

KOBİLER İÇİN ULUSLARARASI FİNANSAL RAPORLAMA STANDARDI VE VERGİ USUL KANUNUNDAKİ DEĞERLEME ESASLARINA TOPLU BAKIŞ

Prof. Dr. Necdet ŞENSOY *

Dr. Ali Atilla PEREK **

ÖZET

Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu;kamusal hesap verme sorumluluğu olmayan, fakat finansal tablolarını;genel amaçlı; olarak;iktisadi kişilik dışındaki; ilgililerin kullanımı için yayımlayan KOBİ;ler için sadeleştirilmiş bir finansal raporlama standardı yayınlamıştır. Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu tarafından da KOBİ;ler için Türkiye Finansal Raporlama Standardı olarak yayınlanacaktır. Tasarı halindeki yeni Türk Ticaret Yasasının yasalasma süreci tamamlandığında bu Standart önem kazanacaktır. Bu durum Türkiye;de finansal raporlama konusunda birçok yeniliğe ve değişikliğe yol açacaktır. Bu makalede Vergi amaçlı değerlendirme ile finansal raporlama amaçlı ölçümleme konuları incelenmiştir. KOBİ;ler için Uluslar arası Finansal Raporlama Standardı (KOBİ-UFRS) ticari kazancı amaçlamakta olduğundan vergi yasalarına uygun olarak yapılan değerlemeden farklı ölçekler bulundurmakta ve vergisel kazanç ticari kazançtan her zaman farklı olmaktadır. Bu nedenle ertelenmiş vergi konusu önemli bir başlık haline gelecektir. Vergi Usul Kanunu7;nun (VUK) değerlendirme esasları ile KOBİ-UFRS değerlendirme esasları karşılaştırıldığında en önemli farkın gerçeğe uygun değer olduğu söylenebilir.

Anahtar Kelimeler: KOBİ-UFRS, VUK, Değerleme Esasları, Ölçüm Esasları, Gerçeğe Uygun Değer, Ertelenmiş Vergi

ABSTRACT

International Accounting Standards Board has recently published a new standard for small and medium sized entities which are defined as having no public accountability and publishing general purpose financial

statements for external users. This standard will also be published by Turkish Accounting Standards Board as Turkish Financial Reporting Standard for SMEs. This Standard will gain importance when the draft Turkish Commercial Code is ratified in the Parliament. The new Law when enacted will bring new approaches and changes in financial reporting practices in Turkey. In this article valuation bases for tax purposes and measurement bases for financial reporting (book) purposes are studied. Since International Financial Reporting Standard for SMEs (IFRS for SMEs) has financial reporting purpose, the measurement bases include different bases than valuation bases in Tax Codes. Consequently book income is becoming different than taxable income. Therefore, deferred tax will be a very critical issue. When the valuation bases in Turkish Tax Procedural Code are compared with measurement bases in the IFRS for SMEs, the fair value appears as the main difference.

Keywords: IFRS for SMEs, Tax Procedural Code, Valuation Bases, Measurement Bases, Fair Value, Deferred Tax

KOBİLER İÇİN ULUSLARARASI FİNANSAL RAPORLAMA STANDARDI

1.Giriş

Muhasebe; iktisadî bir kişilik hakkında ilgili karar vericilerin ihtiyaç duyduğu bilgileri derleyen bir bilgi sistemidir.

İktisadi kişilik bir kurum ya da bir işletmedir.

Karar vericilerin bilgi ihtiyacı içerde yani işin başında veya dışarda olmalarına göre değişir. O nedenle muhasebe bilgi sistemi bilgi sunacağı kesimin işin başındakiler veya dışardakiler olmasına göre alt bilgi sistemlerine ayrılır. İşin başında olanlara yönelik bilgi derleyen alt sisteme “yönetim muhasebesi”, dışarda olanlara hitap eden alt sisteme ise “finansal muhasebe” adı verilir. Bir de her iki kesime de bilgi sağlamada katkısı olan “maliyet muhasebesi” vardır.

İçerdekiler, yöneticiler ve yönetimde bulunan sahip ve sahiplerden yani “sahip-yönetici”lerden oluşur. Dışarıdaki karar vericiler ise yönetimde olmayan sahipler ve borç verenlerdir. Ayrıca yatırımcılar, tedarikçiler, işçi sendikaları da sosyal paydaş olarak dışarıdaki karar vericileri oluştururlar.

Faaliyet gösterilen ülkenin vergi otoritesi de dışardakilerden olmakla birlikte bilgiye erişme açısından daha şanslı durumdadır. Göndereceği inceleme elemanlarıyla doğrudan bilgiye ulaşabilir.

Standartlar, dışarıda bulunan karar vericilerin içerdekilere verdiği, talep ettikleri bilgilerin kapsamı, niteliği ve içeriği hakkındaki talimatlardır.

Halka açık iktisadi kişiliklerin sahipleri çok sayıda tasarruf sahibi yatırımcılardır. Bu kesimin doğrudan bilgiye ulaşma şansları yoktur. Ortağı oldukları şirketin (iktisadi kişiliğin) durumu hakkında ancak kamuoyuna açıklanan bilgiler sayesinde haberdar olurlar.

İşte finansal muhasebe alt bilgi sistemi derlediği bilgileri, finansal tablolar üzerinde, ilgili karar vericilerin kullanımına sunar. Bu bilgilerin içeriği, niteliği ve kapsamının ne olacağı çok önemlidir.

Anglo-saxon ülkelerde sermaye piyasaları erken gelişmiş olduğu için, halka açık şirketlerde bilgi açıklama konusu bu ülkelerin hukukî ve sosyal yapılarına göre gelişmiş ve bütün dünyaya örnek olmuştur. Sistemleri gereği detaylı hukuki kurallar konulmayan Anglo-saxon ülkelerde, muhasebe kuralları da meslek mensupları tarafından tüme varım yöntemi modelinde, belirli bir süreç içinde deneme yanılma ve en iyi uygulamayı bulma şeklinde gelişmiştir. Sözkonusu ülkelerde genel kabul görmüş muhasebe ilkeleri başlığının kullanılması bu nedenledir.

Uluslararası muhasebe standartları da bu geleneğin oluşturduğu modele dayanır. Uluslar arası Finansal Raporlama Standartları (UFRS) ilke bazlıdır ve bu nedenle finansal tablo hazırlayıcılarına, bazı durumlarda, kendi yargılarını kullanma yetki ve sorumluluğu verir.

Önceleri ülke bazında daha sonra da uluslararası alanda tekdüzelik sağlanması ihtiyacı sonucu genel kabul görmüş ilkeler standart hale getirilerek muhasebe standardı olarak anılır olmuştur.

Birden fazla ülkede üretim faaliyetinde bulunan çok uluslu şirketler, her ülkede farklı muhasebe kurallarına göre düzenlenmiş finansal tabloları ana şirketin bulunduğu ülkenin kurallarına göre konsolide ederken büyük güçlüklerle karşılaşıyorlardı.

Bir başka ülkenin sermaye piyasasında hisselerini satmak isteyen şirketler de benzer güçlüklerle karşılaşyordu. Çünkü sermaye piyasasının bulunduğu ülkenin yatırımcıları finansal tabloların anlaşılır olabilmesi için kendi ülkelerinde alışılmış kurallara göre yeniden düzenlenmesini istiyorlardı.

1973 yılında bu amaçla Uluslararası Muhasebe Standartları Komitesi kuruldu ve uluslararası kabul görmesi amaçlanan tekdüze muhasebe kuralları üretilmeye başlandı.

Uluslararası kabul görme ancak 2000'li yıllarda Uluslararası Sermaye Piyasaları Düzenleyici Kurumları Birliği ile (IOSCO) işbirliği yapılmayla gerçekleşti. Her ülkede payları pazarda işlem gören şirketler aynı kurallara göre mali tablolarını hazırlarlar ise sorunlar çözülecekti.

Bu işbirliği sırasında uluslararası standart yapan komitenin yapısı değiştirildi. Uluslararası uyumlaştırma amacı uluslar arası yakınsama olarak belirlendi. En önemlisi de muhasebe standartları yerine finansal raporlama standartları başlığı tercih edildi.

Finansal muhasebe alt bilgi sisteminin ürünü olan finansal tabloların kapsamı ve içeriği ile ilgili olan bu standartlar, aslında iktisadi kişilik hakkında bilgi ihtiyacı olanlarla yöneticiler arasında bir iletişim aracıdır. Bu nedenle muhasebe yerine finansal raporlama denilmesi uygun olmuştur.

Muhasebe bilgi sisteminin yönetim muhasebesi ve maliyet muhasebesi alt sistemlerinde mahremiyet vardır, bu bilgiler açıklanmaz ve tekdüze değildirler. Her iktisadi birim kendi ihtiyacına göre yönetim ve maliyet muhasebesi sistemini kurar. Yönetim muhasebesinin ürünü olan bütçeler mahremdir, açıklanmaz. Maliyet muhasebesinin başta değinilen özelliği gereği, dışardakileri ilgilendiren kısmı buna istisnadır. Fiyatlama kararlarıyla ilgili maliyet bilgileri mahrem, fakat dönemsonu mamul ve yarımamul stoklarını ilgilendiren kısım alenidir.

Muhasebede bilgilerin derlenmesi süreci tüm dünyada aynı şekilde uygulanan mekanik bir süreçtir. Fakat derlenen bilgilerin kullanıcılara sunumu politika gerektiren, çıkar çatışmasına konu olan, alternatif yöntemleri bulunan hassas bir konudur.¹

2. KOBİ-UFRS

Sermaye hareketlerinin serbestliğinin küresel ölçüde yaygınlaştığı günümüzde, payları borsada işlem görmeyen iktisadi kişiliklerin de satınalmaya konu olduklarına sıkça rastlanmaktadır.

Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu “kamusal hesap verme sorumluluğu” olmayan, fakat finansal tablolarını “genel amaçlı” olarak “iktisadi kişilik dışındaki” ilgililerin kullanımı için yayımlayan Küçük ve Orta Büyüklükteki İşletmeler (KOBİ’ler) için sadeleştirilmiş bir finansal raporlama standardı yayınlamıştır. ²

Kamusal hesap verme sorumluluğundan anlaşılan şirketin paylarının veya tahvillerinin yöresel, bölgesel, yerli veya yabancı borsalarda işlem görüyor veya işlem görme aşamasında olmasıdır.

Ayrıca geniş bir üçüncü şahıs kitlesi için, bunların varlıklarını emanet kapsamında elinde bulunduran;

Bankalar,

1 Şensoy Necdet, *Eko Haber Gazetesi*, 8-14 Eylül 2009, sayı 696

2 International Accounting Standards Board (IASB), *IFRS for SMEs* – July 2009, prg.1.2.

Sigorta şirketleri,

Menkul değer aracı kurumları

Yatırım fonları,

Bireysel emeklilik şirketleri

kamusal hesap verme sorumluluğuna sahip iktisadi kişiliklerdir.

Özetle konumuz açısından KOBİ'ler halka açık olmayan veya başkalarının varlıklarını emanet kapsamında elinde bulundurmayan iktisadi kişiliklerdir. Genel amaçlı finansal tablolar; kendilerinin özel bilgi ihtiyaçlarına göre biçimlendirilmiş raporlar talep etme durumunda olmayan, geniş bir kullanıcı kitlesinin genel finansal bilgi ihtiyaçlarını karşılamayı hedefleyen finansal tablolardır.³

Dünyada birçok hukuk sistemi veya kural koyan otoriteler, finansal raporlama yükümlülüğünü düzenleme de dahil olmak üzere, çeşitli amaçlarla kendilerine özgü KOBİ tanımı yapmışlardır. Bu tanımlar çoğunlukla iktisadi kişiliğin hasılatı, varlıkları, çalışan sayıları gibi niceliksel kriterlere dayanır. İktisadi kişilik dışındaki kullanıcılar için genel amaçlı finansal tablo yayınlayıp yayınlamadıklarına bakılmaksızın çok küçük iktisadi kişilikler bu tanıma dahil edilirler.⁴ KOBİ'ler için finansal raporlama standartları ise KOBİ tanımını yaparken, farklı bir bakış açısıyla iktisadi kişiliğin niceliksel boyutuna değil, kamusal hesap verme sorumluluğuna odaklanmıştır. Kamusal hesap verme sorumluluğu olmayan fakat iktisadi birim dışında bulunanlara yönelik genel amaçlı finansal tablo düzenleyenler KOBİ-UFRS'na uymak zorundadırlar. Ancak ilgili ülkenin ilgili otoritesi o ülkede KOBİ-UFRS'nin kimler tarafından uygulanacağını veya kimlere uygun olduğunu belirleyecektir.⁵ Bu noktada tasarısı parlamentoda görüşülmekte olan yeni Türk Ticaret Kanunu (TTK) belirleyici olacaktır.

3. KOBİ-UFRS ve Vergi Amaçlı Raporlama

KOBİ'ler genellikle sadece sahip-yönetici konumunda olanların veya sadece vergi otoritelerinin ve diğer kamusal otoritelerin kullanımına yönelik finansal tablolar düzenlerler. Sadece sözkonusu amaçlarla hazırlanan finansal tablolar, genel amaçlı finansal tablo olmak zorunda değildir.⁶

Vergi yasaları her ülkenin düzenleme evrenine (jurisdiction) has özellikler bulundurur. Genel amaçlı finansal raporların amaçları ile vergisel kazancın raporlanması amacı farklıdır. Bu nedenle KOBİ-UFRS'ye uygun olarak

3 s.a.g.e., prg. P8

4 s.a.g.e., prg. P 10

5 PwC, *Küçük ve Orta Ölçekli Şirketler için UFRS Kılavuzu* – 2009, s.2

6 IASB, a.g.e., prg. P11

hazırlanan finansal tabloların ilgili ülkenin vergi yasalarının ve diğer vergi amaçlı düzenlemelerin gerektirdiği ölçümleme esaslarına tam uyumlu olması beklenemez ve ihtimal dışıdır. Bir üye vergi amaçlı raporlarını KOBİ-UFRS standardına göre belirlenmiş olan kâr/zarar tutarından hareketle yapılacak mutabakatlarla yapılmasını sağlayarak KOBİ'leri çifte raporlama yükünden kurtarabilir.⁷

Tebliğin ilerleyen bölümlerinde inceleneceği gibi vergi amaçlı ölçümleme esasları ile KOBİ-UFRS'deki ölçümleme esasları farklı olabilecektir. Bu da ticari kazanç ile vergisel kazanç arasında "geçici farklar = zamanlama farkları" doğmasına neden olacaktır. Bir varlığın değerinin ölçülmesinde amaca göre iki ayrı değer esas alındığında sözkonusu varlık elden çıkana kadar sürecek olan bu fark "ertelenen vergi varlığı" veya "ertelenen vergi borcu" tanınmasını gerektirecektir.

4.Kavramlar

Türk Vergi Usul Kanunu'nda (VUK) kullanılan değerlendirme teriminin karşılığı olarak ölçümleme (measurement) terimi kullanılmaktadır. Literatürde genellikle değer takdiri amacı güdüldüğünde değerlendirme, finansal raporlara koymak amacıyla yapıldığında ise ölçümleme terimi tercih edilmektedir.

4.1.Yaygın Tanıma ve Ölçümleme İlkeleri

KOBİ-UFRS'nin 2.27'den 2.32'ye kadar olan paragraflarında varlıkların, borçların, gelirin ve giderlerin tanınması konusu düzenlenmiştir. Burada ilgili varlıkların mevcudiyetlerinin kabul edilip kayıtlara ve finansal tablolara alınmaları için koşul olarak gelecek ekonomik fayda ve güvenilir olarak ölçümlenebilme unsurlarına vurgu yapılmıştır.

2.33 ve 2.34 nolu paragraflarda ise ölçümlemenin genel ilkeleri ortaya konulmuştur. Burada ölçümleme; bir iktisadi kişiliğin varlıklarını, borçlarını, gelirini ve giderlerini finansal tablolarında göstermek için, bunların "parasal tutarlarını ölçme" sürecidir.⁸

2.34. nolu paragrafta iki temel ölçümleme esası olarak "tarihsel maliyet" ve "gerçeğe uygun değer" tanımlanmıştır. Edinme tarihinde bir varlığı edinebilmek için ödenen nakit veya nakit eşdeğeri bir varlığın tarihsel maliyetini oluşturmakta, edinme sırasında nakit dışı ödeme sözkonusu olduğunda ise ödenen bedelin gerçeğe uygun değeri alınmaktadır.

Boçlar için de tarihsel maliyet tanımı yapılmış ve bir yükümlülüğe girildiğinde bu yükümlülük karşılığında alınan nakit veya nakit eşdeğeri tutar veya alınan nakit dışı varlıkların gerçeğe uygun değeri borcun tarihsel

7 s.a.g.e., prg. P12

8 s.a.g.e., prg. 2.33

maliyeti olarak ifade edilmiştir. Gelir vergilerinde olduğu gibi bazı özel durumlarda ise işin normal seyrinde borcu ödeyerek hesaplaşmak için ödenmesi gereken nakit veya nakit eşdeğerinin tutarıdır.

Amorti (itfa) edilmiş tarihsel maliyet ise bir varlığın veya borcun tarihsel maliyeti, değerlendirme tarihine kadar tanınmış olan gelir veya giderlerin eklenmesi veya çıkarılmasıyla, düzeltilmesiyle bulunur.

4.2.Tahakkuk Esası

İktisadi birim, nakit akış bilgileri dışında, finansal tablolarını muhasebenin tahakkuk esasını kullanarak hazırlamalıdır. Tahakkuk esasında ilgili finansal tablo kalemleri bunlar için belirlenmiş olan tanımlara ve tanıma yani varlığını kabul edip finansal tabloya alma kriterlerine uydukları zaman varlık, borç, özkaynak, gelir veya gider olarak tanınabilirler.⁹

4.3.Finansal Tablolarda İlk Tanımda ve Sonraki Dönem Sonlarında Ölçümleme

Varlıklar ve borçlar kayıtlarda ilk olarak tanındıkları sırada UFRS tarafından belirlenmiş, gerçeğe uygun değer gibi, başka bir esas bulunmuyorsa maliyet değeri ile ölçümlenirler.¹⁰

Kayıtlarda ilk tanınmadan sonraki dönem sonlarında ise, varlıkların ve borçların finansal karakterli olup olmamaları önem kazanmaktadır. Finansal olmayan varlıkların çoğu sonraki dönem sonlarında maliyet değerinden farklı bir değerlendirme esası ile değerlendirilir;

Duran varlıklar, amortismanı düşülmüş değeri (Net Defter Değeri) veya geri kazanılabilir değerinden düşük olanı ile ölçümlenirler.

Stoklar, maliyet veya satış fiyatı eksi tamamlama ve satış maliyetinden küçük olanı ile ölçümlenirler.

