



**SAĞLIK İŞLETMELERİNDE
DÖNEM SONU İŞLEMLERİNİN TEK
DÜZEN HESAP PLANINA GÖRE ve TÜRKİYE
MUHASEBE STANDARTLARINA GÖRE
KARŞILIKLI İNCELENMESİ**

Kübra ALPA

**Yüksek Lisans Tezi
İşletme Anabilim Dalı
Yrd. Doç. Dr. Ensar AĞIRMAN
2017
Her Hakkı Saklıdır**

**T.C.
ATATÜRK ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
İŞLETME ANABİLİM DALI**

Kübra ALPA

**SAĞLIK İŞLETMELERİNDE DÖNEM SONU İŞLEMLERİNİN
TEK DÜZEN HESAP PLANINA GÖRE ve TÜRKİYE MUHASEBE
STANDARTLARINA GÖRE KARŞILIKLI İNCELENMESİ**

YÜKSEK LİSANS TEZİ

**TEZ YÖNETİCİSİ
Yrd. Doç. Dr. Ensar AĞIRMAN**

ERZURUM- 2017



T.C.
ATATÜRK ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLERİ ENSTİTÜSÜ



TEZ BEYAN FORMU

30/07/2017

SOSYAL BİLİMLERİ ENSTİTÜSÜ MÜDÜRLÜĞÜNE

BİLDİRİM

Atatürk Üniversitesi Lisansüstü Eğitim-Öğretim ve Sınav Yönetmeliğine göre hazırlamış olduğum " **SAĞLIK İŞLETMELERİNDE DÖNEM SONU İŞLEMLERİNİN TEK DÜZEN HESAP PLANINA GÖRE ve TÜRKİYE MUHASEBE STANDARTLARINA GÖRE KARŞILIKLI İNCELENMESİ**" adlı tezin/raporun tamamen kendi çalışmam olduğunu ve her alıntıya kaynak gösterdiğimi taahhüt eder, tezimin/raporumun kağıt ve elektronik kopyalarının Atatürk Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü arşivlerinde aşağıda belirttiğim koşullarda saklanmasına izin verdiğimi onaylarım:

Lisansüstü Eğitim-Öğretim yönetmeliğinin ilgili maddeleri uyarınca gereğinin yapılmasını arz ederim.

- ☐ Tezimin/Raporumun tamamı her yerden erişime açılabilir.
- ☐ Tezim/Raporum sadece Atatürk Üniversitesi yerleşkelerinden erişime açılabilir.
- ☐ Tezimin/Raporumun 2 yıl süreyle erişime açılmasını istemiyorum. Bu sürenin sonunda uzatma için başvuruda bulunmadığım takdirde, tezimin/raporumun tamamı her yerden erişime açılabilir.

Kübra ALPA



**T.C.
ATATÜRK ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ**



TEZ KABUL TUTANAĞI

SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ MÜDÜRLÜĞÜNE

Yrd. Doç. Dr. Ensar AĞIRMAN danışmanlığında, Kübra ALPA tarafından hazırlanan bu çalışma 30/07/2017 tarihinde aşağıdaki jüri tarafından. İşletme Anabilim Dalı'nda Yüksek Lisans Tezi olarak kabul edilmiştir.

Başkan : Prof. Dr. Reşat KARCIOĞLU

İmza:

Jüri Üyesi : Yrd. Doç. Dr. Ensar AĞIRMAN

İmza:

Jüri Üyesi : Yrd. Doç. Dr. Ersin KURNAZ

İmza:

Yukarıdaki imzalar adı geçen öğretim üyelerine aittir. / /

Prof. Dr. Mehmet TÖRENEK
Enstitü Müdürü

İÇİNDEKİLER

ÖZET.....	IV
ÖZET.....	IV
ABSTRACT	V
KISALTMALAR DİZİNİ	VI
TABLolar DİZİNİ	VII
GRAFİKLER DİZİNİ	VIII
ÖNSÖZ.....	IX
GİRİŞ	1

BİRİNCİ BÖLÜM

DÖNEM SONU MUHASEBE İŞLEMLERİ İLE İLGİLİ GENEL

AÇIKLAMALAR

1.1. ENVANTER İŞLEMLERİ.....	4
1.1.1. Envanterin Tanımı.....	4
1.1.2. Envanteri Gerektiren Sebepler	5
1.1.3. Envanter Türleri	5
1.1.4. Envanter Zamanı	6
1.1.5. Envanter Defteri ve Listeleri	7
1.2. DEĞERLEME ve DEĞERLEME ÖLÇÜLERİ.....	8
1.2.1. Değerlemenin Tanımı.....	8
1.2.2. Türk Ticaret Kanununa Göre Değerleme	8
1.2.3. Vergi Usul Kanununa Göre Değerleme	10
1.2.3.1. Vergi Usul Kanununa Göre Değerleme Ölçüleri.....	10
1.2.4. Sermaye Piyasası Mevzuatına Göre Değerleme	14
1.2.4.1. Sermaye Piyasası Mevzuatına göre Değerleme Ölçüleri.....	14
1.2.5. Türkiye Muhasebe Standartlarına Göre Değerleme Ölçüleri.....	15

İKİNCİ BÖLÜM

TÜRKİYE MUHASEBE STANDARTLARINDA DEĞERLEME

2.1. VARLIKLARIN DEĞERLEMESİ.....	19
2.1.1. Dönen Varlıkların Değerlemesi.....	19

2.1.1.1. Finansal Varlıkların Değerlemesi	20
2.1.1.1.1. Menkul Kıymetlerin Değerlemesi.....	21
2.1.1.1.2. Ticari ve Diğer Alacakların Değerlemesi	22
2.1.1.2. Stokların Değerlemesi	22
2.1.2. Duran Varlıkların Değerlemesi	25
2.1.2.1. Maddi Duran Varlıkların Değerlemesi	26
2.1.2.1.1. Maddi Duran Varlıkların Amortismanı	28
2.1.2.1.2. Maddi Duran Varlıklarda Değer Azalışı.....	28
2.1.2.1.3. Maddi Duran Varlıkların Bilanço(Finansal Durum Tablosu) Dışı Bırakılması.....	29
2.1.2.2. Maddi Olmayan Duran Varlıkların Değerlemesi	30
2.1.2.2.1. Maddi Olmayan Duran Varlıklarda Yararlı Ömrün Belirlenmesi ve İtfa	32
2.1.2.3. Türkiye Muhasebe/Finansal Raporlama Standartlarında Yer alan Diğer Duran Varlıkların Değerlemesi.....	33
2.1.2.3.1. Yatırım Amaçlı Gayrimenkullerin Değerlemesi.....	34
2.1.2.3.2. Satış Amaçlı Elde Tutulan Duran Varlıklar.....	35
2.1.2.4. Varlıklarda Değer Düşüklüğü.....	36
2.1.2.5. Koşullu Varlıklar	39
2.2. KAYNAK HESAPLARININ DEĞERLEMESİ	39
2.2.1. Finansal Borçların Değerlemesi	39
2.2.2. Karşılıklar ve Koşullu Borçlar	40
2.3. GELİR TABLOSU HESAPLARININ DEĞERLEMESİ	41
2.3.1. Hâsılâtın Değerlemesi	41
2.3.2. Borçlanma Maliyetleri.....	43
2.4. TEK DÜZEN HESAP PLANINA ve TÜRKİYE MUHASEBE-FİNANSAL RAPORLAMA STANDARLARINA GÖRE DÖNEM SONU İŞLEMLERİNDEKİ FARKLILIKLAR.....	44

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

SAĞLIK HİZMETLERİ İLE İLGİLİ GENEL AÇIKLAMALAR ve SAĞLIK İŞLETMELERİNDE DÖNEM SONU İŞLEMLERİ

3.1. SAĞLIK ve SAĞLIK HİZMETLERİ İLE İLGİLİ GENEL

AÇIKLAMALAR.....	59
3.1.1. Sağlığın Tanımı	59
3.1.2. Sağlık Hizmetlerinin Özellikleri ve Sınıflandırılması.....	59
3.1.2.1. Koruyucu Sağlık Hizmetleri	59
3.1.2.2. Tedavi Edici Sağlık Hizmetleri	60
3.1.2.3. Rehabilitasyon Hizmetleri	61
3.1.3. Türkiye’de Sağlık Harcamaları	61
3.1.3.1. Kamu Sektörü Sağlık Harcamaları	62
3.1.3.2. Özel Sektör Sağlık Harcamaları	65
3.1.4. Sağlıkta 2023 Vizyonu	66
3.2. SAĞLIK İŞLETMELERİNDEKİ DÖNEM SONU İŞLEMLERİNİN TDHP VE TMS’YE GÖRE FARKLILIKLARIN ÖRNEKLERLE İNCELENMESİ	68
3.2.1. Bankalar.....	68
3.2.2. Menkul Kıymetler	70
3.2.3. Alacaklar ve Reeskont İşlemleri.....	72
3.2.4. Şüpheli Alacaklar	74
3.2.5. Stoklar	77
3.2.6. Maddi Duran Varlıklar	80
3.2.7. Maddi Olmayan Duran Varlıklar	90
SONUÇ.....	94
KAYNAKÇA	98
ÖZGEÇMİŞ.....	103

ÖZET**YÜKSEK LİSANS TEZİ****SAĞLIK İŞLETMELERİNDE DÖNEM SONU İŞLEMLERİNİN TEK DÜZEN
HESAP PLANINA GÖRE ve TÜRKİYE MUHASEBE STANDARTLARINA
GÖRE KARŞILIKLI İNCELENMESİ****Kübra ALPA****Tez Danışmanı: Yrd. Doç. Dr. Ensar AĞIRMAN****2017, 103 Sayfa****Jüri: Yrd. Doç. Dr. Ensar AĞIRMAN (Danışman)****Prof. Dr. Reşat KARCIOĞLU****Yrd. Doç. Dr. Ersin KURNAZ**

Dünyanın küreselleşmesi ile birlikte ülkelerin küresel piyasaların bir parçası olma arzusu, evrensel muhasebe dili olan Uluslararası Finansal Raporlama Standartlarının hazırlanıp kullanılmasını sağlamıştır. Türkiye'nin ekonomik olarak gelişmekte olan ülke statüsünde olması, menkul kıymetlerin uluslararası borsalarda işlem görmesi ve Türk şirketlerinin uluslararası ticari ilişkilerinin gelişmesi gibi sebepler, ülkeyi uluslararası geçerliliği olan muhasebe standartlarına uygun çalışmaların yapılmasını gerekli kılmıştır. Türkiye'nin bu çalışma süreci, UFRS'ye uyumlu Türkiye Muhasebe Standartlarının hazırlanmasıyla devam etmiş ve sonuç olarak 2013 yılında çıkarılan yeni TTK ile birlikte TMS'nin kullanımı zorunlu hale gelmiştir. Bununla birlikte standartların uygulama alt yapısının olmaması ve TMS ile mevcut uygulanan muhasebe politikaları arasında farklılıkların olması bu konu ile ilgili çalışmalara yoğunluk verilmesi gerektiğini göstermektedir. Bu gereklilik doğrultusunda ele alınan çalışmada amaç, TDHP ve TMS'ye göre dönem sonu değerlendirme işlemleri ve dönem sonu muhasebe kayıtlarını karşılaştırmalı bir şekilde incelemektir. Dönem sonu işlemlerinin sağlık işletmeleri üzerinden yapılmasının gerekçeleri olarak; sağlığın sürekli ve sonsuz bir ihtiyaç olması, sağlığa yapılan yatırımların gelişerek devam etmesi ve Türkiye'nin 2002 yılında başlatmış olduğu sağlık dönüşüm programı ile Türkiye'de sağlık yatırımlarının büyük bir ivme kazanması gösterilebilir. Ayrıca Türkiye'nin 2013-2017 stratejik planı ve 2023 hedefleri doğrultusunda sağlık harcamaları artmıştır. Bununla birlikte toplam sağlık harcamaları içerisinde özel sektör sağlık harcamalarının istenilen seviyeye ulaşmamış olması özel sektöre yönelik teşvik yatırımlarını artırmıştır. Çalışmada ise, yapılan teşvikleri destekler nitelikte, sağlık sektörü girişimcileri için temelde TDHP ve TMS'ye göre, farklılık gösteren muhasebe kayıtları sağlık işletmeleri üzerinden karşılaştırmalı olarak ele alınmıştır.

Anahtar Kelimeler: Uluslararası Finansal Raporlama Standartları, Türkiye Muhasebe Standartları, Tek Düzen Hesap Planı, Dönem Sonu İşlemleri, Sağlık Harcamaları, Sağlık İşletmeleri

ABSTRACT**MASTER THESIS****MUTUAL EVALUATION OF YEAR-END PROCEDURE IN HEALTH
SECTOR ACCORDING TO UNIFIED ACCOUNTING SYSTEM and TURKISH
ACCOUNTING STANDARDS****Kübra ALPA****Advisor: Assist. Prof. Ensar AĞIRMAN****2017, 103 Pages****Jury: Assist. Prof. Ensar AĞIRMAN (Advisor)
Prof. Reşat KARCIOĞLU
Assist. Prof. Ersin KURNAZ**

With the globalization process in the world, countries' desire for becoming a part of the global market provided the preparation and use of International Financial Reporting Standards which is the universal language of accounting. Reasons such as the fact that Turkey is considered having a status of being a developing country economically, that it is traded at the international exchange of stocks and bonds and Turkish companies' development of international commercial relations, made it necessary in the country to carry out internationally valid and appropriate studies for accounting standards. This working process of Turkey continued with the preparation of Turkish Accounting Standards compatible with IFRS (International Financial Reporting Standards) and finally with the new Turkish Commercial Code, the use of Turkish Accounting Standards became compulsory. In addition, the fact that standards do not have application substructure and there are differences between Turkish Accounting Standards and the current accounting politics shows that the studies about this situation should be significantly focused upon. In accordance with this necessity, the purpose in this study is to mutually analyze year-end valuation procedure and year-end accounting records according to Unified Accounting Plan and Turkish Accounting Standards. Health is a continuous and an endless need, investments in health continue with improvements, health transformation program started by Turkey in 2002 and health investments' gaining a great momentum in Turkey can be shown as the motives of the fact that year-end procedure is carried out on health institutions. Besides, in accordance with Turkey's strategic plan of 2013-2017 and 2023 objectives, health expenses increased. In addition to that, the fact that private sector health expenses did not get to the expected point in the total health expenses increased the promotion investments about private sectors. In this study, different accounting records according to Unified Accounting Plan and Turkish Accounting Standards basically for the entrepreneurs in health sector have been mutually analyzed through health institutions in accordance with supporting the carried out promotions.

Key Words: International Financial Reporting Standards, Turkish Accounting Standards, Unified Accounting Plan, Year-End Procedure, Health Expenses, Health Institutions.

KISALTMALAR DİZİNİ

TMS	: Türkiye Muhasebe Standartları
KGK	: Kamu Gözetim Kurumu
TTK	: Türk Ticaret Kanunu
VUK	: Vergi Usul Kanunu
TDHP	: Tek Düzen Hesap Planı
TFRS	: Türkiye Finansal Raporlama Standartları
SPK	: Sermaye Piyasası Kurulu
UFRS	: Uluslararası Finansal Raporlama Standartları
MDV	: Maddi Duran Varlıklar
WHO	: Dünya Sağlık Örgütü
FİFO	: İlk Giren İlk Çıkar
GSYH	: Gayri Safi Yurtiçi Hasıla

TABLOLAR DİZİNİ

Tablo 2.1. TDHP ve TMS' ye Göre Değerleme Farklılıkları	45
Tablo 3.1. Sağlık Harcamaları ve GSYH içindeki payı (2002-2015, milyon TL)	62
Tablo 3.2. VUK ve TMS'ye Göre Amortisman Uygulamaları	81
Tablo 3.3. Sağlık İşletmesinin Normal Amortismanına Göre Amortisman Hesaplama (VUK' a göre)	84
Tablo 3.4. Sağlık İşletmesinin Normal Amortismanına Göre Amortisman Hesaplama (TMS' ye Göre)	85
Tablo 3.5. VUK ve TMS 16' Ya Göre Normal Amortisman Tutarlarının Karşılaştırılması	86
Tablo 3.6. Sağlık İşletmelerinde Azalan Bakiyeler Yöntemine Göre Yıllık Amortisman Tutarları (VUK' a göre)	87
Tablo 3.7. Sağlık İşletmelerinde Azalan Bakiyeler Yöntemine Göre Yıllık Amortisman Tutarları (TMS'ye göre)	88
Tablo 3.8. VUK ve TMS 16' Ya Göre Azalan Bakiyeler Yönteminde Amortisman Tutarlarının Karşılaştırılması	89
Tablo 3.9. Maddi Olmayan Duran Varlıkların TDHP, VUK ve TMS 38'e Göre Karşılaştırılması	91

GRAFİKLER DİZİNİ

Grafik 3.1. Toplam sağlık harcamaları içerisinde kamu sektörün payı(2011-2015)	63
Grafik 3.2. Kamu ve zel Sektör Harcamalarının GSYH İçerisindeki Oranları (1999-2015).....	66



ÖNSÖZ

Sağlık işletmelerinde dönem sonu işlemlerinin Tek Düzen Hesap Planına göre ve Türkiye Muhasebe /Finansal Raporlama standartlarına göre karşılıklı incelendiği bu çalışma, Atatürk Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü işletme Anabilim Dalı, Muhasebe ve Finansman Bilim Dalında, Yrd. Doç. Dr. Ensar AĞIRMAN yöneticiliğinde hazırlanmıştır.

Tez çalışmamın jüri üyeliğinde bulunan, Prof. Dr. Reşat KARCIOĞLU ve Yrd. Doç. Dr. Ersin KURNAZ'a ve her zaman yanımda olup beni destekleyen ve tecrübeleri ile beni yönlendiren danışman hocam Yrd. Doç. Dr. Ensar AĞIRMAN'a teşekkürü bir borç bilirim.

Ayrıca hayatım boyunca almış olduğum kararlar ve yapmış olduğum bütün çalışmalarda maddi manevi desteğini benden esirgemeyen, başta annem Şenay Alpa, babam Celalettin Alpa ve her sıkıntıda en büyük destekçilerimden biri olan kardeşim Şule ALPA olmak üzere bütün aileme sonsuz teşekkürlerimi sunarım.

Erzurum 2017

Kübra ALPA

GİRİŞ

İnsanı diğer canlılardan ayıran en önemli özellik olan akıl, insanları yaşamın her alanında sürekli bir şekilde ilerleme eğiliminde tutmuş, toplumları günümüzdeki gelişmişlik seviyelerine getirmiştir. Ancak, bu durum her toplum ve ülkede aynı seviyede olmamış bazı ülkelerde daha yüksek seviyede kendini göstermiştir. Gelişmişliği yüksek olan bu ülkelerin hukuki ve ticari anlamda yapmış olduğu çalışmalar, diğer dünya ülkelerini de etkilemiş ve ekonomi alanında ortak finansal tabloların gereksinimini ortaya koymuştur. Ayrıca ülkelerin küresel piyasaların bir parçası olabilme, yabancı kaynak elde etme ve rekabet piyasalarında söz sahibi olma istekleri doğrultusunda ülke ekonomisinde; objektif, anlaşılabilir ve en önemlisi evrensel olan ortak bir muhasebe dili kullanmalarını gerekli kılmıştır. Ortaya konulan bu gerekçeler sebebiyle uzun ve aşamalı bir süreçten sonra uluslararası alanda güvenilir, anlaşılabilir ve en önemlisi ihtiyaca uygun olan Uluslararası Finansal Raporlama Standartları seti hazırlanmıştır.

Türkiye'nin son dönemlerde ekonomi alanında gelişmeler göstermesi ve firmaların, yatırımcıların dış pazara olan ilgi ve eğilimlerini artırması uluslararası alanda faaliyetlerin genişlemesine yol açmıştır. Bu durum yatırımcıların küresel anlamda ortak olan muhasebe diline dahil olma gereksinimi de beraberinde getirmiştir. Ayrıca Türkiye yabancı ülkelerle yürütmüş olduğu faaliyetlerini ve finansal tablolarını daha anlaşılır ve karşılaştırılabilir bir boyuta ulaştırabilmek için Uluslararası Finansal Raporlama Standartlarını temel alıp Türkçeye çevirerek Türkiye Finansal Raporlama Standartlarını geliştirmiştir. 2013 yılında yürürlüğe girmiş olan TTK' ya göre, 2012 yılında Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu yerine geçen, Kamu Gözetim Kurumu tarafından hazırlanan Standartların kullanılması zorunlu kılınmıştır.

Sağlık; Dünya sağlık örgütü (WHO) tarafından genel anlamda fiziksel, ruhsal ve sosyal yönden tam bir iyilik hali olarak tanımlanmaktadır. Bu tanıma göre sağlık sadece fiziksel bir kavram olarak ele alınmamış psikolojik ve sosyal boyutlarıyla da ele alınmıştır. Bu durum sağlık alanında yapılan çalışmaların daha geniş bir açıdan incelenmesini sağlamış ve sağlık hizmetlerinin toplumdaki önemini artırmıştır. Sağlık hizmetlerinin anlık, sürekli ve sonsuz bir ihtiyaç hali olması sebebiyle de bu hizmetler haklı olarak yaşamın vazgeçilmez parçası olmuştur.

Sağlık sektörünün ülkelerin gelişmişlik göstergeleri arasında yer alması sebebiyle, gelişen bir ülke olan Türkiye’de sağlık işletmelerinin topluma; kaliteli, güvenilir, düşük maliyetli ve ihtiyaca uygun hizmetler sunmasındaki çabalarını artırmıştır. Bu çabalar ülkede sağlık sektöründeki eğitim çalışmalarında ve medikal kaynak noktasında ithalat-ihracat faaliyetlerinde gelişme göstermesini sağlamıştır. Yine Türkiye’nin sahip olduğu coğrafi konum ve sosyal, ekonomik alanda göstermiş olduğu gelişmeler ülkeyi sağlık turizminde önemli bir noktaya taşımış ve uluslararası alanda rekabet edebilir bir pozisyona getirmiştir.

Günümüzde ülkelerin ekonomik, sosyal ve siyasi alanda göstermiş olduğu gelişmeler dünyayı küresel bir ev haline dönüştürmüş ve insanları farklı özellikleriyle tek bir çatı altında toplamayı başarmıştır. Bu durum dünya ekonomisinin iyileşmesi, uluslararası etkileşimin artması, insanlarda sağlıklı yaşam algısının değişmesi ve sağlığın sonsuz bir ihtiyaç olması sebebiyle sağlık sektöründe de gelişmeler yaşanmasına yardımcı olmuştur. Türkiye’nin de son dönemlerde göstermiş olduğu ekonomik gelişmeler ve dünyayı yakından takip etmesi, Türkiye’nin sağlık sektöründe gelişmesine etki eden diğer göstergeler arasında sayılabilir. Sağlık Bakanlığının Avrupa Eylem Planı ve Sağlık 2020’yi dikkate alarak hazırladığı 2013-2017 stratejik planına bakıldığı zaman, *“Türkiye'nin ekonomik ve sosyal kalkınmasına ve küresel sağlığa katkı aracı olarak sağlık sistemini geliştirmeye devam etmek”* gibi stratejik amaç başlığının olması ülkenin gelecekte küresel piyasalarda sağlık sektöründeki varlığının etkin bir yapıda olacağı şeklinde yorumlanabilir. Ayrıca Türkiye’nin yabancı sermayesindeki artışı, sahip olduğu coğrafi konumu ve uluslar arası ilişkilerdeki gelişmeleri ülkeyi sağlık turizminde dünya pazarında tercih edilen bir pozisyona getirmiştir. Bu pozisyonunu liderlik konumuna taşımak isteyen Türkiye, 2023 hedefleri arasında sağlık turizminde Avrupa, Ortadoğu, Afrika, Orta Asya ve Rusya bölgesinin merkezi olma hedefine yer vermiştir. Bu hedef Türkiye’nin yabancı ülkelerle yakın ilişki içinde olacağını göstermektedir. Bu durum, ülkenin hedefleri ve gelişen teknolojisi doğrultusunda uluslararası alanda yapacağı yatırımların ithalat ihracat boyutuyla ele alınırsa; her iki tarafın yatırımcıları içinde ortak bir muhasebe dili olan UFRS uyumlu ve TTK’ ya göre kullanılması zorunlu olan TMS/TFRS’ ye göre muhasebe kayıtlarının tutulması, yapılacak mutabakatların kısa sürede gerçekleşmesini sağlaması ve karşılaştırılabilir olması açısından önem taşımaktadır.

Bu çalışmanın amacı Türkiye’de sağlık işletmelerinde Tek Düzen Hesap Sistemine göre yapılan dönem sonu işlemlerinin, evrensel muhasebe dili olarak kabul edilen Uluslararası Finansal Raporlama Standartlarıyla uyumlu, Türkiye Muhasebe Standartları ile karşılaştırmalı bir şekilde incelemesini yapmaktır. Bu karşılaştırma, Tek Düzen Hesap Planında fazla hesap grubunun olması sebebiyle sadece farklılıkların olduğu kalemler üzerinden incelenecektir. Bu sayede dönem sonu işlemlerinde her iki sisteme göre farklılık arz eden bütün muhasebe kayıtlarına yer verilecek ve farklı hesaplarda izlenen değerlerin ne tür sonuçlar doğuracağı açıklanmaya çalışılacaktır.

Çalışma üç bölümden oluşmaktadır. Çalışmanın birinci bölümünde, dönem sonu muhasebe işlemleri ile ilgili olan değerleme, envanter işlemleri ve kanunlara göre değerleme ölçülerinden bahsedilmektedir. İkinci bölümünde, Türkiye Muhasebe Standartlarına göre değerleme ölçüleri anlatılmakta ve Tek Düzen Hesap Planına ve Türkiye Muhasebe Standartlarına göre dönem sonu İşlemlerindeki farklılıklar daha net görülmesi açısından tablo halinde verilmektedir. Üçüncü bölümde, sağlık işletmeleri ile ilgili genel bilgiler verilerek, son yıllarda sağlık sektöründeki gelişmeler anlatılmakta ve Türkiye’de sağlığın sektörel olarak pay dağılımından bahsedilip; TDHP’ ye ve TMS’ye göre muhasebe kayıtlarında farklılıkları olan hesaplarla ilgili sorular hazırlanıp, her iki uygulamaya göre de çözülerek, oluşan farklılıkların net bir şekilde görülmesi sağlanmıştır.

BİRİNCİ BÖLÜM

DÖNEM SONU MUHASEBE İŞLEMLERİ İLE İLGİLİ GENEL AÇIKLAMALAR

1.1. ENVANTER İŞLEMLERİ

Muhasebe için yapılan genel tanımlara bakıldığı zaman muhasebenin tanımını; ilgili kişi, kurum ve kuruluşlara ihtiyaç duydukları gerekli mali bilgiyi sağlamak olarak açıklamak mümkündür. Sunulan bilginin açık, anlaşılır ve beklide en önemlisi ihtiyaca uygun olması gerekir. Bununla birlikte sunulan bilginin bu özellikleri taşıması için sonsuz ömürlü kabul edilen işletmenin belirli dönemlere ayrılması ve ayrılan her dönemin kendi içerisinde tutarlı olması ve doğru bir şekilde analizinin yapılması gerekir. Sayılan bu gerekliliklerin sağlanabilmesi için işletmenin dönem sonlarında elinde bulundurduğu bütün varlık ve kaynaklarının tespitini yapması gerekir ve bunu envanter işlemleri ile gerçekleştirebilir. Yapılan envanter işlemlerinin ardından işletmede tespiti yapılan varlık ve kaynakların parasal olarak ifade edilmesini de değerlendirme olarak tanımlamak mümkündür. Bu çalışmanın birinci bölümünü oluşturan bu kısımda envanter işlemleri, değerlendirme ve değerlendirme ölçüleri ayrıntılı bir şekilde anlatılmaktadır ve son olarak kanun (TTK, VUK, SPK) ve standartlara göre değerlendirme ölçüleri ele alınmaktadır.

1.1.1. Envanterin Tanımı

Genel anlamıyla bir bütünün parçalarının tespiti şeklinde açıklanan envanter, hem Türk Ticaret Kanununda hem de Vergi Usul Kanununda düzenlenmektedir.

Türk Ticaret Kanunu'nda "Envanter çıkarmak; saymak, ölçmek, tartmak ve değerlemek suretiyle, bilanço günündeki mevcutları, alacakları ve borçları kafi bir şekilde ve müfredatlı olarak tespit etmektir." şeklinde tanımlanırken Vergi Usul Kanunu'na göre, "Envanter çıkarmak, bilanço günündeki mevcutları, alacakları ve borçları saymak, ölçmek, tartmak ve değerlemek suretiyle kesin bir şekilde ve müfredatlı olarak tespit etmektir." şeklinde açıklanmaktadır.

Envanterin kanunlardaki tanımlarına bakıldığında, her iki kavramında benzer şekilde ele alındığı ve temel noktaları aynı terimlerle ifade ettiği görülmektedir; “Şöyle ki; her iki tanım da bilanço kalemlerinin öncelikle “**miktar olarak tespit edilmesi**” ve daha sonra sözü edilen bu unsurların “**parasal olarak ifade edilmesi**” envanterin ana yapısını oluşturmaktadır. Tanımlarda öne çıkan bu özellikler nedeniyle, envanter her iki kanun’da da muhasebe sistemi dışında yürütülen işlemler bütünü olarak algılanmaktadır.”(Özulucan 2005:1)

1.1.2. Envanteri Gerektiren Sebepler

Muhasebenin temel kavramlarından süreklilik kavramına göre, işletme ömrünün sonsuz olması sebebiyle işletme yapmış olduğu faaliyetleri belli dönemlere ayırması; her dönemin faaliyet sonuçlarını diğer dönemlerden bağımsız değerlendirmesi dönemsellik kavramıyla açıklanmaktadır.

Dönemsellik kavramına bağlı olarak işletmenin her dönemde yaptığı kayıtların dönem sonundaki mevcut verilerle uyumlu olması gerekir. Ancak bir dönemde tutulan kayıtlar her ne kadar özen gösterilerek hazırlansa da dönem sonundaki kayıtlarla bazı farklılıkların olduğu gözlenebilir.

“Bu farklılıklar; ya cari dönemde ya da gelecek dönemlerde ortaya çıkacaktır. Farklılıklar ticari mallarda fire, kayıp ve bozulma şeklinde, bankalarda aleyhte veya lehte tahakkuk eden faiz şeklinde, duran varlıklarda yıpranma, çalınma ve değerinin değişmesi şeklinde, alacaklarda değersiz olma şeklinde, borçlarda ise uzun veya süreli şeklinde ortaya çıkabilir. Bunu önlemek için alınabilecek en önemli tedbir envanter çıkarmaktır.”(Sürmen 2011: 2)

Yukarıdaki farklılıklar tedbir amaçlı envanter çıkarmanın gerekçesini belirtse de Vergi Kanunu ve Türk Ticaret Kanunu envanter çıkarmayı zorunlu kılmıştır. Bununla birlikte; işletme yöneticileri firmaların fiili durumunu belirlemek için hesap dönemleri sonunda envanter çıkarma istekleri de bu zorunluluğa anlam katmaktadır.

