

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

**CARİ OLMAYAN VARLIKLARLA İLGİLİ TÜRKİYE
FİNANSAL RAPORLAMA STANDARTLARININ
TEKDÜZEN HESAP PLANI İLE UYUMLULUĞU**

YÜKSEK LİSANS TEZİ

Ahmet DİLBAZ

Enstitü Anabilim Dalı : İşletme

Enstitü Bilim Dalı : Muhasebe ve Finansman

Tez Danışmanı: Doç. Dr. Selahattin KARABINAR

HAZİRAN – 2008

T.C.
SAKARYA ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ

**CARİ OLMAYAN VARLIKLARLA İLGİLİ TÜRKİYE
FİNANSAL RAPORLAMA STANDARTLARININ
TEKDÜZEN HESAP PLANI İLE UYUMLULUĞU**

YÜKSEK LİSANS TEZİ

Ahmet DİLBAZ

**Enstitü Anabilim Dalı : İşletme
Enstitü Bilim Dalı : Muhasebe ve Finansman**

Bu tez 02/06/2008 tarihinde aşağıdaki jüri tarafından Oybirliği ile kabul edilmiştir.

Jüri Başkanı

- Kabul
 Red
 Düzeltme

Jüri Üyesi

- Kabul
 Red
 Düzeltme

Jüri Üyesi

- Kabul
 Red
 Düzeltme

BEYAN

Bu tezin yazılmasında bilimsel ahlak kurallarına uyulduğunu, başkalarının eserlerinden yararlanılması durumunda bilimsel normlara uygun olarak atıfta bulunulduğunu, kullanılan verilerde herhangi bir tahrifat yapılmadığını, tezin herhangi bir kısmının bu üniversite veya başka bir üniversitedeki başka bir tez çalışması olarak sunulmadığını beyan ederim.

Ahmet DİLBAZ

24/04/2008

ÖNSÖZ

“Cari Olmayan Varlıklarla ilgili Türkiye Finansal Raporlama Standartlarının Tekdüzen hesap planında uygulanabilirliği” konusu, küreselleşen dünyada rekabet şartlarının artması neticesinde işletmelerin raporlama yaparken ilgililerine karşı karşılaştırılabilir mali tablolar sunulmasında katkı yapacağını düşünmemiz bu çalışmanın temelini oluşturmuş ve yapılan incelemeler bu bağlamda sonuçlandırılmıştır. Bu çalışmanın hazırlanmasında katkılarından dolayı en başta yardımlarını esirgemeyen danışman hocam Doç. Dr. Selahattin KARABINAR’a, benim bu günlere gelmemi sağlayan aileme, tez yazarken desteklerini her zaman yanımda hissettiğim arkadaşlarıma teşekkürlerimi sunarım.

Ahmet DİLBAZ

24 Nisan 2008

İÇİNDEKİLER

KISALTMALAR.....	viii
TABLO LİSTESİ.....	x
ÖZET.....	xi
SUMMARY.....	xii
GİRİŞ.....	1
BÖLÜM 1. MUHASEBE STANDARTLARINA GENEL BİR BAKIŞ.....	3
1.1. Muhasebe Standartlarının Gelişim Süreci.....	3
1.1.1. Dünyada Yapılan Muhasebe Standartları Çalışmaları.....	3
1.1.1.1. Amerika Birleşik Devletlerinde Muhasebe Standartlarının oluşturulmasına yönelik yapılan çalışmalar.....	3
1.1.1.2. Avrupa Birliğinde Muhasebe Standartlarının oluşturulmasına yönelik yapılan çalışmalar.....	4
1.1.2. Uluslar arası Muhasebe Standartlarının Oluşumu.....	4
1.1.3. Türkiye’de Muhasebe Standartlarının Oluşturulması İçin Yapılan Çalışmalar.....	7
1.1.3.1. Muhasebe Standartlarının Oluşturulmasında Türkiye Bankalar Birliği Tarafından Yapılan Çalışmalar.....	9
1.1.3.2. Muhasebe Standartlarının Oluşturulmasında Sermaye Piyasası Kurulu Tarafından Yapılan Çalışmalar.....	9
1.1.3.3. Muhasebe Standartlarının Oluşturulmasında Türkiye Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Odaları Birliği (TÜRMOB) Tarafından Yapılan Çalışmalar.....	10
1.1.3.4. Muhasebe Standartlarının Oluşturulmasında Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu (TMSK) Tarafından Yapılan Çalışmalar.....	12

1.2. Standartların Türkiye’deki Uygulanma Alanı.....	16
1.2.1. Türkiye Muhasebe Standartlarının SPK’ya Tabi Şirketlerde Uygulanması.....	16
1.2.2. Türkiye Muhasebe Standartlarının Diğer İşletmelerde Uygulanması.....	17
1.3. Küçük Ve Orta Büyüklükte İşletmeler İçin Muhasebe Standartları.....	17
1.4. Cari Olmayan Varlıklara İlişkin Standartlar.....	18
1.4.1. Cari ve Cari Olmayan Varlıklar.....	18
1.4.1.1. Cari Varlıklar.....	19
1.4.1.2. Cari Olmayan Varlıklar.....	19
1.4.2. Cari Olmayan Varlıklara İlişkin Türkiye Finansal Raporlama Standartları.....	20

BÖLÜM 2. CARİ OLMAYAN VARLIKLARA İLİŞKİN STANDARTLAR VE GETİRDİĞİ YENİLİKLER.....21

2.1. Cari Olmayan Varlıklara İlişkin Standartların İçeriği.....	21
2.1.1. TMS 16 “Maddi Duran Varlıklara İlişkin Muhasebe Standardı”.....	21
2.1.1.1. Kapsam.....	21
2.1.1.2. Muhasebeleştirme.....	21
2.1.1.3. Değerleme.....	24
2.1.1.4. Amortisman.....	25
2.1.1.5. Raporlama ve Bilanço Dışına Çıkarma.....	29
2.1.2. TMS 28 “İştiraklerdeki Yatırımlara İlişkin Muhasebe Standardı”.....	30
2.1.2.1. Kapsam.....	30
2.1.2.2. Muhasebeleştirme.....	31
2.1.2.3. Değerleme.....	32
2.1.2.4. Amortisman.....	34

2.1.2.5. Raporlama ve Bilanço Dışına Çıkarma.....	34
2.1.3. TMS 36 “Varlıklarda Değer Düşüklüğüne İlişkin Muhasebe Standardı”....	35
2.1.3.1. Kapsam.....	35
2.1.3.2. Muhasebeleştirme.....	36
2.1.3.3. Değerleme.....	39
2.1.3.4 Amortisman.....	40
2.1.3.5. Raporlama ve Bilanço Dışına Çıkarma.....	41
2.1.4. TMS 38 “Maddi Olmayan Duran Varlıklara İlişkin Muhasebe Standardı”.....	42
2.1.4.1. Kapsam.....	42
2.1.4.2. Muhasebeleştirme.....	43
2.1.4.3. Değerleme.....	47
2.1.4.4 Amortisman.....	48
2.1.4.5. Raporlama ve Bilanço Dışına Çıkarma.....	50
2.1.5. TMS 40 “Yatırım Amaçlı Gayrimenkullere İlişkin Muhasebe Standardı”..	51
2.1.5.1. Kapsam.....	53
2.1.5.2. Muhasebeleştirme.....	53
2.1.5.3. Değerleme.....	56
2.1.5.4 Amortisman.....	56
2.1.5.5. Raporlama ve Bilanço Dışına Çıkarma.....	56
2.1.6. TFRS 5 “Satış Amaçlı Elde Tutulan Duran Varlıklar ve Durdurulan Faaliyetlere İlişkin Finansal Raporlama Standardı”.....	59
2.1.6.1. Kapsam.....	60
2.1.6.2. Muhasebeleştirme.....	60
2.1.6.3. Değerleme.....	62

2.1.6.4 Amortisman.....	62
2.1.6.5. Raporlama ve Bilanço Dışına Çıkarma.....	62
2.2. Cari Olmayan Varlıklara İlişkin Standartların Getirdiği Yenilikler.....	65
2.2.1. TMS 16 Maddi Duran Varlıklara İlişkin Standardın Getirdiği Yenilikler...65	
2.2.1.1. Muhasebeleştirme Konusundaki Yenilikler.....	65
2.2.1.2. Değerleme Konusundaki Yenilikler.....	66
2.2.1.3. Amortisman Konusundaki Yenilikler.....	68
2.2.1.4 Raporlama ve Bilanço Dışına Çıkarma Konusundaki Yenilikler.....	70
2.2.2. TMS 28 İştiraklerdeki Yatırımlara İlişkin Standardın Getirdiği Yenilikler.....	70
2.2.2.1. Muhasebeleştirme Konusundaki Yenilikler.....	70
2.2.2.2. Değerleme Konusundaki Yenilikler.....	71
2.2.2.3. Amortisman Konusundaki Yenilikler.....	72
2.2.2.4 Raporlama ve Bilanço Dışına Çıkarma Konusundaki Yenilikler.....	73
2.2.3. TMS 36 Varlıklarda Değer Düşüklüğüne İlişkin Standardın Getirdiği Yenilikler.....	74
2.2.3.1. Muhasebeleştirme Konusundaki Yenilikler.....	74
2.2.3.2. Değerleme Konusundaki Yenilikler.....	74
2.2.3.3. Amortisman Konusundaki Yenilikler.....	75
2.2.3.4 Raporlama ve Bilanço Dışına Çıkarma Konusundaki Yenilikler.....	75
2.2.4. TMS 38 Maddi Olmayan Duran Varlıklara İlişkin Standardın Getirdiği Yenilikler.....	76
2.2.4.1. Muhasebeleştirme Konusundaki Yenilikler.....	76
2.2.4.2. Değerleme Konusundaki Yenilikler.....	77
2.2.4.3. Amortisman Konusundaki Yenilikler.....	77

2.2.4.4 Raporlama ve Bilanço Dışına Çıkarma Konusundaki Yenilikler.....	79
2.2.5. TMS 40 Yatırım Amaçlı Gayrimenkullere İlişkin Standardın Getirdiği Yenilikler.....	80
2.2.5.1. Muhasebeleştirme Konusundaki Yenilikler.....	80
2.2.5.2. Değerleme Konusundaki Yenilikler.....	81
2.2.5.3. Amortisman Konusundaki Yenilikler.....	81
2.2.5.4 Raporlama ve Bilanço Dışına Çıkarma Konusundaki Yenilikler.....	81
2.2.6. TFRS 5 Satış Amaçlı Elde Tutulan Duran Varlıklar ve Durdurulan Faaliyetlere İlişkin Standardın Getirdiği Yenilikler.....	82
2.2.6.1. Muhasebeleştirme Konusundaki Yenilikler.....	83
2.2.6.2. Değerleme Konusundaki Yenilikler.....	83
2.2.6.3. Amortisman Konusundaki Yenilikler.....	83
2.2.6.4 Raporlama ve Bilanço Dışına Çıkarma Konusundaki Yenilikler.....	83

**BÖLÜM 3. CARİ OLMAYAN VARLIKLARA İLİŞKİN STANDARTLARIN
GETİRDİĞİ YENİLİKLERİN TEKDÜZEN HESAP PLANI İLE
UYUMLULUĞU.....85**

3.1. TMS 16 Maddi Duran Varlıklara İlişkin Standardın THP'na Uyumluluğu.....	85
3.2. TMS 28 İştiraklerdeki Yatırımlara İlişkin Standardın THP'na Uyumluluğu.....	85
3.3. TMS 36 Varlıklarda Değer Düşüklüğüne İlişkin Standardın THP'na Uyumluluğu.....	90
3.4. TMS 38 Maddi Olmayan Duran Varlıklara İlişkin Standardın THP'na Uyumluluğu.....	94
3.5. TMS 40 Yatırım Amaçlı Gayrimenkullere İlişkin Standardın THP'na Uyumluluğu.....	96
3.5.1. "200 YATIRIM AMAÇLI ARAZİ VE ARSALAR HESABI".....	98

3.5.1.1. Niteliği.....	98
3.5.1.2. İşleyişi.....	98
3.5.1.3. Değerlemesi.....	98
3.5.2. “202 YATIRIM AMAÇLI BİNALAR HESABI”.....	98
3.5.2.1. Niteliği.....	98
3.5.2.2. İşleyişi.....	98
3.5.2.3. Değerlemesi.....	99
3.5.3. “206 DİĞER YATIRIM AMAÇLI VARLIKLAR HESABI”.....	99
3.5.3.1. Niteliği.....	99
3.5.3.2. İşleyişi.....	99
3.5.3.3. Değerlemesi.....	99
3.5.4. “207 BİRİKMİŞ AMORTİSMANLAR HESABI(-)”.....	99
3.5.4.1. Niteliği.....	99
3.5.4.2. İşleyişi.....	100
3.5.4.3. Değerlemesi.....	100
3.5.5. “208 YATIRIM AMAÇLI GAYRİMENKULLER DEĞER DÜŞÜKLÜĞÜ KARŞILIĞI (-).....	100
3.5.5.1. Niteliği.....	100
3.5.5.2. İşleyişi.....	100
3.5.5.3. Değerlemesi.....	100
3.6. TFRS 5 Satış Amaçlı Elde Tutulan Varlıklar Ve Durdurulan Faaliyetlere İlişkin Standardın THP’na Uyumluluğu.....	101
SONUÇ VE ÖNERİLER.....	103
KAYNAKÇA.....	106

EKLER.....	109
ÖZGEÇMİŞ.....	111

KISALTMALAR

FASB	: Financial Accounting Standarts Board (Amerikan Finansal Muhasebe Standartları Kurulu)
IAS	: International Accounting Standarts (Uluslararası Muhasebe Standartları)
IASB	: International Accounting Standarts Board (Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu)
IASC	: International Accounting Standards Committee (Uluslararası Muhasebe Standartları Komitesi)
IFAC	: International Federation of Accountants (Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu)
IFRS	: International Financial Reporting Standarts (Uluslararası Finansal Raporlama Standartları)
IOSCO	: Uluslararası Sermaye Piyasası Kurulları Örgütü
SPK	: Sermaye Piyasası Kurulu
TBMM	: Türkiye Büyük Millet Meclisi
TFRS	: Türkiye Finansal Raporlama Standartları
THP	: Tekdüzen Hesap Planı
TMS	: Türkiye Muhasebe Standartları
TMSK	: Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu
TMUDESK	: Türkiye Muhasebe ve Denetim Standartları Kurulu
TTK	: Türk Ticaret Kanunu
TÜRMOB	: Türkiye Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Odaları Birliği

UFRS : Uluslararası Finansal Raporlama Standartları
UMS : Uluslararası Muhasebe Standartları
VUK : Vergi Usul Kanunu

TABLO LİSTESİ

Tablo 1	: Uluslararası Muhasebe Standartları ve Türkiye Muhasebe Standartları.....	5
Tablo 2	: Edinim Şekline Göre Maddi Olmayan Duran Varlıkların Muhasebeleştirilmesi.....	76
Tablo 3	: İlgili Şirketteki Pay Oranlarına Göre THP’da Kullanılan Mali Duran Varlık Hesapları	86
Tablo 4	: 24 Mali Duran Varlıklar Grubu Hesap Listesi.....	87

Tezin Başlığı : Cari Olmayan Varlıklarla İlgili Türkiye Finansal Raporlama Standartlarının Tekdüzen Hesap Planı İle Uyumluluğu

Tezin Yazarı : Ahmet DİLBAZ **Danışman :** Doç. Dr. Selahattin KARABINAR

Kabul tarihi : 02.06.2008 **Sayfa Sayısı :** 12 (ön kısım) +111 (tez) + 1 (ek)

Anabilimdalı : İşletme **Bilimdalı :** Muhasebe-Finansman

Küreselleşen dünya ekonomisinde, şirketlerin birbirleriyle rekabet edebilmeleri, ederken paydaşlarına karşı bilgilerini sunmaları gerekmektedir. Şirket ilgilileri; kolay ulaşılabilen, anlaşılabilir, tarafsız ve karşılaştırılabilir bilgiye ihtiyaç duymaktadırlar. Ve bu bağlamda dünyada şirketlerin karşılaştırılabilir raporlama yapabilmesi için uluslararası finansal raporlama standartları (UFRS) kullanılmaya başlanmıştır. Türkiye de, gelişmiş ve gelişmekte olan piyasaların uyguladığı bu standartları kabul ederek ve Türkçe olarak yayımlayarak bu sistemdeki yerini almıştır. Ancak bu noktada Türkiye'deki mevcut kullanılan sistemle yeni uygulamalar arasında farklılıkların olduğu görülmekte ve bunların Türkiye'de kullanılan sisteme uyumluluğunun sağlanması gerekmektedir. Çalışmamızın amacı Türkiye'de kullanılan Tekdüzen Hesap Planının bu çerçevede uyumlaştırılmasının nasıl yapılabileceği ile ilgilidir.

Bu araştırma sadece Cari Olmayan Varlıklarla ilgili standartları kapsamaktadır. Araştırma yapılırken yayımlanan standartlar mevcut mevzuat hükümleri ile ve kullanılan Tekdüzen hesap planı ile karşılaştırılarak standartların getirdiği yenilikler ile bu yenilikler ışığında mevcut Tekdüzen Hesap Planında yapılabilecek değişiklikler tespit edilmiş ve önerilerde bulunulmuştur.

Yapılan karşılaştırmalar neticesinde; Maddi Duran Varlıklar Grubunun işleyişinde, iştiraklerin yeni tanımı ile kullanılacak hesapların belirlenmesi, cari olmayan varlıkların değer düşüklüğünün muhasebeleştirilmesinde meydana gelen vergisel farklılıkların muhasebeleştirilmesinin hangi hesaplar vasıtası ile yapılacağı, maddi olmayan duran varlıkların tespitinin nasıl yapılması gerektiği, yeni kavram olarak standartlarla literatürümüze giren satış amaçlı elde tutulan duran varlıklar, durdurulan faaliyetler ve yatırım amaçlı elde tutulan gayrimenkullerle ilgili olarak yeni hesap grubu ve hesap önerileri tespit edilerek önerilerde bulunulmuştur.

Çalışmamız neticesinde, yukarıda belirttiğimiz konularda ortaya çıkan farklılıkların Tekdüzen hesap planında belirttiğimiz değişikliklerin yapılması suretiyle giderilebileceği ve Cari Olmayan Varlıklarla ilgili olarak standartlarla bir uyum sağlanabileceği kanaatindeyiz. Bu suretle de çalışmamız, Cari Olmayan Varlıklarla ilgili standartların Türkiye'de uygulanırken hesap işleyişinde ve muhasebeleştirilmesinde kolaylık sağlayacağı düşüncesindeyiz.

Anahtar Kelimeler : Cari Olmayan Varlıklar, Türkiye Finansal Raporlama Standartları, Tekdüzen Hesap Planı

Sakarya University, Insitute of Social Sciences Graduate School Thesis Abstract

Thesis Title: Compatibility Of Financial Reporting Standards Of Turkey Related to Non-current Assets With Chart of Account

Author : Ahmet DİLBAZ **Advisor :** Associate Prof. Dr. Selahattin KARABINAR

Date : 02.06.2008 **Nu. Of pages:** 12(front part)+111(thesis)+ 1(annex)

Department : Business **Discipline :** Accounting and Finance

In globalized world economy, while companies compete against each other, they need to present information to their shareholders. Company officials need easily accessible, understandable, impartial and comparable details. In this context, international financial reporting standards (IFRS) started to be used to enable companies make comparable reporting. Turkey, also, adopted such standards implemented by developed and developing markets and publishing in Turkish took its place in the system. However, at this point it is observed that there are some differences between the system currently used in Turkey and new applications and compatibility of the same to the system used in Turkey must be ensured. The purpose of our study concerns how to harmonize the Uniform Accounting Plan used in Turkey.

This study only covers standards related to Non-current Assets. While performing research, published standards were compared to current legislation provisions and Uniform account plan used, novelties brought by standards and under the light of such novelties, changes that could be made at current Uniform account plan were determined and suggestions were made.

As a result of comparisons made, during operation of tangible fixed assets group, determination of accounts to be used with new description of subsidiaries, the accounts to be used for accounting for taxational differences occurring at accounting for impairment of noncurrent assets, how to determine intangible fixed assets, Assets Hold in Hand for Sales Purposes which entered into our literature with standards as a new concept, new account group and account suggestions regarding stopped activities and Investment property were determined at suggestions made.

As a result of our study, we are of the opinion that differences arising at subjects specified above could be eliminated by making changes specified by us at Uniform account plan and harmonization could be obtained with standards regarding Non-current Assets. Therefore we are of the opinion that our study would cause facility in account functioning and accounting for while standards related to Non-current Assets are implemented in Turkey.

Key Words : Non-current Assets, Financial reporting standards of Turkey, Uniform account plan

GİRİŞ

Dünyada oluşan küresel rekabet şartları neticesinde gerek şirketler, gerekse şirket ilgilileri tarafından daha güvenilir, birbiriyle tarafsızca karşılaştırılabilecek mali tablolara ihtiyaç duyulmaktadır. Bu sebeple şirketlerin mali tablolarının düzenlenmesinde Uluslararası Muhasebe Standartlarının önemi artmıştır. Dünyada Uluslararası Muhasebe Standartları bu sebeple halen geliştirilmeye devam etmektedir.

Küreselleşen dünya ekonomisinde oluşan rekabet koşullarında silinmek istemeyen şirketler ve bu şirketlerin mevzuatlarını oluşturan ülkeler, kendi mevzuatlarıyla bu standartları uyumlaştırmaya çalışmaktadırlar. Türkiye’de bu rekabet ortamında üzerine düşeni yapmış ve mevzuatını bu standartlar ışığında düzenlemiş ve halen gelişmeleri takip ederek gereken düzenlemeleri yapmaya devam etmektedir. Türkiye Muhasebe Standartları olarak mevzuatımıza dahil olan bu düzenlemeler Türkiye’de hali hazırda kullanılan Tek Düzen Hesap Planında uyumlaştırma aşamasında bazı değişiklikler yapılması gerekliliğini ortaya çıkarmıştır.

Çalışmanın Amacı

Tezimizin amacı, bu uyumlaştırma sürecinde Cari Olmayan Varlıklar ile ilgili olan Türkiye Muhasebe standartlarının, Tek Düzen Hesap Planı ile uyumluluğunun incelenerek gerekli düzenlemelerin yapılmasıyla cari olmayan varlıklarla ilgili standartların Türkiye’de uygulanması sırasında ortaya çıkabilecek karışıklıkları Tekdüzen Hesap Planında gerekli yapılması gereken değişiklikleri tespit ederek engellemek, standartların uygulamaları yapılırken kolaylık sağlamak üzere Tekdüzen Hesap Planına standartlar çerçevesinde değişiklikler yapmak ve uygulama birliğini sağlayabilmektir.

Çalışmanın Yöntemi

Çalışmamız, Türkiye’de günümüz muhasebe uygulamalarında ve raporlamalarda kullanılan Tekdüzen Hesap Planı’nı Türkiye Muhasebe Standartları ve Türkiye Finansal Raporlama Standartlarının hükümleri çerçevesinde karşılaştırarak, Cari Olmayan Varlıklarla ilgili hesapların, tezimizde tespit edeceğimiz standartlar ışığında, Tekdüzen Hesap Planında yeni olarak kullanılacak hesaplar, kullanılmayacak olan

hesaplar ve içeriğine uygun olması açısından hesap ismi değişiklikleri tespit edilecek ve bu doğrultuda uyumlaştırma çalışması yapılacaktır.

Çalışmanın Önemi

Tez çalışmamız, Türkiye’de muhasebe uygulamalarında Uluslararası Muhasebe Standartları ve Uluslararası Finansal Raporlama Standartlarının kullanılmaya başlanması ve Türkiye’de standartlara uyumlu raporlama çalışmaları yapılırken Tek Düzen Hesap Planı’nın tam anlamıyla standart hükümleriyle örtüşmemesi sebebiyle önem arz etmektedir.

Bu bağlamda tezimizin birinci bölümünde Uluslararası Muhasebe Standartları, Uluslararası Finansal Raporlama Standartları, Türkiye Muhasebe Standartları, Türkiye Finansal Raporlama Standartlarına değinilecek, ayrıca bu standartlar genel bir bakış çerçevesinde açıklanacaktır. Yine bu bölümde cari olmayan varlıklarla ilgili standartlar tespit edilecektir. Cari Olmayan varlıklara ilgili standartlar tespit edilirken tüm işletmelerin ortak olarak kullandığı standartlar ele alınacaktır. Çalışmamızın ikinci bölümü iki kısımdan oluşturulacak olup birinci kısımda Cari Olmayan Varlıklarla ilgili olarak tespit edeceğimiz Türkiye Muhasebe Standartları incelenerek kapsam, muhasebeleştirme, değerlendirme, raporlama ve bilanço dışına çıkarma konu başlıkları altında incelenecektir. İkinci kısımda ise Cari Olmayan Varlıklarla ilgili standartların incelenen konu başlıkları altında getirdiği yeniliklere yer verilecektir. Çalışmamızın üçüncü bölümünde ise Cari Olmayan Varlıklara ait standartların getirdiği yenilikler, Türkiye’de kullanılan Tekdüzen Hesap Planı ile karşılaştırılarak bu standartların Türkiye’deki işletmeler tarafından uygulanması sırasında ortaya çıkacak karışıklıkları engellemek, bir birliktelik sağlamak amacıyla Tekdüzen Hesap Planında yapılması gereken değişikliklerle ilgili olarak önerilerde bulunulacaktır.

Bu çalışma neticesinde Türkiye’de kullanılan Tekdüzen Hesap Planında, ilgili standartlar ile tespit edeceğimiz yenilikler ve değişiklikler, Türkiye Muhasebe Standartları ve Türkiye Finansal Raporlama Standartları’na göre muhasebe kayıtlarını yapan ve yapacak olan, raporlamalarını bu doğrultuda yapan işletmeler tarafından kullanılabilceğini düşünmekteyiz.

BÖLÜM 1. MUHASEBE STANDARTLARINA GENEL BİR BAKIŞ

Çalışmamızın bu bölümünde dünyada yapıla Muhasebe Standartları çalışmaları, yapılan bölgeler ve bu standartların gelişimi incelenecek olup, bu gelişmeler paralelinde Türkiye’de yapılan çalışmalara değinilecektir.

1.1. Muhasebe Standartlarının Gelişim Süreci

Muhasebe, genel anlamda işletmede geçen mali olayları özetleyerek bir sonuç olarak işletme ilgililerine gerçeğe uygun bir şekilde raporlamaktır. Ortaya çıkan bu raporların yalnızca ilgili işletmenin anlayacağı bir dilden değil, işletmeye taraf olan-olmayan herkesin benzer olan olayları benzer şekilde ifade etmesi ve anlaması gerekir. Bu çerçevede muhasebenin amacına ulaşabilmesi için de gerçekleşen işlemlerin raporlanmasına kadar geçen süreçte evrensel standartlara ihtiyaç duyulmuştur. Bu standartların kullanılması ile üretilen bilgi doğru, güvenilir, anlamlı gerçeğe uygun ve karşılaştırılabilir olarak işletme ilgililerine sunulabilmektedir.

1.1.1. Dünyada Yapılan Muhasebe Standartları Çalışmaları

Globalleşen dünya ekonomisinde uluslararası yatırımcıların yatırım kararlarını alabilmek için yeterli ve güvenilir bir bilgi akışıyla beraber benzer nitelikteki mali tablolara duyulan ihtiyaç neticesinde muhasebe standartlarına ihtiyaç duyulmuştur. Bununla ilgili olan dünyadaki gelişmeleri Amerika Birleşik Devletlerinde yapılan çalışmalar ve Avrupa Topluluğunda yapılan çalışmalar olarak iki şekilde ele alabiliriz.

1.1.1.1. Amerika Birleşik Devletlerinde Muhasebe Standartlarının oluşturulmasına yönelik yapılan çalışmalar

Amerika’da yapılan muhasebe standartları oluşturulmasına ilişkin çalışmalar 1939 yılına dayanmaktadır. Bu çalışmalar Amerikan Finansal Muhasebe Standartları Kurulu (FASB) tarafından yapılmakta olup, en sonuncusu Aralık 2007’de olmak üzere 160 adet FASB standardı yayımlanmıştır. FASB’ın bu standartları oluştururken sadece kamu muhasebesi mesleğinin değil, tüm ekonomik kitlenin ihtiyaç ve görüşlerine cevap vermesi amaçlanmıştır (Akgül ve Akay, 2003).

1.1.1.2. Avrupa Birliğinde Muhasebe Standartlarının oluşturulmasına yönelik yapılan çalışmalar

Avrupa birliğinde yapılan muhasebe standartları çalışmaları Uluslararası Muhasebe Standartları Komitesine (IASB) dayanmaktadır. IASB ilk standardını 1974 yılında yayımlamıştır. 1976 yılında dünyanın en büyük on banka ve finansal kuruluşlarının yöneticileri ile IASB birlikte çalışmaya karar verip mali tablolar konusunda standart hazırlama projesi başlatmışlardır. 1977 yılında Uluslararası muhasebeciler Federasyonu (IFAC) kurulmuş ve IASB ile yakın ilişkilerde bulunmuştur. 1980 yılında banka ve finansal kuruluşlarda finansal tablolar konulu standart taslağı yayımlamışlardır. Merkezi Londra-İngiltere’de bulunan, bağımsız, özerk muhasebe standartları hazırlama ve yayınlama konusunda genel kabul görmüş tek otorite kabul edilen IFAC, 2000 yılından sonra adını Uluslararası muhasebe standartları kurulu (IASB) olarak değiştirerek standartlarla ilgili çalışmalarına halen devam etmektedir.

1.1.2. Uluslararası Muhasebe Standartlarının Oluşumu

Mali tabloların sunumunda anlaşılabilir, güvenilir, karşılaştırılabilir, önemli, tam ve sağladığı yararın en yüksek seviyede olması için, Uluslararası muhasebe standartları kurulu (IASB) tarafından, uluslararası piyasalardaki şirketlerin mali tablolarının, mali tablo ilgililerine sunumunda yukarıda sayılan özelliklerde tabloların oluşturulabilmesi için çıkarılan ve 2007 sonu itibariyle dünyada yaklaşık 100 ülkenin kabul ettiği 8 adet Uluslararası Finansal Raporlama Standardı (IFRS), 41 adet Uluslararası Muhasebe standardı bulunmaktadır. “Avrupa Birliği ‘de; 19 Temmuz 2002 tarihinde Avrupa Parlamentosu’nda kabul edilen (EC) No 1606/2002 sayılı düzenleme ile, uluslararası muhasebe standartlarının üye ülkelerdeki kullanım esaslarını hükme bağlamıştır. Bu düzenleme ile, tüm üye ülkelerin borsalarına kote edilmiş şirketlerin, banka ve sigorta şirketleri dahil, konsolide finansal tablolarını 2005 yılından itibaren Uluslararası Finansal Raporlama Standartlarına göre düzenlemesi gerekmektedir. Ayrıca üye ülkeler bu zorunluluğu tüm şirketleri kapsayacak şekilde genişletme konusunda serbest bırakılmıştır.”(Akdoğan, 2006).

Tablo 1. Uluslararası Muhasebe Standartları ve Türkiye Muhasebe Standartları

IFRSs:	TFRS
IFRS 1 First-time Adoption of International Financial Reporting Standards	TFRS 1 Türkiye Finansal Raporlama Standartlarının İlk Uygulaması
IFRS 2 Share-based Payment	TFRS 2 Hisse Bazlı Ödemeler
IFRS 3 Business Combinations	TFRS 3 İşletme Birleşmeleri
IFRS 4 Insurance Contracts	TFRS 4 Sigorta Sözleşmeleri
IFRS 5 Non-current Assets Held for Sale and Discontinued Operations	TFRS 5 Satış Amaçlı Elde Tutulan Duran Varlıklar ve Durdurulan Faaliyetler
IFRS 6 Exploration for and evaluation of Mineral Resources	TFRS 6 Maden Kaynaklarının Araştırılması ve Değerlendirilmesi
IFRS 7 Financial Instruments: Disclosures	TFRS 7 Finansal Araçlar
IFRS 8 Operating Segments	TFRS 8 Faaliyet Bölümleri
IASs:	TMS
IAS 1 Presentation of Financial Statements	TMS 1 Finansal Tabloların Sunuluşu
IAS 2 Inventories	TMS 2 Stoklar
IAS 7 Cash Flow Statements	TMS 7 Nakit Akış Tabloları
IAS 8 Accounting Policies, Changes in Accounting Estimates and Errors	TMS 8 Muhasebe Politikaları, Muhasebe Tahminlerinde Değişiklikler ve Hatalar
IAS 10 Events After the Balance Sheet Date	TMS 10 Bilanço Tarihinden Sonraki Olaylar
IAS 11 Construction Contracts	TMS 11 İnşaat Sözleşmeleri
IAS 12 Income Taxes	TMS 12 Gelir Vergileri
	TMS 14 Bölümlere Göre Raporlama
IAS 16 Property, Plant and Equipment	TMS 16 Maddi Duran Varlıklar

Tablo 1'in devamıdır.

IAS 17 Leases	TMS 17 Kiralama İşlemleri
IAS 18 Revenue	TMS 18 Hasılat
IAS 19 Employee Benefits	TMS 19 Çalışanlara Sağlanan Faydalar
IAS 20 Accounting for Government Grants and Disclosure of Government Assistance	TMS 20 Devlet Teşviklerinin Muhasebeleştirilmesi ve Devlet Yardımlarının Açıklanması
IAS 21 The Effects of Changes in Foreign Exchange Rates	TMS 21 Kur Değişiminin Etkileri
IAS 23 Borrowing Costs	TMS 23 Borçlanma Maliyetleri
IAS 24 Related Party Disclosures	TMS 24 İlişkili Taraf Açıklamaları
IAS 26 Accounting and Reporting by Retirement Benefit Plans	TMS 26 Emeklilik Fayda Planlarında Muhasebeleştirme ve Raporlama
IAS 27 Consolidated and Separate Financial Statements	TMS 27 Konsolide ve Bireysel Finansal Tablolar
IAS 28 Investments in Associates	TMS 28 İştiraklerdeki Yatırımlar
IAS 29 Financial Reporting in Hyperinflationary Economies	TMS 29 Yüksek Enflasyonlu Ekonomilerde Finansal Raporlama
	TMS 30 Bankalar ve Benzeri Finansal Kuruluşların Finansal Tablolarında Yapılacak Açıklamalar
IAS 31 Interests in Joint Ventures	TMS 31 İş Ortaklıklarındaki Paylar
IAS 32 Financial Instruments: Presentation	TMS 32 Finansal Araçlar: Sunum
IAS 33 Earnings per Share	TMS 33 Hisse Başına Kazanç
IAS 34 Interim Financial Reporting	TMS 34 Ara Dönem Finansal Raporlama
IAS 36 Impairment of Assets	TMS 36 Varlıklarda Değer Düşüklüğü
IAS 37 Provisions, Contingent Liabilities and Contingent Assets	TMS 37 Karşılıklar, Koşullu Borçlar ve Koşullu Varlıklar
IAS 38 Intangible Assets	TMS 38 Maddi Olmayan Duran Varlıklar
IAS 39 Financial Instruments: Recognition and Measurement	TMS 39 Finansal Araçlar: Muhasebeleştirme ve Ölçme

Tablo 1'in devamıdır.

