

6102 SAYILI TÜRK TİCARET KANUNU ve SERMAYE PİYASASI MEVZUATINA GÖRE DÖNEM SONU İŞLEMLERİ

END-OF-PERIOD VALUATION PROCESSES ACCORDING TO TURKISH
COMMERCIAL LAW, NO. 6102, AND CAPITAL MARKETS LEGISLATION



Burak DEMİRKAN*

ÖZ

Dönem sonu işlemleri, muhasebe ilkeleri doğrultusunda hesap dönemi sonunda yapılan değerlendirme ve envanter işlemlerini kapsamaktadır. Değerleme konusunda kesin hükümler taşımayan 6762 sayılı mülga Türk Ticaret Kanunu yerini, dönem sonu işlemlerinin ihtiyaca ve gerçeğe en uygun haliyle gerçekleştirilmesi gerektiğini ilkesine dayanan 6102 sayılı Türk Ticaret Kanununa bırakmıştır. Sermaye piyasası mevzuatında ise dönem sonu işlemleri, 6362 sayılı Sermaye Piyasası Kanununda yer alan düzenlemelerden ziyade, Uluslararası Muhasebe ve Finansal Raporlama Standartları ile uyumlu olan Türkiye Muhasebe Standartları ve Türkiye Finansal Raporlama Standartları esaslarında yer alan ilkeler doğrultusunda açıklanması yoluna gidilmiştir.

Anahtar Kelimeler: 6102 Sayılı Türk Ticaret Kanunu, Sermaye Piyasası Mevzuatı, Değerleme, Dönem Sonu İşlemleri, Envanter

ABSTRACT

End-of-period presses include valuation and inventory processes in accordance with accounting principles at the end of each fiscal year. The new Turkish Commercial Law, no. 6102, which has the principle of most realistic valuation in the light of needs, has replaced the old Law, no. 6762, which has no definitive provisions. As for end-of-period valuation processes in capital markets legislation, the regulation is mostly based on the Turkish Accounting and Financial Reporting Standards which comply with the International Accounting and Financial Reporting Standards, rather than the provisions laid down in Capital Markets Law, no. 6362.

Keywords: Turkish Commercial Law no. 6102, capital markets legislation, valuation, end-of-period processes, inventory

* Vergi Müfettişi

M.G.T.: 24.10.2015 / M.K.T.: 17.11.2015

1- GİRİŞ

Bilindiği üzere 213 sayılı Vergi Usul Kanunu¹ (VUK) 258'nci maddesinde değerlendirme; vergi matrahlarının hesaplanması ile ilgili iktisadi kıymetlerin takdir ve tespiti olarak tanımlanmıştır. 6102 sayılı Türk Ticaret Kanununda² (TTK)değerlemeye ilişkin olarak yer alan düzenlemeler Türkiye Muhasebe Standartları³ (TMS) göz önünde bulundurularak yapılmıştır. Dolayısıyla değerlendirme konusunda kesin hükümler taşımayan 6762 sayılı mülga Türk Ticaret Kanunu⁴ vergi mevzuatına geniş bir hareket alanı tanırken, değerlendirme konusunda kendi esaslarını belirleyen 6102 sayılı TTK, dönem sonu işlemlerinin ihtiyaca ve gerçeğe en uygun haliyle gerçekleştirilmesi gerektiğini ilke edinmiştir. Sermaye piyasası mevzuatına tabi kurumlar için yapılacak değerlemede ise esas olarak, Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu⁵ tarafından yayımlanmış olan ve Uluslararası Muhasebe ve Finansal Raporlama Standartları (UFRS)⁶ ile uyumlu olan Türkiye Muhasebe Standartları (TMS) ve Türkiye Finansal Raporlama Standartları (TFRS) dikkate alınacaktır.

Çalışmamızda öncelikle, 6102 sayılı TTK'ya ilişkin dönem sonu işlemlerinin değerlendirilmesi vergi kanunları ile karşılaştırmalı olarak yapılacaktır. Ardından sermaye piyasası mevzuatına göre dönem sonu işlemleri, bu işlemlerin vergi mevzuatındaki durumu da dikkate alınmak suretiyle çalışmamız sonlandırılacaktır.

2- 6102 SAYILI TÜRK TİCARET KANUNUNA GÖRE DÖNEM SONU İŞLEMLERİ, KAYIT NİZAMI ve DEĞERLEME İŞLEMLERİ

6102 sayılı TTK'nın Ticari Defterler başlıklı 5. Kısmında, işletmelerin kayıt nizamı ve değerlendirme esaslarında dikkate alınması gereken hükümler bulunmaktadır. Kanun'da yer alan defter tutma ve envanter, açılış bilançosu ve yıl sonu finansal tabloları ve saklama ve ibraz hükümleri incelendiğinde kayıt nizamı ve değerlendirme işlemlerinde Türkiye Muhasebe Standartlarının uygulanacağı ve söz konusu standartların Kanun'un 88'inci maddesi kapsamında Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu tarafından belirleneceği görülmektedir. Kanun'un 88'inci maddesi hükmü şu şekildedir:

- (1) *64 ilâ 88 inci madde hükümlerine tabi gerçek ve tüzel kişiler münferit ve konsolide finansal tablolarını düzenlerken, Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu tarafından yayımlanan, Türkiye Muhasebe Standartlarına, kavramsal çerçevede yer alan muhasebe ilkelerine ve bunların ayrılmaz parçası olan yorumlara uymak ve bunları uygulamak zorundadır. 514 ilâ 528 inci maddeler ile bu Kanunun ilgili diğer hükümleri saklıdır.*
- (2) *Bu düzenlemeler, uygulamada birliği sağlamak ve finansal tablolara milletlerarası pazarlarda geçerlilik kazandırmak amacıyla, uluslararası standartlara uyumlu olacak şekilde, yalnız Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu tarafından belirlenir ve yayımlanır.*

¹ 10.01.1961 tarih ve 10703 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır

² 14.02.2011 tarih ve 27846 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır

³ Söz konusu standartlar 6102 sayılı TTK'nın geçici 1. maddesinin birinci fıkrasına istinaden Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu tarafından belirlenmiştir.

⁴ 09.07.1956 tarih ve 9353 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır

⁵ Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumunun kurulması; 6/4/2011 tarihli ve 6223 sayılı Kanunun verdiği yetkiye dayanılarak, Bakanlar Kurulunca 26/9/2011 tarihinde kararlaştırılmıştır.

⁶ 2002 yılında Avrupa Birliği tarafından, halka açık tüm şirketlerin 2005 yılı mali tablolarında Uluslararası Finansal Raporlama Standartları'na (UFRS) tabi olmalarını gerektiren bir muhasebe düzenlemesini onaylaması sonucunda ortaya çıkmıştır.

