

**T.C.
BAŞKENT ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
İŞLETME ANABİLİM DALI
MUHASEBE FİNANS DOKTORA PROGRAMI**

**TMS/TFRS'LERDEKİ DEĞERLEME İLKELERİ VE VERĐİ
SİSTEMİ İLE YAKINSAMA OLANAKLARININ
ARAŞTIRILMASI**

DOKTORATEZİ

HAZIRLAYAN

BURÇİN GÖZLÜKLÜ

TEZ DANIŞMANI

PROF. DR. NALAN AKDOĞAN



BAŞKENT ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ

YÜKSEK LİSANS / DOKTORA TEZ ÇALIŞMASI ORJİNALLİK RAPORU

Tarih: 19/06/2017

Öğrencinin Adı, Soyadı : Burçin Göztahtı

Öğrencinin Numarası : 20810969

Anabilim Dalı : işletme

Programı : Muhasebe-finanisman

Danışmanın Unvanı/Adı, Soyadı : Prof. Dr. Nalan Akdoğan

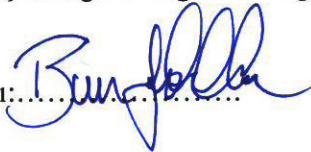
Tez Başlığı : TMS/TAHS'lerdeki Değerleme İlkeleri ve Vergi Sistemi ile Yakınsama Olanaklarının Araştırılması

Yukarıda başlığı belirtilen Yüksek Lisans/Doktora tez çalışmamın; Giriş, Ana Bölümler ve Sonuç Bölümünden oluşan, toplam 347 sayfalık kısmına ilişkin, 19 / 06 / 2017 tarihinde şahsım/tez danışmanım tarafından Turnitin adlı intihal tespit programından aşağıda belirtilen filtrelemeler uygulanarak alınmış olan orijinallik raporuna göre, tezimin benzerlik oranı % 16'dır.

Uygulanan filtrelemeler:

1. Kaynakça hariç
2. Alıntılar hariç
3. Beş (5) kelimedenden daha az örtüşme içeren metin kısımları hariç

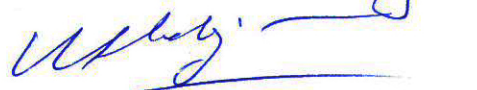
"Başkent Üniversitesi Enstitüleri Tez Çalışması Orijinallik Raporu Alınması ve Kullanılması Usul ve Esaslarını" inceledim ve bu uygulama esaslarında belirtilen azami benzerlik oranlarına tez çalışmamın herhangi bir intihal içermediğini; aksinin tespit edileceği muhtemel durumda doğabilecek her türlü hukuki sorumluluğu kabul ettiğimi ve yukarıda vermiş olduğum bilgilerin doğru olduğunu beyan ederim.

Öğrenci İmzası: 

Onay

19/06/2017

Öğrenci Danışmanı Unvan, Ad, Soyad,

Prof. Dr. Nalan Akdoğan


KABUL VE ONAY SAYFASI

Burçin Gözlüklü tarafından hazırlanan “TMS/TFRS’lerdeki Değerleme İlkeleri ve Vergi Sistemi ile Yakınsama Olanaklarının Araştırılması” adlı bu çalışma jürimizce Doktora Tezi olarak kabul edilmiştir.

Kabul (Sınav) Tarihi: 07/07/2017

Jüri Üyesinin Unvanı, Adı-Soyadı ve Kurumu

Jüri Üyesi: Prof. Dr. Nalan AKDOĞAN (Danışman)

Başkent Üniversitesi

Jüri Üyesi: Doç. Dr. Deniz Umut ERHAN

Başkent Üniversitesi

Jüri Üyesi: Doç. Dr. Serap YANIK

Gazi Üniversitesi

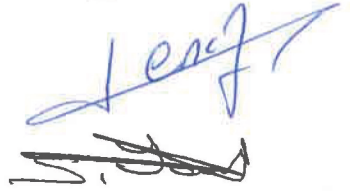
Jüri Üyesi: Doç. Dr. Cevdet Yiğit ÖZBEK

Gazi Üniversitesi

Jüri Üyesi: Yrd. Doç. Dr. Özge SEZGİN ALP

Başkent Üniversitesi

İmzası



Onay

Yukarıdaki imzaların, adı geçen öğretim üyelerine ait olduğunu onaylarım.

... /07/2017

Prof. Dr. Doğan TUNCER

Enstitü Müdürü

ÖZET

Öncelikle ülkemizde halka açık işletmeler, finansal kuruluşlar ile sigorta şirketlerinin tamamının UFRS'ler ile tam uyumlu TMS/TFRS'leri uygulamaları zorunlu hale gelmiş olup, 14.02.2011 tarihli Resmi Gazetede yayımlanan 6102 Yeni TTK, UFRS'lerin ülkemiz işletmeleri yönünden uygulama alanını genişletmiştir.

Yeni TTK hükümleri çerçevesinde sermaye şirketlerinin KGK tarafından UFRS'ler esas alınarak yayımlanan TMS/TFRS'lerin uygulanmasını gündeme getirmiş olması nedeniyle, mevcut VUK'un değerlendirme hükümlerinde TMS/TFRS'de yer verilen ölçüm hükümlerine uygun olarak benzer bazı düzenlemelerin yapılmasının mümkün olup olmadığının araştırılması gerekliliğini ortaya çıkarmıştır.

Bu araştırma ile mevcut durumda vergi kanunları ile TMS/TFRS'ler arasındaki uyumun hangi düzeyde olduğu, yeni dönemde yayımlanması planlanan VUK ile bu uyumun hangi noktaya taşındığı ve VUK'ta yapılması planlanan değişikliklere kıyasla bu uyumun daha da ileriye taşınmasının mümkün olup olmadığı tespit edilmeye çalışılmıştır.

Bu bağlamda, çalışmamızda yeni dönemde VUK'ta yapılması planlanan değişikliklerle, mevcut VUK'ta yer alan değerlendirme hükümleriyle TMS'de yer alan ölçüm hükümleri arasındaki uyumun daha da ileriye taşınmasının mümkün olup olmadığı sorusu yanıtlanmaya çalışılmıştır.

Araştırmanın sonucunda yayımlanması öngörülen yeni VUK'un değerlendirme hükümlerinde TMS/TFRS'de yer verilen ölçüm hükümlerine uygun olarak benzer bazı düzenlemelerin yapılmasının herhangi bir vergi kaybına neden olmayacağını TMS/TFRS'lerde benimsenen değerlendirme hükümleriyle karşılaştırmalı olarak ortaya koymak suretiyle VUK'ta yer verilmesi mümkün olan öneriler sıralanmıştır.

AnahtarKelimeler: TMS/TFRS,VUK,değerleme hükümleri, ölçüm esasları, finansal raporlama,vergi.

ABSTRACT

To begin with, adoption of TAS/IFRS implementations by which is fully compliant with IFRS has come under an obligation for public companies, financial institutions and insurance companies that operate in Turkey. IFRS implementations for Turkish Businesses has been expanded by 6102 numbered new Turkish Trade Code which was promulgated on 14.02.2011 dated Official Gazette.

The reason why new Turkish Trade Code provisions has brought into question that the stock corporations should implement TAS/IFRS which is published by KGK predicated upon IFRS, the research need whether it is possible to make likely adjustments in the evaluation provisions of current Turkish Tax Code in accordance with the measurement of provisions mentioned in TAS/IFRS has arisen.

This research aims to determine TAS/IFRS' alignment level with the current tax codes, how well the alignment with tax code that is planned to be promulgated in the new period has executed towards TAS/IFRS and whether it is possible to move forward the alignment level with adjustments which is planned to be made on tax code.

Within this context, this study aims to respond to the question of probabilities of move forward the alignment level with adjustments which is planned to be made on tax code and evaluation provisions of current Turkish Tax Code in accordance with the measurement of provisions mentioned in TMS.

There is no risk of tax loss in making adjustments on evaluation provisions in the new tax code in accordance with the measurement of provisions mentioned in TAS/IFRS which is anticipated to be promulgated after the result of the research and possible suggestions which are likely to be mentioned in tax code are listed on the condition that adopted evaluation provisions in TAS/IFRS are presented.

Keywords: IAS/IFRS, Tax Procedure Law, valuation requirements, measurement basis, financial reporting, tax.

İçindekiler

KISALTMALAR	6
ŞEKİLLER	8
TABLolar	9
1. GİRİŞ	10
2. MUHASEBE VE VERGİ UYGULAMALARI ARASINDAKİ İLİŞKİNİN ÇEŞİTLİ ÜLKE VE TÜRKİYE UYGULAMALARI AÇISINDAN ANALİZİ	14
2.1. Muhasebe Uygulamaları ile Vergi Uygulamalarının Amacı ve Farklılıkları	14
2.2. Kıta Avrupa'sı Ülkelerinde Muhasebe ve Vergi Uygulamaları Arasındaki İlişki	25
2.2.1. Avrupa Birliğinin Genelindeki Durum	26
2.2.2. Belçika Uygulaması	32
2.2.3. Fransa Uygulaması	33
2.2.4. Almanya ve Avusturya Uygulamaları	34
2.2.5. Çek Cumhuriyeti Uygulaması	36
2.2.6. İsveç Uygulaması	36
2.3. Anglo Sakson Ülkelerinde Muhasebe ve Vergi Uygulamaları Arasındaki İlişki	37
2.3.1. Birleşik Krallık Uygulaması	38
2.3.2. ABD Uygulaması	39
2.4. Türkiye'de Muhasebe ve Vergi Uygulamaları Arasındaki İlişki	40
2.4.1. Tekdüzen Hesap Planının Kabulü Sonrası Durum	43
2.4.2. Türk Muhasebe Sistemi Üzerindeki Vergi Etkisi	50
2.4.3. Bağımsız Kurullar ve KGK'nın İşlevi	51
2.4.3.1. Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu	52
2.4.3.2. Sermaye Piyasası Kurulu Düzenlemeleri	53
2.4.3.3. Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurumu Düzenlemeleri	61
2.4.3.4. Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu	64
2.5. Yeni Türk Ticaret Kanunu'nun Muhasebe ve Vergi Uygulamalarına Etkisi	68
2.5.1. Yeni TTK'nın Muhasebe ve Finansal Raporlama İle İlgili Hükümleri	69
2.5.2. Yeni TTK'nın Vergi Uygulamalarına Etkisi	86
3. TMS'LERDEKİ VE VERGİ KANUNLARINDAKİ DEĞERLEME HÜKÜMLERİNİN KARŞILAŞTIRILMALI OLARAK İNCELENMESİ VE VARLIK VE YÜKÜMLÜLÜKLERİN DEĞERLEMESİNDE KULLANILMASI	95
3.1. Genel Olarak Değerleme Ölçütleri	95
3.2. Finansal Araçlar: Finansal Varlık ve Yükümlülükler	102

3.2.1.	TMS ve TFRS Düzenlemeleri	103
3.2.2.	İlgili VUK Düzenlemeleri	110
3.3.	Stoklar	114
3.3.1.	TMS ve TFRS Düzenlemeleri	114
3.3.2.	İlgili VUK Düzenlemeleri	116
3.4.	Canlı Varlıklar	120
3.4.1.	TMS ve TFRS Düzenlemeleri	120
3.4.2.	İlgili VUK Düzenlemeleri	125
3.5.	Duran Varlıklar.....	125
3.5.1.	TMS ve TFRS'lere Göre Duran Varlıklar	126
3.5.2.	Maddi Duran Varlıklar	126
3.5.2.1.	TMS ve TFRS Düzenlemeleri	127
3.5.2.2.	İlgili VUK Düzenlemeleri	133
3.5.3.	Maddi Olmayan Duran Varlıklar.....	140
3.5.3.1.	TMS ve TFRS Düzenlemeleri	140
3.5.3.2.	İlgili VUK Düzenlemeleri	148
3.5.4.	Satış Amaçlı Elde Tutulan Duran Varlıklar	152
3.5.4.1.	TMS ve TFRS Düzenlemeleri	152
3.5.4.2.	İlgili VUK Düzenlemeleri	154
3.5.5.	Yatırım Amaçlı Gayrimenkuller.....	155
3.5.5.1.	TMS ve TFRS Düzenlemeleri	156
3.5.5.2.	İlgili VUK Düzenlemeleri	159
3.5.6.	Finansal Yatırımlar: Mali Duran Varlıklar	162
3.5.6.1.	TMS ve TFRS Düzenlemeleri	162
3.5.6.2.	İlgili VUK Düzenlemeleri	166
3.6.	Hasılat.....	167
3.6.1.	TMS ve TFRS Düzenlemeleri	167
3.6.2.	İlgili VUK Düzenlemeleri	173
3.7.	Yıllara Yaygın İnşaat İşleri: Taahhüt Sözleşmeleri.....	175
3.7.1.	TMS ve TFRS Düzenlemeleri	175
3.7.2.	İlgili VUK Düzenlemeleri	179
3.8.	Kiralama İşlemleri.....	181
3.8.1.	TMS ve TFRS Düzenlemeleri	181

3.8.2.	İlgili VUK Düzenlemeleri	185
3.9.	Devlet Teşvikleri ve Devlet Yardımları	188
3.9.1.	TMS ve TFRS Düzenlemeleri	188
3.9.2.	İlgili VUK Düzenlemeleri	191
3.10.	Karşılıklar, Koşullu Borçlar ve Koşullu Varlıklar.....	191
3.10.1.	TMS ve TFRS Düzenlemeleri	192
3.10.2.	İlgili VUK Düzenlemeleri	194
3.11.	Çalışanlara Sağlanan Faydalar	195
3.11.1.	TMS ve TFRS Düzenlemeleri	195
3.11.2.	İlgili VUK Düzenlemeleri	196
4.	TFRS 13 GERÇEĞE UYGUN DEĞER ÖLÇÜMÜ İLE TMS/TFRS'LERDEKİ VE VERGİ KANUNLARINDAKİ DEĞERLEME HÜKÜMLERİNİN GERÇEĞE UYGUN DEĞER BAKIMINDAN KARŞILAŞTIRILMASI	198
4.1.	“TFRS 13 GERÇEĞE UYGUN DEĞER ÖLÇÜMÜ” STANDARDI.....	198
4.1.1.	TFRS 13’ün Amacı ve Hükümlerinin Genel Olarak Değerlendirilmesi	200
4.1.2.	TFRS 13’ün Kapsamı	201
4.1.2.1.	TFRS 13 Kapsamına Giren Kalemler.....	202
4.1.2.1.1.	Gerçeğe Uygun Değer Ölçümleri	202
4.1.2.1.2.	Gerçeğe Uygun Değere İlişkin Açıklamalar	202
4.1.2.1.3.	Gerçeğe Uygun Değere Dayalı Olarak Yapılan Ölçümler	203
4.1.2.2.	TFRS 13 Kapsamına Girmeyen Kalemler	204
4.1.2.2.1.	Hisse Bazlı Ödemeler	204
4.1.2.2.2.	Kiralama İşlemleri	204
4.1.2.2.3.	Gerçeğe Uygun Değere Benzer Ölçümler	204
4.1.2.2.4.	TFRS 13’ün Açıklama Hükümlerinden Muafiyetler	205
4.1.3.	Gerçeğe Uygun Değerin Tanımı	205
4.1.3.1.	TFRS 13 Öncesi Gerçeğe Uygun Değerin Tanımı	205
4.1.3.2.	TFRS 13 Sonrası Gerçeğe Uygun Değerin Tanımı	207
4.1.4.	Gerçeğe Uygun Değer Ölçümünün Çerçevesi.....	208
4.1.4.1.	Ölçüme Konu Olan Varlık veya Borç	209
4.1.4.2.	Finansal Olmayan Varlıklar İçin Değerleme Varsayımı	210
4.1.4.3.	Varlık veya Borca İlişkin Asıl ya da En Avantajlı Piyasa.....	211
4.1.4.4.	Ölçüm İçin Uygun Değerleme Yöntemi.....	211
4.1.4.4.1.	Piyasa Yaklaşımı	213

4.1.4.4.2. Maliyet Yaklaşımı	213
4.1.4.4.3. Gelir Yaklaşımı	214
4.1.4.5. Gerçeğe Uygun Değer Hiyerarşisi.....	214
4.1.4.5.1. Seviye 1 Girdileri	216
4.1.4.5.2. Seviye 2 girdileri	216
4.1.4.5.3. Seviye 3 girdileri	217
4.1.5. Açıklamalar	218
4.1.6. Yürürlük Tarihi ve Geçiş Hükümleri	224
4.2. TFRS 13'e Göre Gerçeğe Uygun Değer İle Vergi Usul Kanunundaki Değerleme Ölçülerinin Karşılaştırılması.....	224
4.2.1. Borsa Değeri.....	226
4.2.1.1. Menkul Kıymetlerin Değerlemesi	228
4.2.1.2. Yabancı Paralar ile Yabancı Paralı Alacaklar ve Borçların Değerlemesi	230
4.2.2. Rayiç Bedel	231
4.2.3. Emsal Bedeli.....	232
4.2.4. Vergi Değeri	233
5. TASLAK VERGİ USUL KANUNUNUN DEĞERLEME HÜKÜMLERİ YÖNÜNDEN İNCELENMESİ, TMS ve TFRS DEĞERLEME İLKELERİYLE UYUMU VE YENİ VUK TASLAĞINA İLAVESİ ÖNERİLEN TMS ve TFRS DÜZENLEMELERİ.....	234
5.1. Taslak Vergi Usul Kanununun Değerleme Hükümleri Yönünden İncelenmesi	234
5.1.1. Taslakta Öngörülen Değerleme Esasları ve Mevcut VUK'da Yer Alan Değerleme Hükümlerinin Karşılaştırılması	234
5.1.2. VUK Taslağında İktisadi İşletmelere Dahil Kıymetleri Değerleme Hükümleri	239
5.1.3. Taslakta Öngörülen Amortisman Esasları.....	249
5.1.3.1. Mevcutlarda Amortisman	249
5.1.3.2. Alacaklarda ve Sermayede Amortisman	253
5.1.3.3. Özel Haller	254
5.2. Taslak Vergi Usul Kanunu'nun TFRS Değerleme İlkeleriyle Uyumu	255
5.2.1. Taslakta Öngörülen Değerleme Esasları ve Yapılması Önerilen Değişikliklerin TFRS Değerleme İlkeleri İle Uyumu.....	256
5.2.2. Taslakta İktisadi İşletmelere Dahil Kıymetlerin Değerleme Esasları ve Yapılması Önerilen Değişikliklerin TFRS Değerleme İlkeleri İle Uyumu	261
5.2.3. Taslakta Öngörülen Amortisman Esasları ve Yapılması Önerilen Değişikliklerin TMS/TFRS Değerleme İlkeleri İle Uyumu.....	271
5.2.3.1. Mevcutlarda Amortisman Bölümünde Öngörülen Düzenlemelerin TMS/TFRS Değerleme İlkeleri İle Uyumu.....	271

5.2.3.2. Alacaklarda ve Sermayede Amortisman Bölümünde Öngörülen Düzenlemelerin TFRS Değerleme İlkeleri İle Uyumu	277
5.2.3.3. Özel Haller	279
5.3. TASLAK VERGİ USUL KANUNUNA İLAVESİ ÖNERİLEN TMS VE TFRS DÜZENLEMELERİ.....	289
SONUÇ	349
EK -1 TİCARİ KARDAN MALİ KARA GEÇİŞ TABLOSU	354
KAYNAKÇA	358

KISALTMALAR

AB	: Avrupa Birliği
ABD	: Amerika Birleşik Devletleri
AET	: Avrupa Ekonomik Topluluğu
ARC	: Muhasebe Düzenleyici Komitesi (Accounting Regulatory Committee)
ATİK	: Amortisman Tabi İktisadi Kıymetler
BDDK	: Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurumu
CCCTB	: Ortak Konsolide Kurumlar Vergisi Esası (The Common Consolidated Corporate Tax Base)
ÇUŞ	: Çok Uluslu Şirket
EC	: Avrupa Komisyonu (European Commission)
EEC	: Avrupa Ekonomik Topluluğu (European Economic Community)
EFRAG	: Avrupa Finansal Raporlama Danışma Grubu (European Financial Reporting Advisory Group)
EU	: Avrupa Birliği (European Union)
EURIBOR	: Avrupa Bankalar Arası Faiz Oranı
FASB	: Finansal Muhasebe Standartları Kurulu (Financial Accounting Standards Board)
FIFO	: İlk Giren İlk Çıkar (First in First out)
GAAP	: Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkeleri (Generally Accepted Accounting Principles)
HGB	: Alman Ticaret Kanunu (Handelsgesetzbuch)
IAS	: Uluslararası Muhasebe Standartları (International Accounting Standards)
IASB	: Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu (International Accounting Standards Board)
IASC	: Uluslararası Muhasebe Standartları Komitesi (International Accounting Standards Committee)
IASCF	: Uluslararası Muhasebe Standartları Komitesi Vakfı (International Accounting Standards Committee Foundation)
IFAC	: Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu (International Federation of Accountants)
IFRS	: Uluslararası Finansal Raporlama Standartları

	(International Financial Reporting Standards)
IRS	: Amerikan Ulusal Gelir İdaresi (Internal Revenue Service)
KAP	: Kamuyu Aydınlatma Platformu
KDV	: Katma Değer Vergisi
KGK	: Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu
KİT	: Kamu İktisadi Teşebbüsü
KOBİ	: Küçük ve Orta Büyüklükteki İşletmeler
IOSCO	: Uluslararası Sermaye Piyasaları Düzenleyici Kurumları Birliği
İMKB	: İstanbul Menkul Kıymetler Borsası
KAYİK	: Kamu Yararını İlgilendiren Kuruluş
LIBOR	: Londra Bankalar Arası Faiz Oranı
LIFO	: Son Giren İlk Çıkar (Last in First out)
MSUGT	Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği
OECD	: Ekonomik Kalkınma ve İşbirliği Örgütü (Organisation for Economic Co-operation and Development)
ÖTV	: Özel Tüketim Vergisi
SFAS	: Finansal Muhasebe Standartları Bildirileri (Statements of Financial Accounting Standards)
SPK	: Sermaye Piyasası Kurulu
TBB	: Türkiye Bankalar Birliği
TCMB	: Türkiye Cumhuriyeti Merkez Bankası
TDHP	: Tekdüzen Hesap Planı
TDS	: Türkiye Denetim Standartları
TMS	: Türkiye Muhasebe Standardı
TMSK	: Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu
TMUDESK	: Türkiye Muhasebe ve Denetim Standartları Kurulu
TTK	: 6102 Sayılı Türk Ticaret Kanunu
TÜRMOB	: Türkiye Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Odaları Birliği
UNCTAD	: Birleşmiş Milletler Ticaret ve Kalkınma Örgütü (United Nations Conference on Trade and Development)
VUK	: Vergi Usul Kanunu

ŞEKİLLER

	Sayfa No
Şekil 1: Muhasebe Uyumlaştırmasında Zaman Çizelgesi	27
Şekil 2: TMS/TFRS Kapsamında Stok Değerlemede Uygulama Adımları	115
Şekil 3: Canlı Varlıklarda Gerçeğe Uygun Değer Hiyerarşisi	125
Şekil 4: Gayri Maddi Hakların Sınıflandırılması	149
Şekil 5: Müşterek Kontrolün Değerlendirilmesi	164
Şekil 6: Hasılatın Ortaya Çıkışı	171
Şekil 7: Devlet Teşviklerinin Muhasebeleştirilmesi	189
Şekil 8: Gerçeğe Uygun Değer Tanımı	206

TABLÖLAR

	Sayfa No
Tablo 1: Mikro-kullanıcı ve makro-kullanıcı yönelimli sistem	18
Tablo 2: İşletme Grupları ve Türleri İle İlgili Kriterler	26
Tablo 3: Konsolide Bazda İşletme Grupları ve Türleri İle İlgili Kriterler	26
Tablo 4: KGK Tarafından Yayınlanan ve Hâlihazırda Yürürlükte Olan TMS'ler	46
Tablo 5: Bugünkü Değer Hesaplama Tablosu	111
Tablo 6: VUK Uygulaması ile TMS 16 Uygulaması Karşılaştırması	140
Tablo 7: TMS 40 Uygulaması ile VUK Uygulaması Karşılaştırması	161
Tablo 8: TFRS 13'ün Temel İlke ve Hükümleri	198
Tablo 9- Gerçeğe Uygun Değer Hiyerarşisi	215
Tablo 10: TFRS 13 Çerçevesinde Yeni Eklenen Hükümler, Değişiklikler ve Değişiklik Beklenmeyen Hükümler	220
Tablo 11: Gerçeğe Uygun Değer Tanımının Değerlendirilmesi	226
Tablo 12: TMS 16 ile Mevcut ve Taslak VUK'a Göre Amortismanla İlişkin Esasların Karşılaştırılması	270
Tablo 13: VUK Taslağında Yer Verilen Değerleme Hükümleri ile TFRS'de Yer Verilen Değerleme Esaslarının Karşılaştırılması	
Tablo 14: Mevcut VUK'un Değerleme Hükümlerine İlişkin Değişiklik Önerileri	

GİRİŞ

Bilindiği üzere, 2005 yılı başında AB üyesi ülkelerdeki halka açık işletmeler tarafından uygulanmaya başlanması ile birlikte tüm dünyayı derinden etkileyen UFRS dalgası ülkemiz işletmelerini de etkilemiş ve UFRS'ler ile tam uyumlu TMS'leri referans alan BDDK düzenlemeleri kapsamında 2006 yılında bankacılık sektörünün öncülüğünde ilk kez yasal mevzuat niteliğini kazanmıştır. Hâlihazırda ülkemizde genel olarak KAYİK şeklinde ifade edilen halka açık işletmeler, finansal kuruluşlar ile sigorta şirketlerinin tamamının UFRS'ler ile tam uyumlu TMS/TFRS'leri uygulamaları zorunludur.

Öte yandan, 14.02.2011 tarihli Resmi Gazetede yayımlanan 6102 Yeni TTK, UFRS'lerin ülkemiz işletmeleri yönünden uygulama alanına çok daha önemli bir derinlik ve anlam kazandırmış, başta muhasebe ve finansal raporlama olmak üzere pek çok konuda devrim niteliğinde düzenlemeler getirmiştir.

Yeni TTK ile birlikte, 01.01.2013 tarihi sonrasında tüm sermaye şirketlerinin, ölçeğine bakılmaksızın, UFRS'ler ile uyumlu finansal tablo hazırlamaları zorunlu hale gelmekte ve sadece raporlama ile sınırlı olmayıp defterlerin tutulmasında dahi UFRS'ler ile tam uyumlu TMS'lerin uygulanması öngörülmekte iken yürürlük tarihinin hemen öncesinde yapılan kanun değişikliğiyle öncelikle sermaye şirketlerinin bağımsız denetime tabi olmaları Bakanlar Kurulu tarafından belirlenen şirketlerle sınırlandırılmış, buna bağlı olarak sonrasında da şirketlerin TMS uygulama kapsamına girecek şirketler bağımsız denetime tabi olan sermaye şirketleri ile sınırlandırılmıştır.

Yeni TTK ile öngörülen bu yeni düzenin önemli sonuçlarından biri de, Maliye Bakanlığının VUK'un kendisine vermiş olduğu yetki çerçevesinde bugüne kadar yayımlamış olduğu muhasebe kurallarının güncellenerek Yeni TTK ile öngörülen düzene belirli ölçülerde TMS/TFRS'lere uyumlu hale getirilmesi olacaktır. Hâlihazırda Maliye Bakanlığı'nın muhasebe kurallarını belirleme yönünde VUK'ta yer alan açık yetkisi geçerli olmakla birlikte, Bakanlığın şirketlere iki ayrı ticari kâr belirleme zorunluluğu getirmemek adına MSUGT'u yürürlükten kaldırarak, TMS'ler ile tam uyumlu yeni bir Hesap Planı ve Muhasebe Tebliğini yayımlaması beklenmektedir. Böylelikle, daha önceki uygulamada vergi kanunlarının değerlendirme hükümlerinin ağırlığı açık olarak hissedilen TDHP ve MSUGT'lar yeni dönemde tamamen muhasebe ilke ve kurallarına bağımlı olacaktır. Dolayısıyla bugüne kadar Kıta

Avrupası ülkelerindeki genel uygulamaya paralel olarak vergi kanunları tarafından yönlendirilmekte olan ulusal muhasebe sistemi kendi amaçları paralelinde bağımsız kurallarını koyup uygulayan, otonom bir yapıya kavuşacaktır.

Bakanlıkça yapılan diğer bir çalışma ise, VUK'un bütün olarak yeniden yazılması ve Kanunun güncel ihtiyaçları karşılamayan bölümlerinin çağın gereksinimleri ve mükellef hakları kapsamında gözden geçirilmesidir. Bu kapsamda gözden geçirilmesi planlanan bölümlerden biri de VUK'un işletmelere dahil iktisadi kıymetlerin kıymetlerinin tespitini konu alan "değerleme" hükümleridir. Söz konusu hükümlerin, Yeni TTK sonrası mükelleflerin ticari kârdan mali kâra geçiş için yapması gereken işlemleri kolaylaştırmak adına, mümkün olduğunca TMS'ler ile uyumlu olarak güncellenmesi beklenmektedir. Başka bir deyişle, sadece kayıt ve raporların muhasebe kurallarına göre oluşturulması öngörülmemekte, aynı zamanda vergi matrahının tespiti yönünden geçerli değerleme kurallarının da yeni oluşturulan bu sistem ile yakınsanması amaçlanmaktadır.

Bu amaçla Vergi Konseyi nezdinde oluşturulan VUK Komisyonu çalışmalarını tamamlayarak taslak düzenlemeyi Maliye Bakanlığına sunmuştur. Söz konusu Komisyonunda Maliye Bakanlığı yetkililerinin de bulunduğu düşünüldüğünde, söz konusu Taslağın Bakanlıkça da büyük oranda kabul edileceği düşünülmektedir. Bu durumda, VUK'un TMS/TFRS'ler ile hangi oranda örtüştüğü, örtüşmeyen kısımlarda daha fazla yakınsama sağlanmasının mümkün olup olmadığı incelenmesi gereken bir konu olarak karşımıza çıkmaktadır.

Bu bağlamda, VUK'u değiştirmesi öngörülen tasarı taslağı metni 2015 yılının Aralık ayı içerisinde kamuoyu ile paylaşılmıştır. Yapılması öngörülen düzenlemeler öncelikle mevcut düzenlemelerde yer alan kavramların güncelleştirilmesine yönelik olmakla beraber, ayrıca mevcut kanun maddelerinin bazılarının iptali ve ayrıca yeni bazı eklemelerin yapıldığı görülmektedir. Ancak VUK Taslağının değerlendirilmesi incelendiğinde, mevcut VUK'da tereddüt yaşanan hususların giderilmesi dışında, TMS ile yakınsama amacının bulunmadığı anlaşılmaktadır.

Bu açıklamalardan hareketle, tezin konusu "*TMS/TFRS'lerdeki Değerleme İlkeleri ve Vergi Sistemi ile Yakınsama Olanaklarının Araştırılması*" olarak belirlenmiştir. Yukarıda yer verilen açıklamalardan da görüleceği üzere, vergi mükellefi olan sermaye şirketlerine kolaylık sağlamak adına TMS/TFRS'ler ile yakınsanmasına çalışılan VUK Taslağında

vergileme ilkeleri ile çelişmeyen veya vergi gelirleri üzerinde olumsuz bir etkisinin bulunacağı peşinen kabul edilemeyen birçok konuda TMS/TFRS'ler ile uyumsuzluk söz konusudur. Konu daha da araştırıldığında çok sayıda başka farklar da bulunduğu ortaya çıkarılmış, böylelikle bir yandan izleyen dönemde geçerlilik arz edecek VUK düzenlemeleri ile TMS/TFRS'ler arasındaki farklılıklar ortaya konulurken, diğer yandan da Bakanlık nezdinde izleyen dönemlerde yapılması söz konusu olabilecek çalışmalara katkı sağlanmış olacaktır.

Dolayısıyla, yapılan çalışma ile mevcut durumda vergi kanunları ile TMS/TFRS'ler arasındaki uyumun hangi düzeyde olduğu, yeni dönemde yayımlanması planlanan VUK ile bu uyumun hangi noktaya taşındığı ve VUK'ta yapılması planlanan değişikliklere kıyasla bu uyumun daha da ileriye taşınmasının mümkün olup olmadığı tespit edilmeye çalışılmıştır.

Bu bağlamda, çalışma giriş ve sonuç hariç olmak üzere beş bölümden oluşmaktadır. Birinci bölümde vergi kanunları ile muhasebe düzenlemelerinin birbirleri ile uyumunun ülkeler düzeyinde incelenmesi konusunda Kıta Avrupası ve Anglo-Sakson mevzuatı hakkında bilgi verilmekte ve bu kapsamda ülkemiz uygulamasında vergi kanunları ile muhasebe arasındaki etkileşime kronolojik süreç içerisinde değinilmektedir.

İkinci bölümde, TMS/TFRS yönünden vergi kanunları ile uyum durumunun ortaya konulması amacıyla; muhasebe teorisi dahilinde TMS/TFRS'lerdeki değerlendirme ölçüleri ortaya konulmakta ve finansal durum tablosundaki kalemler itibariyle değerlendirme ilkeleri ele alınmaktadır. Temel vergileme ilkeleri kapsamında mevcut VUK'da yer alan değerlendirme ölçülerine yer verilerek iktisadi kıymetler bazında değerlendirmede bulunulmakta ve böylece TMS/TFRS'lerdeki değerlendirme ölçülerinin halihazırda vergi kanunlarında uygulanma durumu ortaya konulmaktadır. ,

Üçüncü bölümde, TFRS 13 Gerçeğe Uygun Değer Standardı ayrıntılı olarak incelenmekte ve bu Standardın getirdikleri ortaya konulmaktadır. Ayrıca, gerçeğe uygun değerlerin vergi kanunlarındaki değerlendirme hükümlerinin gerçeğe uygun değer yönünden uygulanma durumu incelenmektedir.

Dördüncü bölümde Vergi Konseyi tarafından kamuoyu ile paylaşılan ve TMS/TFRS'ler ile yakınsandığı ifade olunan VUK Taslağındaki değerlendirme hükümlerinin TMS/TFRS'ler ile uyum durumu ortaya konulmaktadır. Vergilemenin yasallığı, eşitlik ve adalet ilkeleri ile verginin mali güce göre alınması ilkesi gibi temel vergileme ilkeleri de

dikkate alınmak ve gerçeğe uygun değer ile değerleme yönünden durum özel olarak değerlendirilmek suretiyle, taslak düzenlemedekilere ek olarak vergi kanunları yönünden kabul edilmesi mümkün olabilecek TFRS/TMS hükümleri tespit edilerek Yeni VUK'a ilavesi önerilen TMS/TFRS düzenlemeleri önerilmektedir.

Tezin sonuç bölümünde ise yapılan çalışmanın genel bir değerlendirilmesi yapılmakta ve ulaşılan sonuçlar özetlenmektedir.

BİRİNCİ BÖLÜM

2. MUHASEBE VE VERGİ UYGULAMALARI ARASINDAKİ İLİŞKİNİN ÇEŞİTLİ ÜLKE VE TÜRKİYE UYGULAMALARI AÇISINDAN ANALİZİ

2.1. Muhasebe Uygulamaları ile Vergi Uygulamalarının Amacı ve Farklılıkları

İşletmeler ve diğer organizasyonlar hakkında finansal bilgiyi toplamak, ölçmek ve sunmak için tasarlanan muhasebe uygulamalarının genel amacı, bir kurumun veya organizasyonun iç ve dış kullanıcılar olarak tanımlayabileceğimiz paydaşlarına, finansal aktivitelerin özetlendiği veya analiz edildiği raporlar üreterek, bilgi sağlamak ve karar verme süreçlerine destek olmaktır (Albrecht v.d., 2010: 2-7). Sözü edilen iç kullanıcıların genel olarak kurumun veya organizasyonun yöneticileri, çalışanları ve ortakları, dış kullanıcıların ise yatırımcılar, borç verenler, tedarikçiler, müşteriler, vergi otoriteleri, diğer devlet kurumları ve genel olarak “toplum” şeklinde ifade edilmesi mümkündür. (Alexander ve Nobes, 2010: 4; Alley ve Jones, 2005: 4)

Dış kullanıcılardan olan vergi otoriteleri denetim ekipleri aracılığı ile bilgiye doğrudan erişme şansına sahip olduğundan diğerlerine nazaran farklı bir konumdadır (Şensoy ve Perek, 2010: 48). Buna karşılık, vergi sisteminin en temel işlevi kamu giderlerinin finanse edilmesi için ihtiyaç duyulan gelirin sağlanması olup, vergi kanunlarının uygulanması neticesinde elde edilen bilgilerin çoğu durumda yegâne kullanıcısı da vergi otoriteleri veya daha genel bir tabir ile devlettir. Vergilendirmenin sözü edilen işlevi yerine getirebilmesi için, ihtiyaca göre yeni vergilerin uygulamaya konulmasında kolaylık sağlayacak esnek bir yapıya sahip olması, eşitlik, yasallık ve mali güce göre alınma gibi temel vergileme ilkelerini içermesi, mükellef haklarını gözetmesi ve açık bir piyasada rekabeti bozucu etki yaratmayacak şekilde tasarlanması gibi unsurları birlikte barındırması gerekir. (Turhan, 1998: 33-34)

Kimi vergilendirme ölçüleri ekonomik karar vericiliğinin geliştirilmesi amacına hizmet ederken kimileri ise çok daha farklı amaçlar güdebilmektedir. Örneğin, özel muafiyetler, vergi istisnası ve indirimleri vb. ile hükümet makroekonomik politika alanında kullanmak üzere çeşitli araçlara sahip olabilmektedir. Diğer yandan bunların uygulanması tümüyle ekonomik

nedenlere dayandırılrsa bile bu durum vergilemede güdülen amacın muhasebenin amaçları ile mutlaka örtüşeceği anlamına gelmemektedir. Zira hükümetin çok daha geniş kamu ekonomik çıkarlarını gözeterek finansal yönetimi gerçekleştirmesi söz konusudur. (Alley ve Jones, 2005: 4-5)

Bunlara ek olarak, mali idarelerin kurumlar hakkında bilgi toplamak için temel olarak finansal raporlara ihtiyacı olmaması, bunun için pek çok başka yönteme ve araca sahip olması, muhasebe ve vergi sistemi açısından önemli bir hedef farklılığı olup bu durum iki sistem arasındaki kayıt ve hesaplama farklılıklarını da ortaya çıkarmaktadır. (Eberhartinger ve Klosterman, 2006: 3)

Muhasebe ve vergi sistemi, ödenecek verginin hesaplanmasını içeren verginin tarhı konusunda kesişmektedir. Kimi ülkelerde ödenecek vergi, ülkenin vergi otoritesi tarafından belirlenirken kimilerinde ise vergi yükümlüsünün beyanı esas alınmaktadır. Ayrıca ödenecek vergi türüne göre de farklı uygulamalar ile karşılaşılabilir. Modern vergi sistemlerinde vergi mükelleflerinin vergi matrahını hesaplayarak vergi otoritesine bildirmeleri esastır. Türkiye de bu uygulamanın geçerli olduğu ülkelerdendir. İşte bu uygulama ve vergisel düzenleme farklılıkları temel olarak muhasebe ile vergi arasındaki ilişkiyi ve vergi sisteminin muhasebe sistemini etkileme derecesini belirlemektedir. Örneğin ilişkinin oldukça güçlü olduğu Almanya'da ticari bilanço ile vergisel amaçla hazırlanan bilançonun aynı olması gerekli iken, komşusu olan Hollanda'da genel muhasebe ile vergi uygulamaları kapsamında yapılan arasında kesin bir ayırım söz konusudur. (Elitaş, Yıldız ve Üç, 2011: 11)

İşletmeler mali işlemlerini hem muhasebesel hem de vergisel kaygılar ile kayıt altına almak ve raporlamak durumdadır. Dolayısıyla muhasebe sistemi ile vergi sistemi mali işlemleri belgelemek, kayıt altına almak ve raporlamak için sürekli ve seviyesi temel olarak ülkenin hukuk sistemine göre değişen bir ilişki içindedir. (Kaya, 2011: 178)

Muhasebenin temel görevi yukarıda bahsedilen ilgi gruplarının yanlış yönlendirilmesini engelleyerek onları korumaktır. Muhasebe; idare, kontrol ve karar verme amaçlarını gözeterek bilgiyi hazırlamayı, temel bilginin kaydını gerçekleştirmeyi ve kayıt ve raporlama aşamalarında yorumlamayı içerirken, vergilendirmenin temel amacı ise kamu gelirinin artırılması ve hükümete ekonomi ve mali politika alanında araç olarak hizmet sağlanmasıdır. Bu yapılırken de yorum yerine belirli bir oranda kesinlik aranır. Söz konusu kesinlik, bir vergi sisteminin kanun dâhilinde başarılı bir şekilde işletilebilmesi için aranan

temel koşuldur. Sözü edilen kesinliği sağlamak muhasebe açısından her zaman mümkün olmamakla birlikte belirli standartlar var olsa dahi hesapları hazırlamanın alternatif yolları örneğin yönetimin muhakeme imkânlarına göre farklılıklar olabilecektir.

Diğer yandan, vergi kanunlarının hem modern işletmelerin hem de temel vergileme ilkelerinin ihtiyaçlarını karşılayabilmek için düzenli bir şekilde gözden geçirilmesi gerekir. Aksi halde muhasebe ile vergi arasındaki ilişki gözetildiğinde, yetersiz kalması ve hatta çözümü giderek zorlaşan karışıklıklar yaratması kaçınılmaz olacaktır. Gelir, harcama ve kâr gibi değişkenler hem muhasebede hem de vergilendirmede kullanılan değişkenler olup her iki sistem de aynı işlemler ve durumlar üzerinde çalışmakta ve bunları raporlamaktadır. Bazen bu iki sistem söz konusu değişkenleri aynı şekilde hesaplamaktadır; ancak her bir sistem için farklı rakamların daha uygun olduğu durumlar ile sıklıkla karşılaşmaktadır. Elbette ki buradaki temel nokta muhasebe ile verginin farklı amaçlar için var olmasıdır. Özelde ise finansal raporlama kural ve uygulamalarının, nihai vergi matrahının belirlenmesi yönünden uygun olmamasının gerekçesi olarak pek çok neden sayılabilir: Muhasebe ve verginin farklı amaçları, gelir kavramının tanımlanmasındaki zorluklar, muhasebe ve verginin sürekli bir değişim ve gelişim içinde olması ve yönetim etkinliği için arzu edilen amaçsal farklılık bunlardan bazılarıdır. (Alley ve Jones, 2005: 2-4)

Muhasebe sistemi ile vergi sistemi arasındaki ilişki literatürde geniş yer tutmaktadır. Diğer yandan, temel olarak söz konusu ilişkinin ülkelerdeki genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine dayanarak genel bir çerçeve içinde incelendiği, muhasebe standartları kapsamında özel bir değerlendirmenin yapılmadığı görülmektedir. (Kaya, 2011: 180)

Vergi uygulamalarında gelirin erken aşamalarda muhasebeleştirilmesi ve giderlerin mümkün olduğunca ertelenmesi esassen muhasebede giderlerin bir an önce gösterilmesi ve gelirin ötelenmesi eğilimi vardır. Sözü edilen durum, temel kabul görmüş muhasebe ilkelerinden olan ihtiyatlılık ilkesinin bir gereğidir.

Değişen değerlendirme kurallarının vergileme açısından kabul edilmesi ve düzenlenmesi muhasebeye göre daha zor olmaktadır. Esasen muhasebe sistemi ile vergi sisteminin hedef kullanıcıları farklı olduğundan bunlara ilişkin muhasebe ve değerlendirme kurallarının birebir uyumlu olmaları ya da aynı amaca hizmet etmeleri mümkün görünmemektedir. Sözü edilen farklı hedef kullanıcılar, hesaplama yöntemlerinde ve ulaşılmak istenen sonuçlarda farklılık yaratacak ve muhasebe bir yandan ödenmesi gereken vergiyi azaltıp daha az vergi ödeme ve

böylelikle dağıtılabilir kâr artırma (daha çok kâr payı dağıtma) yöneliminde olacak iken vergilendirme açısından ise hükümet vergi tahsilatını artırmak için vergilendirilebilir gelirin diğer bir ifadeyle vergi matrahının daha yüksek çıkması eğiliminde olacaktır. (Laukkanen, 2007: 221-225)

Muhasebe uygulamaları ile vergi uygulamaları arasındaki farklılıklar kısaca şöyle özetlenebilir:

- Muhasebe bilgisi ile vergi bilgisi arasında amaç ve kullanıcı farkı vardır.
- Muhasebe kuralları, vergilendirmenin ihtiyaçlarını karşılama konusunda yetersiz kalabilmektedir.
- Genel kabul görmüş muhasebe ilkeleri ile diğer muhasebe kuralları genellikle araştırma kurumlarının resmi olmayan çıktılarına dayanır ve özel sektörün ihtiyaçları doğrultusunda bağımsız kurumlarca oluşturulup geliştirilir, dolayısıyla dayanağı yasalar olan vergi kuralları kadar yaptırıma sahip değildir.
- Muhasebe uygulamalarının temel amacı, işletmenin finansal pozisyonunun, finansal başarısının ve nakit akışlarının gerçeğe en uygun şekilde finansal bilgi kullanıcılarına aktarılmasının sağlanması iken vergi uygulamalarının temel amacı ise vergi güvenliğinin sağlanması ile verginin objektif ve adil bir şekilde, mali güç ile orantılı olarak toplumun tüm kesimlerince paylaşılmasıdır. Sözü edilen amaçsal farklılıklar nedeniyle, vergi kanunlarında yer alan değerlendirme kuralları genel muhasebe ilkelerine göre daha az sübjektif ve çok daha objektif bir içeriğe sahip olmakta, vergi kanunlarına göre ölçülen değerlerin işletmenin sahiplerinin ve yöneticilerinin muhakeme ve yorumlarından en az etkilenen ve herkes için aynı sonuçları üretebilecek nitelikte olması sağlanmaya çalışılmaktadır. Bu kapsamda, değerlemede gerçeğe uygun değer gibi sübjektif ve etkin olan ya da derin olan bir piyasanın bulunmasına bağlı değerlere, sabit getirili menkul kıymetler için borsada oluşan değerler dışında yer verilmemekte, karşılıklar ve koşullu borçlar gibi geleceğe dönük öngörülerin kullanıldığı alanlarda yine sınırlı bir kullanım olanağı sağlanmaktadır. Halihazırda, vergi kanunlarına göre karşılık uygulaması, amortisman hariç olmak üzere, sadece bazı ticari alacaklar ve stoklar ile vergi beyannamesinin verildiği tarihe kadar genel kurul kararına bağlanması kaydıyla işçilere ödenen temettü ikramiyeleri veyahut performans primleri ile toplu

sözleşme görüşmeleri nedeniyle geçmiş yıllar için ödenen ücret farkları ile sınırlı kalmaktadır.

- Vergi kanunları ile muhasebe kuralları arasında temel farklardan birisi de, finansal tablo dipnotlarında yapılan açıklamaların içeriğine ilişkindir. Muhasebe uygulamalarında dipnot açıklamaları çok daha geniş bir içeriği haiz iken, vergi idarelerine sunulan bilançoların dipnotlarında yapılan açıklamalar, Maliye Bakanlığınca yayımlanan Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliğlerinin bir gereği olmasına rağmen, çok daha sınırlı ve gelecekte ziyade geçmişe dönük bir içeriği haizdir.
- Vergilendirmede muhasebeden farklılık arz eden diğer bir durum ise, bu işlemin kanuna dayanması ve devletin kamu otoritesini kullanması neticesinde gerçekleştiriliyor olmasıdır. (Öncel, Çağan ve Kumrulu, 1985: 3)

Muhasebe uygulamaları çok farklı yollarla düzenlenebilmektedir: piyasa, devlet organları yönetmelik ve tebliğler yoluyla, meclis kanun yapmak suretiyle, borsalar, düzenleyici ve denetleyici otoriteler, meslek örgütleri, ileride Avrupa Birliği örneğinde görüleceği gibi büyük şirketlerin temsilcilerinden oluşan komiteler veya bağımsız kuruluşlar gibi. (Alexander ve Nobes, 2010: 7) Bu düzenlemeler her bir ülkedeki sosyal, ekonomik ve kurumsal faktörlerin karmaşık etkileşimi ile şekillenmektedir. Bu faktörlerden en yaygın olanları; sermaye piyasalarının yapısı, raporlama sistemlerinin türü, işletmelerin ölçeği ve karmaşıklığı, yasal sistemin türü, yürütme düzeyi, enflasyon oranı, diğer ülkelerle olan ekonomik ve politik ilişkiler, muhasebe mesleğinin önemi, kavramsal bir çerçevenin varlığı ve muhasebe eğitiminin kalitesi olarak sayılabilir. Sözü edilen faktörlere ne derecede önem atfedildiği, muhasebe sistemi ile vergi sistemi arasındaki ilişki açısından da muhasebe sisteminin *mikro-kullanıcı yönelimli* veya *makro-kullanıcı yönelimli* olması konusunda belirleyici olmaktadır. Makro-kullanıcı yönelimli muhasebe sisteminde, kamu kurumları, özellikle de vergi ve ekonomi planlaması ile ilgili kurumlar, muhasebe raporlarının temel kullanıcıları olmaktadır. Mikro-kullanıcı yönelimli muhasebe sisteminde ise muhasebe raporlarının en önemli kullanıcıları çok farklı alanlardan sermaye sağlayıcılar olarak karşımıza çıkmaktadır. (Saudagaran, 2009: 24)

Tablo 1: Mikro-kullanıcı ve makro-kullanıcı yönelimli sistem

Mikro	Makro
Altyapı	
İngiliz içtihat hukuku	Roma hukuku
Geniş, eski, güçlü uzmanlık	Dar, yeni, zayıf uzmanlık
Büyük borsa	Küçük borsa
Genel Muhasebe Özellikleri	
Gerçeğe uygun	Yasal
Hissedar odaklı	Alacaklı odaklı
Açıklık	Gizlilik
Ayrı vergi kuralları	Vergi kuralları egemen
Özün önceliği	Biçimin öze önceliği
Profesyonel standartlar	Kamu otoritelerinin belirlediği kurallar
Belirli Muhasebe Özellikleri	
Tamamlama yüzdesi yöntemi	Tamamlanmış sözleşme yöntemi
Faydalı ömürlere göre belirlenen amortisman	Vergisel kurallara göre amortisman
Yasal yedekler yoktur	Yasal yedekler vardır
Finansal kiralama ile elde edilen varlıklar aktifleştirilir	Finansal kiralama ile elde edilen varlıklar aktifleştirilmez
Fon akışı tablosu vardır	Fon akışı tablosu yoktur
Hisse başına kazanç açıklanır	Hisse başına kazanç açıklanmaz
Gizli yedek yoktur	Gizli yedek vardır
Vergi karşılığı dahil değildir	Vergi karşılığı dahildir
Kuruluş masrafları giderleştirilir	Kuruluş masrafları aktifleştirilir
Ödenmemiş döviz parasal kalemlerinden kaynaklanan kazanç dikkate alınır	Ödenmemiş döviz parasal kalemlerinden kaynaklanan kazancın finansal tabloya

*Özellikle 1980'lerden sonra pek çok ülke muhasebe uygulamalarında mikroya yönelmiştir.

Kaynak: Alexander, D. ve Nobes, C. 2010. *Financial accounting: an international introduction*. Harlow: Prentice Hall, 4. Baskı, s. 69.

Muhasebe uygulamaları ile vergi uygulamaları arasındaki ilişki *bağımlı olma (dependence)* ve *bağımsız olma (independence)* durumuna göre yapılan ayırım ile de ifade edilebilir. Burada söz konusu olan, muhasebe ve vergi arasındaki ilişkinin özü itibarıyla iki farklı yapıda olması durumudur. Bağımlı olma durumu, ticari hesapların vergi kurallarını izlemesi veya vergisel amaçlı kazanç tespitinin, ticari hesaplara ilişkin yapılan seçim ile belirlenmesidir. Bağımsız olma durumu, muhasebe amacıyla gelir tespitinin vergisel amaçlarla gelir tespitinden bağımsız olmasıdır.

Diğer yandan, muhasebe ile vergi arasındaki ilişki sürekli değişmektedir (Hoogendoorn, 1996: 785). Söz konusu ilişkiyi belirlemeye çalışırken önemli olan, iki sistemin uygulamalarını çok kesin çizgilerle ayırmamak ve Hoogendoorn (1996)'un da kabul ettiği sürekli değişim yerine göre farklı ihtiyaçlara ağırlık verilebileceği hususlarını dikkate almaktır. (Freedman, 2004: 74) Aynı zamanda ileride ayrıntıları verileceği üzere, Lamb, Nobes ve Roberts (1998) herhangi bir belirli muhasebe yetki alanı için vergi sistemi ile finansal raporlama sistemi arasındaki bağlantı ve ilişkisizlik durumunun ayrıştırılmasının mümkün olduğunu ortaya koymuştur. Ayrıca muhasebe standartlarındaki küreselleşme eğiliminin bağımlı olma durumunu artırması da beklenen bir durumdur. (Freedman, 2004: 74)

Bağımsız olma durumundaki temel özellik, işletmelerin ticari hesaplarına ve vergi hesaplarına göre farklı muhasebe politikaları kullanma yoluna gitmesidir. Ülkeler bazında vergi ve muhasebe arasındaki bağımlı ilişkinin derecesi farklılık gösterse dahi kesin olan hiçbir ülkenin bu zor ilişkiden tümüyle kaçınmasının mümkün olamayacağı gerçeğidir. Diğer bir ifadeyle, hiçbir zaman muhasebe ile vergilendirme arasında tam bağımsız bir ilişkiden söz edilemez. Her bir sistem, diğerini etkilemektedir. Hoogendoorn çalışmasını yürüttüğü dönemde, 1996 yılında, bağımsızlık konusu üzerine çalışılan 13 Avrupa ülkesi arasında en önemli temsilcinin Birleşik Krallık olduğu tespitinde bulunmuştur. Birleşik Krallık'ı takip eden diğer ülkeler ise Çek Cumhuriyeti, Danimarka, Polonya, İrlanda, Hollanda ve Norveç olarak belirlenmiştir. (Alley ve Jones, 2005: 18)

Ticari hesapların vergi kurallarına dayanması veya tam aksine vergilendirilebilir gelirin ticari hesaplara göre belirlenmesi durumunu ifade eden bağımlı olma durumu, farklı şekillerde görülebilir. Örneğin, vergisel kaygıların ağır bastığı bağımlı olma durumlarında, çeşitli muhasebe politikaları içinden vergilendirme amacıyla da kullanılabilir olanların seçilmesi söz konusu olabilir. Her şekilde bağımlı olma durumunda ise verginin indirilmesi veya ertelenmesinin sağlayacağı avantajlar, gelir rakamları üzerinde aşağı yönlü bir baskıya yol açacaktır.

Hoogendoorn çalışmasını yürüttüğü dönemde, 1996 yılında, **bağımlılık** konusunda üzerinde çalışılan 13 Avrupa ülkesi içinde en önemli temsilcilerin Belçika, Finlandiya, Fransa, İtalya ve İsveç olduğunu tespit etmiştir. (Alley ve Jones, 2005: 18) Ticari hesapların vergi kurallarını izlediği bağımlı ülke uygulamalarında genellikle farklılık daha belirgin olmaktadır ve daha düşük vergilendirilebilir kârlar ile karşılaşmaktadır. Ancak bu durum toplanan verginin düşük olacağı anlamını taşımamaktadır. Telafi için nispeten daha yüksek oranların uygulanması mümkündür. (Freedman, 2004: 72)

Hoogendoorn (1996), muhasebe ve vergi arasındaki ilişkiyi 13 Avrupa ülkesi üzerinde incelemiştir. Araştırma sonucunda 7 tipik ülke grubu şeklinde bir ayrıma ulaşmıştır. Yazar söz konusu araştırmayı yürütürken mevcut durumda uyumun olmayışını şaşkınlıkla karşıladığını ifade etmiştir. Ancak yukarıda da belirtildiği üzere söz konusu ilişkinin değişmeye devam ettiğini vurgulamıştır. IASC'nin o dönemdeki (1996) uygulamalarına atıfta bulunmuş ve çok daha uyumlu bir yapının oluşacağını işaret etmiştir. Söz konusu 7 ülke grubu şöyledir (1996: 793):

1. Grup: *Vergi ile muhasebe arasındaki ilişki bağımlıdır ve değişmesi beklenmemektedir. Ertelenmiş vergi muhasebesi için bir düzenleme bulunmamaktadır ya da çok yetersizdir. Dolayısıyla pek çok alternatif uygulama mevcuttur. Uygulamada işletmenin hem münferit hesapları hem de konsolide hesapları vergiden etkilenmektedir. Gruptaki ülkeler: Belçika ve İtalya'dır.*

2. Grup: *Vergi ile muhasebe arasındaki ilişki bağımlıdır ve değişmesi beklenmemektedir. Ancak, birinci gruba göre daha kapsamlı düzenlemeler mevcuttur. Vergilendirme normalde konsolide hesapları etkilememekte, ancak münferit hesapları etkilemektedir. Gruptaki ülkeler: Fransa ve Almanya'dır. Diğer yandan sınırlı düzenlemeler nedeniyle Almanya birinci grubun da özelliklerini taşımaktadır.*

3. Grup: Vergi ile muhasebe arasındaki ilişki hâlihazırda bağımlı olmakla birlikte bağımsız bir yapıya doğru açık bir gelişim gözlenmektedir. Ertelenmiş vergiye yönelik sıkı düzenlemeler bulunmamaktadır. Gruptaki ülkeler: Finlandiya ve İsveç'tir.

4. Grup: Vergi ve muhasebe resmi olarak bağımsız olmakla birlikte uygulamada halihazırda sıkı bir ilişki mevcuttur. Gruptaki ülkeler: Çek Cumhuriyeti ve Polonya'dır.

5. Grup: Vergi ve muhasebe bağımsızdır. Ertelenmiş vergi muhasebesi çeşitli alternatiflere olanak sağlamaktadır. Gruptaki ülkeler: Danimarka'dır.

6. Grup: Vergi ve muhasebe bağımsızdır. Ertelenmiş vergi muhasebesi için belirli bir düzenleme mevcut olup kısmi verginin dağıtımını düzenlemenin temel karakteristiğidir. Gruptaki ülkeler: İrlanda ve Birleşik Krallık'tır.

7. Grup: Vergi ve muhasebe bağımsızdır. Ertelenmiş vergi muhasebesi için belirli bir düzenleme mevcuttur ve düzenlemenin temel özellikleri arasında ertelenmiş vergi varlıklarının muhasebeleştirilmesi, yükümlülük yönteminin uygulanması, yeniden değerlendirme uygulaması üzerine ertelenmiş vergi yer almaktadır. Gruptaki ülkeler: Hollanda ve Norveç'tir."

Genel anlamda muhasebe ile vergi arasında yoğun bir etkileşimin varlığına dikkat çeken Nobes ve Parker ise, Anglo-Sakson ülkelerinde sıklıkla görülen ve ticari amaçlarla güdülenen muhasebe sistemleri ile Kıta Avrupası'nda sıklıkla görülen ve vergi egemen muhasebe sistemleri şeklinde bir ayırım yapmıştır. (2002: 65) Bu yoğun ilişkinin en önemli örneklerinden biri de kurumlar vergisinin, kâr verileri ve diğer finansal raporlama konuları üzerinde kayda değer bir etkisi olmasıdır. Özellikle kimi Kıta Avrupa'sı ülkelerinde kurumlar vergisi ile ilişkili kuralların, şahıs şirketlerinde diğer bir ifadeyle, kolektif şirketler, adi komandit şirketler, adi şirketler ve şahıs işletmeleri finansal muhasebe ölçümü ve değerlemesi konusunda baskın bir etkisi vardır. Örneğin, Almanya'da vergisel kurallar bir şahıs işletmesinin finansal tablolarındaki amortisman giderini çok güçlü bir şekilde etkilemektedir. Fransa'da genellikle bilançodaki aktif değer değişiklikleri şahıs işletmelerinin vergi yükümlülüklerini etkilemektedir. Diğer yandan, Almanya ve Fransa ile örneklenen uygulamalar Birleşik Krallık için geçerli değildir.

Muhasebe ve vergi arasındaki ilişkinin diğeri bir önemli boyutu ise vergisel kurallar ile muhasebe kuralları arasındaki farklılığın nasıl hesaplanacağıdır. Bu durum özellikle muhasebe uygulamaları ile vergi uygulamaların pek çok konuda ayrıldığı ülkelerdeki muhasebe kuralları için bir sorun teşkil etmektedir. Özellikle de konsolide finansal raporların hazırlanmasında UFRS'yi kullanan gruplar için vergi ve finansal raporlama konusunda çok önemli farklar ortaya çıkmaktadır. Bu ise ertelenmiş vergi konusunu gündeme getirmektedir. (Alexander ve Nobes, 2010: 236) Dünyada pek çok ülkede, verginin konsolide bazda hesaplanmıyor olması da bu güçlüğün daha da artmasına yol açmaktadır.

Lamb, Nobes ve Roberts (1998) tarafından, farklı ülkelerde vergi ile finansal raporlama kuralları ve uygulamaları arasındaki ilişkinin seviyesinin değerlendirilebilmesi için bir yöntem geliştirilmiştir. Söz konusu yöntemde ilişki olması ve olmaması durumunu derecelendirerek ifade eden beş durum belirlenmiştir. Bu yöntem, “vergi kuralları ve uygulamaları” ile “finansal raporlama kuralları ve uygulamaları” arasındaki ilişkinin veya uyumun derecesini araştırmaktadır. Yazarlar, herhangi bir belirli muhasebe alanı için örneğin, duran varlıkların amortismanı alanında, ilişki ve ilişkisizlik durumunun ayrıştırılmasının mümkün olduğunu ortaya koymuştur. Burada incelenen konu, ekonomik kararların vergiden etkilenme durumu değildir. Söz konusu etkileşim zaten genel olarak tüm ülkeler tarafından kabul edilen bir durumdur. İncelenen konu, hangi finansal raporlama uygulamasının ve vergi uygulamasının işlevsel anlamda bağlantılı olduğudur. Aşağıdaki durumlar, verginin finansal raporlarla ilgili kararlar üzerindeki etkisini artan bir sırada vermektedir:

Durum 1: İlişki bulunmaması (disconnection) - ayrı, bağımsız ve detaylı vergi ve muhasebe kurallarının bulunması.

Durum 2: Özdeşlik (Identity) - Aynı muhasebe ve vergi kurallarının bulunması.

Durum 3: Muhasebenin yönlendirici olması - Finansal muhasebe kurallarının hem muhasebe hem de vergi amaçlı dikkate alınması.

Durum 4: Verginin yönlendirici olması - Her iki amaç için de vergi kurallarının önceliği olması.

Durum 5: Verginin egemen olması - Finansal muhasebe kurallarının geçersiz olması”
(Lamb, Nobes ve Roberts, 1998: 174).

Yukarıdaki “ilişki bulunmaması” durumu, temel olarak muhasebe ve vergi kârının hesaplanma yöntemi ile açıklanmaktadır. Muhasebe kârının, muhasebe kural ve ilkelerinin uygulanması ile hesaplanması söz konusu iken vergi kârı, vergi kuralları dikkate alınarak hesaplanmaktadır. Sonuçta ikisi arasında önemli farklar oluşmaktadır (Cuzdriorean, 2010: 497-498).

Yöntemin ulaştığı sonuçlar ülkeler ile örneklendirilecek olursa; Durum 1 ile ifade edilen ilişkisizliğin birçok örneği Amerika Birleşik Devletleri ve Birleşik Krallık'ta görülürken, Almanya'da Durum 4 ve Durum 5 ile ifade edilen ilişki bulunmasına ilişkin unsurlar nispeten çok daha yoğundur (Lamb, Nobes ve Roberts, 1998: 186).

Küreselleşme yerel sistemlerin tek bir uluslararası sistem altında birleştirilmesini, en azından yakınsamasını (*convergence*) zorunlu kılmaktadır. Sözü edilen durum muhasebe sistemleri için de geçerlidir. Bu gerekliliğin ispatı, küresel ekonominin önemli oyuncularının, örneğin Avrupa Birliği ülkeleri, Amerika Birleşik Devletleri ve Birleşik Krallık gibi ve küresel ekonomide önemli yer edinen hızla gelişen kimi ekonomilerin örneğin Çin, Rusya, Hindistan, Brezilya ve Türkiye gibi yerel muhasebe sistemlerini UFRS ile uyumlaştırma (*harmonisation*) çabalarında görülmektedir (Samuel ve Manassian, 2011).

Şirketlerin uluslararası faaliyetleri arttıkça işlemler karmaşıklaşmakta ve hem yerel otoritelerin hem de şirket merkezinin yer aldığı ana ülke otoritesinin kurallarına göre hareket etmek, farklı muhasebe sistemlerine göre kayıt tutmak ve raporlama yapmak bir yandan hata riskini artırmakta diğer yandan da maliyeti yükseltmektedir. Ayrıca denetim konusu da zorlaşmakta ve ek bir maliyet yaratmaktadır.

Vergilendirilebilir kâr ile muhasebe kârının birleştirilmesi veya ayrıştırılması gereği üzerine öne sürülen farklı görüşler mevcuttur. Birleştirilmesinin, sadeleştirme olanağı sağlayacağı, uyum maliyetini ortadan kaldıracacağı ve şeffaflığın artmasını sağlayarak vergiden kaçınma durumunun azalmasına yol açacağı yönünde argümanlar mevcuttur. Ayrıştırılmasına yönelik argümanların temelinde ise bir yandan vergilendirilebilir kâr hesabının farklı amaçları olması, diğer yandan finansal hesapların ortaya konulması ve her iki sistemin amaçlarına uygun şekilde işletilmesi gereğine yapılan vurgu yer almaktadır. Bununla birlikte, sadeleştirmenin sadece hesapların hazırlanması sürecini kapsayacağı ve uyum maliyetini düşüreceği ancak tam bir sadeleştirmenin mümkün olmayabileceği de ileri sürülmektedir. Bu durumun nedeni, ticari hesaplar ile vergi hesaplarının sahip olduğu farklı amaçların

uygulamada tam bir uyumlaştırmanın başarılı olmasını engelleyecek olması ve yine aynı amaç farkından dolayı bunun arzu edilen bir durum olmamasıdır (Freedman, 2004: 74-75).

Diğer yandan, vergisel anlamda UFRS'nin ÇUŞ'ları çok daha yoğun etkilemesi beklenmektedir. Bunun nedeni CUŞ'ların vergilendirme yetkisi birden fazla alanda faaliyette bulunuyor olmasıdır. Bu kapsamda, UFRS'nin uygulamaya geçirilmesinin fiilen ödenen vergi oranında bir artış yaratacağı veya bu oranın daha oynak olmasına yol açacağı öne sürülmektedir. Diğer yandan, UFRS mevcut durumda yaygın olarak raporlama standardı olarak kullanılmakta olup kimi ülkelerde vergi otoriteleri işletmelerin hazırlayacağı finansal raporların vergilendirme amacıyla ulusal GKGMİ'ye göre hazırlanmasını öngörmektedir. Kimi ülkelerde ise vergilendirilebilir kârın hesabı için GKGMİ temelli finansal raporların mı yoksa UFRS temelli finansal raporların mı kullanılacağı yönünde karar verilebilmiş değildir. Ülkelerin UFRS konusunda yakınsama veya olduğu gibi uygulamaya sokma kararı da vergilendirme konusunda etkinin farklı olmasına neden olacaktır (Mulyadi, Soepriyanto ve Anwar, 2012: 160).

Muhasebeciler arasındaki yaygın kanı, tek bir doğru kâr rakamının olamayacağı ancak işletmede neler olduğuna ilişkin bir tablo çizmeye olanak sağlayan çeşitli rakamlar söz konusu olabileceğidir. Şirket hissedarlarının görmesi gereken ve kullanabileceği tablo, doğru ve güvenilir verilerin yanı sıra yorum ve analize dayalı dolayısıyla ileriye dönük olmalıdır. Buna karşın, vergi sisteminin tek bir rakama ulaşması gerekmektedir. Ancak tek bir kâr rakamı olsa dahi bu rakamı destekleyen veya açıklayan dipnotların ve daha fazla rakamsal verinin olması kaçınılmazdır. Bu durumda bunun tek ve doğru bir rakam olduğunu söylemek gerçekçi olmayacaktır.

Tüm bunların yanında adil ve verimli bir vergi sisteminin sadece tek ve doğru bir kâr rakamı ile ilişkili olması değil, aynı zamanda en uygun ödeme zamanını ve ödeme imkânını da dikkate alması beklenmektedir (Freedman, 2004: 75).

2.2. Kıta Avrupa'sı Ülkelerinde Muhasebe ve Vergi Uygulamaları Arasındaki İlişki

Muhasebe ile vergi arasındaki ilişki değerlendirilirken literatürde temel olarak Anglo-Sakson ve Kıta Avrupa'sı ayrımı yapılmıştır. Söz konusu ayrım muhasebe sistemi olarak değil de daha genel kapsamda hukuk sistemi olarak yapılacak olursa, Kıta Avrupa'sı hukuk sisteminin Fransız, Alman ve İskandinav olmak üzere temelde üç orijine göre sınıflandırıldığı

görlür. Bu ayrıma göre Türkiye'nin benimsediği hukuk sisteminin, Fransız orijinininden gelen Kıta Avrupa'sı sistemi olduğu kabul edilmektedir. Kıta Avrupa'sı sistemi gibi muhasebe kuralları ile uygulamalarında devletin baskın bir rol üstlendiği sistemlerde, muhasebe sisteminin etkisi ve finansal raporlar ile sunulan bilgi, Anglo-Sakson sistemine oranla zayıf kalmaktadır. Anglo-Sakson sistemlerinde, kanun koyucu veya muhasebe meslek örgütleri tarafından muhasebeye ilişkin düzenlemeler yapılmakta ve finansal raporlar ile daha detaylı bilgi sunulmaktadır. Ticaret kanunlarının Kıta Avrupa'sı ülkelerinde muhasebe sistemine yön verdiği görülmektedir (Elitaş, Yıldız ve Üç, 2011: 7-8).

Kıta Avrupa'sı ülkelerinde muhasebe sisteminin temel özellikleri;

- *Kanun bazındaki düzenlemelerin etkisi diğer bir ifadeyle kamu otoritelerinin çıkardığı yasaların ve düzenlemelerin etkisi,*
- *Alacaklı odaklanması yani finansal raporlamanın temel olarak alacaklıları aynı zamanda vergiyi toplayan hükümeti koruma amacıyla kullanılması,*
- *Muhasebe bilgilerinin gizliliği,*
- *Şeklin öze göre önceliği,*
- *Kamu otoritelerinin belirlediği kurallar ve*
- *Verginin baskın olmasıdır* (Blake, Akerfeldt, Fortes ve Gowthorpe, 1997: 85).

Kıta Avrupa'sı sisteminde vergi hesaplaması muhasebenin ürettiği bilgilere ve gelir tablosuna dayanmaktadır (Laukkanen, 2007: 220). Kıta Avrupa'sı sistemine dahil ülkeler arasında Fransa, Almanya, Avusturya, İsveç, İtalya, Portekiz, Japonya, Belçika ve Yunanistan yer alır (Nobes, 1997: 186).

2.2.1. Avrupa Birliğinin Genelindeki Durum

AB'de uygulanmakta olan 27 farklı vergilendirme sistemi vardır. Bu durum şirketlerin, özellikle de küçük ve orta ölçekli şirketlerin, vergiye uyum konusundaki maliyetlerini ciddi oranda yükseltmektedir. Söz konusu çeşitlilik sadece vergilendirme için geçerli olmayıp, şirketler çok farklı muhasebe sistemleri ile karşı karşıya kalmaktadır. Anılan durum, özellikle muhasebe sistemi ile vergilendirme sistemi arasındaki ilişkinin kopuk olduğu ülkelerde söz konusudur. Yukarıda açıklandığı üzere, muhasebe kurallarının vergi kurallarına bağlı olarak geliştii sistemi ifade eden bağımlı ülkelerden en önemlileri; Belçika, Finlandiya, Fransa, Almanya, Avusturya, İtalya ve İsveç iken muhasebe kuralları ile kurumlar vergisi matrahı için

farklı kuralların varlığını ifade eden bağımsız ülkelerden önemlileri ise; Çek Cumhuriyeti, Danimarka, Hollanda, Norveç, Polonya ve Birleşik Krallık'tır. Muhasebe ve vergi kuralları arasındaki farklar, Avrupa Komisyonu'nun birlik içinde muhasebe sistemlerinin ve ayrıca kurumlar vergisi matrahının en azından belirli bir oranda uyumlaştırılması yönünde çalışmalarını hızlandırmıştır (Nerudová, 2011: 73-74).

Mevcut durumda Avrupa Birliği'nin vergilendirme politikası, üye ülkelerin sınır ötesi vergilendirme sistemlerinin uyumlaştırılmasına ihtiyaç olmadığı şeklindedir. Ancak kurumlar vergisi bunun istisnasıdır. Üye ülkeler kendileri için en uygun vergi sistemini seçmekte serbest bırakılmıştır. Vergi alanında uyumlaştırmadan ziyade işbirliğinin (cooperation) çok daha faydalı çözümler üreteceği yönünde görüş belirtilmiştir (European Commission, 2012a).

Avrupa muhasebe sistemindeki birlik çalışmaları 25 Mart 1957 tarihli Roma Antlaşması ile başlamıştır. AET, üye devletleri arasında kişilerin, malların, hizmetlerin ve sermayenin serbest dolaşımını öngörmüştür. Bu kapsamda öncelikle, sınırlı sorumlu şirketler için karşılaştırılabilir finansal bilgiler elde edilmesi amacıyla gündeme gelen ortak bir muhasebe dili oluşturulması konusu, AET içinde şirketler hukuku ve vergi hukuku alanında uyumlaşmanın sağlanmasına çalışılması ile genişlemiştir (Lemarchand, 2006: 10-12).

Avrupa Birliği'nde muhasebe sistemlerinin uyumlaştırılması çalışmaları daha belirgin ve yoğun şekilde 1970'lerde başlamış ve bu alandaki en önemli adım 4. Konsey Direktifi (78/660/EEC) olmuştur. 1978 tarihli direktif, sınırlı sorumlu şirketlerin diğer bir ifadeyle sermaye şirketlerinin yıllık hesapları üzerinedir ve genel olarak 4 üncü Direktif şeklinde anılmaktadır (Kindberg ve Persson, 2005: 1).

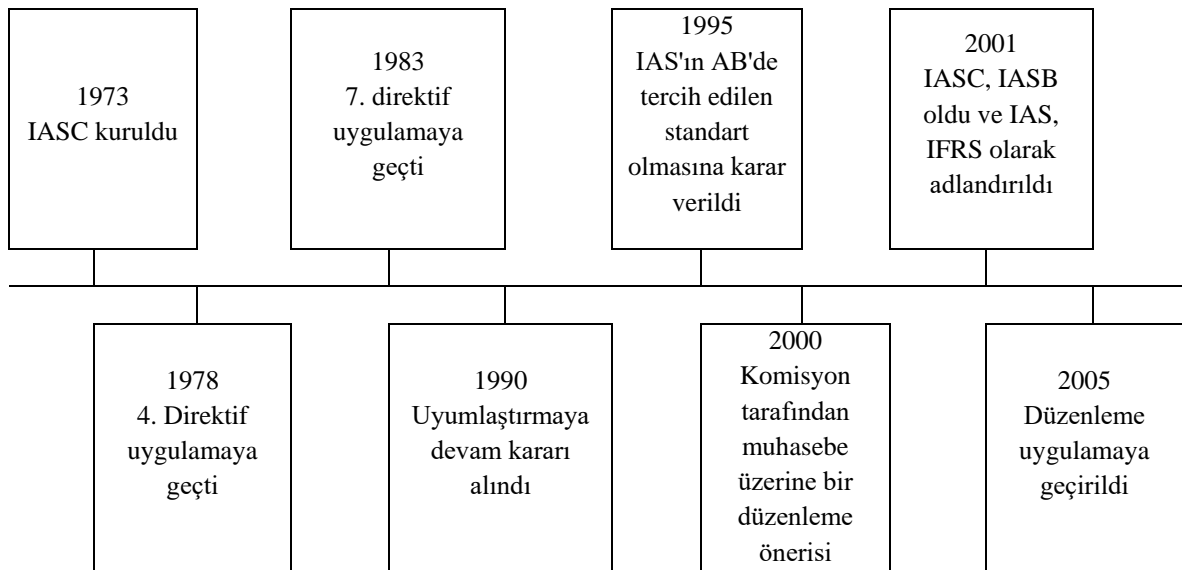
1988'in başında Avrupa Komisyonu tarafından bir direktif önerisi hazırlanmıştır. Bu direktif, Avrupa dâhilinde kurumlar vergisi kapsamında kurum kârının hesaplanmasında uyumu konu almıştır; ancak üye ülkelerden gelen tepkiler bu planın uygulamaya geçirilmesini engellemiştir. Bu deneyimin ardından "*Stockholm Grubu*" olarak adlandırılan grup tarafından "*Mukim Ülkede Vergilendirilme - Home State Taxation*" kavramı oluşturulmuştur. Söz konusu kavram, CUŞ'lar için Avrupa dâhilinde tek tip vergi matrahını öngörmüştür. Buna göre, CUŞ ana şirketinin kayıtlı olduğu üye ülkenin vergi kanununa göre vergi kârını hesaplayacaktır. Ana şirketin hazırladığı konsolide hesaplarda tüm grup için mukim ülke kurallarına göre matrah tespit edilecek ve diğer ülkelere dağıtılacaktır. Ne var ki, söz konusu öneri üye ülkelerce kabul görmemiş, vergilemenin tek tipleştirilmesinin zorlanması veya

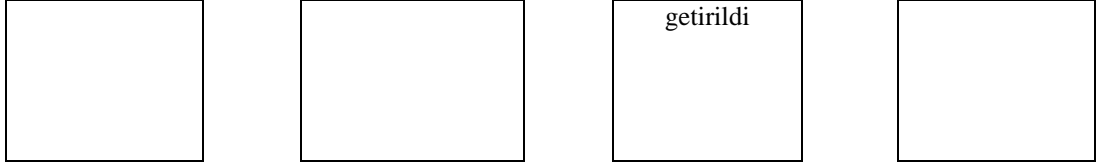
vergileme yetkisinin bazı şartla belirli ülkelere bırakılması yerine vergi kâr ve zararının belirlenmesinde dikkate alınmak üzere ortak ilkelerin tespit edilmesine geçilmiştir. Vergilemede birliğin sağlanmasındaki tüm bu zorluklar ve sonuç itibarıyla ortak ilkelerin belirlenmesine karar verilmesi ise, öncelikle muhasebe sisteminde bir uyumu gerektirmiş ve bu doğrultuda zaman içinde UFRS'nin devreye girmesine neden olmuştur (Schön, 2004: 427).

4 üncü Direktiften sonra 2002 yılına kadar başka direktifler ve değişiklikler de yayımlanmış, yukarıda bahsedilen 1988 deneyimi yaşanmıştır. Ancak Avrupa Birliği nezdinde yaşanan en önemli gelişme 12 Mart 2002 tarihinde ortaya çıkmış (Lemarchand, 2006: 13) ve kabul edilen yasayla, 1 Ocak 2005 tarihi itibarıyla geçerli olacak şekilde AB, UFRS uygulamasını AB borsalarına kote AB işletmelerinin konsolide tabloları için zorunlu hale getirmiştir. 2002 yılında yayımlanan bu metin direktif değil düzenleme (regulation) mahiyetindedir (EC Düzenleme No: 1606/2002). Düzenlemeler üye ülkeler tarafından ayrı bir kabul sürecine tabi olmaksızın doğrudan uygulanabildiklerinden direktiflerden çok daha güçlü birer yasama aracıdır.

Standartlar AB genelinde uygulamaya geçirilmeden önce Avrupa Komisyonu tarafından onaylanmakta ve tüm resmi AB dillerine çevrilmektedir. Avrupa Komisyon ise bu standartların kabulüne ilişkin kararını ARC'nin olumlu görüşüne dayandırmakta, adı geçen Komite ise EFRAG olarak adlandırılan Gruptan girdilerini temin etmektedir. IASB tarafından düzenli olarak yeni standartlar yayımlandığından bu durum devam eden bir süreci ifade etmektedir (Kindberg ve Persson, 2005: 1).

Şekil 1: Muhasebe Uyumlaştırmasında Zaman Çizelgesi





Kaynak: Kindberg ve Persson, 2005: 16.

Diğer yandan AB uyum konusundaki hedeflerini büyük oranda direktifleri kullanarak başarmaktadır; çünkü üye ülkelerin bu Direktifleri yerel mevzuatlarına aktarma yükümlülükleri bulunmakla birlikte pek çok direktifte birebir uyum zorunluluğu bulunmamakta ve ilgili Direktifler sadece yönlendirici olmaktadır. Dolaylı vergiler konusunda uyum ileri seviyededir. Muhasebe ile yakından ilgili dört direktif olarak 2 nci, 4 üncü, 7 nci ve 8 inci direktifler mevcuttur. Söz konusu direktifler AB mevzuatının (Acquis Communautaire) Şirketler Hukuku Faslında yer alır (Alexander ve Nobes, 2010: 80-81).

Ayrıca AB, UFRS'nin dünya çapında raporlama dili olmasını teşvik etmektedir. Bu kapsamda AB; IASB, IFAC, OECD, Dünya Bankası (World Bank) ve UNCTAD ile işbirliği yapmaktadır.

Yukarıda kısaca belirtildiği üzere, AB, IASB tarafından çıkarılan bir standardı kabul etmeden önce AB muhasebe uzmanlarından meydana gelen bir özel sektör kuruluşu olan EFRAG, çıkarılan standardı inceler ve Avrupa Komisyonuna standardın Avrupa'da kabul edilmesi ya da edilmemesine veyahut belirli bir süre içinde kabul edilmesine yönelik öneride bulunur. Avrupa Komisyonu öneriyi dikkate alarak mevzuat önerisini hazırlar ve bu öneriyi bir devlet kurumu olan ARC'ye sunarak standarda uyum konusundaki görüşünü alır. Böylelikle, standarda uyum sağlanması ya da standardın reddedilmesi yönünde bir karara varılmış olur (Armstrong v.d., 2008: 5-6). Burada standartların etkisinin anlaşılması, standart koyuculuğun bağımsızlık ve kamu yararı unsurlarını güçlendirmesi anlamında özellikle EFRAG, IASB ile yerel otoriteler ve akademisyenler arasında bir arabulucu gibi işlev görmektedir (Abela ve Mora, 2012: 149).

AB'de siyasal hesap verme sorumluluğu üye ülkelerdedir. Bu nedenle harcamalar da fiili olarak ülkeler düzeyinde gerçekleşmektedir. Dolayısıyla hem uygulama açısından hem de AB'nin ilkesel yaklaşımı gereği vergilendirme yetkisi büyük oranda üye ülkelere aittir. AB'nin tam kontrol sahibi olduğu vergiler, ticaret ve tarımsal faaliyetlerin düzenlenmesi amacı ile gümrük vergileri ve tarımsal vergilerdir. Dikkat çeken temel vergilendirme düzenlemeleri;

malların serbest dolaşımı, dolaylı vergilendirme, vergilerin uyumlaştırılması ve Birlik içerisinde çifte vergilendirmeyi önleme alanlarında yoğunlaşmaktadır (Erkan, 2009: 24-25). Birlik, kendi içerisinde dolaylı vergileri uyumlu hale getirmeye yetkili kılınmış olmasına rağmen Avrupa Birliği'ni kuran Anlaşma'da açık bir şekilde vergilerin uyumlu hale getirilmesine yönelik özel bir hüküm bulunmamaktadır.

Kurumlar vergisinin uyumlaştırılması konusunda CCCTB üzerine çalışmalar 2001 yılından bu yana CCCTB Çalışma Grubu tarafından yürütülmektedir. CCCTB, AB içinde faaliyet gösteren şirketlerin vergilendirilebilir kârın hesabında tek bir kurallar seti kullanılmasını ve yine AB içindeki tüm faaliyetleri için tek bir konsolide vergi beyannamesi düzenleyebilmesini amaçlamaktadır. 16 Mart 2011 tarihinde Avrupa Komisyonu konuyu AB'ye öneri olarak sunmuştur (European Commission, 2012b).

Avrupa ülkeleri arasındaki karşılıklı etkileşim, muhasebe ile vergi arasındaki ilişkinin değişmesine de neden olmuştur. Örneğin, Birleşik Krallık ile İrlanda arasındaki etkileşim, 1922'den sonra İrlanda muhasebe ve vergi sisteminin İngiliz sisteminden etkilenmesine neden olmuştur. İsveç sistemi ise vergi ile muhasebe arasında güçlü bir bağın olduğu Danimarka, Finlandiya ve Norveç sistemlerinden etkilenmiştir. 1970'lerden sonra Danimarka, Finlandiya ve Norveç sistemleri, İngiliz muhasebe ve vergi sisteminden etkilenmiş ve vergi ile muhasebe arasındaki bağ zayıflamaya başlamıştır. Benzer şekilde Fransız muhasebe ve vergi sistemi de İngiliz muhasebe ve vergi sisteminden 1970'lerden sonra etkilenmiştir.

Bu etkileşim sadece İngiliz sisteminin etkisi ile vergi ve muhasebe arasındaki ilişkinin azalması şeklinde de olmamıştır. Örneğin, Alman muhasebe ve vergi sistemi İtalyan, kısmen de İsveç ve Belçika sistemini etkilemiş ve vergi ile muhasebe arasındaki ilişkiyi güçlendirmiştir. Ardından Belçika, İtalyan ve Çek muhasebe sistemleri de Fransız sisteminden etkilenmiştir.

AB direktifleri ve UFRS'nin uygulanması ile oryantasyon, Anglo-Sakson muhasebe sistemine doğru yönelmiş ve mevcut durumda iki sistemin, yani Kıta Avrupa'sı ve Anglo-Sakson karışımı şeklinde bir muhasebe sistemi ortaya çıkmıştır.

AB seviyesinde muhasebe sisteminin uyumlaştırılması ise vergi ile muhasebe arasındaki bağı kırarak en önemli unsurlardan biri olarak görülmektedir (Cuzdriorean, Albu ve Albu, 2012: 62-63).

Son olarak, 78/660/EEC ve 83/349/EEC Sayılı Konsey Direktiflerini, 4 ve 7 nci Direktifler olarak bilinen direktifleri yürürlükten kaldıran ve Avrupa Parlamentosu ile Konseyi'nin 2006/43/EC Sayılı Direktifini, 8 nci Direktif olarak bilinen direktifi tadil eden belirli işletme türlerinin yıllık finansal tablolarına, konsolide finansal tablolarına ve ilgili raporlarına ilişkin Avrupa Parlamentosu ve Konseyi'nin 26 Haziran 2013 tarihli ve 2013/34/EU Sayılı Direktifi yayımlanmıştır.

Direktifin yürürlüğe girişi ve üye ülkelerin iç hukukuna uyum süreci şu şekilde olacaktır:

- Üye ülkeler bu direktife uyum sağlamak amacıyla gerekli olan kanunları ve idari düzenlemeleri en geç 20 Temmuz 2015 kadar yürürlüğe koyup komisyona bilgi vermeleri gerekir.
- Üye ülkeler belirtilen hükümleri 1 Ocak 2016 tarihinde veya 2016 takvim yılı içinde başlayan hesap dönemlerine ilişkin finansal tablolarda uygulamak üzere belirleyebilirler (Karataş ve Bölükbaş, 2015:52).

Direktif uyarınca işletme grupları ve türleri ile ilgili kriterler aşağıdaki şekildedir:

Bilanço tarihinde aşağıdaki üç kriterden en az ikisinin sınırlarını aşmayan;

Tablo 2: İşletme Grupları ve Türleri İle İlgili Kriterler

	Bilanço toplamı	Net ciro	Çalışan sayısı
Mikro İşletme	350.000 €	700.000 €	10
Küçük İşletme	4.000.000 €	8.000.000 €	50
Orta Ölçekli İşletme	20.000.000 €	40.000.000 €	250
Büyük Ölçekli İşletme	20.000.000 €	40.000.000 €	250

Bilanço tarihinde belirtilen üç kriterden en az ikisini aşar ise büyük ölçekli işletmedir.

Ana ortaklığın bilanço tarihinde konsolide bazda aşağıdaki üç kriterden en az ikisinin sınırlarını aşmayan, konsolidasyona dahil olan ana ve bağlı ortaklıklardan oluşan gruplardır:

Tablo 3: Konsolide Bazda İşletme Grupları ve Türleri İle İlgili Kriterler

	Bilanço toplamı	Net ciro	Çalışan sayısı
Küçük Ölçekli Grup	4.000.000 € ¹	8.000.000 €	50
Orta Ölçekli Grup	20.000.000 € ²	40.000.000 €	250
Büyük Ölçekli Grup	20.000.000 €	40.000.000 €	250

Direktif uyarınca, üye ülkeler orta ve büyük ölçekli işletmelerin finansal tablolarının, 2006/43/EC sayılı direktife esas alınarak bağımsız denetim yapmak üzere kendi ülkelerinde yetkilendirilen denetim kuruluşu ya da kendi adına denetim üstelenebilen bir veya daha fazla denetçi tarafından denetlenmesini sağlamalıdır.

Denetime konu olan finansal tablolar ise bilanço, kar ve zarar tablosu ile finansal tablo dipnotlarıdır. Bunlarla birlikte bahsi geçen işletmelerin faaliyet raporları da denetime tabidir.

2.2.2. Belçika Uygulaması

Belçika'da vergi ile muhasebe arasında yakın bir ilişki mevcut olup vergi hukuku muhasebe uygulamalarını takip etmektedir. UFRS ve AB direktifleri ile getirilen değişikliklere kadar Belçika muhasebe sistemi önce Almanya sisteminden ardından da Fransız sisteminden etkilenmiştir. Almanya sisteminde olduğu gibi Belçika sisteminin temelinde de ihtiyatlılık ilkesi yer alır. Belçika Muhasebe Kanunu'nda değerlemelerin ihtiyatlılık, dürüstlük ve iyi niyet gereksinimlerini karşılaması gerektiği açıkça belirtilmiştir (De Haen, 2010: 257-264).

Kıta Avrupa'sı modelinin karakteristiklerini taşıyan Belçika muhasebe sistemi, temel olarak Ticaret Kanunu'na dayanmaktadır. Belçika muhasebe sisteminin temel özellikleri arasında, Ticaret Kanunu'na dayanmasının yanı sıra, finansal raporların vergi

¹ Yukarıda belirlenen sınırlar 2 finansal yıl üst üste sağlanmalıdır.

² Euro'yu benimsememiş ülkeler için rakamlar direktifin yürürlüğe giriş tarihin de AB Resmi Gazetesi'nde yayımlanan döviz kuru uygulanarak Euro'ya çevrilir.

düzenlemelerine uygun olması, alacaklıların korunması, ihtiyatlılık ilkesine önem vermesi, bilanço odaklı olması ve karşılıklar yoluyla kârın istikrarlı hale getirilmesinin sağlanması gösterilebilir. Alacaklıların korunması yaklaşımının bir sonucu olarak da, muhasebe ve değerlendirme ilkeleri sermayenin ihtiyatla korunması esasına dayanır (Jermakowicz, 2004: 52).

Anayasal monarşinin hakim olduğu Belçika'da şirketler hukuku, 1999 yılında çıkarılmış olan ve 2001 yılında kapsamı genişletilerek yürürlüğe giren Şirketler Kanunu (Wetboek van vennootschappen/Code des sociétés - Company Code - CyCo) ile yürütülmektedir. Muhasebe ilke ve kuralları 1975 yılında çıkarılan ve zaman içinde değişikliklere uğrayan kanun ile belirlenmiştir. Bu kanundaki hükümler de CyCo'ya dahil edilmiştir (Vanhaute, 2008: 10-11).

Belçika'da şirketler yıllık hesaplarını Belçika Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkeleri ile uyumlu hazırlamak durumundadır. Borsaya kayıtlı şirketlerin konsolide hesapları için UFRS uygulanması yükümlülüğü mevcuttur. Büyük şirketlerin yıllık finansal tabloları ise AB 4 üncü Direktifi veya UFRS'ler ile uyumlu şekilde hazırlanır (Deloitte, 2012: 7-8).

2.2.3. Fransa Uygulaması

Fransa'da muhasebe düzenlemelerinin temelinde diğer kurucu birlik üyelerinde olduğu gibi bir Hesap Planı (Chart of Accounts - PCG) yer almakta ve yıllık tabloların hazırlanmasında rehber olarak kullanılmaktadır. Söz konusu hesap planı, Ticaret Kanunu ile de bağlantılı olup, Kanunda bu plana referans veren hükümler mevcuttur. Şirketler, muhasebeciler ve yatırımcılar müştereken bu çerçeveyi kullanmaktadır.

Özellikle 1980'lerden sonra Fransa'da vergi ile muhasebe arasındaki ilişki oldukça güçlü olmuştur. AB Direktifleri ve UFRS'ye geçiş sonrasında da Fransa Ekonomi ve Finans Bakanlığı, bu değişim sürecinde vergilendirme ile muhasebe arasındaki ilişkinin korunmasının da dikkate alınacağını vurgulamış, ancak bu durumun özellikle vergilendirme gereksinimleri dikkate alınacak olursa vergi sisteminde karmaşıklığı artıracığı endişesi de akademisyenler tarafından dile getirilmiştir (Degos ve Ouvrard, 2008: 273-276).

Fransa'nın kabul edilmiş muhasebe ilkeleri ile UFRS çok da uyumlu değildir. Fransa'da temel olarak finansal muhasebe ve vergi muhasebesi farklı amaçlara hizmet etmekte ve farklı ihtiyaçlar gözetmektedir (Alley ve James, 2005: 2). Fransız vergi ve muhasebe uzmanları için Romalılara dayanan sistemlerini terk ederek Anglo-Sakson yaklaşımı kabul

etmeleri ve anlamaları oldukça zor olmuştur. Fransa'nın UFRS'yi kabul etmesi çok ciddi tepkilerle ve özünde Avrupa Komisyonu'na karşı daha fazla savaşılamayacakları için kabul edilen bir süreç şeklinde gelişmiştir. Ancak zamanla UFRS ile daha eksiksiz ve doğru bildirimlerde bulunulacağı düşüncesi hakim olduğundan vergi gelirlerinin de artacağı öngörülerek, uygulamaların bu yönde gelişmesi için çaba sarf edilmiştir (Godfrey ve Chalmers, 2007: 136-138).

Kıta Avrupa'sı vergi sistemine göre faaliyet gösteren Fransa'da yetkili vergi otoritesi Fransa Vergi İdaresi Başkanlığı, vergi kanunlarının temel dayanağı ise Genel Vergi Yasası'dır (GİB, 2012: 34-39). Fransız sistemi, vergilendirilebilir gelirin şirketler tarafından hesaplanıp beyan edilmesine, yani şirketlerin muhasebe sonuçlarına dayanmaktadır. Muhasebe sonuçlarının başlangıç noktası olarak kullanılması ise 1999 yılında çıkarılan Genel Muhasebe Planı kapsamında yayımlanan muhasebe ilke ve kurallarına dayanmaktadır. Vergi matrahına ise daha sonra bu muhasebe sonuçlarına göre ulaşılır (Amadieu-Le Claire, 2010: 227-228).

2.2.4. Almanya ve Avusturya Uygulamaları

Almanya'da muhasebe uygulamalarının süregelen en temel karakteristiği gizlilik ve finansal açıklık konusundaki sınırlamalar olmuştur (Heidhues ve Patel, 2012: 30). Almanya'da muhasebe uygulamaları kapsamında finansal raporlama sistemi UFRS'ye uygun hale getirilmiştir. Muhasebe kurallarının diğer temel kaynağı ise AB Direktifleri doğrultusunda 1985 yılında çıkarılan ve zamanla ihtiyaçlar doğrultusunda değiştirilen Alman Ticaret Kanunu'dur (Handelsgesetzbuch-HGB).

Almanya'daki her türlü işletme HGB kapsamına girmekle birlikte limited şirketler ile ilgili özel kurallar vardır. Büyük işletmelerde denetim öngörülmüş ve payları borsada işlem gören şirketler için özel bir yasa ile ek kamuya açıklama yükümlülükleri getirilmiştir. Almanya'da vergi ve muhasebe arasındaki yakın ilişki nedeniyle finansal raporlama açısından vergi yasası ile getirilen kurallar ve vergi mahkemelerinin kararları önem taşımaktadır. Muhasebe uygulamalarının kanunlara uygunluğu işletmenin sorumluluğunda iken denetçiler bu uygunluğu belirli özellikleri itibariyle kontrol eder. Vergi otoriteleri ise kendilerini ilgilendiren alanlarda kontrol ve denetim yetkisine sahiptir (Alexander ve Nobes, 2010: 53-54).

Almanya'da muhasebe ile vergilendirme arasındaki yakın ilişkinin temelinde “*ticari muhasebe vergi muhasebesini yönlendirir*” inancı yer almaktadır (Laukkanen, 2007: 212). Almanya uyumlaştırma sürecinin başından itibaren AB’de Kıta Avrupa’sı sistemi ve vergi ile muhasebe arasındaki bağın koparılmaması için ihtiyatlılık ilkesini empoze etme yönünde çaba göstermiştir (Cuzdriorean, Albu ve Albu, 2012: 64).

Mevcut durumda Almanya'da Alman vergi otoritesi, UFRS temelli finansal raporlamayı vergilendirme açısından kabul etmemektedir. Bu nedenle Alman kurumlarının iki set halinde finansal rapor hazırlamaları gerekmektedir; “UFRS temelli” ve “ulusal GAAP” temelli.

Finansal raporlarda gerçeğe uygun sunum gerçekleştirildiği sürece muhasebe defterlerinden elde edilen raporlar ile vergi raporları arasında uyum aranmaktadır. Vergilendirme amacıyla stok değerlemesinde gerçek maliyet, cari yenileme maliyeti ve net gerçekleştirilebilir değerden düşük olanı dikkate alınır (Mulyadi, Soepriyanto ve Anwar, 2012: 163).

Kıta Avrupa’sı muhasebe geleneğinden gelen Avusturya'daki muhasebe ve vergi sistemi arasındaki ilişki "uyumlu olma" kavramı ile karakterize edilmektedir. Söz konusu kavram, çok güçlü bir bağlantının varlığını ifade etmektedir. Avusturya'da en dikkat çekici unsur ihtiyatlılık ilkesi konusunda ülkenin egemen pozisyonudur. Söz konusu ilke vergilendirilebilir kârı da etkilemektedir. Muhasebede egemen olan ihtiyatlılık ilkesi, vergilendirilebilir kârın belirlenmesinde belirleyici olacak şekilde kendine bir yol bulmaktadır. Sadece vergi kanunu ile zorunlu kılınmış olan kurallar, finansal raporlama uygulamalarından farklılık gösteriyorsa, finansal raporlamaya yönelik seçilmiş olan muhasebe uygulamalarının vergisel gereklilikleri karşılayacak şekilde uyarlanması gerekmektedir. UFRS yönünden bir değerlendirme yapılacak olursa da ülkenin geleneksel sisteminin etkisi ile standartların etkisinin düşük düzeyde kaldığı ifade edilebilir (Eberhartinger ve Klostermann, 2006: 2-29).

Avusturya'da finansal muhasebenin yasal temeli Avusturya Ticaret Kanunu'nda (Austrian Commercial Code) yer alır. Avusturya Finansal Raporlama ve Denetim Komitesi işlemlerin yürütülmesine yardımcı olmaktadır. Borsaya kayıtlı şirketler dışındaki işletmeler yerel standartlar ya da UFRS’yi uygulama konusunda serbest bırakılmıştır (European Union, 2010a).

2.2.5. Çek Cumhuriyeti Uygulaması

Çek Cumhuriyeti'nde muhasebe uygulamaları, ayrı bir Muhasebe Kanunu (Act on Accounting) ve buna ilişkin ikincil düzenlemelerle yürütülmektedir. Çek Muhasebe Standartları, Finans Bakanlığı tarafından belirlenmektedir. Çek muhasebe sistemi ile UFRS farklı ilkelere ve kurallara dayanmaktadır. Çek Muhasebe Kanununda temel kavramlara ve bunlara ilişkin hükümlere yer verilmemiştir. İhtiyatlılık ilkesi hâkimdir ve finansal tabloların temel kullanıcıları, finansal otoriteler, bankalar, yatırımcılar ve tedarikçiler olarak belirlenmiştir.

Çek sisteminin temelinde ticari kârın vergilendirme hesabında temel olarak kullanılması ve Çek Muhasebe Kanunu'nun yakın bir şekilde vergi sistemine bağlılığı yer almaktadır (Vallisova ve Dvorakova, 2011: 951-952).

Diğer AB üyesi ülkelerde olduğu gibi UFRS borsaya kayıtlı şirketlerde uygulanmaktadır. Vergilendirmeye ilişkin kurallar temel olarak Vergi ve Harç Yönetimi Kanunu (*Act on Administration of Taxes and Fees*) ile belirlenirken, her bir vergi kendi münferit kanununda özel olarak düzenlenmiştir. Vergi toplama ve yönetimi konusu da yine Finans Bakanlığı'nın sorumluluğundadır (European Union, 2010b).

2.2.6. İsveç Uygulaması

İsveç'te muhasebe ve vergilendirme arasında yakın bir ilişki mevcuttur. İsveç GAAP'i, vergilendirme için faydalı bir rehber olarak kullanılmaktadır. Diğer yandan, İsveç vergi ve muhasebe kuralları arasında önemli farklılıklar da bulunmaktadır; örneğin varlıkların vergiye esas değerlerinde tarihi maliyeti üzerinden değerlendirilme öngörülürken, muhasebede gerçeğe uygun değer üzerinden ölçüm söz konusudur (Laukkanen, 2007: 219). Vergi ile muhasebe arasındaki bu yakın ilişkinin en önemli başlangıç noktası, 1928'de çıkarılan modern gelir vergisi kanununda, gerçekleşme diğer bir ifadeyle tahakkuk ilkesi ve verginin hesabında ticari hesapların kullanılacağına yönelik vurgudur. Bunun ardından çeşitli değişimler yaşanmış ve 1990'larla birlikte aradaki güçlü bağlantı sorgulanmaya başlanmıştır. Ancak, bu ilişki ilerleyen zamanlarda da değişen oranlarda korunmuştur. Bu alanda bağlantıyı zayıflatan ilk uygulamalardan biri ise vergilendirme amacıyla yapılan değerlemenin belirli alanlarda, örneğin duran varlıkların amortismanında olduğu gibi, ticari hesaplara dayanmaması için getirilen öneri olmuştur (Artsberg, 1996: 795-802).

Anayasal monarşinin hakim olduğu İsveç, AB üyesi olmakla birlikte parasal birliğe üye değildir. İsveç'te muhasebe ilkeleri ve finansal tablolar Yıllık Hesaplar Kanunu, İsveç Muhasebe Standartları Kurulu, İsveç Finansal Muhasebe Standartları Konsey'i, İsveç Yetkili Kamu Muhasebecileri Enstitüsü ile uyumlu olarak uygulanmaktadır (Deloitte, 2012b: 1).

İsveç GAAP'i, şirketin büyüklüğüne ve borsaya kayıtlı olma durumuna göre farklı hükümler içerir. Borsaya kote şirketler konsolide hesaplarını UFRS'ye uygun olarak hazırlamak durumundadır (Deloitte, 2012c: 5).

Vergilendirmeye ilişkin önemli hükümler, 1974 yılında çıkarılan anayasa olan "Hükümet Senedi (*The Instrument of Government*)"nde yer almaktadır. Gelir vergisi ise ayrıntılı olarak 1999 yılında çıkarılan Gelir Vergisi Kanunu (*Inkomstskattelagen*) ile belirlenmiştir. İsveç'te vergilendirilebilir gelirin hesaplanmasına ilişkin karmaşık yapı ve ilgili vergisel hükümlerin anlaşmazlıkları çözmede çoğu zaman yetersiz kalması nedeniyle Avrupa Adalet Divanı (European Court of Justice)'na vergi konusunda yapılan başvurular her geçen gün artmaktadır (Melz, 2010: 129-138).

2.3. Anglo Sakson Ülkelerinde Muhasebe ve Vergi Uygulamaları Arasındaki İlişki

Anglo Sakson ve Kıta Avrupası ayrımı, muhasebe ve vergi arasındaki ilişkiye dayalı olarak muhasebe ve vergi arasındaki tarihi bağlantıya ve kârın hesaplanmasında finansal ve vergisel raporlama arasındaki bağlantının fark derecesine veya bunların arasındaki güncel bağlantılara dayanır (Cuzdriorean, 2010: 498-499).

Anglo Sakson ülkelerinde (Birleşik Krallık dahil) muhasebe sisteminin temel özellikleri gerçeğe uygun değer, hissedar oryantasyonu diğer bir ifadeyle finansal tabloların temel olarak hissedarları koruma amacıyla kullanılması, muhasebe bilgisinde açıklık, özün önceliği, profesyonel standartlar ve ayrı vergi kuralları bulunmasıdır (Blake v.d., 1997: 85). Anglo Sakson sistemde vergilendirilebilir gelir, muhasebeden bağımsız hesaplanır (Laukkanen, 2007: 220).

Anglo Sakson sisteminin temelinde İngiliz hukuku yer alır. Muhasebe sisteminin temel özellikleri arasında ise tamamlama yüzdesi yöntemi, faydalı ömürlerine göre belirlenen amortisman, yasal yedeklerin olmaması, finansal kiralamanın aktifleştirilmesi, nakit ya da fon akış tablosu, hisse başına kazancın açıklanması, gizli yedek olmaması, vergi karşılığının dahil

olmaması, kuruluş masraflarının giderleştirilmesi, ödenmemiş döviz parasal kalemlerinden kazanç alınması gibi unsurlar yer alır. Anglo Sakson sisteme dâhil ülkeler; Birleşik Krallık, İrlanda, Amerika Birleşik Devletleri, Kanada, Avustralya, Yeni Zelanda, Singapur, Danimarka ve Hollanda olarak sayılabilir (Nobes, 1997: 186).

Anglo Sakson muhasebe sistemi ile Kıta Avrupası muhasebe sistemi arasındaki temel farklılık, Kıta Avrupası sisteminde vergi mevzuatı hükümlerinin egemenliği yani, muhasebe ilkelerinin vergi mevzuatına bağlı olması savunulmakta iken, Anglo Sakson sistemde kayıt ve raporlamada muhasebe ilkelerinin temel alınmasının ve bunların vergi mevzuatından bağımsız uygulanabilirliğinin savunulmasıdır (Kaya, 2011: 180).

Sermaye piyasaları diğer ülkelere oranla daha erken gelişen Anglo Sakson sistemde yer alan ülkelerde şeffaflık veya bilgiyi açıklama konuları da daha önce gelişmiş ve diğer ülkelere de örnek olmuştur. Anglo Sakson ülkelerinde içtihat sistemi nedeniyle detaylı hukuki düzenlemeler mevcuttur. Muhasebe sistemini geliştiren, kurallarını belirleyen, meslek mensuplarıdır. Meslek mensupları bu süreci, tüme varım yöntemiyle, deneme yanılma sonuçlarından hareketle en iyi uygulamaları bulma şeklinde geliştirmiş ve GAAP kavramı da bu şekilde ortaya çıkmıştır.

UFRS'de Anglo Sakson geleneğine dayanır. İlke bazlı bu sistem çoğu zaman finansal raporu hazırlayanlara kendi yargılarını kullanma konusunda yetki ve sorumluluklar verir. 1973 yılında IASC çalışmalarına başlamış olsa da standartların uluslararası alanda kabul görmesi ancak 2000'li yıllarda gerçekleşmiştir. Bu dönemde IOSCO ile yapılan işbirliği neticesinde, işletme ile işletmeye dair bilgi ihtiyacı olanlar arasında iletişim aracı olarak da ifade edilebilecek olan UFRS yaygın şekilde kabul görmeye başlamıştır (Şensoy ve Perek, 2010: 48-50).

2.3.1. Birleşik Krallık Uygulaması

Birleşik Krallık'ta genel kabul görmüş muhasebe ilkeleri, genellikle ve başka türlü hareket edilmesini gerekli kılan bir yasa hükmü yok ise, vergi yükümlülüğünün belirlenmesinde temel oluşturmuştur (Alley ve James, 2005: 14). Geleneksel olarak, Birleşik Krallık muhasebe sistemi, muhasebe ve vergilendirme arasında net bir ayırım yapmıştır. Diğer yandan, son yirmi yıl içinde özellikle iki yeni vergi rejiminin uygulamaya girmesi ile muhasebe ve vergilendirme arasındaki ilişki bir miktar güçlenmiştir. Bunlar, 1996 tarihli

Finans Kanunu ile uygulamaya konulan kredi ilişkisi mevzuatı ve 2002 tarihli Finans Kanunu ile uygulamaya konulan türev sözleşmeleri mevzuatıdır.

Mevcut durumda muhasebe sistemi açısından Birleşik Krallık GAAP'i ve UFRS geçerlidir (Laukkanen, 2007: 211-212). Bazı farklılıklar olmasına karşın mevzuatlarını UFRS ile uyumlu hale getiren ülkeler içinde Birleşik Krallık standartları, UFRS standartlarına en yakın standartlar olarak kabul edilmekte olup, Birleşik Krallık, UFRS'ye oldukça hızlı bir şekilde uyum sağlamıştır (Brochet v.d., 2012: 8).

Birleşik Krallık uyumlaştırma sürecinin başından itibaren AB'de Anglo Sakson sisteminin yararları ile doğru ve gerçeğe uygun görünümün kazandırdığı esnekliği öne çıkarmıştır (Cuzdriorean, Albu ve Albu, 2012: 64). Birleşik Krallık'ta 1985 yılında çıkarılan Şirketler Kanunu dahi doğru ve gerçeğe uygun sunum (true and fair view) yaklaşımını benimsemiştir (Livne ve McNichols, 2009: 3).

Muhasebe ve finansal raporlama konuları halen 2006 tarihli Şirketler Hukuku'nda (Companies Act 2006) yer almaktadır. Vergilendirme konularında ise Gelir ve Gümrük İdaresi Başkanlığı (Her Majesty Revenue & Customs) yetkilidir.

2.3.2. ABD Uygulaması

Lamb, Nobes ve Roberts (1998:186), vergi ile muhasebe arasındaki ilişkinin bağlantısızlık olarak ifade edildiği Durum 1'in en önemli örneklerinden biri olarak ABD'yi göstermiştir. Halen de, ABD'de vergi ile muhasebe arasındaki ilişki stok değerlendirme yöntemindeki ortak yaklaşım gibi istisnalar dışında yok denecek kadar zayıftır.

Diğer bir ifadeyle, vergi amaçlı muhasebe ile ticari muhasebe benzer değildir. Vergi düzenlemelerine yönelik olarak ticari muhasebede düzeltmeler yapılması gerekmektedir. UFRS'den sonra ABD'de UFRS uygulamaları gözetilerek vergi düzenlemelerinde bir değişiklik veya uyarılama yapılmamıştır. ABD'de kurumlar vergisi, bazı işletmeler için istisnalar olması dışında, artan oranlıdır (en düşük yüzde 15, en yüksek yüzde 39). Stok değerlemesi için vergi otoritesi olan IRS, mükelleflerin FIFO temelli olarak maliyet veya pazar değerlerinden düşük olanıyla stokların değerlemesini öngörmektedir. Vergi mükelleflerinin maliyet bedelini kullanması halinde LIFO yöntemini kullanmalarına izin verilmekte olup vergi ile finansal raporlamanın uyumlu olması gerekmektedir (Mulyadi, Soepriyanto ve Anwar, 2012: 162).

Federal bir cumhuriyet olan ABD'de vergi yargı yetkisi de; federal hükümet, 50 eyalet, Kolombiya Bölgesi, yerel vilayetler ve belediyeler arasında dağıtılmıştır. SFAS olarak bilinen finansal muhasebe standartları 1973'ten bu yana FASB tarafından belirlenmektedir.

ABD, 2007 yılı Kasım ayında yabancı özel ihraççıların ABD GAAP ile mutabakatı sağlanmadan, sadece UFRS'lere göre hazırlanan finansal tablolarının da kabul edileceğini açıklamıştır. ABD'li ihraççıların da bu uygulamaya dahil olması için çalışmalar devam etmektedir (Deloitte, 2011: 30).

ABD, UFRS'ye daha kapsamlı uyum sağlamak için "*geliştir ve uyum sağla*" şeklinde bir süreç belirleyerek FASB ile IASB'nin birlikte çalışması ve hem ABD SFAS'ında hem de UFRS'de geliştirilmeye ihtiyaç duyulan unsurların belirlenmesi ve verimli bir yüksek kalite elde edilmesi amacıyla yönelik çalışmalar yürütme kararı almıştır (Saudagaran, 2009: 54).

2.4. Türkiye'de Muhasebe ve Vergi Uygulamaları Arasındaki İlişki

Türkiye'de 1923 yılında Cumhuriyetin kurulması ile birlikte vergi toplama yetkisi tümüyle devralınmış, diğer bir ifadeyle 1920 yılında yapılan Sevr Anlaşması ile kaybedilen mali egemenliğin 1923'te imzalanan Lozan Anlaşması ile geri kazanılmıştır. 1924 Anayasası'na verginin ancak yasa yoluyla tarh ve tahsil edilebileceği maddesinin de eklenmesi ile gerçek anlamda hukuka dayalı bir vergi sisteminin temelleri atılmıştır. Kurulan hukuk sistemi, yazılı biçimde derlenen Kıta Avrupası hukuk sistemi içerisinde yer alır, dolayısıyla kamu hukuku ile özel hukuk ayrımı vardır. Kuvvetler ayrılığı vardır ve yargı kararları hukukun yardımcı kaynakları olarak hizmet sağlar.

Bu dönem ilk yapılan, Kurtuluş Savaşı için çıkarılmış olan olağanüstü nitelikteki geçici vergilerin ve Osmanlı İmparatorluğu dönemindeki vergilerin kaldırılması olmuş ve yeni bir sistem kurmak yerine temelde ağırlıklı olarak başta Almanya olmak üzere Avrupa ülkeleri örnek alınarak yeni vergiler getirilmiştir. Örneğin, aşar vergisi yerine temettü vergisi, veraset ve intikal vergisi, kazanç vergisi ve umumi istihlak vergisi gibi vergiler getirilmesi.

Vergi yasalarının ülkenin sosyal ve ekonomik yapısına uyum sağlayacak yönde değişimi zaman içinde olmuştur. 1949-50 döneminde önemli bir vergi reformu yapılmış ve yine Almanya, o dönemdeki adıyla Federal Almanya Cumhuriyeti, yasaları örnek alınarak hazırlanan Gelir Vergisi Kanunu, Kurumlar Vergisi Kanunu ve Vergi Usul Kanunu, 1953 yılında Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun ve 1957 yılında Gider Vergileri

Kanunu kabul edilmiştir. Tarımsal faaliyetlerden elde edilen gelirin vergilendirilmesi ise 1960 yılından sonra gerçekleşmiştir. 1961 Anayasası ile vergi yasalarının yargısal denetimine imkân sağlanmıştır. 1960-70 döneminde ise sistem motorlu taşıtlar vergisi, işletme vergisi, katma değer vergisi gibi yeni vergiler ile tanıştırılmış ve aynı zamanda yatırım indirimi, ihracat muaflığı gibi vergi teşvik tedbirleri sisteme dahil olmuştur (Öncel, Çağan, Kumrulu, 1985: 9-13).

1980'lerden sonra serbest piyasa ekonomisi Türkiye'de kayıt dışı ekonominin de artmasına yol açmış ve hem kayıt dışıyla mücadelenin sağlanması hem de vergi tabanının genişletilmesi amacıyla 2000'lerden sonra ise AB ile yapılan Gümrük Birliği'nin de etkisi ile vergi kanunlarında önemli değişiklikler yapılmış ve sisteme ÖTV gibi yeni vergiler dahil olmuştur.

1980'li yıllara kadar Türkiye'de muhasebe yerine temel başvuru kaynağı Ticaret Kanunu ve Vergi Usul Kanunu olmuştur. Bu şekilde gelişen uygulamaya ilişkin en önemli değişiklik 1994 yılı sonrasında yürürlüğe konulan Tekdüzen Muhasebe Sistemi olmuştur. Söz konusu düzenlemeyle Türkiye'de muhasebe sistemi ile vergi sistemi arasında kısmi de olsa bir ayırım yaşanmıştır. Türkiye'deki bu iki sistem arasındaki bağımlı ve verginin egemen olduğu ilişki temel olarak Türkiye'nin yazılı hukuk sistemini benimsemiş olmasından kaynaklanmıştır (Kaya, 2011: 183-184).

Türkiye'de mevcut vergi kanunları dışındaki hukuki düzenlemeler; bakanlar kurulu kararları, yönetmelikler, tebliğler, iç genelgeler, özelgeler ve sirkülerler şeklinde yayımlanmaktadır. Ticaret Kanunu ise hem muhasebe hem de vergilendirme konusunda hükümler içermektedir. Türk vergi sistemi dolaylı ve dolaysız vergiler üzerine kurulmuştur. Dolaysız vergi sistemindeki iki temel vergi türü gelir vergisi ve kurumlar vergisidir. Dolaylı vergi sisteminde ise çeşitli vergi türleri bulunmakla birlikte, en önemlileri katma değer vergisi ve özel tüketim vergisidir. Diğer dolaylı vergiler ise; damga vergisi, motorlu taşıtlar vergisi, banka ve sigorta muameleleri vergisi, veraset ve intikal vergisi, emlak vergisi, eğitime katkı payı, gümrük vergisi ve diğer katkı paylarıdır.

Türkiye'de muhasebe ilkelerinin belirlenmesi temelde 1850 yılında çıkarılan, aslında Fransız Ticaret Kanunu'nun tercüme edilmesi ile hazırlanan ve özellikle işletmelerin tuttuğu ticari defterlere ilişkin olan 'Kanunname-i Ticaret' ile olmuştur. Bu kanun Cumhuriyetin kuruluşundan sonra da bir süre yürürlükte kalmış, ancak 1926 yılında yürürlükten

kaldırılmıştır. 1926 yılında şirket hesaplarının nasıl tutulacağı, bilanço ile kâr ve zarar hesaplarının nasıl düzenleneceği ve işletmelerin hangi defterleri tutmakla yükümlü olduğu gibi hükümleri içeren Ticaret Kanunu ise Alman Ticaret Kanunu esas alınarak yürürlüğe girmiştir. 1927 yılında Muamele Vergisi Kanunu çıkarılmış ve 1940 yılında kapsamı genişletilerek beyan usulünün benimsenmesi, ticari defterlere yapılacak kayıt usulleri, defter tasdiki ve yıllık denetim zorunluluğu gibi hükümler de Kanuna eklenmiştir.

Yine 1926 yılında yıllık beyanname vermekle yükümlü mükellefler, kazanç tespitine ilişkin usul ve esaslar ile finansal tabloların taşınması gereken asgari unsurlar gibi hükümler içeren Kazanç Vergisi Kanunu çıkarılmıştır. Diğer yandan kamu kesiminde 1950'lere kadar yapılan bütçe uygulamaları gibi çeşitli düzenlemeler de muhasebe sisteminin gelişimine önemli katkı sağlamıştır. Ardından 1950'de vergi reformu yapılmıştır (Başpınar, 2004: 47).

Bu ihtiyaç, temelde, 1950'den önce yürürlükte olan Kazanç Vergisi Kanunu'nun getirdiği sistemde pek çok aksaklığın yaşanmış olmasından kaynaklanmıştır. Söz konusu sistemin yerini Alman gelir vergisi mevzuatı temel alınarak hazırlanan bugünkü Türk vergi sistemi almıştır (Dinç, 2007: 26).

1957 yılında değiştirilen Ticaret Kanunu, 1964 yılında KİT'lerin tekdüzen muhasebe usul ve esaslarına sahip olmasını öngören kanun, 1971 yılında bu esasları belirleyen Tekdüzen Muhasebe Sistemi Kararnamesi Türkiye'de muhasebe sisteminin önce kamuda gelişmesi ardından özel sektörü etkilemesi şeklinde gelişmesine sebep olmuştur. Bu kapsamda kurulan İktisadi Devlet Teşekküllerini Yeniden Düzenleme Komisyonunca yayımlanan ve tekdüzen muhasebe sistemi tüm kamu kuruluşları için 1972 yılı itibarıyla zorunlu olarak uygulanmaya başlamıştır. Söz konusu muhasebe sisteminin oluşturulması amacıyla yapılan çalışmalar neticesinde, “*Muhasebe Usullerinin Islahı ve Yeknesaklaştırılması, Muhasebenin Temel Kavramları ve Genel Kabul Görmüş Muhasebe Prensipleri, Rapor Sistemi, Tekdüzen Genel Hesap Planı ve Açıklamaları, Mali İşler-Muhasebe ve Kontrol Dairelerinin Organizasyonu ile Terimler ve Açıklamalar*” şeklinde olmak üzere 6 adet rapor yayımlanmıştır. Bunları tamamlayıcı nitelikte olarak, 1977 yılında maliyet muhasebesine ilişkin düzenlemeler yapılmıştır. Bu alanda uygulamalardaki boşluğu dolduran ve özel sektörde faaliyet gösteren şirketler için de yol gösterici nitelikte olan bu düzenlemeler, Amerikan muhasebe uygulamasına dayandırılmıştır. Bu çalışma, başlangıçta KİT'lerde zorunlu olduğu halde sonraları diğer işletmelerce de benimsenerek Türkiye'de muhasebe sisteminin

geliştirilmesinde önemli rol oynamıştır. Böylece KİT'lerde muhasebe uyumlaştırması için önemli bir adım atılmış ve daha sonra yapılacak düzenlemelere ve özel sektör kuruluşlarına örnek olunmuştur. Ancak, sözü edilen düzenleme 22 yıl yürürlükte kalarak 31.12.1993 tarihine kadar uygulama alanı bulabilmiştir (Elitaş, 2011: 12-13)

Bu arada TBB de bankalar arasında uygulama birliğini sağlamak üzere çeşitli çalışmalar yapmıştır. Adı geçen Birlik öncelikle 1969 yılında bankalardan kredi talep eden işletmelerin hazırlamaları gereken son üç yıla ait bilanço ve gelir tablosunun nasıl olması gerektiğini belirlemiş ve böylelikle Türkiye'de bu türden bilanço hazırlanmasında örnek teşkil etmiştir (Başpınar, 2004: 47). 1986 yılında ise TBB, bankalara yönelik tekdüzen hesap planı hazırlamış ve bankalarda tekdüzen hesap planına geçilmiştir (Öz ve Çevikcan, 2010: 115-118). 1987 yılında, Türk Standartları Enstitüsü Muhasebe Standartları Özel Daimi Komitesi kurulmuş ve muhasebe standartlarının oluşturulması yönünde çeşitli çalışmalar yürütmüştür. Temelde AB'nin 4 üncü Direktifine yakınlık sağlanması ve muhasebe sisteminin gelişimi için 43 adet standart üzerinde çalışan kurum, şu alanlardaki standartları yayıma hazır hale getirmiştir:

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

Teorik olarak sistemin gelişimine katkı sağlamış olsa da uygulamada bu standartlar etkili olamamış ve TÜRMOB'un kuruluşu ile çalışmaları durdurulmuştur. TÜRMOB'un muhasebe standartlarının tek elden oluşturulması amacıyla kurulacak olan TMSK'nın koordinatörlüğünü yürütmesi karara bağlanmıştır (Başpınar, 2004: 47).

2.4.1. Tekdüzen Hesap Planının Kabulü Sonrası Durum

Tek Düzen Muhasebe Sistemi ve Hesap Planı 1992 yılında yayımlanmış; ancak yürürlüğe girişi 1994 yılında olmuştur. 1990 yılında Maliye Bakanlığı koordinatörlüğünde ve çeşitli kurumlardan temsilcilerin yer aldığı Muhasebe Standartları Komisyonu oluşturulmuş ve muhasebe standartlarının oluşturulması alanında çalışmalar yürütülmüştür. Temel amaç yaşanan standart karmaşasına son verilmesidir. Komisyon çalışmalarının sonucunda Maliye

Bakanlığı'nca Vergi Usul Kanunu kapsamında 26.12.1992 tarihinde 1 sıra no'lu MSUGT" yayınlanmış ve bu Tebliğ ile; “*muhasebenin temel kavramları, muhasebe politikalarının açıklanması, finansal tablo ilkeleri, finansal tabloların düzenlenmesi ve sunulması ile tekdüzen hesap çerçevesi, hesap planı ve işleyişi*” konularında açıklamalar yapılmıştır. Ardından MSUGT'da muhtelif değişiklikler söz konusu olmuştur (Başpınar, 2004: 49).

MSUGT, Türkiye'de muhasebe sistemini temelden etkilemiştir. Tebliğ ile bilanço esasına göre defter tutan işletmelerin tekdüzen hesap planına geçmesi sağlanmıştır. İlgili Tebliğ, aynı zamanda Maliye Bakanlığı için daha etkin bir vergi denetiminin de yolunu açmıştır (Öz ve Çevikcan, 2010: 118). Tekdüzen muhasebe sistemi olarak ifade edilen bu değişiklik Türkiye'de muhasebe sistemi anlamında köklü bir değişim yaratmıştır. Muhasebe kayıt düzeni ile finansal raporlamada anlaşılabilirlik ve karşılaştırılabilirlik önem kazanmış, temel finansal tablo olarak belirlenen bilanço ve gelir tablosu için şekil ve içerik anlamında önemli düzenlemeler yapılmıştır. Böylelikle, ülke bazında muhasebenin standartlaştırılması konusunda önemli bir adım atılmıştır.

Öte yandan, finansal tablolardan söz edebilmek için, genel amaçlı olması ve bütün işletme ilgililerin ihtiyaçlarına uygun bilgilerin raporlanması gereği muhasebe uygulamalarında kavramsal çerçevede vurgulanan temel niteliksel özelliklerdendir. Bu nedenle sadece vergi kanunlarına göre düzenlenen finansal tablolar genel amaçlı tablolar olmayıp özel amaçlı tablolardır. İşte bu noktada, Maliye Bakanlığı tarafından yayımlanan MSUGT uygulaması bir muhasebe uygulaması mı yoksa bir vergi uygulaması mı olduğuna yönelik tartışma hep gündemde kalmıştır (Akdoğan 2016: 4).

MSUGT hesapların işleyişini, finansal tabloların biçimsel yapısını ve kapsamını belirlemiştir. Ancak bu tebliğde değerlendirme kuralları açıklanmamıştır. Tebliği yayımlayan da Maliye Bakanlığı olduğu için finansal tablo unsurlarının muhasebeleştirilmesinde ve değerlendirme kurallarında vergi mevzuatındaki düzenlemeler dikkate alınmıştır. Muhasebe uygulamaları vergi değerlendirme kurallarına göre yapılmıştır. KOBİ'ler sadece vergi uygulamalarını dikkate almış, tekdüzen muhasebe sisteminde olmasına rağmen Maliye Bakanlığı tarafından getirilen düzenlemeler uygulanmıştır. Örneğin kıdem tazminatı karşılığı kanunen kabul edilmeyen gider niteliğinde olduğundan birçok işletme Tebliğde olmakla beraber bu hesabı kullanmamış ve finansal tablolarında gerçekleşmediği sürece raporlamamıştır. Aynı şekilde MSUGT uyarınca düzenlenmesi istenen finansal tablolar

arasında nakit akış tablosu olmakla beraber Maliye Bakanlığı talep etmediği için bu tablolar mali müşavirler tarafından düzenlenmemiştir (Akdoğan 2016: 5).

Bu dönemdeki diğer bir önemli gelişme ise, 1994 yılında TÜRMOB tarafından kurulan TMSK olmuştur. Adı geçen Kurul, uluslararası muhasebe standartları ile uyumlu standartlar geliştirilmesi amacıyla, muhasebe alanındaki tüm tarafların temsil edildiği bağımsız bir yapı olarak tasarlanmıştır. Kurul, ülkemizde uygulanması öngörülen muhasebe standartları belirlerken aşağıdaki ilkelere uygun olarak hareket etmiştir:

- Belirlenen muhasebe standartları uluslararası muhasebe standartları ile uyumlu olmalı,
- Türkiye'nin ekonomik yapısı ve şirketlerin özellikleri ve ihtiyaçları da dikkate alınmalıdır.

TMSK, 1996 yılından başlayarak 2002 yılına kadar toplam 19 adet Türkiye Muhasebe Standardı yayımlamıştır. Söz konusu standartlar kamuoyu tarafından yeterince kabul görmemiş ve uygulamada yer bulamamıştır. Bu durum TMSK'nin herhangi bir idari ceza uygulama yetkisinin bulunmamasından kaynaklanmıştır. TMSK, 2002 yılında TMSK'nın faaliyete geçmesi ile birlikte çalışmalarına son vermiştir. TMSK'nın 2499 sayılı Sermaye Piyasası Kanunu'nun Ek 1. Maddesine eklenme ve hukuken varlık kazanma tarihi esasen 1999'dur. TMSK, evvelen TMSK tarafından yayımlanan standartların tamamını ön çalışma olarak kabul etmiş ve tüm tarafların görüşünü almak üzere internet üzerinden yayımlamıştır (Elitaş, 2011: 14).

Bankacılık muhasebe sistemini yakından etkileyen bir gelişme ise BDDK'nın 2006 yılında UFRS ile uyumlu muhasebe uygulama yönetmeliklerini yayımlaması olmuştur (Karakaya, 2010: 9-10).

Tekdüzen hesap planının kabul edildiği dönem ile birlikte Türk muhasebe sisteminin gelişiminde düzenleyici ve denetleyici otoriteler ile TÜRMOB gibi birlik ve odalar daha fazla katkı sağlamaya başlamıştır. Bankalara 1986 yılında getirilen değişiklik sonrası BDDK ve SPK kendi sorumluluklarında bulunan kuruluşlara yönelik muhasebe uygulamalarında birlik sağlamaya yönelik yönetmelik ve tebliğler ile uygulamaları geliştirmişlerdir. 2005 yılında UFRS ile tam uyumlu TMS'leri yayımlamaya başlayan TMSK, 2007 yılından itibaren de bu standartların yorumlarını yayımlamaya başlamış, 2011 yılında ise TMSK'nın yerine KGK kurulmuştur.