IAS 40 Investment Property	TMS 40 Yatırım Amaçlı Gayrimenkuller
IAS 41 Agriculture	TMS 41 Tarımsal Faaliyetler

1.1.3. Türkiye’de Muhasebe Standartlarının Oluşturulması İçin Yapılan Çalışmalar

Türkiye’de muhasebe standartlarının gelişimi devlet öncülüğünde gerçekleşmiş, Türk Muhasebe yazını ve mevzuatının oluşturulmasında ise ekonomik ve siyasi olarak ilişkilerimizin yoğun olduğu ülkelerden örnek alınan yasalar ve uygulamalar etkili olmuştur (Toraman ve Bayramoğlu, 2006:474).

Türkiye’de muhasebe standartları ile gelişmelerde, Amerika Birleşik devletlerinin bu konuda olan çalışmaları 1987 yılına kadar bu ülke ile olan ekonomik ve kültürel ilişkilerimiz sebebiyle etkili olmuştur. 1987 yılında Türkiye’nin Avrupa Birliğine tam üyelik başvurusunda bulunması ile bu birliğin yapmış olduğu standartlarla ilgili çalışmaların etkisinde kalınmıştır (Muhasebe ve denetime bakış dergisi 1. sayı, 2000).

Ülkemizde, finansal piyasaların küreselleşmesi, çokuluslu şirketlerin ortaya çıkması, uluslararası alanda bağımsız denetim kuruluşlarının küresel piyasalardaki etkinliği ve rekabeti, farklı ülkelerdeki muhasebe uygulamalarında tespit edilen usulsüzlüklere ilişkin olarak ortaya çıkan skandallar, muhasebe düzenlemelerinin güncelleştirilmesi gerekliliğini ortaya çıkarmıştır (Kahraman, 2006, 60).

Türkiye’de Muhasebe Standardı çalışmalarının gerekliliği ve hızlandırılmasının sebepleri olarak aşağıda sayılan maddeleri gösterebiliriz.

- Ülkemizin Avrupa Birliği Müzakere Sürecinde olması sebebiyle, Avrupa birliği ülkelerinin, hisseleri borsada işlem gören tüm işletmelerinin mali tablolarının 01/01/2005 tarihinden itibaren UMS – UFRS’na uygun hazırlanmasının zorunlu olması,

- Uluslararası Sermaye Piyasası Kurulları Örgütünün (IOSCO)’nün IASB’nin çalışmalarını destekleme politikasını benimsemesi ve bu amaçla çok uluslu

işletmelerin UFRS'nı kullanmalarına izin vermelerine ilişkin bir tavsiye kararının bulunması (Kahraman, 2006, 60).

- Dünyada Basel II olarak adlandırılan, Bankaların sermaye yeterliliklerinin ölçülmesine ve değerlendirilmesine ilişkin olarak Basel Bankacılık Denetim Komitesi tarafından yayımlanan düzenlemelerin, Türkiye'de 01/01/2009'dan itibaren uygulanmaya başlanacağı ve bu yayımlanan ilkeler arasında bulunan şirket derecelendirmesinde şirketin mali tabloların sunumlarının UFRS'na uygun olarak yapılması gerekliliği.

Türkiye'de muhasebe uygulamalarını genelde Türk Ticaret Kanunu ile Vergi Usul Kanunu'ndaki hükümlerin yönlendirdiğini, ancak bu konulardaki hükümlerin ihtiyaca cevap vermediği durumlarda, yasal statüye sahip olan bazı kuruluşların kendi yetki alanlarına giren işletmeler için, yönlendirici çalışmalar yaptığı gözlenmektedir (Arıkan, 1996, 61-62).

Yapılan Bu çalışmalar, SPK'nın Seri:XI, No:25 tebliğini yayınlaması ve uygulamaya koyması, Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu'nun Uluslararası Muhasebe ve Finansal Raporlama Standartları ile tam uyumlu Muhasebe Standartlarını ve Türkiye Finansal Raporlama Standartlarını yayınlaması ve Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurulu'nun Muhasebe Uygulamalarının Türkiye Muhasebe Standartlarına göre yapılacağını açıklaması şeklinde sıralanabilir (Demir, 2006, 41).

Türkiye'de düzenleme yapan kuruluşlar arasında aşağıdaki kurumlar yer almaktadır.

- İktisadi Devlet Teşekküllerini Yeniden Düzenleme Komisyonu,
- Türkiye Bankalar Birliği,
- Türk Standartları Enstitüsü Muhasebe Standartları Özel Daimi Komitesi,
- Sigorta Denetleme Kurulu,
- Sermaye Piyasası Kurulu,
- Maliye Bakanlığı Koordinatörlüğü'nde Kurulan Muhasebe Standartları Komisyonu,

- Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurumu (BDDK),
- Türkiye Muhasebe ve Denetim Standartları Kurulu (TMUDESK),
- Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu (TMSK)

Bu kuruluşlardan bazıları aşağıda incelenmiştir.

1.1.3.1. Muhasebe Standartlarının Oluşturulmasında Türkiye Bankalar Birliği Tarafından Yapılan Çalışmalar

Uluslararası Muhasebe Standartları Komitesi (IASC) ve Uluslararası Menkul Kıymet Komisyonları Örgütü (IOSCO) 1995 yılında, uluslararası ölçekte kabul edilebilecek bir muhasebe standartları seti hazırlamak için bir çalışma programı üzerinde anlaştı. Programa uygun olarak, IASC, 1998 sonunda, üzerinde mutabık kalınan bir standartlar setini tamamladı (TBB, 2000).

1.1.3.2. Muhasebe Standartlarının Oluşturulmasında Sermaye Piyasası Kurulu Tarafından Yapılan Çalışmalar

SPK'nun 16 ve 22/e maddeleri ile SPK'na muhasebe standartları belirleme yetkisi verilmiş olup, SPK bu yetki çerçevesinde Kanun kapsamında yer alan ortaklıkların uymak zorunda oldukları muhasebe standartlarına ilişkin düzenlemeler yapmaktadır. SPK tarafından tebliğlerle getirilen düzenlemelere ek olarak gerektiğinde uygulama esaslarını belirleyen ilke kararları da yayımlanmakta olup düzenleme bulunmayan konularda uluslararası standartlarda benimsenen esasların uygulanabilmesi öngörülmektedir (Sayar, 2002:78-79).

Ülkemizde de IOSCO'nun üyesi olan SPK, IOSCO'nun önerisini ve AB ile uyum sürecini dikkate alarak (seri XI, No:25 tebliği) UMS/UFRS ile uyumlu muhasebe standartlarını yayımlamış ve uygulamaya koymuştur (Aksoy, 2005:190).

SPK borsada işlem gören işletmeler için 15/11/2003 tarihli Resmi gazetede yayımlanan ve 01/01/2005 tarihinden sonra sona eren ilk ara mali tablolardan geçerli olmak üzere yayımı tarihinde yürürlüğe giren Seri:XI, No:25 sayılı "Sermaye Piyasasında Muhasebe Standartları Hakkında Tebliğ'i yayımlamıştır. Bu tebliğ, ekinde yer alan tablodan da anlaşılacağı üzere bütün uluslararası muhasebe standartlarını

kapsamakta, Tebliğde açıklanan standartlar bazı nüansların dışında adeta uluslararası muhasebe standartlarının çevirisi durumundadır (USTA, 2007:26). Bu tebliğ 34 kısımdan meydana gelmekte ve bu kısımların 30 tanesi Uluslararası muhasebe standartlarına karşılık gelmektedir (EK 1).

1.1.3.3. Muhasebe Standartlarının Oluşturulmasında Türkiye Serbest

Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Odaları Birliği (TÜRMOB) Tarafından Yapılan Çalışmalar

3568 sayılı “Türkiye Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Kanunu” ile kurulmuş olan TÜRMOB, 09 Şubat 1994 tarihinde;

”denetlenmiş finansal tabloların sunumunda ihtiyaca uygun, gerçek, güvenilir, dengeli, karşılaştırılabilir ve anlaşılabilir nitelikte olmaları için ulusal muhasebe ilkelerinin gelişmesi ve benimsenmesini sağlayacak ve kamu yararı için uygulanacak ulusal muhasebe standartları ile muhasebe meslek mensuplarının denetim faaliyetlerini disiplinli yürütebilmeleri için ulusal denetim standartlarını saptamak ve yayınlamak üzere” (TMUDESK Yönergesi, 1995).

Türkiye Muhasebe ve Denetim Standartları Kurulu (TMUDESK)’nu kurmuştur. Kurul 3568 sayılı kanun ve bununla ilgili diğer kanunlar TMUDESK’in dayanağını oluşturmaktadır. TÜRMOB tarafından kurulan bu kurumun üyeleri yine 28/02/1995 tarihinde yayımlanan ve yine aynı tarihte yürürlüğe giren TMUDESK Yönergesi ile belirlenmiş olup, 4 yıl için bu kurula üye veren 37 farklı kuruluştan, kendilerini ilgili oldukları kurumun temsilcileri gibi değil kamu yararına hareket edecek olan 61 kişinin bir araya gelmesiyle oluşturulmuştur. Kurul, Ulusal Muhasebe Standartlarının saptanmasında aşağıdaki ilkeleri benimsemiştir:

- Saptanan muhasebe standartları uluslararası muhasebe standartları ile uyumlu olmalıdır
- Türk ekonomisi ve işletmelerinin yapısı ve gereksinimleri göz önünde bulundurulmalıdır.

TMUDESK 14/04/1996 tarihli toplantısında 11 adet standart taslağının “Türkiye Muhasebe Standardı” olarak kabulüne oy birliği ile karar vermiştir. Bu standartlar 01/01/1997 tarihinden itibaren yürürlüğe girmiştir. Ülkemizin muhasebe standardına kavuştuğu 14/04/1996 tarihi muhasebe mesleği için tarihi bir gündür. 17/06/1999

yılında dört yıllık süre için seçilen yeni üyeler ilk toplantısını yapmış ve önceki dönemde hazırlanan ve bir tanesi Türkiye Muhasebe Standardı 1'in yerine olmak üzere 5 adet muhasebe standardı oy birliği ile 01/01/2000 tarihinden itibaren yürürlüğe girmek üzere kabul edilmiştir. Böylece o tarihte muhasebe standardı sayısı 15'e ulaşmıştır. Bu tarihten sonrada TMUDESK'in yapmış olduğu çalışmalar sonucunda standart sayısı 19'a yükselmiş olup, Türkiye'de yapılan ilk muhasebe standartları çalışmaları neticesinde oluşturulan standartlar aşağıdaki gibidir.

TMS 1 : Finansal Tabloların Sunuluşu

TMS 2 : Yüksek Enflasyon Dönemlerinde Finansal Raporlama

TMS 3: Nakit Akış Tabloları

TMS 4 : Satışlar ve Diğer Olağan Gelirler

TMS 5 : Konsolide Finansal Tablolar

TMS 6 : İştiraklerdeki Yatırımların Muhasebeleştirilmesi

TMS 7 : Yatırımların Muhasebeleştirilmesi

TMS 8 : Maddi, Maddi Olmayan Duran Varlıklar ile Özel Tükenemeye Tabi Varlıklar

TMS 9 : Amortisman Muhasebesi

TMS 10: Dönem Net Karı veya Zararı, Temel Hatalar ve Muhasebe Politikalarında Değişiklikler

TMS 11: Finansal Bilgilerin Bölümlerine Göre Raporlanması

TMS 12: Kur Değişim Etkilerinin Muhasebeleştirilmesi

TMS 13: Stoklar

TMS 14: Borçlanma Maliyetlerinin Muhasebeleştirilmesi

TMS 15: Araştırma Geliştirme Maliyetleri

TMS 16: Banka ve Benzeri Finansal Kuruluşların Finansal Tabloların Kamuya
Açıklanması

TMS 17: Kiralama İşlemlerinin Muhasebeleştirilmesi

TMS 18: Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım Sözleşmeleri

TMS 19: Karşılıklar, Koşullu Borçlar ve Koşullu Aktifler

1.1.3.4. Muhasebe Standartlarının Oluşturulmasında Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu (TMSK) Tarafından Yapılan Çalışmalar

Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu (TMSK), Sermaye Piyasası Kanunu'na göre 18/12/1999 tarih ve 4487 sayılı Kanunla eklenen Ek-1'inci maddesi uyarınca; Denetlenmiş finansal tabloların sunumunda, finansal tabloların ihtiyaca uygun, gerçek, güvenilir, dengeli, karşılaştırılabilir ve anlaşılabilir nitelikte olmaları için ulusal muhasebe ilkelerinin geliştirilmesi ve benimsenmesini sağlayacak ve kamu yararı için uygulanacak ulusal muhasebe standartlarını saptamak ve yayımlamak üzere, kamu tüzel kişiliğine haiz, idari ve mali özerkliğe sahip olarak ve Başbakanlığın ilgili bir kurulu olarak kurulmuştur. Kurul; Maliye bakanlığı, Sanayi ve Ticaret Bakanlığı, Yüksek Öğretim kurulu, Hazine Müsteşarlığı, Sermaye Piyasası Kurulu, Bankacılık Denetleme ve Düzenleme Kurulu ile Türkiye Odalar ve Borsalar Birliği'nden birer, TÜRMOB'dan bir Serbest Muhasebeci Mali Müşavir ve bir Yeminli Mali Müşavir olmak üzere 3 yıl için seçilen toplam 9 üyeden oluşur. Kurul ilk toplantısını 07/03/2002 tarihinde yaparak faaliyetine başlamıştır. Kurulun görevleri yayımlanan "Türkiye Muhasebe Standartları Kurulunun Çalışmalarına İlişkin Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmelik"e göre aşağıdaki gibidir.

a) Muhasebe standartlarının oluşturulmasında esas alınmak üzere, Kavramsal Çerçeveyi belirlemek ve Türkiye Muhasebe Standardı Taslak Metinlerini hazırlayıp kamuoyunun görüşlerine açmak,

b) Gerçek, güvenilir, karşılaştırılabilir, ihtiyaca uygun, anlaşılabilir ve tutarlı finansal bilgi üretilmesini sağlayacak Türkiye Muhasebe Standartlarını oluşturmak,

c) Muhasebe standartlarının gelişen ve değişen ihtiyaçlara cevap verebilmesini teminen standartların güncelliğini sağlamak üzere gerekli çalışmaları yapmak,

d) Finansal bilgilerin karşılaştırılabilirliğinin uluslararası alanda da sağlanmasını teminen, ulusal muhasebe standartlarının uluslararası kabul görmüş muhasebe ilkeleri ve en iyi muhasebe uygulama örnekleri ile uyumunu gerçekleştirmek üzere gerekli çalışmaları yapmak,

e) Finansal tabloların ihtiyaçlara uygun bilgi sunmasını ve belirlenecek standartlarla ilgili olarak uygulamada karşılaşılabilecek sorunlara ilişkin önlem alınabilmesini sağlamak üzere, standartların oluşturulması sürecinde muhasebe ilgi gruplarının görüşlerinin alınmasını sağlamak ve standartların oluşturulması sürecinde düzenli olarak kamuoyunu bilgilendirmek,

f) Gerektiğinde uygulamaya açıklık kazandırmak üzere muhasebe standartlarının uygulanmasında tereddüt oluşan konularda Yorumlar yayımlamak,

g) Ulusal muhasebe standartlarının benimsenmesine ve standartların uygulanmasına ilişkin kamu bilincinin yerleştirilmesine yönelik olarak toplantı, konferans, sempozyum, kongre gibi faaliyetler düzenlemek ve gerekirse çeşitli yayınlar hazırlamak ve bastırmak.

TMSK, yukarıda belirtilen temel görevi doğrultusunda 2005 yılı başından itibaren UMS Uluslar arası Muhasebe Standartları ve UFRS Uluslar arası Finansal raporlama Standartlarına paralel olarak ve aynı numaraları oluşturacak şekilde TMS Türkiye Muhasebe Standartları ve TFRS Türkiye Finansal Raporlama Standartları şeklinde hazırlayıp ve seri olarak Resmi Gazetede yayınlamaktadır (Pekdemir, 2007:111).

Yayımlanan Standartlar aşağıdaki gibidir.

TMS 1: Finansal Tabloların Sunuluşu

TMS 2: Stoklar

TMS 7: Nakit Akış Tabloları

TMS 8: Muhasebe Politikaları, Muhasebe Tahminlerinde Değişiklikler ve Hatalar

- TMS 10 : Bilanço Tarihinden Sonraki Olaylar
- TMS 11 : İnşaat Sözleşmeleri
- TMS 12 : Gelir Vergileri
- TMS 14 : Bölümlere Göre Raporlama
- TMS 16 : Maddi Duran Varlıklar
- TMS 17 : Kiralama İşlemleri
- TMS 18 : Hasılat
- TMS 19 : Çalışanlara Sağlanan Faydalar
- TMS 20 : Devlet Teşviklerinin Muhasebeleştirilmesi ve Devlet Yardımlarının
Açıklanması
- TMS 21 : Kur Değişiminin Etkileri
- TMS 23 : Borçlanma Maliyetleri
- TMS 24 : İlişkili Taraf Açıklamaları
- TMS 26 : Emeklilik Fayda Planlarında Muhasebeleştirme ve Raporlama
- TMS 27 : Konsolide ve Bireysel Finansal Tablolar
- TMS 28 : İştiraklerdeki Yatırımlar
- TMS 29 : Yüksek Enflasyonlu Ekonomilerde Finansal Raporlama
- TMS 30 : Bankalar ve Benzeri Finansal Kuruluşların Finansal Tablolarında Yapılacak
Açıklamalar
- TMS 31 : İş Ortaklıklarındaki Paylar
- TMS 32 : Finansal Araçlar: Sunum
- TMS 33 : Hisse Başına Kazanç
- TMS 34 : Ara Dönem Finansal Raporlama

- TMS 36 : Varlıklarda Değer Düşüklüğü
- TMS 37 : Karşılıklar, Koşullu Borçlar ve Koşullu Varlıklar
- TMS 38 : Maddi Olmayan Duran Varlıklar
- TMS 39 : Finansal Araçlar: Muhasebeleştirme ve Ölçme
- TMS 40 : Yatırım Amaçlı Gayrimenkuller
- TMS 41 : Tarımsal Faaliyetler
- TFRS 1 : Türkiye Finansal Raporlama Standartlarının İlk Uygulaması
- TFRS 2 : Hisse Bazlı Ödemeler
- TFRS 3 : İşletme Birleşmeleri
- TFRS 4 : Sigorta Sözleşmeleri
- TFRS 5 : Satış Amaçlı Elde Tutulan Duran Varlıklar ve Durdurulan Faaliyetler
- TFRS 6 : Maden Kaynaklarının Araştırılması ve Değerlendirilmesi
- TFRS 7 : Finansal Araçlar
- TFRS 8 : Faaliyet Bölümleri

TMSK, ayrıca KOBİ'ler için ayrı bir muhasebe standart taslağı hazırlamıştır. Bu standart, özde yayımlanmış muhasebe standartları setine benzemekle beraber, daha basit, muhasebe standartlarının özeti niteliğindedir (Akdoğan, 2007:107). Yakın gelecekte Taslağı hazır olan Yeni Türk Ticaret Kanununun da yürürlüğe girmesiyle TMS ve TFRS'ler daha da önem kazanacaktır.

TMSK, IFAC ve IASB ile koordineli bir şekilde standart çalışmalarına devam etmekte olup Türkiye'de Muhasebe Standartları ve Finansal Raporlama Standartları çıkarılması, değiştirilmesi gibi konularda en yetkili kurum olma özelliğini sürdürmektedir.

1.2. Standartların Türkiye'deki Uygulanma Alanı

Bilindiği üzere, ülkemizde kurulu işletmelerin finansal tablolarına ve finansal raporlama sürecine ilişkin ilk hükümlere Sanayi ve Ticaret Bakanlığının görev alanı kapsamında olan ve halihazırda yürürlükte bulunan Türk Ticaret Kanunu (TTK)'nda yer verilmiştir. Ancak adı geçen kanun hükümleri genel bir çerçeve çizmekle birlikte uygulamaya yeterince yansımamakta, muhasebeye ilişkin güncel yaklaşımları içermemektedir. Öte yandan kanunda yer alan hükümlerin uygulanmaması durumunda öngörülen yaptırımlar da yeterlilik arz etmemektedir (Gözlüklü, 2007, 83).

Türkiye Muhasebe Standartlarının Türkiye'de uygulanmasını SPK' ya tabii şirketler ve bunun dışında kalan işletmeler olarak inceleyebiliriz.

1.2.1. Türkiye Muhasebe Standartlarının SPK' ya Tabi Şirketlerde Uygulanması

TMS ve TFRS'lerinin Türkiye' ilk uygulamasına SPK'na tabi şirketler tarafından başlanmıştır. 01/01/2005 tarihinden itibaren yürürlüğe giren SPK'nın Seri XI, No:25 tebliği ile bu şirketler TFRS ve TMS'lerini uygulamaya halen devam etmektedirler. SPK'na tabi şirketlerden bazıları aşağıdaki gibidir.

- İstanbul Menkul Kıymetler Borsasında İşlem Gören Şirketler
- Halka Açık Şirketler
- Aracı Kuruluşlar
- Yatırım Fonları
- Yatırım Ortaklıkları
- Bağımsız Denetim Kuruluşları
- Derecelendirme Kuruluşları
- Portföy Yönetim şirketleri

1.2.2. Türkiye Muhasebe Standartlarının Diğer İşletmelerde Uygulanması

TFRS ve TMS'ları SPK'na tabi olan şirketlerin dışında Türkiye'de yer alan diğer işletmeler açısından incelendiğinde, Maliye Bakanlığı tarafından tüm işletmeler için 2004 yılında uygulanan ve uygulaması şartları gerçekleştiği takdirde devam eden 5024 sayılı kanunla Vergi Usul Kanunu (VUK)'na eklenen Mükerrer 298. maddeyle eklenen Enflasyon Muhasebesi konulu düzenleme, halen uygulaması devam eden 4842 sayılı kanunla VUK'a eklenen mükerrer 290. madde ile düzenlenen Finansal Kiralama ile ilgili bazı düzenlemeler ilgili standart maddeleriyle tam uyumlu olarak UMS ve UFRS hükümleri ile paralellik göstermiş olmakla beraber TMSK tarafından yayımlanan standartların hepsinin vergi kanunlarında uygulaması şu an mevcut değildir. 2008 başı itibarıyla halen taslağı hazır olan Türk Ticaret Kanunu (TTK) muhasebe standartlarına atıfta bulunmaktadır. TTK'nun Türkiye Büyük Millet Meclisi (TBMM) tarafından TMS ile ilgili bölümlerde herhangi bir değişiklik yapılmadan yürürlüğe girdiği takdirde, "UFRS ile paralellik gösteren TFRS'nin uygulanması tüm işletmeler için zorunlu hale gelecektir" (Uyar ve Aygören, 2006, 64).

1.3. Küçük Ve Orta Büyüklükte İşletmeler İçin Muhasebe Standartları

Türkiye Finansal raporlama standartları genelde halka açık, büyük işletmelerde kullanılmaktadır. Ancak KOBİ diye nitelendirilen Küçük ve Orta Büyüklükteki İşletmeler için bu standartların uygulanması zorlaşmaktadır. Bu bağlamda çeşitli otoriteler KOBİ'ler için uygun muhasebe standartlarının oluşturulması için çalışma başlatmışlardır (UYAR, 2007).

Kobi muhasebe standartları çalışmaları Uluslararası bazda ve Türkiye'de halen devam etmektedir. Kobi muhasebe standartları Uluslararası Finansal Raporlama Standartlarından farklı olmamakla birlikte, tüm işletmelerin kullanabileceği standartların tüm standartlar arasından ayrıştırılması ile şirket bilgilerinin karşılaştırılabilirliği, şirketler arasında satın almalar, ortaklıklar, işbirliği anlaşmaları, yurtdışı müşteriler ve tedarikçiler, finansman sağlanabilmesi ve tutarlı bir düzen sağlamak amacıyla oluşturulmaya çalışılmaktadır.

Kobiler için UFRS taslağı Şubat 2007 tarihinde yayınlanmıştır. KOBİ'ler için UFRS'nin kimler tarafından kullanılacağı veya kimlere uygun olduğunun tanımı yerel yetkililer tarafından tespit edilecektir.

KOBİ'ler için UFRS'nin birinci amacı, yerel olarak genel kabul görmüş muhasebe prensipleri olmayan şirketlere yeknesak uygulama sağlamaktır. KOBİ'ler için UFRS, kapsamlı UFRS'yi adapte edilecek kaynak ve ölçekte olmayan şirketler için muhasebenin kavramsal çerçevesini sunar.

KOBİ'ler için UFRS, hacim olarak %85 oranında azaltılmış bir muhasebe rehberidir. Genellikle KOBİ'lerde rastlanmayan, daha fazla açıklama ve detaylı çalışma gerektiren işlemlerle ilgili konuları kapsamına dahil etmemiştir (PWC, 2007).

1.4. Cari Olmayan Varlıklara İlişkin Standartlar

Bu bölümde açıklanacak olan cari varlıklar ve cari olmayan varlıklar ile ilgili tanımlar ikinci bölümde açıklayacağımız Cari olmayan varlıklar ile ilgili Türkiye Finansal Raporlama standartlarına bir temel oluşturmak için yapılmıştır.

1.4.1. Cari ve Cari Olmayan Varlıklar

İşletmeler, mali durumlarını işletme ilgililerine göstermek üzere mail tablo düzenlemektedirler. İşletmenin düzenlemiş olduğu bu tablolardan bilançoyu düzenlerken yapılan bölümlenmede likidite esası temel alınmaktadır. "1 no'lu muhasebe sistemi uygulama tebliği"nde belirtildiği üzere işletmeler bilançolarının düzenlenmesinde bir örnekliliğini sağlayarak karşılaştırılmasında kolaylık sağlamak ve anlam birliği oluşturmak amacıyla yine bu tebliğ ekinde yer alan bilanço tipini esas alırlar. Bu tebliğe göre bilançonun aktif kısmı 'dönen varlıklar' ve 'duran varlıklar' olarak iki grupta toplanmıştır.

Dönen varlıklar grubunda bir veya işletmenin normal faaliyet dönemi içinde paraya çevrileceği veya kullanılacağı tahmin edilen varlıklar, duran varlıklar grubunda ise normal şartlar altında bir yıl içinde elden çıkarılması düşünülmeyen veya yararları bir yılda tükenmeyecek olan varlıkların yer alacağı belirtilmiştir. Öte yandan Sermaye Piyasası kurulunun yayımladığı "Seri XI, No:25 Sermaye Piyasası Muhasebe Standartları Tebliği"ni uyarınca işletmeler, kural olarak faaliyetlerinin esaslarını dikkate

olarak bilançonun tablo kısmında varlıkları cari ve cari olmayan varlıklar, yükümlülükleri ise kısa vadeli ve uzun vadeli yükümlülükler şeklinde ayrıma tabi tutabilecekleri belirtilmiştir. Yine bu tebliğe göre işletmeler finansal bilgilerinin ihtiyaca daha uygun ve güvenilir olarak sunulabilmesi için gerekli görülmesi halinde bilanço varlık ve yükümlülüklerini likidite esasına göre de sunabilirler. Bilançonun cari ve cari olmayan varlıklar ayrımı yapılarak sunulması halinde cari varlıklar ve cari olmayan varlıklar aşağıdaki unsurlardan meydana gelir.

1.4.1.1. Cari Varlıklar

- İşletmenin normal faaliyet devresinde elden çıkarılması beklenen veya bu devre içerisinde satış veya tüketim için elde bulundurulmuş varlıklar,
- Alım satım amaçlı veya kısa vadeli olarak elde bulundurulmuş varlıklar,
- Bilanço tarihi itibarıyla bir yıl veya daha kısa sürede elden çıkarılması beklenen varlıklar
- En az bilanço tarihinden sonraki on iki ay içinde, bir yükümlülüğün ifası için kullanılması veya başka bir varlıkla değişimi kısıtlanmamış nakit ve nakit benzerleri

1.4.1.2. Cari Olmayan Varlıklar

Yukarıda sayılan cari varlıkların dışında kalan tüm varlıklar cari olmayan varlıklardır. Genel anlamda cari olmayan varlıkların 1 no'lu muhasebe sistemi tebliğinde de belirtilen Duran varlıklarla paralellik gösterdiği görülmektedir. İşletmelerin bir yıldan veya bir normal faaliyet döneminden daha uzun sürelerle, işletme faaliyetlerinin gerçekleştirilmesi için kullanılmak amacıyla elde edilen ve ilke olarak bir yılda veya normal faaliyet dönemi içerisinde paraya çevrilmesi veya tüketilmesi öngörülmemiş varlıkları kapsar. Cari olmayan varlıklardan bazılarını aşağıdaki gibi sıralayabiliriz.

- Yatırım Amaçlı Gayrimenkuller
- Canlı Varlıklar
- Ticari Alacaklar
- Mali Duran Varlıklar

- Maddi Duran Varlıklar
- Maddi Olmayan Duran Varlıklar
- Özel Tükenmeye Tabii Varlıklar
- Gelecek Yıllara Ait Giderler, Gelir Tahakkukları
- Diğer Alacaklar ve Diğer Duran Varlıklar

İşletmenin faaliyet devresi, üretim veya işlem sürecine giren hammadde ve malzemenin elde edilmesi ile bunun işlenip nakit veya kolayca nakde çevrilebilecek değerler karşılığında satılması arasında geçen süredir. Bilanço tarihinden sonraki bir yıl içinde elden çıkarılması beklenmese bile, işletmenin normal faaliyet devresinin bir parçası olarak satılan, tüketilen veya elden çıkarılan ticari alacaklar ve stoklar da cari varlıklar arasında izlenir. Aktif bir piyasası olan menkul kıymetler, bilanço tarihinden sonraki bir yıl içinde elden çıkarılmasının beklenmesi durumunda cari varlıklar içerisinde, aksi takdirde cari olmayan varlıklar içerisinde izlenir.

1.4.2. Cari Olmayan Varlıklara İlişkin Türkiye Finansal Raporlama Standartları

Türkiye Muhasebe Standartları kurulu (TMSK)'nun çıkarmış olduğu 39 adet standarttan Cari Olmayan Varlıklarla ilgili olan standartlar aşağıda olup, standartlarla ilgili detaylı açıklamalara ikinci bölümde yer verilecektir.

- | | |
|--------|---|
| TMS 16 | : Maddi Duran Varlıklar |
| TMS 28 | : İştiraklerdeki Yatırımlar |
| TMS 36 | : Varlıklarda Değer Düşüklüğü |
| TMS 38 | : Maddi olmayan Duran varlıklar |
| TMS 40 | : Yatırım Amaçlı Gayrimenkuller |
| TFRS 5 | : Satış Amaçlı Elde Tutulan Duran Varlıklar ve Durdurulan Faaliyetler |

BÖLÜM 2. CARİ OLMAYAN VARLIKLARA İLİŞKİN STANDARTLAR VE GETİRDİĞİ YENİLİKLER

Bu bölümde Cari Olmayan Standartlara İlişkin olarak önceki bölümde tespit ettiğimiz 5 TMS ve 1 TFRS'yi inceleyeceğiz. Bu bölümün birinci kısmında standartların içeriklerini genel olarak inceleyip, ikinci kısımda da birinci kısma istinaden standardın getirdiği yenilikleri ele alacağız.

2.1. Cari Olmayan Varlıklara İlişkin Standartların İçeriği

Bu bölümde Cari Olmayan Varlıklara ilişkin standartlar kapsam, bilançoya ilk giriş (muhasabeleştirme), değerlendirme, amortisman ve raporlama açısından incelenecektir.

2.1.1. TMS 16 “Maddi Duran Varlıklara İlişkin Muhasebe Standardı”

2.1.1.1. Kapsam

Bu standart aşağıda sayılan varlıkların haricindeki tüm cari olmayan varlıkların muhasabeleştirilmesinde kullanılır (TMS 16, madde 2).

- a) Satış amacıyla elde maddi duran varlıklar olarak sınıflandırılmış olan maddi duran varlıklar,
- b) İlgili standartla (TMS 41) açıklanan canlı varlıklar
- c) Madenlere ilişkin arama, hazırlık, çıkarma değerlendirme ve harcamalarının / varlıklarının muhasabeleştirilmesi ve ölçülmesi
- d) Petro doğalgaz v.b. nitelikli yenilenebilir olmayan doğal kaynaklar gibi madenler üzerindeki haklar ve madeni kaynaklar

2.1.1.2. Muhasebeleştirme

Bu standarda göre maddi duran varlıkların finansal tablolara yansıtılabilmesi için ilgili varlığın gelecekteki ekonomik yararlarının işletmeye aktarılması muhtemel olması ve varlığın maliyetinin güvenilir bir şekilde ölçülebilmesi gerekir (TMS 16, madde 7). Bu ölçüm güvenilir olarak yapıldıktan sonra varlıklar kayıtlara alınır. Güvenilir bir ölçümde maliyet bedelinin doğru tespit edilmesi gerekir. Bu standarda göre maliyet unsurları satın alma fiyatı, varlığın çalışabilme koşullarını sağlamak için katılan

maliyetler, varlığın kurulması, montajı, taşınması, test maliyetleri (test amacıyla üretim yapılmışsa bunların satışından elde edilecek hasılat maliyetten düşülür), mesleki ücretlerdir. Bunun yanında bir maddi duran varlık kaleminin maliyetinde ‘yeni bir tesis açılmasının maliyetleri, yeni bir ürün veya hizmetin tanıtılmasına ilişkin maliyetler, yeni bir yerde veya yeni bir müşteri kitlesiyle iş yapmak amacıyla katlanılan maliyetler, yönetim ve diğer genel giderler gibi unsurlar dikkate alınmaz.

Bir maddi duran varlık kaleminin maliyeti muhasebeleştirme tarihindeki peşin fiyatın eşdeğeri tutardır (TMS 16, madde 23). Takas karşılığı edinimlerde, duran varlığın ticari içerikten yoksun bir şekilde takas yolu ile mali tablolarımıza alınmasında maliyet gerçeğe uygun değeri ile ölçülür (TMS 16, madde 24). Yine takas karşılığı edinimde, elde edilen varlığın veya elden çıkarılan varlığın güvenilir bir şekilde ölçülememesi durumunda maliyet elden çıkarılan duran varlığın defter değeri ile ölçümlenir. Maliyet ölçümünde varlığın gerçeğe uygun değer tahminlerindeki değişkenliğin makul bir değerde olması, bu standarda göre bu ölçümün gerçeğe uygun değer güvenilir bir şekilde belirlenebildiği kabul edilebilir. Maddi duran varlığın kredili satın alındığında, maliyetin ölçümü TMS 23 ‘Borçlanma Maliyetleri’ standardı hükümlerine göre yapılır. Finansal kiralama işlemi kapsamında yapılan edinimlerin maliyetinin ölçümü TMS 17 ‘Kiralama İşlemleri’ standardı uyarınca belirlenir.

