

T.C.
TRAKYA ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
İŞLETME ANABİLİM DALI
MUHASEBE VE DENETİM BİLİM DALI
YÜKSEK LİSANS TEZİ



TFRS VE KOBİ TFRS AÇISINDAN MADDİ DURAN VARLIKLARIN MUHASEBELEŞTİRİLMESİ

ÖZKAN SARISOY

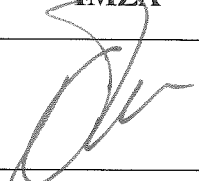
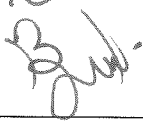
TEZ DANIŞMANI

YRD. DOÇ. DR. BATUHAN GÜVEMLİ

EDİRNE 2012

T.C.
TRAKYA ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
İŞLETME ANABİLİM DALI
MUHASEBE VE DENETİM BİLİM DALI
YÜKSEK LİSANS TEZİ

ÖZKAN SARISOY tarafından hazırlanan **TFRS VE KOBİ TFRS**
AÇISINDAN MADDİ DURAN VARLIKLARIN MUHASEBELEŞTİRİLMESİ
Konulu **YÜKSEK LİSANS** Tezinin Sınavı, Trakya Üniversitesi Lisansüstü Eğitim-
Öğretim Yönetmeliği'nin 12.-13. maddeleri uyarınca **12.09.2012 Günü** günü saat
10.00'da yapılmış olup, tezin ¹.....**KABUL...EDİLMESİNE**.....
OYBİRLİĞİ/OYÇOKLUĞU ile karar verilmiştir.

JÜRİ ÜYELERİ	KANAAT	İMZA
Doç.Dr. Kıymet ÇALIYURT	KABUL EDİLMESİNE	
Yrd.Doç.Dr. Batuhan GÜVEMLİ (Danışman)	KABUL EDİLMESİNE	
Yrd.Doç.Dr. Ahmet ATAĞİŞİ	Kabul Edilmesine	

¹ Jüri üyelerinin, tezle ilgili kanaat açıklaması kısmında “Kabul Edilmesine/Reddine” seçeneklerinden birini tercih etmeleri gerekmektedir.

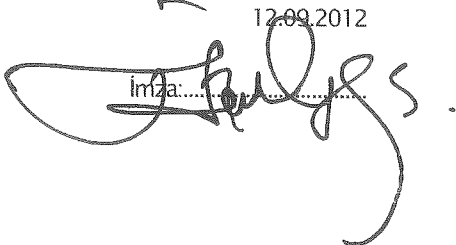
T.C
YÜKSEKÖĞRETİM KURULU
ULUSAL TEZ MERKEZİ

TEZ VERİ GİRİŞİ VE YAYIMLAMA İZİN FORMU

Referans No	441 850
Yazar Adı / Soyadı	Özkan Sarısoy
Uyruğu / T.C.Kimlik No	T.C. 48442732554
Telefon / Cep Telefonu	
e-Posta	ozkansarisoy@yahoo.com
Tezin Dili	Türkçe
Tezin Özgün Adı	TFRS VE KOBİ TFRS AÇISINDAN MADDİ DURAN VARLIKLARIN MUHASEBELEŞTİRİLMESİ
Tezin Tercümesi	TFRS VE KOBİ
Konu Başlıkları	İşletme
Üniversite	Trakya Üniversitesi
Enstitü / Hastane	Sosyal Bilimler Enstitüsü
Bölüm	İşletme Bölümü
Anabilim Dalı	İşletme Anabilim Dalı
Bilim Dalı / Bölüm	Muhasebe Denetimi Bilim Dalı
Tez Türü	Yüksek Lisans
Yılı	2012
Sayfa	134
Tez Danışmanları	Yrd. Doç. Batuhan GÜVEMLİ
Dizin Terimleri	Uluslararası Finansal Raporlama Standartları=International Financial Reporting Standards Türkiye Finansal Raporlama Standardı=Turkish Financial Reporting Standards
Önerilen Dizin Terimleri	KOBİ TFRS=IFRS for SME's
Yayımlama İzni	☐ Tezimin yayımlanmasına izin veriyorum ☒ Ertelenmesini istiyorum [3 Yıl]

b. Tezimin Yükseköğretim Kurulu Tez Merkezi tarafından çoğaltılması veya yayımının 29.08.2015 tarihine kadar ertelenmesini talep ediyorum. Bu tarihten sonra tezimin, internet dahil olmak üzere her türlü ortamda çoğaltılması, ödünç verilmesi, dağıtımı ve yayımı için, tezimle ilgili fikri mülkiyet haklarım saklı kalmak üzere hiçbir ücret (royalty) talep etmeksizin izin verdiğimi beyan ederim.

NOT: (Ertelme süresi formun imzalandığı tarihten itibaren en fazla 3 (üç) yıldır.)

12.09.2012
İmza: 

ÖZET

Tezin Konusu: TFRS ve KOBİ TFRS Açısından Maddi Duran Varlıkların Muhasebeleştirilmesi

Tezin Yazarı: Özkan Sarısoy

İşletmelerin, küreselleşmenin bir sonucu olarak sınırlarının ortadan kalkmasıyla daha karmaşık bir yapıya sahip olmaları, finansal raporlamada da köklü değişimleri zorunlu kılmıştır. Bu ve benzeri sıkıntıların giderilerek, finansal tablolardan benzer ve doğru bilgilerin elde edilebilmesi gibi amaçlarla Uluslararası Muhasebe Standartları ve Uluslararası Finansal Raporlama Standartları yayınlanmıştır. Ayrıca farklı işleyiş ve süreçlere sahip olan ve dünya genelinde yaklaşık %98 paya sahip olan KOBİ'ler için de farklı finansal raporlama standartlarının ortaya çıkması gündeme gelmiştir. Türkiye'de uluslararası standartlara uyum konusunda son yıllarda önemli gelişmeler yaşanmaktadır. Özellikle 2012 yılının ikinci yarısında uygulamaya giren 6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu, uluslararası standartlara birebir uyumu gerekli kılmaktadır. İşletmelerin varlıkları arasında önemli bir konuma sahip olan Maddi Duran Varlıklar, TMS-16 ve KOBİ TFRS Bölüm-17' de düzenlenmiştir. Bu çalışmada maddi duran varlıkların söz konusu iki standart doğrultusunda, muhasebeleştirilmelerine yer verilerek farklılıklar ortaya konmaya çalışılmıştır. Sonuç olarak, maddi duran varlıklar söz konusu iki standart açısından muhasebeleştirildiğinde farklı sonuçlar doğurmaktadır.

Anahtar Sözcükler: Maddi Duran Varlıklar, TFRS, KOBİ TFRS

ABSTRACT

Thesis Title: Tangible Fixed Assets Accounting according to Turkish Financial Reporting Standards (TFRS) and TFRS for SME's

The Author of the Thesis: Özkan Sarısoy

The structure of businesses becomes increasingly complex with boundaries disappearing as a result of globalisation and this has necessitated radical changes in financial reporting. International Accounting Standards and International Financial Reporting Standards have been published for the purposes of eliminating such and similar challenges and obtaining similar and accurate information from financial statements. Furthermore, development of different financial reporting standards for SMEs, which have different mechanisms and processes and which constitute 98% of the business worldwide, has become a current issue. In recent years, Turkey has gone through significant developments regarding harmonisation with international standards. Especially the Turkish Commercial Code numbered 6102, which entered into force in the second half of 2012, requires full compliance with international standards. Tangible Fixed Assets, which have an important position among the assets of businesses, are regulated under Turkish Accounting Standards (TMS) – 16 and TFRS for SMEs, Section 17. This study includes the accounting of tangible fixed assets in accordance with these two standards and aims at presenting the differences in between. In conclusion, tangible fixed assets give different results when accounted according to these two standards.

Keywords: Tangible Fixed Assets, Turkish Financial Reporting Standards (TFRS), TFRS for SME's

İÇİNDEKİLER

ÖZET.....	I
ABSTRACT.....	II
İÇİNDEKİLER	III
ŞEKİL, TABLO VE GRAFİK LİSTESİ.....	VIII
KISALTMALAR.....	X
GİRİŞ.....	1

I. BÖLÜM TÜRKİYE FİNANSAL RAPORLAMA STANDARTLARI VE KOBİ TÜRKİYE FİNANSAL RAPORLAMA STANDARTLARI

1.1. ULUSLARARASI FİNANSAL RAPORLAMA STANDARTLARI.....	2
1.1.1. Kavramlar.....	2
1.1.2. İhtiyaç Duyulma Nedenleri.....	3
1.1.3. Amaç.....	5
1.1.4. Oluşum ve Gelişim Süreci.....	5
1.2. TÜRKİYE FİNANSAL RAPORLAMA STANDARTLARI.....	8
1.2.1. Gelişim Süreci.....	8
1.2.2. Türk Ticaret Kanunu'ndaki Düzenlemeler.....	12
1.2.3. Önemi.....	12
1.3. KOBİ TÜRKİYE FİNANSAL RAPORLAMA STANDARTLARI.....	13
1.3.1. Tanım ve Kriterler.....	14
1.3.2. İhtiyaç Duyulma Nedenleri.....	16

1.3.3. Uluslararası KOBİ Standartlarının Oluşum Süreci.....	19
1.3.4. Faydaları.....	19
1.3.5. KOBİ Türkiye Finansal Raporlama Standartları Gelişim Süreci.....	21
1.3.6. Türk Ticaret Kanunu'ndaki Düzenlemeler.....	22
1.4. TAM SET İLE KOBİ TÜRKİYE FİNANSAL RAPORLAMA STANDARTLARI ARASINDAKİ TEMEL FARKLAR.....	23

II. BÖLÜM TÜRKİYE MUHASEBE STANDARDI - 16 MADDİ DURAN VARLIKLAR

2.1. KAVRAMLAR, AMAÇ VE KAPSAM.....	25
2.1.1. Kavramlar.....	25
2.1.2. Amaç.....	27
2.1.3. Kapsam.....	28
2.2. MALİYETİN TESPİT EDİLMESİ VE UNSURLARI.....	29
2.2.1. Başlangıç Maliyetleri.....	30
2.2.2. Sonraki Maliyetler.....	30
2.2.3. Maliyet Yaratın Unsurlar.....	32
2.2.4. Maliyete Dahil Olmayan Unsurlar.....	34
2.3. MALİYETİN ÖLÇÜMÜ.....	35
2.4. DEĞERLEME.....	38
2.4.1. Değerleme Kavramı.....	38
2.4.2. Türk Ticaret Kanunu'nda Değerleme Hükümleri.....	40
2.4.3. Değerleme Modelleri.....	41
2.4.3.1. Maliyet Modeli.....	42
2.4.3.2. Yeniden Değerleme Modeli.....	42
2.5. AMORTİSMAN.....	46

2.5.1.	Kavram.....	46
2.5.2.	Finansal Tablolara Yansıtılması.....	47
2.5.3.	Amortismana Tabi Tutar.....	49
2.5.4.	Amortisman Yöntemleri.....	51
2.5.4.1.	Doğrusal Amortisman Yöntemi.....	52
2.5.4.2.	Azalan Bakiyeler Yöntemi.....	52
2.5.4.3.	Üretim Miktarı Yöntemi.....	53
2.5.5.	Amortismanlar Hakkında Açıklanması Gerekli Hususlar.....	53
2.6.	DEĞER DÜŞÜKLÜĞÜ.....	54
2.7.	FİNANSAL DURUM TABLOSU DIŞI BIRAKMA.....	55
2.8.	DİPNOTLARDA AÇIKLANMASI GEREKLİ OLAN HUSULAR.....	57

III. BÖLÜM

KOBİ TFRS BÖLÜM 17 MADDİ DURAN VARLIKLAR

3.1.	KAVRAMLAR, AMAÇ VE KAPSAM.....	59
3.1.1.	Kavramlar.....	59
3.1.2.	Amaç.....	60
3.1.3.	Kapsam.....	62
3.2.	MADDİ DURAN VARLIKLARIN FİNANSAL TABLOLARA YANSITILMASI.....	63
3.2.1.	Yedek Parça ve Bakım Malzemeleri.....	64
3.2.1.	Parçaların Yenilenmesi.....	64
3.2.2.	Varlığın Kullanımına Devam İçin Yapılan Kontroller.....	65
3.3.	MUHASEBELEŞTİRMEDE ÖLÇÜM.....	65
3.3.1.	Maliyet Unsurları.....	65
3.3.2.	Maliyetin Ölçümü.....	67

3.3.3.	Varlıkların Takası.....	67
3.3.4.	İlk Muhasebeleştirme Sonrası Ölçüm.....	67
3.4.	AMORTİSMAN.....	68
3.4.1.	Amortisman Tabi Tutar ve Amortisman Dönemi.....	68
3.4.2.	Amortisman Yöntemi.....	70
3.5.	DEĞER DÜŞÜKLÜĞÜ.....	70
3.5.1.	Değer Düşüklüğünün Muhasebeleştirilmesi ve Ölçülmesi.....	71
3.5.2.	Değer Düşüklüğü Tazminatı.....	71
3.5.3.	Satış Amaçlı Elde Tutulan Maddi Duran Varlıklar.....	71
3.6.	FİNANSAL DURUM TABLOSU DIŞI BIRAKMA.....	72
3.7.	DİPNOTLARDA AÇIKLANMASI GEREKLİ OLAN HUSULAR.....	72

IV. BÖLÜM

MADDİ DURAN VARLIKLARIN MUHASEBELEŞTİRİLMESİ

4.1.	TMS-16 UYARINCA MUHASEBELEŞTİRME.....	76
4.1.1.	İlk Kayıt ve Maliyet Unsurları.....	76
4.1.2.	Bakım ve Onarım Giderlerinin Muhasebeleştirilmesi.....	81
4.1.3.	Amortisman İşlemleri.....	83
4.1.4.	Muhasebeleştirme Sonrası Ölçüm.....	88
4.1.5.	Finansal Durum Tablosu Dışı Bırakma.....	92
4.1.6.	Dipnotlarda Açıklanması Gerekli Olan Hususlar.....	92
4.1.6.1.	Brüt Defter Değerinin Belirlenmesine İlişkin Ölçüm Esasları.....	93
4.1.6.2.	Amortismanlar Hakkında Açıklanması Gerekli Bilgiler.....	93
4.1.6.3.	Defter Değerleri ve Amortismanlar Hakkındaki Bilgiler.....	95
4.1.6.5.	Tahminler.....	96
4.1.6.6.	Değerleme İşlemleri ile İlgili Bilgiler.....	97

4.1.7. Yıllar İtibari ile Son Gül A.Ş. Maddi Duran Varlık Bilgileri.....	98
4.2. KOBİ TFRS BÖLÜM 17 UYARINCA MUHASEBELEŞTİRME.....	100
4.2.1. İlk Kayıt ve Maliyet Unsurları.....	100
4.2.2. Bakım ve Onarım Giderlerinin Muhasebeleştirilmesi.....	104
4.2.3. Amortisman İşlemleri.....	105
4.2.4. Muhasebeleştirme Sonrası Ölçüm.....	108
4.2.5. Finansal Durum Tablosu Dışı Bırakma.....	109
4.2.6. Dipnotlarda Açıklanması Gerekli Olan Hususlar.....	110
4.2.6.1. Defter Değerinin Belirlenmesine İlişkin Ölçüm Esasları....	110
4.2.6.2. Amortismanlar Hakkında Açıklanması Gereken Bilgiler....	111
4.2.6.3. Defter Değerleri ve Amortismanlar Hakkındaki Bilgiler....	112
4.2.7. Yıllar İtibari ile Son Gül A.Ş. Maddi Duran Varlık Bilgileri.....	113
4.3. SONUÇLARIN KARŞILAŞTIRILMASI.....	114
4.3.1. Standart Metni.....	114
4.3.2. İlk Kayıt ve Maliyet Unsurları.....	116
4.3.3. Bakım ve Onarım Giderleri.....	116
4.3.4. Amortismanlar.....	116
4.3.5. Muhasebe Sonrası Ölçüm.....	117
4.3.6. Finansal Durum Tablosu Dışı Bırakma.....	117
4.3.7. Dipnotlarda Açıklanması Gerekli Olan Hususlar.....	118
4.3.8. Dönem Sonu Maddi Duran Varlık Bilgileri.....	119

V. BÖLÜM SONUÇ VE ÖNERİLER

SONUÇ.....	120
KAYNAKÇA.....	124
EK-1: A GRUBU ÇÖZÜMLERİN BÜYÜK DEFTER KAYITLARI.....	131
EK-2: B GRUBU ÇÖZÜMLERİN BÜYÜK DEFTER KAYITLARI.....	133

ŞEKİL, TABLO VE GRAFİK LİSTESİ

Şekil 1 : Dünya’da IFRS’ler ile Uyum Çalışmalarında Bulunan Ülkeler.....	8
Grafik 1: Türkiye’deki Yabancı Sermayeli Şirketlerin Sayısı.....	10
Tablo 1: KOBİ Tanım Kriterleri.....	14
Tablo 2: Son Gül A.Ş. Finansal Durum Tablosu (31.12.2009).....	75
Tablo 3: Isparta Üretim Binası Yıllar İtibari İle Ayrılacak Amortisman Bilgileri.....	84
Tablo 4: Kamyon İçin Yıllar İtibari ile Ayrılacak Amortisman Bilgileri.....	86
Tablo 5: Kamyon Kasası İçin Yıllar İtibari İle Ayrılacak Amortisman Bilgileri.....	87
Tablo 6: Üretim Binası Değerleme İşlemleri.....	89
Tablo 7: Üretim Binası Değerleme Bilgileri.....	90
Tablo 8: Çırpma Makinesi Değerleme İşlemleri.....	91
Tablo 9: Çırpma Makinesi Değerleme Bilgileri.....	91
Tablo 10: Birikmiş Amortisman ve Defter Değerlerine Ait Bilgiler (31.12.2010)...	95
Tablo 11: Birikmiş Amortisman ve Defter Değerlerine Ait Bilgiler (31.12.2011)...	95
Tablo 12: Defter Değerlerine Ait Diğer Bilgileri (31.12.2010).....	96
Tablo 13: Defter Değerlerine Ait Diğer Bilgileri (31.12.2011).....	96
Tablo 14: Tahminler.....	97
Tablo 15: Maliyet Modeli Uygulaması.....	98
Tablo 16: Değerleme ile İlgili Yapılması Gereken Açıklamalar.....	98
Tablo 17: Maddi Duran Varlık Bilgileri (31.12.2009).....	99
Tablo 18: Maddi Duran Varlık Bilgileri (31.12.2010).....	99

Tablo 19: Maddi Duran Varlık Bilgileri (31.12.2011).....	99
Tablo 20: Üretim Binası Değerleme Bilgileri.....	108
Tablo-21: Çırpma Makinesi Değerleme Bilgileri.....	109
Tablo 22: Değerleme ve Amortisman Bilgileri (01.01.2010-31.12.2010).....	112
Tablo 23: Değerleme ve Amortisman Bilgileri (01.01.2011-31.12.2011).....	113
Tablo 24: Maddi Duran Varlık Bilgileri (31.12.2009).....	113
Tablo 25: Maddi Duran Varlık Bilgileri (31.12.2010).....	114
Tablo 26: Maddi Duran Varlık Bilgileri (31.12.2011).....	114

KISALTMALAR

AB	: Avrupa Birliği
AŞ	: Anonim Şirket
BDDK	: Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurulu
IAS	: Uluslararası Muhasebe Standartları
IASB	: Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu
IASC	: Uluslararası Muhasebe Standartları Komitesi
IFAC	: Uluslararası Muhasebe Federasyonları Komitesi
IFRIC	: Standart Yorumlama Komitesi
IFRS	: Uluslararası Finansal Raporlama Standartları
KDV	: Katma Değer Vergisi
KOBİ	: Küçük ve Orta Büyüklükteki İşletme
KOBİ TFRS	: Küçük ve Orta Büyüklükteki İşletmeler için Türkiye Finansal Raporlama Standartları
KOSGEB	: Küçük ve Orta Ölçekli İşletmeleri Geliştirme ve Destekleme İdaresi Başkanlığı
SME's	: Küçük ve Orta Büyüklükteki İşletme
SPK	: Sermaye Piyasası Kurulu
TDK	: Türk Dil Kurumu
TFRS	: Türkiye Finansal Raporlama Standartları
TL	: Türk Lirası
TMS	: Türkiye Muhasebe Standartları
TMSK	: Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu
TMUDESK	: Türkiye Muhasebe ve Denetim Standartları Kurulu
TTK	: Türk Ticaret Kanunu
UFRS	: Uluslararası Finansal Raporlama Standartları
UMS	: Uluslararası Muhasebe Standartları

GİRİŞ

Etkisi her geçen gün artan küreselleşme birçok alanda değişim ve gelişimi gerekli kılmaktadır. Söz konusu gelişim ve değişim süreci birçok sektörde olduğu gibi işletmelerde etkili olmuştur. İşletmeler de; ölçeği, faaliyet alanları, hukuki statüleri, ilgili çıkar grupları ve daha birçok konuda değişime uğramışlardır. Örneğin artık dünyanın herhangi bir yerinden internet üzerinden binlerce kilometre uzaklıktaki bir mağazadan alışveriş yapılabilmekte, sanal ortamdan bir çok iş ve işlem gerçekleştirilebilmektedir. Bu gibi değişim ve gelişimlerin paralelinde, çıkar gruplarının işletmelerden beklentileri de değişiklik göstermiştir. Basit yapıdan çok uluslu yapıya doğru dönüşüm yaşayan işletmelerin paydaşları; objektif, güvenilir, hızlı ve maliyeti düşük bilgiye ulaşmak istemektedir. Söz konusu bilgi isteği, finansal raporlamanın önemini arttırarak, uluslararası standartlara gereksinimi doğurmuştur.

Özellikle uluslararası yapıya sahip işletmelerin ve uluslararası yatırımcıların her geçen gün artması, farklı millet ve coğrafyalardan çıkar gruplarının oluşması, finansal raporlama da ortak bir dili gerekli kılmıştır. Söz konusu ihtiyaçları karşılamak amacıyla Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu (*International Federation of Accountants – IFAC*) tarafından ‘Uluslararası Finansal Raporlama Standartları (*International Financial Reporting Standart IFRS*)’ oluşturulmuştur. Türkiye’de de uluslararası düzenlemelere uyum sağlamak amacı ile Türkiye Finansal Raporlama Standartları yayınlanmaktadır. Küçük ve orta büyüklükteki (KOBİ) işletmeler için KOBİ TFRS’, KOBİ sınırını aşan işletmeler için Tam Set Standartlar yayınlanmaktadır. İşletmenin sahip olduğu maddi duran varlıkların muhasebeleştirilmesi hakkındaki TMS 16 – Maddi Duran Varlıklar Standardı ve KOBİ TFRS Modül 17 Maddi Duran Varlıklar Standardı hakkında bilgi verilip bu iki standardın uygulamalı olarak karşılaştırılmasına yer verilecektir.

I. BÖLÜM

TÜRKİYE FİNANSAL RAPORLAMA STANDARTLARI VE KOBİ TÜRKİYE FİNANSAL RAPORLAMA STANDARTLARI

1.1. ULUSLARARASI FİNANSAL RAPORLAMA STANDARTLARI

1.1.1. Kavramlar

Muhasebe standartları; muhasebe işlemlerinin çalışma usul ve esaslarını belirleyen düzenlemelerdir. Muhasebede standart, muhasebe mesleğini etkileyenler ve ilgili kuruluşlarca hazırlanmış belirli yöntem ve düzenlemelerdir. Bu bağlamda muhasebe standartları, muhasebenin hangi nitelikteki işlemleri ve olayları, hangi değerler üzerinden kaydedeceğini, sınıflandıracağını ve hangi raporlar aracılığı ile sunacağını belirlemektedir (Şensoy, 2008: 7).

Uluslararası Finansal Raporlama Standartları (International Financial Reporting Standards, UFRS/IFRS) ise, isminden de anlaşılacağı üzere küresel alanda ortak finansal dil oluşturmak için hazırlanmış raporlama standartlarıdır. Standartlar 2000 yılına kadar “Uluslararası Muhasebe Standartları (International Accounting Standards UMS/IAS)” adını alırken 2000 yılından sonra Finansal Raporlama Standartları olarak adlandırılmıştır.

Yatırımcıların farklı ülkelerde yatırım yapma kararı alabilmesinde finansal raporların okunabilirliği son derece önemlidir. Finansal raporlarda benzer işlemler, benzer şekilde ifade edilmelidir. Aynı şekilde finansal raporları kullanan farklı kişiler benzer işlemlerden benzer anlamlar çıkarabilmelidir. Ancak her ülkenin yasal düzenlemeleri farklı olduğu gibi muhasebeye olan bakış açısı da farklı olabilmektedir. Çok uluslu bir işletme ilgisi, işletmenin farklı ülkelerde ki finansal raporlarını okuyup, mukayese edebilmesi için raporlama dilinin benzer olması gereklidir.

Küresel finansal raporlama standartlarının tutarlı bir şekilde uygulanması, finansal bilginin karşılaştırılabilirliğini artırmaktadır. Muhasebe uygulamalarındaki farklılıklar; yatırımcıların, borç verenlerin ve diğer ilgililerin karşılaştırma yapabilmelerini güçleştirmektedir. Faydalı finansal bilgilerin (yani ihtiyaca uygun, güvenilir, karşılaştırılabilir vb. bilgilerin) sunulmasının sağlanmasıyla, yüksek kaliteli küresel finansal raporlama standartları, sermayenin dağılımında ve fiyatlanmasında etkinliği artırmaktadır. Bu durum, borç verenlere veya sermayedarlara faydalı olmasının yanı sıra, sermaye arayan işletmelere, sermaye maliyetlerini etkileyen belirsizlikleri ortadan kaldırdığı ve uyum maliyetlerini azalttığı için yarar sağlamaktadır. Küresel standartlar denetim kalitesinde tutarlılığı artırmakla birlikte eğitim ve öğretimi de kolaylaştırmaktadır (KOBİ TFRS Modül 1, Eğitim Materyali, 2010:1).

1.1.2. İhtiyaç Duyulma Nedenleri

Günümüz dünyasında etkisi her alanda hissedilen küreselleşme olgusu, muhasebe dünyasını da derinden etkilediği görülmektedir. Çok uluslu işletmelerin sayısının artması, farklı coğrafyalardan paydaşların olması, sermayenin ışık hızında hareket etmesi, işletmelerin faaliyetlerinin artması vb. birçok etken muhasebedeki beklentilerde de değişimlere yol açmıştır.

İşletmenin araç fonksiyonlarından birisi olan muhasebeden beklenen görevler muhasebenin gelişimi ile artmış olup günümüzde yöneticilerin işletme faaliyetlerini kontrol altında tutabilmeleri ve karar alabilmeleri için muhasebenin kendilerine yardımcı olması beklenmektedir. Böylece muhasebeye klasik fonksiyonlarının yanında modern fonksiyonlar olarak, yapılan işlemlerin ve neticelerin analizi, analiz sonuçlarının yorumlanması gibi iki görev daha yüklenmektedir (Aycı, 2012: 27).

Muhasebe uygulamaları arasındaki farklılıklar, yatırımcıları, yatırım yaptıkları ülkelerdeki farklı ve karışık muhasebe kuralları ile karşı karşıya bırakmakta ve sermaye piyasalarının verimli bir şekilde işlemesine engel teşkil etmektedirler (Şensoy, 2008: 8).

Finansal raporlamada uluslararası farklılık nedenlerine bakıldığında sekiz adet faktörün önemli bir etkiye sahip olduğu görülmektedir. Bu faktörler (Elitaş, 2010: 58);

- Finansman Kaynakları
- Hukuk Sistemi
- Vergi
- Politik ve Ekonomik Bağlar
- Enflasyon
- Ekonomik Gelişme Seviyesi
- Eğitim Seviyesi
- Kültür

Uluslararası muhasebe standartlarına duyulan ihtiyaçlar şu şekilde özetlenebilir (Elitaş, www2.aku.edu.tr, Erişim: 07.03.2012);

- Uygulamadaki farklılıkları ortadan kaldırmak

- Muhasebe ilkelerinde tekdüzeni gerçekleştirmek
- Mali tabloların açık, uygun, anlaşılabilir, tarafsız ve karşılaştırılabilir olmasını sağlamak
- İşletmeyle ilgili kişi ve kurumların yanlış değerlendirmelerine ve karar vermelerine engel olmak
- Uluslararası alanda finansal bilgi üretimi ve sunulması sırasında ortak bir dil oluşturmak

İfade edilen bu olumsuzlukların giderilmesi, gerek yatırımcılar açısından gerekse devletler açısından, finansal tablolardaki benzer olayları aynı şekilde anlayabilmek için muhasebe de standartlaşma büyük önem taşımaktadır. Tüm ihtiyaçlardan dolayı uluslararası finansal raporlama standartları oluşturulmuştur.

1.1.3. Amaç

UFRS'lerin temel amacı; muhasebenin hem organizasyonunda hem de sisteminde ortaya çıkan uluslararası boyutlardaki farklılıkları inceler ve araştırır. Bu araştırmalar, bir yandan ulusal kültürlerin, diğer yandan da çok uluslu işletmelerin ihtiyaçları çerçevesinde yürütülür. Temel amaç, muhasebenin uluslararası anlamda uyumlaştırılmasıdır (Gökdeniz, 2006: 3).

1.1.4. Oluşum ve Gelişim Süreci

Uluslararası standartları oluşturma tartışmaları 1960'larda başlamasına karşın, bir örgütsel yapı içerisinde standartların düzenlenmesi önerisi 1972 Sydney 10. Uluslararası Muhasebeciler Kongresi tarafından yapılmıştır. 1973 yılında, uluslararası düzeyde muhasebe alanında birliğin sağlanması ve çeşitli kuruluşların birbirleri ile uyumlaştırılarak ortaya çıkabilecek farklılıkların giderilmesi amacıyla, Avustralya, Kanada, Fransa, Almanya, Japonya, Meksika, Hollanda, İngiltere,

İrlanda ve Amerika'nın muhasebe birimleri "Uluslararası Muhasebe Standartları Komitesi (The International Accounting Standards Committee – IASC)" ni oluşturmuşlardır. Zaman içerisinde yeni ülkeler çalışmalara destek olmuşlar ve 1982 yılında "Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu (International Federation of Accountants – IFAC)" üyelerinin tamamı IASC'nin üyesi olmuşlardır (Türkot, 2005: 2).

