

MALİYET BEDELİ VE ALIŞ BEDELİ İLE DEĞERLEME ÖLÇÜLERİNİN VERGİ MEVZUATI VE TMS AÇISINDAN İNCELENMESİ

Öğr. Gör. Neslihan AKÇA
Adnan Menderes Üniversitesi Aydın İktisat Fakültesi,
neslidogan84@gmail.com

Öğr. Gör. H. Betül ÖNGEN
Adnan Menderes Üniversitesi Aydın İktisat Fakültesi,
betulongen@gmail.com

Özet

Mikro ve makro ekonomik olaylara konu olan tüm varlıkların, işletmeler tarafından belirli aralıklarla ortak bir değerlemeye tabi tutulması, bu değerlemenin de bazı prensip ve objektif kurallara dayanması yasal düzenlemeler gereği zorunlu kılınmıştır. Bu kapsamda işletmeler, değerlendirme işlemleri neticesinde finansal tablolarının en güncel halini, vergi toplayıcı devlet, kredi kurumları, yatırımcılar ve diğer menfaati olan üçüncü şahıslar için vergi ve yasal mevzuat çerçevesinde sunmak zorundadırlar. Ülkemizde doğrudan vergi matrahlarının hesaplanmasıyla ilgili bir işlem olan değerlendirme işlemlerinde, değerlendirme ölçüleri ve hangi iktisadi kıymetin hangi ölçüyle değerlendirileceği konusunda açık olarak belirtilmiştir. Ancak yasal düzenlemeler mükelleflere herhangi bir şekilde inisiyatif ve tercih hakkı tanımamıştır. Vergi matrahlarının hesaplanmasıyla ilgili iktisadi kıymetlerin takdir ve tespiti olarak Vergi Usul Kanunu'nda tanımlanan değerlendirme işlemi, yine Vergi Usul Kanunu'nda değerlendirme ölçütleri verilerek nasıl yapılacağı da açıkça belirtilmiştir. Türkiye Muhasebe Standartları ise değerlendirme işleminin yapılabilmesini kuşkusuz değerlemeye tabi bir varlık ya da borcun mevcut olmasına bağlayarak, varlık ve borçların gerçeğe en yakın değerinin belirlenmesinde uygun değerlendirme ölçüsünün seçilmesini de temel şart olarak belirlemiştir. Türk Ticaret Kanunu'nda da, değerlendirme ilkeleri verilerek Türkiye Muhasebe Standartlarında öngörülen ilkelerin dikkate alınması gerektiği vurgulanmıştır. Çalışmamızda maliyet ve alış bedeli ölçüleriyle değerlendirme işlemine tabi tutulan varlık ve borçların vergi mevzuatımıza göre nasıl değerlendirileceği ve Türkiye Muhasebe Standartları kapsamında yapılması gereken işlemlerin neler olduğu aktarılacaktır. Ayrıca, Türkiye Muhasebe Standartları gereği hangi durumlarda maliyet bedeli ile hangi durumlarda alış bedeli ile değerlendirme yapılması gerektiği incelenecektir.

Anahtar Kelimeler: Değerleme, Maliyet Bedeli, Alış Bedeli, TMS

THE EXAMINATION COSTLY AND PURCHASE PRICE WITH OF THE VALUATION STANDARD'S, TAX LEGISLATION AND IN TERMS OF TAS

Abstract

All assets subject to micro and macroeconomic events are obliged to be subject to a joint evaluation by the companies at certain intervals and this valuation must be subject to certain regulations and legal regulations based on objective rules. In this context, entities are obliged to present the most current version of their financial statements as a result of valuation transactions, within the framework of tax and legislation for third parties with tax collecting state, credit institutions, investors and other interests. In the valuation process, which is a process related to the calculation of direct tax bases in our country, it is explicitly stated that the measure of valuation and the extent to which the economic value will be valued. However, legal regulations have not recognized any initiative or preference for the taxpayer in any way. The appraisal process defined in the Tax Procedure Law as the appraisal and determination of the economic assets related to the calculation of the tax bases has also been clearly stated how the tax procedures will be done by giving the appraisal criteria. Turkey Accounting Standards while connecting to the presence of an asset or liability subject to course evaluation, allowing for the valuation of assets and the selection of appropriate valuation criteria for determining the value closest to the true debt has determined that a major requirement. the Turkish Commercial Code, have emphasized the need to consider the principles enshrined in Turkey Accounting Standards given valuation principles. In our study, the cost will be transferred and the purchase price is subject to a measure of how valued by our valuation of assets and liabilities and the tax legislation of the process what needs to be done within the scope of Turkey's Accounting Standards. In addition, in accordance with the Turkish Accounting Standards, it will be examined in which cases the cost and in which cases the purchase price should be evaluated.

Keywords: Valuation, Costly, Purchase Price, TAS.

1. Giriş

İşletmeler aktiflerinde yer alan varlıkları belirli zaman aralıklarında gözden geçirerek değerlemeye tabi tutmakla yükümlüdürler. Bu yükümlülüğe sebep olan durum ise finansal tablo kullanıcılarına varlıklara ilişkin finansal bilgilerin doğru bir biçimde sunulması sorumluluğudur. Genellikle aylık, üç aylık ve yıllık periyotlarda değerlemeye tabi tutulan varlıkların bugünkü değerlerinin düştüğü ya da değersizleştiği finansal tablolara yansımıştır. Ülkemizde Vergi Usul Kanunu ve Türk Ticaret Kanunu çerçevesinde düzenlenen değerlendirme ölçüleri uygulamaya konulan Türkiye Muhasebe Standartları ile desteklenmiş ve aktifte yer alan varlığın durumuna göre değerlendirme ölçütü belirlenmiştir. Özellikle VUK'da yer alan değerlendirme esasları yaptırım içerdiği için, bu esaslar vergi matrahının oluşmasını sağlamaktadır. Diğer bir deyişle değerlendirme işlemi vergiyi tam olarak hesaplamak amacıyla yapılmaktadır. Yaptırımın etkisiyle meslek mensupları da gerçekte doğru olmayan ancak verginin doğru hesaplanmasını sağlayan bilgileri içeren finansal tabloları hazırlamaktadırlar. Değerleme, doğrudan vergi matrahlarının hesaplanmasıyla ilgili bir işlem olduğu için mevzuatta, değerlendirme ölçütleri ve hangi iktisadi kıymetin hangi ölçüyle değerlendirileceği açık olarak belirlenmiş olup, bu konuda mükelleflere inisiyatif kullanma veya tercihte bulunma hakkı verilmemiştir.

Değerlemede esas, varlıkların vergi kanunlarında gösterilen gün ve zamanlarda sahip oldukları kıymetleridir. Envanter sonrası düzenlenen bilançolar kıymetlerin genel bir özetini gösterir. Değerleme ile bilançonun dönem sonunda sahip olunan değerleri fiili olarak gösterir hale getirilmesi sağlanır.

2. Değer, Değerleme ve Değerleme Ölçütleri

2.1. Değer ve Değerleme

Değer, bir şeyin önemini belirlemeye yarayan soyut ölçü, bir şeyin değdiği karşılık, kıymet olarak tanımlanmaktadır. Aynı şekilde muhasebesel tanım olarak; mallar arası gerçekleşen değişim oranı diye ifade edilmiştir (TDK). Değerleme ise, vergi matrahlarının hesaplanmasıyla ilgili iktisadi kıymetlerin takdir ve tespiti şeklinde tanımlanmaktadır (VUK m.258). Başka bir tanımda değerlendirme, ekonomik değerlerin (varlık ve kaynakların) fiyatlandırılması ve fiyatlandırmanın Türk Lirası ile ifade edilmesidir (Örten ve Karapınar, 2003: 5).

Değerlemede, iktisadi kıymetlerin vergi kanunlarında gösterilen gün ve zamanlarda haiz oldukları kıymetler esas tutulur ve değerlendirme iktisadi kıymetlerden her biri tek başına nazara alınır. Teamülen aynı cinsten sayılan malları ve düşük kıymetli müteferik eşyayı toplu olarak değerlemek caizdir (VUK md. 259-260).

Değerlemede esas, iktisadi kıymetlerin her birinin tek başına değerlendirilmesidir. Örneğin, amortisman tabi iktisadi kıymetlerin değerlemeleri toplu olarak değil, her kıymet ayrı ayrı değerlendirilmeye tabi tutulur. Dolayısıyla bu değerlendirme işlemlerinin kayıtları ve diğer hesaplamalara ilişkin bilgilerin kayıt ve belgelerde ayrı izlenmesi gerekmektedir. Ancak mevzuatta fiyatları farklı olmayan benzer mallar ile doğal afet, eskime, paslanma gibi nedenlerle değeri düşen kıymetlerin tolu olarak değerlendirilmesine imkan tanınmıştır (Ülker ve Avder, 2011: 18).

