T.C

BURSA ULUDAĞ ÜNİVERSİTESİ

SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ

İŞLETME TEZLİ YÜKSEK LİSANS

MUHASEBE STANDARTLARINA GÖRE MADDİ VE MADDİ OLMAYAN DURAN VARLIKLARIN RAPORLANMASINDAKİ FARKLILIKLAR: BIST UYGULAMALARI

YÜKSEK LİSANS TEZİ

LEVENT ALPAY

BURSA-2024

T.C

BURSA ULUDAĞ ÜNİVERSİTESİ

SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ

İŞLETME TEZLİ YÜKSEK LİSANS

MUHASEBE STANDARTLARINA GÖRE MADDİ VE MADDİ OLMAYAN DURAN VARLIKLARIN RAPORLANMASINDAKİ FARKLILIKLAR: BIST UYGULAMALARI

YÜKSEK LİSANS TEZİ

LEVENT ALPAY

DANIŞMAN

Dr. ÖĞR. ÜYESİ ALP AYTAÇ

BURSA-2024

ÖZET

Yazar Adı Soyadı	Levent ALPAY
Üniversite	Bursa Uludağ Üniversitesi
Enstitü	Sosyal Bilimler Enstitüsü
Anabilim dalı	İşletme
Bilim Dalı	Muhasebe – Finansman
Tezin niteliği	Yüksek Lisans Tezi
Mezuniyet tarihi	
Tez danışmanı	Dr. Öğr. Üyesi Alp AYTAÇ

MUHASEBE STANDARTLARINA GÖRE MADDİ VE MADDİ OLMAYAN DURAN VARLIKLARIN RAPORLANMASINDAKİ FARKLILIKLAR: BIST UYGULAMALARI

Türkiye, gitgide ivmelenerek artan uluslararası ticaretin ve sermaye akımlarının bir gerekliliği olan uluslararası muhasebe kuralları çerçevesinde TFRS (Türkiye Finansal Raporlama Standartları)'yi yayımlamış ve yaygınlaşması için gerekli düzenlemelerin yapılması yolunda önemli adımlar atmıştır. Bu doğrultuda, ölçeğine göre daha küçük işletmeler tarafından kullanılması için BOBİ FRS (Büyük ve Orta Boy İşletmeler için Finansal Raporlama Standartları)'yi de yayımlamıştır. BOBİ FRS, TFRS'ye kıyasla daha az karmaşık ve dolayısıyla uygulanması daha kolaydır. Ekonomide önemli bir yere sahip olan daha küçük ölçekli işletmelerin kullanması için ise KÜMİ FRS (Küçük ve Mikro Ölçekli İşletmeler İçin Finansal Raporlama Standartları) adında farklı bir standart hazırlanmıştır.

Bu çalışmada öncelikle muhasebe ve finansal raporlama konusuna değinilmiş daha sonra Türkiye'de kullanılan muhasebe sistemlerinden bahsedilmiştir. Daha sonra ülkemizde kullanılan muhasebe sistemlerinin maddi ve maddi olmayan duran varlıklar ile ilgili olan kısımlarına değinilmiş ve bu kısımların TFRS, TDMS, BOBİ FRS ve KÜMİ FRS'lere göre uygulanış şekilleri dört başlık (ilk ölçüm, sonraki ölçüm ve değerleme, amortismanlar ve finansal tablo dışı bırakma) altında kıyaslanmıştır.

Borsa İstanbul'a kote olmuş şirketlerden ilk 30 işletmenin 2018 - 2022 yılları arasına ait 5 yıllık veriler ve dipnot açıklamaları taranarak, finansal tabloları ve dipnotların maddi ve maddi olmayan duran varlıklar ile ilgili bölümleri incelenmiştir. Elde edilen veriler, nitel analiz yöntemlerinden doküman ve içerik analizine tabi tutularak standartlara uyumluluk derecesi kontrol edilmiştir.

Anahtar Kelimeler: Muhasebe Standartları, Maddi Duran Varlıklar, Maddi Olmayan Duran Varlıklar, Tek Düzen Muhasebe Sistemi, BIST 30 Firmaları, İçerik Analizi

ABSTRACT

Author Name and Surname	Levent ALPAY
University	Bursa Uludağ Üniversitesi
Institute	Sosyal Bilimler Enstitüsü
Branch of Main Science	İşletme
Branch of Science	Muhasebe – Finansman
Character of the Thesis	Yüksek Lisans Tezi
Date of Graduation	
Thesis Advisor	Asst. Prof. Alp AYTAÇ

DIFFERENCES IN THE REPORTING OF TANGIBLE AND INTANGIBLE FIXED ASSETS ACCORDING TO ACCOUNTING STANDARDS: BIST PRACTICES

Türkiye has published the Turkish Financial Reporting Standards (TFRS) which is in line with international accounting standard to meet the increasing demands of international trade and capital flows, taking significant steps towards its widespread adoption. Additionally, the Financial Reporting Standards for Large and Medium-Sized Enterprises (BOBI FRS) have been published for use by smaller-scale enterprises, which are less complex and, therefore, easier to implement compared to TFRS. Another standard, the Financial Reporting Standards for Small and Micro-Scale Enterprises (KUMI FRS), has been prepared for the use of smaller businesses that hold a significant place in the economy.

This study initially touches upon accounting and financial reporting, followed by discussions on the accounting systems used in Türkiye. Subsequently, the sections related to tangible and intangible fixed assets in the accounting systems used in Türkiye are discussed, and the application methods of these sections are compared under four headings (initial measurement, subsequent measurement and valuation, amortization, and exclusion from financial statements) in relation to TFRS, TDMS, BOBI FRS, and KUMI FRS.

The financial statements of the top 30 companies traded on Borsa Istanbul between 2018 - 2022 and the relevant sections of the footnotes regarding tangible and intangible assets were collected and analyzed for 5 years and footnote explanations.

The data were subjected to qualitative analysis methods, specifically document and content analysis, to verify the degree of compliance with standards.

Keywords: Accounting Standards, Tangible Fixed Assets, Intangible Fixed Assets, Uniform Accounting System, BIST 30 Companies, Content Analysis

ÖNSÖZ

Bu çalışmada maddi ve maddi olmayan duran varlıklar ile ilgili Türkiye'deki muhasebe standartlarında yer alan düzenlemeler kapsamında karşılaştırmalar yapılmış ve standartların ülkemizdeki vergi uygulamaları ve Tekdüzen Muhasebe Sisteminden farklılıkları üzerinde durulmuştur.

Öncelikle tez çalışmasının yapımı ve sonuçlanması aşamasında bana sürekli rehberlik eden danışman hocalarım **Ümit GÜCENME GENÇOĞLU** ve **Alp AYTAÇ**'a teşekkür eder ve saygılarımı arz ederim. Daha sonra lisans eğitimimde bana emek veren, gerek verdikleri eğitim gerekse öğrenciye yaklaşım tarzları ile benim lisansüstü eğitime başlama kararımda büyük bir pay sahibi olan, **Prof. Dr. Azzem ÖZKAN** ve **Prof. Dr. Derviş BOZTOSUN**' a derin hürmetlerimle birlikte şükranlarımı sunarım.

Son olarak sadece eğitimim konusunda değil, her konuda desteklerini hiçbir zaman eksik etmeyen, öncelikle annem ve babam olan **Şerife ALPAY** ve **Mehmet ALPAY**' a, daha sonra anneannem ve dedem olan **İslim BÖLÜKBAŞI** ve **Ali Rıza BÖLÜKBAŞI**' na ve son olarak büyükannem ve büyükbabam olan merhume **Naime ALPAY** ve merhum **Ahmet ALPAY**' a en içten sevgilerimi ve saygılarımı sunarım.

Levent ALPAY

İÇİNDEKİLER

TABLOLAR LİSTESİ ..... İ

KISALTMALAR ..... İİ

GİRİŞ 1

BİRİNCİ BÖLÜM 3

MUHASEBE STANDARTLARI VE ÜLKEMİZDEKİ UYGULAMALAR 3

1. MUHASEBE STANDARTLARI VE FİNANSAL RAPORLAMA 3
2. ÜLKEMİZDE UYGULANAN FİNANSAL RAPORLAMA ÇERÇEVELERİ 4

2.1. Türkiye Finansal Raporlama Standartları 6
2.2. Büyük ve Orta Boy İşletmelerde Finansal Raporlama Standardı 8
2.3.Küçük ve Mikro İşletmelerde Finansal Raporlama Standartları 10
2.4. Tekdüzen Muhasebe Sistemi 12

İKİNCİ BÖLÜM 13

MUHASEBE STANDARTLARINDA MADDİ VE MADDİ OLMAYAN DURAN VARLIKLARIN RAPORLANMASI VE ÜLKEMİZDEKİ VERGİ UYGULAMALARIMIZ İLE KARŞILAŞTIRILMASI 13

1. MADDİ DURAN VARLIKLAR 13

1.1. Maddi Duran Varlıkların İlk Muhasebeleştirilmesi 13
1.2. Sonraki Dönemlerde Yapılan Harcamalar 16
1.3. Sonraki Dönemlerdeki Ölçüm 17
1.4. Varlıklarda Değer Düşüklüğü 18
1.5. Amortisman Uygulamaları 20

2. MADDİ OLMAYAN DURAN VARLIKLAR 26

2.2. Sonraki Dönemlerde Ölçüm (Yeniden Değerleme) 30
2.3. Değer Düşüklüğü 31
2.4. Amortisman(İtfa) 31

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM 34

BIST 30 KAPSAMINDAKİ İŞLETMELERİN MADDİ VE MADDİ OLMAYAN DURAN VARLIKLARININ RAPORLANMASINDA TFRS GEREKLERİNİ UYGULAMA YETERLİLİĞİNE İLİŞKİN BİR ARAŞTIRMA 34

1. STANDARTLARA GÖRE YAPILMASI GEREKEN DİPNOT AÇIKLAMALARI 34

1.1. TMS 16 Gereğince Yapılması Gereken Dipnot Açıklamaları 34
1.2. TMS 38 Gereğince Yapılması Gereken Dipnot Açıklamaları 35
1.3. TMS 36 Gereğince Yapılması Gereken Dipnot Açıklamaları 35

2. ARAŞTIRMANIN AMACI, YÖNTEMİ VE KAPSAMI 36
3. BULGULAR 40

3.1. Maddi ve Maddi Olmayan Duran Varlıkların Sonraki Dönemlerdeki Değerleme Yöntemine İlişkin Uygulamalar 40
3.2. Amortismanlara (İtfa) İlişkin Uygulamalar 43

SONUÇ **46**
KAYNAKÇA **48**

TABLOLAR LİSTESİ

TABLO 1: BÜYÜK VE ORTA BOY İŞLETMELER İÇİN FİNANSAL RAPORLAMA STANDARDI 10
TABLO 2: KÜÇÜK VE MİKRO İŞLETMELER İÇİN FİNANSAL RAPORLAMA STANDARDI 11
TABLO 3: MADDİ DURAN VARLIKLARIN İLK MUHASEBELEŞTİRİLMESİNDEKİ FARKLILIKLAR 15
TABLO 4: MADDİ DURAN VARLIKLARDA YENİDEN DEĞERLEME İŞLEMİNDEKİ FARKLILIKLAR 19
TABLO 5: MADDİ DURAN VARLIKLARDA AMORTİSMAN UYGULAMASINDAKİ FARKLILIKLAR 25
TABLO 6: MADDİ OLMAYAN DURAN VARLIKLARDA İLK MUHASEBELEŞTİRMEDEKİ FARKLILIKLAR 30
TABLO 7: MADDİ OLMAYAN DURAN VARLIKLARDA SONRAKİ DÖNEMLERDE ÖLÇÜM İŞLEMİNDEKİ FARKLILIKLAR 31
TABLO 8: MADDİ DURAN VARLIKLARDA YENİDEN DEĞERLEME İŞLEMİNDEKİ FARKLILIKLAR 31
TABLO 9: MADDİ OLMAYAN DURAN VARLIKLARDA AMORTİSMAN(İTFA) UYGULAMASINDA FARKLILIKLAR 33
TABLO 10: ARAŞTIRMA KAPSAMINDAKİ İŞLETMELER VE KODLARI 39
TABLO 11: SONRAKİ DÖNEMLERDE DEĞERLEME YÖNTEMLERİ 40
TABLO 12: SONRAKİ DÖNEMLERDE DEĞERLEMEDE HEM YENİDEN DEĞERLEME, HEM DE MALİYET YÖNTEMİNİ KULLANAN İŞLETMELERİN ORANLARI 41
TABLO 13: İŞLETMELERİN DANIŞMANLIK ALDIĞI KURUMLAR 42
TABLO 14: İŞLETMELERİN GAYRİMENKUL DEĞERLEME YAKLAŞIMLARI 42
TABLO 15: YILLARA GÖRE AYRILAN DEĞER DÜŞÜKLÜĞÜ BEDELLERİ 43
TABLO 16: AMORTİSMAN BEDELLERİ 43
TABLO 17: MADDİ DURAN VARLIKLARI İÇİN TERCİH EDİLEN AMORTİSMAN YÖNTEMLERİ ORANI 45

KISALTMALAR

- AB: Avrupa Birliği
- AET: Avrupa Ekonomi Topluluğu
- BDDK: Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurulu
- BİST: Borsa İstanbul
- BOBİ FRS: Büyük ve Orta Boy İşletmeler İçin Finansal Raporlama Standardı
- GUD: Gerçeğe Uygun Değer
- IAS**:** International Accounting Standards
- IASB: International Accounting Standards Board
- IFRS: International Financial Reporting Standards
- IOSCO: - International Organization Of Securities Commissions
- KAYİK: Kamu Yararını İlgilendiren Kuruluşlar
- KGK: Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu
- KÜMİ FRS: Küçük ve Mikro İşletmeler İçin Finansal Raporlama Standardı
- MB: Maliye Bakanlığı
- MDV: Maddi Duran Varlıklar
- MODV: Maddi Olmayan Duran Varlıklar
- MSUGT: Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği
- SPK: Sermaye Piyasası Kurulu
- TDMS: Tek Düzen Muhasebe Sistemi
- TFRS**:** Türkiye Finansal Raporlama Standartları
- TMS: Türkiye Muhasebe Standartları
- TMSK: Türkiye Muhasebe Standartlar Kurulu
- TMUDESK: Türkiye Muhasebe ve Denetim Standartları Kurulu
- TÜRMOB: Türkiye Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Odaları Birliği
- UFRS**:** Uluslararası Finansal Raporlama Standartları
- UMS: Uluslararası Muhasebe Standartları
- UMSK: Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu
- VUK: Vergi Usul Kanunu

GİRİŞ

Küreselleşme ile birlikte ülkeler arası yatırımların hacmi de artmış, tasarruf sahipleri kendi ulusal piyasalarının yanı sıra yabancı piyasalara da yatırım yapmaya başlamışlardır. Ancak yatırımcılar yatırım yapacakları ülkelerdeki şirketlerin mali durumlarını anlamaya ve yorumlamaya ihtiyaç duymuşlar, kendi ulusal muhasebe sistemleri ve yatırım yapacakları ülkelerde kullanılan muhasebe sistemleri arasındaki farklardan dolayı finansal tabloların anlaşılması ve yorumlanması aşamasında sıkıntı yaşamışlardır. Bu sıkıntılar yatırımcıların farklı ülkelere yatırım yapmalarını zorlaştırarak, ülkelerin uluslararası piyasaya adaptasyonunda engel teşkil ettiğinden finansal tablolarda ortak bir dilin kullanılması ve uluslararası piyasada herkes tarafından anlaşılan ve kabul gören bir finansal raporlama sistemine ihtiyaç duyulmuştur. Bu ihtiyacın karşılanabilmesi için Dünya'nın çeşitli bölgelerinden katılımcıların olduğu bir komite kurulmuş ve ortak bir muhasebe dili oluşturmak için çalışmalar yürütülmüştür. Bu kapsamda Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu-UMSK (International Accounting Standards Board-IASB) tarafından uluslararası alanda kabul gören Uluslararası Muhasebe Standartları/ Uluslararası Finansal Raporlama Standartları-UMS/UFRS (International Accounting Standards / International Financial Reporting Standards-IAS/ IFRS) yayımlanmıştır. Dünya üzerindeki bu gelişmelere Türkiye kayıtsız kalmamış ve uluslararası piyasalara uyum çalışmalarına başlamıştır. Özellikle 1980 sonrasında dışarıya açılmaya yönelik politikalar izlenmiş ve Türkiye uluslararası piyasaya kanalize edilmeye çalışılmıştır. Ancak ne var ki uluslararası piyasaya uyum sağlamak için ülke içinde kullanılan Tekdüzen Muhasebe Sistemi'nin (TDMS) yetersizliği problemi ortaya çıkmış, farklı ülkeler ile yapılan işlemlerde yatırımcılara anlaşılır bilgi arz etmek için yetersiz kaldığı görülmüştür. Ayrıca TDMS'nin gerçeğe yakınlıktan çok vergi mevzuatındaki katı kurallar ile uygulanmaya çalışılması, anlaşılmazlığının yanı sıra güvenilirliğini de yitirmesine neden olmuştur. Bu durum yeni bir muhasebe sistemi arayışını tetiklemiştir. Bu nedenle ülkemizde, Sermaye Piyasası Kurulu, Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu, Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu gibi kurumlar aracılığı ile UMS/UFRS'ler tercüme edilerek, Türkiye Muhasebe Standartları / Türkiye Finansal Raporlama Standartları (TMS/TFRS) ismi ile yayımlanmıştır. Daha sonraki süreçte ise farklı ölçekteki işletmelerin ticari kar raporlamalarını sağlamak ve finansal tabloların aynı bakış açısına sahip olabilmesi amacıyla Büyük ve Orta Boy İşletmeler İçin Finansal Raporlama Standardı (BOBİ FRS) ve Küçük ve Mikro İşletmeler İçin Finansal Raporlama Standardı (KÜMİ FRS) yayımlanmıştır.

Bu çalışmada Tekdüzen Muhasebe Sistemi ile TMS/TFRS, BOBİ FRS ve KÜMİ FRS kapsamında maddi ve maddi olmayan duran varlıklar ile ilgili düzenlemeler karşılaştırılarak, farklılıkların ortaya konması ve vergi muhasebesi anlayışının yaygın olduğu Türkiye'de işletmelerin finansal durum tablosunda önemli bir hesap grubu olan maddi ve maddi olmayan duran varlıkların raporlamasında standartlardaki düzenlemelere ne derece uyum sağlandığının tespiti amaçlanmaktadır. Bu amaçla çalışmanın ilk bölümünde muhasebe standartları hakkında genel bilgiler verilmiş, ikinci bölümde ise Tekdüzen Muhasebe Sistemi ile TMS/TFRS, BOBİ FRS ve KÜMİ FRS kapsamında maddi ve maddi olmayan duran varlıkların raporlanması ile ilgili uygulamalar karşılaştırılmıştır. Sadece sermaye piyasasında faaliyette bulunan ve TMS/TFRS'leri uygulayan işletmelerin finansal tablolarına ulaşılması mümkün olduğundan, son bölümde BIST'e kote işletmelerin finansal tablolarında maddi ve maddi olmayan duran varlık kalemlerine ilişkin 2018 - 2022 yılları arasına ait 5 yıllık veriler ve dipnot açıklamaları taranarak, işletmelerin bu kalemlerinde TMS/TFRS'lerdeki düzenlemeleri hangi ayrıntıda uyguladığı, hangi yöntemlerin kullanımında yoğunluk olduğu, dipnot açıklamalarının ve değer tespiti uygulamalarının standart hükümlerini ne derece karşıladığının tespiti için nitel analiz gerçekleştirilmiştir.

BİRİNCİ BÖLÜM

MUHASEBE STANDARTLARI VE ÜLKEMİZDEKİ UYGULAMALAR

Çalışmanın birinci bölümünde muhasebe standartlarının tarihsel gelişimi ele alınmıştır. Bununla birlikte ülkemizde uygulanan farklı finansal raporlama çerçevelerinin neler olduğu açıklanmış ve hangi kriterleri sağlayan işletmelerin hangi finansal raporlama çerçevesini kullanacağı hakkında bilgi verilmiştir.

1. MUHASEBE STANDARTLARI VE FİNANSAL RAPORLAMA

Dünya üzerindeki küreselleşmenin etkisi ile işletmeler arasındaki ilişkiler uluslararası düzeye ulaşmıştır. İşletmeler sadece kendi ülkelerindeki arz veya talebe cevap vermekle kalmayıp, diğer ülkelerdeki arz veya talepleri de karşılamaya başlamışlardır. Ayrıca yatırımcılar da kendi ülke sınırlarını aşıp, farklı ülkelerdeki işletmelere yatırım yapmaya başlamışlardır. Buna karşılık işletmeler de sadece kendi ülke sınırları içindeki finansman kaynakları ile yetinmeyip ülke dışındaki kaynaklara yönelmişlerdir. Ticari ilişkilerin, finansman veya yatırım iletişiminin sağlıklı kurulabilmesi için taraflar standart, anlaşılabilir ve güvenilir veri talep etmektedir. Ne var ki ülkelerin dillerinin, kanunlarının farklı olması, verilerin niteliklerinde farklılığa neden olduğundan tüm ülkelerde kullanılan ortak bir muhasebe diline ihtiyaç duyulmuştur.

