ISSN : 1308-5549

İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi

JOURNAL OF THE FACULTY OF ECONOMICS & ADMINISTRATIVE SCIENCES

İİBF

Çankırı Karatekin Üniversitesi

Cilt / *Volume* : **3**

Sayı / *Issue* : **4**

Bahar / *Spring* **2013**



İKTİSADİ VE İDARİ BİLİMLER FAKÜLTESİ DERGİSİ / JOURNAL OF THE FACULTY OF ECONOMICS & ADMINISTRATIVE SCIENCES

Çankırı Karatekin Üniversitesi

İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi

Cilt:3 Sayı:1 Bahar 2013 ISSN: 1308-5549

Çankırı Karatekin University

Journal of the Faculty of Economics & Administrative Sciences

Volume:3 Issue:1 Spring 2013 ISSN: 1308-5549

ÇANKIRI KARATEKİN ÜNİVERSİTESİ
İKTİSADİ VE İDARİ BİLİMLER FAKÜLTESİ DERGİSİ

Çankırı Karatekin University
Journal of the Faculty of Economics & Administrative Sciences

Sahibi / *Owner*
(Çankırı Karatekin Üniversitesi Adına)
(On Behalf of Çankırı Karatekin University)
Prof. Dr. Ali İbrahim SAVAŞ (Rektör/Rector)

Editör / *Editor*
Prof. Dr. Mehmet ÖZKAN

Sorumlu Yazı İşleri Müdürü / *General Director*
Prof. Dr. Mehmet ÖZKAN

Yardımcı Editör / *Assistant Editor*
Yrd. Doç. Dr. Serkan TERZİ

Yayın Kurulu / *Editorial Board*
Prof. Dr. Ali İbrahim SAVAŞ
Prof. Dr. Mehmet ÖZKAN
Doç. Dr. Hasan AKÇA
Yrd. Doç. Dr. Ela ÖZKAN CANBOLAT
Yrd. Doç. Dr. Hatice YAZGAN
Yrd. Doç. Dr. Gürbüz ÖZDEMİR
Yrd. Doç. Dr. Reha YILMAZ
Yrd. Doç. Dr. Galip ÇAĞ
Yrd. Doç. Dr. Serkan TERZİ

Sekretarya / *Secretary*
Arş. Gör. Ömer AK
Arş. Gör. Bilgehan TEKİN

Dergi Yazışma Adresi / *Correspondence Address*
Çankırı Karatekin Üniversitesi
İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi
Cumhuriyet M. 18100 Çankırı – TURKEY

Tel: +90 376 213 26 26
Faks: +90 376 212 04 21
E-mail: iibfdergi@karatekin.edu.tr
Web: www.iibfdergi.karatekin.edu.tr

6 Aylık Hakemli
Süreli Sosyal Bilimler Dergisi

Dergimiz yılda iki kez yayınlanan hakemli bir dergidir.
Her cilt iki sayı içermektedir.
Bu dergide öne sürülen fikirler makale yazarına aittir.
Yazım kurallarına iibfdergi.karatekin.edu.tr adresinden ulaşılabilir.
Makale gönderme adresi:
iibfdergi@karatekin.edu.tr

The journal is a refereed journal published twice a year.
Each volume consists of two issues.
The views expressed in this journal are those of the authors.
Guidelines are at
iibfdergi.karatekin.edu.tr
Articles should be sent to:
iibfdergi@karatekin.edu.tr

Baskı / Press:
Çankırı Yenigün Ofset Matbaacılık
Tel: +90 376 213 33 53

Danışma Kurulu / Advisory Board

Akın KOÇAK (Ankara Üniversitesi)
Ali İbrahim SAVAŞ (Çankırı Karatekin Üniversitesi)
Aydın BAŞARIR (United Arab Emirates University)
Aydın ÖZKAN (Hull University)
Ayşegül ATEŞ (Akdeniz Üniversitesi)
Bahattin BÜYÜKŞAHİN (International Energy Agency)
Bekir Berat ÖZİPEK (İstanbul Ticaret Üniversitesi)
Cumhur ERDEM (Gaziosmanpaşa Üniversitesi)
Doğan KARAMAN (T.C. Merkez Bankası)
Hülya ÜLKÜ (The University of Manchester)
İsmail TUNCER (Mersin Üniversitesi)
Kattuvallil Mathai GEORGE (Kerala Agricultural University)
Kemal YILDIRIM (Anadolu Üniversitesi)
Ömer TORLAK (KTO Karatay Üniversitesi)
Teoman DURAN (International Burch University)
Yusuf Ziya TAŞKAN (Yıldırım Beyazıt Üniversitesi)

Bu Sayının Hakemleri / Referees of the Issue

Adnan GERÇEK (Uludağ Üniversitesi)
Afşin ŞAHİN (Gazi Üniversitesi)
Ayten ÇETİN (Marmara Üniversitesi)
Barış SİPAHİ (Marmara Üniversitesi)
Burcu İŞGÜDEN KILIÇ (Balıkesir Üniversitesi)
Cevdet A. KAYALI (Celal Bayar Üniversitesi)
Durmuş ACAR (Süleyman Demirel Üniversitesi)
Erhan GÜMÜŞ (Osmangazi Üniversitesi)
Fatih Mehmet SAYIN (Canik Başarı Üniversitesi)
Fulya İLÇİN GÖNENÇ (Marmara Üniversitesi)
Harun BAL (Çukurova Üniversitesi)
Hatice YAZGAN (Çankırı Karatekin Üniversitesi)
Hayrettin TÜLEYKAN (Gaziosmanpaşa Üniversitesi)
Hüseyin DALĞAR (Mehmet Akif Ersoy Üniversitesi)
Kadir GÜRTEN (Ankara Üniversitesi)
Levent ŞAHİN (Çankırı Karatekin Üniversitesi)
Leyli ELİTAŞ (Yalova Üniversitesi)
Oğuz YILDIRIM (Harran Üniversitesi)
Osman KARKACIER (Gaziosmanpaşa Üniversitesi)
Ömer Selçuk EMSEN (Erciyes Üniversitesi)
Reha YILMAZ (Çankırı Karatekin Üniversitesi)
Serhat YANIK (İstanbul Üniversitesi)
Serkan TERZİ (Çankırı Karatekin Üniversitesi)
Tuğba Evrim MADEN (ORSAM)
Ziya Gökalp GÖKTOLGA (Cumhuriyet Üniversitesi)

Tarandığı İndeksler / Indexed in



ÇANKIRI KARATEKİN ÜNİVERSİTESİ

İKTİSADİ VE İDARİ BİLİMLER FAKÜLTESİ DERGİSİ

ISSN 1308-5549

Cilt / *Volume*: 3 Sayı / *Issue*: 1

İÇİNDEKİLER / *CONTENTS*

TR 22 Düzey 2 Bölgesinin 2012 Yılı Teşvik Sistemi Çerçevesinde Değerlendirilmesi ***Evaluation of TR 22 NUTS 2 Region Within the Framework of 2012 Incentives System*** Burcu KILINÇ SAVRUL & Bülent DOĞRU	1-20
Maddi Duran Varlıklar (TMS 16) Standardının Üretim İşletmelerinde Satışların Maliyetine Etkileri ***The Effects of Property, Plant and Equipment (TAS 16) Standard on Cost of Sales of Manufacturing Companies*** İlker KIYMETLİ ŞEN	21-36
Entelektüel Sermaye ile Firma Değeri Arasındaki İlişki: Borsa İstanbul'da Bir Araştırma ***The Relationship Between Intellectual Capital and Firm Value: A Study in Istanbul Stock Exchange*** İsrafil ZOR & Selim CENGİZ	37-56
Su Kaynaklarının Türkiye Açısından Ekono-Politik Önemi Ekseninde Olası Bir Tehlike: Su Savaşları ***A Possible Jeopardy of Water Resources in Terms of Turkey's Economic and Political Context: Water Conflicts*** M. Levent YILMAZ & H. Sencer PEKER	57-74
Wealth of Nations or Wealth of Persons: World Billionaires and Sector Concentration ***Ülkelerin ya da Kişilerin Zenginliği: Dünya Milyarderleri Ve Sektör Yoğunluğu*** Harun YAKIŞIK	75-91
Türk Bankacılık Sektörü Kredi-Mevduat Gelişmelerinin Bölgesel Analizi (2005-2011) ***Turkish Banking Sector Credit-Deposit Developments Regionally Analysis (2005-2011)***	93-119

