

T.C
YOZGAT BOZOK ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
İşletme Anabilim Dalı

Ayşe Döndü KAYHAN

MADDİ DURAN VARLIKLARIN MEVCUT SİSTEM
UYGULAMASI VE TMS 16 KAPSAMINDA UYGULAMALI
İNCELENMESİ

Yüksek Lisans Tezi

Danışman:
Dr. Öğr. Üyesi Murat KOÇSOY

Yozgat 2019

T.C
YOZGAT BOZOK ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
İşletme Anabilim Dalı

Ayşe Döndü KAYHAN

MADDİ DURAN VARLIKLARIN MEVCUT SİSTEM
UYGULAMASI VE TMS 16 KAPSAMINDA UYGULAMALI
İNCELENMESİ

Yüksek Lisans Tezi

Danışman:
Dr. Öğr. Üyesi Murat KOÇSOY

Yozgat 2019

T.C.
YOZGAT BOZOK ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ

TEZ ONAYI

Enstitümüzün İşletme Anabilim Dalı 80110113002 numaralı öğrencisi Ayşe Döndü KAYHAN'ın hazırladığı “**Maddi Duran Varlıkların Mevcut Sistem Uygulaması ve TMS-16 Kapsamında Uygulamalı İncelemesi**” başlıklı Yüksek Lisans tezi ile ilgili Tez Savunma Sınavı, Lisansüstü Eğitim-Öğretim ve Sınav Yönetmeliği uyarınca 27/05/2019 Pazartesi günü saat 13:00'da yapılmış, tezin onayına ~~OY ÇOKLUĞU~~ / OY BİRLİĞİYLE karar verilmiştir.

Başkan : Doç.Dr.Tansel HACIHASANOĞLU



Üye : Dr.Öğr.Murat KOÇSOY



Üye : Dr.Öğr. Üyesi Hüseyin TEMİZ



ONAY:

Bu tezin kabulü, Enstitü Yönetim Kurulu'nun ...30/05../2019.. tarih ve 244 sayılı kararı ile onaylanmıştır.

...../...../2019

Prof. Dr. Yunus ÖZGER
Enstitü Müdürü


Yemin Metni

Yüksek lisans tezi olarak sunduğum “Maddi Duran Varlıkların Mevcut Sistem Uygulaması Ve TMS 16 Kapsamında Uygulamalı İncelenmesi” adlı çalışmanın, tarafımdan bilimsel ahlak ve geleneklere aykırı duruma düşecek bir yardıma başvurmaksızın yazıldığını ve yararlandığım eserlerin kaynakça da gösterilen eserlerden oluştuğunu, bunlara atıf yapılarak yararlanmış olduğumu belirtir ve onurumla doğrularım.

03.05.2019

Ayşe Döndü KAYHAN



İÇİNDEKİLER

Sayfa:

ÖZET.....	viii
ABSTRACT	ix
TABLolar LİSTESİ.....	x
KISALTMALAR	xi
ÖNSÖZ.....	xii
GİRİŞ	1

BİRİNCİ BÖLÜM

MSUGT VE VUK' U KAPSAMINDA MADDİ DURAN VARLIKLAR

1.1.Maddi Duran Varlık Kavramı	3
1.2. Maddi Duran Varlıkların Nitelikleri.....	5
1.2.1. 250 Arazi ve Arsalar Hesabı.....	5
1.2.2. 251 Yeraltı ve Yerüstü Düzenleri Hesabı.....	5
1.2.3. 252 Binalar Hesabı.....	5
1.2.4. 253 Tesis, Makine ve Cihazlar Hesabı	6
1.2.5. 254 Taşıtlar Hesabı	7
1.2.6. 255 Demirbaşlar Hesabı.....	7
1.2.7. 256 Diğer Maddi Duran Varlıklar Hesabı	8
1.2.8. 257 Birikmiş Amortismanlar Hesabı	8
1.2.9. 258 Yapılmakta Olan Yatırımlar Hesabı	8
1.2.10. 259 Verilen Avanslar Hesabı.....	10
1.3. Maddi Duran Varlıklar Değerleme ve Maliyet Tespiti	11
1.3.1.Değerleme Ölçüleri.....	12
1.3.2. Maliyet Bedelinin Tespit Edilmesi	13
1.3.3. Hangi Tarihte Kayıtlara Geçileceği	15
1.3.4. Kur Farkları ve Faiz Giderleri	15
1.3.5. İthal Edilen Maddi Duran Varlıkların Değerlemesi	16

1.3.6. İmal veya İnşa Edilen Maddi Duran Varlıkların Değerlemesi	16
1.3.7. Enflasyon Düzeltmesi ve Yeniden Değerleme	17
1.4. Amortisman	18
1.4.1. Amortisman Ayırma Koşulları	19
1.4.2. Amortisman Muhasebeleştirme Yöntemleri	20
1.4.2.1. Direkt (Dolaysız) Yöntem:	20
1.4.2.2. Endirekt (Dolaylı) Yöntem:	20
1.4.3. Amortisman Yöntemleri	20
1.4.3.1. Normal Amortisman Yöntemi	21
1.4.4. Amortisman Yönteminin Değiştirilmesi	22
1.4.5. Arazide Amortisman	22
1.4.6. Fevkalade Amortisman	23
1.4.7. Kıst Amortisman	24
1.4.8. Amortisman Süresi	25
1.4.9. Amortisman Oranları	25
1.5. Maddi Duran Varlıkların Satışı ve Yenileme Fonu	26
1.5.1. Yenileme Fonu Ayrılma Şartları	28
1.6. Maddi Duran Varlıkların İz Değeri ile İzlenmesi	30
1.7. Maddi Duran Varlıkların Kullanım Dışı Kalması	30

İKİNCİ BÖLÜM

TMS 16 MADDİ DURAN VARLIKLAR

2.1. UFRS'nin Oluşumu	32
2.2. Türkiye'de UFRS	35
2.3. Standartların Faydaları	39
2.4. TMS 16 Maddi Duran Varlıklar Standardı	39
2.4.1. Amaç	41
2.4.2. Kapsam	41
2.4.3. Genel Bilgiler, Tanımlar	42
2.4.4. TMS 16' ya Göre Maliyet	43
2.4.4.1. Maliyet Unsurları	43
2.4.4.2. Maliyete Dâhil Olmayan Unsurlar	44

2.4.4.3. Maliyet Ölçümü	46
2.4.5. Değerleme	49
2.4.5.1. Maliyet Modeli	49
2.4.5.2. Yeniden Değerleme Modeli	50
2.4.5.2.1. Yeniden Değerleme Yöntemleri	51
2.4.5.2.1.1. Brüt Yönteme Göre Yeniden Değerleme	51
2.4.5.2.1.2. Net Yönteme Göre Yeniden Değerleme	52
2.4.6. Amortisman	58
2.4.6.1. Amortisman Tabi Tutar ve Amortisman Dönemi	59
2.4.6.2. Amortisman Yöntemi	61
2.4.6.2.1. Doğrusal Amortisman Yöntemi	62
2.4.6.2.2. Azalan Bakiyeler Yöntemi	62
2.4.6.2.3. Üretim Miktarı Yöntemi	62
2.4.7. Değer Düşüklüğü	63
2.4.7.1. Değer Düşüklüğünün Göstergeleri	63
2.4.7.1.1. İşletme İçi Bilgi Kaynak Unsurları:	64
2.4.7.1.2. İşletme Dışı Bilgi Kaynak Unsurları:	64
2.4.8. Değer Düşüklüğü Tazminatı	66
2.4.9. Finansal Durum Tablosu (Bilanço) Dışı Bırakma	67
2.4.10. Açıklamalar	70
2.4.10.1. Finansal Tablolarda M. D. V. İçin Yapılması Gereken Açıklamalar	70
2.4.10.2. Finansal Tablolarda Açıklanması Gerekenler:	70
2.4.10.3. Amortisman:	71
2.4.10.4. Muhasebe Tahminlerindeki Değişmeler:	71
2.4.10.5. Yeniden Değerleme:	71
2.4.10.6. Finansal Tablo Kullanıcıları İçin:	72
2.4.11. Geçiş Hükümleri	72
2.5. M. D. V. Grubu TFRS Geçiş/Dönüşüm İşlemleri	72

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

**HEKİMOĞLU FİRMASININ VUK VE TMS 16 KAPSAMINDA
UYGULAMALI İNCELENMESİ**

HEKİMOĞLU RENAULT SATIŞ VE SATIŞ SONRASI HİZMET İŞLETMESİ..	79
TMS/TFRS İLK UYGULAMASI DENETİM VE TESPİT NOTLARI, KAYITLARI	80
KARŞILAŞTIRMALI YEVMİYE KAYITLARI	95
SONUÇ	119
KAYNAKÇA.....	121
ÖZGEÇMİŞ.....	130



ÖZET

YÜKSEK LİSANS TEZİ

MADDİ DURAN VARLIKLARIN MEVCUT SİSTEM UYGULAMASI VE TMS 16 KAPSAMINDA UYGULAMALIİNCELENMESİ

Ayşe Döndü KAYHAN

Danışman: Dr. Öğr. Üyesi Murat KOÇSOY

2019-Sayfa: 128+ xii

Günümüzde küreselleşmenin etkisiyle coğrafi sınırlar ortadan kalkmış ve birçok noktada farklılıkların giderilme çabası artmıştır. Muhasebe alanına da yansıyan bu çabalar sonucunda; IAS (International Accounting Standards) adı altında muhasebe standartları yayınlanmış, uygulama farklılıklarının kaldırması amaçlanmıştır. Ülkemizde de muhasebe uygulamalarının uluslararası muhasebe standartlarına uyumu için Türkiye Muhasebe Standartları yayınlanmaktadır.

UFRS' de temel prensip, işletmelerin gerçeğe uygun mali durumu gösteren değerlendirme ve kaydetme işlemlerinin standartlara göre hazırlanmasıdır. Böylece hem en doğru bilgi hem karşılaştırılabilirlik ön plana çıkmıştır.

Bu çalışmanın konusu, işletme faaliyetlerinde ve finansal tablolarında önem arz eden maddi duran varlıkların standart ve mevcut sistem ile farklarını uygulama ile karşılaştırarak incelemektir.

Anahtar Kelimeler: Maddi Duran Varlıklar, TMS 16, Değerleme, Amortisman, Geçiş İşlemler.

ABSTRACT

MASTER THESIS

EXISTING SYSTEM APPLICATION OF TANGIBLE FIXED ASSETS AND APPLIED ANALYSIS IN TMS 16

Ayşe Döndü KAYHAN

Supervisor: Assist. Prof. Dr. Murat KOÇSOY

2019-Page: 128+XII

Today with the effects of globalizm, there are no borders and people show great effort to eliminate differences in a lot of places. In result of these efforts reflecting on accountancy, accountancy standards called as IAS are published and it aim to eliminate differences.

Basic principle in UFRS is to prepare evaluation and saving procedures of business which show economy suitable for reality according to standards.

The subject of this research is to analysa differences of important real asset in the statement and operating activites in Standard and available application by comparing.

Keywords: Real Asset, IAS 16, Valuation, Depreciation, Transition Operations.

