlığın maliyetinin güvenilir biçimde ölçülebilir olması kriterlerini de sağlaması gerekir. Belirtilen kriterleri sağlayan varlıklar ilk kayda elde etme maliyetleri üzerinden alınır(Örten ve Karapınar, 2013: 189).

Dönem sonunda maddi olmayan duran varlıklar maliyet yöntemi ya da yeniden değerlendirme yöntemi ile değeri lenirler(TMS 38, md. 72). Maddi olmayan duran varlıklar, yararlı ömürleri belirli veya belirsiz olmak üzere ikiye ayrılır. Belirli yararlı ömre sahip olanlar, yararlı ömürleri nezdinde itfa edilirler. Belirsiz yararlı ömre sahip olanlar ise itfa edilmezler(Akgül, 2005: 43).

3.1.6.3. Maddi Olmayan Duran Varlıkların VUK ve TMS/TFRS Açısından Karşılaştırılması

VUK'a göre duran varlıkların amortismanda kullanılacak oranları, duran varlıkların faydalı ömürleri üzerinden belirlenecektir. Ve faydalı ömür tespiti, maliye bakanlığınca yapılacaktır. TMS/TFRS'ye göre ise faydalı ömrün tespiti, işletme tarafından belirli faktörler göz önünde bulundurularak yapılacaktır. Bununla birlikte işletmenin, faydalı ömrü her dönem tekrar değerlemeye tabi tutması gerekmektedir.

VUK'da belirsiz faydalı ömre ilişkin bir düzenleme bulunmazken, TMS/TFRS'de belirsiz faydalı ömre sahip varlığın itfa edilemeyeceği açıklanmıştır(Abdioğlu vd., 2014: 383).

VUK'a göre maddi olmayan duran varlıklar için değer düşüklüğü uygulaması mümkün değilken, TMS/TFRS'de değer düşüklüğü ile ilgili düzenleme mevcuttur.

3.2. Bilanço Pasif Unsurlarında Dönem Sonu Çalışmaları

3.2.1. Borçlar

3.2.1.1. VUK'a Göre Borçlarda Değerleme

VUK 285. Maddesine göre senetsiz borçlar mukayyet değerleri ile değerlendirilir. Mevduat veya kredi sözleşmelerine müstenit borçlar, değerlendirme gününe kadar hesaplanacak faizleri ile birlikte dikkate alınır. Sadece banka, banker ve sigorta şirketleri, borçlarını değerlendirirken tasarruf değeri ölçüsünü uygulayarak ve senetsiz borçları için reeskont işlemi yaparlar. Bu işletmeler borçlarını merkez bankasının resmi iskonto oranı veya işlemlerinde uyguladıkları faiz oranı ile bilanço günü değerine indirirler.

VUK'a göre yabancı para ile olan borçlar, borsa rayici ile değerlendirilir. Bu borçlar için reeskont işlemi, senet üzerinde faiz oranının belirtilmediği durumlarda değerlendirme gününde geçerli olan Londra Bankalar Arası Faiz Oranı(LİBOR) esas alınarak yapılır(VUK Md. 280).

VUK 285. Maddesi uyarınca senetli borçlar, mukayyet değer veya isteğe bağlı olarak tasarruf değeri ile değerlendirilir. Senetli alacaklarını tasarruf değeri ile değerleyen işletmeler, senetli borçlarını da tasarruf değeri ile değerlemesi gerekecektir. Bununla birlikte banka, banker ve sigorta şirketlerinin borçlarının değerlemesinde tasarruf değeri ölçüsünü kullanması mecburidir(Gücenme Gençöğlu, 2015: 295).

3.2.1.2. TMS/TFRS'ye Göre Borçlarda Değerleme

Muhasebe Standartlarına göre borçlar, bilançoda iskonto edilmiş şekilde yer alırlar. TMS-1'de borçların değerlendirme gününde gerçeğe uygun değer ile gösterilmesi için iskonto edilmesi gerektiği belirtilmiştir. Ayrıca borçların senetli senetsiz ayrımı yapılmadan iskontolu tutarı ile bilançoda gösterilmesi gerektiği de açıklanmıştır.

Finansal borçlardan olan krediler, ihraç edilmiş menkul değerler, TFRS-7, TMS 32 ve TMS 39'daki düzenlemelere göre gerçeğe uygun değerleri ile değerlendirilir. Spekülatif amaçlı ihraç edilen finansal araçlar gerçeğe uygun değerleri ile değerlendirirken, krediler gibi finansal borçlar ise iskonto edilmiş maliyeti ile değerlendirilir. İskonto edilmiş maliyetin bulunması için, borcun nominal değerinden söz konusu borcun elde edilmesi için katlanılan maliyetler ve borca karşılık ödemeler düşülür. Ayrıca borçlanma tarihi ve bilanço tarihi arasındaki tahakkuk eden faiz ve yan maliyetlerin itfa edilen kısmı eklenir(Gücenme Gençoğlu, 2015: 305).



Tablo 6: Borçların Değerlemesi

Borçlar	VUK	TMS/TFRS	Açıklama
Senetsiz Borçlar	Mukayyet Değer	Gerçeğe Uygun Değer	Muhasebe standartlarına göre borçlar bilançoda iskonto edilmiş değerleri ile gösterilir. Borçların gerçeğe uygun değerleri ile gösterilmesi için iskonto edilmesi gerekir.
Yabancı Para İle Olan Borçlar	Borsa Rayici	Gerçeğe Uygun Değer	
Aracı Kurumlar, Bankalar ve Sigorta Şirketleri	Tasarruf Değer	Gerçeğe Uygun Değer	
Senetli Borçlar	Mukayyet Değer/Tasarruf Değer	Gerçeğe Uygun Değer	
Banka Kredileri	Mukayyet Değer	İskonto Edilmiş Maliyet	VUK'da banka kredileri ile ilgili ayrı bir madde bulunmamaktadır. Dolayısıyla Borçların değerlemesindeki esaslar uygulanır.
İhraç Edilmiş Menkul Değerler	Nominal(İtibari) Değer	Gerçeğe Uygun Değer	Nominal Değer, menkul kıymetler üzerinde yazılı olan değerdir. Tahvil ve finansman bonoları en yaygın kullanılan ihraç edilmiş menkul değerlerdir.

3.2.2. Borç ve Gider Karşılıkları

3.2.2.1. Kıdem Tazminatı Karşılığı

Uluslararası Çalışma Örgütü(ILO)'nün yaptığı tanımlamaya göre kıdem tazminatı, hizmet ilişkisine son verilen bir işçiye doğrudan işveren tarafından veya işverenlerin katkısıyla oluşturulmuş bir fondan ödenecek tutardır.

TMS 19 Çalışanlara Sağlanan Fayda Standardına göre işletmelerin ileriki tarihlerde meydana gelebilecek muhtemel işten çıkarmalar sebebiyle dönem sonunda kıdem tazminatı ayırmaları ve bu tutarı bilançonun pasifinde ayrı bir kalem olarak belirtmeleri gerekmektedir. Bununla birlikte ayrılan karşılığın yanında bilançoda yer alan kıdem tazminatı karşılığının nelerden kaynaklandığının da,

- Faiz maliyeti,
- Cari dönem hizmet maliyeti,
- Aktüeryal kazanç ve kayıplar,
- Geçmiş dönem hizmet maliyeti,

bileşenlerine ayrıştırılarak açıklanması gerekmektedir(Aygün ve Kaya, 2013: 158).

VUK'a göre Kıdem Tazminatı karşılıkları sadece ödenmeleri durumunda vergiden indirilebilecek giderler olarak kabul edilirler. Bilançoda yer alıp, ödenmemiş olan kıdem tazminatı karşılıkları kanunen kabul edilmeyen giderlerdir. Muhasebe standartları ile vergi mevzuatı arasındaki bu farklılık dolayısıyla henüz ödenmemiş fakat hesaplanmış olan kıdem tazminatı karşılıkları için vergi uyum kaydı yapılır(Karacan ve Savcı, 2011: 144).

3.2.3. Özkaynaklar

3.2.3.1. VUK'a ve TMS/TFRS'ye Göre Özkaynaklarda Değerleme

Özkaynaklar; sermaye, ödenmemiş sermaye, sermaye yedekleri, kar yedekleri, geçmiş yıllar karları, geçmiş yıllar zararları, dönem net karları ve dönem net zararları kalemlerinden oluşmaktadır. VUK'a göre özkaynaklar, değerleme gününde mukayyet değerle değerlendirilir. VUK 265. Maddesine göre mukayyet değer,

bir iktisadi kıymetin muhasebe kayıtlarında gösterilen hesap değeridir. TMS/TFRS'ye göre ise öz kaynaklar, gerçeğe uygun değerleri ile değerlendirilir.



4. BÖLÜM

TMS-TFRS İLE VUK ARASINDAKİ FARKLILIKLARIN KONYA ORGANİZE SANAYİ BÖLGESİNDE BİR ÜRETİM İŞLETMESİ ÜZERİNDE UYGULAMASI

4.1. İşletme Hakkında Genel Bilgiler

Çalışmanın bu bölümünde bir üretim işletmesi ele alınarak incelenmiştir. Bu bölümün temel amacı, Vergi Usul Kanunu ve TMS/TFRS'ye göre yapılan dönem sonu muhasebe çalışmalarının mukayese edilmesi ve farklılıkların analiz edilmesidir.

Uygulama yapacağımız üretim işletmesinin merkezi Konya'dır. Üretim faaliyetlerini Konya'da gerçekleştirmekte olup, İstanbul ve İzmir'de bölge müdürlükleri bulunmaktadır. İşletmenin faaliyet konusu, tahıl ürünleri imalatı olup, ana ürün olarak un imalatı, yan ürün olarak kepek imalatı ile iştigal etmektedir. Firma üretimini gerçekleştirdikleri mamulleri 180 çalışanı ile 3 vardiya çalışarak üretmektedir. İşletmenin ödenmiş sermayesi 41.280.000 Türk Lirası olup, her biri 24.000 TL nominal değerinde 1.720 adet paya bölünmüştür.

