

**T.C.
GAZİ ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
İŞLETME ANABİLİM DALI
MUHASEBE-FİNANSMAN BİLİM DALI**

**FİRMA DÜZEYİNDE KATMA DEĞER HESAPLAMASI VE
SEÇİLMİŞ MUHASEBE STANDARTLARI AÇISINDAN KİT'LER
ÜZERİNDE BİR İNCELEME**

YÜKSEK LİSANS TEZİ

**Hazırlayan
Seçil ÖZTÜRK**

**Tez Danışmanı
Prof. Dr. Beyhan MARŞAP**

Ankara-2011

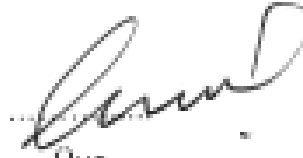
ONAY

"Seçil Öztürk" tarafından hazırlanan "Firma Düzeyinde Katma Değer Hesaplaması ve Seçilmiş Muhasebe Standartları Açısından Kit'ler Üzerinde Bir İnceleme" başlıklı bu çalışma, 20.06.2011 tarihinde yapılan savunma sınavı sonucunda oybirliği ile başarılı bulunarak jürimiz tarafından İşletme Anabilim dalı Muhasebe Finansman Bilim dalında Yüksek Lisans Tezi olarak kabul edilmiştir.



Başkan

Prof. Dr. Bayhan MARSAP



Üye

Prof. Dr. Gökçe Kucuk



Üye

Y. Doç. Dr. Zehra YANIK

ÖNSÖZ

Firma düzeyinde yaratılan katma değer; firmanın ekonomiye katkısını göstermekte ve firma açısından bir performans ölçütü olarak da kullanılmaktadır. Ayrıca, son yıllarda firmalarca yapılmaya başlanan sosyal sorumluluk raporlaması kapsamında değerlendirildiğinde, katma değer önemli bir raporlama alanı olduğu söylenebilir. Tüm bu nedenlerden dolayı firma düzeyinde katma değer hesaplanması önem arz etmektedir.

Firma düzeyinde yaratılan katma değer ve bu değer paylaşımı “katma değer tablosu” aracılığıyla raporlanmaktadır. Bu çalışmada, muhasebe uygulamalarındaki farklılıklar nedeniyle katma değer tablosunda meydana gelecek etkilerin ve Türkiye Muhasebe Standartlarına uygun şekilde hazırlanacak olan katma değer tablosunun belirlenmesi amacıyla katma değerini Tekdüzen Muhasebe Sistemindeki temel esas ve ilkelere göre elde edilen verilere dayalı olarak raporlayan Kamu İktisadi Teşebbüsleri üzerinde bir değerlendirme yapılmıştır.

Tezimin ilk aşamasından sonuna kadar yardımlarını ve desteğini esirgemeyen ilk tez danışmanım Değerli Hocam Sayın Prof. Dr. Mevlüt KARAKAYA'ya ve tezime önemli katkılarından dolayı tez danışmanım Değerli Hocam Sayın Prof. Dr. Beyhan MARŞAP'a, ayrıca tezimde emeği geçen Değerli Hocam Sayın Prof. Dr. Yıldız ÖZERHAN'a sonsuz TEŞEKKÜRLER...

İÇİNDEKİLER

ÖNSÖZ	i
İÇİNDEKİLER.....	ii
SİMGELER VE KISALTMALAR.....	vi
TABLolar.....	vii
ŞEKİLLER.....	viii
GİRİŞ.....	1

BİRİNCİ BÖLÜM

FİRMA DÜZEYİNDE KATMA DEĞER

1.1 KATMA DEĞER KAVRAMI.....	3
1.1.1 Katma Değere İlişkin Genel Açıklama.....	3
1.1.2 Katma Değerin Faktörler Arasında Paylaşımı	5
1.1.3 Katma Değer Hesaplama Yöntemleri.....	10
1.1.3.1 Dolaysız Hesaplama Yöntemleri.....	10
1.1.3.1.1 Toplama Yöntemi	10
1.1.3.1.2 Çıkarma Yöntemi	10
1.1.3.2 Dolaylı Hesaplama Yöntemi.....	11
1.2 ULUSAL MUHASEBE KAVRAMI.....	12
1.2.1 Genel Açıklama	12
1.2.2 Ulusal Muhasebede Kullanılan Bazı Kavramlar	14
1.2.2.1 Gayri Safi Yurt İçi Hasıla (GSYİH).....	14
1.2.2.1.1 Nominal GSYİH.....	18
1.2.2.1.2 Reel GSYİH	18
1.2.2.2 Safi Yurt İçi Hasıla (SYİH)	20
1.2.2.3 Gayri Safi Milli Hasıla (GSMH).....	20
1.2.2.4 Safi Milli Hasıla (SMH)	21
1.2.2.5 Milli Gelir (MG)	21
1.2.2.6 Kişisel Gelir.....	22
1.2.2.7 Harcanabilir Gelir.....	22
1.2.3 Milli Hasıla Hesaplama Yöntemleri.....	22
1.2.3.1 Harcama Yöntemi	23
1.2.3.2 Üretim Yöntemi	24
1.2.3.3 Gelir Yöntemi	25
1.2.4 Firma Muhasebesiyle Ulusal Muhasebe Arasındaki İlişki	27

1.3 FİRMA DÜZEYİNDE KATMA DEĞER HESABI	28
1.3.1 Genel Açıklama	28
1.3.2 Üretim İşletmelerinde Katma Değer Hesabı	30
1.3.3 Ticari İşletmelerde Katma Değer Hesabı	30
1.3.4 Hizmet İşletmelerinde Katma Değer Hesabı	31
1.4 FİRMA DÜZEYİNDE KATMA DEĞER ANALİZİ	32
1.4.1 Genel Açıklama	32
1.4.2 Firma Performansının Ölçümünde Katma Değer	33
1.4.2.1 Değere Dayalı Performans Ölçüsü Olarak Ekonomik Katma Değer (EVA)	34
1.4.3 Katma Değere Dayalı Oranlar Aracılığı ile Finansal Analiz	38
1.4.4 Verimliliğin Ölçülmesinde Katma Değer	42
1.5 KATMA DEĞER TABLOSU	43
1.5.1 Genel Açıklama	43
1.5.2 Katma Değer Raporlamanın Avantajları	47
1.5.3 Katma Değer Raporlamanın Dezavantajları	49
1.5.4 Katma Değer Tablosu Oluşturmada Bazı Kavramsal Meseleler	50
1.5.4.1 Brüt (Gayrisafi) Katma Değer – Net (Safi) Katma Değer	51
1.5.4.2 Vergiler	51
1.5.4.3 Diğer Hususlar	52
1.5.5 Katma Değer Tablosu – Gelir Tablosu Karşılaştırması	53
1.5.6 Genişletilmiş Katma Değer Tablosu	56

İKİNCİ BÖLÜM

KATMA DEĞER HESAPLAMASINDA VE PAYLAŞIMINDA DİKKATE ALINMASI GEREKEN TÜRKİYE MUHASEBE STANDARTLARI

2.1 TMS -19 ÇALIŞANLARA SAĞLANAN FAYDALAR STANDARDI	58
2.1.1 İşçilik Giderlerini Oluşturan Unsurlar	59
2.1.2 Standarda İlişkin Genel Hükümler	60
2.1.2.1 Çalışanlara Sağlanan Kısa Vadeli Faydalar	61
2.1.2.2 Çalışma Dönemi Sonrasında Sağlanan Faydalar	64
2.1.2.3 Çalışanlara Sağlanan Diğer Uzun Vadeli Faydalar	66
2.1.2.4 İşten Çıkarma Tazminatları	66
2.1.3 Vergisel Açıdan İnceleme	67
2.1.4 Emek Payının Hesaplanması Açısından Değerlendirme	68

2.2	TMS-23 BORÇLANMA MALİYETLERİ STANDARDI.....	69
2.2.1	Borçlanma Maliyetleri Kavramı	69
2.2.2	Standarda ilişkin Genel Hükümler	71
2.2.2.1	Aktifleştirmeye Başlanması	75
2.2.2.2	Aktifleştirmeye Ara Verilmesi	75
2.2.2.3	Aktifleştirmenin Sona Ermesi	76
2.2.2.4	Özellikli Varlığın Defter Değerinin Geri Kazanılabılır Tutarını Aşması	77
2.2.3	Sermaye Payının Hesaplanması Açısından Değerlendirme	77
2.3	TMS-16 MADDİ DURAN VARLIKLAR STANDARDI	77
2.3.1	Maddi Duran Varlıklar Kavramı	78
2.3.2	Standarda ilişkin Hükümler	79
2.3.2.1	Standart Kapsamında Muhasebeleştirme	81
2.3.2.2	Maddi Duran Varlık Maliyetinin Unsurları	83
2.3.2.3	Standart Kapsamında Değerleme	85
2.3.2.3.1	Maliyet Modeli	86
2.3.2.3.2	Yeniden Değerleme Modeli	88
2.3.2.3.3	Maddi Duran Varlıklarda Amortisman	89
2.3.3	Vergisel Açidan İnceleme	95
2.3.4	Sermaye Payının Hesaplanmasına İlişkin Değerlendirme	97
2.4	TMS-18 HASILAT STANDARDI	98
2.4.1	Hasılat Kavramı	98
2.4.2	Standarda ilişkin hükümler	99
2.4.2.1	Hasılatın Ölçülmesi	100
2.4.2.1.1	Peşin ve Vadeli satışlar	102
2.4.3	Hasılatın Muhasebeleştirilmesi	104
2.4.3.1	Mal Satışları	104
2.4.3.2	Hizmet Satışları	105
2.4.3.3	Faiz, İsim Hakları ve Temettüleri	107
2.4.4	Vergisel Açidan İnceleme	107
2.4.5	Sermaye Payının Hesaplanmasına İlişkin Değerlendirme	108
2.5	TMS-12 GELİR VERGİLERİ STANDARDI	109
2.5.1	Ticari Kar ve Mali Kar Kavramları	109
2.5.2	Standarda İlişkin Genel Hükümler	111
2.5.2.1	Sürekli Farklar	112
2.5.2.2	Geçici Farklar	113
2.5.2.2.1	İndirilebilir Geçici Farklar (Ertelenen Vergi Varlıkları)	115

2.5.2.2.2	Vergilendirilebilir Geçici Farklar (Ertelenen Vergi Yükümlülükleri).	116
2.5.3	Devlet Payının Hesaplanmasına İlişkin Değerlendirme	118

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

İLGİLİ TÜRKİYE MUHASEBE STANDARTLARI ÇERÇEVESİNDE KİT'LERDE KATMA DEĞER HESAPLAMASINA VE PAYLAŞIMINA İLİŞKİN BİR DEĞERLENDİRME

3.1	KİT'LERE İLİŞKİN GENEL AÇIKLAMA	120
3.1.1	KİT'lerin Ortaya Çıkış Nedenleri	122
3.1.2	KİT'lerde Denetim.....	124
3.1.3	KİT'lerde Muhasebe Sistemi.....	126
3.2	KİT'LERDE KATMA DEĞERİN HESAPLANMASI ve PAYLAŞIMI.....	127
3.2.1	Katma Değerin Hesaplanması	128
3.2.2	Katma Değerin Paylaşımı.....	133
3.2.2.1	Emeğin Katma Değer Payı: İstihdam Giderleri.....	134
3.2.2.2	Sermayenin Katma Değer Payı: Amortisman Giderleri.....	137
3.2.2.3	Sermayenin Katma Değer Payı: Faiz Giderleri	139
3.2.2.4	Sermayenin Katma Değer Payı: Kar	140
3.2.2.5	Sermayenin Katma Değer Payı: Karşılıklar	142
3.2.2.6	Devletin Katma Değer Payı: Kurumlar Vergisi	144
3.2.3	Seçilmiş Muhasebe Standartları Çerçevesinde Önerilen Katma Değer Tablosu	145
SONUÇ		149
KAYNAKÇA		152
ÖZET		161
ABSTRACT		162

SİMGELER VE KISALTMALAR

a.g.e.	: Adı Geçen Eser
a.g.m.	: Adı Geçen Makale
Çev.	: Çeviren
DPT	: Devlet Planlama Teşkilatı
EVA	: Economic Value Added
GSMH	: Gayri Safi Milli Hasıla
GSYİH	: Gayri Safi Yurt İçi Hasıla
İDT	: İktisadi Devlet Teşekkülü
KDV	: Katma Değer Vergisi
KİK	: Kamu İktisadi Kuruluşu
KİT	: Kamu İktisadi Teşebbüsleri
MG	: Milli Gelir
MDV	: Maddi Duran Varlık
NBD	: Net Bugünkü Değer
p.	: Page
s.	: Sayfa
SMH	: Safi Milli Hasıla
SYİH	: Safi Yurt İçi Hasıla
TFRS	: Türkiye Finansal Raporlama Standartları
TMS	: Türkiye Muhasebe Standartları
YDK	: Yüksek Denetleme Kurulu
Vol.	: Volume
VUK	: Vergi Usul Kanunu

TABLOLAR

Tablo 1. Katma Değerin Faktörler Arasında Paylaşımı.....	5
Tablo 2. Katma Değer Kullanım Tablosu.....	8
Tablo 3. Katma Değer Dağıtım Tablosu	9
Tablo 4. Et Üretim Sürecinde Yaratılan Katma Değerler (TL).....	16
Tablo 5. Nominal ve Reel GSYİH	19
Tablo 6. Satın Alınan Mal ve Hizmetler	29
Tablo 7. Toplam Katma Değer	29
Tablo 8. Suojanen'in Üretim Temelli Katma Değer Tablosu	44
Tablo 9. Katma Değer Tablosu.....	47
Tablo 10. Örnek İşletmeye İlişkin Veriler	54
Tablo 11. Katma Değer Tablosu.....	55
Tablo 12. Gelir Tablosu	55
Tablo 13. Genişletilmiş Katma Değer Tablosu	57
Tablo 14. Kuruluşun Katma Değer Hesaplama Çizelgesi.....	129
Tablo 15. KİT'lerin GSYİH' ya Katkısının Hes. (Pozitif Etkiler).....	130
Tablo 16. KİT'lerin GSYİH' ya Katkısının Hes. (Negatif Etkiler)	131
Tablo 17. KİT'lerde Katma Değerin Paylaşımı.....	133
Tablo 18. KİT'lerde İstihdam Maliyetleri'nin Unsurları	134
Tablo 19. VUK ile TMS-16 Arasındaki Farklılıklar	137
Tablo 20. Kit'lerde Mevcut Durum ve Seçilmiş Muhasebe Standartları Çerçevesinde Önerilen Katma Değer Tablosu	146

ŞEKİLLER

Şekil 1. Bir İşletmenin Yarattığı Katma Değer ve Bu Katma Değerin Paylaşımı	6
Şekil 2. Ekonomik Katma Değer.....	37
Şekil 3. Kar ve Katma Değer	53
Şekil 4.Maddi Duran Varlıkların Değerlemesi	85
Şekil 5.Değer Düşüklüğünün Belirlenmesi Süresi	87
Şekil 6.Maddi Duran Varlıklarda Yeniden Değerleme Modeli.....	89

GİRİŞ

Firma açısından katma değer, firmanın satış gelirleri ile dışarıdan satın aldığı mal ve hizmetlerin değeri arasındaki fark olarak tanımlanabilir. Başka bir ifade ile katma değer, firma tarafından belirli amaçlarla bir araya getirilen üretim faktörlerine firma tarafından eklenen değer ifadesidir.

Katma değer, firmanın ekonomiye katkısını göstermektedir. Bir ekonomideki firmalar tarafından yaratılan katma değerler toplanarak ulusal hasılaya ulaşmak mümkündür. Ayrıca katma değer, hissedarların yanı sıra firmanın çalışanlar, devlet, kredi verenler gibi tüm paydaşlarının firma üzerindeki haklarını ifade etmesi açısından bir sosyal raporlama aracıdır. Bunların yanı sıra, katma değer firmanın performansının ölçülmesinde ve verimliliğinin değerlendirilmesinde de öneme sahiptir.

Firmanın üretim faktörlerini bir araya getirerek yarattığı katma değer, yine bu faktörler arasında paylaştırılmaktadır. Katma değer ve üretim faktörleri arasındaki paylaşım “katma değer tablosu” aracılığıyla raporlanmaktadır. Firma açısından katma değer raporlamanın avantajları göz önüne alındığında, katma değer tablosunun firmalar tarafından yayınlanan finansal tablolar arasına dahil edilmesinin yararlı olacağı düşünülmektedir.

Ülkemizde Kamu İktisadi Teşebbüsleri, firma düzeyinde katma değer tablosu düzenleyen kuruluşlardır. Bu sayede kuruluşun GSYİH'ya katkısı görülmekte ve bu katkı üretim faktörleri açısından ayrı ayrı raporlanmaktadır. KİT'lerde katma değer raporlama, KİT'lerin tabi olduğu Tekdüzen Muhasebe Sistemindeki temel esas ve ilkelere göre elde edilen verilere dayalı olarak yapılmaktadır.

Bu çalışmada, seçilmiş olan Türkiye Muhasebe Standartlarının, Tekdüzen Muhasebe Sistemi uygulanan KİT'lerdeki katma değer raporlamayı etkileyeceği iddia edilmektedir. Bu bağlamda çalışmanın amacı, seçilmiş olan Türkiye Muhasebe Standartlarının katma değer raporlama açısından neden olacağı etkilerin belirlenmesidir. Çalışma açısından önem kazanan husus katma değer in hesaplanmasından ziyade, katma değer in paylaşımında

muhasabe standartları dikkate alındığında ortaya çıkacak olan muhtemel etkileri ortaya koymaktır.

Bu açıdan tez çalışması üç bölümden oluşmaktadır. Bölümlerde ele alınan hususlar aşağıda ayrıntılı şekilde verilmiştir.

Birinci bölümde; katma değer ve katma değerın üretim faktörleri arasında paylaştırılması, firma muhasebesiyle ilişkinin katma değer aracılığıyla kurulması açısından ulusal muhasebe, katma değerın performans ve verimliliğin ölçülmesindeki yeri ve katma değer tablosu açıklanmıştır.

İkinci bölümde; Türkiye Muhasebe Standartlarından katma değer raporlamada doğrudan etkisinin olduğu düşünölen ve çalışma kapsamında seçilmiş olan, “TMS-19 Çalışanlara Sağlanan Faydalar”, “TMS-23 Borçlanma Maliyetleri”, “TMS-16 Maddi Duran Varlıklar”, “TMS-18 Hasılat” ve “TMS-12 Gelir Vergileri” Standartları hükümlerine yer verilmiş, ayrıca standart hükümlerinin; emek, sermaye ve devletin katma değer payı üzerinde nasıl bir etki yaratacağı ortaya konulmaya çalışılmıştır.

Son bölümde ise Kamu İktisadi Teşebbüsleri hakkında kısaca bilgi verilerek, katma değer raporlayan ancak Tekdüzen Muhasebe Sistemi esas alınan KiT’lerde seçilmiş muhasebe standartları uygulanmış olsaydı, emek, sermaye ve devletin katma değer payında meydana gelecek etkiler incelenmiştir. İncelemeler sonucunda ise Türkiye Muhasebe Standartları çerçevesinde bir katma değer tablosu önerilmiştir.

1. BÖLÜM

FİRMA DÜZEYİNDE KATMA DEĞER

1.1 KATMA DEĞER KAVRAMI

Bu başlıkta; katma değer kavramı, firma düzeyinde oluşturulan katma değer in üretim faktörleri arasında paylaştırılması ve katma değer hesaplama yöntemleri incelenecektir.

1.1.1 Katma Değere İlişkin Genel Açıklama

Katma değer kavramı, ilk kez 1790'lı yıllarda Amerika Birleşik Devletleri imalat sanayinde ürün sayımı için, 1800'lü yılların sonlarında ise, İngiltere şirketlerinin net çıktılarını ölçmek için kullanılmıştır.¹ Bununla birlikte, ekonomik bir kavram olarak katma değere gösterilen ilgi, II. Dünya Savaşından sonra artmaya başlamıştır.²

Makro ekonomik açıdan katma değer; üretim faktörlerine, üretime katılmaları karşılığında ödenen payların toplamıdır. Başka bir deyişle; emek, sermaye, doğa, teşebbüs gibi üretim faktörlerine verilen ücret, faiz, kira ve kar gibi payların toplamı katma değer olarak ifade edilebilir.

Mikro ekonomik açıdan ise katma değer, firma tarafından oluşturulan mal ve hizmetlerin satış bedelleriyle, bu mal ve hizmetlerin maliyeti arasındaki olumlu fark olarak açıklanmaktadır.

¹ Charles A. Malgwi, Derek, E. Purdy, "A Study of The Financial Reporting Dichotomy of Managers' Perceived Usefulness Of The Value Added Statement" , **Business and Society Review**, Vol:114, Issue:2, 2009, p.254

² N. Van Aswegen, B. W. Steyn, W.D. Hamman, "Trends in The Distribution of Added Value of Listed Industrial Companies 1990 to 2002", **S. Afr.J.Bus.Manage**, Vol:36, Issue:2, 2005, p.86

Katma değer firma tarafından yaratılan net refahtır. Bu kavram yönetimin etkinliğinin ölçülmesi, firmanın ne kadar katma değer yarattığı ve bu değer nasıl yaratıldığını göstermek için kullanılmaktadır.³

Firmanın katma değeri, onun mal ve hizmetlerini satarak kazandığı gelir ile diğer firmalardan satın aldığı mal ve hizmetler için ödediği bedel arasındaki farktır.⁴ Yani katma değer, üretim aracılığı ile mal ve hizmetlere firma tarafından eklenen değer ifadesidir.

Katma değer ekonomik sektörün topluma katkısını göstermektedir.⁵ Ayrıca, kar ve zarara odaklanan geleneksel muhasebe uygulamaları tarafından dikkate alınmayan, üretimin sosyal yönünü gösterme özelliğine de sahiptir. Katma değer, “işbirliği” aracılığıyla, üretim sonucunda zenginlik yaratıldığına dikkat çekmektedir. Dolayısıyla, katma değer; firmanın insanları istihdam ettiğini, vergiler yoluyla toplumsal maliyetlere katkı sağladığını, yatırımcıları ve fonlarını riske atan kredi verenleri ödüllendirdiğini ve firmanın devamlılığı için kaynak ayrıldığını vurgulamaktadır.⁶

Katma değer raporlamak için çeşitli gerekçeler sayılabilir. Bunlardan birincisi, katma değer ulusal gelirin ölçümünde ekonomistlere sağladığı faydadır. İkinci gerekçe, esas amaç olan hissedarların kar maksimizasyonu amacını minimize etme ihtiyacından kaynaklanmaktadır. Çünkü firma, hissedarların yanı sıra diğer paydaşların servetine karşı da sorumludur ve hissedarlar gibi, diğer katma değerden pay alan gruplar da toplam getiride hak sahibidir. Son gerekçe ise, finansal raporlamada düzenlemeler gerektiren, sosyal değişimlerden (devletin ve emeğin öneminin artması gibi) kaynaklanmaktadır.⁷

³ Nalan Akdoğan, Nejat Tenker, **Finansal Tablolar ve Mali Analiz Teknikleri**, 12.baskı, Ankara, Gazi Kitabevi, 2010, s.440

⁴ Robert E. Hall, John B. Taylor, **Macro Economics**, Fourth Edition, New York, Norton Edition, 1992, p.44

⁵ Ben-Hsien Bao, Da-Hsien Bao, “ An Emprical Investigation of The Association Between Productivity and Firm Value”, **Journal of Business Finance Accounting**, Vol:16, 1989, p.701

⁶ Laurie Mook, Jane Betty Richmond and Jack Quarter, “Integrated Social Accounting for Nonprofit : A Case Form Canada” , **Voluntas:International Journal of Voluntary and Nonprofit Organization**, Vol:14, No:3,2003, p.285

⁷ Ahmed Riahi-Belkaoui, **Value Added Reporting:Lessons for the United States**, New York, Greenwood Publishing Group, 1992, p.2-3

1.1.2 Katma Değerin Faktörler Arasında Paylaşımı

İşletme esas itibarıyla üretim faktörlerini bir araya getiren ve bu sayede mal ve hizmet üretimini gerçekleştirerek kar elde etmeyi amaçlayan ekonomik bir birimdir.

Ekonomik bir birim olan işletmenin üretim faktörlerini bir araya getirerek oluşturduğu değer, işletmenin ekonomiye katkısını göstermektedir. Bu katkı, işletme tarafından yaratılan katma değer olarak ifade edilebilir.⁸ Üretim faktörleri bir araya getirilerek yaratılan katma değer, tekrar üretim faktörleri arasında paylaşılır.

Üretim faktörleri emek, sermaye ve toprak olarak sınıflandırılabilir. Devlet bir üretim faktörü olmamasına rağmen, üretimin güven içinde yapılmasına katkı sağladığı için, katma değerden pay almaktadır.⁹ Katma değeri oluşturan bu grupların, katma değerden aldıkları paylar aşağıdaki tabloda gösterilmiştir.

Tablo 1. Katma Değerin Faktörler Arasında Paylaşımı

ÜRETİM FAKTÖRÜ	ALDIĞI PAY
Toprak	Kira
Emek	Ücret ve Benzeri Giderler
Devlet	Vergi ve Benzeri Yükümlülükler
Sermaye	Kar, Faiz Gideri, Amortismanlar
Dağıtılan	Temettü, Faiz Gideri
İşletmeye Kalan	Dağıtılmayan Karlar, Amortismanlar

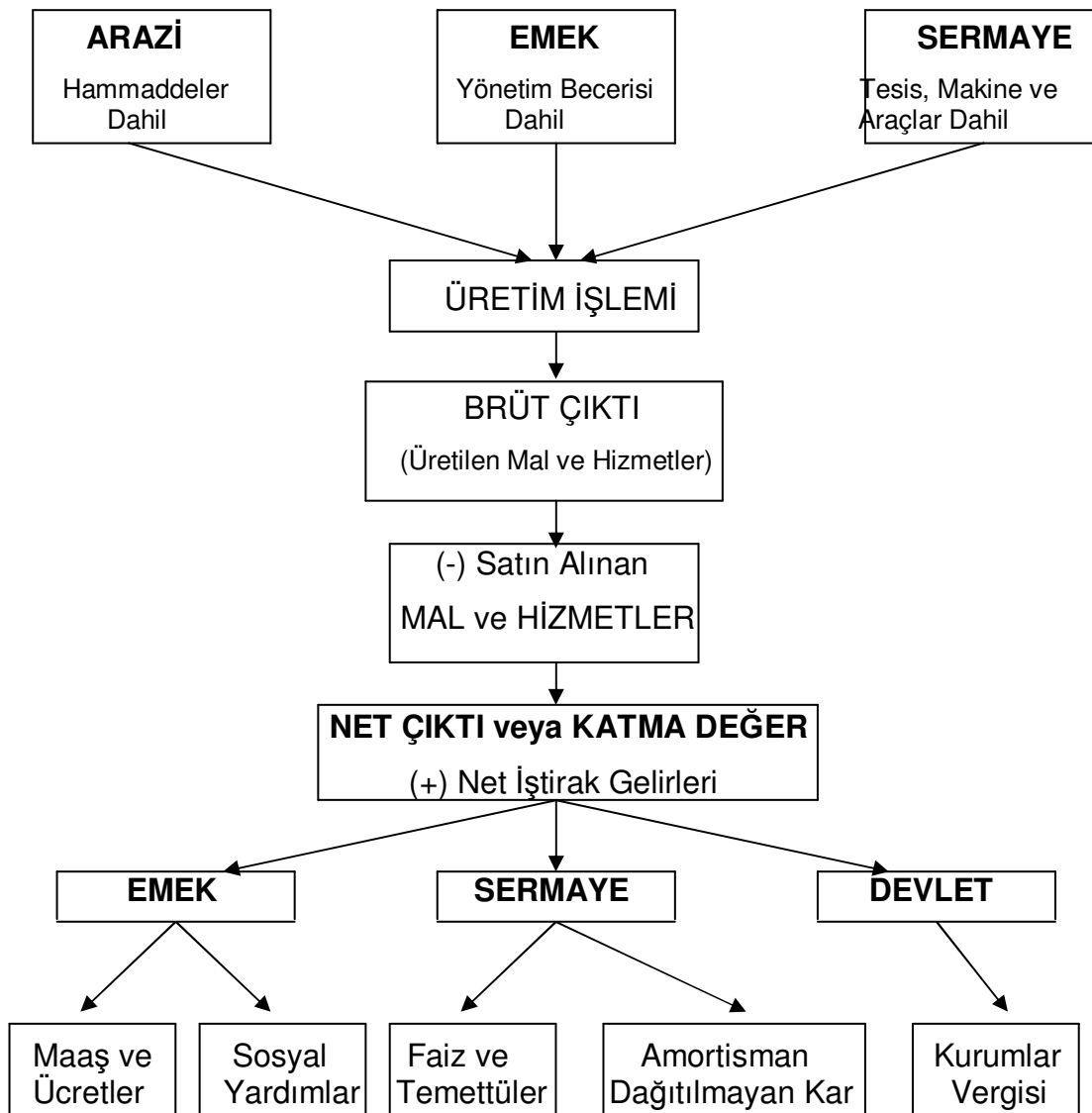
(**Kaynak:** Aydın Karapınar; “İşletme Performansının Ölçülmesinde Katma Değer ve Bir Örnek Uygulama”, Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi, Cilt:4, Sayı.2, 2002, s.65)

Toprak, emek ve sermayenin üretim faktörleri olarak kabul edilmesi ve bunun sonucunda bunlara bir karşılık ödenmesi gerekliliği yeni bir kavram değildir. Ekonomist David Ricardo’nun 1817’de “Ekonominin ve Vergilemenin

⁸ Figen Zaif, Aydın Karapınar, **Finansal Analiz**, Ankara, Gazi Kitapevi, 2009, s.121

⁹ Aydın Karapınar, “İşletme Performansının Ölçülmesinde Katma Değer ve Bir Örnek Uygulama”, **Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi**, Cilt:4, Sayı.2, 2002, s.65

Prensipleri” adlı eserinde,“Üretim; emek, makine ve sermayenin birlikte kullanılmasıyla yeryüzünden elde edilerek toplumun üç sınıfı tarafından paylaşılır. Bunlar; araziyi sağlayanlar, arazinin kullanılması için gerekli sermayeyi verenler ve emekçilerdir.” denmektedir. Katma değer faktörleri arasındaki paylaşımı Şekil 1’de gösterilmiştir.¹⁰



Şekil 1. Bir İşletmenin Yarattığı Katma Değer ve Bu Katma Değerin Paylaşımı

(Kaynak: Karl Hedderwick; İşletmelerin Finansal ve Ekonomik Analizi, Çev: Nejat Tenker, Ankara, Türk İş Yayınları, No.196, Demircioğlu Matbaacılık, 1996,s.50)

¹⁰ Karl Hedderwick; İşletmelerin Finansal ve Ekonomik Analizi, Çev: Nejat Tenker, Ankara, Türk İş Yayınları, No.196, Demircioğlu Matbaacılık, 1996, s.48-50

Şekil 1, Ricardiyan modelde üretimin girdileri ve bu faktörlerin aldığı karşılıkları göstermektedir. Şekilde, toprağın karşılığı olarak arazi sahiplerine ödenen kiranın ayrı gösterilmediği dikkati çekmektedir. Bunun sebebi birçok firmanın kirayı kar dağıtımının bir parçası olarak ayrı bir hesapta değil, fakat bir genel yönetim veya üretim gideri olarak muhasebeleştirilmesinden kaynaklanmaktadır.¹¹

Katma değer paylaşımında; üretim faktörleri arasında, özellikle de, sermaye ve emek arasında, iktisadi modellerin ortaya çıkmasına yol açacak kadar önemli sorunlar yaşanmaktadır. Emek sahipleri, emek olmadığında katma değer elde edilemeyeceğini ve bu değer üzerinde sermaye kadar haklarının olduklarını, ifade etmektedirler. Sermaye sahipleri ise, kendileri açısından, aynı düşünceye sahiptirler. Grupların paylaşımındaki paylarını arttırmak için sendikalar kurulmaktadır. Katma değer, paylaşımının yıllar itibariyle takibi bu açıdan son derece yararlıdır.¹² Yıllar itibariyle katma değeri ve gruplar arasındaki paylaşımını izlemek amacıyla “Katma Değer Kullanım Tablosu” düzenlenmektedir.

Tablo 2. Katma Değer Kullanım Tablosu

PAY ALAN GRUPLAR	YILLAR		
	20X3	20X2	20X1
ÇALIŞANLARA Ücret ve Benzeri Giderler			
DEVLETE Vergi ve Diğer Yasal Yükümlülükler			
SERMAYE SAHİPLERİNE Temettü Faiz Giderleri			
İŞLETMEYE KALAN Amortismanlar Dağıtılmayan Karlar			
TOPLAM KATMA DEĞER			

(**Kaynak:** Nalan Akdoğan, Nejat Tenker, Finansal Tablolar ve Mali Analiz Teknikleri, 12.baskı, Ankara, Gazi Kitabevi, 2010, s.441)

¹¹ Hedderwick, a.g.e., s.49

¹² Karapınar, a.g.m., s.64

Ertuna (2003) tarafından yapılan bir çalışmada ise, son zamanlarda paydaş kavramının önem kazanmasıyla birlikte, katma değer paylaşımını raporlamanın gerekliliğinden bahsedilmiştir. Buna gerekçe olarak, günümüzde yaygın olarak kullanılan muhasebe amaç ve ilkelerinin 19. ve 20. yüzyılın ekonomik şartlarında geliştirilmiş olduğu, şu anda, yani 21. yüzyılda ise firmaların amaç, yapı ve uygulamalarında değişim yaşandığı ifade edilmektedir. Ertuna'ya göre, firmalar yalnızca hissedarlara değil, onun faaliyetleriyle ilgili olan ve “paydaş” olarak ifade edilen tüm çevreye karşı sorumludur. Ertuna tarafından, paydaş olarak; hissedarlar, müşteriler, çalışanlar, tedarikçiler ve devlet gösterilmiş olmakla beraber; teori ve uygulamada sigorta edenler, düzenleme kuralları, nihai kullanıcılar, ilgi odakları, komşu çevre, yatırımcılar ve hisse senedi aracı kurumlarının da paydaş olarak sayıldığı ifade edilmiştir.¹³ Ancak bahsedilen paydaşlardan sadece bir kısmı firmadan gelir elde etmekte ve bu paydaşlara ödenen bedellerin toplamı katma değeri oluşturmaktadır. Bu paydaşlar; çalışanlar, sermaye sahipleri, devlet, kira geliri sağlayan mal sahipleri olup ve firma tarafından yaratılan katma değer bu paydaşlar arasında dağıtılmaktadır. Bu çalışma kapsamında ise, “paydaş” olarak ifade edilenler, sadece katma değerden pay alan gruplar olacaktır.

Ertuna (2003), paydaş kavramının geliştiği bir ekonomide muhasebenin hazırlayacağı katma değer tablosunun, bugün hazırlanan gelir tablosu kadar, hatta daha önemli olduğunu ileri sürmüş ve katma değer dağıtım tablosunu aşağıdaki şekilde oluşturmuştur.¹⁴

¹³ Özer Ertuna, “21.Yüzyılda Muhasebenin Gündemi”, **Muhasebe ve Finansman Dergisi**, Sayı:17, 2003, s.8-13

¹⁴ Ertuna, a.g.m, s.11

Tablo 3. Katma Değer Dağıtım Tablosu

	BRÜT	VERGİLER	NET
ORTAKLARA			
Dönem Karı			
ÇALIŞANLAR İÇİN			
Gerçekleşen Maaş ve Ücretler			
Sosyal Yardım ve Ödenekler			
Diğer Yardım ve Ödenekler			
BORÇ VERENLERE			
Yurt İçi- Yurt Dışı			
Faiz ve Komisyonlar			
Vade Farkları			
Kur Farkları			
KİRAYA VERENLERE			
Gerçekleşen Kiralar			
		Ara toplam	
	BRÜT	İADE	NET
DEVLETE			
Diğer Paydaşlardan Alınan		Ara Toplam	
Alınan Katma Değer Vergisi			
TOPLAM KATMA DEĞER			

(Kaynak: Özer Ertuna, “21.Yüzyılda Muhasebenin Gündemi”, Muhasebe ve Finansman Dergisi, Sayı:17, 2003, s.11)

Bu ve önceki tablolar incelendiğinde, katma değer paylaşımını göstermede henüz bir standartlaşmaya gidilmediği, net bir şekilde anlaşılmaktadır. Katma değer paylaşımını göstermedeki farklılıklar önemli ölçüde; sermaye ve toprak açısından ortaya çıkmaktadır. Şöyle ki; amortisman ve dağıtılmayan karlar, bazı tablolarda sermaye payına dahil edilmekte iken, bazılarında ise “işletmeye kalan” şeklinde raporlanmıştır. Yukarıdaki tabloda ise, sermayenin payı ortaklar ve borç verenler şeklinde ayrılmıştır. Ayrıca toprağın katma değerden aldığı payı ifade eden kiralar da bazı tablolarda ayrı olarak raporlanmışken, diğerlerinde kiralara ayrıca yer verilmemiştir. Ancak bu çalışmanın konusu, üretim faktörlerine yapılan ayırmadan ziyade katma değer unsurlarının tanımlanmasıdır. Bu anlamda çalışma açısından, işçilik giderleri, amortisman giderleri, faiz giderleri gibi unsurlar önem kazanmaktadır.

1.1.3 Katma Değer Hesaplama Yöntemleri

Dolaylı ve dolaysız olmak üzere iki tür katma değer hesaplama yöntemi bulunmaktadır. Bunlar aşağıda açıklanmıştır.

1.1.3.1 Dolaysız Hesaplama Yöntemleri

Dolaysız hesaplama yöntemleri, “toplama yöntemi” ve “çıkarma yöntemi” olarak ikiye ayrılmaktadır.

1.1.3.1.1 Toplama Yöntemi

Makro ekonomik açıdan katma değer hesabında kullanılan bu yöntemde katma değere, üretim faktörlerine ödenen ücret, faiz, kira ve karlar toplanarak ulaşılmaktadır.¹⁵

$$\text{Katma Değer} = \text{Ücret ve Maaşlar} + \text{Kar} + \text{Faiz} + \text{Kira}$$

Karın tespitinde amortisman düşülmemişse, faktörlere ödenen payların toplamı, faktör fiyatları ile gayrisafi katma değere eşit olmaktadır. Buna dolaylı vergiler eklendiğinde piyasa fiyatları ile gayri safi katma değer bulunur. Amortisman payı ve dolaylı vergiler düşülmek suretiyle hesaplanan katma değer ise faktör fiyatları ile net katma değer olarak ifade edilmektedir.¹⁶

1.1.3.1.2 Çıkarma Yöntemi

Bu yöntemde katma değere, firma tarafından üretilen ve satılan mal ve hizmetlerin değerinden dışarıdan mal ve hizmet alışları için yapılan ödeme ve

¹⁵ Ayten Ersoy, **Katma Değer Vergisi ve Muhasebe Uygulamasına İlişkin Öneriler**, Ankara, Gazi Üniversitesi Yayın No:141, İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Yayın No:52, 1989, s.6

¹⁶ Arslan,a.g.e., s.250

borçlanmalar düşölerek ulaşılmaktadır ki, bu yöntem mikro ekonomik açıdan katma değeri hesabında kullanılmaktadır.¹⁷

Katma Değeri = Satış Değeri – Satın Alınan Girdilerin Değeri

Ancak satış değeri belirlenirken, bir döneme ait üretimin tümü satılmışsa bu satıştan, üretimin tamamı satılmamışsa, satışlarla stok artış toplamından alışlar düşölme suretiyle katma değeri hesaplanmaktadır.¹⁸

Tüketim türü katma değeri; firmanın brüt gelirlerinden satın alınan yatırım ve ara mallar çıkarıldıktan sonra kalan değeri.

Tüketim türü katma değeri = Satış Gelirleri - Amortisman Tabi Yatırım Mallarının Satın Alma Bedeli - Ara Mallar

Gelir türü katma değeri; satış gelirlerinden amortismanlar ve ara malların değeri çıkartılarak hesaplanır.¹⁹

Gelir türü katma değeri = Satış Gelirleri – Ara mallar – Amortismanlar

Yatırım mallarının alış tutarları satış gelirlerinden düşölmediğinde, gayri safi hasıla türü katma değeri ulaşılmaktadır.²⁰ Başka bir ifade ile gayri safi hasıla türü katma değeri hesaplanırken, firmaların üretim faktörlerine ödedikleri bedel temel alınmaktadır.²¹

Gayri safi hasıla katma değeri matrahı= Satış Gelirleri – Ara Mallar

(Amortisman+Ücret+ Faiz+Kira+Kar)

1.1.3.2 Dolaylı Hesaplama Yöntemi

Bu yöntemde doğrudan doğruya katma değeri vergisi (KDV) hesaplandıktan sonra, katma değeri ulaşılmaktadır.²² Örneğin; A işletmesinin KDV hesabı aşağıdaki gibidir.(KDV %10 kabul edilmiştir. Ayrıca dönemde stoklama söz konusu değildir, yani üretimin tamamı satılmıştır.)

¹⁷ Ersoy, a.g.m.,s.7

¹⁸ Numan Özsoy, “Teoride ve Uygulamada Katma Değeri Vergisi”, **Ankara Üniversitesi Siyasal Bilgiler Fakültesi Dergisi**, Cilt:27, Sayı:3, s.954

¹⁹ Orhan Şener, **Teori ve Uygulamada Kamu Ekonomisi**, 9. baskı, İstanbul, Beta Basım Yayım Dağıtım, 2007, s.288

²⁰ Ersoy, a.g.m.,s.7

²¹ Şener,a.g.e.,s.289

²² Ersoy, a.g.m.,s.9

Hesaplanan KDV - İndirilecek KDV = Ödenecek KDV

30.000 TL - 20.000 TL = 10.000TL

Dolayısıyla, A işletmesinin o döneme ilişkin katma değeri (10.000*100/10) 100.000TL olarak hesaplanacaktır.

1.2 ULUSAL MUHASEBE KAVRAMI

Firma düzeyinde katma değer in ulusal muhasebeyle olan ilişkisini kurmak amacıyla, bu başlıkta; ulusal muhasebe incelenmiş ve firma muhasebesiyle ulusal muhasebe arasındaki ilişki katma değer aracılığıyla kurulmuştur.

1.2.1 Genel Açıklama

Devlet muhasebesi; “devletin faaliyetlerini ve bu faaliyetlerin nedenleri ile sonuçlarını parasal olarak ifade eden, kaydeden, sınıflandıran, yorum ve denetime elverişli hale getiren sistem” şeklinde tanımlanabilir. Önceleri “işlemlerin doğruluğunun denetlenmesi” olan muhasebeden beklentilerin, çağımızda “ekonomik ve sosyal olayların incelenmesi”ne dönüşmesiyle birlikte ülkelerin ekonomik durumlarının hızlı ve güvenilir şekilde analiz edilebilmesi için muhasebe kayıtları aracılığıyla sayısal veriler üretilmeye başlanmıştır. Böylece milli gelirin hesaplanması amacıyla ulusal muhasebe, başka bir ifade ile milli muhasebe ortaya çıkmıştır. Bu açıdan ulusal muhasebe, devlet muhasebesinden farklı olarak sosyoekonomik analizler yapma amacına yönelik muhasebe uygulamalarıdır. Ancak milli ekonominin yönetimi için ekonomik gelişmeyi, devletin milli ekonomi içindeki yerini, payı ve katkılarını değerlendiren ulusal muhasebeye gerekli olan veriler sağlıklı işleyen bir devlet muhasebesiyle sağlayabilir.²³

²³ Gülay Çoşkun, **Devlet Bütçesi**, Eskişehir, Açıköğretim Fakültesi Yayın No:3154,2008, s.81-82

Ulusal muhasebe “bir ülkenin belirli bir dönem içindeki iktisadi faaliyetleriyle ilgili muhasebe tabloları dahilinde toplu ve genel görüş sağlamayı amaçlayan bir teknik” olarak tanımlanabilir.

“Ulusal muhasebe milletin iktisadi faaliyetlerine ilişkin rakamsal bilgilerin kesin bir hesap çerçevesine göre toplu bir şekilde sunulması olup; üretimin, dağıtımın ve birikimin durumunu belirtir; milleti oluşturan toplumlar arasındaki işlemleri kaydeder; neticeleri, kıyaslamaları ve toplam incelemeleri kolaylaştıracak bir biçimde sunar.”²⁴

Mevcut ekonomik durumu inceleme ve gelecek ekonomik olayları önceden görme imkanı tanıdığı için ulusal muhasebenin ekonomik olayları açıklamak için bir araç olduğu söylenebilir. Teknik açıdan, ülke ekonomisini makro büyüklükler olarak ifade eden istatistik verilerden oluşur. Ulusal muhasebe tüm ekonomi ve onun bölümleri arasındaki ilişkileri makro ekonomik bir yaklaşımla vermektedir.²⁵

Milli gelir veya hasıla seviyesinin kısa ve uzun dönemde nasıl belirlendiği ve değiştiği soruları ulusal muhasebenin doğmasına neden olmuştur. Ulusal muhasebenin temel uğraşısı da, belli bir dönemde yaratılan milli gelirin veya hasılanın ölçülmesidir.²⁶

Ulusal muhasebenin ekonominin geneline ilişkin görevleri somut olarak aşağıdaki gibi belirtilebilir.²⁷

Ekonominin belirli bir yıldaki genel faaliyet hacmini ortaya koyma (ekonominin nabız atışını gösterme): Ulusal muhasebe sistemi ekonomideki toplam üretimi ölçmemize ve üretimin neden o düzeyde olduğunu açıklamamıza imkan sağlar.

Genel ekonomik faaliyetlerde zaman içindeki değişimlerin izlenmesi: Birkaç yıllık dönemde ulusal gelir hesaplarının incelenmesi, ekonomideki değişimlerin anlaşılmasına yardımcı olur. “Ekonomi enflasyona veya durgunluğa doğru mu sürüklenmektedir?”, “Yeterli bir büyüme hızı

²⁴ Örtten, a.g.e.,s.113-114

²⁵ Adil Giray, **Milli Muhasebe ve Devlet Muhasebesi**, 3. Baskı, Ankara, Gazi Kitapevi, 1997, s.1

²⁶ Özhan Uluatam, **Makro İktisat**, 9.baskı, Ankara, Savaş Yayınları, 1998, s.29

²⁷ Halil Seyidoğlu, **İktisat Biliminin Temelleri**, İstanbul, Güzem Can Yayınları No:21, 2006, s.447

sağlanabilmiş midir?”, “İşsizlik, ödemeler bilançosu ve gelir dağılımı ne yönde değişmektedir?” gibi sorular örnek olabilir.

Doğru politika kararlarının alınabilmesi: Ulusal hesapların sağladığı veriler, ekonominin daha düzgün işlemesi için izlenecek politikaların temelini oluşturur. Bu hesapların bulunmadığı bir durumda, ekonomik politikalar ancak tahminlere dayalı ve rastgele biçimde yürütüleceğinden, önemli hatalar yapma olasılığı ortaya çıkar.

1.2.2 Ulusal Muhasebede Kullanılan Bazı Kavramlar

Ulusal muhasebe kavramının daha iyi şekilde anlaşılması ve bu çalışmanın konusunu oluşturan katma değer kavramı ile ilişkisinin kurulabilmesi açısından milli hasıla ile ilgili bazı kavramlar aşağıda açıklanmıştır.

1.2.2.1 Gayri Safi Yurt İçi Hasıla (GSYİH)

GSYİH, yurt içinde sahip olunan üretim faktörleri tarafından belirli bir dönem içerisinde üretilen mal ve hizmetlerin piyasa değeridir.²⁸ Başka bir ifadeyle; belirli bir dönemde, bir ülke sınırları içerisinde, ülke vatandaşları ve yabancılar tarafından, mevcut emek, sermaye, toprak kullanılarak üretilen tüm nihai mal ve hizmetlerin toplam değerini ifade etmektedir.

*Gayri safi yurt içi hasıla; birçok farklı ürünü tek bir değer ölçüsüne dönüştürerek, malların gerçek değerini gösteren piyasa fiyatlarını yansıtmaktadır.*²⁹ Birçok malın piyasa fiyatı tüketim ve satış vergileri gibi dolaylı vergileri kapsar ve dolayısıyla malların piyasa fiyatı, alınan malların satıcı fiyatlarıyla aynı değildir. Net fiyat (dolaylı vergiler piyasa fiyatından indirilerek ulaşılır), üretilen malın üretim faktörleri tarafından alınan miktar

²⁸ Stanley Fischer, Rudiger Dornbusch and Richard Schmalensee, **Introduction To Economics**, Second Edition, McGraw-Hill Book Company, 1988, s.103

²⁹ İlker Parasız, **İktisada Giriş**, 6.baskı, Bursa, Ezgi Kitapevi, 2000, s.240

olan faktör maliyetleridir.³⁰ Dolayısıyla, dolaylı vergiler GSYİH'dan indirildiğinde faktör fiyatlarıyla GSYİH'ya ulaşılmaktadır.

*GSYİH'nın kapsamına; bir ekonomide üretilen ve piyasalarda yasal olarak satılan bütün mallar ve hizmetler girmektedir.*³¹ Üretim, insanların ve toplumun ihtiyaçlarını gidermek amacıyla mal ve hizmetlerin meydana getirilmesi işlemidir. Bir ürün, nihai tüketicisinin kullanımına hazır olduğunda üretimi tamamlanmış demektir. Dolayısıyla, ürünün meydana gelmesinden, ürün nihai tüketicisinin kullanımına hazır olana kadarki (taşıma, ambalajlama vs.) faaliyetler üretim sayılmaktadır.

