



T.C.

SIVAS CUMHURİYET ÜNİVERSİTESİ

SAĞLIK BİLİMLERİ ENSTİTÜSÜ

**TMS 16'YA GÖRE MADDİ DURAN VARLIKLARIN
SAĞLIK KURUMLARINDA MUHASEBELEŞTİRİLMESİ:
BİR ÖZEL HASTANE ÖRNEĞİ**

MERVE ŞİMŞEK

YÜKSEK LİSANS TEZİ

SAĞLIK YÖNETİMİ ANA BİLİM DALI

SIVAS-2018

T.C.
SİVAS CUMHURİYET ÜNİVERSİTESİ
SAĞLIK BİLİMLERİ ENSTİTÜSÜ

TMS 16'YA GÖRE MADDİ DURAN VARLIKLARIN
SAĞLIK KURUMLARINDA MUHASEBELEŞTİRİLMESİ:
BİR ÖZEL HASTANE ÖRNEĞİ

MERVE ŞİMŞEK

YÜKSEK LİSANS TEZİ

SAĞLIK YÖNETİMİ ANA BİLİM DALI

TEZ DANIŞMANI

Dr. Öğr. Üyesi Enis Baha BİÇER

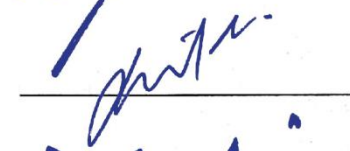
SİVAS-2018

“TMS 16’ya Göre Maddi Duran Varlıkların Sağlık Kurumlarında Muhasebeleştirilmesi: Bir zel Hastane rneği” adlı **Yüksek Lisans** Tezi, Cumhuriyet Üniversitesi Sağlık Bilimleri Enstitüsü Lisansüstü Tez Yazım Kılavuzuna uygun olarak hazırlanmış ve jürimiz tarafından Cumhuriyet Üniversitesi Sağlık Bilimleri Enstitüsü **Sağlık Yönetimi** Ana Bilim Dalında **Yüksek Lisans** tezi olarak kabul edilmiştir.

Başkan Dr. Öğr. Üyesi Mehmet GÜNER



ye Dr. Öğr. Üyesi mit NALDÖKEN



ye (Danışman) Dr. Öğr. Üyesi Enis Baha BİÇER



ONAY

Bu tez çalışması, 05.06.2018 tarihinde Enstitü Yönetim Kurulu tarafından belirlenen ve yukarıda imzaları bulunan jüri yeleri tarafından kabul edilmiştir.

Prof. Dr. Zbeyda AKIN POLAT
SAğLIK BİLİMLERİ ENSTİTÜSÜ
MÜDÜRÜ

Bu tez, Cumhuriyet Üniversitesi Senatosu'nun 18.02.2015 tarihli ve 4/4 sayılı kararı ile kabul edilen Sağlık Bilimleri Enstitüsü Lisansüstü Tez Yazım Kılavuzuna göre hazırlanmıştır.

ÖZET

TÜRKİYE MUHASEBE STANDARDI 16'YA GÖRE MADDİ DURAN VARLIKLARIN SAĞLIK KURUMLARINDA MUHASEBELEŞTİRİLMESİ: BİR ÖZEL HASTANE ÖRNEĞİ

Merve ŞİMŞEK
Yüksek Lisans Tezi
Sağlık Yönetimi Ana Bilim Dalı
Danışman: Dr. Öğr. Üyesi Enis Baha BİÇER
2018, 91 sayfa

Küreselleşme ile birlikte, ülkeler ekonomik anlamda birbirleriyle daha çok iletişim içerisine girmişlerdir. Küreselleşme, birçok disiplini etkilediği gibi muhasebe bilimini de etkilemektedir. Bu nedenle ülkeler arasında uluslararası düzeyde anlaşılabilir ve çok yönlü iletişime olan ihtiyaç önemli bir sorun olarak ortaya çıkmıştır. Her işletme muhasebe kayıtlarında farklı uygulamalar kullanmaktadır. Bu işletmelerle ilgili çıkar gruplarının işletmelerin finansal durumu ile ilgili bilgi almak istediklerinde önemli problemler ortaya çıkmış ve bunun sonucunda bu sorunların ortadan kaldırılması için muhasebe işlemlerinde birliği sağlamak amacıyla muhasebe uygulamalarında standartlaşmaya ihtiyaç duyulmuştur. Bu standartlardan biri olan Türkiye Muhasebe Standardı (TMS) 16 Maddi Duran Varlık Standardı ile işletmelerin maddi duran varlık unsurlarının muhasebe kayıtlarının nasıl yapılması gerektiği ortaya konmaktadır.

Bu çalışma, hastanelerin toplam varlıkları içerisinde büyük öneme sahip olan ve önemli bir yer tutan maddi duran varlık kayıtlarının TMS 16 Maddi Duran Varlıklar standardı açısından muhasebeleştirilmesi ve değerlendirilmesi amacıyla yapılmıştır. Araştırma bir özel hastanede yapılmıştır. Nitel araştırma yöntemine dayanan gözlem, görüşme ve veri toplama ile yapılan bu çalışmadaki veriler; araştırma yapılan hastanedeki ilgili kişilerle yapılan yüz yüze görüşme yoluyla, maddi duran varlıklara ait idari ve mali kayıtların analizinin yapılmasıyla ve araştırmacının ilgili birimlerdeki gözlem ve çalışmaları sonucu elde edilmiştir. Elde edilen veriler TMS 16'ya göre muhasebeleştirilmiştir. Çalışmadan elde edilen sonuçlar, mevcut sistem ile Türkiye Muhasebe Standartlarını karşılaştırma olanağı sağlamıştır ve farklılıklar ortaya konulmuştur.

Anahtar Kelimeler: Maddi Duran Varlıklar, Türkiye Muhasebe Standartları, Amortisman.

ABSTRACT

ACCOUNTING FOR ACCORDING TO TURKISH ACCOUNTING STANDARDS 16 TANGIBLE FIXED ASSETS ACCOUNTING AT HEALTH INSTITUTIONS: THE CASE OF PRIVATE HOSPITAL

MERVE ŞİMŞEK

MA. Thesis

Department of Health Management

Mentor: Assistant Prof. Dr. Enis Baha BİÇER

2018, 91 pages

As a result of globalization countries have much closer economic relationships between each other. Globalization has affected the science of accounting as the other disciplines. Therefore at the international level between countries can be understood and multi-faceted communication needs has emerged as a major problem. Operatings use different applications in accounting records. These enterprises to Interest groups related when they want to get information about the financial status of the enterprises has emerged as a major problem and therefore standardization in accounting applications is needed because to provide unity in accounting. Turkish Accounting Standards 16 Tangible Fixed Assets Standard is one of the this standards. This standard shows how to do accounting records in tangible fixed assets.

This research is made to aim tangible fixed assets of hospitals that total assets that are of great importance recording. This research has been done in order to account and evaluate TMS 16 Tangible Assets Standard. The research was conducted in a private hospital. The research was conducted by qualitative research method. The data through interviews with persons who are involved in working in hospitals and observation and working in the relevant departments was obtained by the researcher. This data are recognized according to the Turkish Accounting Standards 16 . This results allows for comparison the current system with Turkish Accounting Standards and differences are revealed.

Key Words: Tangible Fixed Assets, Turkish Accounting Standards, Depreciation

TEŞEKKÜR

Yüksek lisans tezimin planlanması, yürütülmesi ve tamamlanması süreçlerinde desteğini esirgemeyen değerli danışman hocam Sayın Dr. Öğr. Üyesi Enis Baha BİÇER'e, çalışmanın yapıldığı hastanenin Mali İşler Müdürüne, Satın Alma Müdürüne, Mali Müşavirine ve muhasebe birimi çalışanlarına, tezimin her aşamasında yardımlarını esirgemeyen, her zaman yanımda olup desteğini esirgemeyen değerli arkadaşım Öğr. Gör. Ebrar ILIMAN'a ve sabrından ve desteğinden dolayı değerli aileme teşekkürlerimi sunarım.

Merve ŞİMŞEK

İÇİNDEKİLER

ÖZET	i
ABSTRACT.....	iii
TEŞEKKÜR	iv
İÇİNDEKİLER	v
ŞEKİLLER DİZİNİ.....	viii
TABLOLAR LİSTESİ	ix
KISALTMALAR	x
1.GİRİŞ	1
1.1. Problemin Tanımı ve Önemi	1
1.2. Araştırmanın Amacı	3
1.3. Araştırmanın Modeli ve Hipotezi.....	3
2. GENEL BİLGİLER	5
2.1. Sağlık ve Sağlık Hizmetleri	5
2.2. Sağlık Kurumları ve Hastaneler.....	6
2.2.1 Hastanelerin İşlevleri.....	7
2.2.1.1 Koruyucu ve Geliştirici İşlevi.....	7
2.2.1.2. Tedavi Hizmetleri İşlevi	7
2.2.1.3. Eğitim.....	8
2.2.1.4. Araştırma	8
2.2.2. Hastanelerin Özellikleri.....	8
2.2.3 Hastanelerin Sınıflandırılması	9
2.2.3.1 Mülkiyet.....	9
2.2.3.2. Eğitim Statüsü.....	10
2.2.3.3 Hizmet Türü	10
2.2.3.4. Büyüklük.....	10
2.2.3.5. Hastaların Yatış Süresi.....	10
2.2.3.6. Akreditasyon Durumu.....	11
2.2.3.7 Dikey Bütünleşme Basamağı.....	11
2.2.3.8. Sağlık Bakanlığına Göre Hastanelerin Sınıflandırılması.....	11
2.3. Muhasebe Standartları ve Standartların Gelişimi	12
2.3.1. Muhasebe Standartlarının Tanımı ve Önemi.....	13
2.3.2 Muhasebe Standartlarının Oluşturulma Süreci.....	14
2.3.2.1. Kamu Sektörü Tarafından Yasama Yoluyla Belirlenmesi	15
2.3.2.2. Özel Sektör Düzenleyici Kuruluşları Aracılığıyla Belirlenmesi	15
2.3.2.3. Kamu Sektörünün Muhasebe Standartları Düzenleme Yetkisini Bir Kuruluşa Devretmesi	15

2.3.3. Muhasebe Standartlarının Oluşturulmasına Yönelik Türkiye’de Yapılan Çalışmalar.....	16
2.3.3.1. Muhasebe Standartlarının Oluşturulmasına Yönelik Olarak İktisadi Devlet Teşekküllerini Yeniden Düzenleme Komisyonu Tarafından Yapılan Çalışmalar	17
2.3.3.2. Türkiye Bankalar Birliği (TBB) Tarafından Yapılan Çalışmalar	18
2.3.3.3. Türk Standartları Enstitüsü (TSE) Muhasebe Standartları Özel Daimi Komitesi Tarafından Yapılan Çalışmalar	18
2.3.3.4. Muhasebe Standartlarının Oluşturulmasına Yönelik Olarak Sigorta Denetleme Kurulu Tarafından Yapılan Çalışmalar	19
2.3.3.5. Maliye Bakanlığı Koordinatörlüğü’nde Kurulan Muhasebe Standartları Komisyonu Tarafından Yapılan Çalışmalar	19
2.3.3.6. Türkiye Muhasebe ve Denetim Standartları Kurulu (TMUDESK) Tarafından Yapılan Çalışmalar	20
2.3.3.7. Sermaye Piyasası Kurulu (SPK) Tarafından Yapılan Çalışmalar	21
2.3.3.8. Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurumu (BDDK) Tarafından Yapılan Çalışmalar	22
2.3.3.9. Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu (TMSK) Tarafından Yapılan Çalışmalar	23
2.3.3.10. Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu (KGK) Tarafından Yapılan Çalışmalar	24
2.4. Maddi Duran Varlık Kavramı	25
2.4.1 Arazi ve Arsalar.....	26
2.4.2 Yer Altı ve Yer Üstü Düzenleri.....	27
2.4.3. Binalar	27
2.4.4. Tesis Makine ve Cihazlar	27
2.4.5. Taşıtlar.....	28
2.4.6. Demirbaşlar	28
2.4.7. Diğer Maddi Duran Varlıklar	29
2.4.8. Birikmiş Amortismanlar	29
2.4.9. Yapılmakta Olan Yatırımlar	29
2.4.10. Verilen Avanslar.....	29
2.5. Türkiye Muhasebe Standardı 16’ya Göre Maddi Duran Varlıklar	30
2.5.1. Maddi Duran Varlık Standardının Amacı ve Kapsamı	30
2.5.2. Maddi Duran Varlık Standardına İlişkin Tanımlar	31
2.5.3. Maddi Duran Varlıkların Muhasebeleştirilmesi.....	32
2.5.3.1. Başlangıç Maliyetleri.....	33
2.5.3.2. Sonraki Maliyetler	34
2.5.4. Muhasebeleştirmede Ölçüm	34
2.5.4.1 Maliyet Unsurları	34

2.5.4.2 Maliyetin Ölçümü	37
2.5.5.Muhasebeleştirme Sonrası Ölçüm	38
2.5.5. 1. Maliyet Modeli	38
2.5.5.2 Yeniden Değerleme Modeli	39
2.5.5.3 Amortisman	42
2.5.5.3.1 Amortisman Tabi Tutar Ve Amortisman Dönemi	43
2.5.5.3.2 Amortisman Yöntemi	45
2.5.5.4. Değer Düşüklüğü	46
2.5.5.4.1 Değer Düşüklüğü Tazminatı	46
2.5.6. Finansal Durum Tablosu (<i>Bilanço</i>) Dışı Bırakma	47
3. GEREÇ VE YÖNTEM	48
3.1 Araştırmanın Tipi	48
3.2 Veri Toplama Araçları	48
3.3 Verilerin Değerlendirilmesi	48
3.4 Araştırmanın Etik Yönü	48
3.5 Araştırma Yapılan Hastanenin Genel Bilgileri	48
3.6. Uygulama	49
3.6.1. Bina Alımının Muhasebeleştirilmesi	50
3.6.2. Maddi Duran Varlık Alımlarının Muhasebeleştirilmesi	52
3.6.3. Maddi Duran Varlıklarda Amortisman Tabi Tutar	54
3.6.4. Doğrusal Amortismanın Uygulanması	55
3.6.5 Azalan Bakiler Yöntemine Göre Amortismanın Hesaplanması	58
3.6.6. Üretim Miktarı Yöntemi	61
3.6.7. Dönemsonu Değerleme İşlemleri	62
3.6.7.1 Maliyet Modeli	62
3.6.7.2. Yeniden Değerleme Modeli	67
3.6.9. Maddi Duran Varlıkların Bilanço Dışı Bırakılması	70
3.6.10. Sigortalı Maddi Duran Varlıklarda Hasar Durumunda Muhasebe Kaydı ...	72
4. SONUÇ	73
5. KAYNAKÇA	76
EKLER	83

ŞEKİLLER DİZİNİ

Şekil 1 Değer Düşüklüğü Testi	39
Şekil 2 Maddi Duran Varlıklarda Yeniden Değerleme Modeli	42



TABLULAR LİSTESİ

Tablo 1: MR Cihazına İlişkin Ödeme Tablosu	54
Tablo 2 Binaya İlişkin Doğrusal Amortisman Tablosu	56
Tablo 3 Taşıta İlişkin Doğrusal Amortisman Tablosu.....	56
Tablo 4 Odyometre Cihazına İlişkin Doğrusal Amortisman Tablosu	56
Tablo 5 Oftalmoskop Cihazına İlişkin Doğrusal Amortisman Tablosu	57
Tablo 6 Biyomedikal Çalışma Dolabına İlişkin Doğrusal Amortisman Tablosu.....	57
Tablo 7 Anjiyo Katater Dolabına İlişkin Doğrusal Amortisman Tablosu.....	57
Tablo 8 Binaya İlişkin Azalan Bakiyeler Yöntemi Amortisman Tablosu.....	58
Tablo 9 Taşıta İlişkin Azalan Bakiyeler Yöntemi Amortisman Tablosu	58
Tablo 10 Odyometre Cihazına İlişkin Azalan Bakiyeler Yöntemi Amortisman Tablosu	59
Tablo 11 Oftalmaskopa İlişkin Azalan Bakiyeler Yöntemi Amortisman Tablosu.....	60
Tablo 12 Biyomedikal Çalışma Dolabına İlişkin Azalan Bakiyeler Yöntemi Amortisman Tablosu.....	60
Tablo 13 Anjiyo Katater Dolabına İlişkin Azalan Bakiyeler Yöntemi Amortisman Tablosu.....	61
Tablo 14 Binaya İlişkin Amortisman Tablosu.....	63
Tablo 15 Taşıta İlişkin Amortisman Tablosu	63
Tablo 16 Odyometre Cihazına İlişkin Amortisman Tablosu.....	64
Tablo 17 Oftalmoskop Cihazına İlişkin Amortisman Tablosu	65
Tablo 18 Biyomedikal Çalışma Dolabına İlişkin Amortisman Tablosu.....	66
Tablo 19 Anjiyo Katater Dolabına İlişkin Amortisman Tablosu	67

KISALTMALAR

AB: Avrupa Birliği

ABD: Amerika Birleşik Devletleri

BDDK: Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurumu

IASB: Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu

İDT: İktisadi Devlet Teşekkülleri

KDV: Katma Değer Vergisi

KGK: Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu

KİT: Kamu İktisadî Teşebbüsü

MDV: Maddi Duran Varlık

SHYHY: Sağlık Hizmetlerinin Yürütülmesi Hakkında Yönerge

SPK: Sermaye Piyasası Kurulu

TBB: Türkiye Bankalar Birliği

TFRS: Türkiye Finansal Raporlama Standartları

THP: Tekdüzen Hesap Planı

TMS: Türkiye Muhasebe Standardı

TMSK: Türkiye Muhasebe Standartları Kurumu

TMSY: Türkiye Muhasebe Standartları Yorumları

TMUDESK: Türkiye Muhasebe ve Denetim Standartları Kurulu

TSE: Türk Standartları Enstitüsü

TÜRMOB: Türkiye Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Odaları Birliği

VUK: Vergi Usul Kanunu

1.GİRİŞ

Bu bölümde çalışmaya konu olan problemin tanımı ve önemi, araştırmanın amacı, araştırmanın modeli ve çalışma sürecinde ele alınan sorulara yer verilmiştir.

1.1. Problemin Tanımı ve Önemi

Sağlık hayatımızdaki önemli kavramlardan biridir ve çağdaş toplumlarda temel insan hakları arasında yer almaktadır (Kavuncubaşı ve Yıldırım, 2010: 34). 1948 yılında Dünya Sağlık Örgütü (DSÖ) kapsamlı bir sağlık tanımı geliştirmiştir. DSÖ'ne göre sağlık: “Yalnızca hastalık veya sakatlık durumunun olmayışı değil; bedensel, ruhsal ve toplumsal bakımdan tam bir iyilik halidir.” şeklinde tanımlamıştır (World Health Organization, 1981: 20).

Sağlık hizmetleri ise: “*İnsan sağlığına zarar veren çeşitli etmenlerin yok edilmesi ve toplumun bu etmenlerin etkilerinden korunması, hastaların tedavi edilmesi, bedensel ve ruhsal yetenek ve becerileri azalmış olanların rehabilite edilmesi için yapılan hizmetlerdir*” (SHYHY, Madde 4).

En kapsamlı sağlık hizmeti sunan yerler ise hastanelerdir. Bu nedenle hastaneler, kesintisiz ve kaliteli hizmet vermek zorundadırlar. Bunun için insan kaynaklarının oldukça önemli olmasının yanı sıra hastanenin duran varlıklara yatırımı da büyük bir önem arz etmektedir.

Hastaneler birer hizmet işletmeleridir. Bu nedenle üretim ve ticaret işletmelerinin muhasebe sistemlerinin işleyişi ve hastanelerin muhasebe sistemi işleyişi arasında farklılıklar olduğu düşünülmektedir. Bu farklılıklar arasında en açık özellik; hastanelerde ve diğer sağlık işletmelerinde üretilen hizmetlerin stoklanması veya satış için bekletilmesinin mümkün olmamasıdır (Bozdemir, 2016: 26).

Sağlık kurumları yatırımı oldukça pahalı yatırımlardır. Özellikle tam teşekküllü binaların yapımı ve tıbbi cihazların maliyetleri çok yüksektir. Bu nedenle duran varlıklar sağlık kurumlarının sahip olduğu varlıkların içinde önemli bir yere sahiptir. Maddi duran varlıklar sağlık hizmeti üretiminde girdi olarak kullanılır ve hizmetin miktarını ve türünü doğrudan etkilemektedir (Ağırbaş, 2014: 295).

Maddi duran varlıkların işletmelerin toplam varlıkları içerisinde önemli bir yeri vardır (Doğan, 2013: 3). Maddi duran varlıklar; mal veya hizmet üretimi veya arzında kullanılmak amacıyla elde bulundurulmuş ve bir yıldan uzun kullanımı planlanan, fiziki kalemlerdir (Çakır, 2016: 4).

Küreselleşme ile birlikte ortaya çıkan konulardan biri de ülkeler arasında uluslararası düzeyde anlaşılabilir ve çok yönlü iletişime olan ihtiyaçtır (Kaya ve Dinç, 2007: 343). Özellikle çok uluslu işletmelerle ilgili çıkar gruplarının işletmelerin mali durumu ile ilgili bilgi edinmesi aşamasında önemli sıkıntılar ortaya çıkmış ve bunun sonucunda bu sorunların ortadan kaldırılması amacıyla muhasebe uygulamalarında standartlaşmaya ihtiyaç duyulmuştur (Hızarcı, 2015: 2).

Bu çalışmada maddi duran varlıklar standartlar ele alınarak muhasebeleştirileceğinden mevcut sistemler ile Türkiye Muhasebe Standartlarının (TMS) karşılaştırılmasına olanak sağlayacaktır. Maddi duran varlıkların sağlık kurumları için büyük bir öneme sahip olmasına rağmen, literatür taraması sonucunda bu konunun sağlık kurumlarında bir çalışmasına rastlanmamış olması sebebiyle literatüre katkı sağlayacağı düşünülmektedir.

Yükseköğretim Kurulu (YÖK) tez veri tabanından yapılan araştırmada maddi duran varlıkların TMS 16'ya göre muhasebeleştirilmesi ve Vergi Usul Kanunu (VUK) ile karşılaştırılması ile ilgili birçok tez çalışmasına rastlanılmıştır. Ancak sağlık sektöründe bu konuyla ilgili yapılmış bir çalışmaya rastlanmamıştır.

Kaya ve Dinç (2007) "Türkiye Muhasebe Standartlarına Göre Maddi Duran Varlıkların Değerlenmesi Ve Muhasebeleştirilmesi" çalışmalarında; maddi duran varlıklarda değer artışlarının aksine değer azalışlarının hangi hesaplarda izleneceği konusunda görüş birliğinin olmaması tespit ettikleri sonuçlardan biridir. Şahin (2009) "TMS 16'ya Göre Maddi Duran Varlıkların Muhasebeleştirilmesi" çalışmasında; TMS hükümlerini ve mevcut uygulamayı karşılaştırdığında "TMS hükümleri esas itibariyle Uluslararası Muhasebe Standartları'nın birebir çevirisi şeklindedir. Bu bağlamda Sermaye Piyasası Kanunu'nun Uluslararası Muhasebe Standartları ile tam uyumlu olmasından dolayı TMS hükümleri ile de tam uyum söz konusudur. VUK açısından bakıldığında ise uygulamada birçok farklılık göze batmaktadır. Genel hatlarıyla bakıldığında TMS 16'da bazı hükümler mükelleflere VUK'a göre avantaj sağlamaktadır. Bu bağlamda

tamamen TMS'ye geçilmesi durumunda vergi idaresinin buna sıcak bakmaması söz konusu olabilecektir.” sonucuna ulaşmıştır.

Sağlık kurumlarında maddi duran varlıkların TMS 16'ya göre muhasebeleştirilmesi konulu çalışmanın giriş bölümünde; problemin tanımı ve önemine yer verilmiştir. Genel bilgiler bölümünde sağlık hizmetleri, sağlık kurumları ve hastaneler ile ilgili genel bilgiler ve kavramlara yer verilmiştir. Duran varlık kavramı ve maddi duran varlık kalemlerinin tanımı yapıp Türk Muhasebe Sistemindeki duran varlıklar genel olarak ele alınmıştır. Türkiye'de muhasebe standartlarının gelişimine, standartların geliştirilmesinde katkıda bulunan kurumların yaptıkları çalışmalara yer verilmiştir. Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu tarafından yayımlanan 16 no.lu Maddi Duran Varlıklar Standardı hükümlerine göre maddi duran varlıklar incelenmiştir.

Sonuç bölümünde ise özel hastaneden elde edilen maddi duran varlıklara ilişkin veriler TMS 16'ya göre muhasebeleştirilmiştir ve analiz sonucunda ulaşılan sonuçlara yer verilmiştir.

1.2. Araştırmanın Amacı

Bu çalışmanın temel amacı, sağlık kurumlarında maddi duran varlıklara ilişkin kayıtların TMS 16'ya göre muhasebeleştirilip değerlendirilmesidir.

1.3. Araştırmanın Modeli ve Hipotezi

Bu çalışma retrospektif (geriye dönük) bir araştırmadır. Araştırma gözlem, yüz yüze görüşme yapılarak ve veri toplanarak gerçekleştirilmiştir. Araştırma yapılan hastanedeki ilgili kişiler ile görüşülüp; veri alınan birimlerde araştırmacı alan çalışması yapmıştır. Alan çalışması yeterli veri ve verilerin analizi için gerekli bilgiler alınıncaya kadar devam etmiştir. Mevcut kayıtlar TMS 16'ya göre değerlendirilmiştir.

Çalışma sürecince aşağıdaki sorulara cevap aranmıştır:

- Maddi duran varlıkların kayıt süreci nasıl işler?
- Maddi duran varlıkların edinimi ve elden çıkarılma süreci nasıl işler, kayıtları nasıl yapılır?
- Maddi duran varlıkların bilanço dışı bırakılma işlemi nasıldır?

- Maddi duran varlıklarda maliyetin tespiti nasıl yapılır?
- Maddi duran varlıkların değerlemesi ve kullanılan yöntemler nelerdir?
- Maddi duran varlıkların amortismanı nasıl belirlenir?
- Maddi duran varlıklarda değer düşüklüğü nedir nasıl hesaplanır?
- Maliyet modeli nedir, nasıl işler?
- Yeniden değerleme modeli nedir, nasıl işler?