TMS'ler kapsamında yayımlanan Standartlar 2015 yılı Aralık ayı itibarıyla aşağıda yer almaktadır:

Tablo 4: KGK Tarafından Yayımlanan ve Hâlihazırda Yürürlükte Olan TMS'ler

Finansal Raporlamaya İlişkin Kavramsal Çerçeve
TFRS 1 Türkiye Finansal Raporlama Standartlarının İlk Uygulaması
TFRS 2 Hisse Bazlı Ödemeler
TFRS 3 İşletme Birleşmeleri
TFRS 4 Sigorta Sözleşmeleri
TFRS 5 Satış Amaçlı Elde Tutulan Duran Varlıklar ve Durdurulan Faaliyetler
TFRS 6 Maden Kaynaklarının Araştırılması ve Değerlendirilmesi
TFRS 7 Finansal Araçlar: Açıklamalar
TFRS 8 Faaliyet Bölümleri
TFRS 9 Finansal Araçlar (2010 Versiyon)
TFRS 9 Finansal Araçlar (2011 Versiyonu)
TFRS 10 Konsolide Finansal Tablolar
TFRS 11 Müşterek Anlaşmalar
TFRS 12 Diğer İşletmelerdeki Paylara İlişkin Açıklamalar
TFRS 13 Gerçeğe Uygun Değer Ölçümü
TFRS 14 Düzenlemeye Dayalı Erteleme Hesapları
TFRS 15 Müşteri Sözleşmelerinden Hasılat

TMS 1 Finansal Tabloların Sunuluşu
TMS 2 Stoklar
TMS 7 Nakit Akış Tablosu
TMS 8 Muhasebe Politikaları, Muhasebe Tahminlerinde Değişiklikler ve Hatalar
TMS 10 Raporlama Döneminden (<i>Bilanço Tarihinden</i>) Sonraki Olaylar
TMS 11 İnşaat Sözleşmeleri
TMS 12 Gelir Vergileri
TMS 16 Maddi Duran Varlıklar
TMS 17 Kiralama İşlemleri
TMS 18 Hasılat
TMS 19 Çalışanlara Sağlanan Faydalar
TMS 20 Devlet Teşviklerinin Muhasebeleştirilmesi ve Devlet Yardımlarının Açıklanması
TMS 21 Kur Değişiminin Etkileri
TMS 23 Borçlanma Maliyetleri
TMS 24 İlişkili Taraf Açıklamaları
TMS 26 Emeklilik Fayda Planlarında Muhasebeleştirme ve Raporlama
TMS 27 Bireysel Finansal Tablolar
TMS 28 İştiraklerdeki ve İş Ortaklıklarındaki Yatırımlar
TMS 29 Yüksek Enflasyonlu Ekonomilerde Finansal Raporlama
TMS 31 İş Ortaklıklarındaki Paylar
TMS 32 Finansal Araçlar: Sunum

TMS 33 Hisse Başına Kazanç
TMS 34 Ara Dönem Finansal Raporlama
TMS 36 Varlıklarda Değer Düşüklüğü
TMS 37 Karşılıklar, Koşullu Borçlar ve Koşullu Varlıklar
TMS 38 Maddi Olmayan Duran Varlıklar
TMS 39 Finansal Araçlar: Muhasebeleştirme ve Ölçme
TMS 40 Yatırım Amaçlı Gayrimenkuller
TMS 41 Tarımsal Faaliyetler
TFRS Yorum 1 Hizmetten Çekme, Restorasyon ve Benzeri Mevcut Yükümlülüklerdeki Değişiklikler
TFRS Yorum 2 Üyelerin Kooperatif İşletmelerdeki Hisseleri ve Benzeri Finansal Araçlar
TFRS Yorum 4 Bir Anlaşmanın Kiralama İşlemi İçerip İçermediğinin Belirlenmesi
TFRS Yorum 5 Hizmetten Çekme, Restorasyon ve Çevre Rehabilitasyon Fonlarından Kaynaklanan Paylar Üzerindeki Haklar
TFRS Yorum 6 Özel Bir Piyasaya Katılımdan Doğan Yükümlülükler - Atık Elektrikli ve Elektronik Aletler
TFRS Yorum 7 TMS 29 Yüksek Enflasyonlu Ekonomilerde Finansal Raporlama Standardı Kapsamında Düzeltme Yaklaşımının Uygulanması
TFRS Yorum 10 Ara Dönem Finansal Raporlama ve Değer Düşüklüğü
TFRS Yorum 12 İmtiyazlı Hizmet Anlaşmaları
TFRS Yorum 13 Müşteri Sadakat Programları

TFRS Yorum 14 TMS 19 - Tanımlanmış Fayda Varlığının Sınırı, Asgari Fonlama Koşulları ve Bu Koşulların Birbiri ile Etkileşimi
TFRS Yorum 15 Gayrimenkul İnşaat Anlaşmaları
TFRS Yorum 16 Yurtdışındaki İşletmede Bulunan Net Yatırımın Finansal Riskten Korunması
TFRS Yorum 17 Nakit Dışı Varlıkların Ortaklara Dağıtımı
TFRS Yorum 18 Müşterilerden Varlık Transferleri
TFRS Yorum 19 Finansal Borçların Özkaynağa Dayalı Finansal Araçlarla Ödenmesi
TFRS Yorum 20 Açık İşletme Madeninin Üretim Aşamasındaki Dekapaj Maliyetleri
TFRS Yorum 21 Vergi ve Vergi Benzeri Yükümlülükler
TMS Yorum 10 Devlet Yardımları - İşletme Faaliyetleri ile Özel Bir İlişkisi Bulunmayanlar
TMS Yorum 15 Faaliyet Kiralamaları - Teşvikler
TMS Yorum 25 Gelir Vergileri - İşletmenin veya Hissedarlarının Vergi Statüsündeki Değişiklikler
TMS Yorum 27 Yasal Açıdan Kiralama Görünümündeki İşlemlerin Özünün Değerlendirilmesi
TMS Yorum 29 İmtiyazlı Hizmet Anlaşmaları-Açıklamalar
TMS Yorum 31 Hasılat - Reklam Hizmetleri İçeren Takas (Barter) İşlemleri
TMS Yorum 32 Maddi Olmayan Duran Varlıklar - İnternet Sitesi Maliyetleri

Kaynak: KGK, < www.kgk.gov.tr > , Erişim tarihi: 05.05.2016

2.4.2. Türk Muhasebe Sistemi Üzerindeki Vergi Etkisi

Türkiye'de muhasebe sistemi önce Fransa'dan ardından Almanya'dan etkilenmiştir. 1950'lerden sonra ise ABD'nin etkisi yoğun olmuştur. Türkiye, Türkiye Muhasebe Uzmanları Derneği kanalıyla 1974 yılında IASC'ye üye olmuştur (Cooke ve Çürük, 1996: 341-342).

Muhasebe uygulamaları ve finansal raporlamaya ilişkin önemli ilk düzenleme Ticaret Kanunu (1956) olmuştur. Bu Kanun, Kıta Avrupası muhasebe kurallarının etkisi ile hazırlanmış ve dolayısıyla da, vergi ile muhasebe arasında yakın bir ilişki söz konusu olmuş, muhasebe önemli oranda vergi kanunlarından etkilenmiştir (Aslanertik ve Gümüş, 2012: 16).

Türkiye'de yasaya dayalı bir hukuk sistemi mevcuttur. Söz konusu yasalar yatırımcıların korunmasına yönelik hükümler de içermektedir. Diğer yandan muhasebe sistemi içinde finansal rapor kullanıcıları temel olarak vergi otoritesi olarak algılanmış ve bu raporların çeşitli kesimlerden kullanıcılara yönelik bilgi amaçlı üretilmesi gereği göz ardı edilmiştir. İşletme sahipliğindeki sınırlı yapı ve sermaye piyasalarındaki sıklık bu durumda etkili olmuştur (Gençoğlu ve Ertan, 2012: 19).

Vergi mevzuatı, muhasebe ve finansal raporlama uygulamalarının gelişimini, vergi matrahı tespitinin hesabına verilen öncelik, konuya ilişkin olarak VUK'da yer alan ayrıntılı değerlendirme yöntemleri, işletmelerin tutmakla yükümlü olduğu muhasebe kayıtları, defterler, belgeler, finansal tablolarına ilişkin hükümleri ve bu hükümlere uyulmaması neticesinde karşı karşıya kalınacak cezai yaptırımları özel olarak belirlemesi nedeniyle önemli oranda etkilemiştir (Bayri, 2010: 91).

AB'ye uyum sürecinde Birliğin ve ardından da UFRS'nin etkisi görülmüştür. Türkiye'de temel muhasebe uygulamalarına ilişkin kuralların belirlendiği kanunlar VUK etkisinde gelişmiştir. Türkiye'de muhasebe sisteminin önceliği kamunun bilgilendirilmesi değil, verginin belirlenmesidir. Türkiye'de muhasebe standartlarını uygulatan ilk kurum 1989 yılında Sermaye Piyasası Kurulu olmuştur (Aslanertik ve Gümüş, 2012: 18). Muhasebe standartlarının gelişimi ise temel olarak özel sektör ve bağımsız kurumların değil de devletin yönlendiriciliği ile olmuştur. Bu durumun temelinde Ticaret Kanunu ile VUK'un muhasebe sistemi üzerindeki etkisi bulunmaktadır. SPK, TBB ve BDDK gibi kurumlar ise bu kanunların sermaye piyasaları ve bankacılık sistemi muhasebe sistemini düzenlemede yetersiz kaldığı noktada devreye girerek muhasebe standartlarının oluşturulması yönünde çalışmalar yapmıştır (Başpınar, 2004: 46-47).

Bunların yanında Maliye Bakanlığı'na bağlı çalışan hesap uzmanları, maliye müfettişleri, gelirler kontrolörleri ve vergi denetmenleri geniş anlamdaki vergi denetimi uygulamaları, Maliye Bakanlığı'na verilen beyannamenin dayandığı muhasebe kayıtları ile belgeleri detaylı şekilde incelemek, inceleme sonuçlarını yürürlükteki tüm mali mevzuata göre bulunan matrah ve beyannamedeki matrah ile karşılaştırmak aracılığıyla muhasebe uygulamalarını ülke geneline yaymak ve mali mevzuatın muhasebe uygulamalarına yön vermesi anlamında Türkiye'de muhasebe sisteminin gelişimine önemli katkı sağlamıştır. Sonuçta, Türkiye'de muhasebe sistemi temel olarak mali mevzuatın etkisi ile gelişmiştir (Uman, 2010: 190-196).

2.4.3. Bağımsız Kurullar ve KGK'nın İşlevi

Vergilendirme alanındaki gelişmelerin muhasebe sisteminin gelişimi üzerindeki etkisi zaman içinde azalmıştır. Serbest piyasa ve ekonomide liberalleşme hareketleriyle genişleyen, ardından da küreselleşme ile artan ve karmaşıklaşan iş hacimleri, muhasebe sisteminin çok daha hızlı ve bağımsız bir şekilde gelişimini ve günümüzde de uluslararası anlamda uyumlaştırılması ihtiyacını beraberinde getirmiştir. Türkiye de bu süreçten benzer şekilde etkilenmiştir.

Kamu kurumlarında standart bir muhasebe sistemi kurulması ile ulaşılan nokta SPK, BDDK, TÜRMOB ve TMSK ile daha da ileriye taşınmış, UFRS ile birebir uyumlu standartlar oluşturulmuş, finansal kesimin bankacılık ve faktöring, leasing, sigorta vb. diğer mali kurumlar ile sermaye piyasaları gibi farklı sektörleri için son derece detaylı muhasebe, denetim ve gözetim ilkeleri belirlenmiştir. Bu durum aynı zamanda dağınıklık gibi görünse de finansal sektördeki araç çeşitliliği, muhasebenin tüm uygulamalarına ilişkin bir standardizasyon sağlanmasını oldukça zorlaştırmıştır. Diğer yandan kamu otoriteleri tarafından muhasebe alanında standardizasyon sağlamak için kurulan kurumlar bile yetersiz kalmış, muhasebe sisteminin gelişimi için standart belirleyen bir kurumun ötesinde bir sistem kurabilmek için daha kapsamlı bir şekilde gözetim ve denetim unsurlarını da içinde barındıran bir kurum, KGK kurulmuştur. Bu bölümde kısaca söz konusu gelişime katkı sağlayan BDDK ve SPK, güncel muhasebe mevzuatları ile TMSK ve KGK amaçlanan işlevleri yönünden ele alınacaktır.

2.4.3.1. Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu

18.12.1999 tarihinde 2499 sayılı Sermaye Piyasası Kanununa eklenen madde ile kurulan TMSK, idari ve mali özerkliği haiz bir statüyle, 07.03.2002 tarihinde faaliyete geçmiş ve TMSK'nin görevleri ile söz konusu tarihe kadar yürüttüğü çalışmalarla birlikte devralmıştır (Başpınar, 2004: 51). TMSK, 2002 yılından 2011 yılının Kasım ayına kadar Türkiye'de muhasebe standartlarını yayınlama yetkisi olan tek kurum şeklinde görev yapmıştır (Gençoğlu ve Ertan, 2012: 8).

Kurulun üyeleri; “Maliye Bakanlığı, Sanayi ve Ticaret Bakanlığı, Yüksek Öğretim Kurulu, Hazine Müsteşarlığı, Sermaye Piyasası Kurulu, Bankacılık Denetleme ve Düzenleme Kurumu ile Türkiye Odalar ve Borsalar Birliği'nden birer, Türkiye Serbest Muhasebeci ve Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Odaları Birliğinden iki” temsilciden oluşmuştur.

Neredeyse tüm ilgili kesimlerden temsilcilerin yer aldığı TMSK, Türkiye'nin uluslararası standartlara daha da yaklaşmasını sağlayarak muhasebe sisteminin gelişiminde en önemli katkıyı sağlayan kurum olmuştur. TMSK ile muhasebe uygulamalarında, şeffaflık, kamuyu aydınlatma ve bağımsız denetim ile diğer denetimlerin önemi ve kalitesi artmıştır. TMSK'nin oluşturduğu altyapıdan da önemli oranda yararlanılmıştır (Başpınar, 2004: 51).

2005 yılında Uluslararası Muhasebe Standartları Komitesi Vakfı (IASCF) ile TMSK arasında bir sözleşme imzalanmış ve buna dayanılarak UFRS ile tam uyumlu TMS ve TFRS'ler ile bunların yorumları yayımlanmıştır.

KOBİ'ler için TFRS ise 2010 yılında aynı şekilde, çeviri şeklindeki düzenleme ile yayımlanmıştır. TMSK ayrıca UFRS'deki güncellemeleri takip ederek TMS ve TFRS'lere yansıtmıştır.

TMS ve TFRS muhasebe seti ile ilgili eğitimler öncelikli olarak TÜRMOB tarafından düzenlenmiştir. SPK'nın 2008 yılında çıkarmış olduğu Seri;XI, No:29 Tebliğinde “*finansal tabloların hazırlanmasında AB tarafından kabul edilen UFRS'lerin TMSK tarafından ilanına kadar TMS ve TFRS'lerin esas alınabileceği*” hükmüne yer verilmiştir.

BDDK da 5411 sayılı Bankacılık Kanunu'na bağlı çıkarılan yönetmelikler ile bankaları, finansal raporları TMS ve TFRS'lere uygun hazırlamakla yükümlü tutmuştur. 2007 yılında Hazine Müsteşarlığı tarafından Sigorta ve Reasürans Şirketleri İle Emeklilik Şirketlerinin Finansal Raporlamaları Hakkında Yönetmelik yayımlanarak, Yönetmelikte adı

geçen kurumların da TMSK'nın yayımladığı standartlara uyumu gerekli kılınmıştır (TMSK, 2010: 1-43).

Türkiye'nin küresel piyasalarda büyüme imkânının desteklenmesi ve yurt dışı yatırımların Türkiye'ye gelmesinin teşvik edilmesi için uluslararası alanda genel kabul görmüş ortak muhasebe dilinin ve finansal raporlama sisteminin kullanılması önem arz etmektedir. TMSK da temelde bu ihtiyaç gözetilerek oluşturulmuştur. Yayımladığı standartlar yanında bu Kurul, pek çok uluslararası toplantıda ülkeyi temsil ederek Türkiye'nin UFRS'yi benimsediğini duyurmak suretiyle yurt dışındaki yatırımcılara bu anlamda güven vermiştir. Bunun yanında Yeni TTK'nın hazırlanması sürecinde muhasebe uygulamalarının UFRS'ye göre ihtiyaca ve gerçeğe uygunluğu, finansal tabloların karşılaştırılabilir ve anlaşılır olması gibi hükümlerin kanuna alınması konusunda önemli bir teşvik ve destek sağlamıştır (Akdoğan, 2012b: 30).

2011 yılında TMSK'nın tüzel kişiliği sonlandırılarak ve yerine muhasebe standartları ile denetim alanındaki standartları belirlemek, bağımsız denetim için uygulama birliği sağlamak, denetçiler ile denetim kuruluşlarını yetkilendirmek, bunları sicilde ilan etmek ve gerçekleştirilen denetim faaliyetlerinin denetlenmesi amacıyla 02.11.2011 tarihli Resmi Gazetede yayımlanan 660 sayılı Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumunun Teşkilat ve Görevleri Hakkında Kanun Hükmünde Kararname ile KGK kurulmuştur.

2.4.3.2. Sermaye Piyasası Kurulu Düzenlemeleri

SPK'nın muhasebe sistemine ilişkin ilk düzenlemesi, kurulduğu yıl olan 1983 yılında yayımladığı "Standart Mali Tablo ve Raporlar Tebliği" olmuştur. İzleyen yıl, "Standart Genel Hesap Planı Tebliği" yayımlanmıştır. SPK'nın 1983 yılında yayımlanmış olduğu standartlar beş yıl süreyle yürürlükte kalmış ve ardından 1989 yılında revize edilmiştir.

SPK tarafından, halka açık işletmeler için uygulanacak muhasebe standartlarının uluslararası düzenlemelerle tam uyumlu olarak yayımlanması için, Borsa İstanbul, denetim şirketleri, devlet ve özel üniversiteler ile bizzat uygulacısı olan işletmelerin temsilcilerinin katılımıyla detaylı bir proje yürütülmüş ve UFRS ile uyumlu 30 adet Standardı içeren bir "*Sermaye Piyasasında Muhasebe Standartları Hakkında Tebliğ Taslağı*" hazırlanarak 30.09.2002 tarihinde kurumun resmi internet adresinde kamuoyunun görüşlerine sunulmuştur. Gelen görüşler dikkate alınarak üç muhasebe standardı daha eklenmek suretiyle otuzüç adet

UFRS ile uyumlu standart içeren Tebliğ Taslağı 20.08.2003 tarihine kadar bir kez daha görüşe alınmak üzere yayımlanmıştır. Bu taslakların nihai hali olarak “*Seri:XI No:25 Sermaye Piyasasında Muhasebe Standartları Hakkında Tebliğ*” adıyla 15.11.2003 tarihli Resmi Gazetede yayımlanarak yürürlüğe girmiştir (Elitaş, 2011:15). İlgili dönemde SPK'nın çıkarmış olduğu Seri:XI, No: 25 Tebliği ile belirlenen standartlar, uluslararası standartlara oldukça yakın olup neredeyse kimi detaylar hariç tutulursa birebir çeviri şeklindedir (Başpınar, 2004: 56). Yayımlanan Tebliğ kapsamındaki şirketler, bu standartları 2005 yılının ilk ara dönem finansal tablolarından itibaren mecburi olarak uygulamaya başlamışlardır.

Söz konusu standartlar ile SPK kapsamında borsaya kote diğer bir ifadeyle halka açık şirketler ile borsaya kote olmamakla birlikte halka açık sayılan şirketlere yönelik olmak üzere iki farklı muhasebe sistemi uygulanmaya başlanmıştır. Halka açık şirketler için Seri:XI, No:25 Tebliği geçerli iken halka açık sayılan şirketler için ise Seri:XI, No:1 Tebliği geçerli olmuştur.

2008 yılından itibaren de, borsaya kote şirketlerin TMS ve TFRS'ye uyumu zorunluluk olarak belirlenmiştir (TMSK, 2010: 43). Bu kapsamda 09.04.2008 tarihinde yayımlanan “*Sermaye Piyasasında Finansal Raporlamaya İlişkin Esaslar Tebliği*” ile 2003 yılından beridir uygulanan 25 seri no.lu Tebliğ yürürlükten kaldırılmış ve 2008 yılındaki ilk ara dönem finansal tablolarından başlamak üzere Avrupa Birliği tarafından uygulanan haliyle UFRS'nin esas alınması düzenlenmiştir. Bu kapsamda, söz konusu standartlar ile uyumlu TMS ve TFRS'ler esas alınacaktır. TMSK AB tarafından kabul edilen standartlardaki farklılıkları açıklayacak, söz konusu açıklama yapıncaya kadar TMS ve TFRS'ler uygulanacaktır. TMSK bu tür bir açıklamada bulunmadığı için de, SPK'ya tabi işletmeler, AB'deki bazı ayrışmalar dikkate alınmaksızın, tam set TMS ve TFRS'leri uygular duruma gelmişlerdir.

Diğer yandan, 30.12.2012 tarihinde 2499 Sayılı Sermaye Piyasası Kanunu yürürlükten kaldırılmış ve yerine 6362 Sayılı Sermaye Piyasası Kanunu getirilmiştir. 6362 Sayılı Kanun'da yer alan muhasebe sistemini ilgilendiren dört önemli maddeye aşağıda sırasıyla yer verilmiştir:

“Madde 14 (Finansal raporlama ve bağımsız denetim) – (1) İhraççı, kamuya açıklanacak veya gerektiğinde Kurulca istenecek finansal tablo ve raporları, şekil ve içerik bakımından Türkiye Muhasebe Standartları çerçevesinde Kurulca belirlenen düzenlemelere uygun olarak, zamanında, tam ve doğru bir şekilde hazırlamak ve ibraz etmek zorundadır.

(2) Finansal tablo ve raporların birinci fıkrada yer aldığı şekilde Kurulca belirlenen düzenlemelere uygun olarak hazırlanmasından, sunulmasından ve gerçeğe uygunluğu ile doğruluğundan ihraççı ile kusurlarına ve durumun gereklerine göre ihraççının yönetim kurulu üyeleri sorumludur. Yönetim kurulunun, bu maddede belirtilen kapsamda hazırlanacak finansal tablo ve raporların kabulüne dair ayrı bir karar alması gerekir. Ayrıca finansal tablo ve raporlarla ilgili olarak bunları hazırlayan ortaklık yöneticileri ile birlikte sorumlu yönetim kurulu üyelerinin kamuya yapacakları bildirimlerde finansal tablo ve raporların gerçeğe uygunluğu ve doğruluğu konusundaki beyanlarına yer verilmesi zorunludur.

(3) İhraççılar düzenleyecekleri finansal tablo ve raporlardan Türkiye Muhasebe Standartları kapsamında Kurulca belirlenenleri, bu Kanun uyarınca listeye alınan bağımsız denetim kuruluşlarına, Türkiye Denetim Standartları çerçevesinde bilgilerin gerçeği doğru ve dürüst bir biçimde yansıtması ilkesine uygunluğu bakımından inceleyerek bir bağımsız denetim raporu almak zorundadırlar.

(4) Kurul, halka arzda, borsada işlem görme başvurusunda, 23 üncü maddede tanımlanan önemli nitelikte işlemlerde ve ortaklığın faaliyetlerini ve finansal durumunu önemli derecede etkileyen olay ve gelişmelerde, işlemin tarafı ortaklıklardan da bu madde hükümlerine göre hazırlanacak bağımsız denetim raporu istemeye yetkilidir.

(5) Kurulca düzenlenmesi istenilen finansal tablo ve raporlar ile bağımsız denetime tabi olunması durumunda bağımsız denetim raporu, Kurulca belirlenen usul ve esaslar çerçevesinde kamuya duyurulur.

Madde 62 (Faaliyet esasları) – (1) Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu tarafından yetkilendirilmiş bağımsız denetim kuruluşlarından bu Kanun uyarınca bağımsız denetim faaliyetinde bulunacaklardan istenilecek ilave şartlar Kurul tarafından belirlenir ve bu şartları haiz bağımsız denetim kuruluşlarına ilişkin liste kamuoyuna açıklanır. Kurul, listede yer alan bağımsız denetim kuruluşlarının bu Kanun kapsamındaki bağımsız denetim faaliyetlerine ilişkin yapacağı kalite kontrol ve denetim çalışmaları neticesinde standart ve mevzuata aykırılıkları tespit edilenleri listeden çıkarmaya yetkilidir. Kurul, yapacağı kalite kontrol ve denetim çalışmalarının sonuçlarını Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumuna bildirir.

MADDE 145 – 5411 sayılı Kanunun;

a) 33 üncü maddesinin birinci fıkrası aşağıdaki şekilde değiştirilmiştir.

"Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu tarafından yetkilendirilmiş bağımsız denetim kuruluşlarından, 15 inci madde kapsamında istenilecek ilave şartlar Merkez Bankası ve kuruluş birliklerinin görüşü alınarak Kurul (BDDK) tarafından belirlenir ve bu şartları haiz bağımsız denetim kuruluşlarına ilişkin liste kamuoyuna açıklanır. Kurul, listede yer alan bağımsız denetim kuruluşlarının bu Kanun kapsamındaki bağımsız denetim faaliyetlerine ilişkin yapacağı kalite kontrol ve denetim çalışmaları neticesinde standart ve mevzuata aykırılıkları tespit edilenleri geçici veya sürekli olarak listeden çıkarmaya yetkilidir. Kurul, yapacağı kalite kontrol ve denetim çalışmalarının sonuçlarını Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumuna bildirir. Bağımsız denetim kuruluşları, bu Kanun uyarınca yaptıkları faaliyetler dolayısıyla üçüncü kişilere verdikleri zararlardan sorumludurlar.

Madde 148 – 660 sayılı Kanun Hükmünde Kararnamenin 27 nci maddesinin üçüncü fıkrası aşağıdaki şekilde değiştirilmiştir.

(3) Kanunlarla, belirli alanları düzenlemek ve denetlemek üzere kurulmuş bulunan kurum ve kurullar, Türkiye Muhasebe Standartlarına uygun olmak şartıyla kendi alanları için geçerli olacak standartlarla ilgili olarak ayrıntıya ilişkin sınırlı düzenlemeleri yapabilirler."

Yeni Sermaye Piyasası Kanunu'nun yukarıdaki maddelerinde dikkat çeken 148 inci maddede yer alan 660 sayılı Kanun Hükmünde Kararname değişikliğidir. Burada BDDK'nın ve SPK'nın düzenleme yetkisi devam etmekle birlikte TMS'ye uygun olması ve ancak sınırlı düzenlemeler yapılabileceği yer almaktadır.

6362 Sayılı Kanun dışında SPK tarafından yapılan konuya ilişkin önemli düzenlemeler şunlardır:

- Sermaye Piyasasında Mali Tablo ve Raporlara İlişkin İlke ve Kurallar Hakkında Tebliğ (Seri: XI, No: 1)
- Sermaye Piyasasında Ara Mali Tablolara İlişkin İlke ve Kurallar Hakkında Tebliğ (Seri: XI, No: 3)

- Sermaye Piyasasında Mali Tablo ve Raporlara İlişkin İlke ve Kurallar Hakkında Tebliğe Ek Tebliğ (Seri: XI, No: 5)
- Menkul Kıymetler Yatırım Fonları Mali Tabloları ve Raporlarına İlişkin İlke ve Kurallar Hakkında Tebliğ (Seri: XI, No: 6)
- Aracı Kurum Hesap Planı ve Planın Kullanım Esasları Hakkında Tebliğ (Seri: XI, No: 7)
- Vadeli İşlem ve Opsiyon Sözleşmelerinin Muhasebesine İlişkin Usul ve Esaslar Hakkında Tebliğ (Seri: XI, No: 19)
- Yüksek Enflasyon Dönemlerinde Mali Tabloların Düzeltilmesine İlişkin Usul ve Esaslar Hakkında Tebliğ (Seri: XI, No: 20)
- Sermaye Piyasasında Konsolide Mali Tablolara ve İştiraklerin Muhasebeleştirilmesine İlişkin Usul ve Esaslar Hakkında Tebliğ (Seri: XI, No: 21)
- Sermaye Piyasasında Finansal Raporlamaya İlişkin Esaslar Tebliği (Seri: XI, No: 29)

Bunlardan Seri XI No: 29 - Sermaye Piyasasında Finansal Raporlamaya İlişkin Esaslar Tebliği, 2008 tarihinde yayımlanmakla birlikte 2011 yılında güncellenmiştir. Söz konusu Tebliğ, 2003 yılında yayımlanan “*Sermaye Piyasasında Muhasebe Standartları Hakkında Tebliğ*”i yürürlükten kaldırmıştır. Tebliğ, sermaye piyasasında faaliyet gösteren işletmelerin zamanında, yeterli ve doğru bir şekilde kamuyu aydınlatması amacıyla düzenleyecekleri finansal raporları, nasıl hazırlanmaları gerektiğini ve bu raporların ilgililere nasıl sunulacağını belirlemiştir. Bu Tebliğ gereğince işletmelerin vergi mevzuatı vb. mevzuatta öngörülen finansal tabloları hazırlayabileceği ancak SPK mevzuatı uyarınca bu tebliğe göre hazırlanan finansal tabloların kamuya açıklamada kullanılacağı vurgulanmıştır.

Bunun yanı sıra, 30.12.2012 tarih ve 28513 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanarak yürürlüğe giren 6362 sayılı Sermaye Piyasası Kanunu ve yeni TTK ile getirilen yeniliklere uyum sağlanmasını amaçlayan SPK’nın II-14.1 sayılı Sermaye Piyasasında Finansal Raporlamaya İlişkin Esaslar Tebliği 13.06.2013 tarih ve 28676 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanarak 01.04.2013 tarihinden sonra sona eren ara dönem finansal raporlardan geçerli olmak üzere, yayımı tarihinde yürürlüğe girmiştir. Yeni düzenleme ile;

1. Finansal tabloların hazırlanmasında Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu tarafından yayımlanan TMS/IFRS'nin esas alınması hükmü altına alınmıştır.

2. "İşletme" tanımı, yatırım fonları ile konut finansmanı ve varlık finansmanı fonları dışında kalan tüm ihraççılar ve sermaye piyasası kurumlarını kapsayacak şekilde genişletilmiştir. İşletme tanımına, borsa dışı halka açık ortaklıklar, ipotek finansmanı kuruluşları, varlık kiralama şirketleri, merkezi takas kuruluşları, merkezi saklama kuruluşları, veri depolama kuruluşları, derecelendirme kuruluşları, değerlendirme kuruluşları ve bağımsız denetim kuruluşları dahil edilmişlerdir.

3. Banka ve sigorta şirketlerinde olduğu gibi, sermaye piyasası araçları borsada işlem gören finansal kiralama, faktöring ve finansman şirketlerinin, özel mevzuatlarına göre belirlenmiş şekil ve esaslar çerçevesinde finansal raporlarını düzenlemeleri, bu Tebliğ'de öngörülen finansal rapor düzenleme yükümlülüğünün yerine getirilmesi hükmünde olduğu hususu düzenlenmiştir.

4. Konsolide finansal tablo düzenleme yükümlülüğü bulunan yatırım ortaklıklarına, konsolide finansal tablolarının yanında bireysel finansal tabloların hazırlanması yükümlülüğü getirilmiş olup, yatırım ortaklıklarının uygulamaya uyum sağlayabilmeleri bakımından söz konusu yükümlülüğün uygulanma tarihi 01.01.2014 tarihinden sonraki ilk ara dönemden başlamak üzere ertelenmiştir.

5. Yönetim kurulu faaliyet raporlarında yer verilmesi gereken asgari unsurlar için Gümrük ve Ticaret Bakanlığının "Şirketlerin Yıllık Faaliyet Raporunun Asgari İçeriğinin Belirlenmesi Hakkında Yönetmelik" hükümleri geçerli olup, ilave hususlar belirlenmiştir.

6. SPKn.'nin 14 üncü maddesi doğrultusunda, işletmenin yönetim kurullarına, varsa denetim komitesini, yoksa üyeleri arasından en az bir üyeyi finansal raporlamadan sorumlu olarak belirleme yükümlülüğü getirilmiştir.

7. Finansal raporların "Kurula ve borsaya bildiri" usulü yerine kamuya açıklanması esası benimsenmiştir. Yıllık ve ara dönem finansal raporların kamuya açıklanmasında uyulacak süreler kısaltılmıştır. Bunun yanında süreler gün olarak belirlenmiştir. Bu kapsamda;

a) Borsa şirketlerinin yıllık finansal raporları için (sırasıyla konsolide olmayan ve konsolide) 60 ve 70 gün, ara dönem finansal raporlar için (sırasıyla konsolide olmayan ve konsolide) 30 ve 40 gün olarak değiştirilmiş ve ara dönemin bağımsız denetime tabi olması halinde 10 gün ilave edilmiştir.

b) Diğer işletmelerin yıllık finansal raporları için söz konusu finansal raporların görüşüleceği genel kurul tarihinden 3 hafta önce ve her halükarda ilgili hesap döneminin bitimini takip eden üçüncü ayın sonu? ara dönem finansal raporlar için (sırasıyla konsolide olmayan ve konsolide) 30 ve 40 gün olarak değiştirilmiş ve ara dönemin bağımsız denetime tabi olması halinde 15 gün ilave edilmiştir.

8. Geçici asimetrik bilgi oluşumunu önlemek amacıyla sermaye piyasası araçları bir borsada ve/veya teşkilatlanmış diğer pazar yerlerinde işlem gören işletmelerin finansal raporlarının, son seans sonrası kamuya açıklanması zorunluluğu getirilmiştir.

9. Finansal raporların kamuya açıklanmasına ilişkin olarak belirlenen sürelerle uyulmak kaydıyla, finansal tabloların, yönetim kurulu faaliyet raporundan önce kamuya açıklanmasına izin verilmektedir. Bu takdirde hem finansal tablolar hem de yönetim kurulu faaliyet raporu için ayrı ayrı yönetim kurulu kararı alınması ve sorumluluk beyanı düzenlenmesi gerekmektedir.

10. TTK'da (Mülga 524 üncü Madde) finansal tabloların Türkiye Ticaret Sicil Gazetesi'nde yayınlanması yükümlülüğünden vazgeçilmiş olmasından dolayı, finansal tablolar sicil gazetesinde yayımlanmayacaktır.

11. Daha önce ana ortaklığı yurtdışında yerleşik bağlı ortaklık, iş ortaklığı veya iştirak niteliğinde bulunan işletmelerin finansal raporlarının, ana ortaklığı ile aynı anda veya daha önce kamuya açıklama yükümlülüğü, ana ortaklığı, ortak girişimcisi veya yatırımcı şirketi yurtiçinde veya yurtdışında yerleşik bulunan tüm bağlı ortaklık, iş ortaklığı veya iştirak niteliğinde bulunan işletmeleri kapsayacak şekilde genişletilmiştir

12. Finansal raporlara ilişkin muafiyetler yeniden düzenlenerek, tek madde altında toplanmıştır. Bu kapsamda,

a) İşlem sıraları 30 iş gününden fazla süre ile durdurulan işletmeler, borsa kotundan sürekli olarak çıkarılan işletmeler, faaliyetleri geçici olarak durdurulan sermaye piyasası kurumları, tasfiye halinde bulunan işletmeler ile halka arz

edilmeksizin pay dışında sermaye piyasası aracı ihraç eden işletmeler ara dönem finansal rapor düzenleme yükümlülüğünden,

b) Payları Gelişen İşletmeler Piyasası Listesinde yer alan işletmeler ile payları Serbest İşlem Platformu'nda işlem gören işletmeler, 3 ve 9 aylık ara dönem finansal rapor düzenleme yükümlülüğünden,

c) Payları Gelişen İşletmeler Piyasası Listesinde yer alan işletmeler, payları Serbest İşlem Platformunda işlem gören işletmeler, varlık kiralama şirketleri ve sermaye piyasası araçları bir borsada ve/veya diğer teşkilatlanmış pazar yerlerinde işlem görmeyen yatırım kuruluşları, ara dönem faaliyet raporu düzenleme yükümlülüğünden,

muaf tutulmuşlardır.

13. Bağımsız Denetime Tabi Olacak Şirketlerin Belirlenmesine İlişkin Bakanlar Kurulu Kararı'nda yer alan limitlerin altında kalan borsa dışı halka açık şirketler, iki yıl içerisinde paylarının borsada işlem görmesi için başvuru yapana kadar geçen sürede, bu Tebliğ hükümlerine tabi olmayacaklardır. Bu şirketler isteğe bağlı olarak bu Tebliğ hükümlerine uygun finansal rapor düzenleyebilirler (Kaynak: SPK, Erişim tarihi: 15.11.2013 (<http://www.spk.gov.tr/duyurugoster.aspx?aid=20130614&subid=0&ct=c>))

Son olarak ise, Sermaye Piyasasında Finansal Raporlamaya İlişkin Esaslar Tebliği (II-14.1)'nde Değişiklik Yapılmasına Dair Tebliğ (II-14.1.a) (Tebliğ) 03.02.2017 tarihinden itibaren yürürlüğe girmek üzere Resmi Gazete'de yayımlanmıştır. Bu değişiklik ile Tebliğin kapsamı yeniden belirlenmiştir. Bu kapsamda; Tebliğde finansal tabloların kamuoyunun bilgisine sunulmasına ilişkin son açıklama tarihinde piyasada işlem gören herhangi bir finansal aracı bulunmayan işletmelerin SPK'dan aldıkları ihraç onaylarının geçerli oldukları süre zarfında söz konusu Tebliğ düzenlemelerine tabi olduğu belirtilmiştir.

Bildirim ve ara dönem finansal rapor düzenleme yükümlülükleri genişletilmiştir. Bu kapsamda; halka açık olmayıp sermaye piyasası araçları borsada sadece nitelikli yatırımcılar arasında işlem gören işletmelere finansal raporlarını KAP'a bildirim ve 6 aylık ara dönem finansal rapor düzenleme yükümlülüğü getirilmiştir.

Hiise senetleri hariç olmak üzere, sermaye piyasası araçlarını nitelikli yatırımcılara satmak üzere onay alan şirketlerden halka açık olmayanlar, 03/02/2017 tarihinden önce almış oldukları onay belgesi çerçevesinde gerçekleştirdikleri ihraçların süreleri doluncaya kadar altı aylık finansal tablolarını hazırlamaları gerekmektedir.

Tebliğ değişikliğiyle getirilen yeniliklere ilişkin getirilen muafiyetler aşağıdaki şekildedir:

- i) Tebliğ değişikliği öncesi ihraç belgesi almış olanlar, ilk ihraçlarını gerçekleştirene kadar bu Tebliğ kapsamında olmayacaklardır.
- ii) Tebliğ değişikliği öncesi elinde ihraç belgesi bulunup, tebliğ değişikliğinden önce nitelikli yatırımcılara ihraç etmiş olanlar 6. ay raporlamasından muafırlar
- iii) Tebliğ değişikliği öncesi elinde onaylı ihraç belgesi ile tebliğ değişikliğinden sonra nitelikli yatırımcılara ihraç edecek olanlar 6. ay raporlamasından muafırlar.
- iv) Tebliğ değişikliği sonrası yeni ihraç belgesi alanlar, nitelikli yatırımcılara ilk ihracı gerçekleştirene kadar 6. ay raporlamasından muafırlar.

2.4.3.3. Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurumu Düzenlemeleri

BDDK, öncelikle 2002 yılı sonu itibarıyla Muhasebe Uygulama Yönetmeliğini ve bu yönetmeliğe ilişkin detayları düzenleyen Tebliğleri yayımlamıştır. Bu Yönetmelik ile amaçlanan, finansal tablolarının uluslararası muhasebe standartları ile uyumlu olmasını sağlamak olup bu kapsamda paralel düzenlemeler getirilmiştir (Başpınar, 2004: 52).

Bunun akabinde, 1 Kasım 2006 tarihinde yayımlanan “*Bankaların Muhasebe Uygulamalarına ve Belgelerin Saklanması İlişkin Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmelik*” ile 19 adet Muhasebe Uygulama Yönetmeliğini fiilen yürürlükten kaldırılmıştır. Bu yönetmelikle bankaların finansal tablolarının TMSK tarafından yayımlanan muhasebe standartlarına uygun olarak hazırlanması öngörülmüştür.

Bu Yönetmelikte; “*Bağlı ortaklık, birlikte kontrol edilen ortaklık ve iştiraklerin muhasebeleştirilmesine ve konsolide finansal tablolar, kamuya açıklanacak finansal tablolar ile bunlara ilişkin açıklama ve dipnotların düzenlenmesine ilişkin usul ve esasların Kurulca çıkarılacak Tebliğler ile belirleneceği*” hüküm altına alınmıştır. Bu kapsamda 8.11.2006 tarihli ve 26340 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanan Bankaların Konsolide Finansal Tablolarının Düzenlenmesine İlişkin Tebliğin 5 inci maddesinin (1) numaralı fıkrasında

“bankaların konsolide finansal tablolarının düzenlenmesinde TMS’nin uygulanacağı, (8) numaralı fıkrasında ise “konsolidasyon işlemlerinin TMS’lerin uygulanarak gerçekleştirileceği” belirtilmiştir.

Yukarıda belirtilen düzenlemeler sonrasında, bankaların finansal raporlarının hazırlanmasında 2006 raporlama döneminden itibaren UFRS ile büyük ölçüde uygunluk sağlandığının ifade edilmesi yanlış olmayacaktır.

Bankacılık sektöründe muhasebe sistemine ilişkin temel düzenlemeler 5411 Sayılı Bankacılık Kanunu'nun “Finansal Raporlama” başlıklı dördüncü bölümünde, 37 ila 42 nci maddeler arasında yer almıştır. Söz konusu hükümler aşağıya aktarılmıştır:

"Madde 37 - Muhasebe ve raporlama sistemi: Bankalar, Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumunun ve kuruluş birliklerinin görüşü alınmak suretiyle Kurulca belirlenecek usul ve esaslara uygun olarak muhasebe sistemlerinde tek düzeni uygulamak; Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumunca yayımlanan muhasebe ve finansal raporlama standartlarına uygun olarak tüm işlemlerini gerçek mahiyetlerine uygun surette muhasebeleştirmek ve finansal raporlarını bilgi edinme ihtiyacını karşılayabilecek biçim ve içerikte, anlaşılır, güvenilir ve karşılaştırılabilir, denetime, analize ve yorumlamaya elverişli, zamanında ve doğru şekilde düzenlemek zorundadır.

Bankalar, kanunî ve yardımcı defter ve kayıtlarını, şubeleri, yurt içi ve yurt dışındaki muhabirleri ile hesap mutabakatı sağlamadan bilançolarını kapatamazlar.

Yayımlanan finansal tabloların gerçeğe aykırı olduğunun tespiti hâlinde Kurul gerekli tedbirleri almaya yetkilidir.

Madde 38 - Konsolide finansal raporlar: Ana ortaklık, finansal durum ve faaliyet sonuçları hakkında bir bütün olarak bilgi vermek amacıyla 37 nci maddeye istinaden Kurulca düzenlenen usûl ve esaslar çerçevesinde konsolide finansal raporlar düzenlemek zorundadır. Konsolide finansal rapor kapsamında bulunan kuruluşlar, kendilerinden konsolide finansal raporların düzenlenmesine ilişkin olarak istenecek her türlü bilgi ve belgeyi ilgili ana ortaklığa vermekle yükümlüdür.

Madde 39 - Finansal raporların imzalanması, sunulması, ilânı ve denetimi:

Bankalar tarafından hazırlanan finansal raporlardan Kurulca belirlenecek olanların, yönetim kurulu başkanı, denetim komitesi üyeleri, genel müdür ile finansal raporlamadan sorumlu genel müdür yardımcısı ve ilgili birim müdürü veya bu unvanlara eşdeğer kişiler tarafından ad, soyad ve unvan belirtilmek suretiyle finansal raporlamaya ilişkin düzenlemelere ve muhasebe kayıtlarına uygun olduğu belirtilerek imzalanması zorunludur. İmza yükümlülüğü, Türkiye’de şube açmak suretiyle faaliyette bulunan bankalarda müdürler kurulu üyelerince yerine getirilir.

Bankaların genel kurullarına sunacağı yıllık finansal raporların bağımsız denetim kuruluşlarınca onaylanması şarttır.

Bankalar, düzenleyecekleri finansal raporlarını, Kurulun belirleyeceği usûl ve esaslar çerçevesinde ilgili mercilere sunmak ve ilân etmek zorundadırlar.

Madde 41 - Sorumluluk: *Yönetim kurulu, bu Kanunun 37 nci maddesi uyarınca faaliyetlerin muhasebeleştirilmesi, finansal tabloların hazırlanması, onaylanması, denetlenmesi, yetkili mercilere sunulması ve yayımlanması dâhil finansal raporlama sistemini, görev, yetki ve sorumlulukları belirlemek, bilgi sistemlerini yeterli hale getirmek ve uygulamayı gözetmekle yükümlüdür.*

Yukarıda da ifade edildiği üzere, 5411 sayılı Kanundan sonraki en önemli düzenleme, "*Bankaların Muhasebe Uygulamalarına ve Belgelerin Saklanması İlişkin Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmelik*"tir. Sözü edilen Yönetmelikte ifade edildiği üzere; "*Bankalar arasında muhasebe ve raporlama sisteminde şeffaflık ve tekdüzenin sağlanması, bankacılık faaliyetlerinin kayıt dışında kalmasının önüne geçilmesi, bankacılık faaliyetlerini gerçek mahiyetlerine uygun şekilde sağlıklı ve güvenilir olarak muhasebeleştirilmesi, bankaların hem konsolide hem de konsolide olmayan bazda finansal durumları, finansal performansları ile yönetim etkinliği hakkında bilgileri içeren finansal tablolarının zamanında ve doğru olarak hazırlanması, raporlanması ve yayımlanması ve konuya ilişkin belgelerin saklanma usul ve esaslarının belirlenmesi*"i amaçlanmıştır.

Türkiye'deki bankaların bu yönetmelik gereğince faaliyetlerini muhasebeleştirilmesi ve bu işlemi TMS'lere uygun olarak gerçekleştirmesi esastır. Diğer yandan, yukarıda detayı verildiği üzere 5411 Sayılı Kanunun 37 nci maddesi birinci fıkrasında yapılan değişiklikler gereği bu Yönetmeliğin de güncellenmesi gerekecektir.

Diğer mali kuruluşlar olarak değerlendirilen faktöring, finansal kiralama ve finansman şirketlerine ilişkin temel düzenlemeler ise “90 sayılı Ödünç Para Verme İşleri Hakkında Kanun Hükmünde Kararname” ve “Finansal Kiralama, Faktöring ve Finansman Şirketlerinin Kuruluş ve Faaliyetleri Hakkında Yönetmelik” ile yapılmıştır. Bu şirketler de söz konusu Yönetmelik uyarınca “uluslararası standartlar dikkate alınarak usul ve esaslara uygun şekilde muhasebe sistemlerinde tekdüzeni uygulamak, tüm işlemlerini gerçek mahiyetlerine uygun şekilde muhasebeleştirmek, finansal raporlarını bilgi edinme ihtiyacını karşılayabilecek biçim ve içerikte, anlaşılır, güvenilir ve karşılaştırılabilir, denetime, analize ve yorumlamaya elverişli, zamanında ve doğru şekilde düzenlemek” ile yükümlü tutulmuşlardır. Ancak, 13.12.2012 itibarıyla bu şirketler için “6361 Sayılı Finansal Kiralama, Faktöring ve Finansman Şirketleri Hakkında Kanun” isimli yeni bir kanun yürürlüğe konulmuştur. 6361 sayılı Kanun uyarınca bu şirketler, “KGK tarafından belirlenen usul ve esaslar çerçevesinde tüm işlemlerini gerçek mahiyetlerine uygun surette muhasebeleştirmek, finansal raporlarını bilgi edinme ihtiyacını karşılayabilecek biçim ve içerikte, anlaşılır, güvenilir ve karşılaştırılabilir, denetime, analize ve yorumlamaya elverişli, zamanında ve doğru şekilde düzenlemekle” sorumlu tutulmuştur.

2.4.3.4. Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu

AB müktesebatına uyum kapsamındaki fasıllardan 6. Fasıl 'Şirketler Hukuku'dur. KGK da bu fasıl gereğince, hatta bu fasılın kapanış kriteri olarak kurulmuştur. İlgili fasılın müzakere pozisyon belgesinde muhasebe uygulamaları ve zorunlu yasal denetime tabi olmaları bakımından Türkiye için belirlenen unsurlar bu Kurumun kuruluşu ile karşılanmıştır.

Avrupa Birliği, birlik içinde, muhasebe ve zorunlu yasal denetime tabi olunmasında uygulama birliğini sağlamayı amaçlamaktadır. Bu kapsamda yapılan çalışmalar; “muhasebe ve finansal raporlama standartları ile denetim standartlarının belirlenmesi, bağımsız denetçilerin eğitimi, sınavı ve yetkilendirilmesi, mesleki etik ilkelerin belirlenmesi, bağımsız denetçilerin sicilinin tutulması, bağımsız denetim kuruluşlarının yetkilendirilmesi ve sicilinin tutulması, kalite güvence sistemini oluşturmak üzere bağımsız denetim üzerinde kamu gözetimi sisteminin oluşturulması, diğer ülkelerin bu alandaki yetkili organları ve uluslararası kuruluşlar ile anlaşma, işbirliği ve bilgi paylaşımı sağlanması” konularını içermektedir. Sayılan tüm bu alanlarda Türkiye'deki yetkili organ olarak da KGK belirlenmiştir.

KGK, 02.11.2011 tarihli Resmi Gazete’de yayımlanan 26.09.2011 tarihli ve 660 Sayılı Kanun Hükmünde Kararname’ye istinaden kurulmuş, Kurul ve Başkanlıktan oluşacak şekilde yapılandırılmıştır. Kurumun organizasyon yapısı içerisinde, Muhasebe Standartları Dairesi, Denetim Standartları Dairesi, Eğitim ve Yetkilendirme Dairesi, Gözetim Dairesi İnceleme Dairesi ve Uygulama Dairesi Başkanlıkları, Bilgi Sistemleri Yönetimi Dairesi, Strateji Geliştirme, İnsan Kaynakları ve Destek Hizmetleri Daire Başkanlıkları ile Hukuk Müşavirliği mevcuttur.

Kurulun görev ve yetkileri 660 sayılı KHK’nın 9 uncu maddesi uyarınca özetle şu şekildedir:

- a) *Finansal tabloların; ihtiyaca uygunluğunu, şeffaflığını, güvenilirliğini, anlaşılabilirliğini, karşılaştırılabilirliğini ve tutarlılığını sağlamak amacıyla uluslararası standartlarla uyumlu TMS’leri oluşturmak ve yayımlamak,*
- b) *TMS’lerin uygulamasına yönelik ikincil düzenlemeleri yapmak ve gerekli kararları almak, bu konuda kendi alanları itibarıyla düzenleme yetkisi bulunan kurum ve kuruluşların yapacakları düzenlemeler hakkında onay vermek,*
- c) *Finansal tabloların; işletmelerin finansal durumunu, performansını ve nakit akışlarını TMS’ler doğrultusunda gerçeğe uygun olarak sunumunu, kullanıcıların ihtiyaçlarına uygunluğunu, güvenilirliğini, şeffaflığını, karşılaştırılabilirliğini ve anlaşılabilirliğini sağlamak amacıyla, kamu yararını da gözetmek suretiyle, bilgi sistemleri denetimi dahil, uluslararası standartlarla uyumlu TDS’leri oluşturmak ve yayımlamak,*
- ç) *Bağımsız denetçiler ile bağımsız denetim kuruluşlarının yetkilendirilme şartlarını ve çalışma esaslarını belirlemek, gerekli şartları taşıyan kuruluşları ve bağımsız denetim yapacak meslek mensuplarını yetkilendirerek resmi sicile kaydetmek, yetkilendirilenleri ve yetkileri askıya alınan veya iptal edilenleri Kurumun internet sitesinde kamuoyunun erişimine sürekli açık olacak şekilde listeler halinde ilan etmek,*
- d) *Bağımsız denetimde uygulama birliğini, gerekli güveni ve kaliteyi sağlamak amacıyla bağımsız denetçiler ve bağımsız denetim kuruluşlarının faaliyetleri ile*

denetim çalışmalarının yayımladığı standart ve düzenlemelere uyumunu gözetmek ve denetlemek,

- e) Mevzuata aykırılıkları tespit edilen bağımsız denetçiler ve bağımsız denetim kuruluşları hakkında uygulanacak idari yaptırımlara karar vermek, gerektiğinde bunların faaliyet izinlerini askıya almak veya iptal etmek,*
- f) Bağımsız denetim yapacak meslek mensuplarında aranacak nitelikler ile bağımsız denetim kuruluşlarının kuruluş veya yetkilendirme şartlarını ve çalışma esaslarını belirlemek, bunlara yönelik sınav, yetkilendirme ve tescil yapmak, soruşturma işlemlerini yürütmek, sürekli eğitim standartları ile mesleki etik kurallarını belirlemek, kalite güvence sistemini oluşturmak, bu sisteme yönelik incelemelerin usul ve esaslarını belirlemek ve bu alanlardaki eksikliklerin düzeltilmesi için gerekli tedbirlerin alınmasını sağlamak,*
- g) Görev alanıyla ilgili konularda yabancı ülkelerin yetkili birimleriyle işbirliği yapmak, yetkilendirdiği bağımsız denetim kuruluşları ve denetçiler ile mütekabiliyet esasına göre Türkiye’de bağımsız denetim yapmasına yetki verilen yabancı ülke denetim kuruluşlarını ve denetçilerini resmi sicile kaydetmek, yetkilendirilenleri ve yetkileri askıya alınan veya iptal edilenleri Kurumun internet sitesinde kamuoyunun erişimine sürekli açık olacak şekilde listeler halinde ilan etmek,*
- ğ) Denetimin bağımsızlığının ve tarafsızlığının sağlanmasına, denetime olan güven ile denetimin kalitesinin artırılmasına yönelik düzenlemeler yapmak ve gerekli tedbirleri almak,*
- h) Kurumun düzenlemek ve denetlemekle görevli olduğu alanla ilgili ikincil düzenlemeleri yapmak ve bu konularda gerekli kararları almak.*
- ı) 660 sayılı KHK’da sayılanlara ilave olarak faaliyet alanları, işlem hacimleri, istihdam ettikleri çalışan sayısı ve benzeri ölçütlere göre kamu yararını ilgilendiren diğer kuruluşları belirlemek.*

gibi faaliyetlerden oluşmaktadır.

Kurum, gerek muhasebe standartlarının güncellenmesi gerek denetim standartlarının yayımlanması çalışmalarını kurulan çalışma ve danışma komisyonları aracılığı ile yürütmektedir. Komisyonlar geçici olup ilgili çalışma konusunun uzmanlarından oluşturulmaktadır. Komisyonların yürüteceği çalışmalar genel anlamda 06.01.2012 tarihli "*Çalışma ve Danışma Komisyonlarına İlişkin Usul ve Esaslar*" ile belirlenmiştir. Söz konusu komisyonların; "*Türkiye Muhasebe ve Denetim Standartlarının taslak metinlerinin oluşturulması, mevzuatın ve Türkiye Muhasebe ve Denetim Standartlarının uygulanmasıyla ilgili olarak karşılaşılan sorunlara ilişkin çözüm önerilerin sunulması, Türkiye Muhasebe ve Denetim Standartlarıyla ilgili kamu kurum ve kuruluşları ile kanunla kurulmuş meslek örgütlerinden gelen taleplere yönelik görüş taslaklarının oluşturulması, uluslararası standartların oluşturulma sürecinde uluslararası kuruluşlardan gelen görüş taleplerine ilişkin öneri taslakları oluşturulması, KGK tarafından yapılacak ikincil düzenleme taslak metinlerinin oluşturulması, Kurumun görev alanıyla ilgili ulusal ve uluslararası gelişmelere ilişkin görüş ve öneriler oluşturulması*" konularında çalışmaları öngörülmüştür.

08.07.2012 tarihli ve 28347 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumunun Teşkilat ve Görevleri Hakkında Yönetmelik uyarınca; "*Standartlar Daire Başkanlıkları temel olarak TMS ve Kurumun bu konudaki diğer düzenlemelerinin oluşturulmasından ve yayımlanmasından*" sorumludur. Bu başkanlığın diğer önemli bir görevi ise bilgi sistemleri denetimi de dahil olmak üzere TDS ile Kurumun bu konudaki diğer düzenlemelerini oluşturmak ve yayımlamak, ancak bunları diğer ilgili kamu kurumlarının görüşlerini alarak yapması öngörülmüştür. Aynı Yönetmelikte belirlenen diğer önemli bir görev ise "*denetimin bağımsızlığına, tarafsızlığına, denetime olan güvenin ve denetimin kalitesinin artırılmasına yönelik çalışmalar yapmak ve gerekli tedbirleri almaktır*". Eğitim standartlarının ve mesleki etik kuralların belirlenmesi de bu başkanlıkların çalışma alanına girmektedir. Söz konusu eğitim standartlarının uluslararası standartlarla uyumlu ve sürekli olması beklenmektedir. Ayrıca ulusal ve uluslararası uygulamalar ve gelişmeler de bu başkanlıklar tarafından izlenecektir. Gerektiğinde bu konuda uluslararası kuruluşlarla ve diğer ülkelerin ilgili kurumlarıyla işbirliği yapılması ve üyelik faaliyetlerinde bulunulması da başkanlıkların çalışma kapsamına girmektedir.

2.5. Yeni Türk Ticaret Kanunu'nun Muhasebe ve Vergi Uygulamalarına Etkisi

TMSK ile Türkiye muhasebe sistemi, uluslararası standartları daha yakından tanımış ve önemli bir gelişme sağlanmıştır. Ancak TMSK, söz konusu standartların geniş bir kitle tarafından kullanımı hususunda bir yaptırım gücüne sahip olmamıştır. 1957 yılından itibaren yürürlükte olan eski 6762 sayılı Türk Ticaret Kanunu da uygulanması gereken muhasebe standartlarına ilişkin düzenlemeler içermediği için Türkiye muhasebe sistemi ağırlıklı olarak yaptırım gücü nedeniyle VUK etkisinde kalmış, dolayısıyla da günümüze kadar vergi odaklı bir sistem olarak gelişmiştir. VUK'ta sadece vergi matrahının tespitine yönelik detaylı değerlendirme ölçütleri değil aynı zamanda kurumlar tarafından hazırlanması gereken muhasebe kayıt, belge ve finansal tablolara ilişkin hükümler de yer almaktadır (Gençoğlu ve Ertan, 2012: 7-13).

Küreselleşme ile karmaşıklaşan iş ortamı, sermaye piyasasındaki bankacılık ve diğer mali sistemdeki gelişmeler, özellikle krizler sonrası şeffaflık, kurumsal yönetim ve denetim gibi unsurların önem kazanması, AB'ye uyum sürecinin getirdiği yükümlülükler, mevcut ticaret kanununun ihtiyaçlara cevap verememesi gibi unsurlar ile 6762 Sayılı Kanunun yerini yeni TTK almıştır.

UFRS'nin temelinde yer alan Anglo-Sakson ülkelerinde genel olarak içtihat hukuku geçerlidir ve finansal muhasebe ile vergi muhasebesinin ayrıştırıldığı görülmektedir (Kaya, 2011: 182). Bu bağlamda Yeni TTK ile Türkiye'de muhasebe sisteminin kanun niteliği kazanmış olması ayrı bir önem arz etmektedir.

Yeni TTK ise muhasebe sistemine önemli oranda yer vermiştir. Yeni TTK, TMS ve TFRS'lere atıfta bulunmuş, hangi kurumların bu standartları ve yorumlarını uygulamakla yükümlü olacağına ve KGK'nın yetkisine yer vermiştir. Yeni TTK, muhasebe sistemi açısından yönlendirici olmanın yanında zorlayıcı bir güce de sahiptir. Bu durumun da Türkiye muhasebe sistemi üzerinde vergi odaklı muhasebe sisteminden uzaklaşarak bilgi odaklı muhasebe sistemine yönelmesi şeklinde bir etkisinin olması beklenmektedir (Gençoğlu ve Ertan, 2012: 13). Diğer bir ifadeyle, Yeni TTK ile birlikte muhasebe sisteminin, vergisel özellikleri baskın olan bir sistem olmaktan çıkacağı ve finansal raporlamada temel kullanıcı kamusal otoritedir yaklaşımının değişeceği beklenmektedir. Bu değişimin diğer bir yönü ise

temel ticari işlemlerin muhasebeleştirilmesi, kayıt düzeni ve değerlemesinin yeniden ele alınmasının söz konusu olmasıdır (Akbulut, 2011).

TMSK, Yeni TTK'nın hazırlanması sürecinde sunduğu önerilerde üretilen finansal tabloların denetlenmiş olması ve kurumsal yönetim ilkelerine uyum konusunu özellikle vurgulamıştır. Bununla birlikte Akdoğan (2012b: 30), Yeni TTK'da 01.07.2012 tarihinde yapılan değişiklik ile pek çok önemli değişikliğin uygulamaya geçmesinin önüne geçildiğini şöyle ifade etmektedir:

"Ancak, kanunun yürürlüğe gireceği 01.07.2012 tarihi yaklaştıkça her zaman olduğu gibi baskı grupları ilgili makamlar üzerinde etkilerini artırarak kanunda düzeltilmesi gereken bazı ceza hükümlerini düzenleyen maddeleri de fırsat bilerek, Ticaret Kanunu'nun devrim niteliğindeki bazı önemli maddelerinin uygulamaya girmesine yapılan değişikliklerle gölge düşürmüşlerdir (Akdoğan, 2012b: 30)."

Akdoğan'ın dikkat çektiği diğer bir konu ise yapılan düzenleme neticesinde TFRS'nin özellikle KOBİ'ler kapsamında uygulanmasında Maliye Bakanlığı'nın gerekli düzenlemeleri yapması gerektiği aksi halde standartların yaygınlaşmasının mümkün olmayacağıdır (Akdoğan, 2012b: 30).

Akbulut (2012), ticari defterlerin TMS'ye göre tutulması hükmü yapılan değişiklik ile kaldırılmış olsa da Yeni TTK'da yer alan envanter, kıymetlerin değerlemesi, finansal raporlamanın TMS'ye göre hazırlanması ile birleşme, bölünme ve kar dağıtım gibi konularda TMS'ye uyulması gibi düzenlemelerin, ticari defterlerde muhasebe standartlarından vazgeçilmediğinin göstergesi olarak algılanması gerektiğinin altını çizmektedir. Yeni TTK'nın amacının, kanunun finansal yüzünün TMS'ye uyularak oluşturulması olduğunu ifade etmektedir (Akbulut, 2012: 3).

2.5.1. Yeni TTK'nın Muhasebe ve Finansal Raporlama İle İlgili Hükümleri

Yeni TTK'nın muhasebe işlemlerine ve finansal raporlamaya ilişkin maddelerine ağırlıklı olarak birinci kitap olarak adlandırılan bölümde yer verilmiştir. Elbette ki muhasebe işlemlerinin geniş kapsamı nedeniyle kanunun pek çok maddesi dolaylı olarak da olsa muhasebe ile ilişkilidir; birleşme, bölünme, devir, tasfiye işlemleri, denetim vb gibi. Ancak çalışmanın sınırlılığı nedeniyle bu bölümde muhasebe ve finansal raporlama ile doğrudan ilişkili maddelere yer verilmiştir.

Yeni TTK'nın vergi ile muhasebe arasındaki ilişki açısından en önemli maddelerinden biri 64 üncü maddesidir. Buna göre her tacir, ticari defterleri tutmakla yükümlü olup, ticari defterlerde, ticari işlemler ile ticari işletmenin iktisadi ve mali durumu, borç ve alacak ilişkileri ve her hesap dönemi içinde elde edilen neticeler, Yeni TTK'ya göre açıkça görülebilir şekilde ortaya konulmalıdır. Defterlerin, üçüncü kişi uzmanların incelemesi halinde işletme faaliyetleri ile finansal durumu hakkında fikir verecek şekilde tutulması gerekmektedir. Defterler, işletme faaliyetlerinin oluşumu ve gelişimini izlemeye imkân tanınmalıdır. Söz konusu madde ile hangi defterin açılış onayının ne zaman yapılacağı ve ticari defterin elektronik ortamda tutulması halinde açılışında ve yevmiye defteri ile yönetim kurulu karar defterinin kapanışında noter onayı aranmayacağı açıklanmıştır. Bu madde ile işletmenin muhasebesi ile ilgili olmayan pay defteri, yönetim kurulu karar defteri ve genel kurul toplantı ve müzakere defterinin de ticari defter sayılacağı hüküm altına alınmıştır. Maddenin son fıkrasında ise Yeni TTK'ya tabi gerçek ve tüzel kişilerin, VUK'un defter tutma ve kayıt zamanıyla ilgili hükümleri ile 175 inci ve mükerrer 257 nci maddelerinde yer alan yetkiye istinaden yapılan düzenlemelere uymakla yükümlü olduğu; Yeni TTK'nın defter tutma, envanter, mali tabloların düzenlenmesi, aktifleştirme, karşılıklar, hesaplar, değerlendirme, saklama ve ibraz hükümlerinin VUK ile diğer vergi kanunlarının aynı hususları düzenleyen hükümlerinin uygulanmasına, vergi kanunlarına uygun olarak vergi matrahının tespit edilmesine ve buna yönelik mali tabloların hazırlanmasına engel teşkil etmediği hüküm altına alınmıştır.

Defterlerin tutulmasına ilişkin unsurlar ise 65 inci maddede düzenlenmiştir. Buna göre defterlerin ve gerekli diğer kayıtların Türkçe tutulması; kısaltma, rakam, harf ve sembol kullanılması halinde ise taşıdıkları anlamların açık şekilde belirtilmesi; deftere yazım ve diğer gerekli kayıtların, eksiksiz, doğru, zamanında ve düzenli olarak yapılması; herhangi bir yazımın veya kaydın, önceki içeriği belirlenemeyecek şekilde çizilemeyeceği ve değiştirilemeyeceği ve kayıttan önce mi sonra mı yapıldığının anlaşılması mümkün olmayan değişikliklerin yapılmasının yasak olduğu hüküm altına alınmıştır. Defterler ile ilgili kayıtlar dosyalanmış şekilde veya veri taşıyıcıları aracılığıyla tutulabilecektir.

Envanter konusu genel olarak 66 ncı maddede düzenlenmiştir. Bu maddeye göre her tacirin, işletmesinin açılışında bir envanter çıkarması gerekmektedir. Söz konusu madde hükmü aşağıdaki şekildedir:

“1) Her tacir, ticari işletmesinin açılışında, taşınmazlarını, alacaklarını, borçlarını, nakit parasının tutarını ve diğer varlıklarını eksiksiz ve doğru bir şekilde gösteren ve varlıkları ile borçlarının değerlerini teker teker belirten bir envanter çıkarır.

(2) Tacir açılıştan sonra her faaliyet döneminin sonunda da böyle bir envanter düzenler. Faaliyet dönemi veya başka bir kanuni terimle hesap yılı oniki ayı geçemez. Envanter, düzenli bir işletme faaliyetinin akışına uygun düşen süre içinde çıkarılır.

(3) Maddi duran malvarlığına dâhil varlıklarla, ham ve yardımcı maddeler ve işletme malzemeleri düzenli olarak ikame ediliyor ve toplam değerleri işletme için ikinci derecede önem taşıyorsa, değişmeyen miktar ve değerle envantere alınırlar; şu şartla ki, bunların mevcutları miktar, değer ve bileşim olarak sadece küçük değişikliklere uğramış olsunlar. Ancak, kural olarak üç yılda bir fiziksel sayım yapılması zorunludur.

(4) Aynı türdeki stok malvarlığı kalemleri, diğer aynı nitelikteki veya yaklaşık aynı değerdeki taşınabilir malvarlığı unsurları ve borçlar ayrı ayrı gruplar hâlinde toplanabilir ve ortalama ağırlıklı değer ile envantere konulabilir.”

67 nci maddede envanter çıkarmada kullanılacak yöntemler olarak “malvarlığı mevcudu, sondaj yöntemine göre ve genel kabul gören matematiksel-istatistiksel yöntemler” sıralanarak söz konusu yöntemlerin TMS'ye uygun olması gerektiği hüküm altına alınmıştır. Diğer yandan hangi hallerde fiziki sayıma gerek olmayacağı TMS'ye uygun envanter düzenleme ve tahmin yöntemleriyle ilişkili olarak düzenlenmiştir. Buna göre, faaliyet döneminin kapanışında, fiziki sayım veya diğer bir usul kullanılarak malvarlığı kalemlerinin cins, miktar ve değerine göre faaliyet döneminin kapanışından önceki üç veya sonraki iki ay içinde bulunan bir gün itibarıyla düzenlenmiş özel bir envantere gösterilmişse, ayrıca bu özel envantere dayalı olarak ve TMS'ye uygun bir şekilde ileriye dönük tahmin yöntemiyle, faaliyet döneminin sonunda mevcut varlıkların o faaliyet döneminin sonu itibarıyla değerlemesi doğru yapıyorsa, varlıklara ilişkin envanterin yapılmasına gerek yoktur.

68 inci madde açılış bilançosunu ve yılsonu finansal tablolarını düzenleme yükümlülüğü ele alınmıştır. Buna göre her tacir, ticari faaliyetinin başında ve her faaliyet döneminin sonunda, varlık ve borçlarının tutarlarının ilişkisini gösteren finansal tabloyu, yani sırasıyla açılış bilançosunu ve yıllık bilançoğu çıkarmak zorundadır. Açılış bilançosunda, yılsonu finansal tablolarının, yılsonu bilançosuna ilişkin hükümleri uygulanır. Ayrıca, her tacirin, gelir tablosunu da hazırlaması gerekir. Bilanço ile gelir tablosu, yılsonu finansal

tablolarını oluşturur. 514 üncü maddede yer alan anonim şirketlerin Türkiye Muhasebe Standartları uyarınca hazırlanması öngörülen finansal tabloların tamamı hazırlamakla yükümlüdürler.

Yeni TTK'nın 69 uncu maddesi uyarınca yılsonu finansal tablolar;

- *Türkiye Muhasebe Standartlarına uyularak düzenlenmeli,*
- *Açık ve anlaşılır olmalı,*
- *Düzenli bir işletme faaliyeti akışının gerekli kıldığı süre içinde çıkarılmalıdır.*

Yeni TTK'nın 70 inci maddesi uyarınca “*yılsonu finansal tabloları Türkçe ve Türk Lirası ile düzenlenir. Bu konudaki diğer kanunlarda yer alan istisnalar saklıdır*”. Aynı Kanunun 71 inci maddesine göre “*finansal tablolar, tacir tarafından tarih atılarak imzalanır*”.

Yeni TTK'nın 72 nci maddesinin birinci fıkrası uyarınca, “*aksine kanuni hükümler ve TMS saklı kalmak kaydıyla, finansal tabloların, ticari işletmenin tüm varlıklarını, borçlarını, peşin ödenen giderler ile peşin tahsil edilen gelirleri, teknik terimle dönem ayırıcı hesapları, bütün gelir ve giderleri doğru şekilde değerlendirilmiş olarak göstermesi zorunludur. Mülkiyeti saklı tutulması kaydıyla iktisap edilen ve işletmenin kendisinin veya üçüncü kişilerin borçları için rehnolunan ya da başka bir şekilde teminata verilen malvarlığı unsurları, teminat verenin bilançosunda gösterilir. Nakdî tevdilerin söz konusu olduğu hâllerde, bunlar teminat alanın bilançosunda yer alır. Finansal kiralamaya ilişkin hükümler saklıdır.*”

Yine 72 nci maddesinin ikinci fıkrası uyarınca mahsup işlemine ilişkin ise aktif ile pasif kalemlerin, giderlerle gelirlerin, taşınmazlara ilişkin hakların bunlara ilişkin yüklerle mahsup edilemeyeceği hüküm altına alınmıştır.

Yeni TTK'nın 73 üncü maddesinde bilançonun içeriği düzenlenmiştir. Buna göre, “*TMS'de aksi öngörülmedikçe, bilançoda, duran ve dönen varlıklar, özkaynaklar, borçlar ve dönem ayırıcı hesapların ayrı kalemler şeklinde gösterilmesi ve yeterli ayrıntıya yer vererek şemalandırılması gerektiği*” vurgulanmıştır.

Yeni TTK'nın 74 üncü maddesinde aktifleştirme yasağı yer almıştır. Bu maddede “*TMS'de aksi öngörülmemiş olmak koşulu ile işletmenin kuruluşu ve özkaynak sağlanması amacıyla yapılan harcamalar için bilançoya aktif kalem konulamayacağı, TMS'de aksi öngörülmüş olmadıkça bedelsiz olarak elde edilen, maddi olmayan duran varlıklar için*

bilançonun aktifine kalem konulamayacağı ve sigorta sözleşmelerinin yapılması için gerekli olan giderlerin aktifleştirilemeyeceği” hüküm altına alınmıştır.

Yeni TTK'nın 75 inci maddesinde karşılıklar konusu işlenmiş ve gerçekleşmesi şüpheli yükümlülük ve askıdaki işlemlerden doğması olası kayıplar için TMS'de öngörülen kurallara göre karşılık ayrılacağı belirlenmiştir.

Yeni TTK'nın 76 ncı maddesinde bilanço gününden sonraki belirli bir süre içinde gidere dönüşecek harcamalar ile gelir unsuru oluşturacak tahsilatlara ilişkin TMS'nin uygulanması esastır hükmüne yer verilmiştir.

Yeni TTK'nın 77 nci maddesinde ise sorumluluk ilişkileri düzenlenmiştir. İlgili maddeye göre; “*Bono düzenlenmesi ile poliçe ve çek düzenlenmesinden, devrinden, poliçenin kabulünden, kefaletlerden, avalden, garanti sözleşmelerinden, akreditif teyitlerinden, üçüncü kişilerin borçları için verilen teminatlardan, üçüncü kişiler lehine taahhütlerden doğan sorumluluklar ile TMS'de öngörülen diğer sorumluluklar pasifte gösterilmemişlerse, bunlar için bilançonun altında veya ekte TMS'ye göre açıklama yapılması*” esastır. Ayrıca ekte rücutan doğan alacaklar ve borçlar ile ilgili sorumluluk ilişkilerinin de belirtilmesi gerekir.

Yeni TTK'nın 78 nci maddesine göre, finansal tablolarda yer alan varlıklar ile borçlarla ilgili olarak aşağıdakiler ile sınırlı olmamak ve TMS'deki ilkeler de dikkate alınmak üzere geçerli olan değerlendirme ilkeleri aşağıdaki gibidir:

- a) *Bir önceki dönemin kapanış bilançosundaki değerler ile faaliyet döneminin açılış bilançosundaki değerler birbirinin aynı olmalıdır.*
- b) *Fiili veya hukuki duruma aykırı olmadıkça, değerlemelerde işletme faaliyetinin sürekliliğinden hareket edilir.*
- c) *Bilanço kapanış gününde, varlıklar ve borçlar teker teker değerlendirilir.*
- d) *Değerleme ihtiyatla yapılmalıdır; özellikle de bilanço gününe kadar doğmuş bulunan bütün muhtemel riskler ve zararlar, bunlar bilanço günü ile yılsonu finansal tablolarının düzenlenme tarihi arasında öğrenilmiş olsalar bile, dikkate alınır; kazançlar bilanço günü itibarıyla gerçekleşmişlerse hesaba katılır. Değerlemeye ilişkin olumlu ve olumsuz farkların dönem sonuçlarıyla ilişkilendirilmesinde TMS'deki esaslara uyulur.*

e) *Faaliyet yılının gider ve gelirleri, ödeme ve tahsilat tarihlerine bakılmaksızın yılsonu finansal tablolarına alınır.*

f) *Önceki yılsonu finansal tablolarında uygulanmış bulunan yöntemler korunur.”*

Diğer yandan bu maddeye bir istisna getirilmiş ve standartlarda öngörülen hâllerde ve istisnai durumlarda yukarıdaki ilkelerden ayrılmanın mümkün olduğu belirlenmiştir.

Varlıklar ile borçların değerlendirme ölçülerini belirleyen 79 uncu madde gereğince, duran varlıkların da dönen varlıkların da TMS'de gösterilen ölçülerle değerlendirilmesi esas olup hem borçlar hem de diğer kalemler için aynı standartların kullanılması gerekir.

İktisap ve üretim değerlerini düzenleyen 80 inci madde uyarınca, değerlemede uygulanacak değerlerin belirlenmesi, tanımları, kapsamaları, uygulanacak kalemlerin gösterilmesi ve değişikliklere ilişkin olarak TMS'de yer alan hükümler uygulanır.

Yeni TTK'nın 81 inci maddesinde ise değerlemeyi basitleştirici yöntemler yer almıştır. Buna göre, şartların gerçekleşmesi halinde TMS'de öngörülen değerlemeyi basitleştirici yöntemler uygulanacaktır. Ancak ilgili maddede söz konusu şartların içeriğine ilişkin detaylı açıklama yapılmamıştır.

Saklanması gereken belgeler, saklama süreleri ve ibrazı Yeni TTK'nın 82 inci maddesinde düzenlenmiştir. Buna göre, *“Her tacir, ticari defterlerini, envanterleri, açılış bilançolarını, ara bilançolarını, finansal tablolarını, yıllık faaliyet raporlarını, topluluk finansal tablolarını ve yıllık faaliyet raporlarını ve bu belgelerin anlaşılabilirliğini kolaylaştıracak çalışma talimatları ile diğer organizasyon belgelerini; alınan ticari mektupları yani bir ticari işe ilişkin tüm yazışmaları; gönderilen ticari mektupların suretlerini ve ticari defterlere yapılan kayıtların dayandığı belgeleri, sınıflandırılmış bir şekilde saklamakla yükümlüdür. Ayrıca her tacirin, açılış ve ara bilançoları, finansal tablolar ve topluluk finansal tabloları hariç olmak üzere, maddede yer verilen belgeleri, TMS'ye uygun olmak ve okunabilirlik, içerik ve süre koşuluna uymak kaydı ile görüntü veya veri taşıyıcılarında saklayabilmesi de mümkündür. Söz konusu defter ve belgeler on yıl süreyle saklanır. Saklama süresi, ticari defterlere son kaydın yapıldığı, envanterin çıkarıldığı, ara bilançonun düzenlendiği, yılsonu finansal tablolarının hazırlandığı ve konsolide finansal tabloların hazırlandığı, ticari yazışmaların yapıldığı veya muhasebe belgelerinin olduğu takvim yılının bitişiyle başlar.”*

Yeni TTK'nın 88 inci maddesinde ise KGK'nın yetkisine yer verilmiştir. Buna göre bu Kanunun 64 ila 88 inci maddelerine tabi gerçek ve tüzel kişiler, münferit ve konsolide finansal tablolarını düzenlerken, KGK tarafından yayımlanan, TMS'ye, kavramsal çerçevede yer alan muhasebe ilkelerine ve yorumlara uymak ve uygulamakla yükümlüdür. Anonim şirketlere ilişkin 514 üncü madde ile bankalar, diğer kredi kurumları, finansal kiralama ve faktöring gibi finansal şirketler, sigorta ve reasürans şirketleri ile Sermaye Piyasası Kanunu kapsamındaki diğer kurumlara ilişkin 528 inci madde ve Yeni TTK'nın diğer maddelerinde yer alan hükümler saklıdır.

KGK tarafından yapılacak düzenlemelere uyum ile amaçlanan, uygulamada birliğin sağlanması ve finansal tablolara uluslararası piyasalarda geçerlilik kazandırılmasıdır. KGK söz konusu düzenlemeleri yapmakla yetkili tek kurumdur. Ayrıca, yeni TTK'nın 88 inci maddesi uyarınca; *“KGK değişik işletme büyüklükleri, sektörler ve kâr amacı gütmeyen kuruluşlar için özel ve istisnai standartlar koymaya ve farklı düzenlemeler yapmaya yetkili olup, bu standart ve düzenlemeler, TMS'lerin cüz'ü addolunacaktır. Kanunlarla, belirli alanları düzenlemek ve denetlemek üzere kurulmuş bulunan kurum ve kurullar, TMS'lere uygun olmak şartıyla, kendi alanları için geçerli olacak standartlar ile ilgili olarak ayrıntıya ilişkin sınırlı düzenlemeleri yapabileceklerdir.”*

Yine aynı madde uyarınca; *“TMS'de hüküm bulunmayan hâllerde, ilgili oldukları alan dikkate alınarak, yukarıda belirtilen ayrıntıya ilişkin düzenleme, ilgili düzenlemede de hüküm bulunmadığı takdirde milletlerarası uygulamada genel kabul gören muhasebe ilkeleri uygulanacaktır.”*

Yukarıda belirtilen finansal tabloların denetimi konusu ise yeni TTK'nın 397 ve 398 inci maddelerde düzenlenmiştir. Bu maddelere göre, *“Bir şirketin ve şirketler topluluğunun finansal tabloları ile yönetim kurulunun yıllık faaliyet raporunun denetimi; envanterin, muhasebenin ve Türkiye Denetim Standartlarının öngördüğü ölçüde iç denetimin, 378 inci madde uyarınca verilen raporların (Risklerin Erken Teşhisi ve Yönetimi Komitesi raporları) ve 397 nci maddenin birinci fıkrası çerçevesinde yönetim kurulunun yıllık faaliyet raporunun denetimi”*ni kapsar. A.Ş.'lerin ve şirketler topluluğunun finansal tablolarının denetçi tarafından, KGK'nın yayımladığı uluslararası denetim standartlarıyla uyumlu TDS'ye göre denetlenmesi ve yönetim kurulunun yıllık faaliyet raporu içinde yer alan finansal bilgilerin, denetlenen finansal tablolar ile tutarlı olup olmadığı ve gerçeği yansıtmadığı da

denetim kapsamı içinde yer alır. Ayrıca, bu maddeler uyarınca, “Denetime tabi olanlar, hazırlanmış olan finansal tablolarının denetimden geçip geçmediğini, denetimden geçmiş ise denetçi görüşünü ilgili finansal tablonun başlığında açıkça belirtmek zorundadır. Bu hüküm, yönetim kurulunun yıllık faaliyet raporu için de uygulanır. Denetime tabi olduğu hâlde, denetletirilmemiş finansal tablolar ile yönetim kurulunun yıllık faaliyet raporu düzenlenmemiş hükmündedir.”

Söz konusu denetim, TMS'ye, Yeni TTK'ya ve esas sözleşmenin finansal tablolara ilişkin hükümlerine uyulma durumunun incelenmesini içerir. Denetlemenin, KGK'nın belirlediği esaslar bağlamında, denetçilik mesleğinin gerekleriyle etiğine uygun bir şekilde ve özenle gerçekleştirilmesi esastır. Denetlemenin, şirketin ve topluluğun, malvarlıksal ve finansal durumunun dürüst resim ilkesine uygun olarak yansıtılma durumunu ve yansıtılmaması halinde nedenlerini dürüst şekilde belirtecek şekilde yapılması esastır.

Yapılacak denetim, şirketin finansal tablolarının ve topluluğun konsolide finansal tablolarının ve yukarıda bahsedilen 397/1 ile 402/2 nci maddenin yıllık faaliyet raporunun finansal tablolar ile tutarlılığının ve gerçeğe uygunluğunun değerlendirilmesi amacıyla yönetim tarafından hazırlanan faaliyet raporunda yer alan finansal bilgilerin, denetlenen finansal tabolar ile uyumlu olup olmadığının değerlendirilmesi suretiyle yapılır.

Yeni TTK'nın 402 nci maddesinde denetim raporlarına yer verilmiştir. Bu madde uyarınca; “Finansal tabloları konu alacak ilk raporda, yapılan denetimin türü, kapsamı, niteliği ve sonuçlarına yer verilir. Söz konusu raporun gereken açıklıkta, anlaşılır, basit bir dille yazılması ve geçmiş yıl ile karşılaştırmalı olarak hazırlanması esastır. Finansal tabloların denetimi ile ilgili ilk raporda özellikle şirketin ve ana şirketin finansal tablolarının denetimi açısından, şirketin ve topluluğun varlığını sürdürme durumuna ve gelişimine ilişkin analiz ile şirket yönetim kurulunun raporu ile topluluk yıllık faaliyet raporu bu belgelerin tanıdığı olanak çerçevesinde şirketin finansal durumuna ilişkin incelemenin yer alması esastır. Denetim raporu esas bölümünde defter tutma düzeni, finansal tablolar ve topluluk finansal tabloları, kanun ile esas sözleşmenin finansal raporlamaya ilişkin hükümlerine uygunluk durumu, yönetim kurulunun denetçi tarafından denetim kapsamında istenen açıklamaları yapma ve belgeleri sağlama durumu açık şekilde ifade edilir. Bunun yanında, finansal tablolar ile bunların dayanağı olan defterler; öngörülen hesap planına uygun tutulma durumu, TMS çerçevesinde, şirketin malvarlığı, finansal ve kârlılık durumunun

resmini gerçeğe uygun ve dürüst şekilde yansıtma durumu belirtilir. Risklere ilişkin bir değerlendirme yapılması halinde ise bu durumun sonucunun ayrı bir raporda gösterilmesi esastır. “

Yine 402 nci maddeye göre; “Denetçi, yukarıda yer alan denetim raporundan başka yönetim kurulu faaliyet raporu ile ilgili farklı bir rapor daha hazırlar. Söz konusu raporda, yönetim kurulunun, şirketin veya topluluğun durumuna ilişkin yıllık faaliyet raporunda yer alan irdelemeleri, denetçi tarafından, finansal tablolar ile tutarlılık ve gerçeğe uygunluk açısından değerlendirilir. Denetçi hazırlamış olduğu raporları imzası ile yönetim kuruluna sunar.”

Yeni TTK'nın 403 üncü maddesinde ise denetçinin görüş yazılarına yer verilmiştir. Buna göre yapılan denetimin sonucu görüş yazısında açıklanır; görüş yazısının KGK'nın belirlediği esaslar çerçevesinde ve herkesin anlayacağı bir dille yazılması istenmiştir. Bu raporda denetimin konusu, tam kapsamlı bir denetim mi yoksa sınırlı denetim mi olduğu, denetimin hangi finansal tabloları kapsadığı ile denetçinin görüşünü içermesi gerekir.

Olumlu görüş verilmesi halinde bu yazıda, Yeni TTK'nın 398 inci maddesine göre; “TDS uyarınca yapılan denetimde, TMS ve diğer gereklilikler açısından herhangi bir aykırılığa rastlanmadığı, denetim sırasında edinilen bilgiler uyarınca şirketin veya topluluğun finansal tablolarının doğru olduğu, malvarlığı ile finansal duruma ve karlılığı ilişkin resmin gerçeğe uygun bulunduğu ve tabloların bunu dürüst bir şekilde yansıttığı belirtir. Yazıda ayrıca yönetim kurulunun finansal tablolara dair sorumluluğunu gerektirecek bir sebebin olmadığı, varsa da bu durum işaret edilir.”

TTK'nın 403 üncü maddesinin üçüncü fıkrası uyarınca “Çekinceler olması halinde ise olumlu görüş yazısı sınırlandırılarak, sınırlı olumlu görüş veya olumsuz görüş verilebilir. Denetçinin gerekçelerini açıklayarak görüş vermekten kaçınması ise şirket defterlerinde, denetlemenin Yeni TTK'nın denetleme ile ilgili hükümlerine uygun olarak yapılmasına ve sonuç elde edilmesine olanak tanımayan ölçüde belirsizlikler içermesi veya şirket tarafından denetlenecek hususlarda önemli kısıtlamalar yapılması halinde mümkün olur. Bu durum, denetçinin bunları ispatlayabilecek delillere sahip olmaması halinde dahi geçerlidir. Sözü edilen kaçınma halinin olumsuz görüşün sonuçlarını doğurduğu ve KGK'nın, kaçınmanın sebep ve usulü ile buna dair gerekçenin esaslarını bir tebliğ ile düzenleyeceği” de hüküm altına alınmıştır.

Olumsuz görüş yazılması halinde ise yönetim kurulunun yazıyı aldığı tarihten itibaren dört iş günü içinde, genel kurulu toplantıya çağırması ve genel kurulun yeni bir yönetim kurulu seçmesi esastır. Diğer yandan, esas sözleşmede aksi öngörülmediği takdirde eski yönetim kurulu üyelerinin yeniden seçilmesi mümkündür. Seçilen yeni yönetim kurulunun altı ay içinde, kanuna, esas sözleşmeye ve standartlara uygun finansal tablolar hazırlatması ve bunları denetleme raporu ile birlikte genel kurula sunması esastır. Sınırlı olumlu görüş verilmesi halinde ise genel kurulun gereken önlemleri ve düzeltmeleri de karara bağlaması gerekir.

Yeni TTK'nın dokuzuncu bölümünde şirketin finansal tabloları ve yedek akçelere ilişkin hükümlere yer verilmiştir. Bu Kanunun 514 üncü maddesinde, “*anonim şirketlerin finansal tabloları ve yönetim kurulu yıllık faaliyet raporunu hazırlama yükümlülüğüne*” yer verilmiştir. Buna göre, yönetim kurulu, geçmiş hesap dönemine ait, TMS'de öngörülmuş bulunan finansal tablolarını, eklerini ve yönetim kurulunun yıllık faaliyet raporunu, bilanço gününü izleyen hesap döneminin ilk üç ayı içinde hazırlamak ve genel kurula sunmakla yükümlüdür.

Kanunun 515 inci maddesinde, anonim şirketlerin finansal tablolarının, TMS'ye göre şirketin malvarlığını, borç ve yükümlülüklerini, özkaynaklarını ve faaliyet sonuçlarını tam, anlaşılabilir, karşılaştırılabilir, ihtiyaçlara ve işletmenin niteliğine uygun bir şekilde, şeffaf ve güvenilir olarak, gerçeği dürüst, aynen ve aslına sadık surette yansıtacak şekilde çıkarması gerektiği dürüst resim ilkesi ile açıklanmıştır.

Yönetim kurulu yıllık faaliyet raporunun nasıl olması gerektiği ise yeni TTK'nın 516 ncı maddesinde açıklanmıştır. Buna göre, “*Söz konusu raporun, şirketin, o yıla ait faaliyetlerinin akışı ile her yönüyle finansal durumunu, doğru, eksiksiz, dolambaçsız, gerçeğe uygun ve dürüst bir şekilde yansıtması gerekir. Raporun, finansal durumu, finansal tablolara göre değerlendirmesi, şirketin gelişmesine ve karşılaşması muhtemel risklere de açıkça işaret etmesi ve yönetim kurulunun bunlara ilişkin değerlendirmesini içermesi*” esastır. İlgili madde rapor içeriğine ilişkin diğer detayları da düzenlemiştir. Yine aynı maddede, “*bu konunun ayrıntılı olarak Gümrük ve Ticaret Bakanlığı tarafından bir yönetmelikle düzenleneceği*” de hüküm altına alınmıştır.

Yeni TTK'nın 517 nci maddesinde, “*konsolide finansal tabloları hazırlamakla yükümlü işletmeler ile konsolidasyon kapsamına giren işletmelerin belirlenmesinde ve ilgili*

diğer konularda TMS'lerin geçerli olacağı, konsolide finansal tabloların 515 inci maddede öngörülen esas ve ilkelere diğer bir ifadeyle dürüst resim ilkesine göre çıkarılacağı”, 518 inci maddede ise “topluluğa ilişkin yıllık faaliyet raporunun ana şirketin yönetim kurulu tarafından düzenleneceği” açıklanmıştır.

Yeni TTK'nın 528 inci maddesi uyarınca; “bankalar ile diğer kredi kurumlarının, finansal kiralama ve faktöring gibi finansal şirketlerin, sigorta ve reasürans şirketlerinin, Sermaye Piyasası Kanunu kapsamındaki tüm kurumların finansal tabloları ile konsolide finansal tablolarına ilişkin olarak TMS'de ve KGK tarafından belirlenmiş idari düzenlemelerde hüküm bulunmayan hallerde, söz konusu alanları düzenlemek ve denetlemek üzere kurulan kurum, kurul ve kuruluşların özel kanunlarında yer alan hükümlerin uygulanması” öngörülmüş olup, “TMS'de, KGK tarafından belirlenen finansal tablolara ilişkin idari düzenlemelerde ve ilgili özel kanunlarda hüküm bulunmayan hallerde ise Yeni TTK hükümleri geçerli olacağı” düzenlenmiştir.

Yeni TTK'nın on ikinci bölümünde cezai sorumluluk ile ilgili hükümlere yer verilmiş ve yukarıda belirtilen 64, 86 ve 88 inci maddelere aykırı hareket edenlerin dört bin Türk Lirası idari para cezası ile cezalandırılacağı hüküm altına alınmıştır.

Yeni TTK'da, 6335 sayılı Kanun ile mülga olan üç adet geçici madde haricinde toplam altı geçici madde yer almaktadır. Sözü edilen maddelerden ilki olan Geçici Madde 1 KGK'ya ilişkin olup, aynen aşağıdaki gibidir:

“(1) Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu tarafından belirlenen Türkiye Muhasebe Standartları;

- a) Türkiye Muhasebe Standartları, Türkiye Finansal Raporlama Standartları (TMS/TFRS) ve yorumlarından,*
- b) Kurum tarafından değişik işletme büyüklükleri, sektörler ve kâr amacı gütmeyen kuruluşlar için belirlenen standartlar ve diğer düzenlemelerden oluşur.*

(2) Aşağıda sayılanlar TMS/TFRS ve yorumlarını uygulamakla yükümlüdür:

- a) 1534 üncü maddenin ikinci fıkrasının (b) ilâ (e) bentlerindeki sermaye şirketleri.*
- b) TMS/TFRS ve yorumlarını uygulamayı tercih edenler.*

(3) Aşağıda sayılanlar birinci fıkranın (b) bendine göre belirlenen standart ve düzenlemeleri uygulamakla yükümlüdür:

a) İkinci fıkranın (a) bendinde belirtilenlerin dışında kalan ve işletme yönetiminde yer almayan işletme sahipleri, işletmeye borç verenler ve kredi derecelendirme kuruluşları gibi dış kullanıcılar için genel amaçlı finansal tablo düzenleyen işletmeler.

b) TMS/TFRS'yi uygulamayı tercih eden KOBİ tanımındaki işletmelerden tekrar KOBİ/TFRS uygulamasına dönmek isteyen işletmeler.

(4) Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu, değişik işletme büyüklükleri, sektörler ve kâr amacı gütmeyen kuruluşlar itibarıyla Türkiye Muhasebe Standartlarından muaf olacakları tespit etmeye veya bunlar için ayrı düzenlemeler yapmaya yetkilidir.

(5) Türkiye Muhasebe Standartları (TMS/TFRS ve yorumları ile KOBİ/TFRS) ve kavramsal çerçevede belirlenen ilkeler bu Kanunun finansal tablolara ve raporlamaya ilişkin hükümleri ile ilgili diğer hükümlerine de uygulanır.”

Buna göre KGK'nın belirlediği TMS'ler; Türkiye Muhasebe Standartları, Türkiye Finansal Raporlama Standartları ve bunların yorumlarından, KGK tarafından değişik işletme büyüklükleri, sektörler ve kâr amacı gütmeyen kuruluşlar için belirlenen standartlar ve diğer düzenlemelerden oluşmaktadır. İlgili madde bahsi geçen 1534 üncü maddenin ikinci fıkrasının b ile e bentleri aşağıdaki gibidir:

“b) Sermaye Piyasası Kanununa göre, ihraç ettikleri sermaye piyasası araçları borsada veya teşkilatlanmış diğer bir piyasada işlem gören şirketler, aracı kurumlar, portföy yönetim şirketleri ve konsolidasyon kapsamına alınan diğer işletmeler,

c) Bankacılık Kanununun 3 üncü maddesinde tanımlanan bankalar ile bağlı ortaklıkları,

d) 3/6/2007 tarihli ve 5684 sayılı Sigortacılık Kanununda tanımlanan sigorta ve reasürans şirketleri,

e) 28/3/2001 tarihli ve 4632 sayılı Bireysel Emeklilik Tasarruf ve Yatırım Sistemi Kanununda tanımlanan emeklilik şirketleri”

Kanunun geçici 6 ncı maddesinde, KGK tarafından belirlenen şirketlerin, 01.01.2013 tarihinde veya özel hesap dönemi dolayısıyla daha sonraki bir tarihte başlayacak hesap dönemi için, münferit ve konsolide finansal tablolarının düzenlenmesinde TMS'yi uygulama zorunluluğu ve geçiş döneminde hazırlanacak finansal tablolar için TMS'de yer alan hükümlere uyulacağı belirtilmiştir. Bu maddeye göre, “Denetçi, denetime tabi tutulan şirketlerin yetkili organı tarafından en geç 31/3/2013 tarihine kadar seçilecektir. Seçim ile birlikte 6762 sayılı Kanuna göre görev yapan denetçinin diğer bir ifadeyle kanuni murakıbın görevi sona erecektir. Denetime tabi olmayan şirketlerin 6762 sayılı Kanuna göre görev yapan denetçilerinin görevi de 31/3/2013 tarihinde sona erecektir. 31/12/2012 tarihinde veya özel hesap dönemi dolayısıyla daha sonraki bir tarihte sona erecek olan dönemin bilançosu, 6762 sayılı Kanun hükümleri uyarınca 6762 sayılı Kanun hükümlerine göre seçilmiş bulunan denetçi tarafından denetlenecek, 1/1/2013 tarihini taşıyan veya özel hesap dönemi dolayısıyla daha sonraki bir tarih itibarıyla çıkarılmış bulunan açılış bilançosu, bu Kanuna göre seçilmiş denetçi tarafından ve bu Kanun hükümleri uyarınca denetlenecektir. Bu Kanun hükümlerine göre seçilen denetçi, denetimini bu Kanun hükümlerine göre yapacaktır. Ancak, denetçi bu Kanunun 402/1. maddesi uyarınca, geçmiş yıla ait finansal tablolar ile gerekli karşılaştırmayı yapabilmek için, 6762 sayılı Kanuna veya diğer mevzuata göre hazırlanan finansal tablolara da raporunda yer verecektir.”

Görüldüğü üzere, Yeni TTK uyarınca 01.01.2013 tarihinden itibaren finansal tabloların hazırlanmasında TMS uygulanacak olup, bu standartların uygulanmasına ilişkin kapsamın belirlenmesi konusu KGK'nın yetkisindedir. Bu çerçevede, KGK'nın 14/11/2012 tarihli toplantısında, Yeni TTK'nın 88 inci ve Geçici 1 inci maddeleri ile 660 sayılı KHK'nın 9 uncu ve Geçici 1 inci maddeleri uyarınca 01.01.2013 tarihi ve sonrasında başlayacak hesap dönemlerine ilişkin münferit ve konsolide finansal tabloların hazırlanmasında esas alınacak düzenlemelerin belirlenmesine yönelik olarak alınan karar şu şekildedir:

“1) 660 sayılı KHK'da belirtilen kamu yararını ilgilendiren kuruluşların, 6102 sayılı Kanunun 397 nci maddesi çerçevesinde Bakanlar Kurulu Kararıyla³ bağımsız denetime tabi

³ Söz konusu Bakanlar Kurulu Kararı 23/1/2013 tarihli ve 28537 sayılı Resmî Gazete'de yayımlanmıştır

olacakların ve aynı Kanununun 1534 üncü maddesinin ikinci fıkrasında sayılan şirketlerin münferit ve konsolide finansal tablolarının hazırlanmasında Türkiye Muhasebe Standartlarını uygulamasına,

2) Yukarıdaki kapsama dâhil olmayanlar için Kurumca bir belirleme yapılincaya kadar yürürlükteki mevzuatın uygulanmasının devamına,

karar verilmiştir.”

Şirketlerin finansal tablolarını hazırlarken uygulayacakları düzenlemelerin kapsamı KGK'nın 14/11/2012 tarihli Kararı çerçevesinde belirlenmiştir. TMS Uygulama Kapsamının Belirlenmesine ilişkin Karar'da şirketlerin belirlenmesinde üçlü bir ayrıma gidilse de, TMS'yi ilk kez uygulayacak şirketler esas olarak bu Kararda belirtilen ve daha önceden SPK, BDDK, EPDK ve Hazine Müsteşarlığı Düzenlemeleri uyarınca bağımsız denetime tabi olanlar hariç olmak üzere, Bakanlar Kurulu Kararına göre ilk kez bağımsız denetime tabi olacak şirketlerdir. Bu kapsama dâhil olmayan şirketlerle ilgili olarak Yeni TTK'nın Geçici 1 inci maddesinin dördüncü fıkrasında bulunan muafiyet yetkisi KGK tarafından bir belirleme yapılincaya kadar kullanılmış olup bu şirketler KGK tarafından bir belirleme yapılincaya kadar mevcut uygulamalarına devam edeceklerdir. (Karataş, Yaklaşım, 2014:1)

Söz konusu BKK'ya göre aşağıda belirtilen şirketlerin bağımsız denetime tabi olması zorunlu kılınmıştır:

- i) Genel ölçütleri sağlayan şirketler.
- ii) Herhangi bir ölçüt şartı aranmaksızın Karara ekli (I) sayılı listede belirtilen alanlarda faaliyet gösteren şirketler.
- iii) Karara ekli (II) sayılı listede yer verilen ölçütler dikkate alınmak suretiyle belirtilen alanlarda faaliyet gösteren şirketler.

Bu itibarla, Bakanlar Kurulu Kararına göre bağımsız denetime tabi olan şirketlerin finansal tablolarını hazırlarken TMS'yi uygulaması zorunlu hale getirilmiştir. Bunların bağlı ortaklığı, iştiraki veya iş ortaklığı yatırımı niteliğindeki şirketlerinin ise, bunlar münferiden bağımsız denetime tabi olmadıkça, finansal tablolarını TMS'ye göre hazırlamaları zorunlu değildir. Söz konusu şirketlerinde finansal tablolarının hazırlanmasında TMS'yi uygulamalarının öngörülebilmesi için KGK'nın TMS Uygulama Kapsamının Belirlenmesine

İlişkin Kararında bu şirketlerin de TMS uygulamasını zorunlu hale getirecek şekilde değişiklik yapılması gereklidir. (Karataş, Yaklaşım, 2014:3)

Ayrıca, 6102 sayılı Kanunun 70 inci maddesi uyarınca finansal tabloların Türkçe ve Türk Lirası ile düzenlenmesi gerekli olup bu konudaki diğer kanunlarda yer alan istisnalar saklı tutulmuştur. Ancak, “TMS 21 Kur Değişiminin Etkileri” Standardı uyarınca geçerli para birimi işletmenin faaliyet gösterdiği temel ekonomik çevrenin para birimi olarak tanımlanmış olup TMS uygulayan bir şirketin geçerli para biriminin faaliyet gösterdiği ülkenin yerel para biriminden farklı olması mümkündür. (Karataş, Yaklaşım, 2014:4)

TMS 21’e göre şirketler, finansal tablolarını herhangi bir para biriminde ya da para birimlerinde sunabilir. Finansal tablolarda kullanılan para biriminin işletmenin geçerli para biriminden farklı olması durumunda, işletme faaliyet sonuçlarını ve finansal durumunu finansal tablolarda kullanılan para birimine çevirir. Bu itibarla, geçerli para birimi yabancı para olan şirketlerin, diğer kanunlarda yer alan istisnalar saklı kalmak kaydıyla, 6102 sayılı TTK uyarınca sunum para birimi olarak Türk Lirasını kullanmaları gereklidir. Finansal tablolarda kullanılan para biriminin geçerli para biriminden farklı olması durumunda ise finansal tabloların TMS 21’e uygun olarak TL’ye çevrilmesinin yanı sıra finansal tablo dipnotlarında geçerli para biriminin ne olduğu ve neden farklı bir para birimi kullanıldığı gerekçesiyle birlikte açıklanmalıdır (Karataş, Yaklaşım, 2014:4).

Bunun yanı sıra; 28/8/2012 tarihli ve 28395 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanan “Şirketlerin Yıllık Faaliyet Raporunun Asgari İçeriğinin Belirlenmesi Hakkında Yönetmelik” uyarınca tüm şirketlerin TMS bazlı finansal veriler üzerinden yıllık faaliyet raporu hazırlaması öngörülmektedir. Ancak; KGK tarafından kullanılan muafiyet yetkisi nedeniyle, tam set TFRS’leri uygulamasına karar verilenler dışındaki şirketler için bir belirleme yapıncaya kadar, bu şirketlerin mevcut uygulamaları çerçevesinde hazırlanan finansal verileri üzerinden faaliyet raporlarını hazırlayacağı değerlendirilmektedir. (Karataş, Vergi Sorunları, 2013)

Yeni TTK’nın yürürlüğüne ilişkin düzenleme ise Kanunun 1534 üncü maddesinde yapılmıştır. Buna göre, “Yeni TTK 01.07.2012 tarihinde, elektronik işlemler ve bilgi toplumu hizmetlerinin internet sitesine ilişkin 1524 üncü maddesi ise Yeni TTK’nın yürürlüğe girdiği tarihten itibaren bir yıl sonra, 6103 sayılı Türk Ticaret Kanunu’nun Yürürlüğü ve Uygulama Şekli Hakkında Kanun hükümleri saklı kalmak koşulu ile yürürlüğe girecektir”.

Yeni TTK'nın TMS ile ilgili hükümleri ise;

- *Sermaye Piyasası Kanununa göre, ihraç ettikleri sermaye piyasası araçları borsada veya teşkilatlanmış diğer bir piyasada işlem gören şirketler, aracı kurumlar, portföy yönetim şirketleri ve konsolidasyon kapsamına alınan diğer işletmeler,*
- *Bankacılık Kanunu'nun 3 üncü maddesinde tanımlanan bankalar ile bağlı ortaklıkları,*
- *Sigortacılık Kanunu'nda tanımlanan sigorta ve reasürans şirketleri,*
- *Bireysel Emeklilik Tasarruf ve Yatırım Sistemi Kanunu'nda tanımlanan emeklilik şirketleri*

bakımından 01.01.2013 tarihinde yürürlüğe girecek, bunlar dışında kalan her ölçüdeki gerçek ve tüzel kişi tacirler için yayımlanan veya yayımlanacak olan özel TMS de yine 01.01.2013 tarihinde yürürlüğe girecektir.

Yeni TTK'nın anonim şirketlerin denetlenmesine ilişkin 397 ila 406 ncı maddeleri de 01.01.2013 tarihinde yürürlüğe girecektir. Bunun yanı sıra, bağımsız denetime tabi olan şirketler KGK'nın 14/11/2012 tarihli TMS Uygulama Kapsamının Belirlenmesine İlişkin Kararı çerçevesinde 2013 yılı itibarıyla TMS'ye geçiş yapmışlardır. Ancak, 22/8/2014 tarihinde KGK internet sitesine konulan ve ardından 26/8/2014 tarihli Resmi Gazete'de yayımlanan Kurul Kararı uyarınca sadece SPK, BDDK ve Hazine Müsteşarlığı düzenlemelerine tabi şirketlerin TMS uygulamaları gerekli kılınmıştır. Bunların dışında kalan şirketler ise isterlerse TMS uygulayacaklar, bu tercihi kullanmamaları durumunda ise yürürlükteki mevzuatın uygulamasına devam edeceklerdir.

KGK tarafından yayımlanan Bağımsız Denetim Yönetmeliğine göre; *“bağımsız denetimde denetim konusunun uyumunun değerlendirildiği önceden belirlenmiş kıstaslar esas alınmaktadır. Finansal tablolar açısından TMS; yıllık faaliyet raporları, riskin erken saptanması ve yönetimine ilişkin sistem açısından 6102 sayılı Kanunun ve ilgili mevzuatın denetim kıstasına ilişkin hükümleri; diğer mevzuattan kaynaklanan denetim konuları açısından ise denetim kıstasıyla ilgili düzenlemeler veya bunların atıf yaptığı kurallar denetim kıstasını oluşturmaktadır”*. Alınan yeni Karara göre şirketler, esas olarak KAYİK'ler hariç olmak üzere, finansal tablolarının hazırlanmasında Tekdüzen Hesap Planı çerçevesinde uygulama yapabileceklerdir.

Bu noktada ise karşımıza şu durum çıkmaktadır; bağımsız denetime tabi olanlardan TMS'yi uygulamayanların MSUGT'a göre hazırlanan finansal tablolarının bağımsız denetime tabi olması hususu. Ancak MSUGT'da dönem sonu işlemleri kapsamında finansal tablo unsurlarının ölçümüne ilişkin bir hüküm bulunmadığından değerlemelerin ise VUK'a göre yapılacağı değerlendirilmektedir. Ayrıca MSUGT uyarınca şirketlerin zorunlu olarak bilanço ve gelir tablosu⁴ ile bunların dipnotlarını hazırlamalıdır. Bu düzenlemelerin kural bazlı olduğu dikkate alındığında, TDS 200'de belirtilen *“denetimin amacı, hedef kullanıcıların finansal tablolara duyduğu güven seviyesini artırmaktır. Bu amaca, finansal tabloların tüm önemli yönleriyle geçerli finansal raporlama çerçevesine⁵ uygun olarak hazırlanıp hazırlanmadığına ilişkin denetçi tarafından verilen görüşle ulaşılır.”* hükümleri ile çelişeceği düşünülmektedir.

Ayrıca, KGK tarafından 5/11/2014 tarihinde yayımlanan “Geçerli Finansal Raporlama Çerçevesi” hakkındaki duyuruda, *“1/1/2014 tarihi ve sonrasında başlayan hesap dönemlerinde TMS uygulama kapsamı dışında kalan şirketler tarafından, MSUGT ve eki TDHP'nin uygulanmasına devam edileceği, bunların isteklerine bağlı olarak TMS'leri de uygulayabilecekleri”* belirtilmiştir.

Buna ek olarak, MSUGT'lar Maliye Bakanlığı tarafından yürürlüğe konulmuş olması dolayısıyla, hazırlanacak finansal tabloların *“münhasıran vergi kanunlarına uygun tablolar olması gerektiği”* şeklinde bazı tereddütlerin oluştuğu görülmüş olup, 14/11/2014 tarihinde *“TMS Uygulama Kapsamı Dışında Kalanlar için Finansal Raporlama Duyurusu”* yayımlanmış ve bu duyuruda, bağımsız denetime tabi olup TMS uygulama kapsamında yer almayan şirketlerin KGK tarafından oluşturulacak *“Yerel Finansal Raporlama Çerçevesi”* yürürlüğe konuluncaya kadar Yeni TTK'ya göre sunulacak finansal tablolarını MSUGT hükümleriyle öngörülen amaçları sağlayacak şekilde hazırlamaları gerektiği ifade edilmiştir.

Bu doğrultuda, Yerel Finansal Raporlama Çerçevesi yürürlüğe konuluncaya kadar bağımsız denetime tabi olup TMS uygulama kapsamında yer almayan şirketler tarafından uygulanacak MSUGT hükümleri konusunda tereddütler oluşmuştur.

⁴ TFRS uyarınca ise en az iki dönem karşılaştırmalı sunulmak üzere finansal durum tablosu, kapsamlı gelir tablosu, nakit akış tablosu ve özkaynak değişim tablosu hazırlanmalıdır.

⁵ 13 Ocak 2011 tarihli ve 6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu kapsamında bağımsız denetime tabi olan işletmeler için geçerli finansal raporlama çerçevesi TMS'lerdir.

TMS'lerin hangi şirketler tarafından uygulanacağına yönelik alınan son karar AB'nin UFRS uygulanması ile ilgili 1606/2002 sayılı düzenlemesi ile uyum göstermektedir. Bu düzenlemeye göre, AB'de herhangi borsada menkul kıymetleri işlem gören işletmelerin konsolide finansal tablolarının UFRS'lere göre hazırlanması zorunlu tutulmasına karşın, bu işletmeler dışındakilerin ise UFRS'leri uygulamasına karar verilmesi üye ülkelerin tercihine bırakılmıştır.

2.5.2. Yeni TTK'nın Vergi Uygulamalarına Etkisi

Eski Ticaret Kanunu ve VUK'ta yer alıp da Yeni TTK'da yer almayan hükümlerden birisi işletme defterinin tutulmasına ilişkindir. VUK gereğince işletme hesabı esasına göre defter tutanlar işletme hesabı defteri tutmakla yükümlüdür. Yeni TTK'nın 64 üncü maddesinde ise defter tutma ve envanter konusu düzenlenmiş, muhasebe ile ilgili defterler yevmiye defteri, defteri kebir ve envanter defteri; muhasebe ile ilgili olmayan ancak ticari defter sayılan defterler ise pay defteri, yönetim kurulu karar defteri, genel kurul toplantı ve müzakere defteri olarak sayılmıştır.

Yeni TTK ile işletmelerin defter tutarken VUK hükümlerine uyma zorunluluğuna 64 üncü maddenin son fıkrasında açık şekilde yer verilmiştir. Yine defterler konusunda Yeni TTK cezaların azaltılması şeklinde bir yaklaşım benimsemiştir. Şöyle ki 652 nci madde ile defterlerin tutulması, kopyalanması, onaylanması, usule aykırı envanter çıkarılması ve ibraz edilmemesi gibi hususlarda idari para cezası getirilmiş, daha ağır suçlar için ise adli para cezasına yer verilmiştir. Yeni TTK'nın 6335 sayılı Kanun ile değiştirilmeden önceki şeklinde defterlerin uluslararası muhasebe standartlarına uyumlu TMS'ye uygun tutulması gereği yer alırken 6335 sayılı Kanun ile bu hüküm kaldırılmış ve 01.01.2013 tarihinden itibaren tutulacak ticari defterlerde VUK ağırlıklı kayda devam edileceği vurgulanmıştır. Kısacası, Yeni TTK'da defterlerin TMS'ye uygunluğu aranmamakta sadece dönem sonu ve ara dönem finansal tabloların TFRS'ye dönüştürülmesi şartı aranmaktadır. Buradaki istisna bir düzenleme ise, Kanununun 65 ila 87 nci maddeleri arasında düzenlenen kayıt, saklama ve ibraz yükümlülüklerine uyulması gereği ile özellikle 66 ncı maddede düzenlenen envanterin gerçeğe uygun olması zorunluluğudur. Sözü edilen hükümlere aykırı davranılması halinde 562 nci madde gereğince dört bin TL idari para cezası kesilecektir (TÜRMOB, 2012a; TÜRMOB, 2012b).

Günümüzde sadece doğru bilgi sunan değil aynı zamanda gerçeğe uygun, net ve açık bilgi sunan finansal tablolara duyulan ihtiyacın artması ile birlikte Yeni TTK ve TMS gerçeğe uygun değer muhasebesine yer vermiştir. Temel olarak sermaye paylarına sahip geniş bir kullanıcı topluluğunun, dolayısıyla da büyük ve etkin bir dış denetim sisteminin varlığı nedeniyle öncelikle Anglo-Sakson ülkelerde uygulama alanı bulan *gerçeğe uygun değer* kavramının İngilizcedeki kullanımını “*fair value*” şeklindedir. Kavramın bu sistemde öncelikli olarak ortaya çıkmasındaki diğer bir etken ise vergi sistemi ile muhasebe sistemi arasındaki ayrımdır. Gerçeğe uygun değer muhasebesi sayesinde örneğin sadece geçmişte kalan tutarlar hakkında bilgi sahibi olunmasına imkan tanıyan tarihi maliyet yerine gerçeğe uygun değer kullanılması halinde varlık ve borçların finansal tablo tarihindeki değerini bilmek mümkün olmaktadır. Böylelikle, bu yöntem ile gelecekte ortaya çıkması muhtemel kazanç ve zararlar konusunda bilgi sahibi olunmaktadır (Pamukçu, 2011: 79-85). Pamukçu değer kavramını şu şekilde açıklamıştır: “*Değer, bir varlığın değişimi sırasında ortaya çıkan para cinsinden tutarı veya yükümlülüğün ifası amacıyla katlanılan bedeli ifade eder. Bu anlamda bir varlık veya yükümlülüğün değişim zamanlarına ve değişim ortamlarına göre farklı değerlerinden bahsetmek mümkündür*” (2011: 81). Değerleme kavramı ise varlık ve borçların ilk muhasebeleştirilmesinde ve bunu izleyen dönemlerde, söz konusu kıymetlerin finansal tablolarda izlenmesinde esas alınacak parasal değerlerin belirlenmesi işlemi ifade eder (Akbulut, 2008: 1).

Genellikle varlık ve kaynakların işletmeye girdiği tarih itibarıyla değeri, cari değerini yansıtırken izleyen dönemlerde ekonomik değişimler, teknolojik gelişmeler, söz konusu varlığın kullanılması vb. gerekçeler ile tarihi maliyet ile cari değer arasında farklar oluşabilir. Maliyet esasına göre kayıt sistemi pek çok durumda işlem ve olayların muhasebedeki kayıtları ile gerçek durum arasında farklılıklara ve neticede tarihi maliyet esasına göre düzenlenen finansal tabloların, işletmenin gerçek durumunu yansıtmaktan uzaklaşmasına yol açmaktadır. Farklı değerlendirme ölçüleri geliştirilmesi ihtiyacının altında da esasen bu kaygılar yer alır. Farklı değerlendirme ölçülerinin ve esaslarının kullanımı ise bilanço ve gelir tablosunda sunulan bilgilerin farklılaşmasına sebep olur. Bu durum da dönem kârına etki eder. Vergi mevzuatının değerlendirme hükümlerine detaylı şekilde yer vermesinin nedeni budur. Ancak vergi mevzuatı değerlendirme konusuna vergi matrahının belirlenmesi yönüyle yaklaştığı için pek çok durumda vergi mevzuatının değerlendirme hükümleri ile muhasebe sisteminin değerlendirme ölçüleri arasında farklar söz konusu olur (Akbulut, 2008: 1).

Düzenlemelere ilişkin değinilmesi gereken diğeri bir konu da KOBİ'lere ilişkindir. KOBİ'lerde finansal raporlama konusu ayrı olarak değeriendirilmiştir. Bunun nedeni sadece sahipliğinin ve yöneticiliğinin aynı kişi veya kişilerin elinde toplanmış olması ve KOBİ'lerin hazırladığı finansal raporların kullanıcılarının sadece söz konusu yöneticiler, vergi otoriteleri ve diğeri kamusal aktörler olmasıdır. Kısacası, genel amaçlı finansal tablo hazırlamalarına gerek kalmamaktadır (Şensoy ve Perek, 2010: 51-52).

Buna karşın, vergi mevzuatında yer alan değerieme ve muhasebe ile ilgili hükümler, işletme hesabı esasında defter tutan mikro ölçekli az sayıdaki işletme haricinde, her türlü gerçek ve tüzel kişi tacir için geçerlidir. Dolayısıyla, Yeni TTK'nın vergi kanunlarına etkisinin, özellikle KOBİ ölçeğindeki işletmeler için büyük ölçekli işletmelerden ayrı olarak ele alınarak değerielenmesinin faydalı olacağı düşünölmektedir.

2.5.3. Yeni TTK Sonrası Vergi Düzenlemelerinde Yapılması Gereken Değerişiklikler

Yeni TTK, 6335 sayılı Kanun'un yaptığı değerişiklik sonrasında genel anlamda VUK'a uyum sağlamıştır. Ancak özellikle değerieme gibi konulardaki farklı yaklaşımların ve hükümlerin, yasal kayıtlardan harici olarak yapılacak dönüştürme işlemlerinde karışıklığa neden olmaması için vergi düzenlemelerinde değerişiklik yapılmasının faydalı olacağı düşünölmektedir.

Vergi matrahının tespiti açısından bakılacak olursa, Yeni TTK'nın 64 üncü maddesinde, doğal olarak, söz konusu işlemler yönünden Maliye Bakanlığı düzenlemelerinin geçerli olacağı belirtilmektedir. Bununla birlikte, Yeni TTK'nın pek çok maddesi, TMS'nin uluslararası muhasebe standartları ile uyumlu şekilde uygulanması ve değeriemenin söz konusu standartlara uygun olarak yapılması gereğine işaret etmektedir. Aşağıda detayları göröleceği üzere söz konusu gereklilik en açık şekli ile 88 inci maddede ifade edilmiştir. Ancak vergi mevzuatının muhasebe kayıtlarının MSUGT'a uygun yapılmasını ve finansal tablo formatı için yine bu Tebliğ'in izlenmesini gerekli kılması sorun teşkil etmektedir. Zira Tebliğ kapsamında hazırlanan hesap planı ile finansal tablolar VUK'un değerieme ilkeleri ile örtüşmemektedir. Dolayısıyla Maliye Bakanlığının mevcut hesap planını güncellemesi ve yeni finansal tablo formatları yayımlaması büyük önem arz etmektedir (Akdoğan, 2012b: 31-33).

Varlık ve borçların değerlemesi konusunda yürürlükteki vergi mevzuatı çeşitli değerlendirme esaslarına yer vermiştir. Bu mevzuatta yer verilen tarihi maliyetin güvenilirliği sorgulanmamakla birlikte artık çeşitli çıkar gruplarının taleplerini karşılamada yetersiz kaldığı ve geleceğe yönelik karar almada kullanılmadığı bir gerçektir. Diğer yandan, yukarıda bahsedildiği üzere zaman içinde sermaye piyasalarındaki gelişim ve genişleme yönetici konumunda olmayan yaygın pay sahibi kitlesini artırmış ve özellikle bu gruplar, gerçeğe uygun bilgiyi talep eder hale gelmiştir. Türkiye gibi Kıta Avrupası ülkelerinde sermaye piyasasının ihtiyaç duyduğu finansman kaynağı ağırlıklı olarak devlet eliyle veya bankalardan sağlandığından ve finansal raporlama kuralları kanun çerçevesinde belirlendiğinden, sermaye piyasalarının ve muhasebe örgütlerinin gelişimi ile finansal tablolar hazırlanırken doğruluk ve yasallık ilkelerinin ötesine geçilmesi Anglo-Sakson ülkelere oranla daha geç olmuştur (Pamukçu, 2011: 80-85).

Kısaca çalışmanın birinci bölümünde bahsedilen vergi sistemi ile muhasebe sistemi arasındaki amaç farklılığı VUK ve TMS'lerde değerlendirme için farklı yöntemler benimsemesinin de altında yatan temel bir gerçektir. Vergi sisteminin özünde devlet çıkarlarının gözetilmesi ve vergi ziyana engel olunması yer alacak iken TMS olaya daha geniş açıdan yaklaşmakta ve tüm toplum çıkarlarının gözetilmesini amaçlamaktadır (Akbulut, 2008: 28).

VUK'ta vergi matrahının belirlenmesi amacıyla çeşitli değerlendirme ölçülerine yer verilmiştir. Söz konusu ölçüler ve Kanunda yer alan tanımları özetle aşağıdaki gibi olmakla birlikte bu hususa ilişkin ayrıntılı açıklamalara izleyen bölümde yer verilecektir:

- **Maliyet Bedeli:** *İktisadi bir kıymetin iktisap edilmesi veyahut değerinin artırılması münasebetiyle yapılan ödemelerle bunlara müteferri bilimum giderlerin toplamını ifade eder.*
- **Borsa Rayici:** *Gerek menkul kıymetler ve kambiyo borsasına, gerekse ticaret borsalarına kayıtlı olan iktisadi kıymetlerin değerlemeden evvelki son muamele gününde borsadaki muamelelerinin ortalama değerlerini ifade eder.*
- **Tasarruf Değeri:** *Bir iktisadi kıymetin değerlendirme gününde sahibi için arz ettiği gerçek değerdir.*

- **Mukayyet Değer:** Bir iktisadi kıymetin muhasebe kayıtlarında gösterilen hesap değeridir.
- **İtibari Değer:** Her nevi senetlerle esham ve tahvillerin üzerinde yazılı olan değerlerdir.
- **Rayiç Bedel:** Bir iktisadi kıymetin değerlendirme günündeki normal alım satım değeridir.
- **Emsal Bedeli ve Emsal Ücreti:** Emsal bedeli, gerçek bedeli olmıyan veya bilinmiyen veyahut doğru olarak tesbit edilemiyen bir malın, değerlendirme gününde satılması halinde emsaline nazaran haiz olacağı değerdir.
- **Vergi Değeri:** Bina ve arazinin Emlâk Vergisi Kanununun 29 uncu maddesine göre tespit edilen değeridir. (213 Sayılı VUK, Madde 262-268).

Bunların yanı sıra Türk vergi mevzuatı, değerlendirme ile alakalı çok sayıda tabire de yer vermiştir: “fiili satış fiyatı, emsal değeri, emsal satış bedeli, iktisap maliyeti, iktisap değeri, mahallindeki kıymet, muamele değeri, mubayaa bedeli, normal fiyat, ortalama perakende fiyat, rayiç değer, satın alma bedeli, satış değeri, satış bedeli, servet değeri, gerçek bedel, tahmini değer ve yazılı bedel” gibi. VUK'ta yer alan değerlendirme ölçülerinin genel olarak aşağıda belirtilen üç temel ölçüt çerçevesinde ele alınması mümkündür:

- Rayiç bedel (borsa rayici, vergi değeri ve emsal bedel),
- Maliyet bedeli (alış bedeli ve alış emsal bedeli) ve
- İtibari değer (tasarruf değeri ve mukayyet değer).

Bu durum, vergi mevzuatında yer alan değerlendirme ölçülerinin karmaşıklığını da gözler önüne sermektedir. Söz konusu üçlü sınıflandırma dikkate alınırsa rayiç bedelin GUD kapsamına girdiğini söylemek yanlış olmayacaktır (Pamukçu, 2011: 88).

Akbulut (2012), Yeni TTK'nın 64 üncü maddesinin beşinci fıkrasının, uygulamada, TMS'ye göre defter tutma ihtiyacı yanında vergi mevzuatı gereğince VUK'a göre defter tutulmasına, dolayısıyla da yasal yönden iki ayrı kayıt sisteminin uygulanması gibi bir sonuçla karşılaşılmasına yol açacağına dikkat çekmektedir. Diğer yandan bu durum giderek daha karmaşık bir yapıya bürünecektir. Şöyle ki, iki muhasebe sistemi arasında pek çok fark

bulunmakta olup ilk sene sonrası muhasebe uygulamalarında sürekli bir sonraki seneye devredilecek hususların varlığı sistemi daha da karmaşıklaştıracaktır. Bir grup şirketin bağımsız denetim dışı kalması diğer yandan finansal tablolarını konsolidasyon gereği TFRS'ye göre hazırlaması zorunluluğu, bu şirketlerin TFRS çevrimlerini yapması, dokümanete etmesi ve arşivlemesi anlamını taşımaktadır ki, bu da denetim dışı kalan söz konusu finansal tabloların gerçekliğinin sorgulanması sonucunu doğuracaktır. Bu konuda, ikincil düzenlemelere veya yasal defter üzerine düzeltme kaydı yapılmasına veya daha önce SPK'nın uyguladığı şekilde ikinci defterin örneğin sermaye piyasası muhasebe defteri gibi tutulmasına ilişkin izin için düzenleme yapılması gereği bulunmaktadır (2012: 4). Nitekim, KGK'nın 25/4/2013 tarih ve 75935942-050.01.04-[04-01] sayılı Finansal Tablo Örneklerine ve Kullanım Rehberine İlişkin Kararında aşağıdaki açıklama yer almıştır:

“TMS'ye göre finansal tablolarını hazırlayanlar muhasebe, defter ve kayıtları ile TMS'ye göre hazırlanmış finansal tablolar arasındaki ilişkiyi kurmak, bir sonraki yıl finansal tablolarının sağlıklı bir şekilde hazırlanmasını sağlamak ve TMS'ye göre hazırlayacakları finansal tablolara ulaşmak için yapacakları kayıtları göstermek üzere, 6102 sayılı Kanununun 64 ve 82 nci maddesi çerçevesinde, varsa gerekli düzeltme işlemlerini ticari defterlerinden ayrı bir şekilde kaydedip saklarlar ve gerektiğinde ibraz ederler. Tâbi oldukları mevzuat uyarınca bu amacı karşılamak üzere bir defter tutulması da bu kapsamda değerlendirilir.”

Bu bağlamda, Yeni TTK uyarınca finansal tablolarını TMS'ye göre hazırlayacak olanların, TMS'ye yönelik düzeltme ve yeniden sınıflandırma kayıtlarını muhasebe kayıtları dışında örneğin excell ortamında gerçekleştirebilmeleri, ilgili mevzuatı gereği düzeltme kayıtları için ayrı bir defter tutanların ise, yani SPK'ya tabi işletmelerin muhasebe defterleri gibi, söz konusu defterlere yaptıkları kayıtların TTK'ya göre yapılan kayıt olarak kabul edilmesi mümkün kılınmıştır.

Yeni TTK sonrasında da, doğal olarak, mali kârın tespitinde VUK hükümleri geçerli olacak, işletmeler vergiyi maddi vergi kanunları uyarınca tespit edilen mali kâr üzerinden hesaplayacaktır. Diğer yandan, işletmelerin ayıracağı amortismanlar açısından ek maliyet ile karşılaşması ve bu konuya ilişkin hükümlerde farklılık oluşması da olasıdır. Bu durumun temel nedeni ise amortismanın TMS'ye göre hesaplanması ancak mali kârın hesabında VUK hükümlerinin dikkate alınması gibi farklılıklardır.

Ayrıntılı olarak bakıldığında ise şu hususlar dikkat çekmektedir. TMS 16'ya göre amortisman süresi, yararlı ömür ya da üretim miktarına göre tespit edilmektedir. İşletme yönetimi tarafından yararlı ömür tahmini yapılmaktadır. Her yıl, yararlı ömür ile kalıntı değer üzerine yapılan tahmin gözden geçirilmekte ve gerekli değişiklikler hesaplamalara yansıtılmaktadır. TMS 16'ya göre azalan bakiyeler yoluyla amortisman da mümkündür. Bu durumda amortisman oranı normal amortismanın iki katı olarak uygulanır; ancak söz konusu oranın uygulamasında VUK'un aksine herhangi bir sınırlama bulunmaz. VUK ise ayrılacak amortisman tespitinde faydalı ömürlerin esas alınması yoluyla herkes için peşinen belirlenen oranları kabul etmektedir. VUK'ta yararlı ömür, olağan üstü durumlar dışında sabittir. Konuya ticari bilanço ve mali bilanço açısından yaklaşılması halinde sorun olmadığı düşünülebilir. Ancak söz konusu ayırım, farklı hesapları doğurmakta ve bu da işletmeler açısından hata riskini artırmaktadır. Bu riske ek olarak emek ve zaman maliyeti söz konusu olmaktadır. Bu nedenle vergi düzenlemelerinde amortismanlar konusunda TMS ile uyumu artırıcı değişikliklere ihtiyaç vardır (Taşkın, 2012: 108-110).

Bunun yanı sıra, VUK'a göre defter tutma yükümlülükleri yönünden tüccarlar, bilanço esasına göre defter tutanlar ve işletme hesabı esasına göre defter tutanlar olarak iki sınıfa ayrılmıştır. Ancak Yeni TTK'da işletme defteri ticari defterler arasında sayılmamıştır. VUK'un 175 inci maddesi TTK'nın ticari defterler hakkındaki hükümlerinin mahfuz olduğuna yer verse de bu konuda da VUK'ta değişiklik gerekeceği ifade edilebilir (Aktaş ve Aktaş, 2012).

Enflasyon düzeltmesi işlemlerinde yaşanan benzer şekilde TMS'ye geçiş nedeniyle, özkaynak kalemlerinde bir artış olabilir. Böylelikle, finansal tablolarda yer alan özkaynak tutarı ile yasal defter kayıtlarında gözükten özkaynak tutar birbirinden farklılık arz edebilir. Bu artışın işletmeden çekilmesi halinde ise kurum kazancı ile ilişkilendirilmeden kurumlar vergisine tabi olacağı şeklinde bir düzenleme yapılması olasıdır (Akdoğan, 2012: 132-133). Esasen bu durum, Gelir Vergisi Kanunu'nun aşağıda açıklanacak olan 38 inci maddesindeki genel düzenlemenin bir gereğidir.

Yeni TTK sonrası ayrılması gereken yedeklerin de TFRS tablolarına göre hesaplanması gerekecektir. Burada kapsamlı gelirin dağıtılabilme durumu çok açık değildir. Yeni TTK ile birlikte diğer kapsamlı gelirin dağıtım konusu yapılması durumu veya bunun yapılması gereken dönem ile vergi düzenlemelerine göre ortaya çıkmayan karların dağıtımına

ilişkin vergilendirilme durumu yeni düzenlemeleri gerekli kılmaktadır (Akdoğan, 2012: 135-136). Aksi halde, yasal kayıtlarda yer almayan kârın dağıtımını işletmeden çekiş olarak kabul edecek ve vergi matrahının tespiti sırasında beyanname üzerinde kurum kazancına eklenmek suretiyle kurum kazancına dahil edilecektir.

Gelir Vergisi Kanunu'nun 38 nci maddesinde, "*Bilanço esasına göre ticari kazanç, teşebbüsteki öz sermayenin hesap dönemi sonunda ve başındaki değerleri arasındaki müspet farktır. Bu dönem zarfında sahip veya sahiplerce:*

1. *İşletmeye ilave olunan değerler bu farktan indirilir;*
2. *İşletmeden çekilen değerler ise bu farka ilave olunur."*

hükmü yer almaktadır. 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 6 ncı maddesinde de, kurumlar vergisinin mükelleflerin bir hesap dönemi içinde elde ettikleri safi kurum kazancı üzerinden hesaplanacağı, safi kurum kazancının tespitinde Gelir Vergisi Kanunu'nun ticari kazancın tespiti hakkındaki hükümlerinin uygulanacağı belirtilmiştir.