Kullanılan veya satış için elde tutulan finansal olmayan varlıklar için değer kaybı zararı tanınır.¹¹

İştirak ve iş ortaklıklarındaki yatırımlar, yatırım amaçlı gayrimenkuller, tarımsal varlıklar gibi finansal olmayan varlıklar için KOBİ-UFRS gerçeğe uygun değer ile ölçümleme yapılmasını gerektirir veya buna izin verir.¹²

Finansal karakterli olmayan borçlar, raporlama tarihinde yükümlülüğü kapatmak için gerekli olan tutarın en iyi tahmini olarak ölçümlenirler.¹³

9 s.a.g.e.prg.2.36

10 s.a.g.e.prg.2.46

11 s.a.g.e.prg.2.49

12 s.a.g.e.prg.2.50

13 s.a.g.e.prg.2.51

Temel finansal araçlardan doğan, finansal varlıklar ve finansal borçlar itfa edilmiş maliyetleri eksi değer kaybı zararı olarak ölçülürler. Ancak bunun bazı istisnaları vardır.¹⁴

Diğer tüm finansal varlıklar ve borçlar, KOBİ-UFRS’de başka bir değer (maliyet veya itfa edilmiş maliyet gibi) önerilmediği veya buna izin verilmediği sürece, gerçeğe uygun değerleri ile ölçümlenirler. Gerçeğe uygun değerdeki değişimlerden doğan gerçekleşmemiş kazanç ve kayıplar ise kâr/zararda tanınarak gelir tablosunda açıklanırlar.¹⁵

5.KOBİLER İÇİN UFRS’DEKİ VE VUK’DAKİ DEĞERLEME ESASLARININ KARŞILAŞTIRMALI İNCELENMESİ

5.1. Net Gerçekleşebilir Değer (Net Realizable Amount)

Net gerçekleşebilir değer kavramı her ne kadar KOBİ-UFRS’de terimler sözlüğü kısmında tanımlanmamış olsa da KOBİ-UFRS’de bir paragrafta geçmektedir. 31. Bölüm: Yüksek Enflasyon Paragraf 31.8’in (a) bendinde “Bazı parasal olmayan kalemler raporlama dönemi sonunda geçerli olan tutarlarla izlenirler örneğin, net gerçekleşebilir değer ve gerçeğe uygun değer, dolayısıyla bunlar yeniden bildirilmez. Diğer tüm parasal olmayan varlıklar ve borçlar yeniden bildirilir” denmektedir.

Her ne kadar bu kavram yukarıdaki Paragrafta dışında KOBİ-UFRS’nin başka bir yerinde doğrudan kullanılmamış olsa da stoklar ile ilgili 13. Bölüm’de stokların ölçülmesi ile ilgili şöyle bir ifade kullanılmıştır; “Stoklar, maliyet ile tamamlama ve satış maliyetleri düşülmüş satış fiyatının düşük olanı üzerinden ölçülür.” (Altı çizili yer “net gerçekleşebilir değer” UFRS tam setindeki tanımıdır.)

Net gerçekleşebilir değer kavramının tanımını UFRS tam setinden bulabiliriz TMS 2 Stoklar Standardı’nın tanımlar kısmının 6. Paragrafında tanım şu şekilde verilmiştir: “İşin normal akışı içinde, tahmini satış fiyatından, tahmini tamamlanma maliyeti ve satışı gerçekleştirmek için gerekli tahmini satış giderleri toplamının, düşürülmesiyle elde edilen tutarı ifade eder”.

VUK Değerleme ölçülerinde Mükerrer Madde 266’da tanımlanan Rayiç bedel “net gerçekleşebilir değer” kavramı ile karşılaştırılabilir. Mükerrer Madde 266’da Rayiç bedelin tanımı şu şekilde verilmiştir; “Rayiç bedel, bir iktisadi kıymetin değerlendirme günündeki normal alım satım değeridir.”

Burada dikkat edilmesi gereken husus KOBİ-UFRS’de “net gerçekleşebilir değer” hesaplanırken sadece satış değeri dikkate alınmakta ve satış giderleri düşürülmektedir. Ancak rayiç bedel hem alış değerinden hem

¹⁴ s.a.g.e.prg.2.47

¹⁵ s.a.g.e.prg.2.48

de satış değerinden hesaplanabilmektedir. Bununla birlikte satış değeri hesaplanırken, satış giderlerinin düşülmesi gerektiğine dair açık bir hüküm bulunmamaktadır.

5.2. Kalıntı Değeri (Residual Value)

Kalıntı değer kavramı KOBİ-UFRS terimler sözlüğü kısmında şu şekilde tanımlanmıştır; “Varlığın halihazırda beklenen yararlı ömrünün ve yaşının sonuna gelmiş olsa idi, bu varlığı elden çıkarmasından iktisadi kişiliğin cari olarak elde edeceği tahmin edilen tutardan, tahmini elden çıkarma maliyetleri düşüldükten sonra kalan tutardır.”

Kalıntı değer KOBİ-UFRS’de karşımıza Maddi Duran Varlıklar (17. Bölüm), Şerefiye Dışındaki Maddi Olmayan Duran Varlıklar (18. Bölüm), Kiralamalar (20. Bölüm), Varlıklarda Değer Düşüklüğü (27. Bölüm) bölümlerinde karşımıza çıkmaktadır.

Dikkat edilmesi gereken husus; VUK 291’de adı geçen “iz bedel” ile VUK Mükerrer Madde 315 ve Madde 320’de adı geçen “bakiye değer” ile karıştırmamak gerektir.

5.3. Amortisman Tabi Tutar (Depreciable Amount)

Amortisman tabi tutar kavramı KOBİ-UFRS terimler sözlüğü kısmında şu şekilde tanımlanmıştır; “Bir varlığın maliyetinden veya (finansal tablolarda) maliyet yerine geçen diğer tutarlardan kalıntı değerinin düşülmesiyle bulunan tutarı ifade eder.”

Amortisman tabi tutar kavramı KOBİ-UFRS’de karşımıza Maddi Duran Varlıklar (17. Bölüm) bölümünde karşımıza çıkmaktadır.

VUK’da “amortisman tabi tutar” kavramı bulunmamaktadır. Ancak bazı hükümlerde “maliyet değeri” kavramı “amortisman tabi tutar” kavramı ile eşdeğerdir.

Dikkat edilmesi gereken husus KOBİ-UFRS’de “amortisman tabi tutar” belirlenirken kalıntı değerinin düşülmesi gerekmektedir. Ancak VUK’da böyle bir durum söz konusu değildir.

17. Bölüm (Maddi Duran Varlıklar) Paragraf 17-18’de bir varlığın amortisman tabi tutarı varlığın yararlı ömrü boyunca sistematik olarak dağıtılır denmektedir.

5.6. Vergiye Esas Değer (Tax Basis)

Vergiye esas değer kavramı KOBİ-UFRS terimler sözlüğü kısmında şu şekilde tanımlanmıştır; “Bir varlığın, borcun veya özkaynak aracının, yasama süreci tamamlanarak kesinleşmiş vergi kanunu kapsamında ölçülmesidir.”

Vergiye esas değer kavramı KOBİ-UFRS'de karşımıza Gelir Vergileri (29. Bölüm) bölümünde çıkmaktadır.

VUK Değerleme ölçülerinde Madde 268'de tanımlanan "Vergi Değeri" kavramı "Vergiye esas değer" kavramı ile karşılaştırılabilir. Madde 268'de Vergi Değeri'nin tanımı şu şekilde verilmiştir; "Vergi değeri, bina ve arazinin Emlâk Vergisi Kanununun 29 uncu maddesine göre tespit edilen değeridir." Dikkat edilmesi gereken husus; her iki tanım da başka bir kanuna atıfta bulunmamaktadır. KOBİ-UFRS'deki "vergiye esas değer" bir varlığın, borcun veya özkaynağa dayalı finansal aracın, yürürlükte olan veya yürürlüğe girmesi kesine yakın olan vergi kanunu kapsamında ölçülmesidir." Böylelikle KOBİ-UFRS'deki "vergiye esas değer" kavramı VUK'daki değer kavramlarını kapsamaktadır. VUK'daki "vergi değeri" kavramı ise sadece Emlâk Vergisi Kanunu'nun 29. Maddesindeki hükümleri kapsamaktadır.

5.7. Nominal Değer (Nominal Value, Par Value, Face Value)

Nominal değer kavramı KOBİ-UFRS terimler sözlüğü kısmında bulunmamaktadır.

"Nominal değer" kavramı KOBİ-UFRS'de karşımıza Temel Finansal Araçlar (11. Bölüm), Borçlar ve Özkaynak (22. Bölüm), Hasılat (23. Bölüm) bölümlerinde karşımıza çıkmaktadır.

VUK Değerleme ölçülerinde Madde 266'da tanımlanan "itibari değer" kavramı "nominal değer" kavramı ile eş anlamlıdır. Madde 266'da itibari değer tanımı şu şekilde verilmiştir; "İtibari değer, her nevi senetlerle esham ve tahvillerin üzerinde yazılı olan değerlerdir."

22. Bölüm (Borçlar ve Özkaynak) Paragraf 22.10'da, hisselerin veya diğer özkaynak araçlarının ihracı üzerine öz kaynaklardaki artışın finansal durum tablosunda sunumu geçerli kanunlara göre belirlenir denmektedir. Örnek olarak da, hisselerin nominal değeri ve ödemenin nominal değeri aşan tutarı, ayrı olarak sunulabileceği gösterilmiştir.

23. Bölüm (Hasılat) Paragraf 23.5'de, nakit ve nakit benzerleri girişinin ertelendiği ve düzenlemenin gerçekte bir finansman işlemi olduğu durumlarda; bedelin gerçeğe uygun değeri, bir emsal faiz oranı kullanılarak belirlenen gelecekte elde edilecek bedelin bugünkü değeridir denmiştir. Emsal faiz oranının nasıl hesaplanacağı da aynı Paragrafta verilmiştir. Söz konusu Paragrafa göre, finansal aracın nominal değerini ilgili mal veya hizmetin nakit satış fiyatına indirgeyen faiz oranı üzerinden hesaplamak, emsal faiz oranının hesaplanması yöntemlerinden biridir. Buna ek olarak Paragraf, iktisadi kişiliklerin, gelecekte elde edilecek ödemelerinin

bugünkü değerleri ile bedellerin nominal değerleri arasındaki farkları, 23.27 ve 23.28 sayılı paragraflar ile 11. Bölüm uyarınca faiz hasılatı olarak muhasebeleştirileceklerine dair hüküm getirmiştir.

