

**T.C.**  
**ATILIM ÜNİVERSİTESİ**  
**SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ**  
**İŞLETME ANABİLİM DALI**  
**FİNANSMAN YÜKSEK LİSANS PROGRAMI**

**MADDİ DURAN VARLIKLAR İLE KİRALAMALAR**  
**UYGULAMALARININ BOBİ FRS AÇISINDAN**  
**KARŞILAŞTIRMALI İNCELENMESİ VE UYGULAMA**  
**ÖRNEKLERİ**

**YÜKSEK LİSANS TEZİ**

**Murat ALAN**

**Ankara - 2018**

**T.C.**  
**ATILIM ÜNİVERSİTESİ**  
**SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ**  
**İŞLETME ANABİLİM DALI**  
**FİNANSMAN YÜKSEK LİSANS PROGRAMI**

**MADDİ DURAN VARLIKLAR İLE KİRALAMALAR**  
**UYGULAMALARININ BOBİ FRS AÇISINDAN**  
**KARŞILAŞTIRMALI İNCELENMESİ VE UYGULAMA**  
**ÖRNEKLERİ**

**YÜKSEK LİSANS TEZİ**

**Murat ALAN**

**Tez Danışmanı**  
**Dr. Zeki YANIK**

**Ankara - 2018**

## KABUL VE ONAY

Murat alan tarafından hazırlanan “Maddi Duran Varlıklar İle Kiralamalar Uygulamalarının Bobi FRS Açısından Karşılaştırmalı İncelenmesi Ve Uygulama Örnekleri” başlıklı bu çalışma 25.06.2018 tarihinde yapılan savunma sınavı sonucunda (oy çokluğu/oybirliği) ile başarılı bulunarak jürimiz tarafından işletme anabilim dalında yüksek lisans tezi olarak kabul edilmiştir.

[ Başkan İ m z a ]

[Unvanı, Adı ve Soyadı] (Başkan)

[ Danışman İ m z a ]

Prof. Dr. Dilaver TENGİLİMOĞLU (Danışman)

[ Üye İ m z a ]

[Unvanı, Adı ve Soyadı]

## ETİK BEYANI

Atılım Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü tez yazım yönergesi 'ne uygun olarak hazırlamış olduğum bu tez çalışmasını;

- Akademik ve etik kurallar çerçevesinde hazırladığımı,
- Tüm bilgi, belge, değerlendirme ve sonuçları bilimsel etik ve ahlak kurallarına uygun olarak sunduğumu,
- Tez çalışmasında yararlandığım eserlerin tümüne atıfta bulunarak kaynak gösterdiğimi,
- Bu tezde sunduğum çalışmanın özgün olduğunu bildirir,

Aksi bir durumda aleyhime doğacak tüm hak ve kayıplarını kabullendiğimi beyan ederim. (...../...../20...)

[Tarih ve İmza]

---

Murat ALAN

## ÖZET

ALAN Murat, Maddi Duran Varlıklar İle Kiralamalar Uygulamalarının Bobi Frs Açısından Karşılaştırmalı İncelenmesi Ve Uygulama Örnekleri, Yüksek Lisans Tezi, 2018.

TMS/TFRS yeni Türk Ticaret Kanunu ile 2013 yılı başından itibaren muhasebe kayıtlarının tutulması ve finansal tabloların düzenlenmesinde, Uluslararası Muhasebe Standartları ve Uluslararası Finansal Raporlama Standartları'nın Türkiye'deki karşılıkları olan, Türkiye Muhasebe Standartları (TMS) ve Türkiye Finansal Raporlama Standartları'nın (TFRS) esas alınması zorunlu hale gelmiştir. BOBİ FRs hali hazırda ki uygulamada bulunan eksikliği gidermek ve gelişmiş piyasalardaki Muhasebe ve raporlama standartlarına daha geniş bir katılımın sağlanabilmesi amacıyla, hali hazırda bulunan MSUGT günümüz ihtiyaçları karşılayamaması ve TMS/TFRS'ler ise bir hayli zor ve karmaşık bir yapıya sahip olması nedeniyle KAYİK dışındaki şirketlerin uygulayacağı standarttır. Çalışmada TMS/TFRS ile Bobi FRs hakkında genel bilgi ve standardın uygulamasında en çok karşılaşılan, maddi duran varlıklar ve kiralamalar bölümlerinin incelenmesi ve uygulama örnekleri kaleme alınmıştır. Ayrıca iki standart arasındaki temel farklılıklar tespit edilmiştir. Çalışmamın muhasebe ve bağımsız denetimle ilgilenen tüm kesimlere yararlı olmasını temenni ederim.

**Anahtar Kelimeler:** TMS/TFRS, Bobi Frs, Maddi Duran Varlıklar, Kiralamalar

## ABSTRACT

ALAN Murat. Comparative Investigation of Tangible Fixed Assets and Lease Practices in Terms of Bobi Frs and Application Examples, Master of Science Thesis, 2018.

TMS/IFRS since the beginning of 2013 with the new Turkish Commercial Code in regulating the keeping of accounting records and financial statements, the International Accounting Standards ones and International Financial Reporting Standards counterparts in Turkey, Turkey Accounting Standards (TMS) and Turkey Financial Reporting Standards (IFRS) has become compulsory. Bobi IFRS is currently unable to meet today's needs and TMS / IFRS have a rather difficult and complicated structure in order to make up for the shortcomings in the current application and to enable a wider participation in the accounting and reporting standards in developed markets is the standard to implement. General information about TMS / IFRS and Bobi IFRS in the study and examination and application examples of tangible fixed assets and leasing departments, which are most encountered in the application of the standard, have been taken. Furthermore, fundamental differences between the two standards have been identified. I hope that my work will be useful to all segments interested in accounting and independent auditing.

**Keywords:** TMS/IFRS, Bobi Frs, Tangible Fixed Assets, Leases

**ÖNSÖZ**

Bu çalışmanın hazırlanmasında her türlü katkıyı esirgemeyen değerli hocam Dr. Zeki Yanık'a ve yine çalışmada katkıları bulunan, Gülçin İleri, Orkun Yarız'e, Emre Kürümoğlu'na teşekkürü bir borç bilirim.

**İÇİNDEKİLER**

<b>ÖZET</b> .....	i
<b>ABSTRACT</b> .....	ii
<b>ÖNSÖZ</b> .....	iii
<b>İÇİNDEKİLER</b> .....	iv
<b>KISALTMALAR DİZİNİ</b> .....	vi
<b>GİRİŞ</b> .....	1

**BİRİNCİ BÖLÜM****TÜRKİYE MUHASEBE STANDARTLARI/TÜRKİYE FİNANSAL  
RAPORLAMA STANDARTLARI (TMS/TFRS)**

<b>1.1. Tms 16 Maddi Duran Varlıklar</b> .....	<b>8</b>
1.1.1. Amaç ve kapsam .....	8
1.1.2. Tanımlar .....	9
1.1.3. İlk muhasebeleştirme ve değerlendirme .....	10
1.1.4. Kayıtlara almadan sonraki değerlendirme .....	14
1.1.5. Amortisman .....	24
1.1.6. Amortisman yöntemleri .....	25
1.1.7. Maddi duran varlıkların satışı .....	27
1.1.8. Dipnotlarda açıklanması gerekenler.....	28
<b>1.2. Tms 17 Kiralama İşlemleri</b> .....	<b>29</b>
1.2.1. Amaç ve kapsam .....	29
1.2.2. Tanımlar .....	30
1.2.3. Kiralamanın bölümlendirilmesi .....	32
1.2.4. Gayrimenkullerin kiralanması.....	33
1.2.4.1. Kiracının finansal tablolarında finansal kiralamanın gösterilmesi.....	34
1.2.4.2. Kiraya verenin finansal tablolarında finansal kiralamanın gösterilmesi.....	35
1.2.5. Finansal kiralama faaliyetlerinde kullanılan hesaplar .....	36
1.2.5.1. Kiracı işletmeye ait hesaplar .....	36
1.2.5.2. Kiraya veren işletmeye ait hesaplar .....	39
1.2.6. Dipnotlarda açıklaması gerekenler.....	41
<b>İKİNCİ BÖLÜM</b> .....	<b>43</b>



<b>2. BÜYÜK VE ORTA BOY İŞLETMELER İÇİN FİNANSAL RAPORLAMA STANDARDI (BOBİ FRİS).....</b>	<b>43</b>
<b>2.1. Bobi Frs 12. Maddi Duran Varlıklar .....</b>	<b>45</b>
2.1.1. Amaç ve kapsam .....	45
2.1.2. Tanımlar .....	45
2.1.3. Maddi duran varlıkların mali tablolara alınmasına ilişkin esaslar .....	46
2.1.4. İlk edinimde değerlendirme.....	48
2.1.5. Maddi duran varlıkların takas yoluyla alımı .....	52
2.1.6. Sonraki ölçüm .....	53
2.1.7. Amortisman.....	62
2.1.8. Maddi duran varlıkların elden çıkarılması .....	65
2.1.9. Dipnotlarda açıklanması gerekenler.....	67
<b>2.2. Bobi frs 15. Kiralamalar .....</b>	<b>67</b>
2.2.1. Amaç ve kapsam .....	67
2.2.2. Tanımlar .....	67
2.2.3. Kiralama işlemlerinin bölümlendirilmesi .....	68
2.2.4. Kiralama işlemlerinin kiracı tarafından kayda alınması ve ölçümü.....	69
2.2.4.1. Finansal kiralama .....	69
2.2.4.2. Standart kiralama .....	72
2.2.4.3. Üretici veya satıcı niteliğindeki kiraya verenler .....	72
2.2.4.4. Geleneksel Kiralama .....	75
2.2.4.5. Satış ve geri kiralama işlemleri .....	76
2.2.5. Dipnotlarda açıklanması gerekenler.....	79
<b>ÜÇÜNCÜ BÖLÜM</b>	
<b>SONUÇ VE DEĞERLENDİRME</b>	
<b>3.1. Maddi Duran Varlıklar .....</b>	<b>81</b>
<b>3.2. Kiralamalar .....</b>	<b>82</b>
<b>KAYNAKÇA .....</b>	<b>85</b>
<b>ÖZGEÇMİŞ.....</b>	<b>88</b>

**KISALTMALAR DİZİNİ**

<b>AB</b>	: Avrupa Birliği
<b>BD</b>	: Bugünkü Değer
<b>BDDK</b>	: Bankacılık Dúzenleme ve Denetleme Kurumu
<b>BOBİ FRS</b>	: Büyük ve Orta Boy İşletmeler İçin Finansal Raporlama Standardı
<b>F</b>	: Faiz
<b>GD</b>	: Gelecek Değer
<b>KAYİK</b>	: Kamu Yararını İlgilendiren Kuruluşlar
<b>KGK</b>	: Kamu Gózetim Kurumu
<b>MUSGT</b>	: Muhasebe Uygulamaları Genel Tebliği
<b>N</b>	: Zaman
<b>SPK</b>	: Sermaye Piyasası Kurumu
<b>TFRS</b>	: Túrkiye Finansal Raporlama Standartları
<b>TMS</b>	: Túrkiye Muhasebe Standartları

## GİRİŞ

Ekonominin nihai amacı toplumsal refahı arttırmak belli bir büyümeyi sağlamaktır.

Bunun için ise iktisadi kıymetin kaynaklarını yatırımlarla mal ve hizmetlere dönüştürülmesinde Optimum kaynak dağılımı sağlayacak bir bilgi akışı olmakla beraber istikrarlı bir finans sistemine, rekabetçi bir piyasaya ve hukuksal alt yapıya sahip olmamız gerekmektedir.

Tüm bu sektör ve piyasalardaki iktisadi kıymetler için en uygun kararlar alınması gerekir. Bunun karar alıcıları piyasa aktörlerinin karar alma süreçlerine kullanacağı yeterli düzeyde ve doğru bilgiye ihtiyacı olacağı gerçektir. İşte bu yüzden tüm karar alıcıların yeterli düzeyde bilgiye ulaşabilmeleri için finansal tablolara ihtiyacı bulunmaktadır.

Finansal tablolar işletmenin mali durumlarını gösteren belli bir standart çerçevesinde çizelge ve belgelerden oluşan mali bir sunumdur. Finansal tabloların amacı işletme hakkında bilgi sahibi olmak isteyen ilgili kişilere doğru ve anlaşılabilir şekilde sunumun hazırlanmasıdır. Bu bilgi kullanıcıları yerel veya diğer ülke vatandaşları olabilmektedir. Yabancı ülke yerleşik olan bilgi kullanıcıları ülkeler arasındaki farklı muhasebe sistemi uygulamalarının, işletmelerin karşılaştırılabilir finansal tablo oluşturulmasını engelleyerek yabancı yatırımcı konumundaki işletmelerin analiz yapmasını güçleştirmektedir.

Bu farklılıkların giderilebilmesi ve muhasebe sistemlerini birbirleriyle uyumlu hale getirmek amacıyla devletler veya ilgili kurumlar belli standartlar geliştirmişlerdir.

Bu sebeple birçok ülke, kendi ülkelerine yerleşik işletmelerinin finansal tablolarını, karşılaştırılabilir, ihtiyaca cevap verebilen, güvenilir ve anlaşılabilir olması için uluslararası muhasebe standartlarının tek çerçevede oluşturması için çalışmalara başlamışlardır.

Bu amaçla Uluslararası Muhasebe Standartları Komitesi (IASB), dünya üzerindeki işletmeler ve diğer kuruluşların finansal raporlama için kullanacakları

muhasebe uygulamalarını uluslararası muhasebe standartlarına uygulanabilmesi için 1973 yılında kurulmuştur (Erol M., Aslan M., 2017:S.12, s.63).

Uluslararası Muhasebe Standartları Komitesi 1973-2001 yılları arasında faaliyet göstermiştir. Bu yıllar arasında finansal tablolardaki karşılaştırılabilirliği, ihtiyaca cevap verebilen, güvenilirliğinin ve anlaşılabilirliğin artırılabilmesi için çok sayıda muhasebe standardı yayımlamıştır. Bu komite, yeniden kapsamlı bir şekilde yapılanmaya giderek 2001 yılında Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu (International Accounting Standards Board - IASB) olarak isim değiştirmiştir. Bu tarihten sonra yayımlanan uluslararası muhasebe standartları, Uluslararası Finansal Raporlama Standartları (UFRS) olarak yayımlanmaya başlanmıştır (Mısırlıoğlu, 2006: 22).

Türkiye’de muhasebe standartları 2012 yılında yeni Türk Ticaret Kanununun yürürlüğe girmesiyle birlikte ulusal muhasebe standartlarını saptamak ve yayınlamak yetkisi Türkiye Muhasebe Standartları Kuruluna verilmiştir. TTK da yapılan değişiklikle bu yetki Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumuna devredilmiştir.

Kamu gözetim kurumu 2017 Ekim itibari ile 15 adet raporlama standardı ve 41 adet muhasebe standardı yayınlamıştır (<http://www.kgk.gov.tr/DynamicContent/Detail/6538/TMS/TFRS-2017-Seti>)

Global dünya düzeni kapsamında tek standart benimsenmesi ve birçok ülkeye yerleşik kişi ve kurumlar tarafından anlaşılabilmesi için ülkemizde de buna ihtiyaç duyulmaktaydı. Bu bağlamda büyük ve orta boyuttaki işletmeler için finansal raporlama standardı bu yüzden düzenlenmiştir. İşletmenin paydaşları için hazırladığı finansal tablolar bu nitelikteki bir bilgiye ihtiva etmiyorsa iktisadi kararları gerçeğe uygun olmayan bu bilgilere alınması bahsettiğimiz amaçları ulaşmamızı zorlaştıracaktır. Ekonomide kaynak dağılımı etkin olarak yapılması temin edilememiş olacak şeffaf olmayan bir finansal sistemle diğer faktörlerin etkisiyle işletmelerin finansman yapısının anlaşılması zorlaşacak ve finans maliyetleri artacaktır. Ülkenin uluslararası rekabet gücü bu nedenle özellikle dışarı açık bir ekonomimiz olması göz önünde bulundurulursa uluslararası rekabet gücü zayıflayacak istikrar ve istihdam düzeyi bundan olumsuz etkileyecektir. Bu nedenle gerçeğe uygun ihtiyacı uygun

karşılaştırılabilir bilgiyi finansal tablolar aracılığıyla yeterli düzeyde paydaşlara aktarılması toplumsal refah ve ekonomik büyüme için önem arz ettiği görülmektedir. Şirketlerin bunu teknik bilgileri sağlayana uygun hazırlayarak paydaşlara finansal tablolar aracılığıyla sunmasını sağlamaktır.

Dünyada iki adet finansal raporlama çerçevesi bulunmaktadır. Bunlardan birincisi Amerika'da uygulanmakta olan USGAAP, ikincisi ise temel olarak Avrupa Birliği tarafından benimsenen ve uygulanan daha sonra yaygınlaşan UFRS'dir.

Yukarıda da değindiğimiz gibi 1973 yılından beri Uluslararası Finansal Raporlama Standartları Komitesi bu konu üzerinde çalışmalar yapmakta olup 2000 yılında ise bu komite Kurul halini alarak yeniden yapılanmaya gitmiş ve ismini değiştirmiştir. 2002 yılında da Avrupa Birliği 2002/1606 sayılı Avrupa Birliği muhasebe direktifi ile Avrupa Birliğine üye ülkelerde halka açık şirketlerin bu direktifleri finansal tablolarda uygulaması zorunlu hale gelmiştir. Ülkemizde ise bu durum 2005 yılından beri uygulamaya girmiştir. Avrupa Birliği bu standardı konsolide mali tablolarda uygulanması konusunda zorunlu tutmakta münferit olarak hazırlanan mali tablolarda ise üye ülkelerin kendin tercihlerine bırakmıştır. UFRS halka açık yani hisse senetleri borsada işlem gören şirketlerin mali tablolarında uygulanmakta olup, dünya genelinde 120 ülkede kullanılmaktadır. Bu duruma uymayan yani halka açık olmayan ancak bir hesap verme zorunluluğu olan şirketlerin varlığı da mevcuttur. Bununla ilgili 2013 yılında Avrupa Birliği muhasebe direktifi yayınlanmış olup, bu direktif Avrupa Birliği üye ülkelerin 2015 yılına kadar 4 ve 7 Nolu direktifleri kendi finansal raporlama standartlarına uygun direktifler doğrultusunda düzenlemeleri konusunda bir bildiri yayınlamıştır. Üye ülkeler kendi yerel finansal raporlama standartlarını bu direktifler doğrultusunda düzenlemiş ve 2016 yılından itibaren uygulama uygulamaya koymuşlardır.

Bakanlar kurulu kararı ile 2016 yılı itibari ile kapsamı belirlenen bağımsız denetime tabi şirketlerin toplamı 6256 olup bu sayının sadece 1550 kadarı halka açık şirketler olup, BDDK, SPK, mevzuatına tabi şirketler ile bir takım özel nitelikli şirketler Türkiye finansal raporlama standartlarının tam setini uygulamakla yükümlüdür. Bağımsız denetime tabi olan 4700'e yakın şirket ise TFRS uygulama

zorunluluğu olmayıp finansal tablolarını Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği Uygulaması kapsamı ile ilave hususlarla beraber düzenlemeleri ön görölmekteydi (Eğitim Kęk. 2017: Bobi Frs).

Bobı FRS uygulamasıyla muhasebe sistemi uygulama genel tebliği kapsamında mali tablo düzenleyen firmalar da yine uluslararası standartlara uygun tam ve gerçeğe uygun bilgi vermelerini sağlayacak muhasebe standartları sistemine geçtiğini görmekteyiz. Finansal tabloların asıl amacı ekonomik gerçeğe uygun ihtiyaca uygun ve karşılaştırılabilir bilgi sunmaktır. Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği'ne göre hazırlanan finansal tablolar işletmenin gerçek durumunu göstermekten ziyade vergi matrahına ulaşmayı hedefleyen bir çalışma olması nedeniyle gerçeğe, ihtiyaca uygun bilgi üretmesi konusunda eksik olduğu tüm çevrelerce kabul edilmektedir.

Dolayısıyla bu ihtiyaca istinaden Kamu Gözetim Kurumu'nca büyük ve orta boy işletmelerin için TFRS'den daha basit bir finansal raporlama standardı hazırlanmıştır. Daha önce yerel finansal raporlama çerçevesi ismi ile 2015 yılında kamuoyuna sunulan raporlama standardı üzerinde değerlendirmeler yapılarak BOBİ finansal raporlama standardı hazırlanmıştır.

Vergi matrahınının tespitinde yönelik muhasebe sisteminden gerçeğe ve ihtiyacı uygun karşılaştırılabilir bilgi üreten bir finansal raporlama sistemine geçilmesi amacıyla söz konusu taslağı (Yerel Finansal Raporlama Çerçevesi Taslağı) Kamu Gözetim Kurumu'nca son şekli verilerek Bobı FRS olarak hazırlanmış ve 2017 Temmuz döneminde resmi gazetede yayınlanmıştır. 01.01.2018 tarihi ve sonrasında başlayarak bu ve bundan sonraki tüm hesap dönemlerine uygulanmak üzere yürürlüğe girmiştir. Bobı FRS'nin yürürlüğe girmesiyle birlikte bağımsız denetime tabi olan ancak TFRS uygulamayan Şirketler bu standardı uygulayacaktır.

İşletmelerin büyüklüğü ve paydaşların ihtiyaçları dikkate alınarak gerçeğe ve ihtiyaca uygun, karşılaştırılabilir bilginin ekonomik karar alıcılara finansal tablolar aracılığıyla sunulması Bobı FRS'de sade anlaşılabilir bir şekilde hazırlanmıştır. Bobı FRS paydaşların bilgi ihtiyaçlarını karşılayabilen, genel amaçlı, Uluslararası Standartlara ve Avrupa Birliği kriterleri ile uyumlu, işletmelerin genel olarak

karşılaşabileceği bütün muhasebe esaslarını belirlemekten bir raporlama standardı olarak kullanıma sunulmuştur.

Bobi FRS'nin yayınlanarak yürürlüğe girmesi birlikte ülkemizde uluslararası standartlarına uyumlu bir finansal raporlamanın uygulanması ve kaliteli bağımsız denetimin yapılması açısından önemli bir adım atılmıştır.