Adalet HAZAR & Şenol Babuşcu	
Adli Muhasebecilik Mesleği ve Aklama Suçuyla Mücadele ***Forensic Accounting Profession and Prevention of Money Laundering*** Murat KASAP	121-132
Turkish Foreign Policy's Bosnia and Herzegovina Exam (1990-1995) ***Türk Dış Politikasının Bosna-Hersek Sınavı (1990-1995)*** Yiğit Anıl GÜZELİPEK	133-142
Pazarlama İletişim Aracı Olarak Tüketicilerin Reklam Denetimine Karşı Tutumları: Reklam Etiği ***Consumers' Attitude Towards Advertising Audit As Marketing Communication Tool: Advertising Ethics*** Selma KARABAŞ	143-157
Üretim Maliyetlerinin İç Denetimine Genel Bakış ***General View on Internal Audit of Production Costs*** Yıldırım Ercan ÇALIŞ	159-175
Roma Hukuku'nda Gemi, Han ve Ahır İşletenlerin *Receptum* Sorumluluğu ***Receptum Liability of Skippers, Innkeepers and Stable Keepers in Roman Law*** Mehmet YEŞİLLER	177-191
Kitap Tanıtımı / *Book Review* **Kazaklar Nasıl Ruslaştırılmaya Çalışıldı? (Mekemtas MİRZAHMETOV)** Reha YILMAZ	193-202
Kitap Tanıtımı / *Book Review* **Adli Muhasebe (Metin ATMACA & Serkan TERZİ)** Mikail EROL	203-207

Editörden...

2011 yılında başlayan yayın hayatını her gün daha da gelişerek, artan bir ivme ile sürdüren Çankırı Karatekin Üniversitesi - İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisinin Bahar 2013/4 Sayısının yayınlamanın büyük heyecanı içindeyim.

Çankırı Karatekin Üniversitesi İİBF Dekanlığına atandığım Şubat 2013 tarihinden itibaren dergimizin kendimize seçtiğimiz en önemli hedefi uluslararası alanda tanınmasıdır. Bu hedefe ulaşabilmek için, editör yardımcım, yayın kurulu ile sekretaryadaki değerli arkadaşlarımla sürekli olarak "Dergimizin elden düşmeyecek bir dergi olabilmesi" için sık sık istişarelerde bulundum. Bu istişareler sonucunda elinize geçecek ve zevkle okuyacağınızı ümit ettiğim sayımız tamamlandı. Buna paralel olarak dergimiz akademisyen/uygulamacılardan yoğun bir talep ve ilgiye mazhar oldu. Ekip olarak yaptığımız çalışmaların ve benden önceki dergi yönetiminin emek ve özverili çalışmalarının meyvelerini toplamaya başladığımızı büyük bir sevinç ile belirtmek isterim.

Dergimiz ulusal ve uluslararası alanda kabul gören 11'i aşkın indeks tarafından taranan uluslararası niteliğe sahip bir dergi olup, bu niteliğini geliştirmek amacıyla uluslararası alanda tanınan birkaç indeksle de görüşmelere devam etmektedir. Dergimizin gelecek sayılarında yabancı araştırmacıların katılımını sağlayacak girişimlerle, nitelik ve niceliklerini arttırmak ve hedefleri hep daha yükseğe çekerek kalıcı olmak ve iktisadi idari bilimlerde en ön sıralardaki yer almayı planlamaktayız. Hedefimiz hep daha iyiye daha güzele yönelmek olacak ve bunu başarmak içinde, hep çalışmamız, durmadan araştırmalar yaparak yeniliklere ve gelişmelere açık olarak çalışmamız gerektiğinin bilincindeyiz.

Dergimizin, bilim dünyası tarafından tanınan ve uluslararası platformda referansta bulunulan bir dergi olması için katkı sağlayan; tüm akademisyen, araştırmacı ve uygulamacıların destekleri ile hakemlerimizin özverili değerlendirmeleri için yürekten teşekkür ederim.

Bu sayımızda 11 makale ve 2 kitap değerlendirmesi yer almaktadır. Dergimizin 4.sayısı; Burcu KILINÇ SAVRUL ve Bülent DOĞRU'nun *"TR 22 Düzey 2 Bölgesinin 2012 Yılı Teşvik Sistemi Çerçevesinde Değerlendirilmesi"*, İlker KIYMETLİ ŞEN'in *"Maddi Duran Varlıklar (TMS 16) Standardının Üretim İşletmelerinde Satışların Maliyetine Etkileri"*, İsrafil ZOR ve Selim CENGİZ'in *"Entelektüel Sermaye ile Firma Değeri Arasındaki İlişki: Borsa İstanbul'da Bir Araştırma"*, M.Levent YILMAZ ve H.Sencer PEKER'in *"Su Kaynaklarının Türkiye Açısından Ekono-Politik Önemi Ekseninde Olası Bir Tehlike: Su Savaşları"*, Harun YAKIŞIK'ın *"Wealth of Na ons or Wealth of Persons: World Billionaires and Sector Concentra on"*, Adalet HAZAR ve Şenol BABUŞCU'nun *"Türk Bankacılık Sektörü Kredi-Mevduat Gelişmelerinin Bölgesel Analizi (2005-2011)"*, Murat KASAP'ın *"Adli Muhasebecilik Mesleği ve Aklama Suçuyla Mücadele"*, Yiğit Anıl GÜZELİPEK'in *"Turkish Foreign Policy's Bosnia and Herzegovina Exam (1990-1995)"*, Selma KARABAŞ'ın *"Pazarlama İletişim Aracı Olarak Tüketicilerin Reklam Denetimine Karşı Tutumları: Reklam Etiği"*, Yıldırım Ercan ÇALIŞ'ın *"Üretim Maliyetlerinin İç Denetimine Genel Bakış"*, Mehmet YEŞİLLER'in *"Roma Hukuku'nda Gemi, Han ve Ahır İşletenlerin Receptum Sorumluluğu"*adlı makaleler ve Reha YILMAZ'ın *"Kazaklar Nasıl Ruslaştırılmaya Çalışıldı?"*, Mikail EROL'un *"Adli Muhasebe"* adlı kitap tanıtımlarından oluşmaktadır.

İktisadi ve idari bilimler alanında ortaya çıkan yeni gelişmeler ve sorunların çözümüne fayda sağlayacak yeni sayılarda görüşmek ümidiyle herkese saygılarımı sunarım.

