

ŞEREFİYE’NİN VERGİ USUL KANUNU(VUK) VE TÜRKİYE MUHASEBE
STANDARTLARI(TMS) VE TÜRKİYE FİNANSAL RAPORLAMA STANDARTLARI(TFRS)
AÇISINDAN MUHASEBELEŞTİRİLMESİ

ACCOUNTING OF GOODWILL IN TERMS OF TAX PROCEDURES (VUK) AND TURKISH
ACCOUNTING STANDARDS (TMS) AND TURKISH FINANCIAL REPORTING STANDARDS
(TFRS)

Seval ELDEN ÜRGÜP^a, Deniz SELÇUK^{b*}

^a Doç. Dr., Sivas Cumhuriyet Üniversitesi, sevalelden@hotmail.com, ORCID: 0000-0002-7464-3485

^{b*} Sorumlu Yazar, Dr. Öğr. Üyesi, Zonguldak Bülent Ecevit Üniversitesi, denizcubuklu@gmail.com, ORCID: 0000-0003-3490-9776

MAKALE BİLGİLERİ

Makale Tarihi: 07.03.2023
Gönderilme Tarihi: 07.03.2023
Düzenleme: 04.08.2023
Kabul Tarihi: 26.09.2023
Anahtar Kelimeler: Şerefiye,
Vergi Usul Kanunu(VUK),
Türkiye Muhasebe
Standartları(TMS) ve Türkiye
Finansal Raporlama
Standartları(TFRS)
Jel Kodları: M00,M49

ARAŞTIRMA MAKALESİ

BENZERLİK/ PLAGIARİZM

Ithenticate: %19

ÖZET

İş ortaklıklarının ekonomi kadar eski olduğuna şüphe yoktur. Ancak, ekonomi geliştikçe işletme birleşmelerinin şekli de değişmiştir. Diğer işletmelerin doğrudan birleşmesi şeklindeki birleşme, biçim değiştirip kapsamını genişletmiş ve nihayetinde bugünkü şeklini almıştır. Günümüzde ortaklıklar, başka bir birleşik şirketin mülkiyet haklarını temsil eden hisselerin satın alınmasıyla gerçekleştirilir, bu nedenle yönetim hakları ekonominin gerektirdiği şekilde değişir. Şirket birleşmeleri konusunda etkili bir diğer gelişme ise, Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu'nun kurulması ve Uluslararası Muhasebe ve Finansal Raporlama Standartlarının bu kurul tarafından Türk standardı olarak kabul edilmesidir. Bu rehberler kapsamında şirket birleşmeleri başta olmak üzere bazı ekonomik olaylara uygulanması gereken muhasebe yöntemleri, halen yürürlükte olan vergi ve ticaret kanunları ile örtüşmemektedir. Bu akademisyenler için teoride, muhasebe meslek mensupları için de uygulamada birçok standardın nasıl uygulayacağı konusunda sorunlar ortaya çıkarır. Bu bağlamda standartların uygulanmasında karşılaşılan sorunlardan biri, iş ortaklığı kapsamında ortaya çıkan şerefiyenin muhasebeleştirilmesidir. Çalışmamızın amacı şerefiyenin, Vergi Usul Kanunu (VUK) ve Türkiye Muhasebe Standartları (TMS) ve Türkiye Finansal Raporlama Standartları (TFRS) açısından muhasebeleştirilmesini bir örnekle açıklamak ve farklılığı ortaya koymaktır. Bu amaç doğrultusunda yapılan çalışma sonucunda, Vergi Usul Kanunu (VUK) şerefiyenin muhasebeleştirilmesinde satın alma değeri ve piyasa değeri arasındaki farkı şerefiye olarak kayıt altına alıp amortismanına tabi tutan daha basit ve detaycı olmayan yöntemler kullanırken, Türkiye Muhasebe Standartları(TMS) ve Türkiye Finansal Raporlama Standartları(TFRS) açısından şerefiyenin muhasebeleştirilmesinde eliminasyon kayıtları ile, bilanço kalemlerinin gerçeğe uygun değerleriyle görülmesini sağlayan farklı hesaplama

yöntemlerinin kullanıldığı sonucuna ulaşılmıştır.

ARTICLE INFO

Article history:

Received 07.03.2023

Revised 04.08.2023

Accepted 26.09.2023

Keywords: Goodwill, Tax Procedure Law (VUK), Turkish Accounting Standards (TMS) and Turkish Financial Reporting Standards (TFRS)
Jel Codes: M00,M49

ABSTRACT

There is no doubt that business partnerships are as old as the economy. However, the form of business combinations has changed as the economy has developed. The merger, as a direct merger of other businesses, changed shape and expanded its scope and eventually took its present form. Today, partnerships are accomplished through the purchase of shares representing ownership rights in another combined company, so management rights change as the economy requires. Another effective development regarding company merger is that the establishment of the Turkish Accounting Standards Board and the adoption of the International Accounting and Financial Reporting Standards as a Turkish standard by this board constitute a separate stage. The accounting methods that should be applied to some economic events, especially to mergers, within the scope of these guides do not coincide with the tax and commercial laws that are still in effect. This poses problems for academics in theory and for professional accountants as to how to apply many standards in practice. One of the problems encountered in the application of the standards in this way is the accounting of the goodwill arising within the scope of the joint venture. The aim of our study is to explain the accounting of goodwill in terms of Tax Procedure Law (VUK) and Turkish Accounting Standards (TMS) and Turkish Financial Reporting Standards (TFRS) with an example and to reveal the difference. As a result of the study carried out for this purpose, while the Tax Procedure Law (VUK) uses simpler and non-detailed methods that record the difference between purchase value and market value as goodwill and depreciate it while accounting for goodwill, Turkish Accounting Standards (TAS) and Turkish Financial Reporting Standards, in terms of Turkish Accounting Standards (TMS) and Turkish Financial Reporting Standards (TFRS), it has been concluded that different calculation methods are used in the accounting of goodwill, allowing to see the fair values of the balance sheet items with elimination records.

1. GİRİŞ

Küreselleşme pek çok alanda olduğu gibi muhasebe uygulamaları alanında da değişime sebep olmuştur. Küreselleşmenin muhasebe üzerindeki etkisi, uluslararası muhasebe standartları ve bağımsız denetim alanına da yansımaktadır. AB ülkelerinde 2005 yılında, NYSE'den yararlanma baskısı sonucu muhasebe standartlarının uygulanmaya başlanması Türkiye'nin de bu standartları uygulamasında etkili olmuştur. Ayrıca bu standartların yaygınlaştırılması ile uluslararası kuruluşların da ihtiyaçları karşılandığından Türkiye de bu konuda araştırmalar hız kazanmıştır. Son yıllarda Türk Ticaret Kanunu hükümlerindeki değişiklikler ve Kamu Gözetim Kurumu, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu'nun kurulması, Türk Muhasebe Standartlarının geliştirilmesini ve uygulanmasını daha etkin bir şekilde gündeme getirmiştir.

Diğer taraftan endüstriyel genişleme ve kitle iletişim araçlarının yayılmasıyla birlikte ortaya çıkan küreselleşme olgusuyla beraber, şirketler giderek artan bir şekilde küreselleşmenin değişen dinamiklerine maruz kalmaktadır. Bu nedenle işletmelerin performanslarının gerçekçi bir şekilde ölçülmesi ve küresel ölçekte karşılaştırılabilirliğinin sağlanması için muhasebe standardizasyonuna olan ihtiyaç hızla artmakta, dolayısıyla Türkiye Muhasebe Standartları(TMS) ve Türkiye Finansal Raporlama Standartları(TFRS) önemli kavramlar olarak karşımıza çıkmaktadır.

Bu çalışmanın amacı, Vergi Usul Kanunu (VUK) ve Türkiye Muhasebe Standartları(TMS) ve Türkiye Finansal Raporlama Standartları(TFRS) açısından şerefiyenin oluşturulması, hesaplanması ve muhasebeleştirilmesini örneklerle açıklamak, karşılaştırmak ve tartışmaktır.

