



Maliye Bakanlığı Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği ve Türkiye Muhasebe – Finansal Raporlama Standartları'na Göre Varlık ve Borçları Değerleme E- sasları: Bir Karşılaştırma (II)*

Yrd. Doç. Dr. Hikmet ULUSAN

Bozok Üniversitesi, İİBF

Özet

Son yıllarda, Türkiye'de işletmelerin finansal tablolarının Uluslararası Muhasebe Standartları / Uluslararası Finansal Raporlama Standartları'na göre hazırlanması ile ilgili bir geçiş süreci yaşanmaktadır. Bu süreçte, Maliye Bakanlığı Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği ve Uluslararası Muhasebe Standartları / Uluslararası Finansal Raporlama Standartları'na göre varlık ve borçları değerlendirme esasları ve bunlar arasındaki benzerlik ve farklılıkların ne olduğunun işletmeler tarafından bilinmesi gerekir. Bu nedenle, bu çalışmada Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği ve Uluslararası Muhasebe Standartları / Uluslararası Finansal Raporlama Standartları ile uyumlu olan Türkiye Muhasebe - Finansal Raporlama Standartları'na göre varlık ve borçları değerlendirme esaslarının incelenmesi ve bazı varlık ve borçları değerlendirme esaslarının karşılaştırılması amaçlanmıştır.

Anahtar Sözcükler: Değerleme esasları, varlıklar, borçlar, maliye bakanlığı muhasebe sistemi uygulama genel tebliği, türkiye muhasebe standartları, türkiye finansal raporlama standartları.

Jel Sınıflaması: M41, K29

Abstract (The Measurement Bases of Assets and Liabilities within the Context of the Communique of Accounting Application System of Ministry of Finance and Turkish Accounting - Financial Reporting Standards: A Comparison (II))

In recent years, there has been a transition process regarding preparation of financial statements of businesses in Turkey according to International Accounting Standards / International Financial Reporting Standards. In this transition process, the measurement bases of assets and liabilities within the context of The Communique of Accounting Application System of Ministry of Finance and International Accounting Standards / International Financial Reporting Standards, and what are the differences and similarities among those must be known by the businesses. Hence, in this study, we have aimed at studying the measurement bases of assets and

* Bu yazının ilk bölümü Dergi'nin 43. sayısında yayınlanmıştır.

liabilities within the context of The Communique of Accounting Application System of Ministry of Finance and Turkish Accounting - Financial Reporting Standards harmonious with International Accounting Standards / International Financial Reporting Standards, and comparing the measurement bases of some assets and liabilities within the Context of those.

Key Words: Measurement (valuation) bases, assets, liabilities, the communique of accounting application system of ministry of finance, turkish accounting standards, turkish financial reporting standards.

Jel Classification: M41, K29.

3. Maliye Bakanlığı Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği (MSUGT) ve Türkiye Muhasebe - Finansal Raporlama Standartları (TMS / TFRS)'na Göre Varlık ve Borçları Değerleme Esaslarının Karşılaştırılması

Maliye Bakanlığı MSUGT ve TMS / TFRS'na göre varlık ve borçları değerlendirme esaslarının karşılaştırılması bazı varlık ve borçlar açısından aşağıda ayrı ayrı ele alınarak yapılmıştır. Aşağıda yabancı para cinsinden varlık ve borçları değerlendirme esaslarının karşılaştırılması ayrıca yapıldığı için diğer varlık ve borçları değerlendirme esaslarının karşılaştırılması sadece Türk Lirası cinsinden varlık ve borçları kapsamaktadır.

a) Nakit Para, Alınan Çekler ile Verilen Çekler ve Ödeme Emirleri

Nakit para, işletmenin kasasında bulunan paralardır. Alınan çekler, gerçek ve tüzel kişiler tarafından işletmeye verilmiş olup henüz tahsil için bankaya verilmemiş veya ciro edilmemiş olan çeklerdir. Verilen çekler ve ödeme emirleri ise işletmenin üçüncü kişilere bankalardan çekle veya ödeme emri ile yapacağı ödemelerdir. Maliye Bakanlığı MSUGT Sıra No: 1'e göre nakit para, hazır değer niteliğindeki yani vadesiz alınan çekler ile verilen çekler ve ödeme emirleri gerek ilk muhasebeleştirme sırasında gerekse ilk muhasebeleştirme sonrası yapılan değerlemelerde nominal değerleri ile değerlemeye tabi tutulmaktadır. TMS 39 "Finansal Araçlar: Muhasebeleştirme ve Ölçme" standardına göre ise, bu kalemler ilk muhasebeleştirme sırasında ve ilk muhasebeleştirme sonrası yapılan değerlemelerde makul değerleri ile değerlendirilir. Ancak, nakit para, hazır değer niteliğindeki alınan çekler ile verilen çekler ve ödeme emirlerinin

makul değerleri nominal değerleri olmaktadır. Dolayısıyla, bu kalemlerin ilk muhasebeleştirme sırasında ve ilk muhasebeleştirme sonrası değerlemelerinde kullanılan değerlendirme esasları MSUGT ve TMS 39'da aynıdır.

Türk Ticaret Kanunu hükümlerine göre çekte vade bulunmamakta ve çekler görüldüğünde ödenmektedir. Ancak, yargı kararları ve Türkiye'deki ticari uygulamalar dikkate alındığında çekte vade uygulamasının ticari yaşamın bir unsuru haline geldiği görülmektedir (Demir, 2008: 72). Alınan ve verilen vadeli çekler Türk vergi uygulamasında vadesiz çek kabul edilirken MSUGT çerçevesinde "özün önceliği kuralı" gereğince alacak ve borç senedi olarak kabul edilmektedir. Bu nedenle, alınan ve verilen vadeli çeklerin değerlendirilmesi senetli alacak ve borçların değerlendirilmesi gibi olacaktır.

b) Banka Mevduatı

Banka mevduatı, banka ve benzeri finans kurumlarında bulunan işletmeye ait paralardır. MSUGT Sıra No: 1'e göre vadeli ve vadesiz banka mevduatı ilk muhasebeleştirme sırasında hesaba yatırılan para biriminin nominal değeri ile değerlendirilir. Vadesiz mevduatın ilk muhasebeleştirme sonrası değerlendirilmesi ise defter değeri esasına göre yapılır. Dönemsellik kavramı ve tahakkuk esası gereği vadeli mevduatının ilk muhasebeleştirme sonrası değerlendirilmesi de kıst getiri esasına göre yapılmaktadır. Bu uygulama, VUK'nun 281. maddesinde öngörülen banka mevduatının değerlendirilmesi konusundaki hüküm ile tutarlıdır. Finansal bir varlık olan vadeli ve vadesiz banka mevduatı TMS 39'a göre ilk muhasebeleştirme sırasında makul değeri ile değerlendirilir. Vadeli ve vadesiz banka mevduatı ilk muhasebeleştirme sonrası

değerlemelerde ise TMS 39'a göre kredi ve alacaklar olarak sınıflandırılıp etkin faiz yöntemiyle hesaplanan itfa edilmiş maliyeti ile değerlemeye tabi tutulur ve bu değer üzerinden finansal tablolarda sunulur.

Vadeli ve vadesiz banka mevduatının ilk muhasebeleştirme sırasında ve vadesiz banka mevduatının ilk muhasebeleştirme sonrası değerlemelerinde kullanılan değerlendirme esasları MSUGT ve TMS 39'da aynıdır. Çünkü, vadeli ve vadesiz banka mevduatının ilk muhasebeleştirme sırasındaki makul değeri mevduatın anapara tutarı olup para biriminin nominal değeridir. Bu tutar vadeli banka mevduatının vade sonuna kadar ki getirisi olan işlemiş faizi içermez. Aynı şekilde, vadesiz banka mevduatının ilk muhasebeleştirme sonrası TMS 39'a göre hesaplanan itfa edilmiş maliyet değeri MSUGT'ne göre hesaplanan defter değerine eşit olacaktır. Ancak, vadeli banka mevduatının ilk muhasebeleştirme sonrası değerlemesi MSUGT ve TMS 39'da farklılık göstermektedir. Çünkü ilk muhasebeleştirme sonrası değerlemelerde TMS 39'a göre hesaplanan vadeli banka mevduatının itfa edilmiş maliyet değeri MSUGT'ndeki kıst getiri esasına göre hesaplanan değerinden farklıdır.

c) Menkul Kıymetler

Menkul kıymetler, faiz geliri veya kâr payı sağlamak ya da fiyat değişmelerinden yararlanarak kârlar elde etmek amacı ile geçici bir süre elde tutulmak üzere alınan hisse senedi, tahvil, hazine bonosu, finansman bonosu, yatırım fonu katılma belgesi, kâr - zarar ortaklığı belgesi, gelir ortaklığı senedi gibi menkul kıymetlerdir. MSUGT Sıra No: 1'e göre geçici yatırım amacı ile elde bulundurulmuş menkul kıymetlerin ilk muhasebeleştirme sırasında değerlendirilmesi alış bedeli ile yapılmakta olup alışla ilgili giderler maliyete dahil edilmemektedir. Hisse senetleri gibi getirisi ihraç edenin kâr veya zararına bağlı olarak doğan ve değerlendirme günü itibarıyla hesaplanması mümkün olmayan menkul kıymetler ilk muhasebeleştirme sonrasında alış bedeli veya piyasa değerinden düşük olanı ile değerlendirilir. Dönemsellik kavramı ve tahakkuk esası gereği sabit

getirili menkul kıymetlerin ilk muhasebeleştirme sonrası değerlendirilmesi ise kıst getiri esasına göre yapılmaktadır. MSUGT uygulamalarında sabit getirili menkul kıymetlerin ilk muhasebeleştirme sonrası değerlendirilmesi sırasında hesaplanan kıst getirisi bilançoda ilgili menkul kıymetin alış bedeline ilave edilerek değil "gelir tahakkukları" gibi ayrı bir kalem halinde sunulmaktadır.