4.2. İşletmenin VUK'a Göre Hazırlanmış Finansal Durum Tablosu

AKTİF (Varlıklar)	X UN FABRİKASI ANONİM ŞİRKETİ 31.12.2016 TARİHLİ BİLANÇO		
I-DÖNEN VARLIKLAR A-Hazır Değerler 1.Kasa 2.Alınan Çekler 3.Bankalar 4.Verilen Çekler (-) 5. Diğer Hazır değerler C-Ticari Alacaklar 1.Alıcılar 2.Alacak Senetleri 3.Alacak Senetleri Reeskontu (-) 7.Şüpheli Ticari Alacaklar 8.Şüpheli Ticari Alacaklar Karşılığı (-) D-Diğer Alacaklar 5.Diğer Çeşitli Alacaklar E-Stoklar 1.İlk Madde ve Malzeme 3.Mamüller 7.Verilen Sipariş Avansları H-Diğer Dönen Varlıklar 1.Devreden KDV	195.595,67 65.067.769,28 2.933.430,75 (127.557,20) 9.463.449,61 39.189.042,01 4.334.223,73 (105.646,70) 253.341,99 (253.341,99) 4.210.564,26 4.210.564,26 100.260.056,71 8.094.544,20 6.165.853,80 15.178.200,69 15.178.200,69	77.532.688,11 43.417.619,04 4.210.564,26 114.520.454,71 15.178.200,69	254.859.526,81
DÖNEN VARLIKLAR TOPLAMI			254.859.526,81
II-DURAN VARLIKLAR A-Ticari Alacaklar 5.Verilen Depozito ve Teminatlar D-Maddi Duran Varlıklar 1.Arazi ve Arsalar 2.Yer altı ve Yerüstü Düzenleri 3.Binalar 4.Tesis Makine ve Cihazlar 5.Taşıtlar 6.Demirbaşlar 8.Birikmiş Amortismanlar (-) 9.Yapılmakta olan Yatırımlar E-Maddi Olmayan Duran Varlıklar 6.Diğer Maddi Olmayan Duran Varlıklar 7.Birikmiş Amortismanlar (-) G-Gelecek Yıllara ait Gider 1.Gelecek Yıllara ait Giderler H-Diğer Duran Varlıklar 1.Gelecek Yıllarda İndirilecek KDV	5.759,24 3.532.422,61 209.813,84 1.853.951,47 18.855.595,44 2.282.993,00 1.410.841,54 (13.867.694,44) 35.559.664,24 162.796,43 (150.072,27) 284.423,30 284.423,30 36.000,00 36.000,00	5.759,24 49.837.587,70 12.724,16 284.423,30 36.000,00	50.176.494,40 305.036.021,21
DURAN VARLIKLAR TOPLAMI			50.176.494,40
AKTİF (Varlıklar) TOPLAMI			305.036.021,21

PASİF (Kaynaklar)	X UN FABRİKASI ANONİM ŞİRKETİ 31.12.2016 TARİHLİ BİLANÇO		
I-KISA VADELİ YABANCI KAYNAKLAR			
A-Mali Borçlar		141.500.000,00	
1.Banka Kredileri	141.500.000,00		
B-Ticari Borçlar		8.318.944,81	
1.Satıcılar	8.318.944,81		
C-Diğer Borçlar		1.916.322,06	
5.Diğer Çeşitli Borçlar	1.916.322,06		
F-Ödenecek Vergi ve Diğer Yükümlülükler		1.170.712,30	
1.Ödenecek Vergi ve Fonlar	947.134,33		
2.Ödenecek Sosyal Güvenlik Kesintisi	223.577,97		
G-Borç ve Gider Karşılıkları		---	
1.Dönem Karının Vergi ve Diğer Yasal yükümlülük Karşılığı	3.504.567,20		
2.Dönem Karının Peşin Ödenecek Vergi ve Diğer Yükümlülükler (-)	(3.504.567,20)		
KISA VADELİ YABANCI KAYNAK TOPLAMI			152.905.979,17
II-UZUN VADELİ YABANCI KAYNAKLAR			
UZUN VADELİ YABANCI KAYNAK TOPLAMI			---
III-ÖZ KAYNAKLAR			
A-Ödenmiş Sermaye		41.280.000,00	
1.Sermaye	41.280.000,00		
B-Sermaye Yedekleri		41.337.099,09	
8.Diğer Sermaye Yedekleri	41.337.099,09		
C-Kar Yedekleri		55.739.621,76	
1.Yasal Yedekler	4.472.725,03		
3.Olağanüstü Yedekler	50.718.928,73		
6.Özel Fonlar	547.968,00		
F- Dönem Net Karı (Zararı)		13.773.321,19	
ÖZ KAYNAKLAR TOPLAMI			152.130.042,04
PASİF (Kaynaklar) TOPLAMI			305.036.021,21

4.3. İşletmenin Dönen Varlık Hesaplarının Karşılaştırılması

4.3.1. Kasa

VUK 284. Maddesi uyarınca kasa hesabında bulunan nakitler, yazılı(itibari) değeriyle değeriendir. Muhasebe standartlarında ise TMS 32, nakit ve nakit benzerlerini finansal araç olarak kabul etmiştir. TMS 39 standardında söz konusu varlıkların muhasebe değeri ile değerieneceği ifade edilmiştir.

TFRS-9'a göre finansal varlıklar değerieme gününde itfa edilmiş maliyet değeriileri ile değeriendir. İtfa edilmiş maliyet değeriileriyle değerielenemeyen finansal varlıklar, gerçeğe uygun değeri ile değeriendir(Akbulut, 2013: 36). Nakit unsurlar vade içiemediği için itfa edilmiş maliyet ile ölçümlenemez. Nakit unsurların gerçeğe uygun değeri ise alım satıma konu olan üzerinde yazılı değeriidir. Dolayısıyla VUK ile TFRS uygulamaları arasında kasa hesabı açısından bir farklılık yoktur.

Hesap Adı	VUK	TMS/TFRS	Fark
Kasa Hs.	195.595,67	195.595,67	---

4.3.2. Alınan Çekler

VUK 281. Maddesine göre her nevi alacak mukayyet değeri ile değeriendir. Bununla birlikte senetli alacaklar reeskont işlemi ile değerieme gününün kıymetine indirgenebilir. Maliye bakanlığı, çekleri senet olarak kabul etmediği için dönem sonunda da çeklerin mukayyet değeri ile ölçümlenmesine devam edilir.

TMS 39 Finansal Araçlar Standardına göre, borçlar ve alacaklar itfa edilmiş maliyet (etkin faiz oranı yöntemiyle hesaplanan) ile değeriendir. TMS/TFRS'ye göre alacakların gerçeğe uygun değeri, etkin faiz oranı kullanılarak hesaplanabilir. Dolayısıyla alınan çeklerin 31.12.2016'daki değeriini bulmak gerekecektir.

Dönem Sonu Değeri (31.12.2016 VUK'a Göre)	Etkin Faiz Oranı	Faiz Tutarı	Bugünkü Değeri (31.12.2016 TMS/TFRS'ye Göre)	Vade Tarihi
65.067.769,28	8,75%	5.693.429,81	59.374.339,47	31.05.2017

Alınan çeklerin vadesi 31.05.2017 olarak kabul edilmiş olup, buna göre çalışma yapılmıştır. Genellikle uygulamada TMS/TFRS açısından üç aydan az süreler vade olarak kabul edilmemektedir. 8,75’lik oran Türkiye Cumhuriyet Merkez Bankası tarafından 2016 yılı için belirlenmiş etkin faiz oranıdır.

Vadeli alınan çeklerin 31.12.2016 tahakkuk değeri TMS/TFRS’ye göre 59.374,47’dir. Kalan tutar 5.693.429,81 TL ise “ertelenen finansman geliri” olarak bilançonun pasifinde yer alacaktır.

VUK’a göre tamamı varlık olarak bilançoda yer alan 65.067.768,28 TL’lik vadeli çeklere karşılık TMS/TFRS’ye göre hesaplanan ertelenen faiz gelirleri düşüldüğünde net 59.374.339,47 TL varlık yer alacağından aradaki 5.693.429,81 TL’lik fark VUK ile TMS/TFRS arasındaki değerleme farkıdır. Bu fark alacağın tahsili ile ortadan kalkacağı için geçici niteliktedir. Bu nedenle bu tutar üzerinden %20 (kurumlar vergisi oranı) ertelenmiş vergi hesaplanır.

Hesap Adı	VUK	TMS/TFRS	Fark
Alınan Çekler	65.067.769,28	65.067.769,28	---
Ertelenen Faiz Gelirleri(-)	---	5.693.429,81	5.693.429,81

AÇIKLAMA	BORÇ	ALACAK
31.12.2016		
DÖNEM NET ZARARI HS.	5.693.429,81	
ERTELENMİŞ VERGİ VARLIĞI HS.	1.138.685,96	
ERTELENEN FAİZ GELİRİ HS.		5.693.429,81
DÖNEM NET KARI HS.		1.138.685,96

4.3.3. Bankalar

Kasa hesabındaki durum vadesiz banka hesabı için de geçerlidir. VUK ve TMS/TFRS açısından vadesiz banka hesapları için değerleme farkı bulunmadığından muhasebe değeri her iki uygulama için aynıdır. İşletmemizde vadeli banka hesapları bulunmamaktadır.

Hesap Adı	VUK	TMS/TFRS	Fark
Bankalar	2.933.430,75	2.933.430,75	---

4.3.4. Alıcılar (Senetsiz Alacaklar)

Vergi Usul Kanunu'na göre sadece senetli alacaklar için reeskont işlemi yapılabilir. Senetsiz alacaklar için reeskont işlemine izin verilmediği için senetsiz alacakların dönem sonunda mukayyet değer ile değerlenmesine devam edilir. Buna karşılık TMS/TFRS'ye göre senetsiz alacaklar için de reeskont ayrılması gerekmektedir.

Dönem Sonu Değeri (31.12.2016 VUK'a Göre)	Etkin Faiz Oranı	Faiz Tutarı	Bugünkü Değer (31.12.2016 TMS/TFRS'ye Göre)	Vade Tarihi
39.189.042,01	8,75%	3.429.041,18	35.760.000,83	31.05.2017

Senetsiz alacağın 31.12.2016 tarihindeki tahakkuk değeri 35.760.000,83 TL olup, kalan tutar ise henüz gerçekleşmeyen ertelenen finansman geliri olarak bilançonun pasifinde yer alır. Diğer taraftan VUK'a göre tamamı varlık olarak bilançoda gösterilen 39.189.042,01 TL'lik senetsiz alacak tutarı ile TMS/TFRS'ye göre hesaplanan tutar arasındaki fark değerleme farkıdır. Bu fark alacağın tahsili ile ortadan kalkacağı için geçici niteliğe sahiptir. Dolayısıyla %20 oranında (kurumlar vergisi) ertelenmiş vergi hesaplanır.