Prof. Dr. Mehmet ÖZKAN

Editör

Maddi Duran Varlıklar (TMS 16) Standardının Üretim İşletmelerinde Satışların Maliyetine Etkileri*

İlker KIYMETLİ ŞEN

İstanbul Ticaret Üniversitesi, Ticari Bilimler Fakültesi, İşletme Bölümü

ilksen@ticaret.edu.tr

Özet

Temmuz 2012 tarihinde yürürlüğe giren Yeni Türk Ticaret Kanunu ile birlikte Bakanlar Kurulu tarafından belirlenen kriterlere uyan tüm sermaye şirketlerinde Kamu Gözetim Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu (KGK) tarafından yayınlanmış olan muhasebe ve finansal raporlama standartlarına (TMS/TFRS) uyum zorunluluğu getirilmiştir. Mevcut uygulama ile standartlar arasında birçok değerleme, hesaplama ve raporlama farklılıkları bulunmaktadır. Bu farklılıklar, işletmelerin satışların maliyeti tutarını da etkileyerek, üretilen mamul maliyetlerinin farklı hesaplanmasına neden olmaktadır. Bu çalışmanın amacı, TMS 16 Maddi Duran Varlıklar Standardının üretim işletmelerinde satışların maliyetine olan etkilerinin araştırılması ve incelenmesidir.

Anahtar Kelimeler: Türkiye Muhasebe Standartları, Satışların Maliyeti, Üretim İşletmeleri

JEL Sınıflaması: M40, M41

The Effects of Property, Plant and Equipment (TAS 16) Standard on Cost of Sales of Manufacturing Companies

Abstract

According to the Turkish Commercial Code that came into force in July 2012, the all capital companies that meet the criteria described by the Council of Ministers are required to be in compliance with accounting and financial reporting standards published by the Public Oversight, Accounting and Auditing Board. There are several differences between the local accounting regulations and the standards in terms of valuation, computation and presentation. These differences also affect the cost of sales of the companies that result in differences in the calculation of costs of goods manufactured. The purpose of this study is to examine and demonstrate the potential effects of the TAS 16 Property, Plant and Equipment on calculations of manufacturing costs and the cost of sales of manufacturing companies.

Keywords: Turkish Accounting Standards, Cost of Sales, Manufacturing Companies

JEL Classification: M40, M41

* Bu makale, "Üretim İşletmelerinde Türkiye Finansal Raporlama Standartlarının (TMS/TFRS) Maliyet Sistemlerine Etkileri ve Bir Uygulama" isimli doktora tezinden türetilmiştir.

1. Giriş

İşletmelerin finansal tablolarında uluslararası ortak bir dilin sağlanması için International Accounting Standards Board (IASB) tarafından International Accounting Standards/International Financial Reporting Standards (IAS/IFRS) yayınlanmaktadır. Bu standartlar ile işletmelerin finansal tablolarına uluslararası "karşılaştırılabilirlik" özelliği kazandırmak temel hedef edinilmiştir. Aynı zamanda finansal tabloların doğru, anlaşılabilir ve işletmenin gerçek durumunu göstermesi bakımından da bu standartlar önem teşkil etmektedir.

Türkiye'de bu standartlara uyumu sağlamak için çeşitli kurumlar tarafından birçok girişimlerde bulunulmuştur. Son olarak Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu (bir önceki kurum Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu) tarafından IASB ile bir telif anlaşması imzalanmış ve bu standartlar tam olarak Türkçe'ye çevrilerek Resmi Gazete'de yayınlanmıştır.

6102 sayılı Yeni Türk Ticaret Kanunu'nun (TTK) yürürlüğe girmesiyle birlikte Bakanlar Kurulu tarafından belirlenen kriterlere uyan tüm sermaye şirketlerinde Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu (KGK) tarafından yayınlanmış olan TMS/TFRS'lere uyum zorunluluğu getirilmiştir.

KGK tarafından yapılan 14.11.2012 tarihli toplantısında, TTK'nın 88. ve Geçici 1. maddeleri ile 660 sayılı KGK'nın 9. ve Geçici 1. maddeleri uyarınca 1.1.2013 tarihi ve sonrasında başlayan hesap dönemlerine ilişkin münferit ve konsolide finansal tabloların hazırlanmasında; Bakanlar Kurulu tarafından hangi şirketlerin denetime tabi olacakları belirlenmiştir. Buna göre TMS/TFRS uygulayacak şirketlerin kapsamı da şu şekildedir:

- 660 sayılı Kanun Hükmünde Kararname'de belirtilen kamu yararını ilgilendiren kuruluşların, 6102 sayılı Kanunun 397. maddesi çerçevesinde Bakanlar Kurulu kararıyla bağımsız denetime tabi olacakların ve aynı Kanunun 1534. maddesinin ikinci fıkrasında sayılan şirketlerin münferit ve konsolide finansal tablolarının hazırlanmasında TMS/TFRS'lerin uygulamasına,
- Yukarıdaki kapsama dâhil olmayanlar için Kurumca bir belirleme yapılıncaya kadar yürürlükteki mevzuatın uygulanmasının devamına karar verilmiştir (http://www.kgk.gov.tr).

TMS/TFRS'lerin uygulanması ile birlikte muhasebe sisteminde önemli değişiklikler meydana gelecektir. TMS/TFRS'lerin temel amacı, yatırımcıların doğru ve güvenilir bir şekilde karar verebilmeleri için finansal tabloların işletmenin gerçek durumunu yansıtacak şekilde hazırlanmasıdır.

Bu çalışmanın amacı; tam set[1] TMS/TFRS'lerin uygulanmaya başlanması ile birlikte TMS 16 Maddi Duran Varlıklar standardı hükümlerinin üretim işletmelerinde satışların maliyetine etki edip etmeyeceği, eğer bir etki söz konusu ise bu etkilerin neler olacağının tespit edilmesidir.

2. Maddi Duran Varlıkların Muhasebeleştirilmesi (TMS 16)

TMS 16 "Maddi Duran Varlıklar" standardının 7. maddesine göre maddi duran varlıkların aktifleştirilebilmesi için, bu varlıklardan gelecekte işletmenin yararlar sağlanması gerekmektedir. Bunun için de ekonomik yararların elde edileceği konusunda güvenilir tahminlerin yapılması gerekmektedir. Bu tahminlerin güvenilir bir biçimde yapıldığı ve gelecekte ekonomik yararların sağlanacağı belirlendiği durumlarda varlıkların aktifleştirilmesi yoluna gidilmektedir (Sönmez, 2004, s. 83).

Elde edilen bu varlıklardan gelecekte ekonomik yarar sağlanmayacağı tahmin edilmişse yani varlıkların faydası kısa bir süre içinse, dönem gideri olarak muhasebeleştirilmelidir. Bu tür tahminlerin güvenilir olması çok önemlidir. Bir varlığın aktifleştirilmesindeki ikinci kriter ise, o varlığın maliyetinin güvenilir olarak hesaplanabilmesidir. Çoğunlukla bu maliyet; satınalma maliyeti, inşa maliyeti ve üretim maliyeti niteliğinde olabilmektedir.

2.1. Maliyetin Ölçümü

Varlık olarak muhasebeleştirilme koşullarını sağlayan bir maddi duran varlık kalemi, **maliyet bedeli** ile ölçülmektedir (Alexander vd., 2005, s. 207). TMS 16'da maliyet unsurları; varlığın elde edilmesi durumunda elde etme maliyetleri, inşa edilmesi şeklinde gerçekleşmişse inşa maliyetleridir. Duran varlığın hazırlanma maliyetleri, teslimattaki maliyetler, kurulum ve montaj maliyetleri, test üretim maliyetleri, danışmanlık ücretleri ve varlığın özellikli varlık olması durumunda finansman giderleri varlığın maliyetine eklenmektedir (Doğan ve Köroğlu, 2012, s. 317).