Kayıtlara alınan varlıklarla ilgili olarak, iktisap edilmesinden sonra bu varlıkların işletmede kullanılırken gereksinim duyduğu yedek parçalar veya yenileme maliyetleri bir dönemden daha fazla kullanılma koşuluyla yine maddi duran varlık olarak asıl maddi duran varlık kaleminin defter değerine dahil edilerek muhasebeleştirilirler (TMS 16, madde 9). Muhasebeleştirildikten sonra gerçekleşebilecek olası bilanço dışına çıkarılması durumunda asıl maliyetle birlikte dikkate alınırlar. Bunun yanında işletme açısından tek başına önem arz etmeyen maddi duran varlık ile ilgili araç ve gereçlerle ilgili maliyet bedelleri toplanarak muhasebeleştirme işlemlerinin toplam değere uygulanması uygun olabilir. Maddi duran varlıklarla ilgili günlük yapılan bakım maliyetlerinin ise aktifleştirilmeyip gelir tablosu hesapları ile ilişkilendirilmesi uygun olacaktır. Bu muhasebeleştirme işlemi sırasında maddi duran varlıklarla ilgili bütün maliyetler olduğu tarihteki ilk elde etme değerleriyle muhasebeleştirilirler. Bu varlıklarla ilgili olarak yeni bir tesis açılması ile ilgili maliyetler, ürün ve hizmetin

tanıtılması ile ilgili maliyetler, yönetim giderleri ve diğer genel giderler ile ilgili maliyetler muhasebeleştirilirken bu standarda göre varlık kaleminin maliyetine girmeyen unsurlar olarak belirlenmiştir. Muhasebeleştirme işlemine, yönetim tarafından maddi duran varlığın gerekli duruma ve yere getirildiği andan itibaren son verilir.

Arsa ve binalar birlikte alındıklarında dahi ayrılabilir maddi duran varlıklardır ve ayrı olarak muhasebeleştirilirler (TMS 16, md. 58). Bunun nedeni, arsanın sınırsız ömre sahip olması gösterilmektedir (KAYA, 2007, 83).

Bir işletme muhasebe politikası olarak Maliyet modeli veya Yeniden değerlendirme modelini seçer ve bu politikayı ilgili maddi duran varlık sınıfının tamamına uygular (TMS16 md.29).

a) Maliyet Modeli

Maddi duran varlık kalemi varlık olarak muhasebeleştirildikten sonra, finansal tablolarda maliyetinden birikmiş amortisman ve varsa birikmiş değer düşüklüğü zararları indirildikten sonraki değeri ile gösterilir (TMS16 md.30).

b) 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, bilanço tarihi itibarıyla gerçeğe uygun değer kullanılarak bulunacak tutarın defter değerinden önemli ölçüde farklı olmasına neden olmayacak şekilde düzenli olarak yapılmalıdır (TMS 16 md.31).

2.1.1.3. Değerleme

Arazi ve binalar piyasadaki mesleki yeterliliğe sahip uzmanlar tarafından değerlendirilmesi sonucu gerçeğe uygun değeri genellikle değerlendirme yoluyla belirlenmiş piyasa değeridir (AKDOĞAN ve SEVİLENGÜL, 2007, 326).

Tesisler, cihazlar, fabrika ve genel yönetimde kullanılan müstemilat pazar değerlerinin tahmini ile bulunur. Eğer bunların pazar değerleri bulunamıyor ise, amorti edilmiş yenileme değerleri kullanılır (ÖRTEN ve diğ., 2007).

Duran varlığın özelliği dolayısıyla veya duran varlığın piyasada satışının fazla olmamasından kaynaklanan sebeplerden dolayı gerçeğe uygun değerine ilişkin yeterli bilginin tespit edilemediği durumlarda değerlendirme, işletmenin bir gelir veya itfa edilen yenileme maliyeti yaklaşımını kullanarak gerçeğe uygun değerini tahmin yöntemiyle belirlenmesi gerekir (TMS16 md.32).

Yeniden değerlendirme yapılması için belirli bir süre şart değildir. Fakat yeniden değerlendirme konusu maddi duran varlık kalemlerinin gerçeğe uygun değerindeki değişimlere bakılarak yeniden değerlendirme yapılabilir. Gerçeğe uygun değeri ile defter değeri arasındaki farklılaşma önemli ölçüdeyse yeniden değerlendirme bu maddi duran varlık için 1 yılda yapılabilir. Eğer maddi duran varlığın gerçeğe uygun değeri ile defter değeri arasındaki farklılaşma önemli derecede değilse bu değerlendirme işleminin 3 veya 5 yılda da yapılması gerekebilir (TMS 16, md. 34).

Yeniden değerlendirme yapılacak olan maddi duran varlıkların ayrılmış olan amortismanları iki şekilde işleme tabii tutulabilir.

a) Varlığın brüt defter değerindeki değişikliklerle 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 olarak uygulandığı durumlarda kullanılır (TMS 16 md.35-a).

b) Varlığın brüt defter değeri ile netleştirilir ve net tutar yeniden değerlendirme sonrasındaki değere getirilir. Bu yöntem genellikle binalar için kullanılır (TMS 16 md.35-b).

Yeniden değerlemesi yapılacak varlık yeniden değerlendiğinde, o varlığın ait olduğu tüm maddi duran varlık sınıfı da yeniden değerlenir (TMS 16, md.36). Bylelikle finansal tablolarda değişik tarihlere ait maliyetler ve değerler olarak raporlanmasının önlenmesi sağlanmış olur. Örneğin bir bina yeniden değerleme işlemine tabi tutulduysa tüm binalar yeniden değerleme işlemine tabi tutulurlar.

Bir maddi duran varlık değerleme işlemine tabi tutulduğunda varlığın defter değeri artmış ise bu artış öz kaynak grubunda maddi duran varlık yeniden değerleme artışı olarak kaydedilir. Eğer değerleme işlemi sonucunda varlığın defter değeri düşüyorsa, yani bu işlem sonucunda ortaya bir zarar çıkıyorsa bu zarar, daha önceden yeniden değerleme artışında bulunulmuşsa zkaynak grubunda bulunan yeniden değerleme artışları hesabından düşülür, eğer daha önceden yeniden değerlemeye tabii tutulmamış bir iktisadi kıymet ise zarar, o dönemin zararı olarak dikkate alınır ve o dönemin kar zarar tablolarına yansıtılır.

Maddi duran varlıklar elden çıkartıldığında ise zkaynaklar grubunda kullanılan yeniden değerleme hesabının elden çıkartılan maddi duran varlıkla ilgili olan kısmı doğrudan geçmiş yıl karına aktarılabilir (TMS 16, md. 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).

2.1.1.4. Amortisman

Standarda göre bir maddi duran varlığın amortismanına tabii tutulmasında tutar, hurda değerinin düşülmesi ile belirlenir (TMS 16, md. 53). Varlığın amortismanına tabii tutulması varlığın kullanıma hazır olduğunda yani varlığın işletme yönetimi tarafından istenildiği yer ve istenildiği zamanda kullanılması ile başlar. İşletmenin çalışmadığı zaman kullanılan amortisman yöntemine göre amortisman gideri sıfır da olabilir.

Maddi duran varlığın ekonomik ömrünün belirlenmesinde varlığın beklenen kullanımı, kullanılacak vardiya sayısı, üretimdeki değişiklikler, gelişmeler veya varlığın ürün dolayısıyla Pazar talebindeki değişiklikler nedeniyle teknik yada ticari değer yitirmesi

gibi faktörler dikkate alınır. Örneğin varlığın kullanım şekli değiştiğinde varlığın ekonomik ömrü kullanım şekline göre yeniden belirlenmelidir (TMS 16, md.56).

Standarda göre amortisman mevzuunda en önemli hususlardan bir tanesi şüphesiz amortisman tabi iktisadi kıymetin toplam maliyetine göre önemli bir maliyeti olan her bir parçası için ayrı ayrı amortisman tabi tutulur. Örneğin üretimde kullanılan bir makinanın motoru ve tek başına önemli olmayan kalan parçalar ayrı ayrı amortisman tabii tutulabilir (TMS 16, md 43). Her bir döneme ait amortisman gideri, başka bir varlığın defter değerine dahil edilmediği sürece, gelir tablosu ile ilişkilendirilir (TMS 16, md. 48).

Standarda göre arsa ve binaların birlikte alındıklarında bile ayrılabilir bir unsur olarak kabul edilerek ayrı olarak muhasebeleştirilirler. Arsaların sınırsız yararlı ömrü olduğu için arsalar amortisman tabi tutulmazlar. Binaların ise sınırlı yararlı ömrü olduğu için amortisman tabi varlık olarak değerlendirilir ve binanın üzerinde bulunduğu arsanın değerlendirilmesi binanın amortisman tabii tutarında bir değişiklik yapılmasını gerektirmez (TMS 16, md. 58).

Maddi duran varlıkların amortisman tutarları belirlenirken doğrusal amortisman yöntemi, azalan bakiyeler yöntemi ve üretim miktarı yöntemi kullanılabilir. İşletmeler bu yöntemlerden ekonomik yararlarının beklenen tüketim biçimini en çok yansıtan yöntemi kendi takdirleriyle seçerler. Ve beklenen tüketim biçiminde bir değişiklik olmadığı sürece dönemden döneme değişiklik yapılmadan uygulamaya devam edilir (TMS 16, md, 62).

a) Doğrusal Amortisman Yöntemi

Amortisman tabi iktisadi kıymetlerin belli bir süre içerisinde eşit olarak itfa edilmesi işlemi doğrusal amortisman yöntemi olarak adlandırılır. Varlığın elde etme maliyetinden kalıntı değeri düşüldükten sonra tahmin edilen ekonomik ömür içinde eşit olarak itfa edilir. Kalıntı değeri değişmediği sürece itfa edilecek tutar sabit kalır. Burada bahsi geçen ekonomik ömür, standarda göre varlığın işletmece beklenen kullanım değerine göre tahmin edilir. Ancak şu anki vergi kanunlarımıza göre bu süre ilgili varlıklar için kanun koyucu tarafından şu şekilde belirlenmiştir.

“Mükellefler amortismanına tabi iktisadi kıymetlerini Maliye Bakanlığı’nın tespit ve ilan edeceği oranlar üzerinden itfa ederler. İlan edilecek oranların tespitinde iktisadi kıymetlerin faydalı ömürleri dikkate alınır.” (V.U.K. madde 315).

Kanun koyucu yukarıda belirttiğimiz kanun maddesine istinaden 333 ve 339 no’lu V.U.K. genel tebliğlerini çıkartarak ilgili faydalı ömürleri tespit ederek 01.01.2004 tarihinden itibaren yürürlüğe koymuştur.

Bir iktisadi değer üzerinden normal (doğrusal) amortisman usulüne göre amortisman ayrılmasına başladıktan sonra bu usulden dönelemez (V.U.K. mük. madde 320).

Örnek:

Aylık mali rapor düzenleyen bir üretim işletmesinde 15.01.2008 tarihinde üretimde kullanılmak üzere satın alınmış olan Tesis Makina ve Cihazın maliyet bedeli 48.000 YTL, yine aynı tarihte edinilen şirketin pazarlama faaliyetlerinde kullanılan taşıtın bedeli 36.000 YTL’dir. Edinilen tesis makina ve cihazın ekonomik ömrü 20 yıl, taşıtın ekonomik ömrü ise 10 yıl olarak tahmin edilmektedir. Hesaplamalar ve ilgili Ocak yevmiye kaydı aşağıdaki gibidir.

Tes. Mak. Cihaz Amort. Oranı = $1/20 = 0,05$

Aylık Amortisman Tutarı = $(48.000 \times 0,05) / 12 = 200$ YTL/ay

Taşıt Amortisman Oranı = $1/10 = 0,10$

Aylık Amortisman Tutarı = $(36.000 \times 0,10) / 12 = 300$ YTL/ay

730 GENEL ÜRETİM GİDERLERİ 200

760 PAZARLAMA SATIŞ DAĞ. GİD. 300

257 BİRİKMİŞ AMORTİSMANLAR 500

b) Azalan Bakiyeler Yöntemi

Bir diğer adın hızlandırılmış amortisman yöntemi olan bu yönteme göre, amortisman tutarı, varlığın maliyet değerinden kalıntı değeri düşüldükten sonra kalan kısmı için, doğrusal amortisman yöntemine göre tespit olunan amortisman oranının 2 katı uygulanarak tespit edilir. Varlığın faydalı ömrünün son yılında ise kalan tutarın hepsi birden amorti edilir. Bu açıklamalara V.U.K. mükerrer 315. maddede değinilmiş ve hızlandırılmış amortisman oranının %50'yi geçemeyeceği hükme bağlanmıştır. Ayrıca V.U.K. mükerrer madde 320'ye göre hızlandırılmış amortisman yönteminden doğrusal amortisman yöntemine geçmeyi serbest bırakmıştır. Bu geçiş işlemi sırasında geçişin yapıldığı yıldaki net defter değerine doğrusal amortisman oranının uygulanmasıyla amortisman tutarı tespit edilir. Bu türde bir geçiş işlemi gerçekleştirildiğinde bununla ilgili bilgiler bilanço dipnotlarında belirtilmelidir.

Örnek :

Bir üretim işletmesi tarafından 2006 yılında işletmenin idari bölümüne alınan 10.000 YTL değerindeki koltuk takımının faydalı ömrü 5 yıl kalıntı değeri ise sıfır olarak tespit edilmiştir. İşletme 2006 ve 2007 yıllarında hızlandırılmış amortisman yöntemini kullanarak amortisman ayırmış ve 2008 yılında normal amortisman yöntemine geçmeyi tercih etmiştir. Buna göre yıllara göre amortisman tutarları aşağıdaki gibi hesaplanır.

2006 yılı için amortisman oranı = $(1/5 \text{ yıl}) \times 2 = 0,40$ (hızlandırılmış amortisman yön.)

2007 yılı için amortisman oranı = $(1/5 \text{ yıl}) \times 2 = 0,40$ (hızlandırılmış amortisman yön.)

2008 yılı için amortisman oranı = $(1/3 \text{ yıl}) = 0,33$ (normal amortisman yöntemi)

2009 ve 2010 yılı içinde normal amortisman oranı kullanılır.

Buna göre

2006 yılı amortisman gid. = $10.000 \times 0,40 = 4.000$ YTL

2007 yılı amortisman gid. = $(10.000 - 4000) \times 0,40 = 2.400$ YTL

2008-2009-2010 yılı amortisman gid. = $(10.000 - 4.000 - 2400) \times 0,33 = 1533,33$ YTL

c) Üretim Miktarı Yöntemi

Üretim miktarı yöntemi standardın getirmiş olduğu yeni bir amortisman hesaplama yöntemidir. Bu yöntemde göre varlığın amortisman tutarı hesaplanırken varlıktan beklenen kullanım miktarı veya üretim miktarı bilgilerinin kullanılmasıdır. Buna göre bir varlığın ilgili dönemde kullanıldığı miktarın toplam kullanılabilir miktara oranı tespit edilerek, maliyet değerinden kalıntı değeri çıkarılarak bulunan değer bu oranla çarpılması suretiyle amortisman tutarı hesaplanır. Amortisman oranının aylık kullanımı sabit olmayan varlıklar haricinde, bu yöntemde göre her ay farklılık göstermesi muhtemeldir.

Örnek:

Aylık mali rapor düzenleyen bir işletmede, Şubat ayı içerisinde satın alınan bir 15.000 YTL değerindeki fotokopi makinasının tahmin edilen fotokopi çekim miktarı 1.000.000 adettir. Fotokopi makinasının hurda değeri 1.000 YTL olarak tahmin edilmektedir. İşletme şubat ayı içerisinde 5.000 adet fotokopi çekmiştir. Buna göre işletmenin şubat ayı için hesaplaması gereken amortisman tutarı aşağıdaki gibi hesaplanır.

$$\text{Şubat ayı Amortisman oranı} = 5.000 / 1.000.000 = 0,005$$

$$\text{Şubat ayı Amortisman tutarı} = (15.000 - 1000) \times 0,005 = 70 \text{ Ytl}$$

2.1.1.5. Raporlama ve Bilanço Dışına Çıkarma

Bir maddi duran varlık kalemi elden çıkartıldığında veya kullanılmasından yada elden çıkarılmasından ilerde bir ekonomik yarar beklenmediği durumlarda raporlanmayarak bilanço dışı bırakılır (TMS 16, md.67).

Maddi duran varlıkların satılarak elden çıkarılmasında satış tutarının hasılat, satıştan önceki net değerinin ise satılan malın maliyeti gibi kayda alınması yasaktır (TMS 16, madde 68).

Maddi duran varlıklarla ilgili olarak finansal tablolarda gösterilmesi gereken bir çok unsur vardır. Bu unsurların bir kısmı bilanço kalemleri içerisinde bir kısmı ise dipnotlarda yer alarak finansal tablolarda belirtilmelidir. Bu unsurlar: Brüt defter

değerinin belirlenmesine ilişkin ölçüm esasları, kullanılan amortisman yöntemleri, faydalı ömürler veya kullanılan amortisman oranları, dönem başı ve sonundaki brüt defter değeri ile amortisman tutarı, birleşme yoluyla iktisap edilenlerin bilgisi, satış amaçlı elde tutulanların bilgisi, değer düşüklüğü zararları, iptal edilmiş değer düşüklüğü zararları, varsa teminat olarak gösterilen maddi duran varlıklar ve maddi duran varlıklar üzerindeki rehin ve ipotek tutarları, maddi duran varlığın inşası sırasında defter değerine eklenen harcamaların tutarları, atıl durumda olan maddi duran varlıkların defter değerleri, halen kullanımda olan tamamen itfa edilmiş maddi duran varlıkların brüt defter değerleri, maliyet yöntemi kullanılması durumunda defter değerlerinden önemli ölçüde farklı olması halinde, maddi duran varlıkların gerçeğe uygun değeri gibi unsurlardır.

İşletme ayrıca TMS 8 “Muhasebe Politikaları, Muhasebe Tahminlerinde Değişiklikler ve Hatalar” standardı uyarınca cari dönemde etkisi olan ve olması beklenen değişiklikleri kamuoyuna açıklarlar. Örnek olarak Maddi duran varlıkların Kalıntı değerlerinde, yararlı ömürlerinde ve amortisman yöntemlerinde yapılacak değişiklikler olarak gösterilebilir (TMS 16, madde 76).

İşletmede yeniden değerlemeye tabii tutulan maddi duran varlık var ise, yeniden değerlemenin yürürlük tarihi, yeniden değerlemenin bağımsız bir bilirkişi tarafından yapılıp yapılmadığı, değer tahmininde kullanılan yöntemler de finansal tablolarda açıklanmalıdır (TMS 16, madde 77).

2.1.2. TMS 28 “İştiraklerdeki Yatırımlara İlişkin Muhasebe Standardı”

2.1.2.1. Kapsam

Bu standart, iştiraklerdeki yatırımların muhasebeleştirilmesinde uygulanır.

Ancak;

- a) Risk sermayesi (girişim sermayesi) kuruluşları,
- b) Yatırım fonları, ve yatırım amaçlı sigorta fonlarını kapsayan benzer işletmeler

Tarafından elde bulundurulan ve ‘TMS 39 Finansal Araçlar: Muhasebeleştirme ve ölçme’ standardı uyarınca muhasebeleştirilerek, ilk muhasebeleştirmeyi takiben gerçeğe uygun değeri ile değerlendirip kar veya zararla ilişkilendirilen veya alım satım amaçlı elde bulundurulan iştirak yatırımları bu standart kapsamında değildir (TMS 28, md. 1).

2.1.2.2. Muhasebeleştirme

İştiraklerin muhasebeleştirilmesinde bazı istisnalar dışında özkaynak yöntemi uygulanır. Özkaynak yöntemine göre muhasebeleştirilen iştirak yatırımları duran varlık olarak sınıflandırılır. Bu iştiraklerin kar ya da zararlarından yatırımcıya düşen pay ve bu iştirak yatırımlarının defter değerleri ayrı ayrı açıklanır. Bu iştiraklerin elden çıkarılan faaliyetlerinden yatırımcıya düşen pay da ayrıca açıklanır (TMS 28, md.38).

Özkaynak Yöntemi

İştirakteki yatırımın başlangıçta elde etme maliyeti ile muhasebeleştirilerek, sonrasında bu tutarın yatırım yapılan iştirakin net varlıklarında yatırımcı işletmenin payına düşen kısmı yansıtacak şekilde düzeltildiği ve böylece yatırımcı işletmenin kar veya zararının yatırım yapılan işletmenin kar veya zararından kendisine düşen payı kapsadığı muhasebeleştirme yöntemidir (TMS 28, md. 11):

Özkaynak yönteminin uygulanırken dikkat edilecek en önemli husus yatırım yapan işletme ile iştirakin mali tablolarını aynı tarihte düzenliyor olmaları zorunluluğudur. Bu tarih farklı ise, mümkünse iştirak, yatırımcının kullanımı için yatırımcının raporlama tarihine göre finansal tablo düzenler (ÖRTEN ve diğ., 2007).

Özkaynak yönteminin uygulanmayacağı istisnalar aşağıdaki gibidir (TMS 28, md. 13).

- a) İştirakin “TFRS 5 Satış Amaçlı Elde Tutulan Duran Varlıklar ve Durdurulan Faaliyetler” standardı uyarınca elden çıkarılmak amacıyla bulundurulan varlık olması
- b) Konsolide finansal tablo düzenlemek zorunda olmayan bir ana ortaklığın, aynı zamanda bir iştirak yatırımının da bulunması
- c) Yatırımcı kendisi bir başka işletmenin bağlı ortaklığı statüsünde ise, azınlık hakları sahiplerinden onay almak şartı ile bu yöntemi uygulamak zorunda değildir.

d) Yatırımcının menkul kıymetlerinin bir borsada işlem görmemesi durumunda

İştiraklere yapılan yatırımlar özkaynak yönteminde belirtildiği gibi maliyet bedeli ile kayda alınır. Sonraki dönemlerde, iştirakin özkaynağında meydana gelen değişiklikler, yatırımcı işletmenin ortaklık payı nispetinde, iştirakler hesabında muhasebeleştirilir. İştiraklerden temettü elde edildiğinde temettü tutarı, zaten kar tutarı özkaynak değişimleri önceden kayda alındığı için, iştirakler hesabından düşülür. Bu işlemler, yatırım yapan işletmenin defterlerine kaydedilmez (ÖRTEN ve diğ., 2007).

İlk edinimde satın alınan iştirakin varlıklarının değeri ile satın alma değeri arasında bir fark oluşuyorsa (TMS 28, md. 23);

a) Satın alma değerinin varlıkların değerinden yüksek olması durumunda aradaki fark şerefiye olarak değerlendirilir.

b) Satın alma değerinin varlıkların değerinden düşük olması durumunda varlıkların değeri kadar olan tutar iştirakler hesabında muhasebeleştirilerek aradaki fark diğer olağan gelir ve karlar hesabında muhasebeleştirilir.

2.1.2.3. Değerleme

İştiraklerle ilgili değerlendirme yatırım yapan işletmeler tarafından dönem sonlarında veya dönem içinde yapılan kar dağıtımı, sermaye azaltılması ve sermaye artırımı işlemleri suretiyle olur. Bilindiği gibi ilk değerlendirme maliyet bedeliyle yapılmakta ve daha sonra özkaynak yöntemine göre iştiraklerde meydana gelen değişiklikler iştirak hesaplarına yansıtılır.

Örnek:

A işletmesi, 10.11.2007 tarihinde, B işletmesinin %40'ını 400.000 TL ödeyerek satın almıştır. B işletmesinin varlıkları satın alma tarihinde 1.000.000 TL'dir. B işletmesinin varlıkları 31.12.2007 tarihli bilançoda 1.200.000 TL olarak görülmektedir. Gerçekleşen 200.000 YTL'lik artışın nedeni, dönemde elde edilen kardır.

Buna göre;

10.11.2007	
242 İŞTİRAKLER	400.000
100 KASA	400.000

İştiraklerin satın alınması

31.12.2007	
242 İŞTİRAKLER	80.000
649 D.OLAĞ. GEL. KARLAR	80.000

Özkaynak yöntemi ile değerlendirme (200.000*0,40)

B işletmesi 20.04.2008 tarihinde, 2007 yılı karının hepsini dağıttığını kabul edersek yevmiye kaydı aşağıdaki gibi olacaktır.

20.04.2008	
100 KASA	80.000
242 İŞTİRAKLER	80.000

Dağıtılan temettü (200.000*0,40)

Yatırımcı, iştiraklerle ilgili değer düşüklüğü zararlarını muhasebeleştirme üzere, özkaynak yönteminin uygulanması sonrasında, iştirakteki net yatırımı ile ilgili olarak herhangi bir ilave değer düşüklüğü zararının finansal tablolara yansıtılmasının gerekip gerekmediğini belirlemek için, TMS 39 hükümlerini uygular (TMS 28, madde 31).

Yatırımcı, iştirak üzerinde önemli derece etkinin ortadan kalktığı tarihten itibaren, öz kaynak yöntemini kullanmaya son verir (TMS 26, md.18). Bu tarihten itibaren yatırımın defter değeri "TMS 39 Finansal Araçlar: Muhasebeleştirme ve ölçme"

standardı hükümleri uyarınca söz konusu finansal varlığın ilk değerlemesi sonucunda oluşan maliyet olarak dikkate alınır.

2.1.2.4. Amortisman

Bu standarda göre amortisman uygulaması mevcut değildir. İştiraklerde herhangi bir değer azalışı meydana geldiği zaman bu azalış değer düşüklüğü olarak TMS 36 “Varlıklarda Değer Düşüklüğüne İlişkin Muhasebe Standardı” uyarınca muhasebeleştirilir.

2.1.2.5. Raporlama ve Bilanço Dışına Çıkarma

Yatırımcı işletmenin finansal tabloları benzer işlemler ve benzer koşullardaki diğer olaylar için yeknesak muhasebe politikaları benimsenerek hazırlanmalıdır (TMS 28, madde 26).

İştiraklerin, benzer olaylarda yatırımcı işletmenin muhasebe politikalarıyla paralel bir uygulama içinde olmadığı zamanlarda, iştiraklerin mali tablolarını yatırımcı işletmenin mali tablolarında kullanılan muhasebe politikaları benimsenerek gerekli düzeltme işlemleri yapılır (TMS 28, md.17).

Bu standarda göre Yatırımcı işletme, iştirak zararlarından kendisine düşen payı, ilgili iştirakteki kendisine düşen toplam payına eşit ya da bu paydan fazla ise, fazla olan zararları işletmenin mali tablolarına yansıtamaz. Bunun sonucunda ileriki dönemlerde iştirak kar elde ettiği zaman, iştirakin karından yatırımcı işletmenin kendisine düşen payın mali tablolara yansıtılması, daha önceden yansıtılmayan zararlardan kendisine düşen paya eşitlenmesinden sonra söz konusu olur (TMS 28, md.29).

Bu standarda göre ayrıca finansal tablolarda aşağıdaki açıklamalar yapılır (TMS 28, md. 37).

- İlan edilmiş fiyat kotasyonları bulunan iştirak yatırımlarının gerçeğe uygun değerleri
- İştiraklerin özet finansal bilgileri,

- Yatırım yapılan işletmenin %20'sinden daha azına sahip olunması halinde, yatırım yapılan işletmede önemli etkisi bulunduğu sonucuna varan yatırımcının, önemli etkiye sahip olunmadığı varsayımını geçersiz kılma gerekçeleri,
- Yatırım yapılan işletmenin %20'sinden daha fazlasına sahip olunması halinde, yatırım yapılan işletmede önemli etkisi bulunamaması sonucuna varan yatırımcının, işletmede önemli etkiye sahip olunduğu varsayımını geçersiz kılma gerekçeleri,
- Yatırım yapan işletme ile iştirakin finansal tablolarının aynı tarih yada raporlama döneminden farklı olması durumunda, iştirakin finansal tablolarının raporlama tarihi ile farklı raporlama tarihi yada raporlama dönemi kullanılmasının gerekçeleri
- İştirakin nakit temettü, kredi ya da avansların geri ödenmesi şeklinde yaptığı fon transferlerinin içeriği ve kapsamı
- Yatırımcı işletmenin iştirakin zararlarından finansal tablolara yansıtılmamış olan payı
- Özkaynak yöntemine göre muhasebeleştirilmeyen iştiraklerin özet finansal bilgileri

2.1.3. TMS 36 “Varlıklarda Değer Düşüklüğüne İlişkin Muhasebe Standardı”

2.1.3.1. Kapsam

Bu standart ayrıca diğer standartlarda özellikli olarak diğer standartlarca incelenmemiş, irdelenmemiş tüm varlıklara uygulanır. Diğer bir standartla değer düşüklükleri belirlenecek varlıkları; Stoklar, ertelenmiş vergi varlıkları, çalışanlara sağlanan faydalardan kaynaklanan varlıklar, finansal araçlar standardı kapsamındaki finansal varlıklar, yatırım amaçlı gayrimenkuller, tarımsal faaliyetlere ilişkin canlı varlıklar, TFRS 4'e göre sigorta poliçelerindeki sigortacının sözleşmeden doğan haklarından kaynaklanan maddi olmayan varlıklar ve satış amaçlı elde tutulan maddi duran varlıklar olarak sayabiliriz (TMS 36, md. 2). Bunların dışında kalan tüm

varlıklar bu standart kapsamına girmektedir. Bu standardın kapsamına giren bazı varlıklar aşağıdaki gibi örneklendirilebilir.

- Arsa ve araziler
- Binalar
- Tesis, Makine ve cihazlar
- Yatırım amaçlı gayri menkullerden gerçeğe uygun değerle değerlendirilmeyenler
- Maddi olmayan duran varlıklar
- Şerefiye
- İştirakler, bağlı ortaklıklar, müşterek yönetime tabi teşebbüsler

Ayrıca bu standart TMS 16 Maddi Duran Varlıklar standardında yer alan yeniden değerlendirme modeline yeniden değerlendirilmiş değerleri ile raporlanan varlıklara da uygulanır. Çünkü diğer standartlara göre tespit edilmiş değerle, bu standarda göre tespit edilmiş değer arasında farklılıklar olabilir. Nedeni değerlendirme yöntemlerinin farklılaşmasıdır (ÖRTEN ve diğ., 2007).

2.1.3.2. Muhasebeleştirme

Bu standarda göre varlıklarda meydana gelen değer düşüklüğü meydana geldiği zaman muhasebeleştirilir. Geri kazanılabilir değer, net gerçeğe uygun değerle kullanım değerinden büyük olanıdır (ÖRTEN ve diğ., 2007). Bir varlığın defter değerinin geri kazanılabilir tutarını aşmış olması durumunda, ilgili varlık değer düşüklüğüne uğramıştır (TMS 36, md. 8). Ve muhasebeleştirilmesi gerekir. Muhasebeleştirme işlemi defter değerinin geri kazanılabilir değere indirgenmesiyle gerçekleşir. Buradaki yapılan indirgeme bir değer düşüklüğü zararıdır. Değer düşüklüğü zararı yeniden değerlendirilmiş bir varlığa uygulanmadığı sürece direkt kar ve zarar hesaplarında muhasebeleştirilir. Eğer varlığa daha önceden yeniden değerlendirme yapılmış ise yeniden değerlendirme tutarını aşmadığı sürece doğrudan yeniden değerlendirme fazlasından düşülerek

muhaseseleştirilir. Bir varlığın değer düşüklüğüne uğradığı aşağıdaki bazı belirtilerden anlaşılabilir.

a) İşletme Dışı Belirtiler

- Varlığın piyasa fiyatının beklenenden çok fazla azalması
- İşletmenin bulunduğu pazardaki işletme üzerinde olumsuz etkisi bulunan değişiklikler
- İşletmenin değerlemeye konu varlığın getirilerini ve dolayısıyla onun kullanım değerini önemli ölçüde etkileyecek şekilde Pazar faiz oranlarının yükselmesi ve bunun sonucunda geri kazanılabilir değer düşmesi
- İşletmenin net varlıklarının defter değeri, piyasa değerine göre daha yüksek olması

b) İşletme İçi Belirtiler

- Varlığın fiziksel hasara uğraması veya değerinin yitirildiğine dair kanıt bulunması
- İşletmede, ilgili varlığın kullanımı ile ilgili olumsuz gelişmeler meydana gelmesi neticesinde varlığın kullanım dışı bırakılması, varlığın dahil olduğu faaliyetin sona erdirilmesi gibi planların varlığı, varlığın beklenenden önce elden çıkarılması planlanmakta ise varlığın değerinin düştüğü tespit edilebilir
- İşletmede yapılan varlığın performansı ile ilgili değerlendirmede beklenenden daha kötü ekonomik etkisinin mevcut olduğunun anlaşılması

İşletme her bir raporlama tarihi itibarıyla, varlıklarının değer düşüklüğüne uğramış olabileceğini gösteren herhangi bir belirtinin olup olmadığını değerlendirir. Yukarıda sayılan işletme içi ve işletme dışı belirtilerden herhangi birinin mevcut olması durumunda, işletmeden ilgili varlıklara ilişkin bir geri kazanılabilir tutar tahmini yapması gerekir (TMS 36, md. 9). Bunun haricinde işletmenin geri kazanılabilir tutar tahmini yapması gerekli olduğu bazı durumlar vardır (TMS 36, md. 10).

a) Maddi olmayan duran varlıkların kullanım süresi belirsiz olanlar varsa bunlar için;

b) İşletme birleşmeleri kapsamında doğan ve hesaba alınan şerefiye için

her yılın sonunda geri kazanılabilir tutar tahmini yapılması zorunludur.

Değer düşüklüğü tutarı hesaplanırken dikkat edilmesi gereken bir çok husus mevcuttur. Değer düşüklüğünün hesaplanması ile ilgili düzenlemelere aşağıda kısaca yer verilmiştir.

Değer Düşüklüğü Tutarının Hesaplanması

Hesaba alınacak veya varlığın defter değerinden düşülecek değer azalma zararı; varlığın geri kazanılabilir değerini geçen defter değeri veya defter değeri ile geri kazanılabilir değeri arasındaki fark kadardır (ÖRTEN ve diğ. , 2007).

Bu durumda defter değerinin bilinmemesinin yanında, Geri kazanılabilir değer de tahmin edilmesi, hesaplanabilmesi gerekir. Geri kazanılabilir değeri tespit edebilmek için satış maliyetleri düşülmüş gerçeğe uygun değer ile kullanım değerinin karşılaştırılması gerekir. Bunlardan büyük olan varlığın geri kazanılabilir değerini oluşturmaktadır (TMS 36, md. 6). Buradan çıkaracağımız sonuç satış maliyetleri düşülmüş gerçeğe uygun değer ile kullanım değerinin karşılaştırılmasından ortaya çıkacak değer defter değeri ile karşılaştırılması suretiyle bu ikisi arasından küçük olanı seçilir ve aradaki fark değer düşüklüğü olarak muhasebeleştirilir.

