

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

MUHASEBE SİSTEMİ UYGULAMA
GENEL TEBLİĞİ İLE
TMS UYUMLAŞTIRMASI VE
ÖRNEK HESAP PLANI

Yüksek Lisans Tezi

İlknur Yolcu

İstanbul,2010

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

MUHASEBE SİSTEMİ UYGULAMA
GENEL TEBLİĞİ İLE
TMS UYUMLAŞTIRMASI VE
ÖRNEK HESAP PLANI

Yüksek Lisans Tezi

İlknur Yolcu

Danışman:Prof.Dr.Başak ATAMAN

İstanbul,2010

Marmara Üniversitesi
Sosyal Bilimler Enstitüsü Müdürlüğü

Tez Onay Belgesi

İŞLETME Anabilim Dalı MUHASEBE FİNANSMAN Bilim Dalı Yüksek Lisans öğrencisi İLKNUR YOLCU'nun MUHASEBE SİSTEMİ UYGULAMA GENEL TEBLİĞİ İLE TMS UYUMLAŞTIRMASI VE ÖRNEK HESAP PLANI adlı tez çalışması, Enstitümüz Yönetim Kurulunun 19.07.2010 tarih ve 2010-14/19 sayılı kararıyla ile oluşturulan jüri tarafından oy birliği / oy çokluğu ile Yüksek Lisans Tezi olarak kabul edilmiştir.

Öğretim Üyesi Adı Soyadı

İmzası

Tez Savunma Tarihi : 29.11.2010

1) Tez Danışmanı : PROF. DR. BAŞAK ATAMAN AKGÜL

2) Jüri Üyesi : PROF. DR. SABRİ BURAK ARZOVA

3) Jüri Üyesi : PROF. DR. HANİFİ AYBOĞA



GENEL BİLGİLER

İsim ve Soyisim :İlknur YOLCU

Anabilim Dalı : İşletme

Programı : Muhasebe Finansman

Tez Danışmanı : Prof.Dr. Başak ATAMAN AKGÜL

Tez Türü ve Tarihi : Yüksek Lisans – Kasım 2010

Anahtar Kelimeler :Türkiye Muhasebe Standartları, Muhasebe Uygulama Genel Tebliği,Tekdüzen Muhasebe Sistemi,Hesap Planı

ÖZET

MUHASEBE UYGULAMA GENEL TEBLİĞİ İLE TMS UYUMLAŞTIRMASI VE ÖRNEK HESAP PLANI

Uluslar arası finansal raporlama ve muhasebe standart metinlerinin uzun ve karmaşık yapısı , uygulayıcıların ve ilgililerin ,standartlara uyum sürecini geciktirmektedir.Bu ihtiyaçtan dolayı, standartların daha kolay anlaşılabilir ve uygulanabilir olması için ülkemizde çeşitli çalışmalar ve araştırmalar yapılmaktadır. Bu çalışmamızda da, Uluslar arası Muhasebe Standartları ile tam uyumlu Türkiye Muhasebe Standartları; daha kolay ve daha hızlı anlaşılır bir şekilde özetlenmiştir. Ayrıca Türkiye Muhasebe Standartlarına uyum ve uygulama sürecinde ; kolayca anlaşılabilir ve kolayca uygulanabilir örnekler sunulmuştur.Diğer yandan Tek düzen Muhasebe Sistemi diğer ifade ile Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği ile Türkiye Muhasebe Standartları arasındaki farklılıklara değinilmiş ve uyumlaştırma önerilerinde bulunulmuştur.Son olarak da Türkiye’de yürürlükte olan Tek düzen Hesap Planına, Türkiye Muhasebe Standartlarının etkisi, hesap kodu bazında tespit edilerek örnek bir hesap planı önerilmiştir.

GENERAL KNOWLEDGE

Name and Surname : İlknur YOLCU

Field : Business Administration

Programme : Finance and Accounting

Supervisor : Professor Başak ATAMAN AKGÜL

Degree Awarded and Date : Master. – November 2010

Keywords : Turkish Accounting Standards, General Communique on Accounting System Application, Unified Accounting System, Account Planning

ABSTRACT

GENERAL COMMUNIQUE ON ACCOUNTING SYSTEM APPLICATION, TURKISH ACCOUNTING STANDARDS HARMONIZATION AND THEIR ASSOCIATED SAMPLE ON ACCOUNT PLANNING

The long and complex structure of the international financial reporting and accounting standard texts delay the harmonisation period of the implementers and those concerned for the standards. On account of this need, various works and researches are carried out in our country in order that these standards could be understood more easily and be applicable. Turkish Accounting Standards, which are full compatible with the International Accounting Standards, have been summarised in this work of ours in a way that these could be understood more easily and faster. Additionally; samples, which can be understood easily and be applied easily during the harmonisation and application process for the Accounting Standards of Turkey, have been presented. On the other hand, the differences between the Unified Accounting System or in other words, between the General Communique on Accounting System Application and the Turkish Accounting Standards have been referred to and suggestions have been made for the harmonisation. As the last point, the effect of the Turkish Accounting Standards on the Unified Accounting System, which is valid in Turkey, had been determined in account code basis and a sample account planning has been suggested.

İÇİNDEKİLER

KISALTMALAR.....	viii
TABLO LİSTESİ.....	X
ŞEKİL LİSTESİ.....	XI
GİRİŞ.....	xii
BİRİNCİ BÖLÜM.....	1
1.KONUYA İLİŞKİN AÇIKLAMALAR.....	1
1.1.MUHASEBE SİSTEMİ UYGULAMA GENEL TEBLİĞİ VE TÜRKİYE MUHASEBE SİSTEMİNİN GELİŞİM SÜRECİ.....	1
1.2.DÜNYA'DAKİ MUHASEBE STANDARDİZASYON ÇALIŞMALARI VE İLGİLİ KURULUŞLAR.....	4
1.2.1.Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu (IASB).....	4
1.2.2.Amerika Birleşik Devletlerindeki Durum.....	5
1.2.3.Uluslararası Menkul Kıymetler Komisyonlar Örgütü (IOSCO)'nun Çalışmaları.....	6
1.2.4.AB'nin UFRS Çalışmalarına Yaklaşımı.....	7
1.2.5.Basel Komitesi UFRS Çalışmaları.....	7
1.2.6.UFRS ve US GAAP Yakınlaştırma Çalışmaları.....	8
1.3.TÜRKİYE'DEKİ MUHASEBE STANDARDİZASYON ÇALIŞMALARI VE İLGİLİ KURULUŞLAR.....	8
1.3.1.Sermaye Piyasası Kurulu (SPK).....	8
1.3.2.Türkiye Muhasebe ve Denetim Standartları Kurulu (TMUDESK).....	9
1.3.3.Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu (TMSK).....	9
1.3.4.Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurumu (BDDK).....	13
1.3.5.Yeni Türk Ticaret Kanunu Tasarısı.....	13
1.4.MUHASEBE STANDARTLARININ KAVRAMSAL ÇERÇEVESİ.....	14
1.4.1.Kavramsal Çerçevenin Amacı.....	14
1.4.2.Kavramsal Çerçevenin Kapsamı.....	16
1.4.2.1.Finansal Tabloların Amacı.....	17
1.4.2.2.Finansal Tabloların Niteliksel Özellikleri.....	18
1.4.2.3.Finansal Tabloların Unsurları.....	19
1.4.2.4.Finansal Tabloların Tahakkuk ve Ölçüm Esasları.....	22
1.4.2.5.Sermayenin Korunması Kavramları.....	23
İKİNCİ BÖLÜM.....	24
2.FİNANSAL TABLOLARIN SUNULUŞUNA AİT STANDARTLAR.....	24
2.1.TMS 1 - FİNANSAL TABLOLARIN SUNULUŞU.....	24
2.1.1.Standardın Amacı ve Kapsamı.....	24
2.1.2.Standarda ait Kavramlar.....	25
2.1.3.Bilançonun Sunumuna İlişkin Düzenlemeler.....	25
2.1.4.Gelir Tablosuna İlişkin Düzenlemeler.....	27
2.1.5.Özkaynak Değişim Tablosuna İlişkin Düzenlemeler.....	31

2.1.6.Nakit Akış Tablosu	32
2.1.7.Dipnotlar.....	32
2.1.8.M.S.U.G.T Uyumlaştırması.....	33
2.2.TMS 34 - ARA DÖNEM FİNANSAL RAPORLAMA	35
2.2.1.Standardın Amacı ve Kapsamı.....	35
2.2.2.Standardda ait Kavramlar	36
2.2.3. Ara Dönem Raporlara Ait Dipnotlar.....	37
2.2.4.Ara Dönem Finansal Tablo Sunulacak Dönemler.....	38
2.2.5.M.S.U.G.T Uyumlaştırması.....	39
2.3.TMS 8 - MUHASEBE POLİTİKALARI, MUHASEBE TAHMİNLERİNDE DEĞİŞİKLİKLER VE HATALAR	40
2.3.1.Standardın Amacı ve Kapsamı.....	40
2.3.2.Standardda ait Kavramlar	40
2.3.3.Muhasebe Politikasındaki Değişiklikler	41
2.3.4.Geçmişe Dönük Uygulama	42
2.3.5.Muhasebe Tahminlerindeki Değişiklikler.....	45
2.3.6.Hatalar.....	45
2.3.7.M.S.U.G.T Uyumlaştırması.....	46
2.4.TMS 10 - BİLANÇO TARİHİNDEN SONRAKİ OLAYLAR.....	50
2.4.1.Standardın Amacı ve Kapsamı.....	50
2.4.2.Standardda ait Kavramlar	50
2.4.3.Finansal Tabloların Yayımı için Onaylanma Tarihi	51
2.4.4.Bilanço Tarihinden sonra düzeltme gerektiren olaylar.....	52
2.4.5.Bilanço Tarihinden sonra düzeltme gerektirmeyen olaylar	53
2.4.6.İşletmenin Sürekliliği	55
2.4.7.Temettülerin değerlendirilmesi.....	56
2.4.8.M.S.U.G.T Uyumlaştırması.....	56
2.5.TMS 7 - NAKİT AKIŞ TABLOLARI	58
2.5.1.Standardın Amacı ve Kapsamı.....	58
2.5.2.Standardda ait Kavramlar	59
2.5.3.İşletme faaliyetleri	59
2.5.4.Yatırım Faaliyetleri.....	61
2.5.5.Finansman faaliyetleri.....	62
2.5.6.Nakit Akış Tablosu Oluşturma Yöntemleri	63
2.5.7.Brüt (Dolaysız-Direkt) Yöntem	63
2.5.8.Net (Dolaylı-Endirekt) Yöntem	65
2.5.9.M.S.U.G.T Uyumlaştırması.....	71
2.6.TFRS 1 - TÜRKİYE FİNANSAL RAPORLAMA STANDARTLARININ İLK UYGULAMASI.....	74
2.6.1.Standardın Amacı ve Kapsamı.....	74
2.6.2.Standardda ait Kavramlar	75
2.6.3.Bilanço Kalemlerinin IFRS' na Geçiş İşlemleri.....	75
2.6.4.Bilanço Kalemlerindeki Zorunlu Düzenlemeler	76
2.6.4.1. THP' da Bilançoya alınmayan fakat TFRS' na göre Bilançoya alınması gerekenler	76
2.6.4.2. THP' da Bilançoya alınan fakat TFRS' na göre Bilançoya alınmaması gerekenler	77

2.6.4.3. <i>Tüm Varlık ve Borçların Yeniden Sınıflandırılması</i>	78
2.6.4.4. <i>Varlık ve Borçların TFRS'na uygun şekilde yeniden değerlemesi</i>	78
2.6.5. <i>M.S.U.G.T Uyumlaştırması</i>	79
2.7. TFRS 8 - FAALİYET BÖLÜMLERİ.....	86
2.7.1. <i>Standardın Amacı ve Kapsamı</i>	86
2.7.2. <i>Standarda ait Kavramlar</i>	86
2.7.3. <i>Raporlanabilir bölümler</i>	87
2.7.3.1. <i>Birleştirme kriterleri</i>	87
2.7.3.2. <i>Sayısal alt sınırlar</i>	88
2.7.3.3. <i>Ürün ve hizmetlere ilişkin bilgi</i>	88
2.7.3.4. <i>Coğrafi bölgelere ilişkin bilgi</i>	89
2.7.4. <i>M.S.U.G.T Uyumlaştırması</i>	90
ÜÇÜNCÜ BÖLÜM.....	95
3. FİNANSAL TABLO KALEMLERİNİN MUHASEBELEŞTİRİLMESİNE İLİŞKİN STANDARTLAR.....	95
3.1. TMS 18 - HASILAT STANDARDI.....	95
3.1.1. <i>Standardın Amacı ve Kapsamı</i>	95
3.1.2. <i>Standarda ait Kavramlar</i>	96
3.1.3. <i>Hasılatın Tanınması</i>	97
3.1.3.1. <i>Mal Satışından Doğan Hasılatın Ölçümü ve Kaydı</i>	98
3.1.3.2. <i>Hizmet Sunumundan Kaynaklanan Hasılatın Ölçümü ve Kaydı</i>	98
3.1.3.3. <i>Faiz, Temettü ve İsim Haklarının Hasılat Kaydı</i>	100
3.1.4. <i>M.S.U.G.T Uyumlaştırması</i>	100
3.2. TMS 23 - BORÇLANMA MALİYETLERİ	107
3.2.1. <i>Standardın Amacı ve Kapsamı</i>	107
3.2.2. <i>Standarda ait Kavramlar</i>	107
3.2.3. <i>Borçlanma Maliyetlerinin Muhasebeleştirilmesi</i>	107
3.2.4. <i>M.S.U.G.T Uyumlaştırması</i>	108
3.3. TMS 2 - STOK MALİYETLERİ	110
3.3.1. <i>Standardın Amacı ve Kapsamı</i>	110
3.3.2. <i>Standarda ait Kavramlar</i>	111
3.3.3. <i>Stokların Değerlemesi</i>	111
3.3.4. <i>Maliyetin Unsurları</i>	113
3.3.4.1. <i>Satın Alma Maliyeti</i>	113
3.3.4.2. <i>Dönüştürme Maliyetleri</i>	113
3.3.4.3. <i>Stok Maliyetine Eklenen Diğer Özellikli Giderler:</i>	113
3.3.4.4. <i>Stokların Maliyetine Eklenmeyen Giderler</i>	113
3.3.5. <i>Stok Maliyeti Tahmin Teknikleri</i>	114
3.3.6. <i>Stok Maliyetlerini Hesaplama Yöntemleri</i>	116
3.3.7. <i>Net Gerçekleşebilir Değerin Tespiti</i>	116
3.3.8. <i>Gider Olarak Kaydetme</i>	118
3.3.9. <i>Hizmet Maliyetleri (Stoğu)</i>	118
3.3.10. <i>Raporlanacak Bilgiler</i>	119
3.3.11. <i>M.S.U.G.T Uyumlaştırması</i>	119
3.4. TMS 36 - VARLIKLARDA DEĞER DÜŞÜKLÜĞÜ	125
3.4.1. <i>Amaç ve Kapsam</i>	125

3.4.2. Standarda ait Kavramlar	127
3.4.3. Gerçeğe Uygun Değer Kavramı	128
3.4.4. Değer Düşüklüğü Zararının Tespiti, Ölçümü ve Muhasebeleştirilmesi	129
3.4.5. Geri Kazanılabilir Tutarın Tespiti	131
3.4.6. Nakit Yaratan Birim, Kullanım Değeri Kavramları ve Nakit Akışlarının Ölçümü	133
3.4.6.1. Kullanım değeri	133
3.4.6.2. Gelecekteki nakit akışlarının tahmin edilme esası	133
3.4.6.3. Gelecekteki nakit akış tahminlerinin içeriği	134
3.4.6.4. Gelecekteki yabancı para nakit akışları	135
3.4.6.5. İskonto oranı	135
3.4.6.6. Nakit Yaratan Birimin Belirlenmesi	136
3.4.6.7. Geri kazanılabilir tutar ve nakit yaratan birimin defter değeri	136
3.4.7. Şerefiye ve Şirket Varlıklarının Etkisi	137
3.4.8. Değer Düşüklüğü Zararının İptal Edilmesi	139
3.4.8.1. Tek bir varlığa ilişkin değer düşüklüğü zararının iptali	139
3.4.8.2. Nakit yaratan bir birime ilişkin değer düşüklüğü zararının iptali	139
3.4.8.3. Şerefiyeye ilişkin değer düşüklüğü zararının iptali	140
3.4.9. Kamuoyuna Açıklanması Gereken Bilgiler	140
3.4.10. M.S.U.G.T Uyumlaştırması	141
3.5. TMS 37 - KARŞILIKLAR, KOŞULLU BORÇLAR VE KOŞULLU VARLIKLAR	149
3.5.1. Standardın Amacı ve Kapsamı	149
3.5.2. Standarda Ait Kavramlar	150
3.5.3. Yükümlülükler ve Olasılıklar İlişkisi	150
3.5.3.1. Karşılıklar	151
3.5.3.2. Koşullu Yükümlülük:	151
3.5.3.3. Koşullu Varlık	152
3.5.4. Karşılığın Muhasebeleştirilme Esasları	152
3.5.4.1. Geçmiş Bir Olaydan Kaynaklanan Mevcut Yükümlülük Olması	153
3.5.4.2. Yükümlülük için kaynakların işletmeden çıkmasının muhtemel olması	153
3.5.4.3. Karşılık muhasebe tutarına ilişkin en gerçekçi tahmin hesabı	153
3.5.5. M.S.U.G.T Uyumlaştırması	154
3.6. TMS-16 - MADDİ DURAN VARLIKLAR	161
3.6.1. Standardın Amacı ve Kapsamı	161
3.6.2. Standarda ait Kavramlar	162
3.6.3. İlk Defa Kayda Almada Değerleme	163
3.6.4. Maddi Duran Varlık Değerleme Modelleri	164
3.6.4.1. Maliyet Modeli	165
3.6.4.2. Yeniden Değerleme Modeli	166
3.6.5. Yeniden Değerleme Sonucu Değer Artış ve Azalışı	166
3.6.6. Amortisman	168
3.6.6.1. Amortisman Ayrılacak durumların tespiti	168
3.6.6.2. Amortisman tutarı ve amortisman ayırma dönemine dair önemli hükümler	170
3.6.6.3. Yararlı Ömrün tayin edilmesinde gözönünde bulundurulacak hususlar	171

3.6.6.4. Amortisman Yöntemleri	172
3.6.7. Finansal Durum Tablosu (Bilanço dışı) bırakma.....	173
3.6.8. M.S.U.G.T Uyumlaştırması.....	173
3.7. TMS 38 - MADDİ OLMAYAN DURAN VARLIKLAR.....	180
3.7.1. Standardın Amacı ve Kapsamı.....	180
3.7.2. Standartta ait Kavramlar	182
3.7.3. Maddi Olmayan Duran Varlıkları Aktifleştirme Koşulları.....	183
3.7.3.1. Belirlenebilirlik.....	185
3.7.3.2. Kontrol Edilebilirlik.....	185
3.7.3.3. Gelecekteki Ekonomik Yarar.....	185
3.7.4. Maddi Olmayan Duran Varlığın Aktifleştirilmesi	186
3.7.4.1. İşletme içi Yaratılan Maddi Olmayan Varlıklar	186
3.7.4.2. Maddi Olmayan Duran Varlıklar İçin Sonraki Dönemlerde Yapılan Değerleme	189
3.7.5. Maddi Olmayan Duran Varlıklarda İtfa.....	190
3.7.5.1. İtfa yöntemi	190
3.7.5.2. Sınırlı yararlı ömür – Kalıntı Değer	191
3.7.5.3. Sınırlı yararlı ömür – itfa süresi ve yönteminin gözden geçirilmesi.....	192
3.7.6. Maddi Olmayan Duran Varlıkların Bilanço Dışı Bırakılması	192
3.7.7. M.S.U.G.T Uyumlaştırması.....	193
3.8. TMS 17 - KİRALAMA İŞLEMLERİ	196
3.8.1. Standardın Amacı ve Kapsamı.....	196
3.8.2. Standartta ait Kavramlar.....	197
3.8.3. Kiralama işlemlerinin ayrıştırılması	199
3.8.4. Finansal Kiralamanın Finansal Tablolarda Gösterilmesi	200
3.8.5. Faaliyet Kiralamanın Finansal Tablolarda Gösterimi	201
3.8.6. MSUGT Uyumlaştırması.....	201
3.9. TMS 40 - YATIRIM AMAÇLI GAYRİMENKULLER.....	212
3.9.1. Standardın Amacı ve Kapsamı.....	212
3.9.2. Standartta ait Kavramlar.....	213
3.9.3. Muhasebeleştirme	215
3.9.3.1. İlk Muhasebeleştirme sırasında ölçme	216
3.9.3.2. Muhasebeleştirme sonrasında ölçme	217
3.9.3.2.1. Maliyet yöntemi	217
3.9.3.2.2. Gerçeğe uygun değer yöntemi	218
3.9.3.3. Gerçeğe uygun değerın güvenilir bir şekilde tespit edilememesi	218
3.9.3.4. Transferler	219
3.9.3.5. Elden çıkarma	220
3.9.4. Finansal Tablo Açıklamaları	220
3.9.4.1. Gerçeğe uygun değer yöntemine ilişkin açıklamalar	222
3.9.4.2. Maliyet yöntemine ilişkin açıklamalar	222
3.9.5. MSUGT Uyumlaştırması.....	223
3.10. TFRS 5 - SATIŞ AMAÇLI ELDE TUTULAN DURAN VARLIKLAR VE DURDURULAN FAALİYETLER.....	228
3.10.1. Amaç ve Kapsam.....	228
3.10.2. Standartta geçen Kavramlar.....	228
3.10.3. Duran varlıkların, satış amacıyla elde tutulan olarak sınıflandırılması;.....	229

3.10.4.Elden çıkarılacak varlık grubunun ölçümü	231
3.10.5.Değer düşüklüğü zararlarının ve iptallerinin muhasebeleştirilmesi	231
3.10.6. Satış Amaçlı Olarak Sınıflandırılmaya Son Verme.....	232
3.10.7.Durdurulan faaliyetler ve finansal tablolarda sunumu	233
3.10.8.Sürdürülen faaliyetlere ilişkin kazanç veya kayıplar.....	234
3.10.9.MSUGT Uyumlaştırması.....	235
3.11. TMS 21 - KUR DEĞİŞİMİNİN ETKİLERİ.....	239
3.11.1. Standardın Amacı ve Kapsamı.....	239
3.11.2.Standardda ait Kavramlar	239
3.11.3.Başlangıç degerlemesi	240
3.11.4.Finansal Tabloların Değerlemesi ve Kapanış Kuru Yöntemi:	240
3.11.5.MSUGT Uyumlaştırması.....	241
3.12.TMS 19 - ÇALIŞANLARA SAĞLANAN FAYDALAR.....	246
3.12.1.Standardın Amacı ve Kapsamı.....	246
3.12.2.Standardda ait Kavramlar	247
3.12.3.Çalışanlara Sağlanan Faydalar	250
3.12.3.1.Çalışanlara Sağlanan Kısa Vadeli Planlar	250
3.12.3.2. İşten Ayrılma Sonrası Sağlanan Faydalar.....	253
3.12.3.2.1 Tanımlanmış Katkı Planları.....	254
3.12.3.2.2.Tanımlanmış Fayda Planları	254
3.12.3.3.Çalışanlara Sağlanan Diğer Uzun Vadeli Faydalar	255
3.12.3.4.İşten Çıkarma Tazminatları	255
3.12.4. Kıdem Tazminatı ve Vergi İlişkisi.....	257
3.12.5.MSUGT Uyumlaştırması.....	257
3.13.TFRS 2 - HİSSE BAZLI ÖDEMELER.....	262
3.13.1.Standardın Amacı ve Kapsamı.....	262
3.13.2.Standardda ait Kavramlar	263
3.13.3.M.S.U.G.T Uyumlaştırması.....	266
3.14.TMS 12 - VERGİLERİN MUHASEBELEŞTİRİLMESİ.....	271
3.14.1.Standardın Amacı ve Kapsamı.....	271
3.14.2.Standardda ait Kavramlar	271
3.14.3.Sürekli Farklar.....	274
3.14.4.Geçici Farklar.....	275
3.14.5.M.S.U.G.T Uyumlaştırması.....	277
DÖRDÜNCÜ BÖLÜM	285
4. İŞLETME TOPLULUKLARINA AİT MUHASEBE STANDARTLARI.....	285
4.1. TFRS 3 –İŞLETME BİRLEŞMELERİ	285
4.1.1.Amaç ve Kapsam.....	285
4.1.2.Standardda ait Kavramlar	287
4.1.3.İşletme Birleşmelerinde Muhasebeleştirme Yöntemleri	288
4.1.4.Satın Alma Yöntemi.....	288
4.1.4.1.Edinen işletmenin belirlenmesi	289
4.1.4.2.Birleşme tarihinin belirlenmesi	289
4.1.4.3.Muhasebeleştirme ve Ölçme	289
4.1.4.4.Şerefiyenin Ölçülmesi	291
4.1.5.MSUGT Uyumlaştırması.....	292

4.2.TMS 24 - İLİŞKİLİ TARAF AÇIKLAMALARI.....	296
4.2.1. Amaç ve Kapsam.....	296
4.2.2.Standarda ait Kavramlar.....	297
4.2.3.İlişkili Taraf Kapsamına Giren İlişkiler.....	298
4.2.4.İlişkili Tarafların Niteliklerinin Finansal tablolarda açıklanması.....	300
4.2.4.1.Kilit Yönetici Personele ödenen faydaların açıklanması.....	300
4.2.4.2. İşletme Ortaklıklarının açıklanması.....	300
4.2.4.3.İlişkili Taraflarla yapılan işlemlere örnekler.....	301
4.2.5.MSUGT Uyumlaştırması.....	301
4.3.TMS 27-KONSOLİDE VE BİREYSEL FİNANSAL TABLOLAR.....	306
4.3.1.Amaç ve Kapsam.....	306
4.3.2.Standarda ait Kavramlar.....	306
4.3.3.Konsolide Tablo hazırlamanın gerekli olmadığı durumlar.....	307
4.3.4.Konsolidasyon işlemleri.....	308
4.3.5.MSUGT Uyumlaştırması.....	309
4.4. TMS 28- İŞTİRAKLERDEKİ YATIRIMLAR.....	313
4.4.1.Amaç ve Kapsam.....	313
4.4.2.Standarda ait Kavramlar.....	313
4.4.3.Önemli Etki.....	314
4.4.4.İştiraklerin Muhasebeleştirilmesi.....	315
4.4.4.1.Maliyet Yöntemi.....	316
4.4.4.2.Özkaynak Yöntemi.....	317
4.4.5.MSUGT Uyumlaştırma.....	318
4.5.TMS 31 - İŞ ORTAKLIKLARINDAKİ PAYLAR.....	322
4.5.1.Amaç ve Kapsam.....	322
4.5.2.Standarda ait Kavramlar.....	323
4.5.3.Sözleşmeye bağlı düzenleme.....	324
4.5.4.İş ortaklıklarının çeşitleri.....	325
4.5.4.1.Müştereken kontrol edilen faaliyetler.....	325
4.5.4.2.Müştereken kontrol edilen varlıklar.....	326
4.5.4.3.Müştereken kontrol edilen işletmeler.....	328
4.5.5.Ortak Girişimcinin Kullandığı Konsolidasyon Yöntemleri.....	329
4.5.5.1.Oransal konsolidasyon.....	330
4.5.5.2.Özkaynak yöntemi.....	331
4.5.6.Müşterek Kontrolün Sona Ermesi.....	332
4.5.7. İş ortaklığı ile ortak girişimci arasındaki işlemler.....	333
4.5.8.MSUGT Uyumlaştırması.....	334
BEŞİNCİ BÖLÜM.....	343
5.TEK DÜZEN HESAP PLANI TASLAĞI ÖNERİSİ.....	343
SONUÇ.....	370
KAYNAKÇA.....	372

KISALTMALAR

BDDK: Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurulu

FASB: Financial Accounting Standards Board

G.U.D: Gerçeğe Uygun Değer

G.V.K: Gelir Vergisi Kanunu

IAS: International Accounting Standards

IASB: International Accounting Standards Board

IASC: International Accounting Standards Committee

IFAC: International Federation of Accountants

IFRIC: International Financial Reporting Interpretations Committee

IOSCO: International Organization of Securities Commissions

MSUGT: Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği

NBD: Net Bugünkü Değer

SAC: Standards Advisory Council

SEC: Securities and Exchange Commission

SPK:Sermaye Piyasası Kurulu

TDHP:Tek Düzen Hesap Planı

TDMS:Tek Düzen Muhasebe Sistemi

TFRS: Türkiye Finansal Raporlama Standartları

TMUDESK: Türkiye Muhasebe ve Denetim Standartları Kurulu

TMS: Türkiye Muhasebe Standartları

TMSK: Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu

TTK: Türk Ticaret Kanunu

TÜRMOB: Türkiye Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Odaları Birliği

UFRS: Uluslar arası Finansal Raporlama Standartları

UMS: Uluslar arası Muhasebe Standartları

US-GAAP: United States-Generally Accepted Accounting Principles

TABLO LİSTESİ

	Sayfa No
Tablo 1.3.1: Son halleriyle Standartlar ve Yorumlar.....	21
Tablo 2.1.1: Niteliklerine göre sınıflandırılmış Gelir Tablosu Örneği.....	27
Tablo 2.1.2: Fonksiyonlarına göre sınıflandırılmış Gelir Tablosu örneği.....	28
Tablo 2.5. 1: Bilanço esasına göre Vergi Değeri ile Muhasebe Değeri farklarının vergi açısından tespiti.....	57
Tablo2.9.1 : İşletmenin Faaliyet Bölümleri.....	123
Tablo 3.5.1: Yükümlülük ve Olasılık İlişkisi.....	181
Tablo3.5.2: Karşılıklar ve Koşullu Borçlar Arasındaki Farklar.....	187
Tablo 3.6.1: Maddi Duran Varlıklar, VUK ve TMS 16 kıyaslaması.....	207
Tablo 4.1.1: Grupiçi İşletmeleri Arasındaki İlişki.....	295
Tablo.4.4.1: Ortaklık Oranına Göre Standartlar ve Muhasebeleştirme.....	322

ŞEKİL LİSTESİ

	Sayfa No
Şekil 2.4.1: Bilanço Sonrasındaki Olaylar.....	59
Şekil 2.5.1: Muhasebe ve Mali Kar Farklarının Vergilendirilmesi.....	70
Şekil 2.9.1: Örnek Faaliyet Bölümleri.....	122
Şekil 3.4.1: Değer düşüklüğü testi.....	162
Şekil.4.1.1. İşletme Birleşmelerinde Edinilen İşletmenin G.U.D ve Şerefiye.....	299

GİRİŞ

Türkiye Muhasebe Standartları ile Muhasebe Uygulama Genel Tebliği ve Tek düzen Muhasebe Sisteminin uyumlaştırılması, farklılıkların hesap planına yansımalarının konu alındığı bu çalışmanın amacı, Türkiye Muhasebe Standartlarının tek düzen muhasebe uygulamaları ile olan farklılıklarını karşılaştırmak ve uygulamaya yardımcı olmaktır.

Çalışmamızın birinci bölümünde, konuya ilişkin genel kavramlar hakkında bilgi verilerek, Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği'nin ülkemiz muhasebesine katkıları incelenmiş ardından dünyadaki ve ülkemizdeki muhasebe standardizasyon çalışmaları hakkında bilgi verilmiştir. Çalışmamızın ikinci bölümünde, Finansal Tabloların Sunuluşuna ait Standartlar, üçüncü bölümümüzde Finansal Tablo Kalemlerinin Muhasebeleştirilmesine İlişkin Standartlar, dördüncü bölümümüzde de İşletme Toplulukları İçin Finansal Raporlama Standartları amaçları, kapsamı, muhasebeleştirilmesi anlatılarak uygulamaya yönelik örnekler verilmiştir.

Çalışmamızın beşinci ve son bölümünde ise, Türkiye Muhasebe Standartlarının getirdiği yeniliklerin, Tek düzen Muhasebe Hesap Planına olan yansımaları, hesap kodu bazında eklenerek tavsiye edilebilir bir hesap planı hazırlanmıştır.

Tezimizin konu ve anlam bütünlüğünü sağlamak maksadıyla bazı spesifik ve sektörel standartlar olan TFRS 4-Sigorta Sözleşmeleri, TFRS 6-Maden Kaynaklarının Araştırılması ve Değerlendirilmesi, TMS 11-İnşaat Sözleşmeleri, TMS 20-Devlet Teşvikleri,TMS 26- Emeklilik Fayda Planlarında Muhasebeleştirme ve Raporlama, TMS 29-Yüksek Enflasyonlu Ekonomilerde Finansal Raporlama,TMS 41-Tarımsal Faaliyetler ve Finansal Araçlarla ilgili Standartlar olan TFRS 7- TFRS 9-TMS 34-TMS 39, uygulamada henüz netlik ve ortak karar sağlanamadığı için çalışma kapsamı dışındadır.

BİRİNCİ BÖLÜM

1.KONUYA İLİŞKİN AÇIKLAMALAR

1.1.MUHASEBE SİSTEMİ UYGULAMA GENEL TEBLİĞİ VE TÜRKİYE MUHASEBE SİSTEMİNİN GELİŞİM SÜRECİ

Türkiye’de muhasebe sisteminin gelişimi devlet öncülüğünde başlamış , ekonomik ve siyasi ilişkilerimizin yoğun olduğu Fransız ve Alman Muhasebe sistemlerinden etkilenecek yada tamamen çevirisi yapıp kabul edilerek gelişimi sağlanmaya çalışılmıştır. 1994 yılına kadar muhasebe işlemleri üzerinde, 1958'den beri değiştirilmeyen Türk Ticaret Kanunu'nun yani sıra, Vergi Usul Kanunu, Kurumlar Vergisi Kanunu, Gelir Vergisi Kanununun etkileri olmuştur¹.

Türkiye’de Muhasebe Sisteminin gelişimine katkıda bulunan belli başlı kilometre taşlarını belirtmek gerekirse²;

1981 yılında Sermaye Piyasası Kanunu yürürlüğe girmiştir.

1989 yılında 3568 sayılı Meslek Kanunu yürürlüğe girmiştir.

1992 yılında Tek düzen Muhasebe Sistemi ve Hesap Planı yayınlanıp

1994 yılında yürürlüğe girmiştir.

1994 yılında Türkiye Muhasebe ve Denetim Standartları Kurulu (TMUDESK) TÜRMOB bünyesinde kurulmuştur.

1996 yılında TMUDESK Türkiye Muhasebe Standartlarını yayınlamaya başlamıştır.

1999 yılında TMSK 2499 sayılı Sermaye Piyasası Kanunu'na 18.12.1999 tarih ve 4487 sayılı Kanunla kurulmuştur.

¹ Sema Ulker, “Türkiye’de Muhasebe Sistemi”,Yönetim Dergisi, İstanbul,1997,s.19

² Hanifi Ayboğa, “Globalleşme Sürecinde Muhasebe Alanındaki Gelişmelere Ülkemizin Uyumu”,Balıkesir Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi, Balıkesir,2002,s.41

2003 yılında SPK Seri XI ve No:25 sayılı tebliğ ile UFRS ile uyumlu 33 adet standart yayınlamıştır³.

2005 yılı Ocak 2005'ten itibaren uluslar arası muhasebe standartları ile tam uyumlu Türkiye Muhasebe Standartlarını (TMS) yayınlamaya başlamıştır.

2007 Haziran ayı itibariyle, kavramsal çerçeve dışında 31 adet (TMS), 7 adet Türkiye Finansal Raporlama Standardı (TFRS) ve 10 adet TMS yayınlamıştır⁴.

2008 Nisan ayında, SPK , 2003 yılından beri uyguladığı 25 Nolu Tebliğ'i yürürlükten kaldırarak,Seri No:XI,No:29 Sermaye Piyasasında Finansal Raporlamaya İlişkin Esaslar Tebliğini Resmi Gazetede yayınlamıştır⁵.

2010 Ekim ayında KOBİ TFRS hakkında tebliğ, 27746 sayılı Resmi Gazete de yayımlanmıştır⁶, 2012 tarihinden itibaren de yürürlüğe konması planlanmıştır⁷.

Yukarıdaki sıralamada görüldüğü üzere, Türkiye'de 1994 yılından itibaren günümüze dek var olan ve henüz TTK tarafından Türkiye Muhasebe Standartlarının uygulanması zorunlu hale gelmediği için halen kullanılagelen Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği;

- Muhasebe bilgilerinin karar alma durumunda bulunan ilgililere yeterli ve doğru olarak ulaştırılması,
- Farklı işletmeler ile aynı işletmenin farklı dönemlerinin karşılaştırılması,

³ Yavuz Çiftçi ve Alper Erserim, "Muhasebe Standartlarında Uluslar arası Uyumlaştırma Çalışmaları ve Türkiye'deki Durumun İncelenmesi", "Uluslar arası Sermaye Hareketleri ve Gelişmekte olan Piyasalar Sempozyumu, Bandırma,24-27 Nisan 2008, http://bandirma.balikesir.edu.tr/bildiriler/34_Yavuz_Ciftci_Alper_Erserim.doc, (08.03.2010)

⁴ Çiftçi ,Erserim, s.17

⁵ <http://www.spk.gov.tr/apps/teblig/displayteblig.aspx?id=331&ct=f&action=displayfile&ext=.pdf>, (08.03.2010)

⁶ http://www.tmsk.org.tr/index.php?option=com_content&view=article&id=188:01112010&catid=3:flaberler, (08.11.2010)

⁷ Mehmet Şimşek(Maliye Bakanı), "Kobiler İçin TFRS Basın Toplantısı", http://www.dunyagazetesi.com.tr/kobiler-icin-daha-basit-standart-geliyor_104585_haber.html, (28.10.2010)

- Finansal tablolarda yer alan hesap adlarının tüm kesimler için aynı anlamı vermesi,
- Muhasebede terim birliğinin sağlanması suretiyle anlaşılabilir olması,
- İşletmelerle ilgililer arasında güven unsurunun oluşturulmasını sağlamıştır⁸.

Tebliğın düzenlenme amacında belirtilen *“Bilanço usulünde defter tutan gerçek ve tüzel kişilere ait teşebbüs ve işletmelerin faaliyet ve sonuçlarının sağlıklı ve güvenilir bir biçimde muhasebeleştirilmesi, mali tablolar aracılığı ile ilgililere sunulan bilgilerin tutarlılık ve mukayese edilebilirlik niteliklerini koruyarak gerçek durumu yansıtmasının sağlanması ve işletmelerde denetimin kolaylaştırılması”* hedefinin büyük ölçüde gerçekleşmiş olduğu meslek mensuplarının ve diğer ilgi gruplarının beyanlarında sıkça görülmektedir⁹.

Henüz üzerinde çalışılmakta olup yakın bir zamanda yayınlanacak ve yasalaşacak olan Türk Ticaret Kanunu Tasarısı, halka açık olsun olmasın, tüm işletmelerin finansal tablolarının, TMSK tarafından yayınlanan TMS’ye göre hazırlanmasını öngörmüştür¹⁰.

Yeni Türk Ticaret Kanununun yasalaşması ile, Türkiye’de Muhasebe Otoriteleri ve Kurumları TMS’ na ağırlık vererek, uluslar arası uygulamalara entegre olmaya yoğunlaşacaklardır. TMS/IFRS’lerin yayımlanmış olması, tekdüzen muhasebe sisteminin fonksiyonunu tamamladığı anlamına gelmemekte, aksine TMS/IFRS’lerin sağlıklı uygulanması ve karşılaştırılabilirliği ve güvenilirliği sağlamak için önemini artırmaktadır. TMS/IFRS’ler kuşkusuz hesap planında ve finansal tablolarda bazı değişiklikleri gerektirmektedir. Kanımızca, mevcut hesap planının yapısında kökten değiştirilmeler yapılmadan da gerekli uyarlamaların gerçekleştirilmesi olanaklıdır¹¹.

⁸ Nalan Akdoğan ve Orhan Sevilengül, “TMS ve IFRS Uygulamalarının Tek düzen Hesap Planı Üzerine Etkileri ve Öneriler”, VI.ASSMO Muhasebe Uygulamaları ve Vergi Mevzuatı Sempozyumu ,Antalya,2008

⁹ Nalan Akdoğan ve Orhan Sevilengül, “Türkiye Muhasebe Standartlarına Uyum İçin Tek düzen Hesap Planında Yapılması Gereken Değişiklikler”, Mali Çözüm, Sayı:84,2007

¹⁰ Türk Ticaret Kanunu Tasarısı - Geleceği Hazırlayan Bir Düzenleme,Pricewaterhousecoopers ,Aralık 2009,s.17, http://www.pwc.com/tr_TR/tr/publications/Assets/TTK-TR-Aralik-2009.pdf, (18.03.2010)

¹¹ Akdoğan,Sevilengül,s.187

Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği, Türk Muhasebe Sisteminin temel altyapısını oluştursa da TMS/TFRS'lerin daha detaylı, daha sistematik, daha şeffaf uygulamalar getireceği bir gerçektir.

1.2.DÜNYA'DAKİ MUHASEBE STANDARDİZASYON ÇALIŞMALARI VE İLGİLİ KURULUŞLAR

1.2.1.Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu (IASB)

Uluslararası Muhasebe Standartları Komitesi (International Accounting Standarts Commitee-IASC) 29 Haziran 1973 tarihinde Avustralya, Kanada, Fransa, Almanya, Japonya, Meksika, Hollanda, İngiltere, İrlanda ve Amerika Birleşik Devletleri muhasebe örgütlerinin anlaşması sonucu kurulmuştur¹². Merkezi Londra'da bulunan ve bağımsız bir organizasyon niteliğindeki komiteye 100'den fazla ülkeden 2.000.000'u aşkın muhasebeciyi temsil eden 140'dan fazla muhasebe kuruluşu üyesidir¹³.

Günümüze kadar, 200 dünya ülkesinden Çin ve Japonya'da dahil olmak üzere 122 tanesi UFRS kabul etmiştir, 2015 yılına kadar da 150 ülkenin standartları kabul ederek kullanması öngörülmektedir¹⁴.

Kurulduğu günden itibaren IASC adıyla görev yapan Kurul'un bu tarihe kadar yayımlanmış olduğu standartlar "*Uluslararası Muhasebe Standardı-TMS (InternationalAccounting Standards-IAS)*"olarak adlandırılmıştır. Uluslararası Muhasebe standartlarını oluşturma görevi, 1973'ten 2001 yılına kadar Uluslararası Muhasebe Standartları Komitesi (IASC) tarafından yürütülmüştür. IASC muhasebe standardı belirleme görevini 2001 yılında Uluslararası Muhasebe Standartları Kuruluna (IASB) devretmiştir.

Nisan 2001'den sonra IASB, o güne kadar yayımlanan uluslararası muhasebe standartlarını aynı adla kabul ederek, bunlarla ilgili uyumlaştırma ve güncelleştirme çalışmalarını başlatmıştır. Bu tarihten sonra IASB tarafından kabul edilerek yürürlüğe

¹² Cemal İbiş ve Serdar Özkan, "Uluslararası Finansal Raporlama Standartları (UFRS)' na Genel Bakış", Mali Çözüm, Sayı:74, 2006,s.28

¹³ Başak Ataman Akgül ve Hüseyin Akay, Uluslar arası Muhasebe Standartları ve Türkiye'de Uygulama Etkinliğine İlişkin Bir Araştırma ,Türkmen Kitabevi,s.36

¹⁴ Sir David Tweedie, "TFRS 2010 Çevirisi Açılış Konuşması",www.tmsk.org.tr, (08.11.2010)

konan standartlar ise, “*Uluslararası Finansal Raporlama Standardı-UFRS (International Financial Reporting Standards-IFRS)*” adı altında yeni kod verilerek yayımlanmaktadır. Bütün standartlar (TMS ve UFRS’ler) da set olarak “Uluslararası Finansal Raporlama Standartları” olarak tanımlanmıştır¹⁵. IAS ve IFRS aralarındaki fark çıkarıldıkları zamanla ilgili olup, IASB’nin yaptığı ilk standart düzenlemeleri IAS; TMSK’nın yaptığı ilk düzenlemeler TMS olarak yapılmıştır. IASB, IASC tarafından yayımlanmış olan IAS’leri de benimseyeceğini duyurmuştur¹⁶.

Bu tarihten sonra çıkan muhasebe standartlarına ilişkin düzenlemeler IFRS olarak yayımlanmaktadır. TMSK da bu ayrımı dikkate alarak IFRS’lerle tam uyumlu TFRS’leri yayımlamaktadır.

Ayrıca Kurul, Daimi Yorum Komitesi (SIC) tarafından yayımlanmış olan muhasebe standardı yorumlarını *TMS Yorumları*, Uluslararası Muhasebe Standartları Yorumlama Komitesi (IFRIC) tarafından yayımlanan muhasebe standardı yorumlarını ise *TFRS Yorumları* olarak mevzuatımıza kazandırmış bulunmakta ve kazandırmaya devam etmektedir¹⁷.

1.2.2.Amerika Birleşik Devletlerindeki Durum

Dünyada muhasebe uygulamalarında kabul edilen iki muhasebe standart seti bulunmaktadır. Bunlardan biri Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu (IASB) tarafından oluşturulan Uluslararası Finansal Raporlama Standartları UFRS (IFRS; International Financial Reporting Standards), diğeri ise ABD’de Finansal Muhasebe Standartları Kurulu (FASB) tarafından oluşturulan ABD Genel Kabul Görmüş Muhasebe ilkeleri (US GAAP)’dir. Bu iki muhasebe standart seti arasındaki temel fark ise, IASB tarafından oluşturulan muhasebe standartlarının "*ilke bazlı*" standartlar olmasına karşın; US GAAP standartlarının "*kural bazlı*" olmasıdır¹⁸.

¹⁵ Çiftçi , Erserim , s.8

¹⁶ Türkiye Muhasebe Standartları 2009 Yılı Faaliyet Raporu,s.15,
http://www.tmsk.org.tr/index.php?option=com_content&view=article&id=16&Itemid=63, (09.10.2010)

¹⁷ Türkiye Muhasebe Standartları 2009 Yılı Faaliyet Raporu,s.16,
http://www.tmsk.org.tr/index.php?option=com_content&view=article&id=16&Itemid=63, (09.10.2010)

¹⁸ İbiş , Özkan ,s.25

Ekim 2002’ de, IASB ve Amerikan Finansal Muhasebe Standartları Kurulu arasında, Norwalk Anlaşması imzalanmıştır. Amerikan Finansal Muhasebe Standartları Kurulu ve TMSK, Birleşik Devletlerde genel kabul görmüş muhasebe standartları (US GAAP) ile Uluslar arası Finansal Raporlama Standartlarının birbiri ile uyumlu hale getirilmesi ile ilgili taahhütlerini bir mutabakat anlaşması yayınlayarak resmileştirmiştir. Bu anlaşma ile mevcut finansal raporlama standartlarını mümkün olduğunca kısa sürede birbiriyle uyumlu hale getirilmesi ve gelecek ile ilgili olan çalışma programlarını koordine ederek uyumun devamının sağlanması amaçlanmıştır¹⁹.

1.2.3. Uluslararası Menkul Kıymetler Komisyonlar Örgütü (IOSCO)’nun Çalışmaları

IOSCO (International Organization of Securities Commissions and Similar Organizations), ABD’deki Sermaye Piyasaları Komisyonu (SEC- Securities and Exchange Commission), İngiltere’deki Finansal Kurumlar Otoritesi (Financial Services Authority), Türkiye’deki Sermaye P

iyasası Kurulu²⁰ (SPK) ve bunlara benzer toplam 186 üyeli ulusal menkul kıymet düzenleme komisyonlarının dünya çapındaki birliğidir²¹. 1983 yılında kurulan IOSCO ‘nın destek ve teşvikini gören IASB, global muhasebe harmonizasyonunun önde gelen kurumu haline gelmiştir²².

IASB’nin çalışmalarını destekleme politikasını benimsemiş olan IOSCO, bu konuda yürüttüğü bir projenin sonucu olarak; 2000 yılı Mayıs ayında uluslararası menkul kıymet ihraçlarında kullanılmak üzere IASB tarafından oluşturulan temel standartlar setini onaylamıştır²³.

¹⁹ Necdet Sağlam ve Bünyamin Öztürk, “Muhasebe Standartlarının Oluşum Süreci” ,SAĞLAM,ŞENGEL,ÖZTÜRK, “Türkiye Muhasebe Standartları Uygulaması”, Maliye Hukuk Yayınları, Ankara, 2009, s.20

²⁰ SPK, 1988 yılında üye olmuştur.

²¹ Cemal İbiş ve Ayça Akarçay, “ IOSCO Deklarasyonu ve Menkul Kıymet Borsalarında IAS’in Uygulanma Süreci”, Muhasebe Denetimi Sempozyumu, 16-19 Nisan 2003, Mali Çözüm, s.6

²² İdil Kaya , “ FASB-IASB Anlaşması ve Global Finansal Muhasebe Standartlarına Doğru”, Muhasebe Denetimi Sempozyumu, 16-19 Nisan 2003, Mali Çözüm, s.6

²³ İbiş, Akarçay, s.4

1.2.4.AB'nin UFRS Çalışmalarına Yaklaşımı

AB, 1990'ların başından itibaren, Avrupa çapında muhasebe standardı oluşturacak bir kurulun kurulması gibi hususları da içeren alternatif harmonizasyon stratejileri üzerinde çalışmıştır. Sonuç olarak 14 Kasım 1995'te Avrupa Komisyonu muhasebe standartlarının harmonizasyonunda AB'nin yeni stratejisini belirleyerek Avrupa Konseyi'ne ve Avrupa Parlamentosuna bildirmiştir. Buna göre AB'nin yeni stratejisi, muhasebe standartlarının gelişimde IASC/IOSCO girişimlerinin desteklenmesi ve AB muhasebe uygulamalarının IAS(o zamanki adıyla) uyumlu hale getirilmesidir²⁴.

19 Temmuz 2002 tarihinde, sermaye piyasasının etkin ve verimli işlemesine yardımcı olmak üzere, uluslar arası muhasebe standartlarının uygulanmasına ilişkin 16/02/2002 tarihli AB tüzüğü kabul edilmiştir. Bu düzenlemeyle, AB de faaliyet gösteren, hisse senetleri borsada işlem gören tüm işletmelerin hazırlayacakları konsolide finansal tabloların, en geç 1.1.2005 tarihinden itibaren UFRS kurulunca yayınlanan standartlarla uyumlu olması benimsenmiştir²⁵.AB ülkelerinde halka açık olmayan şirketlerin konsolide finansal tabloları için uygulanması serbest bırakılmıştır.

1.2.5.Basel Komitesi UFRS Çalışmaları

Bankacılık işlemlerini düzenleyici otoriteler tarafından oluşturulmuş olan Basel Komitesi (Basel Committee on Banking Supervision), UFRS üzerinde yürüttüğü çalışmalar sonucunda, Nisan 2000'de UFRS'i ve uluslararası muhasebe uygulamalarında yakınsama çabalarını desteklediğini açıklamıştır. Bankacılık sektöründe Basel-II kuralları önümüzdeki yıllardan itibaren uygulanmaya başlanacaktır. İşletmelerin bankalarla çalışabilmesi için Uluslararası Finansal Raporlama Standartları uygulamaları gerekmektedir²⁶.

²⁴ Sağlam , Öztürk, s.20

²⁵ Sağlam, Öztürk, s.21

²⁶ İbiş , Özkan , s.31

1.2.6.UFRS ve US GAAP Yakınlaştırma Çalışmaları

IASB-FASB arasında, UFRS'ler ile Amerikan Genel Kabul Görmüş Muhasebe ilkeleri (US GAAP) arasındaki farkları gidermek üzere, 18 Eylül 2002 tarihinde imzalanan Norwalk Anlaşması'yla Yakınsama Projesi (Convergence Project) başlatılmıştır. Söz konusu anlaşma, 27 Şubat 2007'de güncellenmiş ve dünya sermaye piyasalarında kullanılması amacıyla yüksek kalitede ve geniş kullanımlı muhasebe standartlarının geliştirilmesi ortak amaç olarak belirlenmiştir²⁷.

UFRS ve US-GAAP yakınsama çalışmaları halen süregelmektedir. UFRS'lerin yaklaşık 2800 sayfa civarında olmasına rağmen US-GAAP 17.000 sayfadır. Gelecek yıllarda UFRS'lerin daha da sadeleştirilerek 2500 sayfa civarı olması hedeflenmiştir²⁸.

1.3.TÜRKİYE'DEKİ MUHASEBE STANDARDİZASYON ÇALIŞMALARI VE İLGİLİ KURULUŞLAR

Türkiye'de şirketlerin halka açılması, hisse senetlerinin dünya borsalarında işlem görmesi ve uluslararası ticari ilişkilerin önemli boyutlara ulaşması, IAS'e uygun mali raporların kullanılmasını ön plana çıkartmıştır. Bu nedenle, ülkemizdeki muhasebe standartlarının UFRS ile uyumunun sağlanması kaçınılmaz hale gelmiştir. Türkiye'de bu konuda çalışma yapan belli başlı kurumlar ve çalışmaları aşağıda özetlenmiştir.

1.3.1.Sermaye Piyasası Kurulu (SPK)

Sermaye Piyasası Kurulu, 1981 yılında 2499 sayılı Sermaye Piyasası Kanunu ile kurulmuştur ve Başbakan tarafından görevlendirilen Devlet Bakanlığı'na bağlı bir kuruluştur²⁹.

Sermaye Piyasası Kurulu "SPK Finansal Raporlama Standartları'nın Uluslar arası Standartlara Tam Uyum Projesi" ni hayata geçirmiştir. Bu çerçevede UFRS ile uyumlu muhasebe standartlarını hazırlamış ve Seri XI, No:25 sayılı "Sermaye Piyasasında Muhasebe Standartları Hakkında Tebliğini,15.11.2003 tarihli ve 25290

²⁷ Çiftçi, Erserim, s.13

²⁸ Sir David Tweedie, "UFRS 2010 Çevirisi Açılış Konuşması",www.tmsk.org.tr, (08.11.2010)

²⁹<http://www.spk.gov.tr/indexcont.aspx?action=showpage&menuid=0&pid=0>, (10.11.2009)

sayılı mükerrer Resmi Gazete’de yayımlanmıştır. Bu Tebliğ’de UFRS ile uyumlu ek 2’de yer alan 33 adet standart mevcuttur.³⁰.

9 Nisan 2008 tarihinde SPK, 2003 yılından beri uyguladığı 25 Nolu Tebliğ’i yürürlükten kaldırarak, Seri No:XI, No:29 Sermaye Piyasasında Finansal Raporlamaya İlişkin Esaslar Tebliğini Resmi Gazetede yayınlamıştır³¹.

1.3.2.Türkiye Muhasebe ve Denetim Standartları Kurulu (TMUDESK)

Türkiye’de standart karmaşasına son vermek ve tüm kesimleri bağlayıcı standartları tek elden yayınlamak üzere, çeşitli kesimlerden temsilcilerin katılımıyla 1990 yılında Muhasebe Standartları Komisyonu kurulmuştur. Bu komisyon görevini, çalışma esasları 09.02.1994 tarihinde yayımlanan ve TÜRMOB bünyesinde, 1 Nolu yönerge ile kurulan Türkiye Muhasebe ve Denetim Standartları Kurulu(TMUDESK)’na devretmiştir³².

Kurul 14.04.1996 tarihli toplantısında, 11 adet standart taslağının “Türkiye Muhasebe Standardı” olarak kabulüne oy birliği ile karar verilmiştir. Bu standartlar, 01.01.1997 tarihinden itibaren yürürlüğe girmiştir. Daha sonra kurul, 1999 ve 2001 tarihlerinde standartlarda güncelleme yaparak yeni standartlar yayınlamıştır. Daha sonra kurulun görevi, ilgili kanunda(SPK) değişiklik yapılarak TMSK’ na devredilmiştir³³.

1.3.3.Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu (TMSK)

SPK’nın yanısıra, Türkiye’de “*Ulusal Muhasebe Standartları*”nın oluşturulabilmesi amacıyla 18.12.1999 tarih ve 4487 sayılı Kanun ile 2499 sayılı Sermaye Piyasası Kanunu’na eklenen EK-1’inci Standardın ilgili maddesi ile “*Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu*” (TMSK) kurulmuştur ve kamu tüzel kişiliğine haiz, idari ve mali özerkliğe sahiptir Maliye Bakanlığı ile ilişkilendirilmiştir³⁴. TMSK, 07.03.2002 tarihinde, IFRS ile uyumlu muhasebe standartları saptamak ve yayınlamak

³⁰ İbiş, Özkan, s.25

³¹ <http://www.spk.gov.tr/apps/teblig/displayteblig.aspx?id=331&ct=f&action=displayfile&ext=.pdf>, (08.03.2010)

³² Yüksel Koç Yalkın ,Volkan Demir , Defne Demir, “Uluslararası Finansal Raporlama Standartları ve Türkiye’de Finansal Raporlama Standartlarının Gelişimi” Mali Çözüm,2006, Sayı.76

³³ Yalkın , Demir V, Demir D, s.298

³⁴ http://www.tmsk.org.tr/index.php?option=com_content&view=article&id=12&Itemid=59,10.11.2009, (27.03.2010)

amacıyla faaliyete geçmiş olup, bundan böyle TMSK' in görevlerini bugüne kadar yapmış olduğu çalışmalarla birlikte devralmıştır³⁵.

Böylece Türkiye'de muhasebe standartları çıkartma yetkisi tek bir kuruluşa verilerek bu konuda önemli bir adım atılmıştır. Kurul'un kuruluş amacı, sitesindeki **“Türkiye Muhasebe Standartları Kurulunun Çalışmalarına İlişkin Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmelik”** te *“Kurul(TMSK); finansal tabloların gerçek durumu yansıtan, güvenilir, karşılaştırılabilir, ihtiyaca uygun, anlaşılabilir ve tutarlı olmaları için ulusal muhasebe ilkelerinin gelişmesi ve benimsenmesini sağlamak ve kamu yararı elde edilmesine yönelik bir biçimde uygulanacak olan ulusal muhasebe standartlarını saptamak ve yayımlamak amaçlarıyla kurulmuştur.”*³⁶ olarak açıklanmıştır.

Son olarak “TFRS 9 Finansal Araçlar” Standardının 27 Nisan 2010 tarihinde Resmi gazetede yayınlanması ile beraber, TMSK' nın günümüze dek çevirdiği standart ve yorumların son hali aşağıdadır³⁷.

Tablo 1.3.1: Son halleriyle Standartlar ve Yorumlar

TMS/TFRS SETİ
Finansal Tabloların Hazırlanma ve Sunulma Esaslarına 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
-
TMS 1 Finansal Tabloların Sunuluşu

³⁵ Ahmet Başpınar, “Türkiye’de ve Dünyada Muhasebe Standartlarının Oluşumuna Genel Bir Bakış”, Maliye Dergisi, Mayıs-Aralık, 2004,s.146

³⁶ http://www.tmsk.org.tr/dosyalar/yoneticiozetleri/TMSK_Yonetmelik.pdf, (01.04.2010)

³⁷ http://www.tmsk.org.tr/tms_seti/TFRS/TFRS_9_Tebligi_S%C4%B1ra_No_172.pdf, (18.11.2010)

TMS 2 Stoklar
TMS 7 Nakit Akış Tablosu
TMS 8 Muhasebe Politikaları, Muhasebe Tahminlerinde Değişiklikler ve Hatalar
TMS 10 Raporlama Döneminden (Bilanço Tarihinden) Sonraki Olaylar
TMS 11 İnşaat Sözleşmeleri
TMS 12 Gelir Vergileri
TMS 16 Maddi Duran Varlıklar
TMS 17 Kiralama İşlemleri
TMS 18 Hasılat
TMS 19 Çalışanlara Sağlanan Faydalar
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 Konsolide ve Bireysel Finansal Tablolar
TMS 28 İştiraklerdeki 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 9 Saklı Türev Ürünlerinin Yeniden Değerlendirilmesi
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
-
TMS Yorum 10 Devlet Yardımları - İşletme Faaliyetleri ile Özel Bir İlişkisi Bulunmayanlar
TMS Yorum 12 Konsolidasyon - Özel Amaçlı İşletmeler
TMS Yorum 13 Müştereken Kontrol Edilen İşletmeler - Ortak Girişimcilerin Parasal Olmayan Katılım Payları
TMS Yorum 15 Faaliyet Kiralamaları - Tesvikler
TMS Yorum 21 Gelir Vergileri - Yeniden Değerlenen Amortismanına Tabi Olmayan Varlıkların Geri Kazanımı
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:www.tmsk.org.tr, (08.11.2010)

1.3.4.Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurumu (BDDK)

1999 yılında bankacılık sektörünün düzenlenmesi ve denetlenmesindeki ve sektöre ilişkin tek bir bağımsız denetleyici ve düzenleyici kurumun kurulması kararlaştırılmıştır. Buradaki temel amaç, düzenleme ve denetimin etkinliğinin artırılması ve bağımsız bir karar alma mekanizmasının oluşturulmasıdır. Bu gelişmelerin sonucu olarak, 4389 sayılı Bankacılık Kanunu ile Haziran 1999'da Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurumu (BDDK)'nun kurulmasına karar verilmiş ve Kurum Ağustos 2000'de faaliyetlerine başlamıştır³⁸.

Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurumu (BDDK) tarafından bankaların; hesap ve kayıt düzeninde şeffaf ve tek düzenin sağlanması, gerçekleşen işlemlerin kayıt dışında kalmasının önlenmesi, konsolide ve konsolide olmayan bazda mali durumları, mali performansları hakkında bilgileri içeren mali tabloların zamanında ve doğru bir şekilde hazırlanması, raporlanması ve yayımlanmasına ilişkin esas, usul ve ilkelerin belirlenmesi amacıyla, Haziran 2002'de "*Muhasebe Uygulama Yönetmeliği*" yayınlanmıştır. Bu yönetmelik ile bankacılık sektörü için 19 adet muhasebe standardı Türkiye'de uygulamaya konulmuştur³⁹.

1.3.5.Yeni Türk Ticaret Kanunu Tasarısı

Türk Ticaret Kanunu Tasarısı (TTK Tasarısı) 1535 madde ile 2 geçici maddeden oluşmaktadır. Anılan tasarı Bakanlar Kurulunca 9 Kasım 2005 tarihinde Türkiye Büyük Millet Meclisi Başkanlığına gönderilmiştir. Tasarının görüşülmesinden sorumlu olan TBMM Adalet komisyonu, 1 Aralık 2005 tarihli toplantısında Tasarı üzerinde ayrıntılı bir çalışma yapmak üzere Adalet Alt Komisyonunu görevlendirmiştir⁴⁰.

8 Kasım 2006 tarihinde TBMM Adalet Komisyonunda, TTK Tasarısının görüşülmesinin usul ve esaslarını belirlemek üzere bir toplantı yapılarak Komisyon

³⁸ BDDK Tanıtım Kitapçığı, s.5
http://www.bddk.org.tr/WebSitesi/turkce/Kurum_Bilgileri/BDDK_Hakinda/5802BDDK_Tanitim_Kitapciği_31_07_2009.pdf, (23.03.2010)

³⁹ Çiftçi, Erserim, s.15

⁴⁰ Türkiye Muhasebe Standartları 2009 Yılı Faaliyet Raporu,s.37,
http://www.tmsk.org.tr/index.php?option=com_content&view=article&id=16&Itemid=63, (09.10.2010)

üyelerinin bu hususu değerlendirmeleri için süre verilmiştir. TTK Tasarısının Adalet Komisyonunda görüşülmesini müteakiben söz konusu Kanun Tasarısı TBMM Genel Kuruluna gönderilmiş ve ilk 77 maddesi kabul edilmiştir. Kanun Tasarısının Meclis Genel Kurulunda görüşülmesine bütçe görüşmelerinin başlaması nedeniyle ara verilmiştir. Tasarının kalan bölümlerinin önümüzdeki yasama dönemlerinde kabul edilmesi beklenmektedir⁴¹.

TBMM alt komisyonunda ele alınan Türk Ticaret Kanunu Tasarısı'nın ilgili 88. maddesi ile tacirlerin muhasebeye ilişkin konularda doğrudan Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu tarafından yayımlanacak olan Türkiye Muhasebe Standartlarına uyulması hususu hükme bağlanmıştır. *“Bu hüküm gerçek ve tüzel kişilerin ticari defterlerine, küçük ve orta ölçekli işletmelere, ticaret şirketlerinin finansal tablolarıyla konsolide hesaplara, hatta gereğinde, esnafa Türkiye Muhasebe Standartlarının uygulanacağı hükme bağlanmaktadır⁴².”*

Böylece, önümüzdeki yıllarda yürürlüğe girmesi beklenen Türk Ticaret Kanunu Tasarısı ile tüm işletmelere UFRS ile tam uyumlu Türkiye Muhasebe Standartlarına uyma zorunluluğu öngörülmüştür.

1.4.MUHASEBE STANDARTLARININ KAVRAMSAL ÇERÇEVESİ

1.4.1.Kavramsal Çerçevenin Amacı

Kavramsal çerçeve, finansal tablo kullanıcılarının ortak bir dil birliğine varmaları için finansal tabloların hazırlanması, sunulması için kullanılan kavramları, usulleri, esasları ilke temelli olarak izah etmeyi amaçlamaktadır. Bu bağlamda Kavramsal Çerçeve, muhasebe standardı değildir, kavramların kullanıcılar tarafından algılanmasına ve kullanıcılar için *“ortak bir kavram birliği”* oluşturmaya yardımcı olmaktadır.

⁴¹ Türkiye Muhasebe Standartları 2009 Yılı Faaliyet Raporu,s.37,
http://www.tmsk.org.tr/index.php?option=com_content&view=article&id=16&Itemid=63, (09.10.2010)

⁴² <http://www.tbmm.gov.tr/sirasayi/donem23/yil01/ss96.pdf>,

Kavramsal Çerçeve, birbiriyle ilişkili amaçların ve esasların bütünüdür. *Amaçlar*; finansal raporlamanın hedeflerini belirlerken “*esaslar*” da bu amaçların yerine getirilmesi ile ilgili kavramları belirler. Bu kavramlar, muhasebeleştirilmesi gereken işlem, olay ve koşulların seçimine, onların nasıl kayda alınması ve ölçülmesi gerektiğine ve nasıl özetlenmesi ve raporlanması gerektiğine yönelik yol göstericileri belirler⁴³.

TFRS'nin uygulanmasından önce “*Kavramsal Çerçeve*” iyi anlaşılmadığıdır. Çünkü TFRS'nin çeşitli finansal tablo kalemlerinin ölçülmesi ile ilgili olarak kural koyma şekli, Vergi Usul Kanunu (VUK) ve tebliğlerinin kesin hükümlerinden farklıdır. TFRS kesin hükümler içermez, kural temelli değil, ilke temellidir. TFRS'de, finansal tablo kalemlerinin değerlemesinde, çoğu durumda bu tabloları hazırlayanların kendi yargılarını kullanmalarına müsaade edilmektedir⁴⁴.

Son yıllarda IASB ve FASB standart oluşturmada “*kural temelli*” değil de “*ilke temelli*” bir yapı oluşturmayı benimsemiştir. İlke temelli olabilmek için, standartların oluşturulmasında geleneksel uygulama kurallarının (convention) bir araya getirilmesi şeklinde değil de temel kavramlara (konseptlere) dayanılması şeklinde bir yol izlenmesi gerekir. Tutarlı muhasebe ve raporlama uygulamaları sağlayabilmek amacıyla çeşitli konularda standartlar oluşturabilmek için temel kavramların sağlam, kapsamlı ve kendi içinde tutarlı olduğu bir çerçeve geliştirilmesi gerekir⁴⁵.

Kavramsal Çerçevenin amacı; kullanıcıların ekonomik kararlar verirken faydalanmaları için işletmenin finansal durumu, performansı (faaliyet sonuçları) ve finansal durumundaki değişiklikler hakkında bilgi sağlamaktır. Kullanıcılar bu bilgilerle donatılırsa, işletmenin nakit ve nakit benzeri kaynakları yaratma kabiliyetini daha iyi

⁴³ Foster John, Johnson Todd, “Why does the FASB have a Conceptual Framework?” Understanding the issues, FASB, Aktaran: Saim Önce, “Kavramsal Çerçeve”, SAĞLAM N, ŞENGEL S, ÖZTÜRK B., “Türkiye Muhasebe Standartları Uygulaması”, Ankara, Maliye Hukuk Yayınları, 2009, s.40

⁴⁴ Kerem Sarioğlu, “Finansal Tabloların Hazırlanması ve Sunulması ile ilgili Kavramsal Çerçeve”, Volkan Demir (Ed.), “Seçilmiş Türkiye Muhasebe Standartları”, İstanbul, İSMMO Yayınları, 2009, s.12

⁴⁵ Bullen Halsey, Crook Kimberley, “A New Conceptual Framework Project” Revisiting the Concept”, IASB, Aktaran: Saim Önce, “Kavramsal Çerçeve”, SAĞLAM N, ŞENGEL S, ÖZTÜRK B., “Türkiye Muhasebe Standartları Uygulaması”, Ankara, Maliye Hukuk Yayınları, 2009, s.41

değerlendirebilirler⁴⁶

Kavramsal Çerçeve bir Muhasebe Standardı değildir. Dolayısıyla herhangi bir ölçüm veya kamuyu aydınlatma konusunda standart belirlememektedir. Kavramsal Çerçeve Türkiye Muhasebe Standartlarının herhangi birinin yerini alacak hiç bir husus yer almamaktadır. (Kavramsal Çerçeve,2).

Kavramsal Çerçeve ile Türkiye Muhasebe Standartlarından biri arasında uyumsuzluk söz konusu olduğunda Türkiye Muhasebe Standardı, Kavramsal Çerçeveden önce gelir. (Kavramsal Çerçeve,3).

TMSK, Kavramsal Çerçeve'nin uygulanmasında edineceği deneyimler çerçevesinde zaman zaman Kavramsal Çerçeve'de değişiklikler yapabilir. (Kavramsal Çerçeve,4).

1.4.2.Kavramsal Çerçevenin Kapsamı

Finansal tabloların hazırlanması ve sunulması ile ilgili sorumluluk işletme yönetimindedir. Finansal tablo kullanıcıları ise; Yatırımcılar, borç verenler, devlet kurum ve kuruluşları, kamuoyu, müşteriler, çalışanlar olarak örneklendirilebilir⁴⁷.

Kavramsal Çerçeve aşağıda belirtilen konuları düzenler⁴⁸:

- Finansal tabloların amacı,
- Finansal tablolarda yer alan bilgilerin yararlılığını belirleyen niteliksel özellikler,
- Finansal tabloları oluşturun unsurların tanım, tahakkuk ve ölçümleme esasları,
- Sermaye ve sermayenin devamlılığı (korunması) kavramları.

Kavramsal Çerçeve, halka açık olsun veya olmasın finansal raporlama yapan

⁴⁶Remzi Örtten, Hasan Kaval, Aydın Karapınar, "TMS-TFRS, Türkiye Muhasebe –Finansal Raporlama Standartları" Gazi Yayınevi, Ankara,2009,s.3

⁴⁷ Sarioğlu K , s.14

⁴⁸ Örtten, Kaval, Karapınar, s.2

bütün ticari, sınai ve diğer işletmelerin finansal tablolarına uygulanır.(Kavramsal Çerçeve, 8)

Türkiye Muhasebe Standartları, 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu kapsamındaki kuruluşlara uygulanmaz. (Kavramsal Çerçeve, 8)

1.4.2.1.Finansal Tabloların Amacı

Finansal tabloların amacı, kullanıcıların ekonomik kararlar verirken faydalanmaları için işletmenin finansal durumu, performansı(faaliyet sonuçları) ve finansal durumundaki değişiklikler hakkında bilgi sağlamaktır⁴⁹.

Finansal Tablolar, kullanıcılarına ekonomik kararlar verirken, işletmenin⁵⁰;

- Finansal Durumu,
- Finansal Performansı(Faaliyet sonuçları),
- Finansal Durumundaki Değişmeler, hakkında bilgi sunmalıdır.

“*Finansal durum*” hakkındaki bilgiler öncelikle bilançoda yer alır. Dolayısı ile, **bilançodaki** verilerden elde edilen likiditeye, sermayenin gücüne dair bilgiler işletmenin finansal durumunu gösterir⁵¹.

“*İşletmenin faaliyet sonuçları*” diğer ifadeyle “*performansı*”, kar elde edebilme kabiliyetini ifade eder. İşletmenin mevcut kaynakları kullanarak, nakit yaratma kabiliyeti, performansını gösterir. İşletmenin performansına dair bilgiler, **gelir tablosunda** yer alır⁵².

“*Finansal durumundaki değişmelerin*”, takip edilebilmesi için ise **nakit akış tablosundan** yararlanılmalıdır. Raporlama dönemindeki, yatırım, finansman, işletme

⁴⁹ Örtten, Kaval, Karapınar, s.3

⁵⁰ Saime Önce, “Kavramsal Çerçeve”,Sağlam N,Şengel S,Öztürk B(Ed.), “Türkiye Muhasebe Standartları Uygulaması”,Ankara,Maliye Hukuk Yayınları,2009,s.44

⁵¹ Örtten, Kaval, Karapınar, s.4

⁵² Örtten, Kaval, Karapınar, s.4

faaliyetlerindeki değişmeler, nakit kaynaklarını nereden temin ederek, ne şekilde kullandığını ifade eder⁵³.

1.4.2.2.Finansal Tabloların Niteliksel Özellikleri

Finansal tabloların kullanıcılara yararlı olabilmesi için aşağıdaki belirtilen 4 niteliksel özelliğe sahip olması gerekir⁵⁴:

- 1) Anlaşılabilirlik,
- 2) İhtiyaca Uygunluk ve Önemlilik,
- 3) Güvenirlilik,
 - Doğru Gösterim
 - Özün önceliği
 - Tarafsızlık
 - İhtiyatlılık
 - Tam açıklama
- 4) Karşılaştırılabilirlik

Anlaşılabilirlik kavramı ile finansal tablolarda yer alan bilgilerin, işletmenin sektörü ve faaliyetleri hakkında bilgi sahibi olan ve muhasebeden anlayan makul derecede dikkatli kullanıcılar tarafından tam olarak anlaşılabilirliği kastedilmektedir⁵⁵.

İhtiyaca uygunluk kavramı ile bilginin faydalı olabilmesi için kullanıcıların karar vermeleri sırasında ihtiyaçlarına uygun olması gerekir. İhtiyaca uygunluk ilkesinin bir unsuru olan *Önemlilik* ise, bilginin verilmemesi yada yanlış verilmesi finansal tabloları kullanacak kullanıcıların kararlarını etkileyecekse o bilgi önemli bir bilgidir. Önemlilik ilkesinde, kalemlerin ayrıştırılmasında o kalemin büyüklüğüne göre karar verilir.

⁵³ Örtten, Kaval, Karapınar, s.4

⁵⁴ Önce S, s.46

⁵⁵ Sarioğlu K, s.19

Güvenirlilik özelliğini ifade edebilmemiz için, doğru gösterim, özün önceliği, tarafsızlık, ihtiyatlılık, tam açıklama kavramları ile destekleyerek açıklamamız gerekmektedir. Bilginin güvenilir olması için, ilgili rakamların ve işlemlerin *doğru gösterilmiş* olması gereklidir, ölçülemeyen kavramlar ise dipnotlarda gösterilir. *Özün Önceliği* kavramı ile bilginin doğru bir şekilde tanımlanması için bu işlemlerin sadece yasal görünümü ile değil özü ve ekonomik gerekçeleri dikkate alınarak sunulmalıdır. *Tarafsızlık* özelliği tablolardaki bilgilerin güvenilir ve tarafsız olmaları gerekmektedir, aksi takdirde kullanıcı ve karar vericileri belli bir yönde teşvik etmek maksadıyla hazırlanmışsa tarafsız değildir. *İhtiyatlılık* ilkesi, finansal tabloların tarafsızlığını ve güvenirliliğini zedelememek için, rakamlara ve işlemlere gereken dikkatin gösterilmesini ifade eder. *Tüm açıklama* kavramı ile de bilginin bir kısmının dahil edilip bir kısmının dahil edilmemesi gibi eylemlerden kaçınılması ve bütünü kavraması gerekmektedir⁵⁶.

Karşılaştırabilirlik, kullanıcıların aynı zaman diliminde işletmenin önceki dönemlerindeki verilerle karşılaştırabilmesi için kullanılan yöntem, muhasebe politikaları ve varsayımların aynı olması gerektiğini ifade eder⁵⁷.

1.4.2.3.Finansal Tabloların Unsurları

Finansal tablolar, işlemleri ve olayları ekonomik karakteristik özelliklerine göre geniş gruplar halinde başlıklandırılır.

*Finansal tabloların unsurları kavramsal çerçevede şu başlıklar halinde gruplandırılmıştır ve özetlenmiştir*⁵⁸:

- *Varlıklar*; geçmişte olan işlemlerin sonucunda ortaya çıkan ve halihazırda işletmenin kontrolünde olan ve gelecekte işletmeye ekonomik fayda sağlaması beklenen değerlerdir. Girişimin ekonomik kaynaklarıdır.

⁵⁶ Örtün, Kaval, Karapınar,s.7

⁵⁷ Sarıoğlu K, s.20

⁵⁸ Ümit Günceme Gençoğlu, “Türkiye Muhasebe Standartları ve Uygulamalar”, Türkmen Yayınevi, İstanbul, 2007, s.27-28

- *Borçlar*; geçmiş olaylardan kaynaklanan ve ödenmesi işletmenin ekonomik fayda sağlayabilecek değerlerinden bir çıkışa neden olacak mevcut yükümlülükleridir.
- *Özkaynaklar*; toplam varlıklardan bütün borçlar düşüldükten sonra kalan kısım olarak tanımlanmışsa da bilançodaki bir alt sınıflandırma olabilir. Örneğin, şirket olarak faaliyet gösteren bir işletmede hissedarların işletmeye koyduğu fonlar, dağıtılmamış karlar dağıtılmamış karlardan ayrılan yedekler ve sermaye yedekleri olabilir.

*Faaliyet sonuçlarının ölçülmesi ile doğrudan ilgili unsurlar*⁵⁹;

Gelirler; gelir tanımı hem hasılatı hem de kazancı kapsayacak şekildedir.

Hasılat; işletmenin olağan faaliyetleri neticesinde ortaya çıkar, satış, ücret, faiz, temettü, lisans ücreti ve kira gibi çeşitli adlar taşır.

Kazanç; işletmenin olağan veya diğer faaliyetleri sonucunda oluştuğuna bakılmaksızın gelir tanımına uyan diğer kalemlerden oluşur. Kazançlar, örnek olarak uzun vadeli varlıkların elden çıkarılmasından elde edilen tutarları da kapsar. Gelirin tanımı, kısa vadeli menkul kıymetlerin değerlemesinden ve uzun vadeli varlıkların taşıdıkları değerdeki artışlardan kaynaklanan kazançlar gibi gerçekleşmemiş kazançları da içerir. Gelir tablosunda ayrı gösterilmesi gerekmektedir.

-Giderler; gider tanımına zararlar girdiği gibi işletmenin olağan faaliyetleri sırasında doğan giderleri de içerir. İşletmenin olağan faaliyetleri ile ilgili giderler, satışların maliyetleri, ücretler amortismanlar gibi giderleri de içerir. Giderler genellikle, nakit, nakit benzerleri, stoklar, maddi duran varlıkların işletmeden çıkışı veya değerlerindeki azalma şeklinde oluşur.

⁵⁹ Önce S, s.54-55

Finansal tabloların unsurlarının tahakkuk esasları⁶⁰:

- *Finansal Tabloların Tahakkuk Esasları;* tahakkuk ölçütü içinde olasılık kavramını da ifade etmektedir. *Tahakkuk*, gerekli özellikleri taşıması halinde bir finansal tablo unsurunun bilanço ya da gelir tablosuna dahil edilmesi sürecini ifade etmektedir⁶¹. *Tahakkukun oluşması* için, gelecekte ekonomik yarar sağlama olasılığının var olması ve tahakkuk edilecek rakamın ölçüsünün güvenilir olması gerekmektedir.
- *Varlıkların Tahakkuku;* bir varlığın, gelecekte işletmeye ekonomik yarar girişine neden olacağı muhtemelse ve maliyeti yada değeri güvenilir bir şekilde ölçümlenebiliyorsa bu varlık bilançoda gösterilir. Yapılan bir harcamanın, sonraki dönemlerde işletmeye ekonomik yarar girişi sağlaması mümkün değilse, bilançoda herhangi bir varlık gösterilmez. Bunun yerine bu harcama gelir tablosunda gider olarak gösterilir⁶².
- *Borçların Tahakkuku;* mevcut bir yükümlülüğün yerine getirilmesi için ekonomik yarar sağlayacak kaynakların işletmeden çıkışı gerçekleşecekse ve ortadan kalkacak yükümlük güvenilir biçimde ölçümlenebiliyorsa bilançoda borç olarak raporlanır⁶³.
- *Gelirin Tahakkuku;* güvenilir bir biçimde ölçümlenmek şartıyla, varlıklardaki bir artış yada borçlardaki bir azalış nedeniyle gelecekte ekonomik yarar artışı olacaksa, gelir tablosunda gelir tahakkuku yapılır⁶⁴.
- *Giderlerin Tahakkuku;* varlıklardaki bir azalış yada borçlardaki bir artış nedeniyle ortaya çıkan ve ölçülebilen bir gelecekteki ekonomik yarar azalması, gelir tablosunda gider olarak raporlanır. Giderlerin ilerideki birkaç muhasebe döneminde ortaya çıkmasının söz konusu olduğu

⁶⁰ Örtten,Kaval,Karapınar s.10

⁶¹ Sarioğlu K, s.26

⁶² Önce S, s.57

⁶³ Örtten,Kaval,Karapınar , s.10

⁶⁴ Örtten,Kaval,Karapınar, s.10

durumlarda, giderler sistematik olarak ve belli dağıtım mantığına bu dönemlere ayrıştırılır⁶⁵.

1.4.2.4.Finansal Tabloların Tahakkuk ve Ölçüm Esasları

Ölçüm; finansal tablolarda yer alan unsurların bilançoda ve gelir tablosunda tahakkuk ettirilecekleri ve gösterilecekleri parasal tutarların belirlenmesi işlemini ifade eder. Bu işlem uygulanacak ölçüm esasınında seçilmesini içerir.

Tarihi Maliyet; varlıklar elde edildikleri tarihte alımları için ödenen nakit veya nakit benzerlerinin tutarları ile veya onlara karşılık verilen varlıkların piyasa değeri ile ölçümlenir. Borçlar, 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 gösterilir⁶⁶.

Cari Maliyet; varlıklar aynı varlığın veya varlıkla eşdeğer olan bir varlığın alınması için halihazırda gereken nakit veya nakit benzerlerinin tutarı ile gösterilir. Borçlar, yükümlülüğün kapatılması için gereken nakit ve nakit benzerlerinin iskonto edilmemiş tutarları ile gösterilir⁶⁷.

Gerçekleşebilir Değer; varlıklar, işletmenin normal faaliyet koşullarında bir varlığın elden çıkarılması halinde ele geçecek olan nakit ve benzeri tutarıdır. Borçlar, normal faaliyet koşullarında, kapatılmaları için gereken iskonto edilmemiş nakit ve benzeri tutarlardır⁶⁸.

Bugünkü Değer; varlıklar, işletmenin normal faaliyet koşullarında, ileride yaratacakları net nakit girişlerinin bugünkü iskonto edilmemiş değerleri ile gösterilirler. Borçlar, işletmenin normal faaliyet koşullarında, kapatılmaları için ileride ödenmesi gereken net nakit çıkışlarının bugünkü iskonto edilmiş değeri ile gösterilir⁶⁹.

⁶⁵ Örten,Kaval,Karapınar, s.11

⁶⁶ Örten,Kaval,Karapınar, s.12

⁶⁷ Önce S, s.58

⁶⁸ Önce S, s.58

⁶⁹ Önce S, s.58

1.4.2.5.Sermayenin Korunması Kavramları

Varlık ve borçların değerlerinin yeniden belirlenmesi işlemi özkaynaklarda artış ya da azalışa neden olur. Özkaynak artışı veya azalışı bir gelir ya da gider olarak tanımlanabilmesine rağmen, bu şekilde yeniden değerlendirme faaliyetleri sonucunda oluşan özkaynak artışı ya da azalışı kâr zarar tablosuna yansıtılmaksızın doğrudan özsermaye koruma düzeltmesi farkları olarak ya da yeniden değerlendirme yedeği olarak raporlanırlar⁷⁰.

Sermayenin Nominal olarak Korunması(Finansal Sermaye); bu kavrama göre, dönem içinde hissedarlara yapılan ödemeler ve onların işletmeye koyduğu tutarlar hariç olmak kaydıyla, eğer net varlıkların dönem sonundaki finansal(para cinsinden) tutarı, dönem başındaki finansal(para cinsinden) tutarını aşıyorsa bir gelir elde edilmiş demektir⁷¹.

Sermayenin Üretim Gücünün Korunması(Fiziki Sermaye); bu kavrama göre, dönem içinde hissedarlara yapılan ödemeler ve onların işletmeye koyduğu tutarlar hariç olmak kaydıyla, eğer net varlıkların dönem sonundaki fiziki üretim kapasitesi dönem başındaki fiziki üretim kapasitesini aşıyorsa bir gelir elde edilmiş sayılır. Buna göre sadece varlıkların fiyatlarındaki genel fiyat düzeyinin üstündeki artışlar kar olarak dikkate alınır⁷².

⁷⁰ Sarıoğlu K, s.25

⁷¹ Önce S, s.60

⁷² Önce S, s.60

İKİNCİ BÖLÜM

2.FİNANSAL TABLOLARIN SUNULUŞUNA AİT STANDARTLAR

2.1.TMS 1 - FİNANSAL TABLOLARIN SUNULUŞU

2.1.1.Standardın Amacı ve Kapsamı

Bu Standardın Amacı ve Kapsamı, işletmenin genel amaçlı finansal tablolarının önceki dönemin finansal tablolarıyla ve diğer işletmelerin finansal tablolarıyla karşılaştırılmasına olanak verecek biçimde sunulması için gerekli olan temel unsurları açıklamaktır.

Finansal tablolar işletmenin finansal durumunun ve finansal performansının biçimlendirilmiş sunumudur. Finansal tabloların amacı, geniş bir kullanıcı kitlesinin ekonomik kararlar almalarına yardımcı olan işletmenin finansal durumu, finansal performansı ve nakit akışları hakkında bilgi sağlamaktır. Ayrıca finansal tablolar, yöneticilerin kendilerine emanet edilen kaynakları ne etkinlikte kullandıklarını da gösterir. (TMS1.9)

Tam bir finansal tablolar seti aşağıdakileri içerir(TMS1.10):

- Dönem sonu finansal durum tablosu (*bilanço*),
- Döneme ait kapsamlı gelir tablosu,
- Döneme ait özkaynak değişim tablosu,
- Döneme ait nakit akış tablosu,
- Önemli muhasebe politikalarını özetleyen dipnotlar ve diğer açıklayıcı notlar,
- Bir işletmenin bir muhasebe politikasını geriye dönük olarak uygulaması durumunda ya da bir işletmenin finansal tablolarındaki kalemleri geriye dönük olarak yeniden ifade etmesi söz konusu olduğunda ya da işletmenin

finansal tablo kalemlerini yeniden sınıflandırdığında, karşılaştırılabilir en erken dönemin başına ait finansal durum tablosu (*bilanço*) (TMS1.10)

2.1.2.Standarda ait Kavramlar

Standartta geçen kavramları inceleyecek olursak (TMS1.7) :

Uygulanamaz kavramı; bir işletmenin her türlü makul çabayı gösterdikten sonra o koşulu uygulayamaması durumudur.

Önemlilik kavramı; finansal tablo kalemleri, bireysel veya topluca, bu finansal tablolara göre karar alan kullanıcıların ekonomik kararlarını etkiliyorsa o zaman bu kalemlerin ihmal edilmesi veya yanlış raporlanması önemlidir. Önemlilik, mevcut koşullar içinde değerlendirilen ihmal veya yanlış raporlamanın boyutuna ve niteliğine bağlıdır. Kalemin boyutu, niteliği veya her ikisi birlikte belirleyici faktör olabilir.

Dipnotlar; finansal durum tablosunda (*bilançoda*), kapsamlı gelir tablosunda, bireysel gelir tablosunda (sunulmuşsa), özkaynak değişim tablosunda ve nakit akış tablosunda yer alan bilgilere ilave bilgiler içerir.

Kar ya da zarar; toplam gelirden diğer kapsamlı gelir unsurları dışındaki giderlerin indirilmesidir.

2.1.3.Bilançonun Sunumuna İlişkin Düzenlemeler

Finansal durum tablosunda varlıklar ve borçlar işletmenin finansal yapısı, borç ödeme gücü ve likiditesini değerlendirmeye olanak verecek şekilde sınıflandırır.

Varlıklar ve borçlar bilançoda cari ve cari olmayan ayrımına tabii tutulur. Ancak bazı işletmeler daha uygun olması durumunda varlıkları ve borçlarını likidite esasına göre bölümlendirebilirler⁷³.

Aşağıdaki özellikleri taşıyan varlık ve borçlar cari/dönen varlıklardır

⁷³ Yasemin Köse, “TMS 1”, Sağlam N,Şengel S,Öztürk B(Ed.), “Türkiye Muhasebe Standartları Uygulaması”,Ankara,Maliye Hukuk Yayınları,2009 s.75

(TMS1.66):

- İşletmenin bir faaliyet döneminde tüketilmesi ve satılması beklenen,
- Satmak amaçla bulundurulmuş,
- Bilanço tarihinden itibaren 12 ay içinde tahsil edilmesi bekleniyorsa,
- Nakit veya benzeri ise.

Finansal durum tablosu (bilanço), en azından, aşağıdaki tutarları gösteren hesap gruplarını kapsamalıdır(TMS1.54):

- Maddi duran varlıklar,
- Yatırım amaçlı gayrimenkuller,
- Maddi olmayan duran varlıklar,
- Özkaynak yöntemine göre muhasebeleştirilen yatırımlar,
- Canlı varlıklar,
- Stoklar,
- Ticari ve diğer alacaklar,
- Nakit ve nakit benzerleri,
- Satılmak üzere elde tutulan varlıkların toplamı ile TFRS 5'e göre satılmak üzere elde tutulan ve elden çıkarılacaklar grubuna dahil olan varlıkların toplamı,
- Ticari ve diğer borçlar;
- Karşılıklar,
- TMS 12'de tanımlandığı gibi, dönem vergisiyle ilgili borçlar ve varlıklar,
- TMS 12'de tanımlandığı gibi, ertelenmiş vergi borçları ve ertelenmiş vergi varlıkları,
- TFRS 5'e göre elden çıkarılacaklar grubuna dahil olan satılmak üzere elde tutulanlar olarak sınıflandırılan borçlar,

- Özkaynaklarda gösterilen kontrol gücü olmayan paylar (azınlık payları),
- Ana şirketin ortaklarına ait çıkarılmış sermaye ve yedekler.

Personel ve diğer faaliyet giderleri gibi tahakkuklar ve *ticari borçlar* gibi bazı kısa vadeli borçlar, işletmenin normal faaliyet döngüsü içinde kullanılan işletme sermayesinin bir parçasıdır. Faaliyetle ilgili bu tür kalemler, raporlama döneminden (bilanço tarihinden) itibaren on iki aydan daha uzun bir sürede ödenecek olsalar bile, kısa vadeli borçlar olarak sınıflandırılır⁷⁴.

2.1.4.Gelir Tablosuna İlişkin Düzenlemeler

Yeni TMS-1' de *Gelir Tablosu* başlığı yerini *Kapsamlı Gelir Tablosu* başlığına bırakmıştır.Kapsamlı gelir tablosunda hem dönem boyunca faaliyetlerden elde edilen net kar/zarar hem de diğer kapsamlı gelirin raporlanması gerekmektedir.

Kapsamlı Gelir Tablosunda Sunulacak Bilgiler Şu Kalemlerdir(TMS1.82):

- Hâsılat,
- Finansman maliyetleri,
- Özkaynak yöntemi kullanılarak muhasebeleştirilen iştirakler ve iş ortaklıklarının kar veya zarar payları,
- Vergi gideri,
- Durdurulan faaliyetlere ilişkin vergi sonrası kar ya da zarar ,
- Satış maliyeti düşülmüş gerçeğe uygun değer ölçülmesinde veya durdurulan faaliyetleri oluşturan elden çıkarılacak grup ya da grupların veya varlıkların elden çıkarılmasında muhasebeleştirilen vergi sonrası kazanç ya da zarar toplamını içeren tek bir tutar,
- Kar veya zarar,
- Standardın ilgili maddesinde belirtilen tutarlar hariç olmak üzere niteliğine

⁷⁴ Sarıoğlu K, s.41

göre sınıflandırılan gerçekleşmemiş kar ya da zarar bileşenlerinin her biri,

- Özkaynak yöntemi kullanılarak muhasebeleştirilen iştirakler ve iş ortaklıklarının gerçekleşmemiş kar veya zarar payları,
- Toplam kapsamlı gelir.

Bir işletme, yeniden sınıflandırma düzeltmeleri de dahil olmak üzere diğer kapsamlı gelirin her bir bölümüyle ilgili gelir vergisi tutarını ya kapsamlı gelir tablosunda ya da dipnotlarda açıklar.

Kapsamlı gelir tablosunda ya da dipnotlarda sunulan bilgiler ve gelir ve gider kalemlerinin ayrı ayrı sunulmasını gerektirecek durumlar şunlardır(TMS1.98):

- Stokların net gerçekleşebilir değerine veya maddi duran varlıkların geri kazanılabilir tutarına indirgenmesi için ayrılan karşılık giderleri ve bunların iptali,
- İşletmenin faaliyetlerinin yeniden yapılandırılması ve yeniden yapılandırma maliyetleriyle ilgili karşılıkların iptali,
- Maddi duran varlıkların elden çıkarılması,
- Yatırımların elden çıkarılması,
- Durdurulan faaliyetler,
- Dava ödemeleri,
- Karşılıklarla ilgili diğer iptaller.

Diğer Kapsamlı Gelir (özkaynaklara yansıtılan kar veya zararlar)(TMS1.7):

Diğer TFRS'ler tarafından gerekli kılındığında ya da izin verildiğinde kar ya da zararda muhasebeleştirilmeyen gelir ya da gider (yeniden sınıflandırma düzeltmeleri de dahil olmak üzere) kalemlerini kapsar.

Diğer Kapsamlı Gelirin Unsurları(TMS1.7):

- Yeniden değerlendirme fazlasındaki değişimler (TMS 16 ve TMS 38),
- TMS 19 Çalışanlara Sağlanan Faydalar Standardının ilgili maddesi uyarınca muhasebeleştirilmiş tanımlanmış fayda planlarındaki aktüeryal kazanç ve kayıplar,
- Dış ülkedeki bağlı işletmeye ait finansal tabloların çevrilmesinden kaynaklanan kazanç ve kayıplar (TMS 21)
- Satılmaya hazır finansal varlıkların yeniden ölçümünde ortaya çıkan kazanç ya da kayıplar (TMS 39)
- Nakit akış riskine ilişkin riskten korunma araçlarına bağlı olarak oluşan kazanç veya kayıpların etkin kısımları (TMS 39)

Toplam kapsamlı gelir; “kar ya da zararın” ve “diğer kapsamlı gelirin” bütün bileşenlerini kapsar.

Standart, “*diğer kapsamlı gelir*”, “*kar ya da zarar*”, ve “*(toplam) kapsamlı gelir*” terimlerini kullanmasına rağmen, anlamı açık olduğu sürece bir işletme toplamları ifade etmek üzere başka terimlerde kullanılabilir. Örneğin; bir işletme kar ya da zararı tanımlamak için “*net gelir*” terimini kullanabilir.(TMS1.8)

Gelir Tablosu hazırlayan kullanıcılar için, giderlerin sınıflandırılmasında 2 yol vardır. **Bu analiz iki biçimden birine göre yapılır.**

Analizlerin **ilk biçimi**, “***giderlerin çeşitliliği (niteliği)***” esasına göre sınıflandırma yöntemidir. İşletme giderleri, kar veya zararda niteliklerine göre (örneğin, amortisman, malzeme alışları, nakliye maliyetleri, çalışanlara sağlanan faydalar ve reklam maliyetleri) toplar ve bu giderleri işletmenin çeşitli fonksiyonlarına dağıtmaz. Bu yöntemin uygulanması giderlerin fonksiyonel sınıflamaya dağıtılması gerekmediği için kolay olabilir. Giderlerin niteliklerine göre sınıflanmasına ilişkin örnek aşağıdadır(TMS1.102).

Tablo 2.1.2: Niteliklerine göre sınıflandırılmış Gelir Tablosu Örneği

Hasılat	X
Diğer Gelirler	X
Mamul ve yarı mamul stoklarında değişim	X
Kullanılan Hammadde	X
Çalışanlara sağlanan fayda maliyetleri	X
Amortisman ve itfa giderleri	X
Diğer giderler	X
Toplam giderler	(X)
Vergi öncesi kar	X

Kaynak: Yasemin Köse, “TMS 1”, Sağlam N, Şengel S, Öztürk B (Ed.), “Türkiye Muhasebe Standartları Uygulaması”, Ankara: Maliye Hukuk Yayınları, 2009, s.81

Analizlerin **ikinci biçimi**, *giderlerin fonksiyonu* veya *“satışların maliyeti”* yöntemidir ve giderleri, satışların maliyeti veya örneğin dağıtım veya yönetim faaliyetleri maliyetlerinin bir parçası olarak, fonksiyonlarına göre sınıflar. İşletme, en azından, bu yöntemde satışlarının maliyetini diğer giderlerden ayrı olarak sunar. Bu yöntem kullanıcılara giderlerin niteliğe göre sınıflanmasından daha tutarlı bilgi sağlar, fakat maliyetlerin fonksiyonlara paylaşılması ihtiyari dağıtımları ve ciddi değerlendirmeleri gerektirebilir. Giderlerin fonksiyona göre sınıflanmasına ilişkin örnek aşağıdadır(TMS1.103)*

Giderleri **fonksiyon esasına göre sınıflayan** bir işletme, amortisman ve itfa giderlerini ve çalışanlara sağlanan fayda giderlerini içeren giderlerin nitelikleriyle ilgili ek bilgi sunar.

* Türkiye Muhasebe Standartları Kurulunca, uygulama birliğinin sağlanması bakımından Türkiye içi raporlamada giderlerin fonksiyona göre sınıflandırılması yöntemi tercih edilmiştir.

Tablo 2.1.2: Fonksiyonlarına göre sınıflandırılmış Gelir Tablosu Örneği

Hasılat	X
Satışların Maliyeti	(X)
Brüt Kar	X
Diğer Gelir	X
Dağıtım Maliyetleri	(X)
Yönetim Giderleri	(X)
Diğer Giderler	(X)
Vergi Öncesi Kar	X

Kaynak: Yasemin Köse, “TMS 1”, Sağlam N, Şengel S, Öztürk B (Ed.), “Türkiye Muhasebe Standartları Uygulaması”, Ankara: Maliye Hukuk Yayınları, 2009, s.82

Giderlerin niteliğiyle ilgili bilgi gelecekteki nakit akışlarının tahmininde yararlı olduğu için giderler fonksiyonlarına göre sınıflandırıldıkları takdirde ek bilgilerin sunulmasına gerek vardır.

2.1.5.Özkaynak Değişim Tablosuna İlişkin Düzenlemeler

Kuruluş tabloda aşağıda sayılanları göstererek özkaynaklar değişim tablosunu sunacaktır(TMS1.106):

- Dönem kar veya zararı,
- Doğrudan özkaynaklarda tahakkuk ettirilen dönemin her bir gelir ve gider kalemi ve bu kalemlerin toplamı(maddi ve maddi olmayan duran varlık değer artış ve kayıpları, satışa hazır varlıkların değerlendirme farkları, kur çevrim farkları gibi),
- Ana şirket ortaklarına ve azınlık haklarına düşen toplam tutarları,
- Özkaynakların her bölümü için, TMS 8'e göre tahakkuk ettirilen, muhasebe politikalarındaki değişikliklerin ve düzeltilen hataların etkileri.