TMS 39 paragraf 43'e göre menkul kıymetler ilk muhasebeleştirme sırasında makul değeri üzerinden değerlendirilir. Menkul kıymetlerin bu tarihteki makul değerleri menkul kıymetin maliyet değeri olmaktadır. Bu maliyet makul değer farkı kâr veya zarara yansıtılan menkul kıymetler hariç menkul kıymetin edinimi ile doğrudan ilişkilendirilebilen işlem maliyetlerini de içermektedir. Menkul kıymetlerin ilk muhasebeleştirme sonrası değerlendirilmesi ilk muhasebeleştirme sonrası değerlendirme amaçlarına yönelik olarak TMS 39 paragraf 45'de yapılan finansal varlıklar ile ilgili sınıflandırma doğrultusunda yapılmaktadır. Buna göre, makul değer farkı kâr veya zarara yansıtılan olarak sınıflandırılan menkul kıymetler makul değerleri ile değerlemeye tabi tutulur (TMS 39, par. 46, 55). Vadesine kadar elde tutulacak menkul kıymetler etkin faiz yöntemiyle hesaplanan itfa edilmiş maliyeti üzerinden değerlendirilir (TMS 39, par. 46, 56). Ancak, bu menkul kıymetlerin gelecekteki tahmini nakit akışlarının finansal varlığın orijinal faiz oranına göre iskonto edilerek hesaplanan bugünkü değeri defter değerinden daha düşük olduğu zaman bu menkul kıymetler bugünkü değeri ile değerlemeye tabi tutulur (TMS 39, par. 63). Satılmaya hazır menkul kıymetler makul değerleri ile değerlendirilir (TMS 39, par. 46, 55). Bu menkul kıymetlerin elde etme maliyeti makul değerinden yüksek olduğu zaman bu menkul kıymetler değer düşüklüğüne uğramıştır. Bu durumda, satılmaya hazır menkul kıymetler makul değeri ile değerlemeye tabi tutulacak olup daha önce öz kaynakta muhasebeleştirilmiş olan toplam zarar tutarı ilgili finansal varlık bilanço dışı bırakılmamış dahi olsa öz kaynaktan çıkarılarak

kâr veya zararda muhasebeleştirilir (TMS 39, par. 67-68). Aktif bir piyasada fiyat kotasyonu bulunmayan ve makul değeri güvenilir olarak belirlenemeyen hisse senetleri maliyet değeri ile değerlendirilmektedir (TMS 39, par. 46). Bu varlıkların gelecekteki beklenen nakit akışlarının benzer bir finansal varlık için geçerli olan cari piyasa getiri oranına göre iskonto edilerek hesaplanan bugünkü değeri defter değerinden daha düşük olduğu zaman bu varlıklar bugünkü değeri ile değerlemeye tabi tutulur (TMS 39, par. 66).

Yukarıda da görüldüğü gibi menkul kıymetlerin gerek ilk muhasebeleştirme sırasında gerekse ilk muhasebeleştirme sonrası değerlemeleri ile ilgili olarak MSUGT ve TMS 39'da yer alan değerlendirme esasları birbirinden hemen hemen tamamıyla farklıdır. Menkul kıymetlerin değerlendirilmesi ile ilgili olarak MSUGT ve TMS 39'da yer alan değerlendirme esasları arasındaki tek benzerlik TMS 39'a göre makul değer farkı kâr veya zarara yansıtılan menkul kıymetlerin ilk muhasebeleştirme sırasındaki değerlemesinde kullanılan değerlendirme esasının MSUGT ve TMS 39'da aynı olmasıdır. Makul değer farkı kâr veya zarara yansıtılan menkul kıymetlerin ilk muhasebeleştirme sırasında MSUGT'ne göre hesaplanan alış bedelleri TMS 39'a göre hesaplanan makul değerlerini genellikle yansıtmaktadır. Çünkü, makul değer farkı kâr veya zarara yansıtılan menkul kıymetlerin edinimi ile doğrudan ilişkilendirilebilir işlem maliyetleri bu menkul kıymetlerin makul değerlerine dahil edilmemektedir.

d) Finansal Borçlar

Finansal borçlar, kısa ve uzun vadeli para ve sermaye piyasası araçları ile sağlanan borçlardır. Finansal borçlar banka kredileri, çıkarılmış tahviller ve finansman bonusu vs. araçlar yoluyla sağlanır. Finansal kiralama işlemleri nedeniyle ortaya çıkan borçlar MSUGT'nde finansal borçlar grubunda yer almakla birlikte, bu çalışmada bu borçların değerlendirilmesi konusu ayrı bir başlık altında incelenmiştir. MSUGT Sıra No: 1'e göre ilk muhasebeleştirme sırasında bankalardan alınan krediler para biriminin nominal değeri,

çıkarılmış bono ve senetler ile tahvilli borçlar ise nominal değerleri ile değerlendirilmektedir. Nominal değerinin altında ihraç edilen tahvil, senet vs. menkul kıymetler ise satış fiyatı ile değerlemeye tabi tutulur. MSUGT Sıra No: 1'e göre ilk muhasebeleştirme sonrası değerlemelerde ise dönemsellik kavramı ve tahakkuk esası gereği banka kredileri, tahvilli borçlar, çıkarılmış bono ve senetler değerlendirilme gününe kadar hesaplanacak faizi ile birlikte yani kıst gider esasına göre değerlendirilir. MSUGT uygulamalarında cari hesap kredileri ile nominal değerinin altında ihraç edilen tahvil, senet vs. menkul kıymetler dışındaki finansal borçların ilk muhasebeleştirme sonrası değerlendirilmesi sırasında hesaplanan kıst gideri bilançoda ilgili borcun nominal değerine ilave edilerek değil "gider tahakkukları", "uzun vadeli kredilerin anapara taksitleri ve faizleri" ile "tahvil anapara borç taksit ve faizleri" gibi ayrı bir kalem halinde sunulmaktadır.

TMS 39 paragraf 43'e göre ilk muhasebeleştirme sırasında finansal borçlar makul değeri ile değerlemeye tabi tutulur. Finansal borcun makul değeri borç olarak alınan bedelin maliyetidir. Elde etme veya ihraç ile doğrudan ilişkilendirilebilir işlem maliyetleri makul değer farkı kâr veya zarara yansıtılan finansal borçlar hariç finansal borcun makul değerine ilave edilmektedir. TMS 39 paragraf 47'de yer alan açıklamalara göre banka kredileri, çıkarılmış senet ve bonolar ile tahvilli borçlar ilk muhasebeleştirme sonrasında makul değerleri veya etkin faiz yöntemi kullanılmak suretiyle hesaplanan itfa edilmiş maliyet değerleri ile değerlemeye tabi tutulur.

Yukarıda da görüldüğü gibi finansal borçların gerek ilk muhasebeleştirme sırasında gerekse ilk muhasebeleştirme sonrası değerlemeleri ile ilgili olarak MSUGT ve TMS 39'da yer alan değerlendirme esasları birbirinden farklıdır.

e) Ticari ve Diğer Alacak ve Borçlar

Ticari alacaklar, işletmelerin ticari ilişkileri sonucu ortaya çıkan senetli veya

senetsiz alacaklardır. Diğer alacaklar ise herhangi bir ticari nedene dayanmadan ortaya çıkan senetli veya senetsiz alacaklardır. Ticari borçlar, işletmelerin ticari ilişkileri nedeniyle ortaya çıkan senetli veya senetsiz borçlardır. Diğer borçlar ise herhangi bir ticari nedene dayanmadan ortaya çıkan senetli veya senetsiz borçlardır. Finansal kiralama işlemleri nedeniyle ortaya çıkan alacaklar MSUGT'nde ticari alacaklar grubunda yer almakla birlikte, bu çalışmada bu alacakların değerlendirilmesi konusu ayrı bir başlık altında ele alınıp incelenmiştir.

MSUGT Sıra No: 1'e göre ilk muhasebeleştirme sırasında ticari ve diğer alacak ve borçlar nominal değerleri ile değerlendirilmeye tabi tutulur. Ticari ve diğer alacak ve borçlardan senetsiz olanları ilk muhasebeleştirme sonrasında defter değerleri ile değerlendirilir. Senetli ticari ve diğer alacak ve borçlar ise MSUGT Sıra No: 1, MSUGT Sıra No: 4 ve MSUGT Sıra No: 6'da yer alan açıklamalara göre nominal değerleri ya da tasarruf değerlerinden birine göre değerlemeye tabi tutulmaktadır. Bu alacak ve borçların tasarruf değeri reeskont işlemleri yapılarak hesaplanır. MSUGT Sıra No: 1'e göre tahsili şüpheli hale gelen senetli veya senetsiz alacaklar ise tasarruf değerleri ile değerlendirilir. Çünkü bu alacakların bilanço günündeki gerçeğe uygun değerleri tasarruf değerleri olmaktadır. MSUGT Sıra No: 1'e göre şüpheli hale gelen senetli veya senetsiz alacakların tasarruf değeri alacakların her birinin tek tek incelenmesi suretiyle veya perakende satış yöntemi kullanılarak hesaplanır.

TMS 39 paragraf 43'e göre ilk muhasebeleştirme sırasında ticari ve diğer alacak ve borçlar makul değerleri ile değerlendirilir. Makul değer alacak olması durumunda verilen bedelin ve bir borç olması durumunda ise alınan bedelin maliyeti olmaktadır. Alacak veya borçların ortaya çıkması ile doğrudan ilişkilendirilebilir işlem maliyetleri makul değer farkı kâr veya zarara yansıtılan ticari veya diğer alacak ve borçlar hariç ticari veya diğer alacak ve borçların makul değerine ilave edilir. TMS 39 paragraf 45'e göre ticari

alacaklar ve diğer alacaklar ilk muhasebeleştirme sonrası değerlemelerde kredi ve alacaklar olarak sınıflandırılacaktır. TMS 39 paragraf 46 ve 56'ya göre kredi ve alacaklar etkin faiz yöntemiyle hesaplanan itfa edilmiş maliyet değeri üzerinden değerlendirilmeye tabi tutulur. Ancak, TMS 39 paragraf 63'e göre söz konusu alacakların gelecekteki tahmini nakit akışlarının alacağın orijinal faiz oranı üzerinden iskonto edilerek hesaplanan bugünkü değeri defter değerinden daha düşük olduğu zaman bu alacaklar bugünkü değeri ile değerlendirilir. TMS 39 paragraf 47'ye göre ticari borçlar ve diğer borçlar ticari alacaklar ve diğer alacaklar gibi ilk muhasebeleştirme sonrasında etkin faiz yöntemiyle hesaplanan itfa edilmiş maliyet değeri üzerinden değerlendirilmeye tabi tutulur.