Gönüllü hizmetler, ev işlerinin değeri ve kendi isteğiyle yapılan faaliyetlerin değeri ve yasa dışı faaliyetler GSYİH' nın dışındadır.³²

*GSYİH, verilen bir dönem içinde ülkede üretilen tüm nihai mal ve hizmetlerin değeridir.*³³ Nihai mallar; ya tüketicilerin ihtiyaçlarını doğrudan karşılama nitelikleri nedeniyle, başka malların üretimine bağlı olmaksızın, arzu edilen "tüketim malları" ya da üretime yardım ettikleri için talep edilseler bile, üretim işleminde bir dönem içinde kullanılıp yok edilmeyen, birden çok dönem yararlanılan "sermaye malı" biçiminde mallardır.³⁴ Nihai mallar, üretimde kullanılan ara malların değerini de içerir.³⁵ Ara mallar, diğer malların üretiminde kullanılmak üzere talep edilen ve sonuçta üretimini sağladıkları malların değerleri içinde ifadelerini bulan mallardır.³⁶ Dolayısıyla ara malların değerinin hesaplamalara katılması bu değer ikinci kez hesaplanması demek olur ki, buna da çifte hesaplama adı verilmektedir.³⁷

Çifte hesaplamayı engellemek ve her endüstrinin gayrisafi yurt içi hasılaya katkısını göstermek için katma değer kavramı geliştirilmiştir. Bu kavram, üretimin her aşamasında firma tarafından her ürüne eklenen değer

³⁰ Dornbusch, Fischer, a.g.e., s.30

³¹ Parasız, a.g.e., s.240

³² Fischer, Dornbusch and Schmalensee, a.g.m.,s.104

³³ Rudiger Dornbusch, Stanley Fischer, **Macroeconomics**, 6.Edition, İstanbul, Literatür Yayıncılık, 1994, p.29

³⁴ Uluatam, a.g.e., s.30

³⁵ Halil Seyidoğlu, **İktisat Biliminin Temelleri**, İstanbul, Güzem Can Yayınları No:21, 2006, s.448

³⁶ Uluatam, a.g.e., s.30

³⁷ Seyidoğlu, a.g.e., s.448

ölçüsüdür.³⁸ Üretimin her aşaması takip edildiğinde her aşamadaki katma değer miktarının mal ve hizmetin nihai değerine eşit olacağı görülmektedir.³⁹ Yani, ülkedeki tüm firmaların katma değerleri toplanarak GSYİH'ya ulaşılabacaktır.

Bir firma üretimini, başka bir firmaya girdi olarak sattığında (ki bu mallar ara mallar olarak adlandırılmaktadır), bu satış diğer firmanın katma değerinde negatif olarak görülmektedir. İki firma GSYİH hesaplama sürecinde bir araya getirildiğinde, çifte hesaplamayı engellemek için ara malların değeri, satış değerinden çıkartılmalıdır. Bir firma bir ürünü ithal ettiğinde ise, bu işlem firmanın katma değerinde negatif olarak görülmekte, ancak herhangi bir yerli firmanın katma değerinde pozitif olarak görülmemektedir.⁴⁰

Örneğin; Kasaptan satın alınan etin üretim safhalarını düşündüğümüzde katma değer aşağıdaki şekilde hesaplanabilir. Nihai aşama etin kasaptan tüketicilere satılmasıdır, ondan önceki aşamalar farklı üreticiler tarafından gerçekleştirilebilir.

Tablo 4. Et Üretim Sürecinde Yaratılan Katma Değerler (TL)

Üretim Aşamaları	Satış Değerleri	Ara malların Değeri	Katma Değer
Kuzu	100	0	100
Besi	150	100	50
Et	180	150	30
Toplam	430	250	180

Kuzu doğduğunda piyasa değeri 100TL olmaktadır ve bu ilk aşamadaki yaratılan değer, katma değere eşittir. Kuzu üreticiye satıldığında ve besi haline geldiğinde değeri 150TL'ye yükselmektedir. Bu aşamada, yaratılan katma değer 50TL'dir. Besi, kasaba satıldığında ve et olarak nihai

³⁸ Robert Hall, John B. Taylor, **Macro Economics**, Fourth Edition, New York, Norton Edition, 1992, s.44

³⁹ Dornbusch, Fischer, a.g.e., s.30

⁴⁰ Hall, Taylor, a.g.e., s.44

tüketiciye sunulduğunda ise piyasa değeri 180TL'ye yükselmektedir. Bu son aşamadaki katma değer 30TL'dir. Et üretiminde kullanılan katma değerlerin toplamı $100+50+30=180\text{TL}$ olmaktadır. Bu da etin, nihai fiyatına eşit çıkmaktadır.

Üretimin her aşamasındaki katma değerler toplamının nihai mal ve hizmetlerin piyasa değerine eşit olması, tüm mal ve hizmetler için geçerli bir durumdur.⁴¹ Yani, üretimin her aşamasında yaratılan katma değerler toplanarak, bir ekonomideki nihai mal ve hizmetler, piyasa değerlerinin toplamına eşit olan GSYİH'ya ulaşılacaktır.

GSYİH, cari dönemde üretilen çıktının değerine dayanmaktadır. Örneğin; yeni bir binanın yapılışı GSYİH'nın bir parçası olarak hesaplanmaktadır, ancak var olan evlerin ticareti GSYİH'ya eklenmemektedir. Sadece var olan evlerin satışında emlakçıların komisyonu GSYİH'nın bir parçası olarak hesaba katılmaktadır. Bunun nedeniyse; emlakçının, satıcı ve alıcıyı bir araya getirerek cari bir hizmet yaratmış olmasıdır.⁴²

GSYİH, bir ülkenin sınırları içerisinde üretilen malları kapsamına alır. Örneğin; Amerika'da çalışan Türklerin ürettiği mallar Türkiye'nin GSYİH'sında hesaba alınmazken, Türkiye'de çalışan yabancıların ürettikleri mal ve hizmetler Türkiye'nin GSYİH'na katılmaktadır.

Ulusal hasılanın hesaplanmasında kamu ve özel kişi ya da kurumlar tarafından yapılan transfer harcamaları (yoksulluk yardımlar, karşılıksız ödemeler)⁴³ ve mali sermayeye ilişkin değişimler(hisse senedi, tahvil alım satımı vs.), ülkenin belirli dönem içerisindeki üretiminde değişime neden olmadığı için, dikkate alınmamaktadır.⁴⁴

⁴¹ Seyidoğlu, a.g.e., s.449

⁴² Hall, Taylor, a.g.e., s.30

⁴³ Parasız, a.g.e., s.241

⁴⁴ Uluatam, a.g.e., s.30

1.2.2.1.1 Nominal GSYİH

Nominal GSYİH, verilen dönemde üretimin değerini dönemin fiyatlarıyla ölçmektedir.⁴⁵ Nominal GSYİH rakamlarındaki değişimler iki nedene dayandırılabilir; fiziksel üretimde değişme ve fiyatlarda (paranın değerinde) değişme. Fiyat artışları (enflasyon) üretim değişmelerini gerçekte olduğundan daha yüksek, fiyat düşüşleri de olduğundan daha düşük gösterir. GSYİH'nın üretimdeki gerçek değişimleri yansıtabilmesi için, nominal fiyat değişmelerinin etkileri giderilmelidir.⁴⁶

Bir ülkenin sınırları içinde bir yılda üretilen malların ve hizmetlerin miktarları ve cari yıl piyasa fiyatları sırasıyla Q_i ve P_i ile gösterilirse, cari fiyatlarla GSYİH veya parasal GSYİH kısaca şöyle ifade edilebilir.⁴⁷

$$\text{Nominal GSYİH} = \sum Q_i P_i \quad i = 1 \dots n$$

1.2.2.1.2 Reel GSYİH

Reel GSYİH, temel yılın fiyatlarıyla ekonominin çıktısını ölçmektedir.⁴⁸ Enflasyonun etkilerinden arındırılmış ve üretimin fiziksel boyutunun bir ölçüsü olan reel GSYİH⁴⁹, enflasyonu yansıtan nominal GSYİH'ya göre ekonominin fiziksel çıktısında değişiminin daha üstün bir göstergesidir.⁵⁰ Yani reel GSYİH hesaplanılarak nominal GSYİH üzerindeki fiyatların neden olduğu etki giderilmekte ve üretimdeki gerçek değişimlere ulaşılmaktadır.

Bir ülkenin sınırları içinde bir yılda üretilen malların ve hizmetlerin miktarları ve temel yıl fiyatları sırasıyla Q_i ve P_{Bi} ile gösterilirse, sabit fiyatlarla GSYİH olarak adlandırılan, reel GSYİH aşağıdaki gibi ifade edilebilir.

$$\text{Reel GSYİH} = \sum Q_i P_{Bi} \quad i: 1 \dots n$$

⁴⁵ Dornbusch, Fischer, a.g.e., s.31

⁴⁶ Seyidoğlu, a.g.e., s.468

⁴⁷ Erdal M.Ünsal, **Makro İktisat**, 2.baskı, Ankara, Kutsan Ofset Matbaacılık, 1999, s.1

⁴⁸ Dornbusch, Fischer, a.g.e., s.32

⁴⁹ Hall, Taylor, a.g.e., s.49

⁵⁰ Dornbusch, Fischer, a.g.e., s.32

Örneğin; Sadece elma ve portakal üretilen bir ülkede, 2008, 2009 ve 2010 yıllarına ait üretim ve fiyat hareketleri Tablo 5’de olduğu gibidir. Tablonun incelenmesinden anlaşılabacağı gibi; 2008 yılında 800 kilo elma ve 500 kilo portakal üretildiği ve bu malların cari yıl piyasa fiyatlarının sırasıyla 2TL ve 4TL olduğu düşünülürse, 2008 yılı nominal GSYİH’sı 3.600TL olacaktır. 2009 yılında ise, 2008 yılına kıyasla, hem üretilen elma ve portakal miktarının hem bu malların piyasa fiyatlarının artmış olduğu, 900 kilo elma ve 550 kilo portakal üretildiği ve bunların fiyatlarının 3 TL ve 5 TL olduğunu düşündüğümüzde, nominal GSYİH 5.450 TL’ye yükselecektir, 2010 yılında 750 kilo elma ve 400 kilo portakal üretildiğini ve 2010 yılındaki birim piyasa fiyatlarının da sırasıyla 5 TL ve 7 TL olduğunu kabul ettiğimizde ise, 2010 yılı nominal GSYİH 6.550TL düzeyine ulaşacaktır. Buna karşılık, 2008 yılı fiyatları temel alındığında hesaplanan reel GSYİH, 2009 ve 2010 yıllarında sırasıyla 4.000TL ve 3.100 TL düzeyinde gerçekleşecektir.

Tablo 5. Nominal ve Reel GSYİH

	2008		2009		2010	
	Miktar (kg)	Piyasa Fiyatı	Miktar (kg)	Piyasa Fiyatı	Miktar (kg)	Piyasa Fiyatı
Elma	800	2 TL	900	3 TL	750	5 TL
Portakal	500	4 TL	550	5 TL	400	7 TL
Nominal GSYİH	3.600 TL		5.450 TL		6.550TL	
Reel GSYİH	3.600 TL		4.000 TL		3.100 TL	

Tabloda görüldüğü gibi, 2009 yılındaki GSYİH’daki artış hem fiyat artışından hem de üretim miktarındaki artıştan kaynaklanmaktadır. 2010’da ise, nominal GSYİH’daki artış sadece fiyat artışından kaynaklanmaktadır. Hatta üretim miktarında da düşüş görülmektedir. Dolayısıyla, üretimdeki gerçek artış veya azalışları takip edebilmek için, nominal GSYİH’nın yanısıra, GSYİH’yi enflasyonun etkisinden arındıran reel GSYİH’yi de dikkate almak yararlı olacaktır.

1.2.2.2 Safi Yurt İçi Hasıla (SYİH)

GSYİH'dan amortismanlar düşüldüğünde, safi yurt içi hasılaya ulaşılmaktadır.⁵¹ Her dönemde eskime, yıpranma, modası geçme nedeniyle sermaye stokunun bir bölümü azalır. Bir ekonomik maliyet olan aşınma, her dönem bir ülkenin mevcut sermaye stokunun ne kadarının kullanıldığını göstermektedir.⁵² Safi yurt içi hasıla, amortisman içermeyen GSYİH'dır.

$$\text{Safi Yurt İçi Hasıla} = \text{Gayri Safi Yurt İçi Hasıla} - \text{Amortismanlar}$$

1.2.2.3 Gayri Safi Milli Hasıla (GSMH)

GSMH, bir dönemde belirli bir ülke vatandaşlarınca, üretilen bütün nihai mal ve hizmetlerin piyasa değeridir.⁵³ GSMH hesabında "ülke sınırları içerisinde" şeklinde bir sınırlama yoktur. Burada milliyet unsuru önem kazanmaktadır.

Ülkeler arasında emek gelirlerinin yanı sıra faiz, kar payı, kar ve kardan oluşan gelir akımları meydana gelmektedir. Bu gelirler ulusal muhasebe hesaplarında "net mülkiyet geliri" olarak ifade edilir.⁵⁴

Net mülkiyet gelirleri nedeniyle, GSYİH ile GSMH arasında fark ortaya çıkar. Örneğin; Bir Türk firmasının üretim faaliyetleri sonucunda Amerika'da kazandığı karlar Amerika'nın GSYİH'sının bir parçasını oluşturmaktayken, bu karlar Türkiye'nin GSMH'nın da bir parçasıdır, ancak Türkiye'nin GSYİH'sına dahil edilmez.

$$\text{GSMH} = \text{GSYİH} \pm \text{Net Yabancı Mülkiyet Gelirleri}$$

(Net Yabancı Mülkiyet Gelirleri = Türk Vatandaşlarının Yurt Dışında Elde Ettikleri Gelirler - Türkiye'de Yabancı Ülke Vatandaşlarınca Elde Edilen Gelirler)

⁵¹ Ökten, a.g.e., s.122

⁵² İlker Parasız, **İktisadın ABC'si**, 7.baskı, Bursa, Ezgi Kitapevi, 2005, s.139

⁵³ Yıldırım, Karaman ve Taşdemir, a.g.e., s.46

⁵⁴ Parasız, **İktisada Giriş**, s.241

GSYİH, GSMH'yi aştığında; ülke vatandaşlarının, aynı ülkedeki yabancı vatandaşların kazandıklarından daha az yurt dışında kazandıkları anlaşılabilir.

Uluslararası karşılaştırmalarda GSMH kullanılmakla beraber yurt içi ekonomi açısından GSYİH daha anlamlıdır. GSMH ile yurt içi hasıla arasında sanayice gelişmiş ülkeler açısından pek büyük fark olmamakla beraber, gelişmekte olan ülkelerde çok uluslu şirketlerin karlarını ülke dışına çıkarmaları nedeniyle GSMH ile GSYİH arasındaki fark büyüyebilir.⁵⁵

1.2.2.4 Safi Milli Hasıla (SMH)

Safi milli hasıla, ekonominin cari dönemdeki gerçek üretim gücünün ölçüsüdür. GSMH'yi oluşturan mal ve hizmetlerin üretiminde, diğer üretim faktörlerinin yanında önceki yıllarda üretilmiş sermaye malları da kullanılmaktadır.⁵⁶ Bu sermaye mallarındaki aşınma ve yıpranmaları ifade eden amortismanlar, GSMH'dan çıkartılarak safi milli hasılaya ulaşılmaktadır.

$$\text{Safi Milli Hasıla} = \text{GSMH} - \text{Amortismanlar}$$

1.2.2.5 Milli Gelir (MG)

Milli gelir, üretim faktörlerinin (emek, sermaye, toprak) sahipleri tarafından alınan toplam gelirdir. Milli gelire ulaşabilmek için ilk adım olarak, GSMH'dan amortismanlar düşülmelidir. İkinci adımda ise SMH' dan dolaylı vergiler çıkartılmalıdır.⁵⁷ Kira, faiz, ücret ve maaş, kar toplanarak da Milli gelire ulaşmak mümkündür.⁵⁸

$$\text{Milli Gelir} = \text{GSMH} - \text{Amortismanlar} - \text{Dolaylı Vergiler} + \text{Sübvansiyonlar}$$

$$\text{Milli Gelir} = \text{Ücretler} + \text{Karlar} + \text{Faiz} + \text{Kiralalar}$$

⁵⁵ Giray, a.g.e., s.91

⁵⁶ Yıldırım, Karaman ve Taşdemir, a.g.e., s.46

⁵⁷ Fischer, Dornbusch and Schmalensee, a.g.m.,s.105

⁵⁸ İlker Parasız, **İktisadın ABC'si**, s.139

1.2.2.6 Kişisel Gelir

Kişisel gelir, bir ülke vatandaşlarının bir yılda gelir vergisi öncesi eline geçen toplam gelire eşittir. Milli gelirdeki emek gelirlerinin bir kısmının, üretim sürecine katılan emek faktörüne değil, sosyal güvenlik katkıları olarak adlandırılan emekli sandığı ve sosyal sigorta kesintileri olarak hükümete gitmesi, milli gelir ile kişisel gelir arasındaki farkın bir nedenidir. Kişisel gelir hesabında, milli gelirden sosyal güvenlik katkıları çıkarılmaktadır. Teşebbüs sahiplerinin eline geçmeyen kar üzerinden alınan kurumlar vergisi ve dağıtılmayan karlar da milli gelirden düşülmekte, transfer ödemeleri ise ilave edilmektedir.⁵⁹

Kişisel Gelir = Milli Gelir –(Sosyal Güvenlik Katkıları + Kurumlar Vergisi+ Dağıtılmayan Kurum Karları – Transfer Ödemeleri)

1.2.2.7 Harcanabilir Gelir

Harcanabilir gelir, bir ülkede o ülke vatandaşlarının bir yılda gelir vergisi sonrası eline geçen geliri ifade eder. Kişisel gelir ile hükümetin kişisel gelir üzerinden aldığı vergi arasındaki farka eşittir.⁶⁰ Hane halkı bu geliri tüketim harcaması veya kişisel tasarruf olarak kullanabilir.⁶¹

Harcanabilir Kişisel Gelir = Kişisel Gelir – Gelir Vergisi

Harcanabilir gelir = Tüketim + Tasarruf

1.2.3 Milli Hasıla Hesaplama Yöntemleri

Milli Hasıla; harcama, üretim ve gelir yöntemi olmak üzere üç farklı şekilde hesaplanabilmektedir. Üç yöntem de aynı sonucu vermektedir, ancak yöntemler kavramsal olarak ekonomideki farklı faaliyetleri ifade etmektedirler.

⁵⁹ Ünsal,a.g.e.,s.34

⁶⁰ Ünsal,a.g.e.,s.34

⁶¹ Fischer, Dornbusch and Schmalensee, a.g.m.,s.107

1.2.3.1 Harcama Yöntemi

Ekonomide harcamalar, tüketim harcamaları, yatırım harcamaları, kamu harcamaları ve net ihracat (ihracat eksi ithalata eşittir) olmak üzere dört parçada incelenmektedir. Bu dört parçanın her biri, tüketiciler, firmalar, devlet ve yabancılar olarak bölünen ekonominin dört grubundan birine karşı gelmektedir.⁶²

Tüketim Harcamaları (C): Tüketim hane halkı tarafından satın alınan mal ve hizmetlerdir.⁶³ Tüketim harcaması, belirli bir dönemde, üretilen ve satılan bütün mal ve hizmetleri kapsamına alır.⁶⁴

Yatırım Harcamaları (I): Yatırımlar firmalar tarafından satın alınan mal ve hizmetlerden ve hane halkı tarafından yeni inşa edilen konutlardan oluşmaktadır.⁶⁵ Firmalar tarafından satın alınan mal ve hizmetler, yeni sermaye mallarına ve stoklara yapılan net ilavelerdir. Ayrıca, yeni konut inşaatları da yatırımlara dahil edilmektedir. Başka bir şekilde ifade edilirse, yatırım harcamalarını, cari tüketimde kullanılamayan, cari üretim oluşturmaktadır. Stoklardaki net artış da yatırım olarak hesap edilir, çünkü o cari tüketim için kullanılmayan üretimi temsil etmektedir. Yeni konutlar yatırımlara dahil edilmesine rağmen, var olan konutların, makinelerin, hisse senedi, tahvil gibi finansal varlıkların satın alınması yatırım sayılmamaktadır.⁶⁶

Kamu Harcamaları (G): Devletin mal ve hizmetlere yaptığı harcamalardan oluşmaktadır. Kamu harcamaları ve dolayısıyla GSYİH, sosyal güvenlik, sosyal yardımlar ve işsizlik sigortası gibi transfer harcamalarını içermemektedir. Böyle ödemeler devlet tarafından gerçek satın almalar veya alıcı tarafından gerçek kazançlar değildir.⁶⁷

⁶² John Taylor, **Principles of Macroeconomics**, 5.Edition, U.S.A, Houghton Mifflin Company, 2007, p.139

⁶³ Taylor, a.g.e., p.139

⁶⁴ Parasız, İktisadın ABC'si, s.136

⁶⁵ Taylor, a.g.e., p.139

⁶⁶ William A. McEachern, **Macro Economics: A Contemporary Approach**, 8.Edition, U.S.A, Nelson Education, 2009, p.143

⁶⁷ McEachern, a.g.e., p.144

Net İhracat (X-M): İhracat (X) değeriyle, ithalat (M) değeri arasındaki farka eşittir. İhracat, yurt içinde üretilmiş mallara yabancıların yaptığı harcamalar, ithalat, yurt dışında üretilmiş mallara yurt içinde yapılan harcamalardan oluşmaktadır. Net ihracatın pozitif olması, ticari fazla olarak adlandırılır ve GSYİH'ya pozitif bir büyüklük olarak eklenir. Net ihracatın negatif olması ise ticari açık olarak adlandırılır ve GSYİH'yı düşürücü etki yapar.⁶⁸

$$\text{GSYİH} = \text{Toplam Harcama} = C + G + I + (X - M)$$

1.2.3.2 Üretim Yöntemi

Bu yöntemde hasılaya ulaşabilmek için, sadece nihai mal ve hizmetlerin üretim değerleri toplanmaktadır. Üretilen mal ve hizmetlerin bir kısmı, üretim sürecinde kullanılarak tüketilen “ara mallar”dan oluştuğu için, nihai mal ve ara mal ayrımı yapılmadan, üretilen her mal ve hizmetin üretim miktarları ile fiyatlarının çarpılarak, bütün malların hesaba katılması, aynı değer birkaç kez hesaplanmasına neden olacak ve nihai hasıladan daha büyük bir değere ulaşılacaktır.⁶⁹ Bu nedenle ara mallar hesaba katılmamaktadır.

Ekonomi; tarım, sanayi, madencilik enerji vb. sektörlerle ayrılmaktadır ve her sektörün katma değerleri toplamı, ekonominin nihai çıktısına eşit olmaktadır.⁷⁰

$$\text{GSYİH} = \text{Tüm Katma Değerler Toplamı}$$

⁶⁸ Önder Özkazanç v.d., **İktisat Teorisi**, 4. Baskı, Eskişehir, Anadolu Üniversitesi Yayın No:1456, 2006, s.204

⁶⁹ Uluatam, a.g.e, s.30

⁷⁰ Uluatam, a.g.e, s.31

1.2.3.3 Gelir Yöntemi

Bu yöntemde, faktör sahiplerinin gelirleri toplanarak, milli gelire ulaşılmaktadır. İşletmeler açısından ödenen dolaylı vergiler (satış vergisi, katma değer vergisi, üretim vergisi vb.) ve üretim faaliyetlerine katılan sermaye malları için ayrılan amortismanlar da bir maliyet ödemesi olarak kabul edildiği için, dolaylı vergiler ve amortismanlar milli gelire eklendiğinde GSMH'ya ulaşılacaktır.⁷¹

Faktör sahiplerine ödemeler aşağıda belirtildiği gibidir.⁷²

Ücret (Maaş): Ücret firmalarca, maaş ise devlet tarafından ödenmektedir. Ücret ve maaşlara her türlü fazla mesai ödemeleri, işverenlerce ödenen sosyal sigorta ödemeleri, sağlıkla ilgili ödemeler vb. ödemeler de dahil edilmektedir.

Kira: Arazi ve kiralanan diğer faktörler için yapılan ödemeler girmektedir.

Faiz ve Karlar: Sermayenin elde ettiği gelirlerdir. Borç verenler, bunun karşılığında faiz geliri, hissedarlar ise verdiği sermaye karşılığında kar elde etmektedirler.

Milli Gelir = Ücretler + Faiz + Kira + Kar

GSMH= Ücretler + Faiz + Kira + Kar + Dolaylı Vergiler+ Amortismanlar

GSYİH'ya ulaşabilmek için ise "dışarıdan net faktör gelirleri" dikkate alınmalıdır.⁷³

GSYİH = Ücretler + Faiz + Kira + Kar - Dışarıdan Net Faktör Gelirleri
+ Amortismanlar + Dolaylı Vergiler

Yukarıdaki eşitliklerde, gelir yöntemi uygulanırken, "bir ülke sınırları içerisinde", gibi bir sınırlama yapılmamıştır ve bu nedenle faktör gelirleri, dolaylı vergiler, amortismanlar toplandığında GSMH'ya ulaşılmıştır. Daha sonrasında ise dışarıdan net faktör gelirleri dikkate alınarak GSYİH hesap edilmiştir. Faktör gelirleri, bir ülke sınırları içerisindeki üretime katılanların

⁷¹ Erdoğan Akın, Kemal Yıldırım, Mustafa Özer, **İktisada Giriş**, Eskişehir, 4.baskı, Anadolu Üniversitesi Yayın No: 1472, 2006, s.267

⁷² Parasız, **İktisada Giriş**, s.250

⁷³ Özkazanç v.d., a.g.e.,s.204

aldıkları paylar olarak sınırlandırıldığında ise doğrudan GSYİH'ya ulaşılacaktır.

Gelir yöntemi, firma düzeyinde katma değer aracılığı ile de aşağıdaki gibi ifade edilebilir.⁷⁴

Firmanın Brüt Muhasebe Karı = Üretimin Piyasa Değeri- Ödemeler

Firmanın yaptığı ödemeler, ara mallar ve hizmetler için yapılan ödemeler, üretim faktörlerine yapılan ödemeler, üretilen her birim malın piyasa fiyatı üzerinden hükümetin aldığı vergiler (dolaylı vergiler) için yapılan ödemeler toplamından oluşmaktadır. Firmanın brüt karı şöyle ifade edilebilir:

Firmanın Brüt Muhasebe Karı = Katma Değer – (Ücret+Kira+Faiz)-
Dolaylı Vergiler

Firma Düzeyinde Katma Değer= (Ücret ve Maaş+ Kira + Faiz + Brüt
Kar) + Dolaylı Vergiler

Sermaye stokunun yıpranma payı olan amortismanı da hesaplama da dahil ettiğimizde:

Net Kar = Brüt Kar – Amortisman

Firma düzeyindeki katma değer aşağıdaki gibi ifade edilebilir.

Firma düzeyinde katma değer= (Ücret ve Maaş + Kira + Faiz +Net
Kar) + Dolaylı Vergiler + Amortisman

GSYİH, tüm firmaların katma değerlerinin toplamına eşit olduğu için, aşağıdaki şekilde ifade edilebilir.

GSYİH= Katma Değerler Toplamı= (Ücret ve Maaş + Kira + Faiz +Net
Kar)+ Dolaylı Vergiler +Amortisman

GSYİH= Emek Gelirleri (Ücret ve Maaş) + Sermaye Gelirleri (Kira,
Faiz, Kar) + Dolaylı Vergiler + Amortisman

⁷⁴ Ünsal, a.g.e., s.50-51

1.2.4 Firma Muhasebesiyle Ulusal Muhasebe Arasındaki İlişki

Ulusal muhasebenin sağladığı sayısal bilgilerin amacı, ülkenin zaman içindeki üretim gücündeki değişimleri ve buna bağlı olarak toplumun ekonomik refahını ölçmek ve izlemektir.⁷⁵

Bir toplumun ekonomik refahı, o ülke sınırları içerisindeki bütün üretken firmaların bu refaha yaptıkları net katkının toplamıdır. Net katkı; üretimde kullanılan ara mal ve hizmetlerin değerinin, ulusal hasıla hesabında birden fazla hesaba katılmaması için⁷⁶, satış hasılatından, satılan ürünlerin üretiminde kullanılmak amacıyla firma dışından satın alınan mal ve hizmetlerin değerinin çıkartılmasıyla ulaşılan katma değeri ifade etmektedir.⁷⁷ Firmalar tarafından yaratılan katma değerlerin toplanması ile ulusal hasılanın hesaplanması mümkün olmaktadır.

Firmaların katma değerleri toplanarak sektörlerin katma değerlerine, sektörlerin katma değerleri toplanarak tüm katma değere, yani yurt içi hasılaya ulaşılabilmektedir.⁷⁸ Ayrıca, ekonomik sistemin amaçlarının insan ihtiyaçlarını karşılayan mal ve hizmetler için yüksek bir üretim düzeyi yaratmak olduğunu kabul edersek, katma değer bu amaca ne ölçüde ulaşıldığının ölçülmesi için uygun araçlardan biridir. Bu anlamda katma değer bir ülkenin başarısının (GSMH) göstergesi olarak düşünülebilmektedir.⁷⁹

Firma düzeyinde, katma değer ulusal muhasebe ile eş anlamda kullanılması, öncelikle, ulusal muhasebeden elde edilen önemli bilgi kaynaklarının firmalarca akılcı bir şekilde kullanılmasına imkan sağlamaktadır. Böylece, firmalar, kullanımına hazır bulunan bilgiler

⁷⁵ Kemal Yıldırım, Doğan Karaman ve Murat Taşdemir, **Makro Ekonomi**, 5. Baskı, Ankara, Seçkin Yayıncılık, 2007, s.54

⁷⁶ Hedderwick, **a.g.e.**, s.51

⁷⁷ Abdullah Doğan, “Mali Tablolar Arasında Katma Değer Tablosunun Yeri ve Önemi”, **Verimlilik Dergisi**, Cilt:18, Sayı:2, 1989, s.174

⁷⁸ Giray, **a.g.e.**, s.90

⁷⁹ Giuseppe Ianniello, “The Voluntary Disclosure of The Value Added Statement in Annual Reports of Italian Listed Companies”, **Agricultural Economics-Zemledelska Ekonomika**, Vol:56, Issue:8, 2010, p.369

yardımla ilgili bulunduğu sektördeki başarı durumunu daha açık bir şekilde saptayabileceklerdir.⁸⁰

1.3 FİRMA DÜZEYİNDE KATMA DEĞER HESABI

Bu başlıkta, ilk olarak firma düzeyinde katma değer hesabıyla ilgili genel bir açıklama yapıldıktan sonra, üretim işletmelerinde, ticari işletmelerde ve hizmet işletmelerinde katma değer hesabı ayrı ayrı incelenecektir.

1.3.1 Genel Açıklama

Katma değer, firmanın kendisi ve çalışanlarının çabalarıyla yarattığı toplam getiriye temsil etmektedir.⁸¹

Firmaların ulusal gelire katkısını gösteren ve firmanın bir yıllık faaliyetleri sonucunda elde ettiği gelirle, söz konusu döneme ait üretimde kullanmak amacıyla dışarıdan satın aldığı mal ve hizmetlerin değeri arasındaki farka eşit olan katma değere iki şekilde ulaşılabilmektedir. Çıkarma metodu ile;

$$\text{Katma değer} = \text{Satışların Değeri} - \text{Satın Alınan Mal ve Hizmetlerin Değeri}$$

Burada dikkat edilmesi gereken husus, firmanın üretmiş olduğu malların ve hizmetlerin satışından doğan gelirin, firmanın bir yıl içinde sattığı malların ve hizmetlerin piyasa değerini temsil etmesidir. Ancak satılan mallar, aynı yıl içinde üretilmemiş veya o dönem içerisinde üretilmiş olsa da satılmayarak stoklanmış (ki bunlar envanter değişimleri olarak adlandırılır) olabilir. Milli gelir hesapları ise belli bir yıl içinde üretilen malların ve hizmetlerin değerini dikkate almaktadır. Bu nedenle firmanın gelirleri arasında, stoklardan yapılan satış tutarı negatif, stoklanan malların değeri ise

⁸⁰ Örtten, a.g.e., s.127

⁸¹ James W. Bannister, Ahmed Riahi-Belkaoui, "Value Added and Corporate Control in The U.S.", **Journal of International Financial Management and Accounting**, Vol:3, issue:3, 1991, p.243

pozitif bir kalem olarak gösterilmelidir. Satışların değerinden düşülen ara mal ve hizmet değerleri de, firmanın yıl içinde satın aldığı bütün malların ve hizmetlerin değeri değil, fiilen üretimde kullanılan malların ve hizmetlerin, yani cari üretime isabet eden bölümün değeri olmaktadır.⁸² Katma değere toplama yöntemiyle de aşağıdaki şekilde ulaşılmaktadır.

$$\text{Katma Değer} = \text{Ücret} + \text{Faiz} + \text{Kar} + \text{Vergi}$$

İşletmenin gelir tablosundan hareket edilerek de katma değere, aşağıdaki yöntemle ulaşılabilmektedir.⁸³

Katma değer, hesaplamasının yapılabilmesi için ilk olarak satın alınan mal ve hizmet giderlerini hesaplamak gerekmektedir.

Tablo 6. Satın Alınan Mal ve Hizmetler

Gelir Tablosu Kalemleri	2011
Olağan Giderler	XXXX
Ücret Giderleri	(X)
Amortismanlar	(X)
Satın Alınan Mal ve Hizmet Giderleri	XXX

(**Kaynak:** Nalan Akdoğan, Nejat Tenker, Finansal Tablolar ve Mali Analiz Teknikleri, 12.Baskı, Ankara, Gazi Kitabevi, 2010, s.440)

Olağan giderlerden kastedilen; Gelir Tablosunun Satışların Maliyeti, Faaliyet Giderleri ile Diğer Olağan Gider ve Zarar Kalemleridir. Katma değere ulaşmak için;

Tablo 7. Toplam Katma Değer

Kalemler	2011
Olağan Gelirler	XXXX
Satın Alınan Mal ve Hizmetler	(XXX)
Toplam Katma Değer	XXX

(**Kaynak:** Nalan Akdoğan, Nejat Tenker, Finansal Tablolar ve Mali Analiz Teknikleri, 12.Baskı, Ankara, Gazi Kitabevi, 2010, s.440)

⁸² Gürkan Çelebican, “Gayrisafi Milli Hasılaya Mali Kurumlar Sektörünün Katkısını Hesaplamak İçin Kullanılan Metotlar”, **Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, Cilt:22, Sayı:1, 1966, s.880-881

⁸³ Akdoğan, Tenker, a.g.e., 440

Olağan gelirler, gelir tablosundaki, Net Satışlar ve Diğer Faaliyetlerden Olağan Gelir ve Karlar kalemlerinden oluşmaktadır.

1.3.2 Üretim İşletmelerinde Katma Değer Hesabı

Üretim işletmeleri açısından katma değer, işletmeler açısından belirli bir dönemde yapılan üretimin değeriyle, bu üretimi gerçekleştirmek amacıyla dışarıdan satın alınan ve tamamen tüketilmiş olan ara mal ve hizmet değerleri arasındaki olumlu farktan oluşmaktadır.⁸⁴

Katma Değer= Üretim – Ara mal ve Hizmet Tüketimleri

1.3.3 Ticari İşletmelerde Katma Değer Hesabı

Ticari işletme, satın aldığı malda bir değişiklik yapmadan satmaktadır. Bu nedenle, ticari bir işletmede katma değer hesabı, girdiler üzerinde değişiklik yaparak, işletme faaliyeti sonucunda girdilere değer katan üretim işletmelerinden farklılık göstermektedir.

Ticari işletmelerde katma değere ulaşmak için ilk olarak satış karı hesap edilmektedir. Satış karı, ticari satış hasılatından mal bedeli ve mal almak için yapılan harcamalar çıkarılarak bulunmaktadır.⁸⁵ Buradaki satış hasılatı, net satış değerini ifade etmektedir. Net satış değerine ulaşabilmek için ise brüt satışlardan satış üzerinden alınan vergiler ile ticari (kusur indirimi, tutar ve nitelik indirimi, satış üzerinden yapılan indirimler) ve mali nitelikteki indirimler (vadeden önceki borç ödemelerinde yapılan indirimler) düşülmektedir.⁸⁶ Sonrasında ise, satış karından işletmenin dışarıdan sağladığı mal ve hizmet bedelleri düşülerek katma değer elde edilmektedir.⁸⁷

Satış Karı = Net Satışlar – Satılan Malların Maliyeti

⁸⁴ Örtten, a.g.e., s.130

⁸⁵ Giray, a.g.e., s.89

⁸⁶ Örtten, a.g.e., s.133

⁸⁷ Giray, a.g.e., s.89

Katma Değer = Satış Karı – Ara mal ve Hizmet Tüketimleri

1.3.4 Hizmet İşletmelerinde Katma Değer Hesabı

Hizmet işletmeleri; mamul üretmek için değil, hizmet üretmek için kurulmuş olan işletmelerdir. Üretim işletmelerinde somut bir mamul üretilir, bu üretim tamamlanıncaya kadar yarı mamul, üretim tamamlandıktan satılıncaya kadar “mamul” olarak fiziksel yapıya sahip bir “stok” niteliği kazanır. Bu nedenle, hizmet işletmelerinde stoklama söz konusu değildir.⁸⁸ Ancak bazı hizmet işletmeleri için stoklama söz konusu olabilmektedir. Türkiye Muhasebe Standartları’ndan 2 no’lu Stoklar Standardı açısından; verilen hizmetle ilgili hasılat finansal tablolara gelir olarak yansıtılmadığı durumlarda, ilgili giderler stok hesabında gösterilmektedir. Bu işletmelerde stokların maliyeti, esas olarak, hizmetin sunulmasında doğrudan görev alan personelin (kontrol işlemlerini yürüten personel dahil) işçilik ücretleri ve diğer maliyetleri ile bunlarla ilişkili olabilecek genel giderleri içermektedir.⁸⁹ Örneğin; proje, televizyon programı yapımları ve üretilmiş ancak henüz satılmamış olan bilgisayar yazılım programları ile ilgili maliyetler hizmet işletmelerine ilişkin stok olarak izlenmektedir.⁹⁰

Genel olarak, hizmet işletmelerinde katma değer aşağıdaki gibi hesaplanabilir.⁹¹

Katma Değer= Hizmet Satışları – Satışların Maliyeti

⁸⁸ Kamil Büyükmirza, **Maliyet ve Yönetim Muhasebesi**, 13.Baskı, Ankara, Gazi Kitabevi,2008, s.184

⁸⁹ TMS-2, 19.md.

⁹⁰ Yıldız Özerhan, Serap Yanık, **Açıklamalı ve Örnek Uygulamalı Türkiye Muhasebe Standartları Türkiye Finansal Raporlama Standartları**, Ankara, Türmob Yayınları:377, 2010,

⁹¹ Betül Açıkgöz, “ Firma Düzeyinde Katma Değerin Hesaplanması ve Finansal Analiz Açısından Önemi”, Ankara, Gazi Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yüksek Lisans Tezi, 2005, s.114

1.4 FİRMA DÜZEYİNDE KATMA DEĞER ANALİZİ

Firma düzeyinde yaratılan katma değer, çeşitli amaçlar yanında özellikle işletmenin performans ölçütü olarak da kullanılabilir. Bu amaçlar, bazen işletmenin ekonomiye katkısının ölçülmesi olabileceği gibi, bazen yönetimin başarısının değerlendirilmesi, üretim faktörlerinin verimli kullanılıp kullanılmadığının analizi veya yıllar itibariyle işletmenin değer yaratmadaki başarısı şeklinde olabilmektedir. Amaçlara ulaşabilmek için ise, katma değer yıllar itibariyle izlenmekte veya oran analizinde kullanılmaktadır. Tüm bunlar aşağıdaki başlıklarda ayrıntılı şekilde incelenecektir.

1.4.1 Genel Açıklama

Finansal performans ölçütleri arasında, katma değer rolü üzerine tartışma son elli yıldır ilgi çekmektedir. Katma değer analizi, yönetim kontrolü (içe yönelik), finansal raporlama (dışa yönelik), sosyal raporlama (dışa yönelik) amacıyla asgari üç alanda uygulanabilmektedir. İlk alan olan yönetim kontrolünde; katma değer, “ekonomik verimlilik”i ölçen verimlilik göstergesi araçlarından biri olduğu vurgulanmaktadır. Dolayısıyla katma değer ölçütü, özellikle sanayi sektöründe yönetim kontrol sisteminin (maliyet kontrolü, üretim faktörlerinin performansı) performans göstergelerinden biri olarak kullanılmaktadır. İkinci alanda, gelir ve net kara odaklanan gelir tablosuna ek bilgi olarak katma değer raporlanmaktadır. Bu alanda yayınlanan finansal tablolar, sadece hissedarlar yerine, çeşitli paydaşlara da (genelde topluma) yöneliktir. Üçüncü alanda uygulanan katma değer tablosu ise sosyal raporlamanın basit bir şekli olarak ifade edilmektedir.⁹²

⁹² Ianniello, a.g.m., s.369

1.4.2 Firma Performansının Ölçümünde Katma Değer

Firma tarafından belirli bir dönemde yaratılan katma değer hesaplanması ve yıllar itibarıyla katma değerdeki değişimlerin enflasyon etkisi giderilerek izlenmesi, firma performansının ölçülmesinde iyi bir araç olarak kullanılabilir. Ayrıca katma değer üretim faktörleri arasında paylaşımının incelenmesi de üretim faktörlerinin performanslarının değerlendirilmesinde yararlı olacaktır.

İyi bir performans ölçütünün sahip olması gereken özellikleri aşağıdaki gibi özetlenebilir.⁹³

İşletme hedefleriyle ilgili olmalı: İşletmelerin hedefi kar elde etmenin yanı sıra, toplum kaynaklarını en iyi şekilde kullanmaktır. İşletmeler sürekliliği sağlamak için, tüm toplum açısından, katma değer yaratmalıdır.

Temel hareket ve faaliyetlerin yönetimini yansıtmalı: Belirli bir dönemde yaratılan ve üretim faktörlerinin en uygun şekilde birleştirilmesi ve yönetiminin bir sonucu olan katma değer hesaplanması, üretim faktörlerinin yönetimindeki etkinliği yansıtacaktır.

Yönetici ve çalışanların faaliyetlerinden etkilenmeli: Katma değer, insan yeteneklerinin ve hammadde kullanışlı mallar ve hizmetler haline dönüşümünde genel müdürden bina sorumlusuna kadar her çalışanın toplam katkısı olarak düşünülmektedir.⁹⁴ Yani aktif iki unsur olan, yönetici ve çalışanların çalışması sonucunda katma değere ulaşılmaktadır. Bu nedenle her iki grubun performansının ölçümünde katma değer kullanılabilir.

Çalışanlar tarafından kolayca anlaşılabilirli: Katma değer, hesaplaması karmaşık bir sisteme dayanmadığı için, çalışanların da katma değer oluşumuna etkilerini ve dağıtımından aldıkları payları görmelerine imkan sağlanmalıdır.

⁹³ Karapınar, a.g.m., s.63

⁹⁴ C.N. Athanasopoulos, "Value Added Seen As Better Measure of Company Performance", Ama Forum, Vol:71, No:4, April, 1982, p.30

Objektif ve güvenilir olarak ölçülebilmeli: Katma değer, gerçekleşmiş ve ölçülebilir unsurlara dayalı olarak hesap edildiğinden, güvenilir ve objektiftir.

Tutarlı ve düzenli olarak kullanılabilmelidir: Katma değer hesabında, farklı yöntemler bulunmamakta, dolayısıyla dönemler arasında farklı hesaplamalar olmadığı için yöntem tutarlı ve düzenli olarak uygulanabilmektedir.

Yukarıdaki kriterler katma değer açısından değerlendirildiğinde; katma değer firmaların performansının ölçülmesinde yararlı bir araç olduğu düşünülebilir.

Katma değer analizinde, yıllar itibariyle yaratılan katma değer belirlenmekte, ayrıca yıllar itibariyle katma değer üretim faktörleri arasında paylaşımı da takip edilmektedir. Bu amaçla, bu çalışmada daha öncede bahsedilmiş olan “Katma Değer Kullanım Tablosu”ndan yararlanılmaktadır.

Katma değerde artış ve azalışlar yıllar itibariyle incelenmekte iken, enflasyonun neden olduğu fiyatif artışlar mutlaka belirlenmeli ve reel artış ve azalışlar hesaplanmalıdır. Ayrıca katma değer artış ve azalışlarının değerlendirilmesinde, mutlaka ülke GSMH’sındaki değişiklikler de dikkate alınmalıdır.⁹⁵ İşletmede yaratılan katma değer ile katma değerlerin toplamına eşit olan GSMH’daki değişimler karşılaştırılarak daha verimli bilgilere ulaşılabilecektir.

1.4.2.1 Değere Dayalı Performans Ölçüsü Olarak Ekonomik Katma Değer (EVA)

Yatırımcılar, yatırımlarının karşılığında firmadan getiri elde etmeyi amaçlarlar ve bu getiri yatırımcılar açısından, yaratılmış değer olarak ifade edilebilir.⁹⁶ Yatırımcıların servetlerindeki artış veya azalışların ve firma

⁹⁵ Karapınar, a.g.m., s.66

⁹⁶ Orhan Çelik, “İşletmelerde Bir Performans Ölçütü Olarak Ekonomik Katma Değer ve Türk Telekom AŞ.’de Uygulanması”, **Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi**, Cilt:4, Sayı:1,2001, s.22

faaliyet sonuçlarının tespiti açısından, firma tarafından yaratılan değer doğru şekilde hesaplanması önemli bir konudur.

Pay sahiplerinin daha yüksek katma değere sahip firmalara yatırım yapma isteği ve karşılaştırılabilir bilgi ihtiyacı, değer kavramına bağlı performans ölçüm yöntemlerinin gelişimine katkı sağlamıştır.⁹⁷ Kaynakların doğru olarak tahsis edilmesine, firmanın kendini diğer firmalarla karşılaştırmasına, sermaye maliyeti hesaplanarak yatırım kararları verilmesine olanak tanıyan, değer tabanlı performans ölçütleri arasında en yaygın olarak kullanılanı, Ekonomik Katma Değer'dir. EVA, firma hedeflerinin saptanmasından stratejik planlamaya, bütçelemeden fiyatlamaya, teşvik sistemi oluşturulmasından insan kaynaklarına kadar uzanan bir finansal yönetim sistemidir.⁹⁸

Bu çalışmanın konusunu oluşturan "katma değer" kapsamı içerisinde gösterilen kar; gelir ve giderler arasındaki fark, olarak tanımlanan muhasebe karı anlayışından farklı olarak, varlıklarda net fazla olarak tanımlan "ekonomik kar" ya da "artık gelir" anlayışına yaklaşmaktadır.⁹⁹ Bu nedenle, çalışmada kısaca ekonomik katma değere değinmenin yararlı olacağı düşünülmüştür.

EVA'nın temelleri, birbirlerinin yerine kullanılabilen ve aynı sonuca işaret eden, artık gelir ya da ekonomik kar kavramlarına dayanmaktadır. Artık gelir, nispeten finans kökenli, ekonomik kar ise iktisat temelli bir kavramdır.¹⁰⁰ Aslında EVA, en temel formunda, yatırımcıların yeterli oranda bir getiri elde edebilmeleri için firmanın sağladığı getirinin katlanılan riski karşılayacak kadar büyük olması anlamına gelen, artık getiri kavramına dayanmaktadır. Ekonomik kâr terimi ise ilk olarak Alfred Marshall tarafından 1890 tarihli "Ekonominin Temelleri" adlı kitapta kullanılmış olup, Marshall ekonomik karı firma sahibinin elde ettiği kârın gerçek anlamını göz önüne alarak

⁹⁷ Metin Saban, Sedat Erdoğan, "Performans Ölçümleme ve Ekonomik Katma Değer", **Mali Çözüm Dergisi**, Sayı:84, 2007, s.121

⁹⁸ İpek Türker, "Ekonomik Katma Değerin Hesaplanması ve Gerekli Muhasebe Düzeltmeleri", **Muhasebe ve Denetim Bakış Dergisi**, Sayı:15,2005, s.129

⁹⁹ Türker, a.g.m., s.129

¹⁰⁰ Kartal Demirgüneş, M.Başaran Öztürk,Ünsal Ban, "Ekonomik Katma Değer ve Yatırım Kararları", **Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi**, Cilt:12, Sayı:1,2010, s.51

“İşletmecinin kârından, kullandığı sermayenin cari oranlar üzerinden hesaplanan bedeli düşüldükten sonra kalan miktar, girişiminin ya da yönetiminin karşılığı olan kazancı olarak ifade edilebilir.” şeklinde tanımlamıştır.¹⁰¹

İlk olarak, 1890 yılında Alfred Marshall tarafından kullanılan ve 1989 yılında Finegon tarafından ortaya atılan Ekonomik Katma Değer (EVA), Stewart (1991)’ın çalışması ile finans literatüründeki yerini almıştır.¹⁰²

Temelde EVA kuramı iki ana ilkeye dayanmaktadır:¹⁰³

- * Bir firma yatırılan sermayeden, sermayenin alternatif maliyetinin üzerinde bir getiri elde etmedikçe gerçekte kârlı değildir.
- * İşletmenin yöneticileri pozitif Net Bugünkü Değere (NBD) sahip yatırım kararları verdiğinde hissedarlar için zenginlik yaratılmış olur.

Ekonomistlerin artık getiri ya da ekonomik kâr olarak ifade ettikleri kâr ile muhasebeye dayalı kâr ölçüleri birbirinden farklıdır.