Ayrıca TMS 8' e göre geriye yönelik düzeltmeler ve yeniden hesaplamalar, bir standart veya yorum geriye dönük düzeltmenin özkaynağın başka bir bölümünde yapılmasını öngörmüyorsa, dağıtılmamış karların bakiyesine yapılır. TMS 8' e dayanan

bu sebeple özkaynak değişim tablosunda yer alan her özkaynak grubu için yapılan toplam düzeltmelerin ayrı ayrı gösterilmesini öngörür. Bu düzeltmeler bir önceki her dönem ve dönem başı için sunulur(TMS1.110).

2.1.6.Nakit Akış Tablosu

Nakit akış bilgileri, finansal tablo kullanıcılarına işletmenin nakit ve nakit benzerlerini yaratma becerisini ve işletmenin bu nakit akışlarını kullanma ihtiyacını değerlendirmede temel oluşturur. TMS 7, nakit akış bilgilerinin sunulduğu ve açıklanmasıyla ilgili kuralları ortaya koyar(TMS1.111).

2.1.7.Dipnotlar

Dipnotlar, bilanço, gelir tablosu, özkaynak değişim tablosu ve nakit akış tablosundaki bilgileri açıklayıcı ve daha kolay anlaşılır kılmak amacıyla önemlidir.

Dipnotlarda açıklanması gereken bilgilerin en önemlileri şunlardır (TMS1.112):

- TFRS'lerle uyum durumu ,
- Uygulanan önemli muhasebe politikalarının özeti ,
- Her tablonun ve sunulan her kalemin sıralanış biçimiyle aynı sıralama düzeninde, finansal durum tablosu (bilanço), kapsamlı gelir tablosu, (eğer sunulmuşsa) bireysel gelir tablosu, özkaynak değişim tablosu ve nakit akış tablosunda sunulan her kalem için destekleyici bilgi ve
- Diğer açıklamalar; Koşullu borçlar (TMS 37) ve henüz muhasebeleştirilmemiş sözleşmeye bağlı borçlar ve Finansal olmayan açıklamalar, örneğin işletmenin finansal risk yönetim hedefleri ve politikaları (TFRS 7).

2.1.8.M.S.U.G.T Uyumlaştırması

TMS 1, görüldüğü gibi genel amaçlı finansal tabloların sunuluşuna ait genel kural ve ilkeleri belirlemektedir. Bu ilke ve kurallar mali tablolarda yer alması gereken asgari kalemler ile bu kalemlerin sınıflandırılmasına ilişkin ayrıntılı bilgi vermektedir.

İşletmenin sürekliliği, sunum ve sınıflamada tutarlılık, muhasebenin tahakkuk esası ve önemlilik gibi, mali tabloların hazırlanmasında kullanılan temel ilkeleri belirtir. Bu temel ilkeler, 1 No'lu Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliğindeki kabüllerle benzerlik gösterir.

Başka bir TFRS tarafından izin verilen veya zorunlu tutulan durumlar hariçinde aktif ve pasifler, gelir ve giderler netleştirilmez(TMS1.32)

Mali tablolar genellikle yıllık olarak hazırlanır. Bir işletmenin raporlama dönemi tarihi değiştiğinde veya mali tablolarını bir yıldan daha uzun ya da daha kısa bir dönem için hazırlaması durumunda, bu husus ile ilgili ilave açıklamaların yapılması gerekir.

TMS 1, finansal durum tablosunda, kapsamlı gelir tablosunda ve özkaynak değişim tablosunda gösterilmesi gereken asgari kalemleri belirtir ve ilave edilmesi gerekebilecek kalemlerin saptanması konusunda yol gösterir. TMS 7'de kalemlerinin nakit akım tablosunda sunulmasıyla ilgili yol gösterici bilgilere yer verilir.

Standart; Bilanço, Gelir Tablosu, Nakit Akış Tablosu, Özkaynak Değişim Tablosu aracılığı ile işletmenin finansal durumunu, **gerçeğe uygun sunuş ilkesi** ile sunmayı amaçlamaktadır⁷⁵.

TMS 1 standardı kesin şablonlar ve çizelgeler vermemekte fakat bu şablonlarda yer alması gereken bilgileri detaylı bir şekilde izah etmektedir. Sadece Gelir Tablosu formatında 2 türlü sunuş seçeneği mevcuttur. Bu sunuş şekline göre giderler niteliklerine göre yahut fonksiyonlarına göre sunulabilir.

⁷⁵Örten,Kaval,Karapınar, s.68

Ulusal muhasebe standartları ve mevzuat gerekleri nedeniyle TDMS bilançosunda yer alan bazı aktif ve pasif kalemler bilançodan çıkartılır⁷⁶.

Örneğin;

- Özellikli varlıklarla ilgili olmadığı halde aktifleştirilen finansman giderleri ve kur farkları,
- Araştırma giderleri gibi.

Yine ek olarak, TMS politikalarına göre bilançoda yer alması gereken ancak önceki ulusal muhasebe standartları ve mevzuat gerekleri nedeniyle bilançoda yer almayan aktif ve pasif kalemler bilançoğa dahil edilir⁷⁷.

Örneğin;

- Ertelenmiş vergi varlığı veya ertelenmiş vergi borcu,
- Kıdem tazminatı karşılıkları,
- Garanti karşılıkları gibi.

Gelir Tablosuna ilişkin getirilen yeni düzenlemeler çerçevesinde Özkaynak Değişim Tablosunda raporlanacak bilgiler değişmiştir.

Buna göre Özkaynak Değişim tablosunda⁷⁸;

- Döneme ilişkin toplam gelir ve gider sonucu,
- Muhasebe Hataları ve politikalarındaki değişimin etkileri,
- Ortakların verdiği kararlar doğrultusunda özsermayede ve yedeklerde değişimler (örneğin, yenileme fonunun sermayeye ilave edilmesi, kar dağıtımı gibi),

⁷⁶ Akdoğan ,Sevilengül, “TMS ve TFRS Uygulamalarının Tek düzen Hesap Planı Üzerine Etkileri ve Öneriler”, VI.ASSMO Muhasebe Uygulamaları ve Vergi Mevzuatı Sempozyumu ,Antalya, 2008, s.198

⁷⁷ Akdoğan ,Sevilengül , s.198

⁷⁸ Örtten ,Kaval ,Karapınar, s.35

- Azınlık ve ana ortaklık payları sunulur.

Daha önce *kar dağıtımına ilişkin bilginin* ya gelir tablosu ya dipnotlar yada özkaynak değişim tablosunda sunulabileceği düzenlenmişken, taslakta bu bilginin yalnızca özkaynak değişim tablosunda veya dipnotlarda dağıtılan kar ve hisse başına kar bilgisi olarak yer alacağı belirtilmektedir.(TMS1.107)

Standart özkaynak değişim tablosunda yer alması gereken kalemleri 106 ve 110.paragraflarda belirtmişken, örnek bir özkaynak değişim tablosu şablonu sunmamıştır.

2.2.TMS 34 - ARA DÖNEM FİNANSAL RAPORLAMA

2.2.1.Standardın Amacı ve Kapsamı

Bu Standardın Amacı; ara dönem finansal raporlamanın asgari içeriğinin tanımlanması ve ara döneme ilişkin özet veya ayrıntılı finansal tablolarındaki muhasebeleştirme ve ölçme ilkelerini belirlemektir. Zamanında yapılan ve güvenilir bir ara dönem raporlama; yatırımcıların, kredi veren kuruluşların ve diğer tarafların işletmenin gelir ve nakit akışı yaratma kapasitesi ile finansal durumunu ve likiditesini daha iyi anlamasını sağlamaktır.

Tüm dünyada yerleşmiş teamüllere göre eğer işletme özel hesap dönemine sahip değilse 3, 6 ve 9'uncu ay sonları itibariyle finansal tabloların düzenlenmesi, bunlardan sadece 6 ay sonu itibariyle düzenlemenin bağımsız denetimden geçirilmesi şeklindedir. Yurdumuzda bu amaçla yapılan düzenlemeler kapsamına SPK mevzuatına tabi şirketlerden hisse senetleri borsada işlem gören şirketler, aracı kurumlar, menkul kıymet yatırım fonları ve ortaklıkları, emeklilik yatırım şirketleri, bankalar, Enerji Piyasası Denetleme Kurulu denetimine tabi şirketler girmektedir. Bu şirketler esas

itibariyle her üç ayda bir ara dönem finansal tablolarını düzenlemekle birlikte sadece 6.ay sonu itibariyle düzenleneni bağımsız denetime tabi tutarlar⁷⁹.

Halka açık işletmeler özellikle aşağıdaki hususlarda teşvik edilir(TMS34.1):

- En azından cari hesap döneminin **birinci altı aylık dönemine ilişkin** ara dönem finansal rapor sunulması ve
- Ara dönem finansal **raporlarının en geç ara dönemi izleyen 60 gün içinde hazır duruma getirilmesi.**

Bir işletmenin ara dönem finansal raporunun Türkiye Muhasebe Standartları ile uyumlu sayılabilmesi için bu Standardın tüm hükümleri ile uyumlu olması gerekir(TMS34.3).

2.2.2.Standardda ait Kavramlar

Ara dönem kavramı; 1 yıllık dönemden daha kısa süreli finansal raporlama dönemidir.

Önemlilik Kavramı; muhasebe tahminlerinde ve politikalarında meydana gelen değişiklikler ve hatalar, açıklanmaması halinde ortaya çıkabilecek yanıltıcı sonuçlardan kaçınmak için ara dönem verilerine dayanılarak belirlenerek önemlilik kriteri çerçevesinde muhasebeleştirilir veya açıklanır.

Ara dönem finansal raporların karşılaştırılmalı olarak verilmesi gereklidir⁸⁰.

Tam Set, raporlamanın içeriği şunlardan oluşur(TMS34.5):

- 1) İlgili dönem sonu itibarıyla finansal durum tablosu (*bilanço*),
- 2) İlgili döneme ilişkin kapsamlı gelir tablosu,
- 3) İlgili döneme ilişkin özkaynak değişim tablosu,

⁷⁹Örten,Kaval,Karapınar, s.554

⁸⁰ Örten,Kaval,Karapınar, s.558

- 4) İlgili döneme ilişkin nakit akış tablosu,
- 5) Önemli muhasebe politikalarının özetlerini ve diğer açıklayıcı bilgileri içeren açıklamalar/dipnotlar,
- 6) İşletme bir muhasebe politikasını geçmişe dönük olarak uyguladığında, finansal tablolarında yer alan kalemleri geçmişe yönelik olarak düzelttiğinde veya finansal tablolarında yer alan kalemleri yeniden sınıflandırdığında, karşılaştırılabilir en erken dönemin başlangıcına ilişkin finansal durum tablosu (bilanço).

Ara dönem finansal rapor asgari olarak aşağıda verilen unsurlardan oluşur(TM34.8):

- 1) Özet finansal durum tablosu (bilanço),
- 2) Aşağıdakilerden biri gibi sunulan özet kapsamlı gelir tablosu,
- 3) Özet bir özkaynak değişim tablosu,
- 4) Özet nakit akış tablosu ,
- 5) Seçilmiş dipnotlar (açıklayıcı notlar).

2.2.3. Ara Dönem Raporlara Ait Dipnotlar

Ara dönem finansal tablolara ilişkin dipnotlarda asgari olarak, önemliyse ve ara dönem finansal raporun başka bir bölümünde açıklanmadıysa, aşağıda belirtilen bilgilerin yer alması zorunludur⁸¹:

- Stokların gerçekleştirilebilir değerine indirilmesi veya böyle bir indirimin iptali,
- Yeniden yapılandırma maliyetleri için ayrılan karşılıkların iptali,

⁸¹ Yüksel Koç Yalkın, "TMS 34", Sağlam N,Şengel S,Öztürk B(Ed.), "Türkiye Muhasebe Standartları Uygulaması",Ankara:Maliye Hukuk Yayınları,2009,s.827

- Maddi duran varlıkların satın alınmasına ilişkin taahhütler,
- Davaların sonuçlandırılması,
- Önceki dönemlerde raporlanan finansal bilgilerdeki hataların düzeltilmesi,
- İlişkili taraflarla gerçekleştirilen işlemler,
- Maddi ve maddi olmayan duran varlıkların değerlerinde ortaya çıkan değer düşüklüklerinden kaynaklanan zararın finansal tablolara yansıtılması veya bu değer düşüklüğü zararının iptali.

2.2.4.Ara Dönem Finansal Tablo Sunulacak Dönemler

Türkiye’de geçici vergi uygulamasında bilanço usulüne tabi işletmelerin 3 aylık dönemler halinde gelir tablosu hazırlamaları ve yıl sonunda bilanço düzenlemeleri zorunlu tutulmuştur. Diğer taraftan SPK’ ya tabii şirketler, 6 ayda bir bilanço düzenlerken, 3 er aylık dönemler halinde Gelir Tablosu düzenlemektedirler⁸².

Ara dönem finansal tabloların karşılaştırmalı olarak verilmesi gereklidir. Buna göre, işletmenin cari dönem finansal tabloları ve karşılaştırma yapılacak finansal tabloları aşağıdaki gibidir⁸³.

- *Bilanço*; ara dönem bilanço, aynı dönemin açılış bilançosu ile veya önceki yıl sonu ile karşılaştırmalı olarak sunulur.
- *Gelir Tablosu*; işletme, altı aylık dönemler itibariyle raporlama yapıyor ise ,ara dönem gelir tablosu, bir önceki yıl aynı dönemi kapsayan ara dönem gelir tablosu ile karşılaştırmalı olarak sunulur.Eğer 3 er aylık dönemlerde raporlama yapıyor ise, işletme cari dönem ve önceki dönem bilgilerini ikiye ayırır.Cari dönem içerisinde,dönem başından bilanço tarihine göre kümülatif rakamların yanında son 3 ayın gelir tablosu verilir.

⁸² Yüksel Koç Yalkın, “TMS 34”, s.827

⁸³ Örtün,Kaval,Karapınar, s.558

- *Nakit Akım Tablosu*; yılbaşından bilanço tarihine kadar dönem için nakit hareketleri, önceki yıl aynı dönemle karşılaştırmalı olarak düzenlenir.
- *Özsermaye Değişim Tablosu*; yılbaşından bilanço tarihine kadar dönem için özsermaye kalemlerindeki değişiklikler, önceki yıl aynı dönemle karşılaştırmalı olarak düzenlenir.

2.2.5.M.S.U.G.T Uyumlaştırması

Uluslar arası Sermaye akışı, ara dönem raporlamayı gerekli hale getirmiştir. Özellikle ülke borsalarındaki kararların verilmesinde bu raporlamalar zorunluluk halini almıştır. TMS 34 standardının 1. maddesine göre halka açık işletmelerin ara dönem finansal raporların sunumu teşvik edilmektedir. Ara dönem raporlama standardı da bu gereklilikten ötürü önem arz eder.

TMS 34, hangi işletmelerin ara dönem finansal rapor yayımlaması gerektiğini belirlemez. Bu husus, genelde, sermaye piyasalarına ilişkin düzenlemelerin konusunu oluşturur⁸⁴. Ara dönem finansal raporlama yapıldığı durumlarda, bu Standart uygulanır. Bu Standart, bir işletmenin Türkiye Finansal Raporlama Standartlarına **uygun olarak ara dönem finansal raporlama yapmasının zorunlu olduğu** veya **ara dönem finansal raporlama yapmayı seçmesi durumunda uygulanır**. Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu halka açık işletmelerin bu Standartta belirtilen muhasebeleştirme, ölçme ve açıklama ilkelerine uygun olarak ara dönem finansal raporlama yapmasını teşvik eder. Zamanında gerçekleştirilen ve güvenilir nitelikteki ara dönem finansal raporlama, işletmelerin finansal performans ve nakit akışları ile finansal durumuna ilişkin önemli bilgiler sağlar.

İşletme yönetimi, ara dönem faaliyetlerinin mevsimsel veya dönemsel niteliği konusunda açıklamada bulunduğu anda, işletmenin durumu, ara dönem finansal tablo kullanıcıları tarafından daha iyi anlaşılır.

⁸⁴ Üstünel,75

2.3.TMS 8 - MUHASEBE POLİTİKALARI, MUHASEBE TAHMİNLERİNDE DEĞİŞİKLİKLER VE HATALAR

2.3.1.Standardın Amacı ve Kapsamı

Bu Standardın Amacı ve Kapsamı; muhasebe politikalarının seçilmesine ve değiştirilmesine ilişkin kriterleri belirlemek ve muhasebe politikalarında ve tahminlerinde meydana gelen değişikliklerin ve hataların düzeltilmesine ilişkin muhasebeleştirme ve açıklama esaslarını düzenlemektir. Standart, işletmenin finansal tablolarının geçerlilik ve güvenilirliğini artırmayı ve işletmenin önceki dönemlerin finansal tablolarıyla ve diğer işletmelerin finansal tablolarıyla karşılaştırılabilirliğini sağlamayı amaçlamaktadır.

Bu Standart, muhasebe politikalarının seçimi ve uygulanması, muhasebe politikalarında ve muhasebe tahminlerinde meydana gelen değişikliklere ve geçmiş dönem hatalarının düzeltilmesine ilişkin muhasebe işlemlerinde uygulanır.(TMS8.3)

Geçmiş dönem hatalarının ve muhasebe politikalarında meydana gelen değişikliklerden kaynaklanan geçmişe dönük düzeltmelerin vergi etkileri, “TMS 12 Gelir Vergileri” standardı uyarınca muhasebeleştirilir ve açıklanır.(TMS8.4)

2.3.2.Standarda ait Kavramlar

Bu standartta geçen kavramlar aşağıdaki gibidir:

Muhasebe politikaları; finansal tabloların hazırlanmasında ve sunulmasında işletmeler tarafından kullanılan belirli ilkeler, esaslar, gelenekler, kurallar ve uygulamalardır.

Muhasebe tahminlerindeki değişiklik; muhasebe tahminlerindeki değişiklikler, yeni bir bilgiden veya gelişmeden kaynaklanır, dolayısıyla, hataların düzeltilmesi anlamına gelmez buna karşın muhasebesel bir değer defter değerini değiştirebilecek değişiklikleri ifade eder.

Güvenilir bilgi; finansal tabloların onaylanması sırasında mevcut olan ve finansal tabloların hazırlanması ve sunulması esnasında elde edilmiş ve dikkate alınmış olması beklenen bir bilgidir.

Geçmiş dönem hataları; işletmenin bir veya daha önceki finansal tablolarında, güvenilir bilgiyi kullanmaması veya yanlış kullanması sonucu ortaya çıkan aşağıda sıralanan, ihmaller veya yanlış bilgilendirmelerdir.

Bu tip hatalar; matematiksel hataları, muhasebe politikalarının uygulanmasındaki yanlışlıkları, yolsuzlukları ve bilgilerin yanlış yorumlanmasından veya yönetilmesinden kaynaklanan etkileri içerir.

Geriye dönük uygulama; yeni bir muhasebe politikasının işlemlere, olaylara ve koşullara, söz konusu politika hep kullanımdaymış gibi uygulanmasıdır.

Geriye dönük yeniden düzenleme; geçmiş dönem hatalarının düzeltilerek, düzeltilmiş tutarların finansal tablolarda hiç hata olmamış gibi yer alması, ölçülmesi ve açıklanmasıdır. İşletme her türlü çabasına rağmen standardın gereklerini yerine getiremezse ilgili hükmün uygulanamaz olduğu kabul edilir(TMS8.5).

2.3.3.Muhasebe Politikasındaki Değişiklikler

Bir işletme muhasebe politikalarını ancak; aşağıdaki hallerde değiştirebilir (TMS8.14);

- Bir TMS/TFRS tarafından gerekli kılınıyorsa veya
- İşletmenin finansal durumu, performansı veya nakit akışları üzerindeki işlemlerin ve olayların etkilerinin finansal tablolarda daha uygun ve güvenilir bir şekilde sunulmasını sağlayacak nitelikte ise.

Finansal tablo kullanıcıları, işletmenin finansal durumu, performansı ve nakit akışındaki eğilimleri belirleyebilmek amacıyla işletmenin zaman içindeki finansal

tablolarını karşılaştırabilme olanağına sahip olmalıdır.

Aşağıdakiler, muhasebe politikalarında değişiklik sayılmaz(TMS8.16);

- Daha önce meydana gelenlerden özü itibariyle farklı olan işlem veya olaylar için bir muhasebe politikasının uygulanması,
- Daha önce ortaya çıkmamış veya önem arz etmemiş işlem veya olaylar için yeni bir muhasebe politikasının uygulanması.

TMS 16 “Maddi Duran Varlıklar” veya TMS 38 “Maddi Olmayan Duran Varlıklar” standartlarında yer alan yöntemler uyarınca muhasebe politikalarında değişiklik yapıp varlıkları yeniden değerlendirilmiş değerleriyle izleyen bir muhasebe politikasının ilk uygulaması, bu Standart açısından değil, TMS 16 veya TMS 38 uyarınca yapılan bir yeniden değerlendirme olarak ele alınmalıdır.

Muhasebe Politikalarındaki Değişikliklerin Uygulanması(TMS8.19):

- Bir işletme yeni bir TMS/TFRS'nin uygulanmasını varsa söz konusu TMS/TFRS'de yer alan geçiş hükümlerine uygun bir şekilde yapmalıdır.
- İlgili TMS/TFRS'de herhangi bir geçiş hükmü yer almıyorsa, işletme muhasebe politikasındaki değişikliği geçmişe dönük olarak uygulamalıdır.

Bu Standarda göre, bir TMS/TFRS'nin erken uygulanması muhasebe politikasında yapılan isteğe bağlı bir değişiklik şeklinde dikkate alınmaz.

2.3.4.Geçmişe Dönük Uygulama

Aşağıdaki durumlar geçerli olduğunda geçmiş bir dönemle ilgili muhasebe politikalarındaki değişikliğin etkileri veya hataların düzeltilmesi geçmişe dönük olarak uygulanmayabilir⁸⁵;

⁸⁵ Ümit Gücenme Gençoğlu, “Türkiye Muhasebe Standartları ve Uygulamalar” Türkmen Yayınevi, İstanbul, 2007, s.73-74

- Geçmişe dönük uygulamanın veya yeniden düzenlemenin etkileri saptanamıyorsa,
- Geçmişe dönük uygulama veya yeniden düzenleme, yönetimin ilgili geçmiş dönemdeki niyetine yönelik tahminleri gerektiriyorsa,
- Geçmişe dönük uygulama veya yeniden düzenleme; tutarların belirlenmesinde önemli tahminler gerektiriyorsa ve aşağıdaki durumlarda yapılan bu tahminlerle tarafsız bilgiler arasındaki farklılıkların saptanması olanaksızsa,
- Söz konusu tutarların kayda alındığı, ölçüldüğü veya açıklandığı tarih itibariyle mevcut olan durum hakkında bilgi veriyorsa,
- Önceki döneme ait finansal tabloların onaylandığı tarihte mevcutsa.

Geçmişe dönük uygulama gerektirmekle birlikte döneme özgü veya kümülatif olarak değişikliğin etkisi belirlenemiyor ise geçmişe dönük uygulama yapılmayabilir.(TMS8.23)

Cari dönemin başında yeni muhasebe politikası ile ilgili uygulamanın, önceki bütün dönemlere kümülatif etkisinin belirlenmesinin mümkün olmaması nedeniyle, geçmişe yönelik olarak gerçekleştirilemez olduğu durumlarda, işletme, uygulamanın mümkün olduğu en yakın dönemin başından itibaren yeni muhasebe politikasını uygulayarak karşılaştırmalı bilgilerini düzeltir(TMS8.45).

İşletme, yeni bir muhasebe standardını geriye dönük olarak uyguluyorsa, söz konusu karşılaştırmalı bilgiler için mümkün olan en eski dönemden başlayarak geçmişe dönük uygulama yapar. “**Geçmişe dönük uygulama**”, ancak açılış ve kapanış bilançosuna ait kümülatif etkinin hesaplanabildiği durumlarda uygulanabilir. Açıklanmayan dönemlere ilişkin etki, ilgili sunulan en eski dönemin özkaynak kalemlerinin açılış bakiyesine yapılır. Düzeltme esas olarak “*geçmiş yıllar karları*”

kalemine yapılır⁸⁶. Ancak diğer özkaynak kalemlerine de bu düzeltmeler yapılabilir. Örneğin, bir TMS/TFRS'ye uygun olabilmek amacıyla, finansal bilgilerin geçmişe dönük özetleri gibi diğer finansal bilgiler de mümkün olan en eski dönemden başlayarak düzeltilmelidir.

Bir işletme, muhasebe politikasındaki değişikliğin geçmişe dönük kümülatif etkisini hesaplayamadığı için söz konusu yeni muhasebe standardını geçmişe yönelik olarak bütünüyle uygulayamıyorsa; mümkün olan en yakın dönemin başından itibaren, yeni muhasebe politikasını ileriye yönelik olarak uygular. Bu durumda, sunulan tarihten önceki döneme ait düzeltmenin varlıklar, yabancı kaynaklar ve özkaynaklar üzerindeki etkisi göz ardı edilir.(TMS8.27)

Muhasebe politikasındaki değişikliklerin ve muhasebe tahminlerindeki değişikliklerin etkilerinin ileriye dönük olarak uygulanması⁸⁷;

- Yeni bir muhasebe politikasındaki değişikliğin işlemlere, olaylara ve koşullara, söz konusu politikanın değiştirildiği tarihten sonraki dönemlerde uygulanmasını,
- Muhasebe tahminlerindeki değişikliklerin etkilerinin değişiklikten etkilenen cari ve gelecekteki dönemlerde finansal tablolara alınmasını gerektirir.

Muhasebe politikalarını uygulamanın ölçüsü ise eğer finansal tabloların üzerindeki etkisi önemsizse uygulanmayabilir.

İşletme etkilenen her bir özkaynak kaleminin finansal tablolarda yer verilen eski döneme ait açılış tutarını düzeltmeli ve bu yeni muhasebe politikası eskiden beri uygulanıyormuşçasına önceki dönemlerle karşılaştırılabilir bilgileri sunmalıdır.

⁸⁶ Nurten Erdoğan, "TMS 8", Sağlam N,Şengel S,Öztürk B(Ed.), "Türkiye Muhasebe Standartları Uygulaması", Ankara:Maliye Hukuk Yayınları,2009,s.215

⁸⁷ Örtten,Kaval,Karapınar,s.100

2.3.5.Muhasebe Tahminlerindeki Değişiklikler

Birçok finansal tablo kalemleri, işletme faaliyetlerindeki mevcut belirsizlikler nedeniyle tam olarak ölçülemez, ancak tahmin edilebilirler. Tahminler en güncel ve güvenilir bilgilere dayanılarak yapılır.(TMS8.32) Örneğin;

- Şüpheli alacaklar,
- Kullanımdan kalkmış stoklar,
- Finansal varlıkların veya yükümlülüklerin gerçeğe uygun değerleri,
- Amortismanına tabi varlıkların faydalı ömürleri ya da gelecekteki ekonomik faydalarının beklenen yararlanma şekilleri,
- Garanti yükümlülükleri hakkında tahminler yapmak gerekebilir.

Tahminin yapıldığı koşullarda değişiklik olması, yeni bir bilgi edinilmesi veya tecrübe kazanılması sonucunda, tahminin revize edilmesi gerekebilir. Yapısı gereği, bir tahminin revize edilmesi bir hata düzeltmesi olmadığı gibi önceki dönemlerle de ilişkili değildir.

2.3.6.Hatalar

Hatalar, finansal tablo kalemlerinin tanınması, ölçülmesi, sunulması ve açıklaması sırasında ortaya çıkar. Eğer finansal tablolar, önemli bir hata veya işletme'nin finansal durumunu, finansal performansını veya nakit akışlarını yanlış göstermeye yönelik önemsiz de olsa kasıtlı yapılmış ön bir hatayı içeriyorsa, TFRS'ye uygun değildir. Cari dönemde yapılan hatalar finansal tablolar onaylanmadan önce saptanırsa cari dönemde düzeltilmelidir. Ancak bazı durumlarda hatalar, sonraki dönemlerde farkedilir ve bu geçmişe yönelik hatalar karşılaştırmalı bilgilerde izleyen dönemlere ilişkin finansal tablolarda düzeltilir(TMS8.41).

Yukarıdaki açıklamalara ek olarak, İşletme önceki dönem hatalarını farkedildikten sonra onaylanacak ilk finansal tablo setinde geriye dönük olarak düzeltilmelidir.⁸⁸ Düzeltme işlemini;

- Hatanın yapıldığı döneme ait karşılaştırmalı tutarlarını yeniden düzenleyerek veya
- Hata sunulan en eski finansal tablo döneminden daha önce meydana gelmişse, söz konusu geçmiş döneme ait varlık, yabancı kaynak ve özkaynak açılış tutarlarının yeniden düzenlenmesi yoluyla düzeltilmelidir.
- Ayrıca, geçmiş dönemlerde güvenilir biçimde tahmin edilememiş bir olasılıktan kaynaklanan gelir veya gider unsuru, temel hata düzeltmesi değildir.

Hatalarla ilgili durumlarda işletme aşağıdaki hususları açıklamalıdır⁸⁹;

- Geçmiş dönem hatalarının niteliği,
- Hesaplanabildiği durumlarda önceki dönemlere ilişkin her dönemdeki düzeltme tutarı,
- Finansal tablolarda yer alan en eski dönemin başına ilişkin düzeltme tutarı,

Geriye yönelik yeniden düzenlemenin uygulanamadığı durumda, bu duruma yol açan nedenler ve nasıl ve ne zamandan itibaren hatanın düzeltildiği izah edilmelidir.

2.3.7.M.S.U.G.T Uyumlaştırması

TMS 8' in amacı işletmenin finansal tablolarının geçerlilik ve güvenilirliğini artırmak, dönemin finansal tablolarının işletmenin önceki dönem tablolarıyla ve diğer işletmelerin finansal tablolarıyla karşılaştırılabilirliğini sağlamaktır. Bu amaçla

⁸⁸ Erdoğan N, s.214

⁸⁹ Örtün,Kaval,Karapınar, s.112

standartta işletmelerin politikalarında değişiklik ve hataların düzeltilmesine ilişkin muhasebeleştirme politikaları ve tahminlerindeki değişiklikler ve hataların düzeltilmesine ilişkin muhasebeleştirme ve açıklama esasları yer almaktadır.

Uygulama 1⁹⁰:

Unicourio A.Ş., uluslar arası havalimanında satılan bibloların üreticisidir. Aşağıdaki işlemler ve olaylar incelenen geçen yıl içinde oluşmuştur.

- a) Yılın başında duran varlıkların faydalı ömrü 4 yıl yerine 7 yıl olarak güncellenmiştir.
- b) Önceki yıl 2.3 milyon dolar ile kıyaslandığında 12 milyon dolar ikramiye çalışanlara ödenmiştir.(Finans müdürü yeni bir teşvik planının kabul edilmesini ve bu sayede artan satışlardan tüm çalışanların pay alacağını açıklamıştır.)
- c) Arazinin kamulaştırılması nedeniyle 1,25 milyon dolar kar edinilmiştir.
- d) Şirket, refah seviyesini artıran kuruluşlara para bağışlayan ECA Vakfı oluşumundan sorumludur. Bu vakıf, şirketin sosyal yatırım programının bir parçasıdır. Şirket Fona 7 Milyon dolar katkıda bulunmuştur.

Yukarıdaki işlemlerin cari yıl için Kapsamlı Gelir Tablosuna eklenip eklenmeyeceğini ve nasıl işlem göreceğini açıklayınız.

Çözüm:

Yukarıdaki işlemler ve olaylar cari yıl için Kapsamlı Gelir Tablosunda şu şekilde işlem görür:

- a) Duran varlıkların faydalı olan ömründeki bir değişiklik muhasebe tahmini içinde olan bir değişikliktir. İleriye dönük olarak uygulanır. Bu nedenle duran varlık defter değeri 7 yıl yerine 4 yılda düşürülür. Değişimin tüm etkileri kar ve zarara dahil edilir.

⁹⁰ GREUNING van Hennie, “International Financial Reporting Standarts –A Practical Guide”, Publisher;Worldbank, Washington, 2009,s.51

- b) Kar ve zarara dahil edilir.
- c) Bu kazanç da kar ve zarara dahildir, herhangi bir “olağandışıılık” yoktur.
- d) Bu bağış da kar ve zarara dahil edilir.

Uygulama 2⁹¹:

2005 yılında kurulan işletme stok değerlemede FIFO yöntemini uygularken 2007 yılı başında finansal raporlama amacıyla Ortalama Maliyet Yöntemi uygulamaya karar vermiştir. Vergi oranı %20 dir.

Her iki yönleme göre işletmenin dönem başı ve dönem sonu stok değerleri aşağıdaki gibidir:

	FIFO	Ortalama maliyet
01.01.2005	-	-
31.12.2005	56.000	48.000
31.12.2006	120.000	113.000
31.12.2007	136.000	126.000

Örneğimizde yer alan işletmemizin FIFO ve Ortalama Maliyet Yöntemine göre Gelir Tabloları ise aşağıdaki gibidir:

FIFO'ya göre 2005 ve 2006 Gelir tabloları		
	2006	2005
Satışlar	120.000	230.000
SMM	-86.000	-184.000
DB Stok	56.000	0
Alışlar	150.000	240.000
DS Stok	-120.000	-56.000
Brüt Kar	34.000	46.000
Faaliyet Gid.	-14.000	-16.000
DönemK/Z	20.000	30.000
Vergi	-4.000	-6.000
Net Kar	16.000	24.000

⁹¹ Erdoğan N, ,s.192

Ortalama Maliyete göre 2005 ve 2006 Gelir tabloları

	2006	2005
Satışlar	120.000	230.000
SMM	-85.000	-192.000
DB Stok	48.000	0
Alışlar	150.000	240.000
DS Stok	-113.000	-48.000
Brüt Kar	35.000	38.000
Faaliyet Gid.	-14.000	-16.000
DönemK/Z	21.000	22.000
Vergi	-4.200	-4.400
Net Kar	18.800	17.600

Değişikliğin 2007 dönem başı stokları üzerindeki etkisi :

FİFO'ya göre dönem başı stokları	120.000
Ortalama maliyete göre dönem başı stokları	113.000
Dönem başı stoklarındaki azalış	7.000

Değişikliğin net kar üzerindeki etkisi					
	Vergi		Fark	%20	Net kar
	FİFO	Ort. Mal			
2006	20.000	21.000	1.000	200	800
2005	30.000	22.000	-8.000	-1600	-6400
Değişikliğin kümülatif etkisi			-7.000	-1400	-5600

Değişikliğin 2007 kaydı şu şekildedir.

-----1.1.2007-----

570 GEÇMİŞ YILLAR KARLARI HS	5600
283 ERTELENMİŞ VERGİ VARLIKLARI	1400
153. TİCARİ MALLAR HS	7000

Uygulamamızda görüldüğü gibi, periyodlar arasındaki kıyaslamayı sağlayabilmek için finansal tablo karlılığını etkileyen konulardaki değişiklikler geriye

dönük olarak düzeltilmelidir. Örneğimizdeki stok değerlendirme yöntemlerindeki muhasebe politikasındaki bir değişiklik olup, finansal tabloları değiştireceğinden geçmişe doğru yeniden düzenlenmiştir.

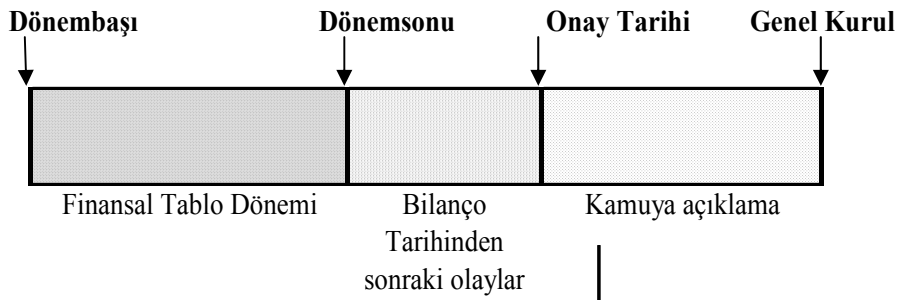
2.4.TMS 10 - BİLANÇO TARİHİNDEN SONRAKİ OLAYLAR

2.4.1.Standardın Amacı ve Kapsamı

Bir işletmenin, raporlama döneminden (bilanço tarihinden) sonra ortaya çıkan olaylar nedeniyle finansal tablolarında hangi durumlarda düzeltme gerekeceğini ve finansal tabloların yayımı için onayın verildiği tarih hakkında ve raporlama döneminden (bilanço tarihinden) sonraki olaylarla ilgili finansal tablolarda açıklanması gereken bilgileri belirlemektir.

2.4.2.Standarda ait Kavramlar

Öncelikle standart “*Raporlama Dönemi Sonu*” ifadesi ile “*Bilanço Tarihi*” ni kastetmektedir ve bu iki ifade aynı anlamı taşımaktadır.



Şekil 2.4 2.Bilanço Sonrasındaki Olaylar

Kaynak: Örten, Kaval, Karapınar,s.116

Raporlama döneminden (bilanço tarihinden) sonraki olaylar; raporlama dönemi sonu (bilanço tarihi) ile finansal tabloların yayımı için onaylandığı tarih

arasında işletme lehine veya aleyhine ortaya çıkan olayları ifade eder(TMS10.3)

“*Onaylanma tarihi*”, genel kurula sunulmak için yönetim kurulu tarafından yapılan nihai onayın verildiği tarihtir⁹².

“*Bilanço sonrasındaki olaylar*”, bilanço tarihi(dönemsonu) ile onaylanma tarihi arasındaki süreyi kapsar.⁹³

2.4.3.Finansal Tabloların Yayımı için Onaylanma Tarihi

Bilanço sonrasındaki olaylar bilanço tarihi ile onaylanma tarihi arasındaki süreyi kapsar. Onaylanma tarihi, genel kurula sunulmak için yönetim kurulu tarafından yapılan nihai onayın verildiği tarihtir⁹⁴.

Bazı durumlarda, işletme yönetimlerinin finansal tabloları tamamıyla idari olmayan şahıslardan oluşmuş bir üst kurula onaylanmak üzere sunması gerekebilmektedir. Bu durumda finansal tabloların, yönetimin üst kurula sunulmasına karar verdiği tarih itibariyle onaylandığı kabul edilmektedir⁹⁵.

Aşağıdaki açıklamalarda “*Raporlama Dönemi*” ifadesi yerine “*Bilanço Tarihi*” ifadesini kullanarak devam edeceğiz.

Bilanço Tarihinden sonraki olaylar ikiye ayrılır(TMS10.3):

a) Bilanço tarihinden sonra düzeltilme gerektiren olaylar; *bilanço tarihi* itibarıyla ilgili olayların var olduğuna ilişkin kanıtları gösteren koşulların bulunduğu durumlar ve

b) Bilanço tarihinden sonra düzeltilme gerektirmeyen olaylar; *bilanço tarihinden* sonra ortaya çıktığını gösteren koşulların bulunduğu durumlar

⁹²Güçenme , s.84

⁹³ Fatma Pamukçu ve Nevzat Pamukçu, “Bilanço Tarihinden Sonraki Olaylar ve Finansal Tablolara Etkileri”, Mali Çözüm, Sayı:91,2009,s.70

⁹⁴ Güçenme, s.84

⁹⁵ Başak Ataman Akgül, Gürbüz Gökçen ve Cemal Çakıcı, “Türkiye Muhasebe Standartları Uygulamaları” Beta Yayınevi, İstanbul,2006, s.94

2.4.4.Bilanço Tarihinden sonra düzeltme gerektiren olaylar

Aşağıda yer alan hususlar, bilanço tarihinden sonraki düzeltme gerektiren olaylara örnek olarak verilmiştir. Bu olayların ortaya çıkması durumunda, ilgili kalemin tutarı buna göre düzeltilir veya daha önce finansal tablolara alınmamış olanlar finansal tablolara alınır(TMS10.9).

1) İşletmenin bilanço tarihi itibarıyla bir borcu varsa ve bu borç bilanço döneminden sonra sonuçlanmış bir dava ile kesinleşmişse; daha önce finansal tablolara alınan karşılık tutarları “TMS 37 *Karşılıklar, Koşullu Borçlar ve Koşullu Varlıklar*” Standardı uyarınca düzeltilir ya da ilgili tutar için ayrılan karşılık finansal tablolara alınır.

2) Bilanço tarihi itibarıyla bir varlığın değerinde düşüklük olduğuna veya daha önce finansal tablolara alınan değer düşüklüğü tutarının düzeltilmesi gerektiğine dair bir bilginin bilanço tarihinden sonra ortaya çıkması halinde; örneğin,

Bilanço tarihi itibarıyla işletmenin alacaklı olduğu bir müşterisinin raporlama döneminden bilanço tarihinden sonra iflas etmesi, raporlama dönemi sonu *bilanço tarihi* itibarıyla söz konusu alacakla ilgili bir zararın var olduğunun teyidi şeklinde değerlendirilir. Bu durumda ilgili alacağın kayıtlı değerinin düzeltilmesi zorunludur.

Stokların, bilanço tarihinden sonra satılması, bu stokların bilanço tarihindeki net gerçekleşebilir değerleri hakkında bilgi verebilir.

3) Bilanço tarihinden önce satın alınan varlıkların maliyetlerinin veya satılan varlıklardan elde edilen gelirlerin, bilanço tarihinden sonra belirli hale gelmesi düzeltme gerektirir.

4) Bilanço tarihinden önceki olaylar nedeniyle, kardan pay veya ikramiye gibi bilanço tarihi itibarıyla hukuki veya zımni kabule dayalı bir borcun olduğu durumlarda, ikramiye veya kardan payın bilanço tarihinden sonra belirli hale gelmesi düzeltme gerektirir. (TMS 19 Çalışanlara Sağlanan

Faydalar).

- 5) Finansal tabloların gerçeğe uygun olmadığını gösteren hata ve hilelerin ortaya çıkarılması düzeltme gerektirir.

2.4.5.Bilanço Tarihinden sonra düzeltme gerektirmeyen olaylar

Bilanço tarihinden sonraki düzeltme gerektirmeyen olaylar için finansal tablolarda herhangi bir düzeltme yapılmaz.

Bilanço tarihinden sonraki düzeltme gerektirmeyen olaylara, *bilanço tarihi* ile finansal tabloların yayımı için *onay verme tarihi* arasında yatırımların piyasa değerlerinde ortaya çıkan değer düşüklükleri örnek olarak verilebilir.

Bu değer düşüklüğü, yatırımların raporlama dönemi sonundaki bilanço tarihindeki durumu ile ilgili olmayıp, sonraki dönemlerde ortaya çıkan durumu yansıttığından, yatırımlara ilişkin finansal tablolara alınan tutarlarda herhangi bir düzeltme yapılmaz.

Benzer şekilde, yatırımlarla ilgili olarak, ek açıklamalar yapılması gerekli olabilir, ancak raporlama dönemi sonu (bilanço tarihi) itibarıyla açıklanan tutarlar güncellenmez.(TMS10.21)

Bilanço tarihinden sonraki düzeltme gerektirmeyen olayların önemli olması durumunda, bunların açıklanmaması finansal tablo kullanıcılarının finansal tabloları esas alarak aldıkları ekonomik kararları etkileyebilir. Bu nedenle, raporlama döneminden (bilanço tarihinden) sonraki düzeltme gerektirmeyen olayların önemli her bir kategorisi için aşağıdaki bilgilerin dipnotlarda açıklanması gereklidir.

*Dipnotlarda açıklanması gereken bilanço tarihinden sonraki **düzeltilme gerektirmeyen** olaylara örnekler.(TMS10.22):*

- Bilanço tarihinden sonra önemli bir bağlı ortaklığın elden çıkarılması veya önemli bir birleşme gerçekleştirilmesi,
- Bir faaliyetin durdurulmasına yönelik planın duyurulması,

- Önemli varlık alımları, varlıkların “*TFRS 5 Satış Amaçlı Elde Tutulan Duran Varlıklar ve Durdurulan Faaliyetler*” Standardı uyarınca satış amaçlı elde tutulan varlıklar olarak sınıflandırılması, varlıkların diğer şekillerde elden çıkarılması veya önemli varlıkların devlet tarafından kamulaştırılması,
- Bilanço tarihinden sonra, bir yangın sebebiyle ana üretim fabrikasının tahrip olması,
- Önemli bir yeniden yapılandırma planının duyurulması veya bu planın uygulanmaya başlanması ,
- Bilanço tarihinden sonra önemli tutarda hisse senedi işlemleri yapılması,
- Varlık fiyatlarında veya döviz kurlarında bilanço tarihinden sonra olağan dışı büyüklükte değişikliklerin olması,
- İşletmenin cari ve ertelenmiş vergi alacakları ile borçları üzerinde önemli etkisi olan yeni vergi düzenlemelerinin yapılması veya vergi oranlarının değişmesi ya da bu şekilde bir vergi kanunu çıkarılacağıının duyurulması ,
- Önemli bir garantinin verilmesi gibi, önemli taahhütlere veya önemli koşullu borçlara girilmesi,
- Tamamen raporlama döneminden (bilanço tarihinden) sonra gerçekleşen olaylardan kaynaklanan önemli bir davanın başlaması,
- Varlık fiyatlarında veya döviz kurlarında raporlama döneminden (bilanço tarihinden) sonra olağan dışı büyüklükte değişikliklerin olması,
- İşletmenin cari ve ertelenmiş vergi alacakları ile borçları üzerinde önemli etkisi olan yeni vergi düzenlemelerinin yapılması veya vergi oranlarının değişmesi ya da bu şekilde bir vergi kanunu çıkarılacağıının duyurulması ,
- Önemli bir garantinin verilmesi gibi, önemli taahhütlere veya önemli koşullu borçlara girilmesi,

- Tamamen raporlama döneminden (bilanço tarihinden) sonra gerçekleşen olaylardan kaynaklanan önemli bir davanın başlaması.

Finansal Tabloların yayımı için onaylama tarihine ilişkin açıklamalar, kamuya açıklanır. İşletmenin ortakları veya başka taraflar, finansal tabloların yayımı sonrası finansal tabloları değiştirme gücüne sahipse, işletme bu durumu açıklamalıdır.

Finansal tablolar, *bilanço tarihinden* sonraki olayları yansıtmadığından, finansal tablo kullanıcılarının, finansal tabloların onay tarihini bilmesi önemlidir.

2.4.6.İşletmenin Sürekliliği

Raporlama döneminden (bilanço tarihinden) sonra ortaya çıkan olayların, işletmenin sürekliliği varsayımının yapılmasını engellemesi durumunda, finansal tablolar, işletmenin sürekliliği varsayımı yapılarak düzenlenemez.(TMS10.1)

İşletmenin sürekliliği varsayımının geçerliliğini kaybetmesi durumunda, İşletme yönetimince bilanço tarihinden sonra işletmenin *tasfiye edilmesi* veya ticari faaliyetlerinin durdurulmasına karar verilmesi veya bu şekilde hareket edilmesi dışında gerçekçi bir alternatifin bulunmaması halinde; finansal tabloların hazırlanmasında işletmenin sürekliliği varsayımı dikkate alınmaz.

İşletmelerin sürekliliği varsayımının geçerliliğini yitirmesi halinde⁹⁶;

- İşletmenin sürekliliği varsayımı çerçevesinde finansal tablolara alınan tutarların düzeltilmesi yerine, dipnotlarda “*Finansal Tabloların Sunumu*” standardına uygun olarak açıklama yapılır.
- İşletme sürekliliğinin belirsizliğine örnek olarak; başka bir işletmeye devrolması veya yeni bir yapıda başka bir işletme ile birleşmesi gösterilebilir.

⁹⁶ Pamukçu F,Pamukçu N, s.77

2.4.7.Temettülerin değerlendirilmesi⁹⁷

Raporlama döneminden sonra açıklanan temettü, düzeltme gerektirmeyen bir olaydır. Temettüler onaylandığında açıklanır ve artık ondan sonra ödenip, ödenmeyeceği konusu işletmenin isteğine bağlı değildir.

Açıklanan bir temettü, düzeltme gerektirmeyen önemli bir olaydır ve bu nedenle finansal tablo dipnotlarında açıklanır. Örneğin;

“12 Ocak 2007 tarihinde, ABC Ltd, 1 TL’lik her bir hisse başına 2 TL temettü ödeneceğini açıkladı. Bu, 31 Aralık 2006 tarihi itibarıyla net varlıklarda 2.000 TL ve yine 31 Aralık 2006 tarihinde sona eren yıla ilişkin karlarda 2.000 TL’lik bir azalışa neden olacaktır.”

2.4.8.M.S.U.G.T Uyumlaştırması

Bilanço tarihinden sonra ancak bilançonun yayımı için onaylanma tarihinden önce ortaya çıkan olaylar bilanço sonrası olaylar olarak nitelendirilir. Bilanço sonrası ortaya çıkan olaylara ilişkin koşullar eğer bilanço tarihi itibarıyla mevcutsa bunlar finansal tablolarda düzeltme gerektiren olaylardır. Bilanço sonrası olaylara ilişkin koşullar eğer bilanço tarihi itibarıyla mevcut değilse, ancak bu bilanço sonrası olaylar yeni dönemin finansal durumunu etkileyecekse bu olayların etkilerinin de kapanan dönemin finansal dönemin eklerinde açıklanması gerekir. Dolayısıyla bilanço sonrası olaylar, finansal tablolarda düzeltme gerektiren yahut gerektirmeyen olarak ikiye ayrılır. Finansal tabloların kararlarda faydalı olabilmesi için bilanço sonrası olayların etkilerinin bilançolara ek yada düzeltme olarak yansıtılması gerekir.

Bu standartta önemli bir kavramda finansal tabloların onaylanma tarihidir. Farklı şirketler ve ülkelerde finansal tablolarının onaylanmasına ilişkin farklı süreçler mevcuttur.

“*Onaylanma tarihi*”, genel kurula sunulmak için yönetim kurulu tarafından yapılan nihai onayın verildiği tarihtir⁹⁸.

⁹⁷ Deloitte Türkiye, Denetimnet Bültenleri, Bülten No:31/2008, “TMS 10- Raporlama Döneminden Sonraki Olaylar Uygulama Örneği”, : <http://www.denetimnet.net/Pages.aspx?pgID=11240> ,Erişim tarihi 26.01.2010

“Bilanço sonrasındaki olaylar”, bilanço tarihi ile onaylanma tarihi arasındaki süreyi kapsar.⁹⁹

Aşağıda düzeltme gerektiren ve gerektirmeyen olaylar örnek uygulamalarla açıklanmıştır.

Uygulama 1¹⁰⁰:

Bir aile bozuk gıda satması nedeniyle neredeyse bebeklerini kaybedecekleri gerekçesiyle XYZ A.Ş.’yi Ağustos 2007 tarihinde mahkemeye verir. Hâkim yıl sonundan (31 Aralık 2007) kısa bir süre sonra XYZ A.Ş.’nin 2 milyon TL tazminat ödemesi yönündeki kararını açıklar. Bu olayla ilgili koşullar raporlama dönemi sonu itibariyle var olduğu için bu, 31Aralık 2007 tarihli finansal tablolarda düzeltme yapılmasını gerektiren bir olaydır. XYZ A.Ş., finansal tablolarına 2 milyon TL’lik bir borç ve gider yansıtma zorundadır.

Uygulama 2¹⁰¹:

ABC işletmesi’nin 31.12.2008 tarihinde aktifinde kayıtlı olan ve net defter değeri 50.000,00 TL olan torna tezgahı 05 Şubat 2009 tarihinde bozulmuş ve tamir edilemeyeceği anlaşılmıştır. Torna tezgahının hurda değeri 10.000,00 TL’dir.

05 Şubat 2009 tarihinde finansal tablolar henüz onaylanmamıştır. Dolayısıyla bu olay finansal tablolarda düzeltme gerektirmektedir.

-----5.2.2009-----	
730 GENEL ÜRETİM GİDERLERİ	40.000
257 BİRİKMIŞ AMORTİSMANLAR	40.000
Amortisman Gideri (50.000 – 10.000 = 40.000)	

⁹⁸Gücenme, s:84

⁹⁹Pamukçu F,Pamukçu N,s.70

¹⁰⁰Deloitte Türkiye, Denetimnet Bültenleri, Bülten No:31/2008, “ Raporlama Döneminden Sonraki Olaylar Uygulama Örneği” , : <http://www.denetimnet.net/Pages.aspx?pgID=11240> ,Erişim tarihi 26.01.2010

¹⁰¹ Pamukçu F,Pamukçu N, s.72

Uygulama 3¹⁰²:

A şirketinin E şirketinden 30.000 TL alacağı mevcuttur. Ocak ayı içerisinde E şirketinde yangın çıkmış ve fabrika tamamen yanmıştır. E şirketi iflas ettiğini açıklamıştır.

İlgili olayın bilanço tarihinden sonra ortaya çıktığını gösteren koşulların bulunduğu durumlarda herhangi bir düzeltme yapmaya gerek yoktur. Düzeltme kaydı yapılmayacak fakat bilanço dipnotlarında gösterilecektir.

2.5.TMS 7 - NAKİT AKIŞ TABLOLARI

2.5.1.Standardın Amacı ve Kapsamı

Bir işletmenin nakit akışlarına ilişkin bilgiler, finansal tablo kullanıcılarına, işletmenin nakit ve nakit benzeri yaratma yeteneğini ve işletmenin bu nakit akışlarını kullanma ihtiyacını değerlendirebilmelerinde dayanak oluşturması bakımından faydalıdır. Kullanıcıların aldığı ekonomik kararlar, işletmenin nakit ve nakit benzeri yaratma yeteneğinin ve söz konusu nakit ve nakit benzerlerinin yaratılma zamanlamasının ve kesinliğinin değerlendirilmesini gerektirmektedir.

İşletmeler bu standarda göre Nakit Akış Tablosu hazırlamalı ve finansal tabloların hazırlandığı her dönem için finansal tabloların ayrılmaz parçası olarak sunmalıdır(TMS7.1).

Finansal tablo kullanıcıları, işletmenin nakit ve nakit benzeri varlıklarını nasıl oluşturduğu ve nasıl kullandığı ile ilgilenmektedirler. Bu ilgi, finansal kurumlarda olduğu gibi işletmenin doğasından kaynaklanan faaliyetlerinden veya nakdin işletmenin ürünü gibi görülmesinden bağımsızdır. İşletmeler kar etmek amacıyla farklı faaliyetlerde bulunmalarına karşın, özünde faaliyetlerine devam etmek, yükümlülüklerini yerine getirmek ve yatırımcılarına getiri sağlamak gibi benzer

¹⁰² Haluk Sümer, Mert Erer, “Bilanço Tarihinden Sonraki Olayların Raporlanması ” Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi, Ocak 2009

nedenlerle nakde ihtiyaç duyarlar. Bu nedenle, tüm işletmelerin nakit akış tablosu hazırlamaları zorunludur.

2.5.2.Standarda ait Kavramlar

Nakit benzeri; tutarı belirli bir nakde kolayca çevrilebilen kısa vadeli ve yüksek likiditeye sahip ve değerindeki değişim riski önemsiz olan yatırımları,

İşletme faaliyetleri; bir işletmenin ana gelir getirici faaliyetleri ile yatırım ve finansman faaliyeti olmayan diğer faaliyetleri,

Yatırım faaliyetleri; uzun vadeli varlıkların ve nakit benzerleri içerisinde yer almayan diğer yatırımların elde edilmesi ve elden çıkarılmasına ilişkin faaliyetleri,

Finansman faaliyetleri; öz kaynaklar (öz sermaye) ile yabancı kaynakların (borçlanmaların) yapısında ve tutarında değişiklik meydana getiren faaliyetleri, ifade eder.

Nakit akış tablosunda, döneme ilişkin nakit akışları işletme, yatırım ve finansman faaliyetlerine dayalı bir biçimde sınıflandırılarak raporlanır.

Bir işletme, yatırım ve finansman faaliyetlerinden olan nakit akışlarını iş sahasına en uygun şekilde gösterir. Faaliyet bazında sınıflama, kullanıcılara, bu faaliyetlerin işletmenin finansal durumuna ve nakit ve nakit benzerlerine olan etkisine ilişkin bilgi sağlar. Bu bilgi ayrıca, faaliyetler arasındaki ilişkilerin değerlendirilmesi için de kullanılabilir.

Tek bir işlem, farklı şekilde sınıflandırılan nakit akışları içerebilir. Örneğin, bir kredi geri ödemesi hem faiz hem de anapara ödemesini içerir, faiz işletme faaliyeti olarak sınıflanırken anapara finansman faaliyeti olarak sınıflanır.

2.5.3.İşletme faaliyetleri

İşletme faaliyetlerinden kaynaklanan nakit akışları, dış finansman kaynaklarına ihtiyaç duyulmadan işletmenin; borçlarını geri ödeyebilmesi, faaliyetlerini sürdürebilmesi, kar payı ödemelerini yapabilmesi ve yeni yatırımlara başlayabilmesinin

mümkün olup olmadığı hususlarında temel bir gösterge teşkil etmek üzere sunulur. İşletme faaliyetlerinden kaynaklanan nakit akışları ile ilgili belli başlı kalemlere ilişkin bilgi, diğer bilgilerle birlikte değerlendirilerek, gelecekte oluşacak nakit akışlarına ilişkin tahminlerde kullanılabilir.(TMS7.13)

İşletme faaliyetlerinden kaynaklanan nakit akışları, genellikle işletmenin ana gelir getirici faaliyetleriyle ilgili olup, net karın veya zararın belirlenmesinde yer alan işlem ve olaylardan kaynaklanır.

İşletme faaliyetlerinden kaynaklanan nakit akışlarına ait örnekler aşağıda verilmiştir.(TMS7.14)

- Satılan mallardan ve verilen hizmetlerden (satışlardan) elde edilen nakit girişleri,
- Royalti, ücret, komisyon ve diğer hasılatla ilgili nakit girişleri,
- Mal ve hizmetler için yapılan ödemelerden kaynaklanan nakit çıkışları,
- Çalışanlara ve çalışanlar adına yapılan ödemelerden kaynaklanan nakit çıkışları,
- Sigorta şirketlerinin aldığı veya ödediği primler, tazminatlar, yıllık ödemeler ve poliçeye ilgili diğer yükümlülükler nedeniyle oluşan nakit giriş ve çıkışları,
- Finansman veya yatırım faaliyeti ile doğrudan ilgili olmadığı sürece kurum kazancı üzerinden hesaplanan diğer vergiler ile ilgili nakit çıkışları veya söz konusu vergiler kapsamında alınan vergi iadeleri ile ilgili nakit girişleri,
- Alım satım amaçlı elde bulundurulmuş sözleşmelerle ilgili nakit girişleri ve çıkışları.

Fabrikanın bir unsurunun satışı gibi bazı işlemler, muhasebeleştirilmiş kâr ya da zararda yer alan kazanç ya da kayıpta artışa neden olabilir. Bu tür işlemlerle ilgili

nakit akışları, yatırım faaliyetlerinden elde edilen nakit akışlarıdır.

Başka bir örnek ise; başkalarına kiralanmak amacıyla elde bulundurulmakta iken satış amacıyla elde bulundurulma niteliği kazanan varlıkların üretimi veya edinimi için yapılan nakit ödemeleri, işletme faaliyetlerinden kaynaklanan nakit akışlarıdır. Benzer şekilde, bu tür varlıkların kiralanmasından ve satışından elde edilen nakit girişleri de işletme faaliyetlerinden kaynaklanan nakit akışlarıdır.

Satış amacıyla stok bulundurmaya benzer şekilde, bir işletme alım satım amacıyla menkul kıymet bulundurabilir. Bu işlemler sonucu elde edilen nakit akışları işletme faaliyet sonucu elde edilen nakit akışları olarak kabul edilir. Aynı şekilde, ana gelir getirici faaliyetleri ile ilgili olduğu sürece, finansal kurumlarca verilen nakit avansları ve krediler de söz konusu işletmenin işletme faaliyetlerinden kaynaklanan nakit akışı olarak sınıflandırılır.

2.5.4.Yatırım Faaliyetleri

Yatırım faaliyetlerinden kaynaklanan nakit akışlarının ayrı olarak gösterilmesi önem arz eder; çünkü gelecekte işletmeye gelir ve nakit akışı sağlaması öngörülen kaynaklar için yapılan harcamaların düzeyi gösterilmiş olur. Yalnızca, finansal durum tablosunda (bilançoda) varlık muhasebeleştirilmesi sonucunu doğuran harcamalar, yatırım faaliyeti olarak sınıflandırılmaya uygundur.

Yatırım faaliyetlerinden kaynaklanan nakit akışlarına ilişkin örnekler aşağıdaki gibidir.(TMS7.16)

- Maddi ve maddi olmayan duran varlıklar ve diğer uzun vadeli varlıkların alımı ile ilgili nakit çıkışları. Bu ödemeler, aktifleştirilen geliştirme harcamalarını ve işletmenin inşa veya imal ettiği maddi duran varlıklara ilişkin giderlerle ilgili nakit çıkışlarını da içerir.
- Maddi ve maddi olmayan duran varlıklar ve diğer uzun vadeli varlıkların satışı ile ilgili nakit girişleri;
- Nakit benzeri veya alım satım amacıyla elde tutulan araçlarla ilgili

olmadığı sürece, başka bir işletmeye iştirak etmek veya o işletmenin borçlanma aracını satın almak için ve müşterek yönetime tabi teşebbüse(İş ortaklığına) katılmak için yapılan nakit çıkışları;

- Nakit benzeri veya alım satım amacıyla elde tutulan araçlarla ilgili olmadığı sürece, başka bir işletmenin hisse senedinin veya borçlanma aracının veya işletmenin bir müşterek yönetime tabi teşebbüsteki(İş ortaklıklarındaki) payının satılması sonucu elde edilen nakit girişleri;
- Finansal kurumların yaptıkları işlemler hariç olmak üzere, işletmeler tarafından üçüncü kişilere verilen avans ve borçlara ilişkin nakit çıkışları;
- Finansal kurumların yaptıkları işlemler hariç olmak üzere, işletmelerin üçüncü kişilere verdikleri avans, kredilerden yapılan tahsilatlar,
- Alım satım amacıyla yapılanlar ve finansman faaliyetleriyle ilgili olanlar hariç, vadeli işlem veya forward sözleşmesi, opsiyon sözleşmeleri ve swap sözleşmelerine ilişkin nakit giriş ve çıkışları.

Risken korunma amacıyla yapılan sözleşmeden doğan nakit akışları, risken korunması amaçlanan kalemin nakit akışının sınıflandırılmasına uygun şekilde sınıflandırır.

2.5.5.Finansman faaliyetleri

Finansman faaliyetlerine ilişkin nakit akışları, işletmeye sermaye sağlayanların işletmenin gelecekteki nakit akışlarından talep edecekleri kısmın belirlenmesini sağlamak üzere ayrı olarak açıklanır.

Finansman faaliyetlerine ilişkin nakit akışları örneklerine aşağıda yer verilmiştir(TMS7.17):

- Hisse senedi ve diğer öz sermaye araçlarının ihracından sağlanan nakit girişleri,
- Sermayenin azaltılması veya işletmenin kendi hisse senetlerini almasıyla

ilgili nakit çıkışları,

- Borçlanma araçları ihracı ve diğer uzun ve kısa vadeli krediler ile sağlanan nakit girişleri,
- Borç ödemelerine ilişkin nakit çıkışları,
- Finansal kiralama sözleşmelerinden kaynaklanan borç ödemelerine ilişkin nakit çıkışları.

2.5.6.Nakit Akış Tablosu Oluşturma Yöntemleri

İşletme faaliyetlerine ilişkin nakit akışları aşağıdaki yöntemlere göre raporlanabilir(TMS7.18):

- 1) Brüt nakit girişleri ve brüt nakit çıkışlarına ait ana grupların belirtildiği Brüt (Dolaysız-Direkt) yönteme* göre veya
- 2) Net kar/zararın, gayri nakdi işlemlerin, geçmiş veya gelecek işlemlerle ilgili nakit giriş veya çıkışları tahakkuklarının veya ertelemelerinin ve yatırım veya finansman faaliyetleriyle ilgili nakit akışlarına ilişkin gelir veya gider kalemlerinin etkilerine göre düzeltildiği Net (Dolaylı-Endirekt) yönteme göre.

İşletmelerin, işletme faaliyetlerine ilişkin nakit akışlarını **brüt (dolaysız-direkt)yönteme göre raporlaması tercih edilmektedir**. Brüt yöntem, gelecekteki nakit akışlarının tahmin edilmesi açısından yararlı bilgiler verirken, net (dolaylı) yöntemde bu mümkün değildir.

2.5.7.Brüt (Dolaysız-Direkt) Yöntem

Brüt yöntemde, önemli brüt nakit giriş ve çıkışları aşağıdaki kaynaklardan sağlanabilir:

* Türkiye Muhasebe Standartları Kurulunca, uygulama birliğinin sağlanması bakımından nakit akış tablolarının Türkiye içinde raporlanmasında, brüt (dolaysız) yöntemin uygulanması tercih edilmiştir.

- İşletmenin muhasebe kayıtlarından veya
- Satışlar, satışların maliyeti (finansal bir kuruluş için faiz, benzeri gelir ile giderler) ve kapsamlı gelir tablosundaki diğer kalemlerin:
- Dönem içerisinde stoklar, faaliyetle ilgili ticari alacak ve borçlardaki değişiklikler; Diğer nakit giriş ve çıkışı gerektirmeyen kalemler ve Nakit etkisi, yatırım veya finansman nakit akışlarıyla ilgili olan kalemlerin etkisi dikkate alınarak düzeltilmesi ile.

Brüt yöntem olarak da adlandırılan direkt yöntemde, faaliyetlerden sağlanan nakit girişleri kaynaklar arasında, faaliyetlerin sebep olduğu nakit çıkışları ise kullanımlar arasında olmak üzere ayrı olarak yer almaktadır. Baksa bir deyişle, gelir tablosunda yer alan kalemler nakit girişi sağlamışlarsa kaynaklar arasında, nakit çıkışına neden olmuşlarsa kullanımlar arasında yer almaktadır¹⁰³.

Bu yöntemde, nakit akış tablosunun düzenlenmesinde bilanço ile gelir tablosundan yararlanılmakta ve gelir tablosu nakit akış tablosunun düzenleme çalışmalarının başlangıç noktasını oluşturmaktadır. Direkt yöntemle hazırlanmış nakit akış tablosunun özelliği, nakit hesabının gelir tablosunun üst kalemi olan gelirle başlamasından kaynaklanmaktadır¹⁰⁴.

Direkt yöntem belirli bir dönemdeki brüt nakit girişlerini, brüt nakit çıkışlarını, faiz tahsilat ve ödemeleri ile vergi ödemelerini göstermektedir. Endirekt yöntem ise, net kâr ile faaliyet nakit akışı arasındaki ilişkileri ortaya koymaktadır. Direkt yöntemi tercih eden firmalar bu ilişkiyi tablolarında göstermek istediklerinden aslında endirekt yöntemin bilgilerini de sunarlar.Çünkü her iki yöntemde de faaliyetlerden elde edilen net nakit giriş-çıkışları arasında bir fark yoktur¹⁰⁵.

¹⁰³Nejat Tenker ve Nalan Akdoğan,“Finansal Tablolar ve Mali Analiz Teknikleri”, Gazi Kitabevi, Ankara,2007, s.315

¹⁰⁴ Saime Önce, “ Fon Akış Analizleri ve Fon Akım Tabloları”, Anadolu Üniversitesi Yayın No:1585, Eskisehir, 2004, s.253,Aktaran: Yavuz Çiftçi,Levent Sarıoğlu, “Nakit Akış Tablosu ile ilgili Türkiye’deki Düzenlemeler ve Uluslar arası Uygulamalarla Karşılaştırılması”, www.mu.edu.tr/private/yciftci/calismalar/yciftci&lsarioglu.pdf, (23.02.2010)

¹⁰⁵ Mustafa Kısakürek ve Mehmet Demir, “Nakit Akım Tablosunun Hazırlanmasında Direkt-Endirekt Yöntem Tartışması” Muhasebe ve Finansman Dergisi, Nisan 2006, Sayı:30, s.203.

Yukarıdaki açıklamalar ışığında, direkt yöntemin başlıca üstünlükleri aşağıdaki şekilde özetlenebilir¹⁰⁶:

- Direkt yöntem, yıllık olarak farklı işletmelerdeki benzer nakit giriş ve çıkışlarını karşılaştırabilme imkânı sunar,
- Direkt yöntem, kredi verenlere nakit devrini daha iyi bir şekilde sunar ve muhasebe bilgisi az olan yöneticilerin daha iyi anlayabileceği bir formattadır,
- Nakit akışlarıyla ilgili ortaya çıkan problemlerin gerçek kaynakları üzerinde durulduğunda nakit bütçesi hazırlamada yardımcı olur,
- Brüt nakit giriş ve çıkışları faaliyetlerdeki değişmelere farklı tepki verdiği için, nakit giriş ve çıkışlarının faaliyetlerden kaynaklanan değişmelere olan duyarlılığının analiz edilmesini kolaylaştırmaktadır.

2.5.8.Net (Dolaylı-Endirekt) Yöntem

İşletme faaliyetlerinden sağlanan nakit akışları, net dönem kâr veya zararının aşağıdaki işlem ve kalemlerin etkilerine göre düzeltilmesi ile tespit edilir:

- Dönem içerisinde stoklarda ve faaliyetle ilgili alacak ve borçlarda meydana gelen değişiklikler,
- Amortisman, karşılıklar, ertelenmiş vergi, gerçekleşmemiş kambiyo kâr veya zararları ve iştiraklerin dağıtılmamış kârları gibi nakit dışı kalemler
- Yatırım veya finansman faaliyetlerine ilişkin nakit akışlarından kaynaklanan diğer tüm kalemler.

Endirekt yöntem (veya net kâr yöntemi), faaliyetlerden sağlanan nakit girişleri ile yapılan ödemeleri ayrı ayrı göstermemekte, dönem sonucundan (dönem kârı veya

¹⁰⁶ KRISHAN, V. Gopal - LARGAY, A.James, "The Predictive Ability of Direct Method Cash Flow Information", Journal of Business Accounting, January, March, 2000, s.27. Aktaran: Yavuz Çiftçi ve Levent Sarıoğlu, "Nakit Akış Tablosu ile Türkiye'deki Düzenlemeler ve Uluslar arası Uygulamalarla Karşılaştırılması", Selçuk Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi, 2007, s.188

zararı) hesaplamalara başlanmaktadır. Burada dönem kârı (zararı) alınmakta ve bu tutara, nakit akışına neden olmayan amortisman giderleri, karşılık giderleri, duran varlık satış kârları veya zararları, itfa payları, döneme ilişkin peşin ödenmiş giderler tutarı ile peşin tahsil edilmiş gelirlerin döneme ilişkin payı eklenip veya çıkarılmakta; ayrıca gelir tablosunda yer alan gelir unsurlarından tahakkuk esasına göre kaydedilenler, yani henüz nakden tahsil edilmeyen tutarlar toplamdan çıkarılmakta, gider unsurlarından henüz ödenmeyenler toplama geri eklenmektedir. Böylece faaliyetlerden sağlanan net nakit girişi veya faaliyetlerin neden olduğu net nakit kullanımı bulunmuş olmaktadır¹⁰⁷. Endirekt yöntemin tercih edilmesinde öne çıkan iki görüş söz konusudur. Bunlardan ilki, direkt yöntemin uygulanmasının çok maliyetli olması, diğeri ise direkt yöntemin tahakkuk esaslı finansal durumları açık olarak dile getirememesidir¹⁰⁸.

Endirekt yöntemin üstün yanları aşağıdaki gibi ifade edilebilir¹⁰⁹:

- Net kâr ile faaliyetlerden elde edilen nakit akışı arasındaki farkı ortaya koyması,
- Çalışma sermayesi içindeki nakdi olmayan hesaplardaki değişmelere ışık tutması,
- Uygulamasının gerekli verilerin toplanması ve hazırlanması gibi yönlerden dolayı direkt yönleme göre daha kolay olması.

Endirekt yöntem, direkt yöntem kadar ayrıntılı ve açıklayıcı değildir. Endirekt yöntemin tercih edilmesi halinde işletme faaliyetlerinden sağlanan net nakit fazla ve eksiği belirtilmekte, ancak faaliyetlerin neden olduğu nakit giriş ve çıkışlarının dökümü yapılmamaktadır¹¹⁰.

Aşağıda Direkt (Brüt) Yönteme Göre Nakit Akış Tablosu formatını göreceksiniz.

¹⁰⁷ Akdoğan, Tenker, s.315.

¹⁰⁸ RUE- KIRK, RUE, Joseph C.-KIRK, Florence, "Settling The Cash Flow Statement Dispute", The National Public Accountant, June 1996, s.19, Aktaran: Yavuz Çiftçi ve Levent Sarıoğlu, "Nakit Akış Tablosu ile Türkiye'deki Düzenlemeler ve Uluslar arası Uygulamalarla Karşılaştırılması", Selçuk Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi, 2007, s.189

¹⁰⁹ Çiftçi, Sarıoğlu, s.215.

¹¹⁰ Önce, S., s.274.

NAKİT AKIŞ TABLOSU(.....TL)**Cari****Önceki****Dönem****Dönem****A. İŞLETME FAALİYETLERİNE İLİŞKİN NAKİT AKIŞLARI**

1.Esas Faaliyet Gelirlerinden Sağlanan Nakit Girişleri (+)

a) Satışlardan sağlanan nakit girişleri (+)

b) Gelirlerden sağlanan nakit girişleri(+)

2 Esas Faaliyet Giderlerine İlişkin Nakit Çıkışları (-)

a) Satılan mal ve hizmet maliyetleri ve stok değişimlerine ilişkin nakit çıkışları(+)

b) Faaliyet Giderlerine İlişkin Nakit Çıkışları (+)

Esas Faaliyet Sonucu Sağlanan Net Nakit Akışı (1-2)

3. Diğer Gelir ve Karlardan Sağlanan Nakit Girişleri +

4. Diğer Gider ve Zararlardan Kaynaklanan Nakit Çıkışları(-)

5.Finansman Giderlerinden Kaynaklanan Nakit Çıkışları (-)

6. İşletme Faaliyetleriyle İlgili Varlık ve Yabancı Kaynaklardaki

Değişikliklere İlişkin Nakit Akışları (+) (-)

a) Varlık Artışları (-)

b) Varlık Azalışları (+)

c) Yabancı Kaynak Artışları (+)

d) Yabancı Kaynak Azalışları (-)

7. Dönem Karı Vergi ve Diğer Yasal Yükümlülüklerle İlişkin Nakit Çıkışları (-)

a) Önceki Dönem Karından Ödenen (+)

b) Geçici Vergiler(+)

Cari**Önceki****Dönem****Dönem**

B. YATIRIM FAALİYETLERİNE İLİŞKİN NAKİT AKIŞLARI

1. Yatırım Faaliyetinden Sağlanan Nakit Girişleri(+)

- a) Mali Duran Varlık Satışlarından Sağlanan Nakit Girişleri (+)
- b) Maddi Duran Varlık Satışlarından Sağlanan Nakit Girişleri (+)
- c) Diğer Duran Varlık Satışlarından Sağlanan Nakit Girişleri (+)
- d) Mali Duran Varlıklarla İlgili Alınan Temettülden Sağlanan Nakit Girişleri (+)
- e) Yatırım Faaliyetleriyle İlgili Faizlerden Sağlanan Nakit Girişleri(+)
- f) Üçüncü Kişilere Verilen Avans ve Kredilere İlişkin Tahsilatlardan Sağlanan Nakit Girişleri(+)
- g) Diğer Yatırım Faaliyetlerinden Sağlanan Nakit Girişleri(+)

2. Yatırım Faaliyetlerine İlişkin Nakit Çıkışları (-)

- a) Mali Duran Varlık Alışları (+)
- b) Maddi Duran Varlık Alışları (+)
- c) Maddi Olmayan Duran Varlık Artışları (+)
- d) Özel Tükenmeye Tabi Varlıklardaki Artışlar (+)
- e) Diğer Duran Varlık Artışları (+)
- f) Üçüncü Kişilere Verilen Avans ve Kredilerle İlgili Nakit Çıkışları(+)
- g) Diğer Yatırım faaliyetiyle İlgili Nakit Çıkışları(+)

C. FİNANSMAN FAALİYETLERİNE İLİŞKİN NAKİT AKIŞLARI

1. Finansman Faaliyetlerinden Sağlanan Nakit Girişleri

- a) Kısa Vadeli Mali Borçlardan Sağlanan Nakit(+)
- b) Uzun Vadeli Mali Borçlardan Sağlanan Nakit (+)
- c) Sermaye Artırımından Sağlanan Nakit (+)

- d) Hisse Senedi İhraç Primlerinden Sağlanan Nakit (+)
- e) Diğer Finansman Faaliyetlerinden Sağlanan Nakit Girişleri (+)

2. Finansman Faaliyetlerine İlişkin Nakit Çıkışları (-)

- a) Kısa Vadeli Mali Borç Ödemeleri (-)
- b) Uzun Vadeli Mali Borç Ödemeleri (-)
- c) Ödenen Temettüleri (-)
- d) Sermayenin Azaltılması (-)
- e) Diğer Finansman Faaliyetlerine ilişkin Nakit Çıkışları

Cari	Önceki
<u>Dönem</u>	<u>Dönem</u>

D. KUR FARKLARININ NAKİT VE NAKİT BENZERLERİNE ETKİLERİ (+), (-)

E. NAKİT VE NAKİT BENZERLERİNDE

MEYDANA GELEN NET ARTIŞ (+) (AZALIŞ) (-)

F.DÖNEM BAŞI NAKİT VE NAKİT BENZERLERİ MEVCUDU

G.DÖNEM SONU NAKİT VE NAKİT BENZERLERİ MEVCUDU

Her işletme ait olduğu sektörün özelliğine göre kendi esas faaliyet giderlerine göre alt kalemleri oluşturur. (örneğin bankalar, esas faaliyet giderleri olarak faiz giderleri, komisyon giderleri gibi sınıflandırma yapar.

İşletmeler sadece mevcut olan verilerini tabloya alırlar. Boş kalemlerin tabloya alınmasına gerek yoktur.

Hesaplamalara ilişkin açıklamalar (örnek olarak verilmiştir.)

1. Satışlardan sağlanan nakit girişi

- a) Net Satışlar (+)

- b) Ticari Alacaklardaki Artışlar (Satışlardan Kaynaklanan) (-)
 - c) Ticari Alacaklardaki Azalışlar (Satışlardan Kaynaklanan)(+)
 - d) Alınan Sipariş Avanslarındaki Artışlar (+)
 - e) Alınan Sipariş Avanslarındaki Azalışlar (-)
 - f) Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım Hakedişleri Artışları (+)
 - g) Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım Hakedişleri Azalışları (-)
2. Maliyetlerden ve stok Değişimlerinden kaynaklanan nakit çıkışları(-)
- a) Satışların Maliyeti (+)
 - b) Stoklardaki Artışlar (+)
 - c) Stoklardaki Azalışlar (-)
 - d) Ticari Borçlardaki Azalışlar (Alımlardan Kaynaklanan) (+)
 - e) Ticari Borçlardaki Artışlar (-)
 - f) Amortisman ve Nakit Çıkışı Gerektirmeyen Giderler (-)
 - g) Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım Maliyetlerindeki Artışlar (+)
 - h) Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım Maliyetlerindeki Azalışlar(-)
3. Faaliyet Giderlerine İlişkin Nakit Çıkışları (-)
- a) Araştırma Geliştirme Giderleri (+)
 - b) Pazarlama, Satış ve Dağıtım Giderleri (+)
 - c) Genel Yönetim Giderleri (+)
 - d) Amortisman ve Nakit Çıkışı Gerektirmeyen Diğer Giderler(-)

4. Diğer Gelir ve Karlardan Sağlanan Nakit Girişleri(+)
 - a) Olağan gelir ve karlardan sağlanan nakit girişleri (+)
 - b) Diğer gelir ve karlardan sağlanan nakit girişleri (+)
 - c) Nakit Girişi Sağlamayan Gelir ve Karlar (-)
5. Diğer Gider ve Zararlara İlişkin Nakit Çıktıları(-)
 - a) Diğer Faaliyetlerle İlgili Olağan Gider ve Zararlar (+)
 - b) Diğer gider ve zararlar (+)
 - c) Nakit Çıktısını Gerektirmeyen Diğer Gider ve Zararlar (-)

2.5.9.M.S.U.G.T Uyumlaştırması

Nakit akış tablosu ile ilgili çalışmalar son yıllarda Türkiye’de önem kazanmaya başlamıştır. Konuyla ilgili ilk düzenleme olarak 29.01.1989 tarihinde yayımlanan Sermaye Kurulu’nun XI.Seri No’lu Tebliği ile Sermaye Piyasası Kanunu’na tabii olan özel sektör işletmelerinden nakit akış tablosu talep edilmiştir¹¹¹. SPK, bu Tebliğle işletmelerden nakit akış tablosunu düzenlemesini istese de yayını zorunlu kılmamaktaydı. Daha sonra 1994 yılında yürürlüğe giren MSUGT’de, ek tablolar arasında sayılan nakit akış tablosunu ekinde sunularak belirli büyüklükte olan işletmelerin hazırlaması zorunlu tutulmuştur. Buna göre nakit akış tablosu, dönem içi nakit girişleri ve dönem içi nakit çıkışları ayrı olarak gösterilmektedir. Buradan dönem sonu nakit mevcuduna ulaşılarak, dönem içinde ne kadar artış veya azalış olduğu anlaşılmaktadır. MSUGT ile hazırlanması istenilen fakat yayınlama zorunluluğu olmayan nakit akış tablosu, işletmenin faaliyetleri esaslarına göre hazırlanmadığından gerekli fonksiyonları yerine getirebilecek nitelikte değildir¹¹².

¹¹¹ Çiftçi,Sarıoğlu,s.191

¹¹² Önce S, s.253

Yukarıda anlatılan bilgilere ek olarak MSUGT’ de sözü edilen Nakit Akış Tablosu ile TFRS’nda bahsi geçen Nakit Akış Tablosu iki açıdan farklılık arz etmektedir. Birincisi; iki sistemin de Nakit Akış Tablosuna verdiği önem farklıdır. MSUGT, Nakit Akış Tablosunu diğer tabloların yanında verilmesini ihtiyari olarak görürken, TFRS’ ye göre finansal tabloların ayrılmaz bir parçasıdır. İkinci farklılık ise, MSUGT’nde açıklanan sınıflandırma ilkeleri ile TFRS’ deki sınıflandırma ilkeleri farklılık göstermektedir. Sözkonusu farklılık çok önemlidir çünkü amaç işletmenin toplam Nakit Akışını bulmak değildir. İşletmenin dönem başı ve dönem sonu nakit mevcurları arasındaki fark alınarak da bu rakama ulaşılabilir. TFRS’ de belirtildiği gibi temel amaç; işletmenin net nakit akışının hangi faaliyetler için hangi tutarlarda gerçekleşen nakit hareketleri sonucu ortaya çıktığının tespitidir¹¹³.

TMS 7 ile IAS 7’yi karşılaştırdığımızda düzenlenme yöntemlerinin tercihi bakımından bir farklılık olduğu görülmektedir. IAS 7’de işletme faaliyetlerine ilişkin nakit akışlarının raporlanmasında direkt yöntem ya da endirekt yöntemden birisinin tercih edilmesi önerilmektedir. TMS 7’de ise, ülke içi raporlamada birliğin sağlanması açısından direkt yöntemin uygulanması benimsenmiştir¹¹⁴.

Dikkat edilmesi gereken önemli noktalardan biri de; gayrinakdi yatırım ve finansman faaliyetlerinin, Nakit Akış Tablosu standardına göre finansal tablo dipnotlarında açıklanması gerektiğidir. Bu dipnotlar önemli nakit dışı finansman ve yatırım faaliyetlerinin örneklerini içerebilir¹¹⁵.

Örneğin;

- Finansal kiralama yoluyla bir varlık edinme,
- Eşit borç dönüşümü,
- Nakit dışı varlıklar veya diğer varlıkların veya yükümlülüklerin değişimi,
- Varlıkları satın almak için hisse senedi ihracı.

¹¹³ Kerem Sarıoğlu, “TMS7-Nakit Akış Tabloları”, “Seçilmiş Türkiye Muhasebe Standartları” ,Volkan Demir (Editör) , İstanbul: İSMMMÖYayımları, 2009

¹¹⁴ Yavuz Çiftçi, Levent Sarıoğlu, “Nakit Akış Tablosu ile ilgili Türkiye’deki Düzenlemeler ve Uluslar arası Uygulamalarla Karşılaştırılması”, www.mu.edu.tr/private/yciftci/calismalar/yciftci&lsarioğlu.pdf, (23.02.2010)

¹¹⁵ EPSTEIN Barry, JERMAKOWICZ Eva K,” 2010 Interpretation and Application of IFRS”, Publisher, John Wiley, 2010, s.126

Nakit Akış Tablolarına dair önemli noktalardan bir diğeri de; finansal tabloların aksine Nakit Akış Tablolarının tahakkuk esasına göre değil, nakit esasına göre hazırlanmasıdır¹¹⁶.

Uygulama ¹¹⁷:

TAJ EXPRES A.Ş
Nakit Akış Özetleri
31.Ara.08

Bakiye 01/01/20X2	50.000	Tedarikçilere ödeme	2.000.000
Temettüler	300.000	Ekipman,arsa,emlak alımı	200.000
Müşterilerden alacaklar	2.800.000	Genel Giderler	200.000
Emlak,ekipman vb satışı	100.000	Maaş ödemeleri	100.000
		Vergiler	250.000
		Kar dağıtımı	50.000
		Kredi geri ödemesi	300.000
		Kalan Bakiye	150.000
	3.250.000		3.250.000

Yukarıdaki bilgilere dayanarak, Direkt Yönteme göre Nakit Akış Tablosunu düzenleyiniz.

Çözüm:

Nakit Akış Tablosu
(Direkt Yönteme Göre)
31.Ara.08

İşletme Faaliyetleri	
Müşterilerden nakit alımı	2.800.000
Tedarikçilere ödemeler	-2.000.000
İşçilere ödemeler	-100.000
Genel giderlere ödemeler	-200.000
Faaliyetlerden gelirler	500.000
Gelir vergisi ödemesi	-250.000
Faaliyetlerden gelen nakit	250.000

¹¹⁶ Sarıoğlu K, s.52

¹¹⁷ A.Nandakumar ,M. Kalpesh ,T.Ghosh ,Y. Alkafaji, “Understanding IFRS Fundamentals “,John Wiley, 2010 .s.39

Yatırım Faaliyetleri	
Emlak,arsa,ekipman ödemesi	-200.000
Emlak,arsa,ekipman satışından gelirler	100.000
Yatırım Faaliyetlerinden kalan nakit	-100.000
Finansal Faaliyetler	
Temettülerden gelirler	300.000
Banka kredi ödemeleri	-300.000
Hisse ödemesi	-50.000
Finansal Faaliyetlerden kalan nakit	-50.000
Net Kalan Nakit	100.000
Dönem Başı Nakit Mevcudu	50.000
Dönem Sonu Nakit Mevcudu	150.000

2.6. TFRS 1 - TÜRKİYE FİNANSAL RAPORLAMA STANDARTLARININ İLK UYGULAMASI

2.6.1. Standardın Amacı ve Kapsamı

Bu TFRS'nin amacı, TFRS'leri ilk defa kullanmaya başlayacak işletmeler için muhasebeleştirme ve raporlama aşamalarında ne tür geçiş hükümlerinin uygulanacağı, açılış bilançosunun nasıl düzenleneceği, ilk defa TFRS uyumlu mali tablo yapıldığı için ne gibi açıklamalar yapılacağını açıklamaktır.

Bu standardı ilk kullanıcı olarak kullanacak işletmeler şunlardır¹¹⁸:

- SPK mevzuatına göre 2005 yılından itibaren IFRS uyumlu mali tablo düzenlemek zorunda olan işletmeler,
- Daha sonra borsaya açılan şirketler,

¹¹⁸ Örtün,Kaval,Karapınar,s.638

- Bir borsa şirketi tarafından kontrol edilir duruma gelen, dolayısı ile konsolide bilanço düzenlendiğinde, konsolide edilecek bağlı ortaklıklar,
- Yeni Türk Ticaret Kanununun yürürlüğe girmesi ile birlikte Türkiye Muhasebe Standartları kapsamında raporlama yapacak şirketler.

2.6.2.Standarda ait Kavramlar

TFRS'lere geçiş tarihi; TFRS'lerin ilk kez uygulandığı finansal tablolarda, TFRS'ler çerçevesinde tam karşılaştırmalı bilgi sunulan en erken dönemin başlangıcı.

TFRS'lerin ilk kez uygulandığı finansal tablolar; Türkiye Finansal Raporlama Standartları'nın (TFRS'lerin) ilk kez uygulandığı, TFRS'lerle uyumlu olduğunun üzerlerinde açık ve koşulsuz olarak belirtildiği ilk yıllık finansal tablolar.

İlk TFRS raporlama dönemi; TFRS'lerin ilk kez uygulandığı finansal tabloların kapsadığı son raporlama dönemi.

TFRS'lere geçmeden önceki muhasebe ilkeleri; TFRS'leri ilk kez uygulayan bir işletmenin, TFRS'leri uygulamadan hemen önce uygulamakta olduğu muhasebe ilkeleri.

Yukarıdaki kavramları daha net ifade etmemiz gerekirse¹¹⁹;

<u>Geçiş Tarihi</u>			<u>Raporlama Tarihi</u>
1/1/06	31/12/06	31/03/07	31/12/07

TFRS 1 de en önemli kavram “*Geçiş Tarihi*” dir.Geçiş tarihi ile anlatılmak istenen, karşılaştırmalı tabloların elde edilebilmesi için ,önceki dönemin açılış bilançosu tarihidir.Örneğin, “*Raporlama Tarihi*” 31/12/07 olan bir işletmenin TFRS' ye “*Geçiş Tarihi*” 1.1.2006 dir.İşletmenin 3 er aylık dönemler halinde raporlama yapması beklenmektedir.

2.6.3.Bilanço Kalemlerinin IFRS' na Geçiş İşlemleri

¹¹⁹ Seval Kardeş Selimoğlu, “TFRS 1”, Sağlam, Şengel, Öztürk, s.1127

Bilanço Kalemlerinin Değerlemesi

Bilançoların düzenlenmesi için yapılması gerekenler iki grup altında toplanabilir¹²⁰.

a) Zorunlu Düzenlemeler

b) Seçimlik Düzenlemeler

2.6.4.Bilanço Kalemlerindeki Zorunlu Düzenlemeler

Genellikle, TFRS'ye uygun açılış bilançosunun hazırlanmasında aşağıdaki düzeltmelerin yapılması gerekmektedir¹²¹:

- TFRS'na göre tanımlanan tüm varlıklar ve borçlar daha önce bilançoda yoksa, bilançoya alınmalı.
- TFRS'na göre bilançoya alınmaması gereken varlık ve borçlar bilançodan çıkarılmalı,
- Varlıklar, borçlar, özkaynaklar TFRS'na uygun şekilde yeniden sınıflandırılmalı,
- Tüm bilanço kalemleri TFRS na göre değerlendirilmelidir.
- Bu düzeltmelerden doğan olumlu ve olumsuz farklar Kar Yedekleri Grubu içinde ayrı bir hesapta toplanmalı, dönem Kar-Zararı bundan etkilenmemelidir.

2.6.4.1. THP' da Bilançoya alınmayan fakat TFRS' na göre Bilançoya alınması gerekenler

Eğer bilançoda yoksa, aşağıdakiler açılış bilançosuna alınır¹²²:

¹²⁰ Örtten,Kaval,Karapınar,s.640

¹²¹ Mirza, Abbas Ali, G. J. Holt ve M. Orrell (2006), IFRS Workbook and Guide, USA: John Wiley&Sons, Inc, s.317,Aktaran: Serkan TERZİ, "UFRS' nin Türkiye' de ilk Uygulaması için Açılış Bilançosu Hazırlanması", Mali Çözüm,Sayı:81,2007, s.107

- Çalışanlara sağlanan faydalar ve emeklilik planları standartlarına uygun şekilde ayrılması gereken karşılıklar; Örneğin; Kıdem Tazminatı, kullanılmayan izin ücretleri, ikramiyeler, toplu sözleşme farkları gibi (TMS 19)
- Ertelenmiş Vergi Varlığı, Ertelenmiş Vergi Borcu(TMS 12)
- Finansal Kiralamadan doğan Farklar, Yükümlülükler
- TMS 37 uyarınca şarta bağlı yükümlülükler, karşılıklar. Vergi yasalarıyla öngörülmediği için ayrılmayan karşılıklar; garanti karşılıkları, dava karşılıkları gibi.

2.6.4.2. THP' da Bilançoya alınan fakat TFRS' na göre Bilançoya alınmaması gerekenler

Bazı varlık ve borç kalemleri mevcut uygulamalarda bilançoya alındığı halde TFRS' na uygun olmadığı için bilançodan çıkarılması gerekir. Örneğin Aktifleştirilmiş bulunan¹²³;

- Araştırma Giderleri,
- Kuruluş Geliştirme Giderleri,
- Eğitim ve Reklam Giderleri,
- Vergi iadesi, KKDF gibi alacaklar,
- Devletten teşvik yasalarına göre aktife alınan ama henüz kesinleşmemiş alacaklar,
- Mali mevzuata göre aktife alınan, ancak IFRS'na göre yüzde yüze yakın şekilde kesinleşmediği için aktifleştirilmesi mümkün olmayan varlıklar.

¹²² Örtten,Kaval,Karapınar,s.641

¹²³ Örtten,Kaval,Karapınar,s.641

2.6.4.3. Tüm Varlık ve Borçların Yeniden Sınıflandırılması

SPK tarafından belirlenen bilanço ve gelir tablosu formatlarında TFRS'ler ile uyumlu görülmeyen bazı kalemler şunlardır¹²⁴:

- İlişkili taraflardan alacaklar, borçlar, gelir ve giderler ayrı bir mali tablo kalemi değildir. İlişkili taraflardan eğer bir mal veya hizmet satılmışsa ticari alacaklarda, bir ödünç işleminden kaynaklanmışsa diğer alacaklarda gösterilir. Her kalem ilgili olduğu muhasebe kaleminde işlem görür. İlişkili taraf olduğu dipnotlarda belirtilir.
- Özvarlık yöntemine göre değerlendirilen iştiraklerin ayrı bir bilanço kaleminde , bunlardan sağlanan kazanç ve kayıpların gelir tablosunda ayrı bir kalemde gösterilmesi gerekir.
- Ertelenen vergi varlıkları ve yükümlülükleri aynı vergi erkine yönelik olmak kaydıyla birbirlerine mahsub edilerek net bir şekilde gösterilebilirler. Varlıkların ayrı, yükümlülüklerin ayrı gösterilmesine gerek yoktur.
- Maddi, maddi olmayan duran varlıkların içinde finansal yatırım niteliğinde (kiraya verilen gayrimenkuller, boş duran spekülatif amaçlı arsalar gibi) olanlar varsa bunlar yatırım amaçlı gayrimenkuller hesap kalemine alınırlar.
- Özkaynaklar içinde sınıflandırılmış Sabit Kıymet Yenileme Fonu varsa bunun içindeki vergi payı ertelenmiş vergi yükümlülüğüne aktarılır.

2.6.4.4. Varlık ve Borçların TFRS'na uygun şekilde yeniden değerlendirilmesi

Standartlar varlık ve yükümlülükler için mevcut değerlendirme ölçülerinden farklı değerlendirme ölçüleri getirmektedir. İlk defa düzenlenen IFRS uyumlu mali tablolarda da bu değerlendirme ölçülerinin kullanılması gerekmektedir.

¹²⁴ Örtün, Kaval, Karapınar, s.642

Muhtemel değerleme ölçüsü farkları aşağıdakiler olabilir¹²⁵.

- Kıdem Tazminatının iskonto edilerek hesaplanma şekli,
- Ticari alacaklar ve borçların değerlemesi (Reeskontlarda kullanılan iç verim oranı, hasılat kaydedilirken içerdığı faizlerin ayrıca kaydedilmesi gibi TMS 18 Standardı),
- Finansal araçların değerlemesi ve gösterimi. Örneğin hisse senetleri vergi yasalarına göre alış bedeli ile değerlenirken TFRS ye göre en iyi alış bedeli ile değerleneceği,
- Karşılıklar, şarta bağlı yükümlülükler ve Varlıklar standardına uygun değerleme (TMS 37),
- Maddi ve Maddi Olmayan Varlıklarda değer azalması veya yeniden değerlenmiş değerler üzerinden bilançoya alınması (TMS 16,TMS 36),
- İştiraklerin öz varlık yöntemine göre değerlemesi, satışa hazır varlıkların makul değer ile değerlenmesi gibi.

2.6.5.M.S.U.G.T Uyumlaştırması

TMS ve TFRS'lara uygun raporlama yapılırken, işletmeler çeşitli zorluklarla karşılaşabileceklerdir. Bu zorluklardan birisi, standartlarda yer alan bazı düzenlemelerin Türkiye'de uygulamasının çok az olması ve standartta yapılan açıklamaların anlaşılmasının zor olmasıdır. Diğer ve belki en büyük zorluklardan birisi de, standartlara göre yapılacak olan kayıtlarda kullanılacak hesaplardır. Türkiye'de uygulanan Tek Düzen Hesap Planı (THP)'nında yer alan hesaplar, standartlarda öngörülen raporlama biçimiyle bazı durumlarda örtüşmemektedir. Örneğin "*Satış Amaçlı Cari Olmayan Varlıklar*", "*Yatırım Amaçlı Gayrimenkuller*" bilançoda ayrı bir

¹²⁵Örten,Kaval,Karapınar,s.643

biçimde sunulmalıdır. Bundan dolayı standartların etkin bir biçimde uygulamasının sağlanabilmesi için THP'nin revize edilmesi gerekmektedir¹²⁶.

Uygulama¹²⁷ :

Türkiye muhasebe standartlarının ilk kez uygulamaya gireceği raporlama tarihi borsa şirketleri için **31.12.2006** olarak kabul edersek, bu durumda; TFRS 'lerle uyumlu Türkiye muhasebe standartlarına geçiş tarihi **1.1.2005 tarihi olacaktır**. Böylece, 31.12.2006 tarihli finansal tablolar ile 31.12.2005 tarihli finansal tablolar karşılaştırmalı olarak TFRS ilkelerine göre hazırlanacaktır. Aşağıdaki örnekte sadece geçiş bilançosu düzenlenmiştir.

Akdoğan AŞ'nin 31.12.2004 yani 1.Ocak 2005 tarihli bilanço verileri Türkiye muhasebe standartlarına göre düzeltilmiş ve TFRS'lere Geçiş bilançosu düzenlenmiştir.

İşletme 31.12.2006 hesap dönemi itibariyle UFRS ye uyumlu Türkiye Muhasebe Standartlarını uygulamak zorundadır.TFRS esaslı finansal tablolar 31.12.2006 tarihinde kamu oyuna karşılaştırmalı olarak sunulacaktır. İşletmenin TFRS tablolarına geçiş tarihi 1.1.2005 tarihli bilançosudur.Raporlama tarihi ise 31.12.2006 tarihli bilançodur. TFRS 'ye geçiş için yapılan incelemede aşağıda belirtilen farklılıklar belirlenmiştir:
(D.Başl. Geçmiş Yıllar Karları, 183.500 TL olarak verilmiştir.)

