



T.C.

AKSARAY ÜNİVERSİTESİ

SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ

İŞLETME ANABİLİM DALI

**MUHASEBE MESLEK MENSUPLARININ TMS-16, TFRS-5, TMS-40'DA
ELE ALINAN SABİT VARLIK YATIRIMLARINA İLİŞKİN ALGILARI:
AKSARAY İLİ ÖRNEĞİ**

YÜKSEK LİSANS TEZİ

HATİCE YAY

DANIŞMAN

DOÇ. DR. MUSTAFA YILMAZ İÇERLİ

AKSARAY 2022

T.C.
AKSARAY ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
İŞLETME ANABİLİM DALI

**MUHASEBE MESLEK MENSUPLARININ TMS-16, TFRS-5, TMS-40'DA
ELE ALINAN SABİT VARLIK YATIRIMLARINA İLİŞKİN ALGILARI:
AKSARAY İLİ ÖRNEĞİ**

YÜKSEK LİSANS TEZİ

HATİCE YAY

DANIŞMAN

DOÇ. DR. MUSTAFA YILMAZ İÇERLİ

AKSARAY 2022

TELİF HAKKI VE FOTOKOBİ İZİN FORMU

Bu tezin tüm hakları saklıdır. Kaynak göstermek koşulu ile tezin teslim tarihinden itibaren (...) ay sonra tezden fotokopi çekilebilir.

YAZARIN

Adı : HATİCE

Soyadı : YAY

Bölümü : İŞLETME

İmza :

Teslim Tarihi :

TEZİN

Türkçe Adı: Muhasebe Meslek Mensuplarının TMS-16, TFRS-5, TMS-40'da Ele Alınan Sabit Varlık Yatırımlarına İlişkin Algıları: Aksaray İli Örneği

İngilizce Adı: Accounting Professionals Perceptions Regarding Fixed Asset Investments In TAS-16, TFRS-5, TAS-40: The Case Of Aksaray Province

ETİK İLKELERE UYGUNLUK BEYANI

Tez yazma sürecinde bilimsel ve etik ilkelere uyduğumu, yararlandığım tüm kaynakları kaynak gösterme ilkelerine uygun olarak kaynakça belirttiğimi ve bu bölümler dışındaki tüm ifadelerin şahsıma ait olduğunu beyan ederim.

Yazarın Adı Soyadı: HATİCE YAY

İmza:

T.C.
AKSARAY ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
JÜRİ ONAY SAYFASI

Hatice YAY tarafından hazırlanan “Muhasebe Meslek Mensuplarının TMS-16, TFRS-5, TMS-40’da Ele Alınan Sabit Varlık Yatırımlarına İlişkin Algıları: Aksaray İli Örneği” başlıklı tez çalışması aşağıdaki jüri tarafından oy birliği / oy çokluğu ile Aksaray Üniversitesi İşletme Anabilim Dalı’nda Yüksek Lisans Tezi olarak kabul edilmiştir.

Danışman: (Doç. Dr. Mustafa Yılmaz İÇERLİ)

(İşletme, Aksaray Üniversitesi)

Üye: (Doç. Dr. İsmail GÖKDENİZ)

(İşletme, Kırıkkale Üniversitesi)

Üye: (Doç. Dr. Ömer YAZAN)

(İşletme, Aksaray Üniversitesi)

İMZA

.....

.....

.....

Tez Savunma Tarihi: 30/09/2022

Sosyal Bilimler Enstitüsü Yönetim Kurulu’nun tarih

ve..... sayılı kararı ile onaylanmıştır.

Sosyal Bilimler Enstitüsü Müdürü
Doç. Dr. Sevilay USLU DİVANOĞLU

İmza

TEŞEKKÜR

Bu onurlu ve gururlu yolda beraber yürüme şerefini bana layık gören; gece gündüz demeden ne zaman ihtiyaç duysam her türlü yardımını, desteğini, merhametini, şefkatini ve en önemlisi de en kıymetli zamanlarını benden hiçbir zaman esirgemeyen çok kıymetli danışmanım Doç. Dr. Mustafa Yılmaz İÇERLİ hocama teşekkürlerimi sunarım.

Bilimde ve hayat gayemde, umut ışığım olup, başarı kaynağım olan, bilgisiyle, tecrübesiyle, şefkatiyle ve merhametiyle her zaman aydınlatan rehberim; her durumda ve koşulda ne olursa olsun, hep yanımda olup bana her daim kapısını açan yardım ve desteğini hiçbir zaman esirgemeyen çok kıymetli Prof. Dr. Eyup AKIN hocama teşekkürlerimi sunarım.

Ne koşulda olursa olsun hiçbir zaman bırakmayan ilim yolculuğunda en kıymetli kelimeleri, cümleleri bana tüm sevgi ve samimiyetiyle öğreten çok değerli Dr. Öğr. Üyesi Leyla İÇERLİ hocama teşekkürlerimi sunarım.

Saygıdeğer, jürilerim Doç. Dr. İsmail GÖKDENİZ ve Doç. Dr. Ömer YAZAN hocalarıma, desteğini hiçbir zaman esirgemeyen çok kıymetli Prof. Dr. Haluk DUMAN hocam başta olmak üzere, tüm hocalarıma şükranlarımı sunarım.

Özellikle bu süreçte beni çok özleyen annem ve babam başta olmak üzere, beni hayallerimde ve hedeflerimde sabır ve hoşgörü ile destekleyen aileme, desteğini esirgemeyen tüm herkese minnettarım.

AKSARAY ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ

**MUHASEBE MESLEK MENSUPLARININ TMS-16, TFRS-5, TMS-40'DA ELE ALINAN SABİT VARLIK YATIRIMLARINA İLİŞKİN
ALGILARI: AKSARAY İLİ ÖRNEĞİ**

(Yüksek Lisans Tezi)
Hatice YAY, Aksaray 2022

ÖZET

Bu tezde, muhasebe meslek mensuplarının TMS-16, TFRS-5 ve TMS-40'da ele alınan sabit varlık yatırımlarına ilişkin algıları üzerinde durulmuştur. Çalışma dört bölümden oluşmaktadır. Birinci bölümde muhasebe ve muhasebe mesleğinin tarihsel gelişimi, muhasebe mesleğinin konusu, meslek mensubu olmanın genel ve özel şartları, uyulması gereken etik ilkeler, meslek mensubu ve eğitim konuları üzerinde durulmuştur. İkinci bölümde dünyadaki muhasebe standartları, uluslararası standartların oluşumu ve gelişimi, Türkiye'de oluşumu ve gelişimi ile standartların geliştirilmesinde etkili olan uluslararası kurum ve kuruluşlar hakkında genel bilgiler ele alınmıştır. Üçüncü bölümde, araştırmanın ana konusu olan TMS-16, TFRS-5 ve TMS-40 standartlarının özelliği olan durumlar ele alınmış, örnek ve şekiller yardımıyla açıklanmıştır.

Çalışmanın dördüncü bölümünde muhasebe meslek mensuplarının algılarını belirlemeye çalışan araştırmaya yer verilmiştir. Araştırma, Aksaray'da faaliyet gösteren 132 muhasebe meslek mensubu üzerinde gerçekleştirilmiş olup, elde edilen verilerin analizinde bağımsız örneklem t-testi ve varyans (ANOVA) analizleri kullanılmıştır. Yapılan analiz ile muhasebe meslek mensuplarının algılarına ilişkin durum tespit edilmiştir. Bu tespitler doğrultusunda demografik özellikleri tanımlayan değişkenler çerçevesinde algıları arasında anlamlı bir farklılık olup olmadığı belirlenmeye çalışılmıştır.

Araştırma sonucunda muhasebe meslek mensuplarının TMS/TFRS ile ilgili gelişmelerden ve TMS/TFRS ile ilgili aldıkları eğitimden algıları farklılık gösterirken mesleki deneyim değişkeninde kısmen anlamlı bir farklılık olduğu sonucuna ulaşılmıştır. Elde edilen sonuçlar dikkate alınarak muhasebe meslek mensuplarının muhasebe standartlarına ilişkin algılarının veya bilgi düzeylerinin belirlenmesine yönelik gelecekte yapılacak çalışmalar için öneriler geliştirilmiştir.

Bilim Kodu :112204

Anahtar kelimeler: Muhasebe mesleği, TMS-16, TFRS-5, TMS-40

Sayfa Adedi: 154

Danışman: Doç. Dr. Mustafa Yılmaz İÇERLİ

AKSARAY UNIVERSITY
GRADUATE SCHOOL OF SOCIAL SCIENCES

ACCOUNTING PROFESSIONALS TAS-16, TFRS-5, TAS-40
PERCEPTION OF FIXED ASSET INVESTMENTS: THE CASE OF
AKSARAY PROVINCE

(Master Thesis)
Hatice YAY, Aksaray 2022

ABSTRACT

In this thesis, the perceptions of professional accountants regarding fixed asset investments discussed in TAS-16, TFRS-5 and TAS-40 are emphasized. The study consists of four parts. In the first chapter, the historical development of accounting and accounting profession, the subject of the accounting profession, the general and special conditions of being a member of the profession, the ethical principles to be followed, the profession member and education issues are emphasized. In the second part, general information about accounting standards in the world, formation and development of international standards, formation and development in Turkey and international institutions and organizations that are effective in the development of standards are discussed. In the third chapter, the situations that are characteristic of TAS-16, TFRS-5 and TAS-40 standards, which are the main subject of the research, are discussed and explained with the help of examples and figures.

In the fourth part of the study, the research that tries to determine the perceptions of the accounting professionals is included. The research was carried out on 132 professional accountants operating in Aksaray, and independent sample t-test and variance (ANOVA) analyzes were used in the analysis of the data obtained. With the analysis made, the situation regarding the perceptions of the accounting professionals has been determined. In line with these determinations, it was tried to determine whether there was a significant difference

between their perceptions within the framework of the variables defining demographic characteristics.

As a result of the research, it was concluded that while the perceptions of accounting professionals from the developments related to TAS/TFRS and the education they received about TAS/TFRS differ, there is a partially significant difference in the professional experience variable. Considering the results obtained, suggestions have been developed for future studies to determine the perceptions or knowledge levels of accounting professionals regarding accounting standards.

Science Code:112204

Key Words: Accounting profession, TAS-16, TFRS-5, TAS-40

Page Number: One Hundred And Fifty-Four

Supervisor: Assoc. Dr. Mustafa Yılmaz İÇERLİ

İÇİNDEKİLER

TELİF HAKKI VE FOTOKOBİ İZİN FORMU.....	i
ETİK İLKELERE UYGUNLUK BEYANI.....	ii
JÜRİ ONAY SAYFASI	iii
TEŞEKKÜR	iv
ÖZET	v
ABSTRACT.....	vii
İÇİNDEKİLER	ix
TABLolar LİSTESİ.....	xiii
ŞEKİLLER LİSTESİ	xv
SİMGELER VE KISALTMALAR LİSTESİ.....	xvi
GİRİŞ	1
BİRİNCİ BÖLÜM	3
MUHASEBE MESLEĞİ VE GELİŞİMİ	3
1.1. Muhasebe Mesleği ve Tarihsel Gelişimi.....	3
1.2. 3568 Sayılı Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu	5
1.3. Muhasebecilik ve Mali Müşavirlik Mesleğinin Konusu	6
1.4. Yeminli Mali Müşavirlik Mesleğinin Konusu	6
1.5. Meslek Mensubu Olmanın Genel Şartları	7
1.6. Serbest Muhasebeci Mali Müşavir Olabilmenin Özel Şartları.....	8
1.7. Yeminli Mali Müşavir Olabilmenin Özel Şartları.....	8
1.8. Meslek Mensuplarının Uyması Gereken Etik İlkeler.....	9
1.9. Meslek Mensubu ve Eğitim.....	12
İKİNCİ BÖLÜM.....	16
MUHASEBE STANDARTLARI VE TÜRKİYE’DE GELİŞİMİ	16
2.1. Muhasebe Standartları Hakkında Genel Bilgiler	16
2.2. Dünyada Muhasebe Standartları	16
2.3. Uluslararası Muhasebe Standartlarının Oluşumu ve Gelişimi	17
2.4. Türkiye Muhasebe Standartlarının Oluşumu ve Gelişimi	17
2.5. Finansal Raporlama Standartları Gelişimi İle İlgili Temel Uluslararası Kurumlar ..	19
2.5.1. Uluslararası Muhasebe Standartları Komitesi (IASC)	20
2.5.2. IFRS Vakfının Yapısı ve Organları	21

2.5.2.1. Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu (IASB).....	21
2.5.2.2. Uluslararası Finansal Yorum Komitesi (IFRIC)	23
2.5.2.3. IFRS Danışma Konseyi (IFRS Advisory Council).....	23
2.5.4. Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu (IFAC)	23
2.5.5. Amerika Finansal Muhasebe Standartlar Kurulu (FASB).....	24
2.5.6. Türkiye’de Uluslararası Muhasebe Standartlarına Yönelik Uyum Çalışmaları. 24	
2.5.6.1. Türkiye Muhasebe Uzmanları Derneği (TMUD).....	25
2.5.6.2. Türkiye Muhasebe ve Denetim Standartları Kurulu (TMUDEKS)	25
2.5.6.3. Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu (TMSK)	26
2.5.6.4. Sermaye Piyasası Kurulunun (SPK) Çalışmaları	26
2.5.6.5. Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurulunun(BDDK) Çalışmaları.....	27
2.5.6.6. Hazine Müsteşarlığı Tarafından Sigorta ve Reasürans Sektörüne Yönelik Çalışmalar.....	28
2.5.6.7. 6102 Sayılı Türk Ticaret Kanunu (TTK).....	29
2.5.6.8. Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetimi Standartları Kurulu (KGK)	29
ÜÇÜNCÜ BÖLÜM	31
SABİT VARLIK YATIRILMARINA İLİŞKİN STANDARTLAR TÜRKİYE MUHASEBE STANDARTLARI (TMS-16, TFRS-5, TMS-40)	31
3.1.TMS-16 Maddi Duran Varlıklar Standardı	31
3.1.1. Standardın Amacı.....	31
3.1.2. Standardın Kapsamı.....	31
3.1.3. Standarda İlişkin Tanımlar	31
3.1.4. Standart Kapsamına Alınmayan unsurlar	33
3.1.5. Maddi Duran Varlıkların Muhasebeleştirilmesi	33
3.1.6. Maddi Duran Varlığın Maliyetini Oluşturan Unsurlar	34
3.1.7. Varlıkla Doğrudan İlişkili Maliyetler	34
3.1.8. Varlıkla İlişkilendirilmeyen Maliyetler	37
3.1.9. Maddi Duran Varlıklarda Maliyetin Ölçümü	37
3.1.9.1. Satın Alma Yolu İle Elde Etme	38
3.1.9.2. Takas Yolu İle Elde Etme.....	40
3.1.9.3. İmal ve İnşa Yolu İle Elde Etme	41
3.1.10. Maddi Duran Varlıkların Değerlemesi	42
3.1.10.1. Maliyet Modeli	43
3.1.10.2. Yeniden Değerleme Modeli	43
3.1.11. İlk Muhasebeleştirme Sonrası Yapılan Maliyetler	45
3.1.12. Maddi Duran Varlıklarda Değer Düşüklüğü	46
3.1.13. Amortisman	48

3.1.14. Amortismana Tabi Tutar ve Amortisman Dönemi.....	49
3.1.15. Amortisman Hesaplama Yöntemleri.....	50
3.1.15.1. Normal Amortisman Yöntemi.....	50
3.1.15.2. Azalan Bakiyeler Yöntemi	51
3.1.15.3. Üretim Miktarı Yöntemi.....	52
3.1.16. Değer Düşüklüğü Tazminatı	52
3.1.17. Maddi Duran Varlıkların Bilanço dışı Bırakılması.....	53
3.2. TFRS-5 Satış Amaçlı Elde Tutulan Duran Varlıklar ve Durdurulan Faaliyetler Standardı	55
3.2.1. Standardın Amacı.....	55
3.2.2. Standardın Kapsamı	55
3.2.3. Kapsam Dışı Bırakılanlar.....	56
3.2.4. Satış Amaçlı Elde Tutulan Duran Varlıkların (Elden Çıkarılacak Varlık Grubunun) Sınıflandırılması	56
3.2.4.1. Kullanımdan Çekilecek Duran Varlıklar.....	62
3.2.5. Satış Amaçlı Elde Tutulan Varlık Olarak Sınıflandırılan Duran Varlıkların (Veya Elden Çıkarılacak Varlık Gruplarının) Ölçümü.....	65
3.2.5.1. Duran Varlığın (veya elden çıkarılacak varlık grubunun) Ölçümü.....	65
3.2.5.2. Değer Düşüklüğü Zararlarının ve İptallerinin Muhasebeleştirilmesi	68
3.2.6. Durdurulan Faaliyetler	69
3.3.TMS-40 Yatırım Amaçlı Gayrimenkuller Standardı	71
3.3.1. Standardın Amacı	71
3.3.2. Standardın Kapsamı	71
3.3.3.Standardda İlişkin Tanımlar	71
3.3.4.Gayrimenkulün yatırım amaçlı gayrimenkul veya sahibi tarafından kullanılan gayrimenkul olarak sınıflandırılması	72
3.3.5. Yatırım Amaçlı Gayrimenkullere ilişkin Örnekler	74
3.3.6. Yatırım Amaçlı Olmayan Gayrimenkullere İlişkin Örnekler	75
3.3.7. Yatırım Amaçlı Gayrimenkullerde Muhasebeleştirme ve Ölçme.....	75
3.3.7.1.Muhasebeleştirme Sırasında Ölçme	78
3.3.7.2.Muhasebeleştirme Sonrasında Ölçme	79
3.3.7.2.1. Gerçeğe Uygun Değer Yöntemi.....	79
3.3.7.2.2. Maliyet Yöntemi	81
3.3.7.3. Transferler	82
3.3.7.4. Elden Çıkarma.....	83
DÖRDÜNCÜ BÖLÜM	85

MUHASEBE MESLEK MENSUPLARININ TMS-16, TFRS-5, TMS-40'DA ELE ALINAN SABİT VARLIK YATIRIMLARINA İLİŞKİN ALGILARININ İNCELENMESİ	85
4.1. Araştırmanın Konusu, Amacı ve Önemi	85
4.2. Literatür Taraması	86
4.3. Araştırma Hipotezleri	88
4.4. Araştırmanın Yöntemi ve Veri Toplama Yöntemi	89
4.5. Araştırmanın Kapsamı ve Sınırlılıkları	89
4.6. Analizler ve Bulgular	90
SONUÇ	120
Takip Eden Çalışmalara Öneriler	121
KAYNAKÇA	122
EKLER	127
TEZ DEĞERLENDİRME FORMU	133

TABLÖLAR LİSTESİ

Tablo 1. TÜRMOB, AICPA ve IFAC Meslek Etiğine Yönelik Kurallar	10
Tablo 2. Bağımsız ve Bağımlı Çalışan Meslek Mensuplarının Uymaları Gereken Temel Etik İlkeler	12
Tablo 3. SMMM Staja Giriş Konuları ve Soru Sayısı Dağılımları	13
Tablo 4. Türkiye Muhasebe Standardı ve Türkiye Finansal Raporlama Standartları	19
Tablo 5. IASC'nin Önceki ve IASB'ın Mevcut Yapısının Karşılaştırılması	22
Tablo 6. FASB'ın Amaçlar ve Kısıtlar Çerçevesi	24
Tablo 7. Yıllık Faaliyet Raporlarına İlişkin Tebliğ	28
Tablo 8. TFRS-5'in Ölçüm Kapsamına Girmeyen Varlıklar	56
Tablo 9. Literatür Taramasına Ait Çalışmalar	86
Tablo 10. KMO Değerleri ve Yorumları	90
Tablo 11. TMS-16 Maddi Duran Varlıklar Standardının Güvenirlilik ve Geçerlilik Değerleri	91
Tablo 12. TFRS-5 Satış Amaçlı Elde Tutulan Duran Varlıklar ve Durdurulan Faaliyetler Standardının Güvenirlilik ve Geçerlilik Değerleri	93
Tablo 13. TMS-40 Yatırım Amaçlı Gayrimenkuller Standardının Güvenirlilik ve Geçerlilik Değerleri	95
Tablo 14. Muhasebe Meslek Mensuplarının Cinsiyete Göre Dağılımları	96
Tablo 15. Muhasebe Meslek Mensuplarının Yaşa Göre Dağılımları	97
Tablo 16. Muhasebe Meslek Mensuplarının Mesleki Unvana Göre Dağılımları	98
Tablo 17. Muhasebe Meslek Mensuplarının Çalışma Şekline Göre Dağılımları	99
Tablo 18. Muhasebe Meslek Mensuplarının Eğitime Göre Dağılımları	100
Tablo 19. Muhasebe Meslek Mensuplarının Mezun Oldukları Bölümlere Göre Dağılımları	101
Tablo 20. Muhasebe Meslek Mensuplarının Mesleki Deneyime Göre Dağılımları	102
Tablo 21. Muhasebe Meslek Mensuplarının Muhasebe Alanındaki Yayın Takibine Göre Dağılımları	103
Tablo 22. Muhasebe Meslek Mensuplarının TMS/TFRS Hakkındaki Gelişmeleri Takibine Göre Dağılımları	104
Tablo 23. Muhasebe Meslek Mensuplarının TMS/TFRS Hakkındaki Eğitim Durumuna Göre Dağılımları	105
Tablo 24. Muhasebe Meslek Mensuplarının TMS/TFRS Hakkında Eğitim sayısına Göre Dağılımları	106
Tablo 25. Muhasebe Meslek Mensuplarının TMS-16, TFRS-5, TMS-40 Sabit Varlık Yatırımlarına İlişkin Algılarının Cinsiyet Değişkenine Göre İncelenmesi	107
Tablo 26. Muhasebe Meslek Mensuplarının TMS-16, TFRS-5, TMS-40 Sabit Varlık Yatırımlarına İlişkin Algılarının Yaş Değişkenine Göre İncelenmesi	108

Tablo 27. Muhasebe Meslek Mensuplarının TMS-16, TFRS-5, TMS-40 Sabit Varlık Yatırımlarına İlişkin Algılarının Mesleki Unvan Değişkenine Göre İncelenmesi	109
Tablo 28. Muhasebe Meslek Mensuplarının TMS-16, TFRS-5, TMS-40 Sabit Varlık Yatırımlarına İlişkin Algılarının Çalışma Şekli Değişkenine Göre İncelenmesi	110
Tablo 29. Muhasebe Meslek Mensuplarının TMS-16, TFRS-5, TMS-40 Sabit Varlık Yatırımlarına İlişkin Algılarının Eğitim Değişkenine Göre İncelenmesi	111
Tablo 30. Muhasebe Meslek Mensuplarının TMS-16, TFRS-5, TMS-40 Sabit Varlık Yatırımlarına İlişkin Algılarının Mezun Olunan Bölüm Değişkenine Göre İncelenmesi	112
Tablo 31. Muhasebe Meslek Mensuplarının TMS-16, TFRS-5, TMS-40 Sabit Varlık Yatırımlarına İlişkin Algılarının Mesleki Deneyim Değişkenine Göre İncelenmesi	113
Tablo 32. Muhasebe Meslek Mensuplarının TMS-16, TFRS-5, TMS-40 Sabit Varlık Yatırımlarına İlişkin Algılarının Muhasebe Alanında Düzenli Yayın Takip Etme/Etmeme Durumu Değişkenine Göre İncelenmesi	114
Tablo 33. Muhasebe Meslek Mensuplarının TMS-16, TFRS-5, TMS-40 Sabit Varlık Yatırımlarına İlişkin Algıları TMS/TFRS Hakkındaki Gelişmeleri Takip Etme/Etmeme Durumu Değişkenine Göre İncelenmesi	115
Tablo 34. Muhasebe Meslek Mensuplarının TMS-16, TFRS-5, TMS-40 Sabit Varlık Yatırımlarına İlişkin Algılarının TMS/TFRS Eğitimi Değişkenine Göre İncelenmesi	116
Tablo 35. Muhasebe Meslek Mensuplarının TMS-16, TFRS-5, TMS-40 Sabit Varlık Yatırımlarına İlişkin Algılarının TMS/TFRS Eğitimi Sayısı Değişkenine Göre İncelenmesi	117
Tablo 36. Muhasebe Meslek Mensuplarının TMS-16, TFRS-5, TMS-40 Sabit Varlık Yatırımlarına İlişkin Algılarının Mükellef Sayılarına Göre İncelenmesi	118
Tablo 37. Hipotezlerin Kabul ve Red Durumları	119

ŞEKİLLER LİSTESİ

Şekil 1. IASC'ın Standart Geliştirme Süreci	20
Şekil 2. Maddi Duran Varlığın Değerlemesi	38
Şekil 3. Değer Düşüklüğü Testi.....	43
Şekil 4. Maddi Duran Varlıkların Yeniden Değerlenmesi	44
Şekil 5. Değer Düşüklüğü Varlığı	47
Şekil 6. Değer Düşüklüğünün İptal Edilmesi	48
Şekil 7. Satış Amaçlı Sınıflandırma Ölçütleri	57
Şekil 8. TFRS-5 Çerçevesinde Satış Amaçlı Sınıflandırma Süreci.....	61
Şekil 9. Satış Amaçlı Elde Tutulan Duran Varlıkların Ölçülmesi.....	66
Şekil 10. TFRS'na Göre Gayrimenkullerin Sınıflandırılması	73
Şekil 11. Gayrimenkulün Muhasebeleştirilmesi İle İlgili Karar Ağacı	77
Şekil 12. Muhasebe Meslek Mensuplarının Cinsiyete Göre Dağılımları.....	96
Şekil 13. Muhasebe Meslek Mensuplarının Yaşa Göre Dağılımları	97
Şekil 14. Muhasebe Meslek Mensuplarının Mesleki Unvana Göre Dağılımları.....	98
Şekil 15. Muhasebe Meslek Mensuplarının Çalışma Şekillerine Göre Dağılımları.....	99
Şekil 16. Muhasebe Meslek Mensuplarının Eğitime Göre Dağılımları	100
Şekil 17. Muhasebe Meslek Mensuplarının Mezun Olunan Bölümlere Göre Dağılımları	101
Şekil 18. Muhasebe Meslek Mensuplarının Mesleki Deneyime Göre Dağılımları.....	102
Şekil 19. Muhasebe Meslek Mensuplarının Muhasebe Alanındaki Yayın Takibine Göre Dağılımları	103
Şekil 20. Muhasebe Meslek Mensuplarının TMS/TFRS Hakkındaki Gelişmeleri Takibine Göre Dağılımları	104
Şekil 21. Muhasebe Meslek Mensuplarının TMS/TFRS Hakkındaki Eğitim Durumuna Göre Dağılımları	105
Şekil 22. Muhasebe Meslek Mensuplarının TMS/TFRS Hakkındaki Eğitim Sayısına Göre Dağılımları	106

SİMGELER VE KISALTMALAR LİSTESİ

TMS	: Türkiye Muhasebe Standardı
TFRS	: Türkiye Finansal Raporlama Standardı
UMS	: Uluslararası Muhasebe Standartları
TSE	: Türk Standartları Enstitüsü
TMUD	: Türkiye Muhasebe Uzmanları Derneği
TÜRMOB	: Türkiye Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Odaları Birliği
TMUDESK	: Türkiye Muhasebe ve Denetim Standartları Kurulu
TMSK	: Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu
SM	: Serbest Muhasebeci
SMMM	: Serbest Muhasebeci Mali Müşavir
YMM	: Yeminli Mali Müşavir
M.Ö	: Milattan Önce
TTK	: Türk Ticaret Kanunu
VUK	: Vergi Usul Kanunu
SPK	: Sermaye Piyasası Kurulu
MSUGT	: Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği
RG	: Resmi Gazete
MD	: Madde
AICPA	: Amerikan Sertifikalı Kamu Muhasebecileri Enstitüsü

American Institute of Certified Public Accountants

IFAC	: Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu/ International Federation of Accountants
TEOS	: TESMER Otomasyon Sistemi
TESMER	: Temel Eğitim ve Staj Merkezi
AB	: Avrupa Birliği
BDDK	: Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurumu
EPDK	: Enerji Piyasası Düzenleme Kurumu
TBMM	: Türkiye Büyük Millet Meclisi
IFRS	: Uluslararası Finansal Raporlama Standartları/ International Financial Reporting Standards
UFRS	: Uluslararası Finansal Raporlama Standartları
IASC	: Uluslararası Muhasebe Standartları Komitesi/International Accounting Standards Committee
IASB	: Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu / International Accounting Standards Board
IFRIC	: Uluslararası Finansal Raporlama Yorum Komitesi/ International Financial Reporting Interpretation Committee
SAC	: Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu Standartlar Danışma Konseyi/Standard Advisory Council
US-GAAP	: ABD Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkeleri/ United States- Generally Accepted Accounting principles
ABD	: Amerika Birleşik Devletleri
FASB	: Amerika Finansal Muhasebe Standartlar Kurulu/

Financial Accounting Standards Board

KGK	: Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu
A.Ş.	: Anonim Şirket
TL	: Türk Lirası
KDV	: Katma Değer Vergisi
BD	: Bugünkü Değer
DASK	: Doğal Afet Sigortaları Kurumu
KVYK	: Kısa Vadeli Yabancı Kaynak
UVYK	: Uzun Vadeli Yabancı Kaynak

GİRİŞ

Uluslararası ilişkilerde özellikle ticari ilişkilerin artması sonucunda para ve sermaye piyasalarında yaşanmış olan hızlı değişim, ülkeler arasında farklı muhasebe ve finansal raporlama uygulamalarının da uyumlaştırılması ihtiyacını ortaya çıkarmıştır. Dünya çapında faaliyet gösteren işletmelerin finansal tablolarının, özellikle işletme dışındaki kullanıcılar için karşılaştırılabilir olması, tutarlı, anlaşılabilir, ihtiyaca uygunluğu ve zamanında sunumun sağlanmasını gerektirmiştir (Yalçın, 2015: 42).

Dünyada gelişmiş birçok ülkede ve bizim ülkemizde muhasebe standartlarının oluşturulmasına yönelik çeşitli çalışmalar yapılmış bulunmaktadır. Muhasebe standartları ve muhasebe standartlarının belirlenmesine ilişkin ülkelerin yapılanmaları bazı farklılıklar taşıdığı görülmektedir. Bu farklılıklar, hukuki sistemin yapısı ve mali sistem yapısı, işletmelerin ortaklık yapılarına bağlı bulunan finansman yöntemleri gibi muhasebe mesleğinin gelişmişlik düzeyi, muhasebe bilgi kullanıcılarının eğitim ve gelişmişlik düzeyi gibi faktörlerden kaynaklandığı söylenebilir (Gökçen vd., 2006: 3).

Ülkemizde muhasebe ve muhasebe standartlarının gelişimi devlet öncülüğünde ekonomik ve siyasi olarak ilişki içinde bulunduğumuz ülkeler örnek alınarak yasal düzenlemeler ile gerçekleştirilmiştir. İlk çalışma 1970’li yıllarda Uluslararası Muhasebe Standartları (UMS)’yi Türkçeye çevirip yayınlanması ile Türkiye Muhasebe Uzmanları Derneği (TMUD) tarafından yapılmıştır sonrasında Türk Standartları Enstitüsü (TSE) bünyesinde Muhasebe Standartları Özel daimi komitesi kurulmuştur. Ancak Türkiye Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Odaları Birliği (TÜRMOB)’un kurulmasının ardından dağılmıştır. 1989 yılında kabul gören 3568 sayılı meslek yasası ile TÜRMOB tarafından oluşturulan Türkiye Muhasebe ve Denetim Standartları Kurulu (TMUDESK), 09.02.1994 tarihinde kurulup 19 adet standart yayınlamış ve Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu (TMSK)’nın kurulmasının ardından işlevini yitirmiştir. TMSK, 41 adet standart yayınladıktan sonra, şu an Türkiye’de muhasebe standartlarını yayınlama yetkisine sahip tek kurum Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu tarafından belirleneceği hüküm altına alınmıştır (Yalçın, 2015: 46-48).

Bu çalışmada yayınlanmış olan standartlardan TMS-16 Maddi Duran Varlıklar” standardı, “TFRS-5 Satış Amaçlı Elde Tutulan Duran Varlıklar ve Durdurulan Faaliyetler” Standardı ve “TMS-40 Yatırım Amaçlı Gayrimenkuller” standartlarında ele alınan işletmelerde nasıl muhasebeleştirilecekleri, muhasebeleştirme sonrası yapılan harcamaların nasıl kaydedileceklerini, nasıl amortisman ayrılacağı gibi konulara ilişkin sabit varlık yatırımlarına ilişkin Aksaray Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler Odasına kayıtlı olarak faaliyet gösteren muhasebe meslek mensuplarının algılarının belirlenmesi amacıyla gerçekleştirilmiştir. Aynı zamanda muhasebe meslek mensuplarının aldıkları eğitim, unvan, mesleki deneyimleri, çalışma şekli ve TMS/TFRS hakkında gelişmeleri takip edip/etmemesi gibi çeşitli kriterlere göre farklılık gösterip göstermediğini ortaya koymaktır.

Çalışma dört bölümden oluşmaktadır. Birinci bölümde muhasebe mesleği ve gelişimi üzerinde durulmuştur. İkinci bölümde muhasebe standartlarının oluşturulmasında ve geliştirilmesinde etkili olan Uluslararası kurum ve kuruluşlar ile Türkiye’de oluşumunda ve gelişiminde etkili olan kurum ve kuruluşlar ele alınmıştır. Üçüncü bölümde ise çalışmamızın asıl konusunu oluşturan TMS-16, TFRS-5 ve TMS-40 standartlarına ilişkin özellik gösteren durumlar teorik çerçevesini destekleyen şekiller ve örneklerle açıklanmaya çalışılmıştır. Dördüncü bölüm muhasebe meslek mensuplarının ise TMS-16, TFRS-5 ve TMS-40’da ele alınan standartlarına ilişkin algılarını inceleyen uygulama kısmından oluşmaktadır.

BİRİNCİ BÖLÜM

MUHASEBE MESLEĞİ VE GELİŞİMİ

1.1. Muhasebe ve Muhasebe Mesleğinin Tarihsel Gelişimi

Günümüzde muhasebe mesleği, globalleşen ve değişim arz eden dünyada sürekli gelişme göstermektedir. Teknolojinin insana, hayata, öğrenmeye ve özellikle muhasebe mesleğine sunduğu olanaklar ise kuşkusuz bilgi seviyesini en üst düzeye çıkarmaktadır.

Muhasebe, tamamını ya da bir kısmını mali nitelikteki parasal şekilde ifade edilen işlemleri anlamlılık ve güvenilirlik açısından bilgileri ortaya çıkaracak şekilde verilerin ilgili kaynaklardan toplanıp, doğruluklarının saptandığı, kaydedilip, tasnif edilmesi, raporlanıp sunulması, analiz edilip yorumlama süreci olarak tanımlanmaktadır (Koç Yalkın,2010:1). Muhasebe meslek mensupları; Serbest Muhasebeci (SM), Serbest Muhasebeci Mali Müşavir (SMMM) ve Yeminli Mali Müşavir (YMM) olmak üzere üç gruba ayrılmaktadır. Fakat SM unvanı kaldırılmıştır. İlgili başlık altında ayrıntısına değinilecektir.

Muhasebenin ve muhasebe mesleğinin tarihsel gelişimi geçmişten günümüze kurulan adeta köprü niteliği taşımaktadır. Muhasebe mesleği, sağlam temeller üzerine oturtulan bir o kadar zorlu süreçle birlikte muhasebe meslek mensubu olma bilincini en üst seviyede tutan, mesleki sorumlulukları, mesleki yükümlülükleri bilme ve anlama gayreti içerisinde yürütme görevini en iyi şekilde ortaya koyan mesleki bir felsefedir.

Muhasebenin doğuşu insanın varoluşu, insan ihtiyaçları ve yazının bulunması ile birlikte ortaya çıkmıştır. Muhasebenin başlangıcının tespit edilmesinde önemli güçlükler var olduğu bilinmekle birlikte muhasebe kökleri Eski Mısır ve Mezopotamya’da arandığı bilinmektedir. İlk muhasebe kayıtları M.Ö. 4000 yıllarında Hindistan’da yazılan Arthasastra adlı kitap ve Babil kralı Hamurabi Kanun’larında görülmüştür. 1363 yılında Abdullah Püser Muhammed Bin Mazendran’ın “Risale-i Felakkiye Kitab-us Siyaqat” günümüz Türkçesine göre “Felakkiye’nin Muhasebe Kitapçığı” eserinde ise devlet muhasebesinde defterler, kayıt yöntemleri, bazı muhasebe türlerinden bahsedilmektedir. Paranın icadı ile ticaretin geliştiği ülkelerde hesaplar basit kayıt yöntemi ile tutulmaya başlanmıştır ancak muhasebenin esası ise çiftyanlı kayıt yöntemine dayandırılmaktadır. Çiftyanlı kayıt yöntemi işletmenin bel kemiğini oluşturması ve işletmenin varlığını devam ettirmesi açısından büyük önem arz etmektedir. Muhasebe üzerine bilinen ilk eserlerden biri Pacioli tarafından 1494 yılında

yazılıp yayınlanmıştır. Pacioli eserinde hesaplar ve çiftyanlı kayıt yöntemi hakkında bilgi vermiş olup o çağa ait muhasebeciler tarafından uygulanan muhasebe işlemlerini sistematik şekilde ortaya koyan ilk kişi olduğu bilinmektedir (Sürmen, 2016:1-10).

Ülkemizde hesap tutma teknik olarak ekonomik yaşama yansıması Batıdaki gibi bir doğrultuda gelişme göstermiş olup Kanunname-i Ticaret ile 1850 yılında düzene bağlanmış bulunmaktadır. Fransız Ticaret Kanunu'nun tercümesi olup muhasebede uzun süre Fransız literatürünün etkisi söz konusu olmuştur. 856 sayılı Türk Ticaret Kanunu'nun (TTK), 1926 yılı itibari ile yürürlüğe girmiş olması ve Alman Ticaret Kanunu'na dayanması ile de bir sürede Alman literatürünün etkisi söz konusu olmuştur. Muhasebe alanında önemli gelişmeleri sağlayan, genel vergi reformu yapılmasıyla birlikte 1950 yılı başlarında Gelir Vergisi, Kurumlar Vergisi ve Vergi Usul Kanunları (VUK) yürürlüğe girmiştir. 6752 Sayılı TTK (Türk Ticaret Kanunu), 1956 yılında yenilenerek yürürlüğe konulmuştur. Planlı kalkınma aşamasına geçişle birlikte 1964 yılında 440 sayılı İktisadi Devlet Teşekkülleri ve İştirakleri Hakkında Kanun işletme hesapları, bütçeleri için yeni düzenlemeleri getirmiş olmakla birlikte kamu iktisadi teşebbüslerinin muhasebe usul ve esaslarını tekdüzen haline getirilmesini yasal zorunluluk olarak görülmüştür. Söz konusu kanunla kurulan İktisadi Devlet Teşekküllerini Yeniden Düzenleme Komisyonu önemli ölçüde Amerikan muhasebe terim ve uygulaması ile kısmen de olsa Fransız Genel Hesap Planı'nın etkisinin de olduğu Tek Düzen Muhasebe Sistemi önerilmiştir. 1971 yılında ise Kamu İktisadi Kuruluşları Reform Komisyonu'nun alt komisyonu niteliğinde oluşturulan Tek Düzen Muhasebe Uygulama Komisyonu tarafından öneri ve görüşleri göz önünde bulundurulmuş sistemin tasarlanıp değişikliği yapılmıştır. 07.07.1971 tarih itibari ile 7/2767 Sayılı kararname ile Tek Düzen Muhasebe Sistemi 01.01.1972 gün 27 Kamu iktisadi teşebbüsünde uygulamaya başlatılmıştır (Sevilengül, 2009: 8).

3568 sayılı “Muhasebe Mesleği ile İlgili Kanun” 13.06.1989 tarihinde yürürlüğe girmiş bulunmaktadır. Böylece muhasebe mesleği yasalaşmıştır. 3568 Sayılı Kanun'un geçici madde hükümleri doğrultusunda kurulan Geçici Kurul, geçiş dönemi ile ilgili işlemleri yürütmüş olup iller itibari ile meslek odaları ve muhasebe mesleğinin en üst organı olan Türkiye Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Odaları Birliği (TÜRMOB)'nin örgütlenmesi gerçekleştirilmiştir. Birliğin kurulması ile Geçici Kurulun görev süresi, Ekim 1991'e kadar sürmüştür. Maliye bakanlığı, Geçici Kurul zamanında başlatılmış bulunan muhasebe standartlarını ve hesap planı çalışmalarını iki komiteden oluşan bir komisyon olarak sürdürmeye devam ettirmiştir. Komisyon; üniversite,

TÜRMOB, Sermaye Piyasası Kurulu (SPK), ilgili Bakanlıklar ile kamu kuruluşları ve kamu ile özel sektör temsilcilerinden oluştuğu görülmektedir. Muhasebe Standartları ve Hesap Planı Komiteleri olarak Ekim 1990-Temmuz 1991 tarihler aralığında çalışılmıştır. Çalışmaların sonucunda, tüm işletmelerin muhasebe uygulamalarında kullanacakları muhasebe kavramaları, ilkeleri, standartları, mali tabloların formları ve içerikleri, hesap planı ve açıklamaları tespit edilip, geliştirilmiş olup aynı zamanda SPK'nın 29.01.1989 tarihli muhasebe tebliğ haline getirilmek için uğraşmıştır. Maliye Bakanlığınca, geliştirilen muhasebe yapısının ülke genelinde işletmelerin tamamı için zorunluluk haline getirilmek için uygulaması gerçekleştirmek için çalışmalar yapmıştır. (Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği) "MSUGT"yi 26.12.1992 tarihli ve 21447 sayılı mükerrer sayılı ile (Resmi Gazete) RG'de yayınlanmıştır. Bu tebliğ ile birinci sınıf usulüne göre defter tutan işletmeler 1993 yılı itibari ile isteğe bağlı, 1994 yılı itibari ile zorunlu bir şekilde Tek Düzen Hesap Planlarını uygulamaya konulması öngörülmüş ve sonrasında uygulamasına yön vermesi amaçlanan muhasebe standartlarının yayınlanacağı da belirtilmiştir. 09.02.1994 tarihinde TÜRMOB, Türkiye Muhasebe ve Denetim Standartları Kurulu "(TMUDESK)"nu kurmuştur. Ülkemizde muhasebe ilkelerini belirleme yetkisi ise 18.12.1999 tarih ve 487 sayılı Kanun'un 27. Md ile SPK'ya Ek Madde ile eklenen 1 ile kurulan (TMSK)'ya verilmiştir (Koç Yalkın, 2010: 15-17).

1.2. 3568 Sayılı Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu

3568 Sayılı Kanunu'nun amacı, işletmelerin faaliyetlerini ve işlemlerini sağlıklı açıda, biçimde ve güveni sağlayacak ölçüde işleyişini sağlayıp, faaliyetlerinin sonuçlarıyla ilgili mevzuat doğrultusunda denetleyip, değerlendirecek bir sınıfa tabi tutarak ortaya çıkan durumu ilgilenen ve resmî kurumların istifadesine tarafsız bir şekilde sunmak olup ve yüksek meslekî standartları gerçekleştirmek üzere "SMMM" ve "YMM" meslekleri ve hizmetleri ile SMMM ve YMM Odaları, SMMM ve YMM Odaları Birliğinin kurulup, teşkilatlanmasına, faaliyet ve denetimlerine, organların seçimleri doğrultusunda esasları düzenlemektir. Kısa adı ise TÜRMOB'dur.

- ❖ 26.07.2008 tarih ve 26948 Sayılı (Resmi Gazete) RG'de yayınlanan 5786 sayılı kanunun 1. Md. ile 3568 sayılı SM, SMMM ve YMM Kanun adı "SMMM ve YMM Kanunu" olarak değiştirilmiştir.

- ❖ 26.07.2008 tarih ve 26948 sayılı RG’de yayınlanan 5786 sayılı kanun’un 19 md ile “ SM”, ibaresi madde metninden çıkarılmıştır.
- ❖ 26.07.2008 tarih ve 26948 sayılı RG’de yayınlanan 5786 sayılı kanun’un birinci maddesi eklenmiştir.

Bu kanunun hükümleri gereğince meslek yapacak seviyeye gelen meslek mensuplarına “ SMMM”, “YMM” denilmektedir (www.turmob.org.tr).

1.3. Muhasebecilik ve Mali Müşavirlik Mesleğinin Konusu

SMMM meleğinin faaliyet konusunu 3568 Sayılı Meslek Kanunun ikinci maddesinde sayılmakla beraber aşağıdaki şekilde sıralamak mümkündür.

Gerçek kişi ve tüzel kişilere ait teşebbüs ve işletmelerin;

- ❖ Genel kabul görmüş muhasebe prensiplerini ve alakalı mevzuat hüküm gereği doğrultusunda defter tutmak, bilanço tablosunu, kar-zarar tablosunu ve beyannamelerini ve diğer belgeleri de dahil düzenleyip ve benzerleri işlemleri yapmaktır.
- ❖ Muhasebeyi sistemsel ölçüde kurup, geliştirici yönünde ilerlemek, işletme, muhasebe ve finans, mali mevzuat hükümleri doğrultusunda ve ilgili hükümlerin uygulanmasıyla alakalı işlerini düzenleyip ya da bu konularda mali danışmanlık yapmaktır.
- ❖ Yukarıda sıralanan bent doğrultusunda yazılı sayılacak mevzu ve belgelere dayandırılarak, incelenmesi, tahlilini ve denetimini yapmak, finansal tablo ve beyannameleriyle alakalı konuya ilişkin yazılı şekilde görüşünü bildirmek, rapor düzenlenmesi ve benzerlerini düzenlemek, tahkim konusunda bilirkişi olmak kaydı ile benzer işlerin yapılması söz konusudur.

Madde halinde sıralanan işleri bağımsız şekilde yürütenlere SMMM denir (Yükü, 2014: 24).

1.4. Yeminli Mali Müşavirlik Mesleğinin Konusu

YMM olabilmek için 10 yıl meslekte faaliyet gösterip çalışmış olması ve YMM sınavını kazanmak şartı aranmaktadır (Yükü, 2014: 24).

YMM’nin çalışma konuları aşağıda sıralanmıştır.

- ❖ Muhasebeyi sistemsel ölçüde kurup, geliştirici yönünde ilerlemek, işletme, muhasebe ve finans, mali mevzuat hükümleri doğrultusunda ve ilgili hükümlerin uygulanmasıyla alakalı işlerini düzenleyip ya da bu konularda mali danışmanlık yapmaktır.
- ❖ Yukarıda sıralanan bent doğrultusunda yazılı sayılacak mevzu ve belgelere dayandırılarak, incelenmesi, tahlilini ve denetimini yapmak, finansal tablo ve beyannameleriyle alakalı konuya ilişkin yazılı şekilde görüşünü bildirmek, rapor düzenlenmesi ve benzerlerini düzenlemek, tahkim konusunda bilirkişi olmak kaydı ile benzer işlerin yapılması söz konusudur.
- ❖ Tasdik yapması ve tasdikten doğan sorumluluğu ile ilgili madde gereğince çıkarılan yönetmelik doğrultusunda tasdik işlemlerini yapmaktır.

YMM'ler defter tutamazlar. YMM muhasebe bürosu açmazlar ve muhasebe bürosuna ortak olamazlar (Bektöre vd., 2005: 13-14).