2. ŞEREFİYE KAVRAMI

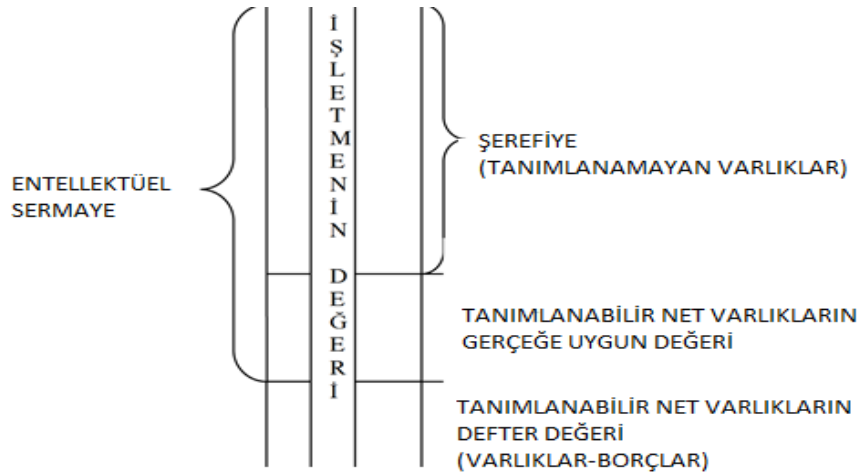
İşletme varlıklarının satın alma maliyeti ve piyasa fiyatı sabittir. İşletmeler, bu varlıkları kullanmadıkları zamanlarda elinden çıkarmak gibi olanaklara sahiptirler. Söz konusu bu varlıklar işyerlerinden ayrı olarak satılabilir. Bu tür varlıklar tanımlanabilir varlıklar olarak adlandırılır. Bunlar, bir işletmenin bilançosundaki varlıklardır ve ayrıca işletmenin envanter defterine kaydedilmiştir (Demir & Bahadır, 2008: 26).

Bir işletmenin çeşitli nedenlerle, fayda sağlamasına rağmen bilançosuna dâhil edemediği unsurlar da vardır. Bu unsurlara bazı örnekler şunlardır (Önce, 2008: 52);

- İşletmede çalışanların kazanılan deneyim ve eğitim nedeniyle diğer işletmelerdeki işçilerden daha verimli çalışabilmeleri,
- İşletmenin kuruluş yerinin üretimde kullanılan girdilere kolay ulaşımı, ürettiği ürünler ve çok sayıda alıcıyı memnun etmesi açısından avantajlı bir konumda olması,
- Bankacılık, sigortacılık, iletişim vb. diğer alanlarda faaliyet gösterilmesinin çok fazla sermaye gerektirmesi, yeni şirketlerin ilgili alanlara girmesini zorlaştırmaktadır. Bu durumda yukarıda sayılan sektörlerde uzun süredir faaliyet gösteren firmalar sektörde olmayanlara göre daha değerli bir konumdadır.

Yukarıda yer alan tüm unsurlar işyerlerinin verimlilik açısından kârlı çalışmasına ve işyeri organizasyonlarının devamlılığını sağlanmasına katkı sağlasa da bunların değeri saptanamamakta ve dolayısıyla işyerinin bilançosunda varlık olarak yer alamamaktadır (Kahraman, 2006: 68).

Özetle şerefiye kavramı, entelektüel sermayenin tanımlanamayan varlıklarla ilgili kısmı, ya da işyerinin gerçek değeri ile defter değeri arasındaki pozitif farktır. Şerefiye ve entelektüel sermaye arasındaki ilişki şekil olarak aşağıdaki gibi özetlenebilir.



Şekil 1.Şerefiye - Entelektüel Sermaye İlişkisi

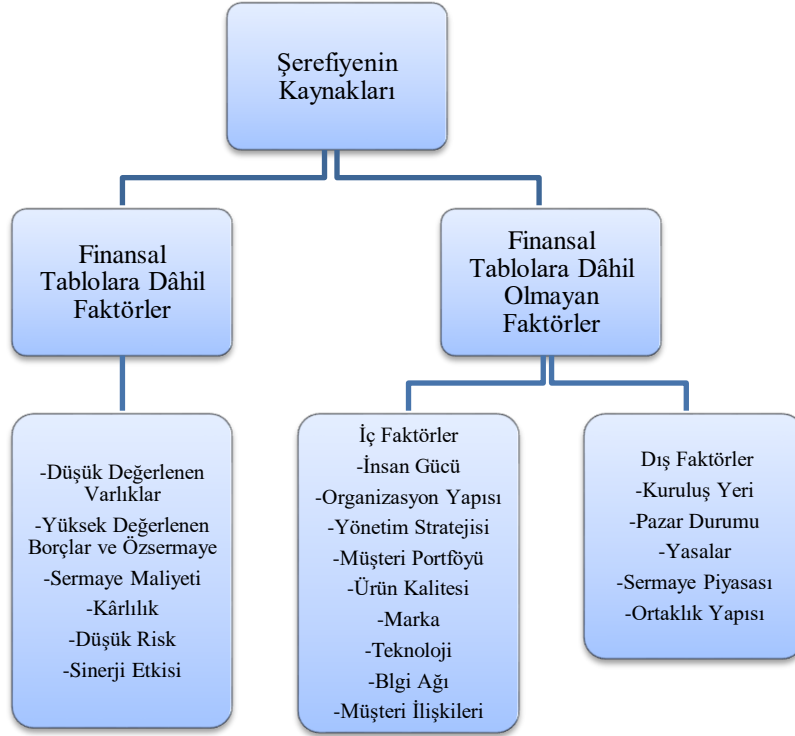
Kaynak: Karapınar, A. (2006). Uluslararası Finansal Raporlama Standartlarına Göre (IFRS Taslak 3) işletme birleşmeleri, Gazi Kitapevi, Ankara.

Şerefiye iki şekilde ortaya çıkabilir;

- Şerefiye, bir işletmenin tüm varlıkları tutarlı bir şekilde çalıştığında temel değer olarak ortaya çıkabilir. Bu, işletmedeki menşee tarafından yaratılan şerefiyedir.
- Edinen işletmenin, edinilen işletmenin özel fırsatlarından yararlanabilmesi ve bu fırsatların kendisinin yapısıyla uyumlu hale getirebilmesi durumunda bu ticari birlikteliklerden de şerefiye doğabilir. Bu gibi durumlarda ortaya çıkan şerefiye, iş ortaklığından doğan şerefiyeyi oluşturur (Kavak, 2008: 39).

2.1. İşletmede Yaratılan Şerefiye

Bu tür şerefiye bir bedel ödenerek elde edilmediğinden yani para birimi ile ifade edilemediğinden gayrimaddi önem olarak da değerlendirilebilir. Bu sebeple, işletmenin finansal tablolarında gösterilmeyebilir. Şekil 2’de şerefiyenin kaynakları gösterilmektedir.



Şekil 2. Şerefiye Kaynakları

Finansal tablolarda yer alan faktörler, finansal tablolarla ilgili olarak iş değeri belirlemek için kullanılacak faktörlerdir.

- *Varlıkların eksik, borçların ve özkaynakların fazla gösterilmesi:* Stoklar, maddi duran varlıklar ve maddi olmayan duran varlıklar gibi bazı bilanço kalemleri maliyet değerleri ile gösterilir. Ancak pazar değerini temsil eden piyasa değeri, satın alma fiyatından yüksek olabilir ve bu varlıkların piyasa değeri ile defter değeri arasındaki fark şerefiye değerine dâhil edilir. Bu kalemlerin belirlenmesi ve muhasebeleştirilmesi, şerefiyenin değerini daha doğru belirlememizi sağlar (Örten vd., 2007: 55).
- *Düşük Sermaye Maliyeti, Yüksek Kârlılık ve Düşük Risk:* Bu unsurlar işletmenin değerinin yüksek seviyede olmasını sağlar. Bu durumda şerefiyenin değeri yükselir.
- *Sinerji:* Kurumsal varlıkların uyumlu işleyişinin yarattığı değerdir. Varlıklar işletmenin finansal tablolarına dâhil edildiğinden, sinerjiler finansal tablolarla ilgili olacaktır. Yüksek düzeyde bir sinerji, firmanın yaratacağı şerefiyeyi olumlu yönde etkileyecektir (Özkan & Terzi, 2009: 147).