Muhasebe biliminin ürettiği veriler yatırımcılar, tedarikçiler, müşteriler, devlet gibi işletmelerden bilgi talep eden tüm birimler tarafından kullanılmaktadır. Bundan dolayı üretilen verilerin, tam, güvenilir ve herkes tarafından anlaşılabilir niteliklere sahip olması gerekmektedir. "*Bu niteliklerin sağlanabilmesi için kullanılan muhasebe standartları, muhasebe uygulamalarına yön veren ve finansal tabloların hazırlanmasına düzen getiren normlar; finansal tablolar ilkelerinin uygulamaya geçirilmesini sağlayan esaslar ve yöntemler olarak tanımlanabilir (Korkmaz vd., 2007: 97).*"

Finansal bilgi kullanıcıları, işletme ile ilgili bilgi sahibi olmak istediklerinde, raporlayan işletmeye ait bilgileri, diğer işletmelere ait benzer bilgilerle veya aynı işletmenin başka dönemine ait bilgileri ile karşılaştırmaya ihtiyaç duymaktadır. Günümüzde ise artık sadece belirli bir ülke içinde değil, farklı ülkelerdeki işletmelerin finansal tablolarının karşılaştırılabilir olması sağlanmaya çalışılmaktadır. Bu amaçla oluşturulan Uluslararası Raporlama Standartları ile muhasebede dünya çapında ortak bir dilin oluşturulması, finansal bilgilerin karşılaştırılabilir olmasını sağlamaktadır.

"Finansal tabloların hazırlanması ve sunulmasında uyulması gereken muhasebe standartlarını oluşturmak ve bunların dünya üzerinde genel kabul görmesini sağlamak amacıyla 1973 yılında kurulan Uluslararası Muhasebe Standartları Komitesi-UMSK (International Accounting Standarts Committee – IASC)'nin 2001 yılına kadar yayımladığı standartlar Uluslararası Muhasebe Standartları olarak isimlendirilmiştir. 2001 yılındaki yapısal bir değişiklikten sonra Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu (International Accounting Standart Board-IASB) adını alan komite Uluslararası Finansal Raporlama Standartları'nı (International Financial Reporting Standarts-IFRS) geliştirmiş ve yayımlamıştır. UMSK'nın 2001 yılından önce yayımladığı standartlar UMS, 2001 yılından sonra yayımladığı standartlar UFRS olarak adlandırılmıştır (Gücenme Gençoğlu, 2020/a: 6)." UMSK tarafından oluşturulan UMS/UFRS'ler ülkeler arasında yayılmış ve yayılmaya devam etmektedir. Birçok ülke kendi ulusal standartlarını UMS/UFRS'ler ile uyumlu bir şekilde oluşturmaya çalışmış veya UMS/UFRS'leri tercüme ederek ulusal standartlar olarak kendi ülkelerinde kullanmışlardır. Yani UMS/UFRS'ler uluslararası arenada ortak muhasebe standartları olarak kabul edilmiştir (Kocamaz, 2012: 109).

Bugün tamamı UFRS olarak isimlendirilen bu standartlar Avrupa Birliği (AB) üyesi ülkelerde borsadaki şirketler tarafından 2005 yılından itibaren uygulanmaya başlanmış, Türkiye'de de AB düzenlemeleri ile uyum sağlama süreci içinde, UFRS'ler ile uyumlu düzenlemeler yapılmıştır.

2. ÜLKEMİZDE UYGULANAN FİNANSAL RAPORLAMA ÇERÇEVELERİ

İşletmelerin içinde bulunduğu mali durumların çevre tarafından anlaşılması ve yorumlanabilmesi için, ortak muhasebe kuralları çerçevesinde finansal verilerin üretilmesi ve tablo haline getirilmesi gerekmektedir. Bunu sağlamak için genel muhasebe kavramları ve genel kabul görmüş muhasebe ilkeleri hazırlanmıştır. Her ne kadar ortak kurallar olsa da ilkelerin hazırlanmasında, ülkelerin vergi ve ticaret mevzuatları da etkili olmuştur (Civelek ve Özkan, 2015: 5). Ülkemizde bu ortak muhasebe kuralları için önce ulusal sınırlar içinde kullanılan Tekdüzen Muhasebe Sistemi oluşturulmuş, daha sonra da uluslararası muhasebe ve finansal raporlama standartlarına uyum sağlanmaya çalışılmıştır.

Ülkemizde tekdüzen içinde muhasebe uygulamalarına yön veren ilk önemli raporlama çerçevesi, 26 Aralık 1992 tarihli Resmi Gazete'de yayımlanan "Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği (MSUGT) 1" ile sağlanmış ve böylece, ulusal düzeyde bir hesap çerçevesi oluşturulmuştur. Bu Tebliğde; muhasebenin temel kavramları, muhasebe politikalarının

açıklanması, finansal tablo ilkeleri, finansal tabloların düzenlenmesi ve sunulması, Tekdüzen Hesap Planı ve işleyişi konularında düzenlemeler yapılmıştır. Ulusal düzeyde ülkemiz için çok büyük yararlar sağlayan bu düzenleme, küreselleşme ve ticari sınırların ortadan kalkması nedeniyle zamanla ülke dışındaki işletmelerle gerçekleştirilen işlemlerin raporlanmasında yetersiz kalmaya başlamıştır.

Türkiye'de Sermaye Piyasası Kurulu ve Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurumu'nun Uluslararası Menkul Kıymetler Komisyonu Teşkilatı'na (IOSCO- International Organization Of Securities Commissions) üyeliklerinin bulunması, Avrupa Birliği'ne giriş sürecinde olması, uluslararası ticari ilişkilerin önemli boyutlara ulaşması ve Türkiye'nin de dünya piyasalarında kendini kabul ettirme amacı nedeniyle 2005 yılından itibarinden borsada faaliyette bulunan işletmeler, TMS/TFRS çerçevesinde finansal raporlarını hazırlamaya başlamıştır. Böylece finansal raporlamada dünya ile uygulama birliği sağlanarak Türk işletmelerinin yabancı piyasalarda daha kolay finansal kaynaklara erişebilmesi mümkün hale gelmiş ve yabancı işletmelerin Türkiye'de yatırımlarını artırması teşvik edilmiştir.

"*Bugün TFRS olarak isimlendirilen bu standart seti, Kamu Yararını İlgilendiren Kuruluşlar (KAYİK) olarak isimlendirilen, hisseleri veya borçlanma araçları kamuya açık bir piyasada işlem gören işletmeler, bankalar, hisse senedi aracı/satıcıları, yatırım fonları ve sigorta şirketleri gibi işletmeler tarafından uygulanmak zorundadır. İşletmeler tarafından, uluslararası standartlar ile tam uyumlu TFRS'lerin uygulanması, işletmelerin finansal tablolarını, rekabette bulunduğu yabancı işletmelerle aynı esasta sunmalarını sağlayarak, mevcut ve potansiyel yatırımcıların işletmeler bazında daha kolay karşılaştırma yapabilmelerine imkân tanımaktadır. Ayrıca UFRS uygulamanın zorunlu olduğu ve izin verildiği ülkelerde bağlı ortaklıkları bulunan işletmeler, işletme genelinde aynı muhasebe dilini kullanabilme imkânına sahip olabilmektedir (Gücenme Gençoğlu, 2020/a: 19-20).*"

Ancak bağımsız denetime tabi her işletme TFRS'leri uygulamak zorunda değildir. Ülkemizde 2011 yılından itibaren finansal raporlama ve muhasebe denetimi ile ilgili tüm standartların Resmi Gazete'de yayımlanması ve işletmeler tarafından uygulanmasına ait tüm yetkilere sahip olan Kamu Gözetimi Kurumu tarafından yapılan düzenlemeler sonucunda bugün, Türkiye'de uygulanan finansal raporlama çerçeveleri açısından ticari karın hesaplanmasında aşağıdaki üçlü yapı ortaya çıkmıştır (Gücenme Gençoğlu, 2020/b; 6):

- KAYİK kapsamında bağımsız denetimleri zorunlu olan işletmeler bireysel ve konsolide finansal tablolarında TFRS'leri uygulamaktadır.

- Bağımsız denetime tabi olup TFRS uygulamak zorunda olmayan işletmeler BOBİ FRS hükümlerini uygulamaktadır.
- Bunlar dışında kalan (denetime tabi olmayan) diğer işletmeler ise finansal tablolarında, Maliye Bakanlığı (MB) tarafından 26.12.1992 tarihinde yayımlanan 1 Sıra Nolu Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği (MSUGT) ve ekindeki Tek Düzen Hesap Planı hükümlerini uygulamaktadırlar. Ancak bu işletmelerin ticari karının raporlanması için uygulanması amaçlanan "Küçük ve Mikro İşletmeler İçin Finansal Raporlama Standardı (KÜMİ FRS), Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu (KGK) tarafından hazırlanmış ve 16.01.2023 tarihli ve 32.075 sayılı mükerrer Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

2.1. Türkiye Finansal Raporlama Standartları

1975 yılında UMSK tarafından yayımlanan ve zaman geçtikçe farklı kurum ve kuruluşların, ülkelerin katılımı ile geliştirilen ve yaygınlaşan UMS/UFRS uygulanması, Avrupa Birliği'ne üye ülkelerde borsaya kote olmuş şirketler tarafından 2005 yılı başından itibaren zorunlu kılınmıştır (Erol ve Aslan, 2017: 55-56).

Yeni muhasebe sistemi arayışında olan Türkiye, 14 Nisan 1987 tarihinde Avrupa Ekonomi Topluluğu'na (AET) tam üyelik başvurusunda bulunmuş ve daha sonra bu gelişme ile birlikte Türkiye'deki muhasebe sisteminin gelişiminde Avrupa etkisi görülmeye başlamıştır. Bu bağlamda Türkiye'de; tarihsel süreç içinde aşağıdaki gelişmeler yaşanmıştır (Kocamaz, 2012: 111-112).

- "Türkiye Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Odaları Birliği (TÜRMOB) bünyesinde 60 üye sayısı ile Türkiye Muhasebe ve Denetim Standartları Kurulu kurulmuş ve bu kurul uluslararası muhasebe standartları ile uyumlu 19 ulusal muhasebe standardı yayımlanmıştır. Fakat yaptırıma bağlanmadığı için bu standartlar tavsiye niteliğinde kalmıştır.
- 1999 yılında 2499 sayılı Sermaye Piyasası Kanunu'na eklenen bir madde ile bağımsız ve özerk olmak üzere Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu'nun (TMSK) kurulması kararı alınmış ve 4487 numaralı kanun ile TMSK kurulmuştur. Kurul 7 Mart 2002 tarihinde 9 üye ile faaliyete başlamıştır. TMSK strateji olarak, UMS ile tam uyumlu standartlar yayımlamayı seçmiştir.

- UMSK ile yapılan lisans anlaşmaları sonucunda TMSK tarafından 38 adet muhasebe standardı ve 21 adet yorumdan oluşan uluslararası raporlama standartları setinin çevirisi yapılmış ve Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.
- Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurulu (BDDK), bankalar için 1 Kasım 2006, Hazine Müsteşarlığı, Sigorta ve Reasürans Şirketleri ile Bireysel Emeklilik Şirketleri için 1 Ocak 2008, Sermaye Piyasası Kurulu (SPK), ihraç ettikleri sermaye piyasası araçları bir borsada işlem gören ortaklıklar, aracı kurumlar, portföy yönetim şirketleri ile bunların bağlı ortaklıkları, iştirakleri ve iş ortakları için 9 Nisan 2009 tarihinde kendi alanları ile ilgili olarak daha önce yayımlamış oldukları muhasebe tebliğ ve yöntemlerini yürürlükten kaldırarak TMS'leri uygulamaya koymuşlardır."

UMS/UFRS'ye uyum konusunda ülkemiz için en önemli adım, 15.11.2003 tarihinde SPK tarafından 25290 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan Seri XI, No:25 sayılı "Sermaye Piyasasında Muhasebe Standartları Hakkında Tebliğ" ile "SPK Finansal Raporlama Standartları'nın Uluslararası Standartlara Tam Uyum Projesi"ni hayata geçirmesi olmuştur. Ülkemizde Sermaye Piyasası Kanunu'na tabi işletmeler UMS/UFRS ile uyumlu olan Sermaye Piyasası Kurulu Seri:XI, No: 25 Tebliğini 1.1.2005-09.04.2008 tarihleri arasında zorunlu olarak uygulamışlardır. Daha sonra bu işletmelerin finansal raporlarını UMS/UFRS veya 2002 yılında faaliyete geçen TMSK tarafından UMS/UFRS'lerin tercümesi olarak hazırlanan ve Resmi Gazete'de yayımlanan TMS/TFRS'lere göre hazırlamaları zorunluluğu getirilmiştir. UMSK'nın 2001 yılından önce yayımladığı UMS'lerin tercümesi ülkemizde TMS, 2001 yılından sonra yayımladığı UFRS'lerin tercümesi ise TFRS olarak adlandırılmıştır. Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu, 2011 yılında lağvedilmiş ve yetkileri 2 Kasım 2011 tarihli Kanun Hükmünde Kararname ile Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu'na (KGK) devredilmiştir (Gücenme Gençoğlu, 2020/b: 19-20).

30.12.2012 tarihli ve 28513 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanarak yürürlüğe giren, birçok defa değişikliğe uğrayan 6362 numaralı Sermaye Piyasası Kanunu (SPK)'na göre, finansal tabloların TFRS'lere uygun olarak hazırlanması gerekmektedir.

Ancak Türkiye'de yasal kayıtlar için kullanılan Tekdüzen Hesap Planı kapsamında değerleme ölçüleri yer almadığından finansal tabloların hazırlanmasında Vergi Usul Kanunu kapsamındaki değerleme ölçüleri kullanılmaktadır. Bir başka deyişle Tekdüzen Hesap Planı vergi matrahının en doğru şekilde hesaplanması amacına hizmet etmiş ve ülkemizde vergi muhasebesi anlayışının yerleşmesine neden olmuştur. TFRS'ye göre hazırlanan finansal

raporların amacı ise, kayda değer mali nitelikteki işlemlere ait bilgilerin, gerçeğe en yakın şekilde bilgi talep edenlere arz edilmesidir. Bu nedenle TFRS'lerin kullanımı her ne kadar yaygınlaştırılmaya çalışılsa da uygulanmasında aksaklıklar oluşmaktadır (Dinç ve Atabay, 2021: 180).

2.2. Büyük ve Orta Boy İşletmelerde Finansal Raporlama Standardı

Bağımsız denetime tâbi olup TMS/TFRS uygulamak zorunda olmayan işletmelerin uygulayacakları finansal raporlama çerçevesi olan "Büyük ve Orta Boy İşletmeler için Finansal Raporlama Standardı (BOBİ FRS)", KGK tarafından 29 Temmuz 2017 tarihli ve 30138 Sayılı Mükerrer Resmi Gazete'de yayımlanmıştır. BOBİ FRS'nin yer aldığı "Büyük ve Orta Boy İşletmeler İçin Finansal Raporlama Standardı Hakkında Tebliğ"de büyük işletme tanımı bulunmaktadır. Bu rakamlar 2021 yılı için, 25.03.2021 tarihinde alınan ve 30.03.2021 tarihli 31439 (mükerrer) sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan karar ile revize edilmiştir ve aşağıdaki şartlardan en az ikisini arka arkaya iki raporlama döneminde sağlayan işletmeler BOBİ FRS kapsamında büyük işletme olarak sınıflandırılmaktadır.

- Aktif toplamı 200 Milyon TL ve üstü olması,
- Yıllık net satış hasılatı 400 Milyon TL ve üstü olması,
- Çalışan sayısı 250 ve üstü olması,

Bu ölçütlerin altında kalan, ancak denetime tabi olma koşullarını karşılayan işletmeler ise standartta orta boy işletmelerin uyması gereken kurallara göre finansal raporlama yapmaktadır. TFRS'lere tabi olmayan ve bağımsız denetime tabi olan işletmeler BOBİ FRS'ye uyumlu finansal raporlar yayımlamaktadırlar. Bağımsız denetime tabi olma şartları ise en son 30.11.2022 tarihli 32029 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan 6434 sayılı Cumhurbaşkanlığı Kararı ile güncellenmiştir. Buna göre 01.01.2023 tarihinden itibaren geçerli olmak üzere aşağıdaki şartlardan ikisini iki raporlama dönemi üst üste sağlayan işletmeler bağımsız denetime tabi olmaktadır:

- Aktif toplamı 75 Milyon TL ve üstü olması,
- Yıllık net satış hasılatı 150 Milyon TL ve üstü olması,
- Çalışan sayısı 150 ve üstü olması,

TFRS'de olduğu gibi BOBİ FRS'de de ilk olarak (Bölüm 1'de) kapsam, çerçeve ve finansal tablolardan bahsedilmiştir. Gerek TFRS'ye gerekse BOBİ FRS'ye göre aşağıdaki temel

finansal tabloların düzenlenmesi gerekmektedir.

- Finansal Durum Tablosu
- Kar veya Zarar Tablosu
- Nakit Akış Tablosu
- Öz Kaynak Değişim tablosu
- Dipnotlar

TFRS'de olduğu gibi, BOBİ FRS'nin de amacı yukarıdaki finansal tablolar aracılığıyla bilgi talep edenlere, bilgi arz etmektir. Yani finansal tabloların amacı, işletmelerin varlıklarını, borçlarını, kaynaklarını ve mali nitelikteki bilgilerini en net ve tarafsız şekilde sunmaktır. Finansal tablolar, bilgi arz etme işlevini yerine getirirken yine KGK tarafından yayımlanan raporlama ilkelerine bağlı kalmaları gerekmektedir. Uluslararası muhasebe ve finansal raporlama uygulamalarıyla ve AB düzenlemeleriyle uyumlu olan ve 27 bölümden oluşan BOBİ FRS'de, orta büyüklükteki işletmeler için genel olarak maliyet esaslı bir finansal raporlama öngörülmüş; büyük işletmelere yönelik ise ilâve yükümlülükler getirilmiştir. TFRS'lerde yer alan bazı standartlar, ya BOBİ FRS kapsamında yer almamakta, ya da ayrı bölüm olarak bulunmamakta, ancak bazı standartlardaki düzenlemelerin sadeleştirilmiş şekli diğer bölümler içinde yer almaktadır. Bu farklılıklar nedeniyle iki raporlama çerçevesindeki finansal durum tablosu ve kar veya zarar tablosu formatında değişiklikler ortaya çıkmaktadır. BOBİ FRS'de finansal tablo kalemlerinin ölçümünde de gerçeğe uygun değer kavramı kullanılmaktadır, ancak kapsamlı kar kavramı kullanılmamakta, buna ilişkin kalemler tablolarda yer almamaktadır.

"BOBİ FRS, ülkemizde ticari karın tespiti için tam set standartlara kıyasla daha sade ve kolay uygulanabilecek bir standart getirdiğinden, tam set standartların da daha net anlaşılması ve doğru uygulanmasına katkı sağlayacağı ve ülkemizdeki yerleşik vergi için muhasebe anlayışından, bilgi için muhasebe anlayışına geçişte önemli bir adım oluşturacağı beklenmektedir (Gücenme Gençoğlu, 2017; 18)."

Tablo 1: Büyük ve Orta Boy İşletmeler İçin Finansal Raporlama Standardı

BÖLÜM 1: Kavramsal Çerçeve ve Finansal Tablolar	**BÖLÜM 15:** Kiralamalar
BÖLÜM 2: Nakit Akış Tablosu	**BÖLÜM 16:** Devlet Teşvikleri
BÖLÜM 3: Muhasebe Politikaları, Tahminler ve Yanlışlıklar	**BÖLÜM 17:** Borçlanma Maliyetleri
BÖLÜM 4: Raporlama Döneminden Sonraki Olaylar	**BÖLÜM 18:** Varlıklarda Değer Düşüklüğü
BÖLÜM 5: Hasılat	**BÖLÜM 19:** Karşılıklar, Şarta Bağlı Yükümlülükler ve Şarta Bağlı Varlıklar
BÖLÜM 6: Stoklar	**BÖLÜM 20**: Yabancı Para Çevrim İşlemleri
BÖLÜM 7: Tarımsal Faaliyetler	**BÖLÜM 21:** İşletme Birleşmeleri
BÖLÜM 8: Maden Kaynaklarının Aranması ve Değerlendirilmesi	**BÖLÜM 22:** Konsolide Finansal Tablolar
BÖLÜM 9: Finansal Araçlar ve Öz Kaynaklar	**BÖLÜM 23:** Gelir Üzerinden Alınan Vergiler
BÖLÜM 10: İştiraklerdeki Yatırımlar	**BÖLÜM 24:** Ara Dönem Finansal Raporlama
BÖLÜM 11: Müşterek Girişimlerdeki Yatırımlar	**BÖLÜM 25:** Yüksek Enflasyonlu Ekonomilerde Finansal Raporlama
BÖLÜM 12: Maddi Duran Varlıklar	**BÖLÜM 26:** Dipnotlar
BÖLÜM 13: Yatırım Amaçlı Gayrimenkuller	**BÖLÜM 27:** Geçiş Hükümleri
BÖLÜM 14: Maddi Olmayan Duran Varlıklar	

Kaynak: www.kgk.gov.tr

2.3.Küçük ve Mikro İşletmelerde Finansal Raporlama Standartları

Küçük ve Mikro Ölçekli İşletmeler (KÜMİ) tüm ülke ekonomilerinde olduğu gibi Türkiye'de de işletmeler içinde sayılarının fazla olmasından dolayı, özellikle de istihdam yönünden önemli bir etkiye sahiptir. Ancak TFRS'lerin küçük ve mikro işletmeler için uygulaması zor ve maliyetli olduğundan KÜMİ'ler için ayrı bir raporlama sistemi ihtiyacını doğurmuştur (Kadooğlu Aydın, 2020: 171). Bu ihtiyacı gidermek amacıyla KÜMİ'ler için KGK tarafından 2019 yılında taslak halinde hazırlanan Küçük ve Mikro İşletmelerde Finansal Raporlama Standardı (KÜMİ FRS), 2023 yılının Ocak ayında yayınlanmıştır.