Maddi duran varlıklarla ilgili borçlanma maliyetlerinin ilgili maddi duran varlık kaleminin defter değerinin bir unsuru olarak muhasebeleştirilmesine ilişkin ilkeler TMS 23 "Borçlanma Maliyetleri" standardı ile belirlenmiştir. TMS 23'e göre maddi duran varlıklarla ilgili olarak ortaya çıkan borçlanma maliyetleri ile kur farkları varlık özellikli varlık ise yatırımın tamamlanmasına kadar maliyete dâhil edilmekte, varlık özellikli varlık değilse tüm borçlanma maliyetleri oluştukları dönemde dönem gideri kabul edilmekte, daha sonra ortaya çıkan borçlanma

[1] KOBI TFRS'leri uygulayacak olan KOBI statüsündeki şirketler, tam set TMS/TFRS'ye göre daha basitleştirilmiş standartlar setini uygulayacaklardır. KOBI TFRS'de, KOBI'ler için maliyet yüküne ve karmaşıklığa neden olacak uygulamalar kaldırılmıştır. Örneğin yeniden değerlemeyi KOBI'ler uygulamayacak, buna paralel olarak da ekspertiz yaptırma yükümlülükleri olmayacaktır.

maliyetleri dönem gideri olarak kaydedilmelidir. Maddi duran varlığın toplam maliyeti gerçeğe uygun değerini aşarsa, aşan borçlanma maliyetleri dönem gideri olarak kaydedilmelidir. Bu hususta V.U.K. uygulaması ile farklılık bulunmaktadır. Geçerli vergi mevzuatı hükümlerine göre maddi duran varlıkların iktisap edildikleri dönem sonuna kadar oluşan borçlanma maliyetleri ve kur farklarının aktifleştirilmesi zorunlu iken, iktisap edildikleri dönem sonundan sonra ortaya çıkan borçlanma maliyetleri ve kur farklarının maliyet veya gider yazılması tamamen mükelleflerin tercihine bırakılmıştır (Kıymetli Şen, 2006, s. 161). Bu husus, ilgili varlığın değerlemesinde maliyet bedeli tutarını değiştirmektedir.

2.2. Muhasebeleştirme Sonrası Ölçüm

İşletmeler, maddi duran varlıkların ilk muhasebeleştirilmesi sonrası ölçümü için standardın 29. maddesine göre bir muhasebe politikası olarak maliyet modeli veya yeniden değerleme modelini seçerek, bu politikayı ilgili maddi duran varlık sınıfının tamamına uygulamalıdır. Muhasebe politikası olarak seçilen modelin, bir maddi duran varlık sınıfında yer alan varlıkların tamamına uygulanması gerekmektedir.

2.2.1. Maliyet Modeli

Maliyet modeli standardın 30. maddesinde, "*bir maddi duran varlık kalemi, varlık olarak muhasebeleştirildikten sonra finansal tablolarda maliyetinden birikmiş amortisman ve varsa birikmiş değer düşüklüğü zararları indirildikten sonraki değeri ile gösterilmektedir*" şeklinde belirtilmektedir. Bu yöntemde maddi duran varlıkların ilk kez aktifleştirilmelerinden sonra, varlıkların amortismana tabi tutularak net defter değeri ile gösterilmesi gerektiği ifade edilmektedir.

2.2.2. Yeniden Değerleme Modeli

Standardın 31. maddesine göre yeniden değerleme modeli; gerçeğe uygun değeri güvenilir olarak ölçülebilen bir maddi duran varlık kalemi, varlık olarak muhasebeleştirildikten sonra, yeniden değerlenmiş tutarı üzerinden gösterilmesidir. Bu yöntemde, maddi duran varlıkların yeniden değerlemeye tabi tutulacağı ifade edilmektedir (Örten, Kaval ve Karapınar, 2007, s. 197). Varlıkların yeniden değerlenmiş tutarları, gerçeğe uygun değerlerine yakın olup, yeniden değerlemeye tabi tutulmuş birikmiş amortismanlar çıkarılarak net defter değeri saptanmış olacaktır. Bir maddi duran varlıkla ilgili değer artışı özkaynaklar altında izlenmektedir. Ancak bu varlıkla ilgili daha önce bir değer düşüklüğü tutarı kar veya zararda muhasebeleştirilmişse, değer artışı ilk önce bu değer azalışından düşülmelidir (TMS 16, Madde 39).

2.3. Amortisman

Standartta amortisman, bir varlığın amortismana tabi tutarının yararlı ömür süresince sistematik olarak dağıtılması olarak ifade edilmektedir. Bu yararlı ömür süresi işletme tarafından tayin edilmektedir (Taştan, Azaltun ve Mert, 2012, s. 304). Bir varlığın kalıntı değeri ve yararlı ömrü en azından her hesap dönemi sonunda gözden geçirilerek beklentilerin önceki dönemlerden farklı olması durumunda bu değişiklikler, TMS 8 Muhasebe Politikaları, Muhasebe Tahminlerinde Değişiklikler ve Hatalar standardına göre muhasebe tahmininde değişiklik olarak dikkate alınmalıdır (Fırat, 2008, s. 116). Varlığın geleekteki ekonomik yararlarının beklenen tüketim modelinde önemli bir değişiklik olması durumunda amortisman yöntemi, değişmiş olan modeli yansıtacak şekilde değiştirilmelidir (Akdoğan ve Sevilengül, 2007, s. 324).

Standartta amortismana tabi tutar, bir varlığın maliyetinden ya da maliyet yerine geçen diğer tutarlardan kalıntı değerin düşülmesiyle bulunan değer olarak ifade edilmektedir (Bayazıtlı, Çelik ve Üstündağ, 2006, s. 153). Bu nedenle maddi duran varlıkların amortismana tabi tutarının dikkate alınmasında, eğer varsa varlığın kalıntı değerin düşülmesi gerekmektedir. Kalıntı değerde zaman içinde meydana gelen azalmalar varlığın amortismana tabi tutarını arttırırken, kalıntı değerdeki artışlar amortismana tabi tutarı azaltmaktadır. Dönemin amortisman gideri genel olarak gelir tablosunda muhasebeleştirilmelidir.

Ayrıca bir maddi duran varlık kullanıma hazır hale geldiğinde amortismana tabi tutulmaktadır. Standartta direkt olarak kıst amortismandan bahsedilmemesine rağmen, varlık kullanılabilir hale geldiğinde amortismana tabi tutulacağı belirtildiğinden, tüm varlıklar kıst esasına göre amortismana tabi tutulmaktadır.

Bir varlığın amortismana tabi tutarının, varlığa yararlı ömrü boyunca sistematik olarak dağıtmak için standardın 62. maddesinde yer alan amortisman yöntemleri kullanılabilmektedir. Bu yöntemler;

- Doğrusal amortisman yöntemi,
- Azalan bakiyeler yöntemi ve
- Üretim miktarı yöntemleridir.

Doğrusal amortisman yönteminde, varlığın kalıntı değeri değişmediği sürece, amortisman gideri yararlı ömrü boyunca sabittir. Azalan bakiyeler yönteminde, amortisman gideri yararlı ömür boyunca azalır. Üretim miktarı yönteminde, beklenen kullanım ya da üretim miktarı üzerinden amortisman ayrılmaktadır. Üretim saati veya üretilen ürün sayısı gibi değişkenler dikkate alınmaktadır. Bu yöntemde daha çok beklenen ömür, üretim çıktısı cinsinden ifade edilebilen varlıklar için uygulanabilecek bir yöntemdir (Elliot ve Elliot, 2006, s. 406). Standardın 53. ve 54. maddelerine göre bir varlığın amortismana tabi tutarı kalıntı değer düşülerek belirlenmektedir. Uygulamada bir varlığın kalıntı değeri

genellikle değersiz ve dolayısı ile de amortismana tabi tutarın hesaplanmasında önemsiz kabul edilmektedir. Bir varlığın kalıntı değeri varlığın defter değerine eşit ya da daha fazla bir tutara yükselebileceğinden, böyle bir durumda varlığın amortisman gideri, kalıntı değeri sonradan varlığın defter değerinin altında bir değere düşene kadar sıfıra eşit olmaktadır.