2.2. Vergi Usul Kanunundaki Değerleme Ölçüleri

VUK'un 261-268 maddeleri değerlendirme ölçülerini aktarmaktadır. Değerleme, iktisadi kıymetin nevi ve mahiyetine göre, maliyet bedeli, borsa rayıcı, tasarruf değeri, mukayyet değer, itibari değer, vergi değeri, rayiç bedel, emsal bedeli ve ücreti ölçülerden biri ile yapılır.

VUK 261'inci maddede sayılanlar dışında, VUK'un diğer maddeleri ve ilgili kanunlarda belirlenmiş değerlendirme ölçüleri de bulunmaktadır. Bunlar; alış bedeli, ortalama perakende satış fiyatı, alış emsal bedeli, tapu siciline kayıtlı bedel ve finansal kiralamalarda kira ödemelerinin bugünkü değeri şeklinde sıralanabilir (Vergi Dosyası, 2017).

Maliyet bedeli ile değerlendirme VUK 261'inci maddesinde, iktisadi bir kıymetin iktisap edilmesi veyahut değerinin artırılması münasebetiyle yapılan ödemelerle bunlara müteferrik bilumum giderlerin toplamını ifade eder şeklinde açıklanmıştır.

2.3. Türk Ticaret Kanununda Değerleme Ölçüleri

TTK'da düzenlenen defter tutma, envanter, mali tabloların düzenlenmesi, aktifleştirme, karşılıklar, hesaplar, değerlendirme, saklama ve ibraz hükümleri VUK ile diğer vergi kanunlarının aynı hususları düzenleyen hükümlerinin uygulanmasına, vergi kanunlarına uygun olarak vergi matrahının tespit edilmesine ve buna yönelik mali tabloların hazırlanmasına engel teşkil etmez.

TTK'da değerlendirme ile ilgili bilgiler 78-81. maddeler arasında yer almaktadır. Bu maddelerde; genel değerlendirme ilkeleri, varlıklar ile borçların değerlendirme ölçüleri, iktisap ve üretim değerleri, değerlemeyi basitleştirici yöntemler aktarılmaktadır.

Yeni ve eski TTK'da yer alan maddeler karşılaştırıldığında eski TTK'da genel olarak değerlendirme ölçüleri olarak borsa rayici, itibari değer, maliyet değeri ve cari değer (piyasa değeri) olarak belirlenmiştir. Kural olarak eski TTK değerlemede azami ölçüler tespit etmiş ve işletmelerin piyasa fiyatlarından işletmenin sonuçlarını mali tablolarına intikal ettirme hakkını vermiştir. Yeni TTK ise değerlendirme hükümlerinin TFRS (Türkiye Finansal Raporlama Standartları)'ye uygun olarak yapılmasını hükme bağlamıştır. TFRS ise IFRS veya UFRS (Uluslararası Finansal Raporlama Standartları)'ye uyumlu olacak şekilde Kamu Gözetimi ve Muhasebe Standartları Kurumunca yayınlanmasını yasal düzenleme altına almıştır.

2.4. Türkiye Muhasebe Standartlarında Değerleme Ölçüleri

Standartlar kural bazlı değil, ilke bazlıdır. Yani metinlerde temel nitelikteki ilkeler belirlenmekte; uygulayıcılardan içinde buldukları duruma göre, alternatif yollarla da olsa istenen sonuca ulaşması istenmektedir. Bu nedenle standartların hemen hemen hepsinde işletme yönetimine birden fazla muhasebe politikası ve değerlendirme seçeneği önerilmektedir. Finansal tabloların kendilerinden beklenen görevi yerine getirebilmeleri için bu tablolarda sunulan bilgilerin ihtiyaca uygun, güvenilir, anlaşılabilir ve karşılaştırılabilir niteliksel özelliklere sahip olması gerekir. Finansal tablolar varlık ve borçların değerlendirilmesinden kullanılan değerlendirme esaslarının bir sonucu olduğu için varlık ve borçların değerlendirilmesinde kullanılan değerlendirme esaslarının da söz konusu niteliksel özelliklere sahip olması gerekir. Dolayısıyla söz konusu niteliksel özellikler alternatif değerlendirme esasları arasında seçim yaparken değerlendirme kriteri olarak kullanılabilir (Akbulut ve diğerleri, 2011: 19).

TMS/TFRS'lerdeki değerlendirme ölçüleri kavramsal çerçevede Tarihi Maliyet, Cari Maliyet, Gerçekleşebilir Değer (Ödeme Değeri) ve Bugünkü Değer şeklinde dört ana başlık halinde gruplandırılmasına karşın standartlar kapsamlı bir şekilde incelendiğinde birçok değerlendirme ölçüsünden bahsedildiği görülmektedir. Bu ölçütler; net gerçekleşebilir değer, stokların maliyeti, satın alma fiyatı, stokların dönüştürme maliyetleri, işletmeye özgü değer, borçlanma maliyetleri, geri kazanılabilir tutar, kullanım değeri, defter değeri, gerçeğe uygun değer, amortisman tabii tutar, satış maliyetleri düşülmüş gerçeğe uygun değer, finansal varlık veya finansal borcun etkin faiz yöntemiyle hesaplanan itfa edilmiş maliyeti, tahmini maliyettir.

Burada özellikle maliyet ve alış bedeli ile alakalı olan değerlendirme ölçütleri; stokların maliyeti, satın alma fiyatı ve tahmini maliyettir. Bunları kısaca aşağıdaki gibi açıklayabiliriz;

Stokların maliyeti; tüm satın alma maliyetlerini, dönüştürme maliyetlerini ve stokların mevcut durumuna ve konumuna getirilmesi için katılan diğer maliyetleri içerir şeklinde tanımlanmaktadır (TMS 2).

Satın alma fiyatı; ithalat vergileri ve diğer vergiler (firma tarafından vergi idaresinden iade alınabilecekler hariç) ve nakliye, yükleme boşaltma maliyetleri ile mamul, malzeme ve hizmetlerin elde edilmesiyle doğrudan bağlantısı kurulabilen diğer maliyetleri içerir. Ticari iskontolar ve benzeri diğer

indirimler, satın alma maliyetinin belirlenmesinde indirim konusu yapılır şeklinde açıklanmıştır (TMS 2).

Tahmini Maliyet; belirli bir tarihteki maliyet veya amortismanına tabi tutulmuş maliyet yerine kullanılan tutar. Sözü edilen tutar üzerinden gerçekleştirilecek olan amortisman veya itfa işlemlerinde, ilgili varlık veya borcun ilk olarak söz konusu tarihte finansal tablolara yansıtıldığı ve maliyetinin, tespit edilen tahmini maliyete eşit olduğu varsayılır (TFRS 1).

Burada belirtelim ki, ilk etap da muhasebe standartlarına veya vergi kanunlarına baktığımızda iktisadi işlemlerin tahakkuk ilkesi gözetilerek yapılmakta olduğu ve bu nedenle de bir fark olmadığı sonucuna varılabilir. Bununla birlikte vergi kanunlarında tahakkuk ilkesi mahiyet ve tutar olarak kesinleşme olarak tanımlanmış olup, standartlarda ana çatıyı oluşturan Kavramsal Çerçeve'deki tahakkuk tanımından farklılık arz etmektedir. Burada gelir veya giderin muhtemel olması tahakkuk için yeterli sayılmış, vergi kanunlarında olduğu gibi kesinlik aranılmamıştır. Diğer taraftan Kavramsal Çerçeve'de, güvenilir bir ölçüm yapılabildiği sürece tahmin sonucu tespit edilen tutarın tahakkuk için yeterli olduğu belirtilirken, vergi kanunlarında miktar itibariyle de kesinlik koşulu aranmaktadır.

3. Değerleme Ölçülerinden Maliyet Bedeli

Finansal bakımdan maliyet, bir amaca ulaşmak, bir nesneye sahip olabilmek için katlanılan fedakarlıklar toplamıdır. Ticari işletmelerde maliyet kavramı, satın alınan mal bedeli ile bu malın elde edilmesi için yapılmış giderler toplamı (taşıma, sigorta, komisyon, depolama vb.) o malın maliyeti şeklinde ifade edilmekte olup, üretim işletmelerinde üretilen unsurun mamul haline gelmesi için katlanılan üretimle ilgili tüm fedakarlıklar üretilen mamulün maliyetini oluşturmaktadır (Aksu, 2016).

