

# KARŞILIKLAR VE VARLIKLARDA DEĞER DÜŞÜKLÜĞÜNÜN VERGİ KANUNLARI VE MUHASEBE STANDARTLARI ÇERÇEVESİNDE DEĞERLENDİRMESİ

**Okan NETEK**  
Vergi Müfettişi  
(Eski Hesap Uzmanı)

**TÜRMOB YAYINLARI- 418**  
Sirküler Rapor Serisi  
Seri No: 2011 - 9

TÜRMOB Adına Sahibi  
**Nail SANLI**

Sorumlu Yazışleri Müdürü  
**Ali E. DOĞANOĞLU**

**Dizgi - Düzenleme**

Tuncay TEKYILDIZ

**Yayın Türü**

Yaygın Süreli

Yayıncı Sertifika No:10423

**Baskı**

**Yorum Basın Yayın San. Ltd.Şti.**

İvedik Organize San.Bölgesi Matbaacılar Sit.35.Cd. No:36-38

Yenimahalle/ANKARA

Tel: (0.312) 395 21 12

**Baskı Tarihi**

22 Kasım 2011

---

Sirküler Rapor kitaplarında yer alan yazılarda ileri sürülen görüşler yalnızca yazarlarına aittir. Yayıncı kuruluş TÜRMOB'u bağlamaz.

# ÖNSÖZ

Bilginin büyük öneme sahip olduğu bir çağı yaşıyoruz. Bu çağda tek başına bilgiye sahip olmakta yetmiyor. Elde edilen bilginin raporlanması ve amaca uygun olarak kullanılması da ayrı bir öneme sahip. Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik mesleği güncel bilgiye ve bu bilginin bir sonucu olarak üretilen raporlara dayanmaktadır.

Meslek mensuplarımızın teknik muhasebe bilgisine sahip olmanın yanında; gerektiğinde işletme danışmanı, finansal analist, iletişimci, müzakereci ve yönetici olmalarını sağlayan becerilerde gerekmektedir. Mesleki değerler, etik kurallar, dürüstlük, tarafsızlık ve mesleki anlamda sağlam bir duruş meslek mensuplarının önemli özelliklerindedir. Mensuplarının, mesleklerini yerine getirirken gerekli donanıma sahip olmalarını sağlamak ise meslek örgütünün temel görevidir.

TÜRMOB olarak bugüne kadar meslektaşlarımızın ihtiyaç duyacakları bilgiye kolay erişmelerini sağlamak için bir çok çalışma yürüttük ve yürütmeye devam edeceğiz.

Bu çalışmalarımızdan en önemlilerinden biri de yayın faaliyetleridir. Yayın yelpazemizin bir parçası olan **Sirküler Rapor** kitaplarımız bir plan doğrultusunda hazırlanarak, sizlere ulaştırılmaktadır. Kitaplarımız bir okuma komisyonu tarafından incelendikten sonra basılarak sizlerin istifadesine sunulmaktadır.

Siz değerli meslektaşlarımızın ve stajyerlerimizin beğeni ve takdirini toplayacağıma inandığımız 2011-9 Seri Numaralı bu kitabı; Vergi Müfettişi (Eski Hesap Uzmanı) Okan Netek tarafından hazırlanan “**Karşılıklar ve Varlıklarda Değer Düşüklüğünün Vergi Kanunları ve Muhasebe Standartları Çerçevesinde Değerlendirilmesi**” isimli eser oluşturuyor.

Kitabın, meslek camiamıza ve uygulamacılara faydalı olmasını diliyorum.

**Yücel AKDEMİR**  
Genel Sekreter



# İÇİNDEKİLER

<b>1. GİRİŞ</b>	<b>1</b>
<b>2. TÜRK MUHASEBE LİTERATÜRÜNDE KARŞILIKLAR</b>	<b>5</b>
2.1. Varlıklarda Meydana Gelen Değer Düşüklüğü Anlamında Karşılıklar	6
2.2. Borç ve Gider Karşılıkları Anlamında Karşılıklar	10
<b>3. VERGİ KANUNLARINDA KARŞILIKLAR</b>	<b>13</b>
3.1. VUK'un 288'inci Maddesi Hükmü	13
3.2. Stok Değer Düşüklüğü Karşılığı	15
3.2.1. VUK'un 274'üncü Madde Düzenlemesi	16
3.2.2. VUK'un 278'inci Madde Düzenlemesi	16
3.2.3. Stok Değer Düşüklüğü Karşılığına İlişkin Tereddüt Yaratan Hususlar	18
3.2.3.1. Kazai Mercî Kararı Takdir Komisyonu Kararından Önce mi Gelir?	19
3.2.3.2. Sigorta Eksperleri, İtfaiye ve Polis Raporlarının Emsal Bedele Etkisi Var mıdır?	20
3.2.3.3. Takdir Komisyonu Kararı Hesap Dönemi Sonuna Kadar Verilemezse Ne Olur?	21
3.2.3.4. Moda Değişimi "Gibi Haller" Kapsamında Değerlendirilebilir mi?	21
3.2.3.5. Değer Düşüklüğünün Yurtdışında Vuku Bulması Halinde Emsal Bedel Nasıl Takdir Olunur?	22
3.2.3.6. Fireler İçin Stok Değer Düşüklüğü Karşılığı Ayrılır mı?	23
3.2.3.7. Zayı Olan Mallar İçin Stok Değer Düşüklüğü Karşılığı Ayrılır mı?	23

3.2.4. Konuya İlişkin Çeşitli Yargı Kararları ve Özelgeler	24
3.3. Menkul Kıymet Değer Düşüklüğü Karşılığı	39
3.3.1. VUK'un 279'uncu Madde Hükmü	42
3.3.2. Menkul Kıymetlerin Değerleme Ölçülerine Göre Sınıflandırılması	42
3.3.3. Değer Düşüklüğü Karşılığı Ayrılabilir Menkul Kıymetler	45
3.3.4. Menkul Kıymet Değer Düşüklüğü Karşılığına İlişkin Tereddüt Yaratan Hususlar	45
3.3.4.1. Yatırım Fonu Katılma Belgelerinin Değerleme Ölçüsü Nedir?	45
3.3.4.2. Aracı Kuruluş Varantları Menkul Kıymet midir?	50
3.3.4.3. İşletme Bilançosunda Alış Bedelleri Farklı Menkul Kıymetlerin Olması Durumunda Değerleme Nasıl Yapılır?	52
3.3.4.4. Repo ve ters repo işlemlerinde değerlendirme yapma yükümlülüğü kime aittir?	53
3.3.4.5. Bedelsiz iktisap edilen hisse senetlerinin değerlendirilmesi nasıl yapılır?	54
3.3.4.6. Vadeli İşlem ve Opsiyon Sözleşmeleri Değerlemesi Nasıl Yapılır?	55
3.3.5. Konuya İlişkin Çeşitli Yargı Kararları ve Özelgeler	56
3.4. Şüpheli Ticari Alacak Karşılığı	59
3.4.1. Vergi Usul Kanunu'nun 323'üncü Madde Hükmü	59
3.4.2. Şüpheli Ticari Alacak Karşılığı Ayrılmasının Şartları	60
3.4.3. Şüpheli Ticari Alacak Karşılığı Uygulamasına İlişkin Tereddüt Yaratan Hususlar	66
3.4.3.1. Mal Alımına Yönelik Verilen Avanslar İçin Şüpheli Ticari Alacak Karşılığı Ayrılır mı?	67
3.4.3.2. Ticari Alacağın KDV'ye Tekabül Eden Kısmı İçin de Karşılık Ayrılır mı?	67
3.4.3.3. Kamu Kurumlarından Olan Alacaklar İçin Şüpheli Ticari Alacak Karşılığı Ayrılır mı?	69

3.4.3.4. Yurtdışından Olan Alacaklar İçin Karşılık Ayrılmasında Nelere Dikkat Edilmelidir? .....	70
3.4.3.5. Vergilendirme Dönemi Kapandıktan Sonra Beyanname Verme Süresi Bitiminden Önce Şüpheli Hale Gelen Alacaklar İçin Ne Zaman Karşılık Ayrılır? .....	70
3.4.3.6. İflasın Ertelenmesi Durumunda Şüpheli Alacak Karşılığı Ayrılabilir mi? .....	71
3.4.4. Konuya İlişkin Çeşitli Yargı Kararları ve Özelgeler .....	75
3.5. Fevkalade Amortisman Müessesesi .....	88
3.5.1. Fevkalade Amortisman Ayrılmasını Gerektiren Haller .....	89
3.5.2. Fevkalade Amortisman Uygulamasına İlişkin Tereddüt Yaratan Hususlar .....	90
3.5.2.1. Fevkalade Amortisman Ayrılan Dönemde Normal Amortisman Ayrılır mı? .....	90
3.5.2.2. Tabii Afet Sonrasında Zarara Uğrayan İktisadi Kıymetin Tamir ve Bakım Sonrasında Eski Haline Getirilmesi Söz Konusu Olursa Bu İktisadi Kıymet İçin Fevkalade Amortisman Ayrırma Yoluna Gidilir mi? .....	91
3.5.3. Konuya İlişkin Çeşitli Yargı Kararları ve Özelgeler .....	91
<b>4. MUHASEBE STANDARTLARINA GÖRE KARŞILIKLAR .....</b>	<b>93</b>
4.1. TMS 37'ye Göre Karşılıklar .....	95
4.1.1. Standartın Amacı ve Kapsamı .....	95
4.1.2. Karşılıkların Diğer Borç ve Yükümlülüklerden Farkı .....	97
4.1.3. Karşılıkların Muhasebeleştirilmesi .....	98
4.1.3.1. Mevcut Bir Yükümlüğün Varlığı .....	99
4.1.3.2. Geçmişteki Olaya İlişkin Özellik Arz Eden Durumlar .....	101
4.1.3.3. Ekonomik Fayda İçeren Kaynakların Olası Çıkışları ..	103
4.1.3.4. Yükümlülük Tutarının Güvenilir Biçimde Tahmini ..	103
4.1.4. Karşılıkların Ölçülmesi .....	104

4.1.5. Karşılıkların Ölçülmesine İlişkin Özellik Arz Eden Hususlar	105
4.1.5.1. Riskler ve Belirsizliklerin Karşılık Tutarına Etkisi	105
4.1.5.2. Paranın Zaman Değerinin Karşılık Tutarına Etkisi	106
4.1.5.3. Gelecekte Olması Beklenen Olayların Karşılık Tutarına Etkisi	106
4.1.5.4. Varlıkların Elden Çıkarılması Beklentisinin Karşılık Tutarına Etkisi	107
4.1.5.5. Tazminatların Karşılık Tutarına Etkisi	107
4.1.6. Karşılıklardaki Değişiklikler	108
4.1.7. Karşılıkların Kullanımı	108
4.1.8. TMS 37 Uygulamasına Yönelik Özellikli Durumlar	109
4.1.8.1. Gelecekteki Faaliyet Zararları	109
4.1.8.2. Ekonomik Açından Dezavantajlı Sözleşmeler	109
4.1.8.3. Yeniden Yapılandırmalar	110
4.2. TMS 36'ya Göre Varlıklarda Değer Düşüklüğü	110
4.2.1. Standardın Amacı ve Kapsamı	110
4.2.2. Değer Düşüklüğü Testinin Zamanlaması	113
4.2.3. Değer Düşüklüğü Belirtileri	115
4.2.4. Değer Düşüklüğü Testinde İzlenecek Yol	117
4.2.4.1. Geri Kazanılabılır Tutarın Ölçülmesi	118
4.2.4.2. Geri Kazanılabılır Tutarın Defter Değeriyle Karşılaştırılması	122
4.2.5. Bir Varlığa İlişkin Değer Düşüklüğünün Ölçülmesi ve Muhasebeleştirilmesi	122
4.2.6. Nakit Yaratan Birimler Açısından Değer Düşüklüğü Testi	124
4.2.7. Şerefiye Açısından Değer Düşüklüğü Testi	125
4.2.8. Nakit Yaratan Birime veya Şerefiyeye İlişkin Değer Düşüklüğünün Ölçülmesi ve Muhasebeleştirilmesi	127
4.2.9. Değer Düşüklüğü Zararının İptali	128
4.3. TMS 2'ye Göre Stoklarda Değer Düşüklüğü	131
4.3.1. Standardın Amacı ve Kapsamı	131



4.3.2. Stokların Değerlemesi	131
4.3.2.1. Stok Maliyetinin Unsurları	132
4.3.2.2. Stok Maliyetine Dahil Olmayan Unsurlar	134
4.3.2.3. Net Gerçekleşebilir Değer	135
4.3.2.4. Stoklarda Değer Düşüklüğü Testinin Zamanlaması	137
4.3.2.5. Stok Değer Düşüklüğünün Gider Olarak Kaydı	137
4.4. TFRS 9'a Göre Finansal Varlıklarda Değer Düşüklüğü	138
4.4.1. TMS 32'ye Göre Finansal Varlıkların Sunumu	139
4.4.2. TMS39/TFRS 9 Kapsamında Yapılan Açıklamalar	140
4.4.2.1. Finansal Varlıkların İlk Muhasebeleştirilmesi	140
4.4.2.2. Finansal Varlıkların Ölçümü	141
4.4.3. TMS/TFRS Sisteminde Şüpheli Alacak Karşılığı	142
4.5. Diğer Muhasebe Standartları Kapsamında Karşılıklar ve Değer Düşüklükleri	144
4.5.1. TMS 19 Standardı Kapsamında Değerlendirme	144
4.5.1.1. Standardın Amacı ve Kapsamı	144
4.5.1.2. Kıdem Tazminatı Karşılıkları	145
4.5.2. TMS 11 Standardı Kapsamında Değerlendirme	148
4.5.2.1. Standardın Amacı ve Kapsamı	148
4.5.2.2. Muhasebeleştirme ve Ölçüm İlkeleri	149
4.5.3. TMS 12 Standardı Kapsamında Değerlendirme	150
4.5.4. TMS 40 Standardı Kapsamında Değerlendirme	151
4.5.4.1. Standardın Amacı ve Kapsamı	151
4.5.4.2. İlk Muhasebeleştirme	152
4.5.4.3. Sonradan Ölçüm	153
4.5.5. TMS 41 Standardı Kapsamında Değerlendirme	156
4.5.5.1. Standardın Amacı ve Kapsamı	156
4.5.5.2. Muhasebeleştirme ve Ölçüm İlkeleri	157
4.5.6. TFRS 5 Standardı Kapsamında Değerlendirme	160
4.5.6.1. Standardın Amacı ve Kapsamı	160
4.5.6.2. Muhasebeleştirme ve Ölçüm İlkeleri	161

<b>5. VUK HÜKÜMLERİ İLE TMS HÜKÜMLERİNİN BİR ARADA DEĞERLENDİRİLMESİ</b> .....	<b>163</b>
5.1. VUK Hükümleri ile TMS 37 Hükümlerinin Karşılaştırılması .....	165
5.1.1. <i>Vergi Hukukunun Temel İlkeleri İtibariyle Değerlendirme</i> ...	165
5.1.1.1. Tahakkuk İlkesi .....	165
5.1.1.2. Dönemsellik İlkesi .....	167
5.1.2. <i>Karşılık Tanımı İtibariyle Değerlendirme</i> .....	169
5.1.3. <i>VUK Md. 323 İtibariyle Değerlendirme</i> .....	169
5.2. VUK Hükümleri ile TMS 36 Hükümlerinin Karşılaştırılması .....	170
5.2.1. <i>VUK Md. 317 Düzenlemesinin TMS Hükümleri Kapsamında Değerlendirmesi</i> .....	171
5.2.2. <i>VUK Md. 274 Düzenlemesinin TMS Hükümleri Kapsamında Değerlendirmesi</i> .....	173
5.2.3. <i>VUK Md. 278 Düzenlemesinin TMS Hükümleri Kapsamında Değerlendirmesi</i> .....	175
5.2.4. <i>VUK Md. 279 Düzenlemesinin TMS Hükümleri Kapsamında Değerlendirmesi</i> .....	177
5.2.5. <i>VUK Md. 323 Düzenlemesinin TMS Hükümleri Kapsamında Değerlendirmesi</i> .....	179
5.3. VUK Hükümleri ile Diğer TMS/TFRS Hükümlerinin Karşılaştırılması .....	181
5.3.1. <i>TMS 11 İtibariyle Değerlendirme</i> .....	181
5.3.2. <i>TMS 12 İtibariyle Değerlendirme</i> .....	182
5.3.3. <i>TMS 19 İtibariyle Değerlendirme</i> .....	183
5.3.4. <i>TMS 40 İtibariyle Değerlendirme</i> .....	184
5.3.5. <i>TMS 41 İtibariyle Değerlendirme</i> .....	186
5.3.6. <i>TFRS 5 İtibariyle Değerlendirme</i> .....	189
<b>6. KOBİ TFRS AÇISINDAN DEĞERLENDİRME</b> .....	<b>190</b>
<b>7. GENEL DEĞERLENDİRME VE SONUÇ</b> .....	<b>192</b>
<b>KAYNAKÇA</b> .....	<b>196</b>

# 1. GİRİŞ

Ülkemizde uluslararası standartlarla uyumlu muhasebe standartlarını saptama ve yayımlama görevi 18 Aralık 1999 tarih ve 487 sayılı Kanunla Sermaye Piyasası Kanunu'nda yapılan değişiklik ile kurulan Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu'na (TMSK) aittir. 2499 sayılı Sermaye Piyasası Kanunu'nda değişiklik yapan Kanun'un Ek 1'inci maddesi uyarınca kurulan TMSK, 07.03.2002 tarihinde UFRS ile uyumlu muhasebe standartları saptamak ve yayımlamak amacıyla faaliyete geçmiş olup, bu tarihten itibaren Türkiye Muhasebe ve Denetim Standartları Kurulu (TMUDESK)'un<sup>1</sup> görevlerini, bu tarihe kadar yapmış olduğu çalışmalar da dahil olmak üzere, devralmıştır.<sup>2</sup>

- 
- 1 Türkiye Muhasebe ve Denetim Standartları Kurulu (TMUDESK) muhasebedeki standartlaşma gereksinimine paralel olarak TÜRMOB tarafından 9 Şubat 1994 tarihinde oluşturulmuştur. TMUDESK kuruluşundan başlayarak 2001'e kadar geline dönemde "Türkiye Muhasebe Standardı" adı altında 19 adet standart yayınlamış olup yayımlanan standartların uygulanmasına yönelik olarak TMUDESK'in herhangi bir yasal yaptırım gücünün bulunmaması TMUDESK çalışmalarının etkinliğini azaltan bir unsur olmuştur.
  - 2 2 Kasım 2011 tarih ve 28103 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan 660 sayılı KHK ile, uluslararası standartlarla uyumlu Türkiye Muhasebe Standartlarını oluşturmak ve yayımlamak, bağımsız denetimde uygulama birliğini, gerekli güveni ve kaliteyi sağlamak, denetim standartlarını belirlemek, bağımsız denetçi ve bağımsız denetim kuruluşlarını yetkilendirmek ve bunların faaliyetlerini denetlemek ve bağımsız denetim alanında kamu gözetimi yapmak yetkisini haiz Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu kurulmuştur. Bu tarihten itibaren Türkiye Muhasebe Standartları Kurulunun her türlü varlıkları, borç ve alacakları, yazılı ve elektronik ortamdaki kayıtları ve diğer dokümanları ile nakit ve benzerleri hiçbir işleme gerek kalmaksızın Kuruma devredilmiş sayılmaktadır. Bu bakımdan çalışmamız kapsamında TMSK'ya yapılan atıfların, 660 sayılı KHK ile kurulan Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu'na yapılmış şeklinde değerlendirilmesi gerekmektedir.

TMSK'nın amacı, denetlenmiş finansal tabloların sunumunda, finansal tabloların ihtiyaca uygun, gerçek, güvenilir, dengeli, karşılaştırılabilir ve anlaşılabilir nitelikte olmaları için ulusal muhasebe ilkelerinin gelişmesi ve benimsenmesini sağlayacak muhasebe standartlarını saptamak ve yayınlamaktır.<sup>3</sup> Öte yandan TMSK ile IASB<sup>4</sup> arasında 2006 yılında bir telif hakkı anlaşması imzalanmış ve buna göre TMSK tarafından gerçekleştirilecek standart üretim sürecinde IASB'nin öngördüğü resmi çeviri sürecinin izlenmesi hususunda mutabık kalınmıştır. Bu kapsamda TMSK tarafından bugüne kadar 41 adet TMS yayımlanmış olup bunların tamamı yürürlüktedir. Bunlardan ayrı olarak TMSK tarafından 9 adet de TFRS yayımlanmıştır.

Halihazırda yürürlükte olan 6762 sayılı Türk Ticaret Kanunu'nda TMSK tarafından yayımlanan muhasebe standartlarına uyulması konusunda herhangi bir bağlayıcı düzenleme bulunmamaktadır. Bununla birlikte bankacılık sektöründe gözetim ve denetim fonksiyonlarını çatısı altında toplayan BDDK, Kasım 2006'da yayımladığı yönetmelikle bankacılık sektörü açısından TMS/TFRS'ye uyumu zorunlu hale getirmiştir. Benzer şekilde SPK tarafından 9.4.2008 tarih ve 26842 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan Seri:XI No:29 Tebliği ile SPK'ya tabi şirketler açısından da TMS/TFRS'ye uyum zorunlu hale getirilmiştir.

Öte yandan 14.02.2011 tarih ve 27846 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan 6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu TMS/TFRS'lerin bağlayıcılığı konusunda milat niteliği taşımaktadır. Zira 6102 sayılı Türk

---

3 TMSK, Faaliyet Raporu 2006, s.13.

4 IASB (International Accounting Standards Board) merkezi Londra'da olan ve uluslararası muhasebe standartlarının geliştirilmesi ile uygulamasının yaygınlaştırılmasından sorumlu bulunan kuruldur.

Ticaret Kanunu'nun 69'uncu maddesinde tacirlerin yıl sonu finansal tablolarını Türkiye Muhasebe Standartları'na<sup>5</sup> uyararak düzenlemesi gerektiği belirtilmektedir.

6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu'nun Geçici 1'inci maddesinde 1534'üncü maddesinin ikinci fıkrasının (a) ile (e) bendlerindeki sermaye şirketleri<sup>6</sup> açısından "TMS/TFRS ve Yorumları" setinin uygulanmasının zorunlu olduğu belirtilirken tercihen "TMS/TFRS ve Yorumları" setini kullanmak isteyenlerin de bu sete göre finansal tablolarını düzenleyebileceği belirtilmektedir. Bunun dışında kalan gerçek ve tüzel kişi tüm tacirler ise "KOBİ/TFRS" setini kullanmak zorundadır.

---

5 6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu'nun Geçici 1'inci maddesinde TMSK tarafından belirlenen Türkiye Muhasebe Standartlarının; "Türkiye Muhasebe Standartları, Türkiye Finansal Raporlama Standartları (TMS/TFRS) ve Yorumları" ile "Küçük ve Orta Büyüklükteki İşletmeler Türkiye Finansal Raporlama Standartlarından (KOBİ/TFRS)" setlerinden oluştuğu hükme bağlanmıştır.

6 6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu'nun 1534'üncü maddesinde Türkiye Muhasebe Standartları'nın "TMS/TFRS ve Yorumları" setini uygulayacak olan şirketler aşağıdaki şekilde sayılmaktadır.

- a) 1523 üncü maddenin birinci ve ikinci fıkralarında tanımlanan büyük ölçekli sermaye şirketleri ile bunların konsolidasyon kapsamına giren bağlı şirketleri, iştirakleri ve şirketler toplulukları,
- b) Sermaye Piyasası Kanununa göre, ihraç ettikleri sermaye piyasası araçları borsada veya teşkilatlanmış diğer bir piyasada işlem gören şirketler, aracı kurumlar, portföy yönetim şirketleri ve konsolidasyon kapsamına alınan diğer işletmeler,
- c) Bankacılık Kanununun 3 üncü maddesinde tanımlanan bankalar ile bağlı ortaklıkları,
- d) 3/6/2007 tarihli ve 5684 sayılı Sigortacılık Kanununda tanımlanan sigorta ve reasürans şirketleri,
- e) 28/3/2001 tarihli ve 4632 sayılı Bireysel Emeklilik Tasarruf ve Yatırım Sistemi Kanununda tanımlanan emeklilik şirketleri,

6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu 01.07.2012 tarihinde yürürlüğe girecek olup Kanunun Türkiye Muhasebe Standartları ile ilgili hükümlerinin yürürlüğe giriş tarihi 01.01.2013 olarak belirlenmiştir. Dolayısıyla bu tarihten itibaren, aksi yönde bir belirleme yapılmadığı sürece, TTK hükümlerine tabi gerçek ve tüzel kişi tüm tacirlerin finansal tabloları açısından Türkiye Muhasebe Standartları'na uyum zorunluluk arz edecektir. Bu durum ülkemiz muhasebe uygulaması açısından tam anlamıyla bir milat niteliğinde olacaktır. Zira bugüne kadar “vergi için muhasebe” anlayışıyla gelişen ve uygulanan muhasebe sistemimiz, “bilgi için muhasebe” anlayışına geçiş yapmak mecburiyetinde kalacaktır.

Tahmin edileceği üzere “vergi için muhasebe”den “bilgi için muhasebe” geçiş süreci bir miktar sancılı olacaktır. Ülkemizdeki muhasebe sisteminin halihazırdaki uygulayıcıları ve denetleyicilerinin önemli bir bölümü açısından muhasebeleştirmede esas alınan kaynak vergi kanunlarıdır. Her ne kadar Maliye Bakanlığı tarafından yayımlanan tebliğlerde bilgi amaçlı finansal raporlamaya yönelik açıklamalar yapılmış olsa da ülkemizdeki işletmelerin önemli bir bölümü halihazırdaki muhasebeleştirme uygulamalarını mali kara ulaşma odaklı olarak yürütmektedir.

Bu çalışmamızda vergi uygulaması ile TMS uygulamasının önemli ölçüde ayrıştığı konulardan birisi olan karşılıklar ve varlıklarda değer düşüklüğü konuları mercek altına alınmıştır. Çalışmamız “bilgi için muhasebeye” geçiş sürecindeki sancılıların bir miktar hafifletilmesi bakımından oldukça önemlidir.

Çalışmamız kapsamında ilk planda vergi uygulaması bakımından karşılıklar ve varlıklarda değer düşüklüğü konularına ilişkin olarak temel bazı açıklamalarda bulunulmuştur. Bu bölümde ayrıca söz konusu konulara ilişkin olarak geçmişte tartışılmış veya halihazırda

tartışılan bazı tereddüt yaratan hususlar ile bu hususlara ilişkin yargısal ve idari yorumlara yer verilerek okuyucuların konulara daha derinlikli bir açıdan bakabilmeleri hedeflenmiştir.

Çalışmamızın ikinci bölümünde karşılıklar ve varlıklarda değer düşüklüğü uygulamalarına ilişkin olarak TMS uygulamasının detaylarına yer verilmiştir. Bu bölümde TMS 37, TMS 36 ve TMS 2 standartları başta olmak üzere ilgili diğer standartlar bazında temel nitelikte açıklamalara yer almaktadır.

Çalışmamızın son bölümü ise karşılıklar ve varlıklarda değer düşüklüğü konularına ilişkin vergi uygulaması ile TMS uygulamasının karşılaştırılmasına ayrılmıştır. Bu bölümde vergi uygulamasındaki müesseseler bazında her iki uygulama arasındaki farklılıkların altı çizilmiş ve nihayet mükelleflerin finansal raporlama ve vergi beyanı noktasında hangi uygulamaya riayet etmesi gerektiği belli edilmiştir.

## **2. TÜRK MUHASEBE LİTERATÜRÜNDE KARŞILIKLAR**

Türk Muhasebe Literatürü incelendiğinde karşılıklar kavramının iki farklı anlamda kullanıldığı görülmektedir.

1. Varlıklarda meydana gelen değer düşüklüğü
2. Borç ve gider karşılığı

Esasen literatürdeki bu kullanımın 1 Nolu MSUGT’de yapılan tanımlamaların bir sonucu olduğu tartışmasızdır. Söz konusu tebliğde “karşılık” kavramı her iki anlama da gelecek şekilde iki ayrı yerde kullanılmaktadır.

## 2.1. Varlıklarda Meydana Gelen Değer Düşüklüğü Anlamında Karşılıklar

Tebliğin “karşılık” kavramının varlıklarda meydana gelen değer düşüklüğü olarak kullanıldığı bölümleri aynen aşağıdaki gibidir.

“119. *MENKUL KIYMETLER DEĞER DÜŞÜKLÜĞÜ KARŞILIGI* (-)

*Menkul kıymetlerin borsa veya piyasa değerlerinde önemli ölçüde ya da sürekli olarak değer azalması olduğu tespit edildiğinde ortaya çıkacak zararların karşılanması amacı ile ayrılması gereken karşılıkların izlendiği hesaptır.*

*İşleyişi :*

*Değer azalışları için azalışın tamamını karşılayacak olan tutar bu hesaba alacak “65. Diğer Faaliyetlerden Olağan Gider ve Zararlar” grubunda yer alan “654. Karşılık Giderleri” hesabına borç kaydedilir. Kendisine karşılık ayrılmış olan menkul kıymet elden çıkarıldığında veya değer düşüklüğünün gerçekleşmemesi halinde bu hesaba borç kaydedilerek, karşılık tutarı “644. Konusu Kalmayan Karşılıklar Hesabı”na aktararak kapatılır. “*

“129. *ŞÜPHELİ TİCARİ ALACAKLAR KARŞILIGI* (-)

*“128. Şüpheli Ticari Alacaklar” için ayrılacak karşılıklarla, perakende satış yöntemi kullanarak bilanço günüünden önceki iki hesap döneminde vadesinde tahsil edilemeyen alacakların ilgili dönemlerdeki toplam vadeli satışlara oranlarının ortalamasının değerlendirilmesinde vadeli satışlara uygulanması suretiyle bulunacak şüpheli alacaklar için ayrılan karşılıkları kapsar. Teminatlı alacaklarda karşılık teminatı aşan kısım için ayrılır.*



*Bu hesap amaca uygun olarak bölümlenebilir.*

*İşleyişi :*

*Hesaplanan karşılık tutarı bu hesaba alacak, “654. Karşılık Giderleri” hesabına borç kaydedilir. Şüpheli alacağın tahsiline bağlı olarak, tahmin olunan zararın kısmen ya da tamamen gerçekleşmemesi halinde, gerçekleşmeyen kısım “644. Konusu Kalmayan Karşılıklar Hesabı” alacağına devredilerek bu hesaba borç kaydedilir. Şüpheli alacağın tahsilinin imkansız olduğu kesinleştiği takdirde bu hesaba borç, ilgili hesaba da alacak kaydedilir. Gerçekleşen zararın ayrılan karşılıklardan fazla olması halinde, ayrılan karşılık kadar bu hesaba borç, zarar fazlası ise “681. Önceki Dönem Gider ve Zararları” hesabına borç, tahsil edilemeyen tutar, ilgili alacak hesabına alacak kaydolunur.*

*Perakende satış yönteminin uygulanması sonucunda bulunan, dönemin karşılık tutarının o tarihteki şüpheli alacaklar karşılığı tutarından az olması durumunda, aradaki fark “644. Konusu Kalmayan Karşılıklar Hesabı”na aktarılmak üzere bu hesaba borç yazılır.*

*Daha önce alacaklardan düşülen ve bu hesaba borç kaydedilen alacakların tahsili söz konusu olduğu takdirde, oluşlarına göre “671. Önceki Dönem Gelir ve Kârlar” hesabına alınır.”*

*“158. STOK DEĞER DÜŞÜKLÜĞÜ KARŞILIĞI (-)*

*Bu hesap, yangın, deprem, su basması gibi doğal afetler ve bozulmak, çürümek, kırılmak, çatlak, paslanmak, teknolojik gelişmeler ve moda değişiklikleri nedenleriyle stokların fiziki ve ekonomik değerlerinde önemli azalışların ortaya çıkması veya bunların dışındaki diğer nedenlerle stokların piyasa fiyatlarında düşmelerin mey-*

*dana gelmesi dolayısıyla, kayıpları karşılamak üzere ayrılan karşılıkların izlendiği hesaptır.*

*İşleyişi :*

*Stok değer düşüklüğü tespit edildiğinde “654. Karşılık Giderleri Hesabı”nın borcu karşılığında bu hesaba alacak kaydedilir. Karşılık ayrılan stok kaleminin işletme içinde kullanılması ya da satılması halinde; ilgili stok hesabının alacağı ile karşılaştırılarak daha önce ayrılan karşılık “644. Konusu Kalmayan Karşılıklar Hesabı”na aktarılarak kapatılır.”*

*“199. DİĞER DÖNEN VARLIKLAR KARŞILIĞI (-)*

*Yıl sonunda ilgili kesin hesaplarına aktarılması imkanı bulunmayan kasa, stok ve maddi duran varlık sayım noksanları tutarının, sayım fazlaları tutarının üstünde olması halinde fark kadar ayrılacak karşılıkları kapsar.*

*İşleyişi :*

*Ayrılan karşılık tutarı bu hesaba alacak “654. Karşılık Giderleri Hesabı”na borç kaydedilir, karşılık nedeninin gerçekleşmesi halinde “197. Sayım ve Tesellüm Noksanları Hesabı” karşılığında bu hesaba borç kaydedilir.”*

*“229. ŞÜPHELİ ALACAKLAR KARŞILIĞI (-)*

*Perakende satış yöntemi kullanarak bilanço gününden önceki iki hesap döneminde vadesinde tahsil edilemeyen alacakların ilgili dönemlerdeki toplam vadeli satışlara oranlarının ortalamasının değerlendirilme dönemindeki vadeli satışlara uygulanması suretiyle bulunacak şüpheli alacaklar için ayrılan karşılıkları kapsar. Teminatlı*

*alacaklarda karşılık teminatı aşan kısım için ayrılır. “129. Şüpheli Ticari Alacaklar Karşılığı Hesabı” gibi çalışır. “*

#### **“239. ŞÜPHELİ DİĞER ALACAKLAR KARŞILIĞI (-)**

*Senetli ve senetsiz uzun vadeli şüpheli diğer alacakların, tahsil edilememe ihtimali-nin kuvvetlenmiş olması durumunda, bu tür risklerin giderilmesini önlemek üzere ayrılan karşılıkları kapsar. Teminatlı alacaklarda karşılık teminatı aşan kısım için kullanılır.*

*Ticari Alacaklar ile Diğer Alacaklar Hesap Gruplarının İşleyişleri:*

*Yukarıdaki alacak hesaplarının herbirinin tanımı, bölümlenmesi, işleyişi, değerlemesi dönen varlıklar içerisinde yer alan ilgili alacak hesaplarında olduğu gibidir.”*

#### **“241. BAĞLI MENKUL KIYMETLER DEĞER DÜŞÜKLÜĞÜ KARŞILIĞI (-)**

*Bağlı menkul kıymetlerin; borsa veya piyasa değerlerinde önemli ölçüde yada sürekli olarak değer azalması olduğu tespit edildiğinde; ortaya çıkacak zararların karşılanması amacı ile ayrılması gereken karşılıkların izlendiği hesaptır.*

*İşleyişi :*

*Dönen varlıklar grubundaki “119. Menkul Kıymetler Değer Düşüklüğü Karşılığı Hesabı”nda açıklanmıştır. “*

#### **“244. İŞTİRAKLER SERMAYE PAYLARI DEĞER DÜŞÜKLÜĞÜ KARŞILIĞI (-)**

*İştirak paylarının borsa veya piyasa değerinde sürekli ya da önemli ölçüde meydana gelen değer azalmalarının izlendiği hesaptır.*

*İşleyişi :*

*Ayrılması kararlaştırılan değer azalma karşılıkları “654. Karşılık Giderleri Hesabı”na gider kaydı suretiyle bu hesaba alacak; kendisine karşılık ayrılmış olan iştirak payı elden çıkartıldığında veya değer düşüklüğünün gerçekleşmemesi halinde ise “644. Konusu Kalmayan Karşılıklar Hesabı”na gelir kaydı suretiyle hesaba borç kaydedilir. “*

#### **247. BAĞLI ORTAKLIKLAR SERMAYE PAYLARI DEĞER DÜŞÜKLÜĞÜ KARŞILIĞI (-)**

*Bağlı ortaklığa iştirak paylarının borsa veya piyasa değerinde, sürekli ya da önemli ölçüde meydana gelen değer azalmalarının izlendiği hesaptır.*

*İşleyişi :*

*Ayrılması kararlaştırılan değer azalma karşılıkları, “654. Karşılık Giderleri Hesabı”na gider kaydı suretiyle bu hesaba alacak; kendisine karşılık ayrılmış olan bağlı ortaklık sermaye payı elden çıkarıldığında veya değer düşüklüğünün gerçekleşmemesi halinde ise “644. Konusu Kalmayan Karşılıklar Hesabı”na alacak kaydı suretiyle hesaba borç kaydedilir.*

### **2.2. Borç ve Gider Karşılıkları Anlamında Karşılıklar**

Tebliğin “karşılık” kavramını “borç ve gider karşılığı” anlamında kullandığı bölümü bilançonun “37 – Borç ve Gider Karşılıkları” hesap grubuna ilişkin açıklamaların yapıldığı bölümüdür. İlgili bölüm aynen aşağıdaki gibidir.

#### **“37. BORÇ VE GİDER KARŞILIKLARI**

*Bilanço tarihinde belirgin olarak ortaya çıkan ancak tutarının ne*

*olacağı kesin olarak bilinemeyen veya tutarı bilinmekle birlikte ne zaman tahakkuk edeceği bilinemeyen kısa vadeli borçlar veya giderler için ayrılan karşılıkların izlendiği hesap grubudur. Bu grupta yer alan karşılık hesapları aktif düzenleyici nitelikte değildir.*

### **370. DÖNEM KÂRI VERGİ VE DİĞER YASAL YÜKÜMLÜLÜK KARŞILIKLARI**

*Dönem kârı üzerinden hesaplanan kurumlar vergisi, diğer vergi ve kesintiler, fonlar ve benzeri diğer yükümlülükler için ayrılan karşılıkların izlendiği hesaptır.*

*İşleyişi :*

*Dönem kârı üzerinden hesaplanan kurumlar vergisi ve yasal yükümlülükler, dönem kârı hesabının borcu karşılığında bu hesaba alacak kaydedilir. Vergi tahakkukunun kesinleşmesi durumunda borç kaydı suretiyle hesap kapatılır ve ilgili tutar “371. Dönem Kârının Peşin Ödenen Vergi ve Diğer Yükümlülükleri” ile mahsup edilerek kalan tutar “350. Ödenecek Vergi ve Fonlar” hesabına aktarılır.*

### **371. DÖNEM KÂRININ PEŞİN ÖDENEN VERGİ VE DİĞER YÜKÜMLÜLÜKLERİ (-)**

*Mevzuat gereğince peşin ödenen gelir ve kurumlar vergisi ile diğer yükümlülüklerin izlendiği hesaptır.*

*İşleyişi :*

*Dönem Kârı Vergi ve Diğer Yasal Yükümlülük Karşılıklarından indirilmek üzere, “193. Peşin Ödenen Vergiler ve Fonlar Hesabı”ndan yapılan aktarmalar bu hesabın borcuna, 193 nolu hesabın alacağına kaydedilir. Tahakkuk eden tutarlar ve gelir vergisinden mahsup edilen tutarlar ise bu hesaba alacak kaydedilir.*

### 372. KIDEM TAZMİNATI KARŞILIĞI

*Bu hesapta, belirlenecek esaslar çerçevesinde ayrılan ve bir yıl içinde ödeneceği öngörülen kıdem tazminatları karşılıkları izlenir.*

*İşleyişi :*

*“472. Kıdem Tazminatı Karşılığı Hesabı”ndan yukarıda yapılan tanım çerçevesinde yapılan aktarmalar bu hesaba alacak, ödenmesi halinde ise borç kaydedilir.*

### 373- MALİYET GİDERLERİ KARŞILIĞI

*Aylık maliyetlerin belirlenmesinde, gelecek aylarda kesin tahakkuku yapılacak giderlerle aylık maliyetlere pay verilmesinde, tamir-bakım, ikramiyeler, finansman giderleri vb. giderlere ilişkin tahmini gider karşılıklarının izlendiği hesaptır.*

*İşleyişi :*

*Aylık maliyetlere yüklenen tahmini gider karşılıkları bu hesaba alacak bu giderlerin kesin tutarları belli olduğunda ise bu hesaba borç kaydedilir.*

374.

375.

376.

377.

378.

### 379. DİĞER BORÇ VE GİDER KARŞILIKLARI

*Kısa vadeli diğer borç ve gider karşılıklarının izlendiği hesaptır.*

*İşleyişi :*

*Bu grubun yukarıda belirtilen hesapları içinde yer almayan ve önemlilik kavramına göre de ayrı ayrı hesaplarda izlenmesi mümkün olmayan borç ve gider karşılıkları bu hesaba alacak, ödenmeleri halinde de borç kaydedilir.”*

*Görüldüğü üzere 1 seri Nolu MSUGT’de karşılık kavramı hem borç ve gider karşılığı hem de değer düşüklüğü karşılığı anlamında kullanılmaktadır. Bu durum halihazırda vergi odaklı yürüyen muhasebe pratiğini de etkilemiş olacak ki uygulamada karşılık kavramı denince uygulayıcıların aklına ilk olarak “varlıklarda değer düşüklüğü” anlamı gelmektedir.*

*Buradan hareketle çalışmamızın vergi kanunlarına ilişkin açıklamaların yer aldığı bölümünde karşılıkları ülkemiz uygulamasındaki geniş anlamıyla (varlıklarda değer düşüklüğünü de içerecek şekilde) ele alacağız. Muhasebe standartlarına ilişkin açıklamalara yer vereceğimiz bölümde karşılıkların muhasebe standartlarındaki dar anlamıyla yetinmeyerek varlıklarda değer düşüklüğüne ilişkin muhasebe standardı düzenlemelerine de değineceğiz. Böylelikle çalışmamızın son bölümünde vergi kanunları ile muhasebe standard uygulamasını en geniş anlamda karşılaştırma olanağına kavuşacağız.*

### **3. VERGİ KANUNLARINDA KARŞILIKLAR**

#### **3.1. VUK’un 288’inci Maddesi Hükümü**

Vergi kanunlarında “karşılık” tanımı, Vergi Usul Kanunu’nun “Değerleme” kitabında yapılmaktadır. Kanunun 288’inci maddesi hükümüne göre “*hasıl olan veya husulü beklenen fakat miktarı katiyetle kestirilmeyen ve teşebbüs için bir borç mahiyetini arz eden belli bazı zararları karşılamak maksadıyla hesaben ayrılan meblağlara*”

karşılık adı verilmektedir. Amortisman kayıtlarına ilişkin hükümler mahfuz olmak kaydıyla karşılıklar mukayyet değerleriyle pasifleştirilmek suretiyle değerlendirilmektedir.

Karşılıklara ilişkin yukarıda yer verdiğimiz Vergi Usul Kanunu'nun 288'inci madde hükmü sadece karşılıkları tanımlamakta ve karşılıkların ne şekilde değerlendirileceğini ortaya koymaktadır. Vergi uygulaması bakımından salt bu maddeye dayanarak karşılık ayrılması ve ayrılan karşılığın dönem kazancından indirilmesi mümkün değildir. Vergi kanunlarına göre karşılık ayrılabilmesi için kanunlarda karşılık ayırmaya yönelik özel hükümlerin sevk edilmiş olması gerekmektedir. Nitekim Vergi Usul Kanunu'nun stokların ve ticari alacakların değerlendirilmesi hususunda bahsedilen nitelikte özel düzenlemeleri içermektedir. Dolayısıyla mevcut düzenlemelere göre stoklar, ticari alacaklar ve menkul kıymetlerin bir bölümü dışındaki varlık grupları için karşılık ayırabilme olanağı bulunmadığını belirtmeliyiz.<sup>7</sup>

Vergi Usul Kanunu'nun 288'inci maddesinde yapılan tanımdan ve bu tanıma dayanarak Kanunun belirli maddelerinde yer alan özel düzenlemelerden hareket edildiğinde halihazırda Vergi Usul Kanu-

---

7 Bir görüşe göre VUK'un 288'inci maddesini dayanak yapmak suretiyle herhangi bir özel düzenleme olmaksızın karşılık ayrılması mümkündür. Bu görüş sahiplerinin bu kapsamda öne sürdükleri konulardan birisi de garanti kapsamında yapılan satışlara ilişkin karşılık ayrılması ve karşılık giderinin mali karın tespitinde indirim olarak dikkate alınması konusudur. Bununla birlikte Danıştay'ın müstekar hale gelmiş kararlarında da görüleceği üzere bahsedilen kapsamda yapılan satışlara bağlı olarak ne zaman yapılacağı veya yapıp yapılmayacağı belli olmayan garanti kapsamındaki teslim ve hizmetlere ilişkin borçlar için VUK'un 288'inci maddesine dayanarak karşılık ayrılması olanaklı değildir.



nu'na göre ayrılmasına olanak tanınan karşılıklar ve bunların kanuni dayanakları aşağıdaki gibidir:

1. Stok Değer Düşüklüğü Karşılığı (VUK Md. 274, VUK Md. 278)
2. Menkul Kıymet Değer Düşüklüğü Karşılığı (VUK Md. 279)
3. Şüpheli Alacak Karşılığı (VUK Md. 323)
4. Fevkalade Amortisman (VUK Md. 317)<sup>8</sup>

### **3.2. Stok Değer Düşüklüğü Karşılığı**

Vergi Usul Kanunumuz iktisadi işletmelerin stoklarında bulunan malların değerinde ekonomik veya fiziksel nedenlere bağlı olarak değer düşüklüğü oluşabileceğini açık bir şekilde öngörmektedir. Vergi uygulamasında stok değer düşüklüğü olarak tanımlanan bu duruma ilişkin olarak Kanunun 274 ile 278'inci maddelerinde yer alan ayrı ayrı düzenlemelerin varlığı dikkati çekmektedir.

---

8 Esas itibariyle bakıldığında fevkalade amortisman, tam anlamıyla bir değer düşüklüğü karşılığı değildir. Çünkü varlığın defter değerinde herhangi bir şekilde bir eksiltmeye gidilmemektedir. Özü itibariyle yapılan, itfa oranında yapılan değişiklikle varlığın "net defter değerinin" normal koşullarda olması gerekenden daha düşük bir tutara getirilmesidir. Bunun sebebi de varlığa yönelik Kanunda sayılan fevkalade durumlardan birisinin hasıl olmasıdır. Vergi Usul Kanunu'na göre karşılık mahiyetinde olmayan bu müessese varlığın net defter değerinde meydana getirdiği etki itibariyle, emtia değer düşüklüğü karşılığı veya şüpheli alacak karşılığı ile benzer özelliğindedir. Konu bütünlüğünün sağlanması ve söz konusu maddenin kanun sistematizasyonundaki yeri itibariyle söyleyeceklerimiz olduğundan ötürü bu çalışma kapsamında fevkalade amortisman müessesesine de yer verilmiştir.

### 3.2.1. VUK'un 274'üncü Madde Düzenlemesi

Kanunun 274'üncü maddesine göre emtia kural olarak maliyet bedeliyle değerlendirilecek olup, mükelleflerin emtianın maliyet bedeline nazaran değerlendirme günündeki satış bedelleri % 10 ve daha fazla bir düşüklük gösterdiği hallerde, maliyet bedeli yerine 267'nci maddenin ikinci sırasındaki usul hariç olmak üzere “emsal bedeli” ölçüsünü tatbiki mümkündür. Aynı durum Kanunun 275'inci maddesinde düzenlenen imal edilen emtia için de geçerlidir.

VUK'un 274'üncü maddesindeki değer düşüklüğünde dikkati çeken husus, değer düşüklüğünün açık olarak herhangi bir sebebe bağlanmamış olmasıdır.<sup>9</sup> Madde hükmü değerlendirme günündeki satış bedelinin maliyet bedeline nazaran %10 veya daha fazla düşüklük göstermiş olmasını değer düşüklüğünün ispatı açısından bir done olarak kabul etmektedir.

Öte yandan ilgili Kanun hükmüne göre bu şekilde değeri düşen emtianın değerlemesinde Vergi Usul Kanunu'nun 267'nci maddesine göre ortalama satış fiyatı veya takdir esaslı ölçülerinden herhangi birisi kullanılabilir. Diğer bir ifadeyle emsal bedel tespiti bakımından yöntemler itibariyle Kanunun 267'nci maddesinde öngörülen sıraya uyulması gerekmemektedir.

### 3.2.2. VUK'un 278'inci Madde Düzenlemesi

Kanunun 278'nci maddesinde “*Yangın, deprem ve su basması gibi afetler yüzünden veyahut bozulmak, çürümek, kırılmak, çatlamak, paslanmak gibi haller neticesinde iktisadi kıymetlerinde önemli bir*

---

<sup>9</sup> Bir grup vergi hukukçusu emtianın değerindeki düşüşün ekonomik bir nedene bağlı olduğu durumlarda bu madde hükmünü işletmek gerektiğini ifade etmektedir.

*azalış vaki olan emtia ... emsal bedeli ile değ erlenir.*” hükmü yer almaktadır. Kanununun 274’üncü maddesinin aksine bu maddede değ er düşüklüğünün sebebi kanun lafzında örnekler verilmek suretiyle açıklanmaktadır.

Mezkur maddede yapılan tanımlamadan anladığımız kadarıyla değ er düşüklüğünün fiziksel veya teknolojik bir nedene bağ landığı hallerde bu maddeyi işletmek gerekmektedir. Kanun hükmünde değ er düşüklüğü doğ uran hallerin “... gibi durumlar neticesinde” demek suretiyle açık uçlu olarak tanımlanması söz konusu maddenin iş letilmesi noktasında geniş yorumlamalara<sup>10</sup> neden olmakta ve zaman zaman İdare ile mükellef arasında ihtilaflara yol açabilmektedir.

Öte yandan Kanun hükmünde emsal bedel ile değ erleme yapabilmek için bahsedilen haller neticesinde emtianın değ erinde “önemli bir azalış” vaki olması gerektiği belirtilmiştir. Burada “önemli bir azalış” ifadesinin neyi kastettiği tam olarak açık değildir. Kanununun 274’üncü maddesindeki satış bedelinin maliyet bedeline nazaran en az %10’luk bir düşüklük göstermesi koşulunu da göz önünde bulundurduğumuzda buradaki “...önemli bir azalış” ifadesi bir miktar subjektiflik barındırmaktadır.

VUK’un 278’inci maddesine göre kıymeti düş en emtianın emsal bedel ile değ erlemeye konu edilmesi gerekmektedir. Emsal bedelin tayinine ilişkin olarak Kanununun 267’nci maddesi üç yöntemin sırayla uygulanmasını öngörmektedir: Ortalama satış fiyatı esas , maliyet esas ve takdir esas

VUK’un 267’nci maddesi hükmünü kıymeti düş en mallar açısından değ erlendirdiğimizde, kıymeti düş en emtianın VUK’un 267’nci

---

<sup>10</sup> Örnek vermek gerekirse uygulamada trafik kazaları da Kanun maddesindeki “gibi” ifadesi kapsamında değ erlendirilmektedir.

maddesinde birinci sırada öngörülen “ortalama satış fiyatı” yöntemiyle değerlendirilmesi pek fazla olanaklı değildir. Zira VUK’un 267’nci maddesinin birinci sırasındaki değerlendirme ölçütü her şeyden önce aynı cins ve nevideki mallar için yapılacak değerlemede kullanılmaktadır. Kıymeti düşen malların hasar derecelerinin aynı olmayacağı veya aynı olsa bile bu esasın uygulanması için gerekli olan “*aylık satış miktarının, emsal bedeli tayin olunacak her bir malın miktarına nazaran % 25’ten az olmaması şartının*” sağlanmasının pek fazla ihtimal dahilinde olmayacağı aşikardır.

Diğer taraftan bu malların VUK’un 267’nci maddesinin ikinci sırada öngördüğü “maliyet bedeli esasına” göre değerlendirilmesi rasyonel olarak bakıldığında olanaklı değildir. Zira iktisadi kıymet değer düşüklüğüne uğradığı andan itibaren maliyet bedeliyle ilişkisi kesilmektedir. Hatta çoğu durumda iktisadi kıymetin bedeli, maliyet bedelinin de altına gelmektedir. Bu durumda kıymeti düşen malın ilişkisinin kesildiği hatta değer itibarıyla altına düştüğü maliyet bedeli baz alınarak değerlendirilmesi doğru bir sonuç vermeyecektir.

Bu durumda iktisadi kıymetin VUK’un 267’nci madde hükmüne göre yapılacak emsal bedel tespitinde geriye tek bir yöntem kalmaktadır ki o da takdir komisyonları marifetiyle yapılacak takdir yöntemidir.<sup>11</sup>

### **3.2.3. Stok Değer Düşüklüğü Karşılığına İlişkin Tereddüt Yaratıcı Hususlar**

VUK’un stok değer düşüklüğü konusuna ilişkin yasal hükümleri çok geniş bir alan bulmamasına rağmen konuya ilişkin uygulamalar

---

<sup>11</sup> Vergi Usul Kanunu’nun sondan bir önceki fıkrasında, kaza mercilerinin resen biçtikleri değerler ile zirai kazanç ölçülerini tespit eden kararnamelerde yer alan unsurların emsal bedeli yerine geçeceği hükmüne yer verilmektedir.

sonucunda mükellef ile İdare arasında ortaya çıkan uyuşmazlıklar vergi yargısında önemli bir yer kaplamaktadır. Aşağıda stok değer düşüklüğü karşılığı uygulamasına yönelik tereddüt yaratan hususlara değinecek ve bu hususlara yönelik şahsi bilimsel yorumumuzu ortaya koymaya çalışacağız.