2.4. Değer Düşüklüğü

Bir maddi duran varlık kaleminde değer düşüklüğü olup olmadığının belirlenmesinde, "TMS 36 Varlıklarda Değer Düşüklüğü" Standardı hükümleri uygulanmaktadır (Gökçen, Ataman ve Çakıcı, 2011, s. 238). Standarda göre maddi duran varlıklar en azından her raporlama döneminde değer düşüklüğü testine tabi tutulmalıdır (Marşap, 2008, s. 140). Bir varlığın net defter değerinin, geri kazanılabilir tutarını aşmış olması durumunda, o varlığın değer düşüklüğüne uğradığı kabul edilmektedir. Burada amaç; varlığın, geri kazanılabilir tutarından daha yüksek bir tutarla izlenmesini önlemektir. Bir varlığın defter değeri, geri kazanılabilir tutarından yüksek ise, o varlık değer düşüklüğüne uğramış demektir. Bu durumda değer düşüklüğü zararının muhasebeleştirilmesi gerekmektedir (Epstein ve Mirza, 2005, s. 298). Değer düşüklüğü zararı kar veya zararda muhasebeleştirilmektedir. Ancak bu varlıkla ilgili daha önce bir değer artışı kaydedilmişse, değer azalışı öncelikle bu fondan düşülmektedir (TMS 36, Madde 60, 61). Değer düşüklüğü iptalleri kar veya zararda muhasebeleştirilmektedir. Bir varlıkla ilgili değer düşüklüğü zararının iptali nedeniyle artan defter değeri, önceki dönemlerde söz konusu varlık için değer düşüklüğü zararı muhasebeleştirilmemiş olsaydı ulaşacağı defter değerini aşamaz (TMS 36, Madde 117, 119).

3. Maddi Duran Varlıklar Standardının Satışların Maliyetine Etkileri

3.1. Amortisman Açısından

Vergi Usul Kanunu (V.U.K.) hükümlerine göre işletmelerin aktiflerine kayıtlı olan iktisadi kıymetleri yani duran varlıkları için amortisman ayırmaları ihtiyaridir. İşletme, istediği taktirde bir duran varlık için itfa süresinin herhangi bir yılında bu duran varlığını amortismana tabi tutmayabilmektedir. Ancak, aktife kayıtlı olan duran varlığın itfa süresinin tamamlanmasına birkaç yıl kalması durumunda amortisman ayırmaya karar verdiklerinde, sadece kalan itfa süresi için amortisman ayırabilmektedir. Diğer taraftan TMS 16'ya göre işletmenin duran varlıkları için amortisman ayırması bir zorunluluktur (Kıymetli Şen, 2010, s. 220).

Yine V.U.K. hükümlerine göre amortismana konu edilen değer, varlığın maliyet bedelidir. Halbuki TMS 16 hükümlerine göre amortisman ayrılacak tutar, varlığın maliyet bedelinden kalıntı değer düşüldükten sonra elde edilen değerdir. Ayrıca V.U.K. hükümlerine göre maddi duran varlıklara değer düşüklüğü uygulaması

bulunmadığından, TMS 16'nın hükümleri ile bu konuda da farklılık bulunmaktadır.

V.U.K.'a göre amortisman ayırmada kullanılabilecek yöntemler; normal amortisman yöntemi, azalan bakiyeler yöntemi ve bazı olağanüstü durumlarda kullanılabilen fevkalade amortisman yöntemidir. Ayrıca kıst amortisman da sadece işletme aktifine kayıtlı bulunan binek otomobiller için uygulanabilmektedir. TMS 16'ya göre kullanılabilecek yöntemler ise; doğrusal amortisman yöntemi, azalan bakiyeler yöntemi ve üretim miktarı yöntemidir. Standartta direkt olarak kıst amortisman konu edilmemesine rağmen, varlığın amortismana tabi tutulmasına varlık kullanılabilir duruma geldiğinde başlanacağı ifade edildiğinden TMS 16'ya göre kıst amortisman uygulanabilmektedir (Kıymetli Şen, 2010, s. 221).

V.U.K.'da yapılan değişiklik ile (333 Sıra No'lu V.U.K. Genel Tebliği) amortismana tabi varlığın yararlı ömrü esas alınması gerekmesine rağmen, amortisman ayırma sürelerini gösteren listede belirtilen ekonomik ömürlere uyulması gerekmektedir. Ayrıca yararlı ömür yıl bazında belirlenmektedir. Bununla birlikte, yararlı ömür olağanüstü durumlar dışında sabittir. TMS 16'ya göre amortismana konu edilen süre yararlı ömür veya üretim miktarı yöntemlerine göre belirlenmektedir. Bu süreler de uzman kişilerin tecrübesine, muhasebe uygulayıcısının tahminlerine göre yapılmaktadır. Yararlı ömür yıl bazında olabileceği gibi, üretim miktarı bazında da belirlenebilmektedir. Yararlı ömür ve kalıntı değer tahmini her yıl kontrol edilerek değişikliklerin yansıtılması bir zorunluluktur.

V.U.K.'a göre parçalara ayırmak sureti ile amortisman ayırma ile ilgili bir düzenleme bulunmamakta iken TMS 16'ya göre, bir maddi duran varlık kaleminin maliyetiyle karşılaştırıldığında önemli olan her bir parçası ayrı ayrı amortismana tabi tutulabilmektedir. Bu da V.U.K.'la karşılaştırıldığında farklılık arz eden durumlardan biridir.

Her iki uygulama incelendiğinde, ikisinde de arazi ve arsaların yararlı ömrü belirsiz olduğundan amortismana tabi tutulmamaktadır. Bunun için amortismana tabi maliyet unsurları arazi ve arsaların maliyetine katılmamalıdır. Ancak TMS 16'ya göre, binalar arsalarla birlikte alınsalar dahi ayrı hesaplarda muhasebeleştirildiklerinden, binalar amortismana tabi tutulurken, arsalar amortisman dışında bırakılmıştır. V.U.K.'a göre ise, binalar arsaları ile birlikte alındıkları için bu durumda arsalar binaların maliyetine dâhil edilmekte ve arsalar binalarla birlikte amortismana konu edilmektedir.

Amortisman konusunda iki otorite arasındaki bu farklılıklar işletmelerin amortisman tutarlarını etkilemekte, dolayısı ile varlık maliyetlerinin farklı hesaplanmasına neden olmaktadır.

3.2. Finansman Giderleri Açısından

V.U.K.'a göre duran varlığı elde ederken ortaya çıkan vade farkları ilgili duran varlığın maliyetine eklenmek suretiyle aktifleştirildiği için vade farkını da içeren toplam tutar üzerinden amortisman ayrılmaktadır. TMS 16'da borçlanma maliyetlerinin muhasebeleştirilmesi hususları için TMS 23 Borçlanma Maliyetleri standardına atıf yapılmaktadır. TMS 23'e göre, duran varlığı elde ederken oluşan vade farklarının (özellikli varlıklar hariç olmak üzere) söz konusu duran varlığın maliyetine eklenmeden doğrudan ilgili dönemin finansman gideri olarak muhasebeleştirilmesi gerekmektedir. Dolayısı ile vade farkı içermeyen maliyet bedeli amortismana konu edilmektedir (Kıymetli Şen, 2010, s. 221).