Uluslararası bir meslek örgütü olan IFAC'ın, 127 ülkeden, 167 kuruluş ve yaklaşık 2,5 milyon muhasebeci üyesi bulunmaktadır (IFAC Membership, www.ifac.org, Erişim: 05.03.2012). Geniş temsil yetkisine sahip olan IFAC'ın üyelerinin IASC üyesi olması standartların geniş coğrafyalara dağılımını kolaylaştırmıştır.

Uluslararası Muhasebe Standartları'nı oluşturma görevi, 1973'ten 2001 yılına kadar IASC tarafından yürütülmüştür. Ancak belirlediği standartlara uyum konusunda hiçbir yaptırım gücünün olmaması ve üye kuruluşlarında kendi ülkelerinde standart oluşturma yetkisine sahip olmaları nedeniyle yöneltilen eleştiriler doğrultusunda IASC, muhasebe standardı belirleme görevini 1 Nisan 2001 tarihinde "Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu (International Accounting Standards Board, IASB)" na devretmiştir (TMSK 2007 Faaliyet Raporu, 2008: 11).

Yeni yapılanma süreciyle birlikte UMS'lerde değişikliğe gidilmiştir. Bu kapsamda IASB tarafından 18–20 Nisan 2001 tarihlerinde yapılan toplantılarda, IASC'nin daha önce yayımlamış olduğu standartlar ve yorumlar onaylanmış ve bundan sonra standartların Uluslararası Finansal Raporlama Standartları (UFRS) başlığı ile yayımlanmasına karar verilmiştir (Evcı, 2008: 6). IASC'nin tüm sorumluluklarını üstlenerek uluslararası standart oluşturmak amacıyla 1 Nisan 2001 tarihinde Londra'da kurulan IASB, bağımsız ve özerk muhasebe standartları hazırlama ve yayınlama konusunda dünya genelinde kabul görmüş tek otoritedir (Okay; Acar, 2005: 23-33). IASB'nin görevleri özetle şu şekilde sıralanabilir (Çelik, 2008: 4);

- Kaliteli, şeffaf ve anlaşılır uluslararası muhasebe standartları geliştirmek
- Ulusal muhasebe standartlarını ve uluslararası muhasebe standartlarını birbirine yaklaştırmak
- Taslakları çıkartmak ve geliştirmek
- Standart Yorumlama Komitesi (IFRIC) tarafından oluşturulan yorumları onaylamak
- Oluşturulmakta olan bir standartla ilgili ulusal standartları ve uygulamaları gözden geçirmek
- Büyük projelerde görüş almak üzere uzmanlardan oluşan komiteler kurmak
- Büyük projelere, önceliği olan işlere ve gündeme ilişkin Standart Danışma Konseyi'ne danışmak
- Her bir proje için şart olmamakla beraber, standartlar oluşturulmadan önce, standardın her çevrede uygulanabilir ve işleyebilir olduğundan emin olmak için hem gelişmiş ülkelerde hem de gelişmekte olan pazarlarda saha analizi yapmaktır

Standardın küresel alanda birçok ülkede uyum çalışmaları devam etmektedir. Bazı ülkeler kendi standartları yerine uluslararası standartların kullanımını mecburi kılarken, bazı ülkeler ise kendi standartları ile uyumlaştırma çalışmaları gerçekleştirilmektedir. Şekil – 1’ de koyu renk ile UFRS/UMS’leri kullanan ya da yakın zamanda kullanacak ülkeler gösterilmektedir.

Şekil-1
Dünya’da IFRS’ler ile Uyum Çalışmalarında Bulunan Ülkeler¹



1.2. TÜRKİYE FİNANSAL RAPORLAMA STANDARTLARI

1.2.1. Gelişim Süreci

Türkiye’de muhasebe standartları alanındaki gelişmelere bakıldığında; muhasebe standartlarının gelişiminin devletin yönlendirmesiyle gerçekleştiği, ilk düzenlemelerin ekonomik ve siyasi olarak ilişkilerin yoğun olduğu ülkeler örnek alınarak aktarılan yasalar ile bu ülke uygulamalarının etkisinde gerçekleştiği görülmektedir (TMSK 2007 Faaliyet Raporu, 2008: 11).

¹ IFRS adoption by country, www.pwc.com, Erişim: 29.02.2012

Türkiye’de özel sektöre ilişkin ilk muhasebe düzenlemesi 1981 yılında kurulan Sermaye Piyasası Kurulu tarafından oluşturulmuştur. Ancak bu düzenlemenin kapsamı sadece Sermaye Piyasası Kanunu’na dâhil işletmeler ile sınırlı kalmıştır. Ülkemizde en geniş kapsamlı muhasebe düzenlemesi 1992 yılında çıkarılan ve 1994 yılında yürürlüğe giren Maliye Bakanlığı’nın Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği’dir. Türkiye’nin 1987 yılı sonrası AB’ye tam üyelik başvuruda bulunması ile AB düzenlemelerinin ve son zamanlarda küreselleşme hareketlerinin hızlanmasıyla hemen hemen tüm dünyada olduğu gibi ülkemizde de IFRS’lerin etkisinde kalınmıştır (Ağca; Aktaş, 2007: 5).

Türkiye’de muhasebe alanındaki düzenlemeler; Vergi Usul Kanunu ve Türk Ticaret Kanunu’nda yer alan düzenlemelerde yer verilmiştir. Söz konusu düzenlemelerin yetersiz kaldığı durumlarda ise ilgili meslek kurumlarının düzenlemeleri etkili olmuştur. Muhasebe alanında ki ilgili düzenlemelerde etkili olan bazı kurumlar;

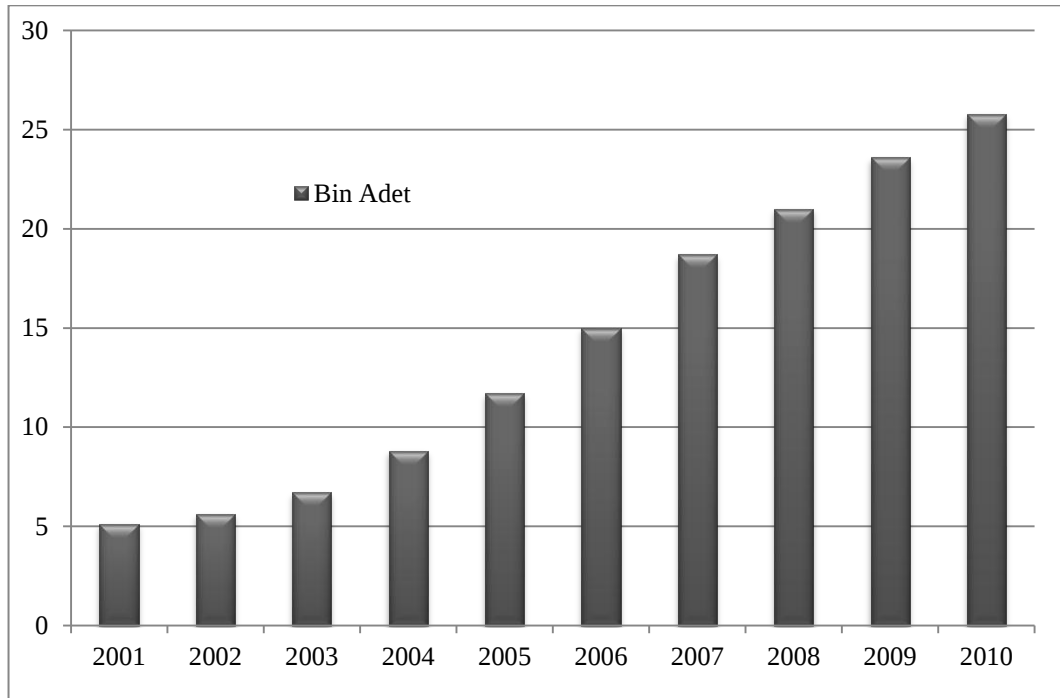
- Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu (TMSK)
- Sermaye Piyasası Kurulu (SPK)
- Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurulu’dur (BDDK)
- İktisadi Devlet Teşekküllerini Yeniden Düzenleme Komisyonu ve Tekdüzen Muhasebe Koordinasyonu Devamlı İhtisas Komisyonu
- Türk Standartları Enstitüsü Muhasebe Standartları Özel Daimi Komitesi
- Türkiye Bankalar Birliği,
- Türkiye Muhasebe ve Denetim Standartları Kurulu (TMUDESK)
- Hazine Müsteşarlığı Sigortacılık Genel Müdürlüğü ve Sigorta Denetleme Kurulu
- Maliye Bakanlığı Koordinatörlüğünde Kurulan Muhasebe Standartları Komisyonu

Türkiye’de küresel ticaretteki gelişmeler, farklı ülkelerden sermaye gereksinimleri, dünya borsalarında işlem gören hisse senetlerinin artması UFRS’lere uyumu kaçınılmaz bir noktaya getirmiştir.

Şekil-2’ de Türkiye’deki yabancı sermayeli şirketlerin sayısı (kümülatif olarak) gösterilmektedir. Şekilde görüleceği üzere her geçen yıl yabancı sermayeli işletmelerin sayısı artmaktadır.

Grafik-1

Türkiye’deki Yabancı Sermayeli Şirketlerin Sayısı*²



² T.C. Başbakanlık Yatırım Destek ve Tanıtım Ajansı, *Yabancı Sermayeli Şirket Sayısı*, www.invest.gov.tr, Erişim: 28.08.2012

İşletme ilgilerinin bilgi ihtiyaçları, işletmelerin faaliyetleri, işletmenin finansal durumları hakkında objektif, güvenilir ve gerçeğe uygun bilgi ihtiyacı Türkiye Finansal Raporlama Standartları (TFRS)'nı ortaya çıkarmıştır.

IASB; Uluslararası Muhasebe Standartları (IAS/UMS), Uluslararası Finansal Raporlama Standartları (IFRS/UFRS) ve Yorumlar başlıkları altında düzenlemeler yayınlamaktadır. TMSK ise bu düzenlemelerle uyumlu olarak Türkiye Muhasebe Standartları (TMS), Türkiye Finansal Raporlama Standartları (TFRS) ve TMS/TFRS Yorumları'nı yayınlamaktadır. Bu düzenlemeler eşit yaptırım gücüne sahip standart hükmünde düzenlemelerdir. (TMSK 2007 Faaliyet Raporu, 2008: 26).

TFRS'lerin, sayılan amaçlara ulaşabilmesi, küresel alandaki farklılık ve uyumsuzlukların giderilmesi ve uluslararası alanda geçerlilik kazanması için UFRS'ler ile birebir uyum yöntemi tercih edilmiştir. Bu kapsamda, IASC ile yapılan telif anlaşması doğrultusunda, UFRS'lerin orijinal formuna sadık kalınarak TMSK tarafından standartlar birebir Türkçeye çevrilmektedir.

TMSK, UFRS konusunda çalışmaları olan akademisyenler, bağımsız denetçiler ve çeşitli uzmanlardan oluşan çalışma komisyonları oluşturmuş ve çeviri çalışmalarını gerçekleştirmiştir. Çalışmalarda IASB tarafından kabul edilen ortak muhasebe terimlerine öncelik verilmiş ve bunlar esas alınarak standartların çevirileri yapılmıştır. Yapılan çeviriler, ilgili kurum ve kuruluşların görüşüne sunulmuş ve ilgili düzenlemeler ile birlikte Türkiye Muhasebe Standartları'na son şekli verilmiştir (Yakın; Demir; Demir, 2006: 64). Muhasebe standartlarına çokça yapılan göndermelerin kolaylıkla izlenebilmesi ve UFRS ile paralelliğin sağlanması amacıyla, yapılan Türkçeye çevirilerde orijinal metinlerdeki paragraf numaraları ile kodları aynen kullanılmıştır (Toraman; Bayramoğlu, 2006: 475).

TMSK'nın yayımladığı standartlar 2006 yılının başından itibaren yürürlüğe girmiştir. Ayrıca, UMS/UFRS'lerde meydana gelen değişiklikler anında yansıtılmak suretiyle güncellemeler yapılmaktadır (Hatipoğlu, Oğuzhan, 2009: 86).

1.2.2. Türk Ticaret Kanunu’ndaki Düzenlemeler

6102’nolu Türk Ticaret Kanununda (TTK), TMSK’nın görev ve yetkisi ile ilgili olarak aşağıdaki ifadeye yer verilmiştir (TTK, Madde: 88).

“Bu düzenlemeler, uygulamada birliği sağlamak ve finansal tablolara milletlerarası pazarlarda geçerlilik kazandırmak amacıyla, Uluslararası Finansal Raporlama Standartlarına tam uyumlu olacak şekilde, yalnız Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu tarafından belirlenir ve yayımlanır.”

Söz konusu standartlara uyum konusunda ilgili maddenin devamında aşağıdaki ifadeye yer verilmiştir (TTK, Madde: 88);

“...gerçek ve tüzel kişiler gerek ticari defterlerini tutarken, gerek münferit ve konsolide finansal tablolarını düzenlerken, Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu tarafından yayımlanan, Türkiye Muhasebe Standartlarına, kavramsal çerçevede yer alan muhasebe ilkelerine ve bunların ayrılmaz parçası olan yorumlara aynen uymak ve bunları uygulamak zorundadırlar.”

1.2.3. Önemi

TFRS’lerin uygulamaya konulmasının işletmeler ve ülke ekonomisi açısından önemini şu şekilde özetlemek mümkündür (Akgül; Akay, 2004:5);

- İşletmelerin finansal performanslarını farklı dönemler itibari ile aynı esaslara göre karşılaştırma yapmalarına ve bu karşılaştırmanın sonuçlarına bağlı olarak işletme için hayati önem taşıyan konularda doğru kararlar almalarına yardımcı olur,

- İşletmelerin finansal performansının doğru analizi ile ileriye yönelik gerçekçi planların oluşturulması, doğru hedef ve amaçların belirlenmesine yardımcı olur,
- İşletme yönetimine dönemler itibariyle analiz kolaylığı sağlamanın yanında aynı sektördeki diğer firmaların finansal performanslarına dayanarak yapılan karşılaştırmalarda sağlıklı bir biçimde yorumlanmasına yardımcı olur,
- İşletmelerin uluslararası finans kuruluşlarından kredi alabilmelerine ve denetimlerinin kolaylaştırılmasına yardımcı olur
- İşletmelerin dünyadaki benzer işletmelerle kendilerini karşılaştırabilmelerine birleşme ya da devir durumlarında doğru karar verilebilmesine yardımcı olur.

TFRS'lerin yasal zorunluluk olarak uygulanması konusunda, meslek mensuplarının olumlu görüşleri, standartların önemi ve gerekliliği düşüncesine katkı sağlamaktadır (Sarısoy, 2012: 1).

1.3. KOBİ TÜRKİYE FİNANSAL RAPORLAMA STANDARTLARI

Küçük ve Orta Büyüklükteki İşletmeler için Uluslararası Finansal Raporlama Standartları (International Financial Reporting Standards for Small and Medium sized Entities, IFRS for SMEs / KOBİ UFRS), küçük ve orta büyüklükteki (KOBİ) işletmeler tarafından kullanılmak amacıyla oluşturulmuş standartlardır. Özetle KOBİ UFRS (Yıldırım; Kocakamış, 2012: 19);

- Uluslararası karşılaştırılabilirliği sağlayacak
- KOBİ hesaplarına güveni artıracak
- Ulusal temelde standart hazırlama maliyetini azaltacaktır

1.3.1. Tanım ve Kriterler

Genel olarak KOBİ’ler, az sermaye kullanımı yanında daha çok el emeği ile çalışan, çabuk karar verme yeteneğine sahip, düşük düzeyde yönetim giderleri ile çalışan ve ucuz bir üretim gerçekleştiren iktisadi teşebbüsler olarak ifade edilebilir (Işık, 2009: 3).

Ülkemizde son olarak Sanayi ve Ticaret Bakanlığı tarafından 18.11.2005 tarihinde Resmi Gazete’de yayınlanan “Küçük ve Orta Büyüklükteki İşletmelerin Tanımı, Nitelikleri ve Sınıflandırılması Hakkındaki” yönetmeliğe göre; KOBİ, 250 kişiden az çalışanı istihdam eden ve yıllık net satışları veya mali bilançosu 25 milyon TL’yi aşmayan işletmelerdir (Selimoğlu, 2008: 41). Tablo 1’ de AB’ye ve Sanayi ve Ticaret Bakanlığı’na Göre KOBİ Kriterlerine yer verilmiştir (Selimoğlu, 2008: 41).

Tablo-1
KOBİ Tanım Kriterleri

	Tanım Kriterleri	Mikro İşletme	Küçük İşletme	Orta Ölçekli İşletme
Türkiye	Çalışan Sayısı	≤ 9	10-49	50-249
	Yıllık Net Satış Hâsılatı (Milyon TL)	≤ 1	≤ 5	≤ 25
	Yıllık Mali Bilanço Değeri (Milyon TL)	≤ 1	≤ 5	≤ 25
AB	Çalışan Sayısı	≤ 9	10-49	50-249
	Yıllık Ciro (Milyon Avro)	≤ 2	≤ 10	≤ 50
	Yıllık Bilanço (Milyon Avro)	≤ 2	≤ 10	≤ 43

KOBİ'ler geleneksel muhasebe uygulamalarında teknolojik imkânlardan çok fazla yararlanamamakta, muhasebe alanında da nitelikli işgücü sorunu yaşamakta, sağlıklı bir iç kontrol sistemi ve finansal raporlama ortamı yaratmada sıkıntılar yaşamaktadırlar. (Deloitte, 2010: 3). KOBİ'ler kamusal sorumluluğu, Tam Set UFRS kullanması beklenen işletmelere göre daha az olan, halka açık olmayan işletmelerdir.

KOBİ'lerin genel özellikleri aşağıdaki şekilde sıralanabilir (Yıldırım; Kocakamış, 2012: 2);

- Sahiplik, yöneticilik genellikle aynı kişilerde birleşir, kurumsal yapıları zayıftır,
- Büyüme arzuları çok kuvvetlidir, yeniliklere öncülük ederler
- KOBİ sahipleri üretim konusunda oldukça deneyimlidirler, işlerinin başındadırlar,
- Boyut itibariyle işletme esnekliği vardır,
- Finansal kaynaklara ulaşmada sorunları vardır.

KOBİ UFRS, KOBİ'leri; 'Kamuya hesap verme yükümlülüğü bulunmayan ve dış kullanıcılar için genel amaçlı finansal tablo yayımlayan işletmelerdir' biçiminde tanımlamaktadır. Tanımda ifade edilen dış kullanıcılar (Akdoğan, 2010: 2);

- İşletme yönetiminde yer almayan işletme sahipleri,
- İşletmeye borç verenler veya potansiyel borç verecek olanlar,
- Kredi derecelendirme kuruluşları gibi bilgi kullanıcılarından oluşmaktadır.

Kamuya hesap verme yükümlülüğü bulunan bir işletme KOBİ ölçütüne sahip olsa dahi söz konusu yükümlülüğünden ötürü tam IFRS'ye göre raporlama

yapmak zorundadır. KOBİ TFRS; kamuya hesap verme yükümlülüğüne sahip olan kurumlar aşağıdaki şekilde açıklanmıştır (KOBİ TFRS Bölüm 1 - 1,2);

(a) *Borçlanma araçlarının veya özkaynağa dayalı finansal araçların kamuya açık bir piyasada (yerel ve bölgesel piyasalar da dâhil olmak üzere, yerli veya yabancı bir sermaye piyasasında veya tezgâh üstü piyasada) işlem görmesi veya bu tür bir piyasada işlem görmek üzere söz konusu araçların ihraç edilme aşamasında bulunulması ya da*

(b) *Esas faaliyet konularından birinin, varlıkları güvenilir kişi sıfatıyla geniş bir kitle adına muhafaza etmek olması (bankalar, yatırım bankaları, yatırım fonları, kredi birlikleri, sigorta şirketleri, emeklilik şirketleri, bireysel emeklilik fonları, faktöring şirketleri, finansal kiralama şirketleri, aracı kuruluşlar ve benzeri finans kuruluşlarında olduğu gibi).*

Ana Ortaklığı tam IFRS setini kullanan veya tam IFRS setini kullanan konsolide bir grubun bir parçası olan bir bağlı ortaklık, eğer kendisinin kamuya karşı hesap verme yükümlülüğü yoksa kendi finansal tablolarında isterse tam sete tabi olmaksızın KOBİ finansal raporlama standart hükümlerini uygulayabilir (Akdoğan, 2010: 4).

KOBİ ölçütleri ülkeden ülkeye farklılık gösterebildiği için standartların uygulanması bu kıstaslardan etkilenmektedir. Örneğin Türkiye’de ciro açısından orta büyüklükte sayılabilecek bir işletme AB ülkelerinde küçük işletme sayılabilmektedir.

1.3.2. İhtiyaç Duyulma Nedenleri

KOBİ’lerin büyük işletmelerle birçok açıdan farklı oldukları ve büyük işletmelere göre yetersiz yönleri düşünüldüğünde, KOBİ’ler için ayrı bir standart

setinin gerekliliği su götürmez bir gerçektir. Farklılıkların başında mali durum gelmektedir. İlerleyen ifadelerde yer verileceği üzere söz konusu farklılıklarda dolayı KOBİ'lere yönelik sadeleştirilmiş ve daha esnek hale getirilerek basitleştirilmiş bir UFRS hazırlanarak, KOBİ uluslararası raporlama dilinin uygulanması ihtiyacı meydana gelmiştir.

Yayımlanan uluslararası finansal raporlama standartlarının bütün dünyada ilgi görmesi ve ülke uygulamalarında yeknesaklığı sağlaması, bu konuda KOBİ'ler içinde özel bazı çalışmaların yapılması gereksinimini ortaya çıkartmıştır. Tam Set UFRS'ler, KOBİ'lerin ihtiyaçlarını karşılamada biraz karmaşık ve zor gelmiştir. Bu nedenle KOBİ'ler için, gereksinimlerine uygun, tam setin genel yapısından ayrılmadan onlara özgün daha basit bir standart yayımlanması ihtiyacını gündeme getirmiştir (Akdoğan, 2010: 2).

KOBİ finansal tablolarının kullanıcıları, tam set UFRS kullanıcılarının aksine bazı bilgilere ihtiyaç duymayabilirler. Örneğin, KOBİ finansal tabloları kullanıcıları uzun vadeli nakit akışları, kar zarar durumu ve şirket değeri ile ilgilenen kamuya açıklama yapmakla yükümlü işletmelerin finansal tablo kullanıcılarının aksine daha çok kısa vadeli nakit akışları, likidite, geçmiş dönemlerdeki kar zarar durumları ve bilançonun genel durumu ile ilgileneceklerdir. Diğer taraftan KOBİ finansal tablolarının kullanıcıları, ortaklık bilgileri, yöneticiler ve tedarikçiler, ortakların ve yöneticilerin şirket varlıklarının kullanımındaki yerleri gibi kamuya açıklama yapmakla yükümlü olarak sınıflandırılmış finansal tablo kullanıcılarının kullanmayacağı bazı ek bilgilere de ihtiyaç duyacaklardır (Çetinkaya, 2010: 8).

Küçük çaptaki işletmelerin finansal tablo kullanıcıları diğer finansal tablo kullanıcılarıyla kıyaslandığında daha kısa vadeli nakit akışları, likidite ve borç ödeme gücü ile ilgileneceklerdir (Çetinkaya, 2010: 4). KOBİ'ler için zaman, maliyet, kaynak, büyüklük, gereklilik gibi kısıtlara incelendiğinde (Aslan, 2007: 218);

Zaman: UFRS'ye göre rapor hazırlamak detaylı ve uzmanlık gerektiren bir iştir. Ciddi bir mesai harcanmasını gerekli kılar.

Maliyet: UFRS'ye göre rapor hazırlamak için bir ekip oluşturulmalı, uzman kişilerin istihdamına özen gösterilmelidir. Bu ise Genel Yönetim Giderlerini artırıcı bir etki yapar.

Kaynak: Zaten kıt olan işletme kaynakları yapılan isin aslından çok bir prosedür dizisi olan raporlamaya kaydırılamayabilir.

Büyüklik: İşletmenin belli bir büyüklüğe ulaşmaması onu daha az kişiye karşı yükümlü yapar. Bu yüzden örneğin yurtdışı kanunlarına göre rapor hazırlamaya gerek olmayan bir işletme bunu isteyerek yapması düşünülemez.

Gerekliklik: Acaba işletme hayatiniyetini devam ettirmek için uzun zaman alan maliyeti yüksek süreçler sonunda elde edeceği raporlara gerçekten gereksinim duyacak mıdır? KOBİ'ler için bu sorunun cevabı genelde hayırdır.

Tüm bu kısıtlar nedeniyle KOBİ'lerin ihtiyaç ve imkânlarına daha uygun bir raporlama standardının oluşturulması söz konusu olmuştur. KOBİ'lerin ülkeler arası karşılaştırılabilir finansal tablolara ihtiyaç duyulma nedenleri ise şu şekilde ifade edilebilir (KOBİ TFRS, Eğitim Materyali 1, 1):

- Finansal kuruluşlar, sınır ötesi kredi sağlamakta ve çokuluslu bir biçimde faaliyet göstermektedir. Birçok ülkede, mikro işletmeler dâhil KOBİ'lerin yarısından fazlasının bankalara kredi borçları bulunmaktadır. Bankalar (bankerler), borç verme kararlarını alırken ve bu borçlara ilişkin koşulları ve faiz oranlarını belirlerken finansal tablolara güvenmektedir.
- Tedarikçiler, kredili olarak mal ve hizmet satmadan önce diğer ülkelerdeki alıcıların finansal durumunu değerlendirmek istemektedir.

- Kredi derecelendirme kuruluşları, tüm dünyada aynı biçimde derecelendirme yapmaya çalışmaktadır. Sınır ötesi faaliyet gösteren bankalar ve diğer kurumlar genellikle benzer derecelendirmeler oluşturmaktadır. Raporlanan finansal bilgi, derecelendirme sürecinde oldukça önemlidir.
- Birçok KOBİ'nin denizaşırı tedarikçileri bulunmakta ve söz konusu tedarikçilerin finansal tabloları, uzun vadeli iş ilişkilerine ilişkin beklentilerin değerlendirilmesi amacıyla kullanılmaktadır.
- KOBİ'ler, girişim sermayesi yatırım ortaklıklarından sınır ötesi fon sağlamaktadır.
- Çoğu KOBİ'nin, günlük yönetimlerinde yer almayan dış yatırımcıları vardır.

1.3.3. Uluslararası KOBİ Standartlarının Oluşum Süreci

IASB, 2001 yılından bu yana KOBİ'ler için uygun muhasebe standartları geliştirmesi üzerinde çalışmaktadır. Standardın geliştirilmesine Eylül 2003'de başlanmış, 20 ülkede 116 gerçek KOBİ üzerinde yapılan saha testleri Kasım 2007'de tamamlanmıştır (Çelik, 2010: 43). Kurul, Haziran 2004 'de "KOBİ'ler için Muhasebe Standartları Hakkında Hazırlık Görüşleri" adını taşıyan bir tartışma metni yayınlamıştır. Alınan cevaplar ışığında Ocak 2005 tarihinde bir taslak metin hazırlanmış, bu metin Mayıs, Haziran, Temmuz ve Eylül 2006'da revize edilmiştir.

Standardın yayınlanması ise 2009 yılının ortalarını bulmuştur. Standardın daha önce taslak olarak yayımlanıp, gelen yoğun eleştiriler sonucunda geri çekilmesi ve yeniden hazırlanarak yayımlanması doğal olarak bu süreyi uzatmıştır. Bu durum, standardın çok geniş bir kesimin beklentilerini karşılayabilecek açıklıkta hazırlanma gereğinin bir sonucudur (Çelik, 2010: 43).

Standartın yayınlanması kadar isminin belirlenmesi de kolay olmamıştır. Standart ilk hazırlanmaya başlandığında ismi “KOBİ’ler için Muhasebe Standartları (Accounting Standards for Small and Medium Sized Companies)” iken, daha sonra ismi “Halka Açık Olmayan İşletmeler için Finansal Raporlama Standartları (Financial Reporting Standards for Private Entities)” olarak değiştirilmiştir. Bu değişiklik uzun sürmemiş standardın ismi bu kez “KOBİ’ler için Finansal Raporlama Standardı (Financial Reporting Standard for Small and Medium Sized Companies)” olarak düzeltilmiştir (Çelik, 2010: 43).

1.3.4. Faydaları

KOBİ TFRS’lerin faydasını başta ihtiyaç duyulma nedenlerinde belirtilen olumsuzlukları giderip, söz konusu ihtiyaçları karşılayacaktır ifadesine yer vermek yanlış olmasa gerek. KOBİ UFRS, KOBİ’lerin finansal raporlamada daha kaliteli, karşılaştırılabilir ve bütün dünyada geçerli olan bilgiler üretmesine olanak tanımakta ve KOBİ’lere yurt dışı piyasalara açılma şansını getirmektedir.

KOBİ standartlarının amacı küresel olarak uygun, yüksek kaliteli, anlaşılabilir muhasebe standartlarını geçerli kılmaktır. Ayrıca, tam UFRS’lerin kapsadığı tüm konuların KOBİ standartlarında da yer alması gerekip gerekmediği üzerinde önemli tartışmalar söz konusudur. KOBİ’ler için UFRS’lerde bir çekirdek standartlar setinin yer alması bir yaklaşım olarak önem kazanmaktadır (Aslan, 2007: 203).

KOBİ TFRS’nin sağlayacağı başlıca faydalar aşağıdaki şekilde sıralanabilir (Overview of IFRS for SMEs, www.ifrs.org, Erişim: 12.03.2012);

- Krediye olan erişimi kolaylaştırmak,
 - *Kredi desteğinin finansal tablolar esas alınarak sağlanması,*
 - *Alicıların finansal durumunun satıcılar tarafından değerlendirilmesi,*

- *Yabancı krediler ve tedarikçiler,*
- Sermaye yatırımına erişimi kolaylaştırmak,
 - *Yönetici konumunda olmayan yatırımcılar,*
 - *Yabancı girişim sermayesi,*
- Öğretim ve eğitim,
- Denetimin etkinliği,
- Tam set UFRS'lerin kullanımına geçiş kolaylığı sağlamak.