Finansal tablolara dâhil olmayan faktörler, finansal tablolardan belirlenemeyen faktörlerdir. İç faktörler, bir işletmenin kontrol edebileceği unsurlardır. Bu unsurlar;

- *Nitelikli insan gücü,* işletmenin tüm işlevlerinin gerçekleştirilmesine olumlu katkı sağlar, işletmenin değerine ve şerefiyeye olumlu etki yapar.
- *Esnek ve kontrol edilebilir organizasyon yapıları ve yönetim stratejileri,* bir işletmenin değişen koşullara daha hızlı yanıt vermesini sağlayarak işletmeye değer katar.

➤ Firmanın ürettiği *ürünlerin kalitesi*, firmanın *markası* ve *tüketicinin firmadan memnuniyetinin* yüksek olması, firmanın ürettiği mal veya hizmetlere olan talebin artmasına ve firma değerinin artmasına neden olmaktadır (Akbulut, 2008: 63).

➤ Bir işletme *teknolojik ilerlemenin hızını* ne kadar çabuk yakalarsa, giderek kızışan rekabette o kadar ayakta kalabilmektedir. Çünkü teknolojik gelişmeler, firmaların yüksek kaliteli ürünleri düşük maliyetle üretmelerine olanak sağlamakta ve bu sayede firmaların diğer rakiplerine karşı avantaj yaratmasını sağlamaktadır. Bu ise ticari değeri artırır.

➤ *Güçlü bir bilgi ağı*, işletmenin gelecekteki durumunun hızlı bir şekilde görülmesini sağlar, bu durumda işletme hayatta kalmak için ne yapması gerektiğini hızlı bir şekilde belirleyip uygulayabilir. Dolayısıyla işletme değerini arttıran unsurlardan biri de güçlü bir bilgi ağının varlığıdır.

Dış faktörler, bir işletmenin kontrolü dışındaki faktörlerdir. Bu faktörler şu şekilde özetlenebilir;

➤ İşletmenin *kuruluş yerinin* hammadde ve pazara yakın olması işletmenin maliyetini düşürür ve işletme değerine olumlu katkı sağlar.

➤ *Pazarda şirketin az sayıda ikamesi* var ise, bu durum şirkete pazarda avantaj sağlayacak ürünler üretmesini sağlar. Bu durumda işletmenin değeri artar.

➤ İşletmenin bulunduğu ülkenin *yasa ve yönetmelikleri* işletmenin işleyişinin uygun bir şekilde yürütülmesine izin vermekte ise bu işletmenin değerini artırmaktadır. Ayrıca işletmenin faaliyet gösterdiği ülkedeki etkin *sermaye piyasasının varlığı*, işletmenin daha uygun koşullarda finansman bulmasını kolaylaştıracak ve böylelikle işletme değerinin artmasına sebep olacaktır.

➤ Firmanın *ortaklık yapısı* firma yönetiminde etkin kararlar almada etkilidir ve bunun olumlu olması durumu firma değerini artırır (Akbulut, 2008: 63).

İşletmede üretilen şerefiye, satın alınan şerefiyeden doğası gereği farklı değildir. Çünkü işletmenin ürettiği şerefiyeyi oluşturan hem iç hem de dış etkenler, satın alınan işletmenin şerefiyesini de oluşturur. Ancak işletmede oluşan şerefiye, bilançoda varlık kalemi olarak yer almamasına rağmen maliyet bazında güvenilir olarak ölçülebilen ve kontrol edilebilen bir kaynak olarak nitelendirildiğinden satın alınan şerefiye varlık olarak gösterilebilmektedir.

2.2.İşletme Birleşmeleri Nedeniyle Doğan Şerefiye

İki tür ortak girişim vardır: net varlıkların satın alınması yoluyla ve ortaklık haklarının edinilmesi yoluyla. Net varlıkların satın alınmasıyla işletme birleşmesi, bir şirketin başka bir şirketin tamamını satın alması, devralınan tarafın varlık ve yükümlülüklerini kendi varlık ve yükümlülüklerine katması ve devralınan tarafın tüzel kişiliğinin sona ermesi anlamına gelir. Burada alıcı, edinilen işletmenin şerefiyesini, yani edinen işletmenin gelecekte elde edebileceği faydalar için edinilen işletmenin net varlıklarının gerçeğe uygun değerinden daha fazlasını ödemeye razıdır. Çünkü işletmeye üstünlük sağlayarak bir şerefiye kaynağı oluşturan her faktör, devralınan şirkete geçmektedir. Ödeme nedeniyle bu tür şerefiye bilançoda bir varlık olarak muhasebeleştirilebilir (Beceke vd., 2005: 88).

Ortaklık haklarının satın alınması yoluyla gerçekleştirilen ortak girişimlerde, devralınan işletmenin yönetim üzerindeki kontrolü veya önemli etkiye sahip kısmının tam mülkiyetinin devralınması sorunludur. Bu durumda devralınan şirketin tüzel kişiliği sona ermez ve devralınan şirket faaliyetlerine devam eder. Ancak, edinen ve edinilen, bir ekonomik varlık oluşturur. Hepsinin ayrı mali tabloları olmasına rağmen, bir bütün olarak oluşturdukları ekonominin ayrı ayrı mali tabloları vardır ve buna konsolide mali tablolar denir.

Burada edinen şirket, edinilen şirketin faaliyetleri üzerinde kontrole ve önemli derecede etkiye sahip olduğu için edinilen tarafından yaratılan şerefiyeden yararlanabilir. Burada, edinen işletme, net varlıkların satın alınmasıyla ortaya çıkan şerefiyeye benzer şekilde, edinilenin şerefiyesi için ek bir bedel ödemeye isteklidir. Bu tür şerefiye, ödenmesi gereken bir bedel olduğu için bir varlık kalemi olarak da muhasebeleştirilebilir. Ancak, bu tür şerefiye konsolide finansal tablolarda varlık olarak muhasebeleştirilirken, net varlıkların satın alınması durumunda şerefiye, satın alanın kişisel finansal tablolarında oluşan bir varlık kalemi olarak muhasebeleştirilir (Çelik & Perçim, 2000: 100).

3. VUK AÇISINDAN ŞEREFİYENİN MUHASEBELEŞTİRİLMESİ

Vergi Usul Kanunu'nda şerefiye peştemal olarak adlandırılır. Peştemallere ilişkin değerlendirme ile ilgili düzenlemeler Vergi Usul Kanunu'nun (VUK) 282. maddesinde düzenlenmiştir. Bu maddeye göre, şerefiyeye ilişkin değerlendirme hükümlerine kurumlar ve gelir vergisi mükellefleri dâhil edilmiştir. Aynı kanun hükmü gereğince 2022 yılı için 2.000 TL'yi aşan şerefiyenin aktifleştirilmesi zorunlu kılınmış, bu tutarın altında kalan şerefiyenin ise gider olarak kaydedilmesi mükellefin isteğine bırakılmıştır (Söz konusu tutar her yıl yeniden belirlenmektedir). Şerefiye olarak ödenen veya borç kaydedilen tutarlar 261 Nolu Hesaba alacak kaydedilir.