Ülkemizde, Türk Ticaret Kanunu'na (TTK) göre bağımsız denetime tabi olmayan, TTK'nın 64 ve 88. madde hükümlerine tabi gerçek ve tüzel kişi tacirlerin finansal tablolarının gerçeğe uygun, ihtiyaca uygun ve karşılaştırılabilir bilgi sağlamasını temin etmek üzere KÜMİ FRS yayımlanmıştır. KGK, 20.12.2022 tarihli kurul kararına istinaden KÜMİ FRS 16.01.2023 tarihli ve 32075 sayılı mükerrer Resmi Gazete'de yayımlanmıştır. Buna göre bağımsız denetime tabi olmayan gerçek ve tüzel kişi tacirler geçerli finansal raporlama çerçevesi olarak 01.01.2023 tarihi ve sonrasında başlayan hesap dönemleri için KÜMİ FRS'yi kullanacaklardır.

"Bağımsız muhasebe denetimi kapsamı dışındaki işletmelerin de muhasebe/finansal raporlama standartlar ile uyumlu ancak Tekdüzen Muhasebe Sistemi ve vergi düzenlemelerimize daha yakın bir raporlama çerçevesini kullanması, böylece denetim kapsamı dışındaki işletmelerin de bilgi amaçlı finansal raporlama yapması amacıyla hazırlanan KÜMİ FRS'ye göre hazırlanan finansal tablolar, vergi matrahının tespiti amacıyla değil, Devlet dışında işletmenin diğer paydaşlarına işletme hakkında gerçeğe uygun, karşılaştırılabilir ve ihtiyaca uygun bilgileri sağlama amacıyla hazırlanmaktadır. Bu tablolardaki bilgiler ile işletme yöneticilerinin ve diğer paydaşlarının rasyonel kararlar almasının sağlanması, böylece işletmenin rekabet gücünün artırılması amaçlanmaktadır (Haberal, 2021; 335-336)."

KÜMİ FRS, 22 bölümden ve 105 sayfadan oluşmaktadır ve TMS/TFRS'lere göre daha açık ve anlaşılır olarak yayımlanmıştır. Hazırlanırken daha çok KÜMİ'lerin ihtiyaçları göz önünde bulundurularak, gereksiz detay ve ayrıntılardan kaçınılmıştır. Standardın içeriğinde aşağıdaki bölümler yer almaktadır.(Akbulut ve Can, 2020; 87)

Tablo 2: Küçük ve Mikro İşletmeler İçin Finansal Raporlama Standardı

BÖLÜM 1: Kavramlar ve Genel İlkeler	**BÖLÜM 12:** Maddi Olmayan Duran Varlıklar
BÖLÜM 2: Finansal Tabloların Sunumu	**BÖLÜM 13:** Kiralamalar
BÖLÜM 3: Finansal Durum Tablosu	**BÖLÜM 14:** Devlet Teşvikleri
BÖLÜM 4: Kar veya Zarar Tablosu	**BÖLÜM 15:** Borçlanma Maliyetleri
BÖLÜM 5: Muhasebe Politikaları, Tahminler ve Hatalar	**BÖLÜM 16:** Varlıklarda Değer Düşüklüğü
BÖLÜM 6: Raporlama Döneminden Sonraki Olaylar	**BÖLÜM 17**: Karşılıklar, Şarta Bağlı Yükümlülükler ve Şarta Bağlı Varlıklar
BÖLÜM 7: Hasılat	**BÖLÜM 18:** Yabancı Para Çevrim İşlemleri
BÖLÜM 8: Stoklar	**BÖLÜM 19:** İşletme Birleşmeleri
BÖLÜM 9: Tarımsal Faaliyetler	**BÖLÜM 20:** Gelir Üzerinden Alınan Vergiler
BÖLÜM 10: Finansal Araçlar ve Öz Kaynaklar	**BÖLÜM 21:** Dipnotlar
BÖLÜM 11: Maddi Duran Varlıklar	**BÖLÜM 22:** Küçük ve Mikro İşletmeler İçin Finansal Raporlama Standardına Geçiş

Kaynak: www.kgk.gov.tr

KÜMİ FRS ile ekonomide büyük bir ölçeğe sahip olan KÜMİ'lere ait bilgilerin anlaşılır ve güvenilir bir şekilde bilgi talep eden ilgililere arz edilmesi amaçlanmıştır. Bu durum hem devlet hem de işletmeler için fayda sağlamaktadır. İşletmeler bu sayede yatırımcılar, finans kuruluşları, tedarikçiler, müşteriler vb. ilgililer ile kurulacak ekonomik ilişkilerde ortaya çıkacak güvenilirlik, anlaşılmazlık gibi sıkıntıların önüne geçerek işlemlerin kolaylaşmasını sağlayacaklardır. Devlet ise ekonomik düzende önemli bir yere sahip olan KÜMİ'lerin ekonomik sisteme entegrasyonunu kolaylaştırarak daha güçlü bir ekonomiye sahip olacak ve ayrıca denetim vb. işlemlerde kolaylık sağlayacaktır.

2.4. Tekdüzen Muhasebe Sistemi

Maliye Bakanlığı tarafından 1992 yılında Resmi Gazete'de yayımlanan Muhasebe Uygulamaları Genel Tebliği'nin (MSUGT) ekinde Tekdüzen Hesap Planı yayımlanmış ve 1994 yılından itibaren zorunlu olarak bütün mükellefler kullanmaya başlamıştır. Yayımlanan tebliğ ile muhasebe uygulamalarında tekdüzeliğin sağlanması ve işletmelerin dilinin bir olması hedeflenmiştir (Kalaycı vd., 2005: 174-175).

Tekdüzen Muhasebe Sistemi'nde finansal tablo kullanıcılarına işletmenin varlıkları, kaynakları, gelir-giderleri hakkında bilgi vermek amacıyla hazırlanan finansal tablolar bilanço, gelir tablosu, öz kaynak değişim tablosu, nakit akış tablosu, fon akış tablosu, kar dağıtım tablosu, satışların maliyeti tablosu olarak sıralanmıştır. Bilanço ve gelir tablosu temel finansal tablo diğer tablolar ise ek finansal tablo statüsünde yer almaktadır (Kaygusuz vd., 2014: 25-26). Ek finansal tabloların vergi beyannameleri ile verilmesi zorunlu olmadığından, bu tabloların hazırlanması alışkanlığı da yaygınlaşmamıştır. Tekdüzen Muhasebe Sistemi'ne ilişkin düzenlemeler içinde değerleme hükümleri bulunmadığından finansal tabloların hazırlanabilmesi için gerekli değerleme işlemlerinde Vergi Usul Kanunu'nda yer alan değerleme ölçüleri kullanılmıştır. Bu nedenle hazırlanan tablolardaki rakamlar vergiye esas değeri ifade etmiş, bu durum tablolardaki karın da vergiye esas kar yani vergi matrahına eşit olması sonucunu doğurmuştur. Bir başka deyişle Tekdüzen Muhasebe Sistemi kapsamında hazırlanan finansal tablolarda vergi hükümlerinin uygulanması, Ülkemizde vergi muhasebesi anlayışının yerleşmesine neden olmuştur.

İKİNCİ BÖLÜM

MUHASEBE STANDARTLARINDA MADDİ VE MADDİ OLMAYAN DURAN VARLIKLARIN RAPORLANMASI VE ÜLKEMİZDEKİ VERGİ UYGULAMALARIMIZ İLE KARŞILAŞTIRILMASI

Dünya genelinde kullanılan ve kullanımı giderek artan muhasebe standartları Türkiye'de de Türkiye Muhasebe ve Denetim Standartları Kurulu (TMUDESK) tarafından 1996 yılından onaylanmış ve 1997 yılında kademeli olarak kullanılmaya başlanmıştır. Ancak ülkemizde mevcut olarak kullanılan ve alışılmış olan muhasebe sistemi Tek Düzen Muhasebe Sistemi arasında uygulanma açısından değerleme yöntemi amortisman yöntemi gibi farklar bulunmaktadır. Bu çalışmada maddi ve maddi olmayan duran varlıkların muhasebe standartları ve tek düzen muhasebe sistemi açısından raporlanmasındaki farklara yer verilmiştir.

1. MADDİ DURAN VARLIKLAR

İşletmelerin ticari faaliyetlerinde kullandığı en önemli kalemlerden biri olan maddi duran varlıklar "*Mal veya hizmet üretimi veya arzında kullanılmak, başkalarına kiraya verilmek veya idari amaçlar çerçevesinde kullanılmak üzere elde tutulan ve bir dönemden daha fazla kullanımı öngörülen kalemler* (Kızıl vd., 2016: 171)" olarak tanımlanmaktadır. Her ne kadar kullanma maksadıyla alınmış olsa da işletmeler, edindikleri varlıkları kullanım ömrünün dolması, yıpranma ve işletme kapasitesinde yapılan değişiklikler gibi nedenlerden dolayı elden çıkarmak isteyebilirler. Bunun dışında varlıkların eskime payları, veya piyasadaki değer değişikliklerinden dolayı varlığın kıymetinde değişiklikler olabilir (Akdoğan, 2020: 246) İşletmeler maddi duran varlıklar ile ilgili bu değişimleri muhasebe sistemlerine göre farklılaşan kurallar çerçevesinde kayda almaktadırlar.

1.1. Maddi Duran Varlıkların İlk Muhasebeleştirilmesi

Türkiye Muhasebe Standartları'nda maddi duran varlıklara ilişkin düzenlemeler "TMS 16 Maddi Duran Varlıklar"da yer almaktadır. TFRS'lere göre maddi duran varlıklar işletme içinde üretim veya dışardan edinim yoluyla elde edilir ve elde etme maliyeti kayıt altına alınırken aşağıdaki unsurlar dikkate alınır:

- *"Varlığın ediniminde varsa katlanılan noter, komisyon, vergiler vb. giderler ile varlığın nakliyesi, kurulumu vb. giderler varlığın maliyetine dahil edilir.*

- *Varlık alınırken eğer varsa finansman giderleri ayrıştırılarak, uygun standarda göre kayıt altına alınır.(Ancak işletme bünyesinde üretilen özellikli malların üretimi esnasında meydana gelen finansman giderleri TMS 23: Borçlanma Maliyetleri'ne uygun olarak maliyete dahil edilir. Ayrıca edinim sürecinde elde edilen iskontolar maliyetten düşülür.)*
- *Arsa ve binalar birlikte alındıklarında dahi ayrılabilir maddi duran varlıklardır ve ayrı olarak muhasebeleştirilirler. Binaların sınırlı yararlı ömrü vardır ve bu nedenle amortismana tabi varlıktırlar (* TMS 16, madde 58*). Varlığa sonradan alınan ve maddi duran varlık tanımını karşılayan parçalar ayrı bir varlık olarak değerlendirilir ve ayrıca amorti edilir (*Karapınar vd., 2020: 212-213*)."*

BOBİ FRS'de ise maddi duran varlıklara Bölüm 12'de değinilmiştir. Maddi duran varlıklar ilk edinimde satın alma maliyeti ile kayıt altına alınır. Satın alma maliyeti bulunurken aşağıdaki hususlara dikkat edilmelidir (BOBİ FRS Bölüm 12/ 7-10):

- *"Satın alma bedelinden iskontolar düşüldükten sonra varlık kullanılacak hale gelene kadar yapılan montaj, noter, nakliye, vergiler vb. tüm harcamalar maliyete eklenir (BOBİ FRS Bölüm 12/7).*
- *Varlık işletme bünyesinde üretiliyor ise, üretim sürecinde denemek için üretilmiş olan stoklardan elde edilen hasılat maliyetten düşülür. (BOBİ FRS Bölüm 12/8)*
- *Vadeli alımlarda vade bir yılın altında ise varlığın maliyet bedeline eklenir, eğer vade bir yılın üstünde ise bu fark ayrıştırılarak "Ertelenmiş Vade Farkı Giderleri" hesabına kayıt edilir. Ancak varlığın kullanıma hazır hale gelmesi bir yıldan daha uzun sürer ise borçlanma gideri maliyete eklenir (BOBİ FRS Bölüm 12/9-10)".*

TMS ve BOBİ FRS karşılaştırıldığında özellikle vade farkı ayrıştırmasında farklılık göze çarpmaktadır. TMS'lerde vade farkı vadeye bakılmaksızın ayrıştırılırken BOBİ FRS'de vade farkı ayrıştırması için 1 yıl kriteri baz alınmaktadır.

Sonraki dönemlerde yapılan ve varlığın ömrünü, kapasitesini arttıracak harcamalar defter değerine eklenir. Arazi ve arsa üzerine yapılan binalar ise birbirinden ayrı olarak kayıt altına alınır. Maddi duran varlık kiralama yolu ile elde edilmiş ise varlık BOBİ FRS Bölüm 15 Kiralamalar kapsamında kayıt altına alınır (Akdoğan, 2020: 247-248).

KÜMİ FRS'ye göre işletmeler faaliyetlerinde kullanmak amacıyla edindikleri ve birden fazla dönemde kullanımı öngörülen varlıklarını KÜMİ FRS Bölüm 11 Maddi Duran Varlıklar hükümlerine göre kayıt altına alır. Ancak KÜMİ FRS hükümlerine göre değer artışı kazancı veya kira geliri elde etmek amacıyla elde tutulan gayrimenkullerin kayıt altına alınması ile ilgili yöntem işletmelerin tercihine bırakılmıştır. İşletmeler eğer isterlerse bu varlıkları BOBİ FRS Bölüm 13 Yatırım Amaçlı Gayrimenkuller kapsamına uygun şekilde de kayıt altına alabilirler.

KÜMİ FRS'ye göre maddi duran varlıklar maliyet bedelleri ile kayıt altına alınır (KÜMİ FRS Bölüm 11/ madde 5). Varlığın maliyeti hesaplanırken, TMS/TFRS ve BOBİ FRS'lerde olduğu gibi satın alma bedelinden iskontolar düşüldükten sonra bulunan tutara, kullanılabilir hale gelene kadar yapılan harcamalar eklenir.

Yine BOBİ FRS ve TFRS'lerde olduğu gibi bina ve arazi aynı anda alınmış olsalar bile birbirinden ayrılarak muhasebeleştirilir (KÜMİ FRS Bölüm 11/ madde 11). Ancak KÜMİ FRS'lerde, TMS/TFRS ve BOBİ FRS'lerden farklı olarak varlıkların vade farkları ayrıştırılmadan varlığın maliyetine eklenir. Ayrıca varlıkla ilgili borçlanma giderleri, dönem kar veya zararına yansıtılır (KÜMİ FRS Bölüm 11/ madde 12-13)

Ülkemizde halen kullanılmakta olan Tek Düzen Muhasebe Sistemi'nde, maddi duran varlıklar bilançonun aktif tarafında izlenir ve hesap planında 25 kodlu hesap grubunun içinde yer alır. Mevzuata göre varlıklar maliyet bedeli ile kayıt altına alınır. Teçhizat ve makinelerin edinilmesi esnasında katlanılan nakliye gideri, montaj giderleri, varsa gümrük vergileri, maliyete eklenir. Ayrıca satın alınan binanın yıktırılması ve arsanın tasfiyesine ilişkin giderlerin maliyete eklenmesi Vergi Usul Kanunu (VUK)'na göre zorunludur. Bunların dışındaki maddi duran varlıkların edinilmesi esnasında katlanılan giderlerin maliyete eklenmesi işletmelerin isteğine bırakılmıştır. Varlığın edinimi sırasında varsa katlanılan faiz giderleri ve kur farkları aktifleştirildiği dönemin sonuna kadar varlığın maliyetine eklenir. Sonraki dönemlerde ise bu giderler maliyete eklenebilir veya dönem gideri olarak kaydedilebilir. Bu mükelleflerin tercihine bırakılmıştır. Eğer varsa edinilen varlığa ait vade farkları varlığın maliyetine dahil edilir (Gücenme Gençoğlu ve Ertan, 2021: 298).

Tablo 3 maddi duran varlıkların ilk muhasebeleştirilmesi, vade farkları ve borçlanma maliyetleri açısından ülkemizde uygulanan çeşitli finansal raporlama çerçeveleri arasındaki farklılıkları ve ortak yönleri ortaya koymaktadır.

Tablo 3: Maddi Duran Varlıkların İlk Muhasebeleştirilmesindeki Farklılıklar

TMS/TFRS	BOBİ FRS	KÜMİ FRS	TDMS
1-)Arazi ve Binalar			
Arazi ve binalar birlikte alınmış olsalar bile birbirinden ayrıştırılarak muhasebeleştirilir.	Arazi ve binalar birlikte alınmış olsalar bile birbirinden ayrıştırılarak muhasebeleştirilir.	Arazi ve binalar birlikte alınmış olsalar bile birbirinden ayrıştırılarak muhasebeleştirilir.	Arazi ve binalar birbirinden ayrılıştırılmadan muhasebeleştirilir.
2-)Vade Farkları			
Peşin sayılan alımlar dışındaki tüm varlık alımlarındaki vade farkı ayrıştırılır ve kar zararda raporlanır.	Bir yıldan uzun vadeli alımlarda vade farkı ayrıştırılır ve kar zararda raporlanır.	Vade farkları ayrıştırılmadan varlığın maliyetine eklenir.	Vade farkları ayrıştırılmadan varlığın maliyetine eklenir.
3-)Borçlanma Maliyeti			
Varlık özellikli varlık niteliğinde ise maliyete eklenir. Eğer özellikli varlı değil ise dönem kar veya zararına kaydedilir.	Varlığın edinildiği dönemde kar veya zarara yansıtılır. Eğer varlık işletme bünyesinde üretiliyor ise kullanıma hazır hale gelene kadar varlığın maliyetine eklenir.	Varlığın edinilmesi esnasında, varsa vade farkları oluştukları dönemin kar veya zararına yansıtılır.	Duran varlığın maliyetine eklenebilir.

1.2. Sonraki Dönemlerde Yapılan Harcamalar

Maddi duran varlıklara edinimden sonraki dönemlerde harcama yapılabilir. TFRS'lere göre bu harcamalar niteliğine göre muhasebeleştirilir. Maddi duran varlığa sonradan alınan parçalar maddi duran varlık tanımını karşılıyorsa ayrı bir varlık olarak muhasebeleştirilir ve amortismana tabi tutulur. Maddi duran varlık tanımını karşılamıyor ise stok olarak sınıflandırılır. Maddi duran varlık ve stok arasındaki temel farklılık ise öngörülen kullanım ömrüdür. Maddi duran varlığın kullanım ömrünün bir dönemden fazla olması beklenir, eğer duran varlığın ömrü bir yıldan az ise maddi duran varlık için kullanılacak stok olarak değerlendirilir. Varlık aktifleştirildikten sonra ortaya çıkan ve varlığın ömrünü uzatan, üretim kapasitesini ve kalitesini arttıran, ve faaliyet maliyetlerini azaltan harcamalar maliyete dahil edilir (Karapınar vd., 2020: 212-213).

BOBİ FRS Bölüm 10 ve KÜMİ FRS Bölüm 11'e göre maddi duran varlıkların ömrünü, verimini ve değerini arttıracak harcamalar ile varlık için kullanmak amacıyla edinilen ve maddi duran varlık tanımına uyan yedek parça ve bakım malzemeleri de varlığın maliyetine dahil edilir. Ancak, varlık tanımına uymayan bakım malzemeleri ve yedek parçalar ise stok olarak kayıt altına alınmaktadır.

Tekdüzen Muhasebe Sistemi' ne göre, maddi duran varlıklar için sonraki dönemlerde yapılan harcamalar VUK'ta da yer almaktadır. VUK'a göre maddi duran varlıklar için sonraki dönemde yapılan harcamalar eğer varlığın öngörülen faydalı ömrünü arttırıyorsa ve piyasa değerini yükseltiyorsa varlığın maliyetine eklenir. Eğer harcama genel bakım (yağlama, temizleme vb.)

gibi varlığın mevcut ömrünü korumaya yönelik ise gider olarak kaydedilir (Gücenme Gençoğlu ve Ertan, 2021: 303).