1.3.5. KOBİ Türkiye Finansal Raporlama Standartları Gelişim Süreci

Türkiye’de KOBİ’lere yönelik olarak yapılan destekleme çalışmalarına bakıldığında 1990’ların başında, KOBİ’lerin payını ve etkinliğini artırmak, rekabet güçlerini ve düzeylerini yükseltmek, sanayide entegrasyonu ekonomik gelişmelere uygun biçimde gerçekleştirmek amacıyla Küçük ve Orta Ölçekli Sanayi Geliştirme ve Destekleme İdaresi Başkanlığı (KOSGEB) kurulmuştur (KOSGEB Kuruluş Kanunu, www.kosgeb.gov.tr, Erişim: 04.03.2012).

Sanayi ve Ticaret bakanlığının raporuna göre, Türkiye’de KOBİ’ler toplam işletmelerin %99,9’unu, toplam istihdamın da %78’ini kaplamaktadır (KOBİ Stratejisi Eylem Planı 2011-2013, www.sanayi.gov.tr, Erişim: 05.03.2012, s.24). Ekonomi içerisinde sayısal olarak büyük orana sahip KOBİ’lerin diğer işletme yapılarından farklı ihtiyaç işleyişlerinin olması ve farklı düzenlemelere tabi olmaları, KOBİ standartlarının tam set standartlardan ayrışmasını zorunlu kılmıştır.

Ülkemizde KOBİ’lerin muhasebeyi vergi yönlü olarak ele aldıkları ve muhasebe kayıtlarını sadece yasal bir yükümlülük olarak algıladıkları görülmektedir. (Yıldırım; Kocakamış, 2012: 3);

KOBİ UFRS'nin Türkiye'de yayınlanabilmesi amacıyla Kasım 2005'te TMSK bünyesinde "KOBİ Muhasebe Standardı Çalışma Grubu" kurulmuştur ve grup halen çalışmalarını uluslararası gelişmelere paralel olarak devam ettirmektedir (Işık, 2009: 17).

Türkiye'de kamusal hesap verme sorumluluğu olan şirketler için Tam Set TFRS setin uygulaması 2005 yılından bu yana devam etmektedir. Kamusal hesap verme zorunluluğu olmayan (büyük ölçüde KOBİ'ler) için KOBİ UFRS'ler ile birebir uyumlu KOBİ TFRS'ler TMSK tarafından yayımlanmaktadır. Ayrıca KOBİ standartlara uyum konusunda Türk Ticaret Kanununda düzenlemelere yer verilmiştir.

1.3.6. Türk Ticaret Kanunu'ndaki Düzenlemeler

TTK' da KOBİ TFRS'nin uygulanması ile ilgili olarak 88. ve geçici 1. Maddelerinde aşağıdaki şekliyle yer verilmiştir.

Türkiye Muhasebe Standartları Kurulunca, değişik ölçütteki işletmeler ve sektörler için, Uluslararası Finansal Raporlama Standartları tarafından farklı düzenlemelere izin verildiği hâllerde özel ve istisnai standartlar konulabilir; bunları uygulayanlar, söz konusu durumu finansal tablo dipnotlarında açıklarlar (TTK, Madde: 88/3).

Aşağıda sayılanlar KOBİ/TFRS'nı uygulamakla yükümlüdürler (TTK, Madde: Geçici Madde 1):

- *Bu maddenin ikinci fıkrasının (a) bendinde belirtilenlerin dışında kalan ve işletme yönetiminde yer almayan işletme sahipleri, işletmeye borç verenler ve kredi derecelendirme kuruluşları gibi dış kullanıcılar için genel amaçlı finansal tablo düzenleyen işletmeler.*

- *TMS/TFRS'nı uygulamayı tercih eden KOBİ tanımındaki işletmelerden tekrar KOBİ/ TFRS uygulamasına dönmek isteyen işletmeler.*
- *Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu, küçük ölçekli işletmeleri KOBİ/TFRS'ndan kısmen veya tamamen muaf tutmaya veya bunlar için ayrı standartlar belirlemeye yetkilidir.*
- *Türkiye Muhasebe Standartları (TMS/TFRS ve Yorumları ile KOBİ/TFRS) ve kavramsal çerçevede belirlenen ilkeler bu Kanunun ticari defterlere, finansal tablolara ve raporlamaya ilişkin hükümleri ile ilgili diğer hükümlerine de uygulanır.*

Türk Ticaret Kanunu finansal raporlama standartlarının dışında web sitesi açma zorunluluğu, bağımsız denetim gibi birçok konuda köklü değişiklikler içermektedir.

1.4. TAM SET İLE KOBİ TÜRKİYE FİNANSAL RAPORLAMA STANDARTLARI ARASINDAKİ TEMEL FARKLAR

KOBİ'ler için UFRS bir kısaltmadan çok bir sadeleştirme özelliğindedir. Sadece gereksinime göre örgütlenmiş KOBİ'lerin, her yönüyle kurumlarını oluşturmuş büyük işletmelere göre elbette ki farkı olacaktır. Zaten burada adı geçen sadeleştirme bu iki büyüklüğün izdüşümü olarak UFRS'ye yansımadır (Işık, 2009: 14).

KOBİ UFRS'lerin içeriği incelendiği, standart metninin 239 sayfa olduğu görülmektedir. Sayfa sayısı 2008 olan Tam Set UFRS'ler ile kıyaslandığında büyük bir içerik ve ayrıntı farkı olduğu göze çarpmaktadır. Ayrıca Tam Set UFRS setinde finansal tablo notlarında 3.000 adet bilginin açıklanmasını gerekli kılarken KOBİ TFRS'lerde 300 civarında bilgi notu gerekli görülmüştür.

KOBİ UFRS, Tam Set UFRS ile kıyaslandığında aşağıdaki basitleştirmeleri içermektedir (Deloitte, 2010: 2);

- Tam Set UFRS’de yer alan bazı konular, KOBİ’lerle ilgili olmadıklarından dolayı (Hisse Başına Kar, Ara Dönem Finansal Raporlama, Bölümlere Göre Raporlama ve Satış Amaçlı Elde Tutulan Duran Varlıkların Muhasebesi gibi) KOBİ UFRS’ye dâhil edilmemiştir.
- Tam Set UFRS muhasebe politikası seçimine izin verdiği durumlarda KOBİ UFRS, en basit ve uygulaması kolay olan seçime yer verilmiştir.
- Tam Set UFRS’de varlık, yükümlülük, gelir ve gider ölçümü ve muhasebeleştirilmesiyle ilgili olan birçok ilke basite indirgenmiştir.
- KOBİ UFRS, Tam Set UFRS ile kıyasla daha az açıklama gerekliliği getirilmiştir.

II. BÖLÜM

TÜRKİYE MUHASEBE STANDARDI - 16 MADDİ DURAN VARLIKLAR

Maddi duran varlıklar, hem bilançoda yer alacak değerleri açısından hem de amortisman yoluyla gidere dönüştürülmesi açısından ele alınması gereken bir konudur (Pamukçu, 2010: 68). Bu sebepten dolayı çalışmanın ilerleyen bölümünde öncelikle, değer, değerlendirme ve amortisman kavramları ele alınacaktır.

2.1. KAVRAMLAR, AMAÇ VE KAPSAM

2.1.1. Kavramlar

‘TMS-16 Maddi Duran Varlıklar Standardı’ (bu bölüm içerisinde bundan sonra standart diye anılacaktır) 31.12.2005 tarihinden sonra başlayan hesap dönemleri için uygulanmak üzere ilk olarak 31.12.2005 tarih ve 26040 sayılı Resmi Gazetede yayımlanmıştır. Bu standart, uluslararası muhasebe standartlarında meydana gelen değişikliklere paralellik sağlanması amacıyla yayımlanmış olan tebliğlerle de güncellenmiştir (Pamukçu, 2010: 68). Standartta aşağıdaki terimler açıklanmıştır (TMS – 16, Madde: 6);

Defter Değeri: Bir varlığın birikmiş amortisman ve birikmiş değer düşüklüğü zararları indirildikten sonra finansal tablolara yansıtıldığı tutarıdır.

Maliyet: Bir varlığın elde edilmesinde veya inşaatında ödenen nakit veya nakit benzerlerini veya verilen diğer bedellerin gerçeğe uygun değerini veya belli durumlarda, (diğer TFRS'lerin özel hükümleri uyarınca) ilk muhasebeleştirme sırasında ilgili varlığa atfedilen bedeli ifade eder (TFRS 2 Hisse Bazlı Ödemeler gibi).

Amortisman Tabi Tutar: Bir varlığın maliyetinden veya maliyet yerine geçen diğer tutarlardan kalıntı değerin düşülmesiyle bulunan tutarı ifade eder.

Amortisman: Bir varlığın amortisman tabi tutarının, yararlı ömür süresince sistematik olarak dağıtılmasını ifade eder.

İşletmeye Özgü Değer: Bir işletmenin bir varlığın devamlı kullanımından ve yararlı ömrünün sonunda elden çıkarıldığında elde edilmesi beklenen veya bir yükümlülüğün karşılanmasında oluşması beklenen nakit akışlarının bugünkü değerini ifade eder.

Gerçeğe Uygun Değer: Karşılıklı pazarlık ortamında, bilgili ve istekli gruplar arasında bir varlığın el değiştirmesi ya da bir borcun ödenmesi durumunda ortaya çıkması gereken tutardır.

Değer Düşüklüğü Zararı: Bir varlığın defter değerinin geri kazanabilir tutarını aşan kısmını ifade eder.

Maddi Duran Varlıklar: 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 kalemlerdir.

Geri Kazanılabilir Tutar: Bir varlığın gerçeğe uygun değerinden satış giderleri çıkarılarak bulunan değeri ile kullanım değerinden büyük olanıdır.

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.

Yararlı Ömür: Bir varlığın işletme tarafından kullanılabilmesi beklenen süreyi veya işletme tarafından ilgili varlıktan elde edilmesi beklenen üretim sayısı veya benzeri üretim birimini ifade eder.

2.1.2. Amaç

TMS-16 Maddi Duran Varlıklar Standardında amaç aşağıdaki şekilde açıklanmıştır (TMS – 16, Madde: 1);

“Standardın temel amacı, maddi duran varlıkların muhasebeleştirilmesinde temel konuları düzenlemektir. Bu konular; varlıkların muhasebeleştirilmesi, defter değerlerinin belirlenmesi ve bunlarla ilgili olarak finansal tablolara yansıtılması gereken amortisman tutarları ile birlikte değer düşüklüğü zararlarıdır.”

Standardın amacına bakıldığında öne çıkan husus maddi duran varlıklardaki ortaya çıkması muhtemel değer düşüklüğü zararlarının finansal tablolara yansıtılma keyfiyetidir (Yükçü; İçerli, 2007: 16).

2.1.3. Kapsam

Standart maddi duran varlıklar için başka bir standart farklı bir muhasebe işlemi gerektirmediği ya da izin vermediği sürece, maddi duran varlıkların muhasebeleştirilmesinde TMS 16 standardı uygulanır (TMS – 16, Madde: 2).

Standart, kapsamı dışında olan işlemleri sayarak geri kalan işlemlerde standart hükümlerinin uygulanabileceği belirtilmiştir. Satış amaçlı elde tutulan maddi duran varlıklar, tarımsal faaliyetlerle ilgili canlı varlıklar, madenlere ilişkin arama, hazırlık, çıkarma ve değerlendirme harcamaları ile varlıklar, petrol, doğalgaz ve benzer nitelikli yenilenebilir olmayan doğal kaynaklar gibi madenler üzerindeki haklar ve madeni kaynaklar dışındaki maddi duran varlıklarda, standart hükümleri uygulanır (TMS – 16, Madde: 3). Ancak tarımsal faaliyetlerle ilgili canlı varlıkların, maden ve petrol, doğalgaz gibi varlıkların geliştirilmesi ya da korunmasında kullanılan maddi duran varlıklar için TMS – 16 uygulanır (TMS – 16, Madde: 3).

Diğer standartlar, bir maddi duran varlık kaleminin bu standartta yazılıdan farklı bir yöntem ile muhasebeleştirilmesini gerektirebilir. Örneğin, “TMS 17 Kiralama işlemleri” standardı bir işletmenin kiralanan maddi duran varlık kalemlerinin muhasebeleştirilmesinin, risk ve kazanımların transferi kapsamında değerlendirilmesini gerektirir. Ancak bu durumlarda, bu varlıklara ilişkin, amortisman dahil uygulanacak diğer muhasebe işlemleri bu standart ile düzenlenmiştir (TMS – 16, Madde: 4).

İşletmelerin gelecekte kira geliri veya değer artış kazancı ya da her ikisini birden elde etmek amacıyla inşa ettiği veya geliştirilmekte olduğu yatırımlar tamamlanıncaya kadar TMS 16 standardına uygun olarak muhasebeleştirilirler. İnşaat veya geliştirme tamamlandığında gayrimenkul, yatırım amaçlı gayrimenkul özelliğini kazanır ve TMS 40 hükümlerine uygun biçimde değerlendirilir ve muhasebeleştirilir. Bir kez yatırım amaçlı gayrimenkul tanımlanmış olan varlık,

gelecekte de kullanılmak amacıyla tekrar geliştirme sürecine alınmışsa yatırım amaçlı gayrimenkuller TMS 40'a tabidir (Şahin, 2009: 71).

2.2. MALİYETİN TESPİT EDİLMESİ VE UNSURLARI

Standart uyarınca varlık kalemiyle ilgili gelecekteki ekonomik yararların işletmeye aktarılmasının muhtemel olması ve ilgili kalemin maliyetinin güvenilir bir şekilde ölçülebilmesi halinde, yalnızca maddi duran varlık kaleminin maliyeti varlık olarak muhasebeleştirilir ve finansal tablolara yansıtılır (Kaya, 2007: 70).

Standartta göre; yedek parça ve bakım malzemeleri genel olarak stoklarda izlenir ve kullanıldıklarında gelir tablosuna yansıtılır. Ancak, bir işletmenin bir dönemden fazla kullanmayı beklediği önemli yedek parça ve yedek malzemeleri maddi duran varlık olarak değerlendirilir. Aynı şekilde, eğer yedek parça ve bakım malzemeleri sadece bir maddi duran varlık kalemiyle ilişkili olarak kullanılabiliriyorsa, maddi duran varlık olarak dikkate alınırlar (TMS – 16, Madde: 8).

Bu Standart muhasebeleştirmede, nelerin maddi duran varlık kalemini oluşturduğu gibi, bir ölçü birimi öngörmemiştir. Muhasebeleştirme ilkelerinin bir işletmeye özgü koşullara uygulanmasında muhakeme yapılması gerekir. Kalıplar, araç ve gereçler gibi tek başına önemsiz kalemlerin toplanarak, muhasebeleştirilme ilkelerinin toplam değere uygulanması uygun olabilir (TMS – 16, Madde: 9).

Bir işletme bu ilke çerçevesinde, maddi duran varlıklarla ilgili bütün maliyetleri olduğu tarihteki değerleriyle muhasebeleştirir. Bu maliyetler, bir maddi duran varlık kaleminin ilk elde etme veya inşa edilmesi aşamasında oluşan ve sonradan; ekleme, kısmi yenileme ve bakım için katlanılan maliyetleri içerir (TMS – 16, Madde: 10).

2.2.1. Başlangıç Maliyetleri

Maddi duran varlık kalemleri güvenlik veya çevresel nedenlerle edinilebilir. Bu maddi duran varlıkların iktisabı, var olan herhangi bir maddi duran varlık kaleminden elde edilmesi beklenen gelecekteki ekonomik yararları doğrudan artırmasa da, bir işletmenin diğer varlıklarından gelecekte ekonomik yarar elde etmesi için gerekli olabilir. Bu maddi duran varlık kalemlerinin elde edilmeleri sonucu, ilişkili varlıkların işletmeye gelecekte sağlayacakları ekonomik yararı, bu kalemlerin elde edilmemiş olması durumunda ilişkili varlıkların işletmeye gelecekte sağlayacakları ekonomik yarardan fazla olması nedeniyle bu kalemler maddi duran varlık olarak muhasebeleştirilir (TMS – 16, Madde: 11).

Muhasebeleştirilme kriterlerini sağlayan bütün maddi duran varlıklar, ilk muhasebeleştirilmede maliyet bedeli ile kaydedilirler. Sonraki dönemlerde ise maliyet veya yeniden değerlendirme modellerinden birisini seçmek suretiyle ölçme ve değerlendirme yapılır (Kaya, 2007: 70).

Bir kimyasal madde üreticisi, çevre düzenlemelerine uymak için tehlikeli kimyasal maddelerin üretimi ve depolanması için yeni kimyasal maddelerin kullanım süreçleri tesis edebilir. İşletme ilgili tesis düzenlemeleri olmaksızın kimyasal maddeleri üretilip satamayacağından, bunlar varlık olarak muhasebeleştirilir. Ancak, “TMS 36 Varlıklarda Değer Düşüklüğü” Standardına göre söz konusu varlığın ve ilişkili varlıkların defter değeri, değer düşüklüğü açısından gözden geçirilir (TMS – 16, Madde: 11).

2.2.2. Sonraki Maliyetler

Standartta açıklanan muhasebeleştirme ilkeleri kapsamında, bir işletme maddi duran varlık kalemlerinin günlük bakım maliyetlerini aktifleştiremez. Aksine, bu maliyetleri oluştuğu tarihte gelir tablosu ile ilişkilendirir. Günlük bakım

maliyetleri esas olarak, işçilik, sarf malzemeleri ve küçük parça maliyetlerini içerir. Bu harcamaların amacı genel olarak maddi duran varlık kaleminin ‘tamir ve bakım’ı olarak tanımlanır (TMS – 16, Madde: 12).

Bazı maddi duran varlık kalemlerinin parçalarının düzenli aralıklarla yenilenmesi gerekebilir (örneğin, bir fırının belirli bir saat kullanım sonrasında yeniden astarlanması gerekebilir veya uçak iç döşemeleri ve mutfağının uçağın yararlı ömrü süresince birkaç defa değiştirilmesi söz konusu olabilir). Maddi duran varlık kalemleri aynı zamanda, bir binanın iç duvarlarının değiştirilmesi gibi daha az sıklıkta gerçekleşen yenilemeler veya bir defaya mahsus yenilemeler için elde edilebilir. Muhasebeleştirilme ilkeleri kapsamında bir işletme, muhasebeleştirme kriterlerinin sağlanması durumunda, yenileme kapsamındaki bir parçanın maliyetini olduğu zaman ilgili maddi duran varlık kaleminin defter değerine dahil ederek muhasebeleştirir. Yenilenen parçaların defter değeri, bu Standardın finansal durum tablosu dışı bırakmaya ilişkin hükümleri kapsamında finansal durum tablosu dışı bırakılır (TMS – 16, Madde: 13).

Standarda göre ikame veya yenileme maliyetleri hariç, varlığın iktisabından sonra katlanılan maliyetler, ancak varlıktan elde edilecek faydayı, varlığa atfedilmiş bulunan performans standardını asacak derecede arttırdığında güvenilir bir biçimde ölçülebiliyor ve varlıkla doğrudan ilişkilendirilebiliyorsa ilgili varlığın maliyetine eklenir. Aktifleştirme kriterini sağlamayan sonraki dönemlerde yapılan diğer bütün harcamalar katlanıldığı dönemin gideri olarak mali tablolara alınır (Gençoğlu, 2007: 203).

Bir maddi duran varlık kaleminin kullanımının devamı için (örnek olarak bir uçak), parçaların yenilenmiş olup olmadığına bakılmaksızın, düzenli arıza kontrolleri yapılması gerekebilir. Muhasebeleştirilme kriterlerinin sağlanması durumunda, yapılan her büyük çaplı kontrolün maliyeti yenileme olarak maddi duran varlık kalemlerinin defter değerine dahil edilerek muhasebeleştirilir. Bir önceki kontrolden kalan (fiziki parçalardan ayrıştırılabilen) herhangi bir maliyetin defter değeri finansal durum tablosundan (bilançodan) çıkartılır. Bu, bir önceki kontrolün maliyetinin,

kalemin iktisap veya inşa ediliş işlemi sırasında var olup olmadığına bakılmaksızın gerçekleşir. Gerekli olduğu takdirde, gelecekteki benzer bir kontrolün tahmin edilen maliyeti, kalemin iktisap veya inşa edildiğinde var olan kontrol unsurunun bir göstergesi olarak kullanılabilir (TMS – 16, Madde: 14).

Yapılan bu açıklamalarından sonra bir maddi duran varlığın edinilmesinden sonra, söz konusu varlıkla ilgili yapılan harcamalar iki kategoride karşımıza çıkmaktadır (Şahin, 2009: 78);

- **İşletim Harcamaları:** Duran varlığın hizmet verir durumda tutulabilmesi için yapılan harcamalar yani bakım giderleri; kullanma veya başka fiziki nedenlerle nedenlerle hizmet verir durumdan uzaklaştığında yeniden hizmet verir hale getirilmesi için getirilen harcamalar yani onarım (tamir) giderleridir.
- **Geliştirme Harcamalar:** Bir duran varlığın veriminin veya ömrünün uzaması için yapılan harcamalardır. Buna değer arttırıcı harcamalar da denir. Bir duran varlığın edinilmesinden sonra, onun yararlı olma boyutlarını genişleten (kapasitesini veya verimini arttıran) ya da yararlı olma süresini uzatan nitelikli iyileştirici ve geliştirici işlemler için yapılan harcamalar (değer arttırıcı harcamalar) o duran varlığın maliyetine eklenir.

2.2.3. Maliyet Yaratan Unsurlar

Varlık olarak muhasebeleştirilme koşullarını sağlayan bir maddi duran varlık kalemi için maliyet unsurları aşağıdaki gibidir (TMS – 16, Madde: 16-17);

- a) *İndirimler ve ticari iskontolar düşüldükten sonra, ithalat vergileri ve iade edilmeyen alış vergileri dahil, satın alma fiyatı.*
- b) *Varlığın yerleştirileceği yere ve yönetim tarafından amaçlanan koşullarda çalışabilmesini sağlayacak duruma getirilmesine ilişkin her türlü maliyet.*
- c) *Maddi duran varlığın sökülmesi ve taşınması ile yerleştirildiği alanın restorasyonuna ilişkin tahmini maliyeti, işletmenin ilgili kalemin elde edilmesi ya da stok üretimi dışında bir amaçla belirli bir süre kullanımı sonucunda katlandığı yükümlülük.*
- d) *Doğrudan maddi duran varlık kaleminin elde edilmesiyle veya inşaatıyla ilgili çalışanlara sağlanan faydalardan kaynaklanan maliyetler,*
- e) *Yerin hazırlanmasına ilişkin maliyetler;*
- f) *İlk teslimata ilişkin maliyetler;*
- g) *Kurulum ve montaj maliyetleri;*
- h) *Varlığın uygun şekilde çalışıp çalışmadığına dair yapılan test maliyetlerinden, varlığı gerekli yer ve duruma getirirken üretilen kalemlerin satışından elde edilen net hâsılat düşüldükten sonra kalan tutarlar ve*
- i) *Mesleki ücretlerdir.*

Belirli bir dönemde stok üretiminde kullanılan bir maddi duran varlık kaleminin sökülmesi ve taşınması ile ilgili varlığın üzerinde kullanıldığı yerin restorasyonuna ilişkin katlanılan maliyetlere “TMS 2 Stoklar” Standardı hükümleri uygulanır. TMS 2 ve TMS 16 kapsamında maliyetlerle ilgili muhasebeleştirilen yükümlülükler “TMS 37 Karşılıklar, Koşullu Borçlar ve Koşullu Varlıklar” Standardı çerçevesinde ölçülür ve finansal tablolara yansıtılır (TMS – 16, Madde: 18).

2.2.4. Maliyete Dahil Olmayan Unsurlar

Bir maddi duran varlık kaleminin maliyetine girmeyen maliyet unsuru örneklerine aşağıda yer verilmiştir (TMS – 16, Madde: 19).

- a) *Yeni bir tesis açılmasının maliyetleri,*
- b) *Yeni bir ürün veya hizmetin tanıtılmasına ilişkin maliyetler (reklam ve tanıtım harcamaları dahil),*
- c) *Yeni bir yerde veya yeni bir müşteri kitlesiyle iş yapmak amacıyla katlanılan maliyetler (personel eğitim masrafları dahil) ve*
- d) *Yönetim giderleri ve diğer genel giderler.*

Bir maddi duran varlık kalemi, yönetimin amaçları doğrultusunda faaliyet gösterebilmesi amacıyla gerekli duruma ve yere getirildiği andan itibaren maliyetlerinin defter değerinde muhasebeleştirilmesine son verilir. Bu sebeple, bir kalemin kullanımı veya daha verimli şekilde düzenlenmesi kapsamında katlanılan maliyetler defter değerine dahil edilmez (TMS – 16, Madde: 20). Örneğin aşağıda belirtilen maliyetler bir maddi duran varlık kaleminin defter değerine dahil edilmez (TMS – 16, Madde: 20):

- a) *Yönetimin amaçları doğrultusunda faaliyet gösterebilir durumda olup, henüz kullanıma sokulmamış veya tam kapasitenin altında çalışan kalemler için katlanılan maliyetler;*
- b) *Bir kalemin üreteceği mal veya hizmete henüz talebin oluşması aşamasında katlanılan maliyetler gibi başlangıç zararları ve*
- c) *İşletme faaliyetlerinin kısmen veya tamamen yeniden organizasyonu veya yeniden yerleşimine ilişkin harcamalar.*

Bazı faaliyetler, bir maddi duran varlık kaleminin inşası ya da geliştirilmesine bağlı olarak ortaya çıkabilir. Ancak bunlar ilgili kalemin, yönetimin

amaçları doğrultusunda faaliyet gösterebilmesi amacıyla gerekli yere ve duruma getirilmesi için gerekli faaliyetler değildir. Bu arızı faaliyetler, inşaat veya geliştirme faaliyetleri aşamasında veya öncesinde gerçekleşebilir. Örneğin inşaat alanı, inşaatın başladığı zamana kadar araç park alanı olarak kullanılarak gelir elde edilebilir. Arızı faaliyetler bir kalemin yönetimin amaçları doğrultusunda faaliyet gösterebilmesi amacıyla gerekli durum ve yere getirilmesi için gerekli olmadığından; gelir ve giderler, gelir tablosunda ilgili gelir ve gider sınıflarında muhasebeleştirilir (TMS – 16, Madde: 21).

İşletmece inşa edilen varlıkların maliyetleri de iktisap edilen varlıklarla aynı ilkelere göre belirlenir. İşletme, olağan faaliyetleri kapsamında benzer varlıkları satış amacıyla ürettiyorsa, bu varlıkların maliyeti satış için üretilen varlıkların maliyetine genellikle eşit olur. Bu sebeple, bu tür maliyetler hesaplanırken işletme içi kârlar elimine edilir. Benzer şekilde, bir varlığın işletmece imal edilmesinde kullanılan normalin üzerindeki tutarda artık madde, iş gücü veya diğer kaynaklar varlığın maliyetine dahil edilmez. Borçlanma maliyetlerinin işletmece inşa edilen maddi duran varlık kaleminin defter değerinin bir unsuru olarak muhasebeleştirilmesine ilişkin ilkeler “TMS 23 Borçlanma Maliyetleri” Standardı ile belirlenmiştir (TMS – 16, Madde: 22).

2.3. MALİYETİN ÖLÇÜMÜ

Bir maddi duran varlık kaleminin maliyeti, muhasebeleştirme tarihindeki peşin fiyatın eşdeğeri tutardır. Eğer ödeme normal kredi vadelerinin ötesine erteleniyorsa, peşin fiyat eşdeğeri ile toplam ödeme arasındaki fark, TMS 23’te izin verilen alternatif yöntem çerçevesinde defter değerinde taşınmadığı sürece, kredi dönemi boyunca faiz olarak finansal tablolara yansıtılır (TMS – 16, Madde: 23).

Standartta yer alan bu yönteme göre, bir özellikli varlığın (amaçlanan kullanıma veya satışa hazır duruma getirilmesi zorunlu olarak uzun süreyi gerektiren

varlıklar) satın alınması, inşaatı veya üretimi ile doğrudan ilgisi olan borçlanma maliyetleri ilgili varlığın maliyetine dahil edilir. Standardın 25. maddesi uyarınca, “bir varlığın amaçlanan kullanıma veya satışa hazır duruma getirilmesi için gerekli tüm işlemlerin esas itibarıyla tamamlandığında borçlanma maliyetlerinin aktifleştirilmesine son verilir” şeklinde düzenleme de yer almaktadır (Kaya, 2007: 71).

Bir veya birden fazla maddi duran varlık kalemi, parasal olmayan varlık veya varlıklar veya parasal ve parasal olmayan varlıkların birleşimi karşılığında elde edilebilir. Aşağıda parasal olmayan varlıkların takasına değinilmekle beraber, bu durum bir önceki cümlede belirtilen bütün takaslar için de geçerlidir. Bu kapsamdaki bir maddi duran varlık kaleminin maliyeti aşağıdaki durumlardan bir veya daha fazlası söz konusu olmadığı sürece gerçeğe uygun değeri ile ölçülür (TMS – 16, Madde: 24):

- Takas işleminin ticari içerikten yoksun olması,
- Elde edilen varlığın veya elden çıkarılan varlığın gerçeğe uygun değerinin güvenilebilir bir şekilde ölçülememesi.

İşletme, elden çıkarılan varlığı hemen finansal durum tablosu (bilanço) dışı bırakamıyorsa dahi, elde edilen kalem bu şekilde ölçülür. Elde edilen kalemin gerçeğe uygun değeri ile ölçülmemesi durumunda, maliyeti elden çıkarılan varlığın defter değeri ile ölçülür (TMS – 16, Madde: 24).

İşletme, takas işleminin ticari içeriğe sahip olup olmadığını; işlem sonucunda gelecekteki nakit akışlarının ne kadar değişeceğini göz önünde bulundurarak belirler. Aşağıdaki koşullardan birinin varlığı halinde takas işleminin ticari öze sahip olduğu kabul edilir (TMS – 16, Madde: 25):

- (a)Elde edilen varlıktan kaynaklanacak nakit akışlarının (risk, zamanlama ve tutar olarak) transfer edilen varlıktan kaynaklanacak nakit akışlarından farklı olması veya*
- (b)İşletmenin işlemde etkilenen faaliyetlerinin işletmeye özgü değerinin takas işlemi sonucu değişmesi ve*
- (c) (a) veya (b)'de belirtilen farkların, takas edilen varlıkların gerçeğe uygun değerine göre önemli olması.*

Bir takas işleminin ticari içeriğe sahip olup olmadığının belirlenmesinde, işletmenin işlemde etkilenen faaliyetlerinin işletmeye özgü değerine ilişkin olarak vergi sonrası nakit akışları dikkate alınır. Bu analizlerin sonuçları, işletmenin ayrıntılı hesaplamalar yapmasını gerektirmeyecek ölçüde açık olabilir(TMS – 16, Madde: 25).