1.1.3. Envanter Türleri

Envanter türleri yazarlara göre farklı başlıklar altında ele alınsa da genelde yapılaş amacına ve yapılaş biçimine göre envanter olarak iki başlık altında incelenmektedir.

Yapılış amacına göre envanter; “işletmenin dönem başındaki değerinin belirlenmesi amacıyla yapılıyorsa **Kuruluş Envanteri**, işletmenin varlık ve kaynaklarının dönem başına göre hangi durumda olduğunu ölçmek amacıyla dönemin sonunda böyle bir çalışma gerçekleştiriyor ise **Dönem Sonu Envanteri**, işletmenin işi bırakması ya da bir başka işletme ile birleşmesi söz konusu olması halinde yapılan envanter işlemi **Devir** veya **Birleşme Envanteri** olarak adlandırılmaktadır.”(Karasioğlu 2014:230)

Yapılış biçimine göre envanter, muhasebe içi envanter ve muhasebe dışı envanter olmak üzere ikiye ayrılmaktadır.

Muhasebe Dışı Envanter: “Türk Ticaret Kanunu’na göre ve VUK’ a göre yılda en az bir kez yapılması zorunlu envanter işlemidir. İşletmenin varlık, borç ve öz kaynaklarını temsil eden hesaplardaki değerlerin ölçülmesi, tartılması, sayılması ve değerlemesi suretiyle yapılan çalışmalardır.”(Ülker, Avder 2011: 14)

“ Varlıklarda, kaynaklarda, gelir ve giderlerde tespit edilen fiili durum tutarları ile muhasebe kayıtlarında görülen tutarların farklı olması durumunda, bu farklılıkların giderilmesi için yapılan ayarlama ve düzeltme kayıtlarının tamamına **muhasebe içi envanter** denir.”(Özulucan 2005:3)

1.1.4. Envanter Zamanı

Envanter çıkarma zamanı hem TTK hem de VUK çerçevesinde ele alınmakta ve aşağıda kanunların ilgili maddeleri gereğince açıklanmaktadır.

Her tacir, ticari işletmesinin açılışında, taşınmazlarını, alacaklarını, borçlarını, nakit parasının tutarını ve diğer varlıklarını eksiksiz ve doğru bir şekilde gösteren ve varlıkları ile borçlarının değerlerini teker teker belirten bir envanter çıkarır.(TKK md.66/2)

Tacir açılıştan sonra her faaliyet döneminin sonunda da böyle bir envanter düzenler. Faaliyet dönemi veya başka bir kanuni terimle hesap yılı oniki ay geçemez. Envanter, düzenli bir işletme faaliyetinin akışına uygun düşen süre içinde çıkarılır. (TKK md.66/2)

“Bu düzenleme; her faaliyet yılının sonunda çıkarılacak envanteri hükme bağlamakta ve faaliyet (hesap) dönemini oniki ay ile sınırlamaktadır. İkinci fıkra

envanterin çıkarılması süresini de kesin bir şekilde belirtmeksizin emredici bir kurala bağlamıştır. Envanter bilânçodan önce çıkarılmış olmalıdır. Çünkü bilânço envantere dayanacaktır.”(İnanç 2011:6)

Bununla birlikte VUK’ a göre büyük mağazaların ve eczanelerin envanter çıkarma zamanı konusunda istisna tanınmış ve üç yılda bir envanter çıkarabilecekleri belirtilmektedir.

1.1.5. Envanter Defteri ve Listeleri

“Envanter esas itibariyle defter üzerine çıkarılır. Ancak, işlerinde geniş ölçüde ve çeşitli mal kullanan büyük işletmeler envanterlerini listeler halinde düzenleyebilirler. Listelerin düzenlenmesi durumunda listelerin iktisadi kıymetlerle ilgili toplam değerleri toplu olarak envanter defterlerine kaydedilir.”(Karacan 2009:17)

“TTK ve VUK’ ta envanter defteri ciltli ve sayfaları birbirini takip eden sıra numaralı bir defter olarak tanımlamıştır. VUK’ a göre envanter defteri ayrı ve tek yapraklı olarak da noter tasdikine tabi tutulmuştur. Envanter defterine işe başlama tarihinde ve bundan her hesap döneminin sonunda çıkarılan envanter ve bilançolar kaydolunur.” (Ülker, Avder 2011: 16)

Envanter defteri ve listelerinin saklama süresi kanunlara göre farklılık göstermektedir;

VUK’ a göre 5 yıl, TTK’ ya göre ise 10 yıl süre ile saklanması gerekmektedir.

VUK’a göre büyük işletmelerin listeler halinde envanter çıkarması durumunda uyması gereken şartlar belirtilmiştir;

- Listeler sayfa üzerinden sıralanarak numaralandırılmalıdır,
- Envanterin düzenlenme tarihine göre tarihlenmesi gerekmektedir,
- Envanteri çıkaran işgören ile teşebbüs sahibi veya vekili tarafından imzalanmalıdır,
- Listeler envanter defteri gibi saklanmalıdır ve
- Oluşan listelerin tamamı envanter defterine yazılmalıdır.

Envanter listelerinde olması gerekli bilgiler, sayım yapılan iktisadi kıymetin özelliğine göre değişmekle birlikte en azından sayılan kıymetin markası, cinsi, vasıfları, miktarı, birim değerlendirme fiyatı, tutarı ve ilave açıklamaları gibi hususları içermelidir.

1.2. DEĞERLEME ve DEĞERLEME ÖLÇÜLERİ

1.2.1. Değerlemenin Tanımı

Envanterin tanımı; sayma, ölçme ve tartma suretiyle iktisadi kıymetlerin miktar olarak tespit edilmesi ve tespit edilen bu iktisadi kıymetlerin değerinin para cinsinden ifade edilmesi şeklinde iki aşamadan oluşmaktadır. İktisadi kıymetin değerinin parasal olarak ifade edildiği ikinci aşama “değerleme” olarak tanımlanmaktadır.

Değerleme TTK’ ta tam olarak tanımlanmamışken VUK’ ta; “Değerleme, vergi matrahlarının hesaplanmasıyla ilgili iktisadi kıymetlerin takdir ve tespittir.” şeklinde açıklanmıştır.

Değerleme, işletmelerde iktisadi kıymetlerin mevcut halini ortaya koyduğundan dolayı işletmeler açısından bir güç ölçüsüdür. Bu nedenle gücün tam olarak ortaya konulabilmesi için değeri belirleyen varlık ve kaynakların açık ve anlaşılır olması önemlidir.

Değerlemesi yapılan varlık ve kaynakların açık ve anlaşılır olmasının yanı sıra değerlemenin ne zaman yapılacağı da önemlidir. Bu zaman VUK’ ta , “iktisadi kıymetlerin vergi kanunlarında gösterilen gün ve zamanlarda haiz oldukları kıymetler esas tutulur.” şeklinde açıklanmıştır. “Bu maddedeki düzenlemeden hareketle değerlendirme gününün hesap döneminin son günü olduğunu söylemek mümkündür.”(Çabuk 2009:8)

1.2.2. Türk Ticaret Kanununa Göre Değerleme

Yeni Türk Ticaret kanunu değerlendirme ilkelerine 78-80. Maddeleri içerisinde açıklamakta ve her maddede Türkiye Muhasebe Standartlarında öngörülen ilkelerin dikkate alınması gerektiğini belirtmektedir.

Genel değerlendirme ilkelerinin yer aldığı 78. madde gereğince,

(1) Finansal tablolarda yer alan varlıklar ve borçlarla ilgili olarak aşağıdakilerle sınırlı olmamak üzere ve Türkiye Muhasebe Standartlarında öngörülen ilkelere dikkate alınmak üzere şu değerlendirme ilkeleri geçerlidir:

- a. Bir önceki dönemin kapanış bilançosundaki değerler ile faaliyet döneminin açılış bilançosundaki değerler birbirinin aynı olmalıdır.
- b. Fiilî veya hukuki duruma aykırı olmadıkça, değerlemelerde işletme faaliyetinin sürekliliğinden hareket edilir.
- c. Bilanço kapanış gününde, varlıklar ve borçlar teker teker değerlendirilir.
- d. Değerleme ihtiyatla yapılmalıdır; özellikle de bilanço gününe kadar doğmuş bulunan bütün muhtemel riskler ve zararlar, bunlar bilanço günü ile yılsonu finansal tablolarının düzenlenme tarihi arasında öğrenilmiş olsalar bile, dikkate alınır; kazançlar bilanço günü itibarıyla gerçekleşmişlerse hesaba katılır. Değerlemeye ilişkin olumlu ve olumsuz farkların dönem sonuçlarıyla ilişkilendirilmesinde Türkiye Muhasebe Standartlarındaki esaslara uyulur.
- e. Faaliyet yılının gider ve gelirleri, ödeme ve tahsilat tarihlerine bakılmaksızın yılsonu finansal tablolarına alınırlar.
- f. Önceki yılsonu finansal tablolarında uygulanmış bulunan yöntemler korunur.

(2) Standartlarda öngörülen hâllerde ve istisnai durumlarda birinci fıkradaki ilkelere ayrılmaz.

TTK varlık ve borçların değerlendirme ölçülerini 79. Maddede ele almaktadır, dönen ve duran varlıkların Türkiye muhasebe Standartları uyarınca bu standartlarda gösterilen ölçülere göre değerlendirileceğini; borçlar ve diğer kalemler içinde bu standartların uygulanacağı belirtmektedir.

İktisap ve üretim değerlerinin belirlendiği TTK' nın 80. Maddesine göre;

Değerlemede uygulanacak değerlerin belirlenmesi, tanımları, kapsamı, uygulanacak kalemlerin gösterilmesi ve değişiklikler Türkiye Muhasebe Standartlarına tabidir.

Yine TTK' ya göre değerlemeyi basitleştirici yöntemlerin ele alındığı 81. madde gereğince; Şartların gerçekleşmesi hâlinde Türkiye Muhasebe Standartlarında öngörülen değerlemeyi basitleştirici yöntemler uygulanır.

1.2.3. Vergi Usul Kanununa Göre Değerleme

Vergi usul kanununun 260. Maddesine göre değerleme “vergi matrahının hesaplanması ile ilgili iktisadi kıymetin takdir ve tespittir.” ifadesiyle açıklanmaktadır. Kanunun değerleme tanımında takdir ve tespit kavramları iki önemli unsurdur.

Tespit, değerleme gününde işletmedeki mevcut iktisadi kıymetleri sayma, ölçme ve tartma işlemi iken; **takdir**, belirlenen değerleme ölçüleri kullanılarak değerlemenin gerçekleştirilemediği durumlarda idare tarafından yapılan değerleme işlemidir.

1.2.3.1. Vergi Usul Kanununa Göre Değerleme Ölçüleri

Vergi Usul kanununun 261. maddesinde “değerlemenin iktisadi kıymetin nevi ve mahiyetine göre yapılacağı” şeklinde açıklanmış ve kullanılacak ölçüler aşağıdaki şekilde belirtilmiştir.

1. Maliyet bedeli,
2. Borsa rayici,
3. Tasarruf değeri,
4. Mukayyet değer,
5. İtibari değer,
6. Vergi değeri,
7. Rayiç bedel,
8. Emsal bedeli ve ücreti,

Maliyet bedeli; bir iktisadi kıymetin temini veya mevcut kıymetin değerinin artırılması sebebiyle yapılan ödemelerin ve giderlerin tümünü ifade eden bedeldir.(VUK md. 262)

Vergi usul kanununa göre, maliyet bedeli ile değerlendirilecek İktisadi kıymetler aşağıdaki gibi belirtilmiştir;

- Gayrimenkullerin mütemmim cüzüleri ve teferruatı,

- Tesisat ve makineler,
- Gemiler ve diğer taşıtlar,
- Gayri maddi haklar,
- Demirbaş eşya, alet, edevat ve mefruşat,
- Emtia,
- Zirai mahsuller,
- Zirai işletmelere dahil hayvanlar,

VUK’ un 263. Maddesine göre **Borsa rayici**; “gerek menkul kıymetler ve kambiyo borsasına, gerekse ticaret borsalarına kayıtlı olan iktisadi kıymetlerin değerlemeden evvelki son muamele gününde borsadaki muamelelerinin ortalama değerlerini ifade eder.” şeklinde tanımlanmaktadır.

“Maliye bakanlığı, normal dalgalanmalar dışında fiyatlarda bariz kararsızlıklar görülen hallerde, son işlem günü yerine, değerlemeye takaddüm edilen 30 gün içindeki ortalama rayici aldirmaya yetkilidir.”(Atabey, Parlakkaya, Alagöz 2011: 649)

VUK’ a göre borsa rayici ile değeriyecek iktisadi kıymetler;

- Yabancı paralar (Yabancı paranın borsada rayici yoksa, değeriyecek uygulanacak kur Maliye Bakanlığınca tespit olunur)
- Yabancı para ile olan senetli veya senetsiz alacaklar ve borçlar olarak açıklanmaktadır.

Tasarruf değeri; bir iktisadi kıymetin değeriye gününde sahibi için arz ettiğı gerçek değeri.(VUK md. 262) Bu değeri iktisadi kıymetin değeriye günündeki peşin değeri.

Tasarruf değeri ölçüsü ile değeriyecek senetli alacak ve borçlar için bu değeri ölçüsünün kullanması mükellefin isteğı bırakılmıştır; ancak senetli alacak ve borçlardan birisinin tasarruf değeriyle değeriye edilmesi durumunda diğeri de tasarruf değeriyle değeriye edilmesi zorunlu kılınmıştır.

Mukayyet değeri; VUK’ un 265.maddesine göre; “bir iktisadi kıymetin muhasebe kayıtlarında gösterilen hesap değeri.” şeklinde tanımlanmıştır.

Kayıtlı değeri olarak ta ifade edilen mukayyet değeri ölçüsü ile değeriyecek olan iktisadi kıymetler kanunda;

- Senetsiz alacaklar
- Senetsiz borçlar
- İlk tesis ve taazzuv giderleri ve peştemallıklar
- Aktif geçici hesap kıymetleri(peşin ödenen giderler, tahsil edilmemiş hasılat, idrak edilmemiş olan mahsuller için yapılan giderler)
- Senetli borçlar
- Senetli alacaklar
- Pasif geçici hesap kıymetleri(peşin tahsil edilmiş hasılat, henüz ödenmemiş giderler)
- Karşılıklar, amortismanlar
- Özel haller(Bu bölümde yazılı olmayan veyahut yazılı olup da kendi ölçüleriyle değerlendirilmesine imkan bulunmayan iktisadi kıymetlerden bina ve arazi vergi değeriyle, diğerleri, varsa borsa rayıcı, yoksa mukayyet değerleri, o da yoksa emsal bedeliyle değerlendirilir.) olarak belirlenmektedir.

İtibari değer; her nevi senetlerle esham ve tahvillerin üzerinde yazılı olan değerlerdir(VUK md. 266)

Nominal değer olarak ta bilinen itibari değer ile değerlendirilecek iktisadi kıymetler kanunda;

- Kasa mevcudu,
- Eshamlı şirketler ve iktisadi kamu müesseseleri tarafından çıkarılanla tahvillerin olduğu belirtilmektedir.

Vergi değeri; VUK’ un 268.maddesine göre bina ve arazinin rayiç bedelidir.

“İşletmeye dahil bina ve arazi, maddi duran varlıklar arasında yer alır ve maliyet bedeliyle değerlendirilir. Bu nedenle, işletmeye dahil iktisadi kıymetlerden direk olarak vergi değeri ölçüsüyle değerlendirilmesi gereken bir değer mevcut değildir.”(Atabey, Parlakkaya, Alagöz 2011:651)

Rayiç bedel; bir iktisadi kıymetin değerlendirme günündeki normal alım satım değeridir. (VUK mükerrer md. 266)

VUK' ta İşletmenin iktisadi kıymetlerinden rayiç bedelle değerkemesi gereken bir kıymet mevcut değildir. Bu ölçü Emlak Vergisi Kanunu ile Veraset ve İntikal Kanununun uygulanmasında kullanılan bir ölçüdür.

Emsal Bedeli ve Ücreti; Emsal bedeli VUK' un 267. Maddesine göre “gerçek bedeli olmayan veya bilinmeyen veyahut doğru olarak tespit edilemeyen bir malın, değerkeme gününde satılması halinde emsaline nazaran haiz olacağı değerkedir.” (VUK 267)

Kanunda emsal bedeli sıra ile aşağıdaki esaslara göre tayin olunur:

Birinci sıra (Ortalama fiyat esası) : aynı cins ve nevideki mallardan sıra ile değerkemenin yapılacağı ayda veya bir evvelki veya bir daha evvelki aylarda satış yapılmışsa, emsal bedeli bu satışların miktar ve tutarına göre mükellef tarafından çıkarılacak olan "Ortalama satış fiyatı" ile hesaplanır. Bu esasın uygulanması için, aylık satış miktarının, emsal bedeli tayin olunacak her bir malın miktarına nazaran % 25 ten az olmaması şarttır.

İkinci sıra (Maliyet bedeli esası): Emsal bedeli belli edilecek malın, maliyet bedeli bilinir veya çıkarılması mümkün olursa, bu takdirde mükellef bu maliyet bedeline, toptan satışlar için % 5, perakende satışlar için % 10 ilave etmek suretiyle emsal bedelini bizzat belli eder.

Üçüncü sıra: (Takdir esası) Yukarıda yazılı esaslara göre belli edilemeyen emsal bedelleri ilgililerin müracaatı üzerine takdir komisyonunca takdir yolu ile belli edilir. Takdirler, maliyet bedeli ve piyasa kıymetleri araştırılmak ve kullanılmış eşya için ayrıca yıpranma dereceleri nazara alınmak suretiyle yapılır. Takdir edilen bedellere mükelleflerin vergi mahkemesinde dava açma hakkı mahfuzdur. Ancak, dava açılması verginin tahakkuk ve tahsilini durdurmaz.

Emsal bedelinin mükellef tarafından bizzat hesaplandığı hallerde, bu hesaplara ait kayıt ve cetveller ispat edici kâğıtlar olarak muhafaza edilir.

Yukarıdaki esaslara mukayyet olmaksızın kaza mercilerinin re'sen biçtikleri değerkler ile zirai kazanç ölçülerini tespit eden kararnamelerde yer alan unsurlar emsal bedeli yerine geçer.

Ücretle yapılan imalatatta ücretin gerçek miktarının bilinmemesi veya doğru olarak tayin edilememesi hallerinde tespit edilecek emsal ücret de aynı esaslara göre tayin olunur.

1.2.4. Sermaye Piyasası Mevzuatına Göre Değerleme

“Sermaye piyasası mevzuatına tabi ortaklıkların, ihraççıların ve sermaye piyasası kurumlarının sermaye piyasası mevzuatı uyarınca yaptıracakları değerleme faaliyetlerinde kullanılacak değerleme standartlarına ilişkin esasları belirlemek üzere, “Sermaye Piyasasında Değerleme Standartları Hakkında Tebliğ (III-62. 1)” 01.02.2017 tarih ve 29966 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanarak yürürlüğe girmiştir.” (<http://www.spk.gov.tr/>)

Sermaye piyasası mevzuatı uyarınca yapılan değerleme işlemleri; halka açık anonim ortaklıkların varlıklarının ve gayrimenkullerinin değerlemesi, gayrimenkul yatırım ortaklığı gibi kurumların alım satım işlemlerinin gerçeğe uygun değer üzerinden yapılabilmesi ve varlıkların finansal tablolarda gerçeğe uygun değeri ile yer alabilmeleri için ihtiyaç duyulan bir sistemdir.

Uluslararası Değerleme Standartlarının güncel uluslararası uygulamalar ile uyumlu hale getirilmesi ile ülkemizde hazırlanan değerleme raporlarının uluslararası alanda kabul edilebilirliğinin artırılması ve kurumsal bir gayrimenkul finansman sisteminin oluşturulmasına katkı sağlanmasının yanı sıra gayrimenkullerin değerlerinin gerçeğe uygun biçimde takdir edilmesi ile bunların sahibi olan ortaklıkların pay değerlerinin de sağlıklı olarak oluşmasına katkı sağlanması amaçlanmaktadır. (<http://www.spk.gov.tr/>)

1.2.4.1. Sermaye Piyasası Mevzuatına göre Değerleme Ölçüleri

Sermaye Piyasası mevzuatına göre değerleme ölçüleri SPK tarafından çıkarılan XI Seri 25 No’lu Tebliğ ile belirlenmekte ve tebliğin 48.maddesine göre değerleme ölçüleri dört başlık altında açıklanmaktadır;

Tarihi Maliyet: Varlıklar ödenen nakit ve nakit benzeri tutarlarıyla veya elde etme tarihi itibarıyla, onları elde etmek için verilen diğer varlıkların makul değeri ile kaydedilir. Yükümlülükler, bu yükümlülüğün doğması karşılığında elde edilen tutarla,

vergi gibi bazı durumlarda ise bu yükümlülüğün ifası için iş hayatının normal akışı içerisinde ödenmesi gerekli nakit ve nakit benzeri tutarıyla kaydedilir.

Cari Maliyet: Varlıklar, cari durum itibarıyla, aynı veya benzeri bir varlığın elde edilmesi durumunda ödenmesi gereken nakit ve nakit benzerleri tutarı üzerinden izlenir. Yükümlülükler, ifa edilmesi için cari durumda gerekli olan nakit ve nakit benzerlerinin iskonto edilmemiş tutarı üzerinden izlenir.

Gerçekleşebilir Değer/İfa değeri: Varlıklar, varlığın normal şartlarda satışı halinde elde edilebilecek nakit ve nakit benzerleri tutarı üzerinden izlenir. Yükümlülükler, ifa değeri üzerinden, diğer bir deyişle, iş hayatının normal akışı içinde söz konusu yükümlülüğü ifa etmek için ödenmesi beklenen nakit ve nakit benzerlerinin iskonto edilmemiş tutarıyla mali tablolarda izlenir.

Bugünkü Değer: Varlıklar, iş hayatının normal akışı içerisinde gelecekte üretmesi beklenen net nakit akımlarının iskonto edilerek cari değere getirilmiş değeri üzerinden izlenir. Yükümlülükler, iş hayatının normal akışı içerisinde, bunların ifası için ödenmesi beklenen nakdi tutarın iskonto edilmiş cari değeri üzerinden izlenir.

SPK tarafından çıkarılan tebliğe göre; işletmelerde aksi belirtilmediği sürece, mali tablolarını hazırlanmasında değerleme esası olarak tarihi maliyet esasının kullanılma zorunluluğu vardır. “ Ancak, stokların değerlemesinde olduğu gibi, stokların tarihi maliyetle net gerçekleşebilir değerden düşük olanı ile değerlendirilmesi veya borsada işlem gören menkul kıymetlerin piyasa fiyatı ile değerlendirilmesi öngörülebilir.”(SPK md. 48)

1.2.5. Türkiye Muhasebe Standartlarına Göre Değerleme Ölçüleri

Finansal Tabloların Hazırlanması ve Sunulması Esaslarına İlişkin Kavramsal Çerçeve hakkında çıkarılan tebliğde finansal tablo unsurlarının ölçüm esaslarının ele alındığı 100. Paragrafa göre; Finansal tablolarda değişik derecelerde ve değişik bileşimlerde kullanılan birkaç farklı ölçüm esası vardır.

Bu ölçüm esasları aşağıda belirtilen başlıkları içerir.

- Tarihi Maliyet
- Cari Maliyet
- Gerçekleşebilir Değer (Ödeme Değeri)

➤ **Bugünkü Değer**

Finansal tabloların hazırlanma ve sunulması esasına ilişkin kavramsal çerçeve hakkında çıkarılan tebliğe göre maliyetler aşağıdaki gibidir(Kavramsal Çerçeve Tebliği 100. Paragraf);

Tarihi Maliyet; Varlıklar elde edildikleri tarihte alımları için ödenen nakit veya nakit benzerlerinin tutarları ile veya onlara karşılık verilen varlıkların piyasa değerleri ile ölçümlenir. Borçlar borç karşılığında elde edilenin tutarı ile veya işletmenin normal faaliyetlerinden kaynaklanan borçlarda, örneğin, kurumlar vergisinde olduğu gibi, borcun kapatılması için gereken nakit veya nakit benzerlerinin tutarı ile gösterilir.

Cari Maliyet; Varlıklar aynı varlığın veya bu varlıkla eşdeğer olan bir varlığın alınması için hâlihazırda gereken nakit veya nakit benzerlerinin tutarı ile gösterilirler. Borçlar, yükümlülüğün kapatılması için gereken nakit ve nakit benzerlerinin iskonto edilmemiş tutarları ile gösterilir.

Gerçekleşebilir Değer(Ödeme Değeri); Varlıklar, işletmenin normal faaliyet koşullarında, bir varlığın elden çıkarılması halinde ele geçecek olan nakit ve nakit benzerlerinin tutarıdır. Borçlar, işletmenin normal faaliyet koşullarında, kapatılmaları için ödenmesi gereken nakit ve nakit benzeri değerlerin iskonto edilmemiş tutarları ile gösterilir.

Bugünkü Değer; Varlıklar, işletmenin normal faaliyet koşullarında, ileride yaratacakları net nakit girişlerinin bugünkü iskonto edilmiş değerleri ile gösterilirler. Borçlar, işletmenin normal faaliyet koşullarında, kapatılmaları için ileride ödenmesi gereken net nakit çıkışlarının bugünkü iskonto edilmiş değerleri ile gösterilir.

Finansal tabloların hazırlanması ve sunulması esaslarını içeren kavramsal çerçevede işletmelerin en çok ölçüm esası olarak tarihi maliyet esasının kullanıldığı belirtilmektedir. “Örneğin, stoklar genellikle maliyet veya net gerçekleşebilir değerden küçük olanı ile ölçümlenir, menkul kıymetler piyasa değeri ile ölçümlenebilir, emeklilik borcu bugünkü değeri ile ölçümlenir. Bunlara ilave olarak, bazı işletmeler tarihi maliyet esasının fiyat değişikliklerinin parasal olmayan kalemler üzerindeki etkisini göstermekte yetersiz kalması nedeniyle cari maliyet esasını kullanırlar.” (Kavramsal Çerçeve Tebliği 101. Paragraf)

Kavramsal çerçeveye göre finansal tabloların hazırlanmasında dört temel ölçüm esası kullanılmasına rağmen standartlara bakıldığında bu temel ölçüm esaslarının kullanılmasının yanı sıra farklı ölçüm esasları da kullanılmıştır. Bunlardan bazıları birden fazla standartta ifade edilmiştir ve aşağıda açıklanacak olan bu esaslarda sadece tek bir standartta göre tanımları yapılmıştır.

Gerçeğe uygun değer; piyasa katılımcıları arasında ölçüm tarihinde gerçekleşecek olağan bir işlemde bir varlığın satışında elde edilecek veya bir borcun devrinde ödenecek fiyattır.(TMS 2: 6)

Net Gerçekleşebilir Değer; işin normal akışı içinde, tahmini satış fiyatından, tahmini tamamlanma maliyeti ve satışı gerçekleştirmek için gerekli tahmini satış giderleri toplamının, düşürülmesiyle elde edilen tutarı ifade eder.(TMS 2: 6)

İşletmeye Özgü Değer; bir işletmenin bir varlığı devamlı kullanımından ve yararlı ömrünün sonunda elden çıkarıldığında elde edilmesi beklenen veya bir yükümlülüğünün karşılanmasında oluşması beklenen nakit akışlarının bugünkü değerini ifade eder.(TMS 16: 6)

Defter Değeri; bir varlığın birikmiş amortisman (itfa) ve birikmiş değer düşüklüğü zararları indirildikten sonra finansal tablolara yansıtıldığı tutardır.(TMS 36: 6)

Kullanım Değeri; Bir varlık veya nakit yaratan birimden elde edilmesi beklenen gelecekteki nakit akışlarının bugünkü değeridir. (TMS 36: 6)

Geri kazanılabilir tutar; Bir varlığın veya nakit yaratan birimin, satış maliyetleri düşülmüş gerçeğe uygun değeri ile kullanım değerinden yüksek olanıdır.(TMS 36: 6)

Bir varlığın kalıntı değeri; Bir varlık tahmin edilen yararlı ömrünün sonundaki durum ve yaşına ulaştığında elden çıkarılması sonucu elde edilmesi beklenen tutardan, elden çıkarmanın tahmini maliyetleri düşülerek ulaşılan tahmini tutardır.(TMS 16: 6)

Satın Alma Maliyeti; Stokların satın alma maliyeti; satın alma fiyatı, ithalat vergileri ve diğer vergiler (firma tarafından vergi idaresinden iade alınabilecekler hariç) ve nakliye, yükleme boşaltma maliyetleri ile mamul, 4 malzeme ve hizmetlerin elde edilmesiyle doğrudan bağlantısı kurulabilen diğer maliyetleri içerir. Ticari iskontolar ve

benzeri diğer indirimler, satın alma maliyetinin belirlenmesinde indirim konusu yapılır (TMS 2: 11).

Finansal varlık veya borçların etkin faiz yöntemiyle hesaplanan itfa edilmiş değeri; Finansal varlık veya finansal borcun ilk muhasebeleştirme sırasında ölçülen değerinden anapara geri ödemeleri düşüldükten, anılan ilk tutar ile vadedeki tutar arasındaki farkın etkin faiz yöntemi kullanılarak hesaplanan birikmiş itfa payı düşüldükten veya eklendikten ve değer düşüklüğü ya da tahsil edilememe durumuna ilişkin her türlü indirimin yapılmasından sonra geriye kalan tutardır. (TMS 39: 9)

Amortismana tabi tutar; Bir varlığın maliyetinden veya finansal tablolarda maliyet yerine geçen diğer tutarlardan kalıntı değerinin düşülmesiyle bulunan tutarı ifade eder (TMS 36: 6).

İKİNCİ BÖLÜM

TÜRKİYE MUHASEBE STANDARTLARINDA DEĞERLEME

2.1. VARLIKLARIN DEĞERLEMESİ

“Değerleme işleminde ilke olarak her bilanço unsuru ayrı ayrı ele alınarak, değerlemeye tabi tutulur. Varlıkların değerlemesinde esas alınan değerleme ölçüleri de varlığın niteliğine ve değerleme zamanına göre farklılık gösterebilir. Bununla beraber, değişik bilim dallarının aynı bilanço unsurlarının değerlemesinde farklı değerleme ölçülerini kullandıkları da görülmektedir.” (Tokay, Derin, 2008; 23) Bu nedenle varlıkların değerlemesi standartlarda nitelik ve özelliklerine göre ayrı ayrı incelenecektir.

2.1.1. Dönen Varlıkların Değerlemesi

Bilanço denkliğinin aktif tarafını oluşturan varlıklar, işletmenin kısa ve uzun vadeli sahip olduğu nakit para, mal, taşıt, menkul ve gayrimenkul gibi mevcutlarından ve yine işletmenin alacaklarından oluşan ekonomik değerlerin toplamıdır. Dönen varlıklar ise yapılan bu varlık tanımındaki kısa vadeli elde tutulan ekonomik değerleri ifade eder.