### **3.2.3.1. Kazai Merci Kararı Takdir Komisyonu Kararından Önce mi Gelir?**

Vergi Usul Kanunu'nun "emsal bedel" ölçüsüne ilişkin 267'nci maddesinde "*Yukarıdaki esaslarla mukayyet olmaksızın kaza mercilerinin re'sen biçtikleri değerler ile zirai kazanç ölçülerini tesbit eden kararnamelerde yer alan unsurlar emsal bedeli yerine geçer.*" hükmü yer almaktadır.

Kanun hükmünden anlaşılacağı üzere kaza mercilerince biçilen değer de emsal bedel yerine geçeceği belirlenmesi yapılmakla birlikte kaza mercilerinin biçtiği değer ile takdir komisyonunun biçtiği değer farklılaşması durumunda hangi değer esas alınacağı, diğer bir ifadeyle bu iki mercinin biçtiği değerlerden birisinin diğerine göre öncelik taşıyıp taşımadığı hususu açık değildir. Bu konu zaman zaman uygulamada tereddütlere ve hatta İdare ile mükellef arasında ihtilaflara bile sebep olabilmektedir. Yargıya taşınan bir ihtilafta Danıştay 3. Dairesi tarafından verilen 18.12.1991 tarih ve E:1990/431, K:1991/3158 sayılı Karar'da konuya ilişkin aşağıdaki şekilde hükümlenmiştir.

*"...278'nci madde kapsamına giren ... haller sonucunda iktisadi kıymetlerinde gerçek anlamda bir azalma meydana geldiği takdirde, o emtianın bedelinin mutlaka takdir komisyonunda takdir ettirilmesi gerekir."* hükmü verilmiştir. Danıştay kararları incelendiğinde emtiada değer düşüklüğü tespitine yönelik olarak çeşitli tarihlerde

*farklı kararlar verildiği; ancak, takdir komisyonu kararı ile bilirkişi tespit raporuna dayanılarak verilen kaza merci kararları arasında bir öncelik sırasına gidilmediği görülmektedir.*

*Sonuç olarak kanaatimizce, emtiada değer düşüklüğü tespitinde, öncelikle takdir komisyonlarına başvurulması, temel ilke olarak dikkate alınmalıdır.”*

*Bu konudaki şahsi kanaatimiz de yukarıda verdiğimiz Danıştay kararı ile bir noktaya kadar aynı yöndedir. Kazai merci kararı tek başına emsal bedel tespiti için yeterlidir, ancak kazai merci kararı ile takdir komisyonu kararının bir arada olduğu durumlarda kararlardan birisinin diğerinden önce gelmesi gibi bir durum söz konusu değildir. Bu sebeple bu tip bir durumda mükellefin emsal bedel ölçüsü olarak dilediği ölçüyü kullanmasına izin vermek gerekmektedir. Zira Kanun maddesi de açık bir biçimde hiçbir hükme bağlı kalmaksızın kazai merci kararının emsal bedel olarak esas alınabileceğini öngörmektedir. Dolayısıyla İdare'nin takdir komisyonu tarafından takdir edilen bedeli esas alarak ilave bir tarhiyata gitmesi bizce de yerinde değildir.*

### **3.2.3.2. Sigorta Eksperleri, İtfaiye ve Polis Raporlarının Emsal Bedele Etkisi Var mıdır?**

Kanunun 278'nci maddesinde sayılı hallerin vuku bulduğu durumlarda vuku bulan olaya ilişkin olarak sigorta eksperleri, itfaiye veya polis tarafından çeşitli tutanaklar tutulmaktadır. Söz konusu bu tutanaklarda yapılan değer tespitlerinden yola çıkarak değer düşüklüğü karşılığı ayrılmasının vergi kanunları uygulamasında karşılığı yoktur. Vergi Usul Kanunu takdir komisyonu kararı veya kazai merci kararlarında yer alan emsal bedel tespitlerini esas almaktadır. Dolayısıyla sigorta eksperleri, itfaiye veya polis raporları emsal bedel tespiti için

tek başına yeterli değildir. Ancak bu raporların takdir komisyonları marifetiyle yapılacak takdir işleminde bir done olarak dikkate alınabileceği tartışmadan aridir.

### **3.2.3.3. Takdir Komisyonu Kararı Hesap Dönemi Sonuna Kadar Verilemezse Ne Olur?**

Takdir komisyonlarının iş yükü veya takdir olunacak iktisadi kıymetin özellikleri gibi sebeplerle belirli durumlarda takdir işlemleri uzun sürebilmekte ve dolayısıyla takdir komisyonu kararının mükellefe tebliği hesap dönemi sonuna kadar yapılamayabilmektedir. Bu durumda değerlendirme günü itibariyle kıymeti düşen emtianın emsal bedeli belli olmadığı için karşılık ayrılması olanaklı değildir. Öte yandan beyanname süresi içinde veya beyanname verme süresinden sonra gelen kararlara ilişkin olarak düzeltme beyannamesi verilmesinin önünde herhangi bir engel yoktur.

### **3.2.3.4. Moda Değişimi “Gibi Haller” Kapsamında Değerlendirilebilir mi?**

Moda değişiminin Vergi Usul Kanunu’nun 278’nci maddesinde belirtilen “gibi haller” kapsamında ele alınıp alınmayacağı, diğer bir ifadeyle moda değişimine bağlı değer düşüklükleri karşılık ayrılıp ayrılmayacağı, konusunda vergi yazınında farklı görüşler öne sürülmektedir.

Bir görüşe göre kanun koyucu “gibi haller” ifadesiyle maddede sayılan hallerin geniş yorumlanmasını istemiştir. Maddede aslolan emtianın değerinde önemli bir miktarda azalışın vaki olmasıdır. Kanun koyucunun sebebe dair hiçbir sınırlaması yoktur.

Diğer görüş taraftarları ise 5432 sayılı Vergi Usul Kanunu tasarısında kıymeti düşen mallara ilişkin olarak kıymet düşüklüğü sebepleri

arasında başlangıçta moda değişiminin sayıldığını belirtmekte, ancak daha sonradan TBMM Geçici Komisyon Raporu'nda bu şekilde bir belirlemenin zamana ve mekana göre farklı görüş ve anlayışlar doğuracağını belirtmesi üzerine söz konusu hükmün Kanun metninden çıkarıldığını hatırlatmaktadır. Bu sebeple moda değişikliğini Vergi Usul Kanunu'nun "gibi haller" kapsamında değerlendirilmesi mümkün olmamak gerekmektedir.

Bu konuda şahsi görüşümüz konuya ilişkin yasama yorumuna itibar edilmesi gerektiği şeklindedir. Netice itibarıyla yasama organının gerekçesi lafzın açık olmadığı hallerde yapılacak yorumda ilk başvuracağımız kaynaktır. Buna göre bizce de moda değişikliğini Vergi Usul Kanunu'nun 278'nci maddesi kapsamındaki "gibi haller" kapsamında değerlendirmemek gerekmektedir.

### **3.2.3.5. Değer Düşüklüğünün Yurtdışında Vuku Bulması Halinde Emsal Bedel Nasıl Takdir Olunur?**

Uygulamada satışlarının önemli bir bölümünü ihraç eden veya imalat faaliyetinin önemli bir bölümünü yurtdışında gerçekleştiren mükelleflerin ticari emtiasının Vergi Usul Kanunu'nun 278'nci maddesindeki haller neticesinde değer düşüklüğüne uğraması ve bu değer düşürücü olayın yurtdışında vukua gelmesi durumlarıyla sıklıkla karşılaşmaktadır.

Bu gibi durumlarda takdir komisyonu marifetiyle yapılacak emsal bedel takdiri açısından mükellefin komisyona sağlayacağı doneler büyük önem taşımaktadır. Mükellef tarafından sağlanan donelerin objektif tespitlere dayanması gerekmektedir. İdare'nin bu konudaki genel kabulü değer azalışına sebebiyet veren olaya ilişkin donelerin (polis veya itfaiye tutanakları, sigorta ekspertiz tutanağı) vukua geldiği yerdeki konsolosluk veya büyükelçiliklerde yer alan ilgili kişilere ibraz edilerek tasdik ettirilmesidir.



### **3.2.3.6. Fireler İçin Stok Değer Düşüklüğü Karşılığı Ayrılır mı?**

Bir malın, fiziksel ve kimyasal özellikleri gereği buharlaşma, kuruma, çekme, sızma ya da dökülme gibi nedenlerden dolayı ortaya çıkan miktar azalmasına normal fire adı verilmektedir. Sabunun kuruması sonrası ağırlığını kaybetmesi, cam eşyanın alınması ve taşınması sırasında kırılması, sıvı nitelikte malların taşınması esnasında dökülmesi fireye örnek olarak gösterilebilir.

Normal koşullar altında fire olarak ortaya çıkan değer kayıplarının takdir komisyonlarına takdir ettirilmesi gibi bir durum söz konusu değildir. Bununla birlikte fire miktarının normal sınırlarını aştığı durumların hasıl olması durumunda olağanüstü bu durumun takdir komisyonu marifetiyle tespiti ve buna bağlı olarak değeri düşen malların değer takdirinin yapılması icap etmektedir.

### **3.2.3.7. Zayi Olan Mallar İçin Stok Değer Düşüklüğü Karşılığı Ayrılır mı?**

Vergi uygulamasındaki anlamıyla “zayi olma”, bir malın ekonomik değerinin kaybolması ve ortadan kalkması anlamına gelmektedir. Bir malın ekonomik anlamda zayi olmasının sebeplerini üç başlık altında toplamak mümkündür.

1. Çalınma ve kaybolma sebebiyle zayi olma,
2. Yangın, deprem, sel gibi felaketler sonucunda zayi olma,
3. Kaza, dikkatsizlik veya olağan işleyiş içerisinde zayi olma

Bir malın yangın, deprem veya sel gibi felaketler sebebiyle zayi olması söz konusuysa burada takdir komisyonu marifetiyle yapılacak değerlendirme sonucunda bu mallar için stok değer düşüklüğü karşılığı ayrılabilir. Aynı durum kaza veya dikkatsizlik sonucun-

da zayı olan mallar için de geçerlidir. Bazı durumlarda kaza, dikkatsizlik veya olağan işleyiş içerisindeki zayı olmalar “fire” kapsamında olabilmektedir ki bu durumda bir önceki bölümde yapmış olduğumuz açıklamalar çerçevesinde hareket etmek gerekmektedir.

Bir malın çalınma veya kaybolma sebebiyle zayı olması vergi hukuğu uygulamasında en sık karşılaşılan durumlardan birisidir. Bu hususta gerek İdare’nin gerekse yargı mercilerinin görüşü çalınma veya kaybolma sebebiyle zayı olan mallara ilişkin gider ve maliyet unsurlarının ticari kazanç veya kurum kazancından indiriminin mümkün olmadığı yönündedir.

Bununla birlikte çalınan ve kaybolan malların gider yazılıp yazılmayacağı konusunda Danıştay’ın görüşü net değildir. Danıştay’ın çeşitli tarihlerde verdiği kararlarda farklı görüşlere rastlanmaktadır. Danıştay 4’üncü Dairesi 16.10.1959 ve 07.10.1958 tarihli kararlar ile Danıştay 3’üncü Dairesi’nin 16.02.1999 tarihli kararında çalınan ve kaybolan malların gider yazılabileceği belirtilirken, Danıştay 4’üncü Dairesi’nin 03.10.1979 tarihli kararında çalınan mal bedellerinin ticari kazançtan indirilemeyeceği belirtilmektedir. Yine Danıştay 4’üncü Dairesi’nin 21.06.1971 tarihli bir kararında malların nakil sırasında kaybolduğunun belgelendirilmesi gerektiği şeklinde bir belirlemeye yer verilmektedir.<sup>12</sup>

### **3.2.4. Konuya İlişkin Çeşitli Yargı Kararları ve Özelgeler**

Bu bölümde konuya ilişkin olarak yargı mercilerine ve İdare’ye itikâli eden hususlara ilişkin olarak yargı mercilerince verilmiş karar-

---

<sup>12</sup> Hasan YALÇIN, Giderler 3. Baskı, Maliye Hesap Uzmanları Derneği, Kasım 2006, s.610.

lar ile İdare tarafından verilmiş özgelere dikkatimizi çekenleri paylaşacağız.

Bu bölümde paylaşmış olduğumuz yargı kararları ile özgelere bir bölümüne katılmamakla birlikte gerek konuya daha derinlikli bir açıdan bakabilmek gerekse farklı görüşlere de yer vermek adına söz konusu yargı kararları ile özgelere paylaşılmasının daha doğru olacağı kanaatindeyiz.

***“Bozulan emtianın emsal bedelinin mükellef tarafından tespiti mümkün değildir.***

*... Bozulmaları nedeniyle iade edildiği ileri sürülen boyaların değerlerinin bizzat mükellef tarafından tespit edilmesinde isabet bulunmadığı gibi, takdir komisyonunun tayin ettiği bilirkişi heyetinin yapılan işlemi icabına uygun görmesi Kanunun açık hükmüne aykırılığı ortadan kaldırmayacağından Temyiz komisyonu kararının bozulmasına...”<sup>13</sup>*

***“Bozulması sebebiyle noter huzurunda imha edilen ve bu nedenle ekonomik değerini tümüyle yitiren peynirin Takdir Komisyonu’na takdiri gereken bir emsal değeri bulunmamaktadır.***

*...Olayımızda ekonomik değer azalması değil, bozulması sebebiyle değerini tamamen kaybetmiş emtia söz konusudur ve esasen bu emtianın maliyet bedeli işletme kayıtlarında bellidir. Bu durumda da bozulmamış emtianın değerini ne ölçüde azalttığı açısından Takdir Komisyonu tarafından yapılacak bir hesaplama söz konusu değildir, esasen Vergi Dairesi’nin bu hususa yönelik bir iddiası da söz konu-*

---

<sup>13</sup> Danıştay 4’üncü Dairesi 05.02.1973 tarih Esas No:1971/6764 Karar No:1973/439

*su değildir. Bu durumda iktisadi kıymetini tümüyle yitiren emtianın takdir komisyonunca takdir olunacak emsal bedelle gerektiğinden bahisle sadece bu kalemden bulunan matrah farkında ve bu matrah farkına dayalı olarak salınan kurumlar vergisi ve kesilen kaçakçılık cezasının kusur cezasına çevrilmesi yolunda verilen mahkeme kararında hukuki isabet görülmemiştir...”<sup>14</sup>*

### **“Bozulan ilaçların bedelinin eczacılar odasınınca tespiti**

*...Miadı dolmuş ve kullanılması mümkün olmayan bozuk ilaçlara ait değerlendirme işleminin eczacılar odasının tayin edeceği heyet tarafından yapılması olanaksızdır...”<sup>15</sup>*

### **“Son kullanma tarihini geçen ürünlerin bedelleri**

*...Bu itibarla, son kullanma tarihinin geçmesi nedeniyle satılamayan ürünler için, mükellefin ilgili vergi dairesine yazılı olarak başvurusu gerekmektedir. Vergi dairesince de bu durumun takdir komisyonuna iletilerek emsal bedel takdirinin de bu komisyonca takdir edilerek, maliyet bedeli ile takdir edilen değer arasındaki tutarın stok maliyetlerinden indirilerek dönem hesaplarına gider yazılması mümkündür.”<sup>16</sup>*

### **“Yurtdışında İmha Edilen Dergilerin Bedelleri**

*...Bu itibarla, yurtdışında bulunan miadı dolan dergilerin şirketin bu pazarda ticari etkinliğini devam ettirebilmesi amacıyla geri alındığından ve bu geri alım ticari faaliyetin gereği olduğunda, bu har-*

---

<sup>14</sup> Danıştay 3'üncü Dairesi, 23.10.199 tarih Esas No:1989/2898 Karar No:1989/2290

<sup>15</sup> Maliye Bakanlığı'nın 03.04.1974 tarih ve 24413-73-51 sayılı özelgesi

<sup>16</sup> Maliye Bakanlığı'nın 2004 tarih B.07.4.DEF.0.34.11/KVK-6043 sayılı özelgesi

*camalar reklam ve promosyon gibi bir mahiyet arz edecektir. Bu nedenle geri alınıp hasılat kayıtlarına intikal ettirildikten sonra imha edilen dergilerin VUK'un 278'nci maddesine göre değeri düşen mal olarak kabulü için, bilirkişilerden oluşan komisyonun ilgili ülkeye giderek, imha işlemini tutanakla tespit etmesi, imhanın ilgili ülke mevzuatına uygun yapıldığına dair belgelerin o ülkedeki elçilik, konsolosluk veya Türk menfaatlerini koruyan birimlerce tasdikli ve tercümeli bir örneğinin alınması, bu tutanak ve belgelerin istenildiğinde ibraz edilmesi şartıyla muhasebe kayıtlarına gider olarak intikal ettirilebilecektir. Bu geri alım ve imha işlemi ticari kazançla ilgili reklam ve promosyon mahiyeti arz ettiğinden gider olarak kabulü mümkün bulunmaktadır. Öte yandan raporu hazırlayacak olan bilirkişilerin, bilirkişilik ücretlerinin ve masraflarının, emsal bedel takdirini takdir eden mükellefçe karşılanması gerekmektedir....”<sup>17</sup>*

#### **“İhraç Edilen Malların Yurtdışında İmha Edilmesi**

*..Yukarıda yapılan açıklamalara göre, söz konusu olayda bozuk ürünlerin yurtdışında bulunması sebebiyle emsal bedelin takdiri yurtiçinde yapılamamakla birlikte, yurt dışında bulunan anılan ürünlerin değer takdirinin bilirkişi yardımıyla yapılması mümkün bulunmaktadır. Bu takdirde, takdir komisyonuna done olabilecek raporu hazırlayacak bilirkişinin ücretinin ve masraflarının emsal bedelin takdirini isteyen mükellefçe karşılanması gerekmektedir. Aksi takdirde takdir komisyonunca bir bedel takdirinin yapılamayacağına ilgililerine de bildirilerek işlem yapılması uygun görülmüştür.”<sup>18</sup>*

---

17 Maliye Bakanlığı'nın 2004 tarih ve B.07.4.DEF.0.34.11/KVK-14-6189 sayılı özelgesi

18 Maliye Bakanlığı 29.12.2008 tarih ve B.07.1.GİB.0.02.29/2945-267-160 sayılı özelgesi

### **“Yangında itfaiye amirliğinin tuttuğu hasar tespit zabıtı**

...İşyerinde çıkan yangın sebebiyle hasara uğrayan emtia için itfaiye amirliğinin tuttuğu hasar tespit zaptında gösterilen bedel, emsal bedeli olmadığından zarar olarak yazılamaz...”<sup>19</sup>

### **“Yanan Mallara İlişkin Sigorta Şirketince Belirlenen Bedel**

...Vergi mahkemesince, davacı şirkete ait yanan mallara ait emsal bedel takdirine dair Takdir Komisyonu kararının davacıya tebliğ edilerek kesinleşip kesinleşmediği araştırılmadan; sigorta şirketlerince belirlenen miktarın emsal bedeli olarak kabul edilmesi ve buna göre dönem zararının ...TL olarak kabulü suretiyle cezalı tarhiyatın terkinine karar verilmesinde hukuka uyarlık görülmemiştir...”<sup>20</sup>

### **“İşyerinde yangın nedeniyle meydana gelen zarar**

...İşyerinde meydana gelen yangın nedeniyle zararın, Takdir Komisyonu'nca takdir edilmesi gerekir. Ancak itfaiye, savcılık ve hukuk mahkemesi kanalıyla uğranılan zarar tespit edilmişse, hiç zarar olmamış gibi vergi salınamaz...”<sup>21</sup>

### **“Üretimde Kullanılan Hammaddelerin Fiyatının Düşmesi**

...Uğraşı alanına ithal edilen yapağı, mükellef kurum bakımından emtia olmayıp, hammaddedir. Vergi Usul Kanunu'nun 274'üncü

---

19 Danıştay 4'üncü Dairesi, 15.11.1973 tarih Esas No:1973/3390, Karar No:1973/4702

20 Danıştay 4'üncü Dairesi, 15.11.1973 tarih Esas No:1973/3390, Karar No:1973/4702

21 Danıştay 4'üncü Dairesi, 05.11.1987 tarih Esas No:1985/4907, Karar No:1987/2673

*madde hükmünün uygulanabilmesi için öncelikle satın alınıp, aynen satılan emtianın varlığı gerekmekte olup, kaldı ki 275'nci maddede mamul malın maliyetinin hangi unsurlar göz önüne alınarak belirleneceği hükme bağlanmıştır. Bu durumda gerçekten %10 veya daha fazla düşmenin varlığı, ancak stoklardaki yapağının imalata sevk ve üretimin gerçekleşmesinden sonra ortaya çıkacağı açıktır. Açıklanan nedenlerle mükellef anonim şirketin stoklarında mevcut yapağının maliyet bedeli belirli iken emsal bedeliyle değerlendirilmesinde isabet bulunmadığı gerekçesiyle yasaya aykırı bulunan kararın bozulmasına oyçokluğuyla karar verilmiştir.”<sup>22</sup>*

### **“Muhtardan Değer Düşüklüğü İçin Alınan Belge**

*..Hasara uğrayan emtianın hasar derece ve miktarının tespit ve tevsikinde muhtardan alınan belge geçerli bir belge olarak kullanılmayacak olup, soyut şahit ifadesine göre tarhiyat yapılamaz.”<sup>23</sup>*

### **“Malın Ülke Sınırları Dışında Değer Kaybetmesi**

*..Mükellef tarafından Mısır'a sevk edilen fındıkların evsafından değer kaybettiği mahalli konsolosluğumuzun tasdikine havi İskenderiye Gümrüğü'nün şahadetnamesi ile tevsik edilmiş olmasına ve hadise-de muvazaanın mevcudiyeti de tesbit edilmemiş bulunmasına nazaran, Vergi Dairesi Müdürlüğü'nün varit görülmeyen iddiasının red-dine dair Temyiz Komisyonu kararı doğrudur.”<sup>24</sup>*

---

22 Danıştay 4'üncü Dairesi, 25.10.1977 tarih Esas No:1970/1830, Karar No:1977/2715

23 Danıştay 4'üncü Dairesi, 07.06.1991 tarih, Esas No:1988/3870, Karar No:1991/2161

24 Danıştay 4'üncü Dairesi, 23.12.1958 tarih, Esas No:1956/7449, Karar No:1958/3989

**“Üretim niteliği değiştiği için kullanılamayacak ambalaj malzemeleri için karşılık ayrılabilir.**

...Kıymetten düşen malın değerlemesi için, kıymet kaybının; ticari faaliyetin normal icapları sonucu ya da doğal afet yüzünden doğması gerektiği, olayda takdiri istenilen ambalaj maddelerinde bir kıymet kaybı meydana gelmediğinden, emsal bedelin takdirine mahal olmadığı yolunda verilen takdir kararının kanuni ve yerinde olduğu ileri sürülerek bozulması isteminin reddine oybiliğiyle karar verildi.”<sup>25</sup>

**“Çalınan malların gider yazılıp yazılmayacağı hakkında**

...Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 14'üncü maddesinde kurum kazancının tespitinde hasılatın indirilecek giderler arasında çalınan emtia değerlerinin gidere yazılmasına yer verilmemiştir.

...213 sayılı VUK'un 278'nci maddesinde de,...., çalınan emtia veya demirbaşın bu madde hükmüne veya başka madde hükmüne veya başka şekilde kaydı mümkün bulunmamaktadır.”<sup>26</sup>

**“Çalınan emtia ile ilgili olarak alınan sigorta tazminatı**

...Bilindiği üzere vergi kanunlarında çalınan emtia bedellerinin zarar olarak yazılmasına veya bunlar için karşılık ayrılmasına imkan veren herhangi bir hüküm bulunmamaktadır. Bu nedenle çalınan emtia değerinin gider olarak dikkate alınması mümkün değildir. Çalınan emtia ile ilgili olarak sigortadan alınan tazminatın emtianın

---

25 Danıştay 3'üncü Dairesi, 18.12.1991 tarih, Esas No:1990/431, Karar No:1991/3158

26 Maliye Bakanlığı'nın 17.07.1973 tarih ve 24453-278-20 sayılı özeldesesi



değerini aşan kısmının gelir olarak dikkate alınması gerekmektedir.”<sup>27</sup>

**“Çalınan emtia defterde karşılık ayrılmak suretiyle zarar yazılabilir.**

*VUK’un kıymeti düşen mallar başlıklı 278’nci maddesinde..... “gibi” edatı ile sayılan durumlarla ilgili olarak bir sınırlama veya tahdid getirilmemiştir. Bununla sayılanlara benzer durumların da bu hükmün kapsamında kaldığı ve kapsamı içine girdiği ifade edilmiş olunur. Bu nedenedir ki, bu düzenlemede kanun boşluğu yoktur. Ancak yorumlama durumu vardır. Bunu da “gibi” edatı sağlamaktadır. Uyuşmazlıkta yer alan hırsızlık da bu hükümlerin kapsamı içinde kalır ve dolayısıyla da kıymeti düşen mallardan kabul edilmelidir....”<sup>28</sup>*

**“Hırsızlık sonucu çalındığı sabit bulunan malların tutarının 213 sayılı Vergi Usul Kanunu’nun 288’inci maddesindeki düzenlemeye dayanılarak karşılık ayrılmak suretiyle gider yazılması hak.**

*213 sayılı Vergi Usul Kanununun Kıymeti Düşen Mallar başlıklı 278’inci maddesinde, “yangın,deprem ve su basması gibi afetler yüzünden veyahut bozulmak, çürümek,kırılmak,çatlamak,paslanmak gibi haller neticesinde iktisadi kıymetlerinde önemli bir azalış vaki olan emtia ile maliyetlerin hesaplanması mutad olmayan hurdalar ve döküntüler,üstüpi,deşe ve ıskartalar emsal bedeli ile değerlenir.” hükmü yer almıştır. Olayda, hırsızlık yapıldığı sabit olup, bu husus idareye de gerekli belgeler verilerek tevsik edilmiştir. Hal böyle iken hırsızlık yapılarak çalınan ilaçların bedelinin matrahtan düşülme-*

---

27 Maliye Bakanlığı’nın 30.12.199 tarih ve 49/4913-62 sayılı özelgesi

28 Danıştay 3’üncü Dairesi, 16.02.1999 tarih, Esas No:1997/4519, Karar No:1999/495

*mesi Vergi Usul Kanununun yukarıda anılan hükmüne aykırıdır.Zira Kıymeti Düşen Mallar Başlığı ile bir malın değerinin azalmasının dahi matrahtan düşülmesi olanağı verdiğini kabul eden Kanun koyucunun ekonomik değerın tamamen yok olması sonucunu doğuran hürsüzlük gibi durumları evleviyetle öngördüğünü kabul etmek gerekmektedir.”<sup>29</sup>*

***“Çalınan mal bedellerinin, mahkemeden alınan ilama dayanılarak ticari kazançtan indirilmesi mümkün değildir.***

*Uyuşmazlık, ticari işletmeden çalındığı iddia olunan emtia bedelinin ticari kazançtan indirilip indirilemeyeceğine ilişkin bulunmaktadır. ....Öte yandan ortaklığın değeri yüksek taşınması kolay olan emtianın çalınmaması için yeterli tedbiri almadıkları, bu denli kıymetli emtiayı kasada dahi muhafaza etmediklerini kapsayan 5.8.1977 günlü tutanaktan anlaşılmaktadır. Bu nedenle davanın kabulüne ve dava konusu temyiz komisyonu kararının bozulmasına oybirliğiyle karar verildi.”<sup>30</sup>*

*“Çalınan emtianın ele geçirilememesi halinde (failinin bulunamamış olması tesir etmeyeceğinden) bedelinin matrahtan tenzili zaruridir.”<sup>31</sup>*

*“ Mükellefin çalınmış emtiasına ait maliyet bedellerinin zarar olarak kabulüne kanunen cevaz olmadığı iddiasıyla adına ikmalen salınan gelir vergisini (Çalınma suretiyle ziya uğrayan emtia bedelle-*

---

29 Danıştay 3’üncü Dairesi, 03.12.2001 tarih, Esas No:2000/3612, Karar No:2001/4291

30 Danıştay 4’üncü Dairesi, 03.10. 1979 tarih, Esas No:1979/48, Karar No:1979/2428

31 Danıştay 4’üncü Dairesi, 15.10.1958 tarih, Esas No:1957/1906, Karar No:1959/2559

rinin çalınma keyfiyetinin herhangi bir şüpheye mahal bırakmayacak şekilde resmen tevsiki halinde zarar geçirilebileceği) gerekçeyle terkinin doğrudur.”<sup>32</sup>

“.. Aynı maddenin 1 numaralı bendinde, ticari kazancın elde edilmesi ve idame ettirilmesi için yapılan genel giderlerin safi kazancın tespitinde indirim konusu yapılacağı hükme bağlanmıştır. İşletmeden çalınan emtia, bu mahiyette bir genel gider olmadığından, Gelir Vergisi Kanununun 40 ıncı maddesinin 1 numaralı bendi kapsamında gider kaydedilmesine imkan bulunmamaktadır.”<sup>33</sup>

“İşyerinde çıkan yangın sonucunda veya başka bir nedenle iktisadi işletmeye dahil emtiaların değerlerinde önemli bir azalış meydana gelmesi halinde, mükelleflerin söz konusu emtianın emsal bedelinin ve dolayısıyla bu tür emtiaların değerlerinde meydana gelen eksilmelerin belirlenmesi için takdir komisyonlarına ve bu komisyonların kararlarına karşı vergi mahkemelerine başvurmaları mümkün bulunmaktadır.”<sup>34</sup>

**“Kağıt karton ilaç ambalaj maddelerinin Ambalaj Atıkları Kontrol Yönetmeliği kapsamında lisansı bulunan işletmelere geri dönüşüm amacıyla verilmesinde Takdir Komisyon Kararına göre işlem yapılacağı hakkında**

... Emtiaların imhasında genel kural, imhaların takdir komisyonu nezaretinde yapılmasıdır. Ancak son kullanma tarihi geçmiş veya

---

32 Danıştay 4’üncü Dairesi, 07.10.1958 tarih, Esas No:1956/6552, Karar No:1958/2625

33 İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı’nın 08.08.2011 tarih ve B.07.1.GİB.4.34.17.01-KDV.17-1252 sayılı özeldesesi

34 Danıştay 4’üncü Dairesi, 30.03.1989 tarih, Esas No:1987/240, Karar No:1989/1561

*bozuk olan ilaç, tıbbi malzeme, gıda, atık vb. emtianın insan sağlığına zararlı olabileceği ve acilen imha edilmesi mecburiyeti bulunan bu ürünlerin emsal bedellerinin takdir komisyonlarınca muayyen bir zamanda takdirinin mümkün olamayacağı hususları göz önüne alınarak; takdir komisyonuna başvurulmaksızın ilgili bakanlık veya yetkili kurum görevlilerinin de yer aldığı bir komisyon nezdinde tutanakla tespit edilmek suretiyle imha edilebilmesi Başkanlığımızca benimsenmiş bir uygulamadır.*

*Yukarıda izah edilen şekilde ilgili bakanlık ve yetkili kurum görevlilerinin de yer aldığı komisyon nezdinde imha işlemine ilişkin olarak düzenlenen tutanağın istenildiğinde ibraz edilmesi şartıyla muhafaza edilmesi gerekmekte olup, imha işleminin söz konusu tutanağa istinaden muhasebe kayıtlarına intikal ettirilmesi mümkün bulunmaktadır.*

*Öte yandan, son kullanma tarihi geçmiş veya bozuk ürünlerin imha edilmesi işlemine ilgili bakanlık yetkililerinin katılımının sağlanamaması ve imhaya ilişkin tespitin bu komisyon nezdinde tutanağa bağlanamaması durumunda, olayın mutlaka takdir komisyonuna intikalinin sağlanması gerekmekte olup, imha edilen ürünlerin takdir komisyonunca belirlenecek emsal bedel üzerinden kayıtlara alınarak işlem yapılması gerekecektir.*

*Yukarıda yapılan açıklamalara göre, Beşeri Tıbbi Ürünler Ambalaj ve Etiketleme Yönetmeliğinde Değişiklik Yapılmasına Dair Yönetmelik ile belirlenen standartlara uymaması nedeniyle, anılan yönetmeliğin uygulama tarihi itibarıyla kullanım imkanı kalmayacak olan kağıt ambalaj maddeleri son kullanma tarihi geçmiş veya bozuk olması nedeniyle insan sağlığına zararlı olabilecek mallar kapsamında olmadığından, değer tespiti için Takdir Komisyonuna müracaat*

*edilmesi ve komisyon kararına istinaden işlem tesis edilmesi gerekmektedir.*<sup>35</sup>

***“Sağlık Bakanlığınca ilaç fiyatlarında yapılan indirimlerin defterlere kaydedilme usulü hk.***

*..değerleme günü itibariyle emtia, maliyet bedeline göre %10 ve daha fazla düşüklük gösterdiği takdirde, maliyet bedeli yerine ortalama satış fiyatı esası ile (V.U.K.’nın 267 nci maddesinin birinci sırasındaki usul) veya takdir komisyonunca takdir edilen emsal bedeli ile (267 nci maddenin üçüncü sırasındaki usul) değerlendirilebilir.*

*Buna göre, ilaç fiyatlarında Sağlık Bakanlığınca yapılan indirimler nedeniyle stoklarınızda meydana gelen değer düşüklüğüne ilişkin emsal bedelin, ortalama satış fiyatı esasına göre tarafınızca tespit edilmesi mümkün bulunmaktadır. Ancak, dönem sonu stoklarını emsal bedelle değerlemek isteyen mükellefin, emtianın piyasa değerinin maliyet bedelinin altında kaldığını ispatlaması gerekmektedir.”*<sup>36</sup>

***“Stoklarda bulunan ve son kullanım tarihi dolması veya diğer nedenlerle bozulan ilaçların imha usulü hk.***

*Yukarıda yer alan hükümler uyarınca son kullanma tarihi geçmiş ilaçların emsal bedelleri, takdir komisyonları aracılığıyla belirlenmesi gerekmekte ise de; olayın sağlık yönünden hassas olması, insan sağlığına zararlı olabileceği ve imhası gereken bu ilaçların tak-*

---

35 Büyük Mükellefler Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 14.02.2011 tarih ve B.07.1.GİB.4.99.16.01.0-VUK-267-11 sayılı özelgesi

36 Balıkesir Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 01.11.2010 tarih ve B.07.1.GİB.4.10.15.02-2010.VUK.127-858-24 sayılı özelgesi

*dir komisyonunca muayyen bir zamanda takdirinin mümkün bulunamayabileceği hususları dikkate alındığında, ilaçların ilgili Bakanlık elemanlarından oluşmuş komisyon nezdinde tespit edilmek suretiyle, tutanak düzenlenerek imhasının yapılması ve istenildiğinde bu tutanakların ibrazı şartıyla muhasebe kayıtlarına intikal ettirilmesi mümkün bulunmaktadır.”<sup>37</sup>*

***“Yıl içinde para iadesi veya ürünün yenisinin verilmesine karşın bu işlemlerin yapıldığı dönemlerde zarar yazılmaması halinde iade alınan malların emsal bedelleri üzerinden zarar yazılabilmemesinin mümkün olduğu hakkında***

*...Davacı şirket tarafından satılan, ancak zaman içinde müşterilerce imalat kusuru nedeniyle iade edilen mal bedelinin zarar yazılabilmesi için davalı idareye başvurulmuştur. Takdir komisyonu malların depolandığı yerde yaptığı inceleme sonucu ekonomik değerini kaybettiği belirtilen emtianın, ekonomik değerlerini imalat hatasından veya modası geçtiği için kaybetmediği, tüketici tarafından uzun süre giyilip kullanıldıktan ve kullanma ömrü yarıdan fazla tükendikten sonra iade edildiği, bu malların değer tespitinin yapılmasına gerek bulunmadığını belirterek davacının talebini reddetmiştir. Davacı şirket imalat hatası taşıyan ekonomik değeri olmayan ve Tüketiciyi Koruma Kanunu çerçevesinde iade alınan emtianın Vergi Usul Kanununun 278’inci maddesi kapsamında emsal bedelinin tespiti talebini reddeden takdir komisyonu kararının iptali ile imha edilecek emtianın değerinin tespiti için bilirkişi incelemesi yaptırılması istemiyle dava açmıştır. Davacı şirket, spor ayakkabıları kıyafetleri ve aksesuarlarının ithalat, ihracat ve toptan ticareti ile uğraşmaktadır. Vergi Usul Kanununun 278 inci maddesi ile ürün satışı yapan*

---

37 Ankara Vergi Dairesi Başkanlığı’nın 04.05.2010 tarih ve B.07.1.GİB.4.06.18.02-32278-7956-337 sayılı özelgesi

*şirketlerde müşterilerden iade alınan ürünler için müşterilere yeni ürün verilmesi ya da bedelinin iadesi söz konusu olabildiğinden ürünlerin maliyet bedelleri yerine emsal bedelleri üzerinden zarar yazılabilmesine imkan tanımıştır. Davacı şirket tarafından bayiler aracılığıyla yapılan satışlarla ilgili olarak iade alınan ürünlerin Vergi Usul Kanunu ve Tüketicinin Korunması Kanununda belirtilen şekil ve şartlara uygun olarak iade alındığı ve ürünlerin ekonomik değerinin olmaması nedeniyle bir depoda bekletildiği iddia edildiğinden, bu ürünlerin davacı şirketin satışını yaptığı ürünler olup olmadığı, iade alınan ürün bedellerinin kurum kazancından indirilip indirilmediği, iadeye konu malların nitelikleri ve emsal bedelleri konusunda defter ve belgeler üzerinde bilirkişi incelemesi ve ürünlerin bulunduğu depoda keşif yaptırılarak karar verilmesi gerekmektedir. Davacının yıl içinde para iadesi veya ürünün yenisini vermesine karşın bu işlemlerin yapıldığı dönemlerde zarar yazılmaması halinde, iade alınan malların emsal bedelleri üzerinden zarar yazılabilmemesi mümkün olmalıdır. Bu itibarla keşif ve bilirkişi incelemesi yaptırılarak bunun sonucuna göre bir karar verilmesi gerektiğinden, davayı reddeden mahkeme kararında isabet görülmemiştir.”<sup>38</sup>*

***“İmalat kusuru bulunması nedeniyle iade edildiği ileri sürülen malların iade bedelleri toplamının zarar yazılabilmemesi için emsal bedel takdiri istemiyle yapılan başvurunun reddine ilişkin takdir komisyonu kararında bu hususun ispatlanamaması karşısında hukuka aykırılık bulunmamaktadır.***

*Yükümlünün temyiz istemini reddeden Danıştay Dördüncü Dairesi kararın düzeltilmesi aşamasında verdiği 10.11.2004 günlü ve*

---

38 Danıştay 4’üncü Dairesi, 10.11.2004 tarih, Esas No:2004/1765, Karar No:2004/2234

*E:2004/1765, K:2004/2234 sayılı kararıyla iade alınan malların emsal bedelleri üzerinden zarar yazılablmesinin mümkün olması gerektiği, bu itibarla keşif ve bilirkişi incelemesi yaptırılarak sonucuna göre bir karar verilmek üzere İstanbul 9.Vergi Mahkemesinin 18.3.2003 günlü ve E:2001/1810, K:2003/931 sayılı kararını bozmuştur.*

*Bozma kararına uymayan İstanbul 9.Vergi Mahkemesi 21.2.2005 günlü ve E:2005/300, K:2005/212 sayılı kararıyla; olayda, davacı şirket tarafından satılan ancak zaman içinde müşteriler tarafından iade edilen ticari mal bedellerinin zarar yazılablmesi için vergi dairesine başvuruda bulunulması nedeniyle, takdir komisyonunca mahallinde yapılan inceleme sonucu düzenlenen tutanakta, tespiti istenilen spor kıyafet ve ayakkabıların imalat hatası ve modası geçmesi nedeniyle değerini kaybetmedikleri, tüketiciler tarafından belli bir süre giyilip kullanıldıktan sonra iade edilen mallar olduğu, ürünlerin Tüketicinin Korunması Hakkında Kanundaki hükümlere uygun olarak değil, şirket itibarı ve marka gözetilerek geri alındığının saptanması üzerine, değer tespitine gerek olmadığına karar verildiği, davacı tarafından emsal bedel takdirine konu edilen malların Tüketicinin Korunması Hakkında Kanun hükümlerine uygun olarak iade edildiği ileri sürülmesine karşın, Mahkemelerince 28.5.2002 günlü ve 20.12.2002 tarihli ara kararları ile iade konusu malların hangi tarihte kime satıldığı, hangi tarihte ve hangi belge karşılığı iade alındığı sorulmuş olup bu konular hakkında somut herhangi bir belge ibraz edilmediği, dolayısıyla, emsal bedel takdiri istenilen malların şirket tarafından satılan ve iade edilen mallar olduğu belge ile kanıtlanamadığı gibi Tüketicinin Korunması Hakkında Kanunda belirlenen usul ve süre içinde iade edilen mallar olduğu da kanıtlanmadığından, sırf şirket itibarı ve markasını korumak amacı ile geri alındığı sonucuna varılan malların zarar olarak kabulü mümkün*



*olamayacağından, takdir komisyonunca emsal bedel takdiri yapılmamasında herhangi bir isabetsizlik bulunmadığı gerekçesiyle davanın reddi yolundaki kararında ısrar etmiştir.*

*..İsrar kararı yükümlü tarafından temyiz edilmiş, bilirkişi incelemesi ve keşif yaptırılması isteminin dikkate alınmadığı, ara kararı cevabı olarak mahkemeye ibraz edilen belgelerin gereği gibi değerlendirilmediği ileri sürülerek kararın bozulması istenmiştir.*

*..İstanbul 9.Vergi Mahkemesinin 21.2.2005 günlü ve E:2005/300, K:2005/212 sayılı ısrar kararı, dayandığı hukuksal nedenler ve gerekçe ile Kurulumuzca da uygun bulunmuş ve temyiz dilekçesinde ileri sürülen iddialar, kararın bozulmasını gerektirecek durumda görülmemiştir.”<sup>39</sup>*

### **3.3. Menkul Kıymet Değer Düşüklüğü Karşılığı**

Bilindiği üzere vergi kanunlarımızda menkul kıymetin açık bir tanımı yapılmamaktadır. İlginç bir şekilde Türk Ticaret Kanunu’nda da “menkul kıymet” tabirinin neyi kastettiğine yönelik herhangi bir tanımlama mevcut değildir.<sup>40</sup>

Gelir Vergisi Kanunu’nun Geçici 67’nci maddesinin onüçüncü fıkrasına göre menkul kıymet ve diğer sermaye piyasası aracı kavramı

---

39 Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulu, 18.11.2005 tarih, Esas No:2005/153, Karar No:2005/271

40 Menkul kıymetler, Fransız sistemindeki “valeurs mobilières” kavramından sistemimize alınmıştır. Menkul kıymetler bir sermayenin veya alacağın tamamı eşit parçalara bölünmüş olmak şartı ile bir parçasını temsil etmektedirler. Tertip halinde çıkarılmakta, misli eşya niteliğine haiz olmaktadır. Sahibine uzun vadeli irat sağlayan bu kıymetler tedavül eder ve kıymetli evrak niteliğine haizdir. Daha ayrıntılı açıklama için bkz. Poroy/Tekinalp Kıymetli Evrak Hukuku Esasları, Beta Yayınları, 2001,s.4.

nı aksine bir düzenleme olmadığı sürece Türkiye’de ihraç edilmiş ve Sermaye Piyasası Kurulunca kayda alınmış ve/veya Türkiye’de kurulu menkul kıymet ve vadeli işlem ve opsiyon borsalarında işlem gören menkul kıymetler veya diğer sermaye piyasası araçları ile kayda alınmamış olsa veya menkul kıymet ve vadeli işlem borsalarında işlem görmese dahi Hazinece veya diğer kamu tüzel kişilerince ihraç edilecek her türlü menkul kıymet veya diğer sermaye piyasası aracını<sup>41</sup> ifade etmektedir.

Geçici 67’nci maddede yapılan bu tanımlama sadece bu maddenin uygulaması anlamında bir anlam ifade etmektedir. Bu tanımdan yola çıkarak menkul kıymet tanımı yapmak, söz konusu kavramı oldukça dar bir manada ele almak anlamına gelecektir. Böyle bir durumda menkul kıymetlere ilişkin vergi kanunları uygulamasında önemli belirsizliklerin baş göstereceği kuşkusuzdur.

Esas itibarıyla Gelir Vergisi Kanunu’nun Geçici 67’nci maddesinde yapılan tanımlama Gelir Vergisi Kanunu uygulamasında “menkul kıymet” kavramının tam kapsamını belirleme noktasında nereye gitmemiz gerektiğinin bir anlamda yönlendirmesini yapmakta ve bizi Sermaye Piyasası Kanunu’na göndermektedir.

Gerçekten de menkul kıymet tabirinin kanuni düzeyde tanımını Sermaye Piyasası Kanunu’nda bulmak mümkündür. Kanunun 3’üncü maddesinde menkul kıymetler “*ortaklık veya alacaklılık hakkı sağ-*

---

41 Fıkranın ikinci bendinde bankaların ve aracı kurumların taraf olduğu veya bunlar aracılığıyla yapılan; belirli bir vadede, önceden belirlenen fiyat, miktar ve nitelikte, ekonomik veya finansal göstergeye dayalı olarak düzenlenenler de dahil olmak üzere, para veya sermaye piyasası aracını, malı, kıymetli madeni ve döviz alma, satma, değiştirme hak ve/veya yükümlülüğünü veren vadeli işlem ve opsiyon sözleşmelerinin madde uygulamasında “diğer sermaye piyasası aracı” addolunacağı belirtilmektedir.

*layan, belli bir meblağı temsil eden, yatırım aracı olarak kullanılan, dönemsel gelir getiren, misli nitelikte, seri halde çıkarılan, ibareleri aynı olan ve şartları Kurul’ca belirlenen kıymetli evrak”* olarak tanımlanmaktadır. Sermaye Piyasası Kanunu’nda yapılan bu tanımlama menkul kıymetlerin genel niteliklerini sayarak herhangi bir unsurun menkul kıymet olup olmadığının belirlenmesi noktasında bize önemli bir rehber teşkil etmektedir.

Sermaye Piyasası Kanunu’nda yapılan tanımlamada da net olarak ortaya konduğu üzere menkul kıymetlerin temel özelliklerini aşağıdaki gibi sıralamak mümkündür.

- a) Ortaklık ve alacaklılık hakkı sağlaması
- b) Belirli bir meblağı temsil etmesi
- c) Yatırım aracı olarak kullanılabilmesi
- d) Dönemsel gelir getirmesi
- e) Misli niteliğe sahip olması
- f) Seri halde çıkarılması
- g) İbarelerinin aynı olması
- h) Kıymetli evrak niteliğine haiz olması<sup>42</sup>

---

42 Kıymetli evrak, TTK’nın 557’nci maddesinde “*Kıymetli evrak öyle senetlerdir ki, bunlarla mündemiç olan hak senetten ayrı olarak dermeyeran edilemeyeceği gibi, başkalarına da devredilemez.*” şeklinde tanımlanmaktadır. Kıymetli evraklar; hakkın senede bağlı bulunduğu, senetsiz ileri sürülemediği ve devrinin de mümkün olmadığı senetlerdir. Kıymetli evrak; yasal olarak belirli şekil şartlarına tabi tutulmuş olup, saklı hakkın talebi için senedin ibrazı, devri için ise senedin teslimi veya devri gereklidir. Menkul kıymetler, kıymetli evrak niteliğine haiz senetlerdir; ancak, bu senetler kıymetli evrak içinde yer alan daha dar bir kategoriyi oluşturmaktadır. Diğer bir ifadeyle her menkul kıymet aynı zamanda kıymetli evrak niteliğindedir. Ancak her kıymetli evrak menkul kıymet değildir.

### 3.3.1. VUK'un 279'uncu Madde Hükümü

Vergi Usul Kanunu'nun 279'uncu maddesine göre hisse senetleri ile fon portföyünün en az yüzde 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 değerlendirilir. Borsa rayici yoksa veya borsa rayicinin muvazaalı bir şekilde olduğu 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 rayici bulunmayan, getirisi ihraç edenin kar ve zararına bağlı olarak doğan ve değerlendirme günü itibariyle hesaplanması mümkün olmayan menkul kıymetler, alış bedeli ile değerlendirilir.

### 3.3.2. Menkul Kıymetlerin Değerleme Ölçülerine Göre Sınıflandırılması

Mezkur kanun maddesi değerlendirme ölçüleri bakımından menkul kıymetleri dörtlü bir ayrıma tabi tutmaktadır.

- a. **Alış Bedeli ile Değerlenecek Menkul Kıymetler:** Kanun hükmüne göre hisse senetleri ile fon portföyünün en az %51'i Türkiye'de kurulmuş bulunan şirketlerin hisse senetlerinden oluşan yatırım fonu katılma belgeleri alış bedeliyle değerlendirilmektedir. Alış bedelinin Vergi Usul Kanunu'nda ne anlama geldiği ayrıca bir maddede tanımlanmamakta olup genel kabul söz konusu kıymetin alımı için alıcı tarafından satıcıya sunulan değerlerin toplamını ifade ettiği şeklindedir. Alış bedeliyle değerlendirilecek menkul kıymetlerde, değerlendirme günü itibariyle bir değer artış veya azalışının ortaya çıkması mümkün olmayacağı için bu menkul kıymetler için menkul kıymet değer düşüklüğü karşılığı ayrılması söz konusu olmayacaktır.

- b. Borsa Rayici ile Değerlenecek Menkul Kıymetler:** Kanun alış bedeliyle değerlendirilecek menkul kıymetler haricinde kalan tüm menkul kıymetlerin borsa rayici<sup>43</sup> ile değerlendirilmesi gerektiğini belirtmektedir. Buna göre kural olarak menkul kıymetlerin temel değerlendirme ölçüsünün borsa rayici olduğunu söylememiz mümkündür. Ne var ki bu durumun temel bir istisnası vardır. O da borsa rayicinin bulunmaması durumudur. Değerlemeye konu menkul kıymetin borsa rayicinin bulunması durumunda, değerlendirme günü itibarıyla oluşan borsa rayicine göre değer artışı olabileceği gibi değer düşüklüğü de ortaya çıkabilecektir. Halihazırda İMKB’de işlem gören tahvil ve bonolar, aracı kuruluş varantları ve yine İMKB’de işlem gören borsa yatırım fonu katılım belgelerinin borsa rayici mevcut olup bunların değerlendirilmesinde borsa rayici esasının uygulanması gerekmektedir.
- c. Kıst Getiri ile Değerlenecek Menkul Kıymetler:** Yukarıda da belirttiğimiz üzere menkul kıymetlerin değerlendirilmesinde ana kural borsa rayici ile değerlendirilmedir. Bu kuralın istisnası borsa rayicinin bulunmaması veya borsa rayicinin muvazaalı bir biçimde oluşması durumunda ortaya çıkmaktadır. VUK’un 279’uncu maddesine göre böyle bir durumda menkul kıymetin değerlendirilmesine esas bedeli menkul kıymetin alış bedeline vadesinde elde edilecek gelirin (kur farkları dahil) iktisap tarihinden değerlendirme gününe kadar geçen süreye isabet eden kısmının eklenmesi suretiyle hesaplanacaktır. Bu şekilde değerlendirilecek menkul kıymetlere

---

43 VUK’un 263’üncü maddesine göre borsa rayici, gerek menkul kıymetler ve kambiyo borsasına, gerekse ticaret borsalarına kayıtlı olan iktisadi kıymetlerin değerlendirilmeden evvelki son muamele gününde borsadaki muamelelerinin ortalama değerini ifade eder. Normal dalgalanmalar dışında fiyatlarda bariz kararsızlık görülen hallerde, son muamele günü yerine değerlendirme gününden önceki 30 günlük ortalama rayici borsa rayici olarak esas aldırılmaya Maliye Bakanlığı yetkilidir.

Borsa’da işlem görmeyen tahvilleri örnek vermek mümkündür. Bunun yanı sıra finansman bonoları, banka bonoları, banka garantili bonolar, varlığa dayalı menkul kıymetler<sup>44</sup> ve eurobondlar<sup>45</sup> da sabit getirili menkul kıymetler oldukları için değerlendirme günü itibariyle kıst getiriye göre değerlemeye konu edileceklerdir.

- d. Borsa Rayici Olmadığı ve Getirisi İhraç Edenin Kar Zararına Bağlı Olduğu İçin Değerleme Günü İtibariyle Hesaplanması Mümkün Olmayan Menkul Kıymetler:** Kanun koyucu gerek borsa rayicinin bulunmadığı gerekse de değerlendirme günü itibariyle kıst getirisinin hesaplanmasına olanak bulunmayan menkul kıymetlerin alış bedeliyle değerlendirilmesi gerektiğini öngörmektedir. Bu şekilde değerlendirilecek kıymetlere verilecek en uygun örnek kar-zarar ortaklığı belgeleridir.<sup>46</sup>

---

44 Varlığa dayalı menkul kıymetlerin İMKB’de işlem görebileceği bir piyasa açık olmasına rağmen, halihazırda söz konusu piyasa etkin olmadığı için VDMK’ların borsa rayici bulunmamaktadır.