1.5. Meslek Mensubu Olmanın Genel Şartları

SMMM ve YMM olmanın genel koşulları aşağıdaki şekilde sıralanmıştır (Bektöre vd., 2005: 6-7).

- ❖ Türkiye Cumhuriyeti vatandaşı olmak (yabancı meslek mensuplarının hükümleri saklıdır).
- ❖ Medeni haklarını kullanma ehliyetinin olması
- ❖ Kamu haklarını kullanma özrünün bulunmaması
- ❖ “10/7/2008-5786/2 md değişiklik” ile Türk Ceza Kanununun 53 üncü maddesinde belirtilen süreler geçmiş olsa bile; kasten işlenen bir suçtan dolayı bir yıl veya daha fazla süreyle hapis cezasına ya da affa uğramış olsa bile devletin güvenliğine karşı suçlar, Anayasal düzene ve bu düzenin işleyişine karşı suçlar, zimmet, irtikâp, rüşvet, hırsızlık, dolandırıcılık, sahtecilik, güveni kötüye kullanma, hileli iflas, ihaleye fesat karıştırma, edimin ifasına fesat karıştırma, suçtan kaynaklanan malvarlığı değerlerini aklama veya kaçakçılık suçlarından mahkûm olmamak. Bu bentte yer alan “milli savunmaya karşı suçlar, devlet sırlarına karşı suçlar ve casusluk ” ibaresi Anayasa Mahkemesi'nin 18/5/2011 tarihli ve E.: 2008/80, K.: 2011/81 sayılı Kararı ile iptal edilmiş olup, Kararın Resmi Gazete 'de yayım tarihi olan 15/12/2011 tarihinden bir yıl sonra yürürlüğe girmesi hüküm altına alınmış bulunmaktadır (www.mevzuat.gov.tr).

- ❖ Bir cezadan ya da disiplin soruşturması yaşaması sonucu itibari ile memuriyet görevinden çıkarılmış olmamak.
- ❖ Muhasebe mesleğinin şeref ve haysiyetine uymayan durum ve davranışları bulunmaması gerekmektedir ve şerefine uymayan durumları bulunmamak (Bektöre vd., 2005: 6-7).

1.6. Serbest Muhasebeci Mali Müşavir Olabilmenin Özel Şartları

Serbest Muhasebeci Mali Müşavir Olmak için aşağıda sıralanan özel şartlar aranmaktadır;

- ❖ Hukuk, iktisat, maliye, işletme, muhasebe, bankacılık, kamu yönetimi ve siyasal bilimler dallarında eğitim veren fakülte ve yüksekokullardan veya denkliği Yükseköğretim Kurumunca tasdik edilmiş yabancı yükseköğretim yabancı yükseköğretim kurumlarından en az lisans seviyesinde mezun olmak veya diğer öğretim kurumlarından lisans seviyesinde mezun olmakla beraber bu fıkarda belirtilen bilim dallarından lisansüstü seviyesinde diploma almış olmak.
- ❖ En az üç yıl staj yapmış olmak.
- ❖ Serbest muhasebeci mali müşavirlik sınavını kazanmış olmak. Kanunlar uyarınca vergi inceleme yetkisini almış ve mesleki yeterlilik sınavında başarılı olduktan sonra yeminli mali müşavirlik sınavını vermiş olanlarda, serbest muhasebeci mali müşavirlik sınavını kazanmış olma şartı aranmaz.
- ❖ Staja başlayabilmek için staj sınavını kazanmak
Birlik tarafından kurulan Temel Eğitim ve Staj Merkezinin kurs ve seminerlerinde geçen ve 6 ayı aşmayan süreler, staj süresinden sayılır. Yanı sıra bu kanun 5.M. (a) Fıkrasının (a) bendinde sayılan konularda öğretim üyesi, öğretim görevlisi veya araştırma görevlisi olarak çalışanların bu görevlerde geçen hizmet süreleri staj süresinden sayılmamaktadır (Uysal ve Şenlik, 2009: 20).

1.7. Yeminli Mali Müşavir Olabilmenin Özel Şartları

YMM olabilmek için aranan özel koşullar md.9 da aşağıdaki şekilde sıralanmıştır.

- ❖ 10 yıl en az muhasebe meslek mensubu olarak çalışmış olmak
- ❖ YMM sınavını kazanma şartını taşımak
- ❖ YMM ruhsatını almak koşulunu tamamlamış olmak

Şartlarını taşıması gerekmektedir.

Maliye bölümü, işletme bölümü, hukuk bölümü, iktisat bölümü muhasebe, bankacılık bölümü, siyasal bilimler bölümü ve kamu yönetimi dallarında öğretim üyeliğinde ve görevliliğinde bulunmuş olmaları bu hizmetlerde geçirmiş oldukları süreler muhasebe mesleğinde geçmiş süreler olarak kabul edilmektedir (Uysal ve Şenlik, 2009: 20-21).

1.8. Meslek Mensuplarının Uyması Gereken Etik İlkeler

Öncelikle muhasebe mesleğinde etik kavramı, muhasebe meslek mensuplarının iş yaşamındaki ilişkilerini prensip ve kurallar bütünü olarak tanımlanmaktadır. Ulusal ve uluslararası alanda, muhasebe etik kuralları ile ilgili birçok sistemler netleştirilmiştir. Muhasebenin mesleki olarak etiği ile ilgili Amerikan Sertifikalı Kamu Muhasebecileri Enstitüsü (AICPA) tarafından 1966 yılı ile başlatılmış olan ilk çalışmadır. Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu (IFAC) “Muhasebe Mesleği için 1998 yılında Mesleki Yasa’yı çıkarmıştır. Ülkemizde Maliye Bakanlığı, TÜRMOB, SPK ve İç Denetçiler Enstitüsü aracılığıyla etik ile ilgili çeşitli düzenleme getirilmiştir (Bilen ve Yılmaz, 2014: 61).

Aşağıda Tablo 1’de TÜRMOB, AICPA ve IFAC Meslek Etiğine Yönelik Kurallar yer almaktadır.

Tablo 1. TÜRMOB, AICPA ve IFAC Meslek Etiğine Yönelik Kurallar

Kural	TÜRMOB	AICPA	IFAC
Bağımsızlık	Bağımsızlık, dürüstlük çerçevesinde, güvenilirlik ve tarafsızlık	Bağımsız olma durumu ve bu durumla bağdaşık olmayan uygulamaların söz konusu olması	Bağımsızlık
Dürüstlük, tarafsızlık ve güvenilirlik	Dürüstlük, tarafsızlık ve güvenilirlik, bağımsızlık, dürüstlikle bağdaşmayan işler ve davranışlar	Dürüst olmak ile tarafsızlık, uygunsuz olan davranışlarda bulunmak	Doğruluk ve tarafsızlık, bağdaşmayan uygulamalar uygulamaların varlığı bilgilerin sunulduğu ve vergi uygulanması
Genel Standartlar, Standartlara uyum ve muhasebe ilkelerine uyum	Meslekte uzmanlık, muhasebe ilkelerine ve standartlara uyma zorunluluğu, mesleki özen ve titizlik, denetim standartları ve öngörü yasağı	Genel standartlar, standartlara uyum, muhasebe ilkeleri, özenli çalışma mesleği icra biçimi	Meslek olarak yeterlilik muhasebeci olmayanlardan yararlanmasına ilişkin sorumluluk
Sır saklama	Sır saklama	Mükelleflerle ilgili bilgilerin gizliliği	Gizlilik
Sorumluluklar mükellef, kamu ve Meslektaş)	Denetimde kamu sorumluluğu, Sır saklama, diğer meslek mensupları aleyhinde konuşma yasağı, haksız rekabet yasağı	Sorumluluklar, Kamu yararı, mükellefle ilgili bilgilerin gizliliği	Aldığı ücreti hak etme, meslektaşlara destek, gizlilik, tanıtım ve vergi uygulaması
Etik Çatışmalar		Etikçi çalışmaların çözümü için sadakat çalışması	
Ücretler	Ücretlerin düşürülmesi ve komisyon yasağı	Şartlı ücret, komisyon ve başvuru ücretleri	Şarta bağlı Ücretler olması, ücretler ve komisyonlar, müşteri hesapları
Meslek Onuru ile bağdaşmayan faaliyetler	Bağdaş olmayan iş durumu	Bağımsızlık	Bağımsızlık meslekle bağdaşmayan uygulamalar ve tanıtım
Reklam Yasağı	Reklam ve teşvik yasağı		Tanıtım, reklam ve teşvik

Kaynak: (Ergün ve Gül, 2005: 146-147)

03.01.1990 tarihinde TÜRMOB, 20391 sayılı RG’de 3568 sayılı meslek kanunu Çalışma Usulüne Uygun ve Esaslarını inceleyen konuda Yönetmelik yayınlamış olup, ilgili yönetmelik etik kavramı ile ilgili kavramlara yer verilmiştir. Fakat etik konusu ile alakalı özel şekilde yapılan düzenlemelerin TÜRMOB tarafınca 2001 yılı itibari ile meslek ahlak

ve kuralları ile alakalı mecburi şekilde mesleki karar olarak yayımlamış bulunmaktadır. Birlik yönetmenlikle zorunlu meslek kararı yayımlamış olması etik kuralları oluşturma konusunda önderlik etmiştir. İlgili yönetmelik ikinci bölümde “Genel Mesleki Standartları” başlıklı etik kuralları belirtmiştir. Bu kurallar (Bilen ve Yılmaz, 2014: 61):

- ❖ Meslek unvanının alınmış olması ve mesleki yeterlilik prensipleri
- ❖ Dürüstlük, güvenilir olma durumu ve tarafsızlık taşıması
- ❖ Sırları açığa vurmama
- ❖ Mesleği özenli bir şekilde yerine getirmek ve titiz davranmak
- ❖ Sorumlu olma durumu
- ❖ Bağımsız hareket etmek
- ❖ Rekabette haksız olma durumu

09.10.2007 tarih ve 26675 sayılı RG 'de meslek mensupları mesleki faaliyetlerini yerine getirirken uymaları gereken “Etik İlkeler Hakkında Yönetmelik” çıkarılmıştır. Çıkarılan yönetmeliğin 1. md. Söz konusu yönetmeliğin amacı “üyelerin tamamı en üst düzeyde mesleki bilgi ve donanıma sahip olan, sosyal sorumluluğunu bilinçli şekilde, etik kurallara bağlı, rekabetçi olma anlayışı içerisinde bulunup iyi kalitede hizmet sunabilecek şekilde oluşma durumu bulunan, güvenli olma ve saygınlık ölçüsünde meslek mensupları kitlesi ortaya çıkarmak amacına ulaştığı ölçüde muhasebe mesleğini yürüten mensupların meslek ilişkilerinde uymalarını gerektiren asgari etik ilkeleri belirlemektir” şeklinde belirtilmesi mümkündür. Yönetmelik ölçüsünde etik ilkeler üç bölüm şeklinde ele alınmış bulunmaktadır. Birinci bölüm meslek mensuplarının tümünün uyması gereken temel etik ilke ve bu ilkelerin uygulamaya konulması için gerekli kavramsal çerçeve sunulmaktadır. İkinci bölümde serbest çalışan meslek mensupları uyacakları etik ilkeleri içermektedir. Üçüncü bölümde ise serbest çalışmayan meslek mensuplarının uyabilecekleri etik ilkelerin içeriği söz konusudur. Yönetmelikte bildirilmiş olan üç bölümde sınıflandırılan ilkeler sıralanmıştır (Bilen ve Yılmaz, 2014: 67-68).

Aşağıda Tablo 2 ‘de Bağımsız ve Bağımlı Çalışan Meslek Mensuplarının Uymaları gereken Temel Etik İlkeler yer almaktadır.

Tablo 2. Bağımsız ve Bağımlı Çalışan Meslek Mensuplarının Uymaları Gereken Temel Etik İlkeler

Temel Etik İlkeleri	Bağımsız Çalışanların Uyacakları Etik Kuralları	Bağımlı Çalışanların Uyacakları Etik Kuralları
Dürüstlük	Mesleki Atamalar	Potansiyel Çıkarlar
Tarafsızlık	Çıkar Çatışmaları	Bilgilerin Hazırlanması ve Raporlanması
Meslekte Yeterlilik	İkincil Görüşler	Teşvikler
Özen	Ücretler ve Diğer Gelirler	Finansal Çıkarlar
Gizlilik	Mesleki Hizmetlerin Pazarlanması	Yeterli Uzmanlık Bilgisi ile Hareket Etme
Mesleki Dayanışma	Hediyeler ve Ağırlama	
	Müşteri Varlıklarının Muhafazası	
	Tüm Hizmetlerde Tarafsızlık	
	Bağımsızlık	

Kaynak: (Bilen ve Yılmaz, 2014:68).

Meslek Mensuplarının Meslek etiğinde eğitimi çok önemli mesleki konular arasındadır. Amaç çerçevesinde TÜRMOB tarafından 2014 yılı Mart ayının “meslek mensuplarının uyabilecekleri etik eğitimi ve etik sözleşme yapılması durumu için tebliğ” yayınlanması söz konusu olmuştur. Yayınlanan tebliğ şu amaç doğrultusunda; etik öğrenimi çerçevesinde istekli olmasını ortaya çıkararak, etik eğitim ve etik davranış gelişimi sağlanması üzerine, meslek mensuplarıyla bağımlı bulunan mesleki odasıyla yapılacak etik sözleşmelerin ve sözleşme yapılmadan daha önceden meslek mensuplarının zorunlu tutulacağı etik eğitimi sınır ve çerçevesini belirlemektir (Bilen ve Yılmaz, 2014: 68).

1.9. Meslek Mensubu ve Eğitim

SMMM, mesleğinde ruhsatı alabilmek için ilk koşul staj yapmaktır. Ülkemizde 3568 sayılı kanuna dayanılarak çıkartılan düzenlemeler muhasebe mesleğiyle alakalı kuralların asıl kaynağını oluşturmaktadır. Üç farklı düzenleme söz konusudur bunlar sırasıyla; 3568 sayılı yasa, staj yönergesi ve staj yönetmeliğidir. Stajyerlerin SMMM meslek mensubu gibi sınav yönetmeliği ve disiplin yönetmeliğine uymaları zorunlu tutulmuştur (Demir ve

Mazman İtik, 2021: 94). Staj sınavına girecek adaylar bağlı bulundukları yerdeki SMMM odalarında dosya açtırıp, TEOS sistemine üye olduktan sonra TESMER tarafından düzenlenen sınava “130 adet sorudan oluşan 100 tanesi “Alan Bilgisi” 30 tanesi “Genel Kültür ve Yetenekten” oluşan aşağıda belirtilen yüzdelik oranları ile ders ve konulardan sınava katılmakla yükümlüdürler (tesmer. org.tr).

Aşağıda Tablo 3’de SMMM Staja giriş konuları ve Soru Sayısı Dağılımları yer almaktadır.

Tablo 3. SMMM Staja Giriş Konuları ve Soru Sayısı Dağılımları

Sınavda Yer Alan Konuları	Değerlendirme Yüzdesel Payı		Soru Dağılımları
Genel Kültür ve Yetenek	13,33%	20%	20
Türkçe Dersi			7
Matematik Dersi			8
Atatürk İlkeleri ve İnkılap Tarihi Dersi			5
Yabancı Dil Dersleri	6,67%		10
Almanca Dili			Sadece yabancı dillerden bir tanesi seçilebilirler.
İngilizce Dili			
Fransızca Dili			
Alan bilgisi	80%	80%	100
Muhasebe ve Denetim Alanında sorulacak sorular			58
Finansal Muhasebe Dersi			26
*Muhasebe Bilgi Sistemi konusu			
*Uluslararası Muhasebe Kuruluşları konusu			
*Türkiye Muhasebe Standartları Dersi			
Maliyet Muhasebesi Dersi			8
Mali Tablolar Analizi Dersi			8
Denetim Dersi			16
Ekonomi ve Maliye Dersleri			12
Ekonomi Dersi			6
Maliye Dersi			6
Hukuk Dersleri			30
Meslek Hukuku Dersi			6
Mesleki Değerler ve Etik Dersi			
İş ve Sosyal Güvenlik Hukuku Dersi			6
Vergi Hukuku Dersi			6
Ticaret Hukuku Dersi			6
Borçlar Hukuku Dersi			6
Toplam Soru Sayısı			130

Kaynak: (tesmer.org.tr).

SMMM staj sınavı meslek mensubu olmak için ilk aşamadır. Daha sonrasında ise staj sınavında başarılı olunmasından sonra 3 yıllık staj süreci başlamaktadır. Staj başarı ile tamamlandıktan sonra adayları ikinci aşama olan yeterlilik sınavı beklemektedir. SMMM yeterlilik sınavına belirtilen dönem ve tarihlerde dosya açtırıp başvuru süreci tamamlandıktan sonra sınava, aşağıda sayılan 8 dersten yazılı şekilde sınavlara girilmektedir.

- ❖ Finansal Muhasebe
- ❖ Muhasebe Denetimi
- ❖ Maliyet Muhasebesi
- ❖ Vergi Mevzuatı ve Uygulaması
- ❖ Hukuk
- ❖ Meslek Hukuku
- ❖ Finansal Tablolar ve Analizi
- ❖ Sermaye Piyasası Mevzuatı

Adaylar başarılı olmak için gereken şartları yerine getirdikten sonra, SMMM ruhsatını almaya hak kazanmaktadırlar.

Muhasebe Meslek mensuplarının taşıması gereken özelliklere değinilmiştir (Kaya ve Yanık, 2011: 295).

- ❖ Muhasebe mesleği önemli bir meslektir: Ekonomilerin temel yapı taşı durumunda bulunan işletmeler gelişmesi ve verimliliği için çalışmalarını ve iyi işlemlerini sağlayan muhasebe ve denetim sistemlerine bağlı bulunmaktadır. İşletmelerde bu görev ve yetki muhasebecilere aittir. Muhasebe mesleği bu nedenle ekonomi ve mali yapının sağlıklı bir ölçüde yürütülmesinde mühim görevi yürütmekle sorumlu olup, muhasebe mesleği her geçen gün işletme ve kamu açısından önemliliği artan bir meslek halini almaktadır.
- ❖ Muhasebe mesleğinde nitelikli bilgi söz konusudur: Muhasebe mesleği kendi sorumluluğunda barındıran bilgiler haricinde, hukuksal, ekonomik, finansal ve işletmecilik gibi konularda bilgi sahibi olunmasını zorunluluk hali almış bulunmaktadır.
- ❖ Muhasebe mesleği uzun bir süreci kapsayan tecrübeyi gerektirir: Muhasebe mesleğinin tam şekliyle icra edilmesi, uzun bir zaman diliminde sahip olunan

tecrübe gerektirmektedir. Birçok bilim dalı gibi teoriden ibaret olmayıp uygulamayı gerektiren bir meslektir.

- ❖ Muhasebe mesleği sorumluluk gerektiren bir meslektir: Muhasebe bölümünün ürettiği bilgileri, işletme içinde ve işletme dışında tarafların ilgilendirmesi durumunda için bu taraflar arasında kamunun bulunduğu aynı zamanda toplumu ilgilendirmektedir. Bu nedenle sonsuz bir yükümlülük barındırmaktadır.
- ❖ Muhasebe mesleği gizli olmayı gerektiren bir meslektir: Muhasebe meslek mensupları görevlerini yürüttükleri işletmelerde çok önemli olan çok fazla gizlilik barındıran bilgileri bilmektedirler. Muhasebe meslek mensubu bu gizli bilgileri yasal bir zorunluluk olmadığı takdirde herhangi bir üçüncü kişilerle paylaşamaz ve hiç kimsenin menfaati söz konusu olamaz ve kullanılamaz. Sır barındıran meslektir.
- ❖ Muhasebe mesleği çok zor bir o kadarda yoran bir meslektir: Muhasebe mesleği hatadan uzak, daha çok zihinsel çaba çerçevesinde hem yoran hem de yıpratıcı bir meslektir.

İKİNCİ BÖLÜM

MUHASEBE STANDARTLARI VE GELİŞİMİ

2.1. Muhasebe Standartları Hakkında Genel Bilgiler

Standart, belirli ölçüye ve yasaya kullanıma uygun olup ölçüt ve ölçülü demektir. Muhasebe uygulamaları gerçekleştirilirken kaynak konusunda, muhasebe temelli kavram ve genel kabul görmüş muhasebe ilkeleri ile muhasebe standartlarını oluşturmaktır. İhtiyaç duyulan aşağıda maddeler halinde sıralanmıştır (Elitaş ve Elitaş, 2010: 1):

- ❖ Muhasebe standartları uygulamada farklı olma durumlarını ortadan kaldırılmak amacı taşımaktadır.
- ❖ Muhasebenin ilkeleri konusunda tek düzen olmayı gerçekleştirmek amacını sağlamaya çalışmaktadır.
- ❖ Finansal tablolarda açıklığı, uygun olma durumunu ve anlaşılabilir olmayı, tarafsızca ve karşılaştırılabilir olmayı gerektirir.
- ❖ İşletmeyle ilgilenen kişilerin ve kuruluşların doğru değerlendirmelerine ve doğru karar vermelerine yardımcı olmaktadır.
- ❖ Uluslararası alanda finansal bilgiler sunulurken ortak bir dil ile hareket etmektir.

2.2. Dünyada Muhasebe Standartları

Ülkelerin kullandıkları muhasebe standartlarının farklı olması mali bilgilerin karşılaştırılmasını zorlaştırmaktadır. Bu durum bir taraftan sermaye piyasalarına fon sağlanmasını diğer taraftan da uluslararası şirket birleşmelerinde olumsuzlukların yaşanmasına sebep olmaktadır. Ortaya çıkan olumsuz durumları gidermek için, ülkelerin ve mevzuattaki muhasebe alanındaki farklılıklar standartlarının birbiri ile uyumlu hal almasını gerektirmektedir. Dünya genelinde kullanılabilecek ortak finansal raporlama standartlarında setin oluşturulup kullanılması durumunda ortaya çıkacak yararları aşağıdaki şekilde sıralamak mümkündür (Gölpek Karababa, 2018: 17-18):

- ❖ Şirketler açısından bakıldığında muhasebe uygulamalarındaki farklılıktan oluşan ek maliyetler ortadan kalkmaktadır.
- ❖ Şirketler yabancı sermayeli piyasalara daha kolay girmesi şanslarını arttırmaktadır.
- ❖ Yatırım yapan ve alacaklı olanlar açısından bakıldığında yatırımlarının taşınan riskler sebebiyle oluşan maliyetlerin azalması, şeffaflık ve anlaşılabilir olmasının

sağlanması durumunda şirketin performansının değerlendirilmesini ve karşılaştırmasını kolaylaştırmaktadır.

- ❖ Piyasaların uluslararası sağlanan fonları ve yahut borçlu olmayı amaç edinen şirketler finansal tablolarını da ilgilenen ülkelerin uygulaması platformuna dönüştürmesindeki zorunlulukları en aza indirmektedir.
- ❖ Sermaye piyasalarındaki düzenlemeleri daha kolay yapılabilir hale getirmektedir.

UMS, mali tablo ve raporların temsil ettiği işletmenin, varlıklarını ve yükümlülüklerini doğru ve şeffaf haliyle yansıtılması faydasını sağlamaktadır. İşletme birimleri bu standartlar dahilinde düzenlemiş oldukları raporlanması ile var olma yükümlülükleri sınırında küreselleşme yönünde dil aracılığı ile göstermiş olmaktadır (Gölpek Karababa, 2018: 17-18).

2.3. Uluslararası Muhasebe Standartlarının Oluşumu ve Gelişimi

Ülkelerin muhasebe sistemleri arasında politik, sosyal, kültürel, çevre ve ekonomik şartlar sebebiyle farklılıklar bulunmaktadır. Uluslararası alanlarda işletmelerin sayısının gitgide artmasıyla muhasebe uygulamalarında uyumlaştırılmak gibi çalışmalarını önemli bir hale getirmektedir. Çoğu ülkede aynı anda faaliyette bulunan işletmelerin, birbirinden daha fazla çeşitli düzenlemeler ile muhasebe ve muhasebe uygulamalarıyla karşılaşmaktadırlar. Muhasebe yönünden, ülkedeki her bir kurallar ölçütünde finansal tabloların düzen oluşturması gereğini ortaya çıkmış olduğu görülmektedir. Karmaşık yapıda olan bu durum, birçok ülkede faaliyet gösteren ülkelerin artışı ile de git gide karmaşıklaşmaktadır. Uluslararası işletmelere yatırım yapacak olanlar ise işletmelerin maruz kaldığı bu farklı düzenlemelerden etkilenmektedir. Ayrıca yatırımcılar işletmelerin farklı düzenlemeleri nedeniyle de sağlıklı şekilde değerlendirmekte de güçlükler yaşamaktadırlar. 1973 yılı itibari ile kurulmuş olan UMS kurulunun global muhasebe standartlarının hazırlanması ve uygulanması süresi içerisinde önemli rolü söz konusudur. Kurulun amacının mali tabloların sunumu, gerekliliği muhasebe standartlarının geliştirilme ölçütü, uyumlu olma durumu için çalışılması ve kamuya açık bir şekilde yayınlanmasının olduğu söylenebilir (Gücenme Gençoğlu, 2007: 1-3).

2.4. Türkiye Muhasebe Standartlarının Oluşumu ve Gelişimi

Türkiye’de muhasebe standartlarının gelişimi devlet öncülüğünde olup ekonomik ve siyasi ilişkilerimizin olduğu ülkeler örnek alınarak, yasal düzenlemeler ile gerçekleştirilmiştir. 1970’li yıllarda Türkiye Muhasebe Uzmanları Derneği’nin

uluslararası muhasebe standartlarını Türkçeye çevirip yayınlaması üzerine muhasebe standartları konusunda ilk çalışma yapılmıştır. Fakat yaptırım gücü olmamasından dolayı bilimsel bir deneme olmaktan öteye geçememiştir. Muhasebe Standartları 14.04.1987 tarihinde Avrupa Birliği (AB)'ye yapılan tam üyelik başvurusu ile ülkemizin gündemine girmiş bulunmaktadır. 1987 yılında Türk Muhasebe Standartları Enstitü bünyesinde Muhasebe Standartları Özel Daimi Komitesi kurulmuş ancak TÜRMOB'un kurulmasından sonra dağılmış bulunmaktadır. 1989 yılında 3568 sayılı meslek yasası ile oluşturulmuş olan TÜRMOB tarafından, 09.02.1994 tarihinde TUMUDESK kurulmuş bulunmaktadır. Finansal tabloların düzenlenmesinde, sunulmasında geliştirilmesi ve yayımlanmasında temel alınacak muhasebe standartlarının ülke genelinde uygulanması ve kabulünü sağlamak amacıyla TUMUDESK, 19 adet standart yayınlamıştır. Türkiye'de, finansal raporlama standartlarının belirlenmesi ve yayımlanması amacı ile 2499 sayılı Sermaye Piyasası Kanunu 18.12.1999 tarih ve 4487 sayılı kanun ile eklenmiş olan madde ile kamu tüzel kişiliğine haiz olup idari ve mali özerkliğe sahip olan Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu kurulmuştur. Bugüne kadar 41 adet standart yayınlanmış (bazıları ise yürürlükten kaldırılıp yenileri eklenmiştir). Ayrıca TMSK'nın yanı sıra, kendi alanları ile ilgili ülkemizde SPK, Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurumu (BDDK), EPDK, Hazine müsteşarlığı ve Sigortacılık Genel Müdürlüğü gibi kurumlarda standart belirleme yetkisine sahiptirler. Ancak, TBMM'de 13.01.2011 tarihinde kabul edilen, 14.02.2011 tarih ve 27846 sayılı Resmi Gazetede yayımlanıp geneli itibarıyla 01.07.2012 tarihinde yürürlüğe girmiş bulunan 6102 Sayılı Türk Ticaret Kanunu'nun 88'inci maddesinde belirtilen finansal raporlamanın Uluslararası Finansal Raporlama Standartlarına (IFRS) uygun olması ve tek bir otorite tarafından standartların yayınlaması amacı doğrultusunda özel bir düzenleme yapılmıştır. Uygulamada birlik sağlamak ve finansal tabloları uluslararası pazarlarda geçerlilik kazandırmak gibi bir amaç çerçevesinde muhasebe standartlarının uluslararası standartlara uyumlu olmasını sağlayacak şekilde, sadece kamu gözetimi, Muhasebe Denetleme Standartları Kurumu tarafından belirlenme ve yayımlanma yetkisi hüküm altına alınmış bulunmaktadır (Yalçın, 2015:46-48).

Tablo 4. Türkiye Muhasebe Standardı ve Türkiye Finansal Raporlama Standartları

Türkiye Muhasebe Standartları
TMS 1: Finansal Tabloların Sunuluşu
TMS 2: Stoklar
TMS 7: Nakit Akış Tablosu
TMS 8: Muhasebe Politikaları, Muhasebe Tahminlerinde Değişiklikler ve Hatalar
TMS 10: Raporlama Döneminden Sonraki Olaylar
TMS 16: Maddi Duran Varlıklar
TMS 19: Çalışanlara Sağlanan Faydalar
TMS 20: Devlet Teşviklerinin Muhasebeleştirilmesi ve Devlet Yardımlarının Açıklaması
TMS 21: Kur Değişiminin Etkileri
TMS 23: Borçlanma Maliyetleri
TMS 24: İlişkili Taraf Açıklamaları
TMS 26: Emeklilik Fayda Planlarında Muhasebeleştirme ve Raporlama
TMS 27: Bireysel Finansal Tablolar
TMS 28: İştiraklerdeki ve İş Ortaklıklarındaki Yatırımlar
TMS 29: Yüksek Enflasyonlu Ekonomilerde Finansal Raporlama
TMS 32: Finansal Araçlar: Sunum
TMS 33: Hisse Başına Kazanç
TMS 34: Ara Dönem Finansal Raporlama
TMS 36: Varlıklarda Değer Düşüklüğü
TMS 37: Karşılıklar, Koşullu Borçlar ve Koşullu Varlıklar
TMS 38: Maddi Olmayan Duran Varlıklar
TMS 39: Finansal Araçlar: Muhasebeleştirme ve Ölçme
TMS 40: Yatırım Amaçlı Gayrimenkuller
TMS 41: Tarımsal Faaliyetler
Türkiye Finansal Raporlama Standartları
TFRS 1: Türkiye Finansal Raporlama Standartlarının İlk Uygulaması
TFRS 2: Hisse Bazlı Ödemeler
TFRS 3: İşletme Birleşmeleri
TFRS 4: Sigorta Sözleşmeleri
TFRS 5: Satış Amaçlı Elde Tutulan Duran Varlıklar ve Durdurulan Faaliyetler
TFRS 6: Maden Kaynaklarının Araştırılması ve Değerlendirilmesi
TFRS 7: Finansal Araçlar: Açıklamalar
TFRS 8: Faaliyet Bölümleri
TFRS 9: Finansal Araçlar (2017 Sürümü)
TFRS 10: Konsolide Finansal Tablolar
TFRS 11: Müşterek Anlaşmalar
TFRS 12: Diğer İşletmelerdeki Paylara İlişkin Açıklamalar
TFRS 13: Gerçeğe Uygun Değer Ölçümü
TFRS 14: Düzenlemeye Dayalı Erteleme Hesapları
TFRS 15: Müşteri Sözleşmelerinden Hasılat
TFRS 16: Kiralamalar
TFRS 17: Sigorta Sözleşmeleri

(www.kgk.gov.tr) (Erişim Tarihi: 24.05.2022)

2.5. Finansal Raporlama Standartları Gelişimi İle İlgili Temel Uluslararası Kurumlar

Muhasebe mesleği, genel olarak dünyada çeşitli kurum ve kuruluşlar tarafınca yönetimi söz konusudur. Bu kurum ve kuruluşlar, muhasebe mesleğinin gözetim ve

denetiminden sorumludur. Önceden belirlemiş oldukları hedefleri gerçekleştirecek doğrultuda hareket ederler. Uzun süre, UFRS'nin UMS adı altında varlığına devam edebilmesi için yapıların, bağımsızca duruş sergilemesi ve toplumsal çıkarlara uygun, yatırımcılar, pazarlar ve pazarlardaki katılımcılara hesap verilebilirlik açısından muhasebe uygulamalarını sağlamaktadırlar (Güdelci, 2019: 200).

2.5.1. Uluslararası Muhasebe Standartları Komitesi (IASC)

Uluslararası Muhasebe Standartları Komitesi (IASC), UMS'yi oluşturma sorumluluğu taşıyan Amerika Birleşik Devletleri, İngiltere, Hollanda, Kanada, İrlanda, Japonya, Fransa, Meksika, Almanya, Avusturalya muhasebe birliklerinin anlaşmaları sonucu Haziran 1973 yılında kurulan bir kuruluştur. IASC 1973'ün Haziran ayından 01.04.2001 tarihi aralığında geçmiş olan süreçte, TMS'leri belirleme sorumluluğunu taşımıştır. Yeniden yapılanmanın tamamlanmasının ardından IASC, IASB olarak bilinmeye başlamıştır. IASB, IFRS vakfının gözetiminde hala faaliyetini sürdürmektedir. (Güdelci, 2019: 200).

IASC Uluslararası muhasebe standartları komitesi tarafından muhasebe standardı oluşturulurken izlenen aşamalar Şekil 1' de gösterilmiştir.



Şekil 1. IASC'ın Standart Geliştirme Süreci

Kaynak: (Elitaş ve Elitaş, 2010: 18).

2.5.2. IFRS Vakfının Yapısı ve Organları

24.05.2000 tarihinde IASC yeni yapılandırma gerçekleşmesi sonucu vakfa dönüştürülmüştür. 2010 yılında “Uluslararası Finansal Raporlama Standartları Vakfı (IFRS Foundation)” olarak bugünkü adını almıştır. Vakfın yönetimi dünyanın çeşitli yerlerinden seçilmiş 22 kişiden oluşmaktadır. Üyelerden Kuzey Amerika’dan altı üye, Avrupa’dan altı üye, Asya’dan altı üye ve dört üye ise dünyada ki geri kalan yerlerinden seçilmiştir. Mütevelli Heyeti olarak adlandırılan bu üyeler standartları belirlemek ve çoğunlukla stratejik meselelerden sorumludurlar. Bağımsız bir yapıya sahip olan, kamu için çalışıp kâr amacı gütmeyen IFRS vakfının hedefleri aşağıda sıralanmıştır (Güdeleci, 2019: 24-26):

- ❖ IASB aracılığıyla kalitesi yüksek, anlaşılıp, uygulayıcı özelliği olan ve geliştirilen finansal raporlama standartlarının herkes tarafından kabul görülmesini sağlamak.
- ❖ Standartların kullanımı ve uygulanması konusunda gerekli desteği sağlamak,
- ❖ Ekonomilerin gelişmesine dayanarak KOBİ işletmelerin raporlama ihtiyaçlarının söz konusu olması
- ❖ Muhasebe standartlarına adapte olma konusunda yardımcı bulunmaktadır.

IFRS vakfının temelde 3 organı söz konusudur. (Karabınar, 2006: 143):

2.5.2.1. Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu (IASB)

UMS, Uluslararası Muhasebe Standartları Komitesi (IASC) 1973-2001 yılları arasında belirlemiştir. Fakat IASC standartların uyumlu olma konusunu yaptırım konusunda güçlü olması, üye kuruluşlarının ise çoğunluğunun kendi ülkelerinde muhasebe standardı oluşturma yetkisinin bulunması, organizasyon teknik personel eksikliği gibi eleştiriler nedeni ile muhasebe standardı belirleme görevini IASB’ye devretmek zorunda kalmıştır. IASB, temel amacı, ulusal muhasebe standartları belirleyicileri ile anlaşılıp, dünya çapında tek olması kalitesi yüksek anlaşılabilirlik ve uygulanabilirliği yüksek muhasebe standartlarının oluşturulmasını ve aynı zamanda da uygulamasını sağlamaktır. Böylelikle genel amaçlı finansal raporların hem şeffaf hem de karşılaştırılabilir, gerçeğe ve ihtiyaca uygunluğu sayesinde bilgi akışı sağlamayı hedeflemiştir. IASB’ın görevleri şöyle sıralanmıştır (Yalçın, 2015: 57-58):

- ❖ Şeffaf, anlaşılabilir ve kaliteli bir şekilde uluslararası muhasebe standartları geliştirmek,
- ❖ Ulusal muhasebe standartlarını ile Uluslararası muhasebe standartlarını birbirine yakınlaştırmak,

- ❖ Standart taslakları (Exposure Draft) çıkartmak ve geliştirmektir.
- ❖ Uluslararası Finansal Raporlama Yorum Komitesi (IFRIC) tarafından oluşturulan yorumları onaylamak,
- ❖ Oluşturulmakta olan bir standartla alakalı ulusal standartları ve uygulamalarını kontrol etmek,
- ❖ Büyük projelerde görüş almak için uzmanlardan oluşan komiteler kurmak,
- ❖ Büyük projeler ve önceliği olan işler için Standart Danışma Konseyi (SAC)'ne danışmak,
- ❖ Her proje için şart olmamakla birlikte standart oluşturulmadan önce, standardın her çevrede uygulanabilir ya da işleyebilir durumunda olduğundan emin olmak için gelişmiş ülkelerde ve gelişmekte olan pazarlarda saha analizi (field test) yapmaktır.

Aşağıdaki Tablo 5’de IASC’nin önceki ve IASB’ın mevcut yapısı karşılaştırılmalı olarak verilmiştir.

Tablo 5. IASC’nin Önceki ve IASB’ın Mevcut Yapısının Karşılaştırılması

IASC’nin Önceki Yapısı	IASB’un Mevcut Yapısı
*Gönüllülük temelinde yarı-zamanlı üyeyle standart hazırlayan yapı	*12 bağımsız tam zamanlı, 2 yarı zamanlı, gönüllü üye
*Yalnızca bağışlara dayalı	*Yalnızca bağışlara dayalı
Mevcut standartların açıklanmasıyla sınırlı	*US GAAP ile uyumlu standartların geliştirilmesine odaklanmış
*Kuşatıcı muhasebe ilkeleri çevresinde merkezlenmiş	*Belirlenen düzenlemelerin spesifikliği
*Avrupa merkezli kurul	*Ağırlıklı olarak İngiliz ve Amerikalı teknokratlar
*5 Büyük” muhasebe firmasının önemli rol oynadığı bir karar süreci	*Yerel gruplarla irtibat kurmak üzere atanan 7 üye

Kaynak: (Uysal, 2006: 98).

2.5.2.2. Uluslararası Finansal Yorum Komitesi (IFRIC)

Uluslararası Finansal Raporlama Yorum Komitesi (International Financial Reporting Interpretations Committee (IFRIC), Uluslararası Muhasebe Kurulu (IASB) tarafından oluşturulan standartlarla ilgili uygulamalara yönelik yorumlarda bulunarak standartların anlaşılmasına katkıda sağlamaktadır. IFRS'lerin yorumu resmi statüde bir standart belirleme süreci içerisinde olup aynı zamanda da ulusal kurullarla işbirliği içerisinde geliştirilebilmektedir. Standartlara ilişkin yorumun taslakları önceden kamuoyunun görüşüne sunulmakta sonrasında ise nihai yorumlar IASB'nin onayına sunulmaktadır. Uygulamada eksiklik kalması ya da birbiri ile çelişen yorumlar bulunması durumunda, bunların birbirleri ile çelişmeyecek şekilde ve boşluk bırakmayacak vaziyette yeniden yorumlanması durumu da komitenin genel görevleri arasında yer almaktadır (Yalçın, 2015: 57).

2.5.2.3. IFRS Danışma Konseyi (IFRS Advisory Council)

IASB ile IFRS vakfının mütevelli heyetinde resmi danışma kurulu durumunda olan IFRS Danışma Konseyi, kullanıcı grup ve üyeleri, akademisyenler, muhasebe standartlarını hazırlayanlar, denetçiler, finansal analistlerin, profesyonel durumda olan muhasebe kuruluşlarının, yatırımcılık özelliği taşıyan gruplar ve düzenleyicilerden oluşmaktadır. (Eski ismiyle SAC) IASB'a ana projelerle birlikte önerilen standartlara maliyet ve yararları ile ilgili IFRS Danışma Konseyi, kuruluşların öncelikleri ve görüşleri çerçevesinde önerilerde bulunmaktadır. Atamaları, üye sayısı 30 ve üzerinde olmak üzere mütevelli heyeti tarafından yapılmaktadır. Aynı zamanda IFRS Danışma Konseyi tarafından mesleki ve coğrafi farklılıkları bir arada barındıran, muhasebe standartları ile ilgilenen kişi ve kuruluşların katılabileceği formları da düzenlemektedirler. IASB'ın başkanı, IFRS danışma konseyinin de başkanı olma özelliğini taşımaktadır (Güdelci, 2019: 202-203).

2.5.4. Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu (IFAC)

IFAC, 1977 yılı itibari ile merkezi Amerika olarak kurulmuştur. Aynı zamanda da dünya üzerinde Ülkelerden 120'si 160 üyeye sahip ve 2,5 milyon kişiden oluşan temsil etme özelliğini taşımaktadır. Bazı ülkeler birden fazla kurumla IFAC'a üyedir. IFAC'ın yönetimi konsey tarafından yürütülmektedir. Üyeler seçimle gelmekte olup, Konseyi IFAC Yönetim Kurulu ve her üyenin birer temsilcilerinden oluşturmaktadır (Karabınar, 2006:142).

Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu (IFAC), etik, denetçi eğitimi ve denetim uygulamalarını yöneten standartlar dâhilinde, denetçiler için uluslararası standartları

belirleme yetkisiyle devlet dışı aktör olarak tanımlanmaktadır. Mevcut olan resmi misyonu, kalitesi yüksek ve profesyonel standartlara bağlılık oluşturmak ayrıca teşvik etme, uluslararası yakınlaşmayı ileriye götürmek ve alakalı kamu yararı konularında çalışma taahhütlerini de içeren bir kuruluştur (Aslan, 2021: 199).

2.5.5. Amerika Finansal Muhasebe Standartlar Kurulu (FASB)

Kurul ABD’de özel sektöre sahip finansal raporlama standartlarının oluşturulması amacıyla 1973 yılında kurulmuş bir yapıya sahip olan kurumdur. FASB misyon olarak finansal tablo kullanıcıları, denetçilerden, eğitimcilerden için finansal raporlamanın ve muhasebesel konularında yeni standartları geliştirmeyi ya da mevcut olan standartları iyileştirmektir (Karabınar, 2006: 145).

Aşağıdaki Tablo 6’da Kurulun amacına ulaşması için; hangi kısıtlar çerçevesinde faaliyetlerini gerçekleştirdiğinin özeti maddeler halinde gösterilmiştir.

Tablo 6. FASB’ın Amaçlar ve Kısıtlar Çerçevesi

Kurul Bu Amacına Ulaşmak İçin;	Kısıtlar Çerçevesi
Karşılaştırılabilirlik ve tutarlılık için gerekli olan temel karakteristiklere odaklanarak finansal raporlamanın kullanılabilirliğini artırmak,	• Karar almada objektif olma,
• Standartların ekonomik çevrelerdeki güncel değişimleri yakalamasını sağlamak,	• Katılımcıların görüşlerini dikkate alma,
• Standart oluşturma yolundaki engelleri tanımak ve kaldırmak	• Standartları uygulamaktan kaynaklanan yararın standartları uygulamak için katlanılan maliyetleri aşması durumunda standart yayınlamak. Başka deyişle standart yayınlanmadan önce fayda/maliyet analizi yapılmak,
• Finansal raporlamanın kalitesini yükselterek uluslararası standartlara yakınsamayı artırmak	• Standartların finansal raporların devamlılığını olumsuz yönde aksatacak değişikliklerden kaçınmak
• Finansal raporlarda yer alan bilgilerin doğasını ve anlaşılabilirliğini artırmak	• Geçmişte verilen kararları gözden geçirmek.
• Aynı zamanda standartların uygulanmasında yol gösterici bir görev de üstlenmiştir	

Kaynak: (Karabınar, 2006: 145).

2.5.6. Türkiye’de Uluslararası Muhasebe Standartlarına Yönelik Uyum Çalışmaları

Türkiye’de muhasebe uygulamaları genellikle TTK ve VUK hükümlerine göre yönlendirmekte olduğu doğrultuda, özellikle de bu konularda oluşturulan hükümlerinde ihtiyaç duyulmasında cevabı olmaması durumları oluştuğunda yasalашmış statüsü olan sahipliğinde bazı kuruluşların kendi yetki alanına dahil olan işletmelere yönlendirilmesi için çalışmaları yaptıkları gözlenmiştir. Bu kuruluşlardan en önemli olanları ve muhasebe

standartlarıyla ilgili yapmış oldukları çalışmalar özet olarak kısa kısa ifadelerle açıklanmaya çalışılacaktır (Gökçen, vd., 2006: 4).

2.5.6.1. Türkiye Muhasebe Uzmanları Derneği (TMUD)

Türkiye Muhasebe Uzmanları Derneği (TMUD), 1942 yılında kurulmuştur. Ülkemizde TTK, VUK ve SPK kurumunca yapılmış olan muhasebeyle ilgili olan düzenlemeler yapılmış ancak farklı durumları giderilmesi amacı doğrultusunda çalışma başlatılmıştır. TMUD, çalışma faaliyetlerini sürdürmüş olduğu sırada yurt dışında olan gelişmeler ilgisini çekmiş 1973 yılı itibari ile kurulmuş olan IASC'a, 1974 yılında da katılma sağlama isteğini belirtmiştir olup, kurucu üyelere oluşan oy birlikleri dayanağı ölçüsünde ortak üye olarak kabul edilmiştir. TMUD, UMS'leri yayınlarken Türkçe'ye çevrilmesini sağlayan bir kuruluştur. Aynı zamanda TMUD 1992 yılından o güne kadar ki süre de kabul edilmiş olan 31 adet Uluslararası Muhasebe Standardını bir araya toplayıp kitap haline getirip yayınlamış olan bir kuruluştur (Parlakkaya, 2004: 130).

2.5.6.2. Türkiye Muhasebe ve Denetim Standartları Kurulu (TMSK)

3568 sayılı muhasebe meslek kanunun 1989 yılında kabul edilmesinden bu yana muhasebe standartlarına olan gereksinim daha da artmıştır. Bu nedenle 1994 yılında TÜRMOB; uluslararası muhasebe standartları ile uyumlu standartlar geliştirecek hem de muhasebe bilgilerini ilgili tüm tarafları temsil eden aynı zamanda da özerk bir yapıya sahip TMSK'yi kurmuştur. TMSK bünyesinde 19 adet TMS geliştirilmiştir. TMSK'in amacı tüm ülkelerde faaliyet gösteren işletmeler ile öteki kuruluşlarında mali tablolarını düzenlenmesi esas alınması şartı ile muhasebe prensiplerinde tek düzeni gerçekleştirmektir. Uygulanması öngörülen ulusal muhasebe standartlarının belirlenmesinde şu iki ilkedden bahsetmek mümkündür (Elitaş ve Elitaş, 2010: 9-10):

- ❖ Saptanan muhasebe standartları uluslararası muhasebe standartları ile uyumlu olmak durumundadır.
- ❖ Türkiye'nin ekonomisi, işletmelerin yapısı ve gereksinimleri göz önünde bulundurulmalıdır.