Dolayısıyla, gerek kurumlar vergisi mükellefleri gerekse ticari kazanç sahibi gelir vergisi mükellefleri yönünden, yasal kayıtlarda gözükenen fazla bir tutarın işletme ortaklarına dağıtılması halinde, söz konusu tutarın işletme kayıtlarında özkaynakları azaltıcı bir unsur olarak örneğin gider olarak veya özkaynak altında negatif bir hesap şeklinde dikkate alınması durumunda bu tutar kurum kazancına ilave edilip vergiye tabi olacaktır. Fazla tutarın ortaklardan alacaklar olarak kaydedilmesi halinde ise, bu tutara faiz tahakkuku, KDV ve dolayısıyla banka ve sigorta şirketleri için BSMV hesaplanması gerekecektir.

Mevcut durumda Türkiye'de Yeni TTK'ya göre defterlerin vergi muhasebesine göre ve belli işletmeler açısından da finansal tabloların ise TMS'ye göre düzenlenmesinin esas olduğu bir tablo yer almaktadır. Dolayısıyla, muhasebe uygulamalarında TMS ve vergi mevzuatı açısından farklılıkların olması kaçınılmaz olup değerlendirme konusu da özellikle standartlar ile gerçeğe uygun değerlerin öngörülmesi bu bağlamda istisna değildir (Akbulut, 2012: 6).

Gerçeğe uygun değer, subjektif bir yöntem olması nedeniyle ölçümü diğer yöntemlere oranla daha zor olabilmekte ve ülkeler bu yöntemin tam anlaşılması konusunda sıkıntı yaşayabilmektedir. Ancak yukarıda bahsedildiği üzere Türkiye'de standartların aynen benimsenmiş olması bu konuda geçiş dönemi anlamında daha az sıkıntı yaşanmasını sağlayacaktır.

Diğer yandan, standartların sermayenin korunması ve ihtiyatlılık ilkesine yeterli önemi vermemesi nedeniyle bu konuda yargıya intikal edecek olaylarda artış olması da muhtemeldir (Kaya, 2011: 187-189).

İKİNCİ BÖLÜM

3. TMS'LERDEKİ VE VERGİ KANUNLARINDAKİ DEĞERLEME HÜKÜMLERİNİN KARŞILAŞTIRILMALI OLARAK İNCELENMESİ VE VARLIK VE YÜKÜMLÜLÜKLERİN DEĞERLEMESİNDE KULLANILMASI

3.1. Genel Olarak Değerleme Ölçütleri

Değerleme esas olarak, “bir iktisadi kıymetin belli bir zamandaki değerinin tespit edilmesini” ifade eder. Vergi kanunları yönünden yapılacak değerlendirme VUK’un üçüncü kitabında, 258 ila 330 uncu maddeler arasında yer almıştır. VUK değerlemeyi, “vergi matrahlarının hesaplanması ile ilgili iktisadi kıymetlerin takdir ve tespiti olarak” tanımlamıştır. Değerleme günü olarak ise “iktisadi kıymetlerin vergi kanunlarında gösterilen gün ve zamanlarda haiz oldukları kıymetlerin esas tutulacağını” hüküm altına almıştır. Sözü edilen gün ve zaman “hesap döneminin son günü olabildiği gibi, iktisadi kıymetin alındığı, satıldığı, imal veya inşasının tamamlandığı, işletmeye dahil edildiği yahut işletmeden çekildiği gün de olabilmektedir. Esas olarak hesap dönemi içinde işletmeden çekilen veya satılan kıymetlerin değerlendirme günü işletmeden çekişin veya satışın yapıldığı gün” olarak da belirlenebilmektedir. İşletmeye dahil edilme veya devralınma durumlarında ise işletmeye alınma veya devralınma günü değerlendirme günüdür. Geçici vergi dönemlerinin son günü de geçici vergiye tabi faaliyet ve işlemlerin muhasebesinde bir değerlendirme günü oluşturur.

VUK uyarınca değerlendirme esas olarak iktisadi kıymetlerden her birinin tek başına dikkate alınması şeklinde yapılır. Örneğin, işletmenin sahip olduğu ve amortismanına tabi olan varlıkların değerlemesi topluca değil her bir varlık kalemi ayrı ayrı değerlendirilmek suretiyle yapılır. Dolayısıyla, bu değerlendirme işlemlerinin kayıtları ve diğer hesaplamalara ilişkin bilgilerin kayıt ve belgelerde ayrı ayrı izlenmesi gerekir. Buradaki istisna ise teamülen aynı cinsten sayılan mallar ile düşük kıymete sahip müteferrik eşyanın toplu olarak değerlendirilmesine verilen izindir. Bunun anlamı şudur; örneğin bir işletmede hesap dönemi sonunda mal mevcutları arasında 100 kavanoz bir kg’lık reçel varsa, 100 kavanoz reçel ayrı ayrı değerlendirilmeyip, toplu olarak 100 kavanoz reçelin maliyet bedeli tespit edilmek suretiyle bir kalemde değerlendirilebilecektir. Bunun yanı sıra, yine dönem sonunda işletmede mevcut 3.000 TL değerinde temizlik malzemesi varsa, bu malzemeler ayrı ayrı ele alınmayıp tek kalemde

3.000 TL değerinde temizlik malzemesi olarak değerlenip bu tutar gelecek aylara ait gider olarak kaydedilebilecektir. Ancak, bunun yapılabilmesi için temizlik malzemesi gibi maddelerin büyük tutar ve miktarlarda olmaması gerekir. Büyük tutar ve miktarın ise objektif bir ölçüsü olmayıp, işletmenin durumuna göre belirleme yapılmalı ve işletmenin durumuna göre büyük tutar ve miktarlar söz konusu ise bu kıymetler ayrı ayrı değerlenmelidir (Yılmaz, 2007:7).

VUK kapsamında sekiz adet değerleme ölçüsü kabul edilmiştir. Kullanılacak ölçülerin, iktisadi kıymetin türü ve niteliğine göre seçilmesi gerekir. Ayrıca, ilgili iktisadi kıymetin değerinin açık bir şekilde belirlemediği durumlar için, vergiye esas değerinin tespiti için takdir esasının da belirli verileri dikkate alınarak kullanılmasına imlan tanımıştır. VUK'a göre değerleme, söz konusu 8 ölçütten biri ile yapılır. Diğer bir deyişle, Kanunda aksi belirtilmedikçe, bir iktisadi kıymetin yalnızca bir değerleme ölçüsü ile değerlenmesi gerekir.

VUK'un ilgili maddelerinde belirtilen değerleme ölçüleri ve içeriği aşağıdaki gibidir:

***Maliyet Bedeli:** Söz konusu değer, iktisadi bir kıymetin iktisap edilmesi veyahut değerinin artırılması münasebetiyle yapılan ödemelerle bunlara müteferri bilimum giderlerin toplamını ifade eder. Buna göre, maliyet bedelinin unsurları şunlardır:*

- *İktisadi bir kıymet iktisap edilmeli veya değeri artırılmalıdır.*
- *Buna ilişkin bir ödeme ve/veya gider olmalıdır.*
- *Ortada bir iktisadi kıymet veya değeri artırılan bir iktisadi kıymet yoksa maliyet bedeli de yok demektir.*
- *Yine ortada bir ödeme veya gider yoksa veya ödeme ve buna bağlı giderler bir iktisadi kıymet iktisap edilmesi veya değerinin artırılması ile ilgili değilse yine maliyet bedeli oluşmaz.*

Maliyet bedelinin tanımında yer alan “bunlara müteferri bilimum giderler” ifadesi, faiz, vade farkı, kur farkı, taşıma giderleri, nakliye sigortaları, alım satım vergisi gibi giderleri içerir.

Borsa Rayici: Anılan değer, gerek menkul kıymetler ve kambiyo borsasına, gerekse ticaret borsalarına kayıtlı olan iktisadi kıymetlerin değerlemeden evvelki son muamele gününde borsadaki muamelelerin ortalama değerlerini ifade eder. Normal dalgalanmalar dışında fiyatlarda bariz kararsızlıklar görülen hallerde, son muamele günü yerine değerlemeye takaddüm eden 30 gün içindeki ortalama rayici esas olarak aldirmaya Maliye Bakanlığı yetkilidir.

Ülkemizde menkul kıymetler borsası ve ticaret borsaları mevcut iken, kambiyo borsası bulunmamaktadır. Bu nedenle yabancı paraların borsa rayici ile değerlendirilmesi mümkün olmaz. Bunun yerine, Maliye Bakanlığı tarafından Resmi Gazete’de yayımlanan veya TCMB tarafından tespit ve ilan olunan döviz/efektif alış kurları esas alınır.

Tasarruf Değeri: Tasarruf değeri, bir iktisadi kıymetin değerlendirme gününde sahibi için arz ettiği gerçek değerdir. Söz konusu değer, VUK’taki subjektif değerlendirme ölçüsüdür. Önceki bölümlerde de belirtildiği üzere, bir kıymetin değerlendirileceği ölçütün sahibinin subjektif iradesine bırakılması vergi hukukunda pek arzu edilmeyen bir durumdur. Fakat kullanım alanı olması nedeniyle bir değerlendirme ölçüsü olarak kabul edilmiştir. Örneğin, bir alacağın değerlendirme günündeki gerçek değeri sahibinin ilgili alacağı devretmesi durumunda elde edeceği bedeldir. Borç açısından da sahibinin bir borcu temlik etmesi durumunda bu borcu temlik etmenin bedeli, sahibi için borcun gerçek değeri olacaktır. Vadesi dolmamış alacak ve borçlar ile vadesi dolduğu halde tahsil edilmemiş alacaklar için, genel olarak tasarruf değeri ile kayıtlı değer birbirinden farklıdır. Anılan durum, diğer bir çok iktisadi kıymet için de geçerli olabilir. Hal böyle olmakla birlikte, Türk vergi hukukunda sadece şüpheli hale gelmiş alacakların değerlendirilmesinde, diğer deyişle şüpheli alacak karşılığı ayrılmasında uygulama alanı bulduğu ifade edilebilir. Senede bağlı alacak ve borçlar için reeskont ayrılması da tasarruf değeri ölçüsüne benzer bir değerlendirme usulü olmakla birlikte, reeskont ayrılan alacak ve borcun değerlendirme ölçüsünün tasarruf değeri olduğu ileri sürülemez. Zira reeskont uygulaması objektif kıstaslara göre yapılır. Reeskont oranı, alacak veya borcun sahibi dışında belirlenir ve herkes için aynıdır. Senette faiz nispetinin yazılı olması da bu sonucu değiştirmez; piyasa faiz hadleri yine dikkate alınmaz.

Mukayyet Değeri: Mukayyet değeri, bir iktisadi kıymetin muhasebe kayıtlarında gösterilen hesap değeridir. Mukayyet değerinin tespiti için herhangi bir işlem yapmaya gerek yoktur; muhasebe kayıtlarında görülen değer, adından da anlaşılacağı üzere mukayyet

(kayıtlı) değerdir. Mukayyet değerle değerlendirilen iktisadi kıymetler, değerleri defter kayıtlarında oluşan ve ancak buralardan çıkarılabilen kıymetlerdir. Bu tür iktisadi kıymetlerin değerlendirme ölçüsü için başka bir hesaplama yapmaya veya defterlerde kayıtlı olan değerlerinin dışında bir değerlendirme ölçüsü aramaya gerek duyulmamıştır.

İtibari Değer: İtibari değer, her nevi senetlerle esham ve tahvillerin üzerinde yazılı olan değerdir. Söz konusu değer, nominal değer olarak da adlandırılır. Her türlü kıymetli evrak üzerinde bir değer taşır ve üzerinde yazılı bu değerle anılır. Örneğin, 100.000 TL devlet tahvili veya 200.000 Dolar Eurobond gibi. Ancak, üzerinde bir değer yazılı olan her türlü kıymetli evrak itibari değeri ile değerlendirilmez. Bazen itibari değerle kayıtlı değer aynı tutarı ifade etse de, her zaman aynı durum söz konusu olmaz. Örneğin, hisse senetleri alış bedelleri ile muhasebeleştirilip değerlendirilir. Oysa çoğu zaman hisse senetlerinin üzerinde yazılı olan değerle alış bedeli farklı olur.

Rayiç Bedel: Rayiç bedel, bir iktisadi kıymetin değerlendirme günündeki normal alım satım değeridir. Diğer bir deyişle, iktisadi kıymetlerin değerlendirme gününde satılmaları halinde piyasada kabul görecekları değerdir. Bu bedelin iktisadi kıymetin sahibi tarafından “bu kıymeti şu kadar TL'ye satarım” şeklinde tespit edilen bedelle karıştırılmaması gerekir. O şekilde tespit edilecek bedel, tasarruf değerini gösterir. Rayiç bedelin tespitinde malın sahibinin satış halinde isteyeceği bedelle birlikte alıcı olacak kişinin vereceği bedel de göz önünde bulundurulmalıdır. Dolayısıyla, rayiç bedelin tespitinde piyasada aynı nitelikteki malların alım satım bedellerinin esas alınması gerekir.

Emsal Bedeli: Emsal bedeli, gerçek bedeli olmayan veya bilinmeyen veyahut doğru olarak tespit edilemeyen bir malın, değerlendirme gününde satılması halinde emsaline nazaran haiz olacağı değeridir. Emsal bedeli sıra ile aşağıdaki esaslara göre tayin olunur.

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

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

iii) **Takdir esası:** Yukarıda yazılı esaslara göre belli edilemeyen emsal bedelleri ilgililerin müracaatı üzerine takdir komisyonunca takdir yolu ile belli edilir. Takdirler, maliyet bedeli ve piyasa kıymetleri araştırılmak ve kullanılmış eşya için ayrıca yıpranma dereceleri nazara alınmak suretiyle yapılır.

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

Görüldüğü üzere, emsal bedelin uygulanmasında, malın değerinin belli olmaması, bilinmemesi veya doğru olarak tespit edilmemesi gerekir. Ayrıca, gerçek değeri bilinmese dahi, VUK'ta farklı bir değerlendirme kriteriyle değerlendirilmesi açıklanmış olan varlıkların değerlendirilmesinde emsal bedeli uygulanamaz. Örneğin, VUK'un 289 uncu maddesinde "kendi değerlendirme ölçüleriyle değerlendirilmesine olanak bulunmayan bina ve arazinin vergi değerleriyle değerlendirileceği" hüküm altına alınmıştır. Buna göre, bina ve arazinin değerlendirilmesinde emsal bedelin uygulanması mümkün olmaz. İktisadi kıymetin gerçek değerinin belli olmadığı veya bilinmediği durumlar genelde düzgün bir muhasebe sistemi olmayan işletmelerin bir başka işletmeye veya kişiye devredilmesi durumunda ortaya çıkar. Bazı hallerde ise, iktisadi kıymetin gerçek değeri doğru bir şekilde tespit edilemez. Örneğin, hurda malların, ıskarta, deşe ve döküntülerin değerinin doğru olarak tespiti mümkün değildir.

Vergi Değeri: Vergi değeri, bina ve arazinin Emlak Vergisi Kanunu'nun 29. maddesine göre tespit edilen değeridir. Söz konusu maddeye göre vergi değeri;

"a) Arsa ve araziler için, VUK'un asgari ölçüde birim değer tespitine ilişkin hükümlerine göre takdir komisyonlarınca arsalar için her mahalle ve arsa sayılacak parsellenmemiş arazide her köy için cadde, sokak veya değer bakımından farklı bölgeler (turistik bölgelerdeki cadde, sokak veya değer bakımından farklı olanlar ilgili valilerce tespit edilecek pafta, ada veya parseller), arazide her il veya ilçe için arazinin cinsi (kıraç, taban, sulak) itibarıyla takdir olunan birim değerlere göre,

b) Binalar için, Maliye Bakanlığı ile Çevre ve Şehircilik Bakanlığınca müştereken tespit ve ilân edilecek bina metrekare normal inşaat maliyetleri ile (a) bendinde belirtilen esaslara göre bulunacak arsa veya arsa payı değeri esas alınarak

hesaplanan bedeldir."

Bunun yanı sıra, Finansal Raporlamaya İlişkin Kavramsal Çerçeve’de TMS’lerde kabul gören değerlendirme ölçüleri toplu olarak yer almıştır. TMS’lerde “*değerleme (valuation)*” tabiri kullanılmamakta olup bunun yerine işlemin niteliğine vurgu yapan “*ölçüm (measurement)*” tabirinin kullanıldığı görülmektedir. Bu kapsamda, kavramsal çerçevede değerlendirme konusu için açılan başlık, “*Finansal Tablo Unsurlarının Ölçüm Esasları*” şeklinde olmuştur. Buradaki tanımına göre ölçüm, “*finansal tablolarda yer alan unsurların, bilanço ve gelir tablosunda tahakkuk ettirilecekleri ve gösterilecekleri parasal tutarların belirlenmesi işlemi*”ni ifade eder. Bu işlem, uygulanacak olan ölçüm esasının seçimini de içerir. Kavramsal Çerçeve’de, farklı ölçüm esasları olduğu ve bunların farklı derecelerde ve biçimlerde kullanıldığı ifade edilmiş, söz konusu ölçüm esasları aşağıdaki şekilde sayılmıştır:

- *Tarihi maliyet,*
- *Cari maliyet,*
- *Gerçekleşebilir değer (ödeme değeri),*
- *Bugünkü değer ve*
- *Gerçeğe uygun değer.*

Ölçüm esaslarına ilişkin açıklamalar ise aşağıdaki şekildedir:

Tarihi Maliyet: Tarihi maliyet kavramı, kavramsal çerçevede varlıklar ve borçlar için ayrı ayrı tanımlanmıştır. Buna göre, varlıkların tarihi maliyeti “*elde edildikleri tarihte alımları için ödenen nakit veya nakit benzerlerinin tutarlarını veya onlara karşılık verilen varlıkların gerçeğe uygun değerlerini*” ifade eder. Borçların tarihi maliyeti ise, “*borç karşılığında elde edilenin tutarı ile veya işletmenin normal faaliyetlerinden kaynaklanan borçlarda, örneğin, kurumlar vergisinde olduğu gibi, borcun kapatılması için gereken nakit veya nakit benzerlerinin tutarı*” ile tanımlanır.

Mevcut TMS’lerde tarihi maliyet yöntemine atıfta bulunan ve maliyet bedeli esasına göre değerlendirilmesi öngörülen varlıklar aşağıdaki gibidir:

- “*Maddi duran varlıklar; ilk muhasebeleştirmede ve devam eden dönemlerde maliyet yönteminin kullanılması halinde,*

- *Yatırım amaçlı gayrimenkuller; ilk muhasebeleştirmede ve devam eden dönemlerde maliyet yönteminin kullanılması halinde,*
- *Maddi olmayan duran varlıklar; ilk muhasebeleştirmede ve devam eden dönemlerde maliyet yönteminin kullanılması halinde*
- *Şerefiye; ilk muhasebeleştirmede,*
- *İştiraklerdeki yatırımlar; ilk muhasebeleştirmede,”*

Stoklar; ilk muhasebeleştirmede (Özerhan ve Yanık, 2014: 23).

Cari Maliyet: TMS’ye göre “cari maliyetin esas alındığı ölçümleme biçiminde varlıklar, aynı varlığın veya bu varlıkla eşdeğer olan bir varlığın alınması için halihazırda gereken nakit veya nakit benzerlerinin tutarı ile gösterilir.” Borçlar ise, yükümlülüğün kapatılması için gereken nakit ve nakit benzerlerinin iskonto edilmemiş tutarları ile gösterilir. “Örneğin, cari maliyet kavramına TMS 2 Stoklar’da yer verilmiştir. Buna göre, üretimde kullanılan ilk madde ve malzemelerin net gerçekleşebilir değerinin tespitinde yenileme maliyetinin kullanılması mümkündür.” Bir stok kalemi 500 TL’ye satın alındığında, tarihi maliyeti 500 TL’dir. Bu stok kalemi yenilenmek istendiğinde, kaç lira ödeyeceğim denilirse, bu cari maliyeti ifade eder (Özerhan ve Yanık, 2014: 23).

Gerçekleşebilir Değer: Varlıklar, işletmenin normal faaliyet koşullarında, bir varlığın elden çıkarılması durumunda elde edilecek nakit veya nakit benzerleri tutarıdır. Borçlar, işletmenin olağan faaliyet sürecinde, tamamen kapatılmaları karşılığında verilecek nakit ve nakit benzeri tutarı iskonto edilmeden gösterilir. Net gerçekleşebilir değer ise, işin olağan sürecinde, tahmini satış bedelinden tahmini tamamlama maliyeti ile satışı sürecinin tamamlanması için gerekli tahmini satış giderleri tamamının düşülmesiyle kalan tutardır. TMS’lerde net gerçekleşebilir değerle değerlendirilen varlık grubuna örnek olarak stoklar verilebilir.

Bugünkü Değer (Kullanım Değeri): “Bu değerlendirme ölçüsüne göre varlıklar, işletmenin olağan faaliyet sürecinde, ileride sağlayacakları net nakit akışlarının iskonto edilerek bugünkü değerinden gösterilirler. Borçlar ise, işletmenin olağan faaliyet sürecinde, tamamen kapatılmaları için gelecekte ödenecek net nakit akışlarının iskonto edilerek bugünkü değerinden gösterilir. Kullanım değeri, varlıkların geri kazanılabilir tutarlarının belirlenmesi için kullanılan bir yöntemdir. Maddi duran varlıklar, maddi olmayan duran varlıklar ve

maliyet yöntemine göre değerlendirilen yatırım amaçlı gayrimenkullerin geri kazanılabilir tutarının hesaplanmasında dikkate alınan bir ölçüm esasıdır. İşletmeye özgü bir değer olup, tamamiyle işletmenin geleceğe yönelik tahminlerine dayalı olarak hesaplanır” (Özerhan ve Yanık, 2014: 23).

Gerçeğe Uygun Değer: *“Her ne kadar Kavramsal Çerçeve’de ölçüm esasları başlığı altında yer almasa da gerçeğe uygun değer kavramına TMS’lerde sık sık yer verilmektedir. TFRS 13 gerçeğe uygun değeri, piyasa katılımcıları arasında ölçüm tarihinde olağan bir işlemde, bir varlığın satışından elde edilecek veya bir borcun devrinde ödenecek fiyat olarak tanımlar. Mevcut TMS’lerin birçoğunda gerçeğe uygun değer kavramına atıfta bulunulmakta, varlık ve borçların birçoğunun değerlemesinde gerçeğe uygun değer olarak adlandırılan değerlerin kullanılması öngörülmektedir. Gerçeğe uygun değer, varlıkların özelliği de dikkate alınarak birbirinden farklı şekilde tespit edilebilmektedir. Gerçeğe uygun değerle değerlendirilen varlıklar ve borçlar aşağıda ana başlıklar altında gösterilmiştir:*

- *Yeniden Değerleme Modeline Göre Değerlenen Maddi Duran Varlıklar,*
- *Yeniden Değerleme Modeline Göre Değerlenen Maddi Olmayan Duran Varlıklar,*
- *Gerçeğe Uygun Değerle Değerlenen Yatırım Amaçlı Gayrimenkuller,*
- *Satılmaya Hazır Finansal Varlıklar,*
- *Gerçeğe Uygun Değer Farkı Kar veya Zarara Yansıtılan Finansal Varlıklar,*
- *Nakit ve Nakit Benzeri Varlıklar,*
- *Ticari ve Diğer Alacaklar” (Özerhan ve Yanık, 2010)..*

3.2. Finansal Araçlar: Finansal Varlık ve Yükümlülükler

Genel anlamda finansal araçların çoğunluğunu menkul kıymetler oluşturmaktadır. Piyasada yaşanan gelişmeler söz konusu finansal araçların fiyatlarında sıklıkla değişikliğe yol açmaktadır. Menkul kıymetler yanında türevleri de hem nicelik hem de nitelik olarak zaman içinde artış göstermektedir. Bu araçlar, avantajları yanında önemli riskler de ihtiva etmekte, haliyle muhasebeleştirme ve değerlemeleri konusu da giderek artan bir önem kazanmaktadır (Örten, Kaval ve Karapınar, 2011: 469).

VUK'ta geçen senetli alacaklar ve borçlara ilişkin tasarruf değeri ölçüsü, bugünkü değer ölçüsü olmakla birlikte VUK'un söz konusu değer hesabında etkin faiz yöntemi kullanmıyor olması, bu alacak ve borçların, vadelerindeki değerlerini dönem sonundaki değerlerine indirirken bulunan faiz geliri veya finansman giderlerinin tutarı ile itfa edilmiş maliyet yöntemi sonucu bulunan tutar arasında farka neden olmaktadır (Ayçiçek, 2011: 78).

3.2.1. TMS ve TFRS Düzenlemeleri

Finansal araçlar konusunda tam set muhasebe standartlarını uygulayacak bir işletmenin, bu araçların sunumu konusunda TMS 32'yi, muhasebeleştirilmesi ve ölçümünde TMS 39 veya TFRS 9'u, yapılacak açıklamalarda ise TFRS 7'yi dikkate alması gerekmektedir. Diğer yandan yapılan değişiklikler ile yavaş işleyen bir süreç şeklinde TMS 39 uygulamadan kalkarken, yerini TFRS 9 almaktadır. Dolayısıyla, eksik kalan türev ürünler ve finansal araçlarda değer düşüklüğü konusunda TMS 39'un dikkate alınması, bunun dışında TFRS 9'un uygulanması gerekli olmaktadır (Akdoğan, 2012: 41). IASB finansal araçların muhasebeleştirilmesine ilişkin projesi hâlihazırda devam etmektedir. Bu projenin üç aşamada tamamlanması öngörülmektedir.

Bu kapsamda projenin ilk aşamanın tamamlanması neticesinde IASB IFRS 9'u ilk olarak Kasım 2009'da yayımlamıştır. Bu düzenlemeye paralel olarak ülkemizde de 27/04/2010 tarihli ve 27664 sayılı Resmi Gazete'de "TFRS 9 Finansal Araçlar" Standardı (2010 versiyonu) yayımlanmıştır. IASB tarafından düzenlendiği şekilde ülkemizde de TFRS 9 (2010 versiyonu)'un yürürlük tarihi esas olarak, 1/1/2013 tarihi olarak belirlenmiş bununla birlikte isteyen işletmelerin bu Standardı 1/1/2013 tarihinden önce erken uygulamasına izin verilmiştir.

IASB finansal araçlara ilişkin devam ettirdiği söz konusu projenin ikinci aşamasının tamamlanmasının ardından Kasım 2009'da yayımlamış olduğu TFRS 9 Standardına yeni hükümler eklemiş ve bunu yeni bir Standart olarak Ekim 2010 tarihinde yayımlamıştır. Bu düzenlemeye paralel olarak ülkemizde de 20/3/2011 tarihli ve 27880 sayılı Resmi Gazete'de "TFRS 9 Finansal Araçlar" Standardı (2011 versiyonu) yeni bir Standart olarak yayımlanmıştır. TFRS 9 (2011 versiyonu)'un da yürürlük tarihi esas olarak 1/1/2013 olarak belirlenmiş, yine aynı şekilde erken uygulanmasına izin verilmiştir.

Yukarıda belirtildiği üzere, TFRS 9 (2010 Versiyonu) ve TFRS 9 (2011 Versiyonu) olmak üzere aynı isimde iki Standart bulunmaktadır. Bunların yürürlük tarihleri genel olarak 1/1/2013'tür. Ancak her iki durumda da erken uygulamaya izin verilmiştir.

Mevcut durumda, erken uygulama tercihinin söz konusu olmasından dolayı işletmelerin 1/1/2013 tarihine kadar uygulayabilecekleri iki Standart versiyonu bulunmaktadır. 20/3/2011 tarihli ve 27880 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan Tebliğin "geçiş süreci" başlıklı geçici maddesinde belirtildiği üzere;

i) TFRS 9'un 2011 versiyonu yayımlanmadan önce TFRS 9'un 2010 versiyonunu uygulamayı seçen işletmeler, TFRS 9'un 2011 versiyonunu erken uygulamayı tercih etmek zorunda değildir. Bu işletmelerin TFRS 9'un 2010 versiyonunu 1/1/2013 tarihine kadar uygulamaya devam etmesi mümkündür.

ii) TFRS 9'un 2010 versiyonunu erken uygulamayı seçmeyen işletmelerin TFRS 9'un 2011 versiyonunu erken uygulamasını seçmesi mümkündür. Ancak bu durumda TFRS 9'un 2011 versiyonu bir bütün olarak uygulanması gerekecek ve bu işletmeler için TFRS 9'un 2010 versiyonu bir hüküm ifade etmeyecektir.

IASB tarafından finansal araçlara ilişkin olarak yürütülen projenin üçüncü aşamasının daha önceden planlandığı gibi 2012 yılı sonuna kadar tamamlanamayacağı anlaşılmıştır. Bu nedenle, IFRS 9'un iki versiyonunun esas yürürlük tarihleri olarak belirlenen 1/1/2013 tarihinin 1/1/2015 tarihine ertelenmesine yönelik olarak Aralık 2011 tarihinde IASB tarafından bir değişiklik yayımlanmıştır. Bu değişiklikle 31/12/2012 tarihinde sona eren geçiş dönemi uygulamaları, 31/12/2015 tarihine kadar ertelenmiştir.

Bu kapsamda, IASB tarafından "Zorunlu Yürürlük Tarihi ve Geçişte Yapılacak Açıklamalar – IFRS 9 ve IFRS 7'ye İlişkin Değişiklikler" başlığıyla Aralık 2011'de yayımlanan "IFRS 9 Finansal Araçlar Standardına ilişkin revizyon çerçevesinde uluslararası standartlarla uyumun sağlanmasını teminen "TFRS 9 Finansal Araçlar" Standartlarına ve söz konusu revizyondan etkilenen "TFRS 7 Finansal Araçlar: Açıklamalar" Standardına ilişkin değişiklikleri içeren Tebliğler 30/12/2012 tarihli ve 28513 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

Buna ek olarak, 19/11/2013 tarihinde IASB tarafından IFRS 9 Finansal Araçlar Standardının yeni versiyonu yayımlanmıştır. IFRS 9'un bu versiyonu yeni finansal riskten korunma muhasebesi hükümleri içermektedir. Bu Standardın zorunlu bir yürürlük tarihi bulunmamasıyla birlikte, halihazırda uygulanması mümkün olup, yeni zorunlu yürürlük tarihi IASB tarafından finansal araçların muhasebeleştirilmesine ilişkin projenin değer düşüklüğü aşaması tamamlanınca belirleneceği açıklanmıştır.

Bu kapsamda, IASB tarafından son dönemde tamamlanan en önemli proje ise finansal araçların muhasebeleştirilmesidir. Finansal krizin ardından projelerden önceliklisi haline gelen "UFRS 9 Finansal Araçlar"ın ilk olarak 2013 yılının sonunda yürürlüğe girmesi planlanırken, 2015 yılına çekilen yürürlük tarihi, 2014 yılının Ağustos ayı içerisinde UFRS 9'un değer düşüklüğü ve finansal riskten korunma muhasebesi kısımlarının da tamamlanmasıyla 2018 yılından itibaren bir bütün olarak yürürlüğe girmesi öngörülmüştür.

IASB' nin 2009 ve 2010 yıllarında yayımladığı UFRS 9 versiyonları, TMSK tarafından ülkemizde sırasıyla 2010 ve 2011'de yayımlanmıştır. Ayrıca IASB 'nin 2014 yılının Temmuz ayında tüm bölümlerine tamamlayarak son halini verdiği UFRS 9'un çeviri çalışmaları KGK tarafından tamamlanarak, TFRS 9'un nihai hali 19.01.2017 tarihli Resmi Gazete' de yayımlanmıştır. Böylelikle UFRS 9 ile bire bir uyumlu olan TFRS 9 yayımlama çalışmaları tamamlanmıştır.

TMS 32'ye göre finansal araç; *"bir işletmenin finansal varlığı ile diğer bir işletmenin finansal borcunda veya özkaynağa dayalı finansal aracında artışa neden olan herhangi bir sözleşme"* şeklinde tanımlanmıştır. Tanımda yer alan özkaynağa dayalı finansal araç, şirket sahibine, şirket tasfiyesi sonucunda kalan net varlıktan pay alma hakkını veren sözleşmeleri ifade eder, örneğin hisse senedi, limited şirket payları vb. Diğer yandan, şirketin hisse senetlerinin belirli koşullar altında satın alınmasına ilişkin hak sağlayıcı hisse senedi opsiyonları da özsermaye aracı olarak kabul edilir (Örten, Kaval ve Karapınar, 2011: 473). Yine TMS 32'de yer alan finansal varlık tanımı kısaca şu şekildedir:

"(a) Nakit;

(b) Başka bir işletmenin özkaynağına dayalı finansal araç;

(c) (i) Başka bir işletmeden nakit ya da başka bir finansal varlık almak için veya

(ii) *Potansiyel olarak işletmenin lehine olan koşullarda finansal varlık veya borçların başka bir işletme ile takas edilmesi için düzenlenen sözleşmeden doğan hak veya*

(d) *İşletmenin özkaynağına dayalı finansal aracıyla ödenecek ya da ödenebilecek olan ve*

(i) *İşletmenin değişken sayıda özkaynağına dayalı finansal aracını almak zorunda olduğu ya da olabileceği bir türev olmayan sözleşme veya*

(ii) *İşletmenin belirli sayıda özkaynağına dayalı finansal aracını, belirli bir nakdini ya da başka bir finansal varlığını takas etmesi dışındaki şekillerde ödenecek ya da ödenebilecek bir türev sözleşme.”*

TMS 39, finansal araçların muhasebeleştirme ve ölçümü konusunu düzenlemektedir. Yine, TFRS 9 da finansal araçları düzenlemekte olup bu standart TMS 39'da yer alan tüm varlıklara uygulanmak üzere hazırlanmıştır. TFRS 9'da değerlendirme, 5 inci Bölümde ölçme başlığı altında yer almıştır. Anılan bölümde; finansal varlıkların başlangıçtaki, sonraki, finansal borçların sonraki ölçümü, gerçeğe uygun değer ölçümü, finansal varlıkların yeniden sınıflandırması ve kazanç ve kayıpların muhasebeleştirilmesi ele alınmıştır.

Diğer yandan gerçeğe uygun değer tanımı, gerçeğe uygun değerle ilgili açıklamaları ve gerçeğe uygun değer ölçümünün nasıl yapılacağına dair ayrı ayrı standartlarda yer verilen rehberlik TFRS 13 ile tek bir standart altında düzenlemiştir. Bu Standartta göre gerçeğe uygun değer tanımı ise “*piyasa katılımcıları arasında ölçüm tarihinde olağan bir işlemde, bir varlığın satışından elde edilecek veya bir borcun devrinde ödenecek fiyat*” şeklindedir.

Bu Standartta, “*gerçeğe uygun değer işletmeye özgü bir ölçüm olmadığı ve piyasa bazlı bir ölçüm olduğu vurgulanarak bazı varlıklar ve borçlar için gözlemlenebilir piyasa işlemleri veya bilgileri mevcut olmasına karşın diğer varlıklar ve borçlar için bu tür işlemler veya bilgiler mevcut olmayabileceği ve bu ölçüm yönteminin amacının her iki durumda da aynı olduğu*” ifade edilmiştir. Yine TFRS 13’de bu amaç, “*Mevcut piyasa koşullarına göre, piyasa katılımcıları arasında bir varlığın satışına veya bir borcun devrine yönelik ölçüm tarihinde olağan bir işlemin fiyatının tahmin edilmesidir. Varlığı elinde bulunduran/borçlu konumdaki piyasa katılımcısının bakış açısı ile ifade edilecek olursa da ölçüm tarihindeki çıkış fiyatı*” olarak ifade edilmiştir. Yeni standardın yayımlanmasının ardından gerçeğe uygun değer TMS 32’de de TFRS 13’de yer verilen tanıma uygun olarak tanımlanmıştır.

TFRS 9 hükümlerinde belirtildiği üzere “*bir finansal varlığın veya finansal borcun, ilk muhasebeleştirilmesi sırasında gerçeğe uygun değerinden ölçülmesi esası*” benimsenmiştir. Bu Standart kapsamında, “*gerçeğe uygun değer farkları kâr veya zarara yansıtılanlar dışındaki finansal varlık ve borçların ölçümünde, bunların elde edilmesi veya ihracı ile doğrudan ilişkilendirilebilen işlem maliyetlerinin de gerçeğe uygun değerlerine ilave edilmesi veya gerçeğe uygun değerlerinden düşülmesi*” gerekmektedir. TFRS 9 uyarınca “*İlk muhasebeleştirmeden sonra ise finansal varlıklar, gerçeğe uygun değeri veya itfa edilmiş maliyeti üzerinden ölçülür.*” TFRS 9, “*aktif bir piyasadaki kayıtlı bir fiyattan, gerçeğe uygun değer en iyi göstergesi olduğunu ancak finansal araca ilişkin aktif bir piyasanın bulunmaması durumunda işletmenin, gerçeğe uygun değeri bir değerlendirme yöntemi kullanmak suretiyle belirleyeceğini*” vurgulamış ve gerçeğe uygun değer ölçümüne ilişkin detaylar bu standardın B5.4.1 – B5.4.17 paragraflarında açıklanmıştır.

Değerleme yönteminin kullanılma amacını “*mevcut piyasa koşullarında, piyasa katılımcıları arasında bir varlığın satışına veya bir borcun devrine yönelik ölçüm tarihinde gerçekleşecek olağan bir işlemdeki fiyattan tahmin edilmesi olarak*” açıklayan TFRS 13, yaygın olarak kullanılan üç değerlendirme yöntemi olarak “*piyasa yaklaşımı, maliyet yaklaşımı ve gelir yaklaşımını*” saymış, işletmenin, gerçeğe uygun değeri ölçmek için “*bu yaklaşımların bir veya birkaçı ile tutarlı olan değerlendirme yöntemlerini kullanacağını*” belirtmiştir. TFRS 13 uyarınca “*Gerçeğe uygun değeri ölçmede birden fazla değerlendirme yöntemi kullanıldığı takdirde sonuçlar, diğer bir ifade ile gerçeğe uygun değere ilişkin göstergeler, ortaya koydukları değer aralığının kabul edilebilirliği dikkate alınarak değerlendirilir ve gerçeğe uygun değer ölçümü, bulunan aralıkta mevcut koşullardaki gerçeğe uygun değeri en iyi yansıtan nokta*” olarak belirlenir. Bu yaklaşımlar TFRS 13’de aşağıdaki şekilde tanımlanmaktadır.

- **“Piyasa yaklaşımı**, özdeş veya karşılaştırılabilir/benzer varlıklara, borçlara veya varlıklardan ve borçlardan oluşan bir gruba dair piyasa işlemleri sonucu oluşan fiyatları ve diğer ilgili bilgileri kullanır. Bu yöntem ile tutarlı değerlendirme yöntemleri arasında matematiksel bir yöntem olan matris fiyatlaması yer alır.
- **Maliyet yaklaşımı**, bir varlığın hizmet kapasitesini yenilemede ihtiyaç duyulan cari tutarı yansıtır ki çoğunlukla cari yenileme maliyeti olarak anılır. Cari yenileme

maliyeti yöntemi genellikle, diğer varlıklar veya diğer varlık ve borçlarla birlikte kullanılan maddi duran varlıkların gerçeğe uygun değerini ölçmede kullanılır.

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

İlk muhasebeleştirmedeki önemli konulardan biri, finansal varlıkların edinimi için katlanılan alış giderlerinin veya finansal yükümlülük doğuran bir menkul kıymet ihracı gerçekleştiğinde, bu ihraç giderinin işleme tabi tutulma şeklidir. TFRS 9 uyarınca buradaki genel ilke, “gerçeğe uygun değerle değerlendirilecek ve gerçeğe uygun değer farkları sonuç hesaplarına aktarılması esas finansal varlık ve borçlara dair ortaya çıkan tüm giderlerin doğdukları dönemde doğrudan sonuç hesaplarına yansıtılması” şeklindedir. Bu anlamda vergi yasaları ile bir aykırılık ve TFRS 9 ile TMS 39 arasında bir fark bulunmamaktadır. Alış maliyetine eklenmesi gereken giderler arasında finansal araçlar arasında kredi ve alacaklara, satılmaya hazır finansal varlıklara ve vadeye kadar elde tutulacak varlıklara ilişkin katlanılan giderler yer alır. Mevcut durumda bilançonun “Bağlı Menkul Kıymetler” grubunda takip edilen hisse senetleri ile iştiraklerin elde edilmesinde katlanılmış ek maliyetlerin finansman giderleri hariç tutulmak üzere finansal varlığın maliyetine verilmesi gerekmektedir. Diğer yandan TMS 23 gereğince bir finansal varlığın elde edilmesinde katlanılmış olan borçlanma maliyetleri, finansal varlığın maliyetine verilememektedir. TFRS 9 gereğince itfa edilmiş maliyeti üzerinden de değerlendirilmiş olsa da gerçeğe uygun değeri üzerinden değerlendirilmiş olsa da, işlem maliyetlerinin finansal araç maliyetine eklenmesi esastır (Örten, Kaval ve Karapınar, 2011: 483). Ancak burada bir istisna yer almaktadır: İlk muhasebeleştirmede gerçeğe uygun değer farkı kar veya zarara yansıtılan olarak sınıflandırılan finansal varlıklara ilişkin işlem maliyetleri ortaya çıktıkları dönemde doğrudan gider yazılır (Örten, Kaval ve Karapınar, 2011: 483).

Menkul kıymetlerin ihracında doğan ihraç giderlerine örneğin, ilan reklam gideri, SPK ve İMKB ücretleri, aracı komisyonları ve benzerlerine ilişkin önemli unsur bu borçlanmaların daha sonraki dönemlerde nasıl değerlendirileceğidir. Borçların gerçeğe uygun değerle değerlendirilmesi ve değerlendirme farklarının kar/zarara yansıtılarak muhasebeleştirilmesi söz konusu ve bu yönde bir yönetim kararı mevcut ise, bu borçlanma kapsamında yapılmış

harcamalar gider olarak yazılır. Bu yönde bir yönetim kararı bulunmaması ve taşınmış maliyet bedeli veya taşınmış kayıtlı değer ile değerlendirilmesi söz konusu ise, yapılmış olan harcamaların ve ihraç iskontolarının doğrudan gider olarak yazılması mümkün olmaz. Bunlar aktifleştirilerek toplam borçlanmanın maliyeti şeklinde dikkate alınır ve ilgili olduğu borçla birlikte amortismanına tabi tutulur (Örten, Kaval ve Karapınar, 2011: 484).

TFRS 9 ile amaçlanan, finansal tablo kullanıcıları için işletmenin finansal varlıklarının tutarı, zamanı ve gelecekteki nakit akışları ile ilgili belirsizliğin değerlendirilmesi konusunda, finansal varlıklara dair ihtiyaca cevap veren ve faydalı bilgi sunan finansal raporlama ilkelerinin belirlenmesidir. TFRS 9, TMS 39 kapsamındaki tüm varlıklara uygulanır. TFRS 9 uyarınca “*Bir finansal varlık sadece finansal aracın sözleşmeye bağlı hükümlerine taraf olunması durumunda bilançoda muhasebeleştirilir*”. Finansal varlıkların sınıflandırılması konusu TFRS 9 4.1 – 4.5 Paragrafları ile düzenlenmiştir (ilk muhasebeleştirme için). Buna göre; 4.1 Paragrafı uyarınca, 4.5 Paragrafının uygulandığı durumlar hariç olmak üzere, finansal varlıkların; (a) yönetimi amacıyla işletmede kullanılan finansal varlık yönetim modeli ve (b) bu varlıkların sözleşmeye bağlı nakit akış özellikleri temel alınmak suretiyle, daha sonraki dönemlerde itfa edilmiş maliyeti veya gerçeğe uygun değeri üzerinden ölçülerek sınıflandırılması esastır. 4.2 Paragrafı uyarınca finansal varlığın itfa edilmiş maliyeti üzerinden ölçülmesi için iki koşulun bir arada sağlanması gerekir:

“(a) Söz konusu varlık, sözleşmeye bağlı nakit akışlarının tahsilini amaçlayan bir yönetim modeli uyarınca elde tutulacak ve

(b) Finansal varlığa ilişkin sözleşme hükümleri, belirli tarihler kapsamında sadece anapara ile bunun bakiyesine dair faiz ödemelerinin yapılmasına yönelik nakit akışlarına yol açacaktır.”

TFRS 9 kapsamındaki faiz kavramı, “*paranın zaman değerinin ve anapara bakiyesine dair kredi riskinin belirli bir zaman sürecindeki karşılığı*”dır. TFRS 9 gereğince bir finansal varlığın itfa edilmiş maliyeti üzerinden ölçülmemesi halinde gerçeğe uygun değerinden ölçülmesi esastır. İlk muhasebeleştirme sırasında, bir finansal varlığın gerçeğe uygun değer farkının, kâr veya zarara yansıtılarak ölçülen şekilde sınıflanması imkânı bulunmaktadır. Bunun için, yapılan sınıflamanın, söz konusu sınıflamanın yapılmaması halinde varlık veya borçların farklı yöntemlerle ölçülmesinin veya bunlara dair kazanç veya kayıpların farklı

esaslardan muhasebeleştirilmesinin ortaya çıkaracağı ölçüm veya muhasebe tutarsızlığını tamamen veya büyük ölçüde ortadan kaldırması gerekir.

Finansal varlıklar ise TFRS 9'un 5.1.1 Paragrafı uyarınca ölçülür. Bu paragrafa göre, *“Bir finansal varlığın ilk muhasebeleştirilmede gerçeğe uygun değerinden ölçülmesi esastır. Gerçeğe uygun değer farkı kâr veya zarara yansıtılanlar dışında kalan finansal varlıkların ölçümünde, bu varlıkların edinimiyle doğrudan ilişkilendirilebilen işlem maliyetlerinin de gerçeğe uygun değerlerine ilave edilir”*. 5.2 Paragrafı ise finansal varlıkların sonraki ölçümlerini düzenlemiştir. Bu paragrafa göre, *“söz konusu varlıkların ilk muhasebeleştirilmesinin ardından yukarıda verilen 4.1-4.5 Paragrafları uyarınca gerçeğe uygun değer veya itfa edilmiş maliyeti üzerinden ölçülmesi”* gerekir.

3.2.2. İlgili VUK Düzenlemeleri

Finansal araçların değerlemesine ilişkin hükümler, VUK'ta, her bir iktisadi kıymetin değerlemesini ayrı ayrı hüküm altına almak suretiyle dağınık bir şekilde yer almıştır (Akbulut, 2012: 50).

Menkul kıymetlerin değerlemesine ilişkin 279 uncu maddede *“Hisse senetleri ile fon portföyünün en az % 51'i Türkiye'de kurulu şirketlerin hisse senetlerinden oluşan yatırım fonu katılma belgelerinin alış bedeliyle, bunlar dışında kalan her türlü menkul kıymetin ise borsa rayicisi ile değerlendirilmesi”* gerektiği hüküm altına alınmıştır. Yine bu maddeye göre *“Borsa rayicinin olmaması veya muvazaalı oluştuğunun anlaşılması halinde ise değerlemeye esas bedel, menkul kıymetin alış bedeline, kur farkları dahil vadesinde elde edilecek gelirin iktisap tarihinden değerlendirme gününe kadar geçen süreye isabet eden kısmı eklenerek hesaplanması”* öngörülmüştür. Diğer yandan, borsa rayicinin olmadığı, getirisinin ihraç edenin kar ve zararına bağlı olarak oluştuğu ve değerlendirme günü itibariyle hesaplanma imkânı bulunmayan menkul kıymetlerin, alış bedeli ile değerlendirilmesi esastır.

Alacakların değerlendirilmesi ise 281 inci maddede işlenmiş olup, *“alacakların mukayyet değerleri ile değerlendirileceği, mevduat veya kredi sözleşmelerine müstenit alacakların ise değerlendirme gününe kadar hesaplanacak faizleriyle birlikte dikkate alınacağı”* hüküm altına alınmıştır. Kanun, *“vadesi gelmeyen senede bağlı alacakların değerlendirme gününün kıymetine irca olunabileceğine”* hükmetmiştir. Bankalar, bankerler ve sigorta şirketlerinin ise alacaklarını *“TCMB resmi iskonto haddi veya muamelelerinde uyguladıkları faiz haddi ile değerlendirme günü kıymetine irca etmeleri”* düzenlenmiştir.

285 inci maddede “*borçların mukayyet değerleri ile değerlendirileceği, mevduat veya kredi sözleşmesine dayalı borçların ise değerlendirme gününe kadar hesaplanması gereken faizleri ile birlikte dikkate alınacağı*” hüküm altına alınmıştır. Aynı maddede “*Vadesi gelmeyen senede bağlı borçlar ise değerlendirme günü kıymetine indirgenebileceği ve bu durumda senette faiz oranı var ise bu oranın, yok ise TCMB resmi iskonto oranında bir faiz diğer bir ifadeyle kısa vadeli avans işlemlerinde geçerli faiz oranı uygulanacağı*” belirlenmiştir. Bankalar, bankerler ve sigorta şirketlerine ait borçlar TCMB resmi iskonto oranı veya muamelelerinde uygulanan faiz oranlarıyla, değerlendirme günü kıymetine indirgenirler. Bu işlem bankalar, bankerler ve sigorta şirketleri için ihtiyari olmayıp zorunluluk arz etmektedir. VUK’un 285 inci madde gereği “*alacak senetlerini değerlendirme gününün kıymetine irca eden mükellefler, borç senetlerini de aynı şekilde işleme tabi tutmak zorundadırlar*”. Diğer yandan, 41 sayılı VUK Sirkülerinde senetsiz veya vadeli çek borçlarının reeskonta tabi tutulmayacağı, sadece senede bağlı borçların reeskonta tabi tutulacağı açıklanmıştır (Akbulut, 2012: 161).

Ancak, Maliye Bakanlığınca 30.04.2013 tarihinde yayımlanan 64 sayılı VUK Sirkülerinde Bakanlık vadeli çekte reeskont uygulanamayacağı yönündeki görüşünde değişikliğe gitmiş ve vadeli çeklerin reeskonta tabi tutulabileceğini kabul etmiştir. Söz konusu açıklamanın ilgili bölümü şöyledir; “*Bir ödeme aracı olarak kullanılmakla beraber ilgili yasal düzenlemeler çerçevesinde vergi uygulamaları bakımından çekin vadeli olabileceği ve değerlendirme gününde vadesi gelmemiş senede bağlı alacak ve borçlar için uygulanması öngörülen 213 sayılı Kanunda yer alan reeskont uygulamasından yararlanılmasının mümkün olduğu ortaya çıkmaktadır. Uygulamada birliğin sağlanması amacıyla yukarıda yapılan açıklamalar doğrultusunda ileri düzenleme tarihli çeklerin değerlendirme gününde vadesi gelmemiş senede bağlı alacak ve borçlar için uygulanması öngörülen reeskont uygulamasından yararlanması mümkün bulunmaktadır.*”

Kasa mevcudunun itibari kıymet ile değerlendirileceği 284 üncü maddede hüküm altına alınır iken, kasadaki yabancı paraların 280 inci madde gereği borsa rayici ile değerlendirileceği, burada bir muvazaa olması halinde ise alış bedelinin esas alınacağı ve değerlemede uygulanacak kurun Maliye Bakanlığı tarafından tespit edileceği ifade edilmiştir. Öte yandan, ülkemizde yabancı para borsası bulunmadığı için kurların Maliye Bakanlığı tarafından tespit edilmesi gerekmektedir. Ancak, Maliye Bakanlığı 130 sıra no.lu VUK Genel Tebliği ile, uygulamada kolaylık sağlamak adına, Bakanlıkça bu konuda herhangi bir tespit yapılmadığı sürece, TCMB tarafından tespit ve ilân olunan döviz alış kurlarının değerlemelerde esas

alınmasını kabul etmiştir. 283 sıra no.lu VUK Genel Tebliği'nde ise, bu şekilde yapılacak değerlemelerde efektif cinsinden yabancı paralar için efektif alış kurunun, bunun bulunmaması halinde ise döviz alış kurunun uygulanacağı açıklanmıştır. Buna göre, kasada duran efektifler TCMB efektif alış kuruyla, vadesiz mevduatlar dahil diğer yabancı paralar ise TCMB döviz alış kuruyla değerlendirilir.

VUK'un 322 nci maddesine göre “*değersiz alacaklar, kazai bir hükme veya kanaat verici bir vesikaya göre tahsiline artık imkân kalmayan alacaklar olarak tanımlanmış ve bunların değersizlik mahiyetine girdikleri tarihte, tasarruf değerlerini kaybettikleri ve mukayyet kıymetleriyle zarara geçirilerek yok edilecekleri*” hüküm altına almıştır. Aynı madde uyarınca “*İşletme hesabı esasına göre defter tutan mükellefler ise bu maddede bahsi geçen değersiz alacakları gider kaydetmek suretiyle yok ederler*”.

VUK'un 323 üncü maddesinde şüpheli alacakların tanımına yer verilmiş ve “*şüpheli alacaklar için değerlendirme gününün tasarruf değerine göre pasifte karşılık ayrılabilceği*” hüküm altına alınmıştır. Söz konusu 323 üncü madde hükmü aşağıdaki gibidir:

“Ticari ve zirai kazancın elde edilmesi ve idame ettirilmesi ile ilgili olmak şartıyla;

1. Dava veya icra safhasında bulunan alacaklar;

2. Yapılan protestoya veya yazı ile bir defadan fazla istenilmesine rağmen borçlu tarafından ödenmemiş bulunan dava ve icra takibine değmeyecek derecede küçük alacaklar;

şüpheli alacak sayılır.

Yukarıda yazılı şüpheli alacaklar için değerlendirme gününün tasarruf değerine göre pasifte karşılık ayrılabilir.

Bu karşılığın hangi alacaklara ait olduğu karşılık hesabında gösterilir. Teminatlı alacaklarda bu karşılık teminattan geri kalan miktara inhisar eder.

Şüpheli alacakların sonradan tahsil edilen miktarları tahsil edildikleri dönemde kar-zarar hesabına intikal ettirilir.”

Vazgeçilen alacaklar ise 324 üncü maddede yer almış olup “*Konkordato veya sulh yolu ile alınmasından vazgeçilen alacakların, borçlunun defterlerinde özel bir karşılık hesabına alınacağı ve söz konusu hesabın muhteviyatının, alaktan vazgeçildiği yılın*

sonundan başlamak üzere üç yıl içinde zararla itfa edilmediği takdirde kar hesabına nakledileceği” ifade edilmiştir.

VUK’un 289 uncu maddesinde, “Değerleme konusunu işlediği üçüncü bölümde yazılı olmayan veya yazılı olmasına karşın kendi ölçüleriyle değerlendirilmesine imkan olmayan iktisadi kıymetlerden binanın ve arazinin vergi değeriyle, diğerlerinin ise mevcut olması halinde borsa rayici, olmaması halinde ise mukayyet değerleri, onun da olmaması halinde ise emsal bedeliyle değerlendirileceği” hüküm altına alınmıştır.

Paranın zaman değerinin ölçümü konusunda TFRS 9 ile VUK uygulaması arasında önemli bir fark olduğu için burada Akbulut'un (2012: 69) örneğine yer verilmiştir. Bu örnekte dönem sonu raporlama tarihinde ortaya çıkan değerler ile söz konusu değerlerin mali kara yansımaları arasındaki fark ortaya konulmuştur:

“A Anonim Şirketi, işletmede nakit fazlası olarak bulunan 100.000.-TL'yi 30.10.2012 tarihinde, aylık %1'den vadeli olarak 6 aylık vadeli mevduata yatırmıştır. Anapara ve faizin tamamını 6. ay sonunda birlikte alacaktır (Akbulut, 2012: 68)”.

Bir hesap açıldıktan sonra VUK'un 281 inci maddesi gereğince iki aylık süre için işleyen faiz ile birlikte değerlendirilmiş tutar 102.000.-TL'dir ($100.000 + [(100.000 \times 0,10) \times 2]$). Dolayısıyla 31.12.2012 itibariyle 100.000.-TL'nin değerlendirilmiş şekli 102.000.-TL olur ve 2.000.-TL değer artışından/faiz gelirinden gelir yazılır. TFRS 9 gereğince vadeli mevduatın 31.12.2012 itibariyle değeri, bu mevduatın itfa edilmiş maliyet yöntemi kullanılarak ve etkin faiz oranı uygulanarak bulunur. A İşletmesinin parayı bankaya yatırmasının ardından 6 ayın sonunda eline geçecek toplam tutar 106.000.-TL'dir. Söz konusu tutarın dikkate alınarak 100.000.-TL başlangıç değeri, vade bitimi olan 6 ay sonunda 106.000.-TL değerinde olan tutara ilişkin etkin faiz oranının bulunması ve 31.12.2012 tarihli iskontosunun buna göre yapılması gerekmektedir. Etkin faiz oranının bilinmiyor olması halinde piyasada benzer işlemlere uygulanmakta olan faiz oranı etkin faiz oranı yerine kullanılabilir. Bu şekilde yatırılan 100.000.-TL alacak değeri dönem sonuna gelindiğinde 101.961.-TL olurken 1.961.-TL etkin faiz oranı ile hesaplanan faiz geliri şeklinde ticari kâra gelir olarak yansıtılır. Şu halde, 31.12.2012 itibariyle vadeli mevduatın TFRS 9 gereğince ölçümü ile ticari kara eklenecek tutar 1.961.-TL olurken VUK'un 279. maddesi gereğince değerlendirme sonucu eklenebilecek tutar 2.000.-TL olmaktadır. Buna göre, mali kara geçişte ticari kara eklenecek fark tutar 39.-TL 'dir ($2.000 - 1.961$). Özetle, dönem kurumlar vergisini hesaplayacak olan A

İşletmesi 31.12.2012 itibariyle ticari kardan mali kara 39.-TL ekleyecek ve bu fark, geçici nitelik taşıdığı için ertelenen vergi hesabında aynı tutar esas alınacaktır (Akbulut, 2012: 69-70).

Tablo 5: Bugünkü Değer Hesaplama Tablosu

Bugünkü Değer	Etkin Faiz Oranı	Faiz Tutarı	Dönem Sonu Değeri	Tarih
100.000 TL	0,009759	976 TL	100.976 TL	31.11.2012
100.976 TL	0,009759	985 TL	101.961 TL	31.12.2012
101.961 TL	0,009759	995 TL	102.956 TL	31.01.2013
102.956 TL	0,009759	1.005 TL	103.961 TL	28.02.2013
103.961 TL	0,009759	1.015 TL	104.976 TL	30.03.2013
104.976 TL	0,009759	1.024 TL	106.000 TL	30.04.2013

Kaynak: Akbulut, 2012: 69.

3.3. Stoklar

VUK ile TMS'nin stok yaklaşımı genel olarak benzerlik göstermektedir. Stok kavramı, TMS 2'de “*stok*” olarak kullanılırken VUK'ta “*emtia*” olarak kullanılmıştır. Değerleme ve satılan malın maliyeti konusunda ise VUK ve TMS'ler arasında bazı farklar bulunmaktadır. Bu farklılık stok değerlerinin farklı oluşmasına ve vergisel kâr ile ticari kâr arasında fark çıkmasına neden olmaktadır (Akbulut, 2012: 206). Vergi mevzuatında stokların maliyet bedeli ile değerlendirilmesi öngörüldüğünden stokların net gerçekleşebilir değer yöntemi kullanılarak değerlendirilmesi halinde ise vergi mevzuatına göre uyumlama yapılması gerekecektir (Elitaş, 2011: 61).

3.3.1. TMS ve TFRS Düzenlemeleri

Stoklara ilişkin muhasebe işlemleri TMS 2'de düzenlenmiştir. Standarda konu işlemler, stokların bir varlık olarak muhasebeleştirilmesi, kullanılması ve elden çıkarılması sırasında gerçekleşen gelirlerin ve bu gelirler ile karşılaştırması yapılacak maliyetin belirlenmesi; stok maliyetlerinin, net gerçekleşebilir değere indirgenmesi dâhil saptanma ve gidere dönüşme şekli; stok maliyetlerinin oluşumu, içeriği ve uygulanacak değerlendirme yöntemlerini kapsamaktadır. TMS 2'de “*dönem içinde gider kaydedilen stoklar*” olarak ifade edilen satılan malın maliyeti, “*satılan stokların ölçümünde stok maliyetine giren unsurlar ile stok maliyetine dağıtılmayarak doğrudan gider kaydedilen dağıtılmamış genel üretim maliyetlerinden ve üretim maliyetleri ile fire ve kayıplar gibi anormal üretim giderleri*

tutarlarından” oluşurken işletmeye özgü kimi durumlar ile dağıtım maliyetleri benzeri başka tutarların da stok giderlerine dâhil edilmesi gerekebilir.

TMS 2’ye göre “İşin normal akışında satılma amacı ile elde tutulan, satılma amacı ile üretilmekte olan ya da üretim sürecinde veya hizmet sunumunda kullanılacak ilk madde ve malzemeler şeklinde bulunan varlıklar” stok olarak tanımlanmaktadır. TMS 2 gereğince “stokların maliyet ve net gerçekleşebilir değerden düşük olanı ile değerlendirilmesi” esastır. Stokların maliyeti; “tüm satın alma ve dönüştürme maliyetleri ile stokların mevcut durumuna ve konumuna getirilmesinde katlanılan diğer maliyetleri” içerir. Net gerçekleşebilir değer se; “işin normal akışında, tahmini satış fiyatından, tahmini tamamlanma maliyeti ve satışı gerçekleştirmek için gerekli tahmini satış giderleri toplamı düşürülerek elde edilen tutar” olarak tanımlanmaktadır.

Aşağıda NGD olarak belirtilen net gerçekleşebilir değer formüle edilmiştir. Burada “TSF, tahmini satış fiyatı; TTM, tahmini tamamlanma maliyeti ve TSG, tahmini satış giderini” ifade etmektedir (Selvi, 2009: 97).

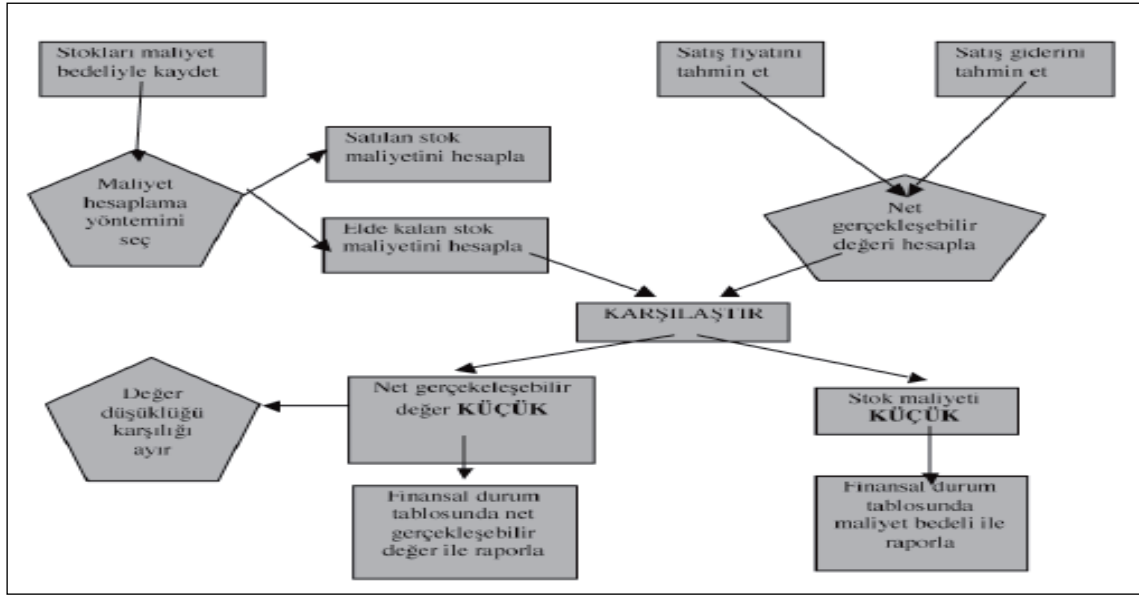
$$NGD = TSF - TTM - TSG$$

Stok değerlemesinde uygulanacak adımlar ise şu şekilde özetlenebilir:

- i. Stok maliyetini hesaplamak için kullanılan teknikler (tarihi maliyet akış yöntemleri) aracılığı ile stok maliyetini hesaplanacak,
- ii. Net gerçekleşebilir değer tespit edilecek,
- iii. Stok maliyeti ile net gerçekleşebilir değer karşılaştırılacak ve
- iv. Stoklar bilançoda maliyet veya net gerçekleşebilir değerden düşük olanı ile raporlanacaktır.

Söz konusu uygulama adımları aşağıdaki şekil yardımıyla özetlenebilir (Bahadır, 2012: 54).

Şekil 2: TMS/TFRS Kapsamında Stok Değerlemesinde Uygulama Adımları



Kaynak: Bahadır, 2012: 55.

3.3.2. İlgili VUK Düzenlemeleri

VUK'un 274 üncü maddesinde, emtianın maliyet değeri ile değerlendirileceği, ancak emtianın maliyet bedeline göre değerlendirme günündeki satış bedelleri yüzde 10 ve daha fazla bir düşüklük gösterirse, maliyet bedeli yerine 267 nci maddenin ikinci sırasındaki usul⁶ hariç, emsal bedeli ölçüsü uygulanacağı ve imal edilen emtia için de bu hükmün uygulanacağı hüküm altına alınmıştır.

VUK'un 275 inci maddesi gereğince imal edilen emtia olarak nitelenen tam ve yarı mamul malların bedeli aşağıdaki unsurları içerir:

- *Mamul üretilirken sarf olunan iptidai ve ham maddelerin bedeli,*
- *Mamule isabet eden işçilik,*
- *Genel imal giderlerinden mamule düşen hisse,*

⁶ **Maliyet bedeli esası;** Emsal bedeli belli edilecek malın, maliyet bedeli bilinir veya çıkarılması mümkün olursa, bu takdirde mükellef bu maliyet bedeline, toptan satışlar için yüzde 5, perakende satışlar için yüzde 10 ilave etmek suretiyle emsal bedelini bizzat belli eder.

- Genel idare giderlerinden mamule düşen hisse (ancak bu hissenin mamul maliyetine dahil edilmesi ihtiyaridir),
- Ambalajlı olarak piyasaya sunulması zaruri olan mamullerde ambalaj malzemesinin bedeli.

Sözü edilen maliyet unsurları dahil edildiği sürece, mükellefler, imal ettikleri emtianın maliyet bedellerini diledikleri usulde tayin etme konusunda serbest bırakılmıştır.

Stokların dönem sonunda bilançoda raporlanmaları yönünden ihtiyaç duyulan değerlendirme işlemlerinde vergi mevzuatı ile TMS arasında farklar bulunmaktadır. Vergi mevzuatına göre stokların maliyet bedeline nazaran değerlendirme günündeki satış bedelleri %10 ve daha fazla düşük bir değer gösterirse, maliyet bedeli yerine emsal bedeli ölçüsü uygulanmakta ve böylelikle stoklar bilançoda emsal bedel ile raporlanmaktadır. TMS’de ise dönem sonunda stoklar “maliyet ya da net gerçekleşebilir değerden düşük olanı” ile raporlanmaktadır. Yukarıda yer alan 274 üncü madde, emtianın maliyet değerinden değerlemeye devam edileceğini, TMS 2 ise bu aşamada stokların maliyet ve net gerçekleşebilir değerinin düşük olanından değerlendirileceğini ifade etmektedir. Söz konusu farklılık, dönem sonunda stok değerinin VUK ve TMS 2 uygulamalarına göre yapılacak hesaplar neticesinde sonuçların farklı olması, mali kâr ile ticari kâr arasında fark olması anlamını taşımaktadır.

Söz konusu farklılık aşağıdaki şekilde örneklendirilebilir. Örnek 2’de stokların 1.900.- TL tutarından yeni defter değerine ulaşması ve değer düşüklüğünün bu şekilde kâr veya zarara yansıtılması VUK kapsamında geçerli sayılmayan bir uygulamadır ve stoklar normal şartlar altında maliyetinden değerlendirilmeye devam edilir. VUK kapsamında gider kaydının kabul edilmesi ancak değer düşüklüğü şartlarının mevcudiyeti halinde mümkündür. Aşağıdaki örnekte ise VUK’un 274 üncü maddesinde öngörülen %10 ve daha fazla değer düşüklüğü gerçekleşmediğinden gider kaydı için gerekli değer düşüklüğü şartları oluşmamıştır. Sonuçta dönem kurumlar vergisi hesabında TMS kapsamında 31.12.2012’de giderleştirilen 100.-TL (2.000 - 1.900), mali kara geçişte ticari kara eklenir ve bu fark geçici nitelik taşıdığından ertelenen vergi hesabında da aynı tutar esas alınır (Akbulut, 2012: 211).

Örnek 1:	Stokların defter (maliyet) değeri		2.000
	Satılabilir fiyat		2.500

	Satılabilmesi için yapılması gereken ilave masraflar		250
	Net Gerçekleşebilir Değer (2.500 - 250)		2.250
<i>Stoklar 2.000.-TL maliyet değeri ile yansıtılacaktır.</i>			
<i>Örnek 2:</i>			
	Stokların defter (maliyet) değeri		2.000
	Satılabilir fiyat		2.150
	Satılabilmesi için yapılması gereken ilave masraflar		250
	Net Gerçekleşebilir Değer (2.150 - 250)		1.900
<i>Stoklar 1.900.-TL net gerçekleşebilir değeri ile yansıtılacaktır.</i>			

Kaynak: Tuğçe Uzun Kocamış, Gülçin Yıldırım, Stoklar Standardı (TMS 2) ve Uygulaması, e-yaklaşım, Ağustos 2011'den aktaran Akbulut, 2012: 211.

TMS 2'nin "Diğer Maliyetler" ile ilgili bölümünde, "Bir işletme stokları vadeli ödeme koşuluyla almış olabilir. Anlaşma, peşin alım fiyatı ile ödenen fiyat arasında bir fark olan finansman unsuru içerdiği takdirde, bu unsurlar finanse edildiği dönemde faiz gideri olarak muhasebeleştirilir" ifadesi yer almaktadır. Stoklar vadeli olarak satın alınmış ise, alınan varlığın peşin değeri, muhasebeleştirilecek olan tutardır. TMS gereğince vadeli alınan stok için vade farkının stok maliyetine bir finansman unsuru olarak yüklenmesi yerine, bunun vade farkı gideri şeklinde, döneme yayılı ve ayrı olarak muhasebeleştirilmesi esastır. Vergi mevzuatında ise söz konusu stokların vadeli tutarları ile yani vade farkını stok maliyetine yükleyerek muhasebeleştirilmesi uygulamasına yer verilmiştir (Bahadır, 2012: 65-66).

Bir diğer farklılık da üretim işletmelerinin TMS'de mamul stoklarını hesaplarken sabit genel üretim giderleri sadece kullanılan kapasiteye düşen kısım olarak stok maliyetine yüklenirken vergi mevzuatında bu konuda tüm üretim giderleri dikkate alınmaktadır (Bahadır, 2012: 65-66). Sabit genel üretim maliyetlerinin dönüştürme maliyetlerine dağıtımının temelinde, üretim faaliyetlerinin normal kapasitede olacağı varsayımı yer almaktadır. TMS 2 uyarınca normal kapasite ise, "Planlanan bakım-onarım çalışmalarının ortaya çıkaracağı kapasite düşüklüğünü de dikkate alarak, normal şartlarda bir veya birden fazla dönemde veya sezonda elde edilmesi beklenen ortalama üretim miktarını" ifade eder. Yine TMS 2'nin ilgili hükümlerinde "Gerçek üretim düzeyinin bahsi geçen normal kapasiteye yakın olması halinde söz konusu kapasiteyi normal kapasite olarak kabul edilebileceği" düzenlenmiş olup her bir

üretim birimine dağıtılan sabit genel üretim gider tutarı, düşük kapasite ya da atıl kapasite nedeniyle arttırılmayacaktır. TMS 2 uyarınca dağıtılmayan genel üretim giderleri, hangi dönemde gerçektiyse o dönemde gider olarak yazılır. Böylelikle, aşırı üretim yapılan dönemlerde, genel üretim giderinden her bir üretim birimine düşen sabit pay düşeceğinden stokların yüksek maliyet tutarından değerlenmesinin önüne geçilmiş olur.

TMS 2’de ve VUK’ta stok değerlemesinde farklı yöntemler kullanılmasını kabul etmekte, ancak her iki sistem de LIFO kullanılmasını kabul etmemektedir. Diğer yandan, FIFO ve ağırlıklı maliyet yöntemlerine de izin vermekle birlikte VUK, temel olarak fiili maliyeti esas almaktadır (Akbulut, 2012: 207).

Stok değerinde düşüklük meydana gelmesi halinde ise TMS 2 kapsamında defter değerinin, tahmini satış fiyatından tamamlama ve satış maliyetleri düşülmüş değere düşürülmesi gerekirken VUK'ta ise değer düşüklüğü %10’u aşmak kaydıyla emsal bedele göre değerlendirilmesi gereğine yer verilmiştir (Akbulut, 2012: 208).

VUK ve TMS 2 arasında stokların değerlemesine ilişkin dikkat çeken diğer farklılıklar ise üretimin düşük olduğu ve atıl kapasitenin mevcut olduğu dönemlerdeki değerlemeye, faaliyet giderlerinin üretim maliyetlerine dahil edilmesine ve borçlanma maliyetlerinde aktifleştirmeye ilişkin hükümlerde görülmektedir (Akbulut, 2012: 207-208). Zira VUK’a göre faaliyet giderlerinin imal edilen mamul maliyetine katılması mümkün iken TMS’de bu tür bir imkân mevcut değildir. Ayrıca, VUK’a göre, emtianın işletme stoklarına girdiği tarihe kadar oluşan kur farkları ile faizlerin stok maliyetine dahil edilmesi şartken, TMS’ye göre özellikli varlıklar dışında kur farkları ve faizlerin aktifleştirilmesi söz konusu olmaz. Diğer yandan, VUK’a göre, genel amaçlı işletme kredilerinden dönem sonunda envantere yer alan stoklara pay verilmesi de mümkündür.

238 sıra no.lu VUK Genel Tebliğinin konuyla ilgili bölümü aşağıdaki gibidir:

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

İşletmelerin finansman temini maksadıyla bankalardan veya benzeri kredi müesseselerinden aldıkları krediler için ödedikleri faiz ve komisyon giderlerinden dönem

sonu stoklarına pay vermeleri zorunlu bulunmamaktadır. Buna göre mükellefler söz konusu ödemelerini doğrudan gider olarak kaydedebilecekleri gibi, diledikleri takdirde stokta bulunan emtiaya isabet eden kısmı maliyete dahil edebileceklerdir.”

Diğer bir husus ise hizmet maliyetlerinin muhasebeleştirilmesinde görülen farklılıktır. Muhasebe uygulamalarında hizmet sunulma durumunda stoklar; işletmenin henüz ilgili geliri elde etmediği hizmetin maliyetini de kapsar. Verilen hizmetle ilgili hasılatın finansal tablolara gelir olarak yansıtılmadığı durumlarda ilgili giderler stoklar grubunda raporlanır. Oysa vergi uygulamalarında bu harcamalar genelde gelecek aylara ait ya da gelecek yıllara ait giderler hesaplarında raporlanır (Akdoğan, 2015: 15).

3.4. Canlı Varlıklar

Canlı varlıkların değerlemesi TMS 41’de düzenlenmiştir. Canlı varlıklar konusunda TMS temel olarak gerçeğe uygun değer yaklaşımını benimserken VUK maliyet bedeli ile değerlemeyi esas almıştır (Tunçtez, 2011: 82).

3.4.1. TMS ve TFRS Düzenlemeleri

Tarımsal faaliyetlere ilişkin muhasebeleştirme yöntemleri ve açıklama usulleri TMS 41’de düzenlenmiştir. Canlı varlıkların tarımsal faaliyet ile ilgili olması halinde bunların muhasebeleştirilmelerine ilişkin unsurlar bu Standart ile belirlenmiştir. Standartta canlı varlıklar, yaşayan bitki ve hayvanlar olarak tanımlanmakta ve aşağıdaki tabloda canlı varlıklar, tarımsal ürünler ve hasattan sonra işlenen diğer ürünlere ilişkin örneklere TMS 41’de aynen yer verilmiştir:

Canlı varlıklar	Tarımsal ürün	Hasattan sonra işlenme sonucu ortaya çıkan ürünler
Koyun	Yün	Yün ipliği, halı
Orman korusundaki ağaçlar	Kütük	Kereste

Canlı varlıklar	Tarımsal ürün	Hasattan sonra işlenme sonucu ortaya çıkan ürünler
Bitkiler	Pamuk	İplik, giysi
	Şeker Pancarı	Şeker
Mandıra Hayvanı	Süt	Peynir
Sığır	Gıda elde edilmek üzere kesilen sığır	Sosis, pastırma
Çalılık	Yaprak	Çay, işlenmiş tütün
Asma	Üzüm	Şarap
Meyve ağaçları	Toplanmış meyveler	İşlenmiş meyve

Canlı varlıklar	Tarımsal ürün
Koyun	Yün
Orman korusundaki ağaçlar	Kütük
Bitkiler	Pamuk
	Şeker Pancarı
Mandıra Hayvanı	Süt
Sığır	Gıda elde edilmek üzere kesilen sığır
Çalılık	Yaprak
Asma	Üzüm
Meyve ağaçları	Toplanmış meyveler

Standarda göre, canlı varlıklar ilk muhasebeleştirildikleri tarihte ve her raporlama dönemi sonunda, gerçeğe uygun değerın güvenilir olarak ölçülemediği durumlar hariç olmak üzere, gerçeğe uygun değerlerinden satış maliyetleri düşülerek ölçülür. İşletmede canlı

varlıklardan elde edilen tarımsal ürünlerin ise hasat noktasında, yine gerçeğe uygun değerlerinden satış maliyetleri düşülerek değerlendirileceği belirtilmiştir. Bu şekilde tespit edilen değer TMS 2'nin veya uygun başka Standardın uygulandığı tarihteki maliyeti ifade edecektir.

TMS 41 hükümleri uyarınca; *“Canlı varlıkların gerçeğe uygun değerinin güvenilir bir biçimde ölçülebileceği varsayılır. Ancak, bu varsayım yalnızca, kote edilmiş piyasa fiyatı bulunmayan ve gerçeğe uygun değere ilişkin alternatif ölçümlerin güvenilir olmayacağına açık olarak anlaşıldığı canlı varlıkların ilk muhasebeleştirilmesi esnasında yok edilebilir. Böyle bir durumda söz konusu canlı varlık, maliyetinden buna ilişkin her türlü birikmiş amortisman ve birikmiş değer düşüklüğü karşılıklarının düşülmesi suretiyle ölçülür. Söz konusu varlığın gerçeğe uygun değerinin güvenilir olarak belirlenebilir hale gelmesi durumunda işletme, anılan varlığı gerçeğe uygun değerinden satış maliyetlerini düşmek suretiyle ölçer. Duran varlık niteliğindeki bir canlı varlık “TFRS 5 Satış Amaçlı Elde Tutulan Duran Varlıklar ve Durdurulan Faaliyetler” Standardına göre satış amaçlı olarak sınıflandırılacak kriterlere sahip olması durumunda (veya satış amaçlı elde tutulan bir gruba dahil edilmesi durumunda), gerçeğe uygun değerinin güvenilir bir biçimde ölçülebileceği varsayılır”*.

Canlı varlığın gerçeğe uygun değer ile kayda alınması aşağıdaki şekilde örneklendirilebilir:

“X Tarım İşlemesi, Aydın'da 100 ağaçlık bir zeytinliği, 200 TL bedelle satın almıştır. Dönem sonuna gelindiğinde, ağaçlardan elde edilecek zeytinlerin gerçeğe uygun değerinin 50 TL olduğu tespit edilmiştir. Buna göre işletmenin yapacağı kayıtlar aşağıdaki şekilde olacaktır (Örten, Kaval, Karapınar, 2011: 640)”:

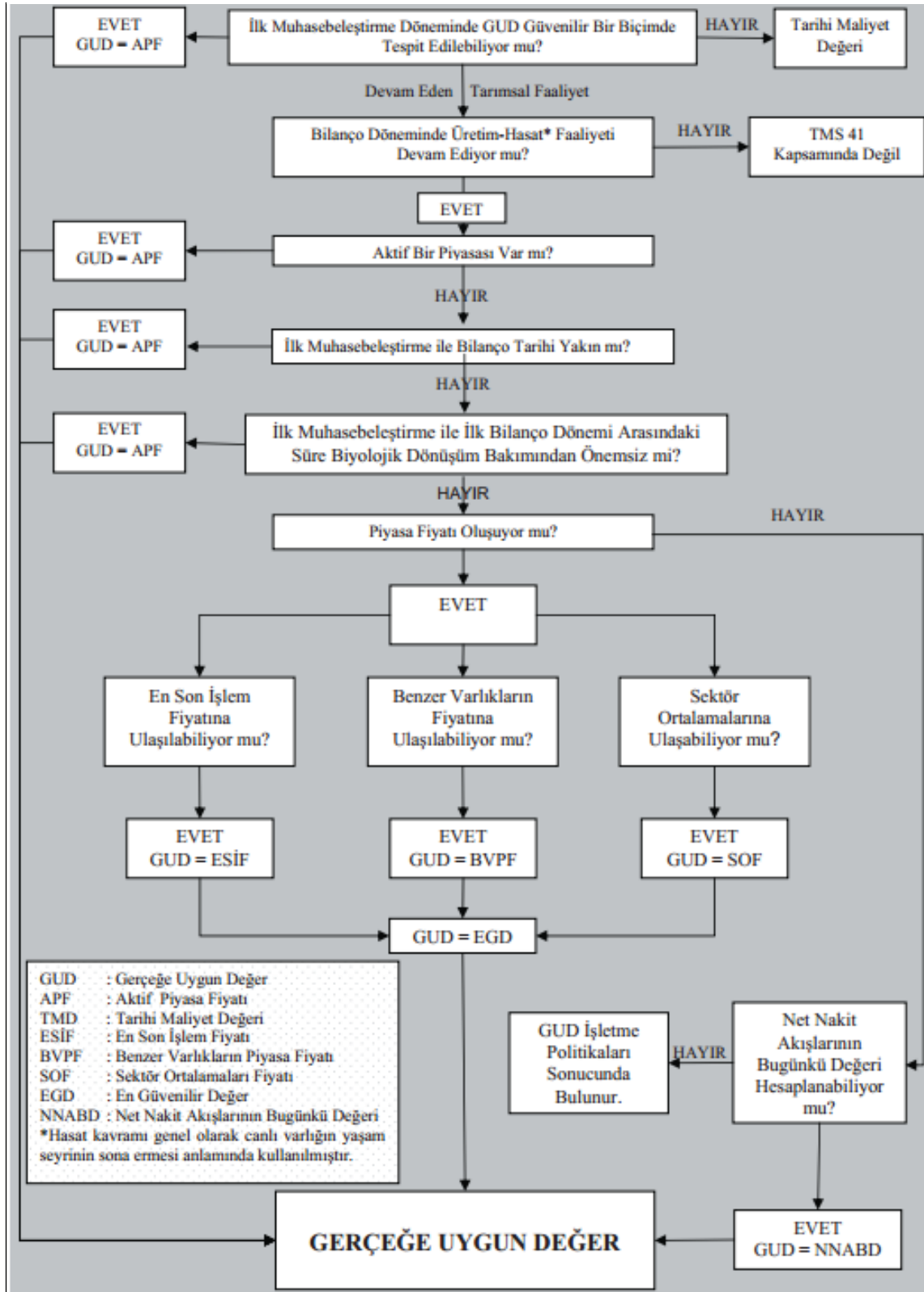
	/	
211 BİTKİSEL VARLIKLAR		200
- Zeytin Ağaçları		
	100 KASA	200
	/	
141 BİTKİSEL VARLIKLAR		50
- Hasat Edilmemiş Zeytin		
	605 CANLI VARLIKLAR DEĞERLEME FARKLARI	50
	/	
<i>İşletmenin bilançosu aşağıdaki şekilde olacaktır:</i>		
Varlıklar		
Cari Varlıklar		
Canlı Varlıklar		50
Cari Olmayan Varlıklar		
Canlı Varlıklar		200

Kaynak: Örtten, Kaval, Karapınar, 2011: 641.

TMS 41'in 9 uncu paragrafı TFRS 13 tarafından yürürlükten kaldırılmış olup, gerçeğe uygun değer ölçümünde TFRS 13 uygulanacağı hüküm altına alınmıştır.

Canlı varlık, ilk aktife alınma zamanında satış maliyetleri doğru tahmin edilememiş olabilir. Bu durum, aktife alınma zamanında bir zararın ortaya çıkmasına neden olabilir ve söz konusu durum, ortaya çıktığı dönemin gelir tablosunda raporlanır. Diğer yandan, canlı varlığın aktife alındığı tarihte kâr ortaya çıkması da mümkündür. Örneğin, buzağı doğumu büyükbaş hayvancılıkta böyle bir kar ortaya çıkarabilir ve bu durum ilgili dönemde gelir kaydedilir (Örtten, Kaval, Karapınar, 2011: 644). Bu bağlamda TMS 41 uyarınca “*Tarımsal ürün değerlendirirken ortaya çıkan kâr veya zararın hasattan kaynaklanması olasıdır. Tarımsal ürünlerin gerçeğe uygun değerinden satış maliyetleri düşülerek ilk muhasebeleştirilmesi sırasında doğan kazanç veya zararlar, oluştukları dönemde kâr veya zararın hesaplanmasında dikkate alınır*”.

Şekil 3: Canlı Varlıklarda Gerçeğe Uygun Değer Hiyerarşisi



Kaynak: Demirkol, 2008: 115.

3.4.2. İlgili VUK Düzenlemeleri

VUK'un 277 nci maddesinde “zirai işletmelere dahil hayvanların maliyet bedeli ile değerlendirileceği” hükmü yer almış, “maliyet bedelinin tespitinin mümkün olmaması durumunda maliyet bedeli yerine emsal bedelin esas alınacağı” belirtilmiştir. Bu durumda anılan hükmün tatbikinde “emsal bedel, işletmenin bulunduğu mahal, gezici hayvancılıkta kışlak, için zirai kazanç komisyonlarınca tespit edilmiş olan ortalama maliyet bedeli” olacaktır.

VUK'un 276 ncı maddesi ise zirai mahsullerin değerlemesine ilişkindir. Bu maddeye göre, “zirai mahsuller maliyet bedeli” ile değerlendirilir. Maliyet bedeli, zirai mahsullerin hususiyetlerine göre 275 inci maddede yazılı unsurlara mütenazır olarak Maliye Bakanlığınca tespit edilecek esaslar dairesinde hesaplanır.

Diğer yandan, TMS 41’de yer alan canlı varlıkların gerçeğe uygun değerle değerlendirilmesi yaklaşıma göre canlı varlıkların dönem başı ile dönem sonu arasındaki değer azalışları, doğrudan zarar olarak gelir tablosuna yansıtılmalıdır. Bu yaklaşıma göre, bir anlamda, amortisman tutarının varlıkların dönem başındaki ve sonundaki şimdiki değer farkından oluştuğu ifade edilebilir. Bu şekilde belirlenen amortisman tutarı, dönem zararı olarak kayıtlara alınır. Vergi mevzuatında yer alan geleneksel amortisman ayırma yönteminde (amortismanda maliyet yaklaşımı) ise ayrılan amortisman tutarı, üretilen ürünün maliyetlerine verilir. TMS 41, canlı varlıkların amorti edilmek yerine her bilanço tarihinde gerçeğe uygun değeri ile yeniden ölçülmelerini öngörürken vergi mevzuatında canlı varlık ve bitkiler için tarım işletmelerinde kullanılacak amortismana tabi iktisadi kıymetlerin faydalı ömürleri ve amortisman oranları belirlemiş ve listeler şeklinde yayınlamıştır (VUK 333, 339, 365, 389, 399, 406 ve 418 sayılı Genel Tebliğler). Burada VUK, duran varlıklar için geçerli olan yöntemi canlı varlıklar için de benimserken, TMS 41 canlı varlıklar için farklı bir amortisman yöntemi öngörmüştür. (Tunçtez, 2011: 76-83).

3.5. Duran Varlıklar

Çalışmanın bu kısmında duran varlıklar arasında yer alan maddi ve maddi olmayan duran varlıklar, bunlarda satış amaçlı elde tutulan olarak sınıflandırılan duran varlıklar, bina ve arazilerden yatırım amaçlı gayrimenkul olarak sınıflandırılanlar ile finansal varlıkların sınıflandırılmasına ilişkin TMS ve TFRS uygulamaları ile VUK uygulamaları yer alacaktır.

3.5.1. TMS ve TFRS'lere Göre Duran Varlıklar

TMS/TFRS kapsamında duran varlıklara ilişkin temel düzenlemeler aşağıdakilerdir:

- TMS 16 Maddi Duran Varlıklar,
- TMS 38 Maddi Olmayan Duran Varlıklar,
- TMS 40 Yatırım Amaçlı Gayrimenkuller,
- TFRS 5 Satış Amaçlı Elde Tutulan Duran Varlıklar ve Durdurulan Faaliyetler ile
- TMS Yorum 32 Maddi Olmayan Duran Varlıklar - İnternet Sitesi Maliyetleri

3.5.2. Maddi Duran Varlıklar

Maddi duran varlıklar konusunu düzenleyen TMS 16 maliyetin oluşumu, amortisman ve değer düşüklüğü konusunda bir çok kararı işletme yönetiminin değerlendirmesine bırakmıştır. Diğer yandan VUK, söz konusu konulara ilişkin kararları kurallara bağlamıştır. Dolayısıyla VUK ile TMS 16 arasındaki farklılıklar, temelde, maddi duran varlıklara ilişkin yorum farkları nedeniyle ticari kâr ile mali kârın farklılığı ile sonuçlanacaktır (Akbulut, 2012: 447).

Genel olarak yüksek tutarlarda değerlere sahip olmaları, dolayısıyla da değerlendirme tutarlarının bilanço üzerindeki etkisinin yüksek olması nedeniyle duran varlıkların değerlendirilmesi konusu, işletmeler için ayrı bir önem arz eder. Muhasebe biriminin işletmenin duran varlıklarının değerlerini işletmede buldukları süre zarfında tek tek izlemesi gerekir. Genel olarak bu varlıkların temel özellikleri şu şekilde özetlenebilir: İşletmenin faaliyetleri kapsamında vazgeçilmez niteliğe sahip olmaları, satın alma, imal, vb. yollarla elde edilmelerinde yüksek maliyete katlanılması, gerek elde edinme gerekse kullanım ve elden çıkarım esnasında her daim değişebilen bir değer ifade etmeleri, tamir ve bakım gereklerinin elde edinilmelerinden sonra da harcama gerektirmesi, üzerlerinden amortisman ayrılan ve ayrılmayan olmak üzere iki türü olması, amortisman ayrılması halinde dönem kar/zararını doğrudan etkileyebilmesi ve son olarak da elden çıkarılmaları durumunda bir değer içerebiliyor olmaları (Başagaç, 2006: 16).

Mevcut durumda Maliye Bakanlığı'nın maddi duran varlıkların ekonomik ömürlerini belirliyor olması ile TMS 16 uyarınca işletmenin ekonomik ömürleri kendisinin belirliyor olması uygulama farklılıklarından biridir (Elitaş, 2011: 127).

3.5.2.1. TMS ve TFRS Düzenlemeleri

TMS 16, maddi duran varlıkların muhasebeleştirilmesi ve raporlanması konusunu düzenlemiştir. TMS 16'da; öncelikle maddi duran varlıkların ilk muhasebeleştirilmesi, bunlarla ilgili olarak ayrılması gereken amortisman tutarları ile dönem sonlarında ortaya çıkan değer artışlarının ve değer düşüklüğü zararlarının muhasebeleştirilmesi ile ilgili hususlar yer alır.

TMS 16 maddi duran varlıkları, *“mal veya hizmet üretimi veya arzında kullanılmak, başkalarına kiraya verilmek veya idari amaçlarda kullanmak için elde tutulan ve bir dönemden daha fazla kullanımı öngörülen fiziki kalemler”* olarak tanımlamıştır.

TMS 16 uyarınca, bir maddi duran varlık kaleminin aşağıdaki muhasebeleştirme koşullarını karşılaması halinde varlık olarak muhasebe kayıtlarına yansıtılır:

- *“Bu kaleme ilişkin gelecekteki ekonomik yararların işletmeye aktarılmasının olması ve*
- *İlgili kalemin maliyet bedelinin güvenilir şekilde ölçülebilmesi.”*

Maddi duran varlıklar ilk muhasebeleştirmeleri sırasında maliyet bedeli ile ölçülür. Buradaki maliyet, muhasebeleştirme tarihindeki peşin fiyatın eşdeğer tutarını ifade eder. TMS 16 uyarınca maddi duran varlık kaleminin maliyeti aşağıdaki unsurları içerir:

- *“İndirimler ve ticari iskontolar düşüldükten sonra, ithalat vergileri ve iade edilmeyen alış vergileri dahil, satın alma fiyatı,*
- *Varlığın yerleştirileceği yere ve yönetim tarafından amaçlanan koşullarda çalışabilmesini sağlayacak duruma getirilmesine ilişkin her türlü maliyet,*
- *Maddi duran varlığın sökülmesi ve taşınması ile yerleştirildiği alanın restorasyonuna ilişkin tahmini maliyeti, işletmenin ilgili kalemin elde edilmesi ya da stok üretimi dışında bir amaçla belirli bir süre kullanımı sonucunda katlandığı yükümlülük.”*

TMS 16 uyarınca doğrudan ilgili varlığa atfedilebilir maliyetler aşağıdaki gibidir:

- *“Doğrudan maddi duran varlık kaleminin elde edilmesiyle veya inşaatıyla ilgili çalışanlara sağlanan faydalardan kaynaklanan maliyetler (“TMS 19 Çalışanlara Sağlanan Faydalar” Standardında belirtildiği şekilde)*
- *Yerin hazırlanmasına ilişkin maliyetler,*
- *İlk teslimata ilişkin maliyetler,*
- *Kurulum ve montaj maliyetleri,*
- *Varlığın uygun şekilde çalışıp çalışmadığına dair yapılan test maliyetlerinden, varlığı gerekli yer ve duruma getirirken üretilen kalemlerin satışından elde edilen net hasılat düşüldükten sonra kalan tutar (teçhizatın denenmesi sırasında üretilen örnekler gibi) ve*
- *Mesleki ücretler.”*

Maddi duran varlıklarla ilgili ödemenin ertelenmesi halinde ise farklı düzenlemeler geçerlidir. Buna göre, varlıklar ilgili ödemenin o varlıkla ilgili piyasada yaygın olarak kullanılan vadelerin ötesine ertelenmesi durumunda, peşin fiyatına denk gelen tutar ile vadeli yapılacak olan ödeme arasındaki farkın, TMS 23 uyarınca ilgili varlığın defter değerine ilave edilmesi gerekli olmadığı sürece, borçlanılan dönem boyunca finansman gideri olarak dikkate alınması gerekir.

TMS 16, işletmelerin *“işçilik, sarf malzemeleri ve küçük parça maliyetleri gibi günlük bakım maliyetlerini”* maddi duran varlık olarak aktifleştirmesine izin vermemektedir. Tersine, söz konusu maliyetler, oluştukları tarihte gelir tablosu ile ilişkilendirir. Standart, günlük bakım maliyetlerinin amacını genel olarak maddi duran varlık kaleminin tamir ve bakımı olarak tanımlamaktadır.

Yenileme kapsamındaki maliyetler için ise farklı düzenlemeler söz konusudur. Buna göre, işletmelerin muhasebeleştirme kriterlerini karşılaması durumunda, yenileme kapsamındaki bir parçanın maliyeti, oluştuğu zaman ilgili maddi duran varlık kaleminin defter değerine dahil edilir. Yenilenen parçaların defter değeri ise, Standardın bilanço dışı bırakmaya ilişkin hükümleri kapsamında bilanço dışı bırakılır.

İlk muhasebeleştirme sonrasındaki ölçümde, işletmeler, muhasebe politikası olarak TMS 16'nın 30 uncu Paragrafında yer alan maliyet modelini veya 31 inci Paragrafta yer alan yeniden değerlendirme modelini seçebilir ve seçtiği politikayı ilgili maddi duran varlık sınıfının tamamına uygulaması gerekir.

Standardın hangi varlıkların muhasebeleştirilmesinde uygulanamayacağı da 3 üncü paragraf kapsamında detaylı şekilde açıklanmıştır. Bu paragrafa göre, TMS 16,

- *TFRS 5 uyarınca satış amaçlı elde tutulan varlık olarak sınıflandırılmış maddi duran varlıklar,*
- *TMS 41 kapsamındaki tarımsal faaliyetlerle ilgili canlı varlıklar,*
- *TFRS 6 kapsamındaki madenlere ilişkin arama, hazırlık, çıkarma ve değerlendirme harcamaları ile ilgili varlıklarının muhasebeleştirilmesi ve ölçülmesi ile petrol, doğal gaz ve benzer nitelikli yenilenebilir olmayan doğal kaynaklar gibi madenler üzerindeki haklar ve madeni kaynakların*

muhasebeleştirilmesi için uygulanmaz.

TMS 16'da maliyet modeli şu şekilde ifade edilmiştir: “*Bir maddi duran varlık kalemi varlık olarak muhasebeleştirildikten sonra, finansal tablolarda maliyetinden birikmiş amortisman ve varsa birikmiş değer düşüklüğü zararları indirildikten sonraki değeri ile gösterilir*”.

Bunun yanı sıra, işletme, maliyet modeli yerine yeniden değerlendirme modelini kullanmış olsa dahi, her bir yeniden değerlendirilmiş maddi duran varlık grubu için, maliyet modeli kullanılmış olsaydı muhasebeleştirilecek olan defter değerini de açıklaması gerekir.

TMS 16'nın 31 inci Paragrafında yer alan yeniden değerlendirme modeliyle ilgili açıklama ise şöyledir: “*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. Yeniden değerlendirmeler, raporlama dönemi sonu (bilanço) tarihi itibarıyla gerçeğe uygun değer kullanılarak bulunacak tutarın defter değerinden önemli ölçüde farklı olmasına neden olmayacak şekilde düzenli olarak yapılmalıdır*”.

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

Standartta yeniden değerlemelerin sıklığının, “*yeniden değerlemeye konu olan maddi duran varlık kalemlerinin, gerçeğe uygun değerlerinde meydana gelen değişimlere bağlı olduğu, yeniden değerlendirilen varlığın gerçeğe uygun değeri ile defter değeri arasında büyük bir fark olması halinde ise varlığın tekrar yeniden değerlendirilmesi gerektiği*” ifade edilmiştir. TMS 16 uyarınca, “*Bir maddi duran varlık kalemi yeniden değerlendirildikten sonra, yeniden değerlendirme tarihi itibarıyla birikmiş amortismanı da aşağıdaki yöntemlerden birine uygun şekilde düzeltilir:*

(a) *Varlığın brüt defter değerindeki değişikliklerle orantılı olarak düzeltilir ve böylece yeniden değerlendirme sonrasındaki varlığın defter değeri yeniden değerlendirilmiş tutarına eşit olur. Bu yöntem genellikle bir varlığın, itfa edilen yenileme maliyetinin bir endeks uygulanarak yeniden değerlendirildiği durumlarda kullanılır.*

(b) *Varlığın brüt defter değeri ile netleştirilir ve net tutar yeniden değerlendirme sonrasındaki değere getirilir. Bu yöntem genellikle binalar için kullanılır.”*

Birikmiş amortismanın düzeltilmesi veya elimine edilmesinden kaynaklanan düzeltmeler, varlıkların 39 ve 40 ıncı Paragraflara göre muhasebeleştirilen defter değerlerinde meydana gelen artış veya azalışların bir parçasını oluşturur.

Bir maddi duran varlık kalemi bu Standart kapsamında yeniden değerlendirilmiş ise, söz konusu varlığın ait olduğu tüm maddi duran varlık sınıfı da yeniden değerlendirilir. Buradaki maddi duran varlık sınıfı, işletme faaliyetlerinde benzer özellikler ve kullanım imkanı olan varlık gruplarını ifade eder. TMS 16’da maddi duran varlık sınıfları aşağıdaki şekilde örneklendirilmiştir:

“(a) Arazi;

(b) Arazi ve binalar;

(c) Makineler;

(d) Gemiler;

(e) Uçaklar;

(f) Motorlu taşıtlar;

(g) Mobilya ve demirbaşlar ile

(h) Ofis gereçleri.”

Diğer yandan Standart, işletmenin bir maddi duran varlık sınıfındaki kalemler arasından bazılarını seçerek yeniden değerlemeye tabi tutması ve elde ettiği tutarları finansal tablolarına farklı tarihlere ait maliyet ve değerler şeklinde raporlanmasının önüne geçmek için eş zamanlı olarak yeniden değerlemeye tabi tutulmasını öngörmüştür. Ancak bunun da bir istisnası mevcuttur: “Bir varlık sınıfı, kısa bir sürede yeniden değerlemenin sonuçlanması ve güncelliğinin korunması kaydıyla, dönüşümlü olarak yeniden değerlemeye tabi tutulabilir”.

Maddi duran varlık kalemlerinin gerçeğe uygun değeri genellikle değerlendirme yoluyla belirlenmiş piyasa değerleridir. Arazi ve binaların gerçeğe uygun değeri genellikle, piyasa koşullarındaki kanıtların kullanımıyla belirlenir. Bu konuda mesleki yeterliliğe sahip değerlendirme uzmanları tarafından yapılan değerlendirilme sonuçları kullanılabilir. Yeniden değerlendirme işleminde piyasa fiyatlarının güvenilir olarak tespit edilemediği durumlarda, gerçeğe uygun değer hesabında gelir yaklaşımı, maliyet yaklaşımı gibi çeşitli değerlendirme yöntemleri kullanılabilir (Akdoğan, 2015: 11).

Gerçeğe uygun değer yaklaşımının kullanılması ile farklı zamanlarda, farklı değerler ile elde edilmiş olan aynı varlıkların finansal tablolar içinde aynı değerler ile gösterilmesi mümkün olmaktadır. Zira yeniden değerlendirme modelinin seçilmesi halinde maddi duran varlıklar gerçeğe uygun değerleri ile değerlendirilecektir. TMS 16 uyarınca “Yeniden değerlendirilen tutar neticesinde meydana gelen değer artışı özkaynaklar grubunda gösterilirken, değer azalışı gelir tablosunda raporlanır. Ancak, söz konusu varlıkla ilgili olarak daha önce bir yeniden değerlendirme değer artışı oluşturulmuşsa, yukarıda belirtilen değer azalışı önceki yeniden değerlendirme farkını tersine çevirdiği ölçüde özkaynak hesap grubundaki yeniden değerlendirme değer artışı hesabından düşülür”.

TMS 16'da “amortisman oranlarının belirlenmesinde ilgili varlıkların yararlı ömrünün dikkate alınacağı ve bir varlığın amortismanına tabi tutarının, yararlı ömrü süresince sistematik olarak dağıtılmasının amortismanın temelini teşkil ettiği” açıklanmıştır. Buradaki amortismanına tabi tutar ise bir varlığın maliyetinden veya gerçeğe uygun değer gibi maliyet yerine geçen diğer tutarlardan kalıntı değerinin düşülmesiyle bulunan tutar şeklinde

açıklanmıştır. Bir varlığın kalıntı değeri ve yararlı ömrü en azından her hesap dönemi sonunda gözden geçirilerek, beklentilerin önceki tahminlerden farklı olması durumunda, değişiklikler “TMS 8 Muhasebe Politikaları, Muhasebe Tahminlerindeki Değişikler ve Hatalar” Standardı uyarınca muhasebe tahmininde değişiklik olarak ve ileriye yönelik olarak muhasebeleştirilir.

Bu Standarda göre, bir maddi duran varlık kaleminin, toplam maliyetine oranla önemli maliyetini meydana getiren her bir parçası ayrı ayrı amortismanına tabi tutulur. Diğer yandan, Standarda göre “*bir kalemin, maliyeti ilgili kalemin toplam maliyetine göre önemli olmayan parçalarını ayrı olarak amortismanına tabi tutabilmesi*” de mümkündür. Maddi duran varlık kaleminin başlangıçta muhasebeleştirilen tutarı önemli parçalara ayrılır ve her bir parça ayrı şekilde amortismanına tabi tutulur. Her bir döneme ilişkin amortisman giderinin, başka bir varlığın defter değerine dahil edilmediği takdirde gelir tablosu ile ilişkilendirilmesi gerekir.

Amortismanına tabi tutarın bir varlığın yararlı ömrü boyunca sistematik şekilde dağıtımını amacıyla farklı amortisman yöntemleri kullanılabilir. Standartta bu yöntemler, doğrusal amortisman yöntemi, azalan bakiyeler yöntemi ve üretim miktarı yöntemleri olarak tanımlanmıştır.

Seçilen amortisman yöntemi işletme açısından oldukça önemlidir. Öyle ki, işletmenin hesapladığı amortismanların, işletme faaliyet sonuçları üzerinde doğrudan gider veya maliyet unsuru olarak etkisi olmaktadır. Nitekim, azalan bakiyeler yöntemi uyarınca ayrılacak amortisman ile doğrudan amortisman yöntemi uyarınca ayrılacak amortisman tutarları arasında önemli farklar olabilecek ve söz konusu farklılık işletmenin sonraki faaliyet dönemleri üzerinde de etki yaratacaktır (Başagaç, 2006: 36).

TMS 16 uyarınca bir maddi duran varlık kalemine ilişkin olarak daha önceden muhasebeleştirilmiş yeniden değerlendirme değer artışı, ilgili varlık finansal tablo dışı bırakıldığında dağıtılmamış kârlara aktarılır. Varlığın kullanımdan çekilmesi veya elden çıkarılmasında aynı şekilde muhasebeleştirme yapılır. Öte yandan, TMS 16'nın 41 inci paragrafı uyarınca “*Değer artışının bir kısmı, varlık işletme tarafından kullanıldıkça da aktarılabilir. Bu durumda, aktarılan değer artışı, varlığın yeniden değerlendirilmiş defter değeri üzerinden hesaplanan amortisman ile orijinal üzerinden hesaplanan amortisman arasındaki fark kadar olur. Yeniden değerlendirme değer artışından geçmiş yıl kârlarına aktarım kâr veya zarar üzerinden yapılamaz. Diğer bir ifadeyle, varlık elden çıktığında değer artışları kâr zarara aktarılamaz, doğrudan geçmiş yıl kârlarına aktarılır. Dolayısıyla, TMS 16 uyarınca*

varlık aktiften çıkarılmadan, amortisman farkından doğanlar hariç olmak üzere yeniden değerlendirme artışı geçmiş yıl kâr veya zararlarına aktarılıp kar dağıtımı konusu yapılamayacaktır (Akdoğan, 2015: 11).

Standart, “*Bir maddi duran varlık kaleminde değer düşüklüğü olup olmadığının belirlenmesinde “TMS 36 Varlıklarda Değer Düşüklüğü” Standardı hükümlerinin uygulanacağını*” ifade etmiştir. TMS 36’da işletmenin varlığın defter değerini nasıl inceleyeceği, geri kazanılabilir tutarını (*recoverable amount*) nasıl belirleyeceği ve değer düşüklüğü zararının ne zaman muhasebeleştirileceği veya iptal edileceği belirlenmiştir. Konuyla ilgili açıklama TMS 36 ile ilgili bölümlerde yer alacaktır.

3.5.2.2. İlgili VUK Düzenlemeleri

VUK’ta maddi duran varlıklar ile ilgili olarak herhangi bir tanım yer almamıştır. Diğer yandan MSUGT Hesap Planı Açıklamalarında maddi duran varlık şu şekilde tanımlanmıştır: “*İşletme faaliyetlerinde kullanılmak üzere edinilen ve tahmini yararlanma süresi bir yıldan fazla olan fiziki varlık kalemlerinin ve bunlarla ilgili birikmiş amortismanların izlendiği hesap grubudur*”. Bu tanımın TMS 16’da yer alan tanım ile uyumlu olduğu görülmektedir.

Öte yandan, VUK’un “amortisman mevzuu” başlıklı 313 üncü maddesinde yer alan düzenlemenin, mali duran varlıklar ve özel tükenmeye tabi varlıkların yanında maddi duran varlıkları da kapsadığı görülmektedir. Söz konusu düzenleme, VUK’a göre maddi duran varlıkların neyi ifade ettiğini de gösterir niteliktedir. Buna göre; “*İşletmede bir yıldan fazla kullanılan ve yıpranmaya, aşınmaya veya kıymetten düşmeye maruz bulunan gayrimenkullerle 269’uncu madde gereğince gayrimenkul gibi değerlendirilen iktisadi kıymetlerin, alet, edevat, mefruşat, demirbaş ve sinema filmlerinin birinci kısımdaki esaslara göre tespit edilen değerinin bu Kanun hükümlerine göre yok edilmesi amortisman mevzuunu teşkil eder.*”

Vergi mevzuatı açısından maddi duran varlık sayılma koşulu olarak varlığın cinsi ile birlikte varlığın elde tutulma amacı da önem arz etmektedir. Maddi duran varlık kapsamında olup olmama durumu, söz konusu özellikler dikkate alınarak belirlenir.

VUK’un 269 uncu maddesinde gayrimenkullerin nasıl değerlendirileceğini belirlenmiş ve iktisadi işletmelere dahil tüm gayrimenkullerin maliyet bedeli ile değerlendirileceği ifade edilmiştir. Kanun direkt bir tanıma yer vermemiş olsa da adı geçen maddede hangi

kıymetlerin gayrimenkuller gibi değerieneceği belirlenmiştir. Buna göre; aşağıda yazılı kıymetler de gayrimenkuller gibi değeriendir:

- 1- *Gayrimenkullerin mütemmim cüzleri ve teferruatı;*
- 2- *Tesisat ve makineler;*
- 3- *Gemiler ve diğer taşıtlar;*
- 4- *Gayri maddi haklar.*

VUK'un 270 inci maddesinde ise gayrimenkullerin maliyet bedeline giren giderlere yer verilmiştir. şöyle ki; *“Gayrimenkullerde, maliyet bedeline, satın alma bedelinden başka, aşağıda yazılı giderler girer:*

- 1- *Makine ve tesisatta gümrük vergileri, nakliye ve montaj giderleri;*
- 2- *Mevcut bir binanın satın alınarak yıkılmasından ve arsasının tesviyesinden mütevellit giderler.*

Noter, mahkeme, kıymet takdiri, komisyon ve tellaliye giderleri ile Emlak Alım ve zel Tktm Vergilerini maliyet bedeline ithal etmekte veya genel giderler arasında göstermekte mükellefler serbesttirler.”

VUK'un 271 inci maddesi uyarınca inşa edilen binalarda ve gemilerde, imal edilen makine ve tesisatta bunların inşa ve imal giderleri satın alma bedeli yerine geçer. VUK'un 272 nci maddesine göre, *“normal bakım, tamir ve temizleme giderleri dışında, gayrimenkul veya elektrik üretim ve dağıtım varlıklarını genişletmek veya iktisadi kıymetini devamlı olarak artırmak maksadıyla yapılan giderler, gayrimenkulün veya elektrik üretim ve dağıtım varlıklarının maliyet bedeline eklenir.”*

Yine aynı madde uyarınca *“Bir geminin iktisap tarihindeki sratını fazlalaştırmak, yolcu ve eşya yükleme ve barındırma tertibatını genişletmek veya değiştirmek suretiyle iktisadi kıymetini devamlı olarak artıran giderlerle bir motorlu kara nakil vasıtasının kasa veya motorunun yenisi ile değiştirilmesi veya alımında mevcut olmayan yeni bir tertibatın eklenmesi için yapılan giderler maliyet bedeline eklenmesi gereken giderler”* arasında yer alır.

VUK'un 273 üncü maddesi uyarınca ise demirbaş eşyaya ilişkindir. Buna göre, alet, edevat, mefruşat ve demirbaş eşya maliyet bedeli ile değeriendir ve bu bedele giren giderler,

satın alma bedelinden başka komisyon ve nakliye giderleri gibi özel giderleri ihtiva eder. İmal edilen alet, edevat, mefruşat ve demirbaşlarda ise imal giderleri satın alma bedeli yerine geçer.

Maddi duran varlıklar ile ilgili kredilere ait faiz giderleri ile ithal edilen sabit kıymetlere ait kur farklarının ne şekilde işleme tabi tutulacağı ise, 163 ve 334 sıra no.lu VUK Genel Tebliğlerinde açıklanmıştır. Bu tebliğ hükümlerine göre;

- *“Yatırımların finansmanında kullanılan kredilerle ilgili faizlerden kuruluş dönemine ait olanların sabit kıymetle birlikte amortisman yoluyla itfa edilmek üzere yatırım maliyetine eklenmesi gerekmekte; işletme dönemine ait olanların ise, ilgili buldukları yıllarda doğrudan gider yazılması ya da maliyete intikal ettirilmek suretiyle amortismanına tabi tutulması ve*
- *Döviz kredisi kullanılarak yurt dışından sabit kıymet ithal edilmesi sırasında veya sonradan bu kıymetlere ilişkin borç taksitlerinin değerlemesi dolayısıyla ortaya çıkan kur farklarından, sabit kıymetin iktisap edildiği dönem sonuna kadar olanların, kıymetin maliyetine eklenmesi zorunlu bulunmakta; aynı kıymetlerle ilgili söz konusu dönemden sonra ortaya çıkan kur farklarının ise, ait oldukları yıllarda doğrudan gider yazılması ya da maliyete intikal ettirilerek amortisman konusu yapılması*

mümkün bulunmaktadır.”

Dolayısıyla, bu hükümlere göre *“yatırımların finansmanında kullanılan kredilere ilişkin faiz giderleri ile yurt dışından döviz kredisi ile sabit kıymet ithal edilmesi nedeniyle ortaya çıkan kur farklarının, aktifleştirme tarihine kadar olan kısmının maliyete intikal ettirilmesi, aktifleştirildikten sonraki döneme ilişkin olanların ise seçimlik hak olarak doğrudan gider yazılması veya maliyete intikal ettirilmek suretiyle amortismanına tabi tutulması”* gerekmektedir.

Bu kapsamda, işletmenin lehine oluşan kur farklarının da aktifleştirmenin yapıldığı dönemin sonuna kadar oluşan kısmının, maliyetle ilişkilendirilmesi diğer bir ifadeyle maliyetten düşülmesi, aktifleştirildikten sonraki döneme ilişkin olanların ise kambiyo geliri olarak değerlendirilmesi veya maliyetten düşülmek suretiyle amortismanına tabi tutulması

gerekecektir. Ayrıca, daha sonraki dönemlerde, seçimlik olarak hangi hak kullanılmışsa o yönteme göre işlem yapılmasına devam edilecektir.

Yukarıda da ifade edildiği gibi, VUK'ta amortisman mevzuu genel olarak 313 üncü maddede düzenlenmiştir. Buna göre, işletmede bir yıldan fazla kullanılan ve yıpranmaya, aşınmaya veya kıymetten düşmeye maruz bulunan gayrimenkuller ile 269 uncu maddeye göre gayrimenkul gibi değerlendirilen iktisadi kıymetler, alet, edevat, mefruşat, demirbaş ve sinema filmlerinin VUK'un değerlendirme hükümlerine göre tespit edilen değerinin VUK'a göre yok edilmesi amortismanın mevzuunu teşkil eder.

VUK'un 317 nci maddesinde ise fevkalade amortisman müessesesi düzenlenmiştir. Anılan maddede *“VUK'ta ayrıca yer verilmeyen değer düşüklüğü konusu, amortisman tabi olan ancak yangın, deprem, su basması vb. afetler neticesinde değerini tamamen veya kısmen kaybeden veya yeni icatlar nedeniyle teknik verim ve kıymetleri düşerek tamamen veya kısmen kullanılmaz duruma gelen ya da çok fazla kullanıldıkları için normalden fazla aşınma ve yıpranmaya maruz kalan menkul ve gayrimenkullerle haklara, fevkalade ekonomik ve teknik amortisman nispetleri”* uygulanacağı hüküm altına alınmıştır.

Kanunun 314 üncü maddesi arazide amortisman konusunu düzenlemiştir. Buna göre kanun kapsamında boş araziler ve boş arsalar amortisman tabi değildir. Bununla birlikte ilgili maddenin istisnaları da mevcuttur. Öyle ki, bir tarım işletmesinde yetiştirilen *“meyvelik, dutluk, fındıklık, zeytinlik ve güllüklerle incir bahçeleri ve bağlar”* ile *“bunlara benzer tarım tesisleri ve bir işletmede inşa edilen her türlü yol ve harklar”* amortisman tabi tutulabilecektir.

VUK'un 316 ncı maddesinde *“madenlerde amortisman konusu düzenlenmiştir. Madenler ve taş ocakları, işletildikleri için içerdiği maden cevherinin azalması nedeniyle maddi değerini kaybetmiş iseler, bunlara ilişkin imtiyaz veya maliyet bedellerinin, ilgili kişilerin müracaatı halinde büyüklük ve mahiyetleri göz önünde tutularak ve her bir maden veya taş ocağı için ayrı ayrı olacak şekilde Maliye ve Sanayi Bakanlıkları tarafından tespit edilecek nispetler üzerinden yok edileceği”* hüküm altına alınmıştır.

Amortisman nispetlerinin itibar tarihinin işlendiği 318 inci maddeye göre *“Maliye Bakanlığınca tesbit ve ilan olunan amortisman nispetleri ilanların yapıldığı, ayrı ayrı tespit edilen nispetler ise ilgililerin müracaatta bulunduğu hesap döneminden muteberdir. Maliye*

Bakanlığı tespit ve ilan ettiği amortisman nispetlerini gerektiğinde değiştirmeye ve amortismanlarla ilgili diğer hususları tespite yetkilidir”.

VUK’un 321 inci maddesinde ise, ilgili bölüm gereğince mükelleflerin hesapladığı amortismanları, ayrıca hesaplarda gösterilmesi koşulu ile ilgili buldukları değerlerden doğrudan indirmesinin veya pasifte ayrı bir karşılık hesabında toplamasının mümkün olduğu ifade edilmiştir.

VUK’a göre kullanılması öngörülen amortisman yöntemi normal ve azalan bakiyeler yöntemleri olarak ikiye ayrılmaktadır. Bu bağlamda, normal amortismanlar, VUK’un 315 inci maddesinde düzenlenirken azalan bakiyeler usulü ile amortismanlar ise mükerrer 315 inci maddesinde yer almaktadır. VUK’un 315 inci maddesinde amortismana tabi iktisadi kıymetler için kullanılacak amortisman oranlarının, Maliye Bakanlığı’nca söz konusu varlıkların faydalı ömürleri dikkate alınarak belirleneceğine yer vermiştir. Maliye Bakanlığı bu düzenleme doğrultusunda 333 ve 339 no’LU VUK Genel Tebliğlerini yayımlayarak kullanılacak amortisman oranlarını belirlemiş, akabinde muhtelif Tebliğler ile bu düzenlemelerde ilave ve değişiklikler yapılmıştır.

VUK’un 315 inci maddesine göre normal amortisman yöntemi kullanılması durumunda ayrılması gereken amortisman tutarı, VUK genel tebliğlerinde belirlenen faydalı ömrü çerçevesinde belirlenen normal amortisman oranı üzerinden her dönem için eşit tutarlarda hesaplanacaktır.

Azalan bakiyeler usulüne göre amortisman yönteminde; her yıl üzerinden amortisman hesaplanacak değer, evvelce ayrılmış olan amortismanlar toplamının tanzili suretiyle tespit olunacak ve enflasyon düzeltilmesi yapılan dönemlerde, üzerinden amortisman ayrılacak değer, amortismana tabi iktisadi kıymetin düzeltilmiş değerinden daha evvel ayrılmış olan amortismanların toplamının taşınmış değerleri indirilmek suretiyle tespit edilecektir. Bu usulde amortisman süresi normal amortisman nispetlerine göre hesaplanacak ve de bu sürenin son yılına devreden bakiye değerini, o yıl içinde tamamen yok edilmesi gerekecektir. Bu usulde uygulanacak amortisman oranı %50’yi geçmemek üzere normal amortisman oranının iki katıdır.

Buna karşın, TMS’ye göre uygulanan azalan bakiyeler yöntemi ile vergi kanunlarında uygulanan azalan bakiyeler yönteminde kullanılan amortisman oranı açısından fark bulunmaktadır. Vergi uygulamalarında, azalan bakiyeler yönteminde uygulanan amortisman

oranı normal amortismanı oranının %50 yi geçmeyecek şekilde iki katı olurken, muhasebe uygulamalarında söz konusu oranın normal amortisman yönteminde uygulanacak oranın iki katı olduğuna dair bir düzenleme bulunmamaktadır (Akdoğan,2015: 12).

VUK'un 320 inci maddesine göre mükellefler, “*iktisadi ve teknik bakımdan bütünlük teşkil eden kıymetler için normal veya azalan bakiyeler usulü ile amortisman yöntemlerinden yalnızca birisini*” uygulayabilirler. Bu yöntemlerden birini tercih etme seçenekleri bulunmaktadır. Ancak, normal amortisman yöntemine göre amortisman ayrılmasının seçilmesi durumunda azalan bakiyeler yöntemine geçiş mümkün değildir. Ancak azalan bakiyeler yöntemini seçen bir işletme izleyen dönemlerde normal amortisman yöntemine geçebilir.

Aşağıdaki tablo, TMS 16 uygulaması ile mevcut durumda VUK'a bağlılık arz eden MSUGT uygulaması arasındaki farklılıkları özetlemektedir.

Tablo 6: VUK Uygulaması ile TMS 16 Uygulaması Karşılaştırması

	VUK UYGULAMASI (MSUGT)	TMS 16 UYGULAMASI TMS/TFRS
1	<i>Amortismanına konu değer varlığın maliyet bedelidir.</i>	<i>Amortismanına konu değer varlığın maliyet bedelinden kalıntı değer düşüldükten sonraki tutarıdır.</i>
2	<i>Varlığı elde ederken ortaya çıkan vade farkları, varlığın maliyetine dahil olduğu için vade farkını içeren toplam tutar üzerinden amortisman ayrılmaktadır.</i>	<i>Varlığı elde ederken ortaya çıkan vade farkları varlığın maliyetine dahil edilmediği için vade farksız tutar üzerinden amortisman ayrılmaktadır.</i>
3	<i>MDV'nin elde edildiği döneme (sonraki dönemlerde isteğe bağlı) ait finansman giderlerinin maliyete verilmesi gerektiği için amortismanına konu değer her halükarda finansman giderlerini içermektedir.</i>	<i>Varlığı elde etme ile ilgili finansman giderlerinin maliyete verilmemesi gerektiği için (özellikli varlıklar hariç) finansman giderlerini içermeyen maliyet bedeli üzerinden amortisman ayrılmaktadır.</i>
4	<i>VUK'ta yapılan değişiklikle “yararlı ömür” amortismanına esas süre olmasına rağmen, yayınlanan listedeki ekonomik ömürlere uyulması gerekmektedir.</i>	<i>Amortisman süresi yararlı ömür veya üretim miktarına göre belirlenir. Bu ölçüler işletmeler tarafından serbestçe tespit edilir.</i>

5	<i>Yararlı ömür sadece "yıl" bazında belirlenmektedir. Binek otomobiller haricinde kıst amortisman uygulanmaz.</i>	<i>Yararlı ömür "yıl" veya "üretim birimi" bazında belirlenebilmektedir. Kıst amortisman tüm varlıklar için mümkündür.</i>
6	<i>Yararlı ömür olağanüstü durumlar dışında sabittir. Şartlar mevcutsa olağanüstü amortisman nispetlerinin tespiti için Maliye Bakanlığına başvurulabilir.</i>	<i>Yararlı ömrü ve kalıntı değer tahmini her yıl gözden geçirilmek ve değişiklikler yansıtılmak zorundadır.</i>
7	<i>Kullanılabilecek yöntemler, normal amortisman yöntemi, azalan bakiyeler yöntemi ve istisnai durumlarda fevkalade amortisman yöntemidir. Üretim miktarı yöntemi öngörülmemiştir.</i>	<i>Kullanılabilecek yöntemler doğrusal amortisman yöntemi, azalan bakiyeler yöntemi ve üretim miktarı yöntemidir.</i>
8	<i>Satış amaçlı maddi duran varlıklarla gelecekte ekonomik yarar beklenmeyen duran varlıklarda amortisman ayırmaya devam edilebilir.</i>	<i>Satış amaçlı maddi duran varlıklarla gelecekte ekonomik yarar beklenmeyen duran varlıklarda amortisman ayırma işlemi durdurulur.</i>
9	<i>Parçalara ayırarak ya da gruplandırarak amortisman ayırma ile ilgili düzenleme bulunmamaktadır. Ancak birlikte değerlendirilebilir.</i>	<i>Parçalara ayırarak ya da gruplandırarak amortisman ayırmak mümkündür.</i>
10	<i>Yenileme harcamaları maliyet bedeline eklenir Söz konusu varlık bilanço dışı bırakılıncaya kadar ilave edilen söz konusu maliyetler gayrimenkulün maliyeti içinde değerlendirilmeye ve amortisman ayırmaya devam edilir.</i>	<i>Yenileme harcamaları defter değerine eklenir. Yenilenen bölümlerinin defter değerleri bilanço dışı bırakılır.</i>

Kaynak: Elitaş, 2011: 134.

3.5.3. Maddi Olmayan Duran Varlıklar

TMS düzenlemelerinden farklı olarak VUK'ta ayrı bir şekilde maddi olmayan duran varlık tanımı yapılmamakta ve maddi olmayan duran varlıkların da gayrimenkuller gibi değerlendirileceği açıklanmaktadır.

3.5.3.1. TMS ve TFRS Düzenlemeleri

Maddi olmayan duran varlıklar konusu TMS 38 ile düzenlenmiştir. Bu Standartta Maddi olmayan duran varlıkların muhasebeleştirilmesine ilişkin kriterler belirlenmiş ve işletmenin, bir maddi olmayan duran varlığı sadece ve sadece bu kriterleri sağlaması halinde muhasebeleştirilmesi zorunlu kılınmıştır. Maddi olmayan duran varlıkların defter değerinin ölçüm yöntemi de TMS 38 ile belirlenmiş ve işletmenin maddi olmayan duran varlıklara ilişkin bazı özel açıklamalar yapması gerekli kılınmıştır.

TMS 38'de maddi olmayan duran varlıklar *“Fiziksel niteliği olmayan tanımlanabilir parasal olmayan varlıklar”* şeklinde tanımlanmıştır. Bazı maddi olmayan duran varlıklar; bilgisayar yazılımı gibi kompakt disk, lisans ya da patent gibi yasal belge ya da film gibi fiziksel cisimlerin içinde ya da üzerinde yer alabilir. İşletme, maddi olan ve olmayan unsurlar içeren bir varlığın, TMS 16 Standardına göre mi, yoksa maddi olmayan duran varlık olarak bu Standarda göre mi ele alınması gerektiğine karar verirken, hangi unsurun daha önemli olduğuna ilişkin olarak muhakemede bulunur. Örneğin, özel bir bilgisayar yazılımı olmadan çalışmayan bilgisayar kontrollü bir makine için, ilgili yazılım, söz konusu donanımın önemli bir parçasıdır ve maddi duran varlık olarak değerlendirilir. Bilgisayarın çalışma sistemi için de aynısı geçerlidir. Yazılımın, ilgili donanımın ayrılmaz bir parçası olmaması durumunda, bilgisayar yazılımı maddi olmayan duran varlık olarak değerlendirilir.

TMS 38'in 9 uncu paragrafında belirtildiği üzere *“İşletmeler sıklıkla kaynak tüketir veya bilimsel ya da teknik bilgi, yeni süreç veya sistemlerin tasarım ve uygulanması, lisans, fikri mülkiyet hakları, piyasa bilgisi ve marka isimleri ve yayın hakları dahil olmak üzere markalar gibi maddi olmayan kaynakların elde etme, geliştirme, bakım veya iyileştirilmesi sırasında çeşitli borçlar yüklenirler. Bu geniş kapsamlı başlıklar altındaki kalemlerin yaygın örnekleri; bilgisayar yazılımı, patentler, telif hakları, sinema filmleri, müşteri listeleri, ipotek hizmeti sunma hakları, balıkçılık lisansları, ithalat kotaları, isim hakları, müşteri ve tedarikçi ilişkileri, müşteri sadakati, pazar payı ve pazarlama haklarıdır.”* Söz konusu kalemlerin tamamı belirlenebilir olmadıklarından ve ileride kendilerinden fayda edilmesinin tahminin

zorluğu nedeniyle bir maddi olmayan duran varlık tanımını karşılayamaktadırlar. Bu durumda, ilgili kalemi elde etmek ya da işletme içinde yaratmak için katlanılacak harcamalar, oluştukları anda gider olarak muhasebeleştirilir. İlgili kalemin bir işletme birleşmesi sırasında elde edilmiş olması durumunda, söz konusu kalem, elde etme tarihinde muhasebeleştirilen şerefiyenin bir parçasını oluşturur.

Maddi olmayan duran varlıkların tanımı gereği bu varlıkların finansal tablolara alınabilmesi için işletme birleşmesinde ortaya çıkan şerefiyeden ayrı olarak belirlenebilmelidir. TFRS 3 uyarınca bir işletme birleşmesinde muhasebeleştirilen şerefiye, “bir işletme birleşmesinde elde edilen, bireysel olarak tespit edilmeyen veya ayrı olarak muhasebeleştirilmeyen diğer varlıklardan kaynaklanan gelecekteki ekonomik yararları” ifade eden bir varlıktır.

TMS 38 uyarınca bir varlık, belirlenebilirlik kriterini aşağıdaki durumlarda sağlar:

“(a) Ayrılabilir olması, diğer bir deyişle işletmeden ayrılabilme ya da bölünebilme özelliğine sahip ve bireysel olarak ya da işletmenin bu yönde bir niyetinin olup olmadığına bakılmaksızın ilgili sözleşme, tanımlanabilir varlık veya borç ile beraber satılabilir, devredilebilir, lisans altına alınabilir, kiralanabilir ya da takas edilebilir olması veya

(b) İlgili hakların işletmeden ya da diğer haklar ve yükümlülüklerden ayrılabilmesi veya devredilebilmesine bakılmaksızın, sözleşmede yer alan haklardan ya da diğer yasal haklardan kaynaklanması.”

TMS 38 uyarınca, bir varlık kaleminin maddi olmayan duran varlık olarak muhasebeleştirilmesi için aşağıdaki unsurları karşılaması gerekir:

“(a) Maddi olmayan duran varlık tanımını ve

(b) Muhasebeleştirme kriterlerini.”

Bu koşul, bir maddi olmayan duran varlığın başlangıçta elde edilmesi ya da işletme içinde oluşturulması ya da ekleme, değişiklik veya bakımının yapılması ile ilgili olarak daha sonra yüklenilen maliyetlere de uygulanır. TMS 38, maddi olmayan varlıkların muhasebeleştirme kriterlerini belirlemiştir. Bu kapsamda “Bir maddi olmayan duran varlık sadece ve sadece:

(a) Varlıkla ilişkili gelecekte beklenen ekonomik yararların işletme için gerçekleşmesinin muhtemel olması ve

(b) Varlığın maliyetinin güvenilir bir şekilde ölçülebilmesi durumunda, muhasebeleştirilir.”