45 Eurobondlar ilk zamanlarda İMKB’de bulunan Uluslararası Tahvil ve Bono Piyasası’nda düşük hacimli de olsa işlem görmüşlerdir. Ancak Mayıs 2002’den bu yana söz konusu piyasada aktif olarak bir işlem yapılmadığından eurobondların borsa rayici oluşmamaktadır.

46 Kar-zarar ortaklığı belgeleri anonim şirketlerin kar ve zarara ortak olmak üzere, tüm faaliyetlerin gerektirdiği finansman ihtiyaçları için yurt içinde ve yurtdışında satılmak üzere Türk Lirası ya da yabancı para üzerinden veyahutda yabancı paraya endeksli olmak üzere ihraç ettikleri menkul kıymetlerdir. Kar zarar ortaklığı belgeleri hamiline veya namaz yazılı şekilde çıkarılmakta olup, söz konusu bu menkul kıymete sahip olanların oy kullanma hakları bulunmamaktadır. Kar zarar ortaklığı belgelerinde en kısa vade 1 ay, en uzun vade ise 7 yıldır. Söz konusu bu menkul kıymetlere ilişkin daha detaylı bilgilere SPK Seri No:III No:27 Tebliği’nden ulaşmak mümkündür.

### **3.3.3. Değer Düşüklüğü Karşılığı Ayrılabilir Menkul Kıymetler**

Bu değerlendirmeler çerçevesinde bakıldığında, halihazırdaki uygulamada menkul kıymet değer düşüklüğü karşılığı ayrılabilir olan menkul kıymetler aşağıdakilerden ibarettir.

- a) Aracı kuruluş varantları
- b) Borsa yatırım fonu katılma belgeleri
- c) İMKB’de işlem gören tahvil ve bonolar

### **3.3.4. Menkul Kıymet Değer Düşüklüğü Karşılığına İlişkin Tereddüt Yaratıcı Hususlar**

VUK’un 279’uncu maddesi menkul kıymetlerin değerlemesine ilişkin tek yasal hüküm durumundadır. Menkul kıymetlerin ekonomik hayatımızdaki yeri ve çeşitliliği günden güne artarken söz konusu bu maddenin işlerliği de paralel olarak artış göstermektedir. Bu bölümde menkul kıymetlerin değerlemesine ilişkin VUK 279’uncu madde uygulamasında tereddüt yaratan hususlara yer verecek ve bu hususlara ilişkin olarak şahsi değerlendirmemizi ortaya koymaya çalışacağız.

#### **3.3.4.1. Yatırım Fonu Katılma Belgelerinin Değerleme Ölçüsü Nedir?**

Bilindiği üzere Sermaye Piyasası Kanunu’nun 37’inci maddesinde yatırım fonları “ halktan katılma belgeleri karşılığında toplanan paralarla, belge sahipleri hesabına, riskin dağıtılması ilkesi ve inançlı mülkiyet esaslarına göre sermaye piyasası araçları, gayrimenkul, altın ve diğer kıymetli madenler portföyü işletmek amacıyla kurulan malvarlığı olarak tanımlanmaktadır.

Sermaye Piyasası Kurulu yatırım fonlarının kuruluş, faaliyet ilke ve kuralları, katılma belgeleri ile bunların halka arzına ilişkin esaslara yayımlanmış olduğu “Seri:VII No:10 Yatırım Fonlarına İlişkin Esaslar Tebliği”nde yer vermektedir. Söz konusu tebliğin 35’inci maddesinde yapılan tanımlamaya göre yatırım fonu katılma belgesi, belge sahibinin, kurucuya karşı sahip olduğu hakları taşıyan ve fona kaç pay ile katıldığını gösteren kıymetli evrak niteliğinde bir senet olup kaydi değer olarak tutulur. İçtüzüğünde kurucu dışındaki aracı kuruluşlarca serbestçe alım satımı öngörülen A tipi fonların katılma belgeleri menkul kıymet sayılırken, bunun dışında kalan fonların katılma belgelerinin sermaye piyasası mevzuatına göre menkul kıymet niteliği bulunmamaktadır. Tebliğin 5’inci maddesinde ise fon içtüzüklerinde belirtilmek suretiyle portföy değerinin aylık ağırlıklı ortalama bazda en az %25’ini devamlı olarak mevzuata göre özelleştirme kapsamına alınan Kamu İktisadi Teşebbüsleri dahil Türkiye’de kurulmuş ortaklıkların hisse senetlerine yatırmış fonların (A) tipi, diğerlerinin ise (B) tipi olarak adlandırılacağı belirlenmiştir.

Benzer şekilde Sermaye Piyasası Kurulu’nun yayımlanmış olduğu “Seri:VII No:23 Borsa Yatırım Fonlarına İlişkin Esaslar Tebliği”nin 5’inci maddesinde de A tipi olmayanlar dahil olmak üzere borsa yatırım fonlarının katılma belgelerinin de menkul kıymet niteliğinde olduğu belirlenmiştir.

Öte yandan VUK’un 279’uncu maddesinde menkul kıymetlerin değerlendirilmesine ilişkin hükümler sevk edilmekte ve madde kapsamında yatırım fonu katılma belgelerinin değerlendirilmesine ilişkin olarak da herhangi bir tip ayrımı yapılmamıştır. Diğer bir ifadeyle VUK uygulamasında yatırım fonu katılma belgelerinin tamamı menkul kıymet olarak değerlendirilmekte ve dolayısıyla yatırım fonu katılma belgelerinin menkul kıymet niteliği konu-



sunda sermaye piyasası mevzuatıyla vergi mevzuatı arasında bir ayırışma ortaya çıkmaktadır.

Bir grup vergi hukukçusu, bu konuya ilişkin vergi uygulamasında sermaye piyasası mevzuatına göre hareket edilmesi gerektiğini dile getirmekte ve buna göre sermaye piyasası mevzuatına göre menkul kıymet kabul edilmeyen yatırım fonu katılma belgelerinin vergi uygulamasında da menkul kıymet kabul edilemeyeceği görüşünü taşımaktadır. Buna göre mükelleflerin menkul kıymet niteliği taşımayan yatırım fonu katılma belgelerine ilişkin başkaca bir değerleme hükmü olmamasından dolayı bu kıymetlerin değerlemesini VUK'un 289'uncu maddesine göre yapması gerekmektedir. VUK'un 289'uncu maddesine göre VUK'un iktisadi kıymetlerin değerlemesine ilişkin bölümünde yazılı olmayan veya yazılı olup da kendi ölçüleriyle değerlendirilmesine imkan bulunmayan iktisadi kıymetlerden bina ve arazi vergi değerleriyle; diğerleri varsa borsa rayıcı, yoksa mukayyet değerleri, o da yoksa emsal değerleriyle değerlendirilecektir. Bu görüş taraftarları söz konusu bu maddeye dayanarak menkul kıymet niteliğine haiz olmayan yatırım fonu katılma belgelerinin mukayyet değerle değerlendirilmesi gerektiğini öne sürmektedir.

Bu konuya ilişkin şahsi görüşümüz tam aksi yöndedir. Bizim görüşümüze göre vergi matrahının hesaplanmasına ilişkin olarak iktisadi kıymetlerin takdir ve tespiti işleminde Vergi Usul Kanunu'nun değerlendirme hükümleri esas olduğu için yatırım fonu katılma belgelerinin menkul kıymet niteliği konusunda sermaye piyasası mevzuatının Vergi Usul Kanunu'na göre farklı hükümler içeriyor olmasının da bu noktada bir önemi bulunmamaktadır. Dolayısıyla da yatırım fonu katılma belgelerinin tamamının, herhangi bir tip ayrımı olmaksızın, Vergi Usul Kanunu'nun 279'uncu maddesine göre değerlemeye tabi tutulması gerektiği konusunda tereddüte mahal olmaması gerekir.

Vergi Usul Kanunu'nun 279'uncu maddesinde iktisadi işleme dahil olan menkul kıymetlerden hisse senetleri ile fon portföyünün en az yüzde 51'i Türkiye'de kurulmuş bulunan şirketlerin hisse senetlerinden oluşan yatırım fonu katılma belgelerinin (SPK tarafından yayımlanan Seri:VII No:10 Tebliği'nde bu fonlar "hisse senedi fonu" olarak adlandırılmaktadır.) alış bedeliyle, bunlar dışında kalan her türlü menkul kıymetin borsa rayici ile değerlendirileceği belirtilmektedir. Borsa rayici yoksa veya borsa rayicinin 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 hesaplanacaktır. 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 değerlendirilecektir.

Buna göre Vergi Usul Kanunu'na göre yapacağımız değerlendirilmesinde hisse senedi fonlarının katılma belgeleri alış bedeliyle değerlendirilecek olup, hisse senedi fonu dışındaki yatırım fonlarının katılma belgelerinin borsa rayici ile değerlendirilmesi gerekmektedir. Bununla birlikte ülkemizde sadece borsa yatırım fonu katılma belgeleri İMKB'de işlem görmekte ve dolayısıyla borsa yatırım fonu dışındaki yatırım fonu katılma belgelerinin borsa rayici bulunmamaktadır. Borsa yatırım fonu dışındaki yatırım fonu katılma belgelerinin kıymetleri günlük olarak belgeleri ihraç eden kurumlar tarafından ilan edilmekte ve istenildiği anda ilan edilen fiyatlardan katılma belgelerinin paraya çevrilmesi mümkün olmaktadır. Dolayısıyla Vergi Usul Kanunu'nun 279'uncu maddesine göre borsa yatırım fonlarının katılma belgelerinin değerlemesinde bunların borsa rayicinin, borsa yatırım fonu dışındaki yatırım fonlarının katılma belgelerinin değerlemesinde ise söz konusu belgeleri ihraç eden kuruluşların açıklama

dıkları fiyatları kullanmak suretiyle hesaplanacak kıst getirinin esas alınması gerekmektedir.<sup>47</sup>

Bu açıklamalar çerçevesinde bakıldığında; değerleme günü itibariyle iktisadi işletmenin aktifinde bulunan yatırım fonu katılma belgelerinin Vergi Usul Kanunu'nun 279'uncu maddesine göre yapılacak değerlemesinde, katılma belgesinin ait olduğu yatırım fonunun türünün belirleyici olacağı sonucuna varılmaktadır.

Şayet değerleme günü itibariyle iktisadi işletmenin aktifinde yer alan katılma belgeleri "hisse senedi fonu"<sup>48</sup> türünde yatırım fonlarına ait ise katılım belgeleri alış bedeliyle değerlendirilecektir. Bu durumda değerleme günü itibariyle yatırım fonu katılma belgelerinin değerine göre ortaya çıkan değer artışları veya azalışları dönem kazancını etkilemeyecektir.

Yatırım fonu katılma belgelerinin "hisse senedi fonu" dışındaki türde yatırım fonlarına ait olması durumunda Vergi Usul Kanunu'nun 279'uncu maddesi gereği borsa rayici ile değerlendirilmesi gerekmektedir. Bu durumda da eğer katılma belgeleri İMKB'de işlem gören "borsa yatırım fonlarına" ait ise değerlendirme günü itibariyle İMKB'de oluşan fiyat borsa rayici olarak dikkate alınacak ve buna göre borsa rayicine göre değerlendirilecektir.

Katılma belgelerinin borsa yatırım fonu dışındaki yatırım fonlarına

---

47 Borsa yatırım fonu dışındaki yatırım fonlarının katılma belgelerinin değerlendirilmesinde bunları ihraç eden kuruluşların açıkladıkları fiyatın kullanılması uygulamasının kanuni dayanağı bulunmamaktadır. Söz konusu dayanak noksanlığı VUK Md. 279'daki tedvin zaafiyetinden kaynaklı olup geçtiğimiz günlerde yayımlanan yeni VUK taslağında bu zaafiyetin giderildiği görülmektedir.

48 SPK mevzuatına göre hisse senedi fonu, fon portföyünün en az %51'i Türkiye'de kurulu borsalarda işlem gören hisse senetlerinden oluşan yatırım fonları olarak tanımlanmaktadır.

ait olması durumunda ise borsa rayicinin bulunmaması dolayısıyla katılma belgesini ihraç eden fon tarafından değerlendirme gününde açıklanan fiyat baz alınacak ve bu yolla hesaplanan kıst getiriye göre değerlendirme yapılacaktır.

Gerek borsa rayicine gerekse kıst getiriye göre yapacağınız değerlemelerde ortaya çıkacak değer artış ve azalışlarını kurum kazancıyla ilişkilendirmeniz gerektiği ise tabiidir.

### **3.3.4.2. Aracı Kuruluş Varantları Menkul Kıymet midir?**

Aracı kuruluş varantlarından<sup>49</sup> elde edilen kazançların vergilendirilmesinde 01.10.2010 tarihi öncesinde ne şekilde işlem yapılacağı konusunda farklı görüşler öne sürülmüştür. Esas itibariyle bakıldığında farklı görüşlerin kaynağında aracı kuruluş varantlarının Geçici 67'nci madde uygulamasında menkul kıymet olarak mı yoksa diğer sermaye piyasası aracı olarak mı dikkate alınacağı tartışması yatmaktadır.

Bu tartışma esas itibariyle aracı kuruluş varantlarının dönem sonundaki değerlemesinin dayanağı olan maddeyi de belirlemektedir. Şöyle ki aracı kuruluş varantlarının menkul kıymet anlamında değerlendirilmesi durumunda dönem sonu itibariyle değerlemesinde VUK'un 279'uncu maddesi hükmü esas alınacaktır. Varantların diğer sermaye piyasası aracı olarak değerlendirildiği durumda ise değerlendirme hükmü olarak VUK'un 289'uncu madde hükmüne gitmek gerekmektedir.

---

49 Sermaye Piyasası Kurulu'nun yayımlanmış olduğu Seri:III No:37 Tebliği'nde aracı kuruluş varantları, "*elinde bulunduran kişiye, dayanak varlığı ya da göstergesi önceden belirlenen bir fiyattan belirli bir tarihte veya belirli bir tarihe kadar alma veya satma hakkı veren ve bu hakkın kaydı teslimat ya da nakit uzlaşısı ile kullanıldığı menkul kıymet niteliğindeki sermaye piyasası aracı*" olarak tanımlanmaktadır.

Bu arada halihazırdaki değerleme hükümlerine göre her iki durumda da borsa rayicine göre değerleme yapmak gerektiği için bu ayrımanın vergisel anlamda bir anlam taşımadığını belirtmeliyiz.

Tartışma halihazırdaki Geçici 67'nci madde hükmü açısından da önem arz etmemektedir. Zira Bakanlar Kurulu tarafından yayımlanan 30/09/2010 tarih ve 2010/926 sayılı BKK ile Geçici 67'nci maddeye göre yapılacak tevkifat oranlarını belirleyen 22/07/2006 tarih ve 2006/10731 sayılı BKK'nın eki Kararın 1'inci maddesinin birinci fıkrasının (a) bendinde 01/10/2010 tarihinden itibaren geçerli olmak üzere birtakım değişikliklere gidilmiş ve bu çerçevede aracı kuruluş varantlarına ilişkin olarak da özel bir belirlemede bulunmuştur. Ancak 01.10.2010 tarihi öncesi için söz konusu ayrımanın vergisel bir anlam ifade ettiği mutlaklır.

Bir görüşe göre nitelik itibariyle opsiyon sözleşmelerine benzerlik gösteren aracı kuruluş varantlarının Geçici 67'nci madde uygulamasında opsiyon sözleşmeleri gibi değerlendirilmesi ve dolayısıyla "diğer sermaye piyasası aracı" olarak dikkate alınması gerekmektedir. Bu durumda 01.10.2010 tarihi öncesinde varantlardan elde edilen kazançlar üzerinden 03/02/2009 tarih ve 2009/14580 sayılı BKK ge-reği % 0 oranında tevkifat yapılmış olması gerekmektedir.<sup>50</sup> Bu görüş sahiplerinin yaptığı bu değerlendirmeye göre aracı kuruluş varantları hesap dönemi sonu itibariyle VUK'un 289'uncu maddesine göre borsa rayicine göre değerlenecektir.

50 03.02.2009 tarih ve 2009/14580 sayılı BKK ile tam mükellef gerçek kişi ve kurumların hisse senetlerine veya hisse senedi endekslerine dayalı olarak yapılan vadeli işlem ve opsiyon sözleşmeleri dahil olmak üzere hisse senetlerine (menkul kıymetler yatırım ortaklıkları hisse senetleri hariç) ilişkin olarak elde edilen kazançları üzerinden Geçici 67'nci maddenin 1,2 ve 3 numaralı fıkraları uyarınca yapılacak tevkifatın oranının %0 olacağı belirlemesi yapılmıştır. Bu kişi ve kurumların sayılanlar dışındaki diğer kazançları üzerinden ise %10 oranında tevkifat yapılacaktır.

Diğer bir görüşe göre SPK tarafından yayımlanan Seri: III No: 37 Tebliği'nde varantların menkul kıymet olduğu belirlenmesi açıkça yapılmış olup aksi yönde bir belirleme olmadığı sürece vergi kanunları uygulamasında da söz konusu bu belirlemeye riayet edilmesi gerekmektedir. Bu görüşe göre 01.10.2010 tarihi öncesinde tam mükellef gerçek kişi ve kurumların aracı kuruluş varantlarından elde ettiği kazançlar üzerinden 03/02/2009 tarih ve 2009/14580 sayılı BKK gereği % 10 oranında tevkifat yapılmış olması gerekmektedir. Söz konusu kazancın dar mükellef gerçek kişi ve kurumlar tarafından elde edilmesi durumunda tevkifat oranı söz konusu dönemde yürürlükte olan VUK Md. Geçici 67/1 hükmü gereği % 0 olacaktır.

Bu konudaki şahsi kanaatimiz de varantların Geçici 67'nci madde uygulamasında menkul kıymet olarak değerlendirilmesi gerektiği yönündedir. Nitelik itibariyle opsiyon sözleşmelerine benzerlik gösteren varantların, opsiyon sözleşmelerinden en önemli farkı taşımış oldukları menkul kıymet vasfıdır. Vergi kanunlarında özel bir düzenleme yer almadığı sürece varantların özel hukuktan kaynaklı bu vasfına vergilendirilmede de itibar etmek gerekmektedir. Aksi bir uygulama, yani varantların opsiyonlara benzer nitelik gösterdiğini öne sürerek bunların Geçici 67'nci madde uygulamasında opsiyon sözleşmesi gibi değerlendirmeye tabi tutulması, vergilendirmenin vergi hukukunda yeri olmayan kıyasa dayandırılması sonucunu doğuracaktır.

### **3.3.4.3. İşletme Bilançosunda Alış Bedelleri Farklı Menkul Kıymetlerin Olması Durumunda Değerleme Nasıl Yapılır?**

Uygulamada işletmelerin bilançolarında alış bedelleri farklı menkul kıymetlerin bulunması ihtimali bir hayli fazladır. Böyle bir durumda bilanço günü itibariyle değerlemenin neye göre yapılacağı zaman zaman kafa karışıklıklarına sebep olabilmektedir.

Kural olarak esas faaliyet konusu menkul kıymet alım-satımı olmayan bir şirketin almış oldukları menkul kıymetlerin fiili maliyetlerini takip etmede güçlük yaşanmayacağından, dönem sonu maliyetlerin fiili maliyet esasına göre tespit edilmesi gerekmektedir.

Esas faaliyet konusu menkul kıymet alım-satımı olan şirketlerin ise işlem yoğunluğu çok fazla olduğu için bilanço günü itibariyle aktifte yer alan menkul kıymetlerin tek tek seri ve tertip numaraları itibariyle takibi güçlük taşımaktadır. Bu sebeple de bu işletmelerin menkul kıymetlerini hareketli veya ağırlıklı ortalama yöntemlerinden birisini kullanmak suretiyle değerlemesi gerekmektedir. SPK Seri XI No 1 tebliğinin 21'nci maddesinde bu doğrultuda açıklama yapılmıştır.

#### **3.3.4.4. Repo ve ters repo işlemlerinde değerlendirme yapma yükümlülüğü kime aittir?**

Bilindiği üzere bir repo işleminde geri alım taahhüdüyle menkul kıymeti satan taraf bankadır. Ters repo işleminde ise roller değişmekte, bu defa mudi repo işlemine konu menkul kıymeti alım yükümlülüğü altında olan taraftır. Esas itibariyle bakıldığında mudi ile banka arasında bir borç alış-verişi yaşanmakta olup bu borç alışverişinin fiyatı da piyasada o gün itibariyle oluşan repo faiz oranıdır. Dolayısıyla repoya konu olan menkul kıymetin ana fonksiyonu teminat oluşturuyor olmasıdır.

İşlemden yüklenmiş olduğu teminat fonksiyonu sebebiyle repo veya ters repo işlemine konu edilen menkul kıymetlerin değerlendirme yükümlülüğü işlemin türüne göre menkul kıymeti geri alma yükümlülüğüne giren taraftır. Yani repo işleminde banka, ters repo işleminde ise mudinin söz konusu menkul kıymeti VUK'un 279'uncu maddesine göre değerlemeye konu etmesi gerekmektedir.

### 3.3.4.5. Bedelsiz iktisap edilen hisse senetlerinin değerlemesi nasıl yapılır?

Bilindiği üzere anonim Şirketlerin TTK ve vergi kanunları uyarınca ayırdıkları ihtiyat ve fonları ile karlarının sermayeye ilavesi sonucunda ortaklarına dağıttığı hisse senetlerine uygulamada “*bedelsiz iktisap edilen hisse senetleri*” adı verilmektedir. Sayılan Şekillerde bedelsiz iktisap edilen hisse senetlerinin ne Şekilde değerlemeye tabi tutulacağı ve VUK’un 279’uncu maddesine göre bunların alış bedelinin ne olarak dikkate alınacağı bir dönem tereddüt yaratan bir husus olarak tartıŐmalara sebebiyet vermiştir.

Sermaye artırımının sermaye yedekleri kullanılarak yapılması durumunda Şirkete iştirak edenler yönünden dağıtılacak olan bedelsiz hisse senetlerinin aktif veya pasif tarafta herhangi bir artıŐa neden olmaması gerekmektedir. Dolayısıyla bu durumda bedelsiz hisse senetleri nedeniyle aktifte tutulan hisselerin sadece adedi deęiŐecek, bedelinde bir değişiklik olmayacaktır.

Dönem karından ayrılan yedeklerin sermayeye ilavesi sonucunda verilen bedelsiz hisse senetlerinin ortaklara fiilien kar payı dağıtımı yapmaktan bir farkı yoktur. Böyle bir durumda bedelsiz hisse senetlerini alan işletmelerin söz konusu hisse senetlerini iştirakler hesabı altında nominal bedel üzerinden izlemeleri gerekmektedir.

İzleyen dönemlerde yapılacak değerleme işlemi açısından bakıldığında bedelsiz olarak elde edilen hisse senetlerinin nominal bedeli bu hisse senetlerinin alış bedeli yerine geçecektir. Dolayısıyla bedelsiz alınan hisse senetleri için değerleme günü itibariyle değer artışı veya azalışı görülmesi söz konusu olmayacaktır.



### 3.3.4.6. Vadeli İşlem ve Opsiyon Sözleşmeleri Değerlemesi Nasıl Yapılır?

Ekonomik hayatımızda yerini alan en son finansal enstrümanlardan olan vadeli işlem ve opsiyon sözleşmelerinin dönem sonunda değerlemeye tabi tutulup tutulmayacağı veya bunların menkul kıymet niteliğinin bulunup bulunmadığı hususunda da tereddütlerin hasıl olduğu görülmektedir.

Bilindiği üzere vadeli işlem ve opsiyon sözleşmelerine Gelir Vergisi Kanunu'nun Geçici 67'nci maddesinin (13) nolu fıkrasında değinilmektedir. Mezkur fıkra düzenlemesi aşağıdaki gibidir.

*“Bu maddede geçen menkul kıymet ve diğer sermaye piyasası aracı ifadesi, özel bir belirleme yapılmadığı sürece Türkiye’de ihraç edilmiş ve Sermaye Piyasası Kurulunca kayda alınmış ve/veya Türkiye’de kurulu menkul kıymet ve vadeli işlem ve opsiyon borsalarında işlem gören menkul kıymetler veya diğer sermaye piyasası araçları ile kayda alınmamış olsa veya menkul kıymet ve vadeli işlem borsalarında işlem görmese dahi Hazinece veya diğer kamu tüzel kişilerinca ihraç edilecek her türlü menkul kıymet veya diğer sermaye piyasası aracını ifade eder.*

*Bankaların ve aracı kurumların taraf olduğu veya bunlar aracılığıyla yapılan; belirli bir vadede, önceden belirlenen fiyat, miktar ve nitelikte, ekonomik veya finansal göstergelere dayalı olarak düzenlenenler de dahil olmak üzere, para veya sermaye piyasası aracını, malı, kıymetli madeni ve dövizli alma, satma, değiştirme hak ve/veya yükümlülüğünü veren vadeli işlem ve opsiyon sözleşmeleri bu madde uygulamasında diğer sermaye piyasası aracı addolunur.”*

*Yukarıda da görüldüğü üzere vadeli işlem ve opsiyon sözleşmeleri vergi kanunları uygulamasında “diğer sermaye piyasası aracı” ad-*

*dolunmaktadır. Dolayısıyla bunların menkul kıymet olarak değerlendirilmesi ve VUK'un 279'uncu maddesine göre değerlemeye konu edilmesi olanaklı değildir. Kaldı ki bir an için menkul kıymet olarak düşünülse bile vergi hukukunda tahakkuk ilkesinin esas olması ve tahakkuk ilkesi gereği gelir ve giderin miktar ve mahiyet itibariyle kesinleşmesi gerektiği için bu sözleşmelere ilişkin muhasebeleştirilmiş bir varlık veya yükümlülüğe ilişkin değerlemenin gelir veya gider olarak dikkate alınması olanaklı da değildir.*

### **3.3.5. Konuya İlişkin Çeşitli Yargı Kararları ve Özelgeler**

Yapmış olduğumuz tarama neticesinde konuya ilişkin tereddüt yaratan hususlarla ilgili bir yargısal yoruma rastlanılmamıştır. Tereddüt yaratan hususlara ilişkin idari yorumu yansıtan özelgeler ise aşağıda paylaşılmaktadır.

*"...opsiyon sözleşmelerine benzerlik göstermekle birlikte, menkul kıymet niteliği taşıyan aracı kuruluş varantlarının diğer sermaye piyasası aracı olarak nitelendirilmesinin mümkün bulunmadığı, dolayısıyla tam mükellef yatırımcılarınca varantlardan elde edilen gelirler üzerinden geçici 67'nci maddenin (1) numaralı fıkrasına göre bankalar ve aracı kurumlarınca %10 oranında tevkifat yapılması gerektiği"*<sup>51</sup>

*"... menkul kıymet niteliği taşıyan aracı kuruluş varantlarının Gelir Vergisi Kanunu'nun geçici 67. maddesi kapsamında diğer sermaye piyasası aracı olarak nitelendirilmesi söz konusu olmadığından, hisse senedine veya hisse senedi endekslerine dayalı olarak gerçekleştirilen vadeli işlem ve opsiyon sözleşmeleriyle aynı vergilendiril-*

---

51 Gelir İdaresi Başkanlığı'nın 19.02.2010 tarih ve 13287 sayılı özelgesi

me esaslarına tabi tutulması (tevkifat oranı, zarar mahsubu vb.) mümkün bulunmamaktadır.”<sup>52</sup>

**“Yurtdışındaki bir şirket tarafından ihraç edilen veya yurtdışındaki bir borsadan temin edilen hisse senetlerinin değerlendirilmesi hk.**

İlgide kayıtlı yazınızın incelenmesinden, Başkanlığınız mükelleflerinden ..... A.Ş.’nin sigortacılık faaliyeti ile iştigal ettiği, anılan firmanın aktifinde yurt dışında mukim bir yatırım firmasının çıkarmış olduğu yatırım fonlarının yer aldığı, yurt dışındaki firma tarafından her ay sonu itibariyle yatırım fonunun o günkü piyasa fiyatını gösterir bir yazı gönderdiği belirtilerek, bahsi geçen yatırım fonunun Vergi Usul Kanununun 279 uncu maddesi kapsamında “getirisi ihraç edenin kar ve zararına bağlı olarak doğan ve değerlendirme günü itibariyle hesaplanması mümkün olmayan menkul kıymetler” anlamında değerlendirilerek değerlendirilmesinin alış bedeli ile mi yapılacağı yoksa değerlendirme işleminde yurt dışından her ay sonu itibariyle gönderilen yazıya istinaden piyasa fiyatının mı kullanılacağı hususunda tereddüde düşüldüğü anlaşılmaktadır.

Bilindiği üzere 213 sayılı Vergi Usul Kanununun 279 uncu maddesinde; “Hisse senetleri ile fon portföyünün en az yüzde 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 değerlendirilir. Borsa rayici yoksa veya borsa rayicinin 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 rayici bulunmayan, getirisi ihraç edenin

52 Büyük Mükellefler Vergi Dairesi Başkanlığı’nın 28.07.2010 tarih ve 27882 sayılı özeldesi

*kar ve zararına bağı olarak doğan ve değerleme günü itibariyle hesaplanması mümkün olmayan menkul kıymetler, alış bedeli ile değerlendirilir.” hükmü yer almaktadır.*

*Madde hükmünde yer alan “borsa rayici” ifadesinden anlaşılması gereken, borsa rayici ile değerlendirilmesi gereken menkul kıymetlere ilişkin değerlerin Türk borsasında oluşacak değerlere göre belirlenmesidir. Daha açık bir ifade ile borsa rayici açısından borsanın Türkiye’de bulunması gerekmektedir.*

*Ancak değerlendirme açısından yatırım fonu katılma belgesinde fon portföyünde bulunan hisse senetlerini ihraç eden firmanın Türkiye’de kurulmuş olması ile yurt dışında kurulmuş olması herhangi bir farklılık ifade etmeyecektir.*

*Zira 4369 sayılı Kanun ile Vergi Usul Kanununun mezkur 279 uncu maddesinde yapılan değişiklikten önce, Türk ve yabancı kaynaklı menkul kıymetler alış bedeli ile değerlendirilmekte idi. Anılan değişiklik ile hisse senetleri ve yatırım fonları katılma belgeleri ile rayiç bedeli bilinmeyen yada getirisi önceden bilinemediği için değerlendirme günündeki nema tutarı hesaplanamayan menkul kıymetlerin yine alış bedeli ile değerlendirilmesi ölçüsüne devam edilmesi, ancak bu sayılanlar dışında kalan menkul kıymetlerin borsa rayici ile değerlendirilmesi amaçlanarak, maddede yer alan diğer değişiklikler (borsa rayici bulunmayan ve muvazaalı ile rayiç oluşturulduğu hallerde yapılacak değerlemeye ilişkin esaslar) ile ticari kazancın tespitinde dönemsellik ve tahakkuk ilkelerine de uyum sağlanmış olduğu 4369 sayılı Kanunun 6 ncı maddesinin gerekçesinin incelenmesinden de anlaşılmaktadır.*

*Bu itibarla, her ne kadar anılan 279’uncu maddenin bahsi geçen değişiklikten önceki metninde olmakla birlikte sonraki metninde*

*açıkça ifade edilmese dahi, söz konu değişikliğin esas amacının hisse senetleri, yatırım fonları katılma belgeleri ile rayiç bedeli bilinmeyen yada getirisi önceden bilinemediği için değerlendirme günündeki nema tutarı hesaplanamayan menkul kıymetlerin dışında kalan menkul kıymetlerin borsa rayiçi ile değerlendirilmesi olduğu dikkate alındığında, yurt dışındaki bir şirket tarafından ihraç edilen veya yurt dışındaki bir borsadan temin edilen hisse senedinin de alış bedeli ile değerlendirilmesi gerekmektedir.”<sup>53</sup>*

### **3.4. Şüpheli Ticari Alacak Karşılığı**

Vergi Usul Kanunu'nun karşılık ayrılmasını öngördüğü ikinci varlık grubu bir iktisadi işletmenin tahsil imkanında şüphe bulunan ticari alacaklarıdır. Vergi uygulamasında şüpheli ticari alacak karşılığı olarak tanımlanan bu müesseseye ilişkin düzenlemeler VUK'un 323'üncü maddesinde yapılmaktadır.

#### **3.4.1. Vergi Usul Kanunu'nun 323'üncü Madde Hükmü**

Vergi Usul Kanunu'nun 323'üncü maddesi hükmü aynen aşağıdaki gibidir.

*“Ticari ve zirai kazancın elde edilmesi ve idame ettirilmesi ile ilgili olmak şartıyla;*

*1. Dava veya icra safhasında bulunan alacaklar;*

*2. Yapılan protestoya veya yazı ile bir defadan fazla istenilmesine rağmen borçlu tarafından ödenmemiş bulunan dava ve icra takibine değmeyecek derecede küçük alacaklar;*

*şüpheli alacak sayılır.*

---

53 Gelir İdaresi Başkanlığı'nın 16.09.2008 tarih ve B.07.1.GİB.0.02.29/2948-279-62-91991 sayılı özelgesi

*Yukarıda yazılı şüpheli alacaklar için değerlendirme günününün tasarruf değerine göre pasifte karşılık ayrılabilir.*

*Bu karşılığın hangi alacaklara ait olduğu karşılık hesabında gösterilir. Teminatlı alacaklarda bu karşılık teminattan geri kalan miktara inhisar eder.*

*Şüpheli alacakların sonradan tahsil edilen miktarları tahsil edildikleri dönemde kar-zarar hesabına intikal ettirilir.”*

### **3.4.2. Şüpheli Ticari Alacak Karşılığı Ayrılmasının Şartları**

VUK'un 323'üncü maddesine göre bir alacağın şüpheli alacak karşılığı uygulamasına konu edilebilmesi için gerekli olan şartları aşağıdaki gibi sıralamak mümkündür.

**a. Şüpheli alacak karşılığını sadece bilanço esasına göre defter tutan mükellefler ayırabilir:**

*VUK'un 323'üncü maddesine göre şüpheli hale gelen alacağın değerindeki düşüklüğün kar veya zarar hesabına nakli pasifte karşılık ayırmak suretiyle mümkündür. Dolayısıyla işletme defteri esasına göre defter tutan mükelleflerin şüpheli alacak karşılığı uygulamasından yararlanması olanaklı değildir.*

**b. Şüpheli hale gelen alacak ticari ve zirai kazancın elde edilmesi ve idame ettirilmesi ile ilgili olmalıdır:**

*Şüpheli alacak karşılığı uygulamasının ticari ve zirai kazançla sınırlandırılmış olmasının sebebi bu kazançlarda elde etmenin tahakkuk esasına bağlanmış olmasıdır. Bilindiği üzere tahakkuk esasına göre gelirin tahakkuku, geliri doğuran işlemlerin eksiksiz olarak gerçekleşmiş olması sonucunda gelirin miktar ve mahiyet itibarıyla kesinleşmesiyle gerçekleşmektedir. Bu durumda*

ticari ve zirai bir işletme bünyesinde satılan mal veya hizmetin bedeli henüz tahsil edilmeden hasıllata intikal ettirilmekte ve dönem karının oluşumunu etkilemektedir.

Özü itibariyle bakıldığında şüpheli alacak karşılığı uygulaması ticari ve zirai kazançta elde etmenin belirleyicisi olan tahakkuk esasının bir istisnası niteliğindedir. Tahsili şüpheli hale gelen alacaklar için karşılık ayırmak suretiyle söz konusu alacaklara ilişkin gelirin tahsil edildikleri dönemde kar zarar hesabına dahiline ve vergilemeye konu edilmesine imkan tanınmaktadır. Doğalısıyla bir alacağın şüpheli alacak karşılığı uygulamasına konu edilmesi için söz konusu alacağa ilişkin hasılat unsurunun daha önce hasılat hesaplarına intikal ettirilmiş olması gerekmektedir.

Nitekim VUK'un 323'üncü maddesinde değişiklik yapılmasına ilişkin 2365 sayılı Kanununun 55'inci maddesinin gerekçesinde de söz konusu hususa ilişkin olarak aşağıdaki şekilde açıklamada bulunmaktadır.

“Karşılık ayrılmak suretiyle zarara intikal ettirilecek alacağın ticari ve zirai faaliyetin elde edilmesi veya idamesi ile ilgili olması, diğer bir ifade ile **alacağın daha önce hasılat hesaplarına intikal ettirilmiş bulunması gerekmektedir.** Buna rağmen özel alacaklarını tahsil edemeyen bazı tacirlerin bunları ticari defterlerine idhal edip sonradan karşılık ayırmak suretiyle matrahlarını düşürdükleri görülmektedir. Bu konudaki vergi kaybını ve ihtilaflarını önlemek için karşılık ayrılacak alacağın **ticari ve zirai kazancın elde edilmesi veya idamesi ile ilgili olma şartının madde metninde sarih bir şekilde belirtilmesi uygun görülmüştür.**”

**c. Alacağın tahsili şüpheli hale gelmiş olmalıdır:**

*VUK'un 323'üncü maddesinde alacağın tahsilinin şüpheli hale geldiğinin objektif göstergelerine açık bir biçimde yer verilmiştir. Buna göre ticari veya zirai işle ilgili olan ve faaliyetin normal icapları çerçevesinde doğmuş olan bir alacağın dava veya icra safhasına intikal etmesiyle birlikte söz konusu alacak tahsil şüpheli niteliğini kazanmış olacaktır.*

*Şekil olarak mahkemeye dava veya icra dairesine icra takip dilekçesinin verilmiş olması alacağın dava veya icra safhasına intikal ettiğini göstermektedir. Ancak şüpheli alacak karşılığı uygulamasında şekli olarak yapılacak başvurunun alacağın tahsilinin şüpheli sayılması için yeterli olmayacağını belirtmekte fayda vardır.*

*Zira başvuru sonrasında yeterli takibatın yapılmaması ve sadece bir müracaat ile yetiniliyor olması gibi şekli bir unsurun, vergi hukukunun bağımsız ve gerçekçi niteliği, olayları fiili yönü ile değerlendirmesi özelliği karşısında önem taşıyan bir unsur olarak görülmesi mümkün değildir.<sup>54</sup>*

*Buna göre bir alacağın şüpheli niteliğini kazanabilmesi için başvurudan sonra başvurunun mahkemede görülmekte olması veya icraya intikal eden ihtilafın da ödeme emrine bağlanmış olması gerekmektedir. Dava veya icra takibi sürecinin ilerleyen aşamalarının da aynı ciddiyetle takip edilmelidir.*

---

54 Burhan GÜNDOĞDU, **Şüpheli Alacaklara Karşılık Ayrılması Uygulamasında Alacağın Dava veya İcra Safhasına Girmesi**, Vergi Dünyası, Sayı 249, Mayıs 2002



*Nitekim aşağıda örneğine yer verdiğimiz Danıştay tarafından verilmiş birçok kararda da söz konusu hususun altının çizildiği görülmektedir.*

**d. Alacak teminatsız olmalıdır:**

*VUK'un 323'üncü maddesininin son fıkrasında " Teminatlı alacaklarda bu karşılık teminattan geri kalan miktara inhisar eder." denilerek teminatlı alacakların şüpheli alacak karşılığı uygulaması kapsamında değerlendirilmeyeceği hüküm altına alınmıştır. Buna göre alacağın tamamı teminata bağlı ise alacağın tamamı için; alacağın bir kısmı teminata bağlı ise teminata bağlı olan kısım için şüpheli alacak karşılığı ayrılması mümkün değildir. Alacağın teminatlı kısmının tam olarak tespit edilememesi durumunda ise alacağın tamamı teminatlı olarak kabul edilecek ve dolayısıyla söz konusu alacak şüpheli alacak karşılığı uygulamasına konu edilemeyecektir.*

*Öte yandan şüpheli alacak karşılığı uygulamasında teminatın nelerden ibaret olduğu konusunda gerek VUK'un 323'üncü madde hükmünde gerekse de VUK'un diğer hükümlerinde yapılmış bir belirleme bulunmamaktadır.*

*Bir görüşe göre<sup>55</sup> şüpheli alacak karşılığı uygulamasında nele-  
rin teminat olarak kabul edileceği 6183 sayılı AATUHK'nun*

---

55 Suat TAş - şerafettin KARAKIş, İcra Takibine Konu Edilmiş Alacaklarda şüpheli Alacak Karşılığı Uygulaması, Vergi Dünyası, Sayı 225, Mayıs 2000

10'uncu maddesinde<sup>56</sup> yapılan teminat tanımına göre belirlenmelidir. Bu görüş sahiplerine göre özel hukuktan doğan alacakların takip ve tahsili 2004 sayılı İcra ve İflas Kanunu'nda düzenlenmekte olup mezkur Kanun amme alacaklarını imtiyazlı alacaklar olarak sınıflandırmıştır. Buna göre 6183 sayılı Kanun'un 10'uncu maddesinde sayılan ve İcra ve İflas Kanunu'na göre imtiyazlı alacak olan amme alacakları açısından teminat hükmünde kabul edilen unsurların diğer alacaklar bakımından teminat hükmünde kabul edilmemesi düşünülmemelidir.

Danıştay 3'üncü Dairesi'nin 10.06.1987 tarih ve 1987/1552 sayılı kararında "... davacı tarafından borçlusu aleyhine yapılan icra takibinin ciddi olmadığını ve Vergi Usul Kanunu'nun 323'üncü maddesinde tanınan hakkın kötüye kullanılması niteliğinde bulunduğunu göstermektedir. Bu nedenle yapılan tarhiyat ve kesilen cezada mevzuata aykırılık bulunmadığından, aksine verilen vergi mahkemesi kararının bozulmasına karar verilmiştir." denmektedir.

Diğer bir görüşe<sup>57</sup> göre V.U.K.'nun 323 'üncü maddesinde, te-

---

56 6183 sayılı AATUK'nun 9'uncu maddesinde tahsil dairelerinin amme alacağı'nın korunması maksadıyla teminat isteyebileceği haller belirtilmiş ve 10'uncu madde teminat olarak kabul edilebilecek unsurlar aşağıdaki şekilde sayılmıştır:

1. Para
2. Bankalar ve özel finans kurumlarınca verilen teminat mektupları
3. Hazine Müsteşarlığınca ihraç edilen Devlet iç borçlanma senetleri veya bu senetler yerine düzenlenen belgeler
4. Hükümetçe belli edilecek milli esham ve tahvilat
5. İlgililer veya ilgililer lehine üçüncü şahıslar tarafından gösterilen ve alacaklı amme idarelerince haciz varakalarına müsteniden haczedilen menkul ve gayrimenkul mallar

57 Ertan ASLAN, **Şüpheli Alacaklarda Teminat Kavramı**, Vergi Dünyası, Sayı 266, Ekim 2003

minatın tanımı ile ilgili olarak 6183 Sayılı Kanun'a bir gönderme yoktur. 6183 Sayılı Kanun'da yer alan teminat unsurlarının şüpheli alacaklar açısından da teminat olarak kabul edilmesi doğrudur. Çünkü bu teminatların alacağın tahsilini garanti ettiği düşünülebilir. Ancak kabul etmek gerekir ki 6183 Sayılı Kanun'da yer almadığı halde alacağın tahsilini garanti eden teminatlar olabilir. Bu nedenle VUK'un 323'üncü maddesinin lafzı dikkate alındığında teminat kavramının ve sınırlarının ne olduğu belirtilmediği için her olayı kendine özgü değerlendirerek alacağın tahsilinin gerçekten şüpheli olup olmadığının tespit edilmesi sonucu karşılık ayrılmalıdır.

Öte yandan dava ve icra takibine değmeyecek derecede küçük alacaklar açısından tahsilin şüpheli hale gelmesinin göstergesi ise alacağın yapılan protestoya veya yazı ile bir defadan fazla istenilmesine rağmen borçlu tarafından ödenmemiş olmasıdır. Kanunda hangi tutardaki alacakların dava veya icra takibine değmeyecek ölçüde küçük olduğunun objektif bir belirlenmesi yapılmamaktadır. Bu sebeple belirlemenin her olay özelinde ayrı ayrı yapılması gerekmektedir. Buna göre dava veya icra takip masraflarının alacak tutarını aştığı veya çok yakın bir tutara tekabül ettiği durumlarda söz konusu alacakları dava veya icra takibine değmeyecek ölçüde küçük alacak olarak nitelendirmek mümkün olacaktır. Bu türden alacaklar için çekilen protestonun noter aracılığıyla yapılması veya yazılı istemin taahhütlü mektupla yapılması istemin borçlunun utılama girdiğinin ispatı açısından önem taşımaktadır.

**e. Şüpheli alacak karşılığı alacağın şüpheli hale geldiği dönemde ayrılabilir.**

Vergi Usul Kanunu'nun 323'üncü maddesinde "Yukarıda yazılı

şüpheli alacaklar için değerlendirme günününün tasarruf değerine göre pasifte karşılık ayrılabilir.” denilerek şüpheli alacak karşılığı uygulaması mükellefler açısından ihtiyari kılınmaktadır.

*Bununla birlikte şüpheli alacak karşılığının ancak alacağın tahsilinin şüpheli hale geldiği yılda ayrılabilceğini de belirtmekte yarar vardır. Alacağın tahsilinin şüpheli hale geldiği hesap döneminde karşılık ayırmayan mükellefler bu haklarını izleyen hesap dönemlerinde kullanamayacaklardır. Bunun aksini iddia eden görüşler<sup>58</sup> bulunmakla birlikte şüpheli alacak karşılığı düzenlemesinin Kanun sistematigindeki yeri ile vergi hukukunun egemen ilkelerinden dönemsellik ilkesini de dikkate aldığımızda söz konusu hususun tartışmadan ari olduğunu düşünmekteyiz.*

### **3.4.3. Şüpheli Ticari Alacak Karşılığı Uygulamasına İlişkin Tereddüt Yaratan Hususlar**

Vergi Usul Kanunu'nun 323'üncü maddesi şüpheli ticari alacak karşılığına ilişkin tek yasal hüküm durumundadır. Konunun ticari hayatımızda kapladığı alan Vergi Usul Kanunu'nda kapladığı alana kıyasla bir hayli fazladır. Şüpheli ticari alacak karşılığına ilişkin birçok uygulama zaman zaman İdare ile mükellefleri karşı karşıya getirmektedir. Bu bölümde şüpheli ticari alacak karşılığı uygulamasına ihtilaf yaratan ve özellik yaratan hususlara verilmiş olan yargı kararları, özelemler ve vergi hukukunda genel kabul gören görüşler ışığında kısaca değinmeye çalışacağız.

---

58 Güray ÖĞREDİK, **Şüpheli Alacak Karşılığı Dava Açıldığı Yıl Ayrılmak Zorunda mıdır?**, Vergi Dünyası, Sayı 321, Mayıs 2008

### **3.4.3.1. Mal Alımına Yönelik Verilen Avanslar İçin Şüpheli Ticari Alacak Karşılığı Ayrılır mı?**

Yukarıda da belirttiğimiz üzere şüpheli ticari alacak karşılığı uygulaması bir anlamda ticari kazancın elde edilmesinde esas olan tahakkuk esasının bir zaafiyetini gidermektedir. Tahakkuk esası gereği hasılat olarak dikkate alınan bir mal ve hizmet satışından doğan alacağın tahsili şüpheli hale geldiğinde, karşılık ayırmak suretiyle söz konusu bu alacağın dönem kazancı üzerindeki etkisi bir anlamda nötr hale getirilmektedir. Bu sebeple bir alacağın şüpheli ticari alacak karşılığı uygulamasına konu edilebilmesi için mutlak suretle daha önceden hasılat olarak kayıtlara intikal etmiş olması gerekmektedir.

Mal alımına yönelik olarak verilen avanslar açısından değerlendirildiğimizde, söz konusu avansların hasılat hesaplarına intikali söz konusu olmadığı için bunların şüpheli ticari alacak uygulaması kapsamında değerlendirilmesi de olanaklı olmadığı hususu tartışmadan aridir.

### **3.4.3.2. Ticari Alacağın KDV'ye Tekabül Eden Kısmı İçin de Karşılık Ayrılır mı?**

Tipik bir mal ve hizmet satışı işleminden doğan alacağı, mal ve hizmetin bedeli ve bu bedel üzerinden hesaplanan KDV olarak iki parçaya ayırmak mümkündür. Zira Katma Değer Vergisi Kanunu'nda ayrı bir istisna öngörülmediği takdirde Türkiye'de gerçekleşen mal teslimleri ve hizmet ifaları KDV'nin konusuna girmektedir ve mükelleflerin mal ve hizmet satışları üzerinden Maliye Bakanlığı'nca belirlenen oranları kullanarak KDV hesaplamaları gerekmektedir. Mükellefler mal ve hizmet bedelini hasılat olarak hesaplara intikal ettirirken, bu bedel üzerinden hesaplanan KDV "Hesaplanan KDV" hesabına aktarılmakta ve aylık vergilendirme dönemleri itibariyle indirilecek KDV de dikkate alınarak KDV beyanında bulunulmaktadır.

Bu çerçevede baktığımızda şüpheli hale gelen bir ticari alacağın tamamına karşılık ayrılması durumunda esas itibariyle daha önce hasılat hesaplarına intikal etmeyen bir miktar alacak da şüpheli ticari alacak karşılığı uygulaması kapsamında değerlendirilmiş olmaktadır. Zira ticari alacağın bir bölümü işlem den doğan KDV'den kaynaklı olup bir önceki bölümdeki açıklamalarımız ışığında bakıldığında KDV'ye isabet eden kısım için şüpheli ticari alacak karşılığı ayrılması gerekmektedir.

Bu konu uzunca bir müddet vergi hukuku alanında tartışma konusu olmuş ve sonunda Maliye Bakanlığı yayımlamış olduğu 334 Seri nolu VUK Genel Tebliği ile konuya ilişkin görüşünü ortaya koyarak tartışmaları noktalandırmıştır. Tebliğin ilgili bölümü aynen aşağıdaki gibidir:

*“Bakanlığımıza yansıyan olaylardan, kredili mal veya hizmet satışları üzerinden hesaplanan katma değer vergisinin tahsilinin şüpheli hale geldiği durumda karşılık ayrılıp ayrılamayacağı hususunda tereddüte düşüldüğü görülmüştür.*

*Vergi Usul Kanunu'nun 323'üncü maddesinde bir alacağın şüpheli hale alacak olarak değerlendirilmesinde aranılan şartlar gösterilmiştir.*

*Katma değer vergisi ekonomik faaliyetlerin doğal bir sonucu olarak ortaya çıkan ve işletmenin alışları sırasında ödediği, işletme alacaklarının bir unsurunu teşkil eden ve doğrudan doğruya mal (veya hizmet) tesliminden (veya ifasından) kaynaklanan bir alacaktır.*

*Bu itibarla, katma değer vergisinden kaynaklanan alacak için şüpheli alacak karşılığı ayrılabilmesi; yukarıdaki madde hükmünde yer alan şartların mevcut olması, alacağın ilgili dönemin kayıtlarına girmesi ve katma değer vergisi beyannamelerinde beyan edilmesi halinde mümkün olacaktır.”*

### 3.4.3.3. Kamu Kurumlarından Olan Alacaklar İçin Şüpheli Ticari Alacak Karşılığı Ayrılır mı?

Bir görüşe göre kamu kurumlarından olan alacaklar borçlunun kamu tüzel kişiliği olması dolayısıyla bir anlamda teminatlı alacak hükmündedir. Diğer bir ifadeyle kamudan olan alacağın tahsil edilememesi gibi bir durum söz konusu olmayacağından kamudan olan alacakları teminatlı alacaklar gibi değerlendirmek gerekmektedir. Bu sebeple VUK'un 323'üncü maddesi gereği karşılık teminattan arta kalan kısma inhisar ettiği için kamu kurumlarından olan alacaklar için şüpheli ticari alacak karşılığı ayrılması söz konusu değildir.

Diğer görüş taraftarlarına göre borçlunun bir kamu kurumu olması alacağın tahsiline yönelik riski ortadan kaldırmamaktadır. Bu görüş sahiplerine göre VUK'da kamu idareleri hakkında özel teşebbüslere nazaran farklı muamele yapılmasına lüzum görülen haller gerektiğinde (bilgi isteme ve ceza kesme durumunda olduğu gibi) ayrı ayrı sayılmıştır. VUK'un 323'üncü maddesi ise gerek kamu teşebbüsleri gerekse özel sektör teşebbüsleri için aynı esas ve ölçüler içerisinde hüküm ihtiva eden bir maddedir. Bu bakımdan özel sektör teşebbüsünden olan bir ticari alacak için maddede belirtilen şartlar sağlandığı takdirde şüpheli ticari alacak karşılığı ayrılabilirken, söz konusu ticari alacağın bir kamu kuruluşundan olması durumunda buna müsaade edilmemesinin açıklanabilir bir tarafı yoktur.

Bu konudaki şahsi görüşümüz ikinci görüş paralelindedir. En kaba şekliyle ifade edecek olursak VUK'un 323'üncü maddesinde amaçlanan bir alacaklının elde etmediği bir gelir için vergi ödemek zorunda bırakılmasının önlenmesidir. Bu müessesenin işleyişinde de alacağın borçlusunun hüsnüniyet sahibi olup olmaması veya ödeme gücüne sahip olup olmaması gibi subjektif göstergelerden ziyade yukarıda sıraladığımız objektif nitelikte göstergelere itibar edilmekte-

dir. Bu kapsamda değerlendirildiğinde kamu kurumlarından doğan alacaklar için karşılık ayrılmasının önünde herhangi bir engel bulunmadığı kanaatinde olduğumuzu belirtmeliyiz.