Satış maliyetleri düşülmüş gerçeğe uygun değer ile kullanım değerini bir örnekle açıklamak gerekirse, yeni alınan bir otomobil alındıktan hemen sonra en az %20'lere yakın değer azalışına uğramaktadır. Ancak işletme için önemli olan varlığın satış bedeli değil kullanım değeridir. Kullanım değeri tüm varlıkların işletme için sahip olduğu değerdir.

Değer düşüklüğü hesaplanırken satış maliyetleri düşülmüş gerçeğe uygun değer ve kullanım değerinin ikisinin aynı anda bilinmesine her zaman ihtiyaç yoktur. Defter değeri satış maliyetleri düşülmüş gerçeğe uygun değer defter değeri ile karşılaştırılır. Ya da kullanım değeri biliniyorsa bu değer defter değeri ile karşılaştırılır. Defter değeri bu değerden tespit edilmiş olanından düşük çıkıyorsa yapılacak herhangi bir işlem yoktur. Fakat defter değeri bu değerden yüksek çıkıyorsa ortada değer düşüklüğü mevcuttur denilebilir ve bu durumda satış maliyetleri düşülmüş gerçeğe uygun değer ve kullanım değerinin her ikisinin de tespit edilmesi gerekmektedir.

Kullanım değerinin tespitinde varlığın kullanılması ile sağlanacak nakit akımları ve bu nakit akımlarının bu g¼nk¼ değere indirgenmesinde kullanılacak iskonto oranının, paranın zaman değeri gibi unsurların bilinmesi gerekmektedir. Ve bu tahminler yapılırken kabul edilebilir varsayımlara dayanmalı ve değerlemenin yapılacağı d¼nemde beklenen ekonomik koşullar yansıtmalıdır. Ayrıca bu tahminler yapılırken en fazla gelecek 5 yıl d¼nemi kapsayabilir (TMS 36, md. 33-b). Satış maliyetleri d¼ş¼lm¼ş gerçeğe uygun değerinin tespitinde ise en iyi kanıt, karşılıklı pazarlık ortamında yapılmış bağlayıcı bir satış anlaşmasındaki fiyatın, varlığın elden çıkarılmasıyla doğrudan ilişkilendirilebilen ek maliyetlere g¼re d¼zeltilmesi sonucunda bulunan tutarıdır (TMS 39, md. 25). Veya varlık için cari bir teklif fiyatı varsa bu tutar da satış maliyetleri d¼ş¼lm¼ş gerçeğe uygun değer olarak kullanılabilir.

Varlıklarda değer d¼ş¼kl¼ę¼ muhasebeleştirilirken, daha önceden yeniden değerlenmiş varlıkların, yeniden değerlenmiş tutarı üzerinden gösterilmedikçe, değer d¼ş¼kl¼ę¼ zararı derhal kar veya zararda muhasebeleştirilir. Yeniden değerlenmiş bir varlığa ilişkin değer d¼ş¼kl¼ę¼ zararı, TMS 16 Maddi duran varlıklar standardına g¼re yeniden değerleme değer azalışı olarak dikkate alınır (TMS 36, madde 60).

2.1.3.3. Değerleme

Standarda g¼re; değerlemesi yapılarak varlıklarda tespit edilen d¼ş¼kl¼ę¼n ileriki d¼nemlerde değerinde farklılık olmadığı tekrar tespit edilir. Yapılan tespitlerde varlıktaki değer d¼ş¼kl¼ę¼n¼n yersiz olduğunun anlaşılması veya varlığın piyasa fiyatının önemli ölç¼de arttığının bilinmesi, geri kazanılabilir tutarının hesaplanmasındaki unsurların geri kazanılabilir tutarın değerini artırıcı y¼nde değişmesi, işletme yönetimi için varlığın işletmeye büyük çapta olumlu katkı yapabileceğinin tahmin ediliyor olması, işletme içi yapılan raporlamada varlığın ekonomik performansının beklenenden daha iyi olduğunun tespiti gibi durumlardan herhangi birinin gerçekteştiğinin tespitiyle değer d¼ş¼kl¼ę¼ zararı iptal edilir (TMS 36, md. 111). Fakat şerefiye hariç varlığın yada varlıkların değer d¼ş¼kl¼ę¼n¼n bu sayılan durumlardan birinin gerçekteştiği ve değer d¼ş¼kl¼ę¼ zararının mevcut olmadığının tespiti durumunda, varlık için hiçbir değer d¼ş¼kl¼ę¼ zararı iptal edilmese dahi,

varlığın geri kalan yararlı ömrünün amortisman yönteminin veya kalıntı değerinin ilgili varlığın tabi olduğu standarda göre gözden geçirilmesi ve düzeltilmesi gerekir.

Kısaca varlığın geri kazanılabilir değerinde bir olumlu bir değişiklik meydana geliyorsa bu değer düşüklüğünün iptali anlamı taşır. Ve bu işlem değer düşüklüğü iptali işlemidir. Değer düşüklüğü iptalinde dikkat edilecek husus, değer düşüklüğü iptali işlemi sonucunda artan defter değeri, önceki dönemlerde söz konusu varlık için değer düşüklüğü zararı muhasebeleştirilmemiş olsaydı ulaşacağı (amortisman veya itfa payı dikkate alınmaksızın) defter değerini aşmaz. Çünkü böyle bir durum gerçekleşmiş olsaydı bu durum yeniden değerlendirme olurdu ve bu yeniden değerlendirme bu standarda göre değil ilgili varlığın tabi olduğu standarda göre muhasebeleştirilmesi gerekirdi. Diğer bir standarda göre yeniden değerlendirme işlemi yapılmamış varlıkların (şerefiye hariç) değer düşüklüğü iptali hemen kar veya zararda muhasebeleştirilir. İşletmeler tarafından yeniden değerlendirilmiş bir varlığın değer düşüklüğü zararının iptali sonucunda oluşan tutar ise yeniden değerlendirme fazlası adı altında özkaynağa alacak kaydedilir ve burada raporlanır. Ancak bu uygulanırken varlığın daha önceden değer düşüklüğü ile ilgili kar zarar hesaplarında muhasebeleştirilen değer düşüklüğü zararına isabet eden bölümü kar ve zarar hesaplarında muhasebeleştirilerek dönem kar/zararına yansıtılır.

Şerefiye olarak muhasebeleştirilen cari olmayan varlıkların değer düşüklüğü tespit edilip muhasebeleştirme işlemi yapıldıktan sonra bu değer düşüklüğünün ileriki dönemlerde iptali mümkün değildir. Çünkü 'TMS 38 Maddi olmayan duran varlıklar' standardına göre muhasebeleştirilmeyen işletme içi yaratılan şerefiyede meydana gelen artışın bu düşüklüğe sebebiyet verdiği düşünülmektedir (TMS 36, md.125).

2.1.3.4. Amortisman

Varlıkların değer düşüklüğü zararı muhasebeleştirilmemiş bile olsa, varlığın değer düşüklüğüne uğramış olabileceğine ilişkin bir belirti bulunması, söz konusu varlığın geriye kayan yararlı ömrünün, amortisman yönteminin ve kalıntı değerinin gözden geçirilmesi ve düzeltilmesine gerek olduğunu gösterebilir (TMS 36, madde 17).

Değer düşüklüğü zararı muhasebeleştirilirken gerçekleşen değer düşüklüğü ile ilgili kısım gider hesaplarına borç kaydedilirken amortisman hesaplarında bir artış meydana getirerek varlığın net defter değerinde bir azalış meydana getirir.

Değer düşüklüğü zararı muhasebeleştirilmesinde ilgili varlığın eğer varsa kalıntı değeri düşülmüş yeni defter değerinin kalan yararlı ömrü boyunca sistematik olarak dağıtılmasını sağlayacak bir şekilde, varlığa ilişkin amortisman tutarı gelecek dönemlerde düzeltilmelidir (TMS 36, madde 63).

Yukarıda ki paragrafta belirtilen durum aynı şekilde değer düşüklüğü zararının iptalinin muhasebeleştirilmesi sonrasında da uygulanmalıdır.

2.1.3.5. Raporlama ve Bilanço Dışına Çıkarma

Bir işletme bu standarda göre (TMS 36, md. 126);

- Dönem içinde kar veya zararda muhasebeleştirilen değer düşüklüğü zararlarının tutarı ile söz konusu değer düşüklüğü zararlarının dahil edildiği ilgili gelir tablosu kalemlerini

- Dönem içinde kar veya zararda muhasebeleştirilen iptal edilen değer düşüklüğü zararlarının tutarı ile söz konusu değer düşüklüğü zararlarının iptal edildiği ilgili gelir tablosu kalemlerini

- Dönem içinde doğrudan özkaynaklarda muhasebeleştirilen yeniden değerlendirilmiş varlıklar ile ilgili değer düşüklüğü zararlarının tutarı ile bu tutarlardan iptal edilmiş olan değer düşüklüğü zarar iptallerini

raporlarında kamuoyuna açıklamak zorundadırlar.

Bu standarda göre faaliyet alanı bilgisi raporlayan bir işletme, temel raporlama esasına göre her bir raporlanabilir faaliyet alanı için dönem içinde kar veya zararda ve doğrudan özkaynakta muhasebeleştirilen değer düşüklüğü zararlarının tutarı ile aynı şekilde dönem içinde kar veya zararda ve doğrudan özkaynakta muhasebeleştirilen değer düşüklüğü zarar iptallerini raporlarında belirtmesi gerekir. (TMS 36, madde 129)

İşletme ayrıca dönem içinde tüm varlıklar için muhasebeleştirilen veya iptal edilen önemli düzeydeki her değer düşüklüğü zararına ilişkin olarak aşağıdaki açıklamaları yapar (TMS 36, md. 131).

- Değer düşüklüğü zararının muhasebeleştirilmesini veya iptalini gerektiren olay ve durumlar
 - Muhasebeleştirilen veya iptal edilen değer düşüklüğü zararı tutarı
 - Varlığın niteliği, faaliyet alanı bilgisi
 - Nakit yaratan birimin tanımı (üretim hattı, fabrika gibi)
 - Varlığın geri kazanılabilir değerinin tespitinde satış maliyetleri düşülmüş gerçeğe uygun değeri mi yoksa kullanım değerinin kullanıldığını, ve bu seçime göre de iki tutarın hesaplanmasındaki ayrıntılar
- Şerefiye veya sınırsız yararlı bir ömre sahip maddi olmayan bir duran varlığın herhangi bir nakit yaratan birimin defter değerine dahil edilmesi durumunda, söz konusu nakit yaratan birinin geri kazanılabilir tutarını ölçmek için kullanılan tahminlere ilişkin bilgiler (TMS 36, md. 134).

2.1.4. TMS 38 “Maddi Olmayan Duran Varlıklara İlişkin Muhasebe Standardı”

2.1.4.1. Kapsam

Maddi olmayan duran varlık, fiziksel niteliği olmayan tanımlanabilir parasal olmayan varlıktır (TMS 38, madde 8).

Maddi olmayan duran varlıklar “fiziki bir unsuru olmamakla birlikte, fayda yaratma potansiyeli, diğerlerinden ayrıştırılabilir ve tanımlanabilir özelliği olan, malların üretilmesinde, hizmetlerin yerine getirilmesinde kullanılabilen, üçüncü kişilerin faydalanmasına bırakılabilen veya sahibi tarafından kullanılabilmesi mümkün olan” varlıklar olarak tanımlanır (ÖRTEN ve diğ. , 2007).

Herhangi bir fiziksel varlığı bulunmayan ve işletmenin belli bir şekilde yararlandığı veya yararlanmayı beklediği aktifleştirilen giderler ile belli koşullar altında hukuken himaye gören haklar ve şerefiyelerin izlendiği hesap grubudur (AKDOĞAN ve SEVİLENGÜL, 2007, 348).

Yukarıdaki tanımlar ve bu standart ışığında; bilgisayar yazılımı, reklam, eğitim, ilk tesis, araştırma ve geliştirme faaliyetleri için yapılan harcamalar, finansal kiralama

olarak edinilen varlık, sinema filmleri, video kayıtları, oyunlar, el yazmaları, patent, telif hakları, isim hakkı veya unvan, şerefiye, marka gibi kalemler yada gruplar maddi olmayan duran varlık kapsamına girmektedir.

2.1.4.2. Muhasebeleştirme

Maddi olmayan duran varlıkların muhasebeleştirme aşamasında ilk önce bilinmesi gereken maddi olmayan duran varlık olarak belirlenebilmesidir. Bir varlığın maddi olmayan duran varlık olabilmesi için şerefiyeden ayrı olarak belirlenebilmesi gerekir. Ayrı olarak belirlenen maddi olmayan duran varlık; sözleşme, varlık ya da borçla beraber satılabilir, lisans altına alınabilir, kiralanabilir ya da takas edilebilir olmalıdır (TMS 38, md. 12). Ayrıca başkaları tarafından kullanımı engellenebilir, mahkeme kararı ile bir hak başkalarına kısıtlanabilir ise bu da maddi olmayan bir duran varlık sayılır. Bu şekilde kısıtlanabilen maddi olmayan duran varlıklara telif hakları, patent gibi örnekler verebiliriz.

Bu standardın kapsamı içindeki bir kalem maddi olmayan duran varlık tanımına uymaz ise, onu elde etmek ya da işletme içinde yaratmak için katlanılacak tüm maliyetler oluştukları anda gider olarak muhasebeleştirilirler. Eğer bu bahsedilen kalemlerden herhangi birisi bir işletme birleşmesi sırasında elde edilmiş ise, bu kalem, elde etme tarihinde muhasebeleştirilen şerefiyenin bir parçasını oluşturur (TMS 38, md. 10).

Bir maddi olmayan duran varlığın ilk kez muhasebeleştirilmesinde, sadece ve sadece varlıkla ilişkilendirilen işletme tarafından gelecekte beklenen ekonomik yararların işletme adına gerçekleşmesinin muhtemel olması ve varlığın güvenli bir şekilde değerinin belirlenmesi şartı aranmaktadır (TMS 38, md. 21). İşletme gelecekte beklenen ekonomik yararların tahminini yaparken makul ve desteklenebilir varsayımlar kullanmalıdır (TMS 38, md. 22).

Standarda göre yukarıda sayılan bilgiler dahilinde ilk muhasebeleştirilmesi yapılan maddi olmayan duran varlık maliyet bedeli ile muhasebeleştirilir.

Maddi olmayan duran varlıkların edinimi farklı şekillerde olabilmektedir. Bu kısımda farklı şekilde edinilen maddi olmayan duran varlıkların muhasebeleştirilmesine değinilecektir.

**a) Ayrı Olarak Elde Edilen Maddi Olmayan Duran Varlıkların
Muhasebeleştirilmesi**

İşletmenin maddi olmayan duran varlık ile ilgili olarak elde etmek için ödedikleri fiyat işletmelerin gelecekte bekledikleri ekonomik yararlar için ödemiş olduğu fiyat olarak kabul edilir (TMS 38, md. 25). Bu şekilde ayrı olarak elde edilen maddi olmayan duran varlıklar bu değer üzerinden muhasebeleştirilirler. Bu değere ayrı olarak elde edilen maddi olmayan duran varlığın maliyet bedeli denilebilir. Bu maliyet bedeline ithal vergileri dahil edildikten, iskonto ve indirimler düşüldükten sonraki değer ve bu değere eklenebilecek bu varlığı hazır hale getirmeye yönelik doğrudan yapılacak varlıkla ilişkin maliyetler sonucunda maddi olmayan duran varlığın maliyet bedelini tam olarak belirlenir (TMS 38, md. 27). Ve muhasebeleştirme işlemi bu maliyet bedeli üzerinden yapılır.

**b) İşletme Birleşmesinin Bir Parçası Olarak Elde Edilen Maddi Olmayan Duran
Varlıkların Muhasebeleştirilmesi**

İşletme birleşmeleriyle ilgili “TFRS 3 İşletme Birleşmeleri” standardına göre, bir maddi olmayan duran varlığın işletme birleşmesi sırasında elde edilmiş olması durumunda, maddi olmayan duran varlığın maliyeti, elde edilme tarihindeki gerçeğe uygun değeridir. Bu şekilde edinilen maddi olmayan duran varlık bu maliyet değeri üzerinden muhasebeleştirilir (TMS 38, md. 33).

**c) Devlet Teşviği Yoluyla Elde Edilen Maddi Olmayan Duran Varlıkların
Muhasebeleştirilmesi**

İşletmelerin devlet teşviği yoluyla, ücretsiz veya çok düşük bir bedelle maddi olmayan duran varlık ediniminde bulunabilirler. İşletmeler bu konu ile ilgili olarak “TMS 20 Devlet Teşviklerinin Muhasebeleştirilmesi ve Devlet Yardımlarının Açıklanması” standardı uyarınca ilk kez muhasebeleştirme işlemi yaparken maddi olmayan duran varlığın gerçeğe uygun değerinden muhasebeleştirmeyi seçebilir. Veya yine ilgili standart uyarınca maddi olmayan duran varlığın kullanımına hazır hale getirilmesi ile doğrudan ilişkili giderler nominal tutarına ilave edilmek suretiyle muhasebeleştirilebilir (TMS 38, md. 44).

d) Varlıkların Takası Yoluyla Elde Edilen Maddi Olmayan Duran Varlıkların Muhasebeleştirilmesi

Varlıkların takası yolu ile maddi olmayan duran varlık ediniminde maliyet; takas işlemi ticari işlem niteliğinden yoksun olmadıkça veya elde edilen varlığın gerçeğe uygun değerinin güvenilebilir bir şekilde ölçülebilmesi mümkün oldukça bu değer, eğer güvenilebilir bir şekilde ölçülemiyor ise bırakılan veya vazgeçilen maddi olmayan duran varlığın defter değeridir. Varlıkların takası yolu ile elde edilen maddi olmayan duran varlıklar da muhasebeleştirilirken belirtilen bu maliyet değeri üzerinden muhasebeleştirilir (TMS 38, md. 45).

e) İşletme İçi Yaratılan Şerefiyenin Muhasebeleştirilmesi

İşletme içinde yapılan bazı harcamalar sonucunda geleceğe dönük bir ekonomik etki beklenmesi bu standarda göre maddi olmayan duran varlık oluşturulduğu anlamı taşımaz. Bu tür yapılan harcamalar çoğu kez işletme içi yaratılan şerefiyeye katkıda bulunur. Güvenilir bir şekilde maliyetten ölçülebilen ve işletme tarafından kontrol edilebilen bir kaynak olmadığından işletme içi yaratılan şerefiye bir varlık olarak muhasebeleştirilemez (TMS 38, md. 48-49).

f) İşletme Dışından Edinilen Şerefiyenin Muhasebeleştirilmesi

İşletme dışından edinilen şerefiyeyi 2 kısma ayırabiliriz. Birincisi işletme birleşmeleri neticesinde edinilen şerefiye, ikincisi ise satınalma yoluyla edinilen şerefiyedir.

İşletme birleşmeleri neticesinde edinilen şerefiye “TFRS 3 İşletme Birleşmeleri” standardına göre muhasebeleştirilir ve raporlanır.

Satınalma yoluyla edinilen şerefiyeler ise ister bir bedel ödenerek, ister işletmede kendiliğinden üretilmiş olsun TFRS’ye uygun bilançolarda maddi olmayan duran varlıklar içinde sınıflanmaz (ÖRTEN ve diğ., 2007-582).

g) İşletme İçi Yaratılan Maddi Olmayan Duran Varlıkların Muhasebeleştirilmesi

İşletmenin yapmış olduğu araştırma geliştirme faaliyetleriyle maddi olmayan duran varlık oluşturma düşüncesi sırasında yapmış olduğu araştırma faaliyetleri kapsamında katlanılan maliyetler maddi olmayan bir duran varlık olarak muhasebeleştirilmez. Bu

şekilde katlanılan araştırma giderleri direkt olarak giderleştirilerek muhasebeleştirilir (TMS 38, md. 54). Çünkü işletmenin bir proje kapsamında araştırma yaparken, işletmenin gelecekte ekonomik yararlar sağlayacak bir maddi olmayan duran varlığın mevcudiyetini göstermesi mümkün değildir (TMS 38, madde 55). Fakat bir maddi olmayan duran varlığın geliştirme safhasında katlanılan giderler bu kısımda yer alan “değerleme” bölümünde açıklayacağımız hususlar ışığında aktifleştirilebilir veya giderleştirilebilir.

Yukarda sayılanların yanında bir işletme kendi içinde yarattığı marka, yayın hakları, müşteri listeleri ve benzeri nitelikteki kalemleri maddi duran varlık olarak muhasebeleştiremez (TMS 38, madde 63).

Maddi olmayan duran varlıklardan geliştirme giderleri ile ilgili olarak sonradan yapılan harcamaların gider olarak mı yoksa aktifleştirilerek mi muhasebeleştirileceği bazı şartlara bağlıdır. Geliştirme safhasındaki işlemler sırasında maddi olmayan duran varlığın (TMS 38, md. 57);

- Kullanıma ve satışa hazır hale gelebilmesi için tamamlanmasının teknik olarak mümkün olması,
- Tamamlama, kullanma ve satma niyetinin bulunması,
- Kullanma ve satma imkanının bulunması,
- Muhtemel ekonomik faydayı nasıl sağlayacağını belli olması,
- Bir piyasaının olması,
- Geliştirme safhasını tamamlamak için yeterli teknik ve mali kaynakların mevcut olması,
- Geliştirme ile ilgili yapılan harcamaların güvenli bir biçimde ölçülebilir olması.

Yukarıdaki şartlara haiz olmayan maddi olmayan duran varlıklarla ilgili sonradan yapılan harcamalar direkt gider olarak muhasebeleştirilir. Yukarıdaki şartlara haiz olan

maddi olmayan duran varlıklar ile ilgili sonradan yapılan geliştirme harcamaları ilgili araştırma veya geliştirme projesinin defter değerine eklenir.

İşletmeler kendilerine gelecekte ekonomik yarar sağlamak amacıyla bir takım harcamalar yaparlar. Bu harcamalar sonucunda maddi olmayan duran varlık elde edilmez ve oluşturulmaz. Bu gibi yapılan harcamalar da direkt olarak gider hesaplarında muhasebeleştirilirler. Örnek olarak yeni bir tesis ve işyeri açmak için açılış öncesi yapılan maliyetler, eğitim faaliyetlerine ilişkin harcamalar, reklam ve promosyon faaliyetlerine ilişkin harcamalar, bir işletmenin tamamen veya kısmen yerinin değiştirilmesi veya yeniden yapılandırılmasına ilişkin harcamalar direkt olarak giderleştirilir.

2.1.4.3. Değerleme

Maddi olmayan duran varlıklar mali tablolarda farklı tarihlerdeki maliyet ve değerleri içeren tutarlar olarak raporlanılmasından kaçınmak için aynı zamanda yeniden değerlemeye tabii tutulurlar (TMS 38, md. 73). İşletmeler, ilk muhasebeleştirilme işlemi sonrası ölçme yaparken maliyet yöntemi veya yeniden değerlendirme yöntemini kullanırlar (TMS 38, md. 72).

Maliyet yönteminde maliyetten tüm birikmiş itfa ve değer düşüklüğü zararları düşülmüş olan net değeri üzerinden ölçüm yapılır (TMS 38, md. 74).

Yeniden değerlendirme yönteminde ise, yeniden değerlendirme tarihindeki gerçeğe uygun değerinden birikmiş itfa ve değer düşüklüğü zararlarının tamamı düşüldükten sonra hesaplanan tutarı olarak ölçüm yapılır (TMS 38, md. 75).

Yukarıda belirtilen iki yöntemden biri seçilerek ölçümlenme yapılırsa ilgili maddi olmayan duran varlık sınıfının içindeki tüm maddi olmayan duran varlıklar için değerlendirme işlemi aynı seçilen yöntemle göre yapılır (TMS 38, md. 72). Yalnız aktif bir piyasalarının bulunmaması durumu söz konusu ise değerlendirme yapılmaz. Yeniden değerlendirme işlemi bilanço günündeki defter değerinin gerçeğe uygun değerle önemli ölçüde farklılık göstermemesi açısından düzenli olarak yapılır (TMS 38, md. 75).

Yeniden değerlendirilmesi yapılmış maddi olmayan duran varlık sınıfında bulunan ve aktif bir piyasasının olmaması sebebiyle değerlendirilmesi yapılmamış olan bir maddi olmayan

duran varlık; maliyetinden birikmiş itfa payları ve değer düşüklüğü zararları düşülerek izlenir (TMS 38, madde 81).

Bir maddi olmayan duran varlığın yeniden değerlemesi sonrasında oluşan artış doğrudan özkaynak hesaplarında yeniden değerlendirme artışı olarak muhasebeleştirilir. Ancak yeniden değerlendirme artışının daha önceden kar veya zararda muhasebeleştirilen yeniden değerlendirme azalışını ortadan kaldıran kısmı kar yada zararda muhasebeleştirilir. (TMS 38, madde 85).

Bir maddi olmayan duran varlığın yeniden değerlemesi sonrasında bir azalış meydana geliyorsa bu azalış kar veya zararda muhasebeleştirilir. Fakat daha önceden bir artış meydana gelmiş ve bu artış özkaynaklarda muhasebeleştirilmiş ise bu dönemde gerçekleşen azalış özkaynaklardaki ilgili olan hesaba borç kaydedilir (TMS 38, md. 85).

2.1.4.4. Amortisman

Bu standarda göre amortisman mevzuunda maddi olmayan duran varlıkların öncelikle sınırlı bir yararlı ömre mi yoksa sınırsız bir yararlı ömre mi sahip olduğu tespit edilmelidir. Eğer bir maddi olmayan duran varlık sınırlı yararlı ömre sahip ise bunun süresini her türlü unsura ilişkin analizler yapılarak bu süreyi tespit etmeye çalışır. Fakat bu süreyi tespit için yapılan analiz sonuçlarında maddi olmayan duran varlığın nakit girişi sağlaması beklenen süre için öngörülebilir bir sınır olmaması durumunda, işletme, maddi olmayan duran varlığı sınırsız yararlı ömre sahip olarak değerlendirir (TMS 38, md.88). Bunun sonucunda maddi olmayan duran varlık eğer sınırlı yararlı ömre sahipse bu yararlı ömür üzerinden itfa edilir, eğer sınırlı bir ömre sahip değilse yani sınırsız bir yararlı ömre sahipse itfaya tabi olmaz. Ancak sınırsız yararlı ömre sahip olan maddi olmayan duran varlık değer düşüklüğüne uğramış olabilmesiyle ilgili her yıl teste tabi tutulur.

Maddi olmayan duran varlığın yararlı ömrü çok uzun, hatta sınırsız olabilir. Bu ömrün tahmininde bir belirsizlik olabilir. Bu şekilde bir belirsizlik hakim olduğu durumlarda standarda göre ihtiyatlılık ilkesinin uygulanması gerekir. Fakat bu ihtiyatlılık ilkesi uygulanırken gerçekçi olmayacak kadar kısa bir yararlı ömrün seçilmemelidir (TMS

38, md.94). Ayrıca yasal haklardan kaynaklanan bir maddi duran varlığın yararlı ömrü, sözleşmeden doğan hakların veya diğer yasal hakların geçerlilik süresini aşamaz.

Sınırlı yararlı ömre sahip maddi olmayan duran varlıklar itfa edilirken yararlı ömür boyunca sistematik olarak dağıtılır. Her dönemin itfa maliyeti, bu veya diğer bir standart tarafından başka bir varlığın defter değerine dahil edilmesine izin verilmedikçe ya da bu konuda bir zorunluluk bulunmadıkça kar veya zararda muhasebeleştirilir (TMS 38, Md. 97).

Yeniden değerlemesi yapılan maddi olmayan duran varlığın itfa yapıları iki şekilde tekrar belirlenir (TMS 38, Md. 80).

a) İlgili defter değerindeki değişimle orantılı olarak tekrar belirlenir,

b) İlgili aktifin brüt defter değerinden çıkarılır ve kalan net tutar, varlığın yeniden değerlendirilmiş tutarına göre tekrar belirlenir.

Bir varlığın itfaya tabi tutarlarının yararlı ömrüne sistematik dağıtılması için doğrusal itfa yöntemi, azalan bakiyeler yöntemi, üretim birimi yöntemi gibi yöntemler kullanılabilir. Bu sayılan yöntemler dönemden döneme tutarlı olarak uygulanmak zorundadır. İtfa payları genelde kar ve zararda muhasebeleştirilir. Ancak bazen varlıktan beklenen ekonomik yararlar bir diğer varlığın üretiminde kullanılabilir. Bu durumda ayrılan itfa payları bir diğer varlığın maliyetini oluşturur ve bu varlığın defter değerine eklenir (TMS 38, md.99).

Amortisman konusunda bir diğer dikkat edilmesi gereken husus kalıntı değer ile ilgilidir. Maddi olmayan bir duran varlığın kalıntı değerinin olabilmesi için varlığın aktif bir piyasasının olması veya ilgili varlığın yararlı ömrü sonunda üçüncü bir şahıs tarafından satın alınacağını taahhüt edilmesi şartı aranır (TMS 38, md.100).

Maddi olmayan duran varlık için belirlenen yararlı ömür her yıl yıllık hesap dönemi sonunda tekrar gözden geçirilmelidir. Varlıktan beklenen ekonomik yararın farklılık göstermesi, yapılan yararlı ömür tahmininin uygun olmadığı tespit edildiğinde yeni bir itfa süresi belirlenir ve gerek görüldüğü takdirde itfa yöntemi de değiştirilerek itfa edilmeye devam edilir (TMS 38, md. 104).

Varlığın işletme için daha fazla kullanılmayacak olması durumunda, eğer varlık tamamen itfa edilmemişse elden çıkarılıncaya kadar itfa edilmeye devam edilir (TMS 38, md. 117).

2.1.4.5. Raporlama ve Bilanço Dışına Çıkarma

Varlığın mali tablolardan çıkarılması hususu şu şekilde gerçekleşir. Varlık elden çıkarıldığında veya kullanımı yada satışından ileride bir ekonomik yarar beklenmiyorsa varlık bilançodan çıkarılır ve bilanço dışına çıkarılan varlık kar ve zarar hesaplarında muhasebeleştirilir (TMS 38, md. 112-113).

Maddi olmayan duran varlıklarla ilgili varlık grupları örnekleri standarda göre aşağıdaki şekilde belirtilmiştir. Bu örnekler daha küçük sınıflara ayrılabilir veya daha büyük sınıflarda toplanabilirler (TMS 38, md. 119).

- Markalar
- Ticari Başlıklar ve yayın hakları
- Bilgisayar Yazılımları
- Lisans ve İmtiyazlar
- Telif hakları, patent ve diğer endüstriyel sahiplik hakları ve hizmet ve işletme hakları
- Reçeteler, formüller, modeller, tasarımlar ve prototipler
- Geliştirme aşamasında olan maddi olmayan duran varlıklar

Yukarıda da belirtildiği üzere sayılan varlıklar daha büyük sınıflarda toplanabilirler. Ancak standarda göre maliyet yöntemi ve yeniden değerlendirme yöntemiyle ölçülmüş tutarları içeren maddi olmayan duran varlık sınıfının oluşmasına neden olacak olması durumunda, sınıflarda toplama işlemi gerçekleştirilemez.

İşletme içinde oluşturulan maddi olmayan duran varlık veyahut diğer şekillerde edinilmiş maddi olmayan duran varlıklar mali tablolarda ayırım yapılarak her bir maddi olmayan duran varlık sınıfı için ayrı ayrı aşağıdaki açıklamalar mali tablolarda yapılır.

- Yararlı ömrün süresi, kullanılan itfa oranı, itfa yöntemi
- Dönem başı ve dönem sonu brüt defter değeri ve birikmiş itfa payları (birikmiş değer düşüklüğü zararları ile toplanmış olarak)
- Maddi olmayan duran varlıkların itfa paylarının dahil edildiği gelir tablosu kalemleri
- İlaveler, satış amaçlı elde tutulan olarak sınıflandırılan ve elden çıkarılan varlıklar, yeniden değerlemeler, özkaynakta muhasebeleştirilen değer düşüklüğü ve özkaynaktan iptal edilen değer düşüklüğü iptalleri, kar veya zararda muhasebeleştirilen değer düşüklükleri ve değer düşüklükleri iptalleri
- Dönem içinde muhasebeleştirilen itfa payları
- Kullanım hakkı sınırlı ve borç karşılığında teminat olarak verilen maddi olmayan duran varlıkların mevcudiyeti ve defter değerleri
- Maddi olmayan duran varlık edinimleri ile ilgili olarak sözleşmeden kaynaklanan yükümlülükler
- Yeniden değerlendirme yapılmış maddi olmayan duran varlıklar için; yeniden değerlemenin yürürlük tarihi, defter değeri, yeniden değerlendirme fazlası tutarı ve varlığın yeniden değerlendirilmesinde gerçeğe uygun değer tahmininde kullanılan yöntemler ve önemli varsayımlar
- Dönem içinde gider olarak muhasebeleştirilen araştırma ve geliştirme harcamalarının toplam tutarları
- Halen kullanılmakta olup, tamamen itfa edilmiş maddi olmayan duran varlıklar.

2.1.5. TMS 40 “Yatırım Amaçlı Gayrimenkullere İlişkin Muhasebe Standardı”

Bu standardı açıklamadan önce yatırım amaçlı gayrimenkullerin ne anlama geldiği bilinmelidir. Yatırım amaçlı gayrimenkuller, kira geliri veya değer artış kazancı yada her ikisini birden elde etmek amacıyla sahibi tarafından veya finansal kiralama

sözleşmesine göre kiracı tarafından elde tutulan gayrimenkullerdir. Bu sınıfa giren gayrimenkuller mal veya hizmet üretiminde ya da tedarikinde veya idari amaçla kullanılmak veya normal iş akışı çerçevesinde satılmak amacıyla da elde tutulabilir (TMS 40, md. 5).

Yine standartta geçen bir diğer tanım olarak sahibi tarafından kullanılan gayrimenkullerin ne anlama geldiği bilinmelidir. Sahibi tarafından kullanılan gayrimenkuller, mal veya hizmet üretimi veya tedariki ya da idari amaçla kullanılmak üzere sahibi veya finansal kiralama sözleşmesine göre kiracı tarafından elde tutulan gayrimenkullerdir (TMS 40, md.5).

Yukarıda belirtilen iki tanım arasındaki farklılıklara değinecek olursak, yatırım amaçlı gayri menkuller kira veya değer artış kazancı elde etmek amacıyla elde tutulur bunun yanında sahibi tarafından kullanılan gayrimenkuller ise mal ve hizmet üretimi için elde tutulur ve her ikisinin ayrı bir nakit akışı vardır. Yatırım amaçlı elde tutulan gayri menkuller işletmenin diğer varlıklarına göre bağımsız nakit akışı yaratırken, sahibi tarafından kullanılan gayrimenkuller üretim sürecinde kullanılan diğer varlıklarla ilişkilendirilebilen bir nakit akışı yaratırlar. Sahibi tarafından kullanılan gayrimenkuller için “TMS 16 Maddi Duran Varlıklar” standardı uygulanır.