Satın alma maliyeti, dışarıdan temin edilen iktisadi kıymetlerin edinilmesi sırasında katlanılan maliyeti ifade eder. Satın alma maliyeti aşağıdaki gibi formüle edilebilir:

Alış Bedeli + Direkt Alış Giderleri (Nakliye vb.) = Ham Alış Maliyeti

Ham Alış Maliyeti + Endirekt Alış Gideri (Komisyon vb.) = Alış Maliyeti

Alış Maliyeti + Ticari Organizasyon Giderleri (GYG Pazarlama vb.) = Toplam Maliyet.

Üretim maliyeti, işletmenin mamul veya hizmetleri ortaya çıkarmak için sarf ettiği çeşitli üretim faktörlerinin para ile ifade edilen değerleri toplamıdır. Üretim maliyetini şu şekilde formüle edilebilir:

İlk Madde + Direkt İşçilik = Ham Üretim Maliyeti

Ham Üretim Maliyeti + İmalat Giderleri (Yardımcı Md. Endirekt İşçilik vb.) = Üretim Maliyeti

Üretim Maliyeti + Ticari Organizasyon Giderleri (GYG, Pazarlama vb.) = Toplam Maliyet

Maliyet bedeli kanunda; iktisadi bir kıymetin iktisap edilmesi veyahut değerinin artırılması münasebetiyle yapılan ödemelerle bunlara müteferrik bilumum giderlerin toplamını ifade eder şeklinde tanımlanmaktadır (VUK m. 262). Buna göre, ticaret İşletmeleri tarafından iktisap edilen emtianın maliyet bedeline, bunların satın alma bedeliyle birlikte, emtianın nakliyesi, sigortası, hamaliyesi gibi malların İşletme stoklarına dahil edilmesine kadar yapılan diğer masraflar da girecektir (Dağdemir, 2008: 4).

Aynı şekilde satın alınan emtianın maliyet bedelini oluşturan unsurlar şunlardır (Gündüz, 2011);

- Satın alma bedeli, ithal edilen mallarda CIF bedeli (Mal Bedeli, Sigorta ve Navlun),
- Malın is yerine getirilmesine kadar ödenen sigorta giderleri,
- Malın işyerine getirilmesine kadar ödenen nakliye, yükleme, boşaltma ve hamaliye giderleri,
- Malın ithal edilmesi durumunda gümrük vergisi, gümrük komisyonu ve diğer giderler,
- İthalat teminatları için ödenen faiz ve komisyonlar,
- Emtia tedariki ile ilgili finansman giderleri.

Bundan başka bir iktisadi kıymetin değerinin arttırılması için yapılan ödemeler ve buna bağlı giderler de maliyet bedeline katılır. Bu giderlerin maliyet bedeline katılabilmesi için iktisadi kıymetin değerinin devamlı olarak artmasını gerektiren giderlerden olması gerekir. VUK'un 5024 sayılı Kanunla değişmeden önceki mükerrer 298 inci maddesinde, bilanço esasına göre defter tutan Gelir ve Kurumlar Vergisi mükelleflerinin, bilançolarına dahil amortismanına tabi iktisadi kıymetleri ve bu kıymetler üzerinden ayrılmış olup, bilançolarının pasifinde gösterilen amortismanları, her hesap dönemi sonu itibarıyla maddede belirtilen şartlarla yeniden değerleyebilecekleri, 4008 sayılı Kanunla değişik 4 üncü fıkrasında ise amortismanına tabi sabit kıymetlerini yeniden değerlemeye tabi tutan kurumlar vergisi mükellefleri ile kollektif, adi komandit ve adi şirketler dahil olmak üzere bilanço esasına göre defter tutan gelir vergisi mükelleflerinin, yeniden değerlemenin yapıldığı hesap döneminden itibaren sabit kıymetlerini yeni değerleri üzerinden itfa edecekleri, bina, arsa ve arazilerin yeniden değerlemeden önceki kıymetleri üzerinden amortismanına tabi tutulacağı belirtilmiştir (Danıştay, 2006).

Emtianın imal edilmesi durumunda maliyetine eklenecek unsurlar VUK 275. maddede sayılmıştır. Buna göre İmal edilen emtianın (Tam ve yarı mamul mallar) maliyet bedeli aşağıda yazılı unsurları ihtiva eder:

- Mamulün vücuda getirilmesinde sarf olunan iptidai ve ham maddelerin bedeli;
- Mamule isabet eden işçilik;
- Genel imal giderlerinden mamule düşen hisse; (Bu hissenin eklenmesi ihtiyaridir.)
- Genel idare giderlerinden mamule düşen hisse; (Bu hissenin mamulün maliyetine katılması ihtiyaridir.)
- Ambalajlı olarak piyasaya arz edilmesi zaruri olan mamullerde ambalaj malzemesinin bedeli.

Mükellefler, imal ettikleri emtianın maliyet bedellerini yukarıdaki unsurları ihtiva etmek şartıyla diledikleri usulde tayin edebilirler.

Buna göre, işletme tarafından gerek satılmak gerekse üretimde veya hizmetlerin sunulmasında kullanılmak üzere imal edilen emtianın maliyet bedelinin tespitinde bu hükümde sayılan unsurların dikkate alınması gerekmektedir. Maliyet bedeli ile değerlendirilecek iktisadi kıymetler; gayrimenkuller, gayrimenkullerin mütemmim cüzleri ve teferruatı, tesisat ve makineler, gemiler ve diğer taşıtlar, gayri maddi haklar, demirbaş eşya, alet, edevat, mefruşat, satın alınan emtia, imal edilen emtia, zirai mahsuller, hayvanlar ve özel maliyet bedeli niteliğindeki iktisadi kıymetlerdir. Ancak, maliyet bedeli ile değerlendirme, esasen tarihi maliyetleri ifade etmesi ve piyasa fiyatlarındaki önemli değişiklikler neticesinde iktisadi kıymetlerin gerçek değerlerini yansıtmada yetersiz kalması nedeniyle eleştirilmektedir (Çınar, 2007: 27).

4. Değerleme Ölçülerinden Alış Bedeli

Alış bedeli, bir iktisadi kıymetin satın alınması karşılığında öde-nen veya borçlanılan bedeldir. Alış bedeli sadece iktisadi kıymetin alış değerini kapsar, alışla ilgili diğer masrafları kapsamaz. Bu sebeple alış bedeli maliyet bedelinden farklıdır. Maliyet bedeli alış bedelini de içeren bir kavramdır.

Alış bedeli işletmeye dahil hisse senetleri ve tahviller gibi menkul değerlerin değerlendirilmesinde kullanılır (AG Hukuk Bürosu, 2013).

Kanunlarımızda, alış bedeli kavramının herhangi bir tanımı yapılmamıştır. Ancak alış bedelini bir iktisadi kıymetin iktisap edilmesi sırasında satıcıya ödenen veya borçlanılan meblağ olarak tanımlayabiliriz. Tanım gereği alış bedeli; yüklenilen finansman gideri kur farkı komisyon gibi giderleri kapsamamaktadır. Bu şekildeki giderleri ihtiva eden değerlendirme ölçütü maliyet bedeli kavramıdır.

5. VUK ve TMS'de Maliyet ve Alış Bedeli İle Değerleme

5.1. Vergi Usul Kanuna Göre Maliyet ve Alış Bedeli İle Değerleme

VUK'ta maliyet ve alış bedeli ile değerlendirme 269-280. maddelerde aktarılmıştır. Bu maddeler özetle aşağıdaki konuları içermektedir:

- 1- İktisadi işletmelere dahil bilumum gayrimenkuller maliyet bedelleri ile değerlendirilir.
- 2- Gayrimenkullerde, maliyet bedeline, satın alma bedelinden başka, makina ve tesisatta gümrük vergileri, nakliye ve montaj giderleri ve mevcut bir binanın satın alınarak yıkılmasından ve arsasının tesviyesinden mütevellit giderler gayrimenkullerde maliyet bedeline giren giderlerdir.
- 3- Mükellefler, noter, mahkeme, kıymet takdiri, komisyon ve tellaliye giderleri ile emlak alım ve ÖTV giderleri maliyet bedeline ithal etmekte veya genel giderler arasında göstermekte serbesttirler.
- 4- Alat, edevat, mefruşat ve demirbaş eşya maliyet bedeli ile değerlendirilir. Bunların maliyet bedeline giren giderler, satın alma bedelinden gayri komisyon ve nakliye giderleri gibi özel giderlerdir.
- 5- Emtia, maliyet bedeliyle değerlendirilir. Emtianın maliyet bedeline nazaran değerlendirme günündeki satış bedelleri % 10 ve daha fazla bir düşüklük gösterdiği hallerde mükellef, maliyet bedeli yerin, emsal bedeli ölçüsünü tatbik edebilir.
- 6- İmal edilen emtianın (tam ve yarı mamul mallar) maliyet bedeli; mamulün vücuda getirilmesinde sarf olunan iptidai ve ham maddelerin bedeli, mamule isabet eden işçilik, genel imal giderlerinden mamule düşen hisse, genel idare giderlerinden mamule düşen hisse, ambalajlı olarak piyasaya arz edilmesi zaruri olan mamullerde ambalaj malzemesinin bedelini ihtiva eder.
- 7- Zirai mahsuller maliyet bedeli ile değerlendirilir.
- 8- Zirai işletmelere dahil hayvanlar maliyet bedeli ile değerlendirilir. Maliyet bedelinin tespiti mümkün olmayan ahvalde maliyet bedeli yerine emsal bedeli alınır.
- 9- Hisse senetleri ile fon portföyünün en az %51'i Türkiye'de kurulmuş bulunan şirketlerin hisse senetlerinden oluşan yatırım fonu katılma belgeleri alış bedeliyle, bunlar dışında kalan her türlü menkul kıymet borsa rayıcı ile değerlendirilir. Borsa rayıcı yoksa veya borsa rayıcının muvazaalı bir şekilde oluştuğu anlaşılırsa değerlemeye esas bedel, menkul kıymetin alış bedeline vadesinde elde edilecek gelirin (kur farkları dahil) iktisap tarihinden değerlendirme gününe kadar geçen süreye isabet eden kısmının eklenmesi suretiyle hesaplanır. Ancak, borsa rayıcı bulunmayan, getirisi ihraç edenin kar ve zararına bağlı olarak doğan ve değerlendirme günü itibarıyla hesaplanması mümkün olmayan menkul kıymetler, alış bedeli ile değerlendirilir.
- 10- Yabancı paralar borsa rayıcı ile değerlendirilir. Borsa rayıcının takarrüründe muvazaalı olduğu anlaşılırsa bu rayıç yerine alış bedeli esas alınır.

Tablo 1: Değerleme Ölçüleri Maliyet Bedeli ve Alış Bedeli Olan Bilanço Kalemleri

VARLIK VEYA KAYNAK TÜRÜ	DEĞERLEME ÖLÇÜSÜ	VUK MADDE	İLGİLİ TDHP HESABI
İlk Madde Malzeme	Maliyet Bedeli	262-274	150
Yarı mamul	Maliyet Bedeli	262-275	151
Manipülasyona Tabi Mallar	Maliyet Bedeli	262-274	151-153
Mamuller	Maliyet Bedeli	262-275	152
Ticari Mallar	Maliyet Bedeli	262-274	153
Arazi ve Arsalar	Maliyet Bedeli	262-269	250
Yeraltı ve Yerüstü Düzenleri	Maliyet Bedeli	262-269-270-271	251-257
Binalar	Maliyet Bedeli	262-269-270-271-272	252-257
Makine ve Cihazlar	Maliyet Bedeli	262-269-270-271-272	253-257
Tesisler	Maliyet Bedeli	262-269-270-271-272	253-257
Taşıtlar	Maliyet Bedeli	262-269-270-272	254-257

Demirbaşlar	Maliyet Bedeli	262-269-271-273	255-257
Madenler	Maliyet Bedeli	262-289-316	277-278
Hisse Senetleri	Alış Bedeli	279	110-240-242-245
Kâr-Zarar Ortaklığı Belgesi	Alış Bedeli	279	111
Yatırım Fonu Katılma Belgesi (A tipi)	Alış Bedeli	279	111
Geçici İlmühaberler	Alış Bedeli	279	111
Gelir Ortaklığı Senetleri	Alış Bedeli	279	111-112
Varlığa Dayalı Menkul Kıymetler	Alış Bedeli + Dönemsel Kâr İlavesi	279	111
Banka Garantili Bonolar	Alış Bedeli + Dönemsel Kâr İlavesi	279	111
Gayrimenkul Sertifikaları	Alış Bedeli + Dönemsel Kâr İlavesi	279	111
İpotekli Borç Senetleri	Alış Bedeli + Dönemsel Kâr İlavesi	279	111
Banka Bonoları	Alış Bedeli + Dönemsel Kâr İlavesi	279	111-112
Finansman Bonoları	Alış Bedeli + Dönemsel Kâr İlavesi	279	111-112
Tahviller (aktif kıymet)	Alış Bedeli + Dönemsel Kâr İlavesi	279	111-112
Defolu Ürünler	Üretim Maliyeti veya Emsal Bedeli	267-275-289	157

Kaynak: Yaklaşım Dergisi, Topluca Değerleme Anahtarları, Ocak 2005 Özel Ek: Dönem Sonu İşlemleri (Yalnızca Maliyet Bedeli ve Alış Bedeli ile değerlendirilen kalemler alınmıştır.)

Tablo 1’de yer alan bilgilere göre bilançoda yer alan stoklar içerisindeki bazı hesap kalemleri ve maddi duran varlıklar içerisinde yer alan bazı hesap kalemleri maliyet bedeli ile menkul kıymetler ise alış bedeli ile değerlemeye tabi tutulmaktadır.

5.2. TMS’ye Göre Maliyet ve Alış Bedeli İle Değerleme

TMS 2’ye göre işletmelerin **stokları**, maliyet ve net gerçekleşebilir değerinin düşük olanı ile değerlendirilir. Stokların maliyeti; tüm satın alma maliyetlerini, dönüştürme maliyetlerini ve stokların mevcut duruma getirilmesi için katılan diğer maliyetleri kapsamaktadır. İşletmeler, maliyetlerin kullanım veya satış sonucu elde edilecek (net gerçekleşebilir değer) tutardan yüksek olması durumunda, ihtiyatlılık kavramı çerçevesinde stok değer düşüklüğü karşılığı ayırırlar. Böylece stoklar maliyet ve net gerçekleşebilir değerden düşük olanı ile finansal tablolarda raporlanmış olur (İbiş ve diğerleri, 2009: 97).

Emtia değerlemesi, gerek dönem karının hesaplanması, gerekse işletmenin mali durumunun doğru olarak yansıtılması açısından önem taşımaktadır. Zira dönem sonu stok değerlerinin yüksek gösterilmesi, satılan mal maliyetinin olduğundan daha düşük ve dönem karının daha yüksek hesaplanmasına yol açar. Dönem sonu stok değerlerinin düşük gösterilmesi de, satılan mal maliyetini yükselterek dönem karını azaltır (Akyol, 2008).

Genel olarak VUK ve TMS Stoklar Standardı stokların değerlendirilmesi konusunda paraleldir. Fakat çeşitli nedenlerle stokların değerinde düşme meydana geldiği durumlarda VUK’a göre değerlendirme emsal bedeline göre yapılacaktır. Ayrıca emsal bedelin tespitine yönelik esaslar kanunla belirlenmiştir. TMS 2’ye göre ise stoklar, değeri düşen stokların net gerçekleşebilir değeri maliyetinin altında ise net gerçekleşebilir değerle değerlendirilmelidir. Net gerçekleşebilir değer tahmini, hesaplama anında mevcut güvenilir kanıtlara göre yapılırken, emsal bedelin tespiti için kanunda yer alan esaslara göre hareket etme zorunluluğu vardır (Yartaş, 2009: 149).

Maddi duran varlıklarda, ilk muhasebeleştirme sonrasındaki değerlendirme dönemlerinde ise aşağıdaki iki yöntemden birinin seçilmesi ve tüm maddi duran varlıklara uygulanması gerektiği belirtilmiştir. Daha sonra bu iki yöntem şu şekilde açıklanmıştır (TMS 16);

- a) **Maliyet Modeli:** Bir maddi duran varlık kalemi varlık olarak muhasebeleştirildikten sonra finansal tablolarda maliyetinden birikmiş amortisman ve varsa birikmiş değer düşüklüğü zararları indirildikten sonraki değeri ile gösterilir.
- b) **Yeniden Değerleme Modeli:** Gerçeğe uygun değeri güvenilir olarak ölçülebilen bir maddi duran varlık kalemi, varlık olarak muhasebeleştirildikten sonra, yeniden değerlendirilmiş tutarı üzerinden gösterilir. Yeniden değerlendirilmiş tutar, yeniden değerlendirme tarihindeki gerçeğe uygun değerinden, müteakip birikmiş amortisman ve müteakip birikmiş değer düşüklüğü zararlarının indirilmesi suretiyle bulunan değerdir. Yeniden değerlemeler, raporlama dönemi sonu (bilanço) tarihi itibarıyla gerçeğe uygun değer kullanılarak bulunacak tutarın defter değerinden önemli ölçüde farklı olmasına neden olmayacak şekilde düzenli olarak yapılmalıdır.