1999 yılında yasal dayanağı oluşturulan TMSK, 2001 yılında TMSK'in yetkilerini devir almış olup 2002 yılında faaliyete geçmiştir. TMSK'in yayınladığı standartların tamamını taslak metni olarak kabul etmiş, internet sitesinde kamuoyunun görüşlerine sunmuştur. TMSK tarafından benimsenen standart oluşturma süreci ilgili kişi ve

kuruluşlarca yapılan eleştiri ve gelen öneriler çerçevesinde çalışma komisyonlarınca revize edilecek olan taslak, ikinci defa kamuoyuna sunulduktan sonra nihai şeklini alarak “TMS” olarak yayımlanması kararlaştırılmıştır. Fakat TMSK’nın standartları kamuoyu tarafından yeteri kadar benimsenmemesi nedeni ile uygulamaya dahil edilmesi bile söz konusu olmamıştır. Sebebi ise TMSK’nın yaptırım gücü olmamasındandır (Elitaş ve Elitaş, 2010: 10).

2.5.6.3. Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu (TMSK)

Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu (TMSK), Ülkemizde ulusal muhasebe standartlarını oluşturmak amacı ile 18.12.1999 tarih ve 4487 sayılı kanun ve 2499 sayılı SPK’ya eklenen EK-1’inci madde ile kurulmuştur. Türkiye’de standartların yayınlamasında tek bir kuruluşun kuruluşu yetkilendirilmesi konusunda böylece önemli adım atılmıştır. TMSK’nın kuruluş gerekçesi “Denetlenebilen olan mali tabloların sunulması durumunda, mali tabloların ihtiyaca uygun şekilde cevap verip vermediği, gerçekçi, güvenilir olması anlaşılabilir ve kanıtlanabilir niteliğinin olmasını ve ulusal muhasebe ilkelerinin gelişimini ve özümsemesini sağlayacak kamu yararına uygulanacak uluslararası muhasebe standartlarını saptayıp yayınlamaktır”. TMSK idari ve mali özerk bir yapıya sahiptir fiilen faaliyete geçme tarihi ise 07.03.2002’dir. TMSK internet sitesinde yayınlamış olduğu 11.12.2002 tarihli basın aracılığı ile yaptığı açıklamasında; globalleştiği süreç içerisinde dünya da gelişmiş ülkeleri ile birebir benzeyen muhasebe standartlarını kullanma niyetinde olduğunu belirtmiştir. Uluslararası muhasebe standartları ile uyum sağlanması sorumluluğunu da üstlenmiş olduğunu belirtmiştir. Türkiye Muhasebe Standartları Kurulunca standartların çevirisi tamamlanıp internet sitesi aracılığı ile yayınlamış bulunmaktadır (İbiş ve Özkan, 2006: 33-34). Ancak KGK kurulduktan sonra, Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu (TMSK) kaldırılarak, tüm yetkilerini KGK’ya devretmiştir.

2.5.6.4. Sermaye Piyasası Kurulunun (SPK) Çalışmaları

SPK, İdari ve mali özerk yapıya sahip düzenleyici kamu kurumudur. 1981 yılında 2499 sayılı SPK çerçevesinde kurulmuştur. SPK, muhasebe standartlarının Uluslararası Muhasebe Standartlarıyla uyumlu hâle getirilmesi sürecinde 2001 yılında Enflasyon Muhasebesi ile Finansal Tabloların Konsolidasyonu Tebliği’lerini yürürlüğe koymuştur (Erol ve Aslan, 2017: 64).

Halka açık olan işletmeler için; SPK tarafından SPK finansal raporlama standartlarının uluslararası standartlarına tam uyumunu sağlamak amacıyla İMKB, bağımsız

denetim kuruluşlarından, özel sektör temsilcilerden ve üniversitelerinde katılımı ile kapsamı geniş bir proje başlatılmış olup, UFRS ile uyumlu 30 adet standardı içeren “Sermaye Piyasasında Muhasebe Standartları Hakkında Tebliğ Taslağı” hazırlanmıştır. 30.09.2002 tarihi itibarı ile SPK web sayfasında kamuoyunun görüşüne sunulmak amacıyla yayımlanmıştır. Gelen görüşler doğrultusunda 3 adet yeni standart daha eklenmek üzere 33 adet UFRS ile uyumlu tam set tebliğ taslağı 29 Ağustos 2003 tarihine kadar tekrar kamuoyunun görüşlerine sunulmuş ve Tebliğ taslağı “ Seri: XI, NO.: 25 Sermaye Piyasasında Muhasebe Standartları Hakkında Tebliğ” ismiyle 15 Kasım 2003 tarihinde Resmi gazetede yayımlanarak yürürlüğe girmiş bulunmaktadır. Seri: XI, 25 No.lu tebliğ kapsamına giren işletmeler ise 01.01.2005 tarihinden sonra sona eren ilk ara mali tablolar geçerli olmak kaydı ile zorunlu olarak uygulamaya başlamışlardır (Elitaş ve Elitaş, 2010: 10-11).

2.5.6.5. Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurulunun (BDDK) Çalışmaları

Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurulu (BDDK), bankaların hesap ve kayıtlarında düzen, şeffaflık ve tekdüzenin sağlanması amacıyla gerçekleşen işlemlerin kayıt dışında kalmasının önlenmesi ve faaliyetlerin gerçek mahiyetlerine uygun olması sağlıklı ve güvenilir bir şekilde muhasebeleştirilmesi, konsolide ve konsolide olmayan şekilde mali durumları ve mali performanslarıyla yönetimin etkinliği ile ilgili bilgileri içeren mali tabloların zamanında ve doğru bir şekilde hazırlanması, raporlanıp hem de yayımlanmasına ilişkin esas ve usullere ilişkin ilkelerin belirlenmesi amacıyla, Haziran 2002’de “Muhasebe Uygulama Yönetmeliğini” yayımlanmıştır. Bu yönetmelikle bankacılık sektörü ile alakalı olan 19 adet muhasebe standardını Türkiye’de uygulamaya konulmuştur (İbiş ve Özkan, 2006: 34) Bankaların 2002 yılsonu itibarı ile finansal tabloların uluslararası Muhasebe standartlarıyla uyumlu olmasını sağlamak amacı ile Uluslararası Muhasebe Standartları doğrultusunda düzenlemeler içeren Muhasebe Uygulamaları Yönetmeliğini ve bu yönetmeliğe ilişkin 01.10.2002 tarih itibarı ile yürürlüğe giren 19 adet tebliğ yayınlamıştır (Gökçen vd., 2006: 11-12).

Bu tebliğler aşağıdaki gibidir;

Tablo 7. Yıllık Faaliyet Raporlarına İlişkin Tebliğ

1 Sayılı Tebliğ:	Finansal Araçların Muhasebeleştirilmesi Standardı
2 Sayılı Tebliğ:	Maddi Duran Varlıkların Muhasebeleştirilmesi Standardı
3 Sayılı Tebliğ:	Maddi Olmayan Duran Varlıkların Muhasebeleştirilmesi Standardı
4 Sayılı Tebliğ:	Kiralama İşlemlerine İlişkin Muhasebe Standardı
5 Sayılı Tebliğ:	Bankanın Dahil Olduğu Risk Grubuyla Yaptığı İşlemlerin Muhasebeleştirilmesi Standardı
6 Sayılı Tebliğ:	Banka Birleşme ve Devirleri İle Bankalarca İktisap Edilen Ortaklıkların Muhasebeleştirilmesi Standardı
7 Sayılı Tebliğ:	Varlıklardaki Değer Azalışlarının Muhasebeleştirilmesi Standardı
8 Sayılı Tebliğ:	Karşılıklar, Şarta Bağlı Yükümlülükler ve Varlıkların Muhasebeleştirilmesi Standardı
9 Sayılı Tebliğ:	Devlet Teşviklerinin Muhasebeleştirilmesi ve Devlet Yatırımlarının Dipnotlarda Açıklanması Standardı
10 Sayılı Tebliğ:	Banka Çalışanlarının Haklarının Muhasebeleştirilmesi Standardı
11 Sayılı Tebliğ:	Kur Değişim Etkilerinin Muhasebeleştirilmesi Standardı
12 Sayılı Tebliğ:	Dönem Net Kar/Zararı, Temel Hatalar Ve Muhasebe Politikalarında Yapılan Değişikliklerin Muhasebeleştirilmesi Standardı
13 Sayılı Tebliğ:	Bilanço Tarihinden Sonra Ortaya Çıkan Hususların Muhasebeleştirilmesi Standardı
14 Sayılı Tebliğ:	Mali Tabloların Yüksek Enflasyon Dönemlerinde Düzenlenmesine İlişkin Muhasebe Standardı
15 Sayılı Tebliğ:	Konsolide Mali Tabloların Düzenlenmesi, Bağlı Ortaklık, Birlikte Kontrol Edilen Ortaklık ve İştiraklerin Muhasebeleştirilmesi Standardı
16 Sayılı Tebliğ:	Nakit Akım Tablosunun Düzenlenmesine İlişkin Muhasebe Standardı
17 Sayılı Tebliğ:	Kamuya Açıklanacak Mali Tablolar İle Bunlara İlişkin Açıklama ve Dipnotlar Standardı
18 Sayılı Tebliğ:	Vergilerin Muhasebeleştirilmesi Standardı
19 Sayılı Tebliğ:	Özel Finans Kurumlarınca Kamuya Açıklanacak Mali Tablolar İle Bunlara İlişkin Açıklama ve Dipnotlar Standardı

Kaynak: (Gökçen vd., 2006: 12-13).

2.5.6.6. Hazine Müsteşarlığı Tarafından Sigorta ve Reasürans Sektörüne Yönelik Çalışmalar

1962 yılında Sigorta Denetleme Kurulu, sigorta murakabe kurulu olarak özel sigortacılık alanında kamu adına denetim yapma amacı ile kurulmuştur. 1994 yılı içerisinde

Kurul, Hazine Müsteşarlığına dâhil olup sigorta denetleme uzmanı ve aktüerleri olarak adlandırılmıştır. Sigorta Denetleme Kurulu ile Türkiye Sigorta ve Reasürans Şirketler Birliği'nin en önemli amaçlardan biri Uluslararası Muhasebe Standartları ile uyum konusu olmuştur. 31.12.2004 tarihinde RG'de Sigortacılık Muhasebe Sistem yönetmeliği çıkartılmıştır. Bu yönetmelik gereğince 01.01.2005 tarihi itibari ile sigortacılık alanında yapılan muhasebe işlemlerinin de UFRS ile uyumlu olması gerektiği kanaatine varılmıştır. Yönetmelik hem halka açık olan ya da halka açık olmayan sigorta şirketlerinin tamamını, Hazine Müsteşarlığınca standartlar oluşturulana kadar da, SPK'nın 25 No'lu yayımladığı tebliğe göre, mali tabloları hazırlamakla yükümlü tutulmuştur. Sonrasında ise Hazine Müsteşarlığı tarafınca sigorta ve reasürans şirketleri ile emeklilik şirketlerini de kapsayan "Finansal Raporlamaları Hakkındaki Yönetmelik" çıkartılmıştır. 01.01.2008 tarihinden itibaren yönetmeliğin söz konusu olan muhasebeye yönelik işlemlerini TMSK tarafından belirlenmiş olan mevzuat hükümlerine de uygun görülen muhasebeleştirilme durumunun gerekliliği kabulü söz konusudur (Güdelci, 2019: 209).

2.5.6.7. 6102 Sayılı Türk Ticaret Kanunu (TTK)

6102 sayılı TTK'nin temel felsefesi olan muhasebe uygulamaları, vergi kanunlarındaki düzenlemelerin etkisiyle ve vergisel yükümlülüklerine ilişkin kamu otoritesine bilgi verilmesi işlevinden kurtararak, asıl işlevi olan işletme sahiplerine ve işletmeyle ilgisi bulunan üçüncü kişilerde dahil işletmelerin mali durumları hakkında uluslararası standartlara uygun şekilde doğru, güvenilir bilgi verilmesini sağlamaktır. TTK'nin amacı 26.09.2011 tarih ve 660 sayılı Kanun Hükmünde Kararname ile; uluslararası standartlarla uyumlu bir şekilde Türkiye Muhasebe Standartlarının oluşturulması ve yayımlanması bağımsız denetimde uygulama birlik ve gerekli güven ile kaliteyi sağlamaktır. Denetim standartlarının belirlenmesi, bağımsız denetçi ve bağımsız denetim kuruluşlarının yetkilendirilmesi ve bu kuruluşların faaliyetlerinin denetlenmesi ve bağımsız denetim alanında kamu gözetimi yapmak üzere bu yetkiye haiz KGK kurulmuştur (Yalçın, 2015: 51).

2.5.6.8. Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetimi Standartları Kurulu (KGK)

Son zamanlarda, dünya genelinde yaşanmış olan finansal kriz ve skandallar, ülkelerin genelinde muhasebe ve denetim alanlarında daha da sıkı tedbirler almaya mecbur kılmıştır. 2006/43/EC sayılı direktifi ile Avrupa Birliği, üye ülkelerde muhasebe ve denetim alanlarında kalite güvence sistemlerinin oluşturulmasını bir yandan da Kamu Gözetimi Kurumlarının kurulmasını öngörmüştür. Bu paralelde ülkemizde, kendi alanları ile sınırlı

düzenleme ve denetim yapma yetkisine sahip olan SPK, EPDK, BDDK ve Hazine Müsteşarlığı gibi kurum ve kuruluşların muhasebe ve denetim standartlarını belirleme ve bağımsız denetçi yetkilendirme yetkileri kaldırılıp, genel yetkili olacak şekilde Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu (KGK)'nu 26.09.2011 tarihinde ve 660 sayı ile Teşkilat ve Görevleri Hakkında Kanun Hakkında Kararname ile kurulmuştur. KGK'nin amaçları arasında uluslararası standartlara uyacak bir şekilde Türkiye Muhasebe Standartlarını oluşturmak, yayınlamak bağımsız denetimde uygulama birlik sağlamak ve gerekli güven ile kaliteli olmak, denetim standartlarını belirlemek, bağımsız denetçi ve bağımsız denetim kuruluşlarını yetki çerçevesinde hem de aynı zamanda bu kuruluşların faaliyetlerinin denetlenmesi ve bağımsız denetimle ilgili alanında kamu gözetimi yapmak şeklinde söylemek mümkündür. TMSK kaldırılarak, diğer kanunlarda bu kurula yapılan atıfların KGK'ye yapılmış sayılacağı da belirtilmiştir (Yalçın, 2015: 51-52).

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

SABİT VARLIK YATIRILMARINA İLİŞKİN STANDARTLAR

TÜRKİYE MUHASEBE STANDARTLARI

(TMS-16, TFRS-5, TMS-40)

Bu bölümde sabit varlık yatırımı olarak sınıflandırdığımız standartlardan sırası ile “TMS-16 Maddi Duran Varlıklar” standardı, “TFRS-5 Satış Amaçlı Elde Tutulan Duran Varlıklar ve Durdurulan Faaliyetler” Standardı ve son olarak “TMS-40 Yatırım Amaçlı Gayrimenkuller” Standardı tek tek ele alınıp özellik arz eden durumları üzerinde durularak şekiller ve örnekler yardımı ile açıklanmaya çalışılacaktır.

3.1. TMS-16 Maddi Duran Varlık Standardı

Bu Standart 1 Ocak 2006 veya sonrasında başlayan yıllık hesap dönemlerinde uygulanır. Erken uygulama teşvik edilmektedir. Bu Standardın 1 Ocak 2006 tarihinden önce başlayan bir hesap döneminde uygulanması halinde bu husus dipnotlarda açıklanır (TMS 16, Paragraf 81).

3.1.1. Standardın Amacı

Bu Standardın amacı, finansal tablo kullanıcılarının işletmenin maddi duran varlıklardaki yatırımını ve bu yatırımdaki değişimleri belirleyebilmelerini sağlayan maddi duran varlıklarla ilgili muhasebe işlemlerini düzenlemektir. Maddi duran varlıkların muhasebeleştirilmesindeki temel konular; varlıkların muhasebeleştirilmesi, defter değerlerinin belirlenmesi ve bunlarla ilgili olarak finansal tablolara yansıtılması gereken amortisman tutarları ile değer düşüklüğü zararlarıdır (TMS 16, Paragraf 1).

3.1.2. Standardın Kapsamı

Bir başka standart farklı muhasebe işlemlerini gerektirmediği veya izin vermediği sürece, maddi duran varlıkların muhasebeleştirilmesinde bu Standart hükümleri uygulanır (TMS 16, Paragraf 2).

3.1.3. Standarda İlişkin Tanımlar

Bu Standartta geçen terimlerin anlamları aşağıdaki gibidir (TMS 16, Paragraf 6):

Taşıyıcı Bitki: Aşağıdaki özelliklere sahip yaşayan bir bitkidir.

- ❖ Tarımsal ürünlerin üretimi veya temini için kullanılması,
- ❖ Bir dönemden fazla ürün vermesinin beklenmesi ve
- ❖ Önemsiz kalıntı satışları dışında tarımsal ürün olarak satılma olasılığının çok düşük olması. (TMS 41'in 5A-5B paragrafları taşıyıcı bitki tanımına ilişkin detaylı bilgi içerir.)

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

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

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

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

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

Gerçeğe Uygun Değer: Piyasa katılımcıları arasında ölçüm tarihinde gerçekleşecek olağan bir işlemde bir varlığın satışında elde edilecek veya bir borcun devrinde ödenecek fiyattır.

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

Maddi Duran Varlıklar:

- ❖ Mal veya hizmet üretimi veya arzında kullanılmak, başkalarına kiraya verilmek veya idari amaçlar çerçevesinde kullanılmak üzere elde tutulan ve
- ❖ Bir dönemden daha fazla kullanımı öngörülen, fiziki kalemlerdir.

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

Bir Varlığın Kalıntı Değeri: Bir varlık tahmin edilen yararlı ömrünün sonundaki durum ve yaşına ulaştığında elden çıkarılması sonucu elde edilmesi beklenen tutardan, elden çıkarmanın tahmini maliyetleri düşülerek ulaşılan tahmini tutardır.

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

3.1.4. Standart Kapsamına Alınmayan Unsurlar

Bu Standart aşağıda belirtilen varlıkların muhasebeleştirilmesinde uygulanmaz (TMS 16, Paragraf 3).

- a) TFRS 5 Satış Amaçlı Elde Tutulan Maddi Duran Varlıklar ve Durdurulan Faaliyetler uyarınca satış amaçlı elde tutulan varlık olarak sınıflandırılmış olan maddi duran varlıklar.
- b) Taşıyıcı bitkiler dışındaki tarımsal faaliyetlerle ilgili canlı varlıklar (bakınız: TMS 41 Tarımsal Faaliyetler). Bu Standart taşıyıcı bitkilere uygulanır ancak taşıyıcı bitkilerin ürünlerine uygulanmaz.
- c) Madenlere ilişkin arama, hazırlık, çıkarma ve değerlendirme harcamalarının/varlıklarının muhasebeleştirilmesi ve ölçülmesi (bakınız: TFRS 6 Maden Kaynaklarının Araştırılması ve Değerlendirilmesi).
- d) Petrol, doğal gaz ve benzer nitelikli yenilenebilir olmayan doğal kaynaklar gibi madenler üzerindeki haklar ve madeni kaynaklar

Ancak, bu Standart (b) - (d) arasında tanımlanan varlıkların geliştirilmesi ya da korunmasında kullanılan maddi duran varlıklar için uygulanır (TMS 16, Paragraf 3).

TMS 40 Yatırım Amaçlı Gayrimenkuller uyarınca yatırım amaçlı gayrimenkulleri için maliyet yöntemini kullanan bir işletme, sahip olduğu yatırım amaçlı gayrimenkullerine bu Standartta yer alan maliyet yöntemini uygular (TMS 16, Paragraf 5).

3.1.5. Maddi Duran Varlıkların Muhasebeleştirilmesi

Bir maddi duran varlık kaleminin maliyeti, sadece aşağıdaki koşulların oluşması durumunda varlık olarak finansal tablolara yansıtılır (TMS 16, Paragraf 7):

- ❖ Bu kalemlerle ilgili gelecekteki ekonomik yararların işletmeye aktarılmasının muhtemel olması ve

❖ İlgili kalemin maliyetinin güvenilir bir şekilde ölçülebilmesi

Yedek parça, yardımcı donanım ve servis donanımı gibi kalemler, maddi duran varlık tanımını karşılamaları durumunda, bu TFRS uyarınca muhasebeleştirilir. Aksi halde söz konusu kalemler stok olarak sınıflandırılır (TMS 16 mad. 8). Bu Standart muhasebeleştirmede, nelerin maddi duran varlık kalemini oluşturduğu gibi, bir ölçü birimi öngörmemiştir. Muhasebeleştirme ilkelerinin bir işletmeye özgü koşullara uygulanmasında muhakeme yapılması gerekir. Kalıplar, araç ve gereçler gibi tek başına önemsiz kalemlerin toplanarak, muhasebeleştirilme ilkelerinin toplam değere uygulanması uygun olabilir (TMS 16, Paragraf 9). İşletme söz konusu finansal tablolara alma ilkesi çerçevesinde, maddi duran varlıklarla ilgili bütün maliyetleri oluştuğu tarihte dikkate alır. Bu maliyetler, bir maddi duran varlık kaleminin edinilmesi veya inşa edilmesi için katlanılan maliyetler ile sonradan; ekleme, kısmi yenileme veya bakım için katlanılan maliyetlerden oluşur. Bir maddi duran varlık kaleminin maliyeti, ilgili maddi duran varlık kaleminin inşası, söz konusu kaleme ekleme ve kısmi yenileme yapılması veya kalemin bakımı için kullanılan varlıkların kiralanmasına ilişkin maliyetleri (kullanım hakkı varlıklarının amortismanı gibi) içerebilir (TMS 16, Paragraf 10).

3.1.6. Maddi Duran Varlığın Maliyetini Oluşturan Unsurlar

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

- ❖ İndirimler ve ticari iskontolar düşüldükten sonra, ithalat vergileri ve iade edilmeyen alış vergileri dâhil, satın alma fiyatı.
- ❖ Varlığın yerleştirileceği yere ve yönetim tarafından amaçlanan koşullarda çalışabilmesini sağlayacak duruma getirilmesine ilişkin her türlü maliyet.
- ❖ Maddi duran varlığın sökülmesi ve taşınması ile yerleştirildiği alanın restorasyonuna ilişkin tahmini maliyeti, işletmenin ilgili kalemin elde edilmesi ya da stok üretimi dışında bir amaçla belirli bir süre kullanımı sonucunda katlandığı yükümlülük.

3.1.7. Varlıkla Doğrudan İlişkili Maliyetler

Doğrudan ilgili varlığa atfedilebilir maliyetler aşağıda belirtilmiştir (TMS 16, Paragraf 17):

- ❖ Doğrudan maddi duran varlık kaleminin elde edilmesiyle veya inşaatıyla ilgili çalışanlara sağlanan faydalardan kaynaklanan maliyetler (TMS 19 Çalışanlara Sağlanan Faydalar'da belirtildiği şekilde)

- ❖ Yerin hazırlanmasına ilişkin maliyetler;
- ❖ İlk teslimata ilişkin maliyetler;
- ❖ Kurulum ve montaj maliyetleri;
- ❖ Varlığın uygun şekilde çalışıp çalışmadığını (bir başka ifadeyle, varlığın teknik ve fiziki performansının, mal veya hizmet üretimi veya arzı, başkalarına kiraya verilmek ya da idari amaçlar için kullanılabilecek durumda olup olmadığının değerlendirilmesini) test etme maliyetleri ve
- ❖ Mesleki ücretler.

Örnek: Aksaray A.Ş., ekonomik ömrünü tamamlamış olan katrak makinesi (mermer kesme) yerine yeni katrak makinesini İtalya'dan ithal etmiş olup döviz karşılığı 1.300.000 TL ödemiştir. Bu makineyi kullanacak olan kişiyi eğitim için İtalya'ya göndermiş ve seyahat masrafı olarak 18.500 TL ödemiştir. Makinenin gümrük vergisi 400.000 TL, nakliye gideri 60.000 TL, montajı için 100.000 TL, test edilmesi için ise 3.000 TL maliyete katlanılmıştır.

Eski makine küçük bir işletmeye 70.000 TL'ye satılmıştır. Eski makinenin söküldükten sonra alan müşterinin iş yerine takılması için 6.000 TL, nakliyesi içinde 3.000 TL banka aracılığıyla ödenmiştir. Eski makinenin iz değeri 20 TL'dir. (KDV ihmal edilmiştir) (Yükçü, 2021: 267-268'den yararlanarak hazırlanmıştır).

Yeni alınan makinenin maliyetine girmesi gereken maliyetler aşağıdaki gibidir;

Makine Bedeli	1.300.000 TL
Gümrük Vergisi	400.000 TL
Nakliye Gideri	60.000 TL
Montaj	100.000 TL
Test Maliyeti	<u>3.000 TL</u>
Toplam	<u>1.863.000 TL</u>

Bu maliyetler gerçekleştikçe aşağıdaki kayıtlar yapılır;

258 YAPILMAKTA OLAN YATIRIMLAR	1.863.000	
-Makine 1.300.000		
-Gümrük Vergisi 400.000		
-Nakliye Gideri 60.000		
-Montaj 100.000		
-Test Maliyeti 3.000		
İLGİLİ AKTİF/PASİF HESAPLAR		1.863.000
253 TESİS MAKİNE VE CİHAZLAR	1.863.000	
258 YAPILMAKTA OLAN YATIRIMLAR		1.863.000

Makineyi kullanacak işçinin maliyetinin kaydı;

730 GENEL YÖNETİM GİDERLERİ	18.500	
102 BANKALAR		18.500

Eski makinenin elden çıkarılması kaydı;

102 BANKALAR	70.000	
649 DİĞER OLAĞAN GELİR VE KARLAR		69.980
253 TESİS MAKİNE VE CİHAZLAR		20

Eski makine ile ilgili giderlerin kaydı;

649 DİĞER OLAĞAN VE ZARARLAR	9.000	
-Nakliye 3.000		
-Sökme Maliyeti 6.000		
102 BANKALAR		9000

Eski makine satışından elde edilen net kar;

Satış Geliri	70.000 TL
Makinenin Elden Çıkarılma Maliyeti	(9.000) TL
-Nakliye 3000 TL	
-Sökme 6000 TL	
Net Kâr	<u>61.000 TL</u>

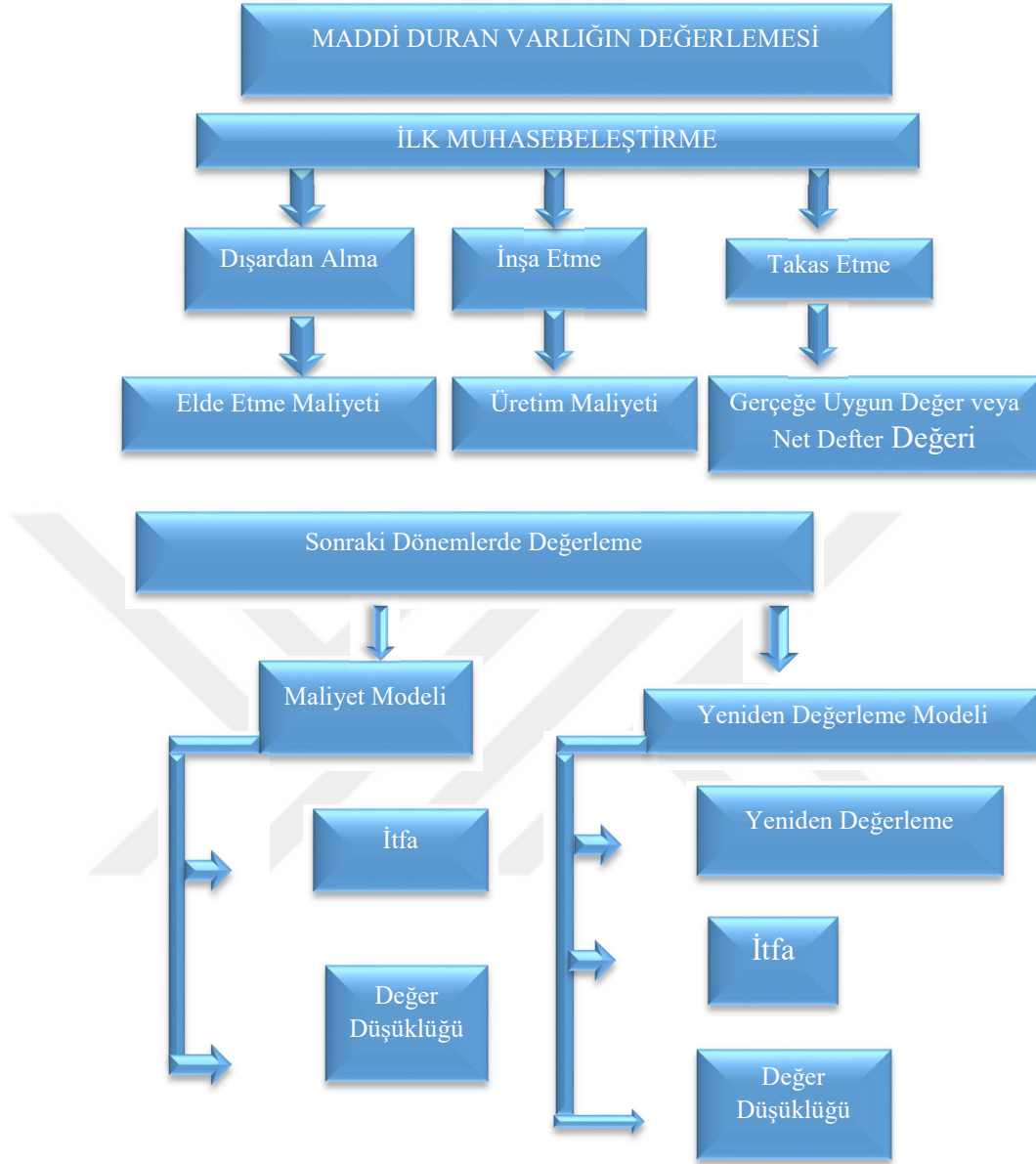
3.1.8. Varlıkla İlişkilendirilmeyen Maliyetler

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

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

3.1.9. Maddi Duran Varlıklarda Maliyetin Ölçümü

Maddi duran varlıkların edinim şekilleri; satın alma yolu ile elde etme, imal veya inşa yolu ile etme, takas yolu ile elde etme şeklinde sıralanabilir. Aşağıdaki şekilde gösterilmiştir.



Şekil 2. Maddi Duran Varlığın Değerlemesi

Kaynak: (Özerhan ve Yanık: 2012, 222).

3.1.9.1. Satın Alma Yolu İle Elde Etme

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

Örnek: Ahşap kesme – kazıma makineleri üretimi alanında faaliyet gösteren işletme 01.01.2021 tarihinde üretimde kullanmak amacıyla 600.000 TL'ye makine satın alıyor. İşletme makine bedelinin 100.000 TL'sini peşin ödemiştir. Kalanı için ise birinci yıl 250.000 TL, ikinci yıl 250.000 TL olarak ödenmek üzere iki ayrı borç senedi düzenliyor. Piyasa faiz oranı %17'dir. Makinenin ekonomik ömrü ise 5 yıldır (Özerhan ve Yanık, 2012:223-225 yararlanarak hazırlanmıştır).

$$\text{Bugünkü Değer (BD)} = 100.000 + \frac{250.000}{(1+0.17)} + \frac{250.000}{(1+0.17)^2}$$

$$\text{Bugünkü Değer (BD)} = 100.000 + 213.675 + 182.628 = 496.303 \text{ TL'dir.}$$

Makinenin alış bedeli ile peşin değeri arasındaki fark olan (600.000 TL - 496.303 TL =) 103.697 TL'nin finansman gideri olarak ele alınması gerekir. Buna göre yapılması gereken muhasebe kaydı şu şekilde olacaktır;

01.01.2021		
253 TESİS MAKİNE VE CİHAZLAR	496.303	
338 ERTELENMİŞ VADE FARKI GİDERLERİ	36.325	
438 ERTELENMİŞ VADE FARKI GİDERLERİ	67.372	
102 BANKALAR		100.000
336 DİĞER ÇEŞİTLİ BORÇLAR		250.000
436 DİĞER ÇEŞİTLİ BORÇLAR		250.000

Birinci yılın sonunda yapılacak kayıtlar,

31.12.2021		
780 FİNANSMAN GİDERLERİ	36.325	
336 DİĞER ÇEŞİTLİ BORÇLAR	250.000	
338 ERTELENMİŞ VADE FARKI GİDERLERİ		36.325
102 BANKALAR		250.000
Döneme ilişkin finansman giderinin ve borcun Ödenmesi		

338 ERTELENMİŞ VADE FARKI GİDERLERİ 436 DİĞER ÇEŞİTLİ BORÇLAR	36.325 250.000	
438 ERTELENMİŞ VADE FARKI GİDERLERİ 336 DİĞER ÇEŞİTLİ BORÇLAR Dönemsel aktarıma işlemi		36.325 250.000

Birinci yılın sonunda “338 Ertelenmiş Vade Farkı Giderleri” hesabındaki tutar “780 Finansman Giderleri” hesabına aktarılır. Aynı zamanda dönem sonu itibarıyla 1 yıl kalan “436 Diğer Çeşitli Borçlar” hesabının 336 nolu hesapta yer alan tutarın da 337 nolu hesaba aktarılması gerekir. Bu aktarma işleminden sonra, yıl sonunda borç senetleri peşin değeri ile bilançoda gösterilmiş olacaktır. Yıl sonunda varlığın maliyet değeri üzerinden amortisman ayrılır ($496.303 \text{ TL} \times \%20 = 99.261 \text{ TL}$).

730 GENEL ÜRETİM GİDERLERİ	99.261	
257 BİRİKMİŞ AMORTİSMANLAR		99.261

Tek düzen muhasebe sistemine göre kayıt yapılıyor olsaydı, maddi duran varlık 600.000 TL üzerinden kayda alınacak, amortisman ise 120.000 TL olarak hesaplanacaktı.

3.1.9.2. Takas Yolu İle Elde Etme

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

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

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

Örnek: ABC A.Ş. ve DEF A.Ş. organize sanayi bölgesinde sınır komşusudur. DEF A.Ş.'nin parseli ABC A.Ş.'nin parseline 600 m² biçimsiz bir şekilde girmiş durumdadır. ABC A.Ş. bu 600 m²'lik arsaya sahip olduğu takdirde buraya yeni bir fabrika binası inşa edebilecektir. ABC A.Ş. bu 600 m²'lik arsayı almak amacıyla DEF A.Ş.'ye teklif götürülmüş ancak bu teklif DEF A.Ş. tarafından kabul edilmemiştir. 600 m²'lik arsa parçasının gerçeğe uygun değeri 2.500 TL/ m² olup, toplam değeri ise 1.500.000 TL'dir. Bu arada ABC A.Ş. yönetim kurulu başkanı gerçeğe uyum değeri 4.000.000 TL olan ve depo olarak kullanılmak amacıyla bir bina satın almıştır. DEF A.Ş. yönetim kurulu başkanı 600 m²'lik arsa parçasını, ABC A.Ş.'ye, yeni satın aldıkları depo ile takas edebileceğini belirtmiş ve bu durum ABC A.Ş. tarafından kabul edilmiştir.

Takas işlemi ABC A.Ş. tarafından 200.000 TL'lik gidere katlanarak gerçekleşmiştir. ABC A.Ş.'nin devraldığı arsa parçasının değeri, devrettiği depo'nun gerçeğe uygun değeri olan 4.000.000 TL kadar olmaktadır. Ayrıca 200.000 TL'lik gider buna eklenmelidir (Yükçü, 2021: 272-273'den yararlanarak hazırlanmıştır).

250 ARAZİ VE ARSALAR 252 BİNALAR -Depo 102 BANKALAR	4.200.000	4.000.000 200.000
--	-----------	----------------------

3.1.9.3. İmal ve İnşa Yolu İle Elde Etme

İşletmece inşa edilen varlıkların maliyetleri de iktisap edilen varlıklarla aynı ilkelere göre belirlenir. İşletme, olağan faaliyetleri kapsamında benzer varlıkları satış amacıyla ürettiyorsa, bu varlıkların maliyeti satış için üretilen varlıkların maliyetine genellikle eşit olur (bakınız: TMS 2). Bu sebeple, bu tür maliyetler hesaplanırken işletme içi kârlar elimine edilir. Benzer şekilde, bir varlığın işletmece imal edilmesinde kullanılan normalin üzerindeki tutarda artık madde, iş gücü veya diğer kaynaklar varlığın maliyetine dahil edilmez. Borçlanma maliyetlerinin işletmece inşa edilen maddi duran varlık kaleminin defter

değerinin bir unsuru olarak muhasebeleştirilmesine ilişkin ilkeler “TMS 23 Borçlanma Maliyetleri” ile belirlenmiştir (TMS 16, Paragraf 22).

Taşıyıcı bitkiler işletmece inşa edilen maddi duran varlık kalemlerinde olduğu gibi, yönetimin amaçları doğrultusunda faaliyet gösterebilmesi için gerekli duruma ve yere getirilmeden önce muhasebeleştirilir. Bu doğrultuda, bu Standartta ‘inşa’ ifadesine yapılan atıflar taşıyıcı bitkilerin yönetimin amaçları doğrultusunda faaliyet gösterebilmesi amacıyla gerekli duruma ve yere getirilmeden önce yetiştirilmesi için gerekli faaliyetleri kapsayacak şekilde dikkate alınır (TMS 16, Paragraf 22A).

İşletmelerce, bir özellikli varlığın elde edilmesi, inşası veya üretimi ile doğrudan ilişkilendirilebilen borçlanma maliyetleri, ilgili özellikli varlığın maliyetinin bir parçası olarak aktifleştirilir. İşletmeler, diğer borçlanma maliyetlerini oluştukları dönemde gider olarak muhasebeleştirirler. (TMS 23, Paragraf 8). Bir özellikli varlığın elde edilmesi, inşası veya üretimi ile doğrudan ilişkilendirilebilen borçlanma maliyetleri ilgili varlığın maliyetine dahil edilir. Bu tür borçlanma maliyetleri, güvenilir bir biçimde ölçülebilmeleri ve işletmeye gelecekte ekonomik fayda sağlamalarının muhtemel olması durumunda, özellikli varlığın maliyetinin bir parçası olarak aktifleştirilir (TMS 23, Paragraf 9).

Örnek: Bir televizyon üretim işletmesi, birim maliyet bedeli 5.000 TL, satış bedeli 6.500 TL olan bir adet televizyonu toplantı odasında kullanmaya karar veriyor (Özerhan ve Yanık, 2012: 229 yararlanarak hazırlanmıştır).

255 DEMİRBAŞLAR	5.000	
152 MAMÜLLER		5.000

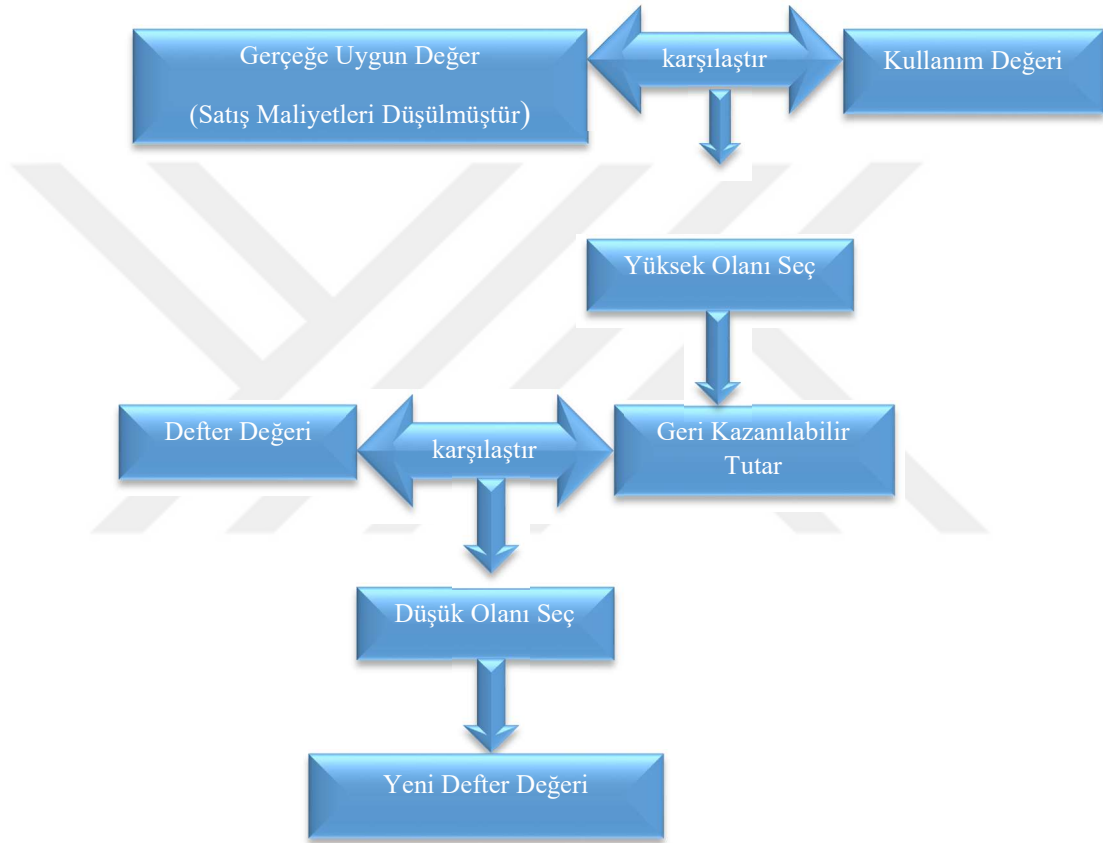
3.1.10. Maddi Duran Varlıkların Değerlemesi

Bir işletme muhasebe politikası olarak standardın 30’uncu paragrafından yer alan “Maliyet Modelini” veya 31’inci paragrafında yer alan “Yeniden Değerleme Modelini” seçer ve bu politikayı ilgili maddi duran varlık sınıfının tamamına uygular (TMS 16, Paragraf 29).

3.1.10.1. Maliyet Modeli

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

Şekil 3. Değer Düşüklüğü Testine ilişkin süreç aşağıda anlatılmaya çalışılmıştır.



Şekil 3. Değer Düşüklüğü Testi

Kaynak: (Özkan ve Şentürk: 2010, 65).

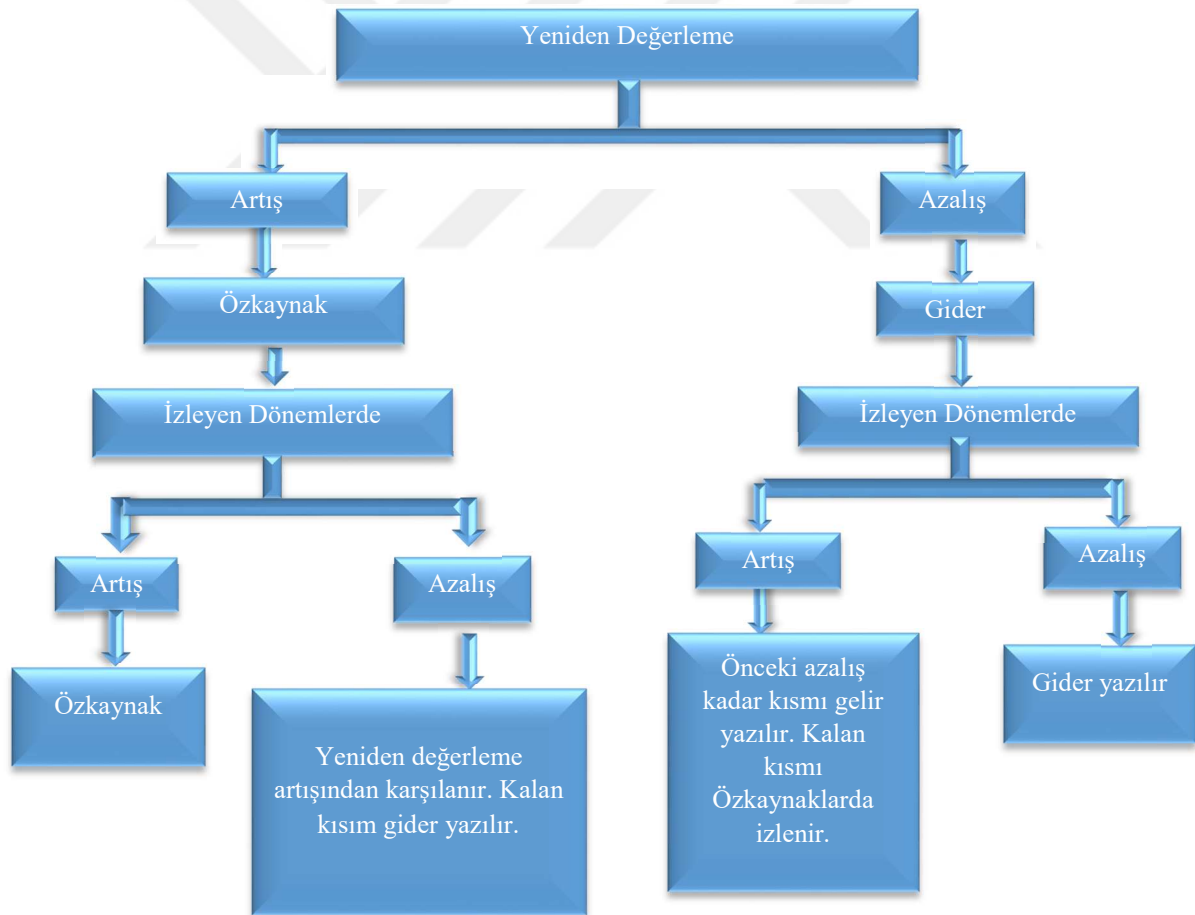
3.1.10.2. Yeniden Değerleme Modeli

Gerçeğe uygun değeri güvenilir olarak ölçülebilen bir maddi duran varlık kalemi, varlık olarak muhasebeleştirildikten sonra, yeniden değerlendirilmiş tutarı üzerinden gösterilir. Yeniden değerlendirilmiş tutar, yeniden değerlendirme tarihindeki gerçeğe uygun değerinden, müteakip birikmiş amortisman ve müteakip birikmiş değer düşüklüğü zararlarının indirilmesi suretiyle bulunan değerdir. Yeniden değerlemeler, raporlama dönemi sonu itibariyle gerçeğe uygun değer kullanılarak bulunacak tutarın defter değerinden önemli

ölçüde farklı olmasına neden olmayacak şekilde düzenli olarak yapılmalıdır (TMS 16, Paragraf 31).

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

“Yeniden Değerleme Modeli” aşağıdaki şekilde gösterilebilir:



Şekil 4. Maddi Duran Varlıkların Yeniden Değerlenmesi

Kaynak: (Keleş ve Özulucan, 2020:352).

Bir maddi duran varlık kalemi yeniden değerleme işlemine tabi tutulduğunda, varlığın defter değeri yeniden değerlenmiş tutara göre düzeltilir. Yeniden değerleme tarihinde, varlık aşağıdaki yöntemlerden birine göre işleme tabi tutulur (TMS 16, Paragraf 35):

- ❖ Brüt defter değeri, varlığın defter değerinin yeniden değerlemesiyle tutarlı bir şekilde düzeltilir. Örneğin, brüt defter değeri gözlemlenebilir piyasa verileri dikkate alınarak veya defter değerindeki değişimle orantılı olarak düzeltilebilir. Yeniden değerleme tarihindeki birikmiş amortisman, brüt defter değeri ile varlığın birikmiş değer düşüklüğü zararlarının dikkate alınmasından sonraki defter değeri arasındaki fark kadar düzeltilir ya da
- ❖ Birikmiş amortisman varlığın brüt defter değeri ile netleştirilir.