5.8 Defter Değeri (Carrying Amount)

Defter değeri kavramı KOBİ-UFRS terimler sözlüğü kısmında şu şekilde tanımlanmıştır; “Bir varlığın ya da borcun finansal durum tablosunda muhasebeleştirilmiş değeridir.”

Söz konusu kavram, KOBİ-UFRS’de yaklaşık tüm bölümlerde karşımıza çıkmaktadır.

VUK Değerleme ölçülerinde Madde 265’te tanımlanan “Mukayyet değer” kavramı “Defter değeri” kavramı ile eş anlamlıdır. 265’te mukayyet değer tanımı şu şekilde verilmiştir; “Mukayyet değer, bir iktisadi kıymetin muhasebe kayıtlarında gösterilen hesap değeridir.”

5.9. Geri Kazanılabilir Tutar (Recoverable Amount)

Geri kazanılabilir tutar kavramı KOBİ-UFRS terimler sözlüğü kısmında şu şekilde tanımlanmıştır; “Varlığın (veya nakit yaratan birimin) satış maliyetleri düşülmüş gerçeğe uygun değeri ile kullanım değerinden yüksek olanıdır.”

Söz konusu kavram, KOBİ-UFRS’de, Varlıklarda Değer Düşüklüğü (27. Bölüm), bölümünde ve değer düşüklüğü uygulayan diğer ilgili bölümlerde karşımıza çıkmaktadır.

VUK’da “Geri kazanılabilir tutar” kavramı bulunmamaktadır.

27. Bölüm (Varlıklarda Değer Düşüklüğü) Paragraf 27.11’de, değer düşüklüğü zararı bir varlığın defter değeri bu varlığın geri kazanılabilir değerinden daha fazla olduğunda ortaya çıkar

5.10. Satış Maliyetleri Düşülmüş Gerçeğe Uygun Değer (Fair Value Less Costs to Sell)

Satış maliyetleri düşülmüş gerçeğe uygun değer kavramı terimler sözlüğü kısmında şu şekilde tanımlanmıştır; “Karşılıklı pazarlık ortamında, bilgili ve istekli gruplar arasında bir varlığın ya da nakit yaratan birimin satışında elde edilebilecek tutardan elden çıkarma maliyetlerinin düşülmesi ile bulunan tutar.”

Söz konusu kavram, KOBİ-UFRS’de, Kapsamlı Kar Tablosu ve Gelir Tablosu (5. Bölüm), Stoklar (13. Bölüm), Varlıklarda Değer Düşüklüğü (27. Bölüm), Özellikli Faaliyetler (34. Bölüm) bölümlerinde karşımıza çıkmaktadır.

Satış maliyetleri düşülmüş gerçeğe uygun değer 27. Bölüm’de (Varlıklarda

Değer Düşüklüğü) “geri kazanılabilir tutarın” hesaplanmasında kullanılmaktadır. Aynı Bölümde söz konusu kavram tanımlanmış ve değer in tespiti ile ilgili açıklama verilmiştir.

Paragraf 27.14’de göre “satış maliyetleri düşülmüş gerçeğe uygun değer”; bir varlığın, bilgili ve istekli taraflar arasında piyasa şartlarında karşılıklı pazarlık ortamında satışından, elden çıkarma maliyetleri düşüldükten sonra elde edilebilen tutardır.

Aynı Paragraf değer in tespitinde hiyerarşi getirmiştir. Paragrafa göre;

Bir varlığın satış maliyetleri düşülmüş gerçeğe uygun değer inin en iyi kanıtı, karşılıklı pazarlık ortamında yapılmış bağlayıcı bir satış anlaşmasındaki fiyat veya Atif bir piyasadaki piyasa fiyatıdır.

Eğer bir varlık için, bağlayıcı bir satış anlaşması veya aktif bir piyasa bulunmuyor ise satış maliyetleri düşülmüş gerçeğe uygun değer, iktisadi kişiliğin elden çıkarma maliyeti düşüldükten sonra, raporlama tarihinde, bilinçli ve istekli taraflar arasında karşılıklı pazarlık ortamında yapılacak bir satıştan elde edebileceği tutarı yansıtabilen en iyi bilgiye dayandırılır. Bu tutarı belirlerken, iktisadi kişilik, aynı endüstri dalında benzer varlıklarla ilgili güncel işlemlerin sonuçlarını dikkate alır.

Görüldüğü gibi üçüncü sıradaki değer kanıtı VUK’daki “Emsal Bedel” kavramına benzerlik göstermektedir. VUK’a göre emsal bedeli, bir iktisadi kıymetin benzerlerine göre piyasada sahip olduğu satış bedelidir. Ancak emsal bedelde satış değeri hesaplanırken, satış giderlerinin düşülmesi gerektiğine dair açık bir hüküm bulunmamaktadır.

34. Bölüm (Özellikli Faaliyetler) Paragraf 34.4’e göre iktisadi kişilik canlı varlığı ilk muhasebeleştirmede ve her bir raporlama tarihinde satış maliyetleri düşülmüş gerçeğe uygun değer ile ölçer. Satış maliyetleri düşülmüş gerçeğe uygun değerdeki değişiklikler kar veya zararda muhasebeleştirilir.

13. Bölüm’de (Stoklar) “satış maliyetleri düşülmüş gerçeğe uygun değer” kavramı dolaylı olarak karşımıza çıkıyor. Paragraf 13.3’de, ilgili Bölümün aşağıdakiler tarafından elde tutulan stokların ölçülmesinde uygulanmayacağı belirtiliyor

Kâr veya zarara yansıtılarak satış maliyetleri düşülmüş gerçeğe uygun değer üzerinden ölçülen, tarım ve ormancılık ürünleri, hasat sonrası tarımsal ürün ile maden ve madeni ürün üreten üreticiler, veya

Stoklarını, kâr veya zarara yansıtılarak satış maliyetleri düşülmüş gerçeğe uygun değer üzerinden ölçen ticari mal komisyoncuları veya tüccarları.

5.11. Kullanım Değeri (Value in Use)

Kullanım değeri kavramı terimler sözlüğü kısmında şu şekilde tanımlanmıştır; “Bir varlıktan veya nakit yaratan birimden türetilmesi beklenen gelecekteki nakit akışlarının bugünkü değeridir.”

Söz konusu kavram, KOBİ-UFRS’de karşımıza, sadece Varlıklarda Değer Düşüklüğü (27. Bölüm) Bölümünde karşımıza çıkmaktadır.

Paragraf 27.15’e göre kullanım değeri; bir varlıktan türetilmesi beklenen gelecekteki nakit akışlarının bugünkü değeridir.

Aynı Paragraf bu bugünkü değer hesaplaması için adımları da açıklamıştır. Buna göre bugünkü değer hesaplaması aşağıdaki adımları içermektedir:

varlığın devamlı kullanımından ve nihai olarak elden çıkarılmasından kaynaklanacak gelecekteki nakit giriş ve çıkışlarının tahmin edilmesi ve bu nakit akışlarına, uygun iskonto oranının uygulanması.

KOBİ-UFRS’na göre, iktisadi kişiliğin varlıktan türetmeyi beklediği gelecekteki nakit akışlarının tahmini, nakit akışlarının tutarı ve zamanlamasının olası değişiklikleri hakkında beklentiler, cari piyasa risksiz faiz oranı ile temsil edilen paranın zaman değeri ve likidite sıkıntısı gibi piyasa katılımcılarının iktisadi kişiliğin varlıktan türetmeyi beklediği gelecekteki nakit akışlarının fiyatlanmasına yansıtabilecekleri diğer faktörler kullanım değerinin hesaplanmasına yansıtılmalıdır.¹⁶ (Paragraf 27.16)

Paragraf 27.17 gelecekteki nakit akışlarının tahminlerinin neler içereceğini belirtmiştir. **Bunlar;**

varlığın devamlı kullanımından sağlanacak nakit girişlerine ilişkin tahminler. Varlığın devamlı kullanımından sağlanan nakit girişlerinin yaratılması için gerekli olarak gerçekleşen nakit çıkışlarına (varlığı kullanıma hazır hale getirmek için yapılan nakit çıkışları da dahil) ve varlığa direk olarak atfedilebilen veya makul ve tutarlı bir temele dayalı olarak tahsis edilebilen nakit çıkışlarına ilişkin tahminler. Varlığın yararlı ömrünün sonunda, bilgili ve istekli taraflar arasında piyasa şartlarında karşılıklı pazarlık ortamında elden çıkarılmasında elde edilmesi (veya ödenmesi) beklenen, varsa, net nakit akışları.

Burada dikkat edilmesi gereken husus; eğer en güncel bütçeler veya tahminler tarafından kapsanan dönemlerin ötesinde nakit akış tahminlerinde bulunulacak ise iktisadi kişilik, bütçe ve tahminlere dayanan projeksiyonlarını ilerideki yıllar için (ki bu Standartta belirtilmemiş olsa da UFRS tam setinde 5 yıl ve ötesi olarak düşünülmemekte), artan bir oran kullanmak makul olmadıkça, sabit veya azalan bir büyüme oranı kullanarak ileriye doğru tahminde bulunabilir.

¹⁶ IASB, a.g.e., prg. 27-16

Finansman faaliyetlerine ilişkin nakit giriş veya çıkışları veya gelir vergisi ödemeleri ya da alımları gelecekteki nakit akışlarına dahil edilmeyecektir.¹⁷ Bununla beraber, iktisadi kişiliğin henüz taahhüt etmediği gelecekteki yeniden yapılandırma veya varlığın performansının geliştirilmesi veya iyileştirilmesi ile ilgili nakit giriş ve çıkışları gelecekteki nakit akışları tahmininde dikkat alınmamalıdır.¹⁸

Bugünkü değer hesaplamasında iskonto oranı olarak vergi öncesi, paranın zaman değeri ve varlığa özgü olan ve kendisi için gelecekteki nakit akış tahminleri düzeltilmemiş olan riskleri kapsayan bir oran kullanılmalıdır (Detaylı açıklama çalışmanın 3.10. Bölümde verilmiştir).