Ayrıca, V.U.K.'un 163 Sıra No'lu Genel Tebliği'ne göre duran varlığın elde edildiği dönemin sonuna kadar oluşan kur farkı ve faiz giderlerinin ilgili duran varlığın maliyetine eklenmek suretiyle aktifleştirilmesi gerekmektedir. Duran varlığın aktife alınmasından sonra oluşan kur farkları ve faiz giderlerinin maliyete eklenmek suretiyle aktifleştirilmesi veya doğrudan gider yazılması hususunda işletmelere serbestlik getirilmektedir. TMS 16 hükümlerinde ise, duran varlığın elde edilmesi sırasında oluşan kur farkı ve faiz giderlerinin ilgili varlığın (özellikli varlık değilse) maliyeti ile ilişkilendirilmeden doğrudan dönemin finansman gideri olarak muhasebeleştirilmesi gerektiği belirtilmektedir (Kıymetli Şen, 2010, s. 222).

TMS 16'ya göre kredili satın alınan maddi duran varlıkların (özellikli varlık değilse) nominal değeri ile peşin değeri arasındaki fark, faiz gideri olarak muhasebeleştirilmektedir. Dolayısıyla üretimde kullanılan bir maddi duran varlığın nominal değeri ile peşin değeri arasındaki fark, finansman giderleri ile ilişkilendirilmelidir. Bu nedenle maddi duran varlığın bilanço değeri, V.U.K.'a göre muhasebeleştirilecek kayıtlı değerden daha düşük çıkacaktır. Bu durum ayrılacak amortisman tutarını ve yeniden değerleme farklılıklarını etkileyebilecektir.

Finansman giderlerinin muhasebeleştirilmesi konusundaki bu farklılıklar işletmenin satışlarının maliyetlerinde, dolayısı ile üretmiş olduğu mamullerin maliyetlerinin hesaplanmasında farklılıklar meydana getirebilmektedir.

3.3. Tekdüzen Hesap Planı'ndaki Sınıflandırma Açısından

Özel maliyet bedeli, kiralanan gayrimenkullerin geliştirilmesi ve ekonomik değerinin sürekli arttırılması amacı ile normal bakım, onarım ve temizleme giderleri haricinde yapılan giderler ile bu gayrimenkulün kullanılması için yapılıp, kira süresinin sonunda mal sahibine bırakılacak olan varlıkların bedelidir. Bu tür harcamaların sadece yapıldıkları dönemde değil, kullanıldıkları dönemde/dönemlerde giderleştirilmeleri gerekmektedir. Özel maliyet bedellerinin kiracı açısından kullanılacakları süre kira süresi ile sınırlıdır. Bu durum, özel

maliyet bedellerinin aktifleştirilmesini ve kira süresine göre amortismana tabi tutularak giderleştirilmesini zorunlu hale getirmektedir.

TMS 16'da özel maliyetlerin maddi duran varlık ya da maddi olmayan duran varlık olarak sınıflandırılması ile ilgili herhangi bir hüküm olmamasına rağmen, özün önceliği kavramı gereğince özel maliyetler "maddi" bir yapıya sahip olduğundan, maddi duran varlıklar sınıfında ayrı bir kalem olarak gösterilmesi gerekmektedir. Mevcut uygulamada da SPK'ya raporlama yapılırken özel maliyetler, maddi duran varlıklar içerisinde raporlanmaktadır.

THP'de özel maliyetler maddi olmayan duran varlıklar sınıfında gösterilmektedir. Üretimle ilgili maddi ve maddi olmayan duran varlık sınıflandırmasındaki özel maliyetler ile ilgili bu farklılık genel üretim giderlerine (GÜG) yüklenecek amortisman tutarlarını değiştirerek işletmenin ürettiği mamullerin maliyetine etki edebilecektir.

V.U.K.'un mükerrer 290. maddesine göre finansal kiralama yapan kiracı, finansal kiralamaya konu edilen varlığın kullanma hakkını, kullanma hakkı olarak muhasebeleştirmelidir. Dolayısı ile V.U.K. hükmüne göre bu hakkın muhasebeleştirilmesinde maddi olmayan varlıklar sınıfında yer alan Haklar Hesabının kullanılmaktadır. TMS 17'nin 27. maddesinde ise; kiralama işlemine konu olan amortismana tabi varlıkların amortismanının TMS 16'da yer alan hükümlere göre hesaplanması gerektiği belirtilmektedir. Bu itibarla üretim bölümü ile ilgili finansal kiralamaya konu olan bir varlık; bina ise 252 Binalar, makine ise 253 Tesis, Makine ve Cihazlar, taşıt ise 254 Taşıtlar Hesabı'nda aktifleştirilmelidir.

V.U.K.'a göre finansal kiralamaya konu edilen varlık maddi olmayan duran varlıklar sınıfındaki haklar içerisinde yer alacağından, aktifleştirilen tutar itfaya tabi tutularak ilgili dönemlerde giderleştirilecektir. TMS 16'ya göre ise üretim birimi ile ilgili olan finansal kiralama konusu varlıklar maddi duran varlık olarak kabul edildiğinden, bu varlıklar amortisman konusu yapılacak ve amortisman tutarları ilgili dönemlerde GÜG içerisinde yer alacaktır. Dolayısı ile iki uygulama arasındaki bu farklılık işletmenin üretmiş olduğu mamul maliyetlerinin farklı hesaplanmasına neden olacaktır (Kıymetli Şen, 2010, s. 309).

Mevcut uygulama ile TMS 16 hükümleri arasındaki yukarıda belirtilen bu farklılıklar maliyet tutarlarının farklı hesaplanması sonucunu doğuracaktır.

4. Uygulama

Uygulamaya konu edilen işletmenin maddi duran varlıkları için V.U.K.'a göre düzenlenen amortisman listeleri (maddi duran varlık hareket tabloları[2]) aşağıdaki gibidir:

Tablo 1: Maddi Duran Varlıklar

VUK Gereği	**Önceki Dönem**	Girişler	Çıkışlar	**Bilanço Tarihi**
Maliyet				
Arsa ve Araziler	-	-	-	-
Binalar	7.076.584			7.076.584
Tes.Mak.ve Cih.	1.302.412	71.210	(343.857)	1.029.765
Demirbaşlar	4.458.503	1.522.920	(190.601)	5.790.822
Taşıtlar	86.964	22.964	(33.968)	75.960
Toplam	**12.924.463**	**1.617.094**	**(568.426)**	**13.973.131**

Birikmiş Amortisman	**Önceki Dönem**	Dönem Amortismanı	Çıkışlar	**Bilanço Tarihi**
Binalar	(424.594)	(141.532)		(566.126)
Tes.Mak.ve Cih.	(1.255.854)	(18.771)	325.058	(949.567)
Demirbaşlar	(3.850.342)	(933.232)	183.636	(4.599.938)
Taşıtlar	(68.848)	(4.593)	15.852	(57.589)
Toplam	**(5.599.638)**	**(1.098.128)**	**524.546**	**(6.173.220)**

İşletmenin maddi duran varlıkları incelendiğinde, binaların maliyet bedeli içinde arsa payının yer aldığı görülmektedir. V.U.K.'a göre binanın maliyet bedeline, arsadan aldığı pay eklenmekte ve bu değer üzerinden amortismana tabi tutulmaktadır. Oysa TMS 16 "Maddi Duran Varlıklar" standardı hükümlerine göre arsanın faydalı ömrü belirsiz olduğundan amortismana tabi tutulmamaktadır. Bunun için iskan belgeleri ve emlak beyannamelerindeki bina ve arsa bedelleri, eğer yapılmışsa ekspertiz raporları, dikkate alınarak oranlar hesaplanmalı ve bu oranlara binaen, binaların arsadan aldıkları paylar tespit edilerek bina maliyeti içerisinden çıkartılmalıdır. (Terzi, 2008, s.72). Yapılan hesaplama sonucunda bu oranın %40 olduğu belirlenmiştir.