“TMS 1 Finansal Tabloların Sunuluşu” Standardının 66. paragrafına göre ise, bir varlık aşağıdaki özellikleri taşıması halinde dönen varlık olarak sınıflandırılır;

- a. İşletmenin normal faaliyet döngüsü içinde paraya çevrilmesinin, satılmasının veya tüketilmesinin beklenmesi;
- b. Öncelikle ticari amaçla elde bulundurulması;
- c. Raporlama döneminden (*bilanço tarihinden*) sonra on iki ay içinde paraya çevrilmesi veya
- d. Raporlama döneminden (*bilanço tarihinden*) sonra en az on iki ay içinde bir borcun ödenmesi için kullanılmak üzere veya başka bir nedenle sınırlandırılmamış olmak koşuluyla, söz konusu varlıklar (TMS 7’de tanımlanmış şekli ile) nakit veya nakit benzeriyse.

2.1.1.1. Finansal Varlıkların Değerlemesi

Finansal aracı, karşılıklı iki işletmeden birinin finansal varlığında diğerinin finansal borcunda veya hisse senedine dayalı bir finansal araçta artışa sebep olan bir sözleşme olarak tanımlayan Mısırlıoğlu'na göre finansal araç üç gruba ayrılmakta ve finansal varlık bu grubun ilk başlığını oluşturmaktadır.

Buna göre Finansal varlıklar: “Nakit ve nakit benzerleri, alacak ve alacak senetleri, bir başka işletmenin hisse senetleri(iştirakler ve bağlı ortaklıklar hariç), hazine bonosu, devlet ve özel kesim tahvilleri gibi borçlanma senetlerine yapılan yatırımlar”(Mısırlıoğlu 2008: 67) olarak açıklanmaktadır.

“TMS 32 Finansal Araçlar: Sunum “Standardına göre ise,

Finansal varlık, aşağıdaki varlıklardan herhangi biridir:

- a. Nakit;
- b. Başka bir işletmenin özkaynağına dayalı finansal araç;
- c. Başka bir işletmeden nakit ya da başka bir finansal varlık almak için veya otansiyel olarak işletmenin lehine olan koşullarda finansal varlık veya borçların başka bir işletme ile takas edilmesi için düzenlenen sözleşmeden doğan hak veya
- d. İşletmenin özkaynağına dayalı finansal aracıyla ödenecek ya da ödenebilecek olan ve işletmenin değişken sayıda özkaynağına dayalı finansal aracını almak zorunda olduğu ya da olabileceği bir türev olmayan sözleşme veya işletmenin belirli sayıda özkaynağına dayalı finansal aracını, belirli bir nakdini ya da başka bir finansal varlığını takas etmesi dışındaki şekillerde ödenecek ya da ödenebilecek bir türev sözleşme. Bu amaçla, işletmenin özkaynağına dayalı finansal araçlar, söz konusu araçların gelecekte yapılacak tahsilatları ya da teslimatlarına ilişkin sözleşmeler olarak düzenlenen araçları içermez.

Finansal araçların, muhasebeleştirilme ve ölçülme esaslarının ele alındığı TMS 39 standardına göre; bir finansal varlığın ya da borcun ilk muhasebeleştirilmesinde gerçeğe uygun değer ölçüsü kullanılır. “Gerçeğe uygun değer farkı kar veya zarara yansıtılmayan finansal varlık ve finansal borçların ilk muhasebeleştirilme sırasında,

ilgili finansal varlığın edinimi veya finansal borcun yüklenimi ile doğrudan ilişkilendirilebilen işlem maliyetleri de söz konusu gerçeğe uygun değere ilave edilir.”(TMS 39: 43)

Finansal varlıkların sonraki ölçümlerinde TMS 39 Standardının 45. Paragrafına göre finansal varlıklar dört gruba ayrılır;

- a. Gerçeğe uygun değer farkı kâr veya zarara yansıtılan finansal varlıklar; gerçeğe uygun değer ile değerlendirilir,
- b. Vadeye kadar elde tutulacak yatırımlar; bu varlıklar itfa edilmiş maliyetle değerlendirilir ve değerlendirme farkları kar veya zararda muhasebeleştirilir.(Kaya 2015: 110)
- c. Kredi ve alacaklar; itfa edilmiş maliyet değerlendirme yöntemine göre değerlendirilir,
- d. Satılmaya hazır finansal varlıklar; gerçeğe uygun değer yöntemiyle değerlendirilir.

2.1.1.1.1. Menkul Kıymetlerin Değerlemesi

“İşletmenin fonlarını geçici bir süre için değerlendirmek için aldığı, gerek duyduğunda ise sattığı “pazarlanabilir” konumundaki hisse senedi, tahvil, hazine bonosu, finansman bonosu, yatırım fonu katılma belgesi, kar-zarar ortaklığı belgesi, gelir ortaklığı senedi vb. varlıklar **menkul kıymetleri** oluşturur.”(Sevilengül 2009: 187)

Menkul kıymetin değerlendirilmesi menkul kıymetin niteliğine göre farklılık göstermektedir. Buna göre eğer (Muhasebe Uygulamaları ve Vergi Mevzuatı Sempozyumu 2008: 75);

Menkul Kıymet Hisse Senedi ise;

İşletmelerin aktiflerinde bulunan menkul kıymetler arasında hisse senetleri bulunuyorsa sınıflandırma aşağıdakilerden biridir.

- *Gerçeğe Uygun Değer Farkı Kar/Zarar’a Yansıtılan Finansal Varlıklar:* Gerçeğe uygun değer ile değerlendirilmektedir
- *Satılmaya Hazır Finansal Varlıklar:* Satılmaya hazır finansal varlıklar için iki ayrı değerlendirme ve muhasebeleştirme yöntemi vardır;

Değerleme ve Muhasebeleştirme-1: Gerçeğe uygun değeri tespit edilebilen finansal varlıklar gerçeğe uygun değer ile değerlendirilir. Gerçeğe uygun değer farkı özkaynaklarda raporlanır.

Değerleme ve Muhasebeleştirme-2: Gerçeğe uygun değeri tespit edilemeyen finansal varlıklar maliyet değeri ile değerlendirilir. Değerleme farkı(değer düşüklüğü durumunda) gelir tablosunda raporlanır.

Menkul Kıymet Devlet Tahvili/Hazine Bonosu ise;

İşletmelerin aktiflerinde bulunan menkul kıymetler arasında devlet tahvili/ hazine bonosu bulunuyorsa sınıflandırma aşağıdakilerden biridir.

- *Gerçeğe Uygun Değer Farkı Kar/Zarar'a Yansıtılan Finansal Varlıklar*
Gerçeğe uygun değer ile değerlendirilmektedir.
- *Vadeye Kadar Elde Tutulacak Yatırımlar:* İtfa edilmiş maliyet değeri ile değerlendirilmektedir.

2.1.1.1.2. Ticari ve Diğer Alacakların Değerlemesi

Ticari alacaklar; işletmenin bir yıl içinde paraya dönüştürmek amacıyla elde tuttuğu ve ticari ilişkiler sebebiyle oluşturduğu senetli ve senetsiz alacaklarıdır.

Diğer alacaklar ise; işletmelerde ticari amaç gütmeyen ve tahsilinin bir yıl içinde gerçekleşmesi beklenen senetli ve senetsiz alacaklardır.

Ticari alacaklar ve diğer alacaklar, TMS 39 standardına göre ilk muhasebeleştirmede gerçeğe uygun değer yöntemiyle değerlendirilirken; finansal varlıklar sonraki ölçümlerde dört gruba ayrılmıştır. Bu gruplandırmaya göre, ticari ve diğer alacaklar kredi ve alacaklar sınıfına girmektedir ve itfa edilmiş maliyet değeri üzerinden değerlemeye tabi tutulur.

2.1.1.2. Stokların Değerlemesi

Stok, işletmelerin türüne göre; ilk madde ve malzeme, yarı mamul gibi üretim amaçlı ve ticari mal gibi satış amaçlı veya diğer işletme faaliyetleri için bünyesinde bulundurduğu varlıkların tümü olarak ifade edilebilir.

TMS 2 standardının 6. Paragrafına göre ise stoklar;

- a. “İşin normal akışı içinde (olağan işletme faaliyetleri kapsamında) satılmak için elde tutulan;
- b. Satılmak üzere üretilmekte olan ya da
- c. Üretim sürecinde ya da hizmet sunumunda kullanılacak ilk madde ve malzemeler şeklinde bulunan varlıklardır” şeklinde ifade edilmektedir.

Yukarıdaki tanımlara göre standartta da stok kavramı farklı amaçlar için elde bulundurulmuş fiziki varlıkları ifade etmektedir.

TMS 2 Standardına göre stoklarda, ilk muhasebeleştirme ve sonraki dönemlerde ölçüm ayrımı yapılmamış ve değerlemenin, maliyet ve net gerçekleşebilir değerin düşük olanı ile yapılacağı belirtilmiştir.

Standartta stoklarla ilgili maliyetler aşağıda açıklanmıştır.

Net gerçekleşebilir değer; işin normal akışı içinde, tahmini satış fiyatından, tahmini tamamlanma maliyeti ve satışı gerçekleştirmek için gerekli tahmini satış giderleri toplamının, düşürülmesiyle elde edilen tutarı ifade eder(TMS 2: 6).

Stokların maliyeti; tüm satın alma maliyetlerini, dönüştürme maliyetlerini ve stokların mevcut durumuna ve konumuna getirilmesi için katlanılan diğer maliyetleri içerir (TMS 2: 10).

Stokların satın alma maliyeti; satın alma fiyatı, ithalat vergileri ve diğer vergiler (firma tarafından vergi idaresinden iade alınabilecekler hariç) ve nakliye, yükleme boşaltma maliyetleri ile mamul, malzeme ve hizmetlerin elde edilmesiyle doğrudan bağlantısı kurulabilen diğer maliyetleri içerir. Ticari ıskontolar ve benzeri diğer indirimler, satın alma maliyetinin belirlenmesinde indirim konusu yapılır(TMS 2: 11).

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

ile ilgili maliyetlerdir. Değişken genel üretim giderleri, endirekt (dolaylı) malzeme ve endirekt (dolaylı) işçilik gibi, üretim miktarı ile birlikte doğru orantılı olarak değişen dolaylı üretim maliyetleridir(TMS 2: 12).

Diğer Maliyetler; “Satın alma ve dönüştürme maliyetleri dışında kalan maliyetler, stokları mevcut konum ve duruma getirdikleri ölçüde stok maliyetine dahil edilirler.”(Gökçen, Akgül, Çakıcı 2006: 57) TMS 2 standardının 16. Paragrafına göre; stok maliyetine alınmayan ve oluşturdıkları dönemin gideri olarak kabul edilen giderlere ilişkin örnekler şöyledir;

- a. Normalin üstünde gerçekleşen, ilk madde ve malzeme (fire ve kayıplar), işçilik ve diğer üretim maliyetleri
- b. Bir sonraki üretim aşaması için zorunlu olanlar dışındaki depolama giderleri
- c. Stokların bulunduğu konum ve duruma gelmesinde katkısı olmayan genel yönetim giderleri ve
- d. Satış giderleri.

Çalışmanın ilerleyen kısımlarında sağlık işletmelerindeki dönem sonu işlemleri ele alınacağı için standartta açıklanan hizmet işletmelerinde stok maliyetini açıklamak çalışmanın bütünlüğü açısından faydalı olacaktır. Buna göre;

Hizmet sunan işletmelerde stokların maliyeti; esas olarak, kontrol işlemlerini yürüten personel dahil olmak üzere, hizmetin sunulmasında doğrudan görev alan personelin işçilik ücretleri ve diğer maliyetleri ile bunlarla ilişkili olabilecek genel giderleri içerir. Satış ve genel yönetim ile ilgili personelin işçilik ücretleri ve bunlarla ilgili diğer giderleri, hizmetin maliyetine dahil edilmez. Bu giderler, gerçekleştiği dönemde gider olarak mali tablolara alınır. Hizmet sunan bir işletmenin stoklarının maliyeti, kar marjını veya işletmeler tarafından fiyatlara dahil edilen üretimle ilgili olmayan maliyetleri içermez(TMS 2: 19). “Standarda göre, hizmet maliyetinin hasılatla eşleştirilmesi gerekir. Hizmetin tamamlanmadığı veya tamamlandığı halde henüz satışının yapılmadığı durumlarda, dönem sonunda hizmet maliyetinin stoklanması gerekir”(Akbulut, Yanık 2010: 146)

Stok maliyetlerinin hesaplama yöntemleri Standartta genel olarak, gerçek parti yöntemi, ilk giren ilk çıkar (FİFO) yöntemi ve ağırlıklı ortalama maliyet yöntemi etrafında toplanmıştır.

Gerçek parti maliyet yöntemi; Normal şartlarda birbirleri ile ikame edilemeyen stok kalemleri ile özel projeler için üretilen veya satın alınan mal veya hizmetlerin maliyeti, her bir varlığa ilişkin özel maliyeti dikkate alınarak belirlenir (TMS 2: 23).

Gerçek parti maliyet yöntemi dışında kalan stokların maliyeti standarda göre, ilk giren ilk çıkar (FİFO) veya ağırlıklı ortalama maliyet yöntemi uygulanarak belirlenir ve bir işletme benzer özellik ve kullanımlara sahip bütün stoklar için aynı maliyet hesaplama yöntemi kullanılırken; farklı olan stoklar için farklı maliyet hesaplama yöntemi kullanılabilir.

İlk Giren İlk Çıkar (FİFO) Yöntemi; “malzemenin satın alınış (ambalaj giriş) sırasıyla ambardan çıktığını varsayar. Önce satın alınan malzeme önce çıktığından, ambarda kalan malzeme, daha sonra satın alınmış partilerden oluşur”(Büyükmirza 2015:163). Bununla birlikte *Ağırlıklı ortalama maliyet yönteminde ise*; “her bir stok kaleminin maliyeti, dönem başındaki benzer varlıkların ağırlıklı ortalama maliyeti ile dönem içinde satın alınan veya üretilen benzer varlıkların maliyetinin ağırlıklı ortalamasının alınması suretiyle tespit edilir. Ortalama, işletmenin iş akışına bağlı olarak, periyodik bazda (Dönem sonu ağırlıklı ortalama maliyet yöntemi) veya her bir ek alım/üretim sonrasında (hareketli ağırlıklı ortalama maliyet yöntemi) hesaplanabilir.”(TMS 2: 27)

2.1.2. Duran Varlıkların Değerlemesi

İşletmenin olağan faaliyetlerini yürütmek ve kendisine uzun vadede fayda sağlanmak için işletmenin bünyesinde bulundurduğu bütün uzun vadeli varlıklar duran varlık olarak nitelendirilebilir.

Duran varlıkların değerlemesi, çalışmanın üçüncü bölümünde sağlık işletmelerindeki dönem sonu işlemlerinin incelenmesi sebebiyle, burada bütün duran varlıkların değerlemesi yapılmayacak ve sadece sağlık işletmeleriyle ilgili duran varlıkların değerlemeleri açıklanacaktır.

2.1.2.1. Maddi Duran Varlıkların Değerlemesi

Maddi duran varlıklar, Türkiye Muhasebe Standartlarında TMS 16 da ele alınmaktadır. “Standardın amacı, finansal tablo kullanıcılarının işletmenin maddi duran varlıklardaki yatırımını ve bu yatırımdaki değişimleri belirleyebilmelerini sağlayan maddi duran varlıklarla ilgili muhasebe işlemlerini düzenlemektir.”(TMS 16: 1) şeklinde ifade edilmektedir.

“Satış amaçlı elde tutulan varlık olarak sınıflandırılmış olan maddi duran varlık, tarımsal faaliyetlerle ilgili canlı varlıklar, madenlere ilişkin arama, hazırlık, çıkarma ve değerlendirme harcamaları/varlıkları, petrol doğal gaz ve benzer nitelikli yenilebilir olmayan doğal kaynaklar gibi madenler üzerindeki haklar ve madeni kaynaklar, yatırım amaçlı gayrimenkuller dışındaki varlıkların muhasebeleştirilmesinde uygulanır.”(Gökçen, Akgül, Çakıcı 2006: 145)

Maddi duran varlıklar TMS 16 standardının 6. Paragrafına göre ise;

- “Mal veya hizmet üretimi veya arzında kullanılmak, başkalarına kiraya verilmek veya idari amaçlar çerçevesinde kullanılmak üzere elde tutulan ve
- Bir dönemden daha fazla kullanımı öngörülen, fiziki kalemler” olarak ifade edilmektedir.

Standarda göre, duran varlık kaleminin maliyeti, bu kaleme ait gelecekteki ekonomik faydanın işletmeye aktarılmasının muhtemel olması ve bu kalemin maliyetinin güvenilir şekilde saptanması durumunda varlık olarak finansal tablolara aktarılır. Varlık olarak muhasebeleştirme şartlarını sağlayan maddi duran varlık kalemlerinin ölçümünde maliyet bedeli esası kullanılır.

Bir maddi duran varlık kaleminin maliyeti aşağıdaki unsurları içerir(TMS 16: 16):

- ✓ İndirimler ve ticari iskontolar düşüldükten sonra, ithalat vergileri ve iade edilmeyen alış vergileri dahil, satın alma fiyatı.
- ✓ Varlığın yerleştirileceği yere ve yönetim tarafından amaçlanan koşullarda çalışabilmesini sağlayacak duruma getirilmesine ilişkin her türlü maliyet.
- ✓ 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.

TMS 16 Standardının 17. Paragrafına göre doğrudan ilgili varlığa atfedilebilir maliyetler aşağıdaki şekilde belirtilmiştir:

- ✓ Doğrudan maddi duran varlık kaleminin elde edilmesiyle veya inşaatıyla ilgili çalışanlara sağlanan faydalardan kaynaklanan maliyetler (“TMS 19 Çalışanlara Sağlanan Faydalar” Standardında belirtildiği şekilde)
- ✓ Yerin hazırlanmasına ilişkin maliyetler,
- ✓ İlk teslimata ilişkin maliyetler,
- ✓ Kurulum ve montaj maliyetleri,
- ✓ Varlığın uygun şekilde çalışıp çalışmadığına dair yapılan test maliyetlerinden, varlığı gerekli yer ve duruma getirirken üretilen kalemlerin satışından elde edilen net hasılat düşüldükten sonra kalan tutar (teçhizatın denenmesi sırasında üretilen örnekler gibi) ve
- ✓ Mesleki ücretler

Duran varlıkların başlangıçta muhasebeleştirme işleminde ölçü olarak maliyet bedeli kullanırken; muhasebeleştirme sonrası ölçümlerde maliyet modeli ya da yeniden değerlendirme modeli seçilir ve seçilen politika tüm ilgili maddi duran varlıkların tamamına uygulanır.

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.”(TMS 16: 30)

Yeniden değerlendirme modeli; “Gerçeğe uygun değeri güvenilir olarak ölçülebilen bir maddi duran varlık kalemi, varlık olarak muhasebeleştirildikten sonra, yeniden değerlendirilmiş tutarı üzerinden gösterilir. Yeniden değerlendirilmiş tutar, yeniden değerlendirme tarihindeki gerçeğe uygun değerinden, müteakip birikmiş amortisman ve müteakip birikmiş değer düşüklüğü zararlarının indirilmesi suretiyle bulunan değerdir. Yeniden değerlemeler, raporlama dönemi sonu (*bilanço*) tarihi itibarıyla gerçeğe uygun değer kullanılarak bulunacak tutarın defter değerinden önemli ölçüde farklı olmasına neden olmayacak şekilde düzenli olarak yapılmalıdır.”(TMS 16: 31)

2.1.2.1.1. Maddi Duran Varlıkların Amortismanı

TMS 16 standardı, bir maddi duran varlık kaleminin toplam maliyet içerisinde önemli bir maliyet payını temsil etmesi durumunda her bir parçasının ayrı ayrı amortismanına tabi tutulacağı belirtilirken; önemli olmayan parçaların amortismanı, “ Bir İşletme, bir kalemin, maliyeti ilgili kalemin toplam maliyetine göre önemli olmayan parçalarını ayrı olarak amortismanına tabi tutabilir.” (TMS 16: 47) şeklinde açıklanmaktadır.

“Amortismanına tabi tutar, varlığın maliyetinden kalıntı değerin düşülmesiyle hesaplanır. Bir varlığın kalıntı değeri, varlığın tahmin edilen yararlı ömrünün sonundaki durum yaşına ulaştığında elden çıkarılması sonucu elde edilmesi beklenen tutardan, elden çıkarmanın tahmini maliyetleri düşülerek ulaşılan tahmini tutardır.”(Akbulut, Yanık 2010: 253)

“Bir varlığın amortismanına tabi tutarı yararlı ömrü boyunca sistematik olarak dağıtılır.”(TMS 16: 50) Standarda göre, tutarın yararlı ömre sistematik bir şekilde dağıtmak için farklı amortisman yöntemlerinin kullanılabileceği belirtilmektedir. Bu yöntemleri; doğrusal amortisman yöntemi, azalan bakiyeler yöntemi ve üretim miktarı yöntemi olarak sıralamak mümkündür. Belirtilen bu yöntemlerden ***doğrusal amortisman yönteminde***; varlığın hurda değeri (kalıntı değeri) değişmediği sürece amortisman giderleri varlığın yararlı ömrü boyunca sabit kalır. ***Azalan bakiyeler yönteminde***, amortisman gideri varlığın yararlı ömür boyunca azalırken; ***Üretim miktarı yönteminde***; beklenen kullanım ya da üretim miktarı üzerinden amortisman ayrılır. “ İşletme, varlığın gelecekteki ekonomik yararlarının beklenen tüketim biçimini en çok yansıtan yöntemi seçer. Seçilen yöntem gelecekteki ekonomik yararların beklenen tüketim biçiminde bir değişiklik olmadıkça dönemden döneme tutarlı olarak uygulanır.”(TMS 16: 62)

2.1.2.1.2. Maddi Duran Varlıklarda Değer Azalışı

Maddi duran varlık kalemlerinin değer düşüklüğü ya da kayıpları, ve bunlara ilişkin üçüncü kişilerden talep edilen veya tahsil edilen tazminatlar ve yenilenen varlıklar için sonradan yapılan satın alma veya inşa faaliyetleri farklı ekonomik olaylardır ve aşağıdaki şekilde farklı esaslarla muhasebeleştirilir(TMS 16: 66):

- ✓ Maddi duran varlık kalemlerinin deęer dūřuklūęu TMS 36'ya gōre muhasebeleřtirilir.
- ✓ Kullanım dışı kalan ya da elden çıkarılan maddi duran varlık kalemlerinin finansal durum tablosu (*bilanço*) dışı bırakılması bu Standart uyarınca belirlenir.
- ✓ Deęer dūřuklūęu olan, kayıp ya da vazgeçilen maddi duran varlık kalemi için ũnc kiřilerden alınan tazminatlar tahsil edilebilir olduęunda kâr veya zararın belirlenmesinde dikkate alınır.
- ✓ Yenilenen, satın alınan ya da yenileme amacıyla inşa edilen maddi duran varlık kalemlerinin maliyeti bu Standarda gōre belirlenir.

2.1.2.1.3. Maddi Duran Varlıkların Bilanço(Finansal Durum Tablosu) Dışı Bırakılması

“Bir maddi duran varlık kaleminin defter değeri, varlık elden çıkarıldığında veya kullanımından ya da elden çıkarılmasından gelecekte ekonomik yarar beklenmediği durumlarda bilanço dışı bırakılır.” (Gōken, Akgül, akıcı 2006: 154)

TMS 16 Standardına gōre bir maddi duran varlık kalemi bilanço dışı bırakılması sebebiyle doğan kazanç/kayıp ilgili kalem bilanço dışı bırakıldığı zaman gelir tablosu ile ilişkilendirilir. Burada ifade edilen kayıp/ kazanç;“varsa varlıkların elden çıkarılmasından kaynaklanan net tahsilat ile varlığın defter değeri arasındaki fark olarak belirlenir.”(TMS 16: 71)

“Bir maddi duran varlık kaleminin elden çıkarılması nedeniyle ortaya çıkan alacaklar başlangıçta gerçeğe uygun değeri ile muhasebeleştirilir. Eğer ilgili kalem için yapılan ōdeme ertelenmişse, alınan tutar başlangıçta peşin fiyat eşdeğeri ile muhasebeleştirilir. Oluşan alacağın nominal değeri ile peşin fiyat eşdeğeri arasındaki fark, TMS 18'e uygun olarak alacak ũzerindeki bileşik getiriye yansıtacak şekilde faiz geliri olarak finansal tablolara yansıtılır.” (TMS 16: 72)

2.1.2.2. Maddi Olmayan Duran Varlıkların Değerlemesi

“Maddi olmayan duran varlıklar, kullanılmaları sonucunda işletmelerin gelirinde artış yaratan bir kısım haklar ile işlemeye ticari bir fayda sağlayan “ayrıcalıklar” veya “üstünlükler” den oluşur.”(Sevilengül 2009: 451)

Maddi olmayan duran varlıklar TMS 38 Standardında ele alınmakta ve “Fiziksel niteliği olmayan tanımlanabilir parasal olmayan varlık” (TMS 38: 8) olarak tanımlanmaktadır.

“İşletmeler bilimsel veya teknik bilgi, yeni süreçler ve yeni sistemler tasarlanması ve uygulanması, entelektüel mülkiyet (lisans, fikri mülkiyet), piyasa bilgisi, ticari markalar gibi maddi olmayan kaynakların iktisabı, geliştirilmesi, idamesi veya iyileştirilmesi için ekonomik kaynaklarını kullanır veya borçlanır.” (Gökçen, Akgül, Çakıcı 2006: 341) Standartta bu açıklamayla ilgili geniş kapsamlı örnekler verilmiştir; “bilgisayar yazılımı, patentler, telif hakları, sinema filmleri, müşteri listeleri, ipotek hizmeti sunma hakları, balıkçılık lisansları, ithalat kotaları, isim hakları, müşteri ve tedarikçi ilişkileri, müşteri sadakati, pazar payı ve pazarlama haklarıdır.”(TMS 38: 9) Bu kalemlerin maddi olmayan duran varlık olarak kabul edilebilmesi için; belirlenebilirliğinin, kontrol edilebilirliğinin ve gelecekte ekonomik bir faydasının olması gerekir.

Bir maddi olmayan duran varlığın muhasebeleştirilme durumları standartta aşağıdaki şekilde açıklanmıştır(TMS 38: 21);

- ✓ Varlıkla ilişkilendirilen beklenen gelecekteki ekonomik yararların işletme için gerçekleşmesinin muhtemel olması ve
- ✓ Varlığın maliyetinin güvenilir bir şekilde ölçülebilmesi durumunda, muhasebeleştirilir.

Standartta göre maddi olmayan duran varlıklar ilk muhasebeleştirilmelerinde maliyet bedeli ile ölçülür.

“Ayrı olarak elde edilen bir maddi olmayan duran varlığın maliyeti, genellikle güvenilir bir şekilde ölçülebilir. Bu, özellikle, satın alma bedelinin nakit veya diğer parasal varlıklarla ödenmiş olması durumunda geçerlidir.”(TMS 38: 26)

Ayrı olarak elde edilen bir maddi olmayan duran varlığın maliyeti aşağıdakilerden oluşur(TMS 38: 27):

- ✓ İthalat vergileri ve iade edilmeleri mümkün olmayan satın alma vergileri de dahil, ticari iskontolar ve indirimler düşüldükten sonraki satın alma fiyatı ve
- ✓ Varlığı amaçlanan kullanımına hazır hale getirmeye yönelik, doğrudan varlıkla ilişkilendirilebilen herhangi bir maliyet.

Bir maddi olmayan duran varlığın, ilk muhasebeleştirilmesinden sonraki dönemlerdeki değerlemesi maliyet yöntemi veya yeniden değerlendirme yöntemlerinde biri kullanılarak yapılır.

Maliyet yöntemi; “Bir maddi olmayan duran varlık, ilk muhasebeleştirilmesinin ardından, maliyetinden, tüm birikmiş itfa ve değer düşüklüğü zararları düşülmüş olarak izlenir.”(TMS 38: 74)

Yeniden değerlendirme yöntemi; “Bir maddi olmayan duran varlık, ilk muhasebeleştirilmesinin ardından, yeniden değerlendirme tarihindeki gerçeğe uygun değerinden birikmiş itfa ve değer düşüklüğü zararlarının tamamı düşüldükten sonra hesaplanan tutarı olan yeniden değerlendirilmiş tutarı üzerinden izlenir. Bu Standarda göre yeniden değerlendirme yapmak için, gerçeğe uygun değer, aktif bir piyasa ile ilişkilendirilmek suretiyle ölçülür. Yeniden değerlendirme işlemleri, raporlama dönemi sonunda ilgili aktifin defter değerinin gerçeğe uygun değerinden önemli ölçüde farklılık göstermemesi açısından düzenli olarak yapılır.”(TMS 38: 75)

Standarda göre değerlendirme yöntemi, daha önce varlık olarak muhasebeleştirilmemiş bir maddi olmayan duran varlığın yeniden değerlemesine ya da maddi olmayan bir varlığın maliyet bedeli dışında bir bedelle muhasebeleştirilmesine izin vermez.

“Maddi olmayan bir varlık yeniden değerlendirilirse aktif bir piyasası olmayanlar hariç, aynı sınıftaki tüm diğer varlıklarda yeniden değerlendirilir. Yeniden değerlendirilen maddi olmayan varlıklar sınıfında olan ancak aktif bir piyasası olmaması nedeniyle yeniden değerlemeye tabi tutulmayan bir maddi olmayan varlık, maliyet değerinden birikmiş itfa payları ve değer düşüklüğü zararlarının indirilmesi suretiyle bulunan değeri üzerinden mali tablolara taşınır.”(Gökçen, Akgül, Çakıcı 2006: 346)

“Bir maddi olmayan duran varlığın defter değerinin yeniden değerlendirme işlemi sonucunda artması durumunda, söz konusu artış diğer kapsamlı gelirden muhasebeleştirilir ve yeniden değerlendirme fazlası adı altında özkaynakta biriktirilir. Ancak, anılan yeniden değerlendirme artışının, varsa daha önce aynı varlık için kâr veya zararda muhasebeleştirilen yeniden değerlendirme azalışını ortadan kaldıran kısmı, kâr veya zararda muhasebeleştirilir.”(TMS 38: 85)

“Bir maddi olmayan duran varlığın defter değerinin yeniden değerlendirme işlemi sonucunda azalmış olması durumunda, söz konusu azalan tutar, diğer kapsamlı gelirden muhasebeleştirilir. Ancak, anılan varlık için yeniden değerlendirme fazlasında mevcut bakiye ölçüsünde bir azalış olduğu sürece, söz konusu azalış yeniden değerlendirme fazlası adı altında doğrudan özkaynağa borç kaydedilir. Diğer kapsamlı gelirden muhasebeleştirilen azalış, yeniden değerlendirme fazlası adı altında özkaynaktaki artış olarak kaydedilen tutarı azaltır.”(TMS 38: 86)

2.1.2.2.1. Maddi Olmayan Duran Varlıklarda Yararlı Ömrün Belirlenmesi ve İtfa

Standarda göre, maddi olmayan duran varlığın muhasebeleştirilmesinde varlığın yararlı ömrü dikkate alınır. Maddi olmayan duran varlığın ömrü sınırlı ise varlık itfaya tabi olurken; sınırsız yararlı ömre sahip bir maddi olmayan duran varlık itfaya tabi tutulmaz.