Yatırım amaçlı gayrimenkuller (TMS 40, md. 8);

- Örnek olarak uzun vadede sermaye kazancı elde etmek için elde tutulan arsalar,
- Gelecekte nasıl kullanılacağına karar verilmemiş araziler,
- İşletmenin sahip olduğu faaliyet kiralamasına konu binalar,
- Elde tutulan boş binalar olarak söylenebilir.

Yatırım amaçlı olmayan gayrimenkuller (TMS 40, md. 9) ;

- Olağan iş akışı içinde satılmak amacıyla elde tutulan, inşa aşamasında olan veya yakın gelecekte satılmak üzere elde bulundurulmuş gayrimenkuller

- Üçüncü kişiler adına inşa edilen gayrimenkuller
- Sahibi tarafından kullanılan gayrimenkuller
- Başka bir işletmeye finansal kiralama işlemi çerçevesinde kiralanan gayrimenkuller

Gelecekte yatırım amaçlı gayrimenkul olarak kullanılmak üzere inşa edilen veya geliştirilen gayrimenkullerin geliştirilmesi ve inşası tamamlanıncaya kadar “TMS 16 Maddi Duran Varlıklar” standardı uygulanmalı, inşa ve geliştirme sona erdiğinde gayrimenkul yatırım amaçlı gayrimenkul niteliğini kazandığında bu standart hükümleri uygulanmalıdır (TMS 40, md. 9-d).

2.1.5.1. Kapsam

Bu standart, yatırım amaçlı gayrimenkullerin muhasebeleştirilmesi, ölçülmesi ve açıklamasında uygulanır (TMS 40, madde 2).

Finansal kiralama kapsamında, kiracının edindiği, faaliyet kiralaması kapsamında ise kiraya verenin yatırım amaçlı gayrimenkullerin değerlemesi bu standart kapsamındadır. Bu standart, tarımsal faaliyetlerle ilgili biyolojik varlıkları ve petrol, doğalgaz ve benzeri yenilenemez kaynakları gibi maden hakları ve maden rezervlerini kapsamaz (ÖRTEN ve diğ, 2007).

2.1.5.2. Muhasebeleştirme

Yatırım amaçlı gayrimenkuller gelecekteki ekonomik yararların işletmeye girişinin muhtemel olması ve maliyetinin güvenilir bir şekilde ölçülebilir olması durumunda muhasebeleştirilir (TMS 40, md. 16). Yatırım amaçlı gayrimenkul başlangıçta maliyeti ile ölçülür. İşlem maliyetleri de başlangıç ölçümüne dahil edilir (TMS 40, md. 20). Yatırım amaçlı gayrimenkullerin maliyeti, başlangıçtaki elde etme maliyeti ile yatırım amaçlı gayrimenkullere daha sonradan yapılan ilave, değişiklik veya hizmet maliyetlerini içerir (TMS 40, md. 17). Yatırım amaçlı gayrimenkuller bu şekilde hesaplaması yapılan maliyet bedeli üzerinden ilk olarak kayda alınır.

Bunun yanında yatırım amaçlı gayrimenkullere ait günlük olarak gerçekleşen hizmet maliyetleri kar ve zarar hesaplarında muhasebeleştirilmelidir. Çünkü bunlar genelde

bakım onarım harcamaları olarak nitelendirilmektedir ve gayrimenkullerin maliyeti kapsamında değerlendirilmez (TMS 40, md. 18). İnşa edilen yatırım amaçlı gayrimenkullerin maliyeti inşaatın ve geliştirmenin tamamlandığı tarihteki maliyetidir. Yatırım amaçlı elde bulundurulan gayrimenkullerin bazı bölümleri için sonradan yenilenmesi sebebiyle harcama yapılabilir. Bu harcama yatırım amaçlı gayrimenkul olarak muhasebeleştirilirken yenilenen bölüme ait eski maliyetler bu standarda göre bilanço dışı bırakılır (TMS 40, md. 19). Maliyetin hesaplamasında ödemenin ertelenmiş olması durumunda ödemeler arasındaki fark faiz gideri olarak muhasebeleştirilmelidir.

Takas suretiyle edinilmiş yatırım amaçlı gayrimenkuller, ticari bir şekilde ve gerçeğe uygun değerinin güvenilir bir şekilde tespit edildiğinde gerçeğe uygun değerinden kayda alınır. Gerçeğe uygun değerinin tespit edilemediği veya ticari bir işlem şeklinde gerçekleşmeyen edinimlerde maliyet bedeli uygulanır ve bu bedel karşı tarafa verilen varlığın defter değeridir (TMS 40, md. 29).

İşletmelerde muhasebeleştirme yapılırken bilinmesi gereken 2 yöntem vardır. Bu yöntemler gerçeğe uygun değer yöntemi ve maliyet yöntemi olup bunların tanımlarının bilinmesi gerekmektedir. Buna göre gerçeğe uygun değer yöntemi, karşılıklı pazarlık ortamında, bilgili ve istekli gruplar arasında bir varlığın el değiştirmesi ya da bir borcun ödenmesi durumunda ortaya çıkması gereken tutardır. Yatırım amaçlı gayrimenkuller için hesaplanan gerçeğe uygun değer çeşitli amaçlarla yükseltilmiş veya düşürülmüş tahmini fiyatları içermez. Maliyet yöntemi ise bir varlığın edinimi veya inşa edilmesi sırasında ödenen nakit veya nakit benzerlerinin tutarıdır (TMS 40, md. 5).

İşletmeler yatırım amaçlı gayrimenkulleri için gerçeğe uygun değer veya maliyet yöntemini kullanarak muhasebeleştirilirler (TMS 40, md. 30). İşletmeler gerçeğe uygun değer yöntemini kullanırken zorunlu olmamakla beraber bu değer tespitini konusunda uzman bir kişiye yaptırabilirler (TMS 40, md. 32). Bu konuyla ilgili bir diğer husus, bazı işletmeler tarafından yönetilen yatırım fonları veya bir kısmı başkaları tarafından yatırımcılar tarafından alınmış yatırım amaçlı gayrimenkullerin kısmen maliyet, kısmen de gerçeğe uygun değer yöntemi ile ölçülmesine standart izin

vermemektedir (TMS 40, md. 32B). Bu standarda göre gerçeğe uygun değer yönteminden maliyet yöntemine geçişin doğru olmayacağı belirtilmektedir. İşletme ilk muhasebeleştirme işleminden sonra güvenilir bir şekilde gerçeğe uygun değerleri tespit edilen yatırım amaçlı gayrimenkullerin tamamını gerçeğe uygun değer yöntemiyle ölçmelidir. Yöntemler açısından bir özellikli durum da finansal kiralama yoluyla bir gayrimenkulün hakkını elinde bulunduran kiracılar için yöntem seçme serbestiyeti yoktur ve bu tür yatırım amaçlı gayrimenkuller için gerçeğe uygun değer yöntemi kullanılmalıdır (TMS 40, md. 41).

Yatırım amaçlı gayrimenkullerin gerçeğe uygun değerindeki değişimden kaynaklanan kazanç veya kayıp, oluştuğu dönemde kar veya zarara dahil edilir (TMS 40, madde 35).

Yatırım amaçlı gayrimenkulün gerçeğe uygun değerinin belirlenmesinde, işletme ayrı olarak varlık veya borç olarak muhasebeleştirilmiş olduğu varlık veya borçları ikinci bir kez daha hesaplarına dahil edemez (TMS 40, madde 50).

Yukarıdaki paragraftaki durumu standart şu şekillerde örneklendirmiştir. Örneğin, asansör veya klima sistemleri gibi iç üniteler genellikle binanın tamamlayıcı parçaları olup, bilançoda maddi duran varlık olarak tek başlarına muhasebeleştirilmekten ziyade yatırım amaçlı gayrimenkulün gerçek değerine dahil edilirler. Bu örnekten de anlaşılacağı üzere yatırım amaçlı gayrimenkullerin gerçek değerinin tespitinde örnekte geçen asansör'ün gayrimenkulün gerçek değerinin tespitinin içine dahil edilip bu kalemede muhasebeleştirilmesi ayrıca maddi duran varlıklarda tekrar muhasebeleştirilmemesi gerektiğidir.

İşletmeler yatırım amaçlı gayrimenkullerin gerçeğe uygun değerinin güvenilir bir şekilde tespit edilmediği zamanlarda maliyet yöntemini uygularlar. Bu durum pek rastlanmayan bir durum olsa da yine de bir gayrimenkulün yenilenmesi veya inşa edilmesi sonrasında yatırım amaçlı gayrimenkule dönüştüğünde gerçeğe uygun değerinin tespit edilemediği durumlarda ortaya çıkabilir. Bu durumda kullanılan maliyet yönteminin ışığında bu türde olan yatırım amaçlı gayrimenkullerin kalıntı değerinin sıfır olduğu kabul edilir ve bu varlık elden çıkarılıncaya kadar "TMS 16 Maddi Duran Varlıklar" standardı uygulanır (TMS 40, md. 53).

2.1.5.3. Değerleme

Yatırım amaçlı gayrimenkullerdeki yapılan yeniden değerlemeler sonucunda meydana gelen değer düşüklükleri TMS 36 Varlıklarda Değer Düşüklüğü standardına göre muhasebeleştirilir.

Yatırım amaçlı gayrimenkullerin değerinin düşmesi, kayıp olması veya terk edilmesi nedeniyle üçüncü şahıslardan alınacak tazminat tahsil edilebilir olduğu zaman kar veya zarar olarak muhasebeleştirilir (TMS 40, madde 72).

2.1.5.4. Amortisman

Yatırım amaçlı gayrimenkullerde amortisman uygulaması kullanılan yöntemle göre değişiklik göstermektedir. Maliyet yöntemi kullanılarak ölçülen yatırım amaçlı gayrimenkuller TMS 16 Maddi Duran Varlıklar Standardına tabi tutulduğundan dolayı amortisman mevzuu bu standartta olduğu gibidir. Gerçeğe uygun değer yöntemi ile ölçülen yatırım amaçlı gayrimenkullerde ise amortisman ile ilgili herhangi bir hüküm yer almamaktadır. Bunun sebebi de gerçeğe uygun değer yöntemi ile belirlenen değer sonrasında yapılan değerlendirme işlemi sonucunda farkların gelir gider hesaplarında muhasebeleştirilmesidir.

Örneğin bir sonraki kısımda açıklanacak olan daha önce sahibi tarafından kullanılmakta olan bir gayrimenkulün yatırım amaçlı bir gayrimenkule dönüştüğü tarihe kadar amortisman tabi tutulur. Bu dönemden sonrası için bir amortisman kaydı yapılmaz. Çünkü yatırım amaçlı gayrimenkule dönüşene kadar TMS 16 Maddi Duran Varlıklar standardı hükümlerine göre işleme tabi olduğu için amortisman hükümleri uygulanır. Yatırım amaçlı gayrimenkule dönüştükten sonra ise gerçeğe uygun değer yöntemi kullanılacağı varsayılırsa amortisman ile ilgili herhangi bir husus söz konusu değildir.

2.1.5.5. Raporlama ve Bilanço Dışına Çıkarma

Yatırım amaçlı gayrimenkuller, elden çıkarıldığında veya ileride ekonomik bir fayda beklenmediği durumlarda bilanço dışı bırakılır (TMS 40, md.66). Bilanço dışı bırakma işleminde meydana gelen kazanç ve kayıplar, varlığın elden çıkarılmasından

meydana gelen net tahsilatlar ile varlığın defter değeri arasındaki farktır ve dönemin kar veya zararı olarak muhasebeleştirilirler (TMS 40, md. 68).

Yatırım amaçlı gayrimenkullerin raporlanırken sınıflandırılmasında bazı farklılıklar olabilir. Bu farklılıklar zaman içinde ilgili gayrimenkulün başka bir sınıfa transferi ile olabilir. Bu farklılıklar ilgili gayrimenkulün kullanımında bir değişiklik olduğu zaman söz konusu olabilir. Bu değişiklikleri aşağıdaki gibi sayabiliriz.

- Yatırım amaçlı gayrimenkulün sahibi tarafından kullanılmaya başlanması suretiyle yatırım amaçlı gayrimenkul maddi duran varlıklar sınıfına dahil edilebilir.
- Yatırım amaçlı gayrimenkullerin satış amacıyla geliştirilmeye başlanması suretiyle stoklar sınıfına dahil edilebilir. Ancak yatırım amaçlı gayrimenkulün satışına karar verilmesi fakat karar verilmesinden sonra geliştirme ile ilgili herhangi bir işlem yapılmıyorsa gayrimenkul elden çıkarılıncaya kadar yatırım amaçlı gayrimenkul olarak sınıflandırılmaya devam edilebilir. Stoklar sınıfından yatırım amaçlı gayrimenkuller sınıfına geçen gayrimenkullerin defter değerleri arasındaki farklılık kar veya zarar olarak muhasebeleştirilir. Yani bu transfer neticesinde stoklarda bulunan gayrimenkulün satışında uygulanan işlemler uygulanır.
- Sahibi tarafından kullanılan gayrimenkullerin yatırım amaçlı gayrimenkullere transferi amacıyla, sahibi tarafından kullanılmasına son verilmesi ile maddi duran varlıklarda sınıflandırılmış gayrimenkuller yatırım amaçlı gayrimenkuller olarak sınıflandırılabilir. Burada ortaya çıkacak sahibi tarafından kullanılan gayrimenkulün defter değeriyle gerçeğe uygun değer arasındaki farklılık TMS 16 Maddi Duran Varlıklar Standardına göre yeniden değerlendirme gibi işleme tabi tutulur.
- İnşa veya geliştirme aşamasındaki gayrimenkullerden yatırım amaçlı gayrimenkule transfer amacıyla inşaat veya geliştirme işleminin sona ermesi sonucunda TMS 16 Maddi Duran Varlıklar standardına göre sınıflandırılan gayrimenkullerin bu standart kapsamında

sınıflandırılmaya başlanılabilir. Bu transfer sonrasında ortaya çıkan farklılıklar kar veya zarar hesaplarında muhasebeleştirilir.

Yatırım amaçlı gayrimenkuller bilindiği ve önceki bölümlerde bahsedildiği üzere gerçeğe uygun değer yöntemi veya maliyet yöntemi ile muhasebeleştirilirler. Gerçeğe uygun değer yöntemi ile muhasebeleştirilen ve ölçülen yatırım amaçlı gayrimenkullerin bu değeri bilanço tarihindeki piyasa koşullarını yansıtır.

Yatırım amaçlı gayrimenkuller ile ilgili olarak işletmeler aşağıdaki açıklamaları yaparlar (TMS 40, md. 74-78).

- Yatırım amaçlı gayrimenkulün tanımı
- Kiralama yoluyla edinilen ve kiralanan yatırım amaçlı gayrimenkuller ile ilgili olarak kiraya veren ve kiralayan işletmeler TMS 17 Kiralama İşlemleri Standardına göre yapılacak olan açıklamaları yaparlar
- Yatırım amaçlı gayrimenkullerde gerçeğe uygun değer mi yoksa maliyet yönteminin uygulandığı
- Gerçeğe uygun değer tespiti yapılamadığı durumlarda neden güvenilir olarak tespit yapılamamasının nedenleri
- Gerçeğe uygun değer yöntemi kullanılıyorsa, faaliyet kiralaması aracılığı ile elinde bulundurduğu gayrimenkullerin nasıl sınıflandırıldığı
- Sınıflandırmanın zor olduğu zamanlarda gayrimenkulün, yatırım amaçlı mı yoksa sahibi tarafından kullanılan mı olduğunun hangi kriterler çerçevesinde ayırt edildiği
- Gerçeğe uygun değer tespiti nasıl yapıldığı ile ilgili ayrıntılı bilgiler
- Kar veya zarar olarak muhasebeleştirilen, yatırım amaçlı gayrimenkullerden elde edilen kira gelirleri ve bunlara karşılık katlanılan bakım onarım giderleri, herhangi bir gelir sağlamamış yatırım amaçlı gayrimenkullerin faaliyet giderleri, maliyet yöntemi ile

muhasebeleştirilen bir varlık grubundan gerçeğe uygun değer yöntemi kullanılan diğer bir gruba satışı yapan gayrimenkullerin gerçeğe uygun değerinde meydana gelen ve kar veya zarar hesaplarında muhasebeleştirilen değişikliklerin toplamı

- Yatırım amaçlı gayrimenkulle ilgili olarak satın alma, inşa ve geliştirme ya da bakım ve onarım veya iyileştirme konularındaki sözleşmeye bağlı yükümlülükler
- Yatırım amaçlı gayrimenkullerin defter değerine yapılan ilaveler
- İşletme birleşmesi sonucunda edinimlerde oluşan ilaveler
- Satış amaçlı elde tutulan varlıklar olarak sınıflandırılan varlık grubuna dahil edilen yatırım amaçlı gayrimenkuller
- Gerçeğe uygun değer düzeltmelerinden kaynaklanan kazanç ve kayıplar
- Stoklara ve sahibi tarafından kullanılan gayrimenkul sınıflarına yapılan transferler ve bunlardan yapılan transferler

Yukarıda sayılan açıklamalardan farklı olarak maliyet yöntemi kullanan yatırım amaçlı gayrimenkuller için aşağıdaki ek açıklamalar yapılır (TMS 40, md. 79).

- Kullanılan amortisman yöntemi
- Yararlı ömrü veya kullanılan amortisman oranları
- Dönem başı ve dönem sonu itibarıyla birikmiş amortisman tutarları

2.1.6. TFRS 5 “Satış Amaçlı Elde Tutulan Duran Varlıklar ve Durdurulan Faaliyetlere İlişkin Finansal Raporlama Standardı”

İşletmelerde yer alan duran varlıklar genel olarak işletmenin esas faaliyetlerinde kullanılan ve işletmeye kullanımlarından ekonomik bir getirisi beklenen ve kısa süre içerisinde elden çıkarılması düşünülmeyen varlıklardır. Ancak bu genellemenin içinde bulunan duran varlıklar zaman zaman bu durumun dışına çıkmakta ve farklı bir özellik kazanmaktadırlar. Bu farklı özellik duran varlıkların kısa vadede satılmak üzere elde bulundurulma statüsüne geçmesidir. Satılmak üzere elde bulundurulan varlıklar

işletmeye yapacakları ekonomik etkisi işletme faaliyetlerinden bağımsız bir şekilde olacaktır. Bu sebeple bu tür duran varlıkların, yani satış amaçlı elde tutulan duran varlıkların bilançoda ayrı bir kalem olarak yer alarak raporlanması ile ilgili tüm hususlar bu standart ışığında açıklanmıştır.

2.1.6.1. Kapsam

Bu standardın sınıflandırma ve sunum koşulları işletmenin finansal tablolarına yansıtılan tüm duran varlıkları ile elden çıkarılacak varlık gruplarına uygulanır (TFRS 5, md. 2). Yalnızca aşağıda belirtilen standartların kapsadığı varlıklara uygulanmaz (TFRS 5, md. 5).

- Ertelenmiş Vergi Varlıkları (TMS 12 Gelir vergileri)
- Çalışanlara sağlanan faydalar sonucunda edinilen varlıklar (TMS 19 Çalışanlara Sağlanan Faydalar)
- TMS 39 Finansal Araçlar: Muhasebeleştirme ve Ölçme standardı kapsamındaki varlıklar
- TMS 40 Yatırım Amaçlı Gayrimenkuller standardı kapsamındaki gerçeğe uygun değer yöntemi doğrultusunda muhasebeleştirilen duran varlıklar
- TMS 41 Tarımsal Faaliyetler Standardı doğrultusunda gerçeğe uygun değerinden tahmini pazaryeri maliyetinin düşülmesi suretiyle ölçülen duran varlıklar
- TFRS 4 Sigorta sözleşmeleri standardında tanımlanan, sigorta poliçeleri üzerindeki sözleşmeden doğan haklar.

2.1.6.2. Muhasebeleştirme

Satış amaçlı elde tutulan duran varlıkların bu hesap kalemi içerisinde muhasebeleştirilmesi işlemi ilgili duran varlığın bu standarda göre satış amaçlı elde bulundurulmuş varlık olarak tespiti ile gerçekleşir.

Bir duran varlığın defter değerinin sürdürülmekte olan kullanımından ziyade satış işlemi vasıtası ile geri kazanılacak olması durumunda işletme, söz konusu duran varlığı (veya elden çıkarılacak varlık grubunu) satış amaçlı olarak sınıflandırır (TFRS 5, madde 6).

Bir varlığın satış amaçlı olarak sınıflandırılması için bazı şartların gerçekleşmesi gerekmektedir. İlk şart, Satış amaçlı olarak sınıflandırılacak duran varlıkların işletme yönetimi tarafından varlığın satışına ilişkin bir plan yapılmış olması ve alıcıların tespiti ile planın tamamlanmasına yönelik bir program olması gerekir. Buradan çıkacak sonuçla, ilgili varlığın satış olasılığının yüksek olması ve derhal satılabilecek durumda olması gerekmektedir. İkinci şart ise, satılabilecek varlığın elden çıkarılması için gerçeğe uygun değeriyle uyumlu bir fiyat ile aktif olarak pazarlanıyor olması bu varlığın satış amaçlı elde tutulan bir varlık olduğunun bir başka göstergesi olarak değerlendirilmektedir. Ancak bu yapılan plan ışığındaki pazarlamanın değişme, iptal edilme ihtimalinin düşük olması gerekmektedir (TFRS 5, md.8). Tabii ki bu durum ile ilgili de bir istisna söz konusudur. İşletmeden kaynaklanmayan bazı sorunlar bu sürenin bir yıldan uzun sürmesini gerektirebilir. Bu bir yıllık süre içinde tamamlanamayan satış işlemi ile ilgili bu şekilde sorunların olması varlığın satış amaçlı elde tutulan duran varlık olarak sınıflandırılmasına bir engel teşkil etmemektedir (TFRS 5, md. 9).

Varlığın ilk satın alındığında satış amaçlı elde tutulan duran varlık olarak sınıflandırılabilmesi , yukarıda belirtilen 1 yıllık bir satış planının olması ya da edinim tarihine müteakip kısa bir süre içerisinde (genellikle 3 ay içerisinde) oluşturulması yüksek olması durumunda mümkündür (TFRS 5, md. 11).

Varlığın yukarıdaki şartları bilanço tarihinden sonra gerçekleştirilmesi durumunda varlık, satış amaçlı elde tutulan varlık olarak sınıflandırılmaz, ancak bu durum bilançonun onaylanma tarihinden önce gerçekleşmişse dipnotlarda belirtilir (TFRS 5, md.12).

2.1.6.3. Değerleme

İşletme satış amaçlı elde tutulan duran varlık olarak sınıflandırılan bir duran varlığı, defter değeri ile satış maliyeti düşülmüş gerçeğe uygun değerinden düşük olanı ile değerler (TFRS 5, madde 15).

İlk ediniminde satış amaçlı elde tutulan varlık olarak sınıflandırılan bir duran varlık ise, maliyet değeri ile muhasebeleştirildiğinden dolayı, maliyet değeri ile satış maliyeti düşülmüş gerçeğe uygun değerinden düşük olanı ile değerler. İşletme birleşmesi sonucunda edinilen bir satış amaçlı elde tutulan varlık ise gerçeğe uygun değerinden satış maliyetinin düşülmesi suretiyle değerlendirilir (TFRS 5, md. 16).

Satışın bir yıldan uzun sürmesi durumunda, işletme satış maliyetini bugünkü değerinden ölçer ve aradaki farklılık finansman maliyeti olarak kar veya zarar hesaplarında muhasebeleştirilir (TFRS 5, md.17).

2.1.6.4. Amortisman

İşletme, satış amaçlı sınıflandırılan veya satış amaçlı sınıflandırılan elden çıkarılacak varlık grubunun bir parçası olan bir duran varlığı amortismanına tabi tutmaz(veya itfa etmez) (TFRS 5, md. 24). Satış amaçlı elde tutulan olarak sınıflandırılan elden çıkarılacak varlık grubuna ilişkin borçlara ait faiz veya diğer giderlerin muhasebeleştirilmesine devam edilir.

2.1.6.5. Raporlama ve Bilanço Dışına Çıkarma

“TMS 1 Finansal Tabloların Sunuluşu” standardı doğrultusunda duran varlık olarak sınıflandırılmış olan varlıklar, bu standartta yer alan Satış amaçlı elde tutulma koşullarını karşılayana kadar dönen varlık olarak sınıflandırılmaz (TFRS 5, madde 3).

İşletme geçici olarak kullanım dışı bırakılan bir duran varlığı, kullanımdan çekilecek varlıklarda olduğu gibi, sürekli bir biçimde kullanımdan kaldırmış gibi gösteremez (TFRS 5, madde 14).

Bir duran varlığın satış gününe kadar muhasebeleştirilmeyen kazanç veya kaybı, ilgili varlığın bilanço dışı bırakıldığı gün itibariyle muhasebeleştirilir. Bilanço dışı bırakma ile ilgili olarak maddi duran varlıkları için TMS 16 Maddi Duran Varlıklar

Standardındaki uygulamalar, maddi olmayan duran varlıklar için ise TMS 38 Maddi Olmayan Duran Varlıklar Standardındaki uygulamalar esas alınır (TFRS 5, md. 24).

İşletme bir varlığı satış amaçlı olarak sınıflandırmış fakat sonradan satış amaçlı sınıflandırması ile ilgili koşullar karşılanmamakta ise, söz konusu varlığın satış amaçlı olarak sınıflandırılmasına son verilir (TFRS 5, md. 26). Bu durumda işletme, bu duran varlığı, sınıflandırılmadan önceki ortaya çıkan amortisman, itfa veya yeniden değerlendirme ile ilgili düzenlemeler göz önüne alınarak belirlenen defter değeri ile sonradan satılmamasına karar verildiği gündeki geri kazanılabilir tutarından düşük olanı ile değerler. Burada yapılacak düzenleme sonrasında oluşacak farkı ise “devam etmekte olan faaliyetlerden elde edilen gelirler” hesabına dahil eder ve bu düzeltmeleri kar veya zararların sunulduğu gelir tablosu içerisinde sunar (TFRS 5, md. 28).

Bu standarda göre değerlendirilen bir diğer konu ise “durdurulan faaliyetler”dir. Durdurulan bir faaliyet, bir işletmenin elden çıkarılan veya satış amacıyla elde tutulan varlık olarak sınıflandırılan bir kısımdır. Bu kapsama giren faaliyetler gelir tablosu hesaplarında muhasebeleştirilirler. Durdurulan faaliyetler tanımına uymayan satış amaçlı elde tutulan olarak sınıflandırılmış duran varlığın yeniden ölçülmesinden kaynaklanan herhangi bir kazanç veya kayıp, sürdürülen faaliyetlere ilişkin kar veya zarara ilave edilir (TFRS 5, md. 37).

Bu standarda göre satış amaçlı elde tutulan olarak sınıflandırılma kriterlerini sağlayan varlıklar bilançoda diğer varlıklardan ayrı olarak (TFRS 5, md. 38), durdurulan faaliyetlere ilişkin sonuçlar ise gelir tablosunda ayrı olarak sunulur (TFRS 5, md. 1-b).

Durdurulan faaliyetlerle ilgili olarak;

- Durdurulan faaliyetlerin vergi sonrası kar veya zararı, ayrıca gerçeğe uygun değerden satış maliyetlerinin düşülmesi suretiyle ölçülmesi veya durdurulan faaliyetleri oluşturan varlıkların elden çıkarılması sırasında muhasebeleştirilen vergi öncesi kazanç ve kayıpları tek bir tutar halinde gelir tablosunda gösterilir. Bu gösterim dipnotlarda veya gelir tablosunda sunulabilir. Sunumun sürdürülen faaliyetlerden ayrı bir bölümde gösterilmesi gerekmektedir.

- Durdurulan faaliyetlerin işletme, yatırım ve finansman faaliyetleriyle ilişkilendirilen net nakit akışları. Bu net nakit akışları gelir tablosu dipnotlarında veya gelir tablosunda sunulabilir.
- Daha önce durdurulan faaliyetler içinde gösterilmiş önceki dönemlere ait durdurulan faaliyetlerin elden çıkarılması ile doğrudan ilişkili olan tutarlara ilişkin olarak cari dönemde yapılacak düzeltmeler, ayrı bir “durdurulan faaliyetler” bölümünde yer alır. Söz konusu düzeltmelerin niteliği ve tutarı açıklanır (TFRS 5, md.32).

Satış amacıyla elde tutulan olarak sınıflandırılan duran varlık yada elden çıkarılacak varlık grubu ile ilgili olarak mali tablolarda aşağıdaki açıklamaları yaparlar (TFRS 5, md.38).

- Bilançoda diğer varlıklardan ayrı olarak gösterilmelidir.
- Elden çıkarılacak bir varlık ile ilgili borçlar bilançoda diğer borçlardan ayrı olarak gösterilmelidir.
- Yukarıda sayılan iki maddedeki tutarlar aralarında mahsup edilmeden raporlanmalıdır. Ayrıca bunların bulunduğu bilanço sınıfları ile ilgili olarak(ilk edinimlerinde satış amaçlı olarak edinilenler hariç) bilanço üzerinde ayrı ayrı veya dipnotlarda açıklama yapılmalıdır.
- İşletme, doğrudan özkaynaklar içinde finansal tablolarına yansıtılmış olduğu satış amacıyla elde tutulan olarak sınıflandırılan duran varlık ile ilişkili herhangi bir birikmiş gelir veya gider tutarını ayrı ayrı göstermelidir.

Yukarıda sayılanların haricinde satış amaçlı elde tutulan duran varlıklar ve durdurulan faaliyetlerle ilgili olarak aşağıdaki açıklamalar ayrıca yapılır (TFRS 5, md.41).

- İlgili duran varlığın tanımı
- Elden çıkarma işleminin planı

- Elden çıkarma planında değişiklik yapılmasına neden olan kararın alınmasına sebep olan nitelik ve koşullar ile kararın sunulduğu dönem veya herhangi bir önceki dönem faaliyet sonuçlarına olan etkisi açıklanır.

2.2. Cari Olmayan Varlıklara İlişkin Standartların Getirdiği Yenilikler

Bu bölümde önceki bölümde açıklanan cari olmayan varlıklar ile ilgili olan standartların muhasebeleştirme, değerlendirme, amortisman, raporlama ve bilanço dışına çıkarma konularında getirdiği yeniliklere değinilecektir.

2.2.1. TMS 16 Maddi Duran Varlıklara İlişkin Standardın Getirdiği Yenilikler

2.2.1.1. Muhasebeleştirme Konusundaki Yenilikler

Standarda göre muhasebeleştirme konusunda ilk edinimden önceki giderler ile edinimden sonra katlanılan giderler ve yapılan harcamaların muhasebeleştirilmesi, birlikte alınan arsa ve arazilerin muhasebeleştirilmesi, varlıkların yenilenen bölümlerinin muhasebeleştirilmesi hususlarında yenilikler mevcut olup bu yeniliklere aşağıda değinilmiştir.

- a) Bilindiği gibi maddi duran varlıklar muhasebeleştirilirken maliyet esas alınır. Standarda göre maliyet; satın alma fiyatı, varlığın çalışabilme koşullarını sağlamak için katlanılan maliyetler, varlığın kurulması, montajı, taşınması, test maliyetleri ve mesleki ücretlerin toplamından ibarettir. Bunun yanında yeni bir tesis açılması maliyetleri, tanıtım masrafları yönetim giderleri maliyet unsurunun içinde dikkate alınmaz.

İlk edinimde muhasebeleştirme işlemi yapılırken yukarıda mevzusu geçen maliyetin içinde anılan unsurlar Vergi Usul Kanununa göre maliyete dahil edilebilmekte veyahut giderleştirilebilmektedir. Standart burada bir farklılık olarak giderleştirme ile ilgili bir konudan bahsetmeyerek bu ve bunun gibi harcamaların maliyetin içinde yer alacağını belirtmiştir.

- b) Maddi duran varlıklar standarda göre kredili olarak satın alındıklarında TMS 23 Borçlanma Maliyetleri Standardına hükümlerince maliyetin ölçümü yapılır.

TMS 23 Borçlanma Maliyetleri Standardına göre, “aktifleştirme tarihine kadar oluşan borçlanma maliyetleri varlığın maliyetine ilave edilirken aktifleştirme tarihinden sonra oluşan borçlanma maliyetleri gider yazılmalıdır.” (KAYA, 2007, 73).

Vergi Usul Kanunu 163 no’lu tebliğe göre ise yatırımların finansmanında kullanılan kredilerle ilgili olarak “ilgili buldukları yıllarda doğrudan gider yazılması ya da maliyete intikal ettirmek suretiyle amortismanına tabi tutulması” şeklinde ifade edilmektedir. Dolayısıyla vergi kanunlarına ve tebliğlerine göre borçlanma maliyetleri dönem bitimine kadar aktifleştirilebilmekte veya giderleştirilebilmekte, ileriki dönemlerde ise gider kaydedilebilmektedir. Standardın bu hususta getirdiği yenilik varlığın aktifleştirilmesine kadar olan finansman giderleri varlığın maliyetine alınmakta daha sonraki finansman maliyetleri ise giderleştirilmektedir.

c) Standart hükümlerine göre arsa ve araziler birlikte satın alınsalar bile ayrı ayrı muhasebeleştirilirler. Vergi kanunlarına göre ise böyle bir ayırım söz konusu değildir.

d) Kayıtlı bir duran varlık için gerçekleştirilen gereksinimler karşılığında edinilen yedek parçalar veya yenileme maliyetleri bir dönemden daha fazla kullanma koşuluyla maddi duran varlık olarak asıl maddi duran varlık kaleminin defter değerine dahil edilerek muhasebeleştirilir. Bunun yanında Vergi kanunları uyarınca bir maddi duran varlık için sonradan katılan bu gibi harcamalarda, bu harcamaların varlığın iktisadi kıymetini artırıp artırılmadığı hususu değerlendirilmektedir.

Standartta göre “yedek parça ve malzemenin bir dönemden fazla kullanılacağı değerlendiriliyor ise bunlar da maddi duran varlık olarak değerlendirilip kaydedilir” (AKDOĞAN ve SEVİLENGÜL, 2007, 315).

e) Maddi duran varlıkların yenilenmesi hususunda, yenilenen bölümün eski maliyeti defter değerinden çıkarılır.

