



VERGİ USUL KANUNU ile TMS/TFRS'YE GÖRE DEĞERLEME ÖLÇÜLERİ

Göksal ALTUN^(*)

1 - GİRİŞ

İnsanlık tarihinde ticari işlemlere ilişkin muhasebe, 15. yüzyıl sonlarına kadar işletmelerin kendi ihtiyaçları karşısında geliştirdikleri kayıt sistemlerinden oluşmaktaydı. Her işletme kendi kayıt ve yönetim ihtiyaçlarına ilişkin kendi imkanları dahilinde çözümler üretmekteydi. 1494 yılında iyi bir matematik bilgisi bulunan rahip Luca Pacioli'nin Venedik'te yayımlanmış olduğu "Summa Arithmetica" isimli kitapla birlikte daha önce işletmelerin otantik çözümleri içerisinde de bulunan çift taraflı kayıt sistemi gelişmeye başlamıştır. Ticari faaliyetlerin hızlı bir şekilde gelişmesi ve sanayileşme ile birlikte muhasebe, 19. yüzyılda işletme organizasyonları ve gerekleri arasında önem arz eden yerini almıştır.

Ülkemizde ise muhasebenin kurallara bağlanması, 1850 yılında Fransız Ticaret Kanunu'ndan tercüme edilen "Kanunname-i Ticaret" ile başlar. Daha sonra Alman Ticaret Kanunu'ndan alınan 1926 yılında yürürlüğe giren 865 Sayılı Türk Ticaret Kanunu, 213 Sayılı Vergi Usul Kanunu ve 6762 Sayılı Türk Ticaret Kanunları ile muhasebe bir standarda bağlanmıştır. Bu kuralların büyük bir çoğunluğu günümüzde kullanılmaya devam edilmektedir.

Muhasebe, dünyada ve ülkemizde özellikle vergi matrahının tespiti açısından büyük önem taşımaktadır. İşletmeler yakın zamana kadar finansal tablolarını sadece kamu idaresi için hazırlamaktaydı. Çünkü finansal tabloları en çok kullanan ülkelerin vergi idaresi ve kamu olmaktadır. Bu nedenle de finansal tabloların hazırlanmasına ilişkin kuralların büyük bir bölümü vergileme ilkeleri doğrultusunda matrah tespitine yönelik kurallardan oluşmaktadır.

Ancak, dünyada internet ve iletişimde yaşanan gelişmeler ile başlayan küreselleşmenin sonucu olarak artan dünya ticaret hacmi ile bu ticaretin yönlendirilmesi, finansmanı ve rekabet, hem toplum

^(*) (EVM), YMM

bireyleri, hem şirketler hem de ülkelerin ekonomi ve maliye politikalarında geniş bir yer tutmaya başlamıştır. Küreselleşmenin sonucu olarak, Ülkemizin doğusunda yer alan bir ilde üretilen ürün dünyanın başka bir kıtasında çoğumuzun ismini dahi duymadığımız bir kentinde tüketilmeye başlamıştır. Örneğin Kahramanmaraş'ta dikilen bir pantolon Kolombiya'nın Medellin isimli bir şehrinde bulunan mağazada yerini alabilmektedir. Ticaretin bu hayli gelişmesi acımasız bir rekabeti de beraberinde getirmiştir. Bu rekabet, işletmelerin sürekli bir dinamizme sahip olmalarını gerektirmekte, bu durum güçlü bir finansal yapı ihtiyacını, iyi bir fiyat politikasını ve rakiplerinin durumlarını da takip etme ihtiyacını doğurmaktadır. İşte bu ihtiyaçlar doğrultusunda ticari işlemler yeniden şekillenmiş, ticaretin kuralları değişmiştir. Önceleri finansal raporların kullanıcıları devlet iken günümüzde devletin yanı sıra, işletmelere finansman sağlayan finans kuruluşları, sermaye güçlenmesini sağlayacak sermayedarlar, kendi ticaretinin ve karlılığının devamını sağlayacak müşteriler, gelecek hayalleri bulunan çalışanlar da finansal tablo kullanıcıları olarak rol almışlardır. Dolayısıyla finansal raporlama vergi matrahının tespitinden ziyade diğer aktörlerin ihtiyaçlarına göre hazırlanmayı gerektirmektedir. Diğer aktörlerin ihtiyaçları ile vergi matrahının tespitinde kullanılacak kurallar birbirinden farklı olmak zorundadır. Çünkü vergileme ilkeleri ile diğer kullanıcıların beklentileri çoğu durumda birbirleri ile çelişmektedir. Örneğin kar ile ödeme gücü arasında ilişki bulunsa da nakit ihtiyacı, alacakların dönme hızı, kar ile ödeme gücü arasındaki ilişkiyi bozmaktadır. Vergi idaresi finansal tabloda kara önem verirken, finans kuruluşları kardan ziyade ödeme gücüne önem vermektedir.

Bu nedenle dünyada, muhasebe ve finansal raporlamanın uluslararası bir standart çerçevesinde yapılması gereği ortaya çıkmış ve bu standartlar oluşturulmuştur. Bu uluslararası standartlar Maliye Bakanlığı'mıza bağlı bulunan Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu" tarafından Türkçe'ye çevrilerek Türkiye Muhasebe Standartları olarak muhasebe sistemi içerisinde yerini almıştır. 660 Sayılı Kanun Hükmünde Kararname ile bu görev "Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu"na verilmiştir.