1.3. Sonraki Dönemlerdeki Ölçüm

Sonraki dönemlerdeki ölçüm için TMS/TFRS'de iki yönteme yer verilmiştir. Bunlar yeniden değerleme modeli ve maliyet yöntemidir. Maliyet yönteminde defter değeri, maliyet değerinden birikmiş amortismanlar ve değer düşüklüğü tutarı düşülerek bulunur. Değer düşüklüğü tespit edilmişse, bilançonun aktif tarafında eksi olarak gösterilir ve gelir tablosunda gider olarak kayıt altına alınır. Maliyet yönteminde varlığın değeri maliyet değerini aşamaz. Bir başka deyişle maliyet yönteminde değer azalışları kayda alınır ve raporlanır, değer artışları ise sadece değer azalışlarının iptali halinde kayda alınır ve raporlanır.

Yeniden değerleme yönteminde ise yeniden değerlenmiş tutar, yeniden değerlemenin yapıldığı tarihteki gerçeğe uygun değerdir. Bu tarihten sonra varlığın yeniden değerlenmiş tutarı; varlığın yeniden değerlendiği tarihteki gerçeğe uygun değerinden, yeniden değerlemenin yapıldığı tarihten sonraki birikmiş amortisman tutarı ve birikmiş değer düşüklüğü zararı indirilerek hesaplanır. Yeniden değerleme, ilgili varlığın defter değerinin raporlama dönemi sonundaki gerçeğe uygun değerinden önemli ölçüde farklı olmamasını sağlayacak şekilde düzenli aralıklarla yapılır.

Gerçeğe uygun değer (GUD), varlık ile ilgili yetkinliği olan kişiler tarafından belirlenen değer, tahmini pazarlama değeri veya gelecekte beklenen fayda gibi unsurlardır. Eğer varlığın piyasa değeri ve gerçeğe uygun değeri arasındaki fark dalgalı bir yapıya sahip ise değerleme işlemi yıllık dönemlerde yapılır, eğer fark dalgalı bir yapıya sahip değil ise üçer veya beşer yıllık dönemler arasında yapılabilir (Yıldız ve Köse, 2015: 181). Gerçeğe uygun değer, kamu kurumları tarafından belirlenen kişiler tarafından veya varlık hakkında yetkin kişiler tarafından belirlenebilir. Gerçeğe uygun değerin kim tarafından belirlendiği mali tabloların dipnotlarında belirtilmelidir. İşletme bir varlık için yeniden değerleme yöntemini kullanıyorsa, diğer varlıklar için de yeniden değerleme yöntemini kullanmak zorundadır (Köy, 2021: 88).

TFRS'lere göre değerleme sonuçları aşağıdaki gibi raporlanır (Karapınar vd., 2020: 214-215);

- Elde edilen değer, defter değerinden büyük ise ve bunun sonucunda defter değerinin arttırılması gerekir ise bu değer, bilançonun öz kaynaklar bölümünde gösterilir.
- Elde edilen değer, defter değerinden küçük ise ve bunun sonucunda defter değerinin azaltılması gerekiyor ise bu değer, dönem gideri olarak gösterilir.

- Eğer varlığa ait daha önceki dönemden kayıtlı olan değer artışı veya azalışı var ise, varlığın değerinde meydana gelen artış veya azalışlar önceki dönemden kayıtlı olan değer mahsup edilerek kayıt altına alınır.
- Değer artışının, yeniden değerlenmiş değer üzerinden hesaplanan amortisman ve maliyet bedeli üzerinden hesaplanmış amortisman arasındaki fark kadarlık kısmı dönem kar veya zararına aktarılabilir.
- Değerleme sonucundaki farklar, varlık bilanço dışı bırakıldığında veya elden çıkarıldığında kar veya zarara kayıt etmeden doğrudan geçmiş dönem karlarına aktarılmalıdır.

Maddi duran varlıkların sonraki dönemlerde yapılan ölçümlerinde, BOBİ FRS'de ve KÜMİ FRS'de TMS 16 ile uyumlu düzenlemeler yer almaktadır. KÜMİ FRS'ye tabi işletmeler de yeniden değerleme yöntemini tercih edebilir. KÜMİ FRS'de yer alan yeniden değerleme yöntemine göre varlığın değeri TMS/TFRS ile paraleldir. Gerçeğe uygun değer tespit edilirken "BOBİ FRS Bölüm 9 Finansal Araçlar ve Öz Kaynaklar" dikkate alınır. Değer artışları yeniden değerleme değer artışları kaleminde kayıt altına alınır. Eğer değer azalışı tespit edilmiş ise öncelikle varsa önceki dönemlerdeki değer artışlarından mahsup edilir, kalan olursa gider olarak kayıt altına alınır (Gücenme Gençoğlu, 2020/a: 193-194).

Ülkemizdeki mevcut vergi uygulamalarından varlıklar maliyet yöntemi ile değerlenmektedir. Yani dönem sonunda varlıkların defter değerlerinden, Maliye Bakanlığı'nın belirlediği ölçüde amortisman ayrılır ve kayıt edilir. Buna göre TDMS standartlardan farklı olarak vergi uygulamalarımızda değer azalışları için sadece amortisman ayrılmasına izin verilmekte, bunun dışında değer azalışları için gider kaydı yapılamamaktadır (Gücenme Gençoğlu, 2020/b: 193-194).

1.4. Varlıklarda Değer Düşüklüğü

Değer düşüklüğü uygulamasında, "TMS 36 Varlıklarda Değer Düşüklüğü", BOBİ FRS için "Bölüm 18 Varlıklarda Değer Düşüklüğü", KÜMİ FRS için "Bölüm 16 Varlıklarda Değer Düşüklüğü" ve TDMS için ise VUK ilkeleri dikkate alınmaktadır.

"TMS 36 Varlıklarda Değer Düşüklüğü"ne göre varlıklarda değer düşüklüğünün bazı göstergeleri aşağıdaki gibidir (TMS 36, madde 12):

- *"Varlığın piyasa değerinin (gerçeğe uygun değerinin-GUD.) öngörülenden daha fazla düşmesi.*

- *İşletmenin faaliyette bulunduğu çevrede veya varlığın tahsis edildiği piyasada firmayı olumsuz yönde etkileyen önemli değişikliklerin meydana gelmesi veya meydana gelme beklentisi.*
- *Varlığın net değerinin, defter değerinden daha küçük olması.*
- *Piyasadaki faiz oranlarının artarak, varlığın getirilerinin dolayısıyla kullanım maliyetinin önemli ölçüde artması.*
- *Varlığın hasar görmesi veya olağandışı biçimde yıpranması.*
- *İşletmede varlığın kullanım yönteminde değişiklikler yapılması (varlığın işletmede kullanıldığı faaliyetlerde değişiklik olması, varlığın kullanım ömrünün düşük olduğunun tespit edilmesi gibi).*
- *İşletme içinde varlığın performansının beklenenden düşük olduğunun tespit edilmesi.*

Varlıklarda değer düşüklüğünün göstergeleri ile ilgili BOBİ FRS ve KÜMİ FRS kapsamındaki düzenlemeler de TMS 36 ile uyumludur.

TMS/TFRS, BOBİ FRS ve KÜMİ FRS için işletmeler yukarıda verilen maddelerin biri veya bir kaçı ile karşı karşıya kalınca ilgili varlığa değer düşüklüğü için gerekli işlemleri yapar. Vergi uygulamalarında ise maddi ve maddi olmayan duran varlıklar için değer düşüklüğü hesaplanmaz ve raporlanmaz. TMS 36'ya göre değer düşüklüğü testi yapılırken; aşağıdaki işlemler yapılır:

- *Gerçeğe uygun değeri (satış maliyetleri düşülmüş, net satış fiyatı) ve kullanım değeri (varlığın kullanımından elde edilmesi planlanan getiri) karşılaştırılır ve yüksek olanı seçilir. Bu değer geri kazanılabilir tutardır.*
- *Geri kazanılabilir tutar ve defter değeri karşılaştırılır. Bu iki tutardan küçük olanı ise yeni defter değeri olarak belirlenir.*

Eğer bir varlığın defter değeri, geri kazanılabilir tutarını aşmış ise varlık değer düşüklüğüne maruz kalmıştır (Yıldız ve Köse, 2015: 218).

Tablo 4 maddi duran varlıklarda yeniden değerleme işlemindeki farklılıkları uygulanan finansal raporlama çerçeveleri kapsamında açıklamaktadır.

Tablo 4: Maddi Duran Varlıklarda Yeniden Değerleme İşlemindeki Farklılıklar

TMS/TFRS	BOBİ FRS	KÜMİ FRS	TDMS
Sonraki Dönemlerde Ölçüm (Yeniden değerleme)			
TMS 36 Varlıklarda Değer Düşüklüğü standardı hükümleri dikkate alınarak değer düşüklüğü ile ilgili işlemler yapılır.	BOBİ FRS BÖLÜM 18 Varlıklarda Değer Düşüklüğü standardı hükümleri dikkate alınarak değer düşüklüğü ile ilgili işlemler yapılır.	KÜMİ FRS BÖLÜM 18 Varlıklarda Değer Düşüklüğü standardı hükümleri dikkate alınarak değer düşüklüğü ile ilgili işlemler yapılır.	Vergi Usul Kanunu hükümlerine göre gerekli görüldüğü takdirde fevkalade amortisman yöntemi kullanılarak amortisman ayrılır.

Vergi yasalarındaki değerleme hükümlerinin uygulandığı TDMS'ye göre ise maddi duran varlıklardaki değer azalışları için sadece amortisman hesaplanır ve raporlanır. Standartlardan farklı olarak ayrıca değer azalışlarının hesaplanması ve raporlanması söz konusu değildir. Olağandışı değer azalışlarında VUK'a göre aşağıdaki koşullardan bir veya birkaçı gerçekleşir ise işletmeler fevkalade amortisman yöntemini kullanır (VUK, Madde 317);

- *Varlığın afetler neticesinde (yangın, deprem vb.) kısmen veya tamamen değerini kaybetmesi.*
- *Varlığın teknolojik gelişmeler neticesinde demode hale gelmesi.*
- *Kullanımdan dolayı beklenenden daha fazla yıpranma ve aşınmaya maruz kalması.*

1.5. Amortisman Uygulamaları

Amortisman, varlıkların belli süre kullanımından sonra eskime yıpranma ve tükenme şeklindeki değer kayıplarının, varlığın faydalı ömrünün dikkate alınarak gider olarak muhasebeleştirilmesidir (Gücenme Gençoğlu, 2020/b; 270). Uygulamanın amacı, varlıkların yıpranışlarını dönemlere ayırarak gider olarak kayıt altına alınıp finansal tablolarda varlıkların net değerini yansıtmak, işletmenin üretim maliyetlerini daha isabetli olarak hesaplamak ve işletmenin kendini finanse etme gücünü arttırmaktır (Bayrak, 2020: 3-4). Amortisman uygulamasında, ülkemizde yürürlükte olan mevzuat ve standartlar arasında pek çok farklılık bulunmaktadır.

Ülkemizde kullanılan mevzuat gereğince varlıklara amortisman ayırmak mükellefin inisiyatifinde iken TFRS'lere göre amortisman uygulaması zorunlu hale getirilmiştir (Akdoğan, 2020: 252).

"*Vergi uygulamalarımızda kalıntı değer dikkate alınmaz ancak standartlara göre maddi duran varlıklara amortisman ayrılırken, varlığın kalıntı (hurda) değeri dikkate alınır. Varlığın defter değerinden varsa kalıntı değeri düşüldükten sonra elde edilen tutar üzerinde amortisman ayrılır. Kalıntı değer dikkate alınırken paranın zaman değerinin dikkate alınması gerekir ve buna ilişkin aşağıdaki teorik örnek verilebilir (Karapınar vd., 2020: 215).*"

Örneğin, işletme 500.000 ₺'ye 5 yıl faydalı ömre sahip bir varlık edinmiştir. Varlığın faydalı ömrü sonundaki değeri 180.000 ₺ olması beklenmektedir. Ülkedeki beklenen enflasyon oranı % 7'dir. Bu durumda kalıntı değerinin faydalı ömür sonundaki değerinin bugünkü değeri aşağıdaki gibidir hesaplanır:

$$\text{Bugünkü Değer} = \frac{\text{Gelecekteki Değer}}{(1+faiz\ oranı)^{vade}} \qquad \Rightarrow \qquad 128.337{,}51\ ₺ = \frac{180.000}{(1+0{,}07)^5}$$

Buna göre amortismana tabi tutar maliyet bedelinden kalıntı değerin düşülmesinden sonra bulunan değer olmalıdır.

$Amortismana\ Tabi\ Tutar = Maliyet\ Bedeli - Kalıntı\ Değer$ => 500.000–128.337,51=371.662,49 ₺

Vergi uygulamalarımızda varlıkların faydalı ömürleri Maliye Bakanlığı tarafından belirlendiği halde, standartlara göre faydalı ömür, işletme tarafından gerçekçi tahminlere dayanılarak belirlenir. KÜMİ FRS'ye göre, BOBİ FRS ile uyumlu olarak, maddi olmayan duran varlıklarda faydalı ömrü belirsiz olanlar 5-10 yıl arasında itfa edilir**.**

Vergi uygulamalarımızda amortisman yöntemleri sınırlandırılmış olmasına karşılık, standartlarda amortisman uygulaması için çeşitli yöntemler kullanılabilir. Varlığın kullanım şekli değiştiğinde, beklenmeyen ölçüde aşınma veya yıpranma meydana geldiğinde, teknolojik gelişmeler olduğunda, piyasa fiyatlarında değişiklikler meydana geldiğinde veya benzeri durumlarda varlığın kalıntı değeri veya faydalı ömrü işletme tarafından değiştirilebilir. Ayrıca standartlarda her zaman kıst amortisman uygulanması gerekirken vergi uygulamalarımızda sadece binek otomobillerinde kıst amortisman uygulanmaktadır.

Vergi uygulamalarımıza göre binek otomobillerinde amortisman uygulaması edinildiği ay baz alınarak uygulanır. İlk yılda, içinde bulunulan aydan tam ay sayılarak yıl sonuna kadar olan süre için amortisman ayrılır. Son yılda ise ilk yıldan kalan diğer ayların amortismanı, son yılın amortisman tutarına eklenir. VUK'da sadece binek otomobillerde kullanılan bu uygulama, standartlara göre bütün maddi ve maddi olmayan duran varlıklar için kullanılmaktadır (Karapınar vd., 2020: 216).

Bunların dışında, bir diğer farklılık ise bina alımı ve yedek parça ve donanım alışlarındadır. Maddi duran varlık için edinilen yedek parça ve donanımlar, maddi duran varlık tanımını karşılıyor ise varlıktan ayrı olarak amortismana tabi tutulur. (Karapınar vd., 2020: 213) Alınan binalar ise üzerinde bulunduğu arsadan ayrı olarak kayıt altına alınır ve amortisman ayrılır. Bunun nedeni arsaların sınırsız faydalı ömre sahip olmalarıdır (Karacan ve Uygun, 2017: 90).

Muhasebe Standartlarına göre amortismanların ayrılmasında, işletmeler, doğrusal amortisman yöntemi, azalan bakiyeler yöntemi veya üretim miktarı hesaplama yöntemlerinden herhangi birini yıllık amortismanlarının saptanmasında esas alabilirler. Ancak vergi uygulamalarımızdan farklı olarak amortismana tabi varlıkların faydalı ömürleri, işletmeler tarafından gerçekçi tahminlere dayanılarak serbestçe tayin edilir. Vergi mevzuatının amortisman süresine ilişkin düzenlemelerine uyulması bu hükme aykırılık teşkil etmez.

Doğrusal amortisman ya da eşit paylı amortisman yönteminin uygulamasında amortisman oranı varlığın maliyetinden varsa kalıntı değer düşüldükten sonra çıkan sonucun varlığın faydalı ömrüne bölünmesi ile bulunur(Gücenme Gençoğlu ve Ertan, 2021: 311-312).

Örneğin, işletme 2018 yılının Ağustos ayının sonunda 200.000 TL değerinde 5 yıl faydalı ömre sahip binek otomobil edinmiştir.

Yıllık amortisman tutarı: (1/5) x 200.000 = 40.000

Aylık amortisman tutarı: 40.000 / 12 = 3.333,33

YILLAR	HESAPLAMA	TUTAR
2022 (Son 4 ay)	200.000 x 0.20 – (8 x 3.333,33)	13.333,36
2023	200.000 x 0.20	40.000
2024	200.000 x 0.20	40.000
2025	200.000 x 0.20	40.000
2026 (Son yıl + İlk yılın ilk sekiz ayı)	200.000 x 0.20 + (8 x 3.333,33)	66.666,64
TOPLAM		200.000

Azalan bakiyeler yönteminde ise varlığın değeri faydalı ömrü boyunca azaltılarak amorti edilir. Yöntem uygulanırken amortisman oranı iki ile çarpılır. Eğer varsa kalıntı değer ilk yılda dikkate alınır. Son yıla kalan amortisman değeri kalan değere eşit kabul edilir ve varlık amorti edilmiş olur.

İşletme 2019 yılı Haziran ayının sonunda 4 yıl faydalı ömre sahip, 10.000 kalıntı değerli, 60.000 değerinde bir demirbaş almıştır.

Amortisman Oranı: (1/4) x 2 = 0,50

Aylık Amortisman Oranı: 0,50 / 12 = 0,042

Yıllık amortisman 60.000 x 0,50 = 30.000 olarak hesaplanır ancak demirbaş Haziran ayında edinildiği için ilk yılın amortismanı 6 aylık olmalıdır. Buradan kalan 6 aylık fark son yıla eklenir.

YILLAR	HESAPLAMA	TUTAR
2019 (Son 6 ay)	60.000 x 0.50 – 10.000 - (60.000 x (0,042 x 6))	5.000,40
2020	(60.000-.15.002,40) x 0.50	22.498,80
2021	(60.000 -15.002,40 - 22.498,80) x 0.50	11.249,40
2022 (Demirbaş Değeri - Kalıntı Değer - Birikmiş Amortisman)	60.000-15.000,40-22.498,80-11249,40	11.251,40
TOPLAM		50.000

Son yıl için hesaplanan amortisman tutarı ne kadar olursa olsun 1.251,40 TL amortisman ayrılır.

Üretim miktarına göre amortisman yönteminde, varlığın kullanım yoğunluğu göz önünde bulunarak amortisman hesaplanır (Karapınar vd., 2020: 216). Yani varlığın öngörülen kullanımı veya üretim miktarı faydalı ömrün belirlenmesinde yol gösterici olur (Çam, 2015: 15). Bundan dolayı yöntemin en güvenilir sonucu verebilmesi için varlığın ömrü boyunca üreteceği miktarın doğru olarak belirlenmesi gerekir (Çankaya ve Yılmaz, 2014: 228). Hesaplama yapılırken aşağıdaki formül kullanılır;

Amortisman Oranı: (Maliyet Değeri-Kalıntı Değer) / Varlığın Tahmini Üretim Miktarı

Yıllık Amortisman Tutarı: Amortisman Oranı x Yıllık Üretim Miktarı

Örneğin, işletme 250.000 ₺ değerinde 70.000 ₺ kalıntı değere sahip ve tahminen 1.000.000 km faydalı ömre sahip kamyonu duran varlıklarına eklemiştir.

Amortisman Oranı: (250.000 -70.000) / 1.000.000 = 0,18

- Kamyon ilk yıl 200.000 km yol gitmiştir.

Birinci Yıl Amortisman Tutarı: 200.000 x 0,18 = 36.000

- İkinci yıl 350.000 km yol gitmiştir.

İkinci Yıl Amortisman Tutarı: 350.000 x 0,18 = 63.000

- Üçüncü yıl 450.000 km yol gitmiştir.

Üçüncü Yıl Amortisman Tutarı: 450.000 x 0,18 = 81.000

VUK'a göre amortisman ayırmada normal amortisman yöntemi, azalan bakiyeler yöntemi, fevkalade amortisman ve madenlerde amortisman yöntemi kullanılır (VUK, madde 315-316-317).

Normal amortisman yöntemin uygulanmasında varlığın faydalı ömrü dikkate alınmaktadır. Varlıkların faydalı ömrü Gelir İdaresi Başkanlığı tarafından yayımlanan listede belirtilmektedir. **1/Faydalı Ömür** formülü uygulanır ve bulunan tutar her dönem gider olarak kayıt altına alınır (Lazol, 2019: 167). Örneğin 10 yıl faydalı ömre ve 250.000 ₺ değere sahip olan bir varlık için her dönem (1/10) x 250.000 = 25.000 ₺ amortisman ayrılarak 10 yıl sonunda varlık tamamen amorti edilmiş olur.