Hesap Adı	VUK	TMS/TFRS	Fark
Alıcılar	39.189.042,01	39.189.042,01	---
Ertelenen Faiz Gelirleri(-)	---	3.429.041,18	3.429.041,18

AÇIKLAMA	BORÇ	ALACAK
31.12.2016 DÖNEM NET ZARARI HS. ERTELENMİŞ VERGİ VARLIĞI HS. ERTELENEN FAİZ GELİRİ HS. DÖNEM NET KARI HS.	3.429.041,18 685.808,24	3.429.041,18 685.808,24

4.3.5. Alacak Senetleri (Senetli Alacaklar)

Vergi Usul Kanunu'na göre senetli alacaklar için reeskont uygulamasına izin verildiği için senetli alacakların vadesine kalan süreye göre Merkez Bankası tarafından belirlenen 31.12.2016 tarihli reeskont iskonto oranı (%9,75) ile reeskont ayrılacaktır. Senetlerin vade tarihi 31.05.2017'dir.

VUK'a göre ;

$$\begin{aligned}\text{İskonto Tutarı} &= (\text{Senedin Değeri} * \text{Faiz Oranı} * \text{Vade}) / 360 \\ &= (4.334.223,73 * 0,0975 * 90) / 360 \\ &= 105.646,70\end{aligned}$$

TMS/TFRS'ye göre ise senetli alacakların senetsiz alacaklarda olduğu gibi etkin faiz oranı kullanılarak itfa edilmiş maliyeti hesaplanır.

Dönem Sonu Değeri (31.12.2016 VUK'a Göre)	Etkin Faiz Oranı	Faiz Tutarı	Bugünkü Değer (31.12.2016 TMS/TFRS'ye Göre)	Vade Tarihi
4.334.223,73	8,75%	379.244,58	3.952.920,26	31.05.2017

Yapılan hesaplama göre senetli alacakların 31.12.2016 değeri 3.952.920,26 TL olacaktır. Vade tarihindeki değer ile bu değer arasındaki fark ertelenen finansman geliri olarak bilançonun pasifinde gösterilir.

VUK'a göre yapılan reeskont işlemine karşılık, TMS/TFRS'ye göre yapılan değerleme işlemi sonucu ortaya çıkan farklılık aradaki değerleme farkıdır. Bu fark alacağın tahsili ile ortadan kalkacağı için geçici niteliğe sahiptir. Dolayısıyla %20(kurumlar vergisi) oranında ertelenmiş vergi hesaplanır.

Hesap Adı	VUK	TMS/TFRS	Fark
Alacak Senetleri	4.334.223,73	4.334.223,73	---
Alacak Senetleri Reeskontu(-)	105.646,70	---	105.646,70
Ertelenen Faiz Gelirleri(-)	---	379.244,58	379.244,58

AÇIKLAMA	BORÇ	ALACAK
31.12.2016		
DÖNEM NET ZARARI HS.	273.597,88	
ERTELENMİŞ VERGİ VARLIĞI HS.	75.848,92	
ALACAK SENETLERİ REESKONT HS.	105.646,70	
ERTELENEN FAİZ GELİRİ HS.		379.244,58
DÖNEM NET KARI HS.		75.848,92

4.3.6. Şüpheli Ticari Alacaklar

VUK 323. Maddesine göre yalnız dava veya icra aşamasında olan alacakların ya da icraya değmeyecek kadar küçük olan alacakların şüpheli alacaklardan sayılacağı ifade edilmiştir. Aynı madde içerisinde değerlendirme gününde şüpheli alacakların tasarruf değeri dikkate alınarak karşılık ayrılabilceği de ifade edilmiştir. Bununla birlikte VUK'a göre şüpheli alacaklar için karşılık ayırmak ihtiyaridir.

TMS/TFRS'ye göre ise bir alacağın şüpheli duruma düşmesi için alacağın vadesinin gelmesi ya da alacak için hukuki işlemlerin başlatılmış olması gerekmektedir. Alacağın tahsiline imkan kalmadığını gösteren tarafsız kanıtların varlığı halinde söz konusu alacak için karşılık ayrılabilir. VUK'a göre karşılık ayırmak işletmenin kararına bırakılmışken, TMS/TFRS'ye göre karşılık ayırmak zorunludur.

İşletmemizin şüpheli alacakları için gerekli hukuki işlemler başlatıldığı için şüpheli alacakların tamamına karşılık ayrılmıştır. Bu durum, TMS/TFRS için de karşılık ayırmayı gerektirmektedir. Dolayısıyla VUK ve TMS/TFRS uygulaması açısından bir farklılık yoktur.

Hesap Adı	VUK	TMS/TFRS	Fark
Şüpheli Ticari Alacaklar	253.341,99	253.341,99	---
Şüpheli Ticari Alacaklar Karşılığı (-)	253.341,99	253.341,99	---

VUK'a göre vadesi dolmamış alacaklar için karşılık ayrılması (vergisel açıdan kabul görmeyen bir durum olduğundan) mümkün değildir. TMS/TFRS'ye göre ise vadesi dolmamış alacaklar için alacağın şüpheli hale geldiğini gösteren tarafsız delillerin gösterilmesi ile karşılık ayrılabilir. İşletmemizin vadesi henüz gelmemiş alacaklarının tahsili hakkında olumsuz bir durum bulunmamaktadır.

4.3.7. Diğer Alacaklar

VUK'a göre diğer alacaklar kayıtlı değer ile bilançoda gösterilir. TMS/TFRS'ye göre ise ticari alacaklarda olduğu gibi dönem sonunda itfa edilmiş maliyetinin belirlenmesi için değerlendirme işlemi yapılacaktır.

Dönem Sonu Değeri (31.12.2016 VUK'a Göre)	Etkin Faiz Oranı	Faiz Tutarı	Bugünkü Değer (31.12.2016 TMS/TFRS'ye Göre)	Vade Tarihi
4.210.564,26	8,75%	368.424,37	3.842.139,89	31.05.2017

Diğer alacağın 31.12.2016 tarihindeki tahakkuk değeri 3.842.139,89 TL olup, kalan tutar ise henüz gerçekleşmeyen ertelenen finansman geliri olarak bilançonun pasifinde yer alır. Diğer taraftan VUK'a göre tamamı varlık olarak bilançoda gösterilen 4.210.564,26 TL'lik senetsiz alacak tutarı ile TMS/TFRS'ye göre hesaplanan tutar arasındaki fark değerlendirme farkıdır. Bu fark alacağın tahsili ile ortadan kalkacağı için geçici niteliğe sahiptir. Dolayısıyla %20 oranında (kurumlar vergisi) ertelenmiş vergi hesaplanır.

Hesap Adı	VUK	TMS/TFRS	Fark
Diğer Alacaklar	4.210.564,26	4.210.564,26	---
Ertelenen Faiz Gelirleri(-)	---	368.424,37	368.424,37

AÇIKLAMA	BORÇ	ALACAK
31.12.2016 DÖNEM NET ZARARI HS.	368.424,37	
ERTELENMİŞ VERGİ VARLIĞI HS.	73.684,87	
ERTELENEN FAİZ GELİRİ HS.		368.424,37
DÖNEM NET KARI HS.		73.684,87

4.3.8. Stoklar

4.3.8.1. İlk Madde ve Malzeme

Stoklar, Vergi Usul Kanunu'na göre maliyet bedeliyle değerlendirirken; TMS/TFRS ise stokların, maliyet bedeli ve net gerçekleşebilir değerden düşük olanıyla değerlendirileceğini ifade etmiştir. İşletmemizin dönem içindeki hammadde alışları maliyetinin dönem sonu hammadde alış maliyetlerinden daha düşük olduğu görülmüştür. Her iki uygulamada da maliyet bedeli esas alındığı için değerlendirme farkı bulunmamaktadır.

4.3.8.2. Mamuller

İşletmemiz mamullerini tam kapasite ile çalışarak üretmektedir. Bununla birlikte kapasite artırımı ile ilgili ileriye dönük planlamalar yapmaktadır. Üretilen mamullerin maliyeti açısından VUK ve TMS/TFRS açısından bir fark bulunmamaktadır.

4.3.8.3. Verilen Sipariş Avansları

VUK ve TMS/TFRS açısından verilen sipariş avanslarında farklılık yoktur.

Hesap Adı	VUK	TMS/TFRS	Fark
İlk Madde ve Malzeme	100.260.056,71	100.260.056,71	---
Mamuller	8.094.544,20	8.094.544,20	---
Verilen Sipariş Avansları	6.165.853,80	6.165.853,80	---

Tablo 7: Dönen Varlık Hesapları

Nakit ve Nakit Benzerleri	
Kasa	195.595,67
Bankalar	2.933.430,75
Verilen Çekler(-)	127.557,20
Diğer Nakit ve Nakit Benzerleri	9.463.449,61
Ticari Alacaklar	
Ticari Alacaklar(Senetsiz)	39.189.042,01
Ticari Alacaklar(Senetli)	4.334.223,73
Ticari Alacaklar(Çek)	65.067.769,28
Şüpheli Ticari Alacaklar	253.341,99
Şüpheli Ticari Alacak Karşılıkları(-)	253.341,99
Ertelenen Faiz Geliri(-)	9.501.715,57
Diğer Alacaklar	
Diğer Çeşitli Alacaklar	4.210.564,26
Ertelenen Faiz Geliri(-)	368.424,37
Stoklar	
İlk Madde ve Malzeme	100.260.056,71
Üretilen Mallar	8.094.544,20
Peşin Ödenen Giderler	
Verilen Sipariş Avansları	6.165.853,80
Diğer Dönen Varlıklar	
Devreden Kdv	15.178.200,69

4.4. İşletmenin Duran Varlık Hesaplarının Karşılaştırılması

4.4.1. Maddi Duran Varlıklar

4.4.1.1. Arsa ve Araziler

VUK 269. Maddesine göre arsa ve araziler maliyet bedeli ile değerlendirilir. Bununla birlikte VUK 270. Maddesinde gayrimenkullerin maliyetine satın alınmasında katlanılan emlak alım harcı, noter masrafları, komisyon giderleri gibi giderlerin eklenebileceği ya da gider olarak yazılabileceği belirtilmiştir. İşletmemizde arsa ve arazilerin satın alınmasında katlanılan giderler arsa ve

arazilerin maliyetine eklenmiştir. Arazi ve arsalar, muhasebe standartlarına göre arazi ve arsalar maliyet bedeliyle değerlendirilir. Satın alma bedelinin yanında katlanılan giderler de arazi ve arsaların maliyetine ilave edilir.