TABLolar LİSTESİ

Tablo 1.1: Tekdüzen Hesap Planı Genel Başlıklar.....	4
Tablo 1.2: Yıllara Göre Amortisman Sınırları.....	7
Tablo 1.3: Amortisman Tutarları.....	25
Tablo 2.1: Maddi Duran Varlıklar Standardının Gelişimi.....	40
Tablo 2.2: Maddi Duran Varlıkların Yeniden Değerleme Modeli.....	55
Tablo 2.3: TMS 16 ve VUK Uygulama Farkları.....	71
Tablo 3.1: Hekimoğlu İşletmesi 2017-2018 Bilanço M. D. V. Hesap Kalemleri.....	80
Tablo 3.2: Hekimoğlu İşletmesi Dönemsonu M. D. V. Kalemleri.....	80
Tablo 3.3: Hekimoğlu İşletmesi Düzeltilmiş M. D. V. Kalemleri.....	84
Tablo 3.4: Değerleme Verileri.....	85
Tablo 3.5: Değerleme Hesaplamaları.....	86
Tablo 3.6: Değerleme Tutarlarının Cari Döneme Ait Olan Kısımları.....	87
Tablo 3.7: MSUGT ve VUK Geçmiş Yıllar Amortisman Hesaplamaları.....	89
Tablo 3.8: TMS 16 Geçmiş Yıllar Amortisman Hesaplamaları.....	90
Tablo 3.9: Departmanlar Göre Birikmiş Amortismanların Karşılaştırılması.....	91
Tablo 3.10: Amortisman Farklarının Dönemlere Ayrılması	91

KISALTMALAR

IASB	: Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu
IASC	: Uluslararası Muhasebe Standartları Komitesi
IAS-IFRS	: Uluslararası Muhasebe Standartları-Uluslararası Finansal Raporlama Standartları
IFAC	: Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu
KGMSK	: Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu
MSUGT	: Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği
TDMS	: Tekdüzen Muhasebe Sistemi
THP	: Tekdüzen Hesap Planı
TMSK	: Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu
TMUDESK	: Türkiye Muhasebe ve Denetim Standartları Kurulu
TÜRMOB	: Türkiye Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Odaları Birliği
UFRS	: Uluslararası Finansal Raporlama Standartları
UMS	: Uluslararası Muhasebe Standartları
UMSK	: Uluslararası Muhasebe Standartları Komitesi
US GAAP	: Amerikan Genel Kabul Görmüş Muhasebe Standartları

ÖNSÖZ

Bu çalışmada işletme bünyesinde önem arz eden maddi duran varlıkların mevcut sistem ve Uluslararası Muhasebe Standartları uygulaması karşılaştırmalı olarak incelenmiştir.

Çalışmalarım boyunca yardımlarını esirgemeyen Değerli Hocam ve Tez Danışmanım Dr. Öğr. Üyesi Murat KOÇSOY'a,

Muhasebeyi benimsememde en büyük role sahip Sevgili Bölüm Başkanımız Prof. Dr. Hikmet ULUSAN'a,

Eğitim hayatımda katkısı olan bütün bölüm hocalarıma,

Bilgi ve yönlendirmelerini esirgemeyen arkadaşım Behiye ÇİÇEK'e,

Sevgili eşim İlker KAYHAN'a ve

En önemlisi hayatım boyunca maddi manevi desteğini hiç esirgememiş ve her daim yanımda olan Babam Abdullah GÜMÜŞ'e, Annem Aynur GÜMÜŞ'e, güzel kardeşlerim Betül ve Arzu GÜMÜŞ'e sonsuz teşekkürlerimi sunarım.

Ayşe Döndü KAYHAN

GİRİŞ

Küreselleşme, teknoloji, internet, elektronik ticaret ve iletişim üzerindeki gelişmeler uluslararası ticaret ve para hareketlerini arttırmış, birçok alanda olduğu gibi muhasebe alanında etkilere yol açmıştır. İşletmeler arası etkileşimin arttığı bu dönemde şirketler global piyasalara açılarak sınır gözetmeden yüksek getiri elde edecekleri ve artan rekabet koşullarında ön plana geçebilecekleri yatırımlara yönelmiştir. Bu yatırımların kararı için finansal tablo karşılaştırmaları önem kazanmış ve farklılıklar dolayısıyla uluslararası muhasebe standartları gereksinimi ortaya çıkmıştır. Standartlarla dünya genelinde muhasebe uygulamalarını birbirine yakınlaştırmak, gerçeğe uygun güvenilir bilgi ve karşılaştırmayı sağlamak amaçlanmıştır. Bu amaçla kurulan Uluslararası Muhasebe Standartları Komitesi (IASC), Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu (IASB) adıyla devralınan muhasebe standartlarını uyumlaştırma ve güncelleme çalışmalarıyla Uluslararası Finansal Raporlama Standardı-UFRS(IFRS) olarak yayınlamaya devam etmektedir.

Ülkemizde, Türkiye Muhasebe ve Finansal Raporlama Standartlarının oluşturulması ve yayınlanmasından sorumlu olan kuruluş, yeni Türk Ticaret Kanunu ile Kamu Gözetim Kurumu olmuştur.

İşletme bilançosunda önem arz eden büyüklükte ve 1 yıldan uzun kullanılması planlanan maddi duran varlıklar finansal durumun belirlenmesinde büyük etkiye sahiptir. Bu sebeple küreselleşme sonucu sınırların kalkmasıyla meydana gelen farklılıkların giderilmesi için oluşturulan standartların mevcut sistemimizle arasındaki farkları görebilmek ve ön önemlisi de muhasebe için gerekli olan gerçeğe en yakın güvenilir bilgiye ulaşabilmek adına bu çalışma yapılmıştır.

Bu amaç doğrultusunda; çalışma 3 bölümden oluşmaktadır.

Birinci bölümde; maddi duran varlık kavramı ve nitelikleri incelenerek, MSUGT ve VUK ile maddi duran varlıkların ülkemizdeki mevcut sistem açıklamalarına yer verilmiştir.

İkinci bölümde; UFRS'nın tarihsel gelişimi, ülkemizdeki durumu ve faydaları ifade edilerek; TMS 16 Maddi Duran Varlık Standardı tüm maddeleri ile ele alınarak uygulamaya geçildikten sonra yapılması gerekenler ve dönüşüm işlemleri ile TMS 16 ve VUK uygulama farklılıkları açıklanmıştır.

Üçüncü bölümde ise; Hekimoğlu Renault Satış ve Satış Sonrası Hizmet İşletmesi verilerinin dönüşüm işlemleri ile sonrasında standarda göre ve mevcut sisteme göre yapılması gereken işlemlere, kayıtlara karşılaştırmalı olarak yer verilmiştir.



1.BÖLÜM

MSUGT VE VUK' U KAPSAMINDA MADDİ DURAN VARLIKLAR

1.1.Maddi Duran Varlık Kavramı

Varlıklar, dönen varlık ve duran varlık olarak iki grupta izlenir. Dönen varlık grubunda, bir yıl ya da işletmenin bir faaliyet döneminde paraya çevirebileceği ya da kullanacağı varlıklar yer alır. Duran varlık grubunda ise, işletmenin faaliyet döneminde elden çıkarılması düşünülmeyen ya da yararları bir yıldan fazla olan varlıklar bulunur (Yağmurlu, 1994, s. 23).

Duran Varlıklar, bir yıldan ya da bir faaliyet döneminden daha uzun süreyle, işletme faaliyetleri gerçekleştirmek amacıyla elde edilen ve ilke olarak bir yılda ya da faaliyet dönemi içinde paraya çevrilmesi ya da tüketilmesi öngörülmemiş varlıklardır (Akdoğan ve Sevilengül, 2007, s. 263). Bu hesap grubunda yer alan varlıklar dönem sonu bilanço gününde vadeleri bir yılın altına inene kadar bu hesaplarda izlenir, sonrasında ilgili dönen varlık hesaplarına aktarılır (<https://www.ismmmo.org.tr/Mevzuat>). Tek düzen hesap planında 2 ile başlayan Duran Varlıklar sınıfında 25 nolu hesap grubunu oluşturan Maddi Duran Varlıklar ve bu gruba ilişkin hesaplar aşağıdaki Tablo 1.1'de sunulan bilanço üzerinde gösterilmiştir.

Tablo 1.1:Tekdüzen Hesap Planı Genel Başlıklar

BİLANÇO

1.DÖNEN VARLIKLAR

2.DURAN VARLIKLAR

22.TİCARİ ALACAKLAR

23.DİĞER ALACAKLAR

24.MALİ DURAN VARLIKLAR

25.MADDİ DURAN VARLIKLAR

250 ARAZİ VE ARSALAR

251 YERALTI VE YERÜSTÜ DÜZENLERİ

252 BİNALAR

253 TESİS, MAKİNA VE CİHAZLAR

254 TAŞITLAR

255 DEMİRBAŞLAR

256 DİĞER M.D. VARLIKLAR

257 BİRİKMiŞ AMORTİSMANLAR (-)

258 YAPILMAKTA OLAN YATIRIMLAR

259 VERİLEN AVANSLAR

26.MADDİ OLMAYAN D.V.

27.ÖZEL TÜKENMEYE TABİ V.

28.GEL.AY.AİT GİDER-GELİR TAH.

29.DİĞER DURAN VARLIKLAR

3.KISA VADELİ YAB.KAYNAKLAR

4.UZUN VADELİ YAB.KAYNAKLAR

5.ÖZKAYNAKLAR

Kaynak: MSUGT 1 Seri Nolu Tebliği, V. Md. (<https://www.ismmmo.org.tr/Mevzuat>).

Maddi Duran Varlık; “İşletme faaliyetlerinde kullanılmak üzere edinilen ve tahmini yararlanma süresi bir yıldan fazla olan fiziki varlık kalemlerinin ve bunlarla ilgili birikmiş amortismanların izlendiği hesap grubudur.” (<https://www.ismmmo.org.tr/Mevzuat>).

Yukarıdaki Tablo 1.1’de görüldüğü üzere maddi duran varlıklar taşınır ve taşınmaz değerlerden oluşmaktadır. Fakat çoğunluğu taşınmaz ve işletmede uzun süre kullanıldıklarından dolayı bunlara sabit varlıklar da denilmektedir.

Bir varlığın maddi duran varlık olarak değerlendirilmesi için bazı şartları taşınması gereklidir. Bu şartlar; maddi yapıda olması, işletmeye ait ve faaliyetlerinde kullanılmak üzere temin edilmiş olması, kullanım süresince satışının düşünülmemesi ve kullanım ömrünün de bir yıldan uzun olmasıdır (<http://www.muhasibedersleri.com>).

1.2. Maddi Duran Varlıkların Nitelikleri

İşletmenin faaliyetlerinde kullanılmak üzere edildiği ve tahmini yararlı ömrü bir yıldan uzun olan fiziki varlık kalemleri ile bunlara ilişkin birikmiş amortismanları barındıran maddi duran varlıklar (Örten ve Karapınar, 2009, s. 152), 1 seri nolu MSUGT’nde belirtildiği gibi duran varlıkların 25 nolu hesap grubundan oluşmakta, hesap içerik ve nitelikleri de aşağıdaki gibidir.

1.2.1. 250 Arazi ve Arsalar Hesabı

İşletmeye ait arazi ve arsalar bu hesapta izlenir. Satın alınan arazi ve arsalar maliyet bedeli üzerinden bu hesaba borç kaydedilir.

Maliyet bedeli arazi ve arsalar için; satın alma bedeli, emlak vergisi, noter, tapu harcı ve mahkeme kıymet takdiri gibi giderleri kapsar. İşletme satın alma hariç diğer giderler için 770 Genel Yönetim Giderleri hesabını da kullanabilir.

Ayrıca satın alınan arazi ve arsa üzerinde eski yapılar var ve arazi ya da arsanın kullanılabilir hale gelmesi için bunların yıkılması gerekiyorsa; yıkım giderleri de maliyete dâhil edilir. Aynı zamanda yıkımdan elde edilen herhangi bir gelir varsa; bu da maliyetten düşülerek kaydedilir (Çonkar, Ulusan ve Öztürk, 2008, s. 216).

1.2.2. 251 Yeraltı ve Yerüstü Düzenleri Hesabı

Bir işi gerçekleştirmek veya kolaylaştırmak için; yeraltında veya yer üstünde inşa edilen yol, park, köprü, tünel, bölme, sarnıç, iskele vb. yapıların izlendiği hesaptır (<https://www.ismmmo.org.tr/Mevzuat>).