Bir maddi olmayan duran varlığın yararlı ömrünün belirlenmesinde, aşağıdakiler de dahil olmak üzere birçok unsur dikkate alınır(TMS 38: 90):

- ✓ Varlığın işletme tarafından beklenen kullanım süresi ve başka bir yönetim ekibi tarafından etkin olarak kullanılıp kullanılamayacağı;
- ✓ Varlığa özgü ürün yaşam süresi ve aynı şekilde kullanılan benzer varlıklara ilişkin yararlı ömür tahminlerine ilişkin kamuoyu bilgisi;
- ✓ Teknik, teknolojik, ticari veya diğer kullanımdan kaldırılma nedenleri;
- ✓ Varlığın içinde bulunduğu sektörün istikrarı ve varlıktan sağlanan ürün veya hizmetlere ilişkin pazar talebindeki değişiklikler;
- ✓ Rakiplerden veya potansiyel rakiplerden beklenen eylemler;

- ✓ Varlıktan beklenen gelecekteki ekonomik yararları sağlamak için gerekli bakım harcamalarının düzeyi ile işletmenin bu düzeye ulaşma kapasite ve niyeti;
- ✓ Varlık üzerindeki kontrol süresi ve varlığın kullanımı ile ilgili, buna ilişkin kiralama bitiş tarihi gibi, yasal ve benzeri sınırlamalar;
- ✓ Varlığın yararlı ömrünün, işletmenin sahip olduğu diğer varlıkların yararlı ömürlerine bağımlı olup olmadığı.

Standarda göre itfa; “ maddi olmayan duran varlığın amortismanına tabi tutarının, yararlı ömrü boyunca sistematik olarak dağıtılmasını ifade eder.”(TMS 38: 8)

“Bir varlığın itfaya tabi tutarının yararlı ömrüne sistematik olarak dağıtılması için birçok itfa yöntemi kullanılabilir. Bu yöntemler arasında; doğrusal itfa yöntemi, azalan bakiyeler yöntemi ve üretim birimleri yöntemleri sayılabilir. Kullanılacak yöntem, varlıktan elde edilmesi beklenen gelecekteki ekonomik yararların tahmin edilen kullanım şekillerine göre belirlenir ve söz konusu gelecekteki ekonomik yararların tahmin edilen kullanım şekillerinde bir değişiklik olmadıkça, ilgili yöntem dönemden döneme tutarlı bir şekilde uygulanır.”(TMS 38: 98)

“İtfa payları genellikle kâr veya zararda muhasebeleştirilir. Ancak, bazen, varlıktan beklenen gelecekteki ekonomik yararlar, diğer varlıkların üretiminde kullanılır. Bu durumda, itfa payları diğer varlıkların maliyetinin bir parçasını oluşturur ve defter değerlerine eklenir.”(TMS 38: 99)

2.1.2.3. Türkiye Muhasebe/Finansal Raporlama Standartlarında Yer alan Diğer Duran Varlıkların Değerlemesi

Çalışmada yer alan diğer duran varlıkların; yatırım amaçlı gayrimenkuller, satış amaçlı elde tutulan duran varlık başlıkları ile sınırlı şekilde ele alınması konunun sağlık işletmelerindeki dönem sonu işlemlerinin ele alınmasından kaynaklanmaktadır. Buna göre diğer duran varlıkların değerlemesinde belirtilen bu iki başlık aşağıda ayrıntılı şekilde incelenmiştir.

2.1.2.3.1. Yatırım Amaçlı Gayrimenkullerin Değerlemesi

Yatırım amaçlı gayrimenkul; “Mal veya hizmet üretiminde ya da tedarikinde veya idari amaçla kullanılmak veya Normal iş akışı çerçevesinde satılmak amaçlarından ziyade, kira geliri veya değer artış kazancı ya da her ikisini birden elde etmek amacıyla (sahibi veya finansal kiralama sözleşmesine göre kiracı tarafından) elde tutulan gayrimenkullerdir. (arsa veya bina ya da binanın bir kısmı veya her ikisi)”(TMS 40: 5)

Standartta göre, yatırım amaçlı bir gayrimenkul varlık olarak muhasebeleştirilebilmesi için; gayrimenkulle ilgili gelecekte ekonomik faydasının işletmeye girişinin muhtemel olması ve gayrimenkulün maliyetinin güvenilir şekilde ölçülür olması gerekir.

Yatırım amaçlı gayrimenkul ilk muhasebeleştirme sırasında maliyeti ile ölçülür ve işlem maliyetleri de bu ölçüme dahil edilir.

“Satın alınan yatırım amaçlı bir gayrimenkulün maliyeti; satın alma fiyatı ile bu işlemle doğrudan ilişkilendirilebilen harcamalardan oluşur. Doğrudan yapılan harcamalara örnek olarak; avukatlık hizmetlerine ilişkin ödenen ücretler, gayrimenkul alım vergisi ve diğer işlem maliyetleri gösterilebilir.”(TMS 40: 21)

Yatırım amaçlı gayrimenkuller ilk muhasebeleştirmeden sonraki ölçümlerde, standartta açıklanan istisnalar dışında tüm yatırım amaçlı gayrimenkullerde maliyet yöntemi ya da gerçeğe uygun değer yöntemi kullanılır.

“İlk muhasebeleştirme işleminden sonra maliyet yöntemini seçen bir işletme, “TFRS 5 Satış Amaçlı Elde Tutulan Duran Varlıklar ve Durdurulan Faaliyetler” Standardı uyarınca satış amaçlı elde tutulan olarak sınıflananlar (veya satış amaçlı elde tutulan olarak sınıflanan elden çıkarılacak varlık grubuna dahil edilenler) hariç olmak üzere, tüm yatırım amaçlı gayrimenkullerini söz konusu yöntem için TMS 16’da belirtilen hükümler çerçevesinde maliyet yöntemiyle ölçer. Satış amaçlı elde tutulan olarak sınıflanma kriterlerine uyan (veya satış amaçlı elde tutulan olarak sınıflanma elden çıkarılacak varlık grubuna dahil edilen) yatırım amaçlı gayrimenkuller, TFRS 5 çerçevesinde ölçülür.”(TMS 40: 56)

“Yatırım amaçlı bir gayrimenkulün gerçeğe uygun değeri; karşılıklı pazarlık ortamında, bilgili ve istekli gruplar arasında bir varlığın el değiştirmesi ya da bir borcun ödenmesi durumunda ortaya çıkması gereken tutardır.”(Gökçen, Akgül, Çakıcı 2006: 360)

“Yatırım amaçlı gayrimenkulün gerçeğe uygun değer yöntemi çerçevesinde defter değerinin belirlenmesinde, işletme, ayrı ayrı varlık veya borç olarak muhasebeleştirmiş olduğu varlık veya borçları ikinci kez hesaplamalara dahil etmez.”(TMS 40: 50)

2.1.2.3.2. Satış Amaçlı Elde Tutulan Duran Varlıklar

Satış amaçlı elde tutulan varlıklar TFRS 5 Standardında ele alınmış ve temel olarak aşağıdaki hususları zorunlu kılmıştır;

- ✓ “Satış amaçlı elde tutulan olarak sınıflandırılma kriterlerini sağlayan varlıklar; defter değerleri ile satış için katlanılacak maliyetler düşülmüş gerçeğe uygun değerlerinden düşük olanı ile ölçülür ve söz konusu varlıklar üzerinden amortisman ayırma işlemi durdurulur; ve
- ✓ Satış amaçlı elde tutulan olarak sınıflandırılma kriterlerini sağlayan varlıklar finansal durum tablosunda (*bilançoda*) ayrı olarak sunulur; durdurulan faaliyetlere ilişkin sonuçlar ise kapsamlı gelir tablosunda ayrı olarak sunulur.”(TFRS 5: 1)

“Bir duran varlığın defter değerinin sürdürülmekte olan kullanımından ziyade satış işlemi vasıtası ile geri kazanılacak olması durumunda işletme söz konusu duran varlığı satış amaçlı olarak sınıflandırır. Bu durumun geçerli olabilmesi için varlığın derhal satılabilecek durumda olması ve satış olasılığının yüksek olması gerekir. Ayrıca satış işleminin 1 yıl içinde tamamlanacağını beklenmesi gerekmektedir.” (Gökçen, Akgül, Çakıcı 2006: 46)

Satış amaçlı duran varlıklarda ölçüm; “işletme satış amaçlı elde tutulan bir duran varlığı defter değeri ile satış maliyeti düşülmüş gerçeğe uygun değerinden düşük olanı ile ölçer. Ancak, yeni edinilmiş bir satış amaçlı elde tutulan duran varlığın değeri, defter değeri yani maliyeti ile ölçülür.”(Gökçen, Akgül, Çakıcı 2006: 47) şeklinde açıklanmaktadır.

2.1.2.4. Varlıklarda Değer Düşüklüğü

Varlıklarda değer düşüklüğü Standartlarda TMS 36 da ele alınmış ve standardın amacı; “bir işletmenin, varlıklarının geri kazanılabilir tutarından daha yüksek bir değerden izlenmemesini sağlamak amacıyla uygulanması gereken ilkeleri belirlemektir. Bir varlığın defter değerinin; kullanımı ya da satışı ile geri kazanılacak tutarından fazla olması durumunda, ilgili varlık geri kazanılabilir tutarından daha yüksek bir tutardan izlenir. Eğer durum bu şekilde ise, varlık değer düşüklüğüne uğramıştır ve Standart, işletmenin değer düşüklüğü zararını muhasebeleştirmesini gerektirir. Standart ayrıca, bir işletmenin değer düşüklüğü zararını ne zaman iptal etmesi gerektiği ile kamuoyuna yapılması gereken açıklamaları da düzenler.”(TMS 36: 1) şeklinde ifade etmektedir.

“Standart, stoklar, inşaat sözleşmesinde konu edilen varlıklar, ertelenmiş vergi alacakları, çalışanların haklarından ortaya çıkan varlıklar,39no.lu standartta açıklanan finansal varlıkla, gerçeğe uygun değerle ölçülen yatırım amaçlı gayrimenkuller, gerçeğe uygun değerden tahmini pazar yeri maliyetleri düşülmek suretiyle ölçülen canlı varlıklar, ertelenen edinme maliyetleri ile sigorta sözleşmelerinden doğan haklardan kaynaklanan maddi olmayan duran varlıklar ve satış amaçlı elde tutulan maddi duran varlıklar dışındaki varlıkların değer düşüklüklerinin muhasebeleştirilmesinde uygulanmaktadır.”(Gökçen, Akgül, Çakıcı 2006: 299)

“Bu Standart, stoklara, inşaat sözleşmelerinden kaynaklanan varlıklara, ertelenmiş vergi varlıklarına, çalışanlara sağlanan faydalardan kaynaklanan varlıklara veya satış amaçlı elde tutulan olarak sınıflandırılmış varlıklara (veya satış amaçlı elde tutulan olarak sınıflandırılmış elden çıkarılacak varlık gruplarına) uygulanmaz; çünkü bu varlıklara uygulanabilir konumdaki mevcut Standartlar muhasebeleştirme ve ölçme kurallarını da içerir.”(TMS 36: 3)

Bu standart: “ “TFRS 10 *Konsolide Finansal Tablolar*” tanımlanan bağlı ortaklıklar; TMS 28 *İştiraklerdeki ve İş Ortaklıklarındaki Yatırımlar* Standardında tanımlanan iştirakler ve TFRS 11 *Müşterek Anlaşmalar* Standardında tanımlanan iş ortaklıkları”(TMS 36: 4) şeklinde tanımlanan finansal varlıklara uygulanırken; “ TMS 39 kapsamındaki finansal varlıklara, TMS 40’a göre gerçeğe uygun değerden ölçülen yatırım amaçlı gayrimenkullere, TMS 41’e göre gerçeğe uygun değerden satış maliyetleri düşülmek suretiyle ölçülen tarımsal faaliyetlere ilişkin canlı varlıklara

uygulanmaz. Ancak, bu Standart, örneğin “TMS 16 Maddi Duran Varlıklar” Standardında yer alan değerlendirme yöntemi gibi diğer Standartlara uygun olarak değerlendirilmiş tutarlardan (diğer bir deyişle gerçeğe uygun değerden) izlenen varlıklara uygulanır.”(TMS 36: 5)

“Standartta, işletmenin her bir bilanço tarihinde, varlığın değer düşüklüğüne uğrayabileceğine ilişkin herhangi bir gösterge olup olmadığını değerlendirileceği ifade edilmektedir. Böyle bir göstergenin mevcut olması durumunda işletme varlığın geri kazanılabilir tutarı hakkında tahminde bulunmaktadır. Bir varlığın değer düşüklüğüne ilişkin herhangi bir gösterge olup olmadığını değerlendirirken, işletme en az aşağıdaki bilgileri dikkate almalıdır.”(Gökçen, Akgül, Çakıcı 2006: 301)

İşletme dışı bilgi kaynakları(TMS 36: 12);

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

İşletme içi bilgi kaynakları(TMS 36: 12)

- ✓ Varlığın fiziksel hasara uğradığı veya değer yitirdiğine ilişkin kanıt bulunmaktadır.
- ✓ İşletmede, varlığın mevcut veya gelecek kullanım yöntemini etkileyecek, önemli olumsuz değişiklikler meydana gelmiş veya bunların yakın gelecekte meydana gelmesi beklenmektedir. Bu değişiklikler şunları içerir; varlık kullanım dışıdır; varlığın dahil olduğu faaliyetin sona erdirilmesi veya yeniden yapılandırılması planları vardır; varlığın beklenen tarihten önce elden

çıkarılması planlanmaktadır; varlığın yararlı ömrünün sınırsız değil sınırlı olduğu sonucuna varılmıştır.

- ✓ İşletme içi raporlamada, varlığın ekonomik performansının beklenenden daha kötü olduğu veya olacağına ilişkin kanıt mevcuttur.

Varlığın değer düşüklüğüne uğramış olabileceğini gösteren işletme içi raporlardan elde edilen kanıtlar şunlardır(TMS 36: 14):

- ✓ Varlığın edinimi için gerekli nakit akışları ya da varlığı bulundurmak veya çalıştırmak için sonradan gerekli olan nakit, ilk başta bütçelenenden önemli ölçüde yüksektir;
- ✓ Varlıktan kaynaklanan net nakit akışları veya faaliyet kâr ya da zararı bütçelenenlerden önemli ölçüde kötüdür;
- ✓ Bütçelenen net nakit akışlarında veya faaliyet kârında önemli azalmalar veya bütçelenen zararda önemli artışlar mevcuttur ya da
- ✓ Cari dönemde gerçekleşen tutarlar, geleceğe ilişkin bütçelenmiş tutarlarla bir arada değerlendirildiğinde, varlığa ilişkin faaliyet zararları veya net nakit çıkışları olacağı görülmektedir.

“Sadece bir varlığın geri kazanılabilir tutarının defter değerinden düşük olması durumunda, varlığın defter değeri geri kazanılabilir tutarına indirgenmektedir. Böylelikle bir değer düşüklüğü zararı oluşmaktadır. Bir başka deyişle yeniden değerlendirilmiş bir varlığa ilişkin değer düşüklüğü zararı, aynı varlığın yeniden değerlendirme fazlası tutarını aşmadığı sürece doğrudan yeniden değerlendirme fazlasından düşülerek muhasebeleştirilmektedir.” (Gökçen, Akgül, Çakıcı 2006: 305)

“Değer düşüklüğü zararının muhasebeleştirilmesinin ardından; ilgili varlığın kalıntı değeri (eğer varsa) düşülmüş yeni defter değerinin kalan yararlı ömrü boyunca sistematik olarak dağıtılmasını sağlayacak bir şekilde, varlığa ilişkin amortisman tutarı (itfa payı) gelecek dönemlerde düzeltilir.”(TMS 36: 63)

“Bir değer düşüklüğü zararının muhasebeleştirilmesi durumunda, ilgili ertelenmiş vergi varlık veya borçları, “TMS 12 Gelir Vergileri” Standardına göre varlığın yeni defter değerinin vergiye esas değeri ile karşılaştırılması suretiyle belirlenir.”(TMS 36: 64)

2.1.2.5. Koşullu Varlıklar

Koşullu varlık: “Geçmiş olaylardan kaynaklanan ve işletmenin tam anlamıyla kontrolünde bulunmayan, bir veya daha fazla kesin mahiyette olmayan olayın ileride gerçekleşip gerçekleşmemesi ile mevcudiyeti teyit edilecek olan varlıktır.”(TMS 37: 10)

Standarda göre, işletmeler koşullu varlıklarını finansal tablolara yansıtmazlar. Bununla birlikte koşullu varlıkların ekonomik faydalarının işletmeye giriş ihtimalin olmasın durumunda koşullu varlıklar, finansal tabloların dipnotlarında açıklanır.

“Koşullu varlıklar, ilgili gelişmelerin finansal tablolarda doğru olarak yansıtılmalarını teminen sürekli olarak değerlendirmeye tabi tutulur. Ekonomik faydanın işletmeye girmesinin neredeyse kesin hale gelmesi durumunda ilgili varlık ve buna ilişkin gelir, değişikliğin olduğu dönemin finansal tablolarına yansıtılır. Ekonomik fayda girişinin muhtemel hale gelmesi durumunda, işletme söz konusu koşullu varlığı finansal tablo dipnotlarında gösterir.”(TMS 37: 35)

2.2. KAYNAK HESAPLARININ DEĞERLEMESİ

2.2.1. Finansal Borçların Değerlemesi

Finansal borç tanımı TMS 32’ de ve finansal borçların muhasebeleştirilme ve ölçülmesi TMS 39 kapsamında ele alınmaktadır. TMS 32’ ye göre finansal borç aşağıdaki borçlardan herhangi biridir;

(a) Başka bir işletmeye nakit ya da başka bir finansal varlık verilmesi için veya Potansiyel olarak işletmenin aleyhine olan koşullarda finansal varlık veya borçların başka bir işletme ile takas edilmesi için düzenlenen sözleşmeden doğan yükümlülük veya

(b) İşletmenin özkaynağına dayalı finansal aracıyla ödenecek veya ödenebilecek olan ve: İşletmenin değişken sayıda özkaynağına dayalı finansal aracını vermek zorunda olduğu ya da olabileceği bir türev olmayan sözleşme veya İşletmenin belirli sayıda özkaynağına dayalı finansal aracının, belirli bir nakit tutar ya da başka bir finansal varlık ile takas edilmesi dışındaki şekillerde ödenecek ya da ödenebilecek bir türev sözleşme.

Tanımı yukarıdaki şekilde açıklanan finansal borcun TMS 39' a göre, ilk muhasebeleştirilme işlemi ise, gerçeğe uygun değer üzerinden ölçülür ve gerçeğe uygun değer farkı, kar ya da zarara yansıtılmayan finansal borçların ilk muhasebeleştirilmesinde finansal borçların ihracı ile direk ilişkilendirilen işlem maliyetleri bunların gerçeğe uygun değeri üzerinden düşülür.

TMS 39 standardına göre, finansal borçların sonraki ölçümünde ilk muhasebeleştirilmesinden sonra belirlenmiş finansal borçların dışındaki her türlü finansal borç etkin faiz yöntemi ile hesaplanan itfa edilmiş maliyetler üzerinden ölçülür.

2.2.2. Karşılıklar ve Koşullu Borçlar

Karşılıklar, koşullu borçlar ve koşullu varlıklar TMS 37 standardında açıklanmış ve standardın amacı; "karşılıklar, koşullu borçlar ve koşullu varlıkların tanımlanması, muhasebeleştirilmesi ve ölçümüne yönelik kriterlerini belirlemek; kullanıcıların bu kalemleri nitelikler, zamanlarını ve tutarlarını anlamalarını sağlamak üzere gerekli bilgilerin finansal tablo eklerinde gösterilmesini sağlamaktır." Şeklinde ifade edilmektedir."(Akbulut, Yanık 2010: 451)

Standarda göre **karşılık**; gerçekleşme zamanı ve tutarı belli olmayan yükümlülüklerdir ve aşağıdaki koşulların varlığı halinde finansal tablolara yansıtılır(bu koşulların karşılanmaması durumunda herhangi bir karşılık finansal tablolara yansıtılmaz) (TMS 37: 14):

- ✓ Geçmiş bir olaydan kaynaklanan mevcut bir yükümlülüğün (hukuki veya zımni) bulunması;
- ✓ Yükümlülüğün yerine getirilmesi için ekonomik fayda içeren kaynakların işletmeden çıkmalarının muhtemel olması,
- ✓ Yükümlülük tutarının güvenli bir biçimde tahmin edilebiliyor olması.

Koşullu borç(yükümlülük); " Geçmiş olaylardan kaynaklanan ve işletmenin tam anlamıyla kontrolünde bulunmayan, bir veya daha fazla kesin mahiyette olmayan olayın ileride gerçekleşip gerçekleşmemesi ile mevcudiyeti teyit edilebilecek olan veya geçmiş olaylardan kaynaklanan; fakat aşağıda yer alan nedenlerle finansal tablolara yansıtılamayan mevcut yükümlülüktür"(TMS 37: 10):

- ✓ (i) Yükümlülüğün yerine getirilmesi için, ekonomik fayda içeren kaynakların işletmeden çıkma ihtimalinin bulunmaması veya
- ✓ (ii) Yükümlülük tutarının, yeterince güvenilir olarak ölçülememesi
- ✓ Standartta göre koşullu borçlar finansal tablolara yansıtılmaz ve finansal tablo dipnotlarında açıklanır.
- ✓ “Koşullu borçlar, başlangıçta beklenmeyen bir biçimde gelişebilirler. Bu nedenle, ekonomik fayda içeren kaynakların işletmeden çıkmalarının muhtemel hale gelip gelmediğinin tespiti amacıyla sürekli olarak değerlemeye tabi tutulurlar. Daha önce koşullu borç olarak dikkate alınmış bir kaleme ilişkin olarak, gelecek ekonomik yararların işletmeden çıkışının gerekeceği ihtimali oluşmuş ise, sözü edilen olasılıkta meydana gelen değişimin olduğu dönem finansal tablolarında karşılık ayrılır.”(TMS 37: 30)

2.3. GELİR TABLOSU HESAPLARININ DEĞERLEMESİ

2.3.1. Hâsılâtın Değerlemesi

Standartlar içerisinde TMS 18 kapsamında ele alınan hasılat, işletmenin günlük faaliyetleri sonucunda oluşan gelirleri ifade etmektedir. “Bu standardın kapsamına giren işlem ve olaylar; mal satışları, hizmet sunumları, işletme varlıklarını başkaları tarafından kullanılmasından sağlanan faiz, isim hakkı ve temettülerdir.” (Gökçen vd. 2006: 175)

Hâsılât: Ortakların sermayeye katkıları dışında, özkaynakta artışla sonuçlanan ve işletmenin dönem içindeki olağan faaliyetlerinden elde edilen brüt ekonomik fayda tutarındır.(TMS 18: 7)

Mal satışları; işletme tarafından satış amaçlı üretilen mamulleri ve bir perakendeci aracılığı ile satın alınan emtia gibi işletme tarafından yeniden satılmak üzere alınan ticari malları veya satmak amaçlı elde tutulan arsa veya diğer gayrimenkulleri içerir.(TMS 18)

Hizmet sunumu; üzerinde anlaşmaya varılmış sözleşmeye bağlı bir işin taraflarca belirlenmiş sürede işletme tarafından yapılmasını içerir. (TMS 18: 4)

Faiz; nakit veya nakit benzerlerinin kullandırılmasından ya da işletmeye borçlanılmış tutarlar üzerinden talep edilenler; **İsim hakları;** patent, ticari marka, telif hakkı, yazılım programları gibi uzun vadeli işletme varlıklarının kullandırılması karşılığında talep edilenler ve **Temettüler;** ortaklara sahip oldukları belli tertip sermaye ile orantılı olarak dağıtılan kârları ifade etmektedir. (TMS 18: 5)

TMS 18 standardına göre, hâsılat alınan veya alınacak olan bedelin gerçeğe uygun değeri ile ölçülür.(TMS 18: 9)

Standardın kapsamında yer alan işlem ve olaylar mal satışı durumunda hâsılat, hizmet sunumundan hâsılat ile faiz, temettü ve isim haklarının muhasebeleştirilmesi şeklinde ayrı başlıklarda ele alınmaktadır.

Mal satışına ilişkin hâsılat, aşağıdaki tüm koşullar yerine geldiğinde finansal tablolara yansıtılır(TMS 18: 14):

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

Hizmet sunumuna ilişkin hâsılat; bir işlemin sonucunun güvenilir biçimde tahmin edilebildiği durumlarda, işlemle ilgili hâsılat işlemin raporlama dönemi sonu itibariyle tamamlanma düzeyi dikkate alınarak finansal tablolara yansıtılır. Aşağıdaki koşulların tamamının varlığı durumunda, işleme ilişkin sonuçların güvenilir biçimde tahmin edilebildiği kabul edilir(TMS 18: 20):

- Hâsılat tutarının güvenilir biçimde ölçülebilmesi;
- İşleme ilişkin ekonomik yararların işletme tarafından elde edileceğinin muhtemel olması;
- Raporlama dönemi sonu itibariyle işlemin tamamlanma düzeyinin güvenilir biçimde ölçülebilmesi ve

- İşlem için katlanılan maliyetler ile işlemin tamamlanması için gereken maliyetlerin güvenilir biçimde ölçülebilmesi.

Hâsılat, ancak işleme ilişkin ekonomik yararların işletme tarafından elde edilmesi muhtemel olduğunda finansal tablolara yansıtılır. Ancak daha önce muhasebeleştirilmiş olan hâsılat tutarının tahsil edilebilirliği konusunda bir belirsizlik ortaya çıkarsa, tahsil edilemeyen veya tahsil edilebilmesi muhtemel olmaktan çıkan tutar başlangıçta kayda alınmış hâsılatın düzeltilmesi yerine gider olarak finansal tablolara yansıtılır.(TMS 18: 22)

Hizmet sunumuna ilişkin işlemin sonucunun güvenilir biçimde tahmin edilemediği durumlarda, hâsılat ancak finansal tablolara yansıtılmış giderlerin geri kazanılabilir tutarı kadar finansal tablolara yansıtılır. (TMS 18: 26)

Faiz gelirlerinin muhasebeleştirilmesinde, “TMS 39 Finansal Araçlar standardındaki etkin faiz yöntemi kullanılır. Faiz içeren bir menkul kıymetin ediniminden önce ödenmemiş faizin tahakkuku durumunda; sonradan tahsil edilen faiz, edinim öncesi ve edinim sonrası dönemlere ayrılır ve yalnızca edinim sonrasına ait kısım hâsılat olarak finansal tablolara yansıtılır.” (Akbulut, Yanık 2010: 117)

İsim hakları ve temettülerin muhasebeleştirilmesinde tahakkuk esası kullanılarak kayıt yapılması gerekmektedir.

2.3.2. Borçlanma Maliyetleri

Borçlanma maliyetleri, TMS 23 standardında ele alınmakta ve bu standartta borçlanma maliyeti; “Bir işletme tarafından yapılan borçlanmalarla ilgili olarak katlanılan faiz ve diğer giderlerdir.” Şeklinde tanımlanmaktadır.

“Borçlanma maliyetlerinin unsurları; bankadaki hesap mevcudundan fazla çekilen paralar ile kısa ve uzun vadeli borçlanmalara uygun faizler, borçlanmalarla ilgili iskonto ve primlerin itfaları, borç anlaşmalarına ilişkin olarak katlanılan yan maliyetlerin itfaları, 17 ile uyumlu olarak finansal tablolara alınan finansal kiralamalara göre oluşan finansal giderler, yabancı para cinsinden borçlanmalar nedeniyle ortaya çıkan kur farklarıdır.” (Gökçen vd. 2006: 205)

Özellikli varlıklar: Amaçlanan kullanıma veya satışa hazır duruma getirilebilmesi zorunlu olarak uzun bir süreyi gerektiren varlıklardır.(TMS 23: 5)

“Özellikli varlıklara örnek olarak; satılabilir duruma getirilmesi uzun bir süreyi gerektiren stoklar, üretim tesisleri, enerji üretim tesisleri ve yatırım amaçlı gayrimenkuller gösterilebilir. Diğer yatırımlar ile sürekli olarak veya kısa bir süre içerisinde büyük miktarlarda tekrarlanarak üretilen stoklar özellikli varlık değildir.” (Gökçen vd. 2006: 205)

İşletmelerce, bir özellikli varlığın elde edilmesi, inşası veya üretimi ile doğrudan ilişkilendirilebilen borçlanma maliyetleri, ilgili özellikli varlığın maliyetinin bir parçası olarak aktifleştirilir. İşletmeler, diğer borçlanma maliyetlerini oluştukları dönemde gider olarak muhasebeleştirirler (TMS 23: 8).

2.4. TEK DÜZEN HESAP PLANINA ve TÜRKİYE MUHASEBE-FİNANSAL RAPORLAMA STANDARLARINA GÖRE DÖNEM SONU İŞLEMLERİNDEKİ FARKLILIKLAR

Çalışmanın bu başlığa kadar olan kısmında, değerleme ölçüleri kanunlar açısından ve Standartlar açısından ayrı ayrı ele alınarak incelenmiştir. Çalışmanın bu kısmında ise, değerleme farklılıkları ve tutulan muhasebe kayıtları açısından oluşan farklılıklar anlatılmaya çalışılmıştır. Aşağıda sadece farklılık olan hesaplar her iki uygulamaya göre de açıklanmış ve aynı değerleme ölçüsü ya da aynı muhasebe kaydı yapılan hesaplara tekrara düşmemek açısından bu bölümde yer verilmemiştir.