Hesap Adı	VUK	TMS/TFRS	Fark
Arazi ve Arsalar	3.532.422,61	3.532.422,61	---

4.4.1.2. Yeraltı ve Yerüstü Düzenleri

İşletmemiz dönem sonunda yerüstü düzenleri için 37.170,18 TL'lik amortisman ayrımı gerçekleştirmiştir. TMS/TFRS ve VUK açısından uygulama farklılığı yoktur.

Hesap Adı	VUK	TMS/TFRS	Fark
Yer Altı ve Yer Üstü Düzenleri	209.813,84	209.813,84	---
Amortisman Gideri	37.170,18	37.170,18	---

4.4.1.3. Binalar

İşletmemiz maddi duran varlıklarına yönelik amortisman hesaplamaları, varlık kalemlerinin ekonomik ömürleri dikkate alınarak, muhasebeleştirildiği veya monte edildiği tarihleri kabul ederek doğrusal amortisman yöntemini kullanmak suretiyle yapılmıştır. Binaların ortalama ekonomik ömrü 50 yıldır. VUK'a göre binalar için 2016 yılında ayrılan amortisman gideri 51.117,59 TL'dir.

Amortisman tutarı hesaplanırken TMS 16 Maddi Duran Varlıklar Standardına göre kalıntı değer amortisman hesaplanan tutardan düşülür. VUK'a göre ise kalıntı değer hiçbir şekilde düşülmez. Bu durum amortisman hesaplamasında aynı yöntem kullanılsa da amortisman tutarında farklılığa neden olmaktadır. İşletmemize ait binanın tahmini arsa bedelinin 350.000,00 TL, kalıntı değerinin 150.000,00 TL olduğu hesaplanmıştır.

TMS 16 uyarınca maliyet bedeli ile kaydedilen binalarda amortisman hesaplaması için binanın tutarından arsa ve kalıntı değeri düşülür. Ve işletme tarafından öngörülen ekonomik ömür esas alınarak amortisman hesaplanır. Kalıntı

değer, kayıtlı değer üzerinde bir değişme oluşturmayıp, sadece amortisman tutarını etkilemektedir. Dolayısıyla TMS/TFRS'ye göre Binalar hesabı 1.503.951,47 TL olarak kaydedilmiştir. Burada TMS 16 uyarınca binalardan arsa değeri ve kalıntı değeri düşüldükten sonra hesaplanan amortisman tutarı 37.331,47 TL olarak gerçekleşmiştir.

Hesap Adı	VUK	TMS/TFRS	Fark
Arazi ve Arsalar	---	350.000,00	350.000,00
Binalar	1.853.951,47	1.503.951,47	350.000,00
Amortisman Gideri	51.117,59	37.331,47	13.786,12

AÇIKLAMA	BORÇ	ALACAK
31.12.2016 BİRİKMİŞ AMORTİSMAN HS. DÖNEM NET KARI HS. Amortisman Farkı	13.786,12	13.786,12
AÇIKLAMA	BORÇ	ALACAK
31.12.2016 DÖNEM NET ZARARI HS. ERTELENMİŞ VERGİ BORCU HS. (13.786,12*%20)	2.757,22	2.757,22

4.4.1.4. Tesis, Makine ve Cihazlar

Vergi Usul Kanununa göre maddi duran varlıklarda ekonomik ömür süreleri yayınlanan listelerle belirlenmektedir. Faydalı ömür yıl bazında belirlenip, olağanüstü durumlar dışında değişmemektedir. TMS 16'ya göre ise faydalı ömür işletme yönetiminin yapacağı tahmini hesaplamalara göre belirlenir. Faydalı ömür VUK'da olduğu gibi sadece yıl bazında değil, ayrıca üretim birimi olarak da belirlenebilir. TMS 16'ya göre faydalı ömür ve kalıntı değer tahmini her yıl revize edilmelidir(Fahran, 2016: 474).

İşletmemizdeki makine, tesis ve cihazlar, Makine ve Cihazlar ve Tesis ve Tertipler olmak üzere iki yardımcı hesap ile tasnif edilerek muhasebeleştirilmiştir.

Tesis, makine ve cihazlar hesabında kayıtlı maddi duran varlık unsurlarına VUK tarafınca belirlenen faydalı ömür sürelerine dikkat edilerek Makine ve Cihazlar yardımcı hesabı için 530.577,69 TL; Tesis-Tertipler yardımcı hesabı için 794.447,52 TL olmak üzere toplam 1.325.025,21 TL amortisman gideri hesaplanmıştır. İşletmemiz tesis, makine ve cihazlarının TMS 16 maddeleri dikkate alınarak belirlenen tahmini faydalı ömrü 15 yıldır ve ekonomik ömrü sonundaki hurda değeri önemsizdir. İşletmemiz Tesis, Makine ve Cihazlarını, Makine ve Cihazlar ile Tesis ve Tertipler olmak üzere iki yardımcı hesap kullanarak raporlamaktadır. Makine ve Cihazlar yardımcı hesabı için 607.501,65; Tesis ve Tertipler için 649.538,04 TL olmak üzere toplam 1.257.039,69 TL amortisman gideri hesaplanmıştır.

Hesap Adı	VUK	TMS/TFRS	Fark
Tesis, Makine ve Cihazlar	18.855.595,44	18.855.595,44	---
Makine ve Cihazlar	9.112.524,83	9.112.524,83	---
Tesis ve Tertipler	9.743.070,61	9.743.070,61	---
Makine ve Cihazlar Amortisman	530.577,69	607.501,65	-76.923,96
Tesis ve Tertipler Amortisman	794.447,52	649.538,04	144.909,48
Tesis, Makine ve Cihazlar Amortisman Gideri	1.325.025,21	1.257.039,69	67.985,52

AÇIKLAMA	BORÇ	ALACAK
31.12.2016 BİRİKMİŞ AMORTİSMAN HS. DÖNEM NET KARI HS. Amortisman Farkı	67.985,52	67.985,52
AÇIKLAMA	BORÇ	ALACAK
31.12.2016 DÖNEM NET ZARARI HS. ERTELENMİŞ VERGİ BORCU HS. (67.985,52*%20)	13.597,10	13.597,10

4.4.1.5. Taşıtlar

İşletmemiz maddi duran varlık unsurlarının amortisman hesaplaması için doğrusal amortisman yöntemi uygulanmaktadır. VUK'a göre işletmemiz bünyesindeki taşıtların ekonomik ömrü 5 yıldır. Buna göre amortisman hesaplaması yapılmıştır. TMS/TFRS'ye göre de işletmenin taşıtları için faydalı ömür 5 yıl kabul edilmiştir. Her iki uygulama için de Taşıtlar tutarı 2.282.993,00 TL olarak gerçekleşmiştir. VUK'tan farklı olarak TMS/TFRS'ye göre taşıtların kalıntı değeri 228.299,30 TL olarak hesaplanmıştır. TMS 16 uyarınca kalıntı değer, amortisman hesaplamasında amortisman hesaplanacak değerden düşülür. Bununla birlikte Kalıntı değer, kayıtlı değer üzerinde bir değişme meydana getirmeyip, sadece amortisman tutarını etkilemektedir. VUK hükümlerine göre Taşıtlar için belirlenen amortisman tutarı, 164.826,32 TL'yken, TMS/TFRS'ye göre hesaplanan amortisman tutarı 148.343,69 TL'dir. Buradaki amortisman tutarı farklılığına kalıntı değer neden olmaktadır.

Hesap Adı	VUK	TMS/TFRS	Fark
Taşıtlar	2.282.993,00	2.282.993,00	---
Amortisman Gideri	164.826,32	148.343,69	16.482,63

AÇIKLAMA	BORÇ	ALACAK
31.12.2016 BİRİKMİŞ AMORTİSMAN HS. DÖNEM NET KARI HS. Amortisman Farkı	16.482,63	16.482,63
AÇIKLAMA	BORÇ	ALACAK
31.12.2016 DÖNEM NET ZARARI HS. ERTELENMİŞ VERGİ BORCU HS. (16.482,63*%20)	3.296,52	3.296,52

4.4.1.6. Demirbaşlar

İşletmemiz demirbaş kalemleri için öngörülen faydalı ömür süreleri VUK tarafından demirbaşlar için belirlenen ekonomik ömür süreleri ile uyumludur. Bununla birlikte işletmemiz demirbaşlar hesabında kayıtlı bulunan maddi duran varlık unsurları için ekonomik ömürleri sonundaki kalıntı değerinin önemsiz olduğu tahmin edilmiştir. Bu veriler dikkate alındığında demirbaşlar için VUK ve TMS/TFRS'ye göre yapılan amortisman hesaplamalarında bir farklılık bulunmamaktadır.

Hesap Adı	VUK	TMS/TFRS	Fark
Demirbaşlar	1.410.841,54	1.410.841,54	---
Amortisman Gideri	268.245,71	268.245,71	---

Tablo 8: Maddi Duran Varlıklar Karşılaştırmalı Amortisman Tablosu

Hesap Adı	VUK	TMS/TFRS	Fark
Yer Altı ve Yer Üstü Düzenleri	37.170,18	37.170,18	---
Binalar	51.117,59	37.331,47	13.786,12
Tesis, Makine ve Cihazlar	1.325.025,21	1.257.039,69	67.985,52
Taşıtlar	164.826,32	148.343,69	16.482,63
Demirbaşlar	268.245,71	268.245,71	---
Maddi Duran Varlıklar	1.846.385,01	1.748.130,74	98.254,27

4.4.2. Maddi Olmayan Duran Varlıklar

VUK 269. Maddesine göre maddi olmayan duran varlıklar, elde edildikleri tarihte elde etme maliyeti ile kaydedilirler. İşletmemiz maddi olmayan duran varlıkları; edinilmiş haklar, bilgisayar yazılımları ve bilgi sistemlerinden oluşmakla birlikte elde etme maliyeti ile kayda alınmıştır. İşletmemiz maddi olmayan duran varlıkları, maddi duran varlıklar unsurlarında olduğu gibi doğrusal amortisman yöntemiyle itfa edilmiştir.

TMS 38 Standardına göre de maddi olmayan duran varlık unsurları maliyet bedeliyle kaydedilirler. İşletmemiz maddi olmayan duran varlık unsurlarının kalıntı değerini önemsiz olarak değerlendirmiştir. VUK ve TMS/TFRS hükümlerine göre işletmemiz maddi olmayan duran varlıklarında değerlendirme ve amortisman hesaplaması açısından bir fark bulunmamaktadır.