- (3) Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu, değişik işletme büyüklükleri, sektörler ve kâr amacı gütmeyen kuruluşlar için özel ve istisnai standartlar koymaya ve farklı düzenlemeler yapmaya yetkilidir. Bu standart ve düzenlemeler, Türkiye Muhasebe Standartlarının cüz 'ü addolunur.
- (4) Kanunlarla, belirli alanları düzenlemek ve denetlemek üzere kurulmuş bulunan kurum ve kuruluşlar, Türkiye Muhasebe Standartlarına uygun olmak şartıyla, kendi alanları için geçerli olacak standartlar ile ilgili olarak ayrıntıya ilişkin sınırlı düzenlemeleri yapabilirler.
- (5) Türkiye Muhasebe Standartlarında hüküm bulunmayan hâllerde, ilgili oldukları alan dikkate alınarak, dördüncü fıkrada belirtilen ayrıntıya ilişkin düzenleme, ilgili düzenlemede de hüküm bulunmadığı takdirde milletlerarası uygulamada genel kabul gören muhasebe ilkeleri uygulanır.”

Kanun hükmünden de anlaşıldığı üzere gerçek ve tüzel kişilerce ticari defterlerin tutulmasında ve finansal tabloların hazırlanmasında Türkiye Muhasebe Standartlarına (TMS) uyulması zorunluluğu getirmektedir. Türkiye Muhasebe Standartlarının ise Uluslararası Finansal Raporlama Standartları (IFRS) ile uyumlu olması şart koşulmaktadır. Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu'na belli şartlar altında düzenleme yapma yetkisi verilmiştir.

Çalışmamızın bu bölümünde dönem sonu işlemleri ile ilgili olarak, 6102 sayılı TTK'da yer alan defter tutma, envanter ve değerlendirme maddelerini ayrı ayrı ele alınıp, vergi kanunlarında yer alan hükümlerle karşılaştırılmasında fayda vardır.

2.1- Defter Tutma

Defter tutma 6102 sayılı TTK' nın “*Defter Tutma Yükümlülüğü*” başlıklı 64'üncü maddesinde düzenlenmiştir. Söz konusu madde metnine göre; VUK düzenlemelerine paralel olarak tutulması zorunlu defterlerin, açık ve anlaşılır bir şekilde tutulması gerektiği hüküm altına alınmıştır. Buna karşın VUK'ta herhangi bir düzenleme olmamasına karşın,yevmiye ve karar defterlerine ise izleyen yılın üçüncü ayının sonuna kadar kapanış onayı yaptırılması zorunluluğu getirilmiştir. Maddenin son bendine göre ise, gerçek ve tüzel kişiler,VUK defter tutma ve kayıt zamanıyla ilgili hükümleri ile aynı Kanunun 175'inci ve mükerrer 257'nci maddelerinde yer alan yetkiye istinaden yapılan düzenlemelere uymak zorundadır. Ayrıca bu kanunun defter tutma, envanter, mali tabloların düzenlenmesi, aktifleştirme, karşılıklar, hesaplar, değerlendirme, saklama ve ibraz hükümleri VUK ile diğer vergi kanunlarının aynı hususları düzenleyen hükümlerinin uygulanmasına, vergi kanunlarına uygun olarak vergi matrahının tespit edilmesine ve buna yönelik mali tabloların hazırlanmasına engel teşkil etmez.Dolayısıyla tacirler, vergi kanunlarında yer alan düzenlemeler çerçevesinde gerekli değerlendirme işlemlerini yaparak vergi matrahını tespit edecek ve finansal tablolarını buna göre düzenleyeceklerdir.

Öte yandan 01.01.2014 tarihi itibarıyla 6102 sayılı TTK'nın 39'uncu maddesi yürürlüğe girmiştir. Söz konusu maddeye göre, tacirler ticari defterlerinde tacirin sicil numarası, ticaret unvanı, işletme merkezi ile internet sitesi oluşturma yükümlülüğüne tabi ise tescil edilen internet sitesinin adresini de göstermek zorundadır.

Ayrıca tacirler tarafından tutulacak ticari defterlere ilişkin usul ve esasların belirlendiği Ticari Deftere İlişkin Tebliğ⁷'de de, VUK'a ilişkin hükümler korunmuştur. Sadece bu tebliğde yevmiye defterleri-

⁷ 19.12.2012 tarih ve 28502 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır

nin içerdiği bilgiler bölümüne “Her kaydın dayandığı belgelerin türü ile varsa tarihleri ve sayıları” ibaresi eklenmiş olup, bu durum her kayda dayanak oluşturan belgenin türü, tarihi ve sayısının yevmiye maddesinde yer alması sonucunu doğurmaktadır.

Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu tarafından “Türkiye Muhasebe Standartlarının Uygulama Kapsamının Belirlenmesine İlişkin Kurul Kararı” doğrultusunda, 25.05.2013 tarihinde yayımlanan Finansal Tablo Örnekleri ve Kullanım Rehberi’nde yer alan açıklamalara göre, TMS’ye göre finansal tablolarını hazırlayanlar muhasebe, defter ve kayıtları ile TMS’ye göre hazırlanmış finansal tablolar arasındaki ilişkiyi kurmak, bir sonraki yıl finansal tablolarının sağlıklı bir şekilde hazırlanmasını sağlamak ve TMS’ye göre hazırlayacakları finansal tablolara ulaşmak için yapacakları kayıtları göstermek üzere, 6102 sayılı Türk Ticaret Kanununun 64’üncü ve 82’nci maddeleri çerçevesinde, varsa gerekli düzeltme işlemlerini ticari defterlerinden ayrı bir şekilde kaydedip saklarlar ve gerektiğinde ibraz ederler. Tabi oldukları mevzuat uyarınca bu amacı karşılamak üzere bir defter tutulması da bu kapsamda değerlendirilir.

2.2- Envanter

6102 sayılı TTK’nın 66’ncı maddesinde envanter ile ilgili düzenlemeler yer almıştır. Söz konusu madde metnine göre; faaliyet döneminin on iki ayı geçemeyeceği ve envanter düzenlemelerinin önemsiz değişimlere uğrasa bile üç yılda bir sayılması gerektiği hüküm altına alınmıştır. 6102 sayılı TTK’nın 67’nci maddesinde ise, envanter çıkarılırken uygulanacak yöntemde Türkiye Muhasebe Standartlarına uyulması gerektiği, kapanış envanterinde Türkiye Muhasebe Standartlarına uygun başka bir yöntemin uygulanması koşuluyla fiziki envanterin gerekli olmayacağı ve bilanço gününden 3 ay önce veya 2 ay sonra fiziki envanter yapılmışsa, Türkiye Muhasebe Standartlarına uygun tahmin yöntemleri ile bilanço gününde fiziki sayım yapmadan envanterin tespit edilebileceğini kabul etmektedir.