Muhasebe açısından kar, gelirlerden faaliyet giderlerinin ve yalnızca borcun ve eğer varsa imtiyazlı hisse senetlerinin maliyeti ile sınırlı finansman maliyetinin çıkarılmasıyla hesaplanmaktadır. Buna karşın finansal ve iktisadi açıdan bakıldığında karın hesaplanmasında hem borç verenlerin hem de hissedarların beklenen getiri oranları dikkate alınmakta, borç ve özsermaye maliyetinin tamamı gelirlerden çıkartılarak, “gerçek kar”a ulaşılmaktadır. Yani gerçek kar aslında artık gelir ya da ekonomik kardır.¹⁰⁴ Sermayenin en iyi yatırım alanlarına yatırılması, farklı yatırım alternatiflerinin birlikte değerlendirilmesi, kaynakları bu alanda kullanmanın getirdiği alternatif

¹⁰¹ Murat Ertuğrul, “Değere Dayalı Performans Ölçüsü Olarak Ekonomik Katma Değerin Kuramsal Temelleri:Dünya’da ve Türkiye’de Uygulamaları”, **Dumlupınar Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi**,2009, s.207-208

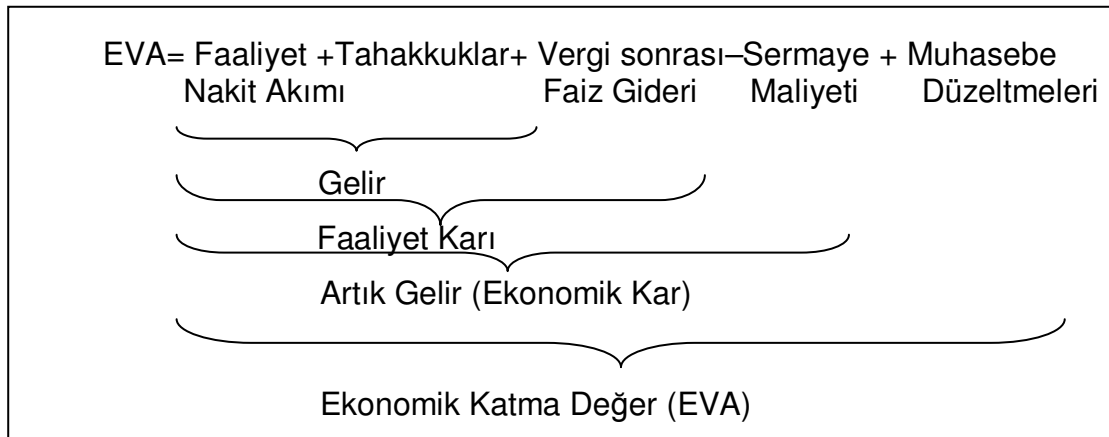
¹⁰² Sezgin Demir, “Ekonomik Katma Değerin Diğer Performans Ölçütlerine Göreceli Üstünlüğü: Türkiye Örneği”, **Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi**, Sayı:25,2008,s.84

¹⁰³ Ertuğrul, a.g.m.,s.208

¹⁰⁴ Kartal Demirgüneş, M.Başaran Öztürk,Ünsal Ban, “Ekonomik Katma Değer ve Yatırım Kararları”, **Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi**, Cilt:12, Sayı:1,2010, s.51

maliyetin de hesaplamaya katılması gerekmektedir ki, ekonomik kar, tüm kaynakların alternatif maliyetlerinin içerdği kar olarak da ifade edilebilsin.¹⁰⁵

EVA, artık gelirin yeniden düzenlenmesiyle elde edilmektedir. Artık gelir hesaplamasında finansal tablolarda düzeltme yapılmazken, EVA'nın hesaplanmasında ise finansal tablolara ilişkin 160'ın üzerinde farklı düzeltme yapılması gerekmektedir. EVA hesaplamasında, ilk aşamada hasılat ile bu hasılatı elde edebilmek için katlanılan maliyetler karşılaştırılmakta ve bu karşılaştırmada tahakkuk sistemine dayalı gelir tablosundan yararlanılmaktadır. Sonrasında borç ve özsermaye bir arada ele alınarak, sermaye maliyeti faaliyet karından çıkartılmakta ve artık gelir (ekonomik kar) hesaplanmaktadır. Son aşamada ise EVA'nın gerektirdiği muhasebe düzeltmeleri yapılmakta ve artık gelir ekonomik katma değere dönüştürülmektedir.¹⁰⁶ Bu aşağıdaki şekildeki gibi gösterilebilir.



Şekil 2. Ekonomik Katma Değer

(Kaynak: Kartal Demirgüneş, M.Başaran Öztürk,Ünsal Ban, “Ekonomik Katma Değer ve Yatırım Kararları”, Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi, Cilt:12, Sayı:1,2010, s.51)

Firmanın net bugünkü değerine eşit olan Ekonomik Katma Değer, sermaye bütçelemesinde de “bugünkü değere indirildiğinde pozitif ekonomik katma değer yaratan yatırım fırsatlarının değerlendirilmesi, negatif

¹⁰⁵ Türker,a.g.m.,s.130

¹⁰⁶ Demirgüneş, Öztürk, Ban, a.g.m., s.53-54

ekonomik katma değer yaratan yatırım fırsatlarının ise göz ardı edilmesi” kriteri esas alınarak kullanılmaktadır.¹⁰⁷

1.4.3 Katma Değere Dayalı Oranlar Aracılığı ile Finansal Analiz

Finansal analiz, “firmanın faaliyetlerinin kuvvetli ve zayıf taraflarını ve yönünü gösteren bir teknik” olarak tanımlanabilir.¹⁰⁸ Finansal analizin amaçlarından bazıları aşağıdaki gibidir;¹⁰⁹

- * Dönemler itibariyle firma faaliyetlerinin etkinliği ve başarı düzeyinin ölçülmesi,
- * Firma hedeflerine ne ölçüde ulaşmış ulaşılmadığının tespit edilmesi,
- * Firmanın geleceğine yönelik planların hazırlanması ve stratejilerinin belirlenmesi,
- * Firma faaliyetlerinin denetim ve değerlendirilmesi.

Finansal analiz tekniklerinden oran analizi ile anlamlı ilişkiler kurulabilmesi açısından birbirleriyle ilişkili finansal tablo kalemleri oranlanmakta ve analiz sonucunda ulaşılan oranlar, geçmiş dönemlere ilişkin oranlar, planlanan oranlar, sektör oranları vb. oranlar ile karşılaştırılarak değerlendirilmektedir.

Katma değer temelli finansal oran analizi, gelir tablosu ve bilanço kalemlerine dayanan geleneksel finansal analize benzer olmasına rağmen, bazı açılardan geleneksel finansal analizden farklılıklar göstermektedir. Katma değer şirketin toplam ekonomik getirisini temsil ettiği için, hesaplanan oranlar net kar gibi kısıtlı kavramlara dayalı oranlardan daha geniş bilgi verici değere sahiptir. Katma değer tablosundan üretilen oranlar firma durumunun

¹⁰⁷ Demirgüneş, Öztürk, Ban, a.g.m., s.68

¹⁰⁸ Osman Okka, **Finansal Yönetime Giriş**, 2. baskı, Ankara, Nobel Yayın Dağıtım, 2006,s.79

¹⁰⁹ Okka, a.g.e., s.83

teşhis ve tahmin aracı olarak başarılı şekilde kullanılabilir. Katma değer oran analizi ile aşağıda belirtilen unsurları ölçmek mümkündür.¹¹⁰

- * Yönetsel etkinlik
- * Verimlilik
- * Paydaşların toplam getiriye katkısı
- * Dikey bütünleşme derecesi
- * Hissedarlara yarar
- * Şirket esnekliği
- * Şirketin güçlülüğünü araştırma

Aşağıdaki oranlar yardımıyla analiz yapılabilir.

1) **Katma Değer/ Satışlar**

Satışların bir oranı olarak katma değer firmanın dikey birleşme (entegrasyon) derecesini ölçmek için kullanılır. Bu oran'ın 1'e (%100) eşit olması şirketin tümüyle dikey birleşmiş olduğunu göstermektedir. Böyle bir orana ancak, firma herhangi bir satın alınan mal ve hizmet (ara mal ve hizmet) kullanmaksızın bir hizmet sağlıyorsa ulaşılabilir. Oran yüksek olduğunda, firmanın piyasa taleplerindeki değişime karşı daha korumasız olduğu sonucuna ulaşılabilir. Sıfıra yakın bir oran ise firmanın çoğunlukla dış mal ve hizmetlerle çalıştığını ve fazla değer yaratamadığını göstermektedir. Böyle bir firmanın faaliyetleri yüksek derecede satıcılara bağımlıdır ve kendi kontrolü ötesinde yıkıcı durumlara maruz kalabilir. Bu oran ayrıca firmanın verimliliğinin de bir göstergesidir.¹¹¹

2) **Kar/ Katma değer,**

Maaş ve ücretler/ Katma değer

Ödenen faizler/ Katma değer

Amortismanlar/ Katma değer

Yukarıdaki oranlar katma değer in üretim faktörleri arasında paylaştırılmasını göstermektedir. İlk oran, sermayenin katma değerden aldığı payı, ikinci oran ise işgücünün katma değerden aldığı payı ifade etmektedir.

¹¹⁰ Aswegen, Steyn, Hamman,a.g.e.,s.86

¹¹¹ Aswegen, Steyn, Hamman,a.g.e.,s.86

Ödenen faizlerin katma değere oranı, yabancı sermayeye katma değerden ödenen payı, son oran ise üretimde kullanılan sabit sermayenin aşınma ve eskime payını göstermektedir.

Geleneksel anlayışa göre, firmaların amacı kar elde etmek ise de, tüm üretim öğelerinin gelirlerini arttırmak bakımından aşağıdaki girişimlerde bulunulabilir.¹¹²

- * Katma değer in çoğaltılması için üretimin artırılması,
- * Dışarıdan sağlanan mal ve hizmetlerin maliyetinin düşürülmeye çalışılması,
- * Üretim öğelerinin katma değerden aldıkları payın değiştirilmesi.

Yukarıda kalemlerden her biri için ulaşılan katma değer yüzdesi, her bir sektörün yapısındaki doğal farklılıklardan dolayı, sektörler arasında değişebilir.

3) **Katma Değer / Net Varlıklar**

Bu oranın yüksek olması firmanın sahip olduğu varlıklar ile katma değer yaratmada başarılı ve güçlü olduğunu gösterir.

Bu oran yıllar itibariyle incelendiğinde (uluslararası karşılaştırmalar yapılabilmesi için katma değer tutarı ve net varlıklar, yıllar itibariyle uygun bir fiyat ile düzeltilmelidir), firma varlıklarının yenilenmemesi kısa dönemde oranı arttırarak, başarı olarak görülebilecek, ancak varlıkların yenilenmemesi uzun dönemde katma değer in artmasını engelleyecek ve bu oran daha sonra düşecektir.¹¹³

4) **Yatırım Harcamaları / Katma Değer**

Oranın yükselmesi firmanın geleceğe karşı umutlu olduğunu gösterir. Yatırımlardaki artışlar ile gelecekte katma değer in artacağı beklenebilir. İşletme büyüklüğüne göre katma değer çok az ve yatırım harcamaları dış kaynaklardan sağlanıyor olabilir. Bu nedenle oran diğer firmalara kıyasla yüksek çıkabilir. Ancak bu durumda, büyüme beklentisi düşüktür. Dolayısıyla

¹¹² Ört en, a.g.e., s.144

¹¹³ Hedderwick, a.g.e., s.55

yatırım harcamalarını değerlendirmede “Yatırım harcamaları / İşçi sayısı” oranı da hesaplanabilir.¹¹⁴

5) **Katma Değer / İşçi Sayısı**

Bu oran, işçi başına katma değeri ölçmektedir.¹¹⁵ Oranın yüksek çıkması firmanın işçilerine ücret ödemede, borç verenlere faiz, sermayedarlara temettü vermede ve firmanın kendi gereksinimleri için yedek akçe ayırmada daha güçlü olduğunu göstermektedir. Rakip firmalarla verimlilik ve etkinliği karşılaştırmada “işçi başına katma değer” kullanılabilir. İşçi başına katma değer sabit fiyatlarla yıllar itibariyle hesaplanıp, değişmeler verimlilik açısından değerlendirilmektedir.¹¹⁶

İşçi sayısının az olduğu sermaye yoğun sektörlerde bu oranın daha yüksek, işçi sayısının yüksek olduğu emek yoğun sektörlerde ise oranın düşük çıkması beklenebilir.

6) **Katma Değer / Maaş, Ücret ve Benzeri Giderler**

Firma yönetiminin insan kaynağını ne ölçüde başarılı kullandığını gösteren bu oranın azalması, çalışanların katma değerden daha fazla pay aldığını göstermektedir ki, bu çalışanlar tarafından memnun edici, firma ortakları ve yönetim tarafından olumsuz bir gelişmedir. Eğer katma değer ücret maliyetlerinden daha hızlı bir artış gösterirse, bu firmanın daha başarılı yönetildiğine işarettir ve firma çalışanları açısından iş güvenliği ve gelecekte ücret artışını ifade etmektedir.¹¹⁷

7) **Faaliyet karı + Amortisman / Katma Değer**

İşletme Faaliyeti Sonucu Doğan Fonlar / Katma Değer

(İşletme İçeri Fon Kaynakları = Faaliyet Gelirleri+ Amortisman Giderleri+ İştirak Kazançları+ Diğer Kaynaklar)

İlk oran, işletmenin yarattığı refahın ne kadarını kara ayırdığını göstermektedir. İkinci oran ise, firmanın yarattığı katma değer kendi

¹¹⁴ Hedderwick, a.g.e., s.85

¹¹⁵ Graham Mott, **Accounting for Non-Accounting**, 6th Edition, Kogan Page, Ltd., 2005, p.90

¹¹⁶ Hedderwick, a.g.e., s.29

¹¹⁷ Hedderwick, a.g.e., s.59

faaliyetlerinden doğan kısmını göstermekte ve oranın yüksek çıkması finansal yapının sağlamlığına işaret etmektedir.¹¹⁸

1.4.4 Verimliliğin Ölçülmesinde Katma Değer

Verimlilik, ülkelerin ekonomik gelişmelerinin değerlendirilmesinde ve ulusal refahın artmasında son derece önemli bir kavramdır.

Verimlilik, girdiyle çıktı arasındaki ilişkiyi ölçen bir göstergedir.¹¹⁹ En temel anlamıyla verimlilik, en az girdiyle en fazla çıktının üretilmesidir.¹²⁰ Verimlilik kısaca katma değer yaratabilme becerisi olarak da tanımlanabilir. Katma değer miktarı arttıkça hem bireysel hem de toplumsal zenginlik artacaktır.¹²¹

Ülke ekonomisinin yeni ürünler ve üretim yöntemleri sayesinde büyümesine “makro verimlilik artışı” denilebilir. Makro verimlilik artışlarının sebebi de, mikro (firma) seviyesinde verimlilik artışına dayanmaktadır.¹²²

Firmalar faaliyetleri sonucunda kar elde etmeyi amaçlamalarının yanında kar seviyelerini de mümkün olduğunda yükseltmeyi istemektedirler.

Kısa dönemde ücretlerin, tüm üretim girdilerinin ve rakip ürünlerinin fiyatlarının sabit kaldığı varsayıldığında, hem kar oranını arttırmak hem de rakip firmalara karşı avantaj elde etmek için firmaların yapması gereken kısa ve uzun dönem stratejilerle verimliliği arttırmaktır. Firmalar verimlilik artışları aracılığıyla karı arttırmaya çalışırken, toplam katma değer de artmasını sağlamaktadırlar.¹²³ Ancak karlılık ile verimlilik birbirinden farklıdır. Karlılık satış hasılatı ve maliyetlerle ilgili, verimlilik ise üretim, üretim teknolojisi, girdilerin tam, doğru ve etken kullanılmasıyla ilgilidir. Çok kar eden firma

¹¹⁸ Hedderwick, a.g.e., s.81-98

¹¹⁹ Halit Suiçmez, “Türkiye Ekonomisinde Verimlilik, Durgunluk ve Durgunluğu Aşmada Verimlilik Politikası”, **Verimlilik Dergisi**, Sayı:1, 2001, s.7

¹²⁰ Figen Zaif, Aydın Karapınar, **Finansal Analiz**, Ankara, Gazi Kitapevi, 2009, s.119

¹²¹ Hasan Gürak, “MPM- Makro Verimlilik ve Teknoloji”, **Verimlilik Dergisi**, Sayı:3, 2001, s.8

¹²² Hasan Gürak, “Verimlilik Artışları ve Eğitimli Yaratıcı İnsan Kaynakları İlişkisi”, **Verimlilik Dergisi**, Sayı:3, 2000, s.12

¹²³ Hasan Gürak, “Verimlilik Artışları ve Eğitimli Yaratıcı İnsan Kaynakları İlişkisi”, a.g.m.,s.13

verimsiz olabileceği gibi, zarar eden firmada verimli olabilir. Verimlilik aşağıdaki şekilde ölçülebilir.¹²⁴

İşgücü Verimliliği = Sabit Fiyatlarla Hesap edilen Net Katma değer/ Fiilen Üretimde Çalışan İşçi Sayısı

Sermaye Verimliliği = Sabit Fiyatlarla Hesaplanan Net Katma Değer/Sabit Fiyatlarla Hesaplanan Sabit Varlıklar

Diğer faktör verimlilikleri de bu şekilde hesap edilebilmektedir. Bunun yerine toplam faktör verimliliği de hesap edilebilir. Toplam faktör verimliliği işgücü ve sermaye verimliliklerinin ağırlıklı ortalamasıdır.¹²⁵

Toplam Faktör Verimliliği = Net Katma Değer /[(Maaş ve ücretlerin net katma değer içindeki payı)*(İşgücü verimliliği)+(Diğer faktörlerin net katma değer içindeki payı)*(Sermaye Verimliliği)]

1.5 KATMA DEĞER TABLOSU

Bu başlık altında genel olarak katma değer tablosunun geçmişi ve günümüzdeki durumuyla ilgili bilgi verilerek, katma değer tablosunun avantaj ve dezavantajları, katma değer tablosuna ilişkin bazı tartışmalı meseleler açıklanacaktır. Ayrıca, katma değer tablosu gelir tablosuyla karşılaştırılacak ve katma değer tablosunun genişletilmiş şekli bahsedilecektir.

1.5.1 Genel Açıklama

Katma değer kavramı 18. yüzyıla dayanmasına rağmen, “Katma Değer Tablosu” ABD’de 1954’te Suojanen’in “Girişim Teorisi” sonucunda ortaya çıkmıştır. Suojanen, teorisinde; katma değere katkı sağlayan (devlet, kredi verenler, çalışanlar, hissedarlar) bütün paydaşların yönetimin kararlarını

¹²⁴ Suiçmez, a.g.e.,s. 12

¹²⁵ Suiçmez, a.g.e.,s. 11

etkilediğini savunmuştur.¹²⁶ Suojanen, o yıllarda Amerika'daki büyük şirketlerin sosyal anlayışa karşı yönelimlerini fark etmiştir. Ayrıca, Suojanen yönetimin rolünün, hissedarları temsil etmenin yanı sıra firmanın gelişiminden ve devamlılığından sorumlu olduğunu iddia etmiştir. Ona göre hissedarların hakları organizasyona ve onun yaşamına bağlanmakta ve firma kararlarının birçoğu hissedar çıkarı düşünülmeden alınmaktadır. Bundan dolayı Suojanen katma değer kavramını ortaya atmıştır. Ona göre firma girdileri satın almakta ve sattığı mal ve hizmetleri üretmektedir. Girişim aynı zamanda sosyal bir kurumdur ve onun faaliyetleri toplumun çıktı akışına onun katkısı açısından değerlendirilmelidir. Katma değer in amacı bu akışın ölçülmesi ve onun firma katılımcıları arasında dağıtılmasıdır. Suojanen tarafından 1954 yılında önerilen üretim temelli katma değer tablosu Tablo 8'de gösterilmiştir.¹²⁷

Tablo 8. Suojanen'in Üretim Temelli Katma Değer Tablosu

KATMA DEĞER TABLOSU	
	£000
Üretilen Malların Satış Fiyatı	1000
(-) Satın Alınan Mal ve Hizmetler	200
Üretime Göre Toplam Katma Değer	800
Katma Değer in Kaynağı	
Ücret ve Maaşlar	400
Vergiler	100
Faiz	20
Amortisman	180
Kar	100
Toplam Katma Değer	800

(**Kaynak:** Derek E. Purdy, "The Interprise Theory: An Extension", Journal of Business Finance&Accounting, Vol:10,Issue:4, 1983,p.533)

1975 yılında ise, Birleşik Krallık Muhasebe Standartları Kurulu (Accounting Standards Steering Committee ASSC) "Şirket Raporu"nu

¹²⁶ Malgwi, Purdy,a.g.m.,p.254

¹²⁷ Derek E. Purdy, "The Interprise Theory: An Extension", **Journal of Business Finance&Accounting**, Vol:10,Issue:4, 1983,p.532-533

yayınlanmış ve Britanyalı şirketlere katma değer raporlamayı önermiştir. “Şirket Raporu”yla birlikte, 1970’in sonu ve 1980’lerin ilk yıllarında, katma değer tablosunun yıllık raporlar arasına dahil edilmesinde artış yaşanmıştır. Ancak 1980’li yılların ortasına kadar bu ilgi zayıflamış ve katma değer tablosu yıllık raporlar arasından hızlı bir şekilde kaybolmuştur.¹²⁸

Burchell (1985), katma değer tablosunun tarihsel analizini incelemiş ve katma değer tablosundaki bu yükseliş ve düşüşlerin sebebini sosyal olaylara bağlamıştır. Burchell, Birleşik Krallıktaki firmalar tarafından katma değer tablosunun gönüllü açıklanmasıyla bağdaştırdığı sosyal faktörleri üç alanda sınıflandırmıştır. İlk alanı, 1970’li yıllarda muhasebe mesleğindeki gelişme ve düzenlemeler, ikinci alanı, 1974-1979 döneminde çalışanlara artan ilgi, üçüncü alanı ise ülkenin gelir politikaları (ücret artışları için kurallar hem gönüllü hem de zorunlu temellere dayandırılmıştır) olarak açıklamıştır. Ona göre bu gelişmeler katma değer tablosuna olan ilgiyi arttırmış ancak bu ilgi uzun sürmemiştir. Çünkü 1979’ da hükümet, muhafazakar hükümete dönüşmüş ve toplumun genel durumunun politik ve ekonomik unsurları radikal olarak değiştirilmiştir. Bunun sonucunda 1980 sürecinde gönüllü katma değer tablosu açıklayan şirketler azalmış ve sonuçta katma değer tablosu Britanya’daki firmaların finansal tablolarından kaybolmuştur.¹²⁹

Pong ve Mitchell (2005)’e göre ise katma değer tablosunun kaybolma sebebi sosyal olayların yanısıra, katma değer tablosunun bilgi içeriğidir. Onlara göre katma değer tablosu mevcut içeriğiyle sendikacılara, yönetime vb. yardımcı olmamış, ayrıca katma değer tablosu ölçüm ve sunum çeşitliliğinden, yani standartlaştırılmamasından dolayı zarar görmüştür.¹³⁰

Malgwi ve Purdy (2009) tarafından, katma değer tablosu yayınlayan ve yayınlamayan Nijerya’lı iki şirketin yöneticilerine yönelik olarak, katma değer tablosu hakkındaki tutumlarının algılanması amacıyla bir çalışma yapılmıştır.

¹²⁸ Gray K. Meek, Sidney J. Gray, “The Value Added Statement: An Innovation for U.S. Companies?”, **Accounting Horizons**, Vol:2, Issue:2, 1988, s.73

¹²⁹ Chris Pong, Falconer Mitchell, “Accounting For A Disappearance: A Contribution To The History Of The Value Added Statement In The UK”, **Accounting Historians Journal**, Vol.32, No:2, December 2005, p.173-182

¹³⁰ Pong, Mitchell, a.g.m., s.194

Sonuçlara göre; katma değer tablosunun hazırlamamasını savunan yöneticiler, “devlet”i tablonun temel kullanıcısı olarak düşünmektedir. Bu konuda Birleşik Krallık’ta yapılan çalışmalarda ise temel kullanıcı grup çalışanlar olarak görülmektedir. Yine aynı çalışmada, katma değer tablosunun yayınlanmasını savunanların çoğunluğu, katma değer tablosunun çalışanlara yararlı olmayacağını, ancak katma değer verimlilik ve bütünüleyici bir performans ölçütü olarak kullanılabileceğini düşünmektedirler.¹³¹

Ertuna (2003)’ya göre ise, 21. yüzyılda yeni oluşan dünya düzeninde, paydaş kavramına verilen değerdeki artış ile birlikte katma değer tablosunun gelir tablosu ve bilançoya ilave olarak hazırlanacağı ifade edilmiştir.¹³²

Türkiye’de de katma değer tablosu firmaların yayınlanması zorunlu olan finansal tablolar arasında değildir. Kamu kurumlarının GSMH’ya katkısının incelenmesi açısından katma değer hesabı yapılmaktadır.

Çoğu ülkede geleneksel raporlama, firmanın finansal durumunu (bilanço aracılığıyla), firmanın finansal performansını (gelir tablosu aracılığıyla) ve firmanın finansal yönetimini (finansal durumdaki değişmelerin tablosuyla) ölçmekte ve açıklamaktadır. Bu tabloların faydaları zaman içinde onların kullanımıyla belirlenmiş olmasına rağmen, bu tablolar firmanın toplam verimliliğiyle ilgili önemli bilgileri ve kaynakların yönetiminde ilgili paydaşların (hissedarlar, kreditorler, çalışanlar ve devlet) her birinin payını vermekte başarısız bulunmaktadır. Katma değer tablosu ise diğer finansal tablolar tarafından başarılamayan bu çok önemli rolü üstlenmektedir.¹³³ Katma değer; hissedarlar, kredi verenler, çalışanlar ve devlet arasında tahsis edilmeden önce firma kaynaklarının verimli kullanılarak yaratılan refah artışını, başka bir ifade ile çalışanlar, sermaye sahipleri, devlet tarafından kazanılan toplam getiriye temsil etmektedir.

¹³¹ Malgwi, Purdy, a.g.m.254-272

¹³² Ertuna, a.g.m.,s.10

¹³³ Riahi-Bekaoui,a.g.e., p.1

Katma değer tablosu, hissedarların gücünün azaldığı, devlet ve sendikaların daha güçlü olduğu sosyal değişimi yansıtmaktadır¹³⁴ ve kardan ziyade yaratılan değer üzerine odaklanmakta, yalnızca hissedarlara değil tüm gruplara katma değer dağıtımını göstermektedir. Tipik bir katma değer tablosu aşağıdaki gibidir.

Tablo 9. Katma Değer Tablosu

Katma Değerin Hesaplanması	TL.
Satış Hasılatı	XXXX
(-) Satın Alınan Mal ve Hizmet Maliyeti	(XX)
Toplam Katma Değer	XXX
Katma Değerin Paylaşımı	
Çalışanlar	XX
Devlet	X
Sermaye	XX
Yeniden yatırım	XX
Toplam Katma Değer	XX

(Kaynak:Graham Mott; Accounting for Non-Accounting, 6th Edition, Kogan Page, Ltd., 2005, p.88)

1.5.2 Katma Değer Raporlamanın Avantajları

Katma değer raporlama çalışanları firmaya karşı motive etmekte ve onların firmaya olan ilgilerini arttırmaktadır. Bu etkinin sebebi, katma değer tablosunun firmanın amaçlarını ve sorumluluklarını daha geniş bakış açısıyla yansıtmasıdır. Çalışanlardan çok az kısmı, kar maksimizasyonu için isteklidir ve dolayısıyla gelir tablosu çalışanlar için çok düşük motivasyonel değere sahiptir. Ancak bir firmanın katma değeri, çalışanların da sorumlu katılımcı olarak görüldüğü firma ekibi için kullanılabilir zenginliği temsil etmektedir.¹³⁵

Katma değer raporlama, verimlilik (katma değer temelli ve katma değer aracılığıyla ölçülen oranlar) arttığında, çalışanları ödüllendirmek için

¹³⁴ Riahi-Bekaoui,a.g.e., p.3

¹³⁵ Michael F. Morley, "The Value Added Statement in Britain", **The Accounting Review**, Vol:Liv, Issue:3, 1979, p.620

*katma değere dayanan verimlilik teşvik planlarını oluşturmayı kolaylaştırmaktadır.*¹³⁶ İşçi başına katma değer oranı, prim ve diğer teşvik planları için bir temel olabilir.¹³⁷

*Katma değer temelli oranlar yararlı bir teşhis ve tahmin aracıdır.*¹³⁸ Yani firmaya ekonomik olayları tahmin etme ve belirlemede faydalıdır.

Katma değer firmanın önemi ve büyüklüğünün iyi bir ölçüsüdür.

*Katma değer sayesinde firmanın finansal hesapları ile ulusal muhasebe arasında bağlantı kurulur.*¹³⁹ Katma değer raporlama, ulusal gelir ölçmede kullanılan kavramlar ile daha uyumludur. Ekonomistler tarafından kullanılan makro ekonomik tekniklerle yararlı bir ilişki oluşturmakta ve ulusal geliri ölçmede devlete yarar sağlamaktadır.¹⁴⁰

*Katma değer tablosu gelir tablosu ve bilançoda kabul edilen kavramsal temeller (tutarlılık, objektiflik vs.) üzerine kurulur.*¹⁴¹

Katma değer nispi sermayenin bir ölçüsüdür. Katma değer tablosu, verilen bir dönemde firmanın net çıktılarında paydaş grupların her birinin nispi payını göstermektedir. Ayrıca, Katma değer raporlama sendikalara faydalı olabilir. Çünkü katma değer, sendikaların isteklerini ve pazarlıklarını etkileyebilir.¹⁴²

*Katma değer şirket performansı üzerine kardan daha geniş bakış açısı getirir ve paydaşlar (Katma değerden pay alanlar) arasında işbirliğini artırır.*¹⁴³ Katma değer iyi bir performans ölçüsüdür. Katma değere dayalı üretim temelli raporlama kara göre daha objektiftir. Kar sadece firma faaliyetlerinin sonucunda hissedarların payını ölçer. Katma değer ise farklı bir bakış açısıyla karı ortaya koyar. Katma değer, ulusal gelirden ve yaratılan zenginlikte firmanın başarısı üzerine odaklanır.¹⁴⁴

¹³⁶ Pong, Mitchell, a.g.m., s.174

¹³⁷ L.S.Porwal, **Accounting Theory: An Introduction**, 3. Edition, Tata McGraw-Hill Publishing Company Ltd., 2001, p.234

¹³⁸ Morley, a.g.m., s.621

¹³⁹ Morley, a.g.m., s.622

¹⁴⁰ Riahi-Bekaoui, a.g.e., p.10

¹⁴¹ Morley, a.g.m., s.623

¹⁴² Riahi-Bekaoui, a.g.e., p.11

¹⁴³ Pong, Mitchell, a.g.m., s.174

¹⁴⁴ L.S.Porwal, a.g.m., p.233

*Yatırımların genişlemesi ve devamlılığı için katma değer payını açıklamak, bu önemli alanda ilgiyi yönetim politikasına yönlendirir.*¹⁴⁵ Katma değer, sabit varlıkları dağıtmak ve yenilemek için oluşturulan içsel fonları (amortismanları) ayrı bir şekilde raporlayarak firmanın yeniden yatırım politikalarının göstermektedir.¹⁴⁶

*Emeğin istismarı düşüncesiyle mücadele edebilen katma değer, çalışanların firmanın yarattığı zenginlikteki payını açıklar.*¹⁴⁷ Ayrıca, yöneticilere çalışanların önemini göstererek, çalışanlara yararlı olabilir.

Katma değer içerisindeki devlet payını açıklamak, vergi adaletini değerlendirmeyi kolaylaştırır.

Katma değer raporlama menkul kıymet yatırımcılarına faydalı olabilir. Bu iddiaya göre; katma değer, firmanın menkul kıymetlerinin sistematik riskinin veya beklenen getirisinin ve bu menkul kıymetlerin toplam riskinin tahmini ile ilişkilidir. Bu ilişki katma değer, firmanın kazançları üzerindeki dolaylı etkisiyle kurulabilir. Bu iddia, Mounders tarafından şu gerekçeler ile ifade edilmiştir: “Katma değer bilgisi toplu pazarlık yönetimini ve sonuçta şirketin gelecek emek maliyetini etkileyebilir. İşçi maliyetlerindeki böyle değişimler firmanın çıktısının değerinde artışla giderilmedikçe, şirket kazançları da değişecektir.” Katma değer kazançlar, beklenen getiriler ve menkul kıymetler ile ilişkilendirilen, toplam riski tahmin etmek için yararlı bir araç olarak görülebilir.¹⁴⁸

1.5.3 Katma Değer Raporlamanın Dezavantajları

Katma değer ile bir firmada, grupların işbirliği içinde çalıştığı düşünülmüştür, ancak bu varsayım gerçeklerle çelişebilir. Bu varsayıma göre, katma değer; çalışanların, hissedarların, kredi verenlerin ve hükümetin bağımsız ve ortak çabalarıyla kazanılmaktadır. Ancak, devlet firmada alınan

¹⁴⁵ Pong, Mitchell, a.g.m., s.174

¹⁴⁶ Riahi-Bekaoui, a.g.e., p.12

¹⁴⁷ Pong, Mitchell, a.g.m., s.174

¹⁴⁸ Riahi-Bekaoui, a.g.e., p.12

kararlarının bir parçası değildir. O kanuni bir üyedir ve katma değerde onun payı, katma değere değil, kara orantılıdır. Ayrıca, şirkete sattığı mal ve hizmetlerle katkı sağlayan satıcılar, firmadaki işbirliği grubundan ayrı tutulmuştur.¹⁴⁹ Bunun yanı sıra işbirliği yapan gruplar olarak bahsedilen paydaşlar arasında, firmanın kaynaklarının tahsisinde belli başlı anlaşmazlıklar da vardır.¹⁵⁰ Buna örnek olarak, emek ve sermayenin katma değerden aldığı pay ile ilgili aralarındaki anlaşmazlıklar verilebilir.

Katma değer tablosu dahil edildiği yıllık raporlarda, gelir tablosuyla karışıklığa neden olabilir. Yani, kazançlar düşerken katma değer artabilir veya katma değer pozitif iken kazançlar negatif olabilir. Varsayalım ki; bir firmanın yıllık satışları 100.000TL'dir ve bu firma dışarıdan hiçbir mal ve hizmet satın almamaktadır. Çalışanlara ödenecek ücretler ise 150.000TL'dir. Bu durumda firma 100.000TL katma değere sahip olacak, ancak 50.000TL zarar edecektir.

*Yöneticiler firmanın katma değerini maksimize etmeye çalıştığında, bu yönetimi yanlış yönlendirebilir.*¹⁵¹

Katma değer tablosunun yıllık raporlara dahil edilmesi ekstra yük ve maliyet gerektirir.

*Katma değer tablosu standardize edilmediği için, arzu edilen katma değer rakamına ulaşabilmek için katma değer hesaplama yönteminin seçimi manipüle edilebilir.*¹⁵²

1.5.4 Katma Değer Tablosu Oluşturmada Bazı Kavramsal Meseleler

Bu başlık altında firmada yaratılan katma değerın hesaplanması ve raporlanması konusundaki bazı ikilemlerden bahsedilecektir.

¹⁴⁹ Morley, a.g.m., s.623

¹⁵⁰ Riahi-Bekaoui, a.g.e.,p.14

¹⁵¹ Morley, a.g.m., s.624

¹⁵² Morley, a.g.m., s.625

1.5.4.1 Brüt (Gayrisafi) Katma Değer – Net (Safi) Katma Değer

Amortisman katma değere dahil edildiğinde ve katma değer tablosunda amortisman, yeniden yatırımın bir parçası olarak gösterildiğinde bu hesaplama yöntemi brüt katma değer olarak adlandırılmaktadır. Bu yaklaşım, firmanın devamlılığı için verimli fiziksel kapasite kullanımının yeniden yatırımı fikri ile tutarlıdır. Başka bir avantajı da, katma değer rakamı, firma tarafından kullanılan amortisman hesaplama yönteminden etkilenmemektedir.

Alternatif olarak, satış değerinden diğer kullanılan mal ve hizmetlerle birlikte amortismanın da çıkartılmasıdır ki, bu durumda net katma değere ulaşılmaktadır. Maliyetleri amortisman ayrılarak yıllar itibariyle azaltılan sabit varlıklar, mal ve hizmetler gibi dışarıdan satın alınmaktadır. Ayrıca amortisman girdi maliyetini temsil etmektedir. İşletmenin brüt katma değeri %100 dağıtıldığında, firmanın sermaye temeli tükeneciktir. Dolayısıyla, net yöntem ile paydaşlardan biri olan amortismanın etkilerinden kaçınılmaktadır.¹⁵³

1.5.4.2 Vergiler

Katma değerden devletin aldığı pay sadece firmanın kurumlar vergisiyle sınırlandırılabilir veya çalışanlar üzerinden kesilen vergiler ve sosyal güvenlik kesintileriyle satış vergileri de dahil edilebilir. Birleşik Krallıktaki çoğu şirket, ücret ve maaşlar ile birlikte çalışanlarla ilgili vergileri çalışanlara bir katkı olarak düşünmüştür. Sonuç olarak çalışanlarla ilgili vergiler, çalışanlar tarafından sahip olunan bir fayda olarak görülmüştür. Dışarıdan satın alınan mal ve hizmetlere ilişkin satış ve tüketim vergileri, bu mal ve hizmetlerin maliyetinin bir parçası olarak düşünülebilir ve katma değer hesaplamada azaltılır. Alternatif olarak katma değer bir parçası olarak da düşünülebilir ve dolayısıyla devletin payı olarak gösterilir. Benzer olarak,

¹⁵³ Meek , Gray,a.g.m.,p.79

satılan ürünlerin üzerinden hesaplanan satış ve tüketim vergileri, satış gelirlerinden hariç tutulabilir veya firmanın çıktılarının değerine ilave edilebilir ve bu durumda katma değer tablosunda devletin bir payı olarak işlem görür. Satış ve tüketim vergilerinin katma değerden hariç tutulması firma tarafından yaratılan değerde devlet sektörünün rol oynamadığı fikriyle tutarlıdır. Bu vergiler katma değer tutarından hariç tutularak, sadece firmanın kurumlar vergisi devletin payı olarak gösterilebilir. Karşıtı olarak, katma değer tutarının bir parçası olarak bu vergiler dahil edildiğinde ve buna bağlı olarak, devletin bir payı McLeay'in "kamu sektörü olarak devlet" ismini verdiği görüşünü temsil eder. Burada devletin varlığı, firmanın sermaye, emek gibi refah yaratmadaki başarısına katkı olarak görülmektedir. Bu felsefi nokta üzerinde Amerika Birleşik Devletleri'ndeki hakim görüş, "kamu sektörü olarak devlet" fikrine karşı çıkmaktadır. Sonuç olarak, satış ve tüketim vergilerinin katma değer tutarından düşürülmesi önerilmektedir.¹⁵⁴

1.5.4.3 Diğer Hususlar

Gray ve Mounders, katma değeri satış temelli hesaplama ve bir dönem için toplam çalışan maliyetlerini üretim temelli raporlanan katma değer payı olarak göstermenin kavramsal olarak tutarsızlığına dikkat çekmektedirler. Nitekim eğer satılmayan mal mevcudunun emek kısmı katma değer payı olarak gösterildiğinde, benzer şekilde katma değer hesaplamasının kendisi satılmayan mal mevcudunu da hesaba katmalıdır.(Yani, uyum için o, üretim temelli hesaplanmalıdır.) Böyle bir yaklaşım Alman firmaları arasında yaygındır. Son konu ise, olağandışı, faaliyet dışı, dönüşüm kar ve zararlarının katma değeri temsil edip etmediğidir. Onlar firmanın toplam değerini etkiler, ancak normal üretim faaliyetlerinden ortaya çıkmaz. İngiliz şirketleri arasında bu konuda büyük bir çeşitlilik mevcuttur. Bu bölümde tartışılan konular, katma değer ne olduğu

¹⁵⁴ Meek , Gray, a.g.m., p.79

ve hangi grupların katma değer yaratmaya katkı sağladığı ve katma değer dağıtımında pay aldığıyla ilgili kavramsal sorulardır.¹⁵⁵

1.5.5 Katma Değer Tablosu – Gelir Tablosu Karşılaştırması

Hissedar veya firma sahipleri için yaratılan zenginlik olarak yorumlanan “kar”a karşı, “katma değer” geniş bir paydaş grup için zenginliği temsil etmektedir. Kar ile katma değer arasındaki farklılık Şekil 2’de gösterilmiştir. Şekil’den de anlaşılacağı üzere, katma değer yaratılan refahı daha geniş olarak ifade etmektedir ve hissedarlar için oluşturulan refahın ötesinde, çalışanlar, kredi verenler, devlet ve firmanın kendi gibi paydaşların geniş bir grubu için yaratılan refahı kapsamaktadır.¹⁵⁶

Gelirler	Giderler
	Kar

Gelirler	Satın Alınan Mal ve Hizmetler	KATMA DEĞER
	Çalışanlar	
	Yatırımcılar	
	Devlet	
	Amortisman	
	Kar	

Şekil 3. Kar ve Katma Değer

(Kaynak:Laurie Mook, Jane Betty Richmond, Jack Quarter; “Integrated Social Accounting for Nonprofit : A Case Form Canada” , Voluntas:İnternational Journal of Voluntary and Nonprofit Organization, Vol:14, No:3,2003, p.286)

Gelir tablosu kara, yani hissedarlara odaklanmaktadır. Katma değer tablosu ise, hissedarlardan ziyade, yaratılan refaha bütün paydaşların

¹⁵⁵ Meek , Gray,a.g.m.,p.80

¹⁵⁶ Mook, Richmond and Quarter,a.g.m., p.286

katkısını göstermektedir. Katma değer; ücret, faiz, kar payı, amortismanlar, kiralardan vergilerden oluşmaktadır. Kar, katma değerinde sadece bir parçasıdır.

İşletmede oluşturulan gelir, toplumsal değerlendirmelerin temelinde analiz edildiğinde de, gelir tablosu etkili olmamaktadır.¹⁵⁷ Oysa katma değer tablosu kar ötesinde, sosyal örgütlenmeye odaklanmaktadır.¹⁵⁸

Katma değer ile amaçlanan, firma gelirinin akışı ve paydaşlar arasında paylaşılmasıdır.¹⁵⁹ Paydaşlara, bilanço ve gelir tablosundan elde edilenden daha fazla bilgi sağlamak için katma değer tablosu hazırlanmaktadır.

Gelir tablosunda, gelir belirlenirken satışlar temel alınmakta iken, katma değer tablosunda üretim temel alınmaktadır. Örneğin;¹⁶⁰ bir işletmenin, üç dönemine ait veriler aşağıdaki gibidir. Bu üç dönem boyunca üretimin, fiyatların ve işçi sayısının değişmediği varsayılmıştır.

Tablo 10. Örnek İşletmeye İlişkin Veriler

	1. Dönem	2. Dönem	3. Dönem
Satış Hasılatı	1.500	1.000	500
-Stoklardan Satış	500	-	-
-Dönem Üretiminden Satış	1.000	1.000	500
Stoklardan Yapılan Satışın Maliyeti	450	-	-
Stoklanan Malların Satış Değeri	-	-	500
Stoklanan Malların Maliyet Değeri	-	-	450
Ücret ve maaşlar	400	400	400
Vergiler	100	100	100
Faiz	20	20	20
Amortisman	180	180	180
Dış.Satın Alınan Mal ve Hizmetler	200	200	200

¹⁵⁷ Waino W. Suojanen, "Accounting Theory and The Large Corporation", **Accounting Review**, Vol:29, Issue:3, 1954, p.395

¹⁵⁸ Mook, Richmond and Quarter,a.g.m., p.286

¹⁵⁹ Suojanen, a.g.m.,p. 395

¹⁶⁰ Waino W. Suojanen, "Accounting Theory and The Large Corporation" makelesinden uyarlanmıştır.

Yukarıdaki veriler dikkate alınarak, işletmenin katma değer tablosu ve gelir tablosu aşağıdaki gibi hazırlanmaktadır.

Tablo 11. Katma Değer Tablosu

	1.Dönem	2.Dönem	3.Dönem
Üretilen Malların Satış Fiyatı	1.000	1.000	1.000
(-)Satın Alınan Mal ve Hizmetler	200	200	200
Toplam Katma Değer	800	800	800
Katma Değerin Kaynakları			
Ücret ve Maaşlar	400	400	400
Vergiler	100	100	100
Faiz	20	20	20
Amortisman	180	180	180
Kar	100	100	100
Toplam Katma Değer	800	800	800

Tablo 12. Gelir Tablosu

	1.Dönem	2.Dönem	3.Dönem
Satışlar	1.500	1.000	500
Satışların Maliyeti	1.230	780	330
Brüt Kat	270	220	170
Satış ve Yönetim Giderleri	100	100	100
Faiz	20	20	20
Net Kar	150	100	50

Birinci dönemde, tabloda gösterilmeyen ondan önceki döneme ait (sıfır dönemi) üretilen 500TL değerinde ve 450TL maliyet değerinde stoklar satılmıştır. Bu dönemde toplam satış hasılatı, hem bu dönemde üretilmiş ve satılmış olan ürünleri hem de önceki dönemde üretilmiş ancak satılmayarak stoklanmış ürünlerden bu dönemde satılan ürünleri içerecektir. Yani birinci dönemde, 1.500TL (1.000TL+ 500TL) satış tutarına ulaşılmıştır. Satışların maliyeti ise bu dönemde üretilen ve satılan ürünler için satın alınan mal ve hizmet maliyetleri, ücret ve maaşlar, vergiler ve amortismanın toplamı olan (200TL+400TL+180TL) 780TL'dir ve bu tutara stoklardan satılan ürünlerin maliyeti de eklendiğinde (780+450) 1.230TL'ye ulaşılacaktır. Birinci dönem için kar, gelir tablosunda 150TL ve katma değer tablosunda ise 100TL'dir.

Bunun nedeni; katma değer tablosunun sadece bu dönemin üretimini dikkate almasıdır. Stoklardaki değer, önceki dönemin katma değeri olarak gösterilmiştir. İkinci dönem iki yöntemde de kar aynıdır. Çünkü stoklarda artış ya da azalış bulunmamaktadır. Üçüncü dönemde de üretimin değişmediği varsayılmıştır. Ancak, maliyet değeri 450TL, 500TL satış fiyatı değerinde stoklarda bir artış vardır. Bunun sonucunda, gelir tablosunda 50 TL net kar, katma değer tablosunda ise 100TL net kara ulaşılmıştır.

Bu iki tablo aynı dönemlere ait gelirleri raporlamasına rağmen katma değer tablosu ve gelir tablosundaki kar rakamları, stoklardaki değişimlerden hareketle farklılık göstermiştir. Bunun nedeni katma değer tablosunun üretim temelli, gelir tablosunun satış temelli olmasından kaynaklanmıştır. Ayrıca dikkat edilirse katma değer tablosu gelir tablosuna kıyasla, paydaşları katma değerden hak ettikleri paylar konusunda da bilgilendirmektedir.

1.5.6 Genişletilmiş Katma Değer Tablosu

Daha önce de belirtildiği gibi, katma değer tablosu sosyal raporlamanın bir parçasıdır. Ancak, kar amacı gütmeyen kuruluşlarda sadece finansal bilgileri içeren katma değer tablosu (kısıtlı katma değer tablosu olarak adlandırılmıştır), yaratılan değeri tam olarak ölçememektedir. Çünkü gönüllüler, gönüllü bir organizasyonun işgücünün önemli bir kısmını oluşturmaktadır ve onları katma değer üzerinde sıfır etkiye sahip olduğu şekilde raporlamak anlamsız olmaktadır. Bu nedenle, finansal tablolardaki bilgilerin yanı sıra, finansal işlemleri içermeyen sosyal girdileri (gönüllü katkıları gibi) de içeren ve tüm performansı gösteren “Genişletilmiş Katma Değer Tablosu” kullanılabilir. Bu girdilerin finansal tablolara dahil olması için piyasa karşılaştırmaları da yapılmaktadır. Dolayısıyla, genişletilmiş katma değer tablosu, kısıtlı katma değer tablosundaki bilgilerinin üzerine inşa edilir ve gönüllülük gibi parasal olmayan girdilere piyasa değeri atfedilerek sosyal katma değeri hesaplamaya çalışır. Genişletilmiş katma değer tablosu finansal bilgiyi, sosyal bilgi ile birleştirmeye ve bunu destekleyen bir yöntem

geliştirmeye çalışmaktadır. Gönüllüler ve organizasyon tarafından eklenen değer hem kar amacı gütmeyen hizmetlerin alıcıları hem de gönüllülerin kendilerine nasıl dağıtıldığını göstermektedir.¹⁶¹

Tablo 13. Genişletilmiş Katma Değer Tablosu

Katma Değer	Finansal	Sosyal	Birleşik
Çıktılar (-) Satın Alınan Mal ve Hizmetler			
Katma Değer			
Çalışanlar Gönüllüler Toplum Organizasyon			
Katma Değer			

(**Kaynak:** Laurie Mook, Jane Betty Richmond, Jack Quarter; “Integrated Social Accounting for Nonprofit : A Case Form Canada” , Voluntas:International Journal of Voluntary and Nonprofit Organization, Vol:14, No:3,2003, p.288)

¹⁶¹ Mook, Richmond and Quarter,a.g.m., p.286-288

2. BÖLÜM

KATMA DEĞER HESAPLAMASINDA VE PAYLAŞIMINDA DİKKATE ALINMASI GEREKEN TÜRKİYE MUHASEBE STANDARTLARI

Önceki bölümde açıklandığı gibi; emek, sermaye ve devletin üretime doğrudan veya dolaylı olarak katılması karşılığında işletmeden aldığı paylar toplanarak katma değere ulaşılmaktadır. Başka bir açıdan ifade edilirse, işletme faaliyetleri sonucunda yaratılan katma değer, katma değer yaratılmasına katkı sağlayan faktörler arasında paylaştırılmaktadır.

Bu bölümde ise katma değer paylaştırıldığı emek, sermaye ve devlet payını oluşturan (ücret, faiz, gelir vergisi gibi) unsurlar, yani bu faktörlerin hangi adlar altında katma değerden pay aldıkları, Türkiye Muhasebe Standartları kapsamında incelenecektir.

Bu çalışma, katma değer unsurlar arasında paylaşımında doğrudan etkisi olduğu düşünülen bazı Türkiye Muhasebe Standartları ile sınırlı tutulmuştur. Emek payını oluşturan unsurların belirlenmesi amacıyla “TMS-19 Çalışanlara Sağlanan Faydalar” Standardı, sermaye payını oluşturan unsurlarının belirlenmesi amacıyla “TMS-23 Borçlanma Maliyetleri”, “TMS-16 Maddi Duran Varlıklar”, “TMS-18 Hasılat” Standartları ve devlet payını oluşturan unsurlarının belirlenmesi amacıyla ise “TMS-12 Gelir Vergileri” Standardı incelenecektir.

2.1 TMS -19 ÇALIŞANLARA SAĞLANAN FAYDALAR STANDARDI

Çalışma hayatı ve finansal raporlamada işçilikler önemli bir yere sahiptir. İşçilik maliyet veya giderleri, çalışanların verdiği hizmet ile doğrudan ilişkili ve çalışma hayatı ile ilgili mevzuattan ya da sözleşmelerden kaynaklanan çeşitli unsurlardan oluşmaktadır.¹⁶²

¹⁶² Mevlüt Karakaya, “Çalışanlara Sağlanan Kısa Süreli Faydalar Kapsamındaki İzin Ücretlerinin TMS-19’a Göre İncelenmesi”, **Muhasebe ve Vergi Uygulamaları Dergisi**, Cilt:1, Sayı:2, 2008, s.2

Standart hükümlerini açıklamadan önce, işçilik giderlerini oluşturan unsurların genel olarak incelenmesi yararlı olacaktır.

2.1.1 İşçilik Giderlerini Oluşturan Unsurlar

İşçilik giderleri birbirinden farklı niteliklere sahip birçok unsurdan oluşmakla beraber, işçilik giderlerinin özünü ücret oluşturmaktadır. Ücret, esas ücret gibi kavramlarla da ifade edilen “kök” ve yasalar, sözleşmeler gereği ya da isteğe bağlı olarak, ikramiyeler ve sosyal yardımlar gibi kök ücrete yapılan ilavelerden, yani “ek”lerden oluşur. Bunlardan başka yasal olarak ödenmesi gereken sosyal güvenlik işveren payları ve kıdem tazminatı gibi unsurlar da söz konusudur. İşçi ücret ve giderlerinin unsurları aşağıdaki şekilde sıralanabilir;¹⁶³

- * Esas Ücretler,
- * Hafta Sonu ve Genel Tatil Ücretleri,
- * Fazla Çalışma Ücretleri ve Zamları,
- * Üretim ve Verimlilik Primleri,
- * Gece/Vardiya Zammı,
- * Sosyal Yardımlar,
- * Sağlık Giderleri,
- * İzin Ücretleri,
- * Harçlıklar,
- * İşçi Yollukları,
- * Kıdem Tazminatı,
- * Eğitim ve Staj Giderleri,
- * Yasal İşveren Payları (İşsizlik Sigortası gibi),
- * Diğer İşçilikler.