## BİRİNCİ BÖLÜM

### TÜRKİYE MUHASEBE STANDARTLARI/TÜRKİYE FİNANSAL RAPORLAMA STANDARTLARI (TMS/TFRS)

2013 yılı başından itibaren 6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu uygulamaya konulmuş olup, ticari işlemlere esas işlem ve olayların muhasebeleştirilmesi ve muhasebeleştirilen bu kayıtların finansal tablolara aktarılması konusunda, genel olarak kabul görmüş Uluslararası Muhasebe Standartları ve Uluslararası Finansal Raporlama Standartları'nın ülkemizdeki karşılığı olan, Türkiye Muhasebe Standartları (TMS) ve Türkiye Finansal Raporlama Standartları'na (TFRS) göre işlem yapılması zorunlu olmuştur. TTK, m. 64 ve m. 1534).

Bu kapsamda, muhasebe kayıtlarının tutulması ve finansal tabloların düzenlenmesinde bir takım yenilikler ortaya çıkmıştır. Bu özellikler belli başlı standartlar ve bu standartların uyulmasında ki zorlukları aşmak için yorumlar yayınlanmıştır.

TMS/TFRS'nin başlıca özellikleri aşağıdaki gibidir:

- 2018 yılı ocak ayı itibariyle;
- 1 adet kavramsal çerçeve,
- 15 adet TFRS,
- 28 adet TMS (TMS 1-TMS 41 arası)
- 19 adet TFRS yorumu (TFRS Yorum 1- TFRS Yorum 22 arası)
- 7 adet TMS yorumu (TMS Yorum10-TMS Yorum 32 arası)

Yayınlanmıştır (kgk.gov.tr, TMS/TFRS Seti, 1).

TTK'ya göre; muhasebeye ait defterler ve mali tablolar Türkiye Muhasebe Standartlarına uygun düzenlenmelidir (TTK, m. 64, 68, 69 ve 1534).

Bu bölümde TMS/TFRS'ye göre Maddi Duran Varlıklar ve Kiralamalara ait standartlar örnek uygulamalarıyla incelenecektir.

## **1.1. Tms 16 Maddi Duran Varlıklar**

### **1.1.1. Amaç ve kapsam**

Bu standardın amacı, finansal tablo kullanıcılarının işletmenin maddi duran varlıklardaki bilgi ihtiyaçlarını karşılamak, varlık yatırımını ve bu yatırımdaki değişimleri tayin edebilmelerini sağlayan maddi duran varlıklarla alakalı muhasebe işlemlerini tanzim etmektir. Maddi duran varlıkların kayıtlara alınmasında esas durum; muhasebe kayıtlarının yapılması, defter değerlerinin belirlenmesi ve bunlarla alakalı olarak finansal tablolara aktarılması ve gerekli olan amortisman hesaplamalarının yapılması tutarlarının tespiti ile değer düşüklükleridir.

Başkaca bir standart tarafından farklı muhasebeleştirme öngörülmediği ya da izin vermediği sürece, maddi duran varlıklarla ilgili muhasebe işlemlerinde bu Standardın hükümleri uygulanmalıdır.

Standart hükümleri aşağıda belirtilmiş bulunan varlıkların muhasebe işlemlerinde uygulanmamaktadır;

- a) “TFRS 5” Standardı gereğince satış için elde tutulan maddi duran varlıklar.
- b) Taşıyıcı bitkiler haricindeki tarımsal faaliyetlerle ilgili canlı varlıklar (Bu Standart taşıyıcı bitkilere uygulanmaktadır, ancak taşıyıcı bitkilerin ürünlerine uygulanmaz.)
- c) Madenlerle ilgili arama, hazırlık, çıkarma ve değerlendirme harcamalarının/varlıklarının muhasebeleştirilmesi ve ölçülmesi
- d) Petrol, doğal gaz ve benzer özellikli yenilenebilir olmayan doğal kaynaklar benzeri madenler üzerindeki haklar ve madeni kaynaklar.

Yalnız, bu Standart (b) ve (d) maddeleri arasında tanımlanan varlıkların geliştirilmesi veya korunmasında kullanılan maddi duran varlıklar için uygulanabilmektedir.

### 1.1.2. Tanımlar

Bu Standartta geçen terimlerin açıklamaları aşağıdaki gibidir:

**Taşıyıcı Bitki:** Aşağıdaki niteliklere sahip olan yaşayan bir bitkidir;

- a) Tarımsal ürünlerin üretimi ya da temini için kullanılması,
- b) Bir dönemden daha fazla ürün vermesinin beklenmesi,
- c) Önemli olmayan kalıntı satışları haricinde tarımsal ürün olarak satılma ihtimalinin çok düşük olması.

**Defter Değeri:** Bir varlığa ait birikmiş amortisman tutarı ile birikmiş değer düşüklüğü zararlarının ilgili varlık tutarından indirildikten sonra finansal tablolara aktarıldığı tutardır.

**Maliyet:** Bir varlığın iktisabında veya inşasında ödenen tüm nakit veya nakit benzerleri tutarların gerçeğe uygun değerini veya belirli hallerde, ilk muhasebe kayıdı sırasında ilgili varlığı oluşturan tutarlar toplamıdır.

**Amortisman Tabi Tutar:** Bir varlığı oluşturan maliyetler toplamından veya maliyet yerine geçen diğer tutarlar toplamından hurda tutarının düşülmesiyle bulunan değerdir.

**Amortisman:** Bir varlığın amortisman tabi değerinin, faydalı ömür boyunca sistematik olarak dağıtılmasını ifade eder.

**İşletmeye Özgü Değer:** İşletmenin bir varlığın sürekli kullanmadan ve faydalı hayatının sonunda elden çıkarılması durumunda elde edilmesi muhtemel değeri yada bir borcun ödenmesi durumunda muhtemel nakit akışlarının bugünkü değeri demektir.

**Gerçeğe Uygun Değer:** Piyasa katılımcılarının arasında ölçüm tarihinde gerçekleşecek bir işlemde bir varlığın satışında elde edilecek ya da bir borcun devrinde ödenecek fiyatı ifade eder.

**Değer Düşüklüğü Zararı:** Bir varlığın defter değerinin geri kazanılabilir tutarını aşan kısmı anlamına gelmektedir.

**Geri Kazanılabilir Tutar:** Bir varlığın gerçeğe uygun tutarından satış giderleri düşülerek bulunan değeri ile kullanım değeri arasında büyük olanıdır.

**Bir Varlığın Kalıntı Değeri:** Bir varlık tahmin edilen yararlı ömrünün sonundaki vaziyet ve yaşına geldiğinde elden çıkarılması sonucunda elde edilmesi beklenen tutardan, elden çıkarmanın tahmini maliyetleri düşürülerek ulaşılan tahmini tutarı ifade etmektedir.

**Yararlı Ömür:** Bir varlığın işletme tarafından kullanılabilmesi muhtemel süreyi ya da işletme tarafından ilgili varlıktan elde edilmesi muhtemel üretim sayısı veya benzeri üretim birimini ifade etmektedir.

### 1.1.3. İlk muhasebeleştirme ve değerlendirme

Maddi duran varlıklar ilk muhasebeleştirilmesinde elde etme maliyeti ya da işletme tarafından üretilecekse üretim maliyeti hesaplanarak kayıtlara alınır.

Maddi duran varlıkların ilk muhasebeleştirilmesinde komisyon, tellaliye gideri, emlak taşıt alım vergi giderleri, kıymet takdiri, noter ve mahkeme giderleri elde etme maliyetine dahil edilirler.

Maddi duran varlığın bir yerden başka bir yere taşınması montaj ve de montaj ettirme giderleri yine maddi duran varlığın satın alma maliyetine dahil edilirler.

Maddi duran varlıklar satın alınırken herhangi bir finansman maliyetine katlanılmışsa bunlar maddi duran varlığın maliyeti içinde yer almayıp ayrıca finansman gideri olarak kayıt edilir. Maddi duran varlık eğer işletme bünyesinde meydana getiriliyor ise ve yapımı bir yıldan daha fazla sürecek ise bu durumda maddi

duran varlığın alımında kullanılan finansman gideri borçlanma maliyetleri standardına uygun olarak maddi duran varlığın maliyetine dahil edilirler.

Maddi duran varlıklar için de ayrıca başka bir maddi duran varlık barındırıyor ise bunlar ayrıştırılarak kayıt edilmesi gerekmektedir. Örneğin işletmeye bir bina satın alınması durumunda binaya ait arsa ayrıca kayıtları alınması gerekmektedir.

Maddi duran varlığın aktifleştirilmesi, şirket yönetiminin maddi duran varlığı satın alma amaçlarına yani üretime başlamaya hazır hale gelmesiyle gerçekleşir. Yani maddi duran varlığın amortisman ayırabilir duruma gelmesi ya da yılsonuna gelinmesi önem arz etmemektedir.

Maddi duran varlık olarak tanımlanan yedek parça servis ve yardımcı donanımlar gibi özellikli varlıklar maddi duran varlıklar da tanımlamak zorundadır. Maddi duran varlık olarak muhasebeleştirilen bu parça ve malzemeler amortismanına tabi tutulur. Maddi duran varlık tanımına uymayan malzemeler ise stok olarak sınıflandırılır. Maddi duran varlık tanımında esas dikkat edilmesi gereken unsur ilgili varlığı bir yıldan daha fazla kullanım veya hizmet ömrünü olup olmasına göreler. Kısaca maddi duran varlık için bir yıldan daha fazla kullanım ömrü olması öngörülmektedir.

Maddi duran varlıkların kullanımından tamamen veya kısmen amorti edilmesinden sonra yedek parça veya esas parçaların değiştirilmesi neticesinde bu parçalar için de ayrıca maddi duran varlık muhasebe kaydı yapılır ve amortismanına tabi tutulur. Maddi duran varlıklar aktifleştirildikten sonra varlıkların ömrünü uzatan kapasitesini arttıran ve üretimin iyileştirilmesini amaçlayan her türlü büyük bakım ve onarım giderleri varlık maliyetine dahil edilir ve aktifleştirilir.

**Örnek 1:** MSG Şirketi 1 Temmuz 2017 tarihinde 250.000,00 TL tutarında bir makinayı 2 yıl vadeli bankadan kredi almak suretiyle satın almıştır.

- Varlığın alımı ile ilgili finansman temini için bankaya 1.000,00 TL ödeme yapılmıştır.
- Makinanın satın alınan bayiden fabrikaya taşınması için 500,00 TL harcama yapılmıştır.

- Makinanın montajının yapılacağı alanın hazırlığı için 2.500,00 TL harcama yapılmıştır.
- Makinanın test ve deneme aşamasında 3.000,00 TL işçilik 1000,00 TL malzeme ve 1000,00 TL amortisman olmak üzere toplamda 5.000,00 TL olmak üzere harcama yapılmıştır.
- Satın almış olan makinenin faydalı ömrü beş yıl olacağı tahmin edilmekte ve beşinci yılın sonunda makinenin sökülmesi ve sökülmüş olan yerin hazırlanması için bugünkü değer üzerinden 15.000,00 TL harcama yapılacağı düşünülmektedir.
- Makinanın kullanılabilmesi için şirket çalışanlarının eğitimine 1.250,00 TL harcama yapılmıştır.
- Makinanın test üretimi için kullanılmış olan hammadde maliyeti tutarı 1.500,00 TL'dir.
- 2017 yılı sonunda makinanın finansmanında kullanılan tutar için 10.000,00 TL faiz ödemesi yapılmıştır.

Buna göre makinanın alımında yapılan harcamalar maliyet ve gider olarak aşağıdaki tabloda gösterilmiştir (Karapınar ve Eflatun, 2017 s.207).

<b>Açıklama</b>	<b>Maliyet</b>	<b>Gider</b>
Makine İlk Alış Maliyeti	250.000,00	
Kredi Finansman Maliyeti		11.000,00
Montaj Edilecek Yerin Hazırlanma Gideri	2.500,00	
Nakliye Giderleri	500,00	
Deneme Ve Test Giderleri	5.000,00	
Yararlı Ömür Sonrası Makinanın Söküm Gideri	15.000,00	
Makinanın Kullanılabilmesi İçin Personel Eğitim Gideri	1.250,00	
Test Ürünlerin Maliyeti	1.500,00	
<b>Toplam</b>	<b>275.750,00</b>	<b>11.000,00</b>

-----1 Mart 2017-----		
252 Tesis Makine Ve Cihazlar	275.750,00	
<i>Makine İlk Alış Maliyeti</i>	<i>250.000,00</i>	
<i>Montaj Edilecek Yerin Hazırlanma Gideri</i>	<i>2.500,00</i>	
<i>Nakliye Giderleri</i>	<i>500,00</i>	
<i>Deneme Ve Test Giderleri</i>	<i>5.000,00</i>	
<i>Yararlı Ömür Sonrası Makinanın Söküm Gideri</i>	<i>15.000,00</i>	
<i>Makinanın Kullanılabilmesi İçin Personel Eğitim Gideri</i>	<i>1.250,00</i>	
<i>Test Ürünlerin Maliyeti</i>	<i>1.500,00</i>	
338 Ertelenmiş Vade Farkı Giderleri	11.000,00	
300 Banka Kredileri	275.750,00	
381 gider tahakkukları		11.000,00
327 diğer ticari borçlar		25.750,00
Vadeli Maddi Duran Varlık Alımı		

**Örnek 2:** Bir işletme 1000 metre<sup>2</sup> arsa üzerine inşa edilmiş 200.000,00 TL değerinde bir bina ödemesi bankadan yapılarak satın alınmıştır. Arsanın metrekare birim tutarı 100 TL'dir. Ayrıca satın almış olan binaya 20.000,00 TL değerinde asansör yaptırılmış ve binaya monte edilmiştir.

Yukarıda bahsedildiği üzere her varlığın değeri ayrı ayrı kayıt edilmek zorundadır. Buna göre;

$$\text{Arsa Değeri} = 1000 \text{ Mt}^2 * 100,00 = 100.000,00$$

$$\text{Bina Değeri} = 200.000,00 - 100.000,00 = 100.000,00$$

$$\text{Asansör} = 20.000,00$$

-----31 Aralık 2017-----		
250 Arsalar	100.000,00	
252 Binalar	100.000,00	
253 Tesis Makine Ve Cihazlar	20.000,00	
102 Bankalar		220.000,00
Maddi Duran Varlık Alımı		

#### 1.1.4. Kayıtlara almadan sonraki değerlendirme

Maddi duran varlıklar bilanço tarihinde maliyet modeline göre ve yeniden değerlendirme modeline göre değerlendirilir.

Maliyet modeli prensibine göre düzenlenen maddi duran varlıkların satın alma maliyeti veya üretim sonucu oluşan maliyetlerinden birikmiş amortismanları ve değer düşüklükleri dikkate alındıktan sonra oluşan değerleri ile gösterilir.

Yeniden değerlendirme modeline göre değerlendirilmiş olan maddi duran varlıklar da ise yeniden derlenmiş tutarları üzerinden gösterilir. Yeniden derlenmiş tutar ise gerçeğe uygun değerden birikmiş amortisman ve diğer düzeltmeleri düşündükten sonra kalan değerdir.

İkisinin arasındaki fark maliyet modelinde maddi duran varlıkların elde etme maliyeti veya üretim maliyetleri dikkate alınırken yeniden değerlendirme modelinde ise değerlendirilmiş tutarlar üzerinden işlem yapılır.

#### Örnek 1:

MSG Şirketi hazır beton sektöründe faaliyet göstermektedir. Şirket 1 Mart 2015 yılında 680.000 TL'ye çimento silosu ödemesi bankadan yapılarak satın almıştır. Makinanın faydalı ömrü 10 yıl olup, amortisman hesaplaması normal yöntemine göre yapılmaktadır. Şirket değerlendirme modeli olarak maliyet değerlendirme yöntemini kullanmaktadır. Şirket silonun gerçeğe uygun değerini 2015 yılı sonu itibari ile 600.000 TL, 2016 yılı sonu itibari ile ise 550.000,00 TL olacağı tespit etmiştir.



Yukarıdaki açıklamalar ışığında yevmiye kaydı ve hesaplamalar aşağıdaki gibi olacaktır (Özbirecikli, Kıymetli Şen ve Tüm 2017, S. 229-230).

-----1 Mart 2015-----		
253 Tesis Makine Ve Cihazlar	680.000,00	
102 Bankalar		680.000,00
Çimento Silosu Alımı		
-----		

**Amortisman Bedeli** = Defter Değeri /Faydalı Ömür

**Amortisman Bedeli** = 680.000,00÷ 10 yıl = 68.000,00

-----31 Aralık 2015-----		
730 Genel Üretim Giderleri	68.000,00	
257 Birikmiş Amort.		68.000,00
Maddi Duran Varlığın 2015 Yılı Amortismanı		
-----		

**Defter Değeri** = Maliyet Tutarı - (Birikmiş Amortisman +Birikmiş Değer Düşüklüğü Karşılığı)

**Defter Değeri** = 680.000,00-68.000,00

**Defter Değeri** = 612.000,00

Yukarıdaki hesaplamada defter değerinin 612.000,00 TL olduğu ve gerçeğe uygun değerinin ise 600.000,00 TL olması sebebiyle 12.000,00 TL değer düşüklüğü olduğu görülmektedir. Bu nedenle yıl sonunda aşağıdaki yevmiye kaydının yapılması gerekmektedir;

-----31 Aralık 2015-----		
654 Karşılık Giderleri	12.000,00	
257 Br. Amr. MDV Değ. Düş. Karş.		12.000,00
MDV Değer Düşüklüğü Karşılığı		
-----		
-----31 Aralık 2016-----		
730 Gen. Üretim Giderleri.	68.000,00	
257 Birik. Amort.		68.000,00
Maddi Duran Varlığın 2016 Yılı Amortismanı		
-----		

**Defter Değeri** = 680.000,00 - (68.000,00 + 68.000,00)

**Defter Değeri** = 680.000,00 - 136.000,00

**Defter Değeri** = 544.000,00

2016 yılı sonu itibariyle defter değeri 544.000,00 TL olan makinanın daha önceden tespit edilen gerçeğe uygun değeri 550.000,00 TL olması, yani gerçeğe uygun değerın defter değerinden büyük olması nedeniyle herhangi bir kayıt yapılmasına gerek bulunmamaktadır (Özbirecikli, Kıymetli Şen ve Tüm 2017, S. 229-230).

### Örnek 2:

MSG Şirketi hazır beton sektöründe faaliyet göstermektedir. Şirket 1 Mart 2015 yılında 680.000,00 TL'ye çimento silosu ödemesi bankadan yapılarak satın almıştır. Makinanın faydalı ömrü 10 yıl olup, amortisman hesaplaması normal yönteme göre yapılmaktadır. Şirket değerlendirme modeli olarak yeniden değerlendirme yöntemini seçmektedir. Şirket silonun gerçeğe uygun değerini 2015 yılı sonu itibari ile 600.000,00 TL, 2016 yılı sonu itibari ile ise 550.000,00 TL olacağı tespit etmiştir.

Yukarıdaki açıklamalar ışığında yevmiye kaydı ve hesaplamalar aşağıdaki gibi olacaktır;

-----1 Mart 2015-----		
253 Tes. Mak. Ve Cihazl.	680.000,00	
102 Banka.		680.000,00
Çimento Silosu Alımı		
-----		

**Amortisman Bedeli** = Defter Değeri /Faydalı Ömür

**Amortisman Bedeli** = 680.000,00 ÷ 10 yıl = 68.000,00

-----31 Aralık 2015-----		
730 Gen. Üretim Gider.	68.000,00	
257 Birik. Amortisman.		68.000,00
Maddi Duran Varlığın 2015 Yılı Amortismanı		
-----		

**Defter Değeri** = Maliyet Tutarı - (Birikmiş Amortisman +Birikmiş Değer Düşüklüğü Karşılığı)

**Defter Değeri** = 680.000,00-68.000,00

**Defter Değeri** = 612.000,00

Yukarıdaki hesaplamada defter değerinin 612.000,00 TL olduğu ve gerçeğe uygun değerinin ise 620.000,00 TL olması sebebiyle 8.000,00 TL değer artış olduğu görülmektedir. Bu artış hem makinanın değerine hem de makineye ait birikmiş amortismanı arttırması nedeniyle, kayıtlı değerlerin de yeniden değerlendirilmesi gerekmektedir.

<b>Değerleme Artış Oranı</b>	= Değer Artışı ÷ Defter Değeri
<b>Değer Artış Oranı</b>	= 8.000,00 ÷ 612.000,00
<b>Değer Artış Oranı</b>	= 0,013
<b>Makinanın Defter Değerindeki Artış</b>	= 680.000,00 × 0,013
<b>Makinanın Defter Değerindeki Artış</b>	= 8.888,89
<b>Birikmiş Amortismandaki Değer Artışı</b>	= 68.000,00 x 0.013
<b>Birikmiş Amortismandaki Değer Artışı</b>	= 884,00

Bu nedenle yıl sonunda aşağıdaki yevmiye kaydının yapılması gerekmektedir;

-----31 Aralık 2015-----		
253 Tes. Mak. Cihaz.	8.888,89	
257 Br. Amr.MDV Değ.Düş. Karş.		884,00
520 Yeniden Değ.Yedeği		8.004,89
Yeniden değerlendirme yevmiye kaydı		
-----		

2016 yılına ilişkin amortisman hesaplaması sırasında 2015 yılında yeniden değerlendirme ile değeri artan iktisadi kıymet yeni değer üzerinden amortismanına tabi tutulması gerekecektir.

Buna göre;

<b>253 Tes. Mak. Cihaz.</b>	= 688.888,89
<b>257 Birikmiş Amort.</b>	= 68.884,00
<b>Amortismanına Tabi Tutar</b>	= 688.888,89 - 68.884,00
<b>Amortismanına Tabi Tutar</b>	= 620.004,89
<b>Amortisman Tutarı</b>	= 620.004,89 / 9
<b>Amortisman Tutarı</b>	= 68.889,43

-----31 Aralık 2016-----		
730 Gen. Üretim Gider.	68.889,43	
257 Birik. Amortis.		68.889,43
Maddi Duran Varlığın 2016 Yılı Amortismanı		
-----		

Bu hesaplama ile gerçeğe uygun değer üzerinden hesaplanmış birikmiş amortisman tutarı aşağıdaki gibi olacaktır.