Hesap Adı	VUK	TMS/TFRS	Fark
Diğer Maddi Olmayan Duran Varlıklar	162.796,43	162.796,43	---
Amortisman Gideri	43.799,56	43.799,56	---

Tablo 9: Duran Varlıklar Hesapları

Maddi Duran Varlıklar	
Arazi ve Arsalar	3.882.422,61
Yeraltı ve Yerüstü Düzenleri	209.813,84
Binalar	1.503.951,47
Tesis, Makine ve Cihazlar	18.855.595,44
Taşıtlar	2.282.993,00
Demirbaşlar	1.410.841,54
Birikmiş Amortismanlar(-)	13.769.440,17
Yapılmakta Olan Yatırımlar	35.559.664,24
Maddi Olmayan Duran Varlıklar	
Diğer Maddi Olmayan Duran Varlıklar	162.796,43
Birikmiş Amortismanlar(-)	150.072,27
Peşin Ödenen Giderler	
Verilen Depozito ve Teminatlar	5.759,24
Diğer Duran Varlıklar	
Gelecek Yıllara Ait Giderler	284.423,30
Gelecek Yıllarda İndirilecek Kdv	36.000,00

4.5. İşletmenin Yabancı Kaynak Hesaplarının Karşılaştırılması

İşletmemizin yabancı kaynak unsurları, finansal durum tablosunda da görüldüğü gibi kısa vadelidir.

4.5.1 Satıcılar (Senetsiz Borçlar)

VUK 285. Maddesine göre işletme borçları mukayyet değerle değerlendirilir. Bununla birlikte VUK'a göre sadece senetli borçlar için reeskont ayrılabilir. TMS/TFRS'ye göre borçlar, bilançoda iskonto edilmiş değerleri ile yer alır. TMS 1 Finansal Tabloların Sunuluşu Standardına göre borçların finansal durum tablosunda değerlendirme günün gerçeğe uygun değeri ile gösterilmesi için iskonto edilmesi gerekmektedir(Gücenme Gençoğlu, 2015: 304).

Dönem sonunda borçların etkin faiz oranı kullanılarak itfa edilmiş maliyeti (iskontolu değeri) hesaplanır. Hesaplanan faiz tutarı ertelenen faiz gideri olarak muhasebeleştirilir. İşletmemizin senetsiz borçlarının vadesi 30.06.2017'dir.

Dönem Sonu Değeri (31.12.2016 VUK'a Göre)	Etkin Faiz Oranı	Faiz Tutarı	Bugünkü Değer (31.12.2016 TMS/TFRS'ye Göre)	Vade Tarihi
8.318.944,81	8,75%	727.907,67	7.591.037,14	30.06.2017

Senetsiz borçların TMS/TFRS'ye göre 31.12.2016 tarihinde gerçekleşen değeri 7.591.037,14 TL olup, kalan tutar henüz gerçekleşmeyen ertelenen faiz gideri olarak muhasebeleştirilir. Burada hesaplanan ertelenen faiz gideri her iki uygulama arasındaki değerleme farkıdır. Bu fark borcun ifası ile ortadan kalkacağı için geçici niteliktedir. Dolayısıyla %20 (kurumlar vergisi) oranında ertelenmiş vergi hesaplanır.

Hesap Adı	VUK	TMS/TFRS	Fark
Satıcılar	8.318.944,81	8.318.944,81	---
Ertelenen Faiz Gideri (-)	---	727.907,67	727.907,67

AÇIKLAMA	BORÇ	ALACAK
31.12.2016 ERTELENEN FAİZ GİDERİ HS. DÖNEM NET KARI HS.	727.907,67	727.907,67
AÇIKLAMA	BORÇ	ALACAK
31.12.2016 DÖNEM NET ZARARI HS. ERTELENMİŞ VERGİ BORCU HS. (727.907,67*%20)	145.581,53	145.581,53

4.5.2 Diğer Çeşitli Borçlar

Diğer çeşitli borçlar hesabındaki kalemlerin vadesi önemsizdir. Dolayısıyla VUK'a göre senetli olup olmadığına bakılmaksızın reeskont işlemine tabi tutulmayacaktır. TMS/TFRS açısından ise vade içermeyen borçlar için bugünkü değere indirgemenin etkisinin önemsiz olduğu durumlarda kayıtlı değeri ile ölçümlenebileceği ifade edilmiştir. Bu bağlamda söz konusu borçların kayıtlı değerinin gerçeğe uygun değerini yansıttığı öngörülür(Akbulut.2016:278).

Hesap Adı	VUK	TMS/TFRS	Fark
Diğer Çeşitli Borçlar	1.916.322,06	1.916.322,06	---

4.5.3. Kıdem Tazminatı Karşılığı

İşletmemiz, yönetim kararları uyarınca cari dönemde kıdem tazminatı karşılığı olarak 176.700,00 TL karşılık ayırmıştır. Söz konusu karşılık hakkında VUK'a göre düzenlenen mali tablo dipnotlarında gerekli açıklamalar yapılmıştır.

Kıdem tazminatı yasal bir zorunluluk olarak ödenmesi zorunlu bir tazminat olduğu için ticari kazancın saptanmasında indirim konusu yapılabilir. Fakat Gelir Vergisi Kanununa göre kıdem tazminatının gider olarak kaydedilebilmesi için kıdem tazminatının işçiye ödenmesi şartına bağlanmıştır. Bu nedenle işletmeler, işçinin işe devam ettiği müddetçe ayırmış oldukları fakat henüz ödemedikleri kıdem tazminatı karşılığını herhangi bir şekilde gider kaydedemez.

Hesaplanan kıdem tazminatı karşılıkları, TMS 19 Çalışanlara Sağlanan Fayda Standardı uyarınca gider yazılarak bilançoda gösterilir. Ertelenmiş vergi açısından kıdem tazminatı karşılığı, indirilebilir geçici fark niteliğine sahiptir. Hesaplanmış fakat daha ödemesi yapılmamış kıdem tazminatı karşılıklarının gelecek dönemlerde hesaplanacak vergiden indirim imkanı olduğu için %20 (kurumlar vergisi) oranında ertelenmiş vergi kaydı yapılacaktır.

Hesap Adı	VUK	TMS/TFRS	Fark
Kıdem Tazminatı Karşılığı	---	176.700,00	176.700,00

AÇIKLAMA	BORÇ	ALACAK
31.12.2016 DÖNEM NET ZARARI HS. ÇALIŞANLARA SAĞ. FAYD. İLİŞKİN KARŞ. HS.	176.700,00	176.700,00
AÇIKLAMA	BORÇ	ALACAK
31.12.2016 ERTELENMİŞ VERGİ VARLIĞI HS. DÖNEM NET KARI HS. (176.700,00*%20)	35.340,00	35.340,00

Tablo 10: Yabancı Kaynak Hesapları

Kısa Vadeli Borçlanmalar	
Banka Kredileri	141.500.000,00
Ticari Borçlar	
Senetsiz Borçlar	8.318.944,81
Ertelenen Faiz Gideri(-)	727.907,67
Diğer Borçlar	
Diğer Çeşitli Borçlar	1.916.322,06
Cari Dönem Vergisi İle İlgili Borçlar	
Ödenecek Vergi ve Fonlar	947.134,33
Ödenecek Sosyal Güvenlik Kesintileri	223.577,97
Çalışanlara Sağlanan Faydalara İlişkin Karşılıklar	
Kıdem Tazminatı Karşılığı	176.700,00

4.6. VUK ve TMS/TFRS Hesaplarına İlişkin Mutabakat Tablosu

İşletmemizin TMS/TFRS'ye göre finansal durum tablosunu hazırlamadan önce hesaplardaki farklılıkları ve ertelenmiş vergileri dikkate alarak TMS/TFRS'ye göre hesaplanan dönem net karını tespit etmek için mutabakat tablosu hazırlanmıştır. Buradaki amaç VUK hükümleri dikkate alınarak düzenlenen bilanço ile TMS/TFRS hükümleri dikkate alınarak düzenlenen bilanço arasındaki karlılık farkını göstermektedir.

Tablo 11: Mutabakat Tablosu

2016	Dönem Net Karı/Zararı	Ertelenen Vergi Alacağı/Borcu	Ertelenen Vergi Alacağı	Ertelenen Vergi Borcu
VUK Dönem Net Karı	13.773.321,19			
Vadeli Çeklerin Reeskontu	(5.693.429,81)	1.138.685,96	1.138.685,96	
Senetsiz Tic. Alacaklar Etkin Faiz Yöntemi İle Değerleme Farkı	(3.429.041,18)	685.808,24	685.808,24	
Senetli Tic. Alacaklar Etkin Faiz Yöntemi İle Değerleme Farkı	(273.597,88)	75.848,92	75.848,92	
Diğer Alacaklar Etkin Faiz Yöntemi İle Değerleme Farkı	(368.424,37)	73.684,87	73.684,87	
Binalar Amortisman Düzeltme Farkı	13.786,12	(2.757,22)		(2.757,22)
Tesis, Makine ve Cihazlar Amortisman Düzeltme Farkı	67.985,52	(13.597,10)		(13.597,10)
Taşıtlar Amortisman Düzeltme Farkı	16.482,63	(3.296,52)		(3.296,52)
Borçların Etkin Faiz Yöntemi İle Değerlemesi	727.907,67	(145.581,53)		(145.581,53)
Kıdem Tazminatı Karşılığı	(176.700,00)	35.340,00	35.340,00	
Ertelenmiş Vergi Geliri	1.844.135,62			
Düzeltilmeler Toplamı		1.844.135,62	2.009.367,99	(165.232,39)
TMS/TFRS Bilanço Kârı Değeri	6.502.425,51			

4.7. TMS/TFRS'ye Göre Düzenlenen İşletme Bilançosu

Dönem sonunda yapılan işlemler neticesinde oluşturulan işletmemizin TMS/TFRS'ye göre düzenlenen bilançosu aşağıdaki gibidir.