Birikmiş amortismanın düzeltilmesi veya elimine edilmesinden kaynaklanan düzeltmeler, varlıkların 39’uncu ve 40’inci paragraflara göre muhasebeleştirilen defter değerlerinde meydana gelen artış veya azalışların bir parçasını oluşturur.

rnek: Maliyet bedeli 100.000 TL, 3. Yılın sonundaki birikmiş amortismanı 60.000 TL olan bir makinenin yeniden değerlemeye tabi tutulması kararlaştırılmıştır. 2021 için tespit edilmiş olan yeniden değerleme oranı %36,2’dir (Yk, 2021:277’den yararlanarak hazırlanmıştır).

Makinenin Maliyet Bedeli	100.000 TL x 0,362 =	36.200 TL
Birikmiş Amortisman	60.000 TL x 0.362 =	(21.720) TL
Yeniden Değerleme Değer Artışı		14.480 TL

253 TESİS MAKİNE VE CİHAZLAR	36.200	
257 BİRİKMİş AMORTİSMANLAR		21.720
522 MADDİ DURAN VARLIK YENİDEN DEğERLEME ARTIşLARI		14.480

3.1.11. İlk Muhasebeleştirme Sonrası Yapılan Maliyetler

7’nci paragrafta belirtilen muhasebeleştirme ilkeleri kapsamında, bir işletme maddi duran varlık kalemlerinin günlük bakım maliyetlerini aktifleştiremez. Aksine, bu maliyetleri oluştukları tarihte gelir tablosu ile ilişkilendirir. Günlük bakım maliyetleri esas olarak, işçilik, sarf malzemeleri ve kk parça maliyetlerini içerir. Bu harcamaların amacı genel

olarak maddi duran varlık kaleminin ‘tamir ve bakım’ı olarak tanımlanır (TMS 16, Paragraf 12).

Bazı maddi duran varlık kalemlerinin parçalarının düzenli aralıklarla yenilenmesi gerekebilir. Örneğin, bir fırının belirli bir saat kullanım sonrasında yeniden astarlanması gerekebilir veya uçak iç döşemeleri ve mutfağının uçağın yararlı ömrü süresince birkaç defa değiştirilmesi söz konusu olabilir. Maddi duran varlık kalemleri aynı zamanda, bir binanın iç duvarlarının değiştirilmesi gibi daha az sıklıkta gerçekleşen yenilemeler veya bir defaya mahsus yenilemeler için elde edilebilir. 7’nci paragrafta belirtilen muhasebeleştirilme ilkeleri kapsamında bir işletme, muhasebeleştirme kriterlerinin sağlanması durumunda, yenileme kapsamındaki bir parçanın maliyetini oluştuğu zaman ilgili maddi duran varlık kaleminin defter değerine dahil ederek muhasebeleştirir. Yenilenen parçaların defter değeri, bu Standardın finansal tablo dışı bırakmaya ilişkin hükümleri kapsamında finansal tablo dışı bırakılır. (bakınız: 67-72 paragrafları) (TMS 16, Paragraf 13).

Bir maddi duran varlık kaleminin kullanımının devamı için (örnek olarak bir uçak), parçaların yenilenmiş olup olmadığına bakılmaksızın, düzenli arıza kontrolleri yapılması gerekebilir. Muhasebeleştirilme kriterlerinin sağlanması durumunda, yapılan her büyük çaplı kontrolün maliyeti yenileme olarak maddi duran varlık kalemlerinin defter değerine dahil edilerek muhasebeleştirilir. Bir önceki kontrolden kalan (fiziki parçalardan ayrıştırılabilen) herhangi bir maliyetin defter değeri finansal tablo dışı bırakılır. Bu, bir önceki kontrolün maliyetinin, kalemin iktisap veya inşa ediliş işlemi sırasında var olup olmadığına bakılmaksızın gerçekleşir. Gerekli olduğu takdirde, gelecekteki benzer bir kontrolün tahmin edilen maliyeti, kalemin iktisap veya inşa edildiğinde var olan kontrol unsurunun bir göstergesi olarak kullanılabilir (TMS 16, Paragraf 14).

3.1.12. Maddi Duran Varlıklarda Değer Düşüklüğü

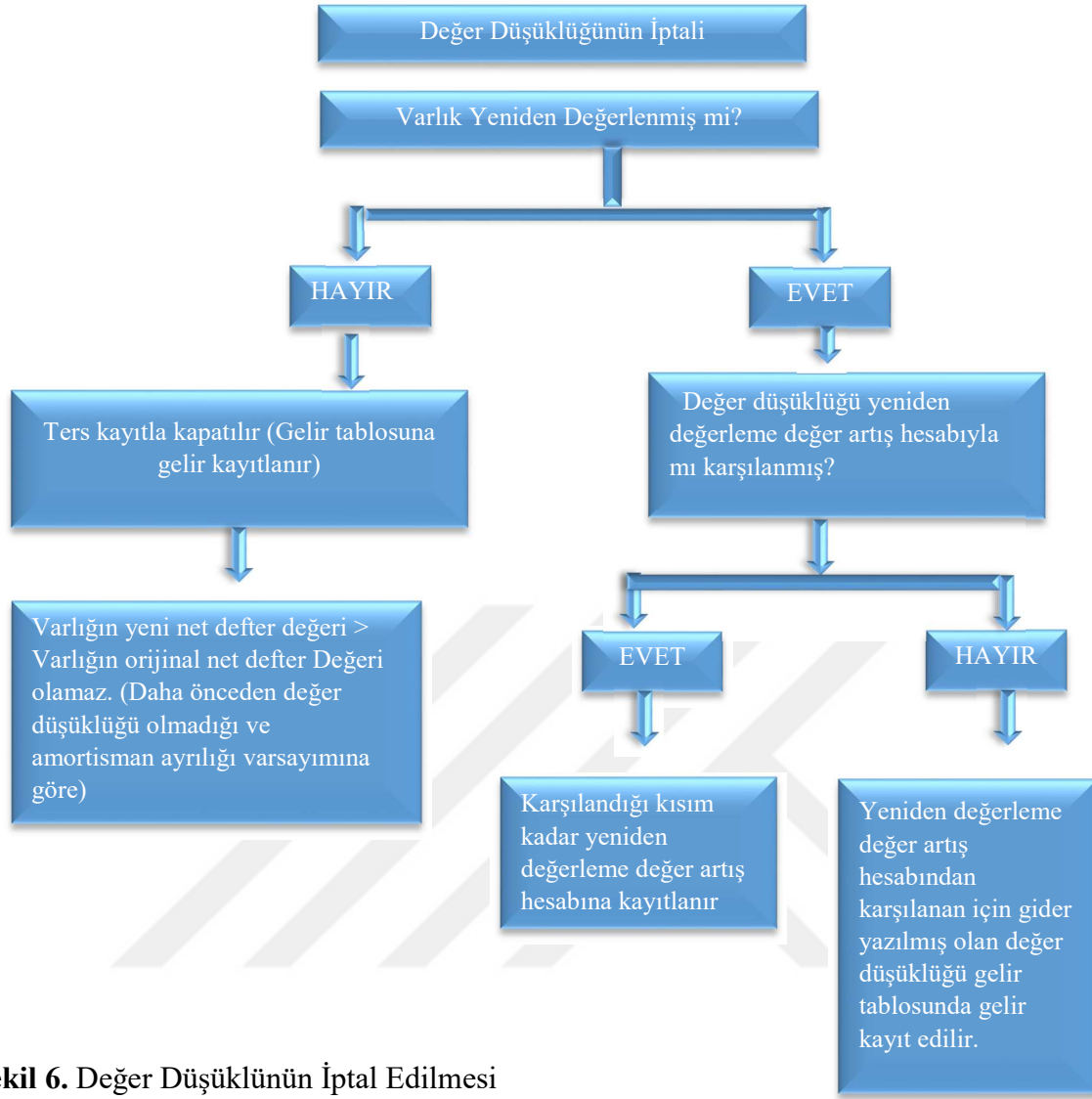
Bir maddi duran varlık kaleminde değer düşüklüğü olup olmadığının belirlenmesinde, “TMS 36 Varlıklarda Değer Düşüklüğü” hükümleri uygulanır. Bu standart bir işletmenin varlığın defter değerinin nasıl gözden geçirileceğini, bir varlığın geri kazanılabilir tutarının nasıl belirleneceğini ve değer düşüklüğü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

Aşağıdaki Şekil 5. ve Şekil 6. yardımıyla bu durumlar gösterilmiştir.



Şekil 5. Değer Düşüklüğü Varlığı

Kaynak: (Yıldıztekin, 2010:269).



Şekil 6. Değer Düşüklüğünün İptal Edilmesi

Kaynak: (Yıldıztekin, 2010:270).

3.1.13. Amortisman

Bir maddi duran varlık kaleminin, toplam maliyetine göre önemli bir maliyeti olan her bir parçası ayrı ayrı amortismanına tabi tutulur (TMS 16, Paragraf 43). İşletme maddi duran varlık kaleminin başlangıçta finansal tablolara alınan tutarını, önemli parçalara ayırır ve her bir parçayı ayrı ayrı amortismanına tabi tutar. Örneğin, bir uçağın gövde ve motor kısımlarına ayrı ayrı amortisman ayırmak uygun olabilir. Benzer şekilde işletme, kiraya veren konumunda olduğu faaliyet kiralaması kapsamında bir maddi duran varlık edinmişse, söz konusu varlığın maliyetine yansıtılan ve piyasa şartlarıyla karşılaştırıldığında kiralamanın lehte veya aleyhte hükümlerine atfedilebilen tutarların ayrı ayrı amortismanına tabi tutulması uygun olabilir (TMS 16, Paragraf 44).

Bir maddi duran varlık kaleminin önemli bir parçasının sahip olduğu yararlı ömür ve amortisman yöntemi ile aynı kalemin bir başka önemli parçasının sahip olduğu yararlı ömür ve amortisman yöntemi aynı olabilir. Böyle parçalar amortisman giderinin belirlenmesinde gruplandırılabilir (TMS 16, Paragraf 45). İşletme maddi duran varlık kaleminin bazı parçalarını ayrı olarak amortismanına tabi tuttuğu kapsamda, kalemin kalan kısmını da amortismanına tabi tutar. Kalan kısım, kalemin tek başına önemli olmayan parçalarından oluşur. İşletmenin bu parçalar için değişen beklentileri olması durumunda, kalan kısma ilişkin amortismanın ilgili tüketim alışkanlıkları ve/veya yararlı ömrü doğru olarak yansıtacak şekilde gerçekleştirilmesi için tahmin teknikleri kullanılabilir (TMS 16, Paragraf 46). Bir İşletme, bir kalemin, maliyeti ilgili kalemin toplam maliyetine göre önemli olmayan parçalarını ayrı olarak amortismanına tabi tutabilir (TMS 16, Paragraf 47):

Her bir döneme ilişkin amortisman gideri, başka bir varlığın defter değerine dahil edilmediği sürece, gelir tablosu ile ilişkilendirilir (TMS 16, Paragraf 48). Dönemin amortisman gideri genel olarak gelir tablosunda muhasebeleştirilir. Ancak, bazı durumlarda varlığa ilişkin gelecekteki ekonomik faydalar diğer varlıkların üretiminde kullanılır. Bu durumda, amortisman gideri diğer varlığın maliyetinin bir parçasını oluşturur ve defter değerine dahil edilir. Örneğin, üretim tesisi ve ekipmanlarının amortismanı stokların dönüştürme maliyetine dahil edilir (bakınız: TMS 2). Benzer şekilde, geliştirme faaliyetleri için kullanılan maddi duran varlıkların amortismanı TMS 38 Maddi Olmayan Duran Varlıklar uyarınca muhasebeleştirilerek bir maddi olmayan duran varlığın maliyetine eklenebilir (TMS 16, Paragraf 49).

3.1.14. Amortismanına Tabi Tutar ve Amortisman Dönemi

Bir varlığın amortismanına tabi tutarı yararlı ömrü boyunca sistematik olarak dağıtılır (TMS 16, Paragraf 50). Bir varlığın kalıntı değeri ve yararlı ömrü en azından her hesap dönemi sonunda gözden geçirilerek, beklentilerin önceki tahminlerden farklı olması durumunda, değişiklikler TMS 8 Muhasebe Politikaları, Muhasebe Tahminlerindeki Değişikler ve Hatalar uyarınca muhasebe tahmininde değişiklik olarak muhasebeleştirilir (TMS 16, Paragraf 51).

Bir varlığa ilişkin gelecekteki ekonomik yararlar, işletme tarafından esas olarak kullanım süresince tüketilir. Ancak, teknik ya da ticari değer yitirme ve bir varlığın boş kaldığı durumlardaki aşınma ve yıpranma çoğunlukla varlıktan elde edilecek ekonomik

yararların düşmesine yol açar. Sonuç olarak, bir varlığın yararlı ömrünün belirlenmesinde aşağıdaki tüm faktörler dikkate alınır (TMS 16, Paragraf 56):

- ❖ Varlığın beklenen kullanımı. Kullanım varlığın beklenen kapasitesine ya da fiziksel üretimine bağlı olarak değerlendirilir.
- ❖ Beklenen fiziksel aşınma ve yıpranma. Beklenen fiziksel aşınma ve yıpranma, varlığın kullanıldığı vardiya sayısı, bakım onarım programı ve varlığın atıl kaldığı zamanlardaki tamirat ve bakım gibi operasyonel faktörlere bağlıdır.
- ❖ Üretimdeki değişikliklerden veya gelişmelerden ya da varlığın ürettiği ürün veya hizmetin pazar talebindeki değişikliklerden kaynaklanan teknik ya da ticari değer yitirme. Bir varlığın kullanımıyla üretilen bir kalemin satış fiyatında beklenen gelecekteki azalışlar varlığın teknik ya da ticari açıdan değerini yitirmesine dair beklenti oluşturabilir, dolayısıyla varlığa ilişkin gelecekteki ekonomik yararların bir azalışını yansıtabilir.
- ❖ İlgili kiralama işlemlerinin geçersiz olacağı tarihler gibi, varlığın kullanımındaki yasal ya da benzeri kısıtlamalar.

3.1.15. Amortisman Hesaplama Yöntemleri

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

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

Bir varlığın amortismanına tabi tutarının yararlı ömrü boyunca sistematik olarak dağıtmak için çeşitli amortisman yöntemleri kullanılabilir. Bu yöntemler; doğrusal amortisman yöntemi, azalan bakiyeler yöntemi, ve üretim miktarı yöntemlerini içerir (TMS 16, Paragraf 62).

3.1.15.1. Normal Amortisman Yöntemi

Doğrusal amortisman yönteminde, varlığın kalıntı değeri değişmediği sürece, amortisman gideri yararlı ömrü boyunca sabittir (TMS 16, Paragraf 62).

Örnek: 2018 yılında satın alınan ve maliyet bedeli 200.000 TL olan ve üretimde kullanılan bir makinenin amortisman oranı %20'dir. Bu durumda amortisman süresi beş yıl olup, normal amortisman yöntemine göre amortisman uyarlaması aşağıdaki gibidir (Yükçü, 2021:279'dan yararlanarak hazırlanmıştır).

Yıllar	M.D.V. Değeri	Amortisman Oranı	Ayrılan Amortisman
2018	200.000 TL	%20	40.000 TL
2019	200.000 TL	%20	40.000 TL
2020	200.000 TL	%20	40.000 TL
2021	200.000 TL	%20	40.000 TL
2022	200.000 TL	%20	40.000 TL
			<u>200.000 TL</u>

Her yıl yapılması gereken muhasebe kaydı şöyle olacaktır.

730 GENEL ÜRETİM GİDERLERİ (7/A) veya 796 AMORTİSMANLAR VE TÜKENME PAYLARI (7/B) 257 BİRİKMİŞ AMORTİSMANLAR	40.000	40.000
--	--------	--------

3.1.15.2. Azalan Bakiyeler Yöntemi

Azalan bakiyeler yönteminde, amortisman gideri yararlı ömür boyunca azalır (TMS 16 mad. 62).

Örnek: 2018 yılında satın alınan ve maliyet bedeli 200.000 TL olan ve üretimde kullanılan bir makinenin ekonomik ömrü 5 yıl olup amortisman oranı %20'dir. Amortisman oranı olarak $(0,20 \times 2 =)$ %40 oranı kullanılacaktır. Azalan bakiyeler yöntemine göre uygulama aşağıdaki gibi olacaktır (Yükçü, 2021:279'den yararlanarak hazırlanmıştır) :

Yıllar	M.D.V. Değeri	Amortisman Oranı	Ayrılan Amortisman
2018	200.000 TL	%40	80.000 TL
2019	120.000 TL	%40	48.000 TL
2020	72.000 TL	%40	28.800 TL
2021	43.200 TL	%40	17.280 TL
2022	25.920 TL	%100	25.920 TL
			<u>200.000 TL</u>

3.1.15.3. Üretim Miktarı Yöntemi

Üretim miktarı yönteminde beklenen kullanım ya da üretim miktarı üzerinden amortisman ayrılır. İşletme, varlığın gelecekteki ekonomik yararlarının beklenen tüketim biçimini en çok yansıtan yöntemi seçer. Seçilen yöntem gelecekteki ekonomik yararların beklenen tüketim biçiminde bir değişiklik olmadıkça dönemden döneme tutarlı olarak uygulanır (TMS 16, Paragraf 62).

Örnek: Yay A.Ş. 2018 yılında 110.000 TL'ye satın aldığı bir makinenin faydalı ömrü 5 yıl ve kalıntı değeri 10.000 TL olup, makinenin yararlı ömrü boyunca tahmini üretim miktarları aşağıdaki gibidir (Yalçın, 2015:701'den yararlanarak hazırlanmıştır):

Yıllar	Tahmini Üretim Miktarı
2018	5.000
2019	6.000
2020	4.000
2021	3.000
2022	2.000
Toplam	20.000

Yıllar	Yıllık Amortismanın Hesabı	Amortisman Tutarı
2018	$[(110.000-10.000) \times 5.000] / 20.000$	25.000
2019	$[(110.000-10.000) \times 6.000] / 20.000$	30.000
2020	$[(110.000-10.000) \times 4.000] / 20.000$	20.000
2021	$[(110.000-10.000) \times 3.000] / 20.000$	15.000
2022	$[(110.000-10.000) \times 2.000] / 20.000$	10.000
Toplam		100.000

3.1.16. Değer Düşüklüğü Tazminatı

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

Maddi duran varlık kalemlerinin deęer dūřuklūęu ya da kayıpları, ve bunlara iliřkin ūçūncū kiřilerden talep edilen veya tahsil edilen tazminatlar ve yenilenen varlıklar için sonradan yapılan satın alma veya inřa faaliyetleri farklı ekonomik olaylardır ve ařaęıdaki řekilde farklı esaslarla muhasebeleřtirilir (TMS 16, Paragraf 66):

- ❖ Maddi duran varlık kalemlerinin deęer dūřuklūęu TMS 36'ya göre muhasebeleřtirilir.
- ❖ Kullanım dışı kalan ya da elden çıkarılan maddi duran varlık kalemlerinin finansal tablo dışı bırakılması bu Standart uyarınca belirlenir.
- ❖ Deęer dūřuklūęu olan, kayıp ya da vazgeçilen maddi duran varlık kalemi için ūçūncū kiřilerden alınan tazminatlar tahsil edilebilir olduęunda kâr veya zararın belirlenmesinde dikkate alınır.
- ❖ Yenilenen, satın alınan ya da yenileme amacıyla inşa edilen maddi duran varlık kalemlerinin maliyeti bu Standarda göre belirlenir.

3.1.17. Maddi Duran Varlıkların Bilanço Dışı Bırakılması

Bir maddi duran varlık kaleminin defter değeri aşağıdaki durumlarda finansal tablo dışı bırakılır (TMS 16, Paragraf 67):

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

Bir maddi duran varlık kaleminin finansal tablo dışı bırakılmasından kaynaklanan kazanç veya kayıp ilgili kalem finansal tablo dışı bırakıldığında ("TFRS 16 Kiralamalar" satış ve geri kiralama işlemi için aksini gerektirmedikçe) kâr veya zarara yansıtılır. Kazançlar, hasılat olarak sınıflandırılmaz (TMS 16, Paragraf 68).

rnek: İřletmenin elinde bulunan bir makineye iliřkin hesapların grūnūmū řöyledir (Yūkū, 2021: 283'den yararlanarak hazırlanmıřtır).

İřletmenin elinde bulunan bir makineye iliřkin hesapların grūnūmū řöyledir.

	<u>Borç</u>	<u>Alacak</u>
Maddi Duran Varlık (Makine)	500.000 TL	../..
Birikmiş Amortisman	../..	360.000 TL

Yeniden Değerleme Artışı

80.000 TL

Maddi Duran Varlık (Makine) 40.000 TL+%18 KDV'ye satılarak bilanço dışı bırakılmıştır.

Maddi Duran Varlık (Makine)	500.000 TL
Birikmiş Amortisman	(360.000)TL
Yeniden Değerleme Değer Artış Fonu	<u>(80.000) TL</u>
Maddi Duran Varlık Net Değeri	60.000 TL
Satış Bedeli	<u>40.000 TL</u>
Geçmiş Yıl Zararları	20.000 TL

Makinenin satış kaydı;

257 BİRİKMİŞ AMORTİSMANLAR	360.000	
100 KASA	47.200	
522 MADDİ DURAN VARLIKLAR YENİDEN DEĞERLEME ARTIŞLARI	80.000	
580 GEÇMİŞ YIL ZARARLARI	20.000	
253 TESİS MAKİNE VE CİHAZLAR		500.000
391 HESAPLANAN KDV		7.200

Yukarıdaki kayıta maddi duran varlık satışının 100.000 TL+%18 KDV'ye peşin olarak satıldığı varsayılır ise kâr veya zarar hesabı ile muhasebe kaydı şöyle olacaktır:

Maddi Duran Varlık (Makine)	500.000 TL
Birikmiş Amortisman	(360.000)TL
Yeniden Değerleme Değer Artış Fonu	<u>(80.000) TL</u>
Maddi Duran Varlık Net Değeri	60.000 TL
Satış Bedeli	<u>100.000 TL</u>
Geçmiş Yıl Kârları	40.000 TL

257 BİRİKMİŞ AMORTİSMANLAR	360.000	
100 KASA	118.000	
522 MADDİ DURAN VARLIKLAR YENİDEN DEĞERLEME ARTIŞLARI	80.000	
253 TESİS MAKİNE VE CİHAZLAR		500.000
391 HESAPLANAN KDV		18.000
570 GEÇMİŞ YILLAR KARLARI		40.000

3.2. TFRS-5 Satış Amaçlı Elde Tutulan Duran Varlıklar ve Durdurulan Faaliyetler Standardı

“TFRS-5 Satış Amaçlı Elde Tutulan Duran Varlıklar ve Durdurulan Faaliyetler” 31/12/2005 tarihinden sonra başlayan hesap dönemleri için uygulanmak üzere ilk olarak 16/03/2006 tarihli ve 26110 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanmıştır (kgk.gov.tr).

3.2.1. Standardın Amacı

Bu TFRS’nin amacı; satış amaçlı elde tutulan varlıkların muhasebeleştirilme esasları ile durdurulan faaliyetlere ilişkin olarak yapılması gereken açıklama ve sunumları belirlemektir. Bu TFRS, özellikle, aşağıda belirtilen hususları zorunlu kılar (TFRS 5, Paragraf 1):

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

3.2.2. Standardın Kapsamı

Bu TFRS’nin sınıflandırma ve sunum koşulları, işletmenin, finansal tablolara yansıtılan tüm duran varlıkları ile elden çıkarılacak varlık gruplarına uygulanır. Bu TFRS’nin ölçüm ile ilgili koşulları; ilgili Standart doğrultusunda ölçülmesine devam edilecek Paragraf 5’te belirtilen varlıklar hariç olmak üzere, muhasebeleştirilen tüm duran varlıklara ve elden çıkarılacak varlık gruplarına (Paragraf 4’te açıklandığı üzere) uygulanır (TFRS 5, Paragraf 2).

“TMS 1 Finansal Tabloların Sunuluşu” Standardı doğrultusunda duran varlık olarak sınıflandırılmış olan varlıklar, bu TFRS’de yer alan satış amaçlı elde tutulma koşullarını karşılayana kadar dönen varlık olarak sınıflandırılmaz. Bir işletmenin yeniden satmak amacı ile edinmiş olduğu, normalde duran varlık olarak işlem görececek bir sınıfa dâhil olan varlıklar, bu TFRS doğrultusunda satış amaçlı elde tutulma koşulunu sağlamadığı sürece dönen varlık olarak sınıflandırılmaz (TFRS 5, Paragraf 3). Bazen bir işletme, tek bir işlem içerisinde, bir varlık grubunu ilgili varlıklarla doğrudan ilişkili çeşitli borçlar ile beraber elden çıkarır.

Elden çıkarılan söz konusu grup, bazen, nakit yaratan birimler grubu, nakit yaratan tek bir birim, ya da nakit yaratan bir biriminin parçası olabilir. Anılan grup, dönen varlıkları, kısa vadeli borçları ve Paragraf 5’te bu TFRS’nin ölçüm koşullarından hariç tutulmuş varlıklar da dâhil olmak üzere, işletmenin herhangi bir varlık veya borcunu içerebilir. Bu TFRS’nin ölçme hükümleri kapsamı içinde olan bir duran varlığın, elden çıkarılacak bir duran varlık grubuna dâhil olması durumunda, bu TFRS’nin ölçüme ilişkin hükümleri söz konusu grubun tamamına uygulanır ve böylelikle ilgili grup, defter değeri ile satış maliyeti düşülmüş gerçeğe uygun değerinden düşük olanı ile ölçülmüş olur. Elden çıkarılacak duran varlık grubunun içerisindeki her bir varlık ve borcun ölçülmesi ile ilgili hükümler 18, 19 ve 23 üncü Paragraflarda yer almaktadır (TFRS 5, Paragraf 4).

3.2.3. Kapsam Dışı Bırakılanlar

Bu TFRS’nin ölçüm esasları, aşağıda belirtilen Standartların kapsadığı varlıklara tek başlarına veya elden çıkarılacak varlık grubunun bir parçası olarak uygulanmaz (TFRS 5 Paragraf 5).

Tablo 8. TFRS-5’in Ölçüm Kapsamına Girmeyen Varlıklar

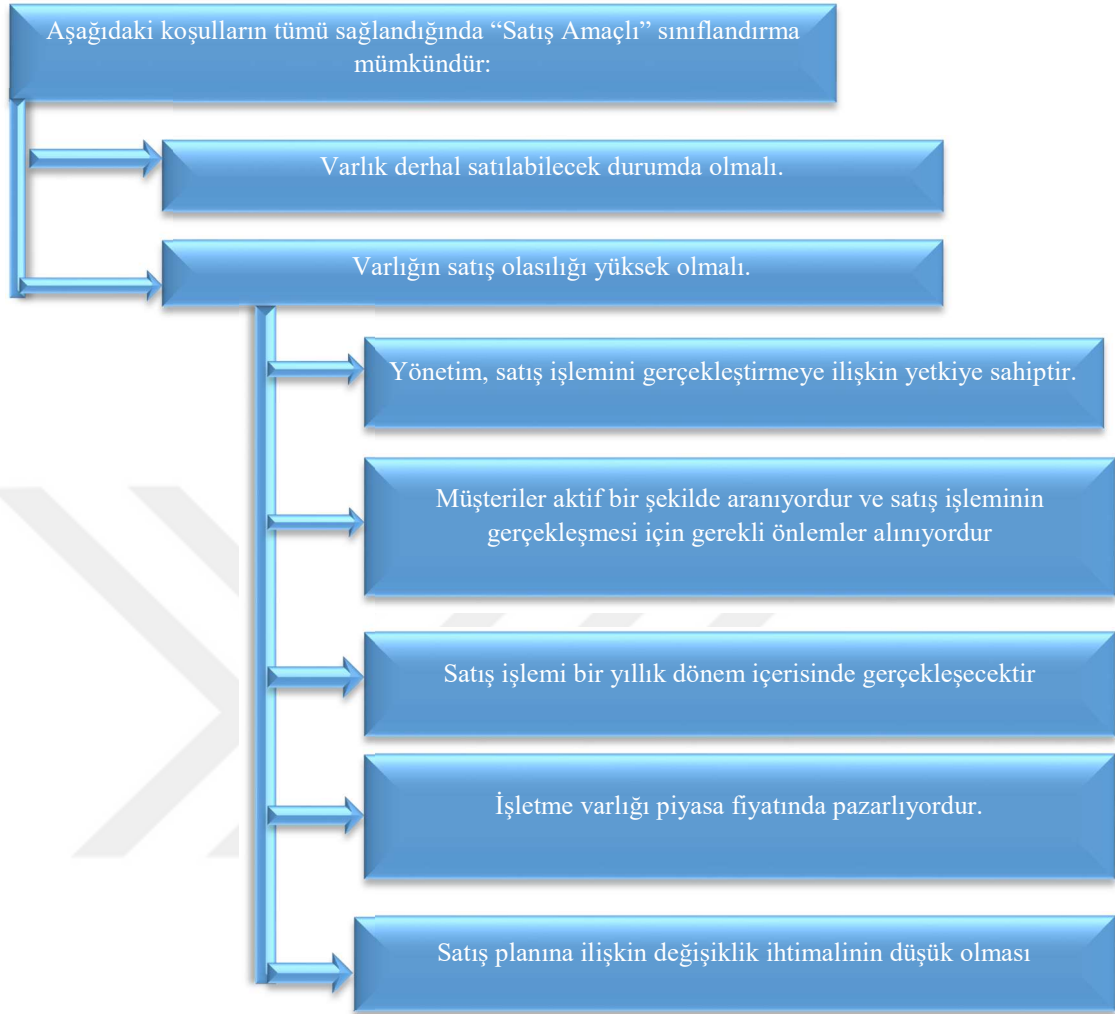
Standardın Adı	Standartla İlgili Varlık
TMS 12 “Gelir Vergileri”	Ertelenmiş Vergi Varlıkları
TMS 19 “Çalışanlara Sağlanan Faydalar”	Çalışanlara Sağlanan Faydalar Sonucunda Edinilen Varlıklar
TFRS 9 “Finansal Araçlar”	Finansal Varlıklar
TMS 40 “Yatırım Amaçlı Gayrimenkuller”	Yatırım Amaçlı Gayrimenkuller
TMS 41 Tarımsal Faaliyetler	Biyolojik Varlıklar ve Tarımsal Ürünler
TFRS 4 Sigorta Sözleşmeleri	Sigorta Sözleşmelerinden Doğan Haklar

Kaynak: (Çavuşoğlu ve Demirel Utku 2016: 95).

3.2.4. Satış Amaçlı Elde Tutulan Duran Varlıkların (Elden Çıkarılacak varlık Grubunun) Sınıflandırılması

Bu TFRS’nin satış amaçlı elde tutulan olarak sınıflandırılan duran varlıklara (veya elden çıkarılacak varlık gruplarına) yönelik sınıflandırma, sunum ve ölçüm hükümleri, ortaklara ortaklık sıfatları dolayısıyla dağıtılmak amacıyla (ortaklara dağıtım amacıyla) elde tutulan olarak sınıflandırılan duran varlıklar (veya elden çıkarılacak varlık grupları) için de geçerlidir (TFRS 5, Paragraf 5A).

Aşağıda Şekil 7’ de Sınıflandırma ölçütleri gösterilmiştir



Şekil 7. Satış Amaçlı Sınıflandırma Ölçütleri

Kaynak: (Otlı ve Gül, 2019: 4).

Satış amaçlı elde tutulan olarak sınıflandırılan duran varlıklar (veya elden çıkarılacak varlık grupları) veya durdurulan faaliyetlere ilişkin açıklamalar bu TFRS’de ele alınmaktadır. Diğer TFRS’lerin açıklamaya yönelik hükümleri, aşağıdaki özellikleri taşımadıkça, bu tür varlıklar (veya varlık grupları) için geçerlilik arz etmez (TFRS 5, Paragraf 5B):

- ❖ İlgili açıklamalar, satış amaçlı elde tutulan olarak sınıflandırılan duran varlıklara (veya elden çıkarılacak varlık gruplarına) veya durdurulan faaliyetlere ilişkin özel hükümler içermekte veya

- ❖ Bu açıklamalar, elden çıkarılacak varlık grubunda yer almakla birlikte ölçüm hükümleri açısından TFRS 5 kapsamında bulunmayan varlık ve borçların ölçümüne ilişkin olup, finansal tablolarda yer verilen diğer dipnotlarda bu tür bir açıklama bulunmamaktadır.

TMS 1'in 15 ve 125 inci Paragrafları başta olmak üzere, söz konusu Standartta yer alan genel hükümlerle uyum sağlanması amacıyla, satış amaçlı elde tutulan olarak sınıflandırılan duran varlıklar (veya elden çıkarılacak varlık grupları) veya durdurulan faaliyetlere ilişkin ilave açıklamaların yapılması gerekebilir.

Örnek: YAY İşletmesi'nin satışına karar verdiği binasının net defter değeri 1.200.000 TL olup, satış fiyatının ise 1.400.000 TL olacağı tahmin edilmektedir. Ayrıca binanın satış masraflarının da 350.000 TL olacağı tahmin edilmektedir (Bozkurt, 2013:129'dan yararlanarak hazırlanmıştır).

Yukarıdaki verilere göre işletmenin satışına karar verdiği binanın “satış maliyeti düşülmüş gerçeğe uygun değeri” 1.050.000 TL

Bu örneğe göre;

Defter değeri : 1.200.000 TL

Satış maliyeti düşülmüş gerçeğe uygun değeri : 1.050.000 TL olduğu için

Varlığın, “satış amaçlı elde tutulan duran varlık” olarak sınıflandırılma koşullarını sağladığı varsayımından hareketle, 1.050.000 TL'nin dönen varlıklar içerisinde sınıflandırılması gerekir.

Buna göre muhasebe kaydı aşağıdaki şekilde yapılacaktır:

194 SATIŞ AMAÇLI ELDE TUTULAN DURAN VARLIKLAR	1.050.000	
654 DEĞER DÜŞÜKLÜĞÜ KARŞILIĞI	150.000	
252 BİNALAR		1.200.000
Binaların Satış Amaçlı Varlık Olarak Sınıflandırılması		

İşletme, başlangıçta veya daha sonra, bir varlığın (veya elden çıkarılacak bir varlık grubunun) değerinin satış maliyetinin gerçeğe uygun değerinden düşülerek elde edilen

değerine kadar azaltılması durumunda, değer düşüklünü finansal tablolara yansıtır (Bozkurt, 2013:130).

Bir duran varlığın defter değerinin sürdürülmekte olan kullanımdan ziyade satış işlemi vasıtası ile geri kazanılacak olması durumunda işletme, söz konusu duran varlığı (veya elden çıkarılacak varlık grubunu) satış amaçlı olarak sınıflandırır (TFRS 5, Paragraf 6). Bu durumun geçerli olabilmesi için; ilgili varlığın (veya elden çıkarılacak varlık grubunun) bu tür varlıkların (veya elden çıkarılacak varlık grubunun) satışında sıkça rastlanan ve alışılmış koşullar çerçevesinde derhal satılabilecek durumda olması ve satış olasılığının yüksek olması gerekir (TFRS 5, Paragraf 7). Satış olasılığının yüksek olması için; uygun bir yönetim kademesi tarafından, varlığın (veya elden çıkarılacak varlık grubunun) satışına ilişkin bir plan yapılmış ve alıcıların tespiti ile planın tamamlanmasına yönelik aktif bir program başlatılmış olmalıdır. Ayrıca, varlık (veya elden çıkarılacak varlık grubu) cari gerçeğe uygun değeriyle uyumlu bir fiyat ile aktif olarak pazarlanıyor olmalıdır. Ayrıca satışın, Paragraf 9’da izin verilen durumlar haricinde, sınıflandırılma tarihinden itibaren bir yıl içerisinde tamamlanmış bir satış olarak muhasebeleştirilmesinin beklenmesi ve planı tamamlamak için gerekli işlemlerin, planda önemli değişiklikler yapılması veya planın iptal edilmesi ihtimalinin düşük olduğunu göstermesi gerekir. İlgili mevzuatın bu tür bir onayı gerekli kıldığı durumlarda, satış olasılığının yüksek olup olmadığının değerlendirilmesinde, satış işleminin ortaklar tarafından onaylanma olasılığı da göz önünde bulundurulmalıdır (TFRS 5, Paragraf 8).

Çeşitli olay veya koşullar satış işleminin tamamlanma süresini bir yıldan fazlaya uzatabilir. Söz konusu gecikmenin, işletmenin kontrolü dışındaki olaylar veya koşullar nedeniyle gerçekleşmiş ve işletmenin ilgili varlığın (veya elden çıkarılacak varlık grubunu) satışına yönelik satış planının devam etmekte olduğuna dair yeterli kanıt bulunması durumunda; satış işlemini tamamlamak için gerekli olan sürenin uzaması, ilgili varlığın (veya elden çıkarılacak varlık grubunun) satış amaçlı elde tutulan varlık olarak sınıflandırılmasını engellemez. Anılan durum TFRS 5, Paragraf 41/b’de yer alan koşulların gerçekleşmesi durumunda geçerli olacaktır (TFRS 5, Paragraf 9). İşletmenin bir duran varlığı (veya elden çıkarılacak varlık grubunu) sadece daha sonra elden çıkartma amacıyla edinmiş olması durumunda, duran varlığı (veya elden çıkarılacak varlık grubunu) edinme tarihinde satış amacıyla elde tutulan olarak sınıflandırabilmesi; ancak Paragraf 8 de belirtilen bir yıllık süre koşulunun sağlanması (Paragraf 9’da izin verilen durumlar dışında) ve edinme tarihi itibarıyla henüz sağlanmamış olan Paragraf 7 ve 8’deki diğer koşulların edinme tarihini

müteakip kısa bir süre içerisinde (genellikle 3 ay içerisinde) karşılanması ihtimalinin yüksek olması durumunda mümkündür (TFRS 5, Paragraf 11). 7 ve 8 inci Paragraflardaki kriterlere uyumun raporlama döneminden (bilanço tarihinden) sonra sağlanması durumunda; işletme, finansal tablolarının yayımlanması sırasında ilgili duran varlığı (veya elden çıkarılacak varlık grubunu) satış amaçlı elde tutulan varlık olarak sınıflandırmaz. Ancak söz konusu kriterlerin raporlama döneminden (bilanço tarihinden) sonra, fakat finansal tabloların

yayımlanmasına ilişkin onaydan önce karşılanması durumunda, işletme Paragraf 41(a), (b), ve (d)'de belirtilen bilgileri dipnotlarda açıklar (TFRS 5, Paragraf 12).

Bir duran varlık (veya elden çıkarılacak varlık grubu), işletmenin ilgili varlığı (veya elden çıkarılacak varlık grubunu) ortaklarına dağıtma yönünde taahhütte bulunduğu andan itibaren, ortaklara dağıtım amacıyla elde tutulan olarak sınıflandırılır. Bunun olabilmesi için, ilgili varlıkların mevcut durumlarında hemen dağıtılabilmek imkânlarının bulunması ve dağıtımın gerçekleşme olasılığının yüksek olması gerekir. Dağıtımın gerçekleşme olasılığının yüksek olabilmesi için, dağıtımın tamamlanmasına yönelik işlemlere başlanmış olması ve söz konusu işlemlerin, ilgili varlığın ortaklara dağıtım amacıyla elde tutulan olarak sınıflandığı tarihten itibaren bir yıl içerisinde tamamlanacağını beklenmesi gerekir. Dağıtımın tamamlanmasına yönelik işlemler, dağıtımda önemli değişiklikler yapılması veya dağıtım işleminden vazgeçilmesi ihtimallerinin düşük olduğunu göstermelidir. İlgili mevzuatın bu tür bir onayı gerekli kıldığı durumlarda, dağıtımın gerçekleşme ihtimalinin yüksek olup olmadığının değerlendirilmesinde, yapılan dağıtımın ortaklar tarafından onaylanma olasılıkları da göz önünde bulundurulmalıdır (TFRS 5, Paragraf 12A).

Aşağıda Şekil 8'de TFRS-5 Çerçevesinde Satış Amaçlı Sınıflandırma Süreci yer almaktadır.

3.2.4.1. Kullanımdan Çekilecek Duran Varlıklar

İşletme, kullanımdan çekilecek bir duran varlığı (veya elden çıkarılacak varlık grubunu) satış amaçlı olarak sınıflandırmaz. Bunun nedeni; varlığın defter değerinin esas itibariyle, kullanımının devamı suretiyle geri kazanılacak olmasıdır. Ancak kullanımdan çekilmek üzere olan elden çıkarılacak bir duran varlık grubunun, Paragraf 32 (a)-(c)'deki koşulları sağlaması durumunda, işletme, ilgili grubun kullanımına son verildiği gün itibariyle faaliyet sonuçlarını ve nakit akışlarını Paragraf 33 ve 34 doğrultusunda, durdurulan faaliyetler olarak sunar. Kullanımdan çekilecek duran varlıklar (veya elden çıkarılacak varlık grupları); ekonomik ömürlerinin sonuna kadar kullanılabilir duran varlıklar (veya elden çıkarılacak varlık grupları) ile satılmayıp faaliyetine son verilecek olan duran varlıkları (veya elden çıkarılacak varlık gruplarını) içerir(TFRS 5 mad. 13).

Örnek: Elbistan İşletmesi, 2015 yılında banka kredisi ile satın almış olduğu talaşlı imalâtta kullandığı CNC torna makinesini 2021 yılında satmak amacıyla üretimden çekmiştir. Torna makinesine ilişkin şöyledir (Örten, Kaval ve Karapınar, 2018:426-428'den yararlanarak hazırlanmıştır).

Alış Maliyeti	120.000 TL
Aktife Kayıtlı Değer	150.000 TL
Birikmiş Amortisman Tutarı	90.000 TL
Yeniden Değerleme Artışı	6.000 TL
Faydalı Ömür	10 yıl
Kalan Banka Borcu	15.000 TL

Banka borcu da varlıkla birlikte devredilecektir.

- ❖ Varlığın tahmini satış bedeli 67.500 TL, tahmini satış ek maliyeti 3.000 TL'dir.
- ❖ Varlığın tahmini satış bedeli 37.500 TL, tahmini satış ek maliyeti 3.000 TL'dir.

Yukarıda verilen bu iki varsayıma göre şu işlemlerin yapılması gerekmektedir:

- ❖ Varlığın Tahmini Satış Bedeli 67.500 TL, ek satış maliyeti 3.000 TL ise;

Elden çıkarılacak varlıkların defter değeri, 60.000 TL ($150.000 \text{ TL} - 90.000 \text{ TL}$), elden çıkarılacak varlık grubunun defter değeri 39.000 TL ($150.000 \text{ TL} - 90.000 \text{ TL} - 15.000 \text{ TL} - 6.000 \text{ TL}$)'dir

Satış maliyetleri düşülmüş gereceğe uygun değeri ise 64.500 TL ($67.500 \text{ TL} - 3.000 \text{ TL}$)'dir. Dolayısıyla bir değer düşüklüğü söz konusu değildir. İşletme, varlığın borçlar düşülmeden

önceki defter değeri olan 60.000 TL'yi satış amaçlı elde tutulan duran varlıklar hesabına aktaracaktır.

194 SATIŞ AMAÇLI ELDE TUTULAN DURAN VARLIKLAR	60.000	
257 BİRİKMİŞ AMORTİSMANLAR -Birikmiş Amortismanlar ve Değer Azalış Zararları	90.000	
253 TESİS MAKİNE VE CİHAZLAR		150.000

Banka borcu ile yeniden değerlendirme artış fonunun bilançoda ayrı başlıklar altında raporlanması gereklidir. Bunun için ise aşağıdaki kayıt yapılmalıdır.

300 BANKA KREDİLERİ	15.000	
553 MDV YENİDEN DEĞERLEME FONU	6.000	
394 SATIŞ AMAÇLI ELDE TUTULAN DURAN VARLIKLARA AİT YÜKÜMLÜLÜKLER		15.000
526 SATIŞ AMAÇLI ELDE TUTULAN DURAN VARLIK YENİDEN DEĞERLEME ARTIŞI		6.000

Yapılan kayıtlar sonucunda işletmenin bilançosunun ilgili kalemleri aşağıdaki gibi raporlanacaktır:

Aktif	Pasif
DÖNEN VARLIKLAR	KVYK
Satış Amaçlı Elde Tutulan Duran varlıklar 60.000	Satış Amaçlı Elde Tutulan Duran Varlıklara Ait Yüküml. 15.000
DURAN VARLIKLAR	UVYK
	ÖZKAYNAKLAR 6.000
	Satış Amaçlı Elde Tutulan Duran Varlıklar Değerleme Fonu
VARLIKLAR TOPLAMI	KAYNAKLAR

❖ Varlığın Tahmini Satış Bedeli 37.500 TL, ek satış maliyeti 3.000 TL ise;
Elden çıkarılacak varlıkların defter değeri, 60.000 TL (150.000 TL – 90.000 TL), elden çıkarılacak varlık grubunun defter değeri 39.000 TL (150.000 TL -90.000 TL -15.000 TL- 6.000 TL) 'dir.

Satış maliyeti düşülmüş gerçeğe uygun değeri ise 34.500 TL (37.500 TL – 3000 TL)'dir

Dolayısıyla 25.500 TL (60.000 TL – 34.500 TL) bir değer düşüklüğü söz konusudur. İşletme varlığı satış amaçlı elde tutulan duran varlıklar hesabına aktarmadan önce karşılık ayırmak zorundadır.

654 DEĞER DÜŞÜKLÜĞÜ ZARARLARI	19.500	
553 MDV YENİDEN DEĞERLEME FONU	6.000	
257 BİRİKMİŞ AMORTİSMANLAR		25.500
- Birikmiş Amortismanlar ve Değer Azalış Zararları		

Karşılık ayrıldıktan sonra, varlığın net değeri satış amaçlı elde tutulan duran varlıklar hesabına aktarılır.

194 SATIŞ AMAÇLI ELDE TUTULAN DURAN VARLIKLAR	34.500	
257 BİRİKMİŞ AMORTİSMANLAR	115.500	
-Birikmiş Amortismanlar ve Değer Düşüklüğü Karşılıkları		150.000
253 TESİS MAKİNE VE CİHAZLAR		

Banka borcu da aşağıdaki gibi ilgili hesaba aktarılır.

300 BANKA KREDİLERİ	15.000	
394 SATIŞ AMAÇLI ELDE TUTULAN DURAN VARLIKLARA AİT YÜKÜMLÜLÜKLER		15.000

Yapılan kayıtlar sonucunda işletmenin bilançosunun ilgili kalemleri aşağıdaki gibi raporlanacaktır.

Aktif	Pasif
DÖNEN VARLIKLAR	KVYK
Satış Amaçlı Elde Tutulan Duran varlıklar 34.500	Satış Amaçlı Elde Tutulan Duran Duran Varlıklara Ait Yüküml. 15.000
DURAN VARLIKLAR	UVYK
VARLIKLAR TOPLAMI	ÖZKAYNAKLAR
	KAYNAKLAR TOPLAMI

3.2.5. Satış Amaçlı Elde Tutulan Varlık Olarak Sınıflandırılan Duran Varlıkların (Veya Elden Çıkarılacak Varlık Gruplarının) Ölçümü

3.2.5.1. Duran varlığın (veya elden çıkarılacak varlık grubunun) ölçümü

İşletme satış amaçlı elde tutulan varlık olarak sınıflandırılan bir duran varlığı (veya elden çıkarılacak duran varlık grubunu) defter değeri ile satış maliyeti düşülmüş gerçeğe uygun değerinden düşük olanı ile ölçer (TFRS 5, Paragraf 15).