Vergi Usul Kanunu'nun 313(3) maddesinde, değeri 2.000 TL'yi (1 Ocak 2022 itibarıyla) aşmayan peştemalların doğrudan silinebileceği belirtilmektedir. Bu nedenle ödenen peştemal 2.000 liradan fazla ise, tutar doğrudan gider olarak alınmaz, amortismanına tabi tutulur. Vergi Usul Kanunu ayrıca, ödenen peştemalın nasıl amortismanına tabi tutulacağını ve giderleştirileceğini de düzenler. 326. maddeye göre; peştemal, beş yıllık bir süre için kayıtlı değerine eşit itfa edilecektir (Akgün, 2016: 127).

4. TMS-28 İŞTİRAKLERDEKİ YATIRIMLAR STANDARDINA GÖRE İŞTİRAKLERİN MUHASEBELEŞTİRİLMESİ VE ŞEREFİYE

TMS-28 İştiraklerdeki Yatırımlar Standardı'na göre iştirakler özkaynak yöntemi kullanılarak muhasebeleştirilir. Özkaynak yönteminin en temel özelliği, yatırımla ilişkili ekonomik kaynaklardaki artış veya azalışları en uygun şekilde yansıtmasıdır. Bu yaklaşıma göre yatırımcı iştirak üzerinde önemli etkiye sahiptir. Bu nedenle, katılım için uygunluk, önemli bir etkinin olup olmadığı ile ilgilidir. Önemli etkiden kastedilen ise edinilen işletmenin finansal ve işletme politikalarına katılma hakkıdır. Ancak bu katılma hakkı, yatırım yapılan işletmenin kontrolünü (yani ana ortaklık-bağlı ortaklık ilişkisini) veya başka bir tarafla müşterek kontrolü (yani müşterek kontrol ilişkisini) içermez (Topaloğlu, 2011: 78).

Yatırımcının, bir işletmenin yatırımları üzerinde önemli etkisinin olup olmadığını belirlemek için aşağıdaki kriterler kullanılır;

- Aksi belirtilmedikçe, yatırımcı tarafın doğrudan veya dolaylı olarak edinilen işletmenin oy haklarının %20'sinden fazlasına sahip olması mevzu bahis olduğunda ciddi etkilere sahip olabildiği kabul edilir.
- Aşağıda belirtilen durumlardan bir veya daha fazlasının gerçekleşmesi durumunda; yatırımcı taraf, yatırım yapılan işletmenin oy haklarının %20'sinden daha azına sahip olsa bile, yatırım yapılan işletme üzerinde önemli derecede etkiye sahip olduğu kabul edilir. Bahsi geçen durumlar şunlardır (Atis & Çopur, 2016: 123);
 - Yatırım yapılan şirketin yönetim kurulunda veya eşdeğer yürütme organında temsil edilme,
 - Temettü veya başka kâr dağıtım kararlarını da içermek üzere kurumun politika oluşturma sürecine katılmak;
 - Yatırımcılar ile yatırım yapılan şirketler arasında önemli nitelikte işlemlerin gerçekleştirilmesi,
 - Şirketler arası personel takası,
 - İş için gerekli teknik bilgilerin tedarik edilmesi.

5. TFRS-3 İŞLETME BİRLEŞMELERİ STANDARDINA GÖRE İŞLETME BİRLEŞMELERİ VE ŞEREFİYE

Bu standart işletme birleşmeleri kapsamında değerlendirilen iş birliklerine ilişkin muhasebe ilkelerini açıklar.

İşletme birleşmesi, bir işletmenin başka bir işletmenin kontrolünü devraldığı bir uygulamadır. Bir işletme birleşmesinde kontrolü devralan edinen işletme, kontrolü devredilen edinilen işletme olarak kabul edilir.

Edinen şirket, kontrolü ele geçirmek için gerekli bedeli edinilen şirketin bir ortağına aktarmaktadır. Bu değer aktarımı, nakit, nakit benzerleri ve diğer varlıkların devredilmesi ve devralanın hisselerin satın alan işletmenin hissedarlarına verilmesi şeklinde veya edinen ile edinilen arasında bir anlaşma ile gerçekleştirilebilir (Kavak, 2008: 39).

Edinilen üzerindeki varlık ve borçları yönetme hakları esasen edinen tarafa geçer. Bu bağlamda, temel olarak edinen tarafından kontrol edilen tüm varlık ve yükümlülükler "işletme" olmalıdır. Diğer türlü işletmelerin birleşmesi değil de, varlıkların kazanımı olabilmektedir. Belirli bir varlık grubunun bir işletme olup olmadığı, piyasanın onu bir işletme olarak kabul etmesiyle belirlenmelidir. Şerefiye içeren belirli varlıklar ve faaliyetler özünde bir iştir. Bununla birlikte şerefiye içermeyen tüm varlıklar kurumsal nitelikte de olabilir (Topaloğlu, 2011: 85).

TFRS-3 işletme birleşmesi tanımını karşılayan işlemleri kapsar. Bu durumda standart; ortak girişimlere, ortak kontrol altındaki işletmelerin muhasebe işlemlerine ve işletme tanımını karşılamayan varlık satın alımlarına uygulanmaz. Ortak girişimin temel özelliği, iki veya daha fazla ortağın ortak kontrolün temelini oluşturan yazılı bir sözleşme ile bağlı olmasıdır. Kontrol eden taraf olmadığı için ortak girişimler TFRS-3 kapsamı dışındadır. Ayrıca, aynı kontrol altındaki işletmecilerin birleşmesinde, tüm birleşik işletmeciler birleşme öncesi ve sonrası aynı kişi tarafından kontrol edilir. Diğer bir deyişle, burada hiçbir taraf kontrole sahip olmadığı için ortak kontrol altındaki işletme birleşmelerine ilişkin esaslar TFRS-3'ün kapsamı dışındadır. İşletme tanımını karşılamayan varlıkların iktisabında edinilen bir işletme olmadığı için bunlarda TFRS-3 kapsamında değildir.

Örnek 1: A işletmesi, B işletmesinin %60'ını satın almıştır ve konsolide bilanço düzenlemektedir. B bağlı ortaklığın bilanço kalemlerinin gerçeğe uygun değerleri aşağıdaki gibidir;

	Defter Değeri	Gerçeğe Uygun Değer	Fark	Fark'ın %60'ı
Nakit Kasası	240.000 TL	240.000 TL	-	-
Müşterilerden Alacaklar	300.000 TL	350.000 TL	50.000 TL	30.000 TL
Tesis, Makine ve Cihazlar (Net)	560.000 TL	720.000 TL	160.000 TL	96.000 TL
Aktif Toplamı	1.100.000 TL			
Satıcılar	260.000 TL	400.000 TL	140.000 TL	84.000 TL
Sermaye	750.000 TL	750.000 TL	-	-
Kârdan Ayrılan Yasal Yedekler	90.000 TL	90.000 TL	-	-
Pasif Toplamı	1.100.000 TL			

A ana ortaklık B bağlı ortaklığın %60'lık özkaynak payı için 800.000 TL ödediğinde aşağıdaki kaydı yapar:

Bağlı Ortaklıklar	800.000	
Nakit Kasası		800.000

Konsolide mali tablo düzenlenirken, A ana ortaklığının B bağlı ortaklığa olan yatırım tutarı ile B bağlı ortaklığın özkaynaklarında A ana ortaklığın payı karşılıklı olarak elimine edilir, B bağlı ortaklığın bilanço kalemlerinin gerçeğe uygun değer düzeltmeleri ise, defter değerlerine değer artışlarının A ana ortaklığın payına düşen kısmı ilave edilmek suretiyle yapılır ve kalan tutar şerefiye olarak kayıtlanır. A yarıca ana ortaklık dışı paylar da kayda alınır (Gençoğlu, 2007: 239).