VUK'da kullanım değeri kavramı bulunmamaktadır.

5.12. Bugünkü Değer (Present Value)

Bugünkü değer kavramı terimler sözlüğü kısmında şu şekilde tanımlanmıştır; "İşletmenin normal akışı içerisindeki gelecekteki nakit akışlarının indirgenmiş bugünkü değerinin cari tahminidir."

Söz konusu kavram, KOBİ-UFRS'de, Temel Finansal Araçlar (11. Bölüm), Diğer Finansal Araçlara İlişkin Hususlar (12. Bölüm), Yatırım Amaçlı Gayrimenkuller (16. Bölüm), Maddi Duran Varlıklar (17. Bölüm), Kiralamalar (20. Bölüm), Karşılıklar, Koşullu Borçlar ve Koşullu Varlıklar (21. Bölüm), Borçlar ve Özkaynak (22. Bölüm), Hasılat (23. Bölüm), Varlıklarda Değer Düşüklüğü (27. Bölüm), Çalışanlara Sağlanan Faydalar (28. Bölüm) bölümlerinde karşımıza çıkmaktadır.

VUK'da bugünkü değer kavramı bulunmamakla birlikte, VUK Madde 264'te tanımı verilen değerlendirme ölçülerinden "Tasarruf değeri" alacak ve borç senetlerinin dönem sonu değerlemesindeki uygulama açısından, bugünkü değer hesaplamasıdır. VUK Madde 264'te verilen tanıma göre; tasarruf değeri bir iktisadi kıymetin değerlendirme gününde sahibi için arz ettiği gerçek değerdir. VUK Madde 281, vadesi gelmemiş olan senede bağlı alacaklar değerlendirme gününün kıymetine irca olunabilir hükmü getirmiştir. Bu hükme göre vadesi gelmemiş alacak senetleri değerlendirme gününün kıymetine indirilir.

KOBİ-UFRS'de bugünkü değer tespit edilirken iskonto oranı tespitinin nasıl olacağına dair çeşitli hükümler bulunmaktadır.

Etkin faiz oranı (Temel Finansal Araçlar/Paragraf 11-15)

Temel Finansal Araçlar Bölümü'nde, ilk ölçümede eğer anlaşma bir finansman işlemi ise, iktisadi kişilik finansal varlığı veya finansal borcu

¹⁷ s.a.g.e., prg. 27-18

¹⁸ s.a.g.e., prg. 27-19

gelecekteki ödemelerin benzer bir borçlanma aracı için olan piyasa faiz oranı ile indirgenmiş bugünkü değerinden ölçmelidir, denmektedir. Böylelikle bu hükümde iskonto oranı olarak “benzer bir borçlanma aracı için olan piyasa faiz oranı” kullanılacaktır.¹⁹

Diğer Finansal Araçlara İlişkin Hususlar Bölümü’nde, eğer varlıklara ilişkin ödeme ertelenirse veya varlıklar piyasa oranı olmayan bir faiz oranı üzerinden finanse edilirse, iktisadi kişilik, varlıkları, gelecekteki ödemelerin, piyasa faiz oranı üzerinden iskonto edilmiş bugünkü değerine göre ölçer.²⁰ Böylelikle bu hükümde iskonto oranı olarak “piyasa faiz oranı” kullanılacaktır. Ancak piyasa faiz oranı nasıl tespit edileceğine dair herhangi bir hüküm bulunmamaktadır.

Kiralamalar Bölümü’nde, kiracıların ilk muhasebeleştirme esnasında asgari kira ödemelerinin bugünkü değeri hesaplanırken iskonto oranı olarak “kiralama kapalı olarak belirtilmiş olan faiz oranı” kullanılması hükmedilmiştir. Eğer bu oran belirlenemiyorsa, iskonto oranı olarak “kiracının ek borçlanma oranı” kullanılacaktır.²¹

Kiralamalar Bölümü’nde, kiraya verenler, finansal kiralama kapsamında bulunan varlıkları, finansal durum tablolarında kiralamadaki net yatırıma eşit bir tutar ile alacak olarak göstermeleri hükmedilmiştir. Kiralamadaki net yatırım, kiraya verenin kiralama saklı olan faiz oranı ile iskonto edilmiş, kiralamadaki brüt yatırımdır.²² Böylelikle bu hükümde iskonto oranı olarak “saklı olan faiz oranı” kullanılacaktır.

Hasılat Bölümü’nde, nakit ve nakit benzerleri girişinin ertelendiği ve düzenlemenin gerçekte bir finansman işlemi olduğu durumlarda; bedelin gerçeğe uygun değeri, bir emsal faiz oranı kullanılarak belirlenen gelecekte elde edilecek bedelin bugünkü değer olduğu hükmedilmiştir.²³ Böylelikle bu hükümde iskonto oranı olarak “emsal faiz oranı” kullanılacaktır. Aynı Madde emsal faiz oranının nasıl tespit edileceğini de hükmetmiştir. Standarda göre emsal faiz oranı aşağıdakilerin daha açık olarak tespit edilebilendir:

Benzer kredi derecelendirmesine sahip bir iktisadi kişiliğin benzer finansal araçları için geçerli olan faiz oranı, veya

Aracın nominal değerini ilgili mal veya hizmetin nakit satış fiyatına indirgeyen faiz oranı.

19 s.a.g.e., prg. 11-13

20 s.a.g.e., prg. 12-12

21 s.a.g.e., prg. 20-9

22 s.a.g.e., prg. 20-17

23 s.a.g.e., prg. 23-5

Varlıklarda Değer Düşüklüğü Bölümün'de, kullanım değeri, bir varlıktan türetilmesi beklenen gelecekteki nakit akışlarının bugünkü değeri olduğu belirtilmiştir.²⁴ Bugünkü değer hesaplamasında iskonto oranı olarak vergi öncesi, paranın zaman değeri ve varlığa özgü olan ve kendisi için gelecekteki nakit akış tahminleri düzeltilmemiş olan riskleri kapsayan bir oran kullanılmalıdır.²⁵ Bu bölümde iskonto oranının nasıl tespit edileceğine dair daha fazla açıklama bulunmamaktadır. Ancak UFRS tam setinde kullanım değeri hesaplamasında kullanılacak olan iskonto oranı için daha açıklayıcı maddeler bulunmaktadır. Eğer o maddeler dikkate alınacak olursa KOBİ-UFRS için de kullanım değerinde kullanılacak olan iskonto oranı olarak ilgili firmanın "ağırlıklı ortalama sermaye maliyeti" kullanılması daha uygun olacaktır.

Çalışanlara Sağlanan Faydalar Bölümün'de, iktisadi kişiliklerin, tanımlanmış fayda yükümlülüklerini iskonto edilmiş bugünkü değer esasına göre ölçeceklerini hükmetmiştir.²⁶ Bölüm iskonto oranının nasıl tespit edileceğine dair detaylı açıklama da getirmiştir. Bölüme göre; iktisadi kişilik, gelecekteki ödemelerin iskonto edilmesinde kullanılan oranı, raporlama tarihinde, "yüksek kaliteli kurumsal tahvillerin piyasa getirilerine" göre belirlemelidir. Bu tür senetlere ilişkin derin bir piyasanın bulunmadığı ülkelerde, iktisadi kişilik, "devlet tahvillerinin (raporlama tarihindeki) piyasa getirilerini" kullanır. Kurumsal senetlerin veya devlet tahvillerinin para birimi ve vadesi, gelecekteki ödemelerin para birimi ve vadesi ile tutarlı olmalıdır.²⁷

Özellikli Faaliyetler Bölümün'deki gerçeğe uygun değer yönteminin anlatıldığı kısımda iktisadi kişiliklerin, canlı varlıklarının piyasa tarafından belirlenmiş fiyatları veya değerleri mevcut olmaması durumunda, varlıklardan cari bir piyasa oranı ile iskonto edilmiş beklenen nakit akışlarının bugünkü değerinin tespit etmeleri gerektiği hükmedilmiştir.²⁸ Böylelikle bu hükümde iskonto oranı olarak "piyasa oranı" kullanılacaktır. Ancak piyasa faiz oranı nasıl tespit edileceğine dair herhangi bir hüküm bulunmamaktadır.

5. 13. İçsel Değer (Intrinsic Value)

İçsel değer kavramı terimler sözlüğünde bulunmasına rağmen KOBİ-UFRS'nin diğer bölümlerinde bulunmamaktadır. İçsel değer terimler sözlüğü kısmında şu şekilde tanımlanmıştır; "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." Standart terimler sözlüğünde tanım yapmak ile

24 s.a.g.e., prg. 27-15

25 s.a.g.e., prg. 27-20

26 s.a.g.e., prg. 28-15

27 s.a.g.e., prg. 28-17

28 s.a.g.e., prg. 34-6/d

yetinmeyerek bir örnek vermiştir. Tanımdaki örnek şu şekilde verilmiştir; “gerçeğe uygun değeri 20 Lira olan bir hisse senedi üzerindeki kullanım fiyatı 15 Lira olan bir hisse senedi opsiyonunun içsel değeri 5 Lira’dır.”

İçsel değer kavramı karşımıza UFRS tam setinde çıkmaktadır. Ancak söz konusu kavram tem sette sadece bir yerde bulunmaktadır. UFRS 2 Hisse Bazlı Ödemeler Standardı’nda içsel değer, özkaynağa dayalı finansal araçların gerçeğe uygun değerinin güvenilir bir şekilde tahmin edilememesi durumunda kullanılacak değerlerden biridir.²⁹ Aynı Standart’ta içsel değer KOBİ-UFRS’deki gibi tanımlanmıştır.