<b>2015 Yılı Bir. Amort.</b>	= 68.000,00
<b>2015 Yılı Değerleme Farkı</b>	= 884,00
<b>2016 Yılı Bir. Amort.</b>	= 68.889,43
<b>Defter Değeri</b>	= 68.000,00 TL+884,00+68.889,43
<b>Defter Değeri</b>	= 680.000,00-(68.000,00+884,00+68.889,43)
<b>Defter Değeri</b>	= 680.000,00 – 137.773,43
<b>Defter Değeri</b>	= 542.226,56

2016 yılı sonu itibarıyla defter değeri 542.226,56 TL olan makinanın daha önceden tespit edilen gerçeğe uygun değeri 550.000,00 TL olması, yani gerçeğe uygun değerinin defter değerinden büyük olması 7.773,43 TL değer artış olduğu görülmektedir. Bu artış hem makinanın değerine hem de makineye ait birikmiş amortismanı arttırması nedeniyle, kayıtlı değerlerin de yeniden değerlendirilmesi gerekmektedir (Özbirecikli, Kıymetli Şen ve Tüm 2017, S. 231-232-233).

### Örnek 3:

MSG şirketi halı üretim faaliyeti ile uğraşmaktadır. Şirket makine modernizasyonu kapsamında 2014 yılında 100.000,00 TL bedelle ödemesi bankadan yapılarak yeni makine almıştır. Makinanın faydalı ömrünün 5 yıl olduğu belirlenmiştir. Şirket iktisadi kıymetlerinin amortismanlarını normal yönteme göre hesaplamaktadır.

Şirketin almış olduğu makinanın yıl sonları itibarı ile gerçeğe uygun değerleri;

<b>Yıl</b>	<b>Tutar (TL)</b>
2015	79.000,00
2016	62.000,00
2017	38.500,00
2018	21.000,00

olarak gerçekleşmiştir.

Yukarıdaki bilgiler ışığında yeniden değerlendirme yöntemini ile maliyet yöntemine göre hesaplamaları ve vergi mevzuatına uyumlu yevmiye kayıtları

aşağıdaki gibi olacaktır. Vergi oranı %20 olacaktır. (Örten, Kaval ve Karapınar, 2016, S. 203-204-205).

Yıl	Defter Değeri	Gerçeğe Uygun Değeri	Değer Artış Azalış
2015	100.000,00-20.000,00	79.000,00	-1.000,00
2016	100.000,00-40.000,00	62.000,00	2.000,00
2017	100.000,00-60.000,00	38.500,00	-1.500,00
2018	100.000,00-80.000,00	21.000,00	1.000,00

### Maliyet yöntemine göre;

#### 2015 Yılı

-----31.12.2014-----		
730 Gen. Üretim Gider.	20.000,00	
257 Birik. Amortis.		20.000,00
Yıl Sonu Amortisman Ayrılması		

-----31.12.2015-----		
654 Karş. Gider.	1.000,00	
257 Mdv Değ. Düşük. Karş.		1.000,00
Değer Düşüklüğü Karşılığının Ayrılması.		

-----31.12.2015-----		
950 KKE Karşılık Giderleri	1.000,00	
951 KKE Karş.Giderleri		1.000,00
Vergi Mevzuatına Uyum Kaydı		

-----31.12.2015-----		
284 Ertel. Vergi Varl.	200,00	
691 Dön. Kar.Ver. ve Y.Y.K.		200,00
Vergi Etkisi Yevmiye Kaydı		

**2016 Yılı**

-----31.12.2015-----		
730 Gen. Üret. Gider.	20.000,00	
257 Birik.Amortis.		20.000,00
Yıl Sonu Amortismanın Ayrılması		
-----31.12.2016-----		
257 Br. Amr.MDV Değ.Düş. Karş.	1.000,00	
644 Kon. Kalm. Karş.		1.000,00
Değer Düşüklüğü Karşılığının Ayrılması.		
-----31.12.2016-----		
980 Vergi.Tabi Olm. Gel.	1.000,00	
981 Verg. Tabi Olm. Gel.		1.000,00
Vergi Mevzuatına Uyum Kaydı		
-----31.12.2016-----		
691 Dön. Kar.Vergi ve Y.Y.K.	200,00	
484 Ertel. Vergi Borc.		200,00
Vergi Etkisi Yevmiye Kaydı		
-----		

**2017 Yılı**

-----31.12.2016-----		
730 Gen. Üret. Gider. 257 Birik. Amortis. Yıl Sonu Amortisman Ayrılması	20.000,00	20.000,00
-----31.12.2017-----		
654 Karş. Gider. 257 Br. Amr.MDV Değ.Düş. Karş. Değer Düşüklüğü Karşılığının Ayrılması.	1.500,00	1.500,00
-----31.12.2017-----		
950 KKE Karşılık Giderleri 951 KKE Karşılık Giderleri Vergi Mevzuatına Uyum Kaydı	1.500,00	1.500,00
-----31.12.2017-----		
284 Ertelen. Vergi Varl. 691 Dön. Kar.Vergi Ve Y.Y.K. Vergi Etkisi Yevmiye Kaydı	300,00	300,00

**2018 Yılı**

-----31.12.2015-----		
730 Gen. Üret. Gider. 257 Birik. Amortismanlar Yıl Sonu Amortisman Ayrılması	20.000,00	20.000,00
-----31.12.2016-----		
257 Br. Amr.MDV Değ.Düş. Karş. 644 Kon. Kalm. Karş. Değer Düşüklüğü Karşılığının Ayrılması.	1.000,00	1.000,00
-----31.12.2016-----		
980 Vergi.Tabi Olm. Gelir. 981 Verg. Tabi Olm. Gel. Vergi Mevzuatına Uyum Kaydı	1.000,00	1.000,00
-----31.12.2016-----		
691 Dön. Kar. Vergi Ve Y.Y.K. 484 Ertel. Vergi Borcu Vergi Etkisi Yevmiye Kaydı	200,00	200,00

Yukarıdaki yevmiye kayıtlarından da görüleceği üzere maliyet yönteminde defter değerinin üzerinde olan gerçeğe uygun değerler için herhangi bir kayıt yapılmamıştır.

**Net Değere Göre Yeniden Değerleme Yöntemi;****2015 Yılı**

a) Net Değer	100.000,00 – 20.000,00=	80.000,00
b) Değer Art. veya Azal.	79.000,00 – 80.000,00=	<b>-1.000,00</b>
c) Düzelt. Katsayısı	79.000,00 /80.000,00=	<b>0,99</b>
ç) Düzeltil. Birik. Amort.	20.000,00 x 0,9875=	19.800,00
d) Ayrılacak Amortis.	99.000,00 x 0,20=	19.800,00
e) Toplam Amortis.	=	39.600,00

**2016 Yılı**

a) Net Değer	99.000,00 – 39.600,00=	59.400,00
b) Değer Artış veya Azalışı	62.000,00 – 59.400,00=	<b>2.600,00</b>
c) Düzeltme Katsayısı	62.000,00/59.400,00=	<b>1,04</b>
ç) Düzeltil. Birik. Amort.	39.600,00 x 1,043771=	41.333,29
d) Ayrılacak Amortis.	101.600,00 x 0,20=	20.320,00

**2017 Yılı**

a) Net Değer	101.600,00 – 61653,29=	39.946,71
b) Değer Art. veya Azal.	38.500,00– 39.947,00=	<b>-1.447,00</b>
Düzeltme Katsayısı	38.500,00 / 39.947,00=	<b>0,96</b>
c) Düzelt. Birik. Amortis.	60.949,60*0,996377=	60.728,78
d) Ayrılacak Amortis.	99.847,00 x 0,20=	19.969,40
e) Toplam Amortis.		79.889,40

**2018 Yılı**

a) Net Değer	99.847,00- 79.889,40=	19.957,60
b) Değer Artış veya Azalışı	21.000,00 –19.957,60=	<b>1.042,40</b>
c) Düzeltme Katsayısı	21.000,00 /19.957,40=	
ç) Düzelt. Birik. Amortis.	79.889,40x 1,0021=	80.059,92
d) Ayrılacak Amortis.	101.195,40 x 0,20=	20.239,08
e) Toplam Amortis.		100.328,48

Yukarıdaki hesaplamalar neticesinde sadece 2015-2016 yılına ait yevmiye kaydı aşağıdaki gibi olacaktır.



**2015 Yılı**

-----31.12.2014-----		
730 Gen. Üret. Gider.	20.000,00	
257 Birik. Amortis.		20.000,00
Yıl Sonu Amortisman Ayrılması		
-----31.12.2015-----		
659 Diğ. Faal. Gider Ve Zararları	1.000,00	
253 Tes. Mak. Ve Cihaz.		1.000,00
Değer Düşüklüğü Zararı Yevm. Kaydı.		
-----31.12.2015-----		
950 KKE Karşılık Giderleri	1.000,00	
951 KKE Karşılık Giderleri		1.000,00
Vergi Mevzuatına Uyum Kaydı		
-----31.12.2015-----		
284 Ertel.Vergi Varlı.	200,00	
691 Dön. Kar. Ver.ve Y.Y.K.		200,00
Vergi Etkisi Yevmiye Kaydı		
-----31.12.2015-----		
257 Birik. Amortis.	200,00	
525 Mdv Değ. Artış Fonu.		200,00
Birikmiş Amortisman Yen. Değ. Düz. Kaydı		
-----		

**2016 Yılı**

-----31.12.2015-----		
730 Gen. Üret. Gider.	19.800,00	
257 Birik.Amortis.		19.800,00
Yıl Sonu Amortisman Ayrılması		
-----		
-----31.12.2016-----		
253 Tes. Mak. Ve Cihaz.	2.600,00	
649 Diğ. Faal. Ol. Gel. Ve Kar		600,00
525 Mdv Değ. Art. Fonu		2.000,00
Değer Artış Karı Yevm. Kaydı.		
-----		
-----31.12.2016-----		
980 Vergiye Tabi Olm. Gelir	600,00	
981 Vergiye Tabi Olm. Gelir		600,00
Vergi Mevzuatına Uyum Kaydı		
-----		
-----31.12.2016-----		
691 Dön. Karı Vergi Ve Y.Y.K.	120,00	
384 Ertel. Vergi Borcu		120,00
Vergi Etkisi Yevmiye Kaydı		
-----		
-----31.12.2016-----		
525 Mdv Değ. Art. Fonu	1.733,29	
257 Birik. Amortis.		1.733,29
Birikmiş Amortisman Yen. Değ. Düz. Kaydı		
-----		

**1.1.5. Amortisman**

Maddi duran varlığın amortismanına tabi değeri hesap edilirken varlığın hurda değeri maddi duran varlığın maliyetinden kesitler düşünmesi gerekmektedir. Bununla birlikte maddi duran varlığa ait herhangi bir kalıntı değer olmaması ya da önemsiz derecede az olması halinde bu değer dikkate alınmamaktadır.

Amortismanına tabi olan iktisadi kıymet ömrünün sonunda satılması halinde, bu varlığın satışı ile ilgili katlanacak olan maliyetlerin çıkarılmasıyla elde kalacak net değer kalıntı değer olarak ifade edilir. Bunun hesaplaması yapılırken paranın mutlaka zaman değeri katılması gerekir. Paranın zaman değeri bugünkü değer ile ölçülür.

### Örnek 1:

MSG işletmesi 50.000 TL'na 2017 tarihinde bir adet iş makinasını ödemesi bankadan yapılarak almıştır. İş makinasının yararlı ömrü beş yıl olup, 5. yılın sonundaki hurda değerinin 10.000 TL olması tahmin edilmektedir. Gelecek beş yıl içinde her yıl ortalama enflasyon oranı %12 tahmin edildiğine göre işletmenin amortismanına tabi varlığa ait tutarın ne kadar olduğunu bulunuz.

$$\text{Bugünkü Değer} = \text{Gelecekteki Değer} / (1 + \text{Faiz Oranı} * \text{Vade})$$

$$\text{Hurdanın Bugünkü Değeri} = 10.000,00 \text{ TL} / (1 + 0,12^5) = 5.674,27 \text{ TL}$$

$$\text{Amortismanına Tabi Değer} = 50.000,00 \text{ TL} - 5.674,27 \text{ TL} = 44.325,73$$

Yukarıdaki örnekte görüleceği üzere 50.000,00 TL'ye alınan maddi duran varlığın amortismanına tabi tutarı kalıntı değeri düşürüldükten sonra 44.325,73 TL olduğu görülmektedir.

### 1.1.6. Amortisman yöntemleri

İşletmeler amortisman oranlarının seçiminde ilgili maddi duran varlığın kullanımından elde edeceği faydayı düşünerek tespit etmek zorundadırlar. Günümüz mevzuatında bir çok maddi duran varlık için amortisman oranı belirlenmiştir. Ancak standartta ve gerçekte olması gereken maddi duran varlığın faydalı ömrünün işletme tarafından belirlenmesi gerektirir. Çünkü maddi duran varlığın fiziki ömrünü ve ekonomik ömrünü belirleyen ilgili varlığı işletmede ne sıklıkla kullanılacağı bakım ve onarımlarının hangi periyotlarla yapılacağı ve üretimdeki pozisyonu varlığın ömrünü değiştirmektedir.

Standartta iki türlü amortisman yöntemi olup bunlardan biri normal amortisman yöntemi diğeri ise azalan bakiyeler yöntemidir.

### Örnek 1:

MSG Şirketi 1 Ağustos 2017 tarihinde 50.000,00 TL'ye bir fotokopi makinası ödemesi bankadan yapılarak satın almıştır. Almış olduğu fotokopi makinasının faydalı ömrü 5 yıl olarak belirlenmiştir. İşletmenin satın almış olduğu bu fotokopi makinasına azalan bakiyeler usulü ve normal usulüne göre uygulayacağı amortisman hesaplaması ile yevmiye kayıtları aşağıdaki gibidir (Karapınar ve Eflatun, 2017 s.213).

#### DEMİRBAŞ ve AMORTİSMAN DEFTERİ

İşletmenin Ünvanı:		MSG Şirketi				
İktisadi Kıymete Ait Bilgiler						
Sıra No	Kullanıma Başlama Tarihi	Demirbaş Cinsi	Miktarı	Faydalı Ömür	Oran	Demirbaş Tutarı
1	1.08.2017	Fotokopi Cihazı	1	5	20,00	50.000,00

#### NORMAL AMORTİSMAN YÖNTEMİ

Sıra No	Yıllar	Amortisman Tabi Tutar	Net Defter Değeri	Amortisman Hesabı	Amortisman Tutarı
1	2017	50.000,00	50.000,00	$(50.000,00 * 0,20)/12 * 5 =$	4.166,67
2	2018	50.000,00	45.833,33	$(50.000,00 * 0,20) =$	10.000,00
3	2019	50.000,00	35.833,33	$(50.000,00 * 0,20) =$	10.000,00
4	2020	50.000,00	25.833,33	$(50.000,00 * 0,20) =$	10.000,00
5	2021	50.000,00	15.833,33	$(50.000,00 - (4.166,67 + 10.000,00 + 10.000,00 + 10.000,00)) =$	15.833,33

#### AZALAN BAKİYELER YÖNTEMİ

Sıra No	Yıllar	Amortisman Tabi Tutar	Net Defter Değeri	Amortisman Hesabı	Amortisman Tutarı
1	2017	50.000,00	50.000,00	$(50.000,00 * 0,40)/12 * 5 =$	8.333,33
2	2018	50.000,00	41.666,67	$(41.666,67 * 0,40) =$	16.666,67
3	2019	50.000,00	25.000,00	$(25.000,00 * 0,40) =$	10.000,00
4	2020	50.000,00	15.000,00	$(15.000,00 * 0,40) =$	6.000,00
5	2021	50.000,00	9.000,00	$(50.000,00 - (8.333,33 + 16.666,67 + 10.000,00 + 6.000,00)) =$	9.000,00

İşletme eğer Üretim hacmine göre amortisman ayırmaya gitseydi fotokopi cihazının işlem adedi dikkate alınarak her sene çekmiş olduğu toplam fotokopi sayısının fotokopi makinasının toplam ömrü boyunca çekeceği fotokopi sayısına bölünmesi suretiyle doğacak olan oran üzerinden amortisman kaydedilmesi gerekecekti.

#### **Azalan Bakiyeler Usulü**

-----31 Aralık 2017-----		
770 Genel Yönetim Giderleri	8.333,33	
257 Birikmiş Amortisman		8.333,33
Dönem Amortisman Gideri		
-----		
<b>Normal Amortisman Usul</b>		
-----31 Aralık 2017-----		
770 Genel Yönetim Giderleri	4.166,67	
257 Birikmiş Amortisman		4.166,67
Dönem Amortisman Gideri		
-----		

#### **1.1.7. Maddi duran varlıkların satışı**

Maddi duran varlıklar ekonomik ömrün tamamladığında kullanılamaz hale geldiğinde veya satıldığında bilanço hesaplarından çıkarılır. TFRS 5'te satış amaçlı elde tutulan varlıkların bölümünde yer alan maddi duran varlıklar da yer alması durumunda amortismanlarına da son verilir. Satışı nedeniyle oluşan kar veya zarar gelir tablosu hesapları aktarılır. Tamamen kullanılamaz duruma gelmemiş olan ve hala itfa edilmemiş amortismanı bulunan maddi duran varlıklar için kaldığı yerden amortisman ayrılmaya devam edilir.

Maddi duran varlığın satışında da aynı alışında olduğu gibi vade farkı söz konusu ise vade farkından sağlanan gelir ayrıştırılır ak faiz geliri olarak gelir tablosuna yansıtılır.

#### **Örnek 5:**

MSG Şirketi 15 Aralık 2017 tarihinde aktiflerin de kayıtlı çelik haddeleme makinasını 100.000 TL bedelle satmıştır. Makinanın maliyet bedeli 200.000 TL olup

taşıma masrafı 10.000 TL'dir. Çelik haddeleme makinasının net defter değeri 50.000 TL birikmiş amortisman tutarı 150.000 TL'dir. Bu açıklamalar doğrultusunda satış karı ve yevmiye kayıtları tabloları aşağıdaki gibi olacaktır (Güler, 2018, s.363).

**Net Tahsilat** = Satış Tutarı - Nakliye Bedeli

90.000 TL = 100.000,00 - 10.000,00

**Satış Karı** = Net Tahsilat - Defter Değeri

40.000 TL = 90.000,00 - 50.000,00

-----15 Aralık 2017-----		
102 Bankalar	100.000,00	
257 Birik. Amortis.	150.000,00	
253 Tes. Mak. Cihaz.		200.000,00
649 Diğ. Faal.. Gel. ve Kar.		50.000,00
Amortis. Tabii İktisadi Kıymetin Satılması		
-----15 Aralık 2017-----		
659 Diğer Faaliyetlerden Gelir ve Zararlar	10.000,00	
329 Diğer Ticari Borçlar		10.000,00
Amortismanına Tabi İktisadi Kıymetin Satış Maliyeti		

### 1.1.8. Dipnotlarda açıklanması gerekenler

Bilanço ve gelir tablosu dipnotlarında maddi duran varlıklar ile ilgili olarak aşağıdakilerin açıklanması gerekmektedir.

- Maddi duran varlıkların değerlendirilmesinde uygulanan yöntemler,
- Amortismanına tabi iktisadi kıymetin hangi amortisman yöntemi ile hesaplandığı,
- İlgili varlığı işletme yönetimi tarafından tahmin edilen kullanım ömürleri ve amortisman oranları,
- İlgili dönem içerisinde yapılan tamir ve bakım giderlerinin büyüklüğü ve tutarları,
- İşletmenin madde bulunduran varlıklarına eklenen yeni alışlar satışlar, yeniden değerlemeler,

- Alınması düşünölen maddi duran varlık için verilmiş olan taahhütler,
- Kullanımına son verilen, hurdaya ayrılan veya satılacak olan varlıkların tutarları,
- Amortismanına bitmiş maddi duran varlıklar,
- Maliyet yöntemlerinden elde etme maliyetinin kullanması durumunda ilgili maliyetlerden önemli ölçüde azalma veya artış bulunması halinde bu varlıklara ait piyasa değeri veya yeniden elde etme maliyetleri,

## 1.2. Tms 17 Kiralama İşlemleri

### 1.2.1. Amaç ve kapsam

Bu standardın amacı; yapılan kiralama işlerine ait olarak hem kiracı hem de kiraya verenlerin uygulaması gereken muhasebe işlemlerini ve finansal tablolara yansıtılması ile ilgili uygulamaları ve yapılacak açıklamaları tespit etmektir.

Standart, aşağıda açıklananlar dışında bütün kiralamalarda kullanılır;

- a) Doğalgaz, petrol, maden ve benzeri kaynakların araştırılmasına, kullanılmasına ilişkin kiralamasıyla ilgili işlemleri,
- b) Sinema filmleri, video kasetler, el yazıları, oyunlar, telif hakları ve patentler ürünlerin lisans anlaşmaları.

Ayrıca bu Standart aşağıda yer alan varlıkların muhasebe işlemlerinde de kullanılmaz;

- a) Yatırım amaçlı gayrimenkuller (TMS 40 Yatırım Amaçlı Gayrimenkuller),
- b) Kiraya verenler tarafından faaliyet kiralaması için kiraya vermiş oldukları yatırım amaçlı olan gayrimenkulleri,

- c) Kiracı işletmelerce finansal kiralama kapsamında elde bulundurulanan TMS 41 Tarımsal Faaliyetler Standardı kapsamındaki canlı varlıklar,
- d) Kiraya veren işletme tarafından faaliyet kiralaması dolayısıyla kiraya verilmiş olan TMS 41 standardı kapsamında yer alan canlı varlıklar.

Standart, kiralama sözleşmesine bahis olan varlıkların kullanımını ve bakımıyla alakalı önemli hizmetlerin kiraya verenden talep edilebildiği sözleşmeler de dahil olmak şartıyla, bu varlıkların kullanım haklarının kiracı işletmeye devredildiği sözleşmelere uygulanır. Bununla birlikte bu Standart, sözleşmeye konu olan varlığın kullanım hakkını taraflardan birinin diğerine devretmediği hizmet sözleşmelerine uygulanmamaktadır.