Sözü edilen yapıların inşaatı sürecindeki ödemeler 258 Yapılmakta Olan Yatırımlar hesabının borcuna kaydedilir. Yapımın bitmesi sonucunda 258 nolu hesapta oluşan maliyet tutarı bu hesabın borcuna aktarılır.

1.2.3. 252 Binalar Hesabı

İşletmenin binaları ile bunların ayrılmaz parçalarının takip edildiği hesaptır.

Bina satın alındığında edinme maliyeti üzerinden bu hesabın borcuna kaydedilir. Binanın işletme tarafından yapılması ya da yaptırılması sonucunda 258 nolu hesapta oluşan maliyet, yapımın bitiminde bu hesabın borcuna aktarılır. Ayrıca Binalar hesabında izlenen bir yapımın ekonomik değerini arttırıcı harcamalar bu

hesabın borcuna kaydedilir. Binanın satışı ya da herhangi bir nedenle elden çıkarılmasında hesap alacaklandırılır.

ÖRNEK: İşletme araç satışlarının ve tanıtımlarının yapıldığı binaya havalandırma sistemi, ısı yalıtımı ile binanın iç ve dış boyasının yenilenmesine karar vermiş bunun yanında bir de su sebili almıştır. Yapılacak işlemler için fiyat teklifi alınıyor ve aşağıdaki tutarları yazan firmayla anlaşılıyor. Ödeme nakit yapılıyor.

Su sebili: 500

Bina iç dış boyası: 5.000

Havalandırma sistemi: 7.500

Isı yalıtımı: 10.000

23.000

KDV %18 4.140

Toplam 27.140

252 Binalar Hesabı	17.500	
255 Demirbaşlar Hesabı	500	
760 Pazarlama Satış ve Dağıtım H.	5.000	
191 İnd. KDV. Hesabı	4.140	
100 Kasa		27.140

1.2.4. 253 Tesis, Makine ve Cihazlar Hesabı

Üretimde kullanılan makine, tesis ve cihazlar ile bunların eklentileri ve bu amaçla kullanılan taşıma gereçlerinin (Konveyör, Forklift vb.) takip edildiği hesaptır. Tanıma göre satın alınan veya yaptırılan; klima, aydınlatma, buhar tesisleri; baskı, torna, freze gibi üretim makineleri; ölçme ve tartma gibi cihazları bu hesaba maliyet bedeli üzerinden borç, herhangi bir nedenle aktiften çıkarılmalarında alacak kaydedilir. Tesis, makine ve cihazların ekonomik değerini arttırıcı nitelikte yapılan harcamalar da maliyete eklenir.

1.2.5. 254 Taşıtlar Hesabı

İşletme faaliyetlerinde kullanılan tüm taşıtların takip edildiği hesaptır. Ulaştırma sektöründe hizmet üretimi amacıyla kullanılan taşıt araçları da bu hesapta takip edilir; fakat ana üretimde kullanılan taşıt araçlarının toplam tutarının bilanço dipnotlarında gösterilmesi gerekir.

Binek otomobillerin satın alınmasında ödenen KDV, yasa gereğince hesaplanan KDV'den indirilemeyeceğinden maliyete eklenir.

1.2.6. 255 Demirbaşlar Hesabı

İşletme faaliyetlerinin yürütülmesinde kullanılan büro makine ve cihazları ile döşeme, masa, koltuk, dolap, mobilya gibi büro malzemesi olan maddi varlıkların takip edildiği hesaptır. Büro makineleri ve malzemeleri satın alındığında maliyet bedeli üzerinden bu hesaba borç, aktiften çıkarıldığında alacak kaydedilir.

213 sayılı VUK'nun 313. maddesine göre her yıl için belirlenen tutarı aşmayan demirbaşlar için yapılan harcamalar doğrudan gider yazılabilir (Gören, 2007, s. 181).

Devlet tarafından belirlenen sınırlar dâhilinde 2018 yılı için KDV hariç 1.000 TL altındaki demirbaş alımları direk gider yazılabilir. Belirlenen tutarlar her yılın sonunda tebliğ ile ilan edilir ve yürürlüğe girdiği tarih itibariyle uygulanır. Aşağıda Tablo 1.2'de yıllar itibariyle amortisman sınırları verilmiştir.

Tablo 1.2: Yıllara Göre Amortisman Sınırları

YILLAR	TUTAR
2019	1.200 TL
2018	1.000 TL
2017	900 TL
2016	900 TL
2015	880 TL
2014	800 TL
2013	800 TL
2012	770 TL

Kaynak: <http://www.muhasibetr.com> Erişim Tarihi (25.12.2015)

1.2.7. 256 Diğer Maddi Duran Varlıklar Hesabı

Yukarıda belirtilen hesapların kapsamına girmeyen özellikle kendi bölümlerinde tanımlanmayan diğer maddi duran varlıkların takip edildiği hesaptır. Diğer maddi duran varlıklar edinildiklerinde bu hesabın borcuna, elden çıkarıldığında alacağına kaydedilir (Gören, 2007, s. 185).

1.2.8. 257 Birikmiş Amortismanlar Hesabı

Maddi duran varlık tutarlarının, kullanılacakları süre içerisinde hesabın yok edilmesini sağlamak amacıyla kullanılan hesaptır.

Ayrılan amortisman ilgili gider hesapları karşılığında alacak; satılan, devredilen, kullanım süresi dolan maddi duran varlıklar içinse borç, ilgili varlık hesabına da alacak kaydedilir (Gören, 2007, s. 498).

1.2.9. 258 Yapılmakta Olan Yatırımlar Hesabı

İşletmede yapımı süren ve tamamlandığında ilgili maddi duran varlık hesabına aktarılacak olan her türlü madde ve malzeme ile işçilik ve genel giderlerle ilgili harcamalar bu hesapta takip edilir.

Yapılmakta olan yatırım projelerine direkt ve endirekt şekilde gelen harcamalar bu hesaba borç, tamamlanan yatırım tutarları ise alacak kaydedilerek ilgili maddi duran varlık hesabına borç kaydedilir (Çonkar, 2008, s. 221).

ÖRNEK: İşletme, araçların servis bakımlarında kullanmak üzere torna tezgâhı satın alıyor. Tezgâh bedeli 50.000 TL olup ödeme işlemi elde bulunan müşteri çekleri ciro edilerek yapılıyor. Alınan tezgâhın 50 TL taşıma sigortası, iş yerine getirilmesi 150 TL, montajı ise 500 TL nakit ödeniyor. Tezgâh montaj sonrası tedarikçi firmanın diğer tezgâhlarla uyumlaştırma işlemiyle kullanılmaya başlıyor. (Tutarlarda KDV göz ardı edilerek işlem yapılmıştır.)

a) Tezgâhın alış kaydı nasıl yapılmalıdır?

258 Yapılmakta Olan Yatırımlar	50.000	
101 Alınan Çekler Hesabı		50.000

b) Taşıma sigortası kaydı nasıl yapılmalıdır?

258 Yapılmakta Olan Yatırımlar	50	
100 Kasa Hesabı		50

c) Taşıma kaydı nasıl yapılmalıdır?

258 Yapılmakta Olan Yatırımlar	150	
100 Kasa Hesabı		150

d) Montaj kaydı nasıl yapılmalıdır?

258 Yapılmakta Olan Yatırımlar	500	
100 Kasa Hesabı		500

e) Uyumlaştırma sonrası kayıt nasıl yapılmalıdır?

Yapılan kayıtların detayı aşağıdaki gibi olacaktır;

258 Yapılmakta Olan Yatırımlar Hesabı			253 Tesis, Makine ve Cihazlar Hesabı	
a) 50.000	e) 50.700	→	e) 50.700	
b) 50				
c) 150				
d) 500				
+				
50.700				
253 Tesis Makine ve Cihazlar		50.700		
	258 Yapılmakta Olan Yatırımlar			50.700

1.2.10. 259 Verilen Avanslar Hesabı

Yurt içinden ya da yurt dışından satın almak üzere sipariş edilen maddi duran varlıklara yapılan avans ödemelerinin takip edildiği hesaptır. Verilen sipariş avansı ile ilgili giderleri de kapsar.

Duran varlık edinimi ile ilgili olarak yurt içi ya da yurt dışı satıcılara verilen avanslar bu hesaba borç, ilgili varlık teslim alındıktan sonra alacak kaydedilir (Gören, 2007, s. 186).

ÖRNEK: İşletmeye alınacak boya fırını için tedarikçi firmaya 20.000 TL avansla ön ödeme alınan teminat mektubu karşılığında bankadan havale ediliyor. Boya fırınının teslimatında ödenen avans bedeli düşülüp 45.000 TL kalan tutarın ödemesi çekle yapılıyor ve teminat mektubu iade ediliyor. (Tutarlarda KDV göz ardı edilerek işlem yapılmıştır.)

a) Teminat mektubunun kaydı nasıl yapılmalıdır?

902 Teminat Mektubu Deposu	20.000	
903 Teminat Mektubu Verenler		20.000

b) Avansın havale edilmesi kaydı nasıl yapılmalıdır?

259 Verilen Avanslar Hesabı	20.000	
102 Bankalar Hesabı		20.000

c) Fırının teslimatı ve kalan ödemenin kaydı nasıl yapılmalıdır?

253 Tesis, Makine ve Cihazlar	65.000	
259 Verilen Avanslar		20.000
103 Verilen Çekler ve Ödeme E.		45.000

d) Teminat mektubunun iade kaydı nasıl yapılmalıdır?

903 Teminat Mektubu Verenler	20.000	
902 Teminat Mektubu Deposu		20.000

Ayrıca THP'nda yukarıda açıklanan hesaplara ilaveten 29 Diğer Duran Varlıklar hesap grubunda yer alan 294 Elden Çıkarılacak Stoklar ve Maddi Duran Varlıklar ile bu hesabın amortismanları için 299 Birikmiş Amortismanlar hesapları yer almaktadır. Bu hesaplarda kullanma ve satış olanağını kaybeden duran varlıklarla, bu varlıkların amortismanına tabi olanları için ayrılan amortismanların takibi yapılır (Uluslan, 2017, s. 151).

1.3. Maddi Duran Varlıklar Değerleme ve Maliyet Tespiti

Maddi duran varlıkları, işletmenin diğer varlıklarından ayıran özelliği, belli bir hizmet süresine sahip olmaları ve bu süre içinde aşınma ve yıpranmadan dolayı ekonomik değerlerini yitirmeleridir. Bu nedenle, bu varlıklara yapılan harcamalar, harcamanın yapıldığı yılda değil duran varlık hizmet süresine yayılarak gider kaydedilir. Ayrıca maddi duran varlık kullanım sonrasında da bir takım harcamalar yapılabilir. Bunlara ilaveten, maddi duran varlık edinimi için doğan giderler bir anda olabileceği gibi, uzun süreye de yayılabilir. Bu gibi özelliklerden dolayı, maddi duran varlıkların muhasebeleştirilmesinde iki önemli unsur ortaya çıkar (Çonkar, 2008, s. 215).

i) Maddi duran varlığın **maliyetinin belirlenmesi**,

ii) Maddi duran varlığın **hangi tarihte kayıtlara geçileceğidir**.

Maddi duran varlık maliyetinin belirlenmesi için öncelikle bu varlıkların değerlemesine değinilmelidir.

Değerleme, en kısa manasıyla işletme bünyesindeki varlıkların para ölçüsüyle ifade edilmesidir. Finansal durum tablosunda bulunan varlıkların değerlendirildiği ölçüler değiştikçe, sunulan bilgilerde değişecektir.

Değerlemede amaç, sadece dönem kâr ya da zararına doğru kaynak olmak değil; işletmenin piyasa değerinin doğru hesaplanmasına katkı sağlamaktır (Taştan, 2013, s.33).