Tablo 2.1. TDHP ve TMS’ ye Göre Değerleme Farklılıkları

TEK DÜZEN HESAP PLANI ve TMS’ YE GÖRE DEĞERLEME FARKLILIKLARI		
HESAPLAR	TEK DÜZEN HESAP PLANI DEĞERLEME ÖLÇÜLERİ (VUK’ a göre)	TÜRKİYE MUHASEBE STANDARTLARINA GÖRE DEĞERLEME
KASA	Bu hesapta İşletmenin ulusal para birimi cinsindeki nakit paralar ve yabancı paralar bulunur. Nakit paralar itibari değer ile kayıt altına alınırken; yabancı paralar borsa rayici ile değerlemeye tabi tutulur. Değerleme farkları borsa rayici alış değerinden büyükse kambiyo karları hesabına; borsa rayicinin alış değerinden küçük ise kambiyo zararları hesabına kaydedilir.	Standartlara göre, nakit ve nakit benzeri varlıklar ilk muhasebeleştirilme ve sonraki dönem muhasebeleştirilmede gerçeğe uygun değer ile (gerçeğe uygun değerın tespitinde ise itibari değer dikkate alınır)değerlenirken; yabancı paralarda değerleme vergi usul kanundaki gibi değerleme kuru ile yapılır.
ALINANAN ÇEKLER HESABI	Alınan çekler, VUK’ ta itibari değer ile değerlenir. Yabancı para üzerinden düzenlenmiş çekler maliye bakanlığınca ilan edilen kurlar üzerinden değerlenir. Çekin vadesi gelmiş ama henüz tahsili söz konusu değilse 101- Alınan Çekler Hesabında izlenir. İşletmede ileri vadeli çekler varsa bu çekler hazır değer niteliği taşımadığından 121- Alacak Senetleri Hesabına aktarılır.	Türk lirası cinsinden hazırlanan çekler açısından standartlarda özel bir değerleme hükmü bulunmamaktadır ve yabancı para cinsinden hazırlanan çekelerde dahil olmak üzere bütün çeker TDHP’ ye göre yapılan değerleme şekillerine tabidir. Vadesi gelen ve gelmeyen çeklerin ayrımı da TDHP ile aynı şekilde işlemektedir.
BANKALAR	Bankalar hesabındaki TL mevduatı kayıtlı(mukayyet) değer ile değerlenirken; “yabancı para mevduatı ise TL karşılığı üzerinden işlem görür, dönem sonlarında “değerleme kuru” ile bilanço günündeki değerine getirilir.”(Sevilengül 2009:172) “Mevduatlar vadeli ise, 181-Gelir Tahakkukları hesabına faiz tahakkuku yapılarak 642-Faiz Gelirleri hesabına yazılır. Aynı işlem repo işlemi içinde yapılır.”(www.MuhasebeTR.com)	Vergi usul kanununa yakın değerleme yapılmaktadır. “Ancak faiz gelirleri tahakkuk tutarı anaparanın üzerine ilave edilir.(102/181)” (www.MuhasebeTR.com)

VERİLEN ÇEKLER	Verilen çekler ve ödeme emirleri dönem sonunda mukayyet(kayıtlı)değer üzerinden değerlendirirken; yabancı para ile düzenlenmiş çekler borsa rayici ile değerlendirir. Vadesi gelen çekler 103- Verilen Çekler ve Ödeme Emirleri Hesabında izlenirken; vadesi gelmemiş verilen çekler 321- Borç Senetleri Hesabında izlenir.(www.MuhasebeTR.com)	Verilen çeklerin değerlemesi ve hangi hesapta izleneceği, TDHP ile aynı şekilde çalışmaktadır. Bununla birlikte VUK’ ta 103- Verilen Çekler Hesabında, izlenen ve vadesi gelmeyenler ters kayıtlı 321- Borç Senetleri hesabına aktarılır.
MENKUL KIYMETLER	110- hisse senetleri, 111- özel kesim tahvil, senet ve bonoları hesabı, 112-kamu kesimi tahvil, senet ve bonoları hesabı, 118- diğer menkul kıymetler hesabı ve 119- menkul kıymet değer düşüklüğü karşılığı(-))hesaplarından oluşan menkul kıymetler dönem sonunda alış bedeli ile değerlendirir.	Menkul kıymetler standartlara göre, finansal varlık kapsamında ele alınmıştır ve menkul kıymetlerin değerlemesi menkul kıymetin niteliğine göre farklılık göstermektedir. <i>Menkul kıymet hisse senedi ise;</i> Gerçeğe uygun değer farkı kar/zarara yansıtılan finansal varlıklar: gerçeğe uygun değer ile değerlendirir; satılmaya hazır finansal varlıklardan gerçeğe uygun değeri tespit edilen finansal varlıklar gerçeğe uygun değer ile değerlendirirken; gerçeğe uygun değeri tespit edilemeyen finansal varlıklar maliyet değeri ile değerlendirir. <i>Menkul kıymet devlet tahvili/hazine bonosu ise;</i> Gerçeğe uygun değer farkı kar/zarara yansıtılan finansal varlıklar gerçeğe uygun değer ile değerlendirirken; vadeye kadar elde tutulacak yatırımlar, itfa edilmiş maliyet değeri ile değerlendirir.(Muhasebe Uygulamaları ve Vergi Mevzuatı Sempozyumu 2008: 75)
ALACAKLAR ve REESKONT İŞLEMLERİ	Vergi Usul Kanunu’na göre, alacaklar mukayyet (kayıtlı) değer ile değerlendirirken; yabancı para cinsinden olan alacaklar borsa rayici üzerinden değerlendirir.	“Alacaklar gerçeğe uygun değerle ölçülebilirler ve muhasebeleştirilmede iskonto edilmiş tutarın kaydedilmesi esastır.” (www.MuhasebeTR.com)

	Alacaklar mukayyet değeri ile değeri "ancak, mükelleflere alacak senetlerinin değeri günündeki değerine irca olunabilmesine olanak veren tasarruf değeri ölçüsü ile değeri hakkı tanımıştır. Bu işleme reeskont işlemi denir." (Atabey, Parlakkaya, Alagöz 2011: 271) Bu açıklamadan anlaşılacağı üzere reeskont isteğe bağlıdır ve senetli alacaklar için geçerlidir. Senette faiz nispeti açıklanmış ise bu nispet, açıklanmamışsa Cumhuriyet Merkez Bankasının resmi iskonto haddi uygulanır. (VUK md. 281) reeskont kayıtlarında 657- Reeskont Giderleri Hesabı borçlu çalışırken; 122-Alacak Senetleri Reeskontu Hesabı alacaklandırılır ve gelecek dönemde bu hesap 647-Reeskont Faiz Gelirleri Hesabına karşılık borçlu çalışarak kapatılır.	"Senetli alacakların değeri konusunda VUK ve TMS arasında bir farklılık bulunmamaktadır. Her iki düzenlemelerde de senetli alacakların bilanço günündeki değerine indirilmesi esas alınmıştır. Yabancı paralı senetli alacakların değeri konusunda da VUK ile TMS arasında öz olarak bir farklılık bulunmamaktadır. Bu tür alacaklar ortaya çıktıklarında cari olan kur üzerinden hesaplara alınır. Dönem sonlarında değeri kuru üzerinden değerilemeye tabi tutulur." (Akdoğan 2007: 105) Standarda göre; reeskont tutarının hesaplanmasında etkin faiz oranı kullanılır. Reeskont işlemi tüm alacaklar için geçerlidir.
ŞÜPHELİ ALACAKLAR	"Ticari ve zirai kazancın elde edilmesi ve idame ettirilmesi ile ilgili olmak şartıyla; 1. Dava veya icra safhasında bulunan alacaklar; 2. Yapılan protestoya veya yazı ile bir defadan fazla istenilmesine rağmen borçlu tarafından ödenmemiş bulunan dava ve icra takibine değmeyecek derecede küçük alacaklar; şüpheli alacak sayılır. Yukarıda yazılı şüpheli alacaklar için, değeri gününün tasarruf değerine göre pasifte karşılık ayrılabilir. Bu karşılığın hangi alacaklara ait olduğu karşılık hesabında gösterilir. Teminatlı alacaklarda bu karşılık teminattan geri kalan miktara inhisar eder. Şüpheli alacakların sonradan tahsil edilen miktarları tahsil edildikleri dönemde kar-zarar hesabına intikal ettirilir". (VUK md.323) VUK' a göre karşılık sadece ticari alacaklar için ayrılır ve	Standarda göre, tüm alacaklar için karşılık ayrılır ve işletmelerde karşılık ayırma işlemi zorunlu kılınmıştır. İşletme tahsil edemeyeceğini düşündüğü bütün alacaklar için karşılık ayırabilmesi işletmenin takdir yetkisinin bulunduğu göstermektedir. "Karşılık giderleri VUK' daki gibi 654- Karşılık Giderleri Hesabında değil, 770/632 Genel Yönetim Giderleri Hesabına aktarılır. Geçmiş döneme ait oluşan şüpheli alacaklar tutarı, cari dönem mali tablosu hazırlanırken 120- Alıcılar Hesabına aktarılır ve daha sonra 580- Geçmiş Dönem Zararları Hesabına kaydedilir" (www.MuhasebeTR.com)

	bu karşılık ayırma işlemi isteğe bağlıdır. Şüpheli ticari alacakların değerlemesinde, alacakların tek tek değerlemesi yöntemi ve hesapların topluca değerlemesi yöntemi bulunmaktadır ancak yukarıda VUK' a göre yapılan açıklamaya istinaden alacaklar karşılık ayırmak için alacağın hukuki bir boyut kazanması gerekmektedir ve VUK' un alacakları tek tek değerlendirme yöntemini benimsemiştir. 128- Şüpheli Ticari Alacaklar hesabına karşılık 120- Alacaklar hesabı ve 121- Alacak Senetleri Hesabı çalışırken; 654- Karşılık Giderleri Hesabına karşılık 129- Şüpheli Ticari Alacaklar Karşılığı Hesabı çalışır.	
STOKLAR	VUK' a göre; işletmenin stokunu oluşturan ilk madde, yarı mamul, mamuller ve ticari mamuller maliyet değeri ile değerlendirilir. Ancak, değerlendirme zamanındaki satış değeri maliyetine göre %10 veya daha fazla düşüş gösterdiği zaman stoklar emsal bedeliyle değerlendirilir. Satın alınan malın maliyetine; nakliye alış komisyonu, gümrük, taşıma sigortaları ve indirilemez KDV'ler de dahil edilir. Stokun elde edilmesi ile bağlantılı olarak ortaya çıkan faiz, komisyon ve kur farkı gibi finansman giderleri mal aktife girene kadar ödenmişse malın maliyetine dahil edilir. Stokların değerlendirilmesinde, FIFO ve ağırlıklı ortalama maliyet yöntemi kullanılıyor olmasına rağmen esas değerlendirme yöntemi fiili maliyet yöntemidir. (www.MuhasebeTR.com)	Stoklar TMS 2 Standardına göre; ilk ve sonraki dönem muhasebeleştirmede maliyet ve net gerçekleşebilir değerin düşük olanı ile değerlendirilir. “TMS 2 Standardına ve bu Standardın atıfta bulunduğu TMS 23 Borçlanma Maliyeti Standardına göre, bir stokun elde edilmesi aşamasında katlanılan borçlanma maliyetleri stokun maliyetine dahil edilmez, dönem gideri yazılır. Borçlanma maliyetinin satın alınan stokun maliyetine dahil edilebilmesi onun “özellikli varlık” niteliğinde olması halinde mümkündür.”(Sevilengül 2009: 281) TMS 2 standardına göre, gerçek parti maliyet yöntemi; Normal şartlarda birbirleri ile ikame edilemeyen stok kalemleri ile özel projeler için üretilen veya satın alınan mal veya hizmetlerin maliyeti, her bir varlığa

STOKLAR	Hizmet üretim maliyetlerinin stoklanması yalnız yıllara yaygın inşaat işleri için kullanılmaktadır. (Güngörmüş, Boyar 2008) TDHP' ye göre hizmet işletmelerinde yarı mamul, mamul gibi stoklama yapılamadığı için dönem içerisinde oluşan hizmet üretim maliyetleri dönem sonunda gider olarak muhasebeleştirilir. Dönem içerisinde gerçekleşen hizmet maliyetleri 740 Hizmet Üretim Maliyeti Hesabında izlenirken; dönem sonunda 741 Hizmet Üretim Maliyetleri Yansıtma Hesabı aracılığı ile 622 Satılan Hizmet Maliyetleri Hesabına aktarılır.(Coşkun, Güngörmüş 2009)	ilişkin özel maliyeti dikkate alınarak belirlenir. Standarda göre, gerçek parti yöntemi dışında kalan stokların maliyeti, ilk giren ilk çıkar (FİFO) veya ağırlıklı ortalama maliyet yöntemlerinden (formüllerinden) biri uygulanarak belirlenir. Bir işletme benzer özelliklere ve benzer kullanıma sahip tüm stoklar için aynı maliyet hesaplama yöntemini kullanır. Türü veya kullanım alanları itibarıyla farklı olan stoklar için, farklı maliyet hesaplama yöntemleri kullanılabilir(TMS 2: 25). TMS 2' ye göre, hizmet üretim maliyetlerinin stoklanması bütün hizmet işletmeleri için öngörülmüştür. (Güngörmüş, Boyar 2008) TMS 2 madde 19'a göre, "verilen hizmetlerle ilgili hasılâtın mali tablolarla gelir olarak yansıtılmadığı durumlarda ilgili giderler stok hesabına yansıtılır. Hizmet sunan işletmelerde stokların maliyeti, esas olarak, kontrol işlemlerini yürüten personel dahil olmak üzere, hizmetin sunulmasında doğrudan görev alan personelin işçilik ücretleri ve diğer maliyetleri ile bunlarla ilişkili olabilecek genel giderleri içerir. Satış ve genel yönetim ile ilgili personelin işçilik ücretleri ve bunlarla ilgili diğer giderleri, hizmetin maliyetine dahil edilmez. Bu giderler, gerçekleştiği dönemde gider olarak mali tablolarla alınır. Hizmet sunan bir işletmenin stoklarının maliyeti, kar marjını veya işletmeler tarafından fiyatlara dahil edilen üretimle ilgili olmayan maliyetleri içermez."
-----------------------	--	--

STOKLAR		TDHP’ den farklı olarak, Akdoğan ve Sevilengül’e (2007) göre, “henüz tamamlanmamış, devam eden hizmet üretimleri için yapılan giderlerin izlenmesinde 154 “Tamamlanmamış Hizmet Maliyetleri Hesabı”nın, üretimi tamamlanmış ancak henüz hasılâtı doğmamış stok niteliğindeki hizmet üretim maliyetlerinin izlenmesinde ise 155 “Tamamlanmış Hizmet Maliyetleri Hesabı”nın kullanılması önerilmektedir. Hastanelerde üretimi tamamlanarak satış için bekletilen hizmetler söz konusu olamayacağı için 155 nolu hesabın kullanılması uygun değildir. Dolayısıyla hastanelerde tedavisi devam eden ve hasılatı gerçekleşmemiş hastalara sunulan hizmetlerle ilgili maliyetlerin 154 Tamamlanmamış Hizmet Maliyetleri Hesabı’nda izlenmesi mümkündür.”(Koçyiğit 2011: 75)
MADDİ DURAN VARLIKLAR	Maddi duran varlıklar maliyet bedeli ile değeriştirler. Satın alınan maddi duran varlıkların maliyet bedeline; malın net fatura bedeli ile varlığın çalışır duruma gelene kadar katılan taşıma, yerleştirme, kurulum ve montaj giderleri, malın ithal bir mal olması durumunda gümrük giderleri ve diğer giderler dahil edilir.Maddi duran varlığın alınması için kullanılan kredi faizlerinin ve yatırım dönemi içinde oluşan kur farklarının da maliyete dahil edilmesi gerekir(Sevilengül 2009, Atabey, Parlakkaya, Alagöz 2011).	“Varlıkla ilgili gelecekteki ekonomik yararın işletmeye aktarılmasının muhtemel olması ve ilgili kalemin maliyetinin güvenilir şekilde ölçülebilmesi halinde, bir maddi duran varlık kaleminin maliyeti varlık olarak finansal tablolara yansıtılır”(Gökçen, Akgül, Çakıcı 2006: 146) TMS 16 standardına göre, Varlık olarak muhasebeleştirme şartlarını sağlayan maddi duran varlıklar maliyet bedeli ile değeriştirler. TMS’ de, stokların ele alındığı şekilde borçlanma

	VUK, amortisman ayrılacak maddi duran varlığın süresini faydalı ömür ile ifade etmekte ve bu ömrün Maliye Bakanlığı tarafından tespit ve ilan edileceği belirtilmekte ayrıca kanunda hurda değerinin tanımı yapılmamaktadır. VUK’ na göre, amortisman hesaplama yöntemleri; normal amortisman yöntemi, azalan bakiyeler (hızlandırılmış amortisman)yöntemi, madenlerde amortisman ve fevkalade amortisman olmak üzere dört başlıkta ele alınmaktadır ve kıst amortisman yöntemi sadece işletmenin aktifinde bulunan binek otomobiller için uygulanır.	maliyeti olarak kabul edilen faiz, kur farkı ve vade farkı gibi kalemler maliyete dahil edilmez ve gelir tablosunda finansman gideri olarak yansıtılır. TMS 16 Standardına göre, iktisadi kıymetin hurda değerinin belirlenmesi işletme tarafından yapılır ve amortisman tabi tutar varlığın maliyetinden hurda değerinin düşmesiyle hesaplanır. MDV kaleminin toplam maliyet içerisinde önemli bir paya sahip olması durumunda her parçası ayrı ayrı amortisman tabi tutulurken; toplam maliyette önemli yere sahip olmayan parçalarını ayrı amortisman tabi tutabilir. Standartta kullanılan amortisman yöntemleri; doğrusal amortisman yöntemi, azalan bakiyeler yöntemi ve üretim miktarı yöntemidir. “Maddi duran varlığın alım tarihi dikkate alınarak kıst amortisman uygulaması yapılır.”(www.MuhasebeTR.com)
	VUK’ a göre amortisman uygulaması (ayırma koşulları, amortisman tutarı, amortisman oran ve süresi, amortisman tutarının hesaplanması, kullanılan amortisman yöntemi)	TMS 16’ ya göre amortisman uygulaması (ayırma koşulları, amortisman tutarı, amortisman oran ve süresi, amortisman tutarının hesaplanması, kullanılan amortisman yöntemi)
	Duran varlığın işletmede bir yıldan fazla kullanılabilir olması.	Duran varlığın bir faaliyet döneminden ve bir yıldan fazla kullanılabilir olması.
	İktisadi kıymetin belirli bir tutarı (2017 yılı için 900 TL’yi) aşması.	Bir varlığın maddi duran varlık olarak sınıflandırılması için rakamsal bir sınırlandırma yoktur.
	Varlığın maliyet bedeli üzerinden amortisman ayrılır.	Varlığın maliyet bedelinden hurda değeri (kalıntı değer) düşüldükten sonra amortisman ayrılır.
	Satış amaçlı maddi duran varlıklar ile duran varlıklar	Satış amaçlı maddi duran varlıklar ile duran varlıklar

	içerisinde gelecek dönemlerde ekonomik faydası beklenmeyen kıymetler için, amortisman ayırma işlemi durdurulmadan devam edebilir.	içerisinde gelecek dönemlerde ekonomik faydası beklenmeyen kıymetler için, amortisman ayırma işlemi durdurulur.
	VUK' a göre, amortismanın gruplandırılarak veya parçalara bölünerek ayrılmasıyla ilgili bir düzenleme bulunmamaktadır. Ancak birlikte değerlendirilebilir.	Gruplandırılarak veya parçalara ayrılarak amortisman ayırmak mümkündür.
	Amortisman ayırma mükellefin isteğine bırakılmıştır; isterse amortisman ayırabilirler fakat ayırmadıkları amortismanları gelecekteki dönemlerde de ayıramazlar.	Standartların amacı, işletmelerin gerçek durumu ortaya koymak olduğu için amortisman ayırmama gibi bir durum söz konusu değildir.
	Vade farkı dahil olan toplam tutar üzerinden amortisman ayrılır. (varlık elde edilirken oluşan vade farkları varlığın maliyetine dahil edildiği için)	Vade farkı dahil edilmemiş tutar üzerinden amortisman ayrılmaktadır.(varlık elde edilirken oluşan vade farkı varlığın maliyetine dahil edilmemektedir.)
	Finansman giderlerini içeren tutar üzerinden amortisman ayrılır. (maddi duran varlığın elde edildiği döneme ait finansman giderleri varlığın maliyetine dahil edildiği için)	Finansman giderlerini içermeyen tutar üzerinden amortisman ayrılır. (maddi duran varlığın elde edildiği döneme ait finansman giderleri varlığın maliyetine dahil edilmediği için)
	VUK' a göre, amortisman süresi yararlı ömür üzerinden belirlenmesine rağmen yayınlanan listedeki ekonomik ömürlere uyulması gerekir.	Amortisman süresi yararlı ömür ve üretim miktarına göre belirlenir. Kıymetin yararlı ömrü işletme tarafından tahmin edilir.
	Yararlı ömür, yıl bazında belirlenir.	Yararlı ömür üretim birimi ya da yıl bazında belirlenir.
	Olağan üstü durumla dışında yararlı ömür sabittir.	Yararlı ömür ve kalıntı değer tahmini her yıl gözden geçirilerek, değişiklikler yansıtılmak zorundadır.
	Kıst amortisman uygulaması yalnız binek otomobiller için uygulanabilir. (amortisman ayırmaya binek otomobilin alındığı aydan ve alındığı ay kesri tam sayılır)	Kıst amortisman uygulaması bütün maddi duran varlıklar için geçerlidir.(amortisman ayırmaya varlık kullanılabilir hale geldiği zaman başlanır ve ay kesri tam sayılır.)
	İlk dönem ayrılmayan amortisman tutarı son yılın	İlk dönem ayrılmayan amortisman tutarı varlığın

	amortisman tutarına ilave edilir.	ömrünün bittiği dönemi takip eden ilgili aylar dikkate alınarak yansıtılır.
	Kullanılan amortisman yöntemleri; normal amortisman yöntemi, azalan bakiyeler yöntemi. Madenlerde amortisman ve fevkalade amortisman yöntemleridir.	Kullanılan amortisman yöntemleri; doğrusal(normal) amortisman yöntemi, azalan bakiyeler yöntemi ve üretim miktarı yöntemidir.
MADDİ OLMAYAN DURAN VARLIKLAR	“Maddi olmayan duran varlıklara konu oluşturan hak, imtiyaz, ve üstünlüklerden, sadece bir bedel karşılığında edinilenlerin değerlemesi söz konusudur. Maddi olmayan duran varlıkların bir bölümünü oluşturan, aktifleştirilmiş giderlerin değişme değeri bulunmamakta, bunların değeri işletmenin sürekliliğinden kaynaklanmaktadır.” (Sevilengül 2009: 455) Maddi olmayan duran varlıklar içerisinde değişim değeri olanlar maliyet bedeli ile kayıt altına alınırken; değişim değeri olmayanlar mukayyet (kayıtlı) değer üzerinden izlenir. Bu açıklamaya göre haklar maliyet bedeliyle; şerefiyeler ise kayıtlı değeri ile değerlendirilir ve her ikisi de 5 yıl içerisinde eşit taksitlerle itfa edilmektedir. Maddi olmayan duran varlıklar amortisman süresi sonunda, değerinde azalma beklenmeyenler hariç, birikmiş amortismanların borcuna karşılık bu gruptaki ilgili hesaba alacak kaydedilerek kapatılır. Genel olarak maddi olmayan duran varlıkların değerlendirme farklılıkları verilmiş olmasına rağmen maddi olmayan duran varlıklar grubundaki her hesap için değerlendirme farklılıkları ek bir tablo halinde aşağıda belirtilmiştir.	“Araştırma giderleri ile geliştirme giderleri birbirlerinden ayrıştırılabiliyor ise, araştırma giderleri aktifleştirilmez iken, geliştirme giderleri aktifleştirilir.”(Örten, Kaval, Karapınar 2017: 558) Maddi olmayan duran varlıklar standarda göre, ilk muhasebeleştirilmelerinde maliyet bedeliyle değerlendirilir. Standartta itfa, varlığın faydalı ömrünün belirli olması veya belirsiz olması bakımından ele alınmaktadır; varlığın faydalı ömrü belli ise, varlık itfaya tabi kabul edilmekteyken; eğer varlığın faydalı ömrü belirsiz ise itfaya tabi olmadığı belirtilmektedir.

Maddi Olmayan Duran Varlıklar		Tek Düzen Hesap Planı	Vergi Usul Kanunu	TMS 38
Haklar	Değerleme si	Maliyet değeri ile değerlendirilir.	Maliyet değeri ile değerlendirilir.	İlk muhasebeleştirilmesi maliyet bedeli ile sonraki dönem muhasebeleştirilmelerde ise maliyet ya da yeniden değerlendirme ile muhasebeleştirilir.
	İtfası	Yararlanma süresi belli ise bu süre içinde, yararlanma süresi belli değil ise 5 yılda eşit taksitlerle itfa edilir.	Hakların faydalı ömrü 15 yıl olarak kabul edilmekte ve bu sürede % 6,66 oranında eşit taksitlerle itfa edilmektedir.	Varlığın yararlı ömrü sınırlı ise standartta belirtilen amortisman yöntemlerinden biri kullanılır; yararlı ömrü sınırsız ise itfa edilmez, yıllık düzenli olarak değer düşüklüğü testine tabi tutulur.
Şerefiye	Değerleme si	Mukayyet (kayıtlı) değeri ile değerlendirilir.	Mukayyet (kayıtlı) değeri ile değerlendirilir	İşletme içerisinde yaratılan şerefiye aktifleştirilemez. İşletme birleşmesinden elde edilen şerefiye TFRS 3'e göre gerçeğe uygun değer ile değerlendirilir.
	İtfası	5 yıllık sürede eşit taksitlerle itfa edilir.	5 yıllık sürede eşit taksitlerle itfa edilir.	İşletme birleşmelerinden edinilen şerefiye TFRS 3'e göre itfa edilemez, en az yılda bir kez değer düşüklüğü testine tabi tutulur.
Kuruluş	Değerleme	Maliyet değeri	Mukayyet	Varlık tanımına

	ve Örgütlenme Giderleri	si	ile değ�rlenir.	değ�ri ile değ�rlenir.	uymayan veya herhangi bir varlık ile beraber aktifleştirilemeyen kuruluş ve �rg�tlenme giderleri ilgili d�nemde gider olarak kaydedilir.
		İtfası	şerefiyede olduğu gibi 5 yıllık s�rede eşit taksitlerle itfa edilir.	şerefiyede olduğu gibi 5 yıllık s�rede eşit taksitlerle itfa edilir.	İtfaya tabi değildir. (varlık olarak muhasebeleştirilmediği i�in)
	Araştırma ve Geliştirme Giderleri	Değ�rleme si	Maliyet değ�ri ile değ�rlenir.	Mukayyet değ�ri ile değ�rlenir.	Araştırma giderleri aktifleştirilemez, d�nem gideri olarak kaydedilir. Geliştirme giderleri ise standartta belirtilen şartların tamamını taşıması halinde aktifleştirilir.
		İtfası	şerefiyede olduğu gibi 5 yıllık s�rede eşit taksitlerle itfa edilir.	şerefiyede olduğu gibi 5 yıllık s�rede eşit taksitlerle itfa edilir.	Yararlı �mr� boyunca doğrusal itfa, azalan bakiyeler ve �retim birimi y�ntemlerinden biri kullanılarak itfa edilir. Varlık sınırsız yararlı �mre sahip ise itfa edilmez, yıllık d�zenli olarak değ�r d�ş�kl�ğu testine tabi tutulur.
	�zel Maliyetler	Değ�rleme si	Maliyet değ�ri ile değ�rlenir.	Maliyet değ�ri ile değ�rlenir ancak maliyet değ�rinin bilinmemesi	�zel maliyetler maddi olmayan duran varlık olarak aktifleştirilmezler.

				durumunda emsal bedeli kullanılır.		
		İtfası	Kira süresi içerisinde, kira süresinin beş yıldan fazla olması durumunda beş yıllık sürede eşit taksitlerle itfa edilir.	Kira süresi içerisinde, kira süresinin beş yıldan fazla olması durumunda beş yıllık sürede eşit taksitlerle itfa edilir.	Varlık olarak nitelendirilmediği için itfaya tabi değildir.	
Kaynak: Deran, Savaş .(2013) “Maddi Olmayan Duran Varlıkların Değerleme ve Finansal Tablolarda Sunum Esasları” Margos, Şant (2010). “Maddi Olmayan Duran Varlıkların UFRS Çerçevesinde Değerlemesi”, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü						

BORÇLAR ve REESKONT UYGULAMASI	VUK’ a göre senetsiz borçlar, mukayyet değeri ile değerlendirirken; senetli borçlar tasarruf ya da mukayyet değeri ile değerlendirilir. VUK’ a göre mevduat ya da kredi sözleşmelerine dayanan yükümlülükler değerlendirme gününe kadar hesaplanacak faizleri ile beraber dikkate alınır. İşletmeler tarafından alacak senetlerinin reeskonta tabi tutulması halinde borç senetleri için de reeskonta işlemi zorunlu olur.(VUK 285) VUK’ a göre borç senetleri için reeskont uygulamasında faiz oranı belirlenmiş ise belirlenen oran belirlenmemiş ise Merkez Bankası resmi iskonto oranı uygulanır.	Borçlar, ilk muhasebeleştirilmelerinde gerçeğe uygun değer ile ölçülür. Bütün borçlar reeskont işlemine tabidir. Reeskont işlemleri iç verim oranına göre hazırlanmış etkin faiz hesaplanarak yapılır(www.Muhasebe TR.com).
---------------------------------------	---	--

KARŞILIKLAR	Karşılıklar VUK' a göre mukayyet değeri ile kayıt altına alınırlar. Karşılık ayrılması için olayla ilgili yasa sürecin (dava, icra) başlatılmış olması gerekir.	TMS 37 standardına göre, karşılık ayırmak için olayın yasal süreci başlamadan işletmenin takdir yetkisi ile karşılık ayrılabilir. Alacakların karşılığı ile detaylı bilgi şüpheli ticari alacaklar başlığında detaylı açıklandığı için bu başlık altında tekrar açıklama yapılmayacaktır.
KIDEM TAZMİNATLARI	Kıdem tazminatları kanunen kabul edilmen giderlerdir ve kıdem tazminatı ancak iş sözleşmesinin sona ermesi durumunda ödenerek gider yazılır. (www.Muhasebe TR.com)	Kıdem tazminatları ve işçilerin kullanılmayan izinleri için karşılık ayrılır ve gider olarak muhasebeleştirilir. Ayrılan karşılıklar toplam değer olarak değil, net bugünkü değer ile hesaplanarak ve gider olarak muhasebeleştirilir.(TMS 19)
SATIŞ ve DİĞER GELİRLER	TDHP' ye göre hâsılâtın gerçekleşmiş olması için; faturaların düzenlenmiş olması, malın alıcıya teslim edilmesi ve hizmetin yerine getirilmiş olması gerekmektedir. (www.Muhasebe TR.com) Satış bedeline ait vade farkları hâsılat olarak değerlendirilir ve hâsılatla eklenerek muhasebeleştirilir. Hizmet üretim maliyetleri stok maliyetleri olarak kabul edilmediklerinden dolayı tamamlanmamış hizmetler için gelir ya da gider kaydı yapılmaz, dönem sonunda direk 622 Satılan Hizmet Maliyeti Hesabı ile muhasebeleştirilir.	“Mal satılıp hâsılat yapılsa bile malın teslim görevi satıcıya ait ise tahsilât tutarı hasılatla değil, sipariş avanslarına (340) yazılır. Veya satış kaydı ve maliyet kaydı düzeltilir.(600/120 ve 157/620)” (www.Muhasebe TR.com) Satış bedelindeki vade farkları iskonto edilir ve bulunan tutar fark faiz gelirleri hesabında izlenir. Hizmet işletmelerinde dönem sonu itibariyle yapılan hizmetlerin tamamlanan kısımları dikkate alınarak tamamlanan kısım için gelir- gider oluşturulurken; tamamlanmamış kısım hizmet stoku olarak muhasebeleştirilir.
ARAŞTIRMA ve GELİŞTİRME GİDERLERİ	Araştırma ve geliştirme giderleri, belli başlı koşulların sağlanması halinde aktifleştirilebilir. (www.Muhasebe TR.com)	Geliştirme giderleri, sadece katlanılan giderlerde fayda sağlaması durumunda aktifleştirilebilir. (www.Muhasebe TR.com)
FİNANSMAN GİDERLERİ	“163 sıra numaralı VUK tebliğine göre, yatırımların	“Bir özellikli varlığın elde edilmesi, inşası veya

	finansmanında kullanılan kredilere ilişkin faiz giderleri, varlığın aktifleştirilme tarihine kadar olan kısmının maliyete eklenmesi, aktifleştirildikten sonraki döneme ilişkin olanların ise doğrudan gider yazılması veya maliyete dahil edilerek amortismanına tabi tutulması gerekmektedir.”(Merdim 2016)	üretimi ile doğrudan ilişkilendirilebilen borçlanma maliyetleri bu varlığın maliyetinin bir parçasını oluşturur. Diğer borçlanma maliyetleri gider olarak muhasebeleştirilir.”(TMS 23: 1) Bu durumda varlık maliyetinin bir kısmını oluşturan borçlanma maliyetleri muhasebeleştirilerek aktifleştirilir ve finansal durum tablosunda(bilançoda) özellikli varlık değerinin içinde raporlanır.(TMS 23) (Deran, Savaş 2014)
VERGİ KARŞILIĞI	Ertelenmiş vergi hesaplanmadan sadece ilgili dönem için vergi karşılığı gösterilir.	Zamanlama farklılıklarından kaynaklı ertelenmiş vergi ile birlikte ilgili dönemin vergi karşılığı hesaplanmaktadır. Bir işlemin veya diğer olayın dönem vergisi ve ertelenmiş vergi açısından muhasebeleştirilmesi, ilgili işlem veya diğer olayın muhasebeleştirilmesi ile tutarlı olmalıdır.(TMS 12: 54)

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

SAĞLIK HİZMETLERİ İLE İLGİLİ GENEL AÇIKLAMALAR ve SAĞLIK İŞLETMELERİNDE DÖNEM SONU İŞLEMLERİ

3.1. SAĞLIK ve SAĞLIK HİZMETLERİ İLE İLGİLİ GENEL AÇIKLAMALAR

3.1.1. Sağlığın Tanımı

Sağlık, kelime anlamı olarak vücudun hasta olmama durumu olarak bilinse de genel olarak sağlığın tanımlanmasında birden fazla kıstas vardır. Bu kıstasların başında fiziksel bütünlük, biyolojik /psikolojik iyilik ve çevresel uyum gibi faktörler gelmektedir.