#### **3.4.3.4. Yurtdışından Olan Alacaklar İçin Karşılık Ayrılmasında Nelere Dikkat Edilmelidir?<sup>59</sup>**

Özü itibariyle bakıldığında yurtdışından olan alacaklar için karşılık ayrılmasında yurtiçinden olan alacaklara göre farklılık arz eden bir durum yoktur. Yurtiçinden olan alacaklar için yapılan açıklamalara ilaveten yurtdışından olan alacakların şüpheli hale geldiğinin kabulü için 32 sayılı Türk Parasının Kıymetini Koruma Hakkında Karar'a ilişkin 91-32/5 sayılı Tebliğ'de sayılan ve bir alacağın şüpheli hale geldiğinin kabulü için sağlanması gereken şartların aranması gerekmektedir.

Bahse konu tebliğin 22/V-İ maddesinde, yurtdışından olan alacakların şüpheli hale gele gelmeleri için dava açılmış olması ve bu belgelerin dış temsilciliklerimize onaylatılması veya Lahey Devletler Özel Hukuku Konferansı çerçevesinde hazırlanan Yabancı Resmi Belgelerin Tasdik Mecburiyetinin Kaldırılması Sözleşmesi hükümlerine göre onaylanmış olması gerekmektedir.

#### **3.4.3.5. Vergilendirme Dönemi Kapandıktan Sonra Beyanname Verme Süresi Bitiminden Önce Şüpheli Hale Gelen Alacaklar İçin Ne Zaman Karşılık Ayrılır?**

Bazı durumlarda ticari alacak bir vergilendirme döneminde doğmakta ancak bu alacağın VUK'un 323'üncü maddesinde belirtilen

---

59 Bu konuda daha detaylı bilgi için bkz. M.Ali CEYLAN , **Yurtdışından Olan Alacakların Dava veya İcra Yoluyla Takibi ve Şüpheli Alacak Karşılığı Uygulaması**, Vergi Dünyası, Sayı 334, Haziran 2009



şartları sağlar hale gelmesi sonraki vergilendirme döneminde ancak beyanname verme süresi içerisinde olabilmektedir. Bu gibi durumlarda mükellefler şüpheli ticari alacak karşılığı ayırmada hangi vergilendirme dönemini esas alacakları konusunda tereddüte düşebilmektedir.

Özü itibarıyla bakıldığında şüpheli ticari alacak karşılığı uygulaması VUK'un "Değerleme" kitabı altında "Özel Haller" başlığı altında düzenlemeye tabi tutulmuştur. Buna göre VUK'un 259'uncu maddesinde yer alan "*Değerlemede iktisadi kıymetlerin vergi kanunlarında gösterilen gün ve zamanlarda haiz oldukları kıymetler esas tutulur.*" hükmü şüpheli ticari alacak karşılığı ayırma bakımından esas alınacak günün vergilendirme döneminin son günü olduğunu göstermektedir. Buna göre vergilendirme dönemi kapandıktan sonra ancak beyanname süresi bitiminden önce şüpheli hale gelen alacaklar için şüpheli hale gelmenin vukubulduğu hesap döneminin son günü itibarıyla karşılık ayrılabilir.

#### **3.4.3.6. İflasın Ertelenmesi Durumunda Şüpheli Alacak Karşılığı Ayrılabilir mi?<sup>60</sup>**

En genel tanımıyla iflas, sermaye yetersizliği nedeniyle bir kurumun faaliyetlerini zorunlu olarak sona erdirmesidir.<sup>61</sup> İflas ertelenmesi ise mali durumunu düzeltebilecek olan bir şirketin durumunu düzelterek iflastan kurtulması için mevzuatımızda yer bulan bir müessesedir.<sup>62</sup>

---

60 Bu konuda daha ayrıntılı bilgi için bkz. Muzaffer KÜÇÜK, **İflasın Ertelenmesi Şüpheli Alacak Karşılığı Ayırmayı Engeller mi?**, Vergi Dünyası, Sayı 339, Kasım 2009

61 Muzaffer KÜÇÜK, a.g.m

62 Hasan Yalçın, Giderler Cilt 2, HSY Yayınları, Şubat 2011, İstanbul, s.1269.

Türk Ticaret Kanunu'nun 324'üncü maddesinde “...mahkeme bu takdirde şirketin iflasına hükmeder. Şu kadar ki; şirket durumunun islahı mümkün görülüyorsa idare meclisi veya bir alacaklının talebi üzerine mahkeme iflas kararını tehir edebilir. Bu halde mahkeme, envanter tanzimi veya bir yediemin tayini gibi şirket mallarının muhafazası için lüzumlu tedbirleri alır.” demek suretiyle iflasın ertelenmesi müessesesinin temel tanımı yapılmaktadır.

İflasın ertelenmesi Türk Ticaret Kanunu'nda tanımlanmakla birlikte müesseseyle ilişkin daha kapsamlı açıklamalar İcra ve İflas Kanunu'nda (İİK) yapılmaktadır. Mezkur Kanunun 179'uncu maddesinde “...Şu kadar ki, idare ve temsil ile vazifelendirilmiş kişiler ya da alacaklılardan biri, şirket veya kooperatifin mali durumunun iyileştirilmesinin mümkün olduğuna dair bir iyileştirme projesini mahkemeye sunarak iflasın ertelenmesini isteyebilir. Mahkeme projesi ciddi ve inandırıcı bulursa, iflasın ertelenmesine karar verir...” hükümlerine yer verilmektedir. İflasın ertelenmesi uygulamasında alacaklıların zarar görmemesi için alınması gereken tedbirler İİK'nın 179/a maddesinde<sup>63</sup>, mahkeme tarafından verilecek iflas erteleme

---

63 İcra ve İflas Kanunu'nun 179/a maddesi hükmü aşağıdaki gibidir.

“İflasın ertelenmesine karar veren mahkeme, şirketin veya kooperatifin malvarlığının korunması için gerekli her türlü tedbiri iyileştirme projesini de göz önünde tutarak alır.

Mahkeme erteleme kararı ile birlikte kayyım atanmasına karar verir. Mahkeme, yönetim organının yetkilerini tümüyle elinden alıp kayyıma verebileceği gibi yönetim organının karar ve işlemlerinin geçerliliğini kayyımın onayına bağlı kılmakla da yetinebilir.

İflasın ertelenmesi kararında kayyımın görev ve yetkileri ayrıntılı olarak gösterilir.

Mahkeme erteleme kararının hüküm fıkrasını 166 ncı maddenin ikinci fıkrasındaki usulle ilan eder ve gerekli bildirimleri yapar.”

kararının etkileri ise Kanununun 179/b<sup>64</sup> maddesinde belirtilmektedir.

Şüpheli ticari alacak karşılığı uygulaması kapsamında düşünüldüğünde iflasın ertelenmesi müessesesi ile bir alacağın tahsilindeki şüphelilik vasfının göstergelerinden olan “dava veya icra safhasında olma” şartının birbiriyle çeliştiği göze çarpmaktadır. Şöyle ki İİK’nın 179/b maddesinde iflasın ertelenmesi kararının alınması ile birlikte borçlu aleyhine 6183 sayılı Kanuna göre yapılan takipler de dahil olmak üzere hiçbir takibin yapılamayacağı ve evvelce başlamış takiplerin duracağı hüküm altına alınmaktadır. Bu durumda bir iflasın er-

---

64 İcra ve İflas Kanunu’nun 179/b hükmü aşağıdaki gibidir.

*“Erteleme kararı üzerine borçlu aleyhine 6183 sayılı Kanuna göre yapılan takipler de dahil olmak üzere hiçbir takip yapılamaz ve evvelce başlamış takipler durur; bir takip muamelesi ile kesilebilen zamanaşımı ve hak düşüren müddetler işlemez.*

*Erteleme sırasında taşınır, taşınmaz veya ticari işletme rehniyle temin edilmiş alacaklar nedeniyle rehlin paraya çevrilmesi yoluyla takip başlatılabilir veya başlamış olan takiplere devam edilebilir; ancak bu takip nedeniyle muhafaza tedbirleri alınamaz ve rehinli malın satışı gerçekleştirilemez. Bu durumda erteleme süresince işleyecek olup mevcut rehinle karşılanamayacak faizler teminatlandırılmak zorundadır.*

*206 ncı maddenin birinci sırasında yazılı alacaklar için haciz yoluyla takip yapılabilir.*

*Erteleme süresi azami bir yıldır. Bu süre kayyımın verdiği raporlar dikkate alınarak mahkemece uygun görülecek süreler ile uzatılabilir; ancak uzatma süreleri toplamı dört yılı geçemez. Kayyım, mahkemenin belirleyeceği sürelerde iflâsı ertelenenin faaliyetleri ve işletmenin durumu konusunda düzenli olarak mahkemeye rapor verir.*

*İflâsın ertelenmesi talebinin reddi ya da erteleme süresi sonunda iyileşmenin mümkün olmadığının tespiti üzerine mahkeme, şirketin veya kooperatifin iflasına karar verir. Erteleme süresi dolmamakla birlikte, mahkeme kayyımın verdiği raporlardan şirketin veya kooperatifin mali durumunun iyileştirilmesinin mümkün olmadığı kanaatine varırsa, erteleme kararını kaldırarak şirketin veya kooperatifin iflasına karar verebilir.”*

telenmesi müessesinden yararlanan bir borçludan olan alacak için bu süreç içerisinde dava veya icra safhasına başvurma olanağı bulunmamaktadır. O halde akla gelen ilk soru borçlunun iflasın ertelenmesi müessesinden yararlanmış olmasının şüpheli alacak karşılığı ayırmaya engel teşkil edip etmediği olmaktadır.

Bu soru Vergi İdaresi'ne de sorulmuş olup İdare tarafından verilen ilk özgelelerde ağırlıklı görüş, bu alacakların şüpheli alacak olarak değerlendirilmeyeceği yönünde olmuştur. İlerleyen dönemde görüşünü değiştiren İdare bu alacaklar için şüpheli alacak karşılığı ayrılabilen yönde özgelere vermeye başlamıştır.

Bu konudaki şahsi kanaatimiz söz konusu alacakların da şüpheli alacak vasfına haiz olduğudur. Bizce VUK'un 323'üncü maddesinde yer alan "*alacağın dava veya icra safhasında olması*" şartı bu müessesenin işlerliğine vergi hukukuna hakim olan objektifliği katmak gayesinden kaynaklıdır. Mükellefin subjektif değerlendirmelerine göre işletilecek bir müessese vergi hukukunun objektiflik ölçüsü ile örtüşmeyecektir. Bu bakımdan değerlendirildiğinde, borçlunun iflasın ertelenmesini talep etmiş olması ve bu talebinin kabul edilmiş olması alacağın tahsilindeki şüphenin oldukça objektif bir belirtisidir. Vergi hukukunun bu objektif belirtiyeye, en az "*alacağın dava veya icra safhasında olması şartının sağlanması*" kadar itibar edeceği bizce açıktır. Kaldı ki şüpheli ticari alacak karşılığı müessesesinin özünde bir alacaklının elde etmediği bir gelir için vergi ödemek zorunda bırakılmasının önlenmesi yatmaktadır. Borçlunun iflas ertelemesinden yararlanıyor olması alacaklının gelirini tahsil edemeyeceğinin ve dolayısıyla ekonomik olarak elde edemeyeceği bir gelir için vergi ödeyecek olduğunun açık bir göstergesidir.

#### 3.4.4. Konuya İlişkin Çeşitli Yargı Kararları ve Özelgeler

Bu bölümde konuya ilişkin olarak yargı mercilerine ve İdare'ye intikal eden hususlara ilişkin olarak yargı mercilerince verilmiş kararlar ile İdare tarafından verilmiş özelgelerden dikkatimizi çekenleri paylaşacağız.

Bu bölümde paylaşmış olduğumuz yargı kararları ile özelgelerin bir bölümüne katılmamakla birlikte gerek konuya daha derinlikli bir açıdan bakabilmek gerekse farklı görüşlere de yer vermek adına söz konusu yargı kararları ile özelgelerin paylaşılmasının daha doğru olacağı kanaatindeyiz.

*“Daha önce aynı firmadan yapılan alacak tahsil miktarı itibariyle göz önüne alınarak, bir sonraki alacak nedeniyle ortada şüpheli ya da değersiz bir alacağın varlığından söz edilmez.”<sup>65</sup>*

*“Holding şirketlerin iştirakleri ile olan ilişkileri ticari nitelikte olduğundan iştiraklerinden olan şüpheli alacakları için pasifte karşılık ayırabilirler.”<sup>66</sup>*

*“Hatır senedi mahiyetindeki bonoların karşılığı şüpheli alacak yazılamaz.”<sup>67</sup>*

*“Konkardato kapsamında bulunan bir alacak, şüpheli alacak nite-*

---

65 Danıştay 3'üncü Dairesi, 25.01.1993 tarih, Esas No:1992/2069, Karar No:1993/443

66 Danıştay 4'üncü Dairesi, 25.11.1992 tarih, Esas No:1992/839, Karar No:1992/5015

67 Danıştay 4'üncü Dairesi, 09.03.1976 tarih, Esas No:1975/2661, Karar No:1976/582

*liğinde bulunduğundan, bu alacak için karşılık ayrılması yerindedir.”<sup>68</sup>*

*“Karşılığında bir gelir veya menfaat sağlamayan kefalet nedeniyle şüpheli hale gelen alacak için karşılık ayrılamaz.”<sup>69</sup>*

*“Şüpheli alacak karşılığının istenildiği zaman değil, alacağın şüpheli hale geldiği yılda ayrılması gerekir.”<sup>70</sup>*

*“İcra takibi durdurulup yeni senede bağlanan alacak şüphelilik niteliğini kaybeder.”<sup>71</sup>*

*“Ticaret mahkemesince onanma kararı olmadıkça; konkardato anlaşması hüküm ifade etmeyeceğinden, anlaşmaya konu alacak zarar olarak kaydedilemez.”<sup>72</sup>*

*“Pasifte karşılık ayrılmaması halinde şüpheli alacak kar-zararın hesabında göz önüne alınamaz.”<sup>73</sup>*

*“Şirket veznedarının zimmetine geçirdiği ve icra yoluna başvurulması halinde bu alacağın şüpheli alacak olarak kabulü gerekir.”<sup>74</sup>*

---

68 Danıştay 4’üncü Dairesi, 07.03.1995 tarih, Esas No:1994/1124, Karar No:1995/955

69 Danıştay 3’üncü Dairesi, 03.03.1974 tarih, Esas No:1991/762, Karar No:1991/2744

70 Danıştay 4’üncü Dairesi, 25.04.1978 tarih, Esas No:1978/3376, Karar No:1978/1358

71 Danıştay 4’üncü Dairesi, 28.02.1973 tarih, Esas No:1970/9190, Karar No:1973/927

72 Danıştay 4’üncü Dairesi, 13.02.1973 tarih, Esas No:1971/6636, Karar No:1973/524

73 Danıştay 3’üncü Dairesi, 04.11.1991 tarih, Esas No:1991/1853, Karar No:1991/274

74 Danıştay 3’üncü Dairesi, 18.12.1985 tarih, Esas No: 1984/2822, Karar No:1985/338

*“Şahsi kefalet nedeniyle alacaklısına ödenen ve asıl borçludan tahsil edilmeyen alacak, işletme için ticari alacak kabul edilemez.”<sup>75</sup>*

*“İcra safhasında bulunan bir senedin protokol ile senede bağlanması alacağın yenilenmesi anlamına gelmeyeceğinden, bu alacak için şüpheli alacak karşılığı ayrılmasında kanuna aykırılık bulunmamaktadır.”<sup>76</sup>*

*“Borçlunun mallarına ihtiyati veya normal haciz konulması alacağı teminatlı kılmayacağından; dava veya icra safhasında bulunan bu alacağın şüpheli sayılmasını engellemeyecektir.”<sup>77</sup>*

*“Şüpheli alacaklar için karşılık ayrılmasının mükelleflerin ihtiyarına bırakılmış olması; ister karşılık ayırarak, ister karşılık ayrılmadan zarar yazma serbestisi olarak değil şüpheli alacak için karşılık ayırıp ayıramama serbestisi olarak anlamak gerekir.”<sup>78</sup>*

*“İcra takibinin ciddi olarak takip edilmemesi nedeniyle dosyası ta-kipten düşen alacak, şüpheli alacak kabul edilmez.”<sup>79</sup>*

*“Bir alacağı şüpheli alacak haline gelebilmesi için dava açılması veya icra safhasında olması ve bu hususların da mahkeme ilamı ve diğer belgelerle kanıtlanmış olması gerekmektedir.”<sup>80</sup>*

---

75 Danıştay 3’üncü Dairesi, 04.11.1991 tarih, Esas No: 1991/762, Karar No: 1991/2744

76 Danıştay 4’üncü Dairesi, 23.06.1999 tarih, Esas No:1998/4047, Karar No:1999/2783

77 Danıştay 3’üncü Dairesi, 22.05.1990 tarih, Esas No:1989/4580, Karar No:1990/1491

78 Danıştay 4’üncü Dairesi, 29.04.1972 tarih, Esas No:1971/773, Karar No:1972/3302

79 Danıştay 3’üncü Dairesi, 10.06.1987 tarih, Esas No:1986/2768, Karar No:1987/1552

80 Danıştay 3’üncü Dairesi, 02.04.1996 tarih, Esas No: 1995/2705, Karar No:1996/1100

*“...Bu hükümlerin birlikte değerlendirilmesi sonucunda, sözü edilen 323.maddede “şüpheli alacaklar için değerlendirme gününün tasarruf değerine göre pasifte karşılık ayrılabilir” şeklinde yer alan hükmün, yükümlülerin diledikleri yılda şüpheli alacak karşılığı ayrabilecekleri biçiminde değil, alacağın şüpheli hale geldiği yılda karşılık ayrabilecekleri ya da alacağın değersiz hale geldiği yılda zarara atabilecekleri biçiminde anlaşılması gerekmektedir. Zira, şüpheli alacak karşılığı ayırma ve dolayısıyla bunu yıl kazancından düşme tarihinin yükümlülerin ihtiyarına bırakılmasının, onlar en çok kar sağladıkları yılda şüpheli alacak karşılığı ayırma yoluna iteceği, bunun ise yasakoyucunun amacına aykırı düşeceği açıktır. Bu bakımdan yükümlünün 1993 yılında şüpheli ale gelen alacağı için 1994 yılı hesaplarında karşılık ayırması mümkün olmadığından karşılık ayrılan miktarın dönem matrahına eklenmesinde yasaya aykırılık görülmediği cihetle mahkemece tarhiyatın kaldırılması yolunda verilen kararda yasal isabet bulunmamaktadır.”<sup>81</sup>*

*“ Davacı kurumun ortağından olan alacağının, borçlu olan ortağın mallarına haciz tatbiki suretiyle teminata bağlanmış olması bu alacağın şüpheli olma vasfını değiştirmeyecektir.”<sup>82</sup>*

*“Şüpheli alacağın pasifte karşılık ayırmak suretiyle izlenmesi yeri-ne doğrudan kar/zarar hesabına kaydedilmesinin alacağın şüpheli olma vasfını ortadan kaldırmayacağından söz edilerek karar verilmesinde yasal isabet görülmemektedir.”<sup>83</sup>*

---

81 Danıştay 3'üncü Dairesi, 17.09.1997 tarih, Esas No:1996/5960, Karar No:1997/2930

82 Danıştay 3'üncü Dairesi, 09.03.2000 tarih, Esas No:1998/3101, Karar No:2000/1017

83 Danıştay 3'üncü Dairesi, 19.04.2000 tarih, Esas No:1999/2158, Karar No:2000/1508



***“Şüpheli hale gelen alacak için, şartların tamam olduğu dönemin değerlendirme gününde karşılık ayrılmamış olması müteakip dönemde şartların devamı halinde karşılık ayrılmasına kanuni bir engel teşkil etmez.***

... 213 sayılı Vergi Usul Kanununun 323.maddesinin birinci fıkrasının 2455 sayılı Kanun ile değişik 1 numaralı bendinde, dava veya icra safhasında bulunan alacaklarla 2 numaralı bendinde ise yapılan protestoya veya yazı ile bir defadan fazla istenilmesine karşın borçlu tarafından ödenmemiş bulunan alacakların şüpheli alacak sayılacağı, 2.fıkrasında da şüpheli alacaklar için değerlendirme gününün tasarruf değerine göre pasifte karşılık ayrılabilceği ifade edilmiştir. Anılan kanunun maddesinde alacağın şüpheli hale geldiği tarihte karşılık ayrılmasını zorunlu kılan bir hüküm yer almamıştır. Önemli olan alacağın maddede gösterilen niteliklere sahip olup olmadığı hususudur. Dönemin değişmesiyle alacağın şüpheli olma niteliğini kaybettiği kabul edilemeyeceği gibi, alacağın şüpheli hale geldiği dönemin geçirilmesi halinde, yeni değerlendirme günlerinde de tasarruf değerini muhafaza edecek olan alacak için karşılık ayırma imkanının ortadan kalkacağına kabulü, kanunda öngörülmeleyen bir nedenle kanunla tanınan bir hakkın bertaraf edilmesi anlamına gelecektir. Kayıtlarda alacak olarak görülen meblağın icra takibine konu edildiği de kuşkusuz bulunduğuna göre, şüpheli hale geldiği dönemde karşılık ayrılmamış olması nedeniyle, müteakip dönemin değerlendirme gününün tasarruf değerine göre şüpheli alacak olarak kabul edilmemesinde isabet görülmemiştir.”<sup>84</sup>

---

84 Danıştay 4’üncü Dairesi, 02.05.1991 tarih, Esas No:1988/4658, Karar No:1991/1627

***“Şüpheli alacaklar için karşılık ayrılmaksızın doğrudan zarar kaydı yapılabilir.***

*...Olayda davacının alacağının 1987 takvim yılında şüpheli alacak vasfını kazandığı hususu taraflar arasında çekişmesizdir. O halde söz konusu alacağın pasifte karşılık ayrılmak suretiyle izlenmesi yerine doğrudan kar-zarar hesabına kaydedilmiş olması, mezkur alacağın şüpheli alacak olma vasfına ortadan kaldırdığı düşünülemediği gibi sonuç hesapları yönünden vergi matrahını değiştirici etkisinden de söz edilemez. Kaldı ki davacının değerlendirme gününde karşılık ayırmamak suretiyle yaptığı şekli hatayı, hemen ertesi gün itibariyle düzenlediği açılış bilançosunda karşılık hesabı açmak suretiyle düzelttiğine göre, söz konusu alacağın 1987 yılı matrahına ilavesinde isabet görülmemiştir.”<sup>85</sup>*

*“Holding şirketlerin iştiraki olan şirketlerle olan ilişkilerinden doğan ve tahsil edilemeyen alacakları için karşılık ayırması mümkündür.*

*...Uyuşmazlığın, holding şirketin 3 tanesi iştiraki olan 4 müflis şirketten olan ve iflas masalarına kaydedtirilen alacaklarının, ticari kazancın elde edilmesi ve idame ettirilmesiyle ilgili nitelikte olmaması nedeniyle şüpheli alacak olarak karşılık ayrılmasının, Vergi Usul Kanununun 323. maddesinin getiriliş amacına aykırı olduğu gerekçesiyle kabul edilmemesinden kaynaklandığı, olayın çözümü için öncelikle holding şirketlerin nitel ve nicel yönlerinin irdelenmesinin zorunlu olduğu, buna göre holding şirketlerin gayesinin esas itibariyle başka işletmelere iştiraktan ibaret olan, bu gaye doğrultusunda iştirak edilen işletmelerin üretim ve tedarik, pazarlama*

---

85 Danıştay 4'üncü Dairesi, 19.10.1992 tarih, Esas No:1991/2342, Karar No:1992/4472

*araştırma ve geliştirme, yatırım kararları alma, finans tedariki ve finansal yapılarının güçlendirilmesine katkıda bulunacak girişimler yapmak üzere gerekli organizasyonları gerçekleştirme için kurulan bir sermaye şirketi olduklarının Türk Ticaret Kanununda açıkça belirtildiği, bu amaçlar doğrultusunda yapılan işler ve girişimler karşılığında iş başına veya yıllık anlaşmalar gereği gelir elde ettikleri, dolayısıyla holding şirketlerin temel ticari gayelerinin iştirakleriyle olan münasebetlerinden oluştuğu, bu ilişkiler ticari olduğuna göre bu işlemler dolayısıyla hak kazanılan alacakların da ticari nitelikli alacaklar olduğundan kuşku duyulamayacağı, ihtilaf konusu olayda davacı holding şirketin üçü iştiraki olan müflis dört şirketten, bu şirketler adına yaptığı ödemeler dolayısıyla alacaklı olduğu ve bu alacaklarının mezkur şirketlerin iflasları nedeniyle tahsil edilemediği ve iflas masalarına kaydettirildiği hususlarının tartışmasız bulunduğu, buna göre holdingin iştiraki olan üç işletmeden olan alacaklarının, ticari nitelikli alacaklar olması ve Vergi Usul Kanununun 323.maddesinde öngörülen koşulları taşıması nedeniyle şüpheli alacak olarak karşılık ayırmasında yasalara aykırılık bulunmadığı...”<sup>86</sup>*

**“Şüpheli alacaklar için alacağın şüpheli hale geldiği yılı izleyen yıllarda da karşılık ayrılabilir.**

*..Anılan kanun maddesinde alacağın şüpheli hale geldiği tarihte karşılık ayrılmasını zorunlu kılan bir hükme yer verilmemiştir. Önemli olan alacağın maddede gösterilen niteliklere sahip olup olmadığı hususudur. Dönemin değişmesiyle alacağı şüpheli olma niteliğini kaybettiği kabul edilemeyeceği gibi, alacağı şüpheli hale*

---

86 Danıştay 4’üncü Dairesi, 25.11.1992 tarih, Esas No:1992/839, Karar No:1992/5015

geldiği dönemin geçirilmesi halinde yeni değerlendirme günlerinde de tasarruf değerini muhafaza edecek olan alacak için karşılık ayırma imkanının ortadan kalkacağı kabulü, kanunda öngörülme bir nedenle kanunla tanınan bir hakkın bertaraf edilmesine gelecektir. Kayıtlarda alacak olarak görülen meblağın, dava safhasında olduğu da kuşkusuz bulunduğuna göre, şüpheli hale geldiği dönemde karşılık ayrılmamış olması nedeniyle, Vergi Mahkemesince şüpheli alacak olarak kabul edilmemesinde isabet bulunmamaktadır.”<sup>87</sup>

**“İcra safhasında bulunan kefilli alacaklar, teminatlı alacak kapsamında olmadığından, bunlar için şüpheli alacak karşılığı ayrılabilir.**

..kefilin malvarlığının diğer unsurlar gibi hemen nakte çevrilmesinin ve alacaklının uhdesine geçmesinin söz konusu olmadığı, kam-biyo usulüne göre takip gerektirdiği, dolayısıyla şahsi kefaletin teminat olmadığı ve risk faktörü taşıdığı, nitekim 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun'da da teminatlar 10 uncu maddede sayılmasına rağmen şahsi kefaletin 11 inci maddede düzenlendiği, davalı İdarece aciz vesikası alınmadan karşılık ayrılamayacağı yolundaki iddianın da Vergi Usul Kanununun 323 üncü maddesi hükmü karşısında geçersiz olduğu, hem borçlu hem de kefil hakkındaki takibin sonuçsuz kalması halinde alacağın şüpheli halden çıkıp, değersiz alacak haline geleceği, Kanunun 323 üncü maddesinde dava veya icra safhasında bulunan alacakların şüpheli alacak sayılacağına açıkça belirttiği, bu durumda ihtirazi kayıt kabul edilmeyerek yapılan tahakkukta isabet bulunmadığı gerekçe-

---

87 Danıştay 4'üncü Dairesi, 12.12.1994 tarih, Esas No:1994/2943, Karar No:1994/5901

siyle tahakkuk eden vergi ve fon payının kaldırılması kararı yerindedir.”<sup>88</sup>

“Şüpheli alacak karşılığı ayırmak zorunlu olmamakla birlikte, henüz tahsil imkansızlığı doğmayan, sadece şüpheli hale gelmiş alacak için iradesini karşılık hesabı açmamak yoluna kullanan yükümlülerin, bu alacakları doğrudan zarara atmaları hukuka aykırıdır.”<sup>89</sup>

**“Şüpheli hale geldiği yılda karşılık ayrılamayan alacak için izleyen yıllarda karşılık ayrılamaz.**

...Ticari ve zirai kazancın elde edilmesi ve idamesi ile ilgili alacaklardan şüpheli hale gelenler için hesap döneminin son günü olan değerlendirme gününün tasarruf değerine göre pasifte karşılık ayrılabilir. Maddedeki karşılık ayrılabilir şeklindeki ihtiyari hüküm, seçimlik hakkının kullanılmaması halinde şüpheli alacağa ait verginin ilgili bulunduğu dönemde istenmesi sonucunu doğurur. Yasa yapıcı öngördüğü düzenlemeyle icra takibi veya dava safhasında olmakla birlikte tahsil imkanı da bulunan alacak için karşılık ayırma imkanı sağladığına göre karşılığın, alacağın şüpheli hale geldiği dönemde ayrılması gereklidir. Mükellefin şüpheli hale gelen alacak için ilgili dönemi izleyen yılda karşılık ayırması, 213 sayılı Yasanın 174 üncü maddesinde öngörülen dönemsellik ilkesine de aykırılık oluşturacaktır.”<sup>90</sup>

---

88 Danıştay 4’üncü Dairesi, 02.03.2004 tarih, Esas No:2002/4579, Karar No:2004/355

89 Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulu, 16.01.1998, Esas No:1996/220, Karar No:1998/32

90 Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulu, 12.11.1999, Esas No:1999/102, Karar No:1999/480

***“Teminatlı alacaklar şüpheli alacak vasfını kaybettiğinden ve ihtiyati haciz, haciz ve gayrimenkul ipoteği alacak için teminat sağladığından karşılık ayrılmayacağı hk.***

213 sayılı Vergi Usul Kanununun 323 üncü maddesinde, ticari ve ziraî kazancın elde edilmesi ve idame ettirilmesi ile ilgili olmak şartıyla dava veya icra safhasında bulunan alacaklar, şüpheli alacak sayılmış, şüpheli alacaklar için değerlendirme gününün tasarruf değerine göre pasifte karşılık ayrılabilmesi, bu karşılığın hangi alacaklara ait olduğunun karşılık hesabında gösterilmesi gerektiği, teminatlı alacaklarda bu karşılığın teminattan geri kalan miktara inhisar edeceği, şüpheli alacakların sonradan tahsil edilen miktarlarının tahsil edildikleri dönemde kar zarar hesabına intikal ettirileceği kurala bağlanmıştır. Yasa hükmü, teminatlı alacaklarda bu karşılığın teminattan geri kalan miktarla sınırlandırmakla; alacağın ipotek, haciz, rehin, kefil vs. Suretlerle teminata bağlanmış olması halinde, şüpheli alacak karşılığı ayrılmayacağını kabul etmiş bulunmaktadır.”<sup>91</sup>

*“Şüpheli alacak karşılığı ancak alacağın şüpheli hale geldiği yılda ayrılabilir.”<sup>92</sup>*

***“Otel işletmesinden yaz sezonunda alınacak hizmet karşılığı hizmet alımı gerçekleşmeden verilen ve tahsil edilemeyen avanslar için şüpheli alacak karşılığı ayrılıp ayrılmayacağı hk.***

*... Bu hükme göre, dava veya icra safhasında bulunan alacaklarla, yapılan protestoya veya yazı ile bir defadan fazla istenilmesine rağmen*

---

91 Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulu, 12.04.2002, Esas No:2002/35, Karar No:2002/186

92 Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulu, 08.12.2006, Esas No:2006/291, Karar No:2006/334

*men borçlu tarafından ödenmemiş olan dava ve icra takibine değmeyecek derecedeki küçük alacaklar şüpheli alacak sayıldığından, yukarıda belirtilen şartları taşıyan alacakların bu kapsamda kabulü mümkün bulunmakta olup, bu şartlardan herhangi birinin mevcut olmaması halinde ise şüpheli alacak kaydına imkan bulunmamaktadır.*

*Bu itibarla, ileride teslim alınacak bir hizmet için sipariş avansı niteliğindeki ödemelerin ticari faaliyetin devamı için yapılması ve bu tür ödemelerin Kanununun 323'üncü maddesinde belirtilen şartları haiz olması halinde, bu ödemelerin tahsil edilemediği durumlarda karşılık ayrılması mümkün bulunmaktadır.*

*Bu açıklamalara göre, yaz sezonunda müşteri göndermek üzere ... Oteline yaptığınız avans mahiyetindeki ödemelerin ticari faaliyetinizin devamı için yapıldığı anlaşıldığından, ticari bir alacak niteliği kazanan bu tür ödemeleriniz için Vergi Usul Kanununun 323 üncü maddesinde belirtilen diğer şartlarında sağlanması halinde icra takibine başladığınız yıl karşılık ayırmanız mümkündür.”<sup>93</sup>*

*“Aciz belgesine bağlanan alacağın şüpheli alacak karşılığı olarak gider hesaplarına intikal ettirilip ettirilemeyeceği hakkında*

*..Diğer taraftan, 2004 sayılı İcra İflas Kanununun 143 üncü maddesinde, “Alacaklı alacağın tamamını alamamışsa kalan miktar için kendisine bir aciz vesikası verilir. Bu vesika hiçbir harç ve resme tabi değildir.*

---

93 Bursa Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 23.08.2011 tarih ve B.07.1.GİB.4.16.17.02-VUK-11-25-183 sayılı özeldgesi

*Bu vesika ile 105 inci maddedeki vesika borcun ikrarını mutazammın senet mahiyetinde olup, alacaklıya 277'nci maddede yazılı hakları verir.*

*Bu borç borçluya karşı zamanaşımına tabi değildir. Fakat mirasçılarını mirası kabullerinden itibaren bir sene içinde alacaklı hakkını aramamışsa zamanaşımı iddia edebilirler.” hükmü bulunmaktadır.*

*Buna göre, aciz vesikası, alacağını tamamen alamamış olan alacaklıya, ödenmeyen alacak miktarı için verilen bir belgedir. Bu belgenin verilmesi ile alacaklının alacağı son bulmaz, hatta alacaklının durumu kısmen kuvvetlendirilmiş olur. Örneğin alacağın zamanaşımı süresi belgenin düzenlenmesinden itibaren yirmi yıl olur ve artık borçlu borcunun olmadığını iddia edemez. Başka bir deyişle aciz belgesi İcra İflas Kanununun 68 inci maddesi anlamında borç ikrarını içeren bir belge olup, alacağın değersiz olduğuna ilişkin bir vesika değildir. Bu nedenle bir alacağın aciz belgesine bağlanmış olması, alacağın gelecekte tahsil edilme imkanını ortadan kaldırmaktadır.*

*Yukarıda yer alan hüküm ve açıklamalara göre, ileride yapılacak faison hizmetlerin tutarından mahsup edilmek üzere verilmiş olan ve icra safhasında bulunan ve aciz vesikasına bağlanmış olan sipariş avansı, ticari kazancın elde edilmesi ve idame ettirilmesi ile ilgili alacak olarak kabul edileceğinden bu ödemeler için aciz vesikasının alındığı yılda şüpheli alacak karşılığı ayrılması mümkün bulunmaktadır.”<sup>94</sup>*

---

94 Konya Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 09.06.2011 tarih ve B.07.1.GİB.4.34.19.02-019.01-686 sayılı özelgesi



**“Hakkında iflas ertelemesi kararı bulunan firmadan olan alacaklar için şüpheli alacak karşılığı ayrılıp ayrılamayacağı.**

..Bu sebeple, gerek alacaklı olunan şirket hakkında “iflasın ertelenmesi” kararının verilmesi ile iflasa ilişkin şartların varlığının tamamen ortadan kalktığından söz edilemeyecek olması, gerekse iflası ertelenen borçlu şirketin takibi İcra ve iflas Kanunu hükmü uyarınca engellendiği hususları birlikte değerlendirildiğinde iflası ertelenen şirketten tahsil edilemeyen ve kanunen takibine de imkân olmayan alacaklar için mahkemece iflasın ertelenmesine ilişkin kararın verildiği hesap döneminde şüpheli alacak karşılığı ayrılması mümkün bulunmaktadır.

Ancak, iflası ertelenen borçlu şirketin daha sonra iflas veya iflastan kurtulma halleri söz konusu olur ise, ayrılan şüpheli alacakların sonradan tahsil edilen miktarlarının tahsil edildikleri dönemde kâr / zarar hesabına intikal ettirileceği tabiidir.”<sup>95</sup>

**“Tahsil edilemeyen ancak temlik edilen alacağa şüpheli ticari alacak karşılığı ayrılıp ayrılmayacağı hk.**

Öte yandan 818 sayılı Borçlar Kanununun 162 nci maddesinde; “Kanun veya akit ile veya işin mahiyeti icabı olarak menedilmiş olmadıkça borçlunun rızasını aramaksızın alacaklı, alacağını üçüncü bir şahsa temlik edebilir.” hükmüne yer verilmiştir.

Bahsi geçen Kanun hükmü uyarınca temlik edilen alacağın, alacak talep hakkı temlik edilen firmaya geçeceğinden, Kanunun amir hükümlerine uygun şekilde temlik edilen alacak, temlik eden açısından ortadan kalkacaktır.

---

95 İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 07.12.2010 tarih ve B.07.1.GİB.4.34.19.02-019.01-551 sayılı özeldgesi

*Buna göre; şirketinizce, mallarınızın pazarlamasını yürüten ve aynı gruba bağlı olan şirketin bayilerine fatura karşılığında sattığınız malların bedellerinin ödenmemesi nedeniyle şirketinizin aktifinden çıkarılmak suretiyle ve özel hukuk hükümleri uyarınca yapılan sözleşmeye istinaden, malların pazarlamasını yürüten firmaya olan borcunuza mahsuben temlik edilen tutarlar için 213 sayılı Vergi Usul Kanununun 323 üncü maddesi hükümleri uyarınca şüpheli ticari alacak karşılığı ayrılması mümkün bulunmamaktadır.”<sup>96</sup>*

*“..Buna göre, şüpheli alacak dolayısıyla karşılık ayrılabilmesi için alacağın teminatsız olması gerekmektedir. Kira alacağınıza ilişkin teminat mektuplarının, kiracının kira borcunu ödememesi nedeniyle paraya çevrilmesi, mahkemenin ihtiyati tedbir kararı ile durdurulmuş olsa bile, teminat altına alınmış alacaklar için karşılık ayrılması mümkün olmadığından, teminata bağlanan bu alacağınız için şüpheli alacak karşılığı ayrılması mümkün değildir.”<sup>97</sup>*

### **3.5. Fevkalade Amortisman Müessesesi**

Fevkalade amortisman müessesesi VUK’un 317’nci maddesinde düzenlenmiştir. Esas itibarıyla fevkalade amortisman uygulamasında varlığın defter değerinde bir düşüşe gidilmemektedir. Amortisman tabi olan varlığın itfa oranında yapılan değişikliklerle fevkalade değerin meydana geldiği yılda varlığın değerinin olması gerekenden daha fazlasının itfa olunması sağlanmaktadır. Diğer bir ifadeyle varlığın değeri aynı kalmakta, ancak arttırılan amortisman oranı sebebiyle varlığın net defter değerinde (defter değeri-birikmiş amortisman-

---

96 Ankara Vergi Dairesi Başkanlığı’nın 15.02.2011 tarih ve B.07.1.GİB.4.06.18.02-32323-7834-78 sayılı özeldesesi

97 İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı’nın 05.04.2011 tarih ve B.07.1.GİB.4.34.19.02-019.01-237 sayılı özeldesesi

lar) olması gerekene göre düşürmeye gidilmektedir. Bu bakımdan vergi hukukundaki fevkalade amortisman müessesesi tam anlamıyla bir değer düşüklüğü karşılığı müessesesi değildir. Sadece amortisman tabi iktisadi kıymetin net defter değerinde yarattığı sonuç itibarıyla bundan önce bahsettiğimiz değer düşüklüğü karşılıklarıyla benzer etkiye sahip olup bu düzenlemelerle paralellik arz etmektedir. Bu bakımdan söz konusu müesseseye çalışmamız kapsamında genel hatlarıyla değinmenin konu bütünlüğünün sağlanması anlamında önem taşıdığını düşünmekteyiz.

### **3.5.1. Fevkalade Amortisman Ayrılmasını Gerektiren Haller<sup>98</sup>**

VUK'un 317'nci maddesine göre aşağıdaki şartların varlığı halinde ilgililerin Maliye Bakanlığı'na başvurması ve Bakanlığın başvuruyu kabul etmesi durumunda fevkalade amortisman uygulanması imkanı bulunmaktadır.

Buna göre;

1. Yangın, deprem, su basması gibi afetler neticesinde değerini tamamen veya kısmen kaybeden;
2. Yeni icatlar dolayısıyla teknik verim ve kıymetleri düşerek tamamen veya kısmen kullanılmaz bir hale gelen;
3. Cebri çalışmaya tabi tutuldukları için normalden fazla aşınma ve yıpranmaya maruz kalan;

---

98 Uygulamada mükellefler fevkalade amortisman uygulayabilmek için Maliye Bakanlığı'na başvurmakta ve Maliye Bakanlığı tarafından da Bakanlık mahalline bir inceleme yaptırılmaktadır. Yapılan inceleme sonucunda alınan takdir komisyonu kararına istinaden, olağanüstü değer düşüklüğüne uğrayan kıymetin ölçülen değeri ile net aktif değeri arasındaki farkın zarar yazılmasına imkan verecek ölçüde bir fevkalade amortisman nispeti tespit olunmaktadır.

menkul ve gayrimenkuller ile haklara, mükelleflerin müracaatları üzerine ve ilgili bakanlıkların mütalaası alınmak suretiyle, Maliye Bakanlığınca her işletme için işin mahiyetine göre ayrı ayrı belli edilen “fevkalade ekonomik ve teknik amortisman nispetleri” uygulanması mümkündür.

### **3.5.2. Fevkalade Amortisman Uygulamasına İlişkin Tereddüt Yaratan Hususlar**

Kanun maddesinde oldukça açık hükümler sevk edilmesine rağmen fevkalade amortisman uygulamasında da bazı hususlar mükellefler nezdinde tereddütlerin oluşmasına sebep olabilmektedir. Bu bölümde söz konusu tereddüt yaratıcı hususlardan önemli gördüğümüz birkaçını sizlerle paylaşacağız.

#### **3.5.2.1. Fevkalade Amortisman Ayrılan Dönemde Normal Amortisman Ayrılır mı?**

Bu husus fevkalade amortisman uygulamasının en sık tereddütlere hasıl olan konudur. Bu özelliğinden dolayı vergi incelemelerinde de söz konusu bu hususun eleştiri konusu yapıldığına zaman zaman şahit olmaktadır.

Esas itibarıyla bakıldığında söz konusu bu husus tartışmadan uzaktır. Şöyle ki herhangi bir dönemde uygulanan fevkalade amortisman nispeti, esas itibarıyla o dönem meydana gelen olağanüstü durumdan dolayı normal amortisman nispeti yerine uygulanması gereken amortisman nispetini ifade etmektedir. Diğer bir ifadeyle fevkalade amortisman nispeti söz konusu döneme ilişkin normal amortisman nispetini de içerisinde barındırmaktadır. Bu sebeple mükelleflerin fevkalade amortisman uygulamasında buldukları dönemde aynı zamanda normal amortisman ayırma yoluna gitmelerinde geçelik bulunmamaktadır.

### **3.5.2.2. Tabii Afet Sonrasında Zarara Uğrayan İktisadi Kıymetin Tamir ve Bakım Sonrasında Eski Haline Getirilmesi Söz Konusu Olursa Bu İktisadi Kıymet İçin Fevkalade Amortisman Ayırma Yoluna Gidilir mi?**

Fevkalade amortisman uygulamasında esas olan Kanunda sayılan haller neticesinde kesinlik kazanmış birtakım zararların zararların kesinleştiği dönemde gider yazılmasına imkan sağlanmasıdır. Bu anlamda bakıldığında maddede sayılan haller sonucunda meydana gelen değer düşüklükleri tamir veya bakım yoluyla giderilebiliyorsa ortada fevkalade amortisman uygulamasını işletmek için gerekli olan bir değer kaybının söz konusu olmadığı anlaşılmaktadır. Bu durumda fevkalade amortisman nispeti uygulamak suretiyle amortisman ayrılması yoluna gitmek şahsi kanaatimize göre olanaklı değildir. Ancak mükelleflerin söz konusu tamir ve bakım giderlerini bu giderlerin mahiyetine göre doğrudan gider kabul etmeleri veya amortismanla konu etmeleri olanaklıdır.

### **3.5.3. Konuya İlişkin Çeşitli Yargı Kararları ve Özelgeler**

Bu bölümde fevkalade amortisman uygulamasına yönelik olarak İdare ile mükellef arasında ihtilafa sebep olan bir hususa yönelik verilmiş yargı kararı ile İdare tarafından fevkalade amortisman uygulamasına ilişkin olarak verilmiş bir özelgeyi paylaşacağız.

***“Kaza sonucu tankerde meydana geldiği mahkemece saptanan hasar doğrudan gider yazılabilir.***

*...Olayda; kaza sonucunda meydana gelen hasarın 193 sayılı Gelir Vergisi Kanununun 40.maddesi içerisinde değerlendirilmesi gerekirken gerek inceleme elemanı ve gerekse İtiraz Komisyonunca trafik kazalarının afet sayılacağı, bu nedenle mükellefçe de Maliye Bakanlığına amortisman miktarının tespiti için bir başvurusunun ol-*

*madığı, dolayısıyla bir amortismanın da belirlenmediği gerekçesiyle olayı 213 sayılı Vergi Usul Kanununun 317.maddesi içerisinde mütalaa etmek suretiyle tarhiyatın tadilen tasdiki yolundaki kararında isabet görülmemiştir. Açıklanan sebeplerle mükellef davasının kabulü ile İtiraz Komisyonu kararının bozulmasına, tarhiyatın re'sen ve nihai olarak terkinine karar verildi.”<sup>99</sup>*

***“Şirketin amortismanına tabi iktisadi kıymetleri için 213 sayılı VUK’a göre, fevkalade ekonomik ve teknik amortisman oranı uygulanıp uygulanmayacağı hk.***

*... İlgide kayıtlı dilekçeniz incelenmiş; amortismanına tabi iktisadi kıymetleriniz için 213 sayılı Vergi Usul Kanununun 317 inci maddesi hükmüne dayanılarak fevkalade ekonomik ve teknik amortisman oranı uygulanmasına izin verilmesinin istenildiği anlaşılmıştır.*

*Talebinizle ilgili dilekçeniz ekinde yer alan listeler Sanayi ve Ticaret Bakanlığına görüşleri alınmak üzere gönderilmiştir. Alınan cevap yazısında, tarafınızca gönderilen sabit kıymet listesi üzerinde fevkalade ekonomik ve teknik amortismanına tabi tutulmalarına gerek olmayanların kırmızı kalemle işaretlendiği ve söz konusu liste üzerinde işaretlenmemiş bulunan amortismanına tabi iktisadi kıymetlerin ise cebri çalışmaya tabi tutulmaları halinde normalden fazla aşınmaya ve yıpranmaya uğrayacakları belirtilmiştir.*

*Bu durumda, ekli listede gösterilen amortismanına tabi iktisadi kıymetlerin yılda 3000 saate kadar çalıştırılmaları halinde normal amortisman oranları, yılda 3001 saat ile 4800 saat arasında cebri çalışmaya tabi tutulmaları halinde normal amortisman oranlarının*

---

99 Danıştay 3’üncü Dairesi, 11.03.1986 tarih, Karar No:1986/789, Esas No:1986/3639

*% 25 fazlası, yılda 4800 saatten fazla süre cebri çalışmaya tabi tutulmaları halinde ise normal amortisman oranlarının % 30 fazlası uygulanarak amortisman oranlarının hesaplanması gerekmektedir.*

*Ancak, amortismana tabi iktisadi kıymetler üzerinden azalan bakiyeler usulüne göre amortisman ayırdığınız ve fevkalade amortisman talebinde bulunulan iktisadi kıymetler yılda 4800 saatten fazla çalışmaya tabi tutuldukları için, azalan bakiyeler usulünde uygulanan orana yapılacak ilavenin, normal amortisman oranının % 30'u nispetinde olması ve bu şekilde bulunacak amortisman payının, iktisadi kıymetlerin cebri çalışmaya tabi tutulmaları halinde normalden fazla aşınma ve yıpranmaya uğradıkları ilgili yıl kazancından indirilmesi uygun bulunmuştur.*

*Diğer taraftan, şirketinizin ileride vergi incelemesine tabi tutulması halinde, sözü edilen amortismana tabi iktisadi kıymetlerin yılda ne kadar saat çalıştırıldığına kanaat verici belgeler ile tevsiki zorunludur.”<sup>100</sup>*

#### **4. MUHASEBE STANDARTLARINA GÖRE KARŞILIKLAR**

Çalışmamızın başında da belirttiğimiz üzere, temel amacımız karşılıkların vergi kanunlarındaki ele alınış şekliyle muhasebe standartlarındaki ele alınış şeklini bütünüyle ortaya koymak ve buna bağlı olarak kapsamlı bir karşılaştırma olanağına kavuşmaktır. Bu bakımdan muhasebe standartları açısından konuyu irdelerken “karşılıklar” kavramını vergi kanunlarındaki anlam genişliğinde ele almanın daha yerinde olacağını düşünmekteyiz.

---

100 Maliye Bakanlığı'nın 10.04.2000 tarih ve B.07.0.GEL.0.29/2976-317-856/16138 sayılı özelgesi

Muhasebe standartlarında karşılıklar daha dar bir anlamda kullanılmış olup karşılıklara ilişkin düzenlemeler “TMS 37 – Karşılıklar, Koşullu Borçlar ve Koşullu Varlıklar” standardında düzenlenmiştir.

Bununla birlikte karşılıklar kavramının vergi kanunlarındaki kapsamda ele alınabilmesi için TMS 36 – Varlıklarda Değer Düşüklüğü standardı ile TMS 2 Stoklar standardı başta olmak üzere diğer bazı standartları da göz önünde bulundurmak gerekmektedir. Zira söz konusu standartların “değer düşüklüğü” olarak tanımladıkları kavram, vergi hukuku ve Türk muhasebe uygulamasında “stok değer düşüklüğü karşılığı”, “fevkalade amortisman”, “şüpheli alacak karşılığı”, “menkul kıymet değer düşüklüğü karşılığı” veya “kıdem tazminatı karşılığı” olarak karşılığını bulmaktadır. Bu bakımdan bu bölümde sadece TMS 37 standardı ile sınırlı kalmayacak varlıklarda değer düşüklüğünü ele alan başta TMS 36 olmak üzere diğer bazı standartlara ilişkin açıklamalarda da bulunmak suretiyle konuyu etraflıca kavramaya çalışacağız.

İzleyen bölümlerde TMS 2, TMS 36 ve TMS 37 standartlarına ayrıntılı bir biçimde değinecek olup, varlıklarda değer düşüklüğünün özel olarak düzenlendiği varlık grupları için de ilgili diğer standartlara genel hatlarıyla değineceğiz.

Bu kapsamda bakıldığında çalışmamızın sonuna gelindiğinde aşağıda sıralanan standartlar itibariyle konuyu kavramış olacağız.

1. TMS 37 Karşılıklar, Koşullu Varlıklar ve Koşullu Yükümlülükler
2. TMS 36 Varlıklarda Değer Düşüklüğü
3. TMS 2 Stoklar
4. TMS 11 İnşaat Sözleşmeleri



5. TMS 12 Gelir Vergileri
6. TMS 19 Çalışanlara Sağlanan Faydalar
7. TMS 39 (TFRS 9) Finansal Kıymetler: Ölçüm ve Muhasebeleştirme
8. TMS 40 Yatırım Amaçlı Gayrimenkuller
9. TMS 41 Tarımsal Faaliyetler
10. TFRS 5 Satış Amaçlı Elde Tutulan Maddi Duran Varlıklar ve Durdurulan Faaliyetler

#### **4.1. TMS 37'ye Göre Karşılıklar**

TMS 37 standardı, karşılıkların muhasebeleştirme kriterleri ile ölçüm esasları ve finansal tablo kullanıcılarının bunların niteliklerini, zamanlamalarını ve tutarlarını anlamalarına imkan verecek bilgilerin finansal tablolarda paylaşımı konularında düzenlemeler içermektedir.<sup>101</sup>

##### **4.1.1. Standardın Amacı ve Kapsamı**

TMS 37 standardı, karşılıkların muhasebeleştirilmesinde uygulanması gereken standarttır. TMS 37 standardının ekonomik açıdan dezavantajlı sözleşmeler hariç, belirli koşullar altında yürürlüğe girecek sözleşmelerden<sup>102</sup> kaynaklanan ve başka bir Standart ile dü-

---

101 TMS 37 standardı kapsamında koşullu varlıklar ve borçlara ilişkin düzenlemeler de yer almakta olup, söz konusu düzenlemelere çalışmamız kapsamında olmaması sebebiyle ayrıca değinilmemiştir.

102 Belirli koşullar altında yürürlüğe girecek sözleşmeler, taraflardan hiçbirinin yükümlülüklerini yerine getirmedikleri veya aynı ölçüde kısmen yerine getirdikleri sözleşmelerdir. Bu Standart, ekonomik açıdan dezavantajlı olmadığı sürece belirli koşullar altında yürürlüğe girecek sözleşmelere uygulanmaz.

zenlenmiş olan varlıklara ve yükümlükler açısından uygulanması söz konusu değildir.