Ülkemizde de bu gelişmelere paralel olarak ticari hayat hızla gelişmiş ve karmaşık bir yapıya bürünmüş ve büyük bir bölümü 01.07.2012 tarihinde yürürlüğe giren 6102¹ Sayılı "Türk Ticaret Kanunu" ile yeniden şekillenmiştir. 6102 Sayılı "Türk Ticaret Kanunu"nun 26.06.2012 tarih ve 6335² sayılı Kanun'un 8 inci maddesi ile değiştirilen 64 üncü maddesinde; *Her tacirin, ticari defterleri tutmak ve defterlerinde, ticari işlemleriyle ticari işletmesinin iktisadi ve mali durumunu, borç ve alacak ilişkilerini ve her hesap dönemi içinde elde edilen neticeleri, bu Kanuna göre açıkça görülebilir bir şekilde ortaya koymak zorunda olduğu açıklanarak, maddenin son bendinde bu Kanununun defter tutma, envanter, mali tabloların düzenlenmesi, aktifleştirilmesi, karşılıklar, hesaplar, değerlendirme, saklama ve ibraz hükümlerinin 213 sayılı Kanun ile diğer vergi kanunlarının aynı hususları düzenleyen hükümlerinin uygulanmasına, vergi kanunlarına uygun olarak vergi matrahının tespit edilmesine ve buna yönelik mali tabloların hazırlanmasına engel teşkil etmeyeceği belirtilmiştir."*

Yine yeni ticaret kanunu ile verilen yetki çerçevesinde Bakanlar Kurulu ve Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu tarafından belirlenen gerçek ve tüzel kişilerin, Türkiye Muhasebe Standartlarına, kavramsal çerçevede yer alan muhasebe ilkelerine ve bunların ayrılmaz parçası

¹ 14.02.2011 tarih ve 27846 Sayılı Resmi Gazete'de Yayımlanmıştır

² 30.06.2012 tarih ve 28339 Sayılı Resmi Gazete'de Yayımlanmıştır

olan yorumlara uymak ve bunları uygulamak zorunda oldukları ifade edilmiştir. Bu yetki çerçevesinde Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu 14.11.2012 tarihinde toplanıp almış olduğu kurul kararı³ ile; *Halka açık şirketler, bankalar, sigorta, reasürans ve emeklilik şirketleri, faktoring şirketleri, finansman şirketleri, finansal kiralama şirketleri, varlık yönetim şirketleri, emeklilik fonları, ihraççılar ve sermaye piyasası kurumları ile Bakanlar Kurulu kararıyla belirlenecek bağımsız denetime tabi olacak şirketlerin Türkiye Muhasebe Standartlarını uygulamasına, bunun dışındaki şirketlerin ise yürürlükteki mevzuatı uygulamalarına devam etmeleri gerektiğini açıklamıştır.*

Bakanlar Kurulu Kararı yazımızın kaleme alındığı tarih itibariyle yayımlanmamış olup, Gaziantep Yeminli Mali Müşavirler Odası'nın www.gaziantepymmo.org adresli internet sitesinde yer alan (17.11.2012) Bakanlar Kurulu Karar Taslağı'na göre ;

“Tek başına veya bağlı ortaklıklarıyla birlikte aşağıdaki üç ölçütten en az ikisini sağlayan sermaye şirketleri;

- a) Aktif büyüklüğü yüz elli milyon ve üstü Türk Lirası.
- b) Yıllık net satış hasılatı iki yüz milyon ve üstü Türk Lirası.
- c) Çalışan sayısı beş yüz ve üstü.”

Şartlarından en az ikisini taşıyan şirketlerin 01.01.2014 tarihinden itibaren bağımsız denetime tabi olması beklenmektedir.

Uluslararası Muhasebe Standartları(UMS)'dan Türkçeye çevrilen ve yayımlanan Türkiye Muhasebe Standartları (TMS) ile yürürlükte bulunan 213 Sayılı Vergi Usul Kanunu ve diğer vergi kanunlarında yer alan yer alan muhasebeleştirme ilkeleri arasında farklar bulunmaktadır. Vergi kanunları vergi matrahının tespitini amaçlamış iken TMS, işletmelere yatırım yapacakların, çalışanların, borç verenlerin, müşterilerin işletmenin günün piyasa şartlarındaki yerini, gücünü, risklerini vb. durumları görmesini amaçlamaktadır. Yazımızın ilerleyen bölümlerinde muhasebe kayıtları yapılırken dikkate alınacak değerlemelere ilişkin farklar kısaca anlatılmaya çalışılacaktır. Konu çok kapsamlı olup her olay karşısında değerlendirme farklılaşabilmekte olup bu nedenle çok detaya inilmeden genel hatlarıyla özetlenmeye çalışılmıştır.

2- DEĞERLEME ÖLÇÜLERİ

213 Sayılı Vergi Usul Kanunu⁴ beş kitaptan oluşmakta olup 258 ila 330 uncu maddelerinden oluşan üçüncü kitap değerlendirme ilkelerini ve ölçülerini açıklamaktadır. Kanunun 258 inci maddesi değerlemeyi vergi matrahlarının hesaplanmasıyla ilgili iktisadi kıymetlerin takdir ve tespiti olarak açıkladık-tan sonra 261 inci Maddesinde değerlendirme ölçülerini saymıştır. Bu ölçüler ve ifade ettikleri değerler şöyledir:

- *Maliyet Bedeli*: İktisadi bir kıymetin iktisap edilmesi veyahut değerinin artırılması münasebetiyle yapılan ödemelerle bunlara mütefferri bilumum diğer giderlerin toplamından oluşur.

- *Borsa Rayıcı*: Borsalara kayıtlı olan iktisadi kıymetlerin değerlemeden evvelki son muamele gününde borsadaki muamelelerin ortalama değerlerini ifade eder.

- *Tasarruf Değeri*: Bir iktisadi kıymetin değerlendirme gününde sahibi için arz ettiği gerçek değerdir.