MSUGT'ne göre maddi duran varlıklar, ilk muhasebeleştirmede maliyet değeriyle sonrasındaki değerlemelerde ise maliyet değerinden birikmiş amortismanın çıkarılmasıyla bulunan değerle değerlendirilir. Tebliğde maliyet unsurlarının neler olduğu belirtilmediğinden uygulamada maddi duran varlık maliyet değeri tespitinde VUK'nun hükümleri esas alınmaktadır (Uluslan, 2009, s.156).

VUK 258. maddede değerlendirme "*Vergi matrahlarının hesaplanmasıyla ilgili iktisadi kıymetlerin takdir ve tespitidir.*" şeklindedir.

Değerleme Günü ile ilgili olarak VUK 259. maddede "*Değerlemede, iktisadi kıymetlerin vergi kanunlarında gösterilen gün ve zamanlarda haiz oldukları kıymetler esas tutulur.*" düzenlemesi yer almaktadır.

Değerlemede Esas ise VUK 260. maddesi “Değerlemede, iktisadi kıymetlerden her biri tek başına nazara alınır. Teamülen aynı cinsten sayılan malları ve düşük kıymetli müteferrik eşyayı toplu olarak değerlemek caizdir.” ile ifade edilmiştir.

1.3.1.Değerleme Ölçüleri

VUK 261. madde ile değerlendirme ölçüleri verilmiş ve iktisadi kıymetlerin nitelik ve türlerine uygulanacak ölçüler 262-268. maddeler arasında açıklanmıştır.

***Maliyet Bedeli:** “İktisadi bir kıymetin iktisap edilmesi veyahut değerinin artırılması münasebetiyle yapılan ödemelerle bunlara müteferri bilumum giderlerin toplamını ifade eder.” (Md. 262.)

***Borsa Rayici:** “Gerek menkul kıymetler ve kambiyo borsasına, gerekse ticaret borsalarına kayıtlı olan iktisadi kıymetlerin değerlemeden evvelki son muamele gününde borsadaki muamelelerin ortalama değerlerini ifade eder.” (Md. 263.)

***Tasarruf Değeri:** “Bir iktisadi kıymetin değerlendirme gününde sahibi için arzettiği gerçek değerdir.” (Md. 264.)

***Mukayyet Değer:** “Bir iktisadi kıymetin muhasebe kayıtlarında gösterilen hesap değeridir.” (Md. 265.)

***İtibari Değer:** “Her nevi senetlerle esham ve tahvillerin üzerinde yazılı olan değerlerdir.” (Md. 266.)

***Rayiç Bedel:** “Bir iktisadi kıymetin değerlendirme günündeki normal alım satım değeridir.” (2365 sayılı Kanunun 47. maddesiyle eklenen-Mükerrer Md. 266.)

***Emsal Bedeli ve Ücreti:** “Gerçek bedeli olmayan veya bilinmeyen veyahut doğru olarak tespit edilemeyen bir malın, değerlendirme gününde satılması halinde emsaline nazaran haiz olacağı değerdir.” (Md. 267.)

***Vergi Değeri:** “Bina ve arazinin Emlâk Vergisi Kanunu'nun 29. maddesine göre tespit edilen değeridir.” (4751 sayılı Kanunun 1/B maddesiyle değişen madde Yürürlük: 9.4.2002 Geçerlilik: 1.1.2002-Md. 268.)

Emlak Vergisi Kanunu 29. maddede “*Emlak Vergisi'nin mevzuuna giren bina ve arazinin rayiç bedelidir.*” şeklinde açıklanmıştır.

Değerlemede tek ölçü kullanım ilkesi olarak tanımlanan kural; öznel uygulamaları engelleyerek iktisadi kıymetin özelliğine en uygun ve gerçeğe yakın sonucu verecek değerlendirme uygulamaları sağlamaktır. VUK iktisadi kıymetin özelliğine göre uygulanacak değerlendirme ölçüsünü hükümlerle ifade etmiştir.

Türk Vergi Sistemi'nin temel usul kanunu olan VUK'nun değerlendirme hükümleri vergi matrahının aşındırılmasını önlemeyi amaçlayarak düzenlenmiş ve vergi matrahını belirleyen unsurları düzenlemeye çalışmıştır. Bundan dolayı VUK iktisadi kıymetlerin değerlemesinde mükelleflere inisiyatif bırakmamaktadır (Kaya ve Uçan, 2014, s.14).

1.3.2. Maliyet Bedelinin Tespit Edilmesi

Maddi duran varlıklar maliyet bedeli üzerinden kaydedilir.

Yukarıda tanımı verilen VUK'nun 262. maddesinde yer alan maliyet bedeli: İktisapta yani elde etmede ödenen ya da katlanılan satın alma ya da imal gider ve maliyetlerinin tamamını; iktisap sonrasında, değerinin arttıracak nitelikteki satın alma veya imal gider ve maliyetlerinin tamamını, bunlarla ilişkilendirilebilen müteferrik bilimum giderleri kapsamaktadır.

Kanunda yer alan “müteferrik bilimum giderler” ifadesinden de, “Faiz, vade farkı, kur farkı, taşıma giderleri, nakliye sigortası, alım satım vergisi gibi giderler.” algılamak gerekir. Çünkü bu giderler iktisadi kıymetin elde edilmesi veya sonrasında (değer artışı sağlarken) katlanılan ek maliyetleri oluşturmaktadır. Diğer yandan; iktisadi kıymetin değerini arttırmayan giderlerse; maliyete eklenmez ve ilgili dönemde masraf kaydedilir (Başagaç, 2006, s.22).

Ayrıca maliyet bedeline eklenebilecek diğer hususlar VUK'nun 269, 270, 271, 272, 273. maddelerinde belirtilmiştir. Bunlar şu şekildedir;

“*İktisadi işletmelere dâhil bilimum gayrimenkuller maliyet bedelleri ile değerlendirilir.*”(Md. 269).

İlgili madde de bu gayrimenkuller, “*Gayrimenkullerin mütemmim cüzüleri ve teferruatı, tesisat ve makineler, gemiler ve diğer taşıtlar, gayrimaddi haklar.*” şeklinde yer almaktadır.

VUK'nun 270. maddesine göre gayrimenkullerde maliyet bedeline satın alma bedelinden başka dâhil edilecek giderler; “*Makine ve tesisattan gümrük vergileri, nakliye ve montaj giderleri, mevcut bir binanın satın alınarak yıkılmasından ve arsasının tesviyesinden mütevellit giderler.*” ’dir.

2365 sayılı kanununun 49. maddesiyle değişen fıkrada “*Noter, mahkeme, kıymet takdiri, komisyon ve tellaliye giderleri ile Emlak Alım Özel Tüketim Vergilerini maliyet bedelini ithal etmekte veya genel giderler arasında göstermekte mükellefler serbesttirler.*” ibaresi yer almaktadır.

“*İnşa edilen binalarda ve gemilerde, imal edilen makine ve tesisatta, bunların inşa ve imal giderleri, satın alma bedeli yerine geçer.*”(Md. 271).

“*Normal bakım, tamir ve temizleme giderleri dışında, gayrimenkulü veya elektrik üretim ve dağıtım varlıklarını genişletmek veya iktisadi kıymetini devamlı olarak artırmak maksadıyla yapılan giderler, gayrimenkulün veya elektrik üretim ve dağıtım varlıklarının maliyet bedeline eklenir.*”(5398 sayılı kanununun 24. maddesiyle değişen-Md. 272).

“*Alet, edavat, mefruşat ve demirbaş eşya maliyet bedeli ile değerlenir. Bunların maliyet bedeline giren giderler, satın alma bedelinden gayri komisyon ve nakliye giderleri gibi özel giderlerdir. İmal edilen alet, edevat, mefruşat ve demirbaşlarda imal giderleri satın alma bedeli yerine geçer.*”(Md. 273).

Bu maddelerden de anlaşılacağı üzere; varlığın ediniminde katlanılan noter, mahkeme, kıymet takdiri, komisyon, tellaliye giderleriyle emlak alım ve özel tüketim vergileri de maliyete eklenerek amortismanla ya da doğrudan gider yazılabilir. Ayrıca varlığın vadeli olarak alınmasında ortaya çıkan vade farkı da maliyete eklenir ve satın almayla alakalı finansman maliyetleri de amortismanla gider kaydedilir (Pamukçu, 2010, s.68).

1.3.3. Hangi Tarihte Kayıtlara Geçileceği

Duran varlıklar için kayıt tarihi, kullanıma hazır hale geldikleri tarihtir. Yani sadece duran varlığın satın alınması ve imal edilmesi, duran varlığın kaydedilmesi için yeterli değildir. Söz konusu duran varlığın amacına uygun olarak kullanıma hazır hale gelmesi gerekmektedir. Duran varlık kullanılmaya başlandığı andan itibaren maliyet değeri ile muhasebeleştirilmelidir (Küçüksavaş, 2001, 199).

1.3.4. Kur Farkları ve Faiz Giderleri

VUK'nun 215. (5228 sayılı kanun 7. maddesiyle değişen) maddesi 2. seçenekte, *“Kayıt ve belgelerde Türk para birimi kullanılır. Belgeler, Türk parası karşılığı gösterilmek şartıyla, yabancı para birimine göre de düzenlenebilir. Şu kadar ki yurt dışındaki müşteriler adına düzenlenen belgelerde Türk parası karşılığı gösterilme şartı aranmaz.*

Türk para birimiyle yapılan işlemler, işlemin gerçekleştiği günün Türkiye Cumhuriyet Merkez Bankası döviz alış kuruyla ilgili para birimine çevrilir. İktisadi kıymetlerin değerleri ile vergi matrahı kayıt yapılan para birimine göre tespit edilir, beyannamenin verilmesi gereken ayın ilk gününün kuruyla Türk parasına çevrilerek beyan edilir. Vergi ödeme, mahsup ve iade işlemlerinde de Türk Lirası tutarlar kullanılır.” ifade edilir.

Ülkemizde ilgili kişi ve kurumlar muhasebe kayıtlarını Türk para biriminde yapmalı, dayanak olarak kayıtlara giren belgelerin yabancı para birimi olarak işlem görmesi durumunda; bu tutarların Türk parası karşılığının hesaplanması için işlem kuru ya da işlem tutarı Türk parası karşılığı gösterilmesi zorunludur. Bu nedenle ilk muhasebeleştirme, değerlendirme, ödeme ve tahsilât durumlarında tutarda farklılıklar meydana gelebilir (Çetin, 2014, s.183).

Gayrimenkuller ve diğer amortismanla tabi iktisadi kıymetlerin vadeli satın alınmasıyla ortaya çıkan vade farkı satın alma bedeli unsuru olarak maliyete dâhil edilir. Bu varlıkların aktifleştirilme sonrası dönem sonuna kadar oluşan kur farkı ve kredi faizleri de yine maliyet bedeli unsuru olduğundan maliyete eklenmesi 163 seri nolu VUK Genel Tebliği ve 187 seri nolu Gelir Vergisi Tebliği'nde belirtilmiştir.

VUK 163 seri nolu tebliğinde bu maliyetlerin maliyet bedeline eklenmesi ya da dönem gideri olarak kaydedilmesine açıklık getirmek için bazı açıklamalar yapmıştır. Bunlar;

- Yatırımların finansmanında kullanılan kredi faizlerinin kuruluş dönemine ait olan kısımları sabit kıymetle birlikte amortismanla itfa edilmek üzere maliyete eklenmeli, işletme döneminde olanlar ise oluştukları yılda gider yazılarak ya da maliyete eklenerek amortismanla tabi tutulması,

- Döviz kredisi yoluyla yurt dışından sabit kıymetin ithal edilmesiyle ya da sonradan bu kıymetlerin borç taksitinin değerlendirilmesinden oluşan kur farkından, sabit kıymetin iktisap edildiği dönemin sonuna kadar olanları, ilgili varlığın maliyetine eklenmesi zorunlu, bu dönemden sonra oluşan kur farklarının ise ait olduğu yılda gider yazılması ya da amortismanına tabi tutulması mümkündür.