2. GENEL BİLGİLER

Çalışmanın bu bölümünde; sağlık ve sağlık hizmetlerine, sağlık kurumlarına, hastanelerin işlevlerine, hastanelerin özelliklerine, hastanelerin sınıflandırılmasına, muhasebe standartlarına ve standartların gelişimine, standartların oluşturulma sürecine ve muhasebe standartlarının oluşturulmasına yönelik Türkiye’de yapılan çalışmalara yer verilmiştir.

2.1. Sağlık ve Sağlık Hizmetleri

Sağlık hayatımızdaki önemli kavramlardan biridir ve çağdaş toplumlarda temel insan hakları arasında yer almaktadır (Kavuncubaşı ve Yıldırım, 2010: 34). Ayrıca sağlık hizmetleri, her insanın gereksinimine göre sağlık hizmetine ulaşmasını, sunumunda ve finansmanında birlik olmasını amaçlamalıdır (Çoşkun, 2017: 7).

Sağlık hizmetleri, “İnsan sağlığına zarar veren çeşitli etmenlerin yok edilmesi ve toplumun bu etmenlerin etkilerinden korunması, hastaların tedavi edilmesi, bedensel ve ruhsal yetenek ve becerileri azalmış olanların rehabilite edilmesi için yapılan hizmetlerdir” (SHYHY, Madde 4).

Sağlık hizmetleri; koruyucu sağlık hizmetleri, tedavi hizmetleri, rehabilitasyon hizmetleri ve sağlığın geliştirilmesi hizmetlerini kapsamaktadır (Kısa, 2002: 6). Bu bağlamda sağlık hizmetleri için daha kapsamlı bir tanım vermek gerekirse; sağlığı korumak ve geliştirmek, hastalıkların oluşumunun önüne geçmek, hastalara imkanların yettiği en erken zamanda tanı koyarak tedavi etmek, sakatlıkları önlemek, sakatlananlara tıbbi ve sosyal sağlık hizmeti sunmak ve insanların nitelikli, mutlu ve uzun bir yaşam sürmesini sağlamak için sunulan hizmetlerin tümüdür (Tengilimoğlu ve ark., 2012: 72).

Sağlık hizmetleri, kişiye ve aileye direkt ve endirekt sunulan hizmetlerin tamamını içerir. Sağlık hizmetlerinin amacı (Özdevecioğlu ve Sözen, 2002: 2):

- Sağlık talebi oluşmasını sağlamak,
- Toplumun sağlık standardını yükseltmek,
- Bireylerin hasta olmalarını engellemek için gerekli tedbirleri almak,
- Hasta bireylerin en kısa zamanda sağlıklarına kavuşmasını sağlamak,

- Hasta ve engellilerin iyileştikten sonra çevreye uyumlarını sağlamaktır.

2.2. Sağlık Kurumları ve Hastaneler

Sağlık kurumları; kişilerin sağlıklarının korunması ve geliştirilmesi, hastalıkların tanı ve tedavisinin yapılması aynı zamanda tıbbi rehabilitasyon hizmetlerini sunmak amacıyla kurulan ve yönetilen; kamuya, tüzel ve özel kişilere ait hizmet veren yerler olarak tanımlanabilir. Sağlık kurumları koruyucu, tedavi edici, rehabilite edici ve sağlığı geliştirici boyutlarda hizmet üretip sunmaktadır (Gündüz, 2002: 4). Öncelikle hastaneler olmak üzere sağlık kurumları, aile sağlığı, toplum sağlığı merkezleri ve buna benzer birçok farklı şekilde hizmet üretmek için faaliyet gösterirler. Sağlık hizmeti sunucularından en geniş yeri tutan sağlık kurumu hastanelerdir.

Hastaneler, sağlık hizmetleri sisteminin en önemli ögesidir ve tarihin en eski kurumları arasında yer almaktadır. Hastanelerde tedavi hizmetinin sunulmasının yanı sıra; eğitim, araştırma ve tüm sağlık hizmetleri sunulmaktadır (Ağırbaş, 2016: 16). Literatürde hastanelerin farklı fonksiyonlarını içeren birçok tanım vardır.

Hastane sağlığı bozulan bireylerin muayene, teşhis ve tedavilerinin yapıldığı, otelcilik, lokantacılık ve sağlık bakımı hizmetlerinin sunulduğu işletmelerdir (Sözen, 1999: 79)

İnsanların sağlık ihtiyaçlarını gideren, özel veya resmi sağlık hizmeti üreten yataklı sağlık işletmelerine hastane denir (Özdevecioğlu ve Sözen, 2002: 40).

Dünya Sağlık Örgütü (DSÖ) hastaneleri, müşahede, teşhis, tedavi ve rehabilitasyon olmak üzere gruplandırılabilir sağlık hizmetleri veren, hastaların kısa süreli tedavi gördükleri yataklı kuruluşlar şeklinde tanımlanmaktadır (Mert, 2012: 6).

Hastane Yataklı Tedavi Kurumları İşletme Yönetmeliği'nde (YTKİY) ise "*Hasta ve yaralıların, hastalıktan şüphe edenlerin ve sağlık durumlarını kontrol ettirmek isteyenlerin, ayaktan veya yatarak müşahede, muayene, teşhis, tedavi ve rehabilite edildikleri, aynı zamanda doğum yapılan kurumlardır.*" olarak tanımlanmıştır (YTKİY, Madde 4).

Yapılan bu tanımlarda hastanelerin işlevsel yönü ele alınmıştır. Aynı zamanda hastaneler sistem yaklaşımı içerisinde ele alınıp tanımlanabilir. Bu tanıma göre hastaneler; dinamik, değişken bir çevre içinde aldıkları girdileri dönüştürme sürecinden

geçirerek çıktılarının önemli bir kısmını yine aynı çevreye veren, geri bildirim mekanizmasına sahip sistemlerdir (Tengilimoğlu ve ark., 2017: 181).

2.2.1 Hastanelerin İşlevleri

Hastanelerin birçok işlevi bulunmaktadır. Bu işlevleri sınıflandırmak gerekirse temelde dört işlev vardır (Seçim, 1991: 9):

- Koruyucu ve geliştirici
- Tedavi hizmetleri
- Eğitim
- Araştırma

2.2.1.1 Koruyucu ve Geliştirici İşlevi

Hastanelerin koruyucu ve geliştirici işlevi; sağlığın korunması, hastalıkların önlenmesi ile ilgili hizmetlerden oluşmaktadır (Ateş, 2003: 10). Hastaneler, teşhis, tedavi ve muayenenin yanı sıra koruyucu sağlık hizmetleri de sunmaktadır. İlaveten alkol, sigara, uyuşturucu gibi sağlığa zararlı alışkanlıklara karşı baş etmede büyük rol oynamaktadır. Bulaşıcı hastalıkların önlenmesi konusunda yapılan aşılama vb. hizmetler ile toplum sağlığının geliştirilmesine katkı sağlamaktadır (Tengilimoğlu ve ark., 2017: 189). Koruyucu sağlık hizmetlerinin dalları çok fazladır. Sosyal ve gelişimsel boyutları bulunmaktadır ve sağlık modeli işlevlerinin geri kalanını da etkilemektedir. Bu nedenle sağlık sisteminin ayrılmaz bir parçasıdır (WHO, 1978: 8).

2.2.1.2. Tedavi Hizmetleri İşlevi

Bir hastanenin en temel işlevi tedavi edici sağlık hizmetlerinin sunumudur. Hastanelerin en temel görevi tedavi hizmetleri sunmalarıdır.

Hastanelerin tedavi hizmetleri; kişiye ve çevreye yönelik olarak yürütülen koruyucu sağlık hizmetlerine rağmen sağlığı bozulan, kendini hasta hisseden veya kontrolden geçmek isteyen kişilerin muayene, teşhis ve tedavileri ile ilgili hizmetleri kapsar (Sözen ve Özdevecioğlu, 2002: 4). Tedavi hizmetleri temel olarak ayaktan (günübirlik) ve yatarak tedavi olarak iki grupta incelenir (Karasioğlu, 2007: 11). Tedavi amacıyla yapılan tüm bu uygulamalara, muayene hizmetleri, hastalara yapılan tüm müdahaleler ve bu aşamalarda kullanılan ve ihtiyaç duyulan medikal malzeme ve ilaçlar da dahildir (Kurtulmuş, 1998: 84).

2.2.1.3. Eğitim

Hastaneler sağlık hizmeti sunmanın yanı sıra aynı zamanda eğitim faaliyetleri de sunarlar. Çünkü hastaneler birer eğitim kurumlarıdır (Sözen, 1999: 43). Hastanelerin eğitim işlevi kapsamında; hasta ve yaralıların eğitimi, tıp öğrencilerinin eğitimi, intörn eğitimi, sağlık çalışanının hizmet içi eğitimi ve sağlık konularında toplumun eğitimi bulunmaktadır (Tengilimoğlu ve ark., 2017: 189).

2.2.1.4. Araştırma

Hastanelerin bir diğer işlevleri ise araştırma yapmaktır. Başta üniversite hastaneleri olmak üzere bütün hastaneler tıp alanı adına birçok araştırmaya ev sahipliği yapar ve destek verirler (Sözen ve Özdevecioğlu, 2002: 41). Genellikle araştırma kapsamında bir hastalığı, hastalığın seyri ve sonucu hakkında araştırma yapıp kişiye ve topluma etkilerini gözlerler. Seçime göre (1999), hastanelerin araştırma işlevi tıbbi ve idari olarak ikiye ayrılır. İdari araştırma kurum içi işleyiş hususunda yapılan çalışmalardır. Tıbbi araştırma ise, klinik araştırma ve hasta dosyalarının geçmişe dönük incelenmesine dayanan araştırmalar olarak ikiye ayrılırlar. Ameliyathane ve laboratuvarlar araştırmaların yoğun olarak yapıldığı yerlerdir. Hastaneler bu işlevleriyle tıbbi teknoloji ve yeni buluşlar konusunda sağlık hizmetlerine katkı sağlayan en büyük organizasyonlardan biridir (Yenice, 2015: 43).

2.2.2. Hastanelerin Özellikleri

Hastaneler topluma sağlık hizmeti sunan kurumlar olduğundan ve fonksiyonlarının çok yönlü olmasından dolayı diğer kurumlardan ayıran özellikleri bulunmaktadır. Bu özellikleri hastaneleri diğer işletmelerden daha önemli ve farklı kılar.

Sağlık kurumlarının ayırt edici özelliklerini aşağıdaki gibi sıralanabilir (Tengilimoğlu ve ark., 2017: 183-184; Kavuncubaşı ve Yıldırım, 2010: 128; Sözen ve Özdevecioğlu, 2002: 44; Özcan, 2013: 25-26):

- Hastanelerde yapılan işler çok kişi tarafından, komplike olarak sunulur bu yüzden oldukça karmaşık ve güçtür.
- Hastaneler birer hizmet organizasyonlarıdır.
- Hastanelerde ortaya konulan faaliyetlerin çoğu acil ve ertelenemez yapıdadır.
- Hastanelerde uzmanlaşma seviyesi çok yüksektir.

- Hastanelerde sunulan sağlık hizmeti, hizmet üretimi alanında en pahalı hizmeti oluşturur.
- Hastanelerde emek yoğun teknoloji kullanılmaktadır.
- Yapılan işlerde zaman çok önemlidir, hata ve yanlış görmezden gelinemez.
- Hastanede sağlık hizmetlerine olan talep büyük oranda hekimler tarafından belirlenmektedir ve hastanelerin sunduğu hizmetlerde talep esnekliği sıfıra yakındır.
- Hastaneler 24 saat hizmet sunan kurumlardır.
- Bilim ve teknoloji sürekli geliştiiği ve değiştiiği için hastanelerde hizmetin eşit sunulması zorlaşmaktadır.
- Sağlık kurumlarında çıktının tanımlanması ve ölçümü zordur.
- Hastanelerde işlevsel bağımlılık oldukça yüksektir; bunun nedeni hastanelerde farklı meslek çalışanlarının faaliyetleri arasında yüksek düzeyde eşgüdüm gerektirmesinden dolayıdır.
- Hastanelerde hizmetin üretimi ve tüketimi eş zamanlıdır.

2.2.3 Hastanelerin Sınıflandırılması

Hastaneler farklı kriterlere dayanılarak sınıflandırılabilir. Bunların başlıcaları şu şekildedir (Kavuncubaşı ve Yıldırım, 2010: 115):

- Mülkiyet
- Eğitim Statüsü
- Hizmet Türü
- Büyüklük
- Hastaların Yatış Süresi
- Akreditasyon Durumu
- Dikey Bütünleşme Basamağı

2.2.3.1 Mülkiyet

Hastanelerin mülkiyetine göre sınıflandırılması, bağlı olduğu kurum ve kuruluşa göre veya bu kurum ve kuruluşların taşıdığı özelliğe göre sınıflandırılmasıdır. Aynı zamanda bu kurum ve kuruluşlar hastaneyi yönetme ve kontrol etme yetkisine de sahiptir. Mülkiyet esasına göre hastaneler; Devlete doğrudan bağlı hastaneler (Milli Savunma Bakanlığına ve Sağlık Bakanlığına bağlı hastaneler), dolaylı olarak devlete bağlı olan

hastaneler (Üniversite hastaneleri gibi) ve özel hastaneler olarak üçe ayrılır (Tengilimoğlu ve ark., 2017: 190-191).

2.2.3.2. Eğitim Statüsü

Eğitim statüsüne göre hastaneler; eğitim amaçlı olmayan ve eğitim veren hastaneler olarak iki grupta incelenebilir. Eğitim veren hastaneler; muayene, tanı ve tedavi hizmetleri yanı sıra sağlık çalışanlarına eğitim hizmeti sağlayan hastanelerdir (Kavuncubaşı ve Yıldırım, 2010: 116). Eğitim amaçlı olmayanlar ise sağlık hizmetleri yanı sıra staj gibi eğitim faaliyetleri sunan hastanelerdir (Yenice, 2015: 44).

2.2.3.3 Hizmet Türü

Hastaneler verilen hizmet türüne göre genel ve özel dal hastaneleri olarak ikiye ayrılmaktadır:

Genel hastaneler; genel sağlık hizmeti sunan, acil vaka, cinsiyet ve yaş ayrımı gözetmeden, bünyesinde bulundurduğu çeşitli uzmanlık dallarıyla hizmet veren hastanelerdir. Bu gruptaki hastanelere örnek olarak devlet hastanelerini gösterebiliriz (Kavuncubaşı ve Yıldırım, 2010: 116).

Özel dal hastaneleri ise; belirli bir hastalık dalında sağlık hizmeti sunan branş hastanelerdir (Sözen ve Özdevecioğlu, 2002: 42). Bu hastanelere örnek olarak; göz hastaneleri, psikiyatri hastaneleri, diş hastanelerini gösterebiliriz.

2.2.3.4. Büyüklük

Hastanelerin büyüklüklerini ölçmede kullanılan başlıca nitelikler yatak sayıları, çalışan sayıları, hasta günü sayısıdır. Bu ölçütler arasında en çok kullanılan kriter yatak sayısıdır. Yatak sayısına göre hastaneler 25, 50, 100, 200, 600, 800 ve üstü yataklı hastaneler olarak sınıflandırılabilir (Kavuncubaşı ve Yıldırım, 2010: 116).

2.2.3.5. Hastaların Yatış Süresi

Bu sınıflandırmada hastaların hastanede kalış süreleri baz alınmaktadır. Hastaların yatış süresine dayanarak; kısa süreli kalınan hastaneler ve uzun süreli kalınan hastaneler olarak ikiye ayrılırlar. Kısa süreli kalınan hastanelerde hastaların çoğu 30 günden daha az hastanede kalmaktadırlar. Bu hastanelere akut bakım hastaneleri de denilmektedir. Kısa süreli kalınan hastanelere örnek olarak devlet hastanelerini gösterebiliriz. Uzun süreli kalınan hastaneler ise 30 günden fazla kalınması gereken hastalıklar için tedavi

hizmeti sunan hastanelerdir. Bu hastaneler kronik bakım hastaneleri olarak da adlandırılır. Akıl ve ruh sağlığı hastaneleri örnek olarak verilebilir (Tengilimoğlu ve ark.,2017:192; Kavuncubaşı ve Yıldırım, 2010: 116).

2.2.3.6. Akreditasyon Durumu

Hastaneler akredite edilen ve akredite edilmeyen hastaneler olarak iki gruba ayrılır. Ancak bu sınıflandırma ölkemizde geçerli değildir (Kavuncubaşı ve Yıldırım, 2010: 116). Akreditasyon ise bağımsız bir kuruluş tarafından yapılan bir değerlendirme çalışmasıdır. Değerlendirme kapsamında hastanenin sunduğu hizmetin, kurumun ve hasta ihtiyaçlarını karşılayıp karşılayamadığı gibi konular yer almaktadır (Tengilimoğlu ve ark., 2017: 193).

2.2.3.7 Dikey Bütünleşme Basamağı

Bu sınıflandırmayı yapmak için ele alınan ölçüt hastanenin kapsamlı bir şekilde hizmet verip vermediğidir. Bu sınıflandırmaya göre hastaneler birinci basamak hastaneler, ikinci basamak hastaneler ve üçüncü basamak hastaneler olarak üç gruba ayrılır (Tengilimoğlu ve ark., 2017: 194).

Birinci basamak hastaneler, ayaktan tanı ve tedavi hizmeti sunan hastanelerdir. İkinci basamak hastaneler, kısa süreli yataklı tedavi hizmeti sunan hastanelerdir. Üçüncü basamak hastaneler ise birinci ve ikinci basamak hastanelerde tedavisi mümkün olmayan hastalara hizmet veren hastanelerdir. Bu tür hastaneler diğer hastanelere göre gelişmiş teknolojik olanaklara sahiptir (Kavuncubaşı ve Yıldırım, 2010: 117).

2.2.3.8. Sağlık Bakanlığına Göre Hastanelerin Sınıflandırılması

Sağlık Bakanlığı hastaneleri Yataklı Tedavi Kurumları İşletme Yönetmeliğinde beş grupta sınıflandırmıştır. Bunlar aşığıdaki gibidir (YTKİY, Madde 5):

- İlçe / belde hastanesi
- Gün hastanesi
- Eğitim ve araştırma hastaneleri
- Genel hastaneler
- Özel dal hastaneleri

İlçe/ belde hastanesi; poliklinik hizmeti, acil, doğum gibi ayakta ve yatarak tıbbi müdahale, muayene ve tedavi hizmeti sunabilen ancak ileri tetkik ve tedavi gerektiren durumlarda hastaların stabilizasyonu sağlanarak uygun bir şekilde sevkinin sağlandığı sağlık kurumlarıdır (Ağırbaş, 2016: 16-17).

Gün hastanesi; birçok alanda ayakta muayene, teşhis, tedavi ve tıbbi bakım hizmetlerini gününbirlik sunan en az beş gözlem yatağı bulunan, 24 saat sağlık hizmeti sunan, bir hastane bünyesinde veya bir hastane ile eş güdümlü olarak çalışmak kaydıyla kurulan sağlık kurumlarıdır (Ağırbaş, 2016: 16-17).

Eğitim ve araştırma hastaneleri; eğitim, öğretimin ve araştırmanın yapıldığı aynı zamanda doktorların uzmanlık ve yan dal uzmanlarının eğitimlerini yaptıkları hastanelerdir (Kavuncubaşı ve Yıldırım, 2010: 117).

Genel hastaneler; hastanede bulunan mevcut uzmanlık dallarıyla ilgili hastaların kabul edildiği, en az 50 yataklı ve her türlü acil durum ile yaş ve cinsiyet farkı yapmadan ayaktan ve yatarak hasta muayene ve tedavilerinin yapıldığı sağlık kurumlarıdır (Ağırbaş, 2016: 16-17).

Özel dal hastaneleri; belirli uzmanlık alanlarının bulunduğu, belirli cinsiyete, yaş grubuna veya belirli bir hastalığı olanlara ya da bir organ grubu hastalarına ve özel tedavi ve bakım gerektiren hastalara muayene, teşhis ve tedavi hizmeti veren sağlık kurumlarıdır (Tengilimoğlu ve ark., 2017: 195).

2.3. Muhasebe Standartları ve Standartların Gelişimi

Muhasebe standartları, muhasebe uygulamalarına ve finansal tabloların hazırlanmasında yol gösteren kurallar bütünüdür.

Sermaye piyasası ve muhasebe sisteminden edinilen bilgilerin diğer kullanıcılar tarafından kullanılması ve işletme faaliyetlerine ilişkin sağlıklı bilgi aktarabilmesi için muhasebenin benzer olayları bir bütünlük içerisinde aynı şekilde ifade etmesi, ürettiği bilgilerin doğru, gerçeğe uygun, güvenilir ve karşılaştırılabilir olması için belirli standartlara göre hazırlanması gerekliliği ortaya çıkmaktadır (Dağışan, 2013: 3). Bu nedenle muhasebe standartları oldukça önemli bir konu haline gelmiştir.

2.3.1. Muhasebe Standartlarının Tanımı ve Önemi

Muhasebe kayıtlarından elde edilen bilgilerin, bu bilgilerin kullanıcıları için beklentileri karşılması ve işletme çalışmalarına ilişkin doğru bilgiler aktarabilmesi, birbirleri arasında benzerlik gösteren muhasebe olaylarını aynı şekil ve dilde aktarması, ürettiği bilgilerin güvenilir, doğru, gerçeğe uygun, anlamlı ve karşılaştırılabilir olması belirlenmiş muhasebe standartlarına göre hazırlanması ile olur. Muhasebe uygulamalarının bazı temellere uyması zorunludur. Bundan dolayı muhasebe kavram ve ilkelerinden yola çıkılarak muhasebe standartları geliştirilmiştir (Ataman Akgül ve Akay, 2004: 4).

Muhasebe standartları, “muhasebe kavram ve ilkelerin uygulanmasında temel alan yöntemleri ve değerlendirme ölçütlerini belirleyen finansal tablolara yönelik ilkelerin uygulanmasını sağlayan esaslar ve kurallar bütünüdür” (Karşlıoğlu, 2011: 3).

Muhasebe standartlarının uygulanması kullanıcılar bakımından oldukça önem arz etmektedir. Önemli olmasındaki başlıca konular aşağıdaki gibidir (Ataman Akgül ve Akay, 2004: 5):

- Farklı zamanlarda yapılan finansal performansların aynı temelde değerlendirilmesinde yardımcı olur. İşletmeler için önemli konularda karar vermede elde edilen bu karşılaştırmanın sonuçları önemli rol oynar.
- İşletmelerin geleceğe dair gerçekçi planlar yapması, doğru amaç ve hedeflerin oluşturulması için finansal tabloların ve performansının doğru analiz edilmesi gerekir. Muhasebe standartları bu konuda işletmelere destek olur.
- Aynı sektörde faaliyet gösteren diğer firmaların finansal performansları göz önüne alınarak yapılan karşılaştırmalar da yorumların sağlıklı bir şekilde yapılmasına yardımcı olur.
- İşletmelerde yapılan denetimlerin daha objektif olmasına ve kolaylaştırılmasına yardımcı olur.

Muhasebe bilgilerinin derlenmesi süreci tüm dünyada aynı şekilde uygulanan bir süreçtir. Fakat elde edilen bilgilerin kullanıcılara sunumu politika gerektiren, çıkar çatışmasına konu olan, farklı yöntemleri bulunan önemli bir konudur. Bundan dolayı

muhasebe işlemleri ve finansal raporlama, Uluslararası Muhasebe Standartları ve Uluslararası Finansal Raporlama Standartları kapsamında ele alınması gereken bir öneme sahiptir ve bu uygulama 6762 Sayılı Türk Ticaret Kanunu ile birlikte yasal mevzuat bakımından da zorunluluk arz etmektedir (Demir, 2014: 31).

2.3.2 Muhasebe Standartlarının Oluşturulma Süreci

Uluslararası düzeyde muhasebe standartlarını belirleyen ana neden sermaye piyasalarında artan küreselleşme ile birlikte dünya ticaretinin serbestleştirilmesi; daha belirgin, daha güvenilir ve karşılaştırılabilir muhasebe bilgi sistemlerine ihtiyacı artırmış olmasıdır. Türkiye için de uluslararası muhasebe standartları oldukça önemlidir. Avrupa Birliği üyesi olma “Uluslararası Muhasebe Standartları” ve bu standartların uygulanması ile uyumlu olma çabaları dikkate alındığında, Türkiye için zorunlu hale gelmiştir. Bundan dolayı, son yıllarda, ulusal muhasebe standartlarını geliştirmek amacıyla pek çok önemli çalışmalar yapılmıştır (İlman, 2016: 29).

Muhasebe standartlarının oluşturulma amaçları aşağıdaki gibi sıralanabilir (Güney ve ark., 2012:118; İlman, 2016: 29):

- Finansal tabloların sunulmasında kullanılacak muhasebe standartların ve yayılmasında kamu çıkarı gözetilmesi, aynı zamanda bunların dünya çapında kabulünün sağlanması,
- Finansal tabloların sunumuyla ilgili düzenlemelerin, muhasebe standartlarının ve prosedürlerinin uyumunun geliştirilmesinin sağlanması,
- Uygulamada var olan farklılıkları ortadan kaldırmak,
- Uluslararası alanda finansal bilginin üretilmesi ve sunulması sırasında ortak bir dil oluşturmak,
- İşletmeyle ilgisi bulunan kişi ve kurumların işletmenin durumunu yanlış değerlendirmelerine ve sonuçta yanlış karar vermelerine mani olmak.

Muhasebe standartları işletmelerin ve işletme dışı çevrelerin karar alma sürecinde belirleyici rol alır. Bundan dolayı muhasebe standartlarının kimin tarafından belirleneceği tartışılmaktadır. Muhasebe standartlarının oluşturulması konusunda önerilen fikirler sonucunda üç başlık altında toplanmıştır (Gökçen ve ark., 2006: 2):

- “Kamu sektörü tarafından yasama yoluyla belirlenmesi”,

- “Özel sektör düzenleyici kuruluşları aracılığıyla belirlenmesi”,
- “Kamu sektörünün muhasebe standartları düzenleme yetkisini bir kuruluşa devretmesi” şeklindedir.

2.3.2.1. Kamu Sektörü Tarafından Yasama Yoluyla Belirlenmesi

Kamu sektörü tarafından yasama yoluyla muhasebe standartlarının oluşturulması; muhasebe standartlarının kanunlar, yönetmelikler ve yönergeler ile devlet tarafından belirlenmesi yolu ile oluşturulmasıdır. Aynı zamanda yasama, oluşturulan bu standartlara uyulması konusunda yaptırımlar ortaya koyması gerekmektedir (Ataman Akgül ve Akay, 2004: 6).

