



# Maliye Bakanlığı Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği ve Türkiye Muhasebe – Finansal Raporlama Standartları'na Göre Varlık ve Borçları Değerleme Esasları: Bir Karşılaştırma (I)

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:** K20, K23, M41.

**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 (I))**

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 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 standard.

**Jel Classification:** K20, K23, M41.

## 1. Giriş

21. yüzyılın getirdiği globalleşme süreci ile işletmelerin faaliyetleri dünya genelinde geniş bir alana yayılmıştır. Bu da, işletmeler arasında yeterli ve güvenilir finansal bilgi akışının önemini bir kat daha artırmıştır. Yeterli ve güvenilir finansal bilgi akışı ise muhasebe kayıt ve değerlendirme esaslarının (ölçülerinin) güvenilirliği ve doğruluğuna bağlıdır. Çünkü, değerlendirme işletmelerin finansal durumlarını ve faaliyet sonuçlarını etkilemekte ve kullanılan değerlendirme esasına göre de farklı büyüklükte kâr rakamına ulaşılabilir (Akdoğan ve Aydın, 1987: 418). Finansal tablolar bir anlamda varlık ve borçlara uygulanan farklı değerlendirme esaslarının sonuçlarını yansıtmaktadır.

Son yıllarda, Türkiye’de işletmelerin finansal tablolarının Uluslararası Muhasebe Standartları / Uluslararası Finansal Raporlama Standartları (International Accounting Standards / International Financial Reporting Standards, IAS / IFRS)’na göre hazırlanması ile ilgili bir geçiş süreci yaşanmaktadır. Türkiye’de şu anda sigorta, reasürans ve emeklilik şirketleri ve bankalar faaliyetlerini IAS / IFRS ile uyumlu olan Türkiye Muhasebe - Finansal Raporlama Standartları (TMS / TFRS)’na uygun olarak muhasebeleştirilmektedir. Ayrıca, Sermaye Piyasası Kurulu (SPK) ihraç ettiği sermaye piyasası araçları bir borsada işlem gören ortaklıklara, aracı kurumlara, portföy yönetim şirketlerine ve bunların bağlı ortaklıklarına, iştiraklerine ve iş ortaklıklarına Finansal Raporlamaya İlişkin Esaslar Tebliği Seri: XI, No: 29 ile finansal tabloların hazırlanmasında Avrupa Birliği (AB) tarafından kabul edilen haliyle IAS / IFRS’ı uygulama zorunluluğu getirmiş ve bu kapsamda benimsenen standartlara aykırı olmayan TMS / TFRS’nin esas alınabileceğini belirtmiştir. Bunlara ilaveten, Türk Ticaret Kanunu Tasarısı halka açık olsun veya olmasın Türkiye’deki tüm işletmelere muhasebe ve finansal raporlama konularında TMS / TFRS’na uyma zorunluluğu getirmektedir (Türk Ticaret Kanunu Tasarısı, mad. 64-88; TMSK, 2007).