Öncelikle işletme mizanında yer alan birikmiş amortisman tutarları, kıst dönem esasına göre düzeltilmeli ve binalar içinde yer alan arsa payının "Arsa ve Araziler" hesabına aktarılması gerekmektedir.

[2] MDV hareket tablolarının hazırlanmasında http://www.kap.gov.tr adresinde halka açık şirketlerin açıklamış oldukları denetlenmiş finansal tablolar ve dipnotlar şablonu esas alınmıştır.

Binaların Değeri: 7.076.584 TL Arsa Payı: %40

Arsaların Değeri = 7.076.584 x 0,40 = 2.830.634 TL

250 ARAZİ VE ARSALAR		2.830.634	
	252 BİNALAR		2.830.634
Binaların içinde yer alan arsa payının ayrıştırılması			

Haklar içinde işletmenin leasing yoluyla aldığı makineler bulunmaktadır. TMS 17 "Finansal Kiralama İşlemleri" standardı ve Kavramsal Çerçeve gereği bu makinelerin maddi olmayan duran varlıklar içinde değil, Makine, Tesis ve Cihazlar içinde gösterilmesi gerekmektedir. Bundan dolayı Haklar içindeki bu makineler (453.832 TL), maddi duran varlıklar grubuna transfer edilmelidir.

253 TESİS MAKİNE VE CİHAZLAR		453.832	
	265 FİNANSAL KİRALAMA HAKLARI		453.832
Leasing yoluyla alınan makinelerin taşınması nedeniyle (faiz giderleri dahil)			

Ayrıca özel maliyetler, vergi kanunlarına göre maddi olmayan duran varlık kabul edilmesine rağmen, özün önceliği kavramı gereği özel maliyetler somut varlıklar olduğundan maddi duran varlıklar altında ayrı bir kalem olarak gösterilmelidir. Bunun için THP'de uygun hesap olmamakla birlikte 256 Diğer Maddi Olmayan Duran Varlıklar hesabı kullanılabilir. Özel maliyetler bu hesabın altında alt hesap olarak sunulabilir. İşletmenin bilançosunda maddi olmayan duran varlıklar içerisinde raporlanan Özel Maliyetler tutarı 692.315 TL.'dir.

256 DİĞER MADDİ DURAN VARLIKLAR		692.315	
256.01. Özel Maliyetler			
	264 ÖZEL MALİYETLER		692.315
Özel maliyetlerin yeniden sınıflandırılması			

THP ve V.U.K. gereği, banka kredisi ve leasing yoluyla alınan maddi duran varlıkların maliyetine, bu varlıkların alındığı hesap döneminin sonuna kadar kredi ve leasing faizleri ilave edilmekte ve ilave edilen değerler üzerinden amortisman ayrılmaktadır. Ancak 23 no.lu "Borçlanma Maliyetleri" standardına göre, varlıkların özellikli varlık olmamalarından dolayı finansman giderlerinin aktifleştirilmeyip, gelir tablosu ile ilişkilendirilmesi yani faiz gideri olarak kaydedilmesi gerekmektedir. Bu amaçla cari dönemde varlığın maliyetine ilave edilen 41.366 TL. 780 Finansman Giderleri hesabına kaydedilmiştir.

	780 FİNANSMAN GİDERLERİ	41.366	
	253 TESİS MAKİNE VE CİHAZLAR		41.366
	Makineler içindeki faiz giderleri nedeniyle		

Maddi olmayan duran varlıklar grubu için yapılacak başka bir düzeltme işlemi ise, amortisman düzeltimidir. İşletme normal amortisman yöntemine göre yıllık olarak amortisman ayırdığından, kıst amortisman yöntemine göre birikmiş amortisman ve dönem amortismanı düzeltilmelidir. Ayrıca işletmenin V.U.K. gereği amortisman ayırma zorunluluğu bulunmamaktadır.

Tablo 2: Maddi Duran Varlıklar

TMS 16 ve TMS 17 Gereği	**Önceki Dönem**	Girişler	Çıkışlar	**Bilanço Tarihi**
Maliyet				
Arsa ve Araziler	2.830.634	-	-	2.830.634
Binalar	4.245.951	-	-	4.245.951
Tes.Mak.ve Cih.	1.655.148	130.941	(525.051)	1.261.038
Demirbaşlar	4.536.589	1.522.920	(195.285)	5.864.224
Taşıtlar	86.964	22.964	(33.968)	75.960
Özel Maliyetler	667.765	24.550	-	692.315
Toplam	**14.023.051**	**1.701.375**	**(754.304)**	**14.970.122**
Birikmiş Amortisman	**Önceki Dönem**	Dönem Amortismanı	Çıkışlar	**Bilanço Tarihi**
Binalar	(176.915)	(84.919)	-	(261.834)
Tes.Mak.ve Cih.	(1.262.497)	(50.726)	494.569	(818.654)
Demirbaşlar	(3.703.238)	(743.326)	184.371	(4.262.193)
Taşıtlar	(68.848)	(4.593)	15.852	(57.589)
Özel Maliyetler	(552.357)	(58.279)	-	(610.636)
Toplam	**(5.763.855)**	**(941.843)**	**694.792**	**(6.010.906)**

TMS 16 standardına göre varlıkların maliyet bedelleri ilgili hükümler çerçevesinde yeniden düzeltildikten sonra, amortisman tutarları yeniden hesaplanmıştır. Yapılan hesaplamada maddi duran varlık cari dönem amortisman tutarı toplam 941.843 TL olarak tespit edilmiştir.

Bilanço Tarihinde V.U.K. Dönem Amortismanı : 1.098.128TL.

Bilanço Tarihinde Düzeltilmiş Dönem Amortismanı : 941.843 TL.

Düzeltme Farkı : 156.285 TL.

Düzeltmeden kaynaklanan farkın 140.657 TL.'si satılan mamul maliyetiyle, 15.629 TL.'si genel yönetim giderleri ile ilişkilendirilmiştir.

257 BİRİKMİŞ AMORTİSMANLAR		156.285	
	632 GENEL YÖNETİM GİDERİ		15.629
	620 SATILAN MAMUL MALİYETİ		140.657
Birikmiş amortisman düzeltmeleri			

TMS/TFRS uygulamaları, önce TFRS 1 "Türkiye Finansal Raporlama Standartlarının İlk Uygulaması" standardının uygulanması ile başlamakta ve yıllar itibarıyla yapılan düzeltmeler ilgili dönemlerin bilanço ve gelir tablolarında muhasebeleştirilmektedir. Dolayısıyla cari dönem ile ilgili düzeltme tutarının tespitinde, önceki dönem düzeltmeleri esas alınmakta ve cari dönem gelir tablosu ile ilişkilendirilecek tutar tespit edilmektedir.

5. Sonuç

TMS 16 standardı üretim işletmelerinde mevcut uygulama ile karşılaştırıldığında satışların maliyetine etki ederek üretilen mamul maliyetlerinin hesaplanmasında farklılıklara neden olmaktadır.

Standart ile mevcut uygulama arasındaki farklılıklar üç bölüme ayrılabilmektedir. Bu çalışmada, iki uygulama arasındaki farklılıklar; amortisman açısından, finansman giderleri açısından ve tekdüzen hesap planındaki sınıflandırma açısından olmak üzere incelenmiş ve bu farklılıkların üretilen mamullerin maliyetlerinin hesaplanmasına nasıl etki edebileceği yapılan uygulama ile belirtilmiştir.