Bu yöntemle oluşturulacak standart düzenlemelerinin, ilgili grupların baskılarına rağmen daha güçlü olması beklenmektedir. Bu yönetime yapılan eleştiriler; düzenlemelerin siyasi partilerin politik etkilerinin muhasebeye yansıdığı yolundaki eleştirilerdir (Gökçen ve ark., 2006: 2).

2.3.2.2. Özel Sektör Düzenleyici Kuruluşları Aracılığıyla Belirlenmesi

Muhasebe standartlarının özel kesim kuruluşlar tarafından belirlenmesi ile tüm grupların sürece etkin katılacağı ve bu kuruluşların idarecileri tarafından oluşabilecek baskıların daha kolay karşılanacağı savunulmaktadır. Ancak muhasebe standartlarının özel kesim kuruluşlar tarafından belirlenmesindeki başlıca problem belirlenen standartlara uyumun sağlanmasında özel kuruluşların yaptırım gücüne sahip olmamasıdır (Karşlıoğlu, 2011: 8). Muhasebe standartlarının belirlenmesinde etkin katılımında bulunabilecek kuruluşlar; vakıf, dernek ve birlik şeklinde örgütlenen ve özel sektör temsilcilerinin içinde buldukları yer veya uluslararası kuruluşlar olan özel sektör düzenleyici kuruluşlarıdır (Gökçen ve ark., 2006: 2).

2.3.2.3. Kamu Sektörünün Muhasebe Standartları Düzenleme Yetkisini Bir Kuruluşa Devretmesi

Bu yöntem, kamu sektörünün muhasebe standartlarını belirleme yetkisini hükümet desteği olan bir kuruluşa devretmesidir. Bu şekilde yapılan yöntemin avantajları, yargı ile daima güçlendirilebilen yaptırımının bulunması, bu şekilde yapılandırılacak olan kuruluşlar muhasebe düzenlemelerini yasama organlarından daha hızlı ve etkin bir şekilde gerçekleştirebilecektir (Ataman Akgül ve Akay, 2004: 7).

Bu yöntemle yapılan eleştiri ise özel sektör düzenleyici kuruluşları yöntemiyle kıyaslandığında, otoritenin daha etkili olmasından dolayı yapılacak düzenlemelerde isteğe bağlı davranılması olasılığını arttırmakta ve bu kuruluşların politik baskılara ve üst kuruluşların baskılarına açık olmaları, bu yüzden bu baskılardan kolayca etkilenebilmeleridir (İlman, 2016: 30).

2.3.3. Muhasebe Standartlarının Oluşturulmasına Yönelik Türkiye’de Yapılan Çalışmalar

Muhasebe standartlarının gelişimi ülkemizde devlet önderliğinde gerçekleşmiştir. Türk muhasebe yazını ve mevzuatın oluşturulmasında ise ekonomik ve siyasi olarak ilişkilerimizin yoğun olduğu ülkelerden model alınan kanunlar ve uygulamalar etkili olmuştur (Yılmaz, 2007: 142).

Muhasebe uygulamalarında önce Fransa’da olan uygulamalar daha sonra da Almanya’da olan uygulamaların etkisi olmuştur. Amerika Birleşik Devletleri ile olan ilişkilerin gelişmesiyle, 1950 yılından sonra Amerikan sisteminin etkisinde kalmıştır. 1987 sonrası Avrupa Birliği’ne tam üyelik başvurusunda bulunulması ile Avrupa Birliği düzenlemelerinin etkisinde kalmıştır. Son zamanlarda ise muhasebe uygulamalarında Uluslararası Muhasebe Standartlarının etkisi önemli rol oynamaktadır (Elitaş ve ark., 2011: 4)

Türkiye’de muhasebe uygulamalarını genel olarak Türk Ticaret Kanunu ile Vergi Usul Kanunu hükümleri yönlendirmektedir. Fakat bu konulardaki kuralların gereksinimleri karşılamadığında veya uygun bulunmadığında, yasal statüye sahip bazı kuruluşların kendi etki alanlarına giren işletmeler için, muhasebe uygulamalarını yönlendirici çalışmalar yaptığı görülmektedir (Ataman Akgül ve Akay, 2004: 14).

Türkiye’de muhasebe standartları konusunda farklı kurumlar çeşitli çalışmalar yapmıştır. Aşağıda muhasebe standartları konusu üzerine çalışma yapan kurumlar sıralanmıştır (Dağışan, 2013: 8-9):

- “Türkiye İktisadi Devlet Teşekküllerini (İDT) Yeniden Düzenleme Komisyonu ve Tekdüzen Muhasebe Koordinasyonu Devamlı İhtisas Komisyonu”,
- “Türkiye Bankalar Birliği (TBB)”,

- “Türk Standartları Enstitüsü (TSE) Muhasebe Standartları Özel Daimi Komitesi”,
- “Sigorta Murakabe (Denetleme) Kurulu”,
- “Maliye Bakanlığı Koordinatörlüğü’nde kurulan Muhasebe Standartları Komisyonu”,
- “Türkiye Muhasebe ve Denetim Standartları Kurulu (TMUDESK)”,
- “Sermaye Piyasası Kurulu (SPK)”,
- “Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurumu (BDDK)”,
- “Türkiye Muhasebe Standartları Kurumu(TMSK)”,
- “Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu (KGK)”,

Bu kuruluşların yürütmüş oldukları çalışmalar aşağıda incelenmiştir.

2.3.3.1. Muhasebe Standartlarının Oluşturulmasına Yönelik Olarak İktisadi Devlet Teşekküllerini Yeniden Düzenleme Komisyonu Tarafından Yapılan Çalışmalar

İktisadi Devlet Teşekküllerini Yeniden Düzenleme Komisyonu 1968 yılında KİT'ler için zorunlu tuttuğu Tekdüzen Muhasebe Sistemi çalışmasını yayınlayarak 1972 yılında uygulamaya koymuştur (Gökçen ve ark., 2006: 4).

Yapılan bu çalışmada altı rapor yayınlanmıştır. Yayınlanan bu raporlar (İlman, 2016: 32):

- Muhasebe Usullerinin İslahı ve Yeknesaklaştırılması,
- Muhasebenin Temel Kavramları ve Genel Kabul Görmüş Muhasebe Prensipleri,
- Rapor Sistemi,
- Tekdüzen Genel Hesap Planı ve Açıklamaları,
- Mali İşler, Muhasebe ve Kontrol Dairelerinin Organizasyonu,
- Terimler ve Açıklamalar şeklindedir.

Başlarda, yürütülen bu çalışmaların yalnız KİT'lerde mecburi olmasına rağmen ilerleyen zamanlarda diğer işletmeler tarafından da benimsenmiş ve Türkiye muhasebe sisteminin ilerlemesinde önemli bir yer edinmiştir. Bu şekilde özel sektör kuruluşları ve daha sonra yapılacak çalışmalar için örnek olmuştur. Ayrıca KİT'lerde muhasebe uyumlaştırılması için önemli bir adım atılmıştır. 31.12.1993 tarihine kadar 22 yıl boyunca bu düzenleme uygulama alanı bulmuş ve yürürlükte kalmıştır (Gökçen ve ark., 2006: 4-5).

2.3.3.2. Türkiye Bankalar Birliği (TBB) Tarafından Yapılan Çalışmalar

1958 yılında bankacılık sektörünün büyümesi ve gelişmesi için gerekli faaliyetlerde bulunmak amacıyla Türkiye Bankalar Birliği (TBB) kurulmuştur (Dağışan, 2013: 11).

Bankalar arasında muhasebe işlemlerinde birliği sağlamak amacıyla Türkiye Bankalar Birliği (TBB) muhasebe konusunda çeşitli çalışmalar yapmıştır. İşletmeler bankalardan kredi almak istediklerinde; sunmaları gereken son üç yıla ait bilanço ve gelir tablosunun biçimini belirleyerek Türkiye'de bu şekilde bilançoların kullanılmasına liderlik etmiştir. Bu düzenleme 1969 yılında yürürlüğe girmiştir. Bankalarda kullanılmak amacıyla hazırlanan tek düzen hesap planı, finansal tablo modelleri ve raporları da bankalar arasında uygulama birliği sağlamak amacıyla yapılan çalışmaların en önemli örneklerindedir (Ataman Akgül ve Akay, 2014: 15).

2.3.3.3. Türk Standartları Enstitüsü (TSE) Muhasebe Standartları Özel Daimi Komitesi Tarafından Yapılan Çalışmalar

Bu komite Türk Muhasebe Standartlarını hazırlamakla görevlendirilmiştir. Bu komite 1987 yılında kurulmuştur. TSE Muhasebe Standartları Özel Daimi Komitesi 43 adet muhasebe standardı hazırlamıştır. Ancak hazırlanan bu standartlardan birinci görüş bildirme aşamasını yalnızca 4 tanesi tamamlamıştır. Bu standartlar (Dağışan, 2013: 11):

- Raporlama-Bilanço Formu standardı,
- Raporlama-Kar ve Zarar Tablosu Formu standardı,
- Muhasebenin Temel İlkeleri standardı,
- Denetim-Genel İlkeleri, Denetçiye İlişkin Açıklama standartlarıdır.

Bu komitenin yapmış olduğu standartlar, Avrupa Birliği Dördüncü Direktifine yaklaşma açısından ve Türk muhasebesinin gelişmesi bakımından önemlidir. Ancak uygulamada TSE standartlarının etkili olduğu söylenemez (Poyraz Tuğrul, 2011: 22).

Bu komite TÜRMOB' un kurulmasıyla faaliyetlerine ara vermiştir. TSE tarafından koordine edilecek "Muhasebe Standartları Kurulu" nun kurulmasına muhasebe standartlarının tek elden yapılmasını sağlamak amacıyla karar verilmiştir (Başpınar, 2015: 47).

2.3.3.4. Muhasebe Standartlarının Oluşturulmasına Yönelik Olarak Sigorta Denetleme Kurulu Tarafından Yapılan Çalışmalar

Ülkemizde çalışmalarını yürüten reasürans ve sigorta şirketleri işlemlerini, muhasebe işlemlerinde birliği sağlamak üzere, 01.01.1994 tarihinde Sigorta Denetleme Kurulu, Hazine Müsteşarlığı ve "Türkiye Sigorta ve Reasürans Şirketleri Birliği" nin temsilcilerinin katılımı ile oluşturulan Tekdüzen Hesap Planı Komitesi tarafından hazırlanmış tekdüzen hesap planına göre kaydetmek zorundadırlar (Ataman Akgül ve Akay, 2014: 15).

Bu tekdüzen hesap planının amacı; gelir-gider ve bilanço tablosunda tek düzenliği sağlamak, sigortacılık dalında muhasebe kayıtları ve finansal raporlama açısından uygulama birliği sağlamak sektörün ve şirketlerin maddi gelişimini doğru bir biçimde değerlendirerek ilgililerin ihtiyaç duydukları bilgiyi elde etmelerini sağlamaktır (Başpınar, 2015: 48).

2.3.3.5. Maliye Bakanlığı Koordinatörlüğü'nde Kurulan Muhasebe Standartları Komisyonu Tarafından Yapılan Çalışmalar

Muhasebe Standartları Komisyonu 1990 yılında çeşitli kesimlerden temsilcilerin katılımı ile oluşturulmuştur. Komisyonun temel amacı, ülkemizde standart karmaşasına son vermek ve muhasebe standartlarının tek elden yayınlanmasını sağlamaktır. Komisyon çalışmaları sonucunda Maliye Bakanlığı'nca 26.12.1992 tarih ve 21447 sayılı Resmi Gazetede yer alan 1 sıra nolu "Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği" yayınlanmıştır. Yayınlanan bu tebliğ ile aşağıdaki konularda düzenlemeler yapmıştır (Gökçen ve ark., 2006: 8).

- Muhasebenin Temel Kavramları
- Muhasebe Politikalarının Açıklanması
- Mali Tablolar İlkesi
- Mali Tabloların Düzenlemesi ve Sunulması
- Tekdüzen Hesap Çerçevesi, Hesap Planı ve İşleyişi bölümlerinden oluşmaktadır.

Muhasebe standartlarının ülkedeki bütün işletmelerce kabul edilmesi ve uygulamaya konulması bu sistem ile önemli bir başlangıç noktası olmuştur. Ancak bazı kurumlar bu düzenlemenin kapsamı dışında tutulmuştur. Bu kurumlar bankalar, finansal kiralama şirketleri (faktöring dahil), sigorta şirketleri, yatırım fon ve ortaklıkları ile aracı kurumlardır. Bu kurumların dışındaki işletmelere bilanço esasına göre defter tutma zorunluluğu getirilmiştir (Dağışan, 2013: 13).

2.3.3.6. Türkiye Muhasebe ve Denetim Standartları Kurulu (TMUDESİK) Tarafından Yapılan Çalışmalar

TMUDESİK 09.02.1994 yılında Türkiye Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Odaları Birliği (TÜRMOB) tarafından kurulmuştur. TMUDESİK'in kurulma amacı; ülke genelinde çalışmalarını yürüten işletmelerin ve diğer kuruluşların finansal tablolarının düzenlenmesini esas almak, muhasebe ilkelerinde tekdüzeni sağlamaktır. Türkiye Muhasebe Standartları Türkiye Muhasebe ve Denetim Standartları Kurulu'na dayanmaktadır. (Evcı, 2008: 15; Ataman Akgül ve Akay, 2014: 19).

TMUDESİK'in amaçları aşağıdaki gibi ifade edilebilir (Yılmaz, 2007: 143):

- Finansal tabloların düzenlenmesi ve sunulmasında kullanılacak muhasebe standartlarını düzenlemek ve yayınlamak,
- “Türkiye Muhasebe Standartları” ile “Uluslararası Muhasebe Standartları” arasında uyum sağlamak,
- Türk ekonomisinin yapısını ve ihtiyaçlarını dikkate almak
- Finansal tabloların düzenlenmesi ve sunulmasına ilişkin mevzuat ile muhasebe standartları ve yöntemlerinin uyumu ile ilgili faaliyetler yürütmek,

- Muhasebe uygulamalarında kullanılan ve genel kabul görmüş muhasebe terimlerinden, muhasebe standartlarının geliştirilmesinde yararlanmaktadır.

TMUDESK bu amaçlar doğrultusunda 19 tane muhasebe standardı yayınlamıştır. Yayımlanan bu standartlar Ek-1’de gösterilmiştir (Ataman Akgül ve Akay, 2014: 20).

Yasal düzenlemelerin yetersiz kalması yani TMUDESK’in yayımlanan standartların uygulanmasına dair herhangi bir yaptırım gücünün olmaması, standartlar hakkında özverili çalışmalar yapan TMUDESK’in çalışmalarından ön görülen amacın yeterince sağlanamamasına neden olmuştur (Dağaşan, 2013: 15).

Son düzenlemeler ile TMUDESK Başbakanlığa bağlanmış ve kamu tüzel kişiliğini taşıyan, idari ve mali özerkliğe sahip bir kuruluş haline gelmiştir. Bu şekilde kurul yasallaşmıştır. Bundan sonra kurulun çalışmalarına ilişkin usul ve esaslar ile ilgili yönetmelikler Bakanlar Kurulu tarafından belirlenecektir (Güney ve ark., 2012: 114).

2.3.3.7. Sermaye Piyasası Kurulu (SPK) Tarafından Yapılan Çalışmalar

Halkın iktisadi kalkınmaya etkin bir şekilde katılmasını sağlamak için tasarrufların menkul kıymetlere yatırılması ve sermaye piyasasının ise tasarruf sahiplerinin haklarını güven, kararlılık ve açıklık içinde korumasını sağlamak ve denetlemek amacıyla 1981 yılında, 2499 sayılı “Sermaye Piyasası Kanunu” çıkarılmıştır. Sermaye Piyasası Kanununun kabul edilip yürürlüğe girmesiyle de Sermaye Piyasası Kurulu kurulmuştur (Karslıoğlu, 2011: 13; Evcı, 2008: 13).

SPK bir borsada işlem gören işletmeler için ayrı muhasebe sistemi ile bunlar dışında kalan SPK’ya tabi işletmeler için ayrı muhasebe sistemi olmak üzere iki farklı muhasebe sistemi uygulamaktadır (Başpınar, 2015: 48).

Sermaye Piyasası Kurulu 10 tane tebliğ yayımlamıştır. Bu tebliğler aşağıda belirtilmiştir (Evcı, 2008: 13):

- “Sermaye Piyasasında Mali Tablo ve Raporlara İlişkin İlke ve Kurallar Hakkında Tebliğ”
- “Sermaye Piyasasında Ara Mali Tablolara İlişkin İlke ve Kurallar Hakkında Tebliğ”

- “Sermaye Piyasasında Mali Tablo ve Raporlara İlişkin İlke ve Kurallar Hakkında Tebliğe Ek Tebliğ”
- “Menkul Kıymetler Yatırım Fonları Mali Tabloları ve Raporlarına İlişkin İlke ve Kurallar Hakkında Tebliğ”
- “Aracı Kurum Hesap Planı ve Planın Kullanım Esasları Hakkında Tebliğ”
- “Sermaye Piyasasında Konsolide Mali Tablolara İlişkin İlke ve Kurallar Hakkında Tebliğ”
- “Vadeli İşlem ve Opsiyon Sözleşmelerinin Muhasebesine İlişkin Usul ve Esaslar Hakkında Tebliğ”
- “Yüksek Enflasyon Dönemlerinde Mali Tabloların Düzeltilmesine İlişkin Usul ve Esaslar Hakkında Tebliğ”
- “Sermaye Piyasasında Konsolide Mali Tablolara ve İştiraklerin Muhasebeleştirilmesine İlişkin Usul ve Esaslar Hakkında Tebliğ”
- “Sermaye Piyasasında Muhasebe Standartları Hakkında Tebliğ”.

Bu tebliğlerin en sonuncusu 15.11.2003 tarihinde yayınlanan “Sermaye Piyasasında Muhasebe Standartları Hakkında Tebliğdir”. Bu tebliğde muhasebe standartlarının oluşturulmasında “Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu” tarafından sunulacak görüşlerin alınması gerekliliğini belirtmiştir ve bu tebliğe kadar çıkan tüm standartlar birleştirilmiştir (Evcı, 2008: 14).

SPK, yapmış olduğu düzenlemelerle, vergi mevzuatını esas alan ülkemizdeki muhasebe uygulamalarına yeni bir bakış açısı kazandırmıştır ancak kanun kapsamına giren işletmelerle sınırlı kalmıştır (İlman, 2016: 35).

2.3.3.8. Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurumu (BDDK) Tarafından Yapılan Çalışmalar

Kurum Bankaların faaliyetlerini düzenlemek ve denetlemek amacıyla, 1999 yılında yürürlüğe giren 4389 Sayılı Bankalar Kanunu ile kurulmuş ve karar organı olarak belirlenmiştir. BDDK'nın muhasebeye ilişkin düzenlemelerde, uluslararası muhasebe standartları ve AB düzenlemelerine uyumu göz önünde bulundurmıştır (Çiftçi ve Eserim, 2008: 15).

BDDK, bankaların finansal tablolarının Uluslararası Muhasebe Standartları ile uyumlu olması için çalışmalar düzenlemiştir. Bu çalışmalar sonucu Uluslararası Muhasebe

Standartlarına paralel düzenlemeleri kapsayan Muhasebe Uygulama Yönetmeliği ve bu yönetmeliğe ilişkin 01.10.2002 tarihinden itibaren yürürlüğe giren 19 adet tebliğ yayınlanmıştır. Bu tebliğler Ek-2 de gösterilmiştir (Gökçen ve ark., 2006: 11-12).

Yayınlanan tebliğler, 1 Kasım 2006 tarihinde yayınlanan “Bankaların Muhasebe Uygulamalarına ve Belgelerin Saklanması İlişkin Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmelik” le yürürlükten kaldırılmıştır. Bankaların muhasebe işlemlerinde TMSK tarafından yayınlanan TMS standardını esas alacakları, bazı konular istisna olmak üzere, kabul edilmiştir. Bu tarihten sonra kurul; tekdüzen hesap planı, finansal tablolar ile ilgili şekiller ve konsolide finansal tablolarla ilgili yeni tebliğler yayınlamıştır (Çiftçi ve Eserim, 2008: 15).

2.3.3.9. Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu (TMSK) Tarafından Yapılan Çalışmalar

Ülkemizde faaliyet gösteren işletmelerin bağlı oldukları mevzuata göre, muhasebe uygulamalarında farklı mali tablolar düzenlemeleri ve bugüne kadar bu konuda birlikteliğin sağlanamamış olması, ulusal muhasebe standartlarını saptamak ve geliştirmek üzere yaptırım yetkisi olan bir kurulun kurulmasını zorunlu hale getirmiştir (Parlakkaya, 2004: 132).

Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu (TMSK), 2499 Sayılı Sermaye Piyasası Kanunu’na 15.12.1999 tarih ve 4487 Sayılı Kanun’la eklenen Ek-1 maddesi ile kurulmuştur. TMSK’ nın kurulma amacı; denetlenmiş mali tabloların sunumunda, mali tabloların ihtiyaca uygun, ulusal muhasebe ilkelerinin geliştirilmesi ve benimsenmesini sağlayacak aynı zamanda kamu yararı için uygulanacak, ulusal muhasebe standartlarını saptamak ve yayınlamaktır (Gücenme Gençoğlu, 2007: 6). Türkiye Muhasebe Kurulunun faaliyete geçmesiyle TMUDESK’ in yapmış olduğu çalışmaları ve görevlerini üstlenmiştir (Başpınar, 2015: 51).

Dünya çapında uygulanabilecek tek bir muhasebe standartlarının oluşturulabilmesi için genel olarak benimsenen bir yaklaşım vardır. Bu da ilgili kuruluşların birlikte çalışmalarıdır. Bu nedenle TMSK uluslararası muhasebe standartlarının set olarak uygulamaya konulmasını ilke edinmiştir. Bu amaç doğrultusunda Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu (IASB) ile işbirliği halinde hazırlanan uluslararası muhasebe standartlarının Türkçe çevirileri, “ikinci taslak metin” olarak 2004 yılı

sonunda, Kurulun web sayfasında kamuoyunun görüşlerine sunulmuştur (Çiftçi ve Eserim, 2008: 16).

TMSK, 2005 yılı Ocak ayından itibaren uluslararası muhasebe standartları ile tam uyumlu Türkiye Muhasebe Standartları'nı ve Türkiye Finansal Raporlama Standartları'nı Resmi Gazete' de yayınlamaya başlamıştır. TMSK' nın Türkiye Muhasebe Standartları çalışmasına TMSK'nın yürürlükten kaldırılan standartları yol gösterici oluşturmuştur. TMSK' nın yayınlamış olduğu Türkiye Muhasebe Standartları Ek-3'te gösterilmiştir (Çiftçi ve Eserim, 2008: 16-17; Gökçen ve ark., 2006: 9).

TMSK, 2007 yılı Mart ayından itibaren TMS Yorumlarını ve Türkiye Finansal Raporlama Standartları (TFRS) Yorumlarını, 2008 Mart ayında kavramsal çerçeve dışında 30 adet TMS, 8 adet TFRS, 10 adet TMS Yorumları ve 10 adet TFRS Yorumlarını yayınlamıştır (Çiftçi ve Eserim, 2008: 17).

2.3.3.10. Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu (KGK) Tarafından Yapılan Çalışmalar

TMSK tüm çalışmalarını 2002 yılında, TMSK'ya devretmiştir, böylece bu çalışmalar TMSK'nın çalışmalarına alt yapı oluşturmuştur. TMSK muhasebe standartları konusunda önemli çalışmalar yapmıştır; fakat TMSK'nın borsa dışındaki işletmeler için standartların uygulanmasını sağlamak noktasında yaptırım gücü olmamıştır. Böylelikle TMSK tüm çalışmaları ve sorumluklarını 02.11.2012 tarihinde 26.9.2011 tarihli ve 660 sayılı Kanun Hükmünde Kararname ile kurulan "Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu" na devretmiştir (Dağışan, 2013: 19).

Kurumun amacı; finansal raporların uluslararası standartlara uyumlu olacak şekilde düzenlenmesini ve denetlenmesini sağlayacak standartlar oluşturmak ve etkin bir kamu gözetimini gerçekleştirmektir. Bu şekilde Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu günümüzde muhasebe standartları, denetim standartları ve bağımsız denetçilerin yetkilendirilmesi ile gözetilmesi konusunda tek yetkili kurumu olmuştur. (İlman, 2016: 41).

Muhasebe standartlarının uygulanmasında yasaların yaptırım gücünün artması nedeniyle işletmeler vergi odaklı muhasebe anlayışını terk etmekte, bunun yerine bilgi

odaklı muhasebe anlayışına yönelmektedir. Bu ise muhasebe uygulamalarında tek düzeni sağlayarak kaliteyi artırmaktadır (Dağaşan, 2013: 19).

2.4. Maddi Duran Varlık Kavramı

Literatürde maddi duran varlıklara ilişkin çeşitli tanımlar bulunmaktadır. Bunlardan bazıları aşağıdaki gibidir:

Maddi duran varlıklar; mal veya hizmet üretimi veya arzında kullanılmak amacıyla elde bulundurulmuş ve bir yıldan uzun kullanımı beklenen, fiziki kalemlerdir (Çakır, 2016: 4).

İşletmenin, mal hizmet üretmek ya da yönetim faaliyetlerinde kullanmak amacıyla edindiği varlıklardır. Maddi duran varlıklar, işletme çalışmalarında sürekli kullanılmak amacıyla ile alınan, yararlanma süresi bir yıldan uzun olan ve işletme faaliyetleri devam ettiği sürece satılmaları amaçlanmayan varlıklardır (Lazol, 2017: 164).

Türkiye muhasebe standartlarına göre 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*” (TMS, Madde 6).

Verilen tanımlar ele alındığında maddi duran varlıklara ilişkin ortak noktalar bulunmaktadır. Bu ortak noktalar şunlardır (Arslan,2011: 5; Parlakkaya, 2010: 2):

- Söz konusu varlık, işletmenin faaliyetlerinde kullanma amacıyla alınmalı. Yani işletmenin mal ve hizmet üretiminde ya da idari faaliyetlerde kullanılması gibi amaçlarla edinilmelidir.
- Edinilen varlığın normal şartlarda satılmasının düşünülmemelidir.
- Maddi duran varlık elle tutulabilir, gözle görülebilir fiziksel özelliğe sahip olmalıdır.
- Maddi duran varlığın bir faaliyet döneminden daha fazla işletme çalışmalarında kullanılacağı öngörülmelidir.
- Maddi duran varlık muhasebe kişiliğine sahip olmalıdır.