### 1.2.2. Tanımlar

Standartta geçen terimlerin açıklamaları aşağıdaki gibidir:

**Kiralama:** Kiraya veren kiraya konu olan varlığın kullanım hakkını, bir tutar karşılığıyla, belli bir süre ve süreler için kiracıya devrettiği olaylar bütünüdür.

**Finansal Kiralama:** Kiraya konu olan varlığın kiraya veren tarafından her türlü risk ve yararların devredildiği kiralama sözleşmesi çeşididir. Sözleşme sona erdiğinde, malik olma hakkı devredilemediği gibi devredilmeyebilir.

**Faaliyet Kiralaması:** Finansal kiralama dışındaki kiralamalardır.

**İptal Edilemeyen Kiralama:** Aşağıdaki koşullardan herhangi birinin gerçekleşmesi halinde iptal edilebilir durumda olan kiralama sözleşmeleri, iptal edilemeyen kiralama olmaktadır;

- (a) Ortaya çıkma olasılığı oldukça düşük bir şartın gerçekleşmiş olması,
- (b) Kiraya verenin isteğinin bulunması,
- (c) Kiracının kiralama konusu varlıkla eşit türden bir varlığı aynı kiraya verenden kiralaması,



- (d) Sözleşmenin başlangıç tarihi itibarıyla; sözleşmenin iptali için alakalı sözleşmenin iptalini caydıracak miktarda ek bir ödemenin yapılmasının gerek olması.

**Kiralama Sözleşmesinin Başlangıcı:** Sözleşme tarihinden veya tarafların kiralamanın ana koşullarına ilişkin taahhütte buldukları tarihten erken olanıdır. Bu tarih itibarıyla;

- a) Kiralama işlemleri faaliyet kiralaması ya da finansal kiralama şeklinde sınıflandırılır
- (b) İşlemin finansal kiralama olarak sınıflandırılması halinde, kiralama süresinin başlangıcında muhasebeleştirilmesi gerekli olan tutarlar belirlenir.

**Kiralama Süresinin Başlangıcı:** Kiracının kiralamış bulunduğu varlığın kullanma hakkına sahip olduğu tarihtir. Ayrıca bu tarih, kiralamanın muhasebe işlem tarihidir.

**Kiralama Süresi:** Sözleşme ye konu olan ve iptal edilmesi mümkün olmayan kiralamaya ait zaman dilimidir.

**Asgari Kira Ödemeleri:** Kiracının kiralama boyunca aşağıdakilerle beraber; koşullu kira, hizmet maliyetleri ile vergiler gibi kiraya veren eliyle ödenen ve kiraya verene tazmin edilenler hariç olmak üzere, ödemek zorunda olduğu ya da ödemesi gerekebilecek tutarları ifade etmektedir;

- (a) Kiracı yönünden, kiracının kendisi ya da kiracı ile ilişkili olan diğer tarafça garanti edilen tutarlar,
- (b) Kiraya veren açısından, kendisine aşağıda belirtilenler tarafından garanti edilmiş kalıntı değer;
1. Kiracı,
  2. Kiracıyla ilişkili olan diğer taraf,

3. Garanti altında bulunan yükümlülükleri karşılamaya yetecek kadar finansal güce sahip bulunan ve kiraya verenle hiçbir ilişkisi bulunmayan üçüncü bir taraf.

Yalnız, kiracının ilgili varlığı opsiyonun kullanılabilir olduğu tarihteki gerçeğe uygun değerinden mühim ölçüde düşük olması beklenen bir fiyattan satın alma seçeneği bulunması durumunda ilgili seçenek kiracı tarafından kullanılacağından, kiralama sözleşmesinin başlangıç tarihi itibarıyla asgari kira ödemeleri, söz konusu satın alma seçeneğinin beklenen kullanılma tarihine kadar kiralama süresince yapılacak asgari ödemeleri ve ilgili seçeneğin kullanımıyla ilgili diğer ödemeleri içerir.

**Gerçeğe Uygun Değer:** Karşılıklı pazarlık ortamında, bilgili ve istekli olan gruplar arasında herhangi bir varlığın el değiştirmesi veya bir borcun ödenmesi durumunda ortaya çıkan tutardır.

**Yararlı Ekonomik Ömür:**

- (a) Herhangi bir varlığın bir ya da daha fazla kullanıcı tarafından ekonomik olarak kullanılabilmesi tahmin edilen süreyi,
- (b) Bir veya daha fazla kullanıcı tarafından alakalı varlıktan elde edilmesi beklenmekte olan üretim sayısı ya da aynı üretim birimini ifade etmektedir.

**Yararlı Ömür:** Kiralama süresinin başından itibaren ve sadece kiralama süresiyle sınırlı olmadan, herhangi bir varlığın işletmeye ekonomik yarar sağlaması beklenen tahmini süreyi ifade eder.

### 1.2.3. Kiralamanın bölümlendirilmesi

Kiralamalar kiraya verilecek olan varlığa sahipliğinden kaynaklı olan fayda ve risklerin kiraya veren veya kiracıya ait olması durumuna göre bölümlere ayrılır.

Yukardaki açıklamadan hareketle fayda ve riskler eğer kiraya verene ait oluyorsa faaliyet kiralaması kiracı ya ait oluyorsa finansal kiralama söz konusu olmaktadır.

TMS 17 ye göre bir kiralama işlemini finansal kiralama olması için aşağıdaki hususların var olması gerekmektedir:

- a) Varlığa ait mülkiyetin kira bitiminde kiracıya geçmesi,
- b) Kiralanan varlığın gerçeğe uygun bedelinden daha düşük bir bedelle kiracıya satılabilmesi imkanının verilmesi,
- c) Kira süresi kiralanan varlıktan elde edilecek ekonomik yararın %80'ninden daha fazla olması,
- d) Kiralamaya konu olan ödemeler toplamı tutarının bugünkü değeri varlığın gerçeğe uygun değerinin %90'ından daha büyük olması.
- e) Kiracının kiralama işlemini fesih edebilmesi durumunda, kiraya verenin fesihden doğan zararın kiracı tarafından karşılanması,
- f) Hurda değerinin makul değerindeki değişikliklerden kaynaklı kazanç ve zararların kiracıya ait olması
- g) Kiracının sembolik bir bedelle yeni dönemde de daha kiralamayı sürdürme hakkının bulunması,

#### **1.2.4. Gayrimenkullerin kiralınması**

Türkiye Muhasebe Standartları 17'ye göre kira sözleşmesinde belirtilen tarihin sonunda mülkiyetin devri kiracıya geçiyorsa bu bir finansal kiralama, eğer mülkiyetin devri kiracıya geçmiyor ise bu kiralama ise faaliyet kiralaması olmaktadır.

#### 1.2.4.1. Kiracının finansal tablolarında finansal kiralamanın gösterilmesi

Kiracının finansal tablolarında finansal kiralamaların gösterilmesi aşağıdaki hususlara göre yapılması gerekir (TMS 17 Par. 12-24):

- Kiraya konu olan varlık sözleşmenin başlangıcında gerçeğe uygun değer ile kira ödemelerinin bugünkü değerinden hangisi küçükse o tutar üzerinden gösterilir.
- Kira ödemelerinde bugünkü değer hesaplamalarında zımmi faiz oranı dikkate alınır. Eğer bu oran hesap edilememesi halinde borçlanma faiz oranı dikkate alınır.
- Aktife alınacak kiralama konu varlığın tutarı kiracının asıl borcu olmak zorundadır.
- Aktife alınan asıl borç vade farkı faiz oranı taksit ödeme gibi faizler hesaplanır ve bu faizler borcu arttırır.
- Finansal kiralama sonucunda oluşan borç ile kiralamaya konu olan varlık tutarı arasında mahsup işlemleri yapılmaz.
- Ertelenmiş faiz giderinin kiracının borçların toplamından düşünmesi ile kiralamadan kaynaklı olan net borç ifade eder.
- Kiralama neticesinde oluşan borçların asıl borç ve faiz giderleri olarak hesaplarda hayır işte olması gerekir.
- Faiz giderleri dönemsellik ilkesine göre tahakkuk ettirilir ve kayıtlanır.
- Finansal kiralama ya konu olan varlıkları amortismanları kiracı tarafından yapılır. Amortisman yöntemi ve usulleri ve sürelerinin tespitleri işletme tarafından diğer amortisman tabii iktisadi kıymetler için uygulamış olduğu yöntemler dikkate alarak hesaplanır.
- Kirayı konu varlık değeri düşmeye tabi olduysa bunlar için karşılık ayırabilir.

- Kiracı TFRS 32'ye göre finansal kiralama ile ilgili diğer konuları dipnotlarda açıklamak zorundadır.

#### **1.2.4.2. Kiraya verenin finansal tablolarında finansal kiralamanın gösterilmesi**

Kiracının finansal tablolarında finansal kiralamaların gösterilmesi aşağıdaki hususlara göre yapılması gerekir (TMS 17 Par. 28-40):

- Kiraya konu olan varlığın tesliminden kaynaklı tutar asıl olan alacak olarak bilanço aktifinde yer almak zorundadır.
- Kiraya konu olan varlığın tesliminden kaynaklı olan asıl alacak için hesaplanmış olan dönemlerine göre hesaplanan vade farkı ve diğer faizler asıl alacağı arttırır. Bu faizler kazanılmamış faiz olarak bilanço pasifin de düzenlenir.
- Kiraya konu olan varlığın tesliminde katlanılan başlangıç giderleri maliyete ilave edilmeyip gider olarak kayıt edebilir.
- Kiralama sonucunda tahsil edilen asıl alacak ve buna bağlı faiz gelirleri ayrıştırılarak kayıt edilir.
- Tahsilata bağlı faiz gelirleri dönemsellik ilkesine göre gelir yazılır.
- Kiraya konu olan varlık kiraya verenin aktifleri arasında yer almaz ve bunlarla ilgili kesinlikle amortisman hesaplanmaz.
- Kiralamadan kaynaklı alacakların tespitinde faiz gelirlerinin düşünmesi ve bilançoda net değerle gösterilmesi gerekmektedir.
- Kiraya veren kiraya konu varlığı garanti edilmemiş hurda değerini düzenli olarak gözden geçirir. Hurda değerinde değişiklik olduğunda gelir tablosunda daha önce gelir olarak hesaplanan tutarlar yeniden revize edilir.

- Finansal kiralamaya konu olan varlığın satıcısı yada üreticisi ise muhasebe politikaları satışlarda izlenen politikaları göre belirlenir.
- Üretici veya satıcı konumunda olan işletmeler finansal kiralama işlemlerinde finansal kiralama ya konu olan varlığın satış tutarı gerçeğe uygun değer veya kiraya verene kalacak olan asgari kira ödemelerinin piyasa faiz oranına göre hesaplanan bugünkü değerinden hangisi küçük ise o dikkate alınır.
- Kiraya konu olan varlığın kayıtlı değerinden garanti edilmemiş hurda değerinin bugünkü değerini düşünmesi sonucunda bulunan tutar satışların maliyetini oluşturur.

### **1.2.5. Finansal kiralama faaliyetlerinde kullanılan hesaplar**

#### **1.2.5.1. Kiracı işletmeye ait hesaplar**

Kiracı işletmeler tarafından kiralamaya konu olan varlığın işletme hesaplarını alırken hak olarak düşünülmesi ve 260 haklar hesabı veya 264 finansal kiralama hakları gibi hesapların kullanması uygun olacaktır.

Ayrıca finansal kiralama ya ait borçları kısa ve uzun vadeli olmasına göre 301 nolu hesap ile 401 nolu hesaplarda takip edilmesi uygun görülmüştür.

Bununla birlikte ertelenmiş finansal kiralama borçlarına yani gerçekleşmemiş faiz giderleri için ise 302 nolu ve 402 nolu hesaplar ayrıca kullanılması gerekmektedir.

#### **Örnek 1:**

MSG şirketi iplik dokuma sektöründe faaliyet göstermektedir. Üretimlerini kullanmak üzere G finansal kiralama şirketinden ring makinasını gerçeğe uygun değeri 400.000 TL olup kiralanmıştır. Kiralama sözleşmesi 5 yıllık olup, 1 Ocak 2017 tarihinde yapılmıştır. Yapılan kiralama sözleşmesi gereğince kira ödemeleri beş yıl olup toplam kira borcu 500.000,00 TL ve faiz oranı %15 olarak belirlenmiştir. Ring

makinasının hurda değeri 20.000,00 TL ve makinanın kullanım süresi 5 yıldır. Makinenin sahipliğinden kaynaklı risk ve getiriler MSG şirketine devrolunmuştur.

Yukarıdaki veriler ışığında ilgili hesaplamalara ve yevmiye kayıtları aşağıdaki gibi yapılacaktır (Özbirecikli, Kıymetli Şen ve Tüm 2017, S. 270-271).

Hesaplamalar yapılırken ilk olarak ring makinasının ediniminden kaynaklı risk ve getirilerin kiracıya devredildiği, sözleşmeye konu edildiği ve buna istinaden sözleşmenin imzalanması neticesinde kiralama işlemi MSG şirketi için bir finansal kiralama değildir.

Bununla birlikte MSG şirketi kira başlangıcından finansal kiralamaya konu olan makinanın sözleşmeden kaynaklanan yükümlülüklerine kiralanan makinanın gerçeğe uygun değeri veya kira ödemelerinin bugünkü değerinden düşük olanı üzerinden kayda alması gerekmektedir.

Bu nedenle MSG şirketi ilgili makineyi aktiflerine alırken hangi değer üzerinden alacağını ve kira ödemelerinin bugünkü değerini hesaplaması yapılmalıdır.

$$BD = 100.000,00 \div (1 + 0.15)^1 + 100.000,00 \div (1 + 0.15)^2 + 50.000,00 \div (1 + 0.15)^3 + 100.000,00 \div (1 + 0.15)^4 + 100.000,00 \div (1 + 0.15)^5 + 20.000,00 =$$

$$BD = 355.215,51$$

Yıllık Ödemeler	Taksitler	Ana Para	Faiz	Kalan Borç
1.01.2107				355.215,51
31.12.2017	100.000,00	49.717,67	50.282,33	305.497,84
31.12.2018	100.000,00	57.175,32	42.824,68	248.322,51
31.12.2019	100.000,00	65.751,62	34.248,38	182.570,89
31.12.2020	100.000,00	75.614,37	24.385,63	106.956,52
31.12.2021	100.000,00	86.956,52	13.043,48	20.000,00
<b>Hurda Değeri</b>	20.000,00	20.000,00		
<b>Toplam</b>	520.000,00	355.215,51	164.784,49	863.347,76

-----1 Ocak 2017-----		
260 Haklar	355.215,51	
302 Ert. Fin.Kira. Borçl. Maliyeti	50.282,33	
402 Ert. Fin.Kira. Borçl. Maliyeti	114.502,16	
301 Fin. Kiral. İşleml. Borçlar		100.000,00
401 Fin. Kiral. İşleml. Borçlar		420.000,00
Finansal Kiralama İle Tesis Makine Cihaz Alımı		

Finansal kiralama yoluyla edinilmiş olan maddi duran varlığın 2017 yılı sonu itibari ile ilgili borçlanma maliyeti 302 hesap ters çalıştırılarak kapatılır ve ilgili tutar finansman giderlerini aktarılır.

-----31 Aralık 2017-----		
780 Finansman Giderleri	50.282,33	
302 Ert. Fin.Kira. Borçl. Mal.		50.282,33
Finan. Kiral.Yoluyla Satın Alın. MDV Faiz Gid.		

2017 yılında bir sonraki yıla ait finansman giderleri ve anapara ödemelerinin ilgili hesaplara virman edilmesi gerekmektedir.

-----31 Aralık 2017-----		
302 Ert. Fin.Kira. Borçl. Maliyeti	42.824,68	
402 Ert. Fin.Kira. Borçl. Mal.		42.824,68
2018 Yılı Borçlanma Maliyeti Hesap Virmanı		
-----31 Aralık 2017-----		
401 Fin. Kiral. İşleml. Borçlar	57.175,32	
301 Fin. Kiral. İşleml. Borç.		57.175,32
2018 Yılı Fin. Kiral. Anapara Hesap Virm.		



### 1.2.5.2. Kiraya veren işletmeye ait hesaplar

Kiraya veren işletmeler için hangi hesapların kullanılacağı, işletmenin kiralamaya konu olan varlığın nasıl edindiği konusu gündeme gelmektedir.

Eğer işletme kiraya vereceği varlığı maddi duran varlıklar da olması halinde bunların 250 nolu, 252 nolu, 253 nolu, 254 nolu, 255 nolu hesaplardan çıkarılarak oluşacak kar veya zararı 649 ve 659 nolu hesaplara aktaracaktır.

İşletme kiralamaya konu olan varlığı alım ve satımı ile ilgili faaliyet gösteriyorsa varlıkları 152 nolu ve 153 nolu hesaplardan çıkarak 621 ve 621 nolu hesaplarına aktaracaktır. Aktifinde doğan maddi varlığın kiralınmasında hem de alım ve satımıyla faaliyeti olan varlığı kiralınmasında elde edilen faiz geliri 642 nolu hesapta takip edilmesi uygun olacaktır.

Bununla birlikte işletmenin faaliyet konusu tamamen finansal kiralama ise daha önce finansal kiralama ya konu olan varlıklarına 157 nolu hesapta takip edecek ve bunların teslimi ile birlikte 157 nolu hesaplardan çıkarak ilgili varlığı alırken katlanmış olduğu maliyeti 623 nolu hesaba aktaracaktır.

#### Örnek 1:

MSG Şirketi hazır beton santrali üretimi faaliyetleri ile iştigal etmektedir. Şirket SGM şirketine bir hazır beton santrali kiralaması ile ilgili olarak 1 Ocak 2017 tarihinde sözleşme yapmışlardır. Kiralamaya konu olan hazır beton santralinin maliyet değeri 300.000,00 TL gerçeğe uygun değeri ise 400.000,00 TL ve kira süresi beş yıldır. Kiralama sonunda tüm yükümlülük ve getiriler SGM şirketine devredilecektir. Faiz oranı %15, kira ödemeleri 5 yıl boyunca devam edecek olup, yıllık eşit taksitlerle 500.000,00 TL tutarındadır. Kiralamaya konu olan varlığın hurda değeri 20.000,00 TL olup makinanın kullanım süresi beş yıldır (Özbirecikli, Kıymetli Şen ve Tüm 2017, S. 277-278).

$$\mathbf{BD} = 100.000,00 \div (1 + 0.15)^1 + 100.000,00 \div (1 + 0.15)^2 + 50.000,00 \div (1 + 0.15)^3 + 100.000 \text{ TL} \div (1 + 0.15)^4 + 100.000,00 \div (1 + 0.15)^5 + 20.000,00 =$$

$$\mathbf{BD} = 355.215,51 \text{ TL}$$

Yıllık Ödemeler	Taksitler	Ana Para	Faiz	Kalan Borç
1.01.2107				355.215,51
31.12.2017	100.000,00	49.717,67	50.282,33	305.497,84
31.12.2018	100.000,00	57.175,32	42.824,68	248.322,51
31.12.2019	100.000,00	65.751,62	34.248,38	182.570,89
31.12.2020	100.000,00	75.614,37	24.385,63	106.956,52
31.12.2021	100.000,00	86.956,52	13.043,48	20.000,00
Hurda Değeri	20.000,00	20.000,00		
<b>Toplam</b>	<b>520.000,00</b>	<b>355.215,51</b>	<b>164.784,49</b>	<b>863.347,76</b>

-----1 Ocak 2017-----			
120 Alıcılar	100.000,00		
220 Alıcılar	420.000,00		
124 Kazanılma. Fin. Kir. Faiz Gel.		50.282,33	
224 Kazanılma. Fin. Kir. Faiz Gel.		114.502,16	
600 Yurtiçi Satışlar		355.215,51	
1 Ocak 2017 Tarihli Finansal Kiralama Sözleşmesi			

Dönem sonu itibarıyla kiralanan hazır beton santralının maliyetinin muhasebeleştirilmesi gerekir. TMS 17' de finansal kiralama şirketlerinin kira süresi başlangıcında kayda alacağı satılan mallar maliyeti tutarını, varlığın defter değerinden tahmini hurda tutarının bugünkü değerinden çıkarılması ile bulunması gerektiğinden bahsetmiştir.

**Satılan Santral Maliyeti** = 300.000,00

**Tahmini Hurda Maliyeti** = 20.000,00 ÷ (1+ 0,15)5

**Bugünkü Değeri** = 9.943,53,00

**Satılan Santral Maliyeti** = 300.000,00- 9.943,53

**Satılan Santral Maliyeti** = 290.056,47

-----31 Aralık 2017-----		
620 Finansal Kiralanan Malların Maliyeti	290.056,47	
152 Finans. Kiral. Malları		290.056,47
Kiralanan Santral Maliyeti Yevmiye Kaydı		
-----31 Aralık 2017-----		
124 Kazanılma. Fin. Kir. Faiz Gel.	50.282,33	
642 Faiz Gelirleri		50.282,33
Faiz Gelirinin Hesap Virmanı		
-----31 Aralık 2017-----		
102 Bankalar	100.000,00	
642 Faiz Gelirleri		100.000,00
Kira Gelirinin İlk Taksitinin Tahsili		
-----31 Aralık 2017-----		
120 Alıcılar	100.000,00	
220 Alıcılar		100.000,00
Dönem Sonu 2018 Hesap Virmanı		
-----31 Aralık 2017-----		
224 Kazanılma. Fin. Kir. Faiz Gel	49.717,67	
124 Kazanılma. Fin. Kir. Faiz Gel		49.717,67
Dönem Sonu 2018 Hesap Virmanı		
-----31 Aralık 2017-----		

### 1.2.6. Dipnotlarda açıklaması gerekenler

TMS 32'ye göre finansal kiralamalara ile ilgili açıklamalar faaliyet kiralamaları ve finansal kiralama işlemleri için ayrı ayrı yapılmak zorundadır.

Faaliyet kiralamasına ilişkin açıklamalar aşağıdaki gibidir:

- Finansal kiralamaya konu olan varlıklardan elde edilecek kira tahsilatlarından süreleri bir yıla kadar bir yıldan fazla ve beş yıldan az ve beş yıldan fazla olmak üzere ayrı ayrı açıklanır.

- Finansal kiralama ya konu varlıklar içerisinde koşullu olan kiralar ayrıca açıklanır.
- Kiraya veren tarafından önemli olan kiralamalar ayrıca açıklanır.