¹⁶³ Mevlüt Karakaya, **Maliyet Muhasebesi**, Ankara, 3. Baskı, Gazi Kitabevi, 2007, s.181-182

Bu unsurlar, dönemsel (aylık) olarak düzenli biçimde ya da belirli dönemlerde veya belirli şartların oluşmasına bağlı olarak düzensiz olarak da ortaya çıkabilmektedir.¹⁶⁴

İşçilik giderlerini oluşturan unsurlar; hizmetin verilmesiyle, iş hayatının sona ermesiyle veya iş sözleşmesinin zamanından önce bitmesiyle ilişkilendirilmektedir.¹⁶⁵

2.1.2 Standarda İlişkin Genel Hükümler

TMS-19'da, çalışanlara sağlanan faydalar "Çalışanlar tarafından sunulan hizmetler karşılığında işletme tarafından sağlanan her türlü bedel" olarak tanımlanmıştır.¹⁶⁶

Standart, işverenler tarafından çalışma sırasında, iş sözleşmesinin sona ermesinde ve sonrasında işgücüne yapılan ödemelerin veya sağlanan faydaların nasıl raporlanacağını belirleyerek, işletmenin en önemli gider kalemlerinden olan personel giderleri hakkında finansal tablo okuyucularına gerekli, anlaşılır bilgilerin verilmesini amaçlamaktadır.¹⁶⁷

Çalışanlara sağlanan faydaların muhasebeleştirilmesinde temel prensip olarak nakit esası değil tahakkuk esası kullanılmaktadır. Dolayısıyla, sağlanan menfaatlerin ilgili olduğu veya çalışandan faydalandığı dönemde giderleştirilmesi veya maliyet olarak muhasebeleştirilmesi gerekmektedir.¹⁶⁸

Çalışanlara sağlanan faydalar gelecekte veya çalışılan dönem içerisinde ortaya çıkabilir. Dolayısıyla, çalışanlara sunmuş oldukları hizmetler karşılığında gelecekte sağlanacak faydalar bir yükümlülüğün ve çalışanların çalıştığı dönem içinde tükettiği faydalar ise bir giderin muhasebeleştirilmesini

¹⁶⁴ Karakaya, a.g.e. , s.182

¹⁶⁵ Karakaya, a.g.m, s.2

¹⁶⁶ TMS-19, md.7

¹⁶⁷ Remzi Örtten, Hasan Kaval, Aydın Karapınar, **TMS-TFRS**, 3. Baskı, Ankara, Gazi Kitapevi, 2009, s.301

¹⁶⁸ Karakaya, a.g.e, s.218

gerektirir. Standartta söz konusu yükümlülük ve giderin nasıl muhasebeleştirileceği konusu ele alınmaktadır.¹⁶⁹

Standart; işverenler tarafından çalışanlara verilen hisse senetleri ile ilgili faydalar (TFRS-2 Hisse Bazlı Ödemeler, kapsamındadır) haricindeki, işverence çalışanlara sağlanan her türlü faydanın muhasebeleştirilmesini kapsamaktadır. Ayrıca, çalışanlara sağlanan fayda planlarının raporlanması (TMS-26 Emeklilik Fayda Planlarında Muhasebeleştirme ve Raporlama, kapsamındadır) da bu standarttaki hükümleri dışında tutulmuştur.¹⁷⁰

Standart kapsamında, çalışanlara sağlanan faydalar aşağıdaki şekilde sınıflandırılmıştır.¹⁷¹

- a) Çalışanlara sağlanan kısa vadeli faydalar,
- b) Çalışma dönemi sonrasında sağlanan faydalar,
- c) Çalışanlara sağlanan diğer uzun vadeli faydalar,
- d) İşten çıkarma tazminatları.

2.1.2.1 Çalışanlara Sağlanan Kısa Vadeli Faydalar

Standartta, çalışanlara sağlanan kısa vadeli faydalar, “Çalışanların hizmet sundukları dönemin sonundan itibaren on iki ay içinde tamamı ödenecek olan faydalar (işten çıkarma tazminatı dışındaki)” şeklinde tanımlanmıştır.¹⁷² Kısa vadeli faydalar ise aşağıdaki şekilde belirtilmiştir.¹⁷³

- a) Maaşlar, ücretler ve sosyal sigorta yardımları,
- b) Çalışanların hizmet sunduğu dönem sonunu takip eden on iki ay içinde meydana gelmesi beklenen kısa süreli ücretli izinler,
- c) Çalışanların hizmet sunduğu dönem sonunu takip eden on iki ay içinde ödenecek kar paylaşımı ve ikramiyeleri,

¹⁶⁹ Yıldız Özerhan, Serap Yanık, a.g.e., s.477

¹⁷⁰ TMS-19, md.1-2

¹⁷¹ TMS-19, md.4

¹⁷² TMS-19,md.7

¹⁷³ TMS-19, md.8

- d) Mevcut çalışanlara sağlanan parasal olmayan faydalar (sağlık yardımı, lojman, araç ve ücretsiz veya indirimli olarak verilen gıda yardımı ve diğer hizmetler gibi).

Çalışanlara sağlanan kısa süreli faydalar gerçekte hizmet süresinde sağlanan faydalardan oluşmaktadır. Bu faydaları diğer faydalardan ayıran temel özellik, çalışanların kendilerinden beklenen hizmetleri ifa etmeleri ve ödenmiş veya dönem sonu itibarıyla en geç izleyen on iki ay içinde ödenecek olmalarıdır.¹⁷⁴

Aktüeryal hesaplamalara yer verilmediği için kısa vadeli faydaların muhasebeleştirilmesi işlemi genel olarak basittir. Ayrıca çalışanlara sağlanan kısa vadeli faydalar, kısa vadeli bir borç niteliğinde oldukları için, iskonto edilmeksizin ölçülmektedir.¹⁷⁵ Bu açıdan çalışanlara sağlanan faydanın kısa vadeli veya uzun vadeli olmasını belirlemek önemlidir. Çünkü; standart çalışanlara sağlanan kısa vadeli faydalara iskonto uygulamazken uzun vadeli olanların iskonto edilmiş değerleri ile raporlanmasını istemektedir.¹⁷⁶

Çalışanlara sağlanan faydaların muhasebeleştirilmesi açısından standartta; diğer standartlar ("TMS-2 Stoklar" ve "TMS-16 Maddi Duran Varlıklar" gibi standartlar), bu faydaların varlık maliyetine eklenmesine izin vermemiş veya bunu gerekli kılmamış ise, çalışanlara sağlanan faydaların gider olarak muhasebeleştirileceği ifade edilmektedir.¹⁷⁷ Dolayısıyla, bu giderler gelir tablosunda gösterilecektir.

Kısa vadeli sağlanan faydalar iki şekilde bilançoyla ilişkilendirilebilir. Birincisi; tahakkuk etmiş, döneme ait kısa vadeli faydaların ödenmiş olan kısımları düşüldükten sonraki kalan kısmının bilançoda kısa vadeli yabancı kaynaklar içerisinde bir borç olarak raporlanmasıdır. İkincisi ise; yapılmış olan ödemeler tahakkuk ettirilen kısa vadeli faydalardan da fazla ise, bu durumda bir peşin ödeme söz konusu olduğundan söz konusu fazlalık bir varlık olarak

¹⁷⁴ Karakaya, a.g.m., s.7

¹⁷⁵ TMS-19/mad.10

¹⁷⁶ Karakaya, a.g.m., s.8

¹⁷⁷ TMS-19/10

bilanço'ya yansıtılır. Söz konusu varlık, normal şartlarda, gelecekte konuyla ilgili ödemelere karşılık mahsup edilir.¹⁷⁸

Kısa Süreli Ücretli İzinler

Çalışanlara sağlanan kısa vadeli faydalar içerisindeki ücretli izinler, biriken ve birikmeyen olmak üzere ikiye ayrılır.¹⁷⁹

Biriken ücretli izinler; mevcut döneme ilişkin hakların bütünüyle kullanılmaması halinde geleceğe taşınan ve gelecek dönem içerisinde kullanılabilen izinlerdir. Biriken ücretli izinler, çalışanların işten ayrılmaları halinde kullanmamış oldukları izin haklarına ilişkin nakit ödeme talebinde bulunma haklarının olup olmamasına göre iki farklı biçimdedir. Bunlar, işten ayrılma durumunda nakit isteme hakkına sahip olmayı ifade eden giydirilmiş/kazanılmış izinler ve nakit isteme hakkına sahip olmamayı ifade eden giydirilmemiş/kazanılmamış izinler olarak ifade edilebilir.¹⁸⁰

Biriken ücretli izinlerin gelecek dönemlere taşınabilmesi için, işletmelerin bu yükümlülüğü tahmin ederek mali tablolara yansıtması gerekmektedir. Biriken izin ücretlerinin geleceğe taşınmasında hem süre sınırlamasının var olup olmaması, hem de kazanılmış veya kazanılmamış olması yükümlülüğü etkilemektedir.¹⁸¹ Bu açıdan, çalışanların gelecekteki ücretli izin haklarını arttırmaları işletme açısından bir yükümlülüğü doğurmaktadır. Dolayısıyla, işletme, bilanço tarihi itibarıyla, biriken ücretli izinlerin tahmini maliyetini, birikmiş kullanılmayan haklara ilişkin ödenmesi gereken ek tutarlar olarak nitelendirir. Bu yaklaşım, sadece faydanın birikeceği gerçeğinden dolayı ortaya çıkması beklenen ek ödemelere ilişkin yükümlülüğü ifade etmektedir. Diğer birçok durumda, bir işletme, kullanılmayan ücretli izinlere ilişkin yükümlülüğün önemli olmadığını tahmin etmek için detaylı hesaplamalar yapmaya gerek duymayabilir.¹⁸²

¹⁷⁸ Karakaya, a.g.m., s.10

¹⁷⁹ TMS-19, md.12

¹⁸⁰ TMS-19, md.13

¹⁸¹ Karakaya, a.g.m., s.20-21

¹⁸² Karakaya, a.g.e., s.219

Birikmeyen ücretli izinler ise ileriye taşınmazlar ve nakit ödeme yapılmasını talep etme hakkı vermemeleri durumunda da ortadan kalkarlar.¹⁸³

Kar Paylaşımı ve İkramiye Planları

Diğer bir kısa vadeli fayda olan kar paylaşımı ve ikramiye planlarının finansal tablolara alınması için ise, geçmiş dönemlerde ortaya çıkmış olaylar sonucunda işletmenin bu ödemelere ilişkin yasal veya zımni kabulden doğan mevcut bir yükümlülüğünün bulunması ve bu yükümlülüğün makul bir şekilde tahmin edilebilmesi gerekmektedir.¹⁸⁴

Kâr dağıtımı ve ikramiye planlarına ilişkin yükümlülük, işletme sahipleri tarafından yapılan sözleşmeden değil, çalışanın hizmetinden kaynaklanır ve dolayısıyla net karın dağıtılması işlemi olarak değil, gider olarak muhasebeleştirir. Kâr dağıtımı ve ikramiye ödemelerine ilişkin borçların tamamının, çalışanın hizmet sunduğu dönemi izleyen on iki ay içerisinde ödenememesi halinde, bunlar, çalışanlara sağlanan diğer uzun vadeli faydalar olarak kabul edilir.¹⁸⁵ İskonto edilmiş değerleri üzerinden finansal tablolarda raporlanır.

2.1.2.2 Çalışma Dönemi Sonrasında Sağlanan Faydalar

Çalışma dönemi sonrasında sağlanan faydalar, ödemesi iş sözleşmesinin sona ermesiyle başlayan, uzun vadeli faydalardır. Bu ödemeler bir defalık olabileceği gibi, devam eden ödemeler şeklinde de olabilir. Bu faydalar, çalışanların işletmelerdeki hizmetlerinin ve katkılarının bir karşılığı olarak ödenir ve iş sözleşmesine dayandığı gibi yasal zorunluluklardan da (kıdem tazminatı gibi) kaynaklanabilir.¹⁸⁶ Emekli aylığı gibi emeklilik hakları, işten ayrılma sonrası emeklilik sigortası ve sağlık

¹⁸³ TMS-19, md.16

¹⁸⁴ TMS-19, md.17

¹⁸⁵ TMS-19, md.21

¹⁸⁶ Örten, Kaval, Karapınar,a.g.e.,303

yardımları gibi işten ayrılma sonrasında ilişkin diğer faydalar, çalışma dönemi sonrasında sağlanan faydalara örnektir.¹⁸⁷

Çalışma dönemi sonrasında sağlanan faydalar iki farklı fayda planına dayandırılabilir. Tanımlanmış katkı planlarında, işletme gelecek için hiçbir yükümlülük altına girmemektedir. Belirli bir katkı payı ödenerek, yükümlülük tamamen işletme dışındaki kişi veya kuruluşlara aktarılmaktadır. Tanımlanmış fayda planlarında ise, yükümlülük tamamen işletme dışındaki kişi veya kuruluşlara aktarılamamakta, dahil olunan kurum ya da bu amaçla işletme tarafında oluşturulan mal varlığı çalışanlara sağlanan faydanın tamamının ödenemediği durumda ek katkı sağlama gibi yükümlülüğü ortaya çıkmaktadır.¹⁸⁸

Kıdem Tazminatı

Standarda göre kıdem tazminatı; işçinin işten çıkartılması nedeniyle ödenen bir tazminat değil, işçinin çalışması karşılığında ödenen bir tazminattır ve çalışma sonrası sağlanan faydalar kapsamındadır. Dolayısıyla, işçi çalıştıkça kıdem tazminatı adı altında bir yükümlülük doğmakta olup bu yükümlülük mali tablolara yansıtılmalıdır.¹⁸⁹

Kıdem tazminatı; standarda göre, bilançoda net bugünkü değeriyle raporlanmaktadır. Kıdem tazminatı; çalışanın, bilanço gününe kadar olan kıdemine isabet eden kısım ve bilanço tarihinden emekli olacağı tarihe kadar olan çalışma süresinde kazanacağı kısım olmak üzere iki bölümden oluşmaktadır. Bilançoda yer alması gereken tutar, emeklilik tarihinden, bilanço tarihine kadar olacak kısmın net bugünkü değerine eşit olmalıdır.¹⁹⁰ Başka bir ifadeyle, kıdem tazminatının net bugünkü değeri, bir çalışanın gelecekte ayrılacağı tarihte hak edeceği kıdem tazminatının, bugün itibarıyla kazanılmış olan tutarıdır. Net bugünkü değer hesaplanmasında kullanılacak olan iskonto oranı, raporlama dönemi sonundaki yüksek kaliteli kurumsal

¹⁸⁷ TMS-19, md.24

¹⁸⁸ Karakaya, a.g.e., s.217

¹⁸⁹ Karakaya, a.g.e., s.221

¹⁹⁰ Dağhan Alpman, "Uluslararası Finansal Raporlama Standartları'na Genel Bir Bakış ve Bir Uygulama Örneği", **Deloitte Türkiye**, 2008, s.33-34

senetlere ilişkin piyasa getirileri ve bu gibi senetlerin etkin bir piyasasının olmadığı ülkelerde ise devlet tahvillerinin piyasa getirileridir.¹⁹¹

Ülkemizde kıdem tazminatı yükümlülüğü tamamen işletme üzerine kaldığından dolayı, kıdem tazminatı açısından ülkemizdeki uygulama tanımlanmış fayda planlarına benzemektedir.¹⁹²

2.1.2.3 Çalışanlara Sağlanan Diğer Uzun Vadeli Faydalar

Çalışanlara sağlanan diğer uzun vadeli faydalar, bilanço tarihinden itibaren 12 ay sonra ödenmeye başlanan faydaları kapsamaktadır. Bu faydalara örnek olarak aşağıdaki ödemeler verilebilir.¹⁹³

- a) Uzun hizmet veya seyahat izinleri gibi uzun ücretli izinler,
- b) Jübile veya diğer uzun dönemli hizmet tazminatları,
- c) Uzun vadeli sakatlık tazminatları,
- d) Çalışanların ilgili hizmeti verdikleri sürenin on iki ay veya daha sonrasında ödenecek kar paylaşımı veya ikramiye borçları,
- e) Kazanıldığı dönemin sonundan itibaren on iki ay veya daha sonrasında hak kazanılacak olan ertelenmiş tazminatlar.

Çalışanlara sağlanan diğer uzun vadeli faydaların ölçülmesi, işten ayrılma sonrasında fayda sağlayan planların tespitindeki belirsizliğe sahip olmaması açısından, hesap edilmesi daha basittir.¹⁹⁴

2.1.2.4 İşten Çıkarma Tazminatları

İşten çıkarma tazminatı; bir işletmenin çalışanlarına kanundan, çalışanları ya da temsilcileri ile yapmış olduğu sözleşme veya başka bir

¹⁹¹ Mehmet Kaygusuzoğlu, “Kıdem Tazminatı Karşılığı Uygulamasının Muhasebe Standardı (IAS-TMS 19) Kapsamında Değerlendirilmesi”, **Muhasebe ve Finansman Dergisi**, Sayı:47, 2010, s.188-189

¹⁹² Karakaya, a.g.e.,s.222

¹⁹³ TMS-19, md.126

¹⁹⁴ TMS-19, md.127

düzenlemeden, ya da işletmenin kendi uygulamaları, gelenek veya adil davranma isteğinden kaynaklanan zımni kabulden doğan bir yükümlülüğünden dolayı, çalışanlarının işlerine son vermesi durumunda kendilerine belirli bir ödeme yapmayı ya da bazı faydalar sağlamayı taahhüt etmesi olarak nitelendirilir. Burada yükümlülüğü doğuran olay, çalışanın hizmeti değil işten çıkarılmasıdır. Bir çalışanın veya bir grup çalışanın, işine normal emeklilik tarihlerinden önce son verilmesi veya gönüllü olarak işten ayrılmayı teşvik etmek amacıyla yapmış olduğu teklifte işten çıkarma tazminatı sağlaması durumunda işten çıkarma tazminatları borç ve gider olarak muhasebeleştirilir ve bu tazminatlar bilanço tarihinden on iki ay sonra ödenecek ise iskonto edilir.¹⁹⁵

İşten çıkarma tazminatlarının; üretim maliyeti, varlık maliyeti veya faaliyet giderlerine verilmesi, bu ödemenin çalışanın verdiği hizmetle ilgisi olmaması sebebiyle, uygun görülmemektedir. İşten çıkarma tazminatlarının ödeneceği açık veya örtülü olarak belirtilmiş ise işletme bu konuda yükümlülük altına girmiştir ve ödemelerin güvenilir bir biçimde tahmin edilebilir olması halinde bu tür yükümlülükler finansal tablolara yansıtılmalıdır. Eğer güvenilir biçimde tahmin edilemiyorsa bu durum “TMS-37 Karşılıklar, Koşullu Borçlar ve Koşulu Varlıklar” standardına göre dipnotlarda açıklanır.¹⁹⁶

2.1.3 Vergisel Açıdan İnceleme

İşletmelerin finansal durumunu gerçeğe uygun şekilde yansıtmayı amaçlayan muhasebe ilkeleri gereği, dönemde tahakkuk eden tüm gelir ve gider unsurları kara ulaşımda hesaba katılmaktadır. Ancak, vergi yoluyla devlet bütçesine daha fazla fon girişi sağlamayı amaçlayan vergi yasaları, bazı giderlerin tamamını ya da bir kısmını indirim unsuru olarak kabul etmekte veya bir kısım gelir ve gider kalemlerinin vergilendirilmesinde

¹⁹⁵ TMS-19, md.132-139

¹⁹⁶ Karakaya, a.g.e., s.218

tahakkuk esası değil nakit esasını benimsemektedir.¹⁹⁷ Örneğin; Karşılık veya tahakkuk yoluyla kaydedilen izin ücretlerine ilişkin dönem giderleri vergi yasaları açısından kanunen kabul edilmeyen gider niteliğindedir. Gelecek dönem ya da dönemlerde bunlarla ilgili ödemeler yapıldıkça bu giderler vergi yasaları açısından da kabul edilebilir duruma gelecektir.¹⁹⁸ Ayrıca ayrılan kıdem tazminatı karşılıkları da vergi yasası açısından vergiye tabi kazançtan indirilememektedir. Ödendiği dönemde vergi matrahından indirilebilir bir gider niteliği kazanacaktır.¹⁹⁹ Vergisel açıdan durum, “TMS-12 Gelir Vergileri” Standardı kapsamında daha sonra incelenecektir.

2.1.4 Emek Payının Hesaplanması Açısından Değerlendirme

Emeğin katma değerden aldığı pay işletmeye “işçilik giderleri” olarak yansımaktadır. İşçilik giderleri ise daha önce açıklandığı gibi, birçok unsurdan oluşmaktadır.

İşçilik giderlerinin gerçeğe uygun şekilde raporlanması açısından, bu gideri oluşturan unsurların doğru tespit edilmesi önemlidir. Çünkü işçilik maliyetleri işletmenin raporlaması gereken yükümlülükleridir. Bu yükümlülükler işletmenin bugün itibarıyla çalışanlarına sağladığı faydaları ifade eden işçilik giderlerini yani emeğin katma değerden aldığı payı göstermektedir. Çalışma açısından önem kazanan unsurlar; esas ücret, yasal işveren payı gibi tahakkuk etmiş maliyetler değil daha çok işletmenin tahminine dayalı olarak hesap ettiği gelecekte ortaya çıkması muhtemel olan işçilik unsurlarının finansal tablolardaki durumudur. Örneğin; İzin ücretlerinin biriken veya birikmeyen, kazanılmış veya kazanılmamış olması durumu işletmenin yükümlülüğünü etkileyecektir. Şöyle ki, gelecek dönemlerde ortaya çıkması muhtemel izin ücretlerinin finansal tablolara alınması gerekmektedir.

¹⁹⁷ Yıldız Ayanoglu, “12 No’lu Uluslar arası Muhasebe Standardı “Kurumlar (Gelir) Vergisinin Muhasebesi” ve Türkiye’de Uygulanabilirliği” **Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi**, Cilt:4, Sayı:2, 2002, s.33

¹⁹⁸ Karakaya, a.g.m., s.20

¹⁹⁹ Kaygusuzoglu, a.g.m., s.187

Çalışanlara sağlanan faydaların finansal tablolarda doğru şekilde raporlanabilmesi için tahminlerin gerçeğe uygun olarak yapılması gerekir. Örneğin; Net bugünkü değeri üzerinden raporlanan kıdem tazminatı yükümlülüğü, işletmenin geleceğe dair tahminlerinin doğruluğuna bağlı olarak değişecektir. Dolayısıyla, bu durum raporlanan işçilik giderlerinin tutarını da etkileyecektir.

Bu giderlerin raporlanmasındaki farklılıklar firma düzeyinde hesap edilen katma değer paylaşımının da farklı raporlanmasına neden olacaktır. Örneğin; emeğin katma değerden aldığı payı ifade eden işçilik maliyetlerinin olduğundan daha fazla veya olduğundan daha düşük olarak raporlanması, hem emeğin hem de diğer faktörlerin katma değerden aldığı payı etkileyecektir.

2.2 TMS-23 BORÇLANMA MALİYETLERİ STANDARDI

Standart hükümlerine geçmeden önce borçlanma maliyetleri kavramı incelenecektir.

2.2.1 Borçlanma Maliyetleri Kavramı

İşletmelerin, varlık edinmek amacıyla kaynak kullanmaları gerektiğinde, finansman ihtiyaçlarının tamamını öz kaynaklardan karşılamaları hem teknik açıdan, hem de rasyonel açıdan mümkün olmayabilir. Dolayısıyla işletmeler, hem yatırım dönemlerinde ve hem de işletme dönemlerinde varlıklarını artırmak veya yenilemek amacı ile borçlanmaktadırlar.²⁰⁰ Bu borçlanmalar sonucunda ise bazı finansal yükümlülöklere (faiz, komisyon, vade farkları ve kur farkları gibi) katlanmak zorunda kalmaktadırlar.

²⁰⁰ Muhittin Bekler,” Borçlanma Maliyetlerinin Uluslar arası Muhasebe Standardı, Türk Muhasebe Standardı ve Türk Vergi Mevzuatı Bakımından Değerlendirilmesi”, **Vergi Dünyası**, Sayı:312, 2007, [http://www.tmsk.org.tr/index.php?option=com_content&task=view&id=70&Itemid=92\(10.03.2011\)](http://www.tmsk.org.tr/index.php?option=com_content&task=view&id=70&Itemid=92(10.03.2011))

İşletmelerin borçlanma durumunda katlanmak zorunda oldukları finansal yükümlülükler genel olarak, “borçlanma maliyetleri” ve “finansman giderleri” başlığı altında ele alınmaktadır. Söz konusu finansal yükümlülükler “borçlanma maliyetleri” olarak kabul edildiğinde maliyet olarak muhasebeleştirilmesi gerektiği, “finansman giderleri” olarak kabul edildiğinde dönem gideri olarak muhasebeleştirilmesi gerektiği izlenimini vermektedir.²⁰¹ Muhasebe standartlarında ise finansman giderleri kavramı yerine borçlanma maliyetleri kavramının kullanımıyla bu giderlerin finansman fonksiyonunun yarattığı maliyetler olduğu vurgulanmaktadır.²⁰²

TMS-23 Borçlanma Maliyetleri Standardında borçlanma maliyetleri, “Bir işletme tarafından yapılan borçlanmalarla ilgili olarak katlanılan faiz ve diğer giderler” olarak tanımlanmıştır.²⁰³ Yani, bir işletme tarafından borçlanılan kaynaklarla ilgili olarak katlanılan faiz, kur farkları, komisyon ve benzeri giderler borçlanma maliyeti kapsamındadır.²⁰⁴

Borçlanma maliyetlerinin ortaya çıkışı ile ilgili olarak aşağıdaki örnekler verilebilir.²⁰⁵

- * Bankadaki hesap mevcudundan fazla çekilen paralara uygulanan faizler,
- * Kısa ve uzun vadeli borçlanmalara uygulanan faizler,
- * Borçlanmalarla ilgili iskonto ve primlerin itfaları,
- * Borç anlaşmalarının düzenlenmeleri ile ilgili olarak oluşan maliyetlerin itfaları,
- * Finansal kiralama işlemlerinde tahakkuk eden borçlanma maliyetleri,

²⁰¹ Nazlı Kepçe, “Finansman Harcamalarının Muhasebeleştirilmesi ve Mali Tablolarda Raporlanması”, **Mali Çözüm Dergisi**, Sayı:57, 2001, s.1

²⁰² Muharrem Karataş, “Borçlanma Maliyetlerinin UMS 23, KOBİ’ler için UFRS ve Vergi Usul Kanunu Kapsamında Değerlendirilmesi”, **Mali Çözüm Dergisi**, Sayı:98, 2010, s.120

²⁰³ TMS-23, 5.md.

²⁰⁴ Elif İhtif, “TMS 23 Borçlanma Maliyetlerinin Finansal Tablolara Etkisi”, **İstanbul Ticaret Üniversitesi**, Sosyal Bilimler Enst., Yüksek Lisans Tezi, İstanbul, 2010, s.37

²⁰⁵ Beyhan Marşap, “Borçlanma Maliyetlerinin Muhasebeleştirilmesindeki Yöntem Farklılıklarının Finansal Tablolara Etkisi”, **Mevzuat Dergisi**, Yıl:4, Sayı:41, 2001, [http://www.mevzuatdergisi.com\(31.04.2011\)](http://www.mevzuatdergisi.com(31.04.2011))

- * Yabancı para ile ilgili borçlanmalarda finansman maliyeti niteliğindeki kur farkları.

Borçlanma maliyetleri finansal tablolara doğru ve anlaşılır bir şekilde yansıtılmalıdır ve bütün bilgi kullanıcıların anlayacağı ve karşılaştırabileceği şekilde olmalıdır.²⁰⁶

2.2.2 Standarda ilişkin Genel Hükümler

Standardın amacı borçlanma maliyetlerinin muhasebeleştirilmesine ilişkin esasları açıklamaktır.

Borçlanma maliyetlerine örnek olarak aşağıdakiler sıralanabilir:²⁰⁷

- a) "TMS-39 Finansal Araçlar: Muhasebeleştirme ve Ölçme" Standardında tanımlanan etkin faiz oranı yöntemi kullanılarak hesaplanan faiz gideri,
- b) "TMS-17 Kiralama İşlemleri" Standardı uyarınca finansal tablolara yansıtılan finansal kiralamalara ilişkin borçlanma maliyetleri,
- c) Yabancı para ile borçlanmalarda ise, faiz maliyetleri ile ilgili düzeltme olarak dikkate alındıkları ölçüde olmak üzere, kur farkları.

Standarda göre her türlü faiz gideri ve sadece faiz maliyetlerine yönelik düzeltme olarak dikkate alınan kur farkları borçlanma maliyeti olarak kabul edilmektedir. Yani, bir kur farkının, borçlanmalara ilişkin katlanılan yükümlülükler olarak ifade edilen borçlanma maliyeti kapsamına alınabilmesi için mutlaka bir borçlanma işlemi sonucunda meydana gelmiş olması gerekmektedir.²⁰⁸

Borç olarak sınıflandırılmayan, imtiyazlı hisseler dahil, öz kaynakların gerçekleşen veya tahmini maliyetleri standardın kapsamı dışındadır ve ayrıca

²⁰⁶ İhtif, a.g.e, s.27

²⁰⁷ TMS-23, 6.md.

²⁰⁸ Karataş, a.g.m., s.123

gerçeğe uygun değeri üzerinden ölçülen bir özellikli varlık (canlı varlık), çok miktarda ve tekrarlanarak üretilen stoklar ile ilgili borçlanma maliyetlerine bu standardın uygulanmasına da gerek bulunmamaktadır.²⁰⁹

Özellikli varlık, standartta “amaçlanan kullanıma veya satışa hazır duruma getirilebilmesi zorunlu olarak uzun bir süreyi gerektiren varlıklar” olarak tanımlanmıştır.²¹⁰

Bir özellikli varlığın elde edilmesi, inşası veya üretimi ile doğrudan ilişkilendirilebilen borçlanma maliyetlerinin bu varlığın maliyetinin bir parçasını oluşturacağı ve diğer borçlanma maliyetlerinin gider olarak muhasebeleştirileceği standart kapsamında temel ilke olarak benimsemiştir.²¹¹ Ancak borçlanma maliyetlerinin özellikli varlığın maliyetinin bir parçası olarak aktifleştirilebilmeleri için; özellikli varlığın elde edilmesi, inşası veya üretimi ile doğrudan ilişkilendirilebilen borçlanma maliyetlerinin, güvenilir bir biçimde ölçülebilmeleri ve işletmeye gelecekte ekonomik fayda sağlamalarının muhtemel olması gerekmektedir.²¹²

Bu tür varlıklar aşağıdaki şekilde olabilir;²¹³

- a) Stoklar,
- b) İmalat tesisleri,
- c) Enerji üretim tesisleri,
- d) Maddi olmayan duran varlıklar,
- e) Yatırım amaçlı gayrimenkuller.

Finansal varlıklar, kısa süre içerisinde üretilen veya imal edilen stoklar ve elde edildiklerinde amaçlanan kullanıma veya satışa hazır hale gelen varlıklar özellikli varlık kapsamında değildir.²¹⁴

Özellikli varlığa ilişkin borçlanma maliyetlerinden söz edebilmek için, bu maliyetlerin varlıkla doğrudan ilişkisi kurulabilmelidir. Yani borçlanmanın varlığın elde edilmesiyle ilgili olması gerekir. Özellikli varlık ile borçlanma

²⁰⁹ TMS-23, 2-3-4.md

²¹⁰ TMS-23, 5.md.

²¹¹ TMS-23, 1.md.

²¹² TMS-23, 9.md.

²¹³ TMS-23, 7.md.

²¹⁴ TMS-23, 7.md.

maliyetleri arasında doğrudan bir ilişki olduğunu söyleyebilmek için, özellikli varlık olmadan bu tür borçlanma maliyetinin ortaya çıkmaması gerekir. Böyle bir durumda borçlanma maliyetlerini tespit etmek kolay olacaktır.²¹⁵

Ancak, belirli bir borçlanma ile bir özellikli varlık arasında doğrudan bir ilişki olup olmadığının tespit edilmesi bazı durumlarda zor olabilir. Yani borç özellikli varlık haricindeki işlerde de kullanılabilir. Dolayısıyla, özellikli varlığa ne kadarlık borçlanma maliyeti yükleneceğini belirlemek zor olacaktır. Bu durumlar aşağıdaki gibi sıralanabilir.²¹⁶

- * İşletmeler finansman faaliyetlerini tek bir merkezden yönetebilir,
- * Grup şirketlerde değişken faiz oranlı borçlanma araçları kullanılabilir ve bu fonlar grup içindeki diğer işletmelere kullandırılabilir,
- * Yüksek enflasyonun ve döviz kurlarında önemli dalgalanmaların olduğu durumlarda yabancı para cinsinden veya yabancı paraya endeksli borçlanılabilir.

Bir özellikli varlığa ilişkin olarak sağlanan fonların bir kısmı veya tamamı, bu varlık için kullanılmadan önce elde edilebilir ve bu süreçte borçlanma maliyetleri oluşabilir. Bu durumda fonlar, özellikli varlığa ilişkin harcama yapılana kadar geçici olarak nemalandırılır. Dolayısıyla, ilgili dönemde aktifleştirilecek borçlanma maliyetleri tutarı, söz konusu borçlanma maliyetlerinden fonların geçici olarak nemalandırılması ile sağlanan gelirler indirilerek belirlenir.²¹⁷

Borçlanmanın esas amacı özellikli varlığın edinilmesi ise, bu durumda aktifleştirilecek borçlanma maliyeti tutarı aşağıdaki gibi hesaplanabilir.²¹⁸

Dönem Boyunca Söz Konusu Borçlanmaya İlişkin Oluşan Borçlanma Maliyetleri	XX
Söz Konusu Fonların Geçici Olarak Nemalandırılması İle Sağlanan Gelirler	<u>(XX)</u>
Aktifleştirilecek Borçlanma Maliyeti Tutarı	XX

²¹⁵ Özerhan, Yanık,a.g.e., s.436

²¹⁶ Kemalettin Çonkar, Naciye Gökçe, Tülay F. Tellioğlu, “TMS 23 Kapsamında Borçlanma Maliyetlerinin Boyutları”, **Muhasebe ve Finansman Dergisi**, Sayı:36, 2007, s.77

²¹⁷ TMS-23, 11-12.md.

²¹⁸ Özerhan, Yanık, a.g.e.,437

Bir işletme, özelliikli varlıkla doğrudan ilgili olarak değil, genel amaçlarla da borçlanmış olabilir. Ancak bu borçlanmayla sağladığı fonların bir kısmını özelliikli varlığın finansmanında kullanabilir. Bu durumda özelliikli varlık ile ilgili borçlanma maliyetlerinin aktifleştirilmesi amacıyla aktifleştirme oranı kullanılır. Aktifleştirme oranı ise, özelliikli varlık elde edilmesi amacıyla yapılmış borçlanmalar hariç tutularak, işletmenin ilgili dönemdeki borçlarının tamamına ilişkin borçlanma maliyetlerinin ağırlıklı ortalamasıdır.²¹⁹ Aktifleştirme oranı, ortalama borçlanma maliyetidir. Örneğin, iki kredi alınması durumunda, orana ve aktifleştirilecek borçlanma maliyetine aşağıdaki şekilde ulaşılabilir.²²⁰

$$\text{Ort. Borçlanma Maliyeti Oranı} = \frac{(\text{Kredi1} \times \text{Kredi1 Faiz Oranı}) + (\text{Kredi2} \times \text{Kredi2 Faiz Oranı})}{\text{Kredi1} + \text{Kredi2}}$$

$$\text{Aktifleştirilecek Borçlanma Maliyeti} = \text{Varlığa İlişkin Yapılan Harcamalar} \times \text{Aktifleştirme Oranı}$$

Belirli bir dönemde aktifleştirilecek olan borçlanma maliyetlerinin tutarı, ilgili dönemde oluşan borçlanma maliyetlerinin tutarını aşamaz.²²¹

Ödenecek faizin özelliikli varlıkların maliyetine eklenmesi ve amortisman yolu ile gider yazılması ilgili dönemdeki kârın yüksek çıkmasına neden olacaktır. Gider olarak finansal tablolara alınması ise ilgili dönemdeki kârı azaltacaktır. Bütün bunlar ve borçlanma maliyetlerinin aktifleştirilip aktifleştirilmemesine ilişkin hükümler yoğun rekabet ortamında önem arz etmektedir.²²² Ayrıca, stok veya maddi duran varlık olarak kaydedilen özelliikli varlıklar, bilançoda aktifin daha yüksek gözükmesine neden olacaktır.²²³ Bu açıdan borçlanma maliyetlerinin maliyetlere verilmesi veya gider olarak raporlanması finansal tabloların görünümünü etkileyecektir.

²¹⁹ TMS-23, 14.md.

²²⁰ Örtten, Kaval, Karapınar, a.g.e., 376

²²¹ TMS-23, 14.md.

²²² Karataş, a.g.m., s.140

²²³ Çonkar, Gökçe, Tellioglu, a.g.m., s.84

2.2.2.1 Aktifleştirmeye Başlanması

İşletmelerce borçlanma maliyetlerinin bir özellikli varlığın maliyetinin parçası olarak aktifleştirilmesine, aşağıda belirtilen aktifleştirme koşullarının tümünün sağlandığı tarihte başlanır.²²⁴

- a) İşletme, özellikli varlık için harcama yapmış olmalıdır. Bu harcamalar ise nakit ödeme, diğer varlıkların transferi veya faiz içeren yükümlülüklerin üstlenilmesini kapsar. Söz konusu varlıkla ilgili olarak tahsil edilen hakedişler ve devlet teşvikleri, özellikli varlığa ilişkin harcamalardan düşülür. Bir varlığın, önceki dönemlerde aktifleştirilmiş olan borçlanma maliyetleri de dâhil olmak üzere, bir dönem içerisindeki ortalama defter değeri; normal şartlar altında aynı dönemde aktifleştirme oranının uygulandığı yaklaşık harcama tutarıdır.
- b) Borçlanma maliyetleri oluşmalıdır.
- c) İşletmenin, ilgili varlığın amaçlanan kullanıma veya satışa hazır duruma getirilmesi için gerekli işlemlere başlaması gerekir. Bu işlemler sadece varlığın fiziksel olarak inşa edilmesiyle sınırlı değil, bu aşamadan önceki gerekli izinlerin alınması gibi teknik ve idari faaliyetleri de kapsamaktadır. Ancak bu işlemler varlığın durumunda değişiklik meydana getirmeyen, üretim ve gelişme olmaksızın yalnızca varlığın elde tutulmasından kaynaklanan faaliyetleri kapsamaz.

2.2.2.2 Aktifleştirmeye Ara Verilmesi

Özellikli varlığın amaçlanan kullanıma veya satışa hazır duruma getirilmesine yönelik faaliyetlere uzun süreli ara verilen dönemlerde oluşan, borçlanma maliyetlerinin (kısmen tamamlanmış varlıkların elde tutulmasından kaynaklanan maliyetler) aktifleştirilmesine ara verilir. Ancak, önemli teknik ve

²²⁴ TMS-23, 17-18-19. Md

idari çalışmalara devam edildiği bir dönemde normal olarak borçlanma maliyetlerinin aktifleştirilmesine de ara verilmez. İşlemlerdeki geçici gecikmenin, varlığın amaçlanan kullanıma veya satışa hazır duruma getirilmesi için gerekli işlemlerin kaçınılmaz bir parçası olduğu durumlarda da (stokların olgunlaşması için gereken ek süre gibi) borçlanma maliyetlerinin aktifleştirilmesine ara verilmez, aktifleştirme işlemine devam edilir.²²⁵

2.2.2.3 Aktifleştirmenin Sona Ermesi

Bir varlığın amaçlanan kullanıma veya satışa hazır duruma getirilmesi için gerekli tüm işlemler esas itibarıyla tamamlandığında, borçlanma maliyetlerinin aktifleştirilmesine son verilir. Normal şartlar altında, bir varlığın fiziken inşasının tamamlanması; olağan idari işlemler devam etse dahi, ilgili varlığın amaçlanan kullanıma veya satışa hazır olduğu anlamına gelir. Varlıkla ilgili, müşterinin veya kullanıcının talebine göre, dekorasyon ve benzeri küçük işlemlere devam edilmesi tüm işlemlerin esas itibarıyla tamamlanmadığı anlamına gelmez.²²⁶ Yani bu durumlarda aktifleştirme işlemi sona erer.

Bir zellikli varlığın yapımı parçalar halinde tamamlanıyor ve diğer parçaların yapımı devam ederken her bir parça kullanılabiliyor ise; belli bir parçanın amaçlanan kullanıma veya satışa hazır duruma getirilmesi için gerekli tüm işlemler esas itibarıyla tamamlandığında, ilgili parçaya ilişkin borçlanma maliyetlerinin aktifleştirilmesine son verilir.²²⁷

²²⁵ TMS-23, 20-21. Md

²²⁶ TMS-23, 22-23. Md

²²⁷ TMS-23, 24. Md

2.2.2.4 Özellikli Varlığın Defter Değerinin Geri Kazanılabilir Tutarını Aşması

Özellikli varlığın defter değerinin veya beklenen nihai maliyetinin, varlığın geri kazanılabilir tutarı veya net gerçekleşebilir değeri geçmesi halinde, özellikli varlığın defter değeri diğer TMS'lere uygun olarak azaltılır veya tamamen kayıtlardan silinir. Örneğin; İşletme yeni aldığı ofis binasını yeniden dekore etmek istemektedir ve bunun için kredi kullanmıştır. Bina 2011 yılında alınmıştır. Binanın maliyeti 250.000 TL'lik faiz gideri ile birlikte 800.000 TL'dir. Varlığın net satış fiyatı, 700.000 TL, kullanım değeri ise 750.000TL'dir. Bu durumda, Varlığın geri kazanılabilir değeri 750.000TL olacaktır. Standarda göre varlığın maliyeti bu tutarı aşmamalıdır. Finansman maliyetinin tümünün eklenmesi ile varlığın değeri 800.000TL olmakta ve bu tutar geri kazanılabilir değeri aşmaktadır. İşletme varlığın değerini kullanım değeri olan 750.000TL'ye düşürmelidir. Yani 50.000 TL değer düşüklüğü için karşılık ayrılacaktır.²²⁸

2.2.3 Sermaye Payının Hesaplanması Açısından Değerlendirme

Ortaklar, borç verenler ve işletme tarafından katma değerden alınan payların toplamı sermayenin katma değer payını oluşturmaktadır. Sermaye payının unsurlarını ise; ortaklar açısından temettü, işletmeye kalan açısından dağıtılmayan karlar ve amortismanlar şeklinde ifade etmek mümkündür. Borç verenlerin katma değer payını oluşturan unsurlar, "TMS-23 Borçlanma Maliyetleri" Standardı kapsamında incelenmiştir. Bu bağlamda borç verenler açısından unsurlar; faiz giderleri, komisyon giderleri, vade farkları ve borçlanmalara ilişkin kur farkları olarak ifade edilebilir.

Standart kapsamında açıklanan borçlanma maliyetlerinin, özellikli varlığın maliyetine eklenerek finansal tablolarda "maliyet" olarak veya varlığın

²²⁸ Süleyman Yükcü, M.Yılmaz İçerli, Gülşah Uğurluel, "TMS-23 Borçlanma Maliyetlerinin Muhasebesi", **Yaklaşım Dergisi**, Sayı:185, 2008, s.3

maliyetine ilave edilmeden doğrudan “dönem gideri” olarak gösterilmesi sermaye payını oluşturan unsurlar arasındaki paylaşımı etkileyecektir.

Şöyle ki; borçlanma maliyetleri aktifleştirildiğinde, yani özelliikli varlığın maliyetine dahil edildiğinde, ilgili borçlanma maliyeti finansal tablolarda “gider” olarak yer almayacaktır. Eğer varlığın maliyetine dahil edilmezse de, finansal tablolarda “gider” olarak raporlanacaktır. Dolayısıyla, bu durumdan hem raporlanacak olan borçlanma maliyeti tutarı hem de kar tutarı etkilenecektir. Ayrıca özelliikli varlık maliyetine eklenen borçlanma maliyetleri amortisman yoluyla gider yazılarak da amortisman giderine dönüşebilmektedir. Bütün bunlar katma değer paylaşımında raporlama farklılıklarına neden olabilecektir.

Sermayenin katma değer payının gerçeğe uygun olarak raporlanması açısından, katlanılan borçlanma maliyetleri özelliikli varlığın maliyetine dahil edilmiş olsa bile, katma değer tablosunda sermayenin payı içerisinde gösterilmesinin daha uygun olacağı düşünülmektedir.

2.3 TMS-16 MADDİ DURAN VARLIKLAR STANDARDI

Bu başlık altında tanımlanan maddi duran varlıklar ve bu varlıklarla ilgili işlemler “TMS-16 Maddi Duran Varlıklar” standardı kapsamında incelenecektir.

2.3.1 Maddi Duran Varlıklar Kavramı

Maddi duran varlıklar, “İşletmede, bir faaliyet döneminden daha uzun sürelerde işletme çalışmalarının gerçekleştirilmesinde kullanılmak üzere edinilen maddi değerler” olarak tanımlanabilir.²²⁹

“TMS-16 Maddi Duran Varlıklar” Standardında ise maddi duran varlıklar; “Mal veya hizmet üretimi veya arzında kullanılmak, başkalarına

²²⁹ Orhan Sevilengül, **Genel Muhasebe**, 12.baskı, Gazi Kitabevi, Ankara, 2005, s.438

kiraya verilmek veya idari amaçlar çerçevesinde kullanılmak üzere elde tutulan ve bir dönemden daha fazla kullanımı öngörülen, fiziki kalemler” şeklinde tanımlanmıştır.²³⁰ Bu tanımda belirtildiği üzere, standart bir varlığı maddi duran varlık olarak nitelendirmek için aşağıdaki üç özelliği aramaktadır.²³¹

- 1) Maddi duran varlığın kendisi alım satım konusu yapılmamalı ve işletmede alım satımına konu edilecek başka mal ve hizmetlerin üretiminde kullanılmak amacıyla edinilmeli, işletmenin idari hizmetlerinde kullanılmalı veya kiraya verilerek gelir getirmelidir. Başka bir ifadeyle, işletmede belirtilen amaçlar için kullanılmalıdır.
- 2) İşletmede yukarıda belirtilen amaçla, varlık bir hesap döneminden fazla süreyle kullanılabilecek ve işletme mülkiyetinde kalabilecek durumda olmalıdır.
- 3) Bu varlıklar, somut (elle tutulur, gözle görülür), “fiziki” varlıklardır. Bu anlamda taşınır veya taşınmaz nitelikte olabilirler.

Ayrıca, yedek parça ve bakım malzemeleri genel olarak stoklarda izlenmekle beraber; standarda göre, işletmenin birden fazla dönemde kullanmayı beklediği ve bir maddi duran varlıkla doğrudan ilişkili olan yedek parça ve bakım malzemeleri maddi duran varlık olarak değerlendirilmektedir.²³²

2.3.2 Standarda ilişkin Hükümler

Bu Standardın amacı, finansal tablo kullanıcılarının işletmenin maddi duran varlıklardaki yatırımını ve bu yatırımdaki değişimleri belirleyebilmelerini

²³⁰ TMS-16, 6.md.

²³¹ Halil Başağaç, “Maddi Duran Varlıkların Değerlemesinde Türk Vergi Mevzuatı ve TMS 16:Maddi Duran Varlıklar Standardı Hükümlerinin Karşılaştırılması”, **Gazi Üniversitesi**, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yüksek Lisans Tezi, Ankara, 2006, s.99

²³² TMS-16, 8.md.

sağlayan maddi duran varlıklarla ilgili muhasebe işlemlerini; varlıkların muhasebeleştirilmesi, defter değerlerinin belirlenmesi ve bunlarla ilgili olarak finansal tablolara yansıtılması gereken amortisman tutarları ve değer düşüklüğü zararları konularını düzenlemektir.²³³

Bir başka standart farklı muhasebe işlemlerini gerektirmediği veya izin vermediği sürece, maddi duran varlıklar bu standarda göre muhasebeleştirilir.²³⁴ Aşağıda belirtilen varlıkların muhasebeleştirilmesinde bu standart hükümleri uygulanmaz: ²³⁵

- a) “TFRS-5 Satış Amaçlı Elde Tutulan Maddi Duran Varlıklar ve Durdurulan Faaliyetler” Standardı uyarınca satış amaçlı elde tutulan varlık olarak sınıflandırılmış olan maddi duran varlıklar,
- b) Tarımsal faaliyetlerle ilgili canlı varlıklar (“TMS 41 Tarımsal Faaliyetler” standardı kapsamındadır),
- c) Madenlere ilişkin arama, hazırlık, çıkarma ve değerlendirme harcamalarının/varlıklarının muhasebeleştirilmesi ve ölçülmesi (“TFRS 6 Maden Kaynaklarının Araştırılması ve Değerlendirilmesi” Standardı kapsamındadır),
- d) Petrol, doğal gaz ve benzer nitelikli yenilenebilir olmayan doğal kaynaklar gibi madenler üzerindeki haklar ve madeni kaynaklar.

Ancak, yukarıda tanımlanan varlıkların geliştirilmesi ya da korunmasında kullanılan maddi duran varlıklar için bu standart hükümleri uygulanır.

²³³ TMS-16, md.1

²³⁴ TMS-16, md.2

²³⁵ TMS-16, md.3

2.3.2.1 Standart Kapsamında Muhasebeleştirme

TMS-16 Maddi Duran Varlıklar Standardına göre, bir maddi duran varlığın finansal tablolara alınabilmesi için;²³⁶

- a) Varlığın gelecekte işletmeye ekonomik yararlar sağlamanın muhtemel olması,
- b) Varlığın maliyetinin güvenilir bir şekilde ölçülebilmesi gerekmektedir.