2.2.1.2. Değerleme Konusundaki Yenilikler

Standart değerlendirme hususunda yeniden değerlendirme kavramları ve yeniden değerlendirme yöntemleri ile ilgili yenilikler getirmiştir. Bununla ilgili olarak açıklamalara aşağıda değinilmiştir.

a) Değerleme konusunda standardın getirmiş olduğu yeniliklerden en önemlisi değerleme yöntemleri ile ilgilidir. Değerleme yöntemleri maliyet modeli ve yeniden değerlendirme modeli olarak ortaya çıkmaktadır. Maliyet modeli hali hazırda kullanılmakta olduğumuz değerlendirme kavramından farksızdır. Fakat bunun yanında yeniden değerlendirme modeli tamamen bir yenilik olarak ortaya çıkmaktadır. Yeniden değerlendirme modelinde ise en önemli unsur gerçeğe uygun değer tespiti hususundadır. İşletmeler bu iki modelden birini seçmekte serbesttirler.

b) Takas yoluyla edinilen maddi duran varlıklar standarda göre güvenilir bir şekilde tespit edildiği sürece gerçeğe uygun değeriyle, tespit edilemediği durumlarda ise maliyet değeriyle kayıtlara alınır. Vergi kanunlarında ise bu hususta sadece maliyet değeri söz konusudur. Konuyu örnekle açıklamak gerekirse; İşletmenin duran varlıklarında kayıtlı bulunan bir gayrimenkulün defter değeri 500.000 YTL, birikmiş amortismanı ise 200.000 YTL'dir. Bu gayrimenkulü gerçeğe uygun değeri tespit edilemeyen bir arsa ile takas edersek arsa duran varlıklarımızda gayrimenkulün değerinden amortisman değerini düşüğümüzde yeni alınan arsanın değeri 300.000 YTL olacaktır. Fakat arsanın güvenilir bir piyasası olduğu ve gerçek değerinin 400.000 YTL olarak tespit edildiğini düşünersek fark arsanın defter değeri 400.000 YTL olacak ve aradaki 100.000 YTL'lik fark gelir olarak muhasebeleştirilecektir. İlgili yevmiye maddeleri aşağıdaki gibi olacaktır.

Maliyet değeri ile değerlendirildiğinde

250 ARSA VE ARAZİLER	300.000
257 BİRİKMİŞ AMORTİSMANLAR(-)	200.000
252 BİNALAR	500.000

Gerçeğe uygun değer ile değerlendirildiğinde;

250 ARSA VE ARAZİLER	400.000
257 BİRİKMIŞ AMORTİSMANLAR(-)	200.000
252 BİNALAR	500.000
649 FAALİYETLERLE İLGİLİ DİĞER	100.000

OLAĞAN GELİR VE KARLAR

c) Bilindiği gibi 2004 yılında gerçekleştirilen 5024 sayılı kanunla yapılan değişiklikle Vergi Usul Kanununda yer alan “Yeniden Değerleme” başlıklı mükerrer 298. Madde “Enflasyon Düzeltmesi ve Yeniden Değerleme Oranı” şeklinde mükerrer 298. Madde olarak değiştirilmiştir. Yapılan bu değişiklikle yeniden değerlendirme kavramı enflasyon düzeltmesi kavramı olarak değerlendirilmiş ve gerekli koşullar oluşana kadar enflasyon muhasebesi uygulaması (bu kapsam dışında tutulan bazı iş grupları hariç) durdurulmuştur denilebilir. Bunun yanında standarda göre ise yeniden değerlemesi söz konusu olmakla beraber, yeniden değerlendirme uygulaması yapılma zamanı gerçeğe uygun değer ile defter değeri arasındaki farkın önemlilik derecesine bağlanmıştır. Eğer bu bahsedilen fark önemli düzeyde ise bu maddi duran varlık için değerlendirme işlemi yılda bir kere, eğer bu fark önemsiz düzeyde ise 3 veya 5 yılda yapılabilir hükmü yer almaktadır. Ayrıca yeniden değerlendirme yapılacak varlık yeniden değerlendirildiğinde bu varlığın bulunduğu tüm maddi duran varlık sınıfı da yeniden değerlendirme işlemine tabi tutulmak zorundadır.

2.2.1.3. Amortisman Konusundaki Yenilikler

Maddi duran varlıkların amortismanları ile ilgili olarak standart; varlıkların yararlı ömürlerinin tespiti, amortismanına tabi varlıkların ayrımı, amortisman yöntemleri ve bunların değiştirilmeleri ile ilgili hususlarda yenilikler getirmiş olup bu yenilikler ile ilgili bilgilere aşağıda değinilmiştir.

a) Maddi duran varlıklarda amortisman uygulamasında standartta göze çarpan ilk yenilik amortisman süresinin tespiti ile ilgilidir. Vergi usul kanununa göre amortisman süreleri 333 ve 339 no'lu tebliğlerde belirtilen iktisadi kıymetlere ait süreler dikkate alınarak belirlenmelidir. Ancak standarda göre varlığın ekonomik ömrü belirlenirken; varlığın beklenen kullanımı, kullanılacak vardiya sayısı, üretimdeki değişiklikler, gelişmeler veya varlığın ürün dolayısıyla Pazar talebindeki değişiklikler nedeniyle teknik ya da ticari değer yitirmesi gibi faktörler dikkate alınır ve faydalı ömür bu suretle belirlenir.

Amortisman oranlarının seçimi,işletmenin varlığın kullanımından elde ettiği faydayı yansıtabilecek şekilde belirlenmelidir (ÖRTEN ve diğ., 2007, 199).

b) Standarda göre varlıkların amortisman uygulamasında varlığın bütününe değil toplam maliyete göre önemli bir maliyet olan her bir parçası ayrı ayrı amortisman ayrılabilmesi hususuna değinilmiştir.

c) Amortisman yöntemlerinden standartta 3 ayrı şekil olarak bahsedilmiştir. Doğrusal amortisman yöntemi, azalan bakiyeler yöntemi ve üretim miktarı yöntemi. Vergi usul kanununda ise belirtilen yöntemlerden ilk ikisi yer almakta üretim miktarı yöntemi yer almamaktadır. Üretim miktarı yöntemi amortisman yöntemi olarak yeni bir yöntem olarak belirtilmiştir.

d) Amortisman yöntemi değişikliğinde, her hesap dönemi sonunda gözden geçirilen beklenen ekonomik yararların değişikliğine göre bu değişime en uygun amortisman yöntemi TMS 8 uyarınca muhasebe tahminindeki bir değişiklik olarak muhasebeleştirilir. Vergi usul kanunu ise bu yöntemlerle ilgili net olarak kurallar koymuş ve doğrusal amortisman yöntemi ile azalan bakiyeler yöntemlerinden yalnızca birinin kullanılabileceği, doğrusal amortisman yönteminden dönüşün olmayacağı ve azalan bakiyeler yönteminden doğrusal amortisman yöntemine geçişin olabileceği net olarak ifade edilmiştir.

2.2.1.4. Raporlama ve Bilanço Dışına Çıkarma Konusundaki Yenilikler

Maddi duran varlıkların elden çıkarılmadığı durumlarda raporlanması ve mali tablolarında yer alması gereken bazı bilgiler bu standarda göre yenilik olarak karşımıza çıkmaktadır. Bununla ilgili açıklamalara aşağıda değinilmiştir.

a) Standarda göre maddi duran varlık kaleminin ileride kullanılmasından yada elden çıkarılmasından bir ekonomik yarar beklenmediği durumlarda raporlanmaması hususuna yer verilmiştir.

b) Standarda göre mali raporlarda açıklanması gereken bilgiler açıkça belirtilmiştir. Standardın açıklamalar ile ilgili olarak getirdiği yenilikler aşağıdaki gibidir.

- MDV değerlemesinde kullanılan yöntem
- Kullanılan amortisman yöntemleri
- Faydalı ömürler ve kullanılan amortisman oranları
- Birleşme yoluyla iktisap edilen maddi duran varlıkların bilgisi
- Satış amacıyla elde tutulan maddi duran varlıkların bilgisi
- İptal edilmiş değer düşüklüğü zararları bilgisi
- Atıl durumda olan maddi duran varlıkların defter değerleri bilgisi
- Halen kullanılmakta olup tamamen itfa edilmiş olan maddi duran varlıkların brüt defter değerleri
- Yeniden değerlendirme yapılmış ise bunun esasları

2.2.2. TMS 28 İştiraklerdeki Yatırımlara İlişkin Standardın Getirdiği Yenilikler

2.2.2.1. Muhasebeleştirme Konusundaki Yenilikler

İştiraklerin ilk muhasebeleştirme işlemi yapılırken elde etme maliyeti esas alınır. Bu aşamada yeni bir uygulama söz konusu değildir. Ancak ilk edinimden sonra işletmeler iştirakleri için maliyet yöntemi ya da özkaynak yöntemi uygulayabilirler. Standartta bahsedilen özkaynak yöntemi yeni bir yöntemdir ve özkaynak yöntemi uygulanan tüm

iştirakler bu yönteme göre değerlendirilme işlemine tabi tutularak muhasebeleştirilirler. Bununla ilgili olarak farklılıklara “Değerleme Konusundaki Yenilikler” başlığı altında değinilecektir.

2.2.2.2. Değerleme Konusundaki Yenilikler

Vergi usul kanununa göre mali duran varlıklarla ilgili bir özel bir açıklama mevcut değildir. VUK değerlendirme hükümlerine göre bir iktisadi kıymet maliyet bedeli ile değerlendirilir (VUK, madde 262). Bunun yanında menkul kıymetler ile ilgili hükümlerde ise menkul kıymet borsalarına kayıtlı olan iktisadi kıymetlerin “Borsa Rayici” ile değerlendirileceği belirtilmektedir. Bu standarda göre ise iştiraklerin değerlemesinde maliyet yöntemi ve özkaynak yöntemi olarak iki yöntemden bahsedilmiştir. Maliyet yöntemi bilinen maliyet bedeli esasını ile aynıdır. Özkaynak yöntemi ise tamamen yeni bir uygulama olarak karşımıza çıkmaktadır. Özkaynak yönteminde dönem sonlarında oluşan değerlendirme sonucundaki yeni uygulamalar aşağıdaki gibidir.

a) İşletmenin aktifine maliyet esas alınarak kayıt altına alınan ancak özkaynak yöntemi kullanılarak değerlendirilecek olan varlığın ilk ediniminden sonra yapılan tespitle, gerçeğe uygun değeri ile kayıtlı değeri arasındaki farklılıklar incelendiğinde kayıtlı değer gerçeğe uygun değerden fazla olduğu durumlarda aradaki fark şerhiye olarak kabul edilir ve bununla ilgili herhangi bir işlem yapılmaz. Ancak gerçeğe uygun değer defter değerinden fazla olduğu durumlarda aradaki fark işletmenin gelir hesaplarında muhasebeleştirilerek defter değeri gerçeğe uygun değerle eşitlenir.

b) Dönem sonunda iştirakin bilançosunun özkaynaklarındaki değişim iştirake sahip işletmenin iştirakler hesabı ile eşitlenir. Eğer iştirakin bilançosunda özkaynaklarda kar sebebiyle artırıcı yönde bir değişim olduğunda bu değişim, iştirake sahip işletmenin payı nispetinde “iştirakler” hesabına borç, “diğer çeşitli faaliyetlerden olağan gelir ve karlar” hesabına alacak kaydedilerek muhasebeleştirilir. Burada dikkat edilmesi gereken husus meydana gelen karın vergilendirilecek mi yoksa vergilendirilmeyecek olması hususudur. Buradaki oluşan kar iştirake sahip işletme açısından vergilendirilmesi gereken bir kar değildir. Ve bu sebeple bununla ilgili olarak da muhasebe kaydı yapılarak verginin ertelendiğinin mali tablolarında

gösterilmesi gerekir. Bu sebeple “Dönem Karı vergi ve diğer yasal yükümlülükler karşılığı” hesabına borç “ertelenmiş vergi yükümlülüğü” hesabına alacak kaydedilerek ileride bu gelirin vergi kanunlarında belirtildiği şekliyle gerçekleştiğinde tahakkuk edecek vergi olarak finansal tablolarda takip edilmelidir.

c) Dönem sonunda iştirakin bilançosunda özkaynaklarda azalan yönde bir hareket mevcut ise bu değişim iştirake sahip işletmenin payı nispetinde “diğer çeşitli faaliyetlerden olağan gider ve zararlar” hesabına borç, “iştirakler değer düşüklüğü zararları karşılığı” hesabına alacak kaydedilir.

d) İştiraklerin yapacağı temettü ödemelerinde ise, iştirakin özkaynaklarında bir azalma meydana geleceğinden ve daha önceden özkaynak yöntemine göre değerlemesi yapılan durumlarda kar dağıtım sonucu “kasa” veya “banka” gibi hesaplar karşılığında “iştirakler” hesabına alacak kaydedilerek muhasebeleştirilir.

e) İştiraklerin özkaynaklarındaki değişim her zaman kar veya zarar ile meydana gelmez. Örneğin, değişim satışa hazır menkul kıymetlerin değerlemesinden oluşan farktan meydana gelebilir. Bu durumda kar veya zarar dışında meydana gelen değişimlerin iştirake sahip olan işletmeye payı nispetinde düşen kısmı ayrı bir özkaynak hesabında muhasebeleştirilmelidir. Yapılacak muhasebe kaydında “iştirakler” hesabı borçlu, kar veya zarar ile ilgili değişimden kaynaklanan olumlu farkın iştirak hissesi nispetinde düşen kısmı için “diğer çeşitli faaliyetlerden olağan gelir ve karlar” hesabı alacaklı ve satışa hazır menkul kıymetlerin değerlemesinden kaynaklanan farkın işletmenin iştirak hissesi nispetindeki kısmı için “Finansal Varlıklar Değerleme Farkları” hesabına alacak kaydedilerek özkaynaklarda muhasebeleştirilir.

2.2.2.3. Amortisman Konusundaki Yenilikler

Bu standarda göre amortisman uygulaması mevcut olmadığından dolayı bir yenilik söz konusu değildir. Belirtilen değer düşüklüğü ile ilgili yenilikler TMS 36 ile ilgili yeniliklere bölümümüzde yer verilmiştir.

2.2.2.4. Raporlama ve Bilanço Dışına Çıkarma Konusundaki Yenilikler

İştiraklerin raporlanması ile ilgili olarak bilanço kalemlerinde gösterim ile ilgili ve mali tablolarda yer alması gereken açıklamalarla ilgili yenilikler mevcut olup bu yeniliklere aşağıda değinilmiştir.

a) Özkaynak yöntemine göre muhasebeleştirilen iştirakler, iştirak edenin finansal tablolarında cari olmayan varlıklar içinde ayrıca “Özkaynak Yöntemine Göre Muhasebeleştirilen İştirakler” ismiyle gösterilir (ÖRTEN ve diğ., 2007, 422).

b) Finansal tablolarda aşağıdaki açıklamalar yapılır.

- İştiraklerin özet finansal bilgileri
- İştiraklerin özkaynak yöntemine göre değerlendirilmesi durumunda varsa şerhiye hesaplamayı gerektiren veya şirketin yatırım tutarı ile gerçeğe uygun değeri arasındaki farkların ne şekilde kayda alındığı ve finansal tabloları nasıl etkilediği hakkında bilgi
- Yatırım yapılan işletmede %20’den az paya sahip olunması ile beraber olarak iştirakte önemli bir etkiye sahip bulunduğu ile ilgili konunun açıklanması
- Yatırım yapılan işletmede %20’den fazla paya sahip olunması ile beraber olarak iştirakte önemli bir etkiye sahip bulunulmamasının ile ilgili konunun açıklanması
- İştirak ile yatırım yapan işletmenin mali tablo hazırlama tarihleri arasında farklılık varsa bu farklılığın gerekçelerinin açıklanması
- Yatırımcı işletmenin iştirakin zararlarından finansal tablolara yansıtılmamış payı (İlgili iştirakteki hisseden fazla olan iştirak zararları yatırımcı işletmenin mali tablolarına yansıtılmaz.)
- Özkaynak yöntemine göre muhasebeleştirilmeyen iştiraklerin özet finansal bilgileri

2.2.3. TMS 36 Varlıklarda Değer Düşüklüğüne İlişkin Standardın Getirdiği Yenilikler

2.2.3.1. Muhasebeleştirme Konusundaki Yenilikler

Varlıklarda değer düşüklüğü tespit edilirken standart “geri kazanılabilir değer”, “net gerçeğe uygun değer”, “kullanım değeri” gibi yeni kavramlar getirmiştir. Bu kavramlar ışığında varlıklarda değer düşüklüğü tespitleri yapılabilir. Tek düzen hesap planında ise değer düşüklüğü ile ilgili olarak dönen varlıklar ile ilgili bazı hesaplar bulunmasına rağmen maddi duran varlıklar, maddi olmayan duran varlıklar ile ilgili olarak değer düşüklüğü hesaplarına rastlanmamaktadır. Bu sebeple yapılacak değer düşüklüğü kayıtlarında yeni bir hesap kullanılarak veyahut ilgili hesabın amortismanı gibi işlem yapılarak değer düşüklüğü muhasebeleştirilmelidir. Diğer taraftan ilgili değer düşüklüğü yeniden değerlendirilmiş bir varlıkla ilgili değilse direkt olarak kar zarar hesaplarında muhasebeleştirilmeli, eğer yeniden değerlendirilmiş bir varlıkla ilgili ise de yeniden değerlendirme azalışı olarak muhasebeleştirilmelidir.

2.2.3.2. Değerleme Konusundaki Yenilikler

Yukarıda da belirtildiği üzere varlıkların değer düşüklüğü zararının tespit edilmesi için varlıkla ilgili olarak “geri kazanılabilir değer”in tespit edilmesi gerekir. Değerleme mevzusundaki en önemli yenilikte bu tespit sırasındaki hesaplamalar ile ilgili olan bölümlerdir. Ayrıca bu hesaplamalar ile ilgili olarak varlığın geri kazanılabilir değerinde sonradan yapılacak tespitle, oluşacak olumlu fark tespit yapıldığı anda değer düşüklüğü iptali olarak kaydedilmelidir.

İşletmeler tarafından yeniden değerlendirilmiş bir varlığın değer düşüklüğü zararının iptali sonucunda oluşan tutar yeniden değerlendirme fazlası adı altında özkaynağa alacak kaydedilir ve burada raporlanır.

Şerefiye olarak muhasebeleştirilen cari olmayan duran varlıkların değer düşüklüğü tespit edilip muhasebeleştirme işlemi yapıldıktan sonra bu değer düşüklüğünün iptali ileriki dönemlerde mümkün değildir.

2.2.3.3. Amortisman Konusundaki Yenilikler

Standartla; değeri düşen varlıkların amortismanları ile ilgili daha önce uygulanmayan değer düşüklüğünün tespitinde yapılması gereken şu hususa değinilmiştir. Varlıkla ilgili olarak herhangi bir değer düşüklüğü zararının muhasebeleştirilmemiş olsa bile tespit edildiğinde, varlıkla ilgili olarak geriye kalan yararlı ömrü, amortisman yöntemi ve kalıntı değerinin tekrar gözden geçirilmesi ve düzeltilmesi gerekebileceğidir.

2.2.3.4. Raporlama ve Bilanço Dışına Çıkarma Konusundaki Yenilikler

Bu standart ışığında özellikle değer düşüklüğü hesaplarının hangileri olacağı ve nasıl kullanılacağı hakkında net bir bilgi yoktur. Değer düşüklüklerinin muhasebeleştirilmesi sonucunda raporlanması 3 ayrı şekilde olabileceği tarafımızdan düşünülmektedir.

İlk olarak değer düşüklüğü zararları direkt olarak ilgili varlık hesabının alacağına kaydedilerek muhasebeleştirilebilir ve raporlanabilir.

İkinci durum olarak değer düşüklüğü zararları “birikmiş amortisman” hesaplarına kaydedilerek net defter değerinde bir düşüş oluşturulabilir ve bu şekilde raporlanabilir.

Son durum olarakta değer düşüklüğü zararları açılacak yeni bir hesapla, örneğin; “maddi duran varlık değer düşüklüğü karşılığı” muhasebeleştirilebilir ve raporlanabilir. Biz durumun bu şekilde olmasıyla muhasebenin tam açıklama ilkesiyle de birebir uyacağı düşüncesindeyiz.

Yukarda sayılanların yanında mali tablolarda yeni olarak aşağıdaki açıklamalara da yer verilmelidir.

- Değer düşüklüğü zararının muhasebeleştirilmesini ve iptalini gerektiren olay ve durumlar ile bunların tutarlarının bilgisi,
- Nakit yaratan birimin tanımı, varlığın niteliği, faaliyet alanı bilgisi
- Varlığın geri kazanılabilir değerinin tespitinde, satış maliyetleri düşülmüş gerçeğe uygun değer mi yoksa kullanım değerinin kullanıldığını ve bunlarla ilgili ayrıntı bilgileri

- İlgili dönemde kar veya zararda muhasebeleştirilen değer düşüklükleri ve bunların dahil edildiği gelir tablosu kalemleri bilgisi,
- İlgili dönemde kar veya zararda muhasebeleştirilen iptal edilen değer düşüklükleri ve bunların dahil edildiği gelir tablosu kalemleri
- İlgili dönemde kar veya zararda muhasebeleştirilen yeniden değerlendirilmiş varlıklar ile ilgili değer düşüklüğü zararlarının tutarı ve bu tutarlardan iptal edilmiş olan değer düşüklüğü zarar iptalleri bilgisi

2.2.4. TMS 38 Maddi Olmayan Duran Varlıklara İlişkin Standardın Getirdiği Yenilikler

2.2.4.1. Muhasebeleştirme Konusundaki Yenilikler

Öncelikle maddi olmayan duran varlıkların aktifleştirilmesi hususunda bir yenilik söz konusudur. Varlığın muhasebeleştirilebilmesi için maddi olmayan duran varlık olarak tanımlanabilmesi gerekir. Bu tanımlamanın yapılması ise standarda göre, varlığın beklenen gelecekteki yararların işletme için gerçekleşmesinin muhtemel olması ve varlığın maliyetinin güvenilir bir şekilde ölçülebilmesi gerekmektedir. Bunun yanında maddi olmayan duran varlığın muhasebeleştirilmesi hususu edinim şekline göre değişebilmektedir. Bu değişim aşağıdaki tabloda gösterilmiştir.

Tablo 2. Edinim şekline göre maddi olmayan duran varlıkların muhasebeleştirilmesi

EDİNİM ŞEKLİ	MUHASEBELEŞTİRME
Ayrı olarak elde edilen maddi olmayan duran varlık	Maliyet Bedeli
İşletme birleşmesinin bir parçası olarak elde edilen maddi olmayan duran varlık	Gerçeğe Uygun Değer
Devlet teşviği yoluyla elde edilen maddi olmayan duran varlık	Gerçeğe Uygun Değer

Tablo 2'nin devamıdır.

Varlıkların takası yoluyla elde edilen maddi olmayan duran varlık	Gerçeğe Uygun Değer (Güvenilir ölçüm) veya Takas edilen varlığın Defter Değeri
İşletme içi yaratılan şerefiye	Muhasebeleştirilmez
İşletme içi yaratılan maddi olmayan duran varlık	Katlanılan Geliştirme giderleri (Belirli şartlar dahilinde)

Muhasebeleştirme konusundaki bir başka yenilik ise araştırma geliştirme faaliyetleri sırasında katlanılan harcamalarla ilgilidir. Günümüzde devlet tarafından işletmelere sağlanan “Ar-ge indirimi” (KVK, madde 10) dolayısıyla işletmeler bu konuda yapmış oldukları harcamaları gider olarak kar ve zarar hesaplarına intikal ettirmektedirler. Standarda göre ise araştırma faaliyetleri ile ilgili harcamalar gider olarak kabul edilirken, standartta belirtilen bazı şartlar ışığında geliştirme harcamaları aktifleştirilmek zorundadır.

Kuruluş ve örgütlenme giderleri bilindiği üzere aktifleştirilmesi ihtiyaridir (GVK, madde 282). Ancak standarda göre yapılan bu harcamalar sonucunda işletmenin eline somut bir varlık geçmemekte ve bunlar bir başka varlığın üretilmesinde ve ediniminde kullanılmamaktadır. Bu sebeple kuruluş ve örgütlenme giderlerinin aktifleştirilmemesi doğrudan gider olarak kar zarar hesaplarına yansıtılması gerekmektedir.

Standarda göre ayrıca eğitim faaliyetlerine ilişkin harcamalar, reklam ve promosyon faaliyetlerine ilişkin harcamalar ve bir işletmenin tamamen veya kısmen yerinin değiştirilmesi veya yeniden yapılandırılmasına ilişkin harcamalar aktifleştirilmeyerek doğrudan giderleştirilmelidir.

Maddi olmayan duran varlığın tanımına göre, bir varlığın maddi olmayan duran varlık olarak tanımlanabilmesi için belirlenebilirlik kriterini sağlaması gerekmektedir.

Belirlenebilirlik kriterine göre işletmeden ayrılabilir, satılabilir olması gerekmektedir (TMS 38, md. 12-a). Bunlar gözönüne alındığında satın alma yolu ile edinilen şerefiye maddi olmayan duran varlık kapsamına girmemektedir. Bu standarda göre, maddi olmayan duran varlık tanımına uymayan varlıklar oluştukları anda gider olarak muhasebeleştirilirler (TMS 38, md. 10).

2.2.4.2. Değerleme Konusundaki Yenilikler

Maddi olmayan duran varlıkların değerlemesine bakıldığında vergi usul kanununa göre Gayri maddi haklar, kuruluş ve örgütlenme giderleri, araştırma ve geliştirme giderleri, özel maliyetler maliyet değeri ile, şerefiye kayıtlı değeri ile değerlendirilmektedir. Ancak standart hükümlerine baktığımızda maddi olmayan duran varlıklarla ilgili aktif bir piyasasının olması durumunda yeniden değerlendirme yapılacağı hususuna değinilmektedir. Aktif piyasası olan maddi olmayan duran varlıklar bu değere göre yeniden değerlendirilir. Ve oluşan fark özkaynak hesaplarında takip edilir. Yeniden değerlendirme işlemi maddi olmayan duran varlığın defter değerinin, gerçeğe uygun değerle önemli düzeyde farklar olarak raporlanmaması için düzenli olarak yapılmalıdır.

2.2.4.3. Amortisman Konusundaki Yenilikler

Amortisman konusunda maddi olmayan duran varlıklarla ilgili olarak büyük ölçüde farklılıklar olduğu söylenilebilir. Bu farklılık maddi olmayan duran varlığın yararlı bir ömre sahip olup olmadığının tespiti konusundan kaynaklanmaktadır.

Sınırsız yararlı ömre sahip maddi olmayan duran varlıklar; itfa edilmez. Sınırlı yararlı ömre sahip maddi olmayan duran varlıklar ise yararlı ömürleri içinde itfa edilir (Akdoğan, 2007, 351).

Eğer varlığın faydalı ömrü tespit edilemiyorsa, her yıl yapılan yeniden değerlendirme yapılacak ve varlığın ömrü tekrar tahmin edilecektir. Kalan süre duran varlığın net defter değerine bölünerek amortisman miktarı hesaplanacaktır (Örten ve diğ., 2007, 586).

Vergi usul kanunu 333 sıra no'lu tebliğ ekinde yer alan "faydalı ömür" listesine göre bazı maddi olmayan duran varlıkların faydalı ömürleri, gayri maddi iktisadi kıymetler

15 yıl, araştırma geliştirme giderleri, ilk tesis ve taazzuv giderleri, özel maliyetler 5 yıl olarak belirlenmiştir. Ancak standarda göre maddi olmayan duran varlıklarda faydalı ömür süresi her varlık için ayrıca belirlenebilmekte ve itfa işlemi bu belirlenen süreye göre yapılabilmektedir.

2.2.4.4. Raporlama ve Bilanço Dışına Çıkarma Konusundaki Yenilikler

Maddi olmayan duran varlık, yapılan değerlendirme ve değerlendirme sonucunda kullanımından veya satışından bir ekonomik yarar beklenmediği zaman bilanço dışına çıkarılarak kar ve zarar hesaplarında muhasebeleştirilir.

Mali tablolarda maddi olmayan duran varlıklar raporlanırken işletme içinde oluşturulan veya diğer şekillerde edinilmiş olan maddi olmayan duran varlıklar olarak ayırım yapılarak raporlanırlar. Bunun yanında aşağıdaki bilgilerin açıklanması şarttır.

- Varlıkların Yararlı ömürleri, itfa oranları, itfa yöntemleri, dönem başı ve dönem sonu brüt defter değerleri ve birikmiş itfa payları, itfa giderlerinin dahil edildiği ilgili gelir tablosu kalemleri bilgisi
- Satış amaçlı olarak sınıflandırılan, elden çıkarılan varlıkların bilgisi,
- Yeniden değerlemeler, değerlendirme sırasında gerçeğe uygun değer tahmininde kullanılan yöntemler
- Özkaynakta muhasebeleştirilen değer düşüklükleri ve iptal edilen değer düşüklükleri bilgileri,
- Kar yada zararda muhasebeleştirilen değer düşüklükleri ve iptal edilen değer düşüklükleri bilgileri,
- Halen kullanılmakta olup, tamamen itfa edilmiş maddi olmayan duran varlıkların bilgisi,
- Dönemin gelir tablosuna aktarılan araştırma giderlerinin tutarı

2.2.5. TMS 40 Yatırım Amaçlı Gayrimenkullere İlişkin Standardın Getirdiği Yenilikler

Yatırım amaçlı gayrimenkullerle ilgili olan bu standart yayımlanmasıyla muhasebe literatürümüze tamamen yeni giren ve hemen hemen tamamı itibariyle yeni bir standarttır. Standart yatırım amaçlı ve yatırım amaçlı olmayan gayrimenkullerin tespiti hakkında detayların yanı sıra uygulamaları hakkında da bilgiler vermiştir. Aşağıda yer alan bölümlerde bu yeni olan kavramın tespitinden ziyade diğer muhasebeleştirme, değerlendirme, amortisman ve raporlanması ile ilgili olan yeni uygulamalara yer verilmiştir.

2.2.5.1. Muhasebeleştirme Konusundaki Yenilikler

Yatırım amaçlı edinilen gayrimenkullerin ilk olarak aktifleştirilmesinde tutar, elde etme maliyeti ile gayri menkullere sonradan yapılan ilave, değişiklik ve hizmet maliyetlerini içerir. Bunların yanında günlük olarak katlanılan maliyetler kar ve zarar hesaplarında muhasebeleştirilir. Örneğin, gayrimenkulün güvenliği için yapılan harcamalar.

Yatırım amaçlı gayrimenkullerin kısmen bir bölümünün yenilenmesi sebebiyle katlanılan harcamalar defter değerine alınırken, yenilenen bölümün eski giderleri gelir tablosu hesaplarına aktarılır.

Takas suretiyle edinilmiş olan yatırım amaçlı gayrimenkuller gerçeğe uygun değerleriyle aktifleştirilmelidir. Ancak gerçeğe uygun değerinin güvenilir bir şekilde tespit edilemediği durumlarda maliyet bedeli uygulanır ve bu bedel karşı tarafa verilen varlığın defter değeridir.

Yatırım amaçlı gayrimenkullerin değerlemesi sırasında yani gerçeğe uygun değerindeki değişimden kaynaklanan kazanç ve kayıplar kar veya zarara dahil edilerek muhasebeleştirilirler.

2.2.5.2. Değerleme Konusundaki Yenilikler

Yatırım amaçlı gayrimenkullerin değerlemesinde, yatırım amaçlı olmayan gayrimenkullerde olduğu gibi iki yöntem kullanılmaktadır. Maliyet yöntemi ve gerçeğe uygun değer yöntemi. Bu standart hükümlerine göre de gerçeğe uygun değer yönteminden maliyet yöntemine geçişe izin verilmemektedir.

2.2.5.3. Amortisman Konusundaki Yenilikler

Yatırım amaçlı gayrimenkul olduğu tespit edilerek aktifte bulundurulmuş bu varlıklar için amortisman konusu ikiye ayrılmaktadır. Birincisi maliyet değeri ile değerlendirilen yatırım amaçlı gayrimenkuller, ikincisi gerçeğe uygun değerle değerlendirilen yatırım amaçlı gayrimenkullerdir.

Maliyet değeri ile değerlendirilen yatırım amaçlı gayrimenkuller TMS 16 “Maddi Duran Varlıklar” standardına göre uygulamaya tabi tutulurlar. Bu sebeple amortisman mevzuunda da önceki bölümlerde bahsettiğimiz ilgili standardın hükümleri uygulanır.

Yatırım amaçlı gayrimenkullerde her dönem varlığın gerçeğe uygun değeri tespit edildiği ve bu değerler kar zarar olarak raporlandığı için, bu varlıklara amortisman uygulanmaz.

2.2.5.4. Raporlama ve Bilanço Dışına Çıkarma Konusundaki Yenilikler

Yatırım amaçlı gayrimenkullerin Türkiye’de raporlanması yeni bir kavram olduğu için öncelikle bu varlıklarla ilgili olarak Cari Olmayan Varlıklar (Duran Varlıklar) grubunda yeni bir hesap grubunun açılması veya yeni hesapların açılmasına ihtiyaç vardır. Bunlarla ilgili önerilere bir dahaki bölümde değinilecektir.

Yatırım amaçlı gayrimenkuller, yapılan değerlendirme sonucunda ileride ekonomik bir fayda beklenmediği durumlarda ve elden çıkarıldığında bilanço dışı bırakılır. Bilanço dışı bırakma işleminde meydana gelen kazanç ve kayıplar dönemin kar veya zarar hesaplarında muhasebeleştirilir.

Yatırım amaçlı olarak raporlanan gayrimenkullerle ilgili olarak işletmeler mali raporlarında aşağıdaki açıklamaları yapmak zorundadırlar.

- Yatırım amaçlı gayrimenkulün tanımı, yatırım amaçlı gayrimenkullerin tespitinin yapılmasında hangi kriterlerin kullanıldığı
- Değerlemede kullanılan yöntemler,
- Gerçeğe uygun değer tespitinin nasıl yapıldığı ile ilgili ayrıntılı bilgiler, Gerçeğe uygun değer tespiti yapılamadığı durumlarda bunun nedenleri
- Kar veya zarar olarak muhasebeleştirilen yatırım amaçlı gayrimenkullere ait gelir ve gider ayrıntıları
- Varsa sözleşmeye dayalı yükümlülükleri
- İşletme birleşmesi sonucunda edinimlerde oluşan ilaveler
- Defter değerine yapılan ilaveler
- Satış amaçlı elde tutulan varlıklar olarak sınıflandırılan yatırım amaçlı gayrimenkullerin bilgisi,
- Bu hesap grubuna veya bu hesap grubundan diğer varlık hesaplarına yapılan transferlerin bilgisi
- Amortisman yöntemi, yararlı ömür ve amortisman oranları ile dönem başı ve dönem sonu itibariyle birikmiş amortisman tutarları bilgileri

2.2.6. TFRS 5 Satış Amaçlı Elde Tutulan Duran Varlıklar ve Durdurulan Faaliyetlere İlişkin Standardın Getirdiği Yenilikler

Genel itibariyle raporlama konularıyla ilgili olan bu standarda göre satış amaçlı elde tutulan varlıkların ve durdurulan faaliyetlerin neler olduğu ve bunların mali tablolarda ayrı olarak belirtilmesi gerektiği ile ilgili olarak açıklamalar bulunmaktadır. Bu standardın içinde yapılan açıklamalar da tamamen bu standartla birlikte Türkiye’de uygulama alanı bulmuştur. Bu yüzden bu standardın içinde geçen unsurların hepsi yenidir. Bu standartta yapılan ayrımların nasıl yapılacağından ziyade aşağıda ilgili konulardaki düzenlemelerden bahsedilecektir.