Yakın gelecekte IAS / IFRS Türkiye’de yaygın bir şekilde kullanılan standartlar olacak gibi görünmektedir. Ancak, Türkiye’de en yaygın uygulama alanına sahip Maliye Bakanlığı Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği (MSUGT) ile IAS / IFRS ve dolayısıyla TMS / TFRS’na göre varlık ve borçları değerlendirme esasları arasında benzerlikler olduğu gibi farklılıklar da bulunmaktadır. Maliye Bakanlığı MSUGT ile IAS / IFRS’a göre varlık ve borçları değerlendirme esasları ve bu değerlendirme esasları arasındaki benzer ve farklı yönlerin neler olduğunun finansal sektörde faaliyet gösteren işletmeler hariç SPK’na tabi diğer işletmeler tarafından bilinmesi gerekir. Çünkü, bu işletmeler 2005 yılından itibaren finansal tablolarını IAS / IFRS’a göre hazırlamak zorunda olmakla birlikte halen vergi idaresine sunacakları finansal tablolar MSUGT’ne göre hazırlanmış finansal tablolardır. Ayrıca, MSUGT ve IAS / IFRS ve dolayısıyla TMS / TFRS’na göre varlık ve borçları değerlendirme esasları ve bu değerlendirme esasları arasındaki benzer ve farklı yönlerin neler olduğunun MSUGT’nden TMS / TFRS’na göre finansal tablo hazırlamaya geçecek olan işletmeler tarafından da geçiş sürecinin kolay ve sağlıklı olabilmesi için bilinmesi gerekir. Bu nedenle, bu çalışmada MSUGT ve IAS / IFRS’ın Türkçe’ye çevirisi niteliğinde olan TMS / TFRS’na göre varlık ve borçları değerlendirme esaslarının incelenmesi ve aynı zamanda MSUGT ve TMS / TFRS’na göre bazı varlık ve borçları değerlendirme esaslarının karşılaştırılması amaçlanmıştır. Bu amaçla, bu çalışmada ilk olarak MSUGT ve TMS / TFRS’na göre varlık ve borçları değerlendirme esasları incelenmiştir. Daha sonra ise, MSUGT ve TMS / TFRS’na göre bazı varlık ve borçları değerlendirme esaslarının karşılaştırılması yapılmıştır.

## 2. Maliye Bakanlığı Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği (MSUGT) ve Türkiye Muhasebe - Finansal Raporlama Standartları (TMS / TFRS)’na Göre Varlık ve Borçları Değerleme Esasları

Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu (TMSK) tarafından yayınlanan Finansal

Tabloların Hazırlanma ve Sunulma Esaslarına İlişkin Kavramsal Çerçeve Hakkında Tebliğ Sıra No: 1'in ekinde yer alan ve TMS / TFRS'nin oluşturulmasında esas alınmak üzere hazırlanan Kavramsal Çerçeve (TMSK Kavramsal Çerçevesi)'nin 99. maddesinde değerlendirme "finansal tablolarda yer alan unsurların bilançoda ve gelir tablosunda tahakkuk ettirilecekleri ve gösterilecekleri parasal tutarların belirlenmesi işlemi" olarak tanımlanmıştır. Değerleme işlemi varlık ve borçlara uygulanacak değerlendirme esaslarının seçimini içerir. Finansal muhasebede aşağıdaki durumlarda varlık ve borçların değerlemesinin yapılması gerekmektedir (Şensoy, 2006; IASB Discussion Paper, 2005: 19).

i) Bir varlık veya borcun ilk muhasebeleştirilmesi (tanınması) sırasında (İlk muhasebeleştirme sırasında değerlendirme) ve

ii) Daha önce muhasebeleştirilmiş (tanınmış) olan varlık veya borcun olayların ve durumların gerekli kılması nedeniyle ilk muhasebeleştirme sonrası yapılacak değerlemeler sırasında (İlk muhasebeleştirme sonrası değerlendirme).

İlk muhasebeleştirme sonrası değerlendirme varlıklardaki değer kaybının veya bazı varlıkların ve borçların cari değerlerinin kayıtlara ve dolayısıyla finansal tablolara yansıtılması amacıyla yapılabilir (IASB Discussion Paper, 2005: 19). Amerikan Finansal Muhasebe Standartları Kurulu (Financial Accounting Standards Board, FASB) Finansal Muhasebe Kavramları Bildirisi No: 7 "Muhasebe Ölçümlerinde Nakit Akım Bilgilerinin ve Bugünkü Değerin Kullanılması" başlıklı bildirisinde ilk muhasebeleştirme sonrası değerlemeyi "daha önceki tutarlarla ve muhasebe eğilimleri ile ilgisi olmayan yeni bir taşınan değer ortaya çıkaran ilk muhasebeleştirmeyi takip eden dönemlerde yapılan değerlemeler" olarak tanımlamıştır. Bu çalışmada olduğu gibi muhasebe literatüründe genellikle ölçme (measurement) ve değerlendirme (valuation) kavramları birbirinin yerine kullanılmaktadır (Akdoğan ve Aydın, 1987: 386).