³ 17.11.2012 tarih ve 28740 Sayılı Resmi Gazete'de Yayımlanmıştır

⁴ 10.01.1961 tarih ve 10703 Sayılı Resmi Gazete'de Yayımlanmıştır

- *Mukayyet Değeri*: Bir iktisadi kıymetin muhasebe kayıtlarında gösterilen hesap değeridir.
 - *İtibari Değer*: İtibari değer her nevi senetlerle, hisse senedi ve tahvillerin üzerinde yazılı olan değerdir.
 - *Vergi Değeri*: Vergi değeri, bina ve arazinin Emlâk Vergisi Kanununun 29 uncu maddesine göre tespit edilen değeridir.
 - *Emsal Bedel ve Emsal Ücret*: Gerçek bedeli olmayan veya bilinmeyen veyahut doğru olarak tesbit edilemeyen bir malın, değerlendirme gününde satılması halinde emsaline nazaran haiz olacağı değerdir.
- Vergi Usul Kanunu'nda sayılan değerlendirme ölçüleri yukarıda açıklananlardan oluşmakta olup, bunların yanı sıra vergi kanunlarında yer alan alış bedeli vs. gibi değerlendirme ölçüleri de bulunmaktadır.
- Türkiye Muhasebe Standartları'na göre finansal tabloların ölçümlemeye ilişkin esasları şu şekilde açıklanabilir:
- *Tarihi Maliyet*: Varlık veya borcun oluştuğu andaki maliyetini ifade eder.
 - *Cari Maliyet*: Varlık veya borcun rapor tarihi itibarıyla ifade ettiği değerdir.
 - *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.
 - *Net Gerçeğe Uygun Değer*: Karşılıklı pazarlık ortamında, bilgili ve istekli gruplar arasında bir varlığın el değiştirmesi ya da bir borcun ödenmesi durumunda ortaya çıkması gereken tutar ile bu işlem için yapılan satış giderleri düşüldükten sonraki tutardır.
 - *Bugünkü Değer*: Varlığın kullanılmasıyla elde edileceği tahmin edilen toplam nakit girişlerinin bugünkü değeridir.
 - *Geri Kazanılabilir Değer*: Varlığın kullanılmasıyla elde edileceği tahmin edilen toplam nakit girişlerinin bugünkü değeridir.
 - *İşletmeye Özgü Değer*: Bir işletmenin bir varlığın devamlı kullanımından ve yararlı ömrünün sonunda elden çıkarıldığında elde edilmesi beklenen veya bir yükümlülüğün karşılanmasında oluşması beklenen nakit akışlarının bugünkü değerini ifade eder.

3- TMS ve VERGİ USUL KANUNUNA GÖRE YAPILACAK KARŞILAŞTIRMALI DEĞERLEME ÖLÇÜLERİ

Türkiye Muhasebe Standartları ve Vergi Usul Kanunu'na göre iktisadi kıymetler itibarıyla değerlendirme ölçüleri aşağıda belirtilmiş olup, değerlendirme ölçülerinin ifade ettiği değerler yukarıda açıklanmıştır.

3.1- Kasa ve Vadesiz Banka Hesapları

- TMS-TFRS'ye göre;

İLK ÖLÇÜM: Gerçeğe uygun Değer (TFRS 9)

DÖNEM SONU: Gerçeğe uygun Değer (TFRS 9)

- VUK'a göre

İLK ÖLÇÜM: İtibari değer (VUK 284)

DÖNEM SONU: İtibari değer (VUK 284) (Bankadaki TL vadesiz mevduat VUK 281 uyarınca mukayyet değerle değerlendirilir. Bu açıdan itibari değerle kayıtlı değer arasında fark yoktur)

TL Kasası açısından iki uygulama arasında fark bulunmamaktadır. Döviz Kasası açısından TMS-TFRS'ye göre gerçeğe uygun değer ile değerlendirirken VUK'a göre ilk ölçüm alış bedeline göre dönem sonu değerlendirme ise Maliye Bakanlığı'nca belirlenen kur ile değerlendirilir. Bu kur yok ise borsa rayici esas alınır.

3.2- Vadeli Banka Hesapları

- TMS-TFRS'ye göre;

İLK ÖLÇÜM: Gerçeğe uygun Değer (TFRS 9) Bankaya vadeli olarak yatırılan tutar

DÖNEM SONU: İtfa edilmiş maliyet bedeli

Değerleme günü itibarıyla tahakkuk eden ve etkin faiz oranı kullanılarak hesaplanan tutar gelir yazılır.

- VUK'a göre

İLK ÖLÇÜM: İtibari değer (VUK 284)

DÖNEM SONU: Bankadaki vadeli mevduat VUK 281 uyarınca değerlendirme gününe kadar oluşacak faiziyle birlikte mukayyet değerle değerlendirilir.)

İlk ölçüm açısından iki uygulama arasında fark yoktur. Standartlara göre toplam faiz, gelirin dönemine isabet eden kısmı etkin faiz oranı kullanılarak belirlenmektedir. Yani süreye göre doğrusal gelir hesaplaması yoktur.

VUK uyarınca dönem sonunda yapılan faiz hesaplaması ise süreyle orantılı ve doğrusaldır. Hesaplama yönteminden kaynaklanacak fark tutarı ticari kara eklenmeli veya çıkartılmalıdır.

3.3- Alacaklar

- TMS-TFRS'ye göre;

İLK ÖLÇÜM: Gerçeğe uygun Değer (TFRS 9)

DÖNEM SONU: Gerçeğe uygun Değer (TFRS 9)

Vadeli alacaklarda değerlendirme günü itibarıyla etkin faiz oranı kullanılarak hesaplanan tutar gider yazılır.