Yukarıda da görüldüğü gibi ticari ve diğer alacak ve borçların gerek ilk muhasebeleştirme sırasında gerekse ilk muhasebeleştirme sonrası değerlemeleri ile ilgili olarak MSUGT ve TMS 39'da yer alan değerlendirme esasları birbirinden hemen hemen tamamıyla farklıdır. Bununla birlikte, tahsili şüpheli hale gelen ticari ve diğer alacakların TMS 39'a göre gelecekteki tahmini nakit akışlarının alacağın orijinal faiz oranı üzerinden iskonto edilerek hesaplanan bugünkü değerleri MSUGT'ne göre hesaplanan tasarruf değerlerine eşit olabilir. Ancak, bu durum MSUGT'nde bu alacakların tasarruf değeri perakende satış yöntemi ile hesaplandığında söz konusu olmayacaktır. Çünkü MSUGT'ne göre tahsili şüpheli hale gelen ticari ve diğer alacakların perakende satış yöntemi kullanılarak hesaplanan tasarruf değerleri TMS 39'a göre hesaplanan bugünkü değerlerine eşit değildir. Ayrıca, ticari ve diğer alacak ve borçların ortaya çıkması ile doğrudan ilişkilendirilebilir işlem maliyetlerinin olmaması durumunda ilk muhasebeleştirme sırasında MSUGT ve TMS 39'da yer alan değerlendirme esasları aynı olacaktır. Çünkü, bu durumda ticari ve diğer alacak ve borçların nominal değerleri makul değerlerine eşit olmaktadır. Bunlara ilaveten, ilk muhasebeleştirme sonrası değerlemelerde senetli ticari ve diğer alacak ve borçların değer-

lemesi ile ilgili olarak MSUGT'nde yer alan tasarruf değeri değerlendirme esasları TMS 39'daki itfa edilmiş maliyet değeri değerlendirme esasları ile benzerlik göstermektedir. Ancak, bu iki değerlendirme esasları arasında hesaplamada dikkate alınan faiz oranı ve faiz formülü açısından farklılık söz konusudur (Akbulut, 2008: 29).

f) Finansal Kiralama İşlemlerinden Alacak ve Borçlar

TMS 17 "Kiralama İşlemleri" standardı paragraf 4'de finansal kiralamanın tanımı "bir varlığın mülkiyetine sahip olmaktan kaynaklanan her türlü risk ve yararların tamamının kiracıya devredildiği sözleşmedir. Sözleşme süresi sonunda, mülkiyet devredilebilir veya devredilmeyebilir" olarak yapılmıştır. VUK'nun mükerrer 290. maddesinde ise finansal kiralama "kira süresi sonunda mülkiyet hakkının kiracıya devredilip devredilmeyeceğine bakılmaksızın bir iktisadi kıymetin mülkiyetine sahip olmaktan kaynaklanan tüm riskler ile faydaların kiracıya bırakılması sonucunu doğuran kiralamalardır" biçiminde tanımlanmıştır. MSUGT Sıra No: 11'e göre gerek ilk muhasebeleştirme gerekse ilk muhasebeleştirme sonrası değerlendirme işlemlerinde finansal kiralama işlemlerinden alacak ve borçların kira ödemelerinin bugünkü değeri ile değerlendirilmesi gerekmektedir. Tahsili şüpheli hale gelen finansal kiralama işlemlerinden alacaklar ise MSUGT'ne göre ticari ve diğer alacaklar gibi tasarruf değerleri ile değerlemeye tabi tutulur.

Finansal kiralama işlemlerinden alacakların değerlendirilmesi ile ilgili TMS 17'de yer alan açıklamalar incelendiğinde, bu alacakların gerek ilk muhasebeleştirme sırasında gerekse ilk muhasebeleştirme sonrasında brüt kiralama yatırımının kiralama işleminde zımnen yer alan faiz oranında iskonto edilen kısmı yani bugünkü değeri ile değerlendirilmesinin gerektiği sonucu çıkarılabilir. Finansal kiralama işlemlerinden alacakların gelecekteki tahmini nakit akışlarının alacağın orijinal faiz oranı üzerinden iskonto edilerek hesaplanan bugünkü değeri defter değerinden daha düşük olduğu zaman bu alacaklar değer düşüklüğüne uğramış

demektir. Bu durumda, bu alacaklar bugünkü değeri ile değerlemeye tabi tutulur (TMS 39, par. 2/b(i), 58-59). TMS 17 paragraf 20'ye göre finansal kiralama işlemlerinden borçlar ilk muhasebeleştirme sırasında kiralama sözleşmesinin başı itibarıyla tespit edilmiş kiralama konusu varlığın makul değeri ya da asgari kira ödemelerinin bugünkü değerinden düşük olması ile değerlendirilir. Finansal kiralama işlemlerinden borçların gerek ilk muhasebeleştirme sırasında gerekse ilk muhasebeleştirme sonrası değerlendirilmesi ile ilgili TMS 17'de yer alan açıklamalar incelendiğinde, finansal kiralama işlemlerinden borçların ilk muhasebeleştirme sonrası değerlendirilmesinin de bugünkü değer değerlendirme esasına göre yapılacağı sonucu çıkarılabilir.

Yukarıda da görüldüğü gibi finansal kiralama işlemlerinden alacak ve borçların ilk muhasebeleştirme sırasında ve ilk muhasebeleştirme sonrası değerlendirmeleri ile ilgili olarak MSUGT ve TMS 17'de yer alan değerlendirme esasları esas itibarıyla aynı olup bugünkü değerdir. Bu alacak ve borçların değerlendirilmesi ile ilgili olarak MSUGT ve TMS 17'de yer alan değerlendirme esasları arasındaki temel fark, TMS 17'de finansal kiralama işlemlerinden borçların ilk muhasebeleştirme sırasında kiralama sözleşmesinin başı itibarıyla tespit edilmiş kiralama konusu varlığın makul değeri ile değerlendirilmesine olanak tanınmasıdır. Ayrıca, tahsili şüpheli hale gelen finansal kiralama işlemlerinden alacakların TMS 39'a göre gelecekteki tahmini nakit akışlarının alacağın orijinal faiz oranı üzerinden iskonto edilerek hesaplanan bugünkü değerleri MSUGT'ne göre hesaplanan tasarruf değerlerine eşit olmayabilir. Bu durum, özellikle MSUGT'nde tahsili şüpheli hale gelen ticari ve diğer alacakların tasarruf değerinin perakende satış yöntemi kullanılarak hesaplanması durumunda ortaya çıkacaktır.

g) Stoklar

Stoklar işletmelerin satmak, üretimde kullanmak veya tüketmek amacıyla edindiği ilk madde ve malzeme, yarı mamül, mamül, ticari mal, yan ürün, artık ve hurda gibi varlıklardır. MSUGT Sıra No: 1'e

göre stoklar ilk muhasebeleştirme sırasında maliyet değeri ile değerlendirilir. İlk muhasebeleştirme sonrasında ise stoklar maliyet veya piyasa değerinden düşük olanı ile değerlemeye tabi tutulmaktadır. MSUGT Sıra No: 1'de stokların maliyet değeri unsurlarının neler olduğu konusunda bir açıklama yoktur. Stokların maliyet değerinin uygulamada VUK'nda yer alan hükümler dikkate alınarak tespit edildiği görülecektir. Ayrıca, uygulamada hurda, artık, bozuk mamül ve yan mamül gibi stokların değerlemesinin VUK'nun 278. maddesine göre yapıldığı görülecektir. VUK'nun 278. maddesi gereği söz konusu stoklar emsal bedeli ile değerlemeye tabi tutulur.

TMS 2 "Stoklar" standardında stokların değerlemesi ile ilgili olarak ilk muhasebeleştirme sırasında değerlendirme ve ilk muhasebeleştirme sonrası değerlendirme gibi bir ayırım yapılmamıştır. TMS 2 paragraf 9'a göre stoklar maliyet veya net gerçekleştirilebilir değerden düşük olanı ile değerlemeye tabi tutulur. TMS 2 paragraf 14'de yan mamüllerin ana mamüller gibi maliyet değeri ile değerlendirileceği belirtilmiştir. Ancak, yan mamüllerin önemsiz miktarda olması durumunda net gerçekleştirilebilir değerlerine göre değerlemeye tabi tutulması öngörülmektedir. TMS 2 paragraf 11'de satın alınan malların, TMS 2 paragraf 12'de ise yarı mamüller ve mamüllerin maliyet değeri unsurları belirtilmiştir.

