

BÖLÜM 9

İŞLETMELERDE KULLANILAN TEMEL VARLIKLARA İLİŞKİN DEĞERLEME ESASLARININ MUHASEBE STANDARTLARI İLE VERGİ USUL KANUNU AÇISINDAN KARŞILAŞTIRILMASI

İncilay ERDURU¹

Giriş

Ülkelerin para ve sermaye piyasalarının Dünya genelinde yer alan diğer ülkeler ile entegrasyonunun sağlanabilmesi, işletmelerin para ile ifade edilebilir tüm unsurlarını değerlendirme ve muhasebeleştirme noktasında diğer ülkeler ile ortak bir muhasebe dili oluşturmasına bağlıdır (Örten vd., 2010). İşletmelerin bu ortak dili oluşturmada kullandıkları en büyük araçlarından biri Türkiye Muhasebe ve Türkiye Finansal Raporlama Standartları (TMS/TFRS)'dir.

Türkiye Muhasebe ve Finansal Raporlama Standartları, Türk Ticaret Kanunu (TTK)'nın 2012 yılındaki yenilenme sürecine kadar sadece Sermaye Piyasası Kurulu (SPK)'ya tabi halka açık işletmeler tarafından uygulanmıştır. TTK'nın yenilenmesi aşamasında ise halka açık olmayan işletmelerinde, söz konusu standartlara göre değerlendirme ve finansal raporlama yapma zorunluluğu getirilmiş olsa da söz konusu zorunluluk hayata geçirilememiştir. Sonraki süreçte ise halka açık olmayan işletmelerin standartlara göre kayıt yapılması zorunluluğunu öngören kanun yürürlükten kaldırılmış ve 2014 yılında Kamu Gözetimi Kurumu (KGK)'nın yapmış olduğu düzenleme ile Tam Set TMS/TFRS'leri sadece Kamu Yararını İlgilendiren Kuruluşlar (KAYİK)'lerin uygulayacakları hükme bağlanmıştır (Ataman ve Cavlak, 2017: 154).

Bu düzenlemeden sonra bağımsız denetime tabi olup Tam Set TMS/TFRS'leri uygulama zorunluluğu olmayan işletmelerin ise mevcut Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği (MSUGT) ile birlikte 2014 yılında KGK tarafından yayımlanan "Bağımsız Denetime Tabi Olup TMS'leri Uygulamayan Şirketlerin Finansal Tablolarının Hazırlanmasında ve Sunulmasında Uygulanacak İlave Hususlar"ı uygulamaları zorunlu kılınmıştır (Gücenme Gençoğlu, 2017: 2). KGK ise geçici olarak çözüm bulduğu bu düzenleme ile ilgili çalışmalara aynı tarihte başlamış ve bu süreç içerisinde yürüttüğü çalışmayı Yerel Finansal Raporlama Çerçevesi (YFRÇ) olarak adlandırmıştır. KGK'nın yürüttüğü söz konusu çalışma, 2017 yılında tamamlanmış ve 29 Temmuz 2017 tarihli 30138 sayılı Mükerrer Resmi Gazetede Büyük ve Orta Boy İşletmeler İçin Finansal Raporlama Standartları (BOBİ FRS) ismiyle yayımlanarak yürürlüğe

¹ Dr. Öğrt. Üyesi, Uşak Üniversitesi Uygulamalı Bilimler Yüksekokulu, Muhasebe Bilgi Sistemleri Bölümü, incilay.erduru@usak.edu.tr

- Canlı varlıklar ve tarımsal ürünlerin değerlendirilmesi, muhasebeleştirilmesi ve amortisman tabii tutulması ile ilgili hususları incelendiğinde, TMS 41 ile BOBİ FRS (Bölüm 7)'nin büyük ölçüde uyumlu olduğu, VUK'un ise canlı varlıklar ile tarımsal ürünler ile ilgili uygulamalarının standartlardan farklılık arz ettiği ortaya konmuştur.
- Maddi duran varlıklara ilişkin muhasebe uygulamalarında yer alan açıklamalar incelendiğinde, maddi duran varlıklara ilişkin borçlanma maliyetlerinin aktifleştirilmesi ya da dönem gideri olarak yansıtılması, maddi duran varlıkların sonraki dönemlerinde kullanılan değerlendirme ölçüleri, amortisman ve değer düşüklüğü esasları bakımından TMS ve BOBİ FRS'nin büyük ölçüde örtüştüğü, VUK'un ise söz konusu hususlara ilişkin uygulamalarında farklılıklar olduğu tespit edilmiştir. Maddi duran varlıklar ile ilgili yukarıda tespit edilen farklılıkların, maddi olmayan duran varlıklar için de geçerli olduğu belirlenmiş olup araştırma geliştirme harcamalarının aktifleştirilme durumu ile sınırsız faydalı ömre sahip maddi olmayan duran varlıkların itfa durumu bakımından da muhasebe uygulamaları arasında ayrıca farklılıkların olduğu belirlenmiştir.
- Yatırım amaçlı gayrimenkuller ile ilgili yapılan incelemeler neticesinde, TMS 40 ile BOBİ FRS(Bölüm 13)'nin söz konusu varlıkların ilk ve sonraki dönem değerlendirilmesi, amortisman uygulaması, değer artışı/azalışının tespiti ile raporlanması ve yatırım amaçlı gayrimenkullere ilişkin yapılan yenileme harcamalarının muhasebeleştirilmesi konularında TMS ile BOBİ FRS'nin benzer uygulamalara sahip olduğu tespit edilmiştir. Buna karşılık söz konusu hususlarda VUK farklılık arz etmektedir.
- İşletmelerin mali duran varlıklarının değerlendirilmesi ve muhasebeleştirilmesi ile ilgili esasları karşılaştırıldığında ise diğer varlıklarda olduğu gibi iştirak ve iş ortaklığı yatırımlarının ilk ve sonraki dönem değerlendirilmesinde ve sağlanan kar ya da katlanılan zararın muhasebeleştirilmesi konularında standartlar ile VUK arasında farklı uygulamaların olduğu belirlenmiştir.