- 31.12.2004 Tarihli Bilanço, 1.1.2005 tarihli bilanço verilerini oluşturmuştur.31.12.2004 tarihli bilançoda yer alan Dönem Net Karı tutarı Geçmiş Yıl Karlarına devredilmiştir.
- Türkiye Muhasebe Standartlarındaki düzenlemelere paralel olarak bilanço yeniden sınıflandırılmış, değerlendirme ve ölçme işlemleri yeniden yapılmıştır.Bu amaçla yapılan işlemler aşağıda sıralanmıştır:

¹²⁶ Serkan Terzi, "Türkiye Finansal Raporlama Standartlarının Uygulaması: Bir Endüstri İşletmesi Örneği", Mali Çözüm, Sayı:88, 2008,

¹²⁷ Nalan Akdoğan, "Türkiye Muhasebe Standartlarının Uygulamasında Uygulacak Esaslar ve TFRS'ye Geçiş Bilançosunun Düzenlenmesi", Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi, MÖDAV, Sayı:1, 2006

1) Menkul kıymetlerde yer alan unsurlar, alış fiyatıyla değerlendirilmiş olduğundan, bu verilerin tamamı borsa değerine göre değerlendirilmiştir. Menkul kıymetler (32 ve 39 TMS esaslarına göre) yeniden sınıflandırılmıştır.

i. Gerçeğe uygun değerle değerlendirilen ve değerlendirme farkları gelir tablosuna aktarılan finansal varlıklar;

Alım satım amaçlı menkul kıymetler:

(Alış tutarı 30.000 TL,

Borsa Değeri 36.000 TL,

Fark 6.000 TL)

İlk uygulama yılı olduğu için *Geçmiş Yıl Karları H.* Kaydedilecektir.

ii. Satılmaya Hazır Menkul Kıymetler:

(Alış tutarı 20.000 TL,

Borsa Değeri 24.000 TL,

Fark 4.000 TL)

Farklar, *Öz Kaynaklarda Finansal Araçlar Değerleme Farkı H.* kaydedilir.

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

yazılmaması süre geçtikçe gelire alınması gerekmektedir. Bu nedenle, *alacak senetleri reeskont* hesabının adı *ertelenmiş faiz gelirleri* olarak veya *alacak reeskontları* olarak değiştirilmesi ve satış işleminin gerçekleştiği tarihte bu hesabın çalıştırılması gerekir. Süre geçtikçe tahakkuk eden faiz gelirleri tutarları, bu hesaptan faiz gelirleri hesabına aktarılır. Bilanço tarihinde hesapta gözüken tutar, gelecek dönemlerde faiz gelirleri hesabına aktarılacak olan ertelenmiş faiz gelirleri tutarını kapsar. Örneğimizde, bilanço tarihinde gelecek dönemlere aktarılan ertelenmiş faiz gelirleri tutarı 8.000 TL dir.

3) *Stoklar* incelendiğinde, 105.000 TL olarak raporlanan stok maliyeti içinde 5.000 TL vade farkı olduğu anlaşılmıştır. Oysa söz konusu faiz giderinin stok maliyetlerinde değil , süresi geldiğinde finansman giderlerine aktarılmak üzere ertelenmiş faiz giderlerine kayıt edilmesi gerekir. (TMS 2 Stoklar Standardı ve TMS 23 Borçlanma Maliyetleri) bu nedenle TMS bilançosunda stokların maliyeti 5000 TL azaltılırken karşı hesap olarak , ticari borçlardan ertelenmiş faiz giderleri düşülmüştür. Ticari borçlardan indirilen 10.000TL ertelenmiş faiz giderinin 5.000 TL si bilançoda raporlanan stoklar maliyetine dahil edilmiş olan vade farklarının düzeltilmesinden , 5.000 TL kısmı ise satılan stok maliyetine dahil edilmiş olan tutardan kaynaklanmıştır. Ertelenmiş faiz giderleri hesabında yer alması gerekirken satışların maliyeti içinde yer alan söz konusu 5.000 TL, geçmiş yıl karları hesabı ile düzeltilmiştir.

4) *Maddi duran varlıklar* incelenmiş ve bu hesap kapsamında *yatırım amaçlı gayrimenkullerin maliyet tutarının 100.000 TL* olduğu, ve bununla ilgili olarak da 20.000 TL amortisman ayrıldığı belirlenmiştir. Yatırım amaçlı gayrimenkullerin TMS-40'a göre maddi duran varlıklardan ayrı raporlanması gerekmektedir. Bu amaçla yapılan düzeltmede, 100.000 TL maddi duran varlıklardan çıkartılmış ve bilançoda ayrı başlık altında gerçeğe uygun değeri ile gösterilmiştir. Yatırım amaçlı gayrimenkullerin gerçeğe uygun değeri 150.000 TL olarak hesaplanmıştır. Yatırım amaçlı gayrimenkullere ait daha önce ayrılmış birikmiş amortisman tutarı olan 20.000 TL tutarı da birikmiş amortismanlardan çıkartılarak geçmiş yıl karlarına aktarılmıştır.

5) *Maddi olmayan duran varlıklar* kapsamında kayda alınan araştırma giderlerinin, muhasebe standartlarına göre, aktifleştirilmeyip doğrudan gider yazılması

gereken tutarı 12.000 TL olarak hesaplanmıştır. Söz konusu aktifleştirilen tutara ilişkin olarak ayrılan birikmiş amortisman tutarı ise 2.000 TL dir. Bu tutarlar, maddi olmayan duran varlıklar toplamından düşülerek geçmiş yıl karlarından (12.000 –2.000) 10.000 TL mahsup edilmiştir.

6) *Ticari borçların*, muhasebe standartlarına göre bilanço gününde iskonto edilmiş tutarları ile gösterilmesi gerekir. Bu nedenle ticari alacaklar da olduğu gibi ticari borçlar içeriğindeki ertelenmiş faiz giderlerinin hesaplanarak ticari borçlardan indirilmesi gerekir. (eski uygulamada borç senetleri reeskont hesabı).Örnek de 10.000 TL lık ertelenmiş faiz gideri hesaplanmıştır. Bu tutarın 5.000 TL si stoklardan mahsup edilmiş, 5.000 TL ise geçmiş yıl karları hesabına aktarılmıştır.

7) TMS 19 kapsamında 25.000 TL *kıdem tazminatı* karşılığı ayrılmıştır.

8) TMS 12-*Gelir Vergileri* standardı uyarınca 12.600 TL ertelenmiş vergi borcu hesaplanmıştır.

Çözüm:

<u>İndirilebilir Farklar</u>		<u>Vergilendirilebilir farklar</u>	
Ertelenmiş faiz geliri	:8.000 TL	Borsa değer artış karı	:6.000 TL
Stok maliyetine dahil edilmiş vade farkı	:5.000 TL.	Yatırım Amaçlı Gayrimenkul Değerleme Farkı	:50.000 TL
Arge giderleri	:12.000 TL	Ertelenmiş faiz gideri	:10.000 TL
Kıdem tazm. karşılık	:25.000 TL	Fazla ayrılan amort.gideri	:20.000 TL
		Maddi olmayan duran var.	:2.000 TL
		Amort.gideri iptali	
Toplam	50.000 TL		88.000TL

Fark 38.000 TL X %20 vergi oranı = 7.600 TL

Satılmaya hazır menkul kıymetlerin değerleme farkı 4.000X%20 vergi oranı= 800 TL

Ertelenmiş Vergi Borcu TOPLAM 8.400 TL

TMS' ye ilk geçişte ortaya çıkan farklar "Geçmiş Yıllar Karları" hesabında denkleştirilir.

D.Başı. Geçmiş Yıllar Karları	183.500 TL
Ertelenmiş Faiz Gelirleri	(8.000) TL
Stok Vade Farkı	(5.000) TL
Arge Giderleri	(12.000) TL
Kıdem Tazminatı Karşılıkları	(25.000) TL
Borsa Değer Artış Karı	6.000 TL
Yatırım Amaçlı Gayrimenkul değerleme farkı	50.000 TL
Ertelenmiş Faiz Gideri	10.000 TL
Amortisman gideri iptali	20.000 TL
Mad. Olmayan Duran Varlık İtfa payı iptali	2.000 TL
Ertelenmiş Vergi Borcu	(7.600) TL
Toplam	213.900 TL

TFRS' ye geçiş bilançosundaki düzeltme kaydı:

-----/-----		
590 DÖNEM NET KARI	183.500	
570 GEÇMİŞ YILLAR KARLARI		183.500
-----/-----		
570 GEÇMİŞ YILLAR KARLARI	50.000	
123 ERTELENMİŞ FAİZ GELİRİ		8.000
153 TİCARİ MALLAR		5.000
263 ARGE GİDERLERİ		12.000
472 KIDEM TAZMİNATI KARŞILĞ.		25.000

-----/-----		
110 ALIM SATIM AMAÇLI MENKUL KIYMETLER	36.000	
-hisse senetleri		
113 SATILMAYA HAZIR MENKUL KIYMETLER	24.000	
-Devlet iç Borçlanma Senetleri		
110 HİSSE SENETLERİ		30.000
112 KAMU KESİMİ TAHVİL SENET vb.		20.000
526 FİNANSAL VARLIKLAR DEĞER ARTIŞ FARKI		4.000
526.01 Borsa Değer Artış Farkı		
570 GEÇMİŞ YILLAR KARLARI		6.000
-----/-----		
200 YATIRIM AMAÇLI GAYRİMENKULLER	150.000	
252 BİNALAR		100.000
570 GEÇMİŞ YILLAR KARLARI		50.000
-----/-----		
257 BİRİKMİŞ AMORTİSMANLAR	20.000	
268 BİRİKMİŞ AMORTİSMANLAR	2.000	
322 ERTELENMİŞ FAİZ GİDERLERİ	10.000	
570 GEÇMİŞ YILLAR KARLARI		32.000
-----/-----		
570.GEÇMİŞ YILLAR KARLARI	7.600	
526 FİNANSAL VARLIKLAR DEĞER ARTIŞ FARKI	800	
526.10 ERTELENMİŞ VERGİ		
483 ERTELENMİŞ VERGİ BORCU		8.400
-----/-----		

2.7. TFRS 8 - FAALİYET BÖLÜMLERİ

2.7.1. Standardın Amacı ve Kapsamı

Bu standart, finansal tablo kullanıcılarının, işletmenin gerçekleştirdiği faaliyetler ile faaliyette bulunduğu ekonomik ortamın niteliğini ve finansal etkilerini değerlendirmelerini mümkün kılan bilgileri açıklar.

Bu TFRS'nin uygulanacağı işletmeler(TFRS8.2);

- Borçlanma araçları veya özkaynağa dayalı finansal araçları borsa veya teşkilatlanmış diğer piyasada^{128*} işlem gören işletmeler ve
- Aynı şekilde borsa yada teşkilatlanmış bir piyasada herhangi bir finansal aracı işlem görmek üzere ilgili düzenleyici kurum kaydına alınma sürecinde olan işletmenin konsolide ve bireysel tabloları da bu kapsamdadır.

Standartta yukarıdaki *kapsam dışındaki işletmelerin* bu standardı uygulamaları *ihtiyari tutulmuştur.* (TFRS8.2)

2.7.2. Standarda ait Kavramlar

Faaliyet bölümü; bir işletmenin(TFRS8.5):

- Hasılat elde edebildiği ve harcama yapabildiği işletme faaliyetlerinde bulunan,
- Faaliyet sonuçlarının, bölüme tahsis edilecek kaynaklara ilişkin kararların alınması ve bölümün performansının değerlendirilmesi amacıyla işletmenin faaliyetlere ilişkin karar almaya yetkili mercii tarafından düzenli olarak gözden geçirildiği ve
- Hakkında ayrı finansal bilgilerin mevcut olduğu bir kısımdır.

* Teşkilatlanmış diğer piyasa; Yurtiçi veya yurtdışı borsa veya yerel ve bölgesel piyasaların dahil olduğu tezgah üstü piyasa.

Bir faaliyet bölümü, henüz *hasılat elde edemediği işletme faaliyetlerinde bulunabilir*. Örneğin, kuruluş faaliyetleri hasılat elde edilmeden önce de faaliyet bölümleri olabilir.

Yukarıdaki açıklamalara ek olarak bir işletmenin her kısmının, *bir faaliyet bölümü veya bir faaliyet bölümünün parçası olması zorunlu değildir*. Örneğin, şirket merkezi veya bazı fonksiyonel departmanlar, hasılat elde etmiyor veya işletmenin faaliyetlerine benzer hasılatlar elde ediyor olabilir. Söz konusu kısımlar faaliyet bölümü değildir. Bu TFRS amaçları doğrultusunda, bir işletmenin işten ayrılma sonrasında fayda sağlayan emeklilik planları faaliyet bölümleri değildir(TFRS8.6).

“*İşletmenin faaliyetlere ilişkin karar almaya yetkili mercii*” kavramı ile, belirli bir unvanı olan bir yönetici yerine, bir işlev belirtilmektedir. Bu işlev, bir işletmenin işletme bölümlerine kaynak tahsisi ve bu bölümlerin performansının değerlendirilmesidir. Genellikle, bir işletmede işletmenin faaliyetlere ilişkin karar almaya yetkili mercii, icra kurulu başkanı (CEO) veya işletmenin günlük işlerini yürütmekle sorumlu yönetici (COO) olabilir ancak; örneğin, işletmenin faaliyetlere yürütmeden sorumlu yöneticiler veya bir grup olabilir(TFRS8.7).

‘*Bölüm yöneticisi*’ kavramı ile faaliyet bölümünün, “*işletmeye ilişkin karar almada yetkili mercii*ne” karşı sorumlu olan ve bölüme ilişkin işletme faaliyetlerini, finansal sonuçları gibi konuları tartışmak üzere yetkili mercii ile düzenli temaslarını sürdüren yönetici kastedilmektedir. ‘*Bölüm yöneticisi*’ terimi ile, belirli bir unvanı olan bir yönetici yerine, bir işlev belirtilmektedir. Tek bir yönetici, birden fazla faaliyet bölümünün bölüm yöneticisi olabilir.(TFRS8.9)

2.7.3.Raporlanabilir bölümler

2.7.3.1.Birleştirme kriterleri

Faaliyet bölümleri benzer ekonomik özelliklere sahip iseler, genellikle benzer uzun vadeli finansal performans gösterirler. Birleştirmenin bu TFRS’nin temel ilkesi ile uyumlu olması, bölümlerin benzer ekonomik özelliklere sahip ve bölümlerin aşağıdaki sayılanların her biri açısından benzer olmaları durumunda(ürün-üretim şekli-dağıtım

şekli vb.), iki veya daha faaliyet bölümü tek bir faaliyet bölümü olarak birleştirilebilir.(TFRS8.12)

2.7.3.2.Sayısal alt sınırlar

Bir işletmedeki bir kısmın raporlanabilir bir faaliyet bölümü olması için ilk olarak kısmın faaliyet bölümü olarak tanımlanması gerekmektedir. İkinci olarak da aşağıda belirtilen sayısal alt **sınırların sağlanması gerekmektedir.**

İşletme, aşağıdaki sayısal alt sınırlarından *herhangi birini karşılayan faaliyet bölümüne ilişkin bilgiyi ayrı raporlar* (TFRS8.13):

- a) *Raporlanan hasılatının*, işletme içi ve dışı tüm faaliyet bölümlerinin *toplam hasılatının yüzde 10'unu* veya daha fazlasını oluşturması.
- b) Raporlanan kârının veya zararının mutlak tutarının, zarar bildirmemiş olan tüm faaliyet bölümlerinin birleştirilerek raporlanmış kârının ve zarar bildirmiş olan tüm faaliyet bölümlerinin birleştirilerek raporlanmış zararının, mutlak rakamlarla, yüzde 10'u veya daha fazlası olması.
- c) *Varlıklarının*, tüm faaliyet bölümlerinin *toplam varlıklarının yüzde 10'u* veya daha fazlası olması.

Yönetimin bölüme ilişkin bilgilerin finansal tablo kullanıcıları için faydalı olacağına inanması durumunda, yukarıdaki sayısal alt sınırlardan herhangi birini karşılamayan faaliyet bölümleri raporlanabilir bölümler olarak değerlendirilebilir ve bunlara ilişkin bilgiler ayrı olarak açıklanabilir.

2.7.3.3.Ürün ve hizmetlere ilişkin bilgi

Gerekli bilginin mevcut olmaması ve bilginin hazırlanmasının aşırı maliyetli olması gibi durumlar söz konusu olmadığı sürece ki böyle olması halinde bu durum açıklanır, işletme, her bir ürün ve hizmet veya her bir benzer ürün ve hizmetler grubu için dış müşterilerden elde edilen hasılatı raporlar. Raporlanan hasılat tutarları,

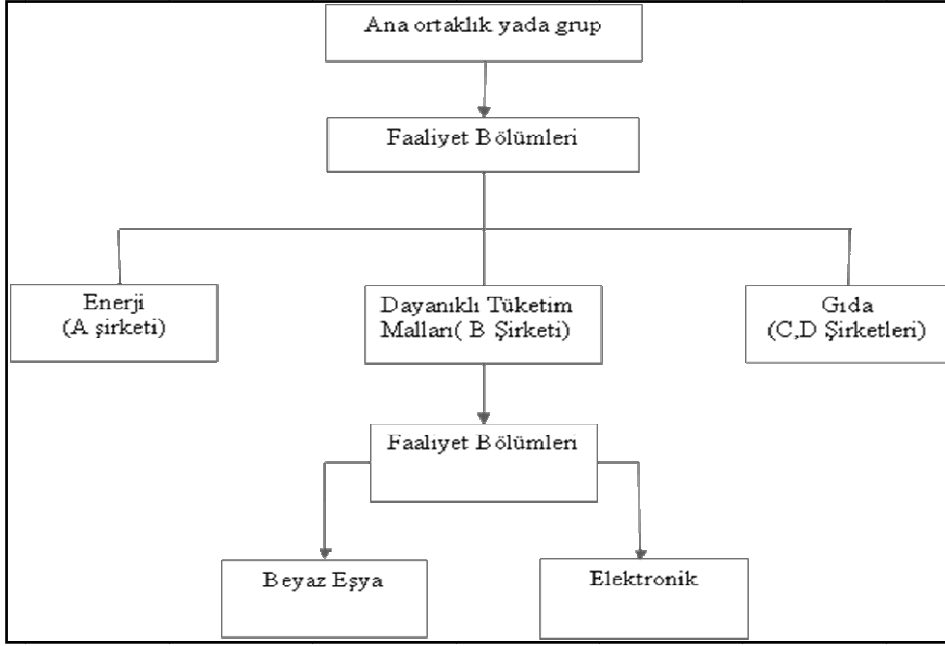
işletmenin finansal tablolarını hazırlamak üzere kullanılan finansal bilgilere dayanır.(TFRS8.12)

2.7.3.4.Coğrafi bölgelere ilişkin bilgi

Gerekli bilginin mevcut olmaması ve bilginin hazırlanmasının aşırı maliyetli olması gibi durumlar söz konusu olmadığı sürece, işletme aşağıdaki coğrafi bilgileri raporlar(TFRS8.33):

- a) İşletmenin genel merkezinin bulunduğu ülke ile ilişkilendirilen işletme hasılatının elde edildiği tüm yabancı ülkelerde, dış müşterilerden elde edilen hasılatlar
- b) Finansal araçlar, ertelenmiş vergi varlıkları, işten ayrılma sonrası çalışanlara sağlanan fayda varlıkları, işletmenin genel merkezinin bulunduğu ülkede yer alan ve işletmenin varlıkları elinde tuttuğu tüm yabancı ülkelerde toplamda yer alan sigorta sözleşmelerinden doğan haklar dışındaki duran varlıklar. Eğer tek bir yabancı ülkedeki varlıklar önemli ise, bu varlıklar ayrı olarak açıklanır.

Raporlanan tutarlar, işletmenin finansal tablolarının hazırlanması amacıyla kullanılan finansal bilgileri temel alır. Gerekli bilginin mevcut olmaması ve bilginin hazırlanmasının aşırı maliyetli olması gibi durumlar söz konusu olmadığı sürece bu durum açıklanır. İşletme, bu Standardın ilgili maddesinin gerektirdiği bilgilere ek olarak, ülke gruplarıyla ilgili coğrafi bilgi alt toplamalarını sunabilir.



Şekil 2.9.1.Örnek Faaliyet Bölümleri

Kaynak:Ali Uyar, Ali Haydar Güngörmüş, “İşletmelerde Bölümsel Raporlamanın Faaliyet Bölümleri Çerçevesinde Uygulanması” ,Mali Çözüm, Sayı:94,2009,s.83

2.7.4.M.S.U.G.T Uyumlaştırması

Finansal bilginin bölüm bazında raporlanmasının amacı, farklı işletme faaliyetlerinde bulunan ve farklı coğrafi bölgelerde faaliyet gösteren şirketlerin finansal tablo kullanıcılarına aşağıdaki konularda yardımcı olmaktır.

- İşletmenin geçmiş performansını daha iyi anlama,
- İşletmenin karşı karşıya bulunduğu riskleri ve işletmenin görünümünü daha iyi değerlendirme,
- Bir bütün olarak işletme hakkında daha bilgili yargıda bulunma.

Bölümsel raporlamanın faydalarının yanında, ilgili literatürde bazı tartışmalar da dile getirilmiştir. Bu tartışmalardan bir tanesi, bölümsel bilginin toplanması,

işlenmesi ve dağıtımından kaynaklanan maliyetin, sunulan bilginin potansiyel faydasını aştığı tartışmasıdır¹²⁹.

Görüldüğü üzere, bölümsel raporlama, getireceği faydanın, bölümsel raporlama için gereken altyapı maliyetleri ve harcanan zaman maliyetlerini fazlasıyla ikame ettiği durumlar için tercih edilmelidir. Bu fayda özellikle çokuluslu firmaların, yabancı ülkelerdeki yatırımları yahut yerel firmaların diğer illerdeki yatırımları için söz konusu olabilecektir.

İşletme bölümlerini ayrıştırmaya yönelik bir uygulama aşağıda örneklendirilmiştir.

Uygulama 1¹³⁰:

Uygulamada kullanılan işletmenin ürün ve hizmet çeşidine ilişkin 5 adet faaliyet bölümü, coğrafi bölgelere ilişkin de 4 adet faaliyet bölümü bulunmaktadır. Tablo 2.9.2’de bu faaliyet bölümlerine ilişkin hasılat, kâr veya zarar ile varlık tutarlarına ilişkin veriler yer almaktadır. Toplam 9 adet faaliyet bölümünün raporlanabilirlik testi ise Tablo 2.9.3 ’de yer almaktadır. İlk önce hasılat, kâr veya zarar ile varlık tutarlarına ilişkin %10 alt sınır testi uygulanmıştır. Testi geçen tutarlar “Evet”, geçmeyen tutarlar “Hayır” olarak belirtilmiştir. Hasılat, kâr veya zarar ile varlık tutarlarından en az bir tanesinin 10% alt sınırı geçmesi durumunda bölüm, raporlanabilir faaliyet bölümü olarak belirtilmiştir. Örnek’te bütün bölümler raporlanabilirlik testini geçmiştir. Ayrıca, Standardın öngördüğü %75 testinin de uygulanması gerekmektedir. İşletmenin Standarda göre raporlanabilir bölümlerinin toplam dış hasılatı işletme hasılatının %75 inden fazla olması gerekmektedir. Uygulamada bu şartın da sağlandığı görülmektedir. Dolayısıyla, işletme bu 9 bölüme ilişkin faaliyet bölümleri raporlaması yapar.

¹²⁹ Ali Uyar ,Ali Haydar Güngörmüş, “İşletmelerde Bölümsel Raporlamanın Faaliyet Bölümleri Çerçevesinde Uygulanması” ,Mali Çözüm, Sayı:94,2009

¹³⁰ Uyar, Güngörmüş, s.94

Faaliyetler	Toplam Hasılat	İşletme Dışı Hasılat	Toplam Kar	Toplam Varlıklar
Bira	2.249	809	631	4.977
İçecekler	1.244	543	-131	3.475
Oteller	4.894	4.029	714	5.253
Perakende	3.815	3.021	-401	1.072
Paketleme	7.552	5.211	1.510	8.258
Toplam	19.754	13.613	2.323	23.035
Coğrafi Bölgeler				
Kazakistan	7.111	6.841	1.536	9.231
Norveç	1.371	1.000	-478	5.001
Almanya	3.451	2.164	494	3.667
Finlandiya	7.821	3.608	771	5.136
Toplam	19.754	13.613	2.323	23.035

İşletmenin Faaliyet Bölümlerine Ayrılması

Faaliyetler	Bölüm Hasılatı	Bölüm hasılatının toplam hasılatı oranı	Bölüm hasılatı 10% alt sınırı aşılıyor mu?	Bölüm karı/zararı	Bölüm karının/zararının mutlak tutarının, kar bildirmiş olan bölümlerin toplam karına oranı?	Oran 10% alt sınırı aşılıyor mu? (A)	Bölüm karının veya zararının mutlak tutarının, zarar bildirmiş olan bölümlerin toplam zararına mutlak rakamlarla oranı	Oran 10% alt sınırı aşılıyor mu? (B)	Hem (A) hem de (B) 10% alt sınırı aşılıyor mu?	Bölüm varlıkları	Bölüm varlıklarının toplam varlıklara oranı	Bölüm varlıkları 10% alt sınırı aşılıyor mu?	Bölüm raporlanabilir bir bölüm mü?
Bira	2.249	11%	Evet	631	22%	Evet	119%	Evet	Evet	4.977	22%	Evet	Evet
İçecekler	1.244	6%	Hayır	-131	5%	Hayır	25%	Evet	Hayır	3.475	15%	Evet	Evet
Oteller	4.894	25%	Evet	714	25%	Evet	134%	Evet	Evet	5.253	23%	Evet	Evet
Perakende	3.815	19%	Evet	-401	14%	Evet	75%	Evet	Evet	1.072	5%	Hayır	Evet
Paketleme	7.552	38%	Evet	1.510	53%	Evet	284%	Evet	Evet	8.258	36%	Evet	Evet
Toplam	19.754			2323						23.035			
Coğrafi Bölgeler													
Kazakistan	7.111	36%	Evet	1.536	55%	Evet	321%	Evet	Evet	9.231	40%	Evet	Evet
Norveç	1.371	7%	Hayır	-478	17%	Evet	100%	Evet	Evet	5.001	22%	Evet	Evet
Almanya	3.451	17%	Evet	494	18%	Evet	103%	Evet	Evet	3.667	16%	Evet	Evet
Finlandiya	7.821	40%	Evet	771	28%	Evet	161%	Evet	Evet	5.136	22%	Evet	Evet
Toplam	19.754			2.323						23.035			

Faaliyet Bölümlerinin Raporlanabilirlik Testi

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

3.FİNANSAL TABLO KALEMLERİNİN MUHASEBELEŞTİRİLMESİNE İLİŞKİN STANDARTLAR

3.1.TMS 18 - HASILAT STANDARDI

3.1.1.Standardın Amacı ve Kapsamı

Bu standardın amacı çeşitli finansal olaylar sonucu ortaya çıkabilecek hasılatın (ya da gelirin) tanınması ve tutarının ölçülmesi ile ilgili ilke ve kuralları açıklamaktır.

Bu standart aşağıdaki işlem ve olaylardan kaynaklanan hasılatın muhasebeleştirilmesinde uygulanır.(TMS18.1)

- 1) **mal** satışları;
- 2) **hizmet** sunumları; ve
- 3) işletme varlıklarının başkaları tarafından kullanılmasından sağlanan **faiz, isim hakkı ve temettüleri**.

Aşağıda belirtilen kaynaklardan ortaya çıkan hasılat, bu Standart kapsamına dahil değildir(TMS18.6):

- Finansal kiralama sözleşmeleri (TMS 17 Kiralama İşlemleri),
- Özkaynak yöntemi ile muhasebeleştirilen yatırımlardan sağlanan temettüleri (TMS 28 İştiraklerdeki Yatırımların Muhasebeleştirilmesi),
- "TFRS 4 Sigorta Sözleşmeleri" kapsamındaki sigorta poliçeleri,
- Finansal varlık veya finansal yükümlülüklerin gerçeğe uygun değerindeki değişimler veya bunların elden çıkarılması (TMS 39 Finansal Araçlar: Muhasebeleştirme ve Ölçme"),
- Diğer dönen varlıkların değerindeki değişimler,

- Tarımsal faaliyetlere ilişkin canlı varlıkların ilk defa muhasebeleştirilmesi veya gerçeğe uygun değerindeki değışmeler (TMS 41 Tarımsal Faaliyetler),
- Tarımsal ürünlerin ilk defa kayda alınması (TMS 41 Tarımsal Faaliyetler),
- Madencilik faaliyetlerinden elde edilen hasılat.

3.1.2.Standarda ait Kavramlar

Bu Standartta geçen kavramlar şunlardır;

Hasılat; ortakların sermayeye katkıları dışında, özkaynakta artışla sonuçlanan ve işletmenin dönem içindeki olağan faaliyetlerinden elde edilen brüt ekonomik fayda tutarıdır.

Gerçeğe uygun değer; karşılıklı pazarlık ortamında, bilgili ve istekli gruplar arasında bir varlığın el değıştirmesi ya da bir borcun ödenmesi durumunda ortaya çıkması gereken tutardır.

Hasılat Yaratmayan İşlemler; 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.(TMS18.8)

3.1.3.Hasılatın Tanınması

Gelirin doğuşu ile ilgili temel ilke tahakkuk ilkesidir. Mali tablolar tahakkuk esasına göre hazırlanır. Bir gelir ve gider hangi dönemde gerçekleşmişse, tahsil ve ödeme dönemlerine bakılmaksızın o dönemle ilişkilendirilir¹³¹.

Gelir, alınan veya alınacak bedelin gerçeğe uygun değeri ile ölçülür.(TMS18.9)

Hasılatı konu olan bedel aşağıdaki şekillerde gerçekleşebilir¹³².(TMS18.11)

- Satış karşılığı nakit veya nakit benzeri değer olarak alınır. Satışın peşin veya çek karşılığı yapılmış olması durumunda, hasılatın gerçeğe uygun değeri alınan nakit veya çek karşılığıdır.
- Nakit girişi ertelenebilir, satış vadeli yapılmış olabilir. Bu durumda satış gelirinin gerçeğe uygun değeri vade farkından önceki tutardır. Satış vade farksız yapılabilir veya piyasa faiz oranının altında bir vade farkı eklenebilir. Örneğin peşin fiyatına vadeli satış yapılması; Bu durumda, satış bedelinin gerçek değeri alacakların bugünkü değere indirgenmesinde kullanılan “*emsal faiz oranı*” aşağıdaki şekillerde tespit edilebilir.
 - Benzer kredi değerlendirmesine sahip işletmelerin faiz oranı veya
 - İlgili mal veya hizmetin alış fiyatını peşin fiyatına indirgeyen faiz oranıdır. Satış bedelinin nominal tutarı ile gerçeğe uygun değeri arasındaki fark “*faiz geliri*” olarak muhasebeleştirilir.

Aşağıdakiler hasılat olarak tanınmazlar¹³³:

- Üçüncü kişiler adına tahsil edilen satış vergileri v.b. vergiler,
- Acentası olunan işletme adına yapılan tahsilatlar (hasılat sadece alınan komisyon ile sınırlanmalıdır.)

¹³¹ Ganite Kurt, “TMS 18”, Sağlam,Sengel,Öztürk, s.491

¹³² Kurt, s.491

¹³³ Kerem Sarıoğlu, “Finansal Tabloların Hazırlanması ve Sunulması ile ilgili Kavramsal Çerçeve”,DEMİR Volkan, “Seçilmiş Türkiye Muhasebe Standartları”,İstanbul, İSMMO Yayınları,2009,s.114

3.1.3.1.Mal Satışından Doğan Hasılatın Ölçümü ve Kaydı

Mal satışına ilişkin hasılatın finansal tablolara yansıtılabilmesi için aşağıdaki koşulların tümünün gerçekleşmiş olması gerekir¹³⁴:

- Malların sahipliğinden elde edilebilecek faydaların ve yine sahiplikten kaynaklanan risklerin alıcıya devredilmiş olması,
- Satıcının mallar üzerinde etkin bir kontrolü, ya da yönetim etkinliğinin kalmaması,
- Hasılat tutarının güvenilir bir biçimde ölçülebilmesi,
- Hasılatla ilişkin oluşan ekonomik faydanın işletmece elde edilmesinin yüksek olasılık taşıması (Örneğin satışla ilgili ortaya çıkan alacakların tahsil imkânı bulunması),
- İşleme ilişkin yüklenilen ya da yüklenilecek maliyetlerin güvenilir bir biçimde ölçülebilmesi,

3.1.3.2.Hizmet Sunumundan Kaynaklanan Hasılatın Ölçümü ve Kaydı

Hizmetlerin sunumu ile ilgili bir işlemten doğan hasılat, sonuç güvenilir bir biçimde tahmin edilebildiğinde, işlemin bilanço tarihindeki tamamlanma derecesine göre muhasebeleştirilir. Bu durum aşağıdaki dört koşulun karşılanması durumunda oluşur¹³⁵:

- Hasılat tutarının güvenilir bir biçimde ölçülmesi,
- İşleme ilgili ekonomik yararların işletmeye girişinin muhtemel olması,
- İşlemin bilanço tarihindeki tamamlanma derecesinin güvenilir bir biçimde ölçülmesi,

¹³⁴ Sarioğlu K, s.115

¹³⁵ Deloitte Türkiye, Denetimnet Bültenleri, Bülten No:25/2008, “TMS 18 Hasılat Uygulama Örneği”, <http://www.denetimnet.net/Pages.aspx?pgID=10689>, (26.01.2010)

- İşlem için katlanılan maliyetler ile işlemin tamamlanması için gereken maliyetlerin güvenilir bir biçimde ölçülmesi.

İnşaat sözleşmeleri ile ilgili hasılat hakkında daha fazla bilgi için *TMS 11: İnşaat Sözleşmeleri*'ndeki uygulamalar emsal teşkil edebilir.

*Tamamlama yüzdesi yönteminin kullanılması*¹³⁶:

Hasılatın bir işlemin tamamlanma derecesine göre muhasebeleştirilmesi genelde tamamlama yüzdesi yöntemi olarak adlandırılır. Bu yöntemle göre hasılat, hizmetlerin sunulduğu hesap dönemlerinde finansal tablolara yansıtılır. Hasılatın bu yöntemle göre muhasebeleştirilmesi bir dönemde verilen hizmet faaliyeti ve performansı hakkında yararlı bilgiler sağlar.

*Tamamlama yüzdesinin tespiti*¹³⁷:

Bir işlemin tamamlanma derecesi çeşitli yöntemlerle tespit edilebilir, örneğin;

- Yapılan iş ile ilgili bir inceleme,
- Bilanço tarihine kadar verilen hizmetlerin verilecek toplam hizmetlere oranı,
- İşlemin tahmini toplam maliyetleri içinde bugüne kadar katlanılan maliyetlerin oranı. Sadece bugüne kadar verilen hizmetleri yansıtan maliyetler bugüne kadar oluşan maliyetlere eklenir. Sadece verilen veya verilecek olan hizmetleri yansıtan maliyetler işlemin tahmini toplam maliyetine eklenir.

¹³⁶ Deloitte Türkiye, Denetimnet Bültenleri, "TMS 18 Hasılat Uygulama Örneği", (26.01.2010)

¹³⁷ Deloitte Türkiye, s.4

3.1.3.3.Faiz, Temettü ve İsim Haklarının Hasılat Kaydı

İşletmenin varlıklarının başkaları tarafından kullanımından sağlanan faiz, isim hakları ve temettülerden oluşan hasılat aşağıdaki koşullar yerine geldiğinde muhasebeleştirilmelidir(TMS18.29):

- İşlemlerle ilgili ekonomik yararların işletmeye girişinin muhtemel olması,
- Hasılat tutarının güvenilir bir biçimde ölçülebilmesi durumunda.

Hasılat aşağıdaki esaslar çerçevesinde finansal tablolara yansıtılır(TMS18.30):

- *Faiz*, TMS 39 Finansal Araçlar: Tahakkuk ve Ölçüm standardında belirtildiği gibi etkin faiz yöntemi kullanılarak muhasebeleştirilir.
- *İsim hakları*, ilgili sözleşmenin ekonomik özü ile uyumlu olarak tahakkuk esasına göre muhasebeleştirilir.
- *Temettüler*, hissedarların ödeme alma hakları ortaya çıktığında muhasebeleştirilir.

3.1.4.M.S.U.G.T Uyumlaştırması

TDMS’ de Gelir Hesaplarında yer alan “**Brüt Satışlar**”, başlığının “**Brüt Esas Faaliyet Gelirleri**” olarak değiştirilmesi ve bu bölümde satış gelirleri yanında bu niteliği taşımayan ancak işletmenin esas faaliyetleri sonucunda ortaya çıkan diğer gelirlerin de yer almasının sağlanması önerilmektedir¹³⁸.

Yine TDMS’de yer alan, “**Olağandışı Gelir ve Karlar**” ve “**Olağandışı Gider ve Zararlar**” a ilişkin 67 ve 68 grupları kaldırılarak, boşalan kodlar “**Durdurulan Faaliyetlere ait Gelir ve Karlar**” ile “**Durdurulan Faaliyetlere İlişkin Gider ve Zararlar**” a ayrılmıştır. Bu nedenle 64 ve 65 gruplarının da kapsamı genişletilerek “**Diğer Gelir ve Karlar ve Diğer Gider ve Zararlar**” olarak değiştirilmesi tavsiye edilmektedir¹³⁹.

¹³⁸Nejat Tenker,Nalan Akdoğan, “Finansal Tablolar ve Mali Analiz Teknikleri” , Ankara ,Gazi Kitabevi, 2007,s.194

¹³⁹Nalan Akdoğan,Orhan Sevilengül, “TMS ve TFRS Uygulamalarının Tek düzen Hesap Planı Üzerine Etkileri ve Öneriler”, VI.ASSMO Muhasebe Uygulamaları ve Vergi Mevzuatı Sempozyumu ,Antalya,2008

Standarda ilişkin bir diğer uyumlaştırma vade farklarından kaynaklanan, faiz gelirlerinin muhasebeleştirilmesinde uygulanmalıdır. Örneğin; işletme alıcıya vade farksız bir satış yapabilir veya satış bedeli olarak alıcıdan piyasa faiz oranı altında olan bir alacak senedi alabilir. Anlaşma bir finansman işlemi niteliği taşıyorsa, satış bedelinin gerçeğe uygun değeri gelecekteki tüm tahsilatların *emsal faiz oranı*¹⁴⁰ ile iskonto edilmesi yoluyla belirlenmesi (alacağın/borcun bugünkü değerine indirgenmesi) gerekir. Bu durumda satış bedelinin nominal tutarı ile gerçeğe uygun değeri arasındaki fark, faiz geliri olarak muhasebeleştirilir. Vadeli değer ile peşin değer arasındaki fark, TDHP' na göre "**382/482 Ertelenmiş Gelirler Hesabı**" nda yada "**122 - Alacak Reeskontları Hesabında**" izlenebilir¹⁴¹.

Faiz tutarının hesaplanmasında basit faiz formülü değil, bileşik faiz formülüne göre "*iç iskonto yöntemi*" kullanılması önerilmektedir. Buna "*etkin faiz yöntemi*" de denmektedir.

Reeskont Tutarı; senedin nominal değeriyle bilanço günündeki tasarruf (peşin değeri) arasındaki farka eşittir ve aşağıda verilen "*iç iskonto formülüyle*" hesaplanır¹⁴²:

Reeskont Tutarı=Nominal Değer X Faiz Oranı X Gün Sayısı

360 +(Faiz oranı X Gün Sayısı)

Örneğin; A Ltd.Şti.'nin 31/12/2009 tarihi itibariyle portföyünde, 15/03/2010 vadeli, 200.000 TL nominal değerli, senet üzerinde faiz oranı % 15 olan bir alacak senedi bulunmaktadır. 31/12/2009 tarihi itibariyle söz konusu alacak senedine ilişkin yapılacak işlemler aşağıdaki gibidir.

Reeskont hesaplama işlemleri ile reeskontun bulunması;

A= Senedin nominal değeri 200.000 TL,

GS= Vadeye kalan gün sayısı 74 gün,

¹⁴⁰ Emsal faiz oranı, "benzer kredi derecelendirmesine sahip bir işletmenin benzer finansal araçları için geçerli olan faiz oranı" veya "finansal aracın nominal değerini ilgili mal veya hizmetin nakit satış fiyatına indirgeyen faiz oranı" olarak tespit edilebilir. (TMS 18.11)

¹⁴¹ Erdoğan Arslan, "**Hasılatın Muhasebeleştirilmesi ve Vergilendirilmesi**", VI.ASSMO Muhasebe Uygulamaları ve Vergi Mevzuatı Sempozyumu ,Antalya,2008

¹⁴² Sami Karacan, "Muhasebe Dönemsonu İşlemleri-TDMS VE TMS ile Uyumlu", Umuttepe Yayınları, İzmit, 2009,s.73

FO=Faiz oranı % 15,

verileri formülde yerine koyarsak; $200.000 \times 0,15 \times 74 / (360 + (0,15 \times 74)) = 5.982$ TL dir.

Bu yöntem vergi mevzuatında uygulanandan farklı olduğu için, muhasebe karı ile mali kar arasındaki fark kadar “geçici farklara”¹⁴³ neden olacaktır. Bütün vergiye tabi geçici farklar ertelenmiş vergi borcu; indirilebilir geçici farklar da ertelenmiş vergi varlığı olarak muhasebeleştirilirler¹⁴⁴.

Uygulama 1¹⁴⁵:

Aşağıdaki örneğimiz, hasılatın muhasebeleştirme zamanına ilişkin bir örnektir.

Örnek A.Ş. kişisel ve evsel bakım ürünleri üreten çokuluslu bir firmadır. Müşterilerinden biri (A Ltd) kendisinden ürün alır ve bu ürünleri yerel piyasada satar. 2002 yılında Örnek A.Ş. ve A Ltd, bir komisyon anlaşması imzalarlar, bu anlaşmaya göre A Ltd bundan böyle Örnek A.Ş.’nin temsilcisi (acente) şeklinde hareket edecektir.

Bu durumda Örnek A.Ş., hasılatı ne zaman muhasebeleştirmelidir ?

- a) Örnek A.Ş., hasılatı mallar müşterinin deposuna teslim edildiği zaman muhasebeleştirmelidir.
- b) Örnek A.Ş., hasılatı A Ltd. malları üçüncü bir tarafa sattığı zaman muhasebeleştirmelidir.
- c) Hasılatın muhasebeleştirilmesi Örnek A.Ş. ile A Ltd. arasında kararlaştırılan teslimat şartlarına (CIF, FOB, vb.) bağlı olacaktır.

Çözüm 1 : Örnek A.Ş., hasılatı A Ltd. malları üçüncü bir tarafa sattığı zaman muhasebeleştirmelidir. Örnek A.Ş. geliri muhasebeleştiremez, çünkü A Ltd. bir acente olarak iş yapmaktadır. Bu nedenle, Örnek A.Ş. mülkiyete ait risk ve getirileri elinde tutmuştur. (b)

¹⁴³ Geçici (Zamanlama) Farklar (Temporary (Timing) Differences), “bir varlığın veya borcun bilançodaki defter değeri ile bunların vergi açısından taşıdıkları değerler arasındaki farklar” olarak tanımlanmaktadır(TMS 12).

¹⁴⁴ Bknz.TMS-12

¹⁴⁵ Deloitte Türkiye, Denetimnet Bültenleri, Bülten No:25/2008, “TMS 18 Hasılat Uygulama Örneği”, <http://www.denetimnet.net/Pages.aspx?pgID=10689>, (26.01.2010)

Uygulama 2¹⁴⁶:

Aşağıdaki örnek hasılatın oluşması için teslim ve yükümlülük ilkelerinin gerçekleşmesine ilişkin bir örnektir.

Mağaza Avustralya’da kurulmuş büyük bir satış mağazasıdır. Şirketin yazılı politikasında müşterinin memnun olmaması durumunda satın alma maliyetini iade edecekleri ifade edilmektedir. Bu politikanın uygulandığı azami süre satın alma işleminden sonra bir aydır.

Bu durumda hasılatın ne zaman muhasebeleştirilmesi gerektiğini düşünüyorsunuz?

- a) Büyük Mağaza, hasılatı ürün iadeleri hakkında bilgi eline geçtiğinde, satış tarihinden bir ay sonra muhasebeleştirmelidir.
- b) Büyük Mağaza, hasılatı iadeler için bir yükümlülüğü güvenilir bir biçimde tahmin edebiliyorsa satış tarihinde muhasebeleştirmelidir.
- c) Büyük Mağaza hasılatı, iadeler için bir yükümlülüğü güvenilir bir biçimde tahmin edip edemediğine bakılmaksızın satış tarihinde muhasebeleştirmelidir.

Çözüm 2: Büyük Mağaza hasılatı, tüm diğer muhasebeleştirme kriterlerinin yerine getirildiği ve önceki tecrübeler ve diğer ilgili unsurlara dayanarak iadeler için bir yükümlülük olduğu varsayımıyla satış anında muhasebeleştirmelidir. (b)

Uygulama 3¹⁴⁷:

Aşağıdaki örneğimiz satış sonrası hizmetlere ilişkindir.

Bir araba satıcısı 5000 TL’ na bir araba satmıştır. Satış fiyatına 6 ay içerisinde her biri 300 TL’ dan iki kez servis ücreti dahildir.

¹⁴⁶ Deloitte Türkiye, Denetimnet Bültenleri, Bülten No:25/2008, “TMS 18 Hasılat Uygulama Örneği”, <http://www.denetimnet.net/Pages.aspx?pageID=10689>, (26.01.2010)

¹⁴⁷ Gücenme, s.160

Çözüm 3:

100 KASA	5000	
600 YURTIÇİSATIŞLAR		4400
380 GELECEK AYLARA AİT GELİRLER		600

Servis hizmeti yerine getirilince yapılacak kayıt

380 GELECEK AYLARA AİT GELİRLER	300	
600 YURTIÇİSATIŞLAR		300

Cevapta görüleceği gibi işlemlerin ayrıştırılması ilkesine uyulmuştur.

Uygulama 4¹⁴⁸:

Aşağıdaki örneğimiz, vade farklarının faiz geliri olarak hesaplanmasına dair bir uygulamadır.

Sipariş üzerine üretim yapan bir mobilya fabrikası, belirli bir model koltuk takımını iki şekilde satışa sunmaktadır. Eğer peşin olursa, KDV hariç 2500 TL, eğer alıcı vadeli almak istiyorsa her ay bakiye borça 1% faiz eklenmektedir. Alıcı Ümit Borçsever bu mobilyaları 1.12.2005 tarihinde 3 ay vadeli almayı tercih etmiştir.

Çözüm 4 :

Bu durumda fatura tutarı 2500 değil, 2575 olacaktır.(2500x0,01,her ay için bakiye borça eklenmesi ile) +463,5 (18% kdv) ile =3038,5 olacaktır ve aşağıdaki gibi kaydedilir.

120 ALICILAR	3038,5	
--------------	--------	--

¹⁴⁸ Örtten,Kaval,Karapınar,s.274

600 YURTIÇİ SATIŞ	2500
122 ALACAKLAR¹⁴⁹ REESKONTU	75
(veya 382 Ertelenmiş Gelirler ¹⁵⁰)	
391 HESAPLANAN KDV	463,5
-----/-----	
Dönemsonunda(1.1.2006 da) faiz geliri tahakkuk ettiğinde yapılacak işlem	
-----/-----	
122 ALACAKLAR REESKONTU	25
(veya 382 Ertelenmiş Gelirler)	
642 FAİZ GELİRLERİ	25
-----/-----	

Yukarıdaki uygulamada görüldüğü üzere, Tek Düzen Hesap Planında “*Alacak Senetleri Reeskontu*” olarak bilinen 122 nolu hesap kodu, “*Alacaklar Reeskontu*” olarak değiştirilmesi uygun görülmüştür.

Ancak henüz ülkemizde yasal düzenlemeler ve alışkanlıklar bu şekilde muhasebeleştirmeyi engellemekte, işletmeler doğrudan UFRS uyumlu kayıt sistemini henüz benimsememektedirler. Bunun yerine vergi uygulaması ağırlıklı bir kayıt yapılmakta UFRS’ ye geçiş finansal tablo üzerinde yapılmaktadır. Eğer böyle bir uygulama varsa yukarıdaki kayıtlar yapılmayacak sanki yapılmış gibi sonuç doğuracak şekilde finansal tablolar üzerinde düzeltmeler yapılacaktır. Bu durumda vade farkı 75 TL olduğu gibi satışlardan düşülecek, 25 TL si faiz gelirlerine eklenecek kalan 50 TL ise bilançoda alacak reeskontu olarak raporlanacaktır. Ayrıca bu 50 TL tutarındaki alacak reeskontu vergi yasaları tarafından tanınan bir reeskont olmayacağından bunun doğuracağı ertelenmiş vergi yükümlülüğü etkisi de ayrıca kayda alınacaktır¹⁵¹.

¹⁴⁹ Akdoğan,Sevilengül ,“Tek düzen Muhasebe Sistemi Uygulaması”, s.880

¹⁵⁰ Akdoğan ,Sevilengül , s.902

¹⁵¹ Örtten,Kaval,Karapınar,s.275

Uygulama 5 ¹⁵²:

Aşağıda veresiye satışlara vade farkı uygulanmasına dair bir örnek göreceksiniz.

Peşin satış fiyatı 50.000 TL olan A malı 2 ay vadeli olmak üzere, kredili olarak 60.000 TL ye satılmıştır. Katma Değer Vergisi 15% olup peşin tahsil edilmiştir.

Ülkemizde daha yaygın olarak yapılmakta olan uygulama şöyledir:

100 KASA H.	9.000	
120 ALICILAR	60.000	
600 YURTİÇİ SATIŞLAR		60.000
391 HESAPLANAN KDV		9.000

TMS' ye uygun çözüm yöntemi ise şöyledir:

100 KASA H	9.000	
120 ALICILAR H	60.000	
600 YURTİÇİ SATIŞLAR		50.000
122 ALACAK REESKONTLARI		10.000
391 HESAPLANAN KDV		9.000

122 ALACAK REESKONTLARI	10.000	
642 FAİZ GELİRLERİ		10.000

Ülkemizde veresiye satışlarda daha çok ilk çözümün uygulandığını görüyoruz. Fakat Türkiye Muhasebe Standartları yürürlüğe girdiğinde vade farklarının faiz geliri olarak ayrıştırılması gerekecektir¹⁵³.

¹⁵² Tenker ,Akdoğan ,s.199

¹⁵³ Tenker,Akdoğan, s.200

3.2.TMS 23 - BORÇLANMA MALİYETLERİ

3.2.1.Standardın Amacı ve Kapsamı

Bu standart borçlanma maliyetlerinin muhasebeleştirilmesini konu almaktadır.

Standardın kapsamında yer alan “*özelliikli varlık*” kavramı önemli bir yer teşkil etmektedir. Bir “*özelliikli varlığın*” elde edilmesi, inşaaı veya üretimi ile doğrudan ilişkilendirilebilen borçlanma maliyetleri bu varlığın maliyetinin bir parçasını oluşturur. Diğer borçlanma maliyetleri gider olarak muhasebeleştirilir.

Borç olarak sınıflandırılmayan, imtiyazlı hisseler dahil, özkaynakların gerçekleşen veya tahmini maliyetleri ile ilgili konular bu Standardın kapsamında değildir.

3.2.2.Standardda ait Kavramlar

Borçlanma maliyetleri; bir işletme tarafından yapılan borçlanmalarla ilgili olarak katlanılan faiz ve diğer giderlerdir.

Özelliikli varlıklar; amaçlanan kullanıma veya satışa hazır duruma getirilebilmesi zorunlu olarak uzun bir süreyi gerektiren varlıklardır.

3.2.3.Borçlanma Maliyetlerinin Muhasebeleştirilmesi

İki yöntem kullanılmaktadır.

*Temel Yöntem*¹⁵⁴; Bu yönteme göre borçlanma maliyetleri oluştukları dönemde gider olarak finansal tablolara yansıtılır. Diğer bir ifadeyle, borçlanmanın niteliğine ve yöntemine bakılmaksızın, borçlanma maliyetleri oluştukları dönemde gider olarak muhasebeleştirilir. Ancak burada katlanılan borçlanma maliyetlerinin kullanılan kaynakların süresiyle ilişkilendirilerek giderleştirilmesi gerekir. Dönemsellik kavramı gereği dönemin gelirleriyle giderlerinin karşılaştırılması gerekir.

¹⁵⁴ Sağlam ,Şengel ,Öztürk , s.708

*Alternatif Yöntem*¹⁵⁵ ; Bir özellikli varlığın satın alınması, inşaatı veya üretimi ile doğrudan ilgisi bulunan borçlanma maliyetleri ilgili varlığın maliyetine dahil edilmektedir. (Aktifleştirilmektedir.) Bu tür maliyetler güvenilebilir bir biçimde ölçülebilmeleri ve gelecekteki ekonomik yararlarından işletmenin faydalanabilmesinin muhtemel olması durumunda özellikli varlığın maliyetine dahil edilmektedir.

3.2.4.M.S.U.G.T Uyumlaştırması

Bu standardın, ülkemiz uygulamalarına yakınlığı ve uygulama kolaylığı dikkatimizi çekmiştir. Halihazırda, standardın TDHP’ da mevcut hesap kodları ile uygulaması mümkündür. Borçlanma maliyetlerinin, gider olarak ortaya çıktığı dönemde muhasebeleştirilmesi aşağıdaki Uygulama 1’ de görülmektedir. Tek Düzen Hesap Planında aşağıdaki hesaplar finansman maliyetlerinin kayıtlara alınmasında kullanılır(7A Seçeneği).

780 - Finansman Giderleri Hesabı

781 - Finansman Giderleri Yansıtma Hesabı

Aktarılacak Gelir Tablosu Hesapları ise;

660 - Kısa Vadeli Borçlanma Giderleri

661 - Uzun Vadeli Borçlanma Giderleri

Uygulama 1¹⁵⁶:

Bir işletmenin kullandığı kısa vadeli banka kredilerine ilişkin faiz tutarı 20.000 TL’ dir.

Çözüm 1: Sözkonusu kredi faizi, ilgili döneme gider olarak kaydedilecektir. Borçlanma maliyetleri ,

¹⁵⁵ Sağlam ,Şengel ,Öztürk , s.712

¹⁵⁶ Ataman,Gökçen,Çakıcı, s.210.

780 FİNANSMAN GİDERLERİ	20.000	
300 BANKA KREDİLERİ		20.000
660 KISA VADELİ BORÇLANMA GİDERLERİ	20.000	
781 FİNANSMAN GİD. YANS.HS.		20.000
781 FİNANSMAN GİD.YANS.HS.	20.000	
780 FİNANSMAN GİDERLERİ		20.000

Uygulama 2¹⁵⁷:

İşletme 1 Ocak 2005 tarihinde 12.793 TL, yıllık % 8 faizle, 3 yılda eşit ödemeli bir yatırım kredisi olarak yeni yönetim binası inşaatına başlamıştır. Krediye ait ödeme planı aşağıdaki gibidir. 31.12.2007 itibariyle bina tamamlanmış ve aktifleştirilmiştir. Yıllar itibariyle söz konusu krediye ilişkin muhasebe işlemleri aşağıdaki gibi olmalıdır. (Not: işletme 31.12.2006 tarihine kadar oluşan borçlanma maliyetlerini binanın maliyetine eklemektedir)

Yıllar	Taksitler	Faiz	Vergi	Ödenen Anapara	Kalan Borç
01.01.2005					12.793
31.12.2005	5.000	1.024	51	3.925	8.868
31.12.2006	5.000	709	36	4.255	4.613
31.12.2007	5.000	369	18	4.613	0
Toplam	15.000	2.102	105	12.793	

¹⁵⁷ Barış Sipahi, "TMS 23", Volkan Demir(Ed.), "Seçilmiş Türkiye Muhasebe Standartları", İstanbul, İSMMMÖ Yayınları, 2009

-----01/01/05-----		
102 BANKALAR	12.793	
300 BANKA KREDİLERİ		12.793
-----31/12/05-----		
258 YAPILMAKTA OLAN YATIRIMLAR	1.075	
300 BANKA KREDİLERİ	3.925	
102 BANKALAR		5.000
-----31/12/06-----		
258 YAPILMAKTA OLAN YATIRIMLAR	745	
300 BANKA KREDİLERİ	4.255	
102 BANKALAR		5.000
-----31/12/07-----		
780 FİNANSMAN GİDERLERİ	387	
300 BANKA KREDİLERİ	4.613	
102 BANKALAR		5.000

3.3.TMS 2 - STOK MALİYETLERİ

3.3.1.Standardın Amacı ve Kapsamı

Bu Standardın Amacı ve Kapsamı stoklarla ilgili muhasebe işlemlerini açıklamaktır. Bu standart, stok maliyetlerinin, net gerçekleşebilir değere indirgemeyi de içererek, nasıl saptanacağını ve gidere dönüşeceğini açıklar. Standart ayrıca stok maliyetlerinin oluşumu, içeriği ile uygulanacak değerlendirme yöntemleri hakkında da bilgi verir.

Bu Standart aşağıda sayılanlar dışındaki tüm stoklar için uygulanır(TMS2.2):

- İnşaat sözleşmeleri ve bu sözleşmelerle doğrudan ilişkilendirilebilen hizmet sözleşmeleri (TMS 11),
- Finansal araçlar (TMS 32 ve TMS 39),

- Tarımsal faaliyetler ile ilgili canlı varlıklar ve hasat zamanındaki tarımsal ürünler (TMS 41).

3.3.2.Standardda ait Kavramlar

Stoklar; işin normal akışı içinde, satılmak için elde tutulan, satılmak üzere üretilmekte olan, üretim sürecinde ya da hizmet sunumunda kullanılacak standardın ilgili maddesi ve malzemeler şeklinde bulunan varlıklardır.

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. Özetle, işin normal akışı içinde, stokların satılmasından elde etmeyi beklediği net tutarı ifade eder.(TMS2.6)

$$\text{NGD} = \text{SF} - \text{TMM} - \text{TSG}$$

NGD:Net Gerçekleşebilir Değer

SF:Satış Fiyatı

TMM:Tahmini Tamamlanma Maliyeti

TSG:Tahmini Satış Giderleri

Gerçeğe uygun değer; Karşılıklı pazarlık ortamında, bilgili ve istekli gruplar arasında bir varlığın el değiştirmesi ya da bir borcun ödenmesi durumunda ortaya çıkması gereken tutardır(TMS2.6).

3.3.3.Stokların Değerlemesi

Standarttaki “*stok*” ve “*net gerçekleşebilir değer*” kavramlarının, VUK’ ta yer alan “*emtia*” ve “*emsal bedel*” kavramlarıyla belirli oranda örtüştüğü kabul edilmektedir¹⁵⁸.

¹⁵⁸ Baykal Uyar (TMSK Uzmanı), “TMS-2 Stoklar Standardı üzerine Genel bir değerlendirme”, Muhasebe ve Denetime Bakış, Sayı:28, Nisan 2009,s.142

VUK Kanun'nun 262 nci maddesinde “**Maliyet bedeli**, iktisadi bir kıymetin iktisap edilmesi veyahut değerinin artırılması münasebetiyle yapılan ödemelerle bunlara müteferri bilumum giderlerin toplamını ifade eder”¹⁵⁹ tanımı yapılmaktadır.

267 nci maddesinde ise “**Emsal bedeli**; gerçek bedeli olmayan veya bilinmeyen veyahut doğru olarak tespit edilemeyen bir malın, değerlendirme gününde satılması halinde emsaline nazaran haiz olacağı değerdir”¹⁶⁰ tanımı yapılmaktadır.

TMS 2'nin stokların değerlemesine yönelik olarak getirdiği en önemli yenilik standardın 6.paragrafında tanımlanan “**Net Gerçekleşebilir Değer**” kavramıdır ve yukarıdaki tanımlara dayanarak söylenebilir ki VUK’ da bu tanımı karşılığı “**Emsal Değeri**” dir.

Temel prensip “*stokların mali tablolarında, kullanımları veya satılmaları sonucunda elde edilmesi beklenen tutardan daha yüksek bir bedelle izlenemeyecek*” olmalarıdır. Bu prensip de TMS 2’de stoklar, “*Maliyet ve Net Gerçekleşebilir Değerin Düşük Olanı ile Değerlenir*” hükmüne dayanmaktadır.(TMS2.9). VUK’ 274 de belirtildiği gibi stoklar (emtia) “*Maliyet*” ile değerlendirilir. Fakat stok değerinin maliyet değerinden farklı olması durumunda ise aynı maddenin devamında ;“*Emtianın değerlendirme günündeki satış fiyatı, maliyet bedeline kıyasla %10 veya daha fazla düşüklük gösteriyorsa bu durumda “Maliyet Bedeli” yerine “Emsal Bedeli”ne göre değerlendirilebilir*” denmektedir¹⁶¹.

Dolayısı ile stokların değerlendirilmesinde izlenecek yol, öncelikle stokların maliyetini tespit etmek daha sonra bu maliyet değerinin piyasadaki değerinden, belirlenen oranda düşük olup olmadığını araştırmak ve bunun neticesinde de maliyete göre mi yoksa net gerçekleşebilir değere göre mi değerlendirileceğine ve muhasebeleştirileceğine karar vermektir.

Stok değerinin maliyetinin hesaplanmasında da çeşitli maliyet tahmin yahut maliyet hesaplama yöntemleri mevcuttur. Stok türünün, sektörün, işletmenin durumuna göre uygulanacak maliyet yöntemine karar verilir.

¹⁵⁹ <http://www.mevzuat.adalet.gov.tr/html/1045.html>, (13.03.2010)

¹⁶⁰ <http://www.mevzuat.adalet.gov.tr/html/1045.html>, (13.03.2010)

¹⁶¹ <http://www.mevzuat.adalet.gov.tr/html/1045.html>, (13.03.2010)

3.3.4.Maliyetin Unsurları

3.3.4.1.Satın Alma Maliyeti

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

3.3.4.2.Dönüştürme Maliyetleri

Stokların dönüştürme maliyetleri; direkt işçilik giderleri gibi, üretimle doğrudan ilişkili maliyetleri kapsar. Bu maliyetler ayrıca standardın ilgili maddesi ve malzemenin mamule dönüştürülmesinde katlanılan sabit ve değişken genel üretim giderlerinden sistematik bir şekilde dağıtılan tutarları da içerir(TMS2.12)

3.3.4.3.Stok Maliyetine Eklenen Diğer Özellikli Giderler:

Satın alma ve dönüştürme maliyetleri dışındaki bir maliyet unsurunun (örneğin genel yönetim giderinin) stokların maliyetine eklenebilmesi ancak stokları mevcut konum ve durumuna getirdikleri ölçüde söz konusu olabilmektedir. Burada da muhasebenin temel kavramlarından olan “Özün Önceliği Kavramı” gereği bir gider veya maliyet belirli bir stokla ilişkilendirilebildiğinde *örneğin özel bir müşteri siparişine ilişkin ürün tasarımı ve geliştirme maliyeti* gibi stokların maliyetine eklenebilir. Aksi durumda satın alma ve dönüştürme maliyetleri dışındaki gider ve maliyet kalemleri stok maliyetleri ile ilişkilendirilmeksizin döneme doğrudan gider yazılmalıdır¹⁶².

3.3.4.4.Stokların Maliyetine Eklenmeyen Giderler

Stokların maliyetine alınmayan ve oluştukları dönemin gideri olarak kabul edilen giderlere ilişkin örnekler şöyledir(TMS2.16):

- Normalin üstünde gerçekleşen, standardın ilgili maddesi ve malzeme (fire

¹⁶² Yakup Selvi, ” TMS 2” , Volkan Demir(Ed.), “Seçilmiş Türkiye Muhasebe Standartları”,İstanbul, İSMMMO Yayınları,2009,s.93

ve kayıplar), işçilik ve diğer üretim maliyetleri

- Bir sonraki üretim aşaması için zorunlu olanlar dışındaki depolama giderleri
- Stokların bulunduğu konum ve duruma gelmesinde katkısı olmayan genel yönetim giderleri ve
- Satış giderleri.

“TMS 23 Borçlanma Maliyetleri” Standardı, borçlanma maliyetlerinin stokların maliyetine dahil edildiği sınırlı koşulları belirlemiştir. 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.*

3.3.5. Stok Maliyeti Tahmin Teknikleri

TMS 2 standardında tahmin tekniklerinde bahsi geçen standardın ilgili 21 ve 22. maddesine göre stok değerlendirme *tahmin sonuçları maliyete yakın olacaksa*, stok maliyetinin ölçümüyle ilgili “*standart maliyet yöntemi*” ve “*perakende satış yöntemi*” gibi teknikler kullanılabilir.

Stok değerlemenin yöntemine karar verebilmek için bir diğer yaklaşım ise, stok değerlemenin zaman kriteri ile belirlenmesidir¹⁶³. TTK'nın 75.maddesinde “*genel hükmü stokların en çok bilanço gününde işletme için haiz olduğu değer üzerinden ,borsada kota edilen malların ise değerlendirme gününün borsa rayicine göre değerlendirileceği*” belirtilmektedir.Ayrıca kanunun 461.maddesinde de “*sermaye işletmeleri hammaddeler,işlenmiş ve yarı işlenmiş eşya emtia ve satılık diğer malları en fazla maliyet değerleri üzerinden bilançoya geçirebilirler.Değerleme günü, bu malların maliyet değeri, cari fiyattan(piyasa değerinden) fazla ise, bunlar cari değer üzerinden geçirilebilir*” ifadesine yer verilmektedir. Bu hükümlere göre **stokların bilanço**

¹⁶³ Vedat Ekergil,” TMS 2”, Sağlam N,Şengel S,Öztürk B(Ed.), “Türkiye Muhasebe Standartları Uygulaması”, Ankara:Maliye Hukuk Yayınları,2009,s.139

düzenleme tarihinde değerlenmeleri gerektiği yasalarca zorunlu hale getirilmektedir¹⁶⁴.

Yukarıda bahsi geçen hükümlere göre stok değerlendirme tekniğine karar verilebilmektedir. Stokların değerlendirilmesinde işletmenin uyguladığı stok hareketlerini muhasebeleştirme yaklaşımında “*Aralıklı Envanter Yaklaşımı*” veya “*Sürekli Envanter Yaklaşımı*” nı benimseyebilirler¹⁶⁵.

Aralıklı Envanter yönteminin tercih edilmesinin uygun olduğu durumlar;

- Yönetimin, çeyrek, aylık dönemlerde finansal raporlama istemesi,
- Sel, deprem gibi olağanüstü durumlarda fiziki envanterin zorlaşmasıdır.

Bu tür zamanlarda işletme envanterini “tahmin” ederek belirleyebilir. Tahmin yaklaşımıyla envanter belirlenmesi gerektiğinde yukarıda izah ettiğimiz gibi TMS 2 standardı “*Standart Maliyet Yöntemi*” yahut “*Perakende Satış Yöntemi*” kullanılmasına imkan sunmaktadır.

Standart Maliyet Yönteminde, ilk Standardın ilgili maddesi ve malzemelerin, işçiliğin, verimliliğin ve kapasite kullanım oranlarının normal düzeyleri dikkate alınır¹⁶⁶. Standart maliyetler düzenli olarak gözden geçirilir ve gerek görülürse mevcut koşullar dikkate alınarak yeniden belirlenir.

Perakende Yönteminde, perakende satış yapan işletmeler tarafından, diğer maliyet yöntemlerini uygulamanın pratik olmadığı, benzer kar marjlarına sahip, hızla değişen çok sayıda kalemden oluşan stokların değerlendirilmesinde kullanılır. *Bu yöntemde, stokların maliyeti, stokların satış değerinden uygun bir brüt kar marjının düşülmesi suretiyle bulunur.* Kullanılacak yüzde oranının belirlenmesinde, gerçek satış fiyatının altında fiyatlandırılan stoklar dikkate alınır. Çoğunlukla, her perakende satış bölümü için ortalama bir yüzde kullanılır¹⁶⁷.

¹⁶⁴ Ekergil, s.139

¹⁶⁵ Ekergil, s.139

¹⁶⁶ Ataman,Gökçen,Çakıcı, s.58

¹⁶⁷ Ataman,Gökçen,Çakıcı, s.58

3.3.6.Stok Maliyetlerini Hesaplama Yöntemleri

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

Maliyetin özel olarak belirlenmesi, maliyetin belirlenen stok kalemleriyle ilişkilendirilmesini ifade eder. Ancak, *özel maliyet yöntemi (gerçek parti maliyet yöntemi) genellikle birbirleri ile ikame edilebilen büyük miktardaki kalemlerden oluşan stoklar için uygun bir maliyet hesaplama yöntemi değildir(TMS2.24)*.

Gerçek Maliyet yöntemine göre maliyetlendirilme yapılmayan stoklarda, ilk giren ilk çıkar (FİFO) veya ağırlıklı ortalama maliyet yöntemlerinden (formüllerinden) biri uygulanarak belirlenir. Bir işletme benzer özelliklere ve benzer kullanıma sahip tüm stoklar için aynı maliyet hesaplama yöntemini kullanır. *Türü veya kullanım alanları itibarıyla farklı olan stoklar için, farklı maliyet hesaplama yöntemleri kullanılabilir(TMS2.25)*.

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

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

3.3.7.Net Gerçekleşebilir Değerin Tespiti

Stokların maliyeti; stokların zarar görmesi, kısmen veya tamamen kullanılmaz hale gelmesi ya da satış fiyatlarının düşmesi gibi durumlarda geri kazanılamayabilir ve stok maliyeti geri kazanılabilir tutardan daha yüksek olabilir. Stokların maliyeti, tahmini tamamlanma maliyeti veya tahmini satış maliyetinin artması durumunda da geri

kazanılamayabilir. *Stoklar mali tablolarında, kullanımları veya satılmaları sonucunda elde edilmesi beklenen tutardan daha yüksek bir bedelle izlenemez. Maliyetlerin kullanım veya satış sonucu elde edilecek tutardan yüksek olması durumunda, stok değer düşüklüğü karşılığı ayrılır. Stok maliyetlerinin net gerçekleşebilir değere indirgenmesi, stokların maliyet veya net gerçekleşebilir değerden düşük olanıyla değerlendirilme ilkesiyle uyumludur(TMS2.28).*

Stokların elde etme maliyetleri, bu Standardın ilgili maddesinde belirtilen istisnalar hariç, *her bir stok kalemi bazında net gerçekleşebilir değerlerine indirilir. Bu indirim stok değer düşüklüğü karşılığı ayırmak suretiyle yapılır. Benzer amaçlara veya nihai kullanıma sahip olan, aynı coğrafi bölgede üretilen ve satılan ve ilgili olduğu ürün grubundaki diğer ürünlerden pratik olarak ayrılması mümkün olmayan aynı ürün grubuna ait stok kalemleri, kalemler bazında ayrı ayrı değil, gruplandırılmak suretiyle değerlendirilmeye tabi tutulabilir. Ancak, net gerçekleşebilir değer hesaplanmasında stoklar, mamul mallar veya belli bir sektör veya coğrafi bölgedeki tüm stoklar şeklinde gruplandırılmak suretiyle değerlendirilmeye tabi tutulamaz. Ayrı satış fiyatı tespit edilen her bir hizmet bazında maliyetlerini sınıflandıran işletmelerde bu tür her bir hizmet, ayrı bir varlık olarak işleme tabi tutulur(TMS2.29).*

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

Her finansal tablo dönemi itibarıyla, net gerçekleşebilir değer yeniden gözden geçirilir. Daha önce stokların net gerçekleşebilir değere indirgenmesine neden olan koşulların geçerliliğini kaybetmesi veya değişen ekonomik koşullar nedeniyle net gerçekleşebilir değerde artış olduğu kanıtlandığı durumlarda, ayrılan değer düşüklüğü karşılığı iptal edilir (iptal edilen tutar önceden ayrılan değer düşüklüğü tutarı ile sınırlıdır)(TMS2.33).

Böylece *yeni kayıtlı değer*, maliyet ve revize edilen net gerçekleşebilir

değerden düşük olanıdır. Bu durum, *satış fiyatındaki düşme nedeniyle net gerçekleşebilir değeri üzerinden* finansal tablolarda izlenen stok kalemlerinin, izleyen finansal tablo döneminde işletme bünyesinde bulunması ve satış fiyatının artması durumunda söz konusu olur.

3.3.8.Gider Olarak Kaydetme

Stoklar satıldığında, bu stokların kayıtlı değeri, bu stoklarla ilgili hasılatın finansal tablolara alındığı dönemde gider olarak muhasebeleştirilir. *Stokları net gerçekleşebilir değerine indirgeyen stok değer düşüklüğü karşılık tutarları ve stoklarla ilgili kayıplar, indirgemenin ve kayıpların olduğu dönemde gider olarak muhasebeleştirilir.* Net gerçekleşebilir değer artışından dolayı iptal edilen stok değer düşüklüğü karşılık tutarı, iptalin gerçekleştiği dönemin tahakkuk eden satış maliyetini azaltacak şekilde muhasebeleştirilir(TMS2.34)¹⁶⁸.

İşletmelerde *kullanılmak üzere imal ve inşa edilen varlıklar için kullanılan stoklar*, bu *varlıkların maliyetine yüklenerek varlıkların hizmet süresi içinde gidere dönüştürülür*(TMS2.35).

3.3.9.Hizmet Maliyetleri (Stoğu)

Hizmet işletmelerinde bazı sınırlı hallerde, hizmet maliyetinin aktifleştirilmesi gerekebilir. Aşağıdaki durumların varlığının yüksek olması durumunda hizmet maliyetleri aktifleştirilebilir¹⁶⁹.

- Maliyetinin Güvenilir olarak ölçülebilmesi
- Gelecekte ekonomik yarar sağlaması ihtimalinin çok yüksek olması
- İşletmenin kontrolünde olması

Üretilen hizmetler çoğunlukla stoklanamaz. Standardın öngördüğü aktifleştirme daha çok bilgisayar programlarında, proje çizimlerinde ve filmlerde sözkonusu olmaktadır.Üretilen hizmetin aktifleştirme yapılabilmesi için TMS 18 deki

¹⁶⁸ Muhasebeleştirme detayları , Standardın “ MSUGT Uyumlaştırma” bölümünde örneklerle açıklanmıştır.

¹⁶⁹ Örtten,Kaval,Karapınar,s.58

hasılatın gerçekleşme şartlarını göz önünde bulundurmak gerekirse müşterisini belirlemek gerekir¹⁷⁰.

3.3.10.Raporlanacak Bilgiler

Finansal tablo *dipnotlarında aşağıdaki hususlar* açıklanır(TMS2.36):

- Stokların değerlemesinde benimsenen muhasebe politikaları, kullanılan maliyet hesaplama yöntemleri
- Stokların toplam kayıtlı değerleri ve stokların işletmeye uygun şekilde sınıflandırılmış bazda ayrı ayrı tutarları;
- Gerçeğe uygun değerlerinden satış için katlanılan maliyetler düşüldükten sonraki değerle izlenen stokların finansal tablolardaki tutarı ;
- Dönem içinde gider kaydedilen stokların tutarı;

3.3.11.M.S.U.G.T Uyumlaştırması

Stoklara ilişkin Türkiye Muhasebe Standardının incelenmesi ve hükümlerinin değerlendirilmesi sonucunda gerek stoklara ilişkin muhasebeleştirme işlemlerine, gerekse stok değerlendirme yöntemlerine ilişkin ilkelerin çok akılcı ve gerçekçi varsayımlarla oluşturulan temeller üzerine oturtulduğu; Vergi Usul Kanunu'nun stok değerlemesine ilişkin hükümleri de göz önünde bulundurulduğunda, söz konusu standardın esasında ülkemizdeki ilgili mevzuat hükümlerinden çok da farklı hükümler içermediği anlaşılmaktadır.¹⁷¹

TMS 2 Stoklar standardında kullanılabilir hesap kodlarına gelince;

158 - Stok Değer Düşüklüğü Karşılığı; Stok değer düşüklüğü tespit edildiğinde, **654 –Karşılık Giderleri** hesabının borcu karşılığında bu hesaba alacak kaydedilir¹⁷².

¹⁷⁰ Örtün, Kaval,Karapınar,s.58

¹⁷¹ Baykal Uyar, “ Stoklar Standardı üzerine Genel bir değerlendirme”, Muhasebe ve Denetime Bakış, Sayı:28, Nisan 2009

¹⁷²İslam Çankaya, “Ayrıntılı Tek düzen Hesap Planı”,Ankara:Meslek Yapıtları Yayınları, 2000, s.111

Karşılık Ayrılan Stok Kaleminin işletme içinde kullanılması ya da satılması halinde; ilgili stok hesabının alacağı ile karşılaştırılarak ,daha önce ayrılan karşılık, 644-Konusu Kalmayan Karşılıklar hesabına aktarılarak kapatılır¹⁷³.

Aşağıda konuya ilişkin uygulama örnekleri bulacaksınız.

Uygulama 1¹⁷⁴:

Maliyeti 20.000 TL olan ticari mal için 30% oranında değer düşüklüğü karşılığı ayrılıyor. Söz konusu mal izleyen yıl içinde 14.800 TL ye peşin satılıyor.

Çözüm 1:

Karşılık Ayrılması

-----/-----		
654 KARŞILIK GİDERLERİ	6000	
158 STOK DEĞER DÜŞÜKLĞ. KARŞ.		6000
-----/-----		

Malın satılması

-----/-----		
100 KASA	17.464	
600 YURTIÇİ SATIŞLAR		14.800
391 HESAPLANAN KDV		2.664
-----/-----		
621 SATILAN TİCARİ MALLAR MALİYETİ	14.000	
158 STOK DEĞER DÜŞÜKLÜĞÜ KARŞILIĞI	6000	
153 TİCARİ MALLAR		20.000
-----/-----		

¹⁷³ Çankaya, 111

¹⁷⁴ Akdoğan,Sevilengül, s.214

Satış Karı:14.800-14.000=800 TL

Uygulama 2¹⁷⁵:

A işletmesi Z mamülünün üretim ve satışını yapmaktadır.2006 yılı Mart Ayı üretim ve satış bilgileri aşağıdaki gibidir ve işletmenin normal üretim kapasitesi, 12.000 adettir.

Direkt ilk madde ve malzeme gideri	:	50.000 TL
Direkt İşçilik Gideri	:	30.000 TL
Genel Üretim Gideri	:	35.000 TL
<i>Değişken</i>		<i>20.000</i>
<i>Sabit</i>		<i>15.000</i>
Genel Yönetim Giderleri	:	25.000 TL
Üretim Miktarı	:	8.000 TL

Üretim maliyetini hesaplayarak, muhasebeleştiriniz.

Çözüm 2:

	Tam Maliyet	Değişken Maliyet	Direkt Maliyet	Normal Maliyet
DİMMG	50.000	50.000	50.000	50.000
DİG	30.000	30.000	30.000	30.000
GÜG				
Değişken	20.000	20.000		20.000
Sabit	15.000			10.000*
T.ÜRT.MLY.	115.000	100.000	80.000	110.000

*Sabit GÜG Yükleme Oranı:15.000/12.000 ad=1,25 TL/Adet
Maliyete Verilecek Sabit GÜG=1,25 TL/Adetx8000=10.000 TL

¹⁷⁵ Örtten,Kaval,Karapınar,s.56

Dönem Giderine yazılacak GÜG:1,25x4000 Adet=5000 TL

Vergi Kanunlarımıza göre Tam Maliyet Uygulanması gerekir. Ancak Standart , **Normal Maliyet Yöntemi**'nin uygulanmasını öngörmektedir¹⁷⁶. Bu yönetime göre sabit üretim giderleri kapasite kullanım oranında üretim maliyetine eklenir. Boş kapasiteye düşen kısım ise (5000 TL) ,dönem giderlerine (680 Çalışmayan Kısım Giderleri hesabına) yansıtılarak kaydedilir. Vergi kanunlarımız bu 5000 TL lik stok maliyetine kaydedilecek gideri mamul satılmamışsa ,gider kabul etmeyeceğinden vergi ile uyumlaştırma kaydı yapılması gerekir.

Bu takdirde kayıt şöyle yapılır:

-----/31.03.2006-----		
970 VERGİ AÇISINDAN KABUL	5000	
EDİLMEYEN GİDERLER		
971 VERGİ AÇISINDAN KABUL		5000
EDİLMEYEN GİDERLER		
Alacaklı Hesabı		
-----/-----		
Vergi etkisi kaydı da şu şekilde yapılacaktır.		
-----31.12.2006-----		
284 ERTELENMİŞ VERGİ VARLIĞI	1000	
691 VERGİ GİDERİ		1000

Uygulama 3¹⁷⁷:

Yağmur Yapım A.Ş, herhangi bir medya kuruluşu ile anlaşma yapmaksızın 6 bölümlük belgesel hazırlamıştır. Belgesel çekimi, 1.9.2007 yılında başlamış ve

¹⁷⁶ Örtten,Kaval ,Karapınar, s.58

¹⁷⁷ Örtten, Kaval, Karapınar, s.59

11.5.2008 tarihinde bitmiştir.2007 yılında 200.000 TL, 2008 yılında 100.000 TL gidere katlanmıştır.6.2008 tarihinde belgesel ,450.000 TL ye NTV ye nakden satılmıştır.

Çözüm 3:

-----2007-----		
744 PROGRAM YAPIM MALİYETLERİ	200.000	
320 SATICILAR HESABI		200.000
-----31.12.2007-----		
154 YAPIMI DEVAM EDEN PROGRAM	200.000	
745 PROGRAM YAPIM MALYT.YNSTM		200.000
-----2008-----		
744 PROGRAM YAPIM MALİYETLERİ	100.000	
320 SATICILAR HESABI		100.000
-----2008-----		
154 YAPIMI DEVAM EDEN PROGRAM	100.000	
745 PROGRAM YAPIM MALYT.YNSTM		100.000
-----2008-----		
155 TAMAMLANMIŞ PROGRAMLAR MALİYETİ	300.000	
154 YAPIMI DEVAM EDEN		
PROGRAMLAR MALİYETİ		300.000
-----2008-----		
100 KASA	450.000	
600 YURTIÇİ SATIŞLAR		450.000

624 SATILAN PROGRAMLAR MALİYETİ	300.000	
155 TAMAMLANMIŞ		

Stoklar grubunun kapsamının genişletilmesi gerekir. TMS 2 - Stoklar Standardı'nın 19. maddesinde “*Verilen hizmetle ilgili hasılatın mali tablolara gelir olarak yansıtılmadığı durumlarda ilgili giderler stok hesabına yansıtılır*” denmektedir. Bu durumda artık stok kavramı; maddeler yanında katlanılmış ve henüz gelirle eşleştirilecek aşamaya gelmemiş “*hizmet*” maliyetlerini de kapsamaktadır. Bu nedenle Grubun kapsamını belirleyen metnin 2. cümlesinden sonra; “*Tamamlanmış ancak henüz hizmet olarak sunulmadığından geliri fatura edilmemiş hizmetlerle yapımı devam eden hizmetlere ilişkin maliyetler de stok olarak bu gruptaki hesaplarda izlenir*”. şeklinde bir cümle eklenmesi uygun olacaktır¹⁷⁸.

Stoklar grubunda hizmet stoklarına ilişkin olarak aşağıda tanımı yapılan ve işleyişleri açıklanan 2 yeni hesabın açılması uygun olacaktır.

154 - Tamamlanmamış Hizmet Maliyetleri; Bu hesap, hizmet işletmelerinde sunumu tamamlanmamış hizmetlerin üretimi için o ana kadar yapılan harcamaların izlenmesinde kullanılır. Esas olarak bu hesapta tamamlanmamış proje ve program yapımları ile ilgili maliyetler izlenir. Özellikle; televizyon programı hazırlayan, yazılım işi yapan, mühendislik hizmeti sunan işletmelerde kapanan faaliyet döneminde sonuçlandırılmamış hizmetler için katlanılan maliyetler bu hesaba alınarak izlenir¹⁷⁹.

740 - Hizmet Üretim Maliyeti; hesabında toplanan giderler, dönem sonlarında hizmet henüz tamamlanmamışsa **741 - Hizmet Üretim Maliyeti Yansıtma** hesabı aracılığı ile bu hesaba borç yazılır. Bu hesaba alınan maliyet, hizmet daha sonra tamamlandığında bu hesaba alacak, “**622 - Satılan Hizmet Maliyetleri**” hesabına borç yazılır. Hizmet tamamlandıktan sonra gelirle eşleşmesinin gelecekte gerçekleşecek

¹⁷⁸ Akdoğan, Sevilengül, “TMS ve TFRS Uygulamalarının Tek düzen Hesap Planı Üzerine Etkileri ve Öneriler”, s.211

¹⁷⁹ Akdoğan, Sevilengül, s.212

olması durumunda ise maliyet bu hesabın alacağı karşılığında “**155 - Tamamlanmış Hizmet Maliyetleri**” hesabına aktarılır¹⁸⁰.

155 - Tamamlanmış Hizmet Maliyetleri; Bu hesap üretimi tamamlanmış ancak henüz gelir unsurunu doğuran olay (çekimi tamamlanmış ancak henüz satılmamış veya gösterime girmemiş olan bir televizyon programı gibi) gerçekleşmemiş hizmetler için katlanılmış maliyetlerin izlenmesinde kullanılır.

740 - Hizmet Üretim Maliyeti¹⁸¹; hesabında toplanan giderler, dönem sonlarında hizmet tamamlanmış ancak gelir unsurunu doğuran olay gerçekleşmemişse; “**741 Hizmet Üretim Maliyeti Yansıtma**” hesabı aracılığı ile bu hesaba borç yazılır. Önceki dönemde başlayıp da bu dönem içinde tamamlanan ancak gelir unsurunu doğuran olay gerçekleşmemiş hizmetlerin maliyetleri de tamamlamayı takiben söz konusu hesaptan bu hesaba aktarılır.

Bir hizmete ilişkin gelir doğduğunda bu hesaba alınmış olan maliyetin, tamamı ya da faydası tükenen kısmı bu hesabın alacağı karşılığında “**622 - Satılan Hizmet Maliyetleri**” hesabına borç yazılır. Bu hesaba alınan bir hizmetin daha sonra değersiz hale gelmesi durumunda bu hesaptaki maliyet zarar yazılır.

3.4.TMS 36 - VARLIKLARDA DEĞER DÜŞÜKLÜĞÜ

3.4.1.Amaç ve Kapsam

Bu Standardın amacı; bir işletmenin, varlıklarının geri kazanılabilir tutarından daha yüksek bir değerden izlenmemesini sağlamak amacıyla uygulanması gereken ilkeleri belirlemektir.

¹⁸⁰ Akdoğan,Sevilengül,s.212

¹⁸¹ Uygulama 3’te 744 olarak kullanılmıştır. Türkiye’de Konunun Uzmanları ,ayrı görüşü belirseler dahi, hesap kodları henüz ortak bir dil karara bağlanmamıştır.Tek düzen Hesap Planında revizenin kabülü ve yayınlanması halinde ortak bir dil kullanılacağı umulmaktadır.

Bu Standart, aşağıdakiler hariç olmak üzere, her türlü varlığa ilişkin değer düşüklüğünün muhasebeleştirilmesinde uygulanır.¹⁸²

- Stoklar (TMS 2)
- İnşaat sözleşmelerinden kaynaklanan varlıklar (TMS 11)
- Ertelenmiş vergi varlıkları (TMS 12)
- Çalışanlara sağlanan faydalardan kaynaklanan varlıklar (TMS 19)
- TMS 39 kapsamındaki finansal varlıklar
- Gerçeğe uygun değerle gösterilen yatırım amaçlı gayrimenkuller (TMS 40)
- Gerçeğe uygun değerden, tahmini pazar yeri maliyetleri düşülmek suretiyle ölçülen
- Tarımsal faaliyetlere ilişkin canlı varlıklar (TMS 41)
- Ertelenen edinme maliyetleri ve UFRS 4 kapsamında olan sigorta poliçelerindeki Sigortacının sözleşmeden doğan haklarından kaynaklanan maddi olmayan duran varlıklar
- UFRS 5 çerçevesinde satış amaçlı elde tutulan olarak sınıflandırılan duran varlıklar (veya elden çıkarılacak varlık grupları)

Bu Standart aşağıdaki şekilde sınıflandırılan finansal varlıklara uygulanır¹⁸³:

- TMS 16 Maddi duran varlıklarda
- TMS 38 Maddi olmayan duran varlıklarda ve Şerefiyede
- TMS 27 Konsolide ve Bireysel Finansal Tablolar
- TMS 28 İştiraklerdeki Yatırımlar
- TMS 31 İş Ortaklıklarındaki Paylar

¹⁸² Mine Aksu, "TMS 36", Sağlam N, Şengel S, Öztürk B (Ed.), "Türkiye Muhasebe Standartları Uygulaması", Ankara: Maliye Hukuk Yayınları, 2009, s.857

¹⁸³ Aksu, s.857

- Diğer finansal varlıklardaki değer düşüklüklerine ilişkin olarak TMS 39 hükümleri esas alınır.

3.4.2.Standarda ait Kavramlar

Bu Standartta yer alan kavramlar şöyledir(TMS 36.6):

Aktif piyasa; aşağıda yer alan koşulların tamamının bulunduğu piyasadır:

- a) Piyasada ticareti yapılan mallar homojendir;
- b) Normalde, bu malların her zaman için bir alıcısı ve satıcısı mevcuttur.
- c) Fiyatlar kamuoyu tarafından öğrenilebilir.

Defter değeri; bir varlığın birikmiş amortisman (itfa) ve birikmiş değer düşüklüğü zararları indirildikten sonra finansal tablolara yansıtıldığı tutarıdır.

Nakit yaratan birim; diğer varlıklardan veya varlık gruplarından sağlanan nakit girişlerinden büyük ölçüde bağımsız bir nakit girişi yaratan belirlenebilir en küçük varlık grubudur.

Şirket varlıkları; şerefiye hariç olmak üzere, hem bahse konu nakit yaratan birimin hem de diğer nakit yaratan birimlerin gelecekteki nakit akışlarına katkıda bulunan varlıklardır.

Elden çıkarma maliyetleri; finansman maliyetleri ve gelir vergisi gideri hariç, doğrudan bir varlığın veya nakit yaratan birimin elden çıkarılması ile ilgili maliyetlerdir.

Amortismanına tabi tutar; bir varlığın maliyetinden veya finansal tablolarda maliyet yerine geçen diğer tutarlardan kalıntı değerinin düşülmesiyle bulunan tutarı ifade eder.

Amortisman (itfa); bir varlığın amortismanına tabi tutarının, yararlı ömür süresince sistematik olarak dağıtılmasını ifade eder.

Satış maliyetleri düşülmüş gerçeğe uygun değer; bir varlık veya nakit yaratan birimin karşılıklı pazarlık ortamında, bilgili ve istekli gruplar arasında gerçekleştirilen satışı sonucunda elde edilmesi gereken tutardan, elden çıkarma maliyetlerinin düşülmesi suretiyle bulunan değerdir.

Değer düşüklüğü zararı; bir varlığın veya nakit yaratan birimin defter değerinin geri kazanılabilir tutarı aşan kısmını ifade eder.

Geri kazanılabilir tutar; bir varlığın veya nakit yaratan birimin, satış maliyetleri düşülmüş gerçeğe uygun değeri ile kullanım değerinden yüksek olanıdır.

Yararlı ömür:

- a) Bir varlığın işletme tarafından kullanılabilmesi beklenen süreyi; veya
- b) İşletme tarafından ilgili varlıktan elde edilmesi beklenen üretim sayısı veya benzeri üretim birimini ifade eder.

Kullanım değeri; bir varlık veya nakit yaratan birimden elde edilmesi beklenen gelecekteki nakit akışlarının bugünkü değeridir.

3.4.3.Gerçeğe Uygun Değer Kavramı

Bir varlığın satış maliyetleri düşülmüş gerçeğe uygun değeri için en iyi kanıt; karşılıklı pazarlık ortamında yapılmış bağlayıcı bir satış anlaşmasındaki fiyatın, varlığın elden çıkarılmasıyla doğrudan ilişkilendirilebilen ek maliyetlere göre düzeltilmesi sonucunda bulunan tutarıdır.(TMS36.25)

Varlık aktif bir piyasada işlem görmekte ise; satış maliyetleri düşülmüş gerçeğe uygun değer ilgili varlığın elden çıkarma maliyetleri düşülmüş piyasa fiyatıdır. Uygun piyasa fiyatı genellikle cari teklif fiyatıdır. Cari teklif fiyatının mevcut olmaması durumunda, işlem tarihi ile tahminin yapıldığı tarih arasındaki ekonomik koşullarda önemli bir değişiklik olmadıkça, satış maliyetleri düşülmüş gerçeğe uygun değeri tahmin etmede en son işlem fiyatı esas alınabilir.(TMS36.26)

Satış maliyetleri düşülmüş gerçeğe uygun değer, işletmenin elden çıkarma maliyeti düşüldükten sonra, bilinçli ve istekli taraflar arasında karşılıklı pazarlık ortamında yapılacak bir satıştan elde edebileceği tutarı en iyi gösteren bilgiye dayandırılır. Bu tutarı belirlerken, işletme, aynı endüstri dalında benzer varlıklarla ilgili güncel işlemlerin sonuçlarını dikkate alır.(TMS36.27)

Elden çıkarma maliyetleri, satış maliyetleri düşülmüş gerçeğe uygun değerinin tespiti esnasında indirilir. Bu tür maliyetlere ilişkin örnek olarak; yasal maliyetler, damga vergisi ve benzeri işlem vergileri, varlığın taşınma maliyetleri ile varlığı satışı hazır hale getirmek için oluşan ilave maliyetler gösterilebilir.(TMS36.28)

3.4.4.Değer Düşüklüğü Zararının Tespiti, Ölçümü ve Muhasebeleştirilmesi

Sadece ve sadece, bir varlığın geri kazanılabilir tutarının defter değerinden düşük olması durumunda, söz konusu varlığın defter değeri geri kazanılabilir tutarına indirgenir. Anılan indirgeme, bir değer düşüklüğü zararıdır.(TMS36.59)

İşletme, herhangi bir değer düşüklüğü belirtisinin bulunup bulunmadığına bakılmaksızın, aşağıda yer alan işlemleri de uygular:(TMS36.10)

- *Sınırsız yararlı ömre sahip veya henüz kullanımda olmayan bir maddi olmayan duran varlığın, defter değerini geri kazanılabilir tutarı ile karşılaştırmak suretiyle, değer düşüklüğü açısından yıllık olarak test eder. Her yıl aynı zamanda yapılmak koşuluyla, söz konusu değer düşüklüğü testi bir yıllık dönemin herhangi bir zamanında yapılabilir.*
- *Farklı maddi olmayan duran varlıklar cari dönemde muhasebeleştirilmiş olması durumunda, değer düşüklüğü açısından cari yılın bitiminden önce teste tabi tutulur¹⁸⁴.*
- *Şerefiyeyi değer düşüklüğü açısından standarttaki ilgili başlığındaki paragraflardaki açıklamalar çerçevesinde yıllık olarak test eder¹⁸⁵.*

¹⁸⁴ Örtten,Kaval,Karapınar,s.525

¹⁸⁵ Örtten,Kaval,Karapınar,s.525

Standart, işletmenin, henüz kullanımda olmayan maddi olmayan duran varlığının defter değerini, değer düşüklüğünün tespiti açısından en azından yılda bir defa teste tabi tutmasını gerektirir.(TMS36.11)

İşletme, varlığın değer düşüklüğüne uğramış olabileceğini gösteren belirtiler için aşağıdaki belirtileri dikkate alır: (TMS36.12)

İşletme dışı bilgi kaynakları¹⁸⁶:

- Varlığın piyasa değerinin zamanın ilerlemesinden veya normal kullanımından kaynaklanması beklenenden çok daha fazla azalması,
- İşletmenin faaliyette bulunduğu teknolojik, ekonomik veya hukuki çevre ile piyasada gelecekte beklenen değişiklikler de dahil olmak üzere gerçekleşen önemli değişiklikler,
- Dönem içerisinde, faiz oranları veya diğer yatırım karlılığı ile ilgili piyasa oranları artmış olup; söz konusu artışların, varlığın kullanım değerinin hesaplanmasında kullanılan iskonto oranını önemli ölçüde etkilemesi ve varlığın geri kazanılabilir tutarını büyük ölçüde azaltması muhtemeldir,
- İşletmenin net varlıklarının defter değeri piyasa değerlerinden daha yüksektir.

İşletme içi bilgi kaynakları¹⁸⁷:

- Varlığın fiziksel hasara uğradığına veya değer yitirdiğine ilişkin kanıt,
- İşletmede, varlığın mevcut veya gelecekteki kullanım yöntemini etkileyecek, önemli olumsuz değişiklikler meydana gelmiş veya bunların

¹⁸⁶www.denetimnet.net/.../TMS%2036%20Varlıklarda%20Değer%20Düşüklüğü%20Uygulama%20...,18.05.2010

¹⁸⁷www.denetimnet.net/.../TMS%2036%20Varlıklarda%20Değer%20Düşüklüğü%20Uygulama%20...,18.05.2010

yakın gelecekte meydana gelmesi beklenmektedir – örneğin; varlığın kullanım dışı olması veya yeniden yapılandırılması veya faaliyetinin sona erdirilmesine ilişkin planlar ,

- İşletme içi raporlamada, varlığın ekonomik performansının beklenenden kötü olduğu veya olacağına ilişkin bir göstergenin olması.

Varlık başka bir Standarda göre (örneğin "TMS 16 - Maddi Duran Varlıklar" Standardındaki yeniden değerlendirme yöntemine göre) yeniden değerlendirilmiş tutarı üzerinden gösterilmedikçe; değer düşüklüğü zararı derhal kâr veya zararda muhasebeleştirilir.(TMS36.60)

Değer düşüklüğü zararının muhasebeleştirilmesinin ardından; ilgili varlığın kalıntı değeri (eğer varsa) düşülmüş yeni defter değerinin kalan yararlı ömrü boyunca sistematik olarak dağıtılmasını sağlayacak bir şekilde, varlığa ilişkin amortisman tutarı (itfa payı) gelecek dönemlerde düzeltilir(TMS36.63)

Bir değer düşüklüğü zararının muhasebeleştirilmesi durumunda, ilgili ertelenmiş vergi varlık veya borçları, "TMS 12 Gelir Vergileri" Standardına göre varlığın yeni defter değerinin vergiye esas değeri ile karşılaştırılması suretiyle belirlenir.

3.4.5.Geri Kazanılabılır Tutarın Tespiti

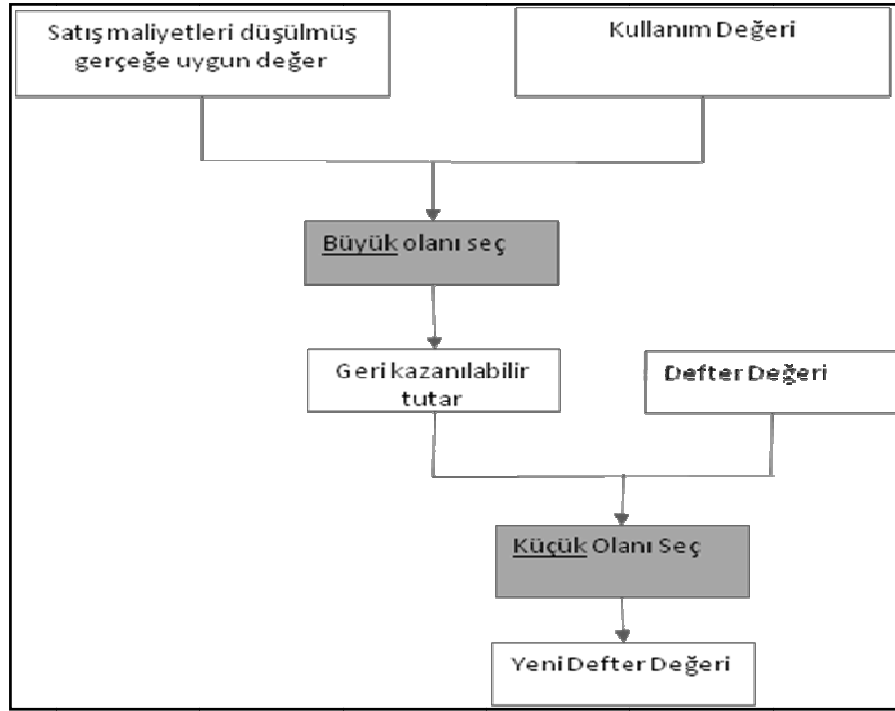
Geri kazanılabılır tutar, aşağıdakilerin **hangisinin daha yüksek** olduğunun sorulmasıyla hesaplanır¹⁸⁸:

- Satış maliyetleri düşülmüş gerçeğe uygun değer, veya
- Kullanım değeri.