VUK 190’nci maddesinde yer alan “Büyük mağazalar ve eczaneler emtia mevcutlarının envanterlerini üç yılda bir çıkarabilirler. Bu takdirde envanter çıkarılmayan yıllarda hesaben mevcut iktisadi kıymetleri envanter defterlerine kaydederler. Büyük mağazalardan maksat, çeşitli mal üzerine geniş ölçüde ve perakende iş yapan ticarethanelerdir.” hükmüne istinaden sadece büyük mağaza ve eczanelerin üç yılda bir envanter çıkarmalarına olanak sağlanmış olup, diğer işletmeler her yıl envanter çıkarmalıdır. Dolayısıyla bu hüküm yukarıda yer alan TTK hükmüyle örtüşmemektedir. Ayrıca bilanço gününden 3 ay önce veya 2 ay sonra fiziki envanter yapılmışsa, Türkiye Muhasebe Standartlarına uygun tahmin yöntemleri ile bilanço gününde fiziki sayım yapmadan envanterin tespit edilebileceği hükmünün VUK’da uygulanabilirliği bulunmamaktadır.

2.3- Açılış Bilançosu ve Yıl Sonu Finansal Tabloları

6102 sayılı TTK’nın 68, 69, 70 ve 71. maddelerinde, tacirlerin ticari faaliyetinin başında ve her faaliyet döneminin sonunda, varlık ve borçlarının tutarlarının ilişkisini gösteren finansal tablolarını (sırasıyla açılış bilançosunu ve yıllık bilanço) çıkarmak ve gelir tablosunu hazırlamak zorunda oldukları, bu iki finansal tablonun açık, anlaşılır, Türkçe ve Türk Lirası ile düzenleneceği ve tacir tarafından tarih atılarak imzalanacağı hükümlerine yer verilmiştir. Söz konusu düzenlemelerde vergi kanunlarıyla örtüşmeyen herhangi bir durum bulunmamaktadır.

Ayrıca 6102 sayılı TTK uyarınca işletmelerin münferit ve konsolide finansal tablolarını düzenlerken Türkiye Muhasebe Standartlarını uygulamaları gerekmekte olup, Kanun’a göre, Kamu Gözetimi, Mu-

hasebe ve Denetim Standartları Kurumu tarafından yayımlanan özel ve istisnai standartlar ile bu alana ilişkin olarak yapılan düzenlemeler de Türkiye Muhasebe Standartlarının cüz'ünü oluşturmaktadır.

6102 sayılı Kanun uyarınca, bu Kanun'a tabi gerçek ve tüzel kişilerden TMS'ye göre münferit ve konsolide finansal tablolarını düzenleyecek olanlar Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu tarafından "Türkiye Muhasebe Standartlarının Uygulama Kapsamının Belirlenmesine İlişkin Kurul Kararı" ile belirlenmiştir. Söz konusu Karar uyarınca; 660 sayılı KHK'da belirtilen kamu yararını ilgilendiren kuruluşların, 6102 sayılı Kanunun 397'nci maddesi çerçevesinde Bakanlar Kurulu kararıyla bağımsız denetime tabi olanların ve aynı Kanun'un 1534'üncü maddesinin ikinci fıkrasında sayılan şirketlerin münferit ve konsolide finansal tablolarını hazırlarken TMS'yi uygulamaları gerekmektedir.

Finansal tablolarını Türkiye Muhasebe Standartlarına göre düzenleyen şirketlerin bazılarının, TMS'de özel hüküm bulunmayan hususlarla ilgili olarak uygulamakta oldukları muhasebe politikalarının birbirinden farklılık arz ettiği ve bu farklılıkların finansal tablolar üzerinde önemli etkilere sahip olduğu görülmektedir. Finansal tablolarını TMS'ye uygun olarak düzenlemek zorunda olan şirketlerin finansal tablolar aracılığıyla ilgililere sunduğu bilgilerin gerçeğe ve ihtiyaca uygunluğunu, karşılaştırılabilirliğini, doğrulanabilirliğini ve anlaşılabilirliğini arttırmak, finansal tablolarının yeknesak olmasını sağlamak ve denetimini kolaylaştırmak amacıyla TMS'de bir düzenleme yapıncaya kadar uygulama konuya ilişkin Kurul İlke Kararlarıyla yönlendirilmektedir. Bu ilke kararları çerçevesinde, 25.05.2013 tarihinde Finansal Tablo Örnekleri ve Kullanım Rehberi yayımlanmış olup, söz konusu rehber uygulama birliği sağlamak ve yönlendirici olmak için düzenlenmiştir. Söz konusu rehberde bilanço ve gelir tablosu kalemlerine ilişkin açıklamalara da değinilmiş olup, çalışmamızda bu rehberdeki kalemlere ilişkin detaylara yer verilmeyecektir.

2.4- 6102 sayılı TTK'nın 72. Maddesinde Düzenlenen Tamlik ve Mahsup Yasağı

Madde hükmünde; aksine kanuni hükümler ve Türkiye Muhasebe Standartları saklı kalmak kaydıyla, finansal tabloların, ticari işletmenin tüm varlıklarını, borçlarını, peşin ödenen giderler ile peşin tahsil edilen gelirleri, teknik terimle dönem ayırıcı hesapları, bütün gelir ve giderleri doğru şekilde değerlendirilmiş olarak göstermesinin zorunlu olduğu yer almaktadır. Ayrıca aktif kalemlerin pasif kalemlerle, giderlerin gelirlerle, taşınmazlara ilişkin hakların, bunlarla ilgili yüklerle mahsup edilemeyeceği hüküm altına alınmıştır. Burada yer alan hususlarla alakalı olarak vergi kanunlarıyla çelişen herhangi bir durum bulunmamaktadır.

2.5- 6102 sayılı TTK'nın 73. Maddesinde Yer Alan Bilançonun İçeriğine İlişkin Hususlar

Maddeye göre, Türkiye Muhasebe Standartlarında aksi öngörülmemişse bilançoda, duran ve dönen varlıklar, özkaynaklar, borçlar ve dönem ayırıcı hesaplar ayrı kalemler olarak gösterilir. Söz konusu maddede yer alan hükümler VUK'da yer alan dönem ayırıcı hesaplar haricinde uyumludur. Dönem ayırıcı hesaplar ise VUK'da dönen varlıklar veya borçlar içerisinde ayrı hesaplarda gösterilirler. Ancak bu durum aktif-pasif dengesinde bir farklılık yaratmayacaktır.

2.6- 6102 sayılı TTK'nın 74. Maddesinde Düzenlenen Aktifleştirme Yasağı

Bilindiği üzere VUK 282'nci maddesine göre kurumlarda aktifleştirilen ilk tesis ve taazzuv giderleri mukayyet değeri ile değerlenmekle beraber, ilk tesis ve taazzuv giderlerinin aktifleştirilmesi ihtiyaridir. Ancak 6102 sayılı TTK'da böyle bir aktifleştirme söz konusu değildir. Ayrıca VUK'da aktifleştirilen

kuruluş giderleri 5 yılda itfa edilir. 6102 sayılı TTK'da yer alan sigorta sözleşmesi yapılması için gerekli gider, vergi kanunlarına ve muhasebedeki dönemsellik ilkesine göre, sigorta süresine bölüneceği için izleyen yıl gider yazılmak üzere aktifleştirilebilir.