Özetlemek gerekirse yukarıdaki açıklamalarda da görüldüğü üzere, BOBİ FRS'nin varlıklara ilişkin değerlendirme esaslarının büyük ölçüde Tam Set TMS/TFRS ile uyumlu olduğu, Vergi Mevzuatı ile ise hem amaç hem de değerlendirme noktasında önemli bakış açısı farklılığı olduğu tespit edilmiştir.

Kaynakça

Antepli, A. (2016). Canlı varlıklarda amortisman, *Journal of Social and Humanities Sciences Research*, 6(2), 1-9.

Ataman, B. ve Cavlak, H. (2017). Büyük ve Orta Boy İşletmeler için Finansal Raporlama Standardı (BOBİ FRS) ile tam set Türkiye Muhasebe ve Türkiye Finansal Raporlama Standartlarının (TMS/TFRS) karşılaştırılması, *Finans Ekonomi ve Sosyal Araştırmalar Dergisi*, 2(3), 153-168.

Bahadır, O. (2012). Stoklarda değerlendirme: UFRS/TFRS ve Vergi Mevzuatı açısından. *Mali Çözüm Dergisi*, Ocak-Şubat 2012, 51-67.

Deran, A., Erduru, İ. ve Süreç, A. (2016). Muhasebe meslek mensuplarının TMS 23 borçlanma maliyetleri standardı'na ilişkin bilgi düzeylerinin tespitine yönelik bir araştırma, *Erciyes Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 47, Ocak-Haziran 2016,13-26.

Elitaş, C. 2011. UFRS (TMS - TFRS) uygulamaları: açıklamalı, yorumlu, örnekli, karşılaştırmalı. Bursa: Hipotez Yayınları.

Gözlüklü, B. (2017). TMS/TFRS'lerdeki değerlendirme ilkeleri ve vergi sistemi ile yakınsama olanaklarının araştırılması, Basılmamış Doktora Tezi, Başkent Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Ankara.

Gücenme Gençoğlu, Ü. (2017). Temel konularda BOBİ FRS ve TMS/TFRS karşılaştırması, Muhasebe ve Finansman Dergisi, Ekim 2017, 1-24.

Hatipoğlu, A.G. (2012). Maddi duran varlıklarda amortisman işlemlerinin muhasebe standartları ile vergi mevzuatı açısından incelenmesi ve finansal tablolar üzerindeki etkisinin değerlendirilmesi, SÜ İİBF Sosyal ve Ekonomik Araştırmalar Dergisi, 24, 185-216.

Kamu Gözetimi Kurumu/KGK (2017), Büyük ve orta boy işletmeler için finansal raporlama standardı (BOBİ FRS), (10/07/2018 tarihinde <http://kgk.gov.tr> , adresinden ulaşılmıştır).

Kamu Gözetimi Kurumu /KGK, 30138 Sayılı Tebliğ.

Kamu Gözetimi Kurumu, TMS/TFRS 2017 seti, (10/07/2018 ile 20/08/2018 tarihlerinde www.kgk.gov.tr adresinden ulaşılmıştır).

Örten, R., Kaval, H. ve Karapınar, A. (2010). Türkiye Muhasebe-Finansal Raporlama Standartları Uygulama ve Yorumları. Ankara: Gazi Kitabevi

Özerhan Akbulut, Y. (2008). Vergi usul kanunundaki değerlendirme hükümlerinin Türkiye finansal raporlama standartları kapsamında değerlendirilmesi, MÖDAV 2008/1, 1-41.

Sevilengül, O. (2009). Genel muhasebe, Ankara: Gazi Kitabevi.

Şentürk, G. (2017).Büyük ve orta boy işletmeler için finansal raporlama standardı (BOBİ FRS), (12/07/2018 tarihinde http://www.denetimnet.net/UserFiles/Deloitte_BOB_FRS_21_11_2017_C_.pdf adresinden ulaşılmıştır.

Tokay, S.H. ve Deran. A. (2008).Türkiye muhasebe ve finansal raporlama standartları'nda değerlendirme ölçüleri, Mali Çözüm Dergisi, 90, 15-48.

Deran, A. ve Savaş, İ. (2013). Maddi olmayan duran varlıkların değerlendirme ve finansal tablolarda sunum esasları, C.Ü. İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi, 14(2), 73-95.

Vergi Usul Kanunu

163 ve 334 Nolu VUK Genel Tebliği