VUK'nun bu tebliğiyle kredi faizlerinde işletme dönemi, kur farklarındaysa iktisap edildiği dönem sonu kavramları ortaya çıkmış, yatırım kredisi faiz ve kur farklarının maliyete eklenmesinde aktifleştirme tarihi ya da hesap döneminden hangisinin dikkate alınacağı tartışma konusu olmuştur. Bunun üzerine 187 nolu Gelir Vergisi Genel Tebliğiyle, iktisadi kıymetlerin aktife alındığı dönem sonuna kadar oluşan kur farkı ile kredi faizleri maliyet bedeli unsuru olarak maliyete eklenmesinin zorunlu olduğu açıklanmıştır. Sonrasındaki maliyetlerin maliyet bedeline eklenmesi ya da dönem gideri yazılması VUK'nun 238 sıra nolu tebliğiyle açıklanmış, işletme kararına bırakılmıştır (Arpacı, 2007, s.165).

1.3.5. İthal Edilen Maddi Duran Varlıkların Değerlemesi

Maddi duran varlık, peşin olarak yurt dışından ithal ediliyorsa, maliyet bedeli; fatura bedeli, gümrük vergisi, banka masrafları, gümrük komisyoncusu giderleri, ithalat ile ilgili diğer giderlerden oluşur. Maddi duran varlık, döviz kredisi kullanılarak yurt dışından ithal ediliyorsa, oluşacak kur farklarının yatırım dönemine ait kısmı maliyet bedeline ilave edilir.

1.3.6. İmal veya İnşa Edilen Maddi Duran Varlıkların Değerlemesi

İmal veya inşa edilen maddi duran varlıklar da üretim maliyeti ile değerlendirilir. Maliyet bedeli, üretim maliyetini ifade etmektedir. Yani inşa veya imal sürecinde kullanılan direkt ilk madde ve malzeme ile işçilik ve genel üretim giderleri üretim maliyetini oluşturmaktadır (Yıldırım, 2015, s.15).

1.3.7. Enflasyon Düzeltmesi ve Yeniden Değerleme

Enflasyon düzeltmesinde temel amaç; finansal tabloların enflasyondan arındırılması yani finansal tablolarda yer alan rakamların paranın satın alma gücüyle ifade edilmesi ve gerçek durumu göstermesidir. Böylelikle enflasyonun finansal

tablolardaki etkisi giderilerek, işletmenin gerçek sermayesi, kâr veya zararı belirlenmiş olacaktır (Çakıcı, 2006, s.36).

İşletme kayıtlarına tarihi maliyetle geçen varlıkların üzerindeki enflasyonist etkilerin giderilerek yani enflasyondan kaynaklanan fiktif kârların tespit edilerek gereksiz vergi yükünden kurtarıp, varlıkların yenilenmesi için yenileme fonu oluşturulmasına yeniden değerlendirme denilebilir.

VUK'nun mükerrer 298. maddesiyle bilanço esasıyla defter tutan gelir ve kurumlar vergisinin mükellefleri bilançolarına dâhil amortisman tabi iktisadi kıymetleri için ayrılan amortismanları her hesap dönemi sonunda yeniden değerleyebilir (Toroslu, 1995, s. 44). Ancak bu maddede yapılan değişiklikle enflasyon düzeltilmesinin uygulanması durumunda; sadece amortisman tabi iktisadi kıymetlerin ve bu kıymetlere ayrılan amortisman toplamının enflasyona karşı korunmasına gerek kalmayacağından yeniden değerlendirme kaldırılmış diğer kanunlarda yeniden tanımlamak suretiyle düzenlenmiştir.

Enflasyon düzeltmesiyle iktisadi kıymet maliyet bedeli korunmakta ve kullanımdan dolayı aşınmayla yıpranmanın mali sonuçlara yansımaları için; iktisadi kıymetin en az beş yıllık sürede itfa edilmesi-aktifleştirilmesi yerine yıpranma payının daha sağlıklı olması için kullanıma bağlı faydalı ömür doğrultusunda amortisman ayrılması esas getirilmiştir.

VUK'nun mükerrer 315. maddesiyle enflasyon düzeltmesi yapılan dönemlerde ayrılacak amortisman değeri aşağıdaki formülle hesaplanacaktır.

$$\begin{array}{l} \text{AMORTİSMAN} \\ \text{AYRILACAK} \\ \text{DEĞER} \end{array} = \left(\begin{array}{c} \text{VARLIĞIN} \\ \text{DÜZELTİLMİŞ} \\ \text{DEĞERİ} \end{array} \right) - \left(\begin{array}{c} \text{AMORTİSMAN} \\ \text{TOPLAM} \\ \text{TAŞINMIŞ DEĞERİ} \end{array} \right)$$

Azalan bakiyeler yönteminde amortisman oranı; yine normal amortisman oranının 2 katı olarak hesaplanacaktır (Elitaş, 2007, s.136).

1.4. Amortisman

Varlığın öngörülen hizmet süresinde elde edilme maliyetinden artık değerinin düşülmesinden sonra kalan tutarın dönemlere dağıtılması işlemi amortismandır. (Tokay, 2002, s. 84).

Amortismanı; vergi avantajı ve dolaylı finans kaynağı, fiili olarak da işletmede bulunan iktisadi kıymetlerin “yıpranma payı” olarak ifade etmek mümkündür (Dokur ve Kaygusuz, 2005, s. 1).

İşletmenin gerçek değerinin ortaya çıkması açısından muhasebesel bir ölçüt olan amortisman aynı zamanda mükelleflerin hakkıdır. İşletme değerinin doğru ölçülebilmesi ve elde edilen kazançların adil bir şekilde vergilendirilebilmesi için amortisman uygulanmaktadır (Erol ve Uyanık 2014, s.93).

Bir varlığın maliyetinden, varsa hurda değerinin indirilerek kalan değerini faydalı ömrüne sistematik bir şekilde dağıtılması **amortismanı**; amortismana tabi varlığın işletme tarafından, kullanılması düşünülen süre ya da beklenen üretim miktarı ise **faydalı ömrü** ifade eder. İlgili varlığın tahmin edilen faydalı ömrü sonunda, elden çıkarıldığında elde edilmesi beklenen tutardan elden çıkarma maliyetinin düşülmesiyle kalan tutarı ise **hurda değeri** ifade eder (Erdoğan, 2006, s.122).

VUK madde 313’de, “*İşletmede bir yıldan fazla kullanılan ve yıpranmaya, aşınmaya veya kıymetten düşmeye maruz bulunan gayrimenkullerle 269. madde gereğince gayrimenkul gibi değerlendirilen iktisadi kıymetlerin, alet, edavat, mefruşat, demirbaş ve sinema filmlerinin birinci kısımdaki esaslara göre tespit edilen değerinin bu kanun hükümlerine göre yok edilmesi amortisman mevzuunu teşkil eder.*” şeklinde ifade edilmiştir.

Ayrıca 1 seri nolu MSUGT’nde de; satışların, gelirlerin, satış maliyetlerinin, giderlerin, kâr zarara ilişkin hesapların, işletmenin belli dönemlere ait sonuçlarının sınıflandırılmış ve gerçeğe uygun göstermek amacıyla hazırlanan gelir tablosu ilkelerinde maddi duran varlıklar için uygun amortisman ayrılması ibaresi geçmektedir (<https://www.ismmmo.org.tr/Mevzuat>).

1.4.1. Amortisman Ayırma Koşulları

VUK madde 313 gereğince, duran varlık için amortisman ayırmaya gerekli koşullar;

- “*İşletmenin aktifine girmiş olması,*

- *İşletmede bir yıldan fazla kullanılması,*
- *Yıpranmaya, aşınmaya veya kıymetten düşmeye maruz bulunması,*
- *Amortisman tabi varlıklar arasında bulunması,*
- *Değerinin direk gider yazılabilecek tutarın üzerinde olması” (Çorum, 2007, s.47).*

VUK'nun bu maddesine göre amortisman ayırabilmek için ilgili varlığın bir yıldan fazla faydalı ömre sahip olması şarttır. Ancak bazı varlıkların değeri ne kadar yüksek olursa olsun bu süre şartını yerine getiremediğinden doğrudan gider yazılır. Böyle varlıkların ömrü iyileştirme çalışmalarıyla uzatılabilir. Dönem içerisinde yapılan iyileştirmeye gider kaydı düzeltilir, varlığın değişen maliyet artışlarının da bulunduğu değer üzerinden amortisman tabi tutulur. İzleyen dönemde yapılan iyileştirmede önceki dönem gideri yazılan tutar aynen kalır, yapılan iyileştirme; faydalı ömrü bir yıl üstüne çıkarırsa iyileştirme tutarı amortisman tabi olur yoksa yine dönem gideri olarak kaydedilir.

Ayrıca duran varlık işletmede bir yıldan fazla kullanılacak nitelikte olması şartıyla hiç kullanılmadan beklese ya da dönem içerisinde beklenen fonksiyonlarını kısmen veya tamamen kaybetse de bu varlıklara amortisman ayrılacaktır (Kaynak, 2002, s. 63).

Genel olarak, duran varlıklarda; edinim sonrası geçen süreden, kullanımdan veya teknolojik gelişmelerle varlığın demode olması dolayısıyla ortaya çıkabilen eskime, yıpranma ile tükenme gibi değer kayıplarının dikkate alınarak, duran varlığın faydalı ömrünü tahmin etmek ve söz konusu varlığın elde etme maliyetini gider olarak muhasebeleştirmeektir.

Amortisman işlemlerinin muhasebesine ilişkin temel konu; saptanması, faydalı ömrün tahmini, hurda değerinin tespiti ve amortisman yönteminin belirlenmesidir.

Amortisman, arazi ve arsalar (Taş ocakları ve doldurma amaçlı kullanılan arsa ve araziler istisna) hariç maddi duran varlık maliyetinin varlıktan yararlanılma süresi baz alınarak işletmece ilgili olan dönemlere dağıtılmasıdır (Kırca, 2007, s.19).

1.4.2. Amortisman Muhasebeleştirme Yöntemleri

Amortismanlar 2 şekilde muhasebeleştirilir.

1.4.2.1. Direkt (Dolaysız) Yöntem: Her yıl uygulanacak maddi duran varlığın amortisman tutarı, ilgili maddi duran varlık hesabının alacağına, ilgili gider hesabının borcuna kayıtlanır. Bu yöntem tek düzen hesap planına uygun değildir.

1.4.2.2. Endirekt (Dolaylı) Yöntem: Maddi duran varlık alış bedeli, ayrılan amortisman tutarı ve maddi duran varlığın bugünkü değerinin ayrı ayrı gösterilmesi gerekir. Bu yöntemde göre, ilgili maddi duran varlık amortisman tutarının kaydını yapmak için ilgili gider hesabına borç, 257 Birikmiş Amortismanlar hesabına alacak kayıtlanır (Karacan, 2009, s. 110).

Hesaplanan amortisman tutarları direkt yöntemde ilgili varlığın değerinden düşüldüğünden varlık net değeriyle bilançoda yer alır ve bu yöntemle yararlı ömür süresinde biriken amortisman tutarı bilançoda yer almayacaktır. Endirekt yöntemdeyse birikmiş amortisman tutarı ayrı hesapta izlenecek ve böylece varlıklar brüt değerleri ile aktifte bulunacaktır. Amortismanların finansal tablolara aktarılmasında VUK, işletmeleri bu yöntemlerden birini kullanma konusunda serbest bırakmış, MSUGT ise Tek Düzen Hesap Planı'nda yer alan "Birikmiş Amortismanlar" hesabıyla endirekt yöntemi benimsemiştir (Tuğay, 2013, s.179).