AKTİF (Varlıklar)		X UN FABRİKASI ANONİM ŞİRKETİ	
		31.12.2016 TARİHLİ BİLANÇO	
I-DÖNEN VARLIKLAR			
A-Nakit ve Nakit Benzerleri		12.464.918,83	
1.Kasa	195.595,67		
2.Bankalar	2.933.430,75		
3.Verilen Çekler (-)	(127.557,20)		
4.Diğer Nakit ve Nakit Benzerleri	9.463.449,61		
B-Ticari Alacaklar		99.089.319,45	
1.Ticari Alacaklar(Senetsiz)	39.189.042,01		
2.Ticari Alacaklar(Senetli)	4.334.223,73		
3.Ticari Alacak(Çek)	65.067.769,28		
4.Şüpheli Ticari Alacaklar	253.341,99		
5. Şüpheli Ticari Alacaklar Karşılığı (-)	(253.341,99)		
6.Ertelenen Faiz Geliri (-)	(9.501.715,57)		
C-Diğer Alacaklar		3.842.139,89	
1.Diğer Çeşitli Alacaklar	4.210.564,26		
2.Ertelenen Faiz Geliri(-)	(368.424,37)		
D-Stoklar		108.354.600,91	
1.İlk Madde ve Malzeme	100.260.056,71		
2.Üretilen Mallar	8.094.544,20		
E-Peşin Ödenen Giderler		6.165.853,80	
1.Verilen Sipariş Avansları	6.165.853,80		
F-Diğer Dönen Varlıklar		15.178.200,69	
1.Devreden KDV	15.178.200,69		
DÖNEN VARLIKLAR TOPLAMI			245.095.033,57
II-DURAN VARLIKLAR			
A-Maddi Duran Varlıklar		49.935.841,97	
1.Arazi ve Arsalar	3.882.422,61		
2.Yer altı ve Yerüstü Düzenleri	209.813,84		
3.Binalar	1.503.951,47		
4.Tesis Makine ve Cihazlar	18.855.595,44		
5.Taşıtlar	2.282.993,00		
6.Demirbaşlar	1.410.841,54		
7.Birikmiş Amortismanlar (-)	(13.559.664,24)		
8.Yapılmakta olan Yatırımlar	35.559.664,24		
B-Maddi Olmayan Duran Varlıklar		12.724,16	
1.Diğer Maddi Olmayan Duran Varlıklar	162.796,43		
2.Birikmiş Amortismanlar (-)	(150.072,27)		
C-Peşin Ödenen Giderler		5.759,24	
1.Verilen Depozito ve Teminatlar	5.759,24		
D-Diğer Duran Varlıklar		320.423,30	
1.Gelecek Yıllara Ait Giderler	284.423,30		
2.Gelecek Yıllarda İndirilecek KDV	36.000,00		
E-Ertelenen Vergi Varlıkları		2.009.367,99	
1.Ertelenmiş Vergi Varlığı(Alacağı)	2.009.367,99		
DURAN VARLIKLAR TOPLAMI			52.284.116,66
AKTİF (Varlıklar) TOPLAMI			297.379.150,23

PASİF (Kaynaklar)	X UN FABRİKASI ANONİM ŞİRKETİ		
	31.12.2016 TARİHLİ BİLANÇO		
I-KISA VADELİ YABANCI KAYNAKLAR			
A-Kısa Vadeli Borçlanmalar		141.500.000,00	
1.Banka Kredileri	141.500.000,00		
B-Ticari Borçlar		7.591.037,14	
1.Senetsiz Borçlar	8.318.944,81		
2.Ertelenen Faiz Gideri (-)	(727.907,67)		
C-Diğer Borçlar		1.916.322,06	
1.Diğer Çeşitli Borçlar	1.916.322,06		
D-Cari Dönem Vergisi İle İlgili Borçlar		1.170.712,30	
1.Ödenecek Vergi ve Fonlar	947.134,33		
2.Ödenecek Sosyal	223.577,97		
E-Çalışanlara Sağlanan Faydalara İlişkin Karşılıkları		176.700,00	
1.Kıdem Tazminatı Karşılığı	176.700,00		
F-Ertelenen Vergi Yükümlülükleri		165.232,37	
1.Ertelenmiş Vergi Yükümlülüğü(Borcu)	165.232,37		
KISA VADELİ YABANCI KAYNAK TOPLAMI			152.520.003,87
UZUN VADELİ YABANCI KAYNAK TOPLAMI			---
III-ÖZ KAYNAKLAR			
A-Ödenmiş Sermaye		41.280.000,00	
1.Sermaye	41.280.000,00		
B-Sermaye Yedekleri		41.337.099,09	
1.Diğer Sermaye Yedekleri	41.337.099,09		
C-Kar Yedekleri		55.739.621,76	
1.Yasal Yedekler	4.472.725,03		
2.Olağanüstü Yedekler	50.718.928,73		
3.Özel Fonlar	547.968,00		
D-Dönem Net Karı (Zararı)		6.502.425,51	
1.Dönem Net Karı	16.714.497,82		
2.Dönem Net Zararı	(10.212.072,31)		
ÖZ KAYNAKLAR TOPLAMI			144.859.146,36
PASİF (Kaynaklar) TOPLAMI			297.379.150,23

4.8. Mutabakat Tablosu Yorumu

Kasa ve bankalar hesapları açısından VUK ve TMS/TFRS'ye göre bir farklılık bulunmamaktadır. TMS 32 Finansal Araçlar: Sunum Standardı uyarınca kasa ve bankalar hesapları nakit ve nakit benzerleri grubunda gösterilmiştir.

Alınan çekler, itfa edilmiş maliyetine etkin faiz oranı kullanılarak getirilmiş; tahakkuk etmemiş kısım, ertelenen faiz geliri hesabında negatif olarak düzenlenmiştir. Bununla birlikte alınan çekler ticari alacaklar altında raporlanmıştır. Senetsiz, senetli ve diğer alacaklar için de etkin faiz oranı kullanılarak ticari alacakların itfa edilmiş maliyeti bir başka ifadeyle gerçeğe uygun değeri hesaplanmış, iskonto tutarı ertelenen faiz geliri olarak muhasebeleştirilmiştir. Ticari alacaklarda 9.501.715,57 TL, diğer alacaklarda 368.424,37 TL ertelenen faiz geliri hesaplanmıştır. Bu kalemler işletme karlılığını azaltmıştır.

Stokların değerlemesinde TMS 2 düzenlemeleri dikkate alınarak maliyet bedeli esas alınmıştır. Mamuller, üretilen mallar olarak gösterilmiştir. Ayrıca verilen sipariş avansları Kamu Gözetimi Kurumu(KGK) tarafınca yayınlanan Finansal Tablo Örnekleri ve Kullanım Rehberi esasları dikkate alınarak peşin ödenen giderler grubunda raporlanmıştır.

VUK hükümleri vergi için muhasebe anlayışı ile belirlenmişken, TMS/TFRS, finansal tablolarda işletme unsurlarının gerçeğe uygun değeri ile raporlanmasını hedeflemiştir. VUK'a göre düzenlenen bilançoda dönen varlıklar toplamı 254.859.526,81 TL'yken; TMS/TFRS'ye göre düzenlenen bilançodaki dönen varlıklar tutarı 245.095.033,57 TL olarak gerçekleşmiştir. Buradaki farklılığa TMS/TFRS bilançosunda vade içeren alacakların bugünkü değeri ile raporlanması neden olmuştur.

İşletme, duran varlıklarının itfası için doğrusal amortisman yöntemi belirlenmiştir. Maddi duran varlıklar kalemlerinden binalarda VUK'tan farklı olarak binaların arsa bedeli ve kalıntı değeri ayrıştırılarak amortisman hesaplanmıştır. Ayrıca binaların arsa değeri arazi ve arsalarda gösterilmiştir. Öngörülen arsa bedeli 350.000,00 TL, kalıntı değeri ise 150.000,00 TL hesaplanmıştır. VUK'a göre binalar için belirlenen amortisman tutarı 51.117,59 TL'yken, TMS/TFRS'ye göre

hesaplanan amortisman tutarı 37.331,47 TL'dir. Binalardaki amortisman farklılığı, karlılığı 13.786,12 TL arttırmıştır. 2.757,22 TL kurumlar vergisi oranındaki zarar ise, ertelenmiş vergi borcu olarak raporlanmıştır.

Tesis, makine ve cihazların işletmede kullanılacak faydalı ömrü ve kalıntı değerine göre amortisman hesaplanır. TMS 16 Maddi Duran Varlıklar Standardı uyarınca işletme tesis, makine ve cihazlarının faydalı ömürleri 15 yıl olarak belirlenmiştir. Kalıntı değeri ise önemsiz olarak öngörülmüştür. Amortisman hesaplamaları sonucunda uygulamalar arasında 67.985,52 TL'lik fark oluşmuştur. Tesis, makine ve cihazlardaki farklılık faydalı ömrün belirlenme yönteminden kaynaklanmaktadır. TMS 16 Maddi Duran Varlıklar Standardına göre belirlenen amortisman, VUK'a göre belirlenen amortisman tutarından 67.985,52 TL daha az olup karlılığı arttırmıştır. Bununla birlikte 13.597,10 TL kurumlar vergisi oranındaki zarar, ertelenmiş vergi borcu olarak kaydedilmiştir.

TMS 16 Maddi Duran Varlıklar Standardı maddeleri uyarınca taşıtlar için 228.299,30 TL kalıntı değer hesaplanmıştır. Dolayısıyla TMS/TFRS'ye göre taşıtlar için amortisman hesaplaması sonucu 16.482,63 TL'lik fark oluşmuştur. Taşıtlardaki amortisman farkı karlılığı arttırmıştır. Bununla beraber 3.296,52 TL kurumlar vergisi oranındaki zarar, ertelenmiş vergi borcu olarak kaydedilmiştir. Maddi duran varlıklarda VUK'a göre birikmiş amortismanlar tutarı 13.867.694,24 TL'yken; TMS 16 maddeleri dikkate alınarak yapılan amortisman hesaplamaları sonucu birikmiş amortismanlar tutarı 13.559.664,24 TL olarak tespit edilmiştir.

Maddi olmayan duran varlıklar kalemleri, VUK'a göre düzenlenen bilançoadaki tutarları ile aynıdır. Verilen depozito ve teminatlar Kamu Gözetimi Kurumu(KGK) tarafınca yayınlanan Finansal Tablo Örnekleri ve Kullanım Rehberi esasları dikkate alınarak peşin ödenen giderler grubunda raporlanmıştır.

TMS 1 ve TMS 12 standartları maddeleri uyarınca VUK-TMS/TFRS geçici farklarından hesaplanan ertelenmiş vergi varlıkları tutarı 2.009.367,99 TL olup, duran varlıklar içerisinde aktifleştirilmiştir.

VUK'a göre düzenlenen bilançoada duran varlıklar toplamı 50.176.494,40 TL'dir. TMS/TFRS'ye göre düzenlenen bilançoada ise duran varlıklar toplamı

52.284.116,66 TL olarak gerçekleşmiştir. TMS/TFRS bilançosunda duran varlıklardaki 2.107.622,66 TL'lik artışın nedeni, TMS/TFRS'ye göre hesaplanan amortisman tutarının daha düşük olmasından ve ertelenmiş vergi varlıklarından kaynaklanmıştır. Amortisman farkı 98.254,27 TL; ertelenmiş vergi varlıkları 2.009.367,99 TL olup, toplam 2.107.622,66 TL'dir. Bu tutar duran varlıklar arasındaki farkı oluşturmaktadır.