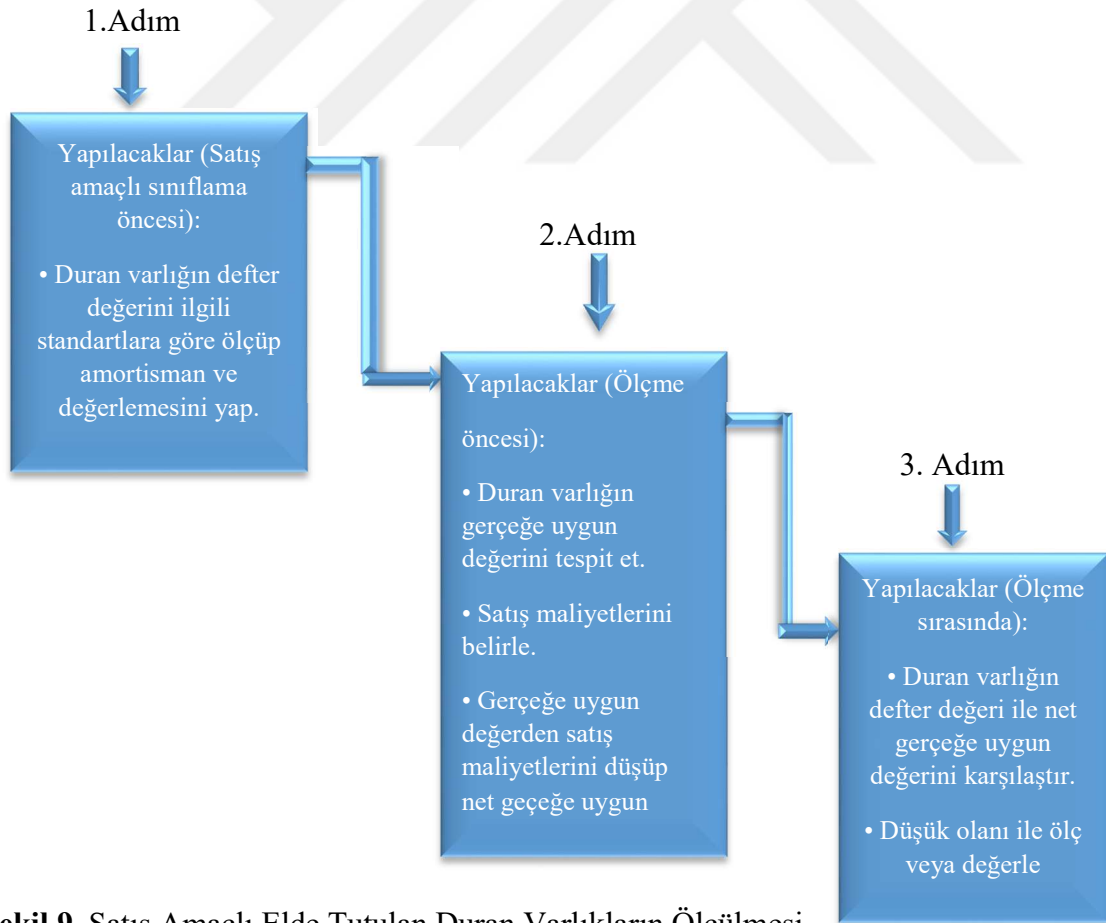
Ortaklara dağıtım amacıyla elde tutulan olarak sınıflandırılan bir duran varlık (veya elden çıkarılacak varlık grubu), defter değeri ile dağıtım maliyetleri* düşülmüş gerçeğe uygun değerinden düşük olanıyla ölçülür (TFRS 5, Paragraf 15A).

Yeni edinilmiş bir varlığın (veya elden çıkarılacak duran varlık grubu), satış amaçlı elde tutulan varlık olarak sınıflandırılma koşullarını karşılaması halinde (bakınız: Paragraf 11) Paragraf 15’de yer alan hükmün uygulanması, ilgili varlığın (veya elden çıkarılacak duran varlık grubunun) daha önce sınıflandırılmamış olması koşuluyla (veya elden çıkarılacak varlık grubunun) ilk muhasebeleştirilmesi sırasında defter değeri (örneğin, maliyeti) ile satış maliyeti düşülmüş gerçeğe uygun değerinden düşük olanı ile ölçülmesi sonucunu doğurur. Bu nedenle, ilgili varlık (veya elden çıkarılacak duran varlık grubu), işletme birleşmesinin bir parçası olarak edinilmiş ise, gerçeğe uygun değerinden satış maliyetinin düşülmesi suretiyle ölçülür (TFRS 5, Paragraf 16).

Satışın bir yıldan uzun süre içerisinde gerçekleşmesi durumunda, işletme satış maliyetini bugünkü değerinden ölçer. Satış maliyetinin bugünkü değerinde, zamanın geçmesinden kaynaklanan bir artış, finansman maliyeti olarak kâr veya zarar içerisinde gösterilir (TFRS 5, Paragraf 17).

İlgili varlığın (veya elden çıkarılacak varlık grubunun) satış amaçlı elde tutulan varlık olarak ilk sınıflandırmasının hemen öncesinde, söz konusu varlığın (veya grup içindeki tüm varlık ve gruba ilişkin borçların) defter değeri, ilgili TFRS'ler çerçevesinde ölçülür (TFRS 5, Paragraf 18).

Elden çıkarılacak bir varlık grubunun sonraki yeniden ölçümünde; bu TFRS'nin ölçme koşulları içerisinde yer almayan, ancak satış amaçlı elde tutulan olarak sınıflandırılan söz konusu gruba dahil bulunan herhangi bir varlık veya borcun defter değeri, anılan grubun satış maliyetinin gerçeğe uygun değerinden düşülmesi suretiyle yeniden ölçülmesi öncesinde, ilgili TFRS'ler çerçevesinde yeniden ölçülür (TFRS 5, Paragraf 19).



Şekil 9. Satış Amaçlı Elde Tutulan Duran Varlıkların Ölçülmesi

Kaynak: (Çavuşoğlu ve Demirel Utku, 2016: 97).

Örnek: “Aksaray İşletmesi” finansal tablolarını üç ayda bir düzenlemektedir. 2020 yılında 1.000.000 TL’ye satın aldığı makinenin Temmuz ayı başı itibariyle satış giderleri düşülmüş gerçeğe uygun değeri 800.000 TL’dir. Makinenin ekonomik ömrü 5 yıl olup, ekonomik ömrü sonunda hurda değerinin de olmayacağı varsayılmaktadır. 2020 yılında 200.000 TL amortisman ayrılmıştır. Makineye 2021 yılının ilk altı ayı itibari ile 100.000 TL amortisman ayrılacağı için makinenin Temmuz ayı başı itibariyle net defter değeri 700.000 TL olacaktır. Diğer bir ifade ile makine, daha düşük olan net defter değeri üzerinden ölçülerek satış amaçlı elde tutulan varlık olarak sınıflandırılacaktır (Yalçın, 2015:648-649’dan yararlanarak hazırlanmıştır).

Buna göre, “Aksaray İşletmesi”nin yapacağı kayıtlar aşağıdaki gibi olacaktır.

30.06.2021		
770 GENEL YÖNETİM GİDERLERİ	100.000	
257 BİRİKMİŞ AMORTİSMANLAR		100.000
Amortisman gider kaydı		

01.07.2021		
194 SATIŞ AMAÇLI ELDE TUTULAN DURAN VARLIKLAR	700.000	
257 BİRİKMİŞ AMORTİSMANLAR	300.000	
253 TESİS MAKİNE VE CİHAZLAR		1.000.000
Duran varlığın, satış amaçlı olarak sınıflandırılması		

İlgili varlığın (veya elden çıkarılacak varlık grubunun) satış amaçlı elde tutulan varlık olarak ilk sınıflandırılmasının hemen öncesinde, söz konusu varlığın (veya grup içindeki tüm varlık ve gruba ilişkin borçların) defter değeri, ilgili TFRS’ler çerçevesinde ölçülür (Yalçın, 2015:649).

- ❖ Yukarıdaki örneğimizde, “Aksaray İşletmesi”nin satış amaçlı olarak sınıflandırdığı makine bir sonraki finansal tablo tarihi olan 30.09.2021 itibari ile 650.000 TL’ye satılmıştır.

Buna göre, Aksaray İşletmesi'nin yapacağı kayıtlar aşağıdaki gibi olacaktır:

102 BANKALAR	650.000	
659 DİĞER OLAĞAN GİDER VE ZARARLAR	50.000	
194 SATIŞ AMAÇLI ELDE TUTULAN DURAN VARLIKLAR		700.000
-Satış amaçlı sınıflandırılan varlığın satışı		

3.2.5.2. Değer Düşüklüğü Zararlarının ve İptallerinin Muhasebeleştirilmesi

İşletme, Paragraf 19'a göre muhasebeleştirilmemiş olması durumunda, başlangıçta veya daha sonra, bir varlığın (veya elden çıkarılacak bir varlık grubunun) değerinin satış maliyetinin gerçeğe uygun değerden düşülerek elde edilen değerine kadar azaltılması durumunda, değer düşüklüğü zararını finansal tablolarına yansıtır (TFRS 5, Paragraf 20).

Bu TFRS veya daha öncesinde "TMS 36 Varlıklarda Değer Düşüklüğü" Standardı doğrultusunda muhasebeleştirilen birikmiş değer düşüklüğü zararlarını aşmamak koşuluyla işletme, satış maliyetinin gerçeğe uygun değerinden düşülerek bulunan değerinde sonradan meydana gelecek herhangi bir artışı kazanç olarak muhasebeleştirir (TFRS 5, Paragraf 21).

Elden çıkarılacak varlık grubu için muhasebeleştirilen değer düşüklüğü zararı (veya sonradan meydana gelen herhangi bir kazanç), bu TFRS'nin ölçme koşulları kapsamına giren grup içindeki duran varlıkların defter değerini, TMS 36'nın 104 (a) ve (b) ile 122 nci Paragraflarında belirtilen dağıtım esasları çerçevesinde azaltır (veya arttırır) (TFRS 5, Paragraf 23).

Bir duran varlığın (veya elden çıkarılacak bir varlık grubunun) satış gününe kadar muhasebeleştirilmeyen kazanç veya kaybı, ilgili varlığın finansal durum tablosu (bilanço) dışı bırakıldığı gün itibariyle muhasebeleştirilir. Finansal durum tablosu (bilanço) dışı bırakılma koşullarına aşağıda belirtilen Standartlarda düzenlenmiştir (TFRS 5, Paragraf 24):

- ❖ Maddi duran varlıklar için, TMS 16'nın 67-72 nci Paragrafları ve
- ❖ Maddi olmayan duran varlıklar için, "TMS 38 Maddi Olmayan Duran Varlıklar" Standardının 112- 117 nci Paragrafları.

İşletme, satış amaçlı sınıflandırılan veya satış amaçlı sınıflandırılan elden çıkarılacak varlık grubunun bir parçası olan bir duran varlığı amortismanına tabi tutmaz (veya itfa etmez).

Satış amaçlı elde tutulan olarak sınıflandırılan elden çıkarılacak varlık grubuna ilişkin borçlara ait faiz veya diğer giderlerin muhasebeleştirilmesine devam eder (TFRS 5, Paragraf 25).

3.2.6. Durdurulan Faaliyetler

Bir işletme birimi, faaliyetleri ve finansal raporlama amaçları açısından işletmenin diğer kısmından açıkça ayırt edilebilen faaliyet ve nakit akışlarını kapsar. Başka bir deyişle; bir işletme birimi, kullanım amaçlı olarak elde tutulması sırasında nakit yaratan birim ya da birimler grubu olacaktır (TFRS 5, Paragraf 31).

Durdurulan bir faaliyet, bir işletmenin elden çıkarılan veya satış amacıyla elde tutulan olarak sınıflandırılan bir kısmıdır ve (TFRS 5, Paragraf 32):

- ❖ Ayrı bir ana iş kolunu veya faaliyetlerin coğrafi bölgesini ifade eder,
- ❖ Ayrı bir ana iş kolunun veya faaliyetlerin coğrafi bölgesinin tek başına koordine edilmiş bir plan çerçevesinde satışının bir parçasıdır veya
- ❖ Sadece yeniden satış amacı ile elde edilen bir bağlı ortaklıktır.

İşletme aşağıdakileri kamuoyuna açıklar (TFRS 5, Paragraf 33):

(a) Kapsamlı gelir tablosunda aşağıdakilerin toplamını gösteren tek bir tutar:

- ❖ Durdurulan faaliyetlerin vergi sonrası kâr veya zararı ve
- ❖ Gerçeğe uygun değerden satış maliyetlerinin düşülmesi suretiyle ölçülmesi veya durdurulan faaliyetleri oluşturan varlık veya varlık grubunun (gruplarının) elden çıkarılması sırasında muhasebeleştirilen vergi öncesi kazanç veya kayıplar.

(b) (a) maddesinde yer alan tutarın aşağıdakiler çerçevesinde analizi:

- ❖ Durdurulan faaliyetlerle ilgili gelirler, giderler ve vergi öncesi kâr veya zarar;
- ❖ TMS 12 Paragraf 81(h) uyarınca ilgili gelir vergisi gideri,
- ❖ Gerçeğe uygun değerden satış maliyetlerinin düşülmesi suretiyle ölçülmesi veya durdurulan faaliyetleri oluşturan varlık veya varlık grubunun (gruplarının) elden çıkarılması sırasında muhasebeleştirilen kazanç veya kayıplar; ve
- ❖ TMS 12 paragraf 81(h) uyarınca ilgili gelir vergisi gideri.

Söz konusu analiz, dipnotlarda veya kapsamlı gelir tablosunda sunulabilir. Analizin kapsamlı gelir tablosunda sunulması durumunda, sürdürülen faaliyetlerden ayrı olarak, durdurulan faaliyetler için tanımlanan bir bölümde gösterilir. Edinilmesi sırasında satış amaçlı elde tutulan duran varlık olarak sınıflandırılma koşullarını taşıyan, yeni elde edilen

bağlı ortaklık niteliğindeki elden çıkarılacak varlık gruplarına ilişkin herhangi bir analiz yapılmasına gerek yoktur.

(c) Durdurulan faaliyetlerin işletme, yatırım ve finansman faaliyetleriyle ilişkilendirilen net nakit akışları. Söz konusu açıklama dipnotlarda veya gelir tablosu üzerinde sunulabilir. Edinilmesi sırasında satış amaçlı elde tutulan duran varlık olarak sınıflandırılma koşullarını taşıyan, bağlı ortaklık niteliğindeki yeni edinilen elden çıkarılacak varlık grupları açısından anılan tür bir açıklamaya gerek yoktur.

(d) Sürdürülen veya durdurulan faaliyetlerden elde edilen, ana ortaklığın sahiplerine ait gelir tutarı. Bu açıklamalar dipnotlarda veya kapsamlı gelir tablosunda sunulabilir.

TMS 1'in 10A Paragrafında belirtildiği üzere işletmenin kâr veya zarar kalemlerini ayrı bir tabloda sunması durumunda, durdurulan faaliyetlerle ilgili olarak tanımlanan bölüm bu tabloda gösterilir (TFRS 5, Paragraf 33A).

Kamuoyuna yapılacak açıklamanın, sunumu yapılan son döneme ilişkin raporlama dönemi sonu itibariyle durdurulan faaliyetlerin tamamını kapsamı açısından; işletme, Paragraf 33'te belirtilen açıklamaları finansal tablolarında yer alan önceki dönemlere ilişkin olarak yeniden sunar (TFRS 5, Paragraf 34).

Daha önce durdurulan faaliyetler içinde gösterilmiş önceki dönemlere ait durdurulan faaliyetlerin elden çıkarılması ile doğrudan ilişkili olan tutarlara ilişkin olarak cari dönemde yapılacak düzeltmeler, ayrı bir "durdurulan faaliyetler" bölümünde yer alır. Söz konusu düzeltmelerin niteliği ve tutarı açıklanır. Bu düzeltmelerin ortaya çıkabileceği durumlara ilişkin örneklere aşağıda yer verilmiştir (TFRS 5i Paragraf 35):

- ❖ Satın alma fiyatına ilişkin düzeltmeler ile tazminat konularının alıcı ile çözülmesi gibi, elden çıkarma işleminin koşullarından ortaya çıkan belirsizliklerin çözümü.
- ❖ Satıcı tarafından yüklenilmiş olan çevresel ve ürün garantisi ile ilgili yükümlülükler gibi, elden çıkarma öncesi ilgili bölümün faaliyetleri ile doğrudan bağlantılı olan ve bu nedenle ortaya çıkan belirsizliklerin çözümü.
- ❖ Anlaşmanın elden çıkarma işlemi ile doğrudan bağlantılı olması durumunda, çalışanlara sağlanan fayda planı yükümlülüklerinin ödenmesi.

Bir işletme, işletmenin bir bölümünün satış amacıyla elde tutulan olarak sınıflandırılmasına son vermesi durumunda; bölüm faaliyetlerinin Paragraf 33–35 doğrultusunda önceden durdurulan faaliyetler içinde gösterilen sonuçları yeniden

sınıflandırılır ve gösterilen tüm dönemler için sürdürülen faaliyetlerden elde edilen gelirler hesabına dahil edilir. Önceki dönemlere ait tutarlar için ise, sunumunun yeniden yapılmış olduğu açıklaması yapılır (TFRS 5, Paragraf 36).

3.3. TMS-40 Yatırım Amaçlı Gayrimenkuller Standardı

“TMS 40 Yatırım Amaçlı Gayrimenkuller” 01/01/2005 tarihinden sonra başlayan hesap dönemlerinde uygulanmak üzere Kurul Kararı olarak 16/04/2018 tarihli ve 29826 sayılı Resmi Gazete’de yeniden yayımlanmıştır (kgk.gov.tr). Bu Standart, 1 Ocak 2005 veya sonrasında başlayan yıllık hesap dönemlerinde uygulanır. Erken uygulamaya izin verilmektedir. Erken uygulama halinde bu husus dipnotlarda açıklanır (TMS 40, Paragraf 85).

3.3.1. Standardın Amacı

Bu Standardın amacı; yatırım amaçlı gayrimenkullerin muhasebeleştirilmesine ve ilgili açıklama hükümlerine ilişkin ilkeleri belirlemektir (TMS 40, Paragraf 1).

3.3.2. Standardın Kapsamı

Bu Standart, yatırım amaçlı gayrimenkullerin finansal tablolara alınması, ölçümü ve açıklanmasında uygulanmakta olup, tarımsal faaliyetlerle ilgili canlı varlıklar ile petrol, doğal gaz ve benzeri yenilenemeyen kaynaklarla ilgili maden hak ve rezervlerine uygulanmaz (TMS 40, Paragraf 2).

3.3.3. Standarda İlişkin Tanımlar

Aşağıdaki terimler bu Standartta, karşılarında belirtilen anlamlarıyla kullanılmıştır (TMS 40, Paragraf 5):

Defter Değeri: Bir varlığın finansal durum tablosunda yer alan değeridir

Maliyet: Bir varlığın edinimi veya inşası sırasında söz konusu varlığı edinmek için ödenen nakit veya nakit benzerlerinin tutarı veya bunlar dışında yapılan diğer ödemelerin gerçeğe uygun değeri ya da uygun olması durumunda, “TFRS 2 Hisse Bazlı Ödemeler” gibi diğer TFRS’lerde yer alan belirli hükümler uyarınca bir varlık ilk kez finansal tablolara alınırken söz konusu varlığa atfedilen tutardır.

Gerçeğe Uygun Değer: Piyasa katılımcıları arasında ölçüm tarihinde gerçekleşen olağan bir işlemde, bir varlığın satışında elde edilecek veya bir yükümlülüğün devrinde ödenecek olan tutardır

Yatırım Amaçlı Gayrimenkul: Aşağıda yer alan amaçlardan ziyade, kira geliri veya sermaye kazancı ya da her ikisini birden elde etmek amacıyla sahibi tarafından veya kullanım hakkı varlığı olarak kiracı tarafından elde tutulan gayrimenkullerdir (arsa veya bina (ya da binanın bir kısmı) veya her ikisi birden:

- ❖ Mal veya hizmet üretiminde ya da tedarikinde veya idari amaçla kullanılmak veya
- ❖ Olağan iş akışı içinde satılmak.

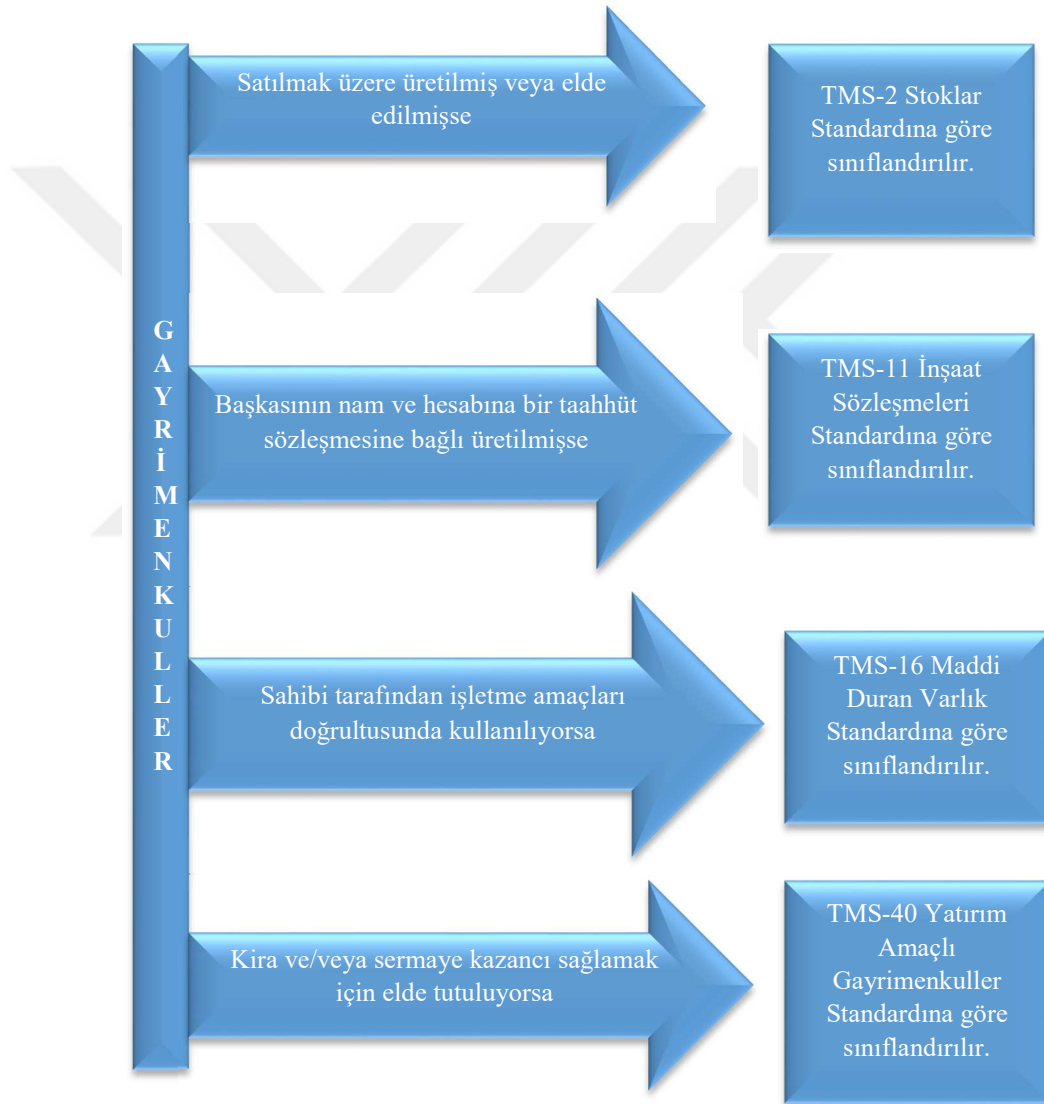
Sahibi Tarafından Kullanılan Gayrimenkuller: Mal veya hizmet üretimi veya tedariki ya da idari amaçla kullanılmak üzere sahibi tarafından veya kullanım hakkı varlığı olarak kiracı tarafından elde tutulan gayrimenkullerdir.

3.3.4. Gayrimenkulün yatırım amaçlı gayrimenkul veya sahibi tarafından kullanılan gayrimenkul olarak sınıflandırılması

Yatırım amaçlı gayrimenkuller, kira geliri veya sermaye kazancı ya da her ikisini birden elde etmek amacıyla elde tutulur. Bu nedenle, yatırım amaçlı bir gayrimenkul, işletmenin sahip olduğu diğer varlıklardan büyük ölçüde bağımsız nakit akışları yaratır. Bu durum, yatırım amaçlı gayrimenkulleri sahibi tarafından kullanılan gayrimenkullerden ayırır. Mal veya hizmet üretimi ya da tedariki (veya gayrimenkulün idari amaçlar için kullanılması) ise sadece gayrimenkulle değil, üretim veya tedarik sürecinde kullanılan diğer varlıklarla da ilişkilendirilebilen nakit akışları yaratır. Sahibi tarafından kullanılan ve sahip olunan gayrimenkullere TMS 16, sahibi tarafından kullanılan ve kiracı tarafından kullanım hakkı varlığı olarak elde tutulan gayrimenkullere ise TFRS 16 uygulanır (TMS 40, Paragraf 7).

Bazı gayrimenkullerin bir bölümü kira geliri veya sermaye kazancı sağlamak amacıyla elde tutulurken, diğer bölümü ise mal veya hizmet üretim ve tedariki ya da idari amaçlar için elde tutulur. Bu bölümlerin birbirinden bağımsız olarak satılmalarının (veya finansal kiralama yoluyla bağımsız olarak kiralanmalarının) mümkün olması durumunda işletme, bölümleri ayrı ayrı muhasebeleştirir. Bölümlerin birbirinden bağımsız olarak satılamaması durumunda ilgili gayrimenkul, sadece önemsiz bir bölümü mal veya hizmet üretim veya tedariki ya da idari amaçlar için kullanıldığı takdirde yatırım amaçlı gayrimenkul niteliğindedir (TMS 40, Paragraf 10).

Bazı durumlarda işletme, elinde tuttuğu gayrimenkullerin kullanıcılarına birtakım yardımcı hizmetler sunar. Sunulan yardımcı hizmetlerin toplam sözleşmenin önemsiz bir kısmını oluşturması durumunda işletme, söz konusu gayrimenkulü yatırım amaçlı gayrimenkul olarak değerlendirir. Bir ofis binası sahibinin, söz konusu binanın kullanıcılarına sunduğu güvenlik ve bakım hizmetleri buna örnek olarak verilebilir (TMS 40, Paragraf 11).



Şekil 10. TFRS'na Göre Gayrimenkullerin Sınıflandırılması

Kaynak: (Yılmaz, 2013: 276).

Bir gayrimenkulün yatırım amaçlı gayrimenkul olup olmadığının belirlenmesi için muhakemede bulunulması gerekir. İşletmeler, yatırım amaçlı gayrimenkul tanımına ve 7-13'üncü paragraflarda yer alan ilgili düzenlemelere uygun olarak tutarlı bir şekilde

muhakemede bulunabilmek için çeşitli kıstaslar geliştirir. 75(c) paragrafı, sınıflandırmanın güç olduğu durumlarda, söz konusu kıstasların açıklanmasını gerektirir (TMS 40, Paragraf 14).

Yatırım amaçlı gayrimenkul ediniminin; bir varlık veya varlık grubu edinimi mi yoksa “TFRS 3 - İşletme Birleşmeleri” kapsamında bir işletme birleşmesi mi olduğunun belirlenmesi için de muhakemede bulunulması gerekir. Yatırım amaçlı gayrimenkul ediniminin bir işletme birleşmesi olup olmadığının belirlenmesinde TFRS 3 dikkate alınır. Bu Standardın 7-14’üncü paragraflarındaki hükümler, gayrimenkul ediniminin TFRS 3’te tanımlanan şekilde bir işletme birleşmesi olup olmadığının belirlenmesiyle değil, gayrimenkulün sahibi tarafından kullanılan gayrimenkul mü yoksa yatırım amaçlı gayrimenkul mü olduğunun belirlenmesiyle ilgilidir. Belirli bir işlemin, TFRS 3’te tanımlanan şekilde bir işletme birleşmesi tanımını karşılayıp karşılamadığının ve bu Standartta tanımlanan yatırım amaçlı bir gayrimenkul içerip içermediğinin belirlenmesi, her iki Standardın ayrı ayrı uygulanmasını gerektirir (TMS 40, Paragraf 14A).

Bazı durumlarda, işletmelerin ana ortaklıklarına veya diğer bağlı ortaklıklarına kiraya verilen ve bunlar tarafından kullanılan gayrimenkulleri olabilir. Bu gayrimenkuller, konsolide finansal tablolarda yatırım amaçlı gayrimenkul olarak değerlendirilmez, çünkü söz konusu gayrimenkuller grup açısından sahibi tarafından kullanılan gayrimenkul niteliğindedir. Ancak, gayrimenkule sahip olan işletme açısından, söz konusu gayrimenkul bu Standardın 5’inci paragrafında yer alan tanımları karşılamaması durumunda, yatırım amaçlı gayrimenkuldür. Dolayısıyla kiraya veren işletme, ilgili gayrimenkulü bireysel finansal tablolarında yatırım amaçlı gayrimenkul olarak sunar (TMS 40, Paragraf 15).

3.3.5. Yatırım Amaçlı Gayrimenkullere ilişkin Örnekler

Yatırım amaçlı gayrimenkullere ilişkin örneklere aşağıda yer verilmiştir (TMS 40, Paragraf 8):

- ❖ Olağan iş akışı içinde kısa vadede satılmaktan ziyade, uzun vadede sermaye kazancı elde etmek amacıyla elde tutulan arsalar.
- ❖ Gelecekte nasıl kullanılacağına henüz karar verilmemiş olan arsalar (işletme, arsayı sahibi tarafından kullanılan gayrimenkul olarak kullanmaya veya olağan iş akışı içinde kısa vadede satmaya karar vermemiş ise, söz konusu arsanın sermaye kazancı elde etmek amacıyla elde tutulduğu varsayılır).

- ❖ İşletmenin sahip olduğu (veya kullanım hakkı varlığı olarak işletme tarafından elde tutulan) ve bir veya daha fazla faaliyet kiralamasına konu edilen binalar.
- ❖ Bir veya daha fazla faaliyet kiralaması çerçevesinde kiralanmak üzere elde tutulan boş bir bina.
- ❖ Gelecekte yatırım amaçlı gayrimenkul olarak kullanılmak üzere inşa edilmekte veya geliştirilmekte olan gayrimenkuller.

3.3.6. Yatırım Amaçlı Olmayan Gayrimenkullere İlişkin Örnekler

Aşağıdakiler yatırım amaçlı olmayan gayrimenkullere ilişkin örneklerdir ve dolayısıyla bu Standardın kapsamı dışındadır (TMS 40, Paragraf 9):

- ❖ Olağan iş akışı içinde satılmak amacıyla elde tutulan veya satış amacıyla inşa edilme ya da geliştirme aşamasında olan gayrimenkuller, örneğin, özellikle yakın gelecekte elden çıkarmak ya da geliştirmek ve yeniden satmak amacıyla edinilen gayrimenkuller.
- ❖ Gelecekte sahibi tarafından kullanılmak ya da geliştirilerek daha sonra sahibi tarafından kullanılmak amacıyla elde tutulan gayrimenkuller, çalışanların ikamet ettiği gayrimenkuller (çalışanların piyasa rayicine uygun kira ödeyip ödemediğine bakılmaksızın) ile sahibi tarafından kullanılmakta olup elden çıkarılması beklenen gayrimenkuller dâhil, sahibi tarafından kullanılan gayrimenkuller.
- ❖ Başka bir işletmeye finansal kiralama çerçevesinde kiralanmış gayrimenkuller.

3.3.7. Yatırım Amaçlı Gayrimenkullerde Muhasebeleştirme ve Ölçme

Sahip olunan yatırım amaçlı bir gayrimenkul yalnızca aşağıda belirtilen koşulların sağlanmış olması durumunda bir varlık olarak finansal tablolara alınır (TMS 40, Paragraf 16):

- ❖ Gayrimenkulle ilgili gelecekteki ekonomik yararların işletmeye girişinin muhtemel olması ve
- ❖ Yatırım amaçlı gayrimenkulün maliyetinin güvenilir bir şekilde ölçülebilmesi.

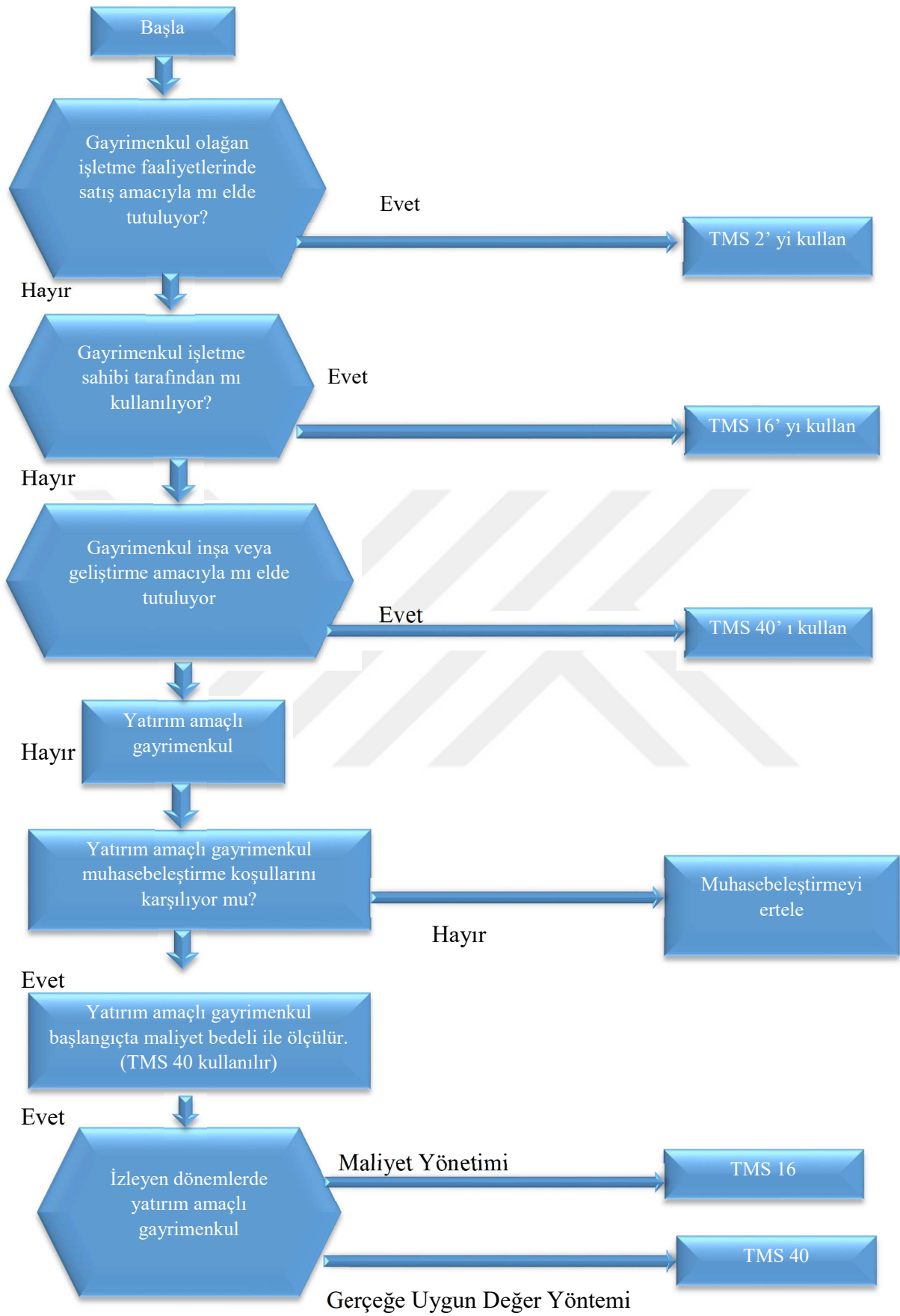
İşletme, yukarıdaki finansal tablolara alma ilkesine göre yatırım amaçlı gayrimenkullerin maliyetlerini, söz konusu maliyetler ortaya çıktığında değerlendirir. Bu maliyetler; yatırım amaçlı gayrimenkulün edinimiyle ilgili olarak başlangıçta katlanılan maliyetler ile ekleme, kısmi yenileme veya bakım için sonradan katlanılan maliyetleri içerir (TMS 40, Paragraf 17):

16'ncı paragrafta açıklanan finansal tablolara alma ilkesine göre işletme, gayrimenkule ilişkin günlük hizmet maliyetlerini yatırım amaçlı gayrimenkulün defter değerine dâhil etmez. Bu maliyetler gerçekleştiğinde kâr veya zarar olarak finansal tablolara yansıtılır. Günlük hizmet maliyetleri, esas itibarıyla işçilik ve sarf malzemelerinden oluşmakla birlikte, küçük parçalara ilişkin maliyetleri de içerebilir. Bu tür harcamalar genellikle gayrimenkulün “bakım ve onarım”ı için yapılır (TMS 40, Paragraf 18).

Yatırım amaçlı gayrimenkullerin bazı bölümleri yenileme yoluyla elde edilmiş olabilir. Örneğin, iç duvarlar orijinal duvarların yenilenmiş halleri olabilir. Finansal tablolara alma ilkesi uyarınca işletme, finansal tablolara alma koşullarını sağlaması durumunda, mevcut yatırım amaçlı gayrimenkulün yenilenen bölümlerinin maliyetini, ilgili maliyetin gerçekleştiği tarihte söz konusu yatırım amaçlı gayrimenkulün defter değerine ilave eder. Yenilenmiş bölümlerin defter değerleri ise, bu Standarttaki ilkelere uygun olarak finansal tablo dışı bırakılır (TMS 40, Paragraf 19).

Kiracı tarafından kullanım hakkı varlığı olarak elde tutulan yatırım amaçlı bir gayrimenkul, TFRS 16 uyarınca finansal tablolara alınır (TMS 40, Paragraf 19A).

Gayrimenkulün muhasebeleştirilmesine ilişkin Karar Ağacı Şekil. 11'de gösterilmektedir:



Şekil 11. Gayrimenkulün Muhasebeleştirilmesi İle İlgili Karar Ağacı

Kaynak: (Gönen ve Güryel, 2016: 136-137).

Örnek: Aksaray İşletmesi, uluslararası alanda taşımacılık faaliyetinde bulunan işletmelerin mallarının gümrükleme esnasında muhafazası amacıyla 2.000.000 TL + %18 KDV ödeyerek genel amaçlı bir antrepo satın almıştır. Satın alma bedelinin yarısı ve %18 KDV'si peşin ödenmiş olup, geri kalan kısmı ise bir yıl sonra ödenecektir. İskonto oranı %20'dir. Satış alma bedelinin %4'ü tapu harcı ile 4.000 TL emlak vergisi ödenmiştir. Antreponun kiraya verilebilmesi için 40.000 TL + %18 KDV bakım onarım maliyetine katlanılmıştır. DASK sigorta primi olarak 300 TL, yangın, yıldırım, infilak sonucunda meydana gelebilecek maddi zararlar kapsamında da 3.000 TL'de yangın sigorta primi ödenerek antrepo kullanılabilir hale getirilmiştir (Yükçü, 2021: 288'den yararlanarak hazırlanmıştır).

$$\text{Satın Alma Bedelinin Bugünkü Değeri} = 1.000.000 + \frac{1.000.000}{(1+0,20)^1} \cong 1.833.333 \text{ TL}$$

	<u>Bina Maliyeti</u>	<u>Dönem Gideri</u>
Alım Bedeli	1.833.333 TL	
Tapu Harcı	80.000 TL	
Bakım Onarım Gideri	40.000 TL	
Emlâk Vergisi		4.000 TL
DASK Sigortası		500 TL
Yangın Sigortası		3.000 TL
TOPLAM	1.953.333 TL	7.500 TL

252 BİNALAR	1.953.333	
252.08 Yatırım Amaçlı Gayrimenkuller (Binalar)		
770 GENEL YÖNETİM GİDERLERİ	7.500	
102 BANKALAR		1.960.833

3.3.7.1. Muhasebeleştirme Sırasında Ölçme

Sahip olunan yatırım amaçlı bir gayrimenkul başlangıçta maliyet bedeli üzerinden ölçülür. İşlem maliyetleri de başlangıç ölçümüne dâhil edilir (TMS 40, Paragraf 20). Satın alınan yatırım amaçlı bir gayrimenkulün maliyeti; satın alma fiyatı ile bu işlemle doğrudan ilişkilendirilebilen harcamalardan oluşur. Doğrudan ilişkilendirilebilen harcamalara örnek

olarak; hukuki hizmetlere ilişkin ücretler, gayrimenkul alım vergisi ve diğer işlem maliyetleri verilebilir (TMS 40, Paragraf 21).

Yatırım amaçlı bir gayrimenkulün maliyeti aşağıda belirtilen sebepler nedeniyle artırılmaz (TMS 40, Paragraf 23).

- ❖ İlk tesis maliyetleri (ilgili maliyetler, gayrimenkulün yönetimin amaçladığı şekilde faaliyet göstermesi için gerekli olmadığı sürece),
- ❖ Yatırım amaçlı gayrimenkulün planlanan kullanım düzeyine ulaşmasından önce ortaya çıkan faaliyet zararları,
- ❖ Gayrimenkulün inşası veya geliştirilmesi sırasında ortaya çıkan olağandışı miktarda artık malzeme ile olağandışı miktarda kullanılan işçilik veya diğer kaynaklar.

Yatırım amaçlı gayrimenkule ilişkin ödemenin ertelenmiş olması durumunda, gayrimenkulün maliyeti eşdeğer peşin ödeme tutarıdır. Bu tutar ile toplam ödemeler arasındaki fark, kredi süresi boyunca faiz gideri olarak finansal tablolara yansıtılır (TMS 40, Paragraf 24).

3.3.7.2.Muhasebeleştirme Sonrasında Ölçme

İşletme, muhasebe politikası olarak “gerçeğe uygun değer yöntemi” veya "maliyet yöntemi”ni seçer ve bu yöntemi tüm yatırım amaçlı gayrimenkullerine uygular (TMS 40, Paragraf 30).

3.3.7.2.1. Gerçeğe Uygun Değer Yöntemi

İlk kez finansal tablolara alma işleminin ardından gerçeğe uygun değer yöntemi”ni seçen bir işletme, 53’üncü paragrafta belirtilen durumlar hariç olmak üzere, tüm yatırım amaçlı gayrimenkullerini gerçeğe uygun değeri üzerinden ölçer (TMS 40, Paragraf 33).

Yatırım amaçlı gayrimenkulün gerçeğe uygun değer değişiminden kaynaklanan kazanç veya kayıp, oluştuğu dönemde kâr veya zarar olarak finansal tablolara yansıtılır (TMS 40, Paragraf 35).

İşletme, TFRS 13 uyarınca yatırım amaçlı bir gayrimenkulün gerçeğe uygun değerini ölçerken, gerçeğe uygun değer, başka hususların yanı sıra, mevcut kiralamalardan elde edilen kira gelirlerini ve piyasa katılımcılarının yatırım amaçlı gayrimenkulleri mevcut piyasa koşullarında fiyatlandırırken kullanacakları diğer varsayımları yansıttığından emin olur (TMS 40, Paragraf 40). Kullanım hakkı varlığı olarak

elde tutulan yatırım amaçlı bir gayrimenkulü ölçmek için gerçeğe uygun değer yöntemini kullanması durumunda kiracı, kiraya konu olan gayrimenkulü değil, kullanım hakkı varlığını gerçeğe uygun değeri üzerinden ölçer (TMS 40, Paragraf 40A).

Bazı istisnai durumlarda, yatırım amaçlı bir gayrimenkul ilk defa edinildiğinde (veya mevcut bir gayrimenkul, kullanım şekli değiştikten sonra ilk defa yatırım amaçlı bir gayrimenkule dönüştüğünde), kabul edilebilir gerçeğe uygun değer ölçüm aralığındaki değişkenliğin çok büyük ve farklı sonuç olasılıklarının değerlendirilmesinin çok zor olduğu yönünde açık kanıtlar olabilir. Böyle bir durum tek bir gerçeğe uygun değer ölçümü yapmanın faydasını azaltır ve söz konusu gayrimenkulün gerçeğe uygun değerinin sürekli olarak güvenilir bir şekilde ölçülemeyeceğini gösterebilir (TMS 40, Paragraf 48).

Örnek: İşletme, aşağıdaki değerler ile kayıtlı olan gayrimenkulünü, 01.01.2021 tarihinde yatırım amaçlı olarak sınıflandırmaya karar vermiştir (Örten, Kaval ve Karapınar, 2014:589-590’dan yararlanarak hazırlanmıştır).

Bina	1.000.000 TL
Birikmiş Amortismanlar ve Değer Düşüklüğü Karşılıkları	(600.000) TL

Binanın gerçeğe uygun değeri 400.000 TL’dir. İşletme, yatırım amaçlı gayrimenkullerini gerçeğe uygun değerle değerlemektedir.

İşletme 2021 döneminde 160.000 TL kira geliri elde etmiştir. 31.12.2021 tarihi itibarıyla yatırım amaçlı gayrimenkulün değeri 480.000 TL olarak belirlenmiştir.

01.01.2021			
200 YATIRIM AMAÇLI GAYRİMENKULLER	400.000		
257 BİRİKMİŞ AMORTİSMANLAR	600.000		
- Birikmiş Amortismanlar ve Değer Düşüklüğü Karşılıkları			
252 BİNALAR		1.000.000	
/			
2021			
100 KASA/102 BANKALAR	160.000		
640 YATIRIM AMAÇLI GAYRİMENKULLARDEN GELİRLER VE DEĞER ARTIŞ KAZANÇLARI		160.000	
/			

31.12.2021		
200 YATIRIM AMAÇLI GAYRİMENKULLER	80.000	
640 YATIRIM AMAÇLI GAYRİMENKULLARDEN GELİRLER VE DEĞER ARTIŞ KAZANÇLARI		80.000

3.3.7.2.2. Maliyet Yöntemi

İlk kez finansal tablolara alma sonrasında maliyet yöntemini seçen bir işletme, yatırım amaçlı gayrimenkullerini (TMS 40, Paragraf 56);

- ❖ Söz konusu gayrimenkullerin, satış amaçlı elde tutulan varlık olarak sınıflandırılma kistasını karşılması (ya da elden çıkarılacak varlık grubuna dâhil edilmesi) durumunda, “TFRS 5 Satış Amaçlı Duran Varlıklar ve Durdurulan Faaliyetler” uyarınca,
- ❖ Söz konusu gayrimenkullerin, TFRS 5 uyarınca satış amaçlı olarak elde tutulmaması ve kiracı tarafından kullanım hakkı varlığı olarak elde tutulması durumunda, TFRS 16 uyarınca,
- ❖ Diğer tüm durumlarda, TMS 16’da yer alan maliyet yöntemi hükümleri uyarınca ölçer.