TMS 38'in 23 üncü paragrafında yer verildiği üzere, “Bir işletme, varlığın kullanımıyla ilişkilendirilebilen gelecekteki ekonomik faydaların kesinlik derecesini, harici kanıtlara daha fazla ağırlık vermek suretiyle, ilk muhasebeleştirme tarihinde mevcut olan kanıtları esas alarak yargıda bulunmak suretiyle değerlendirir”.

TMS 38 gereğince bir maddi olmayan duran varlığın ilk muhasebeleştirilmesinde maliyet bedeli ile değerlendirilmesi esastır. Birleşme söz konusu ise TFRS 3 de dikkate alınır. TFRS 3 gereğince, bir maddi olmayan duran varlık işletme birleşmesi sırasında elde edilmiş ise bu varlığın maliyeti, elde edilme tarihindeki gerçeğe uygun değeridir ve bir maddi olmayan duran varlığın gerçeğe uygun değeri, varlıktan beklenen gelecekteki ekonomik yararların işletme tarafından elde edilme olasılığı ile ilgili piyasa beklentilerini yansıtır.

Maddi olmayan duran varlığa ilişkin bir ödemenin ertelenmiş olması diğer bir ifadeyle normal kredi vadelerini aşması halinde, bu varlığın maliyeti peşin fiyatına eşdeğerdir. TMS 23 gereğince aktifleştirilmedikçe, söz konusu tutar ile toplam ödeme arasındaki farkın, kredi süresi boyunca faiz gideri şeklinde muhasebeleştirilmesi gerekir (Yıldırım, 2012).

TMS 23'de özellikli varlıklar, “Amaçlanan kullanıma veya satışa hazır duruma getirilebilmesi zorunlu olarak uzun süreyi gerektiren varlıklar” şeklinde tanımlanmıştır. TMS 23'ün temel ilkesi çerçevesinde “bir özellikli varlığı elde etmek, inşa etmek veya üretmek konusunda doğrudan ilişkilendirilebilen borçlanma maliyetleri, söz konusu varlığın maliyetinin bir parçasını oluştururken diğer borçlanma maliyetlerinin gider olarak muhasebeleştirilir”. Bir maddi olmayan duran varlığın özellikli varlık olması halinde varlığa ilişkin finansman giderinin söz konusu varlığın maliyetine eklenmesi esastır. Varlığın özellikli varlık olmaması halinde ise borçlanma maliyetlerinin doğrudan gider olarak dikkate alınması gerekmektedir (Yıldırım, 2012).

TMS 38 gereğince işletme içi yaratılan maddi olmayan duran varlığın maliyetinin kapsamına, yönetimce amaçlanan şekilde çalışması amacıyla ilgili varlığın yaratılması, üretilmesi ve hazırlanmasında ihtiyaç duyulan ve söz konusu varlıkla doğrudan

ilişkilendirilmesi mümkün olan maliyetlerin tümü girmektedir. Bu maliyetler, maddi olmayan duran varlık oluşturulması için kullanılan veya tüketilen malzeme ve hizmet maliyetleri, maddi olmayan duran varlığın oluşturulması nedeniyle yüklenen TMS 19'da belirtildiği şekilde çalışanlara sağlanan faydalara ilişkin maliyetler, yasal hakkın tescili kapsamında yapılan ödemeler ve maddi olmayan duran varlığın oluşturulması esnasında kullanılan patentlere ve lisanslara ilişkin itfa paylarıdır. (Yıldırım, 2012)

TMS 38'e göre, "*Ayrı olarak elde edilen bir maddi olmayan duran varlığın maliyeti aşağıdakilerden oluşur:*

- (a) *İthalat vergileri ve iade edilmeleri mümkün olmayan satın alma vergileri de dahil, ticari iskontolar ve indirimler düşüldükten sonraki satın alma fiyatı ve*
- (b) *Varlığı amaçlanan kullanımına hazır hale getirmeye yönelik, doğrudan varlıkla ilişkilendirilebilen herhangi bir maliyet."*

TMS 38 uyarınca varlıkla doğrudan ilişkilendirilebilen maliyetlere ilişkin örneklere aşağıda yer verilmiştir:

- (a) Doğrudan, varlığın çalışabilir duruma getirilmesi sırasında oluşan ("TMS 19 Çalışanlara Sağlanan Faydalar" Standardında tanımlandığı gibi) çalışanlara sağlanan fayda maliyetleri;
- (b) Doğrudan, varlığın çalışabilir duruma getirilmesi sırasında oluşan mesleki ücretler ve
- (c) Varlığın düzgün çalışıp çalışmadığının testine yönelik maliyetler.

TMS 38 uyarınca bir maddi olmayan duran varlığın maliyetinin bir parçası olmayan harcamalara ilişkin örnekler ise aşağıdaki gibidir:

- (a) *Yeni bir ürün veya hizmetin tanıtımına ilişkin maliyetler (reklam ve promosyon maliyetleri dahil);*
- (b) *Yeni bir yerde veya yeni bir müşteri sınıfıyla iş yapma maliyetleri (personel eğitim masrafları dahil) ve*
- (c) *Yönetim maliyetleri ve diğer genel giderler."*

İşletme birleşmesi sırasında veya ayrı olarak elde edilen ve maddi olmayan duran varlık olarak muhasebeleştirilen devam eden araştırma veya geliştirme projesi ile ilgili daha sonraki harcamalar aşağıdaki gibi muhasebeleştirilir:

“(a) Araştırma harcaması olması durumunda, gerçekleştiği zaman gider olarak muhasebeleştirilir;

(b) Maddi olmayan duran varlık olarak muhasebeleştirilmek için gerekli kriterleri sağlamayan bir geliştirme harcaması olması durumunda, gerçekleştiği zaman gider olarak muhasebeleştirilir ve

(c) Maddi olmayan duran varlık olarak muhasebeleştirilmek için gerekli kriterleri sağlayan bir geliştirme harcaması olması durumunda, devam eden araştırma veya geliştirme projesinin defter değerine eklenir.”

TMS 38'de işletme içi yaratılan bir maddi olmayan duran varlığın muhasebeleştirilebilmesi için gerekli koşulların sağlanma durumu, işletmenin ilgili varlığın oluşumunu araştırması ve geliştirmesi olarak iki aşama halinde değerlendirilir (Yıldırım, 2012).

TMS 38'in 54 üncü paragrafı uyarınca *“Araştırmadan veya işletme içi bir projenin araştırma safhasından kaynaklanan herhangi bir maddi olmayan duran varlık muhasebeleştirilmez. Araştırma veya işletme içi bir projenin araştırma safhası harcamaları gerçekleştiğinde gider olarak muhasebeleştirilir.”* Bunun nedeni, TMS 38'in 55 inci paragrafında şu şekilde açıklanmıştır *“işletme içi bir projenin araştırma safhasında, işletmenin gelecekte ekonomik yararlar sağlayacak bir maddi olmayan duran varlığın mevcudiyetini göstermesi mümkün değildir.”*

TMS 38'in 57 nci paragrafına göre; *“Sadece ve sadece, aşağıdaki koşulların tamamının varlığı halinde, geliştirmeden veya işletme bünyesinde yürütülen bir projenin geliştirme safhasından kaynaklanan maddi olmayan duran varlıklar muhasebeleştirilir:*

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

(b) İşletmenin maddi olmayan duran varlığı tamamlama ve bu varlığı kullanma veya satma niyetinin bulunması.

(c) Maddi olmayan duran varlığı kullanma veya satma imkanının bulunması.

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

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

(f) Geliştirme sürecinde maddi olmayan duran varlıkla ilgili yapılan harcamaların güvenilir bir biçimde ölçülebilir olması.”

TMS 38 gereğince işletme muhasebe politikası olarak bu Standartta yer alan maliyet yöntemini veya yeniden değerlendirme yöntemini seçebilir. Eğer işletme bir maddi olmayan duran varlığı yeniden değerlendirme yöntemine göre muhasebeleştirilmişse ve aktif bir piyasaları var ise bu varlığın yer aldığı sınıftaki diğer tüm varlıkların da yine aynı yöntemle göre muhasebeleştirilmesi gerekir. Burada bahsi geçen maddi olmayan duran varlıklar sınıfı, işletmenin faaliyetlerinde kullanılan benzer niteliğe ve işleve sahip varlıklar grubunu ifade eder. Standardın 73 üncü paragrafı uyarınca “*maddi olmayan duran varlık sınıfında yer alan kalemler, ilgili varlıkların seçilerek yeniden değerlemeye tabi tutulmasından ve mali tablolarda farklı tarihlerdeki maliyet ve değerleri içeren tutarlar olarak raporlanmasından kaçınmak için, aynı zamanda yeniden değerlemeye tabi tutulur*”.

TMS 38 uyarınca maliyet yönteminde, “*maddi olmayan duran varlık, ilk muhasebeleştirilmesinin ardından, maliyetinden, tüm birikmiş itfa ve değer düşüklüğü zararları düşülmüş olarak izlenir*”. Yine bu Standardın 75 inci paragrafı uyarınca yeniden değerlendirme yönteminde ise, “*maddi olmayan duran varlık, ilk muhasebeleştirilmesinin ardından, yeniden değerlendirme tarihindeki gerçeğe uygun değerinden birikmiş itfa ve birikmiş değer düşüklüğü zararlarının tamamı düşüldükten sonra hesaplanan tutarı olan yeniden değerlendirilmiş tutarı üzerinden izlenir*”.

TMS 38’in 80 inci paragrafı uyarınca “*Bir maddi olmayan duran varlığın yeniden değerlendirme işlemine tabi tutulması durumunda, yeniden değerlendirme tarihindeki birikmiş itfa payları:*

(a) *İlgili aktifin brüt defter değerindeki değişimle orantılı olarak tekrar belirlenir ve böylece yeniden değerlendirme işlemi sonrası ilgili aktifin defter değeri yeniden değerlendirilmiş tutarına eşitlenir ya da*

(b) *İlgili aktifin brüt defter değerinden çıkarılır ve kalan net tutar, varlığın yeniden değerlendirilmiş tutarına göre tekrar belirlenir.”*

TMS 38 kapsamında bir maddi olmayan varlığın yeniden değerlendirme yöntemi seçilerek gerçeğe uygun değeri üzerinden muhasebeleştirilmesi için ilgili varlığın aktif bir piyasasının bulunması gerekir. Varlığın aktif piyasasındaki değeri ile finansal tablolardaki değerinin farklılaşması için varlık düzenli bir şekilde yeniden değerlemeye tabi tutulur.

TMS 38 uyarınca yeniden değerlendirme yöntemi seçilmiş ve ilgili varlığın değerinde artış yaşandıysa bu artış özkaynak içerisinde yeniden değerlendirme artışı olarak biriktirilir. Ancak, bu varlık için daha önceden değer düşüklüğü azalışından dolayı kar veya zarara yansıtılan bir tutar varsa, bu tutara denk gelen kısım yeniden değerlendirme artışı olarak özkaynaklar içerisinde yansıtılmadan doğrudan kar veya zarara yazılır.

Bunun yanı sıra, TMS 38’in 86 ncı paragrafı uyarınca *“bir maddi olmayan duran varlığın defter değerinin yeniden değerlendirme işlemi sonucunda azalmış olması durumunda, söz konusu azalan tutar, TMS 38 uyarınca kâr veya zararda muhasebeleştirilir. Ancak, anılan varlık için yeniden değerlendirme fazlasında mevcut bakiye ölçüsünde bir azalış olduğu sürece, söz konusu azalış yeniden değerlendirme fazlası adı altında doğrudan özkaynağa borç kaydedilir”*.

TMS 38’in 87 nci Paragrafına göre *“Özkaynakta yer alan birikmiş yeniden değerlendirme fazlası, elde edildiğinde, doğrudan dağıtılmamış kârlara nakledilebilir. Değerleme fazlasının tamamı, ilgili varlığın kullanımdan çekilmesi veya elden çıkarılması durumunda elde edilebilir. Ancak, değerlendirme fazlasının bir kısmı, ilgili varlık işletme tarafından kullanıldıkça elde edilebilir, böyle bir durumda, elde edilen değerlendirme fazlası tutarı, söz konusu varlığın yeniden değerlendirilmiş defter değeri esas alınarak hesaplanan itfa payları ile tarihi maliyetinin esas alınmış olması durumunda muhasebeleştirilmesi gereken itfa payları arasındaki farktır. Yeniden değerlendirme fazlasından dağıtılmamış kârlara yapılan transfer, kâr veya zarar aracılığıyla yapılmaz.”*

Standart gereğince bir maddi olmayan duran varlığın muhasebeleştirilmesinde işletmenin yararlı ömrü dikkate alması gerekmekte ve maddi olmayan duran varlık sınırlı bir yararlı ömre sahip ise itfaya tabi olurken, sınırsız yararlı ömre sahip olanlar ise itfaya tabi olmamaktadır.

İtfa payları genellikle kâr veya zararda muhasebeleştirilir. Ancak, bazen, varlıktan beklenen gelecekteki ekonomik yararlar, diğer varlıkların üretiminde kullanılır. Bu durumda, itfa payları diğer varlıkların maliyetinin bir parçasını oluşturur ve defter değerlerine eklenir. Örneğin, üretim sürecinde kullanılan maddi olmayan duran varlıkların itfa payları, stokların defter değerine eklenir.

TMS 38'in 100 üncü paragrafı uyarınca “*Sınırlı yararlı ömre sahip bir maddi olmayan duran varlığın kalıntı değeri, aşağıdaki durumlar söz konusu olmadıkça sıfır kabul edilir:*

(a) *Üçüncü bir şahıs, ilgili varlığı yararlı ömrünün sonunda satın alacağını taahhüt etmiştir veya*

(b) *Varlığın aktif bir piyasası mevcuttur ve:*

(i) *Kalıntı değeri bu piyasa aracılığıyla belirlenebilir ve*

(ii) *Böyle bir piyasanın varlığın yararlı ömrünün sonunda mevcut olması muhtemeldir.”*

TMS 38'in 101 inci paragrafına göre “*Sınırlı yararlı ömre sahip varlığın itfaya tabi tutarı, kalıntı değeri düşüldükten sonra belirlenir. Sıfırdan farklı bir kalıntı değeri, işletmenin maddi olmayan duran varlığı yararlı ekonomik ömrü bitmeden elden çıkarmayı beklediği anlamına gelir”.*

Bir maddi olmayan duran varlık aşağıdaki durumlarda finansal durum tablosu dışı bırakılır:

(a) Elden çıkarıldığında veya

(b) Kullanımı ya da satışından, gelecekte ekonomik yarar elde edilmesi beklenmediğinde.

Bir maddi olmayan duran varlığın finansal durum tablosu dışı bırakılmasından kaynaklanan kâr ya da zarar, varsa, varlıkların elden çıkarılmasından sağlanan net tahsilâtlar ile defter değerleri arasındaki fark olarak hesaplanır. Bu fark, ilgili varlık finansal durum tablosu dışına alındığı zaman kâr veya zararda muhasebeleştirilir

3.5.3.2. İlgili VUK Düzenlemeleri

VUK'ta maddi olmayan duran varlık şeklinde bir ifade yer almamaktadır; ancak yukarıda bahsedilen 269 uncu maddede gayrimaddi haklara yer verilmekte ve gayrimaddi hakların gayrimenkuller gibi maliyet bedeli ile değerlendirileceği ifade edilmektedir. Amortisman konusunda da yukarıda bahsedilen 313 üncü madde gereğince gayrimenkul gibi değerlendirilecek iktisadi kıymetlerin aynı şekilde amortismanına tabi olacağı ifade edilmiştir, dolayısıyla VUK'un maddi duran varlıklar ile maddi olmayan duran varlıkların değerlendirilmesi ile ilgili genel yaklaşımının aynı olduğu ifade edilebilir.

Gayrimaddi haklar kapsamına, gayrimenkul benzeri tapuya tescil edilen sınırlı ayni haklar ve sınai, ticari ve fikri haklar girmektedir. Söz konusu “sınırlı ayni haklar”a ilişkin düzenlemeler Medeni Kanun’un eşya hukuku bölümünde, sınai, ticari ve fikri haklar ise çeşitli kanunlarda yer almaktadır (Yıldırım, 2012).

Şekil 4: Gayri Maddi Hakların Sınıflandırılması

Gayrimaddi Haklar	
Sınırlı Ayni Haklar	Sınai, Ticari ve Fikri Haklar
1. İrtifak Hakları ve Taşınmaz Yükü	1. Sınai Haklar
- Taşınmaz lehine irtifak hakkı	Markalar
- İntifa hakkı ve diğer haklar	Patentler
İntifa hakkı	Know-how
Oturma hakkı	2. Ticari Haklar
Üst hakkı	İmtiyaz hakkı
Kaynak hakkı	İşletme hakkı
Diğer irtifak hakları	Ticaret ünvanı
- Taşınmaz yükü	3. Fikri Haklar
2. Rehin Hakkı	Manevi haklar
Taşınmaz rehni	Mali haklar

Kaynak: Yıldırım, 2012.

Değerleme sırasında VUK'un gayrimenkullerde maliyet bedeline giren giderler başlıklı 270 inci maddesi gereğince mükelleflerin, sayılan giderleri maliyet bedeline eklemesi veya doğrudan gider şeklinde yazması ihtiyaridir:

(a) Noter, mahkeme, kıymet takdiri, komisyon ve tellaliye giderleri ile

(b) Emlak alım ve Özel Tüketim Vergileri (doğrudan gider yazılabilen emlak alım vergisi yürürlükten kaldırılarak yerine tapu harcı miktarı artırılmıştır).

Dolayısıyla emlak alım vergisinin yerine ikame edilen tapu harcı tutarlarını da doğrudan gider yazmak veya ilgili iktisadi kıymetin maliyet bedeline dahil ederek aktifleştirmek mümkündür (Yıldırım, 2012). VUK'un "İlk tesis ve taazzuz giderleri ve peştamallıklar" başlıklı 282. maddesinde kuruluş ve örgütlenme giderleri ile şerefiyenin değerlemesi ile ilgili düzenleme yer almıştır. Buna göre;

"Kurumlarda aktifleştirilen ilk tesis ve taazzuv giderleri mukayyet değeri ile değerlendirir. Bu değer, ilk tesis ve taazzuv için yapılan giderlerden fazla olamaz.

Kurumun tesis olunması veya yeni bir şubenin açılması veyahut da işlerin devamlı bir surette genişletilmesi için yapılan ve karşılığında maddi bir kıymet iktisap olunmayan giderler bu cümledendir.

İlk tesis ve taazzuv giderlerinin aktifleştirilmesi ihtiyaridir.

Gerçek veya tüzel kişilerde peştamallıklar da mukayyet değerleriyle değerlendirir."

VUK'un 326. maddesi ise aşağıdaki gibidir:

"Kurumların aktifleştirdikleri ilk tesis ve taazzuv giderleri ile peştamallıklar mukayyet değerleri üzerinden eşit miktarlarda ve beş yıl içinde itfa olunur."

Görüldüğü üzere, TMS 38'e göre gider kaydedilmesi gereken kuruluş ve örgütlenme giderlerinin diğer bir ifadeyle işletmenin açılışı ve faaliyetin genişletilmesi ile ilgili giderlerin vergi mevzuatı yönünden aktifleştirilmesine ve 5 yıl içinde gider kaydedilmesine imkan

sağlanmıştır. Yine TMS 38'den farklı olarak, şerefiyenin de amortismanına tabi tutulması öngörülmüş ve 5 yıl içinde itfa edileceği ifade edilmiştir.

Bunun yanı sıra, vergi uygulamalarında araştırma ve geliştirme harcamaları arasındaki ayırım tam vurgulanmamış olup, araştırma giderleri de geliştirme giderleri de gelecekte ekonomik bir fayda yaratacağı düşünülüyor ise aktifleştirilmekte ve maddi olmayan duran varlıklar kapsamında raporlanmaktadır. Oysa TMS 38 uyarınca araştırma giderleri ile geliştirme giderleri ayırımına önem verilmiş ve kriterler belirlenmiştir. Araştırma giderleri aktifleştirilmeyip doğrudan sonuç hesaplarına kaydedilirken, geliştirme giderleri aktifleştirilmekte ve itfaya tabi tutulmaktadır (Akdoğan, 2015:14).

Diğer taraftan, kira ile tutulan varlıklarda yapılan değer artırıcı harcamalar, vergi uygulamalarında özel maliyet bedeli adı altında maddi olmayan duran varlıklarda raporlanmakta ve kira süresince ya da kira süresi belirgin değilse beş yılda itfa edilmektedir. Muhasebe standartları uygulamalarında ise, özel maliyet bedelleri maddi duran varlıklarda muhasebeleştirilmektedir. Nasıl ki finansal kiralama yoluyla edinilen maddi duran varlıklar haklarda değil maddi duran varlık grubunda ait olduğu maddi duran varlık kaleminde muhasebeleştiriliyorsa, özel maliyetler de ayrı bir kalem olarak maddi duran varlıklarda raporlanır (Akdoğan,2015: 14).

TMS 38 uyarınca faydalı ömürleri belirsiz olan maddi olmayan varlıklar için itfa payı ayrılmazken, vergi uygulamalarında bu varlıkların tamamı itfaya tabidir. Örneğin, bazı isim hakları buna örnek verilebilir.

1 Sıra No.lu MSGUT'un Hesap Çerçevesi, Hesap Planı ve Açıklamaları, C - Hesap Planı Açıklamaları kısmında ise 26 ncı grupta yer alan "Maddi Olmayan Duran Varlıklar" açıklanmıştır: *"Herhangi bir fiziksel varlığı bulunmayan ve işletmenin belli bir şekilde yararlandığı veya yararlanmayı beklediği aktifleştirilen giderler ile belli koşullar altında hukuken himaye gören haklar ve şerefiyelerin izlendiği hesap grubudur."* Diğer yandan söz konusu tanımın finansal olmayan varlıklara vurgu yapmamış olması tanımın eksik kalmasına neden olmuştur (Akbulut, 2012: 686).

Ticari kar ile mali kar arasındaki farklılık aşağıda Yıldırım'ın (2012) örneği ile verilmiştir. VUK ve TMS 38 değerlendirme hükümleri, işletmenin ilk ölçüm aşamasında uyumlu iken işletmenin, VUK'un aktifleştirilmesi veya giderleştirilmesini mükellefin tercihine bıraktığı kimi harcamaları doğrudan gider olarak muhasebeleştirilmesi halinde TMS 38

kapsamında aktifleştirilen söz konusu tutarın, mali kârın tespiti sırasında ticari kardan çıkarılması gerekir (Yıldırım, 2012).

ÖRNEK 1: A işletmesi, 01.01.2011 tarihinde, bir tarla üzerindeki ekip biçme hakkını (intifa hakkı) 10 yıllığına çıplak mülkiyet sahibinden satın alarak, tapu kütüğüne tescil ettirmiştir. İşletme intifa hakkı için çıplak mülkiyet sahibine 50.000 TL ödemiştir. Ayrıca bu hakkı elde etmek için 3.000 TL'lik işlem maliyeti (tapu harcı ödemesi gibi) yapmıştır.

Burada yapılmış olan işlem maliyetleri, VUK'un 270 inci maddesi kapsamındaki giderler arasındadır. İşletmenin yaptığı seçim, 3.000.-TL'lik işlem maliyetlerini gider şeklinde kaydetmektir.

Diğer yandan işletmenin söz konusu işlem maliyetlerini, TMS 38 gereğince ilk ölçümde varlığın maliyeti olarak dikkate almak zorunluluğu vardır. TMS 38'e göre intifa hakkının maliyeti 53.000.- TL (50.000 + 3.000) olarak hesaplanmaktadır.

Diğer yandan intifa hakkının maliyeti VUK' a göre 50.000.- TL'dir.

Hak 10 yıllığına kurulmuş olduğu için amortisman oranı % 10'dur ve TMS 38'e göre amortisman tutarı 5.300.- TL (53.000 x %10) iken VUK'a göre 5.000.- TL (50.000 x %10) olarak hesaplanmaktadır.

Sonuçta, işletme ticari kâra 300.-TL (5.300 – 5.000) amortisman farkını eklemek ve 3.000.- TL'yi ticari kârdan çıkarmak suretiyle mali karı bulmak durumundadır.

	Varlığın Defter Değeri (TL)		Ticari Kar (TL)		Mali Kar (TL)
	TMS	VUK	TMS	VUK	
Varlık	53.000	50.000	200.000	200.000	
Amortisman oranı	% 10	% 10	İşlem Gideri		
Amortisman tutarı	(5.300)	(5.000)	-	(3.000)	

		200.000	197.000
	Amortisman	(5.300)	(5.000)
		194.700	192.000
Ticari Kar	:	194.700 TL	
İlave edilecek tutar (+)	:	300 TL	
Çıkarılacak Tutar (-)	:		(3.000)
TL			
Mali Kar	:	192.000 TL	

Kaynak: Yıldırım, 2012.

Diğer yandan, VUK'ta başlangıç durumuna ilişkin işlem harcamalarının maliyete eklenmesi zorunlu değildir, aktifleştirme yılı sonuna kadar oluşmuş faiz ve kur farklarının maliyete eklenmesi zorunludur; sonraki dönem finansman giderlerinin aktifleştirilmiş varlığın maliyetine eklenmesi ise ihtiyaridir ve maddi olmayan duran varlık maliyetine finansman giderlerinin eklenmesi halinde TMS 38 ile farklılaşan sonuçlara ulaşılmaktadır. Devir yoluyla birleşmelerde aktif ve pasifin değerlemesinde, devlet teşviki yoluyla elde edilen maddi olmayan duran varlığın değerlemesinde ve varlıkların takası konusundaki değerlemede VUK ve TMS arasında farklar bulunmaktadır. Geliştirme harcamalarının sonradan giderleştirilmesi nedeniyle gider yazılıp yazılmama konusunun raporlama dönemlerinin farklı olması halinde ertelenmiş vergi borcu doğması ile sonuçlanabilecektir; tam maliyet yaklaşımı ile finansman giderleri dahil maliyeti oluşturan tüm giderlerin maddi olmayan duran varlık maliyetine girmesi farklılık yaratmaktadır (Akbulut, 2012: 687-692).

3.5.4. Satış Amaçlı Elde Tutulan Duran Varlıklar

3.5.4.1. TMS ve TFRS Düzenlemeleri

Satış amaçlı elde tutulan duran varlıklar ve durdurulan faaliyetler konusu TFRS 5 ile düzenlemiştir. TFRS 5'in 1 inci paragrafına göre;

“(a) Satış amaçlı elde tutulan olarak sınıflandırılma kriterlerini sağlayan varlıklar; defter değerleri ile satış için katlanılacak maliyetler düşülmüş gerçeğe uygun değerlerinden

düşük olanı ile ölçülür ve söz konusu varlıklar üzerinden amortisman ayırma işlemi durdurulur ve

(b) Satış amaçlı elde tutulan olarak sınıflandırılma kriterlerini sağlayan varlıklar finansal durum tablosunda ayrı olarak sunulur; durdurulan faaliyetlere ilişkin sonuçlar ise kapsamlı gelir tablosunda ayrı olarak sunulur.”

TFRS 5'in 2 nci paragrafına göre “Bu standardın sınıflandırma, sunum ve ölçüm hükümleri, ortaklara dağıtım amacıyla elde tutulan olarak sınıflandırılan duran varlıklar veya elden çıkarılacak varlık grupları için de uygulanır”.

TFRS 5'in 6 ncı paragrafı uyarınca “Bir duran varlık için defter değeri, devam etmekte olan kullanımdan ziyade satış işlemi aracılığı ile geri kazanılacak ise işletme bu duran varlığı veya elden çıkarılacak varlık grubunu satış amaçlı duran varlık şeklinde sınıflandırır”. Ancak bu durumun geçerli olabilmesi için, TFRS 5'in 7 nci paragrafına göre “ilgili varlığın veya elden çıkarılacak varlık grubunun bu tür varlıkların veya elden çıkarılacak varlık grubunun satışında sıkça rastlanan ve alışılmış koşullar çerçevesinde derhal satılabilecek durumda olması ve satış olasılığının yüksek olması” gerekir.

TFRS 5'in 8 inci Paragrafına göre; “Satış olasılığının yüksek olması için de, uygun bir yönetim kademesi tarafından, varlığın veya elden çıkarılacak varlık grubunun satışına ilişkin bir plan yapılmış ve alıcıların tespiti ile planın tamamlanmasına yönelik aktif bir program başlatılmış olmalıdır. Ayrıca, varlık veya elden çıkarılacak varlık grubu cari gerçeğe uygun değeriyle uyumlu bir fiyat ile aktif olarak pazarlanıyor olmalıdır. Diğer yandan satışın, bu Standardın 9 uncu paragrafında izin verilen durumlar haricinde, sınıflandırılma tarihinden itibaren bir yıl içerisinde tamamlanmış bir satış olarak muhasebeleştirilmesinin beklenmesi ve planı tamamlamak için gerekli işlemlerin, planda önemli değişiklikler yapılması veya planın iptal edilmesi ihtimalinin düşük olduğunu göstermesi gerekir”.

TFRS 5'in 9 uncu Paragrafında, çeşitli olayların veya koşulların satış işleminin tamamlanma süresini bir yıldan fazlaya uzatabileceği, söz konusu gecikmenin, işletmenin kontrolü dışındaki olaylar veya koşullar nedeniyle gerçekleşmiş ve işletmenin ilgili varlığın satışına yönelik satış planının devam etmekte olduğuna dair yeterli kanıt bulunması durumunda, satış işlemi tamamlamak için gerekli olan sürenin uzamasının, ilgili varlığın satış amaçlı elde tutulan varlık olarak sınıflandırılmasını engellemeyeceği belirtilmiştir.

Satış amaçlı elde tutulan varlık şeklinde sınıflandırılmış bir varlık veya elden çıkarılacak varlık grubu, defter değeri ile satış maliyeti düşülmüş gerçeğe uygun değerinden düşük olanı ile ölçülürken ortaklara dağıtım amaçlı elde tutulan olarak sınıflandırılan bir duran varlık veya elden çıkarılacak varlık grubu defter değeri ile dağıtım maliyetleri düşülmüş gerçeğe uygun değerinden düşük olanıyla ölçülür.

İlgili varlığın sınıfı değiştikten sonra amortisman ayrılması durdurulur. Satış niyetinin değişmesi ya da varlığın satışının mümkün olmayacağı anlaşıldığı durumlarda, varlık tekrar kullanım amaçlı olarak elde tutulmaya karar verilmişse, satış amaçlı elde tutulan duran varlık sınıfından eski bulunduğu sınıfa örneğin maddi duran varlıklara aktarılır ve amortisman ayrılmayan süreye tekrar amortisman ayrılarak hiç sınıf değiştirmeseydi olması gereken tutara getirilir (Akdoğan, 2015: 13).

Faydalı ömrünü tamamlamış, kullanımdan alınmış hurda değeri ile satılması beklenen maddi duran varlıklar bu kapsamda dikkate alınmaz, bu tür varlıkların ne zaman satılacağı da bilinmediğinden ve tutarları önemsiz olduğundan bunlar diğer duran varlıklar içerisinde elden çıkartılacak duran varlıklar olarak raporlanır (Akdoğan, 2015: 13).

Buna karşın bağlı ortaklıklar, iş ortaklıkları, iştirakler gibi ortaklık yatırımları da satışa çıkarıldığında ve on iki ay içinde satılmaları beklendiğinde duran varlıklardan satış amaçlı duran varlıklar sınıfına aktarılırlar (Akdoğan, 2015: 13).

TFRS 5'in 17 paragrafına göre *“Satışın bir yıldan uzun süre içerisinde gerçekleşmesi durumunda, işletme satış maliyetini bugünkü değerinden ölçer. Satış maliyetinin bugünkü değerinde, zamanın geçmesinden kaynaklanan bir artış, finansman maliyeti olarak kâr veya zarar içerisinde gösterilir”*.

3.5.4.2. İlgili VUK Düzenlemeleri

VUK'ta satış amaçlı elde tutulan duran varlıklar için ayrı bir sınıflandırmaya ve değerlendirme hükümlerine yer verilmemiştir. VUK'a göre satış amaçlı alınmış duran varlığın durumunu değerlendirmek için işletmenin esas faaliyetine bakmak gerekir. Bir işletmenin esas faaliyeti, çeşitli sabit kıymetleri alıp satmak ise esas faaliyetleri amacıyla aldıkları kıymetler stoklarda dönen varlık olarak muhasebeleştirilir. Bir işletmenin faaliyetleri kısmen veya tamamen gayrimenkul veya sabit kıymet niteliği taşıyan varlıkların ticaretini yapmak ise VUK gereğince alım satım konu söz konusu kıymetler stoklar hesabında izlenir ve

değerlemelerinde VUK'un 274, 275 veya 278 inci maddeleri uygulanır. İşletmeler söz konusu varlıkları kullanmaya başladıklarında ise sabit kıymetler içinde gösterilmeleri ve amortismanına tabi tutulmaları gerekli olur.

İşletmenin esas faaliyet konusu sabit kıymet alım satımı değilse ve işyeri, üretim yeri, yönetim yeri vs. gibi ilgili kıymet işletme faaliyetlerinde kullanılmak yahut kiralanmak amacıyla satın alınıyorsa, söz konusu duran varlık VUK'a göre diğer duran varlıklar ile aynı hükümlere tabi olacak ve maliyet bedeli ile değerlendirilecektir.

Özetle, VUK'a göre gerek duran varlık gerekse dönen varlık niteliğindeki sabit kıymetler için değerlendirme ölçüsü maliyet bedelidir. Ancak, yangın, deprem ve su basması gibi afetler yüzünden veyahut bozulmak, çürümek, kırılmak, çatlak ve paslanmak gibi haller neticesinde iktisadi değerinde önemli bir azalış olan stokların emsal bedeli ile değerlendirme imkanı varken, bu imkan duran varlıklar için Maliye Bakanlığında alınacak izin paralelinde olağanüstü amortisman suretiyle söz konusu olur. Ayrıca, duran varlık niteliğindeki gayrimenkuller için noter, mahkeme, kıymet takdiri, komisyon ve tellaliye giderleri ile ÖTV'nin maliyete eklenmesi ihtiyari iken dönen varlık diğer bir ifadeyle stok niteliğindeki gayrimenkuller için bu giderler maliyete dahil edilir.

Diğer yandan, TFRS 5'in değerlendirme hükümlerinin ortaklara dağıtım amacıyla elde tutulan olarak sınıflandırılan duran varlıklar veya ortaklara dağıtım amacıyla elde tutulan varlık grupları için de uygulanacağı öngörülürken VUK'da bu tür bir durum söz konusu değildir. Bu tür bir durumda, varlığın değerlendirme yönteminde herhangi bir değişiklik söz konusu olmaz.

3.5.5. Yatırım Amaçlı Gayrimenkuller

Buraya kadar yapılan açıklamalardan da anlaşılacağı üzere, gayrimenkullerin farklı sınıflandırmalara tabi olmaları muhasebeleştirme yöntemlerinde de farklılık yaratmaktadır. TFRS kapsamında söz konusu varlıkların hem dönen hem de duran varlık olarak sınıflandırılması mümkündür. Bu kapsamda, gayrimenkuller; stok, maddi duran varlık, satış amacıyla elde tutulan duran varlık, üçüncü kişiler adına inşa edilmekte veya geliştirilmekte olan gayrimenkul, sahibi tarafından kullanılan gayrimenkul, gelecekte yatırım amaçlı gayrimenkul olarak kullanılmak üzere inşa edilmekte ya da geliştirilmekte olan gayrimenkul ve yatırım amaçlı gayrimenkul olarak ifade edilebilir. (Öztürk, 2009: 99) Diğer maddi duran varlıklar gibi yatırım amaçlı gayrimenkullerin elde edilmesiyle veya inşasıyla doğrudan

ilişkilendirilebilen borçlanma maliyetleri olabilir. Böyle bir durumda, borçlanma maliyetlerini gayrimenkul maliyetine dahil etme veya etmeme yönüyle VUK ve TMS 40 kapsamında hesaplanan maliyet değeri farklı olabilmektedir (Uluslan, 2009: 160).

3.5.5.1. TMS ve TFRS Düzenlemeleri

Yatırım amaçlı gayrimenkullerin muhasebeleştirilmesi ile açıklamalarına ilişkin esaslar TMS 40'da yer almıştır. Ayrıca finansal kiralama işlemi kapsamında bir kiracının finansal tablolarında muhasebeleştiği yatırım amaçlı gayrimenkul hakları ve kiraya verenin finansal tablolarında faaliyet kiralaması işlemi kapsamında kiracıya sağlanan yatırım amaçlı gayrimenkullerin değerlendirilmesi de TMS 40 kapsamındadır.

Yatırım amaçlı gayrimenkul TMS 40 kapsamında şu şekilde tanımlanmıştır: *“Aşağıda yer alan amaçlardan ziyade, kira geliri veya değer artış kazancı ya da her ikisini birden elde etmek amacıyla (sahibi veya finansal kiralama sözleşmesine göre kiracı tarafından) elde tutulan gayrimenkullerdir (arsa veya bina ya da binanın bir kısmı veya her ikisi):*

(a) Mal veya hizmet üretiminde ya da tedarikinde veya idari amaçla kullanılmak veya

(b) Normal iş akışı çerçevesinde satılmak.

Sahibi tarafından kullanılan gayrimenkuller ise, *“Mal veya hizmet üretimi veya tedariki ya da idari amaçla kullanılmak üzere elde tutulan (sahibi veya finansal kiralama sözleşmesine göre kiracı tarafından) gayrimenkuller”* olarak tanımlanmıştır.

Yatırım amaçlı bir gayrimenkulün varlık olarak muhasebeleştirilebilmesi için, gayrimenkule ilişkin gelecekteki ekonomik yararların işletmeye girişinin muhtemel olması ve maliyetinin güvenilir şekilde ölçülebilmesi gerekir. Bu muhasebeleştirme ilkesini uygulayan bir işletme yatırım amaçlı gayrimenkul maliyetlerini, söz konusu maliyetler ortaya çıktığı anda değerlendirir. Sözü edilen maliyetler, başlangıçta yatırım amaçlı gayrimenkulün elde edilmesine ilişkin olarak gerçekleştirilen maliyetler ile yatırım amaçlı bir gayrimenkule daha sonradan yapılan ilave, değişiklik veya hizmet maliyetlerini içerir.

Yatırım amaçlı gayrimenkul başlangıçta maliyeti ile değerlendirilir ve işlem maliyetleri de bu değerlemeye dahil edilir. İstisnai durumlar dışında ise muhasebeleştirme sonrasındaki değerlendirme gerçeğe uygun değer yöntemi veya maliyet yöntemi ile yapılır ve seçilen yöntemi tüm yatırım amaçlı gayrimenkuller için uygulanır.

Önceleri kullanım amaçlı elde tutulan bir gayrimenkul daha sonra kiraya verilmiş ve bu amaçla kullanımına karar verilmişse, maddi duran varlık sınıfından yatırım amaçlı gayrimenkul sınıfına transferi yapılır. Transfer sırasında hesaplanan gerçeğe uygun değer ile net kayıtlı değer arasındaki olumlu farklar kar zarara değil maddi duran varlık yeniden değerlendirme artışına kaydedilir (Akdoğan, 2015: 13).

Diğer yandan, Standartta "*Gerçeğe uygun değer yönteminden maliyet yöntemine geçişin daha uygun bir sunumla sonuçlanma ihtimali çok düşüktür*" denilmek suretiyle tercihen gerçeğe uygun değer ile değerlendirme yapılması esası benimsenmiştir. Ayrıca gerçeğe uygun değer, konuyla ilgili uzman ve yatırım amaçlı gayrimenkulün sınıf ve yeri hakkında güncel bilgiye sahip bağımsız bir değerlendirme uzmanı tarafından yapılan değerlendirme işlemi esas alınarak tespit edilmesinin daha doğru olacağı vurgulanmıştır.

İşletme ilk muhasebeleştirilmesinin ardından, gerçeğe uygun değer yöntemini seçmiş ise Standartta belirtilen istisnalar hariç olmak üzere, tüm yatırım amaçlı gayrimenkullerini gerçeğe uygun değer yöntemi ile ölçmek durumundadır. Kiracı konusunda ise eğer kiracı faaliyet kiralaması işlemi çerçevesinde herhangi bir gayrimenkul hakkını elinde bulunduruyorsa söz konusu gayrimenkul yatırım amaçlı bir gayrimenkuldür. Bu durumda değerlemeye ilişkin seçme hakkı burada geçerli olmaz ve gerçeğe uygun değer ile değerlendirme yapılması zorunluluk arz eder.

TFRS 13 uyarınca yatırım amaçlı bir gayrimenkulün gerçeğe uygun değeri ölçülürken, işletme gerçeğe uygun değer, başka hususların yanı sıra, mevcut kiralamalardan elde edilen kira geliri ile piyasa katılımcılarının yatırım amaçlı gayrimenkulleri mevcut piyasa koşullarında fiyatlandırırken kullanacakları diğer varsayımları yansıttığından emin olur (TMS 40 Paragraf 40).

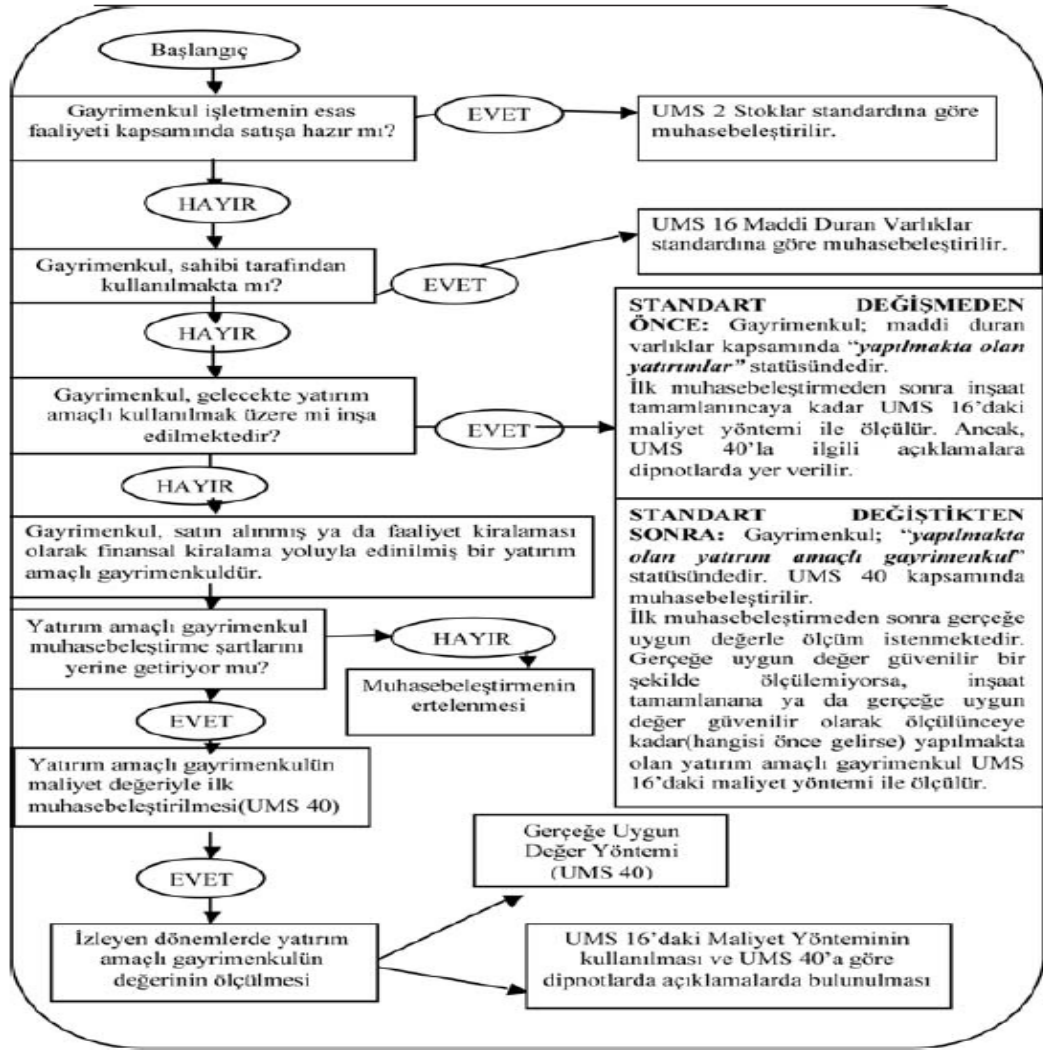
İzleyen dönemlerdeki ölçümlerden ortaya çıkan değer artış azalışları sonuç hesaplarına kaydedilir. Gerçeğe uygun değerinden ölçülen yatırım amaçlı gayrimenkuller amortismanına tabi değildir. Çünkü dönemsel değer değişimleri sonuç hesaplarına yansıtılmaktadır. Yatırım amaçlı olarak kullanılırken işletme faaliyetlerinde kullanılmasına başlanan yatırım amaçlı gayrimenkuller maddi duran varlık grubundaki binalara aktarılırken kayıtlarda gözükken en son gerçeğe uygun değeri ile aktarılır. Bu değer binaların maliyet bedeli yerine geçer. Kalan ömrü süresinde bu tutar amortismanına tabi olur (Akdoğan, 2015: 13).

İşletme ilk muhasebeleştirmeden sonra maliyet yöntemini seçmiş ise TFRS 5 Standardı gereğince satış amaçlı elde tutulan olarak sınıflananlar veya satış amaçlı elde tutulan olarak sınıflanan elden çıkarılacak varlık grubuna dahil edilenler haricindeki tüm yatırım amaçlı gayrimenkullerini TMS 16 çerçevesinde maliyet yöntemiyle ölçmek durumundadır. İşletme yatırım amaçlı gayrimenkul maliyetini aşağıda sayılanları gerekçe göstererek arttıramaz:

- İlk tesis maliyetleri (anılan maliyetler, ilgili gayrimenkulün yönetimin amaçladığı şekilde faaliyet göstermesi için gerekli olmadığı müddetçe),
- Planlanan doluluk/kullanım seviyesine ulaşılmasına kadar oluşan işletme zararları,
- Gayrimenkulün inşası veya geliştirilmesi esnasında oluşan aşırı tutarda artık malzeme, kayıp işçilik veya diğer kaynaklar.

Aşağıdaki TMS 40'a ilişkin karar ağacı ile gayrimenkullerin yatırım amaçlı olma durumunun belirlenmesi ve bu pozisyona sonradan dahil olan gayrimenkullerin muhasebeleştirilme işleminde uygulayıcılar için sistematik bir yaklaşım sunulması amaçlanmıştır (Öztürk, 2009: 99).

Şekil 5: Yatırım Amaçlı Gayrimenkullere İlişkin Karar Ağacı



Kaynak: Greuning, 2009'dan aktaran Öztürk, 2009: 112

3.5.5.2. İlgili VUK Düzenlemeleri

VUK yatırım amaçlı gayrimenkuller için de ayrı bir düzenleme içermemektedir. 269 uncu maddenin gayrimenkullerin maliyet değeri ile değerlendirileceği hükmü burada da geçerlidir. Yatırım amaçlı gayrimenkullerin veya VUK'taki ifade ile gayrimenkullerin maliyetlerinin artırılması konusunda ise TMS 40 ile VUK arasında VUK Madde 272 gereğince artırımın maliyete dahil gerekliliği nedeniyle farklılık bulunmaktadır.

Gayrimenkulde belirli bölümler için yenileme yapılmasının söz konusu olduğu durumda ise VUK'ta söz konusu bölüme ilişkin emsal tespiti yapılması amacıyla fevkalade amortisman nispetlerinin belirlenmesi için Maliye Bakanlığına başvurulur ve ilgili kısım için

amortisman ayrılarak varlık ekonomik değerine indirgense dahi söz konusu bölümün bilanço dışında bırakılması söz konusu olmaz. Varlığın net defter değeri fevkalade amortisman yoluyla azaltılmakla birlikte yenileme harcaması ilgili varlığın defter değerine dahil edilir. Böylelikle, söz konusu varlığın brüt değeri yenilenen kısmın ve buna ilişkin harcamanın maliyetleri dahil olarak gözükmüş olur. Buna karşın, TMS 40'ta ise yenilenen kısmın defter değeri ile bilanço dışında bırakılması söz konusu olur.

VUK gereğince gayrimenkulün satın alma bedeline, gayrimenkulün aktifleştirildiği dönemin sonuna kadar ortaya çıkan finansman gideri ile kur farkının eklenmesi gerekir. Sonraki dönemlerde ortaya çıkanlar ise gayrimenkulün satın alma bedeline eklenebileceği gibi doğrudan gelir tablosu ile de ilişkilendirilebilir. TMS 40'a göre ise söz konusu kur farkları ve finansman maliyetleri, özellikle varlıklar dışındaki gayrimenkullerin maliyetine eklenmez.

VUK, gayrimenkulün satın alınması ile ilişkili vade farkını maliyetin parçası şeklinde kabul ederek herhangi bir ayrıma gitmez. Sadece izleyen dönemlerde ayrıca fatura edilen vade farkları doğrudan gider kaydedilebilir. TMS 40'ta ise gayrimenkul peşin değer ile muhasebeleştirileceği için, vade farkı maliyetten ayrıştırılır ve dönemine göre finansman gideri olarak dikkate alınır. VUK takas işleminde emsal bedeli uygulamaktadır. TMS 40'ta ise gerçeğe uygun değer uygulanacaktır. Emsal bedelin tayinindeki sıra, ortalama fiyat esası, maliyet bedeli esası ve takdir komisyonu kararı şeklindedir. Söz konusu sıranın takip edilmesi ile tayin olunan emsal değer ile TMS kapsamındaki gerçeğe uygun değer birbirinden farklı olması kuvvetle muhtemeldir.

Diğer yandan, VUK'ta yatırım amaçlı gayrimenkul için amortisman uygulaması devam edilirken, TMS 40'ta ise gerçeğe uygun değere göre değerlendirme yapılmışsa amortisman ayrılmayacak, maliyet esasına göre değerlendirme yapılmışsa amortisman uygulamasına devam edilecektir. Gayrimenkulün transferi ve elden çıkarılması konusunda da VUK ile TMS 40 arasında farklılıklar bulunmaktadır (Akbulut, 2012: 626-632).

Her iki düzenlemenin birbirinden farklı olan yanları aşağıdaki tabloda özetlenmiştir.

Tablo 7: TMS 40 Uygulaması ile VUK Uygulaması Karşılaştırması

TMS 40'a Göre	VUK'a Göre
Yatırım amaçlı gayrimenkul başlangıçta	Madde269'a göre gayrimenkuller maliyet

<p>maliyeti ile ölçülür. İşlem maliyetleri başlangıç ölçümüne dahil edilir. Doğrudan ilişkilendirilebilen harcamalar maliyete katılabilir.</p>	<p>bedeli ile değerlendirilir. Madde270'e göre maliyet bedeline noter, mahkeme, kıymet takdiri, komisyon vb. giderleri dahil etmek zorunlu değildir.</p>
<p>Gayrimenkulün inşası veya geliştirilmesi sırasındaki aşırı tutarda artık malzeme, kayıp işçilik v.b. normalin üzerindeki harcamaların gayrimenkul maliyetiyle ilişkilendirilmeden gider yazılması öngörülür.</p>	<p>Aynı şartlarda ortaya çıkan normalin üzerindeki artık malzeme, kayıp işçilik veya diğer kaynaklar gibi aşırı tutardaki harcamaların gider yazılması kabul edilmez.</p>
<p>Yatırım amaçlı gayrimenkule ilişkin ödemenin ertelenmiş olması durumunda maliyet eşdeğer peşin ödeme tutarıdır. Bu tutar ile toplam ödemeler arasındaki fark, kredi süresince faiz gideri olarak kaydedilir.</p>	<p>İşletme aktifine giren gayrimenkuller borçlanarak ya da yabancı para ile satın alınıyor ise aktifleştirildiği yıl sonuna kadarki faiz ve kur farklarının ilgili gayrimenkulün maliyetine eklenmesi gerekir.</p>
<p>Standarda göre gerçeğe uygun değerle ölçülen yatırım amaçlı gayrimenkullerde amortisman ayırma işlemine son verilir.</p>	<p>VUK' un ilgili maddeleri ve tebliğleri uyarınca gayrimenkullere amortisman ayırma işlemine devam edilir.</p>
<p>Gerçeğe uygun değer yöntemiyle değerlendirilen yatırım amaçlı gayrimenkullerdeki değer artışından kaynaklanan kazançlar gelir olarak raporlanır.</p>	<p>Madde 269' a göre gayrimenkuller maliyet bedeli üzerinden değerlendirilir.</p>
<p>Gerçeğe uygun değer yöntemiyle değerlendirilen yatırım amaçlı gayrimenkullerdeki değer düşüklüğünden kaynaklanan kayıplar gider olarak raporlanır.</p>	<p>Gayrimenkuller için değer düşüklüğü uygulaması öngörülmemiştir. Fakat Madde 317 uyarınca fevkalade amortisman uygulanabilir.</p>

İşletme gayrimenkule ilişkin günlük hizmet giderlerini yatırım amaçlı gayrimenkulün defter değerinde muhasebeleştiremez. Bu maliyetler gerçekleştikçe kâr veya zararda raporlanır.	Madde 272'ye göre günlük bakım-onarım giderleri doğrudan gider yazılabilmektedir.
Yatırım amaçlı gayrimenkullerin yenileme harcamaları gayrimenkulün defter değerine eklenir. Yenilenen bölümlerinin defter değerleri bilanço dışı bırakılır.	Madde 272 uyarınca yenileme harcamaları gayrimenkulün maliyet bedeline eklenir Söz konusu gayrimenkul bilanço dışı bırakılıncaya kadar ilave edilen söz konusu maliyetler gayrimenkulün maliyeti içinde değerlendirilmeye devam edilir.

3.5.6. Finansal Yatırımlar: Mali Duran Varlıklar

3.5.6.1. TMS ve TFRS Düzenlemeleri

İştiraklerdeki ve iş ortaklıklarındaki yatırımların muhasebeleştirilmesi durumunda özkaynak yönteminin uygulanması konusu TMS 28 ile düzenlenmiştir. Dolayısıyla, bu standart, iştiraklerdeki yatırımların muhasebeleştirilmesini tanımlar ve iştirakler ile iş ortaklıklarına ait yatırımların muhasebeleştirilmesinde uygulanacak özkaynak yöntemine ilişkin açıklamalar içerir. TMS 28'i uygulayacak olan işletmeler, yatırım yapılan işletmeyi müşterek şekilde kontrol eden veya bunlar üzerinde önemli etkisi olan tüm işletmelerdir.

TMS 28'de özkaynak yöntemi şu şekilde açıklanmaktadır: “*Yatırımın başlangıçta elde etme maliyeti ile muhasebeleştirildiği ve sonrasında bu tutarın yatırım yapılan işletmenin net varlıklarında yatırımcı işletmenin payına düşen kısmı yansıtacak şekilde düzeltildiği bir muhasebe yöntemidir. Yatırımcı işletmenin kâr veya zararı, yatırım yapılan işletmenin kâr veya zararından kendisine düşen payı; yatırımcı işletmenin diğer kapsamlı kârı, yatırım yapılan işletmenin diğer kapsamlı kârından kendisine düşen payı kapsamaktadır*”.

TMS 28'de iştirak, “*yatırımcı işletmenin üzerinde önemli etkisinin bulunduğu işletme*”; iş ortaklığı ise “*müşterek kontrole sahip olan tarafların, girişimin net varlıkları üzerinde haklarının bulunduğu müşterek anlaşma*” olarak tanımlanmıştır. Akbulut (2012: 380) TMS 28'de sözü edilen iş ortaklığının, adi ortaklık gibi tüzel kişiliği olmayan işletmeleri

de kapsadığını vurgulamaktadır. Dolayısıyla, TMS 28’de belirtilen iş ortaklığı tabiri ile, vergi uygulamaları yönünden, hisse senedi, ortaklık hakları veya hisseleri ya da ortaklık payları ile temsil edilen yatırımlardan müşterek kontrol ile sonuçlananların anlaşılması gerekmektedir.

VUK'ta sermaye şirketi olarak limited şirketlerin veya iş ortaklığı benzeri ortaklıkların paylarını niteleyen ortaklık hakları veya hisselerinin ya da ortaklık paylarının değerlendirilmesi veya muhasebeleştirilmesine ilişkin olarak, hisse senetlerinin aksine, herhangi bir düzenleme yer almamıştır. Diğer yandan VUK'un “İktisadi İşletmelere Dahil Kıymetleri Değerleme” başlıklı bölümünde yazılı olmayan veya yazılı olsa dahi kendi ölçüleri ile değerlendirilmelerine imkan bulunmayan bina ve arazi hariç iktisadi kıymetleri varsa borsa rayici, yok ise mukayyet değerleri, bu değer de olmaması halinde ise emsal bedeli ile değerlendirilmeleri gerekir. Buna istinaden Akbulut (2012: 381), bir borsa rayici olmayan ortaklık payları için mukayyet değer kullanılması en olası değerlendirme yöntemi olduğunu ifade etmektedir.

Karşılaştırılacak olursak, TMS 28 elde etme maliyeti ile muhasebeleştirmeyi öngörürken VUK, ortaklık paylarının mukayyet değerle muhasebeleştirilmesini öngörmektedir. VUK’a göre, hisse senetleri ise alış bedeli ile değerlendirilir. Diğer yandan, Maliye İdaresi iştirak hisselerinin alımıyla ilgili vade farklarının iştirakin maliyetine dahil edilmesini şart koşmakta, bunların ilgili olduğu dönemlerde gider kaydedilmesine müsaade etmemektedir. Söz konusu durum, TMS 28’deki finansman gideri olarak kaydını gerektiren hüküm ile örtüşmemektedir. Şu halde, son durum haricinde, TMS 28 uyarınca ilk muhasebeleştirme dolayısıyla yapılan kayıt ile vergi mevzuatına göre yapılan kaydın büyük oranda uyumlu olduğu ifade edilebilir.

Diğer yandan, iştirakin sonraki yeniden raporlama dönemi ölçümünde, TMS 28 uyarınca meydana gelen değer değişimlerinin öz kaynak yöntemine göre iştirak değerini etkilemesi, vergi uygulamalarına göre ise işletme iştiraki elden çıkarıncaya kadar değer değişiminin kabul edilmemesi nedeniyle vergisel değerlendirme farkı oluşmaktadır (Akbulut, 2012: 381).

Uygulamalar arasında farklılık arz eden diğer bir konu ise iştirakin kar etmesi durumuna ilişkindir. Bu durumda TMS 28 kapsamında iştirakin değeri artar. Zarar etmesi veya kar dağıtması durumunda ise iştirakin değeri düşer. Kar/zarar durumunda vergi uygulamasına göre ise iştirakin değeri değişmez, kar dağıtılması halinde ise belirli koşullarda kar payı istisna kazanç kabul edilir.

TMS 31 ile düzenlenmiş olan iş ortaklıkları Standardı daha sonra muhasebeleştirme ve ölçme açısından TMS 28 ile düzenlenirken raporlama ilkeleri açısından TFRS 11 ile düzenlenmiştir. TFRS 11 Müşterek Anlaşmalar'ın amacı, “müştereken kontrol edilen anlaşmalarda (müşterek anlaşmalarda) payı olan işletmeler tarafından yapılacak finansal raporlamanın ilkelerini düzenlemektir”. Amaçta bahsi geçen müşterek anlaşma TFRS 11'de şu şekilde tanımlanmıştır: “Müşterek anlaşma, iki veya daha fazla tarafın üzerinde müşterek kontrole sahip olduğu anlaşmadır.” ve bu anlaşmanın iki temel özelliği bulunmaktadır:

(a) Taraflar, sözleşmeye bağlı bir anlaşma ile sınırlandırılmıştır ve

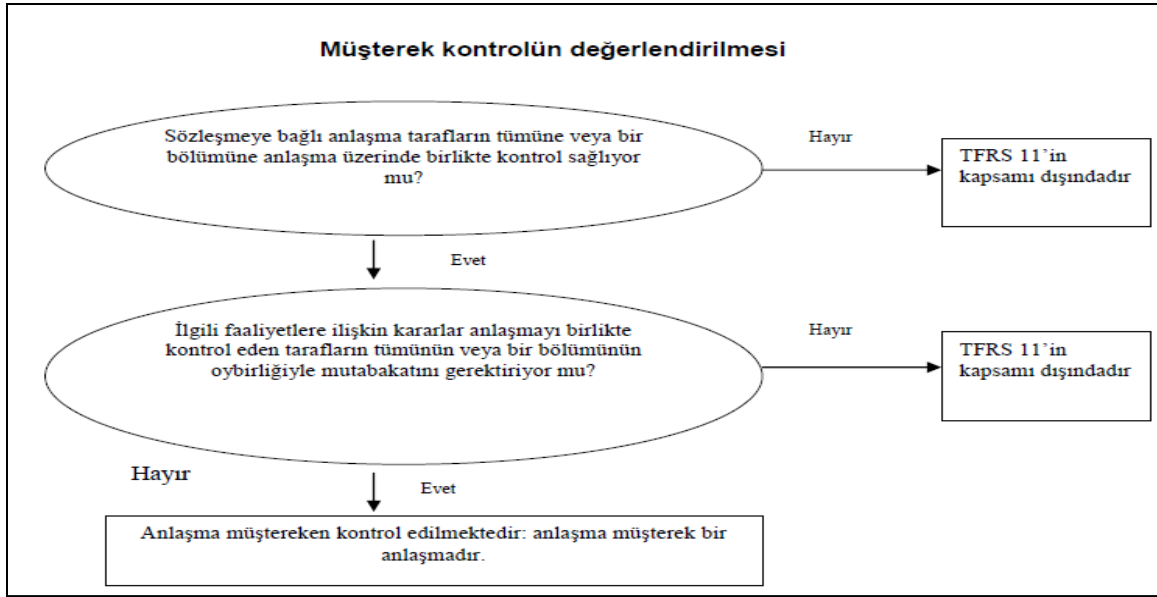
(b) Sözleşmeye bağlı anlaşma, söz konusu tarafların iki veya daha fazlasına anlaşmanın müşterek kontrolünü vermektedir”.

Tanımda geçen 'müşterek kontrol', bir anlaşma üzerindeki kontrolün sözleşmeye dayalı şekilde paylaşımını ifade eder ve ilgili faaliyetlere dair kararların, kontrolü paylaşan tarafların oy birliği ile mutabakatını gerekli kıldığı hallerde söz konusu kontrolün varlığından bahsedilebilir. Kısaca bu anlaşma, “müşterek faaliyet” veya bir “iş ortaklığı” olarak ifade edilmiştir. Müşterek faaliyet, “müşterek anlaşmanın müşterek kontrolüne sahip tarafların bu anlaşmayla ilgili varlıklar üzerinde haklara ve borçlara ilişkin yükümlülüklerle sahip oldukları müşterek anlaşma” şeklinde tanımlanmıştır.

Standart TFRS 11 gereğince iş ortaklığı katılımcısı, iş ortaklığındaki payını bir yatırım olarak kaydetmek durumundadır. Burada iş ortaklığı katılımcısı, TMS 28'de belirlenen özkaynak yönteminin uygulamasından muaf tutulmadığı sürece bu yatırımı özkaynak yöntemine göre muhasebeleştirmekle yükümlüdür. İş ortaklığına iştirak ediyor olsa da iş ortaklığının müşterek kontrolüne sahip olmayan taraf ise iş ortaklığı üzerinde önemli etkiye sahip olmadığı sürece anlaşmadaki payını TFRS 9'a göre; önemli etkiye sahip olması durumunda ise söz konusu payını TMS 28 çerçevesinde muhasebeleştirmekle yükümlüdür.

İşletmenin anlaşma üzerinde müşterek kontrole sahip olma durumu, ilk olarak tarafların tümü veya bir bölümü tarafından anlaşmanın kontrol edilip edilmediğine bakılarak değerlendirilir. Aşağıdaki tabloda söz konusu değerlendirme anlatılmaktadır. Buna göre sözleşmeye bağlı anlaşma, taraflarının tümüne veya bir bölümüne anlaşma üzerinde birlikte kontrol sağlamıyor ise; ilgili faaliyetlere ilişkin kararlar, anlaşmayı birlikte kontrol eden tarafların tümü veya bir bölümünün oybirliği ile mutabakatını gerektirmiyor ise TFRS 11 kapsamı dışında kalmaktadır.

Şekil 5- Müşterek Kontrolün Değerlendirilmesi



Kaynak: “TFRS 11 Müşterek Anlaşmalar” Standardı

TMS 27 uyarınca izleyen dönemlerde, bu yatırımlar bireysel tablolarda;

- maliyet değeriyle
- gerçeğe uygun değerle (borsa fiyatıyla) ya da
- özkaynak yöntemine göre değerlendirilir.

Maliyet yöntemine göre değerlemede, dönem sonlarında maliyet tutarı ile geri kazanabilir tutarı karşılaştırılır ve geri kazanılabilir tutarın maliyet bedelinin altına inmesi durumunda aradaki fark için değer düşüklüğü karşılığı ayrılır. Gerçeğe uygun değerle değerlemede borsa fiyatları kullanılır. Borsa fiyat değişimleri, kâr ya da zarar olarak sonuç hesaplarına aktarılır (Akdoğan, 2015: 17).

TMS 28 uyarınca özkaynak yöntemi uygulamasında, iştirak veya iş ortaklığı yatırımı başlangıçta elde etme maliyeti ile muhasebeleştirilir. Edinme tarihinden sonra ise, yatırımcının yatırım yapılan işletmenin kâr veya zararındaki payı yatırımın defter değeri artırılarak ya da azaltılarak finansal tablolara yansıtılır. Yatırımcının yatırım yapılan işletmenin kâr veya zararından alacağı pay, yatırımcının kâr veya zararı olarak muhasebeleştirilir. Yatırım yapılan bir iştiraktan alınan dağıtımlar (kâr payı vb.) yatırımın defter değerini azaltır.

Yatırım yapılan iştirakin defter değerinin, iştirakin diğer kapsamlı kârındaki değişikliklerden yatırımcıya düşen pay oranında düzeltilmesi gerekebilir. Bu tür değişiklikler, maddi duran varlıkların yeniden değerlemesinden ya da yabancı para çevrim farklarından kaynaklanan değişiklikleri içerir. Bu değişikliklerden yatırımcıya düşen pay, yatırımcının kendi diğer kapsamlı gelirinde ve özkaynak grubunda muhasebeleştirilir (Akdoğan,2015: 17).

Bir bağı ortaklık, iş ortaklığı veya iştirakten temettüler, temettüyü alma hakkı doğduğunda işletmelerin bireysel finansal tablolarına yansıtılır. İşletme özkaynak yöntemini kullanmayı seçmemişse, temettü kâr veya zarar olarak finansal tablolara yansıtılır. Özkaynak yöntemi seçilmişse; temettü yatırımın defter değerinde bir azalma olarak finansal tablolara yansıtılır (Akdoğan,2015: 17).

3.5.6.2. İlgili VUK Düzenlemeleri

İş ortaklıklarına ilişkin vergi uygulamalarında detaylı düzenlemelere yer verilmemiş; vergisel anlamda durumları, işleyişleri ve tasfiyeleri kesinlikten uzak yaklaşımlar ile değerlendirilmiştir. Temelde faaliyet, varlık ortaklıklarına değinilmezken Borçlar Kanunu'nun adi ortaklık hükümlerine yapılan atıf ile işletme ortaklığı konusuna bir nebze açıklık getirilmeye çalışılmış; iş ortaklıklarına ilişkin nispeten kapsamlı bir düzenlemeye ise 5520 Sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'nun mükellefleri tanımlayan 2 nci maddesindeki iş ortaklığı tanımı ile yer verilmiştir:

“İş ortaklıkları: Yukarıdaki fıkralarda yazılı kurumların kendi aralarında veya şahıs ortaklıkları ya da gerçek kişilerle, belli bir işin birlikte yapılmasını ortaklaşa yüklenmek ve kazancını paylaşmak amacıyla kurdukları ortaklıklardan bu şekilde mükellefiyet tesis edilmesini talep edenler iş ortaklıklarıdır. Bunların tüzel kişiliklerinin olmaması mükellefiyetlerini etkilemez”.

İş ortaklığı uygulamaları 1 Seri No.lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliği ile değerlendirilmiştir. Yukarıda ifade edildiği üzere vergi kanunları, müşterek faaliyetlere dair açık bir düzenleme içermez, müşterek faaliyetler işletme faaliyetlerinden ayrı şekilde ele alınmaz ve bu yaklaşım TFRS 11 ile paralel olarak değerlendirilebilir (Akbulut, 2012: 421).

Menkul kıymetlere ilişkin VUK'un 279 uncu maddesi ile ortaklık payı niteliğindeki hisse senetlerinin alış bedeli ile değerleneceği hükmüne yer verilmiştir. Ancak iş ortaklığı bir anonim şirket değildir ve ortaklık payı hisse senedi ile temsil edilmemektedir. Bu nedenle 279

uncu madde burada uygulanamaz. VUK'un 289 uncu maddesinde yazılı olmayan veya yazılı olmasına karşın kendi ölçüleriyle değerlendirilmesine imkan olmayan diğer iktisadi kıymetlerin (bina ve arazi dışında), mevcut olması halinde borsa rayici, olmaması halinde ise mukayyet değerleri, onun da olmaması halinde ise emsal bedeliyle değerlendirileceğini hüküm altına almıştır. Dolayısıyla mukayyet değer, burada kullanılabilir yöntem olarak öne çıkmaktadır. Mukayyet değer ile değerlendirilen ortaklık paylarına ilişkin VUK'da değer artışına veya düşüşüne ilişkin hükme yer verilmez ve aktifleştirme sonrasında kayıtlı değerinden değerlendirilir (Akbulut, 2012: 430).

TMS 28, TFRS 11 ve vergi uygulamaları arasındaki temel farklılık şu şekildedir: İlgili standartlar iş ortaklıklarını vergisel uygulamalardan daha kapsamlı olarak ele alır, nitekim vergi uygulamalarında iş ortaklıklarına sadece müşterek kontrol edilen işletmeler yönüyle yaklaşılır. Diğer yandan, TFRS 11'de bahsi geçen "müşterek kontrol edilen faaliyetler" aynı zamanda vergisel karşılaştırması yapılan işlemlerdir. Dolayısıyla bu işlemler ek vergisel sonuçlar doğurmayacaktır. Bunun nedenini, vergisel anlamda konunun, "işletmenin faaliyetlerinin bir parçası olarak" ele alınmasıdır. (Akbulut, 2012: 419)

3.6. Hasılat

Hasılat işletmenin olağan faaliyetleri neticesinde ortaya çıkan gelir olup satışlar, ücretler, faiz, temettü ve isim hakları gibi çeşitli şekilde adlandırılmış olabilir. Hasılat nakit girişleri, varlıklardaki artışlar veya borçlardaki azalışlar yoluyla özkaynaklarda artışa neden olan ekonomik faydalardaki artışlardır. Vergi kanunları hasılatın; bir işletmenin ticari faaliyeti çerçevesinde yaptığı işlemler karşılığı olarak fiilen elde ettiği veya hak ettiği kıymetlerin parasal karşılığı olduğunu, dolaylı olarak düzenlemiştir. TMS 18 ise hasılatı, ortakların sermayeye katkıları dışında, özkaynakta artışla sonuçlanan ve işletmenin dönem içindeki olağan faaliyetlerinden elde edilen brüt ekonomik fayda tutarı olarak tanımlamıştır. İki anlayış birbirine oldukça yakındır. (Muzaffer Küçük, Yaklaşım Aralık 2012)

3.6.1. TMS ve TFRS Düzenlemeleri

TMS 18 Standardına göre, "*Hasılat, ortakların sermayeye katkıları dışında, özkaynakta artışla sonuçlanan ve işletmenin dönem içindeki olağan faaliyetlerinden elde edilen brüt ekonomik fayda tutarıdır.*" TMS 18'in 8 inci paragrafına göre "*Hasılat, yalnızca, işletmenin kendi adına aldığı ve alacağı brüt ekonomik yarar akışlarını içerir. Üçüncü kişiler adına tahsil edilen satış vergileri, mal ve hizmet vergileri ve katma değer vergisi gibi tutarlar*

işletme tarafından elde edilen ekonomik yararlar değildir ve özkaynakta artış yaratmaz. Bu nedenle bu tutarlar hasılat dışında bırakılır. Benzer şekilde, acente ilişkilerinde brüt ekonomik yarar akışları işletme özkaynaklarında artış yaratmayan, acentası olunan işletme adına yapılan tahsilat tutarlarını da içerir. Acentesi olunan işletme adına yapılan tahsilat tutarları hasılat değildir. Hasılat yalnızca komisyon tutarıdır.”

Hasılat işletmenin olağan faaliyetleri neticesinde ortaya çıkan gelirdir ve satışlar, ücretler, faiz, temettü ve isim hakları gibi çeşitli adlar taşır. Bu kapsamda, TMS 18; mal satışları, hizmet sunumları ve faiz, isim hakkı ve temettülerden kaynaklanan hasılatın muhasebeleştirilmesinde uygulanır.

Mallar, işletme tarafından satış amaçlı üretilen malları ve yeniden satış için satın alınan malları içerir. Hizmetler ise, genelde işletme tarafından sözleşmeye bağlanmış bir görevin belirlenmiş bir süre zarfında yerine getirilmesini kapsar. Hizmetler tek bir dönem ya da birden fazla dönemde sunulabilir. İnşaat taahhütleri ile ilgili hizmet sunumuna yönelik sözleşmeler “TMS 11 İnşaat Sözleşmeleri” kapsamında muhasebeleştirilir.

TMS 18 uyarınca faiz, nakit veya nakit benzerlerinin kullandırılmasından ya da işletmeye borçlanılmış tutarlar üzerinden talep edilen gelirleri içerir. İsim hakkı, işletmenin uzun vadeli varlıklarının kullanımı ile ilgili gelirlerdir. Örneğin, patentler, ticari markalar, telif hakları ve bilgisayar yazılımlarını kapsar. Temettüler ise, ortaklara sahip oldukları belli tertip sermaye ile orantılı olarak dağıtılan karları içerir.

Aşağıdaki işlemlerden doğan hasılatlar ise TMS 18’in kapsamı dışındadır:

- *Kiralama anlaşmaları,*
- *Özkaynak yöntemi uyarınca muhasebeleştirilen yatırımlardan doğan temettüler,*
- *TFRS 4: Sigorta Sözleşmeleri kapsamındaki sigorta sözleşmeleri,*
- *Finansal varlıklar ve mali yükümlülüklerin gerçeğe uygun değerindeki değişiklikler ya da elden çıkarılmaları,*
- *Diğer dönen varlıkların değerindeki değişiklikler,*
- *Tarımsal faaliyetlerle ilgili biyolojik varlıkların ilk defa muhasebeleştirilmesi veya gerçeğe uygun değerindeki değişiklikler,*
- *Tarımsal ürünlerin ilk kayda alımı,*
- *Madencilik faaliyetleri.*

Hasılat; gelecekteki ekonomik faydaların işletmeye girmesinin olası olduğu ve söz konusu faydaların güvenilir olarak ölçülebildiği durumlarda muhasebeleştirilir.

Standartlara göre hasılat; ticari indirim ve istonto gibi tutarlar indirilerek alınacak olan tutarın gerçeğe uygun değeriyle dikkate alınır. Eğer hasılat tutarının tahsil edilebilirliği ile ilgili bir belirsizlik ortaya çıkması durumunda tahsil edilemeyen tutar veya tahsilat ödemesinin muhtemel olmadığı tutar gider olarak muhasebeleştirilir. Böyle bir durumda daha önce muhasebeleştirilen hasılat tutarı, düzeltme kaydından ziyade gider olarak finansal tablolarda raporlanır.

Hasılat gerçeğe uygun değerle ölçülür ve işlem karşılığında nakit veya nakit benzerlerinin alınması halinde hasılat, söz konusu nakit veya nakit benzerlerinin tutarı olmaktadır. Diğer yandan, nakit veya benzerlerinin alınmasının ertelenmesi söz konusu ise (vadeli satış durumu) satış bedelinin gerçeğe uygun değeri, alacağın bugünkü değerine indirilmesi neticesinde bulunmaktadır. Bu indirgeme işleminde veya satış bedelinin gerçeğe uygun değere indirilmesinde kullanılması esas faiz oranı şu şekilde olmalıdır:

- *Borçlanan ile aynı kredibilite derecesine sahip benzer finansman işlemlerinde geçerli olan faiz oranı veya*
- *Alacağın nominal bedelini mal veya hizmetin peşin fiyatına eşitleyen iskonto oranı.*

TMS 18'de yer alan muhasebeleştirilme ilkeleri genellikle her bir işleme ayrı ayrı uygulanır. Ancak bazı durumlarda, muhasebeleştirme ilkelerini işlemin özünü yansıtabilmek amacıyla, tek bir işlemin ayrıştırılabilir kısımlarına ayrı ayrı uygulamak gerekebilir. Örneğin, bir ürünün satış fiyatı ayrıştırılabilir nitelikteki satış sonrası servis tutarını da içeriyorsa, bu tutarın hasılat olarak muhasebeleştirilmesi ertelenerek, servis hizmetinin verildiği dönem boyunca hasılat olarak finansal tablolara yansıtılır. Buna karşın, birbiriyle bağlantılı bir işlemler serisinin bir bütün olarak değerlendirilmediği takdirde ticari etkisinin anlaşılacağı durumlarda, muhasebeleştirilme ilkeleri iki veya daha çok işleme birlikte uygulanır. Örneğin, bir işletme mal satarken aynı anda bu işlemin etkisini ortadan kaldıracak biçimde malları ileri bir tarihte geri satın almak üzere ayrı bir anlaşma yapabilir; bu durumda iki işlem birlikte değerlendirilir.

Mal satışına ilişkin hasılat, aşağıdaki tüm koşullar yerine geldiğinde finansal tablolara yansıtılır.

- *İşletmenin malların sahipliği ile ilgili önemli risk ve getirileri alıcıya devretmiş olması;*
- *İşletmenin satılan mallar üzerinde etkin bir kontrolü veya sahipliğin genel olarak gerektirdiği şekilde bir yönetim etkinliğini sürdürmemesi;*
- *Hasılat tutarının güvenilir biçimde ölçülebilmesi;*
- *İşleme ilişkin ekonomik yararların işletmece elde edilmesinin muhtemel olması;*
- *İşleme ilişkin yüklenilen veya yüklenilecek olan maliyetlerin güvenilir biçimde ölçülebilmesi.*

Hasılatın muhasebeleştirilmesi için gereken bu kriterler, mülkiyetle ilgili risk ve getirelerin devri ile yönetim etkinliği ve kontrolün devri dikkate alınmalıdır.

Mülkiyetin Devri: İşletmenin mülkiyetle ilgili önemli riskler ve getirilerin alıcıya ne zaman devredildiğine ilişkin hussular dikkate alınmalıdır. Genellikle risk ve getirilerin devri mülkiyet hakkının devri veya mülkiyetin alıcıya geçmesi aynı zamanda olabilir.

Ancak bazen, bu iki kriter farklı zamanlarda meydana gelerek mülkiyetin sağladığı risk ve getirilerin devri farklı zamanlarda gerçekleşir. Eğer bir işlem bu belirtilen kriterleri sağlamaz ise, yapılan işlem hasılat olarak dikkate alınmaz ve hasılat muhasebeleştirilmez.

Diğer taraftan giderlerin güvenilir biçimde ölçülememesi durumunda da gelir tablosunda söz konusu işlem hasılat olarak raporlanmaz ve malların satış karşılığında alınan tutarlar yükümlülük olarak dikkate alınır.

TMS 18'e göre "*hizmet sunumuna ilişkin bir işlemin sonucunun güvenilir biçimde tahmin edilebildiği durumlarda, işlemle ilgili hasılat işlemin raporlama dönemi sonu itibarıyla tamamlanma düzeyi dikkate alınarak finansal tablolara yansıtılır. Aşağıdaki koşulların tamamının varlığı durumunda, işleme ilişkin sonuçların güvenilir biçimde tahmin edilebildiği kabul edilir:*

- *Hasılat tutarının güvenilir biçimde ölçülebilmesi,*
- *İşleme ilişkin ekonomik yararların işletme tarafından elde edilmesinin muhtemel olması,*

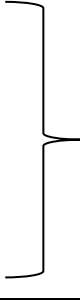

- Raporlama dönemi sonu itibariyle işlemin tamamlanma düzeyinin güvenilir biçimde ölçülebilmesi ve
- İşlem için katlanılan maliyetler ile işlemin tamamlanması için gereken maliyetlerin güvenilir biçimde ölçülebilmesi.”

Standartlara göre hasılatın bir işlemin tamamlanma derecesine göre muhasebeleştirilmesi genelde tamamlama yüzdesi yöntemi olarak açıklanmıştır. Yapılan açıklamalara göre hasılat, hizmetlerin gerçekleştiği dönemde finansal tablolara yansıtılır. Eğer işletmenin varlıklarının başka kişi veya işletmeler tarafından kullanımından elde edilen faiz, isim hakları ve temettülerden elde edilen bir hasılat olması durumunda, söz konusu işlemler işlemle ilgili ekonomik yararların işletmeye girişinin muhtemel olması ve hasılat tutarının güvenilir bir biçimde ölçülebilmesi durumunda hasılat olarak raporlanır.

Faiz, “TMS 39 Finansal Araçlar: Muhasebeleştirme ve Ölçüm” Standardında belirtildiği gibi etkin faiz yöntemi kullanılarak muhasebeleştirilir. İsim hakları ise, ilgili sözleşmenin ekonomik özü ile uyumlu olarak tahakkuk esasına göre muhasebeleştirilir. Temettüler, hissedarların ödeme alma hakları ortaya çıktığında muhasebeleştirilir.

TMS 18 kapsamında malların/hizmetlerin benzer özelliklere ve değere sahip mallarla/hizmetlerle değiştirilmesi veya vadeli takas diğer bir ifadeyle swap işlemine konu edilmesi halinde bunlar hasılat yaratıcı işlem olarak kabul edilmemektedir.

Şekil 6: Hasılatın Ortaya Çıkışı

<p><u>Mal Satışında Gelirin Tahakkuku</u></p> <p>a) Riskin alıcıya devri</p> <p>b) Kontrolün alıcıya devri</p> <p>c) Tutarın güvenilir şekilde tespiti</p> <p>d) Maliyetin güvenilir şekilde tespiti</p>		<p>Hasılatın doğumu</p>
<p><u>Hasılat Sayılmayan Haller</u></p> <ul style="list-style-type: none"> ▪ Takas ▪ Swap 		<p>Aynı ürünler için; farklı ürünler için hasılat kabul edilir.</p>

Kaynak: Elitaş, 2011: 145-146.

Hasılatın muhasebeleştirilmesi ile ilgili yeni bir gelişme olarak; IASB ve FASB, gelir tanımı ve hasılatın kayda alınmasındaki farklılıkların finansal tabloların global düzeyde karşılaştırılabilirliğini olumsuz etkilediği düşüncesiyle, bu farklı yapıları ortak bir sisteme çevirmek ve sermaye yatırımlarının sınır ötesine ulaşmasını sağlamak amacıyla, 2002 yılında ortak bir hasılat standardı için çalışmalara başlamıştır. Özellikle 2010 sonrası hasılat standartlarının yakınlaştırılmasına ilişkin hızlanan çalışmalar sonuçlanmış ve 28 Mayıs 2014 tarihinde UFRS 15 “Müşterilerle Yapılan Sözleşmelerden Doğan Hasılat” Standardı yayınlanmıştır. Söz konusu Hasılat Standardının uygulanmasına 1 Ocak 2018 sonrası yıllık raporlamalarda başlanacaktır. (Fangshu, 2015:21) Söz konusu standartta önceki uygulamalardaki farklılıklar terk edilerek, tek yapı öngörülmüştür. Bu tek tip yapı ile birlikte, UFRS’ye ve US GAAP’a göre hazırlanmış finansal tabloların karşılaştırılabilir olması sağlanmıştır. (Oracle, 2015:2)

Yeni Standarda göre, mal satışı ve hizmet sunumunu (inşaat sözleşmeleri dahil) içeren tüm sözleşmelerden doğan hasılat beş aşamalı bir süreçle, mal veya hizmetin kontrolünün müşteriye devredildiği anda, zaman içinde veya belirli bir tarihte, işlem fiyatına dayalı olarak muhasebeleştirilecektir. (Aktaş ve Varol, 2017:31)

Yeni standardın temel amacı, gelir tanımını kapsamlı ele alarak işletmenin hasılatını, transferi konusunda söz verdiği mal veya hizmetleri yansıtacak şekilde, bu mal ve hizmetlerin transferi karşılığında kazanmayı beklediği bedel tutarında muhasebeleştirmesidir (CPA Deloitte, 2015:6). UFRS 15 Standardı, müşteriyle yapılan sözleşme odaklı ve kontrolün ön planda olduğu beş adımlı bir sistem öngörmekte olup, hasılatın kazanım süresince veya bu sürenin belli bir noktasında, gerçeğe uygun değer yerine işlem fiyatını dikkate alarak muhasebeleştirme imkanı sağlamaktadır. (Tong, 2014:2)

Türkiye’de finansal raporlama standartları Kamu Gözetimi Kurumu tarafından UFRS’lerle uyumlu olarak yayımlanmaktadır. TFRS 15 Müşteri Sözleşmelerinden Hasılat Standardı Eylül 2016 tarihinde yayımlanarak, 1 Ocak 2018 tarihinde ve sonrasında başlayan hesap dönemleri için zorunlu olarak uygulanacaktır.

3.6.2. İlgili VUK Düzenlemeleri⁷

Vergi mevzuatında hasılatın tanımına ilişkin spesifik bir belirleme yapılmamıştır. İşletme hesabı esasında kazanç tespitiyle ilgili olarak işletme hesabına kaydolunacak hasılatla ilişkin VUK'un 194 üncü maddesinde “*satılan mal bedeli veya yapılan hizmet karşılığı olarak tahsil edilen paralarla tahakkuk eden alacaklar ve işletme faaliyetinden elde edilen diğer bütün hasılat*” belirlemesi yapılmıştır. Bu ifade yapılan işletme faaliyeti kapsamında işletme lehine alınan veya alacaklanılan tüm değerlerin hasılat kapsamına girdiğini nitilemekte, ayrıca fiilen tahsil edilmemiş olsa dahi işlem bedelinin hasılat olarak tahakkuk ettirilmesi gerektiğini yani tahakkuk esasını ortaya koymaktadır.

Ticari kazançta elde edilen hasılat GVK'nın 39 uncu maddesinde “*Elde edilen hasılat, tahsil olunan paralarla tahakkuk eden alacakları ... ifade eder*” şeklinde belirtilmiştir. Bu ifade hasılatın tanımından öte ticari kazancın tespitinde uygulanacak tahakkuk esasını nitilemektedir.

Hasılat kavramıyla en yakından ilgili olan mevzuat şüphesiz KDV Kanunu'dur. Bilindiği üzere KDV bir işlem vergisidir. Hasılat da ticari işlemin bir sonucu olarak ortaya çıkar. Malın teslimi ve hizmetin ifası (mal ve hizmet satışı) ile bunların ithalatı KDV'nin konusunu oluşturur. Verginin konusunu oluşturan mal teslimi ve hizmet ifası bir işletme için hasılatı meydana getiren temel işlemlerdir. Dolayısıyla KDV'nin matrahı işletme için bir hasılat niteliğindedir. Ancak işletme hasılatına giren unsurlar sadece KDV matrahından oluşmaz. KDV'nin konusuna girmeyen veya KDV'den istisna edilmiş bazı işlemler de işletme için hasılat doğurur.

Bütün bunlara rağmen KDV Kanununda hasılatla ilişkin bir tanımlama yapılmamıştır. Kanunun matraha ilişkin 20 nci maddesinde “*Teslim ve hizmet işlemlerinde matrah, bu işlemlerin karşılığını teşkil eden bedeldir. Bedel deyimi, malı teslim alan veya kendisine hizmet yapılan veyahut bunlar adına hareket edenlerden bu işlemler karşılığında her ne suretle olursa olsun alınan veya bunlarca borçlanılan para, mal ve diğer suretlerde sağlanan ve para ile temsil edilebilen menfaat, hizmet ve değerler toplamını ifade eder.*” belirlemesi yapılmıştır. Matraha dahil olan unsurlar Kanun'un 24 üncü maddesinde “*Teslim alanın*

⁷ Bu bölümün hazırlanmasında, “Küçük, M., Hasılat (TMS 18) (Vergi Uygulaması-Muhasebe Standardı Karşılaştırması), Yaklaşım Dergisi, Aralık 2014, Sayı:240” isimli çalışmadan yararlanılmıştır.

gösterdiği yere kadar satıcı tarafından yapılan taşıma, yükleme ve boşaltma giderleri; ambalaj giderleri, sigorta, komisyon ve benzeri gider karşılıkları ile vergi, resim, harç, pay, fon karşılığı gibi unsurlar; vade farkı, fiyat farkı, faiz, prim gibi çeşitli gelirler ile servis ve benzer adlar altında sağlanan her türlü menfaat, hizmet ve değerler” olarak belirtilmiştir. Matraha dahil olmayan unsurlar ise Kanun’un 25 inci maddesinde *“Teslim ve hizmet işlemlerinde fatura ve benzeri vesikalarda gösterilen ticarî teamüllere uygun miktardaki iskontolar ile hesaplanan katma değer vergisi”* olarak sayılmıştır.

KDV Kanununun 27 nci maddesi uyarınca, bedeli bulunmayan veya bilinmeyen işlemler ile bedelin mal, menfaat, hizmet gibi paradan başka değerler olması halinde matrah işlemin mahiyetine göre emsal bedeli veya emsal ücretidir.

Muhasebeleştirme açısından TMS 18 hasılatın, gelecekteki ekonomik faydaların işletmeye girişinin olası olması ve bu faydaların güvenilir şekilde ölçüm imkanı olması durumunda muhasebeleştirilmesini öngörmektedir. Bununla birlikte, hasılatın doğumu vergi mevzuatında tahakkuk esasına diğer bir deyişle dayanak işlemin tamamlanarak buna karşılık alacağın miktar ve tutar anlamında kesinlik kazanmasına bağlıdır. Dolayısıyla, bu konuda TMS 18'in yaklaşımı, değerlemede daha kesin ölçüleri temel alan vergi mevzuatına nazaran çok daha esnekler. Hasılatın tahakkuk ettirilmesinin sonucu olarak meydana gelen dönem farklılıkları, vergi ödeme zamanına etkide bulunmaktadır. Diğer bir farklılık da TMS 18 gereği hasılatın peşin veya gerçeğe uygun değerle muhasebeleştirilmesinin, vadeli satışlarda satış hasılatı ile vade farkının ayrıştırılması gereğini ortaya çıkarmasıdır. VUK kapsamında ise vade farklarının muhasebeleştirileceği bir hesaba ilişkin açık bilgi bulunmamaktadır. (Özyürek, 2012: 138-139) Diğer bir deyişle, VUK'a göre vadeli satışlarda vade farkı da hasılatı dahildir ve satış işlemi ile birlikte hasılat kaydedilir.

Ayrıca hasılat yazılmış bir alacağa ilişkin sonradan ortaya çıkan belirsizlik nedeniyle bir giderleştirme yapılabilir. Diğer taraftan hizmet sunumuna ilişkin olarak başlangıçta tahmin edilen ve muhasebeleştirilen hasılat sonradan düzeltilebilir. Bu konularda Standartta yer alan esneklik vergi mevzuatında yoktur. Aradaki fark vergi mevzuatının değerlemede daha kesin ölçüleri esas almasından kaynaklanır.

Hasılatın ölçümüne ilişkin olarak, mal veya hizmetin takası işleminde hasılatın doğumu konusunda da bir uyumsuzluk vardır. Standardın aksine her türlü takas işlemi vergi mevzuatı uyarınca hasılat doğurucu bir işlemdir.

Mal satış hasılatının muhasebeleştirilmesi işleminde, sahiplikle ilgili önemli risklerin devrine ilişkin mükellef tarafından yapılacak değerlendirme olayının vergi mevzuatında karşılığı yoktur. Diğer taraftan hizmet sunumunda hizmetin tamamlanmış kısmının tespiti konusunda mükellefe tanınan belirleme yetkisinin karşılığı da vergi mevzuatında yoktur.

VUK'a göre, hizmet satışında tahakkuk esası uygulanır ve edimlerin karşılıklı olarak yerine getirilmesi akabinde hukuken talep edilebilir hale gelen tutarlar hasılat kaydedilir. Kısım kısım verilen hizmetler sözleşme konusu her bir kısmın ifası ile hasılat kaydedilirken, bunun dışındaki her türlü hizmet ancak ve ancak tamamlandığında ve sözleşme konusu tutara hukuken talep edilebilir hale geldiğinde hasılat kaydedilir. Hukuken talep edilebilir hale gelmeden söz etmek için, hasılatın miktar ve tutar itibarıyla kesinleşmiş olması şartı aranır. Bu kapsamda, hizmetin ifasından önce faturanın kesilmesi de hukuken talep edilebilir bir alacağın ortaya çıkmasına sebep olduğundan, hizmetin fiilen ifa edilmesi ve/veya tamamlanması beklenmeksizin hasılat kaydı yapılır.

3.7. Yıllara Yaygın İnşaat İşleri: Taahhüt Sözleşmeleri

Vergi mevzuatında yıllara yaygın inşaat faaliyetinde kâr veya zarar tespiti konusu GVK'nın 42 inci maddesi ile düzenlenmiş ve bu tespitin iş bitiminde yapılacağı diğer bir ifadeyle tamamlanmış sözleşme yöntemi öngörülmüştür. Bu da TMS 11'de öngörülen tamamlanma yüzdesi yöntemi ile farklılık arz etmektedir ve dönemsellik açısından farklılık ortaya çıktığından tamamlanmış sözleşme yöntemi ile oluşturulan finansal tablolar gerçek durumu yansıtmamaktadır. (Çatıkkaş, 2012: 70)

3.7.1. TMS ve TFRS Düzenlemeleri

İnşaat taahhüt işletmelerinde yıllara yaygın inşaat işlerinde aynı işle ilgili fakat farklı dönemlerde doğan hasılat, maliyet, gider ve kârın veya zararın ne zaman ve nasıl muhasebeleştirileceği, vergilendirmenin ne zaman yapılacağı sorunları ile ilgili olarak iki farklı yaklaşım söz konusudur. Bunlardan birincisi "Tamamlanmış Sözleşme yöntemi, ikincisi ise "Tamamlanma Yüzdesi" yöntemidir.

Tamamlanmış sözleşme yönteminde, sözleşmeye uygun olarak yapılan yıllara yaygın inşaat işine ilişkin hasılat, maliyet ve giderler iş tamamlanıncaya kadar bilançoda takip edilmekte; bu işin tamamen veya büyük ölçüde bitirildiği dönemde de kârın veya zararın

tespiti yapılmaktadır. Sözleşmeyle ilgili maliyet, gider ve hasılatın makul bir biçimde izlenmesinin mümkün olmadığı durumlarda bu yöntem en ideal olanıdır.

TMS 11 inşaat taahhüt işleri ile iştigal eden ve inşaat işi birden fazla takvim yılına sirayet eden firmaların, yapımını üstlendikleri işlerle ilgili maliyet ve hasılatlarının muhasebeleştirilmesi ve kazancın tespitine ilişkin esasları belirlemiştir.

Muhasebe teorisinde “Satış” işlemlerinden kaynaklanan gelirin kayda alınmasında dört farklı durum söz konusudur: (Kieso&Weygandt, 1998:974)

- 1) *Gelirin satış anında (teslimatta) kayıt altına alınması,*
- 2) *Gelirin teslimattan önce kayıt altına alınması,*
- 3) *Gelirin teslimattan sonra kayıt altına alınması,*
- 4) *Özel satış işlemlerinde gelirin kayıt altına alınması.*

Uzun dönemli yapılan sözleşmeler, bazı durumlarda gelirin teslimattan önce kayıt altına alınmasını gerektiren durumlar için güzel bir örnektir. Bilindiği üzere yıllara yaygın inşaat işlerinde, işin başladığı tarih ile bu işin tamamlandığı tarih farklı hesap dönemleri içerisinde yer almaktadır. Yıllara yaygın inşaat sözleşmelerine ilişkin maliyet, giderler ve bu işlerden elde edilen hasılatların yine sözleşmeye konu işin gerçekleştirildiği hesap dönemleri ile ilişkilendirilip ilişkilendirilmeyeceği, kazancın veya zararın hangi dönemde gelir tablosuna intikal ettirileceği sorunu, standardın oluşturulmasına kaynak teşkil etmiştir. Bu kapsamda TMS 11’inamacı, birden fazla yıla sirayet eden inşaat işlerine ilişkin iş süresince ortaya çıkan hasılat, maliyet ve giderlerin nasıl tespit edileceği ve bu işlere ait kazancın veya zararın hangi döneme ait gelir tablosunda gösterileceklerine ilişkin uygulama birliğini sağlamaktır.

TMS 11’e göre inşaat sözleşmesi; bir varlığın veya tasarım, teknoloji ve fonksiyon ya da nihai amaç veya kullanım açısından birbiriyle yakından ilişkili ya da birbirine bağımlı bir grup varlığın inşası için özel olarak yapılmış bir sözleşmedir. Sözü edilen tanıma paralel olarak, bir inşaat sözleşmesi köprü, bina, baraj, kanal, yol, gemi veya tünel gibi tek bir varlığın inşası için yapılmış olabileceği gibi, tasarım, teknoloji ve fonksiyon veya nihai amaç ya da kullanım açısından birbiriyle yakından ilişkili veya birbirine bağımlı birden çok varlığın inşası ile de ilişkili olabilir. İnşaat sözleşmeleri, TMS 11kapsamında sabit fiyat sözleşmeleri ve maliyet artı kâr sözleşmeleri olarak sınıflandırılmıştır.

TMS 11’ göre inşaat sözleşmelerinin geliri aşağıdakileri içerebilir:

- Sözleşmede başlangıçta üzerinde anlaşmaya varılmış bedel ve
- Sözleşmeye konu işteki değişiklikler, ek ödeme talepleri ve teşvik ödemelerinden:
 - ✓ Gelir olarak sonuçlanması muhtemel olanlar ve
 - ✓ Güvenilir biçimde ölçülebilenler.

Sözleşme geliri; alınan veya alınacak olan hakedişlerin gerçeğe uygun değeri ile ölçülür.

Değişiklik, sözleşmenin konusu olan işle ilgili bir değişiklik yapmak üzere verilen talimatı ifade ederken, ek ödeme ilişkin talepleri ise, yüklenicinin müşteriden veya bir başka taraftan tahsili talep ettiği, sözleşme fiyatına dahil olmayan maliyetleri içermektedir. Ek ödeme talebi, müşteriden kaynaklanan gecikmelerden, tasarımdaki hata veya değişikliklerden ve sözleşmeye konu işlemlerde yapılan ihtilafli değişikliklerden ortaya çıkabilmektedir. *Teşvik ödemeleri* ise, daha önceden belirlenmiş hedeflere ulaşılması veya aşılması gibi durumlarda yükleniciye ödenen ek tutarlardan oluşmaktadır. Sözleşme konusu olan işin belirlenen süreden önce tamamlanması durumunda, sözleşme yükleniciye firmayı teşvik ödenmesi buna örnek olarak gösterilebilir.

Diğer yandan, Standarda göre sözleşme maliyetleri aşağıdakilerden oluşur:

- *Belli bir sözleşmeyle doğrudan ilişkili maliyetler (inşaat alanı işçilik maliyetleri, inşaatta kullanılan malzemeler ile tesis ve makinelerin maliyetleri, sözleşmeyle direkt ilişkili tasarım ve teknik hizmet maliyetleri, tesis ve makine kiralama maliyetleri ve diğer kiralama harcamaları gibi),*
- *Sözleşmeye konusu işle ilgisi kurulabilen ve sözleşmeye yüklenebilecek maliyetler (sigorta, teknik destek hizmeti maliyetleri gibi) ve*
- *Sözleşme hükümlerine göre özellikle müşteriye yüklenebilecek olan diğer maliyetler.*

Yukarıda belirtilen “*genel olarak sözleşmeye konu işle ilişkisi kurulabilen ve sözleşmeye yüklenebilecek olan maliyetler*”, benzer özelliklere sahip tüm maliyetlere tutarlı bir şekilde uygulanmak üzere, makul ve sistematik yöntemler kullanılarak dağıtılır. Dağıtım inşaat işinin normal düzeyi esas alınarak yapılır.

Sözleşme hükümlerine göre özellikle müşteriye yüklenebilecek olan maliyetler ise, sözleşmede geri ödenebilecek giderler olarak tanımlanmış bazı genel yönetim giderleriyle geliştirme maliyetlerini içerebilir.

TMS 11'e göre sözleşme gelir ve giderleri muhasebeleştirilmesinde aşağıdaki ilkeye uyulur:

“Bir inşaat sözleşmesinin sonucu güvenilir biçimde öngörülebiliyorsa, inşaatla ilişkin gelir ve maliyetler raporlama dönemi sonu itibariyle sözleşmeye konu işin tamamlanma aşaması esas alınarak, gelir ve giderler olarak finansal tablolara yansıtılır.

Sabit fiyatlı sözleşme”de sonucun güvenilir biçimde tahmin edilebilmesi için aşağıdaki koşulların tamamının mevcudiyeti aranır:

- *Toplam sözleşme gelirinin güvenilir biçimde ölçülebilmesi,*
- *Sözleşmeye ilişkin ekonomik yararların işletmeye akışının muhtemel olması,*
- *Sözleşme konusu işin bitirilmesi için gereken inşaat maliyetleri ile işin tamamlanma aşamasının raporlama dönemi sonunda güvenilir biçimde belirlenebilmesi ve*
- *Sözleşmeye yüklenebilecek inşaat maliyetlerinin açıkça belirlenebilmesi ve güvenilir biçimde ölçülebilir olması sonucu, katlanılan fiili inşaat maliyetlerinin önceki tahminlerle karşılaştırılabilir olması.*

“Maliyet artı kâr sözleşmesi”nde sonucu güvenilir biçimde tahmin edilebilmesi için ise aşağıdaki koşulların tamamının mevcut olması gerekir:

- *Sözleşmeye ilişkin ekonomik yararların işletme tarafından elde edilmesinin muhtemel olması,*
- *Sözleşmeye yüklenebilecek inşaat maliyetlerinin, geri tahsil edilebilir nitelikte olsun veya olmasın, açıkça belirlenebilmesi ve güvenilir biçimde ölçülebilmesi.*

Bir inşaat sözleşmesinin sonucunun güvenilir biçimde tahmin edilememesi durumunda;

- *Sadece katlanılmış sözleşme maliyetlerinin geri kazanılabilmesi muhtemel olan kısmı kadar gelir kaydedilir ve*
- *Sözleşme maliyetleri oluştukları dönemin gideri olarak finansal tablolara yansıtılır.*

Finansal tablolara yansıtılacak gelir ve giderlerin belirlenmesinde sözleşmenin tamamlanma aşamasının baz alınması "tamamlanma yüzdesi yöntemi" olarak adlandırılır. Bu yöntemde sözleşme geliri, ulaşılan tamamlanma aşamasına kadar katlanılan inşaat maliyetiyle eşleştirilerek, bitirilen işle orantılı gelir, gider ve kârın raporlanması sağlanır.

Tamamlanma yüzdesi yönteminde, sözleşme geliri işin yapıldığı hesap dönemlerinin kar veya zararda gelir olarak gösterilir. Sözleşme maliyetleri genellikle ait oldukları işin yapıldığı hesap dönemlerinin kâr veya zararında gider olarak gösterilir. Ancak, beklenen toplam sözleşme maliyetlerinin toplam sözleşme gelirlerini aşacağı öngörülen kısmı derhal gider olarak finansal tablolara yansıtılır.

Bir sözleşmenin tamamlanma durumu başlangıçtan bugüne kadar katlanılan sözleşme maliyetlerinin tahmin edilen toplam inşaat maliyetlerine oranı, yapılan işle ilgili incelemeler veya sözleşmeye konusu işin fiziki tamamlanma oranı gibi yöntemlerle belirlenebilir.

Bir yüklenici sözleşme kapsamında gelecekte yapılacak işlere ilişkin maliyetlere katlanmış olabilir. Bu tür sözleşme maliyetleri, geri alınabileceklerinin muhtemel olması koşuluyla, bir varlık olarak finansal tablolara alınır. Bu maliyetler müşteriden olan alacağı temsil eder ve "yapılmakta olan işler" diğer bir ifadeyle devam eden işler olarak sınıflandırılır.

Daha önce sözleşme gelirinde gelir tablosunda raporlanan bir tutarın tahsil edilebilirliği konusunda bir belirsizlik ortaya çıkarsa, tahsil edilemeyen veya geri alınabilme olasılığı ortadan kalkan tutarlar sözleşme gelirinde düzeltme yapılmayarak, direk gider olarak raporlanır.

3.7.2. İlgili VUK Düzenlemeleri

GVK'nın 42 nci maddesinde yıllara yaygın inşaat, taahhüt ve onarım işlerinde kazanç tespitine ilişkin özel düzenleme bulunmaktadır: "*Birden fazla takvim yılına sirayet eden inşaat ve onarım işlerinde kâr veya zarar işin bittiği yıl kati olarak tespit edilir ve tamamı o yılın geliri sayılarak aynı yıl beyannamesinde gösterilir*".

GVK'nın 43 üncü maddesinde ise, yıllara yaygın inşaat ve taahhüt işlerinde müşterek genel giderler ile amortismanların dağıtılmasına ilişkin usule yer verilmiştir:

"Birden fazla takvim yılına sirayet eden inşaat ve onarma işlerinde veya bu işlerin diğer işlerle birlikte yapılması halinde müşterek genel giderler ve amortismanlar aşağıdaki esaslara göre dağıtılır:

1. Yıl içinde birden fazla inşaat ve onarma işinin birlikte yapılması halinde, her yıla ait müşterek genel giderler bu işlere ait harcamaların (enflasyon düzeltmesi yapılan

dönemlerde düzeltilmiş tutarlarının) enflasyon düzeltmesine tâbi tutulmuş tutarlarının birbirine olan nispeti dahilinde;

2. Yıl içinde tek veya birden fazla inşaat ve onarma işinin bu madde şümulüne girmeyen işlerle birlikte yapılması halinde, her yıla ait müşterek genel giderler, bu işlere ait harcamalar ile diğer işlere ait satış ve hasılat tutarlarının (enflasyon düzeltmesi yapılan dönemlerde bunların düzeltilmiş tutarlarının) birbirine olan nispeti dahilinde;

3. Birden fazla inşaat ve onarma işlerinde veya bu işlerle sair işlerde müştereken kullanılan tesisat, makina ve ulaştırma vasıtalarının amortismanları, bunların her işte kullanıldıkları gün sayısına göre.”

Yapılan inşaat ve onarım işlerinin herhangi birinin bitmemesi, inşaat ve onarım işine genel giderlerden pay verilmesi için bir engel teşkil etmemektedir. Ait olduğu iş belli olan giderler dağıtımına tabi tutulmayarak doğrudan ilgili olduğu işe yazılırlar.

Yıllara sari inşaat ve taahhüt işlerinde kazancın beyan edileceği “işin bitim tarihi” ise aşağıdaki şekilde tespit edilir: (GVK Madde 44)

“İnşaat ve onarma işlerinde geçici ve kesin kabul usulüne tabi olan hallerde geçici kabulün yapıldığını gösteren tutanağın idarece onaylandığı tarih; diğer hallerde işin fiilen tamamlandığı veya fiilen bırakıldığı tarih bitim tarihi olarak kabul edilir.

Bitim tarihinden sonra bu işlerle ilgili olarak yapılan giderler ve her ne nam ile olursa olsun elde edilen hasılat, bu giderlerin yapıldığı veya hasılatın elde edildiği yılın kâr veya zararının tespitinde dikkate alınır.”

GVK'nın 42 nci maddesi hükmü gereğince birden fazla takvim yılına sirayet eden inşaat (dekapaj işleri de inşaat işi sayılır) ve onarım işlerinde kar/zarar işin bittiği yıl kati olarak tespit edilir ve tamamı o yılın geliri sayılarak, mezkur yıl beyannamesinde gösterilir. Bu nedenle işin devam ettiği yıllarda ortaya çıkan gelirler bilançonun pasifinde, maliyetler ise bilançonun aktifinde takip edilir. TMS 11'e göre bu işlere ait gelir ve maliyetlerin sonucu güvenilir bir şekilde öngörülüyorsa, tamamlanma yüzdesi yöntemine göre işin devam ettiği dönemlere ilişkin gelir tablosunda raporlanır. Bu durumda ticari kâr ile mali kâr arasında fark oluşur. Mali kâra ulaşılrken, TMS 11'e göre işin devam ettiği dönemlere ilişkin gelir tablosunda raporlanan gelirler ticari kardan çıkarılır. İşin devam ettiği dönemlere ilişkin gelir tablosunda raporlanan maliyetler ise ticari kara eklenir.

Diğer yandan, TMS 11'e göre, *“tamamlanma yüzdesi yöntemine göre daha önce sözleşme geliri içinde kâr veya zararda yer almış bir tutarın tahsili konusunda bir belirsizlik ortaya çıkması durumunda, tahsil edilemeyen veya geri alınma olasılığı ortadan kalkan bu tutarla ilgili sözleşme gelirinde bir düzeltme yapılmaz, bu tutar gider olarak muhasebeleştirilir.”* (TMS 11'in 28 nci Paragrafı) Gider olarak raporlanan bu tutarın mali karın tespitinde dikkate alınabilmesi için VUK'nun 322 veya 323 üncü maddelerinde belirtilen şartları sağlanması gerekmektedir. Eğer şartlar sağlanmadığı takdirde TMS 11'e göre gider raporlanan bu tutarların mali kar tespit edilirken ticari kara eklenmesi gerekmektedir.

TMS 11'in 36 ncı Paragrafına göre toplam sözleşme maliyetlerinin toplam sözleşme gelirini aşması muhtemelse beklenen zarar doğrudan gider olarak finansal tablolara yansıtılır.

3.8. Kiralama İşlemleri

Kiralama işlemleri bakımından VUK ile TMS arasında varlığın başlangıçtaki değerlemesi ile sonraki değerlemesi arasında uyum bulunmaktadır. Kiraya veren yönünden de VUK ile TMS 17 arasında uyum mevcuttur. Diğer yandan kiracı yönünden kimi alanlarda farklılıklar da olduğu görülmektedir. Örneğin, TMS 17 varlığın maliyetine katlanılmış olan başlangıç maliyetini de ekleyerek muhasebeleştirilmektedir ve açık bir tespite yer verilmeyen vergi mevzuatı kapsamında genel hükümler çerçevesinde giderleştirilmektedir. Faaliyet kiralaması konusunda ise uyum olmakla birlikte VUK'ta GUD yerine muvazaa olmaması halinde veya transfer fiyatlandırması için uygunluk olması halinde satış bedelinin esas alınması öngörülmüştür. Satış bedelinin bilinmediği durumlar için genel uygulama gereği emsal bedel esas alınır. (Akbulut, 2012: 975)

3.8.1. TMS ve TFRS Düzenlemeleri

Kiralama işlemleri TMS 17 ile düzenlenmiştir. TMS 17, hem kiraya veren hem de kiracı açısından kiralama işlemlerine yönelik muhasebe politikaları ile yapılması gereken açıklamaları belirlemiştir. Bu Standardın uygulama alanı, kiralama sözleşmesine konu olan varlıkların kullanım ve bakımına ilişkin önemli hizmetlerin, kiraya verenden talep edilmesinin mümkün olduğu sözleşmeler de dahil, söz konusu varlıkların kullanım hakkının kiracıya aktarılmış olduğu sözleşmelerdir. Dolayısıyla, TMS 17, sözleşme taraflarından birinin diğer tarafa sözleşme konusu varlık kullanım hakkının aktarıldığı bir hizmet sözleşmesine

uygulanmayacaktır. Aşağıda sayılanlar dışında her türlü kiralama işleminin muhasebeleştirilmesinde TMS 17'nin uygulanacağı ifade edilmiştir:

- (a) Maden, petrol, doğalgaz ve benzeri yeniden teşekkülüne imkan bulunmayan kaynakların araştırılması ile kullanılmasına yönelik kiralama işlemleri ile
- (b) Sinema filmleri, videokasetler, oyunlar, el yazıları, patentler ve telif hakları benzeri haklar ile ürünlere ilişkin lisans anlaşmaları.

Diğer yandan, TMS 17, aşağıda sayılan varlıkların ölçülmesinde kullanılmayacaktır:

- (a) Kiracının yatırım amacıyla elinde tuttuğu gayrimenkuller;
- (b) Kiraya verenin faaliyet kiralaması kapsamında kiraya verdiği yatırım amaçlı gayrimenkuller;
- (c) Kiracının finansal kiralama kapsamında elde tuttuğu canlı varlıklar veya
- (d) Kiraya verenin faaliyet kiralaması kapsamında kiraya verdiği canlı varlıklar.

TMS 17 uyarınca kiracının finansal tabloları kapsamında finansal kiralamaların ilk muhasebeleştirmesinde, kiralama süresinin başlangıcında, kiracının, finansal kiralama işlemini, yapılmış bulunan kiralama sözleşmesinin başlangıcı itibariyle tespit edilen, gerçeğe uygun değeri ya da asgari kira ödemelerinin bugünkü değerinden⁸ düşük olanı üzerinden bilançosunda varlık ve borç olarak muhasebeleştirmesi esastır. Bugünkü değer ile geleceğe ilişkin parasal bir tutarın bugünkü değerinin veya söz konusu tutara ilişkin maliyetin hesaplanması ile elde edilen değer ifade edilmektedir. (Ayçiçek, 2011: 74) TMS 17 gereğince kiralama işlemleri ile diğer olayların, hem işlemlerin hukuki şekilleri hem de esasları ile ekonomik özlerini dikkate alınarak muhasebeleştirilmesi ve sunulması esastır. Kiralama sözleşmelerinde hukuki şekil gereği kiracı, kiralamaya konu varlık mülkiyetini, hukuken iktisap etmeyecektir.

Ancak eğer bir finansal kiralama işlemi var ise söz konusu işlemin esasını ve ekonomik özünü şunlar oluşturur: Kiracının, kiralamaya konu varlık için kiralama sözleşmesinin başlangıcındaki gerçeğe uygun değeri ile bu değere dair diğer finansal

⁸ Burada asgari kira ödemelerinin bugünkü değeri hesaplanırken kullanılması esas iskonto oranı; tespit edilme imkanı var ise kiralama işleminde zımnen yer alan faiz oranı, böyle bir imkan yok ise kiracının ek borçlanma faiz oranı olarak alınır ve kiracıya ait her türlü başlangıç doğrudan maliyeti, varlık olarak muhasebeleştirilen tutara eklenir.

yükümlülüklerle yaklaşan tutarda bir borç yükümlülüğü karşılığında, kiraya konu varlık yararlı ekonomik ömrünün önemli bir kısmında kullanımından kaynaklanan ekonomik yarar elde etmesi. Kiracı bilançosunda kiralama işlemleri, hem varlık hem de gelecek kira tutarlarının ödenme yükümlülüğü şeklinde yansıtılır. Kiralama süresi başladığı zaman, kiralamaya konu varlık ile gelecekteki kira bedelleri, bu varlığa yönelik kiracının yaptığı ve aktifleştirilmekle yükümlü olduğu başlangıç doğrudan maliyetleri hariç olarak, kiracı bilançosunda varlık ve borç kısmına eşit tutarda kaydedilir.

Kiracı açısından sonraki ölçümlerde ise öncelikle asgari kira ödemeleri; finansman giderleri ve mevcut yükümlülüklerdeki azalma şeklinde ayrıştırılır ve bunlardan finansman giderleri, kiralama süresi boyunca her bir döneme dağıtılır, ancak bu işlem kalan borç tutarlarına sabit bir faiz oranı uygulanmasını temin edecek şekilde yapılır ve hesap kolaylığı için bazı tahmin yöntemleri kullanılabilir. Diğer yandan, koşullu kira söz konusu ise bunlar meydana geldikleri dönemde gider olarak dikkate alınacaktır. Finansal kiralama işleminin ortaya çıkardığı diğer bir unsur da amortisman tabi varlıklara dair amortisman giderleridir. Kiralama işlemine konu olan amortisman tabi varlıklar için amortisman, işletme mülkiyetindeki amortisman tabi varlıklarla uyum içinde olmak durumundadır ve burada muhasebeleştirilmeye esas amortisman tutarının TMS 16'ya ve TMS 38'e uygun şekilde hesaplanması gerekmektedir. TMS 17 uyarınca Kiralama süresi sonunda, kiraya konu varlığın kesin olarak kiracının mülkiyetine geçeceği belirli değilse, söz konusu varlığın, kiralama süresi ve yararlı ömründen kısa olanı itibarıyla tamamen itfa edilmesi esastır.

TMS 17 uyarınca kiraya veren açısından ilk muhasebeleştirmede finansal kiralamaya konu olan varlıklar bilançoya yansıtılır ve net kiralama yatırımı tutarına eşit tutarda bir alacak şeklinde gösterilir. Varlığın sahibi olmanın getirdiği tüm risk ve yararlar, finansal kiralamanın söz konusu olması halinde kiraya veren tarafından devredilir. Bu nedenle de kiraya verenin alacaklı olduğu kira ödemeleri şu şekilde işlem görür: Kiraya veren tarafından yapılan yatırımın ve diğer hizmetlerin karşılanması ve bundan kiraya verenin fayda sağlaması amacıyla, yatırılan anaparanın geri dönüşü ve finansman geliri şeklinde dikkate alınır. Kiraya veren açısından sonraki ölçümlerde, finansman geliri şu şekilde muhasebeleştirilir: Finansal kiralamaya konu varlığa dair kiraya verenin net yatırımındaki sabit bir dönemsel getiri oranını yansıtacak şekilde. Finansman gelirinin kiralama süresine sistematik ve rasyonel şekilde dağıtılmasını hedefleyen kiraya veren, bu dağıtımı, finansal kiralamaya dair net yatırım ile ilişkili sabit dönemsel bir getiriye yansıtacak esasa dayandırır. Herhangi bir dönem ile ilişkili

kira ödemeleri, hem anapara ve hem de kazanılmamış finansman geliri azaltılması amacıyla (hizmetlere ilişkin maliyetler hariç) brüt kiralama yatırımının belirlenmesinde dikkate alınır.

Yeni bir gelişme olarak, 13 Ocak 2016 tarihinde yayımlanan ve 2019 yılından itibaren yürürlükte olacak olan UFRS 16 Kiralamalar Standardı (“UFRS 16”) ile birlikte kiralamaların önemli bir kısmı bilançoda sunulacaktır. Bu yeni Standartla birlikte kiralamalar yoluyla faaliyetlerini devam ettiren tüm şirketlerin, finansal tablolarındaki varlık ve yükümlülüklerin artış göstermesi beklenmektedir. Yeni standardın bazı geçiş opsiyonlarıyla birlikte erken uygulanma imkanı bulunmaktadır.

Hem kiracı hem de kiraya veren açısından kiralama işlemlerinin muhasebeleştirilmesi ve ölçümüyle ilgili muhasebe ilkelerinin düzenlendiği TMS 17 Kiralama İşlemleri’ne göre kiralamaların finansal ve faaliyet kiralamaları şeklinde iki şekilde sınıflandırması yapıldığından, türüne göre kiralamalarının muhasebeleştirilmesinde büyük farklılıklar bulunmaktadır. Finansal kiralama sözleşmelerine ilişkin borçlar ve kiralamaya konu varlıklar bilançoda gösterilirken, faaliyet kiralaması sözleşmeleri ile ilgili borç ve varlıklar bilanço dışında bırakılmaktadır.

Kiralamaların muhasebeleştirilmesi ile ilgili olarak yukarıda belirtilen farklılıkların ve endişelerin giderilmesine yönelik gelen talepler doğrultusunda kiralamaların muhasebeleştirilmesine yönelik iyileştirmeler yapmak üzere yürütülen on yıllık bir proje neticesinde IASB 2019 yılından itibaren geçerli olacak şekilde UFRS 16’yı Ocak 2016’da yayımlamıştır. Böylece, yeni standart ile kiracıların neredeyse bütün kira sözleşmelerini bilançolarında kullanım hakkı varlıkları olarak, aynı zamanda ilgili kira yükümlülüklerini de kullanım hakkı modeline göre yükümlülük olarak muhasebeleştirmeleri gerekecektir.

IASB, UFRS 16’yı 1 Ocak 2019’dan itibaren geçerli olacak şekilde Ocak 2016’da yayımlamıştır. Ayrıca, diğer tüm değişikliklerde ve yeni yayımlanan standartlarda olduğu gibi işletmelerin erken uygulamayı seçme opsiyonu bulunmaktadır. Ancak, UFRS 16’nın erken uygulamasının seçilebilmesi için UFRS 15 Müşteri Sözleşmelerinden Hasılat Standardı’nın da erken uygulanıyor olması gerekmektedir. Bilindiği üzere, Ülkemizde muhasebe standartları Kamu Gözetimi Kurumu tarafından UFRS’lerle bire bir uyumlu olarak yayımlanmaktadır. Halihazırda, KGK tarafından Eylül 2016 tarihinde TFRS 15 Müşteri Sözleşmelerinden Hasılat Standardı yayımlanmış olup, TFRS 16 Kiralamalar Standardı ise taslak aşamasındadır ve nihai hali henüz yayımlanmamıştır.

3.8.2. İlgili VUK Düzenlemeleri

2003 yılında VUK'a eklenen mükerrer 290 ıncı madde ile finansal kiralama işlemlerinde değerlendirme konusu düzenlenmiştir ve bu işlemlere konu iktisadî varlık ile sözleşmeden doğan hak, borç ve alacakların değerlemesinin şu esaslara göre yapılması öngörülmüştür:

"Kiracı tarafından finansal kiralama işlemine konu iktisadî kıymeti kullanma hakkı ve sözleşmeden doğan borç, kiralama konusu iktisadî kıymetin rayiç bedeli veya sözleşmeye göre yapılacak kira ödemelerinin bugünkü değerinden düşük olanı ile değerlendirilir.

Kiralayan tarafından sözleşmeden doğan alacak, kiralama süresi boyunca yapılacak kira ödemelerinin toplam tutarı, kiralama konusu iktisadî kıymet ise, bu iktisadî kıymetin net bilanço aktif değerinden kira ödemelerinin bugünkü değerinin düşülmesi sonucu bulunan tutar ile değerlendirilir. İktisadî kıymetin net bilanço aktif değerinden kira ödemelerinin bugünkü değerinin düşülmesi sonucu bulunan tutarın sıfır veya negatif olması halinde, iktisadî kıymet iz bedeliyle değerlendirilir ve aradaki fark iktisadî kıymetin elden çıkarılmasından elde edilen kazançlar gibi işleme tâbi tutulur.

Kiralayan tarafından aktifleştirilen alacak tutarı ile kira ödemelerinin bugünkü değeri arasındaki fark, gelecek dönemlere ait faiz geliri olarak pasifleştirilmek suretiyle değerlendirilir.

Kiralayanın finansal kiralamaya konu iktisadî kıymetin üretimini veya alım satımını yapması halinde, iktisadî kıymetin net bilanço aktif değeri olarak rayiç bedeli dikkate alınır. Rayiç bedel ile maliyet bedeli arasındaki fark, normal bir satış işleminden elde edilen kâr veya zarar olarak işleme tâbi tutulur."

VUK'ta kiracının aktifleştirdiği finansal kiralama konusu iktisadî varlığın kullanım hakkının VUK'un mükerrer 298 inci maddesi ile üçüncü kitap, üçüncü kısmı birinci bölümünde yer verilen kiralamaya konu iktisadî varlık için belirlenen esaslara göre yeniden değerlemeye ve amortismanına tâbi tutulması gerekliliğine yer verilmiştir.

Kiracının finansal kiralama sözleşmesi gereğince yaptığı kira ödemeleri, borç anapara ödemesi ve faiz gideri olarak ayrıştırılır ve her bir dönem sonunda kalan borç tutarına sabit bir dönemsel faiz oranı uygulanır.

VUK uyarınca kiralayan, gelecek dönemlere ait faiz gelirlerini, kiralanan varlığa ilişkin sözleşmenin yapıldığı tarihteki rayiç bedelinden, her bir dönem sonunda anapara geri ödemelerinin düşerek kalan tutar üzerinden sabit bir dönemsel faiz oranı yaratacak şekilde hesaplanmasıyla tahakkuk ettirilir.

Aşağıdaki Akbulut'un (2012: 976) kiracı yönüyle finansal kiralama uygulamasına yer verilmiştir:

“1 Ocak 2012 tarihinde A A.Ş. kiracı olarak ekonomik ömrü altı yıl ve kalıntı değeri sıfır olan cam kesme makinesinin kiralınmasına ilişkin olarak 5 yıllığına feshedilemez kiralama sözleşmesine girmiştir. Kiralama işleminin başlangıcında, makinenin gerçeğe uygun değeri (nakit - peşin maliyeti) 100.000.-TL'dir.

Kiralama süresinin ilk dört yılı boyunca her 31 Aralık'ta kiracı A A.Ş.'nin, kiraya verene 23.000.-TL ödeme yapması gerekmektedir. Kiralama süresi sonunda yapılacak 23.539.-TL tutarındaki son kira ödemesi ile makinenin mülkiyeti kiracıya geçecektir.

Kiralama işlemindeki zımni faiz oranı, kiracının ek borçlanma oranına yakın bir şekilde yıllık %5'tir.

VUK GT 333 uyarınca cam üretim makinesinin faydalı ömrü 10 yıldır. Makine amortismanının herhangi bir üretim birimine yüklenmediği varsayılmıştır”.

(Akbulut, 2012: 976)

1. TMS 17 Uygulaması

100.000.-TL, gerek kira ödemelerinin bugünkü değeri, gerekse makinenin bugünkü değeridir. Bu nedenle makine başlangıç muhasebeleştirilmesi olarak 100.000.- TL üzerinde kayda alınır. A A.Ş. indirgenmiş maliyet yöntemi ile caiz faiz oranı veya etkin faiz oranı kullanarak dönem sonlarında kira süresi ve kiraya veren ile belirlenmiş olan ödeme

programını dikkate alarak ödeyeceği faizin dönemsel dağılımı hesaplar (Akbulut, 2012: 976).

Bugünkü değer	Etkin faiz oranı	Faiz tutarı	Ödemeler	Ana para tutarı	Dönem sonu değeri	Tarih
100.000 TL	5,000%	5.000 TL	23.000 TL	18.000 TL	82.000 TL	31.12.2012
82.000 TL	5,000%	4.100 TL	23.000 TL	18.900 TL	63.100 TL	31.12.2013
63.100 TL	5,000%	3.155 TL	23.000 TL	19.845 TL	43.255 TL	31.12.2014
43.255 TL	5,000%	2.163 TL	23.000 TL	20.837 TL	22.418 TL	31.12.2015
22.418 TL	5,000%	1.121 TL	23.539 TL	22.418 TL	-0 TL	31.12.2016

Kaynak: Akbulut, 2012: 976.

01.01.2012 Makinenin başlangıç değeri	100.000 TL
31.12.2012 Ödeme tutarı	23.000 TL
31.12.2012 Faiz tutarı	(-) 5.000 TL
31.12.2012 Ödemenin ana para tutarı	18.000 TL
31.12.2012 Makine amortisman tutarı (TMS 16: 100.000 TL/6)	(-) 16.667 TL

Kaynak: Akbulut, 2012: 977.

2. Vergi Uygulaması

01.01.2012 Makinenin başlangıç değeri	100.000 TL
31.12.2012 Ödeme tutarı	23.000 TL
31.12.2012 Faiz tutarı	(-) 5.000 TL
31.12.2012 Ödemenin ana para tutarı	18.000 TL
31.12.2012 Makine amortisman tutarı (100.000 TL/10)	(-) 10.000 TL

Kaynak: Akbulut, 2012: 977.

3. TMS 17 ve Vergi Uygulaması Karşılaştırması

1. Dönem kurumlar vergisi hesabı için: İki uygulama karşılaştırıldığında, 31.12.2012'de mali kâra geçerken ikisi de benzer

sonuçlar verirken varlığın amortismanı konusuna farklı yaklaşmaları nedeniyle sonuçta ticari kâr ile mali kar arasında fark oluşmaktadır:

TMS 17 uyarınca 16.667 TL amortismanı gider yazan A A.ř., VUK uyarınca 10.000 TL amortisman yazıldığından ticari kara 6.667 TL (16.667 - 10.000) eklemek durumda kalır.

2. Yukarıdaki farkın geçici nitelik taşması nedeniyle ertelenen vergi hesabında dikkate alınması gerekir.

Kaynak: Akbulut, 2012: 977.

3.9. Devlet Teşvikleri ve Devlet Yardımları

176 Sıra Nolu VUK Genel Tebliği'ndeki teşvik belgeli yatırımlara ve TCMB tarafından yapılan ödemelere ilişkin ifadeler, vergi mevzuatındaki devlet teşviklerine ilişkin temel uygulamalar şeklinde genelleştirilebilir. 5520 Sayılı KVK 6 ncı maddesi ile 193 Sayılı GVK 38 inci maddesi de ticari kazancın tespitinde dönemsellik ve tahakkuk ilkesinin geçerliliğine vurgu yapmaktadır. Bunlara istinaden nakit alınmış ve belli koşullara bağlanmaları mümkün olmayan, işletme sermayesine destek olan teşviklerin elde etmenin gerçekleştiği zaman gelir şeklinde dikkate alınması, nakit dışı yatırımlar söz konusu ise de söz konusu teşvikin yatırım maliyetinden düşülmesinin mümkün olması veya doğrudan gelir şeklinde sonuç hesaplarına aktarılması mümkündür. Bu anlamda VUK ile TMS 20 arasında uyum mevcuttur ancak tahakkuk ve dönemsellik anlayışı ve varlık değerlemesi konusundaki farklılık özel ticari kar-mali kar farkına neden olacaktır. Aynı nitelikteki devlet teşviklerinde ise TMS 20 ile VUK uygulaması arasında fark oluşmamaktadır. (Akbulut, 2012: 913-918)

3.9.1. TMS ve TFRS Düzenlemeleri

Devlet teşviklerinin muhasebeleştirilmesi ve bunlar ve diğer şekillerdeki devlet yardımlarının açıklanması konusu TMS 20 ile düzenlenmiştir. Gerçeğe uygun değerleri ile izlenen parasal olmayan devlet teşvikleri de dahil olmak üzere tüm devlet teşvikleri, ancak belirtilen iki koşulun gerçekleşeceğine ilişkin makul bir güvence oluşması halinde finansal tablolara yansıtılır: işletmenin, elde etmeye yönelik koşulları yerine getirmesi ve işletmenin teşviki elde etmesi. İşletmenin teşviki fiili olarak elde etmiş olması, devlet teşvikine ilişkin koşulların yerine getirildiği veya getirileceği anlamını taşımamaktadır.

Hem nakden hem de devlete olan yükümlülüğün azaltılması şeklindeki devlet teşvikleri, aynı şekilde muhasebeleştirilir. Devlet teşvikleri ile karşılanması amaçlanan maliyetlerin gider olarak muhasebeleştirildiği dönemler boyunca, devlet teşvikinin sistematik şekilde kâr veya zarara yansıtılması esastır. Devlet teşviki muhasebeleştirilmesinde iki genel yaklaşım vardır: Sermaye yaklaşımı (teşvikin kâr ya da zarar dışında muhasebeleştirildiği yaklaşım) ve gelir yaklaşımı (teşvikin bir veya daha fazla dönemde kâr ya da zararda muhasebeleştirildiği yaklaşımı).

İşletmeye kullanması için verilen arsa veya diğer kaynaklar gibi parasal olmayan devlet teşvikleri için genel uygulama, teşviğe konu parasal olmayan varlığın gerçeğe uygun değerinin belirlenmesi ve teşviğin ve varlığın belirlenen gerçeğe uygun değer ile finansal tablolara kaydedilmesi şeklindedir. Burada alternatif yöntem ise varlık ve teşvikin nominal değeri üzerinden kayıt yapılmasıdır.