2.7- Karşılıklar, Dönem Ayırıcı Hesaplar ve Sorumluluk ilişkileri

6102 sayılı TTK'nın 75. maddesinde 'Karşılıklar', 76. maddesinde 'Dönem Ayırıcı Hesaplar' ve 77. maddesinde 'Sorumluluk ilişkileri' düzenlenmiş olup, bu maddelerde işlemlerin Türkiye Muhasebe Standartlarına göre yürütüleceği belirtilmiştir. 6102 sayılı TTK'nın 64/5. Maddesi gereği VUK hükümlerinin yerine getirilmesi gerektiği için, bu konularda Türkiye Muhasebe Standartları ve VUK uyum-suzlarına göre gerekli düzeltme işlemlerinin yapılarak vergi matrahının tespit edilmesi gerekir.

2.8- 6102 sayılı TTK'nın 78. Maddesinde Düzenlenen Değerleme ile İlgili Genel İlkeler

Maddede düzenlenen hükümler temel olarak vergi kanunları ile uyumludur. Ancak " (...) bilanço gününe kadar doğmuş bulunan bütün muhtemel riskler ve zararlar, bunlar bilanço günü ile yılsonu finansal tablolarının düzenlenme tarihi arasında öğrenilmiş olsalar bile, dikkate alınır; kazançlar bilanço günü itibarıyla gerçekleşmişlerse hesaba katılır." hükmü vergi kanunlarıyla örtüşmemektedir. VUK'daki temel prensip, bilanço gününden sonra öğrenilmiş olayların da izleyen yılda dikkate alınması ilkesidir.

2.9- Varlık ve Borçların Değerleme Ölçüleri

6102 sayılı TTK'nın 79'uncu maddesine göre; duran ve dönen varlıklar Türkiye Muhasebe Standartları uyarınca bu standartlarda gösterilen ölçülere göre değerlendirilir. Borçlar ve diğer kalemler için de aynı standartlar uygulanır. 80'inci maddeye göre, değerlemede uygulanacak değerlerin belirlenmesi, tanımları, kapsamları, uygulanacak kalemlerin gösterilmesi ve değişiklikler Türkiye Muhasebe Standartlarına tabidir. 81'inci madde ise şartların gerçekleşmesi hâlinde Türkiye Muhasebe Standartlarında öngörülen değerlemeyi basitleştirici yöntemler uygulanacağını hüküm altına almıştır.

Burada VUK ile 6102 sayılı TTK açısından maddi duran varlıkların değerlendirilmesinin mümkün olup olmayacağı konusu tartışma yaratmaktadır. Bilindiği üzere VUK'un mükerrer 298'inci maddesinde yer alan enflasyon düzeltmesi işlemi ile yeniden değerlendirme müessesesi kaldırılmış olup, söz konusu maddede yer alan şartlara haiz işletmeler, enflasyon düzeltmesi haricinde başka bir değerlendirme işlemi yapamayacaklardır. Konuya ilişkin olarak İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı tarafından verilen bir özeldede⁹ özetle "5024 sayılı Kanunla getirilen ve Vergi Usul Kanunu'nun mükerrer 298'inci maddesinde yer alan enflasyon düzeltmesi işlemi ile yeniden değerlendirme müessesesi kaldırılmış olup, kanun maddesinde yer alan şartları haiz mükellefler enflasyon düzeltmesi haricinde başka bir değerlendirme işlemi yapamayacaklardır. Bu nedenle, işletmenize ait fabrika binasının bilanço değerine herhangi bir şekilde yeniden değerlendirme yaptırılması halinde bu işlemin vergi usul mevzuatı açısından değerlendirme işlemi olarak kabul edilmesi mümkün değildir. Öte yandan, şirketinizin aktifinde yer alan fabrika binasının değerinin Asliye Ticaret Mahkemesi veya gayrimenkul değerlendirme şirketlerince vb. şekilde yeniden tespit edilmesi halinde ortaya çıkan farkların bilançonun dipnotlarında sadece bilgi amaçlı gösterilmesi mümkün bulunmaktadır. Yukarıdaki açıklamalara göre, iktisadi işletmelere dahil gayrimen-

⁹ 19.08.2011 tarih ve B.07.1.GİB.4.34.19.02-019.01-1358 sayılı özelge

kullerin maliyet bedeli ile değerlendirilmesi esas olup, piyasa fiyatıyla değerlendirilmesinin yapılamayacağından, değerlendirilme sonucu sermayeye ilavesi gereken bir fonun ortaya çıkması da söz konusu olamayacaktır. Ancak sonraki yıllarda enflasyon düzeltilmesi şartlarının tekrar oluşması durumunda parasal olmayan kıymetlerden olan söz konusu fabrika binası enflasyon düzeltilmesine tabi tutulabilecektir.” denilmiştir. Ancak bu durum Türkiye Muhasebe Standartları 16. maddesindeki maddi duran varlıklarda yeniden değerlendirilme mümkün olabileceği hükmüyle çelişmektedir.

Sonuç olarak yukarıda ayrıntılı olarak açıklandığı üzere, 6102 sayılı TTK gereği tacirler, Türkiye Muhasebe Standartlarına göre defter tutmak ve finansal rapor düzenlemek zorundadır. Bunun yanında 6102 sayılı TTK'nın 64/5'inci maddesi uyarınca, vergi matrahının tespitine yönelik değerlendirmelere de uymak zorundadırlar. Böylelikle tacirler, Türkiye Muhasebe Standartlarına göre defter tutacaklar ve finansal rapor düzenleyecekler, VUK değerlendirilme hükümlerine göre dönem sonu işlemlerini yaparak vergi matrahını tespit edeceklerdir. Bu durum tacirlerin yükümlülüklerini ve mali işlemleri yapan kişilerin iş yüklerini ciddi oranda arttırmaktadır.

3- SERMAYE PİYASASI MEVZUATINA GÖRE DÖNEM SONU İŞLEMLERİ

Bilindiği üzere 6362 sayılı Sermaye Piyasası Kanunu⁹ ile 2499 sayılı Sermaye Piyasası Kanunu,¹⁰ yürürlükten kaldırılmıştır. 6362 sayılı Sermaye Piyasası Kanunu finansal tablo ve raporlama konusunda yükümlülükler öngörmüştür. 6362 sayılı Sermaye Piyasası Kanunu, yürürlükten kaldırdığı 2499 sayılı Kanun gibi, halka açık ortaklıklara ticari defterlerin tutulmasında ve finansal tabloların hazırlanmasında Türkiye Muhasebe Standartlarına uyulması zorunluluğu getirmektedir.