Örnek: Bir işletme, aşağıdaki değerlerle kayıtlı olan gayrimenkulünü, yatırım amaçlı olarak sınıflandıracaktır (Örten, Kaval ve Karapınar, 2014:591’den yararlanarak hazırlanmıştır).

Bina	1.000.000 TL
Birikmiş Amortismanlar ve Değer Düşüklüğü Karşılıkları	(600.000) TL

Bina işletmede, maliyet modeline göre değerlendirilmekte olup, bu modelin uygulanmasına devam edilecektir. Binanın kalan faydalı ömrü, 4 yıldır.

01.01.2021		
200 YATIRIM AMAÇLI GAYRİMENKULLER	400.000	
257 BİRİKMİŞ AMORTİSMANLAR	600.000	
-Birikmiş Amortismanlar ve Değer Düşüklüğü Karşılıkları		
252 BİNALAR		1.000.000

Yıl sonunda 100.000 TL amortisman hesaplayacak ve aşağıdaki gibi kayda alacaktır.

31.12.2021		
650 YATIRIM AMAÇLI GAYRİMENKULLERDEN GİDERLER VE DEĞER AZALIŞ ZARARLARI	100.000	
257 BİRİKMİŞ AMORTİSMANLAR VE DEĞER DÜŞÜKLÜĞÜ KARŞILIKLARI		100.000

3.3.7.3. Transferler

İşletme bir gayrimenkulü, yatırım amaçlı gayrimenkul sınıfına veya bu sınıftan diğer bir sınıfa sadece ve sadece kullanımında bir değişiklik olduğu zaman transfer eder. Kullanım değişikliği, gayrimenkul yatırım amaçlı gayrimenkul tanımını karşıladığında ya da karşılaması son bulduğunda ve kullanım değişikliğine ilişkin bir kanıt mevcut olduğunda ortaya çıkar. Gayrimenkulün kullanımına ilişkin yönetimin niyetindeki bir değişiklik, tek başına kullanım değişikliğine ilişkin kanıt sağlamaz. Kullanım değişikliğine ilişkin kanıtlarına aşağıdakiler örnek olarak verilebilir (TMS 40, Paragraf 57):

- ❖ Yatırım amaçlı gayrimenkullerden sahibi tarafından kullanılan gayrimenkullere transfer edilmek için sahibi tarafından kullanılmaya ya da sahibi tarafından kullanılmak amacıyla geliştirilmeye başlanması,
- ❖ Yatırım amaçlı gayrimenkullerden stoklara transfer edilmek için satış amacıyla geliştirilmeye başlanması,
- ❖ Sahibi tarafından kullanılan gayrimenkullerden yatırım amaçlı gayrimenkullere transfer edilmek için sahibi tarafından kullanılmaya son verilmesi ve
- ❖ Stoklardan yatırım amaçlı gayrimenkullere transfer edilmek için diğer bir tarafla faaliyet kiralaması sözleşmesinin başlatılması.

Gerçeğe uygun değeri üzerinden izlenen yatırım amaçlı gayrimenkulden, sahibi tarafından kullanılan gayrimenkule veya stoklara yapılan bir transferde, söz konusu gayrimenkulün TMS 16, TFRS 16 veya TMS 2 uyarınca sonraki muhasebeleştirme işlemindeki ikame maliyeti, gayrimenkulün kullanım şeklindeki değişikliğin gerçekleştiği tarihteki gerçeğe uygun değeridir (TMS 40, Paragraf 60).

Sahibi tarafından kullanılan bir gayrimenkulün, gerçeğe uygun değeri üzerinden izlenen bir yatırım amaçlı gayrimenkule dönüşmesi durumunda işletme, kullanım şeklindeki değişikliğin gerçekleştiği tarihe kadar, sahip olunan gayrimenkul için TMS

16'yı, kiracı tarafından kullanım hakkı varlığı olarak elde tutulan gayrimenkul için TFRS 16'yı uygular. İşletme, gayrimenkulün TMS 16 veya TFRS 16'ya göre hesaplanmış olan defter değeri ile gerçeğe uygun değeri arasında bu tarihte oluşan herhangi bir farklılığı ise yine TMS 16'ya göre yapılmış bir yeniden değerlendirme gibi değerlendirir (TMS 40, Paragraf 61).

3.3.7.4. Elden Çıkarma

Yatırım amaçlı bir gayrimenkul, elden çıkarılması veya kullanımına kalıcı olarak son verilmesi ve kendisinden gelecekte herhangi bir ekonomik fayda beklenmemesi durumunda finansal tablo dışı bırakılır (finansal durum tablosundan çıkarılır). (TMS 40, Paragraf 66).

Yatırım amaçlı gayrimenkulün kullanım dışı bırakılması veya elden çıkarılması durumunda ortaya çıkan kazanç veya kayıp; varlığın elden çıkarılması sonucunda elde edilen net satış tutarı ile gayrimenkulün defter değeri arasındaki farka eşittir ve gayrimenkulün kullanım dışı bırakıldığı veya elden çıkarıldığı dönemde (TFRS 16 satış ve geri kiralama işlemi için aksini öngörmedikçe) kâr veya zarar olarak finansal tablolara yansıtılır (TMS 40, Paragraf 69).

Değeri düşen, kaybolan veya vazgeçilen yatırım amaçlı gayrimenkul için üçüncü taraflardan alınacak tazminat, tahsil edilebilir hale geldiğinde kâr veya zarar olarak finansal tablolara yansıtılır (TMS 40, Paragraf 72).

Yatırım amaçlı gayrimenkule ilişkin değer düşüklükleri veya zararlar, yatırım amaçlı gayrimenkuller için üçüncü taraflardan tazminat talepleri veya alınan tazminatlar ile yenileme varlıklarının sonraki inşa veya satın alınma işlemleri ayrı ekonomik olaylardır ve aşağıda belirtilen şekillerde ayrı ayrı muhasebeleştirilir (TMS 40, Paragraf 73):

- ❖ Yatırım amaçlı gayrimenkule ilişkin değer düşüklükleri, TMS 36 uyarınca finansal tablolara yansıtılır;
- ❖ Yatırım amaçlı gayrimenkulün kullanım dışı bırakılması veya elden çıkarılması, bu Standardın 66- 71'inci paragrafları uyarınca finansal tablolara yansıtılır;
- ❖ Değeri düşen, kaybolan veya vazgeçilen yatırım amaçlı gayrimenkul için üçüncü taraflardan alınacak tazminat, tahsil edilebilir hale geldiğinde kâr veya zarar olarak finansal tablolara yansıtılır.

- ❖ Yenilenerek restore edilen, satın alınan veya inşa edilen varlığın maliyeti, bu Standardın 20-29'uncu paragrafları uyarınca belirlenir.



DÖRDÜNCÜ BÖLÜM

MUHASEBE MESLEK MENSUPLARININ TMS-16, TFRS-5, TMS-40'DA ELE ALINAN SABİT VARLIK YATIRIMLARINA İLİŞKİN ALGILARININ İNCELENMESİ

4.1. Araştırmanın Konusu, Amacı ve Önemi

Dünya genelinde globalleşme ve küreselleşmeyle birlikte uluslararası yatırımların dünya çapında hız kazanmasına neden olmuştur. Yaşanan bu gelişmelerin ve ticaretin uluslararası boyutlara ulaşmasıyla yatırımcıların ülke dışına yoğun bir şekilde yönelmeleri sonucunu doğurmuştur. Uluslararası alanda parasal işlemlerin artışı, para transferlerinin hız kazanması, işletmelerin aynı anda birden çok ülkeye menkul kıymet ihraç edebilmeleri olanağını sağlamıştır. Yatırımcının, yatırım yaptığı ülkedeki uygulamaları kavrayabilmesi ve bilgilere güvenmesi önem arz eden durum halini almıştır. Yatırımcılar yatırım yaptıkları ülkelerin muhasebe standartlarını daha sıkı sıkıya sorgulamakta ve finansal tabloların gerçek durumu yansıtmamasından emin olmak istemektedirler (Kocamaz, 2012: 108).

Bu araştırmadaki amaç; Aksaray Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler Odasına kayıtlı olarak faaliyet gösteren muhasebe meslek mensuplarının TMS-16, TFRS-5, TMS-40'da ele alınan sabit varlık yatırımlarına ilişkin algılarını ölçmek ve bu algılarının muhasebe meslek mensuplarının aldıkları eğitim, unvan, mesleki deneyimleri, çalışma şekli ve TMS/TFRS hakkında gelişmeleri takip edip/etmemesi gibi çeşitli kriterlere göre farklılık gösterip göstermediğini ortaya koymaktır.

Araştırması yapılan bu çalışma neticesinde muhasebe meslek mensuplarının TMS-16, TFRS-5 ve TMS-40 Sabit varlık yatırımlarına ilişkin algı düzeylerinin ölçülmesinde literatürdeki boşluğa farklı bir bakış açısı geliştireceği ve katkı sağlayacağı göz önünde bulundurularak gerçekleştirilmesi sağlanmıştır.

4.2. Literatür Taraması

Tablo 9. Literatür Taramasına Ait Çalışmalar

(Dağ fişne, 2019)	“Muhasebe Meslek Mensuplarının Türkiye Muhasebe Standartları ve Türkiye Finansal Raporlama Standartları Algısına İlişkin Çalışma: Sivas İli Örneği” adlı çalışmasında Sivas ilinde faaliyet gösteren muhasebe meslek mensuplarının TFRS kapsamında ki algılarını, konuya hakim olup olmadıklarını ve TFRS’nin mali tablolara etkileri konusundaki düşünceleriyle ilgili anket çalışması sonucunda, Sivas’ta faaliyet gösteren muhasebe meslek mensupları TMS ve TFRS’ lerin uygulamaya geçirilmesi düşüncesinde olmakla beraber standartlarla ilgili bilgi seviyelerinin düşük olduğu, uygulamada problemler yaşanacağı ve konuyla alakalı eğitimin yetersiz olduğu kanısına varmıştır.
(Göktaş, 2012)	“Türkiye Muhasebe Standartlarının Uygulanabilirliğine İlişkin Kars İlinde Bir Araştırma” adlı çalışmasında uygulamada görülebilecek uyum sorunlarının çözümü noktasında, ilgililerin karşılaşılabilecekleri muhtemel sorunları tespit etmek amacıyla Kars’taki muhasebe meslek mensuplarının bakış açılarını incelemek amacıyla anket çalışması yapmıştır. Türkiye Muhasebe Standartları’nın uygulanması sonucunda muhasebe meslek mensuplarının iş yükü ve sorumluluklarının artacağı, bununla beraber muhasebe mesleğine ilginin de artacağı sonucuna ulaşmıştır.
(Kazan, 2020)	“Muhasebe Meslek Mensuplarının TMS 16 Maddi Duran Varlıklar Standardı Hakkındaki Bilgi Düzeylerinin Tespitine Yönelik Bir Araştırma: Karaman İli Örneği” adlı çalışmasında, Karaman Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler Odasına kayıtlı olarak faaliyet gösteren muhasebe meslek mensuplarının TMS 16 Maddi Duran Varlıklar Standardı’nın ortaya koyduğu düzenlemeler ile muhasebe uygulamaları hakkındaki bilgi düzeylerini tespit etmek, bilgi düzeylerinin muhasebe meslek mensuplarının yaş, unvan ve deneyimleri gibi çeşitli kriterlere göre farklılık gösterip göstermediğini ortaya koymak amacıyla anket çalışması yapmıştır. Muhasebe meslek mensuplarının lisans eğitiminden sonra lisansüstü eğitim de almalarının ve muhasebe alanında düzenli yayın takip etmelerinin, standartlara ilişkin bilgi düzeyini arttırdığı sonucuna varmıştır. Muhasebe meslek mensuplarının lisansüstü eğitim almalarının ve muhasebe alanında düzenli yayın takip etmelerinin meslek hayatlarını olumlu yönde etkileyeceğini belirtmiştir.
(Otlı ve Gül,2019)	“TFRS 5 Satış Amaçlı Elde Tutulan Duran Varlıklar ve Durdurulan Faaliyetler Standardına Yönelik Muhasebe Meslek Mensuplarının Bilgi Düzeylerinin Tespiti Üzerine Bir Araştırma: Elazığ İli Örneği” adlı çalışmalarında, Elazığ İlindeki muhasebe meslek mensuplarının TFRS 5 Satış amaçlı elde tutulan duran varlıklar ve durdurulan faaliyetler standardı hakkındaki bilgi düzeylerini tespit etmek amacıyla anket çalışması yapmışlardır. Meslek mensuplarının en az % 40’ının TFRS 5 Satış Amaçlı Elde Tutulan Duran Varlıklar ve Durdurulan Faaliyetler Standardı hakkında bilgi sahibi olduğunu söylemişlerdir. Meslek mensuplarının cinsiyetleri ve bilgi düzeyleri arasındaki anlamlı ilişki sadece satış amaçlı elde tutulan duran varlıklar için amortisman ayırma durumunda ortaya çıktığını söylemişlerdir. Meslek mensuplarının % 94’ünün satış amaçlı duran varlık sınıflandırması yapmamış olmalarını ortaya çıkan en önemli sonucu olduğunu belirtmişlerdir.

(Deran ve Diğerleri, 2014)	“Türkiye Muhasebe Standartları Kapsamında Yatırım Amaçlı Gayrimenkullerin Finansal Tablolarda sunulum Esasları ve Muhasebe Meslek Mensuplarının Bilgi Düzeyinin Tespit Etmeye Yönelik Bir Araştırma” adlı çalışmalarında Gaziantep ilinde bağımsız olarak faaliyet gösteren muhasebe meslek mensuplarının TMS 40 standardı hakkında bilgi düzeylerini ve bilgi düzeylerinin demografik değişkenlere göre farklılaşıp farklılaşmadığını tespit etmek amacıyla anket çalışması yapmışlardır. Muhasebe meslek mensuplarının TMS 40 Standardı’na ilişkin bilgi düzeylerinin yaşlarına, unvanlarına ve deneyimlerine göre farklılaşıp farklılaşmadığını tespit etmek için yaptıkları analiz sonuçlarında farklı yaş, unvan ve deneyime sahip olan meslek mensuplarının bilgi düzeylerinin birbirinden farklı olduğunu söylemişlerdir. TMS 40 Standardı’nın amacı ve kapsamı, yatırım amaçlı gayrimenkullerin değerlemesi ve muhasebeleştirilmesi konularında 40 yaş üzerinde olan meslek mensuplarının diğer yaş gruplarına göre, 15 yıl üzeri deneyime sahip olan meslek mensuplarının diğer deneyim gruplarına göre ve YMM unvanına sahip olan meslek mensuplarının, SM ve SMMM’ye göre daha fazla bilgi sahibi olduklarını söylemişlerdir.
(Deran ve Diğerleri, 2014)	“Muhasebe Meslek Mensuplarının Tms 16 Maddi Duran Varlıklar Standardı’na İlişkin Bilgi Düzeylerinin Tespitine Yönelik Bir Araştırma” adlı çalışmalarında Gaziantep ilinde bağımsız olarak faaliyet gösteren muhasebe meslek mensuplarının TMS 16 standardı hakkında bilgi düzeylerini ve bilgi düzeylerinin demografik değişkenlere göre farklılaşıp farklılaşmadığını tespit etmek ve işletmelerin maddi duran varlık yatırımları ve bu yatırımlardaki değişimlerin muhasebeleştirilmesine ilişkin esaslarının açıklamak amacıyla anket çalışması yapmışlardır. Araştırmaya katılan muhasebe meslek mensuplarının % 83’ünün TMS 16 standardının amacı ve kapsamını; % 79’unun maddi duran varlıklara ilişkin ilk harcamaların nasıl muhasebeleştirileceğini, %80’inin maddi duran varlıkların sonraki dönemlerde nasıl değerlendirileceği ile harcama işlemlerinin nasıl muhasebeleştirileceğini ve %83’ünün maddi duran varlıklara ilişkin amortisman işlemlerini nasıl gerçekleştireceği konularında bilgi sahibi oldukları tespit edilmiştir. Bilgi düzeyleri ve Standardı’na ilişkin konularda arasında yaşlarına, deneyimlerine ve unvanlarına göre anlamlı farklılık bulunduğu tespit edilmiştir. 40 yaş ve üzerinde meslek mensupları ile 15 yıldan daha fazla deneyimi olan meslek mensuplarının diğerlerine göre söz konusu standart konusunda daha bilgili oldukları tespit edilmiştir. Ayrıca SMMM unvanına sahip olan muhasebe meslek mensuplarının TMS 16 Standardı’na ilişkin yukarıda belirtilen konulardaki bilgi düzeylerinin, YMM ve SM’ye göre daha iyi olduğu ortaya çıkmıştır.

4.3. Araştırma Hipotezleri

Araştırmanın hipotezleri; (Göktaş, 2012: 138; Kazan, 2020: 113-115; Otlu ve Gül, 2019: 10-11; Deran vd. 2014: 85-86) ilgili çalışmalardan faydalanılarak oluşturulup aşağıda sıralanmıştır.

H1₍₁₎: Muhasebe meslek mensuplarının TMS-16, TFRS-5, TMS-40 Sabit varlık yatırımlarına ilişkin algıları cinsiyetlerine göre anlamlı farklılaşır.

H1₍₂₎: Muhasebe meslek mensuplarının TMS-16, TFRS-5, TMS-40 Sabit varlık yatırımlarına ilişkin algıları yaşa göre anlamlı farklılaşır.

H1₍₃₎: Muhasebe meslek mensuplarının TMS-16, TFRS-5, TMS-40 Sabit varlık yatırımlarına ilişkin algıları unvanlarına göre anlamlı farklılaşır.

H1₍₄₎: Muhasebe meslek mensuplarının TMS-16, TFRS-5, TMS-40 Sabit varlık yatırımlarına ilişkin algıları çalışma şekillerine göre anlamlı farklılaşır.

H1₍₅₎: Muhasebe meslek mensuplarının TMS-16, TFRS-5, TMS-40 Sabit varlık yatırımlarına ilişkin algıları eğitimlerine göre anlamlı farklılaşır.

H1₍₆₎: Muhasebe meslek mensuplarının TMS-16, TFRS-5, TMS-40 Sabit varlık yatırımlarına ilişkin algıları mezun oldukları bölümlerine göre anlamlı farklılaşır.

H1₍₇₎: Muhasebe meslek mensuplarının TMS-16, TFRS-5, TMS-40 Sabit varlık yatırımlarına ilişkin algıları mesleki deneyimlerine göre anlamlı farklılaşır.

H1₍₈₎: Muhasebe meslek mensuplarının TMS-16, TFRS-5, TMS-40 Sabit varlık yatırımlarına ilişkin algıları Muhasebe alanında düzenli yayın takip etme/etmeme durumuna göre anlamlı farklılaşır.

H1₍₉₎: Muhasebe meslek mensuplarının TMS-16, TFRS-5, TMS-40 Sabit varlık yatırımlarına ilişkin algıları TMS/TFRS hakkındaki gelişmeleri takip etme/etmeme durumuna göre anlamlı farklılaşır.

H1₍₁₀₎: Muhasebe meslek mensuplarının TMS-16, TFRS-5, TMS-40 Sabit varlık yatırımlarına ilişkin algıları TMS/TFRS eğitimi alma/almama durumuna göre anlamlı farklılaşır.

H1₍₁₁₎: Muhasebe meslek mensuplarının TMS-16, TFRS-5, TMS-40 Sabit varlık yatırımlarına ilişkin algıları alınan TMS/TFRS eğitimi sayısına göre anlamlı farklılaşır.

H1₍₁₂₎: Muhasebe meslek mensuplarının TMS-16, TFRS-5, TMS-40 Sabit varlık yatırımlarına ilişkin algıları mükellef sayılarına göre anlamlı farklılaşır.

4.4. Araştırmanın Yöntemi ve Veri Toplama Yöntemi

Yapılan bu araştırmada önceden geçerlilik ve güvenilirlikleri sınanmış ve belli amaçlar doğrultusunda geliştirilen çeşitli ölçek ve sorulardan yararlanılarak oluşturulan 5’li likert ölçeği (1: Hiç Bilmiyorum.....5: Çok İyi Biliyorum) formunda anket kullanılmıştır. Nicel araştırma yaklaşımında yararlanılmış, araştırma deseni ise alan araştırması niteliğine sahip, kolayda örnekleme yöntemiyle gönüllük esasına dayanan katılımcılardan yüz yüze, e posta, telefon, ve whatsapp yöntemiyle muhasebe meslek mensubundan veri toplanmıştır. Hazırlanmış olan anket üç bölümden oluşmaktadır. Birinci bölümde, ankete katılan meslek mensuplarının meslek unvanı, cinsiyeti, yaşı, eğitim durumu, mükellef sayısı, ve mesleki tecrübesi gibi demografik özellikleri tanımlanmıştır. Anketin ikinci bölümünde ise muhasebe meslek mensuplarının faaliyetleri hakkında bilgiler derlenmiştir. Anketin üçüncü bölümü ise, uygulama kısmından oluşmaktadır. Araştırmaya konu olan veriler birinci ve ikinci bölümdeki demografik özelliklerden oluşan kişisel bilgilere ilişkin sorular, Göktaş (2012) ve Kazan (2020) tarafından kullanılan sorulardan derlenmiştir. Anketin uygulama kısmından oluşan üçüncü bölümdeki her bir ilgili standarda ilişkin sorular ise TMS-16 Maddi Duran Varlıklar standardı, Kazan(2020), TFRS-5 Satış Amaçlı Elde Tutulan Duran Varlıklar ve Durdurulan Faaliyetler Standardı, Otlı ve Gül (2019), TMS-40 Yatırım Amaçlı Gayri Menkuller standardı, Deran ve arkadaşlarınca (2014) geliştirilen sorulardan hazırlanarak oluşturulan anket formu kullanılmıştır. SPSS (Statistical Package for the Social Sciences) İstatistik yazılım programından yararlanılarak verilerin analizi yapılmıştır.

4.5. Araştırmanın Kapsamı ve Sınırlılıkları

Araştırmanın evrenini Aksaray İlinde faaliyet gösteren Muhasebe meslek mensupları oluşturmaktadır. Araştırmanın Örneklemine ise Aksaray Serbest Muhasebeci Mali Müşavir Odasına bağlı bulunan kayıtlı olan toplamda 205 kişi olmak üzere muhasebe meslek mensuplarından tamsayım yöntemiyle 132 kişiden toplanabilen elde edilen veriler oluşturmaktadır. Araştırmada belirtilen amaca yönelik ölçeklerden ve ilgili sorulardan oluşan, anket yoluyla belirlenen örneklemenin tamamına yakınından veri toplanması amacıyla anket uygulanmıştır. Araştırmanın sınırlılıklarını ise, çalışma süresince karşılaşılan bazı etik

sorunlar; katılımcıların araştırmaya devam etmeme isteği, katılımcıların gerçek kimliklerini ifşa edebilecek şekilde açık kullanılması gibi etkenler sıralanabilir.

4.6. Bulgu ve Analizler

- ❖ **Faktör Analizi:** Faktör analizi, birbiri ile çelişkili çok sayıda değişkeni bir araya getiren kavramsal olarak anlamlı daha az sayıda yeni değişkenli faktörler (faktörler, boyutlar) bulmayı keşfetmeyi amaçlayan çok değişkenli bir istatistiksel yöntem olarak tanımlanmaktadır (Seçer, 2015:153).
- ❖ **KMO ve Bartlett's Test:** Bartlett's küresellik testi değişkenler arasında yeterli oranda ilişki olup olmadığını gösteren bir test olarak tanımlanmaktadır. Eğer ki Bartlett testinin p değeri 0,05 anlamlılık derecesinden düşük ise değişkenler arasında faktör analizi yapmaya yeterli düzeyde bir ilişkinin olduğunun göstermektedir. Eğer testin sonucu anlamlı değilse değişkenler faktör analiz yapmaya uygun olmadığını göstermektedir. Kaiser-Meyer-Olkin (KMO) testi örnekleme yeterliliği de değişkenler arası korelasyonların faktör analizine uygunluğunu da test etmektedir. KMO değeri 0 ile 1 arasında değişim göstermektedir. KMO'nun 1 değerini aldığı anda değişkenlerinin birbirlerini mükemmel bir şekilde, hatasız tahmin edilebileceğini göstermektedir. KMO örnekleme yeterliliğinin kabul edilebilir en alt sınırı ise 0,50'dir. Genel kabul görmüş KMO değerleri ve yorumları aşağıdaki tablo da verilmiştir (Durmuş vd., 2016: 79-80).

Tablo 10. KMO Değerleri ve Yorumları

KMO Değeri	Yorumu
0,80 ve yukarısı	Mükemmel
0,070 ve 0,80 arası	İyi
0,60 ve 0,70 arası	Orta
0,50 ve 0,60 arası	Kötü
0,50 den aşağı	Kabul edilmez

Kaynak: (Durmuş vd., 2016:80).

Muhasebe meslek mensuplarının TMS 16 Maddi Duran Varlıklar Standardına ilişkin ölçek ifadelerinin Tablo 11’de faktör analizi yer almaktadır.

Tablo 11. TMS-16 Maddi Duran Varlıklar Standardının Güvenirlilik ve Geçerlilik Değerleri

TMS-16 Maddi Duran Varlıklar Standardı Ölçek İfadeleri	Faktör Yükleri
TMS-16 Maddi Duran Varlıklar Standardının amacını	,815
TMS-16 Maddi Duran Varlıklar Standardının kapsamına giren duran varlıkların özelliklerini	,847
TMS-16 Maddi Duran Varlıkların İlk defa kayda alınması sırasındaki muhasebeleştirme ilkelerini	,890
TMS-16 Maddi Duran Varlık bir başka duran varlık ile takas edilmesi sonucunda elde ediliyorsa; elde edilen duran varlığın nasıl tespiti edileceğini	,848
TMS-16 Maddi Duran Varlıklarda yeniden değerlemenin hangi sıklıkla yapılabileceğini	,885
TMS-16 Maddi Duran Varlıkların ilk alımından sonraki dönemlerde değerlendirme yöntemlerini ve muhasebeleştirme ilkelerini	,883
TMS-16 Maddi Duran Varlığın yeniden değerlendirme sonrasında değerinde artış/azalış olduğunda, bu artışın/azalışın nasıl muhasebeleştirileceğini	,886
TMS-16 Maddi Duran Varlık için yapılan günlük bakım ve harcamalarının günlük muhasebeleştirme ilkelerini	,888
TMS-16 Maddi Duran Varlık için yapılan kapsamlı bakım onarım ve yenileme harcamalarının muhasebeleştirme ilkelerini	,900
TMS-16 Maddi Duran Varlıklarının elden çıkartılması ile ilgili muhasebeleştirme ilkelerini	,909
TMS-16 Maddi Duran Varlıklarda kullanılabilecek amortisman ayırma yöntemlerini	,911
TMS-16 Maddi Duran Varlıklarda amortisman tabi değer nasıl hesaplanacağını	,904
TMS-16 İşletmenin kullandığı bina için amortisman ayırma ilkelerini	,887
TMS-16 Maddi Duran Varlıklar parçalara ayrılabiliriyorsa (motor, gövde, palet vb.) amortisman tabi tutulurken uyulması gereken ilkeleri	,832
TMS-16 Maddi Duran Varlıklar yeniden değerlemeye tabi tutulduğunda, duran varlığın amortismanının nasıl işleme tabi tutulacağını	,790
Cronbach Alpha	,977
Açıklanan Varyans %	76,10
Kaiser-Meyer-Olkin Measure of Sampling Adequacy.	,930
Approx. Chi-Square	2871,337
df	105
p	,000

Tablo 11 İncelendiğinde; TMS-16 Maddi Duran Varlıklar Standardının ölçeğinin güvenilirlik değeri Cronbach Alpha Katsayısı, ölçeğin tümünün değeri (0,977) tavsiye edilmekte olan minimum 0,60 değerinin üzerinde olduğundan ölçeğin tüm olarak boyutlara

göre güvenilir olduğu belirlenmiştir(Akın, 2019: 2754). KMO değeri 0,930 olduğundan değişken faktörlerin faktör analizine uygunluğu yüksek seviyede olduğu görölmektedir (Durmuş vd.,2016:80). Analize alınan 15 değişkenin öz değeri %1'den büyük olan tek boyuttan oluşan faktör altında toplandığı görölmektedir. Bu tek faktörün ölçeğe ilişkin açıklanan varyansı %76,104'tür. Yapılan analizler sonucunda TMS-16 Maddi Duran Varlıklar Standardının geçerlilik ve güvenilirlik açısından herhangi bir sorun teşkil etmemektedir.



Muhasebe meslek mensuplarının TFRS-5 Satış Amaçlı Elde Tutulan Duran Varlıklar ve Durdurulan Faaliyetler Standardına ilişkin ölçek ifadeleri Tablo 12’de faktör analizi yer almaktadır.

Tablo 12. TFRS-5 Satış Amaçlı Elde Tutulan Duran Varlıklar ve Durdurulan Faaliyetler Standardının Güvenirlilik ve Geçerlilik Değerleri

TFRS-5 Satış Amaçlı Elde Tutulan Duran Varlıklar ve Durdurulan Faaliyetler Standardı Ölçek İfadeleri	Faktör Yükleri
TFRS-5 Satış Amaçlı Elde Tutulan Duran Varlıklar ve Durdurulan Faaliyetler Standardının amaçlarını	,919
TFRS-5 Satış Amaçlı Elde Tutulan Duran Varlıklar ve Durdurulan Faaliyetler Standardının kapsamına giren konuları	,912
TFRS-5 Satış Amaçlı Elde Tutulan Duran Varlıkların sınıflandırma koşullarını	,931
TFRS-5 Satış Amaçlı Elde Tutulan Duran Varlıkların özel durumlarını	,903
TFRS-5 Satış Amaçlı Elde Tutulan olarak sınıflandırılan bir duran varlığın finansal tablolarda sunumunu	,913
TFRS-5 Satış Amaçlı Elde Tutulan Duran Varlıkların ölçülmesini	,927
TFRS-5 Satış Amaçlı Elde Tutulan Duran Varlıkların defter değerinin ölçülmesini	,926
TFRS-5 Satış Amaçlı Elde Tutulan Duran Varlıklar için amortisman ayrılıp ayrılmadığını	,902
TFRS-5 Satış Amaçlı Elde Tutulan Duran Varlıkların muhasebeleştirmesini	,923
TFRS-5 Satış Amaçlı Olarak Sınıflandırılan Duran Varlıklara ait yeniden değerlendirme artışlarını	,923
TFRS-5 Satış Amaçlı Elde Tutulan Duran Varlıkların elden çıkarılma süresini	,933
TFRS-5 Satış Amaçlı Elde Tutulan Duran Varlıkların elden çıkarılma süresinin uzaması durumunu	,884
Meydana gelen değer azalışları ve artışlarının nasıl muhasebeleştirileceğini	,925
TFRS-5 Satış Amaçlı Elde Tutulan Duran Varlıkların satıştan vazgeçilmesi durumunda nasıl muhasebeleştirileceğini	,906
Durdurulan faaliyetlerin gelir tablosunda raporlanmasını	,878
Cronbach Alpha	,986
Açıklanan Varyans %	83,519
Kaiser-Meyer-Olkin Measure of Sampling Adequacy.	,943
Approx. Chi-Square	3256,261
df	105
p	,000

Tablo 12 İncelendiğinde; TFRS-5 Satış Amaçlı Elde Tutulan Duran Varlıklar ve Durdurulan Faaliyetler Standardına ilişkin ölçeğin güvenirlilik değeri Cronbach Alpha Katsayısı, ölçeğin tümünün değeri (0,986) tavsiye edilmekte olan minimum 0,60 değerinin üzerinde olduğundan ölçeğin tüm olarak boyutlara göre güvenilir olduğu belirlenmiştir(Akın, 2019: 2754). KMO değeri 0,943 olduğundan değişken faktörlerin faktör

analizine uygunluđu yűksek seviyede olduđu gűrűlmektedir (Durmuř vd.,2016:80). Analize alınan 15 deđiřkenin űz deđeri %1'den bűyűk olan tek boyuttan oluřan faktűr altında toplandıđı gűrűlmektedir. Bu tek faktűrűn űlçeđe iliřkin açıklanan varyansı %83,519'dur. Yapılan analizler sonucunda TFRS-5 Satıř Amaçlı Elde Tutulan Duran Varlıklar ve Durdurulan Faaliyetler Standardına Standardının geçerlilik ve gűvenirlilik açısından herhangi bir sorun teřkil etmemektedir.



Muhasebe meslek mensuplarının TMS-40 Yatırım Amaçlı Gayrimenkuller Standardına ilişkin ölçek ifadelerinin Tablo 13’de faktör analizi yer almaktadır

Tablo 13. TMS-40 Yatırım Amaçlı Gayrimenkuller Standardının Güvenirlilik ve Geçerlilik Değerleri

TMS-40 Yatırım Amaçlı Gayrimenkuller Standardı Ölçek İfadeleri	Faktör Yükleri
TMS-40 Yatırım Amaçlı Gayrimenkuller Standardının amaçlarını	,919
TMS-40 Yatırım Amaçlı Gayrimenkuller Standardının kapsamına giren Gayrimenkulleri	,933
TMS-40 Yatırım Amaçlı Gayrimenkullerin ilk elde edilmesinde muhasebeleştirilme ilkelerini	,940
TMS-40 Yatırım Amaçlı Gayrimenkullerin ilk elde edilmesinden sonra ortaya çıkan harcamaların muhasebeleştirme ilkelerini	,959
TMS-40 Yatırım Amaçlı Gayrimenkulün bu niteliğini kaybetmesi halinde veya bir gayrimenkulün bu niteliği kazanmasında uygulaması gereken muhasebeleştirme İlkelerini	,950
TMS-40 Yatırım Amaçlı Gayrimenkulün elden çıkarılması halinde uyulması gereken muhasebeleştirme ilkelerini	,965
TMS-40 Yatırım Amaçlı Gayrimenkullerin sonraki dönemlerde değerlemesinde kullanılabilecek yöntemleri	,936
Cronbach Apha	,979
Açıklanan Varyans %	88,977
Kaiser-Meyer-Olkin Measure of Sampling Adequacy.	,916
Approx. Chi-Square	1479,432
df	21
P	,000

Tablo 13 İncelendiğinde; TMS-40 Yatırım Amaçlı Gayrimenkuller Standardının ölçeğinin güvenirlik değeri Cronbach Alpha Katsayısı, ölçeğin tümünün değeri (0,979) tavsiye edilmekte olan minimum 0,60 değerinin üzerinde olduğundan ölçeğin tüm olarak boyutlara göre güvenilir olduğu belirlenmiştir(Akın, 2019: 2754). KMO değeri 0,916 olduğundan değişken faktörlerin faktör analizine uygunluğu yüksek seviyede olduğu görülmektedir (Durmuş vd.,2016:80). Analize alınan 7 değişkenin öz değeri %1’den büyük olan tek boyuttan oluşan faktör altında toplandığı görülmektedir. Bu tek faktörün ölçeğe ilişkin açıklanan varyansı 88,977’tür. Yapılan analizler sonucunda TMS-40 Yatırım Amaçlı Gayrimenkuller Standardının geçerlilik ve güvenirlik açısından herhangi bir sorun teşkil etmemektedir.

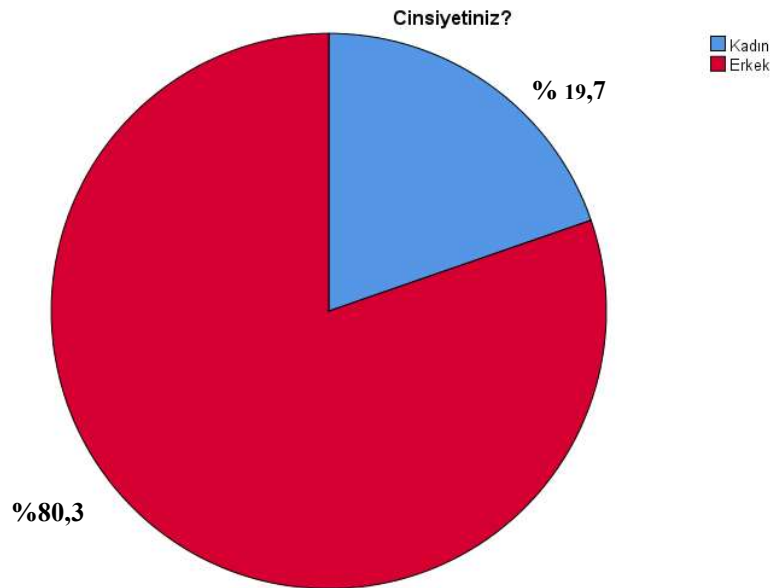
Araştırmaya katılan 132 Muhasebe meslek mensubunun cinsiyet, yaş, mesleki unvan, çalışma şekli, eğitim, mezun olunan bölüm ve mesleki deneyim demografik özelliklerine ilişkin dağılımları yer almaktadır.

Muhasebe meslek mensuplarının “cinsiyete” göre dağılım sonuçları Tablo 14 ve Şekil 12’de yer almaktadır.

Tablo 14. Muhasebe Meslek Mensuplarının Cinsiyete Göre Dağılımları

		f	%
Cinsiyet	Kadın	26	19,7
	Erkek	106	80,3
	Toplam	132	100,0
	Toplam	132	100,0

Şekil 12. Muhasebe Meslek Mensuplarının Cinsiyete Göre Dağılımları



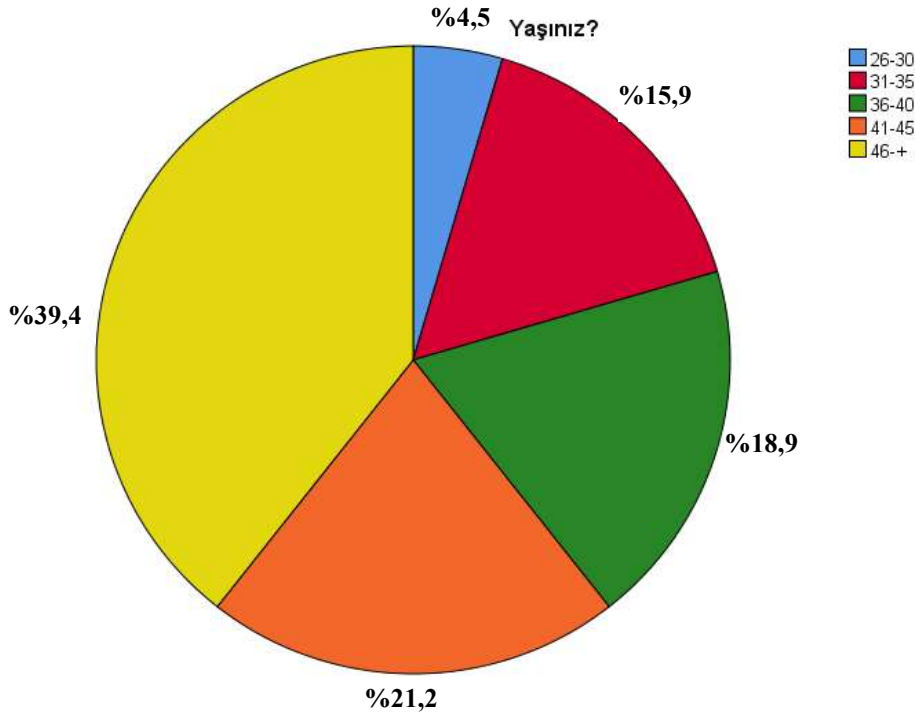
Tablo 14 ve Şekil 12’de cinsiyete göre değerlendirme yapıldığında % 19,7’ sinin kadın, %80,3’nün erkek olduğu görülmektedir. Meslek mensuplarının büyük bir çoğunluğunu erkeklerin oluşturduğu görülmektedir. Bayanların daha az oranda olma durumuna sebep en önemli iki faktör açısından ele alındığında fazlaca olan iş yükü nedeniyle, mesai saatlerinin çok çok geç saatlere kadar sürmesi olarak gösterilebilir.

Muhasebe meslek mensuplarının “yaşı” göre dağılım sonuçları Tablo 15 ve Şekil 13’de yer almaktadır.

Tablo 15. Muhasebe Meslek Mensuplarının Yaşı Göre Dağılımları

		f	%
Yaş	26-30	6	4,5
	31-35	21	15,9
	36-40	25	18,9
	41-45	28	21,2
	46-+	52	39,4
	Toplam	132	100,0

Şekil 13. Muhasebe Meslek Mensuplarının Yaşı Göre Dağılımları



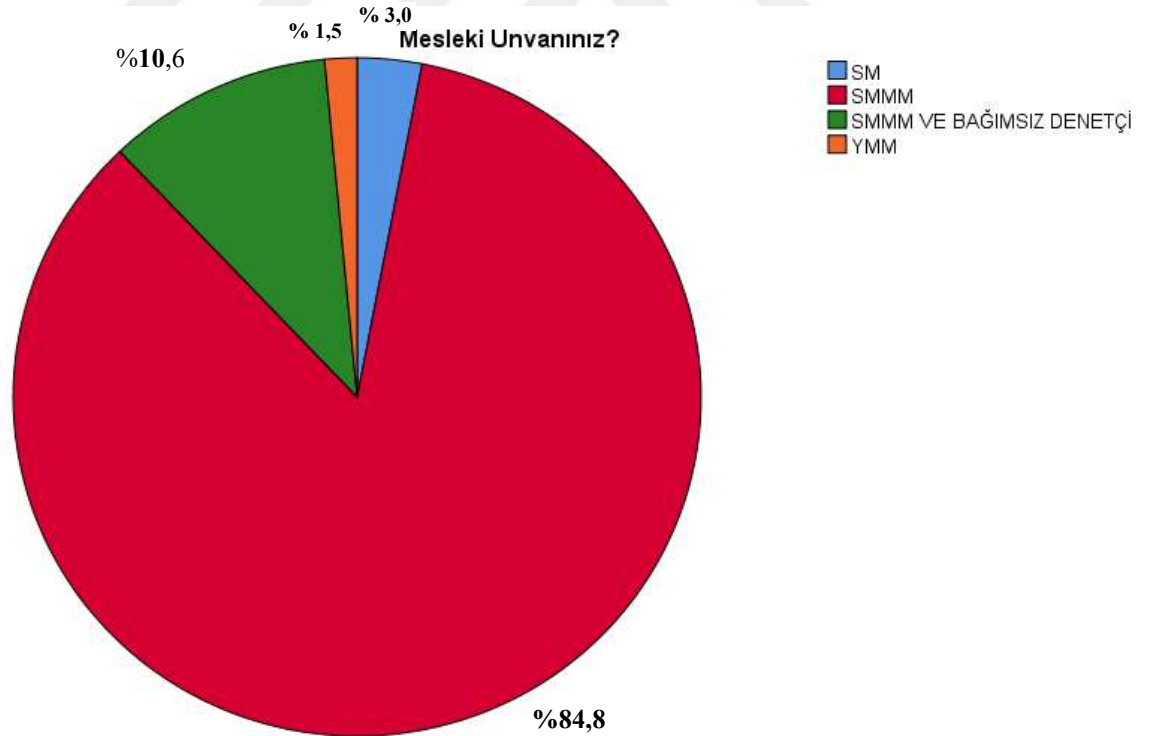
Tablo 15 ve şekil 13’de yaş göre dağılımları incelendiğinde; %4,5’i 26-30 yaş aralığında, %15,9’u 31-35 yaş aralığında, %18,9’u 36-40 yaş aralığında, %21,2’si 41-45 yaş aralığında, %39,4’ü ise 46-+ ve üstü yaş oranına sahip olduğu görülmektedir. Yaş dağılımları ele alındığında en büyük çoğunluğu 46 yaş ve üstü oluşturmaktadır. Bu durum bu mesleğin hem zorluğunu, hem de ilerleyebilmek ve süreklilik sağlama açısından ve zor eğitim süreçlerinden geçilmesi nedeniyle açıklanabilir.

Muhasebe meslek mensuplarının “mesleki unvana” göre dağılım sonuçları Tablo 16 ve Şekil 14’de yer almaktadır.

Tablo 16. Muhasebe Meslek Mensuplarının Mesleki Unvana Göre Dağılımları

		f	%
Mesleki Unvan	SM	4	3,0
	SMMM	112	84,8
	SMMM VE BAĞIMSIZ DENETÇİ	14	10,6
	YMM	2	1,5
	Toplam	132	100,0

Şekil 14. Muhasebe Meslek Mensuplarının Mesleki Unvana Göre Dağılımları



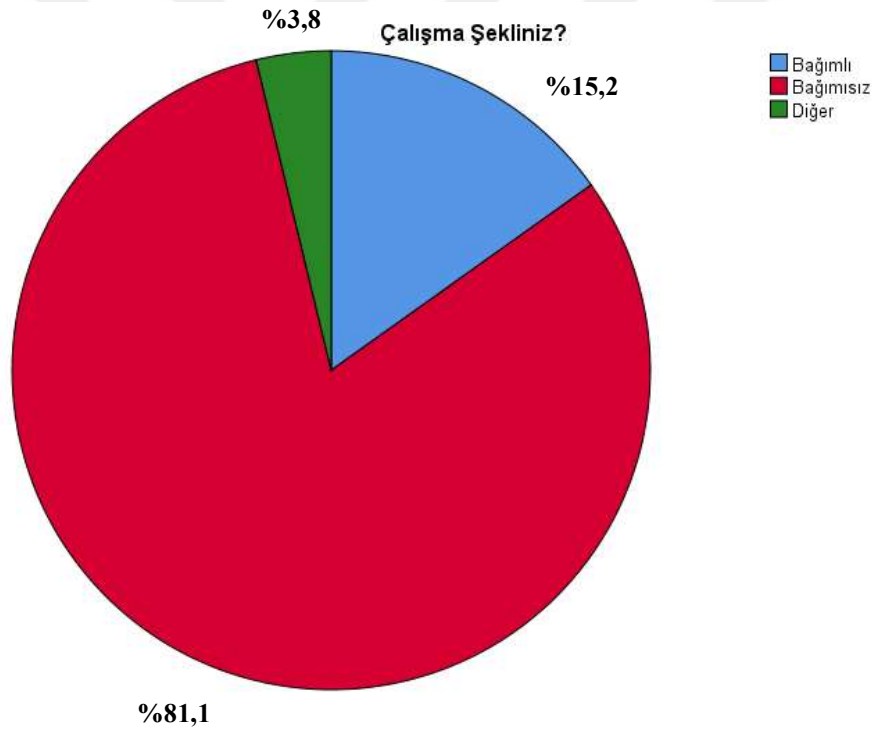
Tablo 16 ve Şekil 14’de mesleki unvanlarına göre ise dağılımları %3,0’ü SM, %84,8’i SMMM, %10,6’sı SMMM ve Bağımsız Denetçi, %1,5 ‘i ise YMM’ den oluşmaktadır. Büyük bir kısmını SMMM’ler oluşturmaktadır.

Muhasebe meslek mensuplarının “çalışma şekline” göre dağılım sonuçları Tablo 17 ve Şekil 15’de yer almaktadır.