Finansal kiralamaya ilişkin açıklamalar aşağıdaki gibidir:

- Kiralama ya konu olan varlıklar için ödemelerinin bugünkü değerlerinin bilanço tarihi itibari ile mutabakatı ve buna ek olarak ödeme ve tahsilatların bugünkü değerlerinin bir yıldan az, bir yıldan fazla ve beş yıldan az ve beş yıldan fazla olmaları durumlarına göre detayları.
- Finansal kiralama ya konu elde edilen gelirler
- Tahsil edilmemiş kira alacakları
- Tahsil edilemeyen kira alacaklarına ait karşılık giderleri gider olarak muhasebeleştirilen koşullu kira tutarları
- Kiraya verenin yapmış olduğu önemli kira anlaşmaları

Ayrıca her iki tür kiralamada kiralama türünün ayrıca belirtilmesi gerekmektedir. Kiralama türleri A tipi kiralama ve B tipi kiralama olmak üzere ikiye ayrılır.

Kiralama türlerinin A tipi ve B tipi olmak üzere ikiye ayrılmasında esas kriter kullanım haklarının nasıl amorti edileceği düşüncesidir.

A tipi kiralamalarda kullanım hakları varlığın sağlayacağı ekonomik faydasından beklenen süre esas alınarak normal amortisman yöntemine göre amorti edilir. Ancak B tipi kiralamalarda ise kullanım hakları periyodik kiralama ödemeleri esas alınarak amorti edilirler.

## İKİNCİ BÖLÜM

### BÜYÜK VE ORTA BOY İŞLETMELER İÇİN FİNANSAL RAPORLAMA STANDARDI (BOBİ FRS)

Bağımsız denetime tabi olan şirketler aşağıdaki gibidir.

**Kayıklar:** SPK, BBDK ve Hazine Müsteşarlığı mevzuatına tabi şirketler KAYİK işletmesi olarak tanımlanmaktadır. Bağımsız Denetim Yönetmeliği'nde ve Kamu Gözetim Kurumu Teşkilatı tanımlarında ve Avrupa Birliği'nin tanımlarıyla birebir aynıdır. KAYİK'ler 26 Ağustos 2014 kurul kararına istinaden TFRS uygulamaları zorunlu olup 2014'ten itibaren mali tablolarını TFRS'ye uygun olarak hazırlanmaktadır.

**TFRS Uygulamayan Büyük Şirketler:** KAYİK'lerin dışında büyüklükleri ile diğer işletmelerden ayrılan şirketlerde bağımsız denetime tabidir. Bunlar için her yıl Bakanlar Kurulunca belirlenmiş olan kriterler doğrultusunda bağımsız denetime tabi olma şartları değişmektedir.

Bu şirketler bağımsız denetime tabi olup TFRS uygulamak zorunda değillerdi. Bu şirketler mali tablolarında Muhasebe Sistemi Uygulamaları Genel Tebliği ve buna ilave diğer hususları düzenlemek zorundaydılar.

Yeni düzenleme ile artık bu kriterlere ulaşmış şirketler BOBİ FRS'yi uygulayacaklardır. Kamu Gözetim Kurumu sisteminden kayıtlı olan Bağımsız denetim sözleşmesi imzalayan şirketler 2016 yılı sonu itibarıyla 6256 sayısına ulaşmışlardır. Türkiye ekonomisi büyüdükçe ve bağımsız denetime tabi olan şirketlerin kriterleri düştükçe BOBİ FRS uygulayan şirketlerin sayısı da her geçen yıl artmış olacaktır.

BOBİ FRS'ye neden ihtiyaç duyulduğu konusunda 2014 yılında Kamu Gözetim Kurumu'nun önemli bir kararı vardır. 2014 yılında TFRS 'yi genel olarak kamu yararını ilgilendiren kuruluşlar uygulamaktadır. TFRS uygulamayan işletmelerin ise Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği'lerini uygulaması

öngörüldü. Muhasebe Sistemi Uygulamaları Genel Tebliği üzerindeki eksikliklerin giderilmesi için geçici bir çözüm olarak, Aralık 2014 de ilave unsurlar yayınlandı. Ancak, Avrupa Birliği kriterleri doğrultusunda bu unsurlarla yola devam edilemeyeceği anlaşıldığından ötürü kalıcı çözüm olarak BOBİ FRS hazırlandı.

Muhasebe Sistemi Uygulamaları Genel Tebliği'ne göre hazırlanan mali tablolarda eksikler mevcuttu. Bu eksikliklerden biri değerlendirme hükümleri, diğer bir eksiklik ise Vergi Mevzuatının etkisidir. Muhasebe Sistemi Uygulamaları Genel Tebliği ilgili maddeleri Vergi Usul Kanunu'nun maddelerinden geldiği için mali tablolardaki birçok kalem vergi hesaplaması doğrultusunda hazırlandığı etkisi yaratmaktadır. 1 Seri No'lu Muhasebe Sistemi Uygulamaları Genel Tebliği ile zorunlu hale gelmiş olan karşılık ve reeskont işlemleri daha sonra çıkartılan 4 ve 6 nolu tebliğlerde ihtiyarı olarak bırakılmıştır. İşte bu tebliğ ve düzenlemeler ile Türk muhasebe sistemi uluslararası muhasebe sisteminden uzaklaşmış, bilgi kullanıcıların taleplerine cevap verememeye başlamış ve vergi etkisi ağır olan bir mali bir sunum haline gelmiştir.

BOBİ FRS'nin başlıca özellikleri aşağıdaki gibidir:

- a) BOBİ FRS 27 standarttan oluşmakta olup, işletmenin mali faaliyetlerine ilişkin olarak tüm muhasebe işlemlerine ait muhasebe ilke ve standartlarını belirlemektedir. Bu amaçla başka bir geçmişte açıklanmış olan herhangi bir muhasebe standart hükümlerine ihtiyaç olmadan mali tabloların hazırlanmasına olanak sağlar.
- b) Avrupa ve dünyanın ortak kabul görmüş standartlar setine uygun olup, mali raporlama çerçevesinin taşınması gereken bütün özellikleri bünyesinde bulundurmaktadır.
- c) UFRS ve AB direktifleriyle genel olarak uyumludur.
- d) AB uyum çerçevesinde Muhasebe Direktifinde ki “önce küçükleri düşün” yaklaşımına da uygun olarak, orta büyüklükteki işletmeler için genel olarak maliyete dayalı mali raporlama uygun görülmüş, büyük işletmeler için ise daha fazla sorumluluklar getirilmiştir.

- e) Standartlar ekinde solo ve konsolide mali tablolara örnekler bulunmaktadır.
- f) Standartlar ekinde ayrıca belli başlı terimlere ait sözlüğe yer verilmiştir.
- g) BOBİ FRS'de açıklamaların tamamı sadeleştirilmiş ve anlaşılabilir bir şekilde açıklanmıştır (Türmob.2017:105-4).

Bu bölümde BOBİ FRS'nin 12. Bölümü Maddi Duran Varlıklar ile 15. Bölümü Kiralamalara ait standartlar örnek uygulamalarıyla incelenecektir.

## **2.1. Bobi Frs 12. Maddi Duran Varlıklar**

### **2.1.1. Amaç ve kapsam**

Bu bölümün amacı maddi duran varlıkların maliyet bedellerinin belirlenmesi, ölçülmesi, amortismanına tabi tutulması ve mali tablolar dışında tutulması gerekenlerin hükümlerini kapsar (Bobi FRS, Par.12.1). Maddi duran varlıklar ile ilgili yapılacak açıklamalar bu bölümde yer alır.

### **2.1.2. Tanımlar**

**Maddi Duran Varlık:** İşletmenin faaliyetlerinde kullanmak üzere elinde bulundurduğu, bir yıl veya daha fazla ömre sahip olan varlıklardır.

**Faydalı Ömür:** Bir varlığın toplam hizmet ömründen işletmenin faydalanmayı düşündüğü süredir.

**Amortismanına Tabi Değer:** Bir varlığın maliyetinden kalıntı değerinin düşünmesinden sonra kalan değeri ifade eder.

**Kalıntı Değer:** Bir varlığın muhtemel yararlı ömründen sondaki veya miladına ulaştığı dikkate alınarak satılması veya kayıtlardan çıkarılması sonucunda tahmin edilen tutardan, satışı için oluşacak maliyetleri düşürdükten sonra kalan tutardır.

### 2.1.3. Maddi duran varlıkların mali tablolara alınmasına ilişkin esaslar

Maddi duran varlığın kayda alınabilmesi için, ileri bir tarihteki ekonomik bir yararın işletmeye dönmesinin muhtemel olması gerekir ve maliyetinin gerçek olarak ölçülebilmesi koşuluyla ilk kayıt işlemi tamamlanır.

Maddi duran varlıklar kaydolarken yararlı ömrü farklı olan malzemelerin ayrılarak kayda alınması mecburidir. Edinilme maliyeti farklı faydalı ömre sahip malzemeler ve her bir malzeme kendi faydalı ömrü üzerinden amortismanına tabi tutulur.

#### Örnek 1:

Bir işletme 1000 metre<sup>2</sup> arsa üzerine inşa edilmiş 200.000,00 TL değerinde bir bina satın almıştır. Arsanın metrekare birim tutarı 100,00 TL'dir. Ayrıca satın almış olan binaya 20.000,00 TL değerinde asansör yaptırılmış ve binaya monte edilmiştir.

Yukarıda bahsedildiği üzere her varlığın değeri ayrı ayrı kayıt edilmek zorundadır. Buna göre;

$$\text{Arsa Değeri} = 1000 \text{ Mt}^2 * 100,00 = 100.000,00$$

$$\text{Bina Değeri} = 200.000,00 - 100.000,00 = 100.000,00$$

$$\text{Asansör} = 20.000,00$$

-----31 Aralık 2017-----	
250 Arsalar	100.000,00
252 Binalar	100.000,00
253 Tesis Makine Ve Cihazlar	20.000,00
102 Bankalar	220.000,00
Maddi Duran Varlık Alımı	

#### Örnek 2:

MSG Şirketi halı sektöründe faaliyet göstermektedir. 1 Temmuz 2017 tarihinde sipariş taleplerini yetiştirmek amacıyla üretim yapmış olduğu faaliyet binasına ek olarak 1.200.000,00 TL'ye bir fabrika satın almıştır. Şirket almış olduğu bu fabrika



binasının 400.000,00 TL'yi bankadan geri kalan kısmını ise 4 yıl vadeyle eşit ödemeler ile firmaya ödeyeceğini dair senet düzenlemiştir. Senetlere konu olan faiz oranı %10 olup amortisman oranı %2,5 dur.

$$\text{Değer} = 200.000,00 + [(200.000,00 / (1 + 0.10)^1)] + [200.000,00 \div (1 + 0.10)^2] + [200.000,00 \div (1 + 0.10)^3] + [200.000,00 \div (1 + 0.10)^4]$$

Şirketin taksitler halinde ödeneceği tutarların Bugünkü Değerleri;

Sıra No	Taksit Tutarı	Taksitin Bugünkü Değeri
1.Taksit	200.000,00	181.818,18
2. Taksit	200.000,00	165.289,26
3.Taksit	200.000,00	150.262,96
4. Taksit	200.000,00	136.602,69

$$\text{Bugünkü Değer} = 200.000,00 + 181.818,18 + 165.289,26 + 150.262,96 + 136.602,69$$

$$\text{Bugünkü Değer} = 833.973,09$$

Yukardaki hesaplamada 1.200.000,00 TL'ye alınan binanın Bugünkü Değeri 833.933,09 TL olduğu görülmüştür. Bu durumda 366.026,91 TL vade farkı olarak ayrıştırılması ve yevmiye kayıtlarında belirtilmesi gerekmektedir.

-----1 Mart 2017-----		
252 Binalar	833.933,09	
338 Ertelenmiş Vade Farkı Giderleri	18.181,82	
448 Ertelenmiş Vade Farkı Giderleri	147.845,09	
102 Bankalar		200.000,00
329 Diğer Ticari Borçlar		200.000,00
429 Diğer Ticari Borçlar		600.000,00
Vadeli Maddi Duran Varlık Alımı		
-----31 Aralık 2017-----		
780 Finansman Giderleri	18.181,82	
338 Ertel. Vade Farkı Gid.		18.181,82
Vadeli MDV. Birinci Yıla Ait Vade Farkı		
-----31 Aralık 2017-----		
730 Genel Üretim Giderleri	20.849,33	
257 Birikmiş Amort.		20.849,33
Maddi Duran Varlığın 2017 Yılı Amortismanı		
-----31 Aralık 2017-----		
338 Ertelenmiş Vade Farkı Giderleri	34.710,75	
329 Diğer Ticari Borçlar	200.000,00	
448 Ert. Vade Farkı Gider.		34.710,75
429 Diğer Ticari Borçlar		200.000,00
Hesaplar Arası Virman		

#### 2.1.4. İlk edinimde değerlendirme

Maddi Duran varlıkların değerlendirilmesi maliyet bedeli ile olur. Maliyet bedeli bir varlığın kullanıma hazır hale gelmesine kadar yapılan giderlerin toplamından oluşur.

Kullanıma hazır hale gelen varlığın kullanıp kullanılmadığına bakılmaksızın maliyet giderlerine verilmesine son verilir.

### **Elde Etme Maliyeti Ve Elde Etme Maliyetinin Unsurları**

Maddi Duran varlıkların elde edilme maliyetleri aşağıdaki hususları içerir:

- a) İlgili kurumlarca iadesi mümkün bulunmayan satın alma vergileri, ithalat vergileri, ticari iskontolar düşündükten sonra satın alma fiyatları,
- b) Maddi duran varlığın işletme tarafından açıklanan şekliyle, faaliyet gösterebilmesi için gerekli yer ve duruma hazır hale getirilmesi ile ilgili doğrudan varlıkla alakalı harcamalar,
- c) Maddi Duran Varlığın sökülmesi, taşınması, yerleştirileceği alanın restorasyonuna ilişkin giderleri,

Maddi duran varlıkla direk ilişkili olan maliyetler aşağıdaki gibidir:

- a) Taşıma ve kurma giderleri.
- b) İthalata ait gümrük vergileri.
- c) İktisap edilecek maddi duran varlığın noter, mahkeme, kıymet takdiri vb. giderleri.
- d) İktisap edilen maddi duran varlığın alımı sonrasında iade edilmeyen vergi, resim ve harçlar,
- e) Varlıklara ait faaliyetlerden kaynaklı serbest meslek erbabına ödenen tutarlar,
- f) Alımı yapılacak olan maddi duran varlığın kurulacağı alanın hazır edilmesine ilişkin maliyetler,
- g) İlgili bölümde yer almak şartıyla Bir binanın inşası için, yarın hazırlanması daha önceki kalıntıların temizlenmesi için katlanılan giderler,
- h) Maddi duran varlığın çalışmasına ait uygulanacak analiz ve test giderleri.

İktisap edilecek maddi duran varlığın alımı sırasında katlanılan vade farkları:

- Eğer vade bir yıldan daha uzun ise maliyete ilave edilmez,
- Eğer vade bir yıldan daha kısa ise oluşacak vade farkları maddi duran varlığın maliyetine ilave edilir.

Ayrıca maddi duran varlıkların maliyetini aşağıdaki sayılanlar dahil edilmez.

- a) Henüz kullanılmaya başlamamış, yeni başlanmış ya da başlamasına rağmen kapasitesinin altında çalışan maddi duran varlıklar için katlanmış olan maliyetler,
- b) Daha sonradan oluşacak bir taşınma veya yer değiştirme sebebiyle oluşacak olan maliyetler,

varlığın maliyetine dahil edilmezler.

**Örnek 1:** MSG Şirketi 1 Temmuz 2017 tarihinde 250.000,00 TL tutarında bir makineyi 2 yıl vadeli bankadan kredi almak suretiyle satın almıştır.

- Varlığın alımı ile ilgili finansman temini için bankaya 1000,00 TL ödeme yapılmıştır.
- Makinanın satın alınan bayiden fabrikaya taşınması için 500,00 TL harcama yapılmıştır.
- Makinanın montajının yapılacağı alanın hazırlığı için 2.500,00 TL harcama yapılmıştır.
- Makinanın test ve deneme aşamasında 3.000,00 TL işçilik 1000,00 TL malzeme ve 1000,00 TL amortisman olmak üzere toplamda 5.000,00 TL olmak üzere harcama yapılmıştır.
- Satın almış olan makinenin faydalı ömrü beş yıl olacağı tahmin edilmekte ve beşinci yılın sonunda makinenin sökülmesi ve sökülmüş olan yerin

hazırlanması için bugünkü değer üzerinden 15.000,00 TL harcama yapılacağı düşünülmektedir.

- Makinanın kullanılabilmesi için şirket çalışanlarının eğitimine 1.250,00 TL harcama yapılmıştır.
- Makinanın test üretimi için kullanılmış olan hammadde maliyeti tutarı 1.500,00 TL'dir.
- 2017 yılı sonunda makinanın finansmanında kullanılan tutar için 10.000,00 TL faiz ödemesi yapılmıştır.

Buna göre makinanın alımında yapılan harcamalar maliyet ve gider olarak aşağıdaki tabloda gösterilmiştir (Karapınar ve Eflatun, 2017 s.207).

<b>AÇIKLAMA</b>	<b>MALİYET</b>	<b>GİDER</b>
Makine İlk Alış Maliyeti	250.000,00	
Kredi Finansman Maliyeti		11.000,00
Montaj Edilecek Yerin Hazırlanma Gideri	2.500,00	
Nakliye Giderleri	500,00	
Deneme Ve Test Giderleri	5.000,00	
Yararlı Ömür Sonrası Makinanın Söküm Gideri	15.000,00	
Makinanın Kullanılabilmesi İçin Personel Eğitim Gideri	1.250,00	
Test Ürünlerin Maliyeti	1.500,00	
<b>TOPLAM</b>	<b>275.750,00</b>	<b>11.000,00</b>

-----1 Mart 2017-----		
252 Tesis Makine Ve Cihazlar	275.750,00	
<i>Makine İlk Alış Maliyeti</i>	<i>250.000,00</i>	
<i>Montaj Edilecek Yerin Hazırlanma Gideri</i>	<i>2.500,00</i>	
<i>Nakliye Giderleri</i>	<i>500,00</i>	
<i>Deneme Ve Test Giderleri</i>	<i>5.000,00</i>	
<i>Yararlı Ömür Sonrası Makinanın Söküm Gideri</i>	<i>15.000,00</i>	
<i>Makinanın Kullanılabilmesi İçin Personel Eğitim Gideri</i>	<i>1.250,00</i>	
<i>Test Ürünlerin Maliyeti</i>	<i>1.500,00</i>	
338 Ertelenmiş Vade Farkı Giderleri	11.000,00	
102 Bankalar		275.750,00
329 Diğer Ticari Borçlar		11.000,00
Vadeli Maddi Duran Varlık Alımı		

### 2.1.5. Maddi duran varlıkların takas yoluyla alımı

Parasal yada parasal olmayan varlıklar ile takas edilerek elde edilecek olan diğer varlığın maliyeti, elden çıkarılacak olan parasal olmayan hesap kaleminin kayıtlı defter değeri üzerinden değerlendirilir.

#### Örnek 1:

MSG Şirketi 1 Mart 2017 tarihinde maliyeti 60.000,00 TL olan ve 20.000,00 TL birikmiş amortismanı bulunan kamyonu gerçeğe uygun değeri 40.000,00 TL olan iş makinesi ile takas yapmıştır. Yukardaki örneğe göre yevmiye kaydı aşağıdaki gibidir;

-----1 Mart 2017-----		
253 Tesis Makine Ve Cihazlar	40.000,00	
257 Birikmiş Amortismanlar	20.000,00	
254 Taşıtlar		60.000,00
Takas İle Taşıtlar Alımı		

### 2.1.6. Sonraki ölçüm

Maddi duran varlıklara ait, sonraki ölçüm işlemlerde birikmiş amortisman ile birikmiş değer düşüklüğü zararları maddi duran varlığın tutarından düşürülmüş maliyeti yada yeniden değerlendirilen tutar üzerinden ölçülür. Maddi duran varlıklarla ilgili bakım ve tamir harcamaları maliyete dahil edilmez. Maddi duran varlıklarda, maliyet yöntemine göre sonraki ölçüm işlemleri, birikmiş amortisman ve birikmiş değer düşüklüğü zararları indirilmek suretiyle hesaplanır. Maddi duran varlıklar, yeniden değerlendirme yöntemine göre değerlendirilmiş değerleri üzerinden mali tablolarda gösterilmek zorundadır. Yeniden derlenmiş tutar değerlendirme tarihindeki gerçeğe uygun değerinden, bu tarihten sonraki birikmiş amortisman tutarı ile birikmiş değer düşüklüğü zararı tutarının indirilmesi suretiyle hesaplanır (Örten, Kaval ve Karapınar, 2016, S. 195).

#### Örnek 1:

MSG Şirketi hazır beton sektöründe faaliyet göstermektedir. Şirket 1 Mart 2015 yılında 680.000,00 TL'ye çimento silosu ödemesini bankadan yapılarak satın almıştır. Makinanın faydalı ömrü 10 yıl olup, amortisman hesaplaması normal yöntemine göre yapılmaktadır. Şirket değerlendirme modeli olarak maliyet değerlendirme yöntemini kullanmaktadır. Şirket silonun gerçeğe uygun değerini 2015 yılı sonu itibari ile 600.000,00 TL, 2016 yılı sonu itibari ile ise 550.000,00 TL olacağı tespit etmiştir.

Yukarıdaki açıklamalar ışığında yevmiye kaydı ve hesaplamalar aşağıdaki gibi olacaktır; (Özbirecikli, Kıymetli Şen ve Tüm 2017, S. 229-230).