Geri kazanılabılır tutar, bir varlığın veya nakit yaratan birimin satış maliyetleri düşülmüş gerçeğe uygun değeri ile kullanım değerinden **yüksek** olanıdır.

¹⁸⁸www.denetimnet.net/.../TMS%2036%20Varlıklarda%20Değer%20Düşüklüğü%20Uygulama%20...,18.05.2010

Böylece, her bir raporlama tarihi itibariyle, işletme, bir varlığın değer düşüklüğüne uğramış olabileceğini gösteren herhangi bir belirtinin bulunup bulunmadığını değerlendirir. Böyle bir belirtinin mevcut olması durumunda; söz konusu işletme, ilgili varlığın geri kazanılabilir tutarını tahmin eder.(TMS36.9)



Şekil 3.4.1.Değer düşüklüğü testi

Kaynak:Nalan Akdoğan, “Enflasyon Muhasebesi” ,Gazi Kitabevi,s.71,Aktaran: Ganite Kurt, Nergis N. Dursun, “Varlıklarda Değer Düşüklüğü Standardı ve İMKB’ de İşlem Gören Şirketlerde Uygulanmasında Karşılaşılan Sorunlar”,VI.ASSMO Muhasebe Uygulamaları ve Vergi Mevzuatı Sempozyumu ,Antalya, 2008 ,s.95-110

Varlığın satış maliyetleri düşülmüş gerçeğe uygun değeri ile kullanım değerinin her ikisini birden belirlemek her zaman gerekli değildir. Anılan tutarlardan herhangi birinin ilgili varlığın defter değerini aşması durumunda, söz konusu varlık değer düşüklüğüne uğramamıştır ve diğer tutarı tahmin etmek gerekmez.(TMS36.19)

Varlık aktif bir piyasada işlem görmemesi nedeniyle satış maliyetleri düşülmüş gerçeğe uygun değerini belirlemek mümkün olmayabilir. Bu durumda işletme, varlığın kullanım değerini geri kazanılabilir tutar olarak kullanabilir(TMS36.20).

Sınırsız yararlı ömre sahip bir maddi olmayan duran varlığın, defter değerinin geri kazanılabilir tutarı ile karşılaştırılarak değer düşüklüğü açısından test edilmesini gerektirir.

Ancak, bir önceki dönemde varlığın geri kazanılabilir tutarı için yapılan en son hesaplama, varlığın defter değerinden düşük çıkmayacak ise varlığın değer düşüklüğü testi için tekrar kullanılabilir.(TMS36.24)

3.4.6.Nakit Yaratan Birim, Kullanım Değeri Kavramları ve Nakit Akışlarının Ölçümü

3.4.6.1.Kullanım değeri

Varlığın kullanım değeri; işletmenin varlıktan elde etmeyi beklediği gelecekteki nakit akışlarının tahminidir;

Varlığın kullanım değerinin tahmini aşağıdaki adımları içerir¹⁸⁹:

- Varlığın kullanımı süresince ve sonunda elden çıkarılmasından elde edilmesi beklenen nakit giriş ve çıkışlarının tahmini; ve
- Söz konusu gelecekteki nakit akışlarına uygun iskonto oranının uygulanması.

3.4.6.2.Gelecekteki nakit akışlarının tahmin edilme esası

Bir işletme ilgili varlığın nakit akışlarını belirlerken öncelikle daha çok dış kanıtlara dayanan, gelecekteki ekonomik koşullara ilişkin mantıklı ve desteklenebilir varsayımları kullanılmalıdır. Bununla beraber, gelecekteki nakit akışları, yönetim tarafından onaylanan en güncel finansal bütçelere/tahminlere dayandırılmalıdır.(TMS 36.33).

Prensip olarak ilgili bütçeleri/tahminleri esas alan projeksiyonlar, istisnalar hariç, en fazla 5 yıllık dönemi kapsamaktadır. Bunun sebebi, TMS 36'ya göre 5 yıldan

¹⁸⁹ Örtten,Kaval,Karapınar,s.528

uzun dönemler için gelecekteki nakit akışlarına ilişkin olarak detaylı, kesin ve güvenilir finansal bütçelerin/tahminlerin genellikle mevcut olmamasıdır. Faydalı ömrü 5 yıldan uzun olan varlıklarda, 5. yılı takip eden yıllar için bir büyüme oranı kullanılmak suretiyle varlığın yararlı ömrünün sonuna kadar olan döneme ilişkin nakit akışları tahmin edilmektedir. Büyüme oranlarının prensip olarak sabit ya da azalan oranlar olması gerekmektedir. Ancak artan bir oranın kullanılması gerektiğine ilişkin haklı gerekçeler bulunuyor ise artan oran kullanılabilir¹⁹⁰. (TMS 36, paragraf 33, 35, 36).

3.4.6.3. Gelecekteki nakit akış tahminlerinin içeriği

Gelecekteki nakit akış tahminleri aşağıdakileri içerir(TMS36.39):

- Varlıktan kullanımı süresince elde edilecek nakit girişlerine ilişkin projeksiyonlar;
- Varlığın kullanımı süresince nakit girişi (varlığı kullanıma hazır hale getirmek için gerekli nakit çıkışları dahil) yaratabilmek için katlanılacak ve varlıkla doğrudan ilişkilendirilebilecek veya mantıklı ve tutarlı bir biçimde dağıtılabilecek nakit çıkışları ile ilgili projeksiyonlar; ve
- Varlığın yararlı ömrünün sonunda elden çıkarılması karşılığında elde edilecek (ya da ödenecek), eğer varsa, net nakit akışları.

Nakit çıkış projeksiyonları, varlıkla doğrudan ilişkilendirilebilecek veya mantıklı ve tutarlı bir temelde dağıtılabilecek gelecekteki genel giderlerin yanı sıra, varlığın *günlük bakımı ile ilgili nakit çıkışlarını* da içerir(TMS36.41).

Gelecekteki nakit akışlarıyla ilgili tahminler, mevcut durumunda varlıktan elde edilmesi beklenen ekonomik yararların düzeyini korumak için *gelecekte ihtiyaç duyulacak nakit çıkışlarını içerir*(TMS36.49).

İskonto oranı vergi öncesi belirlendiğinden, gelecekteki nakit akışları da *vergi öncesi tahmin edilir*(TMS36.50)

¹⁹⁰ Muhittin Özgür Esen, A.Ali Perek, “Varlıklarda Değer Düşüklüğü Standardının Nakit Yaratıcı Birim, Şerefiye, ve Şirket Varlıkları açısından Değerlenmesi”, www.tmsk.org.tr/tms36/makaleler, (27.05.2010)

3.4.6.4. Gelecekteki yabancı para nakit akışları

Gelecekteki nakit akışları, gerçekleşecekleri para birimi cinsinde tahmin edilir ve anılan para birimi için uygun olan iskonto oranından iskonto edilir. İşletme bugünkü değeri, kullanım değerinin hesaplandığı tarihteki geçerli kuru kullanarak çevirir(TMS36.54)

3.4.6.5. İskonto oranı

Uygun iskonto oranının belirlenmesinde, *aşağıdaki hususlara dikkat edilmesi gerekmektedir*¹⁹¹

- İskonto oranı; nakit akım projeksiyonu ile ilgili özel riskleri yansıtabacak şekilde düzeltilmeli (ülke, para birimi, fiyat ve nakit akım riskleri) ve ilgili olmayan risklerden arındırılmalıdır.
- Mükerrerliği önlemek açısından iskonto oranı, gelecekteki nakit akım tahminlerinden arındırılan riskleri içermemelidir.
- İskonto oranı, işletmenin sermaye yapısından ve varlığın nasıl finanse edildiğinden bağımsız olmalıdır.
- İskonto oranı vergi sonrası oran ise (sermayenin ağırlıklı ortalama maliyeti gibi) vergi öncesi oranı yansıtabacak şekilde düzeltilmelidir.
- Normal şartlarda bir varlığın kullanım değerinin tahmini için tek bir iskonto oranı kullanılır, ancak varlığın kullanım değeri farklı risklere veya faiz oranlarının vade yapılarına hassas ise farklı dönemler için ayrı iskonto oranı kullanılmalıdır.

Bu açıdan bakıldığında standart 56. paragrafta *iskonto oranının* iki unsur üzerinden tahmin edilebileceğini belirtmiştir :¹⁹²

¹⁹¹ Ganite Kurt, Nergis N. Dursun, “Varlıklarda Değer Düşüklüğü Standardı ve İMKB’ de İşlem Gören Şirketlerde Uygulanmasında Karşılaşılan Sorunlar”,VI.ASSMO Muhasebe Uygulamaları ve Vergi Mevzuatı Sempozyumu ,Antalya, 2008 ,s.95-110

- Benzeri varlıklar için cari piyasa işlemlerindeki kullanılan bir oran üzerinden,
- Hizmet potansiyeli ve riskleri açısından ilgili varlığa benzer bir varlığa (veya varlık portföyüne) *sahip halka açık bir işletmenin ağırlıklı ortalama sermaye maliyeti* üzerinden tahmin edilir.

3.4.6.6.Nakit Yaratan Birimin Belirlenmesi

Bir varlığın *nakit yaratan birimi*; söz konusu varlığı içeren ve diğer varlıkların veya varlık gruplarının nakit girişlerinden büyük ölçüde bağımsız nakit girişleri yaratan en küçük varlık grubudur. Bu durum, ilgili varlığın veya varlık grubunun diğer varlıklardan veya varlık gruplarından kaynaklanacak nakit girişlerinden büyük ölçüde bağımsız nakit girişi yaratabilmesinden kaynaklanmaktadır.(TMS36.71)

Bahsi geçen tek bir varlığın geri kazanılabilir tutarının tahmin edilmesinin mümkün olmaması durumunda; işletme, varlığın ait olduğu nakit yaratan birimin geri kazanılabilir tutarını tespit eder.(TMS36.66)

Bir varlık veya grubu tarafından üretilen ürünün aktif bir piyasasının mevcut olması durumunda; *söz konusu ürünün bir kısmı ya da tamamı işletme içinde kullanılmakta dahi olsa*, anılan varlık veya varlık grubu *nakit yaratan birim* olarak değerlendirilir¹⁹³.

Değiştirilmelerine yönelik haklı sebepler bulunmadıkça, nakit yaratan birimler, aynı varlık veya varlık türleri için dönemden döneme tutarlı bir şekilde tespit edilir.(TMS36.72)

3.4.6.7.Geri kazanılabilir tutar ve nakit yaratan birimin defter değeri

Geri kazanılabilir tutarın belirlenmesinde karşılaştırılan gerçeğe uygun değer ile kullanım değeri NYB'nin tümü için belirlenmektedir. NYB'nin defter değeri, NYB

¹⁹²Muhittin Ö.Esen, A.Ali Perek, “Varlıklarda Değer Düşüklüğü Standardının Nakit Yaratan Birim,Şerefiye,ve Şirket Varlıkları açısından Değerlenmesi”,www.tmsk.org.tr/tms36/makaleler, (27.05.2010)

¹⁹³ Esen,Perek,s.11

ile ilişkili olan ve gelecekteki nakit girişlerine katkıda bulunan varlıkların, defter değerlerinden oluşmaktadır¹⁹⁴. (TMS 36.76).

Nakit yaratan bir birime ilişkin değer düşüklüğü zararın ölçülebilmesi için; ancak ve ancak, ilgili birimin veya grubunun geri kazanılabilir tutarının defter değerinden daha düşük olması durumunda muhasebeleştirilir.

Değer düşüklüğü zararı, ilgili birimin veya grubunun varlıklarının defter değerini azaltmak için aşağıdaki sıraya göre dağıtılır(TMS104,106):

- Öncelikle, nakit yaratan birime veya grubun dağıtılmış olan şerefiyenin defter değerini azaltacak şekilde; ve
- Sonrasında, ilgili birimin veya grubun diğer varlıklarına her bir varlığın defter değeri oranında.

Değer düşüklüğü zararının dağıtılması sırasında, işletme, bir varlığın defter değerini aşağıdakilerden en yüksek olanının altına düşürmez(TMS36.101)

- 1) Satış maliyetleri düşülmüş gerçeğe uygun değeri,
- 2) Kullanım değeri,
- 3) Sıfır.

Aksi takdirde varlığa dağıtılacak değer düşüklüğü zararı, birimin veya grubun diğer varlıklarına oransal olarak dağıtılır.

3.4.7.Şerefiye ve Şirket Varlıklarının Etkisi

İşletme birleşmesinde elde edilen *şerefiye*, bireysel olarak tespit edilmeleri ve ayrı olarak muhasebeleştirilmeleri imkanı olmayan varlıklardan beklenen gelecekteki ekonomik yararlar için devralan tarafından yapılan ödemeyi ifade eder¹⁹⁵. *Şerefiye*,

¹⁹⁴ Esen,Perek,s.11

¹⁹⁵ Kurt, Dursun, s.104

diğer varlıklardan veya varlık gruplarından bağımsız olan nakit akışları yaratmaz, ve genellikle birden fazla nakit yaratan birimin nakit akışına katkıda bulunur(TMS36.81)

Şerefiyenin nakit yaratan birimlere dağıtımı esnasında; Değer düşüklüğü testi için, bir işletme birleşmesinde elde edinilen şerefiye, birleşme tarihinden itibaren, birleşmenin yarattığı sinerjiden faydalanması beklenen devralanın her bir nakit yaratan birimine veya birim grubuna dağıtılır. Şerefiyenin dağıtıldığı her bir birim veya birim grubu aşağıdaki özellikleri taşır(TMS36.80):

- a) İşletme içi yönetsel amaçlarla, şerefiyenin izlendiği işletmenin en alt seviyesini gösterir; ve
- b) İşletmenin, "TMS 14 Bölümlere Göre Raporlama" Standardına göre belirlenen temel veya ikincil raporlama esasına dayanan bir bölümünden daha büyük olmaz.

Şerefiyenin dağıtıldığı nakit yaratan bir birimin yıllık değer düşüklüğü testi, her yıl aynı zamanda olmak koşuluyla, bir yıllık dönemin herhangi bir zamanında yapılabilir(TMS36.96).

Şerefiyenin dağıtıldığı nakit yaratan birimin geri kazanılabilir tutarı için daha önceki bir dönemde yapılan en son hesaplama, gerçekleştirilen en son geri kazanılabilir tutar hesaplamasından bu yana birimi oluşturan varlık ve borçlar önemli ölçüde değişikliğe uğramamışsa veya sonucun, birimin cari defter değerinden daha düşük çıkması ihtimali düşükse; cari dönemde bu birimin değer düşüklüğü testi için kullanılabilir. Özetle, geri kazanılabilir tutar önemli bir değişikliğe uğramamışsa, tekrar hesaplamalarda kullanılabilir.(TMS36.99)

Şirket varlıkları konusu ise; Genel müdürlük veya işletmenin bir bölümünün binası, bilgi sistemleri donanımı veya bir araştırma merkezi gibi grup ya da bölüm varlıklarını içerir. Bir varlığın belirli bir nakit yaratan birim açısından, şirket varlığı tanımına girip girmediğini işletmenin yapısı belirler. Şirket varlıklarının ayırt edici özellikleri; diğer varlıklardan veya varlık gruplarından bağımsız nakit girişleri yaratmamaları ve, defter değerlerinin bahse konu nakit yaratan birimle tamamen ilişkilendirilememesidir.(TMS36.100)

Şirket varlıkları ayrı nakit girişleri yaratmadıklarından, tek bir şirket varlığının geri kazanılabilir tutarı, yönetim, ilgili varlığı elden çıkarmaya karar vermediği sürece belirlenemez. Sonuçta, bir şirket varlığının değer düşüklüğüne uğramış olabileceğine dair ortada bir belirti bulunması durumunda, geri kazanılabilir tutar şirket varlığının ait olduğu nakit yaratan birim veya nakit yaratan birimler grubu açısından belirlenir ve söz konusu birim veya birimler grubunun defter değeri ile karşılaştırılır ve oranlanarak dağıtılır(TMS36.101)

3.4.8.Değer Düşüklüğü Zararının İptal Edilmesi

Şerefiyeden başka bir varlığa ilişkin olarak önceki dönemlerde muhasebeleştirilmiş değer düşüklüğü zararının bundan böyle mevcut olmayacağı veya azalmış olabileceği yönünde bir belirti olup olmadığını değerlendirirken, standardın 12.paragrafındaki maddelere benzer kontrolleri dikkate alır.

3.4.8.1.Tek bir varlığa ilişkin değer düşüklüğü zararının iptali

Bir varlığa ilişkin değer düşüklüğü zararının iptali nedeniyle artan defter değeri, önceki dönemlerde söz konusu varlık için değer düşüklüğü zararı muhasebeleştirilmemiş olsaydı ulaşacağı defter değerini aşmaz(TMS36.119)

Yeniden değerlendirilmiş bir varlığın değer düşüklüğü zararının iptali, doğrudan, yeniden değerlendirme fazlası adı altında özkaynağa alacak kaydedilir(TMS36.120)

Bir değer düşüklüğü zararının iptal edilmesinden sonra, varlığın amortisman gideri, düzeltilmiş değeri ile gelecek dönemlerde kalan yararlı ömrüne sistematik bir çerçevede dağıtılmasını sağlayacak şekilde düzeltilir(TMS36.121)

3.4.8.2.Nakit yaratan bir birime ilişkin değer düşüklüğü zararının iptali

Şerefiye hariç, nakit yaratan bir birime ilişkin olarak muhasebeleştirilen değer düşüklüğü zararının iptali; ilgili birimin varlıklarına, bu varlıkların defter değerlerine göre oransal olarak dağıtılır.(TMS36.122)

Nakit yaratan bir birime ilişkin iptal edilen değer düşüklüğü zararının yukarıdaki açıklamalara göre dağıtılmasında, bir varlığın defter değeri aşağıdakilerden düşük olanın üzerine çıkarılamaz(TMS36.123):

- a) Geri kazanılabilir tutarını,
- b) Önceki dönemlerde varlık için değer düşüklüğü zararı ayrılmamış olsaydı ulaşacağı defter değeri.

Aksi takdirde varlığa dağıtılacak değer düşüklüğü zararı, birimin (birim grubunun) diğer varlıklarına oransal olarak dağıtılır.

3.4.8.3.Şerefiyeye ilişkin değer düşüklüğü zararının iptali

Şerefiyeye ilişkin olarak muhasebeleştirilen değer düşüklüğü zararı daha sonraki bir dönemde iptal edilmez(TMS36.124)

"TMS 38 Maddi Olmayan Duran Varlıklar" Standardı, işletme içi yaratılan şerefiyenin muhasebeleştirilmesine izin vermez. Değer düşüklüğü zararı muhasebeleştirilmiş olan şerefiyenin geri kazanılabilir tutarında daha sonraki dönemlerde meydana gelen bir artışın, elde edilen şerefiyenin değer düşüklüğü zararının iptal edilmesinden ziyade, işletme içi yaratılan şerefiyedeki artıştan kaynaklanması muhtemeldir(TMS36.125)

3.4.9.Kamuoyuna Açıklanması Gereken Bilgiler

Her bir varlık sınıfı için, her bir raporlama döneminde gelir tablosuna yansıtılan değer düşüklüğü zararı tutarının ve gelir tablosunda hangi kalemede (amortismanlar veya diğer giderler gibi) izlendiğinin dipnotlarda açıklanması gerekmektedir.¹⁹⁶

Bir işletme, her bir varlık sınıfı için aşağıdakileri kamuoyuna açıklar(TMS36.126):

¹⁹⁶ Kurt, Dursun,s.106

- 1) Dönem içinde kâr veya zararda muhasebeleştirilen değer düşüklüğü zararlarının tutarı ile söz konusu değer düşüklüğü zararlarının dahil edildiği ilgili gelir tablosu kalemleri.
- 2) Dönem içinde kâr veya zararda muhasebeleştirilen iptal edilen değer düşüklüğü zararlarının tutarı ile söz konusu değer düşüklüğü zararlarının iptal edildiği ilgili gelir tablosu kalemleri.
- 3) Dönem içinde doğrudan özkaynaklarda muhasebeleştirilen yeniden değerlendirilmiş varlıklar ile ilgili değer düşüklüğü zararlarının tutarı.
- 4) Dönem içinde doğrudan özkaynaklarda muhasebeleştirilen yeniden değerlendirilmiş varlıklar ile ilgili değer düşüklüğü zarar iptallerinin tutarı.

3.4.10.M.S.U.G.T Uyumlaştırması

TMS 36 Standardı, finansal tablolarda önemli büyüklükleri haiz maddi varlıklar, maddi olmayan varlıklar, uzun vadeli finansal varlıklar ve yatırım amaçlı gayrimenkulleri ilgilendiren önemli bir standarttır. TMS 36 Standardına uyulmaması, varlıkların geri kazanılabilir değerlerinden yüksek değerler ile finansal tablolarda izlenmesine yol açacaktır. Bu durum, bazı hallerde önemli sonuçlar doğurmasa da, diğer bazı durumlarda işletmenin finansal durumu ve performansı hakkında önemli düzeyde yanlış ve/veya yanıltıcı bilgi verilmesine neden olabilecektir. Bu kapsamda, TMS 36 Standardına uyum, finansal tabloların gerçeğe uygun, doğru ve dürüst bir biçimde sunulması açısından büyük önem arz etmektedir¹⁹⁷.

İşletme yönetimi ve finansal tabloların hazırlanma sürecinde görev alan personelin TMS 36 Standardına ilişkin değer düşüklüğü, kullanım değeri, iskonto oranlarının tespitleri gibi konularda eğitim ihtiyacını gidermeleri şarttır. Çünkü anlaşılması ve uygulaması zor olmakla birlikte TDMS'den farklı uygulamalar içermektedir bu nedenle TMS' na geçiş için pratikte uygulanabilirliği sağlanmalıdır.

¹⁹⁷ Kurt,Dursun,s.110

Uygulama 1¹⁹⁸:

Otomotiv sektöründe bir şirket, yeni üretmeye başlayacağı bir yedek parça (A) için inşa ettiği fabrikayı yeni tamamlamıştır. Fabrika inşa edilirken, A malına alternatif olacak ve daha ucuz maliyetli B ürünü piyasada satılmaya başlamıştır. Bu ürün A ürününün beklediği Pazar payının küçülmesine neden olacaktır.

- Fabrikanın kullanıma hazır duruma gelme maliyeti 20 milyon TL,
 - Fabrikanın satış anlaşması halinde gerçeğe uygun değeri 17.5 milyon TL,
 - Tahmini kullanım değeri 15 milyon TL
- 1) Bu durumda bir değer düşüklüğü söz konusu mudur?
 - 2) Geri kazanılabilir tutar nedir?
 - 3) Fabrikanın 10 yılda amorti edileceğine karar verilmiştir, bu durumda amortisman gideri ne olmalıdır?

Çözüm:

- 1) A yedek parçasına alternatif bir ürün geldiği için ve bu fabrikada üretilecek ürünün pazar payını azaltacağı için fabrikanın değerinde bir düşüklük söz konusu olacaktır.
- 2) Geri kazanılabilir tutar, satış maliyetleri düşülmüş gerçeğe uygun değer ve kullanım değerinin yüksek olanı olarak belirlenecektir. Bu da 17,5 milyon TL'dir.
 - Değer düşüklüğü aşağıdaki şekilde hesaplanır:
 - Defter değeri = maliyeti 20 milyon TL
 - Geri kazanılabilir tutar 17.5 milyon TL
 - Değer düşüklüğü karşılığı 2.5 milyon TL

¹⁹⁸ www.denetimnet.net/.../TMS%2036%20Varlıklarda%20Değer%20Düşüklüğü%20Uygulama%20...,18.05.2010

Fabrikanın yeni defter değeri 17.5 milyon TL olduğundan amortisman gideri bu değer üzerinden hesaplanır ve yıllık 1.75 milyon TL olarak kaydedilir.

Standartta belirtildiği gibi değer düşüklüğü zararı olması durumunda defter değerinin geri kazanılabilir tutarı aşan kısmı gelir tablosunda gider olarak gösterilecektir. Halihazırda kullanılan Tek düzen Hesap Planında değer düşüklüğü zararı olmaması nedeni ile ilgili zararın gösterilmesinde, işletmenin esas faaliyetleri dışında kalan olağan faaliyetlerle ilgili olarak giderler ve zararlarla ilgili kayıtların izlendiği hesap grubu olarak tanımlanan “**65 No’lu Diğer Faaliyetlerden Olağan Gider Ve Zararlar**” hesap grubundaki “**654 - Karşılık Giderleri**” hesabının, değer düşüklüğünün iptalinin de “**644 - Konusu Kalmayan Karşılıklar**” hesabının uygulamalarda önerildiği görülmektedir¹⁹⁹.

Maddi duran varlıklarda “*TMS 36 - Varlıklarda Değer Düşüklüğü Karşılığı*” standardı kapsamında dönem sonlarında yapılacak değerleme işlemi sonucunda ortaya çıkan değer düşüklüğü için karşılık ayrılması gerekmektedir.

Söz konusu değer düşüklüklerinin izlemek üzere, ayrı bir hesap açmak için boş kod bulunmadığından, “**257 - Birikmiş Amortisman**” hesabının kapsamı genişletilerek değer düşüklüğü karşılık tutarlarının da bu hesapta izlenmesinin uygun olacağı düşünülmüştür. Bu nedenle hesabın isminin “**257 - Birikmiş Amortismanlar ve Değer Düşüklüğü Karşılığı**” olarak değiştirilmesi önerilmektedir²⁰⁰.

Maddi olmayan duran varlık grubu hesapları için gerekli olan Birikmiş Amortisman hesabı için ise hesap planındaki “**268 - Birikmiş Amortismanlar**” hesabı uygun görülmüştür.

Uygulama 2²⁰¹:

¹⁹⁹ Akdoğan,Sevilengül, “Türkiye Muhasebe Standartlarına Uyum için Tek düzen Hesap Planında Yapılması Gereken Değişiklikler”, Mali Çözüm,Sayı:84 (Kasım-Aralık 2007),s.59.

²⁰⁰ Akdoğan,Sevilengül, TMS ve TFRS Uygulamalarının Tek düzen Hesap Planı Üzerine Etkileri ve Öneriler”, VI.ASSMO Muhasebe Uygulamaları ve Vergi Mevzuatı Sempozyumu ,Antalya,2008,s.238

²⁰¹ Hennie Van Greuning, International Financial Reporting Standarts, A Pratical Guide, The World Bank, Washington D.C.,2005,s.188- 189 ,Aktaran: Mehmet Zahid Özel, “Türk Mevzuatında Değerleme ve TMS 36 ile Gelen Değişikliklerin İncelenmesi”, Yüksek Lisans Tezi,Marmara Üniversitesi SBE,2009

Aşağıdakiler, bilanço gününde bir işletmenin duran varlıklarına ilişkin bilgilerdir.

	Net Defter Değeri	Satış Maliyetleri düşülmüş gerçeğe uygun değer	Kullanım Değeri
Varlık 1	121.000	123.000	116.000
Varlık 2	235.000	205.000	203.000
Varlık 3	118.000	120.000	126.000
Varlık 4	85.000	80.000	84.000
Varlık 5	30.000	25.000	0

2 ve 3 no.lu varlıklar, yeniden değerlendirilmiş varlıklardır ve toplam yeniden değerlendirme artışları, varlıklar için sırasıyla 10.000 TL ve 4.000 TL olarak öz kaynağa dâhil edilmiştir. Bu varlıkların her ikisi de imalat teçhizatıdır.

- 1) 5 no.lu varlık, işçilerin sabah ve akşam taşınması için kullanılan bir otobüstür. Otobüsün, sürekli kullanımda olan diğer varlıkların nakit akışlarından bağımsız nakit akışı yaratan bir birim olmadığı için, ayrı olarak kullanım değerini belirleme imkânı yoktur. Yukarıda bahsedilen kalemlerden değer düşüklüğüne uğraması muhtemel ana kalemler, aşağıdaki gibi analiz edilebilir:

Çözüm:

Varlık 1

Geri kazanılabilir tutar, varlığın net satış fiyatı ile kullanım değerinden yüksek olan olarak tanımlanmıştır.

Değer düşüklüğünün olmadığı kabul edilir çünkü 123.000 TL olan geri kazanılabilir tutar, 121.000 TL olan defter değerinde yüksektir.

Varlık 2

Varlık 2, değer düşüklüğüne uğramıştır çünkü 205.000 TL olan geri kazanılabilir tutarı, 235.000 TL olan defter değerinden düşüktür ve 30.000 TL'lik bir

değer düşüklüğü meydana gelmiştir. Standarda göre, değer düşüklüğü bir yeniden değerlendirme azalışı olarak gösterilmelidir. O nedenle, 10.000 TL'lik azalış, öz kaynaklarda yeniden değerlendirme fazlası hesabına borç kaydedilmelidir ve 20.000 TL'lik zarar bakiyesi, kâr zarar hesabına alınmalıdır.

Varlık 3

Varlık 3 değer düşüklüğüne uğramamıştır.

Varlık 4

Varlık 4 değer düşüklüğüne uğramıştır çünkü 84.000 TL olan geri kazanılabilir tutarı, 85.000 TL olan kayıtlı değerinden daha düşüktür ve oluşan 1.000 TL'lik değer düşüklüğü zararı, gelir tablosunda gider olarak kaydedilecektir.

Varlık 5

Otobüsün geri kazanılabilir tutarı tespit edilemez çünkü varlığın kullanım değeri, net satış fiyatına yakın olarak belirlenememekte ve diğer varlıklardan büyük ölçüde bağımsız nakit akışı yaratmamaktadır. Bu nedenle, yönetim otobüsün ait olduğu nakit yaratan birimi tespit etmek zorundadır ve bir bütün olarak o birimin geri kazanılabilir tutarını tahmin etmelidir. Bu birimin, 1'den 5'e tüm varlıklardan oluşması halinde, nakit yaratan birimin kayıtlı değeri (varlık 2 ve varlık 4 ün değer düşüklüğü zararlarını tahakkuk ettirdikten sonra) 558.000 TL'dir. Nakit yaratan birimin satış maliyetleri düşülmüş gerçeğe uygun değeri ise 553.000 TL'dir. (Varlıkların, gerçeğe uygun değerlerinin toplamından daha fazlaya satılamayacağı varsayılmıştır). Varlıkların, kendi kullanım değerlerinin tespitinde, kullanımlarından daha yüksek ortaklaşa nakit akışı meydana getirmediği varsayımı altında nakit yaratan birimin kullanım değeri ise 529.000 TL'dir. Dolayısıyla, nakit yaratan birimin geri kazanılabilir tutarı 553.000 TL ve değer düşüklüğü zararı ise 5.000 TL olarak tespit edilir. Zarar, 1, 3 ve 5 no'lu varlıklara, her bir varlığın kayıtlı değerinin, kullanım değerleri ve satış maliyetleri düşülmüş gerçeğe uygun değerlerinden (net satış fiyatı) yüksek olanının altına düşmemesini sağlayacak şekilde dağıtılmalıdır. Bunun anlamı, pratikte, zararın tamamının 5 no'lu varlığa dağıtılmasıdır.

Uygulama 3²⁰²:

A işletmesinin 5 makineden oluşan nakit yaratan birimi mevcuttur. Birimdeki makinelerin defter değerleri aşağıdaki gibidir;

Şirketin nakit yaratan birimleri ve defter değerleri:

Makine A	20.000	16%
Makine B	40.000	32%
Makine C	30.000	24%
Makine D	15.000	12%
Makine E	20.000	16%
Toplam	125.000	100%

Çözüm:

Nakit yaratan birimde yer alan tüm makinelerin faydalı ömürleri 4 yıl olarak belirlenmiştir. Satış maliyetleri düşülmüş gerçeğe uygun değerleri toplamı 84.500 birimdir. Nakit yaratan birimin 4 yıllık nakit akışlarının net bugünkü değeri %5 iskonto oranıyla aşağıdaki gibi hesaplanmıştır;

Nakit yaratan birimlerin bugünkü değer tespiti:

Yıl	Nakit Akımı	Bugünkü Değer Faktörü	Nakit akımlarının bugünkü değeri
2005	47.000	0,95238	44.761,91
2006	38.000	0,90703	34.467,12
2007	10.000	0,86384	8.636,38
2008	5.000	0,82270	4.113,51
Toplam	100.000		91.980,91

Nakit yaratan birimin kullanım değeri 91.981 birim olarak bulunmuştur. Bu değer satış maliyetleri düşülmüş gerçeğe uygun değerini (84.500) aştığı için geri kazanılabilir değer olarak kullanım değeri esas alınır. Kullanım değeri ile defter değeri arasındaki fark (125.000–91.981 = 33.019 birim) nakit yaratan birimin değer düşüklüğünü ifade eder ve birimi oluşturan varlıklara oransal olarak tahsis edilir.

²⁰² Başak Ataman Akgül , “Varlıklarda Değer Düşüklüğü” sunum slaytları, http://www.tmud.org.tr/Varliklarda_Deger_dusuklugu.ppt, (28.05.2010)

Değer Düşüklüğü zararının nakit yaratan birimlere dağıtımı:

Makine A	33.019	16%	5.283
Makine B	33.019	32%	10.566
Makine C	33.019	24%	7.925
Makine D	33.019	12%	3.962
Makine E	33.019	16%	5.283
			33.019

Muhasebeleştirme şu şekilde olacaktır:

654 KARŞILIK GİDERLERİ	33.019	
257 BİRİKMİŞ AMORTİSMAN veya		33.019
25X MDV DEĞER DÜŞK.KARŞLG.		
Makine A 5,283		
Makine B 10,566		
Makine C 7,925		
Makine D 3,962		
Makine E 5,283		

Uygulama 4²⁰³:

2006 yılı sonunda K Şirketi, L şirketinin tamamını 250.000 TL 'ye satın almıştır. L şirketinin tanımlanabilir varlıklarının net değeri 190.000 TL olup, 60.000 TL şerefiye tespit edilmiştir.

²⁰³ Fikret Otlu ve Yusuf C.Çukacı, "Şirket Birleşmelerinde Maddi Olmayan Duran Varlıklar ve Şerefiyenin Muhasebe Standartlarına Göre Muhasebeleştirilmesi", Muhasebe ve Denetime Bakış, Sayı:21 (Ocak 2007), s.125'deki örnekten uyarlanmıştır.

L şirketi, 2008 yılı içerisinde ürettiği ürünlerini ihraç ettiği ülkedeki olumsuz ekonomik koşullar nedeni ile tahmin edilebilir bir gelecek için üretiminin % 40 oranında azalmasını beklemektedir. Bu durumun L şirketine olumsuz etkisi nedeni ile K şirketi, L şirketini 2008 yılı sonu itibari ile değer düşüklüğü açısından test etmek istemektedir.

Çözüm:

L şirketinin, net satış fiyatı belirlenemediği için, geri kazanılabilir tutarı, kullanım değeri olarak dikkate alınacaktır. L şirketinin faydalı ömrü dikkate alınarak kullanım değeri 165.000 TL olarak hesaplanmıştır. Faydalı ömrünün sonunda, L şirketinin varlıkları için herhangi bir bakiye değer kabul edilmemiştir. Şerefiye dâhil kayıtlı değeri 250.000 TL olan L şirketinin, kullanım değeri 165.000 TL olarak hesaplandığı için, L şirketi 85.000 TL (250.000 TL - 165.000 TL) değer düşüklüğüne uğramıştır.

Standart uyarınca 85.000 TL olan değer düşüklüğü zararı, nakit yaratan birimin varlıkları arasında dağıtılırken ilk olarak şerefiyeye dağıtım yapılacak, şerefiyenin net defter değeri sıfıra düşürüldükten sonra kalan değer düşüklüğü zararı, birimin diğer varlıklarına net defter değerleri esas alınarak oransal olarak dağıtılacaktır.

2008 Yılı Sonu	Şerefiye	Varlıklar	Toplam
Net Defter Değeri	60.000	190.000	250.000
Değer Düşüklüğü Zararı	60.000	25.000	85.000
Düzeltilmiş Defter Değeri	0	165.000	165.000

Şerefiyenin dağıtıldığı nakit yaratan bir birimin değer düşüklüğü testinde, toplam şerefiyedeki azınlık paylarının hesaplara dâhil edilmemesi gerekir. Şerefiye, sadece ana ortaklığın payına göre kaydedildiği için, değer düşüklüğü zararı, ana ortaklık ve azınlık payları arasında paylaşılır. Sadece ana ortaklığa düşen değer düşüklüğü, şerefiye değer düşüklüğü zararı olarak kaydedilir.

3.5.TMS 37 - KARŞILIKLAR, KOŞULLU BORÇLAR VE KOŞULLU VARLIKLAR

3.5.1.Standardın Amacı ve Kapsamı

Bu Standardın Amacı ve Kapsamı; uygun muhasebeleştirme kriterleri ve ölçüm esaslarının karşılıklar, koşullu borçlar ve koşullu varlıklara uygulanmasını ve bilgilerin finansal tablolara yansıtılmasını sağlamaktır.

Bu standardın kapsamına²⁰⁴ ;

- Ekonomik açıdan dezavantajlı sözleşmelerden kaynaklanan karşılıklar, koşullu varlıklar ve koşullu borçlar,
- Yeniden yapılandırmalara ilişkin karşılıklar(durdurulan faaliyetler dahil),
- Başkaca bir standartta düzenlenmemiş karşılıklar, koşullu varlık ve borçlar girmektedir.

Diğer Standartlarda yer alan karşılıklar kendi standartlarında değerlendirilecektir; İnşaat sözleşmeleri TMS 11, Gelir vergileri TMS 12, Kiralamalar TMS 17, Çalışanlara sağlanan faydalar TMS 19, Sigorta sözleşmeleri TFRS 4 Sigorta Sözleşmeleri, kendi standartlarında açıklanmıştır.(TMS37.5).Ayrıca bu standart TMS 39 Finansal Araçlar Muhasebeleştirme ve Ölçme Standardına da uygulanmaz²⁰⁵.(TMS 37.2)

Bu Standart; “*karşılıkları*”, zaman ve tutarlarına ilişkin kesinlik olmayan borçlar olarak tanımlar.

Bazı ülkelerde ve ülkemizde, “*karşılıklar*” terimi, amortisman, varlıklarda değer düşüklüğü ve şüpheli alacaklar gibi kavramları ifade etmek için de kullanılmaktadır. Bunlar, varlıkların defter değerinde yapılan değişikliklere ilişkin düzeltmelerdir ve bu Standardın konusuna girmezler.

²⁰⁴ Berna Demir, Ümmühan Arslan, “TMS 37”, Sağlam N,Şengel S,Öztürk B(Ed.), “Türkiye Muhasebe Standartları Uygulaması”,Ankara:Maliye Hukuk Yayınları,2009,s.898

²⁰⁵ Demir,Aslan.,s.898

Bu Standart, yeniden yapılandırmalara ilişkin (durdurulan faaliyetler dahil) karşılıklara uygulanır. Bir yeniden yapılandırma işleminin durdurulan faaliyet tanımına girmesi durumunda, “TFRS 5 Satış Amaçlı Elde Tutulan Duran Varlıklar ve Durdurulan Faaliyetler” Standardı uyarınca ek açıklamaların yapılması gerekebilir.

3.5.2. Standarda Ait Kavramlar

Bu Standartta geçen kavramlar aşağıdaki gibidir(TMS37.10):

Karşılık; gerçekleşme zamanı veya tutarı belli olmayan yükümlülüktür.

Yükümlülük; geçmiş olaylardan kaynaklanan ve ifası halinde ekonomik fayda içeren kaynakların işletmeden çıkmasına neden olacak mevcut yükümlülüktür.

Sorumluluk doğuran olay; işletmenin söz konusu yükümlülüğü yerine getirmekten başka gerçekçi bir alternatifinin olmaması sonucunu doğuran, hukuki veya zımnı bir kabulden doğan yükümlülük yaratan olaydır.

Hukuki yükümlülük; aşağıda sayılanlardan kaynaklanan yükümlülüktür:

- a) Sözleşme (açık ya da zımnı hükümleri aracılığıyla);
- b) Yasal düzenleme; veya
- c) Diğer kanuni uygulamalar.

Zımnı kabulden doğan yükümlülük; işletmenin aşağıda yer alan fiillerinden kaynaklanan yükümlülüktür:

- Geçmişteki uygulamalar, yayımlanmış politikalar veya yeterince belirli cari açıklamalarla, işletmenin belirli sorumlulukları üstleneceğini diğer şahıslara taahhüt etmesi; ve

- Bunun sonucunda, işletmenin bu sorumlulukları yerine getireceği konusunda diğer şahıslar nezdinde geçerli bir beklenti yaratmış olması.

3.5.3. Yükümlülükler ve Olasılıklar İlişkisi

Yükümlülüklerin kayıtlara alınması, gerçekleşme olasılıklarına bağlıdır.

Tablo 3.5.1.Yükümlülük ve Olasılık İlişkisi

Yükümlülük Türü	Olasılık	Açıklama
Yükümlülük	100%	Kayıtlara Alınır (kesin rakamı ile)
Tahakkuk	90-99%	Kesin rakama çok yakın değerle kayıtlara alınır
Karşılık	50-89%	Yaklaşık değer hesaplanarak karşılık ayrılır
Koşullu Yükümlülük	10-49%	Dipnotlarda açıklanır, yükümlülük şarta bağlıdır.
Açıklama Yok	0-9%	Dipnotlarda da açıklanmaz.

Kaynak: Örtten,Kaval,Karapınar,s.575

3.5.3.1.Karşılıklar

Karşılıklar, ticari borçlar ve tahakkuklar gibi diğer yükümlülüklerden ayırt edilebilir(TMS37.11).

a) **Ticari borçlar(yükümlülükler)**, alınan veya tedarik edilen mal ya da hizmetler için ödenen ve faturası kesilen ya da tedarikçiyle resmi olarak anlaşılan borçlardır; ve

b) **Tahakkuklar**, çalışanlara ait tutarlar da dahil olmak üzere , alınan veya tedarik edilen mal ya da hizmetlere ilişkin olarak ortaya çıkan, ancak henüz ödenmemiş, faturası kesilmemiş veya tedarikçiyle resmi olarak anlaşılmamış olan borçlardır.

3.5.3.2.Koşullu Yükümlülük:

a) Geçmiş olaylardan kaynaklanan ve işletmenin tam anlamıyla kontrolünde bulunmayan olayın ileride gerçekleşip gerçekleşmemesi ile mevcudiyeti teyit edilebilecek olan; veya

b) Geçmiş olaylardan kaynaklanan; fakat aşağıda yer alan nedenlerle finansal tablolara yansıtılmayan mevcut yükümlülüktür

- (i) Yükümlülüğün yerine getirilmesi için, ekonomik fayda içeren kaynakların işletmeden çıkma ihtimalinin bulunmaması; veya
- (ii) Yükümlülük tutarının, yeterince güvenilir olarak ölçülememesi.(TMS37.10)

3.5.3.3.Koşullu Varlık

Koşullu varlık; geçmiş olaylardan kaynaklanan ve işletmenin tam anlamıyla kontrolünde bulunmayan, bir veya daha fazla kesin mahiyette olmayan olayın ileride gerçekleşip gerçekleşmemesi ile mevcudiyeti teyit edilecek olan varlıktır.(TMS37.10)

Karşılıklar ve koşullu yükümlülükler arasındaki ilişki.(TMS37.12)

Genel olarak, tüm “*karşılıklar*”, zaman ve tutar açısından kesin olmadıklarından koşulludurlar. Ancak, bu Standart kapsamında “*koşullu*” kelimesi, tam anlamıyla işletmenin kontrolünde olmayan olayın ileride gerçekleşip gerçekleşmemesi ile mevcudiyetleri teyit edilecek, bu nedenle finansal tablolara yansıtılmayan varlık ve yükümlülükleri ifade etmek için kullanılır. Buna ek olarak, *koşullu yükümlülük kavramı* finansal tablolara yansıtılma koşullarını sağlamayan yükümlülükler için kullanılır.

3.5.4.Karşılığın Muhasebeleştirilme Esasları

TMS 37’ye göre bir karşılık, aşağıda yer alan koşulların tümünün varlığı halinde finansal tablolara yansıtılır.²⁰⁶(TMS 37.14):

- 1) Geçmiş bir olaydan kaynaklanan mevcut bir yükümlülüğün (hukuki veya zımni) bulunması;
- 2) Yükümlülüğün yerine getirilmesi için ekonomik fayda içeren kaynakların işletmeden çıkmalarının muhtemel olması,

²⁰⁶ Demir,Aslan,s.901

3) Yükümlülük tutarının güvenli bir biçimde tahmin edilebiliyor olması.

3.5.4.1. Geçmiş Bir Olaydan Kaynaklanan Mevcut Yükümlülük Olması

Geçmiş bir olaydan kaynaklanan mevcut yükümlülük ile ne demek istendiğini örneklerle detaylandıralım:

***Örneğin*²⁰⁷:**

Bir otomobil üreticisi satmış olduğu otomobilde oluşabilecek garanti kapsamında bir arıza için satış sırasında vermiş olduğu garantiden dolayı yasal yükümlülüğü bulunmaktadır. Dolayısıyla geçmişte satılan araçlara verilmiş garantilerden (geçmiş bir olay) kaynaklanan ve bilanço tarihi itibarıyla garanti süresi dolmamış otomobillere ilişkin olarak yasal yükümlülük (mevcut yükümlülük) bulunmaktadır.

3.5.4.2. Yükümlülük için kaynakların işletmeden çıkmasının muhtemel olması

Sadece mevcut bir yükümlülük olması değil, aynı zamanda söz konusu yükümlülüğü yerine getirmek amacıyla ekonomik fayda içeren kaynakların işletmeden çıkma olasılıklarının da bulunması gerekir.

3.5.4.3. Karşılık muhasebe tutarına ilişkin en gerçekçi tahmin hesabı

Güvenilir bir tahmin yapılamayan çok nadir durumlarda, finansal tablolara yansıtılmayan bir borç mevcut olabilir. Söz konusu borç, koşullu borç olarak finansal tablo dipnotlarında açıklanır.

Standardın, 39, 40 ve 45. maddesinde de karşılık olarak kayıtlanan tutarı ölçmek için kullanılacak üç yöntemden bahsedilmektedir²⁰⁸. Bunlar;

1) Beklenen Değer Yöntemi

²⁰⁷Hüseyin Gürer, “TMS Kapsamında Koşullu Borçlar,Koşullu Varlıklar ve Vergi Uygulamaları ile Karşılaştırılması, VI.ASSMO Muhasebe Uygulamaları ve Vergi Mevzuatı Sempozyumu ,Antalya,2008,s.92

²⁰⁸ Hikmet Uluşan, “Kosullu Borç Zarar Karşılıklarının Ölçümü, Kayıtlanması ve Sunumu”, Mali Çözüm,Sayı: 69, 2004, s. 206.

2) Gerçekleşme Olasılığı En Yüksek (Muhtemel) Sonuç Yöntemi

3) Bugünkü Değer Yöntemi

Standarda göre karşılık olarak ölçülen ve kayıtlanması gereken tutar, üç yöntemden biri kullanılarak en iyi şekilde tahmin edilir. Gerektiği takdirde yükümlülük tutarının ölçülmesi için uygun olan yöntem seçilerek karşılık tutarı bulunur²⁰⁹.

3.5.5.M.S.U.G.T Uyumlaştırması

Ülkemiz muhasebe literatüründe kullanılan karşılıklar terimi gerçekte tek bir anlama sahip değildir. Yerleşmiş şekli ile gerçekte birbirinden farklı olan şu kavramları ayırt etmeksizin kapsadığı görülmektedir²¹⁰;

- Değerleme Karşılıkları(İndirimler)
- Gider Karşılıkları
- Yedek Niteliğindeki Karşılıklar

*Değerleme Karşılıkları (İndirimler)*²¹¹; Aktifleri değerlerken bazı temel muhasebe kavramları gereği ortaya çıkan değer azalmaları veya zararlarını kayda alırken farklı kayıt yöntemleri kullanılır. Uygulanan kayıt yönteminde bazı yaklaşımlar ya da teknik zorunluluklar gereği ilgili aktiften direkt olarak indirim yapmaktan kaçınıldığı durumlarda azalma, sadece bu azalma büyüklüğünü gösteren bir hesaba alacak yazılır ve ilgili aktifin net durumu böyle bir fonksiyon yüklenmiş olan bu hesap ile birlikte ele alınır. Bu hesaplar, *Stok Değer Düşüklüğü Karşılığı*, *Şüpheli Alacaklar Karşılığı*, *Menkul Kıymetler Değer Düşüklüğü Karşılığı* hesaplarında olduğu gibi “..... Karşılığı” sözcüğünü taşımaktadır. Bilançonun aktifinde hesap grubunun altında eksi (-) olarak, diğer bir deyişle indirim olarak gösterilen düzenleyici nitelikte hesaplardır.

²⁰⁹ Tez konumuzun içeriği farklı olduğundan bu konunun detaylarına girilmeyecektir.

²¹⁰ Özgül Cemalcılar, ““Karşılıklar” Teriminin Yarattığı “Karışıklıklar””, Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi, Sayı: 4, Mayıs 2001, s. 2.

²¹¹ Cemalcılar, s.3

Gider Karşılıkları (Tahmini Borçlar)²¹²; Tutarları kesin olmadığı için tahmini gerektiren borçları ifade içinde karşılık terimi kullanılmaktadır. Bu duruma örnek olarak işletmelerin sattıkları mallar karşılığında bir ya da daha fazla dönem için yenileme ve tamir garantisi vermeleri halinde kullanılacak hesaplar ya da gerekli şartlar varsa işten ayrılmaları sırasında ödeyecekleri kıdem tazminatı için kullanılacak hesaplar gösterilebilir.

Yedek Niteliğindeki Karşılıklar²¹³; Karşılık teriminin, dağıtılmamış karların belirli bir amaca tahsisi halinde, diğer bir deyişle karın tamamının dağıtılmayıp belirli amaç için işletmede bırakılması halinde işletme sahibi haklarından olan bu özkaynak unsurunu ifade için kullanıldığı da görülmektedir. Örnek olarak, Kar Yedekleri Hesabı ve Özel Fonlar Hesabıdır.

Tablo3.5.2.Karşılıklar ve Koşullu Borçlar Arasındaki Farklar

	KARŞILIKLAR	KOŞULLU BORÇLAR
TANIMI	Zamanı ve tutarı belirsizdir Geçmiş olaylardan kaynaklanan halihazırdaki yükümlülüktür.	İşletmenin kontrolü altında olmayan gelecekteki olayların meydana gelmesi ve gelmemesi sonucu gerçekleşir. Geçmiş olaylardan kaynaklanan olası bir yükümlülüktür.
KAYNAK ÇIKIŞI	Kaynak Çıkışı muhtemeldir.	Kaynak çıkışı muhtemel değildir
TAHAKKUK	Karşılıklar tahakkuk ettirilir. Güvenilir tahmin yapılabilir. Ölçülebilir.	Koşullu borçlar tahakkuk ettirilmez. Güvenilir tahmin yoktur. Ölçülemez.
AÇIKLANMASI	Hesaplanabiliyorsa bilançoda yer alır. Tahmin olanağı yoksa finansal tabloların dipnotlarında açıklanır.	Kaynakların işletmeden çıkma olasılığı fazla ise finansal tabloların dipnotlarında açıklanır.

Kaynak: Ayça Akarçay, “Türkiye Muhasebe Standardı-TMS 37,Karşılıklar, Koşullu Borçlar ve Koşullu Varlıklar Standardının incelenmesi ve Türkiye açısından Değerlendirilmesi, Yayınlanmamış Doktora Tezi,Marmara Üniversitesi SBE,2007,s.64

²¹² Cemalcılar, s.3

²¹³ Cemalcılar, s.3

Her muhasebe dönemi sonunda ayrılan karşılıklar, Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği'ne göre, aşağıdaki gibi bir kayıtle gider olarak muhasebeleştirilir²¹⁴.

İLGİLİ HESAP	XX
379 DİĞER BORÇ VE GİDER KARŞILK.	XX
478 DİĞER BORÇ VE GİDER KARŞILK.	XX

“37- Borç ve Gider Karşılıkları” grubunda yer alan karşılık hesaplarının, aktif düzenleyici rol oynayan şüpheli ticari alacaklar karşılığı, menkul kıymet değer düşüklüğü karşılığı ve bunun gibi karşılık hesapları ile karıştırılmaması gerekir. Bu grupta yer alan karşılık hesapları, aktif düzenleyici nitelikte değildir²¹⁵.

Bilançonun düzenlendiği tarihte belirgin olarak ortaya çıkan, ancak tutarının ne olacağı kesin olarak bilinmeyen veya tutarı bilinmekle birlikte ne zaman tahakkuk edeceği bilinmeyen borçlar ve giderler için ayrılan karşılıklar bu grupta yer alır. Yukarıda bahsettiğimiz karşılık türlerinden “Gider Karşılıkları(Tahmini Borçlar)” kategorisindeki karşılıklar, bahsettiğimiz “karşılık” kavramının ve TMS 37 standardının örneklerindedir²¹⁶.

Uygulama 1²¹⁷:

Marc A.Ş. 1 Ocak 2008'de aylık 2.000.000 \$ ödemeli fabrika binaları kiralamıştır. Bu kiralama bir faaliyet kiralamasıdır. Marc A.Ş. Mart 2008 döneminde faaliyetini yeni bir fabrika binasına taşır.3 Aralık 2010'a kadar, eski fabrika binaları'nda kira geçerliliğine devam ediyor. Kira şartları gereğince, kira iptal edilemez ve Marc A.Ş. başka bir kiracıya devredemez.

²¹⁴ Ü. Gücenme, “Envanter” , Bursa: Marmara Kitabevi, 2002, s. 258, Aktaran: Ayça Akarçay, “Türkiye Muhasebe Standardı-TMS 37,Karşılıklar, Koşullu Borçlar ve Koşullu Varlıklar Standardının incelenmesi ve Türkiye açısından Değerlendirilmesi”, Yayınlanmamış Doktora Tezi,Marmara Üniversitesi SBE,2007,s.64

²¹⁵ Akarçay, s.64

²¹⁶ Cemalcılar, s. 9.

²¹⁷ Nandakumar , Kalpesh ,Ghosh ,Alkafaji, “Understanding IFRS Fundamentals “,John Wiley, 2010 .s.218

Şirket, IFRS uzmanlarına 31 Aralık 2010'a kadar kalan 33 ay için kira ödeyip ödemeyeceğini danışıyor. Bu durum 31 Aralık 2008 sonu için finansal tablolarda sağlanmalı mı?

Çözüm:

IAS 37 uyarınca, karşılıklar, şarta bağlı yükümlülükler, şarta bağlı varlıklar, eğer bir varlık kontrata girilmişse bu külfetlidir. Sözleşme kapsamında mevcut yükümlülüğü kabul edilmelidir ve bir karşılık olarak ölçülmelidir. Verilen durumlarda, 31 Aralık 2010'a kadar önümüzdeki 33 ay boyunca kira sözleşmesindeki ekonomik faydalar "sıfır" olduğu için işletim kira kontratı külfetli olmuştur. Ancak kiracı Marc A.Ş'nin 66 milyon \$ (kalan 33 ay için aylık 2 milyon \$) kira ödeme yükümlülüğü vardır. Bu nedenle 31 Aralık 2008 sonu için mali tablolarda (bugünkü değeriyle) 66 milyon dolarlık bir karşılık ayrılmalıdır.

Uygulama 2²¹⁸:

Organize sanayi bölgesinde yer alan ABC işletmesinde 2005 yılında bir patlama meydana gelmiştir. Patlama sonucunda elektrikler kesilmiş ve çevre işletmeler üretim kaybına uğramıştır. Bu işletmeler ABC işletmesini oluşturan üretim kayıplarından dolayı mahkemeye vermişlerdir. Geçen süre içerisinde dava sonucu hakkında bir tahmin yapılamamıştır. Kasım 2006'da bu tür davalarla ilgili yeni bir yasal düzenleme yapılmıştır. Bu düzenleme ile davalı olan ABC işletmesinin suçlu bulunma ihtimalinin yüksek olduğu davacı avukatları tarafından belirtilmiştir. Mayıs 2007 de dava ABC

²¹⁸ Demir ,Aslan,s.967

işletmesi aleyhine sonuçlanmış ve mahkeme kararı işletmeye tebliğ edilmiştir. ABC işletmesi mahkeme kararına göre Temmuz 2007'de tazminat tutarını karşı tarafa ödemiştir.

Çözüm:

2005 yılında ABC işletmesinin davası sonuçlanmadığı ve gelecekteki bir yükümlülüğün gerçekçi bir tahmini yapılamadığı için koşullu borç olarak dipnotlarda açıklama yapması gerekmektedir. Bu durum karşı taraf için koşullu varlık doğurmuştur ve bu varlığı finansal tablo dipnotlarında açıklamaları gerekir.

2006 yılında ise TMS 37'nin 21. maddesi gereği yapılan yeni düzenleme ile ABC işletmesi vermiş olduğu zarardan dolayı bir yükümlülük altına girmektedir. Bu durumda koşullu borç karşılığa dönüşmektedir. Gelecekte ABC işletmesinde kaynak çıkışına neden olacak yükümlülük tutarı ise ilgili yasada belirtilen kriterlere göre tahmini olarak hesaplanarak finansal tablolara yansıtılacaktır. 2006 yılında davacı olan işletmeler için ekonomik fayda girişinin yüksek olması durumunda söz konusu koşullu varlık finansal tablolara gelir veya varlık olarak yansıtılır.

2007 yılında ise ABC işletmesi davanın kesin sonuca ulaşmasından dolayı gider tahakkuku ve ödeme kayıtlarını, davayı kazanan işletmeler de gelir tahakkuku ve tahsilat kayıtlarını yapacaklardır.

ABC işletmesinin Kasım 2006'da yapacağı karşılık kaydı;

-----/-----	
689 DİĞER OLAĞANDIŞI GİD.ve ZARARLAR	XXX
379 DİĞER BORÇ ve GİD. KARŞ.	XXX

ABC işletmesinin Mayıs 2007'de yapacağı tahakkuk kaydı;

-----/-----	
379 DİĞER BORÇ ve GİD. KARŞ.	XXX
381 GİDER TAHAKKUKLARI	XXX

Uygulama 3²¹⁹:

Fabrika sahasından taşan suların tarlasına zarar verdiği iddiasıyla bir arazi sahibinin açtığı tazminat davası, işletmenin 8.000,00 TL. tazminat ödemesi şeklinde karara bağlanmış, işletme kararı temyiz etmiştir. Dava daha sonra işletmenin 5.000,00 TL ödemesi şeklinde kesinleşmiş ve işletme ödemeyi yapmıştır.

a) Karşılık ayrılması

----- 31/12/-----

689 DİĞER OLAĞANDIŞI GİDER ve ZARRLR.	8.000	
379 DİĞER BORÇ ve GİDER KARŞLKLAR.		8.000

-----31/12/-----

950 KANUNEN KABUL EDİLMEYEN GİDERLER	8.000	
Ve MATRAHA İLAVE EDİLECEK DİĞER TUTARLAR		
951 MATRAHA EKLENECEK TUTARLAR		8.000
Alacaklı Hesabı		

b) İzleyen dönemde kesinleşen tazminatın ödenmesi

379 DİĞER BORÇ Ve GİDER KARŞILIKLARI	8.000	
100 KASA		5.000
671 ÖNCEKİ DÖNEM GELİR Ve KARLARI		3.000

952 VERGİYE TABİ OLMAYAN GELİRLER Ve	8.000	
MATRAHTAN İNDİRİLECEK DİĞER TUTARLAR		

²¹⁹ Akdoğan, Sevilengül, "Tek düzen Muhasebe Sistemi Uygulaması", s.475

953 MATRAHTAN İNDİRİLECEK

8.000

TUTARLAR ALACAKLI HSB.

Tek düzen Hesap Planında **37 ve 47 no’lu “Borç ve Gider Karşılıkları”** nda daha ayrıntılı olarak karşılık tanımı verilmiştir. Buna göre; Bilanço tarihinde belirgin olarak ortaya çıkan ancak, tutarının ne olacağı kesin olarak bilinmeyen veya tutarı bilinmekle birlikte ne zaman tahakkuk edeceği bilinmeyen borç veya giderler için ayrılan karşılıkların izlendiği hesap grubudur²²⁰.

Bu grupta yer alan karşılık hesaplarının aktifi düzenleyici nitelikte olmadığı da belirtilmiştir.

37’li hesap grubundaki hesaplar ise²²¹;

370-Dönem Karı Vergi ve Diğer Yasal Yükümlülük Karşılıkları,

371-Dönem Karının Peşin Ödenen Vergi ve Diğer Yükümlülükleri

372- Kıdem Tazminatı Karşılığı

373 - Maliyet Giderleri Karşılığı

.....374,375,376,377,378 no’lu hesaplar

379 - Diğer Borç ve Gider Karşılıkları

Bir yıldan uzun süreyi kapsayan gider karşılıkları için düzenlenmiş olan **47’li hesap grubunda- Borç ve Gider Karşılıkları- yer alan hesaplar ise şöyledir;**

472- Kıdem Tazminatı Karşılığı

479- Diğer Borç ve Gider Karşılıkları

²²⁰ Aydın Gersil, Feriştah Sönmez, “Karşılıklar,Şarta Bağlı Yükümlülükler ve Şarta Bağlı Varlıklar”, Mali Çözüm, 2007,Sayı:79 ,s.131

²²¹ Gersil,Sönmez,s.132

Uygulama çözümlerimizde yer alan **689 –Diğer Olağandışı Gider ve Zararlar** TDHP’ da kullanılan bir hesap olmasına rağmen, TMS 1 standardına göre hiçbir hesabın adında “**olağandışı**” ifadesi yer alamaz. Bu nedenle bazı uygulamalarda 37 li karşılık hesapların karşısında **654 –Karşılık Giderleri** hesabı kullanılmaktadır. Fakat bilindiği gibi bu hesap da genellikle, değer düşüklüğü karşılıklarının (şüpheli alacaklar karşılığı, stok değer düşüklüğü karşılığı, maddi ve maddi olmayan varlık değer düşüklüğü karşılığı,vb) borçlu hesabı olarak kullanılmaktadır. Değer düşüklüğü karşılıkları ile muhtemel yükümlülükten kaynaklanan karşılıkların karışmaması gerektiği düşünüldüğünden, kanımızca,muhtemel yükümlülükler için, **654 –Karşılık Giderleri yerine 689-Diğer Olağandışı Gider ve Zararlar** hesabı kullanılmalıdır²²². Hesaba ilişkin ek bir öneri de, hesabın adının “**Diğer Olağandışı Gider ve Zararlar**” ifadesi yerine , “**Diğer Gider ve Zararlar**” olarak düzeltilmesidir²²³.

3.6.TMS-16 - MADDİ DURAN VARLIKLAR

3.6.1.Standardın Amacı ve Kapsamı

Bu Standardın Amacı ve Kapsamı, maddi duran varlıklarla ilgili muhasebe işlemlerini düzenlemektir. Maddi duran varlıkların muhasebeleştirilmesindeki temel konular; varlıkların muhasebeleştirilmesi, defter değerlerinin belirlenmesi ve bunlarla ilgili olarak finansal tablolara yansıtılması gereken amortisman tutarları ile değer düşüklüğü zararlarıdır.

Bu Standart aşağıda belirtilen varlıkların muhasebeleştirilmesinde uygulanmaz(TMS16.3)

- “TFRS 5 Satış Amaçlı Elde Tutulan Maddi Duran Varlıklar ve Durdurulan Faaliyetler” Standardı uyarınca satış amaçlı elde tutulan varlık olarak sınıflandırılmış olan maddi duran varlıklar,

²²² Tenker,Akdoğan, s.225

²²³ Tenker ,Akdoğan, s.225

- Tarımsal faaliyetlerle ilgili canlı varlıklar (TMS 41),
- Madenlere ilişkin arama, hazırlık, çıkarma ve değerlendirme harcamalarının/varlıklarının muhasebeleştirilmesi ve ölçülmesi (TFRS 6),
- Petrol, doğal gaz ve benzer nitelikli yenilenebilir olmayan doğal kaynaklar gibi madenler üzerindeki haklar ve madeni kaynaklar;

“TMS 40 Yatırım Amaçlı Gayrimenkuller” Standardına uygun olarak yatırım amaçlı gayrimenkul için maliyet modeli kullanan bir işletme, bu Standartta yer alan maliyet modelini uygulamak zorundadır.

3.6.2.Standarda ait Kavramlar

Bu Standartta geçen kavramlar şöyledir(TMS16.6):

Defter değeri; bir varlığın birikmiş amortisman ve birikmiş değer düşüklüğü zararları indirildikten sonra finansal tablolara yansıtıldığı tutarıdır.

Maliyet; bir varlığın elde edilmesinde veya inşaatında ödenen nakit veya nakit benzerlerini veya verilen diğer bedellerin gerçeğe uygun değerini veya belli durumlarda, ilk muhasebeleştirme sırasında ilgili varlığa atfedilen bedeli ifade eder.

Amortisman tabi tutar; bir varlığın maliyetinden veya maliyet yerine geçen diğer tutarlardan kalıntı değer düşüklüğüyle bulunan tutarı ifade eder.

Gerçeğe uygun değer; karşılıklı pazarlık ortamında, bilgili ve istekli gruplar arasında bir varlığın el değiştirmesi ya da bir borcun ödenmesi durumunda ortaya çıkması gereken tutardır.

Değer düşüklüğü zararı; bir varlığın defter değerinin geri kazanabilir tutarını aşan kısmını ifade eder.

Geri kazanılabilir tutar; bir varlığın gerçeğe uygun değerinden satış giderleri çıkarılarak bulunan değeri ile kullanım değerinden büyük olanıdır.

Bir varlığın kalıntı değeri; bir varlık tahmin edilen yararlı ömrünün sonundaki

durum ve yaşına ulaştığında elden çıkarılması sonucu elde edilmesi beklenen tutardan, elden çıkarmanın tahmini maliyetleri düşülerek ulaşılan tahmini tutardır.

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

3.6.3. İlk Defa Kayda Almada Değerleme

Maddi varlıkların iktisabında elde etme maliyeti veya işletmede üretim maliyeti hesaba alınır²²⁴.

Maddi varlıkların ilk defa iktisabında elde etme maliyeti veya üretim maliyetinin belirlenmesinde mevcut uygulamalar ile bazı farklılıklar görülmektedir.

-Vergi Usul Kanunu'nun ilgili madde hükümlerine göre, “*gayrimenkuller ile gayrimenkul gibi değerlendirilen tesisat ve makineler, gemiler ve diğer taşıtlar ile gayri maddi haklar maliyet bedeli ile değerlendirilecektir*”(VUK 269).Değerlemede esas alınacak maliyet bedeline, “*satın alma bedeline ek olarak; makine ve tesisatta gümrük vergileri, nakliye ve montaj giderleri, mevcut bir binanın satın alınarak yıkılmasından ve arsasının tesviyesinden mütevellit giderler dahil edilecek, bunların dışında yine satın alma bedeline ek olarak yapılan noter, mahkeme, kıymet takdiri, komisyon ve tellaliye giderleri ile Emlak Alım ve özel Tüketim Vergileri ise mükellefin isteğine göre ya maliyete dahil edilecek ya da gider yazılacaktır*” (VUK 270) denmektedir²²⁵. Fakat TMS 16 ya göre bu giderler İlgili maddi varlıkla ilişkilendirilebildiği ölçüde elde etme maliyetine dahil edilir²²⁶.(TMS.16,17)

- Maddi duran varlığın başka bir yerden sökülüp taşınması ve yerleştirilmesi için gereken tüm maliyetler satınalma maliyetine dahil edilir(TMS16.16c).

²²⁴ Örten,Kaval,Karapınar,s.206

²²⁵ Uğur Kaya, “ Maddi Duran Varlıkların Elde Edilmesinde TMS 16 ve Vergi Kanunlarındaki Düzenlemelerin Karşılaştırılması”, Mali Çözüm, Sayı:83,2007

²²⁶ Örten, Kaval, Karapınar,s.206

- Maddi duran varlık taksitle satın alınmış ise, fiyatın içinde gömülü olan finansman maliyeti ayrıştırılır ve TMS 23 hükümlerine uygun olarak finansman giderleri içine alınır(TMS16.23)
- Maddi duran varlık eğer işletmede üretiliyor ve özellikli varlık kapsamına giriyor ise, TMS 23 Borçlanma Maliyetlerine uygun olarak finansman maliyetleri, aktifleştirme nedeniyle maddi duran varlığın maliyetine dahil edilir²²⁷.
- Maddi duran varlığın alımı esnasında kullanılan devlet teşvik ve yardımları veya örneğin alınan eski binanın yıkımından elde edilen hurda değeri, maddi duran varlığın değerinden düşürülür²²⁸.
- Bir bütün olarak iktisab²²⁹ edilen maddi varlığın, parçaları için farklı faydalı ömürlere sahipse, amortismanları da farklı faydalı ömürlerine göre yapılır(TMS16.44).
- Yedek parçalar genel olarak ,stok olarak kabul edilip, tüketimlerine paralel giderleştirilirler.
- Varlığın, ekonomik ömrünü ve değerini artıran tamir –yenileme giderleri varlığın maliyetine dahil edilir.

3.6.4.Maddi Duran Varlık Değerleme Modelleri

Önceki bölümümüzde varlığın ilk elde ediliş maliyetini izah ettik. Bu bölümümüzde, bilanço tarihinde varlığın değerlendirilmesi için kullanılan değerlendirme modellerini izah edeceğiz.

Bilanço tarihlerinde değerlemede iki yöntemden bahsedilir²³⁰. Bunlar

- Maliyet Modeli

²²⁷ Örtün,Kaval,Karapınar, s.206

²²⁸ Örtün,Kaval,Karapınar, s.206

²²⁹ İktisab etmek:Kazanmak,edinmek.(www.tdk.gov.tr)

²³⁰ Süleyman Yükçü, Yılmaz İçerli, “TMS 16 Maddi Duran Varlıklar Standardına İlişkin Uygulama Önerileri”, Mali Çözüm, Sayı:82,2007

- Yeniden Değerleme Modeli

Bu modellerin birinin diğerine üstünlüğü yoktur fakat gerçeğe uygun değer tespitinde kıyas yapılabilmesi için iki yönteminde uygulanması gerekir.

3.6.4.1.Maliyet Modeli

Bir maddi duran varlık kaleminin maliyeti aşağıdaki unsurları içerir(TMS16.16):

- 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.

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(TMS16.30)

Aşağıda belirtilen maliyetler bir maddi duran varlık kaleminin defter değerine dahil edilmez(TMS16.20):

- Yönetimin amaçları doğrultusunda faaliyet gösterebilir durumda olup, henüz kullanıma sokulmamış veya tam kapasitenin altında çalışan kalemler için katlanılan maliyetler;
- Bir kalemin üreteceği mal veya hizmete henüz talebin oluşması aşamasında katlanılan maliyetler gibi başlangıç zararları; ve

- İşletme faaliyetlerinin kısmen veya tamamen yeniden organizasyonu veya yeniden yerleşimine ilişkin harcamalar.

Bir maddi duran varlık kalemi, yönetimin amaçları doğrultusunda faaliyet gösterebilmesi amacıyla gerekli duruma ve yere getirildiği andan itibaren maliyetlerinin defter değerinde muhasebeleştirilmesine son verilir.(TMS16.20)

3.6.4.2.Yeniden Değerleme Modeli

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

Maddi Varlıklarda gerçeğe uygun değer²³¹;

- Arsa ve binalarda aynı türden varlık için ödenecek değer olup, mesleki yeterliliğe sahip uzmanlarca yapılan hesaplardan yararlanır.
- Tesis,makine,cihazlarda Pazar değerleri eğer bulunamıyor ise, amorti edilmiş yenileme değerleri kullanılabilir.
- Eğer kullanım değeri hesaplanabilen bir varlık ise kullanım değeri.

Yeniden değerlemenin hangi aralıklarla yapılacağı ise, şöyle belirlenir; eğer defter değeri ile gerçeğe uygun değer arasındaki farkın açılması ihtimal ise yapılmalıdır. Bu farkın açılması sıklıkla oluyor ise, her dönem, yavaş bir şekilde ise 3-5 yılda bir yapılabilir(TMS16.34).

Yeniden değerlendirme yapılan bir varlığın ait olduğu varlık grubuna da yeniden değerlendirme uygulanır, bazılarında uygulanıp bazılarında uygulanmama gibi bir ihtiyarilik yoktur.(TMS16.36,37)

3.6.5.Yeniden Değerleme Sonucu Değer Artış ve Azalışı

²³¹ Örtten,Kaval,Karapınar,s.206

Yeniden değerlendirme modelinde üstesinden gelinmesi gereken sorun; “*maddi duran varlığın gerçeğe uygun değerinin, defter değerinden farklı*” olmasında yatmaktadır.

Bu maddede yanıtlanması gereken soru tüm açıklığı ile ortada durmaktadır²³².

Soru şudur; “*Yeniden değerlemeyi gerekli kılan maddi duran varlığın gerçeğe uygun değerinde defter değerine göre ortaya çıkan önemli değişiklik ne kadardır?*” Bu soruya verilecek yanıt standart metninde bulunmamaktadır²³³.

Değer düşüklüğünün tespitinde: “**TMS 36 Varlıklarda Değer Düşüklüğü**” Standardı hükümleri uygulanır. Bu standart bir işletmenin varlığın defter değerinin nasıl gözden geçirileceğini, bir varlığın geri kazanılabilir tutarının nasıl belirleneceğini ve değer düşüklüğü zararının ne zaman muhasebeleştirileceği ya da iptal edileceğini belirler(TMS16.63).

*Bir varlığın defter değeri yeniden değerlendirme sonucunda azalmışsa*²³⁴;

Bu azalış gider olarak muhasebeleştirilir. Ancak, sözkonusu varlıkla ilgili olarak daha önce bir yeniden değerlendirme değer artışı oluşturulmuşsa, bu azalış önceki yeniden değerlendirme farkını kapatacak ölçüde özkaynak hesap grubundaki yeniden değerlendirme değer artış fonundan düşülür.

*Bir varlığın defter değeri yeniden değerlendirme sonucunda artmışsa*²³⁵;

Bu artış doğrudan Özkaynak hesap grubunda yer alan “**Maddi Varlıklar Değer Artış Fonu**” nda muhasebeleştirilir. Bu hüküm gereğince bir maddi duran varlık için önce bir değer düşüklüğü gideri kaydedilmiş ise, daha sonra aynı maddi duran varlıkta değer artışı olmuş ise hemen bilançoya özkaynaklara kaydetmek yerine öncelikle değer düşüklüğü kadar olan kısmını bu kez gelir kaydettikten sonra gider kaydedilen tutardan

²³² Yükçü, İçerli, s.19

²³³ Yükçü, İçerli, s.19

²³⁴ Barış Sipahi, “Maddi Duran Varlıklar ve Maddi Varlıklarda Değer Düşüklüğü”, DEMİR Volkan, “Seçilmiş Türkiye Muhasebe Standartları”, İstanbul, İSMMO Yayınları,2009,s.155

²³⁵ Sipahi, s.156

artan kısım varsa, bunu özkaynak hesap grubunda yeniden değerlendirme değer artışı olarak kaydedilmelidir.

Yine yukarıdaki durumun tersi olması durumunda ,yani önce maddi varlıklarda değer artış fonuna kayıt yapıldığı ve sonra varlığın değeri düşmüş ise değer düşüklüğü öncelikle bu fondan karşılanır.Kalan gelir tablosunda zarar olarak yer alır²³⁶.

3.6.6.Amortisman

Amortisman, mühendislik açısından öncelikli olarak fiziksel yıpranmanın bir karşılığı olarak görülürken, finansal yönetim açısından bir fon kaynağı olarak ifade edilebilmektedir²³⁷.

3.6.6.1.Amortisman Ayrılacak durumların tespiti

Bir maddi duran varlık için amortisman ayrılabilmesinin temel şartlarını aşağıdaki biçimde saymak mümkündür²³⁸:

- *İşletmenin aktifinde kayıtlı olması*²³⁹: Bir maddi duran varlığın amortismanına tabi tutulabilmesi için varlığın aktife alınmış olası yeterlidir. Fiilen kullanılması şartı aranmamaktadır.
- *Bir yıldan fazla kullanılabilmesi*: İşletme aktifine kayıtlı olmakla birlikte, işletme faaliyetlerinde kullanılabileceği süre bir yıl veya daha kısa olan varlıkların tutarı ne olursa olsun amortismanına tabi tutulmaları söz konusu değildir.(VUK,365 sıra nolu Tebliğe göre)
- *Maliyet bedelinin belirli bir tutarın üzerinde olması*: Maliyet bedelleri, belirlenen tutarın altında kalan peştemallıklar ile işletmede kullanılan alet, edevat, mefruşat, demirbaş eşyalar amortismanına tabi tutulmaksızın doğrudan gider yazılabilmektedir.

²³⁶ Örtten,Kaval,Karapınar,s.209

²³⁷Beyhan Marşap,“Maddi Duran Varlıklarda Amortisman Uygulaması ve Yararlı Ömrün Belirlenmesi”,VI.ASSMO Muhasebe Uygulamaları ve Vergi Mevzuatı Sempozyumu ,Antalya,2008,s.131

²³⁸ Marşap , s.134

²³⁹ Hesap Uzmanları Danışma Kurulu'nun 18.4.1988 gün ve 276/2 sayılı kararı,Aktaran: Marşap B,s.134

- *Yıpranmaya, aşınmaya veya kıymetten düşmeye maruz kalması*: Bir varlığın yıpranmaya, aşınmaya veya kıymetten düşmeye maruz kalması, onun sınırlı bir ömrünün olduğu anlamına gelmektedir. Bu nedenle VUK'nun 314.maddesi uyarınca sınırsız bir ömre sahip olduğu varsayılan boş arsa ve araziler amortismanına tabi değildir.

Bir işletme, maddi duran varlık kaleminin başlangıçta muhasebeleştirilmiş olan tutarını, önemli parçalara ayırır ve her bir parçayı ayrı olarak amortismanına tabi tutar. Örneğin, bir uçağın gövdesi ve motoru ister mülkiyete, ister finansal kiralamaya konu olsun, her ikisine de ayrı ayrı amortisman ayırmak uygun olabilir. Benzer bir şekilde, bir işletme, kiraya veren konumunda olduğu faaliyet kiralamasıyla ilgili olarak maddi duran varlık edinmişse, söz konusu kalemin maliyetine yansıtılan ve piyasa koşullarına göre elverişli olan ya da olmayan kiralama sürelerine atfedilebilir tutarların ayrı ayrı amortismanına tabi tutulması uygun olabilir(TMS16.44)

Dönemin amortisman gideri genel olarak gelir tablosunda muhasebeleştirilir(TMS16.48)

Ancak, bazı durumlarda varlığa ilişkin gelecekteki ekonomik faydalar diğer varlıkların üretiminde kullanılır. Bu durumda, amortisman gideri diğer varlığın maliyetinin bir parçasını oluşturur ve defter değerine dahil edilir. Örneğin, üretim tesisi ve ekipmanlarının amortismanı stokların dönüştürme maliyetine dahil edilir (TMS 2). Benzer şekilde, geliştirme faaliyetleri için kullanılan maddi duran varlıkların amortismanı “TMS 38 Maddi Olmayan Duran Varlıklar” Standardı uyarınca muhasebeleştirilerek bir maddi olmayan duran varlığın maliyetine eklenebilir.(TMS16.49)

Arsa ve binalar birlikte alındıklarında dahi ayrılabilir maddi duran varlıklardır ve ayrı olarak muhasebeleştirilirler. Taş ocakları ve toprak doldurmak için kullanılan alanlar gibi bazı istisnalar hariç olmak üzere, arsaların sınırsız yararlı ömrü vardır ve bu nedenle amortismanına tabi tutulmazlar. Binaların sınırlı yararlı ömrü vardır ve bu nedenle amortismanına tabi varlıktırlar. Bir binanın üzerinde bulunduğu arsanın değerindeki artış binanın amortismanına tabi tutarını etkilemez(TMS16.58)

3.6.6.2. Amortisman tutarı ve amortisman ayırma dönemine dair önemli hükümler

VUK'nun 269. maddesinde maddi duran varlıkların maliyet değerleri ile değerlendirileceği hüküm altına alınmıştır²⁴⁰. Buna göre maddi duran varlık kapsamında yer alan gayrimenkuller (inşa edilenler dahil), demirbaşlar, tesisat ve makineler (imal edilenler dahil), gemiler ile diğer taşıtlar maliyet bedeli ile değerlendirilmektedir. Maliyet bedeli ise iktisadi kıymetin elde edilmesi veya değer artırıcı işlem yapılması nedeniyle ortaya çıkan giderlerin toplamını ifade eder (VUK md. 262).

TMS-16'ya göre bir maddi duran varlık aktife alındıktan sonra, izleyen dönemlerde ya maliyet ya da yeniden değerlendirme modelinden birisi ile değerlendirilir ve izlenir²⁴¹.

Geri kazanabilir değer, Kullanım değeri ile Gerçeğe Uygun Değerden Satış giderleri düşüldükten sonra kıyaslanan bu iki rakamdan büyük olanıdır.

Varlığın *Defter Değeri* ile *Bu Geri Kazanılabilir Değer* kıyaslanarak , eğer defter değeri kullanım değerinden fazla ise, varlık değer düşüklüğüne uğramıştır. Değer Düşüklüğü kaydı yapılır.

Eğer varlığın *Kullanım Değeri* büyük ve *Kayıtlı Defter Değeri* düşük hesaplanmışsa, varlık değer artışı sağlamıştır. Değer artış kaydı yapılır.

Varlığın kayıtlı değeri > Geri kazanılabilir tutar => Varlık değer düşüklüğüne uğramıştır ve varlığın kayıtlı değeri geri kazanılabilir tutarına indirilir.

Gerçekleşebilir tutar > Varlığın kayıtlı değeri => Varlık değer artışı kazanmıştır ve varlığın kayıtlı değeri gerçekleşebilir tutara yükseltilir.

Bir varlığın kalıntı değeri ve yararlı ömrü en azından her hesap dönemi sonunda gözden geçirilerek, beklentilerin önceki tahminlerden farklı olması durumunda, değişiklik(ler) "*TMS 8 Muhasebe Politikaları, Muhasebe Tahminlerindeki Değişiklikler*

²⁴⁰ Marşap , s.134

²⁴¹ Marşap , s.134

ve *Hatalar*” Standardı uyarınca muhasebe tahmininde değişiklik olarak muhasebeleştirilir(TMS16.51).

Varlığın amortismanına tabi tutulacak tutarı, varlığın *hurda değeri* indirildikten sonra bulunmaktadır. Uygulamada *hurda değer* genelde önemsiz olarak kabul edilmekte ve gözardı edilmektedir. Ancak bu kavram standartta açıklanmıştır. Tarihi maliyetin kullanılması durumunda, “*hurda değer*”; faydalı ömrün sonunda, varlığın beklenen değerinin para birimi cinsinden ifadesidir²⁴².

3.6.6.3.Yararlı Ömrün tayin edilmesinde gözönünde bulundurulacak hususlar

Kullanılan amortisman yöntemine bakılmaksızın, varlığın tahmin edilen faydalı ömrü dönemler itibariyle revize edilmelidir. Tahmin edilen faydalı ömürde değişiklik, geçmişte hesaplanan ve kayıt edilen amortisman tutarlarını etkilememeli ve değişikliğin yapıldığı dönem ve sonraki dönemlere uygulanmalıdır²⁴³.

Varlığın *yararlı ömrü* işletmenin varlıktan beklediği faydaya göre belirlenir. İşletmenin varlık yönetimi politikası, varlıkların belirli bir süre ya da gelecekteki ekonomik yararlarının belirli oranda tüketilmesinden sonra elden çıkarılmasını gerektirebilir. Bu nedenle, **bir varlığın yararlı ömrü ekonomik hizmet süresinden kısa olabilir.** Bir varlığın yararlı ömrünün tahmini, işletmenin benzer varlıklara ilişkin tecrübelerine dayanan bir takdir meselesidir.

Bir varlığın yararlı ömrünün belirlenmesinde aşağıdaki tüm faktörler dikkate alınır(TMS16.56):

- Varlığın beklenen kullanımı. Kullanım varlığın beklenen kapasitesine ya da fiziksel üretimine bağlı olarak değerlendirilir.
- Beklenen fiziksel aşınma ve yıpranma. Beklenen fiziksel aşınma ve yıpranma, varlığın kullanıldığı vardiya sayısı, bakım onarım programı ve

²⁴² Başak Ataman Akgül, “Maddi Duran Varlıkların Amortismanına İlişkin Uluslar arası Muhasebe Standardında yer alan Düzenlemeler ve Türk Vergi Mevzuatı ile Karşılaştırılması”,Mali Çözüm, 2004,s.91-101

²⁴³ Akgül Ataman B, s.91-101

varlığın atıl kaldığı zamanlardaki tamirat ve bakım gibi operasyonel faktörlere bağlıdır.

- Üretimdeki değişiklikler veya gelişmeler veya varlığın ürettiği ürün veya hizmetin pazar talebindeki değişiklikler nedeniyle teknik ya da ticari değer yitirme.
- İlgili kiralama işlemlerinin geçersiz olacağı tarihler gibi, varlığın kullanımındaki yasal ya da benzeri kısıtlamalar.

3.6.6.4. Amortisman Yöntemleri

Amortisman yönteminin seçimi ve amortisman tabi varlıkların yararlı ömürlerinin belirlenmesi işletmelerin takdirine bırakılmıştır²⁴⁴.

Bir varlığın amortisman tabi tutarının yararlı ömrü boyunca sistematik olarak dağıtmak için çeşitli amortisman yöntemleri kullanılabilir²⁴⁵. Bu yöntemler doğrusal amortisman yöntemi, azalan bakiyeler yöntemi, ve üretim miktarı yöntemlerini içerir. (TMS16.62)

Doğrusal amortisman yönteminde; varlığın kalıntı değeri değişmediği sürece, amortisman gideri yararlı ömrü boyunca sabittir.

Azalan bakiyeler yönteminde; amortisman gideri yararlı ömür boyunca azalır.

Üretim miktarı yönteminde; beklenen kullanım ya da üretim miktarı üzerinden amortisman ayrılır.

Bir varlığa uygulanan amortisman yöntemi en azından, her hesap döneminin sonunda gözden geçirilir. Varlığın gelecekteki ekonomik yararlarının beklenen tüketim modelinde önemli bir değişiklik olması durumunda yöntem, değişmiş olan modeli yansıtacak şekilde değiştirilir. Böyle bir değişiklik, TMS 8 uyarınca muhasebe tahminindeki bir değişiklik olarak muhasebeleştirilir(TMS16.61).

²⁴⁴ Sipahi B, s.161

²⁴⁵ Yükçü, İçerli, s.24

3.6.7.Finansal Durum Tablosu (*Bilanço dışı*) bırakma

Bir maddi duran varlık kaleminin defter değeri aşağıdaki durumlarda finansal durum tablosu (*bilanço*) dışı bırakılır(TMS16.67):

- Elden çıkarıldığında veya,
- Kullanımından ya da elden çıkarılmasından gelecekte ekonomik yarar beklenmediği durumlarda.

Bir maddi duran varlık kaleminin finansal durum tablosu (*bilanço*) dışı bırakılmasından doğan kazanç veya kayıp ilgili kalem bilanço dışı bırakıldığında (TMS 17 farklı şekilde satış ve geri kiralama işlemi gerektirmedikçe) gelir tablosu ile ilişkilendirilir. Kazançlar, hasılat olarak sınıflandırılmaz.(TMS16.68)

Ancak, başkalarına kiralanmak amacıyla elinde bulundurmakta olduğu maddi duran varlıklarını normal faaliyet akışı içerisinde düzenli olarak satmakta olan bir işletme, bu gibi varlıkların kiralanma amacı sona erdiği ve ilgili varlıklar satış amaçlı elde tutulan varlık haline geldiğinde(TFRS 5), bu varlıkları defter değerleri üzerinden stoklara aktarır.

Bir maddi duran varlık kaleminin elden çıkarılması çeşitli yollarla (satış, finansal kiralama veya bağış) gerçekleşebilir. Bir maddi duran varlığın elden çıkarma tarihinin belirlenmesinde, TMS 18'de yer alan işletme mallarının satışından sağlanan hasılatın muhasebeleştirilmesine ilişkin kriterler uygulanır. Satıp geri kiralama işlemi yoluyla elden çıkarmalarda TMS 17 uygulanır.

3.6.8.M.S.U.G.T Uyumlaştırması

Tablo 3.6.1. de özetlendiği üzere VUK ve TMS arasındaki en önemli farklılık yararlı ömür ile ilgilidir:

Bu farklılıkları ana hatları ile aşağıdaki biçimde ifade etmek mümkündür²⁴⁶:

- Standart, yararlı ömürlerin belirlenmesini işletmeye bırakmaktadır.

²⁴⁶ Marşap, s.154

- VUK’ da mükelleflerin uygulayabilecekleri iki amortisman hesaplama yöntemi bulunmaktadır:

- Normal amortisman yöntemi (VUK md. 315)
- Azalan bakiyeler yöntemi (VUK Mükerrer Md. 315)

- **Normal amortisman yönteminde**, mükellefler amortismanına tabi iktisadi kıymetlerini Maliye Bakanlığı tarafından tespit ve ilan olunan faydalı ömür ve oranlar üzerinden itfa ederler²⁴⁷. Bu yöntem doğrusal veya sabit yöntem olarak da ifade edilir. Normal amortisman yönteminde iktisadi kıymetin maliyet değeri ya da amortismanına tabi değeri onun faydalı ömrüne eşit tutarlarda dağıtılmaktadır. Daha öncede ifade edildiği gibi Maliye Bakanlığı tarafından tespit ve ilan olunmuş faydalı ömür ya da amortisman oranlarının dışına çıkılması halinde; yani, fazla ayrılmış veya döneminde ayrılmamış olan amortismanların kanunen kabul edilmeyen gider olarak matraha eklenmesi gerekmektedir.

- **Azalan bakiyeler yönteminin** uygulanma biçimi VUK mükerrer 315. Maddesinde aşağıdaki gibidir²⁴⁸:

Her yıl, üzerinden amortisman hesaplanacak değer, evvelce ayrılmış olan amortismanlar toplamının tenzili suretiyle tespit olunur.

Bu usulde uygulanacak amortisman oranı % 50’yi geçmemek üzere normal amortisman oranının iki katıdır. Bu usulde amortisman süresi normal amortisman nispetlerine göre hesaplanır. Bu sürenin son yılına devreden bakiye değer, o yıl tamamen yok edilir.

- Standartta yararlı ömrün değişen şartlara göre revize edilebileceği ifade edilmektedir. VUK’ nda maddi duran varlık için listede belirlenen yararlı ömrün

²⁴⁷ Marşap, s.152

²⁴⁸ Marşap, s.153

değiştirilmesine izin verilmemektedir. Böyle bir değişiklik ancak olağanüstü durumlarda fevkalade amortisman uygulaması ile kısmen mümkün olabilir²⁴⁹.

- Vergi Kanunları ile TMS arasındaki farklılıkların izahından sonra Tek düzen Muhasebe Hesap Planındaki farklılığa değinecek olursak; Maddi duran varlıklarda “*TMS 36 Varlıklarda Değer Düşüklüğü Karşılığı*” standardı kapsamında dönem sonlarında yapılacak değerlendirme işlemi sonucunda ortaya çıkan değer düşüklüğü için karşılık ayrılması gerekmektedir. Söz konusu değer düşüklüklerinin izlemek üzere , ayrı bir hesap açmak için boş kod bulunmadığından, “**257- Birikmiş Amortisman**” hesabının kapsamı genişletilerek değer düşüklüğü karşılık tutarlarının da bu hesapta izlenmesinin uygun olacağı düşünülmüştür. Bu nedenle hesabın isminin “**Birikmiş Amortismanlar ve Değer Düşüklüğü Karşılığı**” olarak değiştirilmesi önerilmektedir²⁵⁰.

- Yeniden değerlendirme sonucu artış sağlanmışsa **522 –Yeniden Değerleme Değer Artış Fon’** una kaydedilecektir²⁵¹.Değer artış farkları doğrudan geçmiş yıl kârlarına aktarılır (TMS.16, m. 41)²⁵².Maddi duran varlıkların muhasebe standartlarına göre yeniden değerlemesinden kaynaklanan değer artışları ile Vergi Usul Kanunu’ndaki değerlendirme hükümlerine göre yapılan değerlendirme işlemindeki değerlendirme artışları arasındaki farklar için “TMS 12 - Gelir Vergileri Standardı”na göre ertelenmiş vergi etkisi hesaplanır ve özkaynaklardaki değer artışı hesabından indirilir (TMS.16, m. 42).

- Standartta yararlı ömrün belirlenmesi süre bazlı olabileceği gibi faaliyet bazlı da olabilir. VUK’ da yararlı ömürler tamamen süre bazlıdır. Bu nedenle standarda göre faaliyet bazlı bir yararlı ömür seçilmesi durumunda faaliyetin durdurulduğu dönemde amortisman tutarı sıfır olabilir. VUK’ da ise böyle bir durum söz konusu değildir²⁵³.

²⁴⁹ Marşap, s.154

²⁵⁰ Akdoğan,Sevilengül, “TMS ve TFRS Uygulamalarının Tek düzen Hesap Planı Üzerine Etkileri ve Öneriler,s.227

²⁵¹ Hüseyin Fırat, Veysel Karani Palak, “TMS ve VUK açısından Maddi Duran Varlıklarda Değerleme”, Mali Çözüm,s:87,2008,s.92

²⁵² Fırat ,Palak, s.92

²⁵³ Marşap , s.154

Tablo 3.6.1: Maddi Duran Varlıklar, VUK ve TMS 16 kıyaslaması

Kriter	Açıklama	VUK	TMS-16
Amortisman ayırmanın temel şartları	Aktife Kayıtlı Olma	Var	Var
	Kullanılma Şartı	Envantere dahil ve kullanıma hazır olma şartı	Kullanıma hazır olma şartı var.Şatış amaçlı kullanımdan çekilenler için durdurulur.
	Bir yıldan uzun ömür	Var	Var
	Faydalı ömürde sınırlı	Var	Var
	Belli bir tutar	Var	Yok(işletmeye bırakılmış)
	Ekonomik ve teknik bütünlük	Var	Var
Amortisman tabii tutarın belirlenmesi	Maliyet değeri	Evet	Evet(Kalıntı değeri yok ise)(Yeniden değerlendirme modeli seçilmiş ise gerçeğe uygun değer)
	Kalıntı değeri	Yok	Amortisman tabii tutar bulunurken düşülür.
	Varlığın elde edilmesindeki vade farkı	Dahil	Dahil değil
	Varlığın elde edilmesi için yapılan finansman gideri	Dahil(Aktife alındıktan sonraki finansman giderinin varlık maliyetine eklenmesi isteğe bağlı)	Özellikli varlıklar için aktife alınmaya kadar olanlar söz konusu olabilir.(TMS-23)
	MDV değeri düşüklüğü zararı	Yok	Var (Amortisman tabii tutarı etkiler)
	Varlığı önemli parça veya bileşenlerine ayırma	Yok (Amortisman listesi esas alınır)	Var
	Yararlı ömrü veya fonksiyonelliği artıran sonraki dönem harcamaları	Dahil	Dahil değil
Yararlı Ömür	Yararlı ömrün tespiti	Maliye Bakanlığı belirler	İşletme belirler
	Yararlı ömür tahmininde değişme	İşletme için böyle bir tahmin söz konusu değildir.	Dikkate alınmalıdır.Geçmişle ilgili düzeltmeye gidilmez.
	belirlenmesi	Yoktur	Mümkündür
Amortisman yöntemleri ve seçimi	Normal amortisman yöntemi	Var	Var
	Azalan Bakiyeler Yöntemi	Var(Uygumla şekli belli)	bırakılmış)
	Üretim Miktarı Yöntemi	Yok	Var
	Fevkalade amortisman uygulaması	Var(otoritelere bağlı)	Mümkün (değer düşüklüğü)
	Yöntem seçimi	Serbest	Serbest değil (varlığın gelecekteki ekonomik yararlarının tüketim modelini yansıtabilecek şekilde yöntemin seçilmesi gerekir)
	Yöntem değiştirme	Azalan Bakiyeler yönteminden normal amortisman yöntemine geçiş yapılabilir.	Tüketim modelindeki değiştirmeye bağlı olarak yapılması gereklidir.
Diğer	Satın alınan dönem için kıst.amortisman uygulaması	konusu.Son yıl kural bozulmaktadır.	Yapılmalı.
	Envantere önce satılan varlıklar için kıst.amortisman uygulaması	Tartışmalı(Envantere bulunma şartı açısından)	Yapılmalı.
	Dönemindeki ayrılmayan amortismanın sonraki dönemlerde gider yazılması	Mümkün değil	

Kaynak: Beyhan Marşap, “Maddi Duran Varlıklarda Amortisman Uygulaması ve Yararlı Ömrün Belirlenmesi”,VI.ASSMO Muhasebe Uygulamaları ve Vergi Mevzuatı Sempozyumu ,Antalya,2008,s.153

Uygulama 1²⁵⁴:77

Aşağıdaki örneğimiz, yeniden değerlendirme sonrası değer tespitine dair bir örnektir.

İşletme 31.12.2007 itibariyle net defter değeri 100.000 TL olan bir makineye sahiptir. Üretim hattını oluşturan makinelerin ekonomik ömürlerinin tamamlanmasına 5 yıl kalmıştır. İşletme yönetimi yine 31.12.2007 tarihi itibariyle bu makineyi elden çıkarmak istemesi durumunda toplam 45.000 TL elde edebileceğini tespit ettirmiştir. Dolayısıyla işletmenin bu makine için değer düşüklüğü testi yapma gerekliliği mevcuttur.

İşletme bu makine için değer düşüklüğü testi yaparken bu makineden kalan ömrü boyunca ürettiği ürünlerin satışından elde etmeyi beklediği gelir tutarları ile ve işletmenin bu gelirleri elde etmek için katlanması gereken maliyetleri aşağıdaki şekilde bütçelemiştir:

Yıllar	Bütçelenmiş Gelirler	Bütçelenmiş Giderler
2008	30.000	25.000
2009	70.000	50.000
2010	60.000	45.000
2011	45.000	32.000
2012	40.000	27.000
Toplam	245.000	179.000

Öncelikle işletme 5 yıl boyunca elde etmeyi beklediği gelirlerin ve katlanmayı beklediği giderlerin bugünkü değerlerinden hareketle 5 yıl boyunca kendisine gelecek net nakit akımlarının bugünkü değerlerini bulmak durumundadır.

²⁵⁴ Sipahi, s.169

Yıllar	Beklenen Gelir	Giderler	Net Nakit Akışları	Net Bugünkü Değer Faktörü	Net Bugünkü Değer
2006	30.000	25.000	5.000	0,92593	4.629,63
2007	70.000	50.000	20.000	0,85734	17.146,78
2008	60.000	45.000	15.000	0,79383	11.907,48
2009	45.000	32.000	13.000	0,73503	9.555,39
2010	40.000	27.000	13.000	0,68058	8.847,58
Toplam	245.000	179.000	66.000		52.087,00

**Hesaplamaya dahil olan giderler işletmenin nakit olarak katlandığı giderlerden oluşmaktadır. Amortisman giderleri bir nakit olmayan gider türü olduğu için giderler toplamına dahil edilmemiştir. Ayrıca tablodaki değerler yuvarlanmıştır.*

*** Faiz oranı % 8 olarak alınmıştır.*

Net nakit akışlarının bugünkü değeri 52.087 TL' dir.Bu aşamadan sonra işletme bir karşılaştırma işlemi ile karşı karşıyadır.Makinelerin net defter değeri (DD) = 100.000 TL makinelerin satılması halinde elde edilecek tutar (PD) = 45.000 TL,Makineden elde edilecek net nakit akışları (NBD) = 52.087 TL

DD > NBD > PD olduğundan, gerçeğe uygun değer olarak kullanım değeri ile piyasa değerinden büyük olanı geri kazanılabilir tutar olan 52.087 TL ye düşürülmelidir.100.000 – 52.087 = 47.913 TL maddi duran varlık değer düşüklüğü olarak dönemin gelir tablosu ile ilişkilendirilmelidir.