İşletmenin senetsiz borçları TMS 32 kapsamında ticari borçlar grubunda raporlanmıştır. Senetsiz borçlar, itfa edilmiş maliyetine etkin faiz oranı kullanılarak getirilmiş; tahakkuk etmemiş kısım, ertelenen faiz gideri hesabında negatif olarak düzenlenmiştir. Senetsiz borçlar için 727.927,67 TL ertelenen faiz gideri hesaplanmıştır. Ayrıca TMS/TFRS uygulamasında reeskont işlemine yer verilmemiştir. Kamu Gözetimi Kurumu(KGK) tarafınca yayınlanan Finansal Tablo Örnekleri ve Kullanım Rehberi esasları dikkate alınarak ödenecek vergi ve fonlar ve ödenecek sosyal güvenlik kesintileri, cari dönem vergisi ile ilgili borçlar grubunda raporlanmıştır.

VUK'a göre ayrılması kabul edilmeyen kıdem tazminatı karşılıkları, TMS 19 maddeleri uyarınca çalışanlara sağlanan faydalara ilişkin karşılıklar grubunda muhasebeleştirilmiştir. İşletme tarafından belirlenen kıdem tazminatı karşılığı 176.700,00 TL'dir.

TMS 1 ve TMS 12 standartları uyarınca VUK-TMS/TFRS geçici farklarından hesaplanan ertelenmiş vergi yükümlülükleri tutarı 165.232,37 TL olup, kısa vadeli yabancı kaynaklar içerisinde raporlanmıştır. VUK'a göre düzenlenen bilançoda yabancı kaynaklar toplamı 152.905.979,17 TL'dir. TMS/TFRS'ye göre düzenlenen bilançoda ise yabancı kaynaklar toplamı 152.520.003,87 TL olarak gerçekleşmiştir. TMS/TFRS uygulamasında kıdem tazminatı karşılıkları ve ertelenmiş vergi yükümlülükleri yabancı kaynaklar toplamını arttırmasına rağmen, senetsiz borçlarda değerlendirme sonucu oluşan 727.907,67 TL'lik ertelenen faiz giderleri yabancı kaynaklar toplamındaki 385.975,53 TL'lik düşüşün nedeni olmuştur.

Özkaynaklar kalemlerinde VUK ve TMS/TFRS uygulamaları açısından sadece dönem net karı grubunda farklılık söz konusudur. TMS/TFRS'ye göre

hazırlanan kapanış bilançosunun düzeltme kayıtları sonucu dönem net karı grubu altında gösterilen dönem net karı ve dönem net zararı hesaplarının tutarları değişmiştir. İşletmenin VUK hükümlerine göre düzenlenen bilançosunda, TMS/IFRS maddeleri dikkate alınarak, TMS/IFRS bilançosunu düzenlemek amacıyla geçiş işlemleri yapılmıştır. VUK ile TMS/IFRS uygulamasındaki farklardan ötürü işletmenin 2016 yılı net karı VUK bilançosunda 13.773.321,19 TL'yken TMS/IFRS bilançosunda 6.502.425,51 TL olarak gerçekleşmiştir.



SONUÇ

Uluslararası ticaretin yaygınlaşması, işletmelerin küresel pazarlarda faaliyet göstermek istemesi, sermaye transferinin kolaylaşması ve fon seçeneklerinin artması sonucu günümüzde ortak bir muhasebe dili oluşturmak ihtiyaç halini almıştır. Bunun yanında ticari ve ekonomik gelişmelerle muhasebede standartlaşma da önem kazanmıştır. Gelineen noktada ülkeler için muhasebe standartlarına uyum sağlamak, ulusal muhasebe sistemlerinin uluslararası muhasebe standartlarına entegrasyonunu sağlamak kaçınılmaz olmuştur. Ülkemizde de muhasebe alanındaki uluslararası gelişmelere uyum sağlamak amacıyla birçok kurum ve organizasyon tarafından çalışmalar yapılmıştır. Ülkemizde TTK ile muhasebe standartlarının uygulanması zorunlu tutulmuştur.

TMS/TFRS'nin yürürlüğe girmesiyle hem muhasebe işlemlerinde hem de finansal raporlamada farklılıklar meydana gelmektedir. Bu farklılığın sebebi ülkemizde vergi mevzuatına göre yapılan muhasebe uygulamaları ile TMS/TFRS'ye göre yapılan muhasebe uygulamaları farklılık arz etmektedir. Vergi mevzuatı, vergi için muhasebe anlayışını benimsemektedir. TMS/TFRS ise cari değeri esas almaktadır. Vergi kanunları, vergi mantığı çerçevesinde işletmelerin varlıklarının muhasebeleştirilmesini ve işletmelerin karlılıklarını tespit etmeyi amaçlamaktadır. TMS/TFRS ise işletmelerin bilanço günündeki varlıklarının net değerini belirlemeyi ve işletmelerin bugünkü karlılıklarını tespit etmeyi amaçlamaktadır. Dolayısıyla uygulamada işletmelerin ihtiyaçlarına göre iki farklı muhasebe sistemi oluşmaktadır.

Bu çalışmamızda dönem sonu muhasebe uygulamaları kapsamında VUK ve TMS/TFRS hükümleri arasındaki farklılıkların açıklanarak, söz konusu farklılıkların finansal tablolara etkisi ve sonuçlarının değerlendirilmesi amaçlanmıştır. Hesaplar başlıklar halinde tek tek incelenerek hem VUK, hem de TMS/TFRS'ye göre değerlendirme gününde nasıl değerlendirileceği ve kayıt altına alınıp, nasıl raporlanacağı açıklanmıştır. Yapılan çalışma bir üretim işletmesi uygulaması ile örneklendirilmiştir. Örnek uygulamamızda VUK'a göre düzenlenen bilançodaki hesap kalemleri üzerinde TMS/TFRS hükümleri dikkate alınarak düzeltme ve geçiş kayıtları yapıp, TMS/TFRS bilançosu hazırlanmıştır.

TMS/IFRS ve VUK hükümlerindeki farklılıklar işletme karlılığını etkilemekte, mali tablolardaki kalemleri değiştirmektedir. Yapmış olduğumuz uygulamada TMS/IFRS ve VUK arasındaki farklılıkları detaylı olarak açıklayıp, TMS/IFRS'ye göre dönem sonu finansal durum tablosu hazırlandı. TMS/IFRS ve VUK' göre hazırlanan bilançolar karşılaştırıldığında işletme karlılığının azaldığı gözlenmiştir. Bu duruma VUK'un tarihi maliyet yöntemi ve TMS/IFRS'nin gerçeğe uygun değer yöntemi neden olmaktadır. Bir diğer etken ise TMS/IFRS, işletmenin vadeli unsurlarının bugünkü değerine indirgenmesini esas alırken, VUK burada alış bedelini kabul etmektedir.

Sonuç olarak işletmeler ve finansal tablo ilgilileri için Uluslararası Muhasebe/ Finansal Raporlama Standartları ile uyumlu finansal bilgiler sunmak ve kullanmak ihtiyaç haline gelmiştir. Ülkeler ulusal muhasebe sistemlerini muhasebe standartları ile en iyi şekilde entegre etmelidirler. Ülkemizde TMS/IFRS ve VUK'a göre hazırlanan finansal tablolar uyumlaştırılarak uygulamadaki ikiliğin önüne geçilmesi amaçlanmalıdır.

KAYNAKÇA

Kitaplar

- Akbulut, A. (2013). TFRS'ye İlk Geçiş Uygulaması. İstanbul: Hud Yayınları
- Aksoy, T. (2006). Tüm Yönleriyle Denetim (2 Cilt). Ankara: Yetkin Yayınları.
- Dabbağöğlu, K. (2011). Muhasebe Teorisi. İstanbul: Türkmen Kitabevi.
- Elitaş, C. (2010). TMS TFRS Yorumlar ve Örnek Uygulamalar. Ankara: Gazi Kitabevi.
- Elitaş, C. (2011). UFRS (TMS-TFRS) Uygulamaları (Özel Baskı). Bursa: Hipotez Yayınları.
- Erkan, M, Okutmuş, E. (2016). Dönem Sonu Muhasebe İşlemleri. Bursa: Ekin Basın Yayın Dağıtım.
- Fahran, F. (2016). Vergi Usul Kanunu Muhasebe Uygulamaları ve TFRS/TMS Karşılaştırmaları. Ankara: Yaklaşım Yayıncılık.
- Gücenme Gençöğlu, Ü. (2015). Türkiye Muhasebe Standartları ve Vergi Mevzuatına Göre Dönem Sonu Muhasebe İşlemleri. Ankara: Alfa Aktüel Yayınları.
- Karacan, S. (2012). Muhasebede Dönem Sonu İşlemleri (4.Baskı). Kocaeli: Umuttepe Yayınları.
- Karapınar, A, Ayıklıoğlu Zaif, F. (2013). Finansal Analiz (3.Baskı). Ankara: Gazi Kitabevi.
- Karasioğlu, F. (2015). Finansal Muhasebe Dönem Sonu İşlemleri-TMS/TFRS Uygulamalı (2.Baskı). Ankara: Nobel Yayıncılık.
- Kızıl, A, Fidan M, M. (2016). TMS-TFRS Uygulamalar Yorumlar Muhasebeleştirme (2.Baskı). İstanbul: Der Yayınları.
- Örten, R, Karapınar, A. (2013). Dönem Sonu Muhasebe Uygulamaları (5.Baskı). Ankara: Gazi Kitabevi.
- Örten. R, Kaval H, Karapınar, A. (2013). TMS-TFRS (7.Baskı). Ankara: Gazi Kitabevi.
- Şavlı, T. (2014). Uluslararası/Türkiye Finansal Raporlama Standartları. Ankara: Yaklaşım Yayıncılık.
- Uçma, T. (2011). Muhasebenin Teorik Yapısı. Ankara: Gazi Kitabevi.

Makaleler

Abdioğlu, H., Yumuşak, S., Uyar, S. E. (2014). Vergi Usul Kanunu ve Türkiye Muhasebe Standartlarına Göre Amortisman Konusunun İncelenmesi ve Örnek Uygulamalar. Yönetim ve Ekonomi Araştırmaları Dergisi, 23, 364-397.

Akgün, A. İ. (2013). Uluslararası Finansal Raporlama Standartlarının Finansal Analize Etkisi: İmkb'ye Yönelik Bir Araştırma. Doğu Üniversitesi Dergisi, 14, 1, 10-26.