Varlıklara ilişkin teşviklerin, bilançoda ertelenmiş gelir şeklinde veya varlığın defter değerinden indirilmesi ile gösterilmesi gerekir ve bu uygulamaya gerçeğe uygun değer ile izlenen parasal olmayan devlet teşvikleri de dahildir.

Gelire ilişkin teşvikler, kimi durumlar için kapsamlı gelir tablosunda ayrı bir kalem şeklinde veya “Diğer Gelirler” genel başlığı altında, diğer bir yöntem olarak da ilgili giderlerden düşülmesi şeklinde gösterilir.

Özel durumlardan birisi de varlıklara ilişkin devlet teşviklerinin geri ödenmesinin söz konusu olmasıdır. Bu durumda ilgili varlığın yeni defter değerlerindeki olası değer düşüklükleri dikkate alınır.

TMS 20'nin kapsamı dahilinde olmayan konular ise şu şekilde sayılmıştır (TMS 20):

- (a) *Fiyat değişiminin etkilerini yansıtan finansal tablolarda devlet teşviklerinin muhasebeleştirilmesinde veya benzer nitelikteki ek bilgilerde ortaya çıkan özel sorunlar;*
- (b) *İşletmelere vergilendirilebilir kâr ya da vergi zararının hesaplanmasında yararlanmak üzere sağlanan faydalar veya vergi yükümlülüğüne bağlı olarak belirlenen ya da vergi yükümlülüğü ile sınırlı olarak sağlanan devlet*

yardımları. Sözü edilen yardımlara örnek olarak; gelir/kurumlar vergisi istisnaları, yatırımı teşvik amaçlı vergi indirimleri, hızlandırılmış amortisman uygulaması ve indirilmiş vergi oranları gösterilebilir;

(c) Devlet'in bir işletmeye iştirak etmesi;

(d) "TMS 41 Tarımsal Faaliyetler" Standardı kapsamındaki devlet teşvikleri.

Devletten temin edilen krediye ilişkin TMS 20 aşağıdaki düzenlemeye yer vermiştir:

"Devletten piyasa faiz oranından düşük bir oranla alınan kredinin faydası, devlet teşviği olarak kabul edilir. Söz konusu kredi "TFRS 9 Finansal Araçlar" Standardı uyarınca muhasebeleştirilir ve ölçülür. Düşük faiz oranının yarattığı fayda, kredinin TFRS 9 uyarınca belirlenen başlangıçtaki defter değeri ile elde edilen kazanımlar arasındaki fark olarak ölçülür. Söz konusu fayda, bu Standarda göre muhasebeleştirilir. Krediden sağlanan fayda ile karşılanması planlanan maliyetlerin belirlenmesinde, yerine getirilen veya yerine getirilmesi gereken koşul ve yükümlülükler göz önünde bulundurulur.

İşletme, devlet teşviklerini finansal tablolara yansıtmasının ardından ilgili koşullu borç ve koşullu varlıkları ile karşılıkları TMS 37 kapsamında muhasebeleştirir. Devlet teşviklerinin muhasebeleştirilmesi, parasal ve parasal olmayan teşvikler, teşvik türleri, muhasebeleştirme zamanı ve yöntemi bağlamında aşağıda özetlenmiştir.

Şekil 7: Devlet Teşviklerinin Muhasebeleştirilmesi

▪ Parasal ve Parasal Olmayan Teşvikler	→	Para/Arsa
▪ Teşvik Türleri		
○ Şarta bağlı	↙	Varlıklara ilişkin
	↘	Gelirlere ilişkin
○ Şartsız teşvikler		
○ Geçmiş zararların kapatılması için yapılan teşvikler		
▪ Muhasebeleştirme Zamanı		
○ Koşulların yerine getirilmesi		
○ Teşvikin işletmece elde edilmesi		
▪ Muhasebeleştirme Yöntemi		
Gerçeğe uygun değer		
Genel Esas		
Teşvik konusu giderlerin oluştuğu dönem gelir yazılmasıdır (Özkaynağa yazılmaz)		
Teşvik Türü	↙	Koşulsuz
	→	Doğrudan gelir yazılır

	↘	Koşullu	→	Varlıklara ilişkin	↗	Varlıktan indirim
					↘	Ertelenmiş gelir
			↘	Gelirlere ilişkin	→	Ertelenmiş gelir

Kaynak: Elitaş, 2011: 172.

3.9.2. İlgili VUK Düzenlemeleri

176 Sıra No'lu VUK Genel Tebliği teşviklere yer vermiştir. Tebliğde gerçekleştirilen ihracat ve ihtisas kredileri için TCMB'nin mükelleflere ödediği destekleme primleri, tahakkuk ettikleri yılda hasılat olarak kayıtlara geçer.

Çalışmanın önceki bölümlerinde bahsedildiği üzere VUK'un 262 nci maddesinde maliyet bedeli açıklanmıştır ve iktisadi varlıkların maliyet bedeli tespitinde, fiili maliyetin esas alınması hükmüne yer verilmiştir. Bu madde gereğince yatırımcı adına tahakkuk ettirilen destekleme primleri, sabit yatırımlara ilişkin maliyet bedelini azaltıcıdır. Mükellefler söz konusu primleri, tahakkuk ettirildikleri tarihte gerçekleştirilen sabit yatırımların maliyet bedelinden, diğer bir ifade ile indirilen destekleme priminden sonraki miktardan indirebilir. Mükelleflerin bu usulü seçmesi halinde, alınan prim, sabit yatırımın toplam bedelinden düşülerek kalan değer, sabit yatırım değeri şeklinde aktiflerine kaydedilir, söz konusu değer üzerinden amortisman ayrılır ve üzerinden de yatırım indiriminden yararlanır. Mükellefler, tahakkuk eden destekleme primlerini, sabit yatırımların maliyet bedellerinden düşmeden doğrudan hasılat olarak da yazabilir ve burada tahakkuk tarihi, bu primlere ilişkin TCMB tarafından yatırımcı kuruluşa ödenebilir hale geldiği tarihtir. Üç ay içinde ödenmeyen teşvik belgeli yatırımlar, ihtisas kredileri ve gerçekleştirilen ihracat için tahakkuk eden destekleme primleri, bu sürenin bitiminden itibaren TCMB tarafından tahakkuk ettirilen faizleri hasılat olarak yazılır.

3.10. Karşılıklar, Koşullu Borçlar ve Koşullu Varlıklar

TMS 37'de ticari borçlar ve tahakkuk konusundaki açık tanımlara karşın VUK'ta karşılıklar ile satıcılar ve tahakkuklar gibi unsurlar arasındaki farklar açık şekilde ortaya konulmuş değildir. Karşılıklara ilişkin yükümlülüğün karşılanması amacıyla gelecekte yapılması gerekli giderlere ilişkin zaman veya tutar konusunda belirsizlikler vardır (Çetin ve Ögüz, 2010: 412). VUK'un 288 inci Maddesi karşılıklar konusunu düzenlemiştir:

“VUK Madde 288 – Hasıl olan veya husulü beklenen fakat miktarı katiyetle kestirilemeyen ve teşebbüs için bir borç mahiyetini arz eden belli bazı zararları karşılamak maksadıyla hesaben ayrılan meblağlara karşılık denir.

Karşılıklar mukayyet değerleriyle pasifleştirilmek suretiyle değeri.

Amortisman kayıtları hakkındaki özel hükümler mahfuzdur.”

TMS 37 karşılıkların tahmini konusuna kesinleşmelerinden daha fazla önem vermiştir. Standartlar tahminler finansal tablo hazırlanmasında esas unsurlardandır ve güvenilir kabul edilir. Ayrıca VUK 278 (stok değer düşüklüğü karşılığı), 279 (menkul kıymet değer düşüklükleri karşılığı), 323 (şüpheli ticari alacaklar karşılığı) benzeri işletmede değer azalışlarını ifade eden karşılıklar ve 5411 Sayılı Kanun kapsamındaki özel karşılıklar, TMS 37 kapsamındaki karşılıklar değildir. Varlıkların defter değerinde değişikliğe yol açan söz konusu karşılıklar, TMS 36 Varlıklarda Değer Düşüklüğü kapsamında ele alınmıştır. (Akbulut, 2012: 864-865)

3.10.1. TMS ve TFRS Düzenlemeleri

Karşılıklar, Koşullu Borçlar ve Koşullu Varlıklar konusu, TMS 37 ile düzenlenmiştir. TMS 37 kapsamında kullanılmış olan 'karşılıklar' terimi ile "*zaman ve tutarlarına ilişkin kesinlik olmayan borçlar*" ifade edilmektedir. Karşılıklar açısından genel bir durum, zaman ve tutar yönünden kesin olmadıkları için koşullu olmalarıdır. Diğer yandan TMS 37 kapsamında kullanılan 'koşullu' kelimesi ile "*tam anlamıyla işletmenin kontrolünde olmayan, bir veya daha fazla kesin mahiyette olmayan olayın ileride gerçekleşip gerçekleşmemesi ile mevcudiyetleri teyit edilecek, bu nedenle finansal tablolara yansıtılmayan varlık ve yükümlülükler*" ve 'koşullu yükümlülük' ile "*finansal tablolara yansıtılma koşullarını sağlamayan yükümlülükler*" ifade edilmektedir.

Karşılıkların muhasebeleştirilebilmesi için şu koşulların yerine gelmesi gerekmektedir: (a) Geçmiş bir olay nedeniyle meydana gelmiş mevcut hukuki veya zımni bir yükümlülüğün olması; (b) yükümlülüğün yerine getirilmesi amacıyla ekonomik fayda içeren kaynakların işletmeden çıkmasının olası olması ve (c) yükümlülük tutarının güvenilir şekilde tahmin edilebilmesi. İşletmeler koşullu borçlarını ve koşullu varlıklarını finansal tablolarına yansıtımaz. Karşılıklarda değerlendirme işlemi şu şekildedir: Karşılık

şeklinde muhasebeleştirilen tutar, mevcut yükümlülüğü yerine getirmek amacıyla *bilanço tarihi* itibariyle yapılması gerekli harcamaya ilişkin en gerçekçi tahmin⁹ olmalıdır.

TMS 37 hükümleri uyarınca karşılık tutarı ile ilgili en gerçekçi tahmine ulaşmak amacıyla riskler ve belirsizlikler dikkate alınır. Kimi durumlarda paranın zaman değerinin önemli etkisi bulunmaktadır. Bu durumlarda karşılık tutarı, yükümlülüğün yerine getirilmesi amacıyla ihtiyaç duyulacağı tahmin edilen giderlerin bugünkü değeridir. Yükümlülüğü yerine getirme konusunda ihtiyaç duyulan tutarı etkilemesi olası gelecekteki olaylar, eğer bunların gerçekleşeceğine ilişkin yeterli tarafsız kanıt varsa söz konusu karşılık tutarına yansıtılır. Varlıkların elden çıkarılması bekleniyor ise bu işlem sonrasında meydana gelecek kazançlar, herhangi bir karşılığın değerlendirilmesinde dikkate alınmaz. İşletme, gelecekteki faaliyet zararları için karşılık ayıramaz. İşletmenin ekonomik açıdan dezavantajlı bir sözleşmesi varsa, bu sözleşmeyle ilgili mevcut yükümlülük, karşılık olarak muhasebeleştirilir ve değerlendirilir. Yeniden yapılandırma (durdurulan faaliyetler dahil) konusuna giren karşılıklara TMS 37 uygulanır.

TMS 37 tazminat konusunu da ayrı bir başlık altında ele almıştır. Tazminata ilişkin bir beklenti olması halinde (bir karşılık için yükümlülüğün yerine getirilmesinde yapılacak harcamaların belirli bir bölümünün veya tamamının diğer bir taraf tarafından tazmin edilmesi), söz konusu tazminatın sadece ve sadece, işletmenin yükümlülüğü yerine getirmesi halinde tazminatın elde edilmesi durumu kesine yakın ise muhasebeleştirilir ve bu tazminat ayrı bir varlık olarak işleme tabi tutulur. Tazminat altında muhasebeleştirilen tutarın karşılık tutarını geçmemesi gerekir.

TMS 37 kapsamına girmeyen unsurlar şu şekilde sayılmıştır: Ekonomik açıdan dezavantajlı sözleşmeler hariç ve belirli koşullar altında yürürlüğe girecek sözleşmelerden kaynaklanana, başka bir Standart ile düzenlenmiş olanlara, TMS 39 kapsamına dahil olan finansal araçlara (garantiler dahil), TFRS 9 kapsamına dahil olan finansal araçlara (garantiler dahil), ekonomik açıdan dezavantajlı olmadığı sürece belirli koşullar altında yürürlüğe girecek sözleşmelere uygulanmaz ve belirli türden bir karşılık, koşullu borç veya koşullu varlık için başka bir Standartta hüküm varsa işletme TMS 37 yerine ilgili Standardı

⁹ "İşletmenin yükümlülüğün yerine getirilmesi amacıyla raporlama dönemi sonu (*bilanço tarihi*) itibariyle makul olarak ödeyeceği veya bu tarihte üçüncü kişilere devredeceği miktardır (TMS 37)."

uygular. Burada bahsi geçen belirli koşullar altında yürürlüğe girecek sözleşmeler TMS 37'de, “tarafardan hiçbirinin yükümlülüklerini yerine getirmedikleri veya aynı ölçüde kısmen yerine getirdikleri” sözleşmeler olarak tanımlanmıştır.

3.10.2. İlgili VUK Düzenlemeleri

Karşılıklar VUK'un 288 inci maddesi ile tanımlanmıştır: *“Hasıl olan veya husulü beklenen fakat miktarı katıyetle kestirilemeyen ve teşebbüs için bir borç mahiyetini arz eden belli bazı zararları karşılamak maksadıyla hesaben ayrılan meblağlara karşılık denir.”*

Anılan maddede karşılıkların mukayyet değerleriyle pasifleştirilerek değerlendirileceği, amortisman kayıtlarına ilişkin özel hükümlerin mahfuz olduğu hüküm altına alınmıştır. Kıymeti düşen malların değerlendirilmesi konusu VUK 278 inci maddesi ile düzenlenmiştir: *“Yangın, deprem ve su basması gibi afetler yüzünden veyahut bozulmak, çürümek, kırılmak, çatlamak, paslanmak gibi haller neticesinde iktisadi kıymetlerinde önemli bir azalış vaki olan emtia ile maliyetlerinin hesaplanması mutad olmayan hurdalar ve döküntüler, üstüpi, deşe ve iskartalar emsal bedeli ile değerlendirilir”.*

5520 Sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu 8. maddesinde indirilecek giderler başlığı altında karşılıklara yer verilmiştir:

“... 1) Muallak hasar ve tazminat karşılıkları; tahakkuk etmiş ve hesaben tespit edilmiş hasar ve tazminat bedelleri veya bu hesap yapılmamışsa hasar ve tazminatın ve bunlarla ilgili tüm masrafların tahmini değerleri ile gerçekleşmiş, ancak rapor edilmemiş hasar ve tazminat bedelleri ve bunlara ilişkin masraflardan, reasürör payı düşüldükten sonra kalan tutar ile saklama payına isabet eden muallak hasar karşılığı yeterlilik farklarından oluşur”. (5520 Sayılı KVK)

5411 Sayılı Bankacılık Kanunu 53. maddesi de karşılık ayrılması konusunu düzenlemiştir:

“Bankalar, krediler ve diğer alacaklarla ilgili olarak, doğmuş veya doğması muhtemel zararların karşılanması ve bunlar dışında kalan varlıkların değer azalışları için yeterli düzeyde karşılık ayrılmasına, aktiflerin kalitesine ve sınıflandırılmasına, garantilerin ve teminatların alınmasına, bunların değerinin ve güvenilirliğinin

ölçülmesine, takibe alınan kredilerin izlenmesine ve vadesi dolmuş kredilerin geri ödenmesine ilişkin politikaları oluşturmak ve uygulamak, bunları düzenli olarak gözden geçirmek, tüm bu hususları icra edebilecek gerekli yapıları tesis etmek ve işletmek zorundadır. Bu fıkra hükmünün uygulanmasına ilişkin usûl ve esaslar Kurulca belirlenir. Bu madde uyarınca krediler ve diğer alacaklarla ilgili olarak ayrılan özel karşılıkların tamamı, ayrıldıkları yılda kurumlar vergisi matrahının tespitinde gider olarak kabul edilir. (5411 Sayılı Bankacılık Kanunu)”

3.11. Çalışanlara Sağlanan Faydalar

VUK'ta sayılan istisnalar dışında tahakkuk etmeyen giderlerin ticari kazançtan indiriminin mümkün olmadığı açıklanmıştır ve bu durum, söz konusu giderlere ilişkin mali kâra geçişte düzenleme ihtiyacını doğuracaktır. (Akbulut, 2012: 803-806)

3.11.1. TMS ve TFRS Düzenlemeleri

Çalışanlara sağlanan faydalar, TMS 19 ile düzenlenmiştir (son değişiklik 22.02.2013). TMS 19 gereğince işletmeler, çalışanlarına, verdikleri hizmetlerin karşılığı olarak gelecekte ödeyecekleri faydalara dair bir borcu ve sağlanan faydalara karşılık olarak çalışanların verdiği hizmetten elde edilen ekonomik fayda işletme tarafından tüketildiği zaman ise bir gideri muhasebeleştirir. TMS 19, TFRS 2'nin uygulandığı durumlarda kullanılmaz.

Çalışanlara sağlanan kısa vadeli faydalar TMS 19'da şu şekilde tanımlanmıştır: “tamamının hizmetin sunulduğu yıllık raporlama dönemini takip eden on iki ay içinde yerine getirilmesinin beklendiği kısa vadeli faydaları içerir ”. Çalışanlara sağlanan kısa vadeli tüm faydalar açısından muhasebeleştirme ve değerlendirme şu şekilde yapılmaktadır: Bir hesap dönemi süresince çalışan işletmeye hizmet sunmuş ise, söz konusu hizmetin karşılığında ödenmesi beklenen çalışanlara sağlanan kısa vadeli faydalara dair iskonto edilmeyen tutarın işletme tarafından; hâlihazırda ödenen tutar düşüldükten sonra kalan kısmı borç şeklinde muhasebeleştirilir. Hâlihazırda ödenen tutar, faydalara ilişkin iskonto edilmeyen tutardan daha fazla ise aşan tutar, yapılan ön ödeme, varlık (peşin ödenen gider) şeklinde muhasebeleştirir. Herhangi bir TFRS, bu faydaların varlık maliyetine katılmasını kabul etmiyorsa veya bu durumu zorunlu tutmuyorsa tümü gider şeklinde muhasebeleştirilir. Birikimli ücretli izinlerin beklenen maliyetleri, işletme tarafından

raporlama dönemi sonunda biriken kullanılmayan haklar nedeniyle ödemeyi beklediği ek tutarlar şeklinde değerlendirir. Bu yöntem uyarınca, işletme yükümlülüğü sadece fayda biriktiği için ortaya çıkması beklenen ek ödemeler tutarı üzerinden değerler.

Çalışanın işletmeye bir hesap dönemi süresince hizmet sağladığı durumda muhasebeleştirme, işletmenin tanımlanan katkı planına söz konusu hizmet karşılığında yapmakla yükümlü olduğu katkı tutarlarını halihazırda ödenen katkılar düşüldükten sonra kalan tutarı, borç (gider tahakkuku) şeklinde yapılır. Bir TFRS, faydaların varlık maliyetine katılmasını kabul etmiyorsa veya bu durumu zorunlu tutmuyorsa tümü gider şeklinde muhasebeleştirilir.

TMS 19 çerçevesinde tanımlanan fayda planına ilişkin nihai maliyet, şu değişkenlerden etkilenebilir: Son maaşlar, işten ayrılma ve ölüm oranı, çalışan katkısı, sağlık harcama eğilimleri, vb. Bu plana ilişkin nihai maliyet belirsizdir ve uzunca bir dönem devam etmesi beklentisi bulunur. İş ilişkisi sonrasında sağlanan faydalar ile ilişkili yükümlülüklerin bugünkü değeri ve cari dönem hizmet maliyeti değerlemesinde şu unsurlar aranır: bir aktüeryal değerlendirme yöntemi uygulamak; faydayı hizmet dönemleri ile ilişkilendirmek ve aktüeryal varsayımlar yapmak.

Aktüeryal değerlendirme yöntemi TMS 19'da şu şekilde tanımlanmıştır: “*İşletme tanımlanmış fayda yükümlülüklerinin bugünkü değerini, ilgili cari dönem hizmet maliyetini ve uygulanabilir olduğu durumlarda geçmiş dönem hizmet maliyetini belirlemek üzere öngörülen yükümlülük yöntemini kullanır. Öngörülen yükümlülük yöntemi (hizmetle orantılı olarak tahakkuk eden fayda yöntemi veya fayda/hizmet yılı yöntemi olarak da bilinir) her bir hizmet dönemini, ek fayda hakkı birimini arttıran (bakınız: 70–74 üncü paragraflar) bir unsur olarak dikkate alır ve nihai yükümlülüğü oluşturmak için her birimi ayrı ayrı ölçer (bakınız: 75–98 inci paragraflar)*”.

3.11.2. İlgili VUK Düzenlemeleri

Vergi düzenlemelerinde çalışanlara sağlanan faydalara ilişkin düzenlemeler ağırlıklı olarak GVK'da yer almaktadır. VUK'ta ise konuya ilişkin doğrudan bir hüküm bulunmamaktadır. Biriken ücretli izinleri, kâr paylaşımı ve ikramiye planları; personel ile kâr paylaşımı ve ikramiye planları; çalışanlara sağlanan uzun vadeli planlar konusunda ise VUK'ta çalışmanın önceki bölümlerinde bahsedilen 288 inci madde önem arz etmektedir.

Buna göre, VUK henüz kesinleşmeyen veya ödenmeyen, diğer bir ifade ile tahakkuk etmeyen giderlerin (sayılan istisnalar dışında) ticari kazançtan indiriminin mümkün olmadığını açıklanmıştır. Dolayısıyla söz konusu giderlere ilişkin mali kâra geçişte düzenleme ihtiyacı doğacaktır. Kıdem tazminatı (tanımlanmış fayda planları) konusunda VUK'ta değerlemenin nasıl yapılacağına ilişkin doğrudan bir hüküm yoktur. Burada yine karşılıklara ilişkin 288 inci maddeye bakılmaktadır. (Akbulut, 2012: 853-854)

DÖRDÜNCÜ BÖLÜM

4. TFRS 13 GERÇEĞE UYGUN DEĞER ÖLÇÜMÜ İLE TMS/TFRS'LERDEKİ VE VERGİ KANUNLARINDAKİ DEĞERLEME HÜKÜMLERİNİN GERÇEĞE UYGUN DEĞER BAKIMINDAN KARŞILAŞTIRILMASI

4.1. “TFRS 13 GERÇEĞE UYGUN DEĞER ÖLÇÜMÜ” STANDARDI

TFRS 13 Gerçeğe Uygun Değer Ölçümü Standardının orijinal versiyonu olan “IFRS 13 Fair Value Measurement” IASB tarafından 12 Mayıs 2011 tarihinde yayımlanmıştır. “TFRS 13 Gerçeğe Uygun Değer Ölçümü” Standardı ise KGK tarafından orijinal metinde yer alan yürürlük tarihiyle aynı olacak şekilde 31/12/2012 tarihinden sonra başlayan hesap dönemleri için uygulanmak üzere ilk olarak 30/12/2012 Tarihli ve 28513 Sayılı Resmî Gazete - 2. Mükerrer’de yayımlanmıştır.

Bu Standart gerçeğe uygun değeri tanımlamakta, gerçeğe uygun değer ölçümüne ilişkin çerçeveyi ve gerçeğe uygun değer ölçümü ile ilgili açıklama gerekliliklerini ortaya koymaktadır. TFRS 13 diğer TFRS’lerin gerekli kıldığı hallerde gerçeğe uygun değer nasıl ölçüleceğini açıklamaktadır. Bu Standart ilave bir gerçeğe uygun değer ölçümü getirmediği gibi, diğer standartlarda yer alan gerçeğe uygun değer ölçüm istisnalarını da kaldırmamaktadır. TFRS 13 öncesinde gerçeğe uygun değer ölçümüne yönelik tek bir kaynak bulunmamaktaydı ve gerçeğe uygun değer ölçümüne ilişkin yol gösterici açıklamalardaki tutarsızlık finansal raporlama sürecinde karmaşıklığa yol açmaktaydı. (UFRS Bülten, Ekim 2012, Sayı 2012/4)

Aşağıdaki tablo TFRS 13’ün temel ilke ve hükümleri hakkında bilgi vermektedir.

Tablo 8 – TFRS 13’ün Temel İlke ve Hükümleri

Alan	Önemli ilkeler ve hükümler
Genel İlkeler	<ul style="list-style-type: none">Gerçeğe uygun değer çıkış fiyatıdır.Gerçeğe uygun değer ölçümü, işletmeye özgü olan özellikleri değil, varlık ya da borca ilişkin özellikleri dikkate almaktadır.

	<ul style="list-style-type: none"> • Gerçeğe uygun değer ölçümü yapılırken, işlemin piyasa katılımcıları ve işletme arasında asıl piyasada ya da en avantajlı piyasada gerçekleştiği varsayılır. • Fiyat işlem maliyeleri açısından düzeltilmez. • Gerçeğe uygun değer ölçümü, ilgili gözlemlenebilir girdilerin kullanımı azami seviyeye çıkarırken, gözlemlenebilir olmayan girdilerin kullanımı asgari seviyeye indirmektedir. • Üç seviyeli gerçeğe uygun değer hiyerarşisi, tüm gerçeğe uygun değer ölçümlerini kapsayacak şekilde genişletilmiştir.
Özel uygulama ilkeleri	<ul style="list-style-type: none"> • Finansal olmayan varlıklar: Ölçümün en yüksek değerli ve en uygun şekilde kullanımını öngörecektir. • Riskin netleştirildiği finansal varlık ve yükümlülükler: Belirli durumlarda maruz kalımın net olarak ölçülmesine izin verilir. • Borçlar ve işletmenin özkaynağa dayalı kendi finansal araçları: Eğer mevutsa, kotasyon fiyatı kullanılır. Kotasyon fiyatı mevcut değilse, diğer değerlendirme teknikleri kullanılmadan önce aynı kalemin varlık olarak elinde tutanlar açısından ölçümü kullanılır.
Açıklamalar	<ul style="list-style-type: none"> • Gerçeğe uygun değer hiyerarşisi açıklamaları, gerçeğe uygun değer üzerinden ölçülen finansal olmayan varlıkları ve borçları kapsayacak şekilde genişletilmiştir. • Tekrar etmeyen gerçeğe uygun değer ölçümleri ile ilgili verilmesi gereken açıklamalar belirlenmiştir. • Gerçeğe uygun değer hiyerarşisinde Seviye 3 kapsamında sınıflandırılan ve tekrar eden gerçeğe uygun değer ölçümleri için, döneme ilişkin olarak kâr ya da zarara yansıtılan etkilerin açıklanması gerekmektedir. • Gerçeğe uygun değeri üzerinden ölçülmeyen bazı kalemler için gerçeğe uygun değerinin açıklanması gerekmektedir. • Ara dönem finansal tablolarında finansal araçlara ilişkin verilen açıklamaların kapsamı genişletilmiştir.
Diğer	<ul style="list-style-type: none"> • Kiralama işlemleri ve hisse bazlı ödeme işlemleri değer düşüklüğü tesisinde kullanım değeri kullanılması ve stoklar için net gerçekleşebilir değer gibi değerlerin kullanılması nedeniyle TFRS13'ün kapsamı dışında bırakılmıştır. • Standart 1 Ocak 2013 tarihinden itibaren ileriye yönelik olarak uygulanacaktır. • Erken uygulamaya izin verilmektedir
<p>TFRS 13'te yer verilen gerçeğe uygun değer tanımı, UFRS 13 yayımlandığı gün güncellenen Amerikan Muhasebe Standartları Kodlandırma Başlığı 820 (Gerçeğe Uygun Değer Ölçümleri ve Açıklamaları) ile aynıdır. UFRS 13 rehberi, göreceli olarak küçük farklar olmakla birlikte, büyük ölçüde Başlık 820'le tutarlıdır.</p>	

Kaynak: (UFRS Bülten, Ekim 2012, Sayı 2012/4)

4.1.1. TFRS 13'ün Amacı ve Hükümlerinin Genel Olarak Değerlendirilmesi

TFRS 13, TFRS'lerde yer alan gerçeğe uygun değer ölçümüne ilişkin ilke bazlı bir çerçeve sağlar. Bu çerçeve; hesap birimi, çıkış fiyatı, değerlendirme varsayımı, en iyi ve en üst seviyede kullanım, asıl piyasa, piyasa katılımcılarının varsayımları ve gerçeğe uygun değer hiyerarşisini de içeren temel kavramlara dayalıdır.

TFRS 13'de yer alan ilkeler, finansal raporlamadaki gerçeğe uygun değer ölçümlerinde ve ilgili açıklamalarda tutarlılığı ve karşılaştırılabilirliği arttırmayı amaçlamaktadır (Ernst and Young, 2014:936). Bu TFRS, bazı sınırlı istisnalar dışında, diğer TFRS'lerin gerçeğe uygun değer ölçümünü zorunlu tuttuğu ya da ölçüme izin verdiği durumlarda uygulanır. Bu husus, diğer TFRS'lerin satış maliyetleri düşülmüş gerçeğe uygun değer gibi gerçeğe uygun değere dayalı olarak yapılan ölçümlerin kullanılmasını gerektirdiği durumlarda da geçerlidir. Ancak, net gerçekleştirilebilir değer veya kullanım değeri gibi gerçeğe uygun değerle bazı benzerlikleri bulunan ancak gerçeğe uygun değer olmayan ölçümlere uygulanmaz.

Bu TFRS finansal raporlama amaçları bakımından, gerçeğe uygun değeri tanımlar, gerçeğe uygun değer ölçümüne ilişkin çerçeveyi tek bir TFRS'de düzenler ve gerçeğe uygun değer ölçümüne ilişkin açıklamaları belirler. Bu standardın hükümleri finans teorisi ile değerlendirme yöntemlerini bütünleştirmekle birlikte finansal raporlama amaçları bakımından yalnızca gerçeğe uygun değer belirlenmesinde bu kavramların nasıl uygulanacağına odaklanır (Ernst & Young, 2014:934).

TFRS 13'ün 2 nci paragrafı uyarınca gerçeğe uygun değer işletmeye özgü bir ölçüm olmayıp, piyasa bazlı bir ölçümdür. Bazı varlıklar ve borçlar için gözlemlenebilir piyasa işlemleri veya bilgileri mevcut olabilir. Bununla birlikte diğer varlıklar ve borçlar için bu tür işlemler veya bilgiler mevcut olmayabilir. Ancak gerçeğe uygun değer ölçümünün amacı her iki durumda da aynı olup, bu amaç mevcut piyasa koşullarında, piyasa katılımcıları arasında bir varlığın satışına veya bir borcun devrine yönelik olarak ölçüm tarihinde olağan bir işlemdeki fiyatın tahmin edilmesidir, diğer bir ifadeyle, varlığı elinde bulunduran veya borçlu konumda olan piyasa katılımcısının bakış açısıyla ölçüm tarihindeki çıkış fiyatıdır.

TFRS 13'ün 3 üncü paragrafı uyarınca özdeş bir varlığın veya borcun fiyatı gözlemlenebilir olmadığında, işletme gerçeğe uygun değeri, ilgili gözlemlenebilir girdilerin kullanımını azami seviyeye çıkaran ve gözlemlenebilir olmayan girdilerin kullanımını asgari seviyeye indiren başka bir değerlendirme yöntemi kullanarak ölçer. Gerçeğe uygun değer, piyasa bazlı bir ölçüm olduğu için riske ilişkin varsayımları da dahil olmak üzere piyasa katılımcılarının varlıkları ve borçları fiyatlandırırken kullanacakları varsayımlar kullanılarak ölçülür. Sonuç olarak, işletmenin varlığı elinde tutma ya da borcu ödeme veya başka bir şekilde yerine getirme niyetinin bulunması, gerçeğe uygun değer ölçümünde dikkate alınmaz.

TFRS 13'ün 4 üncü paragrafında belirtildiği üzere, muhasebe ölçümünün temel konusu varlıklar ve borçlar olduğundan gerçeğe uygun değer tanımı varlıklara ve borçlara odaklanır. Ayrıca, bu TFRS gerçeğe uygun değeri üzerinden ölçülen işletmenin kendi özkaynağına dayalı finansal araçlarına da uygulanır.

4.1.2. TFRS 13'ün Kapsamı

TFRS 13'ün 5 inci Paragrafına göre, aşağıda belirtilen durumlar dışında, diğer TFRS'lerin gerçeğe uygun değer ölçümünü veya gerçeğe uygun değere ilişkin açıklama yapılmasını zorunlu tuttuğu ya da ölçüm veya açıklama yapılmasına izin verdiği durumlarda uygulanır. TFRS 13'ün 6 ncı Paragrafı uyarınca bu TFRS'nin ölçüm ve açıklama hükümleri aşağıdakilere uygulanmaz:

- a) *TFRS 2 Hisse Bazlı Ödemeler Standardı kapsamındaki hisse bazlı ödeme işlemlerine,*
- b) *TMS 17 Kiralama İşlemleri Standardı kapsamındaki kiralama işlemlerine ve*
- c) *TMS 2 Stoklar Standardında yer alan net gerçekleşebilir değer veya TMS 36 Varlıklarda Değer Düşüklüğü Standardında yer alan kullanım değeri gibi gerçeğe uygun değerle bazı benzerlikleri bulunan ancak gerçeğe uygun değer olmayan ölçümlere.*

Bu TFRS uyarınca yapılması zorunlu olan açıklamaların aşağıdakiler için yapılması gerekli değildir:

- a) TMS 19 Çalışanlara Sağlanan Faydalar Standardı uyarınca gerçeğe uygun değerinden ölçülen plan varlıkları,
- b) TMS 26 Emeklilik Fayda Planlarında Muhasebeleştirme ve Raporlama Standardı uyarınca gerçeğe uygun değerinden ölçülen emeklilik fayda planlarına yapılan yatırımlar ve
- c) TMS 36 uyarınca geri kazanılabilir tutarı, elden çıkarma maliyetleri düşülmüş gerçeğe uygun değeri olan varlıklar. (TFRS 13, 7 nci Paragraf)

4.1.2.1. TFRS 13 Kapsamına Giren Kalemler

4.1.2.1.1. Gerçeğe Uygun Değer Ölçümleri

Diğer TFRS'ler tarafından gerçeğe uygun değer zorunlu tutulması ya da gerçeğe uygun değere izin verilmesi durumunda, gerçeğe uygun değer ölçümüne ilişkin bu TFRS'de tanımlanan çerçeve hem ilk ölçümde hem de sonraki ölçümde uygulanır (TFRS 13, 8 inci Paragraf).

TFRS 13'ün gerçeğe uygun değer nasıl ölçüleceğini düzenlediğini belirtmek gerekir. Bu Standart hangi varlıkların ve borçların gerçeğe uygun değeri üzerinden ölçüleceğini, gerçeğe uygun değer ne zaman ölçüleceği (örneğin, ölçüm tarihi) ve gerçeğe uygun değerdeki değişimlerin nasıl muhasebeleştirileceğini (örneğin, kâr veya zararda ya da diğer kapsamlı gelirden) açıklamamaktadır. İşletmeler bu hususların her birine ilişkin olarak ilgili TFRS'leri (örneğin, TFRS 3 İşletme Birleşmeleri, TMS 40 Yatırım Amaçlı Gayrimenkuller veya TFRS 9 Finansal araçlar) dikkate almalıdır. (Ernst & Young, 2014:934)

4.1.2.1.2. Gerçeğe Uygun Değere İlişkin Açıklamalar

Gerçeğe uygun değere ilişkin açıklamalar TFRS 13'ün kapsamına girmektedir. İşletme gerçeğe uygun değer ölçümünü seçtiğinde veya ölçümüne izin verildiğinde, finansal tablolarda izlendiği değerleri gerçeğe uygun değer olmayan kalemlerin gerçeğe uygun değerlerini açıklar. Örneğin, TMS 40 uyarınca maliyet yöntemi kullanılarak ölçülen yatırım amaçlı gayrimenkullerin gerçeğe uygun değerinin açıklanması gerekir ya da TFRS 7 uyarınca izleyen dönemlerde TFRS 9 veya TMS 39'a göre itfa edilmiş maliyetinden ölçülen finansal araçların gerçeğe uygun değerlerinin açıklanması gerekir. Bu durumlarda,

açıklanması gereken gerçeğe uygun değer TFRS 13'e uygun olarak ölçülür ve gerçeğe uygun değer ölçümüne ilişkin belirli açıklamalar yapılır.

Belirli durumlarda, TFRS 7 izleyen dönemlerde gerçeğe uygun değeri üzerinden ölçülmeyen finansal araçların gerçeğe uygun değerinin açıklanması zorunluluğu getirmemektedir. Örneğin, defter değerinin makul olarak gerçeğe uygun değere yaklaşık olması durumunda bu zorunluluk bulunmamaktadır. Bu durumlarda, finansal varlığın veya finansal borcun gerçeğe uygun değerinin açıklanmak üzere ölçülmesine gerekli olmayacaktır. (Ernst & Young, 2014:938)

4.1.2.1.3. Gerçeğe Uygun Değere Dayalı Olarak Yapılan Ölçümler

Satış maliyetleri düşülmüş gerçeğe uygun değer gibi gerçeğe uygun değere dayalı olarak yapılan ölçümler veya açıklamalar TFRS 13'ün kapsamına girmektedir. Aşağıdakiler bu kapsamda değerlendirilmektedir:

- TFRS 5 uyarınca defter değerinin satış maliyeti düşülmüş gerçeğe uygun değerinden düşük olması durumunda satış maliyeti düşülmüş gerçeğe uygun değerinden ölçülen satış amaçlı elde tutulan varlık olarak sınıflandırılan duran varlıklar (veya elden çıkarılacak duran varlık grubu).
- TMS 2 uyarınca stoklarını rayiç (gerçeğe uygun) değerlerinden satış giderlerini düşerek saptayan araçların elinde bulundurdukları stoklar.
- Belirli Sektörlerde en iyi uygulamalar çerçevesinde net gerçekleşebilir değeri ile ölçüldükleri dikkatle alınarak; tarım ve orman ürünleri, hasat dönemi sonrası tarımsal ürün, mineral ve mineral ürünler üreticilerinin elinde bulundurdukları stoklar.

Bu durumların her birinde, gerçeğe uygun değer TFRS 13'e göre ölçülecektir. Satış maliyetleri veya elden çıkarma maliyetleri uygulanabilir olan ilgili Standarda göre belirlenecektir, örneğin TFRS 5 göre belirlenecektir.

4.1.2.2. TFRS 13 Kapsamına Girmeyen Kalemler

4.1.2.2.1. Hisse Bazlı Ödemeler

TFRS 13'ün ölçüm ve açıklama hükümleri TFRS 2 *Hisse Bazlı Ödemeler* Standardı kapsamındaki hisse bazlı ödeme işlemlerine uygulanmaz. TFRS 2'de kullanılan 'gerçeğe uygun değer' terimi "TFRS 13 *Gerçeğe Uygun Değer Ölçümü*" Standardında kullanılan tanımından bazı açılardan farklılık gösterir. Bu nedenle TFRS 2 uyarınca ilgili özkaynağa dayalı finansal araçların ihraç edildikleri tarihte gerçeğe uygun değerleri ölçülürken ve bunlara ilişkin gerekli olan açıklamalar yapılırken TFRS 13 yerine TFRS 2 uygulanır.

4.1.2.2.2. Kiralama İşlemleri

Bu TFRS'nin ölçüm ve açıklama hükümleri TMS 17 *Kiralama İşlemleri* Standardı kapsamındaki kiralama işlemlerine uygulanmaz. Bunun yerine TMS 17'deki mevcut gerçeğe uygun değer ölçüm ve açıklama hükümler uygulanır. Ancak TFRS 3 uyarınca işletme birleşmelerinde elde edilen kiralama varlıkları veya üstlenilen borçlar bu kapsamda değerlendirilmez. Bu durumda gerçeğe uygun değer ölçümünde TFRS 13 uygulanır.

TFRS 13'ün yayımlanma aşamasında, IASB IFRS 13 hükümlerinin uygulanmasının kiralama işlemlerinin sınıflandırılmasını ve sat-geri kiralama işlemlerine ilişkin kazanç veya kayıpların muhasebeleştirilme zamanını değiştireceğini belirtmiştir. Ayrıca, mevcut standardın yerini alması öngörülen kiralama işlemlerine ilişkin proje nedeniyle, TFRS 13'e göre işletmelerin muhasebe sistemlerinde önemli değişiklikler yapması gerekeceğinden kiralama işlemlerine ilişkin yeni bir standart maliyetli olabilecektir. (Ernst & Young, 2014:939)

4.1.2.2.3. Gerçeğe Uygun Değere Benzer Ölçümler

Bazı diğer TFRS'ler gerçeğe uygun değerle bazı benzerlikleri bulunan ancak gerçeğe uygun değer olmayan ölçümleri zorunlu tutar ve izin verir. Bu ölçümler TFRS 13 kapsamı dışında bırakılmıştır. Bu tür ölçümler TFRS 13'de izin verilen ölçüm yöntemlerine benzer teknikler kullanılarak elde edilebilir. Bu benzerliklerine rağmen, gerçeğe uygun değer ölçümü amaçlanmadığından, bu ölçümlere TFRS 13 uygulanmaz. Örneğin; TMS 2 Stoklar Standardında yer alan net gerçekleşebilir değer veya TMS 36 Varlıklarda Değer Düşüklüğü Standardında yer alan kullanım değeri gibi gerçeğe uygun

değerle bazı benzerlikleri bulunan ancak gerçeğe uygun değer olmayan ölçümler. (Ernst & Young, 2014:940)

4.1.2.2.4. TFRS 13'ün Açıklama Hükümlerinden Muafiyetler

Yukarıda belirtildiği üzere; TMS 19 Çalışanlara Sağlanan Faydalar Standardı uyarınca gerçeğe uygun değerinden ölçülen plan varlıkları, TMS 26 Emeklilik Fayda Planlarında Muhasebeleştirme ve Raporlama Standardı uyarınca gerçeğe uygun değerinden ölçülen emeklilik fayda planlarına yapılan yatırımlar ve TMS 36 uyarınca geri kazanılabilir tutarı, elden çıkarma maliyetleri düşülmüş gerçeğe uygun değeri olan varlıklara ilişkin olarak TFRS uyarınca yapılması zorunlu olan açıklamaların yapılması gerekli değildir. (TFRS 13, 7 nci Paragraf)

Bu kalemlere ilişkin açıklama hükümlerinin uygulanması zorunlu tutulmamasına karşın TFRS 13'ün ölçüm hükümleri uygulanmalıdır. Bu çerçevede, bu kalemlerin gerçeğe uygun değerlerin TFRS 13'e göre ölçülecek olup gerekli olan açıklamalar ilgili Standartlar (TMS 19, TMS 26 ve TMS 36 gibi) uyarınca yapılır.

Bunun yanı sıra, TFRS 13'ün açıklama hükümleri gerçeğe uygun değerlerin ilk muhasebeleştirmede uygulanmamakla birlikte bu hükümler sonraki ölçümlerde uygulanır. (Ernst & Young, 2014:940)

4.1.3. Gerçeğe Uygun Değerin Tanımı

4.1.3.1. TFRS 13 Öncesi Gerçeğe Uygun Değerin Tanımı

TFRS 13 yayımlanmandan önce, çeşitli Standartlarda gerçeğe uygun değer *“karşılıklı pazarlık ortamında, bilgili ve istekli gruplar arasında bir varlığın el değiştirmesi ya da bir borcun ödenmesi durumunda ortaya çıkması gereken tutar”* olarak tanımlanmıştır.

Bu tanımı aşağıda örnek olarak verilen birçok standartta görmek mümkündür. (Tokay, Deran: 2008) Gerçeğe uygun değer tanımı;

- TMS 2 Stoklar standardının 6. paragrafında,
- TMS 16 Maddi Duran Varlıklar standardının 6. paragrafında,

- TMS 17 Finansal Kiralama İşlemleri standardının 4.paragrafında,
- TMS 18 Hasılat standardının 7. paragrafında,
- TMS 19 Çalışanlara Sağlanan Faydalar standardının 7. paragrafında,
- TMS 20 Devlet Teşviklerin Muhasebeleştirilmesi ve Devlet Yardımlarının Açıklanması standardının 3. maddesinde,
- TMS 21 Kur Değişiminin Etkileri standardının 8. paragrafında,
- TMS 32 Finansal Araçlar –Sunum standardının 11. paragrafında,
- TMS 38 Maddi Olmayan Duran Varlıklar standardının 8. paragrafında,
- TMS 39 Finansal Araçlar: Muhasebeleştirme ve Ölçme standardının 9. paragrafında,
- TMS 40 Yatırım Amaçlı Gayrimenkuller standardının 5. Paragrafında,
- TMS 41 Tarımsal Faaliyetler standardının 8. Paragrafında,
- TFRS 1 Uluslararası Finansal Raporlama Standardının İlk Uygulaması standardının EK A. Paragrafında
- TFRS 3 İşletme Birleşmeleri standardının EK A Tanımlar Bölümünde,
- TFRS 4 Sigorta Sözleşmeleri standardının EK A Tanımlar Bölümünde,
- TFRS 5 Satış Amaçlı Elde Tutulan Duran Varlıklar ve Durdurulan Faaliyetler standardının EK A paragrafında,
- TFRS 7 Finansal Araçlar: Açıklamalar standardının EK A Tanımlar Bölümünde,
- TFRS 4 Sigorta Sözleşmeleri standardının EK A Tanımlar Bölümünde
geçmektedir.

Bu tanımdan biraz farklı olarak “TFRS 2 Hisse Bazlı Ödemeler” Standardının Ek A Tanımlar Bölümde gerçeğe uygun değer aşağıdaki gibi tanımlanmıştır:

“Karşılıklı pazarlık ortamında, bilgili ve istekli gruplar arasında bir varlığın el değiştirmesi ya da bir borcun ödenmesi ya da ihraç edilmiş olan özkaynağa dayalı bir finansal aracın el değiştirmesi durumunda ortaya çıkması gereken tutar”.

Bu tanımda diğer tanımdan farklı olarak özkaynağa dayalı bir finansal aracın el değiştirmesi durumu da tanıma dahil edilmiştir. 2013 yılında yürürlüğe giren TFRS 13 standardı gerçeğe uygun değer tanımını değiştirmiş ve FASB ‘ın FAS 157 nolu standarttaki gerçeğe uygun değer tanımı olan “ölçüm tarihinde piyasa katılımcıları arasında bir işlemde bir borcun devredilmesi için ödenen ya da bir varlığın satılması için alınabilecek fiyat” tanımına uygun hale getirmiştir. (Akdoğan, 2013: 113)

Şekil 8- Gerçeğe Uygun Değer Tanımı

Gerçeğe Uygun Değer Tanımı	Eski Gerçeğe Uygun Değer Tanımının Zayıf Yönleri
Karşılıklı pazarlık ortamında, bilgili ve istekli gruplar arasında bir varlığın el değiştirmesi ya da bir borcun ödenmesi durumunda ortaya çıkması gereken tutardır.	Varlığın satın mı alındığı veyahut satışının mı gerçekleştirildiği belirtilmemektedir.
	Kredi verene atıf yapılmadığından, borcun ödenmesinin anlamı açık değildir.
	Piyasa bazlı olup olmadığı açık değildir.
	El değiştirmenin veya ödemenin gerçekleşme tarihi açıkça belirtilmemektedir.

4.1.3.2. TFRS 13 Sonrası Gerçeğe Uygun Değerin Tanımı

TFRS 13’ün 9 uncu Paragrafında gerçeğe uygun değer aşağıdaki gibi tanımlanmıştır: *“Gerçeğe uygun değer; piyasadaki katılımcılar arasında ölçüm tarihinde olağan bir işlemde, bir varlığın satışından elde edilecek veya bir borcun devrinde ödenecek fiyattır.”*

TFRS 13 öncesindeki ve sonrasındaki her iki tanımda yer alan öz, benzer olmakla beraber yeni tanım konuya daha çok açıklık getirmiş ve gerçeğe uygun değerın çıkış değeri olduğunu belirtmiştir. Böylece yeni tanım FASB'ın tanımına uygun hale gelmiştir.

Bu tanımda gerçeğe uygun değerın belirlenmesi için:

- Aktif bir piyasa vardır.
- Piyasada alıcı ve satıcılar (piyasa katılımcıları) piyasada oluşan fiyattan işlem yapmaktadır. Piyasa katılımcıları makul ölçüde bilgiye sahiptir.
- Gerçeğe uygun değerın ölçümünde, varlık ve borçlar cari piyasa koşullarına göre fiyatlandırılmakta ve riske ilişkin varsayımlar da dahil olmak üzere piyasa katılımcılarının varsayımları kullanılmaktadır.
- Varlıkların elden çıkarılmasında alınacak tutar ve borcun ödenmesinde piyasada oluşan bu fiyatlar kullanılmaktadır.
- Yeni geliştirilmiş tanımda fiyatın satış fiyatı yani çıkış fiyatı olduğu vurgulanmaktadır. Çıkış fiyatı ölçüm tarihinde piyasa katılımcısının elindeki varlıklar ile ilgili olarak gelecekte elde edeceği nakit girişleri; borçlarla ilgili olarak da gelecekte ödeyeceği nakit çıkışları öngörüsüne dayanmaktadır.
- Gerçeğe uygun değer, piyasa bazlı bir ölçüm olup işletmeye özgü bir ölçüt değildir (Akdoğan, 2013: 114)

4.1.4. Gerçeğe Uygun Değer Ölçümünün Çerçevesi

Gerçeğe uygun değer ölçümünün amacı, mevcut piyasa koşullarında, piyasa katılımcıları arasında bir varlığın satışına veya bir borcun devrine yönelik olarak ölçüm tarihinde gerçekleşecek olağan bir işlemdeki fiyatın tahmin edilmesidir. Gerçeğe uygun değer ölçümü uyarınca işletmenin aşağıdakilerin tamamını belirlemesi gerekir:

- (a) *Ölçüme konu olan varlık veya borç (hesap birimi ile tutarlı olarak).*
- (b) *Finansal olmayan bir varlığın, ölçümü için uygun olan değerlemenin temel dayanağı (söz konusu varlığın en iyi ve en üst seviyede kullanımıyla tutarlı olacak şekilde).*
- (c) *Varlık veya borca ilişkin asıl (ya da en avantajlı) piyasa.*

(d) Ölçüm için uygun değerlendirme yöntemi (ya da yöntemleri) (piyasa katılımcılarının varlığı veya borcu fiyatlandırırken kullandıkları varsayımları yansıtan girdilerin oluşturulması sırasında bulunan verilerin kullanılabilirliği ve söz konusu girdilerin sınıflandırıldığı gerçeğe uygun değer hiyerarşisinin seviyesini dikkate alarak belirlenen yöntemleri). (TFRS 13, B2 Paragrafı)

4.1.4.1. Ölçüme Konu Olan Varlık veya Borç

Gerçeğe uygun değer ölçümü, belirli bir varlık veya borç için yapılır. Bu nedenle, işletme bir varlığın veya borcun gerçeğe uygun değerini ölçerken, piyasa katılımcılarının ölçüm tarihinde bu varlığı veya borcu fiyatlandırırken göz önünde bulunduracakları özellikleri dikkate alır. Bu tür özelliklere aşağıdakiler örnek olarak gösterilebilir:

(a) Varlığın durumu ve konumu ile

(b) Varsa, varlığın satışına veya kullanımına ilişkin sınırlamalar. (TFRS 13, 11 nci Paragrafı)

Varlığın veya borcun belirli bir özelliğinin ölçüm üzerine etkisi, söz konusu özelliğin piyasa katılımcıları tarafından nasıl dikkate alınacağına bağlı olarak farklılık gösterir. (TFRS 13, 12 nci Paragrafı)

Gerçeğe uygun değeri üzerinden ölçülen varlık veya borç aşağıdakilerden biri olabilir:

(a) Tek bir varlık veya borç (örneğin, bir finansal araç veya finansal olmayan bir varlık) ya da

(b) Varlık grubu, borç grubu ya da varlıklar ve borçlardan oluşan bir grup (örneğin, nakit yaratan birim veya iş) (TFRS 13, 13 üncü Paragrafı)

Varlık veya borcun finansal tablolara yansıtma veya açıklamalar açısından tek bir varlık, tek bir borç, varlık grubu, borç grubu ya da varlıklar ve borçlardan oluşan bir grup olarak değerlendirilmesi içinde bulunduğu hesap birimine bağlıdır. Bu TFRS’de belirlenenler dışında, varlığın veya borcun hesap birimi gerçeğe uygun değer ölçümünü zorunlu tutan ya da ölçümüne izin veren ilgili TFRS uyarınca belirlenir. (TFRS 13, 13 üncü Paragrafı)

4.1.4.2. Finansal Olmayan Varlıklar İçin Değerleme Varsayımı

Finansal olmayan varlığın gerçeğe uygun değerinin ölçümünde, varlığın diğer TFRS'lerde belirlenen hesap birimi (örneğin, bireysel bir varlık olabilir) ile tutarlı bir şekilde satıldığı varsayılır. Bu durum, gerçeğe uygun değer ölçümünde bir varlığın diğer varlıklarla ya da diğer varlık ve borçlarla birlikte kullanımının bu varlığın en iyi ve en üst seviyede kullanımı olduğu varsayıldığı durumda da geçerlidir. Zira gerçeğe uygun değer ölçümü piyasa katılımcısının tamamlayıcı varlıkları ve ilgili borçları elinde bulundurduğunu varsayar. (TFRS 13, 32 nci Paragraf)

Finansal olmayan varlığın gerçeğe uygun değerinin ölçümünde, piyasa katılımcısının bu varlığı *en iyi ve en üst seviyede* kullanarak veya bu şekilde kullanacak başka bir piyasa katılımcısına satarak ekonomik fayda sağlayabileceği dikkate alınır. (TFRS 13, 27 nci Paragraf)

İşletme varlığın farklı bir kullanımını amaçlamış olsa dahi, en iyi ve en üst seviyede kullanım piyasa katılımcılarının bakış açısıyla belirlenir. Ancak, piyasa unsurları veya diğer unsurlar, finansal olmayan bir varlığın piyasa katılımcıları tarafından farklı bir şekilde kullanımının varlığın değerini azami seviyeye çıkaracağını göstermediği sürece, işletmenin varlığı bu şekilde kullanmasının en iyi ve en üst seviyede kullanım olduğu varsayılır. (TFRS 13, 29 uncu Paragraf)

Diğer varlıklarla birlikte bir grup olarak (kurulmuş ya da kullanılmak üzere hazırlanmış) ya da diğer varlıklar ve borçlarla (örneğin iş) birlikte kullanılan bir finansal olmayan varlığın gerçeğe uygun değeri ölçülürken, değerlemenin temel dayanağının etkisi mevcut koşullara bağlıdır. Örneğin, varlığın gerçeğe uygun değeri, varlığın tek başına kullanılması veya diğer varlıklarla ya da diğer varlıklar ve borçlarla birlikte kullanılması durumlarında farklılık göstermeyebilir; varlığın diğer varlıklarla veya diğer varlıklar ve borçlarla birlikte kullanımı, tek başına kullanılan varlığın değerinde yapılacak düzeltmeler yolu ile gerçeğe uygun değer ölçümüne dahil edilebilir; varlığın diğer varlıklarla veya diğer varlıklar ve borçlarla birlikte kullanımı, piyasa katılımcılarının bu varlığın gerçeğe uygun değerini ölçmek üzere kullandıkları varsayımlar yolu ile gerçeğe uygun değer ölçümüne dahil edilebilir ya da varlığın diğer varlıklarla veya diğer varlıklar ve borçlarla

birlikte kullanımı, söz konusu varlığın gerçeğe uygun değerini ölçmek üzere kullanılan değerlendirme yöntemine dahil edilebilir. (TFRS 13, B3 Paragrafı)

4.1.4.3 Varlık veya Borca İlişkin Asıl ya da En Avantajlı Piyasa.

TFRS 13'e göre gerçeğe uygun değer ölçümünde, varlığın satışına veya borcun devrine ilişkin işlemin; varlığa veya borca ilişkin asıl piyasada ya da asıl piyasanın bulunmadığı durumlarda, varlığa veya borca ilişkin en avantajlı piyasada gerçekleştiği varsayılır.

TFRS 13 uyarınca asıl piyasa, varlığın veya borcun en yüksek hacimde ve seviyede işlem gördüğü piyasadır. En avantajlı piyasa ise işlem maliyetleri ve taşıma maliyetleri dikkate alındıktan sonra, varlığın satışından elde edilen tutarı en üst seviyeye yükselten veya borcun devredilmesi için ödenen tutarı asgari seviyeye indiren piyasadır.

TFRS 13 çerçevesinde asıl piyasayı ya da asıl piyasanın bulunmadığı durumlarda en avantajlı piyasayı belirlemek üzere, olası bütün piyasalarda ayrıntılı bir araştırma yapılmasına gerek yoktur. Ancak, makul bir şekilde erişilebilen tüm bilgiler dikkate alınır. Aksine kanıt bulunmadığı sürece, işletmenin normal koşullarda varlığı satmak veya borcu devretmek amacıyla işlemi gerçekleştireceği piyasanın asıl piyasa olduğu veya asıl piyasanın bulunmadığı durumlarda en avantajlı piyasa olduğu varsayılır.

TFRS 13'e göre varlık veya borca ilişkin asıl piyasanın bulunması durumunda, ölçüm tarihinde farklı bir piyasadaki fiyat potansiyel olarak daha avantajlı olsa dahi, gerçeğe uygun değer ölçümü asıl piyasadaki fiyatı, bu fiyatın doğrudan gözlemlenebilir olmasına veya başka bir değerlendirme yöntemi kullanılarak tahmin edilmesine bakılmaksızın yansıtır. İşletmenin piyasaya erişebilir olması zorunlu olmasına rağmen, söz konusu piyasadaki fiyat esas alınarak gerçeğe uygun değeri ölçebilmek için ölçüm tarihinde belirli bir varlığı satabilecek veya belirli bir borcu devredebilecek durumda olmasına gerek yoktur.

4.1.4.4 Ölçüm İçin Uygun Değerleme Yöntemi

İşletme, gerçeğe uygun değeri ölçmek için yeterli verinin bulunduğu ve koşullara uygun olan, ilgili gözlemlenebilir girdilerin kullanımını azami seviyeye çıkaran ve

gözlemlenebilir olmayan girdilerin kullanımını asgari seviyeye indiren değerleme yöntemlerini kullanır. (TFRS 13, 61 inci Paragraf)

Bir değerleme yönteminin kullanılmasının amacı, mevcut piyasa koşullarında, piyasa katılımcıları arasında bir varlığın satışına veya bir borcun devrine yönelik ölçüm tarihinde gerçekleşecek olağan bir işlemdeki fiyatın tahmin edilmesidir. Yaygın olarak kullanılan üç değerleme yöntemi; piyasa yaklaşımı, maliyet yaklaşımı ve gelir yaklaşımıdır. İşletme, gerçeğe uygun değeri ölçmek için bu yaklaşımların bir veya birkaçı ile tutarlı olan değerleme yöntemlerini kullanır. (TFRS 13, 62 nci Paragraf)

Bazı durumlarda, tek bir değerleme yöntemi uygun olacaktır (örneğin, bir varlığı veya borcu, aktif bir piyasadaki özdeş varlıkların veya borçların kotasyon fiyatlarını kullanarak değerlerken). Diğer durumlarda, birden fazla değerleme yöntemi uygun olacaktır (örneğin bu durum, nakit yaratan bir birimi değerlerken söz konusu olabilir). Gerçeğe uygun değeri ölçmek için birden fazla değerleme yönteminin kullanılması durumunda, sonuçlar (başka bir ifadeyle gerçeğe uygun değere ilgili göstergeler) ortaya koydukları değer aralığının kabul edilebilirliği dikkate alınarak değerlendirilir. Gerçeğe uygun değer ölçümü, söz konusu aralıkta mevcut koşullardaki gerçeğe uygun değeri en iyi yansıtan noktadır. (TFRS 13, 63 üncü Paragraf)

Gerçeğe uygun değeri ölçmek için kullanılan değerleme yöntemleri tutarlı bir şekilde uygulanır. Ancak, değerleme yöntemindeki veya yöntemin uygulanmasındaki bir değişiklik (örneğin, birkaç değerleme yönteminin kullanılması durumunda söz konusu yöntemlerin ağırlıklarında yapılan değişiklik veya bir değerleme yöntemine uygulanan düzeltmede meydana gelen değişiklik), değişikliğin mevcut koşullarda gerçeğe uygun değeri aynı derecede veya daha iyi şekilde yansıtan bir ölçümle sonuçlanması durumunda uygundur. Bu durum aşağıdaki olaylardan herhangi biri meydana geldiğinde ortaya çıkabilir:

- (a) Yeni piyasaların oluşması,
- (b) Yeni bilginin ortaya çıkması,
- (c) Önceden kullanılan bilginin artık var olmaması,
- (d) Değerleme yöntemlerinin gelişmesi ya da

(e) Piyasa koşullarının değişmesi (TFRS 13, 65 inci Paragraf).

Değerleme yönteminde veya yöntemin uygulanmasında meydana gelen bir değişiklikten kaynaklanan düzeltmeler, TMS 8 uyarınca muhasebe tahmininde değişiklik olarak muhasebeleştirilir. Ancak, bu tür düzeltmeler için muhasebe tahmininde değişikliğe ilişkin TMS 8’de yer alan açıklamaların yapılması zorunlu değildir. (TFRS 13, 66 ncı Paragraf)

4.1.4.4.1. Piyasa Yaklaşımı

Piyasa yaklaşımı, özdeş veya karşılaştırılabilir (başka bir ifadeyle benzer) olan varlıklara, borçlara ya da varlıklardan ve borçlardan oluşan bir gruba (örneğin iş) ilişkin piyasa işlemleri sonucu oluşan fiyatları ve diğer ilgili bilgileri kullanır. (TFRS 13, B5 Paragrafı)

Örneğin, piyasa yaklaşımı ile tutarlı olan değerlendirme yöntemleri genellikle karşılaştırılabilir tutarlar setinden alınan piyasa çarpanlarını kullanır. Çarpanlar, her bir karşılaştırılabilir tutar için farklı çarpanlardan oluşan bir aralıkta yer alabilir. Aralık içinden uygun olan çarpanın seçilmesi, ölçüme özgü niteliksel ve sayısal unsurların dikkate alınarak değerlendirilmelerini gerektirir. (TFRS 13, B6 Paragrafı)

Piyasa yaklaşımı ile tutarlı değerlendirme yöntemleri arasında matris fiyatlaması yer alır. Matris fiyatlaması, özellikle belirli menkul kıymetlere ilişkin kotasyon fiyatlarına dayanmayan ancak menkul kıymetlerin diğer kote edilmiş temel menkul kıymetlerle olan ilişkisine dayanan borçlanma araçları gibi bazı finansal araçların değerlemesinde kullanılan matematiksel bir yöntemdir. (TFRS 13, B7 Paragrafı)

4.1.4.4.2. Maliyet Yaklaşımı

Maliyet yaklaşımı, bir varlığın hizmet kapasitesini yenilemek için gerekli olan cari tutarı yansıtır (genellikle cari yenileme maliyeti olarak anılır). (TFRS 13, B8 Paragrafı)

Piyasadaki bir satıcının bir varlık için alabileceği satış fiyatı, piyasadaki bir alıcının söz konusu varlığın sağlayacağı faydaya yakın bir fayda sağlayacak bir varlığın değer yitirme faktörleri göz önüne alınarak hesaplanmış inşa veya edinme maliyetine eşittir. Bunun nedeni, alıcının bir varlığa söz konusu varlığın hizmet kapasitesini yenilemek için gerekli olan tutardan daha fazla bir tutar ödemeyecek olmasıdır. Değer yitirme; fiziksel,

işlevsel (teknolojik) ve ekonomik (dışa yönelik) bozulmaları kapsamakta ve finansal raporlama açısından amortisman (tarihi maliyetin dağıtılması) oranla veya vergi açısından amortisman (belirli hizmet sürelerinin kullanılması) oranla daha geniş kapsamlıdır. Çoğu durumda, cari yenileme maliyeti yöntemi diğer varlıklar ya da diğer varlık ve borçlarla birlikte kullanılan maddi duran varlıkların gerçeğe uygun değerinin ölçümünde kullanılır. (TFRS 13, B9 Paragrafı)

4.1.4.4.3. Gelir Yaklaşımı

Gelir yaklaşımı, gelecekteki tutarları (örneğin, nakit akışları veya gelir ve giderleri) tek bir cari (başka bir ifadeyle, iskonto edilmiş) tutara dönüştüren yöntemdir. Gelir yaklaşımı kullanıldığında, gerçeğe uygun değer ölçümü gelecekteki tutarlara ilişkin cari piyasa beklentilerini yansıtır. (TFRS 13, B10 Paragrafı)

Aşağıdakiler söz konusu değerlendirme yöntemlerine örnek olarak gösterilebilir:

- (a) Bugünkü değer yöntemleri,
- (b) Opsiyon fiyatlandırma modelleri; örneğin bugünkü değer yöntemlerini kullanan opsiyonun zaman değerini ve içsel değerini yansıtan Black-Scholes-Merton formülleri veya binom modeli (başka bir ifadeyle, kafes modeli) ve
- (c) Bazı maddi olmayan duran varlıkların gerçeğe uygun değerini ölçmek üzere kullanılan çok dönemli artı kazanç yöntemi. (TFRS 13, B11 Paragrafı)

4.1.4.5. Gerçeğe Uygun Değer Hiyerarşisi

Bir işletme, tüm gerçeğe uygun değer ölçümleri için “TFRS 7 Finansal Araçlar: Açıklamalar” Standardındaki Gerçeğe Uygun değer hiyerarşisini uygular. Gerçeğe uygun değer hiyerarşisi önceliği Seviye 1 kapsamındaki girdilere, en düşük önceliği Seviye 3 kapsamındaki girdilere vermektedir. Seviye 1 kapsamındaki girdiler, işletmenin ölçüm tarihinde erişebileceği aynı varlık ya da borçlara ilişkin olarak aktif piyasalarda kotasyon (düzeltilmemiş) fiyatlardır. Seviye 2 kapsamındaki girdiler, varlığa ya da borca ilişkin olarak doğrudan ya da dolaylı olarak gözlemlenebilir olan ve Seviye 1 kapsamına dahil edilmiş kotasyon fiyatları dışındaki girdilerdir. Seviye 3 girdileri, varlığa ya da borca ilişkin gözlemlenemeyen girdilerdir.

Tablo 9- Gerçeğe Uygun Değer Hiyerarşisi

	Seviye 1	Seviye 2	Seviye 3
Tanım	İşletmenin ölçüm tarihinde erişebileceği, özdeş varlıkların veya borçların aktif piyasalardaki kotasyon fiyatlarıdır (düzeltilmemiş olan fiyatlar).	Varlığa veya borca ilişkin doğrudan veya dolaylı şekilde gözlemlenebilir olan, Seviye 1 içerisindeki kotasyon fiyatları dışındaki girdilerdir.	Varlığa veya borca ilişkin gözlemlenebilir olmayan girdilerdir.
Örnek	Aktif bir piyasada işlem gören bir finansal varlığın fiyatı (örneğin, BIST)	Elde tutulan ve kullanılan bina	İskonto edilmiş nakit akışları hesaplamasında kullanılan öngörülen nakit akışları

Gerçeğe uygun değeri ölçmek üzere kullanılan değerlendirme yöntemleri, ilgili gözlemlenebilir girdilerin kullanımını azami seviyeye çıkarır ve gözlemlenebilir olmayan girdilerin kullanımını asgari seviyeye indirir. Aktif bir piyasadaki kotasyon fiyatları gerçeğe uygun değeri en iyi şekilde yansıtır.

Bazı durumlarda, bir varlığın veya borcun gerçeğe uygun değerini ölçmek üzere kullanılan girdiler gerçeğe uygun değer hiyerarşisinin farklı seviyelerinde sınıflandırılabilir. Söz konusu durumlarda, gerçeğe uygun değer ölçümü bütünüyle, ölçümün bütünü açısından önemli olan en düşük seviyedeki girdi ile aynı seviye içerisinde sınıflandırılır. İlgili girdilerin bulunması ve söz konusu girdilerin göreceli subjektifliği uygun değerlendirme yöntemlerinin seçimini etkileyebilir Ancak, gerçeğe uygun değer hiyerarşisi gerçeğe uygun değer ölçümünde kullanılan değerlendirme yöntemlerine değil, değerlendirme yöntemlerine ilişkin girdilere öncelik verir. Örneğin, bugünkü değer yöntemi kullanılarak oluşturulan bir gerçeğe uygun değer ölçümü, ölçümün bütünü açısından önemli olan girdilere ve söz konusu girdilerin sınıflandırıldığı gerçeğe uygun değer hiyerarşisinin seviyesine bağlı olarak Seviye 2 veya Seviye 3 kapsamında sınıflandırılabilir. (TFRS 13, 73-75 inci Paragraflar)

4.1.4.5.1. Seviye 1 Girdileri

Seviye 1 girdileri, işletmenin ölçüm tarihinde erişebileceği, özdeş varlıkların veya borçların aktif piyasalardaki kotasyon fiyatlarıdır (düzeltilmemiş olan fiyatlar). Aktif bir piyasadaki kotasyon fiyatı, gerçeğe uygun değere ilişkin en güvenilir kanıtı sağlamakta olup, kullanılabilir olduğu her durumda gerçeğe uygun değeri ölçmek üzere düzeltme yapılmadan kullanılır.

Seviye 1 girdisi, bazıları birden fazla aktif piyasada işlem görebilen (örneğin farklı borsalar üzerinden) birçok finansal varlık ve borç için kullanılabilir. Bu nedenle, Seviye 1'deki vurgu aşağıdakilerin her ikisini de belirlemeye yöneliktir:

- (a) Varlığa veya borca ilişkin asıl piyasa ya da asıl piyasanın bulunmaması durumunda en avantajlı piyasa ve
- (b) İşletmenin ölçüm tarihinde söz konusu varlık veya borç için bu piyasadaki fiyattan işlem yapıp yapamayacağı. (TFRS 13, 78 inci Paragraf)

4.1.4.5.2. Seviye 2 girdileri

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

Varlığa veya borca ilişkin belirlenmiş (sözleşmeye dayalı olarak) bir sürenin bulunması durumunda, Seviye 2 girdisinin varlığa veya borca ilişkin sürenin büyük kısmında gözlemlenebilir olması gerekir. Seviye 2 girdileri aşağıdakileri kapsar:

- (a) Benzer varlık veya borçların aktif piyasalardaki kotasyon fiyatları.
- (b) Özdeş ya da benzer varlık veya borçların aktif olmayan piyasalardaki kotasyon fiyatları.
- (c) Varlık veya borca ilişkin kotasyon fiyatları dışındaki gözlemlenebilir girdiler, örneğin;
 - (i) Yaygın olarak kote edilen aralıklarla gözlemlenen faiz oranları ve getiri eğrileri,

(ii) Zımni oynaklıklar ve

(iii) Kredi marjları.

(d) Piyasa verilerince desteklenmiş girdiler. (TFRS 13, 82 nci Paragraf)

4.1.4.5.3. Seviye 3 girdileri

Seviye 3 girdileri, varlığa veya borca ilişkin gözlemlenebilir olmayan girdilerdir. İlgili gözlemlenebilir girdiler bulunmadığında, gözlemlenebilir olmayan girdiler gerçeğe uygun değeri ölçmek amacıyla kullanılır. Dolayısıyla, gözlemlenebilir olmayan girdilerin kullanımına ölçüm tarihinde varlığa veya borca ilişkin piyasa faaliyetlerinin olmadığı veya az olduğu durumlarda izin verilir. Ancak, gerçeğe uygun değer ölçümünün, varlığı elinde tutan veya borçlu konumda bulunan bir piyasa katılımcısının bakış açısından ölçüm tarihindeki çıkış fiyatının tahmin edilmesi şeklindeki amacı bu durumda da aynı kalır. Bu nedenle, gözlemlenebilir olmayan girdiler, piyasa katılımcılarının riske ilişkin varsayımları da dahil olmak üzere varlığın veya borcun fiyatlandırılmasında kullandıkları varsayımları yansıtır.

Riske ilişkin varsayımlar, gerçeğe uygun değeri ölçmek üzere kullanılan belirli bir değerlendirme yönteminde (bir fiyatlandırma yöntemi gibi) yer alan riski ve değerlendirme yönteminde kullanılan girdilerde yer alan riski kapsar. Piyasa katılımcılarının varlığı veya borcu fiyatlandırırken riske ilişkin bir düzeltmeyi dikkate almaları durumunda, riske ilişkin düzeltmenin dahil edilmediği bir ölçüm, gerçeğe uygun değer ölçümünü yansıtmaz. Örneğin, ölçüme ilişkin olarak önemli bir belirsizliğin bulunması durumunda, risk düzeltmesinin dahil edilmesi gerekebilir.

İşletme, içinde bulunulan koşullardaki mevcut en iyi bilgiyi (bu bilgi işletmenin kendi verilerini de içerebilir) kullanarak gözlemlenebilir olmayan girdileri oluşturabilir. Gözlemlenebilir olmayan girdilerin oluşturulmasına işletme kendi verileri ile başlayabilir ancak işletme bu verileri, makul olarak bulunan bilginin diğer piyasa katılımcılarının farklı veri kullanacağını işaret etmesi veya diğer piyasa katılımcıları için kullanılabilir olmayan işletmeye özgü hususların bulunması (örneğin işletmeye özgü sinerji gibi) durumunda düzeltir. İşletmenin, piyasa katılımcılarının varsayımlarına ilişkin bilgiyi edinmek amacıyla aşırı bir çaba harcamasına gerek yoktur. Ancak, işletme piyasa katılımcılarının makul

olarak bulunan varsayımlarına ilişkin bütün bilgileri dikkate alır. Yukarıda belirtilen şekilde oluşturulan gözlemlenebilir olmayan girdiler, piyasa katılımcılarının varsayımları sayılır ve gerçeğe uygun değer ölçümünün amacını karşılar.

4.1.5. Açıklamalar

TFRS 13'ün, mevcut TFRS'lerin ve Amerikan Muhasebe Standartları Kodlandırma Başlığı 820'nin gerektirdiği açıklamaları bir araya getiren ve finansal tablo kullanıcıları için kullanışlı olacak yeni açıklamalar içeren, geniş bir açıklama yapısı vardır. Açıklamaların amacı finansal tablo kullanıcılarına, gerçeğe uygun değer ölçümünde kullanılan yöntem ve girdiler hakkında bilgi vermektir. Bu açıklamalar sayesinde kullanıcılar, tekrar eden gerçeğe uygun değer ölçümleri açısından önemli ölçüde gözlemlenemeyen girdilerin (Seviye 3) kullandığı ve ölçümler döneme ilişkin kar veya zarar ya da diğer kapsamlı gelir üzerindeki etkileri konusunda bilgi sahibi olacaktır. (UFRS Bülten, 2012/4)

Bu amaçları gerçekleştirebilmek için işletme her bir varlık veya borç sınıfı için belirlenen asgari açıklamaları yapar.

İşletme, finansal durum tablosunda gerçeğe uygun değeri ile gösterilen ya da gerçeğe uygun değeri üzerinden ölçülen finansal olmayan varlık ve finansal olmayan borçlar için, TFRS 7'de finansal varlık ve finansal borçlar için tanımlanan açıklamalara benzer açıklamalar verir. Tekrar etmeyen gerçeğe uygun değer ölçümleri için de (örneğin satış amacıyla elde tutulan varlıklar) bu açıklama gereklidir. Değerleme yöntemleri ve gerçeğe uygun değer hiyerarşisi ile ilgili açıklamalar, finansal durum tablosunda gerçeğe uygun değeri üzerinden ölçülmeyen ancak başka bir standarda uygun olarak gerçeğe uygun değeri açıklanan varlık ve borçlar içinde geçerli hale getirilmiştir.

İşletme varlığı en uygun ve en yüksek değerli şekilde kullanmadığında, neden en uygun ve en yüksek değerli şekilde kullanmadığını açıklamalıdır. Ek olarak, işletme Seviye 3 kapsamında sınıflandırılan değerlendirme süreçlerini açıklamalıdır. Bu açıklamalarda, işletme değerlendirme politikasına ve süreçlerine nasıl karar verdiğini ve gerçeğe uygun değer ölçümlerinde dönemden döneme meydana gelen değişimleri nasıl incelediğine yer verir. İşletme, Seviye 3 ölçümlerinde gözlemlenemeyen girdilerde meydana gelen değişimlere ilişkin duyarlılık analizini detaylı bir şekilde açıklar. İşletme, gözlemlenemeyen girdiler

arasındaki karşılıklı ilişkinin etkilerini ve gerçeğe uygun değer ölçümünde kullanılan önemli gözlemlenemeyen girdilere ilişkin bilgileri açıklamalıdır.

Finansal araçlar için yılsonu raporlarında verilmesi gereken açıklamalar ara dönem raporlar içinde gereklidir. TMS 34 Ara Dönem Finansal Raporlama Standardında belirtilen gereklilikler dışında ek bir açıklama zorunluluğu bulunmamaktadır. (UFRS Bülten, 2012/4)

TFRS 13 tarafından zorunlu tutulan sayısal açıklamalar, başka bir format daha uygun olmadığı sürece tablo formatında sunulur. (TFRS 13, 99 uncu Paragraf)

TFRS 3 uyarınca elde etme muhasebesi için belirlenen gerçeğe uygun değerlere TFRS 13'ün açıklama hükümleri uygulanmaz. TFRS 13'ün açıklama hükümleri yalnızca ilk muhasebeleştirme sonrasında gerçeğe uygun değerleriyle izlenen varlıklar ve borçlar için uygulanır. Koşullu karşılıklar ilk muhasebeleştirmede ve sonraki ölçümlerde gerçeğe uygun değerleri üzerinden ölçüldüğünden TFRS 13'e göre ek açıklamalar yapılması gerekmektedir. Aşağıdaki tabloda TFRS 13 çerçevesinde yeni eklenen hükümler, ilave değişiklikler, değişiklik beklenmeyen hükümler ve TFRS 13'ün ilgili paragrafının uygulanmadığı durumlar gösterilmiştir. (Pwc; 2016:5038)

Tablo 10 - TFRS 13 Çerçevesinde Yeni Eklenen Hükümler, Değişiklikler ve Değişiklik Beklenmeyen Hükümler

TFRS 13'ün ilgili Paragrafı	TFRS 5	TFRS 7	TMS 16	TMS 38	TMS 40	TMS 41
91	Yeni bir hüküm veya önemli bir değişiklik getirmektedir	TFRS 13 ve bu Standart TFRS 13'ün yeni ek hükümleri bakımından karşılaştırılmalı	TFRS 13 ve bu Standart TFRS 13'ün yeni ek hükümleri bakımından karşılaştırılmalı	TFRS 13 ve bu Standart TFRS 13'ün yeni ek hükümleri bakımından karşılaştırılmalı	TFRS 13 ve bu Standart TFRS 13'ün yeni ek hükümleri bakımından karşılaştırılmalı	TFRS 13 ve bu Standart TFRS 13'ün yeni ek hükümleri bakımından karşılaştırılmalı
92	TFRS 13 ve bu Standart TFRS 13'ün yeni ek hükümleri bakımından karşılaştırılmalı	TFRS 13 ve bu Standart TFRS 13'ün yeni ek hükümleri bakımından karşılaştırılmalı	TFRS 13 ve bu Standart TFRS 13'ün yeni ek hükümleri bakımından karşılaştırılmalı	TFRS 13 ve bu Standart TFRS 13'ün yeni ek hükümleri bakımından karşılaştırılmalı	TFRS 13 ve bu Standart TFRS 13'ün yeni ek hükümleri bakımından karşılaştırılmalı	TFRS 13 ve bu Standart TFRS 13'ün yeni ek hükümleri bakımından karşılaştırılmalı
93 (a)	TFRS 13 ve bu Standart TFRS 13'ün yeni ek hükümleri bakımından karşılaştırılmalı	Mevcut Standarda göre bir değişiklik bulunmamaktadır	Mevcut Standarda göre bir değişiklik bulunmamaktadır	Mevcut Standarda göre bir değişiklik bulunmamaktadır	Mevcut Standarda göre bir değişiklik bulunmamaktadır	Mevcut Standarda göre bir değişiklik bulunmamaktadır
93 (b)	Yeni bir hüküm veya önemli bir değişiklik getirmektedir	Mevcut Standarda göre bir değişiklik bulunmamaktadır	Yeni bir hüküm veya önemli bir değişiklik getirmektedir	Yeni bir hüküm veya önemli bir değişiklik getirmektedir	Yeni bir hüküm veya önemli bir değişiklik getirmektedir	Yeni bir hüküm veya önemli bir değişiklik getirmektedir

93 (c)	Uygulanmıyor	TFRS 13 ve bu Standart TFRS 13'ün yeni ek hükümleri bakımından karşılaştırılmalı	Uygulanmıyor	Uygulanmıyor	Uygulanmıyor	Yeni bir hüküm veya önemli bir değişiklik getirmektedir
93 (d)	Yeni bir hüküm veya önemli bir değişiklik getirmektedir	Yeni bir hüküm veya önemli bir değişiklik getirmektedir	Yeni bir hüküm veya önemli bir değişiklik getirmektedir	Uygulanmıyor	Yeni bir hüküm veya önemli bir değişiklik getirmektedir	Yeni bir hüküm veya önemli bir değişiklik getirmektedir
93 (e)	Uygulanmıyor	TFRS 13 ve bu Standart TFRS 13'ün yeni ek hükümleri bakımından karşılaştırılmalı	TFRS 13 ve bu Standart TFRS 13'ün yeni ek hükümleri bakımından karşılaştırılmalı	Uygulanmıyor	TFRS 13 ve bu Standart TFRS 13'ün yeni ek hükümleri bakımından karşılaştırılmalı	TFRS 13 ve bu Standart TFRS 13'ün yeni ek hükümleri bakımından karşılaştırılmalı
93 (f)	Uygulanmıyor	Mevcut Standarda göre bir değişiklik bulunmamaktadır	TFRS 13 ve bu Standart TFRS 13'ün yeni ek hükümleri bakımından karşılaştırılmalı	Uygulanmıyor	TFRS 13 ve bu Standart TFRS 13'ün yeni ek hükümleri bakımından karşılaştırılmalı	TFRS 13 ve bu Standart TFRS 13'ün yeni ek hükümleri bakımından karşılaştırılmalı
93 (g)	Yeni bir hüküm veya önemli bir değişiklik getirmektedir	Yeni bir hüküm veya önemli bir değişiklik getirmektedir	TFRS 13 ve bu Standart TFRS 13'ün yeni ek hükümleri	Uygulanmıyor	TFRS 13 ve bu Standart TFRS 13'ün yeni ek hükümleri	TFRS 13 ve bu Standart TFRS 13'ün yeni ek hükümleri

			bakımından karşılaştırılmalı		bakımından karşılaştırılmalı	bakımından karşılaştırılmalı
93 (h)(i)	Uygulanmıyor	Yeni bir hüküm veya önemli bir değişiklik getirmektedir	Yeni bir hüküm veya önemli bir değişiklik getirmektedir	Uygulanmıyor	TFRS 13 ve bu Standart TFRS 13'ün yeni ek hükümleri bakımından karşılaştırılmalı	TFRS 13 ve bu Standart TFRS 13'ün yeni ek hükümleri bakımından karşılaştırılmalı
93 (h)(ii)	Uygulanmıyor	Mevcut Standarda göre bir değişiklik bulunmamaktadır	Uygulanmıyor	Uygulanmıyor	Uygulanmıyor	Uygulanmıyor
93 (i)	Yeni bir hüküm veya önemli bir değişiklik getirmektedir	Uygulanmıyor	Yeni bir hüküm veya önemli bir değişiklik getirmektedir	Yeni bir hüküm veya önemli bir değişiklik getirmektedir	Yeni bir hüküm veya önemli bir değişiklik getirmektedir	Yeni bir hüküm veya önemli bir değişiklik getirmektedir
94	Yeni bir hüküm veya önemli bir değişiklik getirmektedir	Yeni bir hüküm veya önemli bir değişiklik getirmektedir	Yeni bir hüküm veya önemli bir değişiklik getirmektedir	Büyük ölçüde uygulanmıyor	Yeni bir hüküm veya önemli bir değişiklik getirmektedir	Yeni bir hüküm veya önemli bir değişiklik getirmektedir
95	Uygulanmıyor	Yeni bir hüküm veya önemli bir değişiklik getirmektedir	Yeni bir hüküm veya önemli bir değişiklik getirmektedir	Uygulanmıyor	Yeni bir hüküm veya önemli bir değişiklik getirmektedir	Yeni bir hüküm veya önemli bir değişiklik getirmektedir
96	Uygulanmıyor	Yeni bir hüküm veya önemli bir değişiklik getirmektedir	Uygulanmıyor	Uygulanmıyor	Uygulanmıyor	Uygulanmıyor
97	Uygulanmıyor	Yeni bir hüküm veya önemli bir değişiklik	Uygulanmıyor	Uygulanmıyor	TFRS 13 ve bu Standart TFRS 13'ün yeni ek	Uygulanmıyor

		getirmektedir			hükümleri bakımından karşılaştırılmalı	
98	Uygulanmıyor	Yeni bir hüküm veya önemli bir değişiklik getirmektedir	Uygulanmıyor	Uygulanmıyor	Uygulanmıyor	Uygulanmıyor
99	TFRS 13 ve bu Standart TFRS 13'ün yeni ek hükümleri bakımından karşılaştırılmalı	Mevcut Standarda göre bir değişiklik bulunmamaktadır	TFRS 13 ve bu Standart TFRS 13'ün yeni ek hükümleri bakımından karşılaştırılmalı	TFRS 13 ve bu Standart TFRS 13'ün yeni ek hükümleri bakımından karşılaştırılmalı	TFRS 13 ve bu Standart TFRS 13'ün yeni ek hükümleri bakımından karşılaştırılmalı	TFRS 13 ve bu Standart TFRS 13'ün yeni ek hükümleri bakımından karşılaştırılmalı

4.1.6. Yürürlük Tarihi ve Geçiş Hükümleri

“TFRS 13 Gerçeğe Uygun Değer Ölçümü” Standardı KGK tarafından orijinal metinde yer alan yürürlük tarihiyle aynı olacak şekilde 31/12/2012 tarihinden sonra başlayan hesap dönemleri için uygulanmak üzere ilk olarak 30/12/2012 Tarihli ve 28513 Sayılı Resmî Gazete - 2. Mükerrer’de yayımlanmıştır.

TFRS 13, ilk kez uygulanmaya başlandığı yıllık hesap döneminin başından itibaren ileriye yönelik olarak uygulanır. Bu çerçevede, TFRS 13’deki açıklama hükümlerinin, TFRS 13’ün ilk kez uygulanmaya başlamasından önceki dönemlere ilişkin sunulan karşılaştırılabilir bilgilere uygulanması zorunlu değildir. (TFRS 13, C1-C3 Paragrafları)

Aşağıdaki şekilde yılsonu raporlamasını 31 Aralıkta yapan ve TFRS 13’ü erken uygulamayı seçmeyen bir şirketin, geçiş dönemindeki yükümlülükleri gösterilmiştir. (UFRS Bülten, Ekim 2012, Sayı 2012/4)

Mayıs 2011 Ocak 2012 1 Ocak 2013 31 Aralık 2013

Standardın orijinal metni yayımlandı.	Karşılaştırmalı dönemler için uygulama zorunlu değildir.	Cari dönem için uygulama zorunludur.
---------------------------------------	--	--------------------------------------

4.2. TFRS 13’e Göre Gerçeğe Uygun Değer İle Vergi Usul Kanunundaki Değerleme Ölçülerinin Karşılaştırılması

Finansal Raporlamaya İlişkin Kavramsal Çerçeve uyarınca genel amaçlı finansal raporlamanın amacı, mevcut ve potansiyel yatırımcılara, borç verenlere ve kredi veren diğer taraflara raporlayan işletmeye kaynak sağlama kararlarını verirken faydalı olacak finansal bilgiyi sağlamaktır. Bu kullanıcılar tarafından alınan kararlar, özkaynağa dayalı finansal araçların ve borçlanma araçlarının satın alınması, satılması veya elde tutulması kararları ile kredi ve benzerlerinin sağlanması ya da ödenmesi kararlarını içerir.

Mevcut ve potansiyel yatırımcıların, borç verenlerin ve kredi veren diğer tarafların birçoğunun, raporlayan işletmelerden doğrudan kendilerine bilgi sağlanmasını talep etme imkanı bulunmamaktadır ve ihtiyaç duydukları finansal bilginin çoğu için genel amaçlı finansal raporlara güvenmek durumundadırlar. Dolayısıyla bu tür kullanıcılar, genel amaçlı finansal raporların yöneltildiği asli kullanıcılarıdır. (Kavramsal Çerçeve A5 Paragrafı)

Mevcut ve potansiyel yatırımcılar, özkaynağa dayalı finansal araçlar ile borçlanma araçlarının satın alınması, satılması veya elde tutulması kararlarını, bu araçlara yapılan yatırımlardan bekledikleri getirilere (örneğin temettü ödemelerinden, anapara ve faiz ödemelerinden ya da piyasa fiyatında meydana gelen artışlardan elde edilen getiriler gibi) bağlı olarak alırlar. Benzer şekilde, mevcut ve potansiyel borç verenler ile kredi veren diğer taraflar, kredi ve benzerlerinin sağlanması ya da ödenmesi kararlarını, bekledikleri anapara ve faiz getirilerine ya da diğer getirilere bağlı olarak alırlar. Yatırımcıların, borç verenlerin ve kredi veren diğer tarafların getirilere yönelik beklentileri, işletmeye yönelik gelecekteki net nakit girişlerinin tutarına, zamanlamasına ve belirsizliğine (başka bir ifadeyle işletmeye yönelik gelecekteki beklenen net nakit girişlerine) ilişkin yaptıkları değerlendirmelere bağlıdır. Sonuç olarak, mevcut ve potansiyel yatırımcılar, borç verenler ve kredi veren diğer taraflar, işletmeye yönelik gelecekteki beklenen net nakit girişlerinin değerlendirilmesinde kendilerine yardımcı olacak bilgiye ihtiyaç duyarlar. (Kavramsal Çerçeve A3 Paragrafı)

Genel amaçlı finansal raporlar, raporlayan işletmenin değerini gösterecek şekilde düzenlenmezler. Bununla birlikte, söz konusu raporlar, mevcut ve potansiyel yatırımcılara, borç verenlere ve kredi veren diğer taraflara raporlayan işletmenin değerine yönelik yapacakları tahminlerde yardımcı olacak bilgiyi sağlarlar.

Bireysel asli kullanıcıların farklı ve muhtemelen birbiri ile örtüşmeyen bilgi ihtiyaçları ve istekleri vardır. UFRS geliştirilirken, azami sayıdaki asli kullanıcının ihtiyaçlarını karşılayacak nitelikte bilginin sağlanması amaçlanır. Ancak, ortak bilgi ihtiyaçlarına odaklanılması, raporlayan işletmenin, asli kullanıcılarından oluşan bir alt grup için faydalı olan ek bilgiyi finansal rapora dahil etmesine engel teşkil etmez.

Bu çerçevede, TFRS 13’de gerçeğe uygun değer “piyasadaki katılımcılar arasında ölçüm tarihinde olağan bir işlemde, bir varlığın satışından elde edilecek veya bir borcun devrinde ödenecek fiyattır” şeklinde tanımlanmıştır.

Tablo 11- Gerçeğe Uygun Değer Tanımının Değerlendirilmesi

Gerçeğe Uygun Değer Tanımı	Değerlendirmeler
Piyasadaki katılımcılar arasında ölçüm tarihinde olağan bir işlemde, bir varlığın satışından elde edilecek	Varlığın işletme tarafından satışının gerçekleştirildiği belirtilmektedir.

veya bir borcun devrinde ödenecek fiyattır.	Borcun devredileceği açık olarak yer almaktadır.
	Zorunlu veya sıkıntılı durumlarda gerçekleşen bir satış söz konusu değildir.
	Piyasa bazlı olduğu açıkça belirtilmektedir.
	El değiştirmenin veya ödemenin gerçekleşme tarihi (ölçüm tarihi) belirlidir.

Diğer taraftan, vergi kanunları değerlemeye, işletmenin ortakları ve diğer üçüncü kişilerin menfaatlerini korumaya yönelik olarak değil, işletmenin gizli ortağı konumunda olan devletin menfaatlerini koruma güdüsüyle bakar. Bu anlayış gereği vergi kanunları değerlemeye ilişkin inisiyatifi mümkün olduğunca işletme yetkililerine bırak istemez. Buna uygun olarak, VUK'un 258 inci maddesinde değerlendirme "vergi matrahlarının hesaplanmasıyla ilgili iktisadi kıymetlerin takdir ve tespitidir" şeklinde tanımlanmıştır. (Küçük, 2014: 17-18)

Değerleme tanımında belirtildiği üzere VUK uyarınca değerlendirme takdir ve tespit şeklinde yapılabilir. Tespit VUK'ta belirlenen değerlendirme ölçüleri kullanılarak yapılabilirken, bu değerlendirme ölçülerinin kullanılmadığı durumlarda ise takdir yöntemi kullanılabilir.

Vergi Usul Kanununda her ne kadar bağımsız değerlendirme ölçüsü olarak gerçeğe uygun değer adıyla bir değerlendirme ölçüsü bulunmamakla beraber, bazı değerlendirme ölçülerinin gerçeğe uygun değer belirlenmesinde TFRS 13 çerçevesinde esas alınan gerçeğe uygun değer hiyerarşinin birinci seviyesinde veya ikinci seviyesinde tanımlananlara denk gelen girdileri kullanarak fiyatı tespit edebilmektedir. Bu değerlendirme ölçüleri aşağıda sırasıyla irdelenecektir.

4.2.1. Borsa Değeri

VUK'un 263 üncü maddesinde borsa değerini ifade etmek üzere borsa rayici ifadesi kullanılmış olup anılan değer, gerek menkul kıymetler ve kambiyo borsasına, gerekse ticaret borsalarına kayıtlı olan iktisadi kıymetlerin değerlemeden evvelki son muamele gününde borsadaki muamelelerin ortalama değerlerini ifade etmektedir.

Yine bu madde çerçevesinde, normal dalgalanmalar dışında fiyatlarda bariz kararsızlıklar görülen hallerde, son muamele günü yerine değerlemeye takaddüm eden 30 gün içindeki ortalama rayici esas olarak aldırma Maliye Bakanlığı yetkili olduğu belirtilmiştir.

TFRS 13'e göre Seviye 1 girdileri işletmenin ölçüm tarihinde erişebileceği, özdeş varlıkların veya borçların aktif piyasalardaki kotasyon fiyatlarıdır (düzeltilmemiş olan fiyatlar). Bu çerçevede, gerçeğe uygun değer ölçümünde, varlığın satışına veya borcun devrine ilişkin işlemin; varlığa veya borca ilişkin asıl piyasada ya da asıl piyasanın bulunmadığı durumlarda, varlığa veya borca ilişkin en avantajlı piyasada gerçekleştiği varsayılır.

Bu kapsamda, TFRS 13 uyarınca asıl piyasa, varlığın veya borcun en yüksek hacimde ve seviyede işlem gördüğü piyasadır. En avantajlı piyasa ise işlem maliyetleri ve taşıma maliyetleri dikkate alındıktan sonra, varlığın satışından elde edilen tutarı en üst seviyeye yükselten veya borcun devredilmesi için ödenen tutarı asgari seviyeye indiren piyasadır.

Yine TFRS 13'de belirtildiği üzere, asıl piyasayı ya da asıl piyasanın bulunmadığı durumlarda en avantajlı piyasayı belirlemek üzere, olası bütün piyasalarda ayrıntılı bir araştırma yapılmasına gerek bulunmamaktadır. Ancak, makul bir şekilde erişilebilen tüm bilgiler dikkate alınmalıdır. Varlık veya borca ilişkin asıl piyasanın bulunması durumunda, ölçüm tarihinde farklı bir piyasadaki fiyat potansiyel olarak daha avantajlı olsa dahi, gerçeğe uygun değer ölçümü asıl piyasadaki fiyatı (bu fiyatın doğrudan gözlemlenebilir olmasına veya başka bir değerlendirme yöntemi kullanılarak tahmin edilmesine bakılmaksızın) yansıtır.

Borsa rayici ile değerlendirilecek iktisadi kıymetlere örnek olarak yabancı paralar ile devlet tahvili ve hazine bonolarını verilebilir. Ülkemizde menkul kıymetler borsası ve ticaret borsaları mevcut iken, kambiyo borsası bulunmamaktadır. Bu nedenle, Ülkemizde yabancı paraların borsa rayici ile değerlendirilmesi fiilen mümkün olamamaktadır. Bunun yerine, Maliye Bakanlığı tarafından Resmi Gazete'de yayımlanan veya TCMB tarafından tespit ve ilan olunan döviz efektif alış kurları esas alınmaktadır.

Ülkemiz uygulamalarında asıl piyasa olan Türkiye'de kurulmuş borsalarda rayicin oluşmaması halinde işlemlerin kapanışı Türkiye ile aynı takvim gününde gerçekleşen ve ilgili ülke mevzuatları gereği kurulmuş borsalarda oluşan rayiçlerin de borsa rayici sayılacağı hususunda Maliye Bakanlığının görüşü bulunmaktadır. Hatta bu görüş yeniden kaleme alınan VUK taslağına girmiş durumdadır. Dolayısıyla TRFS 13'de vurgulanan asıl piyasa yoksa en avantajlı piyasa kullanılır görüşü, Türkiye uygulamalarında da borsa rayici ile değerlemede bulunmaktadır. Nitekim bazen (döviz esaslı senetlerdeki reeskont uygulamalarında) avantajlı

piyasa konumunda olan Londra borsasındaki LIBOR faiz oranının kullanıldığı görülmektedir. (Akdoğan, 2013: 120)

TFRS 13’de yer alan gerçeğe uygun değer hiyerarşisi önceliği Seviye 1 kapsamındaki girdilere, en düşük önceliği Seviye 3 kapsamındaki girdilere verdiğiinden TFRS 13 uyarınca piyasa fiyatı esas alınarak gerçeğe uygun değeri tespit edilebilen birçok varlık ve borç bulunurken VUK’da bazı menkul kıymetler, yabancı paralar ve yabancı paralı alacaklar ve borçlar dışında borsa rayicinin kullanılmasına izin verilmemektedir.

4.2.1.1. Menkul Kıymetlerin Değerlemesi

Menkul kıymetler; *ortaklık veya alacaklılık sağlayan, belli bir meblağı temsil eden, yatırım aracı olarak kullanılan, dönemsel gelir getiren, misli nitelikte, seri halinde çıkarılan, ibareleri aynı olan ve şartları Sermaye Piyasası Kurulu tarafından belirlenen kıymetli evraklardır.* Hisse senedi, yatırım fonu katılma belgeleri, devlet ve özel sektör tahvilleri, hazine bonoları menkul kıymet örnekleri arasında yer alır.

VUK'un menkul kıymetlerin değerlendirilmesi ile ilgili 279 uncu maddesine göre; hisse senetleri ile fon portföyünün en az yüzde 51’i Türkiye’de kurulmuş bulunan şirketlerin hisse senetlerinden oluşan yatırım fonu katılma belgeleri alış bedeliyle, bunlar dışında kalan her türlü menkul kıymet borsa rayici ile değerlendirilir. Borsa rayici yoksa veya borsa rayicinin muvazaalı bir şekilde oluştuğu anlaşılırsa değerlemeye esas bedel, menkul kıymetin alış bedeline vadesinde elde edilecek gelirin (kur farkları dahil) iktisap tarihinden değerlendirme gününe kadar geçen süreye isabet eden kısmının eklenmesi suretiyle hesaplanır. Ancak, borsa rayici bulunmayan, getirisi ihraç edenin kar ve zararına bağlı olarak doğan ve değerlendirme günü itibarıyla hesaplanması mümkün olmayan menkul kıymetler, alış bedeli ile değerlendirilir.

Madde hükmünden anlaşılacağı üzere hisse senetleri ile fon portföylerinin en az %51’i Türkiye’de kurulmuş bulunan şirketlerin hisse senetlerinden oluşan yatırım fonu katılma belgeleri alış bedeli ile değerlendirilmektedir. Alış bedeli; bir iktisadi kıymetin iktisabı için satıcıya ödenen veya borçlanılan meblağdır. Ancak TFRS 13 uyarınca aktif bir piyasada işlem gören hisse senetlerinin gerçeğe uygun değerleri üzerinden ölçülmesi gerekmektedir.

Yukarıda belirtilen ve alış bedeliyle değerlendirilmesi gereken menkul kıymetlerin dışında kalan tüm menkul kıymetler borsa rayici ile değerlendirilecektir. Bu tanım çerçevesinde hisse

senetleri dışında BİST’de işlem gören ve dolayısıyla varsa borsa rayici ile değerelecek menkul kıymetler devlet tahvilleri ile hazine bonolarıdır

Borsa rayicine göre değerelemesi gereken menkul kıymetlerin borsa rayicinin olmaması veya borsa rayicinin muvazaalı bir şekilde oluştuğunun anlaşılması halinde, değerelemeye esas bedel; menkul kıymetin alış bedeline, vadesinde elde edilecek gelirin (kur farkları dahil) iktisap tarihinden değereleme gününe kadar geçen süreye isabet eden kısmının eklenmesiyle bulunur. Bu şekilde değerelemeye konu olabilecek menkul kıymetleri ise şöyle sıralayabiliriz. Alış bedeli ile değerelemeyen yatırım fonu katılma belgeleri ile borsa rayici bulunmayan özel Sektör tahvilleri finansman bonoları, banka bonoları, varlığa dayalı menkul kıymetler ve gelir ortaklığı senetleri bu şekilde değerelebilir.

VUK’da yer alan kıst getiri ölçüsüyle değereleme hükmü ile piyasa fiyatı yanında gelir yaklaşımının da kullanılmasına olanak vermektedir. Daha önceden de belirtildiği üzere TFRS 13’de gerçeğe uygun değerin tespitinde piyasa yaklaşımı, gelir yaklaşımı ya da yenileme maliyeti kullanılabilir.

Menkul kıymetlerle ilgili olarak, kamu kesimi ve özel kesim tahvil senet ve bonolarının değerelemesinde VUK borsa rayicini esas almaktadır. Borsada fiyat oluşmuşsa bu fiyat, yoksa gelir yaklaşımında hareketle alış bedeline vadesinde elde edilecek gelirin (kur farkları dahil) iktisap tarihinden değereleme gününe kadar geçen süreye isabet eden kısmının eklenmesi suretiyle hesaplanır.

Öte yandan, TFRS 9 da menkul kıymetlerin hangi durumda gerçeğe uygun değeriyle yani borsa değeri ile değereleceği belirlenmiştir. TFRS 9 hükümleri incelediğinde, alım satım amaçlı olarak elde tutulan ve sürekli olarak hareket gören menkul kıymetlerin gerçeğe uygun değere ölçüldüğü yani borsa değerine göre değerelendiği ve bu grubun da “Gerçeğe uygun değere farkı kar zarara yansıtılan finansal yatırımlar” olarak sınıflandırıldığı görülmektedir. Dolayısıyla alım satım amaçlı elde tutulan hisse senetleri ve diğer menkul kıymetler bu gruba girmektedir. Kamu kesimi ya da özel kesim tahvil ve bonoları ise işletmenin uyguladığı finansal varlık yönetim modeli temel alınarak ya gerçeğe uygun değere ya da itfa edilmiş maliyetle ölçülür. Finansal varlıklar sözleşmeye bağlı nakit akışlarını tahsil etme niyetiyle elde tutuluyorsa bunlar itfa edilmiş maliyet yöntemiyle değerelenecektir. Ancak alım satım amacı taşıyorsa gerçeğe uygun değere ölçülecektir. İtfa edilmiş maliyetle (iskonto edilmiş değere) ölçülen finansal yatırımlar, vadesinde elde edilecek gelirin (kur farkları dahil)

alış fiyatına ilave edilmesiyle bulunan gelecekte tahsil edilecek tutarın (sağlanacak nakit girişinin) finansal raporlama günündeki net bugünkü değeri bulunmak suretiyle raporlanmaktadır. İtfa edilmiş maliyet değeri, gerçeğe uygun değer tanımına girmemektedir. (Akdoğan, 2013: 120)

Dolayısıyla, ikincil piyasalarda işlem gören ve borsa rayici olan tahvil, senet, bono gibi menkul kıymetlerin borsa rayici ile değerlendiriliyor olması TFRS 13 düzenlemelerine paralellik göstermektedir. Diğer taraftan menkul kıymetlerin değerlemesi açısından kapsam bakımından standartlarla VUK arasında önemli farklar da bulunmaktadır. (Akdoğan, 2013: 120)

4.2.1.2. Yabancı Paralar ile Yabancı Paralı Alacaklar ve Borçların Değerlemesi

VUK uyarınca yabancı paralar ile yabancı paralı alacaklar ve borçların borsa rayici ile değerlendirilmesi gerekir. VUK'un ilgili hükmü aşağıdaki şekildedir:

“Madde 280 – (Değişik birinci fıkra: 26/6/1964 - 485/7 Madde) Yabancı paralar borsa rayici ile değerlendirilir. Borsa rayicinin takarrüründe muvazaa olduğu anlaşılırsa bu rayiç yerine alış bedeli esas alınır.

Yabancı paranın borsada rayici yoksa, değerlemeye uygulanacak kur Maliye Bakanlığınca tespit olunur.

(Değişik: 22/7/1998 - 4369/7 Madde) Bu madde hükmü yabancı para ile olan senetli veya senetsiz alacaklar ve borçlar hakkında da caridir. Bunlardan vadesi gelmemiş senede bağlı alacak ve borçlar, bu Kanununun 281 ve 285 inci maddeleri uyarınca değerlendirme günü kıymetine irca edilebilir. Ancak senette faiz oranının yazılı olmadığı durumlarda değerlendirme gününde geçerli olan Londra Bankalar Arası Faiz Oranı (LIBOR) esas alınır.”

Yabancı para cinsinden bankalardaki mevcutlarının Maliye Bakanlığınca belirlenecek döviz alış kurları ile kasadaki yabancı paraların ise efektif döviz alış kurundan değerlendirilmesi gerekir. Maliye Bakanlığınca kur belirlenmesi yapılmaması halinde TCMB'nin döviz alış kurlarının esas alınması gerektiği konusu 130 Seri No'lu VUK Genel Tebliği'nde açıklanmıştır. Geçici vergi dönemlerinde değerlemeye esas kur olarak TCMB döviz kurları kullanılmaktadır.

Dövizli borçlarla ilgili olarak dövizli borcu doğuran işlemin niteliğine göre aşağıda belirtilen şekilde uygulama yapmak gerekir.

Ticari malların ithali nedeniyle oluşan dövizli borcun değerlendirilmesi sonucunda meydana gelen kur farkları doğrudan finansman gideri olarak sonuç hesaplarına aktarılır.

Ticari malın yurt içindeki bir firmadan döviz olarak veya dövize endeksli olarak satın alınması karşılığında oluşan dövizli borçların değerlendirilmesi sonucu meydana gelen kur farkları o malın depoya girdiği zamana kadar olan kısmı maliyet, depoya girdikten sonraki zamana isabet eden kısmı ise finansman gideri olarak dikkate alınır.

Dövizli borç yatırım malı veya sabit kıymet alınması nedeniyle oluşmuşsa söz konusu yatırımın veya sabit kıymetin aktife alındığı yılın sonuna kadar oluşan kur farkları iktisadi kıymetin maliyetine aktarılmak zorundadır. Sabit kıymet aktifine alındıktan sonraki yıllara ait kur farkları ise istenirse doğrudan gider yazılır veya maliyete ilave edilir.

Görüldüğü üzere vergi kanunları uyarınca yabancı paralar ile yabancı paralı borç ve alacaklar borsa değerine göre değerlendirilmekte dolayısıyla TFRS 13'de yer alan gerçeğe uygun değer ile örtüşmektedir. Diğer taraftan yabancı paralara ilişkin ülkemizde bir borsa olmadığı için TFRS 13 kapsamında yapılan gerçeğe uygun değer tespitinde de gözlemlenebilir girdi olarak TCMB verileri kullanılabilir. Başka bir ifadeyle, yabancı paralı işlemlerin değerlemesinde borsa rayici olmasa da yaklaşımların örtüştüğü görülmektedir. (Akdoğan, 2013: 120)

4.2.2. Rayiç Bedel

VUK'nun Mükerrer 266 ncı maddesi uyarınca rayiç bedel, bir iktisadi kıymetin değerlendirme günündeki normal alım-satım bedelidir.

Yukarıdaki tanım tam olarak gerçeğe uygun değeri yansıtmamakla beraber, ilgili varlığın alım satımının yapıldığı bir piyasanın olması ve fiyatın belirlenmesinde piyasa katılımcılarının beklentilerinin etkili olması durumunda rayiç değer, gerçeğe uygun değeri yansıtabilmektedir. Diğer taraftan gerçeğe uygun değer ölçümünde fiyat tespitindeki hiyerarşide, rayiç değer, ikinci seviye veya üçüncü seviye girdiler grubuna da girebilmektedir. Uygulamada rayiç bedelin maliyet bedeli bilinmeyen bina ve araziler için kullanıldığı görülmektedir. (Akdoğan, 2013: 121)

Vergi Usul Kanunu'nun mükerrer 290 uncu maddesinde düzenlenen finansal kiralama işlemlerinde değerlemede rayiç bedeli ölçüsü kullanılmaktadır. Söz konusu maddeye göre; kiracı tarafından finansal kiralama işlemine konu iktisadî kıymeti kullanma hakkı ve sözleşmeden doğan borç, kiralama konusu iktisadî kıymetin rayiç bedeli veya sözleşmeye göre yapılacak kira ödemelerinin bugünkü değerinden düşük olanı ile değerlendirilir.

4842 sayılı Kanun ile VUK'a finansal kiralama işlemlerinde değerlendirme hükümlerini düzenleyen mükerrer 290 uncu madde eklenmiştir. Bu madde, 01.07.2003 tarihinden itibaren yapılacak finansal kiralama işlemlerinde uygulanmak üzere yayımı tarihinde yürürlüğe girdiğinden belirtilen tarihten sonra yapılacak finansal kiralama işlemlerinde bu madde hükmü uygulanacaktır.

Yapılan yasal düzenleme ile finansal kiralama işlemlerinde kiralama işleminin hukuki mahiyeti veya şekli yerine, özün önceliği ilkesi benimsenmektedir. Dolayısıyla, yapılan işlem Finansal Kiralama Kanunu kapsamında yapılmamış bile olsa, içerik ve niteliği itibarıyla finansal kiralama olarak kabul edilmesi gerekiyor ise mükerrer 290 uncu madde hükmüne göre işlem yapmak gerekecektir.

Kiralama işlemleri TMS 17 kapsamında girmekte olup varlığın ölçümü açısından vergi kanunları ile benzer düzenlemeler içermektedir. Bununla birlikte, TFRS 13'ün gerçeğe uygun değer ölçümü ve açıklama hükümleri TMS 17 Kiralama İşlemleri Standardı kapsamındaki kiralama işlemlerine uygulanmadığından bir karşılaştırma yapmak mümkün olmayacaktır.

4.2.3. Emsal Bedeli

VUK'un 267 nci maddesi hükmüne göre emsal bedel; "*Gerçek bedeli olmayan veya bilinmeyen veyahut doğru olarak tespit edilemeyen bir malın, değerlendirme gününde satılması halinde emsaline nazaran haiz olacağı değerdir.*" Emsal bedeli, gerçek değeri belli olmayan veya bilinmeyen mallara uygulanabilir. Değeri bilinen bir iktisadi kıymetin değerlemesinde bu ölçü kullanılamaz. İktisadi kıymetin gerçek değerinin başka bir değerlendirme ölçüsü ile bulunabildiği durumlarda, emsal bedeli ile değerlendirme yapılamayacaktır.

Emsal bedeli uygulaması VUK'un 267 inci maddesi uyarınca birinci sırada ortalama fiyat esaslı olmak üzere maliyet bedeli esaslı ve takdir esaslı olarak üç sıra takip edilmek suretiyle yapılır. Emsal bedelin, ortalama fiyat esasına veya maliyet bedeli esasına göre bulunmasında emsal bedel bizzat mükellefler tarafından hesaplanır. Emsal bedelinin birinci

sırada yer alan ortalama fiyat esasına veya ikinci sırada yer alan maliyet bedeli esasına göre tespitinin mümkün olmaması halinde ise emsal bedel takdir komisyon marifetiyle tespit edilecektir.

Vergi kanunlarında tanımlanan emsal bedeli daha ziyade malların değer düşüklüğü esnasında ortaya çıkan değer düşüklüğünün hesaplanması için kullanılan bir ölçüdür. TFRS'lerde stoklar maliyet veya net gerçekleşebilir değerine göre değerlendirildiğinden; değer düşüklüğü karşılıkları da işletmeye özgü değer kapsamında tespit edildiğinden gerçeğe uygun değeri yansıtmaz.

Bu çerçevede emsal değer tanımının ikinci sırasında yer alan maliyet esası kapsamında değeri bilinmeyen bir varlığın, değerinin tespit edilme çalışmaları sadece TFRS 13 kapsamında gerçeğe uygun değer hesaplamaları ile karşılaştırılabilecektir.

TFRS 13 de bir varlığın piyasada fiyatının olmaması durumunda, ikinci seviye girdileri olarak;

(a) aktif piyasalarda benzer varlık ya da borçlara ilişkin kayıtlı fiyatlar,

(b) aktif olmayan piyasalarda aynı veya benzer varlık ya da borçlara ilişkin kayıtlı fiyatların

kullanılabileceğini öngörmektedir. Dolayısıyla gerekli durumlarda özellikle piyasa katılımcılarının bulunduğu durumlarda, emsal bedeli gerçeğe uygun değer olarak sınırlı da olsa kullanılabilecektir. (Akdoğan, 2013: 122)

4.2.4. Vergi Değeri

VUK'un 268 inci maddesinde vergi değeri "*bina ve arazinin Emlak Vergisi Kanununun 29 uncu maddesine göre tespit edilen değeri*" olarak tanımlanmıştır. Vergi değeri uygulamada bina, arsa ve arazilerin emlak vergisine esas değerlerinin hesaplanmasında kullanılmaktadır.

BEŞİNCİ BÖLÜM

5. TASLAK VERGİ USUL KANUNUNUN DEĞERLEME HÜKÜMLERİ YÖNÜNDEN İNCELENMESİ, TMS ve TFRS DEĞERLEME İLKELERİYLE UYUMU VE YENİ VUK TASLAĞINA İLAVESİ ÖNERİLEN TMS ve TFRS DÜZENLEMELERİ

5.1. Taslak Vergi Usul Kanununun Değerleme Hükümleri Yönünden İncelenmesi

Mevcut vergi kanunlarının uygulanmasında tereddütlerin yaşanması ve bunun son yıllarda daha da artması, bunun yanı sıra yeni TTK'nın yürürlüğe girmesi ve Ülkemizde uluslararası finansal raporlama standartlarının uygulama kapsamının genişleşmesinin ve bağımsız denetimin sadece sermaye piyasası gibi belirli piyasalarda düzenleme ve denetime tabi olan şirketlerle sınırlı kalmaması mevcut vergi kanunlarında bir revizyonun yapılmasını zorunlu hale getirmiştir.

Bu çerçevede, VUK'u değiştiren tasarı taslağı metni 2015 yılının Aralık ayı içerisinde kamuoyu ile paylaşılmıştır. Yapılması öngörülen düzenlemeler öncelikle mevcut düzenlemelerde yer alan kavramların güncelleştirilmesine yönelik olmakla beraber, ayrıca mevcut kanun maddelerinin bazılarının iptali ve ayrıca yeni bazı eklemelerin yapıldığı da görülmektedir.

5.1.1. Taslakta Öngörülen Değerleme Esasları ve Mevcut VUK'da Yer Alan Değerleme Hükümlerinin Karşılaştırılması

Vergi Usul Kanunu Taslağı ile mevcut değerlendirme esasları değişikliğe uğramaktadır. Öncelikle mevcut Vergi Usul Kanunu'nda da ayrı maddelerde yer alan ve Taslak Vergi Usul Kanunu'nun 214 üncü maddesinde sıralanan ve 215 inci maddesi kapsamına aynı madde içerisinde tanımlanan değerlendirme esasları aşağıdaki gibidir.

- a) Maliyet bedeli,
- b) Borsa rayici,
- c) Tasarruf değeri,
- ç) Kayıtlı değer,
- d) İtibari değer,

- e) Rayiç bedel,
- f) Vergi değeri,
- g) Alış bedeli,
- ğ) Emsal bedeli.

Görüldüğü üzere daha önceden sekiz başlık altında sıralanan değerlendirme ölçüleri arasında alış bedeli ayrı bir değerlendirme ölçüsü olacak şekilde eklenmek suretiyle değerlendirme ölçüsü sayısı dokuzaya yükseltilmiştir.

VUK Taslağında mevcut maddelerin tamamına ilişkin bir düzenleme değişikliği yapılması söz konusu değildir. Bu itibarla, daha önceden VUK'da yer alan bazı hükümlerde herhangi bir değişiklik yapılması öngörülmemiştir. Bazı hükümlerde ise, mevcut VUK'un yazıldığı dönemde kullanılan ifadelerin günümüzde doğru ve yeterince anlaşılmasından dolayı bazı düzeltmeler yapılmıştır. Ancak, bu ifade düzeltmeleri VUK'un ilgili maddelerinin özünü değiştirmemekte, esasen artık günümüzde kullanılmayan kelimelerin değiştirilmesi suretiyle daha anlaşılabilir bir hale getirilmesini amaçlamaktadır.

Taslak VUK'da, değerlendirme günü (Madde 259) maddesine ilişkin herhangi bir ayrı düzenleme bulunmamasıyla birlikte bu kavram değerlendirme ölçülerinin tanımlanmasında ve açıklanmasında sıklıkla kullanılmaktadır. Değerleme esasları (Madde 213), değerlendirme ölçüleri (Madde 214), tanımlar (Madde 215) maddeleri ise anlam karışıklığına neden olmamak için değerlendirme ölçüleri tek bir madde içerisinde sırasıyla tanımlanarak daha sade hale getirilmiş ve bazı kelimeler günümüzde kullanılan kelimeler ile değiştirilmiştir. Değiştirilen kelimelerin bazıları aşağıdaki gibidir;

Eski Kavram	Yeni Kavram
Veyahut	Veya
Esası	Yöntemi
Nazara	Dikkate
Değerlemek caizdir	Değerlenebilir
Müfteri	Bağlı
Mukayyet	Kayıtlı
Kıymet	Değer

Münasebetiyle	Dolayısıyla
Temevvüç	Dalgalanma
Muamele	İşlem
Bariz	Açık
Takaddüm	Önceki
Evvelki	Önceki

Değerlemenin tanımı mevcut VUK'un 258 inci maddesinde “*Değerleme, vergi matrahlarının hesaplanmasıyla ilgili iktisadi kıymetlerin takdir ve tespittir.*” şeklinde yapılmış olmakla birlikte, Taslak VUK'un değerlendirme esasları başlıklı 213 üncü maddesinin birinci fıkrasında benzer şekilde *Değerleme, vergi matrahlarının hesaplanmasıyla ilgili iktisadi kıymetlerin değerlerinin takdir ve tespiti* şeklinde tanımlanmıştır. Yeni düzenleme ile vergi matrahlarının hesaplanmasıyla ilgili olarak iktisadi kıymetlerin değerleri takdir ve tespit edildiğinden, anlaşılabilirliği artırmak üzere madde metnine “değerlerinin” ibaresi eklenmiştir.

Mevcut VUK'un 259 uncu maddesinde değerlendirme günü ile olarak “*Değerlemede, iktisadi kıymetlerin vergi kanunlarında gösterilen gün ve zamanlarda haiz oldukları kıymetler esas tutulur.*” denilmektedir. Ancak taslak VUK'da değerlendirme günü kavramı sıklıkla kullanılmasına rağmen, tanımına ve belirlenmesine yönelik ayrı bir maddeye yer verilmemiştir. Buna karşın, değerlendirme esasının açıklamasında iktisadi kıymetlerin vergi kanunlarında gösterilen gün ve zamanlarda haiz oldukları değerlerin esas alınmasına yönelik bir hükme yer verilmiştir. Yeni TTK'nın 66 ve 67 nci maddeleri ile yapılan envanter ve envanteri kolaylaştırıcı işlemlerin bu hüküm ile çelişmeyeceği düşünüldüğünden, değerlendirme gününün ayrıca tanımlanmamasına yönelik bir madde düzenlemesine yer verilmemiştir.

Değerleme esasları mevcut VUK'un 260 ncı maddesinde “*Değerlemede, iktisadi kıymetlerden her biri tek başına nazara alınır. Teamülen aynı cinsten sayılan malları ve düşük kıymetli müteferrik eşyayı toplu olarak değerlemek caizdir.*” şeklinde ifade edilmekle birlikte, taslak VUK'un 213 üncü maddesinde ise “*Değerlemede, iktisadi kıymetlerden her biri tek başına dikkate alınır. Teamülen aynı cinsten sayılan mallar ve düşük değerli müteferrik eşya toplu olarak değerlendirilebilir.*” olarak ifade edilmiştir. Görüldüğü üzere,

değerleme esasının özünde bir değişiklik öngörülmemekle birlikte, ibarelerin güncellenmesi ve madde metninin anlamının açıklığa kavuşturulması sağlanmıştır.

VUK Taslağının 214 üncü maddesinde düzenlenen değerlendirme ölçüleri ile ilgili olarak ise “mukayyet değer” ifadesi “kayıtlı değer” ve “emsal bedeli ve ücreti” ifadesi “emsal bedeli” olarak değiştirilmiştir. Ancak, Yeni TTK’da yer verilen gerçeğe uygun değer ve yeniden değerlendirilmiş bedel ile değerlendirme kavramlarına ve yöntemlerine, bunların vergileme ilkelerine uygun bulunmadığı için taslak VUK’a dahil edilmediği anlaşılmaktadır.

Diğer taraftan, mevcut VUK’da değerlendirme ölçüleri arasında sayılmamış olmasına rağmen, taslak VUK’da “alış bedeli” değerlendirme ölçüleri arasında sayılmakta ve bir iktisadi kıymetin satın alma bedeli olarak tanımlanmaktadır.

Mevcut VUK’da maliyet bedeli *“iktisadi bir kıymetin iktisap edilmesi veyahut değerinin artırılması münasebetiyle yapılan ödemelerle bunlara müfteri bilimum giderlerin toplamını ifade eder”* şeklinde tanımlanmıştır. Ancak taslak VUK’da maliyet bedeline ilişkin olarak *“Maliyet bedeli, iktisadi bir kıymetin iktisap edilmesi veya değerinin artırılması dolayısıyla yapılan ödemelerle bunlara bağlı giderlerin toplamını ifade eder.”* hükmüne yer verilmiştir.

Ayrıca, aşağıda sayılan giderler de maliyet bedeline dahil edileceği hüküm altına alınmıştır.

a) İktisadi kıymetin satın alınmasıyla doğrudan ilgili olarak ödenen gümrük vergileri ve resimleri, gümrük komisyonları, nakliye ve montaj giderleri (montaj giderleri kapsamına bu iş için dışarıdan temin edilen hizmetlerin bedeli dahildir).

b) İktisadi kıymetin satın alınmasıyla doğrudan ilgili resim ve harçlar ile noter, tapu, mahkeme, değer tespiti, danışmanlık bedeli, komisyon, ilan giderleri gibi giderler.

c) İktisadi kıymetin satın alınmasında ödenen özel tüketim vergileri ve indirimine izin verilmeyen katma değer vergileri, 13/7/1956 tarihli ve 6802 sayılı Gider Vergileri Kanununa göre ödenen banka ve sigorta muameleleri vergisi ile 20/6/2001 tarihli ve 4684 sayılı Bazı Kanun ve Kanun Hükmünde Kararnamelerde Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun uyarınca ödenen kaynak kullanımını destekleme fonu gibi yükümlülükler.

Görüldüğü üzere, maliyet bedeli ile değerlendirme esasının özünde bir değişiklik öngörülmemekle birlikte, ibarelerin güncellenmesi ve madde metninin anlamının açıklığa kavuşturulması sağlanmıştır. Ayrıca son dönemlerde uygulamaya sokulan ve iadesi söz konusu olmayan vergilerin de maliyet bedeline eklenmesine imkân tanınmıştır.

Borsa rayıcı ile ilgili olarak mevcut VUK'un 263 üncü maddesinde yer verilen düzenlemeye yönelik öngörülen değişikliklerin büyük bir kısmı kullanılan dilin güncelleştirilmesi ile ilgilidir.

Mevcut VUK'un 264 üncü maddesinde düzenlenen tasarruf değeri ile ilgili olarak VUK taslağında herhangi bir değişiklik öngörülmemiştir. 265 inci maddede düzenlenen “mukayyet değer” yerine “kayıtlı değer” ifadelerinin kullanılması önerilmiştir. Aynı şekilde, 266 ncı maddede düzenlenen “itibari değer” ve 267 nci maddede düzenlenen “rayiç bedel” için herhangi bir değişiklik öngörülmemiştir.

Mevcut VUK'un 267 nci maddesinde açıklanan, emsal bedel ve emsal ücret ile ilgili olarak yine kullanılan dil ile ilgili güncellemeler yapılmakla beraber, eski madde içerisinde geçen oranlar ile ilgili olarak esas olarak bir değişiklik öngörülmemiştir. Buna göre, emsal bedelin belirlenmesinde kullanılan birinci sırada geçen aylık satış miktarının, emsal bedeli belirlenecek her bir malın miktarına nazaran % 25'den az olmaması şarttı korunmuştur.

Aynı maddenin ikinci kısmında açıklanan emsal bedelin hesaplanmasında dikkate alınan ikinci sıra ile ilgili olarak “*İkinci sıra: (Maliyet bedeli esas) Emsal bedeli belli edilecek malın, maliyet bedeli bilinir veya çıkarılması mümkün olursa, bu takdirde mükellef bu maliyet bedeline, toptan satışlar için % 5, perakende satışlar için % 10 ilave etmek suretiyle emsal bedelini bizzat belli eder.*” denilmekteydi. Ancak yeni yayımlanan VUK Taslağında ise,“*İkinci sıra: (Maliyet bedeli yöntemi) Emsal bedeli belli edilecek iktisadi kıymetin, maliyet bedeli bilinir veya çıkarılması mümkün olursa, bu takdirde mükellef bu maliyet bedeline %25 ilave etmek suretiyle emsal bedelini bizzat belli eder. Bakanlar Kurulu, bu oranı sektörler ve iş grupları ile satışların toptan veya perakende olup olmaması itibarıyla %5'e kadar indirmeye ve iki katına kadar artırmaya yetkilidir.*” hükmüne yer verilmiştir.

Mevcut VUK uyarınca maliyet bedeli bilinen veya çıkarılabilen malların emsal bedelinin belirlenmesinde toptan satışlar için %5, perakende satışlar için %10 ilave etmek suretiyle belirlenmesini öngörmüşken, taslak VUK'da öncelikle satışlar bağlamında toptan

veya perakende ayırımına gidilmeden maliyet bedeline %25 ilave edilmek suretiyle belirlenmesini öngörmektedir. Bu oranın değiştirilmesi konusunda Bakanlar Kuruluna yetki verilerek, bu oranının sektörler ve iş grupları ile satışların toptan veya perakende olup olmaması itibarıyla %5'e kadar indirilmesine ve iki katına kadar artırılmasına imkan sağlanmıştır.

Yine aynı maddenin üçüncü kısmında takdir esasına ilişkin düzenlemeler bulunmaktadır. Kullanılan dil ile ilgili güncellemelerin dışında, hazırlanan taslakta takdirin takdir komisyonu veya değerlendirme yapmaya yetkili kişiler tarafından yapılabileceğine ilişkin yeni bir düzenleme getirilmiştir.

Ayrıca, emsal bedel ile ilgili olarak yapılan düzenlemede kararnamelere ek olarak Maliye Bakanlığının değerlemeye yetkili kıldığı kişi veya kuruluşların tespit ettiği değerlerinde emsal bedel yerine geçebileceği belirtilmiştir. Ancak, VUK Taslağının 215 inci maddesinde açıklanan emsal değerinin tespitinde suiistimaller olabileceği için takdir komisyonunun ölçüsü kullanılması öncelik olacaktır. Böyle sıkıntıların yaşanmaması için Maliye Bakanlığında değerlendirme yapmaya yetkili kişi veya kuruluşlar ile bu kişi veya kuruluşların çalışma usul ve esaslarını belirleme hususunda yetki verilmiştir.

Mevcut VUK'un 268 inci maddesinde "*bina ve arazinin Emlâk Vergisi Kanununun 29 uncu maddesine göre tespit edilen değeri*" olarak tanımlanan vergi değeri kavramında ve tanımında VUK Taslağında herhangi bir değişiklik öngörülmemiştir.

5.1.2. VUK Taslağında İktisadi İşletmelere Dahil Kıymetleri Değerleme Hükümleri

İktisadi işletmelerde dahil kıymetleri değerlendirme ilkeleri taslak Vergi Usul Kanunu ile bazı değişikliklere uğramaktadır. Taslak Vergi Usul Kanununda yer verilen kanun maddeleri aşağıdaki gibidir.

- a) Taşınmazlar ve taşınmazlar gibi değerlendirilen iktisadi kıymetler (Madde 216)
- b) Taşınmazlarda maliyet bedeline giren giderler (Madde 217)
- c) İnşa ve imal giderleri (Madde 218)
- ç) Taşınmazlarda maliyet bedelinin artması (Madde 219)

- d) Demirbaş eşya (Madde 220)
- e) Satın alınan emtia (Madde 221)
- f) İmal edilen emtia (Madde 222)
- e) Zirai varlıklar ve ürünler (Madde 223)
- g) Kıymeti düşen mallar (Madde 224)
- ğ) Menkul kıymetler ve diğer sermaye piyasası araçları (Madde 225)
- h) Yabancı paralar (Madde 226)
- ı) Alacaklar (Madde 227)
- i) Peştamallıklar (Madde 228)
- j) İlk tesis ve taazzuv giderleri (Madde 229)
- k) Aktif geçici hesap kıymetleri (Madde 230)
- l) Kasa mevcudu (Madde 231)
- m) Borçlar (Madde 232)
- n) Tahviller (Madde 233)
- o) Pasif geçici hesap kıymetleri (Madde 234)
- ö) Karşılıklar (Madde 235)
- p) Özel haller (Madde 236)
- r) Serbest meslek erbabına ait iktisadi kıymetler (Madde 237)
- s) Finansal kiralama işlemlerinde değerlendirme (Madde 238)
- ş) Enflasyon düzeltmesi (Madde 239)

Taslak VUK'un iktisadi işletmelere dahil kıymetleri değerlendirme bölümünde esas olarak öncelikle mevcut VUK'ta kullanılan kavramların güncelleştirilmesi yapılmıştır. Ayrıca, bazı kanun maddelerinin tamamen kaldırılması, bazılarının birleştirilmesi ve bazılarında ise

değişiklik yapılması öngörülmektedir. Bunun yanı sıra bu bölüme bazı yeni düzenlemeler eklenmiştir.

Kavramlara yönelik yapılması öngörülen güncellemelerde, daha önce açıklanan kavramların dışında bu bölümde ayrıca aşağıdaki kavram güncellemeleri bulunmaktadır.