Maddi duran varlıkları edinme şekilleri; satın alma, inşa etme ve imal yoluyla olabilir. Duran varlığın karşılığı tek seferde ödendiği durumda ödenen tutar direkt ilgili duran varlık hesabına yazılır. Ancak maddi duran varlığın edinimi uzun bir zamana yayılması durumunda harcamaların yapıldıkça duran varlık hesabına alınması; harcamaların birbirine karışması, varlığın hizmete alınmadan amortisman ayrılması mecburiyetinde kalınması gibi sorunlar oluşabilir. Bundan dolayı, edinimleri farklı aşamalardan oluşan maddi duran varlıklara yapılan harcamalar önce bir hesapta toplanır daha sonra duran varlık tamamlandığında bu hesap kapatılıp ilgili varlık hesabına alınır (Sevilengül, 2001: 390).

Tekdüzen Hesap Planında (THP) 25 Maddi Duran Varlıklar grubunda yer alan hesaplar aşağıdaki gibidir (Çaldağ ve Ayanoglu, 2012: 228):

- 250 Arazi ve Arsalar
- 251 Yeraltı ve Yerüstü Düzenleri
- 252 Binalar
- 253 Tesis, Makine ve Cihazlar
- 254 Taşıtlar
- 255 Demirbaşlar
- 256 Diğer Maddi Duran Varlıklar
- 257 Birikmiş Amortismanlar (-)
- 258 Yapılmakta Olan Yatırımlar
- 259 Verilen Avanslar

2.4.1 Arazi ve Arsalar

Tarım çalışmalarına ayrılmış veya parsellenerek arsalar şekline getirmeye müsait şehir içinde ya da dışında bulunan büyük yeryüzü parçalarına arazi denir (Uysal ve Şenlik, 2012: 147). Arsa ise bina, yapılması için ayrılmış köy, kasaba veya şehir sınırları içinde bulunan yeryüzü parçasıdır (Akpınar, 2016: 153).

Bu hesap arazi ve arsaların izlendiği hesap grubudur. İşletmenin yatırım amaçlı ya da yönetim faaliyetlerini sürdürebilmek amacıyla edindiği arazi ve arsalar maliyet fiyatı ile bu hesabın borç kısmına, arazi ve arsalar satıldığında ya da üzerine bir inşa yapıldıkça bu hesabın alacak kısmına kayıt yapılır. Ayrıca diğer maddi duran varlıkların aksine boş

arsa veya arazi için amortisman ayrılmaz ve yeniden değerlendirme yapılmaz (Ünal, 2014: 5).

2.4.2 Yer Altı ve Yer Üstü Düzenleri

İşletme çalışmalarının gerçekleşmesini sağlamak ya da kolaylaştırmak amacıyla yer altında veya yer üstünde boşluk, su, toprak ve kayalarla ayrılmış alanları birbirine bağlamak için inşa edilen yol, park, iskele, köprü, bölme, sarnıç gibi yapılar yer altı ve yer üstü düzenlerini oluşturur (Sevilengül, 2001: 410). Bu duran varlıkların izlendiği hesap grubu yer altı ve yerüstü düzenleri hesabıdır.

Yer altı ve yer üstü düzenleri, inşaat maliyetleri ile muhasebeleştirilir. Yapılan inşaat bitene kadar harcamalar “Yapılmakta Olan Yatırımlar” hesabında muhasebeleştirilir. İnşaat tamamlandığında ise “Yer Altı ve Yer Üstü Düzenleri” hesabına aktarılır (Akpinar, 2016: 153).

2.4.3. Binalar

Binalar bir işletme bakımından, işletme faaliyetlerinin yürütülmesi amacıyla belli amaçlarla edinilmiş yapılardır. Bu hesapta işletmeye ait fabrika binası, lojman, idare binası, mağazalar, depo vb. binalar izlenir (Gökçen, 2011: 89).

Binalar, yeniden değerlendirme ve amortisman tabidir. Binanın yerine ve türüne göre bu hesap ikincil hesaplara ayrılabilir. Binayı genişletmek veya binanın değerini arttırmak amacıyla yapılan giderler binanın maliyetine eklenir. Tamamen amorti olmuş bir binaya değerini arttırıcı yapılan giderler, bağımsız olarak aktifleştirilip amortisman ayrılmalıdır; çünkü bu giderlerin ekleneceği maliyet bedeli sıfırlanmıştır (Ünal, 2014:6).

2.4.4. Tesis Makine ve Cihazlar

Bu hesapta izlenecek varlıkların tanımları aşağıdaki gibi yapılmaktadır (Akdoğan ve Sevilengül, 1995: 201):

Tesisler, bir makinenin yaptığı işi uzağa taşıyan veya makinenin oluşturduğu enerjiyi ileten, dağıtan yahut makineler arasındaki düzeni sağlayan (su, buhar, telefon, elektrik ısıtma, yangın tesisleri, nemlendirme gibi) varlıklardır.

Makineler, maddeleri yeraltından çıkaran, maddelere şekil veren veya maddelerin şeklini değiştiren, enerjiyi harekete dönüştüren veya enerji alıcısının hareketlerini iş gören parçaya ileten aygıtlardır.

Cihazlar, birkaç aletin uygun bir biçimde birleştirilmesinden meydana gelen ve belli işlemlerin yapılmasına yarayan (Röntgen cihazı, ultrason cihazı gibi) takımlardır.

Bu hesap grubunda işletme faaliyetlerinde kullanılan her türlü makine, tesis ve cihazlar ile bunların eklentileri ve bu amaçla kullanılan taşıma gereçleri izlenir (Gücenme, 2005: 263).

Tesis, makine ve cihazlar satın alındığında maliyeti bu hesabın borç tarafına yazılır. Söz konusu varlık elden çıkarıldığında ise ilgili hesabın alacak tarafına yazılır (Uysal ve Şenlik, 2012: 148). Tesis, makine ve cihazın nakliye, montaj giderleri ile genişletme veya değerini arttırmak amacıyla yapılan giderleri maliyetine eklenir. Ayrıca tesis, makine, cihaz ithal edilmişse, yapılan gümrük ile ilgili harcamalar tesis, makine ve cihazların maliyetini oluşturur (Sağlam, 2005: 166).

2.4.5. Taşıtlar

İşletme faaliyetlerinde kullanılan taşıtların izlendiği hesaptır. Bir taşıt için alış bedeli, ithal edilenler için gümrük vergisi, taşıma gideri, sigorta gideri, taşıt alım vergisi bu taşıtın maliyetini oluşturur. Taşıtlar bu maliyet bedeli üzerinden muhasebeleştirilir. Taşıt elde edildiğinde ilgili hesabın borç kısmına, aktiften çıkarıldığında ise alacak kısmına kaydedilir (Güçlü ve ark., 2006: 172).

2.4.6. Demirbaşlar

Bir işletmenin çalışmalarını sürdürürken kullanılan her türlü büro malzemeleri, masa, koltuk, döşeme, mobilya, büro makine ve cihazları gibi varlıkların izlendiği hesaptır (Uysal ve Şenlik, 2012: 150).

2016 yılında Maliye Bakanlığı tarafından, demirbaşların belli bir sınırı aşmadığı müddetçe gider olarak kaydedilmesi kararına varılmıştır. Bu sınırı Maliye Bakanlığı 900 ₺ olarak belirlemiştir. Yani bir demirbaşın maliyeti 900 ₺ nin altında ise bunu “Genel Yönetim Gideri” hesabında muhasebeleştirebilirler. Bu şekilde tek seferde demirbaşın

tamamı gider olarak kaydedilebilecek ve her yıl amortisman ayrılmasına gerek duyulmayacaktır (Akpınar, 2016: 157).

2.4.7. Diğer Maddi Duran Varlıklar

Binalar, arsa ve araziler, tesis makine ve cihazlar, yer altı ve yer üstü düzenleri ve demirbaşlar sınıfına girmeyen maddi duran varlıklar bu hesapta muhasebeleştirilir. Zirai işletmelerde hayvanlar, kitaplar, kalıplar, mutfak malzemeleri bu gruptaki varlıklara örnek olarak verilebilir (Ünkaya ve Aslan, 2009: 205).

2.4.8. Birikmiş Amortismanlar

Amortisman kavramı, yıpranmaya ve aşınmaya maruz kalan duran varlıkların maliyetlerinden hurda değerinin çıkarılarak oluşan yeni değer, söz konusu varlığın faydalı ömründe yer alan muhasebe dönemlerine dağıtılan sistem olarak tanımlanabilir (Aslan, 2011: 79).

Birikmiş amortismanlar duran varlıkların amortisman giderlerinin izlendiği hesaptır. Birikmiş amortisman hesabı, aktif hesaplar içerisinde yer almasına karşın uygulama açısından pasif hesap olarak görülür (Ünal, 2014: 8).

2.4.9. Yapılmakta Olan Yatırımlar

Maddi duran varlığın yapımı süresince yapılan işçilik, malzeme ve genel giderler harcamalarının toplandığı maliyet oluşturma hesabıdır. Bu hesap geçici bir hesaptır. Duran varlığın yapımı tamamlandığında bu hesapta toplanan maliyet ilgili maddi duran varlık hesabına aktarılır (Sevilengül, 2001: 413).

2.4.10. Verilen Avanslar

Bu hesapta yurt içinden ve yurt dışından satın alınmak amacıyla sipariş edilen duran varlıklarla ilgili olarak yapılan avans ödemeleri izlenir. Söz konusu varlığa ilişkin ödeme yapıldığında işlem bu hesabın borç tarafına yazılırken maddi duran varlık teslim alındığında ilgili hesabın borcu karşılığında hesaba alacak olarak muhasebeleştirilir (Elitaş, 2012: 311).

2.5. Türkiye Muhasebe Standardı 16'ya Göre Maddi Duran Varlıklar

TMS 16 Maddi Duran Varlıklar Standardı 31.12.2005 tarihinden sonra başlayan hesap dönemleri için uygulanmak üzere ilk olarak 31.12.2005 tarih ve 26040 sayılı Resmî Gazetede yayımlanmıştır.

Çalışmanın bu bölümünde TMS 16 Maddi Duran Varlıklar Standardı incelenip maddi duran varlıklara ilişkin muhasebe kayıtlarının nasıl uygulanacağı aktarılmıştır.

2.5.1. Maddi Duran Varlık Standardının Amacı ve Kapsamı

TMS 16'nın temel amacı bir işletmeye ait maddi duran varlıkları muhasebeleştirmek ve maddi duran varlıklara ilişkin temel konuları hazırlamaktır. Varlıkların kaydedilmesi, defter değerlerinin belirlenmesi ve varlıklarla ilgili olarak finansal tablolara yansıtılması gereken amortisman tutarları ile değer düşüklüğü zararları maddi duran varlıkların muhasebeleştirilmesindeki temel konulardır (Gökçen ve ark., 2006: 145).

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

“Bu Standart aşağıda belirtilen varlıkların muhasebeleştirilmesinde uygulanmaz:” (TMS 16, Madde 3).

- *“TFRS 5 Satış Amaçlı Elde Tutulan Maddi Duran Varlıklar ve Durdurulan Faaliyetler Standardı uyarınca satış amaçlı elde tutulan varlık olarak sınıflandırılmış olan maddi duran varlıklar.”*
- *“Taşıyıcı bitkiler dışındaki tarımsal faaliyetlerle ilgili canlı varlıklar. Bu Standart taşıyıcı bitkilere uygulanır ancak taşıyıcı bitkilerin ürünlerine uygulanmaz.”*
- *“Madenlere ilişkin arama, hazırlık, çıkarma ve değerlendirme harcamalarının/varlıklarının muhasebeleştirilmesi ve ölçülmesi.”*
- *“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, Madde 3).

“Diğer Standartlar, bir maddi duran varlık kaleminin bu Standartta yazılandan farklı bir yöntem ile muhasebeleştirilmesini gerektirebilir. Örneğin, TMS 17 Kiralama İşlemleri Standardı bir işletmenin kiralanan maddi duran varlık kalemlerinin muhasebeleştirilmesinin, risk ve kazanımların transferi kapsamında değerlendirilmesini gerektirir. Ancak bu durumlarda, bu varlıklara ilişkin, amortisman dahil, uygulanacak diğer muhasebe işlemleri bu Standart ile düzenlenmiştir.” (TMS 16, Madde 4).

“TMS 40 Yatırım Amaçlı Gayrimenkuller Standardına uygun olarak yatırım amaçlı gayrimenkul için maliyet modeli kullanan bir işletme, bu Standartta yer alan maliyet modelini uygulamak zorundadır.” (TMS 16, Madde 5).

2.5.2. Maddi Duran Varlık Standardına İlişkin Tanımlar

Standartta geçen terimlerin bazı tanımları aşağıda verilmiştir (TMS 16, Madde 6):

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.”*

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

Gerçeğe Uygun Değer: Bir duran varlığın satışında elde edilecek veya bir borcun el değiştirmesinde ödenecek değerdir. Söz konusu fiyat piyasa iştirakçileri arasında ölçüm tarihinde yapılan olağan bir işlemde belirlenir. Gerçeğe uygun değer; finansal tablolardaki kalemlerinin karşılaştırılabilmesine yardımcı olur, cari piyasa değerlerini göz önünde bulundurur ve değer değişikliği olduğunda ortaya çıkan kayıp veya artışları gösterir (Gençoğlu, 2007: 9).

Maliyet: Varlığın inşaatında ya da satın alınmasında ödenen nakit veya nakit benzerini veya ödenen diğer fiyatların gerçeğe uygun değerini veya belli koşullarda, ilk aktife kayıt esnasında söz konusu varlığa yüklenen fiyatı ifade eder (Gökçen ve ark., 2006: 145).

Amortisman: Aşınma, yıpranma ve değerden düşmeye maruz kalan ve işletmede bir dönemden fazla kullanılan duran varlıkların değerlerinin yok edilmesi anlamındadır. Yani amortisman, bir varlıktaki değer düşüklüğünün aktiften çıkarılarak dönem giderine eklenmesi veya bilançonu pasifinde biriktirilmesi anlamına gelir (Gündüz ve Perçin, 1997: 4).

Amortisman Tabi Tutar: *“Bir varlığın maliyetinden veya maliyet yerine geçen diğer tutarlardan kalıntı değerinin düşülmesiyle bulunan tutarı 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”*

Değer Düşüklüğü Zararı : *“Bir varlığın defter değerinin geri kazanılabilir tutarını aşan kısmını ifade eder.”*

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

Bir Varlığın Kalıntı Değeri: Bir maddi duran varlığın ön görülen faydalı ömrünün sonuna vardığında satılması durumunda elde edilmesi beklenen tutardan, elden çıkarmanın tahmini tutarı çıkarılarak elde edilen tahmini değerdir (Parlakkaya, 2010: 18).

Yararlı Ömür: Bir varlığın işletmenin söz konusu varlıktan faydalı bir şekilde kullanabileceği tahmini süreyi, ondan beklenen optimal faydayı yani üretim sayısını veya üretim birimini ifade eder (Dinç ve Kaya, 2007: 345).

2.5.3. Maddi Duran Varlıkların Muhasebeleştirilmesi

Bir maddi duran varlığın aktife alınabilmesi için dikkat edilmesi gereken bazı özellikler vardır. Buna göre, bir maddi duran varlık kaleminin maliyeti, varlık olarak finansal tablolara kaydedilmesi yalnız aşağıda belirtilen koşulların oluşması durumunda gerçekleşir (Kaya, 2007: 67):

- Söz konusu varlığa ilişkin gelecekteki ekonomik yararların işletmeye aktarılmasının mümkün olması,

- Söz konusu varlığın maliyetinin güvenilir bir şekilde ölçülmesi gereklidir.

Yedek parça ve bakım araç gereçleri; genellikle stoklar hesabında muhasebeleştirilir ve gelir tablosuna kullanıldıkları zaman yansıtılır. Fakat, işletmenin bir yıldan daha uzun kullanmayı öngördüğü önemli yedek parça ve yedek malzemeleri ile yalnız bir maddi duran varlık kalemi ile ilişkili olarak kaydedilebilecek yedek parça ve bakım malzemeleri maddi duran varlık olarak kabul edilebilir (Parlakkaya, 2010:20).

Bu standarda göre muhasebeleştirmede, hangi varlıkların maddi duran varlık unsurlarını oluşturduğunu belirtecek bir kriter gösterilmemiştir. İşletmelere özel durumlarda muhasebeleştirme ilkelerinin tatbik edilmesinde karşılaştırma yapılması gerekir. Tek başına bir önemi olmayan kalıplar, araç ve gereçler gibi türlerin bir araya getirilerek, muhasebeleştirilme ilkelerinin toplam değere uygulanması uygun olabilir (Özdemir, 2015: 44).

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

2.5.3.1. Başlangıç Maliyetleri

İşletme tarafından güvenlik ve çevresel sebepler dolayısıyla bazı maddi duran varlıklar edinilebilir. Bir işletmenin diğer varlıklarından gelecekte ekonomik fayda sağlaması için, var olan herhangi bir maddi duran varlık kaleminden ön görülen gelecekteki ekonomik faydaları doğrudan artırmasa da, bu tür maddi duran varlıkların edinimi gerekli olabilir (Gökçen ve ark., 2006: 147).

Bu tür maddi duran varlık kalemlerinin elde edilmeleri sonucu, ilişkili varlıkların işletmeye gelecekte sağlayacakları ekonomik faydaları, bu unsurların elde edilmemiş olması durumunda söz konusu varlıkların işletmeye gelecekte sağlayacakları ekonomik faydadan fazla olmasından dolayı bu kalemler maddi duran varlık olarak muhasebeleştirilir (Yıldıztekin, 2010: 260-261).

2.5.3.2. Sonraki Maliyetler

Maddi duran varlıklarda, varlığın ediniminden sonra katlanılan maliyetler, yalnız ilgili varlıktan elde edilecek yararı, varlığa atfedilmiş bulunan performans standardını geçecek şekilde arttırdığında ve bu maliyetler güvenilir bir şekilde ölçülebiliyor ve varlıkla doğrudan ilişkilendirilebiliyorsa ilgili varlığın maliyetine eklenir. Ancak bu işlem maddi duran varlıklarda ikame ve yenileme maliyetlerine uygulanamaz (Gençoğlu, 2007: 203).

Maddi duran varlık kalemlerinin günlük bakım maliyetleri ise oluştukları dönemde gelir tablosu ile ilişkilendirilirler. Parçalarının düzenli bir şekilde yenilenmesi gereken maddi duran varlık türleri bulunmaktadır. Yenileme sürecinde oluşan parçanın maliyeti söz konusu maddi duran varlığın defter değerine eklenerek muhasebeleştirilirler. Bazı maddi duran varlıklarda ise düzenli arıza kontrolleri yapılması gerekebilir. Bu kontroller varlığın kullanımının devamı için parçaların yenilenmiş olup olmadığına bakmaksızın yapılmak zorundadır. Bu durumda yapılan geniş çaplı kontrolün maliyeti yenileme maliyeti olarak maddi duran varlık kalemlerinin defter değerlerine eklenerek muhasebeleştirilir (Gökçen ve ark., 2006: 147).

2.5.4. Muhasebeleştirmede Ölçüm

“Varlık olarak muhasebeleştirilme koşullarını sağlayan bir maddi duran varlık kalemi, maliyet bedeli ile ölçülür” (TMS16, Madde 15).

2.5.4.1 Maliyet Unsurları

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

- *“İndirimler ve ticari iskontolar düşüldükten sonra, ithalat vergileri ve iade edilmeyen alış vergileri dahil, satın alma fiyatı.”*
- *“Maddi duran varlığın yerleştirileceği yere ve yönetim tarafından amaçlanan şartlarda çalışabilmesini sağlayacak duruma getirilmesine ilişkin her türlü maliyet.”*
- *“Maddi duran varlığın sökülmesi ve taşınması ile yerleştirildiği alanın yenilenmesine ilişkin tahmini maliyeti, işletmenin ilgili kalemin elde edilmesi ya*

da stok üretimi dışında bir amaçla belirli bir süre kullanımı sonucunda katlandığı yükümlülük.”

TMS 16 madde 17’ye göre doğrudan ilgili varlığa atfedilebilir maliyetler aşağıda belirtilmiştir:

- *“Doğrudan maddi duran varlık kaleminin elde edilmesiyle veya inşaatıyla ilgili çalışanlara sağlanan faydalardan kaynaklanan maliyetler TMS 19 Çalışanlara Sağlanan Faydalar Standardında belirtildiği şekilde,”*
- *“Yerin hazırlanmasına ilişkin maliyetler,”*
- *“İlk teslimata ilişkin maliyetler,”*
- *“Kurulum ve montaj maliyetleri,”*
- *“Varlığın uygun şekilde çalışıp çalışmadığına dair yapılan test maliyetlerinden, varlığı gerekli yer ve duruma getirirken üretilen kalemlerin satışından elde edilen net hasılat düşüldükten sonra kalan tutar (teçhizatın denemesi sırasında üretilen örnekler gibi),”*
- *“Mesleki ücretler.”*

Bir maddi duran varlık kaleminin maliyetine girmeyen maliyet unsuru örneklerine aşağıda yer verilmiştir (TMS 16, Madde 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),”*
- *“Yönetim giderleri ve diğer genel giderler.”*

Maddi duran varlık kaleminin aşağıda belirtilen maliyetler defter değerine dahil edilmez (TMS 16, Madde 20):

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

Bir varlığın geliştirilmesinden ya da inşasından dolayı bazı faaliyetler ortaya çıkabilir. Fakat bunlar söz konusu maddi duran varlığın, yönetimin amaçlarına yönelik olarak faaliyet gösterebilmesi için gerekli yere ve duruma getirilmesi noktasında gerekli faaliyetler değildir. Bu arıza faaliyetler inşaat, geliştirme faaliyetleri aşamasında veya bu aşama öncesinde gerçekleşebilir. Bir kalemin yönetimin amaçları doğrultusunda faaliyet gösterebilmesi için gerekli durum ve yere getirilmesinde arıza faaliyetlerin gerekli olmadığı için gelir ve giderler, gelir tablosunda ilgili gelir ve gider sınıflarında muhasebeleştirilir (Parlakkaya, 2010: 24).

“İşletmece inşa edilen varlıkların maliyetleri de iktisap edilen varlıklarla aynı ilkelere göre belirlenir. İşletme, olağan faaliyetleri kapsamında benzer varlıkları satış amacıyla ürettiyse, bu varlıkların maliyeti satış için üretilen varlıkların maliyetine genellikle eşit olur (bkz. 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 Standardı ile belirlenmiştir” (TMS 16, Madde 22).

Maliyet unsurlarından, maliyete girmeyenler saptanmıştır. Varlığın maliyetine dahil edilemeyen kaynaklar; bir varlığın işletme tarafından yapım aşamasında kullanılan iş gücü, aşırı miktarda artık madde veya diğer kaynaklardır. Bir maddi duran varlık kaleminin maliyeti, muhasebeleştirme tarihindeki peşin fiyatın eşdeğeri tutar olarak belirlenmiştir. Eğer ödeme normal kredi vadelerinin ötesine ertelenmiyorsa, peşin fiyat eşdeğeri ile toplam ödeme arasındaki fark, kendi dönemi boyunca faiz olarak finansal

tablolarla yansıtılır. Fakat bu işlem TMS 23'te izin verilen alternatif yöntem çerçevesinde defter değerinde taşınmadığı sürece yapılabilir (Yıldıztekin, 2010: 261).

2.5.4.2 Maliyetin Ölçümü

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

Bir veya birden fazla maddi duran varlık kalemi, parasal olmayan varlık veya varlıklar veya parasal ve parasal olmayan varlıkların birleşimi karşılığında elde edilebilir. Bu şekilde elde edilen maddi duran varlık kaleminin maliyeti aşağıda ifade edilen durumlardan biri ya da daha fazlasıyla ilgili olmadığı zaman gerçeğe uyum değeriyle ölçülür. Bahsedilen durumlar aşağıdaki gibidir (Gökçen ve ark., 2006: 149).

- Gerçekleşen takas işleminin ticari içerikten yoksun olması,
- Takas edilen varlıkların gerçeğe uygun değerinin güvenilir bir şekilde ölçülememesi,
- Elde edilen varlığın gerçeğe uygun değeri ile ölçülememesi durumunda, elde edilen varlığın maliyeti elden çıkarılan kalemin defter değeri ile ölçülür.

“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, Madde 25).

- *“Elde edilen varlıktan kaynaklanacak nakit akışlarının (risk, zamanlama ve tutar olarak) transfer edilen varlıktan kaynaklanacak nakit akışlarından farklı olması,”*
- *“İşletmenin işlemden etkilenen faaliyetlerinin işletmeye özgü değerinin takas işlemi sonucu değişmesi,”*

- “(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.”

“Bir varlığın gerçeğe uygun değeri, (a) ilgili varlık için makul gerçeğe uygun değer ölçümlerinin yer aldığı aralıktaki değişkenliğin önemli olmaması durumunda veya (b) söz konusu aralıktaki çeşitli tahminlere ilişkin olasılıkların gerçeğe uygun değer belirlenirken makul bir şekilde değerlendirilebildiği durumda, güvenilir bir şekilde ölçülebilir” (TMS 16, Madde 26).