Yukarıda da görüldüğü gibi, stokların değerinde değer düşüklüğü ortaya çıkmadığı sürece MSUGT ve TMS 2'de yer alan stok değerlendirme esasları aynı olup maliyet değeridir. Ancak, stokların edinimi ile doğrudan ilgili borçlanma maliyetlerinin olması durumunda borçlanma maliyetlerinin ve vadeli satın alınan stoklarda vade farklarının stokların maliyetine ilave edilip edilmemesi açısından VUK ve dolayısıyla MSUGT ve TMS 2'ye göre hesaplanan maliyet değeri farklılaşabilmektedir. Değeri düşen stoklar ile yan ürün, artık ve hurda gibi stokların değerlemesinde kullanılan değerlendirme esasları ise MSUGT ve TMS 2'de farklılık göstermektedir. Çünkü MSUGT'ne göre değeri düşen stokların

değerlemesinde kullanılan piyasa değeri TMS 2'ye göre bu stokların değerlendirilmesinde kullanılan net gerçekleştirilebilir değer değerlendirme esasından farklıdır. Aynı şekilde, VUK ve dolayısıyla MSUGT'ne göre yan ürün, artık ve hurda gibi stokların değerlendirilmesinde kullanılan emsal bedeli de TMS 2'ye göre bu stokların değerlendirilmesinde kullanılan net gerçekleştirilebilir değer değerlendirme esasından farklı olmaktadır.

h) Bağlı Ortaklıklar, İştirakler ve Müştereken Kontrol Edilen İşletmelerdeki Yatırımlar

Bağlı ortaklıklar, TMS 27 "Konsolide ve Bireysel Finansal Tablolar" standardı paragraf 4'de "adi ortaklıklar gibi tüzel kişiliği olmayan işletmeler de dahil olmak üzere başka işletme (ana ortaklık olarak bilinen) tarafından kontrol edilen işletmeler" olarak tanımlanmıştır. MSUGT Sıra No: 1'e göre ise bağlı ortaklıklar, işletmenin doğrudan veya dolaylı olarak yüzde 50 oranından fazla sermaye ya da oy hakkına veya en az bu oranda yönetim çoğunluğunu seçme hakkına sahip olduğu iştiraklerin sermaye paylarıdır. TMS 28 "İştiraklerdeki Yatırımlar" standardı paragraf 2'de iştirak "yatırımcı işletmenin adi ortaklık gibi tüzel kişiliği olmayan işletmeler de dahil olmak üzere iş ortaklığı veya bağlı ortaklık niteliğinde olmayan ancak üzerinde önemli etkisinin bulunduğu işletmeler" olarak tanımlanmıştır. MSUGT Sıra No: 1'e göre ise iştirak, işletmenin doğrudan veya dolaylı olarak diğer işletmelerin yönetimine ve ortaklık politikalarının belirlenmesine katılmak üzere edinildiği hisse senetleri veya ortaklık paylarıdır. TMS 31 "İş Ortaklıklarındaki Paylar" standardı paragraf 3'de müştereken kontrol edilen işletme (iş ortaklığı), "iki veya daha fazla tarafın müşterek kontrole tabi bir ekonomik faaliyeti gerçekleştirmesini sağlayan sözleşmeye bağlı girişimdir" biçiminde tanımlanmıştır.

MSUGT Sıra No: 1'de bağlı ortaklıklar ve iştiraklerdeki yatırımların değerlendirilmesi konusu konsolide ve konsolide olmayan finansal tablolar düzenleyen işletmeler açısından ayrı ayrı ele alınmamıştır. MSUGT Sıra No: 1'e göre bağlı ortaklıklar ve iştirakler ilk muhasebeleştirme sıra-

sında alış bedeli (taahhüt edilen sermaye tutarı), ilk muhasebeleştirme sonrasında ise alış bedeli ya da piyasa değerinden düşük olanı ile değerlemeye tabi tutulmaktadır. MSUGT Sıra No: 1’de müştereken kontrol edilen işletmelerdeki yatırımlar ile ilgili bir bilgi yer almamaktadır.

TMS 27, TMS 28 ve TMS 31’e göre bağlı ortaklıklar, iştirakler ve müştereken kontrol edilen işletmelerdeki yatırımların değerlemesi konsolide ve konsolide olmayan finansal tablolar düzenleyen işletmeler açısından farklılık göstermektedir. Konsolide finansal tablolarda bağlı ortaklık yatırımları tam konsolidasyon yöntemi, müştereken kontrol edilen işletmelerdeki yatırımlar oransal konsolidasyon yöntemi veya öz kaynak yöntemi ve iştiraklerdeki yatırımlar ise öz kaynak yöntemi uygulanmak suretiyle değerlemeye tabi tutulur. TMS 27 paragraf 38’de konsolide finansal tablolara ilaveten düzenlenen bireysel finansal tablolarda veya konsolide finansal tablolar düzenlemek zorunda olmayan ve sadece bireysel finansal tablolar düzenleyen işletmelerin bireysel finansal tablolarında bağlı ortaklıklar, iştirakler ve müştereken kontrol edilen işletmelerdeki yatırımların maliyet değerleriyle veya bu çalışmanın menkul kıymetler kısmında incelendiği gibi TMS 39’a uygun olarak değerlemeye tabi tutulacağı belirtilmiştir. Konsolide finansal tablolarda TMS 39’a uygun olarak muhasebeleştirilen bağlı ortaklıklar, iştirakler ve müştereken kontrol edilen işletmelerdeki yatırımlar yatırımcının bireysel finansal tablolarında da aynı yöntemle muhasebeleştirilir (TMS 27, par. 40). Bağlı ortaklıklar, iştirakler ve müştereken kontrol edilen işletmelerdeki yatırımların geri kazanılabilir tutarı defter değerinden düşük olması durumunda söz konusu varlıklar geri kazanılabilir tutarı ile değerlendirilir (TMS 28, par. 33; TMS 31, par. 50; TMS 36, par. 4, 59-60).

Yukarıda da görüldüğü gibi bağlı ortaklıklar, iştirakler ve müştereken kontrol edilen işletmelerdeki yatırımların değerlemesi konusu MSUGT ile TMS 27, TMS 28 ve TMS 31 açısından farklılık göstermektedir. MSUGT ile TMS 27 ve TMS

28’de yer alan bağlı ortaklıklar ve iştiraklerdeki yatırımların değerlemesi ile ilgili hükümler arasındaki tek benzerlik değeri düşen bağlı ortaklıklar ve iştiraklerin değerlemesinin değer düşüklükleri dikkate alınarak yapılmasıdır. Ancak, değeri düşen bağlı ortaklıklar ve iştiraklerdeki yatırımlar MSUGT’nde piyasa değeri, TMS 36 “Varlıklarda Değer Düşüklüğü” standardında ise geri kazanılabilir tutar ile değerlendirilir. Piyasa değeri ve geri kazanılabilir tutar değerlendirme esasları da birbirinden farklı olan değerlendirme esaslarıdır. Ayrıca, bağlı ortaklıklar ve iştiraklerin edinimi ile ilgili işlem maliyetlerinin ortaya çıkmaması durumunda bu varlıkların MSUGT’ndeki alış bedelleri TMS 39’a göre belirlenen maliyet değerlerine eşit olacaktır.

1) Maddi Duran Varlıklar

TMS 16 “Maddi Duran Varlıklar” standardı paragraf 6’da maddi duran varlıklar “mal veya hizmet üretimi veya arzında kullanılmak, başkalarına kiraya verilmek veya idari amaçlar çerçevesinde kullanılmak üzere elde tutulan ve bir dönemden fazla kullanımı öngörülen fiziki varlıklar” olarak tanımlanmıştır. Bu varlıklar arazi ve arsalar, yeraltı ve yerüstü düzenleri, binalar, tesis, makine ve cihazlar, taşıtlar, demirbaşlar ve yapılmakta olan yatırımlar gibi varlıklardır. MSUGT Sıra No: 1’e göre maddi duran varlıklar ilk muhasebeleştirme sırasında maliyet değerleri ile değerlemeye tabi tutulmaktadır. İlk muhasebeleştirme sonrası değerlemelerde ise bu varlıklar maliyet değerinden birikmiş amortismanların düşülmesi suretiyle bulunan değer ile değerlendirilir. Maddi duran varlığın maliyet değeri unsurlarının neler olduğu MSUGT’nde belirtilmemiştir. Uygulamada maddi duran varlığın maliyet değeri tespit edilirken bu konudaki VUK’nu hükümlerinin esas alındığı görülecektir.

TMS 16 paragraf 15’e göre maddi duran varlıklar ilk muhasebeleştirme sırasında maliyet değeri ile değerlemeye tabi tutulur. TMS 16 paragraf 29’da ilk muhasebeleştirme sonrasında maddi duran varlıkların maliyet yöntemi veya yeniden değerlendirme yönteminden birine göre hesap-

lanan değeri ile finansal tablolarda sunulması istenmektedir. TMS 16 ve TMS 36'ya göre maddi duran varlıkların geri kazanılabilir tutarının defter değerinden küçük olması durumunda söz konusu varlıklar geri kazanılabilir tutarı ile değerlendirilir (TMS 16, par. 63; TMS 36, par. 59-61). TMS 16 paragraf 16 ve 17'de maddi duran varlıkların maliyet değerini oluşturan unsurlar sayılmıştır. TMS 16 paragraf 32 ve 33'de de arazi ve binalar dışındaki maddi duran varlıkların makul değerinin genellikle değerlendirme yoluyla belirlenmiş piyasa değerleri olduğu belirtilmiştir. Maddi duran varlık kalemlerinin makul değeri gelir veya itfa edilen yenileme maliyeti (amorti edilmiş ikame maliyeti) yaklaşımı kullanılarak tahmin edilir.

Yukarıda da görüldüğü gibi ilk muhasebeleştirme sırasında maddi duran varlıkların değerlendirilmesinde kullanılan değerlendirme esasları MSUGT ve TMS 16'da aynı olup maliyet değeridir. Ancak, maddi duran varlıkların edinimi ile doğrudan ilgili borçlanma maliyetlerinin olması durumunda borçlanma maliyetlerinin ve vadeli satın alınan maddi duran varlıklarda vade farklarının maddi duran varlığın maliyetine ilave edilip edilmemesi açısından VUK ve dolayısıyla MSUGT ve TMS 16'ya göre hesaplanan maliyet değeri farklılaşabilmektedir. Maddi duran varlıkların ilk muhasebeleştirme sonrası değerlendirilmesinde kullanılan değerlendirme esasları ise MSUGT ve TMS 16'da farklılık göstermektedir. TMS 16'da maddi duran varlıkların değerinin belirlenmesinde MSUGT'nde yer almayan yeniden değerlendirme yönteminin kullanımına izin verilmektedir.