VUK’da içsel değer kavramı bulunmamaktadır

5.14. Gerçeğe Uygun Değer (Fair Value)

“Gerçeğe uygun değer” kavramı KOBİ-UFRS terimler sözlüğü kısmında şu şekilde tanımlanmıştır; “Karşılıklı pazarlık ortamında, bilgili ve istekli gruplar arasında bir varlığın el değiştirmesi, bir borcun ödenmesi veya kazanılmış bir özkaynak aracının el değiştirmesi durumunda ortaya çıkması gereken tutardır.”

Bununla beraber Standardın Kavramlar ve Genel İlkeler Bölümünde varlık, borç, gelir ve giderlerin ölçüm esasları kısmında da “Gerçeğe uygun değer” kavramı açıklanmıştır. Söz konusu Paragraf “gerçeğe uygun değer” kavramını şu şekilde tanımlanmıştır; “Gerçeğe uygun değer karşılıklı pazarlık ortamında, bilgili ve istekli gruplar arasında bir varlığın el değiştirmesi ya da bir borcun ödenmesi durumunda ortaya çıkabilecek tutardır.”³⁰

5.14.1 Temel Finansal Araçlar Bölümü’ndeki Gerçeğe Uygun Değere Dair Açıklamalar

11. Bölüm: Temel Finansal Araçlar’daki açıklamalar, KOBİ-UFRS için önem arz etmektedir. Zira 12. Bölüm, 14. Bölüm, 15. Bölüm, ve 16. Bölüm Yatırım Amaçlı Gayrimenkuller de dahil olmak üzere bu UFRS’nin diğer bölümleri bu bölümün ilgili paragraflarındaki gerçeğe uygun değer rehberliğine atfta bulunur.

Temel Finansal Araçlar başlıklı 11. Bölümde Paragraf 11.27 ile 11.32 arasındaki açıklamalar “gerçeğe uygun değer” kavramı hakkında yol göstericidir. Paragraf 11-27’ye göre Paragraf 11.14(c)(i) adi hisseler veya imtiyazlı hisseler yapılan bir yatırımın eğer hisselerin gerçeğe uygun değeri güvenilir bir şekilde ölçülebiliyorsa gerçeğe uygun değer ile ölçülmesini gerektirir ve iktisadi kişilik hisselerin gerçeğe uygun değerini belirlemede aşağıdaki hiyerarşiyi kullanmalıdır:³¹

29 International Accounting Standards Board (IASB), IFRS Full Text, 2009, IFRS 2, prg.2-24/a

30 IASB, a.g.e., prg. 2-34

31 s.a.g.e., prg. 11-27

Gerçeğe uygun değer en iyi kanıtı benzer bir varlığın aktif bir piyasadaki kotasyonlu fiyatıdır. Bu genellikle cari alış fiyatıdır.

Kotasyonlu fiyatlar bulunmadığında, benzer bir varlık için gerçekleşmiş yakın tarihli bir işlemin fiyatı işlemin gerçekleşmesinden bu yana ekonomik koşullarda önemli bir değişiklik olmadığı veya önemli miktarda zaman geçişi olmadığı sürece gerçeğe uygun değer kanıtı sağlar. Eğer işletme son işlem fiyatının gerçeğe uygun değerini iyi bir tahmini olmadığını (örneğin, iktisadi kişiliğin yapmakla zorunlu tutulduğu bir işlemde, zorunlu tasfiye veya zorunlu satışta elde edeceği veya ödeyeceği bir tutarı yansıttığı için) gösterebilirse bu fiyat düzeltilir.

Eğer varlığın piyasası aktif değilse ve benzer bir varlığın güncel işlemleri kendi başlarına gerçeğe uygun değerini iyi bir tahmini deşillerse iktisadi kişilik gerçeğe uygun değeri bir değerlendirme tekniğı kullanarak tahmin eder. Bir değerlendirme tekniğı kullanılmasında amaç, ölçüm tarihinde olağan iş faaliyetleri gereğince başlatılmış karşılıklı pazarlık ortamındaki bir işlemde işlem fiyatının ne olabileceğini tahmin etmektir.

VUK Değerleme ölçülerinde Madde 263'te tanımlanan "Borsa rayıcı" KOBİ-UFRS Paragraf 11-27'nin "a" bedinde bahsedilen "bir piyasadaki kotasyonlu fiyat" ile eş anlamlı sayabiliriz. VUK Madde 263'te borsa rayıcının tanımı şu şekilde verilmiştir; "Borsa rayıcı, gerek menkul kıymetler ve kambiyo borsasına, gerekse ticaret borsalarına kayıtlı olan iktisadi kıymetlerin değerlemeden evvelki son muamele gününde borsadaki muamelelerin ortalama değerlerini ifade eder. Normal temevvüçler (dalgalanmalar) dışında fiyatlarda bariz kararsızlıklar görülen hallerde, son muamele günü yerine değerlemeye takaddüm eden 30 gün içindeki ortalama rayıcı esas olarak aldirmaya Maliye Bakanlığı yetkilidir."

11. Bölüme göre bir piyasadaki kotasyonlu fiyat cari alış fiyatı iken VUK'a göre borsa rayıcı son muamele gününde borsadaki muamelelerin ortalama değerleridir.

Paragraf 11-27'nin "b" bedinde bahsedilen "benzer bir varlık için gerçekleşmiş yakın tarihli bir işlemin fiyatı" da VUK "Emsal Bedel" kavramına benzerlik göstermektedir. VUK'a göre emsal bedeli, bir iktisadi kıymetin benzerlerine göre piyasada sahip olduğu satış bedelidir. Standart "benzer varlık" terimini kullanmıştır ancak değer tespiti "satış bedeli" yerine "yakın tarihli bir işlemin fiyatı" kullanılmıştır

Paragraf 11-27'nin "c" bedindeki yöntemler ise VUK'ta karşımıza çıkmamaktadır. Standarttaki değerlendirme yöntemleri, eğer varsa benzer bir

varlık için karşılıklı pazarlık ortamında, bilgili ve istekli taraflar arasında yapılan işlemlerin kullanılmasını, ilgili araçla büyük ölçüde benzer olan başka bir aracın cari gerçeğe uygun değerinin referans alınmasını, indirgenmiş (iskonto edilmiş) nakit akışları analizini ve opsiyon fiyatlama modellerini içerir. Finansal aracın fiyatlandırılmasında piyasa katılımcıları tarafından müştereken kullanılmakta olan bir değerlendirme yönteminin bulunması ve anılan yöntemin güncel piyasa işlemlerinde oluşan fiyatların güvenilir bir tahminini sağladığının gösterilebilmesi durumunda, iktisadi kişilik söz konusu yöntemi kullanır.³² Gerçeğe uygun değer, piyasa girdilerini olabildiğince fazla, iktisadi kişiliğe özgü girdileri ise olabildiğince az kullanan bir değerlendirme yönteminin sonuçlarına dayanarak tahmin edilir. Söz edilen değerlendirme yönteminin,³³

(a) ilgili aracın piyasa tarafından nasıl fiyatlandırılacağını makul ölçüde yansıtmaması ve

(b) kullandığı girdilerin, piyasa beklentileri ile araçta bulunan risk-getiri faktörlerinin düzeyini makul ölçüde içermesi durumunda, güvenilir bir gerçeğe uygun değer tahminiyle sonuçlanması beklenir.

Temel Finansal Araçlar başlıklı 11. Bölümünün 11.30, 11.31,11.32. Paragrafları aktif bir piyasanın olmadığı durumlarda güvenilir bir gerçeğe uygun değer tahmin şartlarına dair hükümler içermektedir. Paragraf 11.30'a göre aktif bir piyasada kayıtlı bir fiyatı bulunmayan varlıklara yapılan yatırımların gerçeğe uygun değeri,³⁴

(a) Gerçeğe uygun değer tahminlerini içeren değer aralığındaki değişkenliğin bu varlık açısından önemli olmaması ya da

(b) anılan aralık içinde yer alan farklı tahminlerin gerçekleşme olasılıklarının makul bir biçimde değerlendirilebilir ve gerçeğe uygun değer tahmininde kullanılabilir olmaları durumunda güvenilir olarak ölçülebilir.

5.14.2. Hasılat Bölümü'ndeki Gerçeğe Uygun Değere Dair Açıklamalar

23. Bölüm'de çok kısa bir açıklama getirilmiştir ve gerçeğe uygun değer bugünkü değer hesaplaması olduğunu hükmetmiştir. Paragraf 23.5'te nakit ve nakit benzerleri girişinin ertelendiği ve düzenlemenin gerçekte bir finansman işlemi olduğu durumlarda; bedelin gerçeğe uygun değeri, bir emsal faiz oranı kullanılarak belirlenen gelecekte elde edilecek bedelin bugünkü değeridir denmektedir.

32 s.a.g.e., prg. 11-28

33 s.a.g.e., prg. 11-29

34 s.a.g.e., prg. 11-30

5.14.3. Hisse Bazlı Ödemeler Bölümündeki Gerçeğe Uygun Değere Dair Açıklamalar

23. Bölüm’de gerçeğe uygun değer tespiti için detaylı hükümler getirilmiştir. Söz konusu bölüme göre iktisadi kişilik, hisselerinin (ve alınan ilgili mal ve hizmetlerin) gerçeğe uygun değerini aşağıdaki üç sıralı ölçme hiyerarşisini kullanarak ölçer;³⁵

(a) Verilen özkaynak araçları için eğer gözlemlenebilir bir piyasa fiyatı varsa, bu fiyat kullanılır.