Varlık ve borçların gerek ilk muhasebeleştirme sırasında gerekse ilk muhasebe-

leştirme sonrası değerlemelerinde farklı değerlendirme esasları kullanılır. Kullanılan değerlendirme esasları farklı şekillerde sınıflandırmaya tabi tutulabilir. Bu sınıflandırmalardan birisi, değerlendirme esaslarının tarihi ya da cari değerleri esas alıp almalarına göre yapılan sınıflandırmadır. Bu sınıflandırmaya göre değerlendirme esasları, tarihi maliyet ile değerlendirme esasları ve cari değer ile değerlendirme esasları olarak sınıflandırılmaktadır. Cari değer ile değerlendirme esasları da kendi içinde şu şekilde sınıflandırılabilir: i) Yerine koyma maliyeti, ii) Net gerçekleşebilir değer, iii) Kullanım değeri, iv) Yoksun olma değeri ve v) Makul değer. MSUGT ve TMS / TFRS'nda bu değerlendirme esasları ya da bu değerlendirme esaslarının özelliklerini taşıyan ve farklı bir isimle ifade edilen diğer değerlendirme esaslarının kullanıldığı görülmektedir. Aşağıda Maliye Bakanlığı MSUGT ve TMS / TFRS'na göre varlık ve borçları değerlendirme esasları ayrı ayrı ele alınarak incelenmiştir.

## **2.1. Maliye Bakanlığı Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği (MSUGT)'ne Göre Varlık ve Borçları Değerleme Esasları**

Maliye Bakanlığı MSUGT'nde varlık ve borçların değerlemesinde kullanılacak değerlendirme esasları ile ilgili ayrı bir kısım bulunmamaktadır. Dolayısıyla, varlık ve borçların değerlemesi ile ilgili ilk muhasebeleştirme sırasında değerlendirme ve ilk muhasebeleştirme sonrası değerlendirme gibi bir ayırım da yoktur. Ayrıca, bazı varlık ve borçların değerlemesinde kullanılacak değerlendirme esasları da açık bir şekilde ifade edilmemektedir. MSUGT'ne göre varlık ve borçların gerek ilk muhasebeleştirme sırasında gerekse ilk muhasebeleştirme sonrası değerlemesinde kullanılan değerlendirme esasları "Muhasebenin Temel Kavramları", "Mali Tablolar İlkeleri" ve "Tekdüzen Hesap Çerçevesi, Hesap Planı ve Hesap Planı Açıklamaları" kısımlarında yer alan bilgilerden çıkarılmaktadır.

"Muhasebenin Temel Kavramları"ndan maliyet esası kavramı, dönemsellik kavramı ve ihtiyatlılık kavramı varlık ve borç-

ların değerlemesinde kullanılacak değerlendirme esaslarının seçiminde belirleyici olmaktadır. Maliyet esas kavramı para mevcudu, alacaklar ve maliyetinin belirlenmesi mümkün ve uygun olmayan diğer kalemler hariç işletme tarafından edinilen varlık ve hizmetlerin muhasebeleştirilmesinde bunların elde edilme maliyetlerinin esas alınması gereğini ifade etmektedir. Dönemsellik kavramı, işletmenin sürekliliği kavramı uyarınca sınırsız kabul edilen ömrünün belli dönemlere bölünmesi ve her dönemin faaliyet sonuçlarının diğer dönemlerden bağımsız olarak saptanmasını ifade eden bir kavramdır. Gelir ve giderlerin tahakkuk esasına göre muhasebeleştirilmesi, hasılat, gelir ve kârların aynı döneme ait maliyet, gider ve zararlarla karşılaştırılması bu kavramın gereğidir. İhtiyatlılık kavramı ise muhasebe olaylarında temkinli davranılması ve işletmenin karşılaşılabileceği risklerin göz önüne alınması gereğini ifade eden bir kavramdır. Bu kavram gereği işletmeler muhtemel gider ve zararları için karşılık ayırırlar, muhtemel gelir ve kârları için ise gerçekleşme dönemlerine kadar herhangi bir muhasebe işlemi yapmazlar.