Bu kapsamda;

1. “TFRS 9 Finansal Araçlar” Standardı kapsamına dahil olan finansal araçlar,
2. İnşaat sözleşmeleri (TMS 11 İnşaat Sözleşmeleri),
3. Gelir vergileri (TMS 12 Gelir Vergileri),
4. Kiralamalar (TMS 17 Kiralama İşlemleri),<sup>103</sup>
5. Çalışanlara sağlanan faydalar (TMS 19 Çalışanlara Sağlanan Faydalar)
6. Sigorta sözleşmeleri (bakınız: TFRS 4 Sigorta Sözleşmeleri)<sup>104</sup>

varlık grubuna ilişkin karşılıklar açısından TMS 37 standardının uygulanması mümkün değildir. Bunlara ilişkin karşılık uygulamasında yanlarında belirtilen standartlara başvurulması gerekmektedir.

TMS 37 standardında karşılıklar, zaman ve tutarlarına ilişkin kesinlik olmayan borçlar olarak tanımlanmaktadır. Öte yandan ülkemizin de dahil olduğu birçok ülkede karşılıklar terimi, amortisman, varlıklarda değer düşüklüğü ve şüpheli alacaklar gibi kavramları ifade etmek için de kullanılmaktadır. Bunlar, varlıkların defter değerinde yapılan değişikliklere ilişkin düzeltmelerdir (ayarlamalar) ve bu bakımdan TMS 37 standardının konusuna girmemektedirler.

---

103 TMS 17, ekonomik açıdan dezavantajlı faaliyet kiralama için özel şartlar içermediğinden ilgili türden işlemlere TMS 37 hükümleri uygulanır.

104 TFRS 4, sigortacının söz konusu standart kapsamındaki sigorta sözleşmelerinden kaynaklanan sözleşmeye bağlı yükümlülükleri ve hakları dışında kalan karşılık, koşullu borç ve koşullu varlıklarına uygulanır.

Öte yandan TMS 37 dışındaki diğer bütün standartlar, harcamaların varlık olarak mı yoksa maliyet olarak mı değerlendirileceğini belirlemektedir. Oysa ki TMS 37 standardında bahsedilen türde bir belirleme yer almamaktadır. Diğer bir ifadeyle TMS 37'nin karşılık ayrılması durumunda katlanılan maliyetlerin aktifleştirilmesi işlemi zorunlu kılması veya bunu yasaklaması gibi bir durum söz konusu değildir.

#### **4.1.2. Karşılıkların Diğer Borç ve Yükümlülüklerden Farkı**

Karşılıkları ticari borçlar ve tahakkuklar gibi diğer yükümlülüklerden ayırt eden özellik ait olduğu ödemeye ilişkin olarak gelecek bir tarihte yapılacak harcamanın zaman ve miktarının kesin olmamasıdır. Zira ticari borçlar, alınan veya tedarik edilen mal ya da hizmetler için ödenen ve faturası kesilen ya da tedarikçiyle resmi olarak anlaşılınan borçlardır. Tahakkuklar ise çalışanlara ait tutarlar da dahil olmak üzere (örneğin, tahakkuk eden ücretli izine ilişkin tutar), alınan veya tedarik edilen mal ya da hizmetlere ilişkin olarak ortaya çıkan, ancak henüz ödenmemiş, faturası kesilmemiş veya tedarikçiyle resmi olarak anlaşılmamış olan borçlardır. Ticari borçlar ile tahakkukları karşılıklardan ayıran temel faktör kesinliktir.

Zaman zaman karşılıklar ile tahakkuklar birbirine karıştırılsa da belirsizlik ögesi karşılıklara kıyasla tahakkuklarda oldukça azdır. Ayrıca karşılıklar ayrı olarak gösterilirken, tahakkuklar genellikle ticari veya diğer borçların bir parçası olarak gösterilmektedir.

Öte yandan tüm karşılıklar, zaman ve tutar açısından kesin olmadıklarından koşulludurlar. Ancak bu durum karşılıkları koşullu borç gibi ele almamız anlamına gelmemelidir. Zira TMS 37'de kullanıldığı anlamıyla “koşullu” kelimesi, tam anlamıyla işletmenin kontrolünde olmayan, bir veya daha fazla kesin mahiyette olmayan olayın ile-

ride gerçekleşip gerçekleşmemesi ile mevcudiyetleri teyit edilecek, bu nedenle finansal tablolara yansıtılmayan varlık ve yükümlülükleri ifade etmek için kullanılmaktadır. Yani koşullu yükümlülükten anlaşılması gereken finansal tablolara yansıtılma koşullarını sağlamayan yükümlülük demektir ki karşılıklar finansal tablolarda yer bulan bir unsur olarak bu anlamda koşullu borçlardan tamamen ayrılmaktadır.

O halde karşılıklara ilişkin ilave açıklamalara geçmeden evvel TMS 37 standardı özelinde şu ayrımı yapmakta fayda vardır. Karşılıklar mevcut bir yükümlülük olduklarından ve yükümlülüğün ifası için ekonomik fayda içeren kaynakların işletmeden çıkması gerekeceğinden bir yükümlülük olarak muhasebeleştirilmek durumundadır. Öte yandan koşullu borçlar bir yükümlülük olarak muhasebeleştirilmez, zira bunlar ya işletmenin, ekonomik fayda içeren kaynakların çıkışını gerektirecek mevcut bir borcu olup olmadığının teyidini gerektiren olası yükümlülüklerdir veyahutda yükümlülüğün yerine getirilmesi için ekonomik fayda içeren kaynakların işletmeden çıkmasının olası olmaması ya da ilgili yükümlülüğün tutarının yeterince güvenilir bir şekilde tahmin edilememesi sebebiyle TMS 37 standardında yer alan muhasebeleştirme kriterlerini karşılamamaktadır.

#### **4.1.3. Karşılıkların Muhasebeleştirilmesi**

Standardın 14'üncü paragrafına göre bir karşılık aşağıda yer alan koşulların varlığı halinde finansal tablolara yansıtılır:

1. Geçmiş bir olaydan kaynaklanan mevcut bir yükümlülüğün (hukuki veya zımni) bulunması,
2. Yükümlülüğün yerine getirilmesi için ekonomik fayda içeren kaynakların işletmeden çıkmalarının muhtemel olması,

3. Yükümlülük tutarının güvenli bir biçimde tahmin edilebiliyor olması.

Yukarıdaki şartların en az birinin sağlanmadığı durumda herhangi bir karşılığın finansal tablolara yansıtılması söz konusu olmayacaktır.

#### **4.1.3.1. Mevcut Bir Yükümlüğün Varlığı**

TMS 37'ye bir karşılığın finansal tablolara yansıtılmasının temel şartı geçmiş bir olaydan kaynaklı mevcut bir yükümlülüğün hukuken veya zımnen bulunuyor olmasıdır.

Öte yandan bazı durumlarda ortada mevcut bir yükümlülük olup olmadığı açık olmayabilmektedir. Bu gibi durumlarda eldeki tüm kanıtlar dikkate alındığında, raporlama dönemi sonu (bilanço tarihi) itibariyle mevcut bir yükümlülüğün var olması ihtimali böyle bir yükümlülüğün yok olması ihtimalinden daha yüksekse, geçmişteki bir olayın mevcut bir yükümlülüğü doğurduğu kabul edilir.

Benzer şekilde geçmiş bir olayın mevcut bir yükümlülüğü ortaya çıkarıp çıkarmadığı genellikle açıktır. Ancak bazı nadir durumlarda, örneğin bir davada, belli olayların meydana gelip gelmediği ya da bu olayların mevcut bir borç doğurup doğurmadığı tartışma konusu olabilmektedir. Bu tip bir durumda işletme, uzman görüşleri gibi mevcut her türlü kanıt<sup>105</sup> dikkate almak suretiyle mevcut yükümlülüğün raporlama dönemi sonunda (bilanço tarihinde) var olup olmadığına karar vermelidir. Buna göre de;

1. Raporlama dönemi sonu (*bilanço tarihi*) itibariyle, mevcut bir yükümlülüğün var olması ihtimali böyle bir yükümlülüğün var

---

105 Sözü edilen kanıtlara, raporlama döneminden (*bilanço tarihinden*) sonra ortaya çıkan olaylardan kaynaklanan her türlü ek kanıt dahildir.

olmaması ihtimalinden fazla ise, işletme karşılığın muhasebe kaydını yapmalıdır (eğer, muhasebeleştirme kriteri karşılanıyorsa); ve

2. Raporlama dönemi sonu (*bilanço tarihi*) itibariyle, mevcut bir yükümlülüğün var olmama ihtimali böyle bir yükümlülüğün var olması ihtimalinden fazla ise, ekonomik fayda içeren kaynakların işletmeden çıkması ihtimali düşük olmadıkça, işletme finansal tablo dipnotlarında koşullu borç açıklamasında bulunmalıdır.

Bir yükümlülük her zaman için, ilgili yükümlülüğün yerine getirilmesi gereken karşı bir taraf içermektedir. Bununla birlikte yükümlü olunan tarafın kimliğinin bilinmesi her durumda gerekli değildir, zira bazı durumlarda yükümlülük genel olarak kamuya karşıdır ve yükümlü olunan tarafın tanımlanması mümkün değildir.

Öte yandan yükümlülük her zaman için başka tarafa karşı bir taahhüt içerdiğinden, raporlama dönemi sonundan (bilanço tarihinden) önceki bir tarihte, bu karardan etkilenecekler işletmenin sorumluluklarını yerine getireceğine dair geçerli bir beklenti oluşturacak şekilde ve yeterince belirgin bir biçimde yükümlülük iletilmemiş ise ilgili işletme veya yönetim kurulu kararı raporlama dönemi sonu (bilanço tarihi) itibariyle zımni olarak kabulden doğan bir yükümlülük doğurmayacaktır. Diğer bir ifadeyle raporlama dönemi sonunda zımni kabule dayalı bir yükümlülüğün varlığı bilanço tarihinden önce söz konusu yükümlülüğün üstlenileceğine ilişkin bilginin yükümlü olunan taraf veya taraflara bildirilmesine bağlıdır.

Öte yandan bazı durumlarda başta herhangi bir yükümlülük doğurmayan bir olay, kanunda meydana gelen değişiklik veya işletmenin bir fiilinin (örneğin; yeterince belirgin kamu açıklamaları) zımni olarak kabulden doğan bir yükümlülük doğurması sebepleriyle, daha

sonra bir yükümlülük oluşturabilmektedir. Bu gibi durumlarda da geçmiş olaydan kaynaklı mevcut bir yükümlülüğün varlığını kabul etmek gerekmektedir.

Yeni kanun tasarılarının yasalaşmak üzere olduğu durumlarda oluşan yükümlülükler ise özellikli bir konu olarak karşımızda durmaktadır. Şöyle ki bu gibi durumlarda yalnızca tasarının aynen yasalaşacağı kesin olması halinde yükümlülüğün doğacağı kabul olunmaktadır.

#### **4.1.3.2. Geçmişteki Olaya İlişkin Özellik Arz Eden Durumlar**

Mevcut bir yükümlülük doğuran geçmişteki bir olay, sorumluluk doğuran olay olarak da adlandırılmaktadır. Bir olayın sorumluluk doğuran olay olarak nitelendirilmesi için, işletmenin söz konusu olayın doğurmuş olduğu yükümlülüğü yerine getirmekten daha gerçekçi bir seçeneğinin olmaması gerekir. Sözü edilen durum sadece aşağıdaki koşullarda oluşur:

1. Yükümlülüğün yerine getirilmesinin kanunen zorunlu olması; veya
2. Olayın (işletmeye ait bir olay da olabilir), söz konusu işletmenin ilgili yükümlülüğü yerine getireceğine dair diğer taraflar nezdinde geçerli beklentiler yarattığı, zımni kabulden doğan bir yükümlülük olması.

Öte yandan şunu da belirtmek gerekir ki finansal tablolar işletmenin gelecekteki olası finansal durumuyla değil, raporlama dönemi sonundaki finansal durumuyla ilgilenir. Bu nedenle, gelecekte faaliyete devam etmek için katlanılacak maliyetler için karşılık ayrılması söz konusu değildir. Dolayısıyla bir işletmenin finansal durum tablosunda (*bilançosunda*) yer alan borçlara bakarken bunların ra-

porlama dönemi sonu (*bilanço tarihi*) itibariyle mevcut olan gerçek borçlar olduğu unutulmamalıdır.

Karşılık olarak finansal tablolara yansıtılan tutarlar ise işletmenin gelecek dönem faaliyetlerinden (işletmenin gelecekteki faaliyetlerinin idamesi gibi) bağımsız, geçmiş dönemlerde oluşmuş olaylardan kaynaklanan yükümlülüklerdir. Bunlara örnek vermek gerekirse;

- a. Çevreye gayri kanuni bir biçimde verilen hasar veren işletmenin katlanacağı ceza ve temizleme maliyetleri,
- b. Çevreye vermiş olduğu zararı düzeltme sorumluluğu derecesinde, işletme tarafından yapılması gereken herhangi bir petrol tesisinin veya nükleer güç istasyonunun yedeğe çekilme maliyetleri,

tam olarak karşılık tanımına uymaktadır. Zira her iki durumda da işletmenin gelecek davranışlarına bağlı olmaksızın, ilgili yükümlülüğün yerine getirilmesi için ekonomik fayda içeren kaynakların işletmeden çıkışı söz konusu olacaktır.

Aksi duruma bir örnek verecek olursak, ticari baskılar veya kanuni zorunluluk nedeniyle gelecekte faaliyetine belli bir şekilde devam etmek üzere çeşitli harcamalara kalkışan ya da belli harcamalara ihtiyaç duyan (belirli bir fabrikaya duman filtreleri taktırmak gibi) bir işletme açısından bu harcamalar karşılık olarak değerlendirilmeyecektir. Zira işletme gelecekteki işlemleriyle ileride yapılacak harcamalardan kaçınabilecektir. Misal olarak faaliyet yöntemini değiştirecek ve dolayısıyla söz konusu gelecekte yapılacak harcamalar herhangi yükümlülüğü kalmayacaktır.



#### **4.1.3.3. Ekonomik Fayda İçeren Kaynakların Olası ıkışları**

TMS 37'ye göre karşılığın finansal tablolara alınması için geçmişteki olaydan kaynaklı yükümlülüğün yerine getirilmesi maksadıyla ekonomik fayda içeren kaynakların işletmeden ıkılmalarının muhtemel olması da gerekmektedir. Bir miktar subjektif nitelik arz eden bu ölünün bir olayın gerçekleşeceğinin beklendiği, belli bir olayın gerçekleşme olasılığının gerçekleşmeme olasılığından daha fazla olduğu durumlarda, sağlandığı kabul edilmektedir.

Mevcut bir yükümlülüğün var olmama olasılığının bulunduğu ve ekonomik fayda içeren kaynakların işletme dışına ıkılmaları olasılığının düşük olmadığı durumlarda, söz konusu husus koşullu borç olarak finansal tablolarda açıklanır

Öte yandan pek çok sayıda benzeri yükümlülük bulunması durumunda (rn garantileri vb. sözleşmeler gibi) yükümlülüğün yerine getirilmesine ilişkin olarak kaynakların işletme dışına ıkılmalarının gerekmesi ihtimali, ilgili yükümlülük sınıfları bir bütün olarak dikkate alınmak suretiyle değerlendirilecektir. Herhangi bir kalem için işletme dışına çıkış olasılığı düşük bile olsa, bir yükümlülük çeşidini bütün olarak yerine getirmek için bazı kaynakların işletme dışına ıkılmaları gerekebilecek olup bu da söz konusu şartın sağlanması için yeterli sayılmaktadır. Bu türden durumlarda karşılık finansal tablolara yansıtılacaktır.

#### **4.1.3.4. Yükümlülük Tutarının Güvenilir Biçimde Tahmini**

Bir yükümlülüğün karşılık olarak finansal tablolara yansıtılması için sağlanması gereken son şart yükümlülük tutarının güvenilir bir biçimde tahmin edilmesidir. İlk tahlilde tahminlerin kullanımı finansal tabloların güvenilirliklerini zayıflatır gibi gözükse de son tahlilde tahminde bulunma finansal tabloların hazırlanmasının gerekli bir b-

lümüdür. Güvenilir tahmin doğası gereği finansal durum tablosu (*bilanço*) kalemlerinde yer alan diğer varlıklardan daha belirsiz olan “karşılıklar” açısından daha kritik bir öneme haizdir.

#### 4.1.4. Karşılıkların Ölçülmesi

TMS 37’ye göre karşılık olarak muhasebeleştirilen tutar, mevcut bir yükümlülüğü yerine getirmek için raporlama dönemi sonu (*bilanço tarihi*) itibariyle yapılması gereken harcamaya ilişkin en gerçekçi tahmin olmalıdır. Mevcut yükümlülüğün yerine getirilmesi için gereken harcamaların en gerçekçi tahmini ise işletmenin yükümlülüğün yerine getirilmesi amacıyla raporlama dönemi sonu (*bilanço tarihi*) itibariyle makul olarak ödeyeceği veya bu tarihte üçüncü kişilere devredeceği miktardır.

Getiri ve finansal etkilere ilişkin tahminler, benzer olaylara ilişkin tecrübeler ve bazı durumlarda bağımsız uzmanların raporlarıyla da desteklenmek suretiyle işletme yönetimince takdir edilir. Göz önünde bulundurulacak kanıtlar, raporlama döneminden (*bilanço tarihinden*) sonra ortaya çıkan olayların sağladığı ek kanıtları da içerir.

Karşılık olarak finansal tablolara yansıtılacak tutara ilişkin belirsizlikler koşullara bağlı olarak farklı araçlarla ele alınabilir. Değerleme konusu karşılığın çok sayıda kalemden oluştuğu durumda, ilgili yükümlülük her türlü getiriyi bunlara ilişkin olasılıklara göre ağırlıklandırmak suretiyle tahmin edilir. Söz konusu istatistiksel tahmin metodunun ismi, “beklenen değer”dir. Bu nedenle, ilgili karşılık, belli bir tutarın zarar olasılığının örneğin %60 veya %90 olmasına bağlı olarak farklılık arz edecektir. Sürekli bir muhtemel sonuçlar aralığının bulunduğu ve bu aralıktaki her bir noktanın diğerine benzediği durumlarda, söz konusu aralığın orta noktası kullanılır.

Öte yandan tek bir sorumluluğun ölçüldüğü durumlarda, tek başına

olması en muhtemel sonuç borcun en gerçekçi tahmini olabilir. Ancak, böyle bir durumda bile işletme diğer olası sonuçları değerlendirir. Diğer olası sonuçların en olası sonuçtan çoğunlukla yüksek ya da çoğunlukla düşük olduğu durumda, en iyi tahmin söz konusu daha yüksek ya da daha düşük miktar olur. Örnek vermek gerekirse bir işletme müşterisi için inşa ettiği önemli bir tesisteki büyük bir hatayı düzeltecekse, tek başına olması en muhtemel sonuç, düzeltme işleminin ilk denemede başarılı olması için 1000 TL'lik bir maliyet olabilir. Fakat işletmenin elinde daha fazla ek işlemin gerekli olacağına dair önemli bir olasılık var ise işletme tarafından daha yüksek tutarda karşılık ayrılması gerekmektedir.

Karşılığın vergisel sonuçları ve karşılıktaki değişikliklere ilişkin "TMS 12 Gelir Vergileri" standardında yer verilen hükümler göz önünde bulundurulduğunda karşılıkların vergiden önce ölçülmesi gereken kalemlerden olduğu gayet açıktır.

#### **4.1.5. Karşılıkların Ölçülmesine İlişkin Özellik Arz Eden Hususlar**

TMS 37 standardı karşılıkların ölçülmesine ilişkin özellik arz eden konulara yönelik önemli açıklamalar ihtiva etmektedir. Söz konusu açıklamalar özellikle standardın uygulayıcıları açısından oldukça büyük önem taşımakta olup çalışmamızda söz konusu açıklamalara genel hatlarıyla değinmeye çalışacağız.

##### **4.1.5.1. Riskler ve Belirsizliklerin Karşılık Tutarına Etkisi**

Yukarıda da belirttiğimiz üzere karşılıkların ölçümünde esas olan en gerçekçi tahminin ortaya konmasıdır. Bununla birlikte karşılık tutarına ilişkin en gerçekçi tahmine ulaşılmasında birçok olay ve durumu kaçınılmaz olarak çevreleyen riskler ve belirsizlikleri dikkate almak gerekmektedir. Esas olarak risk ve belirsizlik sonucun değişik-

kenliğini ifade etmektedir. Dolayısıyla riskin ve belirsizliğin dikkate alınması demek, varlığın veya yükümlülüğün tutarının artabileceği veya azalabileceği anlamına gelmektedir. İşletmelerin risk ve belirsizlik durumlarında değerlendirme yaparken, gelir veya varlıkların olduğundan daha yüksek ve gider veya yükümlülüklerin olduğundan daha düşük bir biçimde gösterilmemesini sağlayacak şekilde tedbirli hareket etmeleri gerekmektedir. Bu ihtiyatlılık ilkesinin de bir gereğidir.

#### **4.1.5.2. Paranın Zaman Değerinin Karşılık Tutarına Etkisi**

Bazı durumlarda karşılık tutarının ölçümünde paranın zaman değeri etkisi önemli ölçüde olmaktadır. Zira paranın zaman değeri nedeniyle raporlama döneminden (*bilanço tarihinden*) hemen sonra ortaya çıkan nakit çıkışlarına ilişkin karşılıklar, daha sonra ortaya çıkacak aynı tutarda nakit çıkışlarından daha dezavantajlıdır. Bu gibi durumlarda karşılık tutarı yükümlülüğün yerine getirilmesi için gerekeceği tahmin edilen giderlerin bugünkü değeridir. Bugünkü değer tespiti ise gelecekteki nakit çıkışlarının iskonto oranı adı verilen bir oranla iskonto edilmesi sonucunda bulunacaktır.

#### **4.1.5.3. Gelecekte Olması Beklenen Olayların Karşılık Tutarına Etkisi**

Bazı durumlarda gelecekte olması beklenen olaylar, karşılıkların ölçülmesinde özellikle önemli olabilir. Bu durumda işletmenin bu olayların gerçekleşeceğine dair yeterli tarafsız kanıt bulunması durumunda söz konusu olayların etkilerini karşılık tutarına yansıtmasının önünde herhangi bir engel yoktur.

Yukarıdakine benzer bir durum yeni bir düzenlemenin kanunlaşacağını neredeyse kesin olduğuna ilişkin yeterli miktarda tarafsız kanıt var olduğu durumda da geçerlidir. Bu gibi durumlarda da söz konu-

su olası yeni yasanın etkileri mevcut bir yükümlülüğün ölçümünde göz önünde bulundurulur.

#### **4.1.5.4. Varlıkların Elden Çıkarılması Beklentisinin Karşılık Tutarına Etkisi**

Varlıkların elden çıkarılmalarının beklendiği durumlarda, söz konusu işlem sonucunda oluşacak kazançlar herhangi bir karşılığın ölçülmesinde göz önünde bulundurulmaz. Varlıkların elden çıkarılma beklentisi karşılığa neden olan olayla sıkı bir ilişki içinde dahi olsa varlıkların elden çıkarılması sonucunda oluşacak kazançlar karşılığın ölçülmesinde göz önünde bulundurulmaz.

#### **4.1.5.5. Tazminatların Karşılık Tutarına Etkisi**

Bir karşılığa ilişkin yükümlülüğün yerine getirilmesi için gerekli harcamaların bir kısmının veya tamamının diğer bir taraf tarafından tazmin edilmesi beklendiğinde, ilgili tazminat ancak ve ancak işletmenin yükümlülüğü yerine getirmesi durumunda tazminatın elde edileceğinin kesine yakın olması durumunda muhasebeleştirilir. Bu durumda söz konusu tazminat ayrı bir varlık gibi işleme tabi tutulur ve tazminata ilişkin olarak muhasebeleştirilen tutar karşılık tutarını geçemez.

Öte yandan herhangi bir karşılık giderine, buna ait tazminata ilişkin muhasebeleştirilen tutar düşüldükten sonra bulunacak net tutarıyla gelir tablosunda yer vermek imkan dahilindedir.

Bazen bir işletme, herhangi bir karşılığa ilişkin yükümlülüğün yerine getirilmesi için gerekli harcamaların bir kısmını veya tamamını başka bir taraftan talep etme durumunda olabilmektedir. (örneğin; sigorta poliçeleri, tazminat maddeleri ve tedarikçilerin garantileri aracılığıyla). Söz konusu taraf, işletme tarafından ödenen tutarları iş-

letmeye geri verebilir veya doğrudan kendisi ödeyebilir. Bu gibi durumların çoğunda işletmenin ihtilaf konusu tutarın tamamından sorumluluğu devam etmektedir. Öyle ki üçüncü tarafın herhangi bir sebepten ötürü ödemeyi yapmaması durumunda, ilgili işletme tutarın tamamını yerine getirmek zorunda kalacaktır. Bu durumda izlenmesi gereken yol, borcun tamamına ilişkin karşılık ayrılması ve ilgili işletmenin borcu ifa etmesi halinde tazminatın elde edileceğinin kesine yakın olması durumu söz konusu ise beklenen tazminatın ayrı bir varlık olarak muhasebeleştirilmeye tabi tutulmasıdır.

Yukarıdaki duruma ilişkin olarak işletme üçüncü tarafın ödemeyi yapmaması halinde ihtilaf konusu maliyetlerden sorumlu olmayacak ise işletmenin anılan maliyetlere ilişkin herhangi bir sorumluluğu olmayacağı için bunların karşılık tutarına dahil edilmesi söz konusu olmayacaktır.

#### **4.1.6. Karşılıklardaki Değişiklikler**

Karşılıklar, o anda mevcut en iyi tahmini yansıtmak üzere, raporlama dönemi sonu (*bilanço tarihi*) itibariyle gözden geçirilmekte ve gerekirse düzeltmeye tabi tutulmak durumundadır. Şayet yükümlülüğün yerine getirilmesi için ekonomik fayda sağlayan kaynakların çıkışı ihtimalinin ortadan kalkması durumu söz konusuysa ayrılan karşılık iptal edilecektir.

Öte yandan iskonto etme işleminin kullanıldığı durumlarda, zamanın geçişini yansıtmak amacıyla her bir dönem ilgili karşılığın defter değeri artış gösterecektir. TMS 37 söz konusu artışın borçlanma maliyeti olarak muhasebeleştirileceğini belirtmektedir.

#### **4.1.7. Karşılıkların Kullanımı**

Kural olarak bakıldığında bir karşılık, sadece söz konusu karşılığın

ayrılmasına dayanak teşkil eden harcamalar için kullanılabilir. Buna göre yalnızca ilk başta ayrılan karşılıklara ilişkin harcamalar ilgili karşılıklarla mahsuplaştırılacaktır. Başlangıçta başka amaçlarla muhasebeleştirilmiş karşılıklarla harcamaların birbirleriyle mahsuplaştırılması iki ayrı işlemin etkisinin gizlenmesine sebep olduğundan mahsuplaştırmada bu şekilde bir ilke gözetilmektedir.

#### **4.1.8. TMS 37 Uygulamasına Yönelik Özellikli Durumlar**

##### **4.1.8.1. Gelecekteki Faaliyet Zararları**

Gelecekteki faaliyet zararları için TMS 37 standardı uyarınca karşılık ayrılması söz konusu değildir. Zira gelecek döneme ilişkin zararlar gerek TMS 37’de yapılmış borç tanımına gerekse standardın ortaya koyduğu genel muhasebeleştirme ilkelerine uymamaktadır. Özü itibarıyla bakıldığında gelecek faaliyet dönemlerinde zarar edileceği beklentisi, faaliyete ilişkin belli varlıkların değer düşüklüğüne uğrayabileceğinin bir göstergesidir. Böyle bir durumda işletmenin “TMS 36 Varlıklarda Değer Düşüklüğü” standardı çerçevesinde, söz konusu varlıklarda değer düşüklüğü olup olmadığını kontrol etmesi daha yerinde olacaktır.

##### **4.1.8.2. Ekonomik Açıdan Dezavantajlı Sözleşmeler**

Karşılık uygulaması açısından ilginç bulduğumuz bir diğer konu da ekonomik açıdan dezavantajlı sözleşmelerdir.<sup>106</sup> Bilindiği üzere

---

106 TMS 37 ekonomik açıdan dezavantajlı sözleşmeleri, “sözleşmede yer alan yükümlülükleri yerine getirmenin kaçınılmaz maliyetinin yine aynı sözleşmeden alınması beklenen ekonomik faydayı geçtiği sözleşmeler” olarak tanımlanmaktadır. Bir sözleşmeye ilişkin kaçınılmaz maliyetler, sözleşmeden çıkmanın en düşük net maliyetini, diğer bir ifadeyle sözleşmeyi yerine getirmenin maliyeti ile sözleşmeyi yerine getirmemeden kaynaklanan her türlü tazminat veya cezadan düşük olanını gösterir.

birçok sözleşme diğer tarafa bedel ödemeksizin iptal edilebilir ve bu nedenle ortada herhangi bir yükümlülük oluşmaz. Ancak bazı durumlarda iptal işlemi, sözleşmeye taraf olanların her biri için hak ve yükümlülükler doğurmaktadır. Olayların bu ikinci türden sözleşmeleri ekonomik açıdan dezavantajlı hale getirmesi durumunda ilgili sözleşmeler TMS 37 kapsamına girmekte ve finansal tablolara yansıtılan bir borç oluşmaktadır.

Öte yandan ekonomik açıdan dezavantajlı sözleşme için ayrı bir karşılık oluşturulmadan önce, söz konusu sözleşmeye tahsis edilmiş varlıklardaki değer düşüklüğünden kaynaklanan zararların muhasebeleştirilmiş olması gerekmektedir.

#### **4.1.8.3. Yeniden Yapılandırmalar<sup>107</sup>**

TMS 37'ye göre, çalışmamızın 3.3.3. bölümünde yer verdiğimiz şartların sağlanması koşuluyla, yeniden yapılandırma maliyetlerine ilişkin karşılık ayrılmasının önünde herhangi bir engel yoktur. Standardın 72 ila 83'üncü paragrafları arasında yeniden yapılandırmalara ilişkin karşılıkların muhasebeleştirme ilkelerine ayrıntılı bir biçimde yer verilmektedir.

## **4.2. TMS 36'ya Göre Varlıklarda Değer Düşüklüğü**

### **4.2.1. Standardın Amacı ve Kapsamı**

Temel olarak bakıldığında TMS 36 standardı, varlıkların geri kazanılabilir tutarından daha yüksek bir değerden izlenmesini önlemek

---

107 TMS 37 yeniden yapılandırmaları; bir iş kolunun satışı veya sona erdirilmesi, bir ülke ya da bölgede yer alan iş yerlerinin kapatılması veya faaliyetlerin bir bölge ya da ülkeden diğerine taşınması, bir yönetim kademesinin kaldırılması gibi yönetim yapısındaki değişiklikler ve işletme faaliyetlerinin niteliğinde ve konusunda önemli etkileri olan temel yeniden yapılandırmalar olarak sıralamaktadır.



amacıyla izlenmesi gereken ilkeleri ortaya koymaktadır. Standarda göre bir varlığın defter değeri<sup>108</sup> bu varlığın kullanımı veya satışı sonucunda geri kazanılacak değerinden fazla ise ilgili varlık değer düşüklüğüne uğramış demektir ve söz konusu bu değer düşüklüğüne ilişkin zararın muhasebeleştirilmesi gerekmektedir.

TMS 36 standardı aşağıdakiler hariç her türlü varlığa ilişkin değer düşüklüğünün muhasebeleştirilmesinde uygulanmaktadır. Aşağıda sıralanan varlıklara ilişkin değer düşüklüğünün muhasebeleştirilmesinde ise yanlarında belirtilen standartlara gidilmesi gerekmektedir.

- (a) Stoklar (TMS 2 Stoklar);
- (b) İnşaat sözleşmelerinden kaynaklanan varlıklar (TMS 11 İnşaat Sözleşmeleri);
- (c) Ertelenmiş vergi varlıkları (TMS 12 Gelir Vergileri);
- (d) Çalışanlara sağlanan faydalardan kaynaklanan varlıklar (TMS 19 Çalışanlara Sağlanan Faydalar);
- (e) “TFRS 9 Finansal Araçlar” Standardı kapsamındaki finansal varlıklar;
- (f) Gerçeğe uygun değerle ölçülen yatırım amaçlı gayrimenkuller (TMS 40 Yatırım Amaçlı Gayrimenkuller);
- (g) Gerçeğe uygun değerden satış maliyetleri düşülmek suretiyle ölçülen tarımsal faaliyetlere ilişkin canlı varlıklar (TMS 41 Tarımsal Faaliyetler);

---

108 TMS 36 uygulamasında “defter değeri”, bir varlığın birikmiş amortisman (itfa) ve birikmiş değer düşüklüğü zararları indirildikten sonra finansal tablolara yansıtıldığı tutardır.

- (h) Ertelenen edinme maliyetleri ve “TFRS 4 Sigorta Sözleşmeleri” Standardı kapsamında olan sigorta poliçelerindeki sigortacının sözleşmeden doğan haklarından kaynaklanan maddi olmayan duran varlıklar; ve
- (i) “TFRS 5 Satış Amaçlı Elde Tutulan Maddi Duran Varlıklar ve Durdurulan Faaliyetler” Standardı çerçevesinde satış amaçlı elde tutulan olarak sınıflandırılan maddi duran varlıklar (veya elden çıkarılacak varlık grupları).

Öte yandan TMS 36 standardı, “TMS 27 Konsolide ve Bireysel Finansal Tablolar” standardında tanımlanan bağlı ortaklıklar, “TMS 28 İştiraklerdeki Yatırımlar” standardında tanımlanan iştirakler; ve “TMS 31 İş Ortaklıklarındaki Paylar” standardında tanımlanan iş ortaklıkları hariç olmak üzere, finansal varlıklara ilişkin değer düşüklüğünün muhasebeleştirilmesinde uygulanmamaktadır. Hariç olarak sayılan finansal varlıklar dışındaki tüm finansal varlıklar için “TMS 39 Finansal Varlıklar” standardı hükümleri esas alınmaktadır.

Özet ifade etmek gerekirse TMS 36 standardının başlıca uygulanma alanı “TMS 16 Maddi Duran Varlıklar” standartı kapsamında yeniden değerlemeye konu edilen varlıklar olacaktır. Söz konusu bu standart uyarınca yeniden değerlemeye tabi tutulan bir varlığın değer düşüklüğüne uğrayıp uğramadığının tespiti, büyük ölçüde gerçeğe uygun değer tespitinde kullanılan esasa bağlıdır. Şöyle ki varlığın gerçeğe uygun değeri piyasa değeri esasına göre belirlenmiş ise ve;

- a. Şayet elden çıkarma maliyetleri önemsiz bir düzeyde ise; yeniden değerlendirilmiş varlığın geri kazanılabilir tutarı yeniden değerlendirilmiş tutarına (diğer bir deyişle gerçeğe uygun değerine) yakın ya da söz konusu tutardan daha büyük bir tutar olacaktır. Bu du-

rumda, yeniden değerleme esasları uygulandıktan sonra, yeniden değerlenmiş varlığın değer düşüklüğüne uğraması olası değildir ve geri kazanılabilir tutarın tahmin edilmesine gerek bulunmamaktadır;

- b. Şayet elden çıkarma maliyetleri önemli bir düzeyde ise; yeniden değerlenmiş varlığın satış maliyetleri düşülmüş gerçeğe uygun değeri, söz konusu varlığın gerçeğe uygun değerinden daha düşük olacaktır. Bu durumda yeniden değerlenmiş varlığın kullanım değerine bakmak gerekecektir. Kullanım değerinin, varlığın yeniden değerlenmiş tutarından (diğer bir deyişle gerçeğe uygun değerinden) daha düşük olması durumunda varlık değer düşüklüğüne uğrayacaktır. Buna göre işletmenin varlığın değer düşüklüğüne uğrayıp uğramadığının tespiti bakımından TMS 36 standardını uygulaması zaruridir.

Öte yandan varlığın gerçeğe uygun değeri piyasa değerinden farklı bir esasa göre belirlenmiş ise söz konusu varlığın yeniden değerlenmiş değeri (diğer bir deyişle gerçeğe uygun değeri) geri kazanılabilir tutarından daha büyük ya da daha düşük olabilecektir. Bu nedenle, işletmenin yeniden değerleme esasları uygulandıktan sonra, ilgili varlığının değer düşüklüğüne uğramış olup olmadığını belirlemek için mutlaka TMS 36 standardına başvurulması gerekmektedir.

#### **4.2.2. Değer Düşüklüğü Testinin Zamanlaması**

Kural olarak bakıldığında bir varlığın defter değeri, geri kazanılabilir değerini aşmışsa söz konusu varlık değer düşüklüğüne uğramıştır. Bu sonuca varabilmek için değer düşüklüğü testi yapılması gerekmekte olup, söz konusu testin yapılması için Standardın 12 ila 14'üncü paragraflarında yer alan değer düşüklüğü belirtilerinden en az birisinin gözlemlenmesi yeterlidir.

Buna göre her bir raporlama dönemi sonu itibariyle işletmenin bir varlığın değer düşüklüğüne uğramış olabileceğini gösteren herhangi bir belirtinin bulunup bulunmadığını değerlendirmesi gerekmektedir. Böyle bir belirtinin mevcut olması durumunda; söz konusu işletme, ilgili varlığın geri kazanılabilir tutarını tahmin ederek değer düşüklüğü testini uygulayacaktır. Sayılan belirtilerden veya olabilecek diğer belirtilerden hiçbirinin mevcut olmaması halinde ise değer düşüklüğü testinin uygulanmasına gerek bulunmamaktadır. Zira varlık değer düşüklüğüne uğramış görünmemektedir.

Öte yandan Standardın 10'uncu paragrafına göre sınırsız yararlı ömre sahip veya henüz kullanımda olmayan bir maddi olmayan duran varlığa<sup>109</sup> ilişkin değer düşüklüğü testinin belirtilerden bağımsız olarak yıllık olarak yapılması gerekmektedir. Her yıl aynı zamanda yapılmak koşuluyla, söz konusu değer düşüklüğü testi, bir yıllık dönemin herhangi bir zamanında yapılabilir. Farklı maddi olmayan duran varlıklar değer düşüklüğü açısından farklı zamanlarda teste tabi tutulabilirler. Ancak, bu tür bir maddi olmayan duran varlığın cari dönemde muhasebeleştirilmiş olması durumunda, değer düşüklüğü açısından cari yılın bitiminden önce mutlaka değer düşüklüğü testi-ne tabi tutulması gerekmektedir.

Bir işletme, şirket birleşmesi sırasında edinilen şerefiyeyi de değer düşüklüğü açısından Standardın 80 ila 99'ncü paragrafları arasında yer alan açıklamalar çerçevesinde yıllık olarak test etmek zorundadır.

---

109 Maddi olmayan bir duran varlığın gelecekte defter değerini karşılamaya yetecek tutarda ekonomik yarar sağlama imkanı, varlığın kullanımda olmasından önce kullanımda olması sonrasına göre daha belirsizdir. Bu nedenle standart, işletmenin, henüz kullanımda olmayan maddi olmayan duran varlığının defter değerini, değer düşüklüğünün tespiti açısından en azından yılda bir defa teste tabi tutmasını gerektirmektedir.

### 4.2.3. Değer Düşüklüğü Belirtileri

Standardın 12'nci paragrafına göre işletmenin, bir varlığın değer düşüklüğüne uğramış olabileceğini aşağıdaki belirtilerden herhangi birisini tespit etmek suretiyle anlaması mümkündür. Bu kapsamda işletmenin işletme dışından dikkate alabileceği belirtileri (aşağıdaki-lerle sınırlı olmamak kaydıyla) şu şekilde sıralamak mümkündür.

- (a) Dönem içinde varlığın piyasa fiyatı, zamanın ilerlemesinden ve ya normal kullanımdan kaynaklanması beklenenden çok daha fazla azalmıştır.
- (b) İşletmenin faaliyette bulunduğu teknolojik, ekonomik veya hukuki çevre ile pazarda veya varlığın tahsis edildiği piyasada işletme üzerinde olumsuz etkisi olan önemli değişiklikler dönem içerisinde gerçekleşmiş veya bu değişikliklerin yakın gelecekte gerçekleşmesi beklenmektedir.
- (c) Dönem içerisinde, faiz oranları veya diğer yatırım kârlılığı ile ilgili piyasa oranları artmış olup; söz konusu artışların, varlığın kullanım değerinin hesaplanmasında kullanılan iskonto oranını önemli ölçüde etkilemesi ve varlığın geri kazanılabilir tutarını büyük ölçüde azaltması muhtemeldir.
- (d) İşletmenin net varlıklarının defter değeri piyasa değerlerinden daha yüksektir.

Öte yandan işletmenin işletme içinden de bazı belirtileri dikkate alması muhtemeldir. İşletme içinden alınabilecek bazı belirtileri ise şu şekilde sıralamak mümkündür.

- (a) Varlığın fiziksel hasara uğradığı veya değer yitirdiğine ilişkin kanıt bulunmaktadır.

- (b) İşletmede, varlığın mevcut veya gelecek kullanım yöntemini etkileyecek, önemli olumsuz değişiklikler meydana gelmiş veya bunların yakın gelecekte meydana gelmesi beklenmektedir. Bu değişiklikler şunları içerir; varlık kullanım dışıdır; varlığın dahil olduğu faaliyetin sona erdirilmesi veya yeniden yapılandırılması planları vardır; varlığın beklenen tarihten önce elden çıkarılması planlanmaktadır; varlığın yararlı ömrünün sınırsız değil sınırlı olduğu sonucuna varılmıştır.
- (c) İşletme içi raporlamada, varlığın ekonomik performansının beklenenden daha kötü olduğu veya olacağına ilişkin kanıt mevcuttur.

Bağlı ortaklık, müştereken kontrol edilen işletme veya iştirakteki yatırım gibi varlıklar açısından bakıldığında değer düşüklüğü belirtilerine şunları örnek olarak gösterebiliriz.

- a.** Söz konusu yatırımın bireysel finansal tablolarda yer alan defter değerinin, yatırım yapılan işletmenin konsolide finansal tablolarda yer alan şerefiye dahil net varlıklarının defter değerinin üzerinde olduğuna veya
- b.** Yatırıma ilişkin olarak muhasebeleştirilen kâr payının, ilgili kâr payının açıklandığı dönemde bağlı ortaklık, müştereken kontrol edilen işletme veya iştirakin toplam kapsamlı gelirini aştığına ilişkin kanıt mevcuttur.

Son olarak işletmenin, bir varlığın değer düşüklüğüne uğramış olabileceğini işletme içi raporlardan elde edeceği aşağıdaki tarzda belirtilerden de anlamasının mümkün olacağını belirtmeliyiz.

- (a) Varlığın edinimi için gerekli nakit akışları ya da varlığı bulundurma veya çalıştırmak için sonradan gerekli olan nakit, ilk başta bütçelenenden önemli ölçüde yüksektir;

- (b) Varlıktan kaynaklanan net nakit akışları veya faaliyet kâr ya da zararı bütçelenenlerden önemli ölçüde kötüdür;
- (c) Bütçelenen net nakit akışlarında veya faaliyet kârında önemli azalmalar, veya bütçelenen zararda önemli artışlar mevcuttur; ya da
- (d) Cari dönemde gerçekleşen tutarlar, geleceğe ilişkin bütçelenmiş tutarlarla bir arada değerlendirildiğinde, varlığa ilişkin faaliyet zararları veya net nakit çıkışları olacağı görülmektedir.

Yukarıda da belirtildiği üzere değer düşüklüğü belirtileri yukarıda sıraladıklarımızla sınırlı değildir. İşletmenin farklı belirtilerden yola çıkarak bir varlığın değer düşüklüğüne uğramış olabileceği sonucuna varması ve değer düşüklüğü testi uygulaması mümkündür. Burada esas olan işletmenin söz konusu muhakemeyi yaparken muhasebenin “önemlilik” kavramına bağlı kalması gerektiğidir. Bir varlığın ilk muhasebeleştirilmesi veya sonradan değerlendirilmesi aşamasında varolan şartlarda önemli sayılabilecek ve varlığın değerine etki edebilecek nitelikte bir değişiklik olmadığı sürece işletmenin söz konusu bu varlık için değer düşüklüğü testi yapmasına gerek yoktur. Örneğin önceki hesaplamalar varlığın geri kazanılabilir tutarının defter değerinin önemli ölçüde üstünde olduğunu göstermişse, ilgili dönemde işletme açısından bu farkı ortadan kaldıracak herhangi bir olay gerçekleşmemişse varlığın geri kazanılabilir tutarının tekrar tahminine ihtiyaç olmadığı açıktır.

#### **4.2.4. Değer Düşüklüğü Testinde İzlenecek Yol**

Özetle ifade edecek olursak değer düşüklüğü testi, geri kazanılabilir tutarın ölçülmesi ve bu tutarın defter değeriyle karşılaştırılması aşamalarından oluşan iki aşamalı bir testtir.

#### 4.2.4.1. Geri Kazanılabilir Tutarın Ölçülmesi

Standart geri kazanılabilir tutarı, bir varlığın veya nakit yaratan birimin satış maliyetleri düşülmüş gerçeğe uygun değer ile kullanım değerinden yüksek olanı olarak tanımlamaktadır.

Tanım itibariyle bakıldığında bir varlığın geri kazanılabilir tutarının belirlenmesi işlemi, “satış maliyetleri düşülmüş gerçeğe uygun değer” ve “kullanım değeri“ gibi ilave iki değerini gerekli kıyor gibi gözükse de çoğu durumda bu değerlerden sadece birinin tespiti yeterlidir.

Örnek vermek gerekirse anılan tutarlardan herhangi birinin tespitinin ardından bu tutarın ilgili varlığın defter değerini aşması söz konusu oluyorsa, söz konusu varlık değer düşüklüğüne uğramamıştır ve artık diğer tutarı tahmin etmek gerekmemektedir. Zira diğer tutar ilk tutardan daha büyük olsa bile zaten defter değerinden daha büyük bir tutar olacaktır. Değer düşüklüğü testi uygulamasında izlenecek bu pratik yaklaşım aynı zamanda uygulayıcılar açısından da zaman kazandırıcı bir yöntemdir.

Benzer şekilde bazı durumlarda varlığın maliyetler düşülmüş gerçeğe uygun değerinin tespiti aktif piyasada temel alınacak bir veri olmaması sebebiyle mümkün olmayabilir. Bu gibi durumlarda varlığın kullanım değeri geri kazanılabilir değer olarak kullanılacaktır.

Bazı varlıklar açısından da varlığın kullanım değerinin satış maliyetleri düşülmüş gerçeğe uygun değerden düşük olması kesindir. Şöyle ki özellikle satış amaçlı olarak elde tutulan varlıklarda, ilgili varlık satışa kadar herhangi bir kullanıma konu edilmeyeceğinden veya kullanımı sonucunda elde edilecek nakit akışları oldukça önemsiz tutarda olacağından satış maliyetleri düşülmüş gerçeğe uygun değer geri kazanılabilir değeri oluşturacaktır.



Standart bazı durumlarda tahminler, ortalamalar ve kısa yoldan yapılan hesaplamaların Standartta yer verilen ve satış maliyetleri düşülmüş gerçeğe uygun değer veya kullanım değerinin belirlenmesine ilişkin olan detaylı hesaplamalara makul yakınlıkta sonuçlar sağlayacağını belirtmektedir. Bu yönüyle standart uygulayıcılara geri kazanılabilir değer belirlenmesi noktasında bir miktar hareket serbestiyeti tanımaktadır.

Bununla birlikte standartta satış maliyetleri düşülmüş gerçeğe uygun değer ve kullanım değerinin tespitine ilişkin ayrıntılı açıklamaların bulunduğunu ve uygulayıcıların bu açıklamaları dikkate almak suretiyle daha doğru sonuçlara varacaklarını da ayrıca belirtmek gerekmektedir.

### **i. Satış Maliyetleri Düşülmüş Gerçeğe Uygun Değerin Bulunması**

*Bir varlığın satış maliyetleri düşülmüş gerçeğe uygun değeri için en iyi kanıt; karşılıklı pazarlık ortamında yapılmış bağlayıcı bir satış anlaşmasındaki fiyatın, varlığın elden çıkarılmasıyla doğrudan ilişkilendirilebilen ek maliyetlere göre düzeltilmesi sonucunda bulunan tutarıdır.*

*Bağlayıcı bir anlaşma yok, ancak varlık aktif bir piyasada işlem görmekte ise; satış maliyetleri düşülmüş gerçeğe uygun değer ilgili varlığın elden çıkarma maliyetleri düşülmüş piyasa fiyatına eşit olacaktır. Uygun piyasa fiyatı genellikle cari teklif fiyatıdır. Cari teklif fiyatının mevcut olmaması durumunda, işlem tarihi ile tahminin yapıldığı tarih arasındaki ekonomik koşullarda önemli bir değişiklik olmadıkça, satış maliyetleri düşülmüş gerçeğe uygun değeri tahmin etmede en son işlem fiyatı esas alınabilir.*

*Bir varlık için, bağlayıcı bir satış anlaşması veya aktif bir piyasa bulunmaması durumunda, satış maliyetleri düşülmüş gerçeğe uy-*

gun değer, işletmenin elden çıkarma maliyeti düşüldükten sonra, raporlama dönemi sonunda (bilanço tarihinde), bilinçli ve istekli taraflar arasında karşılıklı pazarlık ortamında yapılacak bir satıştan elde edebileceği tutarı en iyi gösteren bilgiye dayandırılır. Bu tutarı belirlerken, işletme, aynı endüstri dalında benzer varlıklarla ilgili güncel işlemlerin sonuçlarını dikkate alır.

Borç olarak muhasebeleştirilenler dışındaki elden çıkarma maliyetleri, satış maliyetleri düşülmüş gerçeğe uygun değerın tespiti esnasında indirilir. Bu tür maliyetlere ilişkin örnek olarak; yasal maliyetler, damga vergisi ve benzeri işlem vergileri, varlığın taşınma maliyetleri ile varlığı satışa hazır hale getirmek için oluşan ilave maliyetler gösterilebilir. Öte yandan işten çıkarma tazminatları (“TMS 19 Çalışanlara Sağlanan Faydalar” Standardında tanımlandığı şekilde) veya varlığın elden çıkarılmasını müteakip, bir faaliyetin azaltılması ya da yeniden yapılandırılmasına ilişkin maliyetler, varlığın elden çıkarılması ile doğrudan ilgili ek maliyetler değildir.

Bazen bir varlığın elden çıkarılması alıcı tarafından bir borcun üstlenilmesini gerektirir ve hem varlık hem de borç için tek bir satış maliyeti düşülmüş gerçeğe uygun değer bulunabilir. 78’inci paragraf bu gibi durumların nasıl değerlendirileceğini göstermektedir.

## **ii. Kullanım Değerinin Bulunması**

Varlığın kullanım değerinin hesaplamasında aşağıdaki unsurlar dikkate alınır:

- (a) İşletmenin varlıktan elde etmeyi beklediği gelecekteki nakit akışlarının tahmini;<sup>110</sup>

---

110 Gelecekteki nakit akışlarının tahmin edilme esaslarına Standardın 33’üncü paragrafında geniş bir biçimde yer verilmektedir.

- (b) Söz konusu gelecekteki nakit akışlarının tutarı ve zamanlamasında olabilecek değişikliklerle ilgili beklentiler;<sup>111</sup>
- (c) Piyasa riski hariç tutulmuş cari faiz oranı ile temsil edilen paranın zaman değeri;
- (d) Varlıkta yer alan belirsizliğe katılanmanın bedeli; ve
- (e) Likidite azlığı gibi, piyasa katılımcılarının işletmenin varlıktan elde etmeyi beklediği gelecekteki nakit akışlarının fiyatlandırmasına yansıtacağı diğer unsurlar.

Kısaca özetlemek gerekirse varlığın kullanımı süresince ve sonunda elden çıkarılmasından elde edilmesi beklenen nakit giriş ve çıkışlarını tahmin eden uygulayıcı, söz konusu nakit akışlarını uygun bir iskonto oranıyla bugüne indirgemek suretiyle kullanım değerine ulaşacaktır.<sup>112</sup>

Gelecekteki nakit akışlarının bugüne indirgenmesinde kullanılan iskonto oranı, paranın zaman değerini ve gelecekteki nakit akış tahminlerinde dikkate alınmamış olan varlığa özgü risklere ilişkin cari piyasa değerlendirmesini yansıtan vergi öncesi bir orandır. Bu oranın cari piyasa değerlendirmesini yansıtması, ulaşılan oranın yatırımcıların tutar, zaman ve risk profili açısından işletmenin varlıktan elde etmeyi beklediği nakit akışlarıyla aynı düzeyde nakit akışları yaratan bir yatırım yapmış olmaları durumunda elde etmeyi bekleyecekleri kazancı yansıtan bir oran olması durumuna bağlıdır.

---

111 Gelecekteki nakit akış tahminlerinin içeriğine ilişkin olarak Paragraf 34'te ayrıntılı açıklamalar yapılmaktadır.

112 Standart ekinde bulunan Ek A, bir varlığın kullanım değerinin ölçülmesinde, bugünkü değer tekniklerinin kullanımına ilişkin detaylı bir rehber niteliğindedir.