Diğer taraftan 6362 sayılı Sermaye Piyasası Kanunu ve 6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu ile getirilen yeniliklere uyum sağlanmasını amaçlayan Sermaye Piyasası Kurulunun II-14.1 sayılı Sermaye Piyasasında Finansal Raporlamaya İlişkin Esaslar Tebliği¹¹ 01.04.2013 tarihinden sonra sona eren ara dönem finansal raporlardan geçerli olmak üzere, yürürlüğe girmiştir. Tebliğ uyarınca, finansal tablolarının hazırlanmasında Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu tarafından yayımlanan TMS/TFRS'nin esas alınması hüküm altına alınmıştır. Ayrıca Tebliğ'in 17'nci maddesine göre halka açık ortaklıkların vergi mevzuatı vb. gibi diğer mevzuatta öngörülen finansal tabloları hazırlamaları mümkün olup, sermaye piyasası mevzuatı uyarınca kamuya açıklanacak finansal tabloların, tebliğdeki esaslara uygun olarak hazırlanması zorunludur.

Bu bölümde, dönem sonu değerlendirilme işlemleri, değerlendirmeye tabi aktif ve pasif kalemler bazında ayrı ayrı ele alınacaktır. TMS/TFRS'de değerlendirilme işlemleri esas itibarıyla “ilk muhasebeleştirme” ve “sonraki değerlendirmeler (ölçümler)” olmak üzere iki şekilde ele alınmakta olup, Çalışmamızın konusunu dönem sonu değerlendirilme işlemleri oluşturduğundan, burada sadece sonraki değerlendirilme işlemlerine ilişkin açıklamalar yer alacaktır.

3.1- Menkul Kıymetler

6362 sayılı Sermaye Piyasası Kanununun 3/o maddesine göre “menkul kıymetler”, para, çek, po- liçe ve bono hariç olmak üzere; Paylar, pay benzeri diğer kıymetler ile söz konusu paylara ilişkin depo

⁹ 30.12.2012 tarih ve 28513 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

¹⁰ 30.07.1981 tarih ve 17416 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

¹¹ 13.06.2013 tarih ve 28676 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

sertifikaları ile borçlanma araçları veya menkul kıymetleştirilmiş varlık ve gelirlere dayalı borçlanma araçları ile söz konusu kıymetlere ilişkin depo sertifikalarını ifade etmektedir. Hisse senedi ve geçici ilmühaberler, devlet tahvilleri, hazine bonoları ve kâr-zarar ortaklığı belgeleri uygulamada en çok rastlanılan menkul kıymet türleridir.

Menkul kıymetlere ilişkin olarak TMS 32, TFRS 7, TMS 39 ve TFRS 9 adları altında 4 farklı standart bulunmakta olup, çalışmamızın bu bölümünde sırasıyla TFRS 9'da ve TMS 39'da yer alan değerlendirme işlemleri üzerinde durulacaktır.

3.1.1- TFRS 9 Esaslarına Göre Değerleme

TFRS 9'a ilişkin esaslara göre bir finansal araç ya itfa edilmiş maliyete tabi olarak ya da gerçeğe uygun değere tabi olarak sınıflandırılır. Hangi şekilde sınıflandırılırsa sınıflandırılсын öncelikle gerçeğe uygun değeri ile ölçülüp, sonraki ölçümlerinde itfa edilmiş maliyet ya da gerçeğe uygun değeri üzerinden ölçülür.

Finansal araçların birinci ölçüm yöntemi olan gerçeğe uygun değer,¹² işletmeye özgü bir ölçüm olmayıp, piyasa bazlı bir ölçümdür. Bazı varlıklar ve borçlar için gözlemlenebilir piyasa işlemleri ve borçları mevcut olabilir. Bununla birlikte diğer varlıklar ve borçlar için bu tür işlemler veya bilgiler mevcut olmayabilir. Ancak gerçeğe uygun değer ölçümünün amacı her iki durumda da aynı olup, bu amaç mevcut piyasa koşullarında, piyasa katılımcıları arasında bir varlığın satışına veya bir borcun devrine yönelik olarak ölçüm tarihinde olağan bir işlemdeki fiyatın tahmin edilmesidir. Diğer bir ifadeyle, varlığı elinde bulunduran veya borçlu konumda olan piyasa katılımcısının bakış açısıyla ölçüm tarihindeki çıkış fiyatıdır.

Bir finansal aracın iskonto edilmiş değerini ifade eden itfa edilmiş değere göre ölçüm yapabilmek için, bir şekilde o aracın sözleşmeye bağlanmış nakit akımlarını içermesi, yine anapara ve faiz ödemelerine ilişkin nakit akışlarına da yol açması gerekmektedir. Bu sebeple zimnen de olsa içermiş olduğu bir iskonto oranı olması gerekir.

3.1.2- TMS 39 Esaslarına Göre Değerleme

Alım satımına konu edilmek suretiyle kısa süreli olarak elde tutulan finansal varlıklar bu değerlendirme ölçüsüne göre değerlendirilmektedir. Gerçeğe uygun değer, bu varlıklar için çoğu zaman borsada kayıtlı olan değerdir. Böyle bir değer bulunmaması durumunda yetkili otoriteler veya ihraççı kurumlarca ilan edilen değer, gerçeğe uygun değer olur. Şayet böyle bir değer de bulunmuyorsa, piyasada kullanılan en güvenilir değerlendirme yöntemi ile değerlendirme yapılır.

Örnek 1: Kısa vadede kar sağlamak amacıyla, İMKB'de kayıtlı bir anonim şirketin 100 lot hisse senedi 02.10.2015 tarihinde lotu 4 TL'den satın alınmıştır. Dönem sonunda hisse senetlerinin fiyatının 4,70 TL'den kapandığı anlaşılmıştır. Buna göre muhasebe kayıtları aşağıdaki gibi olacaktır.

02.10.2015	
110 HİSSE SENETLERİ HSB.	400,00
102 BANKALAR	400,00

Açıklama: Hisse Senetleri alış kaydı.

¹² Gerçeğe uygun değer kavramının tanımı, 30.12.2012 tarih ve 28513 sayılı Resmi Gazete'de (2. Mükerrer) yayımlanmış olan TFRS 13'te değişmiştir.

31.12.2015	
110 HİSSE SENETLERİ HSB.	70,00
64x MENK. KIY. BORSA DEĞ. ART. KAZANCI	70,00
/	

Açıklama: Dönem sonu kaydı. [(100x4,70)-400]

Dönem sonunda hisse senetlerinin borsa fiyatı 3,80 TL olsaydı değerleme kaydı şu şekilde olacaktır;

26.06.2015	
64x MENK. KIY. BORSA DEĞ. AZALIŞ. ZARAR.	20,00
110 HİSSE SENETLERİ HSB.	20,00
/	

Açıklama: Dönem sonu kaydı. [400- (100x3,70)]

TMS 39'a göre işletmelerin olağan faaliyetlerinden doğan alacak ve borçları da finansal araç sayılmaktadır. Kredi ve alacaklar, esas itibarıyla etkin faiz yöntemiyle hesaplanan "itfa edilmiş maliyet" ile değerlendirilir ve değerleme farkı dönem sonu sonuçlarına intikal ettirilir. Finansal borçlar ise, borcun işlem gördüğü bir piyasa olduğu ve bu piyasada gerçeğe uygun değeri belirlenebildiği sürece gerçeğe uygun değerleri ile değerlendirilir. Finansal borçların diğer bir değerlendirme yöntemi ise, bir önceki dönem net borcuna tüm borçlanma için gerçekleşmiş etkin faiz oranında faiz yüklenerek yapılan değerlendirme yöntemi olan itfa edilmiş maliyete göre değerlemedir.