-----1 Mart 2015-----		
253 Tes. Mak. Ve Cihaz.	680.000,00	
102 Bankalar		680.000,00
Çimento Silosu Alımı		
-----		
Amortisman Bedeli = Defter Değeri /Faydalı Ömür		
Amortisman Bedeli = 680.000,00 ÷ 10 yıl = 68.000,00		
-----31 Aralık 2015-----		
730 Gen. Üret. Gider.	68.000,00	
257 Birik. Amortis.		68.000,00
Maddi Duran Varlığın 2015 Yılı Amortismanı		
-----		

Defter Değeri = Maliyet Tutarı - (Birikmiş Amortisman + Birikmiş Değer Düşüklüğü Karşılığı)

$$\text{Defter değeri} = 680.000,00 - 68.000,00$$

$$\text{Defter değeri} = 612.000,00$$

Yukarıdaki hesaplamada defter değerinin 612.000,00 TL olduğu ve gerçeğe uygun değerinin ise 600.000,00 TL olması sebebiyle 12.000,00 TL değer düşüklüğü olduğu görülmektedir. Bu nedenle yıl sonunda aşağıdaki yevmiye kaydının yapılması gerekmektedir;

-----31 Aralık 2015-----		
654 Karş. Gider.	12.000,00	
257 MDV Değ. Düş. Karş.		12.000,00
MDV Değer Düşüklüğü Karşılığı		
-----31 Aralık 2016-----		
730 Gene. Üret. Gider.	68.000,000	
257 Birik. Amortis.		68.000,00
Maddi Duran Varlığın 2016 Yılı Amortismanı		

$$\text{Defter Değeri} = 680.000,00 - (68.000,00 + 68.000,00)$$

$$\text{Defter Değeri} = 680.000,00 - 136.000,00$$

$$\text{Defter Değeri} = 544.000,00$$

2016 yılı sonu itibariyle defter değeri 544.000,00 TL olan makinanın daha önceden tespit edilen gerçeğe uygun değeri 550.000,00 TL olması, yani gerçeğe uygun değerinin defter değerinden büyük olması nedeniyle herhangi bir kayıt yapılmasına gerek bulunmamaktadır (Özbirecikli, Kıymetli Şen ve Tüm 2017, S. 229-230).

### Örnek 2:

MSG Şirketi hazır beton sektöründe faaliyet göstermektedir. Şirket 1 Mart 2015 yılında 680.000,00 TL'ye çimento silosunu ödemesi bankadan yapılarak satın almıştır. Makinanın faydalı ömrü 10 yıl olup, amortisman hesaplaması normal yöntemine göre yapılmaktadır. Şirket değerleme modeli olarak yeniden değerlendirme yöntemini seçmektedir. Şirket silonun gerçeğe uygun değerini 2015 yılı sonu itibari ile 600.000,00 TL, 2016 yılı sonu itibari ile ise 550.000,00 TL olacağı tespit etmiştir.



Yukarıdaki açıklamalar ışığında yevmiye kaydı ve hesaplamalar aşağıdaki gibi olacaktır;

-----1 Mart 2015-----		
253 Tes. Mak. Ve Cihaz.	680.000,00	
102 Bankalar		680.000,00
Çimento Silosu Alanı		

**Amortisman Bedeli** = Defter Değeri /Faydalı Ömür

**Amortisman Bedeli** = 680.000,00 ÷ 10 yıl = 68.000,00

-----31 Aralık 2015-----		
730 Gen. Üret. Gider.	68.000,00	
257 Birik. Amortis.		68.000,00
Maddi Duran Varlığın 2015 Yılı Amortismanı		

**Defter Değeri** = Maliyet Tutarı - (Birikmiş Amortisman +Birikmiş Değer Düşüklüğü Karşılığı)

**Defter Değeri** = 680.000,00-68.000,00

**Defter Değeri** = 612.000,00

Yukarıdaki hesaplamada defter değerinin 612.000,00 TL olduğu ve gerçeğe uygun değerinin ise 620.000,00 TL olması sebebiyle 8.000,00 TL değer artış olduğu görülmektedir. Bu artış hem makinanın değerine hem de makineye ait birikmiş amortismanı arttırması nedeniyle, kayıtlı değerlerin de yeniden değerlendirilmesi gerekmektedir.

**Değerleme Artış Oranı** = Değer Artışı ÷ Defter Değeri

**Değer Artış Oranı** = 8.000,00 ÷ 612.000,00

**Değer Artış Oranı** = 0,013

**Makinanın Defter Değerindeki Artış** = 680.000,00 × 0,013

**Makinanın Defter Değerindeki Artış** = 8.888,89,00

**Birikmiş Amortismandaki Değer Artışı** = 68.000,00 x 0.013

**Birikmiş Amortismandaki Değer Artışı** = 884,00

Bu nedenle yıl sonunda aşağıdaki yevmiye kaydının yapılması gerekmektedir;

-----31 Aralık 2015-----		
253 Tes. Mak. Cihaz.	8.888,89	
257 MDV Değ. Düşük. Karş.		884,00
520 Yen. Değerl. Yedeği		8.004,89
Yeniden değerlendirme yevmiye kaydı		
-----		

2016 yılına ilişkin amortisman hesaplaması sırasında 2015 yılında yeniden değerlendirme ile değeri artan iktisadi kıymet yeni değer üzerinden amortismanına tabi tutulması gerekecektir.

Buna göre;

<b>253 Tes. Mak. Cihaz.</b>	= 688.888,89
<b>257 Birikmiş Amort.</b>	= 68.884,00
<b>Amortismanına Tabi Tutar</b>	= 688.888,89 - 68.884,00
<b>Amortismanına Tabi Tutar</b>	= 620.004,89
<b>Amortisman Tutarı</b>	= 620.004,89 /9
<b>Amortisman Tutarı</b>	= 68.889,43

-----31 Aralık 2016-----		
730 Gen. Üretim Gider.	68.889,43	
257 Birik. Amortis.		68.889,43
Maddi Duran Varlığın 2016 Yılı Amortismanı		
-----		

Bu hesaplama ile gerçeğe uygun değer üzerinden hesaplanmış birikmiş amortisman tutarı aşağıdaki gibi olacaktır.

<b>2015 Yılı Bir. Amort.</b>	= 68.000,00
<b>2015 Yılı Değerleme Farkı</b>	= 884,00
<b>2016 Yılı Bir. Amort.</b>	= 68.889,43
<b>Defter Değeri</b>	= 68.000,00 +884,00+68.889,43
<b>Defter Değeri</b>	= 680.000,00-(68.000,00 +884,00+68.889,43)
<b>Defter Değeri</b>	= 680.000,00 – 137.773,43
<b>Defter Değeri</b>	= 542.226,56

2016 yılı sonu itibariyle defter değeri 542.226,56 TL olan makinanın daha önceden tespit edilen gerçeğe uygun değeri 550.000,00 TL olması, yani gerçeğe uygun değerlerin defter değerlerinden büyük olması 7.773,43 TL değer artış olduğu görülmektedir. Bu artış hem makinanın değerine hem de makineye ait birikmiş amortismanı arttırması nedeniyle, kayıtlı değerlerin de yeniden değerlendirilmesi gerekmektedir.

### Örnek 3:

MSG şirketi halı üretim faaliyeti ile uğraşmaktadır. Şirket makine modernizasyonu kapsamında 2014 yılında 100.000,00 TL bedelle ödemesi bankadan yapılarak yeni makine almıştır. Makinanın faydalı ömrünün 5 yıl olduğu belirlenmiştir. Şirket iktisadi kıymetlerinin amortismanlarını normal yöntemle göre hesaplamaktadır.

Şirketin almış olduğu makinanın yıl sonları itibari ile gerçeğe uygun değerleri

Yıl	Tutar (TL)
2015	79.000,00
2016	62.000,00
2017	38.500,00
2018	21.000,00

olarak gerçekleşmiştir.

Yukarıdaki bilgiler ışığında yeniden değerlendirme yöntemini ile maliyet yöntemine göre hesaplamaları ve vergi mevzuatına uyumlu yevmiye kayıtları aşağıdaki gibi olacaktır. Vergi oranının %20 olacaktır.

Yıl	Defter Değeri	Gerçeğe Uygun Değeri	Değer Artış Azalış
2015	100.000,00-20.000,00	79.000,00	-1.000,00
2016	100.000,00-40.000,00	62.000,00	2.000,00
2017	100.000,00-60.000,00	38.500,00	-1.500,00
2018	100.000,00-80.000,00	21.000,00	1.000,00

Maliyet yöntemine göre;

**2015 Yılı**

-----31.12.2014-----		
730 Gen. Üret. Gider.	20.000,00	
257 Birik. Amortis.		20.000,00
Yıl Sonu Amortisman Ayrılması		
-----31.12.2015-----		
654 Karşı. Gider.	1.000,00	
257 Mdv Değ. Düşükl. Karş.		1.000,00
Değer Düşüklüğü Karşılığının Ayrılması.		
-----31.12.2015-----		
950 KKE Karş. Gider.	1.000,00	
951 KKE Karş. Gider.		1.000,00
Vergi Mevzuatına Uyum Kaydı		
-----31.12.2015-----		
284 Ertel.Vergi Varl.	200,00	
691 Dön. Karı Vergi Ve Y.Y.K.		200,00
Vergi Etkisi Yevmiye Kaydı		

**2016 Yılı**

-----31.12.2015-----		
730 Gen. Üret. Gider.	20.000,00	
257 Birik. Amortis.		20.000,00
Yıl Sonu Amortisman Ayrılması		
-----31.12.2016-----		
257 Mdv Değ. Düşükl. Karş.	1.000,00	
644 Kon.Kalm. Karş.		1.000,00
Değer Düşüklüğü Karşılığının Ayrılması.		
-----31.12.2016-----		
980 Vergiye Tabi Olmayan Gelirler	1.000,00	
981 Verg.Tabi Olm. Gelir.		1.000,00
Vergi Mevzuatına Uyum Kaydı		
-----31.12.2016-----		
691 Dön. Karı Vergi Ve Y.Y.K.	200,00	
484 Ertel. Vergi Borc.		200,00
Vergi Etkisi Yevmiye Kaydı		

**2017 Yılı**

-----31.12.2016-----		
730 Gen. Üret. Gider. 257 Birik. Amortis. Yıl Sonu Amortisman Ayrılması	20.000,00	20.000,00
-----31.12.2017-----		
654 Karş. Gider. 257 Mdv Değ. Düşükl. Karş. Değer Düşüklüğü Karşılığının Ayrılması.	1.500,00	1.500,00
-----31.12.2017-----		
950 KKE Karş. Gider. 951 KKE Karş. Gider. Vergi Mevzuatına Uyum Kaydı	1.500,00	1.500,00
-----31.12.2017-----		
284 Ertel. Vergi Varl. 691 Dön. Karı Vergi Ve Y.Y.K. Vergi Etkisi Yevmiye Kaydı	300,00	300,00

**2018 Yılı**

-----31.12.2015-----		
730 Gen. Üret. Gider. 257 Birik. Amortis. Yıl Sonu Amortisman Ayrılması	20.000,00	20.000,00
-----31.12.2016-----		
257 Mdv Değ. Düşük. Karş. 644 Konusu Kalm. Karşıl. Değer Düşüklüğü Karşılığının Ayrılması.	1.000,00	1.000,00
-----31.12.2016-----		
980 Vergi. Tabi Olm. Gelirler 981 Verg. Tabi Olm. Gelir. Vergi Mevzuatına Uyum Kaydı	1.000,00	1.000,00
-----31.12.2016-----		
691 Dön. Karı Vergi Ve Y.Y.K. 484 Ertel. Vergi Borcu Vergi Etkisi Yevmiye Kaydı	200,00	200,00

Yukarıdaki yevmiye kayıtlarından da görüleceği üzere maliyet yönteminde defter değerinin üzerinde olan gerçeğe uygun değerler için herhangi bir kayıt yapılmamıştır.

### **Net Değere Göre Yeniden Değerleme Yöntemi;**

#### **2015 Yılı**

a) Net Değer	$100.000,00 - 20.000,00 =$	80.000,00
b) Değer Art. veya Azal.	$79.000,00 - 80.000,00 =$	-1.000,00
c) Düzelt. Katsayısı	$79.000,00 / 80.000,00 =$	0,99
ç) Düzelt. Birik. Amort.	$20.000,00 \times 0,9875 =$	19.800,00
d) Ayrılacak Amortis.	$99.000,00 \times 0,20 =$	19.800,00
e) Toplam Amortis.		39.600,00

#### **2016 Yılı**

a) Net Değer	$99.000,00 - 39.600,00 =$	59.400,00
b) Değer Art. veya Azal.	$62.000,00 - 59.400,00 =$	2.600,00
c) Düzelt. Katsayısı	$62.000,00 / 59.400,00 =$	1,04
ç) Düzelt. Birik. Amortis.	$39.600,00 \times 1,043771 =$	41.333,29
d) Ayrılacak Amortis.	$101.600,00 \times 0,20 =$	20.320,00

#### **2017 Yılı**

a) Net Değer	$101.600,99 - 61.653,29 =$	39.946,71
b) Değer Art. veya Azal.	$38.500,99 - 39.947,00 =$	-1.447,00
Düzeltilme Katsayısı	$38.500,99 / 39.947,00 =$	0,96
c) Düzelt. Birik. Amort.	$60.949,60 \times 0,996377 =$	60.728,78
d) Ayrılacak Amort.	$99.847,99 \times 0,20 =$	19.969,40
e) Toplam Amortis.		79.889,40

#### **2018 Yılı**

a) Net Değer	$99.847,00 - 79.889,40 =$	19.957,60
b) Değer Art. veya Azal.	$21.000,00 - 19.957,60 =$	1.042,40
Düzeltilme Katsayısı	$21.000,00 / 19.957,40 =$	
c) Düzelt. Birik. Amort.	$79.889,40 \times 1,0021 =$	80.059,92
d) Ayrılacak Amort.	$101.195,40 \times 0,20 =$	20.239,08
e) Toplam Amortis.		100.328,48

Yukarıdaki hesaplamalar neticesinde sadece 2015-2016 yılına ait yevmiye kaydı aşağıdaki gibi olacaktır.

**2015 Yılı**

-----31.12.2014-----		
730 Gen. Üret. Gider.	20.000,00	
257 Birik. Amortis.		20.000,00
Yıl Sonu Amortisman Ayrılması		
-----31.12.2015-----		
659 Diğ. Faal. Gider Ve Zararları	1.000,00	
253 Tes. Mak. Ve Cihaz.		1.000,00
Değer Düşüklüğü Zararı Yevm. Kaydı.		
-----31.12.2015-----		
950 KKE Karşılık Giderleri	1.000,00	
951 KKE Karş. Giderleri		1.000,00
Vergi Mevzuatına Uyum Kaydı		
-----31.12.2015-----		
284 Ert. Vergi Varlığı	200,00	
691 Dön. Karı Vergi Ve Y.Y.K.		200,00
Vergi Etkisi Yevmiye Kaydı		
-----31.12.2015-----		
257 Birik. Amortis.	200,00	
525 Mdv Değ. Artış Fonu.		200,00
Birikmiş Amortisman Yen. Değ. Düz. Kaydı		
-----		

**2016 Yılı**

-----31.12.2015-----		
730 Gen. Üret. Gider.	19.800,00	
257 Birik.Amortis.		19.800,00
Yıl Sonu Amortisman Ayrılması		
-----31.12.2016-----		
253 Tes.Mak. Ve Cihaz.	2.600,00	
649 Diğ. Faal. Ol. Gel. Ve Kar	600,00	
525 Mdv Değer Artış Fonu		2.000,00
Değer Artış Karı Yevm. Kaydı.		
-----31.12.2016-----		
980 Vergi. Tabi Olm. Gelir	600,00	
981 Vergi. Tabi Olm. Gelir		600,00
Vergi Mevzuatına Uyum Kaydı		
-----31.12.2016-----		
691 Dön. Karı Vergi Ve Y.Y.K.	120,00	
384 Ertel. Vergi Borcu		120,00
Vergi Etkisi Yevmiye Kaydı		
-----31.12.2016-----		
525 Mdv Değer Artış Fonu	1.733,29	
257 Birik. Amortism.		1.733,29
Birikmiş Amortisman Yen. Değ. Düz. Kaydı		
-----		

**2.1.7. Amortisman**

BOBİ FRS'ye göre maddi duran varlıklar da amortisman uygulaması zorunludur. Maddi duran varlığı oluşturan parçalar kendi içerisinde farklı yararlı



ömürlere sahip olabilir. Bu parçalar için ayrı ayrı amortisman süresi ve yöntemi uygulanması gerekir.

Örneğin uçağı oluşturan motor ve uçağın gövdesi ayrı amortismanına tabi tutulması gerekmektedir.

Varlığın amortisman tutarı, amortismanına tabi değer üzerinden hesaplaması yapılır. Amortismanına esas tutar maddi duran varlığın maliyetinden kalıntı değeri (hurda değeri) çıkartılmak suretiyle bulunur.

### Örnek 1:

MSG işletmesi 50.000,00 TL'na 2017 tarihinde bir adet iş makinası almıştır. İş makinasının yararlı ömrü beş yıl olup, 5. yılın sonundaki hurda değerinin 10.000,00 TL olması tahmin edilmektedir. Gelecek beş yıl içinde her yıl ortalama enflasyon oranı %12 tahmin edildiğine göre işletmenin amortismanına tabi varlığa ait tutarın ne kadar olduğunu bulunuz.

**Bugünkü Değer** = Gelecekteki Değer / (1+ Faiz Oranına \*Vade)

**Hurdanın Bugünkü Değeri** = 10.000,00 / (1 + 0,12<sup>5</sup>) = 5.674,27 TL

**Amortismanına Tabi Değer** = 50.000,00 T -56.74,27=44.325,73

Amortisman süresi hesabında en önemli faktör varlığın yararlı ömrünün tespit edilmesidir. Maddi duran varlığın yararlı ömrünün tespitinde aşağıda sıralanmış olan tüm faktörlerin dikkate alınması gerekmektedir.

- Maddi duran varlığın kullanım kitapçığında belirtilen üretim kapasitesi miktarı veya süresine göre,
- Maddi duran varlığın işletmede kullanılacağı vardiya sayısına göre,
- Maddi duran varlığın kullanım esnasında meydana gelen üretim miktarı artışları azalışlarına göre,
- Teknolojik gelişmeler veya piyasanın az ve talep değişikliklerine göre,
- Maddi duran varlığın kullanımıyla ilgili hukuki kısıtlamalar.

Maddi duran varlığın amortismanı üç şekilde uygulanabilir. Bu uygulamalar, normal, azalan bakiyeler ve üretim miktarına göre esas alan amortisman yöntemleridir.

Normal amortisman yönteminde maddi duran varlığın faydalı ömrü boyunca sabit bir tutar üzerinden amortisman hesap edilir. Azalan bakiyeler usulünde ise maddi duran varlığın faydalı ömrü süresince amortisman tutarları azalarak devam eder. Her iki yöntem de de gün sayısı dikkate alınarak hesaplama yapılmak zorundadır.

### Örnek 2:

MSG Şirketi 1 Ağustos 2017 tarihinde 50.000,00 TL'ye bir fotokopi makinası satın almıştır. Almış olduğu fotokopi makinasının faydalı ömrü beş olarak belirlenmiştir. İşletmenin satın almış olduğu bu iş makinasına uygulayacağı amortisman hesaplaması ile yevmiye kayıtları azalan bakiyeler usulü ve normal usulüne göre aşağıdaki gibidir (Karapınar ve Eflatun, 2017 s.213).

#### DEMİRBAŞ ve AMORTİSMAN DEFTERİ

İşletmenin Ünvanı:		MSG Şirketi				
İktisadi Kıymete Ait Bilgiler						
Sıra No	Kullanıma Başlama Tarihi	Demirbaş Cinsi	Miktarı	Faydalı Ömür	Oran	Demirbaş Tutarı
1	1.08.2017	Fotokopi Cihazı	1	5	20,00	50.000,00

#### NORMAL AMORTİSMAN YÖNTEMİ

Sıra No	Yıllar	Amortisman Tabi Tutar	Net Defter Değeri	Amortisman Hesabı	Amortisman Tutarı
1	2017	50.000,00	50.000,00	$(50.000,00 * 0,20)/12 * 5 =$	4.166,67
2	2018	50.000,00	45.833,33	$(50.000,00 * 0,20) =$	10.000,00
3	2019	50.000,00	35.833,33	$(50.000,00 * 0,20) =$	10.000,00
4	2020	50.000,00	25.833,33	$(50.000,00 * 0,20) =$	10.000,00
5	2021	50.000,00	15.833,33	$(50.000,00 - (4.166,67 + 10.000,00 + 10.000,00 + 10.000,00)) =$	15.833,33

## AZALAN BAKİYELER YÖNTEMİ

Sıra No	Yıllar	Amortisman Tabi Tutar	Net Defter Değeri	Amortisman Hesabı	Amortisman Tutarı
1	2017	50.000,00	50.000,00	$(50.000,00 * 0,40)/12 * 5 =$	8.333,33
2	2018	50.000,00	41.666,67	$(41.166,67 * 0,40) =$	16.666,67
3	2019	50.000,00	25.000,00	$(25.000,00 * 0,40)$	10.000,00
4	2020	50.000,00	15.000,00	$(15.000,00 * 0,40)$	6.000,00
5	2021	50.000,00	9.000,00	$(50.000,00 - (8.333,33 + 16.666,67 + 10.000,00 + 6.000,00)) =$	9.000,00

İşletme eğer Üretim hacmine göre amortisman ayırmaya gitseydi fotokopi cihazının işlem adedi dikkate alınarak her sene çekmiş olduğu toplam fotokopi sayısının fotokopi makinasının toplam ömrü boyunca çekeceği fotokopi sayısına bölünmesi suretiyle boğacak olan oran üzerinden amortisman kaydedilmesi gerekecekti.

**Azalan Bakiyeler Usulü**

-----31 Aralık 2017-----			
770 Genel Yönetim Giderleri	8.333,33		
257 Birikmiş Amortisman		8.333,33	
Dönem Amortisman Gideri			
-----			
<b>Normal Amortisman Usulü</b>			
-----31 Aralık 2017-----			
770 Genel Yönetim Giderleri	4.166,67		
257 Birikmiş Amortisman		4.166,67	
Dönem Amortisman Gideri			
-----			

**2.1.8. Maddi duran varlıkların elden çıkarılması**

Maddi duran varlık satılmasında veya kullanımından ekonomik bir fayda bulunmadığı durumlarda mali tablolardan da çıkarılır.

Mali tablolar dışında bırakılan maddi duran varlıkların satışı sonrasında gerçekleşen tahsilat ile varlığın defter değeri arasında oluşan fark, kazanç veya kayıp olarak, cari dönemin gelir tablosuna tablosunu aktarılır. Ancak bu tutar bir kazanç unsuru değildir.