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

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

2.5.5. Muhasebeleştirme Sonrası Ölçüm

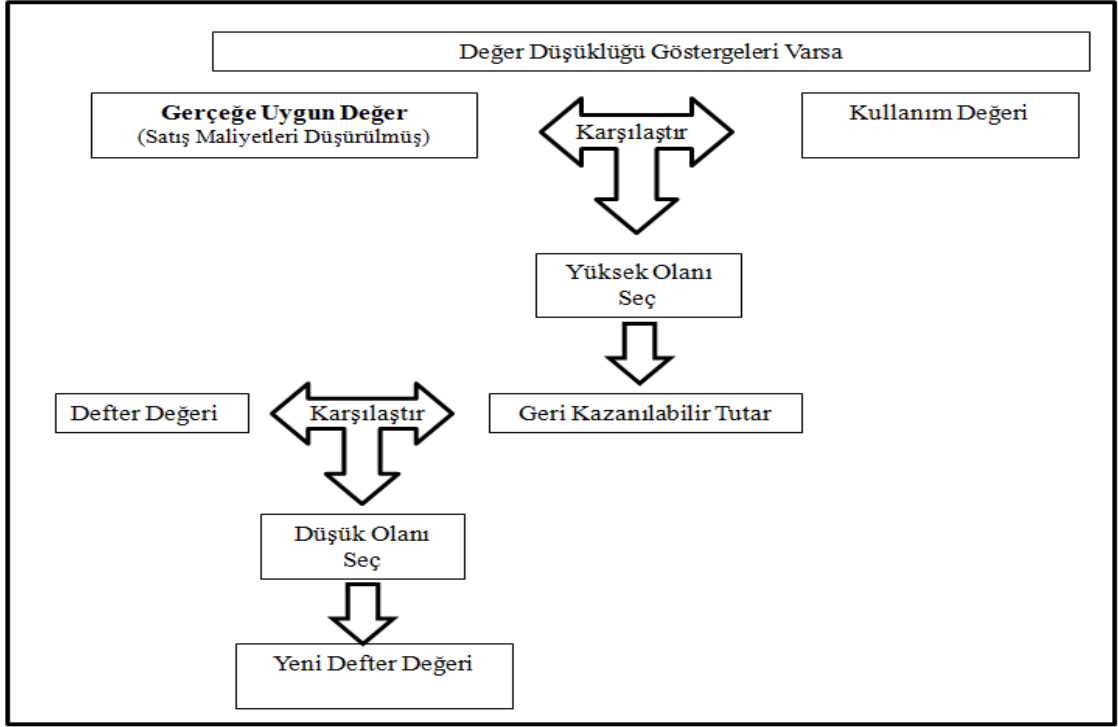
Bir işletme maliyet modelini ya da yeniden değerlendirme modelini muhasebe politikası olarak seçer ve söz konusu maddi duran varlık sınıfının tamamına bu politikayı uygular (Parlakkaya, 2010: 29).

2.5.5.1. Maliyet Modeli

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

Maddi duran varlığın değer düşüklüğüne uğraması; söz konusu varlığın net defter değerinin geri kazanılabilir tutarını aşmış olması durumudur. Burada amaç maddi duran varlığın, geri kazanılabilir tutarından daha yüksek bir değerle izlenmesinin önüne geçmektir. Bir maddi duran varlığın kullanım değeri; bir varlık veya nakit yaratan

birimden elde edilmesi beklenen gelecekteki nakit akışlarının bugünkü değeri olarak ifade edilmektedir. Bir varlığın değer düşüklüğüne uğraması durumunda değer düşüklüğü zararının muhasebeleştirilmesi gerekir. Aşağıda verilen şekilde anlatılan süreç görsel halinde sunulmuştur (Özerhan ve Yanık, 2012:332).



Şekil 1 Değer Düşüklüğü Testi

Kaynak: Özerhan ve Yanık, 2012: 312

2.5.5.2 Yeniden Değerleme Modeli

“Maddi duran varlığın gerçeğe uygun değeri güvenilir bir şekilde ölçülebiliyorsa, ilgili maddi duran varlık, varlık olarak aktifleştirildikten sonra, yeniden değerlendirilmiş tutarı üzerinden gösterilir. Yeniden değerlendirilmiş tutar, yeniden değerlendirme tarihindeki gerçeğe uygun değerinden, müteakip birikmiş amortisman ve müteakip birikmiş değer düşüklüğü zararlarının indirilmesi suretiyle bulunan değerdir. Yeniden değerlemeler, raporlama dönemi sonu (bilanço) tarihi itibarıyla gerçeğe uygun değer kullanılarak bulunacak tutarın defter değerinden önemli ölçüde farklı olmasına neden olmayacak şekilde düzenli olarak yapılmalıdır” (TMS 16, Madde 31).

Yeniden değerlemeler, bilanço tarihi itibarıyla, maddi duran varlığın gerçeğe uygun değeri göz önünde bulundurularak elde edilecek tutarın kayıtlı değerden önemli derecede farklı olmasına neden olmayacak şekilde belirli aralıklarla yapılmalıdır. Maddi

duran varlığın defter değeri ile gerçeğe uygun değer arasında önemli derecede fark varsa söz konusu varlık yeniden değerlendirilecektir. Bir maddi duran varlığı gerçeğe uygun değerleri önemli derecede değişmemiş ise bu maddi duran varlık kalemleri için üç ya da beş yılda bir yeniden değerlendirilmesi gerekli olmaktadır (Kaya, 2012: 225-226).

Bir maddi duran varlık kalemi yeniden değerlendirildiğinde, varlığın defter değeri yeniden değerlendirilmiş tutara göre düzeltilir. Yeniden değerlendirme tarihinde, varlık aşağıdaki yöntemlerden birine göre işleme tabi tutulur (Erkan ve ark., 2012: 176):

- Maddi duran varlığın brüt defter değeri, varlığın defter değerinin yeniden değerlendirilmesiyle tutarlı bir şekilde düzeltilir. Yapılacak olan bu işlemle yeniden değerlendirme sonrasındaki varlığın defter değeri yeniden değerlendirilmiş tutarına eşit olur. Bu yöntem genellikle bir varlığın, itfa edilen yenileme maliyetine bir endeks uygulanmak yoluyla yeniden değerlendirildiği durumlarda kullanılır.
- Birikmiş amortisman varlığın brüt defter değeri ile netleştirilir ve net tutar yeniden değerlendirme sonrasındaki değere getirilir. Bu yöntem genellikle binalar için kullanılır.

Bir maddi duran varlık kalemi yeniden değerlendirme modeline göre değerlendirildiğinde, o varlığın ait olduğu bütün maddi duran varlık sınıfı da yeniden değerlendirilir. Örneğin bir demirbaş yeniden değerlendirme işlemine tabi tutulmuşsa demirbaş sınıfına giren tüm varlıklar bu değerlendirme işlemine tabi tutulur. Maddi duran varlık sınıfı; işletmenin çalışmalarında benzer özellik ve kullanıma sahip varlıkların gruplandırılması ile oluşur. Farklı sınıflara örnek olarak aşağıdaki varlıkları sıralayabiliriz (Parlakkaya, 2010: 31):

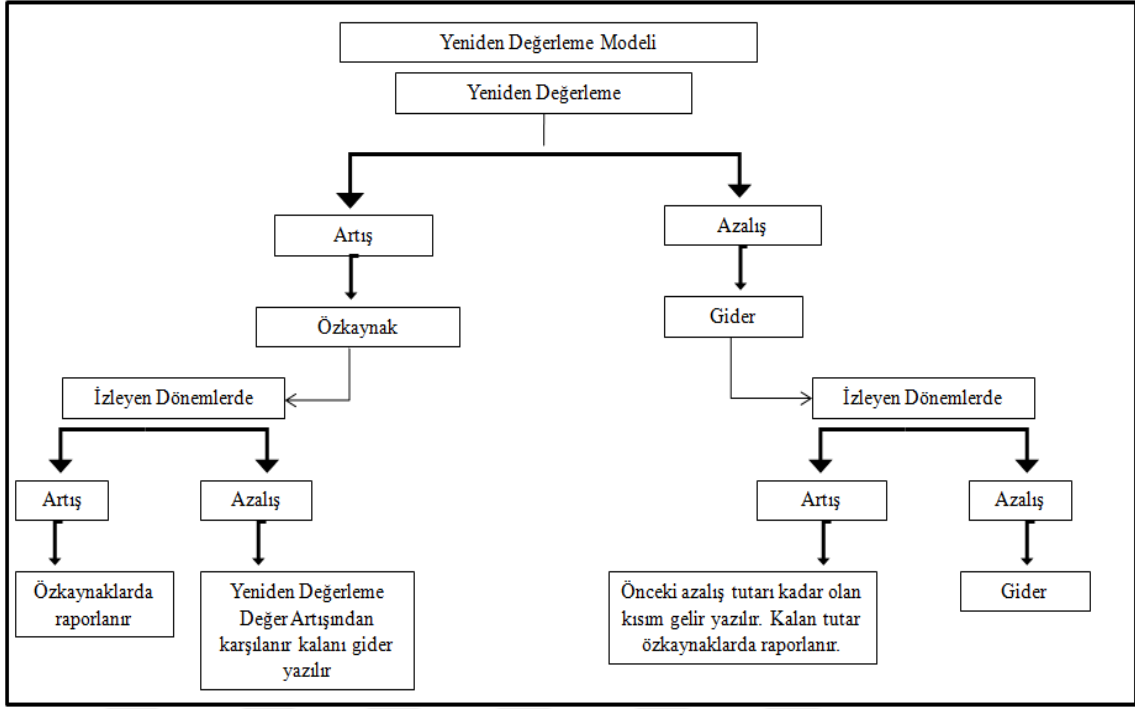
- Arazi,
- Arazi ve binalar,
- Makineler,
- Gemiler,
- Uçaklar,
- Motorlu taşıtlar,
- Mobilya ve demirbaşlar,
- Ofis gereçler,
- Taşıyıcı bitkiler.

Yeniden değerleme işleminde bu varlıkların birlikte ele alınmasının amacı, bu varlıklardan bazılarının seçilerek yeniden değerleme yapılmasının ve elde edilen tutarın finansal tablolarda değişik tarihlere ait maliyetler ve değerler olarak raporlanmasının önüne geçmektir. Fakat bir varlık sınıfı, kısa bir sürede yeniden değerlemenin sonuçlanması ve güncelliğinin korunması kaydıyla dönüşümlü olarak yeniden değerlemeye tabi tutulabilir (Parlakaya, 2010: 31).

Bir maddi duran varlığa yeniden değerleme işlemi yapıldıktan sonra ilgili varlığın defter değeri artmışsa, söz konusu artış öz kaynak grubunda maddi duran varlık yeniden değerleme artışı olarak kaydedilir. Eğer yeniden değerleme işlemi sonucunda maddi duran varlıkların değeri azalmış ise, bu azalma gider olarak kaydedilir. Ancak söz konusu varlıkla ilgili olarak daha önce yeniden değerleme artışı olmuş ve öz kaynak grubunda değer artışları hesabında biriktirilmiş ise; değer azalışları önce yeniden değerleme artışlarından düşülür. Azalış tutarı, öz kaynaklardaki yeniden değerleme artışlarından fazla olması durumunda aradaki fark zarar olarak kaydedilir (Sarıay,2012:119).

Bir maddi duran varlık kalemine ilişkin öz kaynak hesap grubundaki yeniden değerleme değer artışı, söz konusu varlık finansal durum tablosu (bilanço) dışı bırakıldığında doğrudan geçmiş yıl karlarına aktarılabilir. Aynı konu varlığın kullanımdan çekilmesi veya elden çıkarılması durumunda da geçerli olabilir. Ayrıca, değer artışının belli bir bölümü, ilgili varlık işletme tarafından kullanıldığa da aktarılabilir. Bu durumda, aktarılan değer artışı, varlığın yeniden değerlenmiş defter değeri üzerinden hesaplanan amortisman ile esas maliyeti üzerinden hesaplanan amortisman arasındaki fark kadar olur. Yeniden değerleme değer artışından geçmiş yıl karlarına aktarım kar veya zarar üzerinden yapılamaz (Bayırlı ve Örtten, 2007: 37).

Maddi duran varlıkların değerlemesinde maliyet modeli ve yeniden değerleme modeli olmak üzere iki model ele alınsa da, bir varlığın değer artışının belirlenmesinde genellikle yeniden değerleme modeli kullanılır. Ancak maliyet modeli, özelliğinden dolayı, maddi duran varlığın devamlı değer kaybetmesi durumunda kullanılır (Epstein ve Mirza, 2005: 211).



Şekil 2 Maddi Duran Varlıklarda Yeniden Değerleme Modeli

Kaynak: Özerhan ve Yanık, 2012: 312

2.5.5.3 Amortisman

Amortisman, bir maddi duran varlığın değerinin, yararlı ömrü süresince bölümler halinde sona erdirilmesi veya bitirilmesidir. TMS 16’da belirtilen ifadeye göre ise amortisman, bir varlığın amortismanına tabi tutarının, yararlı ömür süresince sistematik olarak dağıtılmasını ifade eder (Şahin, 2010: 46).

TMS 16 kapsamında bulunan ve varlık olarak muhasebeleştirilme koşullarını sağlayan maddi duran varlıklar ilk muhasebeleştirme anında maliyet bedeli ile ölçülür (Çam, 2015: 12).

“Bir maddi duran varlık kaleminin, toplam maliyetine göre önemli bir maliyeti olan her bir parçası ayrı ayrı amortismanına tabi tutulur” (TMS 16, Madde 43).

Bir işletme, varlık kaleminin başlangıçta muhasebeleştirilmiş olan miktarını, önemli parçalara ayırır ve her bir parçaya ayrı ayrı amortisman uygular. Örneğin, bir uçağın gövdesi ve motoru ister mülkiyete, ister finansal kiralamaya konu olsun, her ikisine de ayrı ayrı amortisman ayırmak uygun olabilir (Parlakkaya, 2010: 36). İşletme, kiraya veren konumunda olduğu faaliyet kiralamasıyla ilgili olarak maddi duran varlık edinmişse, ilgili kalemin maliyetine yansıtılan ve piyasa koşullarına göre elverişli olan

ya da olmayan kiralama sürelerine atfedilebilir tutarların ayrı ayrı amortismanına tabi tutulması uygun olabilir (Doğan, 2013: 108).

İşletme maddi duran varlık kaleminin belli parçalarını ayrı olarak amortismanına tabi tuttuğu kapsamda, ilgili varlığın tek olarak önemli olmayan parçalarından oluşan kalan kısmına da amortisman uygular (Gökçen ve ark., 2006: 151).

“Her bir döneme ilişkin amortisman gideri, başka bir varlığın defter değerine dahil edilmediği sürece, gelir tablosu ile ilişkilendirilir” (TMS 16, Madde 48).

Dönemin amortisman gideri genel olarak gelir tablosunda muhasebeleştirilir. Ancak, varlığa ilişkin gelecekteki ekonomik yararların diğer varlıkların üretiminde kullanıldığı durumlarda, amortisman gideri diğer varlığın maliyetinin bir parçasını oluşturur ve defter değerine eklenir. Örneğin, üretim tesisi ve donanımlarının amortismanı stokların dönüştürme maliyetine dâhil edilir. Geliştirme faaliyetleri için kullanılan maddi duran varlıkların amortismanı, bir maddi olmayan duran varlığın maliyetine eklenebilir (Şahin, 2009: 102).

2.5.5.3.1 Amortismanına Tabi Tutar Ve Amortisman Dönemi

Kalıntı değer, bir maddi duran varlığın ön görülen faydalı ömrünün sonundaki durum ve yaşına geldiğinde elden çıkarılması sonucu elde edilmesi beklenen tutardan, elden çıkarmanın tahmini maliyetleri düşülerek ulaşılan tahmini tutardır (Örten ve Bayırlı, 2007: 2).

Bir varlığın kalıntı değeri düşülerek ilgili varlığın amortismanına tabi tutarı belirlenir. Uygulamada, bir varlığın kalıntı değerinin olmaması veya önemsiz olması durumunda amortismanına tabi tutarın hesaplanmasında bu değer dikkate alınması zorunlu değildir (Örten ve ark.,2013:197). Bir maddi duran varlığın amortismanına tabi tutarı faydalı ömrü süresince düzenli bir şekilde dağıtılır (Çam, 2015: 13)

“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 Standardı uyarınca muhasebe tahmininde değişiklik olarak muhasebeleştirilir” (TMS 16, Madde 51).

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

Bir varlığa ilişkin gelecekteki ekonomik yararlar, işletme tarafından esas olarak kullanım süresince tüketilir. Fakat, bazı nedenlerden dolayı varlıktan elde edilecek ekonomik yarar düşebilir. Teknik ya da ticari değer kaybı ve varlığın kullanılmadığı durumlardaki aşınma ve yıpranma gibi nedenler çoğunlukla varlıktan elde edilecek ekonomik faydanın düşmesine neden olur. Aşağıda belirtilen faktörler bir varlığın yararlı ömrünün belirlenmesinde rol alır (Parlakkaya, 2010: 37-38):

- *“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.”*

Arsa ve binalar birlikte alınmış olsa bile ayrılabilir varlıklardır ve arsa ve binaların muhasebeleştirilmesi ayrı olarak yapılır. Arsaların sınırsız yararlı ömrü vardır ve bu nedenle amortisman tabi tutulmazlar. Ancak taş ocakları ve toprak doldurmak için kullanılan alanlar gibi bazı istisnalar bu durumun dışındadır. Binaların belli bir faydalı ömrü vardır ve bu yüzden amortisman tabi varlıklardır. Bir arsanın değerinde artış olması durumunda üzerinde bulunduğu binanın amortisman tabi miktarını etkilemez (Gökçen ve ark., 2006: 152).

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

2.5.5.3.2 Amortisman Yöntemi

İşletmede uygulanan amortisman yöntemi, varlığın gelecekteki ekonomik faydasına ilişkin olarak işletme tarafından uygulanması beklenen tüketim modelini yansıtır ve bu çerçevede en azından her hesap döneminin sonunda tekrar incelenir (Çam, 2015:14).

Varlığın fiziki kullanım süresi ile ekonomik ömrü bir birinden farklı olabilir. Bu yüzden amortisman süresinin ve kullanılacak yöntemin seçiminde; varlığın faydalı veya ekonomik ömrünün sonundaki değer, işletmenin vardiya sayısı, bakım ve onarım programları, varlığın üretiminde kullanıldığı mal veya hizmetin piyasa talebindeki değişiklikler gibi faktörler göz önünde bulundurulmalıdır (Örten ve ark., 2013: 198).

Bir varlığın amortismanına tabi tutarının, varlığa yararlı ömrü boyunca sistematik olarak dağıtmak için farklı amortisman yöntemleri bulunmaktadır. Bu yöntemleri aşağıdaki gibi sıralayabiliriz (Kıymetli Şen, 2013: 25).

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

Doğrusal amortisman yöntemi; varlığın kalıntı değeri aynı olduğu sürece, amortisman gideri faydalı ömrü boyunca sabit tutardır (Kaya, 2012: 228).

Bu yöntem ile yıllık amortisman tutarı; maddi duran varlığın değerinden işletme tarafından belirlenen hurda değeri çıkartılarak faydalı ömre bölünmesiyle bulunur (Çam, 2015: 14).

$$\text{Amortisman Tutarı} = \frac{\text{MaliyetBedeli} - \text{Kalıntı Değer}}{\text{Faydalı Ömür}}$$

Azalan bakiyeler yönteminde; amortisman gideri yararlı ömür boyunca azalır (Lazol, 2017: 189).

$$\text{Yıllık Amortisman Tutarı} = \frac{1}{\text{Faydalı ömür}}$$

Üretim miktarı yöntemi; beklenen kullanım ya da üretim miktarı üzerinden amortisman ayrılır (Gökçen ve ark., 2006:153). Üretim miktarı yöntemi üretim çıktısı olan varlıklar için kullanılabilen bir yöntemdir. Üretim miktarı yönteminde, kullanım saati veya üretilen ürün sayısı gibi değişkenler göz önünde bulundurulur (Elliot ve Elliot, 2007: 406).

“Varlığın kullanımını içeren bir faaliyetten elde edilen hasılatı esas alan bir amortisman yöntemi uygun değildir. Varlığın kullanımını içeren bir faaliyetten elde edilen hasılat, genellikle varlığın ekonomik yararlarının tüketimi dışındaki etkenleri yansıtır. Örneğin hasılat; diğer girdiler ve işlemlerden, satış faaliyetlerinden ve satış hacimleri ve fiyatlarındaki değişikliklerden etkilenir. Hasılatın fiyat bileşeni, varlığın tüketim şekliyle ilgisi olmayan enflasyon tarafından etkilenebilir” (TMS 16, Madde 62.A).

2.5.5.4. Değer Düşüklüğü

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

2.5.5.4.1 Değer Düşüklüğü Tazminatı

Maddi duran varlık kalemlerinin değer düşüklüğü ya da kayıpları, ve bunlara ilişkin üçüncü kişilerden talep edilen veya tahsil edilen tazminatlar ve yenilenen varlıklar için sonradan yapılan satın alma veya inşa faaliyetleri farklı ekonomik olaylardır ve aşağıdaki şekilde farklı esaslarla muhasebeleştirilir (Gökçen ve ark., 2006:153):

- *“Maddi duran varlık kalemlerinin değer düşüklüğü TMS 36’ya göre muhasebeleştirilir.”*

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

2.5.6. Finansal Durum Tablosu (Bilanço) Dışı Bırakma

Bir maddi duran varlık; elden çıkarıldığında veya kullanımından ya da elden çıkarılmasından gelecekte ekonomik fayda beklenmediği durumlarda bilanço dışı bırakılır (Özerhan ve Yanık, 2012:254).

Bir varlık hurdaya ayrılma nedeniyle ve kullanımdan kaldırılarak satışa çıkarılma gibi TFRS 5'e göre satış amaçlı elde tutulan varlıklar olarak sınıflanmış ise ilgili varlığa amortisman ayrılmaya son verilir. Söz konusu varlığın aktif değeri ile birikmiş amortismanları arasındaki fark kar ya da zarar olarak muhasebeleştirilir. Tamamen kullanılmaz gelmemiş ama kullanımdan kaldırılmış ise amortisman ayrılmaya devam edilir (Örten ve ark., 2013: 201).

Bir varlığın bilanço dışı bırakılması sonucunda oluşan kazanç ve kayıplar gelir tablosunda raporlanır. Bir maddi duran varlık kaleminin bilanço dışı bırakılması sonucu oluşan kazanç ya da kayıp; varsa varlıkların elden çıkarılmasından kaynaklanan net tahsilat ile varlığın defter değeri arasındaki fark olarak belirlenir (Özerhan ve Yanık, 2012:254).

“Bir maddi duran varlık kaleminin elden çıkarılması nedeniyle ortaya çıkan alacaklar başlangıçta gerçeğe uygun değeri ile muhasebeleştirilir. Eğer ilgili kalem için yapılan ödeme ertelenmişse, alınan tutar başlangıçta peşin fiyat eşdeğeri ile muhasebeleştirilir. Oluşan alacağın nominal değeri ile peşin fiyat eşdeğeri arasındaki fark, TMS 18'e uygun olarak alacak üzerindeki bileşik getiriye yansıtacak şekilde faiz geliri olarak finansal tablolara yansıtılır” (TMS 16, Madde 72).

3. GEREÇ VE YÖNTEM

Çalışmanın bu bölümde araştırmanın tipi, veri toplama araçları, verilerin değerlendirilmesi, araştırmanın etik yönü, araştırma yapılan hastanenin genel bilgileri ve uygulama yer almaktadır.

3.1 Araştırmanın Tipi

Bu çalışma retrospektif (geriye dönük) bir araştırmadır. Araştırma tarama/alan modelinde gerçekleştirilmiştir. Araştırma süresince gözlem yapılmıştır, ilgili kişilerle yüz yüze görüşülmüş ve maddi duran varlıklara ait veri toplanmıştır.

3.2 Veri Toplama Araçları

Çalışmada, kütüphane kaynaklarından, internet sitelerinden, konuyla ilgili yerli ve yabancı kitap, makale, dergi ve daha önce yapılmış araştırmalardan yararlanılmıştır.

Araştırma bölümünde kullanılacak veriler, araştırma yapılan hastanedeki ilgili kişilerle yapılan yüz yüze görüşme yoluyla, maddi duran varlıklara ait idari ve mali kayıtların analizinin yapılmasıyla ve araştırmacının ilgili birimlerdeki gözlem ve çalışmaları sonucu elde edilmiştir.

3.3 Verilerin Değerlendirilmesi

“Türkiye Muhasebe Standardı 16’ya Göre Maddi Duran Varlıkların Sağlık Kurumlarında Muhasebeleştirilmesi: Bir Özel Hastane Örneği” konulu araştırma kapsamında elde edilen veriler TMS 16’da belirtilen muhasebeleştirilme sistemi ile muhasebeleştirilmiştir.

3.4 Araştırmanın Etik Yönü

Araştırma için Cumhuriyet Üniversitesi Tıp Fakültesi Klinik Araştırmalar Etik Kurul Başkanlığının 19.02.2017 tarihli etik kurul kararı ile izin alınmıştır (Ek 4).

3.5 Araştırma Yapılan Hastanenin Genel Bilgileri

Çalışmanın yapıldığı hastane 2015 yılı Ocak ayında hizmet vermeye başlamıştır. Genel amaçlı hastane olarak konumlanan bir hastanedir. Acil Servis, Beyin ve Sinir Cerrahi,

Nöroloji, Çocuk Hastalıkları, Çocuk Kardiyolojisi, Anestezi ve Reanimasyon, Beslenme ve Diyet, Göz Hastalıkları, Plastik Cerrahi, Dermatoloji, Fizik Tedavi Rehabilitasyon, Gastroenteroloji, Genel Cerrahi, Göğüs Hastalıkları, Göğüs Cerrahisi, İç Hastalıkları, Kalp Damar Cerrahi, Kardiyoloji, Kadın Hastalıkları ve Doğum, Ortopedi, Üroloji, Kulak Burun Boğaz hastalıkları alanlarında hizmet sunmaktadır. Uzman kadrosu 36, akademik kadrosu ise 5 tanedir. Hastanenin kapalı alanı 28.000 metrekaredir. Yatak kapasitesi 171'dir. Yoğun Bakım yatak kapasiteleri ise şöyledir:

- Genel Yoğun Bakım: 42
- Yeni doğan Yoğun Bakım: 11
- Koroner Yoğun Bakım: 2
- KVC Yoğun Bakım: 3
- Gözlem Yatak Sayısı: 32 / 6 tane süit oda

Hastanede, hastanenin bütün işleyişini düzenlemek için Enzim Paket programı kullanılmaktadır. Tüm hastanenin işleyişi bu program üzerinden olduğu için birim sorumluları sadece ihtiyaç duyacağı bölümlere ulaşabilmektedir. Muhasebe biriminin de aktif olarak kullandığı bu programda maddi duran varlıklar ile ilgili birçok işlem yürütülür.

3.6. Uygulama

Uygulamada hastaneden elde edilen veriler TMS 16' ya göre yeniden muhasebeleştirilmiştir. Hastanede çok fazla maddi duran varlık bulunması nedeniyle çalışmada bunlardan birkaçı üzerinde işlemler yürütülmüştür. Bunlar; bina, taşıt (ambulans), odyometre cihazı, oftalmoskop set, biyomedikal çalışma dolabı, anjio katater dolabı ve MR cihazıdır. Ayrıca hastaneden edilen sayısal veriler belli bir oranda küçültülmüştür. Bina ve maddi duran varlık alımına ilişkin hastaneden alınan veriler TMS 16 uyarınca muhasebeleştirilmiştir. Amortisman kayıtları TMS 16' ya göre hesaplanmıştır. Seçili varlıklara dönem sonu işlemleri yapılmıştır. Sigortalı maddi duran varlıklarda hasar durumunda muhasebe kaydının nasıl muhasebeleştirildiği belirtilmiştir.