3.2- Stoklar

TMS 2 esaslarına göre stoklar; işin normal akışı içinde, olağan işletme faaliyetleri kapsamında satılmak için elde tutulan, satılmak üzere üretilen ya da üretim sürecinde ya da hizmet sunumunda kullanılacak ilk madde ve malzemeler şeklinde bulunan varlıklardır. Stoklar dönem sonunda maliyet ve net gerçekleştirilebilir değerden düşük olanı ile değerlendirilmekte olup, maliyet bedeli, stoklar açısından; tüm satın alma maliyetleri, dönüştürme maliyetleri ve stokların mevcut durumuna ve konumuna getirilmesi için katılan diğer maliyetler toplamıdır. Net gerçekleştirilebilir değer ise; 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. Başka bir ifade ile net gerçekleştirilebilir değer; bir işletmenin, işin normal akışı içinde, stokların satılmasından elde etmeyi beklediği net tutarı ifade etmektedir.

Örnek 2: Maliyeti 10.000 TL olan yarı mamul; mamul haline geldiğinde 13.000 TL'ye satılabilecektir. Bu yarı mamulün mamul haline gelebilmesi için 1.800 TL'lik bir tamamlama maliyeti yapılacağı tahmin edilmektedir. Öte yandan söz konusu mamulün satışı için 200 TL harcanacağı tahmin edilmektedir. Buna göre söz konusu yarı mamulün dönem sonundaki değeri; maliyeti olan 10.000 TL ile net gerçekleştirilebilir değeri olan (13.000-1.800-200)= 11.000 TL'den düşük olanıyla yani 10.000 TL olarak değerlendirilecektir.

Net gerçekleştirilebilir değer, maliyet değerinin altına düşmesi halinde stok değer düşüklüğü karşılığı gider olarak muhasebeleştirilebilecek olup, her hesap dönemi sonunda, ayrılan stok değer düşüklüğü karşılığı gözden geçirilip, fazla ayrılan karşılığın söz konusu olması durumunda bu kısım iptal edilir.

3.3- Döviz Dayalı İşlemler

Döviz dayalı işlemlerin değerlemesine ilişkin açıklamalar, TMS 21 Kur Değişiminin Etkileri Standardında¹³ yapılmıştır. Söz konusu standarda göre, işletmeler muhasebeleştirme işlemlerini geçerli para birimi ile yapacak, geçerli para birimi dışındaki para birimleriyle olan varlık ve yükümlülüklerini ise değerlemeye tabi tutacaktır. Standarda göre, Türkiye’de mukim bir halka açık anonim şirketin geçerli para birimi dolar veya euro olabilecek ve şirket muhasebeleştirme işlemlerini aynı para türleri üzerinden yapabilecektir.

Kasadaki nakit mevcudu, bankadaki mevduat, senetli/senetsiz alacak ve borçlar, kullanılan/ kullandırılan kredilerde kullanılacak kur, değerlendirme günündeki kur, cari kur ve spot kurdur. Aktife giren kalemler yani varlıklar, alış kuru ile; yükümlülükler ise satış kuru ile değerlendirilecektir.

Maddi ve maddi olmayan duran varlıklar, finansal duran varlıklar, öz sermaye hesaplarında ise, eğer değerlemeye konu maddi varlık işletme tarafından maliyet bedeli ile değerlemeye konu ediliyorsa, dönem sonunda değerlemede kullanılan kur cari kur değil, tarihi kur veya bunların iktisap tarihindeki kur (işlem tarihindeki kur) olacaktır. Eğer değerlemeye konu maddi varlık cari değerle değerlendirilirse, değerlemede kullanılacak kur cari kur olacaktır.

3.4- İştirakler, İş Ortaklıkları ve Bağlı Ortaklıklar

İştirakler, TMS 28 İştiraklerdeki Yatırımlar Standardına¹⁴ göre değerlemeye tabi tutulmaktadır. İştirakler, yatırımcı işletmenin iş ortaklığı ve bağlı ortaklığı olmayan, ancak üzerinde önemli etkisinin¹⁵ bulunduğu işletmeler olarak tanımlanmıştır.

İş ortaklıkları TMS 31 İş Ortaklıklarındaki Paylar Standardında,¹⁶ iki veya daha fazla tarafın, müşterek kontrole tabi bir ekonomik faaliyeti gerçekleştirmesini sağlayan sözleşmeye bağlı girişim olarak tanımlanmıştır.

Bağlı ortaklıklar ise TMS 27 Bireysel Finansal Tablolar Standardında,¹⁷ adi ortaklıklar gibi tüzel kişiliği olmayan işletmeler de dahil olmak üzere, başka işletme tarafından kontrol edilen işletmeler olarak tanımlanmıştır.

İstisnalar dışında bir iştirak yatırımı için öz kaynak yöntemi uygulanır. Öz kaynak yöntemi bireysel finansal tablolara ve bir bağlı ortaklığı, iştiraki ya da bir iş ortaklığında girişimci payı bulunmayan bir işletmenin finansal tablolarına uygulanmayacak olup, öz kaynak 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 muhasebeleştirilmekte, yatırım yapılan bir iştiraktan alınan (kâr payı vb.) dağıtımlar ise, yatırımın defter değerini azaltmaktadır.

¹³ 31.12.2005 tarih ve 26040 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanmıştır

¹⁴ 28.10.2011 tarih ve 28098 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanmıştır

¹⁵ Önemli etki, başka bir bilgi bulunmadığı sürece en az % 20 payı ifade etmektedir.

¹⁶ 31.12.2005 tarih ve 26040 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanan 14 Sıra no’lu İş Ortaklıklarındaki Paylara İlişkin Türkiye Muhasebe Standardı (TMS 31) Hakkında Tebliğin ekinde yer almaktadır.

¹⁷ 28.10.2011 tarih ve 28098sayılı Resmi Gazete’de yayımlanmış olup, 05.03.2014 tarih ve 28932 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanan 13 Sıra no’lu ve 09.04.2015 tarih ve 29321 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanan 49 Sıra no’lu Tebliğler ile güncellenmiştir.