1.4.3. Amortisman Yöntemleri

Amortismanın muhasebedeki rolü değer kaybı, ekonomideki rolü giderin hizmet süresine dağıtılması, finansal rolü ise aktifteki amortisman tabi varlıkların değer kaybının tespiti ve tespit sonucu bilançodaki amortisman tabi varlığın değerinin düzeltilmesidir. Amortisman ayrılmadığında bilanço gerçeği yansıtmayacak ve hem aktifler fazla görünecek hem de gerçek olmayan bir kâr ya da zarar oluşacaktır. Dönemin gider unsuru kaydedilen amortisman, gider olarak muhasebeleştirilen ancak gerçek bir nakit çıkışı gerektirmediğinden varlıkların elde edilmesinde kullanılacak bir kaynak unsurudur. İşletme açısından amortisman ayırma kadar yöntemleri de büyük önem taşımaktadır. Her yöntem duran varlığın gider kaydedilecek tutarını ve bundan dolayı da bilanço ve gelir tablosunu etkilemektedir (http://www.plastik-ambalaj.com/tr/119-plastik-ambalajamakale/1593-amortisman-uygulamalarinn-tms-16-ve-vuk-acsndankarslastrmal-olarak-degerlendirilmesi-bir-uygulama).

VUK'na göre 315. madde ve mükerrer 315. madde ile amortisman yöntemleri ikiye ayrılmaktadır.

- Normal amortisman yöntemi: VUK, 315. madde

- Azalan bakiyeler yöntemi: VUK, mükerrer 315. madde.

1.4.3.1.Normal Amortisman Yöntemi: “Mükellefler amortismanına tâbi iktisadî kıymetlerini Maliye Bakanlığının tespit ve ilân edeceği oranlar üzerinden itfa ederler. İlân edilecek oranların tespitinde iktisadî kıymetlerin faydalı ömürleri dikkate alınır.” (Md. 315).

$$\text{Amortisman Tutarı} = \frac{\text{M.D.V. Maliyeti - Hurda Değeri}}{\text{Hizmet Süresi}}$$

$$\text{Amortisman Tutarı} = \text{M.D.V. Maliyeti} \times \text{Amortisman Oranı}$$

1.4.3.2.Azalan Bakiyeler Amortisman Yöntemi: “Bilanço esasına göre defter tutan mükelleflerden dileyenler, amortismanına tabi iktisadi değerlerini, azalan bakiyeler üzerinden amortisman usulü ile yok edebilirler. Bu usulün tatbikinde;

- Her yıl, üzerinden amortisman hesaplanacak değer, evvelce ayrılmış olan amortismanlar toplamının tenzili suretiyle tespit olunur. Enflasyon düzeltmesi yapılan dönemlerde, üzerinden amortisman ayrılacak değer, amortismanına tâbi iktisadî kıymetin düzeltilmiş değerinden daha evvel ayrılmış olan amortismanların toplamının taşınmış değerleri indirilmek suretiyle tespit edilir.
- Bu usulde uygulanacak amortisman oranı % 50’yi geçmemek üzere normal amortisman oranının iki katıdır.
- Bu usulde amortisman süresi normal amortisman nispetlerine göre hesaplanır. Bu sürenin son yılına devreden bakiye değer, o yıl tamamen yok edilir.” (Mükerrer Md. 315).

1.4.4. Amortisman Yönteminin Değiştirilmesi

Amortisman usulünü seçme konusu VUK’nun mükerrer 320. maddesinde ifade edilmiş olup şu şekildedir;

- “İktisadi ve teknik bakımdan bir bütün teşkil eden değerler için normal veya azalan bakiyeler usulü ile amortisman usullerinden yalnız birisi uygulanabilir.
- Bir iktisadi değer üzerinden normal amortisman usulüne göre amortisman ayrılmasına başlandıktan sonra bu usulden dönülemez.
- Bir iktisadi değer üzerinden azalan bakiyeler usulüne göre amortisman ayrılmaya başlandıktan sonra normal amortisman usulüne geçilebilir. Bu suretle usul değiştirenler keyfiyeti beyannamelerinde veya eki bilançolarda belirtmeye mecburdurlar. Kabul edilen yeni usul bu bildirim yapıldığı beyannamenin taalluk ettiği dönemden itibaren nazara alınır. Bu takdirde henüz yok edilmemiş olan değer kısmı, bakiye amortisman süresine bölünmek suretiyle eşit miktarlarla yok edilir.”

1.4.5. Arazide Amortisman

VUK'nun 314. maddesine, “Boş arazi ve boş arsalar amortismanına tabi değildir. Ancak:

- Tarım işletmelerinde vücuda getirilen meyvelik, dutluk, fındıklık, zeytinlik ve güllüklerle incir bahçeleri ve bağlar gibi tarım tesisleri;
- İşletmede inşa edilmiş olan her nevi yollar ve harklar; Amortismanına tabi tutulur.” şeklindedir.

Boş arsa ve araziler tabi afet haricinde yıpranma, aşınma ve değer kaybına uğrayamayacağından ve VUK'nun yukarıda açıklanan 314. maddesine amortisman ayrılamaz. Ancak, bunların üzerinde “Meyvelik, dutluk, fındıklık, zeytinlik ve güllüklerle incir bahçeleri ve bağlar gibi tarım tesisleri” olması durumunda amortismanına tabi olacak, arazi bedeline tesis maliyet bedeli eklenerek aktifleştirilecektir. Bu tür ağaçlar için amortisman ayırma işlemi meyve verimiyle başlanır. Çünkü meyve verene kadar gelişme sürecinde olan ağaç verimle birlikte yaşlanmaya ve yıpranmaya başlar. Tekdüzen hesap planı muhasebe kurallarına göre bu ağaçlar meyve verene kadar “258 Yapılmakta Olan Yatırımlar” hesabında

izlenmeli, verim sonrası “256 Diğer Duran Varlıklar” hesabına aktarılıp amortisman ayırma işlemine başlanır (Odak, 2003, s. 117).

1.4.6. Fevkalade Amortisman

VUK'nun 317. maddesine, “Amortisman tabi olup:

- Yangın, deprem, su basması gibi afetler neticesinde değerini tamamen veya kısmen kaybeden;
- Yeni icatlar dolayısıyla teknik verim ve kıymetleri düşerek tamamen veya kısmen kullanılmaz bir hale gelen;
- Cebri çalışmaya tabi tutuldukları için normalden fazla aşınma ve yıpranmaya maruz kalan;

menkul ve gayrimenkullerle haklara, mükelleflerin müracaatları üzerine ve ilgili Bakanlıkların mütalaası alınmak suretiyle, Maliye Bakanlığınca her işletme için işin mahiyetine göre ayrı ayrı belli edilen ‘Fevkalade ekonomik ve teknik amortisman nispetleri’ uygulanır.” ifadesi yer almaktadır.

Bu maddeye giren varlıklar zarar gösterilerek olağandışı gider yazılabilir. Ancak zayi olan bu malların KDV tutarları; KDV Kanunu 30. madde de yer alan “Deprem, sel ve Maliye Bakanlığı’nca mücbir sebep ilan edilen yangınlar nedeniyle zayi olan mallar haricindekiler için yüklenilen katma değer indirim konusu yapılamaz.” ibaresine göre işleme alınır (Bahadır, 2015, s. 13).

ÖRNEK: İşletme de çıkan yangında KDV hariç 30.000TL’na alınan birikmiş amortismanı 10.000 TL olan bir makine kullanılamaz hale gelmiş ve fevkalade amortisman başvurusuyla kayıtlardan çıkarılmasına karar verilmiştir. Çıkan yangının bireysel olduğu hükmüne varılmıştır.

689 Diğer Olağandışı Gider ve Zararlar	25.400	
257 Birikmiş Amortismanlar	10.000	
253 Tesis, Makine ve Cihazlar		30.000
391 Hesaplanan KDV		5.400

1.4.7. Kıst Amortisman

VUK'nun 241 seri nolu genel tebliği 320. maddesince, “Faaliyetleri kısmen veya tamamen binek otomobillerinin kiralanması veya çeşitli şekillerde işletilmesi olanların bu amaçla kullandıkları binek otomobilleri hariç olmak üzere, işletmelere ait binek otomobillerinin aktife girdiği hesap dönemi için ay kesri tam ay sayılmak suretiyle kalan ay süresi kadar amortisman ayrılır. Amortisman ayrılmayan süreye isabet eden bakiye değer, itfa süresinin son yılında tamamen yok edilir.

İşletmenin faaliyet konusu binek otolarının kiralanması ve çeşitli şekillerde işletilmesi ise; satın alınan binek otomobilleri bu amaçlarla kullanılmıyorsa, bu binek otomobiller için de kıst amortisman ayrılacaktır.

Binek otomobillerinin aktife girdikleri hesap döneminde kıst amortisman ayrılması, amortisman süresini uzatmayacaktır. Bu durumda, yılbaşından binek otomobillerinin aktife girdiği aya kadar olan süreye isabet eden amortisman, itfa süresinin son yılında yok edilecektir.” ifadesi yer almaktadır.

ÖRNEK: Yayıncılık faaliyeti sürdüren Kayhan A. Ş. 10.08.2018’de 90.000 TL tutarla otomobil satın almıştır. Bu araç için %20 oranında amortisman ayrılacak olup, normal yöntemle amortisman ayrılmasına karar verilmiştir.

Amortisman ayrılacak olan araç kıst amortismanına tabi olduğundan, amortismanın ilk yılında, aracın aktife girdiği ay tam sayılmak suretiyle, yıl sonuna kadarki dönem için amortisman hesaplanmalıdır.

$$\text{Yıllık Amortisman Tutarı} = 90.000 \times 0,20 = 18.000$$

$$\text{Aylık Amortisman Tutarı} = 18.000 / 12 = 1.500$$

$$\text{Aracın Aktife Girdiği Aydan Yıl Sonuna Kadar Olan Ay Sayısı} = 5$$

$$\text{İlk Yılın (2018) Amortismanı} = 1.500 \times 5 = 7.500$$

Yıllık amortisman toplamından ilk yılda eksik ayrılan amortisman son yılın amortisman tutarına eklenecektir.

$$\text{İlk Yıl Eksik Ayrılan Amortisman} = 18.000 - 7.500 = 10.500$$

$$\text{Son Yılın Amortismanı} = 18.000 + 10.500 = 28.500$$

Sonuçlar Tablo 1.3’te gösterildiği gibi olacaktır.

Tablo 1.3:Amortisman Tutarları

YILLAR	MALİYET BEDELİ	BİRİKMİŞ AMORTİSMAN	AMORTİSMAN ORANI	YILLIK AMOTRİSMAN
2018	90.000	0	%20	7.500
2019	90.000	7.500	%20	18.000
2020	90.000	25.500	%20	18.000
2021	90.000	43.500	%20	18.000
2022	90.000	61.500	%20	28.500
TOPLAM				90.000

Kaynak:Ermumcu, 2012, <http://www.muhasibevevergi.com>

1.4.8. Amortisman Süresi

VUK'nun 320. maddesiyle amortisman süresi, “*Kıymetlerin aktife girdiği yıldan başlar. Bu sürenin yıl olarak hesaplanması için (1) rakamı mükellefçe uygulanan nispete bölünür. Her yılın amortismanı ancak o yıla ait değerlemede nazara alınabilir. Amortismanın her hangi bir yıl yapılmasından veya ilk uygulanan nispetten düşük bir halde yapılmasından dolayı amortisman süresi uzatılamaz.*” şeklinde açıklanmıştır.