Varlık ve borçların değerlemesinde kullanılacak değerlendirme esaslarının seçimine yön veren MSUGT Sıra No: 1'in "Temel Mali Tablolar İlkeleri" kısmında yer alan bilanço düzenleme ilkeleri aşağıdaki gibidir.

i) Bilançoda varlıkları bilanço tarihindeki gerçeğe uygun değerleriyle gösterebilmek için varlıklardaki değer düşüklüklerini göstererek karşılıkların ayrılması zorunludur. Dönen varlıklar grubu içinde yer alan menkul kıymetler, alacaklar, stoklar ve diğer dönen varlıklar içindeki ilgili kalemler için yapılacak değerlendirme sonucu gerekli durumlarda uygun karşılıklar ayrılır. Bu ilke duran varlıklar grubunda yer alan alacaklar, bağlı menkul kıymetler, iştirakler, bağlı ortaklıklar ve diğer duran varlıklardaki ilgili kalemler için de geçerlidir.

ii) Dönen ve duran varlıklar grubunda yer alan alacak senetlerini bilanço tarihindeki gerçeğe uygun değerleri ile göster-

rebilmek için reeskont işlemleri yapılmamalıdır.

iii) Bilançoda duran varlıklar grubunda yer alan maddi duran varlıklar ile maddi olmayan duran varlıkların maliyetini çeşitli dönem maliyetlerine yüklemek amacıyla her dönem ayrılan amortismanların birikmiş tutarları ayrıca bilançoda gösterilmelidir.

iv) Duran varlıklar grubunda yer alan özel tükenmeye tabi varlıkların maliyetini çeşitli dönem maliyetlerine yüklemek amacıyla her dönem ayrılan amortismanların birikmiş tutarları ayrıca bilançoda gösterilmelidir.

v) Tutarları kesinlikle saptanamayan alacaklar için herhangi bir tahakkuk işlemi yapılmaz. Bu tür alacaklar bilanço dipnot ve eklerinde gösterilir.

vi) Tutarları kesinlikle saptanamayanları veya durumları tartışmalı olanları da içermek üzere işletmenin bilinen ve tutarları uygun olarak tahmin edilebilen bütün borçları kayıt ve tespit edilmeli ve bilançoda gösterilmelidir. İşletmenin bilinen ancak tutarları uygun olarak tahmin edilemeyen borçları da bilançonun dipnotlarında açık olarak belirtilmelidir.

vii) Kısa ve uzun vadeli borçlar grubunda yer alan borç senetlerini bilanço tarihindeki gerçeğe uygun değerleri ile gösterebilmek için reeskont işlemleri yapılmalıdır.

"Tekdüzen Hesap Çerçevesi, Hesap Planı ve Hesap Planı Açıklamaları" kısmında ise varlık ve borçları değerlemede kullanılan değerlendirme esasları "Hesap Planı Açıklamaları" bölümünde yer alan bilgilerden çıkarılmaktadır.

Maliye Bakanlığı MSUGT'nde yer alan açıklamalar incelendiğinde varlık ve borçların değerlemesinde kullanılan değerlendirme esasının esas itibarıyla maliyet değeri (maliyet bedeli) yani tarihi maliyet esası olduğu görülmektedir. Bununla birlikte, MSUGT'nde varlık ve borçların değerlendirilmesinde maliyet değerinin yanında diğer değerlendirme esasları da kullanılmaktadır. Bu değerlendirme esasları nominal değer (itibari değer), piyasa değeri (borsa değeri),

defter değeri (kayıtlı değer, mukayyet değer), tasarruf değeri, alış bedeli, kıst getiri esası, kıst gider esası ve bugünkü değer gibi değerlendirme esaslarıdır<sup>1</sup>. MSUGT’nde söz konusu değerlendirme esaslarının tanımı yapılmadığı gibi bu değerlendirme esaslarının nasıl belirleneceği yani ölçüleceği konusunda da bir bilgi yer almamaktadır. Bu nedenle, uygulamada varlık ve borçları değerlemede kullanılan bu değerlendirme esaslarının belirlenmesi konusunda Vergi Usul Kanunu (VUK)’nda yer alan varlık ve borçları değerlendirme esasları ile ilgili hükümlerin dikkate alındığı görülecektir.