Bir varlık için karşılaştırılabilir piyasa işlemleri bulunmuyorsa, aşağıdaki koşullardan birinin sağlanması durumunda gerçeğe uygun değer güvenilir bir şekilde belirlenebildiği kabul edilir (TMS – 16, Madde: 26):

- (a)İlgili varlık için gerçeğe uygun değer tahminlerindeki değişkenliğin makul bir aralıkta olması,*
- (b)Belirli aralıktaki çeşitli tahminlerin olasılıklarının güvenilir biçimde değerlendirilebilmesi ve gerçeğe uygun değer belirlenirken kullanılması.*

İşletme, alınan ve elden çıkarılan varlıkların gerçeğe uygun değerini güvenilir bir şekilde belirleyebiliyor ise, alınan varlığın gerçeğe uygun değerinin daha açık biçimde belirlenememesi söz konusu olmadığı sürece, elden çıkarılan varlığın gerçeğe uygun değeri alınan varlığın maliyeti olarak kabul edilir (TMS – 16, Madde: 26).

Finansal kiralama işlemi kapsamında bir kiracı tarafından elde tutulan maddi duran varlık kaleminin maliyeti “TMS 17 Kiralama İşlemleri” Standardı uyarınca belirlenir (TMS – 16, Madde: 27).

Bir maddi duran varlık kaleminin defter değeri “TMS 20 Devlet Bağışlarının Muhasebeleştirilmesi ve Devlet Yardımlarının Açıklanması” Standardı uyarınca alınan devlet bağışları sebebiyle azaltılabilir (TMS – 16, Madde: 28).

Satın alınan maddi duran varlığın ödemesinin normal kredi vadelerinin ötesine ertelenmesi durumunda maddi duran varlığın aktifleştirilmesinde dikkate alınacak maliyetle ilgili iki alternatif söz konusudur. Bunlardan ilki; TMS 23’te temel yöntem olarak kabul edilen peşin değeri ile maddi duran varlığın aktifleştirilmesi ve oluşan vade farkının dönem gideri olarak değerlendirilmesidir. TMS 23’ün izin verdiği alternatif yöntemde ise bir özellikli varlığın satın alınması, inşaatı veya üretimi ile doğrudan ilgili bulunan borçlanma maliyetleri ilgili varlığın maliyetine dahil edilir. Ancak bu alternatifin uygulanabilmesi için söz konusu duran varlığın özellikli varlıklar tanımına uyması gerekir. Bu standartta, amaçlanan kullanıma veya satışa hazır duruma getirilebilmesi zorunlu olarak uzun bir süreyi gerektiren varlıklar özellikli varlıklar olarak tanımlanmıştır (Şahin, 2009: 81).

2.4. DEĞERLEME

2.4.1. DEĞERLEME KAVRAMI

Değer, satın alınacak bir mal veya hizmet için alıcılar ve satıcılar arasında oluşturulan fiyat ile ilgili iktisadi bir kavramdır (SPK Seri: VIII, No:45, 2006: 7). Değer esasen belirli bir zaman zarfında satın alma amacı doğrultusunda bir mal veya hizmet için ödenmesi muhtemel fiyatın bir tahminidir (SPK Seri: VIII, No:45, 2006: 32).

Açıklamadan görüleceği üzere değer ve fiyat arasında sıkı bir ilişki vardır. Bu ilişkiyi şu şekilde örneklemek mümkün olacaktır; kömür ve elmas mukayese edilecek olursa, kömür elmasa göre miktar yönünden az bulunduğu için daha pahalı yani daha değerlidir. Burada elmasın elde edilmesi daha maliyet olduğu için daha değerlidir yargısına varılabilir. Buradan hareketle değer bilinişi için elde etme maliyetinin hesaplanması / bilinmesi gerekli olacaktır.

Muhasebe de maliyet kavramı ise; bir amaca ulaşabilmek için katlanılan fedakârlıklar toplamıdır (Lazol, 2011: 8). Muhasebe de varlıkların değerleri ile kayıt altına alınırlar. Söz konusu kayıt işlemlerinin yapılabilmesi için değerlendirme kavramı karşımıza çıkmaktadır. Değerleme değerin takdir sürecidir (Bal, 2008:3). Yani değerlendirme varlığının değerinin hesaplanması sürecidir.

Değer durağan bir kavram iken “değerleme” süreç içeren işlemlerin bütününden ibaret hareketli işlemlerin bütünüdür. Değer belirlenmesi için gereken işlemlerin sürecini içerir. Bu süreç; değerin belirlenmesi amacıyla yapılacak hesaplamaları, hesaplamada kullanılacak değer ve ölçülerin belirlenmesini ve bunların uygulanıp mali tablolara taşınması işlemini içerir (Başagaç, 2006: 19).

Değerleme kavramı Türk Dil Kurumu Sözlüğünde; değer biçme, bir malın değerini belirleme, valüasyon kavramlarıyla açıklanmaktadır (TDK, www.tdk.gov.tr, Erişim: 03.05.2012).

Yukarıdaki açıklanan kavram ve ifadelerden anlaşılacağı üzere daha az bulunan kaynakların elde edilmesi daha fazla fedakârlık gerektirmektedir. Maddi Duran Varlıklar diğer varlıklara nispeten daha fazla çabayla elde edilebilen varlıklar oldukları için daha değerli varlıklar olduğu söylenebilir.

Maddi duran varlıkların değerlemesinde iki husus önem kazanmaktadır. Bu hususlardan biri duran varlığın iktisadi değerinin (maliyet bedelinin) tespit edilmesi; diğeri ise, duran varlığın aşınma, yıpranma ve değer kaybını ifade eden amortisman payının hesaplanmasıdır (Kızıl, www.kizilahmet.brinkster.net, Erişim: 03.05.2012).

İktisadi işletmelere dahil duran varlıklar maliyet bedelleri ile değerlendirilirler. Maliyet bedeli ise satın alınan ve imal edilen varlıklarda farklılık gösterir (Ataman, 2009: 148).

Vergi Usul Kanunu uyarınca değerlemenin amacı; vergi matrahının tespitine yönelik olarak iktisadi kıymet bedellerinin tespit edilmesidir. Geniş anlamda amaç; faaliyetler ile ilgili işlemler sonucunda oluşacak karlılığın tespiti, performans ve verimliliğinin tespiti, amaçların gerçekleşmesi, hedef ve politikalarının belirlenmesi, finansal tablolarının işletme hakkında reel, açık, anlaşılır ve tam bilgi vermesini sağlamaya yönelik olarak varlıklar alacak ve borçlarının gerçek değerinin tespit edilmesi ve kayıtlara yansıtılmasıdır (Küçük, 2006: 32).

Envanter kavramı Türk Dil Kurumu'na göre; bir ticaret kuruluşunun para, mal ve diğer varlıklarıyla genel olarak borçlu ve alacaklı durumlarını, nicelikleri ve değerleriyle ayrıntılı olarak gösterme, bu durumu gösteren çizelge ve mal ve değerlere ait döküm olarak tanımlanmıştır. (TDK, www.tdk.gov.tr, Erişim: 04.05.2012). Envanter işlemi ise; dönem sonu itibariyle, işletmenin varlık ve kaynaklarının miktar ve değer olarak tespiti ile bu tespitlere göre kaydi durumun düzeltilmesidir (Şahin, 2009: 11).

2.4.2. Türk Ticaret Kanunu'nda Değerleme Hükümleri

Muhasebe açısından daha detaylı düzenlemelere yer veren 6102 sayılı TTK' da değerleme hükümlerine; 66, 67 ve 68. maddelerinde envanter başlığı altında, 78. maddesinde de değerleme ilkeleri başlığı altında ele alınmıştır (TTK, Madde: 66-67-68).

Ayrıca tasarının 79. maddesinde “varlıklar ile borçların değerleme ölçüleri” başlığı altında; “*Duran ve dönen varlıklar Türkiye Muhasebe Standartları uyarınca*

bu standartlarla gösterilen ölçülere göre değerlendirilir. Borçlar ve diğer kalemler için de aynı standartlar uygulanır” ifadesine yer verilmiştir.

2.4.3. Değerleme Modelleri

Değerleme ölçütleri ya da modelleri, her ülkenin kendine has vergi sistemine bağlı olarak yürürlükteki kanun ve mevzuatlarından etkilenmektedir.

Türkiye Muhasebe Standartları maddi duran varlıkların ölçümlemesiyle ilgili iki yöntemi esas almaktadır. Bu yöntemlerden ilki temel yöntem olarak “maliyet”, diğeri alternatif olarak önerilen “yeniden değerlendirme” modelidir. Bununla birlikte standart yeniden değerlendirme modelinde piyasa fiyatının sağlıklı olarak tespit edilememesi durumunda varlığın değerini belli etmede “itfa edilen yenileme maliyeti yaklaşımı” ve “gelir yaklaşımı” adı altında iki değerlendirme yaklaşımından birisinin kullanılarak maddi duran varlığın değerinin belirlenebileceğini ifade etmektedir (Ayçiçek, 2011: 122).

Seçilen model bütün varlık grubu için uygulanmak zorundadır. Şöyle ki aşağıda yer alan varlık gruplarında olduğu gibi her grup için aynı modelin kullanılması gerekir (Aslan, 2008: 11);

- Araziler
- Binalar,
- Makineler,
- Gemiler,
- Uçaklar,
- Motorlu Taşıtlar,
- Ofis Gereçleri,
- Mobilyalar.

Yukarıda yer alan varlık gruplarını örnek alınacak olursa; araziler için yeniden değerlendirme modeli seçilmişse, bu grup içinde yer alan tüm araziler için sadece yeniden değerlendirme modeli kullanılabilir.

2.4.3.1. Maliyet Modeli

Bir maddi duran varlık kalemi varlık olarak muhasebeleştirildikten sonra, finansal tablolarda maliyetinden birikmiş amortisman ve varsa birikmiş değer düşüklüğü zararları indirildikten sonraki değeri ile gösterilir (TMS – 16, Madde: 30).

Standartta yer alan ifadeye göre, her bir maddi duran varlığın finansal tablolarda net değeri ile gösterilmesi gerektiği anlaşılmaktadır. Bu çoğu zaman mümkün olamaz. Bunun yerine bir maddi duran varlık kalemi ifadesi yerine maddi duran varlık sınıfı ibaresini kullanmak daha gerçekçi olur. Bu durumda her bir maddi duran varlık sınıfı bilançoda tek bir kalem olarak gösterilebileceği gibi her bir maddi duran varlık sınıfına ait birikmiş amortismanlar ve birikmiş değer düşüklüğü zararları kalemlerinin düzenleyici olarak kullanıldığı bir sunum da söz konusu olabilir (Şahin, 2009: 85).

2.4.3.2. Yeniden Değerleme 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, Madde: 31).

Arazi ve binaların gerçeğe uygun değeri genellikle, piyasa koşullarındaki kanıtların mesleki yeterliliğe sahip değerlendirme uzmanları tarafından değerlendirilmesi sonucu saptanır. Maddi duran varlık kalemlerinin gerçeğe uygun değeri genellikle değerlendirme yoluyla belirlenmiş piyasa değerleridir (TMS – 16, Madde: 32).

Eğer maddi duran varlık kaleminin özellikli niteliğinden kaynaklanan nedenlerle veya devam etmekte olan bir işin parçası olması dışında, satışının az olması nedeniyle piyasa koşullarındaki gerçeğe uygun değerine ilişkin yeterli bilgi mevcut değil ise, işletmenin bir gelir veya itfa edilen yenileme maliyeti yaklaşımı kullanarak gerçeğe uygun değeri tahmin etmesi gerekebilir (TMS – 16, Madde: 33).

Yeniden değerlemelerin sıklığı, yeniden değerlendirme konusu maddi duran varlık kalemlerinin gerçeğe uygun değerlerindeki değişimlere bağlıdır. Yeniden değerlendirilen varlığın gerçeğe uygun değerinin defter değerinden önemli ölçüde farklılaşması durumunda, varlığın tekrar yeniden değerlendirilmesi gerekir. Bazı maddi duran varlık kalemlerinin gerçeğe uygun değerleri önemli değişiklikler göstermesi nedeni ile yıllık olarak yeniden değerlendirilmeyi gerektirir. Gerçeğe uygun değerlerinde önemli değişiklikler olmayan maddi duran varlık kalemleri için bu sıklıkta yeniden değerlendirme yapılmasına gerek yoktur. Bu kalemler için sadece üç veya beş yılda bir yeniden değerlendirme yapılması gerekli olabilir (TMS – 16, Madde: 34).

Bir maddi duran varlık kalemi yeniden değerlendirildiğinde, yeniden değerlendirme tarihindeki birikmiş amortisman aşağıdaki yöntemlerden birine göre işleme tabi tutulur ve (TMS – 16, Madde: 35);

- Varlığın brüt defter değerindeki değişiklikle orantılı olarak düzeltilir ve böylece yeniden değerlendirme sonrasındaki varlığın defter değeri yeniden değerlendirilmiş tutarına eşit olur. Bu yöntem genellikle bir

varlığın, itfa edilen yenileme maliyetinin bir endeks uygulanarak yeniden değerlendirildiği durumlarda kullanılır.

- Varlığın brüt defter değeri ile netleştirilir ve net tutar yeniden değerlendirme sonrasındaki değere getirilir. Bu yöntem genellikle binalar için kullanılır.

Birikmiş amortismanın düzeltilmesi veya elimine edilmesinden kaynaklanan düzeltmeler, varlıkların muhasebeleştirilen defter değerlerinde meydana gelen artış veya azalışların bir parçasını oluşturur (TMS – 16, Madde: 35).

Bir maddi duran varlık kalemi yeniden değerlendirildiğinde, o varlığın ait olduğu tüm maddi duran varlık sınıfı da yeniden değerlendirilir (TMS – 16, Madde: 36).

Bir maddi duran varlık sınıfındaki kalemler, içlerinden bazılarının seçilerek yeniden değerlemeye tabi tutulmasının ve bu tutarların finansal tablolarda değişik tarihlere ait maliyetler ve değerler olarak raporlanmasının önlenmesi için es zamanlı olarak yeniden değerlemeye tabi tutulur. Ancak, bir varlık sınıfı, kısa bir sürede yeniden değerlemenin sonuçlanması ve güncelliğinin korunması kaydıyla, dönüşümlü olarak yeniden değerlemeye tabi tutulabilir (TMS – 16, Madde: 38).

Eğer bir varlığın defter değeri yeniden değerlendirme sonucunda artmışsa, bu artış diğer kapsamlı gelirden muhasebeleştirilmelidir ve doğrudan özkaynak hesap grubunda yeniden değerlendirme değer artışı adı altında toplanmalıdır. Ancak, bir yeniden değerlendirme değer artışı, aynı varlığın daha önce kar ya da zarar ile ilişkilendirilmiş bulunan yeniden değerlendirme değer azalışını tersine çevirdiği ölçüde gelir olarak muhasebeleştirilir (TMS – 16, Madde: 39).

Eğer bir varlığın defter değeri yeniden değerlendirme sonucunda azalmışsa, bu azalma gider olarak muhasebeleştirilir. Ancak, bu azalış diğer kapsamlı gelirden bu varlıkla ilgili olarak yeniden değerlendirme fazlasındaki her tür alacak bakiyesinin kapsamı ölçüsünde muhasebeleştirilmelidir. Diğer kapsamlı gelirden

muhasebeleştirilen söz konusu azalış, yeniden değerlendirme fazlası başlığı altında özkaynaklarda birikmiş olan tutarı azaltır (TMS – 16, Madde: 40).

Bir maddi duran varlık kalemine ilişkin özkaynak hesap grubundaki yeniden değerlendirme değer artışı, ilgili varlık finansal durum tablosu (bilanço) dışı bırakıldığında doğrudan geçmiş yıl kârlarına aktarılabilir. Aynı husus varlığın kullanımdan çekilmesi veya elden çıkarılması durumunda da geçerli olabilir. Öte yandan, değer artışının bir kısmı, varlık işletme tarafından kullanıldıkça da aktarılabilir. Bu durumda, aktarılan değer artışı, varlığın yeniden değerlendirilmiş defter değeri üzerinden hesaplanan amortisman ile orijinal maliyeti üzerinden hesaplanan amortisman arasındaki fark kadar olur. Yeniden değerlendirme değer artışından geçmiş yıl kârlarına aktarım kâr veya zarar üzerinden yapılamaz (TMS – 16, Madde: 41).

Maddi duran varlıkların yeniden değerlemesinden kaynaklanan, varsa, gelir vergilerinin etkileri “TMS 12 Gelir Vergileri” Standardına uygun olarak muhasebeleştirilir ve açıklanır (TMS – 16, Madde: 42).

Standart yeniden değerlendirme modeli ile değerlendirme yapılması halinde aşağıdaki bilgilerin açıklanmasını gerekli kılmaktadır (Özerhan; Yanık, 2012: 257);

- Yeniden değerlendirme tarihi,
- Yeniden değerlemenin bağımsız uzamanlar tarafından yapılıp yapılmadığı,
- Gerçeğe uygun değer tahmininde uygulanan yöntemler,
- Gerçeğe uygun değer belirlenmesinde kullanılan değerlendirme teknikleri,
- Maliyet modeli kullanılsaydı, muhasebeleştirilecek defter değeri ve
- Yeniden değerlendirme değer artışı hesabının dönem içindeki değişimi.

2.5. AMORTİSMAN

2.5.1. Kavram

Amortisman kelimesinin kökeni; Fransızcada ki “*amortissement*” kelimesine dayanmaktadır. Sözlük anlamı ise; yıpranma payı olarak ifade edilmektedir (TDK, www.tdk.gov.tr, Erişim: 05.05.2012). Amortisman kavramı her bilim dalında farklı anlamları ifade edebilmektedir.

İşletme açısından amortismanlar; bir duran varlığın, daha çok kullanımından veya belirli bir zamanın geçmiş olmasından kaynaklanan aşınmasını veya yıpranmasını diğer bir ifadesiyle de; ayrımı, duran varlığın maliyetinin, bu varlığın yararlı ömrüne sistematik bir şekilde dağıtılması işlemidir (Kaynak, 2001: 23). Bir başka tanıma göre amortisman; iktisat biliminde sermayenin kar ile yenilenmesi anlamında kullanılmaktadır, bu kullanım ile iktisadi değerlerin, sermayenin korunması yoluyla ekonomiye yeniden kazandırılması amaçlanmaktadır (Güvemli, 1998: 3).

Maddi duran varlıklar açısından amortisman; işletmelerde bir yıldan fazla kullanılan maddi duran varlıklardaki aşınma, yıpranma ve teknolojik eskime sonucunda meydana gelen değer düşüşleri ve bu değer düşüşlerinin gider haline dönüştürülmesidir (Ataman, 2003:222).

Amortisman ayırma, dönemsellik ilkesine göre, birden fazla dönemi ilgilendiren maddi duran varlık maliyetinin, kendisinden faydalanan dönemler arasında dağıtılması işlemidir. Başka bir ifadeyle, duran varlıkların maliyetlerinin yararlanıldıkları dönemlere amortisman yoluyla dağıtılması, dönemsellik ilkesi gereğidir (Akgül, 2004: 2).

Amortisman ayırmanın amacı ise: sabit varlıkların maliyetlerini, sistemli olarak kullandıkları süreye dağıtmak ve her yıl payını gider kaydetmek suretiyle, kullanım süresi sonunda kullanılmaz hale geldiği varsayılan sabit kıymetin yenilenmesi için fon yaratmaktır (Gücenme, 2005: 273). Bir başka ifade ile amortisman muhasebesinin amacı; duran varlıkların maliyet veya başka bir ölçekle değerlendirilmiş bedelini, ilgili varlık için tahmin edilmiş ekonomik ömür içinde sistemli ve anlamlı bir yöntemle, ticari işletmelerde dönem giderine, hizmet işletmelerinde hizmet üretim maliyetine, üretim işletmelerinde ise ürün birim maliyetlerine dağıtmak olarak ifade edilmektedir (İlçır, 2006: 59). Amortisman tabi varlıklar aşağıdaki şekilde sıralanabilir (Sevilengöl, 2007: 423);

- Birden fazla muhasebe döneminde kullanılması beklenen,
- Sınırlı bir hizmet süresi olan,
- Bir işletme tarafından mal veya hizmet üretim ya da tedarikinde, işletme içi genel yönetim amaçları için edinilen varlıklardır.

Yukarıdaki açıklamadan da açıkça görüleceği üzere amortisman tabi varlıkların başında maddi duran varlıklar gelmektedir. Maddi duran varlıkların muhasebeleştirilmesinde göz önünde bulundurulması zorunlu olan değerlendirme ve amortisman kavramlarına yer verilmiştir. Çalışmanın ilerleyen bölümlerinden söz konusu kavramların işleyişlerine yer verilecektir.

2.5.2. Finansal Tablolara Yansıtılması

Bir maddi duran varlık kaleminin, toplam maliyetine göre önemli bir maliyeti olan her bir parçası ayrı ayrı amortisman tabi tutulur. Bir işletme, maddi duran varlık kaleminin başlangıçta muhasebeleştirilmiş olan tutarını, önemli parçalara ayırır ve her bir parçayı ayrı olarak amortisman tabi tutar. Örneğin, bir uçağın gövdesi ve motoru ister mülkiyete, ister finansal kiralamaya konu olsun, her ikisine de ayrı ayrı amortisman ayırmak uygun olabilir. Benzer bir şekilde, bir

işletme, kiraya veren konumunda olduğu faaliyet kiralamasıyla ilgili olarak maddi duran varlık edinmişse, söz konusu kalemin maliyetine yansıtılan ve piyasa koşullarına göre elverişli olan ya da olmayan kiralama sürelerine atfedilebilir tutarların ayrı ayrı amortismanına tabi tutulması uygun olabilir (TMS – 16, Madde: 43-44).

Bir maddi duran varlık kaleminin önemli bir parçasının sahip olduğu yararlı ömür ve amortisman yöntemi ile aynı kalemin bir başka önemli parçasının sahip olduğu yararlı ömür ve amortisman yöntemi aynı olabilir. Böyle parçalar amortisman giderinin belirlenmesinde gruplandırılabilir. İşletme maddi duran varlık kaleminin bazı parçalarını ayrı olarak amortismanına tabi tuttuğu kapsamda, kalemin kalan kısmını da amortismanına tabi tutar. Kalan kısım, kalemin tek başına önemli olmayan parçalarından oluşur. İşletmenin bu parçalar için değişen beklentileri olması durumunda, kalan kısma ilişkin amortismanın ilgili tüketim alışkanlıkları ve/veya yararlı ömrü doğru olarak yansıtacak şekilde gerçekleştirilmesi için tahmin teknikleri kullanılabilir (TMS – 16, Madde: 45-46).

Bir işletme, bir kalemin, maliyeti ilgili kalemin toplam maliyetine göre önemli olmayan parçalarını ayrı olarak amortismanına tabi tutabilir. Her bir döneme ilişkin amortisman gideri, başka bir varlığın defter değerine dahil edilmediği sürece, gelir tablosu ile ilişkilendirilir (TMS – 16, Madde: 47-48).

Dönemin amortisman gideri genel olarak gelir tablosunda muhasebeleştirilir. Ancak, bazı durumlarda varlığa ilişkin gelecekteki ekonomik faydalar diğer varlıkların üretiminde kullanılır. Bu durumda, amortisman gideri diğer varlığın maliyetinin bir parçasını oluşturur ve defter değerine dahil edilir. Örneğin, üretim tesisi ve ekipmanlarının amortismanı stokların dönüştürme maliyetine dahil edilir. Benzer şekilde, geliştirme faaliyetleri için kullanılan maddi duran varlıkların amortismanı “TMS 38 Maddi Olmayan Duran Varlıklar” Standardı uyarınca muhasebeleştirilerek bir maddi olmayan duran varlığın maliyetine eklenebilir (TMS – 16, Madde: 49).

2.5.3. Amortisman Tabi Tutar

Bir varlığın amortisman tabi tutarı yararlı ömrü boyunca sistematik olarak dağıtılır. Bir varlığın kalıntı değeri ve yararlı ömrü en azından her hesap dönemi sonunda gözden geçirilerek, beklentilerin önceki tahminlerden farklı olması durumunda, değişiklik(ler) “TMS 8 Muhasebe Politikaları, Muhasebe Tahminlerindeki Değişikler ve Hatalar” Standardı uyarınca muhasebe tahmininde değişiklik olarak muhasebeleştirilir (TMS – 16, Madde: 50-51).

Amortisman, varlığın kalıntı değeri defter değerini aşmadığı sürece, gerçeğe uygun değerinin defter değerini aştığı durumlarda dahi finansal tablolara yansıtılır. Bir varlığın bakım ve onarımı, amortisman ayırma ihtiyacını ortadan kaldırmaz (TMS – 16, Madde: 52).

Bir varlığın amortisman tabi tutarı, kalıntı değeri düşülerek belirlenir. Uygulamada, bir varlığın kalıntı değeri genellikle değersiz ve dolayısıyla amortisman tabi tutarın hesaplanmasında önemsizdir (TMS – 16, Madde: 53)

Bir varlığın kalıntı değeri varlığın defter değerine eşit ya da daha fazla bir tutara yükselebilir. Bu durumda, varlığın amortisman gideri, kalıntı değeri sonradan varlığın defter değerinin altında bir değere düşene kadar sıfıra eşit olur. Bir varlığın amortisman tabi tutulması, varlık kullanılabilir olduğunda, örneğin, yönetim tarafından istenilen yer ve duruma getirildiği zaman başlar. Bir varlığın amortismanı, ilgili varlığın TFRS 5 uyarınca satış amaçlı elde tutulan varlık olarak sınıflandırılma (veya satış amaçlı elde tutulan varlık olarak sınıflandırılan bir gruba dahil edilme) tarihi veya varlığın finansal durum tablosu (bilanço) dışı bırakıldığı tarihin erken olanında durdurulur. Bu yüzden amortisman ayırma işlemi, varlık tamamen itfa olmadıkça, atıl kaldığında ya da kullanımdan kaldırıldığında durmaz. Ancak, kullanıma göre amortisman metodu uygulanırken, amortisman gideri üretim olmadığı zamanlarda sıfır olabilir (TMS – 16, Madde: 54-55)

Bir varlığa ilişkin gelecekteki ekonomik yararlar, işletme tarafından esas olarak kullanım süresince tüketilir. Ancak, teknik ya da ticari değer yitirme ve bir varlığın boş kaldığı durumlardaki aşınma ve yıpranma çoğunlukla varlıktan elde edilecek ekonomik yararların düşmesine yol açar. Sonuç olarak, bir varlığın yararlı ömrünün belirlenmesinde aşağıdaki tüm faktörler dikkate alınır (TMS – 16, Madde: 56):

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

Varlığın yararlı ömrü işletmenin varlıktan beklediği faydaya göre belirlenir. İşletmenin varlık yönetimi politikası, varlıkların belirli bir süre ya da gelecekteki ekonomik yararlarının belirli oranda tüketilmesinden sonra elden çıkarılmasını gerektirebilir. Bu nedenle, bir varlığın yararlı ömrü ekonomik hizmet süresinden kısa olabilir. Bir varlığın yararlı ömrünün tahmini, işletmenin benzer varlıklara ilişkin tecrübelerine dayanan bir takdir meselesidir (TMS – 16, Madde: 57).

Arsa ve binalar birlikte alındıklarında dahi ayrılabilir maddi duran varlıklardır ve ayrı olarak muhasebeleştirilirler. Taş ocakları ve toprak doldurmak için kullanılan alanlar gibi bazı istisnalar hariç olmak üzere, arsaların sınırsız yararlı ömrü vardır ve bu nedenle amortismanına tabi tutulmazlar. Binaların sınırlı yararlı ömrü vardır ve bu nedenle amortismanına tabi varlıktırlar. Bir binanın üzerinde

bulunduğu arsanın değerindeki artış binanın amortismanına tabi tutarını etkilemez. Arsanın maliyetinin, alanın sökölme, kaldırma ve restorasyon maliyetini içermesi durumunda, arsanın söz konusu maliyetlere ilişkin bölümü, bu maliyetlere katlanılmasından elde edilen faydalardan yararlanma süresi boyunca amortismanına tabi tutulur. Bazı durumlarda, arsanın kendisinin kısıtlı bir yararlı ömrü olabilir, bu durumda, arsanın kullanımından sağlanacak faydaları yansıtacak şekilde amortisman ayrılır. (TMS – 16, Madde: 57-59).

2.5.4. Amortisman Yöntemleri

Kullanılan amortisman yöntemi, varlığın gelecekteki ekonomik yararlarına ilişkin olarak işletme tarafından uygulanması beklenen tüketim modelini yansıtır (TMS – 16, Madde: 60).

Bir varlığa uygulanan amortisman yöntemi en azından, her hesap döneminin sonunda gözden geçirilir. Varlığın gelecekteki ekonomik yararlarının beklenen tüketim modelinde önemli bir değişiklik olması durumunda yöntem, değişmiş olan modeli yansıtacak şekilde değiştirilir. Böyle bir değişiklik, TMS 8 uyarınca muhasebe tahminindeki bir değişiklik olarak muhasebeleştirilir (TMS – 16, Madde: 61).

Bir varlığın amortismanına tabi tutarının yararlı ömrü boyunca sistematik olarak dağıtmak için aşağıdaki amortisman yöntemleri kullanılabilir (TMS – 16, Madde: 62);

- Doğrusal Amortisman Yöntemi
- Azalan Bakiyeler Yöntemi
- Üretim Miktarı Yöntemi

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, Madde: 62).