Varlığa özgü oran piyasada doğrudan mevcut değilse; işletme, iskonto oranının tahmininde yerine geçebilecek oranları kullanacaktır. Standart ekinde bulunan Ek A, bu gibi durumlarda iskonto oranının belirlenmesine ilişkin ek bir rehber sağlamaktadır.<sup>113</sup>

#### **4.2.4.2. Geri Kazanılabilir Tutarın Defter Değeriyle Karşılaştırılması**

Değer düşüklüğü testinin ikinci aşaması geri kazanılabilir tutarın defter değeriyle karşılaştırılmasından ibarettir. Bir önceki bölümde açıkladığımız üzere satış maliyetleri düşülmüş gerçeğe uygun değer ile kullanım değerinden büyük olanına eşit olan geri kazanılabilir tutarın defter değerinden daha düşük olması durumunda, bahse konu olan varlık değer düşüklüğüne uğramış demektir. Buna göre söz konusu varlığın defter değerinin daha düşük olan geri kazanılabilir değerine indirilmesi gerekir. Bu indirgemeye “değer düşüklüğü zararı” olarak kar veya zarar tablosunda da raporlanır.

Şayet test sonucunda geri kazanılabilir değer defter değerinden büyük çıkarsa, bu durumda teste tabi tutulan varlıkta herhangi bir değer düşüklüğü gerçekleşmemiş demektir. Bu durumda varlık defter değeriyle değerlendirilmeye devam edilecektir.

#### **4.2.5. Bir Varlığa İlişkin Değer Düşüklüğünün Ölçülmesi ve Muhasebeleştirilmesi**

TMS 36 standardı kapsamındaki varlıkların geri kazanılabilir değerinin defter değerinden düşük olduğu her durumda, ilgili varlık açısından bir değer düşüklüğü olduğu mutlaklıdır. TMS 36 söz konusu de-

---

113 Standart ekinde bulunan Ek A, iskonto oranının belirlenmesine ilişkin ek bir rehber sağlamaktadır.

ğer düşüklüğünün ölçümü ve muhasebeleştirilmesine ilişkin açıklamalara 59 ila 64'üncü paragrafları arasında yer vermektedir.<sup>114</sup>

Kural olarak bakıldığında değer düşüklüğü zararı derhal kâr veya zararda muhasebeleştirilir. Bu kuralın istisnası varlığın başka bir standarda göre (örneğin “TMS 16 Maddi Duran Varlıklar” Standardındaki yeniden değerlendirme yöntemine göre) yeniden değerlendirilmiş tutarı üzerinden gösterildiği durumdur. Bu durumda yeniden değerlendirilmiş bu varlığa ilişkin değer düşüklüğü zararı, anılan diğer standarda göre yeniden değerlendirme değer azalışı olarak dikkate alınacaktır. Diğer bir ifadeyle yeniden değerlendirilmiş bir varlığa ilişkin değer düşüklüğü zararı, aynı varlığın yeniden değerlendirme fazlası tutarını aşmadığı sürece doğrudan yeniden değerlendirme fazlasından düşülerek muhasebeleştirilecektir.

Öte yandan bazı durumlarda değer düşüklüğü zararına ilişkin olarak tahmin edilen tutarın ilişkili olduğu varlığın defter değerini aşması durumu da söz konusu olabilir. Bu durumda işletme, sadece ve sadece başka bir standardın bunu gerektirmesi durumunda bir borç muhasebeleştirme yoluna gidecektir.

Değer düşüklüğü zararının muhasebeleştirilmesinin ardından ilgili varlığa ilişkin amortisman tutarı (itfa payı) gelecek dönemlerde düzeltilmelidir. Bu durumda ilgili ertelenmiş vergi varlık veya borçları, “TMS 12 Gelir Vergileri” Standardına göre varlığın yeni defter

---

114 Nakit yaratan birimler ile şerefiye için değer düşüklüğü zararının ölçülmesi ve muhasebeleştirilmesi esasları, standardın 65 ila 108'inci paragrafları arasında düzenlenmektedir. Değer düşüklüklerine ilişkin özellikli bir durum arz etmesi sebebiyle, çalışmamız kapsamında nakit yaratan birimler ile şerefiyede oluşan değer düşüklüğü zararının ölçüm ve muhasebeleştirilmesi hususunda çok fazla ayrıntıya girilmemiştir. Uygulayıcıların söz konusu işlemlerin gerçekleştirilmesinde Standardın ilgili paragraflarında yer alan düzenlemelere dikkat etmeleri gerekmektedir.

değerinin vergiye esas değeri ile karşılaştırılması suretiyle yeniden belirlenecektir.

#### **4.2.6. Nakit Yaratan Birimler Açısından Değer Düşüklüğü Testi**

Bir varlığın kullanım değerinin satış maliyetleri düşülmüş gerçeğe uygun değerine yakın olacağı tahmin edilemiyorsa ve varlık diğer varlıklara ilişkin nakit akışlarından büyük ölçüde bağımsız nakit akışları yaratmamakta ise, bu türden varlıklara ilişkin kullanım değeri ve dolayısıyla geri kazanılabilir tutar sadece varlığın nakit yaratan birimi<sup>115</sup> için belirlenebilecektir.

Nakit yaratan birim üzerinden yapılacak olan değer düşüklüğü testinde izlenecek yol, aynen önceki bölümlerde paylaştığımız yol gibidir. Nakit yaratan birimin geri kazanılabilir tutarı ile defter değerinin karşılaştırılması sonunda geri kazanılabilir tutarın defter değerinden daha düşük olması söz konusu ise ilgili nakit yaratan birim açısından değer düşüklüğü vuku bulmuş demektir.

Öte yandan daha pratik olmasından ötürü, uygulamada nakit yaratan birimin geri kazanılabilir tutarı, nakit yaratan birimin parçası olmayan varlıklar (örneğin alacaklar veya diğer finansal varlıklar) veya muhasebeleştirilen borçlar (örneğin borçlar, emekli aylıkları ve diğer karşılıklar) dikkate alındıktan sonra da belirlenebilir. Bu gibi durumlarda, nakit yaratan birimin defter değeri bu varlıkların defter değeri ile birlikte artarken ve bu borçların defter değeri ile birlikte azalacaktır.

---

115 Bir varlığın nakit yaratan birimi, söz konusu varlığı içeren ve diğer varlıkların veya varlık gruplarının nakit girişlerinden büyük ölçüde bağımsız nakit girişleri yaratan en küçük varlık grubudur.

#### 4.2.7. Şerefiye Açısından Değer Düşüklüğü Testi

İşletme birleşmesinde elde edilen şerefiye; bireysel olarak tespit edilmeleri ve ayrı olarak muhasebeleştirilmeleri imkanı olmayan varlıklardan beklenen gelecekteki ekonomik yararlar için edinen işletme tarafından yapılan ödemeyi ifade etmektedir. Şerefiye, diğer varlıklardan veya varlık gruplarından bağımsız olan nakit akışları yaratmaz ve genellikle birden fazla nakit yaratan birimin nakit akışına katkıda bulunur.

Başta da belirttiğimiz üzere TMS 36, şerefiye açısından değer düşüklüğü testinin her yıl yapılmasını öngörmektedir. Buna göre bir işletme birleşmesi işlemi sonucunda oluşan şerefiyenin herhangi bir değer düşüklüğü belirtisi olup olmadığına bakılmaksızın her yıl değer düşüklüğü testine tabi tutulması bir zorunluluktur.

Şerefiyenin değer düşüklüğü testine tabi tutulması süreci klasik değer düşüklüğü testi sürecinden biraz daha karmaşıktır. Şöyle ki değer düşüklüğü testi için, bir işletme birleşmesinde elde edinilen şerefiyenin, birleşme tarihinden itibaren birleşmenin yarattığı sinerjiden faydalanması beklenen devralanın her bir nakit yaratan birimine veya birim grubuna dağıtılmış olması gerekmektedir. Bu noktada devrolanın diğer varlıkları veya borçlarının söz konusu birimlere veya birim gruplarına dağıtılmış olup olmadığına bir önemi yoktur. Söz konusu dağıtım yapılmadıysa<sup>116</sup> uygulayıcının değer düşüklüğü testi öncesinde bu dağıtımı yaparak işe başlaması gerekmektedir.

---

116 Bir işletme birleşmesinde, şerefiyenin ilk dağıtımı işleminin işletme birleşmesinin geçerlilik kazandığı yıllık dönemin bitiminden önce tamamlanması durumunda, söz konusu ilk dağıtım elde etme tarihinden sonra başlayan ilk yıllık dönemin bitiminden önce tamamlanmalıdır.

Bu süreçte şerefiye bazen, zorunlu olarak bireysel nakit yaratan birimlere değil, sadece nakit yaratan birimler grubuna da dağıtılabilir. Bu sebeple bazı durumlarda işletme içi yönetsel amaçlarla şerefiyenin izlendiği işletmenin en alt seviyesi şerefiyenin ilgili olduğu ancak dağıtılamadığı bir grup nakit yaratan biriminden oluşabilir. Böyle bir durumda değer düşüklüğü testi nakit yaratan birim grubu itibariyle yapılacaktır.

Şerefiyenin dağıtıldığı nakit yaratan bir birimin değer düşüklüğüne uğramış olabileceğine ilişkin her ne zaman bir belirti ortaya çıkarsa, ilgili birimin şerefiye dahil defter değeri ilgili birimin geri kazanılabilir tutarı ile karşılaştırılmak suretiyle değer düşüklüğü açısından test edilir. Birimin geri kazanılabilir tutarının defter değerini aşması durumunda, anılan birim ve bu birime dağıtılan şerefiye değer düşüklüğüne uğramamış kabul edilir. Birimin defter değerinin geri kazanılabilir tutarını aşması durumunda ise standardın 104'üncü paragrafı uyarınca değer düşüklüğü zararının muhasebeleştirilmesi gerekecektir.

Şerefiyenin dağıtıldığı nakit yaratan bir birimin yıllık değer düşüklüğü testi, her yıl aynı zamanda olmak koşuluyla, bir yıllık dönemin herhangi bir zamanında yapılabilir. Öte yandan farklı nakit yaratan birimler, farklı zamanlarda değer düşüklüğü testine tabi tutulabilir.

Öte yandan bazı durumlarda şerefiyenin dağıtıldığı bir nakit yaratan birimin değer düşüklüğü testinin yapılması sırasında, şerefiyeyi ihtiva eden birimdeki bir varlığın değer düşüklüğüne uğramış olabileceğine ilişkin bir belirti ortaya çıkabilir. Bu gibi durumlarda, işletme, şerefiyeyi ihtiva eden nakit yaratan birimden önce ilgili varlığı değer düşüklüğü açısından test eder ve varsa, önce söz konusu varlığın değer düşüklüğü zararını muhasebeleştirir. Benzer bir durum nakit yaratan birim grubu- nakit yaratan birim ilişkisinde de geçerlidir.



#### **4.2.8. Nakit Yaratan Birime veya Şerefiyeye İlişkin Değer Düşüklüğünün Ölçülmesi ve Muhasebeleştirilmesi**

Nakit yaratan birime veya şerefiyeye ilişkin geri kazanılabilir tutarın bunların defter değerini aşması durumunda, anılan birim ve bu birime dağıtılan şerefiye değer düşüklüğüne uğramamış kabul edilir. Birimin veya şerefiyenin defter değerinin geri kazanılabilir tutarı aşması durumunda ise işletme, 104'üncü Paragraf uyarınca değer düşüklüğü zararını muhasebeleştirecektir.

Standardın 104'üncü paragrafına göre şerefiyenin dahil olduğu bir nakit yaratan birime ilişkin değer düşüklüğü zararı; öncelikle, nakit yaratan birime (birim grubuna) dağıtılmış olan şerefiyenin defter değerini azaltacak şekilde dağıtılır. Bakiye değer düşüklüğü zararı ilgili birimin (birim grubunun) diğer varlıklarına birimdeki (birim grubundaki) her bir varlığın defter değeri oranında dağıtılır. Buna göre varlıkların defter değerinde meydana gelen azalışlar çalışmamızın 3.1.5. bölümünde değindiğimiz esaslar doğrultusunda muhasebeleştirilmeye konu edilir.

Öte yandan değer düşüklüğü zararının nakit yaratan birimlere dağıtımında varlığın defter değerinin aşağıdakilerden en yüksek olanının altına düşmesi olanaklı değildir.

- (a) Satış maliyetleri düşülmüş gerçeğe uygun değeri (eğer belirlenebiliyorsa);
- (b) Kullanım değeri (eğer belirlenebiliyorsa); ve
- (c) Sıfır.

Değer düşüklüğü zararı yukarıdaki değerlerin en yüksekisinin altına düşerse düşen tutar, birimin (birim grubunun) diğer varlıklarına oransal olarak dağıtılır.

Nakit yaratan bir birimin her bir varlığının geri kazanılabilir tutarını tahmin etmenin mümkün olmaması durumunda, Standart değer düşüklüğü zararının, nakit yaratan bir birimin tüm varlıklarının beraberce çalıştığından hareketle, şerefiye hariç ilgili birimin varlıkları arasında ihtiyari olarak dağıtılmasını öngörmektedir.

Öte yandan standard göre bir varlığın geri kazanılabilir tutarının belirlenememesi durumunda iki durum söz konusu olabilir.

- a. Varlığın defter değerinin, satış maliyetleri düşülmüş gerçeğe uygun değeri ile 104 ve 105'inci paragraflarda belirtilen dağıtım şeklinin sonuçlarının büyük olanından daha fazla olması durumunda varlığa ilişkin değer düşüklüğü zararı muhasebeleştirilir;
- b. İlgili nakit yaratan birimin değer düşüklüğüne uğramamış olması durumunda, varlık için değer düşüklüğü zararı muhasebeleştirilmez. Varlığın satış maliyetleri düşülmüş gerçeğe uygun değeri defter değerinden düşük olsa dahi bu durum geçerlidir.

Nakit yaratan bir birime veya şerefiyeye ilişkin zararın ölçümü ve muhasebeleştirilmesi sonrasında nakit yaratan bir birime ilişkin değer düşüklüğü zararı kalıyorsa, kalan bu zararın borç olarak muhasebeleştirilmesi için bu durumun ancak ve ancak başka bir Standart tarafından gerekli kılınmış olması gerekmektedir.

#### **4.2.9. Değer Düşüklüğü Zararının İptali**

TMS 36'ya göre şerefiye dışındaki tüm varlıklar açısından değer düşüklüğü zararının iptali mümkündür. Dolayısıyla bu bölümde yapılacak olduğumuz açıklamaların şerefiye dışındaki varlıklar ve nakit yaratan birimler açısından anlam ifade ettiğini belirtmeliyiz.

TMS 36, işletmelerin varlıkları veya nakit yaratan birimleri itibariyle

le önceki dönemlerde ayrılmış değer düşüklüğü zararının bundan böyle mevcut olmayacağı veya azalmış olabileceği yönünde bir belirti olup olmadığını her raporlama dönemi sonunda değerlendireceğini işaret etmektedir. Böyle bir belirtinin olması durumunda, işletme, ilgili varlığın geri kazanılabilir tutarını tahmin edecektir.

Bir varlık için önceki dönemlerde muhasebeleştirilen bir değer düşüklüğü zararı, sadece ve sadece, anılan varlığın geri kazanılabilir tutarının belirlenmesinde kullanılan tahminlerde, son değer düşüklüğü zararının muhasebeleştirilmesinden bu yana herhangi bir değişiklik meydana gelmiş olması durumunda iptal edilir.<sup>117</sup> Diğer bir ifadeyle değer düşüklüğü zararının iptalinin olması için işletmenin ilgili varlık için en son değer düşüklüğü zararı muhasebeleştirmiş olduğu tarihten bu yana, varlığın kullanımı ya da satışından elde edilmesi beklenen hizmet potansiyelindeki bir artış meydana gelmiş olması lazımdır. Örneğin gelecekteki nakit akışlarının bugünkü değeri bunların elde edilme zamanları yaklaştıkça matematiksel olarak artmaktadır. Buna göre zamanın ilerlemesine ve iskonto metoduna bağlı bu artışın varlığın değerindeki bir artış olarak dikkate alınmayacağı açıktır.

---

117 Tahminlerdeki değişikliklere ilişkin olarak aşağıdakiler örnek gösterilebilir.

- (a) Geri kazanılabilir tutarın dayandığı temelde bir değişiklik olması (yani; geri kazanılabilir tutarın, satış maliyetleri düşülmüş gerçeğe uygun değeri mi yoksa kullanım değerini mi esas aldığı);
- (b) Geri kazanılabilir tutarın kullanım değerini esas almış olması durumunda, tahmin edilen gelecekteki nakit akışlarının tutarı veya zamanlamasındaki veya iskonto oranında meydana gelen bir değişim;
- (c) Geri kazanılabilir tutarın satış maliyetleri düşülmüş gerçeğe uygun değeri esas almış olması durumunda, satış maliyetleri düşülmüş gerçeğe uygun değer bileşenleri ile ilgili tahminde meydana gelen bir değişim.

Varlığa ilişkin değer düşüklüğü zararının iptaline yönelik yapılan test sonucunda hiçbir değer düşüklüğü zararı iptal edilmese dahi, yapılan bu test ilgili varlığın geriye kalan yararlı ömrünün, amortisman (itfa) yönteminin veya kalıntı değerinin ilgili varlığın tabi olduğu Standarda göre gözden geçirilmesi ve düzeltilmesi gerektiğini gösterebilir. Bu bakımdan uygulayıcıların söz konusu test sonuçlarını çok yönlü değerlendirmelerinde fayda vardır.

Bir varlığın izleyen dönemde yeniden teste tabi tutulması sonucunda değerinde meydana gelen artış, bu varlık için değer düşüklüğü muhasebeleştirilmemiş olsaydı ulaşılabilecek defter değerini aşıyorsa burada bir yeniden değerlendirme söz konusudur. Böyle bir yeniden değerlemenin muhasebeleştirilmesinde, varsa varlığın tabi olduğu standardın özel hükümlerinin uygulanması gerekmektedir.

Diğer taraftan bahse konu varlık diğer bir standarda göre yeniden değerlendirilmiş bir tutardan izlenmiyor ise, bu varlığın değer düşüklüğü zararının iptali hemen kâr veya zararda muhasebeleştirilir. Yeniden değerlendirilmiş bir varlığın değer düşüklüğü zararının iptali ise ilgili diğer standarda göre yeniden değerlendirme artışı olarak dikkate alınır. Ancak iptal edilen değer düşüklüğü zararının, yine aynı yeniden değerlendirilmiş varlık ile ilgili olarak daha önce kâr veya zararda muhasebeleştirilen değer düşüklüğü zararına isabet eden bölümü kâr veya zararda muhasebeleştirilir.

Diğer taraftan bir değer düşüklüğü zararının iptal edilmesinden sonra, varlığın amortisman gideri (itfa payı), düzeltilmiş değeri ile kalıntı değeri (eğer varsa) düşülmüş defter değerinin gelecek dönemlerde kalan yararlı ömrüne sistematik bir çerçevede dağıtılmasını sağlayacak şekilde düzeltmeye tabi tutulmalıdır.

Son olarak nakit yaratan birime ilişkin değer düşüklüğü zararının iptalinde de yukarıdaki esasların geçerli olduğunu belirtmeliyiz. Nakit

yaratan birimlere ilişkin uygulamadaki tek fark başlangıçta değer düşüklüğü zarar iptali tutarının ilgili birimin varlıklarına bu varlıkların defter değerlerine göre oransal olarak dağıtılıyor olmasıdır. Sonrasındaki her bir varlık itibariyle yukarıda açıklamaya çalıştığımız kapsamda işlem yapılacaktır.

### **4.3. TMS 2'ye Göre Stoklarda Değer Düşüklüğü**

#### **4.3.1. Standartın Amacı ve Kapsamı**

TMS 2 standardı stoklarla ilgili tüm muhasebe işlemlerinin açıklandığı standarttır. Standartın temel amacı stokların bir varlık olarak muhasebeleştirilmesinde, kullanılmasında ve elden çıkarılmasında gerçekleşen gelirler ile karşılaştırılacak olan ilgili maliyetin belirlenmesidir. Bunun yanı sıra standart, stok maliyetlerinin net gerçekleşebilir değere nasıl indirgeneceği, net gerçekleşebilir değerlerin nasıl saptanacağı ve stok maliyetlerinin gidere nasıl dönüşeceği konularında da açıklamalar ihtiva etmektedir. Standart kapsamında stok maliyetlerinin oluşumu ve stoklara yönelik uygulanabilecek değerlendirme yöntemlerine ilişkin açıklamaları bulmak da mümkündür.

Bu bölümde TMS 2 standardının tamamını ele almaktan ziyade konumuza doğrudan temas eden bölümlerine temas etmenin daha doğru olacağını düşündüğümüzden standarda ilişkin çok detaylı açıklamalara girmeyeceğiz. Bu bakımdan stok maliyetlerinin ölçümüyle ilgili teknikler ve stok maliyetlerini hesaplama yöntemleri gibi çalışmamızda yer vermediğimiz hususlara ilişkin ayrıntılı bilgiler için TMS 2 standardının ilgili düzenlemelerine başvurulmalıdır.

#### **4.3.2. Stokların Değerlemesi**

Standart, stokların maliyet ve net gerçekleşebilir değerlerin düşük olmasıyla değerlendirilmesini belirlemesini yapmaktadır. Buradaki maliyet

tüm satın alma maliyetlerini, dönüştürme maliyetlerini ve stokların mevcut durumuna ve konumuna getirilmesi için katlanılan diğer maliyetleri içerirken, net gerçekleştirilebilir değer için normal akışı içinde tahmini satış fiyatından tahmini tamamlanma maliyeti ve satışı gerçekleştirmek için gerekli tahmini satış giderleri toplamının düşürülmesiyle elde edilen tutarı ifade etmektedir.

#### **4.3.2.1. Stok Maliyetinin Unsurları**

Yukarıda da belirttiğimiz üzere stoklarda maliyet, satın alma maliyeti ile dönüştürme maliyetleri ve stokların mevcut durumuna veya konumuna getirilmesi için katlanılan diğer maliyetlerin toplamından oluşmaktadır.

Stokların satın alma maliyeti; 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 yapılıır.

Stokların dönüştürme maliyetleri; direkt işçilik giderleri gibi, üretimle doğrudan ilişkili maliyetleri kapsar. Bu maliyetler ayrıca ilk madde ve malzemenin mamule dönüştürülmesinde katlanılan sabit ve değişken genel üretim giderlerinden sistematik bir şekilde dağıtılan tutarları da içerir. Sabit genel üretim maliyetleri; amortisman, fabrika binası ve teçhizatının bakım onarım giderleri gibi, üretim miktarından bağımsız olarak nispeten sabit kalan dolaylı üretim maliyetleri ile fabrikanın yönetim ve idaresi ile ilgili maliyetlerdir. Değişken genel üretim giderleri, endirekt (dolaylı) malzeme ve endirekt (dolaylı) işçilik gibi, üretim miktarı ile birlikte doğru orantılı olarak değişen dolaylı üretim maliyetleridir.

Sabit genel üretim maliyetlerinin dönüştürme maliyetlerine dağıtımını, üretim faaliyetlerinin normal kapasitede olacağı varsayımına dayanmaktadır. Normal kapasite, planlanan bakım-onarım çalışmalarından kaynaklanacak kapasite düşüklüğü de dikkate alınarak, normal koşullarda bir veya birkaç dönem veya sezonda elde edilmesi beklenen ortalama üretim miktarıdır. Gerçek üretim düzeyi normal kapasiteye yakınsa, bu kapasite normal kapasite olarak kabul edilebilir. Her bir üretim birimine dağıtılan sabit genel üretim gider tutarı, düşük kapasite ya da atıl kapasite nedeniyle arttırılmaz. Dağıtılmayan genel üretim giderleri, gerçekleştiği dönemde gider olarak kaydedilerek sonuç hesaplarına alınır. Çok yüksek üretim olan dönemlerde, her bir üretim birimine dağıtılmış sabit genel üretim gideri payı düşer, böylece stoklar yüksek maliyetten değeri kazanmamış olur. Değişken genel üretim giderleri ise üretim tesislerinin gerçek kullanıma bağlı olarak her bir üretim birimine dağıtılır.

Üretim sürecinde aynı anda birden fazla ürünün birlikte üretilmesi söz konusu olabilir. Birlikte üretilen ürünler, her ürünün ana ürün olduğu “ortak ürünler” veya ana ürün ve yan ürün olabilir. Her bir ürünün üretim maliyetlerinin ayrı olarak belirlenemediği durumlarda, bu maliyetler ürünler arasında rasyonel ve tutarlı bir temele göre dağıtılır. Maliyetlerin dağıtımını, örneğin ürünlerin ayrılma noktasındaki veya tamamlandıktan sonraki nispi satış değerlerine göre yapılabilir. Yan ürünler, çoğunlukla yapıları gereği önemsizdirler. Eğer durum böyleyse, yan ürünler net gerçekleşebilir değerlerine göre ölçülürler ve bu tutar ana ürünün maliyetinden düşülür. Bunun sonucu olarak, ana ürünün defter değeri maliyetinden önemli ölçüde farklılık göstermez.

Diğer maliyetler, ancak stokları mevcut konum ve duruma getirdikleri ölçüde stok maliyetine dahil edilirler. Örneğin, bazı genel üretim giderleri kapsamı dışındaki giderlerin veya özel bir müşteri si-

parişine ilişkin ürün tasarım, geliştirme maliyetlerinin stok maliyetleri kapsamına alınması uygun olabilir.

Diğer taraftan bir işletmenin stokları vadeli ödeme koşuluyla aldığı durumda peşin alım fiyatı ile ödenen fiyat arasındaki fark finansman unsuru içeriyorsa, bu unsurlar finanse edildiği dönemde faiz gideri olarak muhasebeleştirilir.

Son olarak stok maliyetinin tespitine ilişkin olarak “TMS 23 Borçlanma Maliyetleri” standardına da değinmek gerekmektedir. Zira söz konusu standart borçlanma maliyetlerinin stokların maliyetine dahil edildiği sınırlı koşulları belirlemektedir. Söz konusu standarda göre işletmelerce, bir özellikli varlığın<sup>118</sup> elde edilmesi, inşaaı veya üretimi ile doğrudan ilişkilendirilebilen borçlanma maliyetleri, ilgili özellikli varlığın maliyetinin bir parçası olarak aktifleştirilecektir. İşletmeler, diğer borçlanma maliyetlerini ise oluştukları dönemde gider olarak muhasebeleştirirler.

#### **4.3.2.2. Stok Maliyetine Dahil Olmayan Unsurlar**

TMS2 standardının stokların maliyetine alınmayan ve oluştukları dönemin gideri olarak kabul edilen giderlere ilişkin verdiği örnekler aşağıdaki gibidir.

- a.** Normalin üstünde gerçekleşen, ilk madde ve malzeme (fire ve kayıplar), işçilik ve diğer üretim maliyetleri

---

118 TMS 23’de özellikli varlıklar, amaçlanan kullanıma veya satışa hazır duruma getirilebilmesi zorunlu olarak uzun bir süreyi gerektiren varlıklar olarak tanımlanmaktadır. Standart stokların koşula bağlı olarak özellikli varlık olabileceğini belirtmektedir. Bununla birlikte kısa süre içerisinde üretilen veya imal edilen stokların standart uygulamasında özellikli varlık olarak kabul edilmediğini ayrıca vurgulamalıyız.



- b. Bir sonraki üretim aşaması için zorunlu olanlar dışındaki depolama giderleri
- c. Stokların bulunduğu konum ve duruma gelmesinde katkısı olmayan genel yönetim giderleri ve
- d. Satış giderleri.

#### **4.3.2.3. Net Gerçekleşebilir Değer**

Yukarıda açıkladığımız kapsamda hesaplanan maliyet; stokların zarar görmesi, kısmen veya tamamen kullanılmaz hale gelmesi ya da satış fiyatlarının düşmesi gibi durumlarda geri kazanılamayabilir ve stok maliyeti geri kazanılabilir tutardan daha yüksek olabilir. Stokların maliyeti, tahmini tamamlanma maliyeti veya tahmini satış maliyetinin artması durumunda da geri kazanılamayabilir.

Bu gibi durumlarda stokların mali tablolarında kullanımları veya satılmaları sonucunda elde edilmesi beklenen tutardan daha yüksek bir bedelle izlenmesi olanaklı değildir. Dolayısıyla maliyetlerin kullanım veya satış sonucu elde edilecek tutardan yüksek olması durumunda, stok değer düşüklüğü karşılığı ayrılması gerekmektedir.

Net gerçekleşebilir değer tahmini, hesaplama anında mevcut güvenilir kanıtlara göre stokların satılması durumunda elde edilmesi beklenen satış tutarları esas alınarak yapılmalıdır. Net gerçekleşebilir değer belirlenmesinde dönem sonundaki mevcut koşullarla uyumlu oldukları ölçüde dönem sonundan sonra oluşan fiyat ve maliyet dalgalanmalarıyla doğrudan bağlantılı olan olaylar da dikkate alınmalıdır. Bundan ayrı olarak net gerçekleşebilir değer tahmini

sürecinde stokların elde tutulma amacı da göz önünde bulundurulmalıdır.<sup>119</sup>

Mamullerin beklenen satış fiyatının, üretildikleri ilk madde ve malzemelerin maliyetine eşit veya daha fazla olacağı bekleniyorsa, üretimde kullanılmak üzere elde tutulan ilk madde ve malzemeler, üretiminde kullanılacakları mamullerin maliyet ve maliyetin üzerinde satılmalarının beklenildiği durumlarda maliyetlerinin altında bir değerle değerlendirilemez. Ancak ilk madde ve malzemelerin fiyatlarındaki azalış mamullerin maliyetinin net gerçekleşebilir değerinden daha yüksek olacağını gösteriyorsa, ilk madde ve malzemelerin değeri net gerçekleşebilir değerine düşürülebilir. Bu durumlarda ilk madde ve malzemelerin yenileme maliyetleri, net gerçekleştirilebilir değeri yansıtan en iyi ölçü olarak kabul edilmektedir.

Netice itibarıyla stok maliyetinin net gerçekleşebilir değerden daha düşük olduğu her durumda stokların elde etme maliyetleri her bir stok kalemi bazında net gerçekleşebilir değere indirilecektir. Stok değer düşüklüğü karşılığı ayırmak suretiyle yapılacak olan bu indirim, benzer amaçlara veya nihai kullanıma sahip olan, aynı coğrafi bölgede üretilen ve satılan ve ilgili olduğu ürün grubundaki diğer ürünlerden pratik olarak ayrılması mümkün olmayan aynı ürün grubuna ait stok kalemleri açısından kalemler bazında ayrı ayrı yapmak

---

119 Örnek vermek gerekirse taahhüt edilen kesin satış veya hizmet sözleşmelerini yerine getirmek için elde tutulan stokların net gerçekleşebilir değerinin belirlenmesinde, sözleşme fiyatı esas alınır. Elde tutulan stoklar, satış sözleşmelerinde belirtilenlerden fazla ise, fazla olan kısmın net gerçekleşebilir değeri söz konusu stokun genel satış fiyatları dikkate alınarak belirlenir. Taahhüt edilen kesin satış tutarından daha fazla stokun elde bulundurulması veya bir satın alma taahhüdünün olması nedeniyle ortaya çıkabilecek karşılıklar veya koşullu borçlar, “TMS 37 Karşılıklar, Koşullu Borçlar ve Koşullu Varlıklar” Standardında yer alan hükümler çerçevesinde işleme tabi tutulacaktır.

yerine söz konusu bu stok kalemlerinin gruplandırılması suretiyle yapılabilir. Ancak bu şekildeki bir gruplandırmanın net gerçekleştirilebilir değerin hesaplanmasında yapılmasının olanaklı olmadığını da ayrıca belirtmeliyiz.

#### **4.3.2.4. Stoklarda Değer Düşüklüğü Testinin Zamanlaması**

Stoklarda net gerçekleştirilebilir değer her finansal tablo dönemi itibarıyla yeniden gözden geçirilir. Daha önce stokların net gerçekleştirilebilir değere indirgenmesine neden olan koşulların geçerliliğini kaybetmesi veya değişen ekonomik koşullar nedeniyle net gerçekleştirilebilir değerde artış olduğu kanıtlandığı durumlarda, ayrılan değer düşüklüğü karşılığı iptal edilir (iptal edilen tutar önceden ayrılan değer düşüklüğü tutarı ile sınırlıdır). Böylece yeni kayıtlı değer, maliyet veya revize edilen net gerçekleştirilebilir değerden düşük olanına eşitlenir. Bu durum, satış fiyatındaki düşme nedeniyle net gerçekleştirilebilir değeri üzerinden finansal tablolarda izlenen stok kalemlerinin, izleyen finansal tablo döneminde işletme bünyesinde bulunması ve satış fiyatının artması durumunda söz konusu olur.

#### **4.3.2.5. Stok Değer Düşüklüğünün Gider Olarak Kaydı**

Stoklar satıldığında, stokların kayıtlı değeri bu stoklarla ilgili hasılatın finansal tablolara alındığı dönemde gider olarak muhasebeleştirilir.

Stokları net gerçekleştirilebilir değerine indirgeyen stok değer düşüklüğü karşılık tutarları ve stoklarla ilgili kayıplar ise indirgemenin ve kayıpların olduğu dönemde gider olarak muhasebeleştirilir. Net gerçekleştirilebilir değer artışı nedeniyle iptal edilen stok değer düşüklüğü karşılık tutarı, iptalin gerçekleştiği dönemin tahakkuk eden satış maliyetini azaltacak şekilde muhasebeleştirilir. İşletmelerde kullanılmak üzere imal ve inşa edilen varlıklar için kullanılan stok-

lar, bu varlıkların maliyetine yüklenerek varlıkların hizmet süresi içinde gidere dönüştürülür.

İşletmelerin stoklardaki değer düşüklükleri ve değer düşüklüğü iptallerine ilişkin bilgileri standardın 36'ncı paragrafı çerçevesinde finansal tablo kullanıcılarına açıklaması gerekmektedir.

#### **4.4. TFRS 9'a Göre Finansal Varlıklarda Değer Düşüklüğü**

TMSK tarafından yayımlanan TMS setinde finansal araçlara ilişkin olarak dört ayrı standart bulunmaktadır. Bunlardan TMS 32 finansal araçların sunumuna ilişkin esasları belirlerken, TFRS 7 finansal araçlara ilişkin olarak yapılması gereken açıklamaları içermektedir. TMS 39 ve TFRS 9 standartları ise finansal araçlara ilişkin ölçme ve muhasebeleştirme esaslarına açıklık getirmektedir.<sup>120</sup>

---

120 Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu finansal araçların raporlanmasına ilişkin hükümlerin geliştirilmesi ve basitleştirilmesi amacıyla, Kasım 2008 tarihinde bir proje başlatmıştır. Bu kapsamda Kurul, "IAS 39 Finansal Araçlar: Muhasebeleştirme ve Ölçme" standardını belli bir zaman dilimi içerisinde bir başka Standart ile değiştirmeye karar vermiştir. Finansal araçların muhasebeleştirilmesinin hızlı şekilde geliştirilmesi yönündeki talepler doğrultusunda Kurul, IAS 39'un değiştirilme projesini üç ana safhaya ayırmıştır. Finansal varlıkların sınıflandırılması ve ölçümüne ilişkin ilk safhanın tamamlanmasının ardından, "IFRS 9 Finansal Araçlar" Standardı yayımlanmıştır. Kurul, finansal araçların finansal durum tablosu dışı bırakılmasına ilişkin bağımsız projesinin yanı sıra, her bir safhayı tamamladığında, IAS 39'un ilgili kısımlarını silecek ve IAS 39'da yer alan hükümlerin yerini alacak bölümleri IFRS 9'da oluşturacaktır. Bu doğrultuda Kurul, 2010 yılının sonuna kadar IAS 39'u tamamen değiştirmeyi amaçlamaktadır. Buna paralel olarak Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu'nca Nisan 2010 tarihinde yayımlanan "TFRS 9 Finansal Araçlar" standardının erken uygulanmasına izin verilmekle birlikte, bu standartın yürürlük tarihi 1 Ocak 2013'tür. TFRS 9 Standardını erken uygulamayı tercih etmeyen işletmeler, finansal varlıkların sınıflandırılmasına ve ölçümüne ilişkin TMS 39 hükümlerini uygulamaya devam edeceklerdir.

#### 4.4.1. TMS 32'ye GÖre Finansal Varlıkların Sunumu

TMS 32'ye göre finansal araçlar, sunum açısından, finansal varlık, finansal borç ve özkaynağa dayalı finansal araç olmak üzere üç ayrı sınıfa ayrılmaktadır. Kural olarak ifade edecek olursak finansal borç ile özkaynak arasındaki temel fark, nakit (veya diğer bazı finansal varlıklar) verme yükümlülüğünün bulunup bulunmaması ile alakalıdır. Bu kuralın istisnaları da yok değildir. Şöyle ki TMS 32'ye göre işlemin, ihraççının kendi hisseleri vasıtasıyla gerçekleştirilmesi durumunda yapılacak sınıflandırma, ihraç edilecek hisselerin sabit ya da değişken sayıda olup olmamasına göre değişkenlik gösterebilmektedir.

TMS 32 dönüştürülebilir bono gibi “bileşik finansal araçların” sunumunda bunların özkaynak ve borç olmak üzere bileşenlerine ayrılmasını öngörmektedir. Standart söz konusu finansal aracın özkaynak bileşeninin değerinin, bileşik finansal aracın gerçeğe uygun değeri ile borç bileşeninin gerçeğe uygun değeri arasındaki farkın alınması ile bulunacağını belirtmektedir.

TMS 32'ye göre bazı finansal araçlar, yasal açıdan özkaynak görünümünde olmalarına rağmen özleri itibarıyla borç niteliğinde olup TMS 32'ye tabi olabilirler. Standart bu türden finansal araçlara geri ödeme zorunluluğu bulunan paylar ve bir yatırım fonu üzerinde sahip olunan itfa edilebilir veya nakit karşılığında fona iade edilebilir nitelikteki payları örnek vermektedir.

Finansal aracın finansal borç ya da özkaynak olarak sınıflandırılması, finansal araca ilişkin faiz, temettü, kayıp ve kazançların, gelir veya gider ya da özkaynakta meydana gelen değişim şeklinde değerlendirilmesini de belirlemektedir. Bu bakımdan yapılacak olan sınıflandırmanın önemi büyüktür. Zira borç olarak sınıflandırılan paylar-

dan kaynaklanan temettüler, gider olarak muhasebeleştirilmekte ve nihayetinde kâr ya da zararı etkilemektedir.

Öte yandan TMS 32'ye göre finansal varlıklar ve finansal borçlar, yalnızca işletmenin muhasebeleştirilen tutarları netleştirme konusunda yasal bir hakkı bulunduğu ve net esasa göre ödeme yapma ya da varlığı edinme ve borcu ödeme işlemlerini eş zamanlı olarak gerçekleştirme niyeti bulunduğu netleştirilebilecektir.

#### **4.4.2. TMS39/TFRS 9 Kapsamında Yapılan Açıklamalar**

##### **4.4.2.1. Finansal Varlıkların İlk Muhasebeleştirilmesi**

TFRS 9 standardına göre finansal varlıklar sadece finansal aracın sözleşmeye bağlı hükümlerine taraf olunması halinde muhasebeleştirmeye konu edilecek ve muhasebeleştirildikten sonraki dönemlerde itfa edilmiş maliyeti veya gerçeğe uygun değeri üzerinden ölçülen olarak sınıflandırılacaktır.

TFRS 9 standardı, tüm finansal varlıkların bunların yönetimi için işletmenin kullandığı yönetim modeli (finansal varlık yönetim modeli) ve finansal varlıkların sözleşmeye bağlı nakit akış özellikleri esas alınarak sınıflandırılmasını gerektirmektedir.

Standart, ölçüm veya muhasebe tutarsızlıklarının tamamen veya büyük oranda ortadan kaldırılması amacıyla, söz konusu sınıflandırmanın yanı sıra finansal varlıkların gerçeğe uygun değer farkı kâr veya zarara yansıtılan olarak sınıflama (tanımlama) seçeneğini de sunmaktadır.

Finansal varlıkların ilk muhasebeleştirmeden sonraki yeniden sınıflandırılması ise işletmenin yönetim modelini değiştirmesi durumunda yapılır. Böyle bir durumda, işletmenin yönetim modelinde meydana gelen değişiklikten etkilenen tüm finansal varlıklar yeniden sı-

nıflandırılır. Yeniden sınıflandırma işlemleri, yeniden sınıflandırma tarihinden itibaren ileriye yönelik olarak uygulanır. Bu tür durumlarda, daha önce muhasebeleştirilmiş olan kazanç, kayıp veya faizler için herhangi bir işlem yapılmaz.

#### **4.4.2.2. Finansal Varlıkların Ölçümü**

##### **İlk Muhasebeleştirme**

*TFRS 9, bir finansal varlığın ilk muhasebeleştirilme sırasında gerçeğe uygun değerinden ölçümünü gerektirmektedir. Gerçeğe uygun değer farkı kâr veya zarara yansıtılanlar dışındaki finansal varlıkların ölçümünde, bunların edinimiyle doğrudan ilişkilendirilebilen işlem maliyetleri de bunların gerçeğe uygun değerlerine ilave edilmek durumundadır.*

##### **Sonradan Ölçme İşlemleri ve Finansal Varlık Değer Düşüklüğü Karşılığı**

*Finansal varlıkların ilk muhasebeleştirmeden sonra yapılacak ölçümlerinde, yapılan sınıflandırmaya göre gerçeğe uygun değerleri veya itfa edilmiş maliyetleri üzerinden ölçülmeleri esastır. Buna göre gerçeğe uygun değeri üzerinden ölçülen ve finansal riskten korunma ilişkisinin parçası olmayan finansal varlığa ilişkin sonraki tarihlerde ortaya çıkan kazanç veya kayıplar kar veya zararda muhasebeleştirilecektir.*

*Öte yandan işletmeler ilk muhasebeleştirme sırasında, TFRS 9 kapsamında olan ve alım satım amacıyla elde tutulmayan özkaynağa dayalı bir finansal araca yapılan yatırımın gerçeğe uygun değerinde sonraki tarihlerde meydana gelecek değişiklikleri diğer kapsamlı gelirden sunma şeklinde bir uygulamada da bulunabilirler. Böyle bir durum söz konusu olursa ilgili kazanç veya kayıplar diğer kapsamlı gelir olarak muhasebeleştirmeye konu edilecektir.*

*İtfa edilmiş maliyeti üzerinden ölçülen ve finansal riskten korunma ilişkisinin bir parçası olmayan finansal varlıklara ilişkin sonraki tarihlerde ortaya çıkan kazanç veya kayıplar ise söz konusu varlık finansal durum tablosu dışı bırakıldığında ya da değer düşüklüğüne uğradığında veya varlığın itfa süreci boyunca kar veya zararda muhasebeleştirilecektir.*

#### **4.4.3. TMS/TFRS Sisteminde Şüpheli Alacak Karşılığı**

TFRS sisteminde alacaklar TMS 32 standardı kapsamında finansal varlık olarak ele alınmaktadır.<sup>121</sup> Buna göre alacaklara yönelik şüpheli alacak karşılığı ayrılmasında TMS 39 hükümleri geçerli olacaktır.

TMS 39 standardına göre işletmenin normal faaliyetleri sonucunda satıştan veya verilen hizmetten doğan alacakları, bunların senetli ve senetsiz oluşlarına, vadelerinin kısa veya uzun oluşlarına bakılmaksızın finansal araç olarak nitelenirler.

TMS 39 standardına göre kredi ve alacaklar esas itibariyle etkin faiz yöntemiyle<sup>122</sup> hesaplanan “itfa edilmiş maliyet” (“taşınmış kayıtlı değer”) ile değerlendirilmekte ve değerlendirme farkı dönem sonu sonuç-

---

121 TMS 39 standardı finansal varlıkları gerçeğe uygun değeri ile değerlendirilecek ve sonucu kar-zarar yazılacak finansal varlık ve borçlar; vadeye kadar elde tutulacak varlık ve borçlar; kredi ve alacaklar ile satılmaya hazır finansal varlıklar olmak üzere dörtlü bir sınıflandırmaya tabi tutulmaktadır. TFRS 9 standardında ise TMS 39’da yapılan bu sınıflandırma terk edilmektedir. Ancak bu durum kredi ve alacakların finansal varlık olarak dikkate alınmasını herhangi bir şekilde etkilememektedir.

122 TMS 39 etkin faiz oranını, bir alacak veya borçtan doğacak nakit akımlarını başlangıçta belirlenen maliyete veya taşınmış maliyete indirgeyen ve gelir ve giderlerin dönemler arasında dağıtılmasında kullanılan oran şeklinde tanımlamaktadır.



larına intikal ettirilmektedir. Burada özellikle alacakların değerlendirilmesi sırasında, geçmiş tecrübelerle dayanılarak şüpheli alacak karşılıkları ile tahsil masraflarının ayrılmasına dikkat edilmesi gerekmektedir.<sup>123</sup>

Alacakların değerlemesine yönelik itfa edilmiş maliyet bedelini aşağıdaki gibi formüle etmek mümkündür.<sup>124</sup>

- + Finansal varlığın ilk kayda alma değeri
- + Alma tarihinden itibaren etkin faiz yöntemi ile hesaplanan faizler
- Alım tarihinden itibaren tahsil edilen faizler ve anapara alacak taksitleri
- Eğer varsa tahsil edilemeyecek kısım
- Alacağın vadesine kadar etkin faiz oranı üzerinden hesaplanan iskonto

---

= Alacağın taşınmış maliyeti veya itfa edilmiş maliyeti

Ticari alacakların sonradan ölçümlerinde varsa tahsil edilemeyecek kısmın tahmini konusunda uygulayıcıların değerlendirmesi esas alınmaktadır. Diğer bir ifadeyle işletmenin geçmiş dönemdeki tahsilat oranını dikkate almak suretiyle, kendine özgü bir şüpheli alacak tutarı hesaplaması mümkündür. Söz konusu alacaklar için takibe geçilmesi veya alacağın borçlusunun herhangi bir hukuki durumda olması gibi faktörler bir alacağın şüpheli olarak değerlendirilmesi bakımından herhangi bir önem arz etmemektedir.

---

123 C.TÜRKMEN-F.TÜRKMEN, **Sermaye Piyasası Mevzuatı Uyarınca Dönem Sonu Değerleme İşlemleri**, Vergi Dünyası, Sayı:352, Aralık 2010

124 R.ÖRTEN-H.KAVAL-A.KARAPINAR, **Türkiye Finansal Raporlama Standartları Uygulama ve Yorumları**, Gazi Kitabevi, Haziran 2010, s.486.

## **4.5. Diğer Muhasebe Standartları Kapsamında Karşılıklar ve Değer Düşüklükleri**

Bu bölümde sadece karşılıklar ve varlıklarda değer düşüklüğü konularına ilişkin olarak diğer muhasebe standartlarında yer alan bazı özel düzenlemelere değineceğiz. Bu kapsamda okuyucuya genel bir fikir vermek amacıyla söz konusu standartların amacı, kapsamı ve öngördüğü muhasebeleştirme ve ölçüm ilkesine ilişkin olarak da açıklamalar da bulunacağız.

### **4.5.1. TMS 19 Standardı Kapsamında Değerlendirme**

#### **4.5.1.1. Standardın Amacı ve Kapsamı**

TMS 19, işverenler tarafından çalışanlara sağlanan faydalara<sup>125</sup> ilişkin muhasebeleştirme ilkelerini ve açıklama hükümlerini düzenlemektedir.

Temel olarak bakıldığında bir işletmenin sunmuş oldukları hizmetler karşılığında çalışanlarına gelecekte sağlayacağı faydalara ilişkin olarak borç kaydı yapması gerekmektedir. Çalışanların sunmuş olduğu hizmetler sonucunda ortaya çıkan ekonomik faydanın işletme tarafından kullanılması durumunda ise gider kaydı yapılmalıdır. Diğer bir ifadeyle çalışanlara yapılan ödemelerin (ister kanunen, ister iş akdine göre, isterse de işverenin kendi isteğine göre) maliyet olarak kayda alınmasında ödeme zamanı değil yapılan ödeme karşılığında işgörenin fayda sağladığı dönemi esas almak gerekmektedir. Buna göre cari veya geçmiş döneme ilişkin olmakla birlikte daha sonra ödenecek tutarların da brüt veya ödenecek tutarla değil, beklenen ödemenin net şimdiki değeriyle raporlanması esastır.

---

125 İşverenler tarafından sağlanan faydadan sadece kıdem tazminatı ve ihbar öneli niteliğindeki ödemeleri değil aynı zamanda ücretler, ikramiyeler vb. her türlü ödemeyi anlamak gerekmektedir.

TMS 19 standardının çalışmamızı ilgilendiren boyutu çalışanlara ödenen işten çıkarma tazminatı (ihbar öneli, kıdem tazminatı gibi) ile tanımlanmış bir fayda planı<sup>126</sup> veya katkı planı<sup>127</sup> çerçevesinde çalışanlara sağlanan faydaların muhasebeleştirilmesi ve ölçülmesi noktasındadır.

#### **4.5.1.2. Kıdem Tazminatı Karşılıkları**

TMS 19'a göre işten çıkarma tazminatları, istihdam süresince değil, yalnızca işten çıkarma esnasında söz konusu olmaktadır. Bu tazminatlar, işten çıkarmaya ilişkin açık bir taahhüdün bulunduğu ve bu taahhüdün geri çekilemediği durumlarda, gider ve borç olarak muhasebeleştirilmelidir.

Kıdem tazminatı karşılığı açısından ülkemiz uygulamasına bakıldığında işine son verilen çalışana ödenen kıdem tazminatı kanun emrine istinaden ödenmekte olup bu ödemenin başka bir kuruma yansıtılma olanağı bulunmamaktadır. Bu yönüyle ülkemizdeki kıdem tazminatı karşılığı uygulaması TMS 19 standardındaki tanımlanmış katkı planı uygulaması ile daha özdeş durumdadır.

---

126 Tanımlanmış fayda planları, tanımlanmış katkı planları dışında kalan hizmet dönemi sonrasına ilişkin fayda planlarıdır. Burada işletmenin yükümlülüğü, taahhüt edilen faydaları mevcut ve önceki çalışanlara ödemek zorunda olmasıdır. Bunun sonucunda oluşacak aktüeryal risk ve yatırım riski işletmeye aittir.

127 Tanımlanmış katkı planında ilgili işletmenin yasal veya zımni kabulden doğan yükümlülüğü, fona katkıda bulunmayı kabul ettiği tutar ile sınırlıdır. Sonuç itibarıyla aktüeryal risk ve yatırım riski çalışana ait olmaktadır. Buna göre tanımlanmış katkı planı çerçevesinde, ayrı bir işletmeye (fona) sabit katkı payları ödeyen işletmeler, söz konusu fonun çalışanlara sağlanan faydaları ödemek için yeterli varlığının bulunmadığı durumda ek katkı payı ödeme yükümlülüğü altına girmektedir.

Ülkemizde çok yaygın olmamakla birlikte kıdem tazminatı yükümlülüğünün kısmen veya tamamen başka bir kuruma yansıtılması ve ya sigorta ettirilmesi de söz konusudur. Ayrıca işletmenin kıdem tazminatından kaynaklı gelecek yükümlülüğünü karşılamaya hazırlık amacıyla tamamen kendisinin bir yatırım politikası izlemesi de mümkündür. Buna göre işletme karşılık olarak muhasebeleştirdiği fonları belirli yatırım amaçlarına kanalize edebilir ve yatırım getirisini de doğan yükümlülüklerin karşılanmasında kullanabilir.

Bununla birlikte ülkemiz uygulamasındaki kıdem tazminatı karşılığı uygulaması oldukça sade bir yapı arz etmektedir. Bir işletmenin TMS 19'a göre herhangi bir personelin ayrılma tarihinde alacağı toplam kıdem tazminatının sadece bilanço tarihine kadar hak edilen kısma tekabül eden bölümünün net şimdiki değerini alması finansal durum tablosuna yansıtılacak kıdem tazminatına ulaşmak açısından yeterli olacaktır.

Öte yandan kıdem tazminatı karşılığı ayrılması açısından söz konusu karşılığın finansal durum tablosunda gösterimi tek başına yeterli olmamaktadır. İşletmenin bilanço, gelir tablosu ve özsermaye değişim tablosunda yer alan kıdem tazminatı karşılığına ilişkin tutarın nelerden kaynaklandığını açıklaması gerekmektedir. Standart karşılık tutarının faiz maliyeti, cari dönem hizmet maliyeti, aktüeryal kazanç ve kayıplar<sup>128</sup> ve geçmiş dönem hizmet maliyeti itibarıyla bölümlendirilmesini istemekte ve her bir bölüme tekabül eden tutarın nasıl ölçümleneceğine dair ayrıntılı açıklamalar ihtiva etmektedir.

Standart kıdem tazminatı karşılığının aktüeryal kazanç ve kayıplara tekabül eden kısmının muhasebeleştirilmesi noktasında uygulayıcıla-

---

128 Aktüeryal kazanç ve kayıplar kıdem tazminatı hesapları sırasında yapılan bazı tahmin ve varsayımların beklenildiği gibi çıkmamasından kaynaklanan farklardır.

ra hareket serbestisi tanınmaktadır. İşletmeler söz konusu kayıp veya kazançları dönem kar ve zararında muhasebeleştirebileceği gibi söz konusu tutarın tamamını özsermaye altında “diğer kapsamlı gelirler” olarak da muhasebeleştirmeye konu edebilecektir. Özkaynaklarda izlenen diğer kapsamlı gelirlerin muhasebe politikalarındaki değişikliğe bağlı olarak veya başka bir nedenle dönem kar veya zararına intikali mümkün bulunmamaktadır. Ancak söz konusu hesapta oluşan tutarın birikmiş karlara aktarımına müsaade edilmektedir.