Başka bir ifadeyle; varlığın gelecekte nakit akımı sağlama potansiyeli ve işletme tarafından elde edilebilme özelliği olması gerekmektedir. Ayrıca, sağlanan nakit girişlerinin nakit çıkışlarından daha fazla olması da beklenmektedir.²³⁷

Maddi duran varlığın kullanılması ile ortaya çıkan ekonomik yararlar işletmeye aktarılmayacaksa (örneğin; bir kamu kurumuna bağışlanmak üzere edinilen bir araçta olduğu gibi), elde edilen varlığın “maddi duran varlık” olarak muhasebeleştirilmesi de söz konusu olmayacaktır. Ekonomik yararların işletmeye aktarılması ifadesiyle, o varlıktan bir gelir elde edilmesinin yanı sıra, varlığın gelir getirici veya maliyet azaltıcı nitelikteki faaliyetlerin yerine getirilmesine imkan sağlanması da kastedilmektedir.²³⁸

Ayrıca, doğrudan nakit girişi sağlamasada, nakit girişi sağlayacak olan diğer bir varlığın faaliyetine devam edebilmesi için güvenlik ya da çevresel faktörler nedeniyle gerekli olabilecek varlıklarda, standarda göre aktive alınmalıdır.²³⁹

Standart muhasebeleştirmede, nelerin maddi duran varlık kalemini oluşturduğu gibi bir ölçü birimi öngörmediği için, muhasebeleştirme ilkelerinin bir işletmeye özgü koşullara uygulanmasında muhakeme yapılmalıdır.²⁴⁰ Bu ilke doğrultusunda, bir maddi duran varlığın ilk elde edilme veya inşa edilme

²³⁶ TMS-16, 7.md.

²³⁷ Özerhan, Yanık, a.g.e.,218

²³⁸ Serdal Dağdemir, “Maddi duran Varlıklara İlişkin TMS 16 ve VUK’ta Yer Alan Düzenlemeler-I” **Yaklaşım Dergisi**, Sayı: 184, 2008, <http://www.yaklasim.com/mevzuat/dergi/makaleler/20080411254.htm>.(10.01.2011)

²³⁹ TMS-16, 11.md.

²⁴⁰ TMS-16, 9.md.

aşamasında oluşan ve sonradan; ekleme, kısmi yenileme ve bakım için katlanılan tutarların da dahil olduğu ilgili bütün maliyetler, oluştuğu tarihteki değerleriyle muhasebeleştirilir.²⁴¹ Ayrıca, maddi duran varlıkların faydalı ömürleri boyunca bir kısım parçaların düzenli olarak yenilenmesi gerekebilir ki; bu tür harcamalar, maddi duran varlığın verimini, kapasitesini veya ömrünü arttıran değer arttırıcı harcamalardır. Bu harcamalar da maddi duran varlığın maliyetine dahil edilmelidir.²⁴²

Bir maddi duran varlık kaleminin kullanımının devamı için yapılan her büyük çaplı kontrolün maliyeti, yenileme olarak maddi duran varlığın defter değerine ilave edilir ve bir önceki kontrolden kalan (fiziki parçalardan ayrıştırılabilen) herhangi bir maliyetin defter değeri ise bilançodan çıkartılır.²⁴³

Bir işletme maddi duran varlık kalemlerinin, günlük bakım maliyetlerini aktifleştiremez ve bu maliyetleri oluştuğu tarihte gelir tablosu ile ilişkilendirir.²⁴⁴ Bu giderler, maddi duran varlığın hizmet verir durumda tutulabilmesi için yapılan, bakım giderleri ile; kullanma ve başka nedenlerle hizmet verir durumdan uzaklaştığında yeniden hizmet verir hale getirilebilmesi için yapılan onarım giderlerini kapsar ve dolayısıyla bu tür giderler dönem gideri olarak muhasebeleştirilir.²⁴⁵ Ayrıca, bir maddi duran varlığın yönetimin amaçları doğrultusunda faaliyet gösterebilmesi amacıyla gerekli yere ve duruma getirilmesi için gerekli olmayan bazı arızı faaliyetler, varlığın inşası ya da geliştirilmesine bağlı olarak ortaya çıkabilir ve bu faaliyetler gelir tablosunda ilgili gelir ve gider sınıflarında muhasebeleştirilir.²⁴⁶

Bir maddi duran varlık kaleminin maliyeti, muhasebeleştirme tarihindeki peşin fiyatına eşdeğerdir. Borçlanma yoluyla edinilmiş olan maddi

²⁴¹ Süleyman Yükçü, M. Yılmaz İçerli, "TMS-16 Maddi Duran Varlıklar Standardına İlişkin Uygulama Önerileri", **Mali Çözüm Dergisi**, Sayı:82, 2007, s.24

²⁴² Yıldız Akbulut, Beyhan Marşap, "Maddi Duran Varlıklarda Değer Düşüklüğünün "TMS 36: Varlıklarda Değer Düşüklüğü" Standardı Kapsamında İncelenmesi ve İMKB'de İşlem Gören Şirketlerdeki Uygulamaların Değerlendirilmesi", **Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi**, Cilt:8, Sayı:4, 2006, s.89

²⁴³ Süleyman Yükçü, M. Yılmaz İçerli, "TMS-16 Maddi Duran Varlıklar Standardına İlişkin Uygulama Önerileri", s.24

²⁴⁴ TMS-16, 12.md.

²⁴⁵ Akbulut, Marşap, a.g.m.s.89

²⁴⁶ TMS-16, 21.md.

duran varlıklarda “TMS-23 Borçlanma Maliyetler” standardı hükümleri uygulanır.²⁴⁷ Yani oluşan finansman giderleri, varlığın özellikli varlık olup olmama durumuna göre; varlığın maliyetine dahil edilir veya dönem gideri olarak muhasebeleştirilir. Burada önemli olan husus, sadece varlığın finansmanı için mali kuruluşlardan alınan kredilere ait finansman giderleri değil, vadeli satın almalardan kaynaklanan vade farklarının da varlığın maliyetine eklenmemesidir.²⁴⁸

2.3.2.2 Maddi Duran Varlık Maliyetinin Unsurları

Muhasebeleştirilme kriterlerini sağlayan bütün maddi duran varlıklar, ilk olarak maliyet bedeli ile kayıtlara alınmakta, sonraki dönemde ise maliyet veya yeniden değerlendirme modellerinden birisiyle değerlendirilmektedir.²⁴⁹

Maddi duran varlığın maliyetini oluşturan unsurlar aşağıda verilmiştir;²⁵⁰

- a) Satın alma fiyatı (indirim ve iskontolar düşülmüş, ithalat ve iadesiz alış vergileri ilave edilmiş),
- b) Varlığın yerleştirileceği yere ve yönetim tarafından amaçlanan koşullarda çalışabilmesini sağlayacak duruma getirilmesine ilişkin her türlü maliyet,
- c) Maddi duran varlığın sökülmesi ve taşınması ile yerleştirildiği alanın restorasyonuna ilişkin tahmini maliyeti, işletmenin ilgili kalemin elde edilmesi ya da stok üretimi dışında bir amaçla belirli bir süre kullanımı sonucunda katlandığı yükümlülük.

²⁴⁷ TMS-16, 23. md

²⁴⁸ Beyhan Marşap, “Maddi Duran Varlıklarda Amortisman Uygulaması ve Yararlı Ömrün Belirlenmesi”, **VI. Muhasebe Uygulamaları ve Vergi Mevzuatı Sempozyumu**, 2008, Antalya, s.141

²⁴⁹ Uğur Kaya, “Maddi Duran Varlıkların Elde Edilmesinde TMS 16 ve Vergi Kanunlarındaki Düzenlemelerinin Karşılaştırılması” **Mali Çözüm Dergisi**, Sayı:83, 2007, s.70

²⁵⁰ TMS-16, 16.md.

Bir maddi duran varlık kalemi, yönetimin amaçları doğrultusunda faaliyet gösterebilmesi amacıyla gerekli duruma ve yere getirildiği andan itibaren maliyetlerinin defter değerinde muhasebeleştirilmesine son verilir.²⁵¹

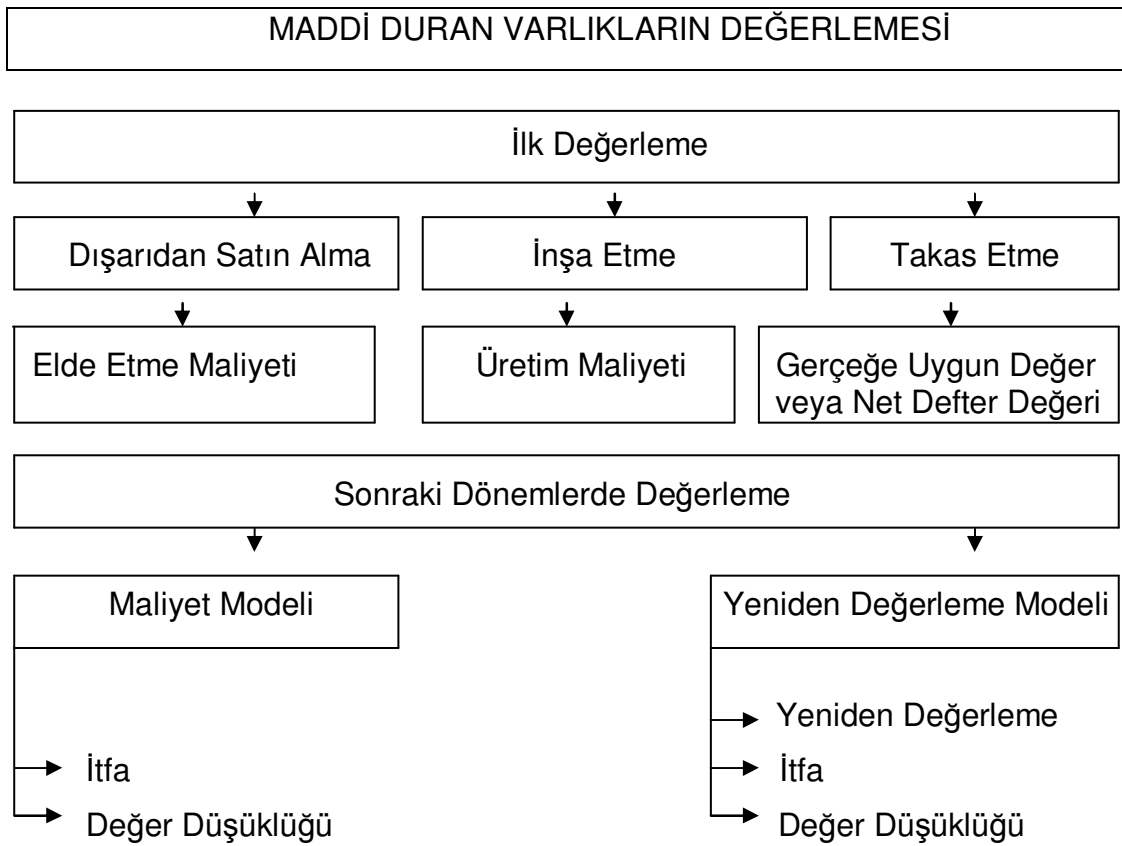
Maddi duran varlıkla ilgili olarak ortaya çıkan çalışanlara sağlanan faydalar, ilk teslimata ilişkin maliyetler, kurulum, montaj maliyetleri, mesleki ücretler, varlığın uygun olarak çalışıp çalışmadığının tespiti için yapılan test maliyetlerinden varlık gerekli yer ve duruma getirilirken üretilen kalemlerin satışından elde edilen net hasılat düşüldükten sonra ulaşılan tutar, doğrudan ilgili varlıkla ilişkilendirilebilir maliyetlerdir.²⁵²

Maddi duran varlıklar satın alma, işletmede inşa etme ve takas yoluyla elde edilebilir. Maddi duran varlık ilk defa finansal tablolara alındığında, maliyet veya gerçeğe uygun değeri ya da net defter değeriyle değerlendirilmekte iken, sonrasında ise maliyet veya yeniden değerlendirme modellerinden birisiyle değerlendirilmektedir.²⁵³ Maddi duran varlığın değerlendirme durumu Şekil 4'de gösterilmiştir.

²⁵¹ TMS-16, 20.md.

²⁵² TMS-16, 17.md.

²⁵³ Akbulut, Marşap, a.g.m, s.89



Şekil 4.Maddi Duran Varlıkların Değerlemesi

(**Kaynak:** Yıldız Akbulut, Beyhan Marşap, “Maddi Duran Varlıklarda Değer Düşüklüğünün “TMS 36: Varlıklarda Değer Düşüklüğü” Standardı Kapsamında İncelenmesi ve İMKB’de İşlem Gören Şirketlerdeki Uygulamaların Değerlendirilmesi”, Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi, Cilt:8, Sayı:4, 2006,s.89)

2.3.2.3 Standart Kapsamında Değerleme

Bir işletme muhasebe politikası olarak maliyet modelini ya da yeniden değerlendirme modelini seçer ve bu politikayı ilgili maddi duran varlık sınıfının tamamına uygular.²⁵⁴ Standartta varlık sınıfı “Bir işletmenin faaliyetlerinde benzer özellik ve kullanıma sahip varlıkların gruplandırılması” şeklinde ifade edilmiştir ve aşağıdaki şekilde örneklendirilmiştir.²⁵⁵

- * Arazi,
- * Arazi ve binalar,

²⁵⁴ TMS-16, 29.md.

²⁵⁵ TMS-16, 37.md.

- * Makinalar,
- * Gemiler,
- * Uçaklar vs.

2.3.2.3.1 Maliyet Modeli

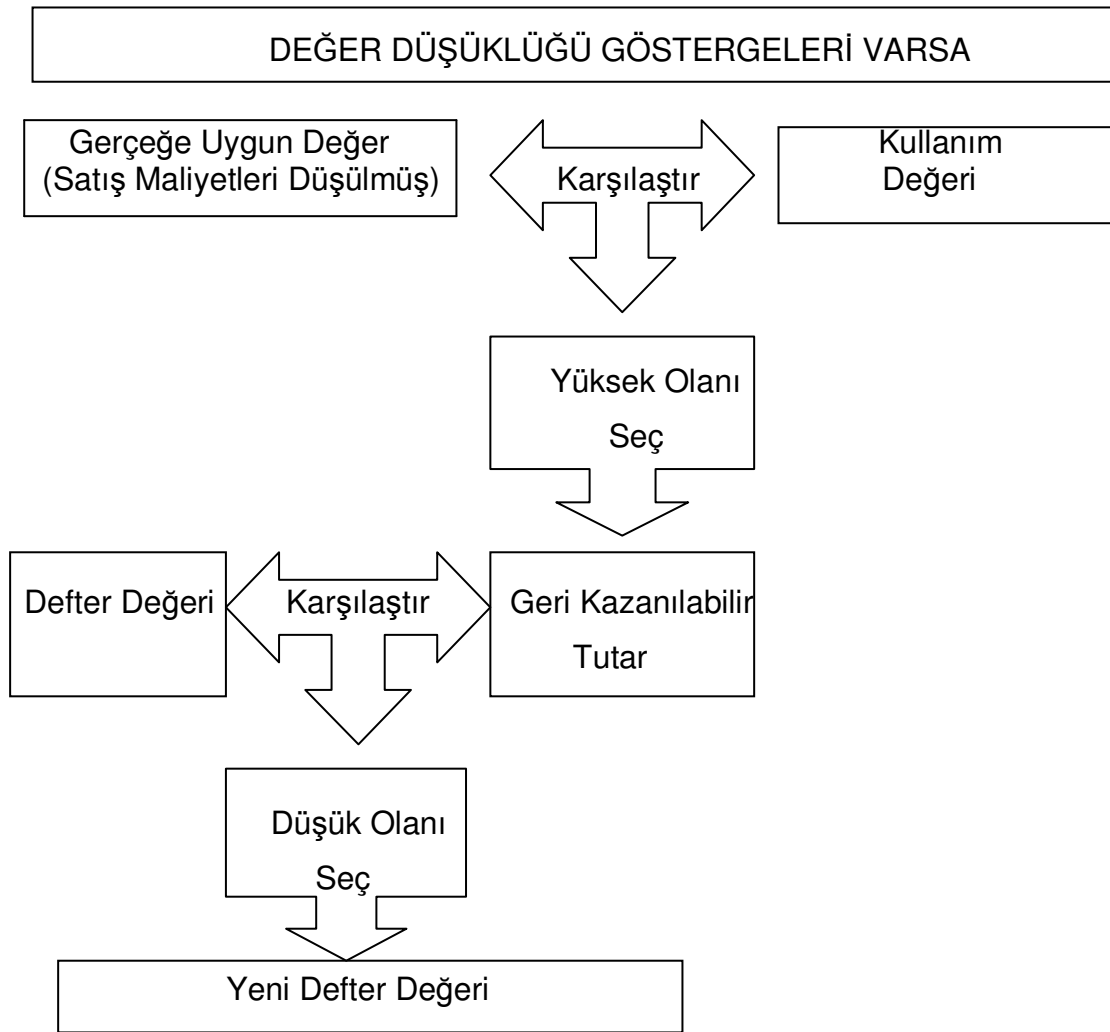
Bir maddi duran varlık kalemi varlık olarak muhasebeleştirildikten sonra, finansal tablolarda maliyetinden birikmiş amortisman ve varsa birikmiş değer düşüklüğü zararları indirildikten sonraki değeri ile gösterilir.²⁵⁶ Bu ifade ile her maddi duran varlığın finansal tablolarda net değeriyle gösterilmesi gerektiği anlaşılmaktadır. Ancak, her maddi duran varlığın finansal tablolarda net değeriyle gösterilmesi her zaman mümkün olmadığından dolayı “maddi duran varlık kalemi” yerine “maddi duran varlık sınıfı” ifadesinin kullanılması, daha gerçekçi olacaktır.²⁵⁷

Bir maddi duran varlığın değer düşüklüğüne uğramış olması için, geri kazanılabilir tutarından daha yüksek bir net defter değerine sahip olması gerekmektedir. Geri kazanılabilir tutar, bir varlığın ya da nakit yaratan birimin satış maliyetleri düşülmüş gerçeğe uygun değeri ile kullanım değerinden yüksek olanıdır. Kullanım değeri ise, bir varlık veya nakit yaratan birimden gelecekte elde edilmesi beklenen nakit akışlarının bugünkü değeridir. Eğer varlık değer düşüklüğüne uğramış ise, varlığın geri kazanılabilir tutarından daha yüksek bir değerle raporlanmasını önlemek amacıyla değer düşüklüğü zararı muhasebeleştirilmelidir.²⁵⁸ Değer düşüklüğünün belirlenmesine ilişkin süreç aşağıdaki Şekil 5’de gösterilmiştir.

²⁵⁶ TMS-16, 30.md.

²⁵⁷ Akbulut, Marşap, a.g.m., s.90

²⁵⁸ Akbulut, Marşap, a.g.m., s.93



Şekil 5. Değer Düşüklüğünün Belirlenmesi Süresi

(Kaynak: Yıldız Akbulut, Beyhan Marşap, “Maddi Duran Varlıklarda Değer Düşüklüğünün ‘TMS 36: Varlıklarda Değer Düşüklüğü’ Standardı Kapsamında İncelenmesi ve İMKB’de İşlem Gören Şirketlerdeki Uygulamaların Değerlendirilmesi”, Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi, Cilt:8, Sayı:4, 2006,s.93)

Maliyet modeline göre, maddi duran varlıklardaki değer düşüklükleri için karşılık ayrılması gerekmektedir. Maddi duran varlığın değerinde sonraki dönemlerde artış söz konusu olduğunda veya ilgili duran varlık işletmeden çıkarıldığında, muhasebeleştirilmiş olan karşılık giderleri tutarı, gelir olarak muhasebeleştirilmektedir.²⁵⁹ Değer düşüklüğü zararının iptali nedeniyle artan defter değeri, değer düşüklüğü yapılmadan önceki defter değerinden fazla olamaz, yani değer düşüklüğü zararının iptali ile varlığın artan defter değeri

²⁵⁹ Remzi Örtten, Rıdvan Bayırlı, “TMS 16’ya Göre Maddi Duran Varlıkların Dönem Sonunda Değerlemesi ve Muhasebe Uygulamaları”, **Muhasebe ve Finansman Dergisi**, Sayı:36, 2007, s.37

hiç değer düşüklüğüne uğramamış olması durumundaki (tarihi maliyet) ulaşacağı değerle sınırlandırılmıştır.²⁶⁰

Maddi duran varlıkların izlendiği maliyet ya da yeniden değerlendirme modeline göre değer düşüklüklerinin muhasebeleştirilmesinde farklılık mevcuttur. Maliyet modelinde değer düşüklüğü zararı doğrudan sonuç hesaplarına aktarılırken, yeniden değerlendirme modelinde daha önceden değer artışı yazılıp yazılmadığına bakılmaktadır.²⁶¹

2.3.2.3.2 Yeniden Değerleme Modeli

Gerçeğe uygun değeri güvenilir olarak ölçülebilen bir maddi duran varlık kalemi, varlık olarak muhasebeleştirildikten sonra, yeniden değerlendirilmiş tutarı üzerinden gösterilmektedir.²⁶² Yeniden değerlendirilmiş tutar, aşağıdaki şekilde ifade edilebilir.²⁶³

MDV Gerçeğe Uygun Değeri	xxxx
MDV Müteakip Birikmiş Amortismanı	(xx)
MDV Müteakip Birikmiş Değer Düşüklüğü Zarar	<u>(x)</u>
Bilanço Net Değeri	xxx

Yeniden değerlendirme modelinde muhasebeleştirme aşağıdaki şekilde gösterilmiştir.²⁶⁴

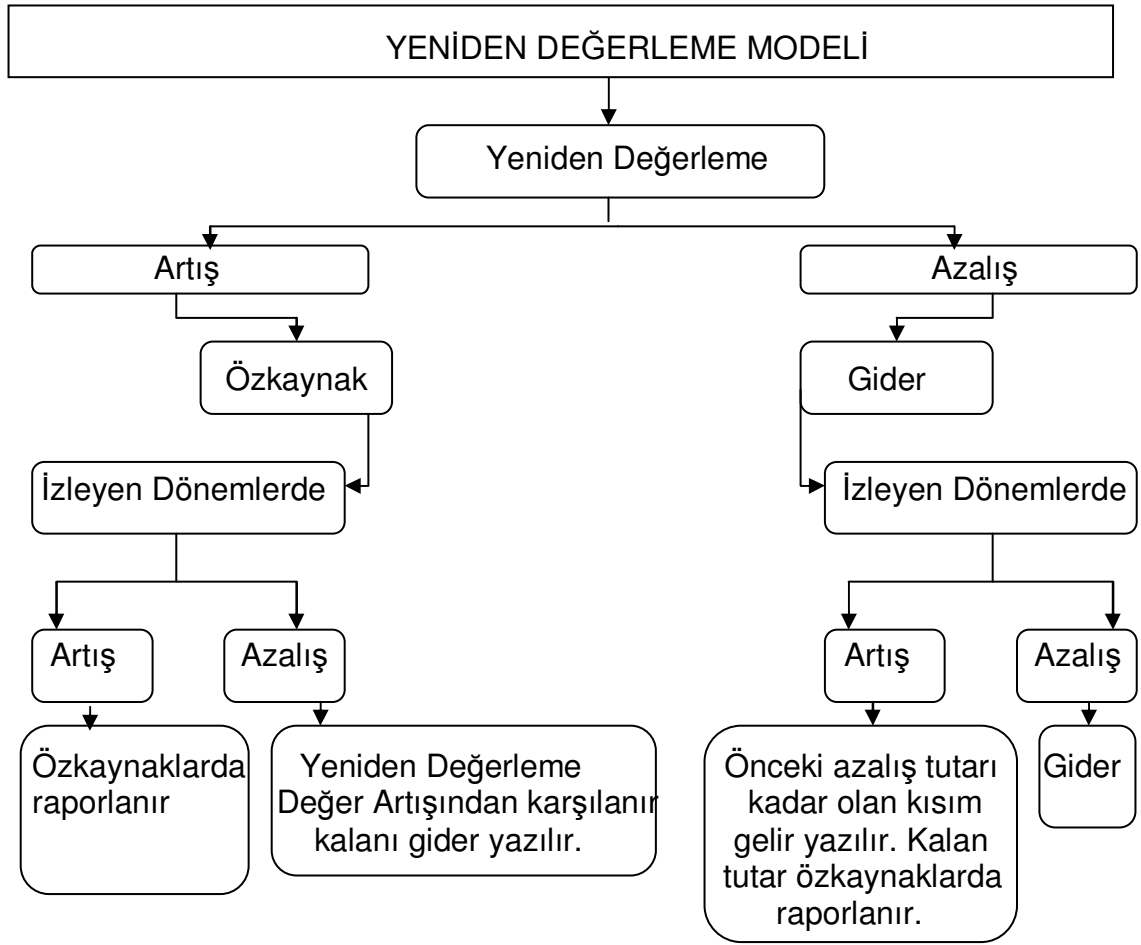
²⁶⁰ Özerhan, Yanık, a.g.e., s.239

²⁶¹ Karakaya, a.g.e., s.261

²⁶² TMS-16, 31.md.

²⁶³ Karakaya, a.g.e., s.261

²⁶⁴ Akbulut, Marşap, a.g.m., s. 92



Şekil 6.Maddi Duran Varlıklarda Yeniden Değerleme Modeli

(Kaynak: Yıldız Akbulut, Beyhan Marşap, “Maddi Duran Varlıklarda Değer Düşüklüğünün “TMS 36: Varlıklarda Değer Düşüklüğü” Standardı Kapsamında İncelenmesi ve İMKB’de İşlem Gören Şirketlerdeki Uygulamaların Değerlendirilmesi”, Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi, Cilt:8, Sayı:4, 2006,s.92)

2.3.2.3.3 Maddi Duran Varlıklarda Amortisman

Standartta amortisman “Bir varlığın amortismanına tabi tutarının, yararlı ömür süresince sistematik olarak dağıtılması” şeklinde tanımlanmıştır. Bu tanımda geçen amortismanına tabi tutara ulaşmak amacıyla, varlığın maliyetinden veya maliyet yerine geçen diğer tutarlardan, kalıntı değer düşülmektedir. Kalıntı değer ise, varlık tahmin edilen yararlı ömrünün sonundaki durum ve yaşına ulaştığında elden çıkarılması sonucu elde

edilmesi beklenen tutardan, elden çıkarmanın tahmini maliyetleri düşölerek ulaşılan tutarı ifade etmektedir.²⁶⁵

Bir maddi duran varlığın amortismanına tabi tutulabilmesi için , işletme faaliyetlerinde kullanılması ve bir muhasebe döneminden daha fazla kullanımının öngörölüyor olması gerekmektedir. Ayrıca maddi duran varlık işletme kayıtlarına alınmış olmalıdır.²⁶⁶

Varlık kullanılabilir olduğunda, örneğin yönetim tarafından istenilen yer ve duruma getirildiğinde amortismanına tabi tutulmaya başlanır. Ancak varlığa amortisman ayrılması, ilgili varlık TFRS-5 uyarınca satış amaçlı elde tutulan varlık olarak sınıflandırıldığında (veya satış amaçlı elde tutulan varlık olarak sınıflandırılan bir gruba dahil edildiğinde) veya varlığın bilanço dışı bırakıldığı tarihten erken olanında durdurulur. Bu yüzden amortisman ayırma işlemi, varlık tamamen itfa olmadıkça, atıl kaldığında ya da kullanımdan kaldırıldığında durmaz. Ancak, kullanıma göre amortisman yöntemi uygulanıyorsa, üretim olmadığı zamanlarda amortisman gideri ortaya çıkmayacaktır.²⁶⁷

Standarda göre, her bir döneme ait amortisman gideri başka bir varlığın defter değerine dahil edilmediği sürece, gelir tablosuyla ilişkilendirilmektedir. Dolayısıyla, ayrılan amortismanlar üretim maliyetine ilave edilmediğinde doğrudan sonuç hesaplarına alınır. Ayrıca amortisman ayrılabilmesi için, varlığın bir dönemden fazla kullanımının öngörölüyor olmasını ölçmek amacıyla “yararlı ömür” dikkate alınmaktadır.²⁶⁸

Yararlı Ömür

Amortisman hesaplanabilmesi için belirlenmesi gereken yararlı ömür; “amortismanına tabi işletme varlıklarının beklenen kullanım süresi” olarak tanımlanabilir. Maddi duran varlığın yararlı ömrü zaman ve kapasite ölçüsüne göre belirlenebilir. Zamanı esas alan ölçünün kullanılması durumunda varlığın işletme tarafından kullanılabileceği genellikle yıl esasına dayalı, bir

²⁶⁵ TMS-16, 6.md.

²⁶⁶ Marşap, a.g.m., s.136

²⁶⁷ TMS-16, 55.md.

²⁶⁸ Karakaya, a.g.e., s.252

süre belirlenmektedir. Kapasiteyi esas alan bir ölçünün kullanılması durumunda ise varlıktan elde edilmesi beklenen üretim miktarı veya çalışma kapasitesi belirlenmeye çalışılır.²⁶⁹

Standarda göre yararlı ömür; bir varlığın işletme tarafından kullanılması beklenen süreyi veya işletme tarafından ilgili varlıktan elde edilmesi beklenen üretim sayısı ya da benzeri üretim birimini ifade etmektedir.²⁷⁰

Varlığın yararlı ömrü işletmenin varlıktan beklediği faydaya göre belirlenir. İşletmenin varlık yönetimi politikası, varlıkların belirli bir süre ya da gelecekteki ekonomik yararlarının belirli oranda tüketilmesinden sonra elden çıkarılmasını gerektirebilir. Bir varlığın yararlı ömrünün tahmini, işletmenin benzer varlıklara ilişkin tecrübelerine dayanan bir takdir meselesidir.²⁷¹

Bir varlığın yararlı ömrünün belirlemesinde aşağıdaki faktörlerin tümü dikkate alınmaktadır.²⁷²

- * Varlığın beklenen kullanımı: Varlığın beklenen kapasitesine ya da fiziksel üretimine bağlı olarak değerlendirilir.
- * Beklenen fiziksel aşınma ve yıpranma: Varlığın kullanıldığı vardiya sayısı, bakım onarım programı ve varlığın atıl kaldığı zamanlardaki tamirat ve bakım gibi operasyonel faktörlere bağlıdır.
- * Üretimdeki değişiklikler veya gelişmeler ya da varlığın ürettiği ürün veya hizmetin pazar talebindeki değişiklikler nedeniyle teknik veya ticari değer yitirme.
- * Varlığın kullanımındaki yasal ya da benzeri kısıtlamalar: Kiralama işlemlerinin geçersiz olacağı tarihler gibi.

Bir varlığa ilişkin gelecekteki ekonomik yararlar, işletme tarafından esas olarak kullanım süresince tüketilir. Ancak, teknik ya da ticari değer yitirme ve bir varlığın boş kaldığı durumlardaki aşınma ve yıpranma

²⁶⁹ Marşap, a.g.m., s.143

²⁷⁰ TMS-16, 6. md.

²⁷¹ TMS-16, 57. md.

²⁷² TMS-16, 56. md.

çoğunlukla varlıktan elde edilecek ekonomik yararların düşmesine yol açar.²⁷³

Amortisman tutarının belirlenmesinde en önemli değişenin yararlı ömür olduğunu söylenebilir. Bunun nedenlerinden biri, yararlı ömür işletme tarafından belirlenen ilgili varlığa özgüdür. Diğerisi ise, geleceğe ilişkin bir tahmindir. Özellikle teknoloji yoğun olan işletmelerde yararlı ömür tahminleri dönemsel olarak amortisman tutarları üzerinde önemli etkiler yaratacaktır. Standart kapsamında da amortismana tabi varlıkların yararlı ömürlerine göre sınıflandırılmasından bahsedilmesi ve özellikle de amortismana tabi varlıkların gerektiğinde parçalara ayrılarak amorti edilmesi gerektiği ifadesi ile standart açısından da yararlı ömrün tahmini konusunun önemsendiği anlaşılmaktadır.²⁷⁴

Standartta göre, maddi duran varlık kalemlerinin maliyet açısından önemli parçalara ayrılarak amortismana tabi tutulmasının nedeni, bu parçaların yararlı ömürlerinin farklı olabilmesinden kaynaklanmaktadır. Özet olarak, maddi duran varlığın finansal tablolara alındığı tutar parçalara ayrılır ve her bir parça ayrı olarak izlenir. Bu yaklaşım; bileşen varlıkların yararlı ömürleri birbirinden farklı ise veya bileşen varlıklar işletmeye farklı şekillerde fayda sağlıyorsa uygulanır.²⁷⁵

Standartta göre, arsa ve üzerine inşa edilen binalar birlikte satın alındıklarında ayrı ayrı muhasebeleştirilirler. Taşocakları ve toprak doldurmak için kullanılan arsalarda olduğu gibi bazı durumlar haricinde, arsaların yararlı ömrü sınırsız kabul edilir ve arsalar için amortisman ayrılmaz. Arsa maliyetinin, alanın sökme, kaldırma ve restorasyon gibi maliyetleri içermesi durumunda, bu maliyetlere ilişkin kısmın, bunlardan sağlanacak faydalardan yararlanma süresi boyunca amortismana tabi tutulması gerekir. Binalar ise yararlı ömürlerine göre amortismana tabidir.²⁷⁶

²⁷³ TMS-16, 56. md.

²⁷⁴ Marşap, a.g.m., s.146

²⁷⁵ Karakaya, a.g.e., s.254

²⁷⁶ TMS-16, 58-59.md

Amortisman tutarının hesaplanmasında kullanılan kalıntı değer ile yararlı ömür bir tahmine dayanmaktadır. Ancak tahminlerde, varlığın kullanım şekli, yeri veya şartlarında ya da başka nedenler sonucu yararlı ömründe veya gelecekteki ekonomik faydaların beklenen yararlanma şekillerinde değişimler olabilmektedir. Örneğin; yararlı ömrü 5 yıl kabul edilen bir duran varlığın, üretim artışına bağlı olarak vardiya sayısının 2'ye yükselmesi, varlığın yararlı ömrünü kısaltabilir. Tahminlerdeki değişikliğe bağlı olarak, hem cari dönemin amortisman gideri hem de varlığın geri kalan yararlı ömründeki her dönemin amortisman gideri etkilenecektir.²⁷⁷

Bir varlığın kalıntı değeri ve yararlı ömrü en azından her hesap dönemi sonunda gözden geçirilerek, tahminlere ilişkin beklentilerde bir farklılık varsa, değişiklikler “TMS-8 Muhasebe Politikaları, Muhasebe Tahminlerindeki Değişiklikler ve Hatalar” standardına göre muhasebe tahmininde değişiklik olarak muhasebeleştirilmelidir.²⁷⁸

Bir maddi duran varlık kaleminin önemli bir parçasının sahip olduğu yararlı ömür ve amortisman yöntemi ile aynı kalemin bir başka önemli parçasının sahip olduğu yararlı ömür ve amortisman yöntemi aynı olduğunda, bu parçalar amortisman giderinin belirlenmesinde gruplandırılabilir. Bazı parçalar ayrıldıktan sonra kalan kısım tek başına önemli olmayan parçalardan oluşabilir. İşletmenin bu parçalar için değişen beklentileri olması durumunda bu parçalar için uygun tahmin tekniklerinden yararlanılabilir.²⁷⁹

Amortisman Yöntemleri

Bir varlığın amortismanına tabi tutarının yararlı ömrü boyunca sistematik olarak dağıtmak için kullanılan amortisman yöntemleri aşağıdaki gibidir;²⁸⁰

- Doğrusal amortisman yöntemi
- Azalan bakiyeler yöntemi
- Üretim miktarı yöntemi

²⁷⁷ Karakaya, a.g.e., s.257

²⁷⁸ TMS-16, 51.md

²⁷⁹ TMS-16, 45-46.md

²⁸⁰ TMS-16, 62.md

Doğrusal amortisman yönteminde, varlığın kalıntı değeri değişmediği sürece, amortisman gideri yararlı ömrü boyunca sabittir.²⁸¹

Azalan bakiyeler yönteminde, amortisman gideri yararlı ömür boyunca azalır. Azalan bakiyeler yöntemi hızlandırılmış bir amortisman yöntemidir. Varlığın ekonomik yararının tüketim ile ilişkilendirilmesinde ilk yıldan itibaren azalan bir seyir izlemesi durumunda seçilen bir yöntemdir.²⁸²

Üretim miktarı yönteminde, amortisman hesabında varlığın beklenen kullanımı ya da üretim miktarı esas alınmaktadır. Bu yöntemde amortisman kullanım ve verimliliğin bir fonksiyonu olarak varsayılmaktadır. Amortisman, zamana bağlanmamıştır ve bu nedenle yöntemin en büyük sınırlaması, amortismanın zamanın bir fonksiyonu olarak kabul edildiği durumlarda yöntemin kullanılmasının uygun olmamasıdır.²⁸³

Bir varlığın kalıntı değeri varlığın defter değerine eşit ya da daha fazla bir tutara yükseldiğinde, amortisman gideri ortaya çıkmayacaktır.²⁸⁴

Standarda göre tüm maddi duran varlıklar için kıst amortisman geçerlidir. Ayrıca standartta, amortisman yönteminin seçimi ve yararlı ömrün tahmini de işletmenin yargısına bırakılmıştır. Dolayısıyla, mali tablo kullanıcılarına yönetim tarafından seçilmiş politikaların incelenmesi ve diğer işletmelerle karşılaştırmalar yapılmasına imkan tanıyan bilgilerin sağlanması için uygulanan amortisman yöntemi ve tahmin edilen yararlı ömür veya amortisman oranlarının açıklanması önemlidir.²⁸⁵

İşletme yeniden değerlendirme modelini uyguluyorsa, yeniden değerlendirme tarihindeki birikmiş amortisman aşağıdaki yöntemlerden birine göre işleme tabi tutulur;²⁸⁶

²⁸¹ TMS-16, 62.md

²⁸² Karakaya, a.g.e., s.256

²⁸³ Cemal Elitaş, Yılmaz Akyüz, Handan Bulca, “Kıst Amortisman Uygulamasının Uluslar arası Finansal Raporlama Standartları ve Türk Muhasebe Sistemi Açısından Karşılaştırılması”, **Mali Çözüm Dergisi**, Sayı: 94, 2009, s.20

²⁸⁴ TMS-16, 54.md.

²⁸⁵ Fatma Pamukçu, “Maddi Duran Varlıklarda Amortisman Uygulamasının Türkiye Muhasebe Standartları ve Türk Vergi Mevzuatı Açısından Karşılaştırılması”, **Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi**, Sayı:32, 2010, s.76

²⁸⁶ Hüseyin Fırat, “Maddi Duran Varlıklarda Değerleme Esaslarının TMS ve VUK Açısından İncelenmesi”, **VI. Muhasebe Uygulamaları ve Vergi Mevzuatı Sempozyumu**, Antalya, 2008, s.112

- * Genel olarak, bir varlığın itfa edilen yenileme maliyetinin bir endeks kullanılarak yeniden değerlendirildiği durumlarda kullanılan bu yöntemde birikmiş amortisman, varlığın brüt defter değerindeki değişiklik ile orantılı olarak düzeltilir ve sonuç olarak, varlığın defter değeri yeniden değerlendirilmiş tutara eşit olur.
- * Genel olarak binalar için kullanılan bu yöntemde birikmiş amortisman, varlığın brüt değeri ile netleştirilir ve bu net tutar yeniden değerlendirme sonrasındaki değere getirilir.

2.3.3 Vergisel Açıdan İnceleme

“TMS-12 Gelir Vergileri” standardı daha sonra ayrıntılı olarak incelenecek olup, maddi duran varlıkların vergisel boyutuyla ilgili olarak aşağıdaki hususların belirtilmesi yararlı olacaktır. Aşağıda belirtilen hususlar muhasebe ilkelerine göre hesaplanan kar ile vergi yasalarına göre ulaşılan kar üzerinden hesap edilen vergi tutarını etkileyecektir.

Amortisman konusunun ortaya çıkardığı geçici vergi farklardan bazıları aşağıdaki şekilde ifade edilebilir.²⁸⁷

- * Amortisman tabi varlık satın alınırken veya daha sonrasında yapılan bir harcama, muhasebe ilkelerine göre maliyet unsuru olarak kabul edilmekte iken, vergi yasaları açısından gider olarak kabul edilebilmektedir. Örneğin, değeri belli bir tutarı aşmayan peştamallıklar ile alet, edevat, mefruşat ve demirbaşların vergi yasaları açısından doğrudan gider yazılması mümkündür, ancak bunlar muhasebenin önemlilik ilkesine göre maliyet olarak kabul edilebilir.
- * Muhasebe ilkelerine göre bütün varlıklar için kıst amortisman geçerliken, vergi yasaları açısından binek otomobiller

²⁸⁷ Zeynep Süer, Yiğit Bora Şenyiğit, “Amortisman Uygulamasının Ertelenmiş Vergiler Üzerindeki Etkisi ve Finansal Tablolarda Raporlanması”, **Mali Çözüm Dergisi**, Sayı:74, 2006,s.204-212

haricinde amortisman tabi varlık yılın hangi günü alınırsa alınsın bir yıllık amortisman gideri kaydedilmektedir.

- * Muhasebe kurallarına göre amortisman tabi varlığın tahmini faydalı ömrünün belirlenmesi işletmelere bırakılmışken, vergilendirme açısından faydalı ömür vergi kurallarına göre belirlenmektedir.
- * Amortisman yöntemi, yılın amortisman giderinin belirleyicisi olmaktadır. Standarda göre, işletme tarafından kullanılan varlıktan elde edilecek ekonomik yararların kullanılma biçimini yansıtmalıdır. Vergi düzenlemelerine göre ise işletmeler kısıtlı olarak doğrusal veya azalan bakiyeler amortisman yöntemlerinden herhangi birini seçebilirler. Bu durum işletmelerin muhasebe ilkelerine uygun amortisman yöntemi seçmelerini engelleyebilmektedir.
- * Amortisman tabi varlıklar karlı, zararlı veya ne karlı ne de zararlı şekilde satılabilir. Kâr elde edilmesi durumunda işletmeler bu kâr üzerinden vergi ödemek durumunda kalmaktadırlar. Vergi uygulamalarına göre amortisman tabi varlığın satışından elde edilen kar “yenileme fonu” ile ertelenebilmektedir. Yenileme fonu bir vergi erteleme aracıdır ve bunun sonucunda işletmelerin nihai olarak ödeyecekleri vergi tutarında değişiklik olmamaktadır.
- * Vergi uygulamalarına göre bir maddi duran varlık için azalan bakiyeler yöntemi uygulamaya başlandıktan sonra, normal amortisman yöntemine dönmek mümkündür. Ancak normal amortisman yönteminden azalan bakiyeler yöntemine dönmeye izin verilmemiştir.²⁸⁸ Standartlarda ise amortisman yöntemi, varlığın gelecekteki ekonomik yararlarının beklenen tüketim

²⁸⁸ Kamil Büyükmirza, a.g.e., s.184

modelinde önemli bir değişiklik olması durumunda, değişmiş olan modeli yansıtacak şekilde değiştirilebilir.²⁸⁹

2.3.4 Sermaye Payının Hesaplanmasına İlişkin Değerlendirme

Katma değer in sermaye payını oluşturan bir diğer unsur da amortismanlar olup dolayısıyla amortismanlar, amortisman konusu ile doğrudan ilgili olduğu düşünülen “TMS-16 Maddi Duran Varlıklar” standardı kapsamında incelenmiştir.

Maddi duran varlığın belirli bir döneme ait amortismanının hesaplanmasında esas alınan; varlığın amortismanına tabi değerinin ve yararlı ömrünün tanımlanmasındaki farklılıklar amortisman tutarlarının da farklı hesaplanmasına neden olabilmektedir. Ayrıca, farklı amortisman hesaplama yöntemleri ve uygulama esasları da gerek finansal raporlama gerekse vergiye tabi karın belirlenmesinde farklı sonuçlar ortaya çıkarabilmektedir.²⁹⁰ Bununla beraber, aynı amortisman hesaplama yöntemi kullanılmış olsa bile amortisman hesaplamada tüm duran varlıklarda kıst amortisman uygulamasının geçerli olması, aynı maliyet bedeline sahip duran varlıklarda dahi varlığın aktife girdiği ilk yıl ve hizmet ömrünün son yılı itibariyle farklı amortisman tutarlarının hesaplanmasına neden olacaktır.²⁹¹

Bu açıklama çerçevesinde; amortismanların farklı tutarlarda hesaplanarak raporlanmasına neden olabilecek unsurlar aşağıdaki şekilde ifade edilebilir;

- * Maddi duran varlığın maliyeti
- * Maddi duran varlığın yararlı ömrü sonunda tahmini değeri
- * Yararlı ömrün tahmini
- * Amortisman hesaplama yöntemlerindeki farklılıklar
- * Kıst amortisman uygulaması

²⁸⁹ TMS-16, 61.md.

²⁹⁰ Marşap, a.g.m., s.131

²⁹¹ Elitaş, Akyüz, Bulca, a.g.m, s.18-19

2.4 TMS-18 HASILAT STANDARDI

Bu başlık altında hasılat, “TMS-18 Hasılat” Standardı kapsamında incelenecektir.

2.4.1 Hasılat Kavramı

Finansal Tabloların Hazırlanma ve Sunulma Esaslarına ilişkin Kavramsal Çerçeve’ye göre, hasılat ve kazançlar gelir kavramı kapsamında değerlendirilmiştir. Gelir, sermayedarların ilaveleri haricindeki özkaynaklarda artışa neden olan unsurları ifade etmektedir. Gelire örnek olarak; nakit girişi, varlıklardaki artışlar, borçlardaki azalışlar verilebilir. Hasılat, işletmenin olağan faaliyetleri sonucunda ortaya çıkan; satış, ücret, faiz, temettü, lisans ücreti ve kira gibi unsurları içerir. Kazançlar ise işletmenin olağan faaliyetleri ve olağan olmayan faaliyetleri nedeniyle ortaya çıkabilirler ve özellikleri itibarıyla gelirlerden bir farkları yoktur.²⁹²

TMS-18 kapsamında hasılat; “Ortakların sermayeye katkıları dışında, özkaynakta artışla sonuçlanan ve işletmenin dönem içindeki olağan faaliyetlerinden elde edilen brüt ekonomik fayda tutarı” şeklinde tanımlanmıştır.²⁹³ Ekonomik fayda; işletmeye gelecekte ekonomik fayda sağlayacak varlıklarda artışlar ya da işletmeden gelecekte ekonomik fayda çıkışına sebep olacak borçlardaki azalışlardır.²⁹⁴

Standardın hasılat tanımı kapsamında aşağıdakiler söylenebilir:²⁹⁵

Hasılat, işletme çabaları sonucunda işletme lehine alınan tutardır:

Yani, işletmenin kendisine ait olmayan, işletme için emanet niteliğinde olan tutarlar hasılat değildir. İşletme tarafından tahsil edilen katma değer vergisi,

²⁹² Finansal Tabloların Hazırlanma ve Sunulma Esaslarına İlişkin Kavramsal Çerçeve, 74-77.md.

²⁹³ TMS-18, 7.md.

²⁹⁴ Cemal İbiş, vd. , **Seçilmiş Türkiye Finansal Raporlama Standartları: Açıklamalar ve Uygulamalar**, 2.Baskı, İstanbul, İSMMMO Yayın No:99, 2009,s.113

²⁹⁵ Erdoğan Arslan, “Hasılatın Muhasebeleştirilmesi ve Vergilendirilmesi”, **VI. Muhasebe Uygulamaları ve Vergi Mevzuatı Sempozyumu**, Antalya, 2008, s.164

satış vergileri gibi işletmeye ekonomik fayda sağlamayan tutarlar da hasılat değildir.

Hasılat, işletme için ekonomik faydayı ifade eder. Hasılat, işletmenin esas amacı olan kara ulaşmanın en önemli aracıdır. Ekonomik fayda olarak ana amaç olan karın yanı sıra işletmenin hasılatla birlikte elde ettiği finansman imkanları gibi yan amaçlar da ekonomik fayda olarak nitelendirilebilir.

Hasılat işletmenin olağan faaliyetlerinden elde edilmektedir. İşletmenin esas faaliyeti, olağan faaliyettir. İşletme tarafında bir veya birden fazla faaliyet türünden elde edilen tutarlar işletmenin hasılatlarını oluşturur. Ancak olağan faaliyetler işletmenin esas faaliyeti ile de sınırlandırılmamıştır. İşletmenin mal ve hizmet satışları ile işletme varlıklarının başkaları tarafından kullanılmasından sağlanan faiz, isim hakkı ve temettüleri de olağan faaliyetler kapsamında değerlendirilir.

Hasılat genellikle işletmenin öz kaynaklarını arttırır, fakat bu kural her zaman geçerli değildir: Örneğin, işletmede maliyetinden daha düşük bedelle satılan mal ve hizmetler, öz kaynakta artışa değil azalışa neden olmakla beraber bu nitelikteki satış bedelleri de işletme açısından bir hasılattır.

2.4.2 Standarda ilişkin hükümler

Standardın amacı; belirli tipteki işlemlerden ve olaylardan elde edilen hasılat ile ilgili muhasebe işlemlerini açıklamaktır. Standart hükümleri, aşağıdaki işlem ve olaylardan kaynaklanan hasılatın muhasebeleştirilmesinde uygulanır.²⁹⁶

- * Mal satışları,
- * Hizmet sunumları,

²⁹⁶ TMS-18, 1.md.

- * İşletme varlıklarının başkaları tarafından kullanılmasından sağlanan faiz, isim hakkı ve temettüler.

Aşağıdaki hasılat unsurları bu standart kapsamında değildir.²⁹⁷

- a) Finansal kiralama sözleşmeleri,
- b) Öz kaynak yöntemi ile muhasebeleştirilen yatırımlardan sağlanan temettüler,
- c) "TFRS 4 Sigorta Sözleşmeleri" kapsamındaki sigorta poliçeleri,
- d) Finansal varlık veya finansal borçların gerçeğe uygun değerindeki değişimler veya bunların elden çıkarılması,
- e) Diğer dönen varlıkların değerindeki değişimler,
- f) Tarımsal faaliyetlere ilişkin canlı varlıkların ilk defa muhasebeleştirilmesi veya gerçeğe uygun değerindeki değişimler
- g) Tarımsal ürünlerin ilk defa kayda alınması,
- h) Madencilik faaliyetlerinden elde edilen hasılat.

2.4.2.1 Hasılatın Ölçülmesi

Hasılat alınan veya alınacak olan bedelin gerçeğe uygun değeri ile ölçülmektedir.²⁹⁸ Gerçeğe uygun değer, karşılıklı pazarlık ortamında, bilgili ve istekli gruplar arasında bir varlığın el değiştirmesi ya da bir borcun ödenmesi durumunda ortaya çıkması gereken tutardır.²⁹⁹

Bir işlemten doğan hasılat tutarı, genellikle işletme ile varlığın alıcısı veya kullanıcısı arasındaki anlaşma ile belirlenir. Hasılat, işletme tarafından uygulanan ticari iskontolar ve miktar indirimleri de göz önünde tutularak, alınan veya alınacak olan bedelin gerçeğe uygun değeri ile ölçülür.³⁰⁰

²⁹⁷ TMS-18, 6.md.