Aksoy, T. (2005). Finansal Muhasebe ve Raporlama Standartlarında Uyumlaştırma ve Ums/Ufrs Bazında Küresel Muhasebe Standartları Setine Yöneliş Eğilimi. Mali Çözüm Dergisi, 71, 182-199.

Altıntaş, N. (2011). Türkiye'de Muhasebe Hukukunun Çerçevesi. Sosyal Bilimler Dergisi, 1, 175-188.

Aygün, D., Kaya, U. (2013). TMS-19 Çalışanlara Sağlanan Faydalar Standardı Kapsamında Kıdem Tazminatı Karşılıklarının Muhasebeleştirilmesi. Ekonomik ve Sosyal Araştırmalar Dergisi, 9, 151-169.

Başpınar, A. (2004). Türkiye'de ve Dünyada Muhasebe Standartlarının Oluşumuna Genel Bir Bakış. Maliye Dergisi, 146, 46.

Bayrı, O. (2010). Tekdüzen Muhasebe Sistemine ve Türkiye Muhasebe-Finansal Raporlama Standartlarına Göre Bilançonun Biçimsel Yapısı, Kapsamı ve İçeriğinin karşılaştırmalı Analizi. Mali Çözüm, 98, 89-116.

Bekçioğlu, S. (2008). UMS-21 TMS-21 Kur Değişim Etkileri Standartlarına Göre Finansal Tabloların Çevrimi Ve kur Farklarının Muhasebeleştirilmesi. 86, 29-40.

Bostancı, S. (2002). Küreselleşen Muhasebede Standartlaşma ve Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu. Mali Çözüm Dergisi, 59, 1-8.

Çankaya, F. (2007). Uluslararası Muhasebe Uyumunun Ölçülmesine Yönelik Bir Uygulama: Rusya, Çin ve Türkiye Karşılaştırması. Zonguldak Karaelmas Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi, 3, 6, 127-148.

Çankaya, F, Aydoğan E. (2008). Küresel Farklılıklar Çerçevesinde Muhasebe Standartlarının Uyum. 11, 1, 299-326.

Çiftçi Y. (1997). Türkiye'de ve Dünya'da Muhasebe Standartlarının Gelişimi ve Uluslararası Uyumlaştırma Çalışmaları. İstanbul Üni. İşletme Fakültesi Dergisi, 26, 179-192.

Diñç, E. (2007). Muhasebe Ve Vergi Kuralları Arasındaki İlişki Ve Gelir Vergileri (TMS 12) Standardının Muhasebe Uygulamalarına Etkisi Erciyes Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi, 28, 21-48.

Ersoy, M. (2012). Finansal Bilgilerin Yönetimi Sürecinde Muhasebe Bilgi Sistemi. Finansal Araştırmalar ve Çalışmalar Dergisi, 3, 6, 15.

Esen, Ö, M. (2009). VUK ve TMS Çerçevesinde Şüpheli Alacakların İncelenmesi. Mali Çözüm Dergisi, 94, 139-140.

HINES, T. M. (2007). International Financial Reporting Standards: A Guide to sources for international Accounting Standards. Journal of Business&Finance Librarianship, 12, 3-26.

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

Karacan, S, Savcı, M. (2011). TMS-19 Çerçevesinde Kıdem Tazminatı Karşılığının Hesaplanması ve Muhasebeleştirilmesi. Kocaeli Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi, 22, 126-151.

Kaya, G, A. (2015). TMS/TFRS'ye Göre Finansal Araçların Muhasebeleştirilmesi. Fırat Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi 25, 1, 105-121.

Kıracı, M., Köse, T. (2002).” Iasc, Fasb ve Tmudesk'teki Muhasebe Standartları Oluşturma Süreci ve Uyumlaştırma, Osmangazi Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi 3, 1, 55-73.

Memiş, M, Güner M. F. (2011). Avrupa Birliği Müktesebatına Uyum Sürecinde Muhasebe Ve Denetim Alanında Yapılan Düzenlemeler. Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi, 20, 2, 149-164.

Örten, Remzi, Bayırlı, Rıdvan, (2017). TMS 16'ya Göre Maddi Duran Varlıkların Dönem Sonunda Değerlemesi Ve Muhasebe Uygulamaları, 36, 34-50.

Özbirecikli, M. (2007). Ana Hatlarıyla IFAC Muhasebeci Eğitimi Standartları. Mustafa Kemal Üniversitesi İİBF Dergisi, 33, 73-80.

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

Pamukçu, F. (2010). Maddi Duran Varlıklarda Amortisman Uygulamasının Türkiye Muhasebe Standartları ve Türk Vergi Mevzuatı Açısından Karşılaştırılması. Muhasebe ve Denetime Bakış, 32, 70-71.

Sümer Göğüş, H. (2010). Ertelenmiş Vergi Ve Muhasebeleştirilmesi. Mali Çözüm Dergisi, 101, 13-29.

Tekşen, Ö. (2010). TMS-12 Gelir Vergileri Standardına Göre Ertelenmiş Verginin İncelenmesi ve Muhasebeleştirilmesi. Süleyman Demirel Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi, 15, 297-317.

Terzi, S. (2009). Avrupa Birliği ve Türkiye’de Finansal Raporlama ve Uluslararası Muhasebe Standartlar ile Uyumlaştırma Çalışmaları, Dayanışma Dergisi, 105, 7-23.

Uysal, Ö. Ö. (2006). Uluslararası Muhasebe Standartlarının Oluşum Süreci: Iasc ve Önde gelen Ulusal ve Uluslararası Örgütler. Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi, 17, 87-108.

Üstündağ, S. (2003). Global Muhasebe Standartlarına Doğru. Active Dergisi, 28, 6-16.

Üstündağ, S. (2000). Muhasebe Standartları Oluşturulması Süreci. Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi, 1, 31-57.

Yalkın Koç, Y. (2002). Muhasebe Standartları ve Türkiye Uygulaması. Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi, 4, 291-307.

Tezler

Aydoğan E. (2007). Uluslararası Muhasebe Standartları Uyumlaştırması ve Ülkelerin Uyumlaştırma Derecelerine İlişkin Bir Uygulama. Basılmamış Yüksek Lisans Tezi, Karadeniz Teknik Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Trabzon.

Gürel, A, B. (2015). Türkiye Muhasebe Standartları Kapsamında TMS 18 Hasılat Standardı ve TMS 21 Kur Değişimlerinin Etkisi Standardının İncelenmesi: Eti Maden İşletmeleri Genel Müdürlüğü Emet Bor İşletmesi Uygulaması. Yüksek Lisans Tezi, Türk Hava Kurumu Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Ankara

Özdemir, O. (2007). Türkiye Finansal Raporlama Standartlarının Finansal Tablolar Üzerine Etkileri Ve Göller Yöresi’ndeki Kobiler’de Muhasebeden Sorumlu Yöneticiler Üzerine Bir Araştırma. Yüksek Lisans Tezi, Süleyman Demirel Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Isparta.

Şahin, A. (2007). Kur Farklarının Muhasebeleştirilmesi, Vergi Uygulamaları Karşısındaki Durumu Ve Bir Uygulama. İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yayınlanmamış Doktora Tezi, İstanbul.

Şen İ, K. (2006). Borçlanma Maliyetlerinin Türk Mevzuatı, Sermaye Piyasası Mevzuatı ve Uluslararası Muh. Standartları Kapsamında İncelenmesi. Yüksek Lisans Tezi Marmara Üniversitesi, İstanbul.

Şensoy, H, B. (2008). Uluslararası Finansal Raporlama Standartlarının Ortaya Çıkışı ve Gelişimi İle Muhasebe Standartlarının Türkiye’deki Durumu. Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Gazi Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Ankara.

Usta, H. (2007). Muhasebe Mesleği ile İlgili Uluslararası Muhasebe Standartları Ve Türkiye'deki Düzenlemeler ile Karşılaştırılması. Yüksek Lisans Tezi, Gazi Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Ankara.

Diğer Kaynaklar

Çiftçi, Y, Erserim A. (2008). Muhasebe Standartlarında Uluslararası Uyumlaştırma Çalışmaları Ve Türkiye'deki Durumun İncelenmesi. Uluslararası Sermaye Hareketleri ve Gelişmekte Olan Piyasalar Sempozyumu, Bandırma.

İbiş, C., Akarçay A. (2004). IOSCO Deklerasyonu Ve Menkul Kıymet Borsalarında IAS'ın Uygulanması Süreci. İstanbul Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler Odası (İSMMMÖ), Türkiye Muhasebe Denetim Sempozyumu, İstanbul.

Köse, A., Yılmaz, F. (2003). Mesleki Yeterlilik Öncesi IFAC'ın Mesleki Kuralları. 6. Muhasebe Denetim Sempozyumu, 1-22.

Uzay, Ş. (2007). Küreselleşmenin İşletmelerde Muhasebe ve Denetim Uygulamalarına Etkisi, http://iibf.erciyes.edu.tr/akademi/mh/suzay/SUZAY_6_7_2007.pdf (Erişim Tarihi: 05.02.2016).

SPK. Sermaye Piyasasında Muhasebe Standartları Hakkında Tebliğ. (Seri:XI,No:25) <http://www.spk.gov.tr>

<http://www.tsb.org.tr/iasb.aspx?pageID=835> (Erişim Tarihi:04.02.2016)

<http://www.tmud.org.tr/pages.asp?id=1> (Erişim Tarihi: 10.02.2016)

<http://archive.ismmmo.org.tr/docs/sempozyum/06Sempozyum/5Oturum/BulentUstunel.pdf>

<http://www.ifac.org/about-ifac> (Erişim Tarihi:15.02.2016)

<http://www.tsb.org.tr/tmsk> (Erişim Tarihi:20.02.2016)

ÖZGEÇMİŞ**KİŞİSEL BİLGİLER**

Adı Soyadı: Hilmi Ersoy
Uyruğu: T.C.
Doğum Yeri ve Tarihi: Konya – 11.03.1989
Medeni Hali: Evli
Adres: Havzan Mahallesi Yeni Elektrik
Santral Cad.2A/15 Meram-Konya
E-Posta Adresi: hilmiersoy@gmail.com
İletişim (Telefon): 0554 716 37 86

EĞİTİM

Lise (2004-2006) Meram Muhittin Güzelkılınç Lisesi –
Konya
Lisans (2007-2012) Gazi Üniversitesi İktisadi ve İdari
Bilimler Fakültesi İşletme Bölümü –
Ankara

YABANCI DİL

İngilizce İyi derecede okuma
İyi derecede yazma
Orta derecede konuşma