Uygulama 2²⁵⁵

Aşağıdaki örneğimiz *değer artışına* dair bir örnektir.

31.12.2004 tarihinde maliyeti 15.000 TL ve birikmiş amortismanı 9.000 TL olan makinenin makul değeri 6.600TL'dir.Makul değeri baz alarak gerekli yeniden değerlendirme kayıtlarını yapınız.

²⁵⁵ Ataman, Gökçen, Çakıcı, s.157.

Çözüm:

Kayıtlı Değer: $15.000 - 9.000 = 6.000$

Yeniden Değerleme Oranı = Makul Değer $6.600 /$ Kayıtlı Değer $6.000 = 1.1$

Yeniden Değerlenmiş Makine Değeri = $15.000 \times 1.1 = 16.500$

Yeniden Değerlenmiş Birikmiş Amortisman = $9.000 \times 1.1 = 9.900$

253 TESİS MAKİNE VE CİHAZLAR	1.500	
257 BİRİKMİŞ AMORTİSMAN		900
522 MDV.YEN.DEĞ.ARTIŞLARI		600

Uygulama 3²⁵⁶:

2003 yılında alınan ve maliyet bedeli 10.000 TL olan makinaların faydalı ömrü 5 yıl olup, 20% oranında amortisman tabii tutulmaktadır. 31.12.2005 tarihi itibarıyla ayrılan birikmiş amortisman tutarı 4000 TL dir. 31.12.2005 tarihi itibarıyla yapılan değerlendirme sonucunda makinelerin değerinde düşme meydana geldiği ve makinelerin değerinin 4000 TL olduğu hesaplanmıştır. Bu durumda ayrılması gereken karşılık tutarı, aşağıdaki gibidir.

Maliyet Bedeli	: 10.000 TL
Birikmiş amortisman(-)	: (4000)
Net Değer	: 6000
Makinenin yeniden değerlendirme tutarı	: 4000
Değer düşüklüğü tutarı	: 2000

²⁵⁶ Akdoğan, Sevilengül, "Tek düzen Muhasebe Sistemi Uygulaması", s.340

-----/-----	
654 KARŞILIK GİDERLERİ	2.000
654.50 Maddi Duran Varlık Değer Azalış Zararları	
257 BİRİKMİŞ AMORTİSMAN VE	2000
DEĞER DÜŞÜKLÜĞÜ	
257.93 Tesis-makine cihaz değer düşüklüğü	

İzleyen dönemde ayrılacak amortisman gideri tutarı faydalı ömür 3 yıl kaldığına göre $1/3 = 33,3\%$ oranında olacaktır.

3.7.TMS 38 - MADDİ OLMAYAN DURAN VARLIKLAR

3.7.1.Standardın Amacı ve Kapsamı

Bu Standardın Amacı ve Kapsamı başka bir Standartta özel hüküm bulunmayan maddi olmayan duran varlıklarla ilgili muhasebeleştirme yöntemlerini belirlemektir.

Bu Standart, *aşağıdakiler hariç tüm maddi olmayan duran varlıkların muhasebeleştirilmesinde uygulanır(TMS38.2):*

- Başka bir Standardın kapsamına giren maddi olmayan duran varlıklar;
- "TMS 32 Finansal Araçlar: Sunum" Standardında tanımlanan finansal varlıklar;
- Araştırma ve değerlendirme varlıklarının muhasebeleştirilmesi ve ölçümü (TFRS 6 Maden Kaynaklarının Araştırılması ve Değerlendirilmesi); ve
- Madenler, petrol, doğal gaz ve benzeri yenilenemeyen kaynakların geliştirilmesi ve çıkarılmasına ilişkin harcamalar.

Diğer bir Standardın belli türde bir maddi olmayan duran varlığa ilişkin muhasebeleştirme yöntemini tanımlamış olması durumunda, işletme, bu Standart yerine söz konusu Standardı uygular.

Örneğin, bu Standart aşağıdakilere uygulanmaz(TMS38.3):

- TMS 2 Stoklar ve TMS 11 İnşaat Sözleşmeleri.
- Ertelenmiş vergi varlıkları (TMS 12).
- "TMS 17 Kiralama İşlemleri" Standardı kapsamındaki kiralamalar.
- Çalışanlara sağlanan faydalardan doğan varlıklar (TMS 19).
- TMS 32'de tanımlandığı şekliyle finansal varlıklar. Bazı finansal varlıkların muhasebeleştirme ve ölçme esasları "TMS 27 Konsolide ve Bireysel Finansal Tablolar", "TMS 28 İştiraklerdeki Yatırımlar" ve "TMS 31 İş Ortaklıklarındaki Paylar" Standardı kapsamındadır.
- Bir işletme birleşmesinde elde edilen şerefiye (TFRS 3).
- "TFRS 4 Sigorta Sözleşmeleri" Standardı kapsamındaki, sigortacının sigorta sözleşmelerinden doğan haklarından kaynaklanan ertelenmiş elde etme maliyetleri ve maddi olmayan duran varlıklar.
- "TFRS 5 Satış Amaçlı Elde Tutulan Duran Varlıklar ve Durdurulan Faaliyetler" Standardına göre, satış amaçlı elde tutulan olarak sınıflandırılan maddi olmayan duran varlıklar.

Bazı maddi olmayan duran varlıklar; kompakt disk (bilgisayar yazılımı olması durumunda), yasal belge (lisans ya da patent durumunda) ya da film gibi fiziksel cisimlerin içinde ya da üzerinde yer alabilir. İşletme, maddi olan ve olmayan unsurlar içeren bir varlığın, "TMS 16 Maddi Duran Varlıklar" Standardına göre mi, yoksa maddi olmayan duran varlık olarak bu Standarda göre mi ele alınması gerektiğine karar verirken, hangi unsurun daha önemli olduğuna ilişkin olarak muhakemede bulunur. Örneğin, özel bir bilgisayar yazılımı olmadan çalışmayan bilgisayar kontrollü bir

makine için, ilgili yazılım, söz konusu donanımın önemli bir parçasıdır ve maddi duran varlık olarak değerlendirilir. Bilgisayarın çalışma sistemi için de aynısı geçerlidir. Yazılımın, ilgili donanımın ayrılmaz bir parçası olmaması durumunda, **bilgisayar yazılımı maddi olmayan duran varlık olarak değerlendirilir(TMS38.4).**

Bir finansal kiralama, kiralama konusu varlık maddi ya da maddi olmayan duran varlık olabilir. İlk muhasebeleştirilmeden sonra, kiracı, finansal kiralama konusu maddi olmayan duran varlığı bu Standarda göre muhasebeleştirir.

Lisans sözleşmelerinde yer alan sinema filmleri, video kayıtları, oyunlar, el yazmaları, patent ve telif hakları gibi kalemlerle ilgili haklar TMS 17'nin kapsamı dışında tutulmuş ve bu Standardın kapsamına alınmıştır(TMS38.6).

3.7.2.Standarda ait Kavramlar

Bu Standartta geçen kavramlar şöyledir(TMS38.8):

İtfa; maddi olmayan duran varlığın amortismanına tabi tutarının, yararlı ömrü boyunca sistematik olarak dağıtılmasını ifade eder. Diğer bir tanımla; Maddi olmayan duran varlıklara ilişkin maliyetlerin gider yazılmasıdır²⁵⁷.

Varlık; geçmişteki bazı olayların sonucu olarak işletme tarafından kontrol edilen ve işletmeye gelecekte ekonomik yarar sağlaması beklenen bir kaynaktır.

Defter değer; bir varlığın birikmiş amortisman ve birikmiş değer düşüklüğü zararları indirildikten sonra finansal durum tablosunda (*bilançoda*) muhasebeleştirilen tutarıdır.

Maliyet; bir varlığın elde edilmesinde veya inşasında ödenen nakit veya nakit benzerlerini veya verilen diğer bedellerin gerçeğe uygun değerini veya belli durumlarda, ilk muhasebeleştirme sırasında ilgili varlığa atfedilen bedeli ifade eder .

Amortismanına tabi tutar; bir varlığın maliyetinden veya maliyet yerine geçen diğer tutarlardan kalıntı değerini düşülmesiyle bulunan tutarı ifade eder.

²⁵⁷ Sami Karacan, "Muhasebe Dönemsonu İşlemleri-TDMS VE TMS ile Uyumlu", Umuttepe Yayınları, İzmit, 2009, s.124

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

İşletmeye özgü değer; işletmenin varlığın devamlı kullanımı ve yararlı ömrünün sonunda elden çıkarılması veya bir yükümlülüğün ödenmesi sırasında oluşması beklenen nakit akışlarının bugünkü değerini ifade eder.

Varlığın gerçeğe uygun değeri; karşılıklı pazarlık ortamında, bilgili ve istekli gruplar arasında bir varlığın el değiştirmesi ya da bir borcun ödenmesi durumunda ortaya çıkması gereken tutardır.

Değer düşüklüğü zarar; bir varlığın defter değerinin geri kazanabilir tutarını aşan kısmını ifade eder.

Araştırma; yeni bir bilimsel ya da teknik bir bilgi ve anlayış kazanma amacıyla üstlenilen özgün ve planlı incelemedir.

Bir maddi olmayan duran varlığın kalıntı değeri; işletmenin, varlığın halihazırda beklenen yararlı ömrünün ve yaşının sonuna gelmiş olması durumunda, bu varlığı elden çıkarmasından elde edeceği tahmin edilen tutardan tahmini elden çıkarma maliyetleri düşüldükten sonra kalan tutardır.

3.7.3.Maddi Olmayan Duran Varlıkları Aktifleştirme Koşulları

İşletmeler sıklıkla kaynak tüketir veya bilimsel ya da teknik bilgi, yeni süreç veya sistemlerin tasarım ve uygulanması, lisans, fikri mülkiyet hakları, piyasa bilgisi ve markalar (marka isimleri ve yayın hakları dahil) gibi maddi olmayan kaynakların elde etme, geliştirme, bakım veya iyileştirilmesi sırasında çeşitli borçlar yüklenirler.

*Bu geniş kapsamlı başlıklar altındaki kalemlerin yaygın örnekleri*²⁵⁸;

Haklar,

Patentler,

²⁵⁸ Örtgen, Kaval, Karapınar, s.590

Lisanslar

Marka

İsim Hakkı ve Ünvanlar,

Telif Hakkı,

Bilgisayar Programları,

Geliştirme Giderleri,

Fakat aşağıda belirtilen başlıklar maddi duran varlık kapsamında değildir²⁵⁹:

Şerefiye,

Kuruluş ve Örgütlenme Giderleri,

Araştırma Giderleri,

Reklam Harcamaları,

Eğitim Harcamaları..

Standardın 48.maddesinde, “İşletme içi yaratılan şerefiye, varlık olarak muhasebeleştirilmez” denmektedir.

Bu Standardın kapsamı içindeki bir kalem maddi olmayan duran varlık tanımına uymaz ise, onu elde etmek ya da işletme içinde yaratmak için katlanılacak harcamalar, oluştukları anda gider olarak muhasebeleştirilir(TMS38.10).

İlgili kalemin bir işletme birleşmesi sırasında elde edilmiş olması durumunda, söz konusu kalem, elde etme tarihinde muhasebeleştirilen şerefiyenin bir parçasını oluşturur.

Bir kalemin maddi olmayan varlık olarak kabul edilebilmesi için) genel olarak aşağıdaki kavramları kapsamalıdır(TMS38.21)²⁶⁰;

➤ İlgili varlık üzerinde kontrolün bulunması ve gelecekte elde edilmesi beklenen bir ekonomik faydanın varlığı,

²⁵⁹ Örtten,Kaval,Karapınar,s.590

²⁶⁰ Barış Sipahi, “TMS 38-Maddi Olmayan Duran Varlıklar”, Volkan Demir, “Seçilmiş Türkiye Muhasebe Standartları”,İstanbul, İSMMMO Yayınları,2009,s.174

- Varlığın maliyetinin güvenilir şekilde ölçülebilmesi, gerekmektedir.

Maddi olmayan duran varlık olma şartlarını daha spesifik olarak sıralamamız gerekirse aşağıdaki başlıklarda detaylandırmamız gerekecektir.

3.7.3.1.Belirlenebilirlik

Belirlenebilirlik, Maddi olmayan duran varlık tanımı, maddi olmayan duran varlığın şerefiyeden ayrı olarak belirlenebilmesini gerektirir. 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(TMS38.11).

Bir varlığın belirlenebilir olması için(TMS38.12);

- *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
- *İlgili hakların işletmeden ya da diğer haklar ve yükümlülüklerden ayrılabilmesi veya devredilebilmesine bakılmaksızın, sözleşmede yer alan haklardan ya da diğer yasal haklardan kaynaklanması.*

3.7.3.2. Kontrol Edilebilirlik

Bir işletmenin maddi olmayan duran varlığın gelecekteki ekonomik yararlarını kontrol etme kapasitesi, normal olarak, bir hukuk mahkemesinde uygulanması zorlanabilen yasal haklardan kaynaklanır. Yasal hakların olmadığı durumlarda, söz konusu gücün varlığını göstermek daha zordur(TMS38.13).

3.7.3.3.Gelecekteki Ekonomik Yarar

Maddi olmayan duran varlıktan beklenen gelecekteki ekonomik yararlar; ürün ve hizmet satışından sağlanan geliri, maliyet tasarruflarını ya da işletme tarafından

varlıkların kullanımından kaynaklanan diğer yararları içerebilir. Örneğin, üretim sürecinde fikri mülkiyet haklarının kullanımı gelecekteki gelirleri arttırmak yerine gelecekteki üretim maliyetlerini düşürebilir(TMS38.17)

3.7.4.Maddi Olmayan Duran Varlığın Aktifleştirilmesi

3.7.4.1. İşletme İçi Yaratılan Maddi Olmayan Varlıklar

İşletme içi yaratılan bir maddi olmayan duran varlığın muhasebeleştirilebilmesi için gerekli kriterleri sağlayıp sağlamadığının değerlendirilmesinde, işletme ilgili varlığın oluşumunu şu safhalara ayırır²⁶¹:

- Araştırma safhası,
- Geliştirme safhası.

*Araştırma Safhası*²⁶²; Araştırma; yeni bir bilimsel ya da teknik bir bilgi ve anlayış kazanma amacıyla üstlenilen özgün ve planlı incelemedir. Araştırma faaliyetleri; yeni bilgi elde edilmesine yönelik faaliyetler, araştırma bulguları ve malzeme, aygıt, ürün, süreç, sistem veya hizmetler için alternatif araştırması, yeni veya geliştirilmiş malzeme, aygıt, ürün, süreç, sistem veya hizmetlerin olası alternatiflerinin oluşturulması, tasarlanması, değerlendirilmesi ve nihai seçimi şeklinde olabilir.

İşletme içi bir projenin araştırma safhasında, işletmenin gelecekte ekonomik yararlar sağlayacak bir maddi olmayan duran varlığın mevcudiyetini göstermesi mümkün değildir. Bu nedenle, araştırma harcamaları gerçekleştiklerinde gider olarak muhasebeleştirilir. (TMS38.55)Dolayısıyla araştırmadan kaynaklanan herhangi bir maddi olmayan duran varlığın aktifleştirilmesi, mümkün değildir. Bir işletmenin, bir maddi olmayan duran varlık yaratılmasına ilişkin işletme içi bir projenin araştırma safhasını geliştirme safhasından ayırt edememesi durumunda, söz konusu projeye ilişkin harcamaları sadece araştırma safhasında yapılmış gibi dikkate alınır(TMS38.53).

²⁶¹ Barış Sipahi, “TMS 38-Maddi Olmayan Duran Varlıklar”, ”, Volkan Demir(Ed.), “Seçilmiş Türkiye Muhasebe Standartları”,İstanbul, İSMMM Yayınları,2009,s.174

²⁶² Sipahi, s.175

*Geliştirme Aşaması*²⁶³; Sadece ve sadece, aşağıdaki koşulların tamamının varlığı halinde, geliştirmeden kaynaklanan maddi olmayan duran varlıklar muhasebeleştirilir(TMS38.57):

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

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

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

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

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

Maddi Olmayan Duran Varlığı Oluşturan Maliyetler:

İşletme içi yaratılan maddi olmayan duran varlığın maliyeti, yönetim tarafından amaçlanan şekilde çalışabilmesi için ilgili varlığın yaratılması, üretilmesi ve hazırlanmasında gerekli olan ve varlıkla doğrudan ilişkilendirilebilen maliyetlerin tümünü içerir.

*Maddi Olmayan Duran Varlıkla doğrudan ilişkilendirilebilen maliyetlere ilişkin örnekler aşağıdaki gibidir*²⁶⁴ (TMS38.66):

²⁶³Metin Saban ve Murat Genç , “Araştırma ve Geliştirme Faaliyetlerinin –IAS38 ,Maddi Olmayan Duran Varlıklar Kapsamında Muhasebeleştirilmesi”, Mali Çözüm,s:70,2005,s.127

²⁶⁴ Mahmut Yardımcıoğlu , “Araştırma-Geliştirme Harcamalarının ve Maddi Olmayan Duran Varlıkların TMS-38 ,Tek düzen Muhasebe Sistemi ve SPK Tebliğine Göre Muhasebeleştirme İşlemlerinin Karşılaştırılması”,Mali Çözüm,sayı:85,2008,s.48

- Maddi olmayan duran varlığın oluşturulmasında kullanılan veya tüketilen malzeme ve hizmet maliyetleri,

- Maddi olmayan duran varlığın oluşturulmasından kaynaklanan çalışanlara sağlanan faydalara ilişkin maliyetler (TMS 19 Çalışanlara Sağlanan Faydalar Standardında belirtildiği biçimde),

- Yasal hakkın tesciline yönelik ödemeler,

- Maddi olmayan duran varlığın oluşturulmasında kullanılan patent ve lisansların itfa payları,

- İşletme içi yaratılan markalar, ticari başlıklar, yayın hakları, müşteri listeleri ve benzer nitelikteki kalemler, maddi olmayan duran varlık olarak muhasebeleştirilmez.

Gerçekleştiği anda gider olarak muhasebeleştirilen harcamalarla ilgili diğer örnekler şunlardır(TMS38.69):

- *Kuruluş ve Teşkilatlanma Giderleri;* "TMS 16 Maddi Duran Varlıklar" Standardı uyarınca bir maddi duran varlık kaleminin maliyetine dahil edilmiş olmadıkça, faaliyete başlanmasına ilişkin harcamalar (başlangıç maliyetleri gibi).

- Başlangıç maliyetleri, bir tüzel kişiliğin oluşturulması için yapılan yasal ve sekreteryä türü maliyetler, yeni bir tesis veya işyeri açmak için yapılan harcamalar veya yeni faaliyetlerin başlatılması, yeni ürün veya süreçlerin oluşturulması için yapılan harcamalar gibi kuruluş maliyetlerinden oluşabilir.

- Eğitim faaliyetlerine ilişkin harcamalar.

- Reklam ve promosyon faaliyetlerine ilişkin harcamalar.

- Bir işletmenin kısmen veya tamamen yerinin değiştirilmesi veya yeniden yapılandırılmasına ilişkin harcamalar.

Ayrı Olarak Elde Edilen Maddi Olmayan Duran Varlıkların Muhasebeleştirilmesi (TMS38.27)

Ayrı olarak elde edilen bir maddi olmayan duran varlığın maliyeti aşağıdakilerden oluşur:

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

Varlıkla doğrudan ilişkilendirilebilen maliyetlere ilişkin örneklere aşağıda yer verilmiştir(TMS38.28):

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

3.7.4.2. Maddi Olmayan Duran Varlıklar İçin Sonraki Dönemlerde Yapılan Değerleme

Maddi olmayan duran varlıkları için sonraki dönemlerde yapılan değerlemede *maliyet yöntemini veya yeniden değerlendirme yöntemini* seçer. Bir maddi olmayan duran varlığın yeniden değerlendirme yöntemine göre muhasebeleştirilmesi durumunda, sınıfındaki diğer tüm varlıklar da, aktif bir piyasalarının bulunmaması durumu söz konusu olmadığı sürece, yine aynı yöntemle göre muhasebeleştirilir. Standardın 75 ila 79.maddeleri yeniden değerlemenin sıklığı, yöntemleri hakkında uygulayıcılara bilgi sunmaktadır. Maddi olmayan duran varlıklar için sonraki dönemlerde yapılan değerlendirme işlemleri TMS 16 Maddi Duran Varlıklar standardında yapılan açıklamalar ile paraleldir.

3.7.5. Maddi Olmayan Duran Varlıklarda İtfa

TMS 38 sınırlı yararlı ömre sahip maddi olmayan duran varlıklar için kullanılacak itfa süresini ve yöntemlerini belirtir. Standardın 97 ve 99.maddeleri itfa yöntemine ait açıklamaları içerir.

İtfa süresinin belirlenmesi ve sınırları aşağıda izah edilmiştir²⁶⁵:

- Sınırlı yararlı ömre sahip bir maddi olmayan duran varlığın itfaya tabi tutarı yararlı ömrü boyunca sistematik olarak dağıtılır.
- İtfa işlemi, varlığın kullanıma hazır olduğu yani yönetimin amaçladığı şekilde faaliyet gösterebilmesi için gereken konum ve durumda olduğunda başlatılır.
- İtfa işlemi varlığın satış amaçlı elde bulundurulduğu tarihten önce sınıflandırıldığı tarih ile varlığın elden çıkarıldığı tarihten erken olanı itibariyle durdurulur.

3.7.5.1.İtfa yöntemi

Kullanılan itfa yöntemi, varlıktan gelecekte beklenen ekonomik faydaların işletme tarafından kullanılma şeklini yansıtır ve gelecekte beklenen ekonomik faydaların kullanım şeklinde bir değişiklik olmadığı sürece dönemden döneme tutarlı biçimde uygulanır. Kullanılabilecek olan itfa yöntemleri aşağıdakileri içerir(TMS38.98):

- Doğrusal itfa yöntemi,
- Azalan bakiyeler yöntemi, ve
- Üretim birimleri yöntemi.

İtfa payları genellikle kar veya zararda muhasebeleştirilir. Ancak, varlıktan beklenen gelecekteki ekonomik faydaların diğer varlıkların üretiminde kullanılması

²⁶⁵ Deloitte Türkiye, Denetimnet Bültenleri, Bülten No:5/2008, “TMS 38 Maddi Olmayan Duran Varlıklar Uygulama Örneği”, ; <http://www.denetimnet.net/Pages.aspx?pgID=9487>, (26.01.2010)

durumunda itfa payı diğer varlıkların maliyetinin bir parçasını oluşturur ve defter değerine dahil edilir(TMS38.99).

3.7.5.2.Sınırlı yararlı ömür – Kalıntı Değer

Sınırlı yararlı ömre sahip bir maddi olmayan duran varlığın kalıntı değeri, üçüncü bir şahıs, ilgili varlığı yararlı ömrünün sonunda satın alacağını taahhüt **etmedikçe veya** varlıkla ilgili aktif bir piyasa mevcut **olmadıkça** sıfır olarak kabul edilecektir. Sınırlı yararlı ömre sahip bir varlığın itfaya tabi tutarı, kalıntı değeri düşüldükten sonra belirlenir. Sıfırdan farklı bir kalıntı değer, işletmenin maddi olmayan duran varlığı yararlı ekonomik ömrü bitmeden elden çıkarmayı beklediği anlamına gelir²⁶⁶.

Bir varlık aşağıdaki durumlarda kalıntı değere sahiptir²⁶⁷;

- Üçüncü bir şahıs tarafından, varlığın yararlı ömrünün sonunda satın alınacağına dair bir taahhütte bulunulmuştur,
- varlıkla ilgili aktif bir piyasa mevcuttur, **ve**
- kalıntı değer bu piyasa aracılığıyla belirlenebilir, **ve**
- böyle bir piyasanın varlığın yararlı ömrünün sonunda mevcut olması muhtemeldir.

Bir varlığın kalıntı değeri; bir varlığın kalıntı değerinin tahmini, elden çıkarılması durumunda, yararlı ömrünün sonuna gelmiş ve aynı koşullar altında kullanılmış benzer bir varlığın satışı için tahmin tarihinde geçerli fiyatları kullanarak hesaplanan geri kazanılabilir tutarını esas alır. Kalıntı değer en azından her mali yıl sonunda yeniden gözden geçilir²⁶⁸.

Kalıntı değer defter değerinden büyük olduğunda; bir maddi olmayan duran varlığın kalıntı değeri, varlığın defter değerine eşit veya daha yüksek bir tutara

²⁶⁶ Deloitte Türkiye, Denetimnet Bültenleri, Bülten No:5/2008, “TMS 38 Maddi Olmayan Duran Varlıklar Uygulama Örneği”, ; <http://www.denetimnet.net/Pages.aspx?pgID=9487>, (26.01.2010)

²⁶⁷ Deloitte Türkiye, Bülten No:5/2008,

²⁶⁸ Deloitte Türkiye, Bülten No:5/2008,

yükselebilir. Böyle bir durumda, varlığın kalıntı değeri sonradan defter değerinin altına düşmedikçe ya da düşene kadar, varlığın itfa payı sıfırdır²⁶⁹.

3.7.5.3.Sınırlı yararlı ömür – itfa süresi ve yönteminin gözden geçirilmesi

Sınırlı yararlı ömre sahip bir maddi olmayan duran varlık itfa edilir. Sınırsız yararlı ömre sahip bir maddi olmayan duran varlık ise itfa edilmeyip, her yıl değer düşüklüğü açısından test edilir²⁷⁰.

Varlığın beklenen yararlı ömrünün önceki tahminlerden farklılık göstermesi durumunda itfa süresi buna göre değiştirilmelidir ve varlıktan beklenen gelecekteki ekonomik faydaların kullanım şeklinde bir değişiklik olması durumunda itfa yöntemi söz konusu değişikliği yansıtmak için değiştirilmelidir. Bu tür değişiklikler TMS 8 - *Muhasebe Politikaları, Muhasebe Tahminlerindeki Değişiklikler ve Hatalar* Standardına göre muhasebe tahminlerindeki değişiklikler adı altında muhasebeleştirilmelidir²⁷¹.

3.7.6.Maddi Olmayan Duran Varlıkların Bilanço Dışı Bırakılması

Bir maddi olmayan duran varlık aşağıdaki durumlarda bilanço dışı bırakılır²⁷²:

- Elden çıkarıldığında veya
- Kullanımı ya da satışından gelecekte ekonomik fayda elde edilmesi beklenmediğinde.

Bir maddi olmayan duran varlık çeşitli şekillerde elden çıkarılabilir (örneğin; varlığın satışı, bir finansal kiralama işlemine konu olması veya bağışlanması).

Bir maddi olmayan duran varlığın bilanço dışı bırakılmasından kaynaklanan kazanç veya zarar:

²⁶⁹ Deloitte Türkiye, Bülten No:5/2008,

²⁷⁰ Bülent Üstünel, “TMS/IFRS Yönetici Özetleri”, tmsk.org.tr, (02.10.2010),

http://www.tmsk.org.tr/index.php?option=com_content&view=article&id=183:23072010&catid=14:makaleler

²⁷¹ Deloitte Türkiye, Bülten No:5/2008,

²⁷² Deloitte Türkiye, Bülten No:5/2008,

“Eğer varsa, varlıkların elden çıkarılmasından sağlanan net tahsilatlar ile varlığın defter değeri arasındaki farktır.”

Bir maddi duran varlık elden çıkarıldığında ortaya çıkan kayıp veya kazanç, kâr ya da zarar içerisinde muhasebeleştirilir²⁷³.

İşletme içi yaratılan maddi olmayan duran varlıklara ilişkin harcamalar, genellikle gider niteliğindedir²⁷⁴.

Bir maddi olmayan duran varlığın elden çıkarılması sonucunda elde edilecek tutar, başlangıçta gerçeğe uygun değerinden muhasebeleştirilir. Maddi olmayan duran varlıkla ilgili yapılacak tahsilatın ertelenmesi durumunda, alınan vade farkı tutarı, başlangıçta peşin fiyat eşdeğerinden muhasebeleştirilir. Nominal tutar ile peşin fiyat eşdeğeri arasındaki fark faiz geliri olarak muhasebeleştirilir²⁷⁵.

3.7.7.M.S.U.G.T Uyumlaştırması

TMS 38 Maddi Olmayan Varlıklar Standardı için, Tekdüzen Hesap Planındaki **26- Maddi olmayan Duran Varlık** hesap grubundaki mevcut hesaplarla işlem yapılabilmektedir.Aşağıda kullanılabilir hesap kodları görülmektedir.

26 MADDİ OLMAYAN DURAN VARLIKLAR

260 Haklar

261 Şerefiye

262²⁷⁶ Kuruluş ve Örgütlenme Giderleri

263 Araştırma ve Geliştirme Giderleri

264. Özel Maliyetler

265. Geliştirme Giderleri

266.

²⁷³ Üstünel,80

²⁷⁴ Üstünel,80

²⁷⁵ Deloitte,23

²⁷⁶ TMS38 69.maddeye göre ,kuruluş ve örgütlenme giderleri aktifleştirilmeyerek gider yazılır. TFRS'ye geçiş esnasında, bu hesaptaki tutar, gider hesaplarına aktarılır.

267. Diğer Maddi Olmayan Duran Varlıklar

268. Birikmiş Amortismanlar

Şerefiye hesabı, maddi olmayan duran varlık niteliği taşımakla birlikte değerlendirilmede TFRS 3 Şirket Birleşmeleri standardı kapsamında maddi olmayan duran varlıklardan farklı ölçülemeye tabii tutulmaktadır. Standartlar gereğince, bu varlık kalemine amortisman uygulamasına son verilmiştir.

Uygulama 1²⁷⁷:

Bir mağazin yayımcılık şirketi, 60 yıllık yasal ömrü olan bir telif hakkı satın alır ve bu yasal ömrün 50 yıllık bir süresi kalmıştır.

Tüketici alışkanlıkları ve piyasa eğilimleri doğrultusunda yapılan bir araştırma telif hakkına tabi materyalin yaklaşık 30 yıl daha nakit akışı yaratacağına ilişkin kanıt sağlamaktadır.

Telif hakkının yararlı ömrü ne kadardır?

Telif hakkının kalan 50 yıllık yasal ömrü mü yoksa nakit akışı yaratacağı beklenen kalan 30 yıl mı?

Çözüm :

Bir sözleşmeden veya yasal haklardan doğan bir maddi olmayan duran varlığın yararlı ömrü işletmenin varlığı kullanmayı beklediği süreye bağlı olarak yasal ömründen daha kısa olabilir.

İşletme telif hakkını 30 yıl kullanmayı beklediği için, bu kalan 50 yıllık sözleşmeye tabi ömründen daha azdır, telif hakkının yararlı ömrü 30 yıldır. Telif hakkı 30 yıllık tahmini yararlı ömrü boyunca itfaya tabi tutulmalıdır.

²⁷⁷ Deloitte Türkiye, Denetimnet Bültenleri, Bülten No:5/2008, “TMS 38 Maddi Olmayan Duran Varlıklar Uygulama Örneği”, ; <http://www.denetimnet.net/Pages.aspx?pgID=9487>, (26.01.2010)

Uygulama 2²⁷⁸:

Kent A.Ş. Mayıs 2006 tarihi itibariyle yeni bir makine tasarımı ile ilgili bir projeye başlıyor. Makinenin tasarımı için araştırma safhasında Ar-Ge departmanında 25.000 TL. harcanmıştır.

2007 yılında makinenin tüm fizibilitesi tamamlanmıştır. 2007 yılında Ar-Ge personel ücretleri 5.000 TL. ve makinenin patentini alabilmek için yasal ücret 7.500 TL. olarak gerçekleşmiştir.

Çözüm:

2006 yılında yapılan Ar-Ge harcamaları, henüz bir maddi olmayan duran varlık ortaya çıkmadığından ve ileride işletmeye ekonomik bir fayda sağlayıp sağlayamayacağı kesin olarak tespit edilemeyeceğinden aktifleştirilemeyecek ve dolayısıyla gider olarak yazılacaktır. Makinenin fizibilitesi tamamlandıktan sonra, işletmede bir maddi olmayan duran varlık yaratılmış olacaktır ve işletme bu maddi olmayan duran varlıkla ilgili hak kazanmıştır. Dolayısıyla bu noktadan sonra yapılan Ar-Ge harcamaları işletme tarafından aktifleştirilebilecek ancak daha önce gider olarak yazılan harcamalar TMS 38 - Maddi Olmayan Duran Varlıklar Standardının 71. maddesi uyarınca aktifleştirmeye tabi tutulamayacaktır.

2006 yılındaki Ar-Ge harcamalarının dönem içi muhasebe kayıtları şöyle olacaktır:

-----/.../2006-----	
750 ARAŞTIRMA ve GELİŞTİRME GİDERLERİ	25.000
100 KASA HSB.	25.000

2006 yılı sonunda 750 no.lu hesap yansıtma hesabı aracılığıyla 630 No.lu gider hesabına aktarılır.630 No.lu hesapta 690 Dönem Karı veya Zararı Hesabına

²⁷⁸ Yardımcıoğlu, s.49

devredilerek kapatılacaktır. Böylece Ar-Ge giderleri sonuç hesabına aktarılmış olacaktır.

2007 yılında gerçekleşen Ar-Ge harcamalarına ilişkin kayıt ise şöyle olacaktır:

-----/.../2007-----

263²⁷⁹ ARAŞTIRMA GELİŞTİRME GİDERLERİ.HSB.	12.500
100 KASA HSB.	12.500

Görüldüğü gibi, makinenin tamamlanması ve getireceği ekonomik fayda netlik kazanmamışken yapılan harcamalar, giderleştirilmiş, makine tamamlandığında yapılan harcamalar aktifleştirilmiştir.

3.8.TMS 17 - KİRALAMA İŞLEMLERİ

3.8.1.Standardın Amacı ve Kapsamı

Bu Standardın amacı; gerçekleştirilen kiralama işlemlerine ilişkin olarak kiracı ve kiraya veren tarafından uygulanması gereken muhasebe politikalarını ve yapılacak açıklamaları belirlemektir.

Ancak, bu Standart TMS 40 ve TMS 41 kapsamında yer alan varlıkların ölçülmesinde kullanılmaz.

Bu standart, kiralama sözleşmesine konu varlıkların, bakımıyla ilgili önemli hizmetlerin kiraya verenden talep edilebildiği sözleşmeler de dahil olmak üzere, bu varlıkların kullanım hakkının kiracıya aktarıldığı sözleşmelere uygulanır.

²⁷⁹ Örneğimizde 263 –Araştırma –Geliştirme Giderleri hesabı kullanılmakla beraber, TMS 38.55 maddeye göre , Araştırma Giderleri aktifleştirilemeyip giderleştirileceği için Araştırma Giderleri ile Geliştirme Giderlerinin Maddi Olmayan Duran Varlık Grubunda ayrıştırılması gerekmektedir.

3.8.2.Standartta ait Kavramlar

Bu Standartta geçen önemli kavramlar aşağıdaki gibidir(TMS17.4):

Kiralama; kiraya verenin bir varlığın kullanım hakkını, bir ödeme veya ödeme planı karşılığında, taraflarca kararlaştırılmış bir zaman süresince kiracıya devrettiği sözleşmedir.

Finansal kiralama; bir varlığın mülkiyetine sahip olmaktan kaynaklanan her türlü risk ve yararların devredildiği sözleşmedir. Sözleşme süresi sonunda, mülkiyet devredilebilir veya devredilmeyebilir.

Faaliyet kiralaması; finansal kiralama dışındaki kiralamadır.

Kiralama konusu varlığın garanti edilmiş kalıntı değeri;

- a) Kiracı açısından, kalıntı değerinin kiracı veya kiracıyla ilişkili taraflarca garanti edilmiş kısmını (garanti edilmiş tutarın herhangi bir durumda ödenebilecek azami tutarını); ve
- b) Kiraya veren açısından, kalıntı değerinin, kiracı tarafından ya da kiraya verenle ilişkili olmayan ve garanti kapsamındaki yükümlülükleri yerine getirebilecek finansal güce sahip üçüncü bir şahıs tarafından garanti edilmiş kısmını ifade eder.

Garanti edilmemiş kalıntı değeri; kiralanan varlığın kalıntı değerinin kiraya verene ödenmesi garanti edilmemiş veya yalnızca kiraya verenle ilişkili taraflarca garanti edilmiş kısmıdır.

Brüt kiralama yatırımı;

- a) Kiraya veren tarafından finansal kiralama çerçevesinde elde edilmesi mümkün asgari kira ödemeleri ve
- b) Kiraya verene ait olacak garanti edilmemiş kalıntı değerinin toplamıdır.

Net kiralama yatırımı; brüt kiralama yatırımının, kiralama işleminde zımnen yer alan faiz oranında iskonto edilen kısmıdır.

Kiralama sözleşmesi zımni faiz oranı; kiralama sözleşmesi başlangıcında, (a) asgari kira ödemeleri ve (b) garanti edilmemiş kalıntı değer bugünkü değeri toplamını, (i) kiralama konusu varlığın gerçeğe uygun değeri ile (ii) kiraya verene ait her çeşit başlangıç doğrudan maliyetinin toplamına eşitleyen iskonto oranıdır.

Kiracının alternatif borçlanma faiz oranı; benzer bir kiralama işleminde kiracının ödemek zorunda olduğu faiz oranını; böyle bir oran belirlenmemesi durumunda, kiralama sözleşmesinin başlangıcında kiralama konusu varlığın satın alınması için borçlanması gereken tutara ilişkin olarak benzer vade ve teminatlar çerçevesinde kiracı tarafından katlanması gereken faiz oranını ifade eder.

Koşullu kira; kira ödemelerinin tutar olarak sabitlenmemiş ve kiralanan varlığı elde bulundurma süresi dışındaki nedenlerle değişen kısmıdır (örneğin; gelecekteki satışların yüzdesi, varlığın gelecekteki kullanım miktarı, gelecekteki fiyat endeksleri, gelecekteki piyasa faiz hadleri gibi).

Standardın uluslararası muhasebe standartlarındaki orijinal adı ; “IAS 17- Leases” olmakla ve dilimize “Kiralama” olarak geçmekle birlikte, halen ülkemizde finansal kiralama işlemleri için yerleşmiş bir tabir olarak “Leasing” terimi kullanılmaktadır.

Bununla beraber ; *Leasing*’ in uygulamadaki bütün çeşitlerini kapsayacak bir tanımının yapılması oldukça zordur. Bundan dolayı *leasing* genellikle *finansal kiralama* anlamında tanımlanmaktadır. Finansal kiralamanın ise bir çok tanımını yapmak mümkündür. Fakat bunlar içerisinde en açık olan tanım Avrupa Leasing Birliği (European Leasing Association) tarafından yapılmış olan tanımdır. Bu tanıma göre ***finansal kiralama***; “Belirli bir süre için kiralayan (lessor) ve kiracı (lessee) arasında imzalanan ve üreticiden kiracı tarafından seçilip, kiralayan tarafından satın alınan bir malın mülkiyetini kiralayanda, kullanımını ise kiracıda bırakan bir sözleşme

olup, malın kullanımının belirli bir kira ödemesi karşılığında kiracıya bırakılmasıdır²⁸⁰.”

3.8.3.Kiralama işlemlerinin ayrıştırılması

Bir varlığın mülkiyetine sahip olmaktan kaynaklanan risk ve yararların tamamının devredildiği kiralamalar, “*finansal kiralama*” olarak sınıflandırılır. Bir varlığın mülkiyetine sahip olmaktan kaynaklanan risk ve yararların tamamının devredilmediği kiralamalar ise “*faaliyet kiralaması*” olarak sınıflandırılır(TMS17.8).

Bir kiralamanın *finansal kiralama* mı yoksa *faaliyet kiralaması* mı olduğunun tespitinde, sözleşmenin şeklinden ziyade işlemin özü esas alınır²⁸¹.

Aşağıda yer alan kriterlerin birlikte ya da tek başlarına var oldukları kiralama işlemleri *finansal kiralama* olarak kabul edilir(TMS17.10):

- a) Kiralama sözleşmesinde, kiralanan varlığın mülkiyetinin kiralama süresi sonunda veya daha önce kiracıya geçeceğinin öngörülmesi;
- 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 ve

²⁸⁰ Barış Sipahi ve Volkan Demir, “4842 Sayılı Kanun ile Değişen Finansal Kiralama İşlemlerinin Kiracı Açısından Muhasebeleştirilmesi”, Mali Çözüm, Yıl 13, Sayı 63, Nisan-Mayıs-Haziran 2003, ss.85-94.

²⁸¹ Bakınız: TMS Yorum 27 “Yasal Açıdan Kiralama Görünümündeki İşlemlerin Özünün Değerlendirilmesi”

- e) Kiralanan varlığın, üzerinde büyük değişiklikler yapılmadığı sürece, sadece kiracı tarafından kullanılabilir özel bir yapıda olması.

3.8.4.Finansal Kiralamanın Finansal Tablolarda Gösterilmesi

Asgari kira ödemelerinin bugünkü değerinin hesaplanmasında kullanılacak *iskonto oranı*; tespit edilebiliyorsa kiralama işleminde *zımnen yer alan faiz oranı*, bunun tespit edilememesi durumunda ise, kiracının *ek borçlanma faiz oranıdır*.(TMS17.20)

Asgari kira ödemeleri; *finansman giderleri* ve *borç anapara ödemesi* olarak ayrıştırılır. ***Finansman giderleri***, kalan borç tutarlarına sabit bir faiz oranı uygulanmasını sağlayacak şekilde kiralama süresi boyunca her bir döneme dağıtılır. Koşullu kiralar, oluştuğu dönemde gider olarak dikkate alınır.(TMS17.25)

Finansal kiralama işlemi, finansman giderlerinin dikkate alınması yanında, amortisman tabi varlıklara ilişkin amortisman giderlerini de ortaya çıkarır. Kiralama işlemine konu edilen amortisman tabi varlıkların amortismanı, muhasebeleştirilecek amortisman tutarı, “TMS 16 Maddi Duran Varlıklar” ve “TMS 38 Maddi Olmayan Duran Varlıklar” Standartlarına uygun olarak hesaplanmalıdır. Eğer, kiralama süresi sonunda kiracının kiralama konusu varlığın mülkiyetini edineceğine ilişkin **tam bir kesinlik bulunmamakta** ise, ilgili varlık, kiralama süresi ve yararlı ömründen kısa olanı itibariyle tamamen itfa edilir.(TMS17.27)

Aynı şekilde; söz konusu varlığın kiralama süresi sonunda kiracı tarafından satın alınacağı **kesine yakın** olduğu durumlarda, varlığın *tahmini kullanım süresi*; ilgili varlığın *yararlı ömrüdür*.(TMS17.28)

Bir işletme, kiralanan varlığın değer düşüklüğüne uğrayıp uğramadığının tespiti için “TMS 36 Varlıklarda Değer Düşüklüğü” Standardını uygular.(TMS 17.30)

Finansal Kiralamanın, kiracının finansal tablolarda gösterilmesi

Kiraya verenler, finansal kiralamaya konu edilmiş varlıkları finansal durum tablolarına (*bilançolarına*) yansıtırlar ve net kiralama yatırımı tutarına eşit tutarda bir alacak olarak gösterirler.(TMS17.36)

3.8.5.Faaliyet Kiralamanın Finansal Tablolarda Gösterimi

Faaliyet kiralamasında, başka bir sistematik yaklaşım **kiracının** beklediği faydanın zamanlamasını daha iyi yansıtmadıkça, yapılan kira ödemeleri doğrusal (eşit) olarak kiralama süresi boyunca gider olarak muhasebeleştirilir²⁸²(TMS17.33)

Faaliyet kiralamasında, yapılan kira ödemeleri, ödemeler bu yönteme dayandırılmasa dahi başka bir sistematik yaklaşım **kiracının** beklediği faydanın zamanlamasını daha iyi yansıtmadıkça, doğrusal amortisman yöntemi çerçevesinde gider olarak muhasebeleştirilir.(TMS17.34)

Kiracılar tarafından herhangi bir faaliyet kiralamasının müzakere edilmesi ve düzenlenmesi için katlanılan başlangıç doğrudan maliyetleri, kiralanan varlığın defter değerine eklenir ve kiralama geliriyle aynı şekilde kiralama süresi boyunca gider olarak muhasebeleştirilir(TMS17.52)

Faaliyet Kiralamanın, kiracının finansal tablolarında gösterilmesi

Kiraya verenler, *faaliyet kiralamasına* konu olan varlıkları niteliğine göre finansal durum tablolarında (bilançolarında) gösterir(TMS17.49).

Faaliyet kiralamasından kaynaklanan kira geliri, kiralama süresi boyunca doğrusal yöntem uygulanmak suretiyle gelir olarak muhasebeleştirilir²⁸³.(TMS17.50)

Kira gelirinin elde edilmesinde katlanılan maliyetler, **kiraya veren** tarafından, amortismanlar dahil olmak üzere, gider olarak muhasebeleştirilir.(TMS17.51)

3.8.6. MSUGT Uyumlaştırması

Önceki bölümlerimizde, kiralama işlemlerinin TMS' da nasıl muhasebeleştirileceğine dair açıklamalar yaptık. Kiralama işlemlerinin öncelikle ilgili sınıfına ayrılması sonrasında MSUGT' ine göre muhasebeleştirilmesi için hesap planında bazı ek düzenlemeler yapılmıştır.

²⁸² Bakınız “ TMS Yorum 15 Faaliyet Kiralamaları – Teşvikler”

²⁸³ Bakınız “ TMS Yorum 15 Faaliyet Kiralamaları – Teşvikler”

31 Temmuz 2003 tarihli Resmi Gazete’de yayımlanmış olduğu 11 Sıra Nolu Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği ile; Tek düzen Hesap Çerçevesi, Hesap Planı ve Hesap Planı Açıklamalarında aşağıda belirtilen düzenlemeler eklenmiştir²⁸⁴.

1) “**12 Ticari Alacaklar**” hesap grubunda yer alan “**120 - Alıcılar**” hesabının açıklamasına “*Finansal kiralamadan doğan senetsiz alacaklar da bu hesapta izlenir*” ifadesi; “**121 - Alacak Senetleri**” hesabının açıklamasına ise “*Finansal kiralama işlemlerinden doğan senetli alacaklar da bu hesapta izlenir*” ifadesi eklenmiştir²⁸⁵.

2) “**12 Ticari Alacaklar**” hesap grubunda “**124 - Kazanılmamış Finansal Kiralama Faiz Gelirleri (-)**” hesabı açılmıştır²⁸⁶.

124 - Kazanılmamış Finansal Kiralama Faiz Gelirleri (-) ; Bu hesap finansal kiralamanın yapıldığı tarihte kiralama işlemlerinden doğan alacaklar ile kira ödemelerinin bugünkü değeri arasındaki farkı gösteren henüz kazanılmamış finansal kiralama faiz gelirlerinin izlendiği hesaptır. Bu gelirlerin hesaplanmasına ilişkin bilgiler bilanço dipnotlarında yer alır.

İşleyişi; finansal kiralama sözleşme tutarı ile finansal kiralamayla ilgili kira ödemelerinin bugünkü değeri arasındaki fark “**Kazanılmamış Finansal Kiralama Faiz Gelirleri**” olarak bu hesaba alacak kaydedilir. Her dönem sonunda gerçekleşmiş olan faiz gelirleri tutarları bu hesaba borç “**60 - Brüt Satışlar**” hesap grubunda ilgili satış geliri hesabına alacak olarak kaydedilir. Ancak, esas faaliyet konusu finansal kiralama olmayan işletmelerce yapılan finansal kiralama işlemiyle ilgili gerçekleşmiş faiz gelirleri, “**64 - Diğer Faaliyetlerden Olağan Gelir ve Karlar**” hesap grubunda “**642- Faiz Geliri**” hesabına alacak olarak kaydedilir.

3) “**22 - Ticari Alacaklar**” hesap grubunda yer alan “**220 - Alıcılar**” hesabının açıklamasına “*Finansal kiralamadan doğan senetsiz alacaklar da bu hesapta izlenir*” ifadesi; “**221 - Alacak senetleri**” hesabının açıklamasına ise “*Finansal*

²⁸⁴ Nuran Cömert Doyrangöl, “Son Düzenlemelere Göre Finansal Kiralama İşlemlerinin Muhasebeleştirilmesi”, Mali Çözüm ,Sayı:64, 2003,s.15

²⁸⁵ Doyrangöl,s.15

²⁸⁶ Doyrangöl,s.16

kiralama işlemlerinden doğan senetli alacaklar da bu hesapta izlenir” ifadesi eklenmiştir.

4) **“22 - Ticari Alacaklar”** hesap grubunda **“224 - Kazanılmamış Finansal Kiralama Faiz Gelirleri (-)”** hesabı açılmıştır.

224 - Kazanılmamış Finansal Kiralama Faiz Gelirleri (-) ; Bu hesap finansal kiralamanın yapıldığı tarihte kiralama işlemlerinden doğan alacaklar ile kira ödemelerinin bugünkü değeri arasındaki farkı gösteren henüz kazanılmamış finansal kiralama faiz gelirlerinin izlendiği hesaptır. Bu gelirlerin hesaplanmasına ilişkin bilgiler bilanço dipnotlarında yer alır.

İşleyişi; Finansal kiralama sözleşme tutarı ile finansal kiralama ile ilgili kira ödemelerinin bugünkü değeri arasındaki fark “Kazanılmamış Finansal Kiralama Faiz Gelirleri” olarak bu hesaba alacak kaydedilir. Kiralama sözleşmesine uygun olarak tamamlanan ve her dönem sonunda hesaplanan izleyen döneme ait faiz gelirleri tutarı bu hesaba borç **“124 - Kazanılmamış Finansal Kiralama Faiz Gelirleri”** hesabına alacak olarak kaydedilir.

5) **“ 30 Mali Borçlar”** hesap grubunda **“301 - Finansal Kiralama İşlemlerinden Borçlar”** ile **“302 - Ertelenmiş Finansal Kiralama Borçlanma Maliyetleri(-)”** hesapları açılmıştır²⁸⁷.

301 - Finansal Kiralama İşlemlerinden Borçlar; Bu hesap, kiracıların finansal kiralama yapanlara olan ve vadesi 1 yılı geçmeyen borçlarının izlendiği hesaptır.

İşleyişi; Finansal kiralama sözleşme tutarı bu hesaba alacak, finansal kiralamaya konu olan ilgili varlık hesabına kira ödemelerinin bugünkü değeri ile borç ve bu iki tutar arasındaki fark **da “302 Ertelenmiş Finansal Kiralama Borçlanma Maliyetleri”** hesabına borç kaydedilir.

²⁸⁷ Doyrangöl,s.16

302 - Ertelenmiş Finansal Kiralama Borçlanma Maliyetleri (-) ; Finansal kiralamanın yapıldığı tarihte kiralama işlemlerinden doğan borçlar ile kiralanan varlığa ilişkin kira ödemelerinin bugünkü değeri arasındaki farkı gösteren henüz ödenmemiş finansal kiralama borçlanma maliyetlerinin izlendiği hesaptır²⁸⁸.

İşleyişi; Finansal kiralama sözleşme tutarı ile finansal kiralamaya konu olan varlığa ilişkin kira ödemelerinin bugünkü değeri arasındaki fark “Ertelenmiş Finansal Kiralama Borçlanma Maliyetleri” olarak bu hesaba borç kaydedilir. Kiralama sözleşmesine uygun olarak tamamlanan her dönem sonunda gerçekleşmiş olan faiz giderleri tutarları bu hesaba alacak “**66 - Borçlanma Maliyetleri**” hesap grubunda ilgili borçlanma gideri hesabına borç olarak kaydedilir.

6) “**40 - Mali Borçlar**” hesap grubunda “**401 - Finansal Kiralama İşlemlerinden Borçlar**” ile “**402 - Ertelenmiş Finansal Kiralama Borçlanma Maliyetleri (-)**” hesapları açılmıştır²⁸⁹.

401 - Finansal Kiralama İşlemlerinden Borçlar ; Bu hesap, kiracıların finansal kiralama yapanlara olan ve vadesi 1 yılı aşan borçlarının izlendiği hesaptır.

İşleyişi; Finansal kiralama sözleşme tutarı bu hesaba alacak, finansal kiralamaya konu olan ilgili varlık hesabına kira ödemelerinin bugünkü değeri ile borç ve bu iki tutar arasındaki fark da “**402 - Ertelenmiş Finansal Kiralama Borçlanma Maliyetleri**” hesabına borç kaydedilir. Dönemsellik varsayımına uygun olarak dönem sonlarında, izleyen dönemi ilgilendiren tutar, “**301 - Finansal Kiralama İşlemlerinden Borçlar**” hesabına alacak, bu hesaba borç kaydedilir.

402 - Ertelenmiş Finansal Kiralama Borçlanma Maliyetleri(-); Finansal kiralamanın yapıldığı tarihte kiralama işlemlerinden doğan ve vadesi bir yılı aşan borçlar ile kiralanan varlığa ilişkin kira ödemelerinin bugünkü değeri arasındaki farkı gösteren henüz ödenmemiş finansal kiralama borçlanma maliyetlerinin izlendiği hesaptır.

²⁸⁸ Doyrangöl,s.17

²⁸⁹ Doyrangöl,s.17

İşleyişi; Finansal kiralama sözleşme tutarı ile finansal kiralamaya konu olan varlığa ilişkin kira ödemelerinin bugünkü değeri arasındaki fark “*Ertelenmiş Finansal Kiralama Borçlanma Maliyetleri*” olarak bu hesaba borç kaydedilir. Kiralama sözleşmesine uygun olarak tamamlanan ve her dönem sonunda izleyen döneme ilişkin tutar “*302 - Ertelenmiş Finansal Kiralama Borçlanma Maliyetleri*” hesabına borç, bu hesaba alacak kaydedilir.

Uygulamala 1²⁹⁰:

Faaliyet Kiralamasının, kiracı tarafından muhasebeleştirilmesi:

İşletme 1 Eylül 2006 Tarihinde 18 aylığına bir satış mağazasını kira tutarı olan 90.000 TL yi 22% gelir vergisi kesintisi yapıldıktan sonra peşin ödeyerek kiralamış olsun.

-----1/9/2006-----

770 GENEL YÖN.GİDERLERİ	20.000	
180 GELECEK AYLARA AİT GİD.	40.000	
280 GELECEK YILLARA AİT GİD.	30.000	
102 BANKALAR		70.200
360 ÖDENECEK VERGİ VE FONLAR		19.800

Uygulama 2²⁹¹:

Faaliyet Kiralamasının, kiraya veren tarafından muhasebeleştirilmesi

Bir işletme 1 Eylül 2005 tarihinde, aktifinde kayıtlı bulunan bir kamyonetini 5 aylığına toplam 20.000 liraya kiraya vermiş olsun ve kira bedelinin tamamı kira dönemi sonunda tahsil edilmesi sözleşmede kararlaştırılmış olsun.

²⁹⁰Banu Başar, “TMS 17” , Sağlam N,Şengel S,Öztürk B(Ed.), “Türkiye Muhasebe Standartları Uygulaması”,Ankara:Maliye Hukuk Yayınları,2009, s.464

²⁹¹ Başar, s.472

Bu durumda Eylül ayından itibaren Aralık ayının sonuna kadar her ay itibariyle aşağıdaki kayıt yapılacaktır.

181 GELİR TAHAKKUKLARI	4000	
649 DİĞER OLAĞAN GELİR VE KARLAR		4000

Kira döneminin sonu olan Ocak Ayında kira bedeli tahsil edilince de aşağıdaki kayıt yapılmalıdır.

100 KASA	20.000	
181 GELİR TAHAKKUKLARI		16.000
649 DİĞ.OLAĞAN GELİR VE KARLAR		4.000

Kiraya verilen aracın amortisman kaydı da yapılmalıdır.

770 GENEL YÖNETİM GİDERLERİ	XX	
257 BİRİKMİŞ AMORTİSMANL.		XX

Yukarıdaki örnekten anlaşıldığı üzere normal faaliyet kiralaması TDHP’da uygulanageldiği şekilde yapılacaktır. Finansal Kiralama için ilgili kurum tarafından , yukarıdaki bölümlerde bahsi geçen düzenlemeler yapılmıştır.

Uygulama 3²⁹²:

Sözleşmeye konu olan mal: Makina (Amortisman süresi 5 yıl)

Sözleşme tarihi: 1 Kasım 2003

Sözleşme anında sözleşmeye varlığın peşin alış değeri (rayic bedel): 635.500

²⁹² Recep Pekdemir, “Finansal Kiralama İşlemlerinde Değerleme ve Raporlama”, Turmob Yayınları, Ankara, 2003, s.59-64

İlk taksit tarihi ve tutarı: 1 Kasım 2003 ve 200.000 TL

Diğer taksitler:

30 Kasım 2003	100.000
31 Aralık 2003	100.000
30 Ocak 2004	100.000
28 Şubat 2004	100.000
3 Mart 2004	100.000
30 Nisan 2004	100.000

Yukarıda işlemlerle ilgili olarak hem kiracı hem de kiraya veren tarafından muhasebeleştirilmede kullanılacak unsurlar aşağıda belirtilmiştir.

Finansal Kiralama işlemine ait ödeme tablosu aşağıdaki gibidir.

İşlem Tarihi	Dönem Başındaki Brüt Borç	Anapara Taksit Tutarı	Faiz Tutarı	Taksit Tutarı	Dönemsonu Toplam Borç	Dönemsonu Net Borç	Dönemsonu Finansal Kira Faiz Geliri
01.Kas.03	800.000	200.000	0	200.000	600.000	435.500	164.500
30.Kas.03	600.000	56.450	43.550	100.000	500.000	379.050	120.950
31.Ara.03	500.000	62.095	37.905	100.000	400.000	316.955	83.045
31.Oca.04	400.000	68.305	31.695	100.000	300.000	248.650	51.350
28.Şub.04	300.000	75.135	24.865	100.000	200.000	173.515	26.485
31.Mar.04	200.000	82.648	17.352	100.000	100.000	90.867	9.133
30.Nis.04	100.000	90.867	9.133	100.000	0	0	0

Not1: Uygulama ,kdv ve amortisman hesapları kullanılmamıştır²⁹³.

Not2:Brimler TL üzerindedir.

Kiralayan (Kiraya Veren) Acısından Muhasebeleştirme ve Raporlama

Yeni düzenlemeye göre, kiraya veren tarafından yapılacak muhasebe kayıtları ve bunların bilanço üzerindeki etkileri aşağıdaki gibidir:

²⁹³ Örneğin aslına sadık kalınmıştır.

-----1 Kasım2003-----

253 TESİS MAK. CHZ.	635.000	
100 KASA		635.000

Makinenin,kiraya veren tarafından öncelikle satın alınması

-----1 Kasım 2003-----

120 ALICILAR	800.000	
253 TESİS MAK.CHZ		635.500
124²⁹⁴ KAZANILMAMIŞ FİNANSAL		164.500

KİRALAMA FAİZ GELİRLERİ

Makinenin, kiracıya devredilmesi

-----1 Kasım2003-----

100 KASA	200.000	
120 ALICILAR		200.000

Makinenin ilk taksidinin peşinen ödenmesi

-----30 Kasım2003-----

100 KASA	100.000	
124 KAZANILMAMIŞ FİNANSAL	43.550	
KİRALAMA FAİZ GELİRLERİ(-)		
120 ALICILAR		100.000
642 FAİZ GELİRLERİ		43.550

30 Kasım taksidi ,detay için tabloya bakınız.

-----31 Aralık2003-----

100 KASA	100.000	
124 KAZANILMAMIŞ FİNANSAL	37.905	
KİRALAMA FAİZ GELİRLERİ(-)		
120 ALICILAR		100.000
642 FAİZ GELİRLERİ		37.905

31 Aralık taksidi ,detay için tabloya bakınız.

-----31 Ocak2004-----

²⁹⁴ Hesap kodunun işleyişi için, bölümümüzün “Msugt Uyumlaştırma” başlığımızdaki ,hesap kodlarının işleyişine bakınız.

100 KASA	100.000	
124 KAZANILMAMIŞ FİNANSAL	31.905	
KİRALAMA FAİZ GELİRLERİ(-)		
120 ALICILAR		100.000
642 FAİZ GELİRLERİ		31.695

31 Ocak taksidi ,detay için tabloya bakınız.

-----28Şubat2004-----

100 KASA	100.000	
124 KAZANILMAMIŞ FİNANSAL	24.865	
KİRALAMA FAİZ GELİRLERİ(-)		
120 ALICILAR		100.000
642 FAİZ GELİRLERİ		24.865

28 Şubat taksidi ,detay için tabloya bakınız.

-----31Mart2004-----

100 KASA	100.000	
124 KAZANILMAMIŞ FİNANSAL	24.865	
KİRALAMA FAİZ GELİRLERİ(-)		
120 ALICILAR		100.000
642 FAİZ GELİRLERİ		24.865

31Mart taksidi ,detay için tabloya bakınız.

-----30Nisan2004-----

100 KASA	100.000	
124 KAZANILMAMIŞ FİNANSAL	9133	
KİRALAMA FAİZ GELİRLERİ(-)		
120 ALICILAR		100.000
642 FAİZ GELİRLERİ		9133

31Mart taksidi ,detay için tabloya bakınız.

Kiraya verenin bilançosu (31 Aralık 2003,TL)

Aktif	Pasif
Donen Varliklar	
C. Ticari Alacaklar	
120 ALICILAR 400.000	
124.Kazanılmamış Kiralama Faiz Geliri (-) 83.045 TL	
316.955 TL	
Aktif Toplami	Pasif Toplami

3.3. Kiraci Acisindan Muhasebeleştirme ve Raporlama

Kiracı tarafından yapılacak muhasebe kayıtları da aşağıdaki gibidir.

-----1Kasım2003-----		
261 HAKLAR	635.500	
302 ERTELENMİŞ FİNANSAL	164.500	
KİRALAMA VE BORÇLANMA ML(-)		
301 FİNANSAL KİRALAMA		800.000
İŞLEMLERİNDEN BORÇLAR		
-----1Kasım2003-----		
301 FİNANSAL KİRALAMA	200.000	
İŞLEMLERİNDEN BORÇLAR		
100 KASA		200.000
-----30Kasım2003-----		
301 FİNANSAL KİRALAMA	100.000	
İŞLEMLERİNDEN BORÇLAR		
780 FİNANSMAN GİDERLERİ	43.550	
100 KASA		100.000
302 ERTELENMİŞ FİNANSAL		43.550
KİRALAMA BORÇLANMA MLY		

-----31Aralık2003-----		
301 FİNANSAL KİRALAMA	100.000	
İŞLEMLERİNDEN BORÇLAR		
780 FİNANSMAN GİDERLERİ	37.905	
100 KASA		100.000
302 ERTELENMİŞ FİNANSAL		37.905
KİRALAMA BORÇLANMA MLY		
-----31Ocak2004-----		

301 FİNANSAL KİRALAMA	100.000	
İŞLEMLERİNDEN BORÇLAR		
780 FİNANSMAN GİDERLERİ	31.695	
100 KASA		100.000
302 ERTELENMİŞ FİNANSAL		31.695
KİRALAMA BORÇLANMA MLY		

Şubat,Mart,Nisan ödemelerine de aynı şekilde devam edilir.

Yukarıdaki kayıtlar , 31Aralık 2003 tarihi itibariyle, “**260 - Haklar**” hesabına kaydedilen Finansal Kiralama Yoluyla Varlık Satınalma Hakkı amortismanına tabi tutulacak ve kaydedilecektir ve 2004 yılından itibaren yeniden değerlemeye tabi tutulabilecektir.

Kiracının bilançosu (31 Aralık 2003,TL)

Aktif		Pasif	
Duran Varlıklar		301.Finansal Kiralama	
		Borçlanma Mlyt.	400.000
260.Haklar	635.550		

257.Birikmiş Amrt.(-)	xxxx	302.Ertelenmiş Finansal Kiralama Borçlanma Mlyt.	-83.045
			316.955
Aktif Toplamı		Pasif Toplamı	

3.9.TMS 40 - YATIRIM AMAÇLI GAYRİMENKULLER

3.9.1.Standardın Amacı ve Kapsamı

Bu Standardın amacı; yatırım amaçlı gayrimenkullerin muhasebeleştirilmesi ve yapılması gereken açıklamalara ilişkin esasları belirlemektedir.

Diğer hususların yanı sıra, finansal kiralama işlemi çerçevesinde bir kiracının finansal tablolarında muhasebeleştirilen hakları ile kiraya verenin finansal tablolarında faaliyet kiralaması işlemi çerçevesinde kiracıya sağlanan yatırım amaçlı gayrimenkullerin ölçülmesine ilişkin hükümler de bu Standart kapsamındadır.

"TMS 17 Kiralama İşlemleri" Standardında düzenlenen hususlardan aşağıdaki konular, bu Standardın kapsamına girmez(TMS40.3):

- Kiralamaların finansal ya da faaliyet kiralaması olarak sınıflandırılması;
- Yatırım amaçlı gayrimenkullerden elde edilen kiralama gelirlerinin muhasebeleştirilmesi ;
- Faaliyet kiralaması çerçevesinde edinilen gayrimenkul hakkının kiracının finansal tablolarında ölçülmesi.
- Finansal kiralamaya konu net yatırımın kiraya verenin finansal tablolarında ölçülmesi,
- Satış ve geri kiralama işlemlerinin muhasebeleştirilmesi,
- Finansal kiralamalara ve faaliyet kiralamalarına ilişkin olarak kamuoyuna yapılacak açıklama.

3.9.2.Standartda ait Kavramlar

Yatırım amaçlı gayrimenkul; 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:

- a) Mal veya hizmet üretiminde ya da tedarikinde veya idari amaçla kullanılmak; veya
- b) Normal iş akışı çerçevesinde satılmak.

Sahibi tarafından kullanılan gayrimenkuller; mal veya hizmet üretimi veya tedariki ya da idari amaçla kullanılmak üzere elde tutulan, sahibi veya finansal kiralama sözleşmesine göre kiracı tarafından gayrimenkullerdir. Sahibi tarafından kullanılan gayrimenkullere “TMS 16 Maddi Duran Varlıklar” standardı uygulanır²⁹⁵.

Faaliyet kiralaması çerçevesinde kiracı tarafından elde tutulan gayrimenkule ilişkin bir hakkın yatırım amaçlı gayrimenkul olarak sınıflandırılması ve muhasebeleştirilmesi ancak ve ancak, söz konusu gayrimenkulün; **“yatırım amaçlı”** gayrimenkul tanımına girmesi ile mümkündür Yatırım amaçlı gayrimenkuller, kira geliri veya sermaye kazancı ya da her ikisini birden elde etmek amacıyla elde tutulur. Bu nedenle, yatırım amaçlı bir gayrimenkul işletmenin sahip olduğu diğer varlıklardan büyük ölçüde bağımsız nakit akışları yaratır. Bu durum yatırım amaçlı gayrimenkulleri sahibi tarafından kullanılan gayrimenkullerden ayırır(TMS40.7).

Yatırım amaçlı gayrimenkullere ilişkin örneklere aşağıda yer verilmiştir(TMS40.8):

- Normal iş akışı çerçevesinde kısa vadede satılmaktan ziyade, uzun vadede sermaye kazancı elde etmek amacıyla elde tutulan arsalar.
- Gelecekte nasıl kullanılacağına karar verilmemiş arsalar (işletme, araziyi sahibi tarafından kullanılan gayrimenkul olarak kullanmaya veya normal iş

²⁹⁵ Hale Oruç, “TMS 40”, Sağlam N,Şengel S,Öztürk B(Ed.), “Türkiye Muhasebe Standartları Uygulaması”, Ankara:Maliye Hukuk Yayınları,2009,s.1068

akışı çerçevesinde kısa vadede satmaya karar vermemiş ise, söz konusu arazinin sermaye kazancı elde etmek amacıyla elde tutulduğu varsayılır.)

- İşletmenin sahip olduğu (veya finansal kiralama işlemi çerçevesinde işletme tarafından elde tutulan) ve bir veya daha fazla faaliyet kiralamasına konu edilen binalar.
- Bir veya daha fazla faaliyet kiralaması çerçevesinde kiralanmak üzere elde tutulan boş bir bina.
- Gelecekte yatırım amaçlı gayrimenkul olarak kullanılmak üzere inşa edilmekte veya geliştirilmekte olan gayrimenkuller.

Aşağıda yer alanlar yatırım amaçlı olmayan gayrimenkullere ilişkin örneklerdir ve dolayısıyla bu Standardın kapsamı dışındadır(TMS40.9):

- Olağan iş akışı içerisinde satılmak amacıyla elde tutulan veya satış amacıyla inşa veya geliştirme aşamasında olan (TMS 2 Stoklar), örneğin, sadece, yakın gelecekte elden çıkarılmak veya geliştirilmek ve satılmak amacıyla edinilen gayrimenkuller.
- Üçüncü kişiler adına inşa edilmekte veya geliştirilmekte olan gayrimenkuller (TMS 11 İnşaat Sözleşmeleri).
- (Diğer unsurların yanı sıra), gelecekte sahibi tarafından kullanılmak ya da, geliştirilmek ve ardından sahibi tarafından kullanılmak amacıyla elde tutulan, çalışanların ikamet ettiği gayrimenkuller, sahibi tarafından kullanılmakta olup elden çıkarılmayı bekleyen gayrimenkuller dahil, sahibi tarafından kullanılan gayrimenkuller (TMS 16).
- Başka bir işletmeye finansal kiralama işlemi çerçevesinde kiralanmış gayrimenkuller.

Bazı gayrimenkullerin bir bölümü kira geliri veya sermaye kazancı sağlamak amacıyla elde tutulurken, diğer bölümü ise mal veya hizmet üretim ve tedariki veya idari amaçlar için elde tutulur. Bu bölümlerin birbirinden bağımsız olarak satılmalarının veya kiralanmalarının mümkün olması durumunda, işletme anılan bölümlerin her birini ayrı olarak muhasebeleştirir(TMS40.10)

Söz konusu bölümlerin ayrı olarak satılmaması durumunda, ilgili gayrimenkul, sadece önemsiz bir bölümü mal veya hizmet üretim veya tedariki ya da idari amaçlar için kullanıldığı takdirde “**yatırım amaçlı gayrimenkuldür**”.(TMS40.10)

Sunulan hizmetin boyutunun artması durumunda örneğin, işletmenin bir otele sahip olması ve aynı zamanda söz konusu oteli işletmesi durumunda, müşterilere sunulan hizmetler toplam kullanımın görece olarak önemli bir kısmını oluşturur. Dolayısıyla, sahibi tarafından işletilen otel yatırım amaçlı gayrimenkulden ziyade sahibi tarafından kullanılan gayrimenkuldür.(TMS40.12)

Bir gayrimenkulün yatırım amaçlı gayrimenkul olup olmadığının tespiti için belirli bir muhakeme gerekir. İşletmeler söz konusu muhakeme işlemini yatırım amaçlı gayrimenkul tanımına uygun ve Paragraf 7-13’de yer alan düzenlemelerle tutarlı bir şekilde gerçekleştirebilmek için çeşitli kriterler geliştirir.(TMS40.14)

Bazı durumlarda, işletmelerin ana veya bağlı ortaklıklarına kiralanan ve bunlar tarafından kullanılan gayrimenkulleri olabilir. Söz konusu gayrimenkuller, konsolide finansal tablolarda yatırım amaçlı gayrimenkul kapsamında değerlendirilmez, çünkü işletme grubu açısından değerlendirildiğinde, bu gayrimenkuller sahibi tarafından kullanılan gayrimenkullerdir.(TMS40.15)

Ancak, sahibi olan işletme açısından, kira geliri veya değer artış kazancı beklentisi (Prg.5) ile koşulları taşınması durumunda, yatırım amaçlı gayrimenkul kapsamında değerlendirilir. Dolayısıyla kiraya veren işletme, ilgili gayrimenkulü bireysel finansal tablolarında yatırım amaçlı gayrimenkul olarak gösterir(TMS40.15)

3.9.3.Muhasebeleştirme

Yatırım amaçlı bir gayrimenkul, ancak ve ancak, aşağıda belirtilen koşulların sağlanmış olması durumunda bir *varlık* olarak muhasebeleştirilir²⁹⁶.(TMS40.16):

- Gayrimenkulle ilgili gelecekteki ekonomik yararların işletmeye girişinin muhtemel olması, ve

²⁹⁶ Oruç,s.1069

- Yatırım amaçlı gayrimenkulün maliyetinin güvenilir bir şekilde ölçülebilir olması.

Bir işletme gayrimenkule ilişkin **günlük hizmet giderlerini** yatırım amaçlı gayrimenkulün defter değerinde muhasebeleştiremez. Bu maliyetler gerçekleştiğinde kâr veya zararda muhasebeleştirilir. Bu tür harcamalar genellikle ilgili gayrimenkule ilişkin "**bakım ve onarım**" harcamaları olarak nitelendirilir(TMS40.18)

Yatırım amaçlı gayrimenkullerin bazı bölümleri **yenileme** nedeniyle elde edilmiş olabilir. Örneğin, iç duvarlar orijinal duvarların yenilenmiş şekilleri olabilir. Muhasebeleştirme ilkesine göre bir işletme, muhasebeleştirme koşullarını karşılaması durumunda, mevcut yatırım amaçlı bir gayrimenkulün yenilenen bölümlerinin maliyetini anılan maliyetin gerçekleştiği tarihte ilgili yatırım amaçlı gayrimenkulün defter değerine ilave edebilir. (TMS40.19)

3.9.3.1.İlk Muhasebeleştirme sırasında ölçme

Yatırım amaçlı gayrimenkul, başlangıçta **maliyeti** ile ölçülür. **İşlem maliyetleri** de başlangıç ölçümüne dahil edilir.

Satın alınan yatırım amaçlı bir gayrimenkulün maliyeti; satın alma fiyatı ile bu işlemle doğrudan ilişkilendirilebilen harcamalardan oluşur. Doğrudan yapılan harcamalara örnek olarak; avukatlık hizmetlerine ilişkin ödenen ücretler, gayrimenkul alım vergisi ve diğer işlem maliyetleri gösterilebilir(TMS40.21)

Yatırım amaçlı gayrimenkullerin **inşa edilmesi durumunda**, **maliyet**; inşaat veya geliştirmenin tamamlandığı tarihteki tutardır. İnşaat tamamlanıncaya kadar yapılan inşaat maliyetleri maddi duran varlık grubundaki "Yapılmakta Olan Yatırımlar" hesabında izlenir. İnşaat tamamlanınca gayrimenkul, yatırım amaçlı gayrimenkule dönüşür²⁹⁷. (TMS 40, m.22).

²⁹⁷ Akdoğan,Sevilengül, "TMS ve TFRS Uygulamalarının Tek düzen Hesap Planı üzerindeki Etkileri ve Öneriler", s.223

Yatırım amaçlı bir gayrimenkulün maliyeti aşağıda belirtilen sebepler nedeniyle arttırılmaz.²⁹⁸(TMS40.23):

- İlk tesis maliyetleri (anılan maliyetler, ilgili gayrimenkulün yönetimin amaçladığı şekilde faaliyet göstermesi için gerekli olmadığı sürece),
- Yatırım amaçlı gayrimenkulün planlanan doluluk/kullanım düzeyine ulaşmasına kadar oluşan işletme zararları,
- Gayrimenkulün inşası veya geliştirilmesi sırasında ortaya çıkan aşırı tutarda artık malzeme, kayıp işçilik veya diğer kaynaklar.

Yatırım amaçlı gayrimenkule ilişkin **ödemenin ertelenmiş** olması durumunda, gayrimenkulün maliyeti **eşdeğer peşin ödeme** tutarıdır. Bu tutar ile toplam ödemeler arasındaki fark, kredi süresi boyunca faiz gideri olarak muhasebeleştirilir(TMS40.24)

Kiralanan ve yatırım amaçlı gayrimenkul olarak sınıflandırılan bir gayrimenkul hakkının başlangıç maliyeti; TMS 17'nin 20 nci Paragrafında finansal kiralama için öngörülen hükümlerde yer aldığı biçimde, yani, gayrimenkulün gerçeğe uygun değeri ile asgari kira ödemelerinin bugünkü değerinden küçük olanı üzerinden muhasebeleştirilir. Anılan Paragrafta belirtildiği üzere, eşdeğer bir miktar da, borç olarak muhasebeleştirilir.(TMS40.25)

3.9.3.2.Muhasebeleştirme sonrasında ölçme

3.9.3.2.1.Maliyet yöntemi

İlk muhasebeleştirme işleminden sonra maliyet yöntemini seçen bir işletme, tüm yatırım amaçlı gayrimenkullerini söz konusu yöntem için TMS 16'da belirtilen hükümler çerçevesinde maliyet yöntemiyle ölçer²⁹⁹. Satış amaçlı elde tutulan olarak sınıflanma kriterlerine uyan yatırım amaçlı gayrimenkuller, TFRS 5 çerçevesinde ölçülür.(TMS40.56)

²⁹⁸ Örtten, Kaval, Karapınar, s.612

²⁹⁹ Oruç, s.1073

3.9.3.2.2. Gerçeğe uygun değer yöntemi

Yatırım amaçlı gayrimenkulün **gerçeğe uygun değerindeki değişimden kaynaklanan kazanç veya kayıp**, oluştuğu dönemde kâr veya zarara dahil edilir³⁰⁰.(TMS40.35)

Yatırım amaçlı bir gayrimenkulün gerçeğe uygun değeri; karşılıklı pazarlık ortamında, bilgili ve istekli gruplar arasında bir varlığın el değiştirmesi ya da bir borcun ödenmesi durumunda ortaya çıkması gereken tutardır. Gerçeğe uygun değer kavramı, normalin dışında finansman yaratma, satış ve geri kiralama anlaşmaları, satışla ilgili bir kimseye özel imtiyaz tanınması veya taviz verilmesi gibi özel koşul ve durumlar dolayısıyla yapay olarak yükseltilmiş veya düşürülmüş tahmini fiyatları içermez.(TMS40.36)

Yatırım amaçlı bir gayrimenkulün gerçeğe uygun değeri raporlama dönemi sonundaki piyasa koşullarını yansıtır.(TMS40.38)

Yatırım amaçlı gayrimenkulün gerçeğe uygun değeri, gayrimenkulün geliştirilmesi veya kıymetinin artırılmasına yönelik gelecekteki yatırım harcamalarını ve söz konusu harcamalardan gelecekte elde edilecek yararları yansıtmaz.(TMS40.51)

Bazı durumlarda bir işletme, yatırım amaçlı gayrimenkullere ilişkin olarak yaptığı ödemelerin bugünkü değerinin (muhasabeleştirilen borçlara ilişkin ödemeler hariç), söz konusu gayrimenkulle ilgili **nakit girişlerinin bugünkü değerini** aşacağını tahmin edebilir. Bu durumda işletme, "TMS 37 Karşılıklar, Koşullu Borçlar ve Koşullu Varlıklar" Standardını uygulamak suretiyle muhasabeleştirilmesi gereken bir borç olup olmadığını ve eğer varsa bunun nasıl hesaplanacağını tespit eder³⁰¹.(TMS40.52)

3.9.3.3. Gerçeğe uygun değerinin güvenilir bir şekilde tespit edilememesi

İşletmenin yatırım amaçlı gayrimenkulün (inşa edilmekte olan yatırım amaçlı gayrimenkulün dışında) gerçeğe uygun değerini güvenilir bir şekilde tespit etmenin her zaman mümkün olmadığını belirlemesi durumunda, işletme, yatırım amaçlı

³⁰⁰ Örtün,Kaval, Karapınar,s.613

³⁰¹ Bu yöntemin uygulaması için,çalışmamızın TMS16 bölümündeki Uygulama 1'e bakınız.

gayrimenkulünü TMS 16’da belirtilen maliyet yöntemi ile ölçer. Yatırım amaçlı söz konusu gayrimenkulün kalıntı değerinin sıfır olduğu kabul edilir. İşletme, yatırım amaçlı gayrimenkulü elden çıkarana kadar TMS 16’yı uygular.

İşletme, daha önceden maliyeti üzerinden ölçülmüş bulunan inşa edilmekte olan bir yatırım amaçlı gayrimenkulü gerçeğe uygun değeri üzerinden güvenilir biçimde ölçebilecek duruma geldiğinde, söz konusu gayrimenkul gerçeğe uygun değeri üzerinden ölçülür.

Örneğin; İnşa edilmekte olan bir yatırım amaçlı gayrimenkulün inşaatı tamamlandığında, gerçeğe uygun değer güvenilir bir biçimde ölçülebileceği kabul edilir. Aksi hallerde, söz konusu gayrimenkul 53 üncü Paragrafta belirtildiği üzere TMS 16’ya göre maliyet yöntemi kullanılarak ölçülür.(TMS40.53A)

Bir işletmenin, yatırım amaçlı bir gayrimenkulünü daha önce gerçeğe uygun değer üzerinden ölçmüş olması durumunda, söz konusu gayrimenkulü elden çıkarıncaya kadar (veya ilgili gayrimenkul sahibi tarafından kullanılan gayrimenkul haline gelene kadar veya işletme gayrimenkulü geliştirerek olağan iş akışı sürecinde satıncaya kadar), karşılaştırılabilir piyasa işlemleri azalmış veya piyasa fiyatları daha ender elde edilebilir hale gelmiş dahi olsa, anılan gayrimenkulü gerçeğe uygun değer üzerinden ölçmeye devam eder(TMS40.55)

3.9.3.4. Transferler

Bir gayrimenkulün yatırım amaçlı gayrimenkul sınıfına transferi veya bu sınıftan transferi sadece ve sadece kullanımında bir değişiklik olduğu zaman yapılır.³⁰²

Söz konusu değişikliğin gerçekleşmekte olduğuna ilişkin kanıtlara aşağıda yer verilmiştir.(TMS40.57):

- 1) Yatırım amaçlı gayrimenkulden sahibi tarafından kullanılan gayrimenkule transferi amacıyla, sahibi tarafından kullanılmasına başlanması;

³⁰² Oruç,s.1077

- 2) Yatırım amaçlı gayrimenkulden stoklara transfer için satış amacıyla, geliştirilmeye başlanması;
- 3) Sahibi tarafından kullanılan gayrimenkulden yatırım amaçlı gayrimenkule transferi amacıyla, sahibi tarafından kullanılmasına son verilmesi veya
- 4) Stoklardan yatırım amaçlı gayrimenkullere transfer için, bir başkasına faaliyet kiralaması suretiyle kiralamanın başlaması.

3.9.3.5.Elden çıkarma

Yatırım amaçlı gayrimenkul, elden çıkarıldığı veya kullanımına sürekli bir şekilde son verildiği ve kendisinden gelecekte herhangi bir ekonomik fayda beklenmediği durumlarda *bilanço* dışı bırakılır *bilançodan* çıkartılır³⁰³.(TMS40.66)

Yatırım amaçlı gayrimenkul, satış veya bir finansal kiralama sözleşmesi kapsamında kiralanması ile elden çıkarılmış olabilir. Yatırım amaçlı gayrimenkulün elden çıkarılma tarihinin saptanmasında işletme, TMS 18'deki malların satışında hasılatın muhasebeleştirilmesi hükümlerini uygular . Finansal kiralama ve satış ve geri kiralama yöntemleri ile gerçekleştirilen elden çıkarma işlemlerine ise TMS 17 uygulanır.(TMS40.67)

3.9.4.Finansal Tablo Açıklamaları

Bir işletme aşağıdaki hususları kamuoyuna açıklar(TMS40.75):

- 1) Gerçeğe uygun değer yöntemini mi yoksa maliyet yöntemini mi uyguladığı.
- 2) Gerçeğe uygun değer yöntemini uygulaması durumunda; faaliyet kiralaması aracılığıyla elinde bulundurduğu gayrimenkul haklarının yatırım amaçlı gayrimenkul olarak sınıflandırılıp sınıflandırılmadığı ile bu şekilde muhasebeleştirilip muhasebeleştirilmediği ve bunların hangi koşullar altında yapılmış olduğunu.
- 3) Sınıflandırma işleminin zor olduğu durumlarda (Paragraf 14), olağan iş akışı içinde, **yatırım amaçlı gayrimenkulün**, *sahibi tarafından kullanılan*

³⁰³ Oruç,s.1079

gayrimenkulden ve satış için elde tutulan gayrimenkulden hangi kriterler çerçevesinde ayırt edildiğini.

- 4) Yatırım amaçlı gayrimenkulün gerçeğe uygun değerinin saptanmasında kullanılan yöntem ve önemli varsayımlar ile bunlara ek olarak gerçeğe uygun değer tespitinin **piyasa verilerine** mi yoksa gayrimenkulün mahiyeti veya kıyaslanabilecek piyasa verilerinin bulunmayışı dolayısıyla daha ziyade **diğer faktörlere mi dayandırıldığını** (işletme bu faktörleri de açıklar).
- 5) Yatırım amaçlı gayrimenkulün (finansal tablolarda ölçülen veya açıklanan) gerçeğe uygun değerinin; konuyla ilgili yetkiye ve gerekli mesleki birikime sahip ve söz konusu yatırım amaçlı gayrimenkulün sınıf ve yeri hakkında güncel bilgisi bulunan bağımsız bir değerlendirme uzmanı tarafından yapılan değerlendirmeye dayanıp dayanmadığı. Böyle bir değerlendirmenin yapılmamış olması durumunda, anılan husus kamuoyuna açıklanır.
- 6) Kâr veya zarar olarak muhasebeleştirilen aşağıdaki bilgiler;
 - (i) Yatırım amaçlı gayrimenkulden elde edilen kira gelirleri;
 - (ii) Dönem içinde kira geliri elde edilmiş yatırım amaçlı gayrimenkulün doğrudan faaliyet giderleri (bakım ve onarım giderleri dahil); ve
 - (iii) Dönem içinde herhangi bir kira geliri sağlamamış yatırım amaçlı gayrimenkulün doğrudan faaliyet giderleri (bakım onarım giderleri dahil);
 - (iv) Maliyet yöntemi ile ölçülen bir varlık grubundan, gerçeğe uygun değer yöntemi kullanılan diğer bir gruba satışı yapılan yatırım amaçlı gayrimenkulün gerçeğe uygun değerinde meydana gelen ve kâr veya zarar hesabında muhasebeleştirilen değişiklik toplamı (Paragraf 32 C).
- 7) Yatırım amaçlı gayrimenkulün nakde çevrilebilme veya gelirlerinin ve elden çıkarılma durumunda elde edilecek tutarın tahsil edilebilme durumuna ilişkin kısıtlamalar ve bunların tutarları.

- 8) Yatırım amaçlı gayrimenkule ilişkin satın alma, inşa veya geliştirme ya da bakım ve onarım veya iyileştirme konularındaki sözleşmeye bağlı yükümlülükler.

3.9.4.1.Gerçeğe uygun değer yöntemine ilişkin açıklamalar

Gerçeğe uygun değer yöntemini kullanan bir işletme, yatırım amaçlı gayrimenkulün dönem başı ve sonundaki defter değerlerinin birbiriyle olan mutabakatını, aşağıda belirtilenleri gösterecek şekilde kamuoyuna açıklamak zorundadır(TMS40.76):

- 1) Elde etme işleminden ve sonrasında varlığın defter değerinde muhasebeleştirilen harcamalardan kaynaklananlar ayrı ayrı açıklanmak üzere, varlığın defter değerine yapılan ilaveler;
- 2) İşletme birleşmeleri neticesinde gerçekleşen elde etme işlemi sonucunda oluşan ilaveler;
- 3) Satış amaçlı elde tutulan olarak sınıflandırılan veya TFRS 5 ve diğer sebepler dolayısıyla satış amaçlı elde tutulan elden çıkarılacak varlık grubuna dahil edilen varlıklar,
- 4) Gerçeğe uygun değer düzeltmelerinden kaynaklanan net kazanç veya kayıplar;
- 5) Finansal tabloların bir başka para biriminde ifade edilmesinden veya yurtdışındaki işletmenin finansal tablolarının, raporlayan işletmenin finansal tablolarında kullanılan para birimine çevrilmesinden ortaya çıkan net kur farkları;
- 6) Stoklara ve sahibi tarafından kullanılan gayrimenkullere yapılan transferler ile bunlardan yapılan transferler; ve diğer değişiklikler.

3.9.4.2.Maliyet yöntemine ilişkin açıklamalar

Maliyet yöntemini kullanan bir işletme, Paragraf 75'deki açıklamalara ek olarak, aşağıda belirtilen hususları da kamuoyuna açıklar(TMS40.79):

- 1) Kullanılan amortisman yöntemi;

- 2) Yararlı ömrü veya kullanılan amortisman oranları;
- 3) Dönem başı ve dönem sonu itibariyle brüt defter değeri ile birikmiş değer düşüklüğü karşılığını da içermek üzere birikmiş amortisman tutarı;
- 4) Yatırım amaçlı gayrimenkulün dönem başı ve dönem sonu itibariyle defter değerinin mutabakatı.
- 5) Yatırım amaçlı bir gayrimenkulün gerçeğe uygun değerinin güvenilir bir şekilde saptanmasının mümkün olmadığı istisnai durumlarda, işletme aşağıda belirtilenleri de kamuoyuna açıklar:
 - (i) Yatırım amaçlı gayrimenkulün tanımı;
 - (ii) Gerçeğe uygun değerın neden güvenilir bir şekilde tespit edilemediğine ilişkin açıklama; ve
 - (iii) Mümkünse, gerçeğe uygun değerın, arasında gerçekleşme olasılığının en yüksek olduğu tahmin edilen değer aralıkları.

3.9.5.MSUGT Uyumlaştırması

Tek düzen Hesap Planı; yatırım amaçlı gayrimenkuller açısından değerlendirildiğinde bu kaleme özgün bir hesap bulunmadığından bu varlıkların bilançoda duran varlıklar grubunda nerede muhasebeleştirileceği konusuna uygun bir cevap verememiştir. Bu nedenle; yatırım amaçlı gayrimenkullerin hesap planında **20** Yatırım Amaçlı Gayrimenkuller gibi kendine özgü bir grupta (Akdoğan ve Sevilengul, 2007, 264) ve (Oruc, 2009, 1065); **29** Diğer Duran Varlıklar grubunda(Orten, Kaval ve Karapınar, 2009, 611) ya da 25 Maddi Duran Varlıklar grubundaki **250** Arsa ve Araziler ile **252** Binalar hesaplarında yatırım amaçlı gayrimenkuller için tali hesap açılarak (Gokcen, Akgul ve Cakıcı, 2006, 367) raporlanması tartışılabilir³⁰⁴.

Burada muhasebeleştirme görüşümüz çerçevesinde Tek düzen Hesap Planında boş kod olarak bulunan “**20 numaralı grup**”, “**Yatırım Amaçlı Gayrimenkuller**” adını

³⁰⁴ Can Öztürk, “Yerel ve Uluslar arası Muhasebede Yatırım Amaçlı Gayrimenkul Kavramı ve UMS 40’ın Türk Muhasebe Sistemine Yansımaları”,Mali Çözüm,sayı:96,2009,s.113

olarak Tek Düzen Hesap Planına eklenmesi tavsiye edilmektedir. Hesaplar aşağıdaki gibidir³⁰⁵:

20 YATIRIM AMAÇLI GAYRİMENKULLER

200 Yatırım Amaçlı Araziler

201 Yatırım Amaçlı Arsalar

202 Yatırım Amaçlı Binalar

207 Birikmiş Amortismanlar Değer Düşüklüğü Karşılığı³⁰⁶

208 Yapılmakta olan Yatırım Amaçlı Gayrimenkuller

Yatırım amaçlı gayrimenkullerin ölçümünde esas olarak gerçeğe uygun değer yöntemi kullanılmakla beraber istisnai durumlarda maliyet değeri yöntemi de uygulanabilir. Maliyet Yöntemi tercih edildiği durumda; yatırım amaçlı gayrimenkuller için de, maddi duran varlıklarda olduğu gibi, **amortisman ayrılması** ve değer düşüklüğü testine tabi tutularak değer düşüklüğü karşılığı ayrılması **gerekli olmaktadır**. Ayrılan amortismanlar ve zarar yazılan değer düşüklüğü karşılıkları “**207 - Birikmiş Amortismanlar ve Değer Düşüklüğü Karşılığı**” hesabında izlenir³⁰⁷. Kullanılacak bir diğer hesap kodu ise “**651 - Yatırım Amaçlı Gayrimenkul Giderleri**” hesabıdır.

65 DİĞER FAALİYETLERDEN GİDER VE ZARARLAR (-)

651 Yatırım Amaçlı Gayrimenkul Giderleri³⁰⁸ (-)

³⁰⁵ Öztürk,s.116

³⁰⁶ 207 hesap kodlu birikmiş amortismanlar ve değer düşüklüğü karşılığı, grubu itibariyle Yatırım amaçlı Gayrimenkuller içinde yer almalıdır ve bu amaçla kullanılacaktır.

³⁰⁷ Akdoğan, Sevilengül, “TMS ve TFRS Uygulamalarının Tek düzen Hesap Planı üzerindeki Etkileri ve Öneriler”,s.223

³⁰⁸ Akdoğan, Sevilengül, “TMS ve TFRS Uygulamalarının Tek düzen Hesap Planı üzerindeki Etkileri ve Öneriler”,s.249

Uygulama 1³⁰⁹:

Bir işletme, aşağıdaki değerlerle kayıtlı olan gayrimenkulünü, yatırım amaçlı olarak sınıflandıracaktır

Bina:50.000

Birikmiş Amortismanlar ve Değer Düşüklüğü Karşılığı: (30.000)

Bina işletmede **maliyet modeline** göre değerlendirilmekte olup, bu modelin uygulanması devam edecektir. Binanın kalan faydalı ömrü 4 yıldır.

Çözüm:

200 YATIRIM AMAÇLI GAYRİMENKULLER	20.000	
257 ³¹⁰ BİRİKMİŞ AMORTS.VE DEĞ.DÜŞ.KARŞ.	30.000	
252 BİNALAR		50.000

Yıl sonunda 5000 brim amortisman ayrılacak ve aşağıdaki gibi kayda alınacaktır.

651 YATIRIM AMAÇLI	5.000	
GAYRİMENKUL GİDER HSB		
207 BİRİKMİŞ AMORTİSMANLAR VE		5.000
DEĞ.DÜŞ.KRŞL.		

Uygulama 2³¹¹:

³⁰⁹ Örtün,Kaval,Karapınar,s.617

³¹⁰ 257 Birikmiş Amortismanlar hesap kodu, çoğu yazar tarafından “Birikmiş Amortismanlar ve Değer Düşüklüğü” olarak kabul görmüş ve makalelerinde yer almıştır. Hesap Planındaki adının bu şekilde değiştirilmesi gerektiğine dair ortak bir kanı oluşmuştur.

³¹¹ Öztürk,s.119

Vadeli olarak satın alınan bir yatırım amaçlı gayrimenkulün ilk muhasebeleştirilmesi, vade tahakkukları, bedelinin ödenmesi ve değerlemesi; Bir işletme, 01 Temmuz 2009 tarihinde kiraya verilmek amacıyla vadeli fiyatı 1.500.000 TL olan bir binayı 300.000 TL peşin kalanı için ise banka kredisi kullanarak satın almıştır. Banka kredisi, %15 faizli ve üç ay vadelidir.

$$300.000 + \frac{400.000}{(1.15)^{1/12}} + \frac{400.000}{(1.15)^{2/12}} + \frac{400.000}{(1.15)^{3/12}} = 300.000 + 395.374 + 390.777 + 386.249 = 1.472.400\text{TL}$$

Kredi, üç eşit taksitte ödenecektir. KDV oranı %18'dir ve peşin olarak ödenmiştir. Yukarıda hesaplanan 1.472.400 TL yatırım amaçlı gayrimenkulün 01 Temmuz 2009 tarihindeki peşin değeridir. TMS 40 uyarınca gayrimenkul ilk muhasebeleştirmede bu değerle raporlanacaktır. Diğer taraftan; banka kredisinden kaynaklanan aylık borçlanma maliyetleri ile ilk muhasebeleştirmede kayda alınacak toplam borçlanma maliyetleri aşağıdaki gibidir.

Birinci ay için.....400.000 – 395.374 = 4.626 TL

ikinci ay için.....400.000 – 390.777 = 9.223 TL

üçüncü ay için.....400.000 – 386.249 = 13.751 TL

Toplam Borçlanma Maliyetleri.....27.600 TL

-----01/07/2009-----

202 YATIRIM AMAÇLI BİNALAR	1.472.400	
191 İNDİRİLECEK KDV	265.032	
322 BORÇ REESKONTLARI	27.600	
100 KASA		565.032
300 BANKA KREDİLERİ		1.200.000

İlk Muhasebeleştirme Kaydı

Aylık borçlanma maliyetleri tahakkuk ettiğinde aşağıdaki şekilde gider yazılacaktır. Üç eşit taksitteki banka kredisi ödemeleride aynı kayıt içinde yer alabilir.

-----01/08/2009-----

780 FİNANSMAN GİDERLERİ	4.626	
300 BANKA KREDİLERİ	400.000	
322 BORÇ REESKONTLARI		4.626
102 BANKALAR		400.000

Birinci Ay Faiz Tahakkuku ve Birinci Taksit Odemesi

-----01/09/2009-----

780 FİNANSMAN GİDERLERİ	9.223	
300 BANKA KREDİLERİ	400.000	
322 BORÇ REESKONTLARI		9.223
102 BANKALAR		400.000

İkinci Ay Faiz Tahakkuku ve İkinci Taksit Odemesi

-----01/10/2009-----

780 FİNANSMAN GİDERLERİ	13.751	
300 BANKA KREDİLERİ	400.000	
322 BORÇ REESKONTLARI		13.751
102 BANKALAR		400.000

Üçüncü Ay Faiz Tahakkuku ve Üçüncü Taksit Odemesi

-----/-----

01 Temmuz 2009 tarihinde bilançoya giren bu yatırım amaçlı binanın değerinin piyasa koşulları çerçevesinde değişmiş olabileceği düşünülmüş ve yapılan expertiz çerçevesinde binanın gerçeğe uygun değerinin 1.300.000 TL olduğu tespit edilmiştir. Bu bağlamda; gerçeğe uygun değer ile ilk muhasebeleştirilmedeki maliyet değeri arasındaki fark aşağıdaki gibi muhasebeleştirilir.

-----/-----

659 DİĞER OLAĞAN GİDER VE ZARARLAR	172.400	
659.01 Gerçeğe Uygun Değer Azalışları		
202 YATIRIM AMAÇLI BİNALAR		172.400

-----/-----

3.10. TFRS 5 - SATIŞ AMAÇLI ELDE TUTULAN DURAN VARLIKLAR ve DURDURULAN FAALİYETLER

3.10.1. Amaç ve Kapsam

Bu TFRS'nin amacı; satış amaçlı elde tutulan varlıkların muhasebeleştirilme esasları ile durdurulan faaliyetlere ilişkin olarak yapılması gereken açıklama ve sunumları belirlemektir. Bu TFRS, özellikle, aşağıda belirtilen hususları zorunlu kılar(TFRS5.1):

- 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
- Satış amaçlı elde tutulan olarak sınıflandırılma kriterlerini sağlayan varlıklar bilançoda ayrı olarak sunulur; durdurulan faaliyetlere ilişkin sonuçlar ise kapsamlı gelir tablosunda ayrı olarak sunulur.

"TMS 1 Finansal Tabloların Sunuluşu" Standardı doğrultusunda duran varlık olarak sınıflandırılmış olan varlıklar, bu TFRS'de yer alan satış amaçlı elde tutulma koşullarını karşılayana kadar dönen varlık olarak sınıflandırılmaz.(TFRS5.3)

3.10.2.Standartta geçen Kavramlar

Nakit yaratan birim; diğer varlıklardan veya varlık gruplarından sağlanan nakit girişlerinden büyük ölçüde bağımsız olan ve nakit girişi oluşturan belirlenebilir en küçük varlıklar grubu.