Aynı zamanda sağlık; “Doğumda beklenen yaşam süresi, çalışma kapasitesi, tıbbi bakım ihtiyacı ya da birçok kişisel ve sosyal görevleri yerine getirebilme gibi kriterlere göre de tanımlanabilir.”(Çelik 2011: 25)

Buna göre, Dünya sağlık örgütü (WHO) Sağlığı; genel anlamda fiziksel, ruhsal ve sosyal yönden tam bir iyilik hali olarak tanımlanmakta ve sağlık sadece fiziksel bir kavram olarak ele almayıp psikolojik ve sosyal boyutlarıyla da incelemektedir. Özellikle bu tanım sağlığı psikolojik ve sosyal yönden ele alarak negatif anlamıyla hastalığın yokluğu olarak bilinen sağlık tanımının daha geniş bir boyuta sahip olduğunu göstermektedir.

3.1.2. Sağlık Hizmetlerinin Özellikleri ve Sınıflandırılması

Sağlığın temel tanımındaki hastalığın olmama durumu sağlık hizmetlerinin temelini oluşturmakta ve sağlık hizmetleri; kişinin mevcut sağlığını korunması, hastalık halinin iyileştirilmesi, bedensel ve ruhsal olarak rehabilite edilmesi amacıyla yapılan tüm çabalar olarak tanımlanmaktadır.

Sağlık hizmetleri, yapılan bu çabaları bir bütün olarak açıklasa da anlaşılabilirliği açısından temelde üçe ayrılır.

3.1.2.1. Koruyucu Sağlık Hizmetleri

Koruyucu sağlık hizmetleri; hastalık hali oluşmasına engel olan veya oluşan hastalığın erken teşhis edilmesi için yapılan bütün hizmetleri kapsamaktadır. Koruyucu sağlık hizmetleri bireye yönelik ve çevreye yönelik olarak kendi içerisinde ikiye ayrılır;

İnsana yönelik koruyucu sağlık hizmetleri(Akdur 2005*1991:5);

- Erken tanı ve uygun tedavi,
- Aşılama,
- İlaçla koruma,
- Beslenmenin iyileştirilmesi
- Sağlık eğitimi,

Çevreye yönelik koruyucu sağlık hizmetleri(Piyal 2011: 376)

- Yeteri kadar ve temiz su sağlanması,
- Katı ve sıvı atıkların zararsız hale getirilmesi,
- Konut sağlığı,
- Endüstri sağlığı,
- Vektörlerle (haşerelerle) savaş,
- -Hava kirliliği ile savaş,
- Radyasyon ve gürültü ile savaş.

3.1.2.2. Tedavi Edici Sağlık Hizmetleri

Tedavi edici sağlık hizmetleri; kişinin bozulan sağlık durumunun ilgili hekim ve personel aracılığıyla yeniden eski haline dönüştürülmesi için yapılan hizmetlerdir. “Kendi içinde;

- Birinci basamak tedavi hizmetleri (ilk başvuru ve ayakta tedavi),
- İkinci basamak tedavi hizmetleri (yataklı tedavi hizmetleri) ve
- Üçüncü basamak tedavi hizmetleri (üst düzeyde uzmanlaşmış ve yüksek teknoloji kullanılan merkezler) olmak üzere üç kademeye ayrılır.”(Akdur 2005*1991:5)

3.1.2.3. Rehabilitasyon Hizmetleri

Koruyucu ve tedavi edici sađlık hizmetlerinin kiřide oluřturduđu sađlık bozukluklarını dűzeltememesi halinde; kiřinin bedensel ve ruhsal olarak iyileřmesine yardımcı olan ve bireyin toplumda kendi bařına yařayabilmesi için yapılan bűtűn hizmetlere rehabilitasyon hizmetleri denir. Bu hizmetler sosyal rehabilitasyon ve tıbbi rehabilitasyon olarak ikiye ayrılır.

Tıbbi rehabilitasyon; kiřinin herhangi bir sebeple beden bűtűnlűđűnű kaybetmesi halinde fiziksel varlıklarla kiřiye sađlanan destek hizmetlerdir.

Sosyal rehabilitasyon; kiřinin geçirmiş olduđu hastalık sonrasında ruhsal olarak iyileřmesini sađlan ve bireyi yeniden topluma kazandırmak için yapılan bűtűn faaliyetlerdir.

3.1.3. Tűrkiye’de Sađlık Harcamaları

Sađlık harcamalarının en basit řekilde açıklamak gerekirse, sađlık hizmetleri için katılan bűtűn maliyetler olarak tanımlanabilir.

Sađlık harcamaları her ne kadar bűyle basit bir tanımla açıklansa da temelde kapsamlı ve űnemli bir konudur ve űlkelerin geliřmişlik boyutunu gűstermesi açısından oldukça űnemli bir yere sahiptir.

Son yıllarda sağlık hizmetlerine yapılan toplam harcama ve toplam gelir içinde sağlık harcamaları oranı artmaktadır. Sağlık harcamalarındaki artışın birçok nedeni bulunmaktadır. Bunlardan bazıları řűyle sıralanabilir(Kılavuz 2010: 174):

- Ortalama yaşam sűresinin artması ve buna bağlı kronik hastalıkların ve yetersizliklerin (fiziksel, ruhsal veya duygusal gelişim bozukluğu)artması,
- Sađlıkta yűksek maliyetli ileri teknoloji kullanımı,
- Emek yođun bir sektűr olması,
- Sağlık bilincinin artması,
- Gelir artışı ile birlikte sağlık harcamaları talebinin artması,
- Arzın talep yaratması ve
- Asimetrik bilgiye bağlı problemlerin (ters seçim, ahlaki tehlike) neden olduğu maliyetlerdir.

Yukarıda sıralanan sağlık harcamalarının artış nedenlerine bakıldığında bu nedenler ülkelerin gelişmişlik seviyesini belirleyen maddelerle paralellik gösterdiği görülmektedir. Türkiye'nin de gelişmekte olan bir ülke olması; sağlık harcamalarının ülke ekonomisindeki payını artırmaktadır. Sağlık harcamalarının artışında Türkiye'nin 2003 yılında başlatılan "Sağlık Dönüşüm Programının" da etkisi fazla olmuştur. Ancak sağlık harcamalarındaki artış sürdürülebilir olduğu zaman anlam kazanmaktadır ve Atasevere göre; bu sürdürülebilirliğin ölçülmesinde en önemli gösterge sağlık harcamalarının GSYH içindeki oranıdır.

Tablo 3.1. Sağlık Harcamaları ve GSYH içindeki payı (2002-2015, milyon TL)

Yıl	2002	2003	2004	2005	2006	2007	2008	2009	2010	2011	2012	2013	2014	2015
Sağlık harcamalar	18.774	24.279	30.021	35.359	44.069	50.904	57.740	57.911	61.678	68.607	74.189	84.390	94.750	104.568
GSYH	350.476	454.781	559.033	648.932	758.391	843.178	950.534	952.559	1.098.799	1.229.713	1.416.798	1.565.181	1.567.289	1.749.782
Sağlık harcamalarının GSYH içindeki payı (%)	5,4	5,3	5,4	5,4	5,8	6,0	6,1	6,1	5,6	5,3	5,2	5,2	5,2	5,2

Ataseverin 2002- 2013 ile TÜİK 'un 2014 ve 2015 sağlık harcamaları ile GSYH içindeki payına bakıldığında sağlık harcamaları 2007-2009 yıllarında fark edilir bir artış göstermesine rağmen genel olarak sağlık harcamalarının GSYH içindeki payları yıllara göre paralellik göstermiştir.

Türkiye de sağlık harcamaları tek bir yapı içerisinde ele alınmamış kamu ve özel sektör sağlık harcamaları olmak üzere karma bir yapı şeklinde izlenmiştir.

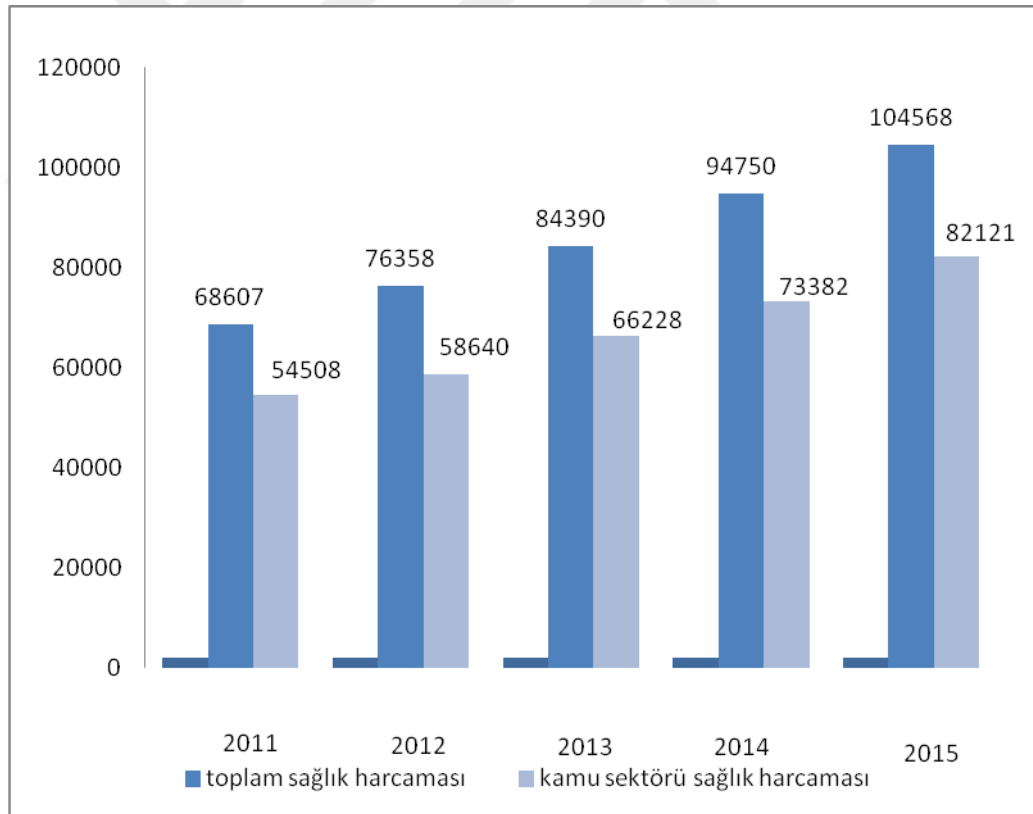
3.1.3.1. Kamu Sektörü Sağlık Harcamaları

“Kamu sektörü sağlık harcamaları içerisinde merkezi devlet ve yerel yönetimler ile sosyal güvenlik fonları tarafından yapılan harcamalar yer almaktadır.”(Yurdadoğ 2007:594) Bu harcama yapan kurumları daha açıklayıcı bir şekilde ifade etmek gerekirse; Sağlık Bakanlığı, Sosyal Sigortalar Kurum(SSK), Bağ-kur, Emekli Sandığı,

Bakanlıklar, Kamu İktisadi Teşebbüsler, Üniversiteler ve Belediyeler olarak sıralamak mümkündür.

“Toplam sağlık hizmetleri içerisinde kamunun payı, bir ülkenin sosyal devlet anlayışına uygun olarak çalışıp çalışmadığının önemli bir belirleyici olarak hizmet edebilir. Ayrıca, ödeme gücü olmayan vatandaşların ve halk sağlığı çalışmalarının da önemli bir belirleyicisidir.”(Onuncu Kalkınma Planı: 59) Kalkınma planında yapılan açıklamadan yola çıkarak ülkemizde sosyal devlet anlayışı benimsendiği için kamu sektörü sağlık harcamalarının toplam sağlık harcamaları içerisinde önemli bir yere sahip olduğu söylemek mümkündür.

Aşağıdaki tabloda 2011-2015 yılları arasındaki toplam sağlık harcamalarındaki kamu sektörü sağlık harcamalarının payı gösterilmiş ve toplam harcamalar içerisinde kamu payının önemli bir yere sahip olduğu gözlenmiştir.



Grafik 3.1. Toplam sağlık harcamaları içerisinde kamu sektörün payı(2011-2015)

Grafikte yer alan yıllara bakıldığı zaman kamu sektörü sağlık harcamalarının, toplam sağlık harcamaları içerisindeki payının her yıl bir önceki yıla göre artış gösterdiği görülmektedir.

“Sağlık harcamalarının hem gelişmiş hem de gelişmekte olan ülkelerde ekonomik büyümeyi etkilediği söylenebilir.” (Öztürk, Uçan 2017: 148) Öztürk ve Uçan’ın ifadesine göre, Türkiye’de artan sağlık harcamaları içerisinde kamu sektörü sağlık harcamalarının önemli bir yere sahip olması, ülkenin kamu alanında gelişmişlik seviyesini göstermektedir.

Ülkenin sağlık alanındaki en önemli gelişmişlik göstergelerinden biri sağlık harcamalarının GSYH’ daki oranları ile ilişkilidir. Türkiye’deki sağlık harcamalarının GSYH’ deki oranları bir sonraki başlıkta kamu ve özel sektör bazında ele alınacağı için burada tekrar bu verilere yer verilmeyecektir.

3.1.3.2. Özel Sektör Sağlık Harcamaları

“Özel sektör sağlık harcaması hane halklarının, özel sigorta şirketlerinin, kar amaçsız kuruluşların ve bireylerin kendi hane halkları dışındaki hane halkları için sağlık hizmeti alımıyla ilgili olarak yaptıkları harcamaları ifade etmektedir.”(Mollahaliloğlu ve diğerleri 2007: 203)

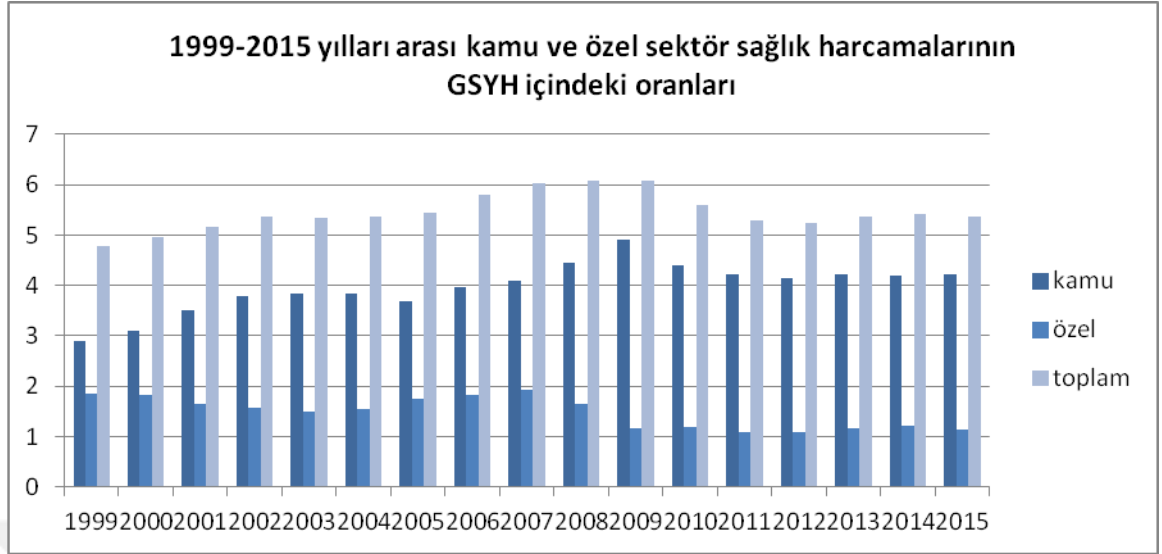
“Türkiye’de toplam sağlık harcamalarının küçümsenmeyecek önemli bir oranı özel sektör tarafından karşılanmaktadır. Özel sektör harcamaları; özel hastane harcamaları, hekim harcamaları, diş hekimi harcamaları, özel ilaç harcamaları ve kamuya yapılan cepten ödemelerden oluşmaktadır.” (Mutlu ve Işık 2002:298)

Özel sektör harcamaları içerisinde yer alan bu ödemelerden en çok paya sahip olanı Atasevere göre; özel muayenehanelerden kurumsal yapıya sahip olan özel hastanelere kaymaktadır.

“Başka bir açıklamaya göre ise özel sektör harcamalarını çoğunlukla hane halklarının ceplerinden yaptıkları ödemeler, firmaların personel için yaptıkları ödemeler, özel sağlık sigortaları ve hane halklarına hizmet eden kar amacı olmayan kuruluşların harcamaları oluşturmaktadır.” (Yurdadoğ 2007:594)

“Özel sektör özellikle ayakta teşhis ve tedavi hizmetleri bakımında önemli bir paya sahiptir. Son yıllarda sosyal güvenlik fonlarınca kapsanan sigortalıların özel sektöre ait sağlık hizmet birimlerinden yararlandırılması uygulaması özel sağlık hizmetlerinin gelişmesini olumlu etkilemiştir.”(Akın 2007: 58)

Özel sektör sağlık harcamaları, toplam sağlık harcamalarındaki payları ile GSYH daki oranları aşağıdaki tablo ve grafiklerde incelenmiştir.



Grafik 3.2. Kamu ve Özel Sektör Harcamalarının GSYH İçerisindeki Oranları (1999-2015)

Yukarıdaki grafikte sağlık harcamalarının GSYH daki oranlarına bakıldığında zaman zaman kamu sektörü sağlık harcamalarının payı yıllara göre artış gösterirken; özel sektör sağlık harcamalarının payı son yıllarda azalış göstermektedir. Ancak, bu durum özel sektör sağlık harcamalarının azalması ile ilgili olmayıp kamu sektöründe yapılan sağlık harcamalarının toplam sağlık harcamaları içerisindeki payın artması ile ilgilidir.

3.1.4. Sağlıkta 2023 Vizyonu

Onuncu Kalkınma Planına bakıldığında zaman zaman sağlığın 2023 vizyonunda iki temel başlığın ele alındığı görülmektedir bunlar; inovasyon ve sağlık turizmi olarak sıralamak mümkündür.

İnovasyon; “Sağlıkla ilgili biyoteknoloji ve nano teknoloji gibi alanlara yönelik çalışmalar desteklenerek yenilikçi tedavi yöntemleri ile birlikte Türk sağlık sistemini iyileştirecek ve ekonomisinin gelir kalemlerini farklılaştıracak olan yeniliklerin önü açılmalıdır.” (Onuncu Kalkınma planı 2014: 85) Kalkınma planında yapılan bu önerileri göz önünde bulundurarak Türkiye’nin yenilikçi tedavi yöntemlerini kullanması, ülkenin sağlık alanında ilerleme yönünde büyük ivme kazanmasına yardımcı olur ve ülkenin

sağlık stratejilerinde yer alan küresel sağlığa katkı amacını gerçekleştirmesine öncülük edebilir.

Onuncu kalkınma planına göre sağlıkta inovasyon alanları aşağıda sıralanan maddeler olabilir;

- Biyoteknoloji/nano teknoloji,
- Geri ödeme sistemlerinin geliştirilmesi ve ihracatı,
- Ulusal sağlık sistemleri geliştirilmesi ve ihracatı,
- Sağlık yönetim modelleri geliştirilmesi ve ihracatı.

Sağlık Turizmi; kalkınma planında ülke ekonomisi için alternatif gelir kaynağı olarak kabul edilen sağlık turizmi; 2023 hedefleri arasında öncelikli konulardan biri olduğu ifade edilmektedir.

Kalkınma Planında Sağlık Turizmi ile ilgili yer alan çözüm ve öneriler aşağıda sıralanmıştır(Onuncu Kalkınma planı 2014: 86);

- Sağlık turizmi için kaynaklar (hastane, termal, spa gibi) etkin bir şekilde kullanılmamaktadır.
- Sağlık turizmi faaliyetlerinin yürütüleceği kaynakların envanteri yapılarak bu kaynakların sağlık turizmine yönelik kapasiteleri artırılmalıdır.
- Sağlık turizmi çeşitlendirilerek termal turizm ile engelli ve yaşlı turizmi kaynakları çoğaltılmalı ve hizmete sunulmalıdır.
- Tıp turizmi daha da geliştirilmeli, branş bazlı stratejilerle özel sektörün ve kamu sektörünün hizmet sunumunda yer alması sağlanmalıdır.
- Tıp turizminde markalaşma politikaları geliştirilmelidir.

İnovasyon alanlarına, sağlık turizminin 2023 hedefleri arasında öncelikli konuları oluşturmaya ve sağlık turizminde yaşanan sorun ve önerilere baktığımız zaman sağlığın gelişmesinin temelinde sağlık finansmanının olduğunu söylemek mümkündür.

İyi bir sağlık finansmanı için uluslararası alanda geçerliliği olan ve ortak bir muhasebe dili olarak kabul edilen UFRS' ye uygun TMS' nin Türkiye'de faaliyet gösteren kamu ve özel sağlık kurumlarınca uygulanmasının gerekliliği açık bir şekilde görülmektedir.

3.2. SAĞLIK İŞLETMELERİNDEKİ DÖNEM SONU İŞLEMLERİNİN TDHP VE TMS'YE GÖRE FARKLILIKLARIN ÖRNEKLERLE İNCELENMESİ

TDHP ve TMS'ye göre muhasebede dönem sonu işlemlerindeki farklılıklar detaylı bir şekilde çalışmanın ikinci kısmında ele alınmıştır. Çalışmanın bu bölümünde ise ele alınan farklılıklar sağlık işletmeleri açısından incelenip, sağlık işletmelerindeki dönem sonu işlemleri ile ilgili örnekler verilerek anlatılmaya çalışılmıştır. Sağlık işletmeleri için dönem sonu işlemleri işletmenin niteliğine göre kullanılan hesaplarda farklılık göstermemesi sebebiyle çalışmada sağlık sektöründeki temel işletmeler üzerinden karşılaştırma yapılmaktadır. Çalışmada karşılaştırma yapılan sağlık işletmeleri, temelde hastane, eczane ve diş poliklinikleri etrafında toplanıp bu işletmeler üzerinden örneklendirilmektedir.

İkinci kısımda ele alınan farklılıklar incelendiğinde bazı hesap kalemlerinde TDHP ve TMS açısından muhasebe kayıtlarında bir farklılık görülmediğinden dolayı çalışmanın bu kısmında bütün hesap kalemleri için örnek verilmemiş olup, belli farklılıkların olduğu hesaplar ve özellikle değinilmesi gereken hesap kalemleri için örnekler verilerek karşılaştırma yapılmıştır. Örnek verilen hesap kalemleri için hesap planı içerisindeki sıralamaları dikkate alınarak incelenmektedir. Aynı zamanda farklılıkların olduğu hesaplar için gerçek sağlık işletme verileri göz önüne alınarak örnekler hazırlanmaya çalışılmış ve parasal ifadeler hesaplamaların kolay olması açısından düşük tutulmuştur.

3.2.1. Bankalar

Bankalar hesabında değerlendirme işlemleri açısından VUK ve TMS'ye göre önemli bir kayıt farklılığı bulunmamasına rağmen; vadeli mevduatlardan elde edilen faiz gelirlerinin izlendiği hesaplar açısından farklılık olduğu gözlenmiştir.

Örnek: X sağlık işletmesi 15 Aralık 2016 tarihinde banka hesabındaki 50.000 ₺ ile yıllık % 15 faiz oranından 2 ay (61 gün) vadeli mevduat hesabı açmıştır ve hesabın vadesi 04 Şubat 2017 tarihinde bitmektedir.¹

¹ Terzi'nin 2008'de yapmış olduğu "Türkiye Finansal Raporlama Standartları Uygulaması; Bir Endüstri Örneği" çalışmasındaki bankalarla ilgili örneğindeki yıllar güncellenmiş, soru sağlık işletmesi gibi düşünülerek çözümlenip ve yorumlanmıştır.

İşletmenin vadeli mevduat hesabına tahakkuk ettirilen faiz tutarı=(Anapara x Vade x Faiz Oranı)/36.500 gün olarak ifade edilmekte ve faiz hesaplaması aşağıdaki gibidir (Terzi 2008):

$$\text{Vade sonu itibariyle faiz tutarı} = (50.000\text{₺} \times 61 \text{ gün} \times 15)/36.500 = 1.253,42 \text{ ₺}$$

Bu tutar, 61 günlük faizi kapsamaktadır. 31.12.2016 tarihinde tahakkuk eden kısım (2017 yılına isabet eden tutar) tespiti için günlük faiz tutarını bulmak ve bu tutarı 2016 yılına tekabül eden gün sayısı ile çarpmak gerekmektedir. 2016 yılına tekabül eden gün sayısı (31 Aralık 2016-15 Aralık 2016) 17 gün'dür.

$$\text{Bir güne isabet eden faiz tutarı} = 1.253,42\text{₺} / 61 \text{ gün} = 20,55\text{₺} / \text{gün}$$

$$\text{2016 yılına isabet eden faiz tutarı} = 20,55\text{₺} / \text{gün} \times 17 \text{ gün} = 349,32 \text{ ₺}$$

TMS 39'a göre faiz hesaplaması aşağıdaki gibi yapılmaktadır.

$$BD = [NA/(1+i)^n]$$

BD = Finansal varlıkların bugünkü değeri

NA = Finansal varlığa ilişkin nakit akımları

i = Faiz oranı

n = yıl

$$\text{Vade sonundaki banka tutarı (nakit akımı)} = 50.000 + 1.253,42 = 51.253,42 \text{ ₺}$$

$$i = \%15$$

$$n = 44 \text{ gün} / 360 \text{ gün} = 0,1222 \text{ yıl}$$

$$\text{Bugünkü Değer} = 51.253,42 / (1+0,15)^{0,1222} = 50.385,50\text{₺}$$

$$\text{2007 yılına ait faiz tutarı} = 50.385,50 - 50.000 = \mathbf{385,50 \text{ ₺}}$$

$$\mathbf{\text{Değerleme Farkı} = 385,50 \text{ (TMS)} - 349,32 \text{ (VUK)} = 36,18 \text{ ₺}}$$

TDHP' ye göre faiz gelirlerinin muhasebe kaydı,

181 GELİR TAHUKKUKLARI 642 FAİZ GELİRLERİ Vadeli mevduat faiz tahakkuku	36,18	36,18
--	-------	-------

TMS' ye göre faiz gelirlerinin muhasebe kaydı,

102BANKALAR HESABI	36,18	
102.02 Vadeli TL mevduatı		
642 FAİZ GELİRLERİ HESABI		36,18

Faiz gelirleri, TDHP göre gelir tahakkukları hesabına karşılık faiz gelirleri hesabında izlenirken; TMS' ye göre faiz gelirleri finansman geliri olarak gösterilip, anaparanın üzerine ilave edilerek kayıt altına alınır.

3.2.2. Menkul Kıymetler

Menkul kıymetlerde değerlendirme işlemi TDHP' ye göre alış bedeli ile yapılırken; TMS' ye göre değerlendirme işlemi varlığın niteliğine göre farklılık gösterdiği ikinci bölümde belirtilmektedir. Bununla birlikte hisse senetlerinin ilk muhasebeleştirilmesinde TDHP ve TMS arasında bir farklılık olmamasına rağmen bir sonraki kayıt altına alma işlemlerinde farklılıkların olduğu gözlenmektedir.

Örnek: Huzur sağlık işletmesi muhasebecisinin önerileri üzerine, dönem içerisinde bir anonim şirketin nominal değeri 9₺ olan hisse senetlerinden 5 lot, tanesi 10₺ den banka aracılığı ile satın alıyor ve banka 250 komisyon ücreti kesintisi yapıyor.

1lot=1000 adet hisse senedi

5x1000=5000 adet

5000x10=50000 ₺

TDHP' ye ve TMS' ye göre hisse senedinin alış kaydı,

110 HİSSE SENETLERİ HESABI	50.000	
653 KOMİSYON GİDERLERİ HSB	250	
102 BANKALAR HESABI		50.250

İşletmenin dönem sonunda almış olduğu hisse senetleri adedinin borsada 12₺ üzerinden işlem gördüğünü bilinmektedir ve işletme elindeki hisse senetlerini bir sonraki dönem başında 62.000₺ ye satmıştır. İşletmenin muhasebe kayıtları,

TDHP' ye göre hisse senedinin satış kaydı,

100 KASA HESABI	62.000	
110 HİSSE SENETLERİ HESABI		60.000
645 MENKUL KIYMET SATIŞ KARLARI		2000

TDHP' ye göre, dönem sonunda menkul kıymette meydana gelen değer artış veya azalışları muhasebeleştirilmemektedir.