Bir işletme ilk defa TMS 19 standardına göre kıdem tazminatı karşılığı ayıracak olursa geçiş dönemine ilişkin kıdem tazminatı hesaplaması özellik arz edecektir. Özetle ifade edecek olursak bu durumdaki bir işletmenin dönem sonunda raporlayacağı kıdem tazminatı tutarı, toplam yükümlülüğün net şimdiki değerinden eğer bir fon oluşturulmuş ise bu planın varlıklarının net şimdiki değeri ile fayda planlarında değişiklik olduğunda ileriki dönemlerde kayda alınacak geçmiş hizmet maliyeti tutarının düşülmesi sonucunda bulunacaktır. İşletme bu yolla bulduğu kıdem tazminatı karşılığı tutarını iki şekilde raporlama hakkına sahiptir.

- a.** İşletme derhal TMS 8 Muhasebe Politikaları, Muhasebe Tahminlerinde Değişiklikler ve Hatalar standardı uyarınca ilgili tutarı kayda alabilir veya;
- b.** İlk defa geçişte hesaplanabilen net yükümlülüğün beş yıldan daha uzun olmayan bir sürede itfa edilmesini seçebilir.

İşletme birinci seçeneği seçerse söz konusu farkı geçmiş dönemlerde biriken karlardan veya olağanüstü yedeklerden karşılama yoluna gidebilecektir. Eğer işletme ikinci yöntemi seçerse, raporlanacak olan tutar en fazla beş eşit taksite bölünerek itfa edilecektir. Her iki

durumda da işletmenin tercihini ilerleyen dönemlerde değiştirme hakkı bulunmamaktadır.

TMS 19 standardının kıdem tazminatı karşılıklarının ne şekilde muhasebeleştirileceği konusunda (hangi hesaplar yoluyla) net bir yönlendirme de bulunmadığını da görmekteyiz. Standartta karşılığın hangi isim altında ve ne şekilde giderleştirileceği konusunda diğer standartlara göre uygulama yapılacağı şeklinde genel bir belirleme yapılmasından hareket edecek olursak, bizce ilk olarak karşılık tutarı standardın da öngördüğü şekilde cari dönem hizmet maliyeti, faiz maliyeti ve aktüeryal kazanç veya kayıp olmak üzere üç bölüme ayrılmalıdır. İzleyen aşamada;

- a. Cari dönem hizmet maliyeti her bir çalışanın çalıştığı fonksiyonun maliyetiyle ilişkilendirilmek suretiyle giderleştirilmeli veya maliyete ilave edilmelidir;
- b. Faiz maliyeti yurtdışı uygulamalarda da olduğu gibi finansman maliyetine eklenmelidir;
- c. Aktüeryal kazanç veya kayıplar ise yukarıda da belirttiğimiz üzere ya özkaynak altında diğer kapsamlı gelir olarak dikkate alınmalı veya gelir tablosu altında bu isim altında raporlanma yoluna gidilmelidir.

## **4.5.2. TMS 11 Standardı Kapsamında Değerlendirme**

### **4.5.2.1. Standardın Amacı ve Kapsamı**

TMS 11 standardı “İnşaat Sözleşmeleri” olarak dilimize çevrilmiştir. Bununla birlikte kapsam itibarıyla bakıldığında inşaat sözleşmelerinin tamamını kapsamadığı gibi belli durumlarda inşaat dışı sözleşmeleri de kapsamaktadır. Bu bakımdan standardın yapım sözleş-

meleri olarak isimlendirilmesi standardın kapsamına daha uygun düşmektedir.<sup>129</sup>

En genel planda inşaat sözleşmelerini yapımcının kendi adına ve başkası adına yaptığı inşaatlar olarak iki grupta ele almak mümkündür.

Yapımcının kendi adına yaptığı inşaatları da yap-sat ve yap-kullan inşaatlar olmak üzere iki ayrı grupta ele almak mümkündür. Bunlardan yap-sat türü inşaatları stoklar gibi görmek gerekmektedir. Maliyet muhasebesi ilkelerine göre stok maliyeti oluşmakta ve oluşan bu maliyet stokun satımıyla birlikte maliyet olara “kar veya zarara” intikal ettirilmektedir. Yap-kullan türü inşaatlar ise inşaat sürecince 258- Yapılmakta Olan Yatırımlar hesabı altında izlenen ve inşaatın tamamlanmasının akabinde ilgili maddi duran varlık hesabına aktarılan inşaatlardır.

Yapımcının başkası adına yaptığı inşaatları ise yap-işlet-devret ve inşaat taahhüt olmak üzere iki grupta sınıflandırmak mümkündür.

TMS 11 standardı yap-işlet-devret türü inşaatlar ile yapımcının kendi adına yaptığı inşaatları kapsamamaktadır. Diğer bir ifadeyle TMS 11 standardı sadece inşaat taahhüt faaliyetlerinin muhasebeleştirilmesini konu edinmiştir.

#### **4.5.2.2. Muhasebeleştirme ve Ölçüm İlkeleri**

Genel olarak ifade edecek olursak inşaat sözleşmelerinde karın ve zararın gerçekleşmesi bakımından işletmeler tarafından iki ayrı yöntemin izlendiği görülmektedir.

##### **1. Tamamlanma (İşin Bitirilmesi) Yöntemi**

---

129 Örtten-Kaval-Karapınar, a.g.e., s.118.

## 2. Tamamlanma Yüzdesi Yöntemi

İlk yöntemde işe ilişkin kar veya zarar işin tamamlanmasını müteakip ortaya çıkmaktadır. İş tamamlanıncaya kadar maliyet ve gelirlerin takibi borç ve alacak olarak finansal durum tablosunda gerçekleşmektedir.

İkinci yöntemde ise yapım işi tamamlanma düzeylerine uygun şekilde kar-zarar tablosunda gösterilmekte ve böylece her dönem işe ilişkin belirli bir kar veya zarar rakamına ulaşılmaktadır. Bu yöntemde işin tamamen bitirilmesini müteakip kesin kar veya zarar rakamına ulaşılmaktadır.

TMS 11 standardında da inşaat sözleşmelerinde kar veya zararın tespitine yönelik iki ayrı yöntemin olduğu belirtilmiş ve işletmelere bu yöntemlerden tamamlanma yüzdesi yönteminin kullanımı önerilmiştir. Bakıldığında kar veya zararın tespiti noktasında tamamlanma yöntemi daha objektif bir yöntem olarak öne çıksa da bu yöntem muhasebenin genel ilkelerinden dönemsellik ve gerçeğe uygun bilgi verme ilkeleriyle açık bir biçimde çelişmektedir.

Öte yandan standardın (11.36) paragraf düzenlemesine göre toplam sözleşme maliyetlerinin toplam sözleşme gelirini aşması muhtemelse beklenen bu zararın doğrudan gider olarak finansal tablolara yansıtılması olanak dahilindedir. Söz konusu bu yansıtma sözleşme konusu işe başlanmış olup olmaması veya sözleşme konusu işin tamamlanma aşamasının seviyesinden bağımsızdır.

### 4.5.3. TMS 12 Standardı Kapsamında Değerlendirme

TMS 12 standardı bir işletmenin kurum kazancı üzerinden hesaplanan vergilerin muhasebeleştirilmesine yönelik düzenlemeler içermektedir.



“TMS 36 Varlıklarda Değer Düşüklüğü” standardına ilişkin açıklamalarımızda da değindiğimiz üzere işletmeye ait varlıklarda değer düşüklüğü meydana gelmesi durumunda söz konusu değer düşüklüklerinin TMS 12 standardı kapsamında da değerlendirmeye tabi tutulması gerekmektedir. Şöyle ki değeri düşen varlıkların yeni defter değeri ile vergiye esas değerın karşılaştırılması neticesinde ertelenmiş vergi varlıkları ve borçlarının tutarı da değışime uğrayacak olup bu değışimin finansal durum tablosuna yansıtılması gerekmektedir.

Diğer taraftan standardın 88’inci paragrafına göre bir işletmenin vergi idaresi ile olan çözüme kavuşturulmamış sorunlardan kaynaklı birtakım koşullu borçları veya koşullu varlıkları olabilir. İşletme söz konusu varlık ve borçlarını “TMS 37 Karşılıklar, Koşullu Borçlar ve Koşullu Varlıklar” standardı uyarınca kamuoyuna açıklamak zorundadır. Öte yandan vergi oranlarında veya vergi kanunlarında yapılmış olan ve raporlama döneminden (*bilanço tarihinden*) sonra yürürlüğe giren ya da yürürlüğe gireceği açıklanan değışiklikler olması halinde, bu değışikliklerin dönem vergisi ile ertelenmiş vergi varlıklarına ve ertelenmiş vergi borçlarına olan önemli etkilerinin kamuoyuna açıklanması gerekmektedir.

#### **4.5.4. TMS 40 Standardı Kapsamında Değerlendirme**

##### **4.5.4.1. Standardın Amacı ve Kapsamı**

TMS 40 standardı yatırım amaçlı gayrimenkullerin muhasebeleştirilmesi ve yapılması gereken açıklamalara ilişkin esasları belirlemektedir. Standart yatırım amaçlı gayrimenkulü, mal veya hizmet üretiminde ya da tedarikinde veya idari amaçla kullanılmak veya normal iş akışı çerçevesinde satılmak amaçlarından ziyade kira geliri veya değer artış kazancı ya da her ikisini birden elde etmek ama-

cıyla (sahibi veya finansal kiralama sözleşmesine göre kiracı tarafından) elde tutulan gayrimenkuller olarak tanımlanmaktadır.

#### **4.5.4.2. İlk Muhasebeleştirme**

Standardın 16'ncı paragrafına göre yatırım amaçlı bir gayrimenkul ancak ve ancak aşağıda belirtilen koşulların bir arada sağlanmış olması durumunda bir varlık olarak muhasebeleştirilecektir.

- a. Gayrimenkulle ilgili gelecekteki ekonomik yararların işletmeye girişinin muhtemel olması,
- b. Yatırım amaçlı gayrimenkulün maliyetinin güvenilir bir şekilde ölçülebilir olması.

Buna göre söz konusu muhasebeleştirme şartlarını sağlayan yatırım amaçlı gayrimenkul başlangıçta maliyet bedeliyle ölçülmekte ve işlem maliyetleri de başlangıç ölçümüne dahil edilmektedir.

Standarda göre satın alınan yatırım amaçlı bir gayrimenkulün maliyeti; satın alma fiyatı ile bu işlemle doğrudan ilişkilendirilebilen harcamalardan oluşmaktadır. Doğrudan ilişkilendirilebilen harcamalara örnek olarak; avukatlık hizmetlerine ilişkin ödenen ücretler, gayrimenkul alım vergisi ve diğer işlem maliyetleri gösterilebilir. Diğer taraftan ilk tesis maliyetleri (anılan maliyetler, ilgili gayrimenkulün yönetimin amaçladığı şekilde faaliyet göstermesi için gerekli olmadığı sürece), yatırım amaçlı gayrimenkulün planlanan doluluk/kullanım düzeyine ulaşmasına kadar oluşan işletme zararları ile gayrimenkulün inşası veya geliştirilmesi sırasında ortaya çıkan aşırı tutarda artık malzeme, kayıp işçilik veya diğer kaynaklar yatırım amaçlı gayrimenkulün maliyetini arttıramaz.

Yukarıdaki muhasebeleştirme ilkesini uygulayan bir işletme yatırım

amaçlı gayrimenkul maliyetlerini, söz konusu maliyetler ortaya çıktığı anda değerlendirilecektir. Bu maliyetler; başlangıçta yatırım amaçlı gayrimenkulün elde edilmesine ilişkin olarak gerçekleştirilen maliyetler ile yatırım amaçlı bir gayrimenkule daha sonradan yapılan ilave, değişiklik veya hizmet maliyetlerini içermektedir.<sup>130</sup>

#### **4.5.4.3. Sonradan Ölçüm**

İlk muhasebeleştirme sonrasında yatırım amaçlı gayrimenkulün değerlendirilmesi hususunda işletmenin önünde iki seçenek vardır. Bunlardan ilki gayrimenkulün gerçeğe uygun değer yöntem ile değerlendirilmesi, ikincisi ise gayrimenkulün maliyet yöntemiyle değerlendirilmesidir.<sup>131</sup> İşletme yapacak olduğu seçimi tüm yatırım amaçlı gayrimenkulleri için uygulamak zorundadır.<sup>132</sup>

#### **a. Gerçeğe Uygun Değerle Sonradan Ölçüm**

Yatırım amaçlı bir gayrimenkulün gerçeğe uygun değeri; karşılıklı pazarlık ortamında, bilgili ve istekli gruplar arasında bir varlığın el

---

130 Standardın 18'inci paragrafına göre, bir işletme gayrimenkule ilişkin günlük hizmet giderlerini yatırım amaçlı gayrimenkulün defter değerinde muhasebeleştiremez. Bu maliyetler gerçekleştikçe kâr veya zararda muhasebeleştirilir. Günlük hizmet maliyetleri esas itibarıyla işçilik ve sarf malzemelerinden oluşmakla birlikte, küçük parçalara ilişkin maliyetleri de içerebilir. Bu tür harcamalar genellikle ilgili gayrimenkule ilişkin "bakım ve onarım" harcamaları olarak nitelendirilir.

131 Söz konusu bu seçimlik hakkın tek istisnası bir kiracının faaliyet kiralaması işlemi çerçevesinde herhangi bir gayrimenkul hakkını elinde bulundurması durumudur. Anılan gayrimenkul TMS 40'ın 6'ncı paragrafı uyarınca yatırım amaçlı bir gayrimenkul olup, 30'uncu paragrafta belirtilen seçme hakkı bu durumda geçerli olmaz ve gerçeğe uygun değer yöntemi uygulanması gerekir.

132 Standart yatırım amaçlı gayrimenkullerin sonradan ölçümü konusunda iki yöntem öne sürmekle birlikte işletmelere gerçeğe uygun değer yöntemini uygulamalarını önermektedir.

değiştirmesi ya da bir borcun ödenmesi durumunda ortaya çıkması gereken tutardır.<sup>133</sup> Bu değerdeki değışimden kaynaklanan kazanç veya kayıp, oluştuğu dönemde kâr veya zarara dahil edilmelidir.

Gerçeğe uygun değer, belirli bir tarihe övgü değerdir. Piyasa koşulları değişebileceğinden, gerçeğe uygun değer olarak sunulan tutar başka bir zaman için tahmin edilmesi durumunda hatalı veya uygun-suz olabilir. Gerçeğe uygun değer tanımı; fiyatla, bilgili ve istekli taraflar arasında gerçekleşen işlemlerde ilgili varlıkların takası ve sözleşmenin yerine getirilmesi işleminin eşanlı olmadığı durumlarda yapılması ihtimali olan, hiçbir değişikliğin olmadığı, satış işlemi ile ilgili varlıkların takası ve sözleşmenin yerine getirilmesi işlemlerinin eşanlı gerçekleşmesi durumunu varsayar.

Yatırım amaçlı gayrimenkulün gerçeğe uygun değerinin daima güvenilir bir şekilde tespit edilebileceği konusunda aksi ispat edilene kadar hukuken geçerli bir öngörü vardır. Ancak, bazı istisnai durumlarda, işletmenin yatırım amaçlı bir gayrimenkulü (veya mevcut bir gayrimenkul, kullanımındaki bir değişiklikten sonra ilk defa yatırım amaçlı gayrimenkul haline geldiğinde) elde etmesi sırasında gerçeğe uygun değerinin sürekli olarak güvenilir bir biçimde tespit edilmesinin mümkün olmadığına dair ortada kanıt bulunur. Bu durum, ancak ve ancak, karşılaştırılabilir piyasa işlemlerinin çok az olduğu ve gerçeğe uygun değerin başka tür güvenilir yollarla (örneğin indirgenmiş nakit akım projeksiyonları ile) tahmininin mümkün olmadığı durumlarda ortaya çıkar.

İşletmenin inşa edilmekte olan yatırım amaçlı gayrimenkulün gerçe-

---

133 Gerçeğe uygun değer kavramı, normalin dışında finansman yaratma, satış ve geri kiralama anlaşmaları, satışla ilgili bir kimseye özel imtiyaz tanınması veya taviz verilmesi gibi özel koşul ve durumlar dolayısıyla yapay olarak yükseltilmiş veya düşürülmüş tahmini fiyatları içermez.

ğe uygun değerinin güvenilir bir biçimde tespit edilmesinin mümkün olmadığını, ancak söz konusu gayrimenkulün inşaatı tamamlandığında gerçeğe uygun değerinin de güvenilir bir şekilde belirlenebileceğini tahmin ettiği durumlarda, gerçeğe uygun değeri güvenilir bir biçimde tespit edilinceye veya inşaatı tamamlanıncaya kadar (hangi durum önce gerçekleşirse), söz konusu inşa edilmekte olan yatırım amaçlı gayrimenkul, maliyeti üzerinden ölçülür. İşletmenin yatırım amaçlı gayrimenkulün (inşa edilmekte olan yatırım amaçlı gayrimenkulün dışında) gerçeğe uygun değerini güvenilir bir şekilde tespit etmenin her zaman mümkün olmadığını belirlemesi durumunda, işletme, yatırım amaçlı gayrimenkulünü TMS 16’da belirtilen maliyet yöntemi ile ölçer. Yatırım amaçlı söz konusu gayrimenkulün kalıntı değerinin sıfır olduğu kabul edilir. İşletme, yatırım amaçlı gayrimenkülü elden çıkarana kadar TMS 16’yı uygular.

Diğer taraftan inşa edilmekte olan bir yatırım amaçlı gayrimenkulün gerçeğe uygun değerinin güvenilir biçimde ölçülebileceğine ilişkin öngörünün aksi, sadece ilk muhasebeleştirmede ispat edilebilir. İnşa edilmekte olan yatırım amaçlı gayrimenkule ilişkin bir kalemi gerçeğe uygun değeri üzerinden ölçmüş olan bir işletme, sözü edilen yatırım amaçlı gayrimenkulün inşası tamamlandığında bu gayrimenkulün gerçeğe uygun değerinin güvenilir bir biçimde ölçülemediği sonucuna varamaz.

Buna göre bir işletmenin, yatırım amaçlı bir gayrimenkulünü daha önce gerçeğe uygun değer üzerinden ölçmüş olması durumunda, söz konusu gayrimenkülü elden çıkarıncaya kadar (veya ilgili gayrimenkul sahibi tarafından kullanılan gayrimenkul haline gelene kadar veya işletme gayrimenkülü geliştirerek olağan iş akışı sürecinde satıncaya kadar), karşılaştırılabilir piyasa işlemleri azalmış veya piyasa fiyatları daha ender elde edilebilir hale gelmiş dahi olsa, anılan gayrimenkülü gerçeğe uygun değer üzerinden ölçmeye devam eder.

## **b. Maliyet Bedeliyle Sonradan Ölçüm**

Yatırım amaçlı gayrimenkullerin ölçümüne ilişkin ikinci yöntem maliyet yöntemidir. İlk muhasebeleştirme sonrasında maliyet yöntemini seçen bir işletme, satış amaçlı elde tutulan olarak sınıflananlar (veya satış amaçlı elde tutulan olarak sınıflanan elden çıkarılacak varlık grubuna dahil edilenler) hariç olmak üzere, tüm yatırım amaçlı gayrimenkullerini söz konusu yöntem için TMS 16’da belirtilen hükümler çerçevesinde maliyet yöntemiyle ölçecektir.

Satış amaçlı elde tutulan olarak sınıflanma kriterlerine uyan (veya satış amaçlı elde tutulan olarak sınıflanan elden çıkarılacak varlık grubuna dahil edilen) yatırım amaçlı gayrimenkuller ise TFRS 5 çerçevesinde ölçülecektir.

### **4.5.5. TMS 41 Standardı Kapsamında Değerlendirme**

#### **4.5.5.1. Standardın Amacı ve Kapsamı**

TMS 41 standardının amacı tarımsal faaliyetlere ilişkin muhasebeleştirme yöntemlerini ve bunlara ilişkin yapılması gereken açıklamaları belirlemektir. Söz konusu standart tarımsal faaliyetle ilgili olmak üzere canlı varlıklar, hasat zamanındaki tarımsal ürünler ve standardın 34 ile 35’inci paragrafların yer alan devlet teşviklerinin muhasebeleştirilmesinde uygulanmaktadır.<sup>134</sup>

TMS 41 standardının kapsamına ilişkin tanımda geçen hasat zamanındaki tarımsal ürünler ibaresi önemlidir. Zira hasattan sonra yapılan işleme sonucunda ortaya çıkan tarımsal ürünler TMS 41 kapsa-

---

134 “Tarımsal faaliyetle ilgili arsa” ve “tarımsal faaliyetle ilgili maddi olmayan duran varlık” için TMS 41 standardının uygulanması söz konusu değildir. Söz konusu varlıklar için sırasıyla TMS 16 ve TMS 38 standartlarında yapılan açıklamalara gitmek gerekmektedir.

mında değil, TMS 2 Stoklar standardı kapsamında muhasebeleştirilmeye konu edilecektir.

TMS 41 standardında tarımsal faaliyetler ve bu faaliyet kapsamındaki canlı varlık ve tarımsal ürün kavramları aşağıdaki gibi tanımlanmaktadır.

**Tarımsal Faaliyet:** Satışa veya geri dönüştürülmeye konu canlı varlıkların tarımsal ürünlere veya farklı canlı varlıklara dönüştürülmesi ve hasat işlemlerinin bir işletme tarafından yönetimidir. Bu tanıma göre tarımsal faaliyet geniş kapsamlı bir faaliyet grubunu kapsamaktadır. Bu kapsamda hayvan yetiştiriciliği, ormancılık, yıllık veya daha uzun süreli mahsul yetiştiriciliği, meyve bahçesi ve fidan ekiciliği, çiçekçilik, ve su ürünleri yetiştiriciliği faaliyetlerini saymak mümkündür.

**Canlı Varlık:** Yaşayan hayvan veya bitki olarak tanımlanmaktadır. Koyun, ağaçlar, bitkiler, sığır, çalılık, asma, meyve ağaçları canlı varlıklara örnek olarak gösterilmektedir.

**Tarımsal Ürün:** İşletmenin canlı varlıklarının hasadı yapılmış ürünüdür. Yün, kütük, pamuk, şeker pancarı, süt, yaprak, üzüm, gıda elde edilmek üzere kesilen sığır, toplanmış meyveler tarımsal ürünlerle örnek olarak verilmektedir.

#### 4.5.5.2. Muhasebeleştirme ve Ölçüm İlkeleri

TMS 41'in 10'uncu maddesine göre işletme sadece ve sadece aşağıdaki koşulların gerçekleşmesi durumunda canlı bir varlığı veya tarımsal bir ürünü muhasebeleştirmeye konu edecektir.

- a. İşletmenin, söz konusu varlığı geçmiş olayların sonucu olarak kontrol etmekte olması;

- b. Varlığa ilişkin gelecekteki ekonomik faydaların işletmeye aktarılmasının muhtemel olması; ve
- c. Varlığın gerçeğe uygun değerinin veya maliyetinin güvenilir olarak ölçülebilmesi.

TMS 41'in 12'inci paragrafına göre canlı varlıklar ilk muhasebeleştirildikleri tarihte ve her raporlama dönemi sonunda gerçeğe uygun değerlerinden satış maliyetleri düşülmek suretiyle ölçülür. Bu genel kuralın istisnalarına Standardın 30'uncu paragrafında yer verilmektedir. Öte yandan 13'üncü paragrafa göre canlı varlıklardan elde edilen tarımsal ürünler de hasat noktasında gerçeğe uygun değerlerinden satış maliyetleri düşülmek suretiyle ölçülür.<sup>135</sup>

Tarımsal işletmeler sahibi oldukları canlı varlık veya tarımsal ürünlerin gelecek bir tarihteki satışına ilişkin olarak sıklıkla sözleşmelere taraf olmaktadır. Bu gibi durumlarda gerçeğe uygun değer belirlenmesinde söz konusu bu sözleşme fiyatlarının esas alınması gerekli değildir; zira gerçeğe uygun değer, istekli bir alıcı ve satıcının işlem yapacağı cari piyasayı yansıtmalıdır. Sonuç olarak, ilgili canlı varlık veya tarımsal ürünün gerçeğe uygun değeri bir sözleşmenin mevcudiyeti dolayısıyla düzeltilemez.

Bazı durumlarda, canlı varlık veya tarımsal ürünün satışına ilişkin sözleşme, "TMS 37 Karşılıklar, Koşullu Borçlar ve Koşullu Varlıklar" Standardında tanımlanan ekonomik açıdan dezavantajlı bir sözleşme olabilir. Ekonomik açıdan dezavantajlı sözleşmelere TMS 37 hükümleri uygulanacaktır.

Diğer taraftan canlı varlık veya tarımsal ürüne ilişkin mevcut konumu ve yeri itibarıyla aktif bir piyasanın bulunması durumunda, bu

---

135 Satış maliyetlerinin kapsamı bakımından "TMS 2 Stoklar" standardında yapılan açıklamalar dikkate alınmalıdır.



piyasada açıklanmış olan fiyat gerçeğe uygun değer belirlenmesine uygun bir esas teşkil edecektir. İşletmenin farklı piyasalara ulaşması söz konusu ise, ilgili işletme bunlardan en uygun olanını kullanma yoluna gitmelidir.

Standardın 30'uncu paragrafına göre canlı varlıkların gerçeğe uygun değerinin güvenilir bir biçimde ölçülebileceği varsayılmaktadır. Bu varsayım yalnızca, piyasa fiyatı veya değeri bulunmayan ve gerçeğe uygun değere ilişkin alternatif tahminlerin güvenilir olmayacağını açık olarak anlaşıldığı canlı varlıkların ilk muhasebeleştirilmesi esnasında yok edilebilir bir varsayımdır. Böyle bir durumda söz konusu canlı varlık, maliyetinden buna ilişkin her türlü birikmiş amortisman ve birikmiş değer düşüklüğü karşılıklarının düşülmesi suretiyle ölçülecektir. Söz konusu varlığın gerçeğe uygun değerinin güvenilir olarak belirlenebilir hale gelmesi durumunda ise ilgili varlık gerçeğe uygun değerinden satış maliyetlerini düşülmek suretiyle ölçüme konu edilecektir.

Duran varlık niteliğindeki bir canlı varlık "TFRS 5 Satış Amaçlı Elde Tutulan Duran Varlıklar ve Durdurulan Faaliyetler" Standardına göre satış amaçlı olarak sınıflandırılacak kriterlere sahip ise (veya satış amaçlı elde tutulan bir gruba dahil edilmesi durumunda), gerçeğe uygun değer güvenilir bir biçimde ölçülebileceği varsayılır.

Standardın 30'uncu paragrafında yer alan ve yukarıda değinmiş olduğumuz varsayım yalnızca ilk muhasebeleştirme sırasında yok edilebilmektedir. Diğer bir ifadeyle canlı varlıklarını daha önce gerçeğe uygun değerden satış maliyetlerinin düşülmesi suretiyle ölçmüş bir işletme, söz konusu varlıkları elden çıkarana kadar gerçeğe uygun değerlerinden satış maliyetlerinin düşülmesi suretiyle ölçmeye devam edecektir.

Diğer taraftan canlı varlıklar için öngörülen gerçeğe uygun değer

ölçülemeyeceği ilkesi tarımsal ürünler için öngörülmemiştir. Yani TMS 41 tarımsal ürünlerin, hasat noktasında gerçeğe uygun değerinin her zaman güvenilir bir biçimde ölçülebildiği esası üzerine kuruludur.

Standardın 26 ile 28'inci maddelerine göre canlı bir varlığın veya tarımsal bir ürünün gerçeğe uygun değerinden satış maliyetlerinin düşülerek ilk muhasebeleştirilmesi sırasında doğan kazanç veya zarar ile, ilgili varlığın gerçeğe uygun değerindeki değişiklikten doğan kazanç veya zarar olduğu dönem kâr veya zararında dikkate alınır.

Canlı varlıklar veya tarımsal ürünler açısından “ilk muhasebeleştirilme sırasında meydana gelen zarar” kavramı başlangıç itibariyle zihinlerimizde soru işareti yaratsa da canlı varlıkların veya tarımsal ürünlerin ilk muhasebeleştirilmesinde zarar doğması da ihtimal dahilindedir. Şöyle ki satış maliyetleri, bir canlı varlığın gerçeğe uygun değerinden satış maliyetleri düşülmek suretiyle yapılan hesaplamada düşülmektedir. Dolayısıyla satış maliyetlerinin canlı varlığın gerçeğe uygun değerini aşması olanak dahilindedir.

#### **4.5.6. TFRS 5 Standardı Kapsamında Değerlendirme**

##### **4.5.6.1. Standardın Amacı ve Kapsamı**

TFRS 5 standardının amacı satış amaçlı elde tutulan varlıkların muhasebeleştirilme esasları ile durdurulan faaliyetlere ilişkin olarak yapılması gereken açıklama ve sunumları belirlemektir.<sup>136</sup> TFRS 5'e göre bir işletme, satış amaçlı elde tutulan olarak sınıflandırılma

---

136 TFRS 5'in satış amaçlı elde tutulan olarak sınıflandırılan duran varlıklara (veya elden çıkarılacak varlık gruplarına) yönelik sınıflandırma, sunum ve ölçüm hükümleri, “ortaklara ortaklık sıfatları dolayısıyla dağıtılmak amacıyla (ortaklara dağıtım amacıyla) elde tutulan olarak sınıflandırılan duran varlıklar (veya elden çıkarılacak varlık grupları)” için de geçerlidir.

kriterlerini sađlayan varlıkları defter deęerleri ile satıř için katlanılacak maliyetler dūřulmūř gerçeęe uygun deęerlerinden dūřuk olanı ile ölçecek ve söz konusu varlıklar üzerinden amortisman ayırma iřlemine durduracaktır.

Öte yandan işletmenin satış amaçlı elde tutulan olarak sınıflandırılma kriterlerini sağlayan varlıkları finansal durum tablosunda (*bilançoda*) ayrı olarak sunması gerekmektedir. TFRS 5 durdurulan faaliyetlere ilişkin sonuçların ise kapsamlı gelir tablosunda ayrı olarak sunulmasını öngörmektedir.

#### **4.5.6.2. Muhasebeleştirme ve lm İlkeleri**

Standardın 6'ncı paragrafına göre bir işletme bir duran varlığın defter değerinin sürdürülmekte olan kullanımdan ziyade satış işlemi vasıtası ile geri kazanılacak olması kanaatine varırsa, söz konusu duran varlığı (veya elden çıkarılacak varlık grubunu) satış amaçlı olarak sınıflandırmalıdır. Bu durumun geçerli olabilmesi için; ilgili varlığın (veya elden çıkarılacak varlık grubunun) bu tür varlıkların (veya elden çıkarılacak varlık grubunun) satışında sıkça rastlanan ve alışılmış koşullar çerçevesinde derhal satılabilecek durumda olması ve satış olasılığının yüksek olması gerekmektedir.<sup>137</sup>

---

137 Satış olasılığının yüksek olması için; uygun bir yönetim kademesi tarafından, varlığın (veya elden çıkarılacak varlık grubunun) satışına ilişkin bir plan yapılmış ve alıcıların tespiti ile planın tamamlanmasına yönelik aktif bir program başlatılmış olmalıdır. Ayrıca, varlık (veya elden çıkarılacak varlık grubu) cari gerçeğe uygun değeriyle uyumlu bir fiyat ile aktif olarak pazarlanıyor olmalıdır. Ayrıca satışın, Paragraf 9'da izin verilen durumlar haricinde, sınıflandırılma tarihinden itibaren bir yıl içerisinde tamamlanmış bir satış olarak muhasebeleştirilmesinin beklenmesi ve planı tamamlamak için gerekli işlemlerin, planda önemli değişiklikler yapılması veya planın iptal edilmesi ihtimalinin dūřuk olduğunu göstermesi gerekir. İlgili mevzuatın bu tür bir onayı gerekli kıldığı durumlarda, satış olasılığının yüksek olup olmadığının değerlendirilmesinde, satış işleminin ortaklar tarafından onaylanma olasılığı da göz önünde bulundurulmalıdır.

Standardın 15'inci maddesi satış amaçlı elde tutulan varlık olarak sınıflandırılan bir duran varlığın (veya elden çıkarılacak duran varlık grubunu) defter değeri ile satış maliyeti düşülmüş gerçeğe uygun değerinden düşük olanı ile ölçüleceğini öngörmektedir. İlgili varlığın (veya elden çıkarılacak varlık grubunun) satış amaçlı elde tutulan varlık olarak ilk sınıflandırmasının hemen öncesinde, söz konusu varlığın (veya grup içindeki tüm varlık ve gruba ilişkin borçların) defter değerinin, ilgili TFRS'ler çerçevesinde ölçülmesi gerekmektedir.

Standarda göre satışın bir yıldan uzun süre içerisinde gerçekleşmesi durumunda, işletme satış maliyetini bugünkü değerinden ölçmelidir. Satış maliyetinin bugünkü değerinde, zamanın geçmesinden kaynaklanan bir artış söz konusu olursa, söz konusu bu artış finansman maliyeti olarak kâr veya zarar içerisinde gösterilecektir.

Standardın 20'nci maddesine göre işletme başlangıçta veya daha sonra, bir varlığın (veya elden çıkarılacak bir varlık grubunun) değerinin satış maliyetinin gerçeğe uygun değerden düşülerek elde edilen değerine kadar azaltılması durumunda değer düşüklüğü zararını finansal tablolarına yansıtacaktır.

Öte yandan işletme, satış maliyetinin gerçeğe uygun değerinden düşülerek bulunan değerinde sonradan meydana gelecek herhangi bir artışı kazanç olarak muhasebeleştirecektir. Bu şekilde muhasebeleştirilecek değer artış kazancı, TFRS 5 veya daha öncesinde "TMS 36 Varlıklarda Değer Düşüklüğü" Standardı doğrultusunda muhasebeleştirilen birikmiş değer düşüklüğü zararlarını aşamayacaktır.

Standardın 25'inci maddesine göre işletme, satış amaçlı sınıflandırılan veya satış amaçlı sınıflandırılan elden çıkarılacak varlık grubunun bir parçası olan bir duran varlığı amortismanına tabi tutmaz (veya itfa

etmez). Satış amaçlı elde tutulan olarak sınıflandırılan elden çıkarılacak varlık grubuna ilişkin borçlara ait faiz veya diğer giderlerin muhasebeleştirilmesine ise devam eder.

## **5. VUK HÜKÜMLERİ İLE TMS HÜKÜMLERİNİN BİR ARADA DEĞERLENDİRİLMESİ**

Bu bölümde çalışmamızın (2) ve (3) bölümlerinde sırasıyla Vergi Usul Kanunu ve Türkiye Muhasebe Standartları bazında yapmış olduğumuz açıklamaları bir arada değerlendirecek ve bu kapsamda VUK'un ve TMS'nin karşılıklara ilişkin düzenlemeleri arasında varolan farklılıkların da altını çizme olanağına kavuşacağız.

Bu kapsamda yapacağımız değerlendirmelere geçmeden önce en genel planda şu belirlemeyi yapmakta fayda görüyoruz. Bilindiği üzere muhasebe standartları genel amaçlı finansal raporlamanın sınırlarını çizmek için vardır. Genel amaçlı finansal raporlamanın amacı ise mevcut ve/veya potansiyel yatırımcılara, borç verenlere ve kredi veren diğer taraflara raporlayan işletmeye kaynak sağlama kararlarını verirken faydalı olacak finansal bilgiyi sağlamaktır. Genel amaçlı finansal raporlamanın bu amacının gerçekleşmesi işletmenin finansal tablolarının doğru, güvenilir ve karşılaştırılabilir bir nitelikte hazırlanmasını gerektirmektedir. Bu nitelikte bir finansal bilginin üretimi ise finansal tabloların hazırlanmasında muhasebenin temel ilkelerini en ön planda tutmayı gerektirmektedir.

Öte yandan genel amaçlı finansal raporlama sonucunda ortaya konan bilgiler sadece işletmeye borç veren veya işletmeye yatırım yapan taraflar açısından değil, aynı zamanda işletme yönetimi, kamu kurumları ve düzenleyici kuruluşların da ilgisini çekmektedir. Bununla birlikte bu ikinci grupta sayılanların söz konusu bilgiye atfettiği önemin borç veren veya özkaynak tedarik edenlerin atfettiği

öneme göre daha geride olduğunu da belirtmek gerekmektedir. Zira işletmeyi idare edenlerin elinde işletmeye dair tüm bilgiler olduğu için amaca uygun bilgi üretme imkanları her daim vardır. Kamusal otoritenin de finansal tablolarla olan temel ilişkisi işletmenin elde ettiği kurum kazancından alacağı verginin doğru hesaplanması noktasındadır. Kamusal otorite vergi kanunlarıyla alınması gereken verginin hesabı noktasında uyulması gereken kuralları ortaya koymaktadır. Bu sebeple kamusal otorite açısından esas olan genel amaçlı finansal raporlamanın ortaya koyduğundan ziyade vergi matrahına ulaşmada vergi kanunlarına göre gerekli uyarlamaların doğru yapıp yapılmadığıdır.

Bu çerçevede değerlendirdiğimizde vergi kanunları ile muhasebe standartlarının karşılıkları farklı şekillerde ele alması oldukça doğaldır. Muhasebe standartlarının vergi gibi bir kaygısı yoktur. Muhasebe standartları açısından vergi, gelir-gider tablosundaki bir satırdan ibaret olup işletmenin faaliyetlerinin olağan sonuçlarından birisidir. Dolayısıyla muhasebe standartlarının öngördüğü düzenlemelerin temelinde daha doğru bir bilginin paylaşılması motifi baskındır.

Diğer taraftan vergi kanunlarında tam tersi bir durum söz konusudur. Vergi kanunları açısından aslolan ödenmesi gereken verginin doğruluğudur. Bu doğruluğu sağlanmasında vergi hukukuna hakim olan objektiflik ilkesi birçok durumda kendisini hissettirmektedir. Karşılıklar da dahil olmak üzere birçok durumda muhasebe standartlarının da temel ilkelerinden olan özün önceliği ilkesi terk edilebilmektedir.

## **5.1. VUK Hükümleri ile TMS 37 Hükümlerinin Karşılaştırılması**

### **5.1.1. Vergi Hukukunun Temel İlkeleri İtibariyle Değerlendirme**

#### **5.1.1.1. Tahakkuk İlkesi**

Bilindiği üzere Türk vergi sisteminde bir iktisadi işletmenin elde ettiği ticari kazanç veya kurum kazancı üzerinden alınan kazanç vergisi bakımından tahakkuk ilkesi esastır. Yani bir gelirin elde edilebilmesi için bunun tahsil edilmiş olması gibi bir şart bulunmamakta olup gelirin tahakkuk etmesi vergilendirilmesi için yeterlidir. Aynı esas vergiye tabi safi kazancın hesabında gelirden indirilecek olan giderler bakımından da geçerlidir. Bir giderin gelirden indirilebilmesi için, özel bir düzenleme olmadığı sürece, tahakkuk etmiş olması gerekmektedir. Harcamaya ilişkin ödemenin yapılmış olmasının veya olmamasının bir anlamı bulunmamaktadır.

Ticari kazanç ve/veya kurum kazancının vergilendirilmesindeki temel esas olan tahakkuk ilkesinin tanımına vergi kanunlarında herhangi bir şekilde yer verilmemektedir. Hatta Gelir Vergisi Kanunu'nun ticari kazançla ilişkin hükümleri irdelendiğinde "tahakkuk" lafzının sadece bir yerde kullanıldığı dikkati çekmektedir.<sup>138</sup> Vergi hukuku doktrininde Kabul edilen tanıma göre tahakkuk, bir gelirin veya giderin miktar ve mahiyet olarak kesinleşmesini ifade etmektedir.

Ticari kazancın elde edilmesinde tahakkuk esas olmakla birlikte bu ilkenin istisnaları da varya değildir. Şöyle ki vergi kanunlarında özel-

---

138 Gelir Vergisi Kanunu'nun "İşletme Hesabı Esasına Göre Ticari Kazancın Tespiti" başlığını taşıyan 39'uncu maddesinin parantez içi hükmünde "Elde edilen hasılat, tahsil olunan paralarla tahakkuk eden alacakları; giderler ise, tetdiy olunan ve borçlanılan meblağları ifade eder." denmektedir.

likle vergi güvenliğini sağlamak amacıyla tahakkuk ilkesinden sapmalara yol açan özel hükümlere rastlamak mümkündür. Örnek vermek gerekirse Gelir Vergisi Kanunu'nun 40/1-3 düzenlemesine göre işle ilgili olmak şartıyla mukavelemeye, kanun emrine ve ilama dayanan zarar, ziyan ve tazminatların gider olarak indirimi için bunların ödenmiş olması gerekmektedir. Görüldüğü üzere söz konusu bu özel düzenleme ile zarar, ziyan ve tazminatların gider olarak indirimi noktasında tahakkuk esasından açık bir biçimde sapılmaktadır.

Muhasebe standartları ekseninde bakıldığında “tahakkuk” kavramının Kavramsal Çerçeve'nin 82'nci paragrafında ele alındığı görülmektedir. Söz konusu paragraf uyarınca tahakkuk, unsur tanımına giren ve finansal tablolara alınma kriterlerini taşıyan bir kalemin bilançoya ya da gelir tablosuna tadil edilmesi sürecini ifade etmektedir. Söz konusu bu süreç bir kalemin sözel olarak ve parasal tutar olarak tarifini ve bu tutarın bilanço ve gelir tablosu toplamları içerisinde dahil edilmesini içermektedir. Yine kavramsal çerçevede bir unsurun aşağıda belirtilen ölçüt ve koşullara uygun olması durumunda bilanço ve gelir tablosu toplamı içerisinde dahil edilmesi öngörülmektedir.

- a. Unsur tanımına giren bu kalem muhtemelen ileride işletmeye ekonomik yarar sağlayacak veya işletmeden ekonomik yarar çıkışına neden olacaktır.
- b. Söz konusu kalemin maliyeti veya değeri güvenilir bir şekilde ölçümlenebilmelidir.

Buraya kadar yaptığımız açıklamalardan açıkça anlaşıldığı üzere vergi mevzuatındaki “tahakkuk” kavramı ile muhasebe standartlarındaki tahakkuk kavramı birbirinden açık bir biçimde farklılık arz etmektedir. Muhasebe standartları gelir ve giderin muhtemel olması duru-



munda finansal tablolara alınmasını öngörürken, vergi hukukunda tahakkuk kesinleşmeyi ifade etmektedir. Muhtemel bir gelir veya gider unsurunun vergi hukuku uygulamasına göre tahakkuk ettiğinden söz etmek olanaksızdır.

Bu açıdan baktığımızda TMS 37’de yer alan borç karşılıklarının vergi hukuku bağlamında gider olarak dikkate alınması olanağı yoktur. Zira bir unsurun TMS 37 standardı kapsamında ele alınabilmesi için geçmişten kaynaklanan ve yükümlülük doğuran, ancak ne zaman veya ne kadar tutarda ödeneceği tam olarak belli olmayan bir borç mahiyetinde olması gerekmektedir. Söz konusu bu mahiyet vergi hukukundaki tahakkuk ilkesinin olmazsa olmaz unsuru olan “kesinleşme” ile açık bir biçimde çalışmaktadır. Bu bakımdan TMS 37 standardına göre borç karşılığı olarak sınıflandırılan bir unsurun vergi hukuku uygulamasında gider olarak dikkate alınması için vergi kanunlarında tahakkuk ilkesinden sapma niteliğinde özel bir düzenlemeye ihtiyaç vardır.

#### **5.1.1.2. Dönemsellik İlkesi**

Vergi hukukumuzun tahakkuk ilkesinden sonra gelen en temel ilkesi dönemsellik ilkesidir. Dönemsellik ilkesi tahakkuk ilkesinden sonra gelmekle birlikte zaman zaman tahakkuk ilkesini kesmekte, diğer bir ifadeyle tahakkuk ilkesinin önüne geçmektedir.

Dönemsellik ilkesinin doğrudan tanımı ise, 1 Sıra No’lu Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği’nde yer almaktadır. Buna göre işletmenin sürekliliği kavramı uyarınca sınırsız kabul edilen ömrünün, belli dönemlere bölünmesi ve her dönemin faaliyet sonuçlarının diğer dönemlerden bağımsız olarak saptanması dönemselliği ifade etmektedir.

Öte yandan vergi kanunlarının pek çok bölümünde gerek açık olarak

gerekse zımnen dönemsellik ilkesine atıfta bulunmaktadır. Örneğin Gelir Vergisi Kanunu'nun 1'nci maddesinde gelirin tanımı yapılırken gelirin bir kişinin bir takvim yılında elde ettiği kazanç ve iratların safi tutarı olduğu belirlenmesi yapılmaktadır. Yine 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 6'ncı maddesinde kurumlar vergisi mükellefin bir hesap dönemi içinde elde ettiği safi kurum kazancı üzerinden hesaplanır denerek dönemsellik ilkesi vurgulanmaktadır.

Yukarıda da belirttiğimiz üzere dönemsellik ilkesi, tahakkuk ilkesinden sonra gelse de zaman zaman tahakkuk ilkesini kesen bir niteliğe sahiptir. Netekim 1 Sıra No'lu Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği'nde "*Gelir ve giderlerin tahakkuk esasına göre muhasebeleştirilmesi, hasılat, gelir ve kârların aynı döneme ait maliyet, gider ve zararlarla karşılaştırılması bu kavramın gereğidir.*" demek suretiyle bu husus çok açık bir biçimde ifade edilmektedir.

TMS 37'de tanımlandığı haliyle bakıldığında ise karşılıkların finansal tablolarda gider olarak dikkate alınmasında dönemsellik ilkesi göz önünde bulundurulmamaktadır. Çünkü söz konusu standartta geçmişten kaynaklı bir yükümlülüğe ilişkin olarak ileride ortaya çıkması muhtemel bir zararın içinde bulunulan hesap döneminde giderleştirilmesi söz konusudur. Oysa ki vergi uygulamasında giderleştirmenin tahakkuk ve dönemsellik ilkeleri bir arada değerlendirildiğinde zararın miktar veya mahiyet olarak kesinleştiği dönemde yapılması gerekmektedir.<sup>139</sup>

---

139 Kural olarak bakıldığında vergi uygulamasında zarar karşılıklarının, aksi yönde özel bir düzenleme olmadığı sürece, tahakkuk etmeden giderleştirilmesi olanaklı değildir. Halihazırdaki uygulamada zarar, ziyan ve tazminatlar açısından vergi hukukunun temel ilkelerinden olan tahakkuk ilkesi de sapmaya uğramakta ve Gelir Vergisi Kanunu'nun 40/1-3 maddesindeki özel belirleme uyarınca bunların ancak ve ancak ödenmeleri durumunda giderleştirilmesine müsaade edilmektedir.

### **5.1.2. Karşılık Tanımı İtibariyle Değerlendirme**

VUK'un 288'inci maddesine göre karşılıklar hasıl olan veya husulü beklenen zararları karşılamak maksadıyla ayrılan ve miktarı tam olarak kestirilemeyen belli bazı zararları karşılamak maksadıyla ayrılan tutarlar durumundadır.

TMS 37'de ise karşılıklar zamanı veya tutarı kesinlik taşımayan borçlar olarak tanımlanmaktadır. TMS 37'ye göre karşılıkların muhasebeleştirilmeye konu edilebilmesi için geçmiş olaylardan kaynaklı bir yükümlülüğün bulunması ve bu yükümlülüğün yerine getirilmesi için ekonomik fayda içeren kaynakların işletmeden çıkmasının muhtemel olması gerekmektedir.

Bu iki tanım çerçevesinde bakıldığında VUK'un 288'inci maddesinde tanımlanan zararlardan sadece husulu beklenen zararları karşılamak maksadıyla ayrılan meblağların TMS 37'deki karşılıklar tanımına tekabül ettiğini belirtmek gerekmektedir. VUK'un 288'inci maddesindeki tanım gereği hasıl olan zararları karşılamak maksadıyla ayrılan meblağları TMS 37'ye göre karşılık olarak değerlendirmek mümkündür. VUK'un ilgili hükmüne göre hasıl olan zararları karşılamak maksadıyla ayrılan meblağları TMS uygulamasında varlıklarda değer düşüklüğü kapsamında değerlendirmek daha yerinde olacaktır.

### **5.1.3. VUK Md. 323 İtibariyle Değerlendirme**

Çalışmamızın daha önceki bölümlerinde de değindiğimiz üzere VUK'un 288'nci maddesi hükmü bir tanımdan ibarettir. Mükelleflerin salt bu maddeye dayanarak karşılık ayırmaları olanaklı olmadığından ötürü karşılık ayırmak bakımından VUK içerisinde özel bir düzenlemenin varlığını aramak gerekmektedir.

VUK'un 323'üncü maddesinde yer alan şüpheli alacak karşılığı düzenlemesi yukarıda bahsettiğimiz türde özel düzenlemelerden birisidir. Söz konusu düzenlemeye göre işletmenin ticari kazancının elde edilmesi ve idamesiyle ilgili olmak şartıyla tahsilinde şüphe bulunan alacakları için bunların tahsilinin şüpheli hale geldiği dönemde karşılık ayırması olanaklı kılınmakta olup böylelikle işletmenin tahakkuk ilkesi gereği kurum kazancına gelir veya hasılat olarak dahil ettiği söz konusu alacağa ilişkin olarak vergi ödemesinin önüne geçilmektedir.

VUK'un 323'üncü maddesine göre ayrılan karşılık, husulü beklenen bir zararı (alacağın tahsil edilememesi) karşılamak maksadıyla ayrılması bakımından TMS 37 standardına yaklaşmaktadır. Bununla birlikte VUK 323'üncü maddesi kapsamındaki karşılıklar bir varlık kaleminin değerinin düşürülmesine ilişkin olup TMS 37 'den bu yönü ile ayrılmaktadır. Zira TMS 37'de husulü beklenen zararlar geçmiş olaylardan kaynaklı bir yükümlülüğe ilişkindir. Bu bakımdan VUK'un 323'üncü maddesindeki söz konusu düzenlemenin, TMS 36 Varlıklarda Değer Düşüklüğü standardı ile karşılaştırmalı olarak izleyen bölümde değerlendirilmesi daha yerinde olacaktır.

## **5.2. VUK Hükümleri ile TMS 36 Hükümlerinin Karşılaştırılması**

Daha önceki bölümlerde de değindiğimiz üzere, VUK'da özel olarak düzenlemeye tabi tutulan karşılıkların tamamı işletmeye ait varlıkların değerinin düşürülmesine yöneliktir. TMS 37'de belirtilen karşılıklar ise 1 Seri Nolu MSUGT'de yer alan borç ve gider karşılıklarına tekabül etmekte olup, borç ve gider karşılıklarının vergi kanunları uygulamasında karşılık gideri olarak kabulü için vergi kanunlarında bu yönde sevk edilmiş özel hükümlere ihtiyaç bulunmaktadır.

Öte yandan vergi kanunları uygulamasında karşılık gideri olarak dikkate alınan karşılıklar, muhasebe standartları uygulamasında varlıklarda değer düşüklüğüne tekabül ettiği için bunlara ilişkin mukayeseli değerlendirmenin TMS 36 standardı temelinde yapılması gerekmektedir.

### **5.2.1. VUK Md. 317 Düzenlemesinin TMS Hükümleri Kapsamında Değerlendirmesi**

VUK'un 317'nci maddesi hükmü ile TMS 36 standardı hükümlerini varlıklarda değer düşüklüğü ekseninde karşılaştırmaya geçmeden önce her iki düzenlemenin amaçsal boyutunun ortaya konmasının daha yerinde olduğunu düşünmekteyiz. Zira her iki düzenleme arasındaki farklılıkların temelinde aşağıda değineceğimiz bu amaçsal farklılık yatmaktadır.

Bilindiği üzere VUK'un 317'nci maddesinde yer alan fevkalade amortisman müessesesi vergi hukukunun egemen ilkelerinden tahakkuk ilkesinin bir sapması niteliğindedir. Şöyle ki normal şartlar altında ilerleyen dönemlerde tahakkuk edecek olan itfa payı afet, cebri kullanım veya teknolojik sebeplerle varlığın değerinde olması gerekenden daha fazla bir aşınma meydana geldiği durumda içinde bulunulan dönemde tahakkuk ettirilmektedir. Vergi hukukunun genel ilkelerinden sapma olarak nitelendirilebilecek bu durum özünde bakıldığında ödenmesi gereken verginin doğru tespit edilmesi gerekliliğinden kaynaklanmaktadır. VUK'un 317'nci maddesi ödenmesi gereken verginin doğru tespiti gayesiyle söz konusu varlıktaki olağanın üzerindeki değer kaybına ilişkin fazladan ayrılacak amortismanın tespitini Maliye Bakanlığı'na bırakmıştır.

Konuya TMS 36 ekseninde yaklaştığımızda ise varlıklarda değer düşüklüğünün finansal tablolara yansıtılmasının arkasında tek bir ge-

rekçe bulunmaktadır. Bu gerekçe işletmenin finansal durum tablosunun gerçek durumu tam olarak yansıtmasının sağlanması ve bu şekilde işletmelerin gerçek karlılık durumlarının en iyi şekilde yatırımcıların bilgisine sunulmasıdır. Kısaca ifade etmek gerekirse, TMS 36 standardı ile işletme varlıklarının bilançoda gerçek değerlerinden daha yüksek bir değerle gösterilerek aktiflerin olduğundan daha fazla gösterilmesi ve bu şekilde şirketin daha karlı gösterilerek yatırımcıların yanıltılması önlenmeye çalışılmaktadır.