2.5.4.1. Doğrusal Amortisman Yöntemi

Doğrusal amortisman yönteminde, varlığın kalıntı değeri değişmediği sürece, amortisman gideri yararlı ömrü boyunca sabittir. Varlığın kalıntı değerinin değişmemesi gerekir (TMS – 16, Madde: 62). Doğrusal amortisman yöntemi aşağıdaki şekilde formüle edilebilir;

$$Yıllık\ Amortisman\ Payı = \frac{Maliyet\ Değeri - Kalıntı\ Değeri}{Tahmin\ Edilen\ Yararlı\ Ömür}$$

2.5.4.2. Azalan Bakiyeler Yöntemi

Azalan bakiyeler yönteminde, amortisman gideri yararlı ömür boyunca azalır (TMS – 16, Madde: 62). Azalan bakiyeler yöntemi aşağıdaki gibi formüle edilebilir;

$$Y.A.O. = 2 \times Normal\ Amortisman\ Oranı \times Dönembaşı\ Defter\ Değeri$$

2.5.4.3. Üretim Miktarı Yöntemi

Üretim miktarı yönteminde beklenen kullanım ya da üretim miktarı üzerinden amortisman ayrılır (TMS – 16, Madde: 62). Üretim Miktarı Yönetimi aşağıdaki şekilde formüle edilebilir;

Öncelikle normal amortisman oranı hesaplanmalıdır,

$$\text{Amortisman Oranı} = \frac{\text{Maliyet Değeri-Kalıntı Değeri}}{\text{Tahmini Yararlı Ömrü Boyunca Üreteceği Tahmini Üretim}}$$

Amortisman oranı hesaplandıktan sonra aşağıdaki denklemde yerine koyularak yıllık amortisman payı hesaplanır;

$$\text{Yıllık Amortisman Payı} = \text{Amortisman Oranı} \times \text{Yıllık Üretim Miktarı}$$

2.5.5. Amortismanlar Hakkında Açıklanması Gerekli

Hususlar

Standarda göre amortismanla ilişkin aşağıdaki bilgilerin açıklanması gereklidir (Özerhan; Yanık, 2012: 256);

- Benimsenen yöntem, tahmin edilen yararlı ömür veya amortisman oranları,
- Dönem içinde diğer varlıkların maliyetine dahil edilen veya doğrudan kar veya zararda raporlanan amortisman tutarları,
- Dönem sonu birikmiş amortisman tutarı.

2.6. DEĞER DÜŞÜKLÜĞÜ

Maddi duran varlık muhasebesi açısından, standardın getirdiği en önemli yenilik maddi duran varlığın değer düşüklüğü testine tabi tutulmasıdır (Marşap, 2008: 140).

Değer düşüklüğü bir varlığın veya nakit yaratan birimin defter değerinin geri kazanılabilir tutarı aşan kısmını ifade eder (TMS – 16, Madde: 6). Satış maliyetleri düşülmüş gerçeğe uygun değeri belirlemenin mümkün olmadığı durumlarda işletme, varlığın kullanım değerini geri kazanılabilir tutar olarak kullanabilir (TMS – 16, Madde: 20).

Standart değer düşüklüğü zararının oluşmuş olabileceğine ilişkin işletme dışı ve işletme içi bazı belirtilerin olması durumunda bir geri kazanılabilir tutar tahmininin yapılması gerektiğini ifade etmektedir (Ayçiçek, 2011: 124).

Bir maddi duran varlık kaleminde değer düşüklüğü olup olmadığının belirlenmesinde, “TMS 36 Varlıklarda Değer Düşüklüğü” Standardı hükümleri uygulanır. Bu standart bir işletmenin varlığın defter değerinin nasıl gözden geçirileceğini, bir varlığın geri kazanılabilir tutarının nasıl belirleneceğini ve değer düşüklüğü zararının ne zaman muhasebeleştirileceği ya da iptal edileceğini belirler (TMS – 16, Madde: 63).

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 TMS 36, 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, Madde: 1).

Değer düşüklüğü olan, kayıp ya da vazgeçilen maddi duran varlık kalemleri için üçüncü kişilerden alınan tazminatlar, tazminat tahsil edilebilir olduğunda gelir tablosu ile ilişkilendirilir (TMS – 16, Madde: 65).

TMS-16, değerlendirme işlemini TMS 36 ya bırakırken, 65. ve 66. maddelerinde değer düşüklüğü tazminatının ne şekilde olacağına aşağıdaki şekliyle yer vermiştir (TMS – 16, Madde: 65):

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, Madde: 66).

- Maddi duran varlık kalemlerinin değer düşüklüğü TMS 36'ya göre muhasebeleştirilir.
- Kullanım dışı kalan ya da elden çıkarılan maddi duran varlık kalemlerinin finansal durum tablosu (bilanço) dışı bırakılması bu Standart uyarınca belirlenir.
- Değer düşüklüğü olan, kayıp ya da vazgeçilen maddi duran varlık kalemi için üçüncü kişilerden alınan tazminatlar tahsil edilebilir olduğunda kâr veya zararın belirlenmesinde dikkate alınır.
- Yenilenen, satın alınan ya da yenileme amacıyla inşa edilen maddi duran varlık kalemlerinin maliyeti bu Standarda göre belirlenir.

2.7. FİNANSAL DURUM TABLOSU DIŞI BIRAKMA

Bir maddi duran varlık kaleminin defter değeri aşağıdaki durumlarda finansal durum tablosu dışı bırakılır (TMS – 16, Madde: 67).

- Elden çıkarıldığında
- Kullanımından ya da elden çıkarılmasından gelecekte ekonomik yarar beklenmediği durumlarda.

Bir maddi duran varlık kaleminin finansal durum tablosu (bilanço) dışı bırakılmasından doğan kazanç veya kayıp ilgili kalem bilanço dışı bırakıldığında (TMS 17 farklı şekilde satış ve geri kiralama işlemi gerektirmedikçe) gelir tablosu ile ilişkilendirilir. Kazançlar, hâsılat olarak sınıflandırılmaz (TMS – 16, Madde: 68).

Ancak, başkalarına kiralanmak amacıyla elinde bulundurmakta olduğu maddi duran varlıklarını normal faaliyet akışı içerisinde düzenli olarak satmakta olan bir işletme, bu gibi varlıkların kiralanma amacı sona erdiği ve ilgili varlıklar satış amaçlı elde tutulan varlık haline geldiğinde, bu varlıkları defter değerleri üzerinden stoklara aktarır. Sözü edilen varlıkların satışından elde edilen tutar, “TMS 18 Hâsılat” Standardı uyarınca hâsılat olarak muhasebeleştirilir. Normal faaliyet akışı içerisinde satılmak üzere elde bulundurulmakta olan varlıkların stoklara aktarıldığı durumlarda TFRS 5 uygulanmaz (TMS – 16, Madde: 68A).

Bir maddi duran varlık kaleminin elden çıkarılması çeşitli yollarla (satış, finansal kiralama veya bağış) gerçekleşebilir. Bir maddi duran varlığın elden çıkarma tarihinin belirlenmesinde, TMS 18’de yer alan işletme mallarının satışından sağlanan hâsılatın muhasebeleştirilmesine ilişkin kriterler uygulanır. Satıp geri kiralama işlemi yoluyla elden çıkarmalarda TMS 17 uygulanır (TMS – 16, Madde: 69).

Standardın 7. maddesi uyarınca işletmenin maddi duran varlık kaleminin defter değerine, ilgili kalemin bir parçası için yenileme maliyetini dahil etmesi durumunda; yenilenen parçanın ayrı olarak itfa edilip edilmediğine bakılmaksızın, yenilenen parçanın defter değeri finansal durum tablosu (bilanço) dışı bırakılır. İşletme için yenilenen parçanın defter değerinin belirlenmesi mümkün/uygulanabilir değilse, yenileme maliyeti, yenilenen parçanın alındığında ya da inşa edildiğindeki maliyetinin bir göstergesi olarak kullanılabilir (TMS – 16, Madde: 70).

Bir maddi duran varlık kaleminin finansal durum tablosu (bilanço) dışı bırakılmasından doğan kazanç ya da kayıp; varsa varlıkların elden çıkarılmasından kaynaklanan net tahsilât ile varlığın defter değeri arasındaki fark olarak belirlenir (TMS – 16, Madde: 71).

Bir maddi duran varlık kaleminin elden çıkarılması nedeniyle ortaya çıkan alacaklar başlangıçta gerçeğe uygun değeri ile muhasebeleştirilir. Eğer ilgili kalem için yapılan ödeme 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 üzerindeki bileşik getiriye yansıtacak şekilde faiz geliri olarak finansal tablolara yansıtılır (TMS – 16, Madde: 72).

2.8. DİPNOTLARDA AÇIKLANMASI GEREKLİ OLAN HUSULAR

Finansal tablolarda her maddi duran varlık sınıfı için aşağıdaki açıklamaların yapılması gerekir (Özerhan; Yanık: 2012: 256);

- Brüt defter değerinin belirlenmesine ilişkin ölçüm esasları,
- Kullanılan amortisman yöntemleri,
- Faydalı ömürler veya kullanılan amortisman oranları,
- Dönem başı ve dönem sonu brüt defter değeri ve birikmiş amortisman tutarı,
- Dönem başı ve dönem sonu brüt defter değeri arasındaki fark açıklanırken aşağıdaki bilgilerin her birine yer verilir;
 - *Girişler, elden çıkarmalar ve amortisman, işletme birleşmesiyle yoluyla elde edilenler;*
 - *Yeniden değerlemelerden doğan artış ve azalışlar ile diğer kapsamlı gelirden muhasebeleştirilen veya iptal edilen değer düşüklüğü zararları,*

- *Dönem kar veya zararında raporlanan değer düşüklüğü zararları iptalleri,*
- *Yabancı paralı finansal tabloların çevirisinden doğan kur farkları ve diğer değişiklikler.*

Finansal tablolarda ayrıca aşağıdaki bilgilerinde açıklanması gerekir (Özerhan; Yanık: 2012: 256);

- Maddi duran varlık üzerindeki rehin ve ipotekler ile tutarları,
- Maddi duran varlığın inşası sırasında katlanılan ve defter değerine ilave edilen harcama tutarı,
- Maddi duran varlıklarda değer düşüklüğü zararının tazmini ile ilişkilendirilen ve kar veya zararda raporlanan tutarlar,

Ayrıca finansal tablo kullanıcılarının ihtiyaçlarını karşılamak için ilave açıklamalarında yapılması gerekebilir, bunlar (Özerhan; Yanık, 2012: 257);

- Geçici olarak atıl durumda kalan maddi duran varlıkların defter değeri,
- Hala kullanılan, ancak yararlı ömrünü tamamlanmış olan maddi duran varlıkların defter değeri,
- Kullanımdan çekilen ve TFRS 5 uyarınca satış amaçlı elde tutulan varlık olarak sınıflandırılmamış maddi duran varlıkların defter değeri ve
- Maliyet modelinin kullanılması durumunda defter değerinde önemli ölçüde farklılık olması durumunda, maddi duran varlıkların gerçeğe uygun değeri.

III. BÖLÜM

KOBİ TFRS BÖLÜM 17 MADDİ DURAN VARLIKLAR

3.1. KAVRAMLAR, AMAÇ VE KAPSAM

3.1.1. Kavramlar

Genel olarak KOBİ'ler; az sermaye kullanımı yanında daha çok el emeği ile çalışan, çabuk karar verme yeteneğine sahip, düşük düzeyde yönetim giderleri ile çalışan ve ucuz bir üretim gerçekleştiren iktisadi teşebbüsler olarak ifade edilebilir (Işık, 2009: 2).

KOBİ kavramı, ülkeler arasında hatta aynı ülke içerisindeki geçerli standartlar açısından farklı ölçütlere sahip olmasına karşın KOBİ kavramları büyük ölçüde birbirine yakındır. Örneğin, Amerika'da büyük ölçeğe sahip bir işletme diğer bir ülkede küçük ölçekte değerlendirilmemektedir. Genellikle üç basamakta düşünülen; büyük, orta ve küçük ölçekte değerlendirilen işletmeler genellikle bir basamak yer değiştirmektedir. Tüm bu kavram ve ölçüt farklılıkları standartların önemine vurgu yapmaktadır.

KOBİ'ler için muhasebe standartları projesi kapsamında IASB, KOBİ tanımını yaparken, niceliksel ölçütleri kullanmak yerine "kamusal sorumluluk (public accountability) (Aslan, 2007: 209). Standartta ki tanımıyla KOBİ; kamuya hesap verme yükümlülüğü bulunmayan ve dış kullanıcılar için genel amaçlı finansal tablo yayımlayan işletmelerdir (KOBİ TFRS, Modül 1, Madde:2). Dış kullanıcılar; işletme yönetiminde yer almayan işletme sahipleri, işletmeye borç verenler veya

potansiyel borç verecek olanlar ve kredi derecelendirme kuruluşları gibi bilgi kullanıcılarıdır (Akdoğan, 2010: 2).

KOBİ'ler için Uluslararası Finansal Raporlama Standartları (KOBİ UFRS, bu bölüm içinde bundan sonra standart diye anılacaktır), başlığından anlaşılacağı üzere, küçük ve orta büyüklükte ölçeğe sahip işletmeler tarafından kullanılması gereken standartlardır.

Standarda göre maddi duran varlıklar; mal ve hizmet üretimi veya arzında kullanılmak üzere, başkalarına kiraya verilmek veya idari amaçlar çerçevesinde kullanılmak üzere birden fazla dönemde kullanımı öngörülen fiziki varlıklardır (KOBİ TFRS, Modül 17, Madde: 2).

Kavram ve ilkelerin standarttaki tanımları, Tam Set UFRS tanımlarının basitleştirilmiş hali olarak düşünülebilir. Genel olarak standartların, Tam Set UFRS'ye uyumlu olarak daha kısa bir metinde ve sadeleştirilerek hazırlandığı söylenebilir (Çetinkaya, 2010: 9).

Standarda göre mali tabloların taşıması gereken niteleyici özellikleri şu şekilde sıralanmıştır (Deloitte, KOBİ'ler İçin UFRS Taslağı ve Türkiye'de Uygulanabilirliği İle İlgili Düşünceler, www.deloitte.com, Erişim: 03.05.2012, S. 5); anlaşılabilirlik, geçerlilik, önemlilik, güvenilirlik, özün önceliği, ihtiyatlılık, bütünlük, karşılaştırılabilirlik, zamanlılık ve fayda ve maliyetler arasında dengenin sağlanması.

3.1.2. Amaç

Standardın amacı, kendi özel bilgi ihtiyaçlarını karşılamaya yönelik olarak hazırlanmış raporlar talep edebilme imkânı bulunmayan geniş bir kullanıcı kitlesine, genel olarak bir işletmenin finansal durumu, faaliyet sonuçları ve nakit akışları

hakkında ekonomik kararlar almalarında faydalı olacak bilgiler sağlamaktır (KOBİ TFRS, Modül 2, Madde: 2).

Standardın amaçları aşağıdaki şekilde özetlenebilir (Deloitte, KOBİ'ler İçin UFRS Taslağı ve Türkiye'de Uygulanabilirliği İle İlgili Düşünceler, www.deloitte.com, Erişim: 03.05.2012, S. 5);

- Küçük ve orta büyüklükteki işletmeler için kaliteli, anlaşılabilir ve uygulanabilir bir küresel standart seti oluşturmak,
- Oluşturulan finansal tabloların bir bağımsız denetçinin mali durumun gerçeği doğru ve dürüst bir biçimde yansıttığına ilişkin görüş verebileceği şekilde genel amaçlı kullanım için tasarlanması,
- Kredi verenlerin, tedarikçilerin ve diğer alacaklıların, yabancı yatırımcıların, kredi derecelendirme şirketlerinin ve diğer tarafların kullanımı için hazırlanacak olan finansal tablolar için bir çerçeve sağlamak yani KOBİ'lerin sermayeye erişimini kolaylaştırmak,
- Finansal tabloların yerel mevzuatla ilgili gerekli düzeltmelerin yapılması koşuluyla vergi matrahının ve dağıtılabilir karın tespiti için kullanılmaya uygun hale gelebilmesi amaçlanmaktadır.

KOBİ UFRS Modül 17 Maddi Duran Varlıklar Standardı (bu bölüm içerisinde bundan sonra modül olarak anılacaktır)'nin amacı; maddi duran varlıkların ve gerçeğe uygun değeri aşırı maliyete veya çabaya katlanmadan güvenilir bir şekilde ölçülemeyen yatırım amaçlı gayrimenkullerin muhasebeleştirilmesidir (KOBİ TFRS, Modül 17, Madde: 1).

3.1.3. Kapsam

Hangi işletmelerin standardı kullanmasına izin verildiği veya kullanmasının zorunlu tutulduğu kararı, bir ülkedeki yasama ve yürütme organları ile standart koyuculara bırakılmıştır (KOBİ TFRS, Eğitim Materyali, 1, 6).

Standart, KOBİ kapsamındaki bütün işletmeleri kapsamaktadır. KOBİ ölçütünde ana etken kamuya hesap verme yükümlülüğüdür. Ancak bazı işletmeler, müşterileri, alıcıları veya işletmenin yönetimine dâhil olmayan üyeleri tarafından kendilerine finansal kaynaklar emanet edilmiş olması ve bu kaynakları yönetmekte olmaları nedeniyle, güvenilir kişi sıfatıyla geniş bir kitle adına bazı varlıkları muhafaza etmek durumunda olabilirler. Ancak, söz konusu varlıkları esas faaliyetleriyle ilişkili olarak edinmekle birlikte, bu işlemlerin esas faaliyet konusunu teşkil etmediği işletmelerin kamuya hesap verme yükümlülüklerinin bulunduğu kabul edilemez (KOBİ TFRS, Modül 1, Madde: 4).

Ayrıca yasal düzenlemelerin kamuya hesap verme yükümlülüğü bulunan işletmeler açısından bu standardın uygulanmasını zorunlu kıldığı veya buna izin verdiği durumlarda dâhi, söz konusu işletmelerin bu Standarda uygun olarak düzenledikleri finansal tablolar, KOBİ TFRS'ye uygun olarak düzenlenmiş kabul edilmez (KOBİ TFRS, Modül 1, Madde: 5).

Ana ortaklığı Tam Set UFRS'leri kullanmakta olan veya Tam Set UFRS'leri kullanan konsolide bir grubun parçası olan bir bağlı ortaklık, kamuya hesap verme yükümlülüğü bulunmaması koşuluyla, kendi finansal tablolarında bu Standardı uygulayabilir. Ancak finansal tablolarının standartla uyumlu olduğunun belirtildiği durumlarda, bu standardın tüm hükümlerine uymak durumundadır (KOBİ TFRS, Modül 1, Madde: 6).

Modül, maddi duran varlıkların tümüne hitap etmektedir. Modül ayrıca maddi duran varlık kalemine dahil edilmeyen unsurları aşağıdaki şekliyle ele almıştır (KOBİ TFRS, Modül 17, Madde: 3);

- Tarımsal faaliyetlerle ilgili canlı varlıklar,
- Petrol, doğal gaz ve benzer nitelikli yenilenebilir olmayan madenler üzerindeki haklar ve madeni kaynaklar.

3.2. MADDİ DURAN VARLIKLARIN FİNANSAL TABLOLARA YANSITILMASI

Bir maddi duran varlık kaleminin maliyeti sadece aşağıdaki koşulların oluşması durumunda varlık olarak finansal tablolara yansıtılır (Yılmaz, 2010: 67);

- Bu kalemlerle ilgili gelecekteki ekonomik yararların işletmeye aktarılmasının olası olması ve
- İlgili kalemin maliyetinin güvenilir bir şekilde ölçülebilmesi gereklidir.

Bir maddi duran varlık kalemi, ilk muhasebeleştirmede maliyet bedeli ile ölçülür (KOBİ TFRS, Modül 17, Madde: 9). Arazi ve binalar, ayrılabilir varlıklardır ve söz konusu varlıklar birlikte elde edilmiş olsa bile, bunlar ayrı ayrı muhasebeleştirilir (KOBİ TFRS, Modül 17, Madde: 8).

3.2.1. Yedek Parça ve Bakım Malzemeleri

Yedek parça ve bakım malzemeleri genel olarak stoklarda izlenir ve kullanıldıklarında kâr veya zarara yansıtılır. Ancak, işletmenin bir dönemden fazla kullanmayı beklediği önemli yedek parça ve yedek malzemeler maddi duran varlık olarak değerlendirilir. Aynı şekilde, eğer yedek parça ve bakım malzemeleri sadece bir maddi duran varlık kalemiyle ilişkili olarak kullanılabiliyorsa, maddi duran varlık olarak dikkate alınır (KOBİ TFRS, Modül 17, Madde: 5).

Aşağıda örnekte görüldüğü gibi; Söz konusu bakım malzemesi maddi duran varlık olarak sınıflandırılır. Malzeme sadece işletmenin tesisiyle ilişkili olarak kullanılabilir ve birden fazla muhasebe döneminde kullanılması beklenmektedir (Training Material for the IFRS for SMEs, Module 17: 7). Kimya sektöründe ürünler üreten bir fabrikanın, ürettiği mamullere özgü bakım malzemesi kullanılarak üretim fabrikasına bakım yaptırılması örnek verilebilir.

3.2.2. Parçaların Yenilenmesi

Bazı maddi duran varlık kalemlerinin parçalarının düzenli aralıklarla yenilenmesi gerekebilir. Bir binanın çatısının değiştirilmesi buna örnek verilebilir. Eğer bir maddi duran varlık kaleminin yenilenen parçasının işletmeye gelecekte yarar getirmesi bekleniyorsa, söz konusu parça ile ilgili maliyet oluştuğunda, bu kaleme ilişkin parçanın yenileme maliyeti ilgili maddi duran varlık kaleminin defter değerine eklenir. Yenilenen parçaların defter değeri, standardın 27-30 maddeleri uyarınca finansal durum tablosu dışı bırakılır. Ayrıca standardın 16. maddesi uyarınca bir maddi duran varlık kaleminin önemli parçaları ekonomik faydaların tüketiminde önemli ölçüde farklı yapılara sahipse, varlığın başlangıç maliyeti varlığın önemli parçalarına dağıtılır ve her bir parça kendi yararlı ömrü boyunca ayrı olarak amortismanına tabi tutulur (KOBİ TFRS, Modül 17, Madde: 6).

3.2.3. Varlığın Kullanımına Devamı İçin Yapılan Kontroller

Bir maddi duran varlık kaleminin (örneğin bir otobüs gibi) kullanımının devamı için, parçaların yenilenmiş olup olmadığına bakılmaksızın, düzenli arıza kontrolleri yapılması gerekebilir. Muhasebeleştirilme kriterlerinin sağlanması durumunda, yapılan her büyük çaplı kontrolün maliyeti yenileme olarak maddi duran varlık kalemlerinin defter değerine dâhil edilerek muhasebeleştirilir. Bir önceki kontrolden kalan (fiziki parçalardan ayrıştırılabilen) herhangi bir maliyetin defter değeri finansal durum tablosundan çıkartılır. Bu, bir önceki büyük çaplı kontrolün maliyetinin, kalemin iktisabı veya inşası sırasında var olup olmadığına bakılmaksızın gerçekleşir. Gerekli olduğu takdirde, gelecekteki benzer bir kontrolün tahmin edilen maliyeti, kalem iktisap veya inşa edildiğinde var olan kontrol unsuruna ilişkin maliyetin bir göstergesi olarak kullanılabilir (KOBİ TFRS, Modül 17, Madde: 7). Havacılık hizmeti icra eden bir işletmenin, uçakları için her iki yılda bir ulusal havacılık idaresince yaptırdığı arıza kontrolleri buna örnek verilebilir.

3.3. MUHASEBELEŞTİRMEDE ÖLÇÜM

3.3.1. Maliyet Unsurları

Bir maddi duran varlık kaleminin maliyeti aşağıdaki unsurların tümünü içerir (KOBİ TFRS, Modül 17, Madde: 10):

- Ticari iskontolar ve indirimler düşüldükten sonra, avukatlık ve aracılık ücretleri, ithalat vergileri ve iade edilmeyen alış vergileri dâhil, satın alma fiyatı.

- Varlığın yönetim tarafından amaçlanan koşullarda çalışabilmesini sağlayacak yere ve duruma getirilmesiyle doğrudan ilişkili her türlü maliyet. Söz konusu maliyetler, saha hazırlık maliyetleri, ilk teslimat ve yükleme-boşaltma maliyetleri ile kurulum, montaj ve işlerliğin testine ilişkin maliyetleri kapsayabilir.
- Maddi duran varlığın sökülmesi ve taşınması ile yerleştirildiği alanın restorasyonuna ilişkin tahmini maliyeti, işletmenin ilgili kalemin elde edilmesi sırasında ya da stok üretimi dışında bir amaçla belirli bir süre kullanımı sonucunda üstlendiği yükümlülük.

Maddi duran varlık kalemine maliyet olarak eklenemeyen unsurlar aşağıdaki şekilde sıralanmıştır ve bunlar gerçekleştiklerinde gider olarak muhasebeleştirilir (KOBİ TFRS, Modül 17, Madde: 11):

- Yeni bir tesis açılmasının maliyetleri
- Yeni bir ürün veya hizmetin tanıtılmasına ilişkin maliyetler (reklam ve tanıtım harcamaları dâhil)
- Yeni bir yerde veya yeni bir müşteri kitlesiyle iş yapmak amacıyla katlanılan maliyetler (personel eğitim masrafları dâhil)
- Yönetim giderleri ve diğer genel giderler
- Borçlanma maliyetleri

Bir maddi duran varlığın inşası veya geliştirilmesi sırasındaki arızı faaliyetlerden kaynaklanan gelir ve ilgili giderler, ilgili varlığın amaçlanan yere ve faaliyet konumuna getirilmesi için gerekli olmamaları durumunda kâr veya zarara yansıtılarak muhasebeleştirilir (KOBİ TFRS, Modül 17, Madde: 12).

3.3.2. Maliyetin Ölçülmesi

Bir maddi duran varlık kaleminin maliyeti, muhasebeleştirme tarihindeki peşin fiyatın eşdeğeri tutardır. Ödemenin normal kredi vadesinin ötesine ertelenmesi durumunda maliyet, gelecekteki tüm ödemelerin bugünkü değeridir (KOBİ TFRS, Modül 17, Madde: 13).

3.3.3. Varlıkların Takası

Bir maddi duran varlık kalemi parasal olmayan bir varlık, varlıklar veya parasal olan ve parasal olmayan varlıkların bir bileşimi karşılığında edinilebilir. Edinilen varlığın maliyeti aşağıdaki koşullar hariç gerçeğe uygun değer ile ölçülür (KOBİ TFRS, Modül 17, Madde: 14):

- Takas işleminin ticari özünün bulunmaması veya
- Ne elde edilen varlığın ne de elden çıkarılan varlığın gerçeğe uygun değerinin güvenilir bir şekilde ölçülememesi. Bu durumda varlığın maliyeti, elden çıkarılan varlığın defter değeri ile ölçülür.

3.3.4. İlk Muhasebeleştirme Sonrası Ölçüm

Her bir maddi duran varlık kalemi ilk muhasebeleştirmeden sonra, söz konusu duran varlık kaleminin maliyetinden birikmiş amortisman ve birikmiş değer düşüklüğü zararları indirildikten sonraki tutar ile izlenir. Bir maddi duran varlık kaleminin günlük hizmetlerine ilişkin maliyetler, söz konusu maliyetlerin gerçekleştiği dönemin kâr veya zararında muhasebeleştirilir (KOBİ TFRS, Modül 17, Madde: 15).

3.4. AMORTİSMAN

Maddi duran varlık kaleminin önemli parçaları ekonomik faydaların tüketiminde önemli ölçüde farklı yapılara sahipse, varlığın başlangıç maliyeti varlığın önemli parçalarına dağıtılır ve her bir parça kendi yararlı ömrü boyunca ayrı olarak amortismanına tabi tutulur. Diğer varlıklar kendi faydalı ömürleri boyunca tek bir varlık olarak amortismanına tabi tutulur. Arazi dolgusunda (toprak doldurmak için) kullanılan alanlar ve ocaklar gibi bazı istisnalar dışında, araziler, sınırsız yararlı ömre sahip olmaları nedeniyle amortismanına tabi tutulmaz (KOBİ TFRS, Modül 17, Madde: 16).

Her bir döneme ilişkin amortisman gideri, bu Standardın başka bir bölümü uyarınca bir varlığın defter değerine dâhil edilmediği sürece, kâr veya zararda muhasebeleştirilir. Örneğin; üretimde kullanılan bir maddi duran varlığın amortismanı, stok maliyetine dâhil edilir (KOBİ TFRS, Modül 17, Madde: 17).

3.4.1. Amortismanına Tabi Tutar ve Amortisman Dönemi

Bir varlığın amortismanına tabi tutarı varlığın yararlı ömrü boyunca sistematik olarak dağıtılır. Bir varlığın nasıl kullanıldığının değişmesi, önemli ölçüde beklenilmeyen aşınma ve yıpranma, teknolojik ilerleme ve piyasa fiyatlarındaki değişiklikler en güncel yıllık raporlama tarihinden bu yana varlığın kalıntı değerinin veya yararlı ömrünün değiştiğinin göstergesi olabilir. Bu tür göstergeler söz konusu olduğunda önceki tahminler gözden geçirilir ve mevcut beklentiler farklı ise kalıntı değer, amortisman yöntemi veya faydalı ömür değiştirilir. Kalıntı değerdeki, amortisman yöntemindeki veya yararlı ömürdeki değişiklik, 10. Modülün 15-18 maddeleri uyarınca muhasebe tahmininde değişiklik olarak muhasebeleştirilir (KOBİ TFRS, Modül 17, Madde: 18-19).

Bir maddi duran varlık kaleminin amortismanına tabi tutarı maliyeti veya (finansal tablolardaki) maliyete alternatif tutarı eksi kalıntı değeridir. Bir maddi duran varlık kaleminin kalıntı değeri, varlığın yararlı ömrünün sonunda beklenen durum ve yaşta olması durumunda tahmin edilen elden çıkarma maliyetlerinin düşülmesinden sonra kalemin elden çıkarılmasından hâlihazırda elde edileceği tahmin edilen tutardır (KOBİ TFRS, Modül 17, Eğitim Materyali: 15).

Varlığın amortismanına tabi tutulması, varlık kullanılabilir olduğunda, yani, yönetim tarafından istenilen şekilde faaliyetleri yerine getirebilmek için gerekli olan yer ve duruma getirildiği zaman başlar. Bir varlığın amortismanı, ilgili varlık finansal durum tablosu dışı bırakıldığında durdurulur. Amortisman ayırma işlemi, varlık tamamen itfa olmadıkça, atıl kaldığında ya da kullanımdan kaldırıldığında durmaz. Ancak, kullanıma göre amortisman yöntemi uygulanırken, amortisman gideri üretim olmadığı zamanlarda sıfır olabilir (KOBİ TFRS, Modül 17, Madde: 20).