2.2.6.1. Muhasebeleştirme Konusundaki Yenilikler

Standartta bahsedilen satış amaçlı elde tutulan varlıklar genelde işletmenin elinde bulunan varlıklarının satışına karar vermesiyle ortaya çıkar. Veya bu tür varlıklar satın alma yolu ile de edinilebilir. Satın alma yolu ile edinilen satış amaçlı elde tutulacak olan varlıklar ilgili aktif hesaba borç kaydedilerek aktifleştirilir. Aktife alınan bu varlık ilk olarak maliyet yöntemi veya gerçeğe uygun değeri ile muhasebeleştirilebilir. İşletmenin elinde bulunan ve belirli bir tarihte satılmasına karar verilen ve satış amaçlı elde tutulan varlıklar sınıfına dahil olacak varlıklar ise bu tarihten önce bulunduğu hesaplardan satış amaçlı elde tutulan varlıklar hesaplarına kaydedilirler.

2.2.6.2. Değerleme Konusundaki Yenilikler

İşletmeler satış amaçlı elde tutulan varlık olarak sınıflandırılan duran varlıkları, defter değeri ile satış maliyeti düşülmüş gerçeğe uygun değerinden düşük olanı ile değerlerler.

2.2.6.3. Amortisman Konusundaki Yenilikler

Satış amaçlı elde tutulan varlıklar olarak herhangi bir amortisman tabi tutulmaz(itfa edilmez).

2.2.6.4. Raporlama ve Bilanço Dışına Çıkarma Konusundaki Yenilikler

Bir duran varlık bu standart hükümleri gereğince satış amaçlı elde tutulan varlıklar statüsüne geçmediği sürece duran varlık olarak raporlanmaya devam eder. Bu standart hükümlerince satış amaçlı elde tutulan varlıklar statüsüne geçtiğinde ise dönen varlık olarak sınıflandırılabilir.

İşletme geçici olarak kullanım dışı bıraktığı varlığı sürekli bir biçimde kullanımdan kaldırılmış gibi göstermez.

İşletme durdurulan faaliyetlerle ilgili olarak yapacağı sunumda bu faaliyetleri elden çıkarılan veya satış amacıyla elde tutulan varlıkların bir kısmı olarak sınıflandırır.

Bilançoda elden çıkarılacak duran varlıklar diğer duran varlıklardan ayrı bir kalem olarak yer alacaktır. Eğer duran varlık grubuna ilişkin borçlar da varsa bunlar da bilanço da ayrı kalemler olarak gösterilmek zorundadır (Örten ve diğ., 2007, 730).

Satış amaçlı elde tutulan varlık olarak sınıflandırılan varlıklar daha sonradan bu özelliğini kaybedip bu şekilde sınıflandırılmasına son verilir. Bu durumda varlıklar ilgili oldukları kısımda sınıflandırılırlar. Bu sınıflandırmayı yaparken de ilgili varlığın defter değeri ile satılmamasına karar verildiği gün hesaplanan geri kazanılabilir tutardan düşük olanı ile değerlendirilir. Burada oluşacak fark ise “devam etmekte olan faaliyetlerden elde edilen gelirler” hesabında muhasebeleştirilir.

Durdurulan faaliyetler kapsamına girmeyen faaliyetlerle ilgili olarak yapılan yeni ölçümleme sonrasında ortaya çıkan kazanç veya kayıplar, sürdürülen faaliyetlere ilişkin kar veya zarara ilave edilir.

İşletmeler mali tablolarında ayrıca aşağıdaki belirtilen açıklamaları yaparlar.

- Satış amaçlı elde tutulan varlıkların tanımı, elden çıkarma işleminin planı, varsa elden çıkarma planına ilişkin değişikliklerin bilgisi,
- Durdurulan faaliyetlerle ilgili olarak elde edilen gelirler ve giderler, bu faaliyetleri oluşturan varlık veya varlık gruplarının ölçülmesinden ve elden çıkarılmasından doğan kazanç ve kayıpların tek bir tutar halinde gelir tablosunda göstermelidir,
- Durdurulan faaliyetlerle ilgili net nakit akışları
- Satış amaçlı elde tutulan varlıkların bilanço sınıfları ile ilgili olarak bilanço üzerinde veya dipnotlarda açıklama yapılmalıdır,
- İşletme, özkaynaklarında finansal tablolara yansıtılmış olduğu satış amacıyla elde tutulan olarak sınıflandırılan varlık ile ilişkili herhangi bir birikmiş gelir veya gider tutarını ayrı ayrı göstermelidir.

BÖLÜM 3. CARİ OLMAYAN VARLIKLARA İLİŞKİN STANDARTLARIN GETİRDİĞİ YENİLİKLERİN TEK DÜZEN HESAP PLANI İLE UYUMLULUĞU

Bu bölümde çalışmamızın ikinci bölümünde incelen standartların getirmiş olduğu yenilikler ışığında, Türkiye’de “1 no’lu Muhasebe Sistemi Uygulama Tebliği” ile belirtilen esaslarla uygulanmasına devam edilen Tekdüzen Hesap Planı (THP) arasındaki uyumluluğun ölçülmesini kapsamaktadır. Bu uyumluluğun tespiti neticesinde ortaya çıkacak olan THP’ da cari olmayan varlıklar ve bu grupla ilişkili olarak yapılabilecek değişiklikler; eklenebilecek yeni hesap grupları, yeni hesap kalemleri veya varsa THP’den kaldırılması gereken hesap grupları ve yeni hesap kalemleri ile ilgili olarak önerilere yer verilecektir.

3.1. TMS 16 Maddi Duran Varlıklara İlişkin Standardın THP’na Uyumluluğu

Maddi duran varlıklarla ilgili standardın hükümlerinin genel anlamda birçok yenilik getirdiği görülmektedir. Ancak bu standartta getirilen yeniliklerin büyük kısmı maddi duran varlıklarla ilgili hesapların işleyişi ile ilgili yeniliklerdir. Bu yenilikleri, varlıkların değerlemesinde, varlıkların ilk ediniminden sonra katlanılan giderlerin muhasebeleştirilmesi, varlıkların yenilenen bölümlerinin muhasebeleştirilmesi, varlıkların uygun yerde sınıflanıp raporlanması gibi konular olarak sıralayabiliriz. Bu yenilikler ile THP arasındaki uyumluluk irdelendiğinde hesap grupları ve hesap isimleri bazında bazı farklılıklar ortaya çıkmaktadır. Bu bahsedilen farklılıklar THP’ da Maddi Duran Varlıklar Sınıfında gruplanan ve buradaki hesap kalemlerinde muhasebeleştirilen “Satış amaçlı elde tutulan duran varlıklar ve durdurulan faaliyetler” ve “Yatırım Amaçlı Gayrimenkuller” ile ilgilidir. Ancak bu farklılıklar tezimizin bu bölümünde değinilecek olan diğer standartların kapsamına girdiği için ilgili standartların anlatımında bu yeniliklere değinilecektir.

3.2. TMS 28 İştiraklerdeki Yatırımlara İlişkin Standardın THP’na Uyumluluğu

İşletmelerin iştiraklerdeki yatırımlarının irdelendiği bu standardın THP ile uyumluluğunu incelediğimizde iştirakler, bağlı ortaklıklar kavramlarının neler olduğunun tespit edilmesi ve bu doğrultuda kullanılacak hesapların belirlenmesi, bu varlıklarla ilgili değerlemeler sonucunda ortaya çıkacak henüz gerçekleşmemiş gelecekte gerçekleşmesi beklenen ve ertelenmiş vergi varlığı/yükümlülüğü doğuran

işlemlerin muhasebeleştirilmesinde kullanılacak hesapların belirlenmesi, iştirak edilen işletmede meydana gelen değişimin türüne göre bilançoda gösterilmesi gereken değerlendirme artışlarının aktifleştirileceği hesaplarla ilgili uyumlaştırma çalışmamız ve önerilerimiz aşağıdaki gibidir.

a) İştirakler ile ilgili bu standardın maddeleri incelendiğinde değerlendirme ile ilgili olan yenilikler dikkati çekmektedir. THP’da “Mali Duran Varlıklar” olarak kayda alınan diğer şirketlere ait işletmenin sahip olduğu ortaklık hisseleri sahip oldukları hisse yüzdesi oranında ilgili hesaplara intikal ettirilmektedir.

Tablo 3. İlgili Şirketteki Pay Oranlarına Göre THP’da Kullanılan Mali Duran Varlık Hesapları

İlgili Şirketteki Pay Oranı (%)	THP’deki ilgili hesap
0-10	240 BAĞLI MENKUL KIYMETLER
11-50	242 İŞTİRAKLER
51-100	245 BAĞLI ORTAKLIKLAR

Standart hükümlerine göre yukarıdaki tablodan ziyade iştiraklerin muhasebeleştirilmesinde bu yüzdeler değil, yatırım yapan şirketin iştirak edinilen şirkette önemli etkisinin olup olmadığı hususuna bakılmaktadır. Önemli etkiden kasıt iştirak edinilen şirkette, yatırım yapan şirketin oy hakkına, söz hakkına, kararların alınmasına katılma gücü, faaliyet ve finansal politikalarına hükmetme gücü olarak değerlendirilmektedir. Standart bu konu ile ilgili olarak yine bir yüzde oranı belirlemiş fakat bazı durumlarda bu oranın üzerinde ortaklık hissesinin olmasına rağmen önemli etkiye sahip olunmadığı, bazen de bu oranın altında ortaklık hissesinin olmasına rağmen önemli etkiye sahip olunabileceği ayrıca belirtilmiştir. Bu bahsedilen oran %20’dir (TMS:28/6).

Yukarıdaki açıklamalardan da anlaşılacağı gibi Standart “Mali Duran Varlık” olarak ifade edilen Cari Olmayan Varlık grubunu THP gibi 3 ayrı hesap olarak değil, 2 ayrı hesap olarak düzenlemiştir. Önerimiz “Mali Duran Varlıklar” hesap grubunda sınıflandırılan bu standarda göre düzenlenmiş olan varlıkların, standartta belirlenen tanımlar ışığında ayrımının yapılmasıdır. Standarda göre 2 ayrı durumdan söz edilmektedir. Bu durumlar “önemli etki” unsuruna göre şekillenmektedir. Standartta önemli etkiye sahip olunan edinilen hisseler için “İştirakler” kelimesi uygun görülmektedir. Başkası tarafından kontrol edilen işletmeler ise standartta “Bağlı Ortaklık” olarak tanımlanmaktadır. THP ile karşılaştırıldığında kullanılan “İştirakler” ve “Bağlı Ortaklıklar” hesaplarının niteliğine ters düştüğü söylenebilir. THP’da yukarıda da belirttiğimiz gibi iştirakler hesabı %10-50 arasında hissesine sahip olunan şirketler, Bağlı ortaklar hesabı da %50’den fazla paya sahip olunan şirketler olarak nitelendirilmekteydi. Ancak standart açıklamaları dikkate alındığında THP ile uyumlaştırılabilmesi için üzerinde önemli etkiye sahip olunan işletmeler “İştirakler” hesabında, üzerinde önemli bir etkiye sahip olunmayan, kontrolü bir başka ana işletme tarafından sağlanan işletmelerde sahip olduğumuz payların izleneceği hesap olarak da “Bağlı Ortaklıklar” hesabı kullanılması tarafımızdan önerilmektedir.

Yukarıda yapılan açıklamalar neticesinde THP’da yer alan Bağlı Menkul Kıymetler ile ilgili hesaplara lüzum olmadığı sonucuna varılmaktadır. Bu sebeple “24 Mali Duran Varlıklar” grubunun hesap kodları aşağıdaki gibi olması tarafımızdan önerilmektedir.

Tablo 4. “24 Mali Duran Varlıklar Grubu Hesap Listesi”

240
241
242 İŞTİRAKLER
243 İŞTİRAKLERE SERMAYE TAAHHÜTLERİ (-)
244 İŞTİRAKLER SERMAYE PAYLARI DEĞER DÜŞÜKLÜĞÜ KARŞILIĞI
245 BAĞLI ORTAKLIKLAR

Tablo 4'ün devamıdır.

246 BAĞLI ORTAKLIKLAR SERMAYE TAAHHÜTLERİ (-)

247 BAĞLI ORTAKLIKLAR SERMAYE PAYLARI DEĞER DÜŞÜKLÜĞÜ
KARŞILIĞI (-)

248 DİĞER MALİ DURAN VARLIKLAR

249 DİĞER MALİ DURAN VARLIKLAR DEĞER DÜŞÜKLÜĞÜ KARŞILIĞI (-)

b) Standart hükümlerine göre bir diğer yenilik iştiraklerin değerlemesinde özkaynak yönteminin kullanılmasıdır. THP'na göre bu bölüm başlığı altında raporlanan iştirakler V.U.K.'a göre kayıtlı değerleri ile değerlendirilir.

Özkaynak yöntemiyle değerlendirilen iştirakler, iştirakin özkaynaklarında zarardan dolayı bir değer düşüşü meydana geldiğinde bu değer düşüklüğü ilgili varlığın yukarıda da belirttiğimiz ve daha önceden de THP'da mevcut olan değer düşüklüğü karşılığı hesaplarına alacak, "diğer olağan faaliyetlerden kaynaklanan gider ve zararlar" hesabına borç kaydedilerek muhasebeleştirilir. Bunun yanında iştirakin özkaynaklarında kardan dolayı olumlu yönde bir fark meydana geldiğinde ise bu fark "İştirakler" veya "Bağlı Ortaklıklar" hesaplarına borç, "Diğer çeşitli olağan gelir ve karlar" hesabına alacak kaydedilerek muhasebeleştirilirler. Burada dikkat edilmesi gereken husus, dönem sonlarında özkaynak yöntemine göre yapılan değerlendirme sonuçlarında kar zarar hesaplarına yansıtılan gelir ve giderlerin vergisel boyutudur. Bu gelir ve giderlerin dönem mali karı ile ilişkilendirilebilmesi ile ilgili olarak kanunlarda ilişkilendirilmesi hususunda bir konuya değinilmemiştir. Bunun yanında vergi kanunlarında iştiraklerin elden çıkartılması sırasında, kayıtlı defter değeri ile satış değeri arasında oluşacak gerçekleşmiş farkların ilgili dönemin mali karına etki edebileceği hususu söz konusudur. Bu durum neticesinde de standart hükümlerince bu grupta yer alan hesapların özkaynak yöntemine göre değerlendirilmesi yapıldığında verginin ertelenmesi veyahut verginin mali kar azaltılarak az tahakkuk ettirilmemesi hususu söz konusudur.

Mali karın azaltılarak az tahakkuk ettirilmemesi için ilgili değerleme işlemi sonucunda oluşacak gider kanunen kabul edilmeyen gider olarak değerlendirilerek beyan edilecek kurumlar vergisi matrahından düşülerek bu sorun "Ticari Kardan Mali Kara Geçiş" tablosu düzenlenerek çözüme kavuşturulabilir.

İlgili finansal varlığın özkaynak yöntemine göre değerlemesi yapıldığında ortaya çıkacak olumlu fark ise gelir hesaplarında muhasebeleştirilerek finansal tablolara yansıtılmaktadır. Ancak burada gerçekleşmemiş bir gelirden bahsedildiği için vergi kanunlarına göre bir vergi tahakkuk etmemesi gerekmektedir. Bu sebeple gelir tablosuna göre hesaplanan vergiden, bu durumda hesaplanan vergi indirilmelidir. Bu da "691 DÖNEM KARI VERGİ VE DİĞER YÜKÜMLÜLÜK KARŞILIKLARI" hesabına borç, ve yeni açılacak bir pasif hesaba alacak kaydedilmelidir.

Yukarıda bahsedilen pasif hesap muhtemelen bir yıldan daha uzun bir süreçte oluşabilecek gelir öngörüsü dahilinde vergi erteleme ile ilgili olduğundan dolayı ve burada belirtilen tutarın gerçekleşmesi beklenen vergi borcu olduğu düşünülerek kullanılacak hesap grubunun tahakkuk etmiş vergilere karşılık olarak kullanılan hesaplarında bulunduğu "BORÇ VE GİDER KARŞILIKLARI" olabileceği tarafımızdan önerilmektedir. Ancak THP incelendiğinde bu hesap grubunda kullanılabilir uygun bir hesap bulunmamaktadır. Bu hesap grubu hem kısa vadeli hem de uzun vadeli yükümlülükler hesap sınıflarında bulunmaktadır. Ancak bizim bahsettiğimiz duruma baktığımızda, iştirak edilen işletmelerin değerlemeleri sonucunda bir satış maksadı olmamasından, eğer satılma ihtimali varsa bunun değerlendirildiği dönemde bilinmediği için uzun vadede gerçekleşme ihtimalinin olduğu varsayılabilir. Bu suretle kullanılacak hesap sınıfının "4 UZUN VADELİ YÜKÜMLÜLÜKLER" olması ve hesap grubunun da "47 BORÇ VE GİDER KARŞILIKLARI" olarak kullanılması tarafımızdan önerilmektedir. Bu hesap grubu yeni bir hesap grubu olmasından ötürü kullanacağımız yeni hesabı boş hesaplardan biri olarak kullanabiliriz. Bize göre bu hesabın "475 ERTELENMİŞ VERGİ YÜKÜMLÜLÜKLERİ" olarak kullanılması tarafımızdan uygun görülmüştür.

c) Özkaynak yöntemine göre iştirakin özkaynaklarındaki değişim her zaman kar veya zarardan kaynaklanmayabilir. Standardın 11. Maddesinde belirtildiği gibi iştirakin

maddi duran varlıklarının yeniden değeri lenmesi ya da yabancı para çevrim farklarından kaynaklanan değ iş iklikler yatırımcı işletmenin özkaynaklarında muhasebeleştirilmelidir. Muhasebeleştirme iş lemi “242 İŞ TIRAKLER” yada “245 BAĞ LI ORTAKLIKLAR” hesaplarına borç, karş ılık olarak “52 Sermaye Yedekleri” hesap grubu içinde bulunan “İŞ TIRAKLER YENİDEN DEĞ ERLEME ARTIŞ LARI”na alacak ve bizim tarafımızdan bu grup içinde yeni aç ılacak bir hesap olan önerilen “BAĞ LI ORTAKLIKLAR YENİDEN DEĞ ERLEME ARTIŞ LARI” hesabına alacak kaydedilmelidir. Burada önerdiğimiz hesap iş tirakler ve bağı ortaklıklar ile ilgili olarak ayırımın tam olarak yapılabilmesi iç indir.

d) Standarda göre özkaynak yöntemine göre değ erlenen iş tirakler ve bağı ortaklıklar bilançoda özkaynak yöntemine göre muhasebeleştirilen iş tirakler ismiyle gösterilmesi gerekmektedir. Ancak bizim önerimiz bununla ilgili ayrıntıların bilanço kalemleri arasında karış ıklık yaratmaması için dipnotlarda ayrıca belirtilmesidir.

3.3. TMS 36 Varlıklarda Değ er Düş üklüğüne İliş kin Standardın THP’na Uyumluluğ u

Cari olmayan Varlıklarla ilgili olarak değ er düş üklüğü THP yer alan değ er düş üklüğü hesapları aş ağıdaki gibidir.

241 BAĞ LI MENKUL KIYMETLER DEĞ ER DÜŞ ÜKLÜĞ Ü KARŞ ILIĞ I(-)

244 İŞ TIRAKLERE SERMAYE PAYLARI DEĞ ER DÜŞ ÜKLÜĞ Ü KARŞ ILIĞ I (-)

247 BAĞ LI ORTAKLIKLARA SERMAYE PAYLARI DEĞ ER DÜŞ ÜKLÜĞ Ü KARŞ ILIĞ I (-)

249 Dİ Ğ ER MALİ DURAN VARLIKLAR KARŞ ILIĞ I (-)

298 STOK DEĞ ER DÜŞ ÜKLÜĞ Ü KARŞ ILIĞ I (-)

Yukarıda belirtilen cari olmayan varlıklar ile ilgili değ er düş üklüğü hesapları incelendiğ inde “Mali Duran Varlıklar” ve “Diğ er Duran Varlıklar” ile ilgili değ er düş üklüğü karş ılığ ı hesaplarının mevcut olduğ u görülmektedir. THP ile bu standardın uyumluluğ u incelendiğ inde diğ er varlık hesapları ile ilgili değ er düş üklüklerinin gösterileceğ i hesaplar, yeniden değ erleme yapıldığ ında artış meydana geldiğ inde kullanılacak hesaplar ile vergisel boyutunun incelenmesi neticesinde THP’da

uyumluluğun sağlanabilmesi için kullanılacak hesaplar ile ilgili önereceğimiz değişiklikler aşağıdaki gibidir.

a) İkinci bölümde anlatılan şekilde varlıkların değer düşüklüğü zararlarının tespit edildiği durumlarda bu varlıkların mali tablolarda ilgili zararlar düşülerek raporlanması gerekmektedir. Muhasebenin temel kavramlarından ihtiyatlılık kavramı gereği işletmeler muhasebe olayları karşısında temkinli davranmalı ve işletmenin karşılaşılabileceği riskleri gözönüne alması gereğini belirtmektedir. Bu kavram gereğince işletmeler gelecek dönemlerde karşılaşılabilecekleri zararlar için karşılık ayırırlar. Bize göre değer düşüklüğü zararının muhasebeleştirilmesi ihtiyatlılık ilkesi gereğince karşılık ayırma işlemi olarak gerçekleştirilmelidir. Ve hangi varlık grubu olursa olsun burada kullanılacak gelir tablosu hesabı için şu anda kullanılan “654 KARŞILIK GİDERLERİ” hesabı uygundur. Ancak önemli olan nokta bu hesabın karşılığında hangi hesabın alacaklandırılacağıdır.

Yukarıdaki açıklama ışığında Mali Duran Varlıklar ve Diğer Duran Varlıklar hesap gruplarının Değer Düşüklüğü Karşılığı hesapları mevcut olduğu için yeni bir hesap açılmasına gerek yoktur. Ancak “Maddi Duran Varlıklar”, “Maddi Olmayan Duran Varlıklar”, ve ileriki bölümlerde inceleyeceğimiz “Yatırım Amaçlı Gayrimenkuller” ve “Satış Amaçlı Elde Tutulan Varlıklar” gruplarında yeni bir hesaba ihtiyaç duyulmaktadır.

Bu bölümde bizim önereceğimiz hesap değişikliği “Maddi Duran Varlıklar” ve “Maddi Olmayan Duran Varlıklar” hesap grupları ile ilgilidir.

THP'daki Maddi duran varlıklarla ilgili hesap grubu kodlarının tamamen dolu olması sebebiyle bu grupta gösterilecek değer düşüklüğü zararlarının Birikmiş Amortismanlar hesabı ile birlikte gösterilmesinin uygun olacaktır. Birikmiş Amortismanlar hesabında gösterilen değer düşüklüğü karşılığı sebebiyle hesabın ismi “257 BİRİKMİŞ AMORTİSMANLAR VE DEĞER DÜŞÜKLÜĞÜ KARŞILIĞI(-)” olarak değiştirilmesidir. Bununla beraber burada yapılan değişiklik, yine muhasebenin temel kavramlarından tam açıklama kavramına bu şekliyle uyum sağlamayacaktır. Bu sebeple bu hesabın içerdiği tutarların ayrıntılı olarak dipnotlarda yer almasının doğru olacağı kanısındayız.

Maddi olmayan duran varlıklarla ilgili hesap grubunda ise hesap kodlarının dolu olmamasına rağmen buradaki değer düşüklüğü için iki ayrı öneride bulunulabilir. Birincisi Maddi Duran Varlıklar hesap grubunda olduğu gibi Birikmiş Amortismanlar hesabında yapılacak isim değişikliği ile çözülebilir. Bu durumda birikmiş amortismanlar hesabının ismi “268 BİRİKMİŞ İTFA PAYLARI VE DEĞER DÜŞÜKLÜĞÜ KARŞILIĞI(-)” olarak değiştirilmelidir. İkincisi ise, bu hesap grubunda boş hesap kodları da olduğu için “265 MADDİ OLMAYAN DURAN VARLIKLAR DEĞER DÜŞÜKLÜĞÜ KARŞILIĞI(-)” hesabı THP’na eklenerek sorun giderilebilir.

Maddi olmayan duran varlıklarla ilgili olarak önerilen hesap ve ismi değiştirilen hesap arasında değerlendirme yapacak olursak; ismi değiştirilen hesap maddi duran varlıklar hesap grubunda önerdiğimiz değişiklik gibi detaylı açıklamaları dipnotlarda yer almak durumunda kalacaktır. Ancak yeni hesap olarak yaptığımız öneride bilanço üzerinde direkt olarak bu gruba ilgili değer düşüklüğü zararları mali tablo ilgilileri tarafından görülebilecektir. Bu yüzden bizim önerimiz “265 MADDİ OLMAYAN DURAN VARLIKLAR DEĞER DÜŞÜKLÜĞÜ KARŞILIĞI(-)” hesabının açılması yönündedir.

b) Yukarıda anlatılan hususlara paralel olarak, yukarıda bahsi geçen varlıklarla ait daha önceden ayrılmış olan değer düşüklükleri var ise, varlığa yapılan yeniden değerlendirme işlemi sırasında meydana gelecek olan olumlu farklar değer düşüklüğü iptali olarak muhasebeleştirilir. Bu muhasebeleştirme işlemi neticesinde ortaya çıkan farklılık kar hesaplarında değil özkaynak grubunda yer alan hesaplarda muhasebeleştirilir. Maddi duran varlıklar için hali hazırda bulunan “522 MDV YENİDEN DEĞERLEME ARTIŞLARI” hesabı kullanılabilir. Ancak maddi olmayan duran varlıklar ile ilgili bir yeniden değerlendirme hesabı bulunmadığı için bu grupta boş olan hesaplardan birini bu hesap için değerlendirmemiz gerekecektir. Bu sebeple TMS 38 Maddi Olmayan Duran Varlıklara ilişkin standartta tekrar değineceğimiz yeni bir hesap olan “52 Sermaye Yedekleri” hesap grubunda bulunacak “MADDİ OLMAYAN DURAN YENİDEN DEĞERLEME ARTIŞLARI” hesabının kullanılması tarafımızdan önerilmektedir. Maddi olmayan duran varlıklar grubunda raporlanan şerefiye ile ilgili olarak bir istisnai durum söz konusudur. Bu istisnai durum standart hükümleri gereğince değer

düşüklüğü kaydı yapılan bir şerefiyenin değer düşüklüğü zararı iptali yapılamayacağıdır. (TMS 38, md.125)

c) Türkiye’de uygulanan vergi mevzuatı, THP ve bu standardın üçü bir arada değerlendirildiğinde yine THP’da bir değişiklik yapma gereği duyulmaktadır. Bu farklılık vergi mevzuatının bu standart hükümlerince belirtilen değer düşüklüğü tespitine yer vermemesinden kaynaklanmaktadır. Bu standartta belirtilen değer düşüklüğü tespiti, defter değeri ile geri kazanılabilir tutardan küçük olanı ile değerlendirme yapılacağı belirtilmiştir. Ancak vergi mevzuatında değer düşüklüğü kavramı VUK 278. Maddede belirtilen “Değeri Düşen Mallar” olarak belirtilmiş ve bu malların emsal değer ile değerlemeye tabi tutulması gerektiği belirtilmiştir. Ancak vergi mevzuatına göre değeri düşen mallardaki önemli değer düşüklüğünden bahsetmiştir. Bu değer düşüklüğü tabii afetler veya mutad olmayan haller olarak değerlendirilmiştir. Ancak standart hükümlerine göre yapılan değerlendirme süreklilik arzedip, önemli olsun olmasın muhasebeleştirilmesi gerektiği anlaşılmaktadır. Bu açıklamalar ışığında standart hükümlerine göre THP’da değer düşüklüğü olarak muhasebeleştirilen kar ve zarar hesaplarının, gerçekleşeceği döneme kadar ertelemeye konu vergi varlığı olarak ayrıca muhasebeleştirilmesi gerektiğini düşünmekteyiz.

Kar zarar hesaplarına değer düşüklüğü veya değer düşüklüğü iptali neticesinde yansıtacak olan olumlu farklar için bir önceki bölümde kullandığımız “475 ERTELENMİŞ VERGİ YÜKÜMLÜLÜKLERİ” hesabının alacak, olumlu farkların ilk muhasebeleştirilmesinde kullanılan “522 MADDİ DURAN VARLIK DEĞERLEME ARTIŞLARI” hesabına bu işlem neticesinde borç kaydedilmesi doğru olacaktır.

Kar zarar hesaplarına değer düşüklüğü veya değer düşüklüğü iptali neticesinde yansıtacak olan olumsuz farklar için ise yeni bir hesabın açılması uygun olacaktır. Bu hesabın bize göre daha önceki bölümde incelediğimiz “ERTELENMİŞ VERGİ YÜKÜMLÜLÜĞÜ” hesabıyla bir paralellüğünün olması gerektiği düşüncesindeyiz. Ancak THP incelendiğinde böyle bir paralellüğün mümkün olmadığı düşüncesindeyiz. Çünkü 27 no’lu hesap grubu kullanılmakta olduğundan dolayı kullanılacak en uygun hesap grubu “28 GELECEK YILLARA AİT GİDERLER VE GELİR TAHAKKUKLARI” ve bu hesap grubunda yer almasını uygun gördüğümüz “282

ERTELELENMİŞ VERGİ VARLIĞI” Hesabının kullanılması uygun olacaktır. Bu hesaba karşılık ise yine “691 DÖNEM KARI VERGİ VE DİĞER YASAL YÜKÜMLÜLÜK KARŞILIĞI(-)” hesabına alacak kaydedilmesi doğru olacaktır.

3.4. TMS 38 Maddi Olmayan Duran Varlıklara İlişkin Standardın THP’na Uyumluluğu

Maddi olmayan duran varlıklar standardının THP uyumunun incelenmesinde kullanılan hesaplardan ziyade maddi olmayan varlığın tespiti, ilk edinimindeki muhasebeleştirilmesi, aktifleştirme, kar zararda gösterim, amortisman hususlarında farklılıklar mevcuttur. Kısaca bu standardın THP uygulamasında aşağıdakilere önemle dikkat edilmelidir.

- Maddi olmayan duran varlık tanımı doğru yapılmalıdır.
- İlk edinimde muhasebeleştirme yapılırken, edinimin şekline gözönünde bulundurularak standart hükümleri uygulanmalıdır.
- Araştırma giderleri aktifleştirilmemelidir.
- Sınırsız faydalı ömre sahip maddi olmayan duran varlıklar için amortisman ayrılmamalıdır.

Yukarıdaki dikkat edilmesi gereken hususlar dışında standardın THP’na uyumu hesap kalemleri bazında incelendiğinde yeniden değerlendirme artışları, edinimine göre hesap sınıflandırılmasının yapılması, şerefiyenin muhasebeleştirilmesi hususlarında tarafımızdan aşağıdaki önerilerde bulunulmuştur.

a) Maddi olmayan duran varlıklarla ilgili olarak standart yeniden değerlendirme yapılabileceğini belirtmekte ve bu yeniden değerlendirme sonucunda meydana gelecek farkların özkaynak grubu içerisinde muhasebeleştirilmesi gerektiğini belirtmiştir. Özkaynaklar grubunda diğer yeniden değerlendirme hesaplarının bulunduğu “52 SERMAYE YEDEKLERİ” grubunda boş olan hesaplardan bir tanesi kullanılarak bu muhasebe işlemi gerçekleştirilebilir. Bu grup için önereğimiz hesap ismi “MADDİ OLMAYAN DURAN VARLIKLAR YENİDEN DEĞERLEME ARTIŞLARI” hesabıdır.

b) Standart ile THP arasındaki uyum incelendiğinde, standarda göre işletme içinde oluşturulan ve diğer şekillerde edinilen maddi olmayan duran varlıklar olarak ayırım yapılması istenmektedir. Bu şekilde bir ayırımın THP hesap grubu ve hesap kalemi bazında yapılması zor olacaktır. Bu sebeple bizim önerimiz bu ayırımın bilanço dipnotlarında yapılması yönündedir.

c) Standarda göre raporlama yapılırken satış amaçlı olarak elde tutulan maddi olmayan duran varlıkların mali tablolarında gösterilmesi gerektiği belirtilmiştir. Bununla ilgili açıklamalara “TFRS 5 Satış Amaçlı Elde Tutulan Varlıklar ve Durdurulan Faaliyetler” standardını incelediğimiz ileriki bölümde yer verilecektir.

d) Satınalma yoluyla edinilen şerefiyenin maddi olmayan duran varlıklar kapsamına girmediğinden dolayı ilgili bölümde de açıkladığımız gibi oluştukları anda gider olarak muhasebeleştirilmelidir. Bunun yanında “TFRS 3 İşletme Birleşmeleri” standardına göre ortaya çıkan şerefiyeler ayrı bir varlık olarak muhasebeleştirilmelidir. (TFRS 3, md.51) Ayrı olarak muhasebeleştirilmesi gereken işletme birleşmeleri neticesinde ortaya çıkan şerefiye bilançoda “Cari Olmayan Varlıklar” grubunun altında “21 ŞEREFİYE” hesap grubu kullanılarak ve “TFRS 3 İşletme Birleşmeleri” standardına göre uygun hesaplar kullanılarak muhasebeleştirilmelidir.

e) Standarda göre “Araştırma ve Geliştirme” giderleri muhasebeleştirilirken araştırma giderlerinin direkt olarak giderleştirilmesi gerekirken, geliştirme giderlerinin aktifleştirilmesi gerekmektedir. Buna göre Tekdüzen Hesap planında kullanılan Araştırma ve Geliştirme Giderleri ile ilgili hesapların aktifleştirilmesi veya giderleştirilmesi hususları göz önüne alınarak değiştirilmesi uygun olacaktır. Buna göre yeni kullanılacak hesap isimleri;

263 GELİŞTİRME GİDERLERİ

750 ARAŞTIRMA GİDERLERİ

751 ARAŞTIRMA GİDERLERİ YANSITMA HESABI(-)

752 ARAŞTIRMA GİDERLERİ GİDER FARKLARI

şeklinde olmalıdır. Bu yönde değişiklik yapılmasını önermekteyiz.

3.5. TMS 40 Yatırım Amaçlı Gayrimenkullere İlişkin Standardın Thp'na Uyumluluğu

Cari olmayan varlıklarla ilgili olan standartlar incelenirken bu standardı diğer standartlardan ayıran en önemli unsur bu standartta bahsi geçen, yatırım amacıyla aktifte tutulan gayrimenkullerin, daha önceden THP'da yer almamasıdır. Öncelikle bu standart incelenirken Yatırım Amaçlı Gayrimenkullere ilişkin THP'da bir hesap grubu oluşturulmalıdır. Bu hesap grubu, adından da anlaşılacağı üzere uzun vadeli olarak elde tutulacak olmasından dolayı eski adıyla "2 DURAN VARLIKLAR", yeni adıyla "2 CARİ OLMAYAN VARLIKLAR" sınıfına dahil edilmesi tarafımızdan uygun görülmüştür. Hesap sınıfını belirledikten sonra bu sınıfın altındaki hesap gruplarını incelediğimizde 20 ve 21 no'lu hesap gruplarının kullanılmamakta olduğunu görmekteyiz. Bu sebeple biz "20 YATIRIM AMAÇLI GAYRİMENKULLER" hesap grubunu ve bu hesap grubunun altında yer almak üzere aşağıdaki hesapları önermekteyiz.