Ayrıca, TMS 16'da geri kazanılabilir tutarı defter değerinin altına düşen maddi duran varlıkların geri kazanılabilir tutarı ile değerlendirilmesi istenmektedir. Oysa, MSUGT'nde maddi duran varlıkların yeniden değerlendirme yöntemine göre hesaplanan değeri ile değerlendirilmesine izin verilmediği gibi değeri düşen maddi duran varlıkların geri kazanılabilir tutarı ile değerlendirilmesi gibi bir uygulama da söz konusu değildir.

j) Maddi Olmayan Duran Varlıklar

Maddi olmayan duran varlıklar, MSUGT'nde herhangi bir fiziksel varlığı bulunmayan ve işletmenin belli bir şekilde yararlandığı veya yararlanmayı beklediği aktifleştirilen giderler ile belli koşullar altında hukuken himaye gören haklar ve şerefîyeler olarak tanımlanmıştır. TMS 38 "Maddi Olmayan Duran Varlıklar" standardı paragraf 8'de ise maddi olmayan duran varlığın tanımı "fiziksel niteliği olmayan tanımlanabilir parasal olmayan varlık" biçiminde yapılmıştır. MSUGT Sıra No: 1'e göre bir bedel ödenerek elde edilen her türlü haklar, bir işletme devralırken ödenen şerefîye, aktifleştirilen kuruluş ve örgütlenme giderleri, aktifleştirilen araştırma ve geliştirme giderleri gibi maddi olmayan duran varlıklar ilk muhasebeleştirme sırasında maliyet değerleri ile değerlemeye tabi tutulur. İlk muhasebeleştirme sonrası değerlemelerde ise bu varlıklar maliyet değerlerinden birikmiş amortismanların düşülmesi sonucu bulunan değer ile değerlendirilir. Maddi olmayan duran varlığın maliyet değerini oluşturan unsurların neler olduğu MSUGT'nde belirlenmemiştir.

TMS 38 paragraf 24'de maddi olmayan duran varlıkların ilk muhasebeleştirme sırasında maliyet değeri ile değerlemeye tabi tutulacağı belirtilmiştir. TMS 38 paragraf 74 ve 75'de ise ilk muhasebeleştirme sonrası değerlemelerde maddi olmayan duran varlıkların maliyet yöntemi veya yeniden değerlendirme yönteminden birine göre hesaplanan değeri ile değerlendirilmesi istenmektedir. TMS 38 ve TMS 36'ya göre maddi olmayan duran varlıkların geri kazanılabilir tutarının defter değerinden küçük olması durumunda söz konusu varlıklar geri kazanılabilir tutarı ile değerlendirilir (TMS 38, par. 111; TMS 36, par. 59-61). TMS 38'de ayrı olarak, işletme birleşmesi sırasında, devlet teşviği ve varlıkların takası yoluyla elde edilen maddi olmayan duran varlıklar ile işletme içinde yaratılan maddi olmayan duran varlıkların maliyet değerini oluşturan unsurlar ayrı ayrı belirlenmiştir.

Yukarıda da görüldüğü gibi ilk muhasebeleştirme sırasında maddi olmayan duran varlıkların değerlemesinde kullanılan değerlendirme esasları MSUGT ve TMS 38'de aynı olup maliyet değeridir. Ancak, maddi olmayan duran varlıkların ilk muhasebeleştirme sonrası değerlemelerinde kullanılan değerlendirme esasları MSUGT ve TMS 38'de farklılık göstermektedir. TMS 38'de maddi olmayan duran varlıkların değerinin belirlenmesinde MSUGT'nde yer almayan yeniden değerlendirme yönteminin kullanımına izin verilmektedir. Ayrıca, TMS 38'de geri kazanılabilir tutarı defter değerinin altına düşen maddi olmayan duran varlıkların geri kazanılabilir tutarı ile değerlendirilmesi istenmektedir. Oysa, MSUGT'nde maddi olmayan duran varlıkların yeniden değerlendirme yöntemine göre hesaplanan değeri ile değerlendirilmesine izin verilmediği gibi değeri düşen maddi olmayan duran varlıkların geri kazanılabilir tutarı ile değerlendirilmesi gibi bir uygulama da söz konusu değildir. Bunlara ilaveten, MSUGT'nde sadece bir bedel ödenerek elde edilen maddi olmayan duran varlıkların değerlendirilmesi ve muhasebeleştirilmesi konusu incelenirken, TMS 38'de bir bedel ödenerek elde edilen maddi olmayan duran varlıkların yanında işletme birleşmesi yoluyla edinilen ve belirli kriterleri karşılama koşulu ile işletme içinde yaratılan maddi olmayan duran varlıkların değerlendirilmesi ve muhasebeleştirilmesinden de bahsedilmektedir.

MSUGT'ne göre bir işletme devralınıncı ödenen şerefiye yani pozitif şerefiye ilk muhasebeleştirme sırasında maliyet değeri ve ilk muhasebeleştirme sonrası değerlemelerde ise maliyet değerinden birikmiş amortismanların düşülmesi sonucu bulunan değer ile değerlendirilmektedir. Oysa, TFRS 3 "İşletme Birleşmeleri" standardına göre işletme birleşmeleri sırasında ortaya çıkan pozitif şerefiye maddi olmayan duran varlıklardan ayrı olarak muhasebeleştirilmekte ve ilk muhasebeleştirme sırasında maliyet değeri ile değerlemeye tabi tutulmaktadır. TFRS 3'e göre ilk muhasebeleştirme sonrası değerlemelerde ise pozitif şerefiye düzenli olarak değer düşüklüğü testine tabi tutul-

makta ve varsa birikmiş değer düşüklüğü karşılığı indirildikten sonraki maliyeti ile değerlendirilmektedir. TFRS 3'de işletme birleşmeleri sırasında ortaya çıkan pozitif şerefiyenin itfa edilmesine izin verilmemektedir (Akbulut, 2008: 14).

k) Finansal Kiralama Konusu Varlıklar

MSUGT Sıra No: 11'de yer alan açıklamalara göre ilk muhasebeleştirme sırasında finansal kiralama konusu varlıklar kiracı tarafından kira ödemelerinin bugünkü değeri ile değerlendirilir. İlk muhasebeleştirme sonrası değerlemelerde ise finansal kiralama konusu varlıklar ilk muhasebeleştirme sırasında kaydedilen bugünkü değerinden birikmiş amortismanların düşülmesi sonucu bulunan değer ile değerlemeye tabi tutulur. MSUGT Sıra No: 11'de kiraya veren tarafından kiralama konusu varlığın nasıl değerlendirileceğine dair bir bilgi yer almamaktadır.

TMS 17 paragraf 20'ye göre ilk muhasebeleştirme sırasında finansal kiralama konusu varlıklar kiracı tarafından kiralama sözleşmesinin başı itibarıyla tespit edilmiş makul değerleri ya da asgari kira ödemelerinin bugünkü değerinden düşük olanı ile değerlemeye tabi tutulur. Kiracının her çeşit başlangıç doğrudan maliyetleri varlığın maliyet değerine dahil edilir. Finansal kiralama konusu varlıkların gerek ilk muhasebeleştirme sırasında gerekse ilk muhasebeleştirme sonrası değerlendirilmesi ile ilgili TMS 17'de yer alan açıklamalara göre, ilk muhasebeleştirme sonrasında bu varlıklar kiralama sözleşmesinin başı itibarıyla tespit edilmiş makul değerleri ya da asgari kira ödemelerinin bugünkü değerinden (defter değeri) birikmiş amortismanların düşülmesi sonucu bulunan değer ile değerlemeye tabi tutulur. İlk muhasebeleştirme sonrası değerlemeler sırasında finansal kiralama konusu varlıkların defter değeri bu varlıkların geri kazanılabilir tutarından büyük olduğunda bu varlıklar değer düşüklüğüne uğramış demektir. Bu durumda, finansal kiralama konusu varlıklar geri kazanılabilir tutarı ile değerlendirilir (TMS 17, par. 30; TMS 36, par. 59). TMS 17 paragraf 36'ya göre kiraya verenlerin finansal kira-

lamaya konu edilmiş varlıklarını bilançolarına yansıtmaları gerekmektedir. TMS 17 paragraf 44'de yer alan açıklamalara göre herhangi bir üretici veya satıcı konumundaki kiraya veren tarafından bu varlıklar ilk muhasebeleştirme sonrasında iz bedeli ya da garanti edilmemiş kalıntı değeri ile değerlendirilir. TMS 17'de finansal kiralama konusu varlıkların kiraya veren tarafından ilk muhasebeleştirme sırasında değerlemesinin nasıl yapılacağı konusunda herhangi bir açıklama bulunmamaktadır. Bununla birlikte, TMS 17 paragraf 44'deki ilk muhasebeleştirme sonrası değerlendirme ile ilgili açıklamalara göre bu varlıkların ilk muhasebeleştirme sırasında değerlemesinin de finansal kiralama konusu varlığın iz bedeli ya da garanti edilmemiş kalıntı değeri ile yapılacağı sonucu çıkarılabilir.

Yukarıda da görüldüğü gibi kiracı tarafından finansal kiralama konusu varlıkların değerlendirilmesi ile ilgili olarak MSUGT ve TMS 17'de yer alan değerlendirme esasları arasında farklılık bulunmaktadır. Kiracı tarafından finansal kiralama konusu varlıklar ilk muhasebeleştirme sırasında MSUGT'ne göre kira ödemelerinin bugünkü değeri ile değerlendirilirken, TMS 17'ye göre kiralama sözleşmesinin baş itibarıyla tespit edilmiş makul değerleri ya da asgari kira ödemelerinin bugünkü değerinden düşük olanı ile değerlemeye tabi tutulur. Ayrıca, ilk muhasebeleştirme sonrasında finansal kiralama konusu varlık değer düşüklüğüne uğradığı zaman bu varlığın TMS 17 ve TMS 36'da geri kazanılabilir tutarı ile değerlendirilmesi istenmektedir. Oysa, MSUGT'nde değeri düşen finansal kiralama konusu varlıkların geri kazanılabilir tutarı ile değerlendirilmesi gibi bir uygulama söz konusu değildir. Bunlara ilaveten, TMS 17'de kiracının başlangıç doğrudan maliyetleri varlığın maliyet değerine dahil edilmesine rağmen MSUGT'nde bu maliyetlerin nasıl muhasebeleştirileceği ile ilgili bir açıklama bulunmamaktadır. Bunun nedeni ise 10.06.1985 tarih ve 3226 sayılı Finansal Kiralama Kanunu'nun 30. maddesinde sözleşmelerin her türlü vergi, resim ve harçtan istisna olduğunun hüküm altına

alınmış olmasından dolayı başlangıç doğrudan maliyetlerinin ortaya çıkmayacağına düşünülmesi olabilir. Yukarıda da belirtildiği gibi kiraya veren tarafından finansal kiralama konusu varlığın nasıl değerlendirileceğine dair MSUGT'nde bir bilgi yer almadığı halde, TMS 17'de finansal kiralama konusu varlığın kiraya veren tarafından nasıl değerlemeye tabi tutulacağı incelenmiştir.