Varlığın yararlı ömrünün belirlenmesinde aşağıdaki tüm faktörler dikkate alınır (KOBİ TFRS, Modül 17, Madde: 21):

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

3.4.2. Amortisman Yöntemi

Standarda göre işletme kullanılacak amortisman yöntemini seçmede serbest değildir. Seçilen amortisman yöntemi varlığın gelecekteki ekonomik yararlarını en iyi şekilde karşılamalıdır. Ayrıca bu yöntem vergi amaçları ile izin verilen yöntem ile aynı olmayabilmektedir (Training Material for the IFRS for SMEs, Module 17: 18). Varlığın gelecekteki ekonomik yararlarının işletme tarafından öngörülen tüketim şeklini yansıtacak bir amortisman yöntemi seçilir. Olası amortisman yöntemleri; doğrusal amortisman yöntemini, azalan bakiyeler yöntemini ve kullanıma göre amortisman yöntemini (üretim miktarına bağlı amortisman yöntemi gibi) içerir (KOBİ TFRS, Modül 17, Madde: 22).

Varlığın gelecekteki ekonomik yararlarının öngörülen tüketim şeklinde son yıllık raporlama döneminden bu yana önemli bir değişiklik olduğuna dair bir gösterge olması durumunda, mevcut amortisman yöntemi gözden geçirilir ve mevcut beklentiler değişmişse amortisman yöntemi yeni tüketim şeklini yansıtacak şekilde değiştirilir. Böyle bir değişiklik, 10. Modülün 15-18 maddeleri uyarınca muhasebe tahmininde değişiklik olarak muhasebeleştirilir (KOBİ TFRS, Modül 17, Madde: 23).

3.5. DEĞER DÜŞÜKLÜĞÜ

Değer düşüklüğü kavramı çalışmanın ilk bölümünde açıklanmıştı, bu bölümde standarda göre nasıl muhasebeleştirildiği açıklanacaktır.

3.5.1. Değer Düşüklüğünün Muhasebeleştirilmesi ve Ölçülmesi

Her bir raporlama tarihinde maddi duran varlık kalemlerinde değer düşüklüğü olup olmadığını ve varsa değer düşüklüğü zararının nasıl ölçülüp muhasebeleştirileceğini belirlemek için Modül 27 Varlıklarda Değer Düşüklüğü'nde belirtilen hükümler uygulanır. Modül 27, işletmelerin varlıklarının defter değerinin ne zaman ve nasıl gözden geçirileceğini, bir varlığın geri kazanılabilir tutarının nasıl belirleneceğini ve değer düşüklüğü zararının ne zaman muhasebeleştirileceğini ya da iptal edileceğini açıklar (KOBİ TFRS, Modül 17, Madde: 24).

3.5.2. Değer Düşüklüğü Tazminatı

Değer düşüklüğüne uğrayan, kaybolan ya da vazgeçilen maddi duran varlık kalemleri için üçüncü taraflardan alınacak tazminatlar, ancak ilgili tazminat tahsil edilebilir duruma geldiğinde kâr veya zarara yansıtılır (KOBİ TFRS, Modül 17, Madde: 25).

3.5.3. Satış Amaçlı Elde Tutulan Maddi Duran Varlıklar

Yirmi yedinci Modülün 9. maddesi uyarınca, varlığın değer düşüklüğüne uğrayıp uğramadığını belirlemek amacıyla önceden tahmin edilmiş tarihten daha önce varlığı elden çıkarmaya ilişkin olarak ortaya konan bir plan, varlığın geri kazanılabilir tutarının hesaplanmasına neden olan değer düşüklüğünün bir göstergesidir (KOBİ TFRS, Modül 17, Madde: 26).

3.6. FİNANSAL DURUM TABLOSU DIŞI BIRAKMA

Bir maddi duran varlık kalemi aşağıdaki durumlarda finansal durum tablosu dışı bırakılır (KOBİ TFRS, Modül 17, Madde: 27):

- Elden çıkarıldığında veya
- Kullanımından ya da elden çıkarılmasından gelecekte ekonomik yarar beklenmediği durumlarda.

Bir maddi duran varlık kaleminin finansal durum tablosu dışı bırakılmasından doğan kazanç ya da kayıp (Modül 20 Kiralamalar hükümleri, satış ve geri kiralamaya ilişkin olarak farklı bir uygulama gerektirmedikçe), ilgili kalem finansal durum tablosu dışı bırakıldığında kâr veya zararda muhasebeleştirilir. Bu tür kazançlar, hâsılat olarak sınıflandırılmaz (KOBİ TFRS, Modül 17, Madde: 28).

Bir maddi duran varlığın elden çıkarma tarihinin belirlenmesinde, Bölüm 23 Hâsılat'ta yer alan malların satışından sağlanan hâsılatın muhasebeleştirilmesine ilişkin kriterler uygulanır. Satış ve geri kiralama işlemi yoluyla elden çıkarmalarda Bölüm 20 hükümleri uygulanır (KOBİ TFRS, Modül 17, Madde: 29).

Bir maddi duran varlık kaleminin finansal durum tablosu dışı bırakılmasından doğan kazanç ya da kayıp; varsa varlıkların elden çıkarılmasından kaynaklanan net tahsilât ile varlığın defter değeri arasındaki fark olarak belirlenir (KOBİ TFRS, Modül 17, Madde: 30).

3.7. DİPNOTLARDA AÇIKLANMASI GEREKLİ OLAN HUSULAR

Dördüncü Modülün 11. maddesi uyarınca sınıflandırılan her bir maddi duran varlık sınıfı için aşağıdakiler açıklanır (KOBİ TFRS, Modül 17, Madde: 31):

- Brüt defter değerinin belirlenmesine ilişkin ölçüm esasları,
- Kullanılan amortisman yöntemleri,
- Faydalı ömürler veya kullanılan amortisman oranları.
- Dönem başı ve sonundaki brüt defter değeri ile birikmiş amortisman tutarı (birikmiş değer düşüklüğü zararlarıyla birleştirilmiş olarak).
- Defter değerinin dönem başı ve sonundaki, aşağıdakileri ayrı ayrı gösteren mutabakatı:
 - a) *Eklemler,*
 - b) *Elden çıkarmalar,*
 - c) *İşletme birleşmeleri yoluyla iktisap edilenler,*
 - d) *Gerçeğe uygun değerın güvenilir bir şekilde ölçümü mümkün olduğunda yatırım amaçlı gayrimenkullere yapılan transferler,*
 - e) *Modül 27 uyarınca kâr veya zararda muhasebeleştirilen veya iptal edilen değer düşüklüğü zararları,*
 - f) *Amortisman,*
 - g) *Diğer değişiklikler,*

Bu mutabakatın önceki dönemler için sunulması gerekli değildir. Aşağıdaki yer alan unsurlar da ayrıca açıklanır (KOBİ TFRS, Modül 17, Madde: 32):

- Borçlar için teminat olarak gösterilen veya işletmenin üzerinde kısıtlı hak sahibi olduğu maddi duran varlıkların varlığı ile defter değerleri.
- Maddi duran varlıkları edinmek için yapılan sözleşmeye bağlanmış taahhütlerin tutarı.

IV. BÖLÜM

MADDİ DURAN VARLIKLARIN MUHASEBELEŞTİRİLMESİ

Çalışmanın bu bölümünde “TMS 16” ve “KOBİ TFRS Bölüm 17” çerçevesinde maddi duran varlıkların muhasebeleştirilmesine yer verilmiştir. İkinci ve üçüncü bölümde Tam Set Standartlar ve KOBİ TFRS açısından maddi duran varlıklar genel muhasebe ilkeleri ve kavramsal çerçevede ele alınmıştı. Bu bölümde standartların uygulamalı olarak muhasebeye yansımaları ele alınacaktır. Bu sayede söz konusu iki standardın olası farklılıkları uygulama örneğiyle ortaya konmuş olacaktır.

Başlık 4.1’ de TMS – 16’ ya göre A grubu örnek soruların kayıt işlemleri ele alınacaktır. Başlık 4.2’ de ise KOBİ TFRS Bölüm – 17 uyarınca B gurubu örnek muhasebe sorularının muhasebe işlemlerine yer verilecektir.

Aşağıda finansal bilgileri yer alan Son Gül A.Ş. Isparta yöresinde faaliyet gösteren ve gül hammaddesinden çeşitli gıda ve kozmetik mamuller üreten, yurt içi ve yurtdışı birçok bölgeye dağıtımını bulunan bir üretim işletmesidir. Söz konusu işletme aşağıda yer alan 7 örnek işlemi gerçekleştirmiştir.

Tablo-2
Son Gül A.Ş. Finansal Durum Tablosu (31.12.2009)
TL Cinsinden

VARLIKLAR	<u>3.741.500</u>
Dönen Varlıklar	960.000
Nakit ve Nakit Benzerleri	60.000
Menkul Kıymetler	15.000
Ticari Alacaklar	750.000
Stoklar	150.000
Duran Varlıklar	2.781.500
Mali Duran Varlıklar	180.000
Maddi Duran Varlıklar	2.600.000
<i>Arazi ve Arsalar</i>	500.000
<i>Binalar</i>	1.000.000
<i>Tesis, Makine ve Cihazlar</i>	800.000
<i>Taşıtlar</i>	700.000
<i>Birikmiş Amortismanlar (-)</i>	400.000
Maddi Olmayan Duran Varlıklar	1.500
KAYNAKLAR	<u>3.741.500</u>
Kısa Vadeli Yabancı Kaynaklar	1.092.000
Banka Kredileri	150.000
Finansal Kiralama İşlemlerinden Doğan Borçlar	15.000
Ticari Borçlar	600.000
Ödenecek Vergi ve Yasal Yükümlülükler	315.000
Borç ve Gider Karşılıkları	12.000
Uzun Vadeli Yabancı Kaynaklar	150.000
Özkaynaklar	2.499.500

4.1. TÜRKİYE MUHASEBE STANDARDI – 16 UYARINCA MUHASEBELEŞTİRME

4.1.1. İlk Muhasebeleştirme

Maddi duran varlıkların iktisabında elde etme maliyeti veya işletmede üretim maliyeti hesaba alınır (Örten; Kaval; Karapınar, 2012: 208). Maddi duran varlıklar ilk kez alış kayıtları ve maliyetine dahil edilecek unsurlara çalışmanın ikinci ve üçün bölümünde detaylı olarak yer verilmişti, bu başlıkta söz konusu ilkelerin muhasebeleştirmeye ne şekilde yansıdığına yer verilecektir.

ÖRNEK 1 – A: *İşletme 01.01.2010 tarihinde üretim tesisi olarak kullanmak üzere arsası ile birlikte Isparta ilinde bir bina satın almıştır. Arsanın değeri: 300.000 TL + KDV'dir ve arsa peşin bedelle satın alınmıştır. Binanın değeri ise 750.000 TL + KDV'dir işletme bina değerinin 250.000 TL sini ve KDV'yi banka aracılığı ile peşin ödemiştir, kalan 500.000 TL sini birer yıl vadeli iki eşit taksitte vadeli çek ile ödeyecektir. İşletmenin faaliyet gösterdiği faiz oranı %20'dir. (Çalışmanın tamında KDV oranı %18'dir).*

Arsa Maliyeti	: 300.000 TL
Hesaplanan KDV	: 54.000 TL
Bina Maliyeti	: Binanın Bugünkü Değeri
Bugünkü Değer (BD)	: $250.000 + [250.000 / (1 + 0,20)^1] + [250.000 / (1 + 0,20)^2] = 250.000 + 208.333 + 173.611$ = 631.944 TL
Hesaplanan KDV	: 113.750 TL

Söz konusu fabrika binasının alış maliyeti 631.944 TL'dir. İlk muhasebeleştirmede bu alış maliyeti olacaktır. Aradaki fark '*Ertelenmiş Faiz Gideri*'dir ve bu nedenler '*Borç Senetleri Reeskontu*' olarak değerlendirilir.

----- 01.01.2010 -----

250 Arazi ve Arsalar 300.000

191 İndirilecek KDV 54.000

100 Kasa 354.000

----- / -----

----- 01.01.2010 -----

252 Binalar 631.944

322 Borç Senetleri Reeskontu (-) 41.667

422 Borç Senetleri Reeskontu (-) 76.389

191 İndirilecek KDV 113.750

102 Bankalar 363.750

321 Borç Senetleri 250.000

421 Borç Senetleri 250.000

250.000-208.333 = 41.667

250.000-173.611 = 76.389

----- / -----

31.12.2010 tarihinde (birinci yılın sonunda) aşağıdaki kayıtlar yapılacaktır.

----- 31.12.2010 -----	
780 Finansman Gideri	41.667
321 Borç Senetleri	250.000
102 Bankalar	250.000
322 Borç Senetleri Reeskontu (-)	41.667
----- / -----	

İkinci senedin vadesine bir yıl kaldığı için ilgili aktarma işlemleri yapılır.

----- 31.12.2010 -----	
421 Borç Senetleri	250.000
322 Borç Senetleri Reeskontu (-)	76.389
321 Borç Senetleri	250.000
422 Borç Senetleri Reeskontu (-)	76.389
----- / -----	

ÖRNEK 2 – A: *İlgili işletme 01.01.2010 tarihinde üretimde kullanmak üzere bir adet çırpıcı makine satın almıştır. Makine bedeli 60.000 TL + KDV nakit olarak ödeniyor. Makinenin üretim tesisine taşınması için 750 TL ve risklere karşı 750 TL sigorta bedeli nakit ödeniyor. Makinenin kurulumu için 500 TL ödeniyor. Test aşamasında 100 TL enerji gideri, 100 TL işçilik gideri oluşmuştur. Ayrıca bu test aşamasında 500 TL*

tutarında re el elde edilmiştir ve söz konusu ürün satılarak bedeli bankaya yatırılmıştır. Personelin eēitimi için 1.000 TL nakit olarak ödenmiştir. İşletme almış olduēu  ırpıcının ilk kaydını yapabilmesi için makinenin maliyet bedeline dahil edilebilen unsurları belirlemelidir.

Çırpma Makinesinin Maliyetine Dahil Unsurlar	:61.700
Makinenin Satın Alma Bedeli	:60.000
Tařıma Giderleri	:750
Sigorta Giderleri	:750
Kurulum Giderleri	:500
Test Giderleri	:200
Numune Satışı	:(500)

Çırpma Makinesinin Mal. Dahil Olmayan Unsurlar	:1.000
Personel Eēitim Masrafları	:1.000

----- 01.01.2010 -----

258 Yapılmakta Olan Yatırımlar	62.200
191 İndirilecek KDV	11.196

100 Kasa **73.396**

----- / -----

----- 01.01.2010 -----

102 Bankalar

590

258 Yapılmakta Olan Yatırımlar

500

391 Hesaplanan KDV

90

----- / -----

----- **01.01.2010** -----

253 Tesis Makine ve Cihazlar

61.700

258 Yapılmakta Olan Yatırımlar

61.700

----- / -----

Standarda göre eğitim giderleri maddi duran varlığın maliyetine dahil edilemez.

----- **01.01.2010** -----

730 Genel Üretim Giderleri

1.000

100 Kasa

1.000

----- / -----

ÖRNEK 3 – A: *İlgili işletme 01.01.2010 tarihinde 60.000 TL + KDV peşin ödenerek kamyon satın almış ve bu kamyona 20.000 TL + KDV*

değerinde kasa masrafı yapılmıştır. İlgili işletme, almış olduğu kamyon için aşağıdaki işlemleri yapmalıdır.

Kamyonun Maliyetine Dahil Unsurlar :80.000

<i>Kamyon Bedeli</i>	<i>:60.000</i>
<i>Kamyon Kasası</i>	<i>:20.000</i>
<i>İndirilecek KDV</i>	<i>:14.400</i>

----- 01.01.2010 -----

254 Taşıtlar **80.000**

Kamyon *60.000*
Kasa *20.000*

191 İndirilecek KDV **14.400**

100 Kasa **84.400**

----- / -----

4.1.2. Bakım ve Onarım Giderlerinin Muhasebeleştirilmesi

Maddi duran varlıklar aktife alındıktan sonra, bu varlıklarla ilgili olarak ortaya çıkan bakım onarım giderleri doğrudan gider yazılır. Bu tür giderler varlığın maliyetine dahil edilmez. Ancak bazı maddi duran varlıkların faydalı ömürleri boyunca bir kısım parçalarının düzenli aralıklarla yenilenmesi gerekebilir. Bu tür harcamalar maddi duran varlığın verimini, kapasitesini ya da ömrünü artıran değer artııcı harcamalar olarak ifade edilmektedir. Bu nedenle bu tür harcamaların maddi

duran varlığın maliyetine dahil edilecek şekilde muhasebeleştirilmesi gerekmektedir (Özerhan; Yanık, 2012: 229).

ÖRNEK 4 – A: İşletme 01.01.2011 tarihinde almış olduğu çırpıcı makinenin, kaplaması için 2.000 TL + KDV tutarında kaplama malzemesini peşin ödüyor. Kaplama işi dışarıdan bir başka işletmeye (outsourcing) yaptırılıyor ve 3.000 TL + KDV bedel nakit olarak ödeniyor. İşletme 01.01.2011 tarihinde aşağıdaki kayıtları yapmalıdır.

----- 01.01.2011 -----

150 İlk Madde ve Malzeme 2.000

191 İndirilecek KDV 360

100 Kasa 2.360

----- / -----

----- 01.01.2011 -----

253 Tesis Makine ve Cihazlar 5.000

191 İndirilecek KDV 540

150 İlk Madde ve Malzeme 2.000

100 Kasa 3.540

----- / -----

4.1.3. Amortisman İşlemleri

Amortisman, bir varlığın amortismanına tabi tutarının yararlı ömrü boyunca sistematik olarak dağıtılmasını ifade eder (Özerhan; Yanık, 2012: 251). TMS – 16 işletmeyi her yıl amortisman yöntemini gözden geçirmesi konusunda zorunlu tutmaktadır.

ÖRNEK 5 – A: *İşletmenin sahip olduğu maddi duran varlıkların, aşağıdaki amortisman bilgileri doğrultusunda 31.12.2010 ve 31.12.2011 tarihinde yapılması gereken kayıtları yapınız. İşletmenin sahip olduğu maddi duran varlıklar için amortismanına tabi tutarlar aşağıdaki gibi hesaplanır.*

- **Üretim Binasının Amortismanı İşlemleri**

<i>Faydalı Ömür</i>	<i>:5 Yıl</i>
<i>Amortisman Yöntemi</i>	<i>:Doğrusal Amortisman</i>
<i>Kalıntı Değ. Net Bug. Değeri</i>	<i>:100.000</i>
<i>Binanın Maliyeti</i>	<i>:631.944</i>
<i>Amortismanına Tabi Tutar</i>	<i>:(631.944- 100.000) = 531.944</i>

Tablo-3

Isparta Üretim Binası Yıllar İtibari İle Ayrılacak Amortisman Bilgileri

<i>Tarih</i>	<i>Defter Değeri</i>	<i>Amor. Oranı</i>	<i>Amor. Gideri</i>	<i>Birikmiş Amor.</i>
31.12.2010	531.944	% 20	106.388	106.388
31.12.2011	531.944	% 20	106.388	212.777
31.12.2012	531.944	% 20	106.388	319.165
31.12.2013	531.944	% 20	106.388	425.553
31.12.2014	531.944	% 20	106.388	531.944

----- 31.12.2010 -----

730 Genel Üretim Giderleri **106.388**

257 Birikmiş Amortismanlar **106.388**

----- / -----

----- 31.12.2011 -----

730 Genel Üretim Giderleri **106.388**

257 Birikmiş Amortismanlar **106.388**

----- / -----

- **Çırpma Makinesinin Amortisman İşlemleri**

Faydalı Ömür :36.000 Saat

<i>Amortisman Yöntemi</i>	: <i>Üretim Miktarı</i>
<i>Kalıntı Değer. Net Bug. Değeri</i>	:0 TL
<i>31.12.2010 Kullanım Miktarı</i>	:6.000 Saat
<i>31.12.2011 Kullanım Miktarı</i>	:5.000 Saat
<i>Makine Maliyeti</i>	:61.700 TL
<i>Amortisman Tabi Tutar</i>	:61.700 TL

- ***Çırpma Makinesi Yıllar İtibari ile Ayrılacak Amortisman Bilgileri***

<i>2010 Ayrılacak Amortisman</i>	: $61.700 * (6.000 / 36.000) = 10.283$
<i>2011 Ayrılacak Amortisman</i>	: $66.700 * (5.000 / 36.000) = 9.263$

----- 31.12.2010 -----

730 Genel Üretim Giderleri **10.283**

257 Birikmiş Amortismanlar **10.283**

----- / -----

----- 31.12.2011 -----

730 Genel Üretim Giderleri **9.263**

257 Birikmiş Amortismanlar **9.263**

----- / -----

- ***Kamyonun Amortismanı İşlemleri***

KAMYON

<i>Kamyon Faydalı Ömür</i>	:4 Yıl
<i>Amortisman Yöntemi</i>	:Azalan Bakiyeler
<i>Kalıntı Değ. Net Bugünkü Değeri</i>	:0 TL
<i>Kamyon Ana Maliyeti</i>	:60.000
<i>Amortisman Tabi Tutar</i>	:60.000
<i>Amortisman Oranı</i>	: $[(1/4)*2] : \%50$

KAMYON KASASI

<i>Faydalı Ömür</i>	:4 Yıl
<i>Amortisman Yöntemi</i>	:Doğrusal Amortisman
<i>Kalıntı Değ. Net Bugünkü Değeri</i>	:0
<i>Kasa Maliyeti</i>	:20.000
<i>Amortisman Tabi Tutar</i>	:20.000

Tablo-4

Kamyon İçin Yıllar İtibari İle Ayrılacak Amortisman Bilgileri

<i>Tarih</i>	<i>Defter Değeri</i>	<i>Amor. Oranı</i>	<i>Amor. Gideri</i>	<i>Birikmiş Amor.</i>
31.12.2010	60.000	% 0,5	30.000	30.000
31.12.2011	30.000	% 0,5	15.000	45.000

----- 31.12.2010 -----

730 Genel Üretim Giderleri

30.000

257 Birikmiş Amortismanlar 30.000

----- / -----

----- **31.12.2011** -----

730 Genel Üretim Giderleri 15.000

257 Birikmiş Amortismanlar 15.000

----- / -----

Tablo-5

Kamyon Kasası İçin Yıllar İtibari İle Ayrılacak Amortisman Bilgileri

<i>Tarih</i>	<i>Defter Değ.</i>	<i>Amor. Oranı</i>	<i>Amor. Gideri</i>	<i>Birikmiş Amor.</i>
31.12.2010	20.000	% 25	5.000	5.000
31.12.2011	20.000	% 25	5.000	10.000
31.12.2012	20.000	% 25	5.000	15.000
31.12.2013	20.000	% 25	5.000	20.000

----- **31.12.2010** -----

730 Genel Üretim Giderleri 5.000

257 Birikmiş Amortismanlar

5.000

----- / -----

----- 31.12.2011 -----

730 Genel Üretim Giderleri

5.000

257 Birikmiş Amortismanlar

5.000

----- / -----

4.1.4. Muhasebeleştirme Sonrası Ölçüm

Maddi duran varlıkların aktife alındıktan sonra değerlemesi ile ilgili olarak “Tam Set TMS 16” ve “KOBİ TFRS Bölüm 17” arasında belirgin farklar vardır. “KOBİ TFRS Bölüm 17” işletmeye maliyet modelinden başka seçenek bırakmaktadır. Ancak “TMS 16” işletmenin muhasebe politikası olarak iki modelden (maliyet modeli ve yeniden değerlendirme modeli) birini kullanma hakkını tanımıştır (Örten; Kaval; Karapınar, 2012: 209). Ayrıca söz konusu modeller ilgili maddi duran varlık sınıfının tamamı için uygulanmak zorundadır. Örneğin KOBİ TFRS’yi uygulayacak bir işletmenin yeniden değerlendirme modelini kullanabilmesi söz konusu değildir. Maddi duran varlıklar hakkında iki standart arasındaki en belirleyici fark burada görülmektedir.

Tam Set TFRS’yi kullanan bir işletme maliyet modelini kullanabildiği için bir nevi seçme hakkına sahiptir. İşletmenin “ÖRNEK 6”daki işlemi yeniden değerlendirme modelini seçtiği varsayılarak çözümleme yapılacaktır.

ÖRNEK 6 –A:

- *İşletmenin sahip olduğu Isparta Üretim Binası'nın 2011 yılı sonu gerçeğe uygun değeri 700.000 TL olarak tespit edilmiştir.*
- *İşletmenin sahip olduğu çırpma makinesinin 2011 yılı sonu gerçeğe uygun değeri 30.000 TL olarak tespit edilmiştir.*
- *İşletme sahip olduğu kamyonun 2011 yılı sonu gerçeğe uygun değerinde herhangi bir değişiklik gözlenmemiştir.*

İşletme Tam Set uyarınca yeniden değerlendirme modelini seçmiş olduğu varsayılarak aşağıdaki kayıtları yapmak zorundadır. İşletme yeniden değerlendirme modeli uyarınca aşağıdaki kayıtları yapmalıdır.

- **Üretim Binası Değerleme İşlemleri**

Isparta Üretim Binası'na ait değerlendirme bilgileri ve değerlendirme işlemleri aşağıdaki şekildedir;

Tablo-6**Üretim Binası Değerleme İşlemleri**

Yıl	Kayıtlı Değer	Amortisman	B. Amor.	Değer Artışı	Net Defter Değeri
2010	631.944	106.388	106.388	-	525.556
2011	631.944	106.388	212.777	-	419.168
2011	1.055.337	-	355.337	280.832	700.000

Tablo-7**Üretim Binası Değerleme Bilgileri**

Değer Artış Oranı (380.832 / 419.168)	%67
Makinen Yeniden Değerleme Öncesi Değeri	631.944
Makinenin Yeniden Değerleme Sonrası Değeri	700.000
Yen. Değ. Öncesi B. Amortisman	212.777
Yen. Değ. Sonrası B. Amor. 212.777* (1-0.67) +212.777	355.337
Makinen Yeniden Değerleme Öncesi Net Defter Değer	419.168
Makinen Yeniden Değerleme Sonrası Net Defter Değer	700.000

----- 31.12.2011 -----

252 Binalar

423.392

257 Birikmiş Amortismanlar

142.560

522 MDV Yeniden Değerleme Artışı

280.832

----- / -----

- ***Çırpma Makinesi Değerleme İşlemleri***

Çırpma makinesine ait değerleme bilgileri ve değerleme işlemleri aşağıdaki şekildedir;

Tablo-8

Çırpma Makinesi Değerleme İşlemleri

Yıl	Kayıtlı Değer	Amortisman	B. Amor.	Değer Azalışı	Net Defter Değeri
2010	61.700	10.283	10.283	-	51.417
2011	66.700	9263	19.546	-	47.154
2011	42.313	-	12.509	17.154	30.000

Tablo-9

Çırpma Makinesi Değerleme Bilgileri

Değer Azalış Oranı (17.154 / 47.154)	%36
Makinen Yeniden Değerleme Öncesi Değeri	66.700
Makinenin Yeniden Değerleme Sonrası Değeri	30.000
Yen. Değ. Öncesi B. Amortisman (10.283+9.263)	19.546
Yen. Değ. Sonrası B. Amortisman 19.546* (1-0,36)	12.509
Makinen Yeniden Değerleme Öncesi Net Defter Değer	47.154
Makinen Yeniden Değerleme Sonrası Net Defter Değer	30.000

----- 31.12.2011 -----

654 Karşılık Giderleri **17.154**

257 Birikmiş Amortismanlar **7.037**

253 Tesis Makine ve Cihazlar **24.191**

----- / -----

4.1.5. Finansal Durum Tablosu Dışı Bırakma

Standart bir maddi duran varlığın elde çıkarıldığında veya kullanımdan ya da elde çıkarılmasından gelecekte ekonomik yarar beklemediği durumlarda finansal durum tablosu dışı bırakılır (Civan; Kara; Körpi: Karaca, 2012: 208).

ÖRNEK 7 – A: *Son Gül A.Ş. 31.12.2011 tarihinde sahip kamyonu kasası ile birlikte 30.000 TL peşin bedelle satıyor ve söz konusu bedel bankaya yatırılıyor.*

----- 31.12.2011 -----	
257 Birikmiş Amortismanlar	55.000
<i>Kamyon : 45.000</i>	
<i>Kasa : 10.000</i>	
102 Bankalar	30.000
254 Taşıtlar	80.000
679 Diğer Olağan Dışı Gelir ve Karlar	5.000
----- / -----	

4.1.6. Dipnotlarda Açıklanması Gerekli Olan Hususlar

Tam Set standart gereği, Son Gül A.Ş. 31.12.2010 ve 31.12.2011 tarihli bilançosunda aşağıdaki bilgileri açıklanmak zorundadır.

4.1.6.1. Brüt Defter Değerinin Belirlenmesine İlişkin Ölçüm Esasları

Son Gül A.Ş. maddi duran varlıklarının defter değerinin belirlenmesinde TMS- 16 standardı gereği maddi duran varlığın maliyetine dahil olan maliyetler eklenmiş, dahil olmayan unsurlar değer dışı bırakılmıştır. Değerleme işlemlerinde maddi duran varlığın kullanım biçimine göre faydalı bir amortisman yöntemleri tercih edilmiştir. Maddi duran varlıkların değer düşüklüğünde işletme yeniden değerlendirme modelini kullanmıştır.

4.1.6.2. Amortismanlar Hakkında Açıklanması Gereken Bilgiler

- ***Binalar Hakkında Açıklanması Gerekli Olan Hususlar***

İşletmenin ilgili tarihte almış olduğu Isparta'da ki üretim binası için doğrusal amortisman yönteminin tercih edilme nedeni söz konusu binadan işletmenin amaçları doğrultusunda üretim miktarı ve süresinden bağımsız olarak istifa edilmesinden kaynaklanmaktadır. Yani işletme için binanın aşınma payı her koşulda eşittir. Bu sebepten dolayı ilgili yöntem tercih edilmiştir. İşletmenin sahip olduğu üretim binası, uzman tarafından incelenmiş ve işletmeye 5 yıl boyunca eşit miktarda fayda sağlayacağı raporlanmıştır. Binanın faydalı ömrü 5 yıl olarak hesaplanmıştır.

- ***Makineler Hakkında Açıklanması Gerekli Olan Hususlar***

İşletmenin ilgili tarihte almış olduğu çırpma makinesi için üretim miktarı yönteminin tercih edilme nedeni, söz konusu çırpma makinesinden işletmenin amaçları doğrultusunda üretim süresinden bağımsız olarak istifa edilmesidir. Ancak söz konusu makinenin belirli bir üretim miktarı kapasitesi olduğu için makinenin

aşınma payı, kullanım oranı ile eşdeğerdir. Bu sebepten dolayı ilgili yöntem tercih edilmiştir. İşletme almış olduğu çarpma makinesi için söz konusu satıcı firmanın kullanım talimatı incelenerek işletmenin faaliyeti ile mukayese edilmiş ve işletmeye söz konusu saat kadar faydalı olacağı uzman tarafından kararlaştırılmıştır. Tahmin edilen faydalı ömür 36.000 saattir.