Müşterilerden Alacaklar(B Ort)	30.000	
Tesis, Makine ve Cihazlar(B Ort)	96.000	
Sermaye (B Ort)	450.000	
Kârdan Ayrılan Yasal Yedekler (B Ort)	54.000	
Bağlı Ortaklıklar Şerefiyesi	254.000	
Saticılar(B Ort)		84.000
Bağlı Ortaklıklar (A Ort)		800.000
<hr/>		
Sermaye (B Ort)	300.000	
Kârdan Ayrılan Yasal Yedekler (B Ort)	36.000	
Ana Ortaklık Dışı Özkaynak		336.000
<hr/>		

Örnek 1'de düzenlenen eliminasyon kayıtları ile, düzenlenecek olan konsolide bilançoda B bağlı ortaklığın bilanço kalemlerinin gerçeğe uygun değerleri ile görülmesi sağlanmıştır. Ayrıca gerçeğe uygun değer düzeltmeleri yapılmadığı takdirde 296.000 (800.000-504.000) olarak hesaplanacak olan şerefiye tutarı, gerçeğe uygun değer düzeltmelerinden sonra 254.000 olarak hesaplanmıştır (Gençoğlu, 2007: 239).

TFRS-3 negatif şerefiye kavramını bütünüyle imha etmektedir. Bu standarda göre, yatırım maliyetinin, edinilen işletmenin makul değere göre değerlendirilmiş varlık ve yükümlülükleri yatırım maliyetini aşarsa, edinilen işletmenin varlık ve yükümlülükleri tekrar gözden geçirilir ve gözden geçirmenin ardından fazla kalan kısım gelir olarak kaydedilir (Gençoğlu, 2007: 239).

TMS-36'ya göre, eğer bir varlığın kayıtlı değeri (defter değeri) geri kazanılabilir değerinden yüksekse, varlık değer düşüklüğüne uğramıştır ve değer düşüklüğü zararının kayda alınması gerekir. Buna göre varlığın geri kazanılabilir değeri, kullanım değeri ve net satış fiyatından yüksek olanıdır. Bir varlığın kullanım değeri, varlığın sürekli kullanımından ve faydalı ömrünün sonunda elden çıkarılmasından kaynaklanan nakit akışlarının tahmini bugünkü değeridir. Net satış fiyatı ise, bilgili ve gönüllü taraflar arasında herhangi bir ilişkiden etkilenmeyecek koşullar altında bir varlığın satışından elde edilecek tutardan elden çıkarma maliyetleri düşüldükten sonra kalan tutardır (Gençoğlu, 2007: 240).

IAS-36'daki değer düşüklüğü modelinde, şerefiyenin geri kazanılabilir değerinin belirlenmesi zordur. Çünkü, şerefiyenin kendine ait bağımsız bir kullanım değeri yoktur ve şerefiyeye ait doğrudan bir nakit akışı yoktur. Şerefiyenin net satış fiyatı da yoktur, çünkü ilgili olduğu varlıktan bağımsız olarak satılamaz. Bu açıdan şerefiyenin değer düşüklüğünün belirlenmesi için gerekli olan geri kazanılabilir tutar, şerefiyenin ait olduğu nakit üreten birim için belirlenir. Bu anlamda nakit üreten birim, edinilen işletmedir (Gençoğlu, 2007: 240).

Edinilen işletmenin nakit üreten birim olarak tanımlanabilmesi için, nakit akışlarının olması gerekir. Bu ancak firmanın ürettiği ürünler için aktif bir pazar olması durumunda mümkündür. Örneğin, X işletmesi elektronik ekipman üretmektedir. Sadece kendi ürettiği ürünlerde kullanılabilen mikroçipler üreten Y işletmesini satın almıştır. Mikroçip özel tasarımından dolayı başka firmaların ürettiği ürünlerde kullanılmamaktadır. Bu durumda, Y işletmesi ürettiği ürünler için aktif bir pazar olmadığından nakit yaratan bir birim değildir. Y firmasının ürettiği mikroçiplerin kaliteli olduğunu fark eden diğer firmalar, teknolojilerini birer birer değiştirerek Y firmasının mikroçiplerini kendi ürünlerinde kullanmaya karar vermişlerdir. Bu nedenle, Y Şirketi mikroçiplerini diğer işletmelere satmaya başlar. Bu durumda, Y işletmesi nakit üreten bir birim haline gelmiştir. Çünkü ürettiği ürünler için aktif bir pazar vardır (Gençoğlu, 2007: 240).

Nakit üreten birime başka bir örnek vermek gerekirse, A İşletmesi, daha önce başka kuruluşlara yaptırdığı dağıtım işlevlerini üstlenmek üzere B İşletmesini satın alır. B işletmesi, yalnızca A işletmesinin dağıtımını yönetir. Bu durumda, İşletme B nakit yaratan birimdir. Çünkü ürettiği tüm hizmetler A firması tarafından satın alınsa da oluşturduğu dağıtım hizmetleri için aktif bir pazar vardır.

Nakit üreten birim için değer düşüklüğü, birimin geri kazanılabilir tutarı kayıtlı değerinden düşük olduğunda mali tablolara alınır. Birimin geri kazanılabilir tutarı, kullanım değeri ve net satış fiyatından yüksek olanıdır. Nakit yaratan bir birimin kayıtlı değeri, birimlerle ilgili yalnızca varlıkların kayıtlı değerini içerir; yükümlülükleri içermez. Bunun nedeni, nakit üreten birimin net satış fiyatının ve kullanım değerinin, yükümlülüklerle ilgili nakit akımları hariç tutularak belirlenmesidir (Gençoğlu, 2007: 241). Örneğin, edinilen işletmenin 500 varlık, 100 borç ve konsolide şerefiyesi 300 ise, nakit yaratan birimin kayıtlı değeri 800'dür. Borç dikkate alınmaz.

Nakit yaratan birimin geri kazanılabilir tutarları ile kayıtlı değerinin karşılaştırılması suretiyle bulunan değer düşüklüğü, birim varlıklarının kayıtlı değerini azaltmak amacıyla ilk olarak nakit yaratan birime tahsis edilmiş şerefiyeye, daha sonra birimdeki her bir varlığın kayıtlı değerine dayanarak oransal olarak tahsis edilir. Eğer söz konusu varlıklara ilişkin önceden bir yeniden değerlendirme fonu oluşturulmuşsa, değer düşüklüğü zararı öncelikle söz konusu hesaptan düşülür, kalan tutar gelir tablosu ile ilişkilendirilir (Gençoğlu, 2007: 241).

Şerefiyenin değer düşüklüğü testi ve kaydının iki aşaması vardır (Gençoğlu, 2007: 241);

1. Şerefiyenin ait olduğu nakit yaratan birimin geri kazanılabilir değerinin (kullanım değeri ve net satış fiyatından yüksek olanı) ölçülmesi.
2. Değer düşüklüğü zararının nakit yaratan birimin varlıklarının (şerefiye dâhil) kayıtlı değerine tahsis edilmesi.

Değer düşüklüğü tahsis edilirken, nakit yaratan birimin kayıtlı değeri; net satış fiyatı, kullanım değeri veya sıfırdan en yükseğinin altında olmamalıdır.

Örnek 2: İşletme A, İşletme B'yi 2020'de satın alır. Birleşme tarihinde B İşletmesinin varlıklarının defter değeri ve oluşan şerefiye aşağıdaki gibidir.

	<u>Kayıtlı değeri</u>
Makineler	600.000 TL
Taşıtlar	900.000 TL
Şerefiye	<u>300.000 TL</u>
Toplam	1.800.000 TL

B İşletmesi, tahmini faydalı ömrü 16 yıl olan nakit üreten bir birimdir. B işletmesinin kullanım değerini belirlemek için, işletmenin beklenen gelecekteki nakit akışlarının net bugünkü değerini hesaplayın. İskonto oranı %15'tir.