VUK'un 317'nci maddesindeki fevkalade amortismanla ilişkin hükümler ile TMS 36'daki varlıkların değer düşüklüğüne ilişkin muhasebeleştirme standartlarını karşılaştırdığımızda aşağıdaki farklılıklar dikkatimizi çekmektedir.

1. VUK'un 317'nci maddesinde amortismanla tabi iktisadi kıymetlerin net defter değerlerinin fevkalade amortisman ayrılması suretiyle düşürülmesi esas iken; TMS 36'da varlıklarda değer düşüklüğüne gitmek bakımından amortismanla tabi olma veya olmama şeklinde bir ayırım bulunmamaktadır. Örnek vermek gerekirse henüz kullanıma hazır hale gelmediği için amortismanla tabi olmayan bir yatırım için VUK hükümlerine göre değer düşüklüğü karşılığı ayırmak imkanı bulunmamakta iken, söz konusu varlık için TMS 36'da öngörülen esaslara göre varlık değer düşüklüğüne gitmek mümkündür.
2. VUK'un 317'nci maddesine göre fevkalade amortisman ayırmak suretiyle amortismanla tabi iktisadi kıymetin net defter değerinde düşüklüğe gidilmesi belirli şartlara bağlanmıştır. Buna göre iktisadi kıymette meydana gelen değer düşüklüğünün afet, teknolojik gelişmeler veya aşırı kullanımdan doğmuş olması gerekmekte olup uygulanacak olan fevkalade amortisman oranının tespiti için Maliye Bakanlığı'na başvurulması gerekmektedir.

Maliye Bakanlığı iktisadi kıymetin bulunduğu mahaldeki takdir komisyonuna yaptırdığı incelemeye bağlı olarak ilgili Bakanlığın da g6rüşünü almak suretiyle ayrılacak olan amortisman tutarını tespit etmektedir. TMS 36’da değer düşüklüğüne gitmek değer düşüklüğünün belirli sebeplerden doğması gibi bir şart bulunmamaktadır. İşletme değer düşüklüğüne ilişkin belirli emareler görmesi durumunda ilgili varlık için değer düşüklüğü testine gidecek ve varlığın defter değeri ile geri kazanılabilir değer arasındaki farkı değer düşüklüğü zararı olarak muhasebeleştirecektir. Geri kazanılabilir değerin tespiti işletme yöneticilerine bırakılmıştır.

3. VUK’un 317’nci maddesine göre fevkalade amortisman ayırmak yoluyla mali karla ilişkilendirilen yapılan değer düşüklüğünün izleyen dönemlerde iptali olanaklı değildir. Zira vergi hukukunda amortismanın iptaline ilişkin bir müessese bulunmamaktadır. Oysa ki TMS 36 standardında izleyen dönemlerde varlığın değerinde artış olduğuna dair emarelere rastlanması halinde değer düşüklüğü zararının iptaline gidilebileceği düzenlemesi yapılmıştır.

### **5.2.2. VUK Md. 274 Düzenlemesinin TMS Hükümleri Kapsamında Değerlendirmesi**

VUK’un 274’üncü maddesindeki stok değer düşüklüğü karşılığı müessesesini, TMS 2 Stoklar standardı ile karşılaştırmalı olarak ele aldığımızda aşığıdaki sonuçlara varılmaktadır.

1. VUK uygulamasında değerleme günü itibariyle stokların ortalama satış fiyatının maliyet bedeline nazaran %10 veya daha fazla bir düşüklük göstermesi söz konusu ise mükelleflerin stok değer düşüklüğü karşılığı ayırmasına imkan tanınmaktadır. Bununla birlikte söz konusu hak mükelleflere tanınmış bir ihtiyari hak

olup söz konusu karşılığın ayrılıp ayrılmaması konusunda ihtiyar mükellefe aittir.

TMS setinde stok değer düşüklüklerine ilişkin ilkeler TMS 2’de sıralanmıştır. Söz konusu ilkeler uyarınca stoklarda bir değer düşüklüğü oluştuğunun tespiti söz konusu olursa bu değer düşüklüğünün finansal tablolara yansıtılması zorunluluk arz etmektedir. TMS uygulaması muhasebedeki ihtiyatlılık ilkesinden kaynaklı bu zorunluluk itibariyle uygulanması ihtiyarlık arz eden VUK Md. 274 düzenlemesinden ilk planda ayrılmaktadır.

2. VUK Md. 274’e göre stokta bir değer düşüklüğünün hasıl olduğunun kabulü değerlendirme günü itibariyle stokun ortalama satış fiyatının maliyet bedeline nazaran en az %10’luk bir düşüş göstermesine bağlıdır.

Oysa ki muhasebe standartlarında değer düşüklüğünün kabulüne ilişkin bu şekilde rakamsal bir kriter yoktur. TMS 2 standardına ilişkin açıklamalarımız kapsamında da bahsettiğimiz üzere stokların net gerçekleşebilir değerinin (işin normal akışı içinde tahmini satış fiyatından tahmini tamamlanma maliyeti ve satışı gerçekleştirmek için gerekli tahmini satış giderleri toplamının düşürülmesiyle elde edilen tutar) maliyet bedelinin altına geldiği durumda stokta değer düşüklüğünün meydana geldiğinin kabulü gerekmekte ve söz konusu stokun defter değerinin net gerçekleşebilir değere indirgenmesi gerekmektedir.

3. VUK Md. 274 uygulamasında değer düşüklüğü tutarı, VUK’un 267’nci maddesine göre ortalama satış fiyatı veya takdir esasına göre (mükellefler istedikleri yöntemi seçebilirler.) belirlenen emsal bedel ile stokun maliyet bedeli arasındaki fark kadardır.

TMS 2 uygulamasında stok değer düşüklüğü tutarı ise stokun



maliyet bedeli ile net gerçekleşebilir değeri arasındaki fark kaddır. Net gerçekleşebilir değerin hesabında stokun satış fiyatından stokun tahmini tamamlanma maliyeti ve satışı gerçekleştirmek için gerekli tahmini satış giderleri toplamının düşülmesi gerekmektedir.

### **5.2.3. VUK Md. 278 Düzenlemesinin TMS Hükümleri Kapsamında Değerlendirmesi**

VUK uygulamasında stok değer düşüklüğü karşılığı ayrılmasına imkan tanıyan diğer müessese 278'inci maddede düzenlenmiş olan kıymeti düşen mallara ilişkin düzenlemedir. Söz konusu düzenleme uyarınca yangın, deprem ve su basması gibi afetler yüzünden veya hut bozulmak, çürümek, kırılmak, çatlamak, paslanmak gibi haller neticesinde iktisadi kıymetlerinde önemli bir azalış vaki olan emtia emsal bedelle değerlendirilmelidir. Emsal bedelin tespitinde VUK'un 267'nci madde hükümlerine göre takdir esasının izlenmesi gerekmektedir. VUK'un 278'inci maddesindeki uygulamanın 274'ncü maddedeki düzenlemeden en önemli farkı değer düşüklüğüne ilişkin uygulamanın mükellefin ihtiyarına bırakılmamış olmasıdır. İlgili kanun lafzında da açıkça görüldüğü üzere bahsedilen şekillerde bir değer düşüklüğünün vukubulması durumunda değer düşüklüğünün ticari kazanç veya kurum kazancıyla ilişkilendirilmesi zorunludur. Zira ilgili kanun hükmü lafzında kıymeti düşen malların emsal bedel ile değerlendirileceği belirtilmiş olup lafız mükellefe "değerlenebilir" demek suretiyle herhangi bir ihtiyarlık tanımamaktadır.

Diğer taraftan VUK Md. 278'nci madde uygulamasının değer düşüklüğünün vuku bulduğunun kabulü noktasında VUK Md. 274'te olduğu gibi (ortalama satış fiyatının maliyet bedeline nazaran %10 oranında düşüklük göstermesi) rakamsal bir eşik öngörmediğini de ayrıca belirtmeliyiz.

VUK'un 278'üncü maddesindeki stok değer düşüklüğü karşılığı müessesesini, TMS 2 Stoklar standardı ile karşılaştırmalı olarak ele aldığımızda aşağıdaki sonuçlara varılmaktadır.

1. VUK Md. 278'e göre kıymeti düşen malın emsal bedel ile değerlendirileceği belirtilmiş olup bu bedelin tespiti noktasında VUK'un 267'nci maddesi hükmü gereği takdir esasına uyulması gerekmektedir. Buna göre meydana gelen değer düşüklüğünün takdiri takdir komisyonları marifetiyle veya bu komisyonların takdir edecekleri değerlerin yerine geçebilecek olan kazai merci kararları marifetiyle yapılacaktır. Diğer bir ifadeyle vergi uygulamasında esas alınacak değer düşüklüğü tutarının tespiti objektif bir belirleme yapılması amacıyla üçüncü bir tarafa havale edilmektedir.

TMS 2 uygulamasında ise değer düşüklüğünün tutarının tespiti tamamen işletmeyi idare edenlere bırakılmıştır. Netice itibariyle TMS uygulamasında işletmeyi idare edenler, değer düşüklüğü testine tabi tuttıkları stok için tahmin ettikleri satış fiyatından yine kendi tahminlerini yansıtan tamamlanma maliyeti ve satış giderlerini düşecek, buna göre değer düşüklüğünün olup olmadığı konusunda nihai kararlarını vereceklerdir. Yani değer düşüklüğü tutarının takdiri tamamen işletmeyi idare edenlere bırakılmıştır.

2. VUK Md. 278 uygulamasında stokların kıymetini düşürücü hallerin ayrı ayrı sayılmakta, ancak madde lafzında "gibi haller" demek suretiyle söz konusu değer düşüklüğü sebeplerinin olabildiğince genişletilmeye çalışılmaktadır.

Benzer bir geniş değerlendirme TMS 2 uygulamasında da mevcuttur. TMS 2 uygulamasında stok değer düşüklüğü testi herhangi bir emareye rastlansın rastlanmasın her bir raporlama dönemi itibariyle yapılmaktadır. Diğer bir ifadeyle TMS 36 uygu-

lamasında olduğu gibi varlığın değer dűşüklüęü testine tabi tutulması için öncelikle işletme içi veya işletme dışı kaynaklarda birtakım emarelere rastlanması gerekmektedir, söz konusu test her bir raporlama dönemi sonunda bir emare olsun olmasın yapılacaktır.

#### **5.2.4. VUK Md. 279 Düzenlemesinin TMS Hükümleri Kapsamında Değerlendirmesi**

VUK'un 279'uncu maddesinde yer alan menkul kıymet değer dűşüklüęü karşılığı müessesesini, TMS 39/TFRS 9 standardı ile karşılaştırmalı olarak ele aldığımızda aşağıdaki sonuçlara varılmaktadır.

1. VUK uygulamasında menkul kıymetlerin değerlemesine ilişkin hükümler Kanunun 279'uncu maddesinde sevk edilmiştir. Çalışmamızın ilgili bölümünde de açıkladığımız üzere halihazırdaki VUK Md. 279 düzenlemesi uyarınca borsa rayici ile değerlemeye tabi olan, diğer bir ifadeyle menkul kıymet değer dűşüklüęü karşılığına konu olabilecek olan, menkul kıymetler İMKB'de işlem gören tahvil ve bonolar, aracı kuruluş varantları ve borsa yatırım fonu katılım belgelerinden ibarettir. Bunun dışında kalan menkul kıymetlerin değerlemesinde ya alış bedeli ya da kıst getiri yöntemi esas alındığı için herhangi bir değer dűşüklüęü oluşması söz konusu değildir.

TMS uygulamasında menkul kıymetlerin ölçüm ve muhasebeleştirilmesine ilişkin ilkelere yönelik iki ayrı standart mevcuttur. TFRS 9 ve TMS 39 standartları kapsamında menkul kıymetlerde değer dűşüklüęünün ölçümü ve muhasebeleştirilmesine ilişkin ilkelere de yer verilmektir. TMS uygulamasında değer dűşüklüęüne konu edilebilecek menkul kıymetler VUK uygulamasına nazaran oldukça daha geniştir.

2. Yukarıda da belirttiğimiz üzere VUK uygulamasında menkul kıymetlerin değerlemesine yönelik alış bedeli, kıst getiri ve borsa rayici olmak üzere üç ayrı değerlendirme ölçüsü bulunmaktadır. Buna göre sadece borsa rayici ile değerlendirilen üç grup menkul kıymet (aracı kuruluş varantları, İMKB’de işlem gören tahvil ve bonolar ile borsa yatırım fonu katılım belgeleri) açısından değer düşüklüğü karşılığı ayrılması mümkündür.

TMS uygulamasında finansal varlıkların ilk muhasebeleştirilmeden sonra yapılacak ölçümlerinde, yapılan sınıflandırmaya göre gerçeğe uygun değerleri veya itfa edilmiş maliyetleri üzerinden ölçülmeleri esastır. Buna göre de gerçeğe uygun değer üzerinden ölçülen ve finansal riskten korunma ilişkisinin parçası olmayan finansal varlığa ilişkin sonraki tarihlerde ortaya çıkan kazanç veya kayıpların kar veya zararda muhasebeleştirilmesi gerekmektedir. İtfa edilmiş maliyeti üzerinden ölçülen ve finansal riskten korunma ilişkisinin bir parçası olmayan finansal varlıklara ilişkin sonraki tarihlerde ortaya çıkan kazanç veya kayıplar da söz konusu varlık finansal durum tablosu dışı bırakıldığında ya da değer düşüklüğüne uğradığında veya varlığın itfa süreci boyunca kar veya zararda muhasebeleştirilecektir.<sup>140</sup>

---

140 Öte yandan işletmeler ilk muhasebeleştirme sırasında, TFRS 9 kapsamında olan ve alım satım amacıyla elde tutulmayan özkaynağa dayalı bir finansal araca yapılan bir yatırımın yatırımın gerçeğe uygun değerinde, sonraki tarihlerde meydana gelecek değişiklikleri diğer kapsamlı gelirden sunma şeklinde bir uygulamada da bulunabilirler. Böyle bir durum söz konusu olursa ilgili kazanç veya kayıplar diğer kapsamlı gelir olarak muhasebeleştirmeye konu edilecektir.

### 5.2.5. VUK Md. 323 Düzenlemesinin TMS Hükümleri Kapsamında Değerlendirmesi

VUK'un 323'üncü maddesinde yer alan şüpheli alacak karşılığı düzenlemesini TMS 39 / TFRS 9 standardı<sup>141</sup> ile karşılaştırmalı olarak ele aldığımızda aşağıdaki sonuçlara ulaşmaktayız.

1. VUK'un 323'üncü maddesine göre bir alacağın şüpheli alacak karşılığı uygulamasına konu edilmesi için en öncelikli şart söz konusu alacağın yasal kayıtlara hasılat olarak intikal ettirilmiş bir işleme ilişkin olmasıdır.

TMS uygulamasında değer düşüklüğüne konu edilecek alacağın daha önceden hasılat olarak olarak dikkate alınan bir unsura ilişkin olması gibi bir şart yoktur. Diğer bir ifadeyle TMS uygulamasında her türlü ticari alacak için değer düşüklüğü karşılığı ayırmak mümkündür.

2. VUK'un 323'üncü maddesinde bir alacağın tahsilindeki şüphelilik hali birtakım donelere bağlanmıştır. Vergi uygulamasında alacağın şüphelilik vasfının belirlenmesi işleminin mükellefe bırakılmasının subjektiflik içereceği muhakkaktır. Vergilendirmeyi ilgilendiren olayların ve tutarların tespitinde objektifliği esas alan vergi hukuku bakımından bahsedilen alacağın tahsilindeki şüphelilik vasfının subjektif bir biçimde belirlenmesi kabul edilmemektedir.

---

141 TMS uygulamasında ticari alacaklar, finansal kıymet hükmündedir. Zira "TMS 32 Finansal Araçlar: Sunum" standardında, ticari alacaklar ve ticari borçlar finansal kıymetler kapsamında sayılmıştır. "TMS 36 Varlıklarda Değer Düşüklüğü" standardının kapsama ilişkin hükümlerine bakıldığında da finansal varlıklara ilişkin değer düşüklüklerinin TFRS 9 ve TMS 39 standardına göre muhasebeleştirme ve ölçüme konu edileceği belirtilmektedir.

Öte yandan TMS uygulamasında alacağa ilişkin değer düşüklüğüne gidilmesi için açıkça belirlenmiş bir donenin varlığı aranmamaktadır. İşletmenin bir alacağın değerinde düşüklük olduğuna dair kanaate sahip olması bu alacağa ilişkin değer düşüklüğüne gitmesi için yeterlidir. Diğer bir ifadeyle TMS uygulamasında işletmenin geçmiş dönemdeki tahsilat oranını dikkate almak suretiyle kendine özgü bir şüpheli alacak karşılığı tutarı hesaplaması mümkündür.

3. VUK'un 323'üncü maddesine göre ayrılacak olan karşılık tutarı ticari alacağın tasarruf değeri ile mukayyet değeri arasındaki farka eşittir. Alacağın tasarruf değeri bir iktisadi kıymetin sahibi için arz ettiği gerçek değeridir.

TMS uygulamasında alacağa ilişkin karşılık tutarının hesabında TFRS 9 veya TMS 39 hükümleri geçerlidir. TMS 39 standardına göre kredi ve alacaklar esas itibarıyla etkin faiz yöntemiyle<sup>142</sup> hesaplanan "itfa edilmiş maliyet" ("taşınmış kayıtlı değer") ile değerlendirilmekte ve değerlendirme farkı dönem sonuç hesaplarına intikal ettirilmektedir.<sup>143</sup> Burada özellikle alacakların de-

---

142 TMS 39 etkin faiz oranını, bir alacak veya borçtan doğacak nakit akımlarını başlangıçta belirlenen maliyete veya taşınmış maliyete indirgeyen ve gelir ve giderlerin dönemler arasında dağıtılmasında kullanılan oran şeklinde tanımlamaktadır.

143 Alacakların değerlendirilmesine yönelik itfa edilmiş maliyet bedelini aşağıdaki gibi formüle etmek mümkündür.

- + Finansal varlığın ilk kayda alma değeri
- + Alma tarihinden itibaren etkin faiz yöntemi ile hesaplanan faizler
- Alım tarihinden itibaren tahsil edilen faizler ve anapara alacak taksitleri
- Eğer varsa tahsil edilemeyecek kısım
- Alacağın vadesine kadar etkin faiz oranı üzerinden hesaplanan iskonto

---

= Alacağın taşınmış maliyeti veya itfa edilmiş maliyeti

ğerlemesi sırasında, geçmiş tecrübelerle dayanılarak şüpheli alacak karşılıkları ile tahsil masraflarının ayrılmasına dikkat edilmesi gerekmektedir.

### **5.3. VUK Hükümleri ile Diğer TMS/TFRS Hükümlerinin Karşılaştırılması**

#### **5.3.1. TMS 11 İtibariyle Değerlendirme**

Çalışmamızın önceki bölümlerinde de belirttiğimiz üzere TMS 11 standardında inşaat sözleşmelerinde kar veya zararın tespitine yönelik iki ayrı yöntemin olduğu belirtilmiş ve işletmelere bu yöntemlerden tamamlanma yüzdesi yöntemini uygulamaları önerilmiştir. Standardın (11.36) paragraf düzenlemesine göre toplam sözleşme maliyetlerinin toplam sözleşme gelirini aşması muhtemelse, beklenen bu zararın doğrudan gider olarak finansal tablolara yansıtılması olarak dahilindedir. Söz konusu bu yansıtma sözleşme konusu işe başlanmış olup olmaması veya sözleşme konusu işin tamamlanma aşamasının seviyesinden bağımsızdır. Dolayısıyla zarar karşılığı olarak ayrılan bu tutar inşaat sözleşmelerinin muhasebeleştirilmesine ilişkin yöntem tercihindan tamamen bağımsız olarak kar veya zarar tablosuyla ilişkilendirilmektedir.

Vergi uygulamasına bakıldığında 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu'nda yıllara sari işler olarak nitelendirilen inşaat işlerinde toplam sözleşme maliyetinin sözleşme gelirini aşmasına bağlı olarak bir gider veya zarar karşılığı ayrılması olanağı bulunmamaktadır. Çalışmamızın en başında da belirtildiği üzere vergi hukukunda VUK'un 288'inci maddesine dayanarak karşılık ayrılması mümkün bulunmamakta olup karşılık ayrılabilmesi için özel bir hükmün varlığı gerekmektedir.

Buna göre TMS uygulamasında zarar karşılığı olarak muhasebeleş-

tirmeye tabi tutulan bu tutarın, vergi matrahının tespitinde KKEG hükmünde olacağından ötürü dönem kar veya zararına eklenecek bir unsur olarak dikkate alınması gerekmektedir.

### **5.3.2. TMS 12 İtibariyle Değerlendirme**

TMS uygulamasında varlıklarda değer düşüklüğü işleminin TMS 12 standardını ilgilendiren iki boyutu bulunmaktadır.

Birinci boyut bazı varlıkların TMS'ye göre vuku bulan değer düşüklüklerinin veya değer artışlarının vergi uygulamasında aynı şekilde dikkate alınamaması boyutudur. Başta gerçeğe uygun değer üzerinden izlenen veya gösterilen varlıklar olmak üzere varlıkların ilgili muhasebe standardı uyarınca yeniden değerlendirilmesi dönemin vergiye tabi karını etkilemiyorsa ve varlığın vergiye esas değerinde herhangi bir düzeltmeye sebep olmuyorsa, ortaya duruma göre ertelenmiş bir vergi varlığı veya vergi yükümlülüğü ortaya çıkacaktır. Ertelemiş vergi varlıklarının veya borçlarının çoğu bir gelir veya bir giderin bir dönemin muhasebe karının hesabında dikkate alınmış olması, ancak vergiye tabi kar açısından o dönemden farklı bir dönemde dikkate alınmış olması sebebiyle oluşmaktadır. Bu şekilde ortaya çıkan ertelenmiş vergi varlığı veya borcu kar veya zararda muhasebeleştirilecektir.<sup>144</sup>

TMS uygulamasındaki varlıklarda değer düşüklüğü işleminin TMS 12 standardını ilgilendiren ikinci boyutu ertelenmiş vergi varlığı veya vergi borcunun defter değerlerinde, bunlara ilişkin geçici farkların değerlerinde bir değişiklik olmasa dahi, artış veya azalış olabilmesi durumudur. TMS 12 standardı söz konusu olası artış veya azalışların sebeplerini aşağıdaki şekilde açıklamaktadır.

---

144 G.GOKÇEN-B.ATAMAN-C.ÇAKICI, **Türkiye Finansal Raporlama Standartları Uygulamaları**, Türkmen Kitabevi, 2011, s.215.



- a. Vergi oranlarında veya vergi kanunlarında değişiklikler olması veya,
- b. Ertelenmiş vergi varlığının gözden geçirilerek geri kazanılabilecek tutarın yeniden belirlenmesi veya,
- c. Varlığın ne şekilde geri kazanılacağına ilişkin beklentinin değişmesi,

Yukarıda sayılan şekillerde ertelenmiş vergilerde meydana gelen değişiklikler, daha önce kar veya zarar dışında muhasebeleştirilmiş olan kalemlerle ilgili değişiklikler hariç olmak üzere, kar veya zararda muhasebeleştirilecektir.

VUK uygulamasında TMS 12 uygulamasına göre yapılan yukarıdaki muhasebeleştirme işlemleri bir anlam ifade etmemektedir. Buna göre TMS 12 standardı uyarınca kar veya zararda muhasebeleştirilen tutarların mali kara ulaşmada eklenecek veya çıkarılacak bir unsur olarak dikkate alınması gerekmektedir.

### **5.3.3. TMS 19 İtibariyle Değerlendirme**

TMS 19 standardının çalışmamızı ilgilendiren boyutu çalışanlara ödenen işten çıkarma tazminatı (ihbar öneli, kıdem tazminatı gibi) ile tanımlanmış bir fayda planı veya katkı planı çerçevesinde çalışanlara sağlanan faydaların muhasebeleştirilmesi ve ölçülmesi konusuyula alakalıdır. Bu kapsama uygulamada sıklıkla karşılaşılan ve vergi kanunları uygulamasında ancak fiilen ödenmesi halinde ticari kazançtan veya kurum kazancının hesabında gider olarak kıdem tazminatları da girmektedir.

TMS 19 uygulamasında kıdem tazminatlarına yönelik ne şekilde bir uygulama yapılacağı konusunda çok belirgin bir yol haritası çizilme-

diği görülmektedir. Bununla birlikte standartta karşılığın hangi isim altında ayrılacağı ve ne şekilde muhasebeleştirileceği konusunda yapılan genel belirlemeden hareket edildiğinde, kıdem tazminatı karşılığı tutarının cari dönem hizmet maliyeti, faiz maliyeti ve aktüeryal kazanç veya kayıp olmak zerede üç bölümde hesaplanması uygun görülmektedir.

Vergi uygulaması açısından baktığımızda vergi kanunlarında kıdem tazminatı karşılıklarının gider olarak dikkate alınmasına yönelik özel bir hükmün bulunmamasından dolayı söz konusu karşılıkların ticari kazanç veya kurum kazancının tespitinde gider olarak dikkate alınması olanaklı değildir. Öte yandan işverenin işçinin işine son vermesi halinde işçisine ödediği kıdem tazminatı kanun emrine istinaden ödenen bir tazminat niteliğinde olduğundan ötürü Gelir Vergisi Kanunu'nun 40/3'üncü maddesi düzenlemesine göre ticari kazanç veya kurum kazancının tespitinde gider olarak dikkate alınabilecektir.

Buna göre TMS 19 gereği kar veya zararda muhasebeleştirilen kıdem tazminatı karşılıklarının vergi uygulamasında KKEG hükmünde olduğunu ve bu sebeple de vergi matrahına ulaşmak için yapılacak hesaplamalarda dönem kar veya zararına eklenecek bir unsur olarak dikkate alınması gerektiğini belirtmeliyiz.

### **5.3.4. TMS 40 İtibariyle Değerlendirme**

Çalışmamızın ilgili bölümünde de açıkladığımız üzere TMS 40 standardı, yatırım amaçlı gayrimenkullere ilişkin muhasebeleştirme standartlarını açıklamaktadır. Standart genel olarak yatırım amaçlı gayrimenkullerin ilk muhasebeleştirmede maliyet bedelleri üzerinden muhasebeleştirileceğini belirtmekte, ilk muhasebeleştirmeyi izleyen dönemde ise işletmeyi idare edenlere gerçeğe uygun değer ve maliyet yöntemi olmak üzere iki farklı değerleme seçeneği sunmak-

tadır. Standardın işletmelere tavsiyesi gerçeğe uygun değer yönteminin uygulanması olup işletmenin bu yönde yapacağı tercih sonucunda yapacağı ölçümlerde ortaya çıkan değer artış veya azalışları doğrudan kar veya zararla ilişkilendirilecektir.

Öte yandan işletmenin yatırım amaçlı gayrimenkullerin ilk muhasebeleştirilmesi sonrası yaptığı tercih bu nitelikteki tüm varlıkları için yapılmış sayılmakta olup izleyen dönemlerde maliyet bedeli yöntemine dönülmesi gibi bir durum söz konusu değildir.

TMS 36'daki varlıklarda değer düşüklüğü standardı ile karşılaştırılmalı olarak bakıldığında, TMS 40 standardında varlığın değerinde meydana gelen düşüklüğün ilgili raporlama dönemi sonunda yapılan değerlendirme işleminin bir sonucu olarak ortaya çıktığı görülmektedir. Diğer bir ifadeyle TMS 40 standardına göre değer düşüklüğünü ortaya çıkaran, TMS 36'da olduğu gibi bazı belirtilere rastlanması sebebiyle uygulanan bir değer düşüklüğü testi değildir. Ortaya çıkan değer düşüklüğü hesap dönemi sonunda yapılan rutin değerlendirme işleminin bir sonucudur.

Konuya vergi uygulaması ekseninde bakıldığında, VUK'un değerlendirme hükümleri itibarıyla gayrimenkulleri "yatırım amaçlı gayrimenkuller" veya "kullanım amaçlı gayrimenkuller" şeklinde bir sınıflandırmaya tabi tutması söz konusu değildir. VUK'un 269'uncu maddesine gayrimenkuller maliyet bedeliyle değerlendirilecek olup, Kanunun 270 ve 271'inci maddelerine maliyet bedelinin muhteviyatına değinilmektedir. Bu itibarla bakıldığında TMS uygulamasında ihtiyari olan maliyet bedeli uygulaması, vergi uygulamasında zorunlu bir değerlendirme hükmü olarak yerini almaktadır.

VUK Md. 317'ye ilişkin açıklamalarda bulunduğumuz bölümde de belirttiğimiz üzere vergi uygulamasında gayrimenkullere ilişkin de-

ğer düşüklüğüne müsaade edilen tek düzenleme fevkalade amortisman düzenlemesidir. Daha önce de belirtildiği üzere belirli durumlara bağlı olarak meydana gelen değer düşüklüğü dolayısıyla normal amortisman oranından daha fazla bir amortisman ayrılmasını öngören bu düzenlemeden sadece amortismanına tabi maddi duran varlıklar itibariyle yararlanmak olanaklıdır.

Özetle ifade edecek olursak vergi uygulamasında gayrimenkullerin hesap dönemi sonu değerlemesine bağlı olarak değer artış kazancı veya zararı oluşması olanaklı değildir. Zira gayrimenkuller VUK uygulamasına göre maliyet bedeliyle değerlendirilmektedir.

Bu bakımdan TMS 40 uygulamasında gerçeğe uygun değer yöntemi seçen mükelleflerin, ortaya çıkan değer artış kazancı veya zararını mali karın tespiti hesaplamalarında dönem kar veya zararından çıkarılacak veya bu tutara eklenecek bir unsur olarak dikkate almaları gerekmektedir.

### **5.3.5. TMS 41 İtibariyle Değerlendirme**

TMS 41 Tarımsal Faaliyetler standardı uyarınca canlı varlıklar ve tarımsal ürünler ilk muhasebeleştirildikleri tarihte ve her raporlama dönemi sonunda gerçeğe uygun değerlerinden satış maliyetleri düşülmek suretiyle ölçülmek durumundadır.<sup>145</sup>

---

145 Bu kuralın tek istisnasına TMS 41'in 30'uncu paragrafında yer verilmiştir. Buna göre esas olarak canlı varlıkların gerçeğe uygun değerinin güvenilir bir biçimde ölçülebileceği varsayılır. Ancak, bu varsayım yalnızca, piyasa fiyatı veya değeri bulunmayan ve gerçeğe uygun değere ilişkin alternatif tahminlerin güvenilir olmayacağını açık olarak anlaşıldığı canlı varlıkların ilk muhasebeleştirilmesi esnasında yok edilebilir. Böyle bir durumda söz konusu canlı varlık, maliyetinden buna ilişkin her türlü birikmiş amortisman ve birikmiş değer düşüklüğü karşılıklarının düşülmesi suretiyle ölçüme tabi tutulur.

İşletmeler sahibi oldukları canlı varlık veya tarımsal ürünlerin gelecek bir tarihteki satışına ilişkin sözleşmelere taraf olmaları durumunda dahi gerçeğe uygun değer belirlenmesinde sözleşme fiyatlarını değil, gerçeğe uygun değere ilişkin yaptıkları belirlemeyi esas alacaklardır. Zira gerçeğe uygun değer istekli bir alıcı ve satıcının işlem yapacağı cari piyasayı yansıtması gerekmekte olup bir canlı varlık veya tarımsal ürünün gerçeğe uygun değerinin bir sözleşmenin mevcudiyeti dolayısıyla düzeltmeye konu edilmemesi gerekmektedir.

Standardın 26 ile 28’inci maddelerine göre, canlı bir varlığın veya tarımsal bir ürünün gerçeğe uygun değerinden satış maliyetlerinin düşülerek ilk muhasebeleştirilmesi sırasında doğan kazanç veya zarar ile, ilgili varlığın gerçeğe uygun değerindeki değişiklikten doğan kazanç veya zarar oluştuğu dönem kâr veya zararında dikkate alınmalıdır.

Görüldüğü üzere TMS 41, canlı varlıklar veya tarımsal ürünler açısından “ilk muhasebeleştirilme sırasında meydana gelen zarar” kavramını ortaya atmaktadır. Gerçekten de canlı varlıkların veya tarımsal ürünlerin ilk muhasebeleştirilmesinde zarar doğması da ihtimal dahilindedir. Şöyle ki satış maliyetlerinin, bir canlı varlığın gerçeğe uygun değerinden fazla olması her zaman ihtimal dahilindedir.

Vergi uygulaması açısından baktığımızda canlı varlıklardan sadece hayvanlara ilişkin olarak bir değerlendirme hükmü dikkatimizi çekmektedir. VUK’un 277’nci maddesine göre hayvanlar maliyet bedeliyle değerlendirilmekte olup bunların maliyet bedelinin tespitine imkan bulunmayan hallerde maliyet bedeli yerine emsal bedel değerlendirilme ölçüsü olarak kullanılmaktadır. Emsal bedelin tespitine gidilmesinin zaruri olduğu durumlarda emsal bedel işletmenin bulunduğu mahal için zirai kazanç komisyonlarınca tespit edilmiş olan ortalama maliyet bedeli dikkate alınacaktır.

VUK'un 277'nci maddesine göre değerlenen hayvanlar vergi uygulamasında amortismanına tabi iktisadi kıymetler olarak işlem görmektedir. Buna göre VUK'un ilgili tebliğlerinde yapılan belirlemelere amortismanına tabi tutulmaktadır. Amortismanına tabi iktisadi kıymetlerden olan hayvanların değer düşüklüğüne ilişkin tek düzenleme VUK'un 317'nci maddesinde yer alan fevkalade amortisman müessesesidir. Tam anlamıyla karşılık müessesesi niteliğine haiz olmayan fevkalade amortisman uygulamasına göre mezkur maddede sayılan haller (hayvanlar özelinde bakıldığında sadece afet halinde) sonucunda hayvanların değerinde önemli bir azalış vukubulursa fevkalade amortisman ayırmak suretiyle söz konusu değer azalışının dönem sonuç hesaplarına intikali mümkündür. Bunun dışında iktisadi işletmeye dahil hayvanlara ilişkin değer artış kazancı veya değer artış zararı oluşması söz konusu değildir.

Öte yandan VUK'un 276'ncı maddesinde zirai mahsullerin maliyet bedeli ile değerleneceği hükmü sevk edilmiştir. Zirai mahsullerin maliyet bedelinin tespitinde ise söz konusu zirai mahsulün özelliklerini de dikkate almak üzere VUK'un imal edilen emtiaya ilişkin hükümleri esas alınacaktır.

VUK'un 276'ncı maddesi hükmüne göre zirai mahsullerin maliyet bedelinin hesabında imal edilen emtianın maliyet bedelinin hesabına ilişkin hükümler geçerlidir. Buradan hareketle zirai mahsullere ilişkin değer düşüklüğünün hesabı ve bunun vergiye tabi kazançla ilişkilendirilmesi noktasında da kıymeti düşen emtia için geçerli olan değer düşüklüğü maddelerinin işletilmesi olanaklıdır. Buna göre VUK Md. 274 ile VUK Md.278 hükümlerinin zirai mahsullere ilişkin değer düşüklüğü karşılığı uygulamasında işletilmesinin önünde herhangi bir engel bulunmamaktadır.

Gerek zirai mahsuller için işletilecek olan VUK Md. 274 ile VUK

Md. 278 gerekse iktisadi işletmeye dahil hayvanlar için işletilecek olan VUK Md. 317 düzenlemeleri TMS uygulamasına daha dar kapsamlı ve kural bazlı düzenlemeler olup uygulayıcıların bu hususu göz önünde bulundurmalarında yarar vardır.

### **5.3.6. TFRS 5 İtibariyle Değerlendirme**

“TFRS 5 Satış Amaçlı Elde Tutulan Duran Varlıklar” standardına göre bir işletme bir duran varlığın defter değerinin sürdürülmekte olan kullanımdan ziyade satış işlemi vasıtası ile geri kazanılacak olması durumunda söz konusu duran varlığı (veya elden çıkarılacak varlık grubunu) satış amaçlı olarak sınıflandırmalıdır.

Standart, satış amaçlı elde tutulan varlık olarak sınıflandırılan bir duran varlığın (veya elden çıkarılacak duran varlık grubunu) defter değeri ile satış maliyeti düşülmüş gerçeğe uygun değerinden düşük olanı ile ölçüleceğini öngörmektedir. İlgili varlığın (veya elden çıkarılacak varlık grubunun) satış amaçlı elde tutulan varlık olarak ilk sınıflandırmasının hemen öncesinde, söz konusu varlığın (veya grup içindeki tüm varlık ve gruba ilişkin borçların) defter değerinin, ilgili TFRS’ler çerçevesinde ölçülmesi gerekmektedir.

Standardın 20’nci maddesine göre işletme başlangıçta veya daha sonra, bir varlığın (veya elden çıkarılacak bir varlık grubunun) değerinin satış maliyetinin gerçeğe uygun değerden düşülerek elde edilen değerine indirgenmesi durumunda değer düşüklüğü zararını finansal tablolarına yansıtacaktır.

VUK uygulamasında maddi duran varlıkların elde tutulma amacına göre sınıflandırılması söz konusu değildir. Maddi duran varlıklar herhangi bir sınıflandırmaya tabi olmaksızın VUK’un 269’uncu madde hükmü gereği maliyet bedeli ile değerlendirilmesi gerekmektedir. VUK uygulamasında maddi duran varlıklarda değer düşüklüğüne ilişkin

tek hüküm fevkalade amortisman uygulamasına olanak tanıyan VUK 317'nci madde hükmüdür. Söz konusu hüküm tam anlamıyla bir değer düşüklüğü karşılığı mahiyetinde olmamakla birlikte varlığın net defter değerinde meydana getirdiği etki ve vergiye tabi kazançta etkisi itibariyle VUK'daki varlık değer düşüklüğü karşılığı müesseseleri (stok değer düşüklüğü karşılığı, şüpheli alacak karşılığı) ile paralellik arz etmektedir.

## 6. KOBİ TFRS AÇISINDAN DEĞERLENDİRME

1 Kasım 2010 tarih ve 27746 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan tebliğ ile KOBİ'ler İçin Türkiye Finansal Raporlama Standardı Hakkında Tebliğ (Sora No:208) ile kısaca KOBİ TFRS olarak ifade edilen KOBİ'ler için finansal raporlama standardı yürürlüğe konmuştur. Tebliğin ekinde bulunan KOBİ TFRS, işletmenin varlık ve yükümlülüklerine ilişkin muhasebeleştirme ilkelerini tek bir standartta toplamakta olup, bu kapsamda bölümler itibariyle farklı varlık ve yükümlülük gruplarına ilişkin muhasebeleştirme ilke esaslarına yer verilmektedir.

Standart KOBİ'leri kamuya hesap verme yükümlülüğü bulunmayan<sup>146</sup> ve dış kullanıcılar için genel amaçlı finansal rapor yayımlayan işletmeler olarak tanımlamaktadır.

01.07.2012 tarihinde yürürlüğe girecek olan 1522'nci maddesinde küçük ve orta büyüklükteki işletmeleri tanımlayan ölçütlerin, Türkiye Odalar ve Borsalar Birliği ve Türkiye Muhasebe Standartları Ku-

---

146 KOBİ TFRS'ye göre kamuya hesap verme yükümlülüğünün, borçlanma araçlarının veya özkaynağa dayalı finansal araçların kamuya açık bir piyasada işlem görmesi veya bu tür bir piyasada işlem görmek üzere söz konusu araçların ihraç edilme aşamasında bulunulması veya esas faaliyet konularından birinin, varlıkları güvenilir kişi sıfatıyla geniş bir kitle adına muhafaza etmek olması durumunda varolduğu kabul edilmektedir.



rulunun görüşleri alınarak, Sanayi ve Ticaret Bakanlığı tarafından yönetmelikle düzenleneceği hüküm altına alınmıştır. Kanun hükmünün devamında bu ölçütlerin, kanunun ticari defterler ile finansal tablolara ve raporlamaya ilişkin olanlar başta olmak üzere, ilgili tüm hükümlerine uygulanacağı belirlenmiştir.<sup>147</sup>

Kanunun 1523'üncü maddesinde ise Kanunun 1522'nci maddesine istinaden belirlenen küçük ve orta ölçekli işletme ölçütlerinin sermaye şirketleri için de geçerli olduğu belirtilmiş ve bu ölçütlerin üzerindeki sermaye şirketlerinin ise büyük sermaye şirketi sayılacağı vazolunmuştur.<sup>148</sup>

Konumuz özelinde KOBİ TFRS düzenlemelerine bakacak olursak, getirmiş olduğu muhasebeleştirme ilkeleri itibariyle TMS setinden herhangi bir ayrılmanın olmadığı görülmektedir. Bununla birlikte konuların daha özet bir biçimde ele alınması ve belirli varlıklara ilişkin düzenlemelerin TMS setine göre farklı bölümlerde yapılması gibi birtakım farklılıkların olduğunu da belirtmeden geçmemeliyiz.<sup>149</sup>

Aşağıda KOBİ TFRS setinde karşılıklar ve varlıklarda değer düşüklüğüne ilişkin düzenlemelerin bulunduğu bölümler sıralanmakta olup genel ilkeler itibariyle TMS setinden herhangi bir ayrılık içer-

---

147 Çalışmamızın hazırlandığı tarih itibariyle yürürlüğe giren bir yönetmelik düzenlemesi bulunmamaktadır.

148 1523'üncü maddenin devamında belirli şirketlerin ölçütler itibariyle küçük ve orta ölçekli olsalar dahi Türk Ticaret Kanunu uygulamasında büyük sermaye şirketi sayılacağı belirtilmiştir. Söz konusu şirketler çalışmamızın 5 nolu dipnotunda sayılmaktadır.

149 Örnek vermek gerekirse stoklarda değer düşüklüğü konusu TMS setinde "TMS 2 Stoklar" standardında düzenlenirken, KOBİ TFRS'de "Bölüm 21 Varlıklarda Değer Düşüklüğü" bölümü içerisinde diğer varlıklarla birlikte ele alınmaktadır.

mediği için daha detaylı açıklamalara girilmesine gerek olmadığı görüñündeyiz.

- a) Karşılıklar, Koşullu Varlıklar ve Koşullu Borçlar (Bölüm 21)
- b) Varlıklarda Değer Düşüklüğü (Bölüm 27)
- c) Ertelenmiş vergi varlıkları (Bölüm 29 )
- d) Çalışanlara Sağlanan Faydalar ( Bölüm 28 )
- e) Temel ve Diğer Finansal Araçlar (Bölüm 11, Bölüm 12)
- f) Yatırım Amaçlı Gayrimenkuller (Bölüm 16)
- g) Canlı Varlıklar (Bölüm 34)

## **7. GENEL DEĞERLENDİRME VE SONUÇ**

Çalışmamızın başında da belirttiğimiz üzere 01.07.2012 tarihinde yürürlüğe girecek olan 6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu uyarınca, bu tarihe kadar aksi yönde bir düzenleme yapılmadığı takdirde, 01.01.2013 tarihinden itibaren TMS uygulaması ülkemizde faaliyet gösteren TTK'ya tabi tüm işletmeler açısından zorunluluk arz etmeye başlayacaktır. Bu durum bugüne kadar “vergi için muhasebe” anlayışıyla gelişen ve uygulanagelen ülkemiz muhasebe sistemi açısından tam anlamıyla bir milat niteliği taşımaktadır.

Bununla birlikte milat niteliğindeki bu gelişmenin birtakım sancılar doğurması da kaçınılmazdır. Bugün itibariyle “vergi için muhasebe” anlayışına bağlı olarak yetişen meslek mensuplarının TMS'ye ne ölçüde ve ne hızda uyum sağlayabilecekleri tartışma konusudur. TMS'lerde öngörülen muhasebeleştirme ilkelerinin, vergi uygulamasından belli noktalar itibariyle farklılaşması zaman içerisinde sahadaki uygulayıcıların kafasında birtakım tereddütlerin oluşmasını kaçınılmaz kılmaktadır.

Bu çalışmamızda TMS uygulaması ile vergi uygulamasının önemli ölçüde farklılaştığı konulardan olan “karşılıklar” ve “varlıklarda değer düşüklüğü” konularına etraflıca değinme olanağı yakaladık. Bu kapsamda konuyu gerek vergi mevzuatı gerekse muhasebeleştirme ilkeleri açısından ele almak suretiyle okuyucuların her iki açıdan da konuya bakabilmelerini hedefledik. Çalışmamızın sonunda yer alan TMS uygulaması ile VUK uygulamasını karşılaştırdığımız bölümün, TMS uygulamasına geçildikten sonra uygulayıcıların kafalarında belirmesi muhtemel tereddütlere cevap bulma anlamında önemli bir kaynak olduğunu belirtmeliyiz.

Öte yandan zaman zaman katılmış olduğunuz seminer ve panellerde gerek panelistlerin gerekse de bu etkinliklere katılanların TMS uygulamasının işlerlik kazanması bakımından VUK hükümleri ile TMS ilkelerinin paralel hale getirilmesi gerektiği şeklinde görüş ve önerilere şahit olmaktadır.

Ugulayıcıların TMS'nin öngördüğü ilkelerin vergi mevzuatında konulmuş olan kurallardan farklı olduğunu gördüklerinde vardıkları bu sonuç bizce yerinde değildir. Zira vergi kanunları Devlet'in cebri yoldan gelir elde etmesi için vardır. Devlet cebri yoldan elde edeceği bu gelirin beyanı ve hesaplanması noktasında birtakım kurallar koymaktadır. Netice itibarıyla vergi düzenlemeleri kural bazlı düzenlemeler olup özünde devletin cebri yoldan gelir elde etmesinin en objektif ve güvenli şekilde sağlanması yatmaktadır.

Öte yandan muhasebe standartları, ilke bazlı kurallar bütünüdür. Temelinde finansal tablo kullanıcılarına işletmeyle ilgili doğru, güvenilir ve karşılaştırılabilir bir bilginin üretilmesi gayesi yatmaktadır. Bu doğrultuda bakıldığında muhasebenin ihtiyatlılık, açıklık ve özün önceliği ilkelerinin muhasebe standartları üzerindeki hakimiyeti çok açık biçimde hissedilmektedir.

Bu sebeple vergi kanunları ile muhasebe standartları konuluş amacı tamamen farklı olan iki ayrı düzenlemeler bütünüdür. Amacın bu denli farklı olduğu açık iken, vergi kanunlarında muhasebe standartlarına paralel değişiklikler yapılması görüş ve önerisine tam anlamıyla katılmak bizce olanaksızdır.

Zaten TMSK tarafından yayımlanan 209 Sıra Nolu Finansal Tabloların Sunumuna İlişkin Kavramsal Çerçeve Hakkında Tebliğ'in 6'ncı maddesinde de muhasebe standartlarının vergi mevzuatı ile ilişkisi noktasında aşağıdaki açıklamalara yer verilmiştir.

#### ***“Vergi mevzuatı ile ilişkisi***

*MADDE 6 – Türkiye Muhasebe Standartları ve Yorumları ile bu Kavramsal Çerçevede yer alan kavram ve ilkeler doğrultusunda düzenlenecek finansal tablolar ticari bilançonun oluşumu ile ilgilidir. Vergi Usul Kanunundaki iktisadi kıymetlerin değerlendirilmesine ilişkin hükümler vergi matrahının hesaplanması ile ilgilidir. Bu itibarla, mükellefler Türkiye Muhasebe Standartlarına göre düzenledikleri tek tip finansal tablolarında oluşan ticari kardan hareketle, Vergi Usul Kanunundaki farklı değerlendirme hükümlerinin olumlu ve olumsuz etkileri ile kanunen kabul edilmeyen giderler ve vergiden muaf veya müstesna gelirlerini bu kara eklemek ve indirmek suretiyle haricen gelir veya kurumlar vergisi matrahlarını hesaplayacaklardır.*

*Maliye Bakanlığının, Türkiye Muhasebe Standartlarına uygun olmak koşuluyla ihtiyatlı ve sınırlayıcı düzenlemeler yapma ve mükelleflerden ek mali tablolar ile raporlar isteme hakkı saklıdır.”*

*Yukarıdaki düzenlemede de görüldüğü üzere, VUK düzenlemeleri ile TMS ilkeleri arasında farklılıklar oluşması doğaldır. 01.01.2013 tarihi sonrasında finansal tabloların hazırlanması noktasında mükellefler*

*lefler açısından esas olacak TMS'lerde öngörülen ilkelerdir. TMS'ye göre hazırlanan finansal tabloda oluşan ticari bilanço karından mali bilanço karına giderken ise VUK uygulaması ile TMS ilkeleri arasındaki farklılıkların dikkate alınması gerekmektedir.*

*Son olarak vergi kanunlarında paralel düzenlemeler yapılması görüşü ve önerisini savunanlara kısmen katıldığımız bir noktayı da paylaşmalıyız. Şöyle ki şahsi kanaatimize göre vergi kanunlarının yeniden yazımı aşamasında muhasebe standartları ile kavramsal bir birliğin sağlanması yolunda gayret gösterilmesi muhasebe standartları uygulamasının yerleşmesi açısından kritik bir öneme sahiptir. Özellikle muhasebe standartlarının ve vergi kanunlarının aynı şekilde ele aldığı konularda (örneğin finansal kiralama) tamamen aynı terminolojinin kullanımı ve kanun sistematğinde muhasebe standardının öngördüğü muhasebeleştirme ve ölçme ilkelerine paralel hükümler sevk edilmesi büyük önem arz etmektedir. Hali hazırda yeniden yazım aşamasında olan ve kamuoyuyla paylaşılan VUK taslağında bu yönde adımların atılmış olduğunu görmek TMS uygulamasının yerleşmesi bakımından umut verici niteliktedir.*

## **KAYNAKÇA**

- 213 sayılı Vergi Usul Kanunu
- 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu
- 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu
- 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulu Hakkında Kanun
- 2004 sayılı İcra ve İflas Kanunu
- 5 No'lu Türkiye Finansal Raporlama Standardı (TFRS 5)
- 9 No'lu Türkiye Finansal Raporlama Standardı (TFRS 9)
- 11 No'lu Türkiye Muhasebe Standardı (TMS 11)
- 12 No'lu Türkiye Muhasebe Standardı (TMS 12)
- 19 No'lu Türkiye Muhasebe Standardı (TMS 19)
- 32 No'lu Türkiye Muhasebe Standardı (TMS 32)
- 36 No'lu Türkiye Muhasebe Standardı (TMS 36)
- 37 No'lu Türkiye Muhasebe Standardı (TMS 37)
- 39 No'lu Türkiye Muhasebe Standardı (TMS 39)
- 40 No'lu Türkiye Muhasebe Standardı (TMS 40)
- 41 No'lu Türkiye Muhasebe Standardı (TMS 41)
- TMSK Faaliyet Raporu 2006
- Hasan YALÇIN, Giderler 3. Baskı, Maliye Hesap Uzmanları Derneği, Kasım 2006
- Beyanname Düzenleme Kılavuzu, Maliye Hesap Uzmanları Derneği, 2011-11-02
- Yılmaz Özbalcı, Vergi Usul Kanunu Yorum ve Açıklamaları, Oluş Yayıncılık, 2008

- Hasan Yalçın, Giderler Cilt 2 5. Baskı, HSY Yayınları, Şubat 2011
- M.Ali ÖZYER, Vergi Usul Kanunu Uygulaması, Maliye Hesap Uzmanları Derneği, 2009
- Maliye Hesap Uzmanları Derneği, Denetim İlke ve Esasları 4. baskı, 2011
- Suat TAŞ - Şerafettin KARAKIŞ, **İcra Takibine Konu Edilmiş Alacaklarda Şüpheli Alacak Karşılığı Uygulaması**, Vergi Dünyası, Sayı 225, Mayıs 2000
- Ertan ASLAN, **Şüpheli Alacaklarda Teminat Kavramı**, Vergi Dünyası, Sayı 266, Ekim 2003
- Güray ÖGREDİK, **Şüpheli Alacak Karşılığı Dava Açıldığı Yıl Ayrılmak Zorunda mıdır?**, Vergi Dünyası, Sayı 321, Mayıs 2008
- M.Ali CEYLAN , **Yurtdışından Olan Alacakların Dava veya İcra Yoluyla Takibi ve Şüpheli Alacak Karşılığı Uygulaması**, Vergi Dünyası, Sayı 334, Haziran 2009
- Muzaffer KÜÇÜK, **İflasın Ertelenmesi Şüpheli Alacak Karşılığı Ayırmayı Engeller mi?**, Vergi Dünyası, Sayı 339, Kasım 2009
- C.TÜRKMEN-F.TÜRKMEN, **Sermaye Piyasası Mevzuatı Uyarınca Dönem Sonu Değerleme İşlemleri**, Vergi Dünyası, Sayı:352, Aralık 2010
- R.ÖRTEN-H.KAVAL-A.KARAPINAR, **Türkiye Finansal Raporlama Standartları Uygulama ve Yorumları**, Gazi Kitabevi, Haziran 2010
- G.GOKÇEN-B.ATAMAN-C.ÇAKICI, **Türkiye Finansal Raporlama Standartları Uygulamaları**, Türkmen Kitabevi, 2011
- [www.tmsk.org.tr](http://www.tmsk.org.tr)
- [www.gib.gov.tr](http://www.gib.gov.tr)
- [www.iasplus.com](http://www.iasplus.com)

- [www.spk.gov.tr](http://www.spk.gov.tr)
- [www.ifrs.org](http://www.ifrs.org)
- [www.vergidunyasi.com.tr](http://www.vergidunyasi.com.tr)
- [www.yaklasim.com.tr](http://www.yaklasim.com.tr)