- ***Taşıtlar Hakkında Açıklanması Gerekli Olan Hususlar***

İşletmenin ilgili tarihte almış olduğu kamyon için azalan bakiyeler yönteminin tercih edilme nedeni, söz konusu kamyonun işletmenin amaçları doğrultusunda üretim süresince veriminin düşerek işletmede edilmesidir. Kamyonun her geçen yıl daha az fayda ile işletmeye yarar sağlayacağı düşünülmektedir. Bu sebepten dolayı ilgili yöntem tercih edilmiştir. İşletmenin ilgili tarihte almış olduğu kamyon için faydalı ömrün 4 yıl olacağı geçmiş tecrübelerden ortaya çıkmıştır. Ayrıca kamyonun her yıl %50 oranında fayda yitimine neden olacağı uzman tarafından raporlanmıştır.

İşletmenin ilgili tarihte kamyona ekletmiş olduğu kasa için kamyonun bağımsız olarak doğrusal amortisman yönteminin tercih edilme nedeni söz konusu varlığın işletmenin amaçları doğrultusunda üretim miktarı ve süresinden bağımsız olarak istifa edilmesinden kaynaklanmaktadır. Söz konusu kasa ihtivasındaki çelik maddesinden dolayı, üretim miktarı ve süresi ne olursa olsun sadece ve sadece belirli süre için işletmeye faydalı olabilecektir. Yani söz konusu kasa hiç kullanılmazsa dahi her yıl belirli oranda tükenmeye sahip olacaktır. Bu sebepten dolayı ilgili yöntem tercih edilmiştir. İşletmenin ilgili tarihte kamyona ekletmiş olduğu kasa için yaptırılan firmadan alınan talimatlar uygulanmak suretiyle 4 yıllık bir süre zarfından işletmenin istifadesinde olacağı ortaya çıkmaktadır. Faydalı ömrü 4 yıldır.

4.1.6.3. Defter Değerleri ve Amortismanlar Hakkındaki Bilgiler

Standart gereği işletme ayrıca aşağıda yer alan defter değerleri ve amortismanlar hakkındaki bilgileri yıllar itibari ile ilgili yılın kapanış bilançosunda açıklamak zorundadır.

Tablo-10
Birikmiş Amortisman ve Defter Değerlerine Ait Bilgiler (31.12.2010)

Defter Değerleri ve Birikmiş Amortismanlar				
Varlık Kalemi	Dönem Başı Brüt Değer 01.01.2010	Dönem Sonu Brüt Değer 31.12.2010	Birikmiş Amortisman 01.01.2010	Birikmiş Amortisman 31.12.2010
Üretim B.	631.944	631.944	-	106.388
Çırpma M.	61.700	61.700	-	10.283
Kamyon ve Kasa	80.000	80.000	-	35.000

Tablo-11
Birikmiş Amortisman ve Defter Değerlerine Ait Bilgiler (31.12.2011)

Defter Değerleri ve Birikmiş Amortismanlar				
Varlık Kalemi	Dönem Başı Brüt Değer 01.01.2011	Dönem Sonu Brüt Değer 31.12.2011	Birikmiş Amortisman 01.01.2011	Birikmiş Amortisman 31.12.2011
Üretim B.	631.944	1.055.337	106.388	355.337
Çırpma M.	66.700	42.313	10.283	12.509
Kamyon ve Kasa	80.000	80.000	35.000	55.000

Tablo-12
Defter Değerlerine Ait Diğer Bilgiler (31.12.2010)

Defter Değerleri Hakkındaki Diğer Mutabakatlar					
Varlıklar	01.01.2010	İlaveler	Transferler	Çıkışlar	31.12.2010
Üretim B.	631.944	-	-	-	525.556
Çırpma M.	61.700	-	-	-	51.417
Kamyon, Kasa	80.000	-	-	-	45.000

Tablo-13
Defter Değerlerine Ait Diğer Bilgiler (31.12.2011)

Defter Değerleri Hakkındaki Diğer Mutabakatlar					
Varlıklar	01.01.2011	İlaveler	Transferler	Çıkışlar	31.12.2011
Üretim B.	525.556	280.832	-	-	700.00
Çırpma M.	51.417	-	-	17.154	30.000
Kamyon, Kasa	35.000	-	-	-	25.000

4.1.6.4. Tahminler

İşletme standart gereği gelecek yıllar için işletmenin sürekliliği ve dönemsellik kavramları ile de bağlantılı olarak bazı tahminleri yapmak zorundadır. Amortismanlar ve faydalı ömürlerle ilintili olan bu tahminlere Tablo-14’de yer verilmiştir.

Tablo-14
Tahminler (31.12.2011)

Varlık	Kalıntı Değerler	Tahmini Maliyetler	Yararlı Ömür	Amortisman Yöntemleri
Üretim B.	01.01.2012’de binanın kalıntı değerinin NBD: 90.000 TL	-	Kalan yararlı ömrün 6 yıl olacağı tahmin edilmektedir	-
Çırpma M.	Değişiklik gözlenmemektedir	Yararlı ömrünün uzatılması için 2.000 TL harcama yapılacaktır	Bakım yapılarak 30.000 saat kapasiteye çıkarılmıştır	-
Kamy on ve	elden çıkarılmıştır	-	-	-

4.1.6.5. Değerleme İşlemleri ile İlgili Bilgiler

İşletme sahip olduğu çırpma makinesi, paketleme makinesi ve kamyon için 31.12.2011 tarihinde değerleme işlemlerini gerçekleştirmiştir. Söz konusu değerleme işlemleri bir danışmanlık firmasından bağımsız ve uzman bir kişi tarafından gerçekleştirilmiştir. İlgili kalemlerin gerçeğe uygun değerinin tahmin edilmesinde piyasa koşulları ve varlığının fiziksel durumu dikkate alınmıştır. Eğer söz konu varlıklar için yeniden değerlemenin yerine maliyet modeli uygulansaydı aşağıdaki değerler meydana gelecekti;

Tablo-15
Maliyet Modeli Uygulaması

Varlık Kalemi	Dönem Başı Brüt Değer 01.01.2011	Dönem Sonu Brüt Değer 31.12.2011	Birikmiş Amortisman 01.01.2011	Birikmiş Amortisman 31.12.2011
Üretim Binası	631.944	631.944	106.388	212.777
Çırpma Makinesi	61.700	66.700	10.283	19.546

Tablo-16
Değerleme ile İlgili Yapılması Gereken Açıklamalar

Maliyet Modeli İle Değerleme 31.12.2011			
Varlık Kalemi	Kayıtlı Değer	Birikmiş Amor.	Net Defter Değeri
Üretim Binası	631.944	212.777	700.000
Çırpma Makinesi	66.700	19.546	30.000

4.1.7. Yıllar İtibari İle Son Gül A.Ş. Maddi Duran Varlık Bilgileri

Son Gül AŞ. söz konusu 7 örneği Tam Set standart gereği kayda alması durumunda maddi duran varlıklar yıllar itibariyle aşağıdaki şekilde izlenmektedir.

Tablo-17
Maddi Duran Varlık Bilgileri (31.12.2009)

Maddi Duran Varlıklar	2.600.000
250 Arazi ve Arsalar	500.000
252 Binalar	1.000.000
253 Tesis, Makine ve Cihazlar	800.000
254 Taşıtlar	700.000
257 Birikmiş Amortismanlar (-)	(400.000)

Tablo-18
Maddi Duran Varlık Bilgileri (31.12.2010)

Maddi Duran Varlıklar	3.521.973
250 Arazi ve Arsalar	800.000
252 Binalar	1.631.944
253 Tesis, Makine ve Cihazlar	861.700
254 Taşıtlar	780.000
257 Birikmiş Amortismanlar (-)	(551.671)

Tablo-19
Maddi Duran Varlık Bilgileri (31.12.2011)

Maddi Duran Varlıklar	3.630.000
250 Arazi ve Arsalar	800.000
252 Binalar	2.055.336
253 Tesis, Makine ve Cihazlar	842.509
254 Taşıtlar	700.000
257 Birikmiş Amortismanlar (-)	(767.845)

4.2. KOBİ TFRS BÖLÜM – 17 UYARINCA MUHASEBELEŞTİRME

4.2.1. İlk Kayıt ve Maliyet Unsurları

Maddi duran varlıkların ilk defa kayda alınması ve maliyet unsurları açısından “TMS 16” ve “KOBİ TFRS Bölüm 17” farklılık içermemektedir. Bu sebepten dolayı işletme iki standarttan herhangi birini kullansa da aynı muhasebe işlemlerine aynı şekilde muhasebeleştirecektir. Yani ilk 5 örneği işletme KOBİ TFRS uyarınca da aynı şekilde aşağıdaki gibi muhasebeleştirecektir.

ÖRNEK 1 – B: *İşletme 01.01.2010 tarihinde üretim tesisi olarak kullanmak üzere arsası ile birlikte Isparta ilinde bir bina satın almıştır. Arsanın değeri: 300.000 TL + KDV’dir ve arsa peşin bedelle satın alınmıştır. Binanın değeri ise 750.000 TL + KDV’dir işletme bina değerinin 250.000 TL sini ve KDV’yi banka aracılığı ile peşin ödemiştir, kalan 500.000 TL sini birer yıl vadeli iki eşit taksitte vadeli çek ile ödeyecektir. İşletmenin faaliyet gösterdiği faiz oranı %20’dir. (Çalışmanın tamında KDV oranı %18’dir).*

----- 01.01.2010 -----

250 Arazi ve Arsalar 300.000

191 İndirilecek KDV 54.000

100 Kasa

354.000

----- / -----

----- 01.01.2010 -----

252 Binalar	631.944
322 Borç Senetleri Reeskontu (-)	41.667
422 Borç Senetleri Reeskontu (-)	76.389
191 İndirilecek KDV	113.750

102 Bankalar	363.750
321 Borç Senetleri	250.000
421 Borç Senetleri	250.000

----- / -----

----- 31.12.2010 -----

780 Finansman Gideri	41.667
321 Borç Senetleri	250.000

102 Bankalar	250.000
322 Borç Senetleri Reeskontu (-)	41.667

----- / -----

----- 31.12.2010 -----

421 Borç Senetleri	250.000
322 Borç Senetleri Reeskontu (-)	76.389

321 Borç Senetleri	250.000
422 Borç Senetleri Reeskontu (-)	76.389

----- / -----

ÖRNEK 2 – B: İlgili işletme 01.01.2010 tarihinde üretimde kullanmak üzere bir adet çırpıcı makine satın almıştır. Makine bedeli 60.000 TL + KDV nakit olarak ödeniyor. Makinenin üretim tesisine taşınması için 750 TL ve risklere karşı 750 TL sigorta bedeli nakit ödeniyor. Makinenin kurulumu için 500 TL ödeniyor. Test aşamasında 100 TL enerji gideri, 100 TL işçilik gideri oluşmuştur. Ayrıca bu test aşamasında 500 TL tutarında reşel elde edilmiştir ve söz konusu ürün satılarak bedeli bankaya yatırılmıştır. Personelin eğitimi için 1.000 TL nakit olarak ödenmiştir.

----- 01.01.2010 -----

258 Yapılmakta Olan Yatırımlar	62.200
191 İndirilecek KDV	11.196

100 Kasa	73.396
-----------------	---------------

----- / -----

----- 01.01.2010 -----

102 Bankalar	590
---------------------	------------

258 Yapılmakta Olan Yatırımlar	500
391 Hesaplanan KDV	90

----- / -----

----- 01.01.2010 -----

253 Tesis Makine ve Cihazlar 61.700

258 Yapılmakta Olan Yatırımlar 61.700

----- / -----

----- 01.01.2010 -----

730 Genel Üretim Giderleri 1.000

100 Kasa 1.000

----- / -----

ÖRNEK 3 – B: *İlgili işletme 01.01.2010 tarihinde 60.000 TL + KDV peşin ödenerek kamyon satın almış ve bu kamyonu 20.000 TL + KDV değerinde kasa masrafı yapmıştır. İlgili işletme, almış olduğu kamyon için aşağıdaki işlemleri yapmalıdır.*

----- 01.01.2010 -----

254 Taşıtlar 80.000

191 İndirilecek KDV 14.400

100 Kasa 84.400

----- / -----

4.2.2. Bakım ve Onarım Giderlerinin Muhasebeleştirilmesi

Bakım ve onarım giderlerinin muhasebeleştirilmesi KOBİ TFRS Bölüm 17’de de aynı TMS -16’da ki gibidir.

ÖRNEK 4 – B: *İşletme 01.01.2011 tarihinde almış olduğu çırpıcı makinenin, kaplaması için 2.000 TL + KDV tutarında kaplama malzemesini peşin ödüyor. Kaplama işi dışarıdan bir başka işletmeye yaptırılıyor ve 3.000 TL + KDV bedel nakit olarak ödeniyor. İşletme 01.01.2011 tarihinde aşağıdaki kayıtları yapmalıdır.*

----- 01.01.2011 -----

150 İlk Madde ve Malzeme	2.000
191 İndirilecek KDV	360

100 Kasa	2.360
----------	-------

----- / -----

----- 01.01.2011 -----

253 Tesis Makine ve Cihazlar	5.000
191 İndirilecek KDV	540

150 İlk Madde ve Malzeme	2.000
100 Kasa	3.540

----- / -----

4.2.3. Amortisman İşlemleri

Amortisman kayıtları iki standartta benzer şekilde muhasebeleştirilmektedir. Ancak Tam Set standartta işletmenin amortisman yöntemini her yıl gözden geçirmesini zorunlu kılarken, KOBİ TFRS önemli bir değişiklik olması düşünüldüğünde gözden geçirilebilir şeklinde düzenlemeye yer vermiştir.

ÖRNEK 5 – B: *İşletmenin sahip olduğu maddi duran varlıkların, aşağıdaki amortisman bilgileri doğrultusunda 31.12.2010 ve 31.12.2011 tarihinde yapılması gereken kayıtları yapınız. İşletmenin sahip olduğu maddi duran varlıklar için amortisman tabi tutarlar aşağıdaki gibi hesaplanır.*

- **Üretim Binasının Amortisman Kayıtları**

----- 31.12.2010 -----

730 Genel Üretim Giderleri 106.388

257 Birikmiş Amortismanlar 106.388

----- / -----

----- 31.12.2011 -----

730 Genel Üretim Giderleri 106.388

257 Birikmiş Amortismanlar 106.388

----- / -----

- **Çırpma Makinesinin Amortisman Kayıtları**

----- 31.12.2010 -----

730 Genel Üretim Giderleri **10.283**

257 Birikmiş Amortismanlar **10.283**

----- / -----

----- 31.12.2011 -----

730 Genel Üretim Giderleri **9.263**

257 Birikmiş Amortismanlar **9.263**

----- / -----

- ***Kamyonun Amortisman Kayıtları***

----- 31.12.2010 -----

730 Genel Üretim Giderleri **30.000**

257 Birikmiş Amortismanlar **30.000**

----- / -----

----- 31.12.2011 -----

730 Genel Üretim Giderleri **15.000**

257 Birikmiş Amortismanlar 15.000

----- / -----

- ***Kamyon Kasasının Amortisman Kayıtları***

----- 31.12.2010 -----

730 Genel Üretim Giderleri 5.000

257 Birikmiş Amortismanlar 5.000

----- / -----

----- 31.12.2011 -----

730 Genel Üretim Giderleri 5.000

257 Birikmiş Amortismanlar 5.000

----- / -----

4.2.4. Muhasebeleştirme Sonrası Ölçüm

KOBİ TFRS'yi uygulayacak bir işletmenin yeniden değerlendirme modelini kullanabilmesi söz konusu değildir. Maddi duran varlıklar hakkında iki standart arasındaki en belirleyici fark burada görülmektedir. İşletme Örnek 6 – A'yı KOBİ TFRS de maliyet modeline göre muhasebeleştirmek zorundadır. Bu halde Örnek – 6 maliyet modeline göre aşağıdaki gibi çözümlenir.

ÖRNEK 6 – B:

- *İşletmenin sahip olduğu Isparta Üretim Binası'nın 2011 yılı sonu gerçeğe uygun değeri 700.000 TL olarak tespit edilmiştir.*
- *İşletmenin sahip olduğu çırpma makinesinin 2011 yılı sonu gerçeğe uygun değeri 30.000 TL olarak tespit edilmiştir.*
- *İşletme sahip olduğu kamyonun 2011 yılı sonu gerçeğe uygun değerinde herhangi bir değişiklik gözlenmemiştir.*

- **Üretim Binası Değerleme İşlemleri**

Tablo – 20

Üretim Binası Değerleme Bilgileri

Yıl	Kayıtlı Değer	Amortisman	B. Amor.	Değer Artışı	Net Defter Değeri
2010	631.944	106.388	106.388	-	531.944
2011	631.944	106.388	212.777	280.833	700.000

----- 31.12.2011 -----

257 Birikmiş Amortismanlar 280.333

649 Diğer Olağan Gelir ve Karlar 280.333

----- / -----

Tablo-21

Çırpma Makinesi Değerleme Bilgileri

Yıl	Kayıtlı Değer	Amortisman	B. Amor.	Değer Azalışı	Net Defter Değeri
2010	61.700	10.283	10.283	-	51.834
2011	66.700	9.263	19.546	17.154	30.000

----- 31.12.2011 -----

654 Karşılık Giderleri 17.154

(66.700) – (19.546) – (30.000) : 17.154

257 Birikmiş Amortismanlar 17.154

----- / -----

4.2.5. Finansal Durum Tablosu Dışı Bırakma

KOBİ TFRS açısından finansal durum tablosu dışı bırakma Tam Set standarttaki gibidir. İşletme aynı işlemleri gerçekleştirecektir.

ÖRNEK 7 – B: *Son Gül A.Ş. 31.12.2011 tarihinde sahip kamyonu kasası ile birlikte 30.000 TL peşin bedelle satıyor ve söz konusu bedel bankaya yatırılıyor.*

----- 31.12.2011 -----

257 Birikmiş Amortismanlar 55.000

102 Bankalar 30.000

254 Taşıtlar 80.000

679 Diğer Olağan Dışı Gelir ve Karlar 5.000

----- / -----

4.2.6. Dipnotlarda Açıklanması Gerekli Olan Hususlar

KOBİ TFRS Bölüm 17 gereği, Son Gül A.Ş. 31.12.2011 Tarihli bilançosunda aşağıdaki bilgileri açıklamalıdır.

4.2.6.1. Brüt Defter Değerinin Belirlenmesine İlişkin Ölçüm Esasları

Son Gül A.Ş. maddi duran varlıklarının defter değerinin belirlenmesinde KOBİ TFRS, Bölüm – 17 uyarınca maddi duran varlığın maliyetine dahil olan maliyetler eklenmiş, dahil olmayan unsurlar değer dışı bırakılmıştır. Değerleme işlemlerinde maddi duran varlığın kullanım biçimine göre faydalı bir amortisman yöntemleri tercih edilmiştir. Maddi duran varlıkların değer düşüklüğünde işletme yeniden değerlendirme modelini kullanmıştır.

4.2.6.2. Amortismanlar Hakkında Açıklanması Gereken Bilgiler

İşletme KOBİ TFRS Bölüm -17 doğrultusunda aşağıdaki bilgileri açıklamalıdır.

- ***Binalar Hakkında Açıklanması Gereken Hususlar***

İşletmenin ilgili tarihte almış olduğu Isparta'da ki üretim binası için doğrusal amortisman yönteminin tercih edilme nedeni söz konusu binadan işletmenin amaçları doğrultusunda üretim miktarı ve süresinden bağımsız olarak istifa edilmesinden kaynaklanmaktadır ve işletmeye 5 yıl boyunca eşit miktarda fayda sağlayacağı raporlanmıştır.

- ***Makineler Hakkında Açıklanması Gereken Hususlar***

İşletmenin ilgili tarihte almış olduğu çırpma makinesi için üretim miktarı yönteminin tercih edilme nedeni, söz konusu çırpma makinesinden işletmenin amaçları doğrultusunda üretim süresinden bağımsız olarak istifa edilmesidir. Ancak söz konusu makinenin belirli bir üretim miktarı kapasitesi olduğu için makinenin aşınma payı, kullanım oranı ile eşdeğerdir.

- ***Taşıtlar Hakkında Açıklanması Gereken Hususlar***

İşletmenin ilgili tarihte almış olduğu kamyon için azalan bakiyeler yönteminin tercih edilme nedeni, söz konusu kamyonun işletmenin amaçları doğrultusunda üretim süresince veriminin düşerek işletmede edilmesidir. Kamyonun her geçen yıl daha az fayda ile işletmeye yarar sağlayacağı düşünülmektedir.

İşletmenin ilgili tarihte kamyona ekletmiş olduğu kasa için kamyonndan bağımsız olarak doğrusal amortisman yönteminin tercih edilme nedeni söz konusu

varlığın işletmenin amaçları doğrultusunda üretim miktarı ve süresinden bağımsız olarak istifa edilmesinden kaynaklanmaktadır. Söz konusu kasa ihtivasındaki çelik maddesinden dolayı, üretim miktarı ve süresi ne olursa olsun sadece ve sadece belirli süre için işletmeye faydalı olabilecektir. Yani söz konusu kasa hiç kullanılmasa dahi her yıl belirli oranda tükenmeye sahip olacaktır.

4.2.6.3. Defter Değerleri ve Amortismanlar Hakkındaki Bilgiler

İşletme KOBİ TFRS Bölüm -17 doğrultusunda aşağıdaki bilgileri açıklamalıdır.

Tablo-22
Değerleme ve Amortisman Bilgileri (01.01.2010-31.12.2010)

Varlık Kalemi	Dönem Başı Brüt Değer 01.01.2010	Dönem Sonu Brüt Değer 31.12.2010	Birikmiş Amortisman 01.01.2010	Birikmiş Amortisman 31.12.2010
Üretim B.	631.944	631.944	-	106.388
Çırpma M.	61.700	61.700	-	10.283
Kamyon ve Kasa	80.000	80.000	-	35.000

Tablo-23
Değerleme ve Amortisman Bilgileri (01.01.2011-31.12.2011)

Varlık	Dönem Başı Brüt Değer 01.01.2011	Dönem Sonu Brüt Değer 31.12.2011	Birikmiş Amortisman 01.01.2011	Birikmiş Amortisman 31.12.2011
---------------	---	---	---	---

Üretim B.	631.944	700.000	106.388	280.833
Çırpma M.	67.700	30.000	10.283	19.546
Kamyon ve Kasa	80.000	80.000	35.000	55.000

4.2.7. Yıllar İtibari İle Son Gül A.Ş. Maddi Duran Varlık Bilgileri

Son Gül AŞ. söz konusu 7 örneği KOBİ TFRS'ye göre kayda alması durumunda maddi duran varlıklar yıllar itibariyle aşağıdaki şekilde izlenmektedir.

Tablo-24
Maddi Duran Varlık Bilgileri (31.12.2009)

Maddi Duran Varlıklar	2.600.000
250 Arazi ve Arsalar	500.000
252 Binalar	1.000.000
253 Tesis, Makine ve Cihazlar	800.000
254 Taşıtlar	700.000
257 Birikmiş Amortismanlar (-)	(400.000)

Tablo-25
Maddi Duran Varlık Bilgileri (31.12.2010)

Maddi Duran Varlıklar	3.521.973
250 Arazi ve Arsalar	800.000

252 Binalar	1.631.944
253 Tesis, Makine ve Cihazlar	861.700
254 Taşıtlar	780.000
257 Birikmiş Amortismanlar (-)	(551.671)

Tablo-26

Maddi Duran Varlık Bilgileri (31.12.2011)

Maddi Duran Varlıklar	3.624.001
250 Arazi ve Arsalar	800.000
252 Binalar	1.631.944
253 Tesis, Makine ve Cihazlar	862.200
254 Taşıtlar	700.000
257 Birikmiş Amortismanlar (-)	(369.143)

4.3. SONUÇLARIN KARŞILAŞTIRILMASI

4.3.1. Standart Metni

TMS -16 ile KOBİ TFRS Bölüm 17 arasında, amaç yönünden büyük bir farklılık görülmemektedir. Ancak tam sette maddi duran varlıklarla ilgili olarak “finansal tablo kullanıcılarının varlıklardaki yatırımı ve bu yatırımın değişimlerini izleyebilmeleri” ibaresine yer verilmiştir.

KOBİ TFRS Bölüm 17’de kapsam ile ilgili olarak biçimsel farklılık görülmektedir. KOBİ TFRS; maddi duran varlıkların tanımını yaparak kapsamı

belirlemiştir. Ancak Tam Set standartta da, maddi duran varlık sınıfına girmeyen kalemlere yer vererek belirlemiştir.

TMS-16 tanımlar başlığı ile 11 adet tanıma yer verirken KOBİ TFRS Bölüm 17’de tanım kısmına yer verilmemiştir. Bu husus KOBİ TFRS’lerin sadeliği ve zaman zaman Tam Set’leri referans almasından kaynaklanmaktadır.

TMS -16’da başlangıç maliyetleri ve sonraki maliyetler bölümüne yer verilerek daha detaylı bir anlatım ve örneklem seçilmiştir. Ancak içerik açısından farklılık gözlenmemektedir.

TMS -16’da başlangıç maliyetleri ve sonraki maliyetler bölümüne yer verilerek daha detaylı bir anlatım ve örneklem seçilmiştir. Ancak içerik açısından farklılık gözlenmemektedir. Muhasebeleştirmede ölçüm bölümünde de yine Bölüm 17’nin daha sade ve az detayla ele alındığı görülmektedir. Ancak muhasebeleştirme sonrasındaki ölçüm konusunda TMS-16 ile KOBİ TFSR Bölüm 17 arasındaki en büyük içerik farkı mevcuttur. Tam set standart yöntem tercihinin izin verirken KOBİ TFRS izin vermemektedir.

Amortisman açısından TMS -16 amortisman yöntemi ve değer konusunda her yıl gözden geçirmeyi zorunlu kılarken, KOBİ TFRS önemli bir gösterge olması durumunda gerekli tutmuştur. Bunun dışında amortisman yöntemleri ve seçimi açısından bir fark bulunmamaktadır.

Değer düşüklüğü açısından standart metni açısından yöntemsel farklılık bulunmamaktadır. TMS-16, “TMS36 Varlıklarda Değer Düşüklüğü” standardına atıf yaparken Bölüm 17 de, “Bölüm 27 Varlıklarda Değer Düşüklüğü” standardına atıf yapmaktadır.

Maddi duran varlıkların finansal durum tablosu dışı bırakılması açısından iki standart benzer ilkelere bahsetmektedir. Yapılması gerekli olan açıklamalar

hususunda standartlar farklılık içermektedir. Söz konusu farklılıklar uyumla örneğinin karşılaştırılması ile çalışmanın ilerleyen kısmında ele alınacaktır.

4.3.2. İlk Kayıt ve Maliyet Unsurları

İlk kayıt ve maliyet unsurları açısından, çözümlenen örnekler açısından muhasebesel bir fark görülmemektedir. İlk kayıt işlemleri ve maliyet unsurları, TMS-16 ve KOBİ TFRS Bölüm 17'ye göre benzer işlemler ile benzer sonuçlar yaratmaktadır.

4.3.3. Bakım ve Onarım Giderleri

Bakım ve onarım giderleri ile ilgili olarak çözümlenen örnekler (Örnek 4-A, Örnek 4-B)'de standartlar arasında bir fark gözlenmemektedir. Bakım ve onarım giderlerinin muhasebeleştirilmesi açısından TMS-16 ve KOBİ TFRS Bölüm 17 benzer işlemler ile benzer sonuçlar yaratmaktadır.

4.3.4. Amortismanlar

Amortisman yöntemleri seçimi, ölçümü ve muhasebeleştirilmesi bakımından iki standartta farklılık gözlenmemektedir. Amortisman ile ilgili olarak çözümlenen örnekler (Örnek 5-A, Örnek 5-B)'de benzer sonuçlar gözlenmemektedir. Ancak değerlendirme yöntemlerinden kaynaklanan farklar amortisman tutarlarını da etkilediğinden dolayı, yeniden değerlendirme modeli ile değerlendirme yapılması durumunda standartlar arasında amortisman farkları oluşmaktadır. Ayrıca amortisman ile ilgili TMS-16 her yıl gözden geçirmeyi zorunlu kıldığı için açıklanması gerekli olan bilgiler hususunda da fark yaratmaktadır. Söz konusu farklara çalışmanın akışında yer verilecektir.

4.3.5. Muhasebe Sonrası Ölçüm

İki standart arasındaki en belirgin ve etkili fark muhasebeleştirme sonrasında değerlendirme işlemlerinde görülmektedir. Muhasebeleştirme sonrasında ölçüm ile ilgili çözümlenen aynı örnekler (Örnek 6-A ve Örnek 6-B) iki standart doğrultusunda farklı sonuçlar doğurmuştur. İlk olarak TMS-16'ya göre çözümlenen Örnek 6-A ile yeniden değerlendirme modeli doğrultusunda değerlendirilmiş ve sonuçta TMS-16 söz konusu maddi duran varlıkların; birikmiş amortismanları, net defter değerleri ve kayıtlı değerlerinde değişiklikler yaratmıştır. KOBİ TFRS Bölüm 17'ye göre çözümlenen Örnek 6-B ise maliyet modeli ile değerlendirilmiş ve söz konusu maddi duran varlıkların amortismanları ve kayıtlı değerlerinde herhangi bir değişikliğe neden olmamıştır ancak net defter değerlerinde değişim söz konusudur. Yani iki standarda göre aynı örneğin maliyet modeli ve yeniden değerlendirme ile çözümlenmesi sonucunda kayıtlı değerleri ve amortismanları açısından fark oluşmaktadır.

4.3.6. Finansal Durum Tablosu Dışı Bırakma

Finansal durum tablosu dışı bırakma açısından TMS-16 ile KOBİ TFRS Bölüm 17 arasından bir fark görülmemektedir. Söz konusu konu ile ilgili çözümlenen örneklerde (Örnek 7-A ve Örnek 7-B) arasında muhasebesel bir fark görülmemektedir.