Uygulamada varlık ve borçları değerlemede kullanılan değerlendirme esasları ile ilgili MSUGT’nde yer almayan konularda VUK’nda yer alan hükümlerin dikkate alınması MSUGT’ne aykırı bir uygulama olmayacaktır. Çünkü, Maliye Bakanlığı MSUGT Sıra No: 1’in “Mali Tablolar İlkelere” kısmında “bu düzenlemede yer almayan konularda daha sonra yayınlanacak muhasebe standartlarına, yoksa muhasebe kavramlarına uygun olarak öncelikle işletmenin içinde bulunduğu sektörde söz konusu işletme büyüklüğü için yaygın olarak kullanılan, bununda uygulanmadığı hallerde uluslararası standartlarda benimsenen esaslara uyulur” açıklaması yer almaktadır. Şimdiye kadar Maliye Bakanlığı tarafından herhangi bir muhasebe standardı yayınlanmadığı gibi TMS / TFRS’na uyumlu finansal tablolar hazırlanacağı konusunda da bir açıklama yapılmamıştır. Türkiye’de uzun yıllardır vergi kuralları muhasebe ve finansal raporlamaya yön verdiğinden işletmenin içinde bulunduğu sektörde söz konusu işletme büyüklüğü için yaygın olarak kullanılan değerlendirme esasları VUK’nda yer alan varlık ve borçları değerlendirme esasları olacaktır.

<sup>1</sup> Kıst getiri esası, kıst gider esası ve bugünkü değer gibi terimler MSUGT’nde yer almaz. MSUGT’nde yer alan varlık ve borçların muhasebeleştirilmesi ve raporlanması ile ilgili bilgilerden yola çıkılarak bazı varlık ve borçlar ile ilgili değerlendirme esaslarının kısa ve öz olarak bu terimlerle ifade edilebileceği düşünülmüştür.

MSUGT’ne göre varlık ve borçları değerlemede kullanılacak söz konusu değerlendirme esasları VUK’nu Üçüncü Kitap Birinci Kısımındaki tanımlar esas alınarak aşağıdaki gibi tanımlanabilir.

Maliyet değeri, iktisadi bir varlığın elde edilmesi veyahut değerinin artırılmasıyla ilgili olarak yapılan her türlü giderlerin toplamıdır (VUK, mad. 262).

Nominal değer, her türlü senet ile hisse senetleri ve tahvillerin üzerinde yazılı olan değerdir (VUK, mad. 266).

Piyasa değeri, gerek menkul kıymetler ve kambiyo borsasına gerekse ticaret borsalarına kayıtlı olan iktisadi kıymetlerin değerlemeden evvelki son işlem gününde borsadaki işlemlerinin ortalama değeridir (VUK, mad. 263).

Defter değeri, bir iktisadi varlığın muhasebe kayıtlarında görülen değeridir (VUK, mad. 265).

Tasarruf değeri, bir iktisadi varlığın değerlendirme gününde sahibi için arz ettiği gerçek değeridir (VUK, mad. 264).

Maliye Bakanlığı MSUGT’nde olduğu gibi VUK’nda da alış bedelinin tanımı yapılmamıştır. Ancak, uygulamada alış bedelinin bir iktisadi varlığın edinimi için satıcıya ödenen veya borçlanılan tutar olduğu yönündeki görüş genel kabul görmüştür (Sönmez ve Ayaz, 1999: 76). Dolayısıyla, alış bedeli maliyet değerinden farklı bir kavram olup alış ile ilgili giderler alış bedeline dahil edilmemektedir. Aynı şekilde, dövizle alınan varlıklarda ödeme vadesine bağlı olarak ortaya çıkan kur farkları da maliyete aktarılmaz (Sayın ve Atay, 2005: 248). Bu açıklamalardan da anlaşılacağı gibi alış bedeli maliyet değerinden daha dar kapsamlı bir değerdir.