1) Yatırım Amaçlı Gayrimenkuller

TMS 40 "Yatırım Amaçlı Gayrimenkuller" standardı paragraf 5'de yatırım amaçlı gayrimenkul "kira veya değer artış kazancı ya da her ikisini birden elde etmek amacıyla elde tutulan gayrimenkullerdir" biçiminde tanımlanmıştır. MSUGT'nde gayrimenkuller kullanım amaçlı, yatırım amaçlı ve satış amaçlı elde tutulan gayrimenkuller gibi bir sınıflandırmaya tabi tutulmadan maddi duran varlıklar adı altında değerlendirilmekte ve muhasebeleştirilmektedir. Bu nedenle, yatırım amaçlı gayrimenkuller de kullanım amaçlı gayrimenkuller gibi ilk muhasebeleştirme sırasında maliyet değeri ile değerlemeye tabi tutulur. İlk muhasebeleştirme sonrası değerlemelerde ise bu varlıklar maliyet değerinden birikmiş amortismanların düşülmesi sonucu bulunan değer ile değerlendirilir. Gayrimenkullerin maliyet değeri unsurlarının neler olduğu MSUGT'nde belirtilmemiştir. Uygulamada gayrimenkullerin maliyet değeri belirlenirken bu konudaki VUK'nu hükümlerinin esas alındığı görülecektir.

TMS 40 paragraf 20'ye göre yatırım amaçlı gayrimenkuller ilk muhasebeleştirme sırasında maliyet değeri ile değerlemeye tabi tutulur. Ancak, TMS 40 paragraf 25'de finansal kiralama yoluyla edinilen yatırım amaçlı gayrimenkullerin ilk muhasebeleştirme sırasında TMS 17'de belirtildiği üzere gayrimenkulün makul değeri ile asgari kira ödemelerinin bugünkü değerinden düşük olanı ile değerlendirilerek kayıtlara alınacağı ifade edilmiştir. Yatırım amaçlı gayrimenkuller TMS 40 paragraf 30'a göre ilk kayıtlanmadan sonraki değerlemelerde makul değerleri veya maliyet yöntemi kullanılarak hesaplanan

değerleri ile değerlemeye tabi tutulur ve tüm yatırım amaçlı gayrimenkullere aynı değerlendirme esasları uygulanır. Maliyet yöntemine göre değerlemeye tabi tutulan yatırım amaçlı gayrimenkullerde değer düşüklüğü ortaya çıktığında, bu varlıklar da diğer maddi duran varlıklar gibi geri kazanılabilir tutarı ile değerlendirilir (TMS 40, par. 73; TMS 36, par. 59). TMS 40 paragraf 21’de satın alınan, paragraf 22’de ise inşa edilen gayrimenkulün maliyet değeri unsurları sıralanmıştır. TMS 40 paragraf 46’da da yatırım amaçlı bir gayrimenkulün makul değerinin tespitinden bahsedilmiştir.

Yukarıda da görüldüğü gibi ilk muhasebeleştirme sırasında yatırım amaçlı gayrimenkullerin değerlemesinde kullanılan değerlendirme esasları MSUGT ve TMS 40’da aynı olup maliyet değeridir. Ancak, diğer maddi duran varlıklar gibi yatırım amaçlı gayrimenkullerin edinimi ile doğrudan ilgili borçlanma maliyetlerinin olması durumunda borçlanma maliyetlerinin ve vadeli satın alınan yatırım amaçlı gayrimenkullerde vade farklarının gayrimenkulün maliyetine ilave edilip edilmemesi açısından VUK ve dolayısıyla MSUGT ve TMS 40’a göre hesaplanan maliyet değeri farklılaşabilmektedir. Yatırım amaçlı gayrimenkullerin ilk muhasebeleştirme sonrası değerlemelerinde kullanılan değerlendirme esasları ise MSUGT ve TMS 40’da farklılık göstermektedir. TMS 40’da yatırım amaçlı gayrimenkullerin değerlemesinde MSUGT’nde yer almayan makul değer değerlendirme esasının kullanımına izin verilmektedir. Ayrıca, TMS 40’da değeri düşen yatırım amaçlı gayrimenkullerin geri kazanılabilir tutarı ile değerlendirilmesi istenmektedir. Oysa, MSUGT’nde değeri düşen gayrimenkullerin geri kazanılabilir tutarı ile değerlendirilmesi gibi bir uygulama söz konusu değildir.

m) Satış Amaçlı Elde Tutulan Duran Varlıklar

TFRS 5 “Satış Amaçlı Elde Tutulan Duran Varlıklar ve Durdurulan Faaliyetler” standardında satış amaçlı elde tutulan duran varlık defter değeri sürdürülmekte olan kullanımından ziyade satış

işlemi vasıtası ile geri kazanılacak ve satış olasılığı yüksek olan varlık olarak tarif edilmiştir (TFRS 5, par. 6-7). Satış amaçlı elde tutulan duran varlıklar olarak sınıflandırılacak varlıklar maddi duran varlıklar, maddi olmayan duran varlıklar, yatırım amaçlı gayrimenkuller ve finansal kiralama konusu varlıklardır. MSUGT’nde maddi duran varlıklar, maddi olmayan duran varlıklar ve finansal kiralama konusu varlıklar kullanım amaçlı, yatırım amaçlı ve satış amaçlı elde tutulan varlıklar gibi bir sınıflandırmaya tabi tutulmuştur. Bu nedenle, bu varlıkların değerlendirilmesi de diğer duran varlıklar gibi olacaktır.

TFRS 5’de satış amaçlı elde tutulan duran varlıkların değerlendirilmesi ile ilgili olarak ilk muhasebeleştirme sırasında değerlendirme ve ilk muhasebeleştirme sonrası değerlendirme gibi bir ayırım yapılmamıştır. TFRS 5 paragraf 15, 20 ve 21’e göre satış amaçlı elde tutulan varlık olarak sınıflandırılan bir duran varlık veya elden çıkarılacak duran varlık grubu defter değeri ile net makul değerinden düşük olanı ile değerlemeye tabi tutulur. TFRS 5 paragraf 25’de işletmelerin satış amaçlı sınıflandırılan veya satış amaçlı sınıflandırılan elden çıkarılacak varlık grubunun bir parçası olan bir duran varlığı amortismanına tabi tutamayacakları belirtilmiştir.

MSUGT’nde ister kullanım amaçlı isterse satış amaçlı olsun maddi duran varlıklar ve maddi olmayan duran varlıklar ilk muhasebeleştirme sırasında maliyet değeri ile değerlendirilir. İlk muhasebeleştirme sonrası değerlemelerde ise bu varlıklar maliyet değerinden birikmiş amortismanların düşülmesi sonucu bulunan değer ile değerlemeye tabi tutulur. TFRS 5’de ise bu varlıkların defter değeri ile net makul değerinden düşük olanı ile değerlemeye tabi tutulması ve bu varlıklar için amortisman ayrılmaması öngörülmektedir. Bu nedenle, satış amaçlı olarak elde tutulan duran varlıkların değerlendirilmesi MSUGT ile TFRS 5’de farklılık göstermektedir. Ayrıca, daha öncede belirtildiği gibi MSUGT’nde kiraya veren tarafından kiralama konusu varlığın nasıl değerlendir-

dirileceğine dair bir bilgi yer almamaktadır.

n) Yabancı Para Cinsinden Varlık ve Borçlar

MSUGT'nde yabancı para cinsinden varlık ve borçlar ile ilgili sadece ortaya çıkacak kambiyo kâr ve zararının muhasebeleştirildiği hesaplara yer verilmiş olup bunun dışında başka bir bilgi yoktur. MSUGT'ne göre yabancı paraların değerinde ortaya çıkan değişikliklerden kaynaklanan kur farkları gelir ve gider olarak muhasebeleştirilmektedir. Bu nedenle, dönemsel kavramı ve tahakkuk esas gereği bilanço çıkarma dönemlerinde yabancı paralar ve yabancı para cinsinden alacak ve borçların değerlemeye tabi tutularak kambiyo kâr veya zararının hesaplanması gerekir. Bu açıklamalardan da anlaşılacağı gibi MSUGT'ne göre yabancı para cinsinden varlık ve borçların değerlemeye tabi tutulması gerekmektedir. Ancak, bu değerlemenin nasıl yapılacağı konusunda MSUGT'nde bir açıklama yoktur. Uygulamada bu varlık ve borçların değerlemesinin VUK madde 280 ve VUK Genel Tebliği Sıra No: 130'da yer alan hükümler dikkate alınarak yapıldığı görülecektir. Buna göre, işletmenin sahip olduğu yabancı para cinsinden varlık ve borçlar ilk muhasebeleştirme sırasında işlem günü kuru ile değerlendirilerek kayıtlara alınmaktadır. Dönemsel kavramı ve tahakkuk esas gereği yabancı paralar ve yabancı para cinsinden alacak ve borçlar ilk muhasebeleştirme sonrası değerlemelerde Maliye Bakanlığı tarafından belirlenen ya da Maliye Bakanlığı'nın herhangi bir belirleme yapmaması durumunda Türkiye Cumhuriyeti Merkez Bankası tarafından belirlenen efektif alış ya da döviz alış kuru esas alınarak değerlemeye tabi tutulur. Yabancı paralar ve yabancı para cinsinden alacak ve borçların dışındaki varlık ve borçlar ilk muhasebeleştirme sonrası değerlemelerde işlem tarihindeki döviz kuru esas alınarak değerlendirilir.