TMS 38 **maddi olmayan duran varlıklar** standarda göre, ilk muhasebeleştirilmesi sırasında, maliyet bedeliyle ölçülür. İlk muhasebeleştirmeyi takip eden değerlendirme dönemlerinde maddi olmayan duran varlıkları değerlemek amacıyla işletme, maliyet veya yeniden değerlendirme yöntemlerinden birini muhasebe politikası olarak seçebilir (TMS 38). Standart, ilk muhasebeleştirme tarihinden sonraki değerlendirme dönemlerinde maddi olmayan varlıkların değerlemesinde, maliyet veya yeniden değerlendirme yönteminden birini seçme noktasında işletmeyi serbest bırakmıştır. Hemen belirtmek gerekir ki; maddi olmayan bir duran varlığın yeniden değerlendirme yöntemine göre muhasebeleştirilmesi durumunda, sınıftaki diğer tüm varlıklar da aktif bir piyasalarının bulunmaması durumu söz konusu olmadığı sürece, yine aynı yöntemle göre muhasebeleştirilmelidir. (Tokay ve Deran, 2006: 17). VUK'da ise maddi olmayan duran varlıklar ilgili maddelerde belirtildiği üzere maliyet bedeli ile değerlendirilir. Genel olarak Standartlar ve VUK incelendiğinde, maddi olmayan duran varlıkların özellikle ilk edinimleri sırasında maliyet bedeli ile değerlendirildiği görülmektedir. Ancak maddi duran varlıklarda olduğu gibi maddi olmayan duran varlıklarda da, değerlendirme yöntemini seçerken işletmelere sunulan bir tercih olan yeniden değerlendirme yöntemi ile değerlendirme, VUK hükümlerinde yer almamaktadır.

Yatırım amaçlı gayrimenkul başlangıçta maliyeti ile ölçülür. İşlem maliyetleri de başlangıç ölçümüne dahil edilir. Satın alınan yatırım amaçlı bir gayrimenkulün maliyeti; satın alma fiyatı ile bu işlemle doğrudan ilişkilendirilebilen harcamalardan oluşur. Doğrudan yapılan harcamalara örnek olarak; avukatlık hizmetlerine ilişkin ödenen ücretler, gayrimenkul alım vergisi ve diğer işlem maliyetleri gösterilebilir. (TMS 40) İlk değerlemeyi takip eden değerlendirme dönemlerinden bir işletme muhasebe politikası olarak gerçeğe uygun değer veya maliyet yönteminden birini seçebilir. Seçilen yöntemin tüm yatırım amaçlı gayrimenkullere uygulanması gerekir (Tokay ve Deran, 2008).

İştiraklerin değerlendirilmesinde, TMS çeşitli maddelerinde durumlara göre gerçeğe uygun değer ve maliyet bedeli ile değerlendirileceği belirtilmektedir (Örten ve diğerleri, 2011: 420). VUK incelendiğinde ise Hisse senetleri ile fon portföyünün en az % 51'i Türkiye'de kurulmuş bulunan şirketlerin hisse senetlerinden oluşan yatırım fonu katılma belgeleri alış bedeliyle, bunlar dışında kalan her türlü menkul kıymet borsa rayici ile değerlendirileceği, borsa rayici yoksa veya borsa rayicinin muvazaalı bir şekilde oluşturduğu anlaşılırsa değerlemeye esas bedel, menkul kıymetin alış bedeline vadesinde elde edilecek gelirin (kur farkları dahil) iktisap tarihinden değerlendirme gününe kadar geçen süreye isabet eden kısmının eklenmesi suretiyle hesaplanacağı, ancak, borsa rayici bulunmayan, getirisi ihraç edenin kar ve zararına bağlı olarak doğan ve değerlendirme günü itibarıyla hesaplanması mümkün olmayan menkul kıymetler, alış bedeli ile değerlendirileceği hükme bağlanmıştır (VUK 279. Madde).

Tablo 2: TMS / TFRS’lerde Varlıkları Değerleme Ölçüleri

Kalemler	Değerleme Ölçüsü
Vadeye kadar elde tutulacak finansal varlıklar	Gerçeğe uygun değer (iskonto edilmiş maliyet)/değer düşüklüğü karşılığı ayrılabilir. Karşılık tutarı, gelecekteki tahmini nakit akışlarının, finansal varlığın orijinal faiz oranına göre iskonto edilecek bugünkü değeri ile defter değeri arasındaki fark kadardır. Gerçeğe uygun değer güvenilir olarak tespit edilmediği durumlarda maliyet değeri ile değerlendirilir.
Stoklar	İlk edinmede maliyet bedeli , izleyen dönemlerde maliyet ve net gerçekleşebilir değer düşük olanı ile değerlendirilir.
İştirakler	İlk edinmede maliyet bedeli , izleyen dönemlerde öz kaynak yöntemi uygulanır (konsolidasyon kapsamında olanlar). Konsolidasyon kapsamına alınmayanlar maliyet bedeli veya borsa bedeli veya borsa değerine göre değerlendirilir. (aktif piyasanın olması şarttır).
Maddi duran varlıklar	İlk edinmede maliyet bedeli izleyen dönemlerde maliyet modeli veya yeniden değerlendirme modeli seçilir.
Maddi olmayan duran varlıklar	İlk edinmede maliyet bedeli izleyen dönemlerde maliyet modeli veya yeniden değerlendirme modeli seçilir.
Yatırım amaçlı gayrimenkuller	İlk edinmede maliyet bedeli izleyen dönemlerde maliyet modeli veya gerçeğe uygun değer modeli seçilir.
Şerefiye	İlk edinmede maliyet bedeli (mukayyet değerle aynı) izleyen dönemlerde değer düşüklüğü testine tabi tutulur, değer düşüklüğü karşılığının iptali ve itfa yasaklanmıştır.

Kaynak: Yıldız Özerhan Akbulut, Vergi Usul Kanunundaki Değerleme Hükümlerinin Türkiye Finansal Raporlama Standartları Kapsamında Değerlendirilmesi, Asmmmo, VI. Muhasebe Uygulamaları ve Vergi Sempozyumu Bildirisi, Antalya, 02-06 Mart 2008, s.26-27 (Yalnızca Maliyet Bedeli ile değerlendirilen kalemler alınmıştır).

VUK kıymetlerin değerlendirilmesinde birden fazla değerlendirme ölçüsüne yer vermezken TMS alternatifli olarak değerlendirme ölçülerinin uygulamasına izin vermektedir. Alternatiflerin uygulanması ile de ticari karın tutarı değişebilmektedir. VUK’un tek tek hangi kıymet nasıl değerlendirileceğini belirlemesine karşın TMS’de ilgili kıymetin bulunduğu “grup” açısından bir ölçümlemeden söz edilmektedir. Örneğin VUK m.269 gayrimenkulleri değerlendirilmeden söz ederken TMS 16 maddi duran varlıkların ölçümünden söz etmektedir (Akbulut, 2011: 24).

6. VUK ve TMS’de Yer Alan Maliyet Bedeli ve Alış Bedeli İle Değerleme Yöntemlerinin Karşılaştırmalı Örnekleri

6.1. Stoklar

İşletmelerin emtia mevcudunun değerlendirilmesine ilişkin hükümler, VUK’un 274. ve izleyen maddelerinde düzenlenmiştir. Emtia değerlendirilmesinin doğru yapılabilmesi bakımından, sadece konuya ilişkin yasal düzenlemelere uyulması tek başına yeterli bulunmamakta; konuya ilişkin maliyet muhasebesi tekniğinin de doğru uygulanması gerekmektedir. Örneğin, emtia değerlendirilmesinde hangi yöntemin uygulanacağı, izleyen bölümlerde de ayrıntılı olarak açıklayacağımız üzere, kanun koyucunun serbesti tanıdığı bir noktadır. Kullanılacak bu yöntemlerin bilinmesi ve doğru olarak uygulanması emtia değerlendirilmesinin doğru yapılabilmesi için şarttır (Gülmez, 2014).