Eski Kavram	Yeni Kavram
Gayrimenkuller	Taşınmazlar
Bilumum	Bütün
Mütemmin	Bütünleyici
Cüz	Parça
Teferruat	Eklenti
Tesviye	Düzeltilme
Gayri	Başka
Mütevellit	Doğan
İcra	Yürütme
Vücuda Getirmek	Oluşturmak
Mecburiyet	Zorunluluk
Hisse	Pay
Zaruri	Zorunlu
Tayin etmek	Belirlemek
İdare	Yönetim
Vaki Olan	Meydana Gelen
İktisap tarihi	Alış tarihi
Reeskont	İndirgeme

Caridir	Uygulanır
Müstenit	Dayalı
Nispet	Oran
İrca Etmek	İndirgemek
Mahsul	Ürün
Hasıl Olmak	Gerçekleşmek
Teşebbüs	İşletme
Katiyetle	Kesin Olarak
Kestirilmeyen	Belirlenemeyen
Maksat	Amaç
Mahfuz	Saklı
Rayiç	Emsal

VUK Taslağında taşınmazlara ilişkin açıklamaların bulunduğu 216 ncı maddede öncelikle kavramlar güncelleştirilmiş olup “gayrimenkuller” ifadesi “taşınmazlar ” olarak değiştirilmiştir. Daha önceden “gayrimenkuller” olarak adlandırılan bu madde, Taslakta “taşınmazlar ve taşınmazlar gibi değerlendirilen iktisadi kıymetler” olarak yer almaktadır. Bu değişiklik ve ifade güncellemeleri dışında maddenin kapsamı aynen korunmuştur.

Taşınmazlarda maliyet bedeline giren giderlerin açıklandığı 217 nci maddede öncelikle kavramların güncellenmesi yapılmış olmakla birlikte maliyet bedelinin tanımında maliyet unsurunun bir parçası olarak sayıldığından eski maddede (a) bendi olarak yer alan “makine ve tesisattan gümrük vergileri, nakliye ve montaj giderleri” ifadesi çıkarılmış ve yeni eklemelerde bulunularak maddenin kapsamı genişletilmiştir. 217 nci maddede yapılması öngörülen değişiklikler ve eklemeler aşağıdaki gibidir;

“Taşınmazlarda maliyet bedeline giren giderler

MADDE 217- (1) Taşınmazlarda maliyet bedeline aşağıda yazılı giderler de girer.

a) *Mevcut bir binanın satın alınarak yıkılmasından ve arsasının tesviyesinden doğan giderler.*

b) *Taşınmazların finansmanında kullanılan kredilere ilişkin faiz giderleri ile ortaya çıkan kur farklarının taşınmazın envantere alındığı hesap döneminin sonuna kadar olan kısmı. Şu kadar ki taşınmazların envantere alındığı hesap döneminden sonraki dönemlere ilişkin olanlar doğrudan kar ve zarar hesabına geçirilebilir.*

(2) Taşınmazlarla doğrudan ilgili olması şartıyla, bunların envantere alındığı hesap dönemi sonuna kadar alınan hibeler maliyet bedelinden indirilir.”

Mevcut durumda; işletmelerin her türlü varlık edinimi için kullandıkları kredilerle ilgili olarak katlanmak zorunda oldukları faiz harcamaları ve dövizli işlemlerden kaynaklanan kur farklarının muhasebeleştirilmesine ilişkin uygulamalar VUK 163 ve 238 sayılı Genel Tebliğlerince düzenlenmiştir. (Kepçe, 2001: 29) Buna karşın yukarıda yer verilen VUK Taslağının 217 nci maddesine eklenen hüküm ile VUK Genel Tebliğlerinde öngörülen uygulamalara uyumlu olarak maliyet bedeline giren giderler arasında kredilere ilişkin faiz giderleri ile ortaya çıkan kur farkları sayılmıştır.

Temel olarak VUK'un 270'inci maddesinin mevcut hali, ekonomik ve ticari icaplara uygun ve uluslararası düzenlemelerle uyumlu olmakla birlikte, maliyet bedeli ile ilişkilendirilmesi gereken gider kalemlerinde tereddüt oluşturabilecek bazı hususları engellemek amacıyla, bazı giderler VUK Taslağının 217 nci maddesinde daha açık şekilde yazılmıştır. Bunun yanı sıra, VUK Taslağının tanımlar başlıklı 215 inci maddesinde yer verilen maliyet bedeline dahil edilen giderler arasında sayılan satın alma sırasında ödenen ücret, komisyon ve vergilerde; mükellefler arasında uygulama birliği sağlamak için ihtiyarilik uygulamasına son verilmiştir.

İnşa ve imal giderleriyle ilgili olan mevcut 271 inci maddeye ifade düzeltmeleri dışında aynen korunarak VUK Taslağında 218 inci madde olarak yer almaktadır.

Taşınmazlarda maliyet bedelinin artmasına ilişkin düzenlemelerin yapıldığı 272 nci maddede kavramların güncelleştirilmesi yapılarak, bazı eklemelerde de bulunulmuştur. Aşağıda belirtilmiş olan kısım maddeye yapılan önemli eklemelerdendir.

Kamu kurum ve kuruluşlarından kiralananlar hariç olmak üzere, kiralanan arsa, arazi ve 3/5/1985 tarihli ve 3194 sayılı İmar Kanununa göre yapı kullanma izni belgesi alınmamış binalar için yapılan harcamalar ikinci fıkra kapsamında değerlendirilmez.

Bu maddede yapılması öngörülen bir diğer değişiklik ise, maddeye sonradan eklenmiş bulunan “*elektrik üretim ve dağıtım varlıkları*” ifadesinin madde başlığından çıkarılmasıdır.

Satın alınan emtianın açıklandığı 274 üncü madde hemen hemen tamamen değiştirilmiş olup aşağıdaki gibidir.

“*Satın alınan emtia*

MADDE 221- (1) Satın alınan emtia, maliyet bedeliyle değerlendirilir. Satın alınan emtia ile ilgili olarak satıcıya ödenen veya borçlanılan ve emtianın envantere alındığı tarihe kadar belirli olan faiz, vade farkı, kur farkı gibi giderler de maliyet bedeline eklenir.

(2) Satın alınan emtia ile doğrudan ilişkili olmaları şartıyla, emtianın envantere alındığı tarihe kadar elde edilen iskonto ve indirimler maliyet bedelinden düşülür.

(3) Emtianın maliyet bedeli, değerlemeden önceki on beş günlük ağırlıklı ortalama satış bedelinin %10 veya daha fazla üzerinde olursa; değerlemede, maliyet bedeli yerine bu Kanunun 215 inci maddesinin onuncu fıkrasının (a) bendinin (2) numaralı alt bendindeki yöntem hariç olmak üzere emsal bedeli yöntemi kullanılabilir. Bu hüküm, imal edilen emtia hakkında da uygulanabilir.”

Mevcut VUK’un 274 üncü maddesinde yalnızca yukarıda belirtilen üçüncü fıkra şeklinde düzenlenen bu madde, yürürlükteki VUK Tebliğlerinde düzenlenen faiz, vade farkı, kur farkı gibi giderlerin maliyet bedeline eklenmesine yönelik uygulamanın doğrudan kanun hükmünde yer verilmek suretiyle düzenlenmesi öngörülmüştür. Ayrıca, ilgili emtianın envantere alındığı tarihe kadar elde edilen iskonto ve indirimlerin maliyet bedelinden düşülmesi düzenlenmiştir.

Taslağın tanımlar başlıklı 215 inci maddesinin ikinci fıkrasında ayrıca maliyet bedeline dahil edilmesi gereken vergi kalemleri de açıklanarak, uygulamada yaşanan tereddütlerin giderilmesi amaçlanmıştır.

İmal edilen emtiaya ilişkin düzenlemelerin yapıldığı 275 inci maddede kavramların güncelleştirmeleri yapılması dışında maddenin esasında bir değişiklik öngörülmemiştir. Maddenin iki fıkra şeklinde düzenlenmesi şeklinde öngörülen değişiklik çerçevesinde yeni düzenlemesi aşağıdaki gibidir.

“İmal edilen emtia

Madde 222 – (1) İmal edilen tam ve yarı mamul şeklindeki emtianın maliyet bedeli aşağıdaki yazılı unsurları içerir:

a) Mamulün imalinde kullanılan ilk madde ve yardımcı malzemelerin bedeli, (Satın alınan emtia gibi değerlendirilir)

b) Mamule isabet eden işçilik bedeli,

c) Genel imal giderlerinden mamule düşen pay,

ç) Genel yönetim giderlerinden mamule düşen pay, (bu payın mamulün maliyetine eklenmesi isteğe bağlıdır),

d) Ambalajlı olarak piyasaya sunulması zorunlu olan mamullerde ambalaj malzemesi bedeli.

(2) Mükellefler, imal ettikleri emtianın maliyet bedellerini birinci fıkradaki unsurları içermek şartıyla diledikleri usulde belirleyebilir.”

Mevcut VUK’un 276 ve 277 nci maddelerinin konuları olan zirai mahsuller ve hayvanlar, taslak kanunun zirai varlıklar ve ürünler başlıklı 223 üncü maddesinde birlikte düzenlenmiştir.

VUK Taslağının 223 üncü maddesi uyarınca işletmelere dâhil olan hayvanlar ve bitkiler ile zirai ürünler maliyet bedeliyle değerlendirilir. Ancak mevcut VUK uyarınca maliyet bedelinin, zirai mahsullerin hususiyetlerine göre imal edilen emtialara ilişkin olarak 275 nci maddede yazılı unsurlara mütenazır olarak Maliye Bakanlığınca tespit edilecek esaslar dairesinde hesaplanacağı öngörülmüşken, VUK Taslağında zirai ürünlerde maliyet bedelinin sadece imal edilen emtia ile ilgili hükümler göz önüne alınarak tespit edileceği düzenlenmiştir. Bunun yanı sıra, VUK Taslağında zirai ürün mahiyetinde olmayan hayvan ve bitkilerin maliyet bedelinin tespitinin mümkün olmaması hâlinde maliyet bedeli yerine emsal

bedeli dikkate alınacağı düzenlenmiştir. Ancak mevcut VUK'da emsal bedelin belirlenmesinde işletmenin bulunduğu mahal (gezici hayvancılıkta kışlak) için zirai kazanç komisyonlarınca tespit edilmiş olan ortalama maliyet bedelinin kullanacağı hüküm altına alınmışken, VUK Taslağında böyle bir uygulama öngörülmemiştir.

Mevcut VUK'un 278 inci maddesinde düzenlenen kıymeti düşen mallar VUK Taslağının 224 üncü maddesinde düzenlenmekte ve sadece kavramlarda güncelleme yapılmış olup, maddenin iki fıkra şeklinde düzenlenmesi dışında mevcut kanun maddesinin özünde herhangi bir değişiklik yapılmamıştır.

Mevcut VUK'un 279 uncu maddesinde düzenlenen menkul kıymetler VUK Taslağının menkul kıymetler ve diğer sermaye piyasası araçları başlıklı 225 inci maddesinde düzenlenmekte ve pay senetleri kapsamına geçici ilmühaberlerin dahil edilmesinden başka sadece kavramlarda güncelleme yapılmış olup, maddenin üç fıkra şeklinde düzenlenmesi dışında mevcut kanun maddesinin özünde herhangi bir değişiklik yapılmamıştır. Dolayısıyla, geçici ilmühaberler dâhil olmak üzere pay senetleri ile fon portföyünün en az %51'i Türkiye'de kurulmuş bulunan şirketlerin pay senetlerinden oluşan yatırım fonu katılma belgeleri alış bedeli ile değerlendirilmesine ve bunlar dışında kalan her türlü menkul kıymet, borsa rayici ile değerlendirilmeye devam edilecektir.

Mevcut VUK'da yabancı paralı işlemlerin değerlemesine ilişkin düzenlemenin bulunduğu yabancı paraların borsa rayici ile değerlendirme öngörülen 280 inci maddesinde borsa rayici ile ölçüm esası korunmakla birlikte, yabancı paraların değerlemesine ilişkin uygulamaların büyük oranda değiştirilmesi öngörülmektedir. Yeni VUK taslağı ile değiştirilen yabancı paralar başlıklı 226 ncı madde aşağıdaki şekildedir.

“MADDE 226- (1) Yabancı paralar borsa rayici ile değerlendirilir.

(2) Yabancı paralar, borsada rayicinin olmaması veya borsa rayicinin oluşumunda muvazaa olduğunun anlaşılması durumunda, değerlendirme günü itibarıyla Türkiye Cumhuriyet Merkez Bankası tarafından değerlendirme gününde geçerli olmak üzere ilan edilen döviz alış kurları esas alınarak değerlendirilir. Değerleme günü itibarıyla kur ilan edilmediği durumda değerlendirme gününden önce en son ilan edilen kurlar dikkate alınır. Türkiye Cumhuriyet Merkez Bankası tarafından kuru ilan edilmeyen yabancı paralar için değerlemeye esas alınacak kurlar, Maliye Bakanlığınca tespit ve ilan edilebilir. Maliye Bakanlığınca tespit ve

ilan olunmayan hallerde ilgili ülke merkez bankasınca açıklanan ABD Doları çapraz kuru esas alınmak suretiyle değerlendirilir.

(3) Bankalar, yabancı paralarla ilgili olarak yapacakları değerlemede, Türkiye Cumhuriyet Merkez Bankasınca belirlenen esaslara uygun olarak kendilerinin tespit ettikleri ve fiilen uyguladıkları döviz alış kurlarını esas alır.

(4) Bu madde hükmü, yabancı para ile olan senetli veya senetsiz alacaklar ve borçlar hakkında da uygulanır. Bunlardan vadesi gelmemiş olan senede bağlı alacak ve borçlar, bu Kanununun 227 ve 232 nci maddeleri uyarınca değerlendirilme günü değerine indirgenebilir. Senette faiz oranının yazılı olmaması durumunda, Maliye Bakanlığınca belirlenecek piyasalarda geçerli olan faiz oranı esas alınır.”

Taslak VUK'un 226 ncı maddesinin birinci fıkrasında yabancı paraların borsa rayici ile belirlenmesi esası benimsenmeye devam edilmiştir. İkinci fıkrasında ise, daha önce Maliye Bakanlığı tarafından açıklanan kurlar yerine TCMB tarafından ilan edilen döviz alış kurlarının değerlendirilme esas alınması benimsenmiştir. Ayrıca TCMB tarafından açıklanmayan kurlar için nasıl bir yol izleneceği de yine bu fıkrada açıklanmıştır. Buna göre, açıklanmayan kurları Maliye Bakanlığı tespit ve ilan edilebilecektir. Ancak, Maliye Bakanlığınca tespit ve ilan olunmayan hallerde ise ilgili ülke merkez bankasınca açıklanan ABD Doları çapraz kuru esas alınmak suretiyle değerlendirilme yapılması öngörülmektedir. Bununla birlikte, bankaların, yabancı paralarla ilgili olarak yapacakları değerlemede, TCMB tarafından belirlenen esaslara uygun olarak kendilerinin tespit ettikleri ve fiilen uyguladıkları döviz alış kurlarını esas almaları öngörülmektedir.

Dördüncü fıkrada yapılan değişiklikler kavramların güncelleştirilmesi ve ayrıca, LIBOR'un madde hükmünden çıkarılması ve vadesi gelmemiş olan senede bağlı alacak ve borçlara ilişkin olarak senette faiz oranının yazılı olmaması durumunda, Maliye Bakanlığınca belirlenecek piyasalarda geçerli olan faiz oranı esas alınmasının eklenmesi olmuştur.

Alacaklara ilişkin değerlemelerin düzenlendiği 227 nci maddede kavramların güncelleştirilmesi yapılmıştır. Ayrıca, Taslağın bir önceki maddesi olan yabancı paralar başlıklı 226 ncı maddesinde de açıklandığı üzere senede bağlı alacakların reeskontu ihtiyaridir. Yapılması öngörülen önemli değişikliklerden birisi ise, iskonto oranı olarak kullanılan TCMB resmi iskonto haddi yerine, yine TCMB tarafından açıklanan avans işlemlerinde kullanılacak faiz oranlarının benimsenmesidir.

Mevcut VUK'a göre aynı madde içerisinde düzenlenen ilk tesis ve taazzuv giderleri ile peştamallıklar VUK Taslağının 228 inci ve 229 uncu maddelerinde ayrı başlıklar altında düzenlenmiştir. Buna karşın, mevcut VUK'da kullanılan ifadelerin güncelleştirilmesi dışında bunların değerlendirme esaslarında herhangi bir değişiklik öngörülmemiştir. Dolayısıyla, gerçek veya tüzel kişilerde peştamallıklar kayıtlı değerleriyle değerlendirilmeye ve ilk tesis ve taazzuv giderlerinin aktifleştirilmesi ihtiyari bırakılmaya devam edilmiştir.

Aktif geçici hesap kıymetlerin düzenlendiği 230 uncu madde ve kasa mevcudunun düzenlendiği 231 inci madde ile ilgili olarak VUK Taslağında sadece kavramların güncelleştirme işlemi yapılmıştır.

VUK Taslağının 232 nci maddesinde düzenlenen borçlara ilişkin değerlendirme hükümlerinde, alacakların değerlemesine ilişkin düzenlemelerin yapıldığı 227 nci maddeye paralel düzenlemeler yapılmıştır. Yine kavramların güncelleştirilmesinin yanında, senetli borçlanmaların reeskonta tabi tutulması ihtiyari bırakılmıştır. Ayrıca, kullanılan TCMB resmi iskonto haddi yerine, yine TCMB tarafından açıklanan avans işlemlerinde kullanılacak faiz oranlarının benimsenmiştir. Ayrıca banka, banker ve sigorta şirketlerinin borçlarının değerlendirilmesinde, 238 No'lu VUK Genel Tebliği kapsamında yer aldığı şekliyle TCMB resmi iskonto haddi yerine avans işlemlerinde uygulanacak faiz oranının kullanılması esası benimsenmiştir.

VUK Taslağında tahviller ve diğer borçlanma araçlarının değerlendirilmesine ilişkin hükümlerin açıklandığı 233 üncü maddeye eklemeler yapılmıştır. Yapılan yeni düzenlemeler ile menkul kıymet niteliğindeki diğer borçlanma araçlarının da değerlendirilmesi dikkate alınmıştır.

Pasif geçici hesap kıymetlerinin değerlemesinin düzenlendiği 234 üncü maddede ve karşılıkların değerlendirilmesinin düzenlendiği 235 inci maddede yapılan düzeltmeler sadece kavramların güncelleştirilmesine yöneliktir. Ayrıca, serbest meslek erbabına ait iktisadi kıymetlerin düzenlendiği 237 nci madde uyarınca bu iktisadi kıymetlerin değerlendirilmesinde VUK'un değerlendirme hükümlerinin uygulanacağı belirtilmektedir.

Finansal kiralama işlemlerinin değerlendirilmesinin açıklandığı 290 uncu maddede bazı kavramlar güncelleştirilmiş olup bazı eklemelerde de bulunulmuştur. Uygulamada yaşanan tereddütlerden dolayı, mevcut kanun maddesi için biraz daha açıklama yapma gereği duyulmuştur. Bu yapılan düzenleme ile finansal kiralama işlemlerinin gerçekleştiği yılı takip

eden yıldan itibaren oluşan kur farklarının aktifleştirilemeyeceği ve doğrudan kâr veya zarar olarak dikkate alınması gerektiği belirtilmiştir.

Mevcut VUK'da özel hallerin düzenlendiği 289 uncu maddeye karşılık gelen 236 ncı maddede kavram güncellenmesi dışında esasa ilişkin herhangi bir değişiklik öngörülmemektedir.

Mevcut VUK'un enflasyon düzeltmesi ve yeniden değerlendirme oranı başlıklı mükerrer 298 inci maddesine karşılık gelmek üzere VUK Taslağında yer verilen 239 uncu maddede mevcut VUK'un enflasyon düzeltmesinin uygulanacağı haller ve düzeltmenin esasları aynen benimsenmiş olmasına karşın, yeniden değerlendirme düzenlemelerine yer verilmediği görülmektedir.

5.1.3. Taslakta Öngörülen Amortisman Esasları

5.1.3.1. Mevcutlarda Amortisman

VUK'un mevcutlarda amortisman uygulamalarına ilişkin hükümlerinde de bazı düzenlemeler yapılması öngörülmektedir. Burada da yine birçok hükümden geçen kavramlar güncel hale getirilmiş, bunun yanı sıra uygulamadaki tereddütlerin ortadan kaldırılması ve diğer kanun maddeleriyle uyumun sağlanması için düzenlemeler yapılmıştır. Yeni VUK Taslağının mevcutlarda amortisman uygulamasına ilişkin hükümlerinin bulunduğu kanun maddeleri aşağıdaki gibidir.

- a) Amortisman Mevzuu (Madde 249)
- b) Arazide Amortisman (Madde 250)
- c) Normal Amortisman (Madde 251)
- d) Azalan Bakiyeler Yöntemiyle Amortisman (Madde 252)
- e) Madenlerde Amortisman (Madde 253)
- f) Fevkalade Amortisman (Madde 254)
- g) Amortisman Oranlarının Geçerlilik Tarihi (Madde 255)
- h) Amortisman Uygulama Süresi (Madde 256)

i) Amortisman Yöntemi (Madde 257)

j) Amortisman Hesapları (Madde 258)

Amortismanın konusunun açıklandığı 313 üncü maddesinde öncelikle kavramların güncellenmesi yapılmış olup, bunun yanında bazı eklemeler ve değişiklikler yapılmış olmakla birlikte amortismanın konusuna ilişkin esaslarda bir değişiklik öngörülmemektedir.

VUK Taslağının 249 uncu maddesine göre amortismanın konusunu; işletmede bir yıldan fazla kullanılan ve yıpranmaya, aşınmaya veya kıymetten düşmeye maruz bulunan taşınmazlarla, bu Kanunun 216' ncı madde gereğince taşınmaz gibi değerlendirilen iktisadi kıymetlerin, alet, edevat, mefruşat, demirbaş ve sinema filmlerinin değerlendirilme esaslarına göre tespit edilen değerlerinin bu kanun hükümlerine göre yok edilmesi teşkil eder.

Değeri 1.000 Türk Lirasını aşmayan peştamallıklar ile işletmede kullanılan ve değeri yine 1.000 Türk Lirasını aşmayan alet, edevat, mefruşat ve demirbaşlar amortismanına tabi tutulmayarak doğrudan gider yazılabilir. İktisadi ve teknik bakımdan bütünlük arz edenlerde bu had topluca dikkate alınır.

VUK Taslağının 219 uncu maddesi uyarınca normal bakım, tamir ve temizleme giderleri dışında, taşınmazları genişletmek, niteliklerini geliştirmek veya değerini devamlı olarak artırmak amacıyla yapılan giderler, taşınmazın maliyet bedeline eklenmesi öngörülmektedir. Bu tutarların amortismanına ilişkin olarak VUK Taslağına eklenen hüküm uyarınca, maliyete eklenen bu giderlerin taşınmazın kalan faydalı ömrü içerisinde amortisman ayrılmak suretiyle ancak taşınmazın maliyetine eklenen gideri oluşturan amortismanına tabi iktisadi kıymetin faydalı ömrünün taşınmazın kalan faydalı ömründen az olması ve ilgili taşınmazdan net bir şekilde ayrıştırılmasının mümkün bulunması şartlarıyla kendi faydalı ömrüne göre veyahut taşınmazın faydalı ömrü tamamlandıktan sonra bu kıymet için yapılan harcamaların, kıymetin aktifleştirildiği hesap döneminin son değerlendirme günündeki değerinin %20'sini aşması hâlinde, yapılan harcamalar bu taşınmaz için belirlenmiş olan faydalı ömür dikkate alınarak itfa edilir.

Arazide amortisman başlıklı 250 inci maddesi uyarınca mevcut VUK ile aynı şekilde boş arazi ve boş arsalar amortismanına tabi değildir. Ancak, bunun istisnası mevcut ile aynı şekilde düzenlenmiş olup, tarım işletmelerinde vücuda getirilen meyvelik, dutluk, fındıklık,

zeytinlik ve güllüklerle incir bahçeleri ve bağlar gibi tarım tesisleri ile işletmede inşa edilmiş olan her nevi yollar ve arklar amortismanına tabi tutulur.

Normal amortismanın düzenlendiği 251 inci madde uyarınca normal amortisman uygulamasında herhangi bir değişiklik öngörülmemiş olup 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu ve 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun kapsamındaki devir işlemlerinde ve iktisadi kıymetlerin iş ortaklıklarının envanterine dahil olduğu hallerde amortismanına tabi iktisadi kıymetler kayıtlı değerleri ve birikmiş amortismanları ile devredilir ve bakiye değerinin itfasına devam olunur.

Azalan bakiyeler ile amortismanın düzenlendiği mükerrer madde 315'e yönelik olarak kavramların güncelleştirilmesi yapılmıştır. Ayrıca mükerrer madde 315'in kapsamına sadece bilanço esasına göre defter tutan mükellefler girmektedir. Benzer şekilde VUK Taslağında da bu mükellefler kapsama alınmış olup, azalan bakiyeler yönteminin uygulanmasında aynı esaslar benimsenmiştir. Buna karşın, binek otomobilleri ve binalar için azalan bakiyeler üzerinden amortisman ayrılamayacağına yönelik ifade eklenmiştir.

VUK Taslağının madenlerde amortisman uygulanmasının açıklandığı 253 üncü maddesine ise uygulamaya ilişkin yeni eklemeler yapılarak madde kapsamı biraz genişletilmiştir. Bu bağlamda, rezervin eksik tahmin edilmesinden dolayı ortaya çıkan itfa edilememiş tutarın da rezervlerin bittiği dönemde doğrudan gider yazılması benimsenmiştir. Mevcut VUK düzenlemesine göre işletme sebebiyle içindeki cevherin azalmasından dolayı maddi değerini kaybeden madenlerin ve taş ocaklarının imtiyaz veya maliyet bedelleri, ilgililerin, müracaatları üzerine bunların büyüklük ve mahiyetleri göz önünde tutulmak ve her maden veya taş ocağı için ayrı ayrı olmak üzere Maliye ve Sanayi Bakanlıklarınca belli edilecek nispetler üzerinden yok edilir. Buna karşın, VUK Taslağının ilgili maddesinde de aynı varlıkların kapsama alınması öngörülmüşken, ilgili bakanlıkların görüşü alınmak suretiyle Maliye Bakanlığınca belli edilecek oranlar üzerinden itfa edileceğine yönelik hükme yer verilmiştir.

317 nci maddede düzenlenen fevkalade amortisman uygulamasına ilişkin olarak güncel kavramların kullanılmasıyla ilgili değişikliklerin öngörülmesi yanı sıra yeni hükümler de eklenmiştir. Daha önceden her işletme için "fevkalade ekonomik ve teknik amortisman oranlarını" Maliye Bakanlığınca belli edilmesi yerine bu belirlemenin doğrudan Gelir İdaresi Başkanlığınca yapılması öngörülmüştür. Ayrıca, mevcut VUK'un 317 nci maddesine göre

belirli durumlarda fevkalade amortismanın uygulanabileceği varlıklar olarak menkul ve gayrimenkuller ile haklar belirlenmişken, VUK Taslağının 254 üncü maddesinde fevkalade amortismanın uygulanabileceği haller aynı şekilde ifade edilmesine karşın, kapsama giren varlıkların düzenlenmesine yönelik olarak amortismanına tabi tüm iktisadi kıymetler madde kapsamına alınmıştır.

Ayrıca, mevcut VUK düzenlemesine ek olarak yine Taslağın aynı maddesinin ikinci fıkrası uyarınca Gelir İdaresi Başkanlığı, bu maddenin uygulanmasına ilişkin usul ve esasları belirlemeye, fevkalade amortismanın uygulanabileceği durumlarda değer tespitini yeminli mali müşavir tasdik raporu ile yaptırmaya yetkili kılınması öngörülmektedir.

Amortisman oranlarının geçerlilik tarihinin düzenlendiği 255 inci maddede kavramların güncelleştirilmesinin dışında, kanun hükmünün uygulamasına ilişkin ilaveler yapılmıştır. Buna göre, mevcut VUK ile aynı şekilde Maliye Bakanlığınca tespit ve ilan olunan amortisman oranları ilanların yapıldığı, ayrı ayrı tespit edilen oranlar ise ilgililerin başvuruda bulunduğu hesap döneminden itibaren geçerli olacaktır. Yine benzer şekilde, Maliye Bakanlığı, tespit ve ilan ettiği amortisman oranlarını gerektiğinde değiştirmeye ve amortismanlarla ilgili diğer konuları belirlemeye yetkilidir.

Söz konusu hükümlere ilave olarak, Maliye Bakanlığının daha önceden tespit ve ilan ettiği amortisman oranlarını değiştirmesi durumunda, uygulamanın söz konusu kıymetler değiştirilmeden önceki amortisman oranı ile itfa edilebileceği gibi Maliye Bakanlığı tarafından tespit edilen faydalı ömür süresinden mükellefçe amortisman ayrılmayan süreler de dahil olmak üzere amortisman ayrılan sürenin indirilmesi suretiyle bulunan amortisman süresi esas alınarak da itfa edilebilir.

Mevcut VUK'un 320 nci maddesi uyarınca amortisman uygulama süresi bakımından daha önce binek otomobillerde uygulanan kıst amortisman yönteminin VUK Taslağının amortisman uygulama süresi başlıklı 256 ncı maddesinde de benimsendiği görülmekte olup, binek otomobillere ilişkin düzenlemenin aynen korunduğu görülmektedir. Ayrıca, mevcut düzenlemeye benzer şekilde amortisman süreleri olarak, Maliye Bakanlığı'nın belirlediği süreden az olmamak üzere, mükellefler tarafından daha uzun bir süre seçilebileceği yeni Vergi Usul Kanunu taslağında belirtilmiştir. Yine aynı şekilde Amortismanın herhangi bir yıl uygulanmamasından veya ilk uygulanan orandan düşük bir oranla uygulanmasından dolayı amortisman süresi uzatılamaz.

İlgili bölümdeki son iki madde olan 257 nci maddede düzenlenen amortisman yöntemi seçme bakımından uygulamalar ve 258 inci maddede düzenlenen amortisman hesapları ile ilgili olarak kavramların güncelleştirilmesi dışında herhangi bir düzenleme yapılmamış olup, mevcut VUK'da yer verilen esasların aynen benimsenmesi öngörülmektedir.

5.1.3.2. Alacaklarda ve Sermayede Amortisman

Alacaklarda ve sermayedeki amortisman uygulaması ile ilgili olarak mevcut VUK'da da yer alan aşağıdaki kanun maddeleri sırasıyla düzenlemiştir.

- a) Şüpheli Alacaklar (Madde 259)
- b) Değersiz Alacaklar (Madde 260)
- c) Vazgeçilen Alacaklar (Madde 261)
- d) Sermayenin İtfası (Madde 262)
- e) Girişim Sermayesi Fonu (Madde 263)
- f) İlk Tesis ve Taazzuv Giderlerinin ve Peştamallıklarının İtfası (Madde 264)
- g) Özel Maliyet Bedellerinin İtfası (Madde 327)

VUK Taslağının 259 uncu maddesinde düzenlenen şüpheli alacaklar ile ilgili olarak kullanılan ifadelerin güncellemesi yapılmış ve bazı hükümler eklenmiştir. Uygulamada “küçük alacak” kavramı ile ilgili tereddütlerin ortadan kalkması için VUK Taslağının 80 inci maddesine göre tespit edilen ve her bir borçlu itibarıyla tahakkuktan vazgeçme tutarının %50'sini aşmayan vadesi üç ay geçmiş alacakların da şüpheli alacak sayılmasına yönelik hüküm bu maddeye eklenmiştir. Ancak bu hüküm uyarınca bir takvim yılında ayrılacak karşılık tutarı senetli ve senetsiz alacakların toplamının değerlendirme günündeki bakiye tutarının %1'ini ve her hâlükârda 5.000.000 Türk Lirasını geçemeyecektir.

Bunun yanı sıra, daha önceden Maliye Bakanlığı tarafından yayımlanan özelgelerde düzenlenen şüpheli alacaklarla ilgili olarak ayrılan karşılıkların ayrı ayrı gösterilmesi ve ilgili olduğu dönemde ayrılmayan karşılık izleyen dönemlerde değerlemede dikkate alınmamasına yönelik hükümler doğrudan kanun metnine eklenmiştir. Aynı şekilde; yurt dışı alacaklar için dava ve icra takibinin yapıldığının 27/11/2007 tarihli ve 5718 sayılı Milletlerarası Özel Hukuk ve Usul Hukuku Hakkında Kanun kapsamında tevsiki gerekir.

260 ncı maddede düzenlenen değersiz alacaklar ile ilgili hükümlere “*Ticari ve zirai kazancın elde edilmesi ve idame ettirilmesi ile ilgili olmak şartıyla*” ifadesi eklenerek uygulamada yaşanan bazı tereddütlerin ortadan kaldırılmasının amaçlandığı görülmektedir. Buna ek olarak, şüpheli alacaklarla ilgili olarak eklenmesi öngörülen hükümlerle aynı doğrultuda, ilgili olduğu dönemde zarara geçirilmeyen değersiz alacaklar izleyen dönemlerdeki değerlemede dikkate alınmamasına ve yurt dışı alacakların değersiz hale geldiğine ilişkin yargı kararının 5718 sayılı Kanun kapsamında tevsikinin gerekli kılınmasına yönelik hükümler eklenmiştir. Yeni bir düzenleme olarak, bu madde kapsamında hangi belgelerin kanaat verici belge sayılacağını belirlemeye ise Maliye Bakanlığının yetkili olduğu belirtilmektedir.

Vazgeçilen alacakların düzenlendiği 261 inci madde mevcut VUK’la benzer şekilde düzenlenmekle birlikte, uygulamada yaşanan tereddütlerin giderilmesini teminen alacaklı yönünden, vazgeçilen alacağın zarar olarak dikkate alınmasında değersiz alacaklara ilişkin esasların uygulanmasına yönelik hüküm eklenmiştir.

Mevcut VUK’un 325 inci maddesinde düzenlenen sermayenin yeniden değerlemesi ve itfası, VUK Taslağının 262 nci maddesinde yalnızca sermayenin itfası başlığıyla düzenlenmiş ve bunun dışında ifadelerin güncellenmesinin yapılmasının haricinde bir değişiklik öngörülmemiştir.

VUK Taslağının 264 üncü maddesinde düzenlenen ilk tesis ve taazzuv giderlerinin ve peştamallıkların itfasının eşit miktarlarda olacak şekilde fakat daha önceden beş yıl olarak belirlenen süre yerine on yıllık bir sürede itfası öngörülmektedir.

Özel maliyet bedellerinin itfası VUK Taslağının 265 inci maddesinde düzenlenmiş olup, mevcut VUK’da gayrimenkullerin, elektrik üretim ve dağıtım varlıklarının ve gemiler olarak sıralanan varlıklar yerine taşınmazlar olarak genel bir ifade kullanılmıştır. Bunun dışında maddenin esasına yönelik bir değişiklik öngörülmemektedir.

5.1.3.3. Özel Haller

266 ncı maddede düzenlenen amortisman tabi kıymetlerin satılması ve 267 nci maddede düzenlenen amortisman tabi kıymetlerin sigorta tazminatı ile ilgili yapılması öngörülen değişiklikler, esas olarak kavramların güncelleştirilmesi ve sadeleştirilmesine yöneliktir. Ayrıca yapılması öngörülen ilave hükümler ile uygulamada karşılaşılan

tereddütlerin ortadan kaldırılmasının amaçlandığı görülmektedir. Bu maddelerin kapsamında geçici hesaplarda tutulan kâr veya tazminat tutarının satışı yapılan iktisadi kıymetin yerine iktisap edilen yeni kıymetlerin amortisman ayrılabilir tutarından fazla ise bu fazlalıkların, satışın yapıldığı yılı takip eden üçüncü yılın kâr ve zarar hesabına ekleneceği belirtilmektedir. Ayrıca, mevcut uygulamalara göre Maliye Bakanlığı tarafından yayımlanan özel çerçevesinde özel maliyet uygulaması kapsamına alınan finansal kiralama ile edinilen varlıkların doğrudan kanunun ilgili hükmüne eklenmesi öngörülmektedir.

Mevcut VUK'un ilgili maddelerinde belirtilen üç yıllık sürenin bitiş zamanına ilişkin tereddütleri ortadan kaldırmak için "satışın yapıldığı takvim yılını takip eden üçüncü yılın sonuna kadar" ifadesi madde metnine eklenmek suretiyle daha açık şekilde yazılmıştır. Ayrıca, ikinci fıkraya "ayrı" sözcüğü eklenmek suretiyle, amortisman tabii bir kıymetin değerinin fiilen ayrılmış amortismanlar düşüldükten sonra kalan tutar olduğu daha açık olarak belirlenmiştir. Bu durumda, herhangi bir sebeple amortisman ayrılmamış kısımlar satış maliyeti olarak dikkate alınabilecektir.

Emtia sigorta tazminatı ile ilgili olan 268 inci maddede ise ifadelerinin güncellenmesinin yanı sıra madde kapsamındaki zirai varlıklar arasına bitkiler de eklenmiş ve değer düşüşleri karşılığında alınanların yanı sıra çalınma dolayısıyla alınan sigorta tazminatlarının da bu madde kapsamına alınmasına yönelik ekleme yapılmıştır.

5.2. Taslak Vergi Usul Kanunu'nun TFRS Değerleme İlkeleriyle Uyumu

Bilindiği üzere, VUK 4/1/1961 tarihinde kabul edilerek 10/1/1961 tarihli ve 10703 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanarak yürürlüğe girmiştir. Bu tarihten itibaren ekonomik ve iş dünyasındaki gelişmeler çerçevesinde muhtelif tarihlerde birçok kez değişikliğe uğramıştır. Bunlardan dolayı, mevcut VUK'un yerini almak üzere hazırlanan VUK Taslağında başta mevcut VUK'ta kullanılan dilin eskiliği olmak üzere sonradan muhtelif tarihlerde yapılan değişikliklerin etkisiyle bu Kanunun genelinde anlam bütünlüğü bulunmamasından hareketle öncelikle kullanılan dilin daha sade, basit ve anlaşılabilir hale getirilmesine yönelik değişiklikler yapılması öngörülmektedir.

Genel uygulama olarak ticari hayat ticaret kanunlarıyla düzenlendiğinden, gerçek kişi tacirler ve şirketler ticari faaliyetlerini ticaret kanunlarının hükümleri kapsamında yürütmektedirler. Ticari faaliyetler ticaret kanunlarına göre yürütülmekle birlikte, ticari faaliyetlerin sonuçları ise vergi kanunlarına göre vergilendirilmektedir.

İşletmelerin uluslararası piyasalara daha rahat entegre olabilmeleri, şeffaflaşabilmeleri ve kurumsal bir yapıda faaliyetlerini yürütebilmeleri için uzun bir hazırlık dönemi sonrası 13/1/2011 tarihinde kabul edilip 14/2/2011 tarihli ve 27846 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanan 6102 sayılı Yeni TTK ile başta finansal raporlama ve bağımsız denetim alanında olmak üzere en köklü değişiklikler ticaret şirketleri alanında yapılmıştır (Karataş, Ekim 2014). TTK’da yapılan bu değişiklikler vergi kanunlarını da yakından ilgilendirmektedir. Özellikle de çalışmamızın konusu kapsamında incelen VUK’un değerlendirme hükümleri ile çok yakından ilgilidir.

Taslak VUK’un değerlendirme hükümlerinde yapılması öngörülen değişiklikler incelendiğinde, öncelikle kullanılan dilin daha sade, basit ve anlaşılabilir hale getirilmesine yönelik olduğu görülmektedir. Bunun yanı sıra, Yeni TTK hükümleri çerçevesinde sermaye şirketleri tarafından UFRS’ler esas alınarak yayımlanan TFRS’nin uygulanmasının gündeme gelmesi nedeniyle, taslak VUK’da düzenlenen değerlendirme hükümlerinde TFRS’de yer verilen ölçüm hükümleri esas alınarak bu yönde bazı yeni düzenlemelerin yapılması beklenmesine rağmen, mevcut VUK’da benimsenen değerlendirme esaslarında bu yönde bir değişiklik öngörülmediği anlaşılmaktadır.

Finansal raporlamanın esasları ile vergileme esaslarının amaçları arasındaki farklılıklar nedeniyle tam bir uyum sağlanmasının mümkün olmayacağı tüm kesimlerce kabul görmektedir. Zira dünya uygulamalarına da bakıldığında, finansal raporlamadan elde edilen ticari kâr ile vergileme esasları bakımından kabul gören mali kâr arasında tam bir uyumun sağlanmasının mümkün olamayacağı açıktır. (Akdoğan, 2016:3) Bu karşın, yeni bir düzenleme olarak yayımlanması vesilesiyle, ülkemizin vergi gelirlerinde herhangi bir kayba yol açmamak kaydıyla, TFRS’de yer verilen ölçüm hükümlerinden bazılarının VUK Taslağında esas alınması yönünde ilaveler ve değişiklikler yapılabileceği düşünülmektedir.

5.2.1. Taslakta Öngörülen Değerleme Esasları ve Yapılması Önerilen Değişikliklerin TFRS Değerleme İlkeleri İle Uyumu

Taslak VUK’da, mevcut VUK’daki değerlendirme tarifi ve değerlendirme günü, başlıklı maddelerine yönelik ayrı bir düzenleme bulunmamasıyla birlikte, değerlendirme esasları başlıklı 213 üncü madde de anlam karışıklığına neden olmamak için daha sade hale getirilmiş ve kullanılan eski tabirlerin bazıları ise günümüzde kullanılan ifadeler ile değiştirilmiştir.

Mevcut VUK'un 261 inci maddesinde düzenlenen değerleme ölçüleri, yeni VUK taslağının 214 üncü maddesinde bazı ifade güncellemeleri dışında benzer şekilde maliyet bedeli; borsa rayici; tasarruf değeri; kayıtlı değer; itibari değer; vergi değeri; rayiç değer ve emsal bedeli olarak sıralanmıştır. Ayrıca, mevcut VUK'da ayrı bir değerleme ölçüsü olarak sayılmayan alış bedeli de yeni VUK Taslağında değerleme ölçüleri arasında sıralanmaktadır.

Diğer taraftan, mevcut VUK'da tüm değerleme ölçüleri ayrı maddelerde tanımlanmış olmasına karşın, VUK Taslağının tanımlar başlıklı 215 inci maddesinde değerleme ölçülerinin tamamının sırasıyla tanımlanması öngörülmektedir.

Bununla birlikte TFRS'de varlıkların ve borçların ölçümünde sıklıkla kullanılan gerçeğe uygun değer, satış maliyetleri düşülmüş gerçeğe uygun değer (net gerçeğe uygun değer), net gerçekleştirilebilir değer, geri kazanılabilir tutar, kullanım değeri ve yeniden değerlendirme ölçüleri ve ilkeleri kavramları vergileme esaslarının amacına uygun bulunmadığı için bu kavramlara taslak VUK'da yer verilmediği düşünülmektedir.

Diğer taraftan; gerçeğe uygun değer, net gerçekleştirilebilir değer gibi TFRS'de kullanılan kavramların terminoloji bakımından VUK taslağında kullanılmamış olmalarının yanı sıra, Taslakta yer verilen değerlendirme ölçülerinin ayrıntılarına bakıldığında, TFRS'de varlıkların ve borçların ölçümünde kullanılan ilkelerin genel olarak dikkate alınmadığı görülmektedir.

Taslak VUK'ta yer alan maliyet bedelinin tanımından iktisap ile ilgili olarak yüklenen "müteferri bilimum giderler" ibaresi yerine "bunlara bağlı giderler" olarak güncellenmesi suretiyle kur farkı, faiz ve vade farkı gibi finansman giderleri maliyet bedeli kapsamı içerisinde tutularak, TFRS'de varlıkların ve borçların ilk muhasebeleştirilmesinde kullanılan maliyet bedeli uyumsuzluk devam etmektedir.

Öte yandan, "TMS 23 Borçlanma Maliyetleri" Standardının 5 inci Paragrafında yer alan "özellikli varlıklar" tanımının kapsamında belirli bir yatırım süresi gerektiren iktisadi kıymetler ile ilgili finansman giderleri maliyet bedeline dahil edilip aktifleştirilerek, bu giderlerin yatırım dönemi sonrasında amortismanına imkan verilmiştir. Ancak VUK Taslağında iktisadi kıymetler arasında bir ayırım yapılmadığı ve bunlardan TMS uyarınca özellikli varlık tanımının kapsamında olanlara yönelik bir tanımlamaya yer verilmemiştir. Hâlbuki özellikli varlık uygulaması ile yatırım döneminde gider yazılan tutarların 5 yıllık zarar taşıma sınırından kaynaklanan olumsuzluk ve gider yazma nedeniyle teknik iflasa sebep olma ihtimalinin ortadan kaldırılabilmesi düşünülmektedir. VUK Taslağına göre borsa

rayicinin belirlenmesinde mevcut VUK'ta yer alan uygulama aynı olmakla birlikte, mevcut VUK'un 263 üncü maddesinde *“Borsa rayici, gerek menkul kıymetler ve kambiyo borsasına, gerekse ticaret borsalarına kayıtlı olan iktisadi kıymetlerin değerlemeden evvelki son muamele gününde borsadaki muamelelerinin ortalama değerlerini ifade eder.”* tanımına karşılık VUK Taslağında *“Borsa rayici, borsalara kayıtlı olan iktisadi kıymetlerin değerlemeden önceki son işlem gününde borsadaki işlemlerinin ortalama değerlerini ifade eder.”* tanımına yer verilmiştir. Mevcut VUK'da borsalar menkul kıymetler, kambiyo ve ticaret borsaları olarak ifade edilirken, Taslakta ortaya çıkabilecek tereddütleri gidererek sadece borsalar ibaresine yer verilmek suretiyle tüm borsaların anlaşılması sağlanmıştır.

Zaten ülkemiz uygulamalarında asıl piyasa olan Türkiye'de kurulmuş borsalarda rayicin oluşmaması halinde işlemlerin kapanışı Türkiye ile aynı takvim gününde gerçekleşen ve ilgili ülke mevzuatları gereği kurulmuş borsalarda oluşan rayiç bedellerin de borsa rayici sayılacağı hususunda Maliye Bakanlığının görüşü bulunmaktadır. Bu bağlamda, Türkiye'de kurulmuş borsalarda rayicin oluşmaması halinde, işlemlerin kapanışı Türkiye ile aynı takvim gününde gerçekleşen ve ilgili ülke mevzuatı gereği kurulmuş borsalarda oluşan rayiçlerin de borsa rayici sayılacağı açıkça belirtilmemesine karşın, böyle bir sınırlamaya da gidilmemiştir. Dolayısıyla, Maliye Bakanlığının bu görüşünün yeniden kaleme alınan VUK taslağında açıkça belirtilmesinin uygun olacağı düşünülmektedir.

TFRS 13'e göre Seviye 1 girdileri işletmenin ölçüm tarihinde erişebileceği, özdeş varlıkların veya borçların aktif piyasalardaki kotasyon fiyatlarıdır diğer bir ifadeyle, düzeltilmemiş olan fiyatlardır. Dolayısıyla, gerçeğe uygun değer ölçümünde ilk dikkate alınacak olan fiyat aktif piyasalarda oluşan fiyat olacaktır.

Taslak VUK hükümlerinde borsa rayicine ilişkin düzenlemeler TFRS 13 çerçevesinde gerçeğe uygun değer belirlenmesine ilişkin temel ilkeyle aynı doğrultuda düzenlenmiştir. Ancak, TFRS 13'de yer alan gerçeğe uygun değer hiyerarşisi önceliği Seviye 1 kapsamındaki girdilere verdiği için, piyasa fiyatı esas alınarak gerçeğe uygun değeri tespit edilebilen birçok varlık ve borç bulunurken taslak VUK'da bazı menkul kıymetler, yabancı paralar ve yabancı paralı alacaklar ve borçlar dışında borsa rayicinin kullanılmasına izin verilmemesi gerçeğe uygun değer kullanımını sınırlı tutmaktadır.

Mevcut VUK'un 264 üncü maddesinde düzenlenen tasarruf değeri ile ilgili olarak VUK Taslağında herhangi bir değişiklik öngörülmemektedir. 265 inci maddede düzenlenen

“mukayyet değer” yerine “kayıtlı değer”, ve 267 nci maddede düzenlenen “emsal bedeli ve emsal ücreti” yerine ise yalnızca “emsal bedel” ifadesinin kullanılması önerilmiş olup, bu maddelerde de ifadelerin güncellenmesi dışında bu değerlerin tanımlarında herhangi bir değişiklik öngörülmemiştir. Ancak, TMS’de ve Yeni TTK’da yer verilen gerçeğe uygun değer ve yeniden değerlendirilmiş bedelle değerlendirme kavramlarına ve yöntemlerine, bunların vergileme ilkelerine uygun bulunmadığı için taslak VUK’a dahil edilmediği anlaşılmaktadır.

Mevcut VUK’un 267 nci maddesinde açıklanan, emsal bedel ve emsal ücret ile ilgili olarak yine kullanılan dil ile ilgili güncellemeler yapılmakla beraber, madde içerisinde geçen oranların bazılarında değişiklik yapılması öngörülmektedir. Ayrıca, emsal bedel ile ilgili olarak yapılan düzenlemede kararnamelere ek olarak Maliye Bakanlığının değerlemeye yetkili kıldığı kişi veya kuruluşların tespit ettiği değerlerinde emsal bedel yerine geçebileceği belirtilmiştir.

Bu maddede yapılması öngörülen düzenlemeler ile maliyet bedeli yönteminde toptan ve perakende satışlar ayrımı kaldırılmış ve maliyet bedeline %25 ilave edilmek suretiyle belirlenmesini öngörmektedir. Mükelleflerin birinci ve ikinci sıra kullanılarak belli edilemeyen emsal bedelleri için doğrudan takdir yöntemine gidilmesi önerilmektedir. Ayrıca, takdir komisyonları dışında değerlendirme yapma yetkisi verilebilecek kuruluşlar konusunda Maliye Bakanlığı’na yetki verilmesi önerilmektedir.

Özellikle VUK Taslağının 224 üncü maddesinde tanımlanan kıymeti düşen mallar için her ne kadar emsal bedele atıf yapılmışsa da, yangın, deprem ve su basması olarak sayılan olayların ortaya çıkması halinde uygulanabilecek tek ölçü takdir komisyonu ölçüsü olmaktadır. Bu ölçünün uygulanmasında ortaya çıkan tereddütler gerek yapılan değerlemenin güvenilirliğini etkilemekte gerekse ihtiyaca zamanında cevap verememektedir. Bu nedenle, üçüncü sıranın ikinci paragrafında Maliye Bakanlığına verilen yetki ile bu sorunun çözülmesi amaçlanmıştır. Örneğin; yangın, deprem ve su basması gibi olaylarda varsa öncelikle sigorta ekspertiz raporlarının, bozulma, çürüme vb. durumlarda konusuna göre Ticaret Odası Temsilcisi ve YMM’nin birlikte düzenleyecekleri tespiti dayalı değerlendirilen esasları yetki ve kapsam açısından Maliye Bakanlığınca düzenlenebilecektir.

Vergi kanunlarında tanımlanan emsal bedeli daha ziyade malların değer düşüklüğü esnasında ortaya çıkan değer düşüklüğünün hesaplanması için kullanılan bir ölçüdür. Benzer şekilde; “TMS 2 Stoklar” Standardı uyarınca stoklar finansal tablolarda kullanımları veya

satılmaları sonucunda elde edilmesi beklenen tutardan daha yüksek bir bedelle izlenememektedir. Dolayısıyla, maliyetlerin kullanım veya satış sonucu elde edilecek tutardan yüksek olması durumunda, stok değer düşüklüğü karşılığı ayrılır. Bunun sonucunda, stoklar finansal durum tablosunda maliyet ya da net gerçekleşebilir değerden düşük olanı ile raporlanır. Ayrıca, TMS 2 uyarınca net gerçekleşebilir değer; işin normal akışı içinde, tahmini satış fiyatından, tahmini tamamlanma maliyeti ve satışı gerçekleştirmek için gerekli tahmini satış giderleri toplamının düşürülmesiyle elde edilen tutarı ifade eder.

TMS 2'nin 30 uncu Paragrafı çerçevesinde, net gerçekleşebilir değer tahmini, öncelikle hesaplama anında mevcut güvenilir kanıtlara göre stokların satılması durumunda elde edilmesi beklenen satış tutarları esas alınarak yapılır. Bunun yanı sıra, TMS 2'nin 31 inci Paragrafına uygun olarak stokların elde tutuluş amaçları da dikkate alınır. Örneğin, belirli bazı stokların satışı taahhüt edilmiş ve fiyat sözleşme ile belirlenmişse, net gerçekleşebilir değer tespitinde bu fiyat kullanılmalıdır. Stok değerlemesi aşamasında bağlı olunacak herhangi bir sözleşmeye dayalı tutar bulunmaması durumunda ise net gerçekleşebilir değer tespitinde subjektif yargıların, kriterlerin ve değerlendirmelerin kullanılması gerekecektir.

TMS 2'de yer verilen bu hükümlere göre net gerçekleşebilir değer ölçümünde esas alınan hususlara bakıldığında, esas olarak stok kaleminin gerçeğe uygun değerinin ölçümünün amaçlanmadığı anlaşılmaktadır. Bu itibarla, net gerçekleşebilir değer ölçümü işletmeye özgü bir değer iken TFRS 13'de açıklanan gerçeğe uygun değer piyasa bazlı bir ölçüm olup işletmeye özgü bir ölçüt değildir. Bu nedenlerle, stokların net gerçekleşebilir değeri, stoğun gerçeğe uygun değerinden satış giderlerinin düşülmesiyle elde edilen tutara her zaman için eşit olmayabilir.

TMS 2 uyarınca stoklar maliyet veya net gerçekleşebilir değerinden düşük olanına göre değerlendirilmek suretiyle değer düşüklüğü karşılıkları da işletmeye özgü değer kapsamında tespit edildiğinden, genellikle gerçeğe uygun değeri yansıtmaz. Bu çerçevede, Taslak VUK'un 267 nci maddesine göre emsal değer tanımının ikinci sırasında yer alan maliyet esas kapsamında değeri bilinmeyen bir varlığın, değerinin tespit edilme çalışmaları sadece TFRS 13 kapsamında gerçeğe uygun değer hesaplamaları ile karşılaştırılabilecektir. VUK Taslağında öngörülen, emsal bedeli belli edilecek iktisadi kıymetin, maliyet bedeli bilinir veya çıkarılması mümkün olursa, bu takdirde mükellef bu maliyet bedeline %25 ilave etmek suretiyle emsal bedelini bizzat belli etmesi düzenlemesinde sabit bir oranı öngörmesi nedeniyle bu karlılıkta çalışmayan çoğu sektör için gerçeğe uygun değeri yansıtmayacaktır.

Mevcut VUK'un 268 inci maddesinde *“bina ve arazinin Emlâk Vergisi Kanunu'nun 29 uncu maddesine göre tespit edilen değeri”* olarak tanımlanan vergi değeri kavramında ve tanımında VUK Taslağında herhangi bir değişiklik öngörülmemiştir.

“TMS 16 Maddi Duran Varlıklar” Standardı uyarınca bina ve araziler, başlangıçta, ilgili maddi duran varlık kaleminin kullanılabilir duruma getirilmesi için katlanılan harcamaların tamamını içerecek şekilde maliyet bedeli ile kaydedilir. Dönem sonlarında ise bina ve arazi ilk muhasebeleştirilmenin ardından, maliyetinden birikmiş amortisman düşüldükten sonraki değerinden ya da gerçeğe uygun değerinden diğer bir ifadeyle yeniden değerlendirilmiş tutarından ölçülebilir. Bina ve arazilerin vergi değeri, diğer bir ifadeyle bina ve arazinin Emlâk Vergisi Kanunu'nun 29 uncu maddesine göre tespit edilen değeri bazı durumlarda TMS 16'da yer verilen ölçüm hükümlerine uygun olurken, bu değer çoğu durumda farklı olacaktır.

5.2.2. Taslakta İktisadi İşletmelere Dahil Kıymetlerin Değerleme Esasları ve Yapılması Önerilen Değişikliklerin TFRS Değerleme İlkeleri İle Uyumu

VUK Taslağının 216 ncı maddesinde öncelikle mevcut VUK'da kullanılan “gayrimenkuller” kavramı “taşınmazlar” olarak güncellenmesine karşın, “gayrimaddi haklar”, ifadesi ise günümüzde sıklıkla kullanılan “maddi olmayan varlıklar” olarak güncellenmemiştir. Daha önceden “gayrimenkuller” olarak adlandırılan bu madde, Taslakta “taşınmazlar ve taşınmazlar gibi değerlendirilen iktisadi kıymetler” olarak yer almaktadır. Bu değişiklik ile maddenin kapsamının biraz daha genişletilmiş olduğu düşüncesi uyandırmakla birlikte, maddenin kapsamının aynen korunduğu görülmektedir. Bu itibarla, tesisat ve makinelerle ilave olarak ayrıca alet, mefruşat ve demirbaş eşya makine ve teçhizatın bir parçası gibi düşünülerek, bunların da taşınmaz olarak değerlendirilmesi gerekmektedir. Bu hususun “TMS 16 Maddi Duran Varlıklar” Standardının 9 uncu Paragrafı ile de uyumlu olacağı görülmektedir. Zira TMS 16'nın 9 uncu Paragrafında *“Kalıplar, araç ve gereçler gibi tek başına önemsiz kalemlerin toplanarak, muhasebeleştirilme ilkelerinin toplam değere uygulanması uygun olabilir.”* denilmektedir.

Taşınmazlarda ve taşınmaz gibi değerlendirilen kıymetlerde maliyet bedeline eklenen giderlerin düzenlendiği 217 nci maddede yapılması öngörülen değişiklikler ve ek diğer açıklamalarla da vergi mükellefleri arasındaki farklı uygulamalara engel olunması amaçlanmaktadır. “TMS 16 Maddi Duran Varlıklar” ve “TMS 23 Borçlanma Maliyetleri”

Standartlarının maliyet unsurları ile ilgili kısmıyla yapılan bu düzenlemeler arasında finansman giderlerinin maliyet bedeline eklenmesi hususunda özellikli varlıklar bakımından farklılık olduğu görülmektedir. Ancak, TMS 16'nın 16 ncı Paragrafında yer verilen maliyet unsurları ile 17 nci Paragrafında açıklanan ilgili varlığa atfedilebilen maliyetler bölümlerinde bu düzenlemelerdeki açıklamaların benzerlerini görmek mümkündür. Satın alma sırasında ödenen ücret, komisyon ve vergilerle ilgili olarak ihtiyarilik uygulamasına mükellefler arasında uygulama birliği sağlamak üzere son verilmiş olup TMS 16 ile bu konuda da uyum sağlanmıştır.

Ayrıca, TMS 16'da maliyet unsurları arasında deneme üretimiyle ilgili açıklamaların yapılmasının nedeni ise, özellikle makine ve teçhizatların üretime hazır hale getirilmesi için üretilen numunelerin de bir maliyet olarak görülmesidir. Aynı şekilde, TMS 16'nın 17 nci Paragrafının (e) bendinde de test üretimleri için yapılan maliyetlerden test ürünlerinden elde edilecek net hâsılat düşüldükten sonra kalan tutarın maliyete eklenebileceği açıklanmıştır. Buna karşın, VUK Taslağının maliyet bedeline giren giderler arasında deneme üretimi ile ilgili herhangi bir hususa yer vermediği görülmektedir.

Yukarıda belirtildiği üzere, VUK Taslağında TMS'lerde kullanılan özellikli varlık kavramına yer verilmediğinden, varlıkların maliyet bedeline giren finansman giderleri bakımından farklılık bulunmaktadır. TMS 23 uyarınca, amaçlanan kullanıma ve satışa hazır hale getirilmesi zorunlu olarak uzun bir süreyi gerektiren varlıkların elde edilmesi, inşası veya üretimi ile doğrudan ilişkilendirilebilen borçlanma maliyetleri bu varlığın maliyetinin bir parçasını oluştururken, diğer borçlanma maliyetlerinin gider olarak muhasebeleştirilmesi gerekmektedir. Ancak, VUK Taslağında taşınmazların finansmanında kullanılan kredilere ilişkin faiz giderleri ile ortaya çıkan kur farklarının taşınmazın envantere alındığı hesap döneminin sonuna kadar olan kısmının maliyet bedeline girmesi gerekli kılınmakla birlikte, bunların envantere alındığı hesap döneminden sonraki dönemlere ilişkin olanların doğrudan kar ve zarar hesabına geçirilebilmesine izin verilmiştir.

İnşa ve imal giderleriyle ilgili olan mevcut 271 inci maddeye ifade düzeltmeleri dışında aynen korunarak VUK Taslağında 218 inci madde olarak yer almaktadır.

Taşınmazlarda maliyet bedelinin artmasına ilişkin düzenlemelerin yapıldığı 219 uncu maddede kavramların güncelleştirilmesi yapılmasının yanı sıra madde metnine bazı eklemelerde bulunulmuştur. Zaten mevcut madde metni esas olarak TMS 16'da yer alan

hükümlerle uyumludur. “TMS 16 Maddi Duran Varlıklar” standardının “Sonraki Maliyetler” bölümünün 13 ve 14 üncü Paragraflarında sonradan varlığın maliyetine eklenebilecek maliyet unsurları açıkça belirtilmiştir.

Bunun yanı sıra, TMS 16 uyarınca özellikle gemi ve uçaklarda söz konusu olabilen dönemsel büyük bakım onarımlarda yapılan harcamaların ayrıca belirlenmesi gerektiği belirtilmektedir. Gemilerde kayıtlı olunan sicil tarafından genellikle 5 yılda bir yapılan bu denetimlerde, tek tek ele alındığında gider olarak görülebilecek birçok parçanın birlikte değişimi zorunlu tutulmaktadır. Yine Uçaklar için ömrünü tamamlamış olup olmadığına bakılmaksızın belli parçalar bu denetimlerde değiştirilmektedir. Aynı şey enerji türbinleri için de söz konusu olabilmektedir. TMS 16’da da özellikle uçaklar için bu örnek verilmiş ve dönemsel büyük bakım onarımların normal tamir ve bakım giderlerinden ayrı düşünülerek maliyete eklenmesi gerektiği vurgulanmıştır. Ancak, VUK Taslağında maliyet bedelinin artmasına yönelik bu maddede bu şekilde bir düzenlemeye yer verilmemekte, halbuki TMS’lerde yer verilen bu düzenlemelerin ruhuna da uygun olan bu yaklaşımın VUK Taslağında açıkça benimsenmesinde fayda olduğu düşünülmektedir.

Satın alınan emtianın açıklandığı 222 nci üncü maddenin hemen hemen tamamen değiştirilmesi öngörülmektedir. Bu çerçevede, Taslakta yapılması öngörülen düzenleme ile satın alınan emtia maliyet bedeli ile değerlendirilmesi öngörülmektedir. Bu kapsamda, maliyet bedeline satın alma fiyatı, varsa emtiaya ilişkin ödenen gümrük, özel tüketim ve benzer nitelikteki vergiler ile nakliye masrafları gibi emtiayı mevcut haline ve muhafaza edildiği yere getirebilmek için harcanan giderler de dâhildir. Ayrıca, yeni eklenen hüküm ile satın alınan emtia ile doğrudan ilişkili olan iskonto ve indirimler maliyet bedelinden düşülmesi öngörülmektedir. Emtianın maliyet bedeli, değerlendirme gününden önceki 15 günlük ağırlıklı ortalama satış fiyatının %10 veya daha fazla üzerinde olursa, mükellefler maliyet bedeli yerine emsal bedelin belirlenmesinde kullanılan ikinci sıradaki yöntem hariç olmak üzere emsal bedeli ölçüsünü kullanabilirler. Bu hüküm imal edilen emtia hakkında da uygulanabilir.

Taslak düzenlemede satın alınan emtianın maliyet bedeliyle değerlendirilmesine yönelik hüküm yer almakta ve Taslağın 215 inci maddesi uyarınca maliyet bedeline satın alma fiyatı, varsa emtiaya ilişkin ödenen gümrük, özel tüketim ve benzer nitelikteki vergiler ile nakliye masrafları gibi emtiayı mevcut haline ve muhafaza edildiği yere getirebilmek için harcanan giderlerin de dâhil edileceği hüküm altına alınmıştır. Maliyet bedeline dahil edilmesi gereken

vergi kalemleri ayrıca belirtilerek uygulamada yaşanan tereddütlerin giderilmesi amaçlanmıştır. Bu itibarla, maliyet bedeline ilişkin olarak TMS 2’de yer verilen hükümler ile taslak düzenlemede belirtilen maliyet bedeline dahil edilen vergilerle ortak bir içerik vardır.

Buna karşın, kıymetli maden ticareti ile uğraşanların emtianın onlar için stok niteliğinde olmasından dolayı bu değerlemeden hariç tutulmasının uygun olacağı düşünülmektedir. Bunun nedeni “TMS 2 Stoklar” standardı ile de uyumlu olarak, kıymetli maden ticareti ile uğraşanların maliyet bedeli ile değerleyecek olmalarıdır. Birinci fıkrada maliyet değeri dışında borsa rayici ile değerlendirme benimsenmiştir. TFRS 13’de gerçeğe uygun değer “*piyasa katılımcıları arasında ölçüm tarihinde olağan bir işlemde, bir varlığın satışından elde edilecek veya bir borcun devrinde ödenecek fiyat*” olarak tanımlanmıştır. Bu tanımda yer alan fiyatın oluşmasında organize borsalar en iyi uygulamadır. Bu yüzden borsa rayicinin de alınması gerçeğe uygun değer kavramını tam olarak karşılamaktadır.

Emsal bedel ile ilgili olarak, değerlendirme günündeki değer yerine son 15 günün ortalaması esas alınmıştır. Bunun nedeni, değerlendirme gününde doğruyu yeterince yansıtmama olasılığı olan alış ve satışlardır. Bazen yüksek tutarlı veya çok düşük tutarlı hareketler emsal bedel için gerçeği yansıtmayabilir. Böyle bir olumsuzluğun önüne geçmek için son 15 günün ortalaması esas alınmıştır. “TMS 39 Finansal Araçlar: Muhasebeleştirme ve Ölçme” Standardının 28 inci Paragrafında “*gerçekleşen son işlem fiyatları, gerçeğe uygun değere ilişkin en iyi tahmini gösterir. Gerçeğe uygun değerın tespitine ilişkin olarak, ilan edilmiş (kayıtlı) fiyatların veya yakın zamanda gerçekleşen piyasa işlemlerinin bulunmaması durumunda, finansal varlığın tamamına ilişkin gerçeğe uygun değer ile finansal durum tablosu dışı bırakılan kısım karşılığında devralandan elde edilen tutar arasındaki fark, gerçeğe uygun değere ilişkin en iyi tahmini gösterir*” şeklinde açıklanmıştır. Bu açıklamadan da anlaşılacağı üzere TMS 39’da yer alan hükümler ile taslakta getirilen değerlendirme esası aynı olmasa da önceki uygulamalara göre daha yakındır.

Ancak, VUK Taslağında belirtilen süreler çerçevesinde ortalamanın alınmasının nedeni, değerlendirme günündeki ani dalgalanmalar veya spekülasyon işlemlerden kaynaklanan yanıltıcı değerlerdir. Ayrıca, Kavramsal Çerçeve’de ve TMS’lerde amaçlanan gerçeğe uygun sunum yaklaşımına göre de yapılacak açıklamalar ve ölçümlerde bu hususlara dikkat edilmesi ve en gerçekçi tahminlerin kullanılması gerektiği belirtilmektedir.

İmal edilen emtiaya ilişkin düzenlemelerin yapıldığı 275 inci maddede kavramların güncelleştirmeleri dışında maddenin esasında bir değişiklik öngörülmemiştir. İmal edilen emtia ile ilgili olarak yapılması öngörülen düzenleme ile değerlendirme usullerinde genel idare giderlerinden mamule düşen payın maliyete verilmesine ilişkin ihtiyarilik devam etmekte ve aynı şekilde mevcut maddenin son fıkrası aynen kullanılarak mükelleflerin imal ettikleri emtianın maliyet bedellerinin, bu maddede belirtilen unsurları içermek kaydıyla diledikleri usulde belirleyebilmelerine imkân tanınmaktadır. Bu itibarla, isteyen mükelleflerin tercihli uygulamayı benimseyerek stokların değerlemesinde TMS'ye uygun bir usul belirlemeleri mümkün olabilmektedir.

Buna karşın, imal edilen emtia ile ilgili kapasite kullanımının düşük olduğu durumlarda, üretim maliyetine yüklenen amortisman ve benzeri sabit giderlerin tamamının maliyete yüklenilmesi söz konusu olabilmektedir. Buna ilişkin düzenleme “TMS 2 Stoklar” Standardının 13 üncü Paragrafında “*Her bir üretim birimine dağıtılan sabit genel üretim gider tutarı, düşük kapasite ya da atıl kapasite nedeniyle arttırılmaz. Dağıtılmayan genel üretim giderleri, gerçekleştiği dönemde gider olarak kaydedilerek sonuç hesaplarına alınır*” şeklinde yer almaktadır. Stok maliyetlerine ilişkin taslak VUK'un bu düzenlemesinde esas olarak bu yönde bir düzenleme olmamakla birlikte, eksik kapasite kullanımlarında yani fiilen kurulu kapasitenin daha azının kullanımı halinde sabit maliyetlerin tamamının üretim maliyetine yüklenilmemesine yönelik olarak imal edilen emtianın maliyet bedelinin istenilen usulde belirlenmesine imkan tanıyarak ihtiyari bir uygulama öngörülmüştür.

Menkul kıymetler ile ilgili düzenlemelerin yapıldığı 225 inci maddesinin esasında bir değişiklik öngörülmemiş olup, yeni taslak kanunda yapılması öngörülen düzenlemelerin TMS/TFRS ile uyum durumunun değerlendirilmesi aşağıdaki şekildedir.

225 inci maddenin birinci fıkrasında yapılması öngörülen düzenleme “TMS 39 Finansal Araçlar: Muhasebeleştirme ve Ölçme” Standardı ile “TFRS 9 Finansal Araçlar” Standardına aykırı bir düzenlemedir. İlgili standartlarda gerçeğe uygun değer üzerinden ölçüm esas alınmıştır. Ülkemizde yatırım fonlarının günlük olarak değer tespitleri organize bir borsa aracılığı ile yapılmakta ve açıklanmakta olduğundan aslında düzenlemede bu husus dikkate alınarak finansal araçların muhasebeleştirilmesine ve ölçümüne ilişkin ilgili TMS'ye ve TFRS'ye uygunluk sağlanabilecektir.

225 inci maddenin ikinci fıkrasında yer verilen hükümler uyarınca borsa rayici ile değerlendirme öngörülmekte olup, finansal araçların muhasebeleştirilmesi ve ölçümüne ilişkin TMS hükümleri ile paralellik göstermektedir. İlgili standartlar uyarınca özetle organize borsada işlem gören varlıklar gerçeğe uygun değer ile değerlendirilir. Değerleme gününde eğer bir işlem gerçekleşmemiş ise en son işlem fiyatı gerçeğe uygun değeri olarak ele alınır. Ancak, gerçeğe uygun değer asıl veya en avantajlı piyasada tespit edilemediği takdirde, TFRS 13’de değerlendirme yöntemlerinin uygulanması öngörülmektedir. Diğer taraftan, bazı durumlarda gerçeğe uygun değer olarak maliyet değeri esas alınabilmektedir.

Ayrıca, bu madde ile diğer sermaye piyasası araçları denilmek suretiyle türev işlemleri de VUK kapsamına alınmış olacaktır. Türev araçların değerlendirme esasları TMS/TFRS’ler ile bazı farklılıklar gösterebilecektir. Bunun yanı sıra, borsa rayici bulunmayan ve getirisi ihraç edenin kar veya zararına bağlı olarak doğan ve değerlendirme günü itibarıyla hesaplanması mümkün olmayan menkul kıymetlerin alış bedeli ile değerlendirilmesine yönelik hüküm muhasebe standartları açısından biraz daha esnektir. Gerçeğe uygun değer tespit edilebilmesi veya tahmin edilebilmesi durumunda ilgili kalemin ölçümünde gerçeğe uygun değer kullanılır. Ancak, Ülkemizde uygulamada suiistimal edilebilecek bir husus olduğu için vergi otoriteleri tarafından pek tercih edilmemesi olağan olarak karşılanmaktadır.

Mevcut VUK’da yabancı paralı işlemlerin değerlemesine ilişkin düzenlemenin bulunduğu yabancı paraların borsa rayici ile değerlemesinin öngörüldüğü 280 inci maddesinde borsa rayici ile ölçüm esası korunmakla birlikte, yabancı paraların değerlemesine ilişkin uygulamaların büyük oranda değiştirilmesi öngörülmektedir.. Taslakta yer verilen düzenleme çerçevesinde, önceden isteğe bağlı olan yabancı para ile olan senede bağlı borç ve alacakların reeskont işleminin ihtiyari olması uygulamasının korunması nedeniyle, gerek reeskont işlemlerde kullanılan hesaplama yöntemi gerekse uygulanmasının ihtiyari olması nedeniyle TMS’lere uygunluk sağlanamamıştır. Ancak, TMS’de yer alan hükümler uyarınca finansman unsuru içeren tüm alacakların ve borçların diğer ifadeyle senetli veya senetsiz tüm alacaklar ve borçlar için bugünkü değer hesaplamaları çerçevesinde reeskont işlemi uygulanmalıdır.

Alacaklara ilişkin değerlemelerin düzenlendiği 227 nci maddede de taslağın bir önceki maddesinde yabancı paralar için öngörüldüğü üzere senede bağlı alacakların reeskontu ihtiyaridir. Buna karşın, “TMS 18 Hasılat” Standardının 11 inci Paragrafı uyarınca alacakları ortaya çıkaran hasılatın içerdiği vade farklarıyla ilgili hüküm uyarınca hasılat sonucunda

oluşan alacak tutarının gerçeğe uygun değeri ile raporlanması gerekmekte olup, bu kısım ile VUK Taslağı ilgili maddesi uyumsuzluk göstermektedir.

Ancak, burada farklı olan iki husus bulunmaktadır. Birincisi, TMS'ler çerçevesinde vade farkı uygulaması için alacağın senetli veya senetsiz olmasının bir önemi yoktur. İkincisi ise vade tanınmış olsa bile, elde edilecek nakit akışının bu süre içinde finansman unsuru içermesi gerekmektedir. Yani, eğer vadeli bir senetli satış sonucu ortaya çıkan alacak finansman unsuru içermiyorsa, bu da tutarın içinde vade farkı olmadığı anlamına geldiğinden bu tutara da reeskont hesaplanmamalıdır.

TMS hükümlerinin ilke bazlı olduğu dikkate alındığında, VUK taslağında senede bağlı olmayan alacaklar için reeskont uygulanmamasının bu şekilde kurala bağlanmasının suiistimallerin önüne geçmek için olduğu anlaşılmaktadır.

Mevcut VUK'a göre aynı madde içerisinde düzenlenen ilk tesis ve taazzuv giderleri ile peştamallıklar VUK Taslağının 228 inci ve 229 uncu maddelerinde ayrı başlıklar altında düzenlenmiştir. Buna karşın, mevcut VUK'da kullanılan ifadelerin güncelleştirilmesi dışında bunların değerlendirme esaslarında herhangi bir değişiklik öngörülmemiştir. Dolayısıyla, gerçek veya tüzel kişilerde peştamallıklar kayıtlı değerleriyle değerlendirilmeye, ilk tesis ve taazzuv giderlerinin ise aktifleştirilmesi ihtiyari bırakılmaya devam edilmiştir.

Buna karşın, "TMS 16 Maddi Duran Varlıklar" Standardı uyarınca kuruluş ve örgütlenme giderleri aktifleştirilmeyip doğrudan gider yazıldığından, madde metninde ihtiyari uygulamanın aynen korunması neticesinde, bu tercihi kullanmayanların TMS'ye uygun olarak kuruluş ve örgütlenme giderlerinin doğrudan dönem giderlerine atılması mümkün iken, aktifleştirmeyi seçenler açısından farklılık söz konusu olmaya devam edecektir. Ayrıca, şerefiye de özü itibarıyla bir maddi olmayan duran varlık kalemi olduğundan ve şerefiyenin de nasıl hesaplanacağı ve izleyen dönemlerde nasıl değerlendirileceğine ilişkin olarak TMS'lerde ayrıntılı hükümler bulunmasına karşın, VUK Taslağında yalnızca kayıtlı değerleriyle değerlendirme öngörülmesiyle TMS'ler ile tamamen farklı bir uygulama öngörülmeye devam edilmektedir.

Aktif geçici hesap kıymetlerine ilişkin mevcut VUK'un 283 üncü maddesi ile Finansal Raporlamaya İlişkin Kavramsal Çerçeve'nin gider tahakkukları ile ilgili olarak benzer hükümler açıklanmış ve Taslak VUK'da kavramların güncelleştirilmesi dışında değerlendirme esasında bir değişiklik öngörülmediğinden TMS uygulamalarına aykırılık söz konusu

olmayacaktır. VUK Taslağının 231 inci maddesi ise kasa değerleri hakkında olup, değerlendirme esasları TFRS 13’de açıklanan gerçeğe uygun değer kavramı ile örtüşmektedir.

VUK Taslağının 232 inci maddesinde düzenlenen borçlara ilişkin değerlendirme hükümlerinde, alacakların değerlemesine ilişkin düzenlemelerin yapıldığı 227 nci maddesine paralel düzenlemeler yapılmış olup senetli borçlanmaların reeskonta tabi tutulması ihtiyari olmaya devam etmiştir. Dolayısıyla, senede bağlı olmayan borçlar için reeskont işlemi yapılamaması ve senede bağlı borçlar için ise reeskont hesaplamasının farklı olması nedeniyle, borçların değerlemesi TMS hükümleri ile uyumlu değildir.

Daha önceki reeskont hükümlerinde olduğu gibi, TMS 2 Stoklar Standardının 18 inci Paragrafında vade farkına ilişkin hükümler bulunmaktadır. TMS 18 Hasılat Standardı hükümlerine benzer bir şekilde, vadeli nakit akışının olduğu işlemlerde vade farkından söz etmek için finansman unsurunun olması gerekmektedir. Finansman unsuru içermeyen işlemlerde stoklarda vade farkı olmadığı kabul edilir ve buna karşılık borçlara ilişkin bir reeskont çalışması yapılmaz. Bu hususta Taslak VUK’ta yapılan düzenleme ilgili TMS’den farklılık göstermektedir.

Pasif geçici hesap kıymetlerinin değerlemesinin düzenlendiği 234 üncü maddede ve karşılıkların değerlemesinin düzenlendiği 235 inci maddede yapılan düzeltmeler sadece kavramların güncelleştirilmesine yöneliktir. Pasif geçici hesap kıymetleri ile ilgili hükümlere Finansal Raporlamaya İlişkin Kavramsal Çerçeve’nin gelir tahakkuku bölümünde yer verilmiş olup, mevcut ve taslak kanun maddelerinde bununla ilgili olarak aynı esaslar benimsenmiştir.

Taslak VUK’un 288 inci maddesinde mevcut kanun maddesinde yer alan ifadeler güncelleştirilmek suretiyle karşılık *“gerçekleşen veya gerçekleşmesi beklenen fakat miktarı kesin olarak kestirilemeyen ve teşebbüs için bir borç mahiyetini arz eden belli bazı zararları karşılamak amacıyla hesaben ayrılan meblağlar”* olarak tanımlanmıştır.

Karşılıkların muhasebeleştirilmesi ve ölçümü *“TMS 37 Karşılıklar, Koşullu Borçlar ve Koşullu Varlıklar”* Standardında düzenlenmiştir. Bu Standarda göre karşılık *“gerçekleşme zamanı veya tutarı belli olmayan yükümlülükler”* olarak tanımlanmış olup, mevcut ve taslak VUK’un ilgili maddelerindeki karşılık tanımı ile benzerlik göstermektedir. Karşılıkların muhasebeleştirme koşulları ile ilgili olarak TMS 37’de aşağıdaki hususlar belirtilmiştir.

- a) *Geçmiş bir olaydan kaynaklanan mevcut bir yükümlülüğün (hukuki veya zımni) bulunması;*
- b) *Yükümlülüğün yerine getirilmesi için ekonomik fayda içeren kaynakların işletmeden çıkmalarının muhtemel olması,*
- c) *Yükümlülük tutarının güvenli bir biçimde tahmin edilebiliyor olması.*

VUK'un ilgili maddesinin uygulamasında daha fazla detayın olduğu bilinmektedir. Standartlarda karşılıklara konu risklerin oluşmuş olmasının kanaati şirket yönetimine verilmişken, VUK'un uygulanmasında ise başka hukuki kanıtlar istenmektedir. Dolayısıyla, karşılıklar aynı esaslara göre düzenlenmiş olmasına rağmen, karşılıkların ayrılabilmesi bakımından farklılıklar bulunmaya devam edecektir.

TMS'lerde düzenlenen finansal kiralama ile kanun maddelerinin dayanağı olan finansal kiralama arasında esaslar bakımından benzerlikler olmasına karşın bazı farklılıklar bulunmaktadır. "TMS 17 Kiralama İşlemleri" Standardının 17 nci Paragrafına göre aşağıda sayılan kriterlerin bir veya birden fazlasının bulunması durumunda, gerçekleştirilen kiralama işlemi finansal kiralama sayılmaktadır.

- a) *Kiralama sözleşmesinde, kiralanan varlığın mülkiyetinin kiralama süresi sonunda veya daha önce kiracıya geçeceği ön görülmesi,*
- b) *Kiracıya, kiralanan varlığı buna ilişkin opsiyonun kullanım tarihinde oluşması beklenen gerçeğe uygun değerinden çok daha düşük bir bedelle satın alma opsiyonu verilmesi nedeniyle, kiralama sözleşmesinin başlangıcı itibariyle kiracı tarafından bu opsiyonun kullanılacağı beklenmesi,*
- c) *Mülkiyet kiracıya geçmeyecek dahi olsa, kira süresinin kiralanan varlığın ekonomik ömrünün büyük bir bölümünü kapsamaması,*
- d) *Kiralama sözleşmesinin başlangıcı itibariyle, asgari kira ödemelerinin bugünkü değerlerinin, en az, kiralanan varlığın gerçeğe uygun değerine eşit olması veya*
- e) *Kiralanan varlığın, üzerinde büyük değişiklikler yapılmadığı sürece, sadece kiracı tarafından kullanılacak özel bir yapıda olması.*

Vergi kanunları açısından finansal kiralama ise 6361 sayılı Finansal Kiralama, Faktöring ve Finansman Şirketleri Kanunu'nda belirtilen finansal kiralama işlemine göre yapılan sözleşmeleri kapsamaktadır. İlgili kanun hükümlerine göre finansal kiralama;

- a) *Bir finansman kiralama sözleşmesine dayalı olması,*

- b) *Kanun veya ilgili mevzuatı uyarınca yetkilendirilen kiralayan tarafından finansman sağlamaya yönelik olarak bir malın mülkiyetinin kira süresi sonucunda kiracıya devredilmesi,*
- c) *Kiracıya kira süresi sonunda malın rayiç bedelinden düşük bir bedelle satın alma hakkı tanınması veya*
- d) *Kiralama süresinin malın ekonomik ömrünün yüzde sekseninden daha büyük bir bölümünü kapsamaması veya finansal kiralama sözleşmesine göre yapılacak kira ödemelerinin bugünkü değerlerinin toplamının malın rayiç bedelinin yüzde doksandan daha büyük bir değeri oluşturması hallerinde finansal kiralama olarak kabul edilir.*

“TMS 17 Kiralama İşlemleri” Standardının 20 nci Paragrafında yer alan “*finansal kiralama işlemi, kiralama sözleşmesinin başı itibariyle tespit edilmiş, gerçeğe uygun değer ya da asgari kira ödemelerinin bugünkü değerinden düşük olanı üzerinden bilançolarında varlık ve borç olarak muhasebeleştirir*” hükmü ile ilk muhasebeleştirilmenin nasıl olacağı açıklanmıştır. Buradaki hükümden de anlaşılacağı üzere, finansal kiralama işleminin ilk kaydından itibaren oluşabilecek kur farkları varlığın maliyetine dahil edilmemektedir. Taslak VUK’da yapılması öngörülen düzenleme uyarınca genel olarak TMS 17 ile uyum sağlanmış ve ilk yıl ortaya çıkan kur farkları aktifleştirilen finansal kiralamaya konu iktisadi kıymeti kullanma hakkı ile ilişkilendirilmeksizin doğrudan kâr veya zarar yazılacaktır. Aynı şekilde bu farklar TMS’ler uyarınca da gider olarak dikkate alınır.

Mevcut VUK’un enflasyon düzeltmesi ve yeniden değerlendirme oranı başlıklı mükerrer 298 inci maddesine karşılık gelmek üzere VUK Taslağında yer verilen 239 uncu maddede mevcut VUK’un enflasyon düzeltmesinin uygulanacağı haller ve düzeltmenin esasları aynen benimsenmiş olmasına karşın, yeniden değerlendirme düzenlemelerine yer verilmediği görülmektedir.

Enflasyon düzeltmesine ilişkin öngörülen düzenlemeler, “TMS 29 Yüksek Enflasyonlu Ekonomilerde Finansal Raporlama” Standardında benimsenen ilkeler ile uyumludur. Buna karşın, ilgili TMS’lerde maddi ve maddi olmayan duran varlıklar için yeniden değerlendirme modelinin kullanımına izin verilmiş olmasına rağmen, VUK Taslağından yeniden değerlendirme uygulamasına ilişkin bir düzenlemeye yer verilmemiştir.

5.2.3. Taslakta Öngörülen Amortisman Esasları ve Yapılması Önerilen Değişikliklerin TMS/TFRS Değerleme İlkeleri İle Uyumu

5.2.3.1. Mevcutlarda Amortisman Bölümünde Öngörülen Düzenlemelerin TMS/TFRS Değerleme İlkeleri İle Uyumu

Amortismanın konusunun açıklandığı 249 uncu maddede öncelikle kavramların güncellenmesi yapılmış olup, bunun yanında mevcut madde metnine bazı eklemeler ve değişiklikler yapılmıştır. Bununla birlikte, VUK Taslağında amortismanın konusuna ilişkin esaslarda bir değişiklik öngörülmemektedir

TMS/TFRS’de amortisman ile ilgili olarak özellikle “TMS 16 Maddi Duran Varlıklar”, “TMS 17 Kiralama İşlemleri”, “TMS 20 Devlet Teşviklerinin Muhasebeleştirilmesi ve Devlet Yardımlarının Açıklanması”, “TMS 38 Maddi Olmayan Duran Varlıklar” standartlarında açıklamalarda bulunulmuştur. Vergi kanunları ve ülkemizdeki uygulamalara bakıldığında bu standartlar ile ilgili olarak en önemli farklılıklardan birisi uygulanabilecek amortisman yöntemleri ve bunların uygulanma biçimidir. Azalan bakiyeler ve normal amortisman yöntemleri ülkemizde uygulanan amortisman yöntemleri olup, TMS/TFRS’ye aykırı değildir. Taslak VUK’ta sadece binek araçlarla ilgili hükümlerde kıst amortisman olarak geçen kavram, zaten amortisman ayırma ile ilgili olarak TMS/TFRS’nin genel uygulaması olarak benimsenmiştir. Bu hususa göre elde edilen varlığın maliyetinin elde edildiği yıl için tam ayrılmasını doğru bulunmadığından, taslak VUK’un ilgili maddeleriyle de amortisman ayrılmaya başlanacağı tarih açısından farklılık giderilmemiştir. Dolayısıyla, binek otomobillerine ilişkin ayrık düzenleme VUK Taslağında aynen korunmuştur.

Diğer bir farklı hüküm ise, TFRS’de amortisman veya itfa süresi olarak faydalı ömrün dikkate alınması olup, faydalı ömür işletmelere göre farklılık gösterebilmektedir. Ancak, vergi kanunları ile bu konuda bir sınır koyulmuştur. Bu itibarla; mükellefler Maliye Bakanlığının iktisadi kıymetler için belirlediği faydalı ömürlerden kısa olmamak üzere amortisman süresini belirlemede serbesttirler. TMS uygulamasında, Maliye Bakanlığının belirlediği süreden daha uzun süre uygulayan mükellefleri düzeltme zorluğundan kurtarmak için maddeye bu hususu içeren bu hüküm eklenmiştir.

“TMS 16 Maddi Duran Varlıklar” Standardının 60 ıncı Paragrafına göre kullanıma hazır hale geldiği tarihten itibaren amortisman ayrılmaya başlamak şartıyla, bir varlığın

amortismanına tabi tutarı, defter değerinden kalıntı değeri düşölerek belirlenir ve bir varlığın amortismanına tabi tutarının yararlı ömrü boyunca sistematik olarak dağıtmak için çeşitli amortisman yöntemleri kullanılabilir. Aynı Standardın 62 nci Paragrafı uyarınca ise bu yöntemler doğrusal amortisman yöntemi, azalan bakiyeler yöntemi ve üretim miktarı yöntemlerini içerir. Ancak, kullanılan amortisman yöntemi, varlığın gelecekteki ekonomik yararlarına ilişkin olarak işletme tarafından uygulanması beklenen tüketim modelini yansıtmalıdır. Ancak, VUK Taslağında yer verilen hükümler ile TMS'nin amortisman uygulamaları arasında önemli farklılıklar bulunmaktadır. Bu farklılıklar aşağıdaki tabloda sıralanmıştır.

Tablo 12- TMS 16 ile Mevcut ve Taslak VUK'a Göre Amortismanla İlişkin Esasların Karşılaştırılması

KARŞILAŞTIRMA KRİTERİ	TMS 16 UYGULAMASI	MEVCUT VUK'TA ÖNGÖRÜLEN UYGULAMA	TASLAK VUK'TA ÖNGÖRÜLEN UYGULAMA
Amortismanla Tabi Tutar	Amortismanla tabi değer varlığın maliyet bedelinden kalıntı değer düşüldükten sonraki tutardır.	Amortismanla tabi değer varlığın maliyet bedelidir.	Amortismanla tabi değer varlığın maliyet bedelidir.
Vade farklarının amortismanla tabi tutara etkisi	Varlığı elde ederken ortaya çıkan vade farkları varlığın maliyetine dahil edilmediği için vade farksız tutar üzerinden amortisman ayrılmaktadır.	Varlığı elde ederken ortaya çıkan vade farkları varlığın maliyetine dahil olduğu için vade farkını içeren toplam tutar üzerinden amortisman ayrılmaktadır.	Taslak VUK'ta yer alan maliyet bedelinin tanımından iktisap ile ilgili olarak yüklenilen kur farkı, faiz ve vade farkı gibi finansman giderleri iktisadi kıymetin aktife giriş yılının sonuna kadar maliyet bedeline ekleneceği, izleyen yıllarda ise eklemenin ihtiyari olması öngörülmektedir.
Finansman giderlerinin amortismanla tabi tutara etkisi	Varlığı elde etme ile ilgili finansman giderlerinin maliyete verilmemesi gerektiği için (özellikle varlıklar hariç) finansman giderlerini içermeyen maliyet bedeli üzerinden amortisman	MDV'nin elde edildiği döneme (sonraki dönemlerde isteğe bağlı) ait finansman giderlerinin maliyete verilmesi gerektiği için amortismanla konu değer her hâlükârda finansman giderlerini içermektedir.	Taslak VUK'ta yer alan maliyet bedelinin tanımından iktisap ile ilgili olarak yüklenilen kur farkı, faiz ve vade farkı gibi finansman giderleri iktisadi kıymetin aktife giriş yılının sonuna kadar maliyet bedeline ekleneceği, izleyen yıllarda ise

	ayrılmaktadır.		eklemenin ihtiyari olması öngörülmektedir.
Amortisman döneminin belirlenmesi	Amortisman süresi yararlı ömür veya üretim miktarına göre belirlenir. Bu ölçüler muhasebe uygulayıcısı tarafından tahmin edilir.	VUK'ta "faydalı ömür" amortismanına esas süre olmasına rağmen, Maliye Bakanlığı tarafından yayınlanan listedeki ekonomik ömürlere uyulması gerekmektedir.	Taslak VUK'da öngörülen değişiklik uyarınca şirketler Maliye Bakanlığının iktisadi kıymetler için belirlediği faydalı ömürlerden kısa olmamak üzere amortisman süresini belirlemekte serbesttirler.
Faydalı ömür kıstası	Faydalı ömür zaman veya miktar esaslı olarak "yıl" veya "üretim birimi" bazında belirlenebilmektedir.	Faydalı ömür sadece zaman esaslı olarak sadece "yıl" bazında belirlenmektedir.	Yararlı ömür sadece zaman esaslı olarak sadece "yıl" bazında belirlenmektedir.
Amortisman döneminin değişmesi	Faydalı ömür ve kalıntı değer tahmini her yıl gözden geçirilmek ve değişiklikler yansıtılmak zorundadır.	Faydalı ömür Maliye Bakanlığının yaptığı değişiklikler ve olağanüstü durumlar dışında sabittir.	Faydalı ömür Maliye Bakanlığının yaptığı değişiklikler ve olağanüstü durumlar dışında sabittir.
Kullanılan Amortisman yöntemleri	Kullanılabilecek yöntemler "doğrusal amortisman yöntemi, azalan bakiyeler yöntemi ve üretim miktarı yöntemi"dir.	Kullanılabilecek yöntemler; normal amortisman yöntemi, azalan bakiyeler yöntemi ve istisnai durumlarda fevkalade amortisman yöntemidir. Üretim miktarı yöntemi öngörülmemiştir.	Kullanılabilecek yöntemler; normal amortisman yöntemi, azalan bakiyeler yöntemi ve istisnai durumlarda fevkalade amortisman yöntemidir. Üretim miktarı yöntemi öngörülmemiştir.
Satış Amaçlı Elde Tutulan Maddi	Satış amaçlı elde tutulan maddi duran varlıklarla	Satış amaçlı elde tutulan maddi duran varlıklarla gelecekte ekonomik yarar	Satış amaçlı elde tutulan maddi duran varlıklarla gelecekte ekonomik yarar

Duran Varlıklarda Amortisman	gelecekte ekonomik yarar beklenmeyen duran varlıklarda amortisman ayırma işlemi durdurulur.	beklenmeyen duran varlıklarda amortisman ayırmaya devam edilebilir.	beklenmeyen duran varlıklarda amortisman ayırmaya devam edilebilir.
Maddi Duran Varlığı Parçalara Ayırarak Amortisman Ayırma	Maddi duran varlık kaleminin başlangıçta muhasebeleştirilmiş olan tutarı önemli parçalara ayrılır ve her bir parça ayrı olarak amortisman tabi tutulur. Bir varlığın önemli bir parçasının sahip olduğu yararlı ömür ve amortisman yöntemi aynı olan parçalar amortisman giderinin belirlenmesinde gruplandırılabilir.	Parçalara ayırarak ya da gruplandırarak amortisman ayırma ile ilgili düzenleme bulunmamaktadır. Ancak birlikte değerlendirilebilir.	Parçalara ayırarak ya da gruplandırarak amortisman ayırma ile ilgili düzenleme bulunmamaktadır. Ancak birlikte değerlendirilebilir.
Kıst amortisman uygulaması	Bir varlığın amortisman tabi tutulması, varlık kullanılabilir olduğunda, örneğin, yönetim tarafından istenilen yer ve duruma getirildiği zaman başlar.	Amortisman süresi, kıymetlerin aktife girdiği yıldan başlar. Bu sürenin yıl olarak hesaplanması için (1) rakamı mükellefçe uygulanan nispete bölünür. İşletmelere 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	Amortisman süresi, kıymetlerin aktife girdiği yıldan başlar. Bu sürenin yıl olarak hesaplanması için (1) rakamı mükellefçe uygulanan nispete bölünür. İşletmelere ait binek otomobillerinin aktife girdiği hesap dönemi için ay kesri tam ay sayılmak suretiyle kalan ay süresi kadar amortisman ayrılır. Amortisman ayrılmayan süreye isabet eden bakiye değer, itfa süresinin son yılında tamamen

		yok edilir.	yok edilir.
--	--	-------------	-------------

*“TMS 16 Maddi Duran Varlıklar” Standardı ve Yeni Vergi Usul Kanunu Taslağının amortismanına ilişkin hükümlerinden derlenmiştir

5.2.3.2. Alacaklarda ve Sermayede Amortisman Bölümünde Öngörülen Düzenlemelerin TFRS Değerleme İlkeleri İle Uyumu

VUK Taslağının 259 uncu maddesinde düzenlenen şüpheli alacaklar ile ilgili olarak da bazı güncellemeler ve eklemeler yapılmıştır. Uygulamada “küçük alacak” kavramı ile ilgili tereddütlerin ortadan kalkması için VUK Taslağının 80 inci maddesine göre tespit edilen ve her bir borçlu itibarıyla tahakkuktan vazgeçme tutarının %50’sini aşmayan vadesi üç ay geçmiş alacakların da şüpheli alacak sayılmasına yönelik hüküm bu maddeye eklenmiştir. Ancak bu hüküm uyarınca bir takvim yılında ayrılacak karşılık tutarı senetli ve senetsiz alacakların toplamının değerlendirme günündeki bakiye tutarının %1’ini ve her hâlükârda 5.000.000 Türk Lirasını geçemeyecektir. Bu uygulama TMS’lerde ilgili kalemin topluca veya tek başına tutarsal ya da niteliksel olarak ekonomik kararları etkilemesi olarak öngörülen önemlilik kavramına aykırı olmadığı değerlendirilmektedir.

VUK Taslağının 260 ncı maddesinde düzenlenen değersiz alacaklar ile ilgili hükümlere “ticari ve zirai kazancın elde edilmesi ve idame ettirilmesi ile ilgili olmak şartıyla” ifadesi eklenerek uygulamada yaşanan bazı tereddütlerin ortadan kaldırılması amaçlanmaktadır. “TMS 18 Hasılat” Standardının 18 inci Paragrafında “*daha önce finansal tablolara yansıtılmış olan hasılat tutarının tahsil edilebilirliği konusunda bir belirsizliğin ortaya çıkması durumunda, tahsil edilemeyen veya tahsil edilebilme olasılığı muhtemel olmaktan çıkan tutar, başlangıçta muhasebeleştirilen hasılatın düzeltilmesi yerine, gider olarak finansal tablolara yansıtılır*” ifadesi kullanılmıştır. Vergi kanunlarınca, bir alacağın değersiz alacak olarak kabul edilmesi yargı kararına veya kanaat verici bir vesikaya bağlanmıştır. Ancak, ilke bazlı olan TMS/TFRS’ye göre böyle bir şart bulunmamaktadır. Ülkemizde uygulamada şirketler tarafından suiistimale uğratılabilecek bir husus olduğu için vergi otoriteleri tarafından böyle bir gerekçe sunulmaktadır. Ayrıca, yeni bir düzenleme olarak, bu madde kapsamında hangi belgelerin kanaat verici belge sayılacağını belirlemeye ise Maliye Bakanlığının yetkili olduğu belirtilmektedir.

Mevcut VUK’un 325 inci maddesinde düzenlenen sermayenin yeniden değerlendirilmesi ve itfası, VUK Taslağının 262 nci maddesinde yalnızca sermayenin itfası başlığıyla düzenlenmiş ve bunun dışında ifadelerin güncellenmesinin yapılmasının haricinde bir değişiklik öngörülmemiştir. Buna karşın, 2005 yılından itibaren enflasyon muhasebesi uygulanmamış olmasının, vergi matrahının mükellef aleyhine hesaplanmasına yol açması dikkate alınmamıştır. TMS/TFRS’de bu konu “TMS 29 Yüksek Enflasyonlu Ekonomilerde Finansal

Raporlama” Standardında ele alınmıştır. İlgili Standartta yüksek enflasyonlu bir ülkenin belirlenme kriterleri vergi kanunları ile paralellik göstermektedir. Bu Standardın özkaynaklara ilişkin olan 24 ve 25 inci Paragraflarında yer alan hükümleri aşağıdaki gibidir.

“24. Bu Standardın ilk defa uygulandığı dönemin başında, geçmiş yıl kârları/zararları ve yeniden değerlendirme değer artışları hariç, özkaynak kalemleri işletmeye konuldukları ya da oluştukları tarihten itibaren bir genel fiyat endeksi ile düzeltilir. Önceki dönemlerde oluşan yeniden değerlendirme değer artışları iptal edilir. Düzeltilmiş geçmiş yıl kârları/zararları tutarı, düzeltilmiş finansal durum tablosundaki (bilançodaki) tüm diğer tutarlardan elde edilir.

25. İlk uygulama döneminin sonunda ve izleyen dönemlerde, özkaynakların tüm kalemleri dönem başından ya da işlem tarihinden başlamak üzere bir genel fiyat endeksi kullanılarak düzeltilir.”

VUK Taslağının 264 üncü maddesinde düzenlenen ilk tesis ve taazzuv giderlerinin ve peştamallıkların itfasının eşit miktarlarda olacak şekilde fakat daha önceden beş yıl olarak belirlenen süre yerine on yıllık bir sürede itfası öngörülmektedir. TMS 16 uyarınca kuruluş giderlerinin aktifleştirilmeyeceği ve doğrudan gider olarak muhasebeleştirilmesi öngörülmektedir. Ayrıca, TMS 36 uyarınca şerefiyenin amortismanına tabi olmadığı, her yıl değer düşüklüğü testine tabi tutulması ve ayrılan değer düşüklüklerinin izleyen yıllarda iptal edilemeyeceği düzenlenmektedir. Dolayısıyla, TMS/TFRS uyarınca amortismanına tabi olmayan ilk tesis ve taazzuv giderlerinin ve peştamallıkların VUK Taslağında amortismanına tabi tutulması öngörüldüğünden, uygulamalardaki farklılıklar ortadan kaldırılmamıştır.

Özel maliyet bedellerinin itfası VUK Taslağının 265 inci maddesinde düzenlenmiş olup mevcut madde hükmünden gelmek üzere aşağıdaki hüküm eklenmiştir. Mevcut VUK’da gayrimenkullerin, elektrik üretim ve dağıtım varlıklarının ve gemiler olarak sıralanan varlıklar yerine taşınmazlar olarak genel bir ifade kullanılmıştır. Bunun dışında maddenin esasına yönelik bir değişiklik öngörülmemektedir.

Kira ile tutulan varlıklarda yapılan değer artırıcı harcamalar, vergi uygulamalarında özel maliyet bedeli adı altında maddi olmayan duran varlıklarda raporlanmakta ve kira süresince ya da kira süresi belirgin değilse beş yılda itfa edilmektedir. (Akdoğan, 2015: 14) TMS 16’da özel maliyetlerin maddi duran varlık ya da maddi olmayan duran varlık olarak sınıflandırılması ile ilgili herhangi bir hüküm olmamasına rağmen, özün önceliği kavramı gereğince özel maliyetler “maddi” bir yapıya sahip olduğundan, maddi duran varlıklar

sınıfında ayrı bir kalem olarak gösterilmesi gerekmektedir. Mevcut TMS uygulamalarında raporlama yapılırken özel maliyetler maddi duran varlıklar içerisinde raporlanmaktadır.

5.2.3.3. Özel Haller

Mevcut VUK'un 328 inci maddesinde düzenlenen yenileme fonuyla ilgili olarak belirtilen üç yıllık sürenin bitiş zamanına ilişkin tereddütleri ortadan kaldırmak için VUK Taslağında bu konunun düzenlendiği 266 ncı maddesinde “yapıldığı takvim yılını takip eden üçüncü yılın sonuna kadar” ifadesi madde metnine eklenmek suretiyle daha açık şekilde yazılmıştır. VUK Taslağında amortismanına tabi kıymetlerin satılmasının düzenlendiği 266 ncı maddesinde düzenlenen amortismanına tabi kıymetlerin satılması neticesinde, bilanço dışı bırakılması işlemleri TMS’lerde de aynı şekilde düzenlenmiştir. “TMS 16 Maddi Duran Varlıklar” Standardının 68 ve 71 inci Paragraflarında ve “TMS 38 Maddi Olmayan Duran Varlıklar” Standardının 113 üncü Paragrafında bu işlemlere ilişkin hükümler yer almaktadır. Ayrıca mevcut VUK ile benzer şekilde yine bu maddede, yenilenme amacıyla satış ile ilgili hükümler bulunmaktadır. TMS 16’nın 70 inci ve TMS 38’in 115 inci paragraflarında yenilenen varlığın parçalarına ait yapılması gereken işlemler açıklanmıştır. Bu kanun maddesinde bilanço dışı bırakma işlemi benzerlik gösterse de, burada asıl amaçlanan 3 yıl içerisinde yenilenmesi beklenen varlık için varlık satış karının vergiden istisna edilmesine yönelik bir düzenlemedir. Bu düzenleme işletmelere yönelik bir teşvik uygulaması olarak vergi kanunlarında öngörülmesine karşın, ilgili standartlar ile ayrı düşmektedir.

Amortismanına tabi varlıkların sigorta tazminatı VUK Taslağının 267 nci maddesinde konu edilmektedir. Sigorta tazminatlarının pasifte 3 yıl bekletilmesi şartıyla aynı nitelikteki varlığın yenilenmesinde kullanılabileceği belirtilmekte ve bu tutarın vergiden istisna edileceği açıklanmaktadır. Ancak “TMS 37 Karşılıklar, Koşullu Borçlar ve Koşullu Varlıklar” Standardı uyarınca koşullu varlıklar ile ilgili olarak 32 ve 33 üncü paragraflarda ve varlıkların elden çıkarılmasının beklenmesi başlıklı 52 nci Paragrafında ise sigorta tazminatları gibi koşullu varlıkların muhasebeleştirilmelerine ilişkin hükümler açıklanmaktadır. Burada yer verilen hükümlere göre sigorta tazminatının TMS/TFRS açısından bilançoda bekletilmesi mümkün olmayıp, elde edildiği dönemde gelir olarak raporlanır. VUK Taslağının emtia sigorta tazminatının düzenlendiği 268 inci maddede ise ifadelerinin güncellenmesinin yanı sıra madde kapsamındaki zirai varlıklar arasına bitkiler de eklenmiş ve değer düşüşleri karşılığında alınanların yanı sıra çalınma dolayısıyla alınan sigorta tazminatlarının da bu madde kapsamına alınmasına yönelik ekleme yapılmıştır. Ancak mevcut kanun hükümleri ile

standartlar arasındaki fark yine bir önceki paragrafta olduğu gibidir. TMS/TFRS uyarınca oluşan zararlar gider olarak elde edilen sigorta tazminatı ise gelir olarak raporlanmalıdır. VUK Taslağında belirtildiği üzere ilgili zarar ile mahsup edilmesi söz konusu olamaz.

VUK Taslağında yer verilen değerlendirme hükümleri ile TFRS'lerde öngörülen değerlendirme esasları arasındaki farklılık genel hatlarıyla aşağıdaki tabloda özetlenmektedir.

Tablo 13- Taslak VUK'ta İktisadi Kıymetlere İlişkin Yer Verilen Değerleme Hükümleri ile TFRS'de Yer Alan Değerleme Esaslarının Karşılaştırılması

KARŞILAŞTIRMA KRİTERİ	TMS UYGULAMASI	MEVCUT VUK'TA ÖNGÖRÜLEN UYGULAMA	TASLAK VUK'TA ÖNGÖRÜLEN UYGULAMA
Menkul Kıymetler	<p>Elde etme maliyeti üzerinden ilk muhasebeleştirme yapılır. Satın alma bedeline ilave bedeller maliyete dahil değildir. Devlet Tahvilleri, Hazine Bonosu, Gelir Ortaklığı Senetleri için işlemiş olan faizler için gelir tahakkuku uygulanır. Bilanço günündeki değerleri ile elde etme maliyetinden düşük olanı ile değerlendirme söz konusudur.</p> <p>Piyasalarda işlem görmeyen menkul kıymetler için değerlendirme yapılması gerekir.</p>	<p>Hisse Senetleri ve Kar/Zarar Ortaklığı belgeleri alış bedeli değerlendirilmektedir. Bilanço günü değerleri ile tasarruf değerine yükseltilmesi söz konusudur.</p>	<p>Geçici ilmühaberler dâhil olmak üzere pay senetleri ile fon portföyünün en az %51'i Türkiye'de kurulmuş bulunan şirketlerin pay senetlerinden oluşan yatırım fonu katılma belgeleri alış bedeli ile değerlendirilmesine ve bunlar dışında kalan her türlü menkul kıymet, borsa rayici ile değerlendirilmeye devam edilecektir.</p>

Stoklar	<p>Stoklar, maliyet bedeli üzerinden ölçülür. Stokların maliyeti; satın alma, üretim ve dönüştürme maliyetlerini içerir. Maliyet, normalin üstünde gerçekleşen fireleri, üretim maliyeti niteliğinde olmayan yönetim giderlerini ve satış giderlerini içermez. Maliyet, ilk giren ilk çıkar (FIFO) veya ağırlıklı ortalama maliyet gibi uygulanmasına imkân tanınan bir maliyet yöntemi kullanılarak, ikame edilemeyen ya da belirli bir proje için tahsis edilmiş her bir stok kalemine dağıtılır. Stokların net gerçekleşebilir değeri maliyet değerinden düşükse, kayıtlı değeri net gerçekleşebilir değere indirgenir. Borçlanma maliyetleri maliyete dahil değildir.</p>	<p>VUK'da belirtilen şartlar oluşunca emsal bedeli uygulamasına izin verilmektedir. Vade farkı ve kur farkı giderleri stokların maliyetine yüklenebilir. Tam Maliyet Yöntemi kullanılır. Maliyet bedeli bilinen veya çıkarılabilen malların emsal bedelinin belirlenmesinde toptan satışlar için %5, perakende satışlar için %10 ilave etmek suretiyle belirlenmesini öngörülmektedir.</p>	<p>VUK'da belirtilen şartlar oluşunca emsal bedeli uygulamasına izin verilmektedir. Vade farkı ve kur farkı giderleri stokların maliyetine yüklenebilir. Tam Maliyet Yöntemi kullanılır. Maliyet bedeli bilinen veya çıkarılabilen malların emsal bedelinin belirlenmesinde toptan satışlar için %5, perakende satışlar için %10 ilave etmek suretiyle belirlenmesini öngörmüşken, taslak VUK'da öncelikle satışlar bağlamında toptan veya perakende ayırımına gidilmeden maliyet bedeline %25 ilave edilmek suretiyle belirlenmesini öngörmektedir. Ayrıca, emsal bedel ile ilgili olarak yapılan düzenlemede kararnamelere ek olarak Maliye</p>
----------------	---	---	--

			Bakanlığının değerlemeye yetkili kıldığı kişi veya kuruluşların tespit ettiği değerlerinde emsal bedel yerine geçebileceği belirtilmiştir.
Alacak ve Borçlar	Mukayyet değer geçerlidir. Reeskont zorunludur. Borçlar, vadeli çekler ve senetli ve senetsiz alacak ve borçlarda reeskont vardır.	Mukayyet değer geçerlidir. Reeskont ihtiyari olup sadece senetli alacaklar ve borçlar, çekler için uygulanır. Banka, Banker ve Sigorta şirketlerinde TCMB iskonto haddine göre reeskont uygulanır. Diğer şirketlerde senet üzerinde yazan oran geçerlidir.	Mukayyet değer geçerlidir. Reeskont ihtiyari olup sadece senetli alacaklar ve borçlar, çekler için uygulanır. Yapılması öngörülen önemli değişikliklerden birisi ise, iskonto oranı olarak kullanılan TCMB resmi iskonto haddi yerine, yine TCMB tarafından açıklanan avans işlemlerinde kullanılacak faiz oranlarının benimsenmesidir.
Şüpheli Alacaklar	Tahmin esasına dayalıdır. Şüpheli hale gelen alacakların bir sonraki dönemi etkileyen tutarları bir önceki dönemde	Ticari Kazancın elde edilmesi ve idamesi şartı ile dava veya icra şartı aranmakla birlikte,	Uygulamada “küçük alacak” kavramı ile ilgili tereddütlerin ortadan kalkması için VUK

	karşılık ayrılarak giderleştirilir.	küçük alacaklar için ayrı rejimi vardır. Tasarruf değeri ile değerlendirilir. Teminatlı alacaklarda uygulanmaz.	Taslağının 80 inci maddesine göre tespit edilen ve her bir borçlu itibarıyla tahakkuktan vazgeçme tutarının %50'sini aşmayan vadesi üç ay geçmiş alacakların da şüpheli alacak sayılmasına yönelik hüküm bu maddeye eklenmiştir. yurt dışı alacaklar için dava ve icra takibinin yapıldığının 5718 sayılı Milletlerarası Özel Hukuk ve Usul Hukuku Hakkında Kanun kapsamında tevsiki gerekir.
Değersiz Alacaklar	Özellikle değersiz alacak kavramına yer verilmemiş olmasına karşın, yönetimin yaptığı değerlendirmeler sonucunda artık tahsiline imkân kalmayan alacaklar finansal durum tablosuna yansıtılmazlar.	Kazai hüküm veya kanaat verici ve tahsil imkânsızlığı aranmıştır. Vazgeçilen alacaklar için ise konkordato ve sulh yolu öngörülmüştür.	Yeni bir düzenleme olarak, bu madde kapsamında hangi belgelerin kanaat verici belge sayılacağını belirlemeye ise Maliye Bakanlığının yetkili olduğu belirtilmektedir. ilgili olduğu dönemde zarara

			geçirilmeyen değersiz alacaklar izleyen dönemlerdeki değerlemede dikkate alınmamasına ve yurt dışı alacakların değersiz hale geldiğine ilişkin yargı kararının 5718 sayılı Kanun kapsamında tevsikinin gerekli kılınmasına yönelik hükümler eklenmiştir.
Döviz Dayalı İşlemler	Geçerli para biriminden farklı bir para biriminde yapılan işlemler, işlem tarihindeki geçerli (spot) kur üzerinden çevrilir. Parasal varlıklar ve borçlar raporlama dönemi sonundaki geçerli (spot) kur (kapanış kuru) üzerinden; parasal olmayan kalemler ise tutarlarının (maliyet ya da gerçeğe uygun değer) belirlendiği tarihteki kur üzerinden	Borsa rayici ile değerlendirilir. Yoksa kurlar Maliye Bakanlığı tarafından belirlenmektedir. Alacak ve Borç senetleri içinde geçerlidir. Vadesi gelmemiş olanlarda reeskont yapılabilir. LIBOR esas alınabilmektedir.	Yabancı paraların borsa rayici ile belirlenmesi esası benimsenmeye devam edilmiştir. Daha önce Maliye Bakanlığı tarafından açıklanan kurlar yerine TCMB tarafından ilan edilen döviz alış kurlarının değerlemeye esas alınması benimsenmiştir. Ayrıca TCMB tarafından açıklanmayan kurlar Maliye Bakanlığı tespit ve

	çevrilir.		ilan edilebilecektir. Ancak, Maliye Bakanlığınca tespit ve ilan olunmayan hallerde ise ilgili ülke merkez bankasınca açıklanan ABD Doları çapraz kuru esas alınmak suretiyle değerlendirilmesi öngörülmektedir. Bununla birlikte, bankaların, yabancı paralarla ilgili olarak yapacakları değerlemede, TCMB tarafından belirlenen esaslara uygun olarak kendilerinin tespit ettikleri ve fiilen uyguladıkları döviz alış kurlarını esas almaları öngörülmektedir.
Maddi Duran Varlıklar	İlk ölçümde elde etme bedeli geçerlidir. Satın alınma ile ilgili noter masrafları, nakliye, montaj, vergi vb. elde etme maliyetine dahildir. Özellikle varlıklar	Maliyet bedeli ile değerlendirilmesidir. Gayrimenkul tanımı geniştir. Noter, Mahkeme, komisyon gideri, Emlak	Maliyet bedeli ile değerlendirilmesidir. Gayrimenkuller” ifadesi “taşınmazlar ” olarak değiştirilmiştir. satın alma

	<p>hariç olmak üzere, borçlanma maliyetleri maliyete dahil değildir. Dönem sonlarında yeniden değerlendirilmesine izin verilmektedir. İşletme faaliyetlerinde kullanılmaktan ziyade, sermaye kazancı veya kira gelir elde etmek için tutulan gayrimenkuller yatırım amaçlı olarak sınıflandırılır. Gerçeğe uygun değerleri veya maliyet değerleri üzerinden ölçülmesine izin verilmektedir.</p>	<p>Vergisi, Taşıt Alım Vergisi, Ek Vergilerde maliyete alınmada ihtiyarilik söz konusudur. İlgili dönem kur farkları, maliyete alınır. Kredili sabit kıymet alımlarında İktisap tarihine kadar olan faizler mal bedelidir, kalan kısım da gider kaydında ihtiyarilik söz konusudur. Özel maliyet esası vardır.</p>	<p>sırasında ödenen ücret, komisyon ve vergilerde; mükellefler arasında uygulama birliği sağlamak için ihtiyarilik uygulamasına son verilmiştir. Kredili sabit kıymet alımlarında İktisap tarihine kadar olan faizler mal bedelidir, kalan kısım da gider kaydında ihtiyarilik söz konusudur. Özel maliyet esası vardır.</p>
<p>Borçlanma Maliyetleri</p>	<p>İktisap öncesi veya sonrası oluşan kur farkları, faiz, vade farkı dahil finansman giderleri maliyete dahil değildir.Özellikli varlıkların elde edilmesi, inşası veya üretimi ile ilgili olanlar aktifleştirme tarihine kadar maliyete eklenir.</p>	<p>Maliyete dahil edilebilir. İlk iktisapta maliyete alınma zorunludur.</p>	<p>Maliyete dahil edilebilir. İlk iktisapta maliyete alınma zorunludur.</p>
<p>Kıdem Tazminatı Karşılığı</p>	<p>Ayrılması zorunludur. Aktüeryal hesap yapılır ve gider yazılır.</p>	<p>Tek Düzen Hesap Planı halihazırda ihtiyari tutmaktadır. VUK uyarınca kanunen kabul</p>	<p>Tek Düzen Hesap Planı halihazırda ihtiyari tutmaktadır. VUK uyarınca kanunen kabul</p>

		edilmeyen gider mahiyetindedir. Karşılık ayrılır ise KKEG gider yazılması mümkündür.	edilmeyen gider mahiyetindedir. Karşılık ayrılır ise KKEG gider yazılması mümkündür.
--	--	---	--

* TFRS'lerde Yer Alan Ölçme Hükümleri ve Yeni Vergi Usul Kanunu Taslağının ilgili hükümlerinden derlenmiştir

5.3. TASLAK VERGİ USUL KANUNUNA İLAVESİ ÖNERİLEN TMS VE TFRS DÜZENLEMELERİ

Yeni TTK hükümleri çerçevesinde sermaye şirketlerinin KGK tarafından UFRS'ler esas alınarak yayımlanan TMS/TFRS'leri uygulamasının gündeme gelmesi nedeniyle, VUK'un değerlendirme hükümlerinde TMS/TFRS'de yer verilen ölçüm hükümlerine uygun olarak benzer bazı düzenlemelerin yapılmasının herhangi bir vergi kaybına neden olmayacağı düşünülmektedir. Ancak, yayımlanan yeni VUK Taslağı incelendiğinde, değerlendirme hükümleri ile ilgili olarak mevcut VUK'ta benimsenen genel esasların korunduğu, bunun yanı sıra uygulamadaki tereddütleri gidermek üzere VUK Tebliğlerinde ve Maliye Bakanlığı özelgelerinde verilen görüşler çerçevesinde bazı hususların doğrudan kanun metnine işlendiği görülmektedir. Bu nedenle, VUK Taslağının değerlendirme hükümlerinin hazırlanmasında TMS/TFRS değerlendirme hükümlerinin herhangi bir şekilde esas alınmadığı görülmektedir.

Bu bağlamda, çalışmamızda yeni dönemde VUK'ta yapılması planlanan değişikliklerle, mevcut VUK'ta yer alan değerlendirme hükümleriyle TMS'de yer alan ölçüm hükümleri arasındaki uyumun daha da ileriye taşınmasının mümkün olup olmadığı ortaya konulmaya çalışılacaktır.

TMS'ler uyarınca işletmelerin faaliyetlerine ve performansına ilişkin sonuçlarının anlaşılabilir, ihtiyaca uygun ve güvenilir bir biçimde sunulması; finansal tablolar aracılığıyla ilgililere sunulan bilgilerin tutarlılığını ve karşılaştırılabilirliğini koruyarak gerçek durumu yansıtması amaçlanmaktadır. TMS'lerde yer alan düzenlemeler, vergi mevzuatı ve uygulamasından tamamen bağımsız olarak ve vergisel kaygılar ön planda tutulmaksızın hazırlanmaktadır. Bu itibarla, TMS'lerde vergi mevzuatına kıyasen farklılık gösteren düzenlemelerin yer alması olağan karşılanmaktadır.

Genel amaçlı finansal raporlamanın amaçları ile vergisel kazancın raporlanması amacı birbirinden farklı olduğundan, TMS/TFRS'ye uygun olarak hazırlanan finansal tabloların ülkemiz vergi yasalarının ve diğer vergi amaçlı düzenlemeler uyarınca gerekli kılınan ölçümleme esaslarına tam uyumlu olması söz konusu değildir. Bu itibarla, TFRS'de yer alan düzenlemeler vergi mevzuatı ve uygulaması ile ilgili hiçbir hususu düzenlememekte veya değiştirmemektedir. Bu düzenlemeler sadece işletmenin finansal durumunun ve faaliyet sonuçlarının gerçeğe uygun bir biçimde sunulmasına yöneliktir. Bu nedenle, TFRS'de yer

alan bazı düzenlemelerin vergi mevzuatına aykırı hususları içerdiğini gözden uzak tutmamak gerekmektedir.

Finansal tablolarını TFRS'ye göre hazırlayan şirketler vergiye tabi kârın tespiti sırasında vergi kanunlarında yer alan özel hükümleri göz önünde bulundurmamak zorundadırlar. Diğer bir deyişle, TMS/TFRS'de yer alan kavram ve ilkeler finansal tabloların hazırlanması ve sunulmasına ilişkin esaslar olup; işletmeler söz konusu finansal tablolardan hareketle vergiye tabi safi kazancın tespitinde vergi mevzuatı uyarınca istenilen bilgileri sağlayacak şekilde gerekli düzenleme ve hesaplamaları yapmalıdırlar.

TMS/TFRS'de iki temel ölçüleme esası olarak "tarihi maliyet" ve "gerçeğe uygun değer" bulunmaktadır. Bunlardan uygulamalarımızda yeni olanı gerçeğe uygun değerdir. TFRS 13'ün 9 uncu Paragrafında gerçeğe uygun değer: "*Gerçeğe uygun değer; piyasadaki katılımcılar arasında ölçüm tarihinde olağan bir işlemde, bir varlığın satışından elde edilecek veya bir borcun devrinde ödenecek fiyattır.*" şeklinde tanımlanmıştır.

TFRS 13'de gerçeğe uygun değer tek bir tanımı olmasına rağmen, muhtelif TMS/TFRS'lerde gerçeğe uygun değeri ifade etmek üzere çeşitli değerlerden bahsedilmektedir. TFRS'lerde gerçeğe uygun değeri ifade eden veya buna benzer ya da farklı olan ölçüleme esasları genel olarak şu şekildedir:

- Net gerçekleşebilir değer
- Geri kazanılabilir tutar
- Satış maliyetleri düşülmüş gerçeğe uygun değer
- Bugünkü değer
- Kullanım değeri
- Defter değeri (bazı durumlarda = GUD)
- Kalıntı değer
- Amortisman tabi tutar
- Vergiye esas değer

Taslak Vergi Usul Kanunu'nun 214 üncü maddesinde sıralanan ve 215 inci maddesi kapsamına aynı madde içerisinde tanımlanan değerlendirme esasları ise aşağıdaki gibidir.

- a) Maliyet bedeli,
- b) Borsa rayici,
- c) Tasarruf değeri,
- ç) Kayıtlı değer,
- d) İtibari değer,
- e) Rayiç bedel,
- f) Vergi değeri,
- g) Alış bedeli,
- ğ) Emsal bedeli.

Görüldüğü üzere daha önceden sekiz başlık altında sıralanan değerlendirme ölçüleri arasına alış bedeli ayrı bir değerlendirme ölçüsü olacak şekilde eklenmek suretiyle değerlendirme ölçüsü sayısı dokuzaya yükseltilmiştir.

Gerek TMS/TFRS'de gerekse VUK'ta öncelikle varlıkların ve borçların ölçümüne ilişkin yukarıda sayılan esaslar tanımlanmış ve genel ilke ile kuralları ortaya konulmuş olmakla birlikte, TFRS'de ilgili Standartlarda hangi finansal tablo kaleminin hangi değerden ölçüleceği ayrı ayrı düzenlenmemiş olmasına karşın mevcut ve taslak VUK'ta ise iktisadi işletmelere dahil kıymetleri değerlendirme hükümleri, servetleri değerlendirme hükümleri, vergi değerleri ve amortismanlar olmak üzere bölüm ve kısımlar halinde düzenlenmiştir.

Çalışmamızda öncelikle mevcut durumda VUK ile TMS ve TFRS'lerde yer verilen ölçüm esasları arasındaki uyumun hangi düzeyde olduğu, sonrasında yeni dönemde yayımlanması planlanan VUK ile bu uyumun hangi noktaya taşındığı ve son olarak yeni dönemde VUK'ta yapılması planlanan değişikliklere kıyasla bu uyumun daha da ileriye taşınmasının mümkün olup olmadığının ortaya konulmasında finansal tablolarda sunulan varlık ve borç kalemleri itibarıyla bir değerlendirme ve karşılaştırma yapılması yöntemi benimsenmiş ve VUK'a ilave edilmesi düşünülen hususlara ve değişikliklere ilişkin önerilerimize yönelik olarak ayrıntılı bir karşılaştırma tablosu düzenlenmiştir.

Bu itibarla, varlık ve borç kalemlerinin ölçümüne veya değerlemesine ilişkin olarak Taslak VUK'a ilavesi önerilen TFRS Düzenlemeleri kapsamında yakınsama sağlanabilecek alanlar sırasıyla irdelenecektir.

TMS/TFRS'de varlıkların ve borçların ölçümünde sıklıkla kullanılan gerçeğe uygun değer, satış maliyetleri düşülmüş gerçeğe uygun değer (net gerçeğe uygun değer), net gerçekleşebilir değer, geri kazanılabilir tutar, kullanım değeri ve yeniden değerlendirme gibi değerlendirme ilke ve ölçümleri vergileme esaslarının amacına uygun bulunmadığı için taslak VUK'ta yer almamaktadır.

VUK Taslağında maliyet bedeli; borsa rayici; tasarruf değeri; kayıtlı değer; itibari değer; vergi değeri; rayiç bedeli; alış bedeli ve emsal bedeli olarak sıralanan değerlendirme ölçülerinden TMS/TFRS'de yer alan değerlendirme ölçülerine benzer veya kimi zaman aynı anlama gelenler için TMS/TFRS'de yer verilen kavramların kullanılacağı düşünülmektedir. Bu itibarla, menkul kıymetler ile yabancı paralar ile yabancı paralı alacaklar ve borçların değerlemesinde kullanılan borsa rayicinin ve finansal kiralama ölçümünde kullanılan rayiç bedelin gerçeğe uygun değeri; değeri düşen iktisadi kıymetlerin değerlendirilmesinde kullanılan emsal bedelin net gerçekleşebilir değeri; bina, arsa ve arazilerin emlak vergisine esas değerlerinin hesaplanmasında kullanılan vergi değerinin yeniden değerlendirilen tutar olarak kullanılması önerilmektedir.

Taslak VUK'ta yer alan maliyet bedelinin tanımında iktisap ile ilgili olarak yüklenilen *“yapılan ödemelerle bunlara bağlı giderlerin toplamını”* ifadesine yer verilmek suretiyle kur farkı, faiz ve vade farkı gibi unsurlardan oluşan finansman giderleri maliyet bedeline giren giderler kapsamında özellikle sayılarak, TMS/TFRS'de varlıkların ve borçların ilk muhasebeleştirilmesinde kullanılan maliyet değeri ile uyumsuzluk bulunmaktadır. Maliyet bedelinin tanımında iktisap ile ilgili olarak yüklenilen *“yapılan ödemelerle bunlara bağlı giderlerin toplamını”* ifadesi çıkarılmak suretiyle, kur farkı, faiz ve vade farkı gibi unsurlardan oluşan finansman giderleri maliyet bedeli kapsamı dışında tutularak TMS/TFRS ile uyum sağlanabilir.

Ayrıca, yine “TMS 23 Borçlanma Maliyetleri” Standardına uygun olarak amaçlanan kullanıma veya satışa hazır duruma getirilebilmesi zorunlu olarak uzun bir süreyi gerektiren iktisadi kıymetler ile ilgili finansman giderleri maliyet bedeline dahil edilmesi öngörülmelidir. TMS 23'ün 5 inci paragrafında amaçlanan kullanıma veya satışa hazır duruma getirilebilmesi

zorunlu olarak uzun bir süreyi gerektiren varlıklar özellikli varlık olarak tanımlanmıştır. Bu itibarla, VUK Taslağında yer verilmesi öngörülen bu düzenlemede, TMS 23’de kullanılan terminolojiye uygun olarak ilgili madde metninde “*özellikli varlık*” kavramının kullanılmasını ve uygulamada yaşanacak tereddütleri gidermek üzere finansal varlıkların, çok miktarda ve tekrarlanarak imal edilen veya üretilen stokların, elde edildiklerinde amaçlanan kullanıma veya satışa hazır hale gelen varlıkların özellikli varlık olarak kabul edilmeyeceğinin belirtilmesi önerilmektedir.

Taslak VUK hükümlerinde borsa rayicine ilişkin olarak yapılması önerilen düzenlemeler TFRS 13’e göre gerçeğe uygun değer tespitinde kullanılan temel ilkeyle uyumun sağlanmasını amaçlamaktadır. Ancak, TFRS 13’de yer alan gerçeğe uygun değer hiyerarşisi önceliği Seviye 1 kapsamındaki girdilere verdiğiinden, gerçeğe uygun değeri piyasa fiyatı esas alınarak tespit edilebilen birçok varlık ve borç kalemi bulunurken, taslak VUK’ta bazı menkul kıymetler, yabancı paralar ve yabancı paralı alacaklar ve borçlar dışında borsa rayicinin kullanılmasına izin verilmediğinden borsa rayicinin kullanımı benzer ifadeyle piyasa fiyatının kullanımı sınırlıdır. Bu noktada, organize veya tezgahüstü bir piyasada değeri belirlenen ve ilan edilen varlıklar ve borçlar için bu piyasalarda kullanılan değerlerin esas alınması önerilmektedir.

Mevcut VUK’un 267 nci maddesinde açıklanan, emsal bedel ve emsal ücret ile ilgili olarak yine kullanılan dil ile ilgili güncellemelerin yapılması önerilmekle beraber, eski madde içerisinde geçen oranlarla ilgili olarak esas olarak bir değişiklik yapılması öngörülmüştür. Buna göre, emsal bedelin belirlenmesinde kullanılan birinci sırada geçen aylık satış miktarının, emsal bedeli belirlenecek her bir malın miktarına nazaran % 25’den az olmaması şartının %10 olarak değiştirilmesi önerilmektedir.

Ayrıca, aynı maddenin ikinci kısmındaki maliyet bedeli esasına ilişkin açıklamada da, “maliyet bedeline, toptan satışlar için % 5, perakende satışlar için % 10 ilave etme” ifadesindeki oranların kaldırılarak, yerine “makul bir brüt kar oranı ekleme” ifadesi kullanılmalıdır. Yine aynı kısımda, bu maddenin faaliyet konusu dışındaki iktisadi kıymetlere uygulanamayacağını açıkça belirtilmesi önerilmektedir.