4.3.7. Dipnotlarda Açıklanması Gerekli Olan Hususlar

Öncelikle dipnotlarda açıklanması gereken bilgilere önceki bölümde yer verilmişti. İki standarda göre hazırlanan söz konusu başlıklarda sayfa farklılığı göze

çarpılmaktadır. TMS -16'ya göre hazırlanan bölüm (4.1.6.) 6 sayfadan oluşmaktadır. KOBİ TFRS Bölüm 17'ye göre hazırlanan bölüm (4.2.6.) ise 3 sayfadan oluşmaktadır. Burada iki standardın açıklanması gerekli olan bilgileri farklı biçim ve formatta istediği gözlenmektedir.

Brüt defter değerinin belirlenmesine ilişkin ölçüm esasları konusunda söz konusu iki standart benzer düzenlemeye yer vermiştir. Bu sebepten dolayı ilgili açıklama iki standart açısından da benzer çıkmıştır.

Amortismanlar hakkında açıklanması gereken bilgiler açısından karşılaştırma ele alınacak olursa; amortisman yöntemlerinin seçilme nedenleri ve faydalı ömürleri açısından fark gözlenmemektedir.

Defter değerleri ile ilgili olarak yapılması gereken açıklamalar açısından biçimsel fark mevcuttur. Şöyle ki; TMS-16 kapsamında yeniden değerlendirme modeli doğrultusunda değerlendirme yapıldığı için, TMS -16 direktifinde, dönem sonunda, eğer *“maliyet modeli tercih edilmiş olsaydı söz konusu değerlerin ne şekilde gerçekleşeceği”* bilgisine yer verilmiştir. Yani yeniden değerlendirme modeli ve maliyet modeli arasındaki fark bilgisine yer verilmişti. KOBİ TFRS yeniden değerlendirme modeline izin vermediği için, sadece maliyet modeli bilgisine yer vermek yeterli olmaktadır. Bu farkların ve tutarların dışında başka bir fark görülmemektedir.

Maddi duran varlığın inşası sırasında katlanılan ve defter değerine ilave edilen harcama tutarları hakkına açıklanması gerekli olan bilgiler açısından fark gözlenmemektedir.

TMS-16'ya göre kalıntı değer, tahmini maliyetler, yararlı ömür ve amortisman yöntemleri hakkında detaylı tahmin ve açıklamaları zorunlu kılarken, KOBİ TFRS böyle bir zorunluluğa yer vermemiştir. Bu sebepten dolayı Son Gül A.Ş. TMS-16 direktifinde Tablo-14 de yer aralan tahminleri açıklamak zorunda kalmıştır.

4.3.8. Dönem Sonu Maddi Duran Varlıklar Bilgileri

TMS-16 doğrultusunda 01.01.2010 tarihinden 31.12.2011 tarihine kadar geçen sürede A grubunda yer alan 7 örnek işlemi gerçekleştiren Son Gül A.Ş. 31.12.2011 tarihinde Tablo-17-19'de yer alan maddi duran varlık bilgilerini elde etmiştir. Aynı zamanda KOBİ TFRS Bölüm 17 doğrultusunda B grubundaki 7 örnek işlemi gerçekleştiren Son Gül A.Ş. 31.12.2011 tarihine kadar de Tablo-25-26'da yer alan maddi duran varlık bilgilerini elde etmiştir. Söz konusu tablolar, sadece söz konusu 7 örnekten etkilenecek işletmenin gerçekleştirmiş olduğu diğer finansal işlemler kapsam dışı bırakılarak oluşturulmuştur. TMS-16'ya göre oluşturulan 31.12.2011 tarihli maddi duran varlık toplamı 3.630.000 TL iken, KOBİ TFRS Bölüm 17'ye göre oluşturulan maddi duran varlıkların 3.624.001 TL değerle izlendiği görülmektedir. İki finansal durum arasında tutar açısından fark olduğu gözlenmektedir.

V. BÖLÜM

SONUÇ

Son yıllardaki hemen hemen bütün çalışmalarda yer alan küreselleşme ya da diğer bir deyişle globalleşme kavramının muhasebe ve finansal raporlamada da nedenli etkili olduğu çalışmanın ilk bölümünde vurgulanmıştı. Söz konusu küreselleşmeye ayak uydurmak tercihten öte bir zorunluluk haline gelmiştir. Muhasebenin ürettiği bilgilerin güvenilir, anlaşılabilir, karşılaştırılabilir ve bilgi kullanıcılarının ihtiyacına uygun olmasının yanında, çıkar çevrelerinin klasik anlamdaki finansal raporlamadan nispeten daha farklı beklenti içinde oldukları söylenebilir. Kısacası finansal raporlardan günümüzde işletme hakkında daha fazla ve farklı bilgileri içermesi beklenmektedir.

Söz konusu değişimlerin paralelinde hazırlanan, süreç ve nedenleri çalışmanın ilk bölümünde yer verilen Uluslararası Finansal Raporlama Standartları, muhasebe alanında köklü değişimleri beraberinde getirmiştir. Birçok ülke uyum çalışmalarında bulunurken, bazı ülkeler kendi yasal mevzuatının içerisine standartları eklemiştir. Türkiye’de de yapılan çalışmaların söz konusu değişime ayak uydurduğu söylenebilir. Özellikle 6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu’nun 01.01.2013 tarihinde işletmeleri Türkiye Finansal Raporlama Standartlarına uygun işlem yapmalarını zorunlu tutması ile Türk Ticaret Kanunu’nun, Türkiye’de standartlar açısından önemli bir kilometre taşı olacağı düşünülmektedir. Ayrıca kanunun, standartlar konusunda “Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu”na birçok anlamda yetki verdiği görülmektedir.

Dünyadaki işletmelerin yaklaşık %98’ini oluşturan KOBİ’ler³ için de çalışmada yer verilen gerekçeler doğrultusunda standartlar yayınlanmaktadır. KOBİ’ler için ayrı bir bankacılık kavramı dahi oluşmuşken, KOBİ’lerin kendilerine

³ Deloitte, KOBİ’ler için UFRS Taslağı ve Türkiye’de Uygulanabilirliği İle İlgili Düşünceler

has standartlara sahip olması doğal görülmektedir. Tam set standartlardan daha basit olan ancak büyük ölçüde temel konularda benzerlik gösteren KOBİ TFRS'lerin uygulanması, KOBİ'lerin büyük işletme ölçeğine geçmeleri durumunda tam set standartları daha kolay uygulayabilmelerini sağlayacaktır.

Ancak tam set standartlarda meydana gelen sık değişimlerin KOBİ TFRS'lerde de olması durumunda söz konusu değişim KOBİ'ler için sıkıntı yaratabilir. Çünkü büyük ölçekli işletmelere oranla, kabiliyet ve yetenekleri kısıtlı olan KOBİ'ler söz konusu değişimlere ayak uyduramayabilirler. Bu nedenle KOBİ TFRS'lerin oluşum amaçlarından olan sadelik ve anlaşılabilirliğin KOBİ'ler tarafından tutundurulmasının oluşabilmesi için bu husus önem arz etmektedir. IASB'nin KOBİ standartlarını kullanmayı uygun olan ve olmayan işletmelerin belirleneceği, ayrıntılı bir rehber düzenleme yoluna gitmeyeceğini bildirmesi de ayrı bir endişe yaratmaktadır. Türkiye'de de Türk Ticaret Kanunu'nun yürürlüğe girmesiyle birlikte ilgili kurumlardan, KOBİ TFRS'yi uygulayacak olan işletmelerin belirleneceği bir çalışma yapması beklenmektedir. KOBİ TFRS'nin yetersiz kaldığı durumlarda tam set standartlara başvuru yapılması tam set standartların muhasebe politikası hiyerarşisinde en üst düzeyde yer aldığını göstermektedir. Diğer taraftan, küresel standartların denetim kalitesinde tutarlılığı geliştirici ve eğitim ve öğretime yardımcı bir etki yaratacağı söylenebilir. Nispi olarak daha az uluslararası olan KOBİ'ler hakkında uluslararası standartların oluşması, dünyada ortak bir KOBİ kavramının oluşmasına da katkı sağlayacağı söylenebilir.

Maddi duran varlıkların işletme açısından nedenli öneme sahip olduğuna çalışmanın akışına yer verilmişti. Çalışmada “TMS-16 Maddi Duran Varlıklar” ve “KOBİ TFRS Bölüm 17 Maddi Duran Varlıkların Muhasebeleştirilmesi” standartları ile ele alınan maddi duran varlıkların muhasebeleştirilmesine yer verilmiştir. Söz konusu iki standart arasındaki farklar arasında kuşkusuz ilk söylenebilecek husus standart metinlerinin uzunlukları ki bu fark aslında standartların arasındaki farkı özetlemektedir. Maddi duran varlıklara TMS-16'da 18 sayfayla anlatılırken KOBİ TFRS Bölüm 17'de 7 sayfada anlatılmıştır. Ancak burada şunu ifade etmek gerekir ki; tam set standartlar kılavuz niteliğinde olduğu için birçok tanım ve detaya yer

vermektedir. Ayrıca 7 sayfa olan KOBİ TFRS Bölüm 17'nin yaklaşık 50 sayfa olan eğitim materyali standardın KOBİ'ler tarafından rahat bir şekilde anlaşılabilceğini göstermektedir.

Çalışmada çözümlenen 7 örnek sonucunda maddi duran varlıkların değeri hususunda önemli farklar içermektedir. Tam set standartların müsaade ettiği yeniden değerlendirme modeli ile değerlendirme, maliyet modeline göre maddi duran varlıkların kayıtlı değerlerinde değışime neden olmaktadır. Yani bir işletme eğer aynı değerlendirme işlemini yeniden değerlendirme modeline göre yaparsa maddi duran varlığının kayıtlı değeri düşecektir (değer düşüklüğü durumunda). Maliyet modeli ile değerlendirmesi durumunda kayıtlı değerinde herhangi bir değışime neden olmayacaktır. Bu durumda işletmenin maddi duran varlığı değeri kaybetmiş dahi olsa kayıtlı değeri üzerinden değışiklik KOBİ TFRS Bölüm 17 açısından mümkün olmayacaktır. KOBİ TFRS değeri düşüklüğü ile ilgili olarak tam sette olduğu gibi “KOBİ TFRS Bölüm 27 Varlıklarda Değer Düşüklüğü”ne atıfta bulunmaktadır.

Söz konusu değerlendirme işlemlerindeki farklar neticesinde işletmelerin maddi duran varlıklar için ayıracakları amortismanlar da farklı olmaktadır. Ayrıca yeniden değerlendirme modeli tercih edildiğinde söz konusu değeri düşüklüğü maddi duran varlık kaleminden düşölmektedir. Maliyet modelinde ise karşılık giderlerine aktararak maddi duran varlığın kayıtlı değerinde değışiklik yapılmamaktadır. Söz konusu gider karşılıkları ve amortisman kayıtlarındaki tutarlarda yeniden değerlendirme modelinde daha yüksek tutar ile işlem görmektedirler.

Açıklanması gerekli olan bilgiler de kuşkusuz TMS-16'ya göre kayıta daha fazla bilgi içermektedir. Yapılması gerekli olan tahminler bakımından da TMS-16 daha fazla işlemi şart koşmaktadır. Diğer bütün konularda iki standart benzer düzenlemeleri içermektedir. Yapılan örnek işlemlerde de göröldüğü gibi aynı sonuçlar çıkmaktadır.

İki standart doğrultusunda oluşan maddi duran varlıklar değeri (Tablo 17-19 ve Tablo 24-26) arasında tutar olarak değerlendirme işlemlerinden kaynaklanan fark

görülmektedir. Aynı maddi duran varlıklara sahip olan işletme tam set standartların izin verdiği yeniden değerlendirme modelini uygularsa bilançosundaki maddi duran varlık tutarı, maliyet modelindeki (KOBİ TFRS'ye göre) tutardan daha az görülmektedir. Yani aynı değerde maddi duran varlığa sahiptir olsa işletme, değerlemeden kaynaklanan farktan dolayı daha farklı maddi değerde maddi duran varlığa sahip gibi görülmektedir. Aslında örnekte yer alan Son Gül A.Ş. aynı maddi duran varlığa sahipken, söz konusu standartlar çerçevesinde daha farklı değerde maddi duran varlığa sahip gibi görülmektedir. Büyük işletmelerin kapasitesi gereği daha fazla işlem hacmiyle çalışması ve daha fazla maddi duran varlığa sahip olmaları, standartlardaki farklılıklardan kaynaklanan sonuçları daha önemli hale getirmektedir. Şöyle ki, işletmenin yüzlerce değerli maddi duran varlığa sahip olduğu düşünülürse, yöntemler arasında büyük tutar farkları oluşacaktır.

Sonuç olarak söz konusu iki standardın (TMS-16 ve KOBİ TFRS Bölüm 17) değerlendirme ve tahmin konuları dışında benzer olduğu söylenebilir. KOBİ'ler için hazırlanmış eğitim materyalleri standartların anlaşılmasını büyük ölçüde kolaylaştırmaktadır. Çalışmada sadece iki standardın içeriği incelenmiştir. Söz konusu yorum ve bilgiler sadece TMS-16 ve KOBİ TFRS Bölüm 17 açısından ele alınmıştır. Standartlara Türk Ticaret Kanunu ile Türkiye'de de büyük ölçüde uyum sağlanacaktır. Kanunun daha yürürlüğe girmeden bazı tartışmalar içermesi, söz konusu standartlara uyumdan taviz verilmesi endişesini taşımaktadır. Bunun yanında web sitesi hazırlama zorunluluğu ve finansal bilgilerin yayımlanması, bağımsız denetim zorunluluğu gibi birçok konu muhasebe dünyasını büyük değişime uğratacaktır. Günümüzde yaşanan söz konusu değişim ve gelişim süreci önümüzdeki yıllarda unutulmayacaktır.

KAYNAKÇA

KİTAPLAR

Aslan Sinan (2008), **Dönem Sonu İşlemleri Muhasebesi**, Türkmen Kitabevi, 1. Baskı 2008, İstanbul

Ataman Akgül Başak, Akay Hüseyin (2004), **Uluslararası Muhasebe Standartları ve Türkiye’de Uygulama Etkinliğine İlişkin Bir Araştırma**, Türkmen Kitabevi, 2. Baskı, İstanbul

Ataman Ümit (2003), **Genel Muhasebe Cilt 1: Muhasebede Dönemiçi İşlemleri**, Türkmen Kitabevi, 5. Baskı, İstanbul

Ataman Ümit (2009), **Genel Muhasebe Cilt 2: Muhasebede Dönem Sonu İşlemleri**, Türkmen Kitabevi, 16. Baskı, İstanbul

Cemalcılar Özgül, Benligiray Yılmaz, Sürmeli Fevzi (2004), **Genel Muhasebe**, Açık Öğretim Fakültesi Yayınları, Yayın No:718, Eskişehir

Civan Mehmet, Kara Ekrem, Körpi Mehmet, Karaca Cengizhan (2012), **KOBİ TFRS Kapsamında Finansal Raporlama ve Uygulamaları**, Yaşar Cevizli Mağazaları Yayını, 1. Baskı, Gaziantep

Gençoğlu Gücenme Ümit (2007), **Türkiye Muhasebe Standartları ve Uygulamalar**, Türkmen Kitabevi, 1. Baskı, İstanbul

Gücenme Ümit (2005), **Genel Muhasebe**, 1. Baskı, Alfa Aktüel Yayınları, İstanbul

Güvemli Oktay (1998), **Amortismanlar, Yeniden Değerleme ve Uygulamaları**, 2. Baskı, Proje Danış A.Ş. Yayını, Yayın No:2, İstanbul

Gökdeniz Ümit (2006), **Muhasebe Uygulamalarındaki Uluslararası Farklılıklar ve Çözüm Önerileri**, Avcıol Basım Yayın, 1. Baskı, İstanbul

Ildır Ali (2006), **Dönem Sonu Muhasebe İşlemleri**. 3. Baskı, Nobel Yayın Dağıtım, Ankara

Kaynak Harun (2001), **İşletmecilik İlkeleri İle Türk Hukuk Sistemi Yönünden Maddi ve Gayrimaddi Duran Varlıklarda Amortismanlar**, Yaklaşım Yayıncılık A.Ş., 2001, Ankara

Küçük Muzaffer, (2006), **Değerleme ve Dönem Sonu İşlemleri**, Yaklaşım Yayınları, Ankara

Lazol İbrahim (2011), **Maliyet Muhasebesi**, Ekin Kitabevi, 5. Baskı, Bursa

Örten Remzi, Kaval Hasan, Karapınar Aydın (2012), **Türkiye Muhasebe – Finansal Raporlama Standartları, Uygulama ve Yorumları**, Gazi Kitabevi, 6. Baskı, Ankara

Özerhan Yıldız, Yanık Serap (2012), **Açıklamalı ve Örnek Uygulamalı Türkiye Muhasebe Standartları, Türkiye Finansal Raporlama Standartları**, TÜRMOB Yayınları, 2. Baskı, Ankara

Sevilengül Orhan (2007), **Genel Muhasebe**, 13. Baskı, Gazi Kitabevi, İstanbul

MAKALE VE BİLDİRİLER

Ağca Ahmet, Aktaş Ağca (2007), *Uluslararası Muhasebe Finansal Raporlama Standartları İMKB’de Yer Alan Firmaların Finansal Tablolarını Nasıl Etkiledi?*, Dumlupınar Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi, Sayı: 18, Ağustos, S.1-16, Kütahya

Akdoğan Nalân (2010), *KOBİ Finansal Raporlama Standardına Genel Bakış ve Tam Set IAS/IFRS’lerden Farklılığı*, Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi, Sayı: 30, Ankara

Aslan Sinan (2007), *Küçük ve Orta Büyüklükteki (KOBİ) İşletmeler için Uluslararası Finansal Raporlama Standartları (UFRS) ile Global Uyum Süreci*, Marmara Üniversitesi İİBF Dergisi, Sayı:2, Cilt:23, ss203-221, İstanbul

Aycı Ali (2012), KOBİ'lerin Rekabet Gücünün Arttırılmasında Uluslararası Muhasebe Standartlarına Uyum Sürecinin Değerlendirilmesi, II. Uluslararası Türk Coğrafyasında UFRS Sempozyumu, ss. 25-42, Trabzon

Ayçiçek Fahri (2011), *Değeri Düşen Maddi Duran Varlıkların Ölçümlemesinde İşletmeye Özgü Bir Değer Olarak "Kullanım Değeri"*, Mali Çözüm Dergisi, İSMMMO, Sayı No: 103, Sayfa, 121-131, İstanbul

Çelik Orhan (2008), *Uluslararası Muhasebe Standartlarına İlişkin Gelişmelere: Dünya ve Türkiye*, Türkiye Muhasebe Standartları Sempozyumu XII, Kıbrıs

Çelik Orhan (2010) *Küçük ve Orta Büyüklükteki İşletmeler için Uluslararası Finansal Raporlama Standardı: Ne Zaman Ve Nasıl?*, Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi, Sayı 30, 41-56, Ankara

Demir Volkan (2010), *KOBİ'ler İçin Uluslararası Finansal Raporlama Standardı ve Kurumlar Vergisi Kanununa Göre Şirket Birleşmesi*, VII. Muhasebe Uygulamaları ve Vergi Mevzuatı Sempozyumu, Ankara

Elitaş Cemal, (2010), *Türkiye Muhasebe Standartları /Türkiye Finansal Raporlama Standartlarının Benimsenmesinin Bazı Temel Finansal Oranlar Üzerindeki Etkisi Üzerine Uygulamalı Bir Değerlendirme*, Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi, Sayı: 30, 2010, Ankara

Kaya Uğur (2007), *Maddi Duran Varlıkların Elde Edilmesinde TMS 16 ve Vergi Kanunlarındaki Düzenlemelerin Karşılaştırılması*, Mali Çözüm Dergisi, Sayı: 83, İstanbul

Koç Yalkın Yüksel, Demir Volkan, Demir Defne (2006), *International Financial Reporting Standards and Development of Financial Reporting Standarts in Turkey*, Mali Çözüm Dergisi (Özel Sayı), Sayı: 76, ss57-73, İstanbul

Marşap Beyhan (2008), *Maddi Duran Varlıklarda Amortisman Uygulaması ve Yararlı Ömrün Belirlenmesi*, VI. Muhasebe Uygulamaları ve Vergi Mevzuatı Sempozyumu, Ankara Serbest Muhasebeci ve Mali Müşavirler Odası, Ankara

Oksay Suna, Acar Onur (2005), *Sigorta Sektöründe Uluslararası Finansal Raporlama Standartları: Kurumlar ve Standartların Özetleri*, Sigorta İnceleme ve Araştırma Yayınları 3, Yayın No:11, s.23-33, İstanbul

Pamukçu Fatma (2010), *Maddi Duran Varlıklarda Amortisman Uygulamasının Türkiye Muhasebe Standartları ve Türk Vergi Mevzuatı Açısından Karşılaştırılması*, Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi, Ekim 2010, Sayı 32, Ankara

Sarısoy Özkan (2012), *Certified Public Accountants Perspectives to International Financial Reporting Standards: Example in Edirne City*, 4th International Student Conference on Governance, Fraud, Ethics and Social Responsibility, Antalya

Selimoğlu Kardeş Seval (2008), *Dünyadaki Uygulamalarından Hareketle Finansal Raporlama Standartlarının Finansal Tablolar Üzerindeki Genel Etkileri*, Türkiye Muhasebe Standartları Sempozyumu XII, Kıbrıs

Toraman Cengiz, Bayramoğlu M. Fatih (2006), *Avrupa Birliği Sürecinin Muhasebe Uygulamalarına Etkisi*, Mali Çözüm Dergisi, Sayı: 76, s.457-480, 2006, İstanbul

Türkot Mustafa (2005), *Finansal Muhasebede Uluslararası Standartlar*, Yaklaşım Dergisi, Sayı: 148, Ankara

Yıldırım Gülçin, Uzun Kocakamış Tuğçe (2012), *KOBİ'ler İçin UFRS Standartlarının Tam Set UFRS ile Karşılaştırma Çalışması*, E-Yaklaşım Dergisi, Sayı: 230, 2012, Ankara

Yükçü Süleyman, İçerli M. Yılmaz (2007), *TMS 16 Maddi Duran Varlıklar Standardına İlişkin Uygulama Önerileri*, Mali Çözüm Dergisi, Sayı:82, İstanbul

TEZLER

Başıağaç Halil (2006), *Maddi Duran Varlıkların Değerlemesinde Türk Vergi Mevzuatı ve TMS 16: Maddi Duran Varlıklar Standardı Hükümlerinin Karşılaştırılması*, Gazi Üniversitesi Yüksek Lisans Tezi, Ankara

Çetinkaya Neslihan (2010), *KOBİ'ler İçin Uluslararası Finansal Raporlama Standardı ve Türkiye Uygulaması*, Ankara Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yüksek Lisans Tezi, Ankara

Çına Bal Emine (2008), *Muhasebede Değerleme ve Firma Değeri İle İlişkisinin Tespiti*, Gazi Üniversitesi, Doktora Tezi, Ankara

Evcı Samet (2008), *Türkiye Muhasebe (Finansal Raporlama) Standartları Ve Uygulamasında Yaşanan Sorunlar*, Gazi Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yüksek Lisans Tezi, Ankara

Hatipoğlu Oğuzhan (2009), *Türkiye'de Uluslararası Muhasebe Standartları'nın Gelişimi, Gerekliliği Ve Uygulanabilirliği Üzerine Bir Araştırma*, Karadeniz Teknik Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yüksek Lisans Tezi, Trabzon

Işık Mustafa M. (2009), *Uluslararası Finansal Raporlama Standartlarının Kobi'lere Uygulanması Çalışmaları*, Kocaeli Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yüksek Lisans Tezi, Kocaeli

Şahin Burak (2009), *TMS 16'ya Göre Maddi Duran Varlıkların Muhasebeleştirilmesi*, Marmara Üniversitesi Y.L. Tezi, 2009, İstanbul

Şensoy Hatice Belgin (2008), *Uluslararası Finansal Raporlama Standartlarının Ortaya Çıkışı ve Gelişimi ile Muhasebe Standartlarının Türkiye'deki Durumu*, Gazi Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yüksek Lisans Tezi, Ankara

Yılmaz Recep (2010), *UFRS Çerçevesinde KOBİ Standartlarının İncelenmesi ve Bir Uygulama*, Marmara Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yüksek Lisans Tezi, İstanbul

WEB KAYNAKLARI

Elitaş Cemal, *Muhasebe ve Düzenleme*, Erişim Tarihi: 07.03.2012, www2.aku.edu.tr/~celitas/sayfalar/MT10-11.pdf,

IFAC Membership, Erişim Tarihi: 05.03.2012, www.ifac.org/about-ifac/membership

IFRS for SMEs, Erişim: 12.03.2012, www.ifrs.org/NR/rdonlyres/E6235524-A3D6-4841-A213-3E66B4C0B648/0/11and12WorkshopOutlineandOverviewofIFRSforSMEs ppt_tr.ppt

IFRS adoption by country, Erişim Tarihi: 29.02.2012, www.pwc.com/us/en/issues/ifrs-reporting/country-adoption/index.jhtml,

Kızıl Ahmet, *Maddi Duran Varlıkların Değerlemesi*, Erişim Tarihi: 25.06.2012, www.kizilahmet.brinkster.net/konular/mdvenv.htm

KOBİ'ler için UFRS Taslağı Ve Türkiye'de Uygulanabilirliği İle İlgili Düşünceler, DELOİTTE, Erişim Tarihi: 05.05.2012, www.deloitte.com/assets/Dcom-Turkey/Local%20Assets/Documents/Turkey-tr_denetim_kobiler%20icin%20UFRS_030108.pdf

KOBİ Stratejisi Eylem Planı 2011-2013, Kosgeb, Erişim Tarihi: 05.03.2012, www.sanayi.gov.tr/Files/Documents/KOSGEB_Katalog.pdf,

KOSGEB Kuruluş Kanunu, Erişim Tarihi: 04.03.2011, www.kosgeb.gov.tr/Pages/UI/Baskanligimiz.aspx?ref=2,

SPK: *Sermaye Piyasasında Uluslararası Değerleme Standartları Hakkında Tebliğ*, Erişim Tarihi: 24.06.2012 Seri: VIII, No:45, 2006,

www.spk.gov.tr/apps/teblig/displayteblig.aspx?id=292&ct=f&action=displayfile&ext=.pdf

T.C. Başbakanlık Yatırım Destek ve Tanıtım Ajansı, *Yabancı Sermayeli Şirket Sayısı*, Erişim Tarihi: 28.08.2012, www.invest.gov.tr/tr-TR/investmentguide/investorsguide/Pages/FDIinTurkey.aspx,

Türkiye’de Kobi’lerin Muhasebe Yapılarının Değerlendirilmesi, Erişim Tarihi: 25.06.2012, www.ifrs.org/IFRS+for+SMEs/SME+Workshops.htm

KOBİ TFRS, *Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu 2007 Faaliyet Raporu*, *Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu*, Haziran 2008, Ankara

DiĞER KAYNAKLAR

Doğrusöz Bumin, Onat Öznur (2011), *6102 Sayılı Türk Ticaret Kanunu*, Tor Ofset, İSMMMO Mevzuat Serisi:9, İstanbul

KOBİ Türkiye Finansal Raporlama Standartları, Bölüm - 17 Maddi Duran Varlıkların Muhasebeleştirilmesi, <http://www.tmsk.org.tr/>

KOBİ Türkiye Finansal Raporlama Standartları, Bölüm - 17 Maddi Duran Varlıkların Muhasebeleştirilmesi Eğitim Materyali, <http://www.tmsk.org.tr/>

Türkiye Muhasebe Standartları / Türkiye Finansal Raporlama Standartları, TMS-16 Maddi Duran Varlıklar, <http://www.tmsk.org.tr/>

Türk Dil Kurumu Sözlüğü, www.tdk.gov.tr

EK – 1
A Grubu Çözümlerin Büyük Defter Kayıtları
(31.12.2010)

250 Arazi ve Arsalar	
<i>Borç</i>	<i>Alacak</i>
500.000	
.....	
300.000	

252 Binalar	
<i>Borç</i>	<i>Alacak</i>
1.000.000	
.....	
631.944	

253 Tesis, Makine ve Cihazlar	
<i>Borç</i>	<i>Alacak</i>
800.000	
.....	
61.700	

254 Taşıtlar	
<i>Borç</i>	<i>Alacak</i>
700.000	
.....	
80.000	

257 Birikmiş Amortismanlar	
<i>Borç</i>	<i>Alacak</i>
	400.000
	
	106.388
	10.283
	30.000
	5.000

(31.12.2011)

250 Arazi ve Arsalar	
<i>Borç</i>	<i>Alacak</i>
800.000	

252 Binalar	
<i>Borç</i>	<i>Alacak</i>
1.631.944 423.392	

253 Tesis, Makine ve Cihazlar	
<i>Borç</i>	<i>Alacak</i>
861.700 5.000	 24.191

254 Taşıtlar	
<i>Borç</i>	<i>Alacak</i>
780.000	 80.000

257 Birikmiş Amortismanlar	
<i>Borç</i>	<i>Alacak</i>
..... 7.037 55.000	551.671 106.388 9.263 15.000 5.000 142.560

EK – 2
B Grubu Çözümlerin Büyük Defter Kayıtları
(31.12.2010)

250 Arazi ve Arsalar	
<i>Borç</i>	<i>Alacak</i>
500.000	
.....	
300.000	

252 Binalar	
<i>Borç</i>	<i>Alacak</i>
1.000.000	
.....	
631.944	

253 Tesis, Makine ve Cihazlar	
<i>Borç</i>	<i>Alacak</i>
800.000	
.....	
61.700	

254 Taşıtlar	
<i>Borç</i>	<i>Alacak</i>
700.000	
.....	
80.00	

257 Birikmiş Amortismanlar	
<i>Borç</i>	<i>Alacak</i>
	400.000
	
	106.388
	10.283
	30.000
	5.000

(31.12.2011)

250 Arazi ve Arsalar	
<i>Borç</i>	<i>Alacak</i>
800.000	

252 Binalar	
<i>Borç</i>	<i>Alacak</i>
1.631.944	

253 Tesis, Makine ve Cihazlar	
<i>Borç</i>	<i>Alacak</i>
861.700 5.000	

254 Taşıtlar	
<i>Borç</i>	<i>Alacak</i>
780.000	 80.000

257 Birikmiş Amortismanlar	
<i>Borç</i>	<i>Alacak</i>
..... 280.333 55.000	551.671 106.388 9.263 15.000 5.000 17.154