3.5- Maddi Duran Varlıklar

Maddi duran varlıklar için esas alınacak değerlendirme usul ve esasları TMS 16 Maddi Duran Varlıklar Standardında¹⁸ yer almaktadır. Söz konusu standarda göre, kullanım amaçlı maddi duran varlıklara ilişkin dönem sonu değerlendirme işlemlerinde; varlığın mali tablolardaki maliyet değerinden birikmiş amortismanları ile varsa birikmiş değer düşüklüğü zararları indirildikten sonraki değer üzerinden gösterilmesini ifade eden “maliyet modeli” ve varlığın yeniden değerlendirme tarihindeki gerçeğe uygun değerinden, birikmiş amortismanlar ve varsa değer düşüklüğü zararlarının düşülmesi suretiyle bulunan değerle izlenmesini ifade eden “yeniden değerlendirme modeli” olarak isimlendirilen iki farklı yöntemden birisinin uygulanması mümkündür.

3.6- Maddi Olmayan Duran Varlıklar

Haklar, patent, lisans, marka, telif hakkı, isim hakları, filmler, bilgisayar programlarından oluşan maddi olmayan duran varlıklara ilişkin düzenlemeler TMS 38 Maddi Olmayan Duran Varlıklar Standardında¹⁹ yer almaktadır. Herhangi bir fiziksel varlığı bulunmayan ve işletmenin belli bir şekilde yararlandığı veya yararlanmayı beklediği aktifleştirilen giderler ile belli koşullar altında hukuken himaye gören haklar bu grupta yer alır.

TMS 38 bu varlıkların aktife alınmasından sonraki değerlendirme işlemleri açısından, iki yöntemden birinin kullanılmasını işletmelerin tercihine bırakmaktadır. Bunlar, maddi olmayan bir varlığın mali tablolarda maliyetinden birikmiş amortismanları ve eğer ayrılmış ise değer düşüklüğü karşılıkları düşüldükten sonra kalan değerleri ile gösterilen “maliyet yöntemi” ile varlığın yeniden değerlendirme tarihindeki gerçeğe uygun değerinden, birikmiş itfa ve değer düşüklüğü zararlarının tamamı düşüldükten sonra hesaplanan tutarı olan yeniden değerlendirilmiş tutarı üzerinden izlendiği yöntem olan “yeniden değerlendirme yöntemi” ile değerlendirilir.

3.7- Amortismanlar

Amortisman konusu TMS 16 Maddi Duran Varlıklar Standardında yer almaktadır. Bu standarda göre amortisman; bir varlığın maliyetinden veya maliyet yerine geçen diğer tutarlarından kalıntı değerinin²⁰ düşülmesinden sonra kalan tutarın, yararlı ömür²¹ boyunca sistematik olarak dağıtılmasını ifade etmektedir.

Örnek 3: (X) A.Ş. 10.000.000 TL bedelle 2010 yılında bir makine satın almıştır. Makinenin yararlı ömrü 5 yıldır. Makinenin yararlı ömrü sonundaki kalıntı değerinin 2.000.000 TL olması beklenmektedir. Gelecek 3 yılda beklenen enflasyon oranı %10'dur. Bu verilere göre makinenin amortismanına tabi değeri;

$$\text{Kalıntı değerinin bugünkü değeri} = 2.000.000 / (1+0,10)^3 = 1.502.629,60$$

$$\text{Amortismanına tabi değer} = 10.000.000 - 1.502.629,60 = 8.497.370,40 \text{ TL'dir.}$$

TMS 16 Maddi Duran Varlıklar Standardına göre yararlı ömre ve kalıntı değere ilişkin beklentilerin

¹⁸ 31.12.2005 tarih ve 26040 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır

¹⁹ 17.03.2006 tarih ve 26111 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır

²⁰ Kalıntı değer, bir varlığın yararlı ömrünün sonunda elden çıkarılması durumunda elde edilmesi beklenen tutardır.

²¹ Yararlı ömür, bir varlığın işletme tarafından kullanılabilmesi için beklenen süreyi veya işletme tarafından söz konusu varlıktan elde edilmesi beklenen üretim sayısı veya üretim birimini ifade etmektedir.

her hesap dönemi sonunda gözden geçirilmesi ve beklentilerde değişikliklere yol açacak sebeplerin bulunması halinde, ayrılacak amortisman tutarlarında değişiklikler yapılması gerekmektedir.

Amortisman yöntemi olarak normal ve azalan bakiyeler yöntemi ile birlikte üretim miktarına göre amortisman yöntemi²² de kullanılabilir. Söz konusu yöntemlerden biri uygulanmaya başlandıktan sonra, işletmenin beklentilerinde meydana gelen değişikliğe bağlı olarak amortisman yönteminin değişmesi de mümkündür.

Burada belirtilmesi gereken önemli bir husus ise, vergi mevzuatında binek otomobillerin haricinde duran varlıklar için yılın hangi döneminde alınırsa alınsın o dönemin tümü için amortisman ayrılırken, TMS 16 Maddi Duran Varlıklar Standardına göre ise varlığın alındığı tarihten dönem sonuna kadar olan kısım için amortisman ayrılması gerekmektedir.

Burada belirtilmesi gereken bir diğer husus ise, bir varlığın toplam maliyetine göre önemli bir maliyeti olan her bir parçasının ayrı ayrı amortismanına tabi tutulması gerekmektedir. Örneğin, bir uçağın gövdesi ile motor kısmının ayrı ayrı amortismanına tabi tutulması gerekmektedir.

3.8- Kıdem Tazminatı Karşılığı

4857 sayılı İş Kanununa²³ göre, kıdem tazminatı uygulamasında en az bir yıl süren bir iş sözleşmesi, yasa da öngörülen koşullarda feshedilirse, işveren bu fesih nedeniyle işçiye, sözleşmesinin süresi boyunca her tam yıl için otuz günlük ücreti tutarında bir tazminat ödeyecektir.

TMS 19 Çalışanlara Sağlanan Faydalar Standardına²⁴ göre kıdem tazminatı, çalışmanın sona erdirilmesi nedeniyle ödenen değil, iş akdinin sona ermesinden sonra ödenen faydalar grubuna girer. Bilançoda raporlanacak kıdem tazminatı karşılığı ise; bilanço tarihi itibarıyla hesaplanan kıdem tazminatı yükümlülüğünün bugünkü değeri olup, bu yükümlülük, herhangi bir personelin ayrılma tarihinde alacağı toplam kıdem tazminatından sadece bilanço tarihine kadar hak ettiği kısma düşen tutarın net bugünkü değeridir.²⁵

3.9- Karşılıklar

TMS 37 Karşılıklar, Koşullu Borçlar ve Koşullu Varlıklar Standardına²⁶ göre karşılık; gerçekleşme zamanı ve tutarı belli olmayan yükümlülüktür. Karşılık tutarının hesaplanmasında en iyi tahmin, bir işletmenin yükümlülüğünün yerine getirilmesi amacıyla bilanço tarihinde ödeyeceği veya üçüncü kişilere devredebileceği tutarın makul değeri olup, bu değer in tespiti ise, benzer işlemlerden kaynaklanan deneyimler ve bazı durumlarda bağımsız uzmanların raporları ile desteklenen işletme yönetiminin kararları ile belirlenir. Karşılık konusu ödeme uzun vadeli ise, bu durumda ayrılacak karşılığın bugünkü değerine indirgenmesi gerekmektedir. Her bilanço döneminde karşılıkların yeterli olup olmadığı kontrol edilmeli, eğer fazlalık varsa bunların iptali eksiklik varsa yeni karşılıkların ayrılması gerekmektedir.