- VUK'a göre

İLK ÖLÇÜM: Mukayyet değer

DÖNEM SONU: Vadeli çekler, senetli ve senetsiz alacaklar mukayyet değeriyle (VUK 281)

Vadesi gelmemiş olan senede bağlı alacaklar değerlendirme gününün kıymetine irca olunabilir. Bu takdirde, senette faiz nispeti açıklanmış ise bu nispet, açıklanmamışsa TCMB resmi iskonto haddi uygulanır.

Standartlara göre senetli, senetsiz tüm vadeli alacaklar için reeskont uygulamak zorunludur. Esas alınacak faiz oranı etkin faiz oranıdır.

Ticari kardan mali kara geçerken VUK hükümlerinde yer alan düzenlemelere uygun olmayan reeskont tutarları dikkate alınmalıdır.

3.4- Şüpheli Alacaklar

- TMS-TFRS'ye göre;

İLK ÖLÇÜM: Gerçeğe uygun Değer (TFRS 9)

DÖNEM SONU: Gerçeğe uygun Değer (TFRS 9)

- VUK'a göre

Dava veya icra safhasında bulunan alacaklar; Yapılan protestoya veya yazı ile bir defadan fazla istenilmesine rağmen borçlu tarafından ödenmemiş bulunan dava ve icra takibine değmeyecek derecede küçük alacaklar; değerlendirme gününün tasarruf değerine göre pasifte karşılık ayrılabilir. (323. md)

VUK'tan farklı olarak Standartlar şüpheli hale gelmesi halinde alacağın şüpheli alacak olarak belirlenmesini ve karşılık ayrılmasını zorunlu kılmaktadır.

Standartlara göre alacağın şüpheli hale gelmesi için dava veya icra safhasında bulunmasına hatta vadesinin gelmiş olmasına gerek bulunmamaktadır.

3.5- Stoklar**- TMS-TFRS'ye göre;**

İLK ÖLÇÜM: Maliyet Bedeli (TMS 2) Stokların maliyeti; tüm satın alma maliyetlerini, dönüştürme maliyetlerini ve stokların mevcut durumuna ve konumuna getirilmesi için katlanılan diğer maliyetleri içerir.

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

DÖNÜŞTÜRME MALİYETLERİ: Direkt işçilik giderleri gibi, üretimle doğrudan ilişkili maliyetleri kapsar. Bu maliyetler ayrıca ilk madde ve malzemenin mamule dönüştürülmesinde katlanılan sabit ve değişken genel üretim giderlerinden sistematik bir şekilde dağıtılan tutarları da içerir.

Sabit genel üretim maliyetlerinin dönüştürme maliyetlerine dağıtımı, üretim faaliyetlerinin normal kapasitede olacağı varsayımına dayanır. Normal kapasite, planlanan bakım-onarım çalışmalarından kaynaklanacak kapasite düşüklüğü de dikkate alınarak, normal koşullarda bir veya birkaç dönem veya sezonda elde edilmesi beklenen ortalama üretim miktarıdır. Gerçek üretim düzeyi normal kapasiteye yakınsa, bu kapasite normal kapasite olarak kabul edilebilir.

Stokların maliyetine alınmayan ve oluştukları dönemin gideri olarak kabul edilen giderlere ilişkin örnekler şöyledir:

1. Normalin üstünde gerçekleşen, ilk madde ve malzeme (fire ve kayıplar), işçilik ve diğer üretim maliyetleri
2. Bir sonraki üretim aşaması için zorunlu olanlar dışındaki depolama giderleri
3. Stokların bulunduğu konum ve duruma gelmesinde katkısı olmayan genel yönetim giderleri ve
4. Satış giderleri.

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.

Borçlanma maliyetleri standardına (TMS 23) göre yalnızca özellikli varlık niteliğinde olan ve satılabilir duruma getirilmesi uzun bir süreyi gerektiren stoklar için katlanılan borçlanma maliyetleri istenirse maliyete ilave edilir.

Üretim sürecinde aynı anda birden fazla ürün birlikte üretilebilir. Birlikte üretilen ürünler, her ürünün ana ürün olduğu "ortak ürünler" veya ana ürün ve yan ürün olabilir. Her bir ürünün üretim mali-

yetlerinin ayrı olarak belirlenemediği durumlarda, bu maliyetler ürünler arasında rasyonel ve tutarlı bir temele göre dağıtılır. Maliyetlerin dağıtımı, örneğin nispi satış değerlerine göre yapılabilir. Yan ürünler net gerçekleştirilebilir değerlerine göre ölçülürler ve bu tutar ana ürünün maliyetinden düşülür.

Stoklar, maliyet ve net gerçekleştirilebilir değerinin düşük olanı ile değerlendirilir. Net gerçekleştirilebilir değer; işin normal akışı içinde, tahmini satış fiyatından, tahmini tamamlanma maliyeti ve satış gerçekleştirilmek için gerekli tahmini satış giderleri toplamının, düşürülmesiyle elde edilen tutarı ifade eder.

Stokların maliyeti, ilk giren ilk çıkar (FIFO) 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.

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.

Net gerçekleştirilebilir değere ilişkin tahminler yapılırken, ayrıca, stokların elde tutulma amacı da dikkate alınır. Örneğin, taahhüt edilen kesin satış veya hizmet sözleşmelerini yerine getirmek için elde tutulan stokların net gerçekleştirilebilir değerinin belirlenmesinde, sözleşme fiyatı esas alınır.

Mamullerin beklenen satış fiyatının, üretildikleri ilk madde ve malzemelerin maliyetine eşit veya daha fazla olacağı bekleniyorsa, üretimde kullanılmak üzere elde tutulan ilk madde ve malzemeler, üretiminde kullanılacakları mamullerin maliyet ve maliyetinin üzerinde satılmalarının beklenildiği durumlarda maliyetlerinin altında bir değerle değerlendirilemez.