Azalan bakiyeler yöntemi uygulanmasında, normal amortisman yönteminde olduğu gibi, Gelir İdaresi Başkanlığı tarafından yayımlanan amortisman listesindeki faydalı ömür dikkate alınmaktadır. Normal amortisman yönteminden farklı olarak, amortisman oranı % 50'yi

aşmamak şartı ile iki katı olarak hesaplanır (Lazol, 2019: 168). Örneğin 4 yıl faydalı ömre ve 150.000 ₺ değere sahip olan bir varlık için azalan bakiyeler yöntemine göre hazırlanan amortisman tablosu aşağıdaki gibidir;

Amortisman Oranı: (1/4) x 2 = 0,50

YILLAR	HESAPLAMA	TUTAR
2018	150.000 x 0.50	37.500
2019	(150.000 – 37.500) x 0.50	56.250
2020	(150.000 – 37.500 – 56.250) x 0.50	28.125
2021	150.000 – 37.500 - 56.250 – 28.125	28.125
TOPLAM		150.000

Fevkalade amortisman yöntemi Gelir İdaresi Başkanlığı tarafından, olağan üstü nedenlerden (doğal afetler, teknolojik gelişmeler, fazla çalışma vb.) dolayı varlıkların beklenenden fazla yıpranması, değer kaybetmesi sonucu ayrılmasına izin verilen amortisman yöntemidir. Mükellefin olağan üstü olayı yaşanmasının ardından yaptığı başvurusu sonucunda, Gelir İdaresi Başkanlığı'nın uygun gördüğü oranda olayın yaşandığı dönem için amortisman ayrılır (Albay, 2019: 19-20).

Örneğin, işletme 2018 yılında, 4 yıl faydalı ömre sahip 150.000 ₺ değerinde varlık satın almıştır. Doğal afet sonucunda varlık 2020 yılında hasara uğramıştır. Gelir idaresi başkanlığı tarafından yapılan inceleme sonunda işletmenin mevcut dönem için %40 amortisman ayırmasına izin verilmiştir.

YILLAR	HESAPLAMA	TUTAR
2018	150.000 x 0.25	37.500
2019	150.000 x 0.25	37.500
2020	150.000 x 0.40	60.000
2021	150.000 x 0.10	15.000
TOPLAM		150.000

Madenlerde amortisman yöntemi, maden rezervlerine sahip işletmeler tarafından kullanılan amortisman yöntemidir. İşletmenin sahip olduğu rezervlerin kullanımı sonucu azalması ve ekonomik ömrünün tamamlanması, maden sahibi işletmenin varlıklarda değer kaybı yaşamasına neden olur. Oran belirlenirken aşağıdaki formül kullanılmaktadır (Albay, 2019: 20).

$$\textbf{Madenlerde Amortisman Oranı} = \frac{\textbf{Madenin Maliyet veya İmtiyaz Bedeli}}{\textbf{Görünen veya Madendeki Muhtemel Rezerv}}$$

İşletmenin sahip olduğu kömür madeninin tahminen 800.000 ton rezervi bulunmaktadır. Madenin imtiyaz bedeli 80.000.000 TL'dir. İşletme bu yıl için madenden 10.000 ton kömür çıkarmıştır.

10.000 (çıkarılan cevher) / 800.000 (tahmini rezerv miktarı) = 0.0125(amortisman oranı)

80.000.000 (imtiyaz bedeli) x 0.0125(amortisman oranı) = 1.000.000(amortisman tutarı)

Tablo 5, maddi duran varlıklardaki amortisman uygulamasında ülkemizde uygulanan farklı finansal raporlama çerçeveleri arasındaki farklılıkları ortaya koymaktadır.

Tablo 5: Maddi Duran Varlıklarda Amortisman Uygulamasındaki Farklılıklar

TMS/TFRS	BOBİ FRS	KÜMİ FRS	TDMS
1-)Amortisman uygulama durumu			
Amortisman uygulaması zorunludur.	Amortisman uygulaması zorunludur.	Amortisman uygulaması zorunludur.	Amortisman uygulaması ihtiyaridir.
2-)Kalıntı değer			
İlgili varlığın varsa kalıntı değeri düşüldükten sonra kalan tutar üzerinden amortisman ayrılır.	İlgili varlığın varsa kalıntı değeri düşüldükten sonra kalan tutar üzerinden amortisman ayrılır.	İlgili varlığın varsa kalıntı değeri düşüldükten sonra kalan tutar üzerinden amortisman ayrılır.	Varlığın maliyet değeri üzerinden amortisman ayrılır.
3-)Amortisman uygulama yöntemleri			
- Normal amortisman yöntemi - Azalan bakiyeler yöntemi - Üretim miktarı yöntemi	- Normal amortisman yöntemi - Azalan bakiyeler yöntemi - Üretim miktarı yöntemi	- Normal amortisman yöntemi - Azalan bakiyeler yöntemi - Üretim miktarı yöntemi	- Normal amortisman yöntemi - Azalan bakiyeler yöntemi - Fevkalade amortisman yöntemi -Madenlerde amortisman yöntemi
4-)Kıst amortisman uygulaması			
Kıst amortisman uygulaması bütün maddi duran varlıklar için uygulanır.	Kıst amortisman uygulaması bütün maddi duran varlıklar için uygulanır.	Kıst amortisman uygulaması bütün maddi duran varlıklar için uygulanır.	Kıst amortisman uygulaması sadece binek otomobiller için uygulanır.
5-)Binalar için amortisman uygulaması			
Edinilen binalar, üzerinde bulunduğu arsadan ayrılarak farklı varlık olarak amortismana tabi tutulur.	Edinilen binalar, üzerinde bulunduğu arsadan ayrılarak farklı varlık olarak amortismana tabi tutulur.	Edinilen binalar, üzerinde bulunduğu arsadan ayrılarak farklı varlık olarak amortismana tabi tutulur.	Edinilen binalar, üzerinde bulunduğu arsa ile birlikte amortismana tabi tutulur.
6-)Yedek parça ve yardımcı donanımlarda amortisman uygulaması			
Varlık için edinilen yedek parça maddi duran varlık, tanımını karşılıyorsa varlıktan ayrı olarak kayıt altına alınır ve ayrıca amortismana tabi tutulur.	Varlık için edinilen yedek parça maddi duran varlık, tanımını karşılıyorsa varlıktan ayrı olarak kayıt altına alınır ve ayrıca amortismana tabi tutulur.	Varlık için edinilen yedek parça maddi duran varlık, tanımını karşılıyorsa varlıktan ayrı olarak kayıt altına alınır ve ayrıca amortismana tabi tutulur.	Varlık ve yedek parça birlikte kayıt altına alınır ve birlikte amorti edilir.

2. MADDİ OLMAYAN DURAN VARLIKLAR

Maddi olmayan duran varlıklar (MODV), herhangi fiziksel bir niteliği bulunmayan, tanımlanabilir ve parasal olmayan varlıklardır. (Kızıl vd., 2016: 186). Başka bir tanımla maddi olmayan duran varlıklar, fiziksel olarak mevcut olmamakla birlikte, geçmişteki olay ve işlemler sonucunda meydana gelen ve işletmeye gelecekte fayda sağlaması beklenen, işletmenin kontrolü altındaki varlıklardır (Esmeray ve Şamil, 2016: 185-186). Maddi olmayan duran varlıklar, haklar, lisanslar, patentler, filmler, bilgisayar programları ve markalar gibi kalemlerden oluşur.

TFRS'lere göre, yukarıdaki tanımları karşılayan ve belirlenebilirlik, kontrol, gelecekte ekonomik yarar sağlama niteliklerini sağlayan varlıklar, maddi olmayan duran varlıklardır.

Belirlenebilir olma niteliği, varlığın diğer varlıklardan ve işletmeden ayrılabilir olmasını kastetmektedir. Yani varlığın işletme dışına satılması, kiraya verilmesi ya da herhangi bir varlıktan bağımsız olarak kullanılabilir olması ya da ilgili hakların ayrıştırılabilmesine bakılmaksızın, sözleşmede yer alan haklardan veya yasal haklardan yaralanmasıdır. (TMS 38, madde 12). Kontrol niteliği, varlığın başkaları tarafından kullanılabilirliğinin, kanunlarca belirlenen çerçeveler içerisinde kısıtlanabilir olmasını ifade eder. Yani, işletme tarafından geliştirilen veya satın alınan patent, lisans hakkı gibi hakların üçüncü kişilerin kullanımının engellenebilmesini ifade eder (TMS 38, madde 13). Gelecekte ekonomik yarar sağlama niteliği, işletmenin maliyetlerinde azalmaya neden olmayı veya işletmeye olan girdileri arttırmayı ifade eder. Yani işletmenin zaman, hammadde, işçilik vb. giderlerini aşağı çekme veya işletmeye pozitif yönlü nakit akışını arttırmayı ifade eder (TMS 38, madde 17).

Maddi olmayan duran varlıkların bazen, fiziksel olarak varlığı da söz konusu olabilir. Harici diskler, sanat eserleri, bilgisayar yazılımları bunlara örnek olarak verilebilir. Bu durum varlığın maddi olmayan duran varlık kapsamına girip girmediği konusunda şüpheye yol açabilir. Böyle durumlarda varlığın niteliğine bakılır. Eğer varlık fiziksel niteliğinin dışında değer yaratabiliyorsa maddi olmayan duran varlık niteliğinde kabul edilir. Örneğin kompakt disketin içinde kayıtlı olan bir filmi ele alırsak, burada asıl değer yaratan varlık filmdir yani film içinde kayıtlı olduğu disket olmadan da tek başına ya da farklı bir depolama aygıtı ile de değer teşkil etmektedir (Karapınar vd., 2020: 243).

Tekdüzen Hesap Planı'nda maddi olmayan duran varlıklar grubunda yer alan hesaplar ile ilgili vergi uygulamaları ve standartlardaki uygulamalar arasında farklar bulunmaktadır.

Haklar, fiziki bir varlığı olmamasına karşın, işletmeye belli imtiyazlar sağlayan, kamu otoriteleri tarafından verilen ve korunan, lisans, patent, işletme hakkı, ticaret unvanı gibi varlıklar olarak tanımlanabilir. Tek Düzen Muhasebe Sistemi'ne göre haklar "260.Haklar" hesabının borcuna maliyet bedeli ile kayıt edilir. Genellikle yararlanma süresi içinde itfa edilir, eğer varlığın yararlanma süresi belli değil ise 5 yılda itfa edilerek yok edilir. (Lazol, 2019: 205) Öteki taraftan standartlarda, haklar maliyet bedeli ile kayıt altına alınır, fakat şirket birleşmeleri durumunda TFRS 3 İşletme Birleşmeleri Standardı'na göre birleşme tarihindeki gerçeğe uygun değer dikkate alınır (Sirgüveç, 2020: 62-63).

Şerefiye (Peştamallık), bir işletmenin devir alınması esnasında katlanılan maliyet ve işletmenin kayıtlı rayiç değeri arasındaki olumu farklardır. Rayiç bedelin belirlenemediği durumlarda kayıtlı defter değeri dikkate alınır. Şerefiyenin bilançoda gösterilebilmesi için tamamının ödenmiş olması gerekmektedir. Tamamı ödenmiş olan şerefiye değerleri Tek Düzen Muhasebe Sistemi' ne göre "261.Şerefiye Hesabı" nın borcuna kaydedilir ve 5 yıl içinde eşit taksitlerle itfa edilerek yok olur. Standartlara göre, tam set uygulayan işletmeler, şerefiye giderleri için amortisman ayırmazlar. Bunun yerine değer azalışı hesaplayarak değer düşüklüğü zararı kaydedilir. BOBİ FRS uygulayan işletmeler ise Tek Düzen Muhasebe Sistemi'ndeki gibi amortisman ayırmaya devam eder (Gücenme Gençoğlu ve Ertan, 2021: 307-308).

Tekdüzen Muhasebe Sistemi'ne göre şerefiye, maddi olmayan duran varlıklar kapsamında iken, standartlara göre şerefiye, maddi olmayan duran varlık kapsamına dahil edilmemiştir. Bunun nedeni şerefiyenin belirlenebilirlik niteliğini sağlamamasıdır (Karapınar vd., 2020: 251).

Kuruluş ve teşkilatlanma (örgütlenme) giderleri, kurulma, genişleme veya yeni bir şube açılması gibi işlemler esnasında yapılan giderlerdir. Bu giderler işletmenin tercihine bağlı olarak direkt gider olarak yazılabilir veya aktifleştirilebilir. Giderlerin aktifleştirildiği durumlarda, işletmenin faaliyete geçmesinin ardından 5 yıl içinde eşit taksitlerle amorti edilerek yok edilir. Tekdüzen muhasebe sistemine göre bu giderler "262.Kuruluş Ve Örgütlenme Giderleri" hesabında takip edilir. Standartlara göre ise bu giderler aktifleştirilmeden direkt dönem gideri olarak kayıt altına alınır ve gelir tablosunda izlenir (Gücenme Gençoğlu ve Ertan, 2021: 308).

Araştırma ve geliştirme giderleri, yeni ürün veya teknolojilerin oluşturulması veya mevcutların geliştirilmesi için yapılan harcamalardır. Araştırma ve geliştirme giderleri; araştırma ve geliştirme personeline ait giderler, araştırma ve geliştirme faaliyetlerinde kullanılan araçların amortismanları, araştırma ve geliştirme esnasında tüketilen malzeme giderleri gibi kalemlerden

oluşur. Bu giderler aşağıdaki özellikleri taşıyor ise aktifleştirilebilmektedir (Gücenme Gençoğlu ve Ertan, 2021: 308-309):

- Açıkça tanımlanan ve maliyetleri ayrıca belirlenebilen projenin bulunması.
- Yetkililerin ürünü imal etme, pazarlama veya kullanma konusunda kararlı olmaları.
- Ürün veya projenin geliştirilebilir olması.
- Ürün veya projenin işletme için yararlı olma imkânının bulunması.
- Projenin tamamlanabilmesi için yeterli kaynak bulunması.

Yukarıdaki unsurların sağlanmaması durumunda giderler dönem gideri olarak kayıt altına alınır. Aktifleştirilen giderler ise aktifleştirildiği dönemden sonra 5 yıl içinde itfa edilerek ortadan kaldırılır.

Araştırma ve geliştirme giderleri ülkemizde kullanılan vergi mevzuatına göre ayrıştırılmadan direkt gider olarak muhasebeleştirilmektedir. TFRS'lere göre ise araştırma ve geliştirme giderleri niteliğine göre ayrıştırıldıktan sonra muhasebeleştirilir (Karacan ve Uygun, 2017:102). Standartlar, araştırma giderlerinin aktifleştirilmeden direkt olarak gider yazılmasını, geliştirme giderlerinin ise aktifleştirilmesini söylemektedir. Bunun nedeni araştırma giderlerinin de henüz bir sonucunun olmamasıdır. Yani araştırma giderleri; yeni bir bilgi edinilmesi, yeni alet, sistem vb. değerlemesi gibi eylemlerdir ve sonucu belirsizdir. Geliştirme aşaması ise bir sonuç elde edilmiş ve bu sonucun kullanımı sürecini kapsar. Eğer araştırma ve geliştirme gideri ayrıştırılamıyor ise, hepsi araştırma gideri gibi aktifleştirilmeden gider olarak kayıt altına alınır (Karapınar vd., 2020:246). BOBİ FRS'de de araştırma ve geliştirme giderleri ile ilgili unsurlar TFRS'ler ile paralellik göstermektedir. Ancak KÜMİ FRS'yi uygulayacak olan işletmeler araştırma ve geliştirme giderleri direkt gider olarak muhasebe kayıtlarına alacaklardır.

"Özel maliyetler, kiralanan gayrimenkullerin geliştirilmesi, ekonomik değerlerinin arttırılması için yapılan ve kira sözleşmesinin bitiminde mal sahibine bırakılacak olan varlıklar için yapılan giderlerdir. Normal bakım ve onarım giderleri bu kapsamın dışındadır. Yapılan bu harcamalar, kira süresi içinde amorti edilir. Eğer kira süresi 5 yıldan uzun ise 5 yılda eşit tutarlarda amorti edilir (Gücenme Gençoğlu ve Ertan, 2021: 309)."

2.1. İlk Muhasebeleştirme

İşletmenin, edindiği maddi olmayan duran varlıklar, eğer gelecekte işletmeye yarar sağlaması muhtemel olan ve maliyetinin güvenilir biçimde tespit edilmesi durumunda muhasebeleştirilir.

Maddi olmayan duran varlık, farklı şekillerde elde edebilir. Bu yöntemlerin bazıları şunlardır (Bingöl, 2016: 9);

- İşletme dışından elde edilme: Varlık işletmeye dışardan satın alınarak kazandırılır. Bu yöntemde maliyet güvenilir bir biçimde hesaplanabilmektedir.
- Farklı bir işletmeyle birleşme: Bu yöntemde varlık başka bir işletmeyle birleşme sonucunda elde edilir.
- İşletme içinde oluşturulması: Zaman içinde işletmenin içinde oluşmuş varlıklardır. Bu tür varlıklar bilançoda gösterilmez. Bunun nedeni maliyetin tespit edilememesidir.
- Devlet teşviki yoluyla: Maddi olmayan duran varlıklar bazen devlet tarafından verilen teşvikler sayesinde de elde edilebilir. Buna örnek olarak devlet tarafından verilen radyo televizyon lisansları verilebilir.
- Takas yoluyla edinme: Varlık, fiziki veya fiziki olmayan varlıklar karşılığında da elde edilebilir. Böyle durumlarda varlıklardan birinin gerçeğe uygun değerinin tespit edilebiliyorsa gerçeğe uygun değer ile kayıt altına alınır.

Maddi olmayan duran varlıklar ilk muhasebeleştirmede maliyet bedeli ile ölçülürler (TMS 38, madde 24). Maliyet bedeli, satın alma bedelinden varsa iskonto bedeli düşüldükten sonra, varlığın kullanıma hazır hale gelinceye kadar, varlıkla ilişkilendirilebilen giderlerin eklenmesinden oluşur. Edinim esnasında ödenen gümrük vergileri ve iade alınmayan vergiler, noter masrafları, varlığın test edilmesin esnasında yapılan giderler vb. varlığın maliyet bedeline eklenebilir (Akdoğan, 2020: 297).

Varlığın elde edilmesinde vadeli ve vadesiz fiyat açısından muhasebeleştirmesinde farklılık bulunmaktadır. TFRS'lere göre, varlık alımında vade farkı mevcut ise ayrıştırılarak faiz gideri olarak kaydedilir. Ancak bu durumun istisnası bulunmaktadır. Eğer varlık özellikli varlık ise, yani varlığın kullanılabilir hale gelmesi bir yıldan fazla sürüyorsa, varlık kullanılabilir hale gelinceye kadar yapılan finansman giderleri varlığın maliyetine eklenir. (Karapınar vd,, 2020: 253). BOBİ FRS'de eğer vade bir yılın altında ise vade farkı ayrıştırılmadan maliyet bedelinin içinde kayıt altına alınır. Eğer vade bir yılın üstünde ise ayrıştırılarak faiz gideri olarak kayıt altına alınır. KÜMİ FRS ve Tekdüzen Muhasebe Sistemi'ne göre ise vade farkı ayrıştırılmadan maliyetin içinde kayıt altına alınır (Akdoğan, 2020: 296).

Tablo 6, finansal raporlama çerçevelerine göre maddi olmayan duran varlıklardaki vade farkı muhasebeleştirmesindeki farklılıkları göstermektedir.

Tablo 6: Maddi Olmayan Duran Varlıklarda İlk Muhasebeleştirmedeki Farklılıklar

TMS/TFRS	BOBİ FRS	KÜMİ FRS	TDMS
Alışlardaki Vade Farkı			
Vade farkı ayrıştırılarak faiz gideri olarak muhasebeleştirilir.	Bir yıldan kısa süreli vade farkı ayrıştırılmadan maliyete eklenir, bir yıldan uzun vadeli vade farkı ise ayrıştırılarak faiz gideri olarak kayıt altına alınır.	Vade farkı ayrıştırılmadan muhasebeleştirilir.	Vade farkı ayrıştırılmadan muhasebeleştirilir.

2.2. Sonraki Dönemlerde Ölçüm (Yeniden Değerleme)

TMS 38 Maddi Olmayan Duran Varlıklar'a göre maddi olmayan duran varlıklarda yeniden değerleme işlemi yapılırken maliyet yöntemi veya yeniden değerleme yöntemi kullanılmaktadır. Hangi yöntemin kullanılacağı işletmenin tercihine bırakılmıştır. Ancak buradaki şart, söz konusu varlığın piyasasının var olması yani gerçeğe uygun değerinin belirlenebilir olmasıdır. Varlığın piyasa değeri belirlenebiliyorsa işletmenin tercihine göre yeniden değerleme veya maliyet yöntemlerinden biri kullanılabilir, fakat varlığın mevcut bir piyasası yoksa maliyet yöntemi kullanılır.

BOBİ FRS ve KÜMİ FRS'de maddi olmayan duran varlıklar için yeniden değerleme yöntemi kullanılmaz, maliyet yönteminin kullanılması uygun görülmüştür. Maliyet yönteminde varlığın defter değeri, geri kazanılabilir değerinden yüksek ise, aradaki fark değer azalışıdır ve bu tutar hem aktifte eksi olarak raporlanır hem de kar veya zarar tablosunda gider olarak raporlanır. Sonraki dönemlerde varlığın değeri arttığında, varlık en fazla maliyet değerine kadar artırılır ve önceki giderin iptali için değer artışı kar veya zarar tablosunda gelir olarak raporlanır.