Maliye Bakanlığı tarafından yayımlanan 238 sıra no.lu V.U.K. Genel Tebliğinde, emtianın satın alınıp işletme stoklarına girdiği tarihe kadar oluşan kur farklarının maliyete intikal ettirilmesinin zorunlu olduğu; stokta kalan emtia ile ilgili olarak daha sonra ortaya çıkacak kur farklarının ise ilgili buldukları yıllarda gider yazılması veya maliyete intikal ettirilmesinin mükellefin ihtiyarında olduğu; işletmelerin finansman temini maksadıyla bankalardan veya benzeri kredi müesseselerinden aldıkları krediler için ödedikleri faiz ve komisyon giderlerinden ise dönem sonu stoklarına pay vermelerinin zorunlu bulunmadığı hususları açıklığa kavuşturulmuştur. Görüleceği üzere bahse konu tebliğde emtia alımıyla ilgili faiz ve kur farkları konusunda bir takım açıklamalar yapılmış olmasına rağmen vade farkları ile ilgili olarak açıkça bir düzenlemeye yer verilmemiştir (Aksu, 2016).

Örnek: Bir işletme bir malı 160.000 TL bedelle kredili olarak satın almıştır. 30 gün vadeli alış için satıcı işletme, vade farkını 6 TL/vade üzerinden faturaya eklemiştir (KDV ihmal edilmiştir).

VUK kaydı:

...../...../20XX		
153 TİCARİ MALLAR HS.	150.180	
320 SATICILAR HS.		150.180

TMS 2 kaydı:

...../...../20XX		
153 TİCARİ MALLAR HS.	150.000	
780 FİNANSMAN GİDERLERİ HS.	180	
780.80 Kısa Vd. Borç. Gid. 180		
320 SATICILAR HS.		150.180

VUK'a göre bu işlemde vade farkı ile beraber vadeli fiyatın tamamı 153 Ticari Mallar Hesabı içinde gösterilerek borç olarak kaydedilmektedir. Bu sebeple vadeli mal alışlarından kaynaklanan vade farklarından dolayı VUK'a göre hesaplanan maliyet bedeli TMS 2'ye göre vade farkları kadar yüksek olacaktır. Fakat standarda göre faturaya eklenen 180 TL (30×6) malın maliyet unsuru sayılmayıp, finansman unsuru olarak değerlendirilerek finansman giderleri adı altında muhasebeleştirilecektir.

Dolayısıyla erken ödemedeki kaynaklanacak bir kasa iskontosunda hesaplanacak vade farkına denk gelen iskonto 153 Ticari Mallar Hesabından indirilerek değil aşağıdaki şekilde 780 Finansman Giderleri Hesabının düzeltilmesi suretiyle kayıtlara alınacaktır. Örnekteki işletmenin borcunu vadede 10 gün önce ödediği için 60 TL' lik iskontodan yararlandığı varsayıldığında kayıt aşağıdaki gibi olacaktır.

...../...../20XX		
320 SATICILAR HS.	150.180	
100 KASA HS.		150.120
780 FİNANSMAN GİD. HS.		60
780.80 K.V.Borç. Gid. 60		

VUK'un 274 ve 275. maddelerinde satın alınan veya imal edilen emtianın, maliyet bedeli ile değerlendirileceği hükme bağlanmıştır. VUK'a göre aşağıdaki değerlendirme yöntemlerinin uygulanması mümkün bulunmaktadır.

- Fiili maliyet yöntemi,
- Ortalama maliyet yöntemi,
- İlk giren ilk çıkar (FIFO) yöntemi.

VUK'a göre uygulanması mümkün olan değerlendirme yöntemlerinde stok değeri ve satılan mal maliyetleri aşağıdaki gibi oluşur:

Tablo 3: VUK'a Göre Değerleme Yöntemlerinde SMM ve Stok Maliyeti

Değerleme Yöntemi	Satılan Mal Maliyeti	Stok Maliyeti
İlk giren ilk çıkar (FİFO)	Satılan mal maliyeti elde mevcut en eski malların maliyetinden oluşur. Dolayısıyla SMM düşük kalacağından karlılık yüksek çıkacaktır.	Bu yöntemde stok maliyeti en son elde edilmiş mal maliyetlerinden oluşacaktır. Bu yöntemde stok değeri gerçek duruma oldukça yakındır.
Ortalama maliyet (Ağırlıklı maliyet)	Satılan mal maliyeti satış tarihi itibarıyla elde mevcut malların ağırlıklı ortalama maliyetinden oluşur.	Bu yöntemde stok birim maliyeti en son satılan mal maliyeti kadardır. Stok maliyeti stokta bulunan malların ağırlıklı ortalama maliyet toplamından oluşur.
Fiili maliyet	Bu yöntemde her bir mal kendi birim maliyetiyle değerlendirilir. Dolayısıyla satılan malların maliyeti kendi fiili maliyetlerinin toplamıdır.	Bu yöntemde her bir mal kendi birim maliyetiyle değerlendirilir. Dolayısıyla stokta yer alan malların maliyeti kendi fiili maliyetlerinin toplamından oluşur.

Örneğin mükellefin dönem sonu stoklarını Ağırlıklı Ortalama Maliyet yöntemine göre değerlediğini varsayalım. Ağırlıklı Ortalama Maliyet yönteminde; dönem başında mevcut olan mallar ile dönem içinde alınan malların toplam maliyetleri, toplam mal miktarına bölünerek ortalama birim maliyet bulunur. Ortalama birim maliyet ile dönem sonu mal mevcudunun çarpımı ise bize stoklardaki malların maliyetini verir. Örneğin otomotiv yedek parçası satan bir işletmede resmi kayıtlarına göre dönem sonu stoklarında 5.000 birim emtiayı 500 TL'den değerleyerek Dönem Sonu Stok Tutarını 2.500.000 TL olarak tespit etmiştir. Değerlemede Ağırlıklı Ortalama Maliyet Yöntemi kullanılmıştır. Ancak vergi incelemesinde ise dönem sonu stoklarının Ağırlıklı Ortalama Maliyetinin 600 TL olması nedeniyle dönem sonu stok tutarının 3.000.000 TL olduğu tespit edilmiştir. Dönem sonu stok tutarının değeri ile Satılan Malın Maliyeti arasında ters yönlü bir ilişki mevcuttur. Dönem sonu stok tutarının olduğundan daha düşük değerlendirilmesi Satılan Malın Maliyetinin olması gerekenden daha yüksek olması sonucunu meydana getirmektedir. Bu durum da Dönem Kar ve Zararının olması gerekenden daha düşük gösterilmesi anlamına gelmektedir (Gündüz, 2011).

6.2. Maddi Duran Varlıklar

TMS 16 Maddi Duran Varlıklar Standardı'nın (15) numaralı paragrafında, varlık olarak muhasebeleştirilme koşullarını sağlayan bir maddi duran varlık kaleminin maliyet bedeliyle ölçüleceği belirtilmiştir.

VUK'un 269. maddesinde, iktisadi işletmelere dâhil bilimum gayrimenkullerin maliyet bedelleri ile değerlendirileceği belirtilmiştir (GİB, 2012).

Maliyet bedeliyle değerlendirilecek olan gayrimenkul ve gayrimenkul gibi değerlendirilecek olan iktisadi kıymetlerin, bir iktisadi işletmeye dahil varlıklar olması gerekir. Bir iktisadi işletmeye dahil olmaktan maksat ise; gayrimenkulün işletmenin mal varlıkları arasında yer almasıdır. Yani, işletmenin aktifinde yer alması demektir. Eğer, gayrimenkul bir işletmeye dahil bulunmamakta ise, bu gayrimenkul maliyet bedeli ile değil, vergi değeri ile değerlendirilir (Pehlivan, 2010).

Örnek: VUK ve TMS açısından maddi duran varlıkların değerlendirilmesinde yapılan açıklamalara istinaden, örneklerle pekiştirebilmek için; A. A.Ş. gayrimenkul satın almak için 5.000,00 TL'lik danışmanlık ücreti ödemiş, emsal alınabilecek bedelin tespiti için değerlendirme uzmanına 6.000 TL ödemiş, 31.12.2014 tarihinde 75.000,00 TL'ye bina satın almıştır. 1.000,00 TL komisyon bedeli, 500,00 TL tapu harcı ve 75,00 TL emlak vergisi ödemiştir. Bina 50 yıl kullanılacak olup, kalıntı değeri yoktur. VUK'a göre kullanım ömrü 50 yıldır.