- VUK'a göre;

Emtia maliyet bedeliyle değerlendirilir. (Md. 274)

Maliyet bedeli iktisadi bir kıymetin elde edilmesi veyahut değerinin artırılması münasebetiyle yapılan bilumum ödemelerle bunlara müteferri giderlerin toplamıdır.

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

Dönüştürme Maliyetleri: 1. Mamulün vücuda getirilme sinde sarfolunan iptidai ve ham maddelerin bedeli;

2. Mamule isabet eden işçilik;

3. Genel imal giderlerinden mamule düşen hisse;

4. Genel idare giderlerinden mamule düşen hisse; (Bu hissenin mamulün maliyetine katılması ihtiyaridir.)

5. Ambalajlı olarak piyasaya arz edilmesi zaruri olan mamullerde ambalaj malzeme sinin bedeli.

VUK açısından dönüştürme maliyetleri içerisinde yer alan sabit genel üretim giderlerinin dağıtımında normal kapasite kullanılan kapasite ayrımı bulunma maktadır. Standart uyarınca GÜG içerisinde yer alan ücretlerle ilgili kıdem tazminatı karşılığı maliyete giriyor. Yine maliyete giren amortismanların VUK'la farklılığı göz önünde bulundurulmalıdır.

VUK'ta normalin üzerinde gerçekleşen firelerle ilgili bir ayırım yoktur. Ancak satış giderleri ve genel yönetim giderleri VUK'ta da maliyete dahil edilmemektedir. (isteğe bağlı)

Emtianın satın alınıp işletme stoklarına girdiği tarihe kadar oluşan kur farklarının maliyete intikal ettirilmesi zorunludur. Stokta kalan emtia ile ilgili olarak daha sonra ortaya çıkacak kur farklarının ise, ilgili buldukları yıllarda gider yazılması veya maliyete intikal ettirilmesi mümkün bulunmak tadır. (238 Numaralı VUK Tebliği)

İşletmelerin finansman temini maksadıyla aldıkları krediler için ödedikleri faiz ve komisyon giderlerinden dönem sonu stoklarına pay vermeleri zorunlu bulunma maktadır. (238 Numaralı VUK Tebliği)

Maliyetlerin hesaplanması mutad olmayan hurdalar ve döküntüler, üstüğü, deşe ve ıskartalar emsal bedeli ile değerlendirilir. (VUK 278) Bu açıdan standartlarla bir fark bulunmamaktadır.

Emtia, maliyet bedeliyle değerlendirilir. Emtianın maliyet bedeline nazaran değerlendirme günündeki satış bedelleri %10 ve daha fazla bir düşüklük gösterdiği hallerde mükellef, maliyet bedeli yerine 267'nci maddenin ikinci sırasındaki usul hariç olmak üzere, emsal bedeli ölçüsünü tatbik edebilir. (Md. 274)

3.6- Maddi Duran Varlıklar

- TMS-TFRS'ye göre;

İLK ÖLÇÜM: Bir maddi duran varlık kaleminin maliyeti aşağıdaki unsurları içerir:

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

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

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

Doğrudan ilgili varlığa atfedilebilir maliyetler:

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

(b) Yerin hazırlanmasına ilişkin maliyetler;

(c) İlk teslimata ilişkin maliyetler;

(d) Kurulum ve montaj maliyetleri;

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

(f) Mesleki ücretler.

Duran varlık kaleminin maliyetine girmeyen unsurlar:

(a) Yeni bir tesis açılmasının maliyetleri;

(b) Yeni bir ürün veya hizmetin tanıtılmasına ilişkin maliyetler (reklam ve tanıtım harcamaları dahil);

(c) Yeni bir yerde veya yeni bir müşteri kitlesiyle iş yapmak amacıyla katlanılan maliyetler (personel eğitim masrafları dahil)

(d) Yönetim giderleri ve diğer genel giderler.

Bir maddi duran varlık kaleminin maliyeti, muhasebeleştirme tarihindeki peşin fiyatın eşdeğeri tutardır. Eğer ödeme normal kredi vadelerinin ötesine erteleniyorsa, peşin fiyat eşdeğeri ile toplam ödeme arasındaki fark, (Eğer kıymet özellikli bir kıymet değilse) faiz olarak finansal tablolara yansıtılır.

Günlük bakım maliyetleri esas olarak, işçilik, sarf malzemeleri ve küçük parça maliyetleri doğrudan gider yazılır.

Yenileme kapsamındaki bir parçanın maliyetini oluşturduğu zaman ilgili maddi duran varlık kaleminin defter değerine dahil ederek muhasebeleştirir.

Bir maddi duran varlık kaleminin kullanımının devamı için (örnek olarak bir uçak), parçaların yenilenmiş olup olmadığına bakılmaksızın, düzenli arıza kontrolleri yapılması gerekebilir. Muhasebeleştirilme kriterlerinin sağlanması durumunda, yapılan her büyük çaplı kontrolün maliyeti yenileme olarak maddi duran varlık kalemlerinin defter değerine dahil edilerek muhasebeleştirilir.

SONRAKİ ÖLÇÜM:

Maliyet modeli : Bir maddi duran varlık kalemi varlık olarak muhasebeleştirildikten sonra, finansal tablolar da maliyetinden birikmiş amortisman ve varsa birikmiş değer düşüklüğü zararları indirildikten sonraki değeri ile gösterilir.

Yeniden değerlendirme 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.