Tekdüzen Muhasebe Sistemi'ne göre maddi olmayan duran varlıklar için kullanılan maliyet yönteminde ise, standartlardan farklı olarak defter değerindeki amortismanı aşan değer azalışı sadece fevkalade amortisman için uygun koşullar varsa amortisman gideri olarak kaydedilir, değer artışında bunun iptali için gelir kaydı söz konusu değildir.

TMS/TFRS'lerde kullanılan yeniden değerleme yönteminde ise, maddi duran varlıklarda olduğu gibi değerleme sonucunda, değer artışı mevcut ise öz kaynaklarda kayıt altına alınır. Ancak varlık ile ilgili daha önceden kayıt altına alınmış değer düşüklüğü mevcut ise değer artışından, bu değer azalışı mahsup edildikten sonra kalan kısım öz kaynaklarda kapsamlı gelir olarak raporlanır. Eğer yeniden değerleme sonucunda değer düşüklüğü tespit edilmişse ve önceki dönemlerde raporlanan bir değer artışı yok ise değer düşüklüğünün tamamı dönem gideri

olarak kayıt altına alınır. Eğer, önceki dönemlerde raporlanan bir değer artışı varsa, değer azalışı önce özkaynaklardaki bu fondan düşülür, kalan tutar gider olarak kayıt edilir (Kızıl vd., 2016: 193).

Tablo 7, maddi olmayan duran varlıklarda sonraki dönemlerde ölçüm işlemindeki farklılıkları ortaya koymaktadır.

Tablo 7: Maddi Olmayan Duran Varlıklarda Sonraki Dönemlerde Ölçüm İşlemindeki Farklılıklar

TFRS	BOBİ FRS	KÜMİ FRS	TDMS
Değerleme Yöntemi			
.Maliyet yöntemi veya yeniden değerleme yöntemi (Varlığın piyasa değeri belirlenebiliyorsa yeniden değerleme yöntemi kullanılabilir.).	Maliyet yöntemi kullanılır.	Maliyet yöntemi kullanılır.	Maliyet yöntemi kullanılır.

2.3. Değer Düşüklüğü

Maddi olmayan duran varlıklarda değer düşüklüğü uygulaması, maddi duran varlıklarda olduğu gibidir. Yani, tam set standartlar için TMS 36 Varlıklarda Değer Düşüklüğü, BOBİ FRS için Bölüm 18 Varlıklarda Değer Düşüklüğü, KÜMİ FRS için Bölüm 16 Varlıklarda Değer Düşüklüğü ve TDMS için ise VUK ilkeleri dikkate alınmaktadır.

TMS 36, BOBİ FRS Bölüm 18, KÜMİ FRS Bölüm 16 ve VUK madde 37 için detaylı açıklama bu çalışma kapsamında, maddi duran varlıklarda değer düşüklüğü başlığı altında yer verildiğinden Tablo 8'de sadece bu konuda farklı raporlama çerçevelerinin karşılaştırması yapılmıştır.

Tablo 8: Maddi Duran Varlıklarda Yeniden Değerleme İşlemindeki Farklılıklar

TMS/TFRS	BOBİ FRS	KÜMİ FRS	TDMS
Sonraki Dönemlerde Ölçüm(Yeniden değerleme)			
TMS 36 Varlıklarda Değer Düşüklüğü standardı hükümleri dikkate alınarak değer düşüklüğü ile ilgili işlemler yapılır.	BOBİ FRS BÖLÜM 18 Varlıklarda Değer Düşüklüğü standardı hükümleri dikkate alınarak değer düşüklüğü ile ilgili işlemler yapılır.	KÜMİ FRS BÖLÜM 18 Varlıklarda Değer Düşüklüğü standardı hükümleri dikkate alınarak değer düşüklüğü ile ilgili işlemler yapılır.	Vergi Usul Kanunu hükümlerine göre gerekli görüldüğü takdirde fevkalade amortisman yöntemi kullanılarak amortisman ayrılır.

2.4. Amortisman(İtfa)

Tam set standartlara göre maddi olmayan duran varlıklarda amortisman işlemi, varlığın satın alınması veya işletme içinde oluşturulması, nakliyesi, kurulumu gibi işlemlerin tamamlanmasının yani kullanıma hazır hale gelmesinin ardından uygulanmaya başlar. Maddi

duran varlıklar başlığı altında yapılan açıklamalar maddi olmayan duran varlıkların amortisman uygulamaları için de geçerlidir. Standartlara göre amortisman üretim esaslı ve ekonomik ömür esaslı olmak üzere iki şekilde uygulanır (Karapınar vd., 2020: 255). Üretim esaslı amortisman, amortisman giderinin, tahmin edilen satış miktarı veya üretim miktarıma göre uygun bir oran ile hesaplanabiliyorsa kullanılır. Ekonomik ömür esaslı amortismana göre ise, söz konusu varlığın kullanım süresine (faydalı ömrüne) göre amortisman hesaplanır.

Kullanım süresi belli olan maddi olmayan duran varlıklar için, varlığın kullanım ömrü dikkate alınarak, azalan bakiyeler, normal amortisman (Bu yöntemler daha önce maddi duran varlıklar bölümünde detaylı olarak anlatılmıştır.) vb. yöntemler kullanılarak amortisman hesaplanır. Tam set standartlara göre maddi olmayan duran varlıklara amortisman uygulanırken, kalıntı değeri dikkate alınır. Ayrıca her dönem sonunda varlık değer düşüklüğü testine tabi tutulur. Kalıntı değerin tespiti, varsa değer değişiklikleri için yapılacak kayıtlar, ayrıca amortisman yönteminin uygulanması maddi duran varlıklar ile aynıdır (Gücenme Gençoğlu, 2017: 18).

Ekonomik ömür hesaplanamıyor ise yani kullanım süresi belirsiz olan maddi olmayan duran varlıklar için amortisman ayrılmaz, değer düşüklüğü hesaplanır. Kullanım süresi belli olmayan maddi olmayan duran varlıklar için, her dönem sonunda yeniden değerleme yapılarak, faydalı ömür gözden geçirilir.

Tam set standartlardan farklı olarak BOBİ FRS, KÜMİ FRS ve TDMS'ye göre faydalı ömrü belli olmayan varlıklar her dönem sonunda yeniden değerlemeye tabi tutulmaz. BOBİ FRS'ye göre faydalı ömrü belirsiz olan varlıklar işletmenin tercih ettiği sürede itfa edilir. Ancak bu sürenin 5 yılın altında, 10 yılın üstünde olmaması gerekmektedir (Gücenme Gençoğlu, 2017: 18). KÜMİ FRS'de de süreç aynı BOBİ FRS'deki gibidir. Tekdüzen Muhasebe Sistemi'nde ise faydalı ömrü belirsiz olan varlıklar VUK'a göre 5 yılda 5 eşit taksitte itfa edilmektedir Vergi uygulamalarımıza göre, faydalı ömrü belli olan maddi olmayan duran varlıklarda ise standartlardan farklı olarak varlıklar, Maliye Bakanlığı tarafından belirlenen faydalı ömrü içinde amortismana tabi tutulur (Akdoğan, 2020: 309).

Tablo 9, faydalı ömrü belli olan ve olmayan maddi olmayan duran varlıkların finansal raporlama çerçeveleri arasındaki farklılıkları ortaya koymaktadır.

Tablo 9: Maddi Olmayan Duran Varlıklarda Amortisman(İtfa) Uygulamasında Farklılıklar

TFRS	BOBİ FRS	KÜMİ FRS	TDMS
1-) Faydalı Ömrü Belli Varlıklar			
İşletme tarafından öngörülen faydalı ömür dikkate alınarak amortisman hesaplanır.	İşletme tarafından öngörülen faydalı ömür dikkate alınarak amortisman hesaplanır.	İşletme tarafından öngörülen faydalı ömür dikkate alınarak amortisman hesaplanır.	Maliye Bakanlığı tarafından belirlenen faydalı ömür dikkat alınarak amortisman hesaplanır.
2-) Faydalı Ömrü Belli Olmayan Varlıklar			
Amortisman hesaplanmaz. Her dönem sonunda faydalı ömrü kontrol edilir.	5 yılın altında 10 yılın üstünde olmayacak şekilde işletme tarafından belirlenen süre baz alınarak amortisman hesaplanır.	5 yılın altında 10 yılın üstünde olmayacak şekilde işletme tarafından belirlenen süre baz alınarak amortisman hesaplanır.	Maliye Bakanlığı tarafından belirlenen faydalı ömür dikkat alınarak amortisman hesaplanır.

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

BIST 30 KAPSAMINDAKİ İŞLETMELERİN MADDİ VE MADDİ OLMAYAN DURAN VARLIKLARININ RAPORLANMASINDA TFRS GEREKLERİNİ UYGULAMA YETERLİLİĞİNE İLİŞKİN BİR ARAŞTIRMA

Bu bölümün ilk kısmında TMS 16 Maddi Duran Varlıklar, TMS 38 Maddi Olmayan Duran Varlıklar ve TMS 36 Varlıklarda Değer Düşüklüğü standartları kapsamında finansal tablolarda verilmesi gereken dipnotlar belirtilmiştir. İkinci kısmında araştırmanın amacı, yöntemi ve kapsamından bahsedilmiştir. Son bölümde ise araştırmanın kapsamında elde edilen bulgulardan bahsedilmiştir.

1. STANDARTLARA GÖRE YAPILMASI GEREKEN DİPNOT AÇIKLAMALARI

Tam set standartları uygulayan işletmeler, varlıklarını raporlarken standart hükümlerine uygun olarak raporlama yaparlar. TMS 16, TMS 38 ve TMS 36 gereğince varlıkların raporlanmasında istenen kriterler bir sonraki kısımda detaylı olarak açıklanmıştır.

1.1. TMS 16 Gereğince Yapılması Gereken Dipnot Açıklamaları

TMS 16, 73-79 arasındaki maddelerde finansal tablolarda maddi duran varlıklar için açıklanması gereken verilere yer verilmiştir. İlgili maddelere göre maddi duran varlıkların defter değerine, faydalı ömrüne, amortisman yöntemine, amortisman tutarlarına ve varsa kalıntı değer, ipotek değer gibi bilgilere yer verilir. Varlığın kullanıma hazır hale gelene kadar katlanılan ve defter değerine eklenen giderlere ve de maddi duran varlık ile ilgili olan, gelir tablosunda raporlanmamış olan ve üçüncü kişiler tarafından karşılanan değer düşüklüğüne uğramış, kaybolmuş veya elden çıkarılmış olan tutarlara da yer verilir. (TMS 16, madde 74-75). Yeniden değerlemenin yürürlük tarihi, yeniden değerlemenin kim tarafından yapıldığı ve yeniden değerleme yöntemi değil de maliyet yöntemi kullanılmış olsaydı defter değeri de finansal tablolarda gösterilir. Ayrıca atıl durumda olan ve kullanımdan çekilmiş satış amacı ile elde tutulan varlıklar ve halen kullanımda olsa bile tamamen amorti olmuş olan varlıklar da finansal tablo dipnotlarında açıklanır (TMS 16, madde 79).

1.2. TMS 38 Gereğince Yapılması Gereken Dipnot Açıklamaları

TMS 38, 118-128 arasındaki maddelerde maddi olmayan duran varlıkların finansal tablolarda açıklanması gereken verilere yer verilmiştir. İlgili maddelere göre maddi olmayan duran varlıkların faydalı ömrünün sınırlı mı yoksa sınırsız mı olduğu dikkate alınarak kaydedilir. Sınırlı ömre sahip varlıkların, faydalı ömürlerine, amortisman yöntemi ve tutarlarına, yer verilir. Faydalı ömürleri sınırsız olan varlıklar amortismana (itfaya) tabi olmadıkları için bu bilgilere yer verilmez. Bunların dışında, varlıkların defter değerine veya defter değerinde değer azalışı veya değer artışı gibi nedenlerden meydana gelen değişikliklere ve varlıkların işletme birleşmeleri yöntemiyle mi, işletme içinde oluşturulan varlıklar mı yoksa dış kaynaklardan edinilen varlıklardan mı olduğunu belirten göstergelere yer verilir (TMS 38, madde 118). Varlığın ediniminde işletmenin yüklendiği yükümlülüklere ve varsa kullanım hakkı sınırlı olan maddi olmayan duran varlıklar ve teminat olarak verilen maddi olmayan duran varlıkların değeri dipnotlarda gösterilir (TMS 38, madde 122).

Varlık edinimden sonraki dönemde yeniden değerleme yöntemi ile değerleniyorsa, yeniden değerlemenin geçerlilik tarihi, yeniden değerlenen varlığın defter değeri, yeniden değerleme sonucunda varlığın değerindeki değişiklikler finansal tablolarda gösterilir (TMS 38, madde 124-125). Ayrıca araştırma ve geliştirme harcamaları da finansal tablolarda gösterilir (TMS 38, madde 126). Maddi olmayan duran varlıklar içinde tamamen itfa edilmiş ama halen kullanılmakta olan varlıklar ve muhasebeleştirme kriterlerine uymayan ama işletme tarafından kullanılmakta olan maddi olmayan duran varlıklar da gösterilmesi zorunlu olmamasına rağmen finansal tablo dipnotlarında gösterilebilir (TMS 38, madde 128).

1.3. TMS 36 Gereğince Yapılması Gereken Dipnot Açıklamaları

TMS 36, 126-137 arasındaki maddelerde maddi/maddi olmayan duran varlıkların finansal tablolarda değer düşüklüğüne yönelik açıklanması gereken verilere yer verilmiştir. İlgili maddelere göre değer düşüklüğü tespit edilen varlıklara ait değer düşüklüğü tutarı ve tutarların gösterildiği finansal tablo kalemi, varsa daha önceden ayrılmış olan değer düşüklüğü tutarları ve değer düşüklüğüne neden olan olay, muhasebeleştirilmiş olan değer düşüklüğü karları veya zararlarının iptal edilen kısmını gösteren gelir tablosu kalemi finansal tablo dipnotlarında gösterilir (TMS 36, madde 126). Varlığın geri kazanılabilir tutarının ve varlığın geri kazanılabilir tutarının satış maliyeti düşülmüş gerçeğe uygun değer mi yoksa kullanım değerimi olduğu mali tablo dipnotlarında gösterilir (TMS 36, madde 130).

2. ARAŞTIRMANIN AMACI, YÖNTEMİ VE KAPSAMI

Bu çalışmada maddi ve maddi olmayan duran varlıkların Tekdüzen Muhasebe Sistemi, TMS/TFRS, BOBİ FRS ve KÜMİ FRS kapsamındaki düzenlemeler karşılaştırılarak, farklılıkların ortaya konması ve vergi muhasebesi anlayışının yaygın olduğu Türkiye'de işletmelerin finansal durum tablosunda önemli bir hesap grubu olan maddi ve maddi olmayan duran varlıkların raporlamasında standartlardaki düzenlemelere ne derece uyum sağlandığının tespiti amaçlanmaktadır.

"*Çalışmada maddi ve maddi olmayan varlıkların kullanılmasının nedeni ve önemi KGK'nın yayınlamış olduğu yıllık inceleme raporlarında görülmektedir. Yıllık inceleme raporlarının amacı bağımsız denetimin ve kalite kontrol sisteminin kalitesini artırmaktır. Yapılan denetim işlemlerinin incelenmesi sonucunda özellikle stoklar, hasılat, maddi/maddi olmayan duran varlıklar ve işletmenin sürekliliği konularında önemli eksiklikler tespit edilmiştir. Kurumun 2022 yılında yayınlamış olduğu raporda maddi ve maddi olmayan duran varlıklarda aşağıdaki önemli eksiklikler tespit edilmiştir (KGK, 2022 Yılık İnceleme Raporu: 17):*"

- Amortisman ve itfa payı hesaplamalarının doğruluğunu test etmek amacıyla denetim prosedürlerinin uygulanmaması, faydalı ömür tahminlerinin ve seçilen amortisman yöntemlerinin uygunluğunun sorgulanmaması,
- Tamamen itfa edilmiş ancak halen kullanılmakta olan maddi duran varlıkların bulunmasına rağmen faydalı ömür tahminlerine ilişkin herhangi bir çalışma yapılmaması,
- Binaların üzerinde bulunduğu arsadan ayrı olarak muhasebeleştirilip muhasebeleştirilmediğinin değerlendirilmemesi,
- Amortisman hesaplamalarında kalıntı değerin dikkate alınmaması,
- Maddi olmayan duran varlık hesap kalemlerinin aktifleştirilmesinde, ilgili kalemlerin maddi olmayan duran varlık tanımı ve muhasebeleştirme kriterlerini karşılayıp karşılamadığının değerlendirilmemesi,
- Maddi ve maddi olmayan duran varlıkların dönem içi giriş ve çıkışlarına ilişkin yeterli ve uygun denetim kanıtı elde edilmemesi.

KGK'nın her yıl yaptığı incelemeler sonucunda elde edilen bulgulardan da anlaşılacağı gibi işletmelerin maddi ve maddi olmayan duran varlıkların raporlanmasında amortisman, değerleme yöntemleri, faydalı ömrün tespiti gibi hususlara önem göstermeleri gerekmektedir.

Çalışmanın amacını gerçekleştirmeye yönelik olarak sermaye piyasasında faaliyette bulunan ve TMS/TFRS'leri uygulayan işletmelerin finansal tablolarına ulaşılması mümkün olduğundan BIST'e kote işletmelerin finansal tablolarında maddi ve maddi olmayan duran varlık kalemlerine ilişkin 2018 - 2022 yılları arasına ait 5 yıllık veriler ve dipnot açıklamaları taranarak, işletmelerin bu kalemlerinde TMS/TFRS'lerdeki düzenlemeleri hangi ayrıntıda uyguladığı, hangi yöntemlerin kullanımında yoğunluk olduğu, dipnot açıklamalarının ve değer tespiti uygulamalarının standart hükümlerini ne derece karşıladığının tespiti nitel analiz yöntemlerinden doküman ve içerik analizine tabi tutulmuştur.

Nitel araştırma, bir problem ile ilgili gözlem, görüşme ve doküman analizi gibi yöntemlerin kullanılarak daha önceden tespit edilen veya henüz tespit edilmemiş problemlerin algılanması veya olguların gerçekçi bir üslup kullanılarak ele alınmasını (Baltacı, 2019: 369-370) disiplinler arası bütüncül bir yaklaşım benimseyerek, problemi yorumlayıcı bir tavır ile incelemeyi benimseyen yöntemdir (Karataş, 2015: 63). Nitel araştırmada çoğunlukla aşağıdaki veri setleri üzerinde çalışır (Baltacı, 2019: 370):

- Çevreyle ilgili veri (Araştırmanın yapılacağı çevreyle ilgili veriler.)
- Süreçle ilgili veri (Araştırma süresince olup biten olayları ve olayların grubu nasıl etkilediğini ilişkin veriler.)
- Algılara ilişkin bilgiler (Araştırma grubuna dahil üyelerin süreç hakkındaki düşüncelerine ilişkin veriler.)

Bu veriler toplanırken kullanılan en yaygın yöntemler görüşme, gözlem ve yazılı materyallerin incelenmesidir (Karataş, 2015: 64). Bu araştırmada yazılı materyaller incelenmiş, dolayısıyla doküman analizi uygulanmış, ardından da içerik analizine tabi tutulmuştur.

Doküman, araştırma öncesi mevcut olan, gazete, dergi, mektup, şiir, otobiyografi, hükümet dokümanı, tarihi doküman vb. belgelerdir (Merriam, 2013: 131-132). Doküman analizi ise kayıt ve belgelerin incelenerek veri elde edilmesidir. Bir başka tanımıyla doküman analizi, materyallerin incelenmesi ve değerlendirilmesi sürecinde gerçekleşen olaylardır (Sak vd., 2021: 230).

"Doküman analizi yöntemiyle elde edilen veriler içerik analizi ile dört aşamada analiz edilir. Bunlar; verilerin kodlanması, temaların bulunması, kodların ve temaların düzenlenmesi, bulguların tanımlanması ve yorumlanmasıdır. Verilen kodlanması aşaması, araştırmacının

verileri inceleyerek bölümlere ayırması ve her bölümün kavramsal olarak neyi ifade ettiğini bulmaya çalıştığı aşamasıdır (Özerbaş ve Kaya, 2017: 29).”