²⁹⁸ TMS-18, 9.md.

²⁹⁹ TMS-18, 7.md.

³⁰⁰ TMS-18, 10.md.

Mal veya hizmetlerin benzer özelliklere ve değere sahip mal ya da hizmetlerle değiştirilmesi veya vadeli takasa konu edilmesi, hasılat yaratıcı işlem olarak değerlendirilmez. Ancak, birbirinden farklı mal veya hizmetlerin değiştirilmesinde, takas hasılat yaratıcı bir işlem olarak değerlendirilir. Bu durumda hasılat, alınan mal veya hizmetlerin gerçeğe uygun değerinden transfer edilen nakit ve nakit benzerleri tutarının düşülmesi suretiyle hesaplanır. Elde edilen mal veya hizmetlerin gerçeğe uygun değerinin güvenilir biçimde belirlenemediği durumlarda hasılat, elden çıkarılan mal veya hizmetlerin gerçeğe uygun değerine varsa transfer edilen nakit ve nakit benzerleri tutarının eklenmesi suretiyle hesaplanır.³⁰¹

Hasılat yaratan işlemle ilgili olarak, hasılatın kazanılmış sayılması için tarafların üzerine düşen sorumlulukları yerine getirmiş olmaları gerekmektedir. Bu sorumluluklar, malın teslimi ve hizmetin verilmesiyle sonuçlanacak sürecin parçaları şeklinde algılanmalıdır. Bir sözleşmenin birden fazla bileşeni olan bir hasılat işlemine ait olup olmadığının anlaşılmasında muhasebedeki özün önceliği ilkesinden hareket edilir. Bu bağlamda, sözleşmenin şeklinden çok içeriği ve bileşenlerin birbirleriyle ilişkileri dikkate alınmalıdır.³⁰² Bazı durumlarda, tek bir işlemin ayrıştırılabilir kısımlarına ayrı ayrı uygulamak gerekebilir. Örneğin, bir ürünün satış fiyatı ayrıştırılabilir nitelikteki satış sonrası servis tutarını da içeriyorsa, bu tutarın hasılat olarak muhasebeleştirilmesi ertelenerek, servis hizmetinin verildiği dönem boyunca hasılat olarak finansal tablolara yansıtılır. Buna karşın, birbiriyle bağlantılı bir işlemler serisinin bir bütün olarak değerlendirilmediği takdirde ticari etkisinin anlaşılamadığı durumlarda, muhasebeleştirilme ilkeleri iki veya daha çok işleme birlikte uygulanır. Örneğin, bir işletme mal satarken aynı anda bu işlemin etkisini ortadan kaldıracak biçimde malları ileri bir tarihte geri satın almak üzere ayrı bir anlaşma yapabilir; bu durumda iki işlem birlikte değerlendirilir.³⁰³

³⁰¹ TMS-18, 12.md.

³⁰² Serdar Özkan, "TMS-18 Hasılat Standardı ve A.B.D. Düzenlemelerine Göre "İşlemin Ayrıştırılması"", **Mali Çözüm Dergisi**, Sayı:82, 2007, s.63

³⁰³ TMS-18, 13.md.

2.4.2.1.1 Peşin ve Vadeli satışlar

Peşin satış yapılması durumunda, hasılatın gerçeğe uygun değeri, alıcı ile satıcı arasındaki anlaşma ile belirlenen satış tutardır. Bir başka ifadeyle, peşin satış durumunda hasılat, Katma değer vergisi gibi tutarlar hariç olmak üzere kasaya giren tutardır. Mal veya hizmet satışlarında satış tutarının tahsilinin satış tarihinden daha sonraki bir tarihe ertelenmesi durumu ise vadeli satış olarak tanımlanmaktadır ve peşin satış fiyatı ile vadeli satış fiyatı arasındaki fark “faiz” olarak ifade edilmektedir.³⁰⁴

Vadeli satışlardaki faiz tutarının, satılan mal ya da hizmetlerin satış bedeline dahil edilmesi, muhasebenin dönemsellik ilkesine aykırıdır. Şöyle ki; gelecek bir döneme ait olan gelir, bu dönemin gelirleri arasında raporlanmaktadır ve böylece dönem karının olduğundan fazla hesaplanmasına neden olmaktadır. Ayrıca, satışlara dahil edilmiş olan faiz tutarı, işletmenin brüt kârlılığının doğru olarak hesaplanmasına da engel olacaktır. Bu durum, en çok faizlerin yüksek olduğu dönemlerde, asıl kazancını vadeli satışların faizine dayandıran işletmeler açısından önem kazanacaktır.³⁰⁵

Faiz gelirleri, mal ve hizmet satışı sırasında alıcının finanse edilmesi sonucu ortaya çıkan işletmelerin esas faaliyet dışı gelir olduğu için, gelir tablosunda işletmenin mal veya hizmet satışlarından doğan “Satışlar” tutarı içerisinde değil, “Diğer gelirler” başlığı altında raporlanmalıdır. Dolayısıyla, faizin satış fiyatına dahil edildiği durumlarda aşağıda belirtilen sorunlarla karşılaşmak mümkündür.³⁰⁶

- * Faiz tutarının belirlenmesi ve satış tutarından ayrıştırılmasına ilişkin sorunlar,

³⁰⁴ Said Alpagut Şenel, “TMS-18 Hasılat Standardı Kapsamında Mal Satışından Kaynaklanan Hasılatın Muhasebeleştirilmesi”, **New World Sciences Academy**, Vol:4, Number:4, 2009, s.393-396

³⁰⁵ Yakup Selvi, Fatih Yılmaz, Kerem Sarioğlu, “Kredili Satışların Muhasebeleştirilmesi ve Raporlanmasının UFRS ve VUK Açısından Karşılaştırılması”, **Mali Çözüm Dergisi**, Sayı:80, 2007s.25-42

³⁰⁶ Selvi, Yılmaz, Sarioğlu, a.g.m.,s.27

- * Faiz tutarının gelir olarak kabul edileceği dönemin belirlenmesi ve raporlanmasına ilişkin sorunlar.

Standart kapsamında hasılat, gerçeğe uygun değer ile ölçülmektedir.³⁰⁷ Vadeli satışlarda ise gerçeğe uygun değer, satışı yapılan malın farklı zaman dilimleri içinde ortaya çıkacak nakit girişlerinin bugüne indirgenmesi sonucu ulaşılan, peşin satış fiyatıdır. Standart, muhasebe literatürüne peşin değer kavramını getirilerek, zamana dayalı ortaya çıkan gelirlerin, diğer gelirlerden ayrılması hedeflemektedir. “TMS-18 Hasılat” standardına uygun olarak hesap edilen malın peşin satış fiyatı, finans literatüründe paranın zaman değeri hesaplamalarında kullanılan bugünkü değer, vadeli satış tutarı ise gelecekteki değer şeklinde ifade edilebilir.³⁰⁸ Gerçeğe uygun değer; gelecekteki tüm tahsilatların emsal faiz oranı ile iskonto edilmesi yoluyla belirlenmektedir. Emsal faiz oranına aşağıdakilerden biriyle ulaşılabilir.³⁰⁹

- * Benzer kredi derecelendirmesine sahip bir işletmenin benzer finansal araçları için geçerli olan faiz oranı,
- * Finansal aracın nominal değerini ilgili mal veya hizmetin nakit satış fiyatına indirgeyen faiz oranı.

Satışlardan ayrıştırılan faizin, bu döneme ilişkin tutarı gelir tablosunda dönemin faiz gelirlerinde, gelecek dönem veya dönemlerle ilişkin tutar ise bilançoda gerçekleşmemiş faiz tutarı olarak alacaklardan düşülerek raporlanmalıdır.³¹⁰ Ancak bu şekilde doğru bir finansal raporlama sağlanabilir.

³⁰⁷ TMS-18, 9.md.

³⁰⁸ Alpagut, a.g.m., s.394

³⁰⁹ TMS-18, 11.md.

³¹⁰ Selvi, Yılmaz, Sarioğlu, a.g.m.,s.41

2.4.3 Hasılatın Muhasebeleştirilmesi

Bu başlıkta standarda uygun olarak, hasılatın muhasebeleştirilmesi; mal satışları, hizmet sunumları ve faiz, isim hakkı, temettüler şeklinde gruplandırılarak incelenecektir.

2.4.3.1 Mal Satışları

Hasılatın muhasebeleştirilmesi için gereken aşağıda belirtilen kriterler; “Mülkiyetle ilgili riskler ve getiriler” ve “Yönetim etkinliği ve kontrol” devrine odaklanarak incelenmelidir.³¹¹

Hasılat, aşağıdaki tüm koşullar yerine geldiğinde muhasebeleştirilir.³¹²

- a) İşletmenin malların sahipliği ile ilgili önemli risk ve getirileri alıcıya devretmiş olması,
- b) İşletmenin satılan mallar üzerinde etkin bir kontrolü veya sahipliğin genel olarak gerektirdiği şekilde bir yönetim etkinliğini sürdürmemesi,
- c) Hasılat tutarının güvenilir biçimde ölçülebilmesi,
- d) İşleme ilişkin ekonomik yararların işletmece elde edilmesinin muhtemel olması,
- e) İşleme ilişkin yüklenilen veya yüklenilecek olan maliyetlerin güvenilir biçimde ölçülebilmesi.

İşletmenin, sahiplikle ilgili önemli riskleri taşımaya devam etmesi durumunda, bu işlem bir satış olarak değerlendirilmez ve hasılat olarak muhasebeleştirilmez. Bir işletme sahiplikle ilgili önemli riski çeşitli şekillerde taşıyabilir. Bu duruma, işletmenin normal garanti hükümleri kapsamı dışında yetersiz performansla ilişkin yükümlülük taşıması, satışın ilgili varlığın monte edilmesi koşuluyla yapılması ve sözleşmenin önemli bir bölümünü oluşturan

³¹¹ “UMS 18 Hasılat uygulama Örneği”, http://www.denetimnet.net/UserFiles/Documents/DenetcininNotDefteri/UMS18_Hasilat_Uygulama_Ornegi.pdf, (10.04.2011)

³¹² TMS-18, 14.md.

montajın henüz işletme tarafından tamamlanmamış olması gibi örnekler verilebilir.³¹³

Aynı işlem veya olayla ilgili hasılat ve giderler eşzamanlı olarak muhasebeleştirilir ve bu “hasılat ve giderlerin eşleştirilmesi” şeklinde ifade edilir. Ancak, giderlerin güvenilir biçimde ölçülememesi durumunda, gelir tablosunda hasılat kaydedilmez. Malların satışı ile ilgili alınmış olan bedel ise yükümlülük olarak muhasebeleştirilir.³¹⁴

İşletmenin, sahiplikle ilgili önemsiz bir riski taşıması (alıcının memnun kalmaması durumunda bedelin iade edileceği bir perakende satış gibi) durumunda, işlem satış niteliğindedir ve hasılat olarak finansal tablolara yansıtılır.³¹⁵

Bazı durumlarda, tahsilat yapılamaz veya bir belirsizlik ortadan kaldırılana kadar, ekonomik yararların işletme tarafından elde edilmesi mümkün olmayabilir. Belirsizlik ortadan kalktığına hasılat finansal tablolara yansıtılır. Daha önce finansal tablolara yansıtılmış olan hasılat tutarının tahsil edilebilirliği konusunda bir belirsizliğin ortaya çıkması durumunda, tahsil edilemeyen veya tahsil edilebilme olasılığı muhtemel olmaktan çıkan tutar, başlangıçta muhasebeleştirilen hasılatın düzeltilmesi yerine, gider olarak finansal tablolara yansıtılır.³¹⁶

2.4.3.2 Hizmet Satışları

Hizmet sunumuna ilişkin bir işlemin sonucunun güvenilir olarak tahmin edilebiliyorsa, işlemle ilgili hasılat işlemin raporlama dönemi sonu itibarıyla tamamlanma düzeyi dikkate alınarak finansal tablolara yansıtılır. İşlemin

³¹³ Zafer Sayar, “Uluslararası Muhasebe Standartları Kapsamında Hasılat Kavramı ve Hasılatın Ölçümü”, www.tmsk.org.tr/makaleler/TMS18/HASILAT.pdf (10.04.2011)

³¹⁴ “UMS 18 Hasılat uygulama Örneği”, <http://www.denetimnet.net/UserFiles/Documents/DenetçininNotDefteri/UMS18HasılatUygulamaOrnegi.pdf>, (10.04.2011)

³¹⁵ TMS-18, 17.md.

³¹⁶ TMS-18, 18.md.

güvenilir bir biçimde tahmin edildiğinin kabul edilmesi için, aşağıdaki koşulların tamamı sağlanmış olmalıdır:³¹⁷

- a) Hasılat tutarının güvenilir biçimde ölçülebilmesi;
- b) İşleme ilişkin ekonomik yararların işletme tarafından elde edileceğinin muhtemel olması,
- c) Raporlama dönemi sonu itibariyle işlemin tamamlanma düzeyinin güvenilir biçimde ölçülebilmesi,
- d) İşlem için katlanılan maliyetler ile işlemin tamamlanması için gereken maliyetlerin güvenilir biçimde ölçülebilmesi.

Bir işlemin tamamlanma düzeyi çeşitli yöntemlerle belirlenebilir. İşletme, verilen hizmeti güvenilir biçimde ölçen yöntemi kullanır. İşlemin niteliğine bağlı olarak bu yöntemler aşağıdakileri içerebilir:³¹⁸

- a) Yapılan işe ilişkin incelemeler,
- b) Raporlama dönemi sonuna kadar yapılan hizmetlerin verilecek toplam hizmetlere oranı,
- c) İşlemin tahmini toplam maliyetleri (yalnızca verilen veya verilecek olan hizmetlerin maliyetleri yansıtılan) içinde bu güne kadar katlanılan maliyetlerin oranı.

Hizmet sunumuna ilişkin işlemin sonucunun güvenilir biçimde tahmin edilemediği durumlarda, hasılat ancak finansal tablolara yansıtılmış giderlerin geri kazanılabilir tutarı kadar finansal tablolara alınır.³¹⁹

Hasılat tutarının tahsil edilebilirliği konusunda bir belirsizlik ortaya çıkarsa, tahsil edilemeyen veya tahsil edilebilmesi muhtemel olmaktan çıkan tutar kaydedilen hasılatın düzeltilmesi yerine gider olarak finansal tablolara yansıtılır.³²⁰

³¹⁷ TMS-18, 20.md.

³¹⁸ TMS-18, 24.md

³¹⁹ TMS-18, 26.md.

³²⁰ TMS-18, 22.md.

2.4.3.3 Faiz, İsim Hakları ve Temettüler

İşletme varlıklarının başkaları tarafından kullanılmasından sağlanan faiz, isim hakları ve temettü getirileri aşağıdaki koşulların bulunması durumunda muhasebeleştirilir:³²¹

- a) İşlemlerle ilgili ekonomik yararların işletme tarafından elde edilmesinin muhtemel olması,
- b) Hasılat tutarının güvenilir biçimde ölçülebilmesi.

Bu koşullar sağlandığında; faiz, belirlenen etkin faiz yöntemi kullanılarak, isim hakları ilgili sözleşmenin niteliği dikkate alınarak tahakkuk esasına göre, temettüler ise hissedarın pay alma hakkı olduğu zaman muhasebeleştirilir.³²²

İşlemiş faiziyle birlikte edinilen faiz getirili menkul kıymetlerde, sadece edinme sonrası işleyen faiz dönemsellik kavramına uygun olarak gelir olarak kaydedilmelidir. Kar payı ilan edilmiş kuponları ile birlikte satın alınan kar payı getirili menkul kıymetler, ilan edilen kar payları alış değerinden düşülerek, isim haklarından elde edilen gelirler ise daha gerçekçi bir yöntemin bulunmaması halinde, sözleşme hükümleri çerçevesinde muhasebeleştirilmelidir.³²³

2.4.4 Vergisel Açıdan İnceleme

“TMS-18 Hasılat” standardına göre vade farklı (faiz ve kur) satışlarda, vade farkları satış hesabına dahil edilmez ve vade süresi geldikçe söz konusu gelirler, gelir tablosunda faiz gelirleri ve kur farkı gelirleri hesabına alınır. Dolayısıyla, satış tutarı o dönemin muhasebe karına dahil edilirken, vade farkları daha sonraki dönemlerin muhasebe karlarında yer alır. Vergi

³²¹ TMS-18, 29.md

³²² Zafer Sayar, “Uluslararası Muhasebe Standartları Kapsamında Hasılat Kavramı ve Hasılatın Ölçümü” www.tmsk.org.tr/makaleler/TMS18/HASILAT.pdf (10.04.2011)

³²³ Halis Kalmış, Feyza Dereköy, “TMS-18’e Göre Hasılatın Muhasebeleştirilmesi ve Tekdüzen Muhasebe Sistemiyle Karşılaştırılması”, **Afyon Kocatepe Üniversitesi İİBF Dergisi**, Cilt:12, Sayı:1, 2010, s.143

yasaları açısından ise, satışın gerçekleştiği dönemde peşin satış tutarına tüm vade ve kur farkları dahil edilmektedir. Böyle bir durumda ticari kar ve mali kar arasında geçici fark meydana gelmekte ve ertelenen vergi varlığı oluşmaktadır.³²⁴

2.4.5 Sermaye Payının Hesaplanmasına İlişkin Değerlendirme

Bu standart, sermaye payının unsurlarından “kar” ve “faiz”i hesaplanması hususunda önem kazanmaktadır.

Daha önce de ifade edildiği gibi, standart kapsamında hasılat; “Ortakların sermayeye katkıları dışında, özkaynakta artışla sonuçlanan ve işletmenin dönem içindeki olağan faaliyetlerinden elde edilen brüt ekonomik fayda tutarı” şeklinde tanımlanmıştır.³²⁵ Yani hasılat işletmenin sadece olağan faaliyetlerinin sonucunda oluşmaktadır.

Birinci bölümde açıkladığımız gibi katma değere ise gelir tablosundan hareketle aşağıdaki yöntem ile ulaşılabilmektedir.³²⁶

<u>Kalemler</u>	<u>2010</u>
Olağan Gelirler	XXXX
<u>Satın Alınan Mal ve Hizmetler</u>	<u>(XXX)</u>
Toplam Katma Değer	XXX

Standarttaki hasılat tanımı ile yukarıdaki hesaplama birlikte değerlendirildiğinde; “olağan gelirler” kalemi, “hasılat” olarak ifade edebilir. Bu açıdan hasılatın, katma değer hesabında önemli olduğu söylenebilir.

Çalışma açısından hasılatın gerçeğe uygun şekilde belirlenmesi konusunda, vade farkları önem kazanmaktadır. Vade farklarının hasılatı dahil edilmesi dönemsellik kavramına aykırı olarak gelecek dönemlere ait gelirlerin bu dönemde raporlanmasına neden olacaktır. Ayrıca, standarda göre hasılat yaratıcı işlem ile ilgili olarak önemli risklerin taşınmaya devam

³²⁴ Özerhan, Yanık, a.g.e., s.531

³²⁵ TMS-18, 7.md.

³²⁶ Akdoğan, Tenker, a.g.e., 440

etmesi durumunda bu işlem hasılat olarak kaydedilmez. Örneğin; satışın ilgili varlığın monte edilmesi koşuluyla yapılması ve sözleşmenin önemli bir bölümünü oluşturan montajın henüz işletme tarafından tamamlanmamış olması durumunda bu işlem hasılat olarak muhasebeleştirilmemektedir. Dolayısıyla, bu durumlar raporlanacak olan kar tutarını etkileyecektir.

2.5 TMS-12 GELİR VERGİLERİ STANDARDI

12 No'lu Uluslararası Muhasebe Standardının çevirisi niteliğinde olan TMS-12, İngilizcesine uygun olarak “Gelir Vergileri” olarak isimlendirilse de, bu standart “Kurum Kazancı Üzerinden Hesaplanan Vergiler” veya “Kar Üzerinden Alınan Vergiler” olarak anlaşılmalıdır.³²⁷ Yani bu standart yalnızca kurumlar vergisine tabi işletmeler (Limited, Hisseli Komandit ve Anonim şirketler, ortak dışı işlem yapan Kooperatifler) için uygulanabilir. Şahıs işletmelerinde (tek şahıs işletmeleri, şahıs şirketleri ve adi şirketler) gelirin kişiseliliği ilkesi geçerli olduğundan ve ticari defterlerde ödenecek gelir vergisi ile ilgili bir kaydın yapılması mümkün olmadığından, bu standart uygulanmayacaktır.³²⁸

Standart hükümlerine geçmeden önce muhasebe ilkeleri doğrultusunda ulaşılan ticari kar ve vergi mevzuatına uygun olarak üzerinden kurumlar vergisinin hesap edildiği mali kar kavramlarının açıklanması yararlı olacaktır.

2.5.1 Ticari Kar ve Mali Kar Kavramları

Ticari kârın belirlenmesinde, döneme ait bütün gelirler ve giderler dönem kâr veya zararına devredilir ve birbirleriyle karşılaştırılır. Ancak, bu

³²⁷ Özerhan, Yanık, a.g.e., s.503

³²⁸ Engin Dinç, “Muhasebe ve Vergi Kuralları Arasındaki İlişki ve Gelir Vergileri (TMS-12) Standardının Muhasebe Uygulamalarına Etkisi”, **Erciyes Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi**, Sayı: 28, 2007, s.28

gelir ve giderlerin vergi yasaları açısından (kanunen kabul edilmeyen gider veya vergiye tabi olmayan gelir) durumunun önemi yoktur. Yani, döneme ait bütün gelir ve giderler muhasebe kavram ve ilkelerine göre karşılaştırılarak muhasebe kârı veya zararı tespit edilir. Vergi yasalarında ise bazı giderlerin kardan indirilmesini önleyen, bazı gelirlerin de vergiden muaf veya istisna olmasını sağlayan hükümler bulunmaktadır.³²⁹ Bu bağlamda, ticari kar; tahakkuku ve döneme yansıtılması muhasebe standart ve politikalarında belirlenen esaslara göre yapılan, işletmenin belirli bir faaliyet dönemi sonunda elde ettiği tüm gelirleri ile aynı dönemde dönem karı ile ilgili vergi gideri hariç katlandığı giderler arasındaki fark olarak tanımlanabilir.³³⁰ Mali kar ise, ticari kar veya zarar üzerinde muhasebe dışı işlem yapılarak, vergi yasalarındaki hükümler doğrultusunda saptanan ve üzerinden kurumlar vergisinin hesaplandığı (vergiye esas, vergilendirilebilir) kardır.³³¹

Ticari kar ve mali kar arasındaki ilişki aşağıdaki şekilde ifade edilebilir.³³²

TİCARİ KAR	XXX
İLAVELER (+)	XX
Vergi Yasalarına Göre İndirilmeyen Gider ve Zararlar	
İNDİRİMLER (-)	(XX)
Vergi Yasalarına Göre Vergilendirme Dışı Bırakılan Gelir ve Karlar	_____
MALİ (VERGİYE ESAS) KAR	XXX

³²⁹ Ömer Tekşen, “TMS-12 Gelir Vergileri Standardına Göre Ertelenmiş Verginin İncelenmesi ve Muhasebeleştirilmesi”, Süleyman Demirel Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi, Cilt:15, Sayı:2, 2010, s.299

³³⁰ Nalan Akdoğan, “UMS-12 Gelir Vergileri Standart Hükümlerine Göre Dönem Karından İndirilecek Vergi Giderinin Hesaplanması ve Ertelenmiş Vergilerin Muhasebeleştirilmesi”, **Muhasebe ve Denetim Bakış Dergisi**, Sayı:17, 2006, s.2

³³¹ Yıldız Ayanoglu, “12 No’lu Uluslar arası Muhasebe Standardı “Kurumlar (Gelir) Vergisinin Muhasebesi” ve Türkiye’de Uygulanabilirliği” Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi, Cilt:4, Sayı:2, 2002, s.26

³³² Özerhan, Yanık, a.g.e., s.504

Dolayısıyla, muhasebe kuralları ve vergi kurallarındaki farklı yaklaşımlar, işletmelerin kazançları üzerinden hesapladıkları vergilerin raporlanmasında etkili olmaktadır.³³³

2.5.2 Standarda İlişkin Genel Hükümler

Standardın amacı; kurum kazancı üzerinden hesaplanan vergilerin muhasebeleştirilmesine ilişkin esasları belirlemektir. Muhasebeleştirmede en önemli konu cari ve ileriki dönemlere ait vergisel sonuçların belirlenmesidir.³³⁴

Standartta gelir vergileri, vergiye tabi gelir üzerinden hesaplanan bütün yurt içi, yurt dışı vergilerin yanısıra bağlı ortaklık, iştirak ve iş ortaklıklarının, raporlayan işletmeye kâr dağıtımlarında kaynakta kesinti suretiyle ödenen vergileri de kapsamaktadır.³³⁵

Bir işletme, bir varlığı muhasebeleştirdiğinde, bu varlıktan ileride bunun defter değerleri kadar fayda temin edileceğini, borcu muhasebeleştirdiğinde ise ödeneceğini düşünür. Eğer defter değerleri tutarında ileride fayda elde edildiğinde veya borç ödendiğinde ödenecek vergiler, bu faydanın elde edilmesi veya borcun ödenmesinin vergisel etkisinin olmadığı duruma göre fazla veya az olacaksa; bazı istisnai durumların dışında, işletmenin ertelenmiş vergi borcu veya ertelenmiş vergi alacağını muhasebeleştirmesi zorunludur.

Ertelenmiş vergiler, dönem sonunda mali kâr üzerinden hesaplanan vergi tutarı ile finansal tabloda raporlanan ticari kâr üzerinden hesaplanan

³³³ Ayça Zeynep Süer, Yiğit Bora Şenyiğit, “Amortisman Uygulamasının Ertelenmiş Vergiler Üzerindeki Etkisi ve Finansal Tablolarda Raporlanması”, **Mali Çözüm Dergisi**, Sayı:74, 2006, s.201

³³⁴ Ahmet Kavak, “TMS 12 Gelir Vergileri Standardı Uygulaması ve Vergi Değeri İle Muhasebe Değeri Arasındaki Farklılıkların Analizi”, **VI. Muhasebe Uygulamaları ve Vergi Mevzuatı Sempozyumu**, Antalya, 2008, s.42

³³⁵ TMS-12, 2.md.

vergi tutarı arasındaki farkı ifade eder.³³⁶ Bu farklılıklar sürekli olabileceği gibi, geçici de olabilmektedir.³³⁷

Bu standartta asıl önemli olan; mali kar ile ticari kar arasında ortaya çıkan ve ertelenen vergi etkisi yaratan geçici farklardır.³³⁸

2.5.2.1 Sürekli Farklar

Sürekli farklar, ticari veya mali karın ikisinden birinin hesaplanmasında gelir veya gider olarak kabul edilen, ancak diğerlerinin hesaplanmasında hiçbir zaman gelir veya gider olarak kabul edilmeyecek olan unsurlardır. Bu unsurlar mevcut vergi yasaları nedeniyle bir dönemin mali karı ile ticari karı arasında ortaya çıkar ve sonraki dönemlerde ortadan kalkmazlar.³³⁹ Sürekli farklar, ilgili vergi yasaları gereğince vergiye tabi olmayan gelirler ve kanunen kabul edilmeyen giderlerden kaynaklanmaktadır.³⁴⁰ Örneğin; ödenen vergi cezaları, ticari karın hesabında gider olarak muhasebeleştirilirken, vergi yasalarında hiçbir zaman gider olarak kabul edilmediği için matrah hesabında gider olarak kayda alınmaz, yani mali kara ulaşmak amacıyla ticari kara “ilave” niteliğindedir. Aynı şekilde iştirak karları, vergiden istisna olduğu için mali karın hesaplanmasında gelir olarak dikkate alınmazken, ticari karın hesaplanmasında bir gelir unsurudur ve mali kara ulaşmak için “indirimler” olarak ticari kardan düşülecektir.³⁴¹

Sürekli farklara neden olan giderler ve gelirlere aşağıdaki örnekler verilebilir.³⁴²

- * Vergi cezaları ve zamları,
- * Trafik cezaları ve zamları,

³³⁶ Süer, Yiğit, Şenyiğit, a.g.m., s.203

³³⁷ M. Çetin Hacıosmanoğlu, “12 Numaralı Uluslararası Muhasebe Standardının (Gelir ve Kurumlar Vergisinin Muhasebeleştirilmesi Standardı) Kısa Bir Analizi”, http://www.tmsk.org.tr/index.php?option=com_content&task=view&id=65&Itemid=92 (12.03.2011)

³³⁸ Dinç, a.g.m. s.28

³³⁹ Akdoğan, a.g.m., s.2

³⁴⁰ Dinç, a.g.m., s.29

³⁴¹ Akdoğan, a.g.m., s.2

³⁴² Örtün, Kaval, Karapınar, a.g.e., s.161

- * 6183 sayılı kanuna uygun şekilde ödenen ceza ve tazminatlar,
- * Binek otolara ait Motorlu Taşıtlar Vergisi,
- * Ödenmeyen SSK Primleri,
- * Yasal sınırı aşan bağışlar ve yardımlar,
- * İştirak temettü gelirleri,
- * Yurt dışı inşaat onarma, montaj ve teknik hizmet karşılıkları,
- * Uluslararası anlaşmalarda yer alan kurumlar vergisine ilişkin istisnalar,
- * Serbest bölge kazançları,
- * Teknoloji geliştirme bölgelerinde yazılım ve ar-ge giderleri,
- * Risk sermayesi ve gayrimenkul yatırım fonları ve ortaklıkları kazançları.

Muhasebe karı ile mali kar arasındaki oluşan sürekli farklar, dönemin vergisini etkilemekle birlikte, hiçbir zaman kapanmadığı için gelecek dönemin vergisini de etkilemez ve ertelenmiş vergi varlığı veya borcu oluşmaz.³⁴³ Bu nedenle, sürekli farkların vergi etkisi ile ilgili herhangi bir muhasebe işlemi yapılmamaktadır.³⁴⁴

2.5.2.2 Geçici Farklar

Geçici farklılıklar; cari dönemde vergiye tabi olmamakla beraber gelecek dönem veya dönemlerde vergiye tabi olabilecek gelirlerle, cari dönemde indirimi kabul edilmeyen ancak gelecek dönem veya dönemlerde indirilecek giderlerden oluşmaktadır.³⁴⁵ Başka bir ifadeyle; varlığın veya yükümlülüğün defter değeri ile vergi mevzuatı açısından belirlenen vergiye esas değeri arasında ortaya çıkan ve sonraki dönemlerde vergi matrahının

³⁴³ Azzem Özkan, “TMS-12 Gelir Vergileri Standardına Göre Ertelenmiş Vergiler ve Muhasebe Uygulamaları”, *Erciyes Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, Sayı:32, 2009, s.98

³⁴⁴ Dinç, a.g.m., s.29

³⁴⁵ Örtün, Kaval, Karapınar, a.g.e., s.156

hesabında dikkate alınacak farklardır.³⁴⁶ Bu farklar, muhasebenin ihtiyatlılık, dönemsellik ilkelerinden ve vergi kanunlarının gelirin elde edilmesi ilkesinden kaynaklanmaktadır.³⁴⁷ Standarda göre, işletmenin gerçek finansal durumunun görülebilmesi için, geçici farkların vergi etkilerinin işletmenin finansal tablolara yansıtılması ve ertelenmiş vergilerin muhasebeleştirilmesi gerekmektedir.³⁴⁸

Geçici farklar; zamanlama farklarından ve değerleme farklarından kaynaklanır. Zamanlama farkları; gelir ve giderlerin, muhasebe ilkeleri ve vergi yasaları açısından, farklı dönemlerde tanınmasından kaynaklanmaktadır.³⁴⁹ Değerleme farkları ise bir varlığın veya borcun vergi yasalarına göre belirlenen değeri ile finansal tablolardaki muhasebe ilkelerine göre belirlenen değerinin farklı oluşundan da kaynaklanmaktadır.³⁵⁰

Geçici farklar vergilendirilebilir geçici farklar veya indirilebilir geçici farklar olmak üzere iki şekilde incelenmektedir.³⁵¹ İndirilebilir geçici farkın vergi etkisi olan ertelenmiş vergi varlıkları (alacakları) ile vergilendirilebilir geçici farkın vergi etkisi olan ertelenmiş vergi yükümlülükleri (borçları), bilançoda ertelenmiş vergi varlığı veya ertelenmiş vergi yükümlülüğü olarak; gelir tablosunda ise ertelenmiş vergi gideri veya ertelenmiş vergi geliri olarak dönem net karını düzelterek şekilde raporlanmalıdır.³⁵²

Ancak, standarda göre bazı varlıklar gerçeğe uygun değer ile değerlendirildiğinde ortaya çıkan değer artış veya azalışları, gelir tablosunda muhasebeleştirilmek yerine, bilançoda öz kaynaklar içinde muhasebeleştirilebilir. Örneğin; satışa hazır menkul kıymetlerin değerlemesinde ortaya çıkan artış veya azalışlar, maddi duran varlıkların yeniden değerlendirilmesi halinde ortaya çıkan değer artışları öz kaynaklar içinde muhasebeleştirilmektedir. Bu şekilde öz kaynaklarda meydana gelen artış veya azalışlar dönem karını etkilememekte ve dolayısıyla dönem karını

³⁴⁶ Akdoğan, a.g.m., s.3

³⁴⁷ Dinç, a.g.m., s.29

³⁴⁸ Tekşen, a.g.m., s.298

³⁴⁹ Özkan, s.99

³⁵⁰ Tekşen, a.g.m., s.301

³⁵¹ Akdoğan, a.g.m., s.3

³⁵² Özkan, a.g.m. s.97-100

etkilemeyen unsurların vergi etkilerinin de vergi gideri veya vergi geliri olarak değil, öz kaynaklara ilave veya indirim şeklinde muhasebeleştirilmesi gerekmektedir.³⁵³

2.5.2.2.1 İndirilebilir Geçici Farklar (Ertelenen Vergi Varlıkları)

İndirilebilir geçici farklar, standartta “gelecek dönemlerde faydalanma veya ödeme yapıldığında o dönemlerin vergiye tabi kârını veya zararını belirlerken vergi matrahından indirilebilir tutarlar” olarak tanımlanmıştır.³⁵⁴ Bu farklara neden olan varlıklar işletme tarafından geri kazanıldığında veya borçlar, vadesi gelip ödendiğinde gelecek dönemlere ait vergiye tabi karda azalış yaratırlar. Bu farklara neden olan tutarlar, ortadan kalktığı dönemde veya dönemlerde vergi matrahından indirilecektir.³⁵⁵

İndirilebilir geçici farklar; aktif kalemlerin muhasebe değerinin vergi değerinden daha düşük olmasından, pasif kalemlerin muhasebe değerinin vergi değerinden daha fazla olmasından ortaya çıkan geçici farkların toplamı şeklinde ifade edilebilir.³⁵⁶ Bilanço kalemlerinden hareketle aşağıdaki şekilde gösterilebilir.³⁵⁷

Aktifin Muhasebe Değeri < Aktifin Vergi Değeri = İndirilebilir Geçici Fark

Pasifin Muhasebe Değeri > Pasifin Vergi Değeri = İndirilebilir Geçici Fark

Aktif kalemlerin değerini azaltan, pasif kalemlerin değerini arttıran giderlere aşağıdakiler örnek olabilir:³⁵⁸

- * Kıdem tazminatı karşılığı giderleri,
- * Diğer borç ve gider karşılığı giderleri,
- * Alınan çekler reeskont giderleri,

³⁵³ Özkan, s.107

³⁵⁴ TMS-12, 5.md.

³⁵⁵ Ayanoglu, a.g.m., s.28

³⁵⁶ Akdoğan, a.g.m., s.3

³⁵⁷ Özkan, s.101-102

³⁵⁸ Örtten, Kaval, Karapınar, a.g.e., s.161-162

- * Vadesiz alacak reeskont giderleri,
- * Fazla ayrılan veya geçmiş dönemlere ilişkin ayrılan amortisman giderleri,
- * Alış bedelinin altında bir değerle değerlenmiş hisse senetleri nedeniyle gider yazılan tutarlar,
- * Kanunen indirilmesi mümkün olmayan aktif hesap karşılık giderleri.

Yukarıdaki giderler vergi matrahına ilave edilir ve vergileri peşin ödenir. Bu durumda ertelenen vergi varlığı doğmuş olur. İleriki bir tarihte ortadan kalktıkları zaman matrahtan indirilirler ve ertelenmiş vergi varlığı ortadan kalkmış olur.³⁵⁹

Ertelenen vergi varlıkları aşağıdaki şekilde hesap edilebilir:³⁶⁰

İndirilebilir Geçici Farklar x Vergi Oranı = Ertelenen Vergi Varlığı

Vergisel açıdan indirilebilir gider niteliğindeki bütün geçici farklar için, ileriki dönemlerde bu giderlerin indirilmesine yetecek kadar vergiye tabi gelir oluşacağının muhtemel olması koşuluyla ertelenmiş vergi varlığı muhasebeleştirilir. Ancak, işletme birleşmesi niteliğinde olmayan işlemler sonucunda oluşan bir varlık veya borcun ilk defa muhasebeleştirilmesi ve oluşumu hem muhasebe kârını (muhasebe zararını) hem de mali kârı (mali zararı) etkilemeyen varlık ve yükümlülüğün ilk defa muhasebeleştirilmesi halinde oluşan geçici farklar ertelenen vergi varlığı olarak muhasebeleştirilmez.³⁶¹

2.5.2.2 Vergilendirilebilir Geçici Farklar (Ertelenen Vergi Yükümlülükleri)

Vergilendirilebilir geçici farklar standartta, “gelecek dönemlerde faydalanma veya ödeme yapıldığında o dönemlerin vergiye tabi kârını veya

³⁵⁹ Örtten, Kaval, Karapınar, a.g.e., s.161-162

³⁶⁰ Ayanoglu, a.g.m., s.28

³⁶¹ Kavak, a.g.m.,s.54

zararını belirlerken vergiye tabi tutar" şeklinde tanımlanmıştır.³⁶² Bu farklara neden olan varlıklar işletme tarafından geri kazanıldığında veya borçlar vadesi gelip ödendiğinde gelecek dönemlere ait vergiye tabi karlarda artış yaratırlar. Yani, bu farklara neden olan tutarlar ortadan kalktığı dönem veya dönemlerde vergi matrahına ilave edilmektedirler.³⁶³

Vergilendirilebilir geçici farklar, aktif kalemlerin muhasebe defter değerinin, vergiye esas değerinden daha fazla olmasından ortaya çıkan geçici farklarla, pasif kalemlerin muhasebe değerinin vergiye esas tutarından daha düşük olmasından ortaya çıkan geçici farkların toplamı şeklinde ifade edilebilir.³⁶⁴ Bilanço kalemlerinden hareketle aşağıdaki şekilde gösterilebilir.³⁶⁵

Aktifin Muhasebe Değeri > Aktifin Vergi Değeri= Vergilendirilebilir Geçici Fark
Pasifin Muhasebe Değeri < Pasifin Vergi Değeri=Vergilendirilebilir Geçici Fark

Aktif kalemlerin değerini arttıran, pasif kalemlerin değerini azaltan gelirlere aşağıdakiler örnek olabilir:³⁶⁶

- * Hisse senetleri değer artış kazançları,
- * Verilen çekler reeskont gelirleri,
- * Vadesiz borçlar reeskont gelirleri,
- * Varlık değer artış kazançları,
- * Geliştirme giderleri,
- * Yenileme fonu vd.

Geçici farklara neden olan gelirler meydana geldikleri dönemde ticari açıdan gelir olarak kaydedilmiş olsalar da vergi matrahından indirildikleri için aynı dönemde vergiye tabi tutulmazlar. Vergi matrahından indirildiklerinde ertelenmiş vergi yükümlülüğü doğururlar. Ancak, ileriki bir tarihte vergi matrahına eklendiklerinde bu yükümlülük ortadan kalkmış olur.³⁶⁷

³⁶² TMS-12, 5.md.

³⁶³ Ayanoglu, a.g.m., s.27

³⁶⁴ Dinç, a.g.m., s.31

³⁶⁵ Özkan, s.104-105

³⁶⁶ Tekşen, a.g.m., s.301

³⁶⁷ Örtün, Kaval, Karapınar, a.g.e., s.162

Ertelenen vergi yükümlülüğü aşağıdaki şekilde hesap edilebilir:³⁶⁸

$$\text{Vergilendirilebilir Geçici Farklar} \times \text{Vergi Oranı} = \text{Ertelenen Vergi Borçları}$$

Bağlı ortaklıklar, şubeler, iştirakler ve iş ortaklıklarındaki yatırımlar ile ilgili olarak ortaya çıkan vergiye tabi geçici farklar ve bütün vergiye tabi geçici farklar için ertelenmiş vergi borcu muhasebeleştirilir. Ancak aşağıdaki durumlarda meydana gelen geçici farklar için ertelenmiş vergi borcu muhasebeleştirilmez:³⁶⁹

- * Şerefiyenin ilk muhasebeleştirilmesinde,
- * İşletme birleşmesi niteliğinde olmayan işlemlerin ve oluşmasının ne muhasebe kârını ne de vergiye tabi kârı (mali zararı) etkilemediği işlemler sonucunda oluşan bir varlık veya borcun ilk muhasebeleştirilmesinde.

2.5.3 Devlet Payının Hesaplanmasına İlişkin Değerlendirme

Katma değer paylaşımında “vergi”, devletin katma değerden aldığı payı göstermektedir. Kurum kazancı üzerinden hesaplanan vergiler “TMS-12 Gelir Vergileri” standardı kapsamında incelenmiştir.

Vergi yasaları; işletme faaliyetleri sonucunda oluşmuş gelirden vergi matrahının en doğru şekilde tespit edilmesine, sosyal hedeflere yönelik uygun vergilendirme politikalarının oluşturulmasına ve mali denetimler için en uygun ortamın sağlanmasına önem vermekte, muhasebe ise işletme faaliyetleri sonucunda oluşmuş finansal bilgilerin işletmenin gerçek durumunu yansıtacak şekilde muhasebeleştirmesini önemsemektedir.³⁷⁰ Dolayısıyla, muhasebe ve vergi otoritelerinin farklı amaçları, mali kar ve ticari kar üzerinden hesap edilen vergi tutarlarını da farklılaştırmaktadır.

³⁶⁸ Ayanoğlu, a.g.m., s.28

³⁶⁹ TMS-12, 15.md.

³⁷⁰ Tekşen, a.g.m.,298

Standart açısından bu farklılaşma sonucunda meydana gelen ertelenen vergi etkisinin dikkate alınması, vergi giderinin finansal tablolarda gerçeğe uygun şekilde raporlanmasını sağlayacaktır.

Ayrıca, ertelenen vergi etkisi yaratan geçici farklar dikkate alındığında, dönem net kar veya zarar tutarı daha gerçekçi olarak hesaplanacaktır. Dolayısıyla ortaklara dağıtılacak kar doğru olarak belirlenecektir.³⁷¹

Vergi yükümlülüğünün finansal tablolardaki durumu, devletin katma değerden aldığı payın raporlanmasını ve buna bağlı olarak da katma değer diğer paydaşlar arasındaki paylaşımını da etkileyecektir.

³⁷¹ Kavak, a.g.m., s.42

3. BÖLÜM

İLGİLİ TÜRKİYE MUHASEBE STANDARTLARI ÇERÇEVESİNDE KİT'LERDE KATMA DEĞER HESAPLAMASINA VE PAYLAŞIMINA İLİŞKİN BİR DEĞERLENDİRME

3.1 KİT'LERE İLİŞKİN GENEL AÇIKLAMA

Kamu iktisadi Teşebbüsleri'nin tanımını yapmadan önce kamu işletmesi kavramını açıklamak faydalı olacaktır.

Kamu işletmesi genel olarak bir kamu idaresinin çoğunluk hissesine sahip olduğu veya bir kamu idaresi tarafından yönetimi kontrol edilen işletmelerdir. Ülkemizde kamu işletmelerinin bir kısmı “kamu iktisadi teşebbüsleri” olarak değerlendirilirken, merkezi yönetimin ve yerel idarelerin pay sahipliği fonksiyonunu üstlendiği pek çok işletme ve iştirak ise bu kavram dışında farklı hukuki düzenlemelere tabidir.³⁷²

Ülkemizde KİT'lere yönelik ilk yasal düzenleme 1938 tarihli ve 3460 sayılı “Sermayesinin Tamamı Devlet Tarafından Verilmek Suretiyle Kurulan İktisadi Teşekküllerin Teşkilatıyla İdare ve Murakabeleri Hakkında Kanun”dur. Bu kanunda, sermayesinin tamamı devlete ait olan işletmeler “İktisadi Devlet Teşekkülü” olarak tanımlanmıştır. “Kamu İktisadi Teşebbüsleri” ifadesi ise ilk defa 1961 Anayasası'nda kullanılmıştır. İkinci olarak 1964 yılında 440 sayılı Kanunla KİT'ler, İktisadi Devlet Teşekkülleri adı altında; sermayelerinin yarısından fazlası tek başına veya birlikte devlete ve iktisadi devlet teşekküllerine ait olan, iktisadi alanda ticari esaslara göre faaliyet göstermek üzere kurulan ve 440 sayılı kanuna tabi olan teşebbüsler olarak ifade edilmiştir. Yine 1982 Anayasası'nın 165. maddesinde de KİT'lere ilişkin tanımlamaya yer verilmiştir. Daha sonra 1983 tarihli 2929 sayılı “İktisadi Devlet Teşekkülleri ve Kamu İktisadi Kuruluşları Hakkında Kanun” yürürlüğe

³⁷² 2009 Kamu İşletmeleri Raporu, T.C. Başbakanlık Hazine Müsteşarlığı, Ekim 2010, s.1

girmiş ancak bu kanun, yedi ay sonra 233 sayılı Kanun Hükmünde Kararname (KHK) ile yürürlükten kaldırılmıştır.³⁷³

Günümüzde ise Kamu İktisadi Teşebbüsleri, 1984 tarih 233 sayılı Kanun Hükmünde Kararname ve 399 sayılı “Kamu İktisadi Teşebbüsleri Personel Rejiminin Düzenlenmesi ve 233 sayılı Kanun Hükmünde Kararnamenin Bazı Maddelerinin Yürürlükten Kaldırılmasına Dair Kanun Hükmünde Kararname” hükümlerine tabidir.³⁷⁴ KHK’ye göre KİT’ler, İktisadi Devlet Teşekkülü (İDT) ile Kamu İktisadi Kuruluşlarının (KİK) ortak adını ifade etmektedir.³⁷⁵

İktisadi Devlet Teşekkülü’nün (İDT) sermayesinin tamamı devlete aittir ve iktisadi alanda ticari esaslara göre faaliyet göstermek üzere kurulmaktadır. Kamu İktisadi Kuruluşlarının (KİK) da sermayesinin tamamı devlete aittir ve tekel niteliğindeki mallar ve hizmetleri üretmek ve pazarlamak üzere kurulmaktadır, ayrıca kamu niteliği ağır basan kamu iktisadi teşebbüsleridir. Her iki KİT arasındaki tek ortak özellik; ikisinin de sermayesinin tamamının devlete ait olmasıdır. Aralarındaki fark ise İDT’ nin ticari esaslara yani bir anlamda karlılığa göre işletilmesi, KİK’ lerin ise tekel niteliğinde ve kamu hizmeti ağır basan, yani kar amacı olmayan kuruluşlar olmalarıdır.³⁷⁶

Kanuna göre İDT ve KİK’ lere bağlı diğer kuruluşlar ise aşağıdaki şekilde tanımlanabilir;³⁷⁷

“Müessese; sermayesinin tamamı bir İktisadi Devlet Teşekkülü’ne veya İktisadi Devlet Kuruluşu’na ait olup, ona bağlı işletme ve işletmeler topluluğudur. Bağlı ortaklık; sermayesinin %50’sinden fazlası Kamu İktisadi Teşebbüsüne ait olan işletme ve işletmeler topluluğundan oluşan anonim şirketlerdir. İştirak; KİT’ ler veya bağlı ortaklıklarının, sermayelerinin en az %15’ine, en çok %50’sine sahip bulundukları anonim şirketlerdir. İşletme;

³⁷³ Kamu İktisadi Teşebbüslerinin Tanımı, Kuruluş Nedenleri, Tarihçesi, Hukuki Yapısı ve Denetim Şekli, http://www.ydk.gov.tr/kit99/Birinci_Bolum.htm (21.03.2011)

³⁷⁴ Sevgi Korkut, “Parlamentar Denetim Kapsamında Kamu İktisadi Teşebbüslerinin Denetlenmesi:TBMM KİT komisyonunun Denetim Prosedürü ve KİT’lerin Denetiminde Geleceğe Dönük Öneriler”, **Yasama Dergisi**, Sayı:6, 2007, s.11

³⁷⁵ Firdevs Feyza Ünal, **Özelleştirmenin Kamu İktisadi Teşebbüslerinde Verimlilik Üzerine Etkisi: Türkiye şeker Sektörü Uygulaması**, Nobel Yayın Dağıtım, Ankara,2000, s.6

³⁷⁶ Güneri Akalın, **KİT’ler ve Özelleştirmeleri**, Gazi Kitabevi, Ankara, 2003, s.3-4

³⁷⁷ Ünal, a.g.e., s.6

müessese ve bağlı ortaklıkların mal ve hizmet üreten fabrika ve diğer birimleridir.”