Yeniden değerlendirmeler, raporlama dönemi sonu (bilanço) tarihi itibarıyla gerçeğe uygun değer kullanılarak bulunacak tutarın defter değerinden önemli ölçüde farklı olmasına neden olmayacak şekilde düzenli olarak yapılmalıdır. Yeniden değerlendirmelerin sıklığı, yeniden değerlendirme konusu maddi duran varlık kalemlerinin gerçeğe uygun değerlerindeki değişimlere bağlıdır. Her yıl yapılması zorunlu değil ancak önemli tutarda değişiklik varsa yeniden değerlendirme yapılması gerekir.

Arazi ve binaların gerçeğe uygun değeri genellikle, piyasa koşullarındaki kanıtların mesleki yeterliliğe sahip değerlendirme uzmanları tarafından değerlendirilmesi sonucu saptanır. Maddi duran varlık kalemlerinin gerçeğe uygun değeri genellikle değerlendirme yoluyla belirlenmiş piyasa değerleridir.

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

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

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

Bir maddi duran varlık kalemi yeniden değerlendirildiğinde, o varlığın ait olduğu tüm maddi duran varlık sınıfı da yeniden değerlendirilir.

Eğer bir varlığın defter değeri yeniden değerlendirme sonucunda artmışsa, bu artış diğer kapsamlı gelirden muhasebeleştirilmelidir ve doğrudan özkaynak hesap grubunda yeniden değerlendirme değeri artışı

adı altında toplanmalıdır. Ancak, bir yeniden değerlendirme değer artışı, aynı varlığın daha önce kar ya da zarar ile ilişkilendirilmiş bulunan yeniden değerlendirme değer azalışını tersine çevirdiği ölçüde gelir olarak muhasebeleştirilir.

Eğer bir varlığın defter değeri yeniden değerlendirme sonucunda azalmışsa, bu azalma gider olarak muhasebeleştirilir. Ancak, bu azalış diğer kapsamlı gelirden bu varlıkla ilgili olarak yeniden değerlendirme fazlasındaki her tür alacak bakiyesinin kapsamı ölçüsünde muhasebeleştirilmelidir. Diğer kapsamlı gelirden muhasebeleştirilen söz konusu azalış, yeniden değerlendirme fazlası başlığı altında özkaynaklarda birikmiş olan tutarı azaltır.

Bir maddi duran varlık kalemine ilişkin özkaynak hesap grubundaki yeniden değerlendirme değer artışı, ilgili varlık finansal durum tablosu (bilanço) dışı bırakıldığında doğrudan geçmiş yıl kârlarına aktarılabilir. Aynı husus varlığın kullanımdan çekilmesi veya elden çıkarılması durumunda da geçerli olabilir.

- VUK'a göre;**İLK ÖLÇÜM:**

Duran Varlık niteliğindeki kıymetler maliyet bedeliyle değerlendirilir. Maliyet bedeline, satın alma bedelinden başka, aşağıda yazılı giderler girer:

1. Makine ve tesisattan gümrük vergileri, nakliye ve montaj giderleri;
2. Mevcut bir binanın satın alınarak yıkılmasından ve arsasının tesviyesinden mütevellit giderler.
3. Noter, mahkeme, kıymet takdiri, komisyon ve tellaliye giderleri ile Emlak Alım ve Özel Tüketim Vergilerinin maliyet bedeline dahil edilmesi ihtiyaridir.

İnşa edilen binalarda ve gemilerde, imal edilen makine ve tesisatta, bunların inşa ve imal giderleri, satın alma bedeli yerine geçer.

VUK çerçevesinde faturadaki bedelin belirli bir vade içerisinde ödenmesi nedeniyle zaman değerinden hareketle hesaplanan ayrıca fatura edilmeyen faize ilişkin ayırım yapılmamakta vadeli ödenecek de olsa tüm fatura bedeli maliyet unsuru olarak dikkate alınmaktadır. Ancak kredi borçlanması ya da dövizle alınan kıymetlerin aktifleştirildikleri yılın sonuna kadar ortaya çıkan faiz ve kur farkı giderleri maliyete ilave edilmektedir.

Normal bakım, tamir ve temizleme giderleri dışında, gayrimenkulü veya elektrik üretim ve dağıtım varlıklarını genişletmek veya iktisadi kıymetini devamlı olarak artırmak maksadıyla yapılan giderler, gayrimenkulün veya elektrik üretim ve dağıtım varlıklarının maliyet bedeline eklenir. (Bir geminin iktisap tarihindeki süratini fazlalaştırmak, yolcu ve eşya yükleme ve barındırma tertibatını genişletmek veya değiştirmek suretiyle iktisadi kıymetini devamlı olarak artıran giderlerle bir motorlu kara nakil vasıtasının kasa veya motorunun yenisi ile değiştirilmesi veya alımında mevcut olmayan yeni bir tertibatın eklenmesi için yapılan giderler maliyet bedeline eklenmesi gereken giderlerdendir.) (VUK 272)

SON ÖLÇÜM:

VUK uyarınca maddi duran varlıklar maliyet bedeliyle değerlendirilir.

Kazançlarını bilanço esasına göre tespit eden gelir ve kurumlar vergisi mükellefleri fiyat endeksindeki artışın, içinde bulunulan dönem dahil son üç hesap döneminde %100'den ve içinde bulunulan

hesap döneminde % 10'dan fazla olması halinde malî tablolarını enflasyon düzeltmesine tâbi tutarlar. Enflasyon düzeltmesi uygulaması, her iki şartın birlikte gerçekleşmemesi halinde sona erer. (Mük. 298)

3.7- Maddi Duran Varlıklar - Amortisman

- TMS-TFRS'ye göre;

Amortismanla konu değer varlığın maliyet bedelinden kalıntı değer düşüldükten sonra kalan tutardır. Varlığın ediniminde ödenen vade farkı ve finansman giderleri maliyete dahil edilmedikleri için amortismanla konu olmamaktadır. Amortisman süresi faydalı ömür veya üretim miktarına göre belirlenir tahmin gerektirir. Parçalara ayırarak veya gruplandırarak amortisman ayırmak mümkündür.