“Temaların belirlenmesi aşaması ise veri setinin daha genel bir düzeyde açıklanabilen ve kodları belli kategoriler altında temaların belirlenmesi işlemidir. Yani veri kodlarının arasında birbirleri ile benzerlik gösterenlerin gruplanması işlemidir (Baltacı, 2019: 378-379).” İlk iki aşamadan sonra araştırmacı topladığı verileri düzenleyebileceği bir sistem oluşturur ve elde ettiği verileri bu sisteme göre düzenler. Bu da kodların ve verilerin düzenlenmesi aşamasıdır. Bu şekilde veriler tanımlanabilir ve yorumlanabilir hale gelir. Ancak bu aşamada kendi görüş ve yorumuna yer verilmemelidir. Bu aşamada verilerin okuyucuların anlayabileceği bir dille açıklanması ve arz edilmesi önemlidir (Karataş, 2015: 75-76). Son aşama ise bulguların yorumlanması ve tanımlanmasıdır. Bu aşamada araştırmacının konu ile ilgili yorumları ön plandadır. Bunun nedeni, araştırmacının konu ile ilgili deneyime sahip olmasıdır. Araştırmacı bu aşamada toplanan verilerle ilgili olarak neden-sonuç ilişkisi çıkarmak, bulgular arasındaki ilişkiyi açıklamak ve bulgulardan bir takım sonuçlar çıkarmak durumundadır (Karataş, 2015 76).

Çalışma kapsamında, işletmeler standartlardaki gerekleri sadece zorunlu oldukları için mi, yoksa işletmesinin gerçek durumunu tespit etmek için mi uygulamaktadırlar? sorusuna cevap aramak için borsaya kote olmuş işletmeler içinde hisselerinin piyasa değeri ve günlük ortalama işlem hacimlerine göre en büyük 30 işletmenin yer aldığı BIST 30 kapsamındaki işletmelerin finansal tablolarının dipnotları taranmıştır. Bu analizde kullanılan finansal tablolar, finansal durum tablosu ve varsa kapsamlı gelir tablosu ya da kapsamlı gelir unsurları yoksa kar zarar tablosudur. Finasal verileri elde etme imkanı olmadığı için BOBİ FRS, KÜMİ FRS standartlarını kullanan işletmeler araştırma kapsamına dahil edilmemiştir.

Literatürde muhasebe standartları ve standartlara geçiş konusunu nitel araştırma yöntemlerinden faydalanarak ele alan çalışmalar mevcuttur.

Ataman ve Cavlak (2017) ve Karacan ve Uygun (2018), BOBİ FRS’yi detaylı olarak incelemiş ve TMS/TFRS’ler ile kıyaslayarak benzer ve farklı yönlerini ortaya koymuştur. Uzun (2018), TMS/TFRS, BOBİ FRS ve VUK açısından maddi duran varlıkları tanımlamak, benzer ve farklı yönlerini ortaya koymak açısından karşılaştırırken Aytaç ve Gücenme Gençoğlu (2020), maddi ve maddi olmayan duran varlıklar açısından TMS/TFRS, BOBİ FRS, KÜMİ FRS ve MSUGT de yer alan standartları incelemiş ve benzer ve farklı yönlerini koyarak literatüre katkı sağlamayı amaçlamışlardır. Şahin (2022), maddi duran varlıkları, TMS/TFRS, BOBİ FRS, KÜMİ FRS ve

MSGUT/VUK' a göre dört başlık (ilk ölçüm, sonraki ölçüm ve değerleme, amortismanlar ve finansal tablo dışı bırakma) altında incelemiş, benzerlik ve farklılıklarını ortaya koymuştur.

Yapılan bu çalışmada, finansal tablolarının diğerlerinden farklı olması nedeniyle banka ve sigorta işletmeleri hariç tutulmuş, kalan 25 şirket içindeki Koza Anadolu Metal Madencilik İşletmeleri A.Ş' ye ait finansal tablo ve dipnotlarına ulaşılamadığından araştırma kapsamına 24 işletme dahil edilmiştir. Araştırma kapsamındaki bu işletmelerin isimleri ve kodları Tablo 10'da yer almaktadır. Araştırma kapsamındaki işletmelerin, 2018 ve 2022 yılları arasındaki beş yıllık finansal tablolarında dipnotlar incelenerek içerik analizi gerçekleştirilmiştir. Araştırmada kullanılan veriler BIST 30 kapsamındaki 24 işletmenin kendilerine ait internet sitelerinden elde edilmiştir.

Tablo 10: Araştırma Kapsamındaki İşletmeler ve Kodları

İŞLETME KODU	İŞLETMELER
1	AKSA ENERJİ ÜRETİM A.Ş.
2	ALARKO HOLDİNG A.Ş.
3	ARÇELİK A.Ş.
4	ASELSAN ELEKTRONİK SAN. VE TİC. A.Ş.
5	BİM BİRLEŞİK MAĞAZALAR A.Ş.
6	ENKA İNŞAAT VE SANAYİ A.Ş.
7	EREĞLİ DEMİR VE ÇELİK FABRİKALARI T.A.Ş.
8	FORD OTOMOTİV SAN. A.Ş.
9	GÜBRE FABRİKALARI T.A.Ş.
10	HACI ÖMER SABANCI HOLDİNG A.Ş.
11	HEKTAŞ TİCARET T.A.Ş.
12	KARDEMİR KARABÜK DEMİR ÇELİK SAN. VE TİC. A.Ş.
13	KOÇ HOLDİNG A.Ş.
14	KOZA ALTIN İŞLETMELERİ A.Ş.
15	ODAŞ ELEKTRİK ÜRETİM SANAYİ TİCARET A.Ş.
16	PEGASUS HAVA TAŞIMACILIĞI A.Ş.
17	PETKİM PETROKİMYA HOLDİNG A.Ş.
18	SASA POLYESTER SAN. A.Ş.
19	TAV HAVALİMANLARI HOLDİNG A.Ş.
20	TOFAŞ TÜRK OTOMOBİL FABRİKASI A.Ş.
21	TURKCELL İLETİŞİM HİZMETLERİ A.Ş.
22	TÜPRAŞ-TÜRKİYE PETROL RAFİNERİLERİ A.Ş.
23	TÜRK HAVA YOLLARI A.O.
24	TÜRKİYE ŞİŞE VE CAM FABRİKALARI A.Ş.

3. BULGULAR

3.1. Maddi ve Maddi Olmayan Duran Varlıkların Sonraki Dönemlerdeki Değerleme Yöntemine İlişkin Uygulamalar

Standartlarda belirtildiği üzere maddi ve maddi olmayan duran varlıkların ilk muhasebeleştirilmesinde maliyet bedeli kullanılmaktadır. Değerleme yöntemlerinde meydana gelebilecek farklılıklar sonraki dönem değerlemelerinde oluşmaktadır. Tam set standartlarda edinimden sonraki değerlemede maliyet ya da yeniden değerleme yöntemi kullanılmaktadır. Tablo 11'de işletmelerin varlıklarında hangi değerleme yöntemini kullandığı gösterilmiştir.

Tablo 11: Sonraki Dönemlerde Değerleme Yöntemleri

İŞLETME UNVANI	2022	2021	2020	2019	2018
Aksa Akrilik Kimya San. A.Ş.	Maliyet Yöntemi	Maliyet Yöntemi	Maliyet Yöntemi	Maliyet Yöntemi	Maliyet Yöntemi
Alarko Holding A. Ş. ve Bağlı Ortaklıkları	Maliyet Yöntemi	Maliyet Yöntemi	Maliyet Yöntemi	Maliyet Yöntemi	Maliyet Yöntemi
Arçelik A.Ş.	Maliyet Yöntemi	Maliyet Yöntemi	Maliyet Yöntemi	Maliyet Yöntemi	Maliyet Yöntemi
Aselsan Elektronik San. ve Tic. A.Ş.	Yeniden Değerleme Yöntemi	Yeniden Değerleme Yöntemi	Yeniden Değerleme Yöntemi	Yeniden Değerleme Yöntemi	Yeniden Değerleme Yöntemi
Bim Birleşik Mağazalar A.Ş.	Yeniden Değerleme Yöntemi	Yeniden Değerleme Yöntemi	Yeniden Değerleme Yöntemi	Yeniden Değerleme Yöntemi	Yeniden Değerleme Yöntemi
Enka İnşaat ve Sanayi A.Ş. ve Bağlı Ortaklıkları	Yeniden Değerleme Yöntemi-Maliyet Yöntemi	Yeniden Değerleme Yöntemi-Maliyet Yöntemi	Yeniden Değerleme Yöntemi-Maliyet Yöntemi	Yeniden Değerleme Yöntemi-Maliyet Yöntemi	Yeniden Değerleme Yöntemi-Maliyet Yöntemi
Ereğli Demir ve Çelik Fabrikaları T.A.Ş.	Maliyet Yöntemi	Maliyet Yöntemi	Maliyet Yöntemi	Maliyet Yöntemi	Maliyet Yöntemi
Ford Otomotiv San. A.Ş.	Maliyet Yöntemi	Maliyet Yöntemi	Maliyet Yöntemi	Maliyet Yöntemi	Maliyet Yöntemi
Gübre Fabrikaları T.A.Ş.	Yeniden Değerleme Yöntemi-Maliyet Yöntemi	Yeniden Değerleme Yöntemi-Maliyet Yöntemi	Yeniden Değerleme Yöntemi-Maliyet Yöntemi	Yeniden Değerleme Yöntemi-Maliyet Yöntemi	Yeniden Değerleme Yöntemi-Maliyet Yöntemi
Hacı Ömer Sabancı Holding A.Ş.	Maliyet Yöntemi	Maliyet Yöntemi	Maliyet Yöntemi	Maliyet Yöntemi	Maliyet Yöntemi
Hektaş Ticaret T.A.Ş.	Maliyet Yöntemi	Maliyet Yöntemi	Maliyet Yöntemi	Maliyet Yöntemi	Maliyet Yöntemi
Kardemir Karabük Demir Çelik San. ve Tic. A.Ş.	Yeniden Değerleme Yöntemi-Maliyet Yöntemi	Yeniden Değerleme Yöntemi-Maliyet Yöntemi	Yeniden Değerleme Yöntemi-Maliyet Yöntemi	Yeniden Değerleme Yöntemi-Maliyet Yöntemi	Yeniden Değerleme Yöntemi-Maliyet Yöntemi
Koç Holding A.Ş.	Maliyet Yöntemi	Maliyet Yöntemi	Maliyet Yöntemi	Maliyet Yöntemi	Maliyet Yöntemi

Koza Altın İşletmeleri A.Ş.	Maliyet Yöntemi	Maliyet Yöntemi	Maliyet Yöntemi	Maliyet Yöntemi	Maliyet Yöntemi
Odaş Elektrik Üretim Sanayi Ticaret A.Ş.	Yeniden Değerleme Yöntemi	Yeniden Değerleme Yöntemi	Yeniden Değerleme Yöntemi	Yeniden Değerleme Yöntemi	Yeniden Değerleme Yöntemi
Pegasus Hava Taş. A.Ş.	Maliyet Yöntemi	Maliyet Yöntemi	Maliyet Yöntemi	Maliyet Yöntemi	Maliyet Yöntemi
Petkim Petrokimya Holding A.Ş.	Maliyet Yöntemi	Maliyet Yöntemi	Maliyet Yöntemi	Maliyet Yöntemi	Maliyet Yöntemi
Sasa Polyester San. A.Ş.	Yeniden Değerleme Yöntemi-Maliyet Yöntemi	Yeniden Değerleme Yöntemi-Maliyet Yöntemi	Yeniden Değerleme Yöntemi-Maliyet Yöntemi	Yeniden Değerleme Yöntemi-Maliyet Yöntemi	Yeniden Değerleme Yöntemi-Maliyet Yöntemi
Tav Havalimanları Holding A.Ş.	Maliyet Yöntemi	Maliyet Yöntemi	Maliyet Yöntemi	Maliyet Yöntemi	Maliyet Yöntemi
Tofaş Türk Otomobil Fabrikası A.Ş.	Maliyet Yöntemi	Maliyet Yöntemi	Maliyet Yöntemi	Maliyet Yöntemi	Maliyet Yöntemi
Turkcell İletişim Hizmetleri A.Ş.	Maliyet Yöntemi	Maliyet Yöntemi	Maliyet Yöntemi	Maliyet Yöntemi	Maliyet Yöntemi
Tüpraş-Türkiye Petrol Rafinerileri A.Ş.	Yeniden Değerleme Yöntemi	Yeniden Değerleme Yöntemi	Yeniden Değerleme Yöntemi	Yeniden Değerleme Yöntemi	Yeniden Değerleme Yöntemi
Türk Hava Yolları A.O.	Maliyet Yöntemi	Maliyet Yöntemi	Maliyet Yöntemi	Maliyet Yöntemi	Maliyet Yöntemi
Türkiye Şişe ve Cam Fabrikaları A.Ş.	Yeniden Değerleme Yöntemi	Yeniden Değerleme Yöntemi	Yeniden Değerleme Yöntemi	Yeniden Değerleme Yöntemi	Yeniden Değerleme Yöntemi

Tablo 11'de görüldüğü üzere araştırma kapsamına dahil edilen işletmelerin %62,5'i (15 işletme) edinimden sonra sadece maliyet yöntemini kullanırken, yaklaşık %21'lik kesim ise sadece yeniden değerleme yöntemini kullanmaktadır (5 işletme). Hem maliyet hem de yeniden değerleme yöntemini ise yaklaşık %17'lik kesim kullanmaktadır (4 işletme).

Tablo 12: Sonraki Dönemlerde Değerlemede Hem Yeniden Değerleme, Hem De Maliyet Yöntemini Kullanan İşletmelerin Oranları

	2022	**2021**	**2020**	**2019**	**2018**	**TOPLAM (% DEĞER)**
Sadece arsalar için yeniden değerleme yöntemi (YDY), diğer maddi duran varlıklar için maliyet yöntemi (MY) kullanan işletmeler	2	2	2	2	2	50
Arsalar ve binalar için yeniden değerleme (YD), diğer maddi duran varlıklar için maliyet yöntemi (MY) kullanan	2	2	2	2	2	50
TOPLAM	**4**	**4**	**4**	**4**	**4**	**100**

Tablo 12' de her iki yöntemi kullanan işletmelerin hangi varlık için hangi yöntemi kullandığı ile ilgili sayısal veriler gösterilmiştir.

Tablo 13: İşletmelerin Danışmanlık Aldığı Kurumlar

İŞLETME	DANIŞMANLIK KURUMLARI
Alarko Holding A. Ş. ve Bağlı Ortaklıkları	-Nexia Pacioli Consulting LLC -TSKB Gayrimenkul Değerleme A.Ş -Rehber Gayrimenkul Değerleme Danışmanlık A.Ş.
Aselsan Elektronik San. ve Tic. A.Ş.	-Metrik Gayrimenkul Değerleme Danışmanlık A.Ş. -Açı Kurumsal Gayrimenkul Değerleme ve Danışmanlık A.Ş.
Gübre Fabrikaları T.A.Ş.	-Yetkin Gayrimenkul Değerleme ve Danışmanlık A.Ş. -Aden Gayrimenkul Değerleme ve Danışmanlık A.Ş. -TSKB Gayrimenkul Değerleme A.Ş
Kardemir Karabük Demir Çelik San. ve Tic. A.Ş.	-Çelen Kurumsal Gayrimenkul Değerleme ve Danışmanlık A.Ş.
Odaş Elektrik Üretim Sanayi Ticaret A.Ş.	-Lal Gayrimenkul Değerleme ve Müşavirlik A.Ş.
Sasa Polyester San. A.Ş.	-İdeal Gayrimenkul Değerleme ve Danışmanlık A.Ş.

Tablo 13' te işletmelerin varlıklarını değerlemek için danışmanlık aldığı kurumlar yer almıştır. Tablo 14' de ise işletmelerin varlıkların değerlemesi için kullandıkları yaklaşımlar gösterilmiştir.

Tablo 14: İşletmelerin Gayrimenkul Değerleme Yaklaşımları

İŞLETME	DEĞERLEME YAKLAŞIMI
Alarko Holding A. Ş. ve Bağlı Ortaklıkları	-Emsal Karşılaştırma Yaklaşımı -Gelir İndirgeme Yaklaşımı -Maliyet Yaklaşımı
Aselsan Elektronik San. ve Tic. A.Ş.	-Emsal -Karşılaştırma Yöntemi
Bim Birleşik Mağazalar A.Ş.	-Emsal Karşılaştırma Yaklaşımı -Gelir İndirgeme Yaklaşımı -Maliyet Yaklaşımı
Gübre Fabrikaları T.A.Ş.	-Emsal Karşılaştırma Yaklaşımı -Gelir İndirgeme Yaklaşımı -Maliyet Yaklaşımı
Kardemir Karabük Demir Çelik San. ve Tic. A.Ş.	-------
Odaş Elektrik Üretim Sanayi Ticaret A.Ş.	- INA analizi -Emsal Karşılaştırma Yaklaşımı -Maliyet Yaklaşımı
Sasa Polyester San. A.Ş.	-Emsal Karşılaştırma Yaklaşımı
Tüpraş-Türkiye Petrol Rafinerileri A.Ş.	-Emsal Karşılaştırma Yaklaşımı

İşletmeler maddi ve maddi olmayan duran varlıklarının değerlemesi sonucunda değer kaybı yaşayan varlıklarını TMS 38 Varlıklarda Değer Düşüklüğü standardına uygun olarak finansal tablolarında göstermiştir. İnceleme kapsamındaki 24 işletmeden %26'sı (6 işletme) varlıklarında değer düşüklüğü olduğunu tespit etmiştir. İşletmeler değer düşüklüğüne maruz kalmış varlıkları için ilgili dönemin gelir tablosunda ayrı bir kaleme yer vererek değer düşüklüğü tutarını ayrıca açıklamıştır. Tablo 15' te işletmelerin ilgili varlıkları için finansal tablolara yansıttığı değer düşüklüğü bedelleri yıllara göre verilmiştir.

Tablo 15: Yıllara Göre Ayrılan Değer Düşüklüğü Bedelleri

İŞLETME UNVANI	VARLIK TÜRÜ	2022	2021	2020	2019	2018
7	MDV	2.690	----	----	----	----
	MODV	----	----	----	----	----
10	MDV	----	1.806	6.372	1.641	----
	MODV	----	1.274	----	----	----
13	MDV	----	----	22.065	58.091	----
	MODV	----	----	----	----	----
15	MDV	----	5.427.332	----	106.780.355	405.008
	MODV	----	----	----	----	----
19	MDV	10.993	----	12.830	----	7.873
	MODV	167.879	----	280.490	57.009	----
24	MDV	----	----	----	----	176
	MODV	----	----	----	----	96.550

3.2. Amortismanlara (İtfa) İlişkin Uygulamalar

İşletmeler edindikleri maddi veya maddi olmayan duran varlıklara ait yıpranma paylarını finansal tablolarında göstermişlerdir. İşletmelerin yıllara göre maddi ve maddi olmayan duran varlıklar için kayıt altına aldıkları amortisman payları Tablo 16'da gösterilmiştir.

Tablo 16: Amortisman Bedelleri

İŞLETME UNVANI	VARLIK TÜRÜ	2022	2021	2020	2019	2018
1	MDV	1.489.401	1.315.354	1.176.916	1.062.823	956.883
	MODV	49.981	44.793	35.822	30.036	25.063
2	MDV	471.709.217	392.895.185	319.686.106	303.417.134	354.466.842
	MODV	18.876.156	82.412.330	11.761.729	9.411.938	6.840.891
3	MDV	16.135.219	10.826.292	6.554.169	5.401.229	4.544.251
	MODV	3.114.744	2.157.345	1.566.723	1.262.456	1.013.684
4	MDV	1.908.297	1.506.858	1.249.949	1.052.716	894.904
	MODV	1.011.858	804.977	641.635	504.648	394.712
5	MDV	4.373.353	3.318.460	2.226.379	1.848.712	1.437.705
	MODV	75.049	57.569	42.854	31.518	23.018

6	**MDV**	14.358.546	11.482.836	8.854.125	7.908.708	6.584.973
	MODV	625.167	399.860	205.860	142.860	94.856
7	**MDV**	113.379.671	78.715.611	41.984.721	32.966.171	28.742.882
	MODV	2.327.129	1.432.009	668.564	509.333	419.163
8	**MDV**	5.662.344	5.722.874	4.966.649	4.263.868	3.682.213
	MODV	1.230.423	942.448	743.782	596.088	457.335
9	**MDV**	24.835.360.897	13.353.383.236	5.460.657.816	677.884.043	901.837.447
	MODV	20.211.075	12.766.349	8.607.652	5.143.792	4.950.084
10	**MDV**	12.514.068	9.085.672	7.167.689	6.004.376	6.053.773
	MODV	3.591.180	2.141.125	1.001.619	1.270.738	1.010.619
11	**MDV**	116.888.842	78.372.142	50.294.550	40.704.108	34.489.205
	MODV	52.788.789	21.806.123	12.179.100	7.442.212	4.687.866
12	**MDV**	2.056.143.788	1.699.693.116	1.457.059.657	1.259.126.638	1.088.154.784
	MODV	28.492.979	22.992.918	23.072.262	18.345.788	14.134.000
13	**MDV**	36.922	27.759	20.424	14.622	12.645
	MODV	6.835	5.064	3.825	12.645	1.899
14	**MDV**	1.092.797	949.459	714.414	790.748	589.691
	MODV	14.341	11.738	9.125	10.206	7.111
15	**MDV**	347.145.383	297.906.881	240.175.142	150.546.373	74.373.198
	MODV	29.725.703	24.427.184	18.592.027	12.896.936	8.663.914
16	**MDV**	2.655.139.413	1.698.155.865	1.055.364.669	925.589.157	2.179.805.530
	MODV	334.778.125	111.125.949	167.490.733	97.812.366	73.446.015
17	**MDV**	8.604.908	7.500.404	6.746.193	6.323.101	6.051.402
	MODV	90.119	57.507	42.299	31.872	24.838
18	**MDV**	1.084.819	774.539	537.087	408.489	379.929
	MODV	23.540	17.977	16.905	15.486	14.799
19	**MDV**	5.073.731	3.208.052	1.519.353	1.103.620	1.871.191
	MODV	13.129.085	9.098.623	5.073.610	3.444.665	2.749.260
20	**MDV**	6.194.081	5.548.673	5.084.535	4.698.593	4.305.922
	MODV	4.630.795	3.668.007	2.952.453	2.757.660	2.212.328
21	**MDV**	24.447.079	20.422.170	14.429.722	12.688.915	10.629.048
	MODV	21.918.743	17.951.049	13.946.03	11.575.241	9.572.053
22	**MDV**	9.670.977	8.554.702	7.862.720	7.259.776	6.614.038
	MODV	305.814	265.079	162.285	140.467	118.464
23	**MDV**	92.713	74.972	35.881	25.389	37.299
	MODV	4.428	2.764	1.338	953	755
24	**MDV**	27.156.166	19.231.445)	13.417.510	11.089.381	9.748.443
	MODV	1.530.510	810.426	510.984	373.858	435.398

Edinilen maddi ve maddi olmayan duran varlıklara amortisman ayırmak için tam set standartlarda belirlenen amortisman yöntemleri tercih edilmiştir. Tercih edilen amortisman yöntemleri ve faydalı ömürleri dipnotlarda belirtilmiştir. Ayrıca arazi ve arsalar sınırsız faydalı ömre sahip oldukları için amortismana tabi tutulmamıştır. Araştırmaya dahil edilen işletmelerden 22 tanesi (%91,67) varlıklarını değerlemek için standartlara göre de uygulanabilir olan doğrusal amortisman yöntemini kullanmış, 2 tanesi (%8,33) ise hem doğrusal hem de üretim miktarı yöntemini kullanmıştır. Koza Altın İşletmeleri A.Ş. ve Türkiye Şişe ve Cam Fabrikaları A.Ş. maden varlıklarında amortisman ayırma işlemini yaparken üretim miktarı yöntemini kullanmış diğer varlıkları için ise doğrusal amortisman yöntemini kullanmıştır. İşletmelerin maddi duran varlıklar için tercih ettiği amortisman yöntemleri ile ilgili veriler Tablo 17' de gösterilmiştir.