1.4.9. Amortisman Oranları

VUK'nun 315. maddesiyle, “*Amortismanına tâbi iktisadi kıymetlerin değeri ilgili Bakanlıklar ile Ticaret ve Sanayi Odaları, Ticaret Odaları, Sanayi Odaları ve Ticaret Borsaları Birliğinin mütalâası alınarak Maliye Bakanlığı'nca tespit ve ilân olunan nispetler üzerinden yok edilir.*” şeklinde açıklanmıştır.

VUK'nun 333. Sıra nolu genel tebliğiyle 01.01.2004 tarihi öncesi aktifleştirilen amortismanına tabi iktisadi kıymetler enflasyon düzeltilmesine uğramış ve eski oranlar üzerinden amortisman ayrılmaya devam edilmiştir. Bu tarihten sonraki değerler tebliğe eklenen listedeki oranlara göre itfa edilecektir.

VUK'nun 333, 339, 365, 389, 399, 406, 418, 439 ve 458. Tebliğleriyle belirlenen oranların birleştirilmiş son hali 69 ana başlıkta sınıflandırılmış (<http://archive.ismmmo.org.tr/Mansetler/MEVZUAT>) ve kendi aralarında alt bölümlere ayrılarak her bir kalem için ayrıca amortisman oranı ve faydalı ömrü belirlenmiştir (<http://www.gib.gov.tr>).

Amortisman mevzuatında düzenlemelerin en önemlilerinden biri de varlığın amortismanına tabi olmasında faydalı ömrün dikkate alınmaya başlamasıdır. Varlıkta oluşan fiziki aşınma ve yıpranma, teknolojik yıpranma gibi unsurlar göze alınarak belirlenen faydalı ömür, amortisman hesaplamalarını daha etkin kılacaktır. Her varlık için belirlenen faydalı ömür ve amortisman oranı enflasyon düzeltmesine uygun yaklaşım sağlar. Çünkü enflasyon düzeltilmesinin amacı; paranın satın alma gücündeki değişimlerden dolayı gerçeği yansıtmayan mali tabloları, gerçeği yansıtan duruma getirmektir. Bu açıdan enflasyon düzeltmesini tamamlayan yaklaşım duran varlığın amortismanına tabi olmasında faydalı ömrün esas alınmasıdır (Ataman Akgül, 2004, s. 95).

VUK'nun da amortismanına tabi varlıkların yararlı ömrünün esas alınması gerekse de amortisman ayırma sürelerinin gösterildiği listede ekonomik ömre uyulması gereklidir. Yıl bazında belirlenen yararlı ömür olağanüstü durumlar harici sabittir (Kıymetli Şen, 2013, s. 27).

1.5. Maddi Duran Varlıkların Satışı ve Yenileme Fonu

Yenileme fonu işletme aktifinde kayıtlı amortismanına tabi varlığın yenilenmesi için satışından elde edilen kâr ya da zarara uğramasından elde edilen tazminatların bilançonun pasifinde 3 yıl süreyle bekletilerek işletme içi yatırıma teşvik eden bir vergi erteleme yöntemidir. Yani yenileme fonu işletmelerin sabit kıymetlerinin yenilenmesi amacı taşıyan düzenleme olup, vergi ertelemesine gidilmesiyle işletmelerin teknik yenilikleri izlemesine yardımcı olur. Varlığın ediniminde yenileme fonunun kullanılmasıyla; pasifte yer alan yenileme fonu bakiyesi alınan varlığın ayrılacak amortismanıyla mahsup edilir. 3 yıllık süre içinde yenilenmez ise yenileme fonu gelir olarak kaydedilir (Toroslu, 2008, s. 285). Ayrıca yeni varlık edinimine kadar dönen varlıkların finansmanına ya da borçların ödenmesine kaynak olarak kullanılabilir (Kuzu, 2015, s. 44).

VUK'nun 328. maddesi “Amortismanına Tabi Malların Satılması” ve 329. maddesi de “Amortismanına Tabi Malların Sigorta Tazminatı” başlığı altında düzenlenmiştir.

“Amortismanına tabi iktisadi kıymetlerin satılması halinde alınan bedel ile bunların envanter defterinde kayıtlı değerleri arasındaki fark kâr ve zarar hesabına

geçirilir. İşletme hesabı esasında defter tutan mükelleflerle serbest meslek kazanç defteri tutan mükellefler bu farkı defterlerinde hasılat veya gider kaydederler.

Amortisman ayrılmış olanların değeri ayrılmış amortismanlar düşüldükten sonra kalan meblağdır. Devir ve trampa satış hükmündedir. Şu kadar ki, satılan iktisadi kıymetlerin yenilenmesi, işin mahiyetine göre zaruri bulunur veya bu hususta işletmeyi idare edenlerce karar verilmiş ve teşebbüse geçilmiş olursa bu takdirde, satıştan tahassül eden kâr, yenileme giderlerini karşılamak üzere, pasifte geçici bir hesapta azami üç yıl süre ile tutulabilir. Her ne sebeple olursa olsun bu süre içinde kullanılmamış olan kârlar üçüncü yılın vergi matrahına eklenir. Üç yıldan önce işin terki, devri veya işletmenin tasfiyesi halinde bu kârlar o yılın matrahına eklenir.

Yukarıda ki esaslar dâhilinde yeni değerlerin iktisabında kullanılan kâr, yeni değerler üzerinden bu kanun hükümlerine göre ayrılacak amortismanlara mahsup edilir. Bu mahsup tamamlandıktan sonra itfa edilmemiş olarak kalan değerlerin amortismanına devam olunur.” (Md. 328).

“Yangın, deprem, sel, su basması gibi afetler yüzünden tamamen veya kısmen ziyaa uğrayan amortismanla tabi iktisadi kıymetler için alınan sigorta tazminatı bunların değerinden (Amortismanlı olanlar da ayrılmış olan amortisman çıktıktan sonra kalan değerden) fazla veya eksik olduğu takdirde farkı kâr veya zarar hesabına geçirilir.

Şu kadar ki, alınan sigorta tazminatı ile ziyaa uğrayan malların yenilenmesi işin mahiyetine göre zaruri bulunur veya bu hususta işletmeyi idare edenlerce karar verilmiş ve teşebbüse geçilmiş olursa bu takdirde tazminat fazlası, yenileme giderlerini karşılamak üzere, pasifte geçici bir hesapta azami üç yıl süre ile tutulabilir. Bu süre içinde kullanılmamış olan tazminat farkları kâra ilave olunur.

Üç yıldan önce işin terki, devri veya işletmenin tasfiyesi halinde bu tazminat fazlası, o yılın matrahına eklenir. Yukarıdaki esaslar dâhilinde yeni değerlerin iktisabında kullanılan tazminat fazlası, yeni değerler üzerinden bu Kanun hükümlerine göre ayrılacak amortismanlara mahsup edilir. Bu mahsup tamamlandıktan sonra itfa edilmemiş olarak kalan değerlerin amortismanına devam olunur.” (Md. 329).

Bu hükümler gereğince sabit kıymetin satışıyla oluşan kârlar, yerine yenisi alınacak olan sabit kıymet üzerinden ayrılacak amortismanla mahsup edilir.

Yukarıda yer alan kanun hükümleri dikkate alınarak sabit kıymet satış kârı veya zararı şu şekilde tespit edilir:

- (+) Satış bedeli (KDV matrahı)
- (-) Sabit kıymet defter değeri
- (+) Birikmiş amortisman defter değeri
- = Satış kârı veya zararı

Sabit kıymet satışlarında;

Kâr doğması halinde “679 Olağandışı Gelir ve Kârlar”,

Zarar doğması halinde ise “689 Olağandışı Gider ve Zararlar” hesaplarında izlenir.

Diğer taraftan satılan ya da hasarlanan duran varlık satış bedeli ya da hasar tazminatıyla o varlığın net bedeli arasındaki fark olumlu ise kâr yazılabilir veya satıştan oluşan kâr ya da alınan sigorta tazminatının net bedeli aşan kısmı, yenileme giderlerini karşılamak için pasif bir hesapta tutulabilir (Çorum, 2007, s. 54).

1.5.1. Yenileme Fonu Ayrılma Şartları

Yenileme fonu ayrılabilmesi için; bilanço esasına göre defter tutmak, duran varlığın yenileme zorunluluğu ya da işletme yöneticilerinin bu yönde karar alıp girişimde bulunması, yeni alınacak varlığın daha önce satılan varlıkla aynı özellikte olması gereklidir.

Bilanço esasında defter tutanlar yenileme fonu ayrılabilir. Çünkü VUK’nda kârın pasif geçici bir hesapta izleneceği belirtilmiştir. Dolayısıyla işletme esasına göre defter tutanlar böyle bir hesap kullanamayacağından yenileme fonu ayıramazlar.

Elden çıkarılan iktisadi kıymetin yenilenme zorunluluğu yenileme fonu ayırmak için yeterlidir. Ancak, işletmenin faaliyetini sürdürebilmek için sattığı iktisadi kıymetin yenilenmesi zorunlu değilken işletmeyi idare edenler tarafından yenilenme kararıyla teşebbüse geçilmiş olmalıdır. Uygulamada kârın yenileme fonunda olması, işletmeyi; idarecilerinin, yenileme kararıyla teşebbüse geçtiklerinin göstergesi kabul edilmektedir. İşin içeriğine göre yenilenmenin zorunlu olmadığına, en azından yenileme kararının ispat edilebilecek şekilde olmalıdır. Bu da yöneticilerce karar verildiği, yönetim kurulu kararının karar defterine geçirilmesi ile ispatlanır.

Yenilenen iktisadi kıymetle satın alınan iktisadi kıymet aynı türden olmalıdır. Örneğin; satılan iktisadi kıymet binek otomobil ve bunun yerine kamyon alınmışsa yenileme yerine yeni bir iktisadi kıymet edinilmiş olur. Bu durumda önemli olan satılan iktisadi kıymetin gördüğü fonksiyonun niteliğidir. Edinilen iktisadi kıymetten yararlanılacak hizmet aynı olmadığında eski iktisadi kıymetin yenilenmesinden ya da hasarından oluşan kâr yenileme fonuna alınmamalıdır (Aksu, 2011, s. 76).

ÖRNEK: İşletme maliyet bedeli 50.000 TL, birikmiş amortismanı 45.000 TL, değer artış fonu ise 25.000 TL olan tanıtım için alınan satış danışmanlarının kullandığı aracı 100.000 TL fiyatla satmıştır. Şirket yönetimi satıştan doğan kârın yenileme fonuna alınmasına karar vermiştir. 2 yıl sonrasında 200.000 TL yeni bir araç alınmış ve çekle ödemesi yapılmıştır. İlk yıl 90.000 TL sonraki yıl ise 40.000TL hızlandırılmış amortisman hesaplanıp ayrılması gereken amortisman tutarının yenileme fonundan karşılanmasına karar verilmiştir (Toroslu, 1998, s. 20-29).

100 Kasa Hesabı	118.000	
257 Birikmiş Amortismanlar Hesabı	45.000	
522 M. D. V. Yeniden Değer. Artış. H.	25.000	
254 Taşıtlar Hesabı		50.000
391 Hesaplanan KDV		18.000
679 Diğer O. Dışı Gelir Ve Kârlar		120.000
679 Diğer O.Dışı Gelir Ve Kârlar	120.000	
549 Özel Fonlar Hesabı		120.000
254 Taşıtlar Hesabı	200.000	
191 İndirilecek KDV	12.000	
291 Gelecek Yıllarda İnd. KDV	24.000	
103 Verilen Çek Ve Ödeme E.		236.000
549 Özel Fonlar Hesabı	90.000	
257 Birikmiş Amortismanlar H.		90.000
549 Özel Fonlar Hesabı	30.000	
770 Genel Yönetim Giderleri H.	10.000	
257 Birikmiş Amortismanlar H.		40.000

1.6. Maddi Duran Varlıkların İz Değeri ile İzlenmesi

Kullanım süresi dolan maddi duran varlıklar, işletme tarafından hizmet dışı bırakılmayabilir. Bu durumda muhasebe kayıtlarından çıkarılan duran varlık için yapılan harcama vergisel açıdan problem olacağından maddi duran varlık muhasebe kayıtlarından çıkarılamayacaktır. Kayıttan çıkarılamayan, amortismanını tamamlamış, işletmede kullanımı devam eden duran varlıklar muhasebe kayıtlarında iz bedeli olarak ifade edilen 1 TL'lık bedelle gösterilir (Ataman, 1996, s. 229).