(b) Eğer gözlemlenebilir bir piyasa fiyatı yoksa verilen özkaynak araçlarının gerçeğe uygun değeri aşağıdakiler gibi iktisadi kişiliğe özgü gözlemlenebilir piyasa verileri kullanılarak ölçülür:

(i) iktisadi kişiliğin hisse senetlerinin güncel bir işlemi veya

(ii) iktisadi kişiliğin veya ana varlıklarının güncel bir bağımsız gerçeğe uygun değerlemesi.

(c) Eğer gözlemlenebilir bir piyasa fiyatı yoksa ve (b)’ye göre güvenilir bir gerçeğe uygun değer ölçüsünün edinilmesi uygulama açısından mümkün değilse: Hisselerin veya hisse senedi değer artış haklarının gerçeğe uygun değeri, piyasa verilerini azami derecede kullanan bir değerlendirme yöntemi kullanarak bu özkaynak araçlarının verilme tarihinde bilgili ve istekli taraflar arasında karşılıklı pazarlık ortamında gerçekleşen bir işlemde fiyatlarının ne olacağını tahmin ederek dolaylı olarak ölçülür. İşletmenin yöneticileri gerçeğe uygun değer belirlenmesi için en uygun değerlendirme yöntemini uygulamada muhakemede bulunmalıdırlar. Kullanılan değerlendirme yönteminin özkaynak araçlarını değerlemek için genel kabul görmüş değerlendirme yöntemleri ile tutarlı olması gerekir

Aynı bölümde iktisadi kişilik hisse senedi opsiyonlarının ve özkaynaktan karşılanan hisse senedi değer artış haklarının (ve alınan ilgili mal ve hizmetlerin) gerçeğe uygun değerini aşağıdaki üç sıralı ölçme hiyerarşisini kullanarak ölçüleceği belirtilmiştir.³⁶

(a) Verilen özkaynak araçları için eğer gözlemlenebilir bir piyasa fiyatı varsa, bu fiyat kullanılır.

(b) Eğer gözlemlenebilir bir piyasa fiyatı yoksa verilen hisse senedi opsiyonlarının ve hisse senedi değer artış haklarının gerçeğe uygun değeri hisse senedi opsiyonlarının güncel tarihli bir işlemi gibi iktisadi kişiliğe özgü piyasa verileri kullanılarak ölçülür.

35 s.a.g.e., prg. 26-10

36 s.a.g.e., prg. 26-11

(c) Eğer gözlemlenebilir bir piyasa fiyatı yoksa ve (b)'ye göre güvenilir bir gerçeğe uygun değer ölçüsünün edinilmesi uygulama açısından mümkün değilse hisse senedi opsiyonunun ve hisse senedi değer artış haklarının gerçeğe uygun değeri bir opsiyon fiyatlama yöntemi kullanılarak dolaylı olarak ölçülür. Yöntemin girdileri (ağırlıklı ortalama hisse fiyatı, gerçekleşme fiyatı, beklenen oynaklık, opsiyonun ömrü, beklenen temettüleri ve risksiz faiz oranı gibi) mümkün olan azami derecede piyasa verilerini kullanmalıdır. Paragraf 26.10 ağırlıklı ortalama hisse fiyatının belirlenmesinde kullanılan hisselerin gerçeğe uygun değerinin belirlenmesi üzerine rehberlik sağlar. İşletme hisselerin gerçeğe uygun değerinin belirlenmesinde kullanılan değerlendirme yöntemi ile tutarlı bir beklenen oynaklık tahmini türetmelidir

5.14.6. Özellikli Faaliyetler Bölümündeki Gerçeğe Uygun Değere Dair Açıklamalar

Bölüm 34'de de gerçeğe uygun değer tespiti için detaylı açıklamalar getirilmiştir. Söz konusu bölüme göre gerçeğe uygun değeri belirlerken iktisadi kişilik aşağıdakileri göz önünde bulundurmalıdır;³⁷³⁷

(a) Mevcut yerinde ve durumunda olan canlı varlık veya tarımsal ürün için aktif bir piyasa varsa bu piyasadaki kayıtlı fiyat varlığın gerçeğe uygun değerinin belirlenmesindeki uygun temeldir. Eğer iktisadi kişiliğin değişik aktif piyasalara erişimi varsa iktisadi kişilik kullanmayı düşündüğü piyasada var olan fiyatı kullanmalıdır.

(b) Eğer aktif bir piyasa yoksa iktisadi kişiliğin elde edilebilir olduğu zaman aşağıdakilerden birini veya daha fazlasını gerçeğe uygun değerinin belirlenmesinde kullanır:

(i) İşlemin tarihi ile raporlama tarihi arasında ekonomik koşullarda önemli bir değişiklik olmaması halinde en güncel piyasa işlemi fiyatı;

(ii) benzer varlıklar için piyasa fiyatının farkları için düzeltilmiş tutarı; ve

(iii) örneğin bir meyve bahçesinin ithalat tablası, kile, veya hektar cinsinden ifade edilmiş değeri ve sığırların etin kilogramı cinsinden ifade edilmiş değeri gibi sektör göstergeleri

(c) Bazı durumlarda (a) veya (b)'de listelenen bilgi kaynakları bir canlı varlığın veya tarımsal ürünün gerçeğe uygun değerine ilişkin olarak farklı sonuçlar önerebilirler. İşletme bu farklılıkların nedenlerini makul tahminlerin dar bir aralığında gerçeğe uygun değerinin en güvenilir tahminine ulaşmak üzere değerlendirir.

37 s.a.g.e., prg. 34-4

(d) Bazı durumlarda mevcut durumu içerisinde bir canlı varlığın gerçeğe uygun değeri piyasa tarafından belirlenmiş fiyatlar veya değerler mevcut olmasa da halihazırda belirlenebilir olabilir. İşletme varlıktan cari bir piyasa oranı ile iskonto edilmiş beklenen nakit akışlarının bugünkü değerinin gerçeğe uygun değerinin güvenilir bir ölçümü ile sonuçlanıp sonuçlanmadığını değerlendirmelidir.

VUK Değerleme ölçülerinde Madde 263'te tanımlanan "Borsa rayici"ni KOBİ-UFRS Paragraf 34.4'ün "a" bedinde bahsedilen "piyasadaki kayıtlı fiyat" ile eş anlamlı sayabiliriz. VUK'a göre borsa rayici son muamele gününde borsadaki muamelelerin ortalama değerleri iken 34. Bölümde kayıtlı fiyatın tespiti hakkında açıklama getirilmemiştir.

KOBİ-UFRS Paragraf 34.4'ün "b" bedinde açıklamalar ise VUK "Emsal Bedel" kavramına benzerlik göstermekle birlikte bu sefer Standart daha detaylı açıklamalar getirmiştir.

6 KOBİ'LER İÇİN UFRS'DE VE VUK'DA BAZI SEÇİLMİŞ VARLIKLARIN DEĞERLEMESİ İLE İLGİLİ DÜZENLEMELER

6.1. Maddi Duran Varlıklar

Emlak, makina ve teçhizat ilk tanımada maliyet değeriyle tanınırlar. Sonraki dönem sonlarında ise maliyet eksi birikmiş amortisman ve eksi değer kaybı zararı olarak ölçümlenirler.

Bir maddi duran varlık kaleminin maliyeti aşağıdaki unsurları içerir: (Paragraf 17.10)

Ticari iskontolar ve indirimler düşüldükten sonra, avukatlık ve aracılık ücretleri, ithalat vergileri ve iade alınamayan alış vergileri dahil edilen satın alma fiyatı.

Varlığın yönetim tarafından amaçlanan koşullarda çalışabilmesini sağlayacak yere ve duruma getirilmesi ile direk olarak ilişkili her türlü maliyet. Bunlara, saha hazırlık maliyetleri, ilk teslimat ve yükleme-boşaltma, kurulum ve montaj ve işlerlik testi maliyetleri dahil edilir.

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

VUK'da Gayrimenkullerde, "maliyet bedeline", satın alma bedelinden başka, aşağıda yazılı giderler girer:

Makine ve tesisattan gümrük vergileri, nakliye ve montaj giderleri;

Mevcut bir binanın satın alınarak yıkılmasından ve arsasının tesviyesinden mütevellit giderler.

Görüldüğü gibi maddi duran varlıklar için maliyet bedelinin tespiti ile ilgili hükümlerde farklı cümleler kullanılmış olsa da genel manada uygulama açısından hükümler paralellik göstermektedir.

Ancak detayda farklılıklar bulunmaktadır. Örneğin Madde 17-10/c'ye göre KDV maliyete dahil edilmeyecek ama iade edilmeyen KDV dahil edilebilecektir. Bu durumda banka ve sigorta şirketleri KDV'ye tabi olmadıklarından ödedikleri KDV'yi maliyete ekleyecekler, bununla birlikte tüm yükümlüler, binek otomobillerinin KDV'sini yasa uyarınca hesaplanan KDV'den indiremeyeceklerinden taşıtın maliyetine ekleyeceklerdir. Ancak VUK'a göre (VUK Madde 270) noter, tapu mahkeme, kıymet takdiri, komisyon ve tellaliye giderleri ile emlak alım ve özel tüketim vergileri maliyete dahil edilmesi veya genel gider olarak kaydedilmesi mükellefin seçeneğine bağlıdır. İndirilmeyen KDV'nin, VUK'a göre mükellefin seçimine bırakıldığı düşünülebilir. Keza ÖTV'de mükellefin seçimine bırakılmıştır. Görüldüğü gibi Standarda göre maliyete yüklenmesi zorunlu olan bir takım unsurlar VUK'da mükellefin seçeneğine bırakılmıştır.

Bir başka fark ise borçlanma maliyetleri ile ilgilidir. KOBİ-UFRS 25. Bölüm'e göre iktisadi kişilik tüm borçlanma maliyetlerini, oluştukları dönemde kar veya zararda gider olarak muhasebeleştirir.³⁸ Vergi idaresi satın alınan, imal veya inşa edilen gayrimenkullerde satın alınma tarihi ile o dönemin sonuna kadar veya imal veya inşa başlangıç tarihi ile imalatın veya inşaatın tamamlanıp gayrimenkulün aktife girdiği dönemin sonuna kadar gerçekleşen faiz giderlerinin maliyet bedeline dahil edilmesi gerektiği görüşünü benimsemiştir.