Yine aynı maddenin üçüncü kısmında takdir esasına ilişkin düzenlemeler bulunmaktadır. Kullanılan dil ile ilgili güncellemelerin dışında, hazırlanan VUK Taslağındaki takdir yönteminin, takdir komisyonu veya değerlendirme yapmaya yetkili kişiler tarafından

yapılabileceğine ilişkin getirilen yeni düzenlemenin eklenmesinin ve Maliye Bakanlığına değerlendirme yapmaya yetkili kişi veya kuruluşlar ile bu kişi veya kuruluşların çalışma usul ve esaslarını belirleme hususunda yetki verilmesinin uygun olacağı düşünülmektedir.

Ayrıca, yukarıdaki yöntemlerin faaliyet konusu dışındaki iktisadi kıymetlere uygulanamayacağına yönelik öneriye karşın, bu kısımda mükellefin esas faaliyet konusu dışındaki iktisadi kıymetleri için doğrudan takdir yöntemi uygulanması yönelik hükmün eklenmesi önerilmektedir.

VUK Taslağının 268 inci maddesinde “*Bina ve arazinin Emlâk Vergisi Kanunu’nun 29 uncu maddesine göre tespit edilen değeri*” olarak tanımlanan vergi değeri kavramında ve tanımında mevcut düzenlemeye göre herhangi bir değişiklik öngörülmemiştir. Emsal bedelin belirlenmesinde öngörülen düzenlemeye uygun olarak, binalar ile arsa ve arazilerin Emlâk Vergisi Kanunu’nun 29 uncu maddesi dışında, vergi değeri yerine yeniden değerlendirilen tutar olarak “*bina ve arazinin Sermaye Piyasası Kurulu tarafından değerlendirme yapma yetkisi verilen kuruluşlar veya kişiler tarafından tespit edilen değeri*” şeklinde düzenlenmesi önerilmektedir.

VUK’ta gayrimenkullere ilişkin açıklamaların bulunduğu 269 uncu maddede öncelikle kavramların güncelleştirilmesi ve “gayrimenkuller” ifadesinin “taşınmazlar” olarak değiştirilmesi önerilmektedir. Daha önceden “gayrimenkuller” olarak adlandırılan bu madde, VUK Taslağında “taşınmazlar ve taşınmazlar gibi değerlendirilen iktisadi kıymetler” olarak yer almaktadır. Bu değişiklik ve ifade güncellemelerinin uygun olacağı düşünülmektedir.

Bu değişiklik ve ifade güncellemeleri dışında maddenin kapsamının biraz daha genişletilmesi için alet, mefruşat ve demirbaş eşya makine ve teçhizatın bir parçası gibi düşünülerek, bunlarında taşınmaz olarak değerlendirilmesi gerektiği düşünülmektedir. Bu hususun TMS 16’nın 9 uncu Paragrafı ile de uyumlu olacağı görülmektedir. TMS 16’nın ilgili paragrafında “*Kalıplar, araç ve gereçler gibi tek başına önemsiz kalemlerin toplanarak, muhasebeleştirilme ilkelerinin toplam değere uygulanması uygun olabilir.*” şeklinde bir açıklamada bulunmaktadır.

Taşınmazlarda maliyet bedeline giren giderlerin açıklandığı 270 inci maddede öncelikle kavramların güncellenmesine ilişkin öneriler bulunmaktadır. Bunun yanı sıra, bu maddede TMS 16 Maddi Duran Varlıklar Standardına uygun olarak yapılması öngörülen değişiklikler ve eklemeler aşağıdaki gibidir;

“a) Montaj giderleri kapsamına bu iş için dışarıdan temin edilen hizmetlerin bedeli ve montaj işine tahsis edilen işçilerin ücretleri de dâhil edilmesi önerilmektedir.

b) Taşınmazların ve taşınmaz gibi değerlendirilen kıymetlerin satın alınması ile ilgili noter, tapu, mahkeme, değer tespiti, danışmanlık bedeli, komisyon, nakliye, ilan giderleri gibi giderler ile doğrudan satın alınan kıymet ya da satın alma işlemi ile ilgili harçlar ve özel tüketim vergileri ile indirilemeyen katma değer vergilerinin maliyet bedeline eklenmesine yönelik ihtiyari uygulama kaldırılmalıdır.

ç) Mükelleflerin makine ve teçhizatın deneme üretimine tabi tutulmasına ilişkin giderleri maliyet bedeline dahil edebilmelerine imkan tanınmalıdır. Şu kadar ki, bu giderler maliyet bedeline, deneme üretiminde elde edilen ürünlerin hasılatı düşüldükten sonraki net bedeliyle dâhil edilir.”

İnşa ve imal giderleriyle ilgili olan mevcut 271 inci maddeye ifade düzeltmeleri dışında *“alet, mefruşat ve demirbaş”* ifadesinin eklenmesi önerilmektedir. Alet, mefruşat ve demirbaş eşya, bu maddeye eklenmiş olacağından imal edilen alet, mefruşat ve demirbaşlarda imal giderlerini de düzenleyen 273 üncü madde başlığı ile birlikte kaldırılması uygun olacaktır.

Taşınmazlarda maliyet bedelinin artmasına ilişkin düzenlemelerin yapıldığı 272 nci maddede kavramların güncelleştirilmesi yapılarak, bazı eklemelerin yapılması önerilmektedir. Aşağıda belirtilmiş olan kısım maddeye yapılan önemli eklemelerdendir.

“Uluslararası kuruluşların lisanslama şartları veya teknolojik zorunluluklar gereği, özellikle deniz ve hava taşıtları ve enerji türbinleri gibi belli aralıklarla bazı parçalarının zorunlu değişimi öngörülen iktisadi kıymetlerde, bu tip denetimler sonucu değişen parçaların bedelleri toplu olarak maliyet bedeline eklenir. Değişmesi zorunlu tutulan eski parçaların ifta edilmemiş kısımları varsa, maliyet bedelinden çıkarılarak giderleştirilir.”

Satın alınan emtianın açıklandığı 274 üncü maddenin hemen hemen tamamen değiştirilmesi önerilmekte olup, yeni hükümler sonrası ilgili madde aşağıdaki gibidir.

“Madde 274 - Satın alınan emtia maliyet bedeli ile değerlendirilir. Ancak, kıymetli maden ticareti ile iştigal edenlere ait olanlar hariç, İstanbul Altın Borsası'nda işlem gören kıymetli madenler, borsa rayici ile değerlendirilir. Borsa rayicinin muvazaalı bir şekilde oluştuğu durumlarda değerlemeye esas bedel son bir ay içindeki ortalama borsa rayici esas alınarak tespit edilir. Maliyet bedeline satın alma fiyatı, varsa emtiaya ilişkin ödenen gümrük, özel

tüketim ve benzer nitelikteki vergiler ile nakliye masrafları gibi emtiayı mevcut haline ve muhafaza edildiği yere getirebilmek için harcanan giderler de dâhildir. Satın alınan emtia ile doğrudan ilişkili olan iskonto ve indirimler maliyet bedelinden düşülür. Emtianın maliyet bedeli, değerlendirme gününden önceki 30 günlük ağırlıklı ortalama satış fiyatının %10 veya daha fazla üzerinde olursa, mükellefler maliyet bedeli yerine 267 nci maddenin ikinci sırasındaki yöntem hariç olmak üzere emsal bedeli ölçüsünü kullanabilirler. Bu hüküm imal edilen emtia hakkında da uygulanabilir. İmal edilen emtianın üretiminde kullanılan ve doğrudan satışa konu olmayan ham madde ve malzemeler hakkında bu madde hükmü uygulanmaz. Yapılan işin niteliği gereği, yılda ancak belli sayıda satışın gerçekleştirilebildiği sektörlerde değerlendirme gününden önceki 30 günlük ağırlıklı ortalama satış fiyatı yerine, gerçekleştirilen son iki satışın ağırlıklı ortalama fiyatı alınır.”

Taslakta yapılması öngörülen düzenleme ile satın alınan emtia maliyet bedeli ile değerlendirilmeyle birlikte, birinci fıkrada maliyet değeri dışında borsa rayıcı ile değerlendirme benimsenmiştir. Ancak, kıymetli maden ticareti ile iştigal edenlere ait olanlar hariç, İstanbul Altın Borsası’nda işlem gören kıymetli madenlerin borsa rayıcı ile değerlendirilmesi esastır. Kıymetli maden ticareti ile uğraşanların değerlemeden hariç tutulmasının nedeni, kıymetli maden olarak ellerinde bulunan emtianın onlar için stok niteliğinde olmasıdır. Bu itibarla, kıymetli maden ticareti ile uğraşanlar kıymetli madenlerini maliyet bedeli ile değerleyeceklerdir.

TMS 2’nin 13 üncü paragrafı uyarınca sabit genel üretim maliyetlerinin dönüştürme maliyetlerine dağıtımında, üretim faaliyetlerinin normal kapasitede olacağı varsayılmakta ve normal kapasite planlanan bakım-onarım çalışmalarından kaynaklanacak kapasite düşüklüğü de dikkate alınarak, normal koşullarda bir veya birkaç dönem veya sezonda elde edilmesi beklenen ortalama üretim miktarı olarak tanımlanmaktadır. Görüldüğü üzere, VUK’ta yapılması önerilen düzenleme ile TMS 2’ye göre genel üretim giderlerinin dağıtımında esas alınan normal kapasitenin belirlenmesi ve bu kapasiteden sapmaların normal koşullarda bir veya birkaç dönem veya sezonda elde edilmesi beklenen ortalama üretim miktarının belirlenmesinde fiilen kurulu kapasite dikkate alınmamaktadır.

Bu nedenle, imal edilen emtia ile ilgili olarak 275 inci maddesine “*üretim işletmelerinin bir vergilendirme döneminde normal kapasite planlanan bakım-onarım çalışmalarından kaynaklanacak kapasite düşüklüğü de dikkate alınarak, normal koşullarda*

bir veya birkaç dönem veya sezonda elde edilmesi beklenen ortalama üretim miktarından düşük üretim yapmaları halinde, genel imal giderleri ve genel idare giderleri içerisinde yer alan amortismanlar ve bakım-onarım mahiyetindeki sabit giderlerden üretilen mamule kapasite kullanım oranlarına göre pay vermeleri ihtiyaridir. Yazılım ve proje geliştirilmesi türündeki hizmet üretimi faaliyetlerinde, devam eden işlerin maliyet bedeli ilgili hizmete harcanan işçilik ve diğer doğrudan giderler ile genel idare giderlerinden ilgili hizmete düşen payların toplamından oluşur.” hükümlerinin eklenmesi önerilmektedir.

275 inci maddede yapılması önerilen bu düzenlemeyle, düşük kapasite kullanılması halinde genel üretim giderleri içerisinde yer alan amortismanlar, bakım-onarım gibi sabit nitelikteki giderlerden üretilen mamule % 100 pay verilmesi, stoktaki mamullerin piyasa fiyatının (emsal bedelinin) üzerinde değerlendirilmesine ve dolayısıyla dönem kârının da yüksek çıkmasına neden olduğundan kapasite kullanımı oranına göre dağıtımın esas alınması benimsenmiştir. Ayrıca, yine bu maddede yazılım ve proje geliştirilmesi ile ilgili olarak maliyet bedeli açıkça tanımlanmış, bu şekilde büyük bir yatırım yapmak amacıyla kurulan bir şirketin proje aşamasındaki genel idare giderleri dolayısıyla teknik iflasa düşmesinin engellenmesi amaçlanmıştır.

VUK’un menkul kıymetler ile ilgili düzenlemelerin yapıldığı 279 uncu maddesinin aşağıda yer verilen karşılaştırma tablosunda tamamen değiştirilmesi önerilmiş olmakla birlikte, ülkemizde yatırım fonlarının günlük olarak değer tespitleri organize bir borsa aracılığı ile yapılmakta ve açıklanmakta olduğundan, aslında VUK Taslağında bu husus dikkate alınıp, maliyet bedeli ile değerlendirme yerine gerçeğe uygun değer veya borsa rayıcı ile değerlendirilmesi öngörülmesi durumunda, finansal araçların muhasebeleştirilmesine ve ölçümüne ilişkin TMS/TFRS’ye uygunluk sağlanabilecektir.

VUK Taslağı’nın 280 inci maddesinde yabancı paralı işlemlerin değerlemesine ilişkin olarak yer verilen düzenleme çerçevesinde, önceden isteğe bağlı olan yabancı para ile olan senede bağlı borç ve alacakların reeskont işleminin TMS’lere uygun olarak zorunlu hale getirilmesi ve TMS’de yer alan hükümler uyarınca finansman unsuru içeren tüm alacakların ve borçların diğer ifadeyle senetli veya senetsiz tüm alacaklar ve borçlar için reeskont işlemi uygulanması gerekli olduğundan, dördüncü fıkrada kullanılan “*vadesi gelmemiş olan senede bağlı alacak ve borçlar*” ifadesi yerine “*vadesi gelmemiş senetli veya senetsiz alacak ve borçlar*” ifadesinin kullanılması önerilmektedir.

Bunun yanı sıra, TCMB'nin ilan etmediği döviz kurları için Maliye Bakanlığı'na tespit ve ilan yükümlülüğü düzenlenmektedir. Maliye Bakanlığı'nın ilan etmemesi halinde de ABD Doları çapraz kurunun kullanılması önerilmektedir. Ayrıca, TCMB genelgesi gereği; döviz satış kurlarını serbestçe belirleme yetkisine sahip kurumların fiilen uyguladıkları satış kurlarını esas alarak düzenlenmiştir.

VUK Taslağının alacaklara ilişkin değerlemelerin düzenlendiği 227 nci maddesinde de taslağın bir önceki maddesinde belirtildiği üzere senede bağlı alacakların reeskontu zorunlu hale getirilmesi önerilmekle birlikte, TMS'ler çerçevesinde vade farkı uygulaması için alacağın senetli veya senetsiz olmasının bir önemi bulunmamakta ve alacakla ilgili olarak vade tanınmış olsa bile, elde edilecek nakit akışının bu süre içinde finansman unsuru içermesi gerekmektedir. Diğer bir ifadeyle, alacak tutarının reeskonta tabi tutulması için alacak tutarının finansman unsuru içermesi gerekmektedir. Bu hususlar nedeniyle, "*vadesi gelmemiş olan senede bağlı alacaklar değerlendirme gününün değerine indirgenebilir*" hükmü yerine "*finansman unsuru veya vade farkı içeren vadesi gelmemiş senetli veya senetsiz alacaklar değerlendirme günü kıymetine indirgenir.*" ifadesinin kullanılması önerilmektedir.

Ayrıca, VUK Taslağında yapılması öngörülen önemli değişikliklerden birisi ise, iskonto oranı olarak kullanılan TCMB resmi iskonto haddi yerine, yine TCMB tarafından açıklanan avans işlemlerinde kullanılacak faiz oranlarının benimsenmesidir. Aynı şekilde önerilerimiz arasında TCMB tarafından açıklanan avans işlemlerinde kullanılacak faiz oranlarının kullanılması yer almaktadır. Diğer taraftan, bankalar ve bankerler ile sigorta şirketleri alacaklarını TCMB tarafından ilan edilen avans işlemlerinde uygulanacak faiz oranı veya işlemlerinde uyguladıkları faiz oranı ile değerlendirme günü kıymetine indirgemeleri önerilmektedir.

"İlk Tesis ve Taazzuv Giderleri ve Peştamallıklar" başlıklı 282 nci maddenin kaldırılması önerilmektedir. TMS uyarınca kuruluş ve örgütlenme giderleri aktifleştirilmediğinden ve doğrudan gider yazıldığından, TMS'ye paralel olarak madde metni kaldırılması ve kuruluş ve örgütlenme giderlerinin doğrudan dönem giderlerine atılması amaçlanmıştır. Ayrıca, şerefiye de bir maddi olmayan varlık olduğundan ve maddi olmayan varlıkların nasıl değerlendirileceği de 269 uncu maddede belirlenmiş olduğundan maddenin kaldırılması önerilmektedir.

VUK Taslağının borçlara ilişkin değerlemelerin düzenlendiği 232 nci maddesinde de alacaklara ilişkin değerleme hükümlerin düzenlendiği 227 nci maddeye paralel düzenlemeler yapılması önerilmekte ve böylece senetli borçlanmaların reeskonta tabi tutulması zorunlu hale getirilmiş olmakla birlikte TMS'ler çerçevesinde borçlar için reeskont uygulamasında borcun senetli veya senetsiz olmasının bir önemi bulunmamakta ve borçla ilgili olarak vade tanınmış olsa bile ödenecek nakit akışının bu süre içinde finansman unsuru içermesi gerekmektedir. Diğer bir ifadeyle, borç tutarının reeskonta tabi tutulması için alacak tutarının finansman unsuru içermesi gerekmektedir. Bu hususlar nedeniyle, “*vadesi gelmemiş olan senede bağlı borçlar değerleme gününün kıymetine indirgenebilir*” hükmü yerine “*finansman unsuru veya vade farkı içeren vadesi gelmemiş senetli veya senetsiz borçlar değerleme günü kıymetine indirgenir.*” ifadesinin kullanılması önerilmektedir.

Ayrıca, VUK Taslağında yapılması öngörülen önemli değişikliklerden birisi ise, iskonto oranı olarak kullanılan TCMB resmi iskonto haddi yerine, yine TCMB tarafından açıklanan avans işlemlerinde kullanılacak faiz oranlarının benimsenmesidir. Aynı şekilde önerilerimiz arasında TCMB tarafından açıklanan avans işlemlerinde kullanılacak faiz oranlarının kullanılması yer almaktadır. Diğer taraftan, bankalar ve bankerler ile sigorta şirketleri borçlarını TCMB tarafından ilan edilen avans işlemlerinde uygulanacak faiz oranı veya işlemlerinde uyguladıkları faiz oranı ile değerleme günü kıymetine indirgemeleri önerilmektedir.

Tahvillere ilişkin 286 ncı maddenin “Tahviller ve diğer borçlanma araçları” olarak ve tahvillerin diğer borçlanma araçlarında itibari değerin altında ihraç olması halinde bu farkın değerleme sırasında dikkate alınabilmesi için “*İtibari değerlerinin altında ihraç edilen tahvil ve borçlanma araçlarına dayalı borçlar, ihraç değerleri ile itibari değerleri arasındaki fark değerleme gününe kadar hesaplanacak tutarları ile dikkate alınır. Kuponlu tahvillerde değerleme gününe kadar geçen süreye isabet kupon faiz kısmı eklenmek suretiyle dikkate alınır.*” hükmünün eklenmesi önerilmektedir.

Taslak VUK'un 235 inci maddesinde mevcut kanun maddesinde yer alan ifadeler güncellenmek suretiyle, karşılık; “*gerçekleşen veya gerçekleşmesi beklenen fakat miktarı kesin olarak kestirilemeyen ve teşebbüs için bir borç mahiyetini arz eden belli bazı zararları karşılamak maksadıyla hesaben ayrılan meblağlar*” olarak tanımlanmıştır. Bununla birlikte, TMS 37 uyarınca karşılıklara konu risklerin oluşup oluşmadığının değerlendirilmesi şirket yönetimine verilmişken, VUK'un uygulanmasında ise başka hukuki kanıtlar istenmektedir.

Burada kullanılan “*belli bazı zararları*” ifadesi daha açık ve TMS’lere göre ayrılması gerekli karşılıklara uygun olarak “*garanti yükümlülükleri karşılıkları, maddi duran varlıklar sökme, restorasyon ve rehabilitasyon maliyetleri karşılıkları, yeniden yapılandırma karşılıkları, çevre düzenleme karşılıkları, çeşitli gider ve zarar karşılıkları gibi bazı gider ve zararları*” ifadesinin kullanılması önerilmektedir.

TMS’lerde düzenlenen finansal kiralama ile kanun maddelerinin dayanağı olan finansal kiralama arasında bazı farklılıklar bulunmaktadır. “TMS 17 Kiralama İşlemleri” Standardının 17 nci Paragrafına göre sayılan kriterlerin bir veya birden fazlasının bulunması durumunda, gerçekleştirilen kiralama işlemi finansal kiralama sayılmakta iken mevcut ve taslak VUK’un mükerrer 238 inci maddesinin yedinci fıkrasında “*kira süresi sonunda mülkiyet hakkının kiracıya devredilip devredilmeyeceğine bakılmaksızın, bir iktisadi kıymetin mülkiyetine sahip olmaktan kaynaklanan tüm riskler ile yararların kiracıya bırakılması sonucunu doğuran kiralamalardır*” şeklinde tanımlanmıştır. İktisadi kıymetin mülkiyetinin kira süresi sonunda kiracıya devredilmesi, kiracıya kira süresi sonunda iktisadi kıymeti rayiç bedelinden düşük bir bedelle satın alma hakkı tanınması, kiralama süresinin iktisadi kıymetin ekonomik ömrünün %80’inden daha büyük bir bölümünü kapsamaması ve sözleşmeye göre yapılacak kira ödemelerinin bugünkü değerlerinin toplamının iktisadi kıymetin rayiç bedelinin %90’ından daha büyük bir değeri oluşturması kriterlerinden birini veya daha fazlasını karşılayan kiralamaların da finansal kiralama olarak kabul edileceği yine anılan maddenin üçüncü fıkrasında belirtilmiştir.

Görüldüğü üzere, finansal kiralama ile ilgili hükümler genel anlamda TMS 17 ile paralel olmakla birlikte, detaylarda bazı farklılıklar bulunmaktadır. Bu itibarla, VUK’da yer verilen %90 ve %80 gibi faydalı ömrü ve gerçeğe uygun değeri sınırlayan ölçütlerin kaldırılması önerilmektedir.

Esham, tahvilat ve yabancı paralara ilişkin 294 üncü maddenin “menkul kıymetler ve yabancı paralar başlığıyla düzenlenmesi ve her türlü menkul kıymetin bu madde kapsamına alınması önerilmektedir.

Haklara ilişkin düzenlemelerin yer aldığı VUK’un 296 ncı maddesine yedinci fıkra olarak “*7. Devre tatil ve bu nitelikteki haklar emsal bedeli ile değerlendirilir.*” hükmünün eklenmesi önerilmektedir. Devre tatil sistemi taşınmazlar üzerinde zamanla sınırlı istifade sağlayan bir alacak hakkı olarak düzenlenmiş olup, alıcı ile satıcı arasında taşınmazın belirli

bir süre kullanılmasına yönelik bir sözleşmedir. Devre tatil hakkının değeri esas olarak sözleşmede belirtilen bedelin kendisidir. Ancak, bu bedel sürenin tamamına aittir. Bu nedenle intikal tarihinde piyasa koşulları da dikkate alınarak, intikal eden hakkın değerinin esas alınması amaçlanmıştır. Buna uygun olarak, 297 nci maddenin de “bina arazi ve devre mülk” olarak düzenlenmesi önerilmektedir.

Amortismanın konusunun açıklandığı VUK’un 313 üncü maddesinde öncelikle kavramların güncellemesi önerilmekte, ayrıca mevcut madde metnine bazı eklemeler ve değişiklikler yapılmasının uygun olacağı düşünülmektedir. Yapılması önerilen bu eklemeler ve değişiklikler genel olarak TMS hükümleri ile uygunluk göstermektedir.

TMS’de amortisman hususu birçok standartta düzenlenmiş olmasına rağmen, kullanılan amortisman ilkeleri uygulama esaslarındaki bazı farklılıklar dışında genel olarak aynıdır. Amortisman ile ilgili olarak dikkate alınması gereken amortismana tabi tutar, faydalı ömür ve amortisman yöntemlerine ilişkin mevcut ve Taslak VUK’da öngörülen düzenlemeler ile TMS arasındaki farklılıkların giderilmesi mümkün gözükmektedir. TMS uyarınca bir varlığın amortismana tabi tutarı, defter değerinden kalıntı değeri düşülerek belirlenir. TMS 16’da kalıntı değerin genellikle önemsiz olduğu belirtilmiş olmasına rağmen, bazı durumlarda dikkate alınması gerekmektedir. Kalıntı değerin önemsiz olduğu durumlarda, mevcut ve taslak VUK’da öngörülen düzenlemeler ile TMS arasında amortismana tabi tutar arasında finansman giderleri dışında bir fark kalmamaktadır.

Öncelikle, amortismanın ayrılmaya başlanacağı tarih ile ilgili alıcı tarafından teslimin gerçekleştiği tarihten itibaren olacağı hükmünün eklenmesi önerilmektedir. Ayrıca, UFRS ile paralel olarak yıpranma ve aşınmaya maruz kalmayan varlıklar diğer bir ifadeyle faydalı ömürleri sınırsız olan varlıkların amortisman dışı bırakılması önerilmektedir.

Diğer taraftan, bir varlığın amortismana tabi tutarının yararlı ömrü boyunca sistematik olarak dağıtmak için çeşitli amortisman yöntemleri kullanılabilir. TMS 16’nın 62 nci Paragrafı uyarınca bu yöntemler doğrusal amortisman yöntemi, azalan bakiyeler yöntemi ve üretim miktarı yöntemleri olarak sıralanmıştır. Ancak, kullanılan amortisman yöntemi, varlığın gelecekteki ekonomik yararlarına ilişkin olarak işletme tarafından uygulanması beklenen tüketim modelini yansıtmalıdır. Diğer bir ifadeyle, amortisman yönteminin seçimi ihtiyari olmayıp, işletme tarafından varlığın kullanımını en iyi yansıtan yöntem

uygulanmalıdır. Bu itibarla, VUK'da benzer düzenleme yapılarak, amortisman yöntemine ilişkin uygulama ihtiyarılığının kaldırılması önerilmektedir.

Bunun yanı sıra, mevcut ve taslak VUK'da amortisman yöntemleri olarak normal ve azalan bakiyelerin kullanılacağı hüküm altına alınmış, üretim miktarı yöntemine ilişkin düzenlemeye yer verilmemiştir. Taslak VUK'da amortisman yöntemleri arasında üretim birimi yöntemine de yer verilmesi önerilmektedir. Üretim birimi usulünün uygulanmasında; beklenen kullanım ya da üretim miktarı üzerinden amortisman ayrılır. Böylece, üretim miktarı esas alınarak amortisman uygulaması ile amortisman daha gerçekçi bir şekilde üretim maliyetlerine yansıtılacaktır. Toplamda amorti edilebilecek tutar finansman giderleri dışında aynı olduğundan, vergi kaygısı ile bu yöntemin uygulanmasına izin verilmemesinin işletmelerin kârları üzerinde çok bir etkisi olmayacağı değerlendirilmektedir.

TMS'de her yıl yapılması gerekli değerlendirmeler arasında kullanılan amortisman yönteminin varlığın beklenen tüketimini en iyi yansıtan yöntem olup olmadığıdır. TMS 16'nın 61 inci Paragrafı çerçevesinde, bir varlığa uygulanan amortisman yöntemi en azından, her hesap döneminin sonunda gözden geçirilir. Varlığın gelecekteki ekonomik yararlarının beklenen tüketim modelinde önemli bir değişiklik olması durumunda gerekçeleri dipnotlarda açıklanmak suretiyle değişmiş olan modeli yansıtacak şekilde yöntem değiştirilir. Böyle bir değişiklik, TMS 8 uyarınca muhasebe tahminindeki bir değişiklik olarak muhasebeleştirilir. Bu itibarla, taslak VUK'da gerekli koşulların sağlanması durumunda kullanılan amortisman yöntemlerinin ve faydalı ömürlerin Maliye Bakanlığı dışında da değiştirilmesine olanak tanınması önerilmektedir.

Olağanüstü amortisman ayrılmasından sonra bakiye değer kalması halinde, amortisman tabi iktisadi kıymetin normal amortisman uygulanmış olsa idi hangi tutarda amortisman ayrılacak idiyse o tutarda amortisman ayırma hakkı verilerek, kalan bakiyenin itfası hususunun madde metnine eklenmesi önerilmektedir. Olağanüstü amortisman oranlarının belirlenmesinde, Maliye Bakanlığının iş yükünü hafifletmek ve daha hızlı ve sağlıklı tespitler yapabilmek için Maliye Bakanlığının yetkisini TOBB, Sanayi Odaları, değerlendirme kuruluşları ve YMM gibi uzman kişi ve kuruluşları devretmesi hususunun düzenlenmesi uygun olacaktır.

Ayrıca, mevcut bir taşınmazın, yer üstü ve yer altı düzenlemelerinin yıkılarak, yerlerine yenilerinin yapılması halinde, yıkılan iktisadi kıymetin itfa edilmemiş kısmının, arsa

veya araziye isabet eden kısmı hariç, yıkımın yapıldığı hesap döneminde bir defada gider yazılması TTK ve TMS paralelinde düzenlenebilir.

Şüpheli alacaklara ilişkin 323 üncü maddeye yönelik değişiklik önerileri çerçevesinde, karşılığın alacağı şüpheli hale geldiği dönemde ayrılacağı vurgulanmış, finansal kiralama, faktoring ve finansman şirketleri için özel hüküm ihdas edilmiş; işletme hesabı esasındaki müellefler de kapsama alınacak şekilde madde metni düzenlenmiştir. Küçük alacak kavramındaki kargaşayı ortadan kaldırmak için de tutarı 2.000 TL'den düşük alacaklar küçük alacak olarak düzenlenmesine yer verilmiştir. Ayrıca son bent daha anlaşılır hale getirilmiştir.

Sermayenin itfasının düzenlendiği 325 inci madde “Sermayenin yeniden değerlemesi ve itfası” olarak düzenlenmesi önerilmektedir. Bu maddenin (1) numaralı fıkrasındaki düzenleme iki gerekçe ile yapılmıştır. Birincisi; bu Kanunun mükerrer 298/A maddesinde “enflasyon düzeltilmesi” düzenlemesi yer almakla beraber, endeks artışının son üç hesap döneminde %100 ve son hesap döneminde de %10 oranını aşması koşulu bulunduğundan 2005-2010 yılları arasında enflasyon muhasebesi uygulanamamıştır. Aynı dönemde, 2003 bazlı endeks 119,13'ten 180,25'e yükselmiş; 6 yıllık dönemde değişim 61,12, oransal değişim ise %51,31, yıllık ortalama oransal değişim ise %8,55 olmuştur. Bu durum, vergi matrahının mükellef aleyhine hesaplanmasına yol açmaktadır.

Şöyle ki, her yıl ayrılması gereken amortisman tutarı reel olarak küçülmektedir. 2005 yılında 10 milyon TL bedelle satın alınan, işletme faaliyetinde kullanılan ve eşit tutarlarla amorti edilen bir binayı ele aldığımızda; yıllar itibarıyla ayrılan amortisman tutarları 200.000 TL olmakla birlikte 2010 yılında ayrılan amortismanın gerçek değeri 132.179 TL olmuştur.

İkinci gerekçe vade farkı ile yapılan satın almalarıdır. Vade farkı genelde piyasa faizleri ile paralel değerlendirildiğinden ve faiz oranları (dolayısıyla vade farkları) fiyatlar genel seviyesinin çok üzerinde seyrettiğinden malın gerçek değerinde olan artışın çok üzerinde stok değerlemesine ve işletmelerin olması gerekenden daha yüksek vergi ödemesine yol açılmaktadır. 262 nci maddede yapılan düzenleme ile faiz giderlerinden maliyet bedeline pay verilmemesi hususu düzenlenerek, kredi kullanan işletmeler için bu sakınca ortadan kaldırılmış; bu maddede de sermayenin itfası yoluyla vade farkları neticesinde aşırı değerlendirilen stoklar nedeniyle işletmelerin olması gerekenden yüksek vergi ödemeleri engellenmiştir. Bu şekilde, öz sermaye ve dış kaynakla çalışan işletmeler vergi uygulamaları açısından eşit hale gelmektedirler. Aynı paralelde, düşük stok devir hızı olan işletmelerde

satılan mal maliyetinde enflasyon nedeniyle oluşan aşınmalar da ortadan kaldırılmaya çalışılmaktadır.

Amortismanına tabi kıymetlerin satılmasına ve amortismanına tabi kıymetlerin sigorta tazminatına ilişkin maddelerin sadeleştirilmesine ve tereddütlerin giderilmesine yönelik bazı öneriler getirilmiştir.

Mevcut ve Taslak VUK düzenlemelerinde yatırım amaçlı gayrimenkul sınıflandırılması bulunmamaktadır. Bu varlıklar gerçeğe uygun değerinden izlense bile değer artışları bu varlıklar elden çıkarıldığında vergiye tabi olacağından, binalar ve arsaların gerek maddi duran varlık gerekse yatırım amaçlı niteliğinde olması durumunda da maliyet modelinin uygulanması hem TMS'ye hem de VUK'a uygun olacaktır. Diğer taraftan, TMS uyarınca duran varlıklarla ilgili uygulanması gerekli olan değer düşüklüğü vergi amaçlı olarak uygulanamayacağından, bu konuda farklılığın giderilmesi mümkün gözükmemektedir.

TMS 18 uyarınca hasılat, yalnızca, işletmenin kendi adına aldığı ve alacağı brüt ekonomik yarar akışlarını içerir. Üçüncü kişiler adına tahsil edilen satış vergileri, mal ve hizmet vergileri ve katma değer vergisi gibi tutarlar işletme tarafından elde edilen ekonomik yararlar değildir ve özkaynakta artış yaratmaz. Bu nedenle bu tutarlar hasılat dışında bırakılır. Benzer şekilde, acente ilişkilerinde brüt ekonomik yarar akışları işletme özkaynaklarında artış yaratmayan, acentesi olunan işletme adına yapılan tahsilat tutarlarını da içerir. Acentesi olunan işletme adına yapılan tahsilat tutarları hasılat değildir. Hasılat yalnızca komisyon tutarıdır. Bu itibarla VUK taslağında buna ilişkin bir düzenlemenin yapılması uygun olacaktır.

Ayrıca hasılat tutarında yer alan vade farklarının ayrıştırılmasına ilişkin reeskont uygulamasında bugünkü değer yönteminin kullanılması ve kullanılan iskonto oranı olarak ise benzer kredi derecelendirmesine sahip bir işletmenin benzer alacakları için geçerli olan faiz oranı veya alacağın nominal değerini ilgili mal veya hizmetin nakit satış fiyatına indirgeyen faiz oranının kullanılması önerilmektedir.

“TMS 19 Çalışanlara Sağlanan Faydalar” Standardı uyarınca, işletmelerin tanımlanmış fayda yükümlülüklerini iskonto edilmiş bugünkü değer esasına göre ölçmeleri ve gelecekteki ödemelerin iskonto edilmesinde kullanılan oranı, yüksek kalitedeki kurumsal tahvillerin raporlama tarihindeki piyasa getirilerine göre belirlemeleri gerekmektedir. Bu tür tahvillere ilişkin derin bir piyasanın bulunmadığı ülkelerde, devlet tahvillerinin raporlama tarihindeki

piyasa getirileri kullanılır. Ayrıca, kurumsal tahvillerin veya devlet tahvillerinin para birimi ve vadesi, gelecekteki ödemelerin para birimi ve vadesi ile tutarlı olmalıdır.

Bu bağlamda, kıdem tazminatı yükümlülüklerin hesaplanması TMS uyarınca aktüeryal varsayımların kullanılmasını gerektirmektedir. Taslak VUK’da benzer bir düzenlemenin yapılmasının öngörülmesi durumunda, işletmeler açısından başlangıçta yüksek maliyet olarak görülse de, uzun vadede işletmelerin kıdem tazminatı yükümlülüklerin gerçekçi hesaplanmasından ötürü gerekli tedbir ve kararları alması açısından faydalı olacaktır.

“TMS 11 İnşaat Sözleşmeleri” Standardı hükümleriyle uyum sağlanabilir. Mevcut uygulama öncesi vergi uygulamalarında tamamlama yüzdesi uygulanmakta iken, günümüzde inşaatın tamamlandığı yılda kâr veya zarar belirlenmektedir. Tekrardan aynı uygulamaya geçişin vergi kaybına yol açıp açmayacağı vergi idaresi tarafından değerlendirilebilir.

VUK’a ilişkin değişiklik önerileri aşağıdaki tabloda maddelere işlenmek suretiyle maddeler itibarıyla karşılaştırmalı olarak gösterilmektedir.

Tablo 14: MEVCUT VUK’UN DEĞERLEME HÜKÜMLERİNE İLİŞKİN DEĞİŞİKLİK ÖNERİLERİ

ÜÇÜNCÜ KİTAP - DEĞERLEME	ÜÇÜNCÜ KİTAP - DEĞERLEME
MEVCUT MADDE	YENİ MADDE
BİRİNCİ KISIM – İKTİSADİ KIYMET DEĞERLERİ	BİRİNCİ KISIM – İKTİSADİ KIYMET DEĞERLERİ
BİRİNCİ BÖLÜM - DEĞERLEME ESASLARI	BİRİNCİ BÖLÜM - DEĞERLEME ESASLARI
Değerlemenin Tanımı Madde 258 - Değerleme, vergi matrahlarının <u>hesaplanmasıyla</u> ilgili iktisadi kıymetlerin takdir ve tespitidir.	Değerlemenin Tanımı: Madde 258 - Değerleme, vergi matrahlarının hesaplanması ile ilgili iktisadi kıymetlerin değerlerinin takdir ve tespitidir. Gereke: Vergi matrahlarının hesaplanmasıyla ilgili olarak iktisadi kıymetlerin değerleri takdir ve tespit edildiğinden madde metnine “değerlerinin” ibaresinin eklenmesi uygun olacaktır.
Değerleme Günü Madde 259 - Değerlemede, iktisadi kıymetlerin vergi kanunlarında gösterilen gün ve zamanlarda haiz oldukları kıymetler esas tutulur.	Değerleme Günü: Madde 259 - Değerlemede, iktisadi kıymetlerin vergi kanunlarında gösterilen gün ve zamanlarda haiz oldukları kıymetler esas tutulur.
Değerlemede Esas Madde 260 - Değerlemede, iktisadi kıymetlerden her	260’ncı maddenin kaldırılması önerilmektedir.

<p>biri tek başına <u>nazara</u> alınır. Teamülen aynı cinsten sayılan <u>malları</u> ve düşük kıymetli müteferrik <u>esşyayı</u> toplu olarak <u>değerlemek caizdir</u>.</p>	
<p>Değerleme Ölçüleri</p> <p>Madde 261 - Değerleme, iktisadi kıymetin <u>nevi</u> ve <u>mahiyetine</u> göre, aşağıdaki ölçülerden biri ile yapılır:</p> <ol style="list-style-type: none">1. Maliyet bedeli;2. Borsa rayici;3. Tasarruf değeri:4. <u>Mukayyet</u> değer;5. <u>İtibari</u> değer;6. Vergi değeri;7. Rayiç <u>bedel</u>;8. Emsal bedeli ve ücreti.	<p>Değerleme Ölçüleri</p> <p>Madde 261: Değerleme, iktisadi kıymetin türü ve niteliğine göre, aşağıdaki ölçülerden biri ile yapılır:</p> <ol style="list-style-type: none">1. Maliyet bedeli;2. Piyasa fiyatı;3. Tasarruf değeri:4. Kayıtlı değer;5. Yazılı değer;6. Yeniden Değerlenen Tutar;7. Gerçeğe uygun değer;8. Net gerçekleştirilir değer

<p>Maliyet Bedeli</p> <p>Madde 262 - Maliyet bedeli, iktisadi bir kıymetin iktisap edilmesi veyahut değerinin artırılması <u>münasebetiyle yapılan ödemelerle bunlara müteferri bilumum giderlerin toplamını</u> ifade eder.</p>	<p>Maliyet Bedeli</p> <p>Madde 262: Maliyet bedeli, finansman giderleri hariç, iktisadi bir kıymetin elde edilmesi veya değerinin artırılması dolayısıyla yapılan ödemelerin toplamını ifade eder. Şu kadar ki; amaçlanan kullanıma veya satışa hazır duruma getirilebilmesi zorunlu olarak uzun bir süreyi gerektiren ve özellikli varlık olarak tanımlanan iktisadi kıymetler ile ilgili finansman giderleri maliyet bedeline dahil edilir. Ancak, finansal varlıklar, çok miktarda ve tekrarlanarak imal edilen veya üretilen stoklar, elde edildiklerinde amaçlanan kullanıma veya satışa hazır hale gelen varlıklar özellikli varlık olarak nitelendirilemez.</p> <p>Gerekeç: Maliyet bedelinin tanımından iktisap ile ilgili olarak yüklenilen “müteferri bilumum giderler” ibaresi çıkarılmış, finansman giderleri (kur farkı, faiz ve vade farkı gibi) maliyet bedeli kapsamı dışında tutularak TMS'nin maliyet bedeli tanımı ile uyumlu hale getirilmiştir. Finansman giderlerinden mal maliyetine pay verilmesi halinde, ödenen faiz oranları fiyatlar genel seviyesinin çok üzerinde seyrettiğinden malın gerçek değerinde olan artışın çok üzerinde stok değerlemesine yol açılmakta ve işletmelerin olması gerekenden daha yüksek vergi ödemesine yol açılmaktadır. Öte yandan, TMS 23 Borçlanma Maliyetleri madde 5 “özellikli varlıklar” tanımından hareketle belli bir yatırım süresi gerektiren iktisadi kıymetler ile ilgili finansman giderleri maliyet bedeline dahil edilip aktifleştirilerek, yatırım dönemi sonrasında itfa edilmelerine imkan verilmiştir. Böylece yatırım döneminde gider yazılan tutarların 5 yıllık zarar taşıma sınırından kaynaklanan olumsuzluk ve gider yazma nedeniyle teknik iflasa sebep olma ihtimali giderilmiş olacaktır.</p>
<p>Borsa Rayici</p> <p>Madde 263 - <u>Borsa rayici, gerek menkul kıymetler ve kambiyo borsasına, gerekse ticaret borsalarına kayıtlı olan iktisadi kıymetlerin değerlemeden evvelki son muamele gününde borsadaki muamelelerin</u> ortalama değerlerini ifade eder.</p>	<p>Piyasa Fiyatı</p> <p>Madde 263: Piyasa fiyatı, borsalara kayıtlı olan iktisadi kıymetlerin değerlemeden evvelki son işlem gününde borsadaki işlemlerin ortalama değerlerini ifade eder. Organize veya tezgahüstü bir piyasada değeri belirlenen ve ilan edilen varlıklar ve borçlar için bu piyasalarda kullanılan değerler esas alınır.</p>

<p>Normal <u>temevvüçler</u> dışında fiyatlarda <u>bariz</u> kararsızlıklar görülen hallerde, son muamele günü yerine <u>değerlemeye takaddüm eden</u> 30 gün içindeki ortalama rayici esas olarak aldirmaya Maliye Bakanlığı yetkilidir.</p>	<p>Türkiye'de kurulmuş borsalarda rayicin oluşmaması halinde, işlemlerin kapanışı Türkiye ile aynı takvim gününde gerçekleşen ve ilgili ülke mevzuatı gereği kurulmuş borsalarda oluşan rayiçler de borsa rayici sayılır.</p> <p>Normal <u>dalgalanmalar</u> dışında fiyatlarda <u>açık</u> kararsızlıklar görülen hallerde, son muamele günü yerine <u>değerlemeden evvelki</u> 30 gün içindeki ortalama rayici esas olarak aldirmaya Maliye Bakanlığı yetkilidir.</p> <p>Gereke: İşlemlerin kapanışı Türkiye ile aynı takvim gününde gerçekleşen yabancı borsalar kapsama alınmıştır.</p>
<p>Tasarruf Değeri</p> <p>Madde 264 - Tasarruf değeri, bir iktisadi kıymetin değerlendirme gününde sahibi için arz ettiği gerçek değerdir.</p>	<p>Tasarruf Değeri</p> <p>Madde 264: Tasarruf değeri, bir iktisadi kıymetin değerlendirme gününde sahibi için arz ettiği gerçek değerdir.</p>
<p><u>Mukayyet Değer</u></p> <p>Madde 265 - <u>Mukayyet</u> değer, bir iktisadi kıymetin muhasebe kayıtlarında gösterilen hesap değeridir.</p>	<p><u>Kayıtlı Değer</u></p> <p>Madde 265: <u>Kayıtlı</u> değer, bir iktisadi kıymetin muhasebe kayıtlarında gösterilen hesap değeridir.</p>
<p><u>İtibari Değer</u></p> <p>Madde 266 - <u>İtibari</u> değer, her <u>nevi</u> senetlerle <u>esham</u> ve tahvillerin üzerinde yazılı olan <u>değerlerdir</u>.</p>	<p><u>Yazılı Değer</u></p> <p>Madde 266: <u>Yazılı</u> değer, hisse senetleri dahil, her <u>türlü</u> senetler ile tahvillerin üzerinde yazılı olan <u>değerdir</u>.</p>
<p><u>Rayiç Bedel</u></p> <p>Mükerrer Madde 266- Rayiç <u>bedel</u>, bir iktisadi kıymetin değerlendirme günündeki normal alım satım değeridir.</p>	<p><u>Rayiç Değer</u></p> <p>Mükerrer Madde 266- Rayiç <u>değer</u>, bir iktisadi kıymetin değerlendirme günündeki normal alım satım değeridir.</p>
<p><u>Emsal Bedeli ve Emsal Ücreti</u></p> <p>Madde 267 - <u>Emsal bedeli</u>, gerçek bedeli olmayıyan veya bilinmeyen veyahut doğru olarak tesbit edilemeyen bir <u>malın</u>, değerlendirme gününde satılması halinde emsaline nazaran haiz olacağı değerdir.</p> <p>Emsal bedeli sıra ile, aşağıdaki <u>esaslara göre tayin olunur</u>.</p> <p>Birinci sıra: (Ortalama fiyat <u>esası</u>) Aynı cins ve <u>nevideki</u> mallardan sıra ile değerlemenin yapılacağı ayda veya bir <u>evvelki</u> veya <u>bir daha evvelki</u> aylarda</p>	<p><u>Net Gerçekleşebilir Değer</u></p> <p>Madde 267- <u>Net Gerçekleşebilir Değer</u>, gerçek bedeli <u>belli</u> olmayan veya bilinmeyen veya doğru olarak tespit edilemeyen bir <u>iktisadi kıymetin</u>, değerlendirme gününde satılması halinde emsaline nazaran haiz olacağı değerdir.</p> <p><u>Net gerçekleşebilir değer</u> sıra ile aşağıdaki <u>yöntemlere göre tespit edilir</u>.</p> <p>Birinci sıra: (Ortalama fiyat <u>yöntemi</u>) Aynı cins ve <u>çerçitteki</u> iktisadi kıymetlerden sıra ile değerlemenin yapılacağı ayda veya <u>önceki ayda</u> veya <u>bir önceki</u></p>

satış yapılmışsa, emsal bedeli bu satışların miktar ve tutarına göre mükellef tarafından çıkarılacak olan "Ortalama satış fiyatı" ile hesaplanır. Bu esasın uygulanması için, aylık satış miktarının, emsal bedeli tayin olunacak her bir malın miktarına nazaran % 25'ten az olmaması şarttır.

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

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

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

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

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

ayda satış yapılmışsa, net gerçekleştirilir değer bu satışların miktar ve tutarına göre mükellef tarafından çıkarılacak olan "Ortalama satış fiyatı" ile hesaplanır. Bu esasın uygulanması için, aylık satış miktarının, net gerçekleştirilir değer belirlenecek her bir malın miktarına nazaran % 10'dan az olmaması şarttır.

İkinci sıra: (Maliyet bedeli yöntemi) Net gerçekleştirilir değeri belli edilecek malın, maliyet bedeli bilinir veya çıkarılması mümkün olursa, bu takdirde mükellef bu maliyet bedeline, makul bir brüt kar oranı eklemek suretiyle emsal bedelini bizzat belli eder. Şu kadar ki; bu yöntem esas faaliyet konusu kapsamı dışındaki iktisadi kıymetlerin değerlendirilmesinde dikkate alınmaz.

Üçüncü sıra: (Takdir yöntemi) Yukarıda yazılı esaslara göre belli edilemeyen net gerçekleştirilir değer ilgililerin başvurusu üzerine takdir komisyonunca takdir yolu ile belirlenir. Takdirler, maliyet bedeli ve piyasa kıymetleri araştırılmak ve kullanılmış eşya için ayrıca yıpranma dereceleri dikkate alınmak suretiyle takdir komisyonu veya değerlendirme yapmaya yetkili kişiler tarafından yapılır. Takdir edilen bedellere mükelleflerin vergi mahkemesinde dava açma hakkı saklıdır. Ancak, dava açılması verginin tahakkuk ve tahsilini durdurmaz.

Mükellefin esas faaliyet konusu dışındaki iktisadi kıymetleri için doğrudan takdir yöntemi uygulanır.

Emsal bedelinin mükellef tarafından bizzat hesaplandığı hallerde, bu hesaplara ait kayıt ve çizelgeler ispat edici belgeler olarak saklanır.

Yukarıdaki yöntemlerle sınırlı olmaksızın yargı organlarının re'sen biçtikleri değerler, zirai kazanç ölçülerini tespit eden kararnamelerde yer alan unsurlar ve Maliye Bakanlığının değerlemeye yetkili kıldığı kişi veya kuruluşların tespit ettiği değerler de emsal bedeli yerine geçer.

Ücretle yapılan imalatta ücretin gerçek miktarının bilinmemesi veya doğru olarak belirlenmemesi hallerinde tespit edilecek emsal ücret de aynı yöntemlere göre belirlenir.

Gerekeç: Maliyet Bedeli yönteminde toptan ve perakende satışlar ayrımı kaldırılmış ve KVK madde 13 ile uyumlu olarak makul bir brüt kar oranı ibaresi eklenmiştir. Mükelleflerin esas faaliyet konuları dışında kalan iktisadi kıymetler için ikinci sıra kullanılmadan doğrudan takdir yöntemine gidilmesi önerilmektedir. Ayrıca, takdir komisyonları dışında değerlendirme yapma yetkisi verilebilecek kuruluşlar konusunda Maliye Bakanlığı'na yetki verilmesinin uygun olacağı düşünülmekte ve önerilmektedir. Özellikle 278. maddede tanımlanan kıymeti düşen

	<p>mallar için her ne kanar Emsal Bedel'e atıf yapılmışsa da, sayılan olayların ortaya çıkması halinde uygulanabilecek tek ölçü takdir komisyonu ölçüsü olmaktadır. Bu ölçünün pratikte uygulanmasının yol açtığı sıkıntılar gerek yapılan değerlemenin sağlıklılığı gerekse ihtiyaca zamanında cevap vermemesi açısından ortadadır. Bu nedenle, üçüncü sıranın dördüncü paragrafında Maliye Bakanlığına verilen yetki ile bu sorunun çözülmesi amaçlanmıştır. Örneğin Yangın, Deprem ve Su Basması gibi olaylarda varsa öncelikle sigorta ekspertiz raporlarının, bozulma, çürüme vb durumlarda konusuna göre Ticaret Odası Temsilcisi ve YMM'nin birlikte düzenleyecekleri tespiti dayalı değerlemenin esasları yetki ve kapsam açısından Maliye Bakanlığınca düzenlenebilecektir.</p>
<p>Vergi Değeri</p> <p>Madde 268 - Vergi değeri, bina ve arazinin Emlâk Vergisi Kanununun 29 uncu maddesine göre tespit edilen değeridir.</p>	<p>Yeniden Değerlenen Tutar</p> <p>Madde 268: Yeniden değerlendirilen tutar, bina ve arazinin Sermaye Piyasası Kurulu tarafından değerlendirme yapma yetkisi verilen kuruluşlar veya kişiler tarafından tespit edilen değeridir.</p>
<p>İKİNCİ BÖLÜM- İKTİSADİ İŞLETMELERE DAHİL KIYMETLERİ DEĞERLEME</p>	<p>İKİNCİ BÖLÜM- İKTİSADİ İŞLETMELERE DAHİL KIYMETLERİ DEĞERLEME</p>
<p><u>Gayrimenkuller</u></p> <p>Madde 269 - İktisadi işletmelere dahil <u>bilumum gayrimenkuller</u> maliyet bedelleri ile değerlendirilir.</p> <p>Bu kanuna göre, aşağıdaki yazılı kıymetler <u>gayrimenkuller</u> gibi değerlendirilir:</p> <ol style="list-style-type: none"> 1. <u>Gayrimenkullerin mütemmim cüzüleri ve teferruatı;</u> 2. Tesisat ve makineler; 3. Gemiler ve diğer taşıtlar; 4. <u>Gayrimaddi haklar.</u> 	<p><u>Taşınmazlar</u></p> <p>Madde 269- İktisadi işletmelere dahil bütün taşınmazlar maliyet bedeli ile değerlendirilir.</p> <p>Bu kanuna göre, aşağıdaki yazılı kıymetler taşınmazlar gibi değerlendirilir:</p> <ol style="list-style-type: none"> 1. Taşınmazların bütünleyici parçaları ve eklentileri; 2. Tesisat ve makineler ile alet, mefruşat ve demirbaş eşya; 3. Gemiler ve diğer taşıtlar; 4. Maddi olmayan varlıklar <p>GEREKÇE: Mevcut 272. maddeye daha sonra eklenen ve karışıklıklara sebebiyet veren "Elektrik Dağıtım ve Üretim Varlıkları" gibi Vergi Usul Kanunu'nda tanımlanmamış kavramlara yer vermek yerine, 269. maddeye "Gayri maddi haklar" ibaresini "Maddi olmayan varlıklar" şeklinde değiştirmek suretiyle önümüzdeki dönemde özelleştirmeye konu olabilecek İşletme Haklarının da gayrimenkul gibi değerlendirilmesinin sağlanması amaçlanmıştır. "Maddi</p>

	<p>olmayan varlıklar” kavramı TMS’na baz teşkil eden UMS’ndaki “intangible asset” kavramıyla birebir örtüşmektedir. Öte yandan, alet, mefruşat ve demirbaş eşya da maliyet bedeli ile değerlendirildiğinden, 2. bende eklemeye yapılmış; demirbaş eşyanın değerlemesine ilişkin olan 273. madde başlığı ile birlikte kaldırılmıştır.</p>
<p><u>Gayrimenkullerde Maliyet Bedeline Giren Giderler</u></p> <p>Madde No 270 - <u>Gayrimenkullerde</u>, maliyet bedeline, satınalma bedelinden başka, aşağıda yazılı giderler girer:</p> <ol style="list-style-type: none"> 1. Makine ve tesisattan <u>gümrük vergileri</u>, nakliye ve montaj giderleri; 2. Mevcut bir binanın satın alınarak yıkılmasından ve arsasının <u>tesviyesinden mütevellit giderler</u>. <p><u>Noter, mahkeme, kıymet takdiri, komisyon ve tellaliye giderleri ile Emlak Alım ve maliyet bedelini ithal etmekte veya genel giderler arasında göstermekte mükellefler serbesttirler.</u></p>	<p>Taşınmazlarda ve Taşınmaz Gibi Değerlenen Kıymetlerde Maliyet Bedeline Eklenen Giderler:</p> <p>Madde 270- Taşınmazlarda ve taşınmaz gibi değerlendirilen kıymetlerde, maliyet bedeline, satın alma bedelinden başka, aşağıda yazılı giderler girer:</p> <ol style="list-style-type: none"> 1. Makine ve tesisat alımlarında ödenen gümrük vergileri, komisyonları, nakliye ve montaj giderleri. Montaj giderleri kapsamına bu iş için dışarıdan temin edilen hizmetlerin bedeli ve montaj işine tahsis edilen işçilerin ücretleri de dahildir. 2. Mevcut bir binanın satın alınarak yıkılmasından ve arsasının düzeltilmesinden doğan giderler. 3. Taşınmazların ve taşınmaz gibi değerlendirilen kıymetlerin satın alınması ile ilgili noter, tapu, mahkeme, değer tespiti, danışmanlık bedeli, komisyon, nakliye, ilan giderleri gibi giderler ile doğrudan satın alınan kıymet ya da satın alma işlemi ile ilgili harçlar ve özel tüketim vergileri ile indirilemeyen katma değer vergileri. <p>Mükellefler makine ve teçhizatın deneme üretimine tabi tutulmasına ilişkin giderleri maliyet bedeline dahil edip etmemekte serbesttir. Şu kadar ki, bu giderler maliyet bedeline, deneme üretiminde elde edilen ürünlerin hasılatı düşüldükten sonraki net bedeliyle dâhil edilir.</p> <p>GEREKÇE: Temel olarak Madde 270’in mevcut hali, ekonomik ve ticari icaplara uygun ve uluslararası düzenlemelerle uyumlu olmakla birlikte, maliyet bedeli ile ilişkilendirilmesi gereken gider kalemlerinde tereddüt oluşturabilecek bazı hususları engellemek amacıyla, bazı giderler daha açık şekilde yazılmıştır. Montaj işlemleri sırasında dışarıdan temin edilen danışmanlık hizmetleri ve işletmenin mevcut kadrosundan bu iş için çalıştırılan işçilerin ücretleri açıkça sayılmıştır.</p> <p>Satın alma sırasında ödenen ücret, komisyon ve vergilerde; mükellefler arasında uygulama birliği</p>

	<p>sağlamak için ihtiyarilik uygulamasına son verilmiştir.</p> <p>Öngörülen bir diğer değişiklik ise, deneme üretimi giderlerinin maliyet bedeline dahil edilmesi ihtiyarının tanınmasıdır. Makine teçhizatın normal üretim faaliyetine hazır hale gelmesine kadar yapılan giderlerin maliyet bedelinin bir unsuru olduğu mantığından hareket eden bu değişiklik, IAS 16 uygulaması yapan mükelleflerin de isterlerse aynı esası vergi matrahının tespitinde de devam ettirmelerine imkan sağlayacaktır. Bu giderlerin maliyet bedeline katılmasının mükellefin tercihine bırakılması ile, özellikle netleştirme yükümlülüğü nedeniyle doğacak sorunlar (deneme ürünlerinin aynı dönemde satılmaması halinde netleştirmenin hangi değer üzerinden yapılacağı gibi) ve ortaya çıkacak net giderin ihmal edilebilir olduğu hallerde mükelleflere kolaylık sağlanması amaçlanmıştır.</p>
<p>İnşa ve İmal Giderleri</p> <p>Madde 271 - İnşa edilen binalarda ve gemilerde, imal edilen makina ve tesisatta, bunların inşa ve imal giderleri, satın alma bedeli yerine geçer.</p>	<p>İnşa ve İmal Giderleri</p> <p>Madde 271 - İnşa edilen binalarda ve gemilerde, imal edilen makina ve tesisatta, alet, mefruşat ve demirbaşlarda, bunların inşa ve imal giderleri, satın alma bedeli yerine geçer.</p> <p>GEREKÇE: Alet, mefruşat ve demirbaş eşya bu maddeye eklenmiş ve imal edilen alet, mefruşat ve demirbaşlarda imal giderlerini de düzenleyen 273. madde başlığı ile birlikte kaldırılmıştır.</p>
<p><u>Gayrimenkullerde veya Elektrik Üretim ve Dağıtım Varlıklarında Maliyet Bedelinin Artması</u></p> <p>Madde 272- Normal bakım, tamir ve temizleme giderleri dışında, <u>gayrimenkulü veya elektrik üretim ve dağıtım varlıklarını</u> genişletmek veya iktisadi kıymetini devamlı olarak artırmak <u>maksadıyla</u> yapılan giderler, <u>gayrimenkulün veya elektrik üretim ve dağıtım varlıklarının</u> maliyet bedeline eklenir.</p> <p><u>(Bir geminin iktisap tarihindeki süratini fazlaştırmak, yolcu ve eşya yükleme ve barındırma tertibatını genişletmek veya değiştirmek suretiyle iktisadi kıymetini devamlı olarak artıran giderlerle bir motorlu kara nakil vasıtasının kasa veya motorunun yenisi ile değiştirilmesi veya alımında mevcut olmayan yeni bir tertibatın eklenmesi için yapılan giderler maliyet bedeline eklenmesi gereken giderlerdendir.)</u></p> <p><u>Gayrimenkuller kira ile tutulmuş ise veya elektrik üretim ve dağıtım varlıklarının işletme hakkı verilmiş ise, kiracı veya işletme hakkına sahip tüzel kişi tarafından yapılan bir ve ikinci fıkralardaki giderler</u></p>	<p><u>Taşınmazlarda Maliyet Bedelinin Artması</u></p> <p>Madde 272- Normal bakım, tamir ve temizleme giderleri dışında, taşınmazı genişletmek veya iktisadi kıymetini devamlı olarak artırmak amacıyla yapılan giderler, taşınmazın maliyet bedeline eklenir.</p> <p>Uluslararası kuruluşların lisanslama şartları veya teknolojik zorunluluklar gereği, özellikle deniz ve hava taşıtları ve enerji türbinleri gibi belli aralıklarla bazı parçalarının zorunlu değişimi öngörülen iktisadi kıymetlerde, bu tip denetimler sonucu değişen parçaların bedelleri toplu olarak maliyet bedeline eklenir. Değişmesi zorunlu tutulan eski parçaların itfa edilmemiş kısımları varsa, maliyet bedelinden çıkarılarak giderleştirilir.</p> <p>Taşınmazlar kira ile tutulmuş ise veya işletme hakkı sureli verilmiş ise, kiracı veya işletme hakkına sahip tüzel kişi tarafından yapılan bir ve ikinci fıkralardaki giderler bunların özel maliyet bedeli olarak ayrıca</p>

<p>bunların özel maliyet bedeli olarak ayrıca değeri. Kiracının veya işletme hakkına sahip tüzel kişinin faaliyetini <u>icra</u> için <u>vücuda getirdiği</u> tesisata ait giderler de bu hükümdedir.</p> <p><u>Gayrimenkuller veya elektrik üretim ve dağıtım varlıkları</u> için yapılan giderler hem tamir, hem de kıymet artırma giderlerinden <u>terekküp ettiği</u> takdirde, mükellef bu giderlerden maliyet bedeline eklenecek kısmı ayrı göstermek <u>mevzuatındadır</u>.</p>	<p>değeri. Kiracının veya işletme hakkına sahip tüzel kişinin faaliyetini yürütmek için oluşturduğu tesisata ait giderler de bu hükümdedir.</p> <p>Taşınmazlar veya işletme hakkına sahip olunan varlıklar için yapılan giderler hem tamir, hem de kıymet artırma giderlerinden meydana geldiği takdirde, mükellef bu giderlerden maliyet bedeline eklenecek kısmı ayrı göstermek zorundadır.</p> <p>Gereke: Mevcut madde metni IAS 16'da yapılmış düzenleme ile uyumludur. Ancak, özellikle gemi ve uçaklarda söz konusu olan "major inspection" tabir edilen dönemsel büyük bakım onarımlarda yapılan harcamaların ayrıca belirlenmesinde fayda olduğu düşünülmüştür. Gemilerde kayıtlı olunan sicil tarafından genellikle 5 yılda bir yapılan bu denetimlerde, tek tek ele alındığında gider olarak görülebilecek bir çok parçanın birlikte değişimi zorunlu tutulmaktadır. Yine Uçaklar için ömrünü tamamlamış olup olmadığına bakılmaksızın belli parçalar bu denetimlerde değiştirilmektedir. Aynı şey enerji türbinleri için de söz konusu olabilmektedir. IAS 16'da da özellikle Uçaklar için bu örnek verilmiş ve bunların normal tamir ve bakım giderlerinden ayrı düşünülerek maliyete eklenmesi gerektiği vurgulanmıştır. Vergi Usul Kanunu'nun 272. maddesindeki düzenlemenin ruhuna da uygun olan bu yaklaşımın açıkça benimsenmesinde fayda olduğu düşünülmektedir.</p> <p>Maddede öngörülen bir diğer değişiklik, maddeye sonradan eklenmiş bulunan "elektrik üretim ve dağıtım varlıkları" ifadesinin çıkarılmasıdır. Özelleştirme çalışmaları arifesinde, bazı tereddütleri gidermek için maddeye eklenen bu ifade, Vergi Usul Kanunu'na farklı ve gereksiz bir işlev yüklemektedir. Elektrik Üretim ve Dağıtım Varlıkları kavramı Vergi Usul Kanunu dahil hiç bir kanunda tanımlanmış bir unsur değildir. Uluslararası mevzuatta da benzer bir tanımlamaya rastlanmamıştır. Bu tanım ile kast edilmek istenilen iktisadi kıymetler, ya İşletme Hakkı gibi bir gayri maddi hak olarak ya da makine ve teçhizat olarak değerlendirilebilecek niteliktedir.</p>
<p>Madde 273- Demirbaş Eşya</p> <p>Alet, <u>edevat</u>, mefruşat ve demirbaş eşya maliyet bedeli ile değeri. Bunların maliyet bedeline giren giderler, satınalma <u>bedelinden gayri</u> komisyon ve nakliye giderleri gibi özel giderlerdir.</p> <p>İmal edilen alat, <u>edevat</u>, mefruşat ve demirbaşlarda</p>	<p>(Madde 273 kaldırılmıştır)</p> <p>Gereke: Alet, mefruşat ve demirbaş eşyanın geçerlemesi 269. maddeye, imal edilen alet, mefruşat ve demirbaşlarda imal giderlerine ilişkin hüküm ise 271. maddeye eklenmiş ve dolayısıyla bu madde başlığı ile birlikte kaldırılmıştır.</p>

<p>imal giderleri satınalma bedeli yerine geçer.</p>	
<p>Madde 274- Emtia</p> <p><u>Emtia, maliyet bedeliyle değerlenir. Emtianın maliyet bedeline nazaran değerlendirme günündeki satış bedelleri % 10 ve daha fazla bir düşüklük gösterdiği hallerde mükellef, maliyet bedeli yerine 267 nci maddenin ikinci sırasındaki usul hariç olmak üzere, emsal bedeli ölçüsünü tatbik edebilir. Bu hüküm 275 inci maddede yazılı mamuller için de uygulanabilir.</u></p>	<p>Satın Alınan Emtia</p> <p>Madde 274- Satın alınan emtia maliyet bedeli ile değerlenir. Ancak, kıymetli maden ticareti ile iştigal edenlere ait olanlar hariç, İstanbul Altın Borsası'nda işlem gören kıymetli madenler, borsa rayici ile değerlendirilir.</p> <p>Borsa rayicinin muvazaalı bir şekilde oluştuğu durumlarda değerlemeye esas bedel son bir ay içindeki ortalama borsa rayici esas alınarak tespit edilir. Maliyet bedeline satın alma fiyatı, varsa emtiaya ilişkin ödenen gümrük, özel tüketim ve benzer nitelikteki vergiler ile nakliye masrafları gibi emtiayı mevcut haline ve muhafaza edildiği yere getirebilmek için harcanan giderler de dahildir.</p> <p>Satın alınan emtia ile doğrudan ilişkili olan iskonto ve indirimler maliyet bedelinden düşülmür.</p> <p>Emtianın maliyet bedeli, değerlendirme gününden önceki 30 günlük ağırlıklı ortalama satış fiyatının %10 veya daha fazla üzerinde olursa, mükellefler maliyet bedeli yerine 267 nci maddenin ikinci sırasındaki yöntem hariç olmak üzere emsal bedeli ölçüsünü kullanabilirler. Bu hüküm imal edilen emtia hakkında da uygulanabilir. İmal edilen emtianın üretiminde kullanılan ve doğrudan satışa konu olmayan ham madde ve malzemeler hakkında bu madde hükmü uygulanmaz. Yapılan işin niteliği gereği, yılda ancak belli sayıda satışın gerçekleştirilebildiği sektörlerde değerlendirme gününden önceki 30 günlük ağırlıklı ortalama satış fiyatı yerine, gerçekleştirilen son iki satışın ağırlıklı ortalama fiyatı alınır.</p> <p>Gerekeç: Satın alınan emtiaya ilişkin maddenin mevcut halinde, uygulamada maliyet bedeline katılan ve vergi uygulaması açısından da katılması zorunlu olan giderlere açıkça yer verilmediğinden, bu kabil giderlere madde metninde açıkça yer verilmiştir.</p> <p>Birinci fıkrada yapılan değişiklikle, kıymetli maden ticareti ile iştigal edenlere ait olanlar hariç, İstanbul Altın Borsası'nda işlem gören kıymetli madenlerin, borsa rayici ile değerlendirileceği esasını benimsenmiştir.</p> <p>274.maddenin mevcut halinde, malın satış fiyatının maliyet bedelinin altında kaldığı hallerde 267.maddede tanımlanan "emsal bedel" kavramına</p>

	<p>atf yapmaktaydı. Ancak, madde metninde yer alan “değerleme günündeki satış bedelinin” esas alınması, uygulamada tereddütlere yol açabilecek niteliktedir. Değerleme gününde satış yapılmamışsa veya miktar olarak çok düşük, ancak fiyat olarak maliyet bedelinin üzerinde bir satış gerçekleşmişse ve diğer şartlar da oluşmuş ise, gerçekçi olmayan bir değerlendirme yapılmak zorunda kalınabilmektedir. Bunun yerine, muvazaaya konu olması oldukça güç olan ve piyasa eğilimini de daha doğru gösteren “son 30 günlük satış fiyatının ağırlıklı ortalaması”nın karşılaştırmaya esas alınmasının daha doğru ve objektif bir ölçü olacağı düşünülmüştür.</p> <p>Maddenin mevcut halinde, değer düşüklüğü durumunda 267.maddede düzenlenen emsal bedel kavramına (2.sıradaki maliyet bedeli hariç olmak üzere) atıfta bulunmaktadır. Takdir esası da bürokratik sürecin işleyişi ile ticari hayatın acıcılığı bir arada düşünüldüğünde çoğu zaman işletilememektedir. Bu nedenle, karşılaştırmaya esas alınan fiyatın değerlemeye de esas alınması, düzenlemeden beklenen fonksiyonun yerine getirilmesi açısından daha doğru olacaktır.</p> <p>Maddeye eklenen son cümle ile aslında maddenin ruhundan anlaşılabilen, üretimde kullanılan girdiler açısından açıklık getirilmiştir.</p>
<p>İmal Edilen Emtia</p> <p>Madde 275 - İmal edilen emtianın (Tam ve yarı mamul <u>mallar</u>) maliyet bedeli aşağıda <u>yazılı unsurları ihtiva eder:</u></p> <ol style="list-style-type: none"> 1. Mamulün <u>vücuda getirilmesinde sarfolunan iptidai ve ham maddelerin</u> bedeli; 2. Mamule isabet eden işçilik; 3. Genel imal giderlerinden mamule düşen <u>hisse</u>; 4. Genel idare giderlerinden mamule düşen <u>hisse</u>; (Bu hissenin mamulün maliyetine katılması ihtiyaridir.) 5. Ambalajlı olarak <u>piyasaya arzedilmesi zaruri</u> olan mamullerde ambalaj malzemesinin bedeli. <p><u>Mükellefler, imal ettikleri emtianın maliyet bedellerini yukarıki unsurları ihtiva etmek şartıyla diledikleri usulde tayin edebilirler.</u></p>	<p>İmal Edilen Emtia</p> <p>Madde 275- İmal edilen emtianın (tam ve yarı mamuller) maliyet bedeli aşağıdaki unsurlardan oluşur:</p> <ol style="list-style-type: none"> 1. Mamulün üretilmesinde kullanılan hammadde ve yardımcı malzemelerin bedeli; 2. Mamule isabet eden işçilik; 3. Genel imal giderlerinden mamule düşen pay; 4. Genel idare giderlerinden mamule düşen pay; 5. Ambalajlı olarak sunulması zorunlu olan mamullerde ambalaj malzemesi bedeli. <p>Üretim işletmelerinin bir vergilendirme döneminde normal kapasitede planlanan bakım-onarım çalışmalarından kaynaklanacak kapasite düşüklüğü de dikkate alınarak, normal koşullarda bir veya birkaç dönem veya sezonda elde edilmesi beklenen ortalama üretim miktarından düşük üretim yapmaları halinde, genel imal giderleri ve genel idare giderleri içerisinde yer alan amortismanlar ve bakım-onarım mahiyetindeki sabit giderlerden üretilen mamule</p>

	<p>kapasite kullanım oranlarına göre pay vermeleri ihtiyaridir.</p> <p>Yazılım ve proje geliştirilmesi türündeki hizmet üretimi faaliyetlerinde, devam eden işlerin maliyet bedeli ilgili hizmete harcanan işçilik ve diğer doğrudan giderler ile genel idare giderlerinden ilgili hizmete düşen payların toplamından oluşur.</p> <p>Gerekçe: Düşük kapasite kullanılması halinde genel imal giderleri içinde yer alan amortismanlar, bakım-onarım gibi sabit giderlerden üretilen mamule % 100 pay verilmesi, stoktaki mamullerin piyasa fiyatının (emsal bedelinin) üzerinde değerlendirilmesine ve dolayısıyla dönem karının da yüksek tespitine neden olduğundan kapasite kullanımı oranına göre dağıtım düzenlenmiştir. Ayrıca yazılım ve proje geliştirilmesi maliyet bedeli de açıkça tanımlanmış, bu şekilde, büyük bir yatırım yapmak amacıyla kurulan bir şirketin proje aşamasındaki genel idare giderleri dolayısıyla teknik iflasa düşmesinin engellenmesi amaçlanmıştır.</p> <p>Ayrıca, değerlendirme usullerinde keyfilik olmaması açısından TMS paralelinde 4. bentteki ihtiyarilik kaldırılmış; aynı şekilde son fıkra kaldırılarak satın alınan emtianın değerlemesine paralel bir usul belirlenmiştir.</p>
<p>Zirai Mahsuller</p> <p>Madde 276 - Zirai mahsuller maliyet bedeli ile değerlendirilir. Maliyet bedeli zirai mahsullerin hususiyetlerine göre 275'inci maddede yazılı unsurlara mütenazir olarak Maliye Bakanlığınca tesbit edilecek esaslar dairesinde hesaplanır.</p>	<p>(Madde 276 kaldırılmıştır)</p> <p>Gerekçe: Zirai mahsuller ve hayvanlar da iktisadi işleme ait olan emtia ve/veya imal edilen emtia olduğundan, zirai mahsuller ile hayvanların değerlendirilmesi de aynı esaslar çerçevesinde yapılacağından Madde 276 ve 277 Kanun'un yeni halinde yer almamaktadır.</p>
<p>Hayvanlar</p> <p>Madde 277 - Zirai işletmelere dahil hayvanlar maliyet bedeli ile değerlendirilir. Maliyet bedelinin tesbiti mümkün olmayan ahvalde maliyet bedeli, yerine emsal bedeli alınır. Bu hükmün tatbikinde emsal bedeli işletmenin bulunduğu mahal (Gezici hayvancılıkta kışlak) için zirai kazanç komisyonlarının tespit edilmiş olan ortalama maliyet bedelidir.</p>	<p>(Madde 277 kaldırılmıştır)</p> <p>Gerekçe: Zirai mahsuller ve hayvanlar da iktisadi işleme ait olan emtia ve/veya imal edilen emtia olduğundan, zirai mahsuller ile hayvanların değerlendirilmesi de aynı esaslar çerçevesinde yapılacağından Madde 276 ve 277 Kanun'un yeni halinde yer almamaktadır.</p>
<p>Kıymeti Düşen Mallar</p> <p>Madde 278 - Yangın, deprem ve su basması gibi afetler yüzünden veyahut bozulmak, çürümek, kırılmak, çatlamak, paslanmak gibi haller neticesinde</p>	<p>Kıymeti Düşen Mallar</p> <p>Madde 278 - Yangın, deprem ve su basması gibi afetler yüzünden veya bozulmak, çürümek, kırılmak,</p>

<p>iktisadi kıymetlerinde önemli bir <u>azalış vaki olan</u> emtia ile maliyetlerin hesaplanması <u>mutad</u> olmayan hurdalar ve döküntüler, üstüğü, deşe ve ıskartalar emsal bedeli ile değeriştir.</p>	<p>çatlamak, paslanmak gibi haller neticesinde iktisadi kıymetlerinde önemli bir <u>azalma meydana gelen</u> emtia ile maliyetlerinin hesaplanması <u>olağan</u> olmayan hurdalar ve döküntüler, üstüğü, deşe ve ıskartalar emsal bedeli ile değeriştir.</p>
<p>Menkul Kıymetler</p> <p>Madde 279 –Hisse senetleri ile fon portföyünün en az yüzde 51'i Türkiye'de kurulmuş bulunan şirketlerin hisse senetlerinden oluşan yatırım fonu katılma belgeleri alış bedeliyle, bunlar dışında kalan her türlü menkul kıymet borsa rayici ile değeriştir. Borsa rayici yoksa veya borsa rayicinin muvazaalı bir şekilde oluşturduğu anlaşılırsa değeriştirmeye esas bedel, menkul kıymetin alış bedeline vadesinde elde edilecek gelirin (kur farkları dahil) iktisap tarihinden değeriştirme gününe kadar geçen süreye isabet eden kısmının eklenmesi suretiyle hesaplanır. Ancak, borsa rayici bulunmayan, getirisi ihraç edenin kar ve zararına bağlı olarak doğan ve değeriştirme günü itibariyle hesaplanması mümkün olmayan menkul kıymetler, alış bedeli ile değeriştir.</p>	<p>Menkul Kıymetler</p> <p>Madde 279 – (1) Menkul kıymet niteliğini haiz iştirak hisseleri ile fon portföyünün en az yüzde 51'i Türkiye'de kurulmuş bulunan şirketlerin hisse senetlerinden oluşan yatırım fonu (borsa yatırım fonları dahil) katılma belgeleri ve bunlar dışında kalan her tür menkul kıymet borsa rayici ile değeriştir. Borsa rayicinin olmaması veya var olan borsa rayicinin muvazaalı bir şekilde oluşturduğu durumlarda değeriştirmeye esas bedel, menkul kıymetin maliyet bedeline vadesinde elde edilecek gelirin (kur farkları dahil) iktisap tarihinden değeriştirme gününe kadar geçen süreye isabet eden kısmının eklenmesi suretiyle hesaplanır. Ancak, borsa rayici bulunmayan, getirisi ihraç edenin kar ve zararına bağlı olarak doğan ve değeriştirme günü itibariyle hesaplanması mümkün olmayan menkul kıymetler, maliyet bedeli ile değeriştir.</p> <p>(2) Tahviller ile ilgili değeriştirme sırasında aşağıdaki hususlar ayrıca dikkate alınır:</p> <p>(a) Kuponlu tahvil iktisabında, iktisap bedeli içinde yer alan işlemiş faiz tutarı, kupon maliyet bedeli; temiz işlem fiyatı ise tahvilin maliyet bedeli olarak addolunur.</p> <p>(b) Kuponlu tahvil iktisabında, iktisap bedelinin itfa bedeli ile işlemiş faiz toplamından fazla olması halinde, aşan kısım kalan süreye ilişkin sırasıyla izleyen faiz kuponlarının maliyet bedeli olarak addolunur.</p> <p>(3) Birinci fıkrada tanımlı dışında kalan ve borsa rayici bulunmayan yatırım fonu katılma belgeleri değeriştirme günü itibariyle yatırım fonunun açıkladığı fiyatlar esas alınarak değeriştir.</p> <p>(4) Herhangi bir başlangıç yatırımı gerektirmeyen veya piyasa koşullarındaki değeriştirikliklere benzer tepki vermesi beklenen diğer türden sözleşmelere göre daha az bir başlangıç yatırımı gerektiren ve vade tarihine kadar ödeme yapmayı gerektirmeyen; belirli bir vadede, önceden belirlenen fiyat, miktar ve nitelikte, ekonomik veya finansal göstergelere dayalı olarak düzenlenenler de dahil olmak üzere, para veya sermaye piyasası aracını, malı, kıymetli madeni veya dövizli alma, satma, değeriştirme hak veya yükümlülüğünü veren vadeli işlem ve opsiyon</p>

	<p>sözleşmeleri bu madde uygulamasında diğer sermaye piyasası veya türev finansal aracı addolunur. Diğer sermaye piyasası veya türev finansal araçların değerlendirilmesi aşağıdaki esaslara göre değerlendirilir:</p> <p>(a) Tezgahüstü piyasalarda gerçekleştirilen sermaye piyasası veya türev finansal araçlar değerlemeye tabi tutulmaz.</p> <p>(b) Organize piyasalarda gerçekleştirilen sermaye piyasası veya türev finansal araçlar, borsa rayici ile değerlendirilir.</p> <p>(c) Bilânçoda yer alan bir aktif varlık veya pasif yükümlülükle ilişkili olarak gerçekleştirilen riskten korunma amaçlı diğer sermaye piyasası veya türev finansal araçlar, vadesinde korunan riskle ilişkilendirilir.</p> <p>Gerekeç: Birinci paragrafta yer alan tanım ile, menkul kıymet niteliğindeki her türlü senet ve payın borsa rayici ile değerlendirilmesi amaçlanmıştır.</p> <p>Bu maddeye türev işlemlerinin değerlemesine ilişkin fıkralar eklenmiş olup bu konuda dikkate alınan prensipler şunlardır: Riskten korunma amaçlı işlemler, ister tezgah üstü piyasalarda ister organize piyasalarda gerçekleştirilsin, vadede korunan riskle ilişkilendirilerek dikkate alınır. 5-a ve b bentlerinde kazanç elde etme gayesi ile yapılan türev işlemlerine ilişkin genel esaslar düzenlenmiş olup, riskten korunma amaçlı işlemler için c bendinde yer alan düzenleme getirilmiştir. Spekülatif amaçlı işlemler 5-a ve b kapsamındadır. Riskten korunma amaçlı işlemde kasıt ana işlem neticesinde oluşacak risklere karşı türev amaçla yapılan işlem neticesinde oluşan zarar veya karla en az %75 örtüşmesi demektir.</p>
<p>Yabancı Paralar</p> <p>Madde 280 - Yabancı paralar borsa rayici ile değerlendirilir. <u>Borsa rayicinin takarrüründe muvazaa olduğu anlaşılırsa bu rayiç yerine alış bedeli esas alınır.</u></p> <p><u>Yabancı paranın borsada rayici yoksa, değerlemeye uygulanacak kur Maliye Bakanlığınca tespit olunur.</u></p>	<p>Yabancı Paralar</p> <p>Madde No 280 - (1) Yabancı paralar borsa rayici ile değerlendirilir.</p> <p>Yabancı paranın borsada rayicinin olmaması veya borsa rayicinin oluşumunda muvazaa olduğu anlaşılırsa; yabancı paralar değerlendirme günü itibariyle TCMB tarafından ilan edilen döviz satış kurları esas alınarak değerlendirilir. TCMB tarafından ilan edilmeyen yabancı paralar için değerlemeye esas alınacak kurlar Maliye Bakanlığınca tespit ve ilan olunur. Maliye Bakanlığınca tespit ve ilan olunmayan hallerde ilgili ülke merkez bankasının açıklanan ABD Doları çapraz kuru esas alınmak suretiyle değerlendirilir.</p> <p>(2) Türk Parası Kıymetini Koruma Hakkında 32 sayılı</p>

<p>Bu madde hükmü yabancı para ile olan senetli veya senetsiz alacaklar ve borçlar hakkında da <u>caridir</u>. Bunlardan vadesi gelmemiş senede bağlı alacak ve borçlar, bu Kanunun 281 ve 285 inci maddeleri uyarınca değerlendirme günü kıymetine <u>irca edilebilir</u>. Ancak senette faiz oranının yazılı olmadığı durumlarda değerlendirme gününde geçerli olan Londra Bankalar Arası Faiz Oranı (LIBOR) esas alınır.</p>	<p>Karar gereği, ticari ve ticari olmayan işlemleriyle ilgili olarak döviz ve efektif alım ve satım işlemlerinde uygulayacakları döviz satış kurlarını serbestçe belirleme yetkisine sahip olan kurumlar;¹⁰ değerlendirme günü itibarıyla yapacakları değerlemeler sırasında TCMB tarafından ilan edilen kurlar yerine, TCMB tarafından belirlenen esaslara uygun olarak tespit ettikleri ve fiilen uyguladıkları satış kurlarını esas alırlar.</p> <p>(3) Bu madde hükmü yabancı para ile olan senetli veya senetsiz alacaklar ve borçlar hakkında da <u>uygulanır</u>. Bunlardan vadesi gelmemiş alacak ve borçlar, bu Kanunun 281 ve 285 inci maddeleri uyarınca değerlendirme günü kıymetine <u>indirgenir</u>. Ancak senette faiz oranının yazılı olmadığı durumlarda değerlendirme gününde geçerli olan Londra Bankalar Arası Faiz Oranı (LIBOR) <u>veya Avrupa Bankalar Arası Faiz Oranı (EURIBOR)</u> esas alınır.</p> <p>Gerekeçe: TCMB kurları her gün düzenli olarak yayımlandığından TCMB satış kurunun değerlemede esas alınması önerilmektedir. Sadece, TCMB'nin ilan etmediği döviz kurları için Maliye Bakanlığı'na tespit ve ilan yükümlülüğü düzenlenmektedir. Maliye Bakanlığı'nın ilan etmemesi halinde de ABD Doları çapraz kurunun kullanılması önerilmektedir.</p> <p>Ayrıca TCMB genelgesi gereği; döviz satış kurlarını serbestçe belirleme yetkisine sahip kurumların fiilen uyguladıkları satış kurlarını esas alarak düzenlenmiştir.</p> <p>Senedin reeskonta tabi tutulması uygulamasında günün koşulunda EURIBOR'un da uygulanması gerektiğinden son fıkraya dahil edilmiştir.</p> <p>Senede bağlı alacak ve borçlar için 281. ve 285. Maddelere paralel reeskont zorunlu hale getirilmiştir.</p>
<p>Alacaklar</p> <p>Madde 281 - Alacaklar <u>mukayyet</u> değerleriyle değerlendirilir. Mevduat veya kredi sözleşmelerine <u>müstenit</u> alacaklar değerlendirme gününe kadar hesaplanacak faizleriyle birlikte dikkate alınır.</p> <p><u>Vadesi gelmemiş olan senede bağlı</u> alacaklar değerlendirme gününün kıymetine <u>irca olunabilir</u>. Bu takdirde, senette faiz <u>nispeti</u> açıklanmış ise bu <u>nispet</u>, açıklanmamışsa TCMB'nin <u>resmi iskonto haddi uygulanır</u>.</p>	<p>Alacaklar</p> <p>Madde 281 - Alacaklar <u>kayıtlı</u> değerleriyle değerlendirilir. Mevduat veya kredi sözleşmelerine dayalı alacaklar değerlendirme gününe kadar hesaplanacak faizleriyle birlikte dikkate alınır.</p> <p><u>Finansman unsuru veya vade farkı içeren vadesi gelmemiş senetli veya senetsiz</u> alacaklar değerlendirme gününün kıymetine <u>indirgenir</u>. Bu takdirde, senette faiz <u>oranı</u> açıklanmış ise bu <u>oran</u>, açıklanmamışsa TCMB tarafından ilan edilen avans işlemlerinde <u>uygulanacak faiz oranı</u> uygulanır.</p>

<p><u>Bankalar ve bankerler ile sigorta şirketleri alacaklarını ya TCMB'nin resmi iskonto haddi veya muamelelerinde uyguladıkları faiz haddi ile, değerlendirme günü kıymetine <u>irca ederler.</u></u></p>	<p>Bankalar ve bankerler ile sigorta şirketleri alacaklarını ya TCMB tarafından ilan edilen avans işlemlerinde uygulanacak faiz oranı veya işlemlerinde uyguladıkları faiz oranı ile değerlendirme günü kıymetine indirgerler.</p> <p>Gerekeç: Muhasebe standartları paralelinde senede bağlı alacaklar için reeskont zorunlu hale getirilmiştir. Ayrıca banka, banker ve sigorta şirketlerinin alacaklarının değerlendirilmesinde, 238 No'lu VUK Genel Tebliği kapsamında yer aldığı şekliyle Merkez Bankası resmi iskonto haddi yerine avans işlemlerinde uygulanacak faiz oranının kullanılması esası benimsenmiştir.</p>
<p><u>İlk Tesis ve Taazzuv Giderleri ve Peştemallıklar</u></p> <p>Madde 282 - Kurumlarda aktifleştirilen ilk tesis ve taazzuv giderleri mukayyet değeri ile değerlendirilir.</p> <p>Bu değer, <u>ilk tesis ve taazzuv</u> için yapılan giderlerden fazla olamaz.</p> <p><u>Kurumun tesis olunması</u> veya yeni bir şubenin <u>açılması veyahut da işlerin devamlı bir surette genişletilmesi için yapılan ve karşılığında maddi bir kıymet iktisap olunmayan giderler bu cümledendir.</u></p> <p><u>İlk tesis ve taazzuv</u> giderlerinin aktifleştirilmesi ihtiyaridir.</p> <p>Gerçek veya tüzel kişilerde <u>peştemallıklar</u> da <u>mukayyet</u> değerleriyle değerlendirilir.</p>	<p>(Madde 282 kaldırılmıştır)</p> <p>Gerekeç: TMS uyarınca kuruluş ve örgütlenme giderleri aktifleştirilmediğinden ve doğrudan gider yazıldığından, TMS'ye paralel olarak madde metni kaldırılmış ve kuruluş ve örgütlenme giderlerinin doğrudan dönem giderlerine atılması amaçlanmıştır.</p> <p>Ayrıca, şerefiye de bir maddi olmayan varlık olduğundan ve maddi olmayan varlıkların nasıl değerlendirileceği de 269 uncu maddede belirlenmiş olduğundan madde kaldırılmıştır.</p>
<p>Aktif Geçici Hesap Kıymetleri</p> <p>Madde 283 - Gelecek bir hesap dönemine ait olarak <u>peşin</u> ödenen giderler ile cari hesap dönemine ait olup da henüz tahsil edilmemiş olan hasılat, <u>mukayyet</u> değerleri üzerinden aktifleştirilmek suretiyle değerlendirilir.</p> <p>Zirai işletmelerde henüz idrak edilmemiş olan <u>mahsuller</u> için yapılan giderler (<u>Hazırlık işleri giderleri</u> gibi) de bu madde hükmüne göre aktifleştirilerek değerlendirilir.</p>	<p>Aktif Geçici Hesap Kıymetleri</p> <p>Madde 283 - Gelecek bir hesap dönemine ait olarak ödenen giderler ile cari hesap dönemine ait olup da henüz tahsil edilmemiş olan hasılat, kayıtlı değerleri üzerinden aktifleştirilmek suretiyle değerlendirilir.</p> <p>Zirai işletmelerde henüz idrak edilmemiş olan ürünler için yapılan giderler (hazırlık işleri giderleri gibi) de bu madde hükmüne göre aktifleştirilerek değerlendirilir.</p> <p>Gerekeç: Ticari kazancın tespitinde tahakkuk esaslı geçerli olduğundan ve nakden veya hesaba yapılan ödeme yeterli olduğundan, yanlış anlaşılmaları önlemek açısından "peşin" sözcüğü madde metninden çıkarılmıştır.</p>
<p>Kasa Mevcudu</p> <p>Madde 284 - <u>Kasa mevcutları</u> itibari kıymetleriyle değerlendirilir, yabancı paralar hakkında 280'inci madde hükmü uygulanır.</p>	<p>Kasa Mevcudu</p> <p>Madde 284 - Kasadaki varlıklar itibari kıymetleriyle değerlendirilir. Kasadaki yabancı paralar hakkında 280'inci madde hükümleri uygulanır.</p>

<p>Borçlar</p> <p>Madde 285 - Borçlar <u>mukayyet</u> değerleriyle değeriştir. Mevduat veya kredi sözleşmelerine <u>müstenit</u> borçlar değeriştir gününe kadar hesaplanacak faizleriyle birlikte dikkate alınır.</p> <p>Vadesi gelmemiş olan senede bağı borçlar değeriştir günü kıymetine <u>irca olunabilir</u>. Bu takdirde senette faiz <u>nispeti</u> açıklanmışsa bu nispet, açıklanmamışsa Cumhuriyet Merkez <u>Bankasının resmi iskonto haddinde bir faiz uygulanır</u>.</p> <p>Banka ve bankerler ile sigorta şirketleri borçlarını, Cumhuriyet Merkez Bankasına resmi iskonto haddi veya muamelelerinde uyguladıkları faiz haddiyle, değeriştir gün kıymetine irca ederler.</p> <p><u>Alacak senetlerini değeriştir gününün kıymetine irca eden mükellefler, borç senetlerini de aynı şekilde işleme tabi tutmak zorundadırlar.</u></p>	<p>Borçlar</p> <p>Madde 285 - Borçlar <u>kayıtlı</u> değerleriyle değeriştir. Mevduat veya kredi sözleşmelerine <u>dayalı</u> borçlar değeriştir gününe kadar hesaplanacak faizleriyle birlikte dikkate alınır.</p> <p><u>Finansman unsuru veya vade farkı içeren vadesi gelmemiş senetli veya senetsiz borçlar değeriştir günü kıymetine indirgenir</u>. Bu takdirde senette faiz <u>oranı</u> açıklanmışsa bu <u>oran</u>, açıklanmamışsa TCMB tarafından ilan edilen avans işlemlerinde uygulanacak <u>faiz oranı</u> uygulanır.</p> <p>Banka ve bankerler ile sigorta şirketleri borçlarını, TCMB <u>tarafından ilan edilen avans işlemlerinde uygulanacak faiz oranı</u> veya <u>işlemlerinde uyguladıkları faiz oranıyla</u>, değeriştir gün kıymetine indirgenir.</p> <p>Gereke: Muhasebe standartları paralelinde senede bağı borçlar için reeskont zorunlu hale getirilmiştir. Ayrıca banka, banker ve sigorta şirketlerinin borçlarının değeriştirilmesinde, 238 No'lu VUK Genel Tebliğı kapsamında yer aldığı şekliyle Merkez Bankası resmi iskonto haddi yerine avans işlemlerinde uygulanacak faiz oranının kullanılması esası benimsenmiştir.</p>
<p>Tahviller</p> <p>Madde 286 - Eshamlı şirketlerle iktisadi kamu <u>müesseseleri çıkardıkları tahvilleri</u> itibari değeriştirleriyle <u>değeriştirmeye mecburdurlar</u>.</p>	<p>Tahviller ve Diğer Borçlanma Araçları</p> <p>Madde 286 - Eshamlı şirketler ve iktisadi kamu <u>müesseselerinin</u> çıkardıkları <u>tahviller ve diğer borçlanma araçları</u> itibari değeriştirleriyle <u>değeriştir</u>. İtibari değeriştirlerinin altında <u>ihraç</u> edilen tahvil ve borçlanma araçlarına dayalı borçlar, ihraç değeri ile itibari değeri arasındaki fark değeriştir gününe kadar hesaplanacak tutarları ile dikkate alınır. Kuponlu tahvillerde değeriştir gününe kadar geçen süreye isabet kupon faiz kısmı eklenmek suretiyle dikkate alınır.</p> <p>Gereke: Tahviller ve diğer borçlanma araçlarında, itibari değeriştirin altında ihraç olması halinde bu farkın değeriştirme sırasında dikkate alınabilmesi için gerekli düzenleme önerilmektedir.</p>
<p>Pasif Geçici Hesap Kıymetleri</p> <p>Madde 287 - Gelecek hesap dönemlerine ait olarak <u>peşin</u> tahsil olunan hasılat ile cari hesap dönemine ait olup henüz ödenmemiş olan giderler <u>mukayyet</u> değeriştirleri üzerinden pasifleştirilmek suretiyle değeriştirler.</p>	<p>Pasif Geçici Hesap Kıymetleri</p> <p>Madde 287 - Gelecek hesap dönemlerine ait olarak tahsil olunan hasılat ile cari hesap dönemine ait olup henüz ödenmemiş olan giderler <u>kayıtlı</u> değeriştirleri üzerinden pasifleştirilmek suretiyle değeriştirler.</p> <p>Gereke: Ticari kazancın tespitinde tahakkuk esası</p>

	geçerli olduğundan ve nakden veya hesaben tahsilat yeterli olduğundan, yanlış anlaşılmalara önlemek açısından “peşin” sözcüğü madde metninden çıkarılmıştır.
<p>Karşılıklar</p> <p>Madde 288 - <u>Hasıl olan</u> veya <u>hususlu</u> beklenen fakat miktarı <u>katıyetle kestirilmeyen</u> ve <u>teşebbüs</u> için bir borç <u>mahiyetini arz eden</u> belli bazı zararları karşılamak <u>maksadiyle</u> hesaben ayrılan meblağlara karşılık denir.</p> <p>Karşılıklar mukayyet değerleriyle pasifleştirilmek suretiyle değerlendirilir.</p> <p>Amortisman kayıtları hakkındaki özel hükümler <u>mahfuzdur.</u></p>	<p>Karşılıklar</p> <p>Madde 288 – Gerçekleşen veya gerçekleşmesi beklenen fakat miktarı kesin olarak belirlenemeyen ve işletme için bir borç niteliğinde olan belli bazı zararları karşılamak amacıyla hesaben ayrılan meblağlara karşılık denir. Garanti yükümlülükleri karşılıkları, maddi duran varlıklar sökme, restorasyon ve rehabilitasyon maliyetleri karşılıkları, yeniden yapılandırma karşılıkları, çevre düzenleme karşılıkları, çeşitli gider ve zarar karşılıkları belli bazı gider ve zararlar arasında yer alır.</p> <p>Karşılıklar mukayyet değerleriyle pasifleştirilmek suretiyle değerlendirilir.</p> <p>Amortisman kayıtları hakkındaki özel hükümler saklıdır.</p>
<p>Özel Haller</p> <p>Madde 289 - Bu bölümde yazılı olmayan veyahut yazılı olup da kendi ölçüleriyle değerlendirilmesine imkan bulunmayan iktisadi kıymetlerden bina ve arazi vergi değerleriyle, diğerleri, varsa borsa rayici, yoksa <u>mukayyet</u> değerleri, o da yoksa emsal bedeliyle değerlendirilir.</p>	<p>Özel Haller</p> <p>Madde 289 - Bu bölümde yazılı olmayan veya yazılı olup da kendi ölçüleriyle değerlendirilmesine imkan bulunmayan iktisadi kıymetlerden bina ve arazi vergi değerleriyle, diğerleri, varsa borsa rayici, yoksa kayıtlı değerleri, o da yoksa emsal bedeliyle değerlendirilir.</p>
<p>Serbest Meslek Erbabının Tesisleri</p> <p>Madde 290 - Serbest meslek erbabının amortismanına tabi tuttukları tesisat, mefruşat, demirbaş eşyalarını değerlemede de bu bölümün hükümleri uygulanır.</p>	<p>Serbest Meslek Erbabının Tesisleri</p> <p>Madde 290 - Serbest meslek erbabının amortismanına tabi tuttukları tesisat, mefruşat, demirbaş eşyalarını değerlemede de bu bölümün hükümleri uygulanır.</p>
<p>Finansal kiralama işlemlerinde değerlendirme</p> <p>Mükerrer Madde 290 - 1. Finansal kiralama işlemlerinde, finansal kiralamaya konu olan iktisadî kıymet ile sözleşmeden doğan hak, borç ve alacakların değerlendirilmesi aşağıdaki esaslara göre yapılır.</p> <p>Kiracı tarafından finansal kiralama işlemine konu iktisadî kıymeti kullanma hakkı ve sözleşmeden doğan borç, kiralama konusu iktisadî kıymetin <u>rayiç</u> bedeli veya sözleşmeye göre yapılacak kira ödemelerinin bugünkü değerinden düşük olanı ile değerlendirilir.</p> <p>Kiralayan tarafından sözleşmeden doğan alacak, kiralama süresi boyunca yapılacak kira ödemelerinin toplam tutarı, kiralama konusu iktisadî kıymet ise, bu iktisadî kıymetin net bilanço aktif değerinden kira</p>	<p>Finansal kiralama işlemlerinde değerlendirme</p> <p>Mükerrer Madde 290 - 1. Finansal kiralama işlemlerinde, finansal kiralamaya konu olan iktisadî kıymet ile sözleşmeden doğan hak, borç ve alacakların değerlendirilmesi aşağıdaki esaslara göre yapılır.</p> <p>Kiracı tarafından finansal kiralama işlemine konu iktisadî kıymeti kullanma hakkı ve sözleşmeden doğan borç, kiralama konusu iktisadî kıymetin emsal bedeli veya sözleşmeye göre yapılacak kira ödemelerinin bugünkü değerinden düşük olanı ile değerlendirilir.</p> <p>Kiralayan tarafından sözleşmeden doğan alacak, kiralama süresi boyunca yapılacak kira ödemelerinin toplam tutarı, kiralama konusu iktisadî kıymet ise, bu iktisadî kıymetin net bilanço aktif değerinden kira</p>

ödemelerinin bugünkü değerinin düşülmesi sonucu bulunan tutar ile değerlendirilir. İktisadi kıymetin net bilanço aktif değerinden kira ödemelerinin bugünkü değerinin düşülmesi sonucu bulunan tutarın sıfır veya negatif olması halinde, iktisadi kıymet iz bedeliyle değerlendirilir ve aradaki fark iktisadi kıymetin elden çıkarılmasından elde edilen kazançlar gibi işleme tâbi tutulur.

Kiralayan tarafından aktifleştirilen alacak tutarı ile kira ödemelerinin bugünkü değeri arasındaki fark, gelecek dönemlere ait faiz geliri olarak pasifleştirilmek suretiyle değerlendirilir.

Kiralayanın finansal kiralamaya konu iktisadi kıymetin üretimini veya alım satımını yapması halinde, iktisadi kıymetin net bilanço aktif değeri olarak **rayiç** bedeli dikkate alınır. **Rayiç** bedel ile maliyet bedeli arasındaki fark, normal bir satış işleminden elde edilen kâr veya zarar olarak işleme tâbi tutulur.

2. Kiracı tarafından aktifleştirilen finansal kiralamaya konu iktisadi kıymeti kullanma hakkı, bu Kanunun mükerrer 298 inci maddesi ve üçüncü kitabının üçüncü kısmının birinci bölümünde kiralama konusu iktisadi kıymet için belirlenmiş esaslar çerçevesinde yeniden değerlemeye ve amortismanına tâbi tutulur.

Kiralayan tarafından, finansal kiralamaya konu iktisadi kıymetin bu maddenin (1) numaralı fıkrasının üçüncü paragrafına göre belirlenen değeri üzerinden amortisman ayrılmaya devam olunur.

Bu madde kapsamında değerlendirilen borç ve alacak tutarları reeskonta tâbi tutulmaz.

Kiracı tarafından finansal kiralama sözleşmesine göre yapılan kira ödemeleri, borç anapara ödemesi ve faiz gideri olarak ayrıştırılır. Ayrıştırma işlemi, her bir dönem sonunda kalan borç tutarına sabit bir dönemsel faiz oranı uygulanmasını sağlayacak şekilde yapılır.

Kiralayan tarafından gelecek dönemlere ait faiz gelirleri, kiralanan iktisadi kıymetin finansal kiralama sözleşmesinin yapıldığı tarihteki **rayiç** bedelinden, her bir dönem sonunda anapara geri ödemelerinin düşülmesi sonucu kalan tutar üzerinden sabit bir dönemsel faiz oranı yaratacak şekilde hesaplanması suretiyle tahakkuk ettirilir.

ödemelerinin bugünkü değerinin düşülmesi sonucu bulunan tutar ile değerlendirilir. İktisadi kıymetin net bilanço aktif değerinden kira ödemelerinin bugünkü değerinin düşülmesi sonucu bulunan tutarın sıfır veya negatif olması halinde, iktisadi kıymet iz bedeliyle değerlendirilir ve aradaki fark iktisadi kıymetin elden çıkarılmasından elde edilen kazançlar gibi işleme tâbi tutulur.

Kiralayan tarafından aktifleştirilen alacak tutarı ile kira ödemelerinin bugünkü değeri arasındaki fark, gelecek dönemlere ait faiz geliri olarak pasifleştirilmek suretiyle değerlendirilir.

Kiralayanın finansal kiralamaya konu iktisadi kıymetin üretimini veya alım satımını yapması halinde, iktisadi kıymetin net bilanço aktif değeri olarak **emsal** bedeli dikkate alınır. **Emsal** bedel ile maliyet bedeli arasındaki fark, normal bir satış işleminden elde edilen kâr veya zarar olarak işleme tâbi tutulur.

2. Kiracı tarafından aktifleştirilen finansal kiralamaya konu iktisadi kıymeti kullanma hakkı, bu Kanunun mükerrer 298 inci maddesi ve üçüncü kitabının üçüncü kısmının birinci bölümünde kiralama konusu iktisadi kıymet için belirlenmiş esaslar çerçevesinde yeniden değerlemeye ve amortismanına tâbi tutulur.

Kiracı tarafından, ilk iktisap yılını takiben değerlendirilme günü itibariyle yabancı paraya dayalı finansal kiralama sözleşmesi gereği yapılan değerlemelerden kaynaklanan tutarlar aktifleştirilmez.

Kiralayan tarafından, finansal kiralamaya konu iktisadi kıymetin bu maddenin (1) numaralı fıkrasının üçüncü paragrafına göre belirlenen değeri üzerinden amortisman ayrılmaya devam olunur.

Bu madde kapsamında değerlendirilen borç ve alacak tutarları reeskonta tâbi tutulmaz.

Kiracı tarafından finansal kiralama sözleşmesine göre yapılan kira ödemeleri, borç anapara ödemesi ve faiz gideri olarak ayrıştırılır. Ayrıştırma işlemi, her bir dönem sonunda kalan borç tutarına sabit bir dönemsel faiz oranı uygulanmasını sağlayacak şekilde yapılır.

Kiralayan tarafından gelecek dönemlere ait faiz gelirleri, kiralanan iktisadi kıymetin finansal kiralama sözleşmesinin yapıldığı tarihteki **emsal** bedelinden, her bir dönem sonunda anapara geri ödemelerinin düşülmesi sonucu kalan tutar üzerinden sabit bir dönemsel faiz oranı yaratacak şekilde hesaplanması suretiyle tahakkuk ettirilir.

<p>3. Bu maddenin uygulamasında aşağıda yer alan tanımlar dikkate alınır.</p> <p>Finansal Kiralama: Kira süresi sonunda mülkiyet hakkının kiracıya devredilip devredilmediğine bakılmaksızın, bir iktisadî kıymetin mülkiyetine sahip olmaktan kaynaklanan tüm riskler ile yararların kiracıya bırakılması sonucunu doğuran kiralamalardır.</p> <p>Kiralama işleminde; iktisadî kıymetin mülkiyetinin kira süresi sonunda kiracıya devredilmesi, kiracıya kira süresi sonunda iktisadî kıymeti <u>rayiç</u> bedelinden düşük bir bedelle satın alma hakkı tanınması, kiralama süresinin iktisadî kıymetin ekonomik ömrünün <u>% 80'inden daha büyük bir bölümünü</u> kapsamaması veya sözleşmeye göre yapılacak kira ödemelerinin bugünkü değerlerinin toplamının iktisadî kıymetin <u>rayiç</u> bedelinin <u>% 90'ından daha büyük bir değeri</u> oluşturması hallerinden herhangi birinin varlığı durumunda kiralama işlemi finansal kiralama kabul edilir.</p> <p>Doğal kaynakların araştırılması veya kullanılmasına yönelik kiralama sözleşmeleri ile sinema filmleri, video kayıtları, patentler, kopyalama hakları gibi kıymetlerle ilgili lisans sözleşmeleri bu madde kapsamında değerlendirilmez.</p> <p>Arazi, arsa ve binalarla ilgili kiralama sözleşmeleri, sadece, sözleşmede kira süresi sonunda mülkiyet hakkının kiracıya devri öngörülmüşse veya kiracıya kira süresi sonunda kiralama konusu <u>gayrimenkulu</u> düşük bir bedelle satın alma hakkı tanınmışsa bu madde kapsamında değerlendirilir.</p> <p>Kira Ödemeleri: Sözleşmeye göre, kira süresi boyunca yapılması gereken kira ödemeleridir. Kira süresi sonunda, kiralama konusu iktisadî kıymetin kalan değerine ilişkin bir taahhüt olması halinde bu değer de kira ödemesi kabul edilir.</p> <p>Kira süresi sonunda kiracıya düşük bir bedelle iktisadî kıymeti satın alma hakkı tanındığı ve sözleşme tarihinde bu hakkın kullanılma olasılığının yüksek olduğu durumda kira ödemeleri kira süresi boyunca yapılan kira ödemeleri ile satın alma hakkının kullanılması durumunda ödenmesi gereken bedelin toplamıdır.</p> <p>Kira Ödemelerinin Bugünkü Değeri: Kira ödemelerinin, sözleşme tarihinde, kiralamada kullanılan faiz oranının dikkate alınması suretiyle hesaplanan bugünkü değerlerinin toplamıdır.</p> <p>Kiralamada kullanılan faiz oranı tespit edilemiyorsa, kiracının kiralamaya konu iktisadî kıymeti satın almak için aynı vade ile alması gereken borç için katlanacağı</p>	<p>3. Bu maddenin uygulamasında aşağıda yer alan tanımlar dikkate alınır.</p> <p>Finansal Kiralama: Kira süresi sonunda mülkiyet hakkının kiracıya devredilip devredilmediğine bakılmaksızın, bir iktisadî kıymetin mülkiyetine sahip olmaktan kaynaklanan tüm riskler ile yararların kiracıya bırakılması sonucunu doğuran kiralamalardır.</p> <p>Kiralama işleminde; iktisadî kıymetin mülkiyetinin kira süresi sonunda kiracıya devredilmesi, kiracıya kira süresi sonunda iktisadî kıymeti <u>emsal</u> bedelinden düşük bir bedelle satın alma hakkı tanınması, kiralama süresinin iktisadî kıymetin ekonomik ömrünün büyük bir bölümünü kapsamaması veya sözleşmeye göre yapılacak kira ödemelerinin bugünkü değerlerinin toplamının iktisadî kıymetin <u>emsal</u> bedelin <u>büyük bir kısmını oluşturması</u> hallerinden herhangi birinin varlığı durumunda kiralama işlemi finansal kiralama kabul edilir.</p> <p>Doğal kaynakların araştırılması veya kullanılmasına yönelik kiralama sözleşmeleri ile sinema filmleri, video kayıtları, patentler, kopyalama hakları gibi kıymetlerle ilgili lisans sözleşmeleri bu madde kapsamında değerlendirilmez.</p> <p>Arazi, arsa ve binalarla ilgili kiralama sözleşmeleri, sadece, sözleşmede kira süresi sonunda mülkiyet hakkının kiracıya devri öngörülmüşse veya kiracıya kira süresi sonunda kiralama konusu <u>taşınmazı</u> düşük bir bedelle satın alma hakkı tanınmışsa bu madde kapsamında değerlendirilir.</p> <p>Kira Ödemeleri: Sözleşmeye göre, kira süresi boyunca yapılması gereken kira ödemeleridir. Kira süresi sonunda, kiralama konusu iktisadî kıymetin kalan değerine ilişkin bir taahhüt olması halinde bu değer de kira ödemesi kabul edilir.</p> <p>Kira süresi sonunda kiracıya düşük bir bedelle iktisadî kıymeti satın alma hakkı tanındığı ve sözleşme tarihinde bu hakkın kullanılma olasılığının yüksek olduğu durumda kira ödemeleri kira süresi boyunca yapılan kira ödemeleri ile satın alma hakkının kullanılması durumunda ödenmesi gereken bedelin toplamıdır.</p> <p>Kira Ödemelerinin Bugünkü Değeri: Kira ödemelerinin, sözleşme tarihinde, kiralamada kullanılan faiz oranının dikkate alınması suretiyle hesaplanan bugünkü değerlerinin toplamıdır.</p> <p>Kiralamada kullanılan faiz oranı tespit edilemiyorsa, kiracının kiralamaya konu iktisadî kıymeti satın almak için aynı vade ile alması gereken borç için katlanacağı</p>
---	--

<p>faiz oranı kullanılır.</p> <p>Kiralamada Kullanılan Faiz Oranı: Kira ödemeleri ile garanti edilmemiş kalan değer toplamının bugünkü değerini, kiralamaya konu iktisadî kıymetin <u>rayiç</u> bedeline eşitleyen iskonto oranıdır.</p> <p>4. Maliye Bakanlığı, bu maddenin uygulamasına yönelik usul ve esasları belirlemeye yetkilidir.</p>	<p>faiz oranı kullanılır.</p> <p>Kiralamada Kullanılan Faiz Oranı: Kira ödemeleri ile garanti edilmemiş kalan değer toplamının bugünkü değerini, kiralamaya konu iktisadî kıymetin emsal bedeline eşitleyen iskonto oranıdır.</p> <p>4. Maliye Bakanlığı, bu maddenin uygulamasına yönelik usul ve esasları belirlemeye yetkilidir.</p> <p>Gerekeçe: Mevcut düzenlemede uyarınca ilk iktisap yılını takiben değerlendirme günü itibarıyla yabancı paraya dayalı finansal kiralama sözleşmesi gereği yapılan değerlemelerden kaynaklanan tutarların aktifleştirilmeyeceği hususu açık olmasına rağmen, uygulamada oluşan tereddütleri ortadan kaldırmak amacıyla, 2. fıkranın 2. bendinde yapılan düzenleme ile kur farklarının direkt olarak gider yazılacağı hususu açık olarak düzenlenmiştir.</p>
<p>ÜÇÜNCÜ BÖLÜM – SERVETLERİ DEĞERLEME</p>	<p>ÜÇÜNCÜ BÖLÜM – SERVETLERİ DEĞERLEME</p>
<p>Esaslar</p> <p>MADDE-291:Bir vergiye matrah olan servetin veya servet unsurlarının değerlendirilmesinde bu bölümde yazılı esaslar <u>carî</u> olur.</p> <p><u>Gelir Vergisi Kanununun</u> <u>tatbikinde</u> yabancı <u>memleketlerde</u> bulunan malların o <u>memlekette</u> <u>carî</u> usul ve esaslara göre tayin ve tesbit olunacak değerleri aynen <u>nazara</u> alınır.</p>	<p>Esaslar</p> <p>MADDE-291:Bir vergiye matrah olan servetin veya servet unsurlarının değerlendirilmesinde bu bölümde yazılı esaslar geçerli olur.</p> <p>Veraset ve İntikal Vergisi Kanununun uygulanmasında yabancı ülkelerde bulunan malların o ülkede geçerli usul ve esaslara göre tayin ve tesbit olunacak değerleri aynen dikkate alınır.</p>
<p>Ticari sermaye</p> <p>MADDE-292:Vergilendirilecek bir servete dahil ticari sermayenin unsurlarından bulunan emtia, gemiler ve taşıtlar, tesisat ve makineler, demirbaş eşya ve diğer <u>menkul</u> mallar, emsal bedelleri ile değerlendirilir.</p>	<p>Ticari sermaye</p> <p>MADDE-292:Vergilendirilecek bir servete dahil ticari sermayenin unsurlarından bulunan emtia, gemiler ve taşıtlar, tesisat ve makineler, demirbaş eşya ve diğer taşınır mallar emsal bedelleri ile değerlendirilir.</p>
<p><u>Menkul</u> mallar ve gemiler</p> <p>MADDE-293:Ticari sermayeye dahil olmayan ev eşyası, mücevherat, sanat eserleri gibi <u>menkul</u> mallar ve gemiler emsal bedelleri ile değerlendirilir.</p>	<p>Taşınır mallar ve gemiler</p> <p>MADDE-293:Ticari sermayeye dahil olmayan ev eşyası, mücevherat, sanat eserleri gibi taşınır mallar ve gemiler emsal bedelleri ile değerlendirilir.</p>
<p><u>Esham, tahvilat</u> ve yabancı paralar</p> <p>MADDE-294: Ticari sermayeye dahil olsun</p>	<p>Menkul Kıymetler ve Yabancı Paralar</p> <p>MADDE-294: Ticari sermayeye dahil olsun</p>

<p>olmasın <u>bütün esham ve tahvilat</u> borsa rayici ile borsada <u>kayıtlı olmayan esham ve tahvilat</u>, emsal bedelleri ile değerlendirilir. Borsa rayicinin <u>takarrüründe</u> muvazaa olduğu anlaşılırsa bu rayiç yerine emsal bedeli esas olur.</p> <p>Ticari sermayeye dahil olsun olmasın yabancı paraların ve yabancı paralar üzerinden tanzim edilmiş alacak ve borç senetlerinin değerlendirilmesinde ikinci bölümün hükümleri uygulanır.</p>	<p>olmasın her türlü menkul kıymet borsa rayici ile borsa rayici bulunmayan menkul kıymetler, emsal bedelleri ile değerlendirilir. Borsa rayicinin oluşmasında muvazaa olduğu anlaşılırsa bu rayiç yerine emsal bedeli esas alınır.</p> <p>Ticari sermayeye dahil olsun olmasın yabancı paraların ve yabancı paralar üzerinden tanzim edilmiş alacak ve borç senetlerinin değerlendirilmesinde ikinci bölümün hükümleri uygulanır.</p> <p>Gerekeç: Yapılan değişiklikle her türlü menkul kıymetler kapsama alınmıştır.</p>
<p>Alacak ve borçlar</p> <p>MADDE-295: Ticari sermayeye dahil olsun veya olmasın senetli ve senetsiz bütün alacak ve borçlar ikinci bölümdeki hükümlere göre değerlendirilir.</p>	<p>Alacak ve borçlar</p> <p>MADDE-295: Ticari sermayeye dahil olsun veya olmasın senetli ve senetsiz bütün alacak ve borçlar ikinci bölümdeki hükümlere göre değerlendirilir.</p>
<p>Haklar</p> <p>MADDE-296:Tescile tabi <u>bilumum</u> hakların değeri, tesisleri sırasında tapu siciline kaydedilen bedeldir.</p> <p>Tapu sicilinde bedeli gösterilmeyen haklarla birinci fıkranın dışında kalan bilumum haklar (Sınai ve edebi mülkiyet hakları ile imtiyazlar dahil) emsal bedelleriyle değerlendirilir.</p> <p>Veraset yoluyla veya <u>sair suretle ivasız</u> ve bedelsiz bir tarzda intikal eden intifa hakları aşağıdaki şekilde değerlendirilir:</p> <ol style="list-style-type: none"> 1. İntifa hakkı sahibinin yaşı intikal tarihinde yirmiye doldurmamış olduğu takdirde <u>gayrimenkulün</u> emsal bedelinin onda yedisi intifa hakkının ve onda üçü çıplak mülkiyet hakkının değeri sayılır. 2. İntifa hakkı sahibinin yaşı intikal tarihinde yirmiye aşkın olduğu takdirde yukarıki bentte yazılı nispet, her tam on yıllık bir devre için çıplak mülkiyet hakkı onda bir artırılmak ve intifa hakkı onda bir indirilmek suretiyle değer tayin olunur. 3. İntifa hakkı sahibinin yaşı intikal tarihinde yetmiş aşkın ise <u>gayrimenkulün</u> emsal bedelinin onda biri intifa hakkının ve onda dokuzu çıplak mülkiyet hakkının değeri sayılır. 4. Sabit bir süre için tayin edilmiş olan intifa hakkını 	<p>Haklar</p> <p>MADDE-296:Tescile tabi bilumum hakların değeri, tesisleri sırasında tapu siciline kaydedilen bedeldir.</p> <p>Tapu sicilinde bedeli gösterilmeyen haklarla birinci fıkranın dışında kalan bütün haklar (Sınai ve edebi mülkiyet hakları ile imtiyazlar dahil) emsal bedelleriyle değerlendirilir.</p> <p>Veraset yoluyla veya diğer şekilde ivasız ve bedelsiz bir tarzda intikal eden intifa hakları aşağıdaki şekilde değerlendirilir:</p> <ol style="list-style-type: none"> 1. İntifa hakkı sahibinin yaşı intikal tarihinde yirmiye doldurmamış olduğu takdirde taşınmazın emsal bedelinin onda yedisi intifa hakkının ve onda üçü çıplak mülkiyet hakkının değeri sayılır. 2. İntifa hakkı sahibinin yaşı intikal tarihinde yirmiye aşkın olduğu takdirde yukarıki bentte yazılı nispet, her tam on yıllık bir devre için çıplak mülkiyet hakkı onda bir artırılmak ve intifa hakkı onda bir indirilmek suretiyle değer tayin olunur. 3. İntifa hakkı sahibinin yaşı intikal tarihinde yetmiş aşkın ise taşınmazın emsal bedelinin onda biri intifa hakkının ve onda dokuzu çıplak mülkiyet hakkının değeri sayılır. 4. Sabit bir süre için tayin edilmiş olan intifa hakkını

<p>değeri yaş kaydı nazara alınmaksızın sürenin tam on yılı için <u>gayrimenkul</u> emsal bedelinin onda ikisi olarak hesaplanır.</p> <p>5. Ömür boyunca aylık gelir şeklinde <u>vaki</u> ivazsız intikallerde bu gelirin ödeneceği <u>azami</u> süreye göre <u>balığ olacağı</u> miktar bulunarak intifa hakkı sahibinin ödemenin başladığı tarihteki yaşı elliyi aşmış ise elliden yukarı <u>heryaş</u> yılı için yirmide biri indirilmek suretiyle değeri tayin olunur. Ancak ömür boyunca aylık gelir, <u>muayyen</u> bir sermaye ödenerek tasfiye edilmiş ise bu sermaye aynen değer olarak kabul edilir.</p> <p>6. Hayat kaydiyle ödenen rant şeklinde <u>vaki</u> ivazsız intikallerde intifa hakkı sahibinin yaşı ödemenin başladığı tarihte kırkı aşmamış ise rantın bir yıllık tutarının yirmi katı değeri sayılır. İntifa hakkı sahibinin yaşı, ödemenin başladığı tarihte kırkı aşmış ise kırktan yukarı her tam on yıllık bir devre için yirmi katın dörtte biri indirilmek suretiyle rantın değeri takdir olunur. İntifa hakkı sahibinin yaşı, ödemenin başladığı tarihte yetmiş aşmış ise rantın değeri bir yıllık tutarıdır.</p>	<p>değeri yaş kaydı nazara alınmaksızın sürenin tam on yılı için <u>taşınmaz</u> emsal bedelinin onda ikisi olarak hesaplanır.</p> <p>5. Ömür boyunca aylık gelir şeklinde <u>olan</u> ivazsız intikallerde bu gelirin ödeneceği <u>en uzun</u> süreye göre <u>hesaplanacak</u> miktar bulunarak intifa hakkı sahibinin ödemenin başladığı tarihteki yaşı elliyi aşmış ise elliden yukarı heryaş yılı için yirmide biri indirilmek suretiyle değeri tayin olunur. Ancak ömür boyunca aylık gelir, <u>belirli</u> bir sermaye ödenerek tasfiye edilmiş ise bu sermaye aynen değer olarak kabul edilir.</p> <p>6. Hayat kaydiyle ödenen rant şeklinde <u>olan</u> ivazsız intikallerde intifa hakkı sahibinin yaşı ödemenin başladığı tarihte kırkı aşmamış ise rantın bir yıllık tutarının yirmi katı değeri sayılır. İntifa hakkı sahibinin yaşı, ödemenin başladığı tarihte kırkı aşmış ise kırktan yukarı her tam on yıllık bir devre için yirmi katın dörtte biri indirilmek suretiyle rantın değeri takdir olunur. İntifa hakkı sahibinin yaşı, ödemenin başladığı tarihte yetmiş aşmış ise rantın değeri bir yıllık tutarıdır.</p> <p>7. Devre tatil ve bu nitelikteki haklar emsal bedeli ile değerlendirilir.</p> <p>Gerekeç: Devre tatil sistemi taşınmazlar üzerinde zamanla sınırlı istifade sağlayan bir alacak hakkı olarak düzenlenmiş olup, alıcı ile satıcı arasında taşınmazın belirli bir süre kullanılmasına yönelik bir sözleşmedir. Devre tatil hakkının değeri esas olarak sözleşmede belirtilen bedelin kendisidir. Ancak, bu bedel sürenin tamamına aittir. Bu nedenle intikal tarihinde piyasa koşulları da dikkate alınarak, intikal eden hakkın değerinin esas alınması amaçlanmıştır.</p>
<p>Bina ve arazi</p> <p>MADDE-297 : Ticari sermayeye dahil olsun olmasın bilumum binalarla arazi vergi değeri ile değerlendirilir.</p>	<p>Bina arazi ve devre mülk</p> <p>MADDE-297: Ticari sermayeye dahil olsun olmasın bilumum binalarla arazi ve devre mülkler vergi değeri ile değerlendirilir.</p> <p>Gerekeç: Bilindiği üzere; devre mülk hakkına ilişkin düzenleme Kat Mülkiyeti Kanununun 8'inci bölümünde düzenlenmiştir.</p> <p>Buna göre anılan Kanunun 57'inci maddesinde; devre mülk hakkı; "Mesken olarak kullanılmaya elverişli bir yapı veya bağımsız bölümün ortak maliklerinden her biri lehine bu yapı veya bağımsız bölümden yılın belli dönemlerinde istifade hakkı, müşterek mülkiyet payına bağlı bir irtifak hakkı olarak kurulabilir. Bu</p>

	<p>hakka devre mülk hakkı denir.” Şeklinde tanımlanmıştır.</p> <p>Anılan madde metninden de anlaşılacağı üzere; devre mülk hakkına konu olan taşınmaz üzerinde müşterek mülkiyet söz konusudur. Mülkiyet hakkının ne zaman ve hangi şartlarla kullanılacağı ise bu müşterek mülkiyet payına bağlı olarak kurulan irtifak hakkı ile belirlenmektedir. Bu durumda mirasçılara intikal eden esas unsur taşınmaz üzerindeki (müşterek) mülkiyettir. Dolayısıyla veraset ve intikal vergisi beyannamesinde bu taşınmazın emlak vergi değeri üzerinden mirasçılara intikal eden payın yer alması gerekmektedir.</p>
<p>Yetki</p> <p>MADDE-298: Bu bölümde yazılı emsal bedelleri ile alacak ve borçların değerleri 72'nci maddede yazılı Takdir komisyonu tarafından tespit edilir.</p>	<p>Yetki</p> <p>MADDE-298: Bu bölümde yazılı emsal bedelleri ile alacak ve borçların değerleri 72'nci maddede yazılı Takdir komisyonu tarafından tespit edilir.</p>
<p>Enflasyon Düzeltmesi ve Yeniden Değerleme Oranı</p> <p>MÜKERRER MADDE 298</p> <p>A) Malî tablolarda yer alan parasal olmayan kıymetler aşağıdaki hükümlere göre enflasyon düzeltmesine tâbi tutulur.</p> <p>1. Kazançlarını bilanço esasına göre tespit eden gelir ve kurumlar vergisi mükellefleri fiyat endeksindeki artışın, içinde bulunulan dönem dahil son üç hesap döneminde %100'den ve içinde bulunulan hesap döneminde % 10'dan fazla olması halinde malî tablolarını enflasyon düzeltmesine tâbi tutarlar. Enflasyon düzeltmesi uygulaması, her iki şartın birlikte gerçekleşmemesi halinde sona erer.</p> <p>Kapsama giren mükellefler, geçici vergi dönemlerinin sonu itibarıyla malî tabloları düzenlemek ve enflasyon düzeltmesi yapmak zorundadırlar. Geçici vergi dönemlerinde yukarıda belirtilen oranların tespitinde, son üç hesap dönemi yerine üçer aylık dönemlerin son ayı dahil önceki otuzaltı ay ve içinde bulunulan hesap dönemi yerine son oniki ay dikkate alınır. Bir hesap dönemi içindeki geçici vergi dönemlerinin herhangi birinde düzeltme yapılması halinde takip eden geçici vergi dönemlerinde ve içinde bulunulan hesap dönemi sonunda da düzeltme yapılır.</p>	<p>Enflasyon Düzeltmesi ve Yeniden Değerleme Oranı</p> <p>MÜKERRER MADDE 298</p> <p>A) Malî tablolarda yer alan parasal olmayan kıymetler aşağıdaki hükümlere göre enflasyon düzeltmesine tâbi tutulur.</p> <p>1. Kazançlarını bilanço esasına göre tespit eden gelir ve kurumlar vergisi mükellefleri fiyat endeksindeki artışın, içinde bulunulan dönem dahil son üç hesap döneminde %100'den ve içinde bulunulan hesap döneminde % 10'dan fazla olması halinde malî tablolarını enflasyon düzeltmesine tâbi tutarlar. Enflasyon düzeltmesi uygulaması, her iki şartın birlikte gerçekleşmemesi halinde sona erer.</p> <p>Kapsama giren mükellefler, geçici vergi dönemlerinin sonu itibarıyla malî tabloları düzenlemek ve enflasyon düzeltmesi yapmak zorundadırlar. Geçici vergi dönemlerinde yukarıda belirtilen oranların tespitinde, son üç hesap dönemi yerine üçer aylık dönemlerin son ayı dahil önceki otuzaltı ay ve içinde bulunulan hesap dönemi yerine son oniki ay dikkate alınır. Bir hesap dönemi içindeki geçici vergi dönemlerinin herhangi birinde düzeltme yapılması halinde takip eden geçici vergi dönemlerinde ve içinde bulunulan hesap dönemi sonunda da düzeltme yapılır.</p>

<p>Bakanlar Kurulu; bu maddede yer alan % 100 oranını % 35'e kadar indirmeye veya tekrar kanunî seviyesine kadar yükseltmeye, % 10 oranını ise % 25'e kadar çıkarmaya veya tekrar kanunî seviyesine kadar indirmeye yetkilidir.</p> <p>2. Bu maddenin uygulanmasında;</p> <p>a) Parasal olmayan kıymetler; parasal kıymetler dışındaki kıymetleri,</p> <p>b) Parasal kıymetler; Türk Lirasının değerindeki değişimler karşısında nominal değerleri aynı kaldığı halde satın alma güçleri fiyat hareketlerine göre ters yönde değişen kıymetleri (Yabancı paralar da parasal kıymet olarak dikkate alınır.),</p> <p>c) Enflasyon düzeltmesi; parasal olmayan kıymetlerin enflasyon düzeltmesinde dikkate alınacak tutarlarının düzeltme katsayısı ile çarpılması suretiyle, malî tablonun ait olduğu tarihteki satın alma gücü cinsinden hesaplanmasını,</p> <p>d) Düzeltme katsayısı; malî tabloların ait olduğu aya ilişkin fiyat endeksinin, düzeltmeye esas alınan tarihi içeren aya ait fiyat endeksine bölünmesiyle elde edilen katsayıyı,</p> <p>e) Ortalama düzeltme katsayısı; malî tabloların ait olduğu aya ilişkin fiyat endeksinin, bu endeks ile bir önceki dönemin sonundaki fiyat endeksi toplamının ikiye bölünmesi sonucu bulunan endekse bölünmesiyle elde edilen katsayıyı,</p> <p>f) Fiyat endeksi (ÜFE); Türkiye İstatistik Kurumunca Türkiye geneli için hesaplanan Üretici Fiyatları Genel Endeksini,</p> <p>g) Reel olmayan finansman maliyeti; her türlü borçlanmada, borç tutarlarına (yabancı para üzerinden borçlanmalarda borcun alındığı tarihteki Türk Lirası karşılıklarına), borcun kullanıldığı döneme ait TEFE artış oranının uygulanması suretiyle hesaplanan tutarı,</p>	<p>Bakanlar Kurulu; bu maddede yer alan % 100 oranını % 35'e kadar indirmeye veya tekrar kanunî seviyesine kadar yükseltmeye, % 10 oranını ise % 25'e kadar çıkarmaya veya tekrar kanunî seviyesine kadar indirmeye yetkilidir.</p> <p>2. Bu maddenin uygulanmasında;</p> <p>a) Parasal olmayan kıymetler; parasal kıymetler dışındaki kıymetleri,</p> <p>b) Parasal kıymetler; Türk Lirasının değerindeki değişimler karşısında nominal değerleri aynı kaldığı halde satın alma güçleri fiyat hareketlerine göre ters yönde değişen kıymetleri (Yabancı paralar da parasal kıymet olarak dikkate alınır.),</p> <p>c) Enflasyon düzeltmesi; parasal olmayan kıymetlerin enflasyon düzeltmesinde dikkate alınacak tutarlarının düzeltme katsayısı ile çarpılması suretiyle, malî tablonun ait olduğu tarihteki satın alma gücü cinsinden hesaplanmasını,</p> <p>d) Düzeltme katsayısı; malî tabloların ait olduğu aya ilişkin fiyat endeksinin, düzeltmeye esas alınan tarihi içeren aya ait fiyat endeksine bölünmesiyle elde edilen katsayıyı,</p> <p>e) Ortalama düzeltme katsayısı; malî tabloların ait olduğu aya ilişkin fiyat endeksinin, bu endeks ile bir önceki dönemin sonundaki fiyat endeksi toplamının ikiye bölünmesi sonucu bulunan endekse bölünmesiyle elde edilen katsayıyı,</p> <p>f) Fiyat endeksi (ÜFE); Türkiye İstatistik Kurumunca Türkiye geneli için hesaplanan Üretici Fiyatları Genel Endeksini,</p> <p>g) Reel olmayan finansman maliyeti; her türlü borçlanmada, borç tutarlarına (yabancı para üzerinden borçlanmalarda borcun alındığı tarihteki Türk Lirası karşılıklarına), borcun kullanıldığı döneme ait ÜFE artış oranının uygulanması suretiyle hesaplanan tutarı,</p>
---	---