Durdurulan faaliyet; elden çıkarılmış veya satış amaçlı elde tutulan olarak sınıflandırılmış olan ve aşağıdaki koşullardan birini sağlayan işletme birimi:

- Ayrı büyük bir iş alanını veya ayrı bir coğrafi faaliyet alanını temsil etmektedir,

- Ayrı büyük bir iş alanının veya coğrafi faaliyet alanının elden çıkarılmasını öngören tek başına koordine edilmiş bir planın parçasıdır veya
- Sadece yeniden satışa yönelik bir öngörüyle edinilmiş bir bağlı ortaklıktır.

Elden çıkarılacak varlık; satış veya diğer yollarla, bir grup olarak, içerisinde bulunan varlıklarla doğrudan ilişkili olan borçlarla beraber tek bir işlemde elden çıkarılacak varlıklar grubu. Anılan grubun, "TMS 36 Varlıklarda Değer Düşüklüğü" Standardının 80-87 nci Paragraflarında belirtildiği şekilde, üzerine şerefiye tahsis edilmiş nakit yaratan bir birim veya bu birim içerisinde yer alan bir faaliyet olması durumunda, söz konusu grup işletme birleşmesinde kazanılmış olan şerefiyeyi de içerir.

Kullanım değeri; bir varlığın süregelen kullanımından ve ekonomik ömrünün sonunda elden çıkarılmasından kaynaklanan tahmini gelecek nakit akışlarının bugünkü değeri.

3.10.3. Duran varlıkların, satış amacıyla elde tutulan olarak sınıflandırılması;

Aşağıda, "elden çıkarılacak varlık" yerine, anlamı kolaylaştırmak için, kimi yerde "ilgili varlık" terimi kullanılmıştır.

- Bir duran varlığı; kullanımdan ziyade satış işlemi vasıtası ile geri kazanılacak olması durumunda işletme, söz konusu " *elden çıkarılacak varlık grubunu*", " *satış amaçlı*" olarak sınıflandırır³¹².(TFRS5.6)
- Bu durumun geçerli olabilmesi için; ilgili varlığın veya varlıkların satışında sıkça rastlanan ve alışılmış koşullar çerçevesinde derhal satılabilecek durumda olması ve satış olasılığının yüksek olması gerekir.(TFRS5.7)
- Satış olasılığının yüksek olması için; uygun bir yönetim kademesi tarafından, elden çıkarılacak varlığın satışına ilişkin bir plan yapılmış ve

³¹² Örtten,Kaval,Karapınar,s.739

alıcıların tespiti ile planın tamamlanmasına yönelik aktif bir program başlatılmış olmalıdır. Ayrıca, ilgili varlık , cari gerçeğe uygun değeriyle uyumlu bir fiyat ile aktif olarak pazarlanıyor olmalıdır. (TFRS5.8)

- Ayrıca satışın, sınıflandırılma tarihinden itibaren bir yıl içerisinde tamamlanmış bir satış olarak muhasebeleştirilmesinin beklenmesi gerekmektedir ve satış işleminin ortaklar tarafından onaylanma olasılığı da göz önünde bulundurulmalıdır³¹³. (TFRS5.8)
- Çeşitli olay veya koşullar satış işleminin tamamlanma süresini bir yıldan fazlaya uzatabilir. Söz konusu gecikmenin, işletmenin kontrolü dışındaki olaylar veya koşullar nedeniyle gerçekleşmiş ve işletmenin ilgili varlığın satışına yönelik satış planının devam etmekte olduğuna dair yeterli kanıt bulunması durumunda; satış işlemini tamamlamak için gerekli olan sürenin uzaması, ilgili varlığın satış amaçlı elde tutulan varlık olarak sınıflandırılmasını engellemez³¹⁴.(TFRS5.9)
- Kriterlere uyumun bilanço tarihinden sonra sağlanması durumunda; işletme, finansal tablolarının yayımlanması sırasında ilgili duran varlığı satış amaçlı elde tutulan varlık olarak sınıflandırmaz. Ancak söz konusu kriterlerin raporlama döneminden (bilanço tarihinden) sonra, fakat finansal tabloların yayımlanmasına ilişkin onaydan önce karşılanması durumunda, belirtilen bilgileri dipnotlarda açıklar³¹⁵.(TFRS5.12)

³¹³ Örtten,Kaval,Karapınar,s.740

³¹⁴ Necdet Sağlam, “TFRS 5”, Sağlam N,Şengel S,Öztürk B(Ed.), “Türkiye Muhasebe Standartları Uygulaması”, Ankara:Maliye Hukuk Yayınları,2009,s.1257

³¹⁵ UFRS 5 Sunumaçıklamakontrollistes

<http://www.denetimnet.net/UserFiles/Documents/UFRS/UFRS2007/UFRS%205%20.pdf>, s.5, (15.5.2010)

3.10.4.Elden çıkarılacak varlık grubunun ölçümü

- İşletme satış amaçlı elde tutulan varlık olarak sınıflandırılan bir duran varlığı defter değeri ile satış maliyeti düşülmüş gerçeğe uygun değerinden düşük olanı ile ölçer³¹⁶.(TFRS5.15)
- Satışın bir yıldan uzun süre içerisinde gerçekleşmesi durumunda, işletme satış maliyetini bugünkü değerinden ölçer. Satış maliyetinin bugünkü değerinde, zamanın geçmesinden kaynaklanan bir artış, finansman maliyeti olarak kâr veya zarar içerisinde gösterilir(TFRS5.17)

3.10.5.Değer düşüklüğü zararlarının ve iptallerinin muhasebeleştirilmesi

- İşletme, bir varlığın (veya elden çıkarılacak bir varlık grubunun) değerinin satış maliyetinin gerçeğe uygun değerden düşülerek elde edilen değerine kadar azaltılması durumunda, değer düşüklüğü zararını finansal tablolarına yansıtır.(TFRS5.20)
- Bu TFRS veya daha öncesinde "TMS 36 Varlıklarda Değer Düşüklüğü" Standardı doğrultusunda muhasebeleştirilen birikmiş değer düşüklüğü zararlarını aşmamak koşuluyla işletme, satış maliyetinin gerçeğe uygun değerinden düşülerek bulunan değerinde sonradan meydana gelecek herhangi bir artışı kazanç olarak muhasebeleştirir³¹⁷.(TFRS5.21)
- İşletme, elden çıkarılacak bir varlık grubunun satış maliyetinin gerçeğe uygun değerden düşülerek bulunan değerinde sonradan meydana gelecek herhangi bir artışı bu TFRS veya daha öncesinde TMS 36'ya göre muhasebeleştirilmiş olan birikmiş değer düşüklüğü zararlarını aşmaması koşuluyla kazanç olarak muhasebeleştirir.(TFRS5.22)
- Elden çıkarılacak varlık grubu için muhasebeleştirilen değer düşüklüğü zararı (veya sonradan meydana gelen herhangi bir kazanç), bu TFRS'nin ölçme koşulları kapsamına giren grup içindeki duran varlıkların defter

³¹⁶ Sağlam, "TFRS 5",s.1259

³¹⁷ Sağlam, "TFRS 5 ", s.1261

değerini, TMS 36'nın ilgili paragraflarında(104 ve 122) belirtilen şartlara göre düzenler.

- İşletme, satış amaçlı sınıflandırılan veya satış amaçlı sınıflandırılan elden çıkarılacak varlık grubunun bir parçası olan bir duran varlığı amortismanına tabi tutmaz. Satış amaçlı elde tutulan olarak sınıflandırılan elden çıkarılacak varlık grubuna ilişkin borçlara ait faiz veya diğer giderlerin muhasebeleştirilmesine devam eder.(TFRS5.25)

3.10.6. Satış Amaçlı Olarak Sınıflandırılmaya Son Verme

İşletme elden çıkarılacak varlık grubunu satış amaçlı olarak sınıflandırmış ancak, satışın gerçekleşmesi ihtimali sözkonusu değilse yahut satış yıllardır gerçekleşmemişse (7.ve 9.paragraflardaki şartlar) söz konusu varlığı satış amaçlı olarak sınıflandırılmaya son verir(TFRS5.26)

İşletme, satış amaçlı elde tutulan olarak sınıflandırılmasına son verilen bir duran varlığı(TFRS5.27)³¹⁸;

- Satış amacıyla elde tutulan olarak sınıflandırılmasından önceki ve varlığın, sınıflandırılmamış olması durumunda ortaya çıkan amortisman, itfa veya yeniden değerlendirme ile ilgili düzeltmeler göz önüne alınarak belirlenen defter değeri, ve
- Sonradan satılmamasına karar verildiği gündeki geri kazanılabilir tutarından³¹⁹, düşük olanı ile ölçer.
- İşletme, satış amaçlı elde tutulan olarak sınıflandırılmasına son verilen duran varlığın defter değeri için gerekli olan düzeltmeleri, devam etmekte olan faaliyetlerden elde edilen gelirler³²⁰ hesabına dahil eder.

³¹⁸ UFRS 5 Sunumaçıklamakontrollistesini

<http://www.denetimnet.net/UserFiles/Documents/UFRS/UFRS2007/UFRS%205%20.pdf>, s.1, (15.5.2010)

³¹⁹ Duran varlığın nakit yaratan bir birimin parçası olması durumunda, geri kazanılabilir değeri, TMS 36 doğrultusunda ilgili nakit yaratan birimde oluşan değer düşüklüğü zararının dağıtılması sonrasında belirlenen defter değeridir.

- İşletme bu düzeltmeleri muhasebeleştirilen kâr veya zararın sunulduğu kapsamlı gelir tablosu içerisinde sunar³²¹.(TFRS5.28)

3.10.7.Durdurulan faaliyetler ve finansal tablolarda sunumu

“*Durdurulan bir faaliyet*”; bir işletmenin elden çıkarılan veya satış amacıyla elde tutulan olarak sınıflandırılan bir kısımdır.³²² (TFRS5.32) ve:

- Ayrı bir ana iş kolunu veya faaliyetlerin coğrafi bölgesini ifade eder,
- Ayrı bir ana iş kolunun veya faaliyetlerin coğrafi bölgesinin tek başına koordine edilmiş bir plan çerçevesinde satışının bir parçasıdır, veya
- Sadece yeniden satış amacı ile elde edilen bir bağlı ortaklıktır.

İşletme, *Durdurulan Faaliyetlerle* ilgili olarak aşağıdakileri kamuoyuna açıklar.(TFRS5.33):

- a) Kapsamlı gelir tablosunda; Durdurulan faaliyetlerin vergi sonrası kâr veya zararı ve Gerçeğe uygun değerden satış maliyetlerinin düşülmesi suretiyle ölçülmesi veya Durdurulan faaliyetleri oluşturan varlık veya varlık grubunun elden çıkarılması sırasında muhasebeleştirilen vergi öncesi kazanç veya kayıplar.
- b) (a) maddesinde yer alan tutarın aşağıdakiler çerçevesinde analizi:
 - Durdurulan faaliyetlerle ilgili gelirler, giderler ve vergi öncesi kâr veya zarar;
 - TMS 12 uyarınca ilgili gelir vergisi gideri,
 - Gerçeğe uygun değerden satış maliyetlerinin düşülmesi suretiyle ölçülmesi veya durdurulan faaliyetleri oluşturan varlık veya varlık grubunun (gruplarının) elden çıkarılması sırasında muhasebeleştirilen kazanç veya kayıplar; ve

³²⁰ Varlığın satış amacıyla elde tutulan olarak sınıflandırılması öncesinde TMS 16 veya TMS 38 doğrultusunda yeniden değerlendirilmiş maddi veya maddi olmayan duran varlık olmaması durumunda, düzeltme yeniden değerlendirileme artışı veya azalışı olarak gösterilir.

³²¹ UFRS 5 Sunumaçıklamakontrollistesini

<http://www.denetimnet.net/UserFiles/Documents/UFRS/UFRS2007/UFRS%205%20.pdf>, s.5, (15.5.2010)

³²² Örtün,Kaval,Karapınar,s.740

Söz konusu analiz, dipnotlarda veya kapsamlı gelir tablosunda sunulabilir.

- c) Durdurulan faaliyetlerin işletme, yatırım ve finansman faaliyetleriyle ilişkilendirilen net nakit akışları. Söz konusu açıklama dipnotlarda veya gelir tablosu üzerinde sunulabilir.
- d) Sürdürülen veya durdurulan faaliyetlerden elde edilen, ana ortaklığın sahiplerine ait gelir tutarı. Bu açıklamalar dipnotlarda veya kapsamlı gelir tablosunda sunulabilir.

3.10.8.Sürdürülen faaliyetlere ilişkin kazanç veya kayıplar

Durdurulan faaliyetler tanımına uymayan, satış amaçlı elde tutulan olarak sınıflandırılmış duran varlığın, yeniden ölçülmesinden kaynaklanan herhangi bir kazanç veya kayıp, *sürdürülen faaliyetlere* ilişkin kâr veya zarara dahil edilir.³²³(TFRS5.37)

İşletme, önceki dönem bilançolarında duran varlıklar veya satış amaçlı elde tutulan olarak sınıflandırılan elden çıkarılacak varlık gruplarına ilişkin varlık ve borçlara ait tutarları; son dönem finansal durum tablosu (*bilanço*) sunumundaki sınıflandırmayı yansıtması için tekrar sınıflandırmaz veya yeniden göstermez(TFRS5.40).

Cari dönem içinde satış amaçlı elde tutulan olarak sınıflandırılan veya satılmış olan bir duran varlığa ilişkin olarak aşağıdaki bilgiler dipnotlarda açıklanır(TFRS5.41):

- İlgili duran varlığın tanımı,
- Satışın veya muhtemel elden çıkarmanın nitelik ve koşulları ile anılan elden çıkarma işleminin tahmini yöntem ve zamanlaması,
- Paragraf 20-22 doğrultusunda muhasebeleştirilen değer düşüklüğü zararları veyahut kazançları, kapsamlı gelir tablosu üzerinde ayrıca gösterilmemiş olması durumunda dipnotlarda izahı,
- İlgili varlığın "TFRS 8 Faaliyet Bölümleri" Standardı çerçevesinde gösterildiği bölüm.

³²³ Sağlam, "TFRS 5 ", s.1265

3.10.9.MSUGT Uyumlaştırması

TFRS 5 - Satış Amacıyla Elde Tutulan Duran Varlıklar ve Durdurulan Faaliyetler Standardı, bir duran varlığın kullanımının sürdürülmesinden ziyade satış yoluyla elden çıkarılmasına karar verilmesi durumunda bu varlığın “satış amacıyla elde tutulan” olarak sınıflandırılmasını gerektirmektedir.

Bu tanımlama maddi duran varlıklardan farklı özellik taşımaktadır. Satış amaçlı elde tutulan duran varlık ise satılarak elden çıkartılması kararı verilmiş olup 1 yıl içinde nakde çevrilmesi beklenen varlıklardır. Bu nedenle de dönen varlıklar içinde rapor edilmelidirler.

Bu tür varlıkların ve nakit girişi sağlanması beklenen durdurulan faaliyetlerin izlenmesi için bir hesaba gereksinim bulunmaktadır. Bilançoda ayrı bir grup başlığı olarak sunulması gereken bu hesap, kod numarası sınırlılığı yüzünden diğer dönen varlıklar grubunun son hesap kodu olarak düşünülmüştür. Bu nedenle, bu gruptaki hesap kodlarında bazı kaydırmaların yapılması ihtiyacı ortaya çıkmaktadır.

Bu gruba yönelik öneriler aşağıda sunulmuştur.

19 - Diğer Dönen Varlıklar Grubu içinde, “**194 - Satış Amacıyla Elde Tutulan Duran Varlıklar ve Durdurulan Faaliyetler**” hesabı açılmalıdır.

Duran varlıkların kullanımından vazgeçilerek satılmasına karar verilmesi, derhal satılacak durumda olması ve satış olasılığının yüksek olması durumunda ilgili duran varlıklardan çıkarılarak net bedellerinin satışa kadar izlendiği hesaptır. En çok üç ay içinde elden çıkarılmak amacıyla edinilmiş olan ve bir yıl içinde elden çıkarılması mümkün olan duran varlıklar da bu hesaba alınır. Nakit girişi sağlanması beklenen durdurulan faaliyetler de bu hesapta izlenir. Satılabilecek duruma gelmesi için bir kısım işlemlerin yapılması gereken duran varlıklar ile satılabilmek imkanları araştırılacak duran varlıklar bu hesaba alınmaz.

Mevcut duran varlıklardan “satış amacıyla elde tutulan varlık” olarak sınıflandırılanlar buldukları hesaplardan çıkarıldıklarında kayıtlı değeri veya gerçeğe uygun değerinden düşük olanla bu hesaba alınır. Edinme aşamasında bu niteliği taşıyan

duran varlıklar da edinildiklerinde maliyet bedelleri üzerinden doğrudan bu hesaba alınır. Söz konusu varlıklar satıldıklarında veya değersiz oldukları kesinleştiğinde ya da satılma olanağı ortadan kalktığı için maddi duran varlık grubuna aktarıldığında bu hesaba *alacak* yazılır.

Satış Amaçlı Elde Tutulan Varlıklar ve Durdurulan Faaliyetlerle ilgili hesap kodu önerilerinde konunun uzmanlarının görüşleri farklılık arz etmektedir. Çalışmamızda tekdüzen hesap planında mevcut kodlara göre tercih yaptığımızdan ve mevcut hesap kodlarını değiştiremeyeceğimizden ötürü aşağıdaki hesap kodlarını benimsemekteyiz.

64. DİĞER FAALİYETLERDEN OLAĞAN GELİR VE KÂRLAR

649.FAALİYETLE İLGİLİ DİĞER GELİR VE KARLAR

649.04³²⁴.Satış Amaçlı Elde Tutulan Duran Varlık Gelirleri

65 DİĞER FAALİYETLERDEN OLAĞAN GİDER VE ZARARLAR (-)

659. DİĞER GİDER VE ZARARLAR (-)

659.04³²⁵.Satış Amacıyla Elde Tutulan Duran Varlık Giderleri (ve Zararları) (-)

Bir başka görüş ise; Tekdüzen Hesap Planında 67 Olağandışı Gelir ve Karlar hesapları ve 68 Olağandışı Gider ve Zararlar hesaplarının “Olağandışı” ifadesinin kaldırılarak hesap adının Durdurulan Faaliyetler Gelir ve Karları ve Durdurulan Faaliyetler Gider ve Zararları olarak değiştirilmesi gerektiğidir³²⁶.

Yine satış amacıyla elde tutulan varlıkların borçların da ayrı bir hesapta takip edilmesi önerilmektedir.

39 DİĞER KISA VADELİ YABANCI KAYNAKLAR

391 Hesaplanan KDV

³²⁴ Örtün,Kaval,Karapınar,s.749

³²⁵ Örtün,Kaval,Karapınar,s.749

³²⁶ Akdoğan,Sevilengül, “TMS ve TFRS UygulamalarınınTek düzen Hesap Planı Üzerine Etkileri ve Öneriler”,s.238

392 Diğer KDV

394 Satış Amacıyla Elde Tutulan Duran Varlıklara ve

*Durdurulan Faaliyetlere İlişkin Borçlar*³²⁷

Uygulama 1³²⁸:

Common Seals A.Ş. Kaliforniya'daki tesisini satmaya karar vermiştir ve satışıyla ilgilenmesi için bir emlak acentasıyla anlaşmıştır. Firma bu tesisi, işletme varlığından taşıyarak, satış amaçlı elde tutulan varlık olarak yeniden sınıflandırmıştır.

Yıl boyunca, Amerika Birleşik Devletleri'ndeki ekonomik durumlar belirgin bir şekilde kötüleşmiştir, bu yüzden fiyatlar düşmüştür. Bu nedenle bir yıl geçmesine rağmen tesis satılamamıştır. Yönetimin hala varlığı satmakta istekli olduğu gözlenmektedir ve satış fiyatından birden fazla indirimler yaparak satışı teşvik etmek için çalışmalar yapmaktadır.

Common Seals A.Ş. R ve D tesisini işletme varlığı olarak sınıflandırmaya dönmeli midir yahut defterlerde satış için tutulan varlık olarak tutmaya devam mı etmelidir?

Çözüm:

IFRS 5'deki 4.kriter, Common Seals A.Ş. tesisi satış amaçlı elde tutulan varlık olarak tutmaya izin vermektedir çünkü yönetim olağandışı koşullarla karşı karşıya gelmesine rağmen satış için elinden geleni yapmaktadır.

Bir firma geçerli olmayan bir varlığı bir yıl veya daha az sürede satmaya karar verdiği zaman, IFRS 5, firmanın satış amaçlı elde tutulan varlık olarak yeniden sınıflandırılması gerektiğini belirtir. Yeniden sınıflandırmayı tetikleyen önemli olay; şirketin varlığı kullanmaya devam etmek yerine varlığı satmaya karar verme göstergesidir. Bu durumda varlık satış amaçlı elde tutulan varlık olarak sınıflandırılmalı ve düşük maliyette veya net gerçekleşebilir değeriyle kaydedilmelidir.

³²⁷ Örten,Kaval,Karapınar,s.749

³²⁸ Nandakumar,Kalpesh ,Ghosh ,Alkafaji, s.332

Uygulama 2³²⁹:

İşletme maliyet değeri 100.000 ve birikmiş amortismanı 80.000 olan bir makinesini eskiyen teknolojisi nedeniyle kullanımdan kaldırmış ve satışına karar vermiştir.

- a) Makinenin gerçeğe uygun değerinin 30.000 ve satış maliyetinin ise 5.000 olması,
- b) Makinenin gerçeğe uygun değerinin 15.000 ve satış maliyetinin ise 5.000 olması durumunda kayıtları yapınız.

İlk durumda yeniden sınıflandırma yapılırken defter değeri ile gerçeğe uygun değeri karşılaştırılır. $100.000 - 80.000 = 20.000$ TL lık defter değeri, $30.000 - 5.000 = 25.000$ TL lık satış maliyetinden sonraki gerçeğe uygun değerden daha düşük olduğundan defter değeri esas alınır ve makine elden çıkarılarak duran varlıklar içinde kayıtlarını.

194 SATIŞ AMACIYLA ELDE TUTULAN DURAN V.	20.000	
257 BİRİKMİŞ AMORTİSMANLAR	80.000	
253 MAKİNE TESİS VE CİHAZLAR		100.000

Diğer durumda eğer satış maliyetinden sonraki gerçeğe uygun değer 15.000 TL olarak saptanmış olsaydı bu defa 15.000 TL lık değerinin esas alınması ve 5.000 TL için değer azalış zararı kaydının yapılması gerekirdi.

194 SATIŞ AMACIYLA ELDE TUTULAN VARLIKLAR	15.000	
257 BİRİKMİŞ AMORTİSMANLAR	80.000	
659.DİĞER FAALİYET GİD. VE ZARARL.		
659.04. ³³⁰ Satış Amacıyla Elde Tutulan D.V.	5.000	

³²⁹ Gücenenme, s.272

Giderleri (ve Zararları)

253 MAKİNE TESİS VE CİHAZLAR

100.000

3.11. TMS 21 - KUR DEĞİŞİMİNİN ETKİLERİ

3.11.1. Standardın Amacı ve Kapsamı

Bu standardın amacı, yabancı para işlemlerinin ve yabancı ülkedeki faaliyetlerin finansal tablolarda nasıl hesaba katılacağı ve kullanılan para birimine nasıl çevrileceğinin belirlenmesidir.

Bu standardın temel konularını ise, hangi döviz kuru/kurlarının kullanılacağı ve döviz kurlarındaki değişimin finansal tablolar üzerindeki etkilerinin nasıl raporlanacağı oluşturmaktadır .

“ TMS-39 Finansal Araçlar: Muhasebeleştirme ve Ölçme” standardının kapsamında olan türev işlemleri dışındaki yabancı para işlemlerinin muhasebeleştirilmesinde,

- İşletmenin finansal tablolarına dâhil edilen yurt dışındaki işletmelerin faaliyet sonuçlarının ve finansal durumunun raporlama para birimine çevrilmesinde,
- İşletmenin faaliyet sonuçlarını ve finansal durumunu finansal tablolarda kullanılan para birimine çevrilmesinde kullanılır.

3.11.2. Standarda ait Kavramlar

Bu standartta geçen kavramlar şu şekildedir.

Kapanış Kuru; bilanço tarihinde geçerli kurdur.

³³⁰ Örten ,Kaval ,Karapınar, s.749

Kur farkı ; bir para birimindeki belirli bir tutarın diğer para birimine farklı kurlardan çevrilmesinden kaynaklanan farktır.

Geçerli Para Birimi ; işletmenin faaliyet gösterdiği temel ekonomik çevrenin para birimidir.

Parasal kalemler; elde tutulan para ile sabit veya belirlenebilir bir tutarda para olarak alınacak veya ödenecek varlık ve borçlardır.

Finansal Tablolarda Kullanılan Para Birimi; finansal tabloların sunulduğu para birimidir.

Geçerli (Spot) Kur; hemen teslim halindeki geçerli olan döviz kurudur.

Finansal tabloların uluslararası ticarete bu özellikleri taşıyabilmesi için tek para birimine çevrilmesi gerekmektedir. Bu nedenden dolayı finansal tabloların çevriminin nedenlerinin ve çevrilmesinde kullanılan yöntemlerin iyi bilinmesi gerekmektedir.

3.11.3.Başlangıç degerlemesi

Uygulanacak kur işlem tarihindeki geçerli kur veya spot kurdur.(TMS21.8)

Bir yabancı para işlemi ilk muhasebeleştirme sırasında; yabancı para birimindeki tutara, geçerli para birimi ile işlem tarihindeki yabancı para birimi arasındaki geçerli kur uygulanarak, geçerli para biriminden kaydedilir³³¹.

İşlem tarihi, işlemin Türkiye Finansal Raporlama Standartları'na göre ilk defa kaydedilmesi gerektiği tarihtir.

3.11.4.Finansal Tabloların Değerlemesi ve Kapanış Kuru Yöntemi:

Kapanış kuru yöntemini, ülkelerin büyük bir kısmı benimsemiştir. Bu yöntemde, bilanço ve gelir tablosunun çevrilmesinde farklı kurlar kullanılmaktadır³³².

³³¹ Şeref Demir , “TMS Değerleme Hükümleri” TÜRMOB Yayınları,Ankara,2006,s.118

Bilançoda, özkaynaklar dışındaki **aktif ve pasif hesaplar** dönem sonu kuru ile, özkaynak kalemleri ise, kendi içerisinde farklı kurlar üzerinden çevrilmektedir. Örneğin, dağıtılmamış kârlar, nominal sermaye ve geçmiş yıllar kârları işlemin gerçekleştiği tarihteki tarihi kurla, **dönem kârı** ise gelir tablosu kalemlerinin düzeltilmiş sonucu olarak ortalama kur üzerinden çevrilecektir³³³.

Bilanço hesaplarıyla ilişkili olan hesaplar dışında kalan gelir ve gider hesapları ise, gerçekleştikleri gündeki kurlarla ya da ortalama kurlarla çevrilir³³⁴.

UMS 21 standardına uyumlu olarak hazırlanmış TMS-21, finansal tabloların çevrilmesinde **kapanış kuru yöntemini** benimsemiştir. Özetle, gelir ve giderler, işlem tarihindeki döviz kurlarından veya **ortalama kurdan**, bilançonun **aktif ve pasif hesapları** ise **kapanış kurundan** çevrilir³³⁵.

Her raporlama dönemi sonunda aşağıdaki çevrim işlemleri gerçekleştirilir(TMS21.23):

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

3.11.5.MSUGT Uyumlaştırması

Kur değişiminin etkilerinin incelenmesi TDHP için yeni bir uygulama değildir. **646 - Kambiyo Karları ve 656 - Kambiyo Zararları** hesap kodları ile kur değişiminin yarattığı kar ve zararlar kayda alınmaktadır. Bu nedenle de aynı kodlar TMS 21 Standardında da kullanılacaktır.

³³² Selim Bekçioğlu ve Çağrı Köroğlu, “TMS 21 Kur değişim etkileri standardına göre Finansal Tabloların çevrimi ve kur farklarının muhasebeleştirilmesi”,Mali Çözüm, sayı:86,2008,s.33

³³³ İstanbul Yeminli Mali Müşavirler Odası Raporu (2006), “Finansal Tabloların Yabancı Paraya Çevrilmesinde Kullanılan yöntemler” <http://www.istanbulymmo.org/dosyalar/maliplatform,25.02.2008>,Aktaran: Bekçioğlu,Köroğlu

³³⁴ Handan Sümer Göğüş, “Uluslar arası Muhasebe Standardı (UMS) 21’e Eleştirel Bir Yaklaşım”, Yonetim Dergisi, Şubat 2006, Sayı:53, Aktaran:Bekçioğlu,Köroğlu,s.33

³³⁵ Bekçioğlu,Köroğlu,s.34

Uygulama 1³³⁶:

Türkiye’de faaliyet gösteren A firması 10 Kasım 2005 tarihinde 20.000 \$ lık mal ithal etmiştir. Satıcının fatura kestiği tarihte 1 \$=1,3664 TL dir.

Satıcı firma ödemeyi 20 Ocak 2006 tarihinde yapacaktır. Döviz kurları aşağıdaki gibidir.

30 Kasım 2005 1 \$ =1,3585 TL

31 Aralık 2005 1\$ =1,3503 TL

20 Ocak 2006 1\$ =1,3354 TL

Gerekli muhasebe kayıtlarını yapınız.

Çözüm:

1)10 Kasım 2005 ‘de ithalat kaydı.

-----/-----		
153 TİCARİ MALLAR	27.328	
320 SATICILAR		27.328
(20.000 X1,3664)		

2)30 Kasım 2005 de borcun yeniden değerlendirilmesi.

20.000 X 1,3585 =27.170

Kur farkı =27,328-27170 =158

-----/-----		
320 SATICILAR	158	
646 KAMBİYO KARLARI		158

3) 31 Aralık 2005’te borcun yeniden değerlendirilmesi

20.000 X1,3503 =27.006

Kur Farkı = 27.170-27.006=164

-----/-----		
320 SATICILAR	164	
646 KAMBİYO KARLARI		164

4.A) 20 Ocak 2006 de borcun yeniden değerlendirilmesi ve ödemesi

³³⁶ Ataman,Gökçen,Çakıcı,s.203

20.000 X 1,3354 =26,708

Kur Farkı =27,006-26,0708 =298

320 SATICILAR	298	
646 KAMBIYO KARLARI		298

320 SATICILAR	26.708	
İLGİLİ VARLIK HESABI		26.708

4.B.20 Ocak 2006 tarihinde , döviz kurunun 1\$ =1,4 TL olması durumunda

Borcun yeniden değerlemesi ve ödemesi;

20.000X 1.400= 28.000

Kur farkı =28.000-27.006=994

656 KAMBIYO ZARARLARI	994	
320 SATICILAR		994

320 SATICILAR	28.000	
İLGİLİ VARLIK HESABI		28.000

Uygulama 2³³⁷:

Türkiye’de faaliyet gösteren ABC Holding’in yurtdışında faaliyet gösteren bir bağlı ortaklığı olan D işletmesinin finansal tabloları ve bunlara ilişkin bazı açıklamalar aşağıdaki gibidir. D işletmesinin fonksiyonel ve raporlama para birimi Euro’dur. ABC

³³⁷ Fatih Yılmaz, “ TMS 21 Kur değişiminin etkileri” , Volkan Demir(Ed.), “Seçilmiş Muhasebe Standartları”, İstanbul ,İSMMMO Yayınları, 2009,s.78

Holding konsolide finansal tablolarını hazırlarken raporlama birimi olarak TL kullanmaktadır. Bu nedenle D işletmesinin finansal tablolarının TL'ye dönüştürülmesi gerekmektedir. Her iki işletme de TFRS'ye göre raporlama yapmakta olup, muhasebe politikaları birbirleriyle uyumludur.

D Şirketi Bilançosu (Euro) 31/12/20XX

Varlıklar	
Dönen Varlıklar	
Hazır Değerler	100.000
Alacaklar	400.000
Stoklar	200.000
Duran Varlıklar	
Tesis Makine Cihazlar	300.000
Toplam	1.000.000
Borçlar	
Kısa vadeli borçlar	100.000
Uzun vadeli borçlar	200.000
Özsermaye	
Sermaye	500.000
Dağıtılmamış Karlar	200.000
Toplam	1.000.000

D İşletmesi Gelir Tablosu (Euro)31/12/20XX

Satışlar	3.000.000
Satılan Malın Maliyeti	2.250.000
Brüt Kar	750.000
Faaliyet Giderleri	500.000
Vergi Öncesi Kar	250.000
Vergi (20%)	50.000
Net Kar(Zarar)	200.000

- Sermayenin bulunduğu tarihte 1 Euro = 1,60 TL'dir.
- 20XX yılı ortalama dolar kuru 1 Euro = 1,70 TL'dir.
- 31/12/20XX tarihi itibariyle 1 Euro = 1,80 TL'dir.

	Euro	Döviz Kuru	TL
Satışlar	3.000.000	x 1,7	5.100.000
Satılan Malın Maliyeti	2.250.000	x 1,7	3.825.000
Brüt Kar	750.000		1.275.000
Faaliyet Giderleri	500.000	x 1,7	850.000
Vergi Öncesi Kar	250.000		425.000
Vergi	50.000	x 1,7	85.000
Net Kar	200.000		340.000

Yukarıda yer alan Gelir Tablosu'nun TL'ye dönüştürme işleminde gelir ve giderlerin yıl içerisinde aylara dağılmış olduğu varsayıldığından bunların dönüştürülmesinde ortalama döviz kuru kullanılmıştır. Kapanış Kuru yönteminin bir özelliği olarak vergi tutarı da ortalama kur kullanılarak TL'ye dönüştürülmüştür.

Bilançonun Dönüştürülmesi

Varlıklar	Euro	Döviz Kuru	TL
Dönen Varlıklar			
Hazır Değerler	100.000	x1,8	180.000
Alacaklar	400.000	x1,8	720.000
Stoklar	200.000	x1,8	360.000
Duran Varlıklar			
Tesis Makine ve Cihazlar	300.000	x1,8	540.000
Toplam	1.000.000		1.800.000
Borçlar ve Özsermaye			
Kısa vadeli borçlar	100.000	x1,8	180.000
Uzun Vadeli borçlar	200.000	x1,8	360.000
Sermaye	500.000	x1,6	800.000
Dağıtılmamış Karlar	200.000		340.000
Yabancı Para Dönüştürme Karı(Zararı)			120.000
Toplam	1.000.000		1.800.000

Yukarıda bilançonun Euro'dan TL'ye dönüştürülmesi işlemi sırasında tüm varlık ve borç hesapları dönem sonundaki kur, yani kapanış kuru üzerinden dönüştürülmüştür. Sermaye hesabının dönüştürülmesinde ise tarihi kur kullanılmıştır.

20XX yılı işletmenin ilk faaliyet dönemi olduğundan ve dönem içinde de herhangi bir kâr payı dağıtımı olmadığından Dağıtılmamış Kârlar Hesabı dönem kârını göstermektedir. Bu sebepten,dönüştürülmüş Gelir Tablosundaki net kâr rakamı bilançoda Dağıtılmamış Kârlar Hesabına taşınmıştır. Son olarak, dönüştürülmüş varlıklar toplamı ile dönüştürülmüş kaynaklar (borçlar + özsermaye) toplamının farkı hesaplanır. Bu fark pozitif ise dönüştürme kârı, negatif ise dönüştürme zararı var demektir. Örneğimizde bu fark pozitifdir $[1.800.000 - (180.000 + 360.000 + 800.000 + 340.000) = 120.000]$. Dolayısıyla 120.000 TL tutarında dönüştürme kârı ortaya çıkmıştır.

Uygulamanın TDHP yönüne bakan kısmında ise; Kur farklarından gelen kar ve zararlar için **5 - Özsermaye, 52 - Sermaye Yedekleri** grubunda yer alması gereken bir **Yabancı Para Dönüştürme Kârı / Zararı Hesabı** açılması gereklidir. Bu nedene dayanarak, Yabancı Para Dönüştürme Kârlarının takibi için bu grupta **646-Kambiyo karlarının** aktarılacağı bir sermaye hesabı açılması gereklidir. Bu ihtiyaca yönelik olarak **527** numaralı boş hesabı önermekteyiz.

52 - SERMAYE YEDEKLERİ

527- Yabancı Para Dönüştürme Karı / Zararı Hesabı

3.12.TMS 19 - ÇALIŞANLARA SAĞLANAN FAYDALAR

3.12.1.Standardın Amacı ve Kapsamı

Bu standardın amacı, çalışanlara sağlanan faydaların muhasebeleştirilmesi ve açıklanmasına ilişkin hususları belirlemektir. Standart, bir işletmenin;

a) Sunmuş oldukları hizmetler karşılığında gelecekte çalışanlara sağlayacağı faydaları **borç** olarak muhasebeleştirilmesini,

b) Çalışanlara sağlanan faydalar karşılığında çalışanların sunmuş olduğu hizmetler sonucunda ortaya çıkan ekonomik faydanın işletme tarafından **gider** olarak muhasebeleştirilmesini gerekli kılar.

TMS 19, işverenler tarafından çalışanlara sağlanan faydaların muhasebeleştirilmesine uygulanır. Bu standarttaki hükümler çalışanlara sağlanan fayda planlarının raporlamasını düzenlemez (bu düzenlemeler için TMS 26: Emeklilik Fayda Planlarında Muhasebe ve Raporlama Standardına bakınız).(TMS19.1)

Bu Standarttaki hükümler, “TFRS 2 Hisse Bazlı Ödemeler” standardı kapsamı dışında çalışanlara sağlanan her türlü faydanın muhasebeleştirilmesine uygulanır.(TMS19.2)

Bu standardın uygulandığı çalışanlara sağlanan faydalar, aşağıdakileri içerir(TMS19.3);

- Çalışan, çalışan grubu veya onların temsilcileri ile işletme arasında yapılan resmi plan veya diğer resmi anlaşmalar ,
- Yasa veya sektöre ilişkin düzenlemeler, veya
- Gayri resmi uygulamaların zımni kabulden doğan bir yükümlülük doğurduğu durumlar.

3.12.2.Standarda ait Kavramlar

Aktüerya; insanların, doğum, ölüm, hastalık, sakatlık, emeklilik gibi yaşamını; yangın, kaza, deprem, sel, hırsızlık gibi mal varlığını etkileyen rastgeleliğe bağlı, öngörülemeyen olaylarla ve bu olayların finansal etkileriyle ilgilenir³³⁸.

Aktüerya; yatırım, istatistik, matematik, finansman ve demografi konularında çeşitli bilimsel teoriler kullanarak prim, karşılık ve yatırım getirilerini hesaplanması, her türlü tarife, tablo ve teknik esasların hazırlanması, geleceğe yönelik teknik ve finansal

³³⁸ http://www.aktuerya.hacettepe.edu.tr/akt_hak.html, (18.06.2010)

tahminler yapılması, olası risklerin belirlenmesi, bunların olumsuz etkilerini önleyici tedbirlerin bulunmasını araştıran bir bilim dalıdır³³⁹.

Aktüeryal kazanç ve kayıplar³⁴⁰:

Aktüeryal kazanç ve kayıplar aşağıdakilerden oluşur:

- a) Aktüeryal varsayımla gerçekleşen arasındaki fark düzeltmeleri (önceki aktüeryal varsayımlar ile gerçekleşen arasındaki farkların etkisi), ile
- b) Aktüeryal varsayımlardaki değişikliklerin etkileri.

Tanımlanmış katkı planları; Bir işletmenin ayrı bir işletmeye (bir fona) sabit bir katkı payı ödediği ve söz konusu fonun, cari ve önceki dönemlerde çalışanların sunmuş oldukları hizmet ile ilgili olarak çalışanlara sağlanan faydaların tamamını ödemeye yeterli varlığının bulunmaması durumunda, işletmenin ek katkı payı ödemek konusunda herhangi bir yasal veya zımni kabulden doğan yükümlülüğünün olmayacağı, hizmet dönemi sonrasına ilişkin fayda planlarıdır.

Tanımlanmış katkı planı çerçevesi'nde, şirket ayrı bir emeklilik planı yöneticisine veya fon'a sabit prim öder. Şirketin yükümlülüğü finansman yararları içinde her hangi bir eksikliği karşılamak için artar. Eğer fon yeterli varlıkları tutmazsa, şirketin herhangi bir başka prim ödeme zorunluluğu yoktur. Bu standart, çalışan tarafından oluşturulan hizmetlere dayalı ödenebilir katkının şirket kaydını gerektirir³⁴¹.

Tanımlı bir plan çerçevesinde, şirketin yükümlülüğü mevcut ve eski çalışanlar için kabul faydalar sağlamaktır. Şirketin yükümlülüğü, faydaları finanse etmek gerektiğinde herhangi bir açığı karşılamak için artırılır. Çalışanların mevcut ve önceki dönemlerde onların hizmetine karşılık olarak kazandığı faydanın miktarının şimdiki değerinin güvenilir bir tahminini yapmak için actuarial tekniklerini şirket plan varlıklarının adil değerini kurar. Plan varlıklarının değerinde herhangi bir artış veya

339

http://www.aktueryabilimleri.com/index.php?option=com_content&view=article&id=178&Itemid=141, (18.06.2010)

³⁴⁰ Deloitte Academy Uygulama Örnekleri ;

<http://www.denetimnet.net/UserFiles/Documents/UMS%2019%20Personele%20Sa%C4%9Flanan%20Faydalar%20Uygulama%20%C3%96rne%C4%9Fi.pdf>, (16.02.2010)

³⁴¹ Mike Morley, "IFRS Simplified", Canada: Nixon-Carre Ltd. , 2009, s.95

azalma bir kazanç veya kayıp olarak kaydedilir.Eğer bir şirket birden fazla tanımlanan faydaya sahipse,bu prosedürler her bir plana ayrı olarak uygulanır³⁴².

Tanımlanmış fayda planları; Tanımlanmış katkı planları dışında kalan, hizmet dönemi sonrasına ilişkin fayda planlarıdır.

Çok sayıda işverenin dahil olduğu fayda planları: Aşağıdaki koşulları sağlayan tanımlanmış katkı planları (devlet planları dışındaki) veya tanımlanmış fayda planlarıdır (devlet planları dışındaki):

a) ortak kontrol altında olmayan çeşitli işletmeler tarafından katkıda bulunulmak suretiyle oluşturulan, ve

b) katkı ve fayda düzeyi, ilgili çalışanları istihdam eden işletmenin kimliğine bakılmaksızın belirlenen ve bu varlıkların kullanımıyla birden fazla işletmenin çalışanına fayda sağlayan.

Geçmiş hizmet maliyeti; İşten ayrılma sonrası sağlanan faydaların veya çalışanlara sağlanan diğer uzun vadeli faydaların başlaması veya değişime uğraması nedeniyle cari dönemde sonuçlanan, çalışanın geçmiş dönemlerde sunduğu hizmetlerine ilişkin tanımlanmış fayda yükümlülüğünün bugünkü değerinde meydana gelen artıştır. Geçmiş hizmet maliyeti pozitif (faydalar ortaya çıktığında veya geliştirildiğinde) veya negatif (mevcut faydalar azaltıldığında) olabilir.

Plan varlıkları; Plan varlıkları şunlardan oluşur:

a) uzun vadeli emeklilik fonları tarafından elde tutulan varlıklar, ve
b) özellikli sigorta poliçeleri.

Tanımlanmış fayda yükümlülüğünün bugünkü değeri; Cari ve önceki dönemlerde çalışanlarca sunulan hizmet sonucunda ortaya çıkan gelecekte ödenmesi beklenen yükümlülüğün, plan varlıkları düşülmeden önceki bugünkü değeridir.

³⁴² Morley, s.96

3.12.3.Çalışanlara Sağlanan Faydalar

Çalışanlara sağlanan faydalar dört kategoriye ayrılır, ve her bir kategori birbirinden değişik özellikler taşıdığından, bu standart her bir özellik için ayrı düzenleme yapar³⁴³.

- 1) *Çalışanlara sağlanan kısa vadeli faydalar*; Çalışanların hizmet sundukları dönemin sonundan itibaren 12 ay içinde tamamı ödenecek olan faydalardır, örneğin; ücretli izin.
- 2) *İşten ayrılma sonrası sağlanan faydalar*; Çalışmanın tamamlanmasından sonra ödenebilir hale gelen faydalardır (işten çıkarma tazminatları hariç), örneğin; emeklilik maaşı.
- 3) *Çalışanlara sağlanan diğer uzun vadeli faydalar*; Çalışanların hizmet sundukları dönemin sonundan itibaren 12 ay içinde tamamı ödenmeyen faydalardır. (çalışma dönemi sonrasına ilişkin faydalar, işten çıkarma tazminatları hariç), örneğin; uzun süreli hizmet ikramiyeleri, seyahat.
- 4) *İşten çıkarma tazminatları*; İstihdamın sona erdirilmesi veya gönüllü işten ayrılma nedeniyle ödenmesi gereken faydalar.
- 5) Bu standart açısından “çalışanlar” ifadesi kapsamına yönetim kurulu üyeleri ve diğer yönetici personel de girer.

3.12.3.1.Çalışanlara Sağlanan Kısa Vadeli Planlar

Çalışanlara sağlanan kısa vadeli faydalar (işten çıkarma tazminatları dışındakiler) çalışanların hizmet sundukları dönemin sonundan itibaren 12 ay içinde tamamı ödenecek olan faydalardır.

³⁴³ Deloitte Academy Uygulama Örnekleri ;
<http://www.denetimnet.net/UserFiles/Documents/UMS%2019%20Personele%20Sa%C4%9Flanan%20Faydalar%20Uygulama%20%C3%96rne%C4%9Fi.pdf>, (16.02.2010)

Çalışanlara sağlanan kısa vadeli faydaların muhasebeleştirilmesi diğer faydaların muhasebeleştirilmesine göre daha basittir. Aktüeryal varsayımların yapılmasına ve aktüeryal değerlemelerin oluşturulmasına gerek yoktur³⁴⁴.

Çalışanlara sağlanan kısa vadeli faydalar aşağıda belirtilenleri kapsar(TMS 19.4);

a) Maaşlar, ücretler ve sosyal yardımları,

b) Çalışanların hizmet sunduğu dönem sonunu takip eden on iki ay içinde meydana gelmesi beklenen **kısa süreli ücretli izinleri** (örneğin: ücretli yıllık izin ya da ücretli hastalık izni gibi),

c) Çalışanların hizmet sunduğu dönem sonunu takip eden on iki ay içinde ödenecek **kar paylaşımı ve ikramiyeleri**, ve

d) Mevcut çalışanlara sağlanan **parasal olmayan faydalar** (sağlık yardımı, lojman, araç ve ücretsiz veya indirimli olarak verilen gıda yardımı ve diğer hizmetler gibi)

Kısa Vadeli Faydaların Muhasebeleştirilmesi(TMS19.10);

Bir işletme, herhangi bir çalışanın bir dönem boyunca sunduğu hizmetler karşılığında ödenmesi beklenen iskonto edilmemiş **çalışanlara sağlanan kısa vadeli faydaları** aşağıdaki şekilde muhasebeleştirmelidir:

– Halihazırda ödenmiş tutarlar düşüldükten sonra kalan kısmı **borç olarak** ,
– Başka bir TFRS standardının anılan faydaları bir varlığın maliyetine eklenmesini gerekli kılmadıkça veya buna izin vermedikçe (örneğin; TMS 16: Maddi Duran Varlıklar), gider olarak .

Ancak, ödenen tutar iskonto edilmemiş fayda tutarını **aşıyorsa**, fazla ödenen tutarın ileride mahsup edilebilecek veya geri ödenecek olması durumunda, işletme bu fazlalığı bir varlık olarak (peşin ödenmiş gider) muhasebeleştirmelidir.

³⁴⁴Güçenme, s.282

Kısa vadeli ücretli izinlerin muhasebeleştirilmesi(TMS19.12);

Bir işletme çalışanlarına çeşitli sebeplerden ötürü işte bulunmadıkları dönemlerde ödeme yapabilir (Örneğin; tatil, hastalık, doğum izni, evlilik veya jüri hizmetleri). **Ücretli izinlere** ilişkin haklar iki şekilde sınıflandırılabilir;

a) biriken, ve

b) birikmeyen.

*Biriken ücretli izinler*³⁴⁵; mevcut döneme ilişkin hakların bütünüyle kullanılmaması halinde geleceğe taşınan ve gelecek dönem içerisinde kullanılabilen izinlerdir. Bir işletme, çalışanların gelecek ücretli izinlerini artıran hizmetler vermeleri sonucunda ücretli izinlerinin birikmesi durumunda çalışanlara sağlanan kısa vadeli faydaların maliyetini finansal tablolarına yansıtmalıdır. Beklenen maliyet, işletmenin bilanço tarihi itibarıyla birikmiş kullanılmayan izin haklarına ilişkin olarak ödemesi gereken ek tutardır.

Eğer çalışanların işletmeden ayrılırken kullanılmayan izin hakları için nakit ödeme yapılmasını talep etme hakkı bulunmuyorsa, çalışanların ayrılma olasılıkları yükümlülüğün ölçümünü etkiler.

*Birikmeyen ücretli izinler*³⁴⁶; çalışan tarafından ileriye taşınmazlar(örneğin; eğer doğum izni ya da hastalık ödemesinde olduğu gibi kullanılmayan geçmiş izin hakkının gelecek izin hakları artırmadığı sürece). Kullanılmamış izin hakları, mevcut dönemin sonunda veya çalışan işletmeden ayrıldığında kaybedilir. Bir işletme, izin zamanından önce herhangi bir borç veya gider muhasebeleştirmez çünkü çalışanın hizmeti, ilgili faydanın miktarını arttırmaz.

Kar paylaşımı ve ikramiye planlarının muhasebeleştirilmesi(TMS19.17);

Bir işletme, sadece ve sadece aşağıdaki durumlarda kar paylaşımı/ikramiyeye ilişkin tahmini maliyetleri muhasebeleştirmelidir:

³⁴⁵ Mevlüt Karakaya, "Çalışanlara Sağlanan Kısa Süreli Faydalar Kapsamındaki İzin Ücretlerinin TMS-19'a Göre İncelenmesi", Muhasebe ve Vergi Uygulamaları Dergisi, ASMMO Yayınları, Eylül-2008, s.9

³⁴⁶ Karakaya ,s.10

a) Geçmiş dönemlerde ortaya çıkmış olaylar sonucunda işletmenin bu ödemelere ilişkin yasal ya da zımni kabulden doğan bir yükümlülüğünün bulunması, ve

b) Yükümlülüğün **makul bir şekilde tahmin edilebilmesi**.

İşletmenin ödemeleri yapmaktan başka gerçekçi bir seçeneği olmadığına mevcut yükümlülük doğar.

Çalışanlara sağlanan kısa vadeli faydalar, çalışanların hizmet sundukları dönemin sonundan itibaren 12 ay içinde tamamı ödenecek olan faydalardır (işten çıkarma tazminatları hariç). Bunlar bir işletme tarafından personelin sunduğu hizmet karşılığında verilen her türlü ödemeyi kapsamaktadır, bunlara parasal olmayan faydalar dahildir, örneğin tahsis edilen araçlar. Listede bulunan faydaların hepsi, hizmetin meydana geldiği yılın bitiminden sonra 12 aydan fazla bir süre içinde ödenecek olan ertelenmiş tazminat hariç, yukarıdaki tanıma uymaktadır.

3.12.3.2. İşten Ayrılma Sonrası Sağlanan Faydalar

İşten ayrılma sonrası sağlanan faydalar çalışmanın tamamlanmasından sonra ödenebilir hale gelen faydalardır(işten ayrılma tazminatı dışındaki).Bu tür faydalara aşağıdakiler örnek olarak gösterilebilir(TMS19.24);

- Emeklilik hakları örneğin; **emekli maaşı**
- İşten ayrılma sonrası; **emeklilik sigortası**
- İşten ayrılma sonrası; **sağlık yardımı**
- İşten ayrılma sonrası; **konut desteği**

İşletmenin işten ayrılma sonrası sağlanan faydalara yer veren düzenlemeleri **işten ayrılma sonrası fayda sağlayan plan** olarak adlandırılır.

Bu planlar, planın esas koşul ve ilkelerine göre belirlenen ekonomik içerikleri temel alınarak, iki gruba ayrılırlar(TMS19.25);

a) Tanımlanmış Katkı Planları

b) Tanımlanmış Fayda Planları

Tanımlanmış fayda planları ile ilgili yükümlülük ve gider tutarlarının belirlenmesinde aktüeryal varsayımların yapılması gerekliliği ve bu varsayımların sonucunda aktüeryal kazanç ve kayıpların ortaya çıkma olasılığı bulunması nedeniyle bu planlara ilişkin muhasebeleştirme süreci oldukça karmaşıktır. Ayrıca tanımlanmış fayda planları ile ilgili yükümlülüklerin iskonto edilmek suretiyle değerlemeye tabi tutulması da gerekmektedir³⁴⁷.

3.12.3.2.1 Tanımlanmış Katkı Planları

Standardın ilgili maddesinde “*Tanımlanmış Katkı Planları*” şöyle açıklanır(TMS19.25);

- İlgili işletmenin yasal ve zımni kabulden doğan yükümlülüğü, fona katkıda bulunmayı kabul ettiği tutar ile sınırlıdır. Dolayısıyla işten ayrılma sonrası sağlanan fayda, işverenin plana veya bir sigorta şirketine yaptığı katkı ile bu katkılardan elde edilen getirilere göre belirlenir ve
- Sonuçta aktüeryal risk (faydaların beklenenden daha düşük düzeyde gerçekleşmesi) ve yatırım riski (beklenen faydaları karşılamayan varlıklara yatırım yapılması) **çalışana aittir.**

Örneğin; işveren plana vergi öncesi gelirin %3’ü oranında bir katkı yapabilir³⁴⁸.

3.12.3.2.2. Tanımlanmış Fayda Planları

Standardın ilgili maddesinde “*Tanımlanmış Fayda Planları*” şöyle açıklanır(TMS19.27);

- İşletmenin yükümlülüğü; **taahhüt edilen faydaları mevcut ve önceki çalışanlara ödemek zorunda olmasıdır ve**

³⁴⁷ Gücenme, s.307

³⁴⁸ Deloitte Academy Uygulama Örnekleri ;

<http://www.denetimnet.net/UserFiles/Documents/UMS%2019%20Personele%20Sa%C4%9Flanan%20Faydalar%20Uygulama%20%C3%96rne%C4%9Fi.pdf>, (16.02.2010)

- sonuçta aktüeryal risk ve yatırım riski **işletmeye aittir**.

Örneğin, böyle bir plana dahil olan katılımcılar her bir hizmet yılı için en son yıl yapılan ödemenin %1'i oranında katılımcının kalan ömrü süresince ödenecek olan yıllık fayda ödemeleri alabilirler³⁴⁹.

3.12.3.3.Çalışanlara Sağlanan Diğer Uzun Vadeli Faydalar

Çalışanlara sağlanan diğer uzun vadeli faydalara örnek olarak aşağıdakiler verilebilir(TMS19.127);

- a) Uzun hizmet veya seyahat izinleri gibi uzun ücretli izinler,
- b) Jübile veya diğer uzun dönemli hizmet tazminatları,
- c) Uzun vadeli sakatlık tazminatları,
- d) Çalışanların ilgili hizmeti verdikleri sürenin 12 ay veya daha sonrasında ödenecek kar paylaşımı veya ikramiye borçları, ve
- e) Kazanıldığı dönemin sonundan itibaren 12 ay veya daha sonrasında hak kazanılacak olan ertelenmiş tazminatları.

3.12.3.4.İşten Çıkarma Tazminatları

İşten çıkarma tazminatları bir işletmenin bir çalışanın işine normal emeklilik tarihinden önce son verme kararından veya işten çıkarma tazminatları karşılığında çalışanın gönüllü olarak işi bırakma kararının sonucunda ödenecek olan personel tazminatlarıdır.

TMS 19 standardı işten çıkarma tazminatlarını çalışanlara sağlanan diğer faydalardan ayrı olarak ele alır, çünkü yükümlülük doğuran olay çalışanın hizmetinden ziyade işten çıkarılmasından kaynaklanır(TMS19.133)

³⁴⁹ Deloitte Academy Uygulama Örnekleri ;
<http://www.denetimnet.net/UserFiles/Documents/UMS%2019%20Personele%20Sa%C4%9Flanan%20Faydalar%20Uygulama%20%C3%96rne%C4%9Fi.pdf>, (16.02.2010)

İşten çıkarma tazminatları işletmeye gelecek ekonomik yararlar sağlamadığından dolayı **derhal gider olarak muhasebeleştirilirler.**(TMS19.138)

Bir işletme, *işten çıkarma tazminatlarını sadece ve sadece aşağıdakilerden birisini açıkça taahhüt etmiş olduğu durumlarda borç ve gider olarak muhasebeleştirir*(TMS19.134):

- Normal emeklilik tarihinden önce çalışanların işine son vermek, veya
- Gönüllü olarak işten ayrılmayı teşvik etmek amacıyla yapmış olduğu teklifte işten çıkarma tazminatı sağlaması.

İşten çıkarma tazminatlarıyla ilişkili olan TMS 19 standardının yaklaşımı, TMS 37'deki karşılık ayrılması prensibi ile bağlantılıdır(TMS19.142).

*Kıdem Tazminatı Karşılık Tutarı şu şekilde hesaplanır*³⁵⁰:

TMS 19 Çalışanlara Sağlanan Faydalar standardına göre kıdem tazminatı karşılığı hesaplanırken, netinin reel iskonto oranını vereceği, tahmini bir enflasyon ve faiz oranı beklentisi ile uygun bir iskonto oranı belirlenmelidir. Bulunacak olan reel iskonto oranı gelecekte ödenecek kıdem tazminatı yükümlülüklerinin bilanço tarihi itibarıyla bugünkü değerlerinin hesaplanmasında kullanılmalıdır. İsteğe bağlı işten ayrılmalar neticesinde ödenmeyip, işletmede kalacak olan kıdem tazminatı tutarlarının tahmini oranı da, karşılık hesaplamalarında dikkate alınmalıdır.

$$\text{Kıdem Tazminatı Karşılığı} = \text{Tam Yükümlülük Tutarı} \times \left[\frac{1 + \text{Enflasyon Oranı}}{1 + \text{Faiz Oranı}} \right]^{\frac{\text{Emekliliğe Kalan Gün Sayısı}}{365}}$$

³⁵⁰ Volkan Demir, "TMS 19 Çalışanlara Sağlanan Faydalar", Volkan Demir(Ed.), "Seçilmiş Muhasebe Standartları", İSMMMO Yayınları, 2006,s.204

3.12.4. Kıdem Tazminatı ve Vergi İlişkisi

Çalışmamızın önceki bölümlerinde izah edilen TMS 12'den hatırlanacağı gibi, geçici farklar “indirilebilir geçici farklar” ve “vergilendirilebilir geçici farklar” olarak 2' ye ayrılır. Eğer geçici farklar, gelecek dönemlerde ödenecek bir vergi farkı oluşturuyorsa (vergilendirilebilir geçici fark), buna “ertelenen vergi yükümlülüğü” adı verilmektedir. Buna karşılık söz konusu fark, gelecek dönemlerde hesaplanacak vergiden indirim imkanı sağlıyorsa (indirilebilir geçici fark) bu farka da “ertelenen vergi varlığı” adı verilmektedir³⁵¹.

Çalışanlara sağlanan faydaların bir kısmı ülkemizde vergiye esas yasal düzenlemeler kapsamına alınmıştır. Örneğin kıdem tazminatı vergi ilişkisi incelendiğinde, kıdem tazminatı karşılıklarının sadece ödenmeleri durumunda vergiden indirilebilecek giderler oldukları görülmektedir. Bunun dışında hesaplanan ve mali tablolara yansıtılan kıdem tazminatı karşılıkları kanunen kabul edilmeyen giderlerdir. Kıdem tazminatı karşılığının, gelecek dönemlerde hesaplanacak vergiden indirim imkanı sağladığı yani ertelenen vergi varlığı olduğu anlaşılmaktadır. Kıdem tazminatı hesaplanması sırasında yasal mevzuat ve Türkiye Muhasebe Standardı arasındaki yöntem farklılığı, standardın aktüeryal varsayımlardan kaynaklanan indirgemeleri de ayrıca bir geçici fark daha doğurmaktadır³⁵².

Kıdem tazminatı karşılıkları ertelenmiş vergi açısından , “indirilebilir geçici fark” niteliğindedir. Standartlara göre hesaplanan karşılığın tamamı “ertelenen vergi varlığı”dır³⁵³.

3.12.5. MSUGT Uyumlaştırması

TMS 19 Çalışanlara Sağlanan Faydalar standardının, TDHP' nı ilgilendiren kısımlarına değinerek, fayda ve katkı planları, aktüeryal varsayımlar ve değerlendirmelerle ilgili hesaplamalara konumuzun dışında olduğu için girmeyeceğiz.

³⁵¹ İ.Ufuk Mısırlıoğlu, “Kurum Kazancı Üzerinden Hesaplanan Vergilerin Raporlanması”, Mali Çözüm Dergisi ,ISMMMO Yayını,s.52

³⁵² Cüneyt Morgül, “TMS 19” , Sağlam N,Şengel S,Öztürk B(Ed.), “Türkiye Muhasebe Standartları Uygulaması”, Ankara:Maliye Hukuk Yayınları,2009,s.552

³⁵³ Morgül,s.553

Çalışanlara sağlanan kısa vadeli faydaların muhasebeleştirilmesinde;

Mevcut yükümlülükler giderleştirilir ve TDHP' na göre aşağıdaki hesap kodları kullanılır. Ayrıca işletmelerin özelliğine göre veya fonksiyonlarına göre farklı gider hesapları kullanmak da mümkündür³⁵⁴.

-----/-----

7.....xxxxxx GİDERLERİ

Tüm Personel Giderleri

360 ÖDENECEK VERGİ VE FONLAR

Gelir Vergisi

Damga Vergisi

361 ÖDENECEK SOSYAL GÜV.KESİNTİLER

SSK Primleri (işçi + işveren)

İşsizlik Sigortası (işçi + işveren)

335 PERSONELE BORÇLAR

Ödenecek Net Ücret

Kıdem tazminatı karşılıkları tahakkuk ettirildiğinde ise “**472- Kıdem Tazminatı Karşılığı**” hesabına alacak kaydedilir. İzleyen yıl içinde emeklilik süresini dolduracak olanların sayısı, geçmiş yıllarda emeklilik süresini dolduran personelin ayrılma oranı vb ölçütlerden yararlanılarak izleyen yıl içinde ödeneceği öngörülen kıdem tazminatları ve emeklilik ödemeleri tutarı, yıl sonunda **472 nolu hesabın borcuna karşılık, 372 nolu hesaba** alacak kaydedilir³⁵⁵.

Uygulama 1³⁵⁶ :

(ESB) İşletmesi 2005 yılında, çalışanlarına toplam 100.000 TL kıdem tazminatı ödeyeceğini planlamış olsun. İşçilerin ücretlerinin aynı olduğu varsayımı altında kıdem tazminatının 80.000 TL'lik kısmı önceki yıllara, 2.000 TL'lik kısmı ise cari yıla ait olduğu

³⁵⁴ Demir V, “TMS 19 Çalışanlara Sağlanan Faydalar”,s.203

³⁵⁵ Akdoğan, Sevilengül, “Tek düzen Muhasebe Sistemi Uygulaması”, s.467

³⁵⁶ Sami Karacan, “İş Kanununa göre Kıdem Tazminatının Muhasebeleştirilmesi”,Mevzuat Dergisi,Sayı:107, Kasım-2006

elimizdeki diğer bir bilgidir. İşçi ücret ve giderleri adı altında yer alacak kıdem tazminatı ödemesinin önceki yıllara ait olan kısmı 681-Önceki Dönem Gider ve Zararları Hesabı'na kaydedilecek olup, cari döneme ait olan kısmının gider yerlerine göre dağılımı şöyledir:

720 Direkt İşçilik Gideri	6000 TL
730 Genel Üretim Gideri	5000 TL
750 Araştırma ve Geliştirme Gideri	1000 TL
760 Paz.Sat.ve Dağıtım Gideri	3000 TL
770 Genel Yönetim Gideri	5000 TL

Yukarıdaki bilgiler çerçevesinde işlemin Tek düzen Hesap Planına göre muhasebe kaydı aşağıdaki gibi olacaktır.

-----31.12.2005-----

720 DİREKT İŞÇİLİK GİDERİ	6000	
730 GENEL ÜRETİM GİDERİ	5000	
750 ARAŞTIRMA ve GELİŞTİRME GİDERİ	1000	
760 PAZ.SAT.ve DAĞITIM GİDERİ	3000	
770 GENEL YÖNETİM GİDERİ	5000	
681 ÖNC. DÖNEM GİDER ve ZARARLARI	80.000	
472 KIDEM TAZ.KARŞILIKLARI		100.000

Önceki döneme ve cari döneme ilişkin kıd.taz.karşılıklarının ayrılması

2005 yılı tamamlandığında ödeme olmadığı varsayımı altında, kıdem tazminatı tutarlarının kanunen kabul edilmeyen gider olarak dönem kazancına ilavesi gerekecektir. Örneğimize devam edelim ve 2006 yılında pazarlama, satış elemanlarından bir kısmının emekli olduğunu ve kıdem tazminatı ödemesinin 4000 TL olarak gerçekleştiğini varsayalım. Bu durumda muhasebe kaydı şöyle olacaktır:

-----31.12.2006-----

472 KIDEM TAZMİNATI KARŞILIKLARI	3000	
372 KIDEM TAZ.KARŞILIKLARI		3000
Tazminat Karşılığının Kısa Vadeli Borçlara Aktarılması		

-----31.12.2006-----

372 KIDEM TAZ.KARŞILIKLARI	3000	
580 GEÇMİŞ YILLAR ZARARLARI ³⁵⁷	1000	
100 KASA		4000

Kıdem tazminatının ödenmesi

Aşağıdaki örneğimiz ise, TMS'ye Geçişte ilk defa kıdem tazminatı ayırmaya ilişkindir.

Uygulama 2³⁵⁸:

TBS ticaret işletmesinin 2 personeli bulunmaktadır. İşletme bu personeller için herhangi bir kıdem tazminatı karşılığı hesaplamamaktadır.

Bu durumda işletme Vergi Mevzuatı gereği, ileriki tarihlerde meydana gelebilecek olası işten çıkarmalarda ödeyeceği kıdem tazminatı tutarını gider olarak o yılın finansal tablolarına alacak ve vergi matrahından düşecektir.

İşletme 31.12.2006 tarihli bilançosunu TFRS'ye göre hazırlarken, dönem başı bilançosunu da (31.12.2005 bilançosunu karşılaştırmak amacıyla) düzeltmelidir.

• İşletme 31.12.2005 tarihinde bu iki personeli için birikmiş toplam 55.000 TL kıdem tazminatı yükümlülüğü olduğunu belirtmiştir.

³⁵⁷ Örneğin orjinalinde, yazar, 68-Olağandışı Gider ve Zararların altındaki ,681-Önceki Dönem Gider ve Zararları ,hesabını kullanmıştır.Fakat TMS'de "Olağandışı" ifadesi yer almadığı için bu hesap grubu yürürlükten kaldırılacaktır.Bu nedenle 580 hesap kodu kullanılarak, diğer örneklerimizle de uyum sağlanmıştır.

³⁵⁸ Demir V, "TMS 19 Çalışanlara Sağlanan Faydalar", s.208

Enflasyon Oranı	0,06125		
Faiz Oranı	0,12		
Reel İskonto Oranı	0,0525		
	Tam Yükümlülük	Emekliliğe Kalan Gün	İskontolanmış Kıdem Tazminatı
1. çalışan	20.000	3.650	11.669
2. çalışan	35.000	2.400	24.559
Toplam	55.000		36.227

• 2006 yılında çalışanlar işlerine devam etmektedir. 31.12.2006 tarihinde enflasyon ve faiz oranı beklentilerinde bir değişiklik olmamıştır.

Enflasyon Oranı	0,06125		
Faiz Oranı	0,12		
Reel İskonto Oranı	0,0525		
	Tam Yükümlülük	Emekliliğe Kalan Gün	İskontolanmış Kıdem Tazminatı
1. çalışan	23.000	3.285	14.162
2. çalışan	37.500	2.035	27.769
Toplam	60.500		41.931

Yapılan hesaplamada çalışanlara ait toplam 60.500 TL kıdem tazminatı yükümlülüğünün (tam yükümlülük) iskonto edilmiş değeri 41.931 TL'dir.

31.12.2006 tarihli finansal tablolar TFRS'ye göre hazırlanırken, bu zamana kadar hiç kıdem tazminatı yükümlülüğü ayırmamış olan işletmenin, 31.12.2006 tarihindeki iskonto edilmiş 41.931 TL kıdem tazminatı yükümlülüğü bilançoya alınır. Bu yükümlüğün 36.227 TL'si geçmiş yıllara aittir ve 5.704 TL'si de cari döneme aittir. Bunlara göre 31.12.2006 tarihinde yapılacak olan TMS düzeltme kaydı şu şekildedir:

-----31/12/2006-----

770 GENEL YÖNETİM GİDERLERİ 5.704

570 GEÇMİŞ YILLAR KARLARI 36.227

Veya 580 GEÇMİŞ YILLAR ZARARLARI

Yapılan bu düzeltmeye ve muhasebe kaydına ilişkin Vergi Mevzuatındaki değerlendirme hükmü ve TMS 19'daki değerlendirme hükmü arasındaki fark sonucunda, iskonto edilmiş Kıdem Tazminatı Yükümlüğü nedeniyle, cari dönemde “*ertelenmiş vergi alacağı*” ortaya çıkacağı da unutulmamalıdır.

3.13.TFRS 2 - HİSSE BAZLI ÖDEMELER

3.13.1.Standardın Amacı ve Kapsamı

Bu TFRS'nin amacı; işletmenin özkaynağa dayalı finansal araçlarına karşılık mal veya hizmet aldığı veya hisse senedi veya diğer finansal araçların fiyatına göre belirlenmiş bir tutarda borç yüklendiği işlemler için uygulanacak muhasebe kurallarının açıklanmasıdır.

Bu Standart, özellikle, bir işletmenin gerçekleştirdiği hisse bazlı ödeme işlemlerinin etkilerini, çalışanlarının hisse senedi opsiyon hakkını elde ettiği işlemlere bağlı giderleri de içerecek şekilde, kâr veya zararı ile finansal durumunda gösterilmesini zorunlu kılar(TFRS2.1)

İşletme bu TFRS'yi, aşağıdakiler de dahil olmak üzere tüm hisse bazlı ödeme işlemlerinin muhasebeleştirilmesinde uygular(TFRS2.2):

- İşletmenin, özkaynağına dayalı finansal araçlar (hisse senedi veya hisse senedi opsiyonları dahil) karşılığında mal veya hizmet tedarik ettiği, özkaynağa dayalı hisse bazlı ödeme işlemleri,
- İşletmenin mal veya hizmet tedarik ettiği satıcılarına, elde etmiş olduğu mal veya hizmet karşılığında, hisse senedi veya diğer özkaynağa dayalı finansal araçların fiyatlarıyla (veya değerleriyle) belirlenmiş bir tutarda borç yüklendiği, nakit olarak ödenen hisse bazlı ödeme işlemleri ve

- İşletmenin mal veya hizmet tedarik ettiği ve buna ilişkin anlaşmanın, işletmenin veya satıcının, anlaşma konusu mal veya hizmet bedelinin nakit olarak (ya da başka bir varlığı yoluyla) veya işletmenin özkaynağına dayalı finansal araçlar ihraç etmesi yoluyla ödenmesi seçeneklerinden birine sahip olduğu işlemler.

İşletmenin, “**TMS 32 Finansal Araçlar: Açıklamalar ve Sunum**” Standardı na “**TMS 39 Finansal araçlar: Muhasebeleştirme ve Ölçme**” Standardına hisse bazlı ödeme işlemleri yoluyla elde ettiği mal veya hizmetlere ilişkin sözleşmelerden doğan işlemlere, bu TFRS uygulanmaz(TFRS2.6).

Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu tarafından, 31 Mart 2006’da, 26125 sayılı Resmi Gazete’ de yayınlanan TFRS 2 standardı her ne kadar Resmi Gazete’de yayınlanarak yürürlüğe girmiş olsa da ülkemizde henüz bu standardın kapsamını oluşturan içerikte uygulamalar yoktur. Gelişmiş ülkelerde ise bu standardın uygulanmasında hala zorluklar yaşanmakta standarda konu olan mal ve hizmet alımı karşılığı hisse senedi bazlı ödemeler uygulamada görülmemekte sadece çalışanlara hisse bazlı ödemeler uygulamada yer bulmaktadır ki bu durum bile uygulamada çok nadir görülmektedir³⁵⁹.

3.13.2.Standarda ait Kavramlar

Standarda ait kavramlar şunlardır(TFRS2.Ek1)

Nakit olarak ödenen hisse bazlı ödeme işlemler; işletmenin ilgili mal ve hizmeti, bunların, hisse senetleri veya diğer özkaynağa dayalı finansal araç fiyatları (değerleri) üzerinden belirlenen bedellerine ilişkin borcunu, nakit veya diğer varlıkların ilgili tedarikçiye ödenmesi suretiyle elde ettiği işlemler.

Çalışanlar ve benzer hizmetleri sağlayan diğerleri; işletmeye kişisel hizmet veren ve şu koşullardan birini sağlayan kişileri ifade eder: a) hukuki veya vergisel açıdan çalışan olarak kabul edilen, b) hukuki veya vergisel açıdan çalışan olarak kabul edilenlerle aynı şekilde işletmenin talimatları altında çalışan, c) sundukları

³⁵⁹ Seval Kardeş Selimoğlu, “TFRS 2” ,Sağlam, Şengel, Öztürk, s.1153

hizmetler çalışanların verdiği hizmetler ile benzer olan. Örneğin, bu terim tüm yönetim personelini içine alır, yani işletmenin faaliyetlerinin planlanması, idaresi ve kontrolü için idareci olmayan yöneticileri de içeren yetki ve sorumluluk sahibi olan kişiler.

Özkaynağa dayalı finansal araç; işletmenin tüm borçları³⁶⁰ çıkarıldıktan sonra varlıklarında bir hakkı/payı gösteren sözleşme.

İhraç edilmiş özkaynağa dayalı finansal araç; işletme tarafından hisse bazlı ödeme anlaşmaları ile başka bir tarafa sağlanan, işletmenin özkaynağa dayalı finansal aracını elde etme hakkıdır (koşullu veya koşulsuz).

Özkaynaktan karşılanan hisse bazlı ödeme işlemleri; işletmenin özkaynağa dayalı finansal araçlar (hisse senetleri veya hisse senedi opsiyonları dahil) karşılığında mal ve hizmet aldığı hisse bazlı ödeme işlemleridir.

İhraç tarihi; işletme ve karşı tarafın (çalışanlar da dahil olmak üzere) hisse bazlı ödeme anlaşmasındaki koşul ve ilkelerin karşılıklı olarak anlaşıldığında mutabakata vardığı tarihtir. İhraç tarihinde, işletme karşı tarafa diğer varlıkları veya işletmenin özkaynağa dayalı finansal araçlarını, hakediş şartları sağlandığına, paraya çevirme hakkı verir. Eğer anlaşmanın onaylanması (örneğin, hissedarlar tarafından) söz konusu ise, ihraç tarihi onayın geçerli olduğu tarihtir.

İçsel değer; karşı tarafın onaylama veya alma (koşullu veya koşulsuz) hakkının olduğu hisse senetleri ile karşı tarafın bu senetler için ödemesi gereken (veya ödeyeceği) fiyat (eğer varsa) arasındaki farktır. Örneğin, gerçeğe uygun değeri 20 TL olan bir hisse senedi üzerindeki kullanım fiyatı 15 TL olan bir hisse senedi opsiyonunun içsel değeri 5 TL'dir.

Piyasa koşulu; belirli bir hisse senedi fiyatına veya bir hisse senedi opsiyonun belirli bir miktar içsel değerine ulaşılması ya da diğer işletmelerin özkaynağa dayalı finansal araçlarının piyasa fiyatlarına ilişkin bir endeks karşısında işletmenin özkaynağa

³⁶⁰ Bu çerçevede, işletmenin mevcut yükümlülüğü olan geçmiş olaylardan kaynaklanan bir borcu, ekonomik yararların (yani nakit ve diğer işletme varlıklarının işletmeden çıkışlarının) şekillendirdiği işletme kaynaklarının nakit çıkışıyla sonuçlanması beklenen ödemeyi tanımlar.

dayalı finansal araçlarının piyasa fiyatlarına göre belirlenmiş bir hedefe ulaşılması gibi, özkaynağa dayalı finansal aracın kullanım fiyatının, hak kazanılma veya ilgili hakkın kullanılma imkanının bağlı olduğu koşul.

Ölçüm tarihi; ihraç edilen özkaynağa dayalı finansal araçların gerçeğe uygun değerinin bu TFRS amaçları doğrultusunda ölçüldüğü tarihtir. Çalışanlar ve benzer hizmetleri sağlayan diğerleri ile gerçekleştirilen işlemler açısından, ölçüm tarihi ihraç tarihidir. Çalışanlar (ve benzer hizmetleri sağlayan diğerleri) dışındaki taraflar ile gerçekleştirilen işlemler için ise, işletmenin malları elde ettiği ya da karşı tarafın hizmet verdiği tarihtir.

Yeniden yükleme özelliği; opsiyon hamilinin, kullanım fiyatının karşılanması için nakitten ziyade ilgili işletmenin hisse senetlerini kullanmak suretiyle önceden ihraç edilmiş opsiyonları kullanması durumunda, otomatik olarak ek hisse senedi opsiyonu ihraç edilmesini sağlayan özellik

Yeniden yükleme opsiyonu; bir hissenin, önceki bir hisse senedi opsiyonunun kullanım fiyatını karşılamak amacıyla kullanılması durumunda ihraç edilen yeni hisse senedi opsiyonu.

Hisse bazlı ödeme anlaşması; işletme ile bir diğer taraf (çalışanı da içeren) arasında hisse bazlı ödeme işlemine ilişkin olarak yapılan sözleşme; böylece, karşı tarafa işletmenin hisse senetlerinin ya da diğer özkaynağa dayalı finansal araçların fiyatlarının esas alındığı tutarlar karşılığında işletmenin nakit veya diğer varlıklarını elde etme, veya eğer varsa, belirli hakediş koşullarının sağlanması durumunda işletmeden özkaynağa dayalı finansal araçlar alma yetkisi verilir.

Hisse bazlı ödeme işlemleri; işletmenin özkaynağa dayalı finansal araçlar (hisse senetleri veya hisse senedi opsiyonları dahil) karşılığında mal veya hizmet elde ettiği ya da işletmenin hisse senetlerinin veya diğer özkaynağa dayalı finansal araçlarının fiyatları baz alınan tutarlar karşılığında mal veya hizmet aldığı işlemlerdir.

Hisse senedi opsiyonu; hamiline, belirli bir dönem için işletmenin hisse senetlerini sabit ya da belirlenebilir bir fiyattan elde etme yükümlülüğünü değil, fakat hakkını veren sözleşme.

Hak kazanma; yetkili duruma gelmek. Hisse bazlı ödeme anlaşmaları açısından, karşı taraf, işletmenin nakdi, diğer varlıkları ya da özkaynağa dayalı finansal araçlarına hakediş koşullarının yerine getirilmesinden itibaren hak kazanır.

Hakediş koşulları; hisse bazlı ödeme anlaşmaları açısından, karşı tarafın işletmenin nakdine, diğer varlıklarına veya özkaynağa dayalı finansal araçlarına hak kazanması için sağlaması gereken koşulları ifade eder. Hakediş koşulları; karşı tarafın belirli bir hizmet dönemini tamamlamasını gerektiren hizmet koşulları ve belirli performans hedeflerinin (işletme kârında belirli bir dönem içerisindeki artış gibi) sağlanmasını gerektiren performans koşullarını içerir. Performans koşulları, piyasa koşullarını içermelidir.

Hakediş dönemi; hisse bazlı ödeme anlaşmalarında yer alan her türlü hakediş koşulunun yerine getirildiği dönem.

3.13.3.M.S.U.G.T Uyumlaştırması

Hisse bazlı ödemeler ilk olarak ABD de başlanmasına rağmen 2002 yılında IASB tarafından standart taslağı olarak yayımlandı. Türkiye’de de standartların yayımlanması sırasında bu standart kabul görmüştür. Henüz uygulamada rastlanmamakla birlikte standardın, Türkiye Muhasebe Standartları arasında yer alması sebebiyle ilerleyen yıllarda toplumsal gelişmeler doğrultusunda uygulamaya geçilme imkanı mevcuttur.

Ülkemizde Hisse Bazlı Ödeme uygulaması yaygın olmamakla beraber konuya ilişkin önemli noktalar aşağıdaki gibidir³⁶¹:

- Bütün hisse bazlı ödeme işlemleri, gerçeğe uygun değer ölçüm esası kullanılarak mali tablolarda muhasebeleştirilir³⁶².
- Gider, alınan mal veya hizmet tüketildiğinde muhasebeleştirilir.
- TFRS 2 halka açık ve halka açık olmayan şirketler için geçerlidir. Ancak, halka açık olmayan şirketlerin özkaynak araçlarının gerçeğe uygun değerinin güvenilir olarak ölçülemediği durumlarda içsel değer ölçümleri kullanılır³⁶³.

Nakit olarak ödenen hisse bazlı ödeme işlemleri, genellikle, nakden ya da diğer varlıklarla ödenen işlemlerdir. Söz konusu işlemler hisse bazlıdır; çünkü ödenen tutar, işletmenin hisse senetlerinin fiyatlarına dayalı olarak belirlenmektedir³⁶⁴.

Hisse bazlı ödeme işlemleri, mal veya hizmetler edinildiğinde muhasebeleştirilir. Alınan mal veya hizmetler, duruma göre varlık ya da gider olarak muhasebeleştirilir. Söz konusu işlemler, özkaynağa dayalı olmaları durumunda özkaynak olarak; nakit olarak ödenmeleri durumunda ise borç olarak muhasebeleştirilir³⁶⁵.

Özkaynağa dayalı hisse bazlı ödeme işlemleri, alınan mal veya hizmetlerin gerçeğe uygun değerleri üzerinden ölçülür. Mal veya hizmetlerin gerçeğe uygun değerlerinin güvenilir şekilde tahmin edilemediği durumlarda, özkaynağa dayalı finansal araçların verilmiş tarihindeki gerçeğe uygun değerleri kullanılır³⁶⁶.

³⁶¹UFRS Cep Kitapçığı 2009, s.39

http://www.deloitte.com/view/tr_TR/tr/fikirlervecozumler/yayinveraporlar/ufrs/67151bf8fe824210VgnVCM100000ba42f00aRCRD.htm:40, (16.10.2009)

³⁶² UFRS Cep Kitapçığı 2009, s.39

³⁶³UFRS Cep Kitapçığı 2009, s.39

http://www.deloitte.com/view/tr_TR/tr/fikirlervecozumler/yayinveraporlar/ufrs/67151bf8fe824210VgnVCM100000ba42f00aRCRD.htm:40, (16.10.2009)

³⁶⁴ Bülent Üstünel “TMS/TFRS Yönetici Özetleri”, tmsk.org.tr, (02.10.2010),

http://www.tmsk.org.tr/index.php?option=com_content&view=article&id=183:23072010&catid=14:makaleler

³⁶⁵ Üstünel,18

³⁶⁶ Üstünel,19

Mümkün olduğu sürece, karşı tarafa verilen özkaynağa dayalı finansal araçların gerçeğe uygun değeri, söz konusu finansal araçların kural ve şartları da göz önünde bulundurulmak suretiyle piyasa fiyatları ile ölçülür. Piyasa fiyatlarının olmadığı durumlarda, işletme, özkaynağa dayalı finansal araçlarının gerçeğe uygun değerini, bir değerlendirme tekniği kullanarak tahmin eder. Bu değerlendirme tekniği bilgili ve istekli taraflar arasında emsal bedele göre gerçekleştirilecek bir işlemde, ölçüm tarihi itibarıyla söz konusu finansal araçların olması gereken fiyatlarının tahminine dayandırılır. TFRS 2, hangi değerlendirme modelinin kullanılması gerektiğini belirtmez³⁶⁷.

Uygulama 1³⁶⁸:

AUS, inc., Yıl 1 içerisinde 300 çalışanın her birine 100 hisse opsiyonu sunmuştur. Çalışanların bu opsiyonları almaya tamamen hak kazanmak (yetki almak) için en azından üç yıl çalışmaları gereklidir. AUS. Inc., verilmiş tarihinde bu opsiyonları fiyatlandırmak için Black- scholes modelini kullandı. Fiyatlandırma modelini kullanıldığında opsiyonun herbirinin değeri, 10 \$ bedelindedir. AUS. Inc., geçmiş deneyimlerinden üç yıl boyunca çalışanlarının ortalama %75'ini korumaktadır. Üç yılın her birinde toplam opsiyon bedeli nedir?

Bu varsayımları kullanarak sunulan hisse opsiyonlarının adil değerine aşağıdaki şekilde hesaplanacaktır:

$$100 \text{ opsiyon} \times 300 \text{ çalışan} \times \%75 \times 10 \$ = 225.000 \$$$

Buna ilaveten, daha sonraki üç yıl içerisinde şirketten ayrılacak olan çalışanların sayısı dikkate alınmalıdır. AUS Inc. çalışanlarının yüzde 25'inin üç yıllık dönem içerisinde eşit olarak işten ayrılacağını tahmin etmektedir. Bu nedenle, üçüncü yılın sonunda hak kazanan çalışanlar tarafından temin edilen hizmet yılı, aşağıdaki şekilde hesaplanır:

³⁶⁷UFRS Cep Kitapçığı 2009, s.39

http://www.deloitte.com/view/tr_TR/tr/fikirlervecozumler/yayinveraporlar/ufrs/67151bf8fe824210VgnVCM100000ba42f00aRCRD.htm:40_ (16.10.2009)

³⁶⁸Nandakumar ,Kalpesh ,Ghosh ,Alkafaji ,s.296

Toplam Hizmet Yılı: 300 çalışan x 3 yıl =	900
Eksi: Ayrılan % 25 çalışanın ortalama yılı x 300 x 3/2 =	(113)
Tahmini Hizmet Yılı	787

Bu yolla, her hizmet yılı için tahmin edilen ortalama adil değer, 225.000 \$ / 787 = 285,90 \$ bulunur.

AUS Inc.'nin Yıl 1'de 310, Yıl 2'de 280 ve Yıl 3'te 197 hizmet yılı aldığını kabul edelim. Bu şekilde, gider tutarı, aşağıdaki şekilde kaydedilecektir:

Yıl	Hizmet Yılı	Herbir Opsiyonun Değeri (\$)	Opsiyon Gideri
Yıl 1	310	285,90 \$	88.620\$
Yıl 2	280	285,90	80.051
Yıl 3	197	285,90	56.321
Toplam	787		225.000 \$

Uygulama 2 ³⁶⁹:

SOLO işletmesi 1.1.2005 tarihinde 30 yöneticisinin her birine 200 adet hisse senedi opsiyonu sağlamıştır. Hak kazanma dönemi 3 yıldır ve yöneticilerin hak kazanma dönemi boyunca şirkette çalışmaları zorunludur. Hak kazanma koşulu hisse senedinin 2007 yılı sonunda 24% lük bir artış olmasıdır. İşletme hak kazanma dönemi boyunca yöneticilerin işten ayrılmayacağını tahmin etmektedir. Sağlama tarihinde bir opsiyonun gerçeğe uygun değeri 8 TL dir.Kullanım fiyatıda 4 TL dir.

Çözüm:

Uygulamamızda, hisse bazlı ödeme, özkaynaktan karşılanmıştır.

2005 yılı sonuna kadar hiçbir yönetici işten ayrılmamıştır. Bu durumda gider olarak kaydedilecek tutar:

30 yönetici X 200 adet X 8 TL =48.000 toplam gider.

48.000/ 3 = 16.000 (2005 yılı gideri)

³⁶⁹ Ümit Gücenme ,Aylin A. Poroy, "Hisseye Dayalı Ödemeler Kapsamındaki Ücretlendirme", 2.Uluslararası Muhasebe Konferansı, 10-12 Kasım 2005,İstanbul

-----31.12.2005-----

770 GENEL YÖNETİM GİDERLERİ	16.000	
529 DİĞER SERMAYE YEDEKLER.		16.000
(529.9 Çalışanlara sağlanan hisseler)		

2006 yılında 6 yönetici işten ayrılmıştır. Bu durumda gider kaydedilecek tutar:
24 yönetici X 200 adet X 8 TL = 38 TL
(38.400 X 2/3) -16.000 = 9600 TL

-----31.12.2006-----

770 GENEL YÖNETİM GİDERLERİ	9600	
529 DİĞER SERMAYE YEDEKLERİ		9600
(529.9 Çalışanlara sağlanan hisseler)		

2007 yılı sonunda hak kazanma koşulu gerçekleşmiştir.24 yönetici opsiyonlarına hak kazanmıştır. Bu durumda gider olarak kaydedilecek tutar:

$$(38.400 \times 3/3) - (16.000 + 9600) = 12.800 \text{ TL}$$

-----31.12.2007-----

770 GENEL YÖNETİM GİDERLERİ	12.800	
529 DİĞER SERMAYE YEDEKLERİ		12.800
(529.9 Çalışanlara sağlanan hisseler)		

Örnek Uygulamada görüldüğü gibi, Hisse Bazlı Ödemelerle ilgili hesap kodu **529.9 - Çalışanlara Sağlanan Hisseler** başlığı ile **52-Sermaye Yedekleri** altında yer alabilir

3.14.TMS 12 - VERGİLERİN MUHASEBELEŞTİRİLMESİ

3.14.1.Standardın Amacı ve Kapsamı

Bu standardın amacı ve kapsamı; gelir vergilerinin (kurum kazancı üzerinden hesaplanan vergilerin) muhasebeleştirilmesini düzenlemektir.

“*Muhasebe (Ticari)*” dönem karı; işletmenin belirli bir faaliyet dönemi sonunda elde ettiği tüm gelirleri ile aynı dönemde dönem karı ile ilgili vergi gideri hariç katlandığı giderleri arasındaki farktır. Muhasebe karının unsurları olan gelir ve giderlerin tahakkuku ve döneme yansıtılması muhasebe standart ve politikalarında belirlenen esaslara göre yapılır³⁷⁰.

“*Mali karın*” hesaplanmasında ise; gelir ve gider unsurları vergi yasalarındaki esaslara göre hesap edilir. Cari dönemle ilgili olarak dönem karı üzerinden ödenecek vergi tutarı da geleneksel uygulamada bu mali kar üzerinden hesap edilir. Mali kar ile ticari kar arasındaki farklılığa yol açan unsurlar, sürekli (kalıcı) veya geçici olarak ortaya çıkar.³⁷¹

3.14.2.Standarda ait Kavramlar

Bu Standartta geçen kavramlar aşağıdaki gibidir(TMS12.5):

Muhasebe kârı ; vergi gideri öncesi dönem kârını ifade eder.

Vergiye tabi kâr ; vergi otoriteleri tarafından konulan kurallara göre bir hesap dönemi için tespit edilen ve üzerinden vergi ödenen kârı ifade eder. Bu bağlamda ülkelerin vergi yasaları farklılık gösterebileceğinden ötürü, vergiye tabii kar, muhasebe karından farklı olabilir.

³⁷⁰Nalan Akdoğan, “Gelir Vergileri Standart Hükümlerine Göre Dönem Karından İndirilecek Vergi Giderinin Hesaplanması ve Ertelenmiş Vergilerin Muhasebeleştirilmesi”, Muhasebe ve Denetime Bakış, Sayı:17, Ocak 2006

³⁷¹ Akdoğan, s.22

Vergi gideri (vergi geliri); dönem kârının veya zararının belirlenmesinde dönem vergisi ve ertelenmiş vergi açısından dikkate alınan toplam tutarı ifade eder.

Ertelenmiş vergi borçları; vergiye tabi geçici farklar üzerinden gelecek dönemlerde ödenecek gelir vergilerini ifade eder.

Ertelenmiş vergi varlıkları; aşağıdaki durumlarda gelecek dönemlerde geri kazanılacak olan gelir vergisi tutarlarını ifade eder;

- İndirilebilir geçici farklar,
- Gelecek dönemlere devreden kullanılmamış mali zararlar, ve
- Gelecek dönemlere devreden kullanılmamış vergi avantajları.

Geçici farklar; bir varlığın veya borcun finansal durum tablosundaki (*bilançodaki*) defter değeri ile bunların vergi açısından taşıdıkları değerler arasındaki farkları ifade eder.

Geçici farklar aşağıdakilerden biri şeklinde olabilir³⁷²:

- *Vergiye tabi geçici farklar;* bunlar gelecek dönemlerde faydalanma veya ödeme yapıldığında o dönemlerin vergiye tabi kârını veya zararını belirlerken vergiye tabi tutarlar oluştururlar; ya da
- *İndirilebilir geçici farklar;* bunlar gelecek dönemlerde faydalanma veya ödeme yapıldığında o dönemlerin vergiye tabi kârını veya zararını belirlerken vergi matrahından indirilebilir tutarlardır.

Vergiye esas değer; bir varlık veya borcun vergisel açıdan taşıdığı tutarı/değeri ifade eder.

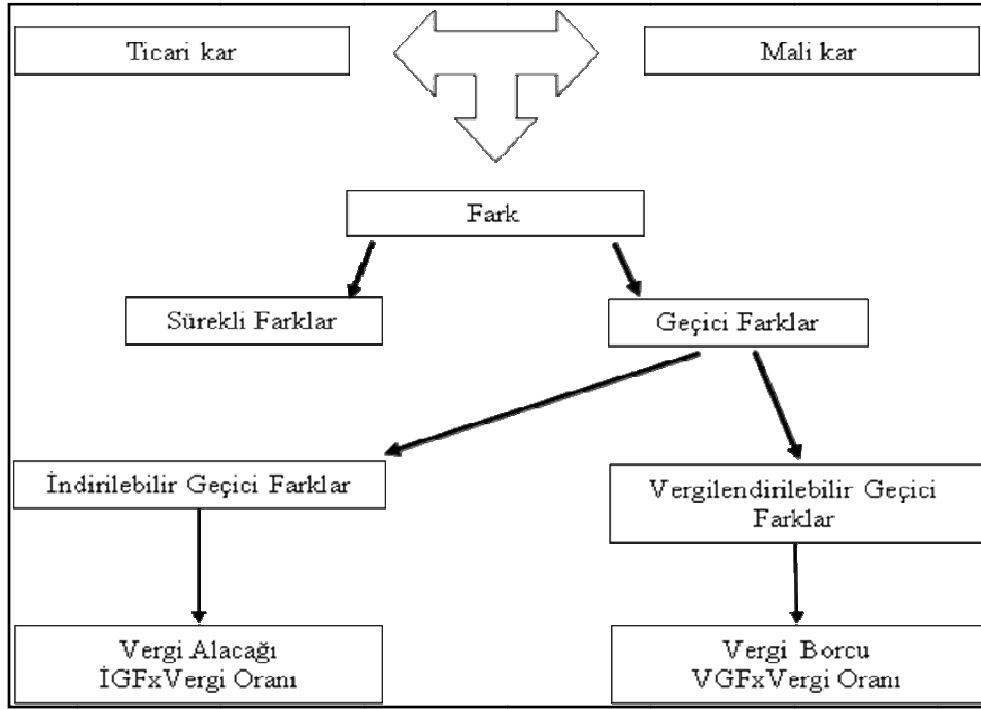
Vergi gideri; dönem vergi gideri ile ertelenmiş vergi gideri toplamından oluşur.

³⁷² Cemal İbiş, “TMS 12 Gelir Vergisi(Kurum Kazancı Üzerinden Vergiler”, Cemal İbiş ve Volkan Demir, Seçilmiş Muhasebe Standartları ,ISMMO Yayınları, İstanbul, 2009,s.238

Vergi geliri ; dönem vergi geliri ile ertelenmiş vergi geliri toplamından oluşur.

Vergiye esas değer; bir varlığın vergiye esas değeri, işletmenin gelecekte söz konusu varlığın defter değeri tutarında sağlayacağı vergiye tabi ekonomik yarardan vergisel açıdan gider olarak indirilebilecek olan tutarı ifade eder. Eğer ilerideki ekonomik faydalar vergiye tabi olmayacaksa, anılan varlığın vergiye esas değeri defter değerine eşittir.

Yukarıdaki tanımlardan yola çıkarak Muhasebe Karı ile Mali Kar farklarının ,vergi açısından doğuracağı sonuçları aşağıdaki şekil özetlemektedir.



Şekil 2.5. 2: Muhasebe ve Mali Kar Farklarının Vergilendirilmesi

İşletmelerin Türk Muhasebe Standartlarına (TMS) göre hesaplamış oldukları vergi öncesi kar/zarar (ticari kar/zarar) ile vergi mevzuatı dikkate alınarak hesaplamış oldukları mali kar/zarar arasında genel olarak bir kısım farklılıklar meydana gelmektedir. Bu farklılıkların nedeni muhasebeleştirme ve ölçümlmelerden kaynaklanır ve bu farkların bir kısmı süreklilik arz ederken bir kısım farklar ise geçici farklardır.

Sürekli olarak arz eden farklar vergi mevzuatına göre mali karın tespitinde hiçbir zaman kabul edilmeyen giderler ile hiçbir zaman vergilendirilmeyecek gelirlerden kaynaklanır ve bu farklar sonraki dönemlerde ortadan kalkması söz konusu olmadığından gelecek dönemlerin vergi gelir ve giderini etkilemez, dolayısıyla ertelenmiş vergi varlığı veya ertelenmiş vergi yükümlülüğü oluşturmaz.

Bunun içindir ki sürekli farklar için herhangi bir muhasebesel işlem yapılmaz³⁷³.

3.14.3.Sürekli Farklar

Bu gün için uygulanmakta olan vergi mevzuatımıza göre, mali karın tespitinde hiçbir zaman gider olarak indirilmesi ve hiçbir zaman vergilendirilmesi söz konusu olmayan gelirler (istisnalar) aşağıda belirtilmiştir³⁷⁴:

Sürekli Farklılık Yaratan Kanunen Kabul Edilmeyen Giderler;

- Vergi cezaları veya zamları,
- Trafik cezaları veya zamları,
- 6183 sayılı kanuna uygun şekilde ödenen ceza ve tazminatlar,
- Binek otolarına ait Motorlu Taşıtlar Vergisi,
- Ödenmeyen SSK primleri,
- Yasal sınırları aşan bağış ve yardımlar.

*Sürekli Farklılık Yaratan Gelirler (İstisnalar)*³⁷⁵;

- İştiraklerden temettü gelirleri,
- Yurtdışı inşaat onarma, montaj ve teknik hizmet karşılıkları,
- Serbest Bölge kazançları,

³⁷³ Ahmet Kavak, "TMS ve TFRS Uygulamalarının Tek düzen Hesap Planı Üzerine Etkileri ve Öneriler", VI.ASSMO Muhasebe Uygulamaları ve Vergi Mevzuatı Sempozyumu, Antalya, 2008, s.41-61

³⁷⁴ Örtün, Kaval, Karapınar, s.161

³⁷⁵ Örtün, Kaval, Karapınar, s.161

- Teknoloji geliştirme bölgelerinde yazılım ve arge giderleri,
- Uluslar arası anlaşmalarda yeralan kurumlar vergisi ilişkin istisnalar,
- Risk sermayesi ve gayrimenkul yatırım ortaklık kazançları.

3.14.4.Geçici Farklar

Bilançoadaki aktif ve pasif kalemlerinin muhasebe değeri ile vergi değeri arasındaki farklılıklar nedeniyle oluşan indirilebilir geçici farklar ve vergilendirilebilir geçici farkların tespiti ise aşağıdaki şekilde özetlenmektedir.