Maddi duran varlık satış veya mali kiralama ile de elden çıkarılabilir. Ancak elden çıkarma tarihi tespit edilirken " Hasılat" hükümlerine göre varlıkların satışından elde edilen hasılatın mali tablolara alınması hükümlerine göre işlem yapılır.

### Örnek 5:

MSG Şirketi 15 Aralık 2017 tarihinde aktiflerin de kayıtlı çelik haddeleme makinasını 100.000,00 TL bedelle satmıştır. Makinanın maliyet bedeli 200.000,00 TL olup taşıma masrafı 10.000,00 TL'dir. Çelik haddeleme makinasının net defter değeri 50.000,00 TL birikmiş amortismanı 150.000,00 TL'dir. Bu açıklamalar doğrultusunda satış karı ve yevmiye kayıtları tabloları aşağıdaki gibi olacaktır (Güler, 2018, s.363).

**Net Tahsilat** = Satış Tutarı - Nakliye Bedeli

90.000 TL = 100.000,00-10.000,00

**Satış Karı** = Net Tahsilat - Defter Değeri

40.000 TL = 90.000,00-50.000,00

-----15 Aralık 2017-----		
102 Bankalar	100.000,00	
257 Birikmiş Amortismanlar	150.000,00	
253 Tesis Makine Cihazlar		200.000,00
649 Diğer Faal. Gel. Ve Kar.		50.000,00
Amortismanına Tabii İktisadi Kıymetin Satılması		
-----15 Aralık 2017-----		
659 Diğer Faaliyetlerden Gid. ve Zararlar	10.000,00	
329 Diğer Ticari Borçlar		10.000,00
Amortismanına Tabi İktisadi Kıymetin Satış Maliyeti		

### 2.1.9. Dipnotlarda açıklanması gerekenler

Maddi Duran varlıklar için aşağıdaki açıklamaların yapılması gerekmektedir;

- a) Maddi duran varlığın, satın alma fiyatı veya üretim maliyeti,
- b) Yeniden değerlendirme modeli kullanılarak ölçülen maddi duran varlıklar ile gerçeğe uygun değerleri üzerinden ölçülen duran varlıkların dönem başındaki ve dönem sonundaki değeri,
- c) Cari dönemde alınan maddi duran varlıklar elden çıkarılanlar ve sınıf değişiklikleri,
- d) Dönem başındaki ve dönem sonundaki amortisman tutarları ile değer düşüklüğü zararları,

Cari dönemde giderleştirilen amortismanlar ve değer düşüklüğü zararları.

## 2.2. Bobi frs 15. Kiralamalar

### 2.2.1. Amaç ve kapsam

İşletmeler yapacakları kiralama işlemlerini bu bölümde belirtilen usul ve esaslara uygun olarak muhasebeleştirir ve bu ilkeler doğrultusunda mali tablolara aktarır (Bobi FRS, Par.15.2).

Doğal gaz, petrol maden ve benzeri tekrar düzenlenebilir olmayan doğal kaynaklar ile ilgili arama ve kullanma kiralama sözleşmeleri ve görsel ve metinsel telif hakları ve benzeri hak haklara ait sözleşmeler bu bölüm kapsamında değerlendirilemez.

### 2.2.2. Tanımlar

**Kiralama:** Kiraya verenin bir sözleşmeyle ve bunun karşılığında ödemenin sistemli bir şekilde olduğu bir varlığa ait kullanımın belli bir zaman için kiracıya devredilmesi işlemidir.

**Finansal Kiralamalar:** Kira süresi bitiminde mülkiyetin devrinin olup olmayacağı önemli olmayan, bir varlığın mülkiyetinden kaynaklı bütün risklerin ve ekonomik faydaların kiracıya bırakılmasıdır.

**Standart Kiralama:** Mali kiralama dışındaki kiralama türleridir.

**Kiralama Sözleşmesinin Başlangıcı:** Sözleşme tarihinden veya tarafların kiralamanın temel şartlarına ilişkin vaatlerde buldukları tarihten erken olandır.

**Kiralama Süresinin Başlangıcı:** kiralanan varlığın kiracıya kullanım izninin verildiği tarihtir.

**Kira Ödemeleri:** Kiralanan varlık için düzenlenmiş olan sözleşmede bulunan şartlar dahilinde ödenmeleri ifade eder.

**Kiralamadaki Zımnî Faiz Oranı:** Kiralama sözleşmesinin başında, kira ödemelerinin bugünkü değeri ile garanti edilmemiş kalıntı değeri bugünkü değerinin yükümlülüğü kiralanan varlığın gerçeğe uygun değeri ile kiraya verenin başlangıçta katlandığı doğrudan maliyetlerin toplamına eşitleyen iskonto oranıdır.

### 2.2.3. Kiralama işlemlerinin bölümlendirilmesi

Kiralama işlemlerinin bölümlendirilmesi, kiralanan varlığın mülkiyetinden kaynaklı kazanç ve kayıtların kiraya verene ya da kiracıya geçme oranına göre yapılır.

Kiranın bitiminde sahipliğin devrinin ne olacağı önemli olmayıp, bir varlığın iktisabından kaynaklı gider ve gelirlerin tümünün devredildiği kiralamalar, finansal kiralama olarak nitelendirilir.

Varlığın sahipliğinden kaynaklanan risk ve getirilerin tamamına yakınının kiracıya yansıtılmadığı kiralamalar ise geleneksel kiralama olarak sınıflandırılır.

Bölümlendirilme işlemi kiralama sözleşmesinin başında yapılır. Kiralama süresince kiracı ve kiralayan, kiralamaya ait sözleşme şartları değiştirilmesi hakkında anlaşmadıkları durumda (kiralamanın yenilenmesi dışında), söz konusu

bölümlendirmede bir değişikliğe gidilmez. Yalnız, kiralamaya ait şartların değiştirilmesi durumunda, bu bölümlendirme tekrar kontrol edilir.

Aşağıdaki hususlardan birini veya birden fazlasını karşılayan kiralamalarda kiralanın varlığa ait sahipliğin vermiş olduğu risk ve getirilerin tamamına yakınının kiracıya geçtiği ve bu kiralamanın finansal kiralama olduğu kabul edilerek muhasebeleştirme işlemi yapılır.

## **2.2.4. Kiralama işlemlerinin kiracı tarafından kayda alınması ve ölçümü**

### **2.2.4.1. Finansal kiralama**

Kiralayan işletme, sözleşmeye konu olan finansal kiralamaya ait sürenin başında, sözleşme kaynaklı yükümlüğünü, kiralanın varlığın gerçeğe uygun tutarını veya kira ödemelerine ait tutarlar toplamının bugünkü değerinden daha düşük olanı ile muhasebeleştirir. Bahse konu her iki değerde kiralamanın başladığı tarih itibarıyla dikkate alınır.

Finansal kiralamaya ile alımı yapılan varlıklar, türlerine göre ayrıştırılarak bilanço içerisinde gösterilir. Örneğin finansal kiralama ile edinilen varlıkların bina olması halinde, bilanço da “Binalar” hesap kaleminde gösterilir.

Kira ödemelerine ait bugünkü değer hesaplamalarında “zımni Faiz” oranı kullanılır.

Bahse konu zımni faiz oranının bulunamaması durumunda, kiralayan işletmenin kiralamaya konu olan varlığı sanki satın almış gibi borçlandığı tutara konu olan faizi oranı kullanılır.

Kiracının almış olduğu varlığa ait katlanmış olduğu gerçek maliyetleri kayda alınan tutara dahil edilirler.

**Örnek 1:**

MSG şirketi iplik dokuma sektöründe faaliyet göstermektedir. Üretimlerini kullanmak üzere G finansal kiralama şirketinden ring makinasını gerçeğe uygun değeri 400.000,00 TL olup kiralanmıştır. Kiralama sözleşmesi 5 yıllık olup, 1 Ocak 2017 tarihinde yapılmıştır. Yapılan kiralama sözleşmesi gereğince kira ödemeleri beş yıl olup toplam kira borcu 500.000,00 TL ve faiz oranı %15 olarak belirlenmiştir. Ring makinasının hurda değeri 20.000,00 TL ve makinanın kullanım süresi beş yıldır. Makinenin sahipliğinden kaynaklı risk ve getiriler MSG şirketine devrolunmuştur.

Yukarıdaki veriler ışığında ilgili hesaplamalara ve yevmiye kayıtları aşağıdaki gibi yapılacaktır (Özbirecikli, Kıymetli Şen ve Tüm 2017, S. 270-271).

Hesaplamalar yapılırken ilk olarak ring makinasının ediniminden kaynaklı risk ve getirilerin kiracıya devredildiği, sözleşmeye konu edildiği ve buna istinaden sözleşmenin imzalanması neticesinde kiralama işlemi MSG şirketi için bir finansal kiralama değildir.

Bununla birlikte MSG şirketi kira başlangıcından finansal kiralamaya konu olan makinanın sözleşmeden kaynaklanan yükümlülüklerine kiralanın makinanın gerçeğe uygun değeri veya kira ödemelerinin bugünkü değerinden düşük olanı üzerinden kayda alması gerekmektedir.

Bu nedenle MSG şirketi ilgili makineyi aktiflerine alırken hangi değer üzerinden alacağını ve kira ödemelerinin bugünkü değerini hesaplaması yapılmalıdır.

$$BD = 100.000,00 \div (1 + 0.15)^1 + 100.000,00 \div (1 + 0.15)^2 + 50.000,00 \div (1 + 0.15)^3 + 100.000,00 \div (1 + 0.15)^4 + 100.000,00 \div (1 + 0.15)^5 + 20.000,00 =$$

$$BD = 355.215,51$$

Yıllık Ödemeler	Taksitler	Ana Para	Faiz	Kalan Borç
01.01.2107				355.215,51
31.12.2017	100.000,00	49.717,67	50.282,33	305.497,84
31.12.2018	100.000,00	57.175,32	42.824,68	248.322,51
31.12.2019	100.000,00	65.751,62	34.248,38	182.570,89
31.12.2020	100.000,00	75.614,37	24.385,63	106.956,52
31.12.2021	100.000,00	86.956,52	13.043,48	20.000,00
<b>Hurda Değeri</b>	20.000,00	20.000,00		
<b>Toplam</b>	520.000,00	355.215,51	164.784,49	863.347,76



-----1 Ocak 2017-----		
253 Tesis Makine Ve Cihazlar	355.215,51	
302 Ert. Fin.Kira. Borçl. Maliyeti	50.282,33	
402 Ert. Fin.Kira. Borçl. Maliyeti	114.502,16	
301 Fin. Kiral. İşleml. Borçlar		100.000,00
401 Fin. Kiral. İşleml. Borçlar		420.000,00
Finansal Kiralama İle Tesis Makine Cihaz Alımı		

Finansal kiralama yoluyla edinilmiş olan maddi duran varlığın 2017 yılı sonu itibari ile ilgili borçlanma maliyeti 302 hesap ters çalıştırılarak kapatılır ve ilgili tutar finansman giderlerini aktarılır.

-----31 Aralık 2017-----		
780 Finansman Giderleri	50.282,33	
302 Ert. Fin.Kira. Borçl. Mal.		50.282,33
Finans. Kiral. Yoluyla Satın Alın. MDV Faiz Gid.		

2017 yılında bir sonraki yıla ait finansman giderleri ve anapara ödemelerinin ilgili hesaplara virman edilmesi gerekmektedir.

-----31 Aralık 2017-----		
302 Ert. Fin.Kira. Borçl. Maliyeti	42.824,68	
402 Ert. Fin.Kira. Borçl. Mal.		42.824,68
2018 Yılı Borçlanma Maliyeti Hesap Virmanı		
-----31 Aralık 2017-----		
401 Fin. Kiral. İşleml. Borçlar	57.175,32	
301 Fin. Kiral. İşleml. Borçlar		57.175,32
2018 Yılı Finansal Kir. Anapara Hesap Virmanı		

Şirket kiralamaya konu maddi duran varlığı dönem sonunda değerlendirme hükümlerince amortisman tabi tutması gerekmektedir. Buna göre 2018 yılına ait amortisman tutarı aşağıdaki gibi hesaplanacak ve yevmiye kaydı yapılacaktır.

$$\text{Amortisman Tutarı} = 355.215,51 - 20.000,00 = 335.215,51$$

$$\text{Amortisman Tutarı} = 335.215,50 / 5 \text{ yıl} = 67.043,10$$

-----31 Aralık 2017-----		
730 Genel Üretim Giderleri	67.043,10	
257 Birikmiş Amortism.		67.043,10
2018 Maddi Duran Varlığın Amortismanı		
-----		

#### 2.2.4.2. Standart kiralama

Kiracı, standart kiralama işlemlerinde yapılmış kira ödemelerini sistemli olarak kiralama süresince giderleştirerek kâr veya zarara aktarır.

Kiraya veren finansal kiralamaya konu varlığını mali tablo dışı bırakır. Finansal kiralamaya konu olan varlığın gerçeğe uygun değeri ile defter değeri arasındaki fark kâr veya zarar hesaplarına aktarılır.

İlk muhasebeleştirilmeden sonra tahsil edilen kiralar finansman geliri ve anapara olarak ayrıştırılır. Finansman gelirlerine ait kalan alacak zımni faiz oranını yansıtan bir hesaplama göre kayıt altına alınır. Koşula bağlı kira ödemeleri oluşturuldukları dönem içinde kâr veya zarara aktarılır.

#### 2.2.4.3. Üretici veya satıcı niteliğindeki kiraya verenler

Kiraya verenin üretici yada satıcı olması durumunda, finansal kiralamaya ait işlemler normal satış gibi muhasebeleştirilir.

Kiraya verenin üretici yada satıcı olması durumunda, kiralamanın başında muhasebeleştirilecek olan hasılat tutarı varlığın gerçeğe uygun değerinden yada kira ödemelerine ait tutarlar toplamının piyasa faiz oranıyla indirgenmiş bugünkü değerinden daha az olanı üzerinden hesaplanır.

**Örnek 1:**

MSG Şirketi hazır beton santrali üretimi faaliyetleri ile iştigal etmektedir. Şirket SGM şirketine bir hazır beton santrali kiralaması ile ilgili olarak 1 Ocak 2017 tarihinde sözleşme yapmışlardır. Kiralamaya konu olan hazır beton santralinin maliyet değeri 300.000,00 TL gerçeğe uygun değeri ise 400.000,00 TL ve kira süresi beş yıldır. Kiralama sonunda tüm yükümlülük ve getiriler SGM şirketine devredilecektir. Faiz oranı %15, kira ödemeleri 5 yıl boyunca devam edecek olup, yıllık eşit taksitlerle 500.000,00 TL tutarındadır. Kiralamaya konu olan varlığın hurda değeri 20.000,00 TL olup makinanın kullanım süresi beş yıldır (Özbirecikli, Kıymetli Şen ve Tüm 2017, S. 277-278).

$$BD = 100.000,00 \div (1 + 0.15)^1 + 100.000,00 \div (1 + 0.15)^2 + 50.000,00 \div (1 + 0.15)^3 + 100.000,00 \div (1 + 0.15)^4 + 100.000,00 \div (1 + 0.15)^5 + 20.000,00 =$$

$$BD = 355.215,51,00$$

Yıllık Ödemeler	Taksitler	Ana Para	Faiz	Kalan Borç
1.01.2107				355.215,51
31.12.2017	100.000,00	49.717,67	50.282,33	305.497,84
31.12.2018	100.000,00	57.175,32	42.824,68	248.322,51
31.12.2019	100.000,00	65.751,62	34.248,38	182.570,89
31.12.2020	100.000,00	75.614,37	24.385,63	106.956,52
31.12.2021	100.000,00	86.956,52	13.043,48	20.000,00
<b>Hurda Değeri</b>	20.000,00	20.000,00		
<b>Toplam</b>	520.000,00	355.215,51	164.784,49	863.347,76

-----1 Ocak 2017-----		
120 Alıcılar	100.000,00	
220 Alıcılar	420.000,00	
124 Kazanılma. Fin. Kir. Faiz Gel.		50.282,33
224 Kazanılma. Fin. Kir. Faiz Gel.		114.502,16
600 Yurtiçi Satışlar		355.215,51
1 Ocak 2017 Tarihli Finansal Kiralama Sözleşmesi		
-----		

Dönem sonu itibarıyla kiralanan hazır beton santralının maliyetinin muhasebeleştirilmesi gerekir.

Bobi FRS de finansal kiralama şirketlerinin kira süresi başlangıcında kayda alacağı satılan mallar maliyeti tutarını, varlığın defter değerinden tahmini hurda tutarının bugünkü değerinden çıkarılması ile bulunması gerektiğinden bahsetmiştir.

<b>Satılan Santral Maliyeti</b>	= 300.000,00
<b>Tahmini Hurda Maliyeti</b>	= 20.000,00 ÷ (1+ 0,15) <sup>5</sup>
<b>Tahmini Hurda Maliyeti</b>	= 9.943,53
<b>Satılan Santral Maliyeti</b>	= 300.000,00- 9.943,53
<b>Satılan Santral Maliyeti</b>	= 290.056,47

-----31 Aralık 2017-----		
620 Finansal Kiralanan Malların Maliyeti	290.056,47	
152 Finans. Kiralama Malları		290.056,47
Kiralanan Santral Maliyeti Yevmiye Kaydı		
-----31 Aralık 2017-----		
124 Kazanılma. Fin. Kir. Faiz Gel.	50.282,33	
642 Faiz Gelirleri		50.282,33
Faiz Gelirinin Hesap Virmanı		
-----31 Aralık 2017-----		
102 Bankalar	100.000,00	
642 Faiz Gelirleri		100.000,00
Kira Gelirinin İlk Taksitinin Tahsili		
-----31 Aralık 2017-----		
120 Alıcılar	100.000,00	
220 Alıcılar		100.000,00
Dönem Sonu 2018 Hesap Virmanı		
-----31 Aralık 2017-----		
224 Kazanılma. Fin. Kir. Faiz Gel	49.717,67	
124 Kazanılma. Fin. Kir. Faiz Gel		49.717,67
Dönem Sonu 2018 Hesap Virmanı		
-----		

#### 2.2.4.4. Geleneksel Kiralama

Kiralayan, geleneksel kiralama ile yapılmış kira ödemelerine ait tutarları sistemli olarak kiralama süresince gelir olarak kayıt eder, kâr veya zarara aktarır.

Kiralayan, geleneksel kiralamanın başında direk maliyetleri kiralananmış olan varlığın kayıtlı değerine ekleyip, bu maliyeti, kira süresince gider olarak kayıt eder ve kâr veya zarara aktarır.

#### Örnek 1:

MSG Şirketi 1 Ekim 2017 tarihinde maliyet bedeli 100.000,00 TL olan bir taşıt satın almış, taşıt için ayrıca 5.000,00 TL değerinde gider yapmıştır. Taşıttın faydalı ömrü beş yıl olarak tahmin edilmektedir. Şirket satın almış olduğu aracı bir yıllığına DEF şirketine aylık 5.000,00 TL'ye 1 Kasım 2017 tarihinde kiraya vermiştir.

Buna göre şirketin yemeği kayıtları aşağıdaki gibi olacaktır.

-----1 Ekim 2017-----		
254 Taşıtlar	100.000,00	
102 Bankalar		100.000,00
Satın Alınan Aracın Yevmiye Kaydı		
-----		
-----30 Kasım 2017-----		
102 Bankalar	5.000,00	
649 Diğ. Olağ. Gel. Ve Karlar		5.000,00
Kasım Ayı Kira Geliri Yevmiye Kaydı		
-----		
-----31 Aralık 2017-----		
102 Bankalar	5.000,00	
649 Diğ. Olağ. Gel. Ve Karlar		5.000,00
Aralık Ayı Kira Geliri Yevmiye Kaydı		
-----		

$$\text{Amortisman Tutarı} = 100.000,00 \div 5\text{yıl} = 20.000,00$$

$$\text{Amortisman Tutarı} = 20.000,00 \div 12 \text{ ay} = 1666,66$$

$$\text{Amortisman Tutarı} = 1666,66 \times 3 \text{ ay}$$

$$\text{Amortisman Tutarı} = 5.000,00$$



### MSG Şirketi Yevmiye Kayıtları;

MSG şirketi ilk olarak defter değeri 180.000,00 TL olan otobüsün satış kaydını yapması gerekmektedir.

-----1 Ocak 2018-----		
102 Bankalar	180.000,00	
257 Birikmiş Amortismanlar	80.000,00	
254 Taşıtlar		240.000,00
480 Gelecek Yıl. Ait Gel.		20.000,00
Sözleş. Konu Olan Taşıttın Aktiflerden Çıkarılması		
-----1 Ocak 2018-----		
254 taşıtlar	192.000,00	
402 Ertel. Fin. Kira.Borçl. Mal.	48.000,00	
401 Fin. Kir. İşlem Borçları		240.000,00
Kiralamaya Konu Otobüsün Aktife Alınması		
-----31 Aralık 2018-----		
302 Ert. Finansal Kiral.Borç. Maliyeti	6.000,00	
401 Fin. Kir. İşlem Borçları	30.000,00	
402 Ert. Fin. Kira.Borçl. Mal.		30.000,00
301 Fin. Kira. İşlem. Borç.		6.000,00
2019 Dönem Hesap Arası Virman		
-----31 Aralık 2018-----		
102 Bankalar	30.000,00	
301 Fin. Kira. İşlem. Borç.		30.000,00
31.12.2018 Tarihli Kira Tahsili		
-----31 Aralık 2018-----		
780 Finansman Giderleri	6.000,00	
302 Ert. Fin. Kir. Borç. Mal.		6.000,00
Dönem sonu faiz tahakkuku		
-----31 Aralık 2018-----		
770 Genel Yönetim Giderleri	24.000,00	
257 Birikmiş Amortismanlar		24.000,00
Dönem Sonu Amortisman Hesabı		
-----31 Aralık 2018-----		
480 Gelecek Yıllara Ait Gelirler	2.500,00	
649 Diğ. Ol. Gel. Ve Kar.		2.500,00
Dön. Son.Gel.Tah.Virm. (20.000,00 ÷ 8yıl = 2.500,00 TL)		

**SGM İşletmesinin Yevmiye Kayıtları;**

Yukarıdaki örnekte SGM şirkete ilk olarak MSG Şirketinden otobüs satın almış sonra bu otobüsü aynı şirkete geri kiralamıştır.