²² Üretim miktarına göre amortisman yöntemi, varlığın çalışma yoğunluğunu esas alır.

²³ 10.06.2003 tarih ve 25134 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmış olup, söz konusu kanunda düzenleme yürürlükten kalkmış olan 1475 sayılı Kanuna atıf yapılmak suretiyle yapılmıştır.

²⁴ 30.03.2006 tarih ve 26124 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

²⁵ Net bugünkü değer in hesaplanmasında kullanılacak iskonto oranı ise ülkemizde devlet tahvillerinin faiz oranları olacaktır.

²⁶ 15.02.2006 tarih ve 26081 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

3.10- Şerefiyeler

TFRS 3 İşletme Birleşmeleri Standardına²⁷ göre şerefiye, iki şekilde oluşabilmektedir; şerefiye ve negatif şerefiye²⁸. Şerefiye, işletme birleşmesine ilişkin maliyetin edinilen işletmenin tanımlanabilir varlık, yükümlülük ve koşullu yükümlülüklerinin gerçeğe uygun değerini aşan kısmını ifade etmekte olup, ilk muhasebeleştirmede maliyet esasına göre ölçülür.

Örnek 4: Cari değeri 8.000.000 TL olarak ölçümlenen bir işletme ile 10.000.000 TL bedelle birleşilmesi durumunda 2.000.000 TL'lik şerefiye oluşmuştur. Bu şerefiye tutarının itfası mümkün değildir. Sadece ilerleyen dönemlerde TMS 36 Varlıklarda Değer Düşüklüğü Karşılığı Standardına²⁹ göre değer düşüklüğü kontrolü yapılacaktır.

Ancak cari değeri 12.000.000 TL olarak ölçümlenen bir işletme ile 10.000.000 TL bedelle birleşilmesi durumunda ise 2.000.000 TL'lik negatif şerefiye oluşmuştur. Bu durumda negatif şerefiye tutarı doğrudan gelir yazılacaktır.

3.11- Varlıklarda Değer Düşük Karşılığı

Maddi duran varlıklar ve maddi olmayan duran varlıklarda değer düşüklüğü, değer belirlenmesi açısından önem arz etmekte olup, buna ilişkin düzenleme TMS 36 Varlıklarda Değer Düşüklüğü Karşılığı Standardı ile belirlenmiştir. Maddi duran varlıklar ve maddi olmayan duran varlıkların sonraki dönem kayıtlarında bu standardın mutlaka dikkate alınması gerekmektedir.

Varlığın değeri belirlenirken, kullanım değeri³⁰ ile maliyet bedeli karşılaştırılacak olup, varlık bu bedel/değerlerden düşük olanı ile değerlendirilir. Varlıklarda değer düşüklüğünün belirlenmesi amacıyla varlığın elden çıkarma maliyetleri düşülmüş gerçeğe uygun değeriyle (gerçekleşebilir değer) kıyaslanmak suretiyle kullanılan bir değerlendirme ölçüsü olarak tanımlanmaktadır. Yine standartta, bir varlığın değer düşüklüğüne uğramış olabileceğine dair herhangi bir belirti olması durumunda, söz konusu varlığın geri kazanılabilir tutarı³¹ hesaplanır.

4- SONUÇ

Çalışmamızda öncelikle değerlendirme kavramı genel hatlarıyla kısaca açıklanmış olup, dönem sonu işlemleri 6102 sayılı TTK ve sermaye piyasası mevzuatı kapsamında yer alan düzenlemelere göre ayrıntılı olarak açıklanmıştır. 6102 sayılı TTK dönem sonu işlemlerinin ihtiyaca ve gerçeğe en uygun haliyle gerçekleştirilmesi gerektiğini ilke edinmiş olup, defter tutma hükümlerinden yılsonu finansal tabloların düzenlenmesine kadar ayrıntılı düzenlemelere yer vermiştir. Sermaye piyasası mevzuatına göre dönem sonu işlemleri ise, Uluslararası Muhasebe ve Finansal Raporlama Standartları ile uyumlu olan Türkiye Muhasebe Standartları ve Türkiye Finansal Raporlama Standartları esaslarında yer alan ilkeler doğrultusunda açıklanmıştır.

²⁷ 31.03.2006 tarih ve 26125 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır

²⁸ Negatif şerefiyede, gerçeğe uygun değer, birleşme maliyeti ve ek unsurların toplamından fazla olup, bu tutar doğrudan gelir yazılır.

²⁹ 18.03.2006 tarih ve 26112 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır

³⁰ Standartta kullanım değeri, bir varlığın devam eden kullanımı ile ekonomik ömrünün sonunda elden çıkarılmasından elde edilmesi beklenen gelecekteki nakit akışlarının bugünkü değeri olarak tanımlanmıştır.

³¹ Standartta geri kazanılabilir tutar, bir varlığın satış maliyetleri düşürülmüş gerçeğe uygun değeriyle kullanım değerinden büyük olanı olarak tanımlanmaktadır

KAYNAKÇA

- 213 sayılı Vergi Usul Kanunu.
- 6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu
- 6362 sayılı Sermaye Piyasası Kanunu
- 2499 sayılı Sermaye Piyasası Kanunu
- 6762 sayılı Türk Ticaret Kanunu
- GÜRSOY, H. “ Sermaye Piyasası Mevzuatına Göre Dönem Sonu Değerleme İşlemleri “ Vergi Dünyası, Sayı:400, Aralık 2014
- Finansal Tablo Örnekleri ve Kullanım Rehberi
- ÖRTEN, R., KAVAL H., KARAPINAR, A. Türkiye Muhasebe Finansal Raporlama Standartları Uygulama ve Yorumları, Gazi Kitabevi 2008
- ÖZDEMİR, R. “6102 Sayılı TTK Düzenlemelerinin Dönem Sonu İşlemleri Açısından Değerlendirilmesi”, Vergi Dünyası Dergisi, Sayı:376, Aralık 2012
- Sermaye Piyasasında Finansal Raporlamaya İlişkin Esaslar Tebliği
- Ticari Deftere İlişkin Tebliğ
- Türkiye Muhasebe Standartları
- Türkiye Finansal Raporlama Standartları
- Uluslararası Muhasebe ve Finansal Raporlama Standartları
- www.gib.gov.tr/fileadmin/ozelgesistemi/