20 YATIRIM AMAÇLI GAYRİMENKULLER

200 YATIRIM AMAÇLI ARAZİ VE ARSALAR

202 YATIRIM AMAÇLI BİNALAR

206 DİĞER YATIRIM AMAÇLI VARLIKLAR

207 BİRİKMİŞ AMORTİSMANLAR(-)

208 YATIRIM AMAÇLI GAYRİMENKULLER DEĞER DÜŞÜKLÜĞÜ
KARŞILIĞI(-)

Yukarıda yaptığımız sıralama, standardın aşağıda belirtilen maddesinde yatırım amaçlı gayrimenkullere verilen örnekler neticesinde düşünülmüştür.

" 8. Yatırım amaçlı gayrimenkullere ilişkin örneklere aşağıda yer verilmiştir.

- (a) Normal iş akışı çerçevesinde kısa vadede satılmaktan ziyade, uzun vadede sermaye kazancı elde etmek amacıyla elde tutulan arsalar

- (b) Gelecekte nasıl kullanılacağına karar verilmemiş arsalar (işletme, araziyi sahibi tarafından kullanılan gayrimenkul olarak kullanmaya veya söz konusu arazinin sermaye kazancı elde etmek amacıyla elde tutulduğu varsayılır)
- (c) İşletmenin sahip olduğu (veya finansal kiralama işlemi çerçevesinde işletme tarafından elde tutulan) ve bir veya daha fazla faaliyet kiralamasına konu edilen binalar
- (d) Bir veya daha fazla faaliyet kiralaması çerçevesinde kiralanmak üzere elde tutulan boş bina.”

Yukarıdaki madde incelendiğinde yatırım amaçlı gayrimenkullerin arsa, arazi ve binalardan oluştuğu görülmektedir. Buna istinaden açmış olduğumuz “200 YATIRIM AMAÇLI ARSA VE ARAZİLER”, “202 YATIRIM AMAÇLI BİNALAR” ve “206 DİĞER YATIRIM AMAÇLI VARLIKLAR” aktif hesapları, yatırım amaçlı olarak sınıflandırılmayan varlıkların yer aldığı “Maddi Duran Varlıklar” hesap grubu dikkate alınmıştır. Bununla beraber aktifi düzenleyen hesaplar olarak nitelendirilen hesaplardan “207 BİRİKMİŞ AMORTİSMANLAR” hesabı yine “Maddi Duran Varlıklar” hesap grubundaki gibi değerlendirilmiştir. Bunun dışında diğer aktifi düzenleyici hesap diye tabir ettiğimiz “208 YATIRIM AMAÇLI GAYRİMENKUL DEĞER DÜŞÜKLÜĞÜ KARŞILIĞI” hesabı ilgili standartta da belirtildiği üzere mali tablolarda gösterilmesi gerektiğinden dolayı ve mali tablo ilgililerinin daha kolay bilgiye ulaşabilmeleri adına bir hesap kalemi olarak değerlendirilerek tarafımızdan önerilmiştir.

Yukarıda belirtilen hesap grubu ve hesap kalemleri daha önceden THP’da yer almadığı için ayrıca niteliği, işleyişi ve değerlemesi hakkında açıklamalı bilgiler verilmiştir.

3.5.1. “200 YATIRIM AMAÇLI ARAZİ VE ARSALAR HESABI”

3.5.1.1. Niteliği

Normal iş akışı çerçevesinde kısa vadede satılmaktan ziyade, uzun vadede sermaye kazancı elde etmek amacıyla elde tutulan arsalar ile gelecekte nasıl kullanılacağına karar verilmemiş arsa ve arazilerin izlendiği aktif karakterli hesaptır.

3.5.1.2. İşleyişi

Yatırım amaçlı olarak edinilen arsa ve arazinin elde etme maliyeti bu hesaba borç, satılması veya çeşitli nedenlerle bu grupta sınıflandırılmamasını gerektiren unsurların ortaya çıkması durumunda alacak yazılarak muhasebeleştirilir.

3.5.1.3. Değerlemesi

Yatırım amaçlı olarak sınıflandırılan arsa ve araziler maliyet yöntemi veya gerçeğe uygun değer yöntemi kullanılarak değerlendirilir.

3.5.2. “202 YATIRIM AMAÇLI BİNALAR HESABI”

3.5.2.1. Niteliği

İşletmenin sahip olduğu finansal kiralama çerçevesinde elde tutulan bir veya daha fazla faaliyet kiralamasına konu binalar ile yine bir veya daha fazla faaliyet kiralaması çerçevesinde kiralanmak üzere elde tutulan boş binaların izlendiği aktif karakterli hesaptır. Yatırım amaçlı dahi olsa inşa edilen binalar inşası tamamlanıncaya kadar maddi duran varlıklar grubunda yer alan “258 Yapılmakta Olan Yatırımlar” hesabında muhasebeleştirilir.

3.5.2.2. İşleyişi

İlk ediniminde yatırım amaçlı olarak edinilen binaların maliyet bedeli, daha önce maddi duran varlıklar grubunda sınıflandırılırken, yatırım amaçlı olarak elde bulundurulmaya başlayan binaların kayıtlı değerinden muhasebeleştirilirken hesaba borç yazılır. Binaların herhangi bir sebeple aktiften çıkarıldığında veya yatırım amaçlı olarak muhasebeleştirilmemesi gerektiğinde hesaba alacak yazılır.

3.5.2.3. Değerlemesi

Yatırım amaçlı olarak sınıflandırılan binalar maliyet yöntemi veya gerçeğe uygun değer yöntemi kullanılarak değerlenir.

3.5.3. “206 DİĞER YATIRIM AMAÇLI VARLIKLAR HESABI”

3.5.3.1. Niteliği

Yukarıda belirtilen hesapların hiçbirinin kapsamına girmeyen ve özellikle kendi bölümlerinde tanımlanamayan diğer yatırım amaçlı varlıkların takip edileceği hesaptır.

3.5.3.2. İşleyişi

Satın alındığında veya başka bir grupta yer alan varlıklardan bu hesaba transfer gerçekleşiğinde hesaba borç, ilgili varlığın bilanço dışına çıkarıldığında veya başka bir grupta raporlanacağı durumlarda bu hesaba alacak kaydedilir.

3.5.3.3. Değerlemesi

Yatırım amaçlı olarak sınıflandırılan diğer varlıklar maliyet yöntemi veya gerçeğe uygun değer yöntemi kullanılarak değerlenir.

3.5.4. “207 BİRİKMIŞ AMORTİSMANLAR HESABI(-)”

3.5.4.1. Niteliği

Maliyet yöntemi uygulanarak değerlenen yatırım amaçlı gayrimenkullerin yıpranma paylarının takip edildiği aktifi düzenleyici hesaptır. Bilindiği gibi arsa ve arazilerde amortisman uygulaması ülkemizde mevcut değildir. Bu grupta sınıflandırılan binalar ve diğer varlıklardan maliyet yöntemi uygulanarak kayıtlarda tutulanları için amortisman uygulaması mevcuttur. (Gerçeğe uygun değer yöntemiyle değerlenen yatırım amaçlı gayrimenkullerde ise her dönem yapılan değerleme sonucu aradaki farklar gelir ve gider hesaplarında muhasebeleştirilir.)

3.5.4.2. İşleyişi

Ayrılan amortismanlar ilgili gider hesapları karşılığında bu hesaba alacak, bilanço dışı bırakılan yatırım amaçlı gayrimenkullerin bu hesapta takip edilen birikmiş amortismanları borç kaydedilerek muhasebeleştirilir.

3.5.4.3. Değerlemesi

Yatırım amaçlı gayrimenkullerden maliyet yöntemi ile değerlendirilen varlıklar TMS 16 Maddi Duran Varlıklar Standardına tabi olduğundan dolayı, amortismanların değerlendirme konusunda bu standardın hükümleri uygulanır. Yani yeniden değerlendirme işlemi sırasında uygulanan oranda birikmiş amortismanlar artırılır veya yeniden değerlendirme işlemi sırasında varlık netleştirildiğinden dolayı, yeniden değerlendirilen varlık değeri üzerinden yeni belirlenen tutarda amortisman ayrılmaya devam edilir.

3.5.5. “208 YATIRIM AMAÇLI GAYRİMENKULLER DEĞER DÜŞÜKLÜĞÜ KARŞILIĞI(-)”

3.5.5.1. Niteliği

TMS 36 Varlıklarda Değer Düşüklüğü Standardına göre tespit edilen değer düşüklüklerinin izlendiği aktifi düzenleyici hesaptır.

3.5.5.2. İşleyişi

Yapılan değerlendirme neticesinde tespit edilen değer düşüklüğü ilgili gider hesabına borç kaydedilirken bu hesaba alacak kaydedilir. İlgili yatırım amaçlı gayrimenkul elden çıkarıldığında veya değer düşüklüğü iptali söz konusu olduğunda hesaba borç kaydedilerek muhasebeleştirilir.

3.5.5.3. Değerlemesi

Bu hesap niteliği açısından bu gruptaki varlık hesaplarının değerlendirilmesi için kullanılmaktadır. Yapılan yeni değerlemeler sonucunda bu hesapta meydana gelen değer düşüklüğü değişimleri bu hesapta takip edildiğinden dolayı, hesabın değerlendirilmesi de bu yöndedir.

3.6. TFRS 5 Satış Amaçlı Elde Tutulan Duran Varlıklar Ve Durdurulan Faaliyetlere İlişkin Standardın THP'na Uyumluluğu

Bu standardın THP'na ile uyumluluğunun araştırılması sonucunda aşağıda da belirttiğimiz, Satış amaçlı elde tutulan varlıklar ve durdurulan faaliyetler ile ilgili olarak, bilançoda ve gelir tablosunda kullanılacak yeni hesaplar neticesinde bir uyumun gerçekleştirilebileceği düşüncesindeyiz.

a) Bu standarda göre iki unsur söz konusudur. Biricisi “Satış Amaçlı Elde Tutulan Duran Varlıklar” ikincisi “Elden Çıkarılmak Üzere Durdurulan Faaliyetler”dir. Cari olmayan varlık olarak sınıflandırılan varlıklar bu standarda göre satış amaçlı koşulunu sağladıklarında veya elden çıkarılmak üzere durdurulan faaliyet olarak tanımlandıklarında dönen varlık olarak sınıflandırılmalıdır. Bunun ışığında satış amaçlı koşulunu sağlamayan varlıkların niteliğine göre kendi hesaplarda raporlandığını söyleyebiliriz. Ancak satış amaçlı olarak elde tutulan duran varlık niteliğine sahip olduklarında raporlanırken, bu varlıkların belirli bir plan dahilinde likide çevrilecek olmasından dolayı dönen varlık yani “Cari Varlık” olarak sınıflandırılmalıdır. THP'daki “1 Cari Varlıklar” hesap sınıfı incelendiğinde bu standartta tanımlanan satış amaçlı elde tutulan varlıklar ve elden çıkarılmak üzere durdurulan faaliyetlerin sınıflandırılabilmesi için bir hesap grubunun “19 Diğer Dönen Varlıklar” hesap grubu dışında bulunmadığını söyleyebiliriz. Ancak THP'nı incelerken “2 Cari Olmayan Varlıklar” hesap grubunda yer alan “294 ELDEN ÇIKARILACAK STOKLAR VE MADDİ DURAN VARLIKLAR” hesabı dikkatimizi çekmektedir. Bu hesap standartta da belirtildiği gibi bazı durumlarda bir yıldan uzun sürebilecek satış planına sahip satış amaçlı elde tutulan varlıkların, satış amaçlı elde tutulan varlıklar olarak muhasebeleştirileceği hesap olarak gösterilebilir. Bu hesaba istinaden satış amaçlı elde tutulan duran varlıklar ile Elden Çıkarılmak üzere durdurulan faaliyetler için önereceğimiz hesap, hesap numarası yönünden de benzerlik göstermesi sebebiyle “194 SATIŞ AMAÇLI ELDE TUTULAN VE ELDEN ÇIKARILACAK DURDURULAN VARLIKLAR” hesabıdır.

Yukarıda önerdiğimiz hesap; bir varlığın satış amaçlı olarak tanımlandığında veya durdurulan bir faaliyetin elden çıkarılması kararlaştırıldığında borçlandırılarak, ilgili varlık satıldığında veya satış amaçlı elde tutulan varlık şartlarını kaybettiğinde hesaba

alacak yazılarak muhasebeleştirilir. Hesap, defter değeri ile satış maliyeti düşülmüş gerçeğe uygun değerinden düşük olanı ile değerlendirilir. Bu hesapta sınıflandırılan varlıklardan amortisman ayrılmayacağı için amortismanla ilgili herhangi bir işlem söz konusu değildir.

b) Bu standartla ilgili bir diğer konu ise elden çıkarılmak üzere durdurulan faaliyetlere ilişkin kar ve zararların muhasebeleştirilmesidir. Durdurulan faaliyetlere ilişkin kar ve zararlar standarda göre gelir tablosu hesaplarında ayrıca gösterilmelidir. Standarda göre durdurulan faaliyetler kapsamında olmayan satış amaçlı elde tutulan varlıklardan meydana gelen kar veya zararlar ile ilgili görüşü, işletmenin sürdürülebilir faaliyetlerine ilişkin kar ve zararına ilave edilmesi yönündedir. Bu bilgiler ışığında elden çıkarılacak durdurulan faaliyetlerden kaynaklanan kar ve zararlar için THP incelendiğinde “679 DİĞER OLAĞANDIŞI GELİR VE KARLAR” ve “689 DİĞER OLAĞANDIŞI GİDER VE ZARARLAR” hesaplarından başka uygun hesap görülmemektedir. Ancak standarda göre durdurulan faaliyetlerden kaynaklanan kar ve zararların ayrı olarak gösterilmelidir. Eğer yukarıda belirtilen hesaplar kullanılırsa, bahsedilen kar ve zararlar dipnotlarda gösterilmelidir. Fakat bizim önerimiz bu hesap gruplarında yer alan boş hesaplardan kullanarak, durdurulan faaliyetlerle ilgili kar ve zararları direkt olarak gelir tablosunda raporlamaktır. Bu sebeple; gerçekleşen kar ile ilgili olarak “672 DURDURULAN FAALİYETLERE İLİŞKİN GELİR VE KARLAR”, gerçekleşen zarar ile ilgili olarak da “682 DURDURULAN FAALİYETLERE İLİŞKİN GİDER VE ZARARLAR” hesaplarının kullanılması tarafımızdan önerilmektedir.

c) Standarda göre, elden çıkarılacak bir varlık ile ilgili borçlar bilançoda diğer borçlardan ayrı olarak gösterilmelidir. THP incelendiğinde burada belirtilen elden çıkarılacak varlıklarla ilgili borçların bilanço hesaplarında gösterilebilecek ayrı bir hesap bulunmamaktadır. Dolayısıyla bu hususu da iki şekilde değerlendirebiliriz. Birincisi bu bilginin dipnotlarda verilerek standarda uyumun gerçekleştirilmesidir. İkincisi ise bu tür borçlarla ilgili ayrı bir hesabın açılması ile THP uyum sağlanmasıdır. Bizim önerimiz, pasifte gösterilecek yeni bir borç hesabının karışıklığa sebebiyet vereceğini düşündüğümüzden dolayı bu türde olan borçların dipnotlarda gösterilmesi yönündedir.

SONUÇ VE ÖNERİLER

İncelediğimiz Maddi Duran Varlıklar ile ilgili standart; Tek Düzen hesap planında hesap bazında herhangi bir değişikliğe ihtiyaç duyulacak bir yenilik getirmemiş, ancak daha önceden bu grupta sınıflandırılan varlıkların belirtilen diğer standartlarla bir ayrıma tabi tutulduğunu, ayrıca bu grupta raporlanacak varlıkların değerlemeleriyle ilgili önemli değişiklikler sunmuştur. Yatırım Amaçlı Gayrimenkuller, Satış Amaçlı Elde Tutulan Varlıklar diğer standartlarla açıklandığı için bu standart kapsamı dışında tutulmuş olup maddi duran varlıklar grubunda değil ilgili standartlarda belirtilen şekillerde sınıflandırılarak raporlanmalıdır. Standarda göre, Maddi Duran Varlıklarda değerlendirme yapılırken ortaya çıkan en önemli farklılık, varlıkların iki farklı şekilde değerlemeye tabi tutulması ve bu değerlendirme yöntemlerinden yeni bir kavram olarak karşımıza çıkan yeniden değerlendirme modelinin kullanılması, bununla beraber yeniden değerlendirme modeli kullanılırken değerlerin tespit edilmesi hususlarındaki yenilikler ön plana çıkmıştır.

Şirketlerin iştirak ettikleri diğer işletmelerle ilgili düzenlemelerin yer aldığı İştirakler ile ilgili Türkiye Muhasebe Standardının Tek Düzen Hesap Planına uyumlaştırılabilmesi incelendiğinde; daha önceden üç ayrı kategori olarak sınıflandırılan bu varlıkların iki kategoriye indirilmesi, bu hesapların isimlerinin değiştirilmeyip önceki uygulamaya göre hesap içeriklerinin değiştirilmesi, yapılan değerlemeler neticesinde oluşan farklılıkların muhasebeleştirilmesi; bu standardın Tek Düzen Hesap Planına uyumlaştırma çalışmalarında önerdiğimiz değişikliklerdir. Tekdüzen hesap planında kullanılmakta olan ‘Bağlı Menkul Kıymetler, İştirakler ve Bağlı Ortaklıklar’ hesaplarında sınıflandırılan Mali Duran Varlıklar, Standarda göre Bağlı Menkul Kıymetler olarak tabir edilen kıymetler ile ilgili hesap ihtiyacı karşılamamakta, bunun yerine önemlilik oranı olarak %20 kullanılarak kalan 2 grup olarak sınıflandırılmaya devam edilmektedir.

Cari Olmayan Varlıklarda yapılan değerlemeler neticesinde ortaya çıkabilecek değer düşüklüklerine ilişkin açıklamaların da yapıldığı Değer Düşüklüğüne ilişkin muhasebe standardının Tek Düzen Hesap Planı ile uyumlaştırılabilmesi için Maddi Duran Varlıklar ve Maddi Olmayan Duran Varlıklar hesap gruplarında hesap isimlerinin

değiştirilmesi, bu değer düşüklüğünün vergisel etkileri neticesinde yapılacak değişiklikler üzerinde durulmuştur. Hesap isimleri ile ilgili olarak yapılan değişiklikler, cari olmayan varlıklar olarak sınıflandırılan Maddi Duran Varlıklar ve Maddi Olmayan Duran Varlıklar hesap gruplarında değer düşüklüğü hesaplarının bulunmaması sebebiyle önerilen yeni hesap isimleridir. Yapılan bu değer düşüklüğü tespiti esnasında ortaya çıkan giderlerin, değer düşüklüğü iptali neticesinde ortaya çıkan gelirlerin işletmelerin vergilerini pozitif veya negatif yönde etkilemesinden dolayı, bu gibi durumlarda kullanılması gereken ertelenen vergi varlıkları, ertelenen vergi yükümlülükleri gibi hesap önerilerinde bulunulmuştur.

Maddi Olmayan Duran Varlıklarla ilgili standart Tek düzen hesap planıyla karşılaştırıldığında maddi olmayan duran varlığın tespiti ile ilgili yenilikler neticesinde muhasebeleştirme, raporlama konularında önerilerde bulunulmuştur. Maddi olmayan duran varlıklarla ilgili yeniden değerlendirme yapıldığında bu değerlemede oluşacak farklar özkaynaklar grubunda yeni açılacak hesapta sınıflandırılmalı, işletme içinde edinilen ya da dışarıdan edinilen maddi olmayan duran varlıklarla ilgili bilgilerin bilançoda değil dipnotlarda verilmesi, edinilen şerefiyelerin raporlanması, araştırma ve geliştirme giderlerinin dönem sonu raporlamalarındaki farklılıkları hususlarına değinilmiştir.

Türkiye Muhasebe Standartlarının yayımlanmasıyla muhasebe literatürümüze giren yeni kavramlardan biri işletmelerin yatırım amacıyla ellerinde tuttıkları varlıklardır. Buna ilişkin standardın Tek Düzen Hesap Planıyla olan uyumluluğu incelendiğinde bu yeni kavram için yeni hesap grubu ve hesapların açılması gerekliliği ortaya çıkmış olup bununla ilgili önerdiğimiz, cari olmayan varlıklar hesap sınıfında yer alan Yatırım Amaçlı Gayrimenkuller hesap grubu ve bu grubun altında oluşturulan yatırım amacıyla elde tutulan arsalar, araziler, binalar ile bunların amortisman ve değer düşüklüğü hesaplarının bu standardın uygulanmasına ışık tutacağı düşünülmektedir.

Günümüzde kullanılan Tek düzen hesap planına bakıldığında varlıkların satış amacı ile elde tutulmasının varlığın sınıflandırılmasında bir değişikliğe neden olmadığını görmekteyiz. Ancak Türkiye Muhasebe Standartları bu varlıklarla ilgili olarak bunun doğru olmadığını ve satış amaçlı elde tutulan varlıkların ayrıca raporlanması

gerektiğini ifade etmektedir. Buna göre satış amaçlı olarak elde tutulan varlıkların cari varlık olarak sınıflandırılması, durdurulan faaliyetlerle ilgili olarak oluşan kar ve zararların ayrı gelir tablosu hesaplarında gösterilmesi hususlarına değinilmiştir.

Cari Olmayan Varlıkları ilgilendiren standartların bütününe bakıldığında Tek Düzen Hesap Planına uyumluluğunun sağlanması adına Tek Düzen Hesap Planında değişiklikler yapılmalıdır. Örneğin, Yatırım Amaçlı Gayrimenkuller ile ilgili olarak bir hesap grubunun Tek Düzen Hesap Planına ilave edilmesi. Bu değişiklikler Türkiye’de bu konuda standardizasyonu sağlamaya çalışan kurum (TMSK) tarafından yapılan çalışmalara destek olarak, devletin vergisel konularda da değerlendirmeler yaparak Tekdüze bir hesap planının tekrar oluşturulması ve buna uyumla ilgili yasal düzenlemeler yapılmasının bu standartlara uyumu daha kolaylaştıracağı düşüncesindeyiz.

Çalışmamızın üçüncü bölümünde, cari olmayan varlıklarla ilgili standartlarla Tekdüzen hesap planının uyumlaştırılma çalışması neticesinde ortaya çıkardığımız yeni hesaplar, hesap grupları, önerdiğimiz hesap ismi değişiklikleri, Tekdüzen hesap planından kaldırılmasını önerdiğimiz hesaplar ile ilgili yapmış olduğumuz değerlendirmelerin, Türkiye’de bu standartların uygulanmasında tüm şirketleri kapsayan bir uyumlaştırma çalışmasında bir kaynak olacağı düşüncesindeyiz. Dünya ekonomisinin paydaşlarının anlaşılabilir, karşılaştırılabilir, güvenilir raporlara ihtiyaç duyması neticesinde Türkiye’de yapılacak uyumlaştırma çalışmasının da yakın bir gelecekte yapılması gerekmektedir.

KAYNAKÇA

AKDOĞAN, Nalan, “Türkiye Muhasebe Standartları'nın İlk Uygulanmasında Uygulacak Esaslar ve TFRS'ye Geçiş Bilançosunun Düzenlenmesi”, *Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi*, Cilt:8, Sayı:1, Mart 2006.

AKDOĞAN, Nalan, (2007), “Türkiye Muhasebe/Finansal Raporlama Standartlarının Uygulanma Süreci: Sorunlar, Çözüm Önerileri”, *Mali Çözüm Dergisi*, Sayı:80, Mart-Nisan, s.101-117

AKDOĞAN, N., O. Sevilengül (2007), *Türkiye Muhasebe Standartları İle Uyumlu Tekdüzen Muhasebe Sistemi Uygulaması*, İSMMMÖ, İstanbul

AKGÜL, B.A., H. Akay (2003), *Uluslararası Muhasebe Standartları*, Türkmen Kitabevi, İstanbul

AKSOY, Tamer (2005), “Finansal Muhasebe ve Raporlama Standartlarında Uyumlaştırma ve UMS/UFRS Bazında Küresel Muhasebe Standartları Setine Yöneliş Eğilimi”, *Mali Çözüm Dergisi*, Nisan-Mayıs-Haziran, s.182-199

ARIKAN, Yahya, “Uluslararası Muhasebe standartları ve Türkiye Uygulaması”, *Mali Çözüm Dergisi*, Sayı:36, Mayıs-Haziran 1996

DEMİR, Volkan, (2006), “SPK Standartları Çerçevesinde Hata Kavramı ve Düzeltmesi – Kıdem Tazminatı Karşılığı Hesaplama Örneği”, *Mali Çözüm Dergisi*, Sayı:77, Ağustos – Eylül – Ekim, s. 40-51

GÖZLÜKLÜ, Burçin, (2007), “Türkiye Muhasebe Standartları Setinin Oluşturulması Sürecinde Gelinek Nokta”, *Vergi Dünyası Dergisi*, Sayı 308, Nisan, s. 83

[Http://www.fasb.org](http://www.fasb.org)

[Http://www.iasb.org.uk](http://www.iasb.org.uk)

[Http://www.muhasabetr.com/yazarlarimiz/suleyman/007/](http://www.muhasabetr.com/yazarlarimiz/suleyman/007/)

[Http://www.turmob.org.tr](http://www.turmob.org.tr)

- KAHRAMAN, Orhan, (2006), “Uluslararası Finansal Raporlama Standartlarındaki Değerleme Ölçüleri”, *Vergi Dünyası Dergisi*, Sayı 296, Nisan, s. 60
- KAYA, Uğur, (2007), “Maddi Duran Varlıkların Elde Edilmesinde TMS 16 ve Vergi Kanunlarındaki Düzenlemelerin Karşılaştırılması”, *Mali Çözüm Dergisi*, Sayı 83, Eylül – Ekim, s.83
- Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi*, Sayı:1, 2000
- ÖRTEN, R., H. Kaval ve A. Karapınar, *Türkiye Muhasebe - Finansal Raporlama Standartları*, Gazi Kitabevi, Ankara
- PEKDEMİR, Recep, (2007), ““UFRS” Fıyısı mı? Rantiye Kapısı mı?”, *Mali Çözüm Dergisi*, Sayı:79, Ocak-Şubat, s.107-120
- PRICEWATERHOUSECOOPERS, (2007), *KOBİ’ler için UFRS (Taslak) Cep Kılavuzu 2007*, İstanbul
- SAYAR, Zafer (2002) “Oluşturulmakta Olan Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu’nun Işığında Türkiye’de Muhasebe Standartlarının Mevcut Durumu ve Kamuyu Aydınlatma”, *Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi*, Yıl:2, Sayı:7, Ekim, s.73-80
- TBB (Türkiye Bankalar Birliği), (2000), *Uluslararası Muhasebe Standartları Hakkında G7 Maliye Bakanları ve Merkez Bankası Guvernörlerine Rapor*, Basel Bankacılık Denetim Komisyonu
- TORAMAN, Cengiz ve M. F. Bayramoğlu (2006), “Avrupa Birliği Uyum Sürecinin Muhasebe Uygulamalarına Etkisi”, 17. Dünya Muhasebe Kongresi, *Mali Çözüm Dergisi*, Sayı:76, Kasım, s.457-480
- Türkiye Muhasebe ve Denetim Standartları Kurulu Yönergesi, 1994
- TMSK (2005), *Maddi Duran Varlıklara İlişkin Türkiye Muhasebe Standardı (TMS 16) Hakkında Tebliğ*, Sıra No:15, Aralık, s.1-19
- TMSK (2005), *İştiraklerdeki Yatırımlara İlişkin Türkiye Muhasebe Standardı (TMS 28) Hakkında Tebliğ*, Sıra No:12, Aralık, s.1-11

- TMSK (2005), *Varlıklarda Değer Düşüklüğüne İlişkin Türkiye Muhasebe Standardı (TMS 36) Hakkında Tebliğ*, Sıra No:28, Aralık, s.1-40
- TMSK (2005), *Maddi Olmayan Duran Varlıklara İlişkin Türkiye Muhasebe Standardı (TMS 38) Hakkında Tebliğ*, Sıra No:26, Aralık, s.1-28
- TMSK (2005), *Yatırım Amaçlı Gayrimenkullere İlişkin Türkiye Muhasebe Standardı (TMS 40) Hakkında Tebliğ*, Sıra No:27, Aralık, s.1-20
- TMSK (2005), *Satış Amaçlı Elde Tutulan Duran Varlıklar ve Durdurulan Faaliyetlere İlişkin Türkiye Finansal Raporlama Standardı (TFRS 5) Hakkında Tebliğ*, Sıra No:25, Aralık, s.1-13
- USTA,Hale, (2007), *Muhasebe mesleği ile ilgili uluslararası muhasebe standartları ve Türkiye'deki düzenlemeler ile karşılaştırılması*, Yüksek Lisans Tezi, Gazi Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.
- UYAR, S., H. Aygören, (2006), “Basel II İlkelerinin Kobi'lere Olası Etkileri: Finansman Maliyeti, Finansal Raporlama ve Muhasebe Açısından Değerlendirme”, *Mali Çözüm Dergisi*, Sayı:77, Ağustos – Eylül – Ekim, s. 52-70

EKLER

**EK 1. “Sermaye Piyasasında Muhasebe Standartları Hakkında Tebliğ” Kısımları ve
Bu Kısımlara Karşılık Gelen Uluslararası Finansal Raporlama Standartları**

**"SERMAYE PİYASASINDA MUHASEBE STANDARTLARI HAKKINDA TEBLİĞ"
KISIMLARI VE BU KISIMLARA KARŞILIK GELEN
ULUSLARARASI FİNANSAL RAPORLAMA STANDARTLARI**

KISIM NO	Febliğ Kısmında Düzenlenen Konular	IFRS	IFRS Başlığı
Kısım 1	Mali Tablolara İlgili Genel İlkeler	-	Framework for the Preparation and Presentation of Financial Statements
Kısım 2	Mali Tablolara Sunumu	IFRS 1	Presentation of Financial Statements
Kısım 3	Arz Mali Tablolar	IFRS 34	Interim Financial Reporting
Kısım 4	Nakit Akım Tablosu	IFRS 7	Cash Flow Statements
Kısım 5	Hazırlar	IFRS 18	Revenue
Kısım 6	Stoklar	IFRS 2	Investments
Kısım 7	Maddi Varlıklar	IFRS 16	Property, Plant and Equipment
Kısım 8	Maddi Olmayan Varlıklar	IFRS 38	Intangible Assets
Kısım 9	Varlıklarda Değer Düşüklüğü	IFRS 36	Impairment of Assets
Kısım 10	Büyüme Maliyetleri	IFRS 23	Research Costs
Kısım 11	Finansal Araçlar	IFRS 32	Financial Instruments: Disclosure and Presentation
		IFRS 39	Financial Instruments: Recognition and Measurement
Kısım 12	İşleme Birleşmeleri	IFRS 22	Business Combinations
Kısım 13	Konsolide Mali Tablolar, Bağlı Ortaklıklar, Müşterek Yönetime Tabii Teşebbüsler ve İş ortakların Muhasebeleştirilmesi	IFRS 27	Consolidated Financial Statements and Accounting for Investments in Subsidiaries
		IFRS 28	Accounting for Investments in Associates
		IFRS 31	Financial Reporting of Interests in Joint Ventures
Kısım 14	Kur Değişiminin Etkileri	IFRS 21	The Effects of Changes in Foreign Exchange Rates
Kısım 15	Yüksek Enflasyon Dönemlerinde Mali Tablolara Düzeltme	IFRS 29	Financial Reporting in Hyperinflationary Economies
Kısım 16	Hisse Başına Kazanç	IFRS 33	Earnings Per Share
Kısım 17	Bilanço Tarihten Sonraki Olaylar	IFRS 10	Events After the Balance Sheet Date
Kısım 18	Kayıplar, Şarta Bağlı Yükümlülükler ve Şarta Bağlı Varlıklar	IFRS 37	Provisions, Contingent Liabilities and Contingent Assets
Kısım 19	Muhasebe Politikaları, Muhasebe Tahminlerinde Değişiklik ve Hesaplar	IFRS 8	Net Profit or Loss for the Period, Fundamental Errors and Changes in Accounting Policies
Kısım 20	Kira İstemleri	IFRS 17	Leases
Kısım 21	İlişkili Taraflar	IFRS 24	Related Party Disclosures
Kısım 22	Finansal Bilgi için Bölümlere Göre Raporlama	IFRS 14	Segment Reporting
Kısım 23	Banka ve Benzeri Finansal Kuruluşların Mali Tablolara Kamuya Açıklanması	IFRS 30	Disclosures in the Financial Statements of Banks and Similar Financial Institutions
Kısım 24	İnşaat Sözleşmeleri	IFRS 11	Construction Contracts
Kısım 25	Devletten Kesilen Faaliyetler	IFRS 35	Discontinuing Operations
Kısım 26	Devlet Tevdiği ve Yardımları	IFRS 20	Accounting for Government Grants and Disclosure of Government Assistance
Kısım 27	Yatırım Amaçlı Gayrimenkuller	IFRS 40	Investment Property
Kısım 28	Kurum Kazanç Üzerinden Hesaplanan Vergiler	IFRS 12	Income Taxes
Kısım 29	Çalışanlara Sağlanan Faydalar	IFRS 19	Employee Benefits
Kısım 30	Ereklilik Planları	IFRS 26	Accounting and Reporting by Retirement Benefit Plans
Kısım 31	Tarımsal Faaliyetler	IFRS 41	Agriculture
Kısım 32	Mali Tablo ve Raporların Açıklanması, Kurula ve Borsaşa Gönderilmesi	-	-
Kısım 33	İk. Dönem Mali Tablolar	-	-
Kısım 34	Muhafız Hükümleri	-	-

ÖZGEÇMİŞ

23 Ağustos 1980 yılında Adapazarı'nda doğdu. Sırasıyla Namık Kemal İlkokulu, Adapazarı Atatürk Ortaokulu, Adapazarı Ticaret Meslek Lisesini bitirdi. 2002 yılında İstanbul Üniversitesi İşletme Fakültesinden mezun oldu. 2003 yılında askerlik görevini yerine getirdikten sonra Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik Stajını başlattı. 2005 yılında Sakarya Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsünde lisansüstü eğitime başladı. 2006 yılında Sakarya Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler Odasına bağlı olarak yeterlilik sınavlarında başarılı olarak Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ruhsatını aldı. 2007 yılında Mali Müşavirlik bürosunu açarak serbest olarak mesleki faaliyetine başladı. 2007 yılında Sakarya Üniversitesi Akyazı Meslek Yüksek Okulu ve Sapanca Meslek Yüksek Okulunda, Sakarya Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler Odasında öğretmenlik yaptı. Halen serbest olarak çalışmakta ve Sakarya Üniversitesi Geyve Meslek Yüksek Okulunda derslere girmektedir.