3.6.1. Bina Alımının Muhasebeleştirilmesi

Uygulama yapılan hastane, 05.01.2015 tarihinde arsası ile birlikte bir bina satın almıştır. Arsanın değeri 300.000 ₺+KDV, binanın değeri ise 900.000 ₺+KDV'dir. Arsanın alımı ile ilgili 5.000 ₺, binanın alımı ile ilgili 3.000 ₺ belediye, noter vs. gideri yapılmıştır.

Bu bilgiler eşliğinde TMS 16'ya göre yapılması gereken yevmiye kaydı şu şekildedir:

05.01.2015	
250 ARAZİ VE ARSALAR	305.000
252 BİNALAR	903.000
191 İNDİRİLECEK KDV	216.000
100 KASA	8.000
102 BANKALAR	1.416.000

Uygulama yapılan hastane, hastane binasına ek bina inşa etmek üzere aşağıdaki işlemler gerçekleştirilmiştir:

- Hastane 11.03.2015 tarihinde 200.000 ₺ değerinde bir arsa almıştır.
- 15.03.2015 tarihinde bina inşaatına başlamış ve KDV hariç 70.000 ₺ tutarında malzeme almıştır.
- 17.03.2015 tarihinde KDV hariç 30.000 ₺ tutarında harcama yapılmış. Yapılan harcama banka kredisiyle karşılanmıştır.
- İşçilik ödemesi 16.06.2015 tarihinde 15.000 ₺ olarak yapılmıştır.
- 21.07.2015 tarihinde banka kredisinin 15.000 ₺ kısmı anapara, 1.000 ₺'si de faiz olmak üzere peşin ödenmiştir.
- 02.10.2015 tarihinde bina kullanıma hazır halde teslim alınmıştır.
- 15.11.2015 tarihinde kalan kredi borcu 20.400 ₺ anapara ve 1.000 ₺ faizi ile birlikte peşin ödenerek kapatılmıştır

Bu bilgilere dayanarak yapılan harcamaların TMS 16'ya yevmiye kayıtları aşağıdaki gibidir:

11.03.2015

250 ARAZİ VE ARSALAR	200.000	
102 BANKALAR		200.000

15.03.2015

258 YAPILMAKTA OLAN YATIRIMLAR	70.000	
191 İNDİRİLECEK KDV	12.600	
102 BANKALAR		82.600

17.03.2015

258 YAPILMAKTA OLAN YATIRIMLAR	30.000	
191 İNDİRİLECEK KDV	5.400	
300 BANKA KREDİLERİ		35.400

16.06.2015

258 YAPILMAKTA OLAN YATIRIMLAR	15.000	
102 BANKALAR		15.000

21.07.2015

300 BANKA KREDİLERİ	15.000	
258 YAPILMAKTA OLAN YATIRIMLAR	1.000	
100 KASA		16.000

02.10.2015

252 BİNALAR	116.000	
258 YAPILMAKTA OLAN YATIRIMLAR		116.000

- 09.10.2015 tarihinde 750 ₺+KDV değerinde biyomedikal çalışma dolabı alınmıştır.

- 11.09.2015 tarihinde 1.000 ₺+KDV değerinde anjiyo katater dolabı alınmıştır.

Bu bilgilere dayanarak yapılan harcamaların yevmiye kayıtları aşağıdaki gibidir:

Ambulans alınma ilişkin TMS 16'ya göre yevmiye kaydı:

Ambulans	₺ 80.000
Defibrilatör	₺ 3.000
Kombinasyon sedye	₺ 700
Sabit Vakum Aspiratörü	₺ 500
Sabit Tansiyon Aleti	₺ 150
TOPLAM	₺ 84.350

25.08.2015

254 TAŞITLAR	84.350	
191 İNDİRİLECEK KDV	15.183	
	102 BANKALAR	99.533

/

Odyometre cihazına ilişkin TMS 16'ya göre yevmiye kaydı:

06.10.2015

253 TESİS MAKİNE VE CİHAZLAR	7.500	
191 İNDİRİLECEK KDV	1.350	
	102 BANKALAR	8.850

/

Oftalmaskop sete ilişkin TMS 16'ya göre yevmiye kaydı:

07.10.2015

253 TESİS MAKİNE VE CİHAZLAR	500	
191 İNDİRİLECEK KDV	90	
	102 BANKALAR	590

/

Biyomedikal çalışma dolabına ilişkin TMS 16'ya göre yevmiye kaydı:

09.10.2015

255 DEMİRBAŞLAR	750	
191 İNDİRİLECEK KDV	135	
102 BANKALAR		885

Anjiyo katater dolabına ilişkin TMS 16'ya göre yevmiye kaydı:

11.09.2015

255 DEMİRBAŞLAR	1.000	
191 İNDİRİLECEK KDV	180	
102 BANKALAR		1.180

3.6.3. Maddi Duran Varlıklarda Amortismanına Tabi Tutar

Hastane 01.10.2015 tarihinde toplam maliyet bedeli 600.000 ₺ olan MR cihazını 3 yıl vadeli olarak satın almıştır. Anlaşmada cihaz için her altı ayda bir 100.000 ₺ ödeme yapılacağı belirtilmiştir. Cihazın yararlı ömrü 5 yıl olarak belirlenmiş ve hurda değerinin 50.000 ₺ olacağı öngörülmüştür. Aylık piyasa faiz oranı 1,25 olarak hesaplanmıştır.

TMS 16'ya göre vade farkları ve diğer finansman maliyetleri varlıkların maliyet bedellerine dahil edilmez. Sadece edinimi uzun süren ve özellikli varlık olarak sayılan varlıklarda finansman giderleri ile kur farkları varlık maliyetine dahil edilir (TMS 16).

Buna göre söz konusu cihazın amortismanına tabi değeri aşağıdaki gibi hesaplanır:

Tablo 1: MR cihazına ilişkin ödeme tablosu

Ödeme Vadesi	Tutar	%1,25'ten BD Faktörü	Bugünkü Değer (BD)
1. 6 ay	100.000	0,9282	92.820
2. 6 ay	100.000	0,8615	86.150
3. 6 ay	100.000	0,7996	79.960
4. 6 ay	100.000	0,7422	74.220
5. 6 ay	100.000	0,6889	68.890
6. 6 ay	100.000	0,6394	63.940
Toplam	600.000		465.980

Amortismanına tabi değer = 465.980 - 50.000 = **415.980**

Buna göre söz konusu cihaz 465.980 ₺ üzerinden aktife alınırken, 600.000 - 465.980 = 134.020 ₺ ertelenmiş vade farkı gideri olarak “Ertelenmiş Giderler Hesabında” aktifleştirilir. Amortisman ise 415.980 ₺ üzerinden hesaplanır (Hatipoğlu, 2012).

TMS 16’ya göre işletmeler makinelerin yararlı ömürlerini tahmin edip, amortisman oranını kendileri belirleyebilmektedirler. Bu cihaz için yararlı ömür 5 yıl olarak tahmin edildiğine göre amortisman oranı $1/5 = \% 20$ olacaktır.

TMS 16’da yer almamasına karşın, uygulamada karşımıza çıkan bir husus ise şöyledir; işletme faydalı ömrü bittikten sonra bu varlıklarını kullanmaya devam etmeye karar verirse, ilgili varlıklara 1 kuruşluk sembolik bir tutar verilir. Bu tutar üzerinde aktifte gösterilir ve yapılan bu işlem iz bedeli uygulaması olarak ifade edilmektedir (Hatipoğlu, 2012).

3.6.4. Doğrusal Amortismanın Uygulanması

Doğrusal amortisman yönteminde duran varlığın kalıntı değeri değişmedikçe, amortisman gideri yararlı ömrü boyunca aynıdır. Yani, yıllık amortisman miktarı; maddi duran varlığın değerinden işletme tarafından belirlenen hurda değeri çıkartılarak faydalı ömre bölünmesiyle bulunur (Tugay, 2013).

$$\text{Amortisman Tutarı} = \frac{\text{Maliyet değeri} - \text{Kalıntı (Hurda) Değer}}{\text{Tahmini Faydalı Ömür}}$$

Bu çalışmada amortisman hesaplarında KDV hariç tutulmuştur.

Örnek gösterilecek maddi duran varlıklara ait faydalı ömür süreleri aşağıdaki gibidir:

Maddi Duran Varlık	Faydalı Ömür Süresi
Bina	10 yıl
Taşıt	5 yıl
Odyometre Cihazı	5 yıl
Oftalmaskop	5 yıl
Biyomedikal Çalışma Dolabı	5 yıl
Anjiyo Katater Dolabı	5 yıl

Tablo 2 Binaya ilişkin doğrusal amortisman tablosu

Yıl	Maliyet Bedeli	Amortisman oranı	Yıllık Amortisman Payı	Birikmiş amortisman
2015	903.000*	%10	90.300	90.300
2016	903.000	%10	90.300	180.600
2017	903.000	%10	90.300	270.900
2018	903.000	%10	90.300	361.200
2019	903.000	%10	90.300	451.500
2020	903.000	%10	90.300	541.800
2021	903.000	%10	90.300	632.100
2022	903.000	%10	90.300	722.400
2023	903.000	%10	90.300	813.700
2024	903.000	%10	90.300	903.000

*Eğer binaya ilişkin olarak kalıntı(hurda) değer belirlenmiş olsaydı bu durumda o değer maliyet değeri olan 903.000 ₺ den çıkartılacak ve amortisman tutarı o değer üzerinden hesaplanacaktı.

Tablo 3 Taşıta ilişkin doğrusal amortisman tablosu

Yıl	Maliyet Bedeli	Amortisman oranı	Yıllık Amortisman Payı	Birikmiş amortisman
2015	84.350	%20 (5 Ay)	7.079	7.079
2016	84.350	%20	16.870	23.949
2017	84.350	%20	16.870	40.819
2018	84.350	%20	16.870	57.689
2019	84.350	%20	16.870	74.559
2020	84.350	%20	9.791	84.350

25.08.2015 tarihinde satın alınan taşıta ilişkin amortisman hesaplaması yukarıdaki gibidir. İlgili maddi duran varlığa 2015 yılında alındığı tarih baz alınarak 5 aylık amortisman ayrılmıştır.

Tablo 4 Odyometre cihazına ilişkin doğrusal amortisman tablosu

Yıl	Maliyet Bedeli	Amortisman oranı	Yıllık Amortisman Payı	Birikmiş amortisman
2015	7500	%20(3 Ay)	375	375
2016	7500	%20	1.500	1.875
2017	7500	%20	1.500	3.375
2018	7500	%20	1.500	4.875
2019	7500	%20	1.500	6.375
2020	7500	%20	1.125	7.500

06.10.2015 tarihinde satın alınan odyometre cihazına ilişkin amortisman hesaplaması yukarıdaki gibidir. İlgili maddi duran varlığa 2015 yılında alındığı tarih baz alınarak 3 aylık amortisman ayrılmıştır.

Tablo 5 Oftalmoskop cihazına ilişkin doğrusal amortisman tablosu

Yıl	Maliyet Bedeli	Amortisman oranı	Yıllık Amortisman Payı	Birikmiş amortisman
2015	500	%20(3 Ay)	25	25
2016	500	%20	100	125
2017	500	%20	100	225
2018	500	%20	100	325
2019	500	%20	100	425
2020	500	%20	75	500

07.10.2015 tarihinde satın alınan oftalmoskop cihazına ilişkin amortisman hesaplaması yukarıdaki gibidir. İlgili maddi duran varlığa 2015 yılında alındığı tarih baz alınarak 3 aylık amortisman ayrılmıştır.

Tablo 6 Biyomedikal çalışma dolabına ilişkin doğrusal amortisman tablosu

Yıl	Maliyet Bedeli	Amortisman oranı	Yıllık Amortisman Payı	Birikmiş amortisman
2015	750	%20 (3 Ay)	37,5	37,5
2016	750	%20	150	187,5
2017	750	%20	150	337,5
2018	750	%20	150	487,5
2019	750	%20	150	637,5
2020	750	%20	112,5	750

09.10.2015 tarihinde satın alınan biyomedikal çalışma dolabına ilişkin amortisman hesaplaması yukarıdaki gibidir. İlgili maddi duran varlığa 2015 yılında alındığı tarih baz alınarak 3 aylık amortisman ayrılmıştır.

Tablo 7 Anjiyo katater dolabına ilişkin doğrusal amortisman tablosu

Yıl	Maliyet Bedeli	Amortisman oranı	Yıllık Amortisman Payı	Birikmiş amortisman
2015	1000	%20 (4 Ay)	66,6	66,6
2016	1000	%20	200	266,6
2017	1000	%20	200	466,6
2018	1000	%20	200	666,6
2019	1000	%20	200	866,6
2020	1000	%20	133,4	1000

11.09.2015 tarihinde satın alınan anjiyo katater dolabına ilişkin amortisman hesaplaması yukarıdaki gibidir. İlgili maddi duran varlığa 2015 yılında alındığı tarih baz alınarak 4 aylık amortisman ayrılmıştır.

3.6.5 Azalan Bakiler Yöntemine Göre Amortismanın Hesaplanması

Azalan bakiler yöntemine göre amortisman gideri, duran varlığın faydalı ömrü süresince azalan tutarlarla hesaplanır ve aşağıdaki formül kullanılarak yıllık amortisman tutarı hesaplanır.

Yıllık Amortisman Tutarı = Dönem başındaki defter değeri x (Normal amortisman oranı x 2)

Fakat TMS 16'ya göre kalıntı değer dikkate alınması durumunda, amortisman tabii değer hesaplanırken, varlığın maliyet değerinden kalıntı (hurda) değeri indirilir ve normal amortisman oranının iki katı ile çarpılmak yoluyla hesaplanır (Tugay, 2013).

Yıllık Amortisman Tutarı = (Maliyet değeri - Kalıntı değer) x (Normal amortisman oranı x 2)

Tablo 8 Binaya ilişkin azalan bakiyeler yöntemi amortisman tablosu

Yıl	Amortisman Hesaplamaları	Amortisman Tutarı	Birikmiş amortisman
2015	903.000 x %20 = 180.600	180.600	180.600
2016	722.400x %20 =144.480	144.480	325.080
2017	577.920x %20 =115.584	115.584	440.664
2018	462.336x %20 =92.467,20	92.467,20	533.131,20
2019	369.868,8x %20 =73.973,76	73.973,76	607.104,96
2020	295.895,04x %20 =59.179,008	59.179,008	666.283,96
2021	236.716,03x %20 =47.343,20	47.343,20	713.627,17
2022	189.372,82x %20 =37.874,56	37.874,56	751.501,73
2023	151.498,26x %20 =30.299,65	30.299,65	781.801,38
2024	121.198,61x %20 =121.198,61	121.198,61	903.000

Hastane binasına ilişkin azalan bakiyeler yöntemine göre amortisman hesaplaması yukarıdaki gibidir.

Tablo 9 Taşıta ilişkin azalan bakiyeler yöntemi amortisman tablosu

Yıl	Amortisman Hesaplamaları		Amortisman Tutarı	Birikmiş amortisman
2015	$84.350 \times \%40 = 33.740$	$33.740 / 12 \text{ ay} \times 5 \text{ ay} = 14.058,33$	14.058,33	14.058,33
2016	$50.610 \times \%40 = 20.444$	$33.740 / 12 \text{ ay} \times 7 \text{ ay} = 19.681,66$ $20.444 / 12 \text{ ay} \times 5 \text{ ay} = 8.518,33$	28.199,99	42.258,32
2017	$30.166 \times \%40 = 12.066,4$	$20.444 / 12 \text{ ay} \times 7 \text{ ay} = 11.925,66$ $12.066,4 / 12 \text{ ay} \times 5 \text{ ay} = 5.027,66$	16.953,32	59.211,64
2018	$18.099,6 \times \%40 = 7.239,84$	$12.066,4 / 12 \text{ ay} \times 7 \text{ ay} = 7.038,73$ $7.239,84 / 12 \text{ ay} \times 5 \text{ ay} = 3.016,6$	10.055,33	69.266,97
2019	$10.859,76 \times \%40 = 4.343,90$	$7.239,84 / 12 \text{ ay} \times 7 \text{ ay} = 4.223,24$ $4.343,90 / 12 \text{ ay} \times 5 \text{ ay} = 1.809,95$	6.033,19	75.300,16
2020	6.515,86	$4.343,90 / 12 \text{ ay} \times 7 \text{ ay} = 2.533,94$ $= 6.515,86$	9.049,80	84.350

25.08.2015 tarihinde satın alınan taşıta 2015 yılında alındığı tarih baz alınarak 5 aylık amortisman ayrılmıştır.

Tablo 10 Odyometre cihazına ilişkin azalan bakiyeler yöntemi amortisman tablosu

Yıl	Amortisman Hesaplamaları		Amortisman Tutarı	Birikmiş amortisman
2015	$7500 \times \%40 = 3000$	$3000 / 12 \text{ ay} \times 3 \text{ ay} = 750$	750	750
2016	$4500 \times \%40 = 1800$	$3000 / 12 \text{ ay} \times 9 \text{ ay} = 2250$ $1800 / 12 \text{ ay} \times 3 \text{ ay} = 450$	2700	3450
2017	$2700 \times \%40 = 1080$	$1800 / 12 \text{ ay} \times 9 \text{ ay} = 1350$ $1080 / 12 \text{ ay} \times 3 \text{ ay} = 270$	1620	5070
2018	$1620 \times \%40 = 648$	$1080 / 12 \text{ ay} \times 9 \text{ ay} = 810$ $648 / 12 \text{ ay} \times 3 \text{ ay} = 162$	972	6042
2019	$972 \times \%40 = 388,8$	$648 / 12 \text{ ay} \times 9 \text{ ay} = 486$ $388,8 / 12 \text{ ay} \times 3 \text{ ay} = 97,2$	583,2	6625,2
2020	583,2	$388,8 / 12 \text{ ay} \times 9 \text{ ay} = 291,6$ $= 583,2$	874,8	7500

06.10.2015 tarihinde satın alınan odyometre cihazına 2015 yılında alındığı tarih baz alınarak 3 aylık amortisman ayrılmıştır.

Tablo 11 Oftalmaskopa ilişkin azalan bakiyeler yöntemi amortisman tablosu

Yıl	Amortisman Hesaplamaları		Amortisman Tutarı	Birikmiş amortisman
2015	$500 \times \%40 = 200$	$200 / 12 \text{ ay} \times 3 \text{ ay} = 50$	50	50
2016	$300 \times \%40 = 120$	$200 / 12 \text{ ay} \times 9 \text{ ay} = 150$ $120 / 12 \text{ ay} \times 3 \text{ ay} = 30$	180	230
2017	$180 \times \%40 = 72$	$120 / 12 \text{ ay} \times 9 \text{ ay} = 90$ $72 / 12 \text{ ay} \times 3 \text{ ay} = 18$	108	338
2018	$108 \times \%40 = 43,2$	$72 / 12 \text{ ay} \times 9 \text{ ay} = 54$ $43,2 / 12 \text{ ay} \times 3 \text{ ay} = 10,8$	64,8	402,8
2019	$64,8 \times \%40 = 25,92$	$43,2 / 12 \text{ ay} \times 9 \text{ ay} = 32,4$ $25,92 / 12 \text{ ay} \times 3 \text{ ay} = 6,48$	38,88	441,68
2020	38,88	$25,92 / 12 \text{ ay} \times 9 \text{ ay} = 19,44$ $= 38,88$	58,32	500

Tablo 12 Biyomedikal çalışma dolabına ilişkin amortisman tablosu

Yıl	Amortisman Hesaplamaları		Amortisman Tutarı	Birikmiş amortisman
2015	$750 \times \%40 = 300$	$300 / 12 \text{ ay} \times 3 \text{ ay} = 75$	75	75
2016	$450 \times \%40 = 180$	$300 / 12 \text{ ay} \times 9 \text{ ay} = 225$ $180 / 12 \text{ ay} \times 3 \text{ ay} = 45$	270	345
2017	$270 \times \%40 = 108$	$180 / 12 \text{ ay} \times 9 \text{ ay} = 135$ $108 / 12 \text{ ay} \times 3 \text{ ay} = 27$	162	507
2018	$162 \times \%40 = 64,8$	$108 / 12 \text{ ay} \times 9 \text{ ay} = 81$ $64,8 / 12 \text{ ay} \times 3 \text{ ay} = 16,2$	97,2	604,2
2019	$97,2 \times \%40 = 38,88$	$64,8 / 12 \text{ ay} \times 9 \text{ ay} = 48,6$ $38,88 / 12 \text{ ay} \times 3 \text{ ay} = 9,72$	58,32	662,52
2020	58,32	$38,88 / 12 \text{ ay} \times 9 \text{ ay} = 29,16$ $= 58,32$	87,48	750

09.10.2015 tarihinde satın alınan biyomedikal çalışma dolabına ilişkin azalan bakiyeler yöntemine göre amortisman hesaplaması yukarıdaki gibidir. İlgili maddi duran varlığa 2015 yılında alındığı tarih baz alınarak 3 aylık amortisman ayrılmıştır.

Tablo 13 Anjiyo katater dolabına ilişkin azalan bakiyeler yöntemi amortisman tablosu

Yıl	Amortisman Hesaplamaları		Amortisman Tutarı	Birikmiş amortisman
2015	1000 x %40 = 400	400/12 ay x 4 ay =133,33	133,33	133,33
2016	600 x %40 =240	400/12 ay x 8 ay =266,66 240/12 ay x 4 ay =80	346,66	479,99
2017	360x %40 =144	240/12 ay x 8 ay =160 144/12 ay x 4 ay = 48	208	687,99
2018	216 x %40 = 86,4	144/12 ay x 8 ay = 96 86,4 /12 ay x 4 ay =28,8	124,8	812,79
2019	129,6 x % 40 = 51,84	86,4/12 ay x 8 ay =57,6 51,84/12 ay x 4 ay = 17,28	74,88	887,67
2020	77,76	51,84/12 ay x 8 ay =34,56 =77,76	112,32	1000

11.09.2015 tarihinde satın alınan anjiyo katater dolabına ilişkin azalan bakiyeler yöntemine göre amortisman hesaplaması yukarıdaki gibidir. İlgili maddi duran varlığa 2015 yılında alındığı tarih baz alınarak 4 aylık amortisman ayrılmıştır.

3.6.6. Üretim Miktarı Yöntemi

Üretim miktarı yöntemine göre amortisman gideri, maddi duran varlığın muhtemel kullanım ya da üretim miktarı üzerinden hesaplanır. İlgili varlığın her sene yaptığı üretim miktarı göz önünde bulundurularak amortisman ayrılır (Tugay, 2013).

$$\text{Amortisman Oranı} = \frac{\text{Maliyet değeri} - \text{Kalıntı Değer}}{\text{Varlığın Tahmini Yararlı Ömrü Boyunca Üreteceği Tahmini Üretim Miktarı}}$$

Yıllık Amortisman Tutarı = Amortisman Oranı x Yıllık Üretim Miktarı

Bu yöntem uygulamada kullanılmamaktadır. Bu yüzden söz konusu yönteme ilişkin olarak sadece bir örnek verilecektir.

Uygulama yapılan hastaneye ait röntgen cihazı üretim miktarı yöntemine göre değerlendirilecek olursa;

150.000 ₺'ye alınan röntgen cihazının hurda değeri 20.000 ₺'dir. Hastane bu cihazla; 2015 yılında 48.000 çekim, 2016 yılında 49.000 çekim, 2017 yılında 50.000 çekim yapmıştır. Buna göre amortisman tutarı aşağıdaki gibi hesaplanabilir:

$$2015 \text{ yılı amortisman tutarı} = (150.000 - 20.000) / 147.000 \text{ çekim} \times 48.000 \text{ çekim}$$

$$= 42.449$$

$$2016 \text{ yılı amortisman tutarı} = (150.000 - 20.000) / 147.000 \text{ çekim} \times 49.000 \text{ çekim}$$

$$= 43.333$$

$$2017 \text{ yılı amortisman tutarı} = (150.000 - 20.000) / 147.000 \text{ çekim} \times 50.000 \text{ çekim}$$

$$= 44.217$$

3.6.7. Dönem Sonu Değerleme İşlemleri

TMS 16'da maddi duran varlıkların değerlendirme yöntemi olarak maliyet modeli ve yeniden değerlendirme modeli kullanılmaktadır. Uygulama yapılan hastanede maddi duran varlıkların değerlendirme yöntemi olarak maliyet modeli kullanılmaktadır. Bu yüzden maddi duran varlıkların değerlemesi maliyet modeline göre yapılacaktır.

3.6.7.1 Maliyet Modeli

TMS de 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 gösterilmektedir*" şeklinde belirtilmektedir (TMS 16, Madde 30).

Hastane binasına maliyet modelinin uygulanması;

Binanın maliyet bedeli 903.000 ₺'dir. Hastane binasının 12.05.2017' de 46.233 ₺ değer kaybına uğradığı belirlenmiştir. Binada azalan bakiyeler yöntemi kullanılmaktadır.

Tablo 14 Binaya ilişkin amortisman tablosu

Yıl	Maliyet Bedeli	Amortisman oranı	Yıllık Amortisman Payı	Birikmiş amortisman
2015	903.000	%20	180.600	180.600
2016	722.400	%20	144.480	325.080
2017	577.920	%20	115.584	440.664

Bina %10 oranında değer düşüklüğüne uğramıştır. Bu oran aşağıdaki gibi hesaplanmaktadır:

Değer Düşüklüğü: $46.233/(903.000 - 440.664) = \%10$

Maliyet Bedeli: $903.000 \times \%10 = 90.300$

Amortisman: $440.664 \times \%10 = 44.067$

12.05.2017	
257 BİRİKMİŞ AMORTİSMAN	44.067
659 OLAĞAN GİDER VE ZARARLAR	46.233
252 BİNALAR	90.300
/	

Taşıta maliyet modelinin uygulanması;

Hastanede kullanılmak üzere 84.350 ₺ ye satın alınan ambulansa 26.10.2016 tarihinde 12.080 ₺ değer düşüklüğüne uğradığı tespit edilmiştir. Taşıttın değerlendirilmesinde normal amortisman yöntemi esas alınacaktır.