TMS' ye göre hisse senedinin dönem sonunda borsada işlem gördüğü değer kaydı,

110 HİSSE SENETLERİ	10.000	
649 DİĞER FAALİYETLERDEN GELİR ve KARLAR		10.000
5000x12=60.000₺ 60.000-50.000=10.000₺		

TMS' ye göre hisse senedinin satış kaydı,

100 KASA HESABI	62.000	
110 HİSSE SENETLERİ HESABI		60.000
645 MENKUL KIYMET SATIŞ KARLARI		2000

Yukarıda yapılan yevmiye maddelerine bakıldığı zaman TDHP' ye göre dönem sonunda hisse senedinde meydana gelen değer artışı muhasebe kayıtlarına alınmamış sadece menkul kıymetin satılması halinde muhasebe kaydı yapılmıştır. Bununla birlikte TMS' ye göre dönem sonunda hisse senedinin borsadaki değeri artış kazancı için muhasebe kaydı yapılmış ve bu artış hisse senedi hesabına eklenirken oluşan olumlu

fark diğer faaliyetlerden gelir ve karlar hesabında izlenmiştir. Bir sonraki dönem başında hisse senedinin satılması durumunda ise hisse senetleri hesabı alacaklandırılmış ve aradaki olumlu fark menkul kıymet satış karı hesabına kaydedilmiştir. Burada TDHP ve TMS arasındaki önemli farklılık, TMS' ye göre dönem sonunda meydana gelen değer artışının kayıt altına alınması ve oluşan farkın doğrudan menkul kıymet satış karı hesabında kaydetmeyip, diğer faaliyetlerden doğan gelir ve karlar hesabında izlenmesidir.

3.2.3. Alacaklar ve Reeskont İşlemleri

Alacaklarda değerlendirme VUK' a göre, kayıtlı değerle yapılırken; yabancı para cinsinden olan alacaklar borsa rayici üzerinden değerlendirilir. Reeskont işlemleri banka, banker ve sigorta şirketleri haricindeki diğer mükellefler için alacaklarını/borçlarını reeskont işlemine tabi tutup tutmama noktasında serbest bırakmış ve sadece senetli alacaklar için reeskont işlemi geçerli kılınmıştır. TMS' ye göre ise alacaklar gerçeğe uygun değer üzerinden ölçülür ve reeskont işlemi tüm alacaklar için geçerlidir.

Örnek: Güven Dış Deposu 01.11.2016 tarihinde yeni dış kliniği açan Hikmet Bey'e 25.000₺'lik temel klinik cihazları ve aletleri kredili olarak satmıştır. Satılan cihaz ve aletler 6 ay vadelidir. Piyasada benzer borçlanma araçları için faiz oranının %16 olduğu tespit edilmiş ve bu faiz orana göre kayıt yapılacağı öngörülmüştür. (KDV ihmal edilmiştir.)

TDHP' ye göre muhasebe kayıtları,

120 ALICILAR HESABI	25.000	
600 YURT İÇİ SATIŞLAR		25.000
100 KASA HESABI	25.000	
120 ALICILAR HESABI		25.000

TMS' ye göre alış kaydı,

$$\text{İtfa edilmiş maliyet değeri} = 25000 \div (1 + 0.16)^{6/12} = 23.212 \text{ ₺}$$

$$\text{Dönem sonu faiz tutarı} = 23.212 \div (1 + 0.16)^{2/12} = 22.645 \text{ ₺} \quad 23.212 - 22.645 = 586 \text{ ₺}$$

120 ALICILAR HESABI	25.000	
122 ALACAK SENETLERİ REESKONTU		1.788
600 YURT İÇİ SATIŞLAR		23.212

Dönem sonu(31.12.2016) faiz tahakkuk kaydı,

122 ALACAK SENTLERİ REESKONTU	586	
642 FAİZ GELİRLERİ HESABI		586

$$\text{Vade sonu faiz tutarı} = 25000 \div (1 + 0.16)^{4/12} = 23.796 \text{ ₺}$$

$$25.000 - 23796 = 1202 \text{ ₺}$$

Alacağın tahsili ve vade sonu faiz tahakkuk kaydı,

100 KASA HESABI	25.000	
122 ALACAK SENETLERİ REESKONTU	1.202	
120 ALICILAR HESABI		25.000
642 FAİZ GELİRLERİ HESABI		1.202

TDHP' de VUK' a göre, kredili alacaklar mukayyet değeriyle değerlendirildiği için faiz oranı dikkate alınmadan muhasebe kayıtları yapılmaktadır. Bununla birlikte

* Hesaplamalarda yaklaşık değerler kullanılmıştır ve hesap tutarlarının eşit olması için ortaya çıkan 10TL'lik fark göz ardı edilmiştir.

standartlara göre değerleme gerçeğe uygun değer üzerinden yapılmaktadır ve satış tutarından ilgili faiz geliri çıkarılarak kalan tutar hasılat olarak kaydedilir. Faiz gelirleri önce ertelenmiş vade farkları gelirleri hesabında izlenir ve vade sonunda bu hesap tamamen kapatılır. TMS' ye göre vade farkları gelirleri adında bir hesap bulunmadığı için bu hesap yerine Ticari Alacaklar hesap grubundaki 122 Alacak Senetleri Reeskontu Hesabı kullanılır (Abdioğlu, Kılıç, Güneş 2014).

3.2.4. Şüpheli Alacaklar

Şüpheli alacaklar için, TDHP 'ye ve TMS' ye göre farklılıklar çalışmanın ikinci kısmında detaylı bir şekilde ele alınmış ve karşılık ayrılması için gerekli şartlar belirtilmiştir. Çalışmanın bu kısmında ayrılan karşılığın kaydedileceği hesap farklılığı ile ilgili bir örnek hazırlanıp TDMS ve TMS' ye göre muhasebeleştirilecektir.

Örnek: ER-ŞİFA Hastanesi 05.12.2016 tarihli 10.000 ₺' lik senetli alacağını vadesi gelmiş olmasına rağmen henüz tahsil edememiştir ve yapılan görüşmeler sonucunda karşı tarafın ödeme güçlüğüne olduğu anlaşılmıştır. İşletme 25.12.2016 tarihinde senetli alacak için dava açmıştır.

Hastanenin muhasebe kayıtlarına bakıldığı zaman Eylül ayında ameliyat olan Ali Bey'in 15000 ₺' lik senetsiz borcunu ödemediğı tespit edilmiştir ve Aralık ayında Ali Bey ile iletişime geçilmeye çalışılmış ancak bir sonuç alınamamıştır.

TDHP' na göre muhasebe kayıtları,

25.12.2016

128 ŞÜPHELİ TİCARİ ALACAKLAR	10.000	
121 ALACAK SENETLERİ HESABI		10.000

TMS' ye göre muhasebe kayıtları,

05.12.2016

128 ŞÜPHELİ TİCARİ ALACAKLAR	10.000	
121 ALACAK SENETLERİ HESABI		10.000

01.12.2016

128 ŞÜPHELİ TİCARİ ALACAKLAR	15.000	
120 ALICILAR HESABI		15.000

Yapılan muhasebe kayıtlarına bakıldığında VUK' a göre, TDHP' de sadece hukuki süreç başlatılmış olan alacakların şüpheli hale geldiği görülmektedir.

TMS' ye göre ise alacağın tahsil edilememe şüphesinin olması durumunda, işletmenin inisiyatifi ile alacak şüpheli alacak hesabına kaydedilmektedir.

Bu durum VUK' ye göre hazırlanan bilançoda net alacak tutarını 10.000 ₺ azaltırken, TMS' da 25.000 ₺'lik azalma olduğunu göstermektedir. VUK' na göre Aralık ayında hazırlanan TDHP içerisinde hesaplanan kar tutarı TMS' ye göre 15.000 ₺ daha fazla olacaktır. 2017 yılı içerisinde TMS 2016 yılında bu alacakları şüpheli alacak olarak kabul ettiği ve karşılık ayırdığı için tekrar gider yazmayacaktır. VUK ise 2017 yılı içerisinde gerçekleştirdiği hukuki işlemler sonrasında 15.000 ₺'lik kısmı şüpheli alacak olarak kabul edecek ve bu tutar için karşılık ayırıp gider yazacaktır. Bu nedenle 2017 içerisinde VUK' a göre hesaplanan kar TMS' ye göre hesaplanandan az olacaktır.

Ancak, şüpheli hale gelen alacaklar için karşılık ayrılması durumunda 2 yıllık süreç içinde VUK' a ve TMS' ye göre yazılan gider tutarları aynı olacaktır. Ancak VUK, 2016'de daha yüksek kâr hesapladığından dolayı vergiyi önceden tahsil etmiş olacaktır. Ayrıca 2016 yılına ait olan bu giderler VUK' a göre 2017 yılında kayıtlara alınacağı için ilgili dönemin gelir ve giderlerinin karşılaştırılması gerektiğine aykırı davranılmış olunacaktır (Esen 2009).

Örnek: YILMAZ Diş Kliniği özel bir okulun rutin diş kontrolünü yapmak için okul idaresi ile anlaşmış ve karşılığında 25.000₺'lik senet almıştır. Dönem sonunda senedin 13.000₺'lik kısmı şüpheli hale gelmiştir ve işletme tamamı için karşılık ayırmıştır.

TDHP' ye göre muhasebe kayıtları,

128 ŞÜPHELİ TİCARİ ALACAKLAR	13.000	
121 ALACAK SENETLERİ HESABI		13.000
654 KARŞILIK GİDERLERİ HESABI	13.000	
129 ŞÜPHELİ TİCARİ ALACAK KARŞILIĞI		13.000

TMS' ye göre muhasebe kaydı,

128 ŞÜPHELİ TİCARİ ALACAKLAR	13.000	
121 ALACAK SENETLERİ HESABI		13.000
770 GENEL YÖNETİM GİDERLERİ	13.000	
129 ŞÜPHELİ TİCARİ ALACAK KARŞILIĞI		13.000

Yukarıda yapılan muhasebe kayıtlarına bakıldığı zaman TDHP' ye göre Şüpheli Ticari Alacak Karşılığı Hesabına karşılık, karşılık giderleri hesabı çalışırken; TMS' ye göre karşılık giderleri VUK' taki gibi karşılık giderleri hesabında değil 770 Genel Yönetim Giderleri Hesabında izlenir.

3.2.5. Stoklar

Stokların, VUK' a göre maliyet değeri ile TMS' ye göre ise, değerlemenin maliyet ve net gerçekleşebilir değerin düşük olanı ile değerlendirildiği çalışmanın önceki kısımlarında belirtilmişti. Bu ayrım muhasebe kayıtlarında önemli bir farklılığa sebep olmamaktadır. Ancak, stokun elde edilmesi sırasında ortaya çıkan faiz giderleri, komisyon giderleri ve kur farklarından oluşan borçlanma maliyetleri, TMS de stokun kullanıma hazır hale gelme zamanına göre ve malın özellikli mal olup olmaması durumuna göre, maliyet ya da dönem gideri olarak kaydedilirken; VUK' a göre ise stokun aktife alınma zamanına göre maliyet ya da gider olarak kayıt altına alınır.

Örnek: Deva Tıp merkezi 10.10.2016 tarihinde hastalarına doğrudan satmak için Yaman Medikal'dan 10.000₺'lik protez ürünü kredili olarak satın almıştır. Satıcı işletme 3 ay vadeli alınan mal için günlük vade farkını 5₺ olarak faturaya yansıtmıştır.

TDHP' ye göre muhasebe kaydı,

153 TİCARİ MALLAR HESABI	10.450	
320 SATICILAR HESABI		10.450

TMS' ye göre muhasebe kaydı,

153 TİCARİ MALLAR HESABI	10.000	
780 FİNANSMAN GİDERLERİ	450	
320 SATICILAR HESABI		10.450

Yukarıdaki muhasebe kayıtlarına bakıldığı zaman TDHP’ na göre oluşan vade farkları alınan malın maliyetine dahil edilirken; TMS’ ye göre oluşan vade farkı maliyete dahil edilmeyip finansman gideri olarak muhasebeleştirilmiştir.

“Dolayısıyla erken ödemedi kaynaklanacak bir kasa iskontosunda hesaplanacak vade farkına denk gelen iskonto “153 Ticari Mallar Hesabından” indirilerek değil aşağıdaki şekilde “780 Finansman Giderleri Hesabının” düzeltilmesi suretiyle kayıtlara alınacaktır.”(Akin, Kurşunel 2010: 319)

Yapılan bu açıklama üzerine işletmenin borcunu 15 gün önce ödediğini varsayılırsa TMS’ ye göre yapılacak muhasebe kaydı aşağıdaki gibi yapılacaktır.

320 SATICILAR HESABI	10.450	
100 KASA HESABI		10.375
780 FİNANSMAN GİDERLERİ		75

Sağlık işletmelerinde kullanılan ve bir işleme tabi tutulmadan doğrudan alınıp satılan mallar ticari mal olarak değerlendirmekte ve ticari işletmelerde olduğu gibi kayıt altına almaktadır.(Karesioğlu 2016) Bununla birlikte VUK’ a ve TMS’ ye göre, hizmet sunan işletmelerde stok maliyetlerinin kayıt atın alınması kapsam açısından farklılık göstermekte ve TMS bu konuyu daha geniş bir şekilde ele almaktadır. Bu farklılığı da bir örnekle açıklamak gerekirse,

Örnek: Ekin Hastanesinde 31.12.2016 tarihi itibarıyla tedavi işlemleri devam eden kardiyoloji bölümündeki hastalara bir sonraki döneme ait tedavi işlemleri devam edecek olup, mali tablolara gelir olarak yansıtılamayan 300.000₺ değerinde hizmet üretim maliyeti bulunmaktadır. Hastanenin dönem içinde 500.000₺ ’lik hizmet üretim maliyeti olduğu bilinmektedir. (Karesioğlu 2016)

TDHP’ ye göre muhasebe kayıtları,

740 HİZMET ÜRETİM MALİYETİ	500.000	
İLGİLİ VARLIK ve KAYNAK HESAPLARI		500.000

622 SATILAN HİZMET MALİYETİ	500.000	
741 HİZMET ÜRETİM MALİYETİ YANSITMA HESABI		500.000

TDHP’ye göre hizmet üretim maliyetleri, stoklanabilir maliyet olarak kabul edilmediği için oluşan bu maliyetler dönem sonunda direk 622 Satılan Hizmet Maliyeti Hesabına aktarılarak muhasebeleştirilir. (Kabataş, Pamukçu 2010)

TMS’ ye göre muhasebe kayıtları,

740 HİZMET ÜRETİM MALİYETİ	500.000	
İLGİLİ VARLIK ve KAYNAK HESAPLARI		500.000
154 TAMAMLANMAMIŞ HİZMET MALİYETİ	300.000	
741 HİZMET ÜRETİM MALİYETİ YANSITMA HESABI		300.000

“Maliyetler önce varlıklaştırılıp, sonra faydası tükendikçe gidere dönüştürme prensibi gereği, önce katlanılan hizmet üretim maliyetinin tamamı, 741 hizmet üretim maliyeti yansıtma hesabı aracılığı ile bir varlık hesabına aktarılır.” (Karesioğlu 2016: 221)

Dönem sonunda hasılatı gerçekleşen hizmetler 622 Satılan Hizmet Maliyetleri hesabına aktarılır, bununla birlikte tedavisi süren hastalar için hasılat henüz gerçekleşmemiş olduğundan dolayı ilgili değer bilançoya hizmet stoku olarak alınır. (Karesioğlu 2016) Bu açıklamaya göre, TMS’ de hazırlanan muhasebe kayıtları devam ettirildiğinde, aşağıdaki şekilde kayıt yapılır.

622 SATILAN HİZMET MALİYETİ	300.000	
154 TAMAMLANMAMIŞ HİZMET MALİYETİ		300.000

Yukarıda yapılan her iki muhasebe kaydına göre, ilk muhasebeleştirmede hizmet üretim maliyetlerinde bedel olarak bir farklılık bulunmamaktadır. Bununla birlikte hastaların tedavisinin sürüp sürmemesi konusunda TDHP ve TMS' ye göre kayıt farklılığı vardır ve bu farklılık, TMS' ye göre tedavisi devam eden hastaların hizmet üretim maliyetleri henüz gerçekleşmediği için hizmet stoku hesabında bekletilirken; TDHP' ye göre tedavi sürecinin tamamlanmasına bakılmaksızın hizmet üretim maliyeti, Satılan Hizmet Maliyeti Hesabına yansıtma hesabıyla aktarılır.

Sonuç olarak farklı tutulan bu muhasebe kayıtları dönem sonuçlarını dönemsellik kavramına uyması bakımından etkiler; TMS 2' ye göre yapılan kayıtlarla bir döneme ait satış ve gelirleri, bu satış ve gelirleri elde etmek için katlanılan maliyet ve giderleri karşılaştırma imkanı sunması açısından TDHP' ye göre daha anlamlı sonuçlar vermektedir.

3.2.6. Maddi Duran Varlıklar

Maddi duran varlıkların değerlemesinde TDHP' de ve TMS' de bir farklılık bulunmamakta ve her iki yöntemde de duran varlıklar maliyet bedeli ile değerlendirilmektedir.

Bir yıldan daha uzun süre kullanılacak olan duran varlıklar için ayrılan ve yıpranma payı olan amortisman konusunda TDHP ve TMS' de temel farklılıklar bulunmaktadır. Bu farklılıkların neler olduğu açıklandıktan sonra örneklendirilmesi konunun daha anlaşılır hale gelmesini sağlayacaktır.

Aşağıdaki tabloda VUK' a göre ve TMS' ye göre amortisman uygulamalarındaki temel farklılıklar, amortismanın ayırma koşulları, amortisman tutarı, amortisman oran ve süresi, amortisman tutarının hesaplanması ve kullanılan amortisman yöntemi açısından ele alınmıştır(Çam 2014: 17-19) (Şen 2011: 154-156);

Tablo 3.2. VUK ve TMS'ye Göre Amortisman Uygulamaları

VUK' a göre amortisman uygulaması (ayırma koşulları, amortisman tutarı, amortisman oran ve süresi, amortisman tutarının hesaplanması, kullanılan amortisman yöntemi)	TMS 16' ya göre amortisman uygulaması (ayırma koşulları, amortisman tutarı, amortisman oran ve süresi, amortisman tutarının hesaplanması, kullanılan amortisman yöntemi)
Duran varlığın işletmede bir yıldan fazla kullanılabilir olması.	Duran varlığın bir faaliyet döneminden ve bir yıldan fazla kullanılabilir olması.
İktisadi kıymetin belirli bir tutarı (2017 yılı için 900 TL'yi) aşması.	Bir varlığın maddi duran varlık olarak sınıflandırılması için rakamsal bir sınırlandırma yoktur.
Varlığın maliyet bedeli üzerinden amortisman ayrılır.	Varlığın maliyet bedelinden hurda değeri (kalıntı değer) düşüldükten sonra amortisman ayrılır.
Satış amaçlı maddi duran varlıklar ile duran varlıklar içerisinde gelecek dönemlerde ekonomik faydası beklenmeyen kıymetler için amortisman ayırma işlemi durdurulmadan devam edebilir.	Satış amaçlı maddi duran varlıklar ile duran varlıklar içerisinde gelecek dönemlerde ekonomik faydası beklenmeyen kıymetler için amortisman ayırma işlemi durdurulur.
VUK' a göre amortismanın gruplandırılarak veya parçalara bölünerek ayrılmasıyla ilgili bir düzenleme bulunmamaktadır. Ancak, birlikte değerlendirilebilir.	Gruplandırarak veya parçalara ayrılarak amortisman ayırmak mümkündür.
Amortisman ayırma mükellefin isteğine bırakılmıştır; isterlerse amortisman ayırabilirler fakat ayırmadıkları amortismanları gelecekteki dönemlerde de ayıramazlar.	Standartların amacı, işletmelerin gerçek durumu ortaya koymak olduğu için amortisman ayırmama gibi bir durum söz konusu değildir.
Vade farkı dahil olan toplam tutar üzerinden amortisman ayrılır. (varlık elde edilirken oluşan vade farkları varlığın maliyetine dahil edildiği için)	Vade farkı dahil edilmemiş tutar üzerinden amortisman ayrılmaktadır.(varlık elde edilirken oluşan vade farkı varlığın maliyetine dahil edilmemektedir.)

Finansman giderlerini içeren tutar üzerinden amortisman ayrılır. (maddi duran varlığın elde edildiği döneme ait finansman giderleri varlığın maliyetine dahil edildiği için)	Finansman giderlerini içermeyen tutar üzerinden amortisman ayrılır. (maddi duran varlığın elde edildiği döneme ait finansman giderleri varlığın maliyetine dahil edilmediği için)
VUK' a göre, amortisman süresi yararlı ömür üzerinden belirlenmesine rağmen yayınlanan listedeki ekonomik ömürlere uyulması gerekir.	Amortisman süresi yararlı ömür ve üretim miktarına göre belirlenir. Kıymetin yararlı ömrü işletme tarafından tahmin edilir.
Yararlı ömür, yıl bazında belirlenir.	Yararlı ömür üretim birimi ya da yıl bazında belirlenir.
Olağan üstü durumla dışında yararlı ömür sabittir.	Yararlı ömür ve kalıntı değer tahmini her yıl gözden geçirilerek, değişiklikler yansıtılmak zorundadır.
Kıst amortisman uygulaması yalnız binek otomobiller için uygulanabilir. (amortisman ayırmaya binek otomobilin alındığı aydan ve alındığı ay kesri tam sayılır)	Kıst amortisman uygulaması bütün maddi duran varlıklar için geçerlidir.(amortisman ayırmaya varlık kullanılabilir hale geldiği zaman başlanır ve ay kesri tam sayılır.)
İlk dönem ayrılmayan amortisman tutarı son yılın amortisman tutarına ilave edilir.	İlk dönem ayrılmayan amortisman tutarı varlığın ömrünün bittiği dönemi takip eden ilgili aylar dikkate alınarak yansıtılır.
Kullanılan amortisman yöntemleri; normal amortisman yöntemi, azalan bakiyeler yöntemi, madenlerde amortisman ve fevkalade amortisman yöntemidir.	Kullanılan amortisman yöntemleri; doğrusal(normal) amortisman yöntemi, azalan bakiyeler yöntemi ve üretim miktarı yöntemidir.

Yukarıdaki tabloya bakıldığı zaman amortisman uygulamada önemli farklılıkların olduğu gözlenmektedir ancak bu farklılıklar içerisinde en önem arz eden; VUK' a ve TMS' ye göre de aynı olan iki amortisman yönteminin uygulanmasında varlığın maliyetinden hurda değerinin düşülmesi olduğu söylenebilir. Bu durumda aynı olan yöntemler aşağıda örneklerle (hurda değeri dikkate alınarak) incelenmesi halinde oluşan farklılıkların ne tür sonuçlar doğurduğu hakkında bilgi verilmeye çalışılmaktadır.

Örnek: Özel bir sağlık işletmesi hizmet alanına genel cerrahi servisini katmaya hazırlanmakta ve bunun için hastaneye 10.09.2016 tarihinde 200.000₺ ' lik temel ameliyathane cihazları (cerrahi termal yıkayıcı vb.)satin almıştır. İşletmenin satın almış olduğu mallarla ilgili bilgiler aşağıdaki gibidir;

Faydalı ömrü (VUK)	8 yıl
Amortisman oranı (VUK)	0,125
TMS' ye göre,	
Faydalı ömrü	8 yıl
Amortisman oranı	0,125
Hurda değeri	20.000

Yukarıda verilen bilgilere göre, sağlık işletmesi için VUK' a ve TMS' ye göre normal amortisman yöntemi ve azalan bakiyeler yöntemi kullanılarak amortisman ayırma işlemleri yapılacak ve farklılıklar yorumlanacaktır.

VUK' a göre normal amortisman yönteminin kullanılması;

Yıllık Amortisman Tutarı= Maliyet Bedeli/Ekonomik Ömür

Yıllık Amortisman Tutarı= 200.000/8=25.000 ₺'dir.

Tablo 3.3. Sağlık İşletmesinin Normal Amortismanına Göre Amortisman Hesaplama (VUK' a göre)

Yıllar	Kayıtlı Değer	Amortisman süresi (yıl)	Amortisman Oranı	Amortisman tutarı	Birikmiş Amortisman
2016	200.000	8	0,125	25.000	25.000
2017	200.000	8	0,125	25.000	50.000
2018	200.000	8	0,125	25.000	75.000
2019	200.000	8	0,125	25.000	100.000
2020	200.000	8	0,125	25.000	125.000
2021	200.000	8	0,125	25.000	150.000
2022	200.000	8	0,125	25.000	175.000
2023	200.000	8	0,125	25.000	200.000

Yukarıdaki tabloda işletmenin ameliyathanede kullanma amaçlı almış olduğu cihazlar VUK'a göre, hurda değerinin olmayışı sebebiyle normal amortisman yöntemi kullanılması durumunda her yıl ayrılan amortisman tutarı 25.000₺ olacak ve işletmenin her yıl yapacağı muhasebe kaydı aşağıdaki gibi olacaktır;

740 HİZMET ÜRETİM MALİYETİ	25.000	
257 BİRİKMİŞ AMORTİSMANLAR HESABI		25.000

İşletmede ameliyathane cihazları doğrudan hastalara hizmet vermek amaçlı kullanılacağı için Hizmet Üretim Maliyeti Hesabı kullanılmaktadır.

TMS' ye göre normal amortisman yönteminin kullanılması;

Yıllık Amortisman Tutarı=(Maliyet Bedeli-Hurda Değeri)/Tahmini Faydalı Ömür

Yıllık amortisman tutarı=(200.000-20.000)/8=22.500₺ 'dir.

VUK'a göre, kıst amortisman uygulaması sadece binek otomobiller için uygulanıyor olmasına rağmen standartlara göre, kıst amortisman uygulaması bütün maddi duran varlıklar için uygulanmaktadır. Bu durumda işletmenin 10.09.2016

tarihinde almış olduğu cihazlar için kıst amortisman uygulaması yapılacaktır ve alınan ay kesri tam sayılarak 9'uncu, 10'uncu, 11'inci, 12'nci aylar için cihazlar kullanılmış kabul edilerek amortisman ayrılacaktır.

$$\text{Aylık Amortisman Oranı} = 22.500 / 12 = 1.875\text{₺}$$

$$\text{Kullanıldığı kabul edilen 4 aylık amortisman tutarı} = 1.875 \times 4 = 7.500\text{₺}$$

$$\text{Faydalı Ömrün Son Bulduğu Yılın Kalan Aylarına Göre Amortisman Oranı} = 1.875 \times 8 = 15.000\text{₺}$$

Tablo 3.4. Sağlık İşletmesinin Normal Amortismanına Göre Amortisman Hesaplama (TMS' ye Göre)

Yıllar	Kayıtlı Değer	Amortisman süresi (yıl)	Amortisman Oranı	Amortisman tutarı	Birikmiş Amortisman
2016	180.000	8	0,125	7.500	7.500
2017	180.000	8	0,125	22.500	30.000
2018	180.000	8	0,125	22.500	52.500
2019	180.000	8	0,125	22.500	75.000
2020	180.000	8	0,125	22.500	97.500
2021	180.000	8	0,125	22.500	120.000
2022	180.000	8	0,125	22.500	142.500
2023	180.000	8	0,125	22.500+15.000=37.500	180.000

Yukarıdaki tabloya göre kıst amortisman yönteminin kullanılması sebebiyle her yıl ayrılan amortisman tutarı aynı olmamış ve 2016 - 2023 yıllarında ayrılan amortisman tutarları farklılık göstermiştir.

Standarda göre de yapılan muhasebe kaydı, VUK' taki gibi yapılmaktadır ve ilk yıl kıst amortisman uygulamasına göre yapılan muhasebe kaydı aşağıdaki gibidir;

740 HİZMET ÜRETİM MALİYETİ	7.500	
257 BİRİKMİŞ AMORTİSMANLAR HESABI		7.500

Hem VUK' a göre hem de TMS' ye göre hesaplanan amortisman hesaplarını tek bir tabloda toplayarak karşılaştırma yapmak gerekirse,

Tablo 3.5. VUK ve TMS 16' Ya Göre Normal Amortisman Tutarlarının Karşılaştırılması

Yıllar	Amortisman tutarı VUK' a göre	Amortisman tutarı TMS16' ya göre	Fark
2016	25.000	7.500	17.500
2017	25.000	22.500	2.500
2018	25.000	22.500	2.500
2019	25.000	22.500	2.500
2020	25.000	22.500	2.500
2021	25.000	22.500	2.500
2022	25.000	22.500	2.500
2023	25.000	37.500	(12.500)
Toplam	200.000	180.000	20.000

Yukarıdaki tek örnek üzerinde hesaplanan amortisman tutarları karşılaştırmanın gerçekliği açısından aynı faydalı ömür ve aynı amortisman oranı kullanılmıştır. Buna göre yukarıdaki son tabloya bakıldığı zaman VUK ve TMS' ye göre hesaplanan amortisman tutarı arasında 20.000 TL'lik bir fark vardır ve bu farkın en önemli sebebi standarda göre hurda değerinin maliyet değerinden düşülerek amortisman hesaplanmasıdır. Oluşan tutar farkının yanı sıra standarda göre uygulanan kıst amortisman yöntemi de, VUK' a göre her yıl eşit olan amortisman tutarının TMS 16' ya göre bazı yıllarda farklılık göstermesine sebep olmuştur.

Yukarıda yapılan örnekteki verileri hem normal amortisman yöntemi ile azalan bakiyeler yöntemini doğru karşılaştırmak için, hem de azalan bakiyeler yöntemini VUK ve TMS açısından karşılaştırmak için kullanırsak;

VUK' a göre azalan bakiyeler yönteminin kullanılması;

Azalan Bakiyeler Yöntemine Göre,

Amortisman Tutarı= Maliyet Bedeli x(Normal Amortisman Oranı x2)

Maliyet bedeli= 200.000₺

Normal Amortisman oranı= 0,125

Azalan Bakiyeler Yöntemine Göre Amortisman Oranı=0,125x2=0,25

Azalan Bakiyeler Yöntemine Göre Amortisman Tutarı= 200.000x0.25=50.000₺

Tablo 3.6. Sağlık İşletmelerinde Azalan Bakiyeler Yöntemine Göre Yıllık Amortisman Tutarları (VUK' a göre)

Yıllar	Kayıtlı Değer	Amortisman Oranı	Amortisman tutarı	Kalan Değer
2016	200.000	0,25	50.000	150.000
2017	200.000	0,25	37.500	112.500
2018	200.000	0,25	28.125	84.375
2019	200.000	0,25	21.094	63.281
2020	200.000	0,25	15.820	47.461
2021	200.000	0,25	11.865	35.595
2022	200.000	0,25	8.899	26.696
2023	200.000	-	26.696	-

Yukarıdaki tabloya bakıldığı zaman hesaplanan amortisman tutarı, yıllara göre azalış göstermekte ve son yıl kalan değer hepsi amortisman gideri olarak kaydedilmektedir.