Bir varlığın amortismanla tabi tutulması, varlık kullanılabilir olduğunda, örneğin, yönetim tarafından istenilen yer ve duruma getirildiği zaman başlar. Dolayısıyla her türlü A.T.İ.K. için kıst amortisman ayrılması gerekir.

Kullanılan amortisman yönemi, varlığın gelecekteki ekonomik yararlarına ilişkin olarak işletme tarafından uygulanması beklenen tüke-tim modelini yansıtır.

Amortisman yöntemleri:

Doğrusal amortisman yöntemi,

Azalan bakiyeler yöntemi

Üretim miktarı yöntemi

Bir varlığın defter değerinin; kullanımı ya da satışı ile geri kazanılacak tutarından fazla olması durumunda, ilgili varlık geri kazanılabilir tutarından daha yüksek bir tutardan izlenir. Eğer durum bu şekilde ise, varlık değer düşüklüğüne uğramıştır ve standart, işletmenin değer düşüklüğü zararını muhasebeleştirmesini gerektirir.

Her bir raporlama dönemi sonu itibarıyla, 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. (Sınırsız faydalı ömür ve şerhiyede her yıl)

Standart geri kazanılabilir tutarı; bir varlığın veya nakit yaratan birimin satış maliyetleri düşülmüş gerçeğe uygun değer ile kullanım değerinden yüksek olanı olarak tanımlar. 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.

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.

Net Gerçeğe Uygun Değer: Bir varlığın veya nakit yaratan birimin satış maliyetleri düşülmüş gerçeğe uygun değer

Kullanım Değeri: Bir varlık veya nakit yaratan birimden elde edilmesi beklenen gelecekteki nakit akışlarının bugünkü değeridir.

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

- VUK'a göre;

Amortisman konu değer varlığın maliyet bedelidir.

Varlığın ediniminde ödenen ve maliyete dahil edilen vade farkı ve finansman giderleri amortisman konu olmaktadır.

Faydalı ömre ilişkin olarak Maliye Bakanlığı tarafından yayımlanan süreler dikkate alınmaktadır.

Parçalara ayırarak veya gruplandırarak amortisman ayırma uygulaması yoktur

Amortisman süresi, kıymetlerin aktife girdiği yıldan başlar. Faaliyetleri kısmen veya tamamen binek otomobillerinin kiralanması veya çeşitli şekillerde işletilmesi olanların bu amaçla kullandıkları binek otomobilleri hariç olmak üzere, işletmelere ait binek otomobillerinin aktife girdiği hesap dönemi için ay kesri tam ay sayılmak suretiyle kalan ay süresi kadar amortisman ayrılır.

Amortisman yöntemleri:

Doğrusal amortisman yöntemi,

Azalan bakiyeler yöntemi

Fevkalade Amortisman

3.8- Maddi Olmayan Duran Varlıklar**- TMS-TFRS'ye göre;**

Fiziksel niteliği olmayan, Geçmişteki bazı olayların sonucu işletme tarafından kontrol edilen işletmeye gelecekte ekonomik yarar sağlaması beklenen kaynaklardır. (Bilgisayar yazılımları, patentler, telif hakları, sinema filmleri, müşteri listeleri, haklar, lisanslar , isim hakları)

Ayrı olarak elde edilen bir maddi olmayan duran varlığın maliyeti aşağıdakilerden oluşur:

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

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

Maddi olmayan duran varlıkla ilgili bir ödemenin normal kredi vadelerinin ötesine ertelenmiş olması durumunda, maliyeti peşin fiyatına eşdeğerdir.

Araştırmadan (veya işletme içi bir projenin araştırma safhasından) kaynaklanan herhangi bir maddi olmayan duran varlık muhasebeleştirilmez. Araştırma (veya işletme içi bir projenin araştırma safhası) harcamaları gerçekleştiğinde gider olarak muhasebeleştirilir.

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

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

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

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

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

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

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

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. Varlıkla doğrudan ilişkilendirilebilen maliyetlere ilişkin örnekler aşağıdaki gibidir:

(a) Maddi olmayan duran varlığın oluşturulmasında kullanılan veya tüketilen malzeme ve hizmet maliyetleri;

(b) Maddi olmayan duran varlığın oluşturulmasından kaynaklanan çalışanlara sağlanan faydalara ilişkin maliyetler (TMS 19 Standardında belirtildiği biçimde);

(c) Yasal hakkın tesciline yönelik ödemeler ve

(d) Maddi olmayan duran varlığın oluşturulmasında kullanılan patent ve lisansların itfa payları.

TMS 23 Standardı, faizin, işletme içi yaratılan bir maddi olmayan duran varlığın maliyetinin bir unsuru olarak muhasebeleştirilmesine ilişkin ölçütleri belirlemiştir.

İşletme içi yaratılan markalar, yayın hakları vb. Maddi olmayan duran varlık olarak muhasebeleştirilmez. Geliştirme safhasında, geliştirmenin maddi olmayan duran varlık olarak tanımlanmasından sonraki maliyetler bu maddi olmayan duran varlığa aktarılır. Daha önce gider olarak muhasebeleştirilen kalemler aktifleştirilmez. KOBİ'ler geliştirme maliyetlerini de aktifleştiremez. Bunları da gider olarak kaydederler. Sınırlı ömre sahip maddi olmayan duran varlıklar itfa edilir, sınırsız ömre sahip maddi olmayan duran varlıklar ise itfa edilmez.