Kıst getiri esasına göre değerlemeye esas bedel, menkul kıymet veya banka mevduatı gibi finansal varlığın alış bedeline veya defter değerine vadesinde elde edilecek gelirin (kur farkları dahil) edinim tarihinden değerlendirme gününe kadar geçen süreye isabet eden kısmının eklenmesi suretiyle hesaplanan değerdir. Başka bir ifadeyle, kıst getiri esası, finansal varlıkların değerlendirme gününe kadar hesaplanan

cak faizi ile birlikte değerlendirilmesidir. Piyasa değeri ile değerlendirilmesi gereken ve ancak piyasa değeri olmayan ya da piyasa değeri tartışmalı yani hileli olan menkul kıymetlerin değerlendirilmesi ile ilgili olarak VUK'nun 279. maddesinde ve banka mevduatlarının değerlendirilmesi ile ilgili olarak VUK'nun 285. maddesinde yer alan uygulama kıst getiri esasına göre değerlendirme uygulamasıdır.

Kıst gider esasına göre değerlemeye esas bedel, finansal borcun nominal veya defter değerine vadesinde ödenecek giderin (kur farkları dahil) elde etme veya ihraç tarihinden değerlendirme gününe kadar geçen süreye isabet eden kısmının eklenmesi veya çıkarılması suretiyle hesaplanan değerdir. Kredi sözleşmelerine dayanan borçların değerlendirilmesi ile ilgili olarak VUK'nun 285. maddesinde yer alan uygulama kıst gider esasına göre değerlendirme uygulamasıdır.

Bugünkü değer de alış bedeli gibi VUK'nda tanımlanmamıştır. Ancak, finansal kiralama konusu varlık, alacak ve borçların değerlendirilmesi ile ilgili VUK'nun mükerrer 290. maddesinde kira ödemelerinin bugünkü değerinin tanımı yapılmıştır. VUK'nun söz konusu maddesinde kira ödemelerinin bugünkü değeri, kira ödemelerinin sözleşme tarihinde kiralamada kullanılan faiz oranının dikkate alınması suretiyle hesaplanan bugünkü değerlerinin toplamı olarak tanımlanmıştır.

Yukarıdaki değerlendirme esaslarına ilaveten uygulamada hurda, artık, bozuk mamül ve yan mamül gibi stokların VUK'nun 278. maddesine göre emsal bedeli ile değerlemeye tabi tutulduğu görülmektedir. VUK'nda emsal bedeli, gerçek bedeli olmayan veya bilinmeyen veyahut doğru olarak tespit edilemeyen bir malın değerlendirme gününde satılması halinde emsaline nazaran sahip olacağı değer olarak tanımlanmıştır (VUK, mad. 267).

## **2.2. Türkiye Muhasebe - Finansal Raporlama Standartları (TMS / TFRS)'na Göre Varlık ve Borçları Değerleme Esasları**

TMSK Kavramsal Çerçevesi'nin 101. paragrafında finansal tabloların hazır-

lanmasında işletmelerce en çok kullanılan değerlendirme esasının tarihi maliyet esası olduğu ve bu esasın diğer değerlendirme esasları ile birlikte kullanılacağı belirtilmiştir. TMSK Kavramsal Çerçevesi'nin 100. paragrafında finansal tabloların unsurları olan varlık ve borçları değerlendirme esasları tarihi maliyet, cari maliyet, gerçekleştirilebilir değer (İfa / Ödeme değeri) ve bugünkü değer olarak sıralanmıştır. Bununla birlikte, TMS / TFRS incelendiğinde işletmelere dahil varlık ve borçların değerlendirmesinde kullanılacak değerlendirme esaslarının maliyet değeri, net gerçekleştirilebilir değer, makul değer (gerçeğe uygun değer), geri kazanılabilir tutar, net makul değer (satış maliyetleri düşülmüş makul değer), kullanım değeri, bugünkü değer, defter değeri, itfa edilmiş maliyet değeri ve en gerçekçi tahmin gibi değerlendirme esasları olduğu görülecektir. TMS ve TFRS'nda söz konusu değerlendirme esaslarına ilaveten varlık ve borçların değerlendirilmesinde kullanılan çeşitli yöntemlerden de bahsedilmektedir. Bu yöntemler maliyet yöntemi (maliyet modeli), yeniden değerlendirme yöntemi (yeniden değerlendirme modeli), öz kaynak yöntemi, oransal konsolidasyon yöntemi ve tam konsolidasyon yöntemidir. Söz konusu değerlendirme esas ve yöntemleri TMS / TFRS'nda aşağıdaki gibi tanımlanmıştır.