Kamu İktisadi Teşebbüsleri genel olarak; “Ekonomik faaliyette bulunmak üzere devlet ya da başka bir kamu kuruluşu tarafından yalnız veya ortaklık yolu ile oluşturulan, sermayenin tamamı veya çoğunluğu devlet veya diğer kamu kuruluşlarına ait bulunan, doğrudan veya dolaylı biçimde devlet tarafından denetlenen ve ürettikleri mal ve hizmetlerden yararlanabilmek için karşılık ödenmesi gereken işletmeler” şeklinde tanımlanabilir.³⁷⁸

KİT’ler tüzel kişiliğe, idari ve mali özerkliğe sahiptir. KİT’lerin kuruluşu, organlarının oluşumu ve çalışma esasları özel bir yasayla ya da yasanın verdiği yetkiye dayanarak yürütme organınca belirlenen hukuk kurallarıyla düzenlenmektedir. Özel kişilerin ortak olduğu, ancak yasayla veya yasanın verdiği yetkiye dayanılarak kurulan ve yönetiminde kamu tüzel kişilerinin hakim olduğu ortaklıklar da kamu teşebbüsüdür. Sadece genel ortaklık yasalarına göre kurulmuş olan ortaklıklar karma kamu iktisadi teşebbüsüdür.³⁷⁹ Ancak, pay sahibi kamu olan; kamu bankaları, özelleştirme portföyündeki kuruluşlar, mahalli idare işletmeleri, bütçe dışı fonlar, Tasarruf Mevduatı Sigorta Fonu iştirakleri ve döner sermaye işletmeleri ise 233 sayılı KHK kapsamında olmayıp, bu 233 sayılı KHK’ da yer alan KİT tanımına girmemektedirler.³⁸⁰

3.1.1 KİT’lerin Ortaya Çıkış Nedenleri

Ekonominin gelişmesiyle birlikte sosyal yaşamda ve ideolojide önemli değişiklikler meydana gelmiş ve mülkiyet hakkı ile devletin görevleri konularında yeni anlayışlar ortaya çıkmıştır. 19. yüzyılın sonlarından itibaren mülkiyet hakkının toplum yararı için kısıtlanabileceği görüşünün sosyal

³⁷⁸Yahya Can Dura, “Kamu İktisadi Teşebbüsleri ve Mülkiyet Verimlilik İlişkisi: Teori ve Uygulama”, **Gazi Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü**, Yüksek Lisans Tezi, Ankara, 2006, s.6

³⁷⁹ Sadık Baklacioğlu, **Kamu İktisadi Teşebbüsleri-Genel Esaslar, Çeşitli Ülkelerde, Türkiye’ de**, Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Yayınları No:397, Ankara, 1977, s.23

³⁸⁰ 2009 Kamu İşletmeleri Raporu, T.C. Başbakanlık Hazine Müsteşarlığı, Ekim 2010,s.1

bakımdan benimsenmesi kamu teşebbüslerinin kurulup geliştirilmesinde önemlidir. Ayrıca eskiden iç ve dış güvenliği sağlamak, ülkede adaleti düzenlemek olarak kabul edilen Devletin görevi, zamanla sosyal ve ekonomik hayatın düzenlenmesi ve geliştirilmesi olarak genişlemiş, bunun sonucunda “Yapıcı Devlet” ortaya çıkmıştır. Devlet ekonomide yapıcı durumda olduğunda ise, kamu teşebbüsü kurmak zorunda kalmıştır.³⁸¹

Kamu teşebbüsünün başlıca doğuş nedenleri aşağıda belirtilmiştir.

Politik Sebepler : Politik sebepler; rastlantıya bağlı sebepler, devletin bağımsızlığını ve güvenliğini sağlamak ve ideolojilerden oluşmaktadır.

Rastlantıya bağlı sebepler: Kamu sektörün genişlemesine yol açan, özel sektörün hakimiyetinde bulunan işletmelerin içinde bulunan şartlar sonucunda (savaş gibi) devletin eline geçmesidir.³⁸²

Devletin bağımsızlığını ve güvenliğini sağlamak: Devlet bağımsızlığı ve güvenliğini sağlamak için bazen bir takım işletmeleri (silah fabrikaları gibi) kamulaştırıldığı gibi, doğrudan doğruya devlet işletmesi olarak da kurabilmektedir.³⁸³

İdeolojik sebepler: Kamu teşebbüslerinin ortaya çıkması devletlerin uyguladıkları, kapitalist, sosyalist veya karma sistemlerle doğrudan ilişkilidir. Şöyle ki, kapitalist sistemlerde KİT’lerin bulunması sınırlı, sosyalist sistemlerde ise KİT’ler ekonominin kendisi olmaktadır. Karma sistemlerde ise KİT’ler sektörler ve yoğunlukları ülke şartlarına göre değişmektedir.³⁸⁴

Sosyal sebepler : Sosyal devlet anlayışı ve sosyal adaleti sağlama amacıyla devlet, birçok kamu işletmesi kurabilir. Böyle işletmelerin genel olarak verimlilik endişesi yoktur ve sosyal fayda amacıyla faaliyet göstermektedirler.³⁸⁵

Ekonomik sebepler : Ekonomik sebepler aşağıdaki gibidir.³⁸⁶

³⁸¹ Sadık Baklacioğlu, a.g.e., s.10-11

³⁸² Veysel Atasoy, **Türkiye’de Kamu İktisadi Teşebbüsleri ve Özelleştirme Sorunu**, Nurol Matbaacılık, Ankara, 1993, s.27

³⁸³ Atasoy,a.g.e., s.27

³⁸⁴ Özhan Çetinkaya, **Türkiye’de Devlet İşletmeciliği ve Özelleştirme**, Ekin Kitapevi Yayınları, Bursa, 2002,s.77

³⁸⁵ Atasoy, a.g.e., s.27

³⁸⁶ Baklacioğlu, a.g.e., s.14

Ekonomik kalkınma sağlamak: Bütün imkanlar tanınmasına rağmen özel sektör tarafından kalkınmanın başlatılarak devam ettirilmesi mümkün olmadığı durumlarda, Devlet ekonomik kalkınmayı sağlamak amacıyla; zorunlu tasarruf yoluna giderek fon yaratmak, alt yapı tesislerini kurmak, özel kesimin başaramayacağı sanayileri oluşturmak ve özel kesime öncülük etmek üzere kamu teşebbüslerini kurup işletmek zorunda kalabilmektedir. Devlet kalkınma sağlamak için bizzat teşebbüs kurup işletmenin yanı sıra özel kesimle karma teşebbüsler yoluna da gidebilir.

Tekellerin devletçe işletilmesi: Halk sağlığını ve milli güvenliği ilgilendiren alanlarda (tütün ve alkol gibi) ve teşebbüslerin kurulup işletilmesi kamu yetkilerinin (güvenlik tedbirleri alma, istimlak gibi) kullanılmasını gerektiren alanlarda kamu teşebbüsü kurulabilir.

Özel kesimin girmedığı veya başaramayacağı işler: Özel sektörün kısa vadede kar elde etme amacı vardır. Bu nedenle, milli ekonomi açısından geliştirilmesi gereken, karlılığı olmayan veya karlılığın yetersiz olduğu ya da teşebbüsün kara geçmesi uzun zaman alan alanlarda kamu teşebbüsü kurulması zorunlu hale gelmektedir.

Devlete gelir sağlamak: Bütçeye gelir sağlamak amacıyla kamu teşebbüsü kurulabilir.

3.1.2 KİT'lerde Denetim

KİT'ler de denetim, iç denetim ve dış denetim olmak üzere iki şekilde yapılmaktadır.

İç denetim, KİT'lerde yönetim fonksiyonları arasındadır. KİT'lerde denetim amacıyla çeşitli adlarla denetim organları ve teftiş kurulları oluşturulmuştur. İç denetim, hata ve hilelerin ortaya çıkarılmasında ve bunların önlenmesinde etkilidir. Yönetime bağlı ve organizasyon içinde yer alan memurlarca ve üst yönetim adına yapılan iç denetim, hiyerarşik bir denetim niteliğindedir. Dış denetim ise devletin KİT'ler üzerinde yaptığı denetimdir ve devletin sahip olduğu veraset yetkisinden kaynaklanmaktadır.

Hiyerarşik güç aynı kuruluşun içerisinde ast üst ilişkisi içerisinde gerçekleşirken, veraset yetkisi mevzuatla belirlenen alanlarda ve bir metin çerçevesinde, merkezi yönetim kuruluşları ile yerinden yönetim kuruluşları arasında gerçekleşmektedir.³⁸⁷

KİT'leri denetleyen organlar aşağıda belirtilmiştir:³⁸⁸

Türkiye Büyük Millet Meclisi (KİT Komisyonu) : Türkiye Büyük Millet Meclisi'nin (TBMM) denetim görevini yapmak için, 35 üyeden oluşan KİT Komisyonu oluşturulmuştur. Komisyon denetlenecek kuruluşların durumunu; ulusal ekonomiye faydalı olabilmeleri için bağımsız şekilde, ekonominin kuralları, verimlilik ve karlılık ilkeleri ve kuruluşun amaçları doğrultusunda, mevzuata, uzun vadeli kalkınma planına ve planın uygulama programlarına uygunluğu yönünden incelemektedir.

İlgili Bakanlık : Her KİT, bir bakanlıkla ilişkilendirmiştir ve ilgili bakanlıklar teşebbüs, müessese ve bağlı ortaklık faaliyetlerinin kanun, tüzük ve yönetmelik hükümlerine uygun olup olmadığını incelemektedirler.

Sayıştay: Başbakanlık Yüksek Denetleme Kurulu (YDK), KİT'ler üzerinde TBMM tarafından yapılan denetimin ilk aşamasını ve teknik yönünü oluşturmaktaydı. YDK, Başbakanlığa bağlı, tüzel kişiliğe sahip ve TBMM adına denetim yaparak, kuruluşları; iktisadi, mali, idari, hukuki, ve teknik yönden denetim ve gözetim altında tutmanın yanı sıra Başbakan'ın görevlendirmesi üzerine incelemelerde de bulunuyordu. Ancak, 6085 sayılı Sayıştay Kanunu 19.12.2010 tarihli ve 27790 Sayılı Resmî Gazete' de yayımlanarak, yayım tarihinde yürürlüğe girmesiyle birlikte³⁸⁹ Başbakanlık Yüksek Denetleme Kurulunun tüzel kişiliği sona ermiştir ve Sayıştay bünyesine dahil edilmiştir.³⁹⁰ KİT'ler bu tarihten sonra Sayıştay denetimine tabi olacaktır.³⁹¹

Devlet Planlama Teşkilatı (DPT) : Teşebbüslerin yatırım ve finansman programları Hazinesinin ve ilgili Bakanlığın yanında DPT'nin de

³⁸⁷ Atasoy, a.g.e., s.173-174

³⁸⁸ Çetinkaya, a.g.e.,s.96-100

³⁸⁹ Sayıştay Kanunu, <http://www.resmigazete.gov.tr> (02.04.2011)

³⁹⁰ <http://www.ydk.gov.tr> (28.03.2011)

³⁹¹ Sayıştay Kanunu, 4.md.

onayına sunulmaktadır. DPT'nin yatırım ve finansman konularında yaptığı denetim yapılan plan ve programların uygunluğu konusundaki veraset denetimi olmaktadır.

Hazine ve Dış Ticaret Müsteşarlığı : KİT'lerin yatırım ve finansman programları Hazine Müsteşarlığı KİT Genel Müdürlüğünce hazırlandıktan sonra DPT'nin görüşüne sunulur. Daha sonra bu programın hedefleri doğrultusunda uygulama için gerekli önlemler alınır. Ayrıca, KİT hesap ve işlemleri hazine kontrolörlerince denetlenir.

Sermaye Piyasası Kurulu : Sermaye Piyasası Kanunu'na göre kurumların hesapları, bilançoları ve mali tabloları üzerinde gerektiğinde yapılan denetimdir.

Diğer Denetim Organları : Sürekli değil gerektiğinde yapılan, Devlet Denetleme Kurulu, Başbakanlık Teftiş Kurulu, Bankacılık alanında faaliyet gösteren KİT'ler için Bankalar Yeminli Murakıpları Kurulu Başkanlığı'nın yaptığı gibi denetimlerdir.

3.1.3 KİT'lerde Muhasebe Sistemi

1964 yılında yürürlüğe giren 440 sayılı "İktisadi Devlet Teşekkülleri ve İştirakleri Hakkında Kanun" işletme hesapları ve bütçeleri için yeni düzenlemeler getirmiş ve Kamu İktisadi Teşebbüslerinin muhasebe usul ve esaslarının tekdüzen hale getirilmesinin zorunluluk olduğunu kabul etmiştir.³⁹² Bu kanun gereğince kurulan İktisadi Devlet Teşekküllerini Yeniden Düzenleme Komisyonu daha çok Amerikan muhasebe teori ve uygulamasına dayanan, bazen de Fransız Genel Hesap Planı'nın etkisi görülen Tekdüzen Muhasebe Sistemi'ni önermiştir. Daha sonra kurulan Kamu İktisadi Kuruluşları Reform Komisyonu'nun alt komisyonu olarak, 1971 de Tekdüzen Muhasebe Sistemi Uygulama Komisyonu oluşturulmuştur. Bu komisyon, Kamu İktisadi Teşebbüsleri'nin öneri hakkındaki görüşlerini dikkate

³⁹²Erkan Karaarslan, Kamu Muhasebe Reformu ve Yerel Yönetimler, <http://www.erkankaraarslan.org/bolum/makale/dosya/8.pdf> (12.03.2011)

olarak tasarlanan sistemde değişiklikler yapmış ve Tekdüzen Muhasebe Sistemi 07.07.1971 gün ve 7/2767 sayılı kararname ile 01.01.1972 tarihinden itibaren uygulanmaya başlanmıştır. 1972 yıllık programına dayanılarak kurulan DPT Tekdüzen Muhasebe Koordinasyon Devamlı İhtisas Komisyonu tarafından ise aynı kararname ile uygulama dışında bırakılan bankacılık işletmeleri ve uygulama alanına giren sınai işletmelerde maliyet muhasebesine ilişkin esaslar saptanarak 1977 yılı başından itibaren uygulamaya geçilmiştir. Bankalar için Tekdüzen Hesap Planı ise Bankalar Birliği tarafından hazırlanarak, 1986 yılı başından itibaren uygulamaya konulmuştur.³⁹³

01.01.1994 tarihinden itibaren geçerli olmak ve zorunlu olarak uygulanmak üzere “Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği” 26.12.1992 tarih ve 21447 mükerrer sayılı Resmi Gazete’de yayımlanmıştır. KİT, Müessese, Bağlı Ortaklık ve Diğer Anonim Şirketler de bu tebliğ kapsamına alınmıştır.³⁹⁴

Günümüzde de tüm KİT’ler işlemlerini Tekdüzen Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği’ne uygun şekilde muhasebeleştirmektedir.³⁹⁵

3.2 KİT’LERDE KATMA DEĞERİN HESAPLANMASI ve PAYLAŞIMI

Çalışmanın bu kısmında ise KİT’lerde katma değer hesabına ve katma değer paylaşıma ilişkin açıklamalar yapılacak, bu açıklamalar ise çalışmada katma değer paylaşımda doğrudan etkili olduğu düşünülen seçilmiş Türkiye Muhasebe Standartları açısından değerlendirilecektir.

³⁹³ Sevilengül, a.g.e., s.14

³⁹⁴ Mustafa Özkan, Kamu İktisadi Teşebbüslerinin Tabi Olduğu Mevzuat ve TBMM’nce Denetlenmesi Hakkında Mevzuatla İlgili Not, http://www.ydk.gov.tr/egitim_notlari/kit'lerin_denetimi (12.03.2011)

³⁹⁵ Erkan Karaarslan, Kamu Muhasebe Reformu ve Yerel Yönetimler, <http://www.erkankaraarslan.org/bolum/makale/dosya/8.pdf> (12.03.2011)

3.2.1 Katma Değerin Hesaplanması

KİT'lerde katma değer hesabı T.C. Başbakanlık Yüksek Denetleme Kurulu, Denetleme ve İnceleme Raporları Yönetmeliği ve Denetleme Kılavuzu'nda açıklanmıştır. Kılavuza göre kuruluşun GSMH' ya katkısı, gelir yöntemi kullanılarak aşağıdaki tabloda gösterildiği şekilde hesaplanmaktadır.

Tablo 14. Kuruluşun Katma Değer Hesaplama Çizelgesi

Firma Düzeyinde Katma Değerin Oluşumu	TL
A-Pozitif etkiler: Personel giderleri (Yevmiyeler dahil) Verilen faizler (Yurt içi) Verilen bina ve arazi kiralari Karşılık giderleri Mevzuat gereğince katılma payları Dernek ve benzeri yerlere bağışlar Geçmiş yıllara ait gider ve zararlar İç sigorta fonu gideri Amortisman ve tükenme payları Dış aleme ödenen giderler Diğer pozitif etkiler Dönem karı Toplam (A)	
B-Negatif etkiler (-): Alınan faizler (Yurt içi) Alınan bina ve arazi kiralari Karşılıklardan kullanılmayan kısım Geçmiş yıllara ait gelir ve karlar Bağlı ortaklık ve iştiraklerden alınan kar payları İç sigorta fonundan yapılan tahsilat Dış alemden sağlanan gelirler Diğer negatif etkiler Dönem zararı Toplam (B):	
Üretici fiyatlarıyla gayrisafi yurt içi hasıla (GSYİH)ya katkı (A-B)	
Sübvansiyonlar (-) Hazine yardımları(-) Diğer yardım ve bağışlar(-) Vergi iadeleri(-) Tüketicilere yansıtılan vergi ve fonlar Alıcı fiyatlarıyla gayrisafi yurt içi hasıla (GSYİH)ya katkı Dış aleme ödenen giderler(-) Dış alemden sağlanan gelirler	
Alıcı fiyatlarıyla gayrisafi milli hasıla (GSMH)ya katkı	

Kaynak: T.C. Başbakanlık Yüksek Denetleme Kurulu, Denetleme ve İnceleme Raporları Yönetmeliği ve Denetleme Kılavuzu,2009, s.470

Tablo 15. KİT'lerin GSYİH' ya Katkısının Hesaplanması (Pozitif Etkiler)

Pozitif Etkiler	Açıklama
Personel Giderleri (Yevmiyeler dahil)	Kuruluşun çalıştırdığı işçi, memur ve sözleşmeli personele ödediği maaş ve ücretlerle bunlara yapılan çeşitli yan ödemelerin, aynı ve nakdi sosyal yardımların tümü personel giderlerini oluşturur ve bu harcamalar; üretim veya yatırım maliyetine ya da kar ve zarar hesabına kaydedilse dahi personel giderlerinde gösterilir. Katma değer hesabında, personele yapılan cari yıla ilişkin toplam harcamalar rakamı dikkate alınmaktadır. Bu rakamdan; sosyal yardımlar kapsamında olan amortismanlar, daha sonra “Amortisman ve tükenme payları” kaleminde gösterileceğinden ve aynı şekilde dönem karından temettü, derneklere yardım vb. şekillerde yapılan ödemeler de, dönem karı içinde bir önceki yıl katma değerine dahil edildiğinden, mükerrerliği önlemek için, personel giderlerinden düşülecektir. Personel giderleri içinde yer almayan, personel yolluklarından sadece personele ödenen gündelikler (yevmiyeler) personel giderlerine ilave edilir.
Verilen Faizler (Yurt içi)	Bankalar haricindeki kuruluşlarda, cari yıl içinde tahakkuk ettirilen yurtiçi faizler, işletme ve yatırım maliyetlerine ilave edilmiş veya doğrudan zarar kaydedilmiş olsalar dahi bu kalemi oluşturur.
Verilen Bina ve Arazi Kiraları	Sadece bina ve arazilere ait olan döneme ilişkin ve tahakkuk esasına göre gider kaydedilen kiralar bu kalemi oluşturmaktadır.
Karşılık Giderleri	Bağlı ortaklık iştirak ve müessese zararları için ayrılan karşılıklar haricindeki dönemde gider olarak kaydedilmiş olan, karşılıklar bu kalemi oluşturur.
Mevzuat Gereğince Katılma Payları	Dönem karından ayrılanlar dışında, mevzuat gereğince masraf ya da zarar kaydedilen diğer kuruluşlara ödenen masrafa katılma paylarından oluşur.
Dernek ve Benzeri Yerlere Bağışlar	Kardan yapılan ödemeler haricindeki, masraf ya da zarar kaydedilen, kuruluş personeli dışındaki kişilerin yararlandıkları ve personel giderlerine girmeyen çeşitli dernek, klüp, vakıf ve benzeri yerlere yapılan bağışlar ve aktarılan kaynaklardan oluşur.
Geçmiş Yıllara Ait Gider ve Zararlar	Katma değer dönemsel olarak hesaplandığı için geçmiş yıllara ait gider ve zararlar da bu dönemde yatırılan katma değerden karşılandığından, dönemin katma değerini azaltan bir etki yapar. Bu olumsuzluğun giderilmesi için, geçmiş yıllara ait gider ve zararlar dönem katma değerine ilave edilir.
İç Sigorta Fonu Gideri	İç sigorta uygulaması yapılan kuruluşlarda, muhtemel riskler için ilgili, dönem karından ayrılanlar haricindeki, dönemde gider kaydedilen tutardır.
Amortisman ve Tükenme Payları	Dönem içinde maliyetlere verilen veya zarar kaydedilen maddi duran varlık amortismanları ile özel tükenmeye tabi varlıklar, maddi olmayan duran varlıklar ve varsa büyük onarım giderleri itfa paylarından oluşmaktadır. Katma değer hesabında dikkate alınan amortisman ve itfa payları geçmiş yıllara ait olan değil dönemde gerçekleşen tutar olmalıdır.
Dış Aleme Ödenen Giderler	Gayrisafi yurt içi hasılanın hesaplanmasında, yurt içinde yaratılan değerlerin tamamı dikkate alındığından, yurt dışına ithalat bedelleri haricinde ödenen, faiz ve komisyon giderleri, kar transferleri ve diğer çeşitli giderler dönemin kar – zararını olumsuz yönde etkiler.

Diğer Pozitif Etkiler	Gayrisafi milli hasılanın hesaplanmasında göz önünde bulundurulacak diğer hususlar kısmında açıklanmıştır.
Dönem Karı	Kuruluşun vergi ve benzeri yükümlülükleri ayrılmadan önceki dönem karıdır.
Toplam (A)	Pozitif etkilerin toplamıdır.

(Kaynak: T.C. Başbakanlık Yüksek Denetleme Kurulu, Denetleme ve İnceleme Raporları Yönetmeliği ve Denetleme Kılavuzu,2009, s.470-475)

Tablo 16. KiT'lerin GSYİH' ya Katkısının Hesaplanması (Negatif Etkiler)

Negatif Etkiler	Açıklama
Alınan Faizler (Yurt içi)	Bankalar haricindeki kuruluşlarda bir yıl içinde tahakkuk ettirilen yurt içi faiz gelirleridir.
Alınan Bina ve Arazi Kiraları	Sadece bina ve arazilere ait olan döneme ilişkin ve tahakkuk esasına göre gelir kaydedilen kiralar bu kalemi oluşturur. Lojmanlardan alınan kiralar, sosyal giderler (personele ait) kapsamında olan “bandırma giderleri”nin hesaplanması sırasında mahsup edildiğinde, alınan kiralara ilişkin tutarın tespitinde dikkate alınmaz iken, mahsup edilemeyen lojman kira gelirlerinin dikkate alınacaktır.
Karşılıklardan Kullanılmayan Kısım	Bağlı ortaklık, iştirak ve müesseseler zarar karşılıklarından kullanılmayan kısım haricindeki, dönem içinde karşılıklardan yapılan idareler, yani karşılıkların kullanılmayan kısımları bu kalemi oluşturmaktadır.
Geçmiş Yıllara Ait Gelir ve Karlar	Katma değer dönemsel olarak hesaplandığı için dönem karını dolayısıyla katma değeri arttırıcı bir etki yapan geçmiş yıllara ait gelir ve karların bu etkisinin giderilmesi için bu kalem katma değer hesabında negatif değer olarak alınır.
Bağlı Ort. ve İştiraklerden Alınan Kar Payları	Kuruluşun bağlı ortaklık ve iştiraklerine ilişkin dönem sonuçları, ilgili iştirakin milli gelire katkısında dikkate alındığından, çifte hesaplamayı engellemek için kuruluşun yarattığı katma değeri arttıran etkisinin giderilmesi amacıyla negatif değer olarak dikkate alınır. İştirak zararları için ayrılan karşılıklar ise ilgili iştirakin milli gelire katkısında hesaba katılacağından kuruluşun katma değer hesabı dışında tutulur.
İç Sigorta Fonundan Yapılan Tahsilat	Dönem içerisinde, iç sigorta fonundan hasar bedeli olarak yapılan mahsuplardan oluşur. Ancak, dönem karından ayrılarak yıl içerisinde gelir kaydedilen hasar bedelleri dikkate alınmaz.
Dış Alemden Sağlanan Gelirler	Gayrisafi yurtiçi hasılanın hesaplanmasında, yalnız yurt içinde yaratılan değerler dikkate alındığı için yurt dışından sağlanan ihracat bedelleri dışındaki müteşebbis gelirleri, iştirak karları, dış faiz ve komisyon gelirleri ve diğer dış kaynaklı gelir ve karlar dönem sonucunu olumlu yönde etkiler ve dolayısıyla yurt içinde yaratılan katma değer olduğundan daha fazla gösterilmemesi için bu gelirler, katma değer hesabında negatif olarak bu satıra alınır.
Diğer Negatif Etkiler	Gayrisafi milli hasılanın hesaplanmasında göz önünde bulundurulacak diğer hususlar kısmında açıklanmıştır.
Dönem Zararı	Dönem zararı bu kalemde gösterilir.
Toplam (B):	Negatif etkilerin toplamıdır.

Üretici Fiyatlarıyla GSMH'ya Katkı (A-B)	Pozitif değerler toplamı ile negatif değerler toplamının farkıdır.
Sübvansiyonlar, Hazine Yardımları, Diğer Yardım ve Bağışlar, Vergi İadeleri (-)	Hükümet tarafından kuruluşa çeşitli şekillerde yapılan sübvansiyonlar, hazine yardımları, diğer yardım ve bağışlar ile vergi iadeleri dönem karı içinde yer alır. Ancak bu gelir kalemleri alıcı fiyatlarını düşürücü bir etki yarattığı ve bu tutarlar milli gelir hesabında daha önce dikkate alındıkları için, kuruluşun katma değer hesabında negatif değere sahiptirler.
Tüketiciye Yansıtılan Vergi ve Fonlar	Alıcı fiyatlarıyla gayrisafi yurt içi hasılanın ulaşılabilmesi için kuruluşça, mal veya hizmetin birim satış fiyatı ile tüketiciye yansıtılan vergi ve fon payları pozitif etkiye sahiptir.
Alıcı Fiyatlarıyla GSYİH'ya Katkı	Üretici fiyatlarıyla gayrisafi yurt içi hasıla (GSYİH)'ya sübvansiyonlar, hazine yardımları, diğer yardım ve bağışlar, vergi iadeleri ve tüketicilere yansıtılan vergi ve fonlar toplanarak bulunan katma değerdir.
(-)Dış Aleme Ödenen Giderler ve Dış Alemde Sağlanan Gelirler	Yurt dışına veya yurt dışından yurt içine transfer edilen katma değer hesaplamaya dahil edilmesiyle gayrisafi milli hasıla (GSMH) değerine ulaşılır.
Alıcı fiyatlarıyla Gayrisafi milli hasılaya katkı	Bütün bu sayılan faktörler toplanarak kuruluşun alıcı fiyatlarıyla gayri safi milli hasıla (GSMH)'ya katkısına ulaşılır.

(Kaynak: T.C. Başbakanlık Yüksek Denetleme Kurulu, Denetleme ve İnceleme Raporları Yönetmeliği ve Denetleme Kılavuzu, 2009, s.475-477)

NOT: Gayrisafi milli hasılanın hesaplanmasında göz önünde bulundurulacak diğer hususlar: GSYİH'nın hesaplanmasında “diğer gider ve zararlar” ile “diğer hasılat ve karlar” hesaplarına kaydedilen tutarlar da dikkate alınmalıdır. Gelir tablosunda “Diğer” kelimesiyle başlayan kalemler ilgisine göre yukarıda bahsedilen GSYİH hesabında dikkate alınan kalemlere, bu kalemlere uygun olmayan giderler “Diğer pozitif etkiler”, gelirlerde “diğer negatif etkiler” kalemine alınır.

Örneğin; Kuruluşun nedeni ne olursa olsun ceza ismi altında yaptığı giderler analiz edilerek, ödenen cezalar ilgili üretim faktörüne ya da katma değerden pay alan kişiye yapılan ödemelere ilave edilir. Devlete ödenen bütün cezalar, “üreticilere yansıtılan vergi ve fonlar” gibi sonuç doğuracağından (dönem karından verilenler hariç) “tüketicilere yansıtılan vergi ve fonlar” kalemine, eğer cezalar kira ile ilgiliyse “ödenen kiralar” kalemine, faizle ilgiliyse “ödenen faizler” kalemine ilave edilir. Maddi duran varlık satış karları, “diğer negatif etkiler” satırına; gelir tablosunun “diğer gider ve zararlar” hesabına alınan kur farkları vb. “diğer pozitif etkiler” satırına alınır. Kuruluş tarafından yapılan ve GSMH'ya katkının hesabında pozitif etkiler içinde yer alan (personel giderleri, verilen faizler, kiralar gibi) giderlerden bir kısmını cari yılda yatırım hesaplarına verilmiş ise cari yıl dönem sonucu yatırım giderlerine verilen gider tutarı kadar olumlu yönde etkilenecektir. Yatırım giderlerine verilen giderlerin cari yılda GSMH'ya katkısı düzenleyici unsur olarak “Diğer negatif etkiler” içinde değerlendirilmelidir. Yani, gelir tablosundaki faaliyet dışı gelirler ve faaliyet dışı giderlerden GSYİH hesaplamasına dahil edilmeyen hiçbir unsur kalmamalıdır.

Bu çalışmada amaçlanan; işletmenin GSYİH'ya katkısını gösteren katma değer hesaplanma yönteminin Türkiye Muhasebe Standartları hükümlerine uyumlaştırılması değil, katma değer üretim faktörleri arasında paylaştırılmasında, yani katma değer tablosunda üretim faktörlerinin katma değerden aldıkları payların muhasebe standartlarına uygun şekilde raporlanmasıdır. Bu amaçla çalışmanın devamında, üretim faktörlerinin payını oluşturan unsurlar (faiz, amortisman, işçilik giderleri vb.), ilişkili görülen seçilmiş muhasebe standartları açısından değerlendirilecektir.

3.2.2 Katma Değerin Paylaşımı

Kamu İktisadi Teşebbüsleri tarafından yaratılan katma değer aşağıdaki şekilde raporlanmaktadır.

Tablo 17. KİT'lerde Katma Değerin Paylaşımı

TOPLAM KATMA DEĞER
Kar/Zarar
Amortismanlar (Cari Yıl)
İstihdam Giderleri
Faiz Giderleri
Karşılıklar (Karşılık+Kur Farkları)

(Kaynak: Kamu İktisadi Teşebbüsleri İstatistikleri, <http://www.hazine.gov.tr/irj/portal/anonymous?NavigationTarget=navurl://716faf5ba0acaab2174b0d99254d922a&LightDTNKnobID=1728261760> (03.04.2011))

Bu tablo kapsamındaki kalemler katma değerden pay alan üretim faktörleri ile ilişkilendirilmek istenirse, aşağıdaki biçimde eşleştirme yapmak mümkündür.

İstihdam Giderleri	→	Emeğin Katma Değer Payı
Amortismanlar (Cari Yıl)	→	Sermayenin Katma Değer Payı
Faiz Giderleri	→	Sermayenin Katma Değer Payı
Kar/Zarar	→	Sermayenin Katma Değer Payı
Karşılıklar	→	Sermayenin Katma Değer Payı

3.2.2.1 Emeğin Katma Değer Payı: İstihdam Giderleri

KİT’lerde, katma değerden emeğin aldığı payı oluşturan “İstihdam Maliyetleri”nin unsurları aşağıdaki tabloda verilmiştir.

Tablo 18. KİT’lerde İstihdam Maliyetleri’nin Unsurları

1.Maaş/Esas Ücret
2.Maaşa/Ücrete Bağlı Ödemeler
a) İlave Tediye- İkramiye
b) Fazla Çalışma
c) Prim
d) Diğer
3.Maaş/ Ücret Benzeri Ödemeler
a) Vardiya zammı
b) İş Riski Zammı
c) Diğer
4.Sosyal Ödemeler
a) Yemek Yardımı
b) Taşıma
c) Çocuk Aile Yardımı
d) Giyim Yardımı
e) Diğer
5.Giydirilmiş Maaş/Ücret (1+2+3+4)
6.Kanuni Ödemeler
a) Sosyal Güvenlik Kuruluşları İşveren Payı
b) İşsizlik Sigortası İşveren Payı
c) Diğer
7. Maaş/Ücret Maliyeti (İşletme İçin) (5+6)
8.Kesintiler Toplamı (Çalışan İçin)
a) Sosyal Güvenlik Kuruluşları İşçi Payı
b) İşsizlik Sigortası İşçi Payı
c) Gelir Vergisi
d) Damga Vergisi
e) Diğer
9. Net Aylık Gelir (Çalışan İçin) (5-8)

10.Toplam Tazminat Ödemesi
a) Kıdem Tazminatı Ödemesi
b) İhbar Tazminatı Ödemesi

(**Kaynak:** İstihdam Maliyetleri Tablosu, <http://www.hazine.gov.tr/irj/portal/anonymous?NavigationTarget=navurl://716faf5ba0acaab2174b0d99254d922a&LightDTNKnobID=1728261760> (03.04.2011))

KİT'lerde katma değerin üretim faktörleri arasında paylaşımının raporlanması açısından, emeğin katma değerden aldığı paya karşı gelen “İstihdam maliyetleri”, “TMS-19 Çalışanlara Sağlanan Faydalar” standardı çerçevesinde genişletilir ise katma değer tablosunda emeğin payı değişecektir.

Standart açısından çalışanlara sağlanan faydaların muhasebeleştirilmesinde nakit esası değil tahakkuk esası benimsenmiştir ve sağlanan menfaatlerin ilgili olduğu veya çalışandan faydalandığı dönemde giderleştirilmesi veya maliyet olarak muhasebeleştirilmesi gerekmektedir.³⁹⁶ Bu durumda emeğin payı olan “İstihdam maliyetleri” aşağıdaki şekilde etkileyecektir.

- * Çalışanlara ödenmiş olan maaşlar, ücretler, çeşitli yan ödemeler ve sosyal yardımların yanı sıra kuruluş çalışanlarının hizmet sunduğu dönemi takip eden on iki ay içinde meydana gelmesi beklenen kısa süreli izin ücretleri, kar paylaşımı ve ikramiyeleri gibi kalemler de istihdam maliyetlerine dahil edilerek raporlamalıdır. Ayrıca izin ücretlerinin, biriken veya birikmeyen, kazanılmış veya kazanılmamış olması da işletmenin geleceğe ilişkin yükümlülüğünü ve dolayısıyla raporlamayı etkileyecektir.
- * Çalışanların işletmelerdeki hizmetlerinin ve katkılarının bir karşılığı olarak ödenen veya iş sözleşmesinden ya da yasal zorunluluklardan (kıdem tazminatı gibi) kaynaklanan çalışanlara çalışma dönemi sonrasına sağlanan, işletme açısından yükümlülük doğuran tüm bu faydaların finansal raporlamada dikkate alınması gerekmektedir.

³⁹⁶ Karakaya, a.g.e, s.218

- * Standarda göre kıdem tazminatı, işçinin işten çıkartılması nedeniyle ödenen bir tazminat değil, işçinin çalışması karşılığında ödenen tazminattır ve çalışma sonrası sağlanan faydalar kapsamındadır. Dolayısıyla, işçi çalıştıkça kıdem tazminatı yükümlülüğü de doğmaktadır.³⁹⁷ Bu yükümlülük, muhasebenin dönemsellik ve ihtiyatlılık kavramları gereği her yıl sonunda tahakkuk edilmek suretiyle maliyetlere veya giderlere yansıtılmalıdır.³⁹⁸ Emekli Sandığı Yasası'na tabi olan KİT'lerde de emekli ikramiyeleri için kıdem tazminatı karşılığı işletmenin giderleri arasında gösterilmektedir.³⁹⁹ Ancak, çalışanlar tarafından hak edilmiş ve işletme açısından da bir yükümlük doğurmuş olan döneme ilişkin kıdem tazminatı karşılığı, KİT'lerde katma değer raporlamada dikkate alınmamakta ve sadece ödendiğinde istihdam maliyetleri içerisine dahil edilmektedir. Çalışma açısından ise, döneme ilişkin kıdem tazminatı karşılığının istihdam maliyetlerine dahil edilmesiyle raporlamanın daha doğru olacağı düşünülmektedir.
- * Bilanço tarihinden itibaren 12 ay sonra ödenmeye başlanan; uzun hizmet veya seyahat izinleri, uzun ücretli izinler, uzun vadeli sakatlık tazminatları gibi çalışanlara sağlanan diğer uzun vadeli faydaların da istihdam maliyetlerine ilave edilmesi önerilmektedir. Yine, aynı şekilde bilanço tarihinden on iki ay sonra ödenecek olan işten çıkarma tazminatları da dikkate alınmalıdır.
- * Standarda göre, kısa vadeli faydalara iskonto uygulamazken uzun vadeli olanlar iskonto edilmiş değerleri ile raporlanmaktadır. Bu durum, Tekdüzen Muhasebe Sistemi uygulanan KİT'lerden farklılık göstermektedir. Örneğin; tekdüzen Muhasebe Sistemi'nde kıdem tazminatı karşılığı

³⁹⁷ Karakaya, a.g.e., s.221

³⁹⁸ Kaygusuzoğlu, a.g.m., s.190

³⁹⁹ Sevilengül, a.g.e., s.548

hesabında çalışanın dönem sonu itibariyle hak ettiği tutar dikkate alınırken⁴⁰⁰, standartta ise kıdem tazminatı net bugünkü değeri ile yani bir çalışanın gelecekte ayrılacağı tarihte hak edeceği kıdem tazminatının, bugün itibariyle kazanılmış olan tutarıyla raporlanmaktadır.⁴⁰¹ Bu durum, tekdüzen ve standart açısından raporlanan kıdem tazminatı karşılıkları tutarında da farklılıklar yaratacaktır.

3.2.2.2 Sermayenin Katma Değer Payı: Amortisman Giderleri

KİT'lerde amortisman payını; dönem içinde maliyetlere verilen veya zarar kaydedilen maddi duran varlık amortismanları ile özel tükenmeye tabi varlıklar, maddi olmayan duran varlıklar ve varsa büyük onarım giderleri itfa payları oluşturmaktadır. Katma değer hesabında dikkate alınan amortisman ve itfa payları geçmiş yıllara ait olan değil, dönemde gerçekleşen tutardır.

Amortismanlar "TMS-16 Maddi Duran Varlıklar" Standardı, itfa payları ise "TMS-38 Maddi Olmayan Duran Varlıklar" Standardı kapsamındadır. Çalışmada "TMS-16 Maddi Duran Varlıklar" Standardı incelenmiştir. Tekdüzen Muhasebe Sistemi'nde Vergi Usul Kanunu'na uygun olarak ayrılan amortismanların, Türkiye Muhasebe Standartlarıyla farklılıkları Tablo 19'da verilmiştir.

Tablo 19.VUK ile TMS-16 Arasındaki Farklılıklar

	VUK	TMS-16
Amortismanına Tabi Tutarın ve Yararlı Ömrün Belirlenmesi Açısından Farklılıklar	Amortismanına tabi varlık, belirli bir tutara sahip olmalıdır.	Amortismanına tabi varlığın belirlenmesi işletmeye bırakılmıştır
	Amortismanına tabi tutar, varlığın maliyet bedelidir.	Amortismanına tabi tutar, varlığın maliyet bedelinden kalıntı değer düşüldükten sonraki tutardır.
	Maliyet bedeli, varlık elde edilirken ortaya çıkan vade farkını da içermektedir.	Vade farksız tutar üzerinden amortisman ayrılmaktadır.
	Varlığın maliyeti, elde edildiği döneme	Özellikli varlık haricindeki

⁴⁰⁰ Sevilengül, a.g.e., 585

⁴⁰¹ Kaygusuzoğlu, a.g.m, s.189

	(sonraki dönemlerde isteğe bağlı) ait finansman giderlerini de içermektedir.	varlıklarda, finansman giderleri varlık maliyetinden hariç tutulmaktadır.
	Yararlı ömür, amortisman esas süre olmasına rağmen, Maliye Bakanlığı'nın yayınladığı listedeki ekonomik ömürlere uyulmaktadır.	Amortisman süresi yararlı ömür veya üretim miktarına göre işletme tarafından tahmin edilir.
	Yararlı ömür belirlenmesinde "yıl" baz alınmaktadır.	Yararlı ömür belirlenmesinde "yıl" veya "üretim birimi" baz alınmaktadır.
	Yararlı ömür olağanüstü durumlar dışında sabittir.	Yararlı ömür ve kalıntı değer tahmini her yıl gözden geçirilir ve değişiklikler yansıtılır.
Amortismanın Hesaplanması Açısından Farklılıklar	Amortisman yöntemleri, normal, azalan bakiyeler ve istisnai durumlarda fevkalade amortisman yöntemidir.	Amortisman yöntemleri doğrusal, azalan bakiyeler ve üretim miktarı yöntemidir.
	Varlıklar, birlikte değerlemeye tabi tutulmaktadır.	Parçalara ayırarak ya da gruplandırarak amortisman ayırmak mümkündür.
	Varlık, satış amaçlı varlıklar kapsamında olduğunda veya varlıktan gelecekte ekonomik yarar beklenmediği durumda amortisman ayrılmaya devam edilir.	Satış amaçlı maddi duran varlıklarla gelecekte ekonomik yarar beklenmeyen duran varlıklarda amortisman ayırma işlemi durdurulur.
	Amortisman yöntemi seçimi serbesttir.	Amortisman yöntemi, varlığın gelecekteki ekonomik yararlarının tüketim modelini yansıtacak şekilde seçilmelidir.
	Azalan bakiyeler yönteminden normal amortisman yöntemine geçilebilir.	Tüketim modelindeki değişmeye bağlı olarak yapılması gereklidir.
Diğer Hususlar	Maddi duran varlıklar için değer düşüklüğü zararı yoktur.	Maddi duran varlıklar için değer düşüklüğü zararı vardır.
	Sadece binek otomobiller için satın alınan dönem için kıst amortisman uygulaması mevcuttur.	Tüm varlıklar açısından kıst uygulama yapılmaktadır.
	Envanterden önce satılan varlıklar için kıst amortisman uygulaması tartışmalıdır.	Envanterden önce satılan varlıklar için kıst amortisman uygulaması yapılmalıdır.
	Dönemde ayrılmayan amortismanın sonraki dönemde gider yazılması mümkün değildir.	-----
	Boş arsa ve araziler amortisman tabidir, ayrıca bunların üzerine inşa edilmiş olan yapıların maliyetine dahil edilerek amortisman tabi tutulmaktadır.	Arsa ve arazi ömürleri sınırsız kabul edilmekte ve amortisman tabi tutulmamaktadır.

(Kaynak: Beyhan Marşap; "Maddi Duran Varlıklarda Amortisman Uygulaması ve Yararlı Ömrün Belirlenmesi", VI. Muhasebe Uygulamaları ve Vergi Mevzuatı Sempozyumu, 2008, Antalya/ Remzi Örtten, Rıdvan Bayırlı, "TMS 16:Maddi Duran Varlıklar Standardına Göre Amortisman Ayırma ve Muhasebe Uygulamaları-I", Yaklaşım Dergisi, Sayı:172, 2007)

Tabloda yer verilen uygulama farklılıkları nedeniyle, cari dönemde raporlanan sermayenin katma değerden aldığı payı ifade eden "Amortisman ve tükenme payları"nın tutarı, Tekdüzen Muhasebe Sistemi ve Muhasebe

Standartlarındaki uygulamalara paralel olarak farklılaşacaktır. Dolayısıyla, bu çalışmada katma değer tablosunda raporlanacak olan amortismanların, vergi matrahının doğru şekilde hesaplanmasına yönelik olan vergi kanunlarına göre değil, işletmede gerçeğe uygun raporlama yapılmasını önemseyen muhasebe standartlarına göre belirlenmesi önerilmektedir.

3.2.2.3 Sermayenin Katma Değer Payı: Faiz Giderleri

İşletme dışından sağlanan sermaye karşılığında, ödenen faizin ve diğer borçlanma maliyetlerinin muhasebeleştirilmesinde; KİT'lerin muhasebe sistemi ve Türkiye Muhasebe Standartları arasında farklılıklar bulunmaktadır.

“TMS-23 Borçlanma Maliyetleri” standardına göre, özellikli varlığa ilişkin borçlanma maliyetleri varlık maliyetine dahil edilmekte, özellikli varlık kullanılabilir duruma geldiğinde dönem gideri olarak kabul edilmektedir. Özellikli varlık kapsamında olmayan diğer varlıklarla ilgili borçlanma maliyetleri de dönem gideri olarak kaydedilmektedir. Standart hakkındaki hususlar ikinci bölümde ayrıntılı olarak incelenmiştir.

Vergi mevzuatına göre ise varlık (duran varlık ve stoklar) aktife alınana veya iktisap edilene kadarki “borçlanma maliyetleri” maliyete ilave edilmekte, daha sonra ise maliyet veya gider olarak kaydedilebilmektedir.⁴⁰²

Borçlanma maliyetlerinin, varlık maliyetlerine dahil edilseler dahi katma değer tablosunda sermayenin katma değer payı başlığı altında raporlanmasının işletmenin borçlanmalara ilişkin gerçek yükümlülüğünün tespit edilmesinde daha uygun olacağı düşünülmektedir.

KİT'lerin GSYİH'ya katkısının hesap edildiği Tablo 14'te; cari yıl içinde tahakkuk ettirilen yurtiçi faizler, işletme ve yatırım maliyetlerine ilave edilmiş veya doğrudan zarar kaydedilmiş olsalar dahi, faiz giderleri başlığında gösterilmektedir. Bu durum, katma değer tablosu açısından da geçerli olduğunda, kurum tarafından yaratılan katma değerün üretim faktörleri

⁴⁰² Karataş, a.g.m., s.136-137

arasında paylaşımını gösteren katma değer tablosunda faiz giderlerinin gerçeğe uygun şekilde raporlanması sağlanacaktır. Ayrıca KİT'lerde katma değer paylaşımında (Tablo 17) vade farkları ve komisyon giderleri ayrı bir başlıkta raporlanmamıştır. Kur farkları ise “Karşılıklar” kaleminde gösterilmiştir. Bu duruma standart açısından bakıldığında ise faiz giderleri, vade farkları, komisyon giderleri ve kur farklarının sermayenin katma değer payını oluşturan kalemlerden biri olan “borç verenler” başlığı altında raporlanması uygun olacaktır.

Tahakkuk eden faiz, standarda göre “etkin faiz oranı” yöntemine uygun olarak hesaplanmaktadır. Bu noktada mevcut uygulama ve standartlar açısından tahakkuk eden faizin hesap edilmesinde farklılıklar meydana gelecektir.⁴⁰³ Dolayısıyla faiz giderleri tutarı, başka bir ifadeyle sermayenin katma değerden aldığı pay, faiz hesaplama yöntemindeki farklılıklar nedeniyle değişecektir.

3.2.2.4 Sermayenin Katma Değer Payı: Kar

Kar, işletmenin toplam gelir ve giderleri arasındaki fark olarak ifade edilebilir. Karın bir kısmı kurumlar vergisi olarak devlete, bir kısmı temettü olarak ortaklara verilmekte, bir kısmı da dağıtılmayarak işletmede kalmaktadır.

Tekdüzen Muhasebe Sistemi ve Türkiye Muhasebe Standardı'ndaki farklı uygulamalar, finansal tablolarda raporlanan kar tutarını da etkileyecektir. Bu çalışma kapsamında seçilmiş olan Türkiye Muhasebe Standartları'ndan; “TMS-19 Çalışanlara Sağlanan Faydalar”, “TMS-16 Maddi Duran Varlıklar” ve “TMS-23 Borçlanma Maliyetleri” standartları ile KİT'lerin uygulamaları arasındaki farklılıklar finansal tablolarda raporlanan gider tutarını etkileyerek, farklı kar rakamına ulaşılmasına neden olacaktır. Bu

⁴⁰³ Özerhan, Yanık, a.g.e., s.431-432

farklılıklar daha önceki başlıklarda incelendiği için burada tekrar bahsedilmeyecektir.

İşletmenin; hasılatının belirlenmesi açısından ise “TMS-18 Hasılat” Standardı incelenmiştir. Standart ile Tekdüzen Muhasebe Sistemi arasındaki önemli farklar aşağıda belirtilmiştir.

- * Standarda göre, vadeli satışlardaki vade farkı etkin faiz oranı yöntemine göre hesaplanarak, faiz geliri olarak muhasebeleştirilmektedir. Tekdüzen muhasebe sisteminde ise vade farkı satış hasılatına dahil edilerek raporlanmakta, dönem sonunda ise sadece senetli alacaklar için reeskont işlemi yapılarak hasılat düzeltilmeye çalışılmaktadır. Reeskont tutarının hesaplanmasında varsa senet üzerindeki yazılı faiz oranı, yoksa Türkiye Cumhuriyeti Merkez Bankası resmi iskonto haddi uygulanmaktadır.⁴⁰⁴ Vadeli satışlarda vade farkının yani faizin satışların bedeline dahil edilerek raporlanması, muhasebenin dönemsellik ilkesine aykırı olarak dönem kârının olduğundan fazla hesaplanmasına neden olmaktadır.⁴⁰⁵ Ayrıca, standart ve mevzuat açısından farklı faiz hesaplama yöntemlerinin kullanılması da raporlanan faiz tutarını farklılaştıracaktır.
- * Mevcut uygulamada sadece senetli alacaklara ilişkin olan vade farkı reeskont işlemine tabi tutulmakta, diğer senetsiz alacaklara ilişkin olan vade farkı ise gelir olarak finansal tablolarda raporlanmaktadır. Bu durum dönem karının olduğundan fazla raporlanmasına neden olacaktır.
- * Mal sahipliği ile ilgili riskin taşınmaya devam ettiği koşula bağlı satışlar, koşul yerine getirildiğinde hasılat olarak muhasebeleştirilmelidir. Örneğin; satış sözleşmesinin önemli bir bölümünü oluşturan montajın tamamlanmasından sonra hasılat

⁴⁰⁴ Özerhan, Yanık, a.g.e., s.95

⁴⁰⁵ Selvi, Yılmaz, Sarioğlu, a.g.m., s.25

kaydı yapılmaktadır. Tekdüzen muhasebe sisteminde ise montaj gerçekleşmemiş olsa dahi satış, hasılat olarak kaydedilmektedir.

- * Standarda göre satışta birbirinden ayrılabilir işlemler mevcut ise işlemler birbirinden ayrıştırılarak raporlanabilir. Buna örnek olarak satış sonrası servis hizmeti verilebilir.

Tablo 14'teki dönem karı; kuruluşun vergi ve benzeri yükümlülükleri ayrılardan önceki karını ifade etmektedir. Yani kurumlar vergisi, dönem karı içerisine dahil edilmiştir. Aynı şekilde KİT'lerde katma değerin paylaşımı tablosunda da (Tablo 17) devletin payını oluşturacak olan Kurumlar Vergisi ayrıca gösterilmemiştir.