Tablo 2.5 1: Bilanço esasına göre Vergi Değeri ile Muhasebe Değeri farklarının vergi açısından tespiti

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

Kaynak: Örtten,Kaval,Karapınar,s.160

Geçici farklar iki ayrı durumda ortaya çıkar³⁷⁶:

1) *Zamanlama Farkından dolayı ortaya çıkan geçici farklar:*

³⁷⁶ Kavak Ahmet,s.48

Gelir ve giderlerin doğma zamanı ile vergi mevzuatına göre tanınma zamanlarının farklı oluşuna bağlı olarak meydana gelen geçici farklar ki bu farklara zamanlama farkları da denilir. Bu farklar gelecek dönemlerde varlığın tahsili veya giderleşmesi veya borcun ödenmesi ya da gelir kaydedilmesi ile ortadan kalkarlar. Örneğin, kıdem tazminatı karşılığının ayrıldığı dönemde ticari karın tespitinde gider olarak yazmamıza rağmen mali karın tespitinde Kanunen Kabul Edilmeyen Gider (KKEG) olarak dikkate alıyoruz ve kıdem tazminatının ödendiği dönemde fark ortadan kalkmaktadır. Önceki dönemde indirimi kabul edilmediği için matraha ilave edilen karşılık gideri bir vergi varlığı yaratmakta, vergi yasalarınca indirilebilir duruma geldiğinde matrahtan düşülmektedir. Bir başka deyişle matraha ilave edildiği dönemde ödenen vergi, matrahtan indirildiği dönemde mahsup edilmektedir. Önceki yıllarda matraha ilave edilmesi nedeniyle peşin ödenen vergi niteliğindeki tutarlar, izleyen yıllarda matrahtan indirilebilir hale gelinceye kadar, bir vergi varlığı olarak nitelendirilir ve bu varlık bilanço aktifinde gösterilir³⁷⁷.

2) Vergi Yasaları ile Muhasebe İlkeleri arasındaki farktan oluşan farklar:

Geçici farklar, zamanlama farklılıkları dışında aktif ve pasif kaleminin vergi yasalarına göre belirlenen değeri vergi değeri ile finansal tablolardaki muhasebe ilkelerine göre belirlenen değerinin muhasebe değerinin farklı oluşundan da kaynaklanabilir. Bir diğer deyişle muhasebe standartları ve vergi yasaları arasında varlık ve kaynakların değerlendirilme ölçülerinin aynı olmamasından kaynaklanan farklarda geçici farklardır.

a. Vergilendirilebilir Geçici Farklar : Bilanço aktif kalemlerin muhasebe değerinin , vergiye esas değerinden daha fazla olmasından ortaya çıkan geçici farklarla, bilanço pasif kalemlerin muhasebe değerinin vergiye esas tutarından daha düşük olmasından ortaya çıkan geçici farkların toplamıdır³⁷⁸.

Bir diğer ifade ile vergilendirilebilir geçici farklar ; bir varlığın veya yükümlülüğün defter değeri (muhasebe değeri) ile vergi mevzuatı uyarınca belirlenen vergiye esas

³⁷⁷ Kavak Ahmet, s.48

³⁷⁸ Kavak Ahmet, s.48

değeri arasında ortaya çıkan ve sonraki dönemlerde mali kar(zararın) hesabında dikkate alınan farklardır³⁷⁹.

b. İndirilebilir Geçici Farklar: Bilanço aktif kalemlerin muhasebe değerinin vergi değerinden küçük olması durumunda ortaya çıkan geçici farklarla, bilanço pasif alemlerin muhasebe değerinin vergi değerinden büyük olması durumunda ortaya çıkan geçici farkların toplamıdır .

Diğer bir ifade ile indirilebilir geçici farklar, bir varlığın veya bir yükümlülüğün kayıtlı değerinin geri kazanıldığı veya vadesi gelip ödendiği dönemlerde mali karın (mali zararın) hesaplanmasında vergi matrahını azaltacak geçici farklardır³⁸⁰.

3.14.5.M.S.U.G.T Uyumlaştırması

Ülkemizde borsaya kayıtlı şirketler, bankalar ve sigorta şirketleri dışında kalan şirketlerin tamamına yakını TDMS' ne göre muhasebe kayıtlarını tutmakta ve mali tablolarını buna göre düzenlemekte ve ticari karından hareketle mali kara ulaşarak, bu mali kar üzerinden ödenecek kurumlar vergisini hesaplamaktadır.

Ayrıca ülkemizde mevcut yasal düzenlemelere göre, muhasebe karından mali kara geçişte yapılan düzeltmelerin mali tablolarda gösterilmesi gerekmemektedir³⁸¹. Ancak, muhasebe standartlarına göre muhasebe karı üzerinde düzeltme gerektiren işlemlerin kayıtlanması ve mali tablolarda gösterilmesi gerekmektedir. Amaç faaliyet sonuçlarının sağlıklı bir şekilde raporlanmasıdır. Buna göre vergi, yapılan işin maliyetidir ve bu nedenle ticari kar üzerinden toplam vergi yükü hesaplanmalı ve vergi gideri olarak gelir tablosunda gösterilmelidir.

³⁷⁹Akdoğan N, “Gelir Vergileri Standart Hükümlerine Göre Dönem Karından İndirilecek Vergi Giderinin Hesaplanması ve Ertelenmiş Vergilerin Muhasebeleştirilmesi”, Muhasebe ve Denetime Bakış, Sayı:17, Ocak 2006

³⁸⁰ Akdoğan, s.3-4

³⁸¹ Ümit Gücenme,Aylin Arsoy Poroy,“Vergilerin Muhasebeleştirilmesi, Ertelenen Vergi Varlık ve Yükümlülükleri”, Muhasebe ve Denetime Bakış, Sayı:21, Ocak 2007

Bu gruba ilave olarak, TMS 12 - Gelir Vergileri Standardı kapsamında “**283-Ertelenmiş Vergi Varlıkları**” hesabının açılması önerilmiştir³⁸². Bu hesap, indirilebilir geçici farkların bulunması durumunda kullanılır. Bu hesaptaki tutarlar vergi idaresinden herhangi bir alacak tutarını ifade etmemektedir.

Dönem kârından indirilecek vergi gideri tutarının dönemsellik ilkesine uygun olarak hesaplanmasına olanak vermek üzere TMS 12 - Gelir Vergileri Standardı gereği kullanılacak olan bu hesap, dönem ayırıcı nitelik taşıdığından, bu grupta yer alması önerilmiştir. Vergilendirilebilir geçici farklar bulunduğu; ortaya çıkan tutarları izlemek üzere, uzun vadeli yabancı kaynaklarda “**483 - Ertelenmiş Vergi Borcu (Yükümlülüğü) hesabı**” önerilmiştir³⁸³.

Uygulama 1³⁸⁴:

Hisse senetleri İMKB' de işlem gören bir şirketin 31.12.2005 tarihi itibariyle mali tablolarında yer alan hesap kalemleri ve bunlara ilişkin bilgiler aşağıdadır.

- 1) Şirketin menkul değerleri toplamı 10.000 TL' dir. Bu toplama, 1.000 TL tutarında hisse senedi değer artışı dahildir. Bu tutar dönem sonunda gelir kaydedilmiştir.
- 2) Ticari alacaklar, reeskont işlemine tabi tutulmuş ve 5.000 TL reeskont gider kaydedilmiştir.
- 3) Şirket dönem sonunda modası geçen stoklarına 15.000 TL değer düşüklüğü ayırmıştır. Bu tutar vergi mevzuatı açısından kanunen kabul edilmeyen gider niteliğindedir.
- 4) 2005 yılında satın alınan makinelerin maliyet bedeli 100.000 TL' dir. Makinelerin yararlı ömürleri 10 yıldır. Şirket maddi duran varlıklarına % 40 oranında hızlandırılmış amortisman uygulamıştır.

³⁸² Akdoğan, Sevilengül, “TMS ve TFRS Uygulamalarının Tek düzen Hesap Planı Üzerine Etkileri ve Öneriler”, s.227

³⁸³ Akdoğan, Sevilengül, “TMS ve TFRS Uygulamalarının Tek düzen Hesap Planı Üzerine Etkileri ve Öneriler”, s.228

³⁸⁴ Ataman, Gökçen, Çakıcı, s.134

- 5) Şirketin kendi kaynaklarından üreterek aktifleştirdiği maddi olmayan duran varlık maliyeti 15.000 TL olup, yılsonunda 3.000 TL itfa payı hesaplanarak gider kaydedilmiştir. Ancak vergilendirilebilir karın hesabında tamamı indirim konusu yapılmıştır.
- 6) Şirket yeni bir ürünün gelişimi ve pazarlamasına yönelik olarak yaptığı harcamaların 11.000 TL' lık kısmını 5 yılda itfa etmek üzere aktifleştirmiştir. Yıl sonunda bu hesap için 2.200 TL itfa payı ayrılarak mali tablolara intikal ettirilmiştir. Buna karşılık 11.000 TL' nin tamamı vergi hesabında kardan düşülmüştür.
- 7) Yabancı paralı borçlar yıl sonunda Merkez Bankası döviz satış kuru ile değerlendirilmiş ve hesaplanan kur farkı gider kaydedilmiştir. Vergi mevzuatına göre yapılan değerlendirme sonucu 7.000 TL fark ortaya çıkmış ve bu fark kanunen kabul edilmeyen gider olarak vergilendirilebilir kar eklenecektir.
- 8) Şirketin 31.12.2005 tarihi itibariyle kıdem tazminatı yükümlülüğü 17.500 TL olup, bu tutarın tamamı için karşılık ayrılmıştır. Bu tutar vergi hesabında indirim olarak kabul edilmemektedir.
- 9) 2005 yılı içerisinde 2.000 TL tutarında gecikme faizi ödenmiş ve 2.500 TL tutarında bağış ve yardımda bulunulmuştur. Her iki kalem de vergi hesabında indirimi kabul edilmeyen giderdir.
- 10) Bilanço tarihi itibariyle kurumlar vergisi oranı % 30'dur
- 11) Şirketin 31.12.2005 tarihi itibariyle düzenlenen mali tablolarındaki vergi öncesi karı 25.000 TL olup, aşağıda bu kar üzerinden hesaplanan 8.850 TL tutarındaki kısım vergi karşılıkları hesabına kaydedilmiştir.

Şirketin 31.12.2005 tarihli bilançosu şöyledir:

Bilanço **(TL)**

Aktif

Kasa ve Bankalar	1000
Menkul Değerler	10.000
Alacaklar	35.000
Stoklar	95.000
Diğer Dönen Varlıklar	2.000
Maddi Duran Varlıklar	100.000
Birikmiş Amortismanlar	(10.000)
<u>Maddi Olmayan Duran Varlıklar(Net)</u>	<u>20.800</u>
Aktif Toplamı	253.800
Pasif	
Satıcılar	75.000
Diğer Kısa Vadeli Borçlar	15.000
Kıdem Tazminatı Karşılıkları	17.500
Diğer Uzun Vadeli Borçlar	21.300
Ödenmiş Sermaye	100.000
<u>Vergi Öncesi Cari Yıl Karı</u>	<u>25.000</u>
Pasif Toplamı	253.800
Vergi Tutarının Bulunması :	29.500
Dönem Ticari Karı	25.000
İlaveler (Gecikme F 2.000, Bağış 2.500)	4.500

Çözüm 1 :

Yukarıdaki düzenlemeler ile şirketin aktif ve pasifindeki kalemlerin vergi mevzuatı karşısındaki durumlarına göre vergi bilançosu düzenlenmiş ve geçici farklar elde edilmiştir. Geçici farklar sütunundaki aktif kalemlerde oluşan pozitif farklar, gelecek dönemlerde vergilendirilebilir geçici farkları, parantez içindeki negatif farklar ise gelecek dönemlerde indirilebilir geçici farkları ifade etmektedir.

Aktif	TMS'na Göre	Vergi Mev. Göre	Ek Bilgi No	Geçici Farklar
Kasa ve Bankalar	1.000	1.000		-
Menkul Değerler	10.000	9.000	1	1.000
Alacaklar(Net)	35.000	40.000	2	(5.000)
Stoklar	95.000	110.000	3	(15.000)
Diğer Dönen Varlıklar	2.000	2.000		-
Maddi Duran Varlıklar	100.000	100.000		-
Birikmiş Amortismanl.	(10.000)	(40.000)	4	30.000
<u>Maddi Olm.D.Varl.(Net)</u>	<u>20.800</u>	<u>-</u>	<u>5,6</u>	<u>20.800</u>
Aktif Toplamı	253.800	222.000		31.800
Pasif				
Satıcılar	75.000	68.000	7	7.000
Vergi Karşılıkları	8.850	8.850		-
Diğer Kısa Vadeli Borçlar	15.000	15.000		-
Kıdem Taz.Karşılıkları	17.500	-	8	17.500
Diğer U.Vadeli Borçlar	21.300	21.300		-
Ödenmiş Sermaye	100.000	100.000		-
<u>Dönem Net Karı</u>	<u>16.150</u>	<u>8.850</u>	<u>-</u>	<u>-</u>
Pasif Toplamı	253.800	222.000		24.500

Net Geçici Farklar: 31.800 -24.500 = 7300 TL

Ertelenen Vergi Yükümlülüğü = 7300 X 30% =2.190 TL

Söz konusu şirketin ilgili dönemde ödenecek vergi tutarı ise şöyle hesaplanacaktır.

Ticari Kar 25.000

İlaveler	64.200
1-Reeskont Faiz Gideri	5.000
2-Stok Değer Düşüklüğü	15.000
3-Raporlanan Bilançodaki Amort.Gid.	15.200
4-Kur Farkı Gideri	7.000
5-Kıdem Tazminatı Karş.	17.500
6-Bağış ve Yardımlar	2.500
7-Gecikme Cezaları	2.000
İndirimler	67.000
1-Hisse Senetleri Değer Ar.	1.000
2-Kuruluş ve Ör.Giderleri	15.000
3-Araş.ve Gel.Giderleri	11.000
4-Vergisel Amort.Gideri	<u>40.000</u>
Vergilendirilebilir Mali Kar	22.200

Vergi Karşılığı (Vergi Gideri) hesabının düzenlenmesi:

Ticari Kar	25.000
1.Ödenecek Vergi (22.200 x30%)	6.660
2.Ertelenen Vergi	<u>2.190</u>
Raporlanan Bilançodaki Vergi Tutarı(1+2)	8.850

Uygulama 2³⁸⁵:

Cari dönemde, TMS 12 Hükümlerine göre yapılan hesaplamalarda ,bilanço kalemlerinin vergiye esas değeri ile muhasebe değeri arasındaki farklar hesaplanarak,aşağıdaki değerler bulunmuştur:

³⁸⁵Nalan Akdoğan,Orhan Sevilengül, “Tek düzen Muhasebe Sistemi Uygulaması”,Gazi Kitabevi, Ankara,2007, s.379

İndirilebilir geçici farklar : 40.000

Vergilendirilebilir geçici farklar : 35.000

Fark(indirilebilir) 5000

Vergi Oranının 0,2 olduğu varsayıldığında : $5000 \times 0,2 = 1000$,ertelenmiş vergi varlığı oluşturmaktadır.

Halen hesapta, 700 ertelenmiş vergi varlığı bulunmaktadır. Bu tutarın, 1000 TL ye çıkarılması gerekmektedir.

283 ERTELENMİŞ VERGİ VARLIĞI	300
691 DÖNEM KARI VERGİ ve YASAL	300
YÜKÜMLÜLÜK KARŞILIKLARI	

Uygulama 3³⁸⁶:

Ticari karı 20.000.- TL olan bir işletmenin dönem sonu itibariyle yasal vergi karşılığı (kapanan dönemin mali karı üzerinden hesaplanan kurumlar vergisi) 14.500.- TL ve ertelenmiş vergi yükümlülüğünün de, 500.- TL'dir.

691 DÖNEM KARI VERGİ ve YASAL YÜK. KRŞLG.	15.000
691.10 Yasal Vergi Karşılığı 14.500.-	
691.20 Ertelenmiş Vergi Yüküm. Gider Etkisi 500.-	
370 DÖNEM KARI VERGİ ve YASAL YÜK. KRŞLG.	14.500
483 ERTELENMİŞ VERGİ YÜKÜMLÜLÜĞÜ	500

³⁸⁶ Kavak, Ahmet, s.100

Yukarıdaki örneklerde de görüleceği üzere, standardın uygulanmasında “*Ertelenmiş Vergi Varlığı Hesap Kodu*” gerekli olup, Türkiye’deki Muhasebe Otoriteleri tarafından 283 no’lu hesap kodunun açılması tavsiye edilmektedir.“**283-Ertelenmiş Vergi Varlığı**” hesabı, TMS 12 - Gelir Vergileri hükümleri uyarınca, hesaplanmış ertelenmiş vergi varlıklarının izlenmesinde kullanılan hesaptır.

Bu hesabın işleyişi:

“691 Dönem Karı Vergi ve Yasal Yükümlülük Karşılıkları /691.20- Ertelenmiş Vergi Gelirleri hesapları ile çalışması ve **Ertelenmiş Vergi Varlığı** hesaplandığında **bu hesabın borcuna**, 691.20-Ertelenmiş vergi gelirleri hesabının alacağına kaydedilmesidir³⁸⁷.

Aynı şekilde, “**483-Ertelenmiş Vergi Borçları**” hesabının işleyişi ise, ertelenmiş vergi borç tutarı bu hesabın alacağına, 691.20,Ertelenmiş Vergi Gideri hesabına borç kaydedilmesi tavsiye edilmektedir

³⁸⁷ Akdoğan, Sevilengül ,s.378

DÖRDÜNCÜ BÖLÜM

4. İŞLETME TOPLULUKLARINA AİT MUHASEBE STANDARTLARI

4.1. TFRS 3 –İŞLETME BİRLEŞMELERİ

4.1.1.Amaç ve Kapsam

Bu TFRS'nin amacı, işletme birleşmesi gerçekleştiren bir teşebbüs veya işletmenin finansal raporlamasına ilişkin esasları belirlemektir.

Söz konusu amaca ulaşmak için bu TFRS, **edinen işletmenin** birleşmeye dair muhasebeleştirmeleri nasıl gerçekleştireceğine dair ilkeleri ve hükümleri ortaya koyar(TFRS3.1):

Bu TFRS, işletme birleşmesi tanımına uyan işlemlere veya diğer olaylara uygulanır. *Bu TFRS aşağıdaki durumlarda uygulanmaz(TFRS3.2):*

- İş ortaklığı amacıyla işletme birleşmeleri
- Ortak kontrole tabi teşebbüs veya işletmelerin birleşmesi.
- Herhangi bir ortaklık hakkı sağlamayan, sözleşmeye dayalı biraraya gelmiş işletmelerin birleşmesi.

İşletme birleşmelerinin tanımlanması; Bir işletme, bir işlemin veya başka bir olayın işletme birleşmesi olup olmadığını bu TFRS'de yer alan, edinilen varlıkların ve üstlenilen borçların bir işletme oluşturmasını gerektiren tanımı uygulayarak belirler. Eğer edinilen varlıklar bir işletme değil ise, raporlama yapan işletme bu işlemi veya başka bir olayı varlık edinimi olarak muhasebeleştirir.(IFRS3.3)

TFRS 3 Standardında, işletme birleşmeleri; “farklı işletmelerin tek bir finansal raporlama birimi haline gelmesi” olarak tanımlanmıştır.Bu çerçevede işletme birleşmeleri ülkemizde hukuki olarak kullanılan anlamları olan;

– Bir işletmenin diğer bir işletme tarafından tüm aktif ve pasifleriyle devir alınmak suretiyle infisah edilmesi (devri; TTK.md 451)

– Birden çok işletmenin aktif ve pasifinin yeni kurulacak bir işletmeye aktarılması(birleşme, TTK.md 452)

Tanımlarıyla karıştırılmamalıdır. TFRS 3 yukarıdaki tanımları içermekle beraber daha geniş kapsamlıdır³⁸⁸.

İşletme birleşmelerinin daha iyi anlaşılabilmesi için aşağıdaki tablo faydalı olacaktır.

Tablo 4.1.1.Grupiçi İşletmeleri Arasındaki İlişki

İlişki Tipi		Grup İşletmesi Tipi	
Kontrol	Yatırım finansman ve işletme politikalarını faaliyetlerinden fayda sağlayacak biçimde yönetme gücüne sahip olma.(TMS 27.4)	Bağlı Ortaklık	Diğer bir işletme(ana ortaklık) tarafından kontrol edilen işletme (TMS27.4)
Önemli Etki	Yatırım finansman ve işletme politikalarıyla ilgili kararlara katılma gücüne sahip olma ancak bu kararları tek başına kontrol etme gücünden yoksun olma.(TMS28.2)	İştirak	Yatırımcının üzerinde önemli etkinliği bulunan ve bağlı ortaklık veya iş ortaklığı olarak değerlendirilmeyen işletme (TMS28.2)
Ortak Kontrol	Diğer işletmelerle yapılan sözleşmeye dayanarak kurulan yatırımın kontrolünü paylaşma.(TMS31.3)	İş Ortaklığı	Düzenlenen sözleşmeye uygun olarak bir yada daha fazla tarafın ortak kontrolüne tabii yatırım.(TMS31.3)

Kaynak: Volkan Demir, Oğuzhan Bahadır, “UFRS/TFRS Kapsamında İşletme Birleşmeleri ve Konsolidasyon”, Nobel Dağıtım,Ankara,2009, s.21

³⁸⁸ Özlem Arıkan, “Uluslar arası Finansal Raporlama Standartlarında Yapılan son Değişikliklerle İşletme Birleşmelerinin Raporlanması”, Muhasebe ve Denetime Bakış,Sayı:13,Eyl-2004,s.64

4.1.2.Standarda ait Kavramlar

Edinilen işletme ; Bir işletme birleşmesinde kontrolü, edinen işletme tarafından ele geçirilen işletme veya işletmeler.

Edinen İşletme ; Edinilen işletmenin kontrolünü eline geçiren işletme.

Birleşme tarihi; Edinen işletmenin edinilen işletme üzerinde kontrolü ele geçirdiği tarih.

İşletme birleşmesi; Bir edinen işletmenin, bir veya daha fazla işletmenin kontrolünü eline geçirdiği bir işlem veya başka bir olay. Kimi zaman “gerçek birleşmeler” veya “eşitlerin birleşmesi” şeklinde atfolunan işlemler de bu terimin bu TFRS’de kullanıldığı şekliyle işletme birleşmesidir.

Kontrol; Bir kuruluşun veya işletmenin faaliyetlerinden fayda sağlamak için o kuruluşun veya işletmenin finansal ve faaliyet politikalarını idare etme gücü.

Şerefiye ; Tek olarak tanımlanamayan ve ayrı olarak kaydedilemeyen bir işletme birleşmesinde edinilmiş diğer varlıklardan kaynaklanan gelecekteki ekonomik fayda.

Tanımlanabilir maddi olmayan duran varlık ; Bir varlık eğer aşağıdaki koşullardan biri var ise tanımlanabilirdir:

- Ayrılabilir ise, yani işletmeden ayrılabilir veya bölünebilir olan ve tek başına veya ilgili bir sözleşme ile birlikte işletmenin niyetine bakılmaksızın satılan, transfer edilen, lisanslanan, kiralanın veya takas edilen, tanımlanabilir varlık veya borç; veya
- Bu hakların transfer edilebilir veya işletmeden veya diğer haklardan ve yükümlülüklerden ayrılabilir olup olmamasına bakılmaksızın, sözleşmeye dayalı veya diğer yasal haklardan kaynaklanıyor ise.

Ortak faydalı işletme; Sahiplerine, üyelerine veya katılımcılarına doğrudan kar payları, düşük maliyetler veya diğer ekonomik faydalar sağlayan, bir yatırımcı

tarafından sahip olunmayan kuruluş. Örneğin, ortak faydalı sigorta şirketleri, kredi birlikleri veya kooperatif işletmeleri ortak faydalı işletmelerdir.

Azınlık payı (kontrol gücü olmayan paylar); Doğrudan veya dolaylı olarak ana şirkete atfedilemeyen, bir bağlı ortaklıktaki özkaynak.

4.1.3.İşletme Birleşmelerinde Muhasebeleştirme Yöntemleri

Geleneksel olarak ana ortaklık yatırımları “satınalma yöntemi (purchase method) ve “çıkarların havuzlanması(pooling of interests)”, kullanılarak muhasebeleştirilir. Uluslararası Finansal Raporlama Standartları, ABD de yaygın olarak kullanılan çıkarların havuzlanması yöntemini kullanımını yasaklamıştır³⁸⁹.Bu nedenle, biz bu çalışmamızda sadece Satınalma Yöntemini inceleyeceğiz.

4.1.4.Satın Alma Yöntemi

Bir işletme tüm işletme birleşmelerini satın alma yöntemini kullanarak muhasebeleştirir (IFRS3.4)

Satın alma yönteminin uygulanması aşağıdakileri gerektirir (IFRS3.5):

- 1) Edinen işletmenin belirlenmesi;
- 2) Birleşme tarihinin belirlenmesi;
- 3) Edinilen tanımlanabilir varlıkların, üstlenilen tanımlanabilir borçların ve kontrol gücü olmayan payların (*azınlık paylarının*) finansal tablolara yansıtılması ve ölçülmesi; ve
- 4) Şerefiye veya pazarlıklı satın alma sonucunda oluşabilecek kazancın muhasebeleştirilmesi ve ölçülmesi.

³⁸⁹ Volkan Demir,Oğuzhan Bahadır, “UFRS/IFRS Kapsamında İşletme Birleşmeleri ve Konsolidasyon”, Nobel Dağıtım,Ankara,2009, s.21

4.1.4.1.Edinen işletmenin belirlenmesi

Her bir işletme birleşmesinde birleşen işletmelerden biri **edinen işletme** olarak belirlenir (IFRS3.6)

Edinen işletmenin (edinilen işletmenin kontrolünü ele geçiren işletme) belirlenmesinde, TMS 27 Konsolide ve Bireysel Finansal Tablolar'daki rehber kullanılır (IFRS3.7)

4.1.4.2.Birleşme tarihinin belirlenmesi

Edinen işletme, edinilen işletmenin kontrolünü ele geçirdiği tarihi birleşme tarihi olarak belirler (IFRS3.8)

Edinen işletmenin, edinilen işletmenin kontrolünü ele geçirdiği tarih genellikle edinen işletmenin bedeli transfer ettiği, edinilen işletmenin varlıklarını edindiği ve borçlarını üstlendiği tarihtir (**kapanış tarihi**).

Ancak, edinen işletme, kapanış tarihinden daha önceki veya daha sonraki bir tarihte kontrolü ele geçirebilir. Örneğin yazılı bir anlaşmada, edinen işletmenin edinilen işletme üzerindeki kontrolü kapanış tarihinden önce ele geçirdiğinin belirtilmesi halinde, birleşme tarihi kapanış tarihinden önce gelir. Edinen işletme, **birleşme tarihini** belirlerken konu ile ilgili tüm gerçekleri ve durumları göz önünde bulundurur.(IFRS3.9)

4.1.4.3.Muhasebeleştirme ve Ölçme

Birleşme tarihi itibarıyla edinen işletme, şerefiyeden ayrı olarak, edinilen işletmenin edinilen tanımlanabilir varlıklarını, üstlenilen tanımlanabilir borçlarını ve kontrol gücü olmayan paylarını (azınlık paylarını) muhasebeleştirir.

Edinen işletme, edinilen tanımlanabilir varlıkları ve üstlendiği tanımlanabilir borçları birleşme tarihindeki gerçeğe uygun değerleri ile ölçer(IFRS3.18)

Ölçüm ve muhasebeleştirme yaparken de şu sıralamayı izlemelidir³⁹⁰:

- 1) Elde etme maliyetinin (birleşme maliyetinin) belirlenmesi,
- 2) Elde edilen varlıkların gerçeğe uygun değerinin belirlenmesi,
- 3) Elde edilen yabancı kaynak ve koşullu borçların gerçeğe uygun değerinin belirlenmesi,
- 4) Elde edilen net varlıkların gerçeğe uygun değerinin belirlenmesi,
- 5) Satılmadan doğan şerefiyenin belirlenmesi,
- 6) Satılmanın varlık ve borçlarının defter değeri ile elde edilen varlık, borç ve koşullu borçların gerçeğe uygun değerinin birleştirilmesi.
- 7) Şerefiyenin bilançoda varlık olarak gösterilmesi.

$$\begin{array}{l} \boxed{\text{Elde edilen varlıkların}} \\ \boxed{\text{Net gerçeğe uygun değeri}} = \boxed{\text{Elde edilen varlıkların}} \\ \boxed{\text{gerçeğe uygun değeri}} - \boxed{\text{Elde edilen yabancı}} \\ \boxed{\text{Elde edilen Net}} \\ \boxed{\text{varlıkların gerçeğe uygun}} \\ \boxed{\text{değeri (NV)}} \end{array}$$

$$\boxed{\text{Şerefiye (\$)}} = \boxed{\text{Satılma Fiyatı}} \\ \boxed{\text{(BM; Birleşme Maliyeti)}} - \boxed{\text{Elde edilen Net}} \\ \boxed{\text{varlıkların gerçeğe uygun}} \\ \boxed{\text{değeri (NV)}}$$

Şekil.4.1.1. İşletme Birleşmelerinde Edinilen İşletmenin G.U.D ve Şerefiye

Kaynak: Ataman ,Gökçen,Çakıcı, s.30

BM>NV ise şerefiye vardır.Varlık olarak tanınır ve amortismanına tabii tutulmaz.

BM <NV ise birleşme karı vardır ve gelir tablosuna yansıtılır.

³⁹⁰ Greuning ,Hennie van, “International Financial Reporting Standarts: A practical guide”
Aktaran:Ataman, Gökçen,Çakıcı, s.32

4.1.4.4.Şerefiyenin Ölçülmesi

Şerefiye; birleşme maliyetinden, edinen işletmenin tanımlanabilir varlık, yükümlülük ve koşullu yükümlülüklerinin mahsublaştırılmasından sonra kalan kısımdır. Buna göre edinen işletme, birleşme sırasında elde edilen **şerefiyeyi**, varlık olarak muhasebeleştirmeli ve başlangıçta şerefiye maliyet bedeli ile ölçülmelidir³⁹¹.

Şerefiyenin maliyeti ise; birleşme maliyetinin edinen işletmenin muhasebeleştirileceği tanımlanabilir varlıkların, yükümlülüklerin ve koşullu yükümlülüklerin gerçeğe uygun değerini aşan kısmıdır.

İşletme birleşmeleri sırasında devralınan şerefiye amortismanına tabii tutulmaz³⁹².

Bunun yerine, edinen işletme şerefiyeyi yıllık olarak, değer düşüklüğüne uğrayıp uğramadığını kontrol etmek için, TMS 36 – Varlıklarda Değer Düşüklüğü standardı gereği, teste tabi tutmalıdır.(IFRS3.B63a)

Diğer bir ifade ile satınalma zararı; **şerefiye** olarak adlandırılmakta ve edinen işletmenin tablolarında **aktifte varlık** olarak yer almaktadır. **Satınalma karı** (negatif şerefiye) ise; pasifte özkaynaklarda yer alır³⁹³.

Edinen işletme; edinilen işletmenin daha önce kendi finansal tablolarında varlık ve borç olarak muhasebeleştirmedeği bazı varlık ve borçları , kendi tablolarında varlık olarak aktifleştirebilir. Örneğin edinen işletme, edinilen işletmenin içsel olarak geliştirdiği ve ilgili maliyetleri giderleştirdiği için finansal tablolarında varlık olarak muhasebeleştirmedeği marka ismi, patent veya müşteri ilişkileri gibi edinilen tanımlanabilir maddi olmayan duran varlıkları muhasebeleştirebilir (TFRS3.13)

Yine standart; **faaliyet kiralalarının** ve maddi olmayan duran varlıkların muhasebeleştirilmesine ilişkin konulara da rehberlik sağlamaktadır(TFRS3.14)

³⁹¹ Ataman,Gökçen,Çakıcı,s.30

³⁹² Örtten, Kaval, Karapınar,s.693

³⁹³ Ataman,Gökçen,Çakıcı,s.36

Şerefiyenin nakit üreten birimlere dağıtılması gerektiği durumlarda ; Edinen işletmede ,birbirlerinden bağımsız olarak nakit girişi sağlayan varlık grupları bulunabilir.Bu varlık grupları, nakit üreten birim olarak adlandırılmaktadır.Nakit üreten birim TMS 36, madde 2 de şöyle tanımlanmıştır ; diğer varlık gruplarından önemli ölçüde bağımsız olarak ,nakit girişi sağlayan en küçük ayrıştırılabilir varlık grubu.

Eğer işletme birleşmesinde bu tanımda nakit üreten birim bulunmakta ise, birleşme sırasında ortaya çıkan şerefiyenin, değer düşüklüğünün tespit edilmesi amacı ile bu nakit üreten birimlere dağıtılması gerekir³⁹⁴.

4.1.5.MSUGT Uyumlaştırması

Mevcut tek düzen hesap planında yer alan “**245 - Bağlı Ortaklıklar Hesabı**” , İşletme Birleşmeleri standardının uygulanması esnasında da kullanılabilir.

Yine, standardın uygulanması esnasında kullanılan Şerefiye hesabı da, tek düzen hesap planında “**261 - Şerefiye**” koduyla yer almaktadır ve uygulamalarda aynı şekilde kullanılabilir³⁹⁵.

Uygulama 1³⁹⁶: Aşağıdaki örnekte, A ve B işletmesinin bilançosunu görmekteyiz.

BİLANÇO KALEMLERİ	A İşletmesi	B İşletmesi
I.DÖNEN VARLIKLAR	300.000	90.000
A.Hazır Değerler	185.000	90.000
Kasa	100.000	45.000
Alınan Çekler	25.000	25.000
Bankalar	60.000	10.000
B.Menkul Kıymetler	5.000	
C.Ticari Alacaklar	75.000	35.000
Alıcılar	20.000	15.000
Alacak Senetleri	55.000	20.000
D.Stoklar	35.000	10.000
Mamuller	35.000	10.000
II.DURAN VARLIKLAR	450.000	60.000
A.Maddi Duran Varlıklar	450.000	60.000
Binalar	80.000	15.000
Tesis,Makine ve Cihazlar	270.000	35.000
Taşıtlar	75.000	10.000

³⁹⁴ Örtten,Kaval,Karapınar,s.713

³⁹⁵ Ali Alagöz, Aziz Kağıtçı, “TFRS-3 ”, Sağlam N,Şengel S,Öztürk B(Ed.), “Türkiye Muhasebe Standartları Uygulaması”,Ankara:Maliye Hukuk Yayınları,2009, s.1230

³⁹⁶ Alagöz, Kağıtçı, s.1230

Demirbaşlar	25.000	0
AKTİF TOPLAMI	750.000	150.000
III.KISA VADELİ Y.K		
A.FİNANSAL BORÇLAR	30.000	0
Banka Kredileri	30.000	0
B.TİCARİ BORÇLAR	210.000	60.000
Satıcılar	45.000	10.000
Borç Senetleri	165.000	50.000
IV.UZUN VADELİ Y.K		
V.ÖZSERMAYE	510.000	90.000
Ödenmiş Sermaye	450.000	80.000
Sermaye Yedekleri	60.000	10.000
PASİF TOPLAMI	750.000	150.000

A işletmesi B işletmesi'nin 80% oranında sahipliğini elde etmek amacıyla 95.000 TL , ödeme yapmıştır.B işletmesinin gerçeğe uygun değeri, 116.000 TL olarak hesaplanmış olup ,varlık ve yükümlülüklerinin gerçeğe uygun değerleri aşağıda gibi belirlenmiştir.

BİLANÇO KALEMLERİ	B İşletmesi	GUD	Fark	80%
Kasa	25.000	25.000		
Alınan Çekler	10.000	10.000		
Bankalar	10.000	10.000		
Alıcılar	15.000	15.000		
Alacak Senetleri	20.000	22.000	2.000	1.600
Mamuller	10.000	14.000	4.000	3.200
Binalar	15.000	25.000	10.000	8.000
Makine ve Cihazlar	35.000	40.000	5.000	4.000
Taşıtlar	10.000	10.000		
Satıcılar	10.000	10.000		
Borç Senetleri	50.000	57.000	7.000	5.600

Vergi etkisi dikkate alınmadığında ;

A işletmesinin satın alınması işleminden dolayı ortaya çıkan şerefiye tutarı varlık ve yükümlülüklerin defter değerleri göz önünde bulundurularak hesaplanacak olursa , 23.000 TL (95.000- 72.000) olarak elde edilir.B işletmesinin varlık ve

yükümlülüklerinin gerçeğe uygun değerleri ile ölçülmesinden sonra bu tutar 11.800 TL (23.000 -11.200) olarak oluşacaktır.

İşletmenin Gerçeğe Uygun Değeri: 116.000 TL

Net Tanımlanabilir Varlıklar : 104.000 TL

(171.000-67.000=104.000 TL)

Şerefiye Tutarı(Toplam) : 12.000 TL

Hesaplanan bu şerefiye tutarının dağılımı ise şöyle olacaktır:

Birleşme Maliyeti :95.000 TL

Edinilen Net Tanımlanabilir Varlıklar : 83.200 TL

(104.000 X0,8 =83.200)

Şerefiye Tutarı (Edinen işletme) :11.800 TL

Azınlık Şerefiye Tutarı : 200 TL

(12.000-11.800=200)

B işletmesinin gerçeğe uygun değer ölçülerinden kaynaklanan farklardan dolayı ,A işletmesine yansıyan tutarlar kayıtlara aşağıdaki gibi yansıtılmalıdır.

-----/-----		
245 BAĞLI ORTAKLIKLAR	95.000	
100 KASA HESABI		95.000

121 ALACAK SENETLERİ HESABI	1.600	
152 MAMULLER HESABI	3.200	
252 BİNALAR HESABI	8.000	
253 MAKİNE-TECZ.	4.000	
500 SERMAYE	64.000	
520 HİSSE SEN.İHR.PRİM H.	8.000	
261 ŞEREFİYE	11.2000	
321 BORÇ SEN.H.		5.600
245 BAĞLI ORTAKLIK HES.		95.000

Bu işlemlerden sonra , konsolide bilanço aşağıdaki gibidir.

BİLANÇO KALEMLERİ	A İşlt.	B İşlt.	Eliminasyon		Azınlık Payı	Konsolide Tutar
			Borç	Alacak		
I.DÖNEN VARLIKLAR	205.000	90.000				299.800
Kasa	5.000	25.000				30.000
Alınan Çekler	25.000	10.000				35.000
Bankalar	60.000	10.000				70.000
Hisse Senetleri	5.000	0				5.000
Alıcılar	20.000	15.000				35.000
Alacak Senetleri	55.000	20.000	1.600			76.600
Mamuller	35.000	10.000	3.200			48.200
II.DURAN VARLIKLAR	545.000	60.000				534.000
Bağlı ortaklıklar	95.000	0		95.000		0
Binalar	80.000	15.000	8.000			103.000
Tesis,makine,chz.	270.000	35.000	4.000			309.000
Taşıtlar	75.000	10.000				85.000
Demirbaşlar	25.000	0				25.000
Şerefiye	0	0	11.800		200	12.000
VARLIK TOPLAMI	750.000	150.000				833.800

BİLANÇO KALEMLERİ	A İşlt.	B İşlt.	Eliminasyon		Azınlık Payı	Konsolide Tutar
			Borç	Alacak		
III.KISA VAD.YK	240.000	60.000				305.600
Banka Kredileri	30.000					30.000
Satıcılar	45.000	10.000				55.000
Borç Senetleri	165.000	50.000		5.600		220.600
IV.UZUN VAD.YK.						0
V.ÖZKAYNAKLAR	510.000	90.000				528.200
Sermaye	450.000	80.000	80.000			450.000
Hisse Sen.İhr.Primi	60.000	10.000				60.000
Azınlık Payı	0				18.200	18.200
KAYNAK TOPLAMI	750.000	150.000				833.800

Hesaplama sonucunda bulunan şerefiyenin izleyen dönemlerde amortisman ayrılarak yok edilmesi uygulaması TFRS3'le uygulamadan kaldırılmıştır.

4.2.TMS 24 - İLİŞKİLİ TARAF AÇIKLAMALARI

4.2.1. Amaç ve Kapsam

Bu Standardın amacı; işletmenin finansal durumu ile kâr veya zararının, ilişkili tarafların mevcudiyetinden, faaliyetlerinden etkilenebileceği olasılığına dikkat çekmek için gerekli olan açıklamaların, işletmenin finansal tablolarında yer almasını sağlamaktır.

İlişkili taraf ilişkileri, iş ve ticaret hayatının normal bir parçasıdır. Örneğin, işletmeler faaliyetlerinin bir kısmını çoğu kez bağlı ortaklıkları, iş ortaklıkları ve iştirakleri üzerinden sürdürür. Bu hallerde işletmenin, kontrol, müşterek kontrol veya önemli etki aracılığıyla, iştirak edilen işletmenin finansal politikalarını ve faaliyet politikalarını etkileme gücü bulunur.(TMS24.5)

Bir ilişkili taraf ilişkisi, işletmenin kâr veya zararı ile finansal durumu üzerinde etkili olabilir. İlişkili taraflar, ilişkili olmayan tarafların yapmayacağı işlemler içerisine girebilirler. Örneğin, ana ortaklığına maliyet bedelinden ürün satan bir işletme, diğer bir müşteriye aynı koşullarda satış yapmayabilir. Ayrıca, ilişkili taraflar arasındaki işlemler ilişkili olmayan taraflarla yapılan işlemlerle aynı tutarlarda gerçekleşmeyebilir(TMS24.6)

İlişkili taraflarla olan ilişkilerin, işlemlerin ve taahhütler dahil olmak üzere mevcut bakiyelerin bilinmesi, finansal tablo kullanıcılarının işletmenin karşılaştığı riskler ve fırsatlar ile işletmenin faaliyetleri hakkında yapacakları değerlendirmeleri etkileyebilir(TMS24.8)

Bu Standart kapsamında, aşağıdakiler ilişkili taraf olarak değerlendirilmez(TMS24.11):

- 1) İki işletmenin, ortak bir yöneticiye ya da ortak bir kilit yönetici personele sahip olması durumunda veya işletmelerden birinin kilit yönetici personelinin diğer işletme üzerinde önemli etkiye sahip olması durumunda bu iki işletme.

2) İki ortak girişimcinin bir iş ortaklığı üzerinde müşterek kontrolü paylaşımları durumunda söz konusu girişimciler.

- Finansman sağlayanlar,
- Sendikalar,
- Kamu hizmeti şirketleri ve
- Devlet makamları ve mercilerinden,

raporlayan işletme üzerinde kontrol ya da müşterek kontrol gücüne veya önemli etkiye sahip olmayıp, işletme ile sadece olağan iş ilişkisi içerisinde olanlar (işletmenin serbest hareket etmesini etkileyebilecek ya da karar alma sürecine dahil olabilecek olsa da).

3) Bir işletmenin sadece ortaya çıkan ekonomik bağımlılık nedeniyle önemli hacimde işlem yaptığı bir müşteri, tedarikçi, acente, dağıtımçı ya da genel mümessil.

İlişkili taraf tanımında, bir iştirak söz konusu **iştirakin bağlı ortaklıklarını** ve bir iş ortaklığı söz konusu iş ortaklığının bağlı ortaklıklarını kapsar. Bu nedenle örneğin bir iştirakin bağlı ortaklığı ile söz konusu iştirak üzerinde önemli etkiye sahip yatırımcı birbirleri ile ilişkilidir(TMS24.12)

4.2.2.Standarda ait Kavramlar

Bu Standartta geçen kavramlar aşağıdaki gibidir(TMS24.9):

İlişkili taraf; Finansal tablolarını hazırlayan işletmeyle (bu Standartta ‘**raporlayan işletme**’ olarak kullanılacaktır) ilişkili olan kişi veya işletmedir.

İlişkili tarafla yapılan işlem; Raporlayan işletme ile ilişkili bir taraf arasında kaynakların, hizmetlerin ya da yükümlülüklerin, bir bedel karşılığı olup olmadığına bakılmaksızın transferidir.

Bir bireyin yakın aile üyeleri; İşletme ile ilgili işlemler üzerinde etkisi olması ya da işlemlerden etkilenmesi beklenen aile bireyleridir ve aşağıda belirtilenler bireyin yakın aile üyesi kapsamında yer alır:

- Bireyin eş ve çocukları,
- Bireyin eşinin çocukları ve
- Bireyin ya da bireyin eşinin bakmakla yükümlü olduğu kişiler.

Tazminat: “TFRS 2 Hisse Bazlı Ödemeler” Standardına tabi olanlar dahil olmak üzere, çalışanlara sağlanan bütün faydaları içerir (“TMS 19 Çalışanlara Sağlanan Faydalar” Standardında tanımlandığı gibi). Çalışanlara sağlanan faydalar, işletmeye sunulan hizmetler karşılığında işletme tarafından ya da işletme adına ödenen, ödenecek olan ya da sağlanan her türlü faydalardır. Ayrıca işletme ile ilgili olarak işletmenin ana ortaklığı adına yapılan ödemeleri de içerir.

Kontrol; Bir işletmenin faaliyetlerinden fayda sağlamak amacıyla, söz konusu işletmenin finansal ve faaliyet politikalarını yönetme gücüdür.

Müşterek kontrol; Bir ekonomik faaliyet üzerindeki kontrolün sözleşmeye dayalı olarak paylaşılmasıdır.

Kilit yönetici personel: İşletmenin, (idari ya da diğer) herhangi bir yöneticisi de dahil olmak üzere, faaliyetlerini plânlama, yönetme ve kontrol etme yetki ve sorumluluğuna doğrudan veya dolaylı olarak sahip olan kişilerdir.

Önemli Etki; Yatırım yapılan işletmenin finansal ve faaliyet politikalarının belirlenmesi kararlarına katılma gücü olup, bu politikaları kontrol etme gücünü ifade etmemektedir. Önemli etkiye, hisse sahipliği, esas sözleşme veya anlaşma yoluyla sahip olunabilir.

Her olası ilişkili taraf ilişkisi değerlendirilirken ilişkinin özü dikkate alınır, sadece yasal şekle bakılmakla yetinilmez(TMS24.10)

4.2.3.İlişkili Taraf Kapsamına Giren İlişkiler

Bir kişi veya bu kişinin yakın ailesinin bir üyesi, aşağıdaki durumlarda raporlayan işletmeyle **ilişkili sayılır**(TMS24.9a):

Söz konusu kişinin,

- 1) Raporlayan işletme üzerinde kontrol veya müşterek kontrol gücüne sahip olması durumunda,
- 2) Raporlayan işletme üzerinde önemli etkiye sahip olması durumunda,
- 3) Raporlayan işletmenin veya raporlayan işletmenin bir ana ortaklığının kilit yönetici personelinin bir üyesi olması durumunda.

Aşağıdaki koşullardan **herhangi birinin mevcut olması halinde işletme raporlayan işletme ile ilişkili sayılır(TMS24.9b):**

- 1) İşletme ve raporlayan işletmenin aynı grubun üyesi olması halinde; yani her bir ana ortaklık, bağlı ortaklık ve diğer bağlı ortaklık diğerleri ile ilişkilidir.
- 2) İşletmenin, diğer işletmenin veya diğer işletmenin de üyesi olduğu bir grubun üyesinin iştiraki ya da iş ortaklığı olması halinde.
- 3) Her iki işletmenin de aynı bir üçüncü tarafın iş ortaklığı olması halinde.
- 4) İşletmelerden birinin üçüncü bir işletmenin iş ortaklığı olması ve diğer işletmenin söz konusu üçüncü işletmenin iştiraki olması halinde.
- 5) İşletmenin, raporlayan işletmenin ya da raporlayan işletmeyle ilişkili olan bir işletmenin çalışanlarına ilişkin olarak işten ayrılma sonrasında sağlanan fayda plânlarının olması halinde. Raporlayan işletmenin kendisinin böyle bir plânının olması halinde, sponsor olan işverenler de raporlayan işletme ile ilişkilidir.
- 6) İşletmenin (a) maddesinde tanımlanan bir kişi tarafından kontrol veya müştereken kontrol edilmesi halinde.
- 7) (a) maddesinin (i) bendinde tanımlanan bir kişinin işletme üzerinde önemli etkisinin bulunması veya söz konusu işletmenin (ya da bu işletmenin ana ortaklığının) kilit yönetici personelinin bir üyesi olması halinde.

4.2.4.İlişkili Tarafların Niteliklerinin Finansal tablolarda açıklanması

4.2.4.1.Kilit Yönetici Personele ödenen faydaların açıklanması

İşletme, kilit yönetici personele ödenen ücreti toplam olarak ve aşağıdaki her kategori için dipnotlarda açıklar(TMS24.17):

- Çalışanlara sağlanan kısa vadeli faydalar,
- İşten ayrılma sonrası sağlanan faydalar,
- Diğer uzun vadeli faydalar,
- İşten çıkarma nedeniyle sağlanan faydalar ve
- Hisse bazlı ödemeler.

4.2.4.2. İşletme Ortaklıklarının açıklanması

Ana ortaklık ve bağlı ortaklıkları arasındaki ilişkiler, aralarında işlem olup olmadığına bakılmaksızın açıklanır. İşletme, **ana ortaklığının** ve eğer farklıysa nihai **kontrol gücüne sahip tarafın adını açıklar.**(TMS24.13)

Aşağıda bahsedilen açıklamalar, belirtilen ortaklıklar için ayrı ayrı yapılır:

- Ana ortaklık,
- İşletme üzerinde müşterek kontrol gücüne ya da önemli etkiye sahip bulunan işletmeler,
- Bağlı ortaklıklar,
- İştirakler,
- İşletmenin ortak girişimci konumunda olduğu iş ortaklıkları,
- İşletmenin ya da ana ortaklığının kilit yönetici personeli ve
- Diğer ilişkili taraflar.

Finansal tabloların kapsadığı dönem zarfında işletmenin ilişkili taraf işlemlerinde bulunması durumunda, kullanıcıların ilişkinin finansal tablolar üzerindeki potansiyel etkisini anlamaları açısından gerekli olan ilişkili taraf ilişkisinin niteliği açıklanır.

Bu açıklamalar şunlardır (TMS24.18):

- Söz konusu **işlemlerin tutarı**,
- Taahhütler dahil olmak üzere, **mevcut bakiyeleri**,
- Mevcut bakiyelerle ilgili **şüpheli alacak karşılıkları**,
- Dönem içinde ilişkili taraflardan değersiz veya şüpheli alacaklarla ilgili olarak **muhasebeleştirilen giderleri**.

4.2.4.3.İlişkili Taraflarla yapılan işlemlere örnekler

İlişkili taraf ile yapılmış olmaları durumunda açıklanması gereken işlemlere ilişkin örneklere aşağıda yer verilmiştir(TMS24.21):

- 1) Mal alım veya satımı (mamul ya da yarı mamul),
- 2) Maddi duran varlık ve diğer varlıkların alım veya satımı,
- 3) Hizmet sunumu veya alımı,
- 4) Kiralamalar,
- 5) Araştırma ve geliştirme transferleri,
- 6) Lisans anlaşmaları kapsamında yapılan transferler,
- 7) Finansman anlaşmaları kapsamında yapılan transferler (nakdi ya da gayri nakdi krediler ve özkaynak katkıları dâhil olmak üzere),
- 8) Teminat veya kefalet karşılıkları,
- 9) Belirli koşullar altında yürürlüğe girecek sözleşmeler* (muhasebeleştirilmiş ve muhasebeleştirilmemiş) dahil olmak üzere, gelecekte belirli bir olayın meydana gelmesi ya da gelmemesi durumunda bir şeyin yapılmasına ilişkin taahhütler ve
- 10) İşletme adına veya işletme tarafından söz konusu ilişkili taraf adına borçların ödenmesi.

4.2.5.MSUGT Uyumlaştırması

TMS 24 standardı, içeriğinden de anlaşılacağı üzere, yevmiye kayıtlarını ilgilendiren bir standart olmayıp, ilişkili taraflarla yapılan ilişkilerin finansal tablolarda açıklanmasına dair yaklaşımı düzenlemektedir.

* “TMS 37 Karşılıklar, Koşullu Borçlar ve Koşullu Varlıklar” Standardı belirli koşullar altında yürürlüğe girecek sözleşmeleri, taraflardan hiçbirinin yükümlülüklerini yerine getirmedikleri veya aynı ölçüde kısmen yerine getirdikleri sözleşmeler olarak tanımlamaktadır.

Konumuza örnekler verecek olursak ;

Uygulama 1³⁹⁷:

Honor Bank A.Ş., Independent Sea A.Ş.'nin önemli ölçüde finansmanını sağlamaktadır.Honor Bank'ın Independent Sea şirketi ile ilişkisinin niteliği ve boyutu söz konusu şirketi etkin bir şekilde kontrol edeceğini göstermektedir.Bu durumda Independent Sea Şirketi,Honor Bank Kredi portföyünün normal bir tarafı olarak değerlendirilemez,ilişkili tarafı olarak kabul edilir.

Uygulama 2³⁹⁸:

İlişkili Tarafların tespitinde dolaylı ilişkilerde dikkate alınmalıdır.Varsayalım ki; Demir A.Ş, Deniz A.Ş.'nin 32% isine sahiptir.Deniz A.Ş. ise; Can A.Ş' nin 60% ına Kibar Ltd.Şti.'nin 50 % sine Umut A.Ş.' nin 28 % ine sahiptir.Bu durumda Demir A.Ş.' nin ilişkili kişileri ; sadece Deniz A.Ş.' nin değil, aynı zamanda Can A.Ş ve Kibar Ltd.'nin de şirkettir.Ayrıca şayet Demir A.Ş.'nin, Deniz A.Ş., vasıtasıyla Umut A.Ş üzerinde kontrol yetkisi varsa, Umut A.Ş'de ,Demir A.Ş. ile ilişkili sayılır.

Uygulama 3³⁹⁹:

Clariant Uluslar Arası Ltd.Şti.'nin Aralık 2008'de, İlişkili Taraflarla Yapılan İşlemlere dair bilgileri şöyledir:

Clariant ilişkili taraflarla iş ilişkileri içerisinde. Bu şirketlerden ilki bir enerji firmasıdır ve alınan en önemli hizmet Almanya'da Clariant firması tarafından enerji veya arazi ve binaların kiralanması hizmetini vermektedir. Buna ek olarak Clariant ortakları ile mal ve hizmet alışverişi de yapmaktadır. Diğer firmalarda 20% ila 50% oranında hissesi vardır. İlişkili taraf olarak ikinci grubu ise kilit yöneticilerden oluşan yönetim kurulu oluşturmakta, üçüncü grubunu ise emeklilik planları oluşturmaktadır.

³⁹⁷ Sağlam,Şengel,Öztürk, s.672

³⁹⁸ Sağlam,Şengel,Öztürk, s.674

³⁹⁹ EPSTEIN Barry, JERMAKOWICZ Eva K,," 2010 İnterpretation and Aplication of IFRS", Publisher; John iley,2010,s.1000

Clariant İsviçre’de, İngiltere’de, Amerika’da emeklilik planları ile ilişkili hizmet vermektedir.

Aşağıda Clariant Firmasının İlişkili Taraflarla yaptığı işlemlere dair finansal tabloyu ve yılsonu net karını bulacaksınız⁴⁰⁰.

İlişkili Taraflarla Yapılan İşlemler (Milyon)	2008	2007
Ortaklar ile İlişkili İşlemler		
İlişkili Taraflara malların satışından gelir	27	37
İlişkili Taraflara verilen hizmetten gelir	3	4
İlişkili Taraflara malların satın alınmasından kaynaklanan gider	-16	-17
İlişkili Taraflardan sunulan hizmetlerin giderleri	-66	-55
Borçlar, Alacaklar ve ortaklıklar ile kredi		
İlişkili Taraflardan Alacaklar	5	8
İlişkili Taraflara Borçlar	42	45
Kilit Yönetimle İlişkiler		
Maaşlar ve diğer kısa vadeli faydalar	7	6
Kıdem Tazminatları	3	4
İşten Ayrılma Sonrası Faydalar	2	1
Hisse bazlı ödemeler	3	2
Altoplam	10	35

İlişkili Taraf Açıklamaları Standardına ilişkin TDMS önerilerine gelince;

“TMS 24 İlişkili Taraf Açıklamaları” standardına göre ilişkili taraf konumunda olanlara ait alacak ve borçların bilanço içeriğinde veya dipnotlarda açıkça görülecek şekilde ayrı olarak raporlanması istendiğinden bu grubun bilançoda ayrı grup olarak raporlanmasının şeffaflığı artıracığı düşünülmüştür⁴⁰¹.

⁴⁰⁰ İlgili örnekten uyarlanmıştır.

⁴⁰¹ Akdoğan, Sevilengül, “TMS ve TFRS Uygulamalarının Tek düzen Hesap Planı Üzerine Etkileri ve Öneriler”, s.210

Halen TDMS’nde “13 – Diğer Alacaklar” grubunun kapsamı incelendiğinde, bu grupta yer alan hesapların büyük bir kısmının daha ziyade ilişkili taraf konumunda olduğu görülmektedir ve bu grubun “İlişkili Taraflardan Alacaklar”a tahsisi önerilmektedir⁴⁰².

Fakat biz bu çalışmamızda mevcut hesap planındaki hesap adlarını değiştirme yetkimiz olmadığından hesap kodlarını değiştirmek yerine hesap planındaki mevcut hesap kodlarının kullanılmasını ve altına alt hesap açılmasını önermekteyiz

Buna göre standarda ait hesaplar aşağıdaki biçimde oluşturulabilir.

13 DİĞER ALACAKLAR

130 .

131 Ortaklardan Alacaklar

132 İştiraklerden Alacaklar

133 Bağlı Ortaklıklardan Alacaklar

134 .

135 Personelden Alacaklar

136 Diğer Çeşitli Alacaklar

136.01.İlişkili Taraflardan Alacaklar

137 Diğer Alacak Senetleri Reeskontu (-)

137.01.İlişkili Taraflardan Alacaklar Reeskontu

138 Şüpheli Diğer Alacaklar

138.01.İlişkili Taraflardan Şüpheli Alacaklar

139 Şüpheli Diğer Alacaklar Karşılığı (-)

139.01.İlişkili Taraflardan Şüpheli Alacaklar Karşılığı

⁴⁰² Akdoğan,Sevilengül, “TMS ve TFRS Uygulamalarının Tek düzen Hesap Planı Üzerine Etkileri ve Öneriler”, s.210

13. hesap grubuna ve ilişkili taraf açıklamalarına dair öneriler aşağıda sunulmuştur⁴⁰³:

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

Bu grupta yer alan ortaklardan, iştiraklerden, bağlı ortaklardan, iş ortaklıklarından olan alacaklar ve üst kademe yöneticilerden (kilit personelden ve ailelerinden) olan alacaklar ilişkili taraftan olan alacaklardır. Mal ve hizmet satışından ortaya çıkan ticari alacaklar ilişkili taraflardan olsa dahi; ticari alacakların bütün olarak görülmesini sağlamak amacıyla; bu grupta değil ticari alacaklar grubunda muhasebeleştirilir(İlişkili taraflardan olan alacakların bütünü, dip notlarda ticari alacaklardaki tutarlar ile bu gruptaki alacaklar birleştirilmek suretiyle gösterilir).

⁴⁰³ Akdoğan,Sevilengül, “TMS ve TFRS Uygulamalarının Tek düzen Hesap Planı Üzerine Etkileri ve Öneriler”, s.210

4.3.TMS 27-KONSOLİDE VE BİREYSEL FİNANSAL TABLOLAR

4.3.1.Amaç ve Kapsam

Bu Standart, bir ana ortaklığın kontrolü altında bulunan bir grup işletmenin konsolide finansal tablolarının hazırlanmasına ve sunumuna ilişkin esasları belirler.

İşletme birleşmeleri sırasında ortaya çıkan şerefiye de dahil olmak üzere, işletme birleşmeleri ile ilgili muhasebeleştirme yöntemleri ve bunların konsolidasyon üzerindeki etkileri bu Standart kapsamında değildir. ("TFRS 3 İşletme Birleşmeleri"ni ilgilendirir.)

4.3.2.Standarda ait Kavramlar

Bu Standartta geçen terimlerin anlamları aşağıdaki gibidir:

Konsolidasyon; Konsolidasyon kelimesinin sözcük olarak anlamı birleştirmek, bütünleştirmek, bir arada göstermektir. Fransızca kökenli bir kelime olan konsolidasyon sağlamlaştırmak, takviye etmek anlamlarına da gelmektedir⁴⁰⁴.

Konsolide finansal tablolar; Bir grubun finansal tablolarının tek bir işletme gibi sunulduğu finansal tablolarıdır.

Kontrol; Bir işletmenin faaliyetlerinden fayda sağlamak amacıyla, söz konusu işletmenin finansal ve faaliyet politikalarını yönetme gücüdür.

Grup; Bir ana ortaklık ve onun tüm bağlı ortaklıklarıdır.

Kontrol gücü olmayan pay (Azınlık payı); bağlı ortaklığın doğrudan ya da dolaylı olarak ana ortaklığa ait olmayan özkaynağıdır.

Ana ortaklık; Bir veya daha fazla bağlı ortaklığı bulunan işletmedir.

Bireysel finansal tablolar; Bir ana ortaklık, bir iştirakte yatırımı olan bir işletme ya da müştereken kontrol edilen bir işletme yatırımcısı tarafından sunulan ve

⁴⁰⁴Mahmut Yardımcıoğlu, "Finansal Tabloların Konsolidasyonu ve Uluslararası Muhasebe Standartları Yönünden Değerlendirilmesi", Mali Çözüm,sayı:90,2008,s.148

yatırımların raporlanan faaliyet sonuçları ya da net aktifleri yerine doğrudan özkaynak payına dayalı olarak muhasebeleştirildiği finansal tablolardır.

Bağlı ortaklık; Adi ortaklıklar gibi tüzel kişiliği olmayan işletmeler de dahil olmak üzere, başka işletme (ana ortaklık olarak bilinen) tarafından kontrol edilen işletmelerdir.

Bir ana ortaklık veya onun bağlı ortaklığı, bir başka şirkete iştirak etmiş ya da müştereken kontrol edilen bir işletmeye ortak olmuş olabilir. Bu gibi durumlarda, bu Standarda uygun olarak hazırlanan ve sunulan konsolide finansal tablolarda, "TMS 28 İştiraklerdeki Yatırımlar" ve "TMS 31 İş Ortaklıklarındaki Paylar" Standardı hükümlerine de uyulur.(TMS27.5)

4.3.3.Konsolide Tablo hazırlamanın gerekli olmadığı durumlar

Bir ana ortaklık yalnızca aşağıdaki durumlarda konsolide finansal tablo hazırlamayabilir⁴⁰⁵ (TMS27.10):

- 1) Ana ortaklığın kendisinin bir başka ana ortaklığın tamamen ya da kısmen sahip olunan bağlı ortaklığı konumunda olması ve diğer ortakların ana ortaklığın konsolide finansal tablo sunmaması konusunda bilgilendirilmiş ve buna itiraz etmemiş olmaları;
- 2) Ana ortaklığın borçlanma araçları ya da özkaynağa dayalı finansal araçlarının kamuya açık bir piyasada işlem görmüyor olması(Sermaye Piyasaları).
- 3) Ana ortaklığın kamuya açık bir piyasada işlem görmek üzere herhangi bir menkul kıymet ihracı için bir sermaye piyasasına başvuruda dahi bulunmamış olması veya başvuru sürecinde olmaması; ve
- 4) Ana ortaklığın nihai ana ortaklığı veya herhangi bir ara ana ortaklığının kamuya açıklanmak üzere Türkiye Finansal Raporlama Standartları'na uygun konsolide finansal tablo hazırlaması.

⁴⁰⁵ Yardımcıoğlu, s.158

4.3.4.Konsolidasyon işlemleri

- Konsolide finansal tabloların grupla ilgili finansal bilgileri tek bir ekonomik işletmeye aitmiş gibi gösterebilmesi için daha sonra aşağıdaki işlemler uygulanır(TMS27.18):
 - i. Ana ortaklığın her bir bağlı ortaklıktaki yatırım tutarı ve bağlı ortaklıkların özkaynaklarından ana ortaklığın payına isabet eden tutarlar elimine edilir (bu işlemde arta kalan şerefiye ile ilgili hususlar TFRS 3'te belirlenmiştir);
 - ii. Konsolide edilen bağlı ortaklığın dönem kar veya zararından kontrol gücü olmayan paylara (*azınlık paylarına*) isabet eden tutarlar belirlenir; ve
 - iii. Konsolide edilen bağlı ortaklığın net aktiflerinden kontrol gücü olmayan paylarına (*azınlık paylarına*) isabet eden tutarlar ana ortaklığa isabet eden tutardan ayrı olarak belirlenir.
- Grup içi bakiyeler, işlemler, gelir ve giderler tamamen elimine edilir.(TMS27.20)
- Gelir, gider ve temettüer dahil olmak üzere, grup içi bakiyeler ve işlemler tamamen elimine edilir. Grup içi işlemler nedeniyle oluşan, stoklar ve maddi duran varlıklar gibi varlıkların maliyetine dahil edilen kar ve zararlar tamamen elimine edilir.(TMS27.21)
- Konsolide finansal tabloların hazırlanmasında kullanılan ana ortaklık ve bağlı ortaklığının finansal tabloları **aynı tarih** itibariyle hazırlanmış olmalıdır(TMS27.22)
- Konsolide finansal tablolar, benzer işlemler ve benzer koşullardaki diğer olaylar için **aynı muhasebe politikaları benimsenerek** düzenlenir(TMS27.24)
- Kontrol gücü olmayan paylar (*azınlık payları*), konsolide finansal durum tablosunda ana ortaklığın sahiplerinin özkaynaklardaki payından ayrı olarak, **özkaynaklar içerisinde gösterilir** (TMS27.27)

4.3.5.MSUGT Uyumlaştırması

Ana ortaklığın aktifinde yer alan bağlı ortaklıklar hesabındaki tutar, bağlı ortaklığın tüm aktif ve pasifinden ana ortaklığa düşen payı temsil etmektedir. Konsolidasyonda bağlı ortaklığın tüm aktif ve pasifi, ana ortaklıkla birleştirildiği için ,bağlı ortaklıklar hesabının konsolide bilançodan çıkarılması gereklidir⁴⁰⁶.

Örnek 1⁴⁰⁷: A Şirketi, 01.01.2007 tarihinde, B Şirketi'nin hisse senetlerinin %90'ını 6.000.000 TL nakit ile birlikte A Şirketi'nin 100.000 adet 12 TL nominal değerli ve piyasa değeri toplam 6.000.000 TL olan hisse senetlerini B'nin hissedarlarına vermek suretiyle satın almıştır. Söz konusu satın alma işleminde 200.000 TL SPK Kayıt Ücreti, 300.000 TL diğer işlemler için ödenmiştir.

01.01.2007 Bilanço	A Şirketi Defter Değeri	B Şirketi Defter Değeri	Gerçeğe Uygun Değer
Varlıklar			
Dönen Varlıklar	10.000.000	3.000.000	4.000.000
Hazır Değerler	8.000.000	1.000.000	1.000.000
Ticari Mallar	2.000.000	2.000.000	3.000.000
Maddi Duran Varlıklar	17.000.000	7.000.000	8.000.000
Arazi ve Arsalar	2.000.000	1.000.000	1.500.000
Binalar	17.000.000	8.000.000	9.000.000
Birikmiş Amortismanlar	-2.000.000	-2.000.000	-2.500.000
Varlıklar Toplamı	27.000.000	10.000.000	12.000.000
Kaynaklar			
Kısa Vadeli Yabancı Kaynaklar	9.700.000	3.000.000	2.500.000
Ticari Borçlar	9.700.000	3.000.000	2.500.000
Uzun Vadeli Yabancı Kaynaklar			
Özkaynaklar	17.300.000		
Sermaye	12.000.000	7.000.000	9.500.000
Hisse Senetleri İhraç Primleri	5.300.000	6.000.000	
Olağanüstü Yedekler			
Kaynaklar Toplamı	27.000.000	1.000.000	12.000.000

Bağlı ortaklığın satın alınmasına ilişkin olarak A'nın kayıtları aşağıda verilmektedir.

⁴⁰⁶ Örtten,Kaval,Karapınar, s.400

⁴⁰⁷ Murat Yüksel, " TMS 27'ye göre Konsolide Finansal Tabloların Düzenlenmesi",Yayınlanmamış Y L. Tezi, Danışman:Yavuz Çiftçi,Muğla Üniversitesi SBE, 2008

Bağlı Ortaklığın Satın Alınması (A'nın Yasal Kayıtları) :

245 BAĞLI ORTAKLIKLAR	12.000.000
100 KASA	6.000.000
500 SERMAYE	1.200.000
520 HİSSE SENEDİ İHRAÇ PRM.	4.800.000

245 BAĞLI ORTAKLIKLAR	500.000
100 KASA	500.000

Defter değerine göre 7.000.000 TL özvarlığı bulunan B Şirketi'nin sermayesinin %90'ının 12.500.000 TL karşılığı satın alınması, B'nin net varlıklarının defter değerinden daha değerli olduğunun bir göstergesi olup, B'nin özvarlığının gerçeğe uygun değeri 9.500.000 TL'dir. Bu nedenle tanımlanabilir varlık ve borçların gerçeğe uygun değer- defter değer farkının (9.500.000 TL-7.000.000 TL = 2.500.000 TL), söz konusu varlık ve borçlara dağıtılması, diğer bir deyişle konsolide finansal tabloların hazırlanması amacıyla bu varlık ve borçların kayıtlı değerlerinin gerçeğe uygun değerlerine yükseltilmesi gerekmektedir.

Azınlık payı şerefiyenin hesaplanması

Toplam Şerefiye Tutarı	4.388.889
Ana Ortaklık Şerefiye Tutarı	-3.950.000
Azınlık Payı Şerefiye Tutarı	438.889

Konsolide finansal tabloların hazırlanmasında konsolidasyon işlemleri ile ilgili ilk adım A'nın B'ye yaptığı yatırım tutarı B'nin sermaye ve yedekler hesabı ile kapatılmasıdır. Ardından yukarıda hesaplanan gerçeğe uygun değer farklarının ilgili hesaplara aktarılmasıyla birlikte şerefiye tutarlarının muhasebe kayıtları yapılır.

Şerefiyenin Hesaplanması

İşletmenin Gerçeğe Uygun Değeri	13.888.889
12.500.000/ 0,9 =13.888.889	13.888.889
B'nin Gerçeğe Uygun Değere Göre Özsermayesinin Değeri	-9.500.000
Şerefiye	4.388.889

Ana Ortaklık Şerefiyenin Hesaplanması

İktisap Maliyeti	12.500.000
A'nın B'nin Gerçeğe Uygun Değere Göre Özsermayesindeki Payı (9.500.000x0,9)	-8.550.000
Ana Ortaklık Şerefiye	3.950.000

Ana Ortaklık Şerefiyenin Hesaplanması

İktisap Maliyeti	4.388.889
A'nın B'nin Gerçeğe Uygun Değere Göre Özsermayesindeki Payı (9.500.000x0,9)	-3.950.000
Ana Ortaklık Şerefiye	438.889

Konsolide finansal tabloların hazırlanmasında konsolidasyon işlemleri ile ilgili ilk adım A'nın B'ye yaptığı yatırım tutarı B'nin sermaye ve yedekler hesabı ile kapatılmasıdır. Ardından yukarıda hesaplanan gerçeğe uygun değer farklarının ilgili hesaplara aktarılmasıyla birlikte şerefiye tutarlarının muhasebe kayıtları yapılır.

-----/-----	
153 TİCARİ MALLAR	100.000
250 ARAZİ VE ARSALAR	50.000
252 BİNALAR	100.000
261 ŞEREFİYE	438.889
320 SATICILAR	50.000
500 SERMAYE	600.000
542 OLAĞANÜSTÜ YEDEKLER	100.000
257 BİRİKMiŞ AMORTİSMANLAR	50.000
505 AZINLIK PAYI	1.388.889
-----/-----	

153 TİCARİ MALLAR	900.000	
250 ARAZİ VE ARSALAR	450.000	
252 BİNALAR	900.000	
261 ŞEREFİYE	3.950.000	
320 SATICILAR	450.000	
500 SERMAYE	5.400.000	
542 OLAĞANÜSTÜ YEDEKLER	900.000	
		12.500.000
245 BAĞLI ORTAKLIK		
257 BİRİKMİŞ AMORTİSMANLAR		450.000

Örneğimizde görüldüğü gibi, standartların uygulanmasından önce TDHP’da bulunmayan, “5-Özkaynaklar” hesap grubunun altında açılması genel teamülde gerekli görülen “505 - Azınlık Payları” , hesap kodu kullanılmıştır. Ayrıca , “261 - Şerefiye Hesabı” TFRS3’e uygun olarak hesaplanır ve konsolide finansal tablolara yansıtılır⁴⁰⁸ .

TFRS 3 bölümümüzde de açıklandığı gibi, **Şerefiye**; satınalma maliyetini edinen işletmenin (ana ortaklık) ,edinilen işletmenin (bağlı ortaklık) ,tanımlanabilir net varlıklarının gerçeğe uygun değerindeki payını aşan kısmı olarak belirtmektedir.Ana ortaklık bu fiyatı, tanımlanabilir varlıklarda değer artışı ortaya çıktığını düşündüğü için ödemiş olabilir. Bu şekilde ortaya çıkan şerefiye TMS 36 ya uygun olarak her yıl değer düşüklüğü testine tabii tutulur⁴⁰⁹ .

Azınlık Payları ; tam konsolidasyonda, bilançoda özkaynaklar içinde toplu olarak gösterilir.Tam konsolidasyonda, ana ortaklığın bağlı ortaklıktaki oranı ne olursa olsun ,varlık ve kaynakların tümü birleştirilir.Eğer ana ortaklık ,bağlı ortaklığın tümüne sahip değilse ,diğer ortakların varlık ve kaynaklara düşen hisseleride konsolide finansal tablolara alınmış olur.Her ne kadar kontrol ana ortaklıkta olsa da ,azınlık olarak adlandırılan diğer ortakların haklarının ayrıca gösterilmesi gerekir⁴¹⁰ .

⁴⁰⁸ Demir V, ”TFRS Kapsamında İşletme Birleşmeleri ve Konsolidasyon”,s.72

⁴⁰⁹ Demir V, s.73

⁴¹⁰ Örtten,Kaval,Karapınar,s.401

4.4. TMS 28- İŞTİRAKLERDEKİ YATIRIMLAR

4.4.1.Amaç ve Kapsam

Bu Standart, iştiraklerdeki yatırımların muhasebeleştirilmesinde uygulanır. Ancak;

- Risk sermayesi (*girişim sermayesi*) kuruluşları veya
- Yatırım fonları ve yatırım amaçlı sigorta fonlarını kapsayan benzer işletmeler tarafından elde bulundurulmuş ve “TFRS 9 Finansal Araçlar” ile “TMS 39 Finansal Araçlar: Muhasebeleştirme ve Ölçme” Standartları uyarınca gerçeğe uygun değer farkı kâr veya zarara yansıtılarak ölçülen iştirak yatırımları bu Standart kapsamında değildir.

4.4.2.Standarda ait Kavramlar

Bu Standartta geçen bazı kavramlar aşağıdaki gibidir;

İştirak; Yatırımcı işletmenin, adi ortaklık gibi tüzel kişiliği olmayan işletmeler de dahil olmak üzere, iş ortaklığı veya bağlı ortaklık niteliğinde olmayan, ancak üzerinde önemli etkisinin bulunduğu işletmelerdir.

Konsolide finansal tablolar; Bir grubun, tek bir iktisadi işletmenin finansal tabloları gibi sunulan finansal tablolarıdır.

Kontrol; Faaliyetlerinden fayda sağlamak amacıyla bir işletmenin faaliyet ve finansal politikalarını yönetme gücünü ifade eder.

Özkaynak yöntemi; İştirakteki yatırımın başlangıçta elde etme maliyeti ile muhasebeleştirilerek, sonrasında bu tutarın yatırım yapılan iştirakin net varlıklarında yatırımcı işletmenin payına düşen kısmı yansıtacak şekilde düzeltildiği ve böylece yatırımcı işletmenin kar veya zararının yatırım yapılan işletmenin kar veya zararından kendisine düşen payı kapsadığı muhasebeleştirme yöntemidir.

Müşterek kontrol; Bir ekonomik faaliyet üzerindeki kontrolün sözleşmeye dayalı olarak paylaşılmasıdır. Bu kontrolün, sadece ekonomik faaliyetle ilgili stratejik finansal ve faaliyetle ilgili kararların, kontrolü paylaşan tarafların (ortak girişimciler) oy birliği ile mutabakatını gerektirdiği durumlarda var olduğu kabul edilir.

Önemli etki; Yatırım yapılan işletmenin finansal ve faaliyetle ilgili politikaların belirlenmesi kararlarına katılma gücü olup bu politikaları tek başına ya da bir başka taraf ile ortak kontrol etme gücünü ifade etmemektedir.

Bağlı ortaklık; İşletmenin, adi ortaklık gibi tüzel kişiliği olmayan işletmeler de dahil olmak üzere, (ana ortaklık olarak bilinen) başka bir işletme tarafından kontrol edilen işletmelerdir.

4.4.3.Önemli Etki

Bir yatırımcının doğrudan ya da dolaylı olarak (örneğin bağlı ortaklıkları vasıtasıyla) yatırım yapılan işletmenin oy hakkının % 20 ya da daha fazlasını elinde tutması durumunda, aksi açıkça ortaya konulamadığı sürece, söz konusu yatırımcının önemli etkisi bulunduğu kabul edilir(TMS28.6)

Diğer yandan, yatırımcının doğrudan ya da dolaylı olarak (örneğin bağlı ortaklıkları vasıtasıyla) yatırım yapılan işletmenin oy hakkının % 20'sinden daha azını elinde bulundurması durumunda ise; böyle bir etkinin bulunduğu açıkça ortaya konulamadığı sürece, söz konusu yatırımcının önemli etkisi bulunmadığı kabul edilir(TMS28.6)

Yatırım yapılan bir işletmeye başka bir yatırımcı tarafından önemli tutarda veya mutlak çoğunlukla sahip olunması, yatırımcı işletmenin önemli etkiye sahip olmasına engel teşkil etmez(TMS28.6)

Aşağıdaki hususların bir ya da birden fazlasının varlığı halinde bir yatırımcı işletmenin "önemli etkisinin" bulunduğu kabul edilir(TMS28.7):

1) Yatırım yapılan işletmenin yönetim kurulu ya da eşdeğer idari organında temsil edilme;

2) Temettüer ya da diğer dağıtım kararları dahil olmak üzere, işletmenin politika belirleme süreçlerine katılma;

3) Yatırımcı işletme ile yatırım yapılan işletme arasında önemli işlemlerin gerçekleştirilmesi,

4) İşletmeler arasında yönetici personel değişimi; veya

5) İşletme için gerekli teknik bilginin sağlanması.

4.4.4.İştiraklerin Muhasebeleştirilmesi

İştiraklerin muhasebeleştirilmesinde başvuru en önemli kaynaklardan biri Amerikan Finansal Muhasebe Standartları Kurulu FASB'nun 1981 tarihli 35 sayılı yorumu önemli düzenlemelerdir⁴¹¹.

Asağıdaki hükümler, birçok ulusal ve uluslar arası standart için de önemli bir basvuru kaynağı olmuştur⁴¹². Buna göre;

a) %20'nin altında oy hakkı sağlayan hisse senedi yatırımları, **Maliyet Yöntemi (Cost Method)** ile muhasebeleştirilir. Yatırım yapılan şirket tarafından dağıtılan kâr payları, ana şirket tarafından gelir olarak kaydedilir. Bu kayıt, söz konusu yatırımın değerini etkilemez.

b) %20-%50 arasında bir oy hakkı ve yatırım yapılan şirket üzerinde önemli bir etkiye imkan veren yatırımların değerlemesinde "**Özkaynak Yöntemi**" (**Equity Method**) uygulanır. Bu yöntemde yatırım, yapıldığı zamandaki maliyet bedeli üzerinden kaydedilir.

Ancak bu değer, yatırım yapılan şirketin elde ettiği kâr veya zarardan ana şirkete düşen pay oranında artırılır veya azaltılır.

Buna göre bir iştirak yatırımının defter değeri şöyle belirlenmektedir⁴¹³:

⁴¹¹ Yavuz Çiftçi, "Türkiye Uygulamasındaki İştirak Kavramı ile Uluslar arası iştirak kavramının karşılaştırılması", <http://www.mu.edu.tr/iibf/tmes24/kitap/1-2.pdf>

⁴¹² Çiftçi, s.42

İştirakin defter değeri=Alış Maliyeti+İştirak Karından Pay-İştirak zararından pay-iştiraktan elde edilen temettüler

Ortaklık oranlarına göre standartların ve muhasebeleştirmelerin sınıflandırması ise aşağıdaki gibi uygulanmaktadır:

Tablo.4.4.1.Ortaklık Oranına Göre Standartlar ve Muhasebeleştirme

Oy Hakkı	Yatırımcının Durumu	Yatırım Yapılan Şirket	Uygulanacak Muhasebe Yöntemi
50%Büyük	Kontrol Gücü var.	Bağlı Ortaklık	Konsolide Finansal Tablo
20-50% arası	Önemli Etki var.	İştirak	Özkaynak Yöntemi
20% den küçük	Kontrol gücü veya önemli etki yoktur.	Bağlı Menkul Kıymet	Maliyet Yöntemi

Kaynak: Ataman,Gökçen,Çakıcı,s.256

4.4.4.1.Maliyet Yöntemi

Maliyet yönteminde, iştirak maliyet bedeli ile yatırım yapan şirketin bilançosuna dahil edilmektedir. Yatırım yapan şirket, iştiraktan kar payı tahsil ettikçe bir faaliyet dışı gelir unsuru olarak gelir tablosunda raporlamaktadır⁴¹⁴.

Yatırım yapılan şirketin kar veya zarar durumunun çok değişken, buna karşılık kar payı dağıtım politikasının büyük ölçüde sabit olduğu durumlarda maliyet yöntemi,

⁴¹³ Yavuz Çiftçi, "İştiraklerdeki Yatırımların Muhasebeleştirilmesinde Özkaynak Yönteminin Kullanılması", Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi, Cilt 2, Sayı:4, Ankara, 2000, s.59

⁴¹⁴ Aslı Türel, Yiğit Bora Şenyiğit, "İştiraklerin Muhasebeleştirilmesinde ve Raporlanmasında Özkaynak Yöntemi", Mali Çözüm, Sayı:73, s.205

yatırım yapılan şirketin faaliyet sonuçlarındaki gelişmeleri yatırım yapan şirketin finansal tablolarına yansıtmakta yetersiz kalmaktadır.

4.4.4.2.Özkaynak Yöntemi

Özkaynak yöntemine göre, iştirak yatırımı başlangıçta elde etme maliyeti ile kaydedilir. İktisap tarihinden sonra ise, yatırımcının yatırım yapılan işletmenin kar ya da zararındaki payı finansal tablolara yansıtılmak üzere yatırımın defter değeri artırılır ya da azaltılır. Yatırımcının yatırım yapılan işletmenin kar ya da zararından alacağı pay, yatırımcının kar ya da zararı olarak muhasebeleştirilir. Yatırım yapılan bir iştiraktan alınan (kar payı vb.) dağıtımlar **yatırımın defter değerini azaltır.** (TMS28.11)

Bir iştirak yatırımı, bir bağlı ortaklığa ya da TMS 31’de tanımlandığı şekliyle iş ortaklığına dönüşmediği sürece, yatırımcı iştiraktaki önemli etkinin bittiği tarihten itibaren özkaynak yöntemini uygulamayı bırakır ve yatırımını söz konusu tarihten itibaren TFRS 9 ve TMS 39 uyarınca muhasebeleştirir(TMS28.18)

Bir iştirak yatırımı, ancak yatırım yapılan işletmenin "iştirak" niteliği kazandığı tarihten itibaren özkaynak yöntemine göre muhasebeleştirilir. Yatırımın iktisabında, yatırımın elde etme maliyeti ile iştirakin tespit edilebilen net varlık, borç ve koşullu borçlarının net gerçeğe uygun değerinden yatırımcıya düşen pay arasındaki her türlü fark; aşağıda yer alan şekilde muhasebeleştirilir(TMS28.23):

- Bir iştirak ile ilgili şerefiye, iştirak yatırımının defter değerine dahil edilir. Bununla birlikte, söz konusu şerefiyenin amortismanına izin verilmez ve bu nedenle iştirakin kâr veya zararından yatırımcıya düşen payın belirlenmesinde hesaba katılmaz.
- İştirakin tespit edilebilen varlık ve borçlarının net gerçeğe uygun değerinden yatırımcının payına düşen kısmın yatırımın elde etme maliyetini aşan tutarı, yatırımın iktisap edildiği dönemde iştirakin kâr veya zararındaki yatırımcıya düşen payın belirlenmesinde gelirlere dahil edilir.”

Yatırımcı işletmenin finansal tabloları benzer işlemler ve benzer koşullardaki diğer olaylar için yeknesak(aynı) muhasebe politikaları benimsenerek hazırlanmalıdır(TMS28.26).

Bir yatırımcı işletmenin bir iştirakin zararlarından kendisine düşen payı, söz konusu iştirakteki toplam payına eşit ya da bu payın üstünde ise, yatırımcı kendi payının üzerindeki zarar tutarını finansal tablolara yansıtmaz.(TMS28.29)

4.4.5.MSUGT Uyumlaştırma

MSUGT uluslararası uygulamalarla karşılaştırıldığında, oy oranlarında farklılık olduğu görülmektedir:

Standarttaki “önemli etki” yaklaşımının, Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliğindeki “oy hakkı ya da yönetime katılım hakkı” aranması koşuluyla bir anlamda örtüştüğü, ancak oy oranlamasında farklılık olduğu görülmektedir. Çünkü TDMS’de, iştirak için en az katılım oranı % 10 idi. TMS 28 Standardında ise, önemli etkiyle ilgili tanımlayıcı bir ölçüt getirilerek; yatırımcının doğrudan ya da dolaylı olarak, yatırım yapılan işletmedeki oy hakkının % 20 veya daha fazlasını elde tutması durumunda, yatırımcının önemli etkisi bulunduğu kabul edilir olduğu belirtilmiştir⁴¹⁵.

Tek düzen hesap planı içinde⁴¹⁶ “242 - *İştirakler Hesabı*”, doğrudan veya dolaylı olarak diğer şirketlerin ortaklık politikalarının belirlenmesine katılmak üzere edindiği hisse senetleri veya ortaklık paylarının izlendiği hesap olarak tanımlanmıştır.

Tanıma göre, bu hesap bir ortaklıktaki en fazla %50 oranında olan sermaye payları ya da oy haklarının izlenmesinde kullanılmaktadır. Ayrıca, iştirak edilen ortaklıklarda iştirak ilişkisinden söz edilebilmesi için sermaye payı dikkate alınmaksızın sahip olunan oy hakkının en az %10 oranında bulunması gerektiği belirtilmiştir. Tek

⁴¹⁵ Kudret Şevket Sayın, “İştirak Yatırımlarının Özkaynak Yöntemine Göre Muhasebeleştirilmesi”, Review of Social, Economic & Business Studies, Vol.9/10,Fall 2007-2008,s.442

⁴¹⁶ Remzi Örtün, “Genel Muhasebe ve Tek düzen Muhasebe Sistemi Uygulama Örnekleri”, Gazi Kitabevi, Ankara 2000, s. 238-240, Aktaran : Hüseyin Tokay, “İştiraklerin Muhasebeleştirilmesinde Özkaynak Yöntemi”, <http://www.tmsk.org.tr/makaleler/tms%2028/ISTIRAKLERIN%20MUHASEBELESTIRILMESINDE%20OZKAYNAK%20YONTEMI.doc>

düzen hesap planı içinde iştirakler hesabıyla bağlantılı olan hesaplar şunlardır⁴¹⁷:

“243 - İştiraklere Sermaye Taahhütleri”; İştiraklerle ilgili sermaye taahhütlerinin izlenmesi amacıyla kullanılır.

“244 - İştirakler Sermaye Payları Değer Düşüklüğü Karşılığı”; İştirak paylarının borsa veya piyasa değerinde sürekli yada önemli ölçüde meydana gelen azalmaların izlendiği hesaptır.

“523 - İştirakler Yeniden Değerleme Artışları”; İşletmenin iştirakleri ile bağlı ortaklıklarda yeniden değerlendirme nedeniyle oluşan değer artışının sermayeye eklenmesi sonucunda, bu sermayeden işletmenin payına düşen kısmı gösteren hesaptır.

“640 - İştiraklerden Temettü Gelirleri”; İşletmelerin, iştiraklerden elde ettikleri temettü gelirlerini izlemek için kullanılır.

Özkaynak yöntemi esas itibariyle tek taraflı bir konsolidasyon işlemidir.

Özkaynak yönteminde, konsolidasyonda olduğu gibi tüm varlık ve kaynak hesaplarının birleştirilmesi yerine, sadece yatırım yapılan işlemlerin net varlıkları üzerinden işletmeye düşen pay gösterilir⁴¹⁸.

Uygulama 1⁴¹⁹:

ABC A.Ş., 300.000 TL. sermaye ile kurulan XYZ A.Ş.’nin sermayesinin %20’sini taahhüt etmiş ve bu taahhüdün tamamını bir süre sonra yerine getirmiştir.

XYZ A.Ş., birinci yıl sonunda 50.000 TL. kâr elde etmiş ve kârın %40’ının dağıtılmasına karar verilmiştir.

İkinci yıl sonunda ise, XYZ A.Ş. dönemi 15.000 TL. zararla kapatmıştır. Bu yıla ilişkin maddi duran varlıklar yeniden değerlendirme artışları ise 35.000 TL’dir.

⁴¹⁷Tokay, s. 1-8

⁴¹⁸ Nejat Tenker, “Finansal Muhasebe”, Ankara:Gazi Kitabevi, 1999, s. 162

⁴¹⁹ Tokay, s.3

İşletme iştiraklerini özkaynak yöntemi ile muhasebeleştirilmektedir.

-----/-----		
242 İŞTİRAKLER	60.000	
243 İŞTİRAKLERE SERMAYE TAHHÜTL.		60.000
300.000 X0,2=60.000		
Taahhüt ve Taahhüdün Yerine Getirilmesi		
-----/-----		
243 İŞTİRAKLERE SERMAYE TAAHHÜT	60.000	
103 VERİLEN ÇEKLER VE ÖDEME EMRL.		60.000
-----/-----		
242 İŞTİRAKLER	10.000	
640 İŞTİRAKLERDEN TEMETTÜ GELRL.		10.000
50.000 X0,2=10.000		
Birinci Yıl Kârının Kaydı		
-----/-----		
102 BANKALAR	4.000	
242 İŞTİRAKLER		4.000
10.000X 0,4= 4.000		
Kâr Payının Tahsil Kaydı		
-----/-----		
523 İŞTİRAKLER YENİDEN DEĞERLEME ARTIŞLARI	3.000	
... Yılı Zararları		
242 İŞTİRAKLER		3.000
15.000 X0,2= 3.000 İkinci Yıl Zararının Kaydı		
-----/-----		
242 İŞTİRAKLER	7.000	
523 İŞTİRAKLER YENİDEN DEĞERLEME ARTIŞLARI		7.000
... Yılı Yeniden Değerleme Tutarı		
Yeniden Değerleme Artışının Kaydı		
-----/-----		

Yukarıdaki kayıtlardan sonra, ABC A.Ş.'nin XYZ A.Ş.'deki iştirakinin tutarı 70.000 TL olarak artmıştır.

Başlıklar (1000 TL)	Sermaye	Kar-zarar	Yeniden değerlendirme Artışı	Dağıtılan Kar
Sermaye	300			
Kar Tutarı		50		
Kar Dağıtımı				-20
Zarar Tutarı		-15		
Yeniden Değerleme Artış-Azalışı			35	
Toplam	300	35	35	-20

XYZ A.Ş.'nin ikinci yıl sonunda özkaynak kalemlerinin toplamı 350.000 (370-20) TL olup, bu tutarın %20'si olan 70.000 TL ABC A.Ş.'nin defter kayıtlarındaki tutara uygundur.

Yukarıda bahsi geçen TDHP hesapları, örneğimizde görüleceği gibi kullanılmıştır. Mevcut Tek düzen Muhasebe Hesap Kodları yeterli olup, yeni hesap kodu açılmasına gerek görülmemiştir.

4.5.TMS 31 - İŞ ORTAKLIKLARINDAKİ PAYLAR

4.5.1.Amaç ve Kapsam

İş ortaklıklarındaki payların muhasebeleştirilmesi ve iş ortaklıklarının yapılarına ve faaliyetlerinin gerçekleştirilme şekline bağlı olmaksızın; iş ortaklığının varlık, borç, gelir ve giderlerinin ortak girişimcilerin ve yatırımcıların finansal tablolarında raporlanması bu Standart uyarınca yapılır.

Ancak bu Standart, gerçeğe uygun değer farkı kâr veya zarara yansıtılarak ölçülen ve “TFRS 9 Finansal Araçlar” ile “TMS 39 Finansal Araçlar: Muhasebeleştirme ve Ölçme” Standartları uyarınca muhasebeleştirilen(TMS31.1);

- Girişim (risk) sermayesi organizasyonları veya
- Yatırım fonları ve yatırım amaçlı sigorta fonları dahil benzer işletmeler tarafından elde tutulan, müştereken kontrol edilen işletmelerdeki ortak girişimci katılım paylarına uygulanmaz. Bu tür yatırımlar, TFRS 9 uyarınca gerçeğe uygun değer farkı kâr veya zarara yansıtılarak ölçülür.

Müştereken kontrol edilen bir işletmede, paya sahip olan bir ortak girişimci, aşağıdaki şartları taşıması halinde oransal konsolidasyon(30.paragraf) ve özkaynak yöntemi(38.paragraf) hükümlerinden muaftır (TMS31.2):

- 1) “TFRS 5 Satış Amaçlı Elde Tutulan Duran Varlıklar ve Durdurulan Faaliyetler” Standardına göre satılmak amacıyla elde tutulan ve bu şekilde sınıflandırılan payları,
- 2) Müştereken kontrol edilen işletmede payı olan bir ana ortaklığın konsolide finansal tablo düzenlememesine izin veren “TMS 27 Konsolide ve Bireysel Finansal Tablolar” Standardının 10 uncu paragrafındaki istisna kapsamında ise; veya
- 3) Aşağıdakilerin tümü geçerli ise de özkaynak yöntemi ve oransal konsolidasyon yöntemlerinden muaftır :

- Ortak girişimcinin; bir başka işletmenin tamamen ya da kısmen sahip olunan bağlı ortaklığı konumunda olması ve oy hakkı olmayan ortaklar da dahil olmak üzere, ortakların ortak girişimcinin oransal konsolidasyon ve özkaynak yöntemi uygulamayacağı konusunda bilgilendirilmiş ve buna itiraz etmemiş olmaları;
- Ortak girişimcinin borçlanma araçları ya da özkaynağa dayalı finansal araçlarının kamuya açık bir piyasada işlem görmüyor olması ,
- Ortak girişimcinin kamuya açık bir piyasada işlem görmek üzere herhangi bir menkul kıymet ihracı için bir sermaye piyasası ya da diğer bir düzenleyici kuruluş nezdinde başvuruda bulunmamış olması veya başvuru sürecinde olmaması; ve
- Ortak girişimcinin nihai ana ortaklığı veya herhangi bir ara ana ortaklığının kamuya açıklanmak üzere Türkiye Finansal Raporlama Standartları'na uygun konsolide finansal tablo hazırlaması.

4.5.2.Standarda ait Kavramlar

Bu Standartda geçen terimlerin anlamları aşağıdaki gibidir(TMS31.3):

Kontrol; Bir işletmenin faaliyetlerinden fayda sağlamak amacıyla, söz konusu işletmenin finansal ve faaliyet politikalarını yönetme gücüdür.

Müşterek kontrol; Bir ekonomik faaliyet üzerindeki kontrolün sözleşmeye dayalı olarak paylaşılmasıdır. Bu kontrolün, sadece ekonomik faaliyetle ilgili stratejik finansal ve faaliyetle ilgili kararların, kontrolü paylaşan tarafların (ortak girişimciler) oy birliği ile mutabakatını gerektirdiği durumlarda var olduğu kabul edilir.

İş ortaklığı; İki veya daha fazla tarafın, müşterek kontrole tabi bir ekonomik faaliyeti gerçekleştirmesini sağlayan sözleşmeye bağlı girişimdir.

İş ortaklığı yatırımcısı; Bir iş ortaklığında müşterek kontrol gücü olmayan katılımcı taraftır.

Ortak girişimci; İş ortaklığı üzerinde müşterek kontrol gücüne sahip olan katılımcı taraftır.

Bireysel finansal tablolar; iştiraklerdeki yatırımların özkaynak yöntemine göre muhasebeleştirildiği ve iş ortaklıklarındaki ortak girişimci paylarının ise oransal olarak konsolidasyona dahil edildiği konsolide finansal tablolara ek olarak hazırlanan finansal tablolardır. Bireysel finansal tabloların konsolide finansal tabloların ekinde ya da konsolide finansal tablolara birlikte sunulması gerekli değildir(TMS31.5)

4.5.3.Sözleşmeye bağlı düzenleme

Sözleşmeye bağlı bir düzenlemenin varlığı, müşterek kontrol ihtiva eden katılım paylarını, yatırımcıların önemli etkiye sahip olduğu iştiraklerdeki yatırımlardan(TMS 28) ayırır . Müşterek kontrol oluşturmak için sözleşmeye bağlı bir düzenleme içermeyen faaliyetler, bu Standart kapsamında iş ortaklığı olarak değerlendirilmez(TMS31.9)

Sözleşmeye bağlı düzenlemenin varlığı birçok şekilde –örneğin ortak girişimciler arasındaki bir sözleşme veya ortak girişimciler arasındaki müzakerelerin tutanağı gibi– ispatlanabilir. Biçimi ne olursa olsun, sözleşmeye bağlı düzenleme genellikle yazılıdır ve aşağıdakiler ve benzeri hususları içerir⁴²⁰ (TMS31.10)

- İş ortaklığının faaliyeti, süresi ve raporlama yükümlülükleri;
- İş ortaklığının yönetim kurulu veya eşdeğer idari organının atanması ve ortak girişimcilerin oy hakları;
- Ortak girişimcilerin sermaye katılımları; ve
- İş ortaklığının ürün, gelir, gider veya faaliyet sonuçlarının ortak girişimciler arasında paylaşımı.

⁴²⁰ Gücenme, “Türkiye Muhasebe Standartları ve Uygulamaları”, s.378

Sözleşmeye bağlı düzenleme, iş ortaklığı üzerinde müşterek kontrolü tesis eder. Böyle bir zorunluluk, herhangi bir ortak girişimcinin tek başına faaliyeti kontrol etme imkanını engeller (TMS31.11)

Sözleşmeye bağlı düzenleme, *bir ortak girişimciyi* iş ortaklığının işletmecisi veya yöneticisi olarak belirleyebilir. İşletmeci, iş ortaklığını kontrol etmez ancak ortak girişimciler tarafından sözleşmeye bağlı düzenleme ile üzerinde anlaşılan ve kendisine bırakılan finansal ve faaliyet politikaları çerçevesinde hareket eder(TMS31.12)

İşletmecinin, ekonomik etkinliğin finansal ve faaliyet politikalarını “*kontrol etme gücüne*” sahip olması, girişimi kontrol ettiği anlamına gelir ve bu durumda girişim; işletmecinin iş ortaklığı değil, bağlı ortaklığı kabul edilir(TMS31.12)

4.5.4.İş ortaklıklarının çeşitleri

İş ortaklıkları birçok çeşit ve yapıda olabilir. Bu Standart genel olarak iş ortaklığı olarak tanımlanan ve bu tanım çerçevesinde geniş kapsamlı üç tür iş ortaklığını(TMS31.7) ;

- müştereken kontrol edilen faaliyetler,
- müştereken kontrol edilen varlıklar ve
- müştereken kontrol edilen işletmeler belirler.