Tablo 17: Maddi Duran Varlıkları İçin Tercih Edilen Amortisman Yöntemleri Oranı

	2022	2021	2020	2019	2018	TOPLAM (% DEĞER)
Sadece doğrusal amortisman yöntemini kullanan işletmeler.	22	22	22	22	22	91,67
Hem doğrusal amortisman yöntemi hem de üretim miktarı yöntemi kullanan işletmeler.	2	2	2	2	2	8,33
TOPLAM	**24**	**24**	**24**	**24**	**24**	**100**

İşletmeler maddi olmayan duran varlıklar için amortisman ayırırken varlığın faydalı ömrüne dikkat etmişlerdir. İşletmelerin sahip olduğu varlıkların faydalı ömürleri dipnotlarda belirtilmiştir. Faydalı ömrü belli olmayan varlıklar amortismana tabi tutulmamıştır. Faydalı ömrü belli varlıklar için ise işletmelerin tamamı doğrusal amortisman yöntemini kullanmıştır.

SONUÇ

Ekonomilerin temel yapı taşı olan işletmelerin faaliyetlerinin ve varlıklarının sürdürebilmesi için işletmelerin faaliyet türüne, ait olduğu piyasa vb. koşullara göre değişiklik gösteren makine ve teçhizat, taşıt, bina, isim hakkı, yazılım programı vb. varlıklara ihtiyaç duymaktadır. Bu varlıklar muhasebe biliminde maddi ve maddi olmayan duran varlık olarak tasnif edilmiştir.

Maddi ve maddi olmayan duran varlıklar işletme kayıtlarına alınırken ülkelerin kullandığı muhasebe sistemlerine göre bazı kurallar göz önünde bulundurulmaktadır. Bu kayıtlarda varlıkların, maliyeti, yıpranma payları ve faydalı ömürleri gibi bilgilere yer almakta ve bu bilgiler ilgili taraflara arz edilmektedir.

Dünya çapında artan ve artmaya devam eden uluslararası ekonomik ilişkiler, muhasebe verilerinin uluslararası çapta anlaşılabilir olmasını elzem hale getirmiş ve uluslararası muhasebe standartları yayınlanmaya başlanmıştır. Türkiye de uluslararası muhasebe standartlarının kullanımına önem göstermektedir. Mevcutta vergi bazlı kullanılan tek düzen muhasebe sistemi ve uluslararası olan muhasebe standartları arasındaki farkların tespit edilmesi ve bunun bilgi talep edenlere arz edilmesi uluslararası muhasebe standartlarına uyum sürecinde Türkiye'ye yol göstermektedir.

Yapılan çalışmada Türkiye'de kullanılan finansal raporlama çerçeveleri olan Tekdüzen Muhasebe Sistemi, TMS/TFRS, BOBİ FRS ve KÜMİ FRS'nin maddi duran varlıklar, maddi olmayan duran varlıklar ve varlıklarda değer düşüklüğüne ait hükümleri incelenmiş ve ilgili finansal raporlama çerçeveleri karşılaştırılmıştır. Ayrıca, BIST'e kote olmuş işletmelerin içinden ilk 30 işletmenin (Banka ve sigorta şirketleri hariç) finansal tabloları ve dipnotları incelenmiş ve işletmelerin maddi ve maddi olmayan duran varlıklarının muhasebe işlemlerinin tam set standartlara uygunluğu incelenmiştir. İnceleme yapılırken ilgili işletmelerin 2018 - 2022 yılları arasındaki 5 yıllık finansal tabloları ve dipnotları dikkate alınmıştır.

Analiz sonucunda, araştırmaya dahil edilen işletmelerin tam set standartlara uygun olarak maddi ve maddi olmayan duran varlıkları için hangi değerleme yöntemini kullandıkları, değerlemeyi kimin yaptığı, değerleme kullanılan yaklaşımların neler olduğu, varsa değer düşüklüğüne ilişkin tutarların ne olduğu, amortisman yöntemi ve tutarları ve ilgili varlıkların faydalı ömürlerine ilişkin bilgileri dipnotlarında yer almaktadır. İşletmeler dış kaynaktan edindikleri varlıklarını maliyet değeri ile kayıt altına almıştır. Eğer varlık işletme birleşmesi yöntemiyle edinilmiş ise gerçeğe uygum değer ile kayıt altına alınmıştır.

Edinim sonrası değerleme için standartlara göre uygulanabilir olan maliyet yöntemi ve yeniden değerleme yöntemi kullanılmıştır. Varlıkların değerlemesinde, SPK tarafından yetkilendirilmiş olan danışmanlık kurumlarından destek almışlardır. Ayrıca, değerleme metodu olarak, emsal karşılaştırma yöntemi, gelir indirgeme yaklaşımı veya maliyet yaklaşımı metot veya metotları kullanılmıştır.

Amortisman uygulaması yapılırken standartlara uygun olan yöntemler kullanılmıştır. Arazi ve arsalar sınırsız faydalı ömre sahip oldukları gerekçesi ile amortismana tabi tutulmamıştır.

Elde edilen bulgular ayrıca, KGK'nın yapmış olduğu inceleme raporlarını da destekler niteliktedir. Yapılan dosya incelemelerinde denetim sürecinde eksikliklerin tespit edildiği gruplardan bir tanesi de duran varlıklardır. Analiz sonucunda elde edilen bulgular incelendiğinde dipnotlarda eksiklerin de bulunduğu ortaya konulmuştur.

Bu durum, literatürde yer alan teorik çalışmalarda da görüldüğü üzere hangi açıklamaların yer alması konusunda işletmelerin gerekli özeni gösterdiğini ortaya koymaktadır (Ataman ve Cavlak, 2017; Aytaç ve Gücenme Gençoğlu, 2020; Karacan ve Uygun, 2018).

Çalışmanın kısıtları da bulunmaktadır. İlgili çalışmada analiz edilen işletmeler BIST30 içerisinde faaliyet göstermektedir. Dolayısıyla ileride yapılacak çalışmalarda daha geniş bir veri seti elde edilip dipnot açıklamalarında sektörel farklılık olup olmadığı konusu da analiz edilebilir.

,

KAYNAKÇA

Akbulut, E. ve Can, M. E. (2020). Küçük Ve Mikro İşletmeler İçin Finansal Raporlama Standardı (KÜMİ FRS) Taslağı Hakkında. *Muhasebe Enstitüsü Dergisi*, 85-93.

Akdoğan, H. (2020). *BOBİ-FRS, TMS/TFRS ve MSUGT Karşılaştırmaları*. Ankara: Siyasal Kitapevi.

Albay, A. (2019). *Duran Varlıkların Ve Amortismanların UFRS Çerçevesinde Değerlendirilmesi.* (Yüksek Lisans Tezi). Pamukkale Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Denizli.

Ataman B. ve Cavlak H. (2017). Büyük Ve Orta Boy İşletmeler İçin Finansal Raporlama Standardı (BOBİ FRS) İle Tam Set Türkiye Muhasebe Ve Türkiye Finansal Raporlama Standartlarının (TMS/TFRS) Karşılaştırılması, *Finans Ekonomi ve Sosyal Araştırmalar Dergisi*, 2(3), 153-168

Aytaç, A. ve Gücenme, Gençoğlu, Ü. (2020). Maddi Duran Varlıklar ve Amortismanlar Açısından TFRS, BOBİ FRS, KÜMİ FRS Taslağı ve MSUGT'daki Uygulamaların Karşılaştırılması. *Business and Economics Research Journal*, 11(3), 753-767

Bağımsız Denetime Tabi Şirketlerin Belirlenmesine Dair Karar (Karar no:6434), 32029 sayılı ve 30 Kasım 2022 tarihli Resmi Gazete, https://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2022/11/20221130.pdf

Baltacı, A. (2019). Nitel araştırma süreci: Nitel bir araştırma nasıl yapılır?. *Ahi Evran Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi (AEÜSBED)*, 5(2), 368-388

Bayrak R. (2020). *Amortisman Uygulamalarının Türk Vergi Mevzuatı Ve Muhasebe Standartları (TMS/TFRS) Açısından İncelenmesi.* (Yüksek Lisans Tezi), Erciyes Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Kayseri.

Bingöl, E. (2016). TMS 38 Maddi Olmayan Duran Varlıkların Muhasebeleştirilmesi ve Halka Açık Şirkette Uygulaması. *Anadolu Bil Meslek Yüksekokulu Dergisi*, 43.

Civelek, M. ve Özkan, A. (2015). *Maliyet ve Yönetim Muhasebesi*. Ankara: Detay Yayımcılık.

Çam, M. (2015). TMS-16 Açısından Maddi Duran Varlıklarda Amortisman Uygulamalarının Vergi Usul Kanunu İle Mukayesesinin İncelenmesi, *Aksaray Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 7(1), 11-20.

Çankaya, F. ve Yılmaz, Z. (2014). Üretim Miktarına Göre Amortisman Yönteminin Değişken Maliyetler ve Karlılık Üzerine Etkileri, *Karadeniz Teknik Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*, 8, 221-242.

Dinç, E. ve Atabay, E. (2019). Tekdüzen Muhasebe Sisteminde Gerçekliği Bozan Hükümler ve Güncelleme İhtiyacı, *Uluslararası İktisadi ve İdari İncelemeler Dergisi*, 22, 179-192.

Erol, M. ve Aslan, M. (2017). Uluslararası Muhasebe Ve Denetim Standartlarının Gelişmesi, *Muhasebe Ve Finans Tarihi Araştırmaları Dergisi*, 12, 55-86

Esmeray, M. ve Şamil, S. (2016). TMS 36 Varlıklarda Değer Düşüklüğü Standardı: BİST 100'de Bir Araştırma, *Erciyes Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 48, 175-198.

Gücenme, Gençoğlu, Ü. ve Ertan, Y. (2021). *Genel Muhasebe.* Bursa: Aktüel 16 Basım Yayım Dağıtım.

Gücenme, Gençoğlu, Ü. (2020/a). Küçük Ve Mikro İşletmeler İçin Finansal Raporlama Standardı Taslağı'nın BOBİ FRS ve Vergi Uygulamalarımız İle Karşılaştırılması Ve Genel Değerlendirme, *Business and Economics Research Journal*, 11(1), 187-199.

Gücenme, Gençoğlu, Ü. (2017). Temel Konularda BOBİ FRS ve TMS/TFRS Karşılaştırması, *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, 76, 1-24.

Gücenme, Gençoğlu, Ü. (2020/b). *TMS/TFRS, BOBİ FRS ve Vergi Mevzuatına Göre Envanter İşlemleri.* Bursa: Aktüel 16 Basım Yayım Dağıtım Limited Şirketi.

Haberal, Z. (2021). Büyük ve Orta Ölçekli İşletmeler İçin Finansal Raporlama Standardı (BOBİ FRS), Küçük ve Mikro İşletmeler İçin Finansal Raporlama Standardı (KÜMİ FRS) Taslak Metni İle Vergi Usul Kanunu'nun Değerleme Hükümlerinin Karşılaştırılması, *Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi*, 20(62), 329-344.

Kadooğlu Aydın, G. (2020). Küçük ve Mikro İşletmelerde Finansal Raporlama Standartlarının Muhasebe Meslek Mensupları Tarafından Değerlendirilmesi: *Şanlıurfa İli Örneği, Fırat Üniversitesi. İİBF Uluslararası İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi, 4(2), 167-199*

Kalaycı, Ş., Tekşen, Ö. ve Dalgar, H. (2005). Tekdüzen Muhasebe Sistemi Uygulamalarının Genel Bir Değerlendirilmesi Ve Batı Akdeniz Bölgesine Yönelik Uygulama, *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, 25, 173 – 186.

Kamu Denetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu. (2021). Büyük ve Orta Boy İşletmeler İçin Finansal Raporlama Standardı (BOBİ FRS). https://www.kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/Duyurular/v2/BOB%C4%B0_FRS/BOB%C4%B0%20FRS%202021%20S%C3%BCr%C3%BCm%C3%BC%20Finansal%20Tablolar%C4%B1/BOB%C4%B0%20FRS%202021%20S%C3%BCr%C3%BCm%C3%BC%20De%C4%9Fi%C5%9Fiklikler%20%C4%B0%C5%9Faretlenmi%C5%9F.pdf

Kamu Denetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu. (2019). Küçük ve Mikro İşletmeler İçin Finansal Raporlama Standardı (KÜMİ FRS). https://www.kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/Duyurular/v2/KUMI/KamuoyuGorusuneAcilanlar/K%C3%9CM%C4%B0%20FRS%20Taslak%20Metin.pdf

Kamu Denetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu. (13.08.2022). Türkiye Muhasebe Standartları / Türkiye Finansal Raporlama Standartları (TMS/TFRS). https://www.kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/Duyurular/v2/TMS_TFRS_Setleri/2023/Kirmizi_Kitap/TMS__/TMS%2016.pdf

Kamu Denetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu. (13.08.2022). Türkiye Muhasebe Standartları / Türkiye Finansal Raporlama Standartları (TMS/TFRS). https://www.kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/Duyurular/v2/TMS_TFRS_Setleri/2023/Kirmizi_Kitap/TMS__/TMS%2036.pdf

Kamu Denetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu. (13.08.2022). Türkiye Muhasebe Standartları / Türkiye Finansal Raporlama Standartları (TMS/TFRS). https://www.kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/Duyurular/v2/TMS_TFRS_Setleri/2023/Kirmizi_Kitap/TMS__/TMS%2038.pdf

Kamu Denetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu. (13.08.2022). *Yılık İnceme Raporları, 2022 Yılı İnceleme Raporu. https://kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/Duyurular/v2/Y%C4%B1ll%C4%B1k%20I%CC%87nceleme%20Raporu-24.07.2023.pdf*

Karacan, S. ve Uygun R. (2018). Büyük ve Orta Boy İşletmeler İçin Finansal Raporlama Standardı (BOBİ FRS) İle Türkiye Muhasebe / Finansal Raporlama Standartlarının (TMS/TFRS) Karşılaştırılması, *Uluslararası Sosyal Araştırmalar Dergisi,* 11(56), 800-813

Karacan, S. ve Uygun R. (2017). *Finansal Tabloların TMS/TFRS'ye Uyumlu Hale Getirilmesi. Kocaeli:* Umuttepe Yayımlar.

Karapınar, A., Kaval, H. ve Örten R. (2020). *Türkiye Muhasebe - Finansal Raporlama Standartları Uygulama ve Yorumları TMS - TFRS 2020.* Ankara: Gazi Kitapevi.

Karataş, Z. (2015). Sosyal Bilimlerde Nitel Araştırma Yöntemleri, *Manevi Temelli Sosyal Hizmet Araştırmaları Dergisi*, 1(1), 62-80.

Kaygusuz, S. Y., Aslan, Ü. ve Kepçe N. (2014). *Genel Muhasebe-I*. Eskişehir: Anadolu Üniversitesi Web Ofset Tesisleri.

Kızıl, A,, Fidan, M. M., Kızıl, C. ve Keskin İ. (2016). *TMS-TFRS Türkiye Muhasebe ve Finansal Raporlama Standartları Uygulamalar, Yorumlar. Muhasebeleştirme*. İstanbul: Der Yayımları.

Kocamaz, H. (2012). Uluslararası Muhasebe Standartlarının Dünyada Ve Türkiye'de Oluşum Ve Gelişim Süreci, *Kahramanmaraş Sütçü İmam Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 2(2), 105-120.

Korkmaz, T., Temel, H. ve Birkan, E. (2007). Uluslararası Muhasebe Standartları ve KOBİ'lere Etkileri, *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, 36, 96-105.

Köy, M. (2021). *TMS/TFRS, BOBİ FRS ve VUK Değerleme Hükümlerinin Uygulamaları ve Farklılıklar*. Ankara: Gazi Kitapevi.

Lazol, İ. (2019). *Genel Muhasebe.* Bursa: Ekin Basın Yayım Dağıtım.

Merriam, S. B. (2013). Nitel Araştırma Desen ve Uygulama İçin Bir Rehber, çev. Selahattin Turan, Nobel Akademik Yayıncılık.

Özerbaş, M. A. ve Kaya, A. B. (2017). Öğretim Tasarımı Çalışmalarının İçerik Analizi: ADDIE Modeli Örneklemi. *Türk Eğitim Bilimleri Dergisi*, 15(1), 26-42

Sak, R., Sak, Şahin, İ. T., Öneren, Şendil, Ç., ve Nas E. (2021).Bir Araştırma Yöntemi Olarak Doküman Analizi. *Kocaeli Üniversitesi Eğitim Dergisi*, 4(1), 227-250.

Sirgüveç, C. (2020). *Tek Düzen Muhasebe Sistemi Değerleme ile Uluslararası Muhasebe Sistemi Değerleme Arasında Farklar ve Geleceğe Bakış*. (Yüksek Lisans Tezi). İstinye Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul.

Şahin N. (2022). Maddi Duran Varlıkların Türk Vergi Mevzuatı, Tekdüzen Muhasebe Sistemi Ve Türkiye Finansal Raporlama Standartları (TMS/TFRS/BOBİ FRS/KÜMİ FRS) Yönünden İncelenmesi. (Yüksek Lisans Tezi). Niğde Ömer Halisdemir Üniversitesi Sosyal Bilimleri Enstitüsü Bankacılık ve Finans Anabilim Dalı, Niğde.

Uzun E. (2018). VUK, *TMS/TFRS ve BOBİ FRS Açışından Maddi Duran Varlıkların Karşılaştırılması*. Akademik Sosyal Araştırmalar Dergisi, 6(81), 344-354

Vergi Usul Kanunu Madde 315, (2018), T.C. Resmi Gazete, 30431, 25.05.2018 https://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2018/05/20180525-11.htm#:~:text=%2D%20M%C3%BCkerrer%20315%20inci%20maddesinde%2C%20%E2%80%9C,amortisman%20usul%C3%BC%20ile%20yok%20edebilirler.

Vergi Usul Kanunu Madde 316, (2021), T.C. Resmi Gazete, 31543, 16.07.2021 https://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2021/07/20210716-9.htm

Vergi Usul Kanunu Madde 317, (2021), T.C. Resmi Gazete, 31696, 21.12.2021 https://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2021/12/20211221-16.htm#:~:text=Cumhurba%C5%9Fkan%C4%B1%2C%20birinci%20f%C4%B1krada%20yer%20alan,usul%20ve%20esaslar%C4%B1%20belirlemeye%20yetkilidir.%E2%80%9D

Yıldız, B. ve Köse, T. (2015). *Soru ve Cevaplarla TMS-TFRS Türkiye Muhasebe ve Finansal Raporlama Standartları,* Ankara: Gazi Kitapevi.