TMS' ve göre azalan bakiyeler yönteminin kullanılması;

Normal Amortisman Oranı= 0,125

Yıllık Amortisman Tutarı=[(Maliyet Bedeli-Hurda Değeri)/Tahmini Faydalı Ömür]x2

Azalan Bakiyeler Yöntemine Göre Amortisman Oranı=0,125x2=0,25

Azalan Bakiyeler Yöntemine Göre,

Yıllık Amortisman Tutarı=(200.000-20.000)/8=22.500x2=45.000 ₺

TMS' ye göre, bütün maddi duran varlıklar için kıst amortisman uygulamasının kullanılmasına binaen alınan yılın 10.09.2016 son dört ayı için ayrılan amortisman oranları,

$$\text{Aylık amortisman tutarı} = 45.000 / 12 = 3.750 \text{ ₺}$$

Satın alınan yılda uygulanacak Kıst amortisman için 4 aylık amortisman tutarı = $3.750 \times 4 = 15.000 \text{ ₺}$

$$\text{Son yıl kalan 8 ay için ayrılan amortisman tutarı} = 3.750 \times 8 = 30.000 \text{ ₺}$$

Tablo 3.7. Sağlık İşletmelerinde Azalan Bakiyeler Yöntemine Göre Yıllık Amortisman Tutarları (TMS'ye göre)

Yıllar	Kayıtlı Değer	Amortisman Oranı	Amortisman tutarı	Amortisman Tabi Değer	Kalan Değer
2016	180.000	0,25	15.000	135.000	165.000
2017	180.000	0,25	33.750	101.250	131.250
2018	180.000	0,25	25.313	75.937	105.937
2019	180.000	0,25	18.984	56.953	86.953
2020	180.000	0,25	14.238	42.715	72.715
2021	180.000	0,25	10.679	32.036	62.036
2022	180.000	0,25	8.009	24.027	54.027
2023	180.000	-	24.027+30.000 =54.027		-

Yukarıdaki tabloya göre, maliyet bedelinden hurda değeri çıkarıldıktan sonra kalan değer üzerinden amortisman ayrılır ve satın alınan her mal için kıst amortisman uygulandığından dolayı ilk yılın amortisman tutarı en düşük tutarı oluşturur. Son yıl hariç amortisman tutarları her yıl azalış göstermektedir ancak, son yıl amortisman tabi değerlerin kalan tutarının hepsi ve faydalı ömrünün son yılında kalan ayları için hesaplanan amortisman tutarı toplamı son yılın amortisman tutarını verir ve son yıl ayrılan tutarında artış gözlenir.

VUK ve TMS' ye göre azalan bakiyeler yöntemi ile ayrılan amortisman tutarlarını karşılaştırsak,

Tablo 3.8. VUK ve TMS 16' Ya Göre Azalan Bakiyeler Yönteminde Amortisman Tutarlarının Karşılaştırılması

Yıllar	Amortisman tutarı VUK' a göre	Amortisman tutarı TMS16' ya göre	Fark
2016	50.000	15.000	35.000
2017	37.500	33.750	3.750
2018	28.125	25.313	2.812
2019	21.094	18.984	2.110
2020	15.820	14.238	1.582
2021	11.865	10.679	1.186
2022	8.899	8.009	890
2023	26.696	24.027+30.000 =54.027	(27.331)
Toplam	200.000	180.000	20.000

Yukarıdaki tabloda oluşan fark normal amortisman yöntemindeki farkla aynı olup bu 20.000 TL'lik farklılığın sebebi yine TMS' ye göre maliyet bedelinden hurda değerinin çıkarılması sonucundan kaynaklanmaktadır. Örnekte aynı veriler üzerinden normal amortisman yöntemi ile azalan bakiyeler yöntemi arasındaki işleyiş farklılıkları net bir şekilde görülmekte ve normal amortisman yöntemine göre her yıl eşit oranda ayılan amortisman tutarı azalan bakiyeler yöntemine göre her yıl azalış göstermektedir, Ancak, bu durum TMS' ye göre kıst amortisman uygulamasının yapıldığı yıllar için geçerli olmamaktadır.

Bu iki yöntemden birine göre, amortisman ayrılması işletmenin dönem içerisindeki amortisman giderlerini artırıp veya azaltabilir.

TMS' ye göre bir diğer amortisman yöntemi üretim miktarı yöntemidir ve bu yöntemin VUK' ta karşılığı olmadığı için farklılıklarının ele alınması gibi bir durum söz konusu değildir.

3.2.7. Maddi Olmayan Duran Varlıklar

Maddi olmayan duran varlıklarla ilgili TDHP ve TMS arasındaki farklılıkların genel hatları ile ikinci bölümde ele alınmıştır. Bununla birlikte maddi olmayan duran varlıklar grubundaki hesap kalemleri için değerlendirme farklılıklarının olması ve yapılan yevmiye kayıtları açısından farklılığın olmaması sebebiyle, sağlık işletmeleri açısından önem arz eden bu grup için çalışmanın bu bölümünde, maddi olmayan duran varlıkların TDHP, VUK ve TMS' ye göre, bir tablo ile karşılaştırılması çalışmayı daha anlamlı kılması açısından önem taşımaktadır.



Tablo 3.9. Maddi Olmayan Duran Varlıkların TDHP, VUK ve TMS 38'e Göre Karşılaştırılması

Maddi Olmayan Duran Varlıklar		Tek Düzen Hesap Planı	Vergi Usul Kanunu	TMS 38
Haklar	Değerlemesi	Maliyet değeri ile değerlenir.	Maliyet değeri ile değerlenir.	İlk muhasebeleştirilmesi maliyet bedeli ile sonraki dönem muhasebeleştirilmelerde ise maliyet ya da yeniden değerlendirme ile muhasebeleştirilir.
	İtfası	Yararlanma süresi belli ise bu süre içinde, yararlanma süresi belli değil ise 5 yılda eşit taksitlerle itfa edilir.	Hakların faydalı ömrü 15 yıl olarak kabul edilmekte ve bu sürede % 6,66 oranında eşit taksitlerle itfa edilmektedir.	Varlığın yararlı ömrü sınırlı ise standartta belirtilen amortisman yöntemlerinden biri kullanılır; yararlı ömrü sınırsız ise itfa edilmez, yıllık düzenli olarak değer düşüklüğü testine tabi tutulur.
Şerefiye	Değerlemesi	Mukayyet (kayıtlı) değeri ile değerlenir.	Mukayyet (kayıtlı) değeri ile değerlenir	İşletme içerisinde yaratılan şerefiye aktifleştirilemez. İşletme birleşmesinden elde edilen şerefiye T FRS 3'e göre gerçeğe uygun değer ile değerlendirilir.
	İtfası	5 yıllık sürede eşit taksitlerle itfa edilir.	5 yıllık sürede eşit taksitlerle itfa edilir.	İşletme birleşmelerinden edinilen şerefiye T FRS 3'e göre itfa edilemez, en az yılda bir kez değer düşüklüğü testine tabi tutulur.

Kuruluş ve Örgütlenme Giderleri	Değerlemesi	Maliyet değeri ile değeri.	Mukayyet değeri ile değeri.	Varlık tanımına uymayan veya herhangi bir varlık ile beraber aktifleştirilemeyen kuruluş ve örgütlenme giderleri ilgili dönemde gider olarak kaydedilir.
	İtfası	Şerefiyede olduğu gibi 5 yıllık sürede eşit taksitlerle itfa edilir.	Şerefiyede olduğu gibi 5 yıllık sürede eşit taksitlerle itfa edilir.	İtfaya tabi değildir. (varlık olarak muhasebeleştirilmediği için)
Araştırma ve Geliştirme Giderleri	Değerlemesi	Maliyet değeri ile değeri.	Mukayyet değeri ile değeri.	Araştırma giderleri aktifleştirilemez, dönem gideri olarak kaydedilir. Geliştirme giderleri ise standartta belirtilen şartların tamamını taşıması halinde aktifleştirilir.
	İtfası	Şerefiyede olduğu gibi 5 yıllık sürede eşit taksitlerle itfa edilir.	Şerefiyede olduğu gibi 5 yıllık sürede eşit taksitlerle itfa edilir.	Yararlı ömrü boyunca doğrusal itfa, azalan bakiyeler ve üretim birimi yöntemlerinden biri kullanılarak itfa edilir. Varlık sınırsız yararlı ömre sahip ise itfa edilmez, yıllık düzenli olarak değer düşüklüğü testine tabi tutulur.
Özel Maliyetler	Değerlemesi	Maliyet değeri ile değeri.	Maliyet değeri ile değeri ancak maliyet değerinin bilinmemesi durumunda emsal bedeli kullanılır.	Özel maliyetler maddi olmayan duran varlık olarak aktifleştirilmezler.

	İtfası	Kira süresi içerisinde, kira süresinin beş yıldan fazla olması durumunda beş yıllık sürede eşit taksitlerle itfa edilir.	Kira süresi içerisinde, kira süresinin beş yıldan fazla olması durumunda beş yıllık sürede eşit taksitlerle itfa edilir.	Varlık olarak nitelendirilmediği için itfaya tabi değildir.
--	---------------	--	--	---

Kaynak: Deran, Savaş .(2013) “Maddi Olmayan Duran Varlıkların Değerleme ve Finansal Tablolarda Sunum Esasları”
Margos, Şant (2010). “Maddi Olmayan Duran Varlıkların UFRS Çerçevesinde Değerlemesi”, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.

SONUÇ

Dünyanın var oluşundan bu zamana kadar birçok alanda göstermiş olduğu gelişmenin bir başka boyutunu da ticaret oluşturmaktadır. Bu gelişmelerin zamanla küresel bir boyut kazanması, ülkelerin kendi hukuki ve yasal çerçevesinde hazırlamış oldukları muhasebe politikalarının kullanmasını yetersiz kılmıştır. Bu muhasebe politikalarındaki ve finansal tablolarındaki yetersizlik, ülkeleri; ekonomik anlamda gelişen finansal piyasalar ve çok uluslu yapı kazanan şirketler için ortak bir muhasebe dili arayışına itmiştir. Bu arayışlar 1980'li yıllardan başlayarak farklı isimler altında aynı hedef doğrultusunda 2001 yılına kadar sürmüştür ve 2001 yılında Uluslararası Muhasebe Standartları Komitesi, Uluslararası Finansal Raporlama Standartlarına dönüştürülmüştür. Yayınlanmış birçok standart revize edilerek 2005 yılında Avrupa'da birçok ülke tarafından kullanılmaya başlanmıştır.

Türkiye'nin ekonomik olarak gelişmekte olan ülke statüsünde olması, menkul kıymetlerin uluslararası borsalarda işlem görmesi ve Türk şirketlerinin uluslararası ticari ilişkilerinin gelişmesi gibi sebepler, ülkeyi uluslararası geçerliliği olan muhasebe standartlarına uyum çalışmalarını beraberinde getirmiştir. Bu çalışmaların temelini, bünyesinde çeşitli kurum ve kuruluşlardan üye bulunduran Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu oluşturmuştur. Bu kuruluş zamanla gelişerek yerini, kaliteli ve güvenilir finansal raporlamayı kendine vizyon edinmiş olan, Kamu Gözetim Kurumuna bırakmıştır. KGK' nın temel görevi ise, Uluslararası Finansal Raporlama Standartlarına tam uyumlu Türkiye Muhasebe Standartlarının hazırlanması ve yürütülme yetkisinin olmasıdır. Standartların 2013 yılından önce kullanılma zorunluluğunun olmaması ile birlikte standartlar çok az şirket tarafından uygulanmış ve hazırlanan standartların kullanımı istenilen seviyeye ulaşamamıştır. Bununla birlikte Türkiye' de 2013 yılında çıkarılan TTK' ya göre TMS' nin kullanılması zorunlu hale getirilmiştir. Ancak yeterli alt yapının hazırlanmamış olması ve VUK' a ve TMS' ye göre tutulan muhasebe kayıtlarında farklılıkların olması işletmelerin uygulama noktasında zorluklar yaşamasına sebep olmuştur.

Kuruluş veya örgütlerin mevcut varlık ve kaynak durumunu belirleyerek, bu varlık veya kaynaklarda meydana gelen artış-azalış değişimini özetleyip raporlayarak ilgili kişilere mevcut durum hakkında bilgi veren sistem muhasebe olarak tanımlanır.

Bu tanımdaki özet ve raporlama kısmı işletmelerin dönem sonu işlemlerinden oluşmaktadır. Dönem sonu işlemlerinin temel adımlarını oluşturan değerlendirme ve envanter birbirlerini tamamlayan aşamalı bir yapı içerisinde. Buna göre envanter, sayma, ölçme, tartma suretiyle iktisadi kıymetin miktar olarak belirlenmesi iken belirlenen bu miktarın parasal olarak ifadesi değerlemeyi oluşturmaktadır. Yapılan bu tanımlar çerçevesinde, işletme kaynaklarının miktar olarak tespitinden sonra parasal olarak ifade edilmesi, işletmelerin temel kuruluş amacı doğrultusundaki ilk adımı oluşturmaktadır. Bu durum çalışmanın özellikle dönem sonu işlemleri üzerinde yoğunlaşmanın önemli gerekçelerinden biridir.

Sağlığın sürekli ve sonsuz bir ihtiyaç olması, sağlık alanında yapılan yatırımların en önemli sebebi olarak belirtilebilir. Bu yatırımlar Türkiye bazında ele alındığında özellikle 2003 yılı Sağlık Dönüşüm Programına uyum süreci ile birlikte sağlığa verilen önem artmış ve sağlık çalışmaları hız kazanmıştır. Bu çalışmalar, Türkiye'nin 2013-2017 stratejik planında küresel piyasalarda sağlık sektöründeki varlığının etkin bir yapıya sahip olması gibi temel hedefler edinmesini sağlamıştır. Ayrıca Türkiye'nin jeopolitik konumu gereği sağlık turizmine uygun olması, özellikle İstanbul ve Ankara gibi büyük şehirlerde ileri teknoloji ile kurulan hastanelerin sayısını artırmaktadır. Sağlık turizminin gelişmesi için kurulan bu hastanelerin önemli bir kısmının özel sektöre ait olduğu bilinmektedir. Bu durum, özel sektör sağlık harcamalarında büyük bir bölümünün sağlık turizminden kaynaklandığını göstermektedir. Bununla birlikte toplam sağlık harcamalarına bakıldığında zaman; özel sektör harcamalarının payı, genel sağlık harcamaları içerisinde düşüktür.

Türkiye'nin sağlıktaki küresel etkinlik hedefi, sağlık turizmindeki gelişmeler ve toplam sağlık harcamaları içerisinde özel sektör payının düşük olması; çalışmada VUK ve TMS' ye göre yapılan muhasebe kayıtlarının sağlık sektörü üzerinden yürütülmesi gerekliliğini açıkça göstermektedir.

Yukarıda çalışmanın içeriğini oluşturan kısımlar birer paragraf halinde anlatılmıştır. Yine çalışmanın üçüncü bölümünde, TDHP' ye ve TMS' ye göre yapılan muhasebe kayıtları arasındaki farklılıklar sağlık işletmeleri üzerinden birer örnekle açıklanmıştır. Sonuç kısmında ise, TDHP ve TMS' ye göre, hazırlanan muhasebe

kayıtlarındaki farklılıkların net bir şekilde görülmesi için farklılıklar sebepleri ile birlikte açıklanmıştır..

Standartlara göre, bankalar hesabında bulunan vadeli mevduatlardan elde edilen faiz gelirleri, TMS 39'a göre, etkin faiz yönteminin kullanılmasından dolayı, TDHP'de 181 Gelir Tahakkukları hesabına kaydedilmesinin aksine, TMS'de 102 Bankalar Hesabında izlenmektedir.

Menkul kıymetlerin alış kayıtları TDHP ve TMS açısından farklılık göstermemektedir. Bununla birlikte dönem sonunda menkul kıymetlerdeki değer artış ve azalışları TDHP' de değerlemenin maliyet değeri ile yapılmasından dolayı ve ihtiyatlılık kavramı gereği kayıt altına alınmazken, değer azalışları için karşılık ayrılır; TMS' ye göre menkul kıymetlerin dönem sonunda borsada işlem gördüğü değer muhasebeleştirilir ve 649 Diğer Faaliyetlerden Gelir ve Karlar hesabında izlenir.

TDHP' ye göre kredili alacaklar, mukayyet değeri ile kayıt altına alındığı için satışlarda oluşan faiz oranı dikkate alınmadan muhasebeleştirilmektedir. Bununla birlikte standartlara göre, alacakların değerlemesi gerçeğe uygun değer üzerinden yapıldığı için, kredili alacaklarda faiz hesaplanarak, alıcılar hesabından indirilir ve bu tutar reeskont hesabına kaydedilerek muhasebeleştirilir.

TDHP ve TMS' ye göre şüpheli alacaklarda, kayıt farklılığı olması ile birlikte bu kayıtların yapılması için gerekli şartlar her iki yönteme göre de farklılık göstermektedir. Şöyle ki, TMS' de bir alacağın şüpheli alacak olarak kaydedilmesi için herhangi bir hukuki süreç gerekmemekte ve işletmenin inisiyatifi ile alacak şüpheli alacak olarak kaydedilmektedir. TDHP' de ise işletmenin tahsil edemediği alacağı için, hukuki bir işlemin başlatılmış olması gerekmektedir. Bu iki farklılık işletmelerin bilançolarında net alacak tutarlarının farklı olmasına sebep olmaktadır. Ayrıca İşletmelerin şüpheli hale gelen alacakları için karşılık ayırması da, hukuki sürecin başlama zamanından etkilenmesinden dolayı işletmelerin yılsonu karlarında farklılık yaratmakta ve bu durum işletmelerin ödeyeceği vergi miktarını etkilemektedir. Her iki yöntemde de karşılık ayrılması durumunda, ardışık iki yılın gider tutarları toplamı aynı olmasına rağmen dönem sonlarında ödeyecekleri vergi tutarları farklı olacaktır.

İşletmelerde, stok elde etmesi sırasından ortaya çıkan borçlanma maliyetlerinin muhasebeleştirilmesi TDHP ve TMS' ye farklılık göstermekte ve bu farklılığın hangi

hesaplara kaydedildiği yukarıdaki tabloda belirtilmektedir. Ayrıca çalışmanın sağlık işletmeleri üzerinden yürütülmesi, hizmet üretim maliyetlerinin stoklanabilirliği açısından da farklılık göstermektedir. Bu farklılıkla; TDHP’ de hizmet üretim maliyetlerinin stoklanabilir maliyet olarak kabul edilmemesinden dolayı, hizmet tamamlanmamış dahi olsa oluşan maliyetler, dönem sonunda doğrudan maliyet hesabında izlenir. Bununla birlikte TMS’ de hizmetin henüz tamamlanmamış olması durumunda oluşan maliyet Tamamlanmamış Hizmet Üretim Maliyeti hesabında izlenmektedir. Bu durum, dönem sonuçlarını, dönemsellik kavramına uyması açısından etkiler; TMS’ de bir döneme ait satış ve gelirler, bu döneme ait satış ve gelirleri elde etmek için katlanılan maliyet ve giderleri karşılaştırma imkânı sunması açısından TDHP’ ye göre daha anlamlı sonuçlar verir.

Maddi duran varlıkların muhasebeleştirilmesinde, TDHP ve TMS arasında farklılık bulunmamaktadır. Bununla birlikte amortisman uygulamaları arasında önemli farklılıklar vardır ve bu farklılıklar; TMS’ de hurda değerinin bulunması ve amortisman tutarının bu değer düşüldükten sonra hesaplanması ile TMS’ de bütün duran varlıklar için kıst amortisman uygulamasının yapılmasıdır. Ortaya çıkan bu farklılıklar, TMS’ ye göre uygulanan amortisman yöntemi ile işletmelerin dönem sonundaki giderlerini ve varlığın maliyetini yıllara göre azaltabileceği gibi işletmenin ödeyeceği yüksek vergi tutarlarını da azaltabilir.

Çalışma genel olarak değerlendirildiğinde, TDHP ve TMS’ ye göre farklı değerlendirme yöntemlerinin kullanıldığı açıkça görülmektedir. Çalışmanın özellikle VUK üzerinden yürütülmesi sebebiyle, burada değerlendirme farklılıkları VUK açısından yorumlanmıştır. Buna göre VUK’ ta genel olarak değerlemenin maliyet değeri ve mukayyet değeri ile yapılmasına karşılık; TMS’ de değerlendirme gerçeğe uygun yöntem ile yapılmaktadır. Ayrıca, farklı değerlendirme yöntemlerinin kullanılmış olması tutulan muhasebe kayıtlarını da etkilemiş ve yapılan işlemlerin farklı hesaplarda izlenmesini de beraberinde getirmiştir.

KAYNAKÇA

- Abdioğlu, Hasan, İşgüden Kılıç, Burcu – Güneş, Serdar (2014). “Temel Finansal Araçların Kobi TFRS, Tam Set TFRS ve Türk Vergi Mevzuatı İle Karşılaştırmalı İncelenmesi Ve Muhasebeleştirme Örnekleri”, *Yönetim ve Ekonomi*, 21(2), 141-161
- Akdoğan, Nalan (2007). “Türkiye Muhasebe / Finansal Raporlama. Standartlarının Uygulanma Süreci: Sorunlar, Çözüm Önerileri”, *Mali Çözüm Dergisi*, Sayı: 80, Mart Nisan, 105.
- Akdur, Recep (1999). “Halk Sağlığı”, (Editör: Birgül Piyal), *2011 Türkiye’de Sağlık Hizmetleri Ve Avrupa Topluluğu Ülkeleri İle Kıyaslanması*. Ankara: Halk Sağlığı Uzaktan Eğitim Yayınları, (2005 Te Güncellenmiş)
- Akın, Cemil Serhat (2007). *Sağlık ve Sağlık Harcamalarının Ekonomik Büyüme Üzerine Etkisi: Türkiye’de Sağlık Sektörü Ve Harcamaları*. (Yüksek Lisans Tezi). Adana: Çukurova Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü İktisat Anabilim Dalı.
- Akın, Hale ve Kurşunel Fahri, (2010) “TMS-2’ye Göre Stokların Değerlemesinde Özelik Arz Eden Durumlar”, *Selçuk Üniversitesi Sosyal Bilimler Meslek Yüksek Okulu Dergisi*, 13(1-2), 311-330.
- ASMMMO (2008). *Muhasebe Uygulamaları ve Vergi Mevzuatı Sempozyumu*. Ankara: ASMMMO.
- Atabey, Ata – Parlakkaya, Raif – Alagöz, Ali (2011). *Genel Muhasebe& Dönem Sonu İşlemleri*. Konya: Atlas Kitabevi.
- Atabey, Ata – Parlakkaya, Raif Ali Alagöz (2011). *Genel Muhasebe& Dönem Sonu İşlemleri*. Konya: Atlas Kitabevi.
- Atasever, Mehmet (2014). *Türkiye Sağlık Hizmetlerinin Finansmanı ve Sağlık Harcamalarının Analizi 2002-2013 Dönemi*. Ankara: Sağlık Bakanlığı Yayınları.
- Büyükmirza, Kamil (2015). *Maliyet ve Yönetim Muhasebesi*. (20. Baskı). Ankara: Gazi Kitabevi.

- Coşkun, Ali - Güngörmüş, Ali Haydar (2009). “Hastanelerde Hizmet Üretim Maliyetlerinin TMS 2’ye Göre Muhasebeleştirilmesi Mali”, *Çözüm*, Sayı: 95, 19-33
- Çabuk, Adem (2009). *Muhasebede Dönem Sonu İşlemleri*, Bursa: Dora Basın Yayın Dağıtım
- Çalış, Yıldırım Ercan (2008). *Dönem Sonu İşlemlerinde Değerlemenin, Türkiye Finansal Raporlama Standartları Ve Türk Vergi Kanunlarına Göre İncelenmesi, Farklılıkların Finansal Tablolar Üzerine Etkilerinin Araştırılması Ve Bir Uygulama*. (Doktora Tezi). İstanbul: Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü İşletme Anabilim Dalı Muhasebe Finansman Bilim Dalı.
- Çam, Mustafa (2014). “TMS 16 Açısından Maddi Duran Varlıklarda Amortisman Uygulamalarının Vergi Usul Kanununa İle Mukayesesinin İncelenmesi”, *Aksaray Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, ss.11-19.
- Çelik, Yusuf (2011). *Sağlık Ekonomisi*. Ankara: Siyasal Kitabevi.
- Deran, Ali ve Savaş, İncilay (Temmuz Ağustos 2014). “Borçlanma Maliyetlerinin Muhasebeleştirilme Esaslarının 23 Nolu Türkiye Muhasebe Standardı (TMS 23) Kapsamında Değerlendirilmesi”, *Mali Çözüm*, ss.113-128.
- Deran, Savaş (2013). “Maddi Olmayan Duran Varlıkların Değerleme ve Finansal Tablolarda Sunum Esasları” *C.Ü. İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi*, 14(2), 73-95.
- Esen, Özgür Muhittin (2009). “Vergi Usul Kanunu ve Türkiye Muhasebe Standartları Çerçevesinde Şüpheli Alacakların İncelenmesi”, *Mali Çözüm* Sayı: 94, 127-154.
- Gersil, Aydın, Yıldırım, Ömür (2015). *Maddi Duran Varlıklarda Amortisman Uygulamasının Tek Düzen Muhasebe Sistemi - Vergi Usul Kanunu ve TMS 16 Açısından İncelenmesi*. İzmir: SMMMÖ,
- Gökçen, Gürbüz – Akgül, Başak Ataman ve Çakıcı Cemal (Ekim 2006). *Türkiye Muhasebe Standartları Uygulamaları*. İstanbul: Beta Yayınları.

- Güngörmüş, Ali Haydar ve Boyar, Ender (2008). “TMS – 2 Stoklar Standardında Hizmet İşletmeleri İçin Stok Maliyeti ve Bir Uygulama Önerisi”, *Vergi-Dünyası*, Sayı 322, 133.
- İnanç, Mustafa (2011). “Yeni Türk Ticaret Kanunu’nda Ticari DEFTER TUTMA, ENVANTER, DEĞERLEME, SAKLAMA VE İBRAZ YÜKÜMLÜLÜĞÜ”, *Mali Çözüm Dergisi*, Mayıs- Haziran 2011, 227-246
- Kabataş, Yaşar, Ayşe Pamukçu (Ekim 2010). “TMS – 2 Stoklar Standardı Kapsamında Hizmet Üretim Maliyetlerinin Muhasebeleştirilmesi”, *Mufad Journal*, Sayı 48, 191-199.
- Kamu Gözetim Kurumu (ty). <http://www.kgk.gov.tr/>
- Karacan, Sami (2009). *Muhasebede Dönme Sonu İşlemleri*. Kocaeli: Umuttepe Yayınları.
- Karasioğlu Fehmi (2014). *Finansal Muhasebe: Dönem Sonu İşlemleri* Ankara: Nobel Yayınları.
- Karesioğlu, Fehmi (2016). *Sağlık İşletmelerinde Finansal Muhasebe Uygulamaları*. Konya: Atlas Akademi.
- Kartal, Mehtap – Mollahalüloğlu, Salih, (Ed.). (2004). *OECD Sağlık Hesapları Sistemine Göre Türkiye Ulusal Sağlık Hesapları 1999 – 2000*. Ankara: Yayınevi.
- Kaya, Gamze Ayça (2015). “Türkiye Muhasebe- Finansal Raporlama Standartlarına Göre Finansal Araçların Muhasebeleştirilmesi” *Fırat Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*, 25(1), 105-121.
- Kılavuz, Emine (2010). “Sağlık Harcamalarındaki Artış ve Temel Bakım Hizmetleri”, *Erciyes Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi* Sayı: 29 Yıl: 2010/2, 173-192.
- Koçyiğit, Seyhan Çil (2011). “Hastanelerde Hizmet Üretim Maliyeti Olarak Stokların Tms 2’ye Göre Muhasebeleştirilmesi”, *İşletme Araştırmaları Dergisi*, 3/1, 69-88.

- Margos, Şant (2010). *Maddi Olmayan Duran Varlıkların UFRS Çerçevesinde Değerlemesi*, (Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi) İstanbul: İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü
- Merdim, İlker Metehan (16 Haziran 2016). “Vergi Usul Kanunu ve Türkiye Muhasebe Standartları Açısından Sabit Kıymet Alımında Katlanılan Faiz Giderinin Ve Kur Farkının Değerlendirilmesi, "Vergialgi.Net"
- Mısırlıoğlu, İsmail Ufuk (2008). “Türkiye Muhasebe Standartlarına Göre Finansal Araçların Muhasebeleştirilmesi”, *Mali Çözüm*, Sayı 86, 65-81.
- Mutlu, A., Işık, A. (2002). *Sağlık Ekonomisi ve Politikaları*, İstanbul: Marmara Üniversitesi Maliye Araştırma ve Uygulama Merkezi, Yayın No:14.
- Örten, R. Kaval, H. Karapınar, A. (2017). *Türkiye Muhasebe-Finansal Raporlama Standartları Uygulama ve Yorumları*. Ankara: Gazi Kitabevi.
- Özerhan, Yıldız ve Yanık, Serap (2008). *TMS-TFRS*. Ankara: TÜRMOB Yayınları.
- Öztürk, Serdar ve Uçan, Okyay (2017). “Türkiye’de Sağlık Harcamalarında Artış Nedenleri: Sağlık Harcamalarında Artış – Büyüme İlişkisi”, *Süleyman Demirel Üniv. Ersitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 148.
- Özulucan, Abitter, (2005). *Dönme Sonu İşlemleri ve Muhasebe Uygulamaları*, İstanbul: Türkmen Kitabevi
- Sevilengül, Orhan (2009). *Genel Muhasebe*. Ankara: Gazi Kitabevi.
- SPK (ty). <http://spk.gov.tr/>
- Sürmen, Yusuf (2011). *Muhasebe 2*. Trabzon: Kıyıkıtapevi
- Şen, Çiğdem, (Temmuz-Ağustos 2011). “Türkiye Muhasebe Standardı – 16 Açısından Maddi Duran Varlıklarda Amortisman Uygulaması”, *Mali Çözüm*, 133-162.
- Terzi, Serkan (2008 Temmuz-Ağustos). “Türkiye Finansal Raporlama Standartları Uygulaması; Bir Endüstri Örneği”, *Mali Çözüm*, Sayı 88, 59-85
- Tokay, Hüseyin ve Deran Ali (2008). “Türkiye Muhasebe ve Finansal Raporlama Standartlarında Değerleme Ölçüleri”, *Mali Çözüm Dergisi*, Sayı 90, 15-48

TTK, Türkiye İstatistik Kurumu 2011-2015,
<http://www.mevzuat.gov.tr/MevzuatMetin/1.5.6102.pdf>

Uluslan, Hikmet (Ekim 2009). “Maliye Bakanlığı Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği ve Türkiye Muhasebe – Finansal Raporlama Standartları’na Göre Varlık ve Borçları Değerleme Esasları: Bir Karşılaştırma”, *Mufad Journal*, Sayı 44, 149-164.

Ülker Yakup ve Avder, Erdoğan (2011). *Dönem Sonu İşlemleri ve Muhasebesi*, Trabzon: Murathan Yayınevi.

VUK (ty). <http://www.mevzuat.gov.tr/MevzuatMetin/1.4.213.pdf>

www.muhassebe.tr.com

Yurdadoğ, Volkan (2007). “Türkiye’de Sağlık Harcamalarının Finansmanı ve Analizi” *Ç.Ü. Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, Çukurova Üniversitesi; İ.İ.B.F. Maliye Bölümü, 16(1), 591-610.

ÖZGEÇMİŞ

Kişisel Bilgiler	
Adı Soyadı	Kübra ALPA
Doğum Yeri ve Tarihi	Erzurum/ 20.08.1991
Eğitim Durumu	
Lisans Öğrenimi	Atatürk Üniversitesi
Y. Lisans Öğrenimi	Atatürk Üniversitesi
Bildiği Yabancı Diller	İngilizce
Bilimsel Faaliyetleri	
İş Deneyimi	
Stajlar	
Projeler	
Çalıştığı Kurumlar	
İletişim	
E-Posta Adresi	kubralpa25@hotmail.com kubralpa2522@gmail.com
Tarih	10.07.2017