Tablo 15 Taşıta ilişkin amortisman tablosu

Yıl	Maliyet Bedeli	Amortisman oranı	Yıllık Amortisman Payı	Birikmiş amortisman
2015	84.350	%20 (5 Ay)	7.079	7.079
2016	84.350	%20	16.870	23.949
2017	84.350	%20	16.870	40.819
2018	84.350	%20	16.870	57.689

Taşıtt %20 oranında değer düşüklüğüne uğramıştır. Bu oran aşağıdaki gibi hesaplanmaktadır:

Değer Düşüklüğü: $12.080 / (84.350 - 23.949)$

= %20

Maliyet Bedeli: $84.350 \times \%20 = 16.870$

Amortisman: $23.949 \times \%20 = 4.789,8$

26.10.2016

257 BİRİKMİŞ AMORTİSMAN	4.789	
659 OLAĞAN GİDER VE ZARARLAR	12.080	
254 TAŞITLAR		16.870

Odyometre cihazına maliyet modelinin uygulanması;

Maliyet bedeli 7.500 ₺ olan odyometre cihazı 10.07.2017 tarihinde 2.062,5 ₺ değer düşüklüğüne uğradığı tespit edilmiştir. Odyometre cihazının değerlendirilmesinde normal amortisman yöntemi esas alınacaktır.

Tablo 16 Odyometre cihazına ilişkin amortisman tablosu

Yıl	Maliyet Bedeli	Amortisman oranı	Yıllık Amortisman Payı	Birikmiş amortisman
2015	7500	%20(3 Ay)	375	375
2016	7500	%20	1.500	1875
2017	7500	%20	1.500	3375
2018	7500	%20	1.500	4875
2019	7500	%20	1.500	6375
2020	7500	%20	1125	7500

Taşıtlar %50 oranında değer düşüklüğüne uğramıştır. Bu oran aşağıdaki gibi hesaplanmaktadır:

Değer Düşüklüğü: $2.062,5 / (7.500 - 3.375)$

= %50

Maliyet Bedeli: $7.500 \times \%50 = 3750$

Amortisman: $3375 \times \%50 = 1687,5$

10.07.2017

257 BİRİKMİŞ AMORTİSMAN	1.687,5	
659 OLAĞAN GİDER VE ZARARLAR	2.062,5	
253 TESİS MAKİNE VE CİHAZLAR		3750

Oftalmaskop cihazına maliyet modelinin uygulanması;

Maliyet bedeli 500 ₺ olan oftalmaskop cihazı 06.10.2016 tarihinde 37,5 ₺ değer düşüklüğüne uğradığı tespit edilmiştir. Oftalmaskop cihazının değerlendirilmesinde normal amortisman yöntemi esas alınacaktır.

Tablo 17 Oftalmaskop cihazına ilişkin amortisman tablosu

Yıl	Maliyet Bedeli	Amortisman oranı	Yıllık Amortisman Payı	Birikmiş amortisman
2015	500	%20 (3 Ay)	25	25
2016	500	%20	100	125
2017	500	%20	100	225
2018	500	%20	100	325
2019	500	%20	100	425
2020	500	%20	75	500

Oftalmaskop cihazı %10 oranında değer düşüklüğüne uğramıştır. Bu oran aşağıdaki gibi hesaplanmaktadır:

Değer Düşüklüğü: $37,5 / (500 - 125)$

= %10

Maliyet Bedeli: $500 \times \%10 = 50$

Amortisman: $125 \times \%10 = 12,5$

06.10.2016

257 BİRİKMİŞ AMORTİSMAN	12,5	
659 OLAĞAN GİDER VE ZARARLAR	37,5	
253 TESİS MAKİNE VE CİHAZLAR		50

Biyomedikal çalışma dolabına maliyet modelinin uygulanması;

Maliyet bedeli 750 ₺ olan biyomedikal çalışma dolabı 20.09.2016 tarihinde 168,75 ₺ değer düşüklüğüne uğradığı tespit edilmiştir. Biyomedikal çalışma dolabı değerlendirilmesinde normal amortisman yöntemi esas alınacaktır.

Tablo 18 Biyomedikal çalışma dolabına ilişkin amortisman tablosu

Yıl	Maliyet Bedeli	Amortisman oranı	Yıllık Amortisman Payı	Birikmiş amortisman
2015	750	%20 (3 Ay)	37,5	37,5
2016	750	%20	150	187,5
2017	750	%20	150	337,5
2018	750	%20	150	487,5
2019	750	%20	150	637,5
2020	750	%20	112,5	750

Biyomedikal çalışma dolabı %30 oranında değer düşüklüğüne uğramıştır. Bu oran aşağıdaki gibi hesaplanmaktadır:

Değer Düşüklüğü: $168,75 / (750 - 187,5)$

= %30

Maliyet Bedeli: $750 \times \%30 = 225$

Amortisman: $187,5 \times \%30 = 56,25$

20.09.2016

257 BİRİKMİŞ AMORTİSMAN 56,25

659 OLAĞAN GİDER VE ZARARLAR 168,75

255 DEMİRBAŞLAR 225

Anjiyo katater dolabına maliyet modelinin uygulanması;

Maliyet bedeli 1000 ₺ olan Anjiyo katater dolabı 15.05.2017 tarihinde 266 ₺ değer düşüklüğüne uğradığı tespit edilmiştir. Biyomedikal çalışma dolabı değerlendirilmesinde normal amortisman yöntemi esas alınacaktır.

Tablo 19 Anjiyo katater dolabına ilişkin amortisman tablosu

Yıl	Maliyet Bedeli	Amortisman oranı	Yıllık Amortisman Payı	Birikmiş amortisman
2015	1000	%20 (4 Ay)	66,6	66,6
2016	1000	%20	200	266,6
2017	1000	%20	200	466,6
2018	1000	%20	200	666,6
2019	1000	%20	200	866,6
2020	1000	%20	133,4	1000

Anjiyo katater dolabı %50 oranında değer düşüklüğüne uğramıştır. Bu oran aşağıdaki gibi hesaplanmaktadır:

$$\text{Değer Düşüklüğü: } 266 / (1000 - 466,6) \\ = \%50$$

$$\text{Maliyet Bedeli: } 1000 \times \%50 = 500$$

$$\text{Amortisman: } 466,6 \times \%50 = 234$$

15.05.2017

257 BİRİKMİŞ AMORTİSMAN	234	
659 OLAĞAN GİDER VE ZARARLAR	266	
255 DEMİRBAŞLAR		500

3.6.7.2. Yeniden Değerleme Modeli

“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 değerlendirilmesine gerek yoktur. Bu kalemler için sadece üç veya beş yılda bir yeniden değerlendirilmesi gerekli olabilir”(TMS 16, Madde 34).

Seçili maddi duran varlık üzerinde yeniden değerlendirme modeli gösterilmiştir.

Taşıta ilişkin yeniden değerlendirme modeli uygulaması;

Hastanede kullanılmak üzere 25.08.2015 tarihinde 84.350 ₺ ye bir ambulans satın alınmıştır. Ambulansın 31.12.2016 tarihindeki birikmiş amortisman tutarı 23.949 ₺'dir. 31.12.2017 tarihinde 12.080 ₺ değer düşüklüğüne uğradığı tespit edilmiştir. Ambulansın yevmiye kaydı:

25.08.2015		
254 TAŞITLAR	84.350	
102 BANKALAR		84.350
/		
31.12.2015		
730 GENEL ÜRETİM GİDERİ	7.079	
257 BİRİKMİŞ AMORTİSMANLAR		7.079
/		
31.12.2016		
730 GENEL ÜRETİM GİDERİ	16.870	
257 BİRİKMİŞ AMORTİSMANLAR		16.870
/		

Değer düşüklüğü hesaplaması:

Değer düşüklüğü kaydı iki şekilde yapılabilir:

1. Yöntem:

Değer Düşüklüğü=12.080 / (84.350 – 23.949)

= %20

01.01.2018		
654 KARŞILIK GİDERLERİ	12.080	
254 TAŞITLAR		12.080
/		

2. Yöntem:

	Net Defter Değeri	Gerçeğe Uygun Değer	Fark
254 TAŞITLAR	₺ 84.350	₺ 67.480*	₺ 16.870
257BİRİKMİŞ AMORT.	₺ 23.949	₺ 19.159**	₺ 4.790
FARK	₺ 60.401	₺ 48.321	₺ 12.080

$$*84.350/60.401 \times 48.321 = 67.480$$

$$**23.949/60.401 \times 48.321 = 19.159$$

01.01.2018

654 KARŞILIK GİDERLERİ	12.080	
257 BİRİKMİŞ AMORTİSMAN	4.790	
254 TAŞITLAR		16.870

/

Maddi duran varlıkların değerlemesinde TMS 16'da maliyet ve yeniden değerlendirme olarak iki model gösterilmiş olmasına karşın değer artışının hesaplanmasında genellikle yeniden değerlendirme modeli kullanılır (Kaya, 2012).

Bu taşıtın gerçeğe uygun değeri 28.02.2018 tarihinde 94.000 ₺ olarak hesaplandığında kayıt şu şekilde olacaktır:

28.02.2017'de 2 aylık amortisman

$$16.870 \times \%20 / 12 \text{ ay} \times 2 \text{ ay} = 562$$

	Net Defter Değeri	Gerçeğe Uygun Değer	Fark
254 TAŞITLAR	₺ 67.480	₺ 132.815*	₺ 65.335
257BİRİKMİŞ AMORT.	₺ 19.721	₺ 38.815**	₺ 19.094
FARK	₺ 47.759	₺ 94.000	₺ 46.241

$$*67.480 / 47.759 \times 94.000 = 132.815,17$$

$$**19.721/47.759 \times 94.000 = 38.815,17$$

28.02.2018		
254 TAŞITLAR	65.335	
257 BİRİKMİŞ AMORTİSMANLAR		19.094
522 MDV YENİDEN DEĞERLEME ARTIŞI		34.161
644 KONUSU KALMAYAN KARŞILIKLAR		12.080
/		

3.6.9. Maddi Duran Varlıkların Bilanço Dışı Bırakılması

Çalışma yapılan hastane faydalı ömrü 5 yıl, kayıtlı değeri 25.000 ₺ ve birikmiş amortismanı 18.000 ₺ olan bir cihazı 19.01.2017 tarihinde hurdaya çıkarmaya karar vermiştir. Bu makine 25.01.2017 tarihinde 5.000 ₺ + 900 KDV bedelle satılmıştır. Ödeme banka aracılığıyla yapılmıştır. Bu durumda aşağıdaki gibi bir muhasebe kaydı yapılmalıdır.

Maddi duran varlığın hurdaya ayrılması

19.01.2017		
294 ELDEN ÇIKAR. STOK VE MADDİ DURAN VAR	25.000	
257 BİRİKMİŞ AMORTİSMANLAR		18.000
253 TESİS MAKİNE VE CİHAZLAR		25.000
299 BİRİKMİŞ AMORTİSMANLAR		18.000
/		

Hurdaya ayrılan maddi duran varlığın zarar ile satışı

25.01.2017		
102 BANKALAR	5.900	
299 BİRİKMİŞ AMORTİSMANLAR	18.000	
659 OLAĞAN GİDER VE ZARARLAR	2.000	
294 ELDEN ÇIKAR. STOK VE MADDİ DUR.		25.000
391 HESAPLANAN KDV		900
/		

Bu makine 25.01.2017 tarihinde 10.000 ₺ + 1.800 KDV bedelle satılmış olsaydı; bu durumda aşağıdaki gibi bir muhasebe kaydı yapması gerekirdi:

25.01.2017

102 BANKALAR	11.800	
299 BİRİKMİŞ AMORTİSMANLAR	18.000	
649 DİĞER OLAĞAN GELİR VE KARLAR		3.000
294 ELDEN ÇIKAR. STOK VE MADDİ DURAN VARLIK		25.000
391 HESAPLANAN KDV		1.800

/

Çalışma yapılan hastane 11.10.2015 tarihinde 1.000 ₺ değerinde anjiyo katater dolabı almıştır. 12.10.2015 tarihinde dolap ihtiyacına uygun olmadığı için; maddi duran varlığını 900 ₺' ye peşin olarak satmıştır. Buna göre aşağıdaki gibi bir muhasebe kaydı yapılmalıdır.

12/10/ 2015

100 KASA	900	
659 OLAĞAN GİDER VE ZARARLAR	100	
255 DEMİRBAŞLAR		1000

/

Uygulama yapılan hastane 01.08.2016 tarihinde 84.000 ₺ kayıtlı değere sahip olan ambulansı 90.000 ₺ ye satmıştır. Ambulansın birikmiş amortisman tutarı 33.740 ₺' dir.

Söz konusu işlem için yapılacak yevmiye kaydı aşağıdaki gibidir:

01.08.2016

257 BİRİKMİŞ AMORTİSMANLAR	33.740	
102 BANKALAR	90.000	
649 DİĞER OLAĞAN GELİR VE KARLAR		39.740
253 TESİS MAKİNE VE CİHAZLAR		84.000

/

3.6.10. Sigortalı Maddi Duran Varlıklarda Hasar Durumunda Muhasebe Kaydı

İşletme aktifine kayıtlı bir maddi duran varlığın kaza sonucu ağır hasarlı hale gelmesi durumunda, sigorta tazminatının ödenmesi anlaşma şartlarına göre yapılmaktadır.

Bu duruma ilişkin muhasebe kaydının nasıl olması gerektiği, aşağıdaki örnek üzerinden açıklanmıştır.

Çalışma yapılan hastane 20.10.2015 tarihinde 42.000 ₺ maliyet değerinde sıfır bir hasta nakil aracı satın alarak, işletmenin aktifine kaydetmiştir. Söz konusu araç, 03.09.2017 tarihinde meydana gelen trafik kazasından dolayı ağır hasarlı (pert) hale gelmiş ve bu durum trafikten çekme tescil belgesi ile belgelendirilmiştir. Sigorta şirketi, ağır hasarlı araçtan dolayı ödenecek tazminat bedelini (aracın piyasa değerini) eksper raporu doğrultusunda 50.000 ₺ olarak belirlemiştir. Sigorta şirketi, pert değeri 20.000 ₺ olan araçla ilgili olarak, 30.000 ₺'lik tazminatı 15.11.2017 tarihinde işletmenin banka hesabına yatırarak ödemiştir.

Yukarıdaki durumda, alınan sigorta tazminatı karşılığında işletmenin sigorta şirketine herhangi bir mal veya hizmet teslimi söz konusu olmadığından, KDV söz konusu olmayacaktır (Maliye Bakanlığı, 1998). Dolayısıyla, işletme, ağır hasarlı hale gelen araç nedeniyle aldığı 30.000,00 ₺'lik tazminat bedeli için ilgili sigorta şirketine düzenleyeceği faturada KDV hesaplamayacaktır.

Bu kapsamda, ilgili sigorta şirketi tarafından işletmeye ödenen sigorta tazminat bedelinin muhasebe kaydı aşağıdaki gibi olacaktır:

_____ 15/11/2017 _____	
102 BANKALAR	30.000
649 DİĞER OLAĞAN GELİR VE KARLAR	30.000
_____ / _____	

4. SONUÇ

Sağlık kurumlarında maddi duran varlıklara ilişkin kayıtların TMS 16 açısından muhasebeleştirilip değerlendirilmesi ve uygulanan sistem ile TMS 16 arasındaki farkları ortaya koymak amacıyla yapılan çalışmada maddi duran varlığın alınmasıyla başlayan muhasebe süreci incelenmiştir. Maddi duran varlık alındıktan sonraki dönem içi ve dönem sonu işlemleri, maliyet bedeli, değer düşüklüğü ya da artışı ve amortisman ayrılması konuları ele alınmıştır. Hastaneden maddi duran varlıklara ilişkin elde edilen veriler TMS 16'ya göre yeniden muhasebeleştirilmiştir.

TMS 16 standardının amacı, finansal tablo kullanıcılarının işletmenin maddi duran varlıklar ile ilgili yatırımlarının neler olduğunu ve bu yatırımdaki olumlu-olumsuz değişimleri belirleyebilmelerini sağlayan maddi duran varlıklarla ilgili muhasebe işlemlerini düzenlemektir.

Maddi duran varlıkların muhasebeleştirilmesindeki temel konular; maddi duran varlıkların muhasebeleştirilmesi, varlıkların defter değerlerinin ve yararlı ömürlerinin belirlenmesi, varlıkla ilgili finansal tablolara yansıtılması gereken amortisman tutarları, varsa hurda değerleri ve değer düşüklüğü zararlarıdır. Bir başka standart farklı muhasebe işlemlerini gerektirmediği sürece, maddi duran varlıkların muhasebeleştirilmesinde TMS 16 Standardı geçerlidir.

Çalışmanın yürütüldüğü hastanede satın alınan duran varlık öncelikle “Enzim Programı” kullanılarak kaydedilmektedir. Bu programa, alınan varlığın fiyatı, firma bilgileri ve nerede kullanılacağına dair bilgiler kaydedilmektedir.

Kullanılmayacak durumdaki varlıklar ise yine Enzim Programında “imha” kısmına kaydedilerek envanterden çıkartılmaktadır.

Çalışmanın yürütüldüğü hastanede maddi duran varlık alımında vade farkının ilgili varlığın maliyetine eklendiği gözlemlenmiştir. Oysa TMS 16'ya göre vade farkının varlığın maliyetine eklenmeyip ayrı olarak izlenmesi gerekmektedir.

Mevcut uygulamada varlığın yararlı ömrü yıl bazında belirlenir ve olağanüstü bir durum olmadığı sürece sabit olarak izlenmektedir. TMS 16' da ise yararlı ömür yıl veya üretim birimi bazında değerlendirilmekte ve her yıl gözden geçirilmek zorundadır.

TMS 16' ya göre maddi duran varlıklar muhasebeleştirilirken başlangıç maliyetleri ve sonraki maliyetleri ayrı olarak izlenir. Standarda göre işletme maliyet modelini ya da yeniden değerlendirme modelini uygulayacağı muhasebe politikası olarak seçer. İşletme belirlemiş olduğu muhasebe politikasını söz konusu maddi duran varlık grubunun tamamına uygular.

Standarda göre bir varlığın amortismanına tabi tutarını, yararlı ömrü boyunca sistematik olarak dağıtmak için doğrusal amortisman yöntemi, azalan bakiyeler yöntemi ve üretim miktarı yöntemlerini olmak üzere üç farklı amortisman yönteminden bahsedilir. Bir maddi duran varlık kaleminin defter değerinin, finansal durum tablosu (bilanço) dışı bırakılması için varlık elden çıkarılmalıdır veya varlığın kullanımından ya da elden çıkarılmasından gelecekte ekonomik bir yarar beklenmediği durumlarda bilanço dışı bırakılır.

Çalışma yapılan hastanede duran varlıklara ilişkin maliyet hesaplama ve amortisman hesaplamaları aylık olarak yapılmaktadır. Amortisman yöntemi olarak; maddi olmayan duran varlıklarda normal amortisman yöntemi, maddi duran varlıklarda ise azalan bakiyeler yöntemi kullanılmaktadır. Ancak TMS 16'da amortisman yöntemi olarak doğrudan amortisman yönteminden, azalan bakiyeler yönteminden ve üretim miktarı yönteminden bahsedilmekte, hangisinin tercih edileceği ise işletmeye bırakılmaktadır.

Mevcut uygulamada amortisman uygulanırken varlığın alındığı tarihten itibaren değil, alındığı yıl esas alınarak amortisman ayrılma işlemi yapılmaktadır, yalnız binek araçlara kıst amortisman uygulanmaktadır; fakat TMS 16'da ise ayırım yapılmaksızın varlığın alındığı ay esas alınarak aylık amortisman ayrılması ön görülmektedir.

Amortisman ayrılırken, varsa, varlığın hurda değeri amortismanına tabi tutarın dışında bırakılır; aynı zamanda finansman giderleri de varlığın maliyet değerine eklenmediği için amortismanına tabi tutarın dışında tutulur (özellikli varlıklar hariç).

Çalışmanın yürütüldüğü hastanede maddi duran varlıkların kullanım amaçlı aktifleştirme sonrasında değerlendirme ölçütü olarak maliyet modeli kullanılmaktadır. TMS 16 ise maddi duran varlık kaleminin finansal tablolarda maliyetinden birikmiş amortisman ve birikmiş değer düşüklüğü zararları indirildikten sonraki değeri ile gösterildiği maliyet modeli ve gerçeğe uygun değeri güvenilir olarak ölçülebilen maddi

duran varlığın yeniden değerlenmiş tutarı ile gösterildiği yeniden değerleme modelini kullanma olanağı sağlamaktadır.

Mali tabloların hazırlanmasında da mevcut uygulama ile TMS arasında farklılıklar görülmektedir. Bu farklılığın en önemlisi Tekdüzen Muhasebe Sistemi ve Vergi Mevzuatı göre hazırlanan mali tablolarda gerçeğe uygunluğundan çok vergi kaybının en aza indirilmesi göz önünde bulundurulmaktadır. Türkiye Muhasebe Standartları ile finansal raporların gerçeğe uygun sunulmasının yanı sıra uluslararası piyasalarda ortak bir finansal raporlama kullanımı amaçlanmaktadır.

Özetlemek gerekirse, TMS 16 mevcut uygulamada var olan boşlukları ve belirsizlikleri gidermek amacıyla düzenlenmiştir. Fakat sağlık kurumlarında hizmet yoğun olması ve komplike bir yapı olması sebebiyle varlıkların muhasebeleştirilmesinde gerekli hassasiyetin gösterilmediği görülmüştür. Varlıkların maliyetlerinin hesaplanmasında maliyetlere dahil edilebilecek ve edilmeyecek kalemler net olarak belirlenmemiştir. Vadeli alım, peşin alım, ıskonto tutarları ayırımı yapılmamakta varlık alındığı fatura tutarı ile muhasebeleştirilmekte ve bu tutar üzerinden amortisman hesaplanmaktadır. Ayrıca alışma yapılan hastanede yeniden değerleme ve hurdaya ayırma kavramlarına da önem verilmemektedir.

TMS 16 uyarınca maddi duran varlıkların bilançodaki değerleri VUK'a oranla daha gerçekçi olmaktadır. Dolayısıyla bilgi kullanıcıları açısından daha gerçekçi bilgi sunmaktadır. Maliyeti yüksek olan sağlık kurumlarının bu hususu göz önünde bulundurarak TMS hükümlerini doğru ve dikkatli analiz ederek mevcut uygulamadaki boşlukları doldurmaları gerekmektedir.

Çalışma sürecinde maddi duran varlıkların sağlık işletmelerinde büyük bir öneme sahip olduğu görülmüştür. Ancak bu konu üzerine literatürde çalışmaya rastlanmamıştır. Bu çalışmanın örnek teşkil etmesi ile yeni çalışmaların yapılabileceği öngörülmektedir. Yeni çalışmalarda hastanede bulunan maddi duran varlıkların stoklarla karşılaştırılması, maddi duran varlıkların TMS ve TFRS boyutlarıyla değerlendirilmesi önerilebilir.

5. KAYNAKÇA

- Ağırbaş, İ. (2014). Sağlık Kurumlarında Finansal Yönetim ve Maliyet Analizi, Siyasal Kitapevi, Ankara, 1. Baskı, 295-296.
- Ağırbaş, İ. (2016). Hastane Yönetimi ve Organizasyonu, Siyasal Kitapevi, Ankara, 1. Baskı, 15-21.
- Akdoğan, N. ve Sevilengül, O. (1995). Tekdüzen Muhasebe Sistemi Uygulaması, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler Odası Yayınları, Ankara, 5. Baskı, 201-202
- Akpınar, O. (2016). Genel Muhasebe Teori ve Uygulama, Detay Yayıncılık, Ankara, 1.Baskı,153-157.
- Aslan, Ü. (2011). Karşılaştırılmalı Maddi Duran Varlık Muhasebesi, Nisan Kitapevi, Eskişehir, 1. Baskı,79-80.
- Ataman Akgül, B. ve Akay, H. (2004). Uluslararası Muhasebe Standartları ve Türkiye’de uygulama Etkinliğine İlişkin Bir Araştırma, Türkmen Kitapevi, İstanbul, 1. Baskı, 4-20.
- Ateş, M. (2003). Sağlık İşletmeciliği, Beta yayıncılık, İstanbul. 1. Baskı,.10.
- Başpınar, A. (2005) Türkiye’de Ve Dünyada Muhasebe Standartlarının Oluşumuna Genel Bir Bakış, *Maliye Dergisi*, 146, 42-50.
- Bozdemir, E. (2016). Muhasebe Standartları Kapsamında Hastanelerde Hizmet Üretim Maliyetlerinin Muhasebeleştirilmesi Ve Bazı Öneriler, *Mali Çözüm Dergisi*, 26:13-37.
- Çakır, F. (2016). Üretim İşletmelerinde Mevcut Maddi Duran Varlıkların Maddi Duran Varlıklar Standardı (Tms 16) Ve Vergi Usul Kanunu Kapsamında Değerlemesi, Gelişim Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, İşletme Anabilim Dalı, Yüksek Lisans Tezi, İstanbul.
- Çaldağ, Y.,Ayanoğlu, Y. (2012). Genel Muhasebe, Gazi Kitapevi, Ankara, 9. Baskı, 228-229

- Çam, M. (2015). TMS-16 Açısından Maddi Duran Varlıklarda Amortisman Uygulamalarının Vergi Usul Kanunu İle Mukayesesinin İncelenmesi, Aksaray Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi . 7(1) . 11-19
- Çiftçi, Y. ve Eserim, A. (2008) Muhasebe Standartlarında Uluslararası Uyumlaştırma Çalışmaları Ve Türkiye'deki Durumun İncelenmesi. Uluslararası Sermeye Hareketleri ve Gelişmekte Olan Piyasalar Sempozyumu, 24-27 Nisan 2008, Bandırma
- Çoşkun, S. (2017). Ts En 15224-2012 Sağlık Hizmetleri - Kalite Yönetimi Standardının, Sağlık Hizmetlerindeki Diğer Kalite Standartları İle Karşılaştırılması. Doktora tezi. Okan Üniversitesi Sağlık Bilimleri Enstitüsü Sağlık Yönetimi Anabilim Dalı. İstanbul
- Dağışan, Ö. (2013). Tms 18 Hasılat Standardı: Özel Hastane İşletmesi Örneği, Afyon Kocatepe Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, İşletme Anabilim Dalı, Yüksek Lisans Tezi, Afyonkarahisar.
- Demir, Ş. (2014). Türkiye Muhasebe ve Finansal Raporlama Standartları TMS/TFRS, Seçkin Yayıncılık, Ankara, 2. Baskı, 31.
- Doğan, Ç. (2013). Maddi Duran Varlıkların Uluslararası Muhasebe Standartlarına Göre Muhasebeleştirilmesi, Okan Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, İşletme Anabilim Dalı Muhasebe ve Denetim Programı, Yüksek Lisans Tezi, İstanbul.
- Elitaş, C. (2012). Muhasebe Uygulamaları Açısından TMS TFRS' ye Giriş Rehberi, Gazi Kitapevi, Ankara, 1. Baskı, 299-319.
- Elitaş, C., Karakoç, M. ve Özdemir, S. (2011). Muhasebe Meslek Mensupları Perspektifinden Türkiye Muhasebe Standartları, *Word of IFRS*, 1-14.
- Elliot, B. ve Elliot, J. (2007). *Financial Accounting and Reporting*, FT Prentice Hall, Pearson Education, , England, 10th Edition
- Epstein, Barry J.,and Abbas Ali Mirza (2005), *Interpretation and Application of International Accounting and Financial Reporting Standards*, John Wiley&Sons, Inc. New Jersey.