1.7. Maddi Duran Varlıkların Kullanım Dışı Kalması

İşletme kullanımında olan maddi duran varlığını hizmet dışı bırakırsa, “294 nolu Elden Çıkarılacak Stoklar ve Maddi Duran Varlıklar” hesabında takip etmelidir. Amortisman süresi devam eden bu maddi duran varlığın amortismanı da “257 nolu Birikmiş Amortismanlar” hesabından, “299 nolu Birikmiş Amortismanlar” hesabına aktarılacak ve amortisman ayrılmaya devam edilecektir (Örten ve Karapınar, 2007, s. 165).

ÖRNEK: Servis bölümünde araç giriş çıkış işlemlerinin faturaları için kullanılan bilgisayar ve yazıcının amortisman süresi dolmuş halen kullanımında olduğundan iz bedeli ile izleniyorken işlevlerini yerine getiremeyince kullanım dışı bırakılıyor ve yerine 7.500 TL'na yeni bilgisayar ve yazıcı alınıyor. İnternet üzerinden yapılan bu alışveriş banka havalesiyle ödeniyor.

294 Elden Çıkarılacak Stoklar ve MDV.	1	
255 Demirbaşlar H.		1
255 Demirbaşlar H.	7.500	
191 İnd. KDV.	1.350	
102 Bankalar H.		8.850

2. BÖLÜM

TMS 16 MADDİ DURAN VARLIKLAR

Dünya ekonomisi, artan küreselleşmeyle sınırlar arası nakit akışlarının daha da artacağı bir gelecekle karşı karşıyadır. Muhasebe ve finansal raporlama, bu gelişen küresel pazarın önemli unsuru olup pazarın etkinliğini zayıflatma veya artırma gücüne sahiptir.

Günümüzde raporlanan finansal bilgiler internet üzerinden hızla yayılmakta ve yatırımcıların bulunduğu yer nere olursa olsun, şirketlerin finansal bilgilerine erişim kolaylaşmıştır. Yönetim anlayışında ortaya çıkan değişim ve gelişim, piyasaların küreselleşmesi, internet, telekomünikasyon ve finansal raporlama sisteminde değişimi gerekli kılmaktadır.

Küreselleşme sonucu finansal piyasaların evrenselleşmesi, çok uluslu şirketler, uluslararası bağımsız denetim kuruluşlarının küresel piyasalardaki etkinliğiyle rekabeti, uluslararası muhasebe kayıtların da usulsüzlüklere ilişkin ortaya çıkan küresel etkiye sahip skandallar, muhasebe düzenlemelerinin güncelleştirilmesi ve uluslararası ortak muhasebe dili haline gelmesini gerekli kılmıştır. Buna paralel olarak muhasebe standartlarının uyumlaştırılması ve küreselleşmesi ihtiyacı ortaya çıkmıştır (Aksoy, 2005, s. 182).

Uluslararası sermaye dünyaya yayıldıkça; dünyanın çeşitli yerlerindeki kuruluşların mali tablolarını bir araya getirmenin kolaylaştırılması nedeniyle aynı esaslara-standartlara göre mali tablo düzenlenmesi ihtiyacı ortaya çıkmıştır. Muhasebenin uluslararası aktivitelerinden yararlanmak istenir ve bu ilk kez açıkça 1962 yılında ABD’de yapılan 8. Dünya Muhasebeciler Kongresi’nde, Kongre Başkanı Arthur B. Foye tarafından muhasebe uygulama ve politikalarında dünya ölçüsünde tekdüzen eksikliği olarak ifade edilmiştir (Güvemli, 2007, s. 28).

Uluslararası menkul kıymet işlemlerinin artması, şirketlerin menkul kıymetlerini aynı anda birçok ülkeye ihraç etmeye başlamasıyla bu düzeyde önem kazanan Uluslararası Menkul Kıymetler Komisyonları Örgütü (IOSCO) Teknik Komitesi 1989 yılında “Uluslararası Halka Arzlar” üzerine rapor hazırlamıştır. Bu raporda sınır ötesi menkul kıymet ihraçlarında en fazla problemin ülkeler arasındaki mali yükümlülüklerden kaynaklandığını belirtmiştir. Bu konuya örnek olarak İstanbul Menkul Kıymetler Borsası ve New York Borsası’nda hisse senetleri kote

edilen Turkcell Şirketinin 2000 yılı ilk 9 aylık faaliyet sonucuna bakılabilir. Turkcell bu süre zarfında Türkiye için 23,7 trilyon zarar, New York içinse 157,8 trilyon kâr açıklamıştır. Bu fark ülkelerin kullandığı muhasebe standartlarından kaynaklanmaktadır (İbiş ve Özkan, 2006, s. 26).

Hong Kong'da 18–21 Kasım 2002 tarihleri arasında yapılan XVI. Dünya Muhasebe Kongresiyle; muhasebenin her yönüyle küreselleşmesi, gelişen ve değişen ekonomik koşulların ihtiyacını karşılayabilmesi ana tema olmuştur. Kongreden; muhasebe mesleğinin küreselleşeceği, tek muhasebe, tek denetim standardı ve aynı kalitede tek meslek unvanına doğru bir gidişat yaşanacağı öngörüsü ortaya çıkmıştır (Aksoy, 2005, s. 186).

International Financial Reporting Standarts (IFRS), Türkçe karşılığı olarak Uluslararası Finansal Raporlama Standartları (UFRS), çeşitli ülkelerde yer alan şirketlerin birbirlerinin mali tablolarını görebilmesine ve karşılaştırabilmesine olanak tanıyan ve performans ölçen sistem olarak bilinmektedir.

Kâr amaçlı işletmeler için hazırlanmış olan UFRS uygulamasıyla birlikte farklı ülkelerde yatırımları olan şirketler, nerede olursa olsunlar yatırımlarını takip ederek yatırımlarının mali tablolarını kolayca raporlayabileceklerdir (<http://Ufrs.Nedir.Com>).

2.1. UFRS'nin Oluşumu

Muhasebe standartlarında amaç; finansal tablolarda karşılaştırılabilir, şeffaf, tutarlı ve güvenilir mali raporlama sağlamaktır (Taştan, 2014, s. 176).

Muhasebe uygulamaları ve finansal tabloların hazırlanmasına düzen veren muhasebe standartları; finansal tablo ilkelerinin uygulamaya geçmesini sağlayan esas ve yöntemlerdir.

UFRS, IASB tarafından onaylanan standartlar ve yorumlar ile IASC tarafından onaylanan yorumlar ve Uluslararası Muhasebe Standartlarını içeren tüm IASB resmi bildirimleridir. Ya da kısaca IASC tarafından yayınlanan Uluslararası Muhasebe Standartlarından farklı olarak IASB tarafından yayınlanan yeni resmi bildirimler serisidir (Korkmaz, Temel ve Birkan, 2007, s. 97) denilebilir.

Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu (IASB)'nin ilk adımları, Uluslararası Muhasebe Standartları Komitesi (IASC)'ne dayanmaktadır. IASC; 71 ülkeden 97 muhasebe kuruluşuyla imzalanan anlaşma ile 1973 yılında kurulmuş

(Elitaş, Karakoç ve Özdemir, 2011, s. 2), finansal tablolar ve muhasebe standartlarının belirlenmesi, uyumu, dünya çapında kabul edilmesi ve gözlenmesini arttırmayı kuruluş amacı olarak benimsemiştir (Yeşiloğlu, 1997, <https://www.ismmmo.org.tr>).

Muhasebe mesleğinin küresel organizasyonu olan Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu (IFAC) 1977’de kurulmuştur. Misyonu; dünya genelinde muhasebe mesleğinin güçlendirilmesiyle kamu çıkarlarına hizmet ederek, yüksek kaliteli mesleki standartlara uyumun tesis ve teşvikiyle güçlü uluslararası ekonomilerin gelişimine katkı sağlamak, standartların uluslararası benimsenmesini arttırmak, mesleğe ait uzman bilginin alakalı olduğu hallerde kamu çıkarı meselelerinde görüş bildirmektir (<http://turmob.org.tr>). Günümüzde IFAC, dünya genelinde 130 ülke ve yargı bölgesindeki, 179 üye ve yardımcı üyeden oluşmakta, serbest işletmelerde, kamu sektörü ve eğitim alanında çalışan yaklaşık 2,5 milyon muhasebe meslek mensubunu temsil etmektedir (<http://turmob.org.tr>).

Uluslararası Muhasebe Standartları Komitesi (IASC) ve Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu (IFAC) 1982’de aralarında anlaşarak; üyelerinin aynı olduğunu ve birlikte çalışılarak muhasebe de uluslararası geçerliliği olan standartların oluşturulması kararlaştırılmıştır. 1989 yılında Kavramsal Çerçeve ile Uluslararası Muhasebe Standartları Komitesi ilk standart taslağını yayınlamıştır. 2000’li yıllara gelindiğinde uluslararası muhasebe standartlarını oluşturma ve yayınlama görevi Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu (IASB)’na devredilmiştir (Erol Fidan ve Cinit, 2013, s. 41). 2001 yılından sonra IASB, yayımlanan uluslararası muhasebe standartlarını devralarak, uyumlaştırma ve güncelleştirme çalışmalarını başlatmıştır. Yürürlüğe giren yeni standartlar ise, “Uluslararası Finansal Raporlama Standardı- UFRS (IFRS)” adı altında yeniden numaralandırılarak yayımlanmakta olup, bütün standartlar (IAS ve IFRS) da set olarak “Uluslararası Finansal Raporlama Standartları” olarak tanımlanmaktadır. Sonuç olarak finansal raporlama standartları kapsamında, uluslararası muhasebe standartları, uluslararası finansal raporlama standartları ve yorumlar yer almaktadır (Elitaş, Karakoç ve Özdemir, 2011, s. 2).

Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu'nun amacı:

- Kamu çıkarı doğrultusunda finansal tabloların sunumunda kullanılacak muhasebe standartlarının yayılması ve bunların dünya çapında kabulünün ve takibinin sağlanması,
- Finansal tabloların sunumuyla ilgili düzenlemelerin, muhasebe standartlarının, prosedürlerinin uyumunun ve geliştirilmesinin sağlanmasıdır (Güney, Yüksel Yiğiter, Korkmaz ve Ceylan, 2012, s. 118).

Uluslararası Muhasebe Standartları/Finansal Raporlama Standartları'nın önemi ve kullanımı; Mart 2002'de Avrupa Parlamentosu'nun Avrupa Birliği listesindeki tüm şirketlerin en geç 2005 yılında tüm hesaplarını mevcut UMS/UFRS ile uyumlu hazırlamaları kararıyla artmıştır. Aynı tarih itibarıyla birçok ülke ile birlikte Türkiye'de de Uluslararası Muhasebe Standartları'na uyum çalışmaları başlatılmıştır (Gücenme Gençoğlu, Özerhan ve Karabınar, 2013, s. 20).

Muhasebe ve finansal raporlama sistemleriyle ilgili küresel piyasalarda, Amerika Birleşik Devletleri'nde geçerli olan ve Finansal Muhasebe Standartları Kurulu (FASB) tarafından oluşturulan genel kabul görmüş muhasebe ilkeleri (US GAAP) ile Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu (IASB) tarafından oluşturulan Uluslararası Muhasebe Standartları (IAS) olmak üzere iki temel düzenleme bulunmaktadır. Gerçek anlamda finansal