KİT'lerde katma değerin paylaşımını gösteren Tablo 17'daki Kar/Zarar kalemi, KİT'lerin GSYİH'ya katkısını gösteren Tablo 14'teki "dönem karı" kaleminden farklıdır. Yani gelir tablosundan alınan dönem karı rakamı ile katma değer tablosunda raporlanacak olan sermayenin katma değerden aldığı payı ifade eden kar tutarı farklı olacaktır. Kuruluşun GSYİH'ya katkısını gösteren Tablo 14'teki; bazı kalemler katma değerin doğru hesaplanabilmesi açısından dönem karını düzeltmekte ve Tablo 17'daki Kar/Zarar tutarına ulaşılmaktadır. Ayrıca, Kar/Zarar kalemi devletin payı olan Kurumlar Vergisini de içermektedir. Bu nedenle Kurumlar Vergisinin Kar/Zarar içerisinden çıkartılarak, devletin katma değerden aldığı pay olarak izlenmesinin raporlama açısından daha uygun olacağı düşünülmektedir. Dolayısıyla, standartlara uygun şekilde hesaplanan kar rakamından, "TMS-12 Gelir Vergileri" Standardına uygun olarak hesaplanmış olan dönem vergi gideri, kar/zarar kaleminden indirilmeli ve sermayenin katma değerden aldığı payı ifade eden, kar rakama ulaşılmalıdır.

3.2.2.5 Sermayenin Katma Değer Payı: Karşılıklar

Karşılıklar, "geçmişteki yükümlülüğün kaynağın, ödenecek olmakla birlikte tutarı belli olmayan veya tutarı belli olmakla birlikte ödenip

ödenmeyeceği veya ne ödeneceği ne de ne kadar ödeneceği belli olan borçlar” şeklinde tanımlanabilir. Karşılıkların borçlardan farkı, kesin değil muhtemel olmalarıdır.⁴⁰⁶

Tablo 14’te katma değerin hesaplanmasında, pozitif etkiler kısmında hesaba katılan karşılık giderlerini; bağlı ortaklık, iştirak ve müessese zararları için ayrılan karşılıklar haricindeki dönemde gider olarak kaydedilmiş olan tutarlar oluşturmaktadır. Daha sonra ise bu ayrılan karşılık tutarından, negatif etkiler kısmında belirtilen kullanılmayan kısım, yani konusu kalmayan karşılık tutarları düşülmektedir.

Katma değer paylaşımında (Tablo 17) ise karşılıklar, katma değerden pay alan ayrı bir kalem olarak raporlanmış ve kur farkları da bu tutara dahil edilmiştir. Önceki bölümlerde açıklandığı üzere, katma değerden pay alan üretim faktörleri genel olarak emek, sermaye ve devlet olarak sınıflandırılmıştır. Bunların payları ise; maaş ve ücretler, faiz, amortismanlar, dağıtılmayan karlar ve vergiler olarak ifade edilmiştir. Ancak “karşılıklar” açısından böyle bir ayırım mevcut değildir. Bu nedenle “karşılık” tutarını ayrı olarak raporlamak yerine katma değerden pay alan diğer üretim faktörlerine dahil etmek daha uygun olacaktır.

Karşılıkların (Tablo 17); emek ve devlete kıyasla üretim faktörlerinden sermayeye, karın belirlenmesi açısından daha yakın olduğu düşünülmektedir. Karşılıklara dahil edilmiş olan, borçlanmalara ilişkin kur farkları borçlanma maliyeti olarak raporlanacaktır. Ertuna (2003) da, kur farklarını katma değer tablosunda borç verenlerin (yurt dışı) katma değerden aldığı pay olarak raporlamıştır. Dolayısıyla karşılık giderleri, katma değer tablosunda sermayenin payı olarak raporlamalıdır. Ayrıca, ulaşılacak kar rakamının muhasebe ilkelerine uygun olarak raporlanması açısından ayrılan tüm karşılıkların hesaplama katılmasının muhasebenin ihtiyatlılık ilkesi açısından doğru olacağı düşünülmektedir.

⁴⁰⁶ Hasan Kaval, **Muhasebe Denetimi**, 3. Baskı, Gazi Kitapevi, 2008, Ankara, s.480

3.2.2.6 Devletin Katma Değer Payı: Kurumlar Vergisi

Vergi konusu, “TMS-12 Gelir Vergileri” standardı kapsamında ikinci bölümde ayrıntılı olarak incelenmiştir.

Devletin katma değer payını oluşturacak olan vergi giderinin belirlenmesinde; muhasebe ve vergi uygulamaları arasındaki farklar nedeniyle, üzerinden vergi hesap edilecek olan vergi matrahı farklılaşmaktadır. Bu açıdan muhasebe ilkelerine uygun olarak hesaplanmış olan ticari kar ile vergi yasaları esas alınarak hesaplanan mali kar arasındaki farkların ve bu farklar nedeniyle raporlanacak olan vergi giderindeki değişimin devletin katma değer payına etkisinin belirlenmesi önem kazanmaktadır. Ticari kar ile mali kar arasında farklara neden olan bazı gelir veya giderlerin etkileri hiçbir zaman ortadan kalkmazken bazıları bir dönem vergi hesabında dikkate alınmamakta, fakat daha sonraki dönemlerde vergi hesaplamasına dahil edilmektedir. Bunlar sırasıyla sürekli farklar ve geçici farklar olarak ifade edilmektedir. Standarda göre sürekli farklar ile ilgili herhangi muhasebe işlemi yapılmazken, geçici farklar ertelenmiş vergi gideri veya ertelenmiş vergi geliri etkisi doğurmakta ve bu finansal tablolarda raporlanmaktadır.

KİT’lerin de tabi olduğu, ülkemiz uygulamalarında ise dönem vergi gideri mali kar üzerinden hesap edilmekte ve ertelenmiş vergi etkisi dikkate alınmamaktadır. Dolayısıyla devletin katma değerden aldığı payı ifade eden vergi tutarı mevcut uygulama ve standartlar açısından farklılaşmaktadır. Vergi tutarındaki farklılıklar sadece devletin katma değer payını değil, sermayenin katma değerden aldığı payı ifade eden karı da etkileyecektir.

KİT’ler kurumlar vergisine tabidir.⁴⁰⁷ Kurumlar vergisi hesaplamalarında; ticari karın belirlenmesinde esas alınan muhasebenin temel kavramlarından olan dönemsellik kavramı ve bu kavramın sonucu olan tahakkuk esası değil, nakit esası benimsenmiştir.⁴⁰⁸ Ancak, kurumlar vergisi

⁴⁰⁷ Kurumlar vergisi Kanunu, md.1-2 (<http://mevzuat.basbakanlik.gov.tr/Metin.Aspx?MevzuatKod=1.5.5520&MevzuatIliski=0&sourceXmlSearch=>) (2.04.2011)

⁴⁰⁸ Kaval, a.g.e s.400

de kurumun karı üzerinden ödenmekte ve net karı azaltmaktadır. Bu nedenle kurumlar vergisi de bir giderdir ve bu gider dönemsellik ilkesine göre hesaplanmalıdır.⁴⁰⁹ Standart kapsamında, vergi kanunlarına göre hesaplanmış olan kurumlar vergisine, ertelenmiş vergiler de dahil edilerek “vergi gideri” raporlanmaktadır. Böylece hem dönemsellik kavramına uygun olarak gerçek vergi gideri hesaplanmakta, hem de net kar gerçeğe uygun şekilde raporlanmaktadır.

Katma değer tablosunda, dolaylı vergilerin devletin katma değer payı içerisine dahil edilip edilmemesi konusunda da tartışmalar mevcuttur. Bu çalışmada önerilen katma değer tablosunda, dolaylı vergiler katma değerden hariç tutularak sadece kurumlar vergisi ve ertelenmiş vergiler devletin katma değer payını oluşturmaktadır. Bu durum, ilk bölümde bahsedildiği gibi “satış ve tüketim vergilerinin katma değerden hariç tutulması firma tarafından yaratılan değerde devlet sektörünün rol oynamadığı” fikriyle tutarlıdır. Devlet bir üretim faktörü olmamasına rağmen, üretimin güven içinde yapılmasına katkı sağladığı için, yaratılan katma değer sadece bir kısmını oluşturan firmanın karı üzerinden belirli bir oranda pay almaktadır. Bu nedenle de katma değerden pay alan paydaşlar arasında gösterilmektedir.

KİT’lerin katma değer paylaşımı gösterilen Tablo 17’de, kurumlar vergisi Kar/Zarar içerisinde raporlanmıştır. Ancak, kurumlar vergisi devletin katma değerden aldığı payı göstermektedir. Bu nedenle, devletin payının kardan ayrı olarak gösterilmesinin, katma değer paylaşımının raporlanması açısından daha doğru olacaktır.

3.2.3 Seçilmiş Muhasebe Standartları Çerçevesinde Önerilen Katma Değer Tablosu

Bu çalışmada tespitlerin ve önerilerin toplu şekilde görülebilmesi açısından aşağıdaki tablo oluşturulmuştur.

⁴⁰⁹ Örtten, Kaval, Karapınar, a.g.e., 158

Tablo 20.Kit'lerde Mevcut Durum ve Seçilmiş Muhasebe Standartları Çerçevesinde Önerilen Katma Değer Tablosu

KİT'LERDE MEVCUT DURUM	TÜRKİYE MUHASEBE STANDARTLARI ÇERÇEVESİNDE ÖNERİLEN KATMA DEĞER TABLOSU	SEÇİLMİŞ MUHASEBE STANDARTLARI
A-Pozitif Etkiler: Personel Giderleri Verilen Faizler (Yurt içi) Verilen Bina ve Arazi Kiraları Karşılık Giderleri Mevzuat Gereğince Katılma Payları Dernek ve Benzeri Yerlere Bağışlar Geçmiş Yıllara Ait Gider ve Zararlar İç Sigorta Fonu Gideri Amortisman ve Tükenme Payları Dış Aleme Ödenen Giderler Diğer Pozitif Etkiler Dönem Karı B-Negatif Etkiler (-): Alınan Faizler (Yurt içi) Alınan Bina ve Arazi Kiraları Karşılıklardan Kullanılmayan Kısım Geçmiş Yıllara Ait Gelir ve Karlar Bağlı Ortaklık ve İştiraklerden Alınan Kar Payları İç Sigorta Fonundan Yapılan Tahsilat Dış Alemde Sağlanan Gelirler Diğer Negatif Etkiler Dönem Zararı KATMA DEĞER (A-B)	Hasılat (+) Satışların Değeri i.İşletmenin Esas Faaliyetlerinden Sağlanan Tutarlar * Mal Satışları * Hizmet Satışları ii.Yatırım ve Finansman Faaliyetlerinden Sağlanan Tutarlar * Faiz, İsim Hakkı ve Temettüleri (-) Önceki Dönemde Üretilmiş Olan Stoklara ilişkin Satış Değeri (+) Mevcut Dönemde Üretilerek Stoklanmış Malların Piyasa Değeri (-) Satın Alınan Mal ve Hizmetlerin Değeri KATMA DEĞER	TMS-18 Hasılat Standardı
KATMA DEĞERİN PAYLAŞIMI	KATMA DEĞERİN PAYLAŞIMI	
İstihdam Giderleri -Maaş ve Esas Ücret -İkramiyeler -Fazla Çalışma ve Primler -Vardiya Zammı, İş Riski Zammı -Sosyal Yardımlar -Yasal İşveren Payları vs. -Kıdem Tazminatı ve İhbar Tazminatı Ödemesi	EMEK Çalışanlara Sağlanan Kısa Vadeli Faydalar -Esas Ücret ve Maaşlar -Hafta sonu ve Genel Tatil Ücretleri -Fazla Çalışma Ücretleri ve Zamları -Üretim ve Verimlilik Primleri -Gece/Vardiya Zammı -Sosyal Yardımlar(Ayni ve Nakdi) -Sağlık Giderleri -İzin Ücretleri -Harçlıklar, İşçi Yollukları, Eğitim Giderleri vs. -Yasal İşveren payları	TMS-19 Çalışanlara Sağlanan Faydalar Standardı

	-Çalışanların Hizmet Sunduğu Dönem Sonunu Takip Eden On İki Ay İçinde Ödenecek Kar Paylaşımı Ve İkramiyeleri Ve Kısa Süreli Ücretli İzinler. Çalışma Dönemi Sonrasında Sağlanan Faydalar -Kıdem Tazminatı Karşılığı -Emeklilik Aylığı ve İşten Çıkarma Sonrasına İlişkin Diğer Faydalar. Çalışanlara Sağlanan Diğer Uzun Vadeli Faydalar -Uzun Ücretli İzinler ve Uzun Dönemli Hizmet Tazminatları, -Çalışanların İlgili Hizmeti Verdikleri Sürenin On İki Ay veya Daha Sonrasında Ödenecek Kar Paylaşımı veya İkramiye Borçları, -Kazanıldığı Dönemin Sonundan İtibaren On İki Ay veya Daha Sonrasında Hak Kazanılacak Olan Ertelenmiş Tazminatlar İşten Çıkarma Karşılığında Taahhüt Edilen Faydalara İlişkin Yükümlülükler.	
Karşılıklar (Karşılık+Kur Farkları)	SERMAYE Ortaklara * Temettü İşletmeye Kalan * Amortismanlar ve Dağıtılmayan Karlar Borç Verencilere * Faiz, Komisyonlar, Vade Farkları, Kur Farkları	TMS-18 Hasılat Standardı
Amortismanlar (Cari Yıl)		TMS-16 Maddi Duran Varlıklar Standardı
Faiz Giderleri		TMS-23 Borçlanma Maliyetleri Standardı
Kar / Zarar	DEVLET Dönem Vergi Gideri (Ertelenmiş Vergiler Dahil)	TMS-12 Gelir Vergileri Standardı

Bu tabloda hesaplanan ve üretim faktörleri arasında paylaştırılan katma değer, faktör fiyatları ile gayri safi katma değeri ifade etmektedir. Bunun nedeni; katma değer içerisine dolaylı vergilerin bulunmaması, ancak amortismanların katma değer içerisine dahil edilmiş olmasıdır. Dolaylı vergiler de katma değere dahil edilirse piyasa fiyatları ile gayri safi katma değere ulaşılabacaktır. Dolaylı vergiler gibi amortismanlar da katma değerden hariç tutulduğunda ise faktör fiyatları ile net katma değere ulaşılabacaktır.

Muhasebe Standartları çerçevesinde önerilen katma değer tablosunda, katma değer hesap edilirken dönem hasılatından; geçmiş dönemlerde üretilmiş olan mallara ilişkin satış değerleri (geçmiş dönemin milli hasılasının bir bölümünü oluşturdıkları için) düşülmekte ve dönemde üretilmiş ancak satılmayarak stoklanmış malların piyasa değerleri de (içinde bulunulan dönemin milli hasılasının bir bölümünü oluşturdıkları için) satış değerine eklenmektedir.

İşletmenin esas faaliyeti dışında faiz ve temettü gibi gelirleri varsa, bunlar işletmenin faiz ve temettü giderlerinden düşülerek, sermayenin katma değerden pay alan unsurları olan faiz ve temettü “safi” şekilde raporlanabilir.⁴¹⁰ Bunun nedeni, faiz ve temettü gelirlerinin, bu gelirlerin sağlandığı işletmenin yarattığı katma değer olarak milli hasılaya dahil edilecek olmasıdır. Nitekim KİT’lerin katma değer hesabında da bu gelirler “negatif etkiler” başlığı altında gösterilmiştir. Ancak bu çalışma açısından gerek işletmenin hasılatının gerekse faiz ve temettü yükümlülüğünün gerçeğe uygun şekilde raporlanması amacıyla bu gelirler ile giderler netleştirilmeden raporlanmıştır. Milli hasılaya katkı hesap edilirken bu gelirler hasılatın indirilebilir veya doğrudan dönemdeki mal ve hizmet üretiminin piyasa değerinden ara mal ve hizmetlerin değeri düşülerek de katma değere ulaşılabilir.

Hesap edilen katma değer ise önerilen tablonun son kısmında; emek sermaye ve devlet arasında seçilmiş muhasebe standartları ile ilişkilendirilerek belirlenmiş olan unsurlar itibarıyla paylaştırılmıştır.

⁴¹⁰ Çelebican, a.g.m., s.884

SONUÇ

Bu çalışmada ilk olarak firma düzeyinde oluşturulan katma değer kavramı incelenmiş, daha sonra katma değerın paylaşımında doğrudan etkili olduğu düşünölen Muhasebe Standartları ele alınmıştır. Son bölümde ise katma değer raporlayan kuruluş olan Kamu İktisadi Teşebbüsleri'nde katma değer hesabı ve katma değer paylaşımı açıklanmış ve seçilmiş Türkiye Muhasebe Standartları açısından değerlendirilerek, bu çerçevede bir katma değer tablosu önerilmiştir.

Firma düzeyinde yaratılan katma değerin raporlanması, yani katma değer tablosunun işletmenin yayınlamış olduğu finansal tablolar arasına, ek mali tablo olarak dahil edilmesi hem işletme hem de ulusal muhasebe açısından yararlı olacaktır. Ekonomideki tüm firmaların katma değerleri toplanarak GSYİH'ya ulaşılacak, bunun yanında sektörlerin, bölgelerin GSYİH'ya katkıları hesaplanabilecektir. Ayrıca, firma düzeyinde yaratılan katma değer, yıllar itibariyle izlenerek ve finansal oranlara dönüştürölerek, katma değerin firmanın performansının, verimliliğinin bir ölçüsü olarak kullanılması sağlanacaktır. Katma değer sosyal raporlamanın da önemli bir aracıdır ve firmanın topluma katkısını göstermektedir. Dolayısıyla katma değer tablosu ile paydaşlardan sadece biri olan ve sermayenin katma değerden aldığı payın bir kısmını temsil eden hissedarların yanı sıra firmaya katma değer yaratmada katkı sağlayan ve katma değerden pay alan tüm paydaşların (çalışanlar, kredi verenler, devlet, hissedarlar) katma değer üzerindeki haklarının raporlanması sağlanacaktır.

Katma değer tablosunda, üretim faktörlerinin (emek, sermaye, devlet) katma değerden aldığı payların raporlanması açısından uygulanan muhasebe sisteminin ilke ve esasları, bu faktörlerin unsurları (işçilik maliyetleri, amortisman giderleri, faiz giderleri, kar, vergi) itibariyle katma değerden aldıkları payların raporlanmasında etkili olmaktadır.

Bu çalışmada, firmada uygulanan muhasebe sisteminin katma değerden pay alan unsurları ne şekilde etkileyeceğinin belirlenmesi amacıyla,

katma değer raporlayan Kamu İktisadi Teşebbüsleri incelenmiştir. Kamu İktisadi Teşebbüsleri katma değer tablosunu, Tekdüzen Muhasebe Sisteminden elde ettiği verilere uygun olarak oluşturmaktadır. KİT'lerdeki katma değer paylaşımları; ilgili unsurların payını doğrudan etkilediği düşünülen seçilmiş Türkiye Muhasebe Standartları açısından değerlendirildiğinde, bu standartların uygulanması ile unsurların katma değer paylarının değişeceği sonucuna ulaşılmaktadır. Bu farklılıklar kısaca aşağıdaki şekilde ifade edilebilir.

KİT'lerde nakit esasına göre belirlenen istihdam maliyetleri, TMS-19 Çalışanlara Sağlanan Faydalar Standardı çerçevesinde genişletildiğinde, emeğin payını oluşturacak olan bu maliyetlerinin belirlenmesinde tahakkuk esası temel alınacaktır. Ayrıca geleceğe ilişkin yükümlülüklerin belirlenmesinde kullanılan hesaplama yöntemi açısından da farklılıklar (örneğin; kıdem tazminatı tutarı standarda göre, çalışanın gelecekte ayrılacağı tarihte hak edeceği kıdem tazminatının bugün itibarıyla kazanılmış olan tutarıdır. Yani net bugünkü değeriyle raporlanır) mevcuttur.

Sermayenin katma değer payını oluşturan; ortakların, borç verenlerin ve işletmenin kendisinin katma değerden aldığı payın belirlenmesi amacıyla TMS-18 Hasılat, TMS-23 Borçlanma Maliyetleri ve TMS-16 Maddi Duran Varlıklar Standartları incelenmiştir. TMS-18 Hasılat Standardı karın belirlenmesi açısından, özellikle vade farklarının hasılatlara dahil edilmemesi hususunda önem kazanmaktadır. Buradaki amaç hasılatın dönemsellik ilkesine uygun şekilde belirlenmesidir. Ayrıca bu standartta hasılat, "ortakların sermayeye katkıları dışında, özkaynakta artışla sonuçlanan ve işletmenin dönem içindeki olağan faaliyetlerinden elde edilen brüt ekonomik fayda tutarı" olarak tanımlandığı ve katma değere de gelir tablosundan hareketle olağan gelirlerden satın alınan mal ve hizmetlerin tutarı düşülerek ulaşıldığı için katma değer hesaplanması aşamasında da olağan gelirlerin belirlenmesi amacıyla TMS-18 Hasılat Standardı hükümleri dikkate alınacaktır. Borç verenlerin katma değer payını oluşturan faiz, komisyon, vade farkı ve kur farkları TMS-23 Borçlanma Maliyetleri Standardı kapsamında sermayenin payı içerisinde raporlanacaktır. KİT'lerde ise katma değer paylaşımında

sadece faiz giderleri ayrı bir kalemde raporlanmıştır. Bunun yanı sıra tahakkuk eden faizin hesaplanmasında etkin faiz oranı yöntemi uygulayan standart ile Tekdüzen muhasebe sistemi arasında farklılıklar doğmaktadır. Amortismanın katma değerden aldığı payın belirlenmesinde ise TMS-16 Maddi Duran Varlıklar Standardı hükümleri ile VUK hükümlerinin uygulandığı Tekdüzen Muhasebe Sistemi arasındaki önemli farklar amortisman tutarında da değişmelere neden olacaktır. Ayrıca katma değerın dönemdeki üretim ile ilişkili olduğu düşünüldüğünde, varlıklara ilişkin amortismanların hesaplanmasında üretim miktarı yöntemi uygulanmasının daha uygun olacağı düşünülmektedir.

TMS-12 Gelir Vergileri Standardı dahilinde hesap edilen, yani ertelenmiş vergi etkisinin de dikkate alındığı vergi gideri ise devletin katma değerden aldığı payı oluşturacaktır. Ertelenmiş vergi etkisinin dikkate alınmasının nedeni, kurumlar vergisinin de firma açısından bir gider niteliğinde olması ve dönemsellik ilkesine göre raporlanması gerektiğidir. KİT'lerde ise kurumlar vergisi ayrıca raporlanmamış, karın içerisine dahil edilmiştir ve mevcut uygulama nedeniyle ertelenmiş vergi etkisi de hesap edilmemektedir.

Sonuç olarak; Türkiye Muhasebe Standartları finansal tabloların firmanın durumunu gerçeğe uygun şekilde yansıtmaları açısından önemlidir. Muhasebe standartları doğrultusunda oluşturulacak olan katma değer tablosunda, dönemsellik kavramı gereği, ilgili dönemdeki katma değerın yaratılmasıyla ilişkili olan tüm maliyet ve giderler dikkate alınacaktır. Ayrıca, katma değerden pay alan unsurlar standartlara uygun şekilde hesaplanacaktır. Bu sayede bir hesap döneminde yaratılan katma değer, muhasebe standartlarınca belirlenmiş olan tutarlara paylaştırılacaktır. Dolayısıyla raporlama açısından standartlara uygun olarak hazırlanmış ve firmanın içinde bulunduğu döneme ilişkin gerçek durumu yansıtan katma değer tablosuna ulaşılabacaktır.

KAYNAKÇA

AÇIKGÖZ, Betül; “ Firma Düzeyinde Katma Değerin Hesaplanması ve Finansal Analiz Açısından Önemi”, Ankara, Gazi Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yüksek Lisans Tezi, 2005

AKALIN, Güneri; **KİT’ler ve Özelleştirilmeleri**, Gazi Kitapevi, Ankara, 2003

AKBULUT, Yıldız, MARŞAP, Beyhan; “Maddi Duran Varlıklarda Değer Düşüklüğünün “TMS 36: Varlıklarda Değer Düşüklüğü” Standardı Kapsamında İncelenmesi ve İMKB’de İşlem Gören Şirketlerdeki Uygulamaların Değerlendirilmesi”, **Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi**, Cilt:8, Sayı:4, 2006, s.85-116

AKDOĞAN, Nalan; “UMS-12 Gelir Vergileri Standart Hükümlerine Göre Dönem Karından İndirilecek Vergi Giderinin Hesaplanması ve Ertelenmiş Vergilerin Muhasebeleştirilmesi”, **Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi**, Sayı:17, 2006, s.2-10

AKDOĞAN, Nalan, TENKER, Nejat; **Finansal Tablolar ve Mali Analiz Teknikleri**, 12.baskı, Ankara, Gazi Kitapevi, 2010

AKIN, Erdoğan, YILDIRIM, Kemal, ÖZER, Mustafa; **İktisada Giriş**, Eskişehir, 4.Baskı, Anadolu Üniversitesi Yayın No: 1472, 2006

ALPMAN, Dağhan; “Uluslararası Finansal Raporlama Standartları’na Genel Bir Bakış ve Bir Uygulama Örneği”, **Deloitte Türkiye**, 2008

ARSLAN, Erdoğan; “Hasılatın Muhasebeleştirilmesi ve Vergilendirilmesi”, **VI.Muhasebe Uygulamaları ve Vergi Mevzuatı Sempozyumu**, Antalya, 2008, s.150-165

ASWEGEN, N. Van, STEYN B. W.and HAMMAN, W.D.; “Trends in The Distribution of Added Value of Listed Industrial Companies 1990 to 2002”, **S. Afr.J.Bus.Manage**, Vol:36, Issue:2, 2005, p. 85-94

ATASOY, Veysel; **Türkiye’de Kamu İktisadi Teşebbüsleri ve Özelleştirme Sorunu**, Nuroi Matbaacılık, Ankara, 1993

ATHANASOPOULOS, C.N.; “Value Added Seen As Beter Measure of Company Performance”, **Ama Forum**, Vol:71, No:4, April, 1982, p. 29-30

AYANOĞLU, Yıldız; “12 No’lu Uluslar arası Muhasebe Standardı “Kurumlar (Gelir) Vergisinin Muhasebesi” ve Türkiye’de Uygulanabilirliği” **Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi**, Cilt:4, Sayı:2, 2002, s. 25-46

BAKLACIOĞLU, Sadık; **Kamu İktisadi Teşebbüsleri-Genel Esaslar, Çeşitli Ülkelerde, Türkiyede**, Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Yayınları No:397, Ankara, 1977

BANNISTER, James W., RİAHİ-BELKAOUİ, Ahmed; "Value Added and Corporate Control in The U.S.", **Journal of International Financial Management and Accounting**, Vol:3, issue:3, 1991, s.241-257

BAO, Ben-Hsien and BAO, Da-Hsien; " An Emprical Investigation of The Association Between Productivity and Firm Value", **Journal of Business Finance Accounting**, Vol:16, 1989, p. 699-717

BAŞAĞAÇ, Halil; "Maddi Duran Varlıkların Değerlemesinde Türk Vergi Mevzuatı ve TMS 16:Maddi Duran Varlıklar Standardı Hükümlerinin Karşılaştırılması", **Gazi Üniversitesi**, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yüksek Lisans Tezi, Ankara, 2006

BEKLER, Muhittin; " Borçlanma Maliyetlerinin Uluslar arası Muhasebe Standardı, Türk Muhasebe Standardı ve Türk Vergi Mevzuatı Bakımından Değerlendirilmesi", **Vergi Dünyası**, Sayı:312, 2007

BÜYÜKMİRZA, Kamil; **Maliyet ve Yönetim Muhasebesi**, 13.Baskı, Ankara, Gazi Kitabevi,2008

ÇELEBİCAN, Gürkan; "Gayrisafi Milli Hasılaya Mali Kurumlar Sektörünün Katkısını Hesaplarken Kullanılan Metodlar", **Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, Cilt:22, Sayı:1, 1966, s.877-910

ÇELİK, Orhan; "İşletmelerde Bir Performans Ölçütü Olarak Ekonomik Katma Değer ve Türk Telekom AŞ.'de Uygulanması", **Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi**, Cilt:4, Sayı:1,2001, s. 21-57

ÇETİNKAYA, Özhan; **Türkiye’de Devlet İşletmeciliği ve Özelleştirme**, Ekin Kitapevi Yayınları, Bursa, 2002

ÇONKAR, Kemalettin, GÖKÇE, Naciye, TELLİOĞLU, Tülay F.; "TMS 23 Kapsamında Borçlanma Maliyetlerinin Boyutları", **Muhasebe ve Finansman Dergisi**, Sayı:36, 2007, s. 71-84

ÇOŞKUN, Gülay, **Devlet Bütçesi**, Eskişehir, Açıköğretim Fakültesi Yayın No:3154, 2008, s.81-82

DAĞDEMİR, Serdal; "Maddi duran Varlıklara İlişkin TMS 16 ve VUK'ta Yer Alan Düzenlemeler-I" **Yaklaşım Dergisi**, Sayı:184, 2008, [http://www.yaklasim.com/mevzuat/dergi/makaleler/20080411254htm\(10.01.2011\)](http://www.yaklasim.com/mevzuat/dergi/makaleler/20080411254htm(10.01.2011))

DEMİR, Sezgin; “Ekonomik Katma Değerin Diğer Performans Ölçütlerine Göreceli Üstünlüğü: Türkiye Örneği”, **Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi**, Sayı:25,2008,s.83-97

DEMİRGÜNEŞ, Kartal, ÖZTÜRK, M. Başaran, BAN, Ünsal; “Ekonomik Katma Değer ve Yatırım Kararları”, **Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi**, Cilt:12, Sayı:1,2010, s. 49-72

DİNÇ, Engin; “Muhasebe ve Vergi Kuralları Arasındaki İlişki ve Gelir Vergileri (TMS-12) Standardının Muhasebe Uygulamalarına Etkisi”, **Erciyes Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi**, Sayı: 28, 2007, s.21-48

DOĞAN, Abdullah; “Mali Tablolar Arasında Katma Değer Tablosunun Yeri ve Önemi”, **Verimlilik Dergisi**, Cilt:18, Sayı:2, 1989, s. 173-186

DURA, Yahya Can; “Kamu İktisadi Teşebbüsleri ve Mülkiyet Verimlilik İlişkisi: Teori ve Uygulama”, **Gazi Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü**, Yüksek Lisans Tezi, Ankara, 2006

DORNBUSCH, Rudiger, FİSCHER, Stanley; **Macroeconomics**, 6.Edition, İstanbul, Literatür Yayıncılık, 1994

ELİTAŞ, Cemal, AKYÜZ, Yılmaz, BULCA Handan; “Kıst Amortisman Uygulamasının Uluslar arası Finansal Raporlama Standartları ve Türk Muhasebe Sistemi Açısından Karşılaştırılması”, **Mali Çözüm Dergisi**, Sayı: 94, 2009, s. 17-32

ERSOY, Ayten; **Katma Değer Vergisi ve Muhasebe Uygulamasına İlişkin Öneriler**, Ankara, Gazi Üniversitesi Yayın No:141,İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Yayın no:52, 1989

ERTUĞRUL, Murat; “Değere Dayalı Performans Ölçüsü Olarak Ekonomik Katma Değerin Kuramsal Temelleri: Dünya’da ve Türkiye’de Uygulamaları”, **Dumlupınar Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi**,2009, s. 207-218

ERTUNA, Özer; “21.Yüzyılda Muhasebenin Gündemi”, **Muhasebe ve Finansman Dergisi**, Sayı:17, 2003, s.8-13

FIRAT, Hüseyin; “Maddi Duran Varlıklarda Değerleme Esaslarının TMS ve VUK Açısından İncelenmesi”, **VI. Muhasebe Uygulamaları ve Vergi Mevzuatı Sempozyumu**, Antalya, 2008,s.110-123

FİSCHER, Stanley, DORNBUSCH, Rudiger and SCHMALENSEE, Richard; **Introduction To Economics**, Second Edition, McGraw-Hill Book Company, 1988

GİRAY, Adil; **Milli Muhasebe ve Devlet Muhasebesi**, 3. baskı, Ankara, Gazi Kitabevi, 1997

GÜRAK, Hasan, “MPM- Makro Verimlilik ve Teknoloji”, **Verimlilik Dergisi**, Sayı:3, 2001, s. 7-14

GÜRAK, Hasan; “Verimlilik Artışları ve Eğitimli Yaratıcı İnsan Kaynakları İlişkisi”, **Verimlilik Dergisi**, Sayı:3, 2000, s. 7-35

HACIOSMANOĞLU, M. Çetin; “12 Numaralı Uluslar arası Muhasebe Standardının (Gelir ve Kurumlar Vergisinin Muhasebeleştirilmesi Standardı) Kısa Bir Analizi”, http://www.tmsk.org.tr/index.php?option=com_content&task=view&id=65&Itemid=92 (12.03.2011)

HALL, Robert E., TAYLOR, John B.; **Macro Economics**, Fourth Edition, New York, Norton Edition, 1992

HEDDERWICK, Karl; **İşletmelerin Finansal ve Ekonomik Analizi**, Çev: Nejat Tenker, Türk İş Yayınları, No.196, Demircioğlu Matbaacılık, 1996, Ankara

IANNIELLO, Giuseppe; “The Voluntary Disclosure of The Value Added Statement in Annual Reports of Italian Listed Companies”, **Agricultural Economics-Zemedelska Ekonomika**, Vol:56, Issue:8, 2010, p. 368-378

İBİŞ, Cemal vd.; **Seçilmiş Türkiye Finansal Raporlama Standartları: Açıklamalar ve Uygulamalar**, 2.Baskı, İstanbul, İSMMMO Yayın No:99, 2009

İHTİF, Elif; “TMS 23 Borçlanma Maliyetlerinin Finansal Tablolara Etkisi”, **İstanbul Ticaret Üniversitesi**, Sosyal Bilimler Enst., Yüksek Lisans Tezi, İstanbul, 2010

İstihdam Maliyetleri Tablosu, <http://www.hazine.gov.tr/irj/portal/anonymous?NavigationTarget=navurl://716faf5ba0acaab2174b0d99254d922a&LightDTNKnobID=1728261760> (03.04.2011)

KALMIŞ, Halis, DEREK, Feyza; “TMS-18’e Göre Hasılatın Muhasebeleştirilmesi ve Tekdüzen Muhasebe Sistemiyle Karşılaştırılması”, **Afyon Kocatepe Üniversitesi İİBF Dergisi**, Cilt:12, Sayı:1, 2010, s.123-145

Kamu İktisadi Teşebbüsleri İstatistikleri, <http://www.hazine.gov.tr/irj/portal/anonymous?NavigationTarget=navurl://716faf5ba0acaab2174b0d99254d922a&LightDTNKnobID=1728261760> (03.04.2011)

Kamu İktisadi Teşebbüslerinin Tanımı, Kuruluş Nedenleri, Tarihçesi, Hukuki Yapısı ve Denetim Şekli, http://www.ydk.gov.tr/kit99/Birinci_Bolum.htm (21.03.2011)

KARAARSLAN, Erkan; Kamu Muhasebe Reformu ve Yerel Yönetimler, <http://www.erkankaraarslan.org/bolum/makale/dosya/8.pdf> (12.03.2011)

KARAKAYA, Mevlüt; **Maliyet Muhasebesi**, Ankara, 3. Baskı, Gazi Kitapevi, 2007

KARAKAYA, Mevlüt; “Çalışanlara Sağlanan Kısa Süreli Faydalar Kapsamındaki İzin Ücretlerinin TMS-19’a Göre İncelenmesi”, **Muhasebe ve Vergi Uygulamaları Dergisi**, Cilt:1, Sayı:2, 2008, s. 1-21

KARAPINAR, Aydın; “İşletme Performansının Ölçülmesinde Katma Değer ve Bir Örnek Uygulama”, **Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi**, Cilt:4, Sayı:2, 2002, s.59-74

KARATAŞ, Muharrem; “Borçlanma Maliyetlerinin UMS 23, KOBİ’ler için UFRS ve Vergi Usul Kanunu Kapsamında Değerlendirilmesi”, **Mali Çözüm Dergisi**, Sayı:98, 2010, s. 117-141

KAYA, Uğur; “Maddi Duran Varlıkların Elde Edilmesinde TMS 16 ve Vergi Kanunlarındaki Düzenlemelerinin Karşılaştırılması” **Mali Çözüm Dergisi**, Sayı:83, 2007, s. 67-80

KAYGUSUZUOĞLU, Mehmet; “Kıdem Tazminatı Karşılığı Uygulamasının Muhasebe Standardı (IAS-TMS 19) Kapsamında Değerlendirilmesi”, **Muhasebe ve Finansman Dergisi**, Sayı:47, 2010, s. 173-191

KAVAK, Ahmet; “TMS 12 Gelir Vergileri Standardı Uygulaması ve Vergi Değeri İle Muhasebe Değeri Arasındaki Farklılıkların Analizi”, **VI. Muhasebe Uygulamaları ve Vergi Mevzuatı Sempozyumu**, Antalya, 2008, s. 41-64

KAVAL, Hasan; **Muhasebe Denetimi**, 3. Baskı, Gazi Kitapevi, 2008, Ankara

KEPÇE, Nazlı; “Finansman Harcamalarının Muhasebeleştirilmesi ve Mali Tablolarda Raporlanması”, **Mali Çözüm Dergisi**, Sayı:57, 2001, s. 1-12

KORKUT, Sevgi; “Parlamente Denetim Kapsamında Kamu İktisadi Teşebbüslerinin Denetlenmesi:TBMM KİT komisyonunun Denetim Prosedürü ve KİT’lerin Denetiminde Geleceğe Dönük Öneriler”, **Yasama Dergisi**, Sayı:6, 2007

MALGWİ ,Charles A., PURDY Derek, E.; “A Study of The Financial Reporting Dichotomy of Managers’ Perceived Usefulness Of The Value Added

Statement” , **Business and Society Review**, Vol:114, Issue:2, 2009, p.253-272

MARŞAP, Beyhan; “Borçlanma Maliyetlerinin Muhasebeleştirilmesindeki Yöntem Farklılıklarının Finansal Tablolara Etkisi”, **Mevzuat Dergisi**, Yıl:4, Sayı:41, 2001, <http://www.mevzuatdergisi.com>(31.04.2011)

MARŞAP, Beyhan; “Maddi Duran Varlıklarda Amortisman Uygulaması ve Yararlı Ömrün Belirlenmesi”, **VI. Muhasebe Uygulamaları ve Vergi Mevzuatı Sempozyumu**, 2008, Antalya

MCEACHERN, William A.; **Macro Economics:A Contemporary Approach**, 8.Edition, U.S.A, Nelson Edication,2009

MEEK, Gray K., GRAY, Sidney J.; “The Value Added Statement: An Innovation for U.S. Companies?”, **Accounting Horizons**, Vol:2, Issue:2, 1988, s. 73-81

MORLEY, Michael F.; “The Value Added Statement in Britain”, **The Accounting Review**, Vol:Liv, Issue:3, 1979

OKKA, Osman; **Finansal Yönetime Giriş**, 2. baskı, Ankara, Nobel Yayın Dağıtım, 2006

MOOK, Laurie, RICHMOND, Jane Betty, QUARTER, Jack; “Integrated Social Accounting for Nonprofit : A Case Form Canada” , **Voluntas:International Journal of Voluntary and Nonprofit Organization**, Vol:14, No:3,2003, p. 283-297

MOTT, Graham; **Accounting for Non-Accounting**, 6th Edition, Kogan Page, Ltd., 2005

ÖRTEN, Remzi, BAYIRLI, Rıdvan, “TMS 16’ya Göre Maddi Duran Varlıkların Dönem Sonunda Değerlemesi ve Muhasebe Uygulamaları”, **Muhasebe ve Finansman Dergisi**, Sayı:36, 2007

ÖRTEN, Remzi, KAVAT, Hasan, KARAPINAR, Aydın; **TMS-TFRS**, 3. Baskı, Ankara, Gazi Kitapevi, 2009

ÖZERHAN, Yıldız, YANIK, Serap; Açıklamalı ve Örnek Uygulamalı Türkiye Muhasebe Standartları Türkiye Finansal Raporlama Standartları, Ankara, Türmob Yayınları:377, 2010

ÖZKAN, Azzem; “TMS-12 Gelir Vergileri Standardına Göre Ertelenmiş Vergiler ve Muhasebe Uygulamaları”, **Erciyes Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi**, Sayı:32, 2009, s. 97-112

ÖZKAN, Mustafa; Kamu İktisadi Teşebbüslerinin Tabi Olduğu Mevzuat ve TBMM’nce Denetlenmesi Hakkında Mevzuatla İlgili Not, http://www.ydk.gov.tr/egitim_notlari/kit'lerin_denetimi.htm (12.03.2011)

ÖZKAN, Serdar; “TMS-18 Hasılat Standardı ve A.B.D. Düzenlemelerine Göre “İşlemin Ayırıştırılması””, **Mali Çözüm Dergisi**, Sayı:82, 2007, s.57-76

ÖZKAZANÇ, Önder v.d.; **İktisat Teorisi**, 4. Baskı, Eskişehir, Anadolu Üniversitesi Yayın No:1456, 2006

ÖZSOY, Numan; “Teoride ve Uygulamada Katma Değer Vergisi”, **Ankara Üniversitesi Siyasal Bilgiler Fakültesi Dergisi**, Cilt:27, Sayı:3, s. 953-970

PAMUKÇU, Fatma; “Maddi Duran Varlıklarda Amortisman Uygulamasının Türkiye Muhasebe Standartları ve Türk Vergi Mevzuatı Açısından Karşılaştırılması”, **Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi**, Sayı:32, 2010, s. 67-82

PARASIZ, İlker; **İktisadın ABC’si**, 7.baskı, Bursa, Ezgi Kitapevi, 2005

PARASIZ, İlker; **İktisada Giriş**, 6.baskı, Bursa, Ezgi Kitapevi, 2000

PONG, Chris, MITCHELL, Falconer; “Accounting For A Disappearance: A Contribution To The History Of The Value Added Statement In The UK”, **Accounting Historians Journal**, Vol.32, No:2, December 2005, p. 173-198

PORWAL, L.S.; **Accounting Theory: An Introduction**, 3. Edition, Tata McGraw-Hill Publishing Company Ltd.,2001

PURDY, Derek E.; “The Interprise Theory: An Extension”, **Journal of Business Finance&Accounting**, Vol:10,Issue:4, 1983,p. 531-541

RIAHİ-BELKAOUİ, Ahmed; **Value Added Reporting:Lessons for the United States**, New York, Greenwood Publishing Group, 1992

SABAN, Metin, ERDOĞAN, Sedat; “Performans Ölçümleme ve Ekonomik Katma Değer”, **Mali Çözüm Dergisi**, Sayı:84, 2007, s. 121-131

SAYAR, Zafer; “Uluslararası Muhasebe Standartları Kapsamında Hasılat Kavramı ve Hasılatın Ölçümü”, www.tmsk.org.tr/makaleler/TMS18/HASILAT.pdf (10.04.2011)

Sayıştay Kanunu, <http://www.resmigazete.gov.tr> (02.04.2011)

SELVİ, Yakup, YILMAZ, Fatih, SARIOĞLU, Kerem; “Kredili Satışların Muhasebeleştirilmesi ve Raporlanmasının UFRS ve VUK Açısından Karşılaştırılması”, **Mali Çözüm Dergisi**, Sayı:80, 2007, s. 25-42

SEYİDOĞLU, Halil; **İktisat Biliminin Temelleri**, İstanbul, Güzem Can Yayınları No:21, 2006

SEVİLENGÜL, Orhan; **Genel Muhasebe**, 12.baskı, Gazi Kitabevi, Ankara, 2005

SUIÇMEZ, Halit Suiçmez, “ Türkiye Ekonomisinde Verimlilik, Durgunluk ve Durgunluğu Aşmada Verimlilik Politikası”, **Verimlilik Dergisi**, Sayı:1, 2001, s. 1-34

SUOJANEN, Waino W.; “Accounting Theory and The Large Corporation”, **Accounting Review**, Vol:29, Issue:3, 1954, p. 291-298

SÜER, Zeynep, ŞENYİĞİT, Yiğit Bora; “Amortisman Uygulamasının Ertelenmiş Vergiler Üzerindeki Etkisi ve Finansal Tablolarda Raporlanması”, **Mali Çözüm Dergisi**, Sayı:74, 2006,s. 199-213

ŞENEL, Said Alpagut; “TMS-18 Hasılat Standardı Kapsamında Mal Satışından Kaynaklanan Hasılatın Muhasebeleştirilmesi”, **New World Sciences Academy**, Vol:4, Number:4, 2009

ŞENER, Orhan; **Teori ve Uygulamada Kamu Ekonomisi**, 9. baskı, İstanbul, Beta Basım Yayım Dağıtım, 2007

TAYLOR, John; **Principles of Macroeconomics**, 5.Edition, U.S.A, Houghton Mifflin Company,2007

TEKŞEN, Ömer; “TMS-12 Gelir Vergileri Standardına Göre Ertelenmiş Verginin İncelenmesi ve Muhasebeleştirilmesi”, Süleyman Demirel Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi, Cilt:15, Sayı:2, 2010, s. 298-317

TÜRKER, İpek; “Ekonomik Katma Değerin Hesaplanması ve Gerekli Muhasebe Düzeltmeleri”, **Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi**, Sayı:15,2005, s. 125-150

T.C. Başbakanlık Yüksek Denetleme Kurulu, Denetleme ve İnceleme Raporları Yönetmeliği ve Denetleme Kılavuzu,2009, s.470-479

Türkiye Muhasebe Standartları, Finansal Tabloların Hazırlanma ve Sunulma Esaslarına İlişkin Kavramsal Çerçeve

Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu, (<http://www.tmsk.org.tr/>)

ULUATAM, Özhan, Makro İktisat, 9.baskı, Ankara, Savaş Yayınları, 1998, s.29

“UMS 18 Hasılat uygulama Örneği”,[http://www.denetimnet.net/UserFiles/Documents/DenetçininNotDefteri/UMS18 Hasılat Uygulama Örneği.pdf](http://www.denetimnet.net/UserFiles/Documents/DenetçininNotDefteri/UMS18%20Hasılat%20Uygulama%20Ornegi.pdf), (10.04.2011)

ÜNAL, Firdevs Feyza; **Özelleştirmenin Kamu İktisadi Teşebbüslerinde Verimlilik Üzerine Etkisi: Türkiye şeker Sektörü Uygulaması**, Nobel Yayın Dağıtım, Ankara,2000

ÜNSAL, Erdal; **Makro İktisat**, 2.baskı, Ankara, Kutsan Ofset Matbaacılık, 1999

YILDIRIM, Kemal, KARAMAN, Doğan ve TAŞDEMİR, Murat; **Makro Ekonomi**, 5. baskı, Ankara, Seçkin Yayıncılık,2007

YÜKÇÜ, Süleyman, İÇERLİ, M. Yılmaz, UĞURLUEL, Gülşah; “TMS-23 Borçlanma Maliyetlerinin Muhasebesi”, **Yaklaşım Dergisi**, Sayı:185, 2008

YÜKÇÜ, Süleyman, İÇERLİ, M. Yılmaz; “TMS-16 Maddi Duran Varlıklar Standardına İlişkin Uygulama Önerileri”, **Mali Çözüm Dergisi**, Sayı:82, 2007, s. 21-33

ZAİF, Figen, KARAPINAR, Aydın; **Finansal Analiz**, Ankara, Gazi Kitapevi, 2009

2009 Kamu İşletmeleri Raporu, T.C. Başbakanlık Hazine Müsteşarlığı, Ekim 2010

<http://www.ydk.gov.tr> (28.03.2011)

Kurumlar Vergisi Kanunu, md.1-2 (<http://mevzuat.basbakanlik.gov.tr/Metin.Aspx?MevzuatKod=1.5.5520&MevzuatIliski=0&sourceXmlSearch>)(2.04.2011)

ÖZET

[ÖZTÜRK, Seçil] [Firma Düzeyinde Katma Değer Hesaplaması ve Seçilmiş Muhasebe Standartları Açısından Kit'ler Üzerinde Bir İnceleme] [Yüksek Lisans Tezi] Ankara, 2011

Firmalar tarafından yaratılan katma değeri ve bu değer paylaşımlarını gösteren “katma değer tablosu”nun firmaların yayınladığı finansal tabloların arasına katılması ile gerek firmalar gerekse ulusal ekonomi açısından yararlı bilgiler elde edilecektir. Bu çalışma, katma değer raporlamada doğrudan etkili olduğu düşünülen Türkiye Muhasebe Standartları dikkate alınarak oluşturulacak olan katma değer tablosunda, katma değerden pay alan emek, sermaye ve devletin katma değer paylarında meydana gelecek etkilerin belirlenmesi için ve muhasebe standartları açısından uygun olacağı düşünülen bir katma değer tablosu oluşturmak amacıyla hazırlanmıştır.

Bu çalışmanın hazırlanması esnasında kavramsal bölümler için literatür taraması yoluna gidilmiş, son bölümde de Kamu İktisadi Teşebbüsleri üzerinde bir değerlendirme yapılmıştır. KİT'lere ilişkin uygulamalara ait verilerin elde edilmesi için ise öncelikli olarak T.C. Başbakanlık Yüksek Denetleme Kurulu ve T.C. Başbakanlık Hazine Müsteşarlığı'nın ilgili birimleri ile yüz yüze görüşmeler yapılmış ve ilgili kurumların arşiv ve kütüphanelerinden yararlanılmıştır.

Çalışmanın sonucunda, ilgili muhasebe standartlarının uygulanmasıyla katma değer paylaşımlarının etkileneceği tespit edilmiştir ve bu muhasebe standartları çerçevesinde gerçeğe uygun raporlama açısından yeni bir katma değer tablosu önerilmiştir.

Anahtar Sözcükler:

1. Katma Değer
2. Katma Değer Tablosu
3. Ulusal Muhasebe
4. Türkiye Muhasebe Standartları
5. Kamu İktisadi Teşebbüsleri

ABSTRACT

[ÖZTÜRK, Seçil] [Calculation of Firm-level Added Value and an Examination on State Economic Enterprises in terms of Selected Accounting Standards] [MA Thesis] Ankara, 2011

Incorporation of the firm created added value and the “value added statement” showing the distribution of this value into the firm released financial tables would provide some useful information for both the firms and the national economy. This study aims first to determine the prospective influences on the value added shares of labour, capital and the state which takes shares from the added value in the value added table created via taking the Turkish Standards of Accounting into consideration which are considered to have a direct effect on the added value reporting and second to prepare a value added table that would be suitable for accounting standards.

During the study, theoretical chapters were prepared by using the literature review method and an evaluation was made on the State Economic Enterprises for the last chapter. For accessing the data on the State Economic Enterprises applications and policies library and archival research and also interviews were carried out in the Republic of Turkey Supreme Auditing Board of Prime Ministry and the Republic of Turkey Under secretariat of Treasury.

As a result of the study, it was determined that applying accounting standards affects the added value distribution and a new value added table was proposed for more realistic and fair reporting within the framework of the above mentioned accounting standards.

Key Words:

1. Value Added
2. Value Added Table
3. National Accounting
4. Turkish Standards of Accounting
5. State Economic Enterprises