Tablo 17. Muhasebe Meslek Mensuplarının Çalışma Şekline Göre Dağılımları

		f	%
Çalışma Şekli	Bağımlı	20	15,2
	Bağımsız	107	81,1
	Diğer	5	3,8
	Toplam	132	100,0

Şekil 15. Muhasebe Meslek Mensuplarının Çalışma Şekline Göre Dağılımları



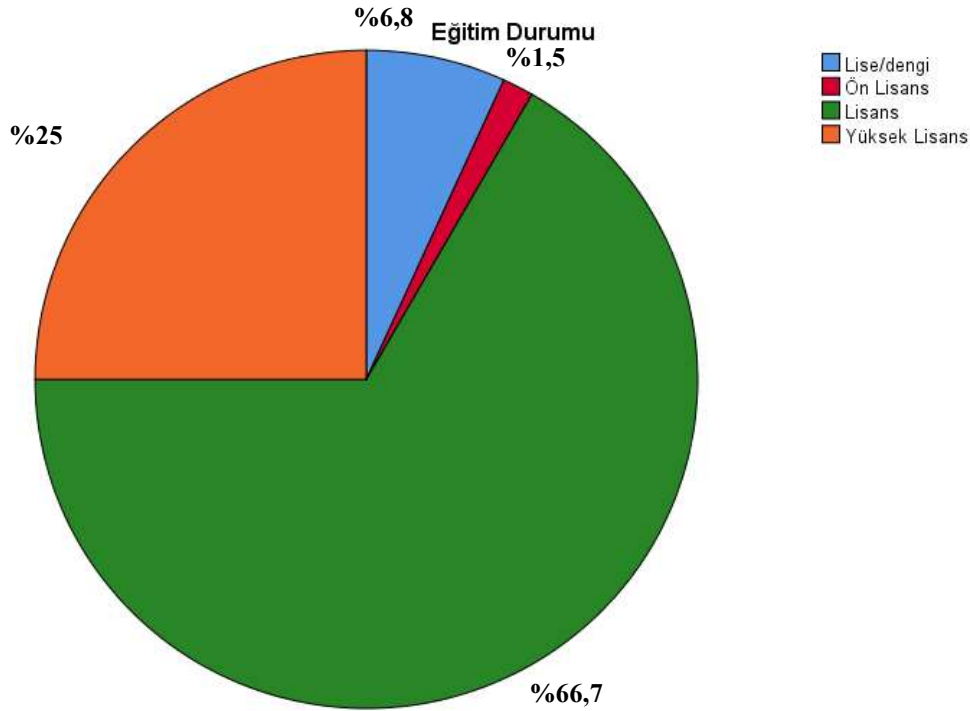
Tablo 17 ve Şekil 15’de çalışma şekillerine göre dağılımları ise; %15,2’si bağımlı, %81,1’i bağımsız, %3,8’i ise diğer(mesleki faaliyeti yürütmeyen ya da ara vermiş) den oluşmaktadır. Büyük çoğunluğu bağımsız çalışan SMMM’ler oluşturmaktadır, bu durum kendilerine ait bürolarında hizmet faaliyetine devam ettiklerini göstermektedir.

Muhasebe meslek mensuplarının “eğitime” göre dağılım sonuçları Tablo 18 ve Şekil 16’da yer almaktadır.

Tablo 18. Muhasebe Meslek Mensuplarının Eğitime Göre Dağılımları

		f	%
Eğitim	Lise/dengi	9	6,8
	Ön Lisans	2	1,5
	Lisans	88	66,7
	Yüksek Lisans	33	25
	Toplam	132	100,0

Şekil 16. Muhasebe Meslek Mensuplarının Eğitime Göre Dağılımları



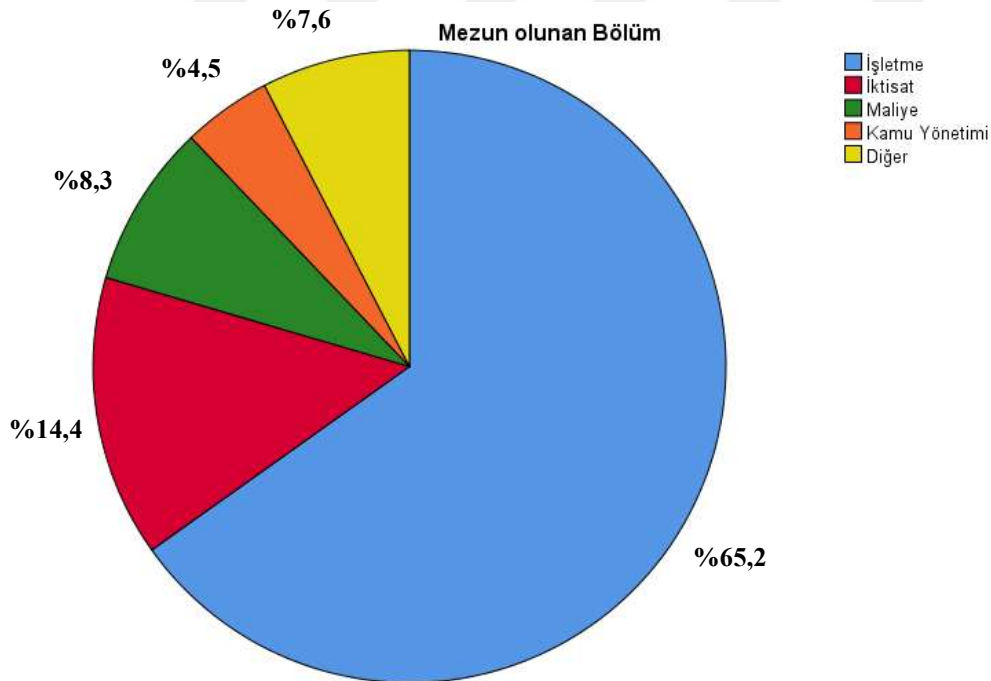
Tablo 18 ve Şekil 16’ da eğitim göre dağılımları; %6,8’i lise/dengi, %1,5’i ön lisans, %66,7 lisans ve %25’nin yüksek lisanstan oluştuğu görülmektedir. Eğitimde lisans derecesinin yüksek oranda olması dikkat çekmektedir. Nedeni ise SMMM olmanın ön koşulu ilgili bölümlerden lisans bitirme koşulu yasayla zorunlu hale getirilmiştir.

Muhasebe meslek mensuplarının “mezun oldukları bölümlere” göre dağılım sonuçları Tablo 19 ve Şekil 17’de yer almaktadır.

Tablo 19. Muhasebe Meslek Mensuplarının Mezun Oldukları Bölümlere Göre Dağılımları

		f	%
Mezun olunan Bölüm	İşletme	86	65,2
	İktisat	19	14,4
	Maliye	11	8,3
	Kamu Yönetimi	6	4,5
	Diğer	10	7,6
	Toplam	132	100,0

Şekil 17. Muhasebe Meslek Mensuplarının Mezun Oldukları Bölümlere Göre Dağılımları



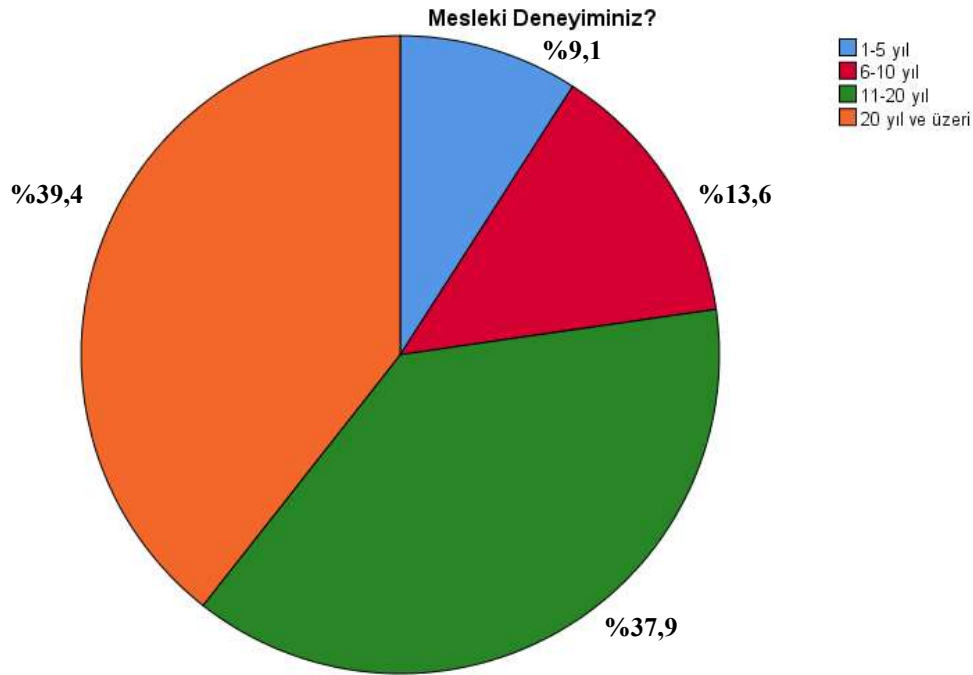
Tablo 19 ve Şekil 17’de mezun oldukları bölümlere göre dağılımları; %65,2’si işletme, %14,4 iktisat, %8,3 ü maliye, %4,5’i kamu yönetimi ve %7,6’sı diğer (seçeneklerde olmayan) bölümlerden mezun olmuşlardır. Bölümlere göre dağılımda işletme bölümü mezunları ağırlıklı gruptadır. Aynı zamanda da bu mesleği tercih edenlerin büyük bir kısmını oluşturmaktadır.

Muhasebe meslek mensuplarının” mesleki deneyime” göre dağılım sonuçları Tablo 20 ve Şekil 18’de yer almaktadır.

Tablo 20. Muhasebe Meslek Mensuplarının Mesleki Deneyime Göre Dağılımları

		f	%
Mesleki Deneyim	1-5 yıl	12	9,1
	6-10 yıl	18	13,6
	11-20 yıl	50	37,9
	20 yıl ve üzeri	52	39,4
	Toplam	132	100,0

Şekil 18. Muhasebe Meslek Mensuplarının Mesleki Deneyime Göre Dağılımları



Tablo 20 ve Şekil 18’de mesleki deneyime göre dağılımları %9,1’i 1-5 aralığında deneyime sahip, %13,6’sı 6-10 yıl aralığında, %37,9’u 11-20 yıl aralığında son olarak %39,4’ü ise 20 yıl ve üzeri deneyime sahiptir. Bu durumda 11-20 yıl ve 20 yıl üstü çalışanlar en büyük paya sahiplerdir. Sebep olarak muhasebe mesleğinin, mesleki deneyim ve bilgi birikimine sahip olmanın önemini vurgulamaktadır.

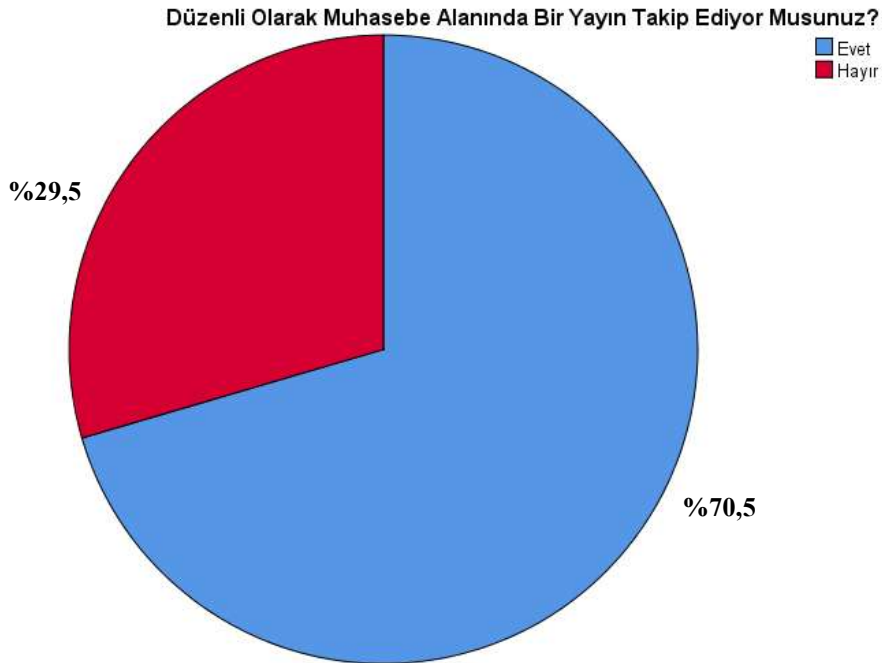
Muhasebe meslek mensuplarının, yayın takibi, TMS/TFRS hakkındaki gelişmelerin takibi, aldığı eğitimleri ve eğitim sayıları gösteren frekans testlerine ilişkin dağılımları yer almaktadır.

Muhasebe meslek mensuplarının “muhasabe alanındaki yayın takibine” göre dağılım sonuçları Tablo 21 ve Şekil 19’da yer almaktadır.

Tablo 21. Muhasebe Meslek Mensuplarının Muhasebe Alanındaki Yayın Takibine Göre Dağılımları

		f	%
Düzenli Olarak Muhasebe Alanında Bir Yayın Takip Ediyor Musunuz?	Evet	93	70,5
	Hayır	39	29,5
	Toplam	132	100,0

Şekil 19. Muhasebe Meslek Mensuplarının Muhasebe Alanındaki Yayın Takibine Göre Dağılımları



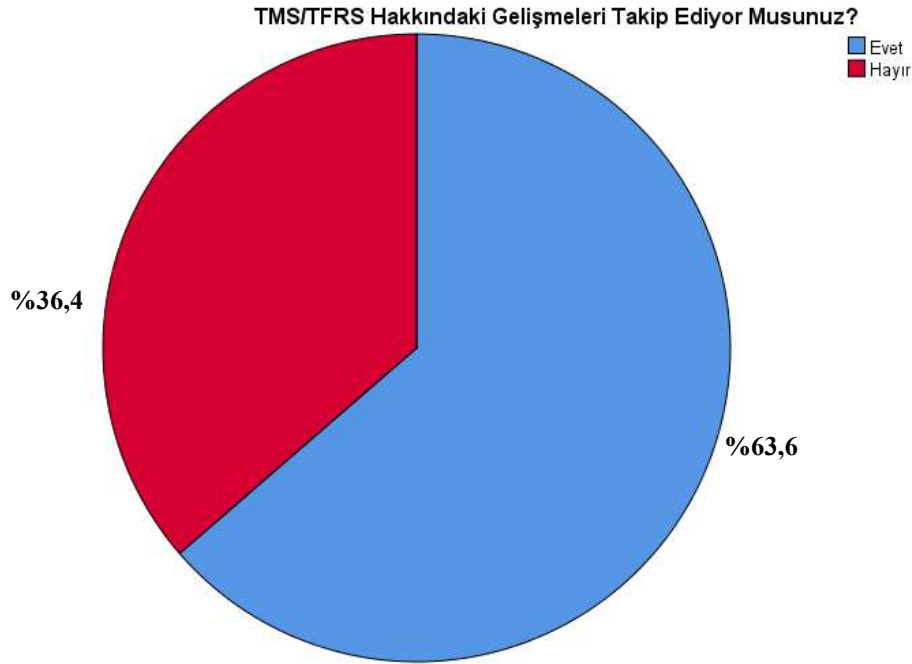
Tablo 21 ve Şekil 19’da dağılımları incelendiğinde muhasebe meslek mensuplarının “Düzenli Olarak Muhasebe Alanında Bir Yayın Takip Ediyor Musunuz?” sorusuna; %70,5’i evet, %29,5’u hayır cevabını vermişlerdir. Bu durum, meslek mensuplarının çoğunluğunu düzenli olarak muhasebe alanında yayın takip ettiğini göstermektedir.

Muhasebe meslek mensuplarının “TMS/TFRS Hakkındaki Gelişmeleri Takibine” göre dağılım sonuçları Tablo 22 ve Şekil 20’de yer almaktadır.

Tablo 22. Muhasebe Meslek Mensuplarının TMS/TFRS Hakkındaki Gelişmeleri Takibine Göre Dağılımları

		f	%
TMS/TFRS Hakkındaki Gelişmeleri Takip Ediyor Musunuz?	Evet	84	63,6
	Hayır	48	36,4
	Toplam	132	100,0

Şekil 20. Muhasebe Meslek Mensuplarının TMS/TFRS Hakkındaki Gelişmeleri Takibine Göre Dağılımları



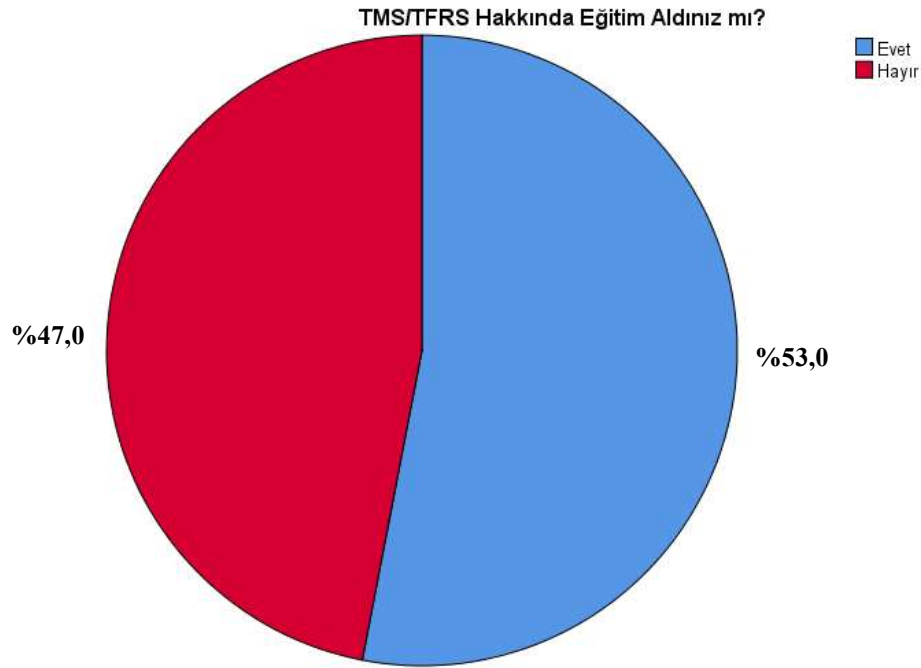
Tablo 22 ve Şekil 20’de dağılımları incelendiğinde TMS/TFRS Hakkındaki Gelişmeleri Takip Ediyor Musunuz? Sorusuna %63,6’ü evet, %36,4’ü hayır cevabını vermiştir. Meslek mensuplarının büyük bir oranı TMS/TFRS Hakkındaki Gelişmeleri takip etmektedir.

Muhasebe meslek mensuplarının “TMS/TFRS Hakkındaki Eğitim Durumuna” göre dağılım sonuçları Tablo 23 ve Şekil 21’de yer almaktadır.

Tablo 23. Muhasebe Meslek Mensuplarının TMS/TFRS Hakkındaki Eğitim Durumuna Göre Dağılımları

		f	%
TMS/TFRS Hakkında Eğitim Aldınız mı?	Evet	70	53,0
	Hayır	62	47,0
	Toplam	132	100,0

Şekil 21. Muhasebe Meslek Mensuplarının TMS/TFRS Hakkındaki Eğitim Durumuna Göre Dağılımları



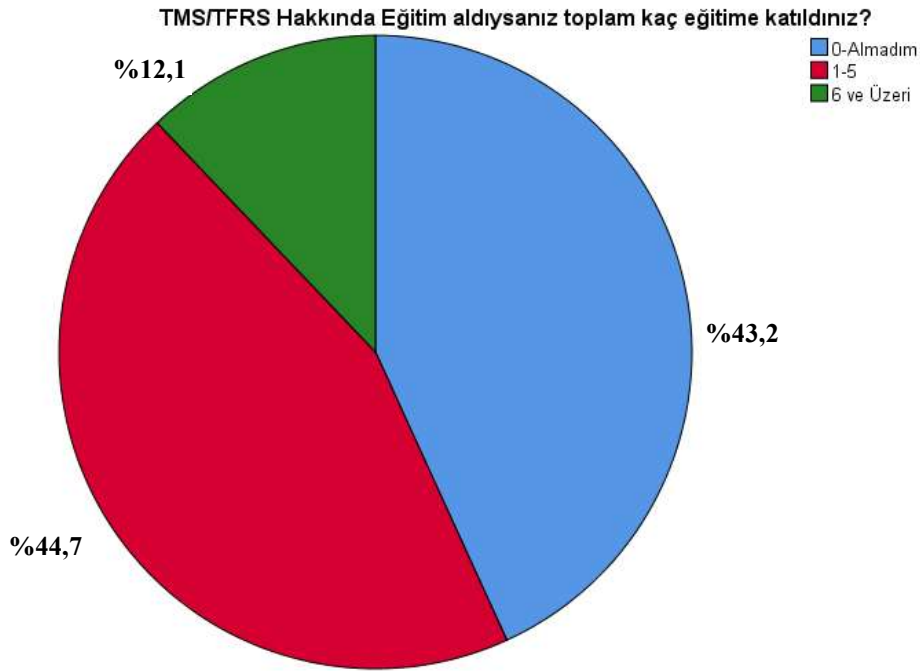
Tablo 23 ve Şekil 21’de TMS/TFRS Hakkında Eğitim Aldınız mı? Sorusuna; %53’ü evet, %47’si hayır cevabını vermiştir.

Muhasebe meslek mensuplarının “TMS/TFRS Hakkındaki Eğitim Sayısına” göre dağılım sonuçları Tablo 24 ve Şekil 22’de yer almaktadır.

Tablo 24. Muhasebe Meslek Mensuplarının TMS/TFRS Hakkındaki Eğitim Sayısına Göre Dağılımları

		f	%
TMS/TFRS Hakkında Eğitim aldıysanız toplam kaç eğitime katıldınız?	0-Almadım	57	43,2
	1-5	59	44,7
	6 ve Üzeri	16	12,1
	Toplam	132	100,0

Şekil 22. Muhasebe Meslek Mensuplarının TMS/TFRS Hakkındaki Eğitim Sayısına Göre Dağılımları



Tablo 24 ve Şekil 22’de TMS/TFRS Hakkında Eğitim aldıysanız toplam kaç eğitime katıldınız? Sorusuna ise; %43,2’si eğitim almamış, %44,7’si 1-5 aralığında eğitim almışlar, %12,1’ise 6 ve üzeri eğitim almışlardır.

Muhasebe Meslek Mensuplarının TMS-16, TFRS-5, TMS-40 sabit varlık yatırımlarına ilişkin algılarını “cinsiyet değişkenine” göre belirlemek için ikili gruptan oluştuğu için bağımsız örneklem t testi ile analizi yapılmıştır sonuçları Tablo 25’de verilmiştir.

Tablo 25. Muhasebe Meslek Mensuplarının TMS-16, TFRS-5, TMS-40 Sabit Varlık Yatırımlarına İlişkin Algılarının Cinsiyet Değişkenine Göre İncelenmesi

	Cinsiyet	N	Ort.	Std. Sap.	t	p
TMS -16 Toplam	Kadın	26	3,5872	,70023	-,937	,350
	Erkek	106	3,7679	,91890		
TFRS- 5 Toplam	Kadın	26	3,2718	,89798	-1,159	,249
	Erkek	106	3,5189	,99156		
TMS -40 Toplam	Kadın	26	3,3626	,81539	-,915	,362
	Erkek	106	3,5566	1,00105		

Bağımsız Örnek T-testi sonucunda H1:⁽¹⁾ TMS-16 (T= -,937; p= 0,350), TFRS-5 (T= -1,159; p= 0,249), TMS-40 (T= -,915; p= 0,362)’ a yönelik algılarının cinsiyete göre farklılaşmadığı belirlenmiş ve tüm standartlar için red edilmiştir. Yapılan analiz sonucunda standartlara ait ortalamalar TMS-16’da kadın; (ort.=3,5872), erkek; (ort.=3,7679), TFRS-5’te kadın; (ort.= 3,2718), Erkek; (ort= 3,5189) ve TMS-40’a göre ise kadın; (ort.= 3,3626), erkek; (ort.=3,5566) olarak belirlenmiştir.

Muhasebe meslek mensuplarının TMS-16, TFRS-5, TMS-40 Sabit Varlık Yatırımlarına İlişkin Algılarında “yaş değişkenin” etkisini incelemek amacıyla varyans (ANOVA) analizi yapılmış sonucu Tablo-26’da verilmiştir.

Tablo 26. Muhasebe Meslek Mensuplarının TMS-16, TFRS-5, TMS-40 Sabit Varlık Yatırımlarına İlişkin Algılarının Yaş Değişkenine Göre İncelenmesi

	Yaş	N	Ort.	Std. Sap.	f	sig	Gruplar Arası Fark
TMS-16 Toplam	26-30	6	3,7444	,47219	,424	,791	
	31-35	21	3,7111	,90758			
	36-40	25	3,5413	,99691			
	41-45	28	3,7524	,77148			
	46-+	52	3,8205	,91557			
	Toplam	132	3,7323	,88067			
TFRS-5 Toplam	26-30	6	3,3556	,81831	,084	,987	
	31-35	21	3,3968	1,17122			
	36-40	25	3,5067	1,02866			
	41-45	28	3,4429	,81290			
	46-+	52	3,5103	,99330			
	Toplam	132	3,4702	,97554			
TMS-40 Toplam	26-30	6	3,3095	,80517	,593	,668	
	31-35	21	3,4558	1,17597			
	36-40	25	3,4914	,90358			
	41-45	28	3,3571	,93273			
	46-+	52	3,6676	,95380			
	Toplam	132	3,5184	,96752			

Yapılan varyans(ANOVA) analizi ile yaşa göre gruplar arası farkın olup olmadığı incelenmiş anlamlı fark olmadığı sonucuna ulaşılmıştır. $H_{1:(2)}$, TMS-16 ($F=0,424$; $p=0,791$), TFRS-5 ($F=0,084$; $p=0,987$), TMS-40 ($F=0,593$; $p=0,668$) için red edilmiştir. TMS-16 (ort= 3,7323 std s.=0 ,88067), TFRS-5 (Ort.= 3,4702 std s.=0,97554), TMS-40 (ort= 3,5184 std s.=0,96752) olarak görülmektedir. Muhasebe meslek mensuplarının yaşa göre sabit varlık yatırımlarına ilişkin algılarına etkisi bulunmamaktadır.

Muhasebe meslek mensuplarının TMS-16, TFRS-5, TMS-40 Sabit Varlık Yatırımlarına İlişkin Algılarında “mesleki unvan” değişkeninin etkisini incelemek amacıyla varyans (ANOVA) analizine ait sonuçlar Tablo-27’de verilmiştir.

Tablo 27. Muhasebe Meslek Mensuplarının TMS-16, TFRS-5, TMS-40 Sabit Varlık Yatırımlarına İlişkin Algılarının Mesleki Unvan Değişkenine Göre İncelenmesi

Mesleki Unvan		N	Ort.	Std. Sap.	f	sig	Gruplar Arası Fark
TMS-16 Toplam	SM	4	2,9167	1,75320	1,779	,155	
	SMMM	112	3,7244	,87316			
	SMMM VE BAĞIMSIZ DENETÇİ	14	3,9381	,52848			
	YMM	2	4,3667	,23570			
	Toplam	132	3,7323	,88067			
TFRS-5 Toplam	SM	4	2,8333	1,69225	1,246	,296	
	SMMM	112	3,4512	,98322			
	SMMM VE BAĞIMSIZ DENETÇİ	14	3,6952	,62359			
	YMM	2	4,2333	,42426			
	Toplam	132	3,4702	,97554			
TMS-40 Toplam	SM	4	2,6429	1,44984	1,750	,160	
	SMMM	112	3,5077	,96944			
	SMMM VE BAĞIMSIZ DENETÇİ	14	3,7551	,72935			
	YMM	2	4,2143	,50508			
	Toplam	132	3,5184	,96752			

Yapılan varyans(ANOVA) analizi ile mesleki unvana göre gruplar arası farkın olup olmadığı incelenmiş anlamlı fark olmadığı sonucuna ulaşılmıştır. H1:(3), TMS-16 (F=1,779; p=0,155), TFRS-5 (F=1,246; p=0,296), TMS-40 (F=1,750; p=0,160) için red edilmiştir. TMS-16 (ort= 3,7323 std s.=0,88067), TFRS-5 (ort= 3,4702 std s.=0,97554), TMS-40 (ort= 3,5184 std s.=0,96752) olarak görülmektedir. Muhasebe meslek mensuplarının unvanlarının sabit varlık yatırımlarına ilişkin algılarına etkisi bulunmamaktadır.

Muhasebe meslek mensuplarının TMS-16, TFRS-5, TMS-40 Sabit Varlık Yatırımlarına İlişkin Algılarında “çalışma şekli” değişkeninin etkisi incelemek amacıyla varyans(ANOVA) analizine ait sonuçlar Tablo-28’de verilmiştir.

Tablo 28. Muhasebe Meslek Mensuplarının TMS-16, TFRS-5, TMS-40 Sabit Varlık Yatırımlarına İlişkin Algılarının Çalışma Şekli Değişkenine Göre İncelenmesi

Çalışma Şekli		N	Ort.	Std. Sap.	f	sig	Gruplar Arası Fark
TMS-16 Toplam	Bağımlı	20	3,8767	,52817	1,052	,352	
	Bağımsız	107	3,7283	,91251			
	Diğer	5	3,2400	1,26544			
	Toplam	132	3,7323	,88067			
TFRS-5 Toplam	Bağımlı	20	3,6467	,68025	1,941	,148	
	Bağımsız	107	3,4735	,98330			
	Diğer	5	2,6933	1,56105			
	Toplam	132	3,4702	,97554			
TMS-40 Toplam	Bağımlı	20	3,4214	,91470	,430	,652	
	Bağımsız	107	3,5514	,96899			
	Diğer	5	3,2000	1,26410			
	Toplam	132	3,5184	,96752			

Yapılan varyans(ANOVA) analizi ile mesleki çalışma şekline göre gruplar arası farkın olup olmadığı incelenmiş anlamlı fark olmadığı sonucuna ulaşılmıştır. $H1:_{(4)}$, TMS-16 ($F=1,052$; $p=0,352$), TFRS-5 ($F=1,941$; $p=0,148$), TMS-40 ($F=0,430$; $p=0,652$) için red edilmiştir. TMS-16 (ort= 3,7323 std s.=0,88067), TFRS-5 (ort= 3,4702 std s.=0,97554), TMS-40 (ort= 3,5184 std s.=0,96752) olarak görülmektedir. Muhasebe meslek mensuplarının çalışma şekillerine göre sabit varlık yatırımlarına ilişkin algılarına etkisi bulunmamaktadır.

Muhasebe meslek mensuplarının TMS-16, TFRS-5, TMS-40 Sabit Varlık Yatırımlarına İlişkin Algılarında “eğitim” değişkenin etkisi incelemek amacıyla varyans(ANOVA) analizine ait sonuçlar Tablo-29’da verilmiştir.

Tablo 29. Muhasebe Meslek Mensuplarının TMS-16, TFRS-5, TMS-40 Sabit Varlık Yatırımlarına İlişkin Algılarının Eğitim Değişkenine Göre İncelenmesi

	Eğitim	N	Ort.	Std. Sap.	f	Sig.	Gruplar Arası Fark
TMS-16 Toplam	Lise/dengi	9	3,6370	1,28975	,109	,955	
	Ön Lisans	2	3,4667	,75425			
	Lisans	88	3,7515	,84923			
	Yüksek Lisans	33	3,7232	,87894			
	Toplam	132	3,7323	,88067			
TFRS-5 Toplam	Lise/dengi	9	3,6593	1,34967	,163	,921	
	Ön Lisans	2	3,7000	,42426			
	Lisans	88	3,4470	,98899			
	Yüksek Lisans	33	3,4667	,87226			
	Toplam	132	3,4702	,97554			
TMS-40 Toplam	Lise/dengi	9	3,5556	1,27864	,236	,871	
	Ön Lisans	2	4,0000	,00000			
	Lisans	88	3,4838	,98795			
	Yüksek Lisans	33	3,5714	,86529			
	Toplam	132	3,5184	,96752			

Yapılan varyans (ANOVA) analizi ile öğrenimlerine göre gruplar arası farkın olup olmadığı incelenmiş anlamlı fark olmadığı sonucuna ulaşılmıştır. H1:(5), TMS-16 (F=0,109; p=0,955), TFRS-5 (F=0,163; p=0,921), TMS-40 (F=0,236; p=0,871) için red edilmiştir. TMS-16 (ort= 3,7323 std s.=0,88067), TFRS-5 (ort= 3,4702 std s.=0,97554), TMS-40 (ort= 3,5184 std s.=0,96752) olarak görülmektedir. Muhasebe meslek mensuplarının eğitimlerine göre sabit varlık yatırımlarına ilişkin algılarına etkisi bulunmamaktadır.

Muhasebe meslek mensuplarının TMS-16, TFRS-5, TMS-40 Sabit Varlık Yatırımlarına İlişkin Algılarında “Mezun olunan bölüm” değişkeninin etkisi incelemek amacıyla varyans(ANOVA) analizine ait sonuçlar Tablo-30’da verilmiştir.

Tablo 30. Muhasebe Meslek Mensuplarının TMS-16, TFRS-5, TMS-40 Sabit Varlık Yatırımlarına İlişkin Algılarının Mezun Olunan Bölüm Değişkenine Göre İncelenmesi

Bölüm		N	Ort.	Std. Sap.	f	sig	Gruplar Arası Fark
TMS-16 Toplam	İşletme	86	3,6899	,91453	,959	,432	
	İktisat	19	4,0702	,62755			
	Maliye	11	3,5939	,85555			
	Kamu Yönetimi	6	3,8444	,48381			
	Diğer	10	3,5400	1,15232			
	Toplam	132	3,7323	,88067			
TFRS-5 Toplam	İşletme	86	3,4667	,96202	,870	,484	
	İktisat	19	3,7860	,69124			
	Maliye	11	3,3697	,97222			
	Kamu Yönetimi	6	3,2000	1,15778			
	Diğer	10	3,1733	1,41114			
	Toplam	132	3,4702	,97554			
TMS-40 Toplam	İşletme	86	3,4601	,99347	,873	,482	
	İktisat	19	3,8722	,77063			
	Maliye	11	3,3117	1,00776			
	Kamu Yönetimi	6	3,6667	,64312			
	Diğer	10	3,4857	1,18034			
	Toplam	132	3,5184	,96752			

Yapılan varyans(ANOVA) analizi ile mesleki bölümlerine göre gruplar arası farkın olup olmadığı incelenmiş anlamlı fark olmadığı sonucuna ulaşılmıştır. H1:(6) , TMS-16 (F=0,959; p=0,432), TFRS-5 (F=0,870; p=0,484), TMS-40 (F=0,873; p=0,482) için red edilmiştir. TMS-16 (ort= 3,7323 std s.=0,88067), TFRS-5 (ort= 3,4702 std s.=0,97554), TMS-40 (ort= 3,5184 std s.=0,96752) olarak görülmektedir. Muhasebe meslek mensuplarının mezun oldukları bölümlerine göre sabit varlık yatırımlarına ilişkin algılarına etkisi bulunmamaktadır.

Muhasebe meslek mensuplarının TMS-16, TFRS-5, TMS-40 Sabit Varlık Yatırımlarına İlişkin Algılarında “Mesleki deneyim” değişkeninin etkisi incelemek amacıyla varyans(ANOVA) analizine ait sonuçlar Tablo-31’de verilmiştir

Tablo 31. Muhasebe Meslek Mensuplarının TMS-16, TFRS-5, TMS-40 Sabit Varlık Yatırımlarına İlişkin Algılarının Mesleki Deneyim Değişkenine Göre İncelenmesi

Mesleki Deneyim		N	Ort.	Std. Sap.	f	sig	Gruplar Arası Fark
TMS-16 toplam	1-5 yıl	12	3,7500	1,03324	,959	,414	
	6-10 yıl	18	3,6963	,52901			
	11-20 yıl	50	3,5867	,98754			
	20 yıl ve üzeri	52	3,8808	,82935			
	Toplam	132	3,7323	,88067			
TFRS-5 Toplam	1-5 yıl	12	3,1000	1,29662	1,157	,329	
	6-10 yıl	18	3,5259	,73097			
	11-20 yıl	50	3,3813	1,02274			
	20 yıl ve üzeri	52	3,6218	,91339			
	Toplam	132	3,4702	,97554			
TMS-40 Toplam	1-5 yıl	12	3,3333	1,03614	2,922	,037	11-20 yıl ile 20 yıl ve üzeri tecrübeye sahip gruplar
	6-10 yıl	18	3,6349	,72550			
	11-20 yıl	50	3,2486	1,06272			
	20 yıl ve üzeri	52	3,7802	,87079			
	Toplam	132	3,5184	,96752			

Yapılan varyans(ANOVA) analizi ile gruplar arası farkın olup olmadığı incelenmiş ve sadece TMS-40 standardıyla ilgili sabit varlık yatırımlarına ilişkin algı düzeyi mesleki deneyimlerine göre farklılaştığı ($F=2,922$; $p=0,037$) diğer standartlar için farkın olmadığı belirlenmiştir. $H1_{(7)}$ TMS-16, TFRS-5 bilgi düzeyleri için reddedilmiş TMS-40 için kabul edilmiştir. LSD sonuçlarına bağlı olarak anlamlı farka kaynaklık eden gruplar incelendiğinde 11-20 yıl (ort= 3,2486; std s.=1,06272) ve 20 yıl ve üzeri (ort= 3,7802 std s.=0,87079) mesleki deneyimi olanlar arasında fark vardır.

Muhasebe meslek mensuplarının TMS-16, TFRS-5, TMS-40 Sabit Varlık Yatırımlarına İlişkin Algılarında “Muhasebe Alanında Düzenli Yayın Takip Etme/Etmeme” değişkeninin etkisi incelemek amacıyla bağımsız örneklem t testi analizi yapılmıştır ve sonuçları Tablo-32’de verilmiştir.

Tablo 32. Muhasebe Meslek Mensuplarının TMS-16, TFRS-5, TMS-40 Sabit Varlık Yatırımlarına İlişkin Algılarının Muhasebe Alanında Düzenli Yayın Takip Etme/Etmeme Durumu Değişkenine Göre İncelenmesi

	Düzenli Olarak Muhasebe Alanında Bir Yayın Takip Ediyor Musunuz?	N	Ort.	Std. Sap.	t	p
TMS-16 Toplam	Evet	93	3,8000	,78777	1,212	,231
	Hayır	39	3,5709	1,06456		
TFRS-5 Toplam	Evet	93	3,5448	,90579	1,361	,176
	Hayır	39	3,2923	1,11729		
TMS-40 Toplam	Evet	93	3,5499	,91156	,577	,565
	Hayır	39	3,4432	1,09867		

Bağımsız Örnek T-testi sonucunda $H_{1:(8)}$, TMS-16 ($T= 1,212$; $p= 0,231$), TFRS-5 ($T= -1,361$; $p= 0,176$), TMS-40 ($T=0,577$; $p= 0,565$)’ a yönelik algıları Düzenli Yayın Takip Etme/Etmeme Durumu göre farklılaşmadığı belirlenmiş ve hipotez tüm standartlar için red edilmiştir. Yapılan analiz sonucunda standartlara ait ortalamalar TMS-16’da evet; (ort.=3,8000), hayır; (ort.=3,5709), TFRS-5’te evet; (ort.= 3,5448), hayır; (3,2923), TMS-40’a göre ise evet; (ort.= 3,5499), hayır; (ort.=3,4432) olarak belirlenmiştir.

Muhasebe meslek mensuplarının TMS-16, TFRS-5, TMS-40 Sabit Varlık Yatırımlarına İlişkin Algılarında “TMS/TFRS Hakkındaki Gelişmeleri Takip Etme/Etmeme” değişkeninin etkisi incelemek amacıyla bağımsız örneklem t testi analizi yapılmıştır ve sonuçları Tablo-33’de verilmiştir.

Tablo 33. Muhasebe Meslek Mensuplarının TMS-16, TFRS-5, TMS-40 Sabit Varlık Yatırımlarına İlişkin Algıları TMS/TFRS Hakkındaki Gelişmeleri Takip Etme/Etmeme Durumu Değişkenine Göre İncelenmesi

	TMS/TFRS Hakkındaki Gelişmeleri Takip Ediyor Musunuz?	N	Ort.	Std. Sap.	t	p
TMS-16 toplam	Evet	84	3,9325	,71440	3,277	,002
	Hayır	48	3,3819	1,03121		
TFRS-5 toplam	Evet	84	3,6468	,88436	2,824	,005
	Hayır	48	3,1611	1,05739		
TMS-40 toplam	Evet	84	3,7517	,79590	3,531	,001
	Hayır	48	3,1101	1,10588		

Bağımsız örneklem T-testi sonucunda H1:(9) TMS-16 ($t=3,277$; $p=0,002$) , TFRS-5 ($t=2,824$; $p=0,005$) ve TMS-40 ($t=3,531$; $p=0,001$) a yönelik algılarında TMS/TFRS Hakkındaki Gelişmeleri Takip Etme/Etmeme Durumu göre farklılaştığı belirlenmiş ve hipotez tüm standartlar için kabul edilmiştir. Analiz sonucunda gelişmeleri takip edenlerin standartlara ilişkin algılarının gelişmeleri takip etmeyenlerden daha yüksek olduğu belirlenmiştir.

Muhasebe meslek mensuplarının TMS-16, TFRS-5, TMS-40 Sabit Varlık Yatırımlarına İlişkin Algılarında “eğitim alınıp alınmadığına göre” değişkenin etkisi incelemek amacıyla bağımsız örneklem t testi analizi yapılmıştır ve sonuçları Tablo-34’de verilmiştir.

Tablo 34. Muhasebe Meslek Mensuplarının TMS-16, TFRS-5, TMS-40 Sabit Varlık Yatırımlarına İlişkin Algılarının TMS/TFRS Eğitimi Değişkenine Göre İncelenmesi

	TMS/TFRS Hakkında Eğitim Aldınız mı?	N	Ort.	Std. Sap.	t	p
TMS-16 Toplam	Evet	70	3,9276	,64263	2,699	,008
	Hayır	62	3,5118	1,05131		
TFRS-5 Toplam	Evet	70	3,6486	,85322	2,267	,025
	Hayır	62	3,2688	1,06892		
TMS-40 Toplam	Evet	70	3,6898	,78245	2,149	,034
	Hayır	62	3,3249	1,11625		

Bağımsız örneklem T-testi sonucunda $H1_{(10)}$ TMS-16 ($t=2,699$; $p=0,008$) , TFRS-5 ve TMS-40’a yönelik bilgi düzeyinin standartlar hakkında eğitim alınıp alınmadığına göre farklılaştığı belirlenmiş ve hipotez tüm standartlar için kabul edilmiştir. Analiz sonucunda eğitim alanların standartlara ilişkin bilgi düzeylerinin eğitim almayanlardan daha yüksek olduğu belirlenmiştir.

Muhasebe meslek mensuplarının TMS-16, TFRS-5, TMS-40 Sabit Varlık Yatırımlarına İlişkin Algılarında “TMS/TFRS Eğitimi Sayısı” değişkeninin etkisi incelemek amacıyla bağımsız örneklem t testi analizi yapılmıştır ve sonuçları Tablo-35’de verilmiştir.

Tablo 35. Muhasebe Meslek Mensuplarının TMS-16, TFRS-5, TMS-40 Sabit Varlık Yatırımlarına İlişkin Algılarının TMS/TFRS Eğitimi Sayısı Değişkenine Göre İncelenmesi

	TMS/TFRS Hakkında Eğitim aldıysanız toplam kaç eğitime katıldınız?	N	Ort.	Std. Sap.	t	p
TMS-16 Toplam	1-5	59	3,8938	,67887	-1,190	,238
	6 ve Üzeri	16	4,1042	,36512		
TFRS-5 Toplam	1-5	59	3,5921	,95316	-,927	,357
	6 ve Üzeri	16	3,8250	,59373		
TMS-40 Toplam	1-5	59	3,6634	,82738	-1,423	,163
	6 ve Üzeri	16	3,9018	,51301		

Bağımsız Örnek T-testi sonucunda $H_{1:(11)}$ TMS-16 ($T = -1,190$; $p = 0,238$), TFRS-5 ($T = -0,927$; $p = 0,357$), TMS-40 ($T = -1,423$; $p = 0,163$)’ a yönelik algıları TMS/TFRS Eğitimi Sayısına göre farklılaşmadığı belirlenmiş ve hipotezler tüm standartlar için red edilmiştir. Yapılan analiz sonucunda standartlara ait ortalamalar TMS-16’da 1-5; (ort.=3,8938), 6 ve üzeri (ort.=4,1042), TFRS-5’te 1-5; (ort.= 3,5921), 6 ve üzeri; (3,8250), TMS-40’a göre ise 1-5; (ort.= 3,6634), 6 ve üzeri; (ort.=3,9018) olarak belirlenmiştir.

Muhasebe meslek mensuplarının TMS-16, TFRS-5, TMS-40 Sabit Varlık Yatırımlarına İlişkin Algılarında “Mükellef Sayıları” değişkenin etkisi incelemek amacıyla varyans(ANOVA) analizine ait sonuçlar Tablo-36’da verilmiştir.

Tablo 36. Muhasebe Meslek Mensuplarının TMS-16, TFRS-5, TMS-40 Sabit Varlık Yatırımlarına İlişkin Algılarının Mükellef Sayılarına Göre İncelenmesi

Mükellef Sayısı		N	Ort.	Std. Sap.	f	sig	Gruplar Arası Fark
TMS-16 Toplam	0-25	35	3,6229	,96351	,912	,459	
	26-50	5	3,4533	1,44022			
	51-75	16	4,0875	,54581			
	76-100	24	3,7417	,74141			
	101 ve daha fazla	52	3,7192	,90521			
	Toplam	132	3,7323	,88067			
TFRS-5 Toplam	0-25	35	3,3543	1,06701	,605	,660	
	26-50	5	3,2000	1,44299			
	51-75	16	3,7750	,49344			
	76-100	24	3,4639	,85815			
	101 ve daha fazla	52	3,4833	1,03573			
	Toplam	132	3,4702	,97554			
TMS-40 Toplam	0-25	35	3,4694	1,02348	,451	,772	
	26-50	5	3,2000	,83666			
	51-75	16	3,7768	,57845			
	76-100	24	3,4702	,92244			
	101 ve daha fazla	52	3,5247	1,06557			
	Toplam	132	3,5184	,96752			

Yapılan varyans(ANOVA) analizi ile mükellef sayılarına göre gruplar arası farkın olup olmadığı incelenmiş anlamlı fark olmadığı sonucuna ulaşılmıştır. H1:(12) , TMS-16 (F=0,912; p=0,459), TFRS-5 (F=0,605; p=0,660), TMS-40 (F=0,451; p=0,772) için red edilmiştir. TMS-16 (ort= 3,7323 std s.=0,88067), TFRS-5 (ort= 3,4702 std s.=0,97554), TMS-40 (ort= 3,5184 std s.=0,96752) olarak görülmektedir. Muhasebe meslek mensuplarının mükellef sayılarının sabit varlık yatırımlarına ilişkin algılarına etkisi bulunmamaktadır.