<p>h) Toplulaştırılmış yöntemler;</p> <p>aa) Basit ortalama yöntemi; gelir tablosu kalemleri ile stokların düzeltmede esas alınacak tarihlere bağlı kalınmaksızın dönem ortalama düzeltme katsayısı ile çarpılması suretiyle enflasyon düzeltmesine tâbi tutulmasını,</p> <p>ab) Hareketli ağırlıklı ortalama yöntemi; dönem sonu stok ve dönem içinde satılan mal maliyetinin enflasyon düzeltmesine esas alınacak tutarlarının hareketli ağırlıklı ortalama düzeltme katsayısı ile çarpılması suretiyle enflasyon düzeltmesine tâbi tutulmasını (Bir önceki döneme ait düzeltilmiş satılan mal maliyeti enflasyon düzeltmesi yapılan dönemin sonuna taşıma katsayısı uygulanarak taşınır. Bu hesaplamalarda amortisman ve reel finansman giderleri, endekslenmeden dikkate alınır.),</p> <p>i) Hareketli ağırlıklı ortalama düzeltme katsayısı; enflasyon düzeltmesine tâbi tutulmuş dönem başı stoğun ilgili dönemin sonuna taşınmış değeri ile dönem içi alış ve giderlerin enflasyon düzeltmesine tâbi tutulmuş değerleri toplamının, dönem başı stok ile dönem içi alış ve giderlerin enflasyon düzeltmesine esas alınacak tutarlarının toplamına bölünmesi ile bulunan katsayıyı,</p> <p>j) Taşıma; malî tablolardaki parasal ve parasal olmayan tutarların, taşıma katsayısı kullanılarak ilgili dönemin sonundaki yeni değerlerinin hesaplanması işlemini,</p> <p>k) Taşıma katsayısı; malî tabloların ait olduğu aya ilişkin fiyat endeksinin, bir önceki dönemin sonundaki (yıl içinde işe başlayanlarda, işe başlanılan aya ilişkin) fiyat endeksine bölünmesiyle elde edilen katsayıyı,</p> <p>l) Enflasyon fark hesapları; parasal olmayan kıymetlerin düzeltme işlemi sonrası değeri ile düzeltme öncesi değeri arasındaki farklarının kaydedildiği hesapları,</p>	<p>h) Toplulaştırılmış yöntemler;</p> <p>aa) Basit ortalama yöntemi; gelir tablosu kalemleri ile stokların düzeltmede esas alınacak tarihlere bağlı kalınmaksızın dönem ortalama düzeltme katsayısı ile çarpılması suretiyle enflasyon düzeltmesine tâbi tutulmasını,</p> <p>ab) Hareketli ağırlıklı ortalama yöntemi; dönem sonu stok ve dönem içinde satılan mal maliyetinin enflasyon düzeltmesine esas alınacak tutarlarının hareketli ağırlıklı ortalama düzeltme katsayısı ile çarpılması suretiyle enflasyon düzeltmesine tâbi tutulmasını (Bir önceki döneme ait düzeltilmiş satılan mal maliyeti enflasyon düzeltmesi yapılan dönemin sonuna taşıma katsayısı uygulanarak taşınır. Bu hesaplamalarda amortisman ve reel finansman giderleri, endekslenmeden dikkate alınır.),</p> <p>i) Hareketli ağırlıklı ortalama düzeltme katsayısı; enflasyon düzeltmesine tâbi tutulmuş dönem başı stoğun ilgili dönemin sonuna taşınmış değeri ile dönem içi alış ve giderlerin enflasyon düzeltmesine tâbi tutulmuş değerleri toplamının, dönem başı stok ile dönem içi alış ve giderlerin enflasyon düzeltmesine esas alınacak tutarlarının toplamına bölünmesi ile bulunan katsayıyı,</p> <p>j) Taşıma; malî tablolardaki parasal ve parasal olmayan tutarların, taşıma katsayısı kullanılarak ilgili dönemin sonundaki yeni değerlerinin hesaplanması işlemini,</p> <p>k) Taşıma katsayısı; malî tabloların ait olduğu aya ilişkin fiyat endeksinin, bir önceki dönemin sonundaki (yıl içinde işe başlayanlarda, işe başlanılan aya ilişkin) fiyat endeksine bölünmesiyle elde edilen katsayıyı,</p> <p>l) Enflasyon fark hesapları; parasal olmayan kıymetlerin düzeltme işlemi sonrası değeri ile düzeltme öncesi değeri arasındaki farklarının kaydedildiği hesapları,</p>
---	---

<p>m) Enflasyon düzeltme hesabı; parasal olmayan kıymetlerin düzeltilmesi sonucu oluşan farkların kaydedildiği hesabı (Bu hesap enflasyon fark hesapları ile karşılıklı olarak çalışır. Parasal olmayan aktif kıymetlerin enflasyon düzeltmesine tâbi tutulması sonucu oluşan farklar bu hesabın alacağına, parasal olmayan pasif kıymetlerin enflasyon düzeltmesine tâbi tutulması sonucu oluşan farklar ise borcuna kaydedilir. Enflasyon düzeltme hesabının bakiyesi gelir tablosuna aktarılmak suretiyle kapatılır.),</p> <p>n) Net parasal pozisyon; parasal varlıklarla parasal yükümlülükler arasındaki farkı,</p> <p>İfade eder.</p> <p>3. Düzeltme işleminde aşağıdaki tarihler esas alınır:</p> <p>a) Alış bedeli ile değerlendirilen menkul kıymetlerle malî duran varlıklar için; satın alma tarihi.</p> <p>b) İlk madde ve malzeme, ticari mallar, yarı mamul ve mamul stokların maliyetine dahil edilen unsurlar, yıllara sarî inşaat ve onarım işlerinde maliyeti oluşturan unsurlar, gelecek aylara ve yıllara ait giderler, maddî duran varlıklar ve bu varlıkları oluşturan unsurlar, maddî olmayan duran varlıklar ve bu varlıkları oluşturan unsurlar, özel tükenmeye tâbi varlıklar ve bu varlıkları oluşturan unsurlar, yıllara sarî inşaat ve onarım hakedişleri, haklar ve şerefîyeler için; defterlere kayıt tarihi (Bunlara mahsuben verilen veya alınan parasal olmayan avanslar, ödeme veya tahsil tarihinden mahsup tarihine kadar düzeltilir.).</p> <p>c) Parasal olmayan alınan depozito ve teminatlar ile avanslar, nakit olarak ödenmiş sermaye, hisse senetleri ihraç primleri, hisse senedi iptal kârları için; tahsil tarihi.</p> <p>d) Parasal olmayan verilen depozito ve teminatlar ile avanslar için; ödeme tarihi.</p> <p>e) Aynî sermaye olarak konulan kıymetler için;</p>	<p>m) Enflasyon düzeltme hesabı; parasal olmayan kıymetlerin düzeltilmesi sonucu oluşan farkların kaydedildiği hesabı (Bu hesap enflasyon fark hesapları ile karşılıklı olarak çalışır. Parasal olmayan aktif kıymetlerin enflasyon düzeltmesine tâbi tutulması sonucu oluşan farklar bu hesabın alacağına, parasal olmayan pasif kıymetlerin enflasyon düzeltmesine tâbi tutulması sonucu oluşan farklar ise borcuna kaydedilir. Enflasyon düzeltme hesabının bakiyesi gelir tablosuna aktarılmak suretiyle kapatılır.),</p> <p>n) Net parasal pozisyon; parasal varlıklarla parasal yükümlülükler arasındaki farkı,</p> <p>İfade eder.</p> <p>3. Düzeltme işleminde aşağıdaki tarihler esas alınır:</p> <p>a) Alış bedeli ile değerlendirilen menkul kıymetlerle malî duran varlıklar için; satın alma tarihi.</p> <p>b) İlk madde ve malzeme, ticari mallar, yarı mamul ve mamul stokların maliyetine dahil edilen unsurlar, yıllara sarî inşaat ve onarım işlerinde maliyeti oluşturan unsurlar, gelecek aylara ve yıllara ait giderler, maddî duran varlıklar ve bu varlıkları oluşturan unsurlar, maddî olmayan duran varlıklar ve bu varlıkları oluşturan unsurlar, özel tükenmeye tâbi varlıklar ve bu varlıkları oluşturan unsurlar, yıllara sarî inşaat ve onarım hakedişleri, haklar ve şerefîyeler için; defterlere kayıt tarihi (Bunlara mahsuben verilen veya alınan parasal olmayan avanslar, ödeme veya tahsil tarihinden mahsup tarihine kadar düzeltilir.).</p> <p>c) Parasal olmayan alınan depozito ve teminatlar ile avanslar, nakit olarak ödenmiş sermaye, hisse senetleri ihraç primleri, hisse senedi iptal kârları için; tahsil tarihi.</p> <p>d) Parasal olmayan verilen depozito ve teminatlar ile avanslar için; ödeme tarihi.</p> <p>e) Aynî sermaye olarak konulan kıymetler için;</p>
---	---

<p>mülkiyetin intikal ettiği tarih.</p> <p>f) Kâr yedekleri, geçmiş yıl kârları ve net dönem kârının sermayeye ilave edilmesi dolayısıyla artırılan sermaye için; tescil tarihi.</p> <p>g) Nakdî sermaye karşılığı alınan hisse senetleri için; ödeme tarihi, aynî sermaye karşılığı alınan hisse senetleri için; sermaye olarak konulan kıymetlerin mülkiyetinin intikal ettiği tarih, temettü karşılığı alınan hisse senetleri için; iştirak edilen şirket sermayesinin tescil tarihi.</p> <p>h) Parasal olmayan karşılıklar için; ilgili olduğu kıymetin düzeltmeye esas tarihi.</p> <p>4. Düzeltme işleminde bu Kanunda yer alan değerlendirme hükümlerine göre tespit edilen tutarlar esas alınır. Ancak stokların, satılan malın ve maddî duran varlıkların maliyet bedeline ve malî duran varlıkların alış bedeline intikal ettirilen reel olmayan finansman maliyetleri düşüldükten sonra bulunan tutarlar düzeltmeye tâbi tutulur. Toplulaştırılmış yöntemlerle düzeltmeye tâbi tutulan kıymetlerin alış veya maliyet bedeline intikal ettirilen reel olmayan finansman maliyetlerinin düşülmesi ihtiyarîdir.</p> <p>Mükellefler; reel olmayan finansman maliyetini, toplam finansman maliyetlerine, ilgili döneme ait TEFE artış oranının dönem ortalama ticari kredi faiz oranına bölünmesi suretiyle belirlenen oranı uygulayarak da tespit edebilirler. Ancak bu yöntemi seçen mükellefler seçtikleri yöntemden bu seçimi yaptıkları hesap dönemi dahil üçüncü hesap döneminin sonuna kadar dönemezler.</p> <p>Belgelerde ayrıca gösterilen vade farklarının reel olmayan kısımları ile üç aydan fazla vadeli olan ve vade farkı düzenlenen belge üzerinde ayrıca gösterilmeyen işlemlerde alacak ve borç senetlerinin reeskont işlemine tâbi tutulmasında esas alınan Merkez Bankasınca uygulanan faiz oranı kullanılarak hesaplanan vade farkı tutarının reel olmayan kısımları</p>	<p>mülkiyetin intikal ettiği tarih.</p> <p>f) Kâr yedekleri, geçmiş yıl kârları ve net dönem kârının sermayeye ilave edilmesi dolayısıyla artırılan sermaye için; tescil tarihi.</p> <p>g) Nakdî sermaye karşılığı alınan hisse senetleri için; ödeme tarihi, aynî sermaye karşılığı alınan hisse senetleri için; sermaye olarak konulan kıymetlerin mülkiyetinin intikal ettiği tarih, temettü karşılığı alınan hisse senetleri için; iştirak edilen şirket sermayesinin tescil tarihi.</p> <p>h) Parasal olmayan karşılıklar için; ilgili olduğu kıymetin düzeltmeye esas tarihi.</p> <p>4. Düzeltme işleminde bu Kanunda yer alan değerlendirme hükümlerine göre tespit edilen tutarlar esas alınır. Ancak stokların, satılan malın ve maddî duran varlıkların maliyet bedeline ve malî duran varlıkların alış bedeline intikal ettirilen reel olmayan finansman maliyetleri düşüldükten sonra bulunan tutarlar düzeltmeye tâbi tutulur. Toplulaştırılmış yöntemlerle düzeltmeye tâbi tutulan kıymetlerin alış veya maliyet bedeline intikal ettirilen reel olmayan finansman maliyetlerinin düşülmesi ihtiyarîdir.</p> <p>Mükellefler; reel olmayan finansman maliyetini, toplam finansman maliyetlerine, ilgili döneme ait TEFE artış oranının dönem ortalama ticari kredi faiz oranına bölünmesi suretiyle belirlenen oranı uygulayarak da tespit edebilirler. Ancak bu yöntemi seçen mükellefler seçtikleri yöntemden bu seçimi yaptıkları hesap dönemi dahil üçüncü hesap döneminin sonuna kadar dönemezler.</p> <p>Belgelerde ayrıca gösterilen vade farklarının reel olmayan kısımları ile üç aydan fazla vadeli olan ve vade farkı düzenlenen belge üzerinde ayrıca gösterilmeyen işlemlerde alacak ve borç senetlerinin reeskont işlemine tâbi tutulmasında esas alınan Merkez Bankasınca uygulanan faiz oranı kullanılarak hesaplanan vade farkı tutarının reel olmayan kısımları</p>
--	--

<p>bu madde hükümlerine tâbi tutulur.</p> <p>5. Mükellefler düzeltme işleminde Maliye Bakanlığınca belirlenen toplulaştırılmış yöntemleri uygulayabilirler. Ancak toplulaştırılmış yöntemlerden birini seçen mükellefler seçtikleri yöntemden, bu seçimi yaptıkları hesap dönemi dahil üçüncü hesap döneminin sonuna kadar dönemezler.</p> <p>Enflasyon düzeltmeleri, ilgili kıymetlere ait fark hesaplarına ve enflasyon düzeltme hesabına kaydedilir.</p> <p>Yıllara sarî inşaat ve onarma işlerine ait maliyet ve hakedişlere ilişkin düzeltmeler, enflasyon düzeltme hesabı yerine yıllara sarî inşaat enflasyon düzeltme hesabına kaydedilir. Bu hesap işin bitiminde kâr/zarar hesabına intikal ettirilir.</p> <p>Düzeltilme sonucu bulunan tutarlar, izleyen dönemde enflasyon düzeltmesi yapıp yapılmadığına bakılmaksızın, izleyen dönemin başlangıç değerleri olarak dikkate alınır.</p> <p>Pasif kalemlere ait enflasyon fark hesapları, herhangi bir suretle başka bir hesaba nakledildiği veya işletmeden çekildiği takdirde, bu işlemlerin yapıldığı dönemlerin kazancı ile ilişkilendirilmeksizin, bu dönemde vergiye tâbi tutulur. Ancak öz sermaye kalemlerine ait enflasyon farkları düzeltme sonucu oluşan geçmiş yıl zararlarına mahsup edilebilir veya kurumlar vergisi mükelleflerince sermayeye ilave edilebilir; bu işlemler kâr dağıtımını sayılmaz.</p> <p>Enflasyon düzeltmesine tâbi tutulan değerlerin elden çıkarılması halinde, bunlara ilişkin enflasyon düzeltme farkları maliyet addolunur.</p> <p>Matrahın tespitinde, kanunen kabul edilmeyen giderler, istisnalar ve geçmiş yıl malî zararları enflasyon düzeltmesine tâbi tutulmuş tutarları ile dikkate alınır.</p> <p>6. Amortismanlar ve itfa payları, düzeltilmiş değerler</p>	<p>bu madde hükümlerine tâbi tutulur.</p> <p>5. Mükellefler düzeltme işleminde Maliye Bakanlığınca belirlenen toplulaştırılmış yöntemleri uygulayabilirler. Ancak toplulaştırılmış yöntemlerden birini seçen mükellefler seçtikleri yöntemden, bu seçimi yaptıkları hesap dönemi dahil üçüncü hesap döneminin sonuna kadar dönemezler.</p> <p>Enflasyon düzeltmeleri, ilgili kıymetlere ait fark hesaplarına ve enflasyon düzeltme hesabına kaydedilir.</p> <p>Yıllara sarî inşaat ve onarma işlerine ait maliyet ve hakedişlere ilişkin düzeltmeler, enflasyon düzeltme hesabı yerine yıllara sarî inşaat enflasyon düzeltme hesabına kaydedilir. Bu hesap işin bitiminde kâr/zarar hesabına intikal ettirilir.</p> <p>Düzeltilme sonucu bulunan tutarlar, izleyen dönemde enflasyon düzeltmesi yapıp yapılmadığına bakılmaksızın, izleyen dönemin başlangıç değerleri olarak dikkate alınır.</p> <p>Pasif kalemlere ait enflasyon fark hesapları, herhangi bir suretle başka bir hesaba nakledildiği veya işletmeden çekildiği takdirde, bu işlemlerin yapıldığı dönemlerin kazancı ile ilişkilendirilmeksizin, bu dönemde vergiye tâbi tutulur. Ancak öz sermaye kalemlerine ait enflasyon farkları düzeltme sonucu oluşan geçmiş yıl zararlarına mahsup edilebilir veya kurumlar vergisi mükelleflerince sermayeye ilave edilebilir; bu işlemler kâr dağıtımını sayılmaz.</p> <p>Enflasyon düzeltmesine tâbi tutulan değerlerin elden çıkarılması halinde, bunlara ilişkin enflasyon düzeltme farkları maliyet addolunur.</p> <p>Matrahın tespitinde, kanunen kabul edilmeyen giderler, istisnalar ve geçmiş yıl malî zararları enflasyon düzeltmesine tâbi tutulmuş tutarları ile dikkate alınır.</p> <p>6. Amortismanlar ve itfa payları, düzeltilmiş değerler</p>
--	--

<p>üzerinden hesaplanır.</p> <p>Kazançlarını işletme hesabı esasına göre tespit eden mükellefler ile serbest meslek erbabı da amortismanına tâbi iktisadi kıymetlerini bu maddede belirtilen hükümlere göre düzeltilmiş tutarları üzerinden amortismanına tâbi tutabilirler.</p> <p>7. Enflasyon düzeltilmesi uygulanmayan bir hesap döneminden sonra enflasyon düzeltme şartlarının yeniden oluşması halinde; enflasyon düzeltilmesi yapılan en son dönemden başlamak üzere enflasyon düzeltilmesi yapılır. Bu şekilde belirlenen geçmiş yıl kârı vergiye tâbi tutulmaz, geçmiş yıl zararı zarar olarak kabul edilmez. Ancak, matrahın tespitinde geçmiş yıl malî zararları mukayyet değerleri ile dikkate alınır. Birikmiş amortismanlar, ait oldukları kıymetin bilanço tarihindeki değerinde düzeltme sonrasında ortaya çıkan artış oranı dikkate alınarak düzeltilir.</p> <p>Bu işlemlerden doğan pasif kalemlere ait fark hesapları için (5) numaralı bendin beşinci paragraf hükmü uygulanır.</p> <p>8. Maliye Bakanlığı;</p> <p>a) Mükellef veya meslek grupları ya da mükelleflerin aktif toplamları veya ciroları itibarıyla; enflasyon düzeltilmesinde toplulaştırılmış yöntemler kullanılmasına izin vermeye, toplulaştırılmış yöntem uygulanabilecek kalemleri belirlemeye,</p> <p>b) Mükellef veya meslek grupları ya da mükelleflerin aktif toplamları veya ciroları itibarıyla hangi tür malî tabloların; enflasyon düzeltilmesine tâbi tutulup tutulmayacağını ve geçici vergi dönemlerinde düzeltilip düzeltilmeyeceğini belirlemeye,</p> <p>c) (3) numaralı bentte yer almayan kıymetler için düzeltmeye esas alınacak tarihi belirlemeye,</p> <p>d) Ortalama ticarî kredi faiz oranının tespitine ilişkin</p>	<p>üzerinden hesaplanır.</p> <p>Kazançlarını işletme hesabı esasına göre tespit eden mükellefler ile serbest meslek erbabı da amortismanına tâbi iktisadi kıymetlerini bu maddede belirtilen hükümlere göre düzeltilmiş tutarları üzerinden amortismanına tâbi tutabilirler.</p> <p>7. Enflasyon düzeltilmesi uygulanmayan bir hesap döneminden sonra enflasyon düzeltme şartlarının yeniden oluşması halinde; enflasyon düzeltilmesi yapılan en son dönemden başlamak üzere enflasyon düzeltilmesi yapılır. Bu şekilde belirlenen geçmiş yıl kârı vergiye tâbi tutulmaz, geçmiş yıl zararı zarar olarak kabul edilmez. Ancak, matrahın tespitinde geçmiş yıl malî zararları mukayyet değerleri ile dikkate alınır. Birikmiş amortismanlar, ait oldukları kıymetin bilanço tarihindeki değerinde düzeltme sonrasında ortaya çıkan artış oranı dikkate alınarak düzeltilir.</p> <p>Bu işlemlerden doğan pasif kalemlere ait fark hesapları için (5) numaralı bendin beşinci paragraf hükmü uygulanır.</p> <p>8. Maliye Bakanlığı;</p> <p>a) Mükellef veya meslek grupları ya da mükelleflerin aktif toplamları veya ciroları itibarıyla; enflasyon düzeltilmesinde toplulaştırılmış yöntemler kullanılmasına izin vermeye, toplulaştırılmış yöntem uygulanabilecek kalemleri belirlemeye,</p> <p>b) Mükellef veya meslek grupları ya da mükelleflerin aktif toplamları veya ciroları itibarıyla hangi tür malî tabloların; enflasyon düzeltilmesine tâbi tutulup tutulmayacağını ve geçici vergi dönemlerinde düzeltilip düzeltilmeyeceğini belirlemeye,</p> <p>c) (3) numaralı bentte yer almayan kıymetler için düzeltmeye esas alınacak tarihi belirlemeye,</p> <p>d) Ortalama ticarî kredi faiz oranının tespitine ilişkin</p>
---	---

<p>usul ve esasları tespit etmeye,</p> <p>e) Bölgeler, sektörler, iş grupları, iş neveleri veya parasal olmayan kıymetler itibarıyla döviz, altın ve benzeri değerleri esas olarak düzeltme yaptırmaya ve günlük olarak belirlenen endeks veya değerleri kullandırmaya,</p> <p>f) Parasal ve parasal olmayan kıymetleri belirlemeye,</p> <p>g) Net parasal pozisyon kâr/zarar hesabı yaptırmaya,</p> <p>h) Enflasyon düzeltmesine ilişkin usul ve esasları belirlemeye,</p> <p>Yetkilidir.</p> <p>9. Münhasıran sürekli olarak işlenmiş; altın, gümüş alım-satımı ve imali ile iştigal eden mükellefler bu fıkranın (1) numaralı bendinde yer alan şartlara bakılmaksızın enflasyon düzeltmesi yaparlar.</p> <p>B) Yeniden değerlendirme oranı, yeniden değerlendirme yapılacak yılın Ekim ayında (Ekim ayı dahil) bir önceki yılın aynı dönemine göre Devlet İstatistik Enstitüsünün Üretici Fiyatları Genel Endeksinde meydana gelen ortalama fiyat artış oranıdır. Bu oran Maliye Bakanlığınca Resmî Gazete ile ilân edilir.</p> <p>C) Vergi kanunlarında yer alan "toptan eşya fiyatları genel endeksi" ibaresi "üretici fiyatları genel endeksi" ve "TEFE" ibaresi "ÜFE" olarak uygulanır</p>	<p>usul ve esasları tespit etmeye,</p> <p>e) Bölgeler, sektörler, iş grupları, iş neveleri veya parasal olmayan kıymetler itibarıyla döviz, altın ve benzeri değerleri esas olarak düzeltme yaptırmaya ve günlük olarak belirlenen endeks veya değerleri kullandırmaya,</p> <p>f) Parasal ve parasal olmayan kıymetleri belirlemeye,</p> <p>g) Net parasal pozisyon kâr/zarar hesabı yaptırmaya,</p> <p>h) Enflasyon düzeltmesine ilişkin usul ve esasları belirlemeye,</p> <p>Yetkilidir.</p> <p>9. Münhasıran sürekli olarak işlenmiş; altın, gümüş alım-satımı ve imali ile iştigal eden mükellefler bu fıkranın (1) numaralı bendinde yer alan şartlara bakılmaksızın enflasyon düzeltmesi yaparlar.</p> <p>B) Yeniden değerlendirme oranı, yeniden değerlendirme yapılacak yılın Ekim ayında (Ekim ayı dahil) bir önceki yılın aynı dönemine göre Devlet İstatistik Enstitüsünün Üretici Fiyatları Genel Endeksinde meydana gelen ortalama fiyat artış oranıdır. Bu oran Maliye Bakanlığınca Resmî Gazete ile ilân edilir.</p> <p>C) Vergi kanunlarında yer alan "toptan eşya fiyatları genel endeksi" ibaresi "üretici fiyatları genel endeksi" ve "TEFE" ibaresi "ÜFE" olarak uygulanır</p>
İKİNCİ KISIM – VERGİ DEĞERLERİ	İKİNCİ KISIM – VERGİ DEĞERLERİ
BİRİNCİ BÖLÜM – GAYRİSAFİ İRATLARIN TESBİTİ	BİRİNCİ BÖLÜM – GAYRİSAFİ İRATLARIN TESBİTİ
MADDE-299-307	<p>AÇIKLAMA: ANILAN MADDELERİN YÜRÜRLÜKTEN KALDIRILMASI ÖNERİLMEKTEDİR.</p> <p>Gerekeç: 213 sayılı Vergi Usul Kanununun birinci kitap, üçüncü kısım birinci bölümünde Tahrir Usulünün genel esaslarını düzenleyen 50-50.maddeler, aynı kısmın ikinci bölümünde Genel Tahriri düzenleyen 56-62.maddeler ile dördüncü kısım ikinci</p>

	bölümünde Tahrir Komisyonlarını düzenlenen 77 ve 78'nci maddeler 1319 sayılı Emlak Vergisi Kanununun 41/3. maddesiyle yürürlükten kaldırıldığından VUK'un 299-307.maddelerinin uygulama imkanı kalmamıştır.
İKİNCİ BÖLÜM – ARAZİ KIYMETLERİNİN TESBİTİ	İKİNCİ BÖLÜM – ARAZİ KIYMETLERİNİN TESBİTİ
MADDE-308-312	ANILAN MADDELERİN YÜRÜRLÜKTEN KALDIRILMASI ÖNERİLMEKTEDİR. Gerekeçe: Tadilat komisyonlarının işlerliği kalmadığından, VUK'nun takdir zirai kazançlar ve özel komisyonları bölümünde yapılmakta olan değişikliğe paralel olarak 308-312'nci maddeleri de kaldırılmaktadır.
ÜÇÜNCÜ KISIM - AMORTİSMANLAR	ÜÇÜNCÜ KISIM – AMORTİSMANLAR
BİRİNCİ BÖLÜM – MEVCUTLARDA AMORTİSMAN	BİRİNCİ BÖLÜM – MEVCUTLARDA AMORTİSMAN
Amortisman <u>Mevzuu</u> Madde 313 - İşletmede bir yıldan fazla kullanılan ve yıpranmaya, aşınmaya veya kıymetten düşmeye maruz bulunan <u>gayrimenkullerle</u> 269'uncu madde gereğince <u>gayrimenkul</u> gibi değerlendirilen iktisadi kıymetlerin, alet, <u>edavat</u> , mefruşat, demirbaş ve sinema filmlerinin birinci kısımdaki esaslara göre tespit edilen değerinin bu Kanun hükümlerine göre yok edilmesi amortisman <u>mevzuunu teşkil eder.</u> İlgili mevzuat gereğince sözleşme süresinden sonra bedelsiz olarak devlete veya devletçe <u>tensip olunan bir teşekküle</u> veya belediyeye intikali öngörülen amortisman tabi iktisadi kıymetlerden (sözleşme süresinde yenilenmesi gerekenler hariç), sermayenin veya özel maliyet bedellerinin itfası hükümlerine göre amortisman tabi tutulanlar, genel hükümler uyarınca ayrıca amortisman tabi tutulamazlar. <u>Değeri 50.000.000.- lirayı aşmayan pestemallıklar ile işletmede kullanılan ve değeri 50.000.000.- lirayı aşmayan alet, edevat, mefruşat ve demirbaşlar amortisman tabi tutulmayarak doğrudan doğruya gider yazılabilir. İktisadi ve teknik bakımdan bütünlük arz edenlerde bu <u>had</u> topluca dikkate alınır.</u>	Amortisman <u>Konusu</u> Madde 313- İşletmede bir yıldan fazla kullanılan ve yıpranmaya, aşınmaya veya kıymetten düşmeye maruz bulunan <u>taşınmazlar (arsa maliyet bedeli hariç)</u> ile 269'uncu madde gereğince taşınmaz gibi değerlendirilen iktisadi kıymetlerin, alet, mefruşat, demirbaş ve sinema filmlerinin birinci kısımdaki esaslara göre tespit edilen değerinin bu Kanun hükümlerine göre yok edilmesi amortisman <u>konusunu oluşturur.</u> <u>Mülkiyeti muhafaza kaydıyla satışlarda amortisman teslim tarihinden itibaren alıcı tarafından ayrılacaktır.</u> İlgili mevzuat gereğince sözleşme süresinden sonra bedelsiz olarak devlete veya devletçe <u>uygun bulunan bir kuruluşa</u> veya belediyeye intikali öngörülen amortisman tabi iktisadi kıymetlerden (sözleşme süresinde yenilenmesi gerekenler hariç), sermayenin veya özel maliyet bedellerinin itfası hükümlerine göre amortisman tabi tutulanlar, genel hükümler uyarınca ayrıca amortisman tabi tutulamazlar. İşletmede kullanılan ve değeri <u>1.000 Türk Lirasını aşmayan maddi olmayan varlıklar</u> ile alet, mefruşat ve demirbaşlar amortisman tabi tutulmayarak doğrudan doğruya gider yazılabilir. İktisadi ve teknik bakımdan

	<p>bütünlük arz edenlerde bu tutar topluca dikkate alınır.</p> <p>Gerekçe: TTK ve TMS uygulamasına paralel olarak yıpranma ve aşınmaya tabi olmadığından binaya ait arsa veya arsa payının maliyet bedeli amortisman kapsamı dışında tutulmuş ve peştemallıklar yerine maddi olmayan varlıklar tabiri kullanılmıştır.</p> <p>Ayrıca, 148/9 sayılı Hesap Uzmanları Kurulu Danışma Kurulu Kararında da belirtildiği üzere, semenin veya taksitlerin ödenmesi tarihinden itibaren, mülkiyetin, teslim tarihinden itibaren alıcıya geçmesinin Medeni Kanunumuz tarafından da kabul olduğu gerekçesiyle ikinci fıkra hükmü düzenlenmiştir.</p>
<p><u>Arazide Amortisman</u></p> <p>Madde 314 - Boş arazi ve boş arsalar amortismanına tabi değildir. Ancak:</p> <ol style="list-style-type: none"> 1. Tarım işletmelerinde vücuda getirilen meyvalık, dutluk, fındıklık, zeytinlik ve güllüklerle incir bahçeleri ve bağlar gibi tarım tesisleri; 2. İşletmede inşa edilmiş olan her <u>nev'i yollar ve harklar</u>; amortismanına tabi tutulur. 	<p>Yer altı ve Yerüstü Düzenlemelerinde Amortisman</p> <p>Madde 314- Arsa ve arazi değerleri hariç olmak üzere;</p> <ol style="list-style-type: none"> 1. Tarım işletmelerinde oluşturulan meyvalık, dutluk, fındıklık, zeytinlik ve güllüklerle incir bahçeleri ve bağlar gibi tarım tesisleri; 2. İşletmede inşa edilmiş olan her tür yol ve sulama kanalları; amortismanına tabi tutulur.
<p>Normal Amortisman</p> <p>Madde 315 - Mükellefler amortismanına tâbi iktisadî kıymetlerini Maliye Bakanlığının tespit ve ilân edeceği oranlar üzerinden <u>itfa</u> ederler. İlân edilecek oranların tespitinde iktisadî kıymetlerin faydalı ömürleri dikkate alınır.</p> <p>Amortismanına Tabi İktisadi Kıymetlerin Değerlenmesi</p> <p>Geçici Madde 5 - Bu kanunun mer'iyete girdiği tarihte veya müteakip yıllarda ticari, zirai veya mesleki kazançları dolayısıyla yeniden Gelir Vergisine girecek veya basit usulden gerçek usule geçecek olan mükellefler ile öteden beri faaliyete devam eden serbest meslek erbabının amortismanına tabi iktisadi kıymetleri maliyet bedeli, maliyet bedeli bilinmiyorsa bizzat kendilerince alış tarihindeki rayice göre tahmin olunacak bedeli ile değerlendirilir. Şu kadar ki, bu kıymetlerin alış tarihleri ile mükellefiyete giriş veya gerçek usule geçiş tarihi arasındaki yıllara ait amortismanlar tutarı bu değerden düşülür ve bakiyesinin amortismanına devam olunur.</p>	<p>Normal Amortisman</p> <p>Madde 315- Mükellefler amortismanına tâbi iktisadî kıymetlerini Maliye Bakanlığının tespit ve ilân edeceği oranlar üzerinden yok ederler. İlân edilecek oranların tespitinde iktisadî kıymetlerin faydalı ömürleri dikkate alınır.</p> <p>Bu kanunun yürürlüğe girdiği tarihte veya müteakip yıllarda ticari, zirai veya mesleki kazançları dolayısıyla yeniden Gelir Vergisine girecek veya basit usulden gerçek usule geçecek olan mükellefler ile öteden beri faaliyete devam eden serbest meslek erbabının amortismanına tabi iktisadi kıymetleri maliyet bedeli, maliyet bedeli bilinmiyorsa bizzat kendilerince alış tarihindeki rayice göre tahmin olunacak bedeli ile değerlendirilir. Şu kadar ki, bu kıymetlerin alış tarihleri ile mükellefiyete giriş veya gerçek usule geçiş tarihi arasındaki yıllara ait amortismanlar tutarı bu değerden düşülür ve bakiyesinin amortismanına Maliye Bakanlığının tespit ve ilân edeceği oranlar üzerinden devam olunur.</p> <p>İkinci fıkra uyarınca mükellefçe tahmin olunacak bedelin fazla hesaplandığının tespiti halinde bundan</p>

<p>Mükellefçe tahmin olunacak bedelin fazla hesaplandığının tesbiti halinde bundan dolayı adına ceza kesilmez.</p>	<p>dolayı adına ceza kesilmez.</p> <p>Gerekeç: 213 sayılı Kanun'un geçici 5 inci maddesinde mevcut olan ve yeniden gelir vergisine girecek mükellefler ile basit usulden gerçek usule geçecek mükellefler hakkındaki düzenleme bu madde içine taşınmıştır.</p>
<p>Azalan Bakiyeler Usulüyle Amortisman Mükerrer Madde 315 - Bilanço esasına göre defter tutan mükelleflerden dileyenler, amortismanına tabi iktisadi değerlerini, azalan bakiyeler üzerinden amortisman <u>usulü</u> ile yok edebilirler.</p> <p><u>Bu usulün tatbikinde;</u></p> <p>1. Her yıl, üzerinden amortisman hesaplanacak değer, evvelce ayrılmış olan amortismanlar toplamının <u>tenzili</u> suretiyle tespit olunur. Enflasyon düzeltmesi yapılan dönemlerde, üzerinden amortisman ayrılacak değer, amortismanına tâbi iktisadî kıymetin düzeltilmiş değerinden daha evvel ayrılmış olan amortismanların toplamının taşınmış değerleri indirilmek suretiyle tespit edilir.</p> <p>2. Bu usulde uygulanacak amortisman oranı % 50'yi geçmemek üzere normal amortisman oranının iki katıdır.</p> <p>3. Bu usulde amortisman süresi normal amortisman <u>nispetlerine</u> göre hesaplanır. Bu sürenin son yılına devreden <u>bakiye</u> değer, o yıl tamamen yok edilir.</p>	<p>Azalan Bakiyeler ve Üretim Birimi Usulüyle Amortisman Mükerrer Madde 315- Mükellefler, amortismanına tabi iktisadi değerlerini, ayrıca üretim birimleri veya azalan bakiyeler üzerinden amortisman usulü ile yok edebilirler. Ancak mükellefler tarafından varlığın kullanımını en iyi yansıtan yöntem uygulanmalıdır. Seçilen yöntem gelecekteki ekonomik yararların beklenen tüketim biçiminde bir değişiklik olmadıkça dönemden döneme tutarlı olarak uygulanır.</p> <p>Azalan bakiyeler usulünün uygulanmasında;</p> <p>1. Her yıl, üzerinden amortisman hesaplanacak değer, evvelce ayrılmış olan amortismanlar toplamının indirilmesi suretiyle tespit olunur. Enflasyon düzeltmesi yapılan dönemlerde, üzerinden amortisman ayrılacak değer, amortismanına tâbi iktisadî kıymetin düzeltilmiş değerinden daha evvel ayrılmış olan amortismanların toplamının taşınmış değerleri indirilmek suretiyle tespit edilir.</p> <p>2. Bu usulde uygulanacak amortisman oranı % 50'yi geçmemek üzere normal amortisman oranının iki katıdır.</p> <p>3. Bu usulde amortisman süresi normal amortisman oranlarına göre hesaplanır. Bu sürenin son yılına devreden kalan değer, o yıl tamamen yok edilir.</p> <p>Üretim birimi usulünün uygulanmasında; beklenen kullanım ya da üretim miktarı üzerinden amortisman ayrılır.</p> <p>Gerekeç: Bilanço esasını yerine diğer mükellefler de kapsama alınmıştır.</p>
<p>Madenlerde Amortisman</p> <p>Madde 316 – İşletme sebebiyle içindeki cevherin azalmasından dolayı maddi değerini kaybeden madenlerin ve taş ocaklarının imtiyaz veya maliyet bedelleri, ilgililerin, müracaatları üzerine bunların büyüklük ve mahiyetleri gözönünde tutulmak ve her maden veya taş ocağı için ayrı ayrı olmak üzere Maliye ve Sanayi Bakanlıklarınca belli edilecek</p>	<p>Madenlerde Amortisman</p> <p>Madde 316- İşletme sebebiyle içindeki cevherin azalmasından dolayı maddi değerini kaybeden madenlerin ve taş ocaklarının imtiyaz veya maliyet bedelleri (maden veya kum, çakıl, kil gibi maddelerin çıkarılacağı arsa veya arazinin satın alınması halinde veya mevcut bir arazinin çimento, tuğla, kiremit ve benzerlerini imal etmek üzere kullanıldığı durumda</p>

<p><u>nispetler</u> üzerinden yok edilir.</p>	<p>arsa veya arazi bedeli dahil), ilgililerin, müracaatları üzerine bunların büyüklük ve mahiyetleri göz önünde tutulmak ve her maden veya taş ocağı için ayrı ayrı olmak üzere Maliye ve Sanayi Bakanlıklarınca belli edilecek oranlar üzerinden yok edilir.</p> <p>Rezervin eksik tahmin edilmesi durumunda, yok edilmemiş olan imtiyaz veya maliyet bedeli rezervin bittiği yılda doğrudan gider yazılır.</p> <p>Gerekeç: İtfa edilecek tutara, maden veya kum, çakıl, kil gibi maddelerin çıkarılacağı arsa veya arazinin satın alınması halinde veya mevcut bir arazinin çimento, tuğla, kiremit ve benzerlerini imal etmek üzere kullanıldığı durumda arsa veya arazi bedeli dahil edilmiş; rezervin eksik tahmin edilmesi durumunda, yok edilmemiş olan imtiyaz veya maliyet bedelinin rezervin bittiği yılda doğrudan gider yazılacağı hususu madde metnine eklenmiştir.</p>
<p><u>Fevkalade Amortisman</u></p> <p>Madde 317 - Amortisman tabi olup:</p> <ol style="list-style-type: none"> 1. Yangın, deprem, su basması gibi afetler <u>neticesinde</u> değerini tamamen veya kısmen kaybeden; 2. Yeni icatlar dolayısıyla teknik verim ve kıymetleri düşerek tamamen veya kısmen kullanılmaz bir hale gelen; 3. Cebri çalışmaya tabi tutuldukları için normalden fazla aşınma ve yıpranmaya maruz kalan; <p>Menkul ve <u>gayrimenkullerle</u> haklara, mükelleflerin <u>müracaatları</u> üzerine ve ilgili bakanlıkların <u>mütalaası</u> alınmak suretiyle, Maliye Bakanlığınca her işletme için işin mahiyetine göre ayrı ayrı belli edilen "<u>Fevkalade</u> ekonomik ve teknik amortisman <u>nispetleri</u> uygulanır.</p>	<p><u>Olağanüstü Amortisman</u></p> <p>Madde 317- Amortisman tabi olup:</p> <ol style="list-style-type: none"> 1. Yangın, deprem, su basması gibi afetler sonucunda değerini tamamen veya kısmen kaybeden; 2. Yeni icatlar dolayısıyla teknik verim ve kıymetleri düşerek tamamen veya kısmen kullanılmaz bir hale gelen; 3. Cebri çalışmaya tabi tutuldukları için normalden fazla aşınma ve yıpranmaya maruz kalan; <p>Menkul ve taşınmazlarla haklara, mükelleflerin başvuruları üzerine ve ilgili bakanlıkların görüşü alınmak suretiyle, Maliye Bakanlığınca her işletme için işin mahiyetine göre ayrı ayrı belli edilen "olağanüstü ekonomik ve teknik amortisman oranları" uygulanır. Maliye Bakanlığı bu yetkisini değerlemeye yetkili kıldığı kişi ve kuruluşlara devredebilir. Bu takdirde uygulanacak amortisman oranları bu kişi ve kuruluşların tespit ettiği oranlar olacaktır.</p> <p>Bakiye değer kalması halinde, Maliye Bakanlığınca belirlenen faydalı ömre göre ayrılması gereken amortisman tutarı dikkate alınarak itfa edilir.</p> <p>Mevcut bir taşınmazın, yer üstü ve yer altı düzenlemelerinin yıkılarak, yerlerine yenilerinin yapılması halinde, yıkılan iktisadi kıymetin itfa</p>

	<p>edilmemiş kısmı (arsa veya arazi maliyet bedeli hariç) yıkıldığı hesap döneminde bir defada gider yazılır.</p> <p>Gerekeç: Olağanüstü amortisman ayrılmasından sonra bakiye değer kalması halinde, amortisman tabi iktisadi kıymetin normal amortisman uygulanmış olsa idi hangi tutarda amortisman ayrılacak idiyse o tutarda amortisman ayırma hakkı verilerek, kalan bakiyenin itfası hususu madde metnine eklenmektedir. Olağanüstü amortisman oranlarının belirlenmesinde, Maliye Bakanlığının iş yükünü hafifletmek ve daha hızlı ve sağlıklı tespitler yapabilmek için Maliye Bakanlığının yetkisini TOBB, Sanayi Odaları, değerlendirme kuruluşları ve YMM gibi uzman kişi ve kuruluşları devretmesi hususu düzenlenmiştir.</p> <p>Ayrıca, mevcut bir taşınmazın, yer üstü ve yer altı düzenlemelerinin yıkılarak, yerlerine yenilerinin yapılması halinde, yıkılan iktisadi kıymetin itfa edilmemiş kısmının, arsa veya araziye isabet eden kısmı hariç, yıkımın yapıldığı hesap döneminde bir defada gider yazılması TTK ve TMS paralelinde düzenlenmiştir.</p>
<p>Amortisman Nispetlerinin İtibar Tarihi</p> <p>Madde 318 - Maliye Bakanlığınca tespit ve ilan olunan amortisman <u>nispetleri</u> ilanların yapıldığı, ayrı ayrı tespit edilen <u>nispetlerin</u> ilgililerin <u>müracaatta</u> bulunduğu hesap döneminden <u>muteberdir</u>.</p> <p>Maliye Bakanlığı tespit ve ilan ettiği amortisman <u>nispetlerini</u> gerektiğinde değiştirmeye ve amortismanlarla ilgili <u>hususları</u> tespite yetkilidir.</p>	<p>Amortisman Oranlarının Geçerlilik Tarihi</p> <p>Madde 318- Maliye Bakanlığınca tespit ve ilan olunan amortisman <u>oranları</u> ilanların yapıldığı, ayrı ayrı tespit edilen <u>oranların</u> ilgililerin <u>başvuruda</u> bulunduğu hesap döneminden itibaren <u>geçerlidir</u>.</p> <p>Maliye Bakanlığı tespit ve ilan ettiği amortisman <u>oranlarını</u> gerektiğinde değiştirmeye ve amortismanlarla ilgili <u>konuları</u> tespite yetkilidir. Buna karşın, <u>amortisman tabi iktisadi kıymetin gelecekteki ekonomik yararlarının beklenen tüketim modelinde önemli bir değişiklik olması durumunda gerekçeleri açıklanmak suretiyle değişmiş olan modeli yansıtabilecek şekilde uygulanan amortisman yöntemi değiştirilebilir.</u></p>
<p>Amortisman Uygulama Süresi a) Süre Bakımından</p> <p>Madde 320 - Amortisman süresi, kıymetlerin aktife girdiği yıldan başlar. Bu sürenin yıl olarak hesaplanması için (1) rakamı mükellefçe uygulanan <u>nispete</u> bölünür.</p> <p><u>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</u></p>	<p>Amortisman Uygulama Süresi a) Süre Bakımından</p> <p>Madde 320- Amortisman süresi, kıymetlerin aktife girdiği tarihten başlar. Bu sürenin yıl olarak hesaplanması için (1) rakamı mükellefçe uygulanan <u>orana</u> bölünür. <u>Kıymetlerin aktife girdiği hesap dönemi için gün esasından hareketle amortisman ayrılır.</u></p> <p><u>Mükellefler Maliye Bakanlığının iktisadi kıymetler için belirlediği faydalı ömürlerden kısa olmamak üzere amortisman süresini belirlemede serbesttirler.</u></p>

<p><u>amortisman ayrılır. Amortisman ayrılmayan süreye isabet eden bakiye değer, itfa süresinin son yılında tamamen yok edilir.</u></p> <p>Her yılın amortismanı ancak o yıla ait değerlemede <u>nazara</u> alınabilir.</p> <p>Amortismanın herhangi bir yıl yapılmamasından veya ilk uygulanan <u>nispetten</u> düşük bir <u>hadle</u> yapılmasından dolayı amortisman süresi uzatılamaz.</p>	<p>Her yılın amortismanı ancak o yıla ait değerlemede dikkate alınabilir.</p> <p>Amortismanın herhangi bir yıl yapılmamasından veya ilk uygulanan orandan düşük bir oranla yapılmasından dolayı amortisman süresi uzatılamaz.</p> <p>Gerekeçe: Amortisman uygulama süresinde yıl esasından TMS paralelinde gün esasına geçilmiştir. Dolayısıyla binek otomobillerine ilişkin ayrık düzenleme madde metninden çıkarılmıştır. Ayrıca TMS uygulamasında, Maliye Bakanlığının belirlediği süreden daha uzun süre uygulayan mükellefleri düzeltme zorluğundan kurtarmak için maddeye bu hususu içeren son paragraf eklenmiştir.</p>
<p>Amortisman Uygulama Süresi b) Amortisman Usulünü Seçme Bakımından</p> <p>Mükerrer Madde 320 - 1. İktisadi ve teknik bakımdan bir bütün teşkil eden değerler için normal veya azalan bakiyeler <u>usulü</u> ile amortisman <u>usullerinden</u> yalnız birisi uygulanabilir.</p> <p>2. Bir iktisadi değer üzerinden normal amortisman usulüne göre amortisman ayrılmasına başladıktan sonra bu usulden dönülemez.</p> <p>3. Bir iktisadi değer üzerinden azalan bakiyeler <u>usulüne</u> göre amortisman ayrılmaya başladıktan sonra normal amortisman <u>usulüne</u> geçilebilir. Bu suretle <u>usul</u> değiştirenler <u>keyfiyeti</u> beyannamelerinde veya eski bilançolarda <u>belirtmeye mecburdurlar</u>. Kabul edilen yeni <u>usul</u> bu bildirim yapıldığı beyannamenin <u>taalluk ettiği</u> dönemden <u>itibaren nazara</u> alınır. Bu takdirde henüz yok edilmemiş olan değer kısmı, <u>bakiye</u> amortisman süresine bölünmek suretiyle eşit miktarlarla yok edilir.</p>	<p>b) Amortisman Yöntemini Seçme Bakımından</p> <p>Mükerrer Madde 320- 1. İktisadi ve teknik bakımdan bir bütün teşkil eden değerler için normal azalan bakiyeler veya üretim birimi yöntemi ile amortisman yöntemlerinden yalnız birisi uygulanabilir.</p> <p>2. Bir iktisadi değer üzerinden normal amortisman usulüne göre amortisman ayrılmasına başladıktan sonra bu usulden dönülemez.</p> <p>3. Bir iktisadi değer üzerinden azalan bakiyeler yöntemine göre amortisman ayrılmaya başladıktan sonra normal amortisman yöntemine geçilebilir. Bu suretle yöntem değiştirenler tercihlerini beyannamelerinde veya eski bilançolarda belirtmek zorundadırlar. Kabul edilen yeni yöntem bu bildirim yapıldığı beyannamenin ilgili olduğu dönemden başlayarak dikkate alınır. Bu takdirde henüz yok edilmemiş olan değer kısmı, kalan amortisman süresine bölünmek suretiyle eşit miktarlarla yok edilir.</p>
<p>Amortisman Hesapları</p> <p>Madde 321 - Bu bölüm gereğince hesaplanan amortismanların, hesaplarda ayrıca gösterilmek <u>şartıyla</u> ilgili buldukları değerlerden doğrudan doğruya indirilmesi veya pasifte ayrı bir karşılık hesabında toplanması <u>caizdir</u>.</p>	<p>Amortisman Hesapları</p> <p>Madde 321- Bu bölüm gereğince hesaplanan amortismanların, hesaplarda ayrıca gösterilmek <u>şartıyla</u> ilgili buldukları değerlerden doğrudan doğruya indirilmesi veya pasifte ayrı bir karşılık hesabında toplanması uygundur.</p>
<p>İKİNCİ BÖLÜM – ALACAKLARDA VE</p>	<p>İKİNCİ BÖLÜM – ALACAKLARDA VE</p>

SERMAYEDE AMORTİSMAN	SERMAYEDE AMORTİSMAN
<p>Değersiz Alacaklar Madde 322</p> <p>Kazai bir hükme veya kanaat verici bir vesikaya göre tahsiline artık imkan kalmayan alacaklar değersiz alacaktır.</p> <p>Değersiz alacaklar, bu <u>mahiyete girdikleri</u> tarihte tasarruf değerlerini kaybederler ve <u>mukayyet kıymetleriyle</u> zarara geçirilerek yok edilirler.</p> <p>İ</p> <p>İşletme hesabı esasına göre defter tutan mükelleflerin bu madde hükmüne giren değersiz alacakları, gider kaydedilmek suretiyle yok edilirler.</p>	<p>Değersiz Alacaklar Madde 322</p> <p>Bir yargı kararına veya kanaat verici bir vesikaya göre tahsiline artık imkan kalmayan alacaklar değersiz alacaktır.</p> <p>Ticari ve zirai kazancın elde edilmesi ve sürdürülmesi ile ilgili olan tüm değersiz alacaklar, bu niteliği kazandıkları tarihte tasarruf değerlerini kaybederler ve kayıtlı değerleriyle zarara geçirilerek yok edilirler.</p> <p>İşletme hesabı esasına göre defter tutan mükelleflerin bu madde hükmüne giren değersiz alacakları, gider kaydedilmek suretiyle yok edilirler.</p> <p>Gereke: Uygulamada verilen özeldeler ile alacağın kaynağına bağlı olarak bazı alacaklar değersiz alacak kapsamı dışında tutulmakta idi. Madde metnine “Ticari ve zirai kazancın elde edilmesi ve idame ettirilmesi ile ilgili olmak şartıyla” ifadesi eklenerek kapsam daha net olarak belirlenmiş; yani bir alacak ticari ve zirai kazancın elde edilmesi ve idame ettirilmesi ile ilgili ise hasılat yazılıp yazılmadığına bakılmaksızın değersiz alacak olabilecektir hususu madde metnine eklenmiştir.</p>
<p>Şüpheli Alacaklar Madde 323</p> <p>Ticari ve zirai kazancın elde edilmesi ve <u>idame ettirilmesi</u> ile ilgili <u>olmak şartıyla</u>;</p> <p>1. Dava veya icra safhasında bulunan alacaklar;</p> <p>2. Yapılan protestoya veya yazı ile bir defadan fazla istenilmesine rağmen borçlu tarafından ödenmemiş bulunan dava ve icra takibine değmeyecek derecede küçük alacaklar;</p> <p>şüpheli alacak sayılır.</p> <p>Yukarıda yazılı şüpheli alacaklar için değerlendirme gününün tasarruf değerine göre pasifte karşılık ayrılabilir.</p> <p>Bu karşılığın hangi alacaklara ait olduğu karşılık hesabında gösterilir. Teminatlı alacaklarda <u>bu karşılık</u></p>	<p>Şüpheli Alacaklar Madde 323</p> <p>Ticari ve zirai kazancın elde edilmesi ve sürdürülmesi ile ilgili olan tüm;</p> <p>1. Dava veya icra safhasında bulunan alacaklar;</p> <p>2. Yapılan protestoya veya yazı ile bir defadan fazla istenilmesine rağmen borçlu tarafından ödenmemiş bulunan ve tutarı 2.000 Türk Lirasına kadar olan alacaklar;</p> <p>şüpheli alacak sayılır.</p> <p>Şüpheli alacaklar için şüpheli hale gelen dönemde tasarruf değerine göre her alacak için ayrı ayrı gösterilmek üzere pasifte karşılık ayrılabilir.</p> <p>5411 sayılı Bankacılık Kanununa tabi Finansal Kiralama, Faktoring ve Finansman Şirketleri şüpheli hale gelen her türlü alacakları için karşılık ayırmak zorundadır.</p> <p>Teminatlı alacaklarda teminatsız kalan kısma karşılık ayrılabilir.</p>

<p><u>teminattan geri kalan miktara inhisar eder.</u></p> <p><u>Şüpheli alacakların sonradan tahsil edilen miktarları tahsil edildikleri dönemde kar-zarar hesabına intikal ettirilir.</u></p>	<p>Şüpheli alacakların sonradan tahsili halinde, tahsil edilen kısma isabet eden karşılık tutarı o dönemde kapatılır.</p> <p>İşletme hesabı esasına göre defter tutan mükellefler de bu maddedeki koşulların varlığı halinde ayıracakları karşılık tutarını kar-zarar hesabına intikal ettirirler.</p> <p>Gerekeçe: Karşılığın alacağın şüpheli hale geldiği dönemde ayrılacağı vurgulanmış, finansal kiralama, faktoring ve finansman şirketleri için özel hüküm ihdas edilmiş; işletme hesabı esasındaki mükellefler de kapsama alınacak şekilde madde metni düzenlenmiştir. Küçük alacak kavramındaki kargaşayı ortadan kaldırmak için de tutarı 2.000 TL'den düşük alacaklar küçük alacak olarak düzenlenmiştir. Ayrıca son bent daha anlaşılır hale getirilmiştir.</p>
<p>Vazgeçilen Alacaklar Madde 324</p> <p>Konkordato veya sulh yoluyla alınmasından vazgeçilen alacaklar, borçlunun defterlerinde özel bir karşılık hesabına alınır. Bu hesabın <u>muhteviyatı</u> alacaktan vazgeçildiği yılın sonundan başlayarak üç yıl içinde zararla <u>itfa edilmediği</u> takdirde kar hesabına <u>naklolunur.</u></p>	<p>Vazgeçilen Alacaklar Madde 324</p> <p>Konkordato veya sulh yoluyla alınmasından vazgeçilen alacaklar, borçlunun defterlerinde özel bir karşılık hesabına alınır. Bu hesabın içeriği alacaktan vazgeçildiği yılın sonundan başlayarak üç yıl içinde zararla yok edilmediği takdirde kar hesabına aktarılır.</p>
<p>Sermayenin İtfası Madde 325</p>	<p>Sermayenin Yeniden Değerlemesi ve İtfası Madde 325</p> <p>(1) Bilanço esasına göre defter tutan Gelir ve Kurumlar Vergisi mükellefleri (imtiyazlı şirketler ile münhasıran sürekli olarak işlenmiş altın, gümüş alım satımı ve imali ile işigal eden mükellefler hariç; kolektif, adi komandit ve adi şirketler dahil) Bilançolarına dahil sermaye ve sermaye yedeklerini (sermaye avansları hariç), her hesap dönemi sonu itibarıyla aşağıdaki şartlarla yeniden değerleyip değerlendirme sonucu bulunan yeniden değerlendirme farkının onda birini gelir veya kurumlar vergisi matrahından indirebilirler. Bu oran Bakanlar Kurulunca beşte bir oranına kadar yükseltilebilir.</p> <p>1. Bilançonun pasifine dahil sermaye ve sermaye yedekleri, yeniden değerlemenin yapılacağı yıla ait oran ile çarpılmak suretiyle yeniden değerlendirilir.</p> <p>Kendilerine özel hesap dönemi tayin olunan mükellefler için, özel hesap döneminin başladığı takvim yılına ait oran esas alınır.</p> <p>2. Yeniden değerlendirme neticesinde doğacak değer artışı bilançoda gösterilmez.</p>

<p>İmtiyazlı işletmelerde, tesisatın imtiyaz süresinden sonra, bedelsiz olarak devlete veya Devletçe <u>tenşip olunan bir teşekküle</u> veya belediyeye <u>intikal etmesi imtiyazname</u> gereğinden bulunduğu, imtiyaz <u>mukavelenamesinde</u> de sermayenin <u>itfası</u> için yıllık belli bir <u>nisbet</u> veya miktar ayrılması gösterilmiş olduğu takdirde, bu <u>nispet</u> veya miktar üzerinden sermaye <u>itfa olunur</u>.</p>	<p>Değer artışı, önceki yılların değer artışları eklenmeksizin, bilançoda yer alan sermaye ve sermaye yedeklerine yeniden değerlendirme oranının uygulanması yoluyla bulunur.</p> <p>3. Mükellefler, yeniden değerlemeye tabi tutulan sermaye ve sermaye yedekleri için hesaplanan değer artışları ile gelir veya kurumlar vergisinden düşülecek tutarın hesaplanma şekillerini ve tutarlarını gösteren hesap cetvellerini, bu Kanunun 253 ve 256. maddeleri uyarınca muhafaza ve gerektiğinde ibraz etmek zorundadırlar.</p> <p>4. Bir hesap dönemi sonu itibarıyla yapılacak değerlemede esas alınacak yeniden değerlendirme oranı, bu Kanunun mükerrer 298 inci maddesinin B fıkrasında belirtilen orandır.</p> <p>Geçici vergi dönemleri itibarıyla yapılacak değerlemede esas alınacak yeniden değerlendirme oranı, bir önceki yılın Kasım ayından başlamak üzere; 3, 6, 9 ve 12 nci aylarda bir önceki 3, 6, 9 ve 12 aylık dönemlere göre Devlet İstatistik Enstitüsünün Üretici Fiyatları Genel İndeksinde meydana gelen ortalama fiyat artış oranı esas alınmak suretiyle belirlenir.</p> <p>Bu oranlar Maliye Bakanlığınca Resmi Gazete ile ilan edilir.</p> <p>5. Hesap dönemi içinde sermaye ve sermaye yedeklerindeki değişiklikler için yeniden değerlendirme yapılmaz.</p> <p>6. Bu Kanunun mükerrer 298 inci maddesi uyarınca enflasyon düzeltmesi yapılan hesap dönemlerinde bu madde uyarınca yeniden değerlendirme yapılamaz.</p> <p>Yeniden değerlemeye ilişkin diğer hususları tespit etmeye, gelir ve kurumlar vergisi mükellefleri için yukarıdaki esaslar dışına çıkan uygulamalar ile devir ve nevi değiştirmeleri önleyici düzenlemeler getirmeye Maliye Bakanlığı yetkilidir.</p> <p>(2) İmtiyazlı işletmelerde, tesisatın imtiyaz süresinden sonra, bedelsiz olarak devlete veya Devletçe <u>uygun görülen bir kuruluşa</u> veya belediyeye <u>devredilmesi imtiyaz sözleşmesi</u> gereğinden bulunduğu, <u>sözleşmede</u> de sermayenin <u>amortismanı</u> için yıllık belli bir <u>oran</u> veya miktar ayrılması gösterilmiş olduğu takdirde, bu <u>oran</u> veya miktar üzerinden sermaye <u>amortismanına tabi tutulur</u>.</p> <p>Gerekçe: Bu maddenin (1) numaralı fıkrasındaki düzenleme iki gerekçe ile yapılmıştır.</p> <p>Birincisi; bu Kanunun mükerrer 298/A maddesinde “enflasyon düzeltmesi” düzenlemesi yer almakla</p>
--	---

	<p>beraber, endeks artışının son üç hesap döneminde %100 ve son hesap döneminde de %10 oranını aşması koşulu bulunduğundan 2005-2010 yılları arasında enflasyon muhasebesi uygulanamamıştır. Aynı dönemde, 2003 bazlı endeks 119,13'ten 180,25'e yükselmiş; 6 yıllık dönemde değişim 61,12, oransal değişim ise %51,31, yıllık ortalama oransal değişim ise %8,55 olmuştur. Bu durum, vergi matrahının mükellef aleyhine hesaplanmasına yol açmaktadır.</p> <p>Şöyle ki, her yıl ayrılması gereken amortisman tutarı reel olarak küçülmektedir. 2005 yılında 10 milyon TL bedelle satın alınan, işletme faaliyetinde kullanılan ve eşit tutarlarla amorti edilen bir binayı ele aldığımızda; yıllar itibarıyla ayrılan amortisman tutarları 200.000 TL olmakla birlikte 2010 yılında ayrılan amortismanın gerçek değeri 132.179 TL olmuştur.</p> <p>İkincisi gerekçe vade farkı ile yapılan satın almalarıdır. Vade farkı genelde piyasa faizleri ile paralel değerlendirildiğinden ve faiz oranları (dolayısıyla vade farkları) fiyatlar genel seviyesinin çok üzerinde seyrettiğinden malın gerçek değerinde olan artışın çok üzerinde stok değerlemesine ve işletmelerin olması gerekenden daha yüksek vergi ödemesine yol açılmaktadır. 262 nci maddede yapılan düzenleme ile faiz giderlerinden maliyet bedeline pay verilmemesi hususu düzenlenerek, kredi kullanan işletmeler için bu sakınca ortadan kaldırılmış; bu maddede de sermayenin itfası yoluyla vade farkları neticesinde aşırı değerlen stoklar nedeniyle işletmelerin olması gerekenden yüksek vergi ödemeleri engellenmiştir. Bu şekilde, öz sermaye ve dış kaynakla çalışan işletmeler vergi uygulamaları açısından eşit hale gelmektedirler. Aynı paralelde, düşük stok devir hızı olan işletmelerde satılan mal maliyetinde enflasyon nedeniyle oluşan aşınmalar da ortadan kaldırılmaya çalışılmaktadır.</p>
<p>İlk Tesis ve Taazzuv Giderlerinin ve Peştemallıkların İtfası Madde 326</p> <p>Kurumların aktifleştirdikleri ilk <u>tesis ve taazzuv</u> giderleri ile <u>peştemallıklar mukayyet</u> değerleri üzerinden eşit miktarlarda ve beş yıl içinde itfa olunur.</p>	<p>(Madde 326 kaldırılmıştır)</p> <p>Gerekçe: 213 sayılı Kanun madde 282 kaldırıldığından, buna paralel olarak bu madde de kaldırılmıştır.</p>
<p>Özel Maliyet Bedellerinin İtfası Madde 327</p> <p><u>Gayrimenkullerin</u>, elektrik üretim ve dağıtım varlıklarının ve gemilerin iktisadi kıymetlerini artıran ve 272 nci maddede yazılı özel maliyet bedelleri, kira veya işletme hakkı süresine göre eşit yüzdelerle itfa edilir. Kira veya işletme hakkı süresi dolmadan, kiralanan veya işletme hakkı alınan şeyin boşaltılması veya işletme hakkının herhangi bir sebepten sona ermesi halinde henüz itfa edilmemiş olan giderler, boşaltma veya hakkın sona erdiği yılda bir defada</p>	<p>Özel Maliyet Bedellerinin İtfası Madde 327</p> <p>Taşınmazlar kira ile tutulmuş veya işletme hakkı sureli verilmiş ise, 272 nci maddede yazılı özel maliyet bedelleri, kira veya işletme hakkı süresine göre eşit yüzdelerle itfa edilir. Ancak, bu madde kapsamındaki iktisadi kıymetler için Maliye Bakanlığının 315 madde kapsamında belirlediği ekonomik ömür kiralama veya işletme hakkı süresinden daha kısa ise, özel maliyet bedelleri Maliye Bakanlığının tespit ettiği oranlar üzerinden itfa edilebilir. Kira veya işletme hakkı süresi dolmadan,</p>

<p>gider yazılır.</p>	<p>kiralanan veya işletme hakkı alınan şeyin boşaltılması veya işletme hakkının herhangi bir sebepten sona ermesi halinde henüz itfa edilmemiş olan giderler, boşaltma veya hakkın sona erdiği yılda bir defada gider yazılır.</p> <p>Gerekeçe: Madde 272. maddeye paralel hale getirilmiş ve ek olarak, Maliye Bakanlığınca belirlenen ekonomik ömürleri, kira veya işletme süresinden kısa olan özel maliyete konu varlıklar için kısa olan süreye göre tespit edilen orana göre itfa edebilme imkanı verilmek suretiyle TMS uygulamalarına paralellik sağlanmıştır.</p>
<p>ÜÇÜNCÜ BÖLÜM – ÖZEL HALLER</p>	<p>ÜÇÜNCÜ BÖLÜM – ÖZEL HALLER</p>
<p>Amortisman Tabi <u>Malların</u> Satılması Madde 328</p> <p>Amortisman tabi iktisadi kıymetlerin satılması halinde alınan bedel ile bunların envanter defterinde kayıtlı değerleri arasındaki fark kar ve zarar hesabına geçirilir. İşletme hesabı esasında defter tutan mükelleflerle serbest meslek kazanç defteri tutan mükellefler bu farkı defterlerinde hasılat veya gider kaydederler.</p> <p>Amortisman ayrılmış olanların değeri ayrılmış amortismanlar düşüldükten sonra kalan meblağdır.</p> <p>Devir ve trampa satış hükmündedir.</p> <p>Şu kadar ki, satılan iktisadi kıymetlerin yenilenmesi, işin mahiyetine göre zaruri bulunur veya bu hususta işletmeyi idare edenlerce karar verilmiş ve teşebbüse geçilmiş olursa bu takdirde, satıştan tahassül eden kar, yenileme giderlerini karşılamak üzere, pasifte geçici bir hesapta azami üç yıl süre ile tutulabilir. Her ne sebeple olursa olsun bu süre içinde kullanılmamış olan karlar üçüncü yılın vergi matrahına eklenir. Üç yıldan önce işin terki, devri veya işletmenin tasfiyesi halinde bu karlar o yılın matrahına eklenir.</p> <p>Yukarıdaki esaslar dahilinde yeni değerlerin iktisabında kullanılan kar, yeni değerler üzerinden bu kanun hükümlerine göre ayrılacak amortismanlara mahsup edilir. Bu mahsup tamamlandıktan sonra itfa edilmemiş olarak kalan değerlerin amortismanına devam olunur.</p>	<p>Amortisman Tabi <u>Kıymetlerin</u> Satılması Madde 328</p> <p>Amortisman tabi iktisadi kıymetlerin satılması halinde alınan bedel ile bunların envanter defterinde kayıtlı değerleri arasındaki fark kar ve zarar hesabına geçirilir. İşletme hesabı esasında defter tutan mükelleflerle serbest meslek kazanç defteri tutan mükellefler bu farkı defterlerinde hasılat veya gider kaydederler.</p> <p>Amortisman ayrılmış olanların değeri fiilen ayrılmış amortismanlar düşüldükten sonra kalan tutardır.</p> <p>Devir ve trampa satış hükmündedir.</p> <p>Şu kadar ki, satılan iktisadi kıymetlerin yenilenmesi, işin mahiyetine göre zaruri bulunur veya bu hususta işletmeyi idare edenlerce karar verilmiş ve teşebbüse geçilmiş olursa bu takdirde, satıştan tahassül eden kar, yenileme giderlerini karşılamak üzere, pasifte geçici bir hesapta en fazla satış yapıldığı yılı takip eden üçüncü yılın sonuna kadar tutulabilir. Her ne sebeple olursa olsun bu süre içinde kullanılmamış olan karlar üçüncü yılın vergi matrahına eklenir. Üç yıldan önce işin terki, devri veya işletmenin tasfiyesi halinde bu karlar o yılın matrahına eklenir.</p> <p>Yukarıdaki esaslar dahilinde yeni değerlerin iktisabında kullanılan kar, yeni değerler üzerinden bu kanun hükümlerine göre ayrılacak amortismanlara mahsup edilir. Bu mahsup tamamlandıktan sonra itfa edilmemiş olarak kalan değerlerin amortismanına devam olunur.</p> <p>Gerekeçe: Maddenin dördüncü fıkrasındaki üç yıllık sürenin bitiş zamanına ilişkin tereddütleri ortadan kaldırmak için fıkra metni daha açık şekilde yazılmıştır. Ayrıca, ikinci fıkraya “fiilen” sözcüğü eklenmek suretiyle, amortisman tabi bir kıymetin değerinin fiilen ayrılmış amortismanlar düşüldükten sonra kalan tutar olduğu daha açık olarak</p>

	belirlenmiştir. Bu durumda, herhangi bir sebeple amortisman ayrılmamış kısımlar satış maliyeti olarak dikkate alınabilecektir.
<p>Amortisman Tabi Malların Sigorta Tazminatı</p> <p>Madde 329- Yangın, deprem, sel, su basması gibi afetler yüzünden tamamen veya kısmen ziyaa uğrayan amortisman tabi iktisadi kıymetler için alınan sigorta tazminatı bunların değerinden (Amortismanlı olanlarda ayrılmış olan amortisman çıktıktan sonra kalan değerden) fazla veya eksik olduğu takdirde farkı kar veya zarar hesabına geçirilir.</p> <p>şu kadar ki, alınan sigorta tazminatı ile ziyaa uğrayan malların yenilenmesi için mahiyetine göre zaruri bulunur veya bu hususta işletmeyi idare edenlerce karar verilmiş ve teşebbüse geçilmiş olursa bu takdirde tazminat fazlası, yenileme giderlerini karşılamak üzere, pasifte geçici bir hesapta azami üç yıl süre ile tutulabilir. Bu süre içinde kullanılmamış olan tazminat farkları kara ilave olunur.</p> <p>Üç yıldan önce işin terki, devri veya işletmenin tasfiyesi halinde bu <u>tazminat fazlası</u>, o yılın matrahına eklenir.</p> <p>Yukarıdaki esaslar dahilinde yeni değerlerin iktisabında kullanılan tazminat fazlası, yeni değerler üzerinden bu kanun hükümlerine göre ayrılacak amortismanlara mahsup edilir. Bu mahsup tamamlandıktan sonra itfa edilmemiş olarak kalan değerlerin amortismanına devam olunur.</p>	<p>Amortisman Tabi Kıymetlerin Sigorta Tazminatı</p> <p>Madde 329- Yangın, deprem, sel, su basması gibi afetler yüzünden tamamen veya kısmen ziyaa uğrayan amortisman tabi iktisadi kıymetler için alınan sigorta tazminatı bunların değerinden (Amortismanlı olanlarda ayrılmış olan amortisman çıktıktan sonra kalan değerden) fazla veya eksik olduğu takdirde farkı kar veya zarar hesabına geçirilir.</p> <p>şu kadar ki, alınan sigorta tazminatı ile ziyaa uğrayan malların yenilenmesi için mahiyetine göre zaruri bulunur veya bu hususta işletmeyi idare edenlerce karar verilmiş ve teşebbüse geçilmiş olursa bu takdirde tazminat fazlası, benzer bir kıymet alımında kullanılmak üzere, pasifte geçici bir hesapta satışı takip eden takvim yılı başından başlamak üzere azami üç yıl süre ile tutulabilir. Bu süre içerisinde benzer bir kıymet edinilmemesi halinde bu karlar bu sürenin sonunda kar veya zarara eklenir.</p> <p>Üç yıldan önce işin terki, devri veya işletmenin tasfiyesi halinde bu kârlar o yılın matrahına eklenir.</p> <p>Yukarıdaki esaslar dahilinde yeni değerlerin iktisabında kullanılan tazminat fazlası, yeni değerler üzerinden bu kanun hükümlerine göre ayrılacak amortismanlara mahsup edilir. Bu mahsup tamamlandıktan sonra itfa edilmemiş olarak kalan değerlerin amortismanına devam olunur.</p> <p>Gerekeçe: Madde metni sadeleştirilmiştir.</p>
<p>Emtia Sigorta Tazminatı Madde 330</p> <p>Emtia ve zirai mahsul ve hayvan kıymetlerinde vukua gelen zayıat dolayısıyla alınan sigorta tazminatları bunların değerlerinden fazla olursa bu fazlalık kara alınır.</p> <p>İşletme hesabı esasında tutulan defterde bu tazminat hasılat kaydedilir.</p>	<p>Emtia Sigorta Tazminatı Madde 330</p> <p>Emtia ve zirai mahsul ve hayvan kıymetlerinde vukua gelen zayıat dolayısıyla alınan sigorta tazminatları bunların değerlerinden fazla olursa bu fazlalık kara alınır.</p> <p>İşletme hesabı esasında tutulan defterde bu tazminat hasılat kaydedilir.</p>
GEÇİCİ MADDELER	GEÇİCİ MADDELER
<p>Geçici Madde 26 - Bu maddenin yürürlüğe girdiği tarihten önce aktife giren iktisadi kıymetler hakkında aktife alındıkları yılda yürürlükte olan sürelerle göre amortisman ayrılmasına devam olunur.</p>	<p>Geçici Madde 1- 01.01.2004 tarihinden önce aktife giren iktisadi kıymetler hakkında aktife alındıkları yılda yürürlükte olan sürelerle göre amortisman</p>

	<p>ayrılmasına devam olunur.</p> <p>Geçici Madde 1- 01.01.2004 tarihinden önce aktife giren iktisadi kıymetler hakkında aktife alındıkları yılda yürürlükte olan sürelerle göre amortisman ayrılmasına devam olunur.</p>
	<p>Geçici Madde 2- 01.01.2013 tarihinden önce aktife giren taşınmazlar ile bu Kanunun 314. maddesinde belirtilen varlıklar için mülga 213 sayılı Vergi Usul Kanununun aktife alındıkları yılda yürürlükte olan hükümlerine göre amortisman ayrılmasına devam olunur.</p> <p>Gerekeçe: Bu Kanun ile, TTK ve TMS uygulamasına paralel olarak, yıpranma ve aşınmaya tabi olmadığından binaya yer altı ve yer üstü düzenlemelerine ait arsa veya arsa payının maliyet bedeli amortisman kapsamı dışında tutulmuş olduğundan, bu Kanun'un yürürlük tarihinden önce aktife giren bu varlıklar için ayrı düzenleme yapılmıştır.</p>

SONUÇ

Genel kabul görmüş muhasebe uygulamalarında finansal işlemlerin tahakkuk esaslı muhasebeleştirilmesi esası benimsenmiştir. Tahakkuk esaslı muhasebeleştirme uyarınca, işlemler ile diğer olaylar ve durumların raporlayan işletmenin ekonomik kaynakları ve hakları üzerindeki etkileri, bu etkilerin gerçekleştiği dönemde gösterilmektedir. Nakit girişlerinin ve ödemelerin farklı bir dönemde gerçekleşmiş olması ise bu durumu etkilememektedir. Muhasebe uygulamalarında esas amaç, işletmenin finansal durumunun gerçekçi bir şekilde ortaya konulması olduğundan tahakkuk esaslı muhasebeleştiriminin önemi, raporlayan işletmenin ekonomik kaynakları ve hakları ile bunlarda belirli bir dönemde meydana gelen değişimlere ilişkin bilginin, işletmenin geçmiş ve gelecekteki performansının değerlendirilmesinde sadece döneme ait nakit girişleri ve ödemelerine ilişkin bilgiye nazaran daha iyi bir temel sağlamasından kaynaklanır.

Buna karşın, vergi yasaları her ülkenin düzenleme evrenine ve siyasi, ekonomik ve sosyal politikalarına göre şekillendirilmektedir. Devletlerin temel gelir kaynağı vergiler olduğundan, vergi kanunları varlıkların ve dönem sonucunun olduğundan düşük gösterilmesini önleyici bir alt sınır çizmeye çalışır. Dolayısıyla vergi uygulamalarının temel amacı vergi matrahının doğru tespiti ve vergi gelirinin artırılmasıdır.

Yukarıda belirtilen amaç farklılıkları nedeniyle, muhasebe uygulamaları ile vergi uygulamaları arasında farklar olması kaçınılmazdır. Ancak, günümüzde vergi kanunları ile muhasebe uygulamaları arasındaki özellikle muhasebeleştirme esaslarını ve finansal tabloların unsurlarının tutarlarını etkileyen değerlendirme farklılıklarının asgariye indirilmesi çalışmaları, aynı muhasebe kayıtlarından tüm kesimlerin ihtiyacına uygun bilgilerin elde edilmesini kolaylaştıracağından artmıştır. Tüm farklılıkları ortadan kaldırmak mümkün olmamakla beraber, uyumsuzlukları azaltmak, vergi mevzuatının muhasebe kayıt ve raporlama üzerindeki baskısını azaltmak, dünya muhasebe uygulamalarını düzenleyici otoritelerinin öncelikli bir konusu haline gelmiştir.

Çalışmamızda öncelikle mevcut durumda vergi kanunları ile TMS ve TFRS'lerde yer verilen ölçüm esasları arasındaki uyumun hangi düzeyde olduğu, sonrasında yeni dönemde yayımlanması planlanan VUK ile bu uyumun hangi noktaya taşındığı ve son olarak yeni dönemde VUK'ta yapılması planlanan değişikliklere kıyasla bu uyumun daha da ileriye taşınmasının mümkün olup olmadığının ortaya konulmasında finansal tablolarda sunulan

varlık ve borç kalemleri itibarıyla bir değerlendirme ve karşılaştırma yapılması yöntemi benimsenmiştir.

Bu bağlamda, vergi kanunları ile muhasebe düzenlemelerinin birbirleri ile uyumunun ülkeler düzeyinde incelenmesi konusunda Kıta Avrupası ve Anglo-Sakson mevzuatı hakkında yapılan araştırma kapsamında, vergi mevzuatı ve muhasebe uygulamaları arasında yoğun bir etkileşimin bulunmasına karşın farklı düzeylerde olmak üzere farklılıklar bulunduğu görülmüştür. Kıta Avrupası ülkelerinde muhasebe ve vergi düzenlemeleri arasında yoğun bir ilişki bulunmakta ve çoğu durumda muhasebe kuralları vergi düzenlemelerinin etkisinde kalmaktadır. Sözü edilen ülkelere örnek olarak, Fransa, Almanya, Belçika ve İtalya gösterilebilir. Buna karşılık, Anglo-Sakson mevzuatının hakim olduğu ülkelerde ise, muhasebe ve vergi kurallarının birbirinden daha bağımsız olduğu, bu ülkelerde muhasebe ve vergisel raporlamanın birbirinden daha az etkilendiği ortaya çıkmaktadır. İngiltere, İrlanda, Hollanda, Norveç ve ABD bu ülkelere örnek olarak gösterilebilir.

Ülkemizde ise muhasebe uygulamalarının genel olarak vergi düzenlemelerinin etkisinde kaldığı, düzenleyici ve denetleyici otoriteler tarafından kendi alanlarındaki şirketlerin finansal tablolarının gerçeğe uygun bir şekilde sunumu için UFRS'ler ile birebir uyumlu TMS/TFRS'lerin uygulanması zorunluluğu getirildiği, sonrasında ise yeni TTK'nın yayımlanmasıyla TMS/TFRS kapsamının sermaye şirketleri açısından genişletildiği ortaya çıkmaktadır.

Bununla birlikte, mevcut durumda vergi uygulamaları ve muhasebe uygulamaları arasında değerlendirme esaslarından ötürü önemli farklar bulunmaktadır. Bu farklılardan ötürü TMS/TFRS uygulayan şirketler açısından iki ayrı raporlama yapılmaktadır. Oysaki şirketlerin finansal tablolarının bu tablolara dayalı olarak ekonomik karar alacakların ihtiyaçlarını karşılamak üzere gerçeğe uygun bir şekilde sunulmalıdır. Vergi ve muhasebe uygulamalarındaki farklılıkların ve uyumsuzlukların giderilmesi veya asgariye indirilmesi için vergi kanunlarında değişikliğe gidilmesi önerilmektedir.

Vergilemenin yasallığı, eşitlik ve adalet ilkeleri ile verginin mali güce göre alınması ilkesi gibi temel vergileme ilkeleri de dikkate alındığında, vergi kanunları yönünden kabul edilmesi mümkün olabilecek ve vergi kaybına yol açmayacağı değerlendirilen TMS/TFRS hükümleri tahtında Vergi Usul Kanunu'nun değerlendirme ile ilgili hükümlerinde aşağıdaki değişikliklerin yapılması önerilmiştir:

- Maliyet bedelinin, iktisadi bir kıymetin elde edilmesi veya değerinin artırılması dolayısıyla yapılan ödemelerden finansman giderleri haricindekilerin toplamını ifade ettiği belirtilmiştir. Amaçlanan kullanıma veya satışa hazır duruma getirilebilmesi zorunlu olarak uzun bir süreyi gerektiren ve özellikli varlık olarak tanımlanan iktisadi kıymetler ile ilgili finansman giderleri ise maliyet bedeline dahil edilecektir. Ancak, finansal varlıklar, çok miktarda ve tekrarlanarak imal edilen veya üretilen stoklar, elde edildiklerinde amaçlanan kullanıma veya satışa hazır hale gelen varlıklar özellikli varlık olarak nitelendirilemeyecektir.
- Taşınmazların ve taşınmaz gibi değerlendirilen kıymetlerin satın alınması ile ilgili noter, tapu, mahkeme, değer tespiti, danışmanlık bedeli, komisyon, nakliye, ilan giderleri gibi giderler ile doğrudan satın alınan kıymet ya da satın alma işlemi ile ilgili harçlar ve özel tüketim vergileri ile indirilemeyen katma değer vergilerinin maliyet bedeline zorunlu olarak dahil edilmesi esası benimsenmektedir.
- Makine ve teçhizatın deneme üretimine tabi tutulmasına ilişkin giderlerin maliyet bedeline dahil edilebilmesi hususunda ihtiyarılık tanınmaktadır. Bu giderler maliyet bedeline, deneme üretiminde elde edilen ürünlerin hasılatı düşüldükten sonraki net bedeliyle dahil edilebilecektir.
- Özellikle deniz ve hava taşıtları ve enerji türbinleri gibi belli aralıklarla bazı parçalarının zorunlu değişimi öngörülen iktisadi kıymetlerde, uluslararası denetimler sonucu değişen parçaların bedelleri toplu olarak maliyet bedeline eklenmesi esası benimsenmiştir. Değişmesi zorunlu tutulan eski parçaların itfa edilmemiş kısımları varsa, maliyet bedelinden çıkarılarak giderleştirilebilecektir.
- İstanbul Altın Borsası'nda işlem gören kıymetli madenlerin borsa rayici ile değerlendirilmesi önerilmektedir.
- Emtiyayı mevcut haline ve muhafaza edildiği yere getirebilmek için harcanan giderlerin tamamı emtianın maliyet bedeline dahil edilecektir.
- Üretim işletmelerinin bir vergilendirme döneminde normal kapasitede planlanan bakım-onarım çalışmalarından kaynaklanacak kapasite düşüklüğü de dikkate alınarak, normal koşullarda bir veya birkaç dönem veya sezonda elde edilmesi beklenen ortalama üretim miktarından düşük üretim yapmaları halinde, genel imal giderleri ve genel idare giderleri içerisinde yer alan amortismanlar ve bakım-onarım mahiyetindeki sabit giderlerden üretilen mamule kapasite kullanım oranlarına göre pay vermelerine imkan sağlanmıştır.

- Yazılım ve proje geliştirilmesi türündeki hizmet üretimi faaliyetlerinde, devam eden işlerin maliyet bedelinin ilgili hizmete harcanan işçilik ve diğer doğrudan giderler ile genel idare giderlerinden ilgili hizmete düşen payların toplamından oluştuğu Kanun metninde açık olarak ifade edilmiştir.
- Menkul kıymetlerin tamamının borsa rayici ile değerlendirilmesi öngörülmüştür.
- Kuponlu tahvil iktisabında, iktisap bedeli içinde yer alan işlemiş faiz tutarı, kupon maliyet bedeli; temiz işlem fiyatı ise tahvilin maliyet bedeli olarak addolunacaktır. Kuponlu tahvil iktisabında, iktisap bedelinin itfa bedeli ile işlemiş faiz toplamından fazla olması halinde, aşan kısım kalan süreye ilişkin sırasıyla izleyen faiz kuponlarının maliyet bedeli olarak addolunacaktır.
- Tezgahestü piyasalarda gerçekleştirilen sermaye piyasası veya türev finansal araçların değerlemeye tabi tutulmaması önerilmiş, organize piyasalarda gerçekleştirilen sermaye piyasası veya türev finansal araçların ise borsa rayici ile değerlendirilmesi öngörülmüştür.
- Bilançoda yer alan bir aktif varlık veya pasif yükümlülükle ilişkili olarak gerçekleştirilen riskten korunma amaçlı diğer sermaye piyasası veya türev finansal araçların, vadesinde korunan riskle ilişkilendirilmesi önerilmiştir.
- Finansman unsuru veya vade farkı içeren vadesi gelmemiş her türlü senetli veya senetsiz alacak ve borcun reeskonta tabi tutulması önerilmektedir.
- Garanti yükümlülükleri karşılıkları, maddi duran varlıklar sökme, restorasyon ve rehabilitasyon maliyetleri karşılıkları, yeniden yapılandırma karşılıkları, çevre düzenleme karşılıkları gibi unsurlar için karşılık ayrılabilmesi önerilmektedir.
- Kiracı tarafından, ilk iktisap yılını takiben değerlendirme günü itibarıyla yabancı paraya dayalı finansal kiralama sözleşmesi gereği yapılan değerlemelerden kaynaklanan tutarlar aktifleştirilmeyecektir.
- Amortisman tabi iktisadi değerlerin üretim birimler üzerinden amortisman usulü ile yok edilebilmesine imkan sağlanmaktadır. Üretim birimi usulünün uygulanmasında beklenen kullanım ya da üretim miktarı üzerinden amortisman ayrılacaktır.

- Seçilen amortisman yönteminin varlığın kullanımını en iyi yansıtan yöntem olması gerekmektedir. Seçilen yöntem gelecekteki ekonomik yararların beklenen tüketim biçiminde bir değişiklik olmadıkça dönemden döneme tutarlı olarak uygulanmalıdır.
- Mevcut bir taşınmazın, yer üstü ve yer altı düzenlemelerinin yıkılarak, yerlerine yenilerinin yapılması halinde, yıkılan iktisadi kıymetin itfa edilmemiş kısmı (arsa veya arazi maliyet bedeli hariç) yıkıldığı hesap döneminde bir defada gider yazılması önerilmektedir.
- Amortisman tabi iktisadi kıymetin gelecekteki ekonomik yararlarının beklenen tüketim modelinde önemli bir değişiklik olması durumunda, gerekçeleri açıklanmak suretiyle değişmiş olan modeli yansıtacak şekilde uygulanan amortisman yönteminin değiştirilebilmesi esası benimsenmektedir.
- Amortisman tabi tüm iktisadi kıymetlerin aktife girdiği hesap dönemi için gün esasından hareketle kıst amortisman ayrılması önerilmektedir.

EK -1 TİCARİ KARDAN MALİ KARA GEÇİŞ TABLOSU

AÇIKLAMA

TUTAR

UFRS KARI

..... TL

NAKİT BENZERLERİ	Muhasebe standartlarına göre yapılan kur değerlemesinden dolayı oluşan;		
	a) Olumlu fark	(-)	
	b) Olumsuz fark	(+)	
	Muhasebe standartlarına göre yapılan faiz tahakkuklarından oluşan;		
	a) Olumlu fark	(-)	
	b) Olumsuz fark	(+)	
FİNANSAL YATIRIMLAR	Muhasebe standartlarına göre yapılan gerçeğe uygun değere göre değerlemeden dolayı oluşan;		
	a) Olumlu fark	(-)	
	b) Olumsuz fark	(+)	
	Muhasebe standartlarına göre yapılan faiz tahakkuklarından oluşan;		
	a) Olumlu fark	(-)	
	b) Olumsuz fark	(+)	
TİCARİ ALACAKLAR	Muhasebe standartlarına göre yapılan kur değerlemesinden dolayı oluşan;		
	a) Olumlu fark	(-)	
	b) Olumsuz fark	(+)	
	Muhasebe standartlarına göre yapılan reeskont işlemlerinden dolayı oluşan oluşan;		
	a) Olumlu fark	(-)	
	b) Olumsuz fark	(+)	
	Şüpheli ticari alacak karşılıkları için yapılan düzeltmeler sonucu ortaya çıkan;		
	a) Olumlu fark	(-)	
b) Olumsuz fark	(+)		
STOKLAR	Normal maliyeti aşan ve giderleştirilen sgenel üretim giderlerinden dönem sonu stoklara isabet eden pay	(+)	
	Hizmet maliyetlerinin, hizmet tamamlanıp teslim deliniceye kadar aktifte toplanması	(+)	
	Gider yazılan vade farkının dönem sonu stoklara isabet eden tutarı	(+)	
	Maliyete pay verilen borçlanma maliyetlerinden dönem sonu stoklara isabet eden tutar	(-)	
	Maliyete eklenmesi gereken kur farklarının dönem sonu stoklara isabet eden kısmı	(+)	
	%10'dan az değer düşüklüğü tutarının dönem sonu stoklara isabet eden kısmı	(+)	
CANLI VARLIKLAR	Hayvanların net gerçeğe uygun değer ile değerlendirilmesi sonucu;		
	a) Değer azalışları		
	b) Değer artışları	(-)	
	VUK uyarınca yeniden hesaplanan maliyet bedelinin kayıtlarda yer alan maliyet tutarından;		
	a) Fazla olan kısmı	(+)	
	b) Eksik olan kısmı	(-)	
	Satışın gerçekleştiği dönemde, daha önceden mali karın hesaplamasında ticari kardan çıkartılan toplam tutarlar	(+)	
	Satışın gerçekleştiği dönemde, daha önceden mali karın hesaplamasında ticari kardan eklenen toplam tutarlar	(-)	
	Tarla ve bahçe bitkilerinin net gerçeğe uygun değer ile değerlendirilmesi sonucu oluşan;		
	a) Değer azalışları	(+)	
	b) Değer artışları	(-)	
	Dönem içerisinde bitkinin maliyetine eklenen ve VUK'un 275'inci maddesi uyarınca doğrudan gider yazılan tutarlar	(-)	
	Dönem içerisinde doğrudan gider yazılan ve VUK'un 275'inci maddesi uyarınca maliyete eklenmesi gereken harcamalar	(+)	
	Ağaçların net gerçeğe uygun değer ile değerlendirilmesi sonucu oluşan;		
	a) Değer azalışları	(+)	
	b) Değer artışları	(-)	
Ağaçların maliyet bedeli ile üzerinde buldukları arazinin maliyet bedeli toplamı üzerinden VUK uyarınca faydalı ömür esasına göre hesaplanan amortisman tutarları	(-)		
SATIŞ AMAÇLI DURAN VARLIKLAR VE DURDURULAN FAALİYETLER	Satış amaçlı duran varlık;		
	a) Amortisman tutarı	(-)	
	b) Değer azalışı giderininin VUK Madde 317'ye uymayan kısmı	(+)	
	c) Değer artışı geliri	(-)	
	Ortağa kar payı verilen duran varlığın emsalinden düşük bedel farkı	(-)	
	Ortağa kar payı yerine verilen duran varlığın emsalinden yüksek bedel farkı	(+)	
İŞTİRAKLERDEKİ YATIRIMLAR	Yatırım maliyetine dahil edilmiş komisyon, işlem maliyeti benzeri tutarlar	(-)	
	Yatırım yapılan işletmenin;		
	a) Karından, yatırımcının hissenine düşen pay tutarı	(-)	
	b) Zararından, yatırımcının hissenine düşen pay tutarı	(+)	
	Gider yazılan iştirak değer düşüklüğü tutarı	(+)	

İŞ ORTAKLIKLARINDAKİ PAYLAR	Elde etme maliyetine dahil edilmiş komisyon, işlem maliyeti benzeri tutarlar	(-)	
	İş Ortaklıklarından işletmenin karından, yatırımcının hissenine düşen pay tutarı	(-)	
	İş Ortaklıklarından yapılan işletmenin zararından, yatırımcının hissenine düşen pay tutarı	(+)	
	Gider yazılan değer düşüklüğü tutarı	(+)	
MADDİ DURAN VARLIKLAR	VUK'a göre gider yazılması ihtiyari olan maliyetler (doğrudan giderleştirilmesinin tercih edilmesi durumunda)	(-)	
	Aktife alındığı tarihten aynı dönemin sonuna kadarki borçlanma maliyetleri ile bu borçlanma maliyetlerine isabet eden amortisman tutarı arasındaki fark	(+)	
	Maddi duran varlıkları takası durumunda, gerçeğe uygun değerinin emsal bedelden fazla olan kısmı	(+)	
	Maddi duran varlıkları takası durumunda, gerçeğe uygun değerinin emsal bedelden eksik olan kısmı	(-)	
	TMS 16'ya göre;		
	a) maliyet bedeli içerisinde yer alacak düzenli arıza kontrol maliyetleri ile aktifleştirilen bu maliyet bedellerine isabet eden amortisman tutarı arasındaki fark	(-)	
	b) Yeniden değerlendirme azalışı olmuş ise gider yazılan bu kısmın yeniden değerlendirme tutarı ile defter değeri arasındaki farka isabet eden amortisman tutarını aşan kısmı	(+)	
	c) Yeniden değerlendirme artışı olmuş ise yeniden değerlendirme sonucu ortaya çıkan tutar ile defter değeri arasındaki farka isabet eden amortisman bedeli	(+)	
	VUK'un kabul ettiği amortisman tutarını aşan maddi duran varlık;		
	a) Amortisman tutarı	(+)	
	b) Değer düşüklüğü ve amortisman tutarı		
	Binaların üzerine inşa edildiği arsaların bedellerine isabet eden amortisman tutarı	(-)	
	Belli bir tutarı aşmayan maddi duran varlıkların maliyet bedelleri ile amortisman tutarları arasındaki farka isabet eden tutar.	(-)	
	Maddi duran varlık satışından elde edilen kazancın fonda tutulan kısmın isabet eden kısmı	(-)	
KİRALAMA İŞLEMLERİ	Finansal kiralamada;		
	a) Kiralayana yapılan ek maliyetler		
	b) TMS 17'ye göre hesaplanan amortisman VUK'a göre hesaplanan amortismandan fazla olan tutarı	(+)	
	c) TMS 17'ye göre hesaplanan amortisman VUK'a göre hesaplanan amortismandan eksik olan tutarı	(-)	
	Doğrusal yönetime göre hesaplanan;		
	a) Kira tutarı vergi kanunlarında kabul edilen döneme ilişkin kira tutarından büyük ise	(+)	
	b) Kira tutarı vergi kanunlarında kabul edilen döneme ilişkin kira tutarından küçük ise	(-)	
	İşlemin finansal kiralama olarak sonuçlanması durumunda ortaya çıkan;		
	a) Satış Karı	(+)	
	b) Satış Zararı	(-)	
	İşlemin faaliyet kiralaması olarak sonuçlanması durumunda ortaya çıkan;		
	a) Satış Karı	(+)	
b) Satış Zararı	(-)		
YATIRIM AMAÇLI GAYRİMENKULLER	Gayrimenkulün inşası sırasında ortaya çıkan aktifleştirmeyip gider yazılan normalin üzerindeki harcamaların tutarı	(+)	
	Aktifleştirilmeyip gider yazılan satın almadaki;		
	a) Vade farkları	(+)	
	b) Borçlanma maliyetleri	(+)	
	Durdurulan amortismanın ayrılmayan kısmı	(-)	
	Gerçeğe uygun değer ile ölçülen yatırım amaçlı gayrimenkullerde gelir yazılan değer artış tutarı	(-)	
	VUK madde 317'nin şartlarına uymayan değer düşüklüğü giderleri	(+)	
Maliyet yöntemiyle ölçülen yatırım amaçlı gayrimenkullerde fazla ayrılan amortisman giderleri	(+)		
Bilanço dışı bırakılan yenilenen kısımların emsal bedeli	(+)		
MADDİ OLMAYAN DURAN VARLIKLAR	Aktifleştirilmeyip gider yazılan borçlanma maliyetleri	(+)	
	Gider yazılan araştırma/geliştirme harcamalarından, gayri maddi hakla sonuçlanan varlığın harcamaları	(+)	
	VUK koşullarını taşımayan maddi olmayan duran varlık amortisman tutarları	(+)	
	VUK'un kabul ettiği amortisman tutarını aşan maddi olmayan duran varlık değer düşüklüğü tutarı	(+)	
	Bilanço dışı bırakılan maddi olmayan duran varlık kısmının VUK madde 267 uyarınca emsal bedel tutarı	(+)	
MADEN KAYNAKLARININ ARAŞTIRILMASI VE DEĞERLENDİRİLMESİ	Maden kaynaklarına ilişkin olarak yapılan araştırma ve değerlendirme harcamalarının gider olarak yazılan tutarı	(+)	

ŞEREFİYE	Değer düşüklüğünün itfa bedelini;	
	a) Aşan kısmı	(+)
	b) altında kalan kısmı	(-)
	KOBİ standartlarına göre ayrılan itfa bedelinden VUK'a göre eksik ayrılan kısmı	(-)
DEVLET TEŞVİKLERİ VE DEVLET YARDIMLARI	Teşvik tutarının, elde edildiği dönemin amortisman tutarını aşan kısmı	(+)
	Standart uyarınca amortismanlara mahsup edilecek ertelenmiş gelir niteliğindeki teşvik tutarları	(-)
	Amortisman tabi olmayan varlığa ilişkin teşvik tutarı, emsal bedeli üzerinden	(+)
	Standart uyarınca ertelenmiş gelir olarak amortismanlara mahsup edilecek tutarlar	(-)
	Tahakkuk etmekle beraber ilgili dönemde tahsil edilebilir hale gelmeyen teşvik tutarları	(+)
	Daha önceki dönemlerde tahakkuk etmekle beraber ilgili dönemde tahsil edilebilir hale gelmiş teşvik tutarları	(-)
	Teşvikin emsal bedeli ile gerçeğe uygun değeri arasındaki	
	a) Olumlu fark	(+)
	b) Olumsuz fark	(-)
	Elde etme döneminden sonra geri ödenecek hale gelmesi durumunda, geri ödemenin tahakkuk ettiği dönemdeki teşvik tutarı	(-)
FİNANSAL BORÇLAR	Muhasebe standartlarına göre yapılan kur değerlemesinden dolayı oluşan;	
	a) Olumlu fark	(-)
	b) Olumsuz fark	(+)
	Muhasebe standartlarına göre yapılan kredi faiz tahakkuklarından işlemlerinden dolayı oluşan oluşan;	
	a) Olumlu fark	(-)
b) Olumsuz fark	(+)	
TİCARİ BOÇURLAR	Muhasebe standartlarına göre yapılan kur değerlemesinden dolayı oluşan;	
	a) Olumlu fark	(-)
	b) Olumsuz fark	(+)
	Muhasebe standartlarına göre yapılan reeskont işlemlerinden dolayı oluşan oluşan;	
	a) Olumlu fark	(-)
b) Olumsuz fark	(+)	
ÇALIŞANLARA SAĞLANAN FAYDALAR	Biriken ücretli izinler	(+)
	Tanımlanmış fayda tutarının bugünkü değer kriterine göre ölçülmesi sonucu ortaya çıkan;	
	a) Kar	(-)
	b) Zarar	(+)
	Kıdem tazminatı ve diğer tanımlanmış fayda planlı fayda karşılıklarının gider olarak muhasebeleştirilen kısmı	(+)
	Kanuna, ilama veya sözleşmeye göre ödenen tazminatların haricindeki veya henüz ödenmemiş işten çıkarma tazminatları	(+)
	İskonto işlemiyle ortaya çıkan;	
a) Kar	(-)	
b) Zarar	(+)	
BORÇ KARŞILIKLARI	VUK'a göre mahiyet ve miktarı kesinleştiğinde gider olarak kabul edilen;	
	a) Müşterilerin hatalı bir ürün dolayısıyla tazminat talep ettiği tutarlar için ayrılan karşılıklar	(+)
	b) İşletme tarafından emtia için garanti verildiği tutarlar için ayrılan karşılıklar	(+)
	c) Çevresel yükümlülükler için ayrılan karşılıklar	(+)
	d) Yeniden yapılandırma masrafları için ayrılan karşılıklar	(+)
	VUK'a göre işle ilgili olmak kaydıyla, ödendiğinde gider yazılabilecek zarar ziyan ve tazminatlar için ayrılan karşılıklar	(+)
HASILAT	Etkin faiz oranı yöntemine göre hesaplanan ve ertelenmiş gelir olarak dikkate alınan vade farkının sonraki dönemlere isabet eden kısmı	(+)
	Hasılat yaratıcı işlem olarak görülmeyen takaslarda takas edilen mala veya hizmete ilişkin VUK madde 267'ye göre tespit edilen emsal bedel	(+)
	İşlemlerin ayrıştırılması sonucu ertelenmiş gelir olarak dikkate alınan tutarın sonra dönemlere isabet eden kısmı	(+)
	VUK'ta yer alan şartlar sağlanmıyorsa, karşılık ayrılan hasılat tutarı	(+)
İNŞAAT SÖZLEŞMELERİ	İşin devam ettiği dönemlere ilişkin gelir tablosunda raporlanan;	
	a) Hasılat	(-)
	b) Maliyet	(+)
	VUK'ta yer alan şartlar sağlanmıyorsa, karşılık ayrılan hasılat tutarı	(+)
	Beklenen zarar tutarları	(+)
GEÇMİŞ YILLAR ZARARLARI	Son 5 yıla ait indirilebilir mali zararlar toplamı	(-)

İLAVELER	Kanunen Kabul Edilmeyen Giderler	(+)	
	Önceki Yıl Ayrılan Finansman Fonu	(+)	

ZARAR OLSA DAHI İNDİRİLECEK İSTİSNA VE İNDİRİMLER	İştirak Kazançları (K.V.K. Mad. 5/1-a)	(-)	
	Yurtdışı İştirak Kazançları(K.V.K. Mad. 5/1-b)	(-)	
	Tam Mükellef Anonim Şirketlerin Yurtdışı İştirak Hisseleri Satış Kazançları (K.V.K. Mad. 5/1-c)	(-)	
	Emisyon Primi Kazancı (K.V.K. Mad. 5/1-ç)	(-)	
	Y. Fon ve Ort. Portföy İşl.Kazancı (K.V.K. Mad. 5/1-d)	(-)	
	Taşınmaz ve İşt. His. ile Kurucu Sen., İnt. Sen. ve R. Hakları Stş.Kazancı (K.V.K.Mad. 5/1-e)	(-)	
	Bankl.Veya TMSF'ye Borçlu Durumda Olan Kurumların Taş. ve İşt.His ile Kur.Sen.,İnt.Sen.Ve R.Hakları Sat.Kaz. (K.V.K.Mad.5/1-f)	(-)	
	Yurtdışı Şube Kazançları (K.V.K. Mad.5/1-g)	(-)	
	Yurtdışı İnşaat ve Onarma İşlerinden Sağlanan Kazançlar (K.V.K. Mad. 5/1-h)	(-)	
	Eğ. Öğ. Kur. İle Rehabilitasyon Mrkz. Kazançları (K.V.K. Mad. 5/1-i)	(-)	
	Serbest Bölgelerde Elde Edilen Kazançlar	(-)	
	Teknoloji Geliştirme Bölgelerinde Elde Edilen Kazançlar	(-)	
	Türk Ulusl. Gemi Sic. Kay. Gemi İşl. Ve Devr. Sağlanan Kazançlar	(-)	
	GVK geçici 85. Mad. Kapsamındaki Yurtdışı İstisna Kazançlar	(-)	
	Diğer İndirimler ve İstisnalar	(-)	

KAZANCIN BULUNMASI HALİNDE İNDİRİLECEK İSTİSNA VE İNDİRİMLER	Risturnlar (K.V.K. Mad. 5/1-i)	(-)	
	AR-GE İndirimi (K.V.K. Mad. 10/1-a)	(-)	
	AR-GE İndirimi (5746 s. Kanun Mad.3)	(-)	
	Sponsorluk Harcamaları (K.V.K. Mad. 10/1-b)	(-)	
	Bağış ve Yardımlar (K.V.K. Mad. 10/1-c)	(-)	
	Bağış ve Yardımlar (K.V.K. Mad. 10/1-ç)	(-)	
	Kültür ve Turizm Amaçlı Bağış ve Yard. (K.V.K. Mad. 10/1-d)	(-)	
	B.K.K. Uyarınca Başbakanlık Aracılığıyla Yapılan Bağış ve Yardımlar (K.V.K. Mad. 10/1-e)	(-)	
	Türkiye Kızılay Derneğine ve Yeşilay Cemiyetine Yapılan Nakdi Bağış ve Yardımlar (K.V.K. Mad. 10/1-f)	(-)	
	Girişim Sermayesi Fonu (K.V.K. Mad. 10/1-g)	(-)	
	Türkiye'den Yurtdışı Mukim Kişi ve/veya Kurumlara Verilen Hizmetlerden Sağlanan Kazançların %50'si(K.V.K.Mad.10/1-ğ)	(-)	
	Eskişehir 2013 Türk Dünyası Kültür Başkenti Ajansı ile Expo 2016 Antalya Ajansına Yapılan Bağış ve Yardımlar ile Sponsorluk Harcamaları	(-)	
	Yatırım İndirimi İstisnası	(-)	
	Diğer İndirimler	(-)	

DÖNEM SONU MALİ KAR

..... TL

KAYNAKÇA

Abela, M. ve Mora, A. 2012. Understanding the Consequences of Accounting Standards in Europe: The Role of EFRAG. *Accounting in Europe*, 9: 147-170.

Akbulut, A. (Ed.) 2011. *TMS / TFRS / KOBİ Standartlarına Göre Hesaplanan Ticari Kârdan Mali Kâra Geçiş: "Bilanço ve Gelir Tablosu Kalemleri İtibariyle Muhasebe Standartları ve Uygulamalarının Karşılaştırması, Düzeltilmiş Karın Tespiti"*. Ankara: TÜRMOB.

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

Akbulut, Y. Ö. 2008. Vergi Usul Kanunu'ndaki Değerleme Hükümlerinin Türkiye Finansal Raporlama Standartları Kapsamında Değerlendirilmesi. VI. Muhasebe Uygulamaları ve Vergi Mevzuatı Sempozyumu - Bildiriler, 02-06 Mart 2008, Antalya. *Ankara SMMMÖ Bülten*, 1-31.

Akdoğan, M. U. 2012a. Yeni Türk Ticaret Kanunu Sonrasında SPK Düzenlemelerine Tabi İşletmelerde Dağıtılabilir Kar Hesabı. *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, Ekim, 2012: 119-136.

Akdoğan, M. U. TFRS (IFRS) 13 Standardı Kapsamında Gerçeğe Uygun Değer Ölçütü ve Vergi Usul Kanunundaki Değerleme Ölçütleriyle Örtüştüğü Durumlar. *Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi*, Haziran, 2013: 109-124.

Akdoğan, N. 2012b. Türkiye Finansal Raporlama Standartlarının İşletmeler Tarafından Uygulanmasının Sağlanmasında Maliye Bakanlığı'nın Tarihi Sorumluluğu. *Muhasebe ve Denetime Bakış*, Kasım 2012.

Akdoğan, N. 2016. VUK Yasası'nın Muhasebe Standartları İle Uyumlu Hale Gelmesi İçin Yapılması Gereken Değişikliklere İlişkin Öneriler. "Vergi Usul Kanunundaki Değerleme Hükümlerinin Uluslararası Muhasebe Standartlarındaki Değerleme Hükümleriyle Uyumlu hale Getirilmesi " konulu Çalıştayı, Düzenleyen MÖDAV. *MÖDAV*, 2016

Aktaş, M. A. ve Aktaş, A. 2012. Ticari Defterler ve Tasdik. Aralık 2012. <<http://www.alomaliye.com/2012/mehmet-ali-aktas-ticari-defterler-ve-tasdik.htm>>.

Aktaş, R. ve Varol İ. D. 2017. Yeni Hasılat Standardı UFRS 15'e Göre Hasılatın Muhasebeleştirilmesi: Çok Unsurlu Sözleşmeler Ve Sözleşme Değişiklikleri. *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, Ocak 2017: 27-50.

- Albrecht, W.S., Stice, E.K., Stice, J. D. ve Swain, M.R. 2010. *Accounting Concepts and Applications*. Mason: South-Western Cengage Learning, 11. Baskı.
- Alexander, D. ve Nobes, C. 2010. *Financial Accounting: An International Introduction*. Harlow: Prentice Hall, 4. Baskı.
- Alley, C. ve James, S. 2005. The Interface Between Financial Accounting and Tax Accounting: A Summary of Current Research. *The University of Waikato Working Paper Series*, No: 84, Aralık 2005.
- Armstrong, C. S., Barth, M. E., Jagoinzer, A. D. ve Riedl, E. J. 2008. Market Reaction to the Adoption of IFRS in Europe. *Harvard Business School Working Paper*, No: 09-032.
- Artsberg, G. The Link Between Commercial Accounting and Tax Accounting in Sweden. *The European Accounting Review*, 5: 795-814.
- Aslanertik, E. ve Gümüş, Y. 2012. Muhasebe Standartları ve Türkiye Vergi Usul Kanunu'nun Karşılaştırılması: Gelir Tablosu Uygulaması. *MÖDAV*, 2012/3: 13-36.
- Avcı, P. 2011. Dünyanın Küreselleşmesi ve Muhasebenin Önemi. 3. Uluslararası Kurumsal Yönetim, Yolsuzluk, Etik ve Sosyal Sorumluluk Konferansı Sunumu, Nevşehir, 7-11 Haziran, 2011. Aralık 2012.
- <http://icongfesr2011.tolgaerdogan.net/documents/national_presentations/UL19.pdf>.
- Ayçiçek, F. Türkiye Muhasebe Standartlarında Bugünkü Değerinden Ölçülen Varlık ve Yükümlülükler. *Mali Çözüm Dergisi*, Mayıs-Haziran 2011: 71-89.
- Bahadır, O. 2012. Stoklarda Değerleme: UFRS/TFRS ve Vergi Mevzuatı Açısından. *Mali Çözüm Dergisi*, Ocak-Şubat, 2012: 51-67.
- Başagaç, H. 2006. Maddi Duran Varlıkların Değerlemesinde Türk Vergi Mevzuatı ve TMS 16: Maddi Duran Varlıklar Standardı Hükümlerinin Karşılaştırılması. Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi. Ankara: Gazi Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, İşletme Anabilim Dalı - Muhasebe Finansman Bilim Dalı, Ankara.
- Başpınar, A. 2004. Türkiye'de ve Dünyada Muhasebe Standartlarının Oluşumuna Genel Bir Bakış. *Maliye Dergisi*, 46: 42-57.
- Bayri, O. 2010. Tekdüzen Muhasebe Sistemine ve Türkiye Muhasebe - Finansal Raporlama Standartlarına Göre Bilançonun Biçimsel Yapısı, Kapsamı ve İçeriğinin Karşılaştırmalı Analizi. *Mali Çözüm Dergisi*, 98: 89-116.
- Beke, J. 2010. International Management Accounting Standards Promote Business Growth. *Review of International Comparative Management*, 11(3): 482-490.

Brochet, F., Jagolinzer, A. D. ve Riedl, E. 2012. Mandatory IFRS Adoption and Financial Statement Comparability. *Harvard Business School Working Paper*, No: 11-109.

Cemalcılar, Ö. ve Önce S. 1999. Muhasebenin Kuramsal Yapısı. Eskişehir: Anadolu Üniversitesi.

Cemalcılar, Ö. Benligiray, Y. ve Sürmeli, F. 2006. *Genel Muhasebe*. Eskişehir: Anadolu Üniversitesi, 5. Baskı.

Cook, T. E. ve Çürük, T. 1996. Accounting in Turkey with Reference to the Particular Problems of Lease Transactions. *The European Accounting Review*, 5(2): 339-359.

CPA Deloitte (2015), IFRS 15 Revenue from Contracts with Customers Your Questions Answered. 1March 2015. <https://www.cpacanada.ca/~media/Site/business-andaccounting-resources/docs/IFRS-15-Revenue-from-Contracts-with-Customers-YourQuestions-Answered-July-2015.pdf>, (11.05.2017)

Çatıkkaş, Ö. 2012. Yıllara Yaygın İnşaat Faaliyetinin Vergi Kanunları ve TMS-11 “İnşaatSözleşmeleri Standardı” Açısından Değerlendirilmesi. *Muhasebe ve Denetime Bakış*, Eylül 2012.

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

Dan Dacian, C. 2010. The Relationship Between Accounting and Taxation: A Brief International Literature Review. *The Journal of the Faculty of Economics* (University of Oradea), 1(1): 496-502.

Dan Dacian, C., Albu, C. N. ve Albu, N. 2012. The Relationship Between Accounting and Taxation and the Disconnection Goal: Prudence Versus True and Fair View. *Review of Business Research*, 12(2): 59-68.

Degos, J.-G. ve Ouvrard, S. 2008. Effect of the IFRS on Accounting and Auditing Rules Implemented in France. *MÖDAV*, 2008/1: 261-295.

De Haen, K. 2010. Taxation Review: Accounting and Tax Treatment of Derivative Instruments: The Belgian Case. *Journal of Corporate Treasury Management*, 3(3): 255-264.

Deloitte 2011. IFRSs in Your Pocket. Kasım 2012.

<<http://www.iasplus.com/en/publications/global/ifrs-in-your-pocket/guide-to-ifrss-2014-ifrss-in-your-pocket-2011>>.

Deloitte 2012a. Taxation and Investment in Belgium 2012: Reach, Relevance and Reliability.

Deloitte 2012b. International Tax: Sweden Highlights 2012.

Deloitte 2012c. Taxation and Investment in Sweden: Reach, Relevance and Reliability.

Demirkol, Ö. F. 2008. Canlı Varlıkların Gerçeğe Uygun Değerini Belirleme Hiyerarşisi. *Muhasebe ve Vergi Uygulamaları Dergisi*, 2008-2: 113-124.

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

Eberhartinger, E. ve Klosterman, M. 2006. What if IAS/IFRS were a Tax Base? New Empirical Evidence from an Austrian Perspective. *Wirtschafts Universität Working Paper*, No: 1.

Elitaş, C. 2011. *UFRS (TMS - TFRS) Uygulamaları: Açıklamalı, Yorumlu, Örnekli, Karşılaştırmalı*. Bursa: Hipotez Yayınları.

Elitaş, C. Yıldız, F. ve Üç, M. 2011. Muhasebe Biliminin Çevresi: Anglo Sakson ve Kıta Avrupa Karşılaştırması. *Anadolu Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*, 11(2): 1-18.

Erdoğan, N. ve Çubukçu, S. 2010. Tutuculuğun Kurumsal Yönetim Anlayışı Üzerindeki Etkileri. *Muhasebe ve Denetim Bakış*, Ekim 2010: 53-66.

Erkan, F. 2009. *Avrupa Birliği'nde Dolaysız Vergilerin Uyumlaştırılması ve Avrupa Birliği Mahkemesi'nin bu Konudaki Rolü*. Ankara: T.C. Maliye Bakanlığı Strateji Geliştirme Başkanlığı, Yayın No: 2009/399.

The International Financial Reporting Group of E&Y. 2014. International GAAP 2014. Ernst and Young, Wiley.

European Commission, 2012a. EU Tax Policy Strategy. Aralık 2012.

<http://ec.europa.eu/taxation_customs/taxation/gen_info/tax_policy/index_en.htm>.

European Commission, 2012b. Common Tax Base. Aralık 2012.

<http://ec.europa.eu/taxation_customs/taxation/company_tax/common_tax_base/index_en.htm, 10.12.2012>.

European Union, 2010a. Accounts: Austria. Aralık 2012.

<http://europa.eu/youreurope/business/managing-business/keeping-accounts/austria/index_en.htm>.

European Union, 2010b. Accounts: Czech Republic. Aralık 2012.

<http://europa.eu/youreurope/business/managing-business/keeping-accounts/czech-republic/index_en.htm, 10.12.2012>.

European Union, 2010c. Taxes: United Kingdom. Aralık 2012.

<http://europa.eu/youreurope/business/managing-business/paying-taxes/united-kingdom/index_en.htm>.

Fangshu, Zhu (2015), "Review of U.S. GAAP and IFRS Convergence: Revenue Recognition Aspects", Research Journal of Management Sciences, Vol. 4, No. 5, pp. 21-36.

Finansal Raporlamaya İlişkin Kavramsal Çerçeve. Şubat 2013.

<http://kgk.gov.tr/contents/files/F_R_I_K_C_1_.pdf>.

Freedman, J. 2004. Aligning Taxable Profits and Accounting Profits: Accounting Standards, Legislators and Judges. *eJournal of Tax Research*, 2(1): 71-99. Kasım 2012. <http://denning.law.ox.ac.uk/tax/documents/Freedman-Aligning_taxable_profitsEjournal.pdf>.

Gençoğlu, Ü. G. ve Ertan, Y. 2012. Muhasebe Kalitesini Etkileyen Faktörler ve Türkiye'deki Durum. *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, Ocak, 2012: 1-24.

Heidhues, E. ve Patel, C. 2012. *Globalization and Contextual Factors in Accounting: The Case of Germany*. Bingley, UK: Emerald Group Publishing Limited, 1. Baskı.

Hoogendoorn, M. N. 1996. Accounting and Taxation in Europe: A Comparative Overview. *The European Accounting Review*, 5: 783-794.

Jermakowicz, E. K. 2004. Effects of Adoption of International Financial Reporting Standards in Belgium: The Evidence from BEL-20 Companies. *Accounting in Europe*, 1: 51-70. Karakaya, M. 2010. KOBİ'lerin Küresel Ekonomik İklimde Uyumunda Uluslararası Finansal Raporlama Standartları. *Muhasebe ve Vergi Uygulamaları Dergisi*, 2010-2: 1-25. Karataş, Muharrem, "Şirket Denetçiliğinden Bağımsız Denetçiliğe", Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi, Sayı: 43, Ağustos-Eylül 2014,

Karataş, Muharrem, "Geçiş Döneminde Finansal Tabloların TMS'lere Göre Hazırlanması ve Denetimi", *E-Yaklaşım*, Sayı: 253, Ocak 2014

KARATAŞ, Muharrem and BÖLÜKBAŞ, Tarık. "Son Düzenlemeler Ve Gelişmeler Işığında Ülkemizde Finansal Raporlama Uygulamaları Ve Şirketlerin Denetimi", İstanbul Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler Odası (İSMMMO), Mali Çözüm Dergisi. 128: 33-63 (2015).

Kaya, U. 2011. Muhasebe ve Vergi Kanunları Etkileşiminin Türkiye Muhasebe (Finansal Raporlama) Standartları Açısından Değerlendirilmesi. "Değişen Koşullarda Muhasebe ve Hukuk İlişkisi" konulu 7. Uluslararası Muhasebe Konferansı, Düzenleyen MÖDAV. *MÖDAV*, 2011-3: 177-199.

Kepçe, Nazlı. "Finansman Harcamalarının Muhasebeleştirilmesi ve Mali Tablolarda Raporlanması", *Mali Çözüm Dergisi*. 57 (2001).

KPMG, Gerçeğe Uygun Değer Ölçümü ve Yol Gösterici Açıklamaları Tek Bir UFRS'de Toplandı, UFRS Bülten, Ekim 2012, sayı 2012/4

- Kırklioğlu, H. ve Gökğöz, A. 2012. TMS 41 Çerçevesinde Tarımsal Faaliyetlerin Muhasebeleştirilmesi: Su Ürünleri Sektörü Uygulaması. *Atatürk Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi*, 26(2): 107-127.
- Kindberg, A. ve Persson, M. 2005. The Connection Between Accounting and Taxation: The Most Practical One in Relation to Accounting Harmonization. Jonköping University, Jonköping International Business School, Master's Thesis within Accounting, Mayıs 2005.
- Küçük, M. 2012. Hasılat (TMS 18) (Vergi Uygulaması - Muhasebe Standardı Karşılaştırması). *Yaklaşım Dergisi*, Aralık 2012, 240.
- Lamb, M., Nobes, C. ve Roberts, A. 1998. International Variations in the Connections Between Tax and Financial Reporting. *Accounting and Business Research*, 28(3): 173-188.
- Laukkanen, A. 2007. *Taxation of Investment Derivatives*. Amsterdam: IBFD.
- Lemarchand, Y. 2006. Avrupa Muhasebe Sisteminin Uyumlaştırılması, Tarihsel Bir Perspektif. *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, 29: 6-14.
- Livne, G. ve McNichols, M. 2009. An Empirical Investigation of the True and Fair Override in the United Kingdom. *Journal of Business Finance & Accounting*, 36(1)&(2): 1-30.
- Mulyadi, M. S., Soepriyanto, G. ve Anwar, Y. 2012. IFRS Adoption ve Taxation Issue. *International Journal of Arts and Commerce*, 1(7): 159-165.
- Nerudová, D. 2011. The International Reporting Standards and Taxation System: Connection or Disconnection? *Economics and Management*, 2011.16: 73-79.
- Nobes, C. 1997. *Introduction to Financial Accounting*. London: International Thomson Business Press.
- Öncel, M., Çağın, N. ve Kumrulu, A. 1985. *Vergi Hukuku: Cilt 1*. Ankara: Ankara Üniversitesi Siyasal Bilgiler Yayınları, 2. Baskı.
- Örten, R., Kaval, H. ve Karapınar, A. 2011. *UFRS (TMS - TFRS) Uygulamaları: Standartların İşletmelerce İlk Uygulamaları, KOBİ Muhasebe Standardı, Tekdüzen Hesap Planı ile Uyumlu Örnekler*. Ağustos 2011, Özel Baskı. Ankara: ÖzBaran Ofset Matbaacılık.
- Öztürk, C. 2009. Yerel ve Uluslararası Muhasebede Yatırım Amaçlı Gayrimenkul Kavramı ve UMS 40'ın Türkiye Muhasebe Sistemine Yansımaları. *Mali Çözüm Dergisi*, 96: 97-128.
- Özyürek, H. 2012. TMS-18'e Göre Hasılatın Muhasebeleştirilmesi. *Organizasyon ve Yönetim Bilimleri Dergisi*, 4(1): 131-141.
- Pamukçu, F. 2011. Gerçeğe Uygun Değer Muhasebesi ve Finansal Tablolara Etkisi. *Mali Çözüm Dergisi*, Ocak-Şubat 2011: 79-95.

Samuel, S. ve Manassian, A. 2011. The Rise and Coming Fall of International Accounting Research. *Critical Perspectives on Accounting*, 22: 608-627.

Schön, W. 2004. International Accounting Standards - A “Starting Point” for A Common European Tax Base? *Annual Conference of the European Association of Tax Law Professors*, Paris, 5 Haziran 2004.

Selvi, Y. 2009. 6. “TMS 2 - Stoklar” içinde, *Seçilmiş Türkiye Finansal Raporlama Standartları: Açıklamalar ve Uygulamalar*. İstanbul: İSMMM, ss. 89-109.

Şensoy, N. ve Perek, A. A. 2010. KOBİ'ler için Uluslararası Finansal Raporlama Standardı ve Vergi Usul Kanunu'ndaki Değerleme Esaslarına Toplu Bakış. *Muhasebe ve Vergi Uygulamaları Dergisi*, 2010-2: 47-73.

Taşkın, Y. 2012. Vergi Planlaması Yöntemi Olarak Amortismanların Vergi Usul Kanunu ve Türkiye Muhasebe Standartları Açısından Değerlendirilmesi. *Mali Çözüm Dergisi*, Kasım-Aralık, 2012: 99-11.

TFRS 5 - Satış Amaçlı Elde Tutulan Duran Varlıklar ve Durdurulan Faaliyetler. Şubat 2013. <http://kgk.gov.tr/contents/files/TFRS_5.pdf>.

TFRS 9 (2011 Versiyonu) - Finansal Araçlar. Şubat 2013.

<http://kgk.gov.tr/contents/files/TFRS_9.pdf>.

TFRS 13 - Gerçeğe Uygun Değer Ölçümü. Şubat 2013.

<<http://kgk.gov.tr/contents/files/TFRS%2013.pdf>>.

TMS 2 - Stoklar. Şubat 2013. <<http://kgk.gov.tr/contents/files/TMS2.pdf>>.

TMS 11 - İnşaat Sözleşmeleri. Şubat 2013.

<<http://kgk.gov.tr/contents/files/TMS11.pdf>>.

TMS 16 - Maddi Duran Varlıklar. Şubat 2013.

<<http://kgk.gov.tr/contents/files/TMS16.pdf>>.

TMS 17 - Kiralama İşlemleri. Şubat 2013.

<<http://kgk.gov.tr/contents/files/TMS17.pdf>>.

TMS 18 - Hasılat. Şubat 2013. <<http://kgk.gov.tr/contents/files/TMS18.pdf>>.

TMS 19 - Çalışanlara Sağlanan Faydalar. Şubat 2013.

<<http://kgk.gov.tr/contents/files/TMS19.pdf>>.

TMS 20 - Devlet Teşviklerinin Muhasebeleştirilmesi ve Devlet Yardımlarının Açıklanması. Şubat 2013. <<http://kgk.gov.tr/contents/files/TMS20.pdf>>.

TMS 28 -İştiraklerdeki ve İş Ortaklıklarındaki Yatırımlar. Şubat 2013.

<<http://kgk.gov.tr/contents/files/tms28.pdf>>.

TMS 32 - Finansal Araçlar: Sunum. Şubat 2013.

<<http://kgk.gov.tr/contents/files/TMS32.pdf>>.

TMS 37 - Karşılıklar, Koşullu Borçlar ve Koşullu Varlıklar. Şubat 2013.

<<http://kgk.gov.tr/contents/files/TMS37.pdf>>.

TMS 38 - Maddi Olmayan Duran Varlıklar. Şubat 2013.

<<http://kgk.gov.tr/contents/files/TMS38.pdf>>.

TMS 39 - Finansal Araçlar: Muhasebeleştirme ve Ölçme. Şubat 2013.

<<http://kgk.gov.tr/contents/files/TMS39.pdf>>.

TMS 40 - Yatırım Amaçlı Gayrimenkuller. Şubat 2013.

<<http://kgk.gov.tr/contents/files/TMS40.pdf>>.

TMS 41 - Tarımsal Faaliyetler. Şubat 2013.

<<http://kgk.gov.tr/contents/files/TMS41.pdf>>.

TONG, Tan Liong (2014), “A Review of IFRS 15 Revenue From Contracts With Customers”. [http://www.masb.org.my/images/2014-09-15%20Review%20of%20IFRS%2015%20\(TLT\).pdf](http://www.masb.org.my/images/2014-09-15%20Review%20of%20IFRS%2015%20(TLT).pdf), (11.05.2017).

Tunçtez, H. A. 2011. Vergi Usul Kanunu ve Türkiye Muhasebe Standardı-41 Çerçevesinde Canlı Varlıklara İlişkin Amortisman İşlemleri ve Karşılaştırması. *Uluslararası Hakemli Akademik Sosyal Bilimler Dergisi*, 2(1): 69-84.

Turhan, S. 1998. *Vergi Teorisi ve Politikası*. İstanbul: Filiz Kitabevi, 6. Baskı.

TÜRMOB, 2012. Sirküler Rapor: Tarihler İtibariyle Yeni TTK Yürürlük Hükümlerine İlişkin Açıklamalar. 07.09.2012/162-1.

Uluslan, H. 2009. Maliye Bakanlığı Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği ve Muhasebe-Finansal Raporlama Standartları'na Göre Varlık ve Borçları Değerleme Esasları: Bir Karşılaştırma (II). *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, 44: 149-164.

Uman, O. 2010. Vergi Denetiminin Türk Muhasebe Uygulamalarına Etkisi. *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, 45: 190-199.

Vallisova, L. ve Dvorakavo, L. 2011. Development and Evaluation of Accounting Harmonization Processes in the Czech Republic with International Accounting Standards/International Financial Reporting Standards. *Annals of DAAAM for 2011& Proceedings of the 22nd International DAAAM Symposium*, 22(1): 951-952.

Yereli, A. N., Kayalı, N. ve Demirlioğlu, L. 2011. İnşaat Sözleşmelerine İlişkin Türkiye Muhasebe Standardı (TMS 11) Çerçevesinde Yıllara Yaygın İnşaat Taahhüt İşlerinin Muhasebeleştirilmesi. *Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, 13(3): 113-135.

Yıldırım, H. 2012. Maddi Olmayan Duran Varlıkların TMS Değerleme Hükümleri ile VUKDeğerleme Hükümleri Açısından Analizi ve Ticari Kar/Mali Kar Karşılaştırması. *E-Yaklaşım Dergisi*, Eylül 2012.

193 Sayılı Gelir Vergisi Kanunu. Şubat 2013.

<<http://www.gib.gov.tr/index.php?id=1028>>.

213 Sayılı Vergi Usul Kanunu. Şubat 2013.

<<http://www.gib.gov.tr/index.php?id=1028>>.

5411 Sayılı Bankacılık Kanunu. Ocak 2013.

<http://www.bddk.org.tr/WebSitesi/turkce/Mevzuat/Bankacilik_Kanunu/154054_11_sayili_kanun_6362_sayili_sermaye_piyasasi_kanunu_ile_degisik_islenmis_hali_9.1.2013.pdf>.

5520 Sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu. Şubat 2013.

<<http://www.gib.gov.tr/index.php?id=1028>>.

6362 Sayılı Sermaye Piyasası Kanunu. Ocak 2013.

<<http://www.spk.gov.tr/apps/Mevzuat/?submenuheader=-1>>.