Yıllar	Gelecek Nakit Akışı	NBD Faktörleri	Nakit Akışlarının NBD'i
2021	172.000	0.86957	150.000
2022	186.000	0.75614	141.000
2023	197.000	0.65752	130.000
2024	206.000	0.57175	118.000
2025	212.000	0.49718	105.000
2026	220.000	0.43233	95.000
2027	214.000	0.37594	80.000
2028	201.000	0.32690	66.000
2029	183.000	0.28426	52.000
2030	161.000	0.24718	40.000
2030	137.000	0.21494	29.000
2032	112.000	0.18691	21.000
2033	89.000	0.16253	14.000
2034	67.000	0.14133	10.000
2035	49.000	0.12289	6.000
2036	34.000	0.10686	4.000
Kullanım Değeri			1.060.000

B işletmesinin kullanım değeri 1.060.000 TL olarak belirlenmiştir. B işletmesinin şerefliyi de içeren varlıklarının kayıtlı değeri ile hesaplanan kullanım değeri arasındaki fark değer düşüklüğü zararlıdır (1.800.000-1.060.000=740.000) Bu değer düşüklüğü öncelikle şerefliye ve sonra, nakit üreten birimdeki (B işletmesi) her bir varlığın kayıtlı değerine dayanarak oransal olarak varlıklara tahsis edilir. Bu durumda 740.000'lik değer düşüklüğünün 300.000'lik kısmı önce şerefliyeden mahsup edilir. Kalan 440.000'lik değer düşüklüğü ise, B işletmesinin diğer varlıklarına oransal olarak tahsis edilir (Gençoğlu, 2007: 242).

Diğer Olağan Gider ve Zararlar		300.000
Bağlı Ortaklıklar Şerefliyesi		300.000

Finansal Tablo Kalemlerinin Ölçümü ve Muhasebeleştirilmesi

Varlık	Kayıtlı Değer	Oran	Değer Düşüklüğü
Makineler	600.000	% 40	176.000
Taşıtlar	900.000	% 60	264.000
	1.500.000	% 100	440.000

Diğer Olağan Gider ve Zararlar 440.000

Makineler (B Ort)	176.000
Taşıtlar (B Ort)	264 .000

Eğer şerefiyenin de oluştuğu bir işletme ediniminde azınlık hakları (ana ortaklık dışı paylar) mevcutsa, nakit üreten birimin (edinilen işletme) geri kazanılabilir değeri, teorik olarak azınlık haklarına ilişkin olan kayıtlanmamış şerefiyeyle ilgili bir tutarı da içerecektir. Azınlık haklarının oluşacak değer düşüklüğüne etki etmesini engellemek için, değer düşüklüğü testi yapılırken azınlık haklarına ilişkin zahiri şerefiye tutarının nakit üreten biriminin kayıtlı değerine dâhil edilmesi gerekmektedir (Gençoğlu, 2007: 243).

Örnek3:E şirketi, F şirketinin %80'ini 800.000 TL'ye almıştır. F şirketi nakit üreten birim olarak belirlenmiştir. Edinim tarihinde F şirketinin varlık ve yükümlülüklerinin net gerçeğe uygun değeri (gerçeğe uygun değere göre belirlenmiş özkaynakları) 700.000 TL'dir.

E Şirketinin Hakları	700.000 x %80 = 560.000
Azınlık Hakları	700.000 x %20 = 140.000
Şerefiye	800.000 – 560.000 = 240.000
Azınlık Haklarının Zahiri Şerefiyesi	240.000 x 20/80 = 60.000

Bilanço tarihinde F şirketinin değeri 900.000TL ve geri kazanılabilir değeri 920.000TL olarak belirlenmiştir. Değer düşüklüğü testinin tamamlanması için, E şirketi F şirketinin kayıtlı değerine 60.000TL'lik zahiri şerefiyeyi eklemelidir. Böylece bilanço tarihinde F şirketinin değer düşüklüğü testine tabi tutulacak olan kayıtlı değeri 960.000TL olur. Bu durumda nakit üreten birimin (F şirketi) değer düşüklüğü 40.000TL olarak hesaplanır (960.000-920.000). Bu değer düşüklüğünün %20'si yani 8.000TL'lik kısmı azınlık hakları ile ilgilidir ve kayıtlanmaz. Kalan 32.000TL'lik tutar şerefiyenin değer düşüklüğü olarak kaydı alınır (Gençoğlu, 2007: 244).

Diğer Olağan Gider ve Zararlar	32.000
Bağlı Ortaklıklar Şerefiyesi	32.000

6. VUK, TMS-TFRS ARASINDA BENZER VE FARKLI YÖNLER

TMS/TFRS'ye göre muhasebe kayıtlarının yapılmasını zorunlu değildir. Standartlar açısından finansal tabloların hazırlanması ve sunulması esastır, muhasebe kayıtlarının yapılması değil. Bu sebeple, defterlerin TMS/TFRS'ye göre düzenlenmesi yönündeki TTK düzenlemeleri esasen standartların mantığına aykırıdır. Bununla birlikte Türkiye'deki muhasebe uygulamaları ve uygulayıcıların yöntemlerine bakıldığında, standartlara göre yapılacak olan bir kayıt süreci sorun oluşturmamaktadır. Nitekim TTK'da yapılan değişikliklerle defterlerin TMS/TFRS'ye göre tutulmasının önüne geçilmiş ve bu durum ortadan kalkmıştır (Mısırlıoğlu, 2008: 70).

TMS/TFRS, finansal tabloların muhasebe ilke ve kurallarına göre hazırlanmasını sağlar. Raporlamada muhasebe kârıyla vergilenebilir kâr arasında farklılıklar vardır. Bunun sebepleri arasında, tahminlerin

kullanılması, değerlendirme hükümlerinin farklı olması, tahakkuk esasından hareket edilmesi vb. sayılabilir. Söz konusu farklılıklar şirketler için TMS/TFRS kapsamında ertelenmiş vergi alacağı (gideri) ve ertelenmiş vergi yükümlülüğü (geliri) ortaya çıkarır. Kanunen kabul edilmeyen gider kavramı ise vergi kanunlarıyla alakalıdır. Muhasebe uygulamaları açısından gider olarak gösterilecek bazı rakamlar, vergi kanunları açısından vergiye konu kârın tespitinde gider sayılmamaktadır. Muhasebe ilke ve kuralları ve dolayısıyla TMS/TFRS bu tutarların gider olarak muhasebeleştirilmesini, vergi ile ilgili düzenlemelerin ise beyanname üzerinde yapılmasını gerektirir (Demir, 2014: 338).

TFRS-3 İşletme Birleşmeleri Standardında şerefiye, satın alma bedeli ile edinilen işletmenin azınlık paylarının tutarı arasındaki fark olarak ifade edilmiştir. TFRS-3 Standardında şerefiye tutarının, iktisap edenin iktisap oranı değil, ortaklık oranı %100'den az olsa bile hesaplama tüm işletme bazında yapılarak, muhasebeleştirilmesine imkân tanınmaktadır. Ayrıca, işletme birleşmesi sırasında ortaya çıkan şerefiye; maddi olmayan duran varlıklardan ayrı olarak muhasebeleştirilir. İşletme birleşmesi sırasında ortaya çıkan şerefiye her dönem sonu itibarıyla veya gerekli olduğu durumlarda TMS-36 Standardı hükümlerine göre değer düşüklüğü testine tabi tutulmaktadır. Değer düşüklüğü saptanırsa, şerefiyenin değeri bu doğrultuda düşürülmektedir. Bu bağlamda, şerefiye, farklı finansal raporlama standartlarında benzer şekilde tanımlanmasına rağmen değerlendirme açısından Türk vergi mevzuatları ile farklılık göstermektedir. TFRS-3 Standardında, şerefiyenin itfa edilmesine izin verilmemekte, izleyen dönemlerde düzenli olarak değer düşüklüğü testine tabi tutulmakta, varsa birikmiş değer düşüklüğü karşılığı indirildikten sonraki maliyeti ile değerlendirilmektedir. VUK'da ise peştemallıklar olarak da adlandırılan şerefiye kayıtlı değer ile değerlendirilmekte ve 5 (beş) yıl içinde itfa edilmesi gerekmektedir. Ayrıca VUK'a göre istenmesi durumunda, değeri 2.000 TL'yi aşmayan peştemallıklar doğrudan gider yazılabilmektedir. Bu tutar her yıl için yeniden belirlenmekte olup öz konusu tutar 2022 yılı için geçerlidir. Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliğinde de şerefiye maddi olmayan duran varlıklar grubunda gösterilerek 5 yıl içinde itfa edileceği hükmüne yer verilmiştir (Akgün, 2009: 20).