Tablo 37. Hipotezlerin Kabul ve Red Durumları

HİPOTEZLER	DURUM
H1(1): Muhasebe meslek mensuplarının TMS-16, TFRS-5, TMS-40 Sabit varlık yatırımlarına ilişkin algıları cinsiyetlerine göre anlamlı farklılaşır.	RED
H1(2): Muhasebe meslek mensuplarının TMS-16, TFRS-5, TMS-40 Sabit varlık yatırımlarına ilişkin algıları yaşa göre anlamlı farklılaşır.	RED
H1(3): Muhasebe meslek mensuplarının TMS-16, TFRS-5, TMS-40 Sabit varlık yatırımlarına ilişkin algıları unvanlarına göre anlamlı farklılaşır.	RED
H1(4): Muhasebe meslek mensuplarının TMS-16, TFRS-5, TMS-40 Sabit varlık yatırımlarına ilişkin algıları çalışma şekillerine göre anlamlı farklılaşır.	RED
H1(5): Muhasebe meslek mensuplarının TMS-16, TFRS-5, TMS-40 Sabit varlık yatırımlarına ilişkin algıları eğitimlerine göre anlamlı farklılaşır.	RED
H1(6): Muhasebe meslek mensuplarının TMS-16, TFRS-5, TMS-40 Sabit varlık yatırımlarına ilişkin algıları mezun oldukları bölümlerine göre anlamlı farklılaşır.	RED
H1(7): Muhasebe meslek mensuplarının TMS-16, TFRS-5, TMS-40 Sabit varlık yatırımlarına ilişkin algıları mesleki deneyimlerine göre anlamlı farklılaşır.	KISMEN KABUL
H1(8): Muhasebe meslek mensuplarının TMS-16, TFRS-5, TMS-40 Sabit varlık yatırımlarına ilişkin algıları Muhasebe alanında düzenli yayın takip etme/etmeme durumuna göre anlamlı farklılaşır.	RED
H1(9): Muhasebe meslek mensuplarının TMS-16, TFRS-5, TMS-40 Sabit varlık yatırımlarına ilişkin algıları TMS/TFRS hakkındaki gelişmeleri takip etme/etmeme durumuna göre anlamlı farklılaşır.	KABUL
H1(10): Muhasebe meslek mensuplarının TMS-16, TFRS-5, TMS-40 Sabit varlık yatırımlarına ilişkin algıları TMS/TFRS eğitimi alma/almama durumuna göre anlamlı farklılaşır.	KABUL
H1(11): Muhasebe meslek mensuplarının TMS-16, TFRS-5, TMS-40 Sabit varlık yatırımlarına ilişkin algıları alınan TMS/TFRS eğitimi sayısına göre anlamlı farklılaşır.	RED
H1(12): Muhasebe meslek mensuplarının TMS-16, TFRS-5, TMS-40 Sabit varlık yatırımlarına ilişkin algıları mükellef sayılarına göre anlamlı farklılaşır.	RED

SONUÇ

Araştırması yapılan bu çalışma Muhasebe meslek mensuplarının TMS-16, TFRS-5 ve TMS-40'da ele alınan sabit varlık yatırımlarına ilişkin algılarının anlamlı farklılaşma olup olmadığını belirlemek için gerçekleştirilmiştir. Muhasebe meslek mensuplarının algılarını etkileyen demografik özellikler çerçevesinde hipotezler oluşturulmuştur. Test edilen hipotezlerde muhasebe meslek mensuplarının muhasebe standartlarına olan algılarının; cinsiyet, yaş, unvan, eğitimleri, mezun oldukları bölümleri, muhasebe alanında düzenli yayın takip etme/etmeme durumu, eğitim sayısı, mükellef sayısı gibi değişkenlere göre algılarında anlamlı bir farklılık olmadığı sonucunu ortaya çıkarmış bulunmaktadır. Kısmen kabul gören mesleki deneyim değişkenine göre oluşturulan hipotezde ise sadece TMS-40 standardı için kabul görmüştür. Muhasebe meslek mensuplarının algılarında anlamlı farklılığa kaynaklık eden ve kabul gören hipotezleri oluşturan değişkenler “ TMS/TFRS hakkında gelişmeleri takip etme/etmeme ve TMS/TFRS eğitimi alma/almama” durumlarına göre algılarında anlamlı farklılaşma olduğu sonucuna ulaşmamızı sağlamıştır.

Her alanda olduğu gibi muhasebe alanında sürekli değişen ve gelişen teknolojinin getirdiği yenilikler bu alanda iş yükünü daha da arttırmıştır. Sürekli değişen ekonominin insanların yaşamına ve sosyal hayatına olumlu yönlerinin olduğu gibi, olumsuz yönleri de daha da fazla olması nedeniyle meslekte gelişmeyi ve sürekli çalışmayı zorunluluk haline getirdiği yadsınamaz bir gerçektir. Bu durumlar göz önünde bulundurulduğunda Aksaray ilinde faaliyet gösteren muhasebe meslek mensuplarının sabit varlık yatırımlarına ilişkin algılarında anlamlı farklılaşmaya etki eden değişkenler TMS/TFRS hakkındaki gelişmeler, TMS/TFRS hakkında aldıkları eğitim ve kısmen de olsa mesleki deneyimleri olarak nitelendirebilir.

Takip Eden Çalışmalara Öneriler

Bu çalışma gelecek çalışmalara kaynaklık etmesi açısından; Aksaray da faaliyet gösteren muhasebe meslek mensuplarının tamamına yakınına ulaşma sağlanmaya çalışarak gerçekleştirilmiştir. Muhasebe meslek mensuplarının görüş ve önerileri şu şekilde olmuştur: Muhasebe standartlarını teoride bildiklerini fakat Aksaray da uygulama alanında kısıtlama yaşadıklarını, muhasebe standartlarının uygulanması için SPK' ya bağlı şirketlerin olması da bu ilde algılarında anlamlı şekilde farklılık olabileceğini söylemişlerdir. Algılarının farklılaşmasına kaynaklık edeceğini düşündükleri özellikle bağlı bulundukları odanın muhasebe standartları alanında eğitim ve seminer gerçekleştirdiğinde algılarına ilişkin farkındalıklarını artıracaklarını düşünmektedirler. Muhasebe meslek mensuplarının görüş ve önerileri de dikkate alınarak algılarının farklılaşmasına kaynaklık edecek değişken sayısı artırılarak daha büyük illerde uygulandığında daha anlamlı farklı sonuçlara ulaşılabilceği söylenebilir.

Anket uygulanırken yaşanan en büyük sorunlardan bir tanesi yoğun çalışma dönemlerine denk gelmesi katılım isteğini azaltmıştır. Bu yüzden uygulama daha geniş bir zamana yayılmıştır. Anket uygulanırken bu durumlar göz önünde bulundurulursa süre daha asgariye indirilebilir. Katılımı azaltacak diğer bir etken zamansal açıdan büyük bir öneme ve riske sahip meslek olduğu için çok uzun soru ve yanıt gerektirdiğini düşünmeleri ankete katılımı çok fazla düşürmektedir. 205 Örneklemden 132 muhasebe meslek mensubuna uygulanabilmiştir. Anketin uygulanabilir olmasında önceden anket hakkında bilgilendirme yapmak sorular hakkında bilgi vermek ve zamansal açıdan saygı duyup müsait zamanlarında gitmek katılımı büyük oranda artırmıştır. Son olarak anketi destek almadan birebir araştırmacı tarafından yapılması bilgi güvenliği açısından da büyük bir oranda hem katılımı arttırmakta hem de doğru ve güvenilir sonuçlara ulaşmayı sağlamaktadır.

KAYNAKÇA

- Akın, E.(2019). *Üretim Yapan Kobi’lerde Müşteri Odaklılık ve İlişkisel Pazarlama Yönelimi*, Business Management Studies: An International Journal, 7(5), 2742-2769.
- Aslan, Y. (2021). *Uluslararası Muhasebe Standartlarının Ortaya Çıkışı ve Uluslararası Muhasebe Standartlarının Gelişimine Katkı Sunan Kurumlar*, Van Yüzüncü Yıl Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi, 6(12), 195-203.
- Bilen, A., Yılmaz, Y.(2014). *Muhasebe Mesleğinde Etik ve Etik ile İlgili Çalışmalar*. Dicle Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi, 2(6), 57-72
- Bektöre, S., Sözbilir, H., Banar., K. (2005) *Genel Muhasebe*. Eskişehir: Birlik Ofset Matbaa
- Bozkurt İ., (2013). *Türkiye Muhasebe Standartları: İhtiyaca Uygun Olarak Seçilmiş Standartların Örnekler Yardımıyla Sistematiik Anlatımı*. Ankara, Adalet Yayınevi.
- Çavuşoğlu, K., Utku Demirel, B. (2016), “*Duran Varlıkların TFRS 5 Çerçevesinde Değerlendirilmesi ve BIST (Borsa İstanbul) 30 Endeksinde Yer Alan Firmaların TFRS 5 Uyarınca Satış Amaçlı Elde Tutulan Duran Varlıkların Sınıflandırılmasına Yönelik Olarak İncelenmesi*” Journal of Accounting, Finance and Auditing Studies 2 (1), 88-111.
- Demir, M., Mazman İtik, Ü. (2021). *Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik Mesleğinde, Staja Giriş ve Yeterlilik Sınavlarına Yönelik Değerlendirme: Sivas İlinde Bir Araştırma*. Sivas Cumhuriyet Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi, 22(1), 91-112.
- Deran, A., Savaş, İ., Sürer, A.(2014). *Türkiye Muhasebe Standartları Kapsamında Yatırım Amaçlı Gayrimenkullerin Finansal Tablolarda sunulum Esasları ve Muhasebe Meslek Mensuplarının Bilgi Düzeyinin Tespit Etmeye Yönelik Bir Araştırma*, Sosyal ve Ekonomik Araştırmalar Dergisi, 14(28), 34-68.
- Deran, A., Savaş, İ., Sürer, A.(2014). *Muhasebe Meslek Mensuplarının Tms 16 Maddi Duran Varlıklar Standardı’na İlişkin Bilgi Düzeylerinin Tespitine Yönelik Bir Araştırma*, Niğde Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi, 7(2), 75-95.
- Dağ Fişne, B.(2019). *Muhasebe Meslek Mensuplarının Türkiye Muhasebe Standartları ve Türkiye Finansal Raporlama Standartları Algısına İlişkin Çalışma: Sivas İli Örneği*. Yüksek Lisans Tezi, Sivas Cumhuriyet Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Sivas.
- Durmuş, B, Yurtkoru, E.S., çinko., M.(2016). *Sosyal Bilimlerde SPSS’LE Veri Analizi*. İstanbul: Beta

- Ergün, H., Gül, K.(2005). *Muhasebe Mesleği Etik Kuralları ve Bu Kuralların Meslek Mensuplarının Algılanışı*. Muhasebe ve Finansman Dergisi, (25), 144-154.
- Erol, M., Aslan., M. (2017). *Uluslararası Muhasebe ve Denetim Standartlarının Gelişmesi*, Muhasebe ve Finans Tarihi Araştırmaları Dergisi, (12), 55-86.
- Elitaş, C., Elitaş, B. L. (2010). *Türkiye Muhasebe Standartları ve Türkiye Finansal Raporlama Standartları Üzerine Yorumlar ve Örnek Uygulamalar*. Ankara: Gazi Kitabevi.
- Gücenme Gençoğlu, Ü. (2007). *Türkiye Muhasebe Standartları ve Uygulamalar*. İstanbul: Türkmen Kitabevi.
- Güdelci, E.N. (2019). *Uluslararası Muhasebe Standartlarının Tarihi Gelişim Sürecinde Etkili Olan Uluslararası ve Ulusal Kuruluşlar*, Uluslararası İktisat Politikaları Beşeri ve Sosyal Bilimler Dergisi, 2(3), 199-214.
- Güdelci, E. N. (2019). *Bağımsız Denetçilerin BOBİ FRS İle İlgili Algı ve Bilgi Düzeylerinin Tespitine Yönelik Bir Çalışma: İstanbul İli Örneği*. Doktora Tezi, İnönü Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Malatya.
- Gökçen, G., Ataman Akgül, B., Çakıcı, C. (2006). *Türkiye Muhasebe Standartları Uygulamaları*, İstanbul: Beta Yayınları.
- Gölpek Karababa, A. (2018). *Muhasebe Standartları Ve Uygulamasına Genel Bir Bakış*. Türk Sosyal Bilimler Araştırmaları Dergisi, 3(2), 16-24
- Gönen. S., Güryel., A. (2016). *Yatırım Amaçlı Gayrimenkullerin TMS 40 Kapsamında Muhasebeleştirilmesi*, Journal of Accounting, Finance and Auditing Studies 2(3), 133-157.
- Göktaş, Ö.(2012). *Türkiye Muhasebe Standartlarının Uygulanabilirliğine İlişkin Kars İlinde Bir Araştırma*.Yüksek Lisans Tezi, Kafkas Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Kars.
- Koç Yalkın. Y. (2010). *Genel Muhasebe İlkeler ve Uygulamalar*. Ankara: Nobel Yayınevi.
- Kaya, N., Yanık, R.(2011). *Muhasebe Meslek Ahlâkı, Etik ve Müşteri Tatmini İlişkisi* Ekev Akademi Dergisi, 15(49), 293-306.
- Karabınar, S. (2006). *Muhasebe İklimini Küresel Düzeyde Yönlendiren Kuruluşlar*, Muhasebe ve Finansman Dergisi, (31), 141-148.

Kazan, S.(2020). *Muhasebe Meslek Mensuplarının TMS-16 Maddi Duran Varlıklar Standardı Hakkındaki Bilgi Düzeylerinin Tespitine Yönelik Bir Araştırma: Karaman İli Örneği*, Yüksek Lisans Tezi. Karamanoğlu Mehmet Bey Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Karaman.

Keleş, D., Özulucan,. A .(2020). *Taşıcıtı Bitkilerin TMS 16: Maddi Duran Varlıklar Standardı Kapsamında Muhasebeleştirilmesi: Fındık Yetiştiriciliği Yapan Bir Tarım İşletmesinde Uygulama*, Ömer Halisdemir Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi, 13(2), 343-363.

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.

Otlı, F., Gül, M. (2019). *TFRS 5 Satış Amaçlı Elde Tutulan Duran Varlıklar ve Durdurulan Faaliyetler Standardına Yönelik Muhasebe Meslek Mensuplarının Bilgi Düzeylerinin Tespiti Üzerine Bir Araştırma: Elazığ İli Örneği*. Akademik Yaklaşımlar Dergisi, 10(1), 1-12.

Özkan . Ö , Şentürk. ,F. (2010). *Maddi Duran Varlıklara İlişkin TMS 16 ve VUK’da Yeralan Düzenlemeler (Örnek Uygulama)*, Vergi Raporu Dergisi, 133, 52-74.

Özerhan ve Yanık (2012) *IFRS/IAS İ le Uyumlu Açıklamalı ve Örnek Uygulamalı Türkiye Muhasebe /Türkiye finansal Raporlama Standartları*, Ankara, TÜRMOB Yayınları.

Örten, R.; Kaval, H. ve Karapınar, A. (2018). *Türkiye Muhasebe- Finansal Raporlama Standartları Uygulamam ve Yorumları*. Ankara, Gazi Kitabevi.

Örten, R.; Kaval, H. ve Karapınar, A. (2014). *Türkiye Muhasebe- Finansal Raporlama Standartları Uygulamam ve Yorumları*. Ankara, Gazi Kitabevi.

İbiş, C. ve Özkan, S. (2006). *Uluslararası Finansal Raporlama Standartlarına Genel Bakış Mali Çözüm Dergisi*, (74), 25-43

Parlakkaya, R. (2004). *Muhasebede Uluslararası Uyum ve Avrupa Birliği Sürecinde Türkiye’de Muhasebe Uyumlaştırma Çalışmaları*, Sosyal Ekonomik Araştırmalar Dergisi , 4 (7) , 118-139.

Sürmen, Y. (2016). *Muhasebe-I*. Trabzon: Celepler Matbaacılık.

Sevilengül, O. (2009). *Genel Muhasebe*. Ankara: Gazi Kitap Evi.

Seçer, İ. (2015). *SPSS ve LISREL ile Pratik Veri Analizi Analiz Raporlaştırma*. Ankara: Anı yayıncılık.

Uysal, T., şenlik, M. (2009). Genel Muhasebe. Ankara: Seçkin Yayıncılık.

Uysal, Ö.Ö. (2006). *Uluslararası Muhasebe Standartlarının Oluşum Süreci: IASC ve Önde Gelen Ulusal ve Uluslararası Örgütler*, Muhasebe Denetimine Bakış Dergisi, (17), 87-108.

Yalçın, E. (2015). *Yorum Açıklama ve Örneklele Uluslararası Finansal Raporlama(TMS-TFRS)*. Ankara: Seçkin yayıncılık.

Yılmaz. E. (2013). *Gayrimenkullerin Türkiye Muhasebe Standartlarına Göre Sınıflandırılması ve Yatırım Amaçlı Gayrimenkullerin TMS-40 Standardı Kapsamında Muhasebeleştirilmesi*, İşletme Araştırmaları Dergisi, 5(4), 273-289.

Yükçü, S. (Ed.).(2021). *BOBİ FRS Uygulamaları*. İstanbul, İYMMO Yayını.

Yükçü, S. (2014). *Genel Muhasebe Yeni TTK Uyumlu TMS ve UFRS Örnekle*. İzmir: Altın Nokta Yayınevi

Yıldıztekin, İ. (2010). *Türkiye Muhasebe Standartlarına Göre Duran Varlıkların Muhasebeleştirilmesiyle İlgili Örnekle*, Atatürk Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi, 24(4), 259-288.

<https://www.mevzuat.gov.tr/MevzuatMetin/1.5.3568.pdf> 17.04.2022 tarihinde erişilmiştir.

<https://www.resmigazete.gov.tr/ilanlar/eskiilanlar/2021/08/20210824-4-8.pdf> 24.05.2022 tarihinde erişilmiştir.

<https://archive.ismmmo.org.tr/docs/duyuru/3568.pdf> 17.04.2022 tarihinde erişilmiştir.

https://www.turmobil.org.tr/Arsiv/FCKEditor/userfiles/file/3568%20SAYILI%20YASA/3568Say%C4%B1iliYasa_14_11_2018.pdf 17.04.2022 tarihinde erişilmiştir.

[https://www.kgk.gov.tr/DynamicContentDetail/10379/TFRS-2022-Seti-\(K%C4%B1rm%C4%B1z%C4%B1-Kitap\)](https://www.kgk.gov.tr/DynamicContentDetail/10379/TFRS-2022-Seti-(K%C4%B1rm%C4%B1z%C4%B1-Kitap)) erişim tarihi: 28.05.2022 tarihinde erişilmiştir.

https://kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/Duyurular/v2/TMS_TFRS_Setleri/2022/Mavi_Kitap/TMS%2016.pdf erişim Tarihi 08.07.2022

https://kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/Duyurular/v2/TMS_TFRS_Setleri/2022/Mavi_Kitap/TFRS%205.pdf 09.07.2022

https://kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/Duyurular/v2/TMS_TFRS_Setleri/2022/Mavi_Kitap/TMS%2040.pdf Erişim Tarihi 09.07.2022'dir.



EK: ANKET FORMU**Muhasebe Meslek Mensuplarının TMS-16,TFRS-5,TMS-40 Sabit Varlık Yatırımlarına İlişkin Algısı: Aksaray İli Örneği**

Aksaray ili değerli muhasebe meslek mensupları, bu anket formu, Aksaray Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü İşletme Anabilim Dalında yapılan “Muhasebe Meslek Mensuplarının TMS-16, TFRS-5, TMS-40 Sabit Varlık Yatırımlarına İlişkin Algısı: Aksaray İli Örneği” başlıklı yüksek lisans tez çalışmasına veri toplamayı amaçlamaktadır. Her soru için size en çok uyan sadece bir seçenek işaretlenmelidir. Cevaplarınız **GİZLİ TUTULACAKTIR**. Katılarınız için şimdiden çok teşekkür ederiz.

Doç. Dr. Mustafa Yılmaz İÇERLİ
Aksaray Üniversitesi
Tez Danışmanı

Hatice YAY
Aksaray Üniversitesi
Sosyal Bilimler Enstitüsü Yüksek Lisans Öğrencisi

I. Lütfen, aşağıdaki tabloda yer alan kişisel bilgilerinizi eksiksiz olarak doldurunuz.

Cinsiyetiniz:	1()Kadın	2()Erkek				
Yaşınız:	1()18-25	2()26-30	3()31-35	4()36-40	5()41-45	6()46-+
Mesleki Unvanınız	1()SM	2()SMMM	3()SMMM ve Bağımsız denetçi	4()YMM		
Çalışma Şekliniz:	1()Bağımlı	2()Bağımsız	3()Diğer (Belirtiniz).....			
Eğitiminiz:	1()Lise/dengi	2()Ön lisans	3()Lisans	4()Yüksek Lisans	5()Doktora	
Mezun Olduğunuz Bölüm:	1()İşletme	2()İktisat	3()Maliye	4()Kamu yönetimi	5()Diğer (Belirtiniz).....	
Mesleki Deneyiminiz:	1()1 yıldan az	2()1-5 yıl	3()6-10 yıl	4()11-20 yıl	5()20 yıl ve üzeri	
Düzenli Olarak Muhasebe Alanında Bir Yayın Takip Ediyor Musunuz?	1()Evet	2()Hayır				
TMS/TFRS Hakkındaki Gelişmeleri Takip Ediyor Musunuz?	1()Evet	2()Hayır				
TMS/TFRS Hakkında Eğitim Aldınız mı?	1()Evet	2()Hayır				
TMS/TFRS Hakkında Eğitim aldıysanız toplam kaç eğitime katıldınız?	1()1-5	2()6 ve Üzeri				
TMS/TFRS Hakkında Katıldığınız eğitimleri hangi kurum ve kuruluşlardan aldınız ?	1() Meslek Odaları 2()Üniversiteler 3()Özel Eğitim Kurumları 4()Diğer (Belirtiniz).....					

II. Firma Bilgileri-Faaliyet Bilgileri

Sahibi Olduğunuz Ya da Çalıştığınız Firmanız/Büronuz Kaç Yıldır Faaliyet Göstermektedir?
1() 1-5 yıl 2() 6-10 yıl 3() 11-15 yıl 4() 16-20 yıl 5() 21 yıl ve üzeri 6() Diğer (Belirtiniz).....
Mükellef Sayınız Kaçtır?
1()0-25 2()26-50 3()51-75 4()76-100 5()101 ve daha fazla
Çalışan Sayınız Kaçtır?
1()0-2 2()3-5 3()6-8 4()9-11 5()12 ve üzeri
Firmadaki/Bürodaki Pozisyonunuz?
1()Büro/Firma Sahibi 2()Çalışan 3()Ortak 4()Diğer (Belirtiniz).....

III. Lütfen “(1) Hiç Bilmiyorum” “(5) Çok İyi Biliyorum” seçenekleri arasında size en çok uyan her bir ifadeye “X” işareti koyunuz.		Hiç Bilmiyorum	Çok az Biliyorum	Kısmen Biliyorum	Biliyorum	Çok İyi Biliyorum
TMS-16 Maddi Duran Varlıklar Standardı						
1.	TMS-16 Maddi Duran Varlıklar Standardının amacını	(1)	(2)	(3)	(4)	(5)
2.	TMS-16 Maddi Duran Varlıklar Standardının kapsamına giren duran varlıkların özelliklerini	(1)	(2)	(3)	(4)	(5)
3.	TMS-16 Maddi Duran Varlıkların İlk defa kayda alınması sırasındaki muhasebeleştirme ilkelerini	(1)	(2)	(3)	(4)	(5)
4.	TMS-16 Maddi Duran Varlık bir başka duran varlık ile takas edilmesi sonucunda elde ediliyorsa; elde edilen duran varlığın nasıl tespiti edileceğini	(1)	(2)	(3)	(4)	(5)
5.	TMS-16 Maddi Duran Varlıklarda yeniden değerlemenin hangi sıklıkla yapılabileceğini	(1)	(2)	(3)	(4)	(5)
6.	TMS-16 Maddi Duran Varlıkların ilk alımından sonraki dönemlerde değerlendirme yöntemlerini ve muhasebeleştirme ilkelerini	(1)	(2)	(3)	(4)	(5)
7.	TMS-16 Maddi Duran Varlığın yeniden değerlendirme sonrasında değerinde artış/azalış olduğunda, bu artışın/azalışın nasıl muhasebeleştirileceğini	(1)	(2)	(3)	(4)	(5)
8.	TMS-16 Maddi Duran Varlık için yapılan günlük bakım ve harcamalarının günlük muhasebeleştirme ilkelerini	(1)	(2)	(3)	(4)	(5)

III. Lütfen “(1) Hiç Bilmiyorum” “(5) Çok İyi Bilmiyorum” seçenekleri arasından size en çok uyan her bir ifadeye “X” işareti koyunuz.		Hiç Bilmiyorum	Çok az Bilmiyorum	Kısmen Bilmiyorum	Biliyorum	Çok İyi Bilmiyorum
TMS-16 Maddi Duran Varlıklar Standardı						
9.	TMS-16 Maddi Duran Varlık için yapılan kapsamlı bakım onarım ve yenileme harcamalarının muhasebeleştirme ilkelerini	(1)	(2)	(3)	(4)	(5)
10.	TMS-16 Maddi Duran Varlıklarının elden çıkartılması ile ilgili muhasebeleştirme ilkelerini	(1)	(2)	(3)	(4)	(5)
11.	TMS-16 Maddi Duran Varlıklarda kullanılabilecek amortisman ayırma yöntemlerini	(1)	(2)	(3)	(4)	(5)
12.	TMS-16 Maddi Duran Varlıklarda amortismana tabi değerlerin nasıl hesaplanacağını	(1)	(2)	(3)	(4)	(5)
13.	TMS-16 İşletmenin kullandığı bina için amortisman ayırma ilkelerini	(1)	(2)	(3)	(4)	(5)
14.	TMS-16 Maddi Duran Varlıklar parçalara ayrılabilirse (motor, gövde, palet vb.) amortismana tabi tutulurken uyulması gereken ilkeleri	(1)	(2)	(3)	(4)	(5)
15.	TMS-16 Maddi Duran Varlıklar yeniden değerlemeye tabi tutulduğunda, duran varlığın amortismanının nasıl işleme tabi tutulacağını	(1)	(2)	(3)	(4)	(5)
TFRS-5 Satış Amaçlı Elde Tutulan Duran Varlıklar ve Durdurulan Faaliyetler Standardı						
1.	TFRS-5 Satış Amaçlı Elde Tutulan Duran Varlıklar ve Durdurulan Faaliyetler Standardının amaçlarını	(1)	(2)	(3)	(4)	(5)
2.	TFRS-5 Satış Amaçlı Elde Tutulan Duran Varlıklar ve Durdurulan Faaliyetler Standardının kapsamına giren konuları	(1)	(2)	(3)	(4)	(5)
3.	TFRS-5 Satış Amaçlı Elde Tutulan Duran Varlıkların sınıflandırma koşullarını	(1)	(2)	(3)	(4)	(5)
4.	TFRS-5 Satış Amaçlı Elde Tutulan Duran Varlıkların özel durumlarını	(1)	(2)	(3)	(4)	(5)
5.	TFRS-5 Satış Amaçlı Elde Tutulan olarak sınıflandırılan bir duran varlığın finansal tablolarında sunumunu	(1)	(2)	(3)	(4)	(5)
6.	TFRS-5 Satış Amaçlı Elde Tutulan Duran Varlıkların ölçülmesini	(1)	(2)	(3)	(4)	(5)
7.	TFRS-5 Satış Amaçlı Elde Tutulan Duran Varlıkların defter değerinin ölçülmesini	(1)	(2)	(3)	(4)	(5)
8.	TFRS-5 Satış Amaçlı Elde Tutulan Duran Varlıklar için amortisman ayrılıp ayrılmadığını	(1)	(2)	(3)	(4)	(5)
9.	TFRS-5 Satış Amaçlı Elde Tutulan Duran Varlıkların muhasebeleştirmesini	(1)	(2)	(3)	(4)	(5)
10.	TFRS-5 Satış Amaçlı Olarak Sınıflandırılan Duran Varlıklara ait yeniden değerlendirme artışlarını	(1)	(2)	(3)	(4)	(5)
11.	TFRS-5 Satış Amaçlı Elde Tutulan Duran Varlıkların elden çıkarılma süresini	(1)	(2)	(3)	(4)	(5)
12.	TFRS-5 Satış Amaçlı Elde Tutulan Duran Varlıkların elden çıkarılma süresinin uzaması durumunu	(1)	(2)	(3)	(4)	(5)
13.	Meydana gelen değer azalışları ve artışlarının nasıl muhasebeleştirileceğini	(1)	(2)	(3)	(4)	(5)
14.	TFRS-5 Satış Amaçlı Elde Tutulan Duran Varlıkların satıştan vazgeçilmesi durumunda nasıl muhasebeleştirileceğini	(1)	(2)	(3)	(4)	(5)
15.	Durdurulan faaliyetlerin gelir tablosunda raporlanmasını	(1)	(2)	(3)	(4)	(5)
TMS-40 Yatırım Amaçlı Gayrimenkuller Standardı						
1.	TMS-40 Yatırım Amaçlı Gayrimenkuller Standardının amaçlarını	(1)	(2)	(3)	(4)	(5)
2.	TMS-40 Yatırım Amaçlı Gayrimenkuller Standardının kapsamına giren gayrimenkulleri	(1)	(2)	(3)	(4)	(5)
3.	TMS-40 Yatırım Amaçlı Gayrimenkullerin ilk elde edilmesinde muhasebeleştirilme ilkelerini	(1)	(2)	(3)	(4)	(5)
4.	TMS-40 Yatırım Amaçlı Gayrimenkullerin ilk elde edilmesinden sonra ortaya çıkan harcamaların muhasebeleştirme ilkelerini	(1)	(2)	(3)	(4)	(5)
5.	TMS-40 Yatırım Amaçlı Gayrimenkulün bu niteliğini kaybetmesi halinde veya bir gayrimenkulün bu niteliği kazanmasında uygulaması gereken muhasebeleştirme ilkelerini	(1)	(2)	(3)	(4)	(5)
6.	TMS-40 Yatırım Amaçlı Gayrimenkulün elden çıkarılması halinde uyulması gereken muhasebeleştirme ilkelerini	(1)	(2)	(3)	(4)	(5)
7.	TMS-40 Yatırım Amaçlı Gayrimenkullerin sonraki dönemlerde değerlemesinde kullanılabilecek yöntemleri	(1)	(2)	(3)	(4)	(5)



T.C.
AKSARAY ÜNİVERSİTESİ REKTÖRLÜĞÜ
İnsan Araştırmaları Etik Kurulu

Aksaray Üniversitesi- Aksaray Üniversitesi Rektörlüğü
İnsan Araştırmaları Etik Kurulu Tarih: 01/07/2021
Sayı: E-34183927-000-00000617707

E0000617707

Konu : Başvurunuz Hk.

Sayın: HATİCE YAY

“Muhasebe Meslek Mensuplarının TMS-16, TFRS-5, TMS-40 Sabit Varlık Yatırımlarına İlişkin Algısı: Aksaray İli Örneği” başlıklı 2021/05-58 protokol numaralı başvuru 21.06.2021 tarihli toplantıda kurulumuz tarafından incelenmiş, Üniversitemiz İnsan Araştırmaları Etik Kurulu Yönergesi’nde belirtilen etik ilkelere **uygun olduğuna** toplantıya katılan üyelerin oy birliği ile karar verilmiştir.

Bilgilerinize rica ederim.

Prof. Dr. Necmettin AYGÜN
Aksaray Üniversitesi İnsan Araştırmaları
Etik Kurul Başkanı

Evrakın elektronik imzalı suretine <https://e-belge.aksaray.edu.tr> adresinden 122dfda3-18c2-4956-a01f-82da3ec053d3 kodu ile erişebilirsiniz.

Bu Belge 5070 sayılı Elektronik İmza Kanunu’nun 5. Maddesi gereğince güvenli elektronik imza ile imzalanmıştır.

Bu belge güvenli elektronik imza ile imzalanmıştır.

Belge Doğrulama Kodu: 122DFDA3-18C2-4956-A01F-82DA3EC053D3

Belge Doğrulama Adresi: <https://e-belge.aksaray.edu.tr>

Adres: tarih Bölümü

Telefon No: 2882194 Faks No: 2882125

e-Posta: naygun@aksaray.edu.tr İnternet Adresi: <https://www.aksaray.edu.tr/>

KEP Adresi:

Ayrıntılı bilgi için: Necmettin AYGÜN

Profesör

Telefon No: 2882194



T.C.
AKSARAY ÜNİVERSİTESİ
İnsan Araştırmaları Etik Kurulu Kararı

Tarih	Toplantı Sayısı	Karar No	Sayfa
21.06.2021	05	2021/01-63	01-08
Üniversitemiz İnsan Araştırmaları Etik Kurulu 21.06.2021 tarihinde saat 13:00'da İslami İlimler Fakültesi Toplantı Salonunda kurula yapılan başvuruları görüşmek üzere toplanmış ve aşağıdaki kararı/kararları almıştır:			
Karar 2021/05-01: Yürütücülüğünü Şükran KILIÇ'ın yaptığı “Annelerin Duygu Düzenleme Güçlüğü ve Duygu Sosyalleştirme Tepkileri ile Okul Öncesi Dönemde Çocukların Duygu Düzenleme Becerileri Arasındaki İlişkinin İncelenmesi” başlıklı araştırma ile ilgili 2021/05-01 protokol numaralı başvuru kurulumuz tarafından incelenmiş, Üniversitemiz İnsan Araştırmaları Etik Kurul Yönergesi'nde belirtilen etik ilkelere uygun olduğuna, toplantıya katılan üyelerin oy birliği ile karar verilmiştir.			
Karar 2021/05-02: Yürütücülüğünü Şükran KILIÇ'ın yaptığı “Anne ve Babaların Çocukların Duygularına Yönelik İnanışları ve Duygu Sosyalleştirme Tepkileri ile Okul Öncesi Dönemdeki Çocukların Duygu Düzenleme Becerisi ve Sosyal Yetkinlik ve Davranış Sorunları Arasındaki İlişkinin İncelenmesi” başlıklı araştırma ile ilgili 2021/05-02 protokol numaralı başvuru kurulumuz tarafından incelenmiş, Üniversitemiz İnsan Araştırmaları Etik Kurul Yönergesi'nde belirtilen etik ilkelere uygun olduğuna, toplantıya katılan üyelerin oy birliği ile karar verilmiştir.			
Karar 2021/05-03: Yürütücülüğünü Savaş KARAGÖZ'ün yaptığı “Yaratıcı Biliş ve Fen Motivasyonu Arasındaki İlişkiler” başlıklı araştırma ile ilgili 2021/05-03 protokol numaralı başvuru kurulumuz tarafından incelenmiş, Üniversitemiz İnsan Araştırmaları Etik Kurul Yönergesi'nde belirtilen etik ilkelere (Araştırmanın lise öğrencileri üzerinde yürütülmesi planlanmaktadır. Veli onay formu da hazırlanıp, başvuru dosyasına eklenmelidir) uygun olmadığına, toplantıya katılan üyelerin oy birliği ile karar verilmiştir.			
Karar 2021/05-04: Yürütücülüğünü Savaş KARAGÖZ'ün yaptığı “Kovid Kaygısı Ölçeği: Çeşitli Değişkenler Açısından İncelenmesi” başlıklı araştırma ile ilgili 2021/05-04 protokol numaralı başvuru kurulumuz tarafından incelenmiş, Üniversitemiz İnsan Araştırmaları Etik Kurul Yönergesi'nde belirtilen etik ilkelere uygun olduğuna, toplantıya katılan üyelerin oy birliği ile karar verilmiştir.			
Karar 2021/05-05: Yürütücülüğünü Sema Nur TÜRKOĞLU DİKMEN'in yaptığı “Bipolar Bozuklukta; İntihar, Suç İşleme Eğilimi, İşlevsellik ile Nötrofil-Lenfosit (NLO), Trombosit-Lenfosit (TLO), Monosit-Lenfosit Oranları (MLO), Sistemik İmmün İnflamatuvar İndex (SIII) ve Ortalama Trombosit Hacmi (MPV) İlişkisi” başlıklı araştırma ile ilgili 2021/05-05 protokol numaralı başvuru kurulumuz tarafından incelenmiş, Üniversitemiz İnsan Araştırmaları Etik Kurul Yönergesi'nde belirtilen etik ilkelere (Aksaray Üniversitesi Tıp Fakültesi Etik Kurulu'na başvurması gerektiğinden) uygun olmadığına, toplantıya katılan üyelerin oy birliği ile karar verilmiştir.			
Karar 2021/05-06: Yürütücülüğünü Hediye Çiğdem ŞİMŞEK'in yaptığı “Şizofreni Hastalarında Tedaviye Dirnc ile Nötrofil-Lenfosit,Trombosit-Lenfosit ve Monosit-Lenfosit Oranlarının İlişkisi” başlıklı araştırma ile ilgili 2021/05-06 protokol numaralı başvuru kurulumuz tarafından incelenmiş, Üniversitemiz İnsan Araştırmaları Etik Kurul Yönergesi'nde belirtilen etik ilkelere (Aksaray Üniversitesi Tıp Fakültesi Etik Kurulu'na başvurması gerektiğinden) uygun olmadığına, toplantıya katılan üyelerin oy birliği ile karar verilmiştir.			
Karar 2021/05-07: Yürütücülüğünü İmran İcel YILDIRIM'ın yaptığı “MuLBSTA Skorumu Sisteminin, COVID-19'un Klinik Seyrinin Belirlenmesindeki Önemi” başlıklı araştırma ile ilgili 2021/05-07 protokol numaralı başvuru kurulumuz tarafından incelenmiş, Üniversitemiz İnsan Araştırmaları Etik Kurul Yönergesi'nde belirtilen etik ilkelere (Aksaray Üniversitesi Tıp Fakültesi Etik Kurulu'na başvurması gerektiğinden) uygun olmadığına, toplantıya katılan üyelerin oy birliği ile karar verilmiştir.			

Araştırmaları Etik Kurul Yönergesi'nde belirtilen etik ilkelere **uygun olduğuna**, toplantıya katılan üyelerin oy birliği ile karar verilmiştir.

Karar 2021/05-53: Yürütücülüğünü Şefik ÖZDEMİR'in yaptığı "Sağlık Odaklı Liderlik Ölçeğinin Türkçeye Uyarlaması ve Sağlık Odaklı Liderliğin Duygusal Tükenmeye Etkisi: Psikolojik Dayanıklılığın Aracı Rolü" başlıklı araştırma ile ilgili 2021/05-53 protokol numaralı başvuru kurumumuz tarafından incelenmiş, Üniversitemiz İnsan Araştırmaları Etik Kurul Yönergesi'nde belirtilen etik ilkelere **uygun olduğuna**, toplantıya katılan üyelerin oy birliği ile karar verilmiştir.

Karar 2021/05-54: Yürütücülüğünü Mustafa Muhlis ALPARSLAN'ın yaptığı "Covid-19 Enfeksiyon Şiddetinin Hastalar Üzerindeki Yorgunluk Düzeyine Etkisi" başlıklı araştırma ile ilgili 2021/05-54 protokol numaralı başvuru kurumumuz tarafından incelenmiş, Üniversitemiz İnsan Araştırmaları Etik Kurul Yönergesi'nde belirtilen etik ilkelere (Aksaray Üniversitesi Tıp Fakültesi Etik Kurulu'na başvurması gerektiğinden) **uygun olmadığına**, toplantıya katılan üyelerin oy birliği ile karar verilmiştir.

Karar 2021/05-55: Yürütücülüğünü Şengül İLKAY'ın yaptığı "Covid-19 Pandemi Sürecinde Engelli ve Yaşlı Bakım Hizmeti Veren Kurum Çalışanlarının Tükenmişlik, Depresyon, Anksiyete, Stres ve Psikolojik Esnekliğinin Eğitim Öncesi ve Sonrası Değerlendirilmesi" başlıklı araştırma ile ilgili 2021/05-55 protokol numaralı başvuru kurumumuz tarafından incelenmiş, Üniversitemiz İnsan Araştırmaları Etik Kurul Yönergesi'nde belirtilen etik ilkelere (Aksaray Üniversitesi Tıp Fakültesi Etik Kurulu'na başvurması gerektiğinden) **uygun olmadığına**, toplantıya katılan üyelerin oy birliği ile karar verilmiştir.

Karar 2021/05-56: Yürütücülüğünü Hediye Çiğdem ŞİMŞEK'in yaptığı "COVID-19 Enfeksiyonu ve D-Dimer" başlıklı araştırma ile ilgili 2021/05-56 protokol numaralı başvuru kurumumuz tarafından incelenmiş, Üniversitemiz İnsan Araştırmaları Etik Kurul Yönergesi'nde belirtilen etik ilkelere (Aksaray Üniversitesi Tıp Fakültesi Etik Kurulu'na başvurması gerektiğinden) **uygun olmadığına**, toplantıya katılan üyelerin oy birliği ile karar verilmiştir.

Karar 2021/05-57: Yürütücülüğünü Hediye Çiğdem ŞİMŞEK'in yaptığı "Biyokimya Laboratuvarında Yasadışı ve Kötüye Kullanılan İlaç ve Madde Analizi Ölçüm Belirsizliğinin Karar Değerine Yakın Sonuçlarda Değerlendirilmesi" başlıklı araştırma ile ilgili 2021/05-57 protokol numaralı başvuru kurumumuz tarafından incelenmiş, Üniversitemiz İnsan Araştırmaları Etik Kurul Yönergesi'nde belirtilen etik ilkelere (Aksaray Üniversitesi Tıp Fakültesi Etik Kurulu'na başvurması gerektiğinden) **uygun olmadığına**, toplantıya katılan üyelerin oy birliği ile karar verilmiştir.

Karar 2021/05-58: Yürütücülüğünü HATİCE YAY'ın yaptığı "Muhasebe Meslek Mensuplarının TMS-16, TFRS-5, TMS-40 Sabit Varlık Yatırımlarına İlişkin Algısı: Aksaray İli Örneği" başlıklı araştırma ile ilgili 2021/05-58 protokol numaralı başvuru kurumumuz tarafından incelenmiş, Üniversitemiz İnsan Araştırmaları Etik Kurul Yönergesi'nde belirtilen etik ilkelere **uygun olduğuna**, toplantıya katılan üyelerin oy birliği ile karar verilmiştir.

Karar 2021/05-59: Yürütücülüğünü Aslı ÖNGE'nin yaptığı "Ortaokul Öğrencilerinin Çevreye Yönelik Tutumlarının 2-ÇDM Tutum Ölçeği Kullanılarak Belirlenmesi" başlıklı araştırma ile ilgili 2021/05-59 protokol numaralı başvuru kurumumuz tarafından incelenmiş, Üniversitemiz İnsan Araştırmaları Etik Kurul Yönergesi'nde belirtilen etik ilkelere **uygun olduğuna**, toplantıya katılan üyelerin oy birliği ile karar verilmiştir.

Karar 2021/05-60: Yürütücülüğünü Murat ERGİN'in yaptığı "Üniversite Öğrencilerinin Zihinsel Yetersizliği Olan Bireylere Sporun Etkisine Yönelik Farkındalık Düzeylerinin Çeşitli Değişkenler Açısından İncelenmesi" başlıklı araştırma ile ilgili 2021/05-60 protokol numaralı başvuru kurumumuz tarafından incelenmiş, Üniversitemiz İnsan Araştırmaları Etik Kurul Yönergesi'nde belirtilen etik ilkelere **uygun olduğuna**, toplantıya katılan üyelerin oy birliği ile karar verilmiştir.

Karar 2021/05-61: Yürütücülüğünü Murat ERGİN'in yaptığı "Paralimpik Sporcuların Spor Yaparken Karşılaştıkları Sorunlar ve Çözüm Önerileri" başlıklı araştırma ile ilgili 2021/05-61 protokol numaralı başvuru kurumumuz tarafından incelenmiş, Üniversitemiz İnsan Araştırmaları Etik Kurul Yönergesi'nde belirtilen etik ilkelere **uygun olduğuna**, toplantıya katılan üyelerin oy birliği ile karar verilmiştir.

Karar 2021/05-62: Yürütücülüğünü Emine ÖZDEMİR KAÇER'in yaptığı "Pediatrik Acil Servis Bölümünde Irksel ve Etnik Eşitlikler" başlıklı araştırma ile ilgili 2021/05-62 protokol numaralı başvuru kurulumuz tarafından incelenmiş, Üniversitemiz İnsan Araştırmaları Etik Kurul Yönergesi'nde belirtilen etik ilkelere (Aksaray Üniversitesi Tıp Fakültesi Etik Kurulu'na başvurusu gerektiğinden) **uygun olmadığına**, toplantıya katılan üyelerin oy birliği ile karar verilmiştir.

Karar 2021/05-63: Yürütücülüğünü Emine ÖZDEMİR KAÇER'in yaptığı "Pediatrik Yaş Gurubunda Okuler Travmaların Değerlendirilmesi" başlıklı araştırma ile ilgili 2021/05-63 protokol numaralı başvuru kurulumuz tarafından incelenmiş, Üniversitemiz İnsan Araştırmaları Etik Kurul Yönergesi'nde belirtilen etik ilkelere (Aksaray Üniversitesi Tıp Fakültesi Etik Kurulu'na başvurusu gerektiğinden) **uygun olmadığına**, toplantıya katılan üyelerin oy birliği ile karar verilmiştir.



Aksaray Üniversitesi Tez Değerlendirme Formu		
Öğrencinin Adı Soyadı:		Evet
Kapak		
1	Tez Başlığı tutanaktaki başlıkla aynı mı?	
2	Kapaktaki ay ve yıl savunmaya girilen tarihle tutarlı mı?	
3	Kapak format kılavuzdaki kapak formatına uygun mu?	
4	Kapakta yazılan tüm yazılar doğru olarak verilmiş mi?	
İçindekiler		
5	Sayfa numaraları tam verilmiş mi?	
6	Şekil, Çizelge vb. listeleri verilmiş mi? Sıralaması doğru mu?	
7	Özet, Abstract, Giriş, Sonuçlar vb. bölümler var mı?	
8	Yazım hataları kontrolü yapıldı mı?	
Giriş		
9	Hazırlanan tezin önemini anlatıyor mu?	
10	İkinci ve Üçüncü dereceden başlık içermemeli kuralına uyuldu mu?	
Özet/Abstract		
11	Kılavuza uygun mu?	
12	Ay ve yıl savunmaya girilen tarihle tutarlı mı?	
13	Özet; tek sayfa, tek aralık, tek paragraf kuralına uygun olarak yazıldı mı?	
14	Bilim kodu, sayfa adedi, anahtar kelimeler ve tez danışmanı yazıldı mı?	
Kaynakça		
15	Kaynakların tamamına metin içinde atıf yapıldı mı?	
16	Kaynak formatı Kılavuzdaki kaynak formatına uygun olarak hazırlanmış mı?	
17	Atıf formatı kılavuzdaki atıf formatına uygun mu?	
Atıf Yöntemi APA 6 ☐ CMS ☐ İSNAD ☐		
Genel Değerlendirme		
18	Etik Beyan açıklaması okundu, uyuldu ve imzalandı mı?	
19	Kabul/Onay sayfası kılavuzdaki formata uygun olarak düzenlenmiş mi?	
20	Kabul /Onay sayfasında belirtilen oy birliği/oy çokluğu seçeneklerinden uygun olanı savunmayla tutarlı olacak şekilde belirlenmiş mi?	
21	Sayfa kenar boşluklar ve sayfa numaraları kılavuzdaki formatına uygun mu?	
22	Paragraf boşlukları ve metin satır aralığı kılavuza uygun olacak şekilde düzenlenmiş mi?	
23	Başlık yazımları kılavuzdaki başlık formatlarına uygun mu?	
24	Yazı tipi ve boyutu kılavuzdaki yazı tipi ve boyutu formatına uygun mu?	
25	Şekil, Çizelge vb. açıklama ve numaralandırmaları kılavuzdaki formata uygun olarak yazılmış mı?	