	Gider Türü	TMS 16	VUK
Maliyete Eklenecek Giderler	Satın Alma Bedeli	75.000,00	75.000,00
	Komisyon	1.000,00	-
	Tapu Harcı	500,00	-

	Emlak Vergisi	75,00	-
	Toplam	76.575,00	75.000,00
Doğrudan Gider Yazılabilecek Giderler	Komisyon	-	1.000,00
	Tapu Harcı	-	500,00
	Emlak Vergisi	-	75,00
	Alım öncesi danışmanlık ücreti	5.000,00	5.000,00
	Alım öncesi bedel tespit ücreti	6.000,00	6.000,00
	Toplam	11.000,00	14.075,00
	Amortisman Gideri (75.000 /50)	1.531,50	1.500,00

Tablo incelendiğinde, VUK'un 270. maddesinin ikinci fıkrası gereği tapu harcı, komisyon ve emlak, vergileri giderlere doğrudan yazılabildiğinden maliyet bedeli TMS'ye göre daha düşük çıkmaktadır. Diğer taraftan, alınan giderler VUK'a göre doğrudan gider yazılabildiğinden, mali kâr ve ticari kâr farklılık gösterecektir. Fark geçici olduğu için, Ertelenen Vergi hesabından 14.075,00 - 11.000 = 3.075,00 TL alınacaktır.

TMS'ye göre;

...../...../20XX			
252 BİNALAR HS.	76.575		
770 GYG HS.	11.000		
102 BANKALAR HS.		87.575	

VUK'a göre;

...../...../20XX			
252 BİNALAR HS.	75.000		
770 GYG HS.	14.075		
102 BANKALAR HS.		89.075	

Örnek: İşletme 01 Haziran 2005'te 60.000 TL.'ye işletmede kullanmak üzere vinç satın almıştır. İşletme vinç için 5 yıllık faydalı ömür belirlemiş ve normal amortisman yöntemini uygulamayı tercih etmiştir. 31.01.2008 tarihi itibari vincin 2.900 TL değer düşüklüğüne uğradığı belirlenmiştir. Buna göre 31.12.2007 itibariyle;

YILLAR	DÖNEM AMORTİSMAN GİDERİ	BİRİKMİŞ AMORTİSMAN TUTARI
2005/7 ay	12.000x7/12= 7.000	7.000
2006	12.000	19.000
2007	12.000	31.000

Maliyet değeri	60.000	%10	6.000
Birikmiş amortisman	31.000	%10	(3.100)
Defter değeri	29.000	%10 Değer düşüklüğü	2.900

Bu durumda TMS 36' ya göre defter değeri 26.100 TL olacaktır.

31/12/2007			
257 BİRİKMİŞ AMORTİSMANLAR	3.100		
254 KARŞILIK GİDERLERİ HS.	2.900		
253 MAK. TESİS VE CİH. HS.		6.000	

Yukarıdaki kayıttan sonra 31.12.2007 tarihli bilançoda vincin brüt değeri 54.000 TL, birikmiş amortismanı ise 27.900 TL ve buna göre defter değeri de 26.100 TL olarak görülebilecektir (Fırat, 2008: 113-114).

6.3. Maddi Olmayan Duran Varlıklar

İlk ölçüm aşamasında TMS 38 standardı değerlendirme hükümleri ile VUK değerlendirme hükümleri birbirleriyle uyumludur. Ancak işletmelerin, VUK'un aktifleştirilmesi ya da giderleştirilmesini mükelleflerin tercihine bıraktığı bazı harcamaları doğrudan gider olarak muhasebeleştirilmesi durumunda, Standart hükümleri çerçevesinde aktifleştirilen bu tutarların, mali karın tespitinde ticari kardan çıkarılması gerekecektir.

Örnek: A işletmesi, 01.01.2011 tarihinde, bir tarla üzerindeki ekip biçme hakkını (intifa hakkı) 10 yıllığına çıplak mülkiyet sahibinden satın alarak, tapu kütüğüne tescil ettirmiştir. İşletme intifa hakkı için çıplak mülkiyet sahibine 50.000 TL ödemiştir. Ayrıca bu hakkı elde etmek için 3.000 TL'lik işlem maliyeti yapmıştır. Yapılan işlem maliyetleri VUK md. 270'te sayılan giderlerdendir. İşletme seçimlik hak olarak yaptığı 3.000 TL'lik işlem maliyetlerini gider olarak kaydetme kararı almıştır. Ancak yaptığı bu işlem maliyetlerini TMS 38 standardı uyarınca ilk ölçümde varlığın maliyeti olarak dikkate almak zorundadır. Standarda göre intifa hakkının maliyeti (50.000 + 3.000 =) 53.000 TL olmaktadır. VUK' a göre ise intifa hakkının maliyeti 50.000 TL'dir. Hak 10 yıllığına kurulduğundan amortisman oranı % 10'dur. Standarda göre amortisman tutarı (53.000 x %10 =) 5.300 TL, VUK'a göre ise (50.000 x %10 =) 5.000 TL olacaktır. Bu durumda ticari kara (5.300 – 5.000 =) 300 TL amortisman farkı eklenecek, 3.000 TL ise ticari kardan çıkarılarak mali kar bulunacaktır.

	<u>Varlığın Defter Değeri (TL)</u>	
	<u>TMS</u>	<u>VUK</u>
Varlık	53.000	50.000
Amortisman oranı	% 10	% 10
Amortisman tutarı	(5.300)	(5.000)

	<u>Ticari Kar (TL)</u>	<u>Mali Kar (TL)</u>
	<u>TMS</u>	<u>VUK</u>
İşlem Gideri	200.000	200.000
	-	(3.000)
	200.000	197.000
Amortisman	(5.300)	(5.000)
	194.700	192.000

Ticari Kar	:194.700 TL
İlave edilecek tutar (+)	: 300 TL
Çıkarılacak Tutar (-)	: (3.000) TL
Mali Kar	:192.000 TL

Sonuç olarak, bilanço kalemlerinin değerlemesinin doğru ve kanuna uygun şekilde yapılması mali karın tespitindeki en önemli adımdır. Dolayısıyla, bir iktisadi işletmenin bilanço kalemlerinden olan ve bilançonun aktifinde yer alan stoklarının bir diğer deyişle emtia mevcudunun doğru şekilde değerlendirilmesi de mali karın tespiti açısından oldukça önemlidir (Gülmez, 2014).

6.4. Menkul Kıymetler

Menkul kıymetlerin değerlendirilmesi ile ilgili düzenleme VUK'un 279 ncu maddesinde yapılmıştır. Buna göre Hisse senetleri ile fon portföyünün en az %51'i Türkiye'de kurulmuş bulunan şirketlerin hisse senetlerinden oluşan yatırım fonu katılma belgeleri alış bedeliyle bunlar dışında kalan her türlü menkul kıymet borsa rayicisiyle değerlendirilir. Borsa rayicisi yoksa veya borsa rayicinin muvazaalı bir şekilde

oluştugu anlaşılırsa değerlemeye esas bedel menkul kıymetin alış bedelinin vadesinde elde edilecek gelirin (kur farkları dahil) iktisap tarihinden değerlendirme gününe kadar geçen süreye isabet eden kısmının eklenmesi suretiyle hesaplanır. Ancak borsa rayici bulunmayan getirisi ihraç edenin kar ve zararına bağlı olarak doğan ve değerlendirme günü itibariyle hesaplanması mümkün olmayan menkul kıymetler alış bedeli ile değerlendirilir.

Alış ve maliyet bedelleri arasındaki farkı muhasebe sistemi açısından da bakmak gerekirse; alış bedeli ile değerlendirilen bir iktisadi kıymetin alınması durumunda satıcıya ödenen meblağ ilgili iktisadi kıymetin bağlı olduğu aktif karakterli hesaba borç yazılırken katlanılan finansman gideri kur farkı komisyon gideri ve benzeri nitelikteki harcamalar sonuç hesapları kullanılarak giderleştirilir. Oysa maliyet bedeli ile değerlendirilen bir iktisadi kıymetin elde edilmesi sırasında katlanılan giderler bu kıymetin maliyet bedelinin bir parçasını oluşturacak ve ilgili kıymet hesabında aktifleştirilecektir.

Örnek: İşletme fiyat dalgalanmalarından kazanç sağlamak amacıyla adedi 0,25 TL olan X A.Ş.'ye ait hisse senetlerinden 100.000 adet satın alınması için Y Bankasına talimat vermiştir. Banka bu işlem için işletmenin bankadaki hesabını kullanmış ve 250 TL komisyon ile işlemi 30.01.20XX tarihinde gerçekleştirdiğini işletmeye bildirmiştir.