Maliyet değeri, bir varlığın elde edilmesinde veya inşaatında ödenen nakit veya nakit benzerleri veya verilen diğer bedellerin makul değeri veya belli durumlarda (diğer TFRS'nin özel hükümleri uyarınca) ilk muhasebeleştirme sırasında ilgili varlığa atfedilen bedeldir (TMS 16, par. 6; TMS 38, par. 8; TMS 40, par. 5).

Net gerçekleştirilebilir değer, işin normal akışı içinde tahmini satış fiyatından tahmini tamamlanma maliyeti ve satışı gerçekleştirmek için gerekli tahmini satış maliyeti toplamının indirilmesiyle elde edilen tutardır (TMS 2, par. 6).

Makul değer, karşılıklı pazarlık ortamında bilgili ve istekli taraflar arasında bir varlığın el değiştirmesi ya da bir borcun ödenmesi durumunda ortaya çıkması gereken tutardır (TMS 2, par. 6; TMS 16, par. 6; TMS 17, par. 4; TMS 38, par. 8;

TMS 39, par. 9; TMS 21, par. 8; TMS 40, par. 5).

Geri kazanılabilir tutar, bir varlığın net satış fiyatı ile kullanım değerinden büyük olanı (TMS 16, par. 6) ya da bir varlığın veya nakit yaratan birimin net makul değeri ile kullanım değerinden yüksek olanıdır. (TMS 36, par. 6).

Net makul değer, bir varlık veya nakit yaratan birimin karşılıklı pazarlık ortamında bilgili ve istekli gruplar arasında gerçekleştirilen satışı sonucunda elde edilmesi gereken tutardan elden çıkarma maliyetlerinin düşülmesi suretiyle bulunan değerdir. Elden çıkarma maliyetleri, finansman maliyetleri ve gelir vergisi gideri hariç bir varlığın veya nakit yaratan birimin elden çıkarılması ile ilgili maliyetlerdir (TMS 36, par. 6).

Kullanım değeri, bir varlık veya nakit yaratan birimden elde edilmesi beklenen gelecekteki nakit akışlarının bugünkü değeridir (TMS 36, par. 6).

Varlığın bugünkü değeri, işletmenin normal faaliyet koşullarında gelecekte yaratacakları net nakit girişlerinin iskonto edilmiş bugünkü değeridir. Borçların bugünkü değeri ise işletmenin normal faaliyet koşullarında kapatılmaları için ileride ödenmesi gereken net nakit çıkışlarının iskonto edilmiş bugünkü değeridir (TMSK Kavramsal Çerçevesi, par. 100).

Defter değeri, bir varlığın birikmiş amortisman veya itfa tutarları ve birikmiş değer düşüklüğü zararları indirildikten sonra finansal tablolara yansıtılan tutarı (TMS 16, par. 6; TMS 38, par. 8; TMS 36, par. 6) veya bir varlığın bilançoya yansıtılmış değeridir (TMS 40, par. 5).

İtfa edilmiş maliyet değeri, bir finansal varlık veya finansal borcun ilk muhasebeleştirme sırasında ölçülen değerinden anapara geri ödemeleri düşüldükten, anılan ilk tutar ile vadedeki tutarı arasındaki farkın etkin faiz yöntemi kullanılarak hesaplanan birikmiş itfa payı düşüldükten veya eklendikten ve değer düşüklüğü ya da tahsil edilememe durumuna ilişkin her türlü indirimin yapılmasından sonra geriye kalan tutardır. Etkin faiz yöntemi, fi-

finansal varlık veya finansal borcun itfa edilmiş maliyetlerinin hesaplanması ve ilgili faiz gelir veya giderlerinin ilişkili olduğu dönemlere dağıtılması yöntemidir (TMS 39, par. 9).