VUK nezdinde değerlendirme, vergi matrahlarının hesaplanmasına konu olacak iktisadi kıymetlerin değerlendirme ve tespitidir. Bu şekildeki açıklamadan yola çıkılırsa, iktisadi kıymetlerin vergisel değerinin saptanmasına değerlendirme denir şeklinde bir tanımlama yapılabilir. Vergiye esas olacak iktisadi kıymetlerin değerlerinin belirlenmesinde uyulması gereken kurallar yasal düzenlemelerle belirlenmiştir. VUK'ta yer alan değerlendirme hükümleri; objektif, emredici ve bağlayıcıdır yani her şirket için aynıdır. Ayrıca TMS/TFRS'ye göre değerlendirme işlemleri tek bir standartta ele alınmamıştır. Tam tersine her standart ölçümleme hükümleri ihtiva etmektedir. Bu durum, esas amacın vergi temelli bir ölçümleme değil bilgi temelli bir ölçümleme olduğunu göstermektedir. Kapsayıcı bir tutumla VUK ile yürürlükte olan TMS/TFRS değerlendirme farkları değerlendirildiğinde (Duman & Yücenurşen, 2017: 1323);

- TMS'de yaklaşım 'ilkesel'dir ve muhasebe yöntemleri seçiminde işletme yöneticilerinin tutumu esastır. VUK ise kanuni düzenlemeler ve uygulamaları daha sadeleştirerek tüm toplumun uygulayacağı şekilde düzenlemiştir.
- VUK'da kıymetlerin değerlemesinde tek bir değerlendirme ölçüsü vardır. TMS ise bu konuda birden fazla değerlendirme yöntemi sunmuş ve seçimi işletmeye bırakmıştır. Bu ise ticari kârın değişik yöntemlerde farklı hesaplanmasına neden olabilmektedir.
- VUK, kıymetleri spesifik olarak belirtmiş ve tek tek nasıl değerlendirileceğini açıklamıştır. Ancak TMS, kıymetleri değerlemede ilgili grup açısından değerlendirme esaslarını açıklamaktadır.
- TMS'nin temel amacı, varlık ve yükümlülüklerin gerçek değerini saptayarak, işletmenin finansal durumunu hem gerçeğe hem de ihtiyaca uygun olarak sunulmaktır. VUK'a göre ise, varlık ve yükümlülüklerin mül oluş değerleri ile muhasebeleştirilmesi yeterlidir.
- VUK, finansal nitelikli işlem gerçekleşmeden karşılık ayırmaya izin vermemektedir. TMS ise işletmenin bazı olumsuz beklentilerine karşılık ayırmasına ihtiyatlılık kavramı gereği izin vermektedir.
- TMS incelendiğinde dönemsellik ilkesine sıkı sıkıya bağlı kaldığı, dönemsel tahakkuka önem verildiği görülmektedir. VUK uygulamalarında ise dönemsellik ilkesinin kimi zaman göz ardı edildiği görülmektedir.
- TMS ve VUK'a göre varlık, kaynak, gelir ve gider tanımı farklılık gösterdiğinden dolayı, bazı değerler VUK uyarınca varlık olarak kabul edilse de, TMS uyarınca değerlemeye tabi tutulmaksızın gider olarak kaydedilmektedir.

6. SONUÇ VE ÖNERİLER

Küreselleşme sürecinin artan rekabet koşulları, iş değerinin adil bir ölçümüne olan ihtiyacını artırmıştır. Ancak, bir işletmenin bilançosu, işletme değerini belirlemek için yetersizdir. Bunun nedeni, araştırmamızda tanımlanabilir varlık olarak tanımladığımız bilançodaki varlıkların tarihi maliyet esasına göre değerlendirilmesidir. Tarihi maliyet ilkesinin, bir varlığın ilk elde edildiği andaki gerçeğe uygun değerini objektif olarak yansıttığı kabul edilir. Ancak satın alma tarihi ilerledikçe varlığın değeri gerçeğe uygun değerinden sapar. Bu durumda bir varlığın gerçeğe uygun değerinin objektif olarak nasıl belirleneceği ve raporlanacağı sorusu meydana gelmektedir. İlgili varlıklar için aktif bir piyasası bulunduğu, varlıkların gerçeğe uygun değeri temel olarak belirlenebilir. Ancak birçok varlığın ve benzerlerinin faal bir piyasasının olmaması ve mevcut bir piyasası olsa bile piyasaya girişinin zorlaşması varlığın gerçek değerini tespit edilmesini zorlaştırmaktadır. Öte yandan günümüzde teknolojinin ve ekonominin hızla gelişmesiyle beraber pek çok alıcı ve satıcı bir araya gelerek birçok varlık için faal bir piyasa oluşturabilmektedir. Ayrıca, teknolojik gelişme pazara giriş engellerini ortadan kaldırır. Bu ilerlemeler muhasebe biliminde tarihi maliyet ilkesinden gerçeğe uygun değer ile değerlendirilmesine geçiş olarak somutlaşmakta ve bu bağlamda işletme değerinin gerçeğe uygun ölçümüne katkı sağlamaktadır.

Şerefiyeye ilişkin değerlendirme hükümleri VUK'da kuruluş ve organizasyon maliyetleri ile birlikte düzenlenmiştir. Ancak, kuruluş ve kuruluş giderlerinden farklı olarak şerefiye, kurumlar vergisi mükelleflerinin ek gelir vergisi mükelleflerini aktifleştirmesi için bir fırsattır. Ayrıca, kurulum ve organizasyon giderlerinin aktifleştirilmesi isteğe bağlı olmakla birlikte, 2.000 TL'yi (2022'de) aşan şerefiyenin aktifleştirilmesi gerekmektedir. VUK kapsamında, şerefiye olarak ödenen veya borç kaydedilen tutarlar, 261 No'lu Hesaba kaydedilir ve beş yıl boyunca eşit olarak amortismanına tabi tutulur.

TMS ve TFRS'deki ticari birleşmeler TMS-28 ve TFRS-3 standartlarında incelenmektedir. TMS-28'e göre şerefiye, iştirakin satın alma maliyetinin iştirakin net varlıklarının gerçeğe uygun değerinden büyük olması ve şerefiye tutarının yatırımcının iştirakinin hesabında raporlanması durumunda ortaya çıkar. Bu nedenle, edinen tarafından yapılan fedakârlıklar gerçeğe uygun değer üzerinden değerlendirilmeli ve her durumda edinilen işletmenin gerçeğe uygun değerini yansıtmalıdır.

Şerefiye kavramı işletmeden bilançosunda yer alsa da işletmeden bağımsız satılamayan bir kavram olduğundan işletme birleşmelerinde ortaya çıkar. İşletme birleşmesinde şerefiye olarak ödenecek bedel işletme içinde mi oluştu, birleşmeden dolayı mı ortaya çıktı konusu muhasebe uygulayıcıları için dikkate alınması gereken önemli bir konu olmalıdır. Finansal tablolarını TMS ve TFRS uyarınca düzenlemek zorunda olan firmalara şerefiye muhasebeleştirilmesinde gerçeğe uygun değer, geri kazanılabilir değer ve değer düşüklüğü testi hesaplamasında özenli davranılması önerilmektedir. Ayrıca eğer şerefiyenin de oluştuğu bir işletme ediniminde azınlık hakları (ana ortaklık dışı paylar) mevcutsa bununda dikkate alınması ve azınlık haklarının oluşacak değer düşüklüğüne etki etmesini engellemek için gerekli kayıtların gerekmektedir. Bu nedenle, TMS ve TFRS kapsamında mali tablo hazırlaması gereken şirketlere, işletme birleşmeleri için TMS-28 Bağlı Ortaklıklar ve TFRS-3 kriterlerini incelemeleri tavsiye edilmektedir. Ayrıca, Türkiye'deki muhasebe uygulamalarını etkileyen TMS/TFRS'nin özümlediği muhasebe uygulamaları ve düzenlemeleri ile VUK arasında ciddi metodolojik farklılıklar bulunmaktadır ve bu farklılıkların bir uyumlaştırma süreci ile en aza indirilmesi gerekmektedir. Çünkü bir işletmenin varlık ve yükümlülüklerinin kasıtlı veya kasıtsız hatalı değerlendirme yöntemleri nedeniyle finansal tablolarda değerinin altında veya üzerinde gösterilmesi finansal tabloların doğruluğunu tehlikeye atacaktır.