Aşağıdaki özellikler, tüm iş ortaklıkları için geçerlidir⁴²¹ :

- İki veya daha fazla ortak girişimci **sözleşmeye dayalı bir düzenleme** ile bağlanmıştır; ve
- Sözleşmeye bağlı düzenleme **müşterek kontrolü** oluşturur.

4.5.4.1.Müştereken kontrol edilen faaliyetler

Her ortak girişimci kendi maddi duran varlıklarını kullanır ve kendi stoklarını taşır. Ayrıca, kendi masraflarına ve borçlarına katlanır ve kendi yükümlülüğünü temsilen finansman sağlar. İş ortaklığının faaliyetleri ortak girişimcinin çalışanları

⁴²¹ Demir V, Bahadır O, s.174

tarafından ortak girişimcinin benzeri faaliyetleri yanında yürütülebilir. İş ortaklığı sözleşmesi genellikle **ortak ürünün satış hasılatının** ve **yapılan ortak giderlerin** ortak girişimciler arasında paylaşılmasına imkan sağlar⁴²²(TMS31.13)

Bir ortak girişimci, ortak kontrol edilen varlıklardaki katılım payları ile ilişkili olarak aşağıdaki hususları finansal tablolarına yansıtır⁴²³:

- Kontrol ettiği varlıklar ile üstlendiği yükümlülükler,
- Katlandığı giderler ile ortak girişimin mal ve hizmet satışından kazanılan gelirdeki pay

Müştereken kontrol edilen faaliyete örnek olarak, iki veya daha fazla ortak girişimcinin faaliyetlerini, kaynaklarını ve uzmanlıklarını **uçak** gibi belirli bir ürünün ortaklaşa üretimi, pazarlanması ve dağıtımı için birleştirmesi gösterilebilir. Üretim sürecinin farklı aşamaları her bir ortak girişimci tarafından yürütülür. Her ortak girişimci kendi maliyetlerine katlanır ve uçakların satış hasılatından sözleşmeye bağlı düzenleme ile belirlenen bir pay alır(TMS31.14)

Ortak girişimcinin konsolide finansal tablo sunması durumunda; varlıklar, yükümlülükler, gelir ve giderler ortak girişimcinin finansal tablolarına yansıtıldığından, bu kalemlerle ilgili olarak herhangi bir düzeltme yapılmasına veya diğer konsolidasyon işlemlerinin uygulanmasına gerek yoktur (TMS31.16)

4.5.4.2.Müştereken kontrol edilen varlıklar

Bazı iş ortaklıkları, müştereken kontrol ile birlikte çoğu kez iş ortaklığının amaçları için iş ortaklığına verilmiş veya bunun için edinilmiş ve tahsis edilmiş olan, ortak girişimcilerin bir ya da daha fazla **varlığının ortak mülkiyetini** kapsar. Varlıklar, ortak girişimcilere yarar sağlamak için kullanılır. Her bir ortak girişimci, varlıklardan elde edilen hasılat üzerinden pay alabilir ve her biri üstlenilen giderlerden mutabık kalınmış bir kısma katlanır(TMS31.18)

⁴²² Örtten,Kaval,Karapınar,s.446

⁴²³ Salim Şengel , “TMS 31”, Sağlam N,Şengel S,Öztürk B(Ed.), “Türkiye Muhasebe Standartları Uygulaması”, Ankara:Maliye Hukuk Yayınları,2009, s.778

Bu iş ortaklıkları; bir şirket, ortaklık, başka bir işletme veya ortak girişimcilerden ayrı bir finansal yapı kurulmasını gerektirmez⁴²⁴. Her ortak girişimci, müştereken kontrol edilen varlıktaki payları vasıtasıyla gelecekteki ekonomik yararlarıdaki payları üzerinde kontrole sahiptir(TMS31.19)

Petrol, gaz ve madencilik endüstrilerindeki birçok faaliyet, **müştereken kontrol edilen varlıkları** içerir. Örneğin, çok sayıda petrol üretim şirketi bir petrol boru hattını müştereken kontrol edebilir ve işletebilir⁴²⁵. Her ortak girişimci, boru hattının işletme giderlerinin mutabık kalınan bir kısmını üstlenme karşılığında, hattı kendi ürününü taşımak için kullanır. Müştereken kontrol edilen varlığa bir başka örnek, iki işletmenin müştereken bir mülkü kontrol etmesi, her birinin elde edilen kiralardan pay alması ve giderlerden de payına düşene katlanmasıdır(TMS31.20)

Ortak girişimci, **müştereken kontrol edilen varlıktaki payına** ilişkin olarak aşağıdaki hususları finansal tablolarına yansıtır⁴²⁶(TMS31.21):

- Varlığın niteliğine göre sınıflandırılmış olarak, müştereken kontrol edilen varlıklardaki payı,
- Üstlendiği yükümlülükleri,
- İş ortaklığına ilişkin olarak diğer ortak girişimcilerle birlikte üstlendiği yükümlülüklerdeki payı,
- İş ortaklığının ürünündeki payının kullanımı veya satışından elde edilen gelirler ile birlikte iş ortaklığının giderlerindeki katlandığı payı,
- İş ortaklığındaki payı ile ilişkili olarak katlandığı giderleri.

Ortak girişimcinin konsolide finansal tablo sunması durumunda; varlıklar, yükümlülükler, gelir ve giderler ortak girişimcinin finansal tablolarına yansıtıldığından,

⁴²⁴ Gücenme, s.379

⁴²⁵ Şengel S, "TMS 31", s.782

⁴²⁶ Gücenme, s.380

bu kalemlerle ilgili olarak herhangi bir düzeltme yapılmasına veya diğer konsolidasyon işlemlerinin uygulanmasına gerek yoktur.

Müştereken kontrol edilen varlıklara ilişkin esaslar, iş ortaklığının özünü, iktisadi gerçeklerini ve genellikle hukuki şeklini yansıtır. İş ortaklığının kendisine ilişkin ayrı muhasebe kayıtları; ortak girişimciler tarafından ortaklaşa üstlenilen ve nihai olarak ortak girişimcilerin mutabakata vardıkları payları ile bağlantılı olarak katlandıkları giderlerle sınırlanabilir. Ortak girişimcilerce iş ortaklığının performansını değerlendirebilmek için yönetim kayıtları tutulabilir ancak iş ortaklığı için bireysel finansal tablo hazırlanması zorunlu değildir(TMS31.23)

4.5.4.3.Müştereken kontrol edilen işletmeler

Müştereken kontrol edilen bir işletme, her bir ortak girişimcinin pay sahibi olduğu bir şirket, ortaklık veya başka bir işletmenin kurulmasını gerektirir⁴²⁷(TMS31.24)

Ortak kontrol edilen bir işletme, ortak girişimin varlıklarını kontrol eder ve tasarrufta bulunabilir. Bu bağlamda, ortak kontrol edilen işletme olarak bir ortak girişim şu şekilde karakterize edilebilir⁴²⁸:

- Ortak kontrol edilen işletmede varlıklar üzerinde, ortaklar değil, ortak girişim tasarrufta bulunur.
- Hukuki kişilik oluşturulur
- Ortak kontrol edilen işletme uluslar arası muhasebe standartlarına göre bir işletmedir.

Müştereken kontrol edilen bir işletme, iş ortaklığının varlıklarını kontrol eder, giderlerini ve yükümlülüklerini üstlenir ve gelire hak kazanır. Kendi adına sözleşmeler yapabilir ve iş ortaklığının faaliyeti için finansman sağlayabilir. Bazı müştereken kontrol edilen işletmelerde ortak girişimcinin iş ortaklığının ürününden pay

⁴²⁷ Gücenme, s.381

⁴²⁸ Vaubel ,Alexander Marc, “Joint Ventures im Konzernabschluss des Partnerunternehmens, IDW Verlag,Dusseldorf,2001, Aktaran: Salim Şengel, “ TMS 31”, Sağlam,Şengel,Öztürk,s.785

alması da söz konusu olabileceği gibi, her ortak girişimci müştereken kontrol edilen işletmenin kârında pay hakkına sahiptir(TMS31.25)

Müştereken kontrol edilen işletmeye yaygın bir örnek; iki ortak girişimcinin faaliyetlerini, ilgili varlıklarını ve yükümlülüklerini müştereken kontrol edilen bir işletmeye aktarmak suretiyle belirli bir iş alanında birleştirmesidir(TMS31.26)

Örneğin; ortak girişimciler vergi veya başka gerekçelerle, petrol boru hattı gibi müştereken kontrol edilen bir varlığı müştereken kontrol edilen bir işletmeye devredebilir.

Bazı müştereken kontrol edilen faaliyetler, ilgili faaliyetin önemli proje, pazarlama, dağıtım veya ürünün satış sonrası hizmetleri gibi yönleriyle ilgilenmek için müştereken kontrol edilen bir işletmenin kurulmasını da içerir.

Müştereken kontrol edilen bir işletme, diğer işletmelerin yaptığı gibi kendi muhasebe kayıtlarını tutar ve Türkiye Finansal Raporlama Standartları ile uyumlu olarak finansal tablolarını hazırlar ve sunar(TMS31.28)

Her ortak girişimci, müştereken kontrol edilen işletmeye genellikle nakit veya başka kaynakları ile katkıda bulunur. Bu katkılar, ortak girişimcinin muhasebe kayıtlarına dahil edilir ve finansal tablolarına müştereken kontrol edilen işletmedeki bir yatırım olarak yansıtılır(TMS31.29)

4.5.5.Ortak Girişimcinin Kullandığı Konsolidasyon Yöntemleri

Bir ortak girişimci, müştereken kontrol edilen bir işletmedeki payını **oransal konsolidasyon** veya alternatif yöntem olan **özkaynak yöntemine** göre finansal tablolarına yansıtır.

4.5.5.1.Oransal konsolidasyon

Oransal konsolidasyonda kontrol edilmeyen paylar (azınlık payları raporlanmaz)⁴²⁹.

Oransal konsolidasyon savunucuları, azınlık paylarının tam konsolidasyonda olduğu gibi konsolide bilançolarda gösterilmesinin ana ortaklığın yatırımcısına bir anlam ifade etmediğini öne sürmektedir. Dolası ile konsolide finansal tablolarda azınlık paylarını temsil eden bir kalemin yer alması anlamlı değildir⁴³⁰.

Oransal konsolidasyonun kullanılması durumunda aşağıda yer verilen iki raporlama biçiminden biri uygulanır(TMS31.30)

Müştereken kontrol edilen bir işletmedeki paylar, oransal konsolidasyon için öngörülen iki raporlama şeklinden birini kullanarak finansal tablolarına yansıtılır.(TMS31.31)

Oransal konsolidasyon uygulanırken **farklı raporlama biçimleri** kullanılabilir(TMS31.34) :

- Ortak girişimci, müştereken kontrol edilen işletmenin aktif, pasif, gelir ve giderlerinin her birinden payına düşen kısmını kendi finansal tablolarında **satır satır benzer kalemler ile birleştirebilir**. Örneğin; müştereken kontrol edilen işletmenin stoklarındaki payını kendi stokları ile ve müştereken kontrol edilen işletmenin maddi duran varlıklarını kendi maddi duran varlıkları ile birleştirebilir⁴³¹.(TMS31.34)
- Ya da ortak girişimci, finansal tablolarına müştereken kontrol edilen işletmenin aktif, pasif, gelir ve giderlerinin her birinden **payına düşen kısmı için ayrı satırlar ilave edebilir**. Örneğin, müştereken kontrol edilen işletmenin dönen varlıklarındaki payını kendi dönen varlıklarının bir parçası olarak ayrıca gösterebilir; müştereken kontrol edilen işletmenin

⁴²⁹ Demir V, Bahadır O, s.176

⁴³⁰ Demir V, Bahadır O, s.176

⁴³¹ Örtten,Kaval, Karapınar, s.448

maddi duran varlıklarındaki payını kendi maddi duran varlıklarının bir parçası olarak ayrıca gösterebilir⁴³².(TMS31.34)

Bu raporlama biçimlerinin her ikisi de kar veya zarar miktarları ile varlıkların, borçların, gelir ve giderlerin her birinin aynı ana sınıflar altında raporlanması sonucunu doğurur. Her iki raporlama biçimi de bu Standart hükümlerine uygundur.

Bir ortak girişimci, müştereken kontrol edilen işletme üzerindeki müşterek kontrol hakkının son bulunduğu tarihten itibaren oransal konsolidasyon uygulamasına son verir.(TMS31.36)

Ortak girişimci, müştereken kontrol edilen işletmedeki payı üzerindeki kontrolünün son bulunduğu tarihten itibaren oransal konsolidasyon kullanmayı bırakır. Bu durum örneğin, ortak girişimcinin katılım payını elden çıkarttığı veya ortak girişimcinin müştereken kontrol edilen ortaklık üzerindeki dışsal kısıtlamalar nedeniyle artık müşterek kontrolünün olmadığı zaman, söz konusu olabilir(TMS31.37)

4.5.5.2.Özkaynak yöntemi

Oransal konsolidasyon yöntemine **alternatif olarak** ortak girişimci, müştereken kontrol edilen işletmedeki payını özkaynak yöntemini kullanarak muhasebeleştirir(TMS31.38) Özkaynak Yöntemi, TMS 28 de açıklandığı gibi uygulanır⁴³³.

Özkaynak yönteminin kullanımı, kontrol edilen kalemlerin müştereken kontrol edilen kalemlerle birleştirilmesinin uygun olmadığı ve ortak girişimcilerin müştereken kontrol edilen işletmede müşterek kontrolden ziyade önemli etkiye sahip olduğu görüşüne dayanır. Bu Standart, esas itibariyle özkaynak yönteminin kullanımını tavsiye etmez, çünkü **oransal konsolidasyon**; ortak girişimcinin müştereken kontrol edilen işletmedeki katılım payının özü ve ekonomik gerçekliğini, yani ortak girişimcinin gelecekteki ekonomik faydadan alacağı payı üzerindeki kontrolünü, daha iyi yansıtır. Bununla birlikte, bu Standart, özkaynak yönteminin müştereken kontrol edilen

⁴³² Örtten, Kaval, Karapınar, s.448

⁴³³ Demir V, Bahadır O, s.175

işletmelerdeki paylarının muhasebeleştirilmesinde alternatif bir yaklaşım olarak kullanılmasına izin verir(TMS31.40)

Bir ortak girişimci, müştereken kontrol edilen işletme üzerindeki müşterek kontrolünün veya önemli etkisinin son bulunduğu tarihten itibaren özkaynak yöntemi uygulamasına son verir(TMS31.41)

4.5.6.Müşterek Kontrolün Sona Ermesi

İşletme üzerindeki **müşterek kontrolü sona eren bir yatırımcı**, önceden müştereken kontrol edilen işletmenin kontrolün sona erdiği tarihten itibaren bağlı ortaklık ya da iştirak niteliğine dönüşmediği durumlarda, geriye kalan yatırımını müşterek kontrolün sona erdiği tarihten itibaren TFRS 9 ve TMS 39 uyarınca muhasebeleştirir.

Müşterek olarak kontrol edilen bir işletmenin yatırımcının bağlı ortaklığı haline geldiği tarihten itibaren yatırımcı, kendi payını TMS 27 ve TFRS 3 İşletme Birleşmeleri (2008 yılında yayımlanan) uyarınca muhasebeleştirir. Müşterek olarak kontrol edilen bir işletmenin yatırımcının iştiraki haline geldiği tarihten itibaren, yatırımcı kendi payını TMS 28 uyarınca muhasebeleştirir. Müşterek kontrolün kaybı söz konusu olduğunda, yatırımcı eskiden müşterek olarak kontrol ettiği işletmedeki her türlü yatırımını gerçeğe uygun değer üzerinden ölçer(TMS31.45)

Yatırımcı, müşterek kontrolünün sona erdiği tarih itibariyle;

- a) müşterek olarak kontrol edilen işletmedeki payların bir kısmının elden çıkarılmasından elde edilen kazançların ve geriye kalan yatırımların gerçeğe uygun değeri ile,
- b) yatırımın defter değeri,

arasındaki farkı kar veya zararda muhasebeleştirir.

4.5.7. İş ortaklığı ile ortak girişimci arasındaki işlemler

Varlıkların iş ortaklığında bulunması ve ortak girişimcinin mülkiyetin getirdiği önemli risk ve getirileri aktarması durumunda, sadece diğer ortak girişimcilerin paylarına isabet eden kar veya zarar finansal tablolara yansıtılır.⁴³⁴ Ortak girişimci, katkı veya satışın dönen varlıkların net kârının azalmasına veya bir değer düşüklüğü zararına kanıt oluşturması durumunda, tüm zararı finansal tablolarına yansıtır(TMS31.48)

Bir ortak girişimcinin, iş ortaklığından varlık satın alması durumunda, bağımsız bir tarafa bu varlıkları tekrar satıncaya kadar iş ortaklığının bu işlemde kaynaklanan kârlarından kendisine düşen payı finansal tablolarına yansıtılmaz. Ortak girişimci, bu işlemlerin sonucunda oluşan zarardan payına düşen miktarı, kâr durumunda olduğu gibi kayda alır ancak, dönen varlıkların net kârının azaldığına veya bir değer düşüklüğü zararı olduğuna ilişkin bir emare olması halinde bu zararlar hemen finansal tablolara yansıtılır⁴³⁵.(TMS31.49)

Bir ortak girişimci ile iş ortaklığı arasındaki işlemin varlıkta değer azalışına dair kanıt sağlayıp sağlamadığının belirlenmesi için ortak girişimci, varlığın geri kazanılabilir tutarını “TMS 36 Varlıklarda Değer Düşüklüğü” Standardına göre tespit eder. Kullanım değeri tespit edilirken, ortak girişimci varlığın devamlı kullanımına ve iş ortaklığı tarafından nihai olarak elden çıkarılışına bağlı olarak gelecekteki nakit akımlarını tahmin eder⁴³⁶.(TMS31.50)

İş ortaklıklarındaki payların yatırımcının finansal tablolarında raporlanmasında ise; İş ortaklığındaki yatırımı üzerinde müştereken kontrolü olmayan bir yatırımcı bu yatırımı TFRS 9 ve TMS 39 uyarınca veya iş ortaklığında önemli etkiye sahip ise TMS 28 uyarınca muhasebeleştirir(TMS31.51)

⁴³⁴ Bakınız: 13 no’lu Yorum: Müştereken Kontrol Edilen İşletmeler-Ortak Girişimcilerin Parasal Olmayan Katılım Payları

⁴³⁵ Şengel S, “TMS 31”, s.793

⁴³⁶ Şengel S, “TMS 31”, s.793

4.5.8.MSUGT Uyumlaştırması

Ortak kontrol edilen bir işletmedeki payı, ortak girişimcinin bireysel finansal tablolarında, TMS 27' nin ilgili maddelerince (37-42) muhasebeleştirilir⁴³⁷. Eğer ortak girişimdeki yatırımı üzerinde, ortak kontrolü yoksa bu yatırımı TMS 39 uyarınca eğer ortak girişim üzerinde önemli etkiye sahipse TMS 28 uyarınca muhasebeleştirilir⁴³⁸.

Aşağıda uygulamamız yukarıdaki tanımlamayı daha açık izah etmektedir.

Uygulama 1⁴³⁹:

EFE A.Ş. ile ALF A.Ş. girişimci ortak sıfatıyla 2005 yılında zeytinyağı üretimi yapmak ve pazarlamak amacıyla bir iş ortaklığı sözleşmesi çerçevesinde ÇINARLIDERE Ltd. Şti.'yi kurmuştur. Üçüncü ortak şirket olan YAĞIZ A.Ş. de iş ortaklığına yatırımcı ortak sıfatıyla katılmıştır. Kurulan iş ortaklığının tam unvanı;

ÇINARLIDERE Zeytinyağı Üretim Pazarlama Sanayi Ticaret Limited Şirketi'dir. Girişimci ve yatırımcı ortakların iş ortaklığındaki payları aşağıdaki gibidir.

Girişimci Ortaklar Ortaklık Payı

EFE A.Ş. % 45

ALF A.Ş. % 40

Yatırımcı Ortak

YAĞIZ A.Ş. % 15

500.000 TL Sermaye ile kurulan ÇINARLIDERE Ltd. Şti. için, EFE A.Ş. 225.000 TL, ALF A.Ş. 200.000 TL, YAĞIZ A.Ş. ise 75.000 TL sermaye taahhüdünde bulunmuştur. EFE A.Ş. sermaye payının karşılığını nakit olarak yerine getirmeyi taahhüt etmiş ve tamamını şirket adına bankada açılan hesaba yatırmıştır.

ALF A.Ş. sermaye payı karşılığının yarısını nakit olarak, geri kalanı için net defter değeri 60.000 TL olan bir yükleyici ve 40.000 TL'lik de bir taşıyıcı araç vermeyi

⁴³⁷ Şengel S, "TMS 31", s.791

⁴³⁸ Şengel S, "TMS 31", s.793

⁴³⁹ Orhan Çoşkun, "İş Ortaklıkları (Joint ventures) ve TMS 31'e Göre İş Ortaklıklarındaki Payların Muhasebeleştirilmesi", Yüksek Lisans Tezi, Danışman: Yavuz ÇİFTÇİ, Muğla Üniversitesi, 2009, s.81

taahhüt etmiştir. YAĞIZ A.Ş. ise 75.000 TL değerindeki arazisini sermaye payının karşılığı olarak iş ortaklığına vermeyi taahhüt etmiştir. Kuruluş işlemlerini yürüten müşavirlik şirketi ise, kuruluş işlemleri için yaptığı hizmete karşılık olarak 10.000TL + %18 KDV tutarında bir fatura düzenlemiş ve şirkete teslim etmiştir. Kuruluş ve örgütlenme giderlerinin aktifleştirilmesine karar verilmiştir.

Buna göre, EFE A.Ş. ve ALF A.Ş. kurulan iş ortaklığı ÇINARLIDERE Ltd.Şti.'ye girişimci ortak oldukları için, iş ortaklığına dair paylarını finansal tablolarında "TMS 31 İş Ortaklıklarındaki Paylar" standardı kapsamında müştereken kontrol edilen işletme olarak muhasebeleştireceklerdir. Yatırımcı ortak YAĞIZ A.Ş. ise, iş ortaklığının finansal ve faaliyet politikalarına ilişkin kararları üzerinde kontrol, eş düzey etki veya önemli gücü olmaması nedeniyle, bu yatırımını "TMS 39 Finansal Araçlar" standardına göre muhasebeleştirecektir.

Çınarlıdere Ltd. Şti.'nin kuruluş işlemlerine ilişkin muhasebe kayıtları;

-----/-----		
501 ÖDENMEMİŞ SERMAYE	500.000	
501 01 Efe A.Ş.	225.000	
501 02 Alf A.Ş.	200.000	
501 03 Yağız A.Ş.	75.000	
500 SERMAYE		500.000
500 01 Efe A.Ş.		225.000
500 02 Alf A.Ş.		200.000
500 03 Yağız A.Ş.		75.000

Ortaklar taahhütlerini yerine getirdikçe aşağıdaki gibi muhasebe kayıtları yapılacaktır.

-----/-----		
102 BANKALAR Hs.	225.000	
501 SERMAYE Hs.		225.000
501 01 Efe A.Ş.	225.000	

Efe A.Ş.'nin sermaye taahhüdünü yerine getirmesi

-----/-----		
100 KASA. Hs.	100.000	
254 TAŞITLAR Hs.	100.000	
501 Ödenmemiş Sermaye Hs.		200.000
501 02 Alf A.Ş. 200.000		
Alf A.Ş.'nin sermaye taahhüdünü yerine getirmesi		
-----/-----		
250 ARAZİ VE ARSALAR Hs.	75.000	
501 ÖDENMEMİŞ SERMAYE Hs.		75.000
501 03 Yağız A.Ş. 75.000		
Yağız A.Ş.'nin sermaye taahhüdünü yerine getirmesi		
-----/-----		
262 KURULUŞ VE ÖRGÜT. GİD.	10.000	
191 İNDİRİLECEK KDV Hs.	1.800	
100 KASA Hs.		11.800
-----/-----		
Efe A.Ş.'nin iş ortaklığındaki yatırımı ile ilgili muhasebe kaydı aşağıdaki gibidir.		
-----/-----		
242 İŞTİRAKLER Hs.	225.000	
242 01 Çınarlıdere Ltd Şti. (iş Ortaklığı)		
243 İŞTİRAKLERE SER. TAHH.		225.000
Çınarlıdere Ltd. Şti.'ye sermaye taahhüdü		
-----/-----		
243 İŞTİRAKLERE SER. TAHH.	225.000	
102 BANKALAR Hs.		225.000

Çınarlıdere Ltd. Şti.'ye sermaye taahh. yerine getirilmesi

ALF A.Ş.'nin iş ortaklığına sermaye payı karşılığı vermiş olduğu iki taşıtın toplam defter değeri 200.000 TL olup toplam 100.000 TL birikmiş amortismanı bulunmaktadır. Buna göre ALF A.Ş.'nin iş ortaklığındaki yatırımı ile ilgili muhasebe kaydı aşağıdaki gibi olacaktır.

242 İŞTİRAKLER Hs.	200.000	
242 01 Çınarlıdere Ltd Şti. (iş Ortaklığı)		
243 İŞTİRAKLERE SER. TAAHH. Hs.		200.000
Çınarlıdere Ltd. Şti. ye sermaye taahhüdü		
243 İŞTİRAKLERE SERMAYE THH.	200.000	
257 BİRİKMİŞ AMORTİSMANLAR Hs.	100.000	
254 01 Yükleyici 60.000		
254 02 Taşıyıcı 40.000		
100 KASA Hs.		100.000
254 TAŞITLAR Hs.		200.000
254 01 Yükleyici 120.000		
254 02 Taşıyıcı 80.000		

Çınarlıdere Ltd. Şti. ye sermaye taahh. yerine getirilmesi

YAĞIZ A.Ş. yatırımcı ortak olarak iş ortaklığında bulunan payının muhasebe kaydını aşağıdaki gibi yapacaktır.

240 BAĞLI MENKUL KIYMETLER Hs.	75.000	
240 01 Çınarlıdere Ltd Şti.		
250 ARAZİ VE ARSALAR Hs.		75.000

Uygulama örneğinde de görüldüğü gibi, girişimci ortak ve yatırımcı ortak olmak üzere iş ortaklığında iki çeşit ortak bulunmaktadır. Çalışmanın ilk bölümünde bu iki ortaklık tipi hakkında açıklama yapılmıştır. Buna göre, girişimci ortaklar iş

ortaklığında müşterek kontrole sahip oldukları için yatırımlarını **TMS 31 - İş Ortaklığındaki Paylar Standardı**'na göre muhasebeleştirirken; yatırımcı ortak müşterek kontrole sahip olmadığı ve önemli etkisinin de bulunmaması nedeniyle yatırımdaki payını **TMS 39 - Finansal Araçlar Standardı**'na göre muhasebeleştirmiştir.

Uygulama 2⁴⁴⁰:

EFE A.Ş.'nin 50.000 TL + %18 KDV bedelle ÇINARLIDERE Ltd. Şti.'ye satmış olduğu kamyonun net defter değeri (60.000 – 12.000) 48.000 TL dir. Buna göre EFE A.Ş. bu satış işleminden 2.000 TL kâr elde etmiştir. Elde ettiği bu kârı finansal tablolarına yansıtırken iş ortaklığında bulunan payını dikkate alarak, kendi payına denk düşen kısmını ertelenmiş kâr olarak, diğer ortakların payına düşen kısmını ise dönem kârı olarak yansıtacaktır. EFE A.Ş. için bu kârın (2.000 x 0,45) 900TL si ertelenmiş kâr, geri kalan (2000 - 900) 1.100 TL si ise dönem kârıdır. Bu hesaplamalara göre satış işleminden sonra yapılacak muhasebe kaydı aşağıdaki gibi olacaktır.

100 KASA Hs.	59.000
257 BİRİKMİŞ AMORT. Hs.	12.000
(X)Taşıtlar Amortismanı	
254 TAŞITLAR Hs.	60.000
391 HESAPLANAN KDV Hs.	9.000
649 DİĞER OL.GEL. VE KÂRLAR Hs.	1.100
480 GEL YIL. AİT GELİRLER Hs.	900

Örnek uygulamalarda görüldüğü gibi, bu standartta, Tek Düzen Hesap Planındaki hesap kodları kullanılmış, yeni hesap kodlarına ihtiyaç duyulmamıştır.

Dikkat edilmesi gereken husus, müşterek kontrol ve önemli etki olup olmadığıdır. Çalışmanın ilk bölümünde bu iki ortaklık tipi hakkında açıklama

⁴⁴⁰ Coşkun , s.81

yapılmıştır. Buna göre, girişimci ortaklar iş ortaklığında müşterek kontrole sahip oldukları için yatırımlarını **TMS 31 - İş Ortaklığındaki Paylar Standardı**'na göre muhasebeleştirirken; yatırımcı ortak müşterek kontrole sahip olmadığı ve önemli etkisinin de bulunmaması nedeniyle yatırımdaki payını **TMS 39 - Finansal Araçlar Standardı**'na göre muhasebeleştirmiştir.

Uygulama 3⁴⁴¹:

Tekno A.Ş. üç bağımsız mühendislik şirketi yeni teknoloji pazarı bulmak ve uygulamak için bilgilerini bir havuzda toplamaya karar verdikten sonra birleşir.

Tekno Şirketi'nin kurulduğu tarihte üç şirketin öz sermayesi aşağıdaki paylara sahiptir.

Elektronik A.Ş. = 30%

Mekanik A.Ş. = 40%

İnşaat A.Ş. = 30%

Kapsamlı Gelir Tablosu (Bin)	Mekanik A.Ş.	Tekno A.Ş.
Gelir	3100	980
Satışların Maliyeti	-1800	-610
Brüt Kazanç	1300	370
Diğer İşletme Geliri	150	
İşletme Maliyetleri	-850	170
Vergi Öncesi Kar	600	200
Gelir Vergisi Gideri	-250	-90
Dönemiçi Net Kar	350	110

Yıl içinde Mekanik A.Ş, 600.000 \$ fatura değeri olan stokları Tekno Şirketi'ne satmıştır. 30 Haziran 2011 de Tekno Şirketi'nin stoklarına dahil olan 240.000 \$ miktarındaki, Mekanik Şirketi'nden satın alınan envanter 20% karla zamlanmıştır. Gelir Vergisi oranı =30 % dur.

⁴⁴¹ GREUNING van Hennie, "International Financial Reporting Standarts –A Practical Guide", Publisher; Worldbank ,Washington, 2009,s.86-89

Yıl içinde Tekno Şirketi, Mekanik Şirketi'ne, Yönetim Gideri olarak 120.000 \$ ödemiştir. Bu tutar da “diğer işletme gelirlerine” dahil edilmiştir.

Sorular:

Mekanik A.Ş ile Tekno A.Ş.'nin sonuçları birleştirmek için aşağıdaki konuları çözmesi gerekmektedir.

1-Tekno Şirketi, finansal raporlama sözkonusu ise, bir ortak mı yoksa bir ortak girişimci midir?

2-Mekanik Şirketi'nin mali tablolarında Tekno Şirketi'nin raporlama sonuçları için hangi metod uygundur?

3-Kapsamlı konsolide gelir tablosu içinde, kişiler arasındaki yukarıda bahsi geçen işlemler finansal raporlamada nasıl kaydedilip, sunulmalıdır?

Cevaplar:

- 1- Tarafların birlikte yer aldığı bir sözleşmenin varlığı, ortak kontrolüne tabi bir ekonomik faaliyeti üstlenmektedir bu durum ortaklıktan, ortaklık girişimini ayırır. Girişimcilerden hiçbir tarafın tek taraflı kontrol yapmaması gerekir. Ancak, hiçbir sözleşme mevcut olmasaydı, yatırımcı ortak olarak kabul görürdü çünkü yatırımcı oy gücünün 20% den fazlasını elinde tutmaktadır ve bu nedenle yatırım üzerinde önemli bir etkiye sahip olduğu tahmin edilmektedir.
- 2- Eğer Tekno bir ortak girişim olarak kabul edilirse oransal konsolidasyon yöntemi veya özkaynak yöntemi kullanılmalıdır. Ancak eğer Tekno bir ortak olarak kabul edilirse özkaynak yöntemi kullanılacaktır.
- 3- Tekno Şirketi'nin, aşağıdaki tablodaki amaçlar için ortak girişimci olduğu varsayılmıştır.

Kapsamlı Konsolide Gelir Tablosu (Bin)	Tutar(1000)
Gelir (a)	3252
Satışların Maliyeti (b)	-1820
Brüt Kazanç	1432
Diğer İşletme Geliri (c)	102

İşletme Maliyetleri (d)	-870
Vergi Öncesi Kar	664
Gelir Vergisi Gideri (e)	-281
Dönemiçi Net Kar	383

Hesaplamalar :

a) Satışlar	
Mekanik	3100
Grupiçi Satışlar (40% x600)	-240
Tekno (40%x980)	392
	3252
b) Satılan Malın Maliyeti (Mekanik)	
Mekanik	1800
Grup İçi Satışlar	-240
Gerçekleşmemiş Karlar(40%x20/120x240)	16
Tekno(40%x610)	244
	1820
c) Diğer Faaliyet Geliri	
Mekanik	150
Grupiçi gelirler(40% x120)	-48
	102
d) İşletme Maliyetleri	
Mekanik	850
Tekno (40% x170)	68
Grupiçi Ücret(40%x120)	-48
	870
e) Gelir Vergisi Gideri	
Mekanik	250
Gerçekleşmemiş Kar(30%16 yuvarlanmış)	-5
Tekno (40%x90)	36
	281

Oransal konsolidasyon yöntemi; Mekanik Şirketine, Tekno Şirketinin 40%' ı eklenerek uygulanır. Şirketler arasındaki işlemlerin ardından aşağıdaki muhasebesel kayıtların yapılması gerekmektedir.

	Dr	Cr
Satışlar(40% 600)	240	
Satışların Maliyeti		240
Satışların Maliyeti (40%x20/120x240)	16	
Stoklar		16
Ertelenmiş Vergi(30%x16)	4,8	
Gelir Vergisi Gideri		4,8

BEŞİNCİ BÖLÜM

5.TEK DÜZEN HESAP PLANI TASLAĞI ÖNERİSİ

Çalışmamızın bu bölümünde, Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği Hesap Planı kullanılarak, Türkiye Muhasebe Standartları'nda kullanılmasına ihtiyaç duyulan hesap kodlarının, hesap planındaki konumları incelenmiş ve ihtiyaç duyulan bu hesap kodlarının;

- Tek Düzen Hesap Planında **mevcud** olduğu veya
- **boş hesap kodları** kullanılarak uygulanabileceği veya
- ilgili hesabın mevcut kodunun **alt hesabında** işlem görebileceği tespit edilmiştir.

Ayrıca hesap isimlerinde herhangi bir değişiklik yapılmamış fakat isim değişikliği önerileri açıklanmıştır.

HESAP PLANI⁴⁴²

1 DÖNEN VARLIKLAR

10 HAZIR DEĞERLER

100 KASA

101 ALINAN ÇEKLER

102 BANKALAR

103 VERİLEN ÇEKLER VE ÖDEME EMİRLERİ (-)

104

105

106

⁴⁴² 1 Seri No'lu Muhasebe Uygulama Genel Tebliği (tebliğlerle güncellenmiş hali);
<http://www.istanbulsmmmmodasi.org.tr/html.asp?id=4010>, (14.01.2009)

*Çalışmamızın içeriğinde olmayan standartlara ilişkin hesap kodları dahil edilmemiştir.

107
108 DİĞER HAZIR DEĞERLER
109
11 MENKUL KIYMETLER
110 HİSSE SENETLERİ
111 ÖZEL KESİM TAHVİL, SENET VE BONOLARI
112 KAMU KESİMİ TAHVİL, SENET VE BONOLARI
113
114
115
116
117
118 DİĞER MENKUL KIYMETLER
119 MENKUL KIYMETLER DEĞER DÜŞÜKLÜĞÜ KARŞILIĞI (-)
12 TİCARİ ALACAKLAR
120 ALICILAR
121 ALACAK SENETLERİ
122 ⁴⁴³ ALACAK SENETLERİ REESKONTU (-)
123
124 ⁴⁴⁴ KAZANILMAMIŞ FİNANSAL KİRALAMA FAİZ GELİRLERİ (-)
125

⁴⁴³ Bu **mevcut** hesap kodu, TMS 18 Standardınca kullanılabilir hesap kodudur. Fakat, muhasebe uzman ve akademisyenlerince genel kanı; “*Alacak Senetleri Reeskontu*” ifadesinin “*Alacaklar Reeskontu*” olarak değiştirilmesi şeklindedir.

⁴⁴⁴ Bu **mevcut** hesap kodu, TMS 17 Standardınca kullanılabilir hesap kodudur.

126 VERİLEN DEPOZİTO VE TEMİNATLAR

127 DİĞER TİCARİ ALACAKLAR

128 ŞÜPHELİ TİCARİ ALACAKLAR

129 ŞÜPHELİ TİCARİ ALACAKLAR KARŞILIĞI (-)

13 DİĞER ALACAKLAR

130

131 ORTAKLARDAN ALACAKLAR

132 İŞTİRAKLERDEN ALACAKLAR

133 BAĞLI ORTAKLIKLARDAN ALACAKLAR

134

135 PERSONELDEN ALACAKLAR

136 DİĞER ÇEŞİTLİ ALACAKLAR

136.01⁴⁴⁵.İLİŞKİLİ TARAFLARDAN ALACAKLAR

137 DİĞER ALACAK SENETLERİ REESKONTU (-)

137.01⁴⁴⁶.İLİŞKİLİ TARAFLARDAN ALACAKLAR REESKONTU

138 ŞÜPHELİ DİĞER ALACAKLAR

138.01⁴⁴⁷.İLİŞKİLİ TARAFLARDAN ŞÜPHELİ ALACAKLAR

139 ŞÜPHELİ DİĞER ALACAKLAR KARŞILIĞI (-)

139.01⁴⁴⁸.İLİŞKİLİ TARAFLARDAN ŞÜPHELİ ALACAKLAR KARŞILIĞI

⁴⁴⁵ Hesap Planında **mevcut** 136 Diğer Çeşitli Alacaklar hesap grubu altında **alt hesap** açılarak TMS 24 İlişkili Taraf İşlemleri takip edilebilir.

⁴⁴⁶ Hesap Planında **mevcut** 136 Diğer Çeşitli Alacaklar hesap grubu altında **alt hesap** açılarak TMS 24 İlişkili Taraf İşlemleri takip edilebilir.

⁴⁴⁷ Hesap Planında **mevcut** 136 Diğer Çeşitli Alacaklar hesap grubu altında **alt hesap** açılarak TMS 24 İlişkili Taraf İşlemleri takip edilebilir.

14

15 STOKLAR

150 İLK MADDE VE MALZEME

151 YARI MAMULLER - ÜRETİM

152 MAMÜLLER

153 TİCARİ MALLAR

154⁴⁴⁹.TAMAMLANMAMIŞ HİZMET MALİYETLERİ

155⁴⁵⁰.TAMAMLANMIŞ HİZMET MALİYETLERİ

156

157 DİĞER STOKLAR

158⁴⁵¹. STOK DEĞER DÜŞÜKLÜĞÜ KARŞILIĞI (-)

159 VERİLEN SİPARİŞ AVANSLARI

16

17 YILLARA YAYGIN İNŞAAT VE ONARIM MALİYETLERİ

170-177 YILLARA YAYGIN İNŞAAT VE ONARIM MALİYETLERİ

178-YILLARA YAYGIN İNŞAAT ENFLASYON DÜZELTME HESABI

179 TAŞERONLARA VERİLEN AVANSLAR

18 GELECEK AYLARA AİT GİDERLER VE GELİR TAHAKKUKLARI

180 GELECEK AYLARA AİT GİDERLER

⁴⁴⁸ Hesap Planında **mevcut** 13 Diğer Alacaklar hesap grubu altında **alt hesap** açılarak TMS 24 ilişkili Taraf İşlemleri takip edilebilir.

⁴⁴⁹ Bu hesap kodu MSUGT' de **boş bir hesaptır**.TMS 2 standardı gereğince 154 numaralı hesap kodu kullanılabilir.

⁴⁵⁰ Bu hesap kodu MSUGT' de **boş bir hesaptır**. TMS 2 standardı gereğince 155 numaralı hesap kodu kullanılabilir.

⁴⁵¹ Bu **mevcut** hesap kodu, TMS 2 standardınca kullanılabilir hesap kodudur.

181 GELİR TAHAKKUKLARI

182

183

184

185

186

187

188

189

19 DİĞER DÖNEN VARLIKLAR

190 DEVREDEN KATMA DEĞER VERGİSİ

191 İNDİRİLECEK KATMA DEĞER VERGİSİ

192 DİĞER KATMA DEĞER VERGİSİ

193 PEŞİN ÖDENEN VERGİLER VE FONLAR

**194⁴⁵² SATIŞ AMACIYLA ELDE TUTULAN DURAN VARLIKLAR VE
DURDURULAN FAALİYETLER**

195 İŞ AVANSLARI

196 PERSONEL AVANSLARI

197 SAYIM VE TESELLÜM NOKSANLARI

198 DİĞER ÇEŞİTLİ DÖNEN VARLIKLAR

199 DİĞER DÖNEN VARLIKLAR KARŞILIĞI (-)

DURAN VARLIKLAR

20⁴⁵³. YATIRIM AMAÇLI GAYRİMENKULLER

⁴⁵² Bu hesap kodu MSUGT' de boş bir hesaptır .TFRS 5 gereğince 194 hesap kodu kullanılabilir..

200.YATIRIM AMAÇLI ARAZİLER
201.YATIRIM AMAÇLI ARSALAR
202.YATIRIM AMAÇLI BİNALAR
205.
206.
207.BİRİKMİŞ AMORTİSMAN VE DEĞER DÜŞÜKLÜĞÜ

21

22 TİCARİ ALACAKLAR

220 ALICILAR

221 ALACAK SENETLERİ

222 ALACAK SENETLERİ REESKONTU (-)

223

224⁴⁵⁴.KAZANILMAMIŞ FİNANSAL KİRALAMA FAİZ GELİRLERİ (-)

225

226 VERİLEN DEPOZİTO VE TEMİNATLAR

227

228

229 ŞÜPHELİ ALACAKLAR KARŞILIĞI (-)

23 DİĞER ALACAKLAR

230.

231 ORTAKLARDAN ALACAKLAR

232 İŞTİRAKLERDEN ALACAKLAR

233 BAĞLI ORTAKLIKLARDAN ALACAKLAR

234.

⁴⁵³ Bu hesap kodu MSUGT' de **boş bir hesaptır**. TMS 40 standardı gereğince 20 numaralı hesap grubu Yatırım Amaçlı Gayrimenkuller için kullanılabilir.

⁴⁵⁴ Bu **mevcut** hesap kodu, TMS 17 Standardınca kullanılabilir hesap kodudur.

235. PERSONELDEN ALACAKLAR

236. DİĞER ÇEŞİTLİ ALACAKLAR

237. DİĞER ALACAK SENETLERİ REESKONTU (-)

238.

239. ŞÜPHELİ DİĞER ALACAKLAR KARŞILIĞI (-)

24 MALİ DURAN VARLIKLAR

240. BAĞLI MENKUL KIYMETLER

241. BAĞLI MENKUL KIYMETLER DEĞER DÜŞÜKLÜĞÜ KARŞILIĞI (-)

242⁴⁵⁵. İŞTİRAKLER

243⁴⁵⁶. İŞTİRAKLERE SERMAYE TAAHHÜTLERİ (-)

244⁴⁵⁷. İŞTİRAKLER SERMAYE PAYLARI DEĞER DÜŞÜKLÜĞÜ KARŞILIĞI (-)

245⁴⁵⁸. BAĞLI ORTAKLIKLAR

246. BAĞLI ORTAKLIKLARA SERMAYE TAAHHÜTLERİ (-)

247. BAĞLI ORTAKLIKLAR SERMAYE PAYLARI DEĞER DÜŞÜKLÜĞÜ KARŞILIĞI (-)

248. DİĞER MALİ DURAN VARLIKLAR

249. DİĞER MALİ DURAN VARLIKLAR KARŞILIĞI (-)

25⁴⁵⁹ MADDİ DURAN VARLIKLAR

250. ARAZİ VE ARSALAR

251. YER ALTI VE YER ÜSTÜ DÜZENLERİ

⁴⁵⁵ Bu **mevcut** hesap kodu, TMS 28 Standardınca kullanılabilir hesap kodudur.

⁴⁵⁶ Bu **mevcut** hesap kodu, TMS 28 Standardınca kullanılabilir hesap kodudur.

⁴⁵⁷ Bu **mevcut** hesap kodu, TMS 28 Standardınca kullanılabilir hesap kodudur.

⁴⁵⁸ Bu **mevcut** hesap kodu, TFRS 3 ve TMS 27 Standartlarınca kullanılabilir hesap kodudur.

⁴⁵⁹ Bu **mevcut** hesap kodu, TMS 16 Standardınca kullanılabilir hesap kodudur.

252. BİNALAR
253. TESİS, MAKİNE VE CİHAZLAR
254. TAŞITLAR
255. DEMİRBAŞLAR
256. DİĞER MADDİ DURAN VARLIKLAR
- 257⁴⁶⁰. BİRİKMİŞ AMORTİSMANLAR (-)**
258. YAPILMAKTA OLAN YATIRIMLAR
259. VERİLEN AVANSLAR
- 26⁴⁶¹. MADDİ OLMAYAN DURAN VARLIKLAR**
- 260⁴⁶². HAKLAR**
- 261⁴⁶³. ŞEREFİYE**
- 262⁴⁶⁴. KURULUŞ VE ÖRGÜTLENME GİDERLERİ**
- 263⁴⁶⁵. ARAŞTIRMA VE GELİŞTİRME GİDERLERİ**
264. ÖZEL MALİYETLER
- 265⁴⁶⁶. GELİŞTİRME GİDERLERİ**
- 266.
267. DİĞER MADDİ OLMAYAN DURAN VARLIKLAR

⁴⁶⁰ Bu **mevcut** hesap kodu ,TMS 36' Standardında kullanılabilir hesap kodudur. Ayrıca,257 Birikmiş Amortismanlar hesabı, alt hesaplar açılarak değer düşüklükleri ayrı ayrı takip edilebilir.

⁴⁶¹ Bu **mevcut** hesap grubu ; 26-Maddi Olmayan Duran Varlıklar hesap grubu, genel olarak TMS 38 – Maddi Olmayan Duran Varlıklar standardınca kullanılabilir hesap kodlarını içermektedir.

⁴⁶² Bu **mevcut** hesap kodu, TMS 38 Standardınca kullanılabilir hesap kodudur

⁴⁶³ Bu **mevcut** hesap kodu,TFRS 3 ve TMS 27 Standartlarınca kullanılabilir hesap kodudur.

⁴⁶⁴ TMS 38'in, 69.paragrafı uyarınca Kuruluş ve Örgütlenme Giderleri aktifleştirilmemeli, giderleştirilmelidir.

⁴⁶⁵ TMS 38 standardınca, Araştırma Giderleri Aktifleştirilemediğinden sadece Geliştirme Giderleri aktifleştirilmelidir.

⁴⁶⁶ Bu hesap kodu MSUGT' de **boş bir hesaptır**. TMS 38 standardı gereğince, 265 numaralı hesap kodu Geliştirme Giderleri için kullanılabilir.

268⁴⁶⁷. BİRİKMİŞ AMORTİSMANLAR (-)

269. VERİLEN AVANSLAR

27 ÖZEL TÜKENMEYE TABİ VARLIKLAR

270.

271. ARAMA GİDERLERİ

272. HAZIRLIK VE GELİŞTİRME GİDERLERİ

273.

274.

275.

276.

277. DİĞER ÖZEL TÜKENMEYE TABİ VARLIKLAR

278. BİRİKMİŞ TÜKENME PAYLARI (-)

279. VERİLEN AVANSLAR

28 GELECEK YILLARA AİT GİDERLER VE GELİR TAHAKKUKLARI

280. GELECEK YILLARA AİT GİDERLER

281. GELİR TAHAKKUKLARI

282.

283⁴⁶⁸. ERTELENMİŞ VERGİ VARLIĞI

284.

285.

286.

⁴⁶⁷ Bu **mevcut** hesap kodu, TMS 38 standardınca kullanılabilir hesap kodudur.

⁴⁶⁸ Bu hesap kodu MSUGT' de **boş bir hesaptır** . TMS 12 Standardı gereğince 283 hesap kodu kullanılabilir.

287.

288.

289.

29 DİĞER DURAN VARLIKLAR

290.

291. GELECEK YILLARDA İNDİRİLECEK KATMA DEĞER VERGİSİ

292. DİĞER KATMA DEĞER VERGİSİ

293. GELECEK YILLAR İHTİYACI STOKLAR

294. ELDEN ÇIKARILACAK STOKLAR VE MADDİ DURAN VARLIKLAR

295- PEŞİN ÖDENEN VERGİLER VE FONLAR

296.

297. DİĞER ÇEŞİTLİ DURAN VARLIKLAR

298. STOK DEĞER DÜŞÜKLÜĞÜ KARŞILIĞI (-)

299. BİRİKMİŞ AMORTİSMANLAR (-)

3 KISA VADELİ YABANCI KAYNAKLAR

30 MALİ BORÇLAR

300. BANKA KREDİLERİ

301⁴⁶⁹- FİNANSAL KİRALAMA İŞLEMLERİNDEN BORÇLAR

302⁴⁷⁰- ERTELENMİŞ FİNANSAL KİRALAMA BORÇLANMA MALİYETLERİ (-).

303. UZUN VADELİ KREDİLERİN ANAPARA TAKSİTLERİ VE FAİZLERİ

304. TAHVİL ANAPARA BORÇ, TAKSİT VE FAİZLERİ

⁴⁶⁹ Bu **mevcut** hesap kodu, TMS 17 Standardınca kullanılabilir hesap kodudur.

⁴⁷⁰ Bu **mevcut** hesap kodu, TMS 17 Standardınca kullanılabilir hesap kodudur.

305. ÇIKARILMIŞ BONOLAR VE SENETLER
306. ÇIKARILMIŞ DİĞER MENKUL KIYMETLER
- 307.
308. MENKUL KIYMETLER İHRAÇ FARKI (-)
309. DİĞER MALİ BORÇLAR
- 31
- 32 TİCARİ BORÇLAR
320. SATICILAR
321. BORÇ SENETLERİ
322. BORÇ SENETLERİ REESKONTU (-)
- 323.
- 324.
- 325.
326. ALINAN DEPOZİTO VE TEMİNATLAR
- 327.
- 328.
329. DİĞER TİCARİ BORÇLAR
- 33 DİĞER BORÇLAR
- 330.
331. ORTAKLARA BORÇLAR
332. İŞTİRAKLERE BORÇLAR
333. BAĞLI ORTAKLIKLARA BORÇLAR
- 334.

335. PERSONELE BORÇLAR

336- DİĞER ÇEŞİTLİ BORÇLAR

337. DİĞER BORÇ SENETLERİ REESKONTU (-)

338.

339. DİĞER ÇEŞİTLİ BORÇLAR

34 ALINAN AVANSLAR

340. ALINAN SİPARİŞ AVANSLARI

341.

342.

343.

344.

345.

346.

347.

348.

349. ALINAN DİĞER AVANSLAR

35 YILLARA YAYGIN İNŞAAT VE ONARIM HAKEDİŞLERİ

350-357 YILLARA YAYGIN İNŞAAT VE ONARIM HAKEDİŞ BEDELLERİ

358- YILLARA YAYGIN İNŞAAT ENFLASYON DÜZELTME HESA

36 ÖDENECEK VERGİ VE DİĞER YÜKÜMLÜLÜKLER

360. ÖDENECEK VERGİ VE FONLAR

361. ÖDENECEK SOSYAL GÜVENLİK KESİNTİLERİ

362.

363.

364.

365.

366.

367.

368. VADESİ GEÇMİŞ ERTELENMİŞ VEYA TAKSİTLENDİRİLMİŞ VERGİ VE DİĞER YÜKÜMLÜLÜKLER

369. ÖDENECEK DİĞER YÜKÜMLÜLÜKLER

37 BORÇ VE GİDER KARŞILIKLARI

370. DÖNEM KÂRI VERGİ VE DİĞER YASAL YÜKÜMLÜLÜK KARŞILIKLARI

371. DÖNEM KÂRININ PEŞİN ÖDENEN VERGİ VE DİĞER YÜKÜMLÜLÜKLERİ (-)

372⁴⁷¹. KIDEM TAZMİNATI KARŞILIĞI

373. MALİYET GİDERLERİ KARŞILIĞI

374.

375.

376.

377.

378.

379⁴⁷². DİĞER BORÇ VE GİDER KARŞILIKLARI

38 GELECEK AYLARA AİT GELİRLER VE GİDER TAHAKKUKLARI

380. GELECEK AYLARA AİT GELİRLER

381. GİDER TAHAKKUKLARI

382.

⁴⁷¹ . Bu **mevcut** hesap kodu, TMS 19 Standardınca kullanılabilir hesap kodudur.

⁴⁷² . Bu **mevcut** hesap kodu, TMS 37 Standardında kullanılabilir hesap kodudur.

383.

384.

385.

386.

387.

388.

389.

39 DİĞER KISA VADELİ YABANCI KAYNAKLAR

390.

391. HESAPLANAN KDV

392. DİĞER KDV

393- MERKEZ VE ŞUBELER CARİ HESABI

394⁴⁷³. SATIŞ AMACIYLA ELDE TUTULAN DURAN VARLIKLARA VE DURDURULAN FAALİYETLERE İLİŞKİN BORÇLAR

395.

396.

397- SAYIM VE TESELLÜM FAZLALARI

398.

399. DİĞER ÇEŞİTLİ YABANCI KAYNAKLAR

4 UZUN VADELİ YABANCI KAYNAKLAR

40 MALİ BORÇLAR

⁴⁷³ Bu hesap kodu MSUGT' de **boş bir hesaptır**. TFRS 5 Standardı gereğince 394 hesap kodu kullanılabilir.

400. BANKA KREDİLERİ

401⁴⁷⁴. FİNANSAL KİRALAMA İŞLEMLERİNDEN BORÇLAR

402⁴⁷⁵. ERTELENMİŞ FİNANSAL KİRALAMA BORÇLANMA MALİYETLERİ (-)

403.

404.

405. ÇIKARILMIŞ TAHVİLLER

406.

407. ÇIKARILMIŞ DİĞER MENKUL KIYMETLER

408. MENKUL KIYMETLER İHRAÇ FARKI (-)

409. DİĞER MALİ BORÇLAR

42 TİCARİ BORÇLAR

420. SATICILAR

421. BORÇ SENETLERİ

422. BORÇ SENETLERİ REESKONTU (-)

423.

424.

425.

426. ALINAN DEPOZİTO VE TEMİNATLAR

427.

428.

429. DİĞER TİCARİ BORÇLAR

43 DİĞER BORÇLAR

⁴⁷⁴ Bu **mevcut** hesap kodu, TMS 17 Standardınca kullanılabilir hesap kodudur.

⁴⁷⁵ Bu **mevcut** hesap kodu, TMS 17 Standardınca kullanılabilir hesap kodudur.

430.

431. ORTAKLARA BORÇLAR

432. İŞTİRAKLERE BORÇLAR

433. BAĞLI ORTAKLIKLARA BORÇLAR

434.

435.

436- DİĞER ÇEŞİTLİ BORÇLAR

437. DİĞER BORÇ SENETLERİ REESKONTU (-)

438. KAMUYA OLAN ERTELENMİŞ VEYA TAKSİTLENDİRİLMİŞ BORÇLAR

439. DİĞER ÇEŞİTLİ BORÇLAR

44 ALINAN AVANSLAR

440. ALINAN SİPARİŞ AVANSLARI

441.

442.

443.

444.

445.

446.

447.

448.

449. ALINAN DİĞER AVANSLAR

45

46

47 BORÇ VE GİDER KARŞILIKLARI

470.

471.

472⁴⁷⁶. KIDEM TAZMİNATI KARŞILIĞI

473.

474.

475.

476.

477.

478.

479. DİĞER BORÇ VE GİDER KARŞILIKLARI

48 GELECEK YILLARA AİT GELİRLER VE GİDER TAHAKKUKLARI

480. GELECEK YILLARA AİT GELİRLER

481. GİDER TAHAKKUKLARI

482.

483⁴⁷⁷. ERTELENMİŞ VERGİ BORÇLARI

484.

485.

486.

487.

488.

489.

⁴⁷⁶ Bu **mevcut** hesap kodu, TMS 19 Standardınca kullanılabilir hesap kodudur.

⁴⁷⁷ Bu hesap kodu MSUGT' de **boş bir hesaptır**. TMS 12 Standardı gereğince 283 hesap kodu kullanılabilir.

49 DİĞER UZUN VADELİ YABANCI KAYNAKLAR

490.

491.

492. GELECEK YILLARA ERTELENEN VEYA TERKİN EDİLEN KATMA DEĞER VERGİSİ

493. TESİSE KATILMA PAYLARI

494.

495.

496.

497.

498.

499. DİĞER ÇEŞİTLİ UZUN VADELİ YABANCI KAYNAKLAR

5 ÖZ KAYNAKLAR

50 ÖDENMİŞ SERMAYE

500. SERMAYE

501. ÖDENMEMİŞ SERMAYE (-)

502- SERMAYE DÜZELTMESİ OLUMLU FARKLARI

503- SERMAYE DÜZELTMESİ OLUMSUZ FARKLARI (-)

504-

505⁴⁷⁸-AZINLIK PAYLARI

52 SERMAYE YEDEKLERİ

⁴⁷⁸ Bu hesap kodu MSUGT' de **boş bir hesaptır**. Bu hesap mevcut tebliğde bulunmamaktadır fakat 5-Özkaynaklar hesap grubunun altında, **alt hesap** açılarak kullanılabilir. TFRS 3,TMS 27 de genel teamülde, 505 numaralı hesap Azınlık Payları olarak kullanılageldiği için, Özkaynakların devamında bu hesabın açılarak kullanılması tavsiye edilmektedir.

520. HİSSE SENETLERİ İHRAÇ PRİMLERİ

521. HİSSE SENEDİ İPTAL KÂRLARI

522⁴⁷⁹. M.D.V. YENİDEN DEĞERLEME ARTIŞLARI

523⁴⁸⁰. İŞTİRAKLER YENİDEN DEĞERLEME ARTIŞLARI

524- MALİYET BEDELİ ARTIŞLARI FONU

525.

526.

527⁴⁸¹. YABANCI PARA DÖNÜŞTÜRME KARI/ ZARARI HESABI

528.

529. DİĞER SERMAYE YEDEKLERİ

529.01.

529.02.

529.03.

529.9.⁴⁸² ÇALIŞANLARA SAĞLANAN HİSSELER

53

54 KÂR YEDEKLERİ

540. YASAL YEDEKLER

541. STATÜ YEDEKLERİ

542. OLAĞANÜSTÜ YEDEKLER

543.

544.

⁴⁷⁹Bu **mevcut** hesap kodu, TMS 16 Standardınca kullanılabilir hesap kodudur.

⁴⁸⁰ Bu **mevcut** hesap kodu, TMS 28 Standardınca kullanılabilir hesap kodudur.

⁴⁸¹ Bu hesap kodu MSUGT' de **boş bir hesaptır** ., TMS 21 Standardı gereğince 527 numaralı hesap kodu kullanılabilir.

⁴⁸² TFRS 2 Standardı gereğince, Çalışanlara Sağlanan Hisseler hesabı,529.Diğer Sermaye Yedekleri altında, **alt hesap** açılarak takip edilebilir.

- 545.
- 546.
- 547.
548. DİĞER KÂR YEDEKLERİ
549. ÖZEL FONLAR
- 55.
- 56.
- 57 GEÇMİŞ YILLAR KÂRLARI
570. GEÇMİŞ YILLAR KÂRLARI
- 58 GEÇMİŞ YILLAR ZARARLARI (-)
580. GEÇMİŞ YILLAR ZARARLARI
- 59 DÖNEM NET KÂRI (ZARARI)
590. DÖNEM NET KÂRI
591. DÖNEM NET ZARARI (-)
- 6 GELİR TABLOSU HESAPLARI
- 60⁴⁸³ BRÜT SATIŞLAR**
600. YURTIÇİ SATIŞLAR
601. YURTDIŞI SATIŞLAR
602. DİĞER GELİRLER
- 61 SATIŞ İNDİRİMLERİ (-)
610. SATIŞTAN İADELER (-)
611. SATIŞ İSKONTOLARI (-)
612. DİĞER İNDİRİMLER (-)

⁴⁸³ Bu **mevcut** hesap grubu, TMS 18 Standardınca kullanılabilir .

613.

614.

615.

616.

617.

618.

619.

62 SATIŞLARIN MALİYETİ (-)

620. SATILAN MAMÜLLER MALİYETİ (-)

621. SATILAN TİCARİ MALLAR MALİYETİ (-)

622. SATILAN HİZMET MALİYETİ (-)

623. DİĞER SATIŞLARIN MALİYETİ (-)

624.

625.

626.

627.

628.

629.

63 FAALİYET GİDERLERİ (-)

630. ARAŞTIRMA VE GELİŞTİRME GİDERLERİ (-)

631. PAZARLAMA SATIŞ VE DAĞITIM GİDERLERİ

632. GENEL YÖNETİM GİDERLERİ (-)

633.

634.

635.

636.

637.

638.

639.

64 DİĞER FAALİYETLERDEN OLAĞAN GELİR VE KÂRLAR

640⁴⁸⁴. İŞTİRAKLERDEN TEMETTÜ GELİRLERİ

641. BAĞLI ORTAKLIKLARDAN TEMETTÜ GELİRLERİ

642⁴⁸⁵. FAİZ GELİRLERİ

643. KOMİSYON GELİRLERİ

644. KONUSU KALMAYAN KARŞILIKLAR

645- MENKUL KIYMET SATIŞ KARLARI

646⁴⁸⁶. KAMBİYO KARLARI

647. REESKONT FAİZ GELİRLERİ

648- ENFLASYON DÜZELTMESİ KARLARI

649- FAALİYETLE İLGİLİ DİĞER GELİR VE KARLAR

649.01⁴⁸⁷. Satış Amaçlı Elde Tutulan Duran Varlık Gelirleri

65. DİĞER FAALİYETLERDEN OLAĞAN GİDER VE ZARARLAR (-)

650.

651⁴⁸⁸. YATIRIM AMAÇLI GAYRİMENKUL GİDERLERİ

⁴⁸⁴ Bu **mevcut** hesap kodu, TMS 28 Standardınca kullanılabilir hesap kodudur.

⁴⁸⁵ Bu **mevcut** hesap kodu, TMS 18 Standardınca kullanılabilir hesap kodudur.

⁴⁸⁶ Bu **mevcut** hesap kodu, TMS 21 Standardınca kullanılabilir hesap kodudur.

⁴⁸⁷ TFRS 5 standardı için bu hesap kodunun altında , **alt hesap** açılarak takip edilebilir.

⁴⁸⁸ Bu hesap kodu MSUGT' de **boş bir hesaptır**. TMS 40 standardı gereğince, 651 hesap kodu kullanılabilir.

652. REESKONT FAİZ GİDERLERİ (-)

653. KOMİSYON GİDERLERİ (-)

654⁴⁸⁹. KARŞILIK GİDERLERİ (-)

655- MENKUL KIYMET SATIŞ ZARARLARI (-)

656⁴⁹⁰.KAMBIYO ZARARLARI (-)

657- REESKONT FAİZ GİDERLERİ (-)

658- ENFLASYON DÜZELTMESİ ZARARLAR

659. DİĞER GİDER VE ZARARLAR (-)

659.01⁴⁹¹.Gerçeğe Uygun Değer Azalışları

659.04⁴⁹². Satış Amacıyla Elde Tutulan Duran Varlık Giderleri (ve Zararları) (-)

66 FİNANSMAN GİDERLERİ (-)

660⁴⁹³. KISA VADELİ BORÇLANMA GİDERLERİ (-)

661⁴⁹⁴. UZUN VADELİ BORÇLANMA GİDERLERİ (-)

67⁴⁹⁵. OLAĞANDIŞI GELİR VE KÂRLAR

670.

671. ÖNCEKİ DÖNEM GELİR VE KÂRLARI

672.

⁴⁸⁹ Bu **mevcut** hesap kodu TMS 36' da kullanılabilir hesap kodudur.

Hesap kodunda, **alt hesaplar** açılarak hangi varlıklarda değer düşüklüğü var ise bu alt hesaplarda takip edilebilir.

⁴⁹⁰ Bu **mevcut** hesap kodu , TMS 21 Standardınca kullanılabilir hesap kodudur.

⁴⁹¹ Yatırım Amaçlı Gayrimenkuller değer azalışlarının takip edebilmek için ,kullanılabilir bir hesap kodu olarak tavsiye edilmiştir. Hesap kodunun adının değiştirilememesi nedeniyle **alt hesap** açılarak işlem görmesi uygun görülmüştür.

⁴⁹² TFRS 5 standardı için bu hesap kodunun altında , **alt hesap** açılarak takip edilebilir

⁴⁹³ Bu **mevcut** hesap, TMS 23 Standardınca kullanılabilir hesap kodudur.

⁴⁹⁴ Bu **mevcut** hesap, TMS 23 Standardınca kullanılabilir hesap kodudur.

⁴⁹⁵ 67.nolu Hesap Grubundaki "Olağandışı" ifadesi ,TMS standartlarında kullanılmaması gereken bir ifade olduğundan kaldırılması gerektiği tavsiye edilmektedir.

673.

674.

675.

676.

677.

678.

679⁴⁹⁶. DİĞER OLAĞANDIŞI GELİR VE KÂRLAR

68⁴⁹⁷. OLAĞANDIŞI GİDER VE ZARARLAR (-)

680. ÇALIŞMAYAN KISIM GİDER VE ZARARLARI (-)

681. ÖNCEKİ DÖNEM GİDER VE ZARARLARI (-)

682.

683.

684⁴⁹⁸. DURDURULAN FAALİYET GİDERLERİ VE ZARARLARI(-)

685.

686.

687.

688.

689⁴⁹⁹. DİĞER OLAĞANDIŞI GİDER VE ZARARLAR (-)

⁴⁹⁶ Bu **mevcut** hesap kodu TMS 37 standardınca kullanılabilir hesap kodudur.

Bununla beraber; *TMS uyarınca “olağandışı” ifadesi kullanılmaması gereken bir ifade olduğundan kaldırılması gerektiği tavsiye edilmektedir.*

⁴⁹⁷ 68.nolu Hesap Grubundaki “Olağandışı” ifadesi , *TMS uyarınca kullanılmaması gereken bir ifade olduğundan kaldırılması gerektiği tavsiye edilmektedir.*

⁴⁹⁸ Bu hesap kodu MSUGT’ de **boş bir hesaptır** .TFRS 5 Standardı gereğince 684 numaralı hesap kodu kullanılabilir.

⁴⁹⁹ Bu **mevcut** hesap kodu TMS 37 standardınca kullanılabilir hesap kodudur.

Bununla beraber; *TMS uyarınca “olağandışı” ifadesi kullanılmaması gereken bir ifade olduğundan kaldırılması gerektiği tavsiye edilmektedir.*

69 DÖNEM NET KÂRI (ZARARI)

690. DÖNEM KÂRI VEYA ZARARI

691⁵⁰⁰. DÖNEM KÂRI VERGİ VE DİĞER YASAL YÜKÜMLÜLÜK KARŞILIKLARI (-)

692. DÖNEM NET KÂRI VEYA ZARARI

697- YILLARA YAYGIN İNŞAAT ENFLASYON DÜZELTME HESABI

698- ENFLASYON DÜZELTME HESABI

7 MALİYET HESAPLARI (7/A SEÇENEĞİ)

70 MALİYET MUHASEBESİ BAĞLANTI HESAPLARI

700. MALİYET MUHASEBESİ BAĞLANTI HESABI

701. MALİYET MUHASEBESİ YANSITMA HESABI

71 DİREKT İLK MADDE VE MALZEME GİDERLERİ

710. DİREKT İLK MADDE VE MALZEME GİDERLERİ

711. DİREKT İLK MADDE VE MALZEME YANSITMA HESABI

712. DİREKT İLK MADDE VE MALZEME FİYAT FARKI

713. DİREKT İLK MADDE VE MALZEME MİKTAR FARKI

72 DİREKT İŞÇİLİK GİDERLERİ

720⁵⁰¹. DİREKT İŞÇİLİK GİDERLERİ

721. DİREKT İŞÇİLİK GİDERLERİ YANSITMA HESABI

722. DİREKT İŞÇİLİK ÜCRET FARKLARI

723. DİREKT İŞÇİLİK SÜRE (ZAMAN) FARKLARI

73 GENEL ÜRETİM GİDERLERİ

⁵⁰⁰ Bu **mevcut** hesap kodu, TMS 12 Standardınca kullanılabilir hesap kodudur.

⁵⁰¹ Bu **mevcut** hesap kodu, TMS 2 ve TMS 38 Standardlarınca kullanılabilir hesap kodudur.

730⁵⁰². GENEL ÜRETİM GİDERLERİ

731. GENEL ÜRETİM GİDERLERİ YANSITMA HESABI

732. GENEL ÜRETİM GİDERLERİ BÜTÇE FARKLARI

733. GENEL ÜRETİM GİDERLERİ VERİMLİLİK FARKLARI

734. GENEL ÜRETİM GİDERLERİ KAPASİTE FARKLARI

74 HİZMET ÜRETİM MALİYETİ

740⁵⁰³. HİZMET ÜRETİM MALİYETİ

741. HİZMET ÜRETİM MALİYETİ YANSITMA HESABI

742. HİZMET ÜRETİM MALİYETİ FARK HESAPLARI

75 ARAŞTIRMA VE GELİŞTİRME GİDERLERİ

750⁵⁰⁴. ARAŞTIRMA VE GELİŞTİRME GİDERLERİ

751. ARAŞTIRMA VE GELİŞTİRME GİDERLERİ YANSITMA HESABI

752. ARAŞTIRMA VE GELİŞTİRME GİDER FARKLARI

76 PAZARLAMA SATIŞ VE DAĞITIM GİDERLERİ

760. PAZARLAMA SATIŞ VE DAĞITIM GİDERLERİ

761. PAZARLAMA SATIŞ VE DAĞITIM GİDERLERİ YANSITMA HESABI

762. PAZARLAMA SATIŞ VE DAĞITIM GİDERLERİ FARK HESABI

77 GENEL YÖNETİM GİDERLERİ

770. GENEL YÖNETİM GİDERLERİ

771. GENEL YÖNETİM GİDERLERİ YANSITMA HESABI

772. GENEL YÖNETİM GİDER FARKLARI HESABI

78 FİNANSMAN GİDERLERİ

⁵⁰² Bu **mevcut** hesap kodu, TMS 2 Standardınca kullanılabilir hesap kodudur.

⁵⁰³ Bu **mevcut** hesap kodu, TMS 2 Standardınca kullanılabilir hesap kodudur.

⁵⁰⁴ Bu **mevcut** hesap kodu, TMS 38 Standardınca kullanılabilir hesap kodudur

780⁵⁰⁵. FİNANSMAN GİDERLERİ

781. FİNANSMAN GİDERLERİ YANSITMA HESABI

782. FİNANSMAN GİDERLERİ FARK HESABI

79 GİDER ÇEŞİTLERİ (7/B SEÇENEĞİ)

790. İLK MADDE VE MALZEME GİDERLERİ

791. İŞÇİ ÜCRET VE GİDERLERİ

792. MEMUR ÜCRET VE GİDERLERİ

793. DIŞARIDAN SAĞLANAN FAYDA VE HİZMETLER

794. ÇEŞİTLİ GİDERLER

795. VERGİ, RESİM VE HARÇLAR

796. AMORTİSMANLAR VE TÜKENME PAYLARI

797. FİNANSMAN GİDERLERİ

798. GİDER ÇEŞİTLERİ YANSITMA HESABI

799. ÜRETİM MALİYET HESABI

8 (SERBEST)

9 NAZİM HESAPLAR

0 (SERBEST)

⁵⁰⁵ Bu **mevcut** hesap kodu, TMS 23 Standardınca kullanılabilir hesap kodudur.

SONUÇ

Ülkemizde, uluslar arası ekonomide söz sahibi olabilmenin ve uluslar arası ticaret ve yatırımda ortak bir muhasebe dili kullanabilmenin gereği olarak Uluslar arası Muhasebe Standartları'na uyum sağlayabilmek amacıyla TMSK tarafından 2005 yılında Uluslararası Muhasebe Standartları ile birebir uyumlu olan Türkiye Muhasebe Standartları yayınlanmış ve yine bu amaçla SPK'nın öncülüğünde Seri XI, No:25'no lu "Sermaye Piyasasında Muhasebe Standartları Hakkında Tebliğ" le denetim ve gözetimindeki halka açık şirketlerin, standartları kullanımı zorunlu hale getirilmiştir.

Yine bağlı oldukları devlet kurumları tarafından resmi gazetede yayımlanan Türkiye Muhasebe Standartlarına Uyum Hakkındaki tebliğlerle Bankalar ve Sigorta Şirketleri' nin de finansal raporlarını Türkiye Finansal Raporlama Standartları'na göre hazırlamaları zorunlu kılınmıştır.

Bununla beraber Yeni Türk Ticaret Kanunu Tasarısı'nın kabulü sonrasında tüm işletmelere Türkiye Muhasebe Standartları'na uyumun zorunlu kılınacağı, tasarının 88.maddesi ile hükme bağlanmıştır. Yine Bankacılık Sektöründe, şirketlerin şeffaf ve güvenilir bir şekilde derecelendirilebilmeleri ve bunun sonucunda Basel II' ye geçiş için Türkiye Muhasebe Standartları'nın uygulanmasının gerekli kılınacağı belirtilmiştir. Yukarıda bahsettiklerimizden yola çıkarak tüm dünyada ve Türkiye'de ülkelerin, kurumların ve işletmelerin ortak bir muhasebe dilinde buluşmak ve bu durumun sağlayacağı avantajlarla gerek ticari gerek yatırım konularında işbirliğine girmek amacıyla oldukları görülmektedir.

Uluslar arası Muhasebe Standartları, "Gerçeğe Uygun Değer", " Paranın Zaman Değeri" kavramları ile finansal tabloları daha güncel, daha gerçekçi, daha güvenilir hale getirmeyi amaçlamaktadır.1994 yılında, Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği ile kabul gören Tek Düzen Muhasebe Sistemi ise gerek "değerleme" konusundaki yetersizliği, gerekse bazı kavramları mevcut hesap planında içermemesi nedeniyle günümüz itibariyle ihtiyaçlara cevap veremez hale geldiğinden, Türkiye Muhasebe Standartlarındaki yeni kavram ve hesaplara göre uyumlaştırılarak geliştirilmesi gerekmektedir.

Ülkemizdeki üniversitelerin muhasebe bölümleri, muhasebe mesleği örgütleri, muhasebe uzman ve akademisyenleri, Tekdüzen Muhasebe Sistemi ile Türkiye Muhasebe Standartları arasındaki uyumu gerçekleştirmeyi amaçlayan çalışmalar yapmaktadır. Türkiye’de Uluslar arası muhasebe standartlarına geçiş süreci henüz çok yeni olduğundan, Tek Düzen Muhasebe Sistemi ile Türkiye Muhasebe Standartları arasında uyumun henüz gerçekleştiği söylenemez. Bununla beraber, önümüzdeki yıllarda özellikle Yeni Türk Ticaret Kanunu’nun yasalaşması ile uyumsuzlukların acilen giderilmesine çalışılacağını ve ülke genelinde ortak bir kavram birliğine ve hesap kodlarında da ortak bir karar birliğine varılacağını tahmin etmekteyiz.

Tekdüzen hesap planında gerekli düzenlemelerin yapıldığı varsayılsa dahi bir diğer sorun olarak vergi kanunlarının tanımladığı gelir ve gider tanımları ile standartların tanımladığı gelir ve gider tanımları arasındaki farklılık karşımıza çıkmaktadır. Bu farklılıklar beyanname aşamasında hesaplanarak vergisel kar tespit edilmektedir. Bu farklılıkların ortadan kaldırılması yakın bir zamanda mümkün görünmemekte bu nedenle vergisel ve muhasebesel hesaplamaların daha uzun bir süre ayrı ayrı yapılmasına devam edileceği anlaşılmaktadır.

Yukarıda bahsi geçen sorunların çözümünde muhasebecilik mesleğine mensub yahut aday olan kişilerin standartlara uyum konusunda uzmanlaşmaları için gerek üniversiteler gerekse ilgili kurumlar tarafından eğitim ihtiyaçlarının karşılanması ve eğitim olanaklarının sağlanması aciliyet ve önem arz etmektedir. Çünkü ülkemizin standartlara geçişi hızı ve başarısı bu konuda uzmanlaşmış ve yetişmiş personel gücüne ve potansiyeline bağlıdır.

Bu çalışmamızda, öncelikle Standartların anlaşılmas ve karmaşık uzunluktaki metni sadeleştirilerek, anlaşılabilir ve uygulanabilir hale getirilmesi amaçlanmış, uygulama örnekleri ile zenginleştirilmiş, ardından Tekdüzen Muhasebe Sisteminin, Türkiye Muhasebe Standartları ile arasındaki benzerlik ve farklılıkları ortaya konarak, Tek Düzen Hesap Planı’na eklenmesi yahut çıkarılması gereken hesap kodları belirlenerek, örnek bir hesap planı oluşturulmuştur. Çalışmamızın konunun ilgililerine faydalı olmasını umud ediyoruz.

KAYNAKÇA

KİTAPLAR

AKGÜL ATAMAN Başak, AKAY Hüseyin, “Uluslar arası Muhasebe Standartları ve Türkiye’de Uygulama Etkinliğine İlişkin Bir Araştırma” ,İstanbul: Türkmen Kitabevi, 2004

AKGÜL ATAMAN Başak, GÖKÇEN Gürbüz, ÇAKICI Cemal, “Türkiye Muhasebe Standartları Uygulamaları”,İstanbul: Beta Yayınevi, 2006

AKDOĞAN Nalan, SEVİLENGÜL Orhan, “Tek düzen Muhasebe Sistemi Uygulaması”, Ankara:Gazi Kitabevi, 2007

ÇANKAYA İslam, “Ayrıntılı Tek düzen Hesap Planı”,Ankara:Meslek Yapıtları Yayınları, 2000

DEMİR Volkan,BAHADIR Oğuzhan, “UFRS/TFRS Kapsamında İşletme Birleşmeleri ve Konsolidasyon”, Ankara: Nobel Dağıtım, 2009

DEMİR Şeref , “TMS Değerleme Hükümleri”,Ankara: TÜRMOB Yayınları, 2006

DELOITTE UFRS Cep Kitapçığı, 2009

EPSTEIN Barry, JERMAKOWICZ Eva K,” 2010 İnterpretation and Aplication of IFRS”, Publisher;John Wiley, 2010

GENÇOĞLU GÜCENME Ümit, “Türkiye Muhasebe Standartları ve Uygulamalar” İstanbul:Türkmen Yayınevi, 2007

GENÇOĞLU GÜCENME Ümit, “Envanter” , Bursa: Marmara Kitabevi, 2002

GREUNING van Hennie, “International Financial Reporting Standarts –A Practical Guide”, Publisher; Worldbank ,Washington, 2009

İBİŞ Cemal ve Diğerleri, “Seçilmiş Türkiye Muhasebe Standartları” ,Volkan Demir (Editör) , İstanbul: İSMMMOMO Yayınları, 2009

KARACAN Sami, “Muhasebe Dönemsonu İşlemleri-TDMS VE TMS ile Uyumlu”,
Umuttepe Yayınları,İzmit, 2009

MİRZA, Abbas Ali, HOLT G. J. ve M. ORRELL , IFRS Workbook and Guide, USA:
John Wiley&Sons, Inc,2006

MORLEY Mike, “IFRS Simplified”, Nixon-Carre Ltd.,Canada, 2009

NANDAKUMAR A,KALPESH M,GHOSH T,ALKAJAJI Y, “Understanding IFRS
Fundamentals “,John Wiley, 2010

ÖRTEN Remzi, KAVAL Hasan, KARAPINAR Aydın, “TMS-TFRS, Türkiye
Muhasebe –Finansal Raporlama Standartları”,Ankara:Gazi Yayınevi, 2009

SAĞLAM Necdet, ŞENGEL Salim, ÖZTÜRK Bünyamin, “Türkiye Muhasebe
Standartları Uygulaması”, Ankara:Maliye Hukuk Yayınları, 2009

TENKER Nejat,AKDOĞAN Nalan, “Finansal Tablolar ve Mali Analiz Teknikleri”,
Ankara:Gazi Kitabevi, 2007

SÜRELİ YAYINLAR

AKDOĞAN Nalan, "Gelir Vergileri Standart Hükümlerine Göre Dönem Karından
İndirilecek Vergi Giderinin Hesaplanması ve Ertelenmiş Vergilerin
Muhasebeleştirilmesi", Muhasebe ve Denetime Bakış, Sayı:17, Ocak 2006

AKDOĞAN Nalan, SEVİLENGÜL Orhan, "Türkiye Muhasebe Standartlarına Uyum
İçin Tek düzen Hesap Planında Yapılması Gereken Değişiklikler", Mali
Çözüm, Sayı:84, 2007

AKDOĞAN Nalan,SEVİLENGÜL Orhan, "TMS ve TFRS Uygulamalarının Tek düzen
Hesap Planı Üzerine Etkileri ve Öneriler", VI.ASSSMO Muhasebe
Uygulamaları ve Vergi Mevzuatı Sempozyumu ,Antalya, 2008

- AKDOĞAN, Nalan, "Türkiye Muhasebe Standartlarının Uygulamasında Uyulacak Esaslar ve TFRS'ye Geçiş Bilançosunun Düzenlenmesi", Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi, MÖDAV, Sayı:1, 2006
- ARIKAN Özlem, "Uluslar arası Finansal Raporlama Standartlarında Yapılan son Değişikliklerle İşletme Birleşmelerinin Raporlanması", Muhasebe ve Denetime Bakış,Sayı:13,Eyl-2004
- ARSLAN Erdoğan, "Hasılatın Muhasebeleştirilmesi ve Vergilendirilmesi", VI.ASSSMO Muhasebe Uygulamaları ve Vergi Mevzuatı Sempozyumu ,Antalya,2008
- ATAMAN AKGÜL Başak, "Maddi Duran Varlıkların Amortismanına İlişkin Uluslar arası Muhasebe Standardında yer alan Düzenlemeler ve Türk Vergi Mevzuatı ile Karşılaştırılması",Mali Çözüm, 2004
- AYBOĞA Hanifi, "Globalleşme Sürecinde Muhasebe Alanındaki Gelişmelere Ülkemizin Uyumu",Balıkesir Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi, 2002
- BAŞPINAR, Ahmet, "Türkiye'de ve Dünyada Muhasebe Standartlarının Oluşumuna Genel Bir Bakış", Maliye Dergisi, Mayıs-Aralık, 2004
- BEKÇİOĞLU Selim, KÖROĞLU Çağrı, "TMS 21 Kur değişim etkileri standardına göre Finansal Tabloların çevrimi ve kur farklarının muhasebeleştirilmesi",Mali Çözüm, sayı:86
- CEMALCILAR Özgül, " "Karsılıklar" Teriminin Yarattığı "Karışıklıklar"" , Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi, Sayı: 4, Mayıs 2001
- ÇİFTÇİ Yavuz, "İştiraklerdeki Yatırımların Muhasebeleştirilmesinde Özkaynak Yönteminin Kullanılması",Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi,Cilt 2, Sayı:4, Ankara,2000

- ÇİFTÇİ Yavuz, SARIOĞLU Levent, "Nakit Akış Tablosu ile Türkiye'deki Düzenlemeler ve Uluslar arası Uygulamalarla Karşılaştırılması", Selçuk Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi, 2007
- ÇİFTÇİ Yavuz, ERSERİM Alper, "Muhasebe Standartlarında Uluslar arası Uyumlaştırma Çalışmaları ve Türkiye'deki Durumun İncelenmesi", Uluslar arası Sermaye Hareketleri ve Gelişmekte olan Piyasalar Sempozyumu, Bandırma, 24-27 Nisan 2008
- DOYRANGÖL Cömert Nuran, "Son Düzenlemelere Göre Finansal Kiralama İşlemlerinin Muhasebeleştirilmesi", Mali Çözüm ,Sayı:64, 2003
- FIRAT Hüseyin,PALAK Karani Veysel, "TMS ve VUK açısından Maddi Duran Varlıklarda Değerleme", Mali Çözüm,s:87,2008
- GENÇOĞLU GÜCENME Ümit, "Türkiye Muhasebe Standartları ve Uygulamalar" Türkmen Yayınevi, İstanbul, 2007
- GERSİL Aydın, SÖNMEZ Feriştah, "Karşılıklar,Şarta Bağlı Yükümlülükler ve Şarta Bağlı Varlıklar", Mali Çözüm, 2007,Sayı:79
- GÖĞÜŞ Handan Sümer , "Uluslar arası Muhasebe Standardı (UMS) 21'e Eleştirel Bir Yaklaşım", Yonetim Dergisi,Şubat 2006, Sayı:53
- GÜCENME Ümit, POROY Arsoy Aylin, "Vergilerin Muhasebeleştirilmesi, Ertelenen Vergi Varlık ve Yükümlülükleri", Muhasebe ve Denetime Bakış, Sayı:21, Ocak 2007
- GÜCENME Ümit, POROY Arsoy Aylin, "Hisseye Dayalı Ödemeler Kapsamındaki Ücretlendirme" , 2.Uluslararası Muhasebe Konferansı, 10-12 Kasım 2005,İstanbul
- GÜRER Hüseyin, "TMS Kapsamında Koşullu Borçlar,Koşullu Varlıklar ve Vergi Uygulamaları ile Karşılaştırılması, VI.ASSSMO Muhasebe Uygulamaları ve Vergi Mevzuatı Sempozyumu ,Antalya,2008

- İBİS Cemal, ÖZKAN Serdar, "Uluslararası Finansal Raporlama Standartları (UFRS)' na Genel Bakış", Mali Çözüm, Sayı:74, 2006
- İBİŞ Cemal, AKARÇAY Ayça, " IOSCO Deklarasyonu ve Menkul Kıymet Borsalarında IAS'in Uygulanma Süreci", Muhasebe Denetimi Sempozyumu, Mali Çözüm, Nisan 2003
- KARACAN Sami, "İş Kanununa göre Kıdem Tazminatının Muhasebeleştirilmesi", Mevzuat Dergisi, Sayı:107, Kasım-2006
- KARAKAYA Mevlüt, "Çalışanlara Sağlanan Kısa Süreli Faydalar Kapsamındaki İzin Ücretlerinin TMS-19'a Göre İncelenmesi", Muhasebe ve Vergi Uygulamaları Dergisi, ASMMO Yayınları, Eylül-2008
- KAYA İdil, " FASB-IASB Anlaşması ve Global Finansal Muhasebe Standartlarına Doğru", Muhasebe Denetimi Sempozyumu, Mali Çözüm, 16-19 Nisan 2003
- KAYA UĞUR, " Maddi Duran Varlıkların Elde Edilmesinde TMS 16 ve Vergi Kanunlarındaki Düzenlemelerin Karşılaştırılması", Mali Çözüm, Sayı:83, 2007
- KISAKÜREK, Mustafa-DEMİR, Mehmet, "Nakit Akım Tablosunun Hazırlanmasında Direkt-Endirekt Yöntem Tartışması" Muhasebe ve Finansman Dergisi, Sayı:30, Nisan 2006,
- KURT Ganite, DURSUN N. Nergis, "Varlıklarda Değer Düşüklüğü Standardı ve İMKB' de İşlem Gören Şirketlerde Uygulanmasında Karşılaşılan Sorunlar", VI.ASSMO Muhasebe Uygulamaları ve Vergi Mevzuatı Sempozyumu ,Antalya, 2008
- MARŞAP Beyhan, "Maddi Duran Varlıklarda Amortisman Uygulaması ve Yararlı Ömrün Belirlenmesi", VI.ASSMO Muhasebe Uygulamaları ve Vergi Mevzuatı Sempozyumu ,Antalya, 2008
- MISIRLIOĞLU, İ.Ufuk, "Kurum Kazancı Üzerinden Hesaplanan Vergilerin Raporlanması", Mali Çözüm Dergisi ,ISMMMO Yayını

- OTLU Fikret ve ÇUKACI Yusuf C., "Sirket Birlesmelerinde Maddi Olmayan Duran Varlıklar ve Serefiyenin Muhasebe Standartlarına Göre Muhasebeleştirilmesi", Muhasebe ve Denetime Bakış, Sayı:21 (Ocak 2007),
- ÖZTÜRK Can, "Yerel ve Uluslar arası Muhasebede Yatırım Amaçlı Gayrimenkul Kavramı ve UMS 40'ın Türk Muhasebe Sistemine Yansımaları",Mali Çözüm,sayı:96,2009
- PAMUKÇU Fatma, PAMUKÇU Nevzat, "Bilanço Tarihinden Sonraki Olaylar ve Finansal Tablolara Etkileri", Mali Çözüm, Sayı:91, 2009
- PEKDEMİR Recep, "Finansal Kiralama İşlemlerinde Değerleme ve Raporlama", Turmob Yayınları,Ankara,2003
- SABAN Metin, GENÇ Murat, Araştırma ve Geliştirme Faaliyetlerinin -IAS38 ,Maddi Olmayan Duran Varlıklar Kapsamında Muhasebeleştirilmesi", Mali Çözüm,s:70,2005
- SARIOGLU Kerem, "Finansal Tabloların Hazırlanması ve Sunulması ile ilgili Kavramsal Çerçeve", DEMİR Volkan, "Seçilmiş Türkiye Muhasebe Standartları",İstanbul, İSMMMO Yayınları, 2009
- SELVİ Yakup," TMS 2" , DEMİR Volkan, "Seçilmiş Türkiye Muhasebe Standartları",İstanbul, İSMMMO Yayınları,2009
- SİPAHİ Barış, "Maddi Duran Varlıklar ve Maddi Varlıklarda Değer Düşüklüğü", DEMİR Volkan, "Seçilmiş Türkiye Muhasebe Standartları",İstanbul, İSMMMO Yayınları,2009
- SİPAHİ Barış, DEMİR Volkan, "4842 Sayılı Kanun ile Değişen Finansal Kiralama İşlemlerinin Kiracı Açısından Muhasebeleştirilmesi", Mali Çözüm, Yıl 13, Sayı 63, 2003
- SİPAHİ Barış, "TMS 38-Maddi Olmayan Duran Varlıklar", ", DEMİR Volkan, "Seçilmiş Türkiye Muhasebe Standartları",İstanbul, İSMMMO Yayınları, 2009

- SÜMER Haluk, ERER Mert, "Bilanço Tarihinden Sonraki Olayların Raporlanması " Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi, Ocak 2009
- TERZİ Serkan, "UFRS' nin Türkiye' de ilk Uygulaması için Açılış Bilançosu Hazırlanması", Mali Çözüm, Sayı:81, 2007
- TERZİ Serkan, "Türkiye Finansal Raporlama Standartlarının Uygulaması: Bir Endüstri İşletmesi Örneği", Mali Çözüm, Sayı:88, 2008
- TÜREL Aslı, ŞENYİĞİT Bora Yiğitf, "İştiraklerin Muhasebeleştirilmesinde ve Raporlanmasında Özkaynak Yöntemi", Mali Çözüm,Sayı:73
- ULUSAN Hikmet, "Kosullu Borç Zarar Karsılıklarının Ölçümü, Kayıtlanması ve Sunumu", Mali Çözüm,Sayı: 69, 2004
- UYAR Ali, GÜNGÖRMÜŞ Haydar Ali, "İşletmelerde Bölümsel Raporlamanın Faaliyet Bölümleri Çerçevesinde Uygulanması" ,Mali Çözüm, Sayı:94,2009
- UYAR Baykal(TMSK, Uzman), "TMS-2 Stoklar Standardı üzerine Genel bir değerlendirme", Muhasebe ve Denetime Bakış, Sayı:28, Nisan 2009
- UYAR Baykal, " Stoklar Standardı üzerine Genel bir değerlendirme", Muhasebe ve Denetime Bakış, Sayı:28, Nisan 2009 (Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu, Muhasebe Standardı Uzman Yardımcısı, baykal.uyar@tmsk.org.tr)
- ÜLKER Sema , "Türkiye'de Muhasebe Sistemi",Yönetim Dergisi, İstanbul, 1997
- YALKIN KOÇ Yüksel, DEMİR Volkan, DEMİR Defne, "Uluslararası Finansal Raporlama Standartları ve Türkiye'de Finansal Raporlama Standartlarının Gelişimi", Mali Çözüm, 2006
- YARDIMCIOĞLU Mahmut, "Finansal Tabloların Konsolidasyonu ve Uluslararası Muhasebe Standartları Yönünden Değerlendirilmesi",Mali Çözüm,sayı:90,2008

YARDIMCIOĞLU Mahmut, “Araştırma-Geliştirme Harcamalarının ve Maddi Olmayan Duran Varlıkların TMS 38, TDMS ve SPK Tebliğleri'ne göre Muhasebeleştirilmesinin Karşılaştırılması",Mali Çözüm, sayı:85, 2008

YILMAZ Fatih, " TMS 21 Kur değişiminin etkileri" , DEMİR Volkan, "Seçilmiş Muhasebe Standartları", İstanbul, İSMMMO Yayınları, 2009

YÜKÇÜ Süleyman, İÇERLİ Yılmaz, "TMS-16 Maddi Duran Varlıklar Standardına İlişkin Uygulama Önerileri" , Mali Çözüm, Sayı:82, 2007

TEZLER

AKARÇAY Ayça, “Türkiye Muhasebe Standardı-TMS 37,Karşılıklar, Koşullu Borçlar ve Koşullu Varlıklar Standardının incelenmesi ve Türkiye açısından Değerlendirilmesi, Yayınlanmamış Doktora Tezi, Marmara Üniversitesi SBE,2007

COŞKUN Orhan, “İş Ortaklıkları (Joint Ventures) ve TMS 31’ e Göre İş Ortaklıklarındaki Payların Muhasebeleştirilmesi”, Y.L. Tezi, Danışman: Yavuz ÇİFTÇİ, Muğla Üniversitesi, 2009

ÖZEL Mehmet Zahid , “Türk Mevzuatında Değerleme ve TMS 36 ile Gelen Değişikliklerin İncelenmesi”, Y.L.Tezi, Danışman: Doğan ARGUN, Marmara Üniversitesi SBE,2009

YÜKSEL Murat, " TMS 27'ye göre Konsolide Finansal Tabloların Düzenlenmesi", Yayınlanmamış Y.L.Tezi, Danışman: Yavuz Çiftçi,Muğla Üniversitesi SBE,2008

İNTERNET SİTELERİ

<http://www.spk.gov.tr/apps/teblig/displayteblig.aspx?id=331&ct=f&action=displayfile&ext=.pdf>, (08.03.2010)

Türk Ticaret Kanunu Tasarısı - Geleceği Hazırlayan Bir Düzenleme,
Pricewaterhousecoopers, Aralık 2009,s:17

http://www.pwc.com/tr_TR/tr/publications/Assets/TTK-TR-Aralik-2009.pdf,
(18.03.2010)

<http://www.spk.gov.tr/indexcont.aspx?action=showpage&menuid=0&pid=0>,
(10.11.2009)

http://www.tmsk.org.tr/index.php?option=com_content&view=article&id=12&Itemid=59,
(27.03.2010)

http://www.tmsk.org.tr/dosyalar/yoneticiozetleri/TMSK_Yonetmelik.pdf, (01.04.2010)

BDDK Tanıtım Kitapçığı, s.5

http://www.bddk.org.tr/WebSitesi/turkce/Kurum_Bilgileri/BDDK_Hakkinda/5802BDDK_Tanitim_Kitapcigi_31_07_2009.pdf, (23.03.2010)

<http://www.tbmm.gov.tr/sirasayi/donem23/yil01/ss96.pdf>,

[Deloitte Türkiye, Denetimnet Bültenleri, Bülten No:31/2008, “TMS 10- Raporlama Döneminden Sonraki Olaylar Uygulama Örneği” . :](#)

<http://www.denetimnet.net/Pages.aspx?pgID=11240> , (26.01.2010)

http://www.deloitte.com/view/tr_TR/tr/fikirlervecozumler/yayinveraporlar/ufrs/67151bf8fe824210VgnVCM100000ba42f00aRCRD.htm:40, (16.10.2009)

Deloitte Türkiye, Denetimnet Bültenleri, Bülten No:25/2008, “TMS 18 Hasılat Uygulama Örneği”, <http://www.denetimnet.net/Pages.aspx?pgID=10689> ,
(26.01.2010)

<http://www.mevzuat.adalet.gov.tr/html/1045.html>, (13.03.2010)

http://www.aktuerya.hacettepe.edu.tr/akt_hak.html, erişim tarihi;

http://www.aktueryabilimleri.com/index.php?option=com_content&view=article&id=178&Itemid=141, (18.06.2010)

<http://www.tmsk.org.tr/tms36/makaleler> ,ESEN Muhittin Özgür,PEREK A.Ali,
“Varlıklarda Değer Düşüklüğü Standardının Nakit Yaratan Birim,Şerefiye,ve
Şirket Varlıkları açısından Değerlenmesi”, (27.05.2010)

ATAMAN Basak , “Varlıklarda Deger Düşüklüğü” sunum slaytları, (28.05.2010)
http://www.tnud.org.tr/Varliklarda_Deger_dusuklugu.ppt),

Deloitte Türkiye, Denetimnet Bültenleri, Bülten No:5/2008, “TMS 38 Maddi Olmayan
Duran Varlıklar Uygulama Örneği”, ;
<http://www.denetimnet.net/Pages.aspx?pgID=9487> , (26.01.2010)

Deloitte Academy Uygulama Örnekleri ;
<http://www.denetimnet.net/UserFiles/Documents/UMS%2019%20Personele%20Sa%C4%9Flanan%20Faydalar%20Uygulama%20%C3%96rne%C4%9Fi.pdf>,
(16.02.2010)

UFRS 5 Sunumaçıklamakontrollistesi
<http://www.denetimnet.net/UserFiles/Documents/UFRS/UFRS2007/UFRS%205%20.pdf>, s.5, (15.5.2010)

İstanbul Yeminli Mali Müşavirler Odası Raporu (2006), “Finansal Tabloların Yabancı
Paraya Çevrilmesinde Kullanılan yöntemler”,
<http://www.istanbulymmoo.org/dosyalar/maliplatform>

ŞİMŞEK,Mehmet,Maliye Bakanı “ Kobiler İçin TFRS Basın Toplantısı”,
http://www.dunyagazetesi.com.tr/kobiler-icin-daha-basit-standart-geliyor_104585_haber.html, (28.10.2010)

TWEEDIE ,David Sir, “TFRS 2010 Türkçe Çevirisi Açılış Konuşması”,
www.tmsk.org.tr, (08.11.2010)

Türkiye Muhasebe Standartları 2009 Yılı Faaliyet Raporu,
http://www.tmsk.org.tr/index.php?option=com_content&view=article&id=16&Itemid=63, (08.11.2010)

ÜSTÜNEL B, “TMS/TFRS Yönetici Özetleri”,

http://www.tmsk.org.tr/index.php?option=com_content&view=article&id=183:23072010&catid=14:makaleler, (08.11.2010)

<http://archive.ismmmo.org.tr/docs/yayinlar/MevzuatSerisi/Mevzuat2/tekduzen.pdf>

TOKAY Hüseyin, “İştiraklerin Muhasebeleştirilmesinde Özkaynak Yöntemi”,
<http://www.tmsk.org.tr/makaleler/tms%2028/ISTIRAKLERIN%20MUHASEBELESTIRILMESINDE%20OZKAYNAK%20YONTEMI.doc>, (13.09.2010)

ÇİFTÇİ Yavuz, “Türkiye Uygulamasındaki İştirak Kavramı ile Uluslar arası iştirak kavramının karşılaştırılması”, <http://www.mu.edu.tr/iibf/tmes24/kitap/1-2.pdf>, (13.09.2010)