En gerçekçi tahmin, işletmenin yükümlülüğün yerine getirilmesi amacıyla bilanço tarihi itibarıyla makul olarak ödeyeceği veya bu tarihte üçüncü kişilere devredeceği miktardır (TMS 37, par. 37).

Maliyet yöntemi, maddi veya maddi olmayan duran varlık kaleminin maliyetinden birikmiş amortisman ve varsa birikmiş değer düşüklüğü zararları indirildikten sonraki değeri ile finansal tablolarda gösterildiği yöntemdir (TMS 16, par. 30; TMS 38, par. 8).

Yeniden değerlendirme yöntemi, maddi veya maddi olmayan duran varlıkların yeniden değerlendirilmiş tutarı ile değerlendirilmesini gerektiren yöntemdir. Yeniden değerlendirilmiş tutar ise, varlığın yeniden değerlendirme tarihindeki makul değerinden müteakip birikmiş amortisman ve müteakip birikmiş değer düşüklüğü zararlarının indirilmesi suretiyle bulunan değerdir (TMS 16, par. 31; TMS 38, par. 75).

Öz kaynak yöntemi, iştirakteki veya müştereken kontrol edilen bir işletmedeki yatırımın başlangıçta elde etme maliyeti ile muhasebeleştirilerek, sonrasında bu tutarın yatırım yapılan iştirakin veya müştereken kontrol edilen işletmenin net varlıklarında yatırımcı işletmenin veya ortak girişimcinin payına düşen kısmı yansıtacak şekilde düzeltildiği ve böylece yatırımcı işletmenin veya ortak girişimcinin kâr veya zararının yatırım yapılan ya da müştereken kontrol edilen işletmenin kâr veya zararından kendisine düşen payı kapsadığı muhasebeleştirme yöntemidir (TMS 28, par. 2; TMS 31, par. 3).

Oransal konsolidasyon, müştereken kontrol edilen işletmenin aktif, pasif, gelir ve gider kalemlerinin ortak girişimcinin payı oranında ortak girişimcinin finansal tablolarında satır satır benzer kalemlerle birleştirilmek suretiyle muhasebeleştirilmesi veya ortak girişimcinin finansal tablolarında söz konusu kalemlerin ayrı bir satır olarak raporlanmasını kapsayan

muhasebeleştirme yöntemidir (TMS 31, par. 3).

Tam konsolidasyon yani konsolidasyon yöntemi, yatırım yapılan işletmenin finansal tablo kalemlerinin her birinin ortaklık oranına bakılmaksızın yatırım yapan işletmenin finansal tablo kalemleri ile birleştirilmesidir (Örten, Kaval ve Karapınar, 2007: 382).

### Kaynakça

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

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.

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).

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 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 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, <http://www.istanbulsmmodasi.org.tr/html.asp?id=3288>, (06.03.2007).

### Türkiye'de Hububat Üretimi

|        | 1990   | 2000   | 2001   | 2002    | 2003   | 2004   | 2005   | 2006   | 2007   |
|--------|--------|--------|--------|---------|--------|--------|--------|--------|--------|
| Buğday | 20.000 | 21.000 | 19.000 | 19.500  | 19.000 | 21.000 | 21.500 | 20.010 | 17.234 |
| Arpa   | 7.300  | 8.000  | 7.500  | 8.300   | 8.100  | 9.000  | 9.500  | 9.551  | 7.306  |
| Çavdar | 240    | 260    | 220    | 255     | 240    | 275    | 270    | 271    | 240    |
| Yulaf  | 270    | 314    | 265    | 290     | 270    | 275    | 270    | 209    | 189    |
| Mısır  | 2.100  | 2.300  | 2.200  | 2.100** | 2.800  | 3.000  | 4.200  | 3.811  | 3.535  |
| Pirinç | 138    | 210    | 216    | 360**   | 372**  | 490**  | 600**  | 696**  | 648**  |

Kaynak: Rakamlarla Türkiye Ekonomisi, İTO-2008.