-----1 Ocak 2018-----		
254 Taşıtlar	180.000,00	
102 Bankalar		180.000,00
Kiralamaya Konu Olan Otobüsün Aktife Alınması		
-----1 Ocak 2018-----		
120 Alıcılar	240.000,00	
224 Kaz. Fin. Kiralama Faiz Gel.		60.000,00
254 Taşıtlar		180.000,00
Kiral. Konu Olan Otobüsün MSG Şirketine Devri		
-----31 Aralık 2018-----		
120 Alıcılar	30.000,00	
224 Kazanılmış Fin. Kiralama Faiz Gel.	6.000,00	
220 Alıcılar		30.000,00
124 Kazanılmış Fin. Kiral. Faiz Gel.		6.000,00
Dönem Sonu Hesaplar Arası Virman		
-----31 Aralık 2018-----		
124 Kazanılmış Fin. Kiralama Faiz Gel.	6.000,00	
600 Yurt İçi Satışlar		6.000,00
İlgili Dön. Ait Faizin, Gel. Hes. Aktarılması		
-----31 Aralık 2018-----		
102 Bankalar	30.000,00	
120 Alıcılar		30.000,00
Kiralamaya Ait Taksidin Tahsili		
-----		



### 2.2.5. Dipnotlarda açıklanması gerekenler

İşletme dipnotlarda kiralamalara ilişkin açıklaması gereken hususlar aşağıdaki gibidir.

- a) Kiracı finansal kiralama konusu varlıkların her bir mali sınıf için raporlama dönemine salondaki net kayıtlı değerleri toplamını,
- b) Kiracı, bir yıla kadar, bir ile beş yıl arasında ödenecek olanlar ile beş yıldan sonra ödenecek olan kira ödemeleri toplamını açıklar,
- c) Kiracı, koşula bağlı kira ödemelerini, satın alma haklarını, alt kiralamaları ve kiralamalara ait sözleşmeler ile uygulamaya konan kısıtlamaya ilişkin bilgiler de dahil olmak üzere, önemli kira sözleşmelerine ilişkin genel açıklamaları,
- d) Kiracı geleneksel kiralamaya ilişkin bir yıl içerisinde 1 ile 5 yıl içerisinde, 5 yıldan sonra ödenecek olan kira ödemelerinin toplamını açıklar,
- e) Kiracı geleneksel kiralamaya ilişkin olarak dönem içerisinde lider olarak kayıt edilen kira ödemelerini,
- f) Kiracı geleneksel kiralamaya ilişkin koşullu kira ödemelerini, satın alma haklarını, alt kiralamaları ve kiralamaya ait sözleşmeler ile uygulamaya koyulan kısıtlamalara ilişkin bilgiler de dahil bulunmak şartıyla, önemli kiralama sözleşmelerine ilişkin genel bir açıklama,
- g) Kiralayan işletme, finansal kiralama ile ilgili olarak cari dönem sonunda, kira ödemelerine ait tutarlar ile kira ödemeleri tutarlarının bugünkü değerlerinin mutabakatı yapılır.
- h) Kiraya veren finansal kiralamaya ilişkin olarak kazanılmamış finansman gelirlerini açıklar, Kiraya veren finansal kiralamaya ilişkin kiraya verene ait olan garanti edilmemiş kalıntı değerleri açıklar,

- i)** Kiraya veren mali kiralamaya ilişkin olarak tahsil edilmeyen kira ödemeleri tutarlarına ait alacaklar için birikmiş karşılıklar tutarını açıklar,
- j)** Kiraya veren mali kiralamaya ilişkin olarak dönem içerisinde gelir kayıt edilen koşullu kira ödemeleri, kiraya veren finansal kiralama ya ait koşullu kira ödemelerine ilişkin genel bir açıklama yapar.
- k)** Kiraya verenler, kiralanan varlıkların kiralama sürelerine göre ayrı ayrı gruplaştırır.
- l)** Kiraya veren, geleneksel kiralamaya ilişkin olarak dönem içinde gelir olarak kayıt edilen kira ödemelerini açıklar,
- m)** Kiraya veren, geleneksel kiralamaya ilişkin şarta bağlı kira ödemeleri, alt kiralamalar, önemli kira anlaşmalarına ilişkin olarak genel bir açıklama yapar (Karapınar ve Eflatun, 2017 s.270).

## ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

### SONUÇ VE DEĞERLENDİRME

#### 3.1. Maddi Duran Varlıklar

Bobi FRS 12. Bölüm ile TMS 16 Maddi Duran Varlıklar standardındaki düzenlemelerin birçoğu birbiriyle uyumludur. İki düzenleme arasındaki farklılıklar aşağıdaki gibidir.

- a) BOBİ FRS’de maddi duran varlık alımlarında vade bir yıldan daha kısa süreli ise, vade farkı duran varlığın maliyetine dahil edilmektedir. Bununla birlikte varlığın alımında ki vade bir yıldan daha uzun süreli ise alımda katlanılan finansman giderleri ayrı kayıtlanarak faiz giderlerine atılır. TMS 16’da ise tüm vade farkları vade süresine bakılmaksızın ayrı tutularak faiz gideri olarak kayıtlanır.
- b) Bobi FRS’de takas yoluyla edinimlerde varlığın maliyeti, takas edilen varlığın parasal olmayan kalemin net defter değeri ile belirlenir. Takas yapılırken parasal olmayan kalem ile birlikte parasal bir kaleme ödenmişse, o zaman parasal olmayan kalemin net defter değerine parasal olan kalemin gerçeğe uygun değeri eklenerek tespit edilir. Bunun tam tersi olduğu durumda yani parasal olmayan değer takas yoluyla edinimdeki değerden fazla olduğunda parasal olarak farkı alınan kalemler, parasal olmayan net defterden indirilir.

Tms’ye göre takas işlemleri ise eğer yapılan işlem ticari bir değer taşıması halinde ve gerçeğe uygun değeri var ise satın alınan veya satılan varlığın gerçeğe uygun değeri ile yok ise defter değeri ile belirlenir.

- c) TMS’16 da gerçeğe uygun değer nasıl hesaplanacağı ile ilgili ayrıntılı bilgi TFRS de açıklanmıştır. Ancak Bobi FRS de gerçeğe uygun değer kurumlarca yetkilendirilmiş kişiler tarafından veya bu bilgi ve tecrübeye sahip olanlarca yapılması gerektiği belirtilmiştir. Yani BOBİ FRS de bu

hesaplamaların yapılmasında kişi ve kurumlar kısıtlanmıştır. Bununla birlikte gerçeğe uygun değerin kim ve kimler tarafından yapıldığı dipnotlarda ayrıca belirtilmesi gerektiği ifade edilmiştir.

- d) BOBİ FRS’de maddi duran varlıklara ilişkin borçlanma maliyetleri, gerçekleştikleri dönemde kâr veya zarara aktarılmakta olup, yapımı normal şartlar altında bir yıldan daha uzun süren maddi duran varlıklar için katlanılan borçlanma maliyetleri, ilgili varlık kullanıma hazır hale geldiği tarihe kadar maddi duran varlığın maliyetine ilave edilmektedir. Bu durum TMS 16’da özellikli varlık niteliğinde olan maddi duran varlıklar için geçerli olup, bu tür varlıklar tamamlanana kadar ilgili borçlanma maliyetleri varlığın maliyetine eklenmekte, daha sonra oluşan borçlanma maliyetleri ise gider kayıt edilmektedir.

### 3.2. Kiralamalar

TMS 17 Kiralama İşlemleri standardındaki düzenlemeler ile tam olarak uygun olup, yalnızca TMS 17’de “Faaliyet Kiralaması” olarak adlandırılan kiralama çeşidi, BOBİ FRS’de “Geleneksel Kiralama” olarak nitelendirilmektedir.

TFRS’nin uygulaması ile ilgili olarak bağımsız denetim kapsamında ne kadar işletme varsa, gelecekte tüm bağımsız denetime tabi olacak şirketlerin daha karmaşık bir standart seti olan TFRS’yi uygulamak zorunda bırakacağı görülmüştür. Bu durumun işletmelere ilave maliyet ve iş yükü getireceği değerlendirilerek, KGK tarafından, 2014 yılında TFRS’yi uygulama kapsamı diğer ülkelerde uygulamalarında olduğu gibi ayrıştırılmış ve TFRS’yi uygulama kapsamı KAYİK’ler ile sabitlenmişti. Bunun yanında, KAYİK’ler haricinde olan işletmelerin de ihtiyari olarak TFRS’yi mali tablolarında kullanmalarına izin verilmişti. TFRS kullanmayan işletmelerin ise KGK tarafından bir düzenleme yayınlanıncaya dek, yürürlükteki mevzuatı uygulamalarına karar verilmişti. Bu çerçevede bu raporlama standardını kullanmayan işletmelerin uygulayacakları geçerli mali raporlama standartları, Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği (MSUGT) olarak belirlenmişti. Ancak, MSUGT uygulayan işletmelerde, ekonomik karar alıcıların karar vermede ihtiyaç duyacakları bilgiler sağlama amacından uzaklaştığının fark edilmesi üzerine, mali tablolarının

hazırlanmasında MSUGT'lara ek olarak uygulanmak üzere, 29/12/2014 tarihli ve 41 sayılı Kurul Kararıyla Türkiye Muhasebe Standartları Uygulamayan Şirketlerin Mali Tablolarının Hazırlanmasında Uygulanacak İlave Hususlar" yürürlüğe girmiştir. Bu düzenlemeyle MSUGT'larda yer almayan veya ihtiyari bırakılan hususlarla ilgili temel kurallar getirilmesi amaçlanmıştır. Son olarak, 29 Temmuz 2017 tarihli ve 30138 Sayılı Mükerrer Resmi Gazete'de yayımlanan "Büyük ve Orta Boy İşletmeler İçin Mali Raporlama Standardı Hakkında Tebliğ" ile bağımsız denetime tabi olup TFRS uygulamayan işletmelerde MSUGT ve İlave Hususlar'ın yerini almak üzere, münferit ve konsolide mali tablolarının gerçeğe uygun, ihtiyaca uygun ve karşılaştırılabilir bilgi sağlamasını teminen "Büyük ve Orta Boy İşletmeler İçin Mali Raporlama Standardı-BOBİ FRS" getirilmiştir. BOBİ FRS, 1.1.2018 tarihi ve sonrasında başlayan hesap dönemlerinde uygulanmak üzere, yayımı tarihinde yürürlüğe girmiştir. Dolayısıyla, KAYİK'ler dışında kalan, bağımsız denetime tabi olup, TFRS uygulamayan şirketlerin 1/1/2018 tarihi ve sonrasında başlayan dönemler de TTK uyarınca genel kurullarına sunulacak mali tablolarının hazırlanmasında esas alınacak mali raporlama standardı BOBİ FRS olacaktır.

Diğer yandan, "Büyük ve Orta Boy İşletmeler İçin Mali Raporlama Standardı Hakkında Tebliğ"de "Büyük İşletme" niteliği yapılmış olup, anılan tanım şöyledir: "BOBİ FRS'nin uygulanması açısından, aşağıdaki üç ölçütten en az ikisinin eşik değerlerini, varsa bağlı ortaklıklarıyla birlikte, art arda iki raporlama döneminde aşan işletmeler müteakip raporlama döneminde büyük işletme olarak nitelendirilir:

- a) Aktif toplamı 75.000.000,00-TL.
- b) Yıllık net satış hasılatı 150.000.000,00-TL
- c) Ortalama çalışan sayısı 250 ve üstü.

Bahse konu aktif toplamı ve yıllık net satış hasılatının hesabında işletmenin ve bağlı ortaklıklarının BOBİ FRS'ye göre hazırlanmış mali tabloları dikkate alınacaktır. Aynı zamanda işletmenin BOBİ FRS'ye göre mali tablo hazırlamayan bağlı ortaklıkları varsa bunların vergi mevzuatı çerçevesinde hazırlanıp vergi dairelerine sunulan mali tabloları dikkate alınacaktır.

Aktif toplamı ve yıllık net satış hasılatının hesabında konsolide olmayan mali tabloların kullanılması durumunda, BOBİ FRS'nin Konsolide Mali Tablolar Bölümü'nde 22.25 paragrafının (b) ve (c) bentlerinde belirtilen iptalleri yapılabilir. İlgili iptallerin yapılmaması durumunda birinci fıkradaki aktif toplamı ve net satış hasılatı tutarına ilişkin eşik değerler %20 artırılabilmek suretiyle esas alınır. Büyük işletme niteliğini karşılayan bir işletme, birinci fıkradaki üç ölçütten en az ikisinin eşik değerlerinin art arda iki hesap döneminde altında kalması durumunda büyük işletme olarak değerlendirilmez.

Büyük işletme niteliğine uygun işletmeler de olduğu gibi, bağımsız denetime tabi olup, büyük işletme niteliğine uymayan diğer işletmeler de BOBİ FRS'yi uygulamak mecburiyetindedir. Ancak, bu işletmelere kolaylık sağlamak üzere, anılan Tebliğ ekinde yayımlanan BOBİ FRS de yer alan bazı standartların uygulamasında ve geçiş aşamasında istisnai durum veya isteğe bağlı durumlar tanınmıştır.

TFRS/TMS ile BOBİ FRS'yi karşılatırmamıza baktığımızda, ikisi arasında büyük benzerlikler olduğunu görmekteyiz, hatta BOBİ FRS için TFRS/TMS'nin özetlenmiş hali bile denebilir. BOBİ FRS sistemi %100 e yakın bir oranda TFRS veya UFRS ile aynıdır (Akçakoca, 2017).

Genel anlamda BOBİ FRS uygulamalarına bakıldığında, TFRS/TMS'ye geçiş için hazırlanmış olduğu görülmektedir. Aslında sadece TFRS/TMS'ye geçiş değil aynı zamanda vergi odaklı muhasebeleşmeden ve mali rapor çerçevesinden uzaklaşmanın başlangıcıdır. Çünkü Türkiye'de yakın zamanda ve şuan ki durum TMS/TFRS dışındaki tüm düzenlemeler vergi odaklıdır.

Aslında TMS/TFRS/BOBİ FRS gibi standartlar dolaylı olarak, devletler açısından vergi gelirini artırmaktadır. Çünkü yerleşği buldukları o ülkenin işletmeleri mali tabloları gerçeğe uygun ihtiyacı uygun ve karşılaştırılabilir olarak hazırlandığında bunlara olan güven ve yatırım artacaktır. Artan yatırımlar iş hacmini, istihdamı artıracak ve buna bağlı hazine gelirleri de doğru orantılı olarak artacaktır. Türkiye'deki işletmeler son yıllarda yapılan bu düzenlemelere uyum sağlanması ile beraber, dünya ticaretinde daha fazla pay alabilecek ve önemli bir roller üstlenecektir.

## KAYNAKÇA

### Kitaplar

Ökten, R., Kaval H., Ve Karapınar A., (2017), **Türkiye Muhasebe-Finansal Raporlama Standartları Uygulama Ve Yorumları**, Gazi Kitapevi Yayıncılık 10. Baskı, Ankara.

Karapınar A., Eflatun A.O, (2018), **Bobi Frs**, Gazi Kitapevi Yayıncılık, 1. Baskı, Ankara.

Güler İ. (2018), Bobi Frs Uygulaması, Yaklaşım Yayıncılık, 1 Baskı, Ankara.

Özbirecikli M, Şen İ.K., Ve Tüm K., Uygulamaya Dönük Örnekli Açıklamalarla Bobi Frs, Detay Yayıncılık, 1. Baskı, Ankara

Akbulut A., (2014), **Finansal Tabloları Bağımsız Denetime Hazırlama Kılavuzu**, İstanbul, Hesap Uzmanları Derneği Yayınları.

Gökçen, G., Ataman, B., Ve Çakıcı, C., (2016). **Türkiye Finansal Raporlama Standartları Uygulamaları**, 2. Baskı, İstanbul: Beta Yayınları.

Civan M., Kara E., (2002) **Türkiye Muhasebe Standartları Ve Çözümlü Örnekler**, Ankara, Gazi Kitapevi Yayıncılık,

### Diğer Yayınlar

Resmi Gazete, Büyük Ve Orta Boy İşletmeler İçin Finansal Raporlama Standardı Hakkında Tebliğ (Sıra No: 56). Resmi Gazete Sayısı: 30138 Mükerrer (29.07.2017).

Ataman, B., Çavlak H, " Büyük Ve Orta Boy İşletmeler İçin Finansal Raporlama Standardı (Bobi Frs) İle Tam Set Türkiye Muhasebe Ve Türkiye Finansal Raporlama Standartlarının (Tms/Tfrs) Karşılaştırılması", **Finans Ekonomi Ve Sosyal Araştırmalar Dergisi**, C.2, S.3, İstanbul, 2017, S.159-164.

Turmob Mevzuat Sirküleri, (2017), Büyük Ve Orta Boy İşletmeler İçin Finansal Raporlama Standardı (Bobi Frs) Uygulaması 1 Ocak 2018’de Başlıyor, S.105, Ankara, 2017, S.3-4.

Mısırlıoğlu İ.U., Ufrs Ve Basel 2 ’nin İşletme Faaliyetleri Üzerindeki Etkileri, **Mali Çözüm Dergisi**, Sayı: 76, Haziran-Temmuz 2006, S.22

Civan M., Kara E., Türkiye Muhasebe Standartları Ve Çözümlü Örnekler, Gaziantep, 2002.

### **Web Sayfası**

Erol M., Aşşam M., (2017), ‘Uluslararası Muhasebe Ve Denetim Standartlarının Gelişmesi, **Muhasebe Ve Finans Tarihi Araştırmaları Dergisi**, S.12 İstanbul, S.64 (‘Çevrimiçi’, [Http://Dergipark.Gov.Tr/Download/Article-File/319836](http://Dergipark.Gov.Tr/Download/Article-File/319836), 07.12.2017) Html İnternet Adresinden 10.03.2018 Tarihinde Erişilmiştir

Akçakoca C., (2017), Bobi Frs Sistemi Veya Problemi, Eko Haber, [Http://www.Ekohaber.Com.Tr/Ekohaber-Cevdet-Akcakoca-19-09-2017-Yazisi-Yazi\\_Id-28734.Html](http://www.Ekohaber.Com.Tr/Ekohaber-Cevdet-Akcakoca-19-09-2017-Yazisi-Yazi_Id-28734.Html) İnternet Adresinden 20.10.2017 Tarihinde Erişilmiştir.

Kgk. (2017), Basın Duyurusu: “Büyük Ve Orta Boy İşletmeler İçin Finansal RaporlamaStandardı”[Http://www.kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/PDF%20inkleri/BOBI%20FRS.pdf](http://www.kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/PDF%20inkleri/BOBI%20FRS.pdf) İnternet Adresinden 01.02.2018 Tarihinde Erişilmiştir.

İstanbulymm Odası. (2017), “Bağımsız Denetim Uygulamaları’na Genel Bakış”[Http://www.istanbulymmoo.org.tr/Data/Platform/2017\\_EKİM\\_29.pdf](http://www.istanbulymmoo.org.tr/Data/Platform/2017_EKİM_29.pdf) İnternet Adresinden 01.04.2018 Tarihinde Erişilmiştir.



Gücenme Gençoğlu Ü. (2017), “Temel Konularda BOBİ FRS ve TMS/TFRS Karşılaştırması” <http://journal.mufad.org.tr/attachments/article/923/1.pdf> İnternet Adresinden 10.04.2018 Tarihinde Erişilmiştir.

Doğan A. (2017), “Büyük ve Orta Boy İşletmeler için Finansal Raporlama Standardı ile TMS/TFRS Karşılaştırması” [Http://isarder.org/2017/vol.9\\_issue.4\\_article40\\_full\\_text.pdf](Http://isarder.org/2017/vol.9_issue.4_article40_full_text.pdf) İnternet Adresinden 10.04.2018 Tarihinde Erişilmiştir.

Alataş A., Kılıç İ. (2018), “Özet Tablolar İle Bobi Frs Ve Tms/Tfrs Arasındaki Farkların Karşılaştırılması” [http://www.asosjournal.com/Makaleler/2129710286\\_13273%20Ahmet%20ALATAş.pdf](http://www.asosjournal.com/Makaleler/2129710286_13273%20Ahmet%20ALATAş.pdf) İnternet Adresinden 10.02.2018 Tarihinde Erişilmiştir.

Akarca A., şafak M. (2017), “Bağımsız denetimde uygulanacak yeni standartlar-BOBİ FRS” <https://www.dunya.com/kose-yazisi/bagimsiz-denetimde-uygulanacak-yeni-standartlar-bobi-frs/378922> İnternet Adresinden 30.08.2017 Tarihinde Erişilmiştir.

Gökçen G. (2017), “BOBİ Frs” <ismmmd.org.tr/sunum/bobi.pptx> İnternet Adresinden 07.07.2017 Tarihinde Erişilmiştir.

Türmob (2017), “Büyük ve Orta Boy İşletmeler İçin Finansal Raporlama Standardı (BOBİ FRS) Uygulaması 1 Ocak 2018’de Başlıyor” [https://www.muhasabenet.net/haber.php?haber\\_id=20293](https://www.muhasabenet.net/haber.php?haber_id=20293) İnternet Adresinden 07.012.2017 Tarihinde Erişilmiştir.

## **Toplantı**

Kgk. (2017). Bobi Frs Tanıtım Toplantısı, Ankara (15.08.2017).

**ÖZGEÇMİŞ****Adı ve Soyadı:** Murat ALAN**Doğum Yeri ve Tarihi:** Bursa/05.02.1981**Öğrenim Durumu:**

Derece	Alan	Üniversite	Yıl
Lisans	İşletme	Anadolu Üniversitesi	2004
Yüksek Lisans			

**İş Deneyimi:**

Çalıştığı Yer	Görev	Yıl
Rehber Bağ. Den. Ve Ymm A.Ş.	Kıdemli Vergi Denetçisi	13

**Yabancı Diller:** İngilizce**Yayımlar:****E-posta:** muratal81@hotmail.com**Telefon:** 0553 535 4795**Tarih:** 25.06.2018