TMS 21 "Kur Değişiminin Etkileri" standardı paragraf 21'de yer alan açıklamalara göre ilk muhasebeleştirme sırasında yabancı para cinsinden varlık ve borçlar işlem tarihindeki kur ile değerlendirilir.

dirilerek kayıtlara alınmaktadır. TMS 21 paragraf 22'de işlem tarihindeki kur olarak uygulama kolaylığı nedeniyle döviz kurunun önemli ölçüde dalgalanmaması durumunda haftanın veya ayın ortalama kuru gibi işlem tarihindeki gerçek kura yaklaşan bir kurun kullanılmasının da mümkün olduğu belirtilmiştir. TMS 21 paragraf 23'e göre ilk muhasebeleştirme sonrası değerlemelerde yabancı paralar ve yabancı para cinsinden alacak ve borçlar bilanço tarihindeki kapanış kurları esas alınarak değerlendirilir. Tarihi maliyeti ile değerlendirilen yabancı paralar ve yabancı para cinsinden alacak ve borçların dışında kalan varlık ve kaynaklar (parasal olmayan varlık ve kaynaklar) işlem tarihindeki döviz kuru kullanılarak değerlemeye tabi tutulur. Yabancı paralar ve yabancı para cinsinden alacak ve borçların dışındaki makul değeri ile değerlendirilen varlık ve kaynaklar ise makul değer belirlendiği tarihteki döviz kurları esas alınarak değerlendirilir.

Yukarıda da belirtildiği gibi gerek ilk muhasebeleştirme sırasında gerekse ilk muhasebeleştirme sonrası değerlemelerde yabancı para cinsinden varlık ve borçların değerlemesi ile ilgili VUK ve dolayısıyla MSUGT uygulaması ile TMS 21'de yer alan hükümler karşılaştırıldığında bu hükümlerin birbirine benzediği görülecektir. Ancak, bu iki uygulama arasında az da olsa farklılık vardır. TMS 21'de ilk muhasebeleştirme sırasında ortalama kurun kullanımına izin verilmesine rağmen VUK ve dolayısıyla MSUGT'nde böyle bir uygulama söz konusu değildir. Ayrıca, yabancı paralar ve yabancı para cinsinden alacak ve borçların ilk muhasebeleştirme sonrası yapılacak değerlemelerinde VUK ve dolayısıyla MSUGT uygulamasında hangi kurun kullanılacağı konusunda kesin ve açık bir hüküm varken TMS 21'de sadece bilanço tarihindeki kapanış kurunun kullanılacağından bahsedilmiştir. Bunlara ilaveten, TMS 21'de yabancı paralar ve yabancı para cinsinden alacak ve borçların dışındaki makul değeri ile değerlendirilen diğer varlık ve kaynakların değerlemesinden bahsedilmektedir. Oysa, VUK ve do-

layısıyla MSUGT’nde bu varlık ve borçların değerlemesi konusu ele alınmamıştır.

o) Koşullu Borç Zarar Karşılıkları

TMS 37 “Karşılıklar, Koşullu Borçlar ve Koşullu Varlıklar” standardı paragraf 10’da koşullu (şarta bağlı) borç “geçmiş olaylardan kaynaklanan ve işletmenin tam anlamıyla kontrolünde bulunmayan bir veya daha fazla kesin mahiyette olmayan olayın ileride gerçekleşip gerçekleşmemesi ile mevcudiyeti teyit edilebilecek olan borçlar” olarak tanımlanmıştır. Koşullu borçlar TMS 37 paragraf 14’de belirtilen muhasebeleştirme kriterlerini karşıladıkları takdirde bunlarla ilgili zararların ortaya çıkacağı varsayılmaktadır. İşte koşullu borç zarar karşılıkları yani koşullu borç karşılıkları, muhasebeleştirme kriterlerini karşılayan koşullu borçlar için ölçülen zararlar ile ilgili karşılıklar olup TMS 37 paragraf 10’da “gerçekleşme zamanı ve tutarı belli olmayan yükümlülükler” olarak tanımlanmıştır.

MSUGT Sıra No: 1’de işletmelerin koşullu borçları ile ilgili ortaya çıkacak zararları tahmin ederek bunlar ile ilgili karşılık ayırmaları öngörülmüştür. TMS 37 paragraf 36’ya göre koşullu borç zarar karşılık tutarı mevcut bir yükümlülüğü yerine getirmek için bilanço tarihi itibarıyla yapılması gereken harcamaya ilişkin en gerçekçi tahmine göre belirlenir. TMS 37’de karşılık olarak muhasebeleştirilen tutarı belirlemek için kullanılacak üç yöntemden bahsedilmektedir. Bu yöntemler beklenen değer yöntemi, gerçekleşme olasılığı en yüksek sonuç olan yöntem ve bugünkü değer yöntemidir. Karşılık tutarı bu yöntemlerden biri kullanılarak en iyi şekilde tahmin edilmelidir. TMS 37’de koşullu borç zarar karşılıklarının ilk muhasebeleştirme sonrası değerlemesi ayrıca ele alınmamıştır. Bunun yerine ilk muhasebeleştirme sonrası değerlendirme hakkında bilgi veren karşılıklardaki değişimleri ele alan 59. ve 60. paragraflar vardır. TMS 37 paragraf 59’da karşılıklar o anda mevcut olan en iyi tahmini yansıtmak üzere bilanço tarihi itibarıyla gözden geçirilir ve düzeltilir açıklaması bulunmaktadır. Bu açıklamadan da, ilk muhasebeleştirme sonrası değerlemenin değerlendirme tarihi

itibarıyla yapılması gereken harcamaya ilişkin en gerçekçi tahmine göre yapıldığı sonucu çıkarılabilir.

Yukarıda da görüldüğü gibi bilanço tarihi itibarıyla koşullu borç zarar karşılıkları tutarının belirlenmesi ile ilgili hükümler MSUGT ve TMS 37’de birbirine benzerdir. Ancak, MSUGT’nde karşılık tutarının tahmin edilmesi konusunda TMS 37’deki gibi herhangi bir yöntemden bahsedilmemiştir.

p) Çalışanlara Ait Ödenecek Sosyal Güvenlik Kesinti Borçları

Sosyal güvenlik kesintileri, işletmenin personelin hakedişlerinden sosyal güvenlik mevzuatı hükümlerine göre kesintiye tabi tutmakla yükümlü bulunduğu personele ait emeklilik keseneği ve sigorta primleri ile bunlara ilişkin işveren katılma payları ve işverence sosyal güvenlik kuruluşlarına ödenecek olan diğer borçlardır. MSUGT Sıra No: 1’e göre sosyal güvenlik kesinti borçları ilk muhasebeleştirme sırasında hali hazırda ödenmiş bulunan katkı payları varsa bunlar düşüldükten sonra yapılan kesinti tutarı kadar borç (tahakkuk eden gider) olarak muhasebeleştirilir. İlk muhasebeleştirme sonrası değerlemelerde ise bu borçlar defter değeri ile değerlendirilmektedir.

TMS 19 “Çalışanlara Sağlanan Faydalar” standardına göre söz konusu sosyal güvenlik kesintileri çalışanlara sağlanan kısa vadeli faydalar tanımlaması kapsamında yer almaktadır. TMS 19’da ödenecek sosyal güvenlik kesinti borçları ile ilgili olarak ilk muhasebeleştirme sırasında değerlendirme ve ilk muhasebeleştirme sonrası değerlendirme gibi bir ayırım yapılmamıştır. Bu borçlar TMS 19 paragraf 10’a göre hali hazırda ödenmiş bulunan katkı payları varsa bunlar düşüldükten sonra yapılan kesinti tutarı kadar borç (tahakkuk eden gider) olarak muhasebeleştirilir.

Yukarıda da görüldüğü gibi çalışanlara ait ödenecek sosyal güvenlik kesinti borçlarının değerlendirilmesi ile ilgili MSUGT ve TMS 19’da yer alan değerlendirme esasları aynıdır.

r) Dönem Kârı Üzerinden Ödenecek Vergi ve Diğer Yasal Yükümlülük Karşılıkları

Dönem kârı üzerinden ödenecek vergi ve diğer yasal yükümlülükler, vergiye tabi gelirler üzerinden hesaplanan bütün vergileri içerir. MSUGT uygulamalarına göre cari dönemin dönem vergisi olarak vergi idaresine ödenecek olan döneme ait dönem vergi borçlarının tutarı bilanço tarihi itibarıyla yürürlükte olan vergi oranları dikkate alınarak hesaplanır ve vergi borcu karşılığı olarak muhasebeleştirilir.

TMS 12 “Gelir Vergileri” standardı paragraf 46’ya göre cari dönemin dönem vergisi olarak vergi idaresine ödenecek olan döneme ait dönem vergi borçlarının tutarı bilanço tarihi itibarıyla yürürlükte olan veya yürürlüğe girmesi kesine yakın olan vergi oranları dikkate alınarak hesaplanır ve vergi borcu karşılığı olarak muhasebeleştirilir.

Yukarıda da görüldüğü gibi dönem kârı üzerinden ödenecek olan vergi ve diğer yasal yükümlülüklerin değerlendirilmesi TMS 12’de yürürlüğe girmesi kesine yakın olan vergi oranının kullanımı hariç MSUGT ve TMS 12’de birbirine benzerdir.