Çalışmamız finansal tablolarını TMS ve TFRS uyarınca düzenleyen firmaların şerefiyeleri muhasebeleştirilmesinde rehber niteliğinde olacaktır. İşletme birleşmelerinde ortaya çıkan şerefiyenin birleşmenin oluşum şeklide dikkate alındığında farklı kayıt ve hesaplamalar ile muhasebeleştirildiği çalışmamızda vurgulanmıştır. Daha farklı örneklerle hatta farklı sektörlerde yapılan birleşmelerin gerçek kayıtlarının karşılaştırılması şeklinde yapılacak uygulamalarla çalışmamız genişletilerek literatüre farklı katılar sağlanabileceği düşünülmektedir.

Yazar Katkı Oranı Beyanı

Çalışmanın tamamı yazarlar tarafından ortak olarak yazılmıştır.

Çatışma Beyanı

Çalışmada yazarlar arasında çıkar çatışması yoktur.

Destek Beyanı

Bu çalışma için herhangi bir kurumdan destek alınmamıştır.

KAYNAKÇA

- Akbulut, Y. (2008). Vergi Usul Kanunundaki Değerleme Hükümlerinin Türkiye Finansal Raporlama Standartları Kapsamında Değerlendirilmesi, VI.Muhasebe Uygulamaları ve Vergi Mevzuatı Sempozyumu, Ankara SMMM Odası, Yayın No: 59, Mart.
- Akgün, A. İ. (2009). Türkiye Finansal Raporlama Standartları Açısından Varlıklarda Değer Düşüklüğü ve Şerefiyenin İncelenmesi, Kocaeli Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi, (18)2, 1 – 34.
- Akgün, A. İ. (2016). Türkiye Finansal Raporlama Standartları'nda Tarihi Maliyet Muhasebesinden Gerçeğe Uygun Değere Yöneliş, Siyaset, Ekonomi ve Yönetim Araştırmaları Dergisi, 4(3).
- Atış, C. & Çopur, G. (2016). Muhasebe Standartları Açısından Eşit Geri Ödemeli Banka Kredilerinin Muhasebeleştirilmesi, Journal of Accounting, Finance and Auditing Studies.
- Bektöre, S., Benligiray, S. & Aydın, D. (2005). Şirketler Muhasebesi, Güncelleştirilmiş ve Geliştirilmiş Yeni Baskısı.
- Çelik, A. & Perçim, S. (2000). Entelektüel Sermayenin İşletme Bazında Ölçülmesi ve Değerlendirilmesi, Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi, Sayı 2, Ekim.
- Demir, Ş. (2014). Türkiye Muhasebe ve Finansal Raporlama Standartları TMS/TFRS VUK Değerleme Yaklaşımı, 2. Baskı, Seçkin Yayıncılık, Ankara.
- Demir, V. & Bahadır, O. (2008). UFRS / TFRS Kapsamında İşletme Birleşmeleri ve 6. Konsolidasyon Açıklamalar ve Uygulamalar, 1. Basım, Nobel Yayın Dağıtım.
- Demir, V. (2015). TFRS/UFRS Kapsamında Finansal Araçlar, 2. Baskı, Nobel Yayıncılık, İstanbul.
- Duman, H. & Yücenurşen, M. (2017). TMS/TFRS ve VUK Çerçevesinde Değerleme ve Ölçüm, Social Sciences Studies Journal, 3(10), 1310-1325.
- Gençoğlu, G. Ü. (2007). Türkiye Muhasebe Standartları ve Uygulamalar, Türkmen Kitapevi.
- Gökgöz, A. (2013). Diğer Kapsamlı Gelirler ve Muhasebeleştirilmesi, MUFAD Muhasebe ve Finansman Dergisi, 57, Ocak.
- İşseveroğlu, G. (2014). TMS 39 Kapsamında Finansal Varlıkların Sınıflandırılması ve Değerlemesi: Borsa İstanbul 100 Endeksindeki Şirketlerin Uygulamaları, Uluslararası Yönetim İktisat ve İşletme Dergisi, 21(10).
- Kahraman, O. (2006). Uluslararası Finansal Raporlama Standartlarındaki Değerleme Ölçüleri, Vergi Dünyası Dergisi, 296.
- Karapınar, A. (2006). Uluslararası Finansal Raporlama Standartlarına Göre (IFRS Taslak 3) İşletme Birleşmeleri, Gazi Kitapevi, Ankara.
- Kavak, A. (2008). TMS 12 Gelir Vergileri Standardı Uygulaması ve Vergi Değeri ile Muhasebe Değeri Arasındaki Farklılıkların Analizi, VI. Muhasebe Uygulamaları ve Vergi Mevzuatı Sempozyumu, Ankara SMMM Odası, Yayın No: 59, Mart.
- Kaya, G. A. (2013). Türkiye Muhasebe-Finansal Raporlama Standartları'na Göre Finansal Araçların Muhasebeleştirilmesi, İnönü Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü İşletme Anabilim Dalı Muhasebe-Finansman Bilim Dalı, Doktora Tezi, Malatya.
- Korkmaz, T. & Ceylan, A. (2010). Sermaye Piyasası ve Menkul Değer Analizi, 5. Baskı, Ekin Yayınevi, Bursa.
- Mısırlıoğlu, İ. U. (2008). Türkiye Muhasebe Standartlarına Göre Finansal Araçların Muhasebeleştirilmesi, Mali Çözüm Dergisi, 86.
- Önce, S. (2008). Türkiye Finansal Raporlama Standartları Uygulaması, (Ed. Necdet Sağlam, Salim Şengel, Bünyamin Öztürk), 2. Baskı, Maliye ve Hukuk Yayınları, Ankara.
- Örten, R., Kaval, H. & Karapınar, A. (2007). Türkiye Muhasebe-Finansal Raporlama Standartları, TMS-TFRS, Gazi Kitapevi, Ankara.
- Özerhan, Y. & Serap, Y. (2015). IFRS/IAS ile Uyumlu TMS/TFRS Açıklamalı ve Örnek Uygulamalı Türkiye Muhasebe Standartları Türkiye Finansal Raporlama Standartları, 3. Baskı, TÜRMÖB Yayınları, Ankara.
- Özkan, M. & Terzi, S. (2009). Gerçeğe Uygun Değer Ölçümünün UMS ve Amerikan Muhasebe Standartları (SFAS) Açısından İncelenmesi, (Erişim) <http://www.tmsk.org.tr/makaleler/FINANSAL%20araclar/mehmeto/cC3%96zkan-Serkanterz%C4%B0.pdf> (Erişim Tarihi, 20 Aralık 2022).
- Parlakaya, R. (2004). Muhasebede Uluslararası Uyum ve Avrupa Birliği Sürecinde Türkiye'de Muhasebe Uyumlaştırma Çalışmaları, SÜ İİBF Sosyal ve Ekonomik Araştırmalar Dergisi, 7.
- Topaloğlu, M. (2011). TMS/TFRS/KOBİ Standartlarına Göre Hesaplanan Ticari Kârdan Mali Kâra Geçiş, Türmob Yayınları, 2. Baskı, Ankara.