- VUK'a göre;

Maddi olmayan duran varlıklar VUK'a göre maliyet bedeli ile değerlendirilir.

Kuruluş ve örgütlenme giderleri doğrudan gider yazılabileceği gibi 5 yılda itfa edilebilir.

3.9- Menkul Kıymetler

- TMS-TFRS'ye göre;

TFRS 9 menkul kıymetlerin değerlemesi ile ilgili olarak ikili bir sınıflama getirmekte ve bu sınıflama ve değerlemede hakim olan iki kıstasın bir arada bulunmasını özellikle aramaktadır. Buna göre;

1- İşletme yönetimin finansal varlığı nasıl kullanacağı, ne amaçla iktisap ettiği. Yani vadesine kadar olan sürede faizinden veya kur farkından yararlandıktan sonra ana parayı tahsil etmeyi mi düşünüyor yoksa fiyat hareketlerinden yararlanmayı mı planlıyor. Finansal aracı alım satım amaçlı mı yoksa getiri amaçlı mı yönetecek?

2- Finansal aracın niteliği nedir? Finansal aracın niteliği belirli tarihlerde sadece anapara ve anapara-ya ilişkin faiz ödemelerini mi kapsıyor, yoksa gelecekte belirsiz bir şekilde nakit akışları veya elden çıkarma kazançları mı sağlıyor? Örneğin bir tahvil veya benzer bir şekilde sağlayacağı getiriler belirli mi? Ya da hisse senetlerinde olduğu gibi önceden belirlenmeyen tutar ve zamanlarda getiri mi sağlıyor.

Yukarıda açıklanan kriterler çerçevesinde, eğer bir finansal araç vadeye kadar elde tutulacaksa ve bu finansal aracın getirisi önceden belirlenebilir anapara ve faizlere dayanıyor ise, bu araç **itfa edilmiş maliyetinden** değerlendirilecektir. Ancak, bu iki koşul birden sağlanamıyorsa **gerçeğe uygun değeri** ile değerlendirilecektir.

- VUK'a göre;

213 Sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 279 uncu maddesine göre hisse senetleri ile fon portföyünün en az yüzde 51'i Türkiye'de kurulmuş bulunan şirketlerin hisse senetlerinden oluşan yatırım fonu katılma belgeleri alış bedeliyle, bunlar dışında kalan her türlü menkul kıymetin borsa rayici ile değerlendirilecek, borsa rayicinin olmaması ya da muvazaalı bir şekilde oluşması halinde değerlemeye esas bedel, menkul kıymetin alış bedeline, vadesinde elde edilecek gelirin (kur farkları dahil) iktisap tarihinden değerlendirilme gününe kadar geçen süreye isabet eden kısmının, eklenmesi suretiyle hesaplanacaktır.

Ancak, borsa rayicinin bulunmayan, getirisi ihraç edenin kar ve zararına bağlı olarak doğan ve değerlendirilme günü itibarıyla hesaplanması mümkün olmayan menkul kıymetlerin yine alış bedeli ile değerlendirilecektir.

4- SONUÇ

Türkiye Muhasebe Standartlarına göre değerlendirilme, sadece vergi matrahının tespitine yönelik olmayıp işletmelerin piyasa şartlarının gerçekleri göz önünde bulundurularak, varlıklarını risklerini, beklentilerini ölçmeyi hedeflemektedir. Vergi Usul Kanununa göre değerlemede ise asıl amaç vergi matrahıdır.

Yürürlüğe giren Türk Ticaret Kanunu ile Türkiye Muhasebe Standartlarının 01.01.2013 tarihi itibarıyla tüm işletmeler için uygulanacağı beklenirken, yapılan düzenlemeler ve ülkemizdeki finansal ve şirket yapıları bu standartların tamamen uygulanmasına ihtiyaç olmadığını göstermektedir. Çünkü çok ortaklı şirketler halka açık şirketlerden oluşmakta olup bunlar uzun bir süredir Sermaye Piyasası Kurulu tarafından yapılan düzenlemeler çerçevesinde bu standartları uygulamaktadır. Yurtiçi kredi veren kuruluşlar ise ne Vergi Usul Kanunu'na göre düzenlenen tablolara ne de TMS-TFRS'ye göre hazırlanan finansal tabloları baz alarak kredi çalışması yapmaktadır. Bu kuruluşlar işletmeleri, finansal tablolardan ziyade kendi analiz yöntemleri ile değerlendirmektedirler.

Yani TMS-TFRS'ye göre hazırlanan tablolara ihtiyaç duyan kesimlerin özellikle finans kuruluşlarının bu işe sahip çıkması halinde TMS-TFRS uygulaması yaygınlaşacağı ortadadır.

KAYNAKÇA

- Doç. Dr. Cemal ELİTAŞ, Araş.Gör. Bilge Leyli ELİTAŞ-“Türkiye Muhasebe Standartları Türkiye Finansal Raporlama Standartları Üzerine”-Gazi Kitabevi
- Doç. Dr. Raif PARLAKKAYA –“ Uluslar arası(Türkiye) Muhasebe/Finansal Raporlama Standartları Kapsamında Maddi ve Maddi Olmayan Duran Varlıklar”-Nobel Yayın Dağıtım
- Prof. Dr. Remzi ÖRTEN, Prof. Dr. Hasan KAVAL, Prof. Dr. Aydın KARAPINAR-“Türkiye Muhasebe-Finansal Raporlama Standartları Uygulama ve Yorumları” 5. Baskı-Gazi Kitabevi
- Prof. Dr. Yıldız ÖZERHAN(Akbulut), Yrd. Doç. Serap YANIK- “2010 IFRS/IAS İLE UYUMLU TMS/ TFRS”-TURMOB Yayınları
- Yayımlanan TMS-TFRS Standartları