- Erkan, M., Elitaş, C. ve Ceran, Y. (2012). Dönem Sonu Muhasebe İşlemleri, Ekin Basın Yayın, Bursa, 3. Baskı, 176-180.
- Evcı, S. (2008). Türkiye Muhasebe (Finansal Raporlama) Standartları Ve Uygulamasında Yaşanan Sorunlar, Gazi Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, İşletme Ana Bilim Dalı, Yüksek Lisans Tezi, Ankara
- Gökçen, G., (2011), Genel Muhasebe İlkeler ve Tekdüzen Hesap Planı Uygulamaları, Beta Basım Yayım, İstanbul, 1 Baskı, 89-92.
- Gökçen, G., Ataman Akgül, B. ve Çakırcı, C. (2006). Türkiye Muhasebe Standartları Uygulamaları, Beta Yayınları, İstanbul, 1. Baskı, 2-153.
- Gücenme Gençoğlu, Ü. (2007). Türkiye Muhasebe Standartları Ve Uygulamalar, İstanbul: Türkmen Kitabevi, 3-9.
- Gücenme, Ü. (2005), Genel Muhasebe, Alfa Akademi Basım Yayın, Bursa, 1. Baskı, 263.
- Güçlü, F., Çiçek, H. ve Benli, T. (2006). Tekdüzen Muhasebe Sistemine Göre Genel Muhasebe, (Ed: Faruk Güçlü). Detay Yayıncılık, Ankara, 2. Baskı, 172.
- Gündüz, E., Akar, Ç., Özgülbaş, N., Önce, S. (2002). Sağlık Kurumlarında Maliyet Yönetimi, (Ed: Kerim Banar), Anadolu Üniversitesi, Eskişehir, 4-6.
- Gündüz, N. K. ve Perçin, N. (1997). Amortismanlar ve Yeniden Değerleme, Yaklaşım Yayınları, Ankara, 1. Baskı, 4.
- Güney, S., Yüksel Yiğiter, Ş., Korkmaz, M. ve Ceylan, N. (2012). Avrupa Birliği Sürecinde Türkiye Muhasebe Standartlarının Uluslararası Muhasebe Standartlarına Uyumlaştırılmasında Geline Son Nokta, Adıyaman Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi, 5, 10, 119-128.
- Hatipoğlu, A. (2014). Maddi Duran Varlıklarda Amortisman İşlemlerinin Muhasebe Standartları İle Vergi Mevzuatı Açısından İncelenmesi ve Finansal Tablolar Üzerindeki Etkisinin Değerlendirilmesi, SÜ İİBF Sosyal ve Ekonomik Araştırmalar Dergisi, 185-216.

- Hızarcı, U. (2015). Maddi Duran Varlıkların TMS 16 Maddi Duran Varlıklar Standardı İle VUK Açısından Karşılaştırmalı İncelenmesi, Okan Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, İşletme Anabilim Dalı Muhasebe ve Denetim Programı, Yüksek Lisans Tezi, İstanbul.
- Ilıman, E. (2016). Türkiye Muhasebe Standartları-2 Açısından Stokların Değerlendirilmesi (Özel Hastane Örneği), Gazi Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Sağlık Kurumları İşletmeciliği Anabilim Dalı, Hastane İşletmeciliği Bilim Dalı, Yüksek Lisans Tezi, Ankara.
- Karasioğlu, F. (2007). Sağlık İşletmelerinde Muhasebe Uygulamaları, Çizgi Kitabevi, Konya, 1. Baskı, 11-12.
- Karşlıoğlu, İ. (2011). Türkiye Muhasebe Standartlarına Göre Stoklar Ve Denetimi, Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü İşletme Anabilim Dalı Muhasebe Finansman Bilim Dalı, Yüksek Lisans Tezi, İstanbul.
- Kavuncubaşı, Ş. ve Yıldırım, S. (2010). Hastane ve Sağlık Kurumları Yönetimi, Siyasal Kitabevi, Ankara, 2. Baskı, 34-128.
- Kavuncubaşı, Ş. ve Kısa A. (2002). Sağlık Kurumları Yönetimi, (Ed. Nuray Uzkesici), Anadolu Üniversitesi, Eskişehir, 6.
- Kaya, A. G. (2012). Türkiye Muhasebe Standartlarına Göre Maddi Duran Varlıkların Muhasebeleştirilmesi, Elektronik Sosyal Bilimler Dergisi, Cilt:11 Sayı:39 (218-230).
- Kaya, U. (2007). Maddi Duran Varlıkların Elde Edilmesinde TMS 16 ve Vergi Kanunlarındaki Düzenlemelerin Karşılaştırılması, Mali Çözüm Dergisi, S. 83
- Kaya, U., Dinç, E. (2007). Türkiye Muhasebe Standartlarına Göre Maddi Duran Varlıkların Değerlenmesi Ve Muhasebeleştirilmesi, Çukurova Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi.16(2):343-364.
- Kıymetli Şen, İ. (2013). Maddi Duran Varlıklar (TMS 16) Standardın Üretim İşletmelerinde Satışların Maliyetine Etkileri, Çankırı Karatekin Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi, Cilt: 3, Sayı: 1, ss. 21-36,

- Kurtulmuş, S.(1998). Sağlık Ekonomisi ve Hastane Yönetimi, Değişim Dinamikleri Yayınları, İstanbul, 1. Baskı, 84.
- Lazol, İ. (2017). Genel Muhasebe, Ekin Yayıncılık, Bursa, 23. Baskı, 164-190.
- Maliye Bakanlığı, (2005). Türkiye Muhasebe Standardı 16 (TMS 16) Maddi Duran Varlıklar, 31/12/2005 tarih ve 26040 sayılı Resmi Gazete, Ankara.
- Mert, H. (2012). Hastane İşletmelerinde Maliyet Hesaplamaları Ve Muhasebesi, Türkmen Yayınevi, İstanbul, Birinci Baskı 6-92.
- Maliye Bakanlığı (08.06.1998). 21421 Sayılı Özelgesi. Ankara: Maliye Bakanlığı
- Örten, R., Bayırlı, R. (2007). TMS 16'ya Göre, Maddi Duran Varlıkların Dönem Sonunda Değerlemesi ve Muhasebe Uygulamaları, Muhasebe ve Finansman Dergisi, 36:34-49.
- Örten, R., Kaval, H., Karapınar, A. (2013).Türkiye Muhasebe - Finansal Raporlama Standartları(TMS – TFRS). (Yedinci Baskı). Ankara: Özbaran Ofset Matbaacılık, 193-220
- Özcan, A. Y. (2013). Sağlık Kurumları Yönetiminde Sayısal Yöntemler, Desen Ofset, Ankara. 25-26.
- Özdemir, E. (2015). Maddi Duran Varlıkların Vergi Kanunları Ve Türkiye Muhasebe Standartları / Türkiye Finansal Raporlama Standartlarına (TMS/TFRS) Göre Karşılaştırılması, Okan Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, İşletme Ana Bilim Dalı, Muhasebe Ve Denetim Programı, Yüksek Lisans Tezi, İstanbul.
- Özerhan, Y., Yanık, S. (2012). Türkiye Muhasebe Standartları- Türkiye Finansal Raporlama Standartları. MU-DEN A. Ş, Ankara 2. Baskı, 217-257.
- Parlakkaya, R. (2004). Muhasebede Uluslararası Uyum Ve Avrupa Birliği Sürecinde Türkiye'de Muhasebe Uyumlaştırma Çalışmaları, cilt.4 sayı 7, SÜ İİBF Sosyal ve Ekonomik Araştırmalar Dergisi
- Parlakkaya, R. (2010). Uluslararası Muhasebe/Finansal Raporlama Standartları Kapsamında Maddi ve Maddi Olmayan Duran Varlıklar, Nobel Yayın Dağıtım, Ankara, 1. Baskı, 2-38.

- Poyraz Tuğrul, A. (2011). Stokların Türkiye Muhasebe Standartları ile Vergi Usul Kanunu Çerçevesinde Değerlendirilmesi Ve Farklılıkların Muhasebe Açısından İncelenmesi, Yüksek Lisans Tezi, Afyon Kocatepe Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Afyonkarahisar.
- R. Örtten ve R. Bayırlı,(2007). TMS 16: Maddi Duran Varlıklar Standardına Göre Amortisman Ayırma ve Muhasebe Uygulamaları-I, *Yaklaşım Dergisi*, No. 172, Nisan.
- Sağlam, N.,(2005), Tekdüzen Muhasebe Sistemi ve Uygulaması, Maliye ve Hukuk Yayınları, Ankara, 1. Baskı, 166-169.
- Sağlık Bakanlığı, (1983). Yataklı Tedavi Kurumları İşletme Yönetmeliği, 13.01.1983 tarih ve 17927 mükerrer sayılı Resmi Gazete, Ankara.
- Sağlık Bakanlığı, (2005). Sağlık Hizmetlerinin Yürütülmesi Hakkında Yönerge, Ankara.
- Sarıay, İ. (2012). Türkiye Muhasebe Standartlarına Göre Maddi Duran Varlıkların Değerlemesine İlişkin Uygulamalar, *Electronic Journal of Vocational Colleges*, 110-124.
- Seçim, H. (1991). Hastane Yönetimi Ve Organizasyonu: Türkiye’de Hastanelerin Organizasyonu İçin Bir Model Önerisi, İstanbul: İ.Ü. İşletme İktisadı Enstitüsü Yayınları, 6-19.
- Sevilengül, O. (2001). Genel Muhasebe, Gazi Kitapevi, Ankara,10. Baskı, 390-413.
- Sözen, C.ve Özdevecioğlu, M. 2002. Sağlık Hizmetlerinde Ve Sağlık İşletmelerinde Yönetimi, Nobel yayıncılık, Ankara, 2. Baskı, 2- 44.
- Sözen, C. (1999). Sağlık Hizmetlerinde Yönetim, Nobel Yayıncılık, Ankara, 2. Baskı, 79.
- Şahin, B. (2009). TMS 16’ya Göre Maddi Duran Varlıkların Muhasebeleştirilmesi, Marmara Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, İşletme Anabilim Dalı, Muhasebe-Finansman Bilim Dalı, Yüksek Lisans Tezi, İstanbul.

- Şahin, E. (2010). Uluslararası Muhasebe Standartları Çerçevesinde Oluşturulan TMS16, TMS-36, TMS-38 Muhasebe Standartlarının Tekdüzen Muhasebe Sistemi ile Karşılaştırılması ve Çorum'da Bir Sanayi İşletmesi Örneği, Hitit Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, İşletme Anabilim Dalı, Yüksek Lisans Tezi, Çorum.
- Tengilimoğlu, D., Işık, O., ve Akbolat, M. (2017). Sağlık İşletmeleri Yönetimi, Nobel Yayıncılık, Ankara, 8. Baskı, 72.
- Tugay, O. (2013). Maddi Duran Varlıklarda Amortisman Uygulamalarının TMS 16 ve Vergi Mevzuatı Açısından İncelenmesi, Çukurova Üniversitesi İİBF Dergisi, Cilt:17.Sayı:2, ss.167-187.
- Uysal, T. ve Şenlik, M. (2012). Genel Muhasebe, Seçkin Yayıncılık, Ankara, 3. Baskı.
- Ünal, H. (2014). Maddi Duran Varlıklarda Ölçüm Ve Değerlemenin TMS Ve VUK Açısından İncelenmesi Ve Bir Uygulama, Okan Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, İşletme Anabilim Dalı, Muhasebe Ve Denetim Programı, Yüksek Lisans Tezi, İstanbul.
- Ünkaya, G., Aslan, S., (2009), Finansal Muhasebe, Beta Basım Yayım, İstanbul, 1.Baskı,205.
- World Health Organization. (1981). Global Strategy for Health for All by the Year 2000, Geneva: World Health Organization, 20.
- Yenice, Ö. (2015). Türkiye'de Sağlık Hizmetleri Ve Hastane Yönetiminin Evrimi (1960 Sonrası). Yüksek Lisans Tezi. Beykent Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü İşletme Yönetimi Anabilim Dalı, Hastane Ve Sağlık Kurumları Yönetimi Bilim Dalı. İstanbul.
- Yıldıztekin, İ.(2010). Türkiye Muhasebe Standartlarına Göre Duran Varlıkların Muhasebeleştirilmesiyle İlgili Örnekler, Atatürk Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi, 24(4): 259-287.
- Yılmaz, B. (2007). Muhasebe Standartlarının Oluşumu Ve Uygulanma Alanı, *SÜ İİBF Sosyal Ve Ekonomik Araştırmalar Dergisi*, 139-153.

EKLER

EK-1: TMSK'İN YAYINLADIĞI STANDARTLAR

TMS - 1 Finansal Tabloların Sunuluşu

TMS - 2 Yüksek Enflasyon Dönemlerinde Finansal Raporlama

TMS - 3 Nakit Akış Tabloları

TMS - 4 Satışlar ve Diğer Olağan Gelirler

TMS - 5 Konsolide Finansal Tablolar

TMS - 6 İştiraklerdeki Yatırımların Muhasebeleştirilmesi

TMS - 7 Yatırımların Muhasebeleştirilmesi

TMS - 8 Maddi, Maddi Olmayan Duran Varlıklar ile Özel Tükenebilir Tabi Varlıklar

TMS - 9 Amortismanların Muhasebesi

TMS - 10 Dönem Net Karı veya Zararı, Temel Hatalar ile Muhasebe Politikalarında Değişiklikler

TMS - 11 Finansal Bilgilerin Bölümlere Göre Raporlanması

TMS - 12 Kur Değişim Etkilerinin Muhasebeleştirilmesi

TMS – 13 Stoklar

TMS - 14 Borçlanma Maliyetlerinin Muhasebeleştirilmesi

TMS - 15 Araştırma ve Geliştirme Maliyetleri

TMS -16 Banka ve Benzeri Finansal Kuruluşların Finansal Tablolarının Kamuya Açıklanması

TMS - 17 Kiralama İşlemlerinin Muhasebeleştirilmesi

TMS - 18 Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım Sözleşmeleri

TMS - 19 Karşılıklar, Koşullu Borçlar ve Koşullu Aktifler

EK-2: BDDK TARAFINDAN YAYINLANAN TEBLİĞLER

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 ilişkin 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, Azalışının Muhasebeleştirilmesi Standardı

8 Sayılı Tebliğ: Karşılıklar, Şarta Bağlı Yükümlülükler ve Varlıkların Muhasebeleştirilmesi Standardı

9 Sayılı Tebliğ: Devlet Teşviklerinin Muhasebeleştirilmesi ve Devlet Yardımlarının 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 ile Bunlara İlişkin Açıklama ve Dipnotlar Standardı.



EK-3: TMSK TARAFINDAN YAYINLANAN TÜRKİYE MUHASEBE STANDARTLARI

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

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 (Bilanço Tarihinden) Sonraki Olaylar

TMS 11 İnşaat Sözleşmeleri

TMS 12 Gelir Vergileri

TMS 16 Maddi Duran Varlıklar

TMS 17 Kiralama İşlemleri

TMS 18 Hasılat

TMS 19 Çalışanlara Sağlanan Faydalar

TMS 20 Devlet Teşviklerinin Muhasebeleştirilmesi ve Devlet Yardımlarının Açıklanması

TMS 21 Kur Değişiminin Etkileri

TMS 23 Borçlanma Maliyetleri

TMS 24 İlişkili Taraf Açıklamaları

TMS 26 Emeklilik Fayda Planlarında Muhasebeleştirme ve Raporlama

TMS 27 Konsolide ve Bireysel Finansal Tablolar

TMS 28 İştiraklerdeki Yatırımlar

TMS 29 Yüksek Enflasyonlu Ekonomilerde Finansal Raporlama

TMS 31 İş Ortaklıklarındaki Paylar

TMS 32 Finansal Araçlar: Sunum

TMS 33 Hisse Başına Kazanç

TMS 34 Ara Dönem Finansal Raporlama

TMS 36 Varlıklarda Değer Düşüklüğü

TMS 37 Karşılıklar, Koşullu Borçlar ve Koşullu Varlıklar

TMS 38 Maddi Olmayan Duran Varlıklar

TMS 39 Finansal Araçlar: Muhasebeleştirme ve Ölçme

TMS 40 Yatırım Amaçlı Gayrimenkuller

TMS 41 Tarımsal Faaliyetler

EK-4: ETİK KURUL KARAR FORMU

GİRİŞİMSEL OLMAYAN KLİNİK ARAŞTIRMALAR ETİK KURULU KARAR FORMU

ARAŞTIRMANIN AÇIK ADI	Türkiye Muhasebe Standardı 16'ya Göre Maddi Duran Varlıkların Sağlık Kurumlarında Muhasebeleştirilmesi: Bir Özel Hastane Örneği
-----------------------	---

ETİK KURUL BİLGİLERİ	ETİK KURULUN ADI	Cumhuriyet Üniversitesi Girişimsel Olmayan Klinik Araştırmalar Etik Kurulu
	AÇIK ADRESİ:	Cumhuriyet Üniversitesi Tıp Fakültesi Dekanlığı, Tıp Tarihi ve Etik Anabilim Dalı TR-58140 Merkez/Sivas
	TELEFON	0 346 219 10 10 / Dahili: 2092
	FAKS	-
	E-POSTA	gokaek2014@gmail.com

BAŞVURU BİLGİLERİ	KOORDİNATÖR/SORUMLU ARAŞTIRMACI UNVANI/ADI/SOYADI	Yrd. Doç. Dr. Enis Baha Biçer			
	KOORDİNATÖR/SORUMLU ARAŞTIRMACININ UZMANLIK ALANI	Sağlık Yönetimi			
	KOORDİNATÖR/SORUMLU ARAŞTIRMACININ BULUNDUĞU MERKEZ	Cumhuriyet Üniversitesi Sağlık Bilimleri Fakültesi, Sağlık Yönetimi Anabilim Dalı			
	DESTEKLEYİCİ	-			
	DESTEKLEYİCİNİN YASAL TEMSİLCİSİ	-			
	ARAŞTIRMANIN TÜRÜ	Yüksek lisans tezi			
	ARAŞTIRMAYA KATILAN MERKEZLER	TEK MERKEZ <input checked="" type="checkbox"/>	ÇOK MERKEZLİ <input type="checkbox"/>	ULUSAL <input type="checkbox"/>	ULUSLARARASI <input type="checkbox"/>

Etik Kurul Başkanının
Unvanı/Adı/Soyadı: Doç. Dr. Galay Yıldırım
İmza:



GİRİŞİMSEL OLMAYAN KLİNİK ARAŞTIRMALAR ETİK KURULU KARAR FORMU

ARAŞTIRMANIN AÇIK ADI	Türkiye Muhasebe Standardı 16'ya Göre Maddi Duran Varlıkların Sağlık Kurumlarında Muhasebeleştirilmesi: Bir Özel Hastane Örneği
-----------------------	---

DEĞERLENDİRİLEN BELGELER	Belge Adı	Tarihi	Versiyon Numarası	Dili
	ARAŞTIRMA PROTOKOLÜ			Türkçe <input checked="" type="checkbox"/> İngilizce <input type="checkbox"/> Diğer <input type="checkbox"/>
	BİLGİLENDİRİLMİŞ GÖNÜLLÜ OLUR FORMU			Türkçe <input checked="" type="checkbox"/> İngilizce <input type="checkbox"/> Diğer <input type="checkbox"/>
	OLGU RAPOR FORMU			Türkçe <input type="checkbox"/> İngilizce <input type="checkbox"/> Diğer <input type="checkbox"/>
DEĞERLENDİRİLEN DİĞER BELGELER	Belge Adı	Açıklama		
	SIGORTA	<input type="checkbox"/>		
	ARAŞTIRMA BÜTÇESİ	<input type="checkbox"/>		
	BİYOLOJİK MATERYEL TRANSFER FORMU	<input type="checkbox"/>		
	İLAN	<input type="checkbox"/>		
	YILLIK BİLDİRİM	<input type="checkbox"/>		
	SONUÇ RAPORU	<input type="checkbox"/>		
	DİĞER:	<input type="checkbox"/>		
KARAR BİLGİLERİ	Karar No: 2017-01/26	Tarih: 20.01.2017		
	Yukarıda bilgileri verilen başvuru dosyası ile ilgili belgeler araştırmann/çalışmanın gereke, amaç, yaklaşım ve yöntemleri dikkate alınarak incelenmiş ve uygun bulunmuş olup araştırmann/çalışmanın başvuru dosyasında belirtilen merkezlerden gerekli izin alınarak gerçekleştirilmesinde etik ve bilimsel sakınca bulunmadığına toplantıya katılan etik kurul üye tam sayısının salt çoğunluğu ile karar verilmiştir.			

KLİNİK ARAŞTIRMALAR ETİK KURULU	
ETİK KURULUN ÇALIŞMA ESASI	Klinik Araştırmalar Hakkında Yönetmelik, İyi Klinik Uygulamaları Kılavuzu, Helsinki Bildirgesi, Cumhuriyet Üniversitesi Girişimsel Olmayan Klinik Araştırmalar Etik Kurul Yönergesi
BAŞKANIN UNVANI / ADI / SOYADI:	Doç. Dr. Gülay Yıldırım

Unvanı/Adı/Soyadı	Uzmanlık Alanı	Kurumu	Cinsiyet		Araştırma ile ilişki		Katılım *		İmza
			E	K	E	H	E	H	
Prof. Dr. Şahande Elagöz	Patoloji	Cumhuriyet Üniversitesi, Tıp Fakültesi	E <input type="checkbox"/>	K <input checked="" type="checkbox"/>	E <input type="checkbox"/>	H <input checked="" type="checkbox"/>	E <input checked="" type="checkbox"/>	H <input type="checkbox"/>	
Prof. Dr. Serpil Değerli	Parazitoloji	Cumhuriyet Üniversitesi, Tıp Fakültesi	E <input type="checkbox"/>	K <input checked="" type="checkbox"/>	E <input type="checkbox"/>	H <input checked="" type="checkbox"/>	E <input checked="" type="checkbox"/>	H <input type="checkbox"/>	
Prof. Dr. Naim Nur	Halk Sağlığı	Cumhuriyet Üniversitesi, Tıp Fakültesi	E <input checked="" type="checkbox"/>	K <input type="checkbox"/>	E <input type="checkbox"/>	H <input checked="" type="checkbox"/>	E <input checked="" type="checkbox"/>	H <input type="checkbox"/>	
Doç. Dr. Ercan Özdemir	Fizyoloji	Cumhuriyet Üniversitesi, Tıp Fakültesi	E <input checked="" type="checkbox"/>	K <input type="checkbox"/>	E <input type="checkbox"/>	H <input checked="" type="checkbox"/>	E <input checked="" type="checkbox"/>	H <input type="checkbox"/>	
Doç. Dr. Diğdem Eren	Diş Hastalıkları ve Tedavisi	Cumhuriyet Üniversitesi, Diş Hekimliği	E <input type="checkbox"/>	K <input checked="" type="checkbox"/>	E <input type="checkbox"/>	H <input checked="" type="checkbox"/>	E <input checked="" type="checkbox"/>	H <input type="checkbox"/>	
Doç. Dr. Sulhattin Arslan	Göğüs Hastalıkları	Cumhuriyet Üniversitesi, Tıp Fakültesi	E <input checked="" type="checkbox"/>	K <input type="checkbox"/>	E <input type="checkbox"/>	H <input checked="" type="checkbox"/>	E <input checked="" type="checkbox"/>	H <input type="checkbox"/>	
Doç. Dr. Gülay Yıldırım	Tıp Tarihi ve Etik	Cumhuriyet Üniversitesi, Tıp Fakültesi	E <input type="checkbox"/>	K <input checked="" type="checkbox"/>	E <input type="checkbox"/>	H <input checked="" type="checkbox"/>	E <input checked="" type="checkbox"/>	H <input type="checkbox"/>	
Doç. Dr. Zehra Gölbaşı	Doğum-Kadın Hastalıkları Hemşireliği	Cumhuriyet Üniversitesi, Sağlık Bilimler Fakültesi	E <input type="checkbox"/>	K <input checked="" type="checkbox"/>	E <input type="checkbox"/>	H <input checked="" type="checkbox"/>	E <input checked="" type="checkbox"/>	H <input type="checkbox"/>	
Yrd. Doç. Dr. Ceylan Hepokur	Eczacılık Biyokimya	Cumhuriyet Üniversitesi, Eczalık Fakültesi	E <input type="checkbox"/>	K <input checked="" type="checkbox"/>	E <input type="checkbox"/>	H <input checked="" type="checkbox"/>	E <input checked="" type="checkbox"/>	H <input type="checkbox"/>	

*: Toplantıda bulunma

Etik Kurul Başkanının
Unvanı/Adı/Soyadı: Doç. Dr. Gülay Yıldırım
İmza:

ÖZGEÇMİŞ

Kişisel bilgiler

Adı Soyadı	Merve ŞİMŞEK
Doğum Yeri	Sivas
Yabancı Dil	İngilizce
E-posta Adresi	mervve.simsek@gmail.com

Eğitim ve Akademik Durumu

Lise	Sivas Cumhuriyet Anadolu Lisesi, 2010
Lisans	Cumhuriyet Üniversitesi, 2015

İş Tecrübesi

Milli Eğitim Bakanlığı	Öğretmen, 2017-2018
------------------------	---------------------