Yapılan işlemle ilgili muhasebe kaydı aşağıdaki gibi olmalıdır:

30/01/20XX	
110 HİSSE SENETLERİ HS.	25.000
653 KOMİSYON GİDERLERİ HS.	250
102 BANKALAR HS.	25.250

7. Sonuç

İktisadi kıymetlerin tüketilmesi sebebiyle ortaya çıkan vergi tutarının hesaplanmasına esas olan matrahların belirlenmesi suretiyle yapılan takdir ve tespit işlemi olan değerlendirme,; görüldüğü üzere kanunlarda ve TMS'de nasıl yapılması gerektiği açıklanmıştır.

Maliyet ya da gerçeğe uygun değer kullanılması seçimi, TMS 16'da işletmelere bırakılmıştır. Bu durum her ne kadar karşılaştırma açısından zor olsa da, maliyetin bir işletmenin finansal durumunu her zaman doğru olarak yansıtmayacağı gerçeğinin göz önüne alınması gereğinden kaynaklanmaktadır. VUK ise varlıkların maliyet bedeli ile değerlendirileceğini hükme bağlamıştır. Değerlerdeki enflasyondan kaynaklanan yükselmeler ihmal edilmektedir. Zira hiçbir değer artışı realize edilmedikçe vergileme açısından elde edilmiş sayılmamaktadır. Aksine, değerlerde bir düşme tespit edildiği takdirde, sabit varlıklar aktifte maliyet bedeli ile muhafaza edilmekle beraber, bu düşme pasifte özel bir hesaba kaydedilmek suretiyle göz önüne alınmaktadır.

TMS'de neredeyse en önemli amaç, varlıklar ve yükümlülüklerin tamamının gerçeğe uygun değerini tespit ederek işletmenin raporlama döneminde ekonomik gerçekliğini yansıtmak fotoğrafını çekmek oluştururken; VUK'da bir kısım finansal araçlar dışında anılan kıymetin güncel değerlerine yer verilmemekte, kıymetin işletmeye mal oluş değerinden muhasebeleştirilmeyi yeterli görmekte ve işletme dışına çıkıncaya kadar da onu o değeriyle tutmaktadır.

Çalışmada yapılan incelemeler ve verilen örnekler doğrultusunda Muhasebe Standartlarında yeri geldiğinde tahminlerin de kullanılabilmesi öngörülmüştür. Ancak bu durum vergi kanunlarında daha katı bir şekilde belirlenmiş ve uygulamada mahiyet ve tutarın kesinlik taşıması gerekliliği aranmıştır. Bununla birlikte vergi kanunlarının uygulandığı durumlarda mükellefe inisiyatif kullanma şansı vermemektedir. Vergi kanunlarının bu şekilde davranmasındaki asıl amacın da vergi güvenliğini sağlamak olduğu anlaşılmaktadır.

Kaynaklar

- AG Hukuk Bürosu, (2013), Menkul ve Gayrimenkul Mallarda Değerleme Ölçüleri <http://www.aghukuk.org/makale-detay.php?id=125> [Erişim Tarihi: 13.07.2018].
- Akbulut, A. (2011). TTK-VUK Defter ve Kayıt Düzeni ile Değerleme Karşılaştırmaları. Vergi Dünyası. (24) 355. 20-25.
- Akbulut, Y. Ö. (2008). Vergi Usul Kanunundaki Değerleme Hükümlerinin Türkiye Finansal Raporlama Standartları Kapsamında Değerlendirilmesi. Asmmmo, VI. Muhasebe Uygulamaları ve Vergi Sempozyumu Bildirisi. Antalya.
- Akbulut, A. Üçkuyu, S. Ceylan, M. A. Boyraz, F. Topaloğlu, M. Köroğlu, M. ve Arslan, Y. (2011). TMS/TFRS/KOBİ Standartlarına Göre Hesaplanan Ticari Kârdan Mali Kâra Geçiş. Ankara: TÜRMOB Yayınları.
- Aksu, H. (2016). Emtia Değerlemesi Kapsamında Vade Farkları. Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi. 156. https://www.lebiblyalkin.com.tr/mevzuat/mevbank/dergi/lebib-yalkin-mevzuat-dergisi_mdergi_/2016-aralik-sayi-156_mdergi_8773a-00_#2016-aralik-sayi-56_mdergi_8773a-00_ [Erişim Tarihi: 19.07.2018].
- Akyol, M. E. (2008). Mali Kar Yönünden Emtia Değerlemesi. Vergi Dünyası. (328).
- Çınar, S. (2007). Değerleme İlkeleri ve Türkiye Uygulaması. Gazi Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi. Ankara.
- Dağdemir, S. (2008). Vergi Usul Kanunu Ve Türkiye Muhasebe Standartlarına (TMS 2) Göre İşletmelerdeki Emtianın (Stokların) Değerlemesi. Yaklaşım Dergisi, (183) 1-9.
- Danıştay, 4. Daire, E. 2005/2191, K. 2006/2809, T. 19.12.2006, Bina Arsa ve Arazilerin Yeniden Değerlemesi Özel Maliyet Bedeli Harcamaları.
- Fırat, H. (2008). Maddi Duran Varlıklarda Değerleme Esaslarının TMS ve VUK Açısından İncelenmesi. VI. Muhasebe Uygulamaları Ve Vergi Mevzuatı Sempozyumu, Antalya. 103-130.
- Gelir İdaresi Başkanlığı (GİB) Büyük Mükellefler Vergi Dairesi Başkanlığı Mükellef Hizmetleri Grup Müdürlüğü. 01/08/2012 tarih ve B.07.1.GİB.4.99.16.01.0-105[.262-2012]-175 Sayılı Özelge.
- Gülmez, B. (2014). Dönem Sonu Emtia Değerlemesinin Esasları ve Özellikli Durumlar.. Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi, 132. https://www.lebiblyalkin.com.tr/mevzuat/mevbank/dergi/lebib-yalkin-mevzuat-dergisi_mdergi_/2014-aralik-sayi-132_mdergi_8797a-00_ [Erişim Tarihi: 16.07.2018].
- Gündüz, F. (2011). Dönem Sonu Stoklarının Değerlemesi ve Hata Yapılan Konular. E-Yaklaşım, (217). <https://www.ozdogrular.com/content/view/15024/> [Erişim Tarihi: 15.07.2018].
- İbiş, C. Selvi, Y. Yılmaz, F. Sipahi, B. Demir, V. ve Sarıoğlu, K. (2009). Seçilmiş Türkiye Finansal Raporlama Standartları: Açıklamalar ve Uygulamalar. İstanbul: İSMMMO, 97.
- Örten, R. ve Karapınar, A. (2003). Dönem Sonu Muhasebe Uygulamaları. Ankara: Gazi Üniversitesi İ.İ.B.F. Yayınları.
- Pehlivan, Y. (2010). Gayrimenkullerin Değerlemesi. Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi, 84. https://www.lebiblyalkin.com.tr/mevzuat/mevbank/dergi/lebib-yalkin-mevzuat-dergisi_mdergi_/2010-aralik-sayi-84_mdergi_8845a-00_#2010-aralik-sayi-84_mdergi_8845a-00_ [Erişim Tarihi: 19.07.2018].
- Tokay, S. H. ve Deran, A. (2006). Tarımsal Faaliyetlerin Muhasebeleştirilmesinde Türk Vergi Mevzuatı ile Sermaye Piyasası Kurulu Tarafından Getirilen Düzenlemelerin Karşılaştırılması- I. Yaklaşım Dergisi, (157) 16-19.
- Tokay, S. H. ve Deran, A. (2008). Türkiye Muhasebe ve Finansal Raporlama Standartlarında Değerleme Ölçüleri. Mali Çözüm. (90). 15-48.

Türkiye Finansal Raporlama Standartları (TFRS). <http://kgk.gov.tr/DynamicContentDetail/6538/TMS/TFRS-2017-Seti>, [Erişim Tarihi: 13.07.2018].

Türkiye Muhasebe Standartları (TMS). <http://kgk.gov.tr/DynamicContentDetail/6538/TMS/TFRS-2017-Seti>, [Erişim Tarihi: 13.07.2018].

Ülker, Y. ve Avder, E. (2011). Dönem Sonu Muhasebe İşlemleri. Trabzon: Murathan Yayınevi.

Vergi Dosyası. <https://vergidosyasi.com/2017/05/05/degerleme-nedir-degerleme-olculeri-nelerdir/> [Erişim Tarihi: 13.07.2018].

Vergi Usul Kanunu, Kanun Numarası: 213, 12.01.1961 Tarih ve 10703 Sayılı Resmi Gazete.

Yartaş, H. (2009). Stokların Türkiye Muhasebe Standartları ve VUK Açısından Karşılaştırılması ve Uygulamaya Etkisi. İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi. İstanbul.