6.2. Yatırım Amaçlı Gayrimenkuller

Sahibi iktisadi birim tarafından kira kazancı elde etmek veya varlığın değerinde meydana gelecek artışlardan kazanç elde etmek amacıyla elde bulundurulmuş arsa, arazi, bina gibi varlıklar, yatırım amaçlı gayrimenkuller olarak KOBİ-UFRS'nin 16. bölümünde düzenlenmiştir.

Gerçeğe uygun değeri fazladan gayret ve maliyete ihtiyaç duyulmadan güvenilir bir şekilde belirlenebilen yatırım amaçlı gayrimenkuller, raporlama tarihinde, gerçeğe uygun değerleri ile değerlendirilir. Değerlemede ortaya çıkan

38 s.a.g.e., prg. 25-2

gerçekleşmemiş kazanç ve kayıplar, gelir tablosuna yansıtılırlar. Özellikle değerleme mesleğinin tam olarak yerleşmediği (Türkiye’de olduğu gibi) ülkelerde yatırım amaçlı gayrimenkullerin gerçeğe uygun değerlerinin tahmin edilmesi önemli bir konudur.³⁹

Gerçeğe uygun değerinin belirlenmesi fazladan gayret ve maliyet gerektiren yatırım amaçlı gayrimenkuller için duran varlıklar gibi davranılıp maliyet-amortisman- değer kaybı modeli uygulanması öngörülmüştür.

VUK’da yatırım amaçlı gayrimenkul sınıflandırılması bulunmadığı ve Türkiye’de gayrimenkul değerleme mesleğinin tam teşekküllü olarak yerleşmediği düşünülürse tüm duran varlıklar için elde tutma amacına bakılmaksızın maliyet modeli uygulanması hem KOBİ-UFRS’ye hem de VUK’a uygun olacaktır. Ancak duran varlıklarda değer kaybı konusu vergi amaçlı olarak uygulanamayacaktır.

6.3. Amortisman

6.3.1. KOBİ-UFRS’de Amortisman

Amaç; duran varlığın maliyetinden kalıntı değeri (hurda değer) düşüldükten sonra kalan tutarın (amortisman tabi değer) kullanım ömrüne, kullanım biçimine uygun bir şekilde sistematik olarak dağıtılması suretiyle, varlıktan yararlanılan dönemlerin sonucunu (K/Z) gerçeğe uygun olarak hesaplamaktır.

Kalıntı değer kavramı terimler sözlüğü kısmında şu şekilde tanımlanmıştır; “İşletmenin, varlığın halihazırda beklenen yararlı ömrünün ve yaşının sonuna gelmiş olsa idi, bu varlığı elden çıkarmasından cari olarak elde edeceği tahmin edilen tutardan, tahmini elden çıkarma maliyetleri düşüldükten sonra kalan tutardır.”

Yöntem, duran varlığı kullanım biçimine (tüketim kalıbına) en uygun olan yöntem finansal tablo düzenleyicisinin yargısı dahilinde belirlenir. Duran varlığın çıktılarını esas alan üretim yöntemi, doğrusal amortisman veya hızlandırılmış amortisman yöntemlerinden kullanma biçimini en iyi yansıtan yöntem seçilir. Ömür; (kullanım ömrü) varlığın beklenen kapasitesi ve fiziki çıktılarına atıfla finansal tablo düzenleyicisinin yargısı dahilinde belirlenir. Duran varlık kullanılarak faydasının elde edildiği dönemde amortisman gideri yazmaktan kaçınılamaz.

En son yıllık raporlama tarihinden sonraki sürede beklentilerde önemli değişiklikler olduğuna dair işaretler varsa; hurda (kalıntı) değer, amortisman

39 IASC Foundation: Training Material for the IFRS for SMEs, Module 16 – Investment Property, s.2

yöntemi ve amortisman oranı yeniden gözden geçirilir. Bir duran varlığın belirli bir parçası kullanma biçimi bakımından varlığın bütününden ayrışıyorsa bu parça için farklı bir amortisman oranı uygulanabilir.

6.3.2. VUK'da Amortisman

Amaç; duran varlık için katlanılan maliyetlerin bir defada gider yazılmasına imkan vermemek üzere vergi otoritesinin belirlediği çerçevede belirli bir sürede itfa edilmesidir.⁴⁰

VUK'da "amortisman tabi tutar" kavramı bulunmamaktadır. Ancak bazı hükümlerde "maliyet değeri" kavramı "amortisman tabi tutar" kavramı ile eşdeğerdir.

Hurda değer veya kalıntı değer kavramına da VUK'da rastlanılmamaktadır.

Yöntem ya normal (doğrusal) amortisman ya da azalan bakiyeler yöntemi olmalıdır. Normal amortisman yönteminden azalan bakiyeler yöntemine geçilemezken tersi bir defalık yapılabilir.

Ömür; duran varlığın ekonomik ömrü Maliye Bakanlığı'nca belirlenir. Ekonomik ömür faydalı ömür ayrımı yoktur.

Amortisman ayırmak yani gider yazmak ihtiyaridir. Çünkü amaç vergisel kazancı tesbit etmek olduğundan yazılmadığı takdirde kazancı artıracığından vergi otoritesi açısından kabul edilebilir bir durumdur.

VUK'a göre binek otomobilleri dışındaki duran varlıklar tam yıl kullanılmamış olsalar bile yıllık dönemin tamamında kullanılmış gibi amortisman ayrılabilir. Bu KOBİ-UFERS'deki gerçeğe uygunluk yaklaşımına göre mümkün değildir.

Duran Varlıklarda Değer Kaybı Zararı (Impairment Loss)

Her raporlama tarihinde duran varlıklarda herhangi bir değer kaybı oluşup oluşmadığına dair işaretler değerlendirilir. Böyle bir işaret varsa, o duran varlık kalemi için değer kaybı testi yapılır. Yani duran varlığın devrolunan değeri ile geri kazanılabilir değeri karşılaştırılır. Geri kazanılabilir değer devrolunan değer altına düşmüş ise bir değer kaybı zararı tanınması gerekir.

VUK'da değer kaybı zararını çağrıştıran olağanüstü amortisman konusu bulunmakla birlikte, özellikleri çok farklıdır. Olağanüstü amortisman yazabilmek için varlığın;

yangın, deprem, su basması gibi doğal afetler neticesinde değerini tamamen veya kısmen kaybetmesi,

40 Dündar Mustafa, 2009 Yılı Dönem Sonu Envanter ve Değerleme İşlemleri, ASMMMMO yayın no:71, s.137

yeni icatlar dolayısıyla teknik verim ve kıymeti düşerek tamamen veya kısmen kullanılmaz bir hale gelmesi,

cebri çalışmaya tabi tutuldukları için normalden fazla aşınma ve yıpranmaya maruz kalması

ve buna bağlı olarak olağanüstü amortisman oranının Maliye Bakanlığı'na belirlenmesi gerekir.⁴¹

SONUÇ

KOBİ-UFRS, iktisadi kişiliklerin yani işletmelerin dışarda bulunan çıkar sahiplerine yönelik olarak genel amaçlı finansal raporlamalarını düzenlemektedir. Halka açık şirketler de kapsam dışı olduğu için en önemli muhatap borç verenler yani finansal kuruluşlar olacaktır.

KOBİ-UFRS düzenlemesi kapsam ve amaç itibarıyla TTK alanına girmekte olduğundan VUK'da da paralel düzenlemeler istenirse yapılabilir ama ille de olması gerekmez.

Üçüncü kişileri muhatap alan TTK gibi KOBİ-UFRS de varlıkların ve dönem sonucunun olduğundan fazla gösterilmesini istemez ve bir üst sınır çizmeye çalışır. VUK ise varlıkların ve dönem sonucunun olduğundan düşük gösterilmesini önleyici bir alt sınır çizmeye çalışır.

Bu nedenle KOBİ-UFRS ticari kazancı amaçlamakta olduğundan vergi yasalarına uygun olarak bulunan vergisel kazançtan farklar her zaman mevcut olacaktır. Kalıcı zamanlama farkları olarak ortaya çıkacak olan bu farklılardan ötürü, KOBİ-UFRS uygulanmaya başladıktan sonra ertelenmiş vergi konusu önemli bir başlık haline gelecektir.

UFRS'nin genel modeli gerçeğe uygun bilgi üretme kaygısına dayandığı için, KOBİ-UFRS ile birlikte gerçeğe uygun değer ve finansal tablo hazırlayıcılara yargı hakkı tanınması çok önemli bir yenilik olacaktır. VUK'un değerlendirme esasları ile KOBİ-UFRS değerlendirme esasları karşılaştırıldığında en önemli farkın gerçeğe uygun değer olduğu söylenebilir.

KAYNAKLAR

Dündar Mustafa, 2009 Yılı Dönem Sonu Envanter ve Değerleme İşlemleri, ASMMMO yayın no:71

IASC Foundation: Training Material for the IFRS for SMEs, Module 16 – Investment Property

International Accounting Standards Board (2009) (IASB), IFRS Full Text,

41 Dündar, a.g.e.,s.145-146

International Accounting Standards Board (2009), (IASB), IFRS for SMEs
– July

PwC, Küçük ve Orta Ölçekli Şirketler için UFRS Kılavuzu – 2009

Şensoy Necdet, Eko Haber Gazetesi, 8-14 Eylül 2009, sayı 696

Türk Vergi Usul Kanunu, 1961 tarih ve 213 sayılı yasa metni ve ilgili VUK
tebliğleri