Aynı zamanda TMS 16 hükümleri ile mevcut uygulama arasındaki farklılıklar; maliyet bedelinin ölçümü, değerleme, finansman giderlerinin muhasebeleştirilmesi, amortisman ve Tekdüzen Hesap Planındaki sınıflandırma açısından olmak üzere aşağıdaki tabloda özetlenmektedir:

TMS 16 hükümleri ile mevcut uygulama arasındaki farklılıkları olarak aşağıdaki gibi sıralayabiliriz:

Kriterler	TMS 16	V.U.K. ve THP
Maliyet Bedelinin Ölçümü	• MDV ilk muhasebeleştirmede maliyet bedeli ile ölçülür. Maliyet bedeli, muhasebeleştirme tarihindeki peşin fiyatın eşdeğeri tutardır. • Sonraki dönemlerde işletme bir muhasebe politikası olarak maliyet modeli ya da yeniden değerleme modelini seçerek bu politikayı ilgili MDV sınıfının tamamına uygular.	• MDV ilk muhasebeleştirmede maliyet bedeli ile ölçülür. Maliyet bedeli, elde edilen varlığın finansman giderlerini de içeren tutardır.
Değerleme	• Yeniden değerleme uygulaması vardır. • Değer düşüklüğü uygulaması vardır.	• Yeniden değerleme enflasyon muhasebesi ile uygulamadan kaldırılmıştır. • Değer düşüklüğü uygulaması yoktur.
Finansman Giderlerinin Muhasebeleştirilmesi	• MDV elde edilirken oluşan vade farkları (özellikli varlıklar hariç) finansman gideri olarak muhasebeleştirilir. • MDV elde edilirken oluşan kur farkı ve faiz giderleri (özellikli varlıklar hariç) finansman gideri olarak muhasebeleştirilir.	• MDV elde edilirken oluşan vade farkları ilgili varlığın maliyet bedeline dâhil edilir. • MDV'nin elde edildiği dönem sonuna kadar oluşan kur farkı ve faiz giderleri varlığın maliyet bedeline dâhil edilir. Elde etme döneminden sonra oluşanlar maliyet bedeline eklenebileceği gibi finansman gideri olarak da muhasebeleştirilebilir.
Amortisman	• Amortisman ayırmak zorunluluktur. • Amortismana konu edilen değer, varlığın maliyet bedelinden kalıntı değer düşüldükten sonra bulunan değerdir. • Amortisman yöntemleri; doğrusal amortisman, azalan bakiyeler, üretim miktarı yöntemleridir. • Varlık kullanılabilir duruma geldiğinde amortismana konu	• Amortisman ayırmak ihtiyaridir. • Amortismana konu edilen değer, varlığın maliyet bedelidir. • Amortisman yöntemleri; normal amortisman, azalan bakiyeler ve bazı özel durumlarda fevkalade amortisman yöntemleridir. • Kıst amortisman sadece binek otomobiller için uygulanmaktadır. • Parçalara ayırmak suretiyle amortisman uygulaması

	edildiğinden, tüm MDV'ler için kıst amortisman uygulaması vardır. • MDV'nin önemli olan her bir parçası ayrı ayrı amortismana tabi tutulmaktadır. • Binaların arsa payı ayrıştırılarak sadece binalar için amortisman ayrılmaktadır.	bulunmamaktadır. • Binalar, arsa payları ile birlikte amortismana tabi tutulmaktadır.
Sınıflandırma	• Özel maliyetler "maddi" bir yapıya sahip olduğundan MVD sınıfında ayrı bir kalem olarak gösterilmelidir. • Finansal kiralama ile elde edilen varlık MDV sınıfında raporlanmaktadır.	• Özel maliyetler MODV sınıfında raporlanmaktadır. • Finansal kiralama ile elde edilen varlık MODV sınıfından "Haklar" hesabında raporlanmaktadır.

TMS/TFRS'ler içinde üretim işletmelerinde satışların maliyetine en çok etki eden standartların başında TMS 16 gelmektedir. Özellikle yeniden değerleme uygulamasının mevcut uygulamaya göre olması ve tüm varlıkların amortismanında kıst esasının uygulanması, işletmelerin Satışların Maliyeti Tutarını etkilemektedir.

Kaynakça

Akdoğan, N. ve Sevilengül O. (2007). *Türkiye Muhasebe Standartları ile Uyumlu Tekdüzen Muhasebe Sistemi Uygulaması*, İstanbul: İstanbul Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler Odası Yayın No: 7.

Alexender, D., Anne B. ve Ann J. (2005). *International Financial Reporting And Analysis*, 2nd Edition, London, England: Thomson.

Bayazıtlı, E., O. Çelik ve S. Üstündağ (2006), *Türkiye Muhasebe Standartlarına Genel Bakış*, Ankara: Tesmer Yayınları No. 67.

Doğan, C. ve Ç. Köroğlu (2012). *Maddi Duran Varlıkların Elde Edilmesinde TMS 16'da Yer Alan Düzenlemeler ve Türk Vergi Mevzuatıyla Karşılaştırılması,* 2. Uluslararası Türk Coğrafyasında UFRS Sempozyumu, Trabzon 16-17 Haziran 2012, ss. 312-326.

Elliot, B. ve Jamie E. (2006). *Financial Accounting and Reporting*, 10th Edition, England: FT Prentice Hall, Pearson Education.

Epstein, B. J. ve E. K. Jermakowicz (2007). *IFRS 2007 Interpretation and Application of International Financial Reporting Standards*, New Jersey, United States of America: John Wiley & Sons, Inc..

Epstein, Barry J. ve Abbas A. M. (2005). *International Accounting and Financial Reporting Standards*, IFRS 2005, USA: John Wiley & Sons Inc.

Fırat, H. (2008). *Maddi Duran Varlıklarda Değerleme Esaslarının TMS ve VUK Açısından İncelenmesi*, VI. Muhasebe Uygulamaları ve Vergi Sempozyumu, Antalya, 02-06 Mart 2008, ss. 103-130.

G. Gürbüz, B. Ataman ve C. Çakıcı (2011). *Türkiye Finansal Raporlama Standartları Uygulamaları*, İstanbul: Türkmen Kitapevi.

Kıymetli Şen, İ. (2010). *Üretim İşletmelerinde Türkiye Finansal Raporlama Standartlarının (TMS/TFRS) Maliyet Sistemlerine Etkileri ve Bir Uygulama*, İstanbul: T.C. Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, (Yayınlanmamış Doktora Tezi)

Kıymetli Şen, İ. (2006). *Borçlanma Maliyetlerinin Türk Vergi Mevzuatı, Sermaye Piyasası Mevzuatı ve Uluslararası Muhasebe Standartları Kapsamında İncelenmesi*, İstanbul: T.C. Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, (Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi)

Örten, R., H. Kaval ve A. Karapınar (2007). *Türkiye Muhasebe – Finansal Raporlama Standartları*, Ankara: Gazi Kitapevi.

Marşap, B. (2008). *Maddi Duran Varlıklarda Amortisman Uygulaması ve Yararlı Ömrün Belirlenmesi*, VI. Muhasebe Uygulamaları ve Vergi Sempozyumu, Antalya, 02-06 Mart 2008, ss. 131-162.

Sönmez, F. (2004). *8 No'lu Türkiye Muhasebe Standardı Kapsamında Yer Alan Maddi Duran Varlıklar (UMS 16 İle Karşılaştırmalı Olarak*, Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi, Sayı: 11, ss. 79-100.

Taştan, H., M. Azaltun ve H. Mert (2012) *Maddi Duran Varlıklarda Amortisman Uygulamalarının VUK ve TMS Açısından Karşılaştırmalı İncelenmesi*, 2. Uluslararası Türk Coğrafyasında UFRS Sempozyumu, Trabzon 16-17 Haziran 2012, ss. 300-311.

Terzi, S. (2008). *Türkiye Finansal Raporlama Standartlarının Uygulaması: Bir Endüstri İşletmesi Örneği*, Mali Çözüm Dergisi, No: 88, ss. 59-85.