4. Sonuç

Maliye Bakanlığı MSUGT’ne göre varlık ve borçlar esas itibarıyla maliyet değeri yani tarihi maliyet esasına göre değerlemeye tabi tutulur. Bununla birlikte, MSUGT’nde varlık ve borçların değerlendirilmesinde nominal değer, piyasa değeri, defter değeri, tasarruf değeri, alış bedeli, kıst getiri esası, kıst gider esası ve bugünkü değer gibi değerlendirme esasları da kullanılmaktadır. TMS / TFRS’nda da MSUGT’nde olduğu gibi en çok kullanılan değerlendirme esası tarihi maliyettir. Ancak, bu değerlendirme esasının yanında varlık ve borçların değerlendirilmesinde maliyet değeri, net gerçekleştirilebilir değer, makul değer, geri kazanılabilir tutar, net makul değer, kullanım değeri, bugünkü değer, defter değeri, itfa edilmiş maliyet değeri ve en gerçekçi tahmin gibi değerlendirme esasları da kullanılır. Bu değerlendirme esaslarına ilaveten TMS ve TFRS’nda varlık ve borçların

değerlemesinde maliyet yöntemi, yeniden değerlendirme yöntemi, öz kaynak yöntemi, oransal konsolidasyon yöntemi ve tam konsolidasyon yöntemi gibi yöntemler de kullanılmaktadır.

Maliye Bakanlığı MSUGT ve TMS / TFRS’na göre nakit para, alınan çekler ile verilen çekler ve ödeme emirleri, banka mevduatı, menkul kıymetler, finansal borçlar, ticari ve diğer alacak ve borçlar, finansal kiralama işlemlerinden alacak ve borçlar, stoklar, bağlı ortaklıklar, iştirakler ve müştereken kontrol edilen işletmelerdeki yatırımlar, maddi duran varlıklar, maddi olmayan duran varlıklar, finansal kiralama konusu varlıklar, yatırım amaçlı gayrimenkuller, satış amaçlı elde tutulan duran varlıklar, yabancı para cinsinden varlık ve borçlar, koşullu borç zarar karşılıkları, çalışanlara ait ödenecek sosyal güvenlik kesinti borçları ve dönem kârı üzerinden ödenecek vergi ve diğer yasal yükümlülük karşılıkları ile ilgili değerlendirme esasları karşılaştırıldığında, bu varlık ve borçlardan nakit para, hazır değer niteliğindeki alınan çekler, hazır değer niteliğindeki verilen çekler ve ödeme emirleri, vadesiz banka mevduatı ve çalışanlara ait ödenecek sosyal güvenlik kesinti borçlarının değerlendirilmesi hariç diğer varlık ve borçların değerlendirilmesi ile ilgili olarak MSUGT ve TMS / TFRS’nda yer alan değerlendirme esasları arasında benzerlikler olduğu gibi farklılıklar da bulunmaktadır. MSUGT ile TMS / TFRS’na göre varlık ve borçları değerlendirme esasları ile ilgili olarak en fazla farklılığın olduğu varlık ve borçlar menkul kıymetler, finansal borçlar, ticari ve diğer alacak ve borçlar, bağlı ortaklıklar ve iştiraklerdeki yatırımlar ve satış amaçlı elde tutulan duran varlıklardır.

Sonuç olarak, incelenen varlık ve borçlar açısından MSUGT ve TMS / TFRS’na göre varlık ve borçları değerlendirme esasları arasında benzerlikler olmakla birlikte bu değerlendirme esasları arasındaki farklılıklar çok daha fazladır. Ancak, maddi ve maddi olmayan duran varlıklar, yatırım amaçlı gayrimenkuller ve finansal kiralama işlemlerinden borçlar gibi bazı varlık ve borçların ilk muhasebeleştirme sırasında ya da ilk muhasebeleştirme sonrası değer-

lemeleri ile ilgili olarak TMS / TFRS'nda iki farklı seçenek sunulmaktadır. Bu seçeneklerden birisi, MSUGT'ne göre varlık ve borçları değerlendirme esasları ile örtüşmektedir. Uygulamada bu örtüşen değerlendirme esasının kullanılması durumunda MSUGT ve TMS / TFRS'na göre varlık ve borçları değerlendirme esasları arasındaki farklılıklar biraz daha az olarak ortaya çıkacaktır.

Kaynakça

3226 Sayılı Finansal Kiralama Kanunu. 28.06.1985 Tarih ve 18795 Sayılı Resmi Gazete.

Akbulut, Yıldız Özerhan (2008), "Vergi Usul Kanunundaki Değerleme Hükümlerinin Türkiye Finansal Raporlama Standartları Kapsamında Değerlendirilmesi", Ankara Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler Odası Muhasebe Uygulamaları ve Vergi Mevzuatı Sempozyumu Bildiriler Kitabı, Ankara SMMM Odası Yayın No: 59, Ankara. ss. 1-31.

Akdoğan, Nalan ve Aydın, Hamdi (1987). Muhasebe Teorileri. Gazi Üniversitesi Yayın No: 98. İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Yayın No: 44. Ankara.

Demir, Volkan (2008), "TMS Kapsamında Finansal Araçlar ve Vergi Uygulamaları İle Karşılaştırılması", Ankara Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler Odası Muhasebe Uygulamaları ve Vergi Mevzuatı Sempozyumu Bildiriler Kitabı, Ankara SMMM Odası Yayın No: 59, Ankara. ss. 65-89.

FASB (Financial Accounting Standards Board). Statement of Financial Accounting Concepts No: 7 "Using Cash Flow Information and Present Value in Accounting Measurements". <http://www.fasb.org/pdf/con7.pdf>, 11.11.2004.

IASB (International Accounting Standards Board) Discussion Paper (2005). Measurement Bases for Financial Accounting - Measurement on Initial Recognition Prepared by Staff of the Canadian Accounting Standards Board. <http://www.iasb.org/NR/rdonlyres/E1A542DB-3A19-47AC-B995-FCFA044F3EC/0/MeasurementBasesforFinancialAccountingDPfullversion.pdf>. (03.06.2007).

Maliye Bakanlığı Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği Sıra No: 1, 26.12.1992 Tarih ve 21447 Mükerrer Sayılı Resmi Gazete.

Maliye Bakanlığı Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği Sıra No: 4, 18.03.1995 Tarih ve 22231 Sayılı Resmi Gazete.

Maliye Bakanlığı Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği Sıra No: 6, 07.03.1996 Tarih ve 22573 Sayılı Resmi Gazete.

Maliye Bakanlığı Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği Sıra No: 11, 31.07.2003 Tarih ve 25185 Sayılı Resmi Gazete.

Örten, Remzi, Kaval, Hasan ve Karapınar, Aydın (2007), Türkiye Muhasebe - Finansal Raporlama Standartları TMS - TFRS, Gazi Kitabevi, Ankara.

Sayın, Mahmut ve Atay, Tezcan (2005). Vergi Rehberi. Yaklaşım Yayıncılık. Ankara.

Sönmez, Erdal ve Ayaz, Garip (1999). Geçici Vergi Uygulamaları. TÜRMOB Yayınları - 68. Ankara.

SPK (Sermaye Piyasası Kurulu), Sermaye Piyasasında Finansal Raporlamaya İlişkin Esaslar Tebliği Seri: XI, No: 29, 09.04.2008 Tarih ve 26842 Sayılı Resmi Gazete.

Şensoy, Necdet (2006). "UFRS'deki Değerleme Ölçüleri". Muhasebe Uygulamaları ve Vergi Mevzuatı Sempozyumu - V, <http://www.modav.org/yazard.asp?yzrid=5&yaziid=31>, (04.02.2008).

TFRS 5 "Satış Amaçlı Elde Tutulan Duran Varlıklar ve Durdurulan Faaliyetler". 16.03.2006 Tarih ve 26110 Sayılı Resmi Gazete.

TMS 12 "Gelir Vergileri". 28.03.2006 Tarih ve 26122 Sayılı Resmi Gazete.

TMS 16 "Maddi Duran Varlıklar". 31.12.2005 Tarih ve 26040 Sayılı Resmi Gazete.

TMS 17 "Kiralama İşlemleri". 24.02.2006 Tarih ve 26090 Sayılı Resmi Gazete.

TMS 19 "Çalışanlara Sağlanan Faydalar". 30.03.2006 Tarih ve 26124 Sayılı Resmi Gazete.

TMS 2 "Stoklar". 15.01.2005 Tarih ve 25701 Sayılı Resmi Gazete.

TMS 21 "Kur Değişiminin Etkileri". 31.12.2005 Tarih ve 26040 Sayılı Resmi Gazete.

TMS 27 "Konsolide ve Bireysel Finansal Tablolar". 13.07.2008 Tarih ve 26966 Sayılı Resmi Gazete.

TMS 28 "İştiraklerdeki Yatırımlar". 27.12.2005 Tarih ve 26036 Sayılı Resmi Gazete.

TMS 31 "İş Ortaklıklarındaki Paylar". 31.12.2005 Tarih ve 26040 Sayılı Resmi Gazete.

TMS 36 "Varlıklarda Değer Düşüklüğü". 18.03.2006 Tarih ve 26112 Sayılı Resmi Gazete.

TMS 37 "Karşılıklar, Koşullu Borçlar ve Koşullu Varlıklar". 15.02.2006 Tarih ve 26081 Sayılı Resmi Gazete.

TMS 38 "Maddi Olmayan Duran Varlıklar". 17.03.2006 Tarih ve 26111 Sayılı Resmi Gazete.

TMS 39 "Finansal Araçlar, Muhasebeleştirme ve Ölçme". 03.11.2006 Tarih ve 26335 Sayılı Resmi Gazete.

TMS 40 "Yatırım Amaçlı Gayrimenkuller". 17.03.2006 Tarih ve 26111 Sayılı Resmi Gazete.

TMSK (Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu) (2007), Uluslararası Finansal Raporlama Standartları (IFRS / IAS) İle Uyumlu TMS, TMSK Yayınları - 2.

TMSK (Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu) Finansal Tabloların Hazırlanma ve Sunulma Esaslarına İlişkin Kavramsal Çerçeve. 16.01.2005 Tarih ve 25702 Sayılı Resmi Gazete.

Türk Ticaret Kanunu Tasarısı, <http://www.kgm.adalet.gov.tr/ttktasarisi.htm>, (03.09.2007).

Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği Sıra No: 130, 20.04.1976 Tarih ve 15565 Sayılı Resmi Gazete.

Vergi Usul Kanunu, <http://www.istanbulsmm.odasi.org.tr/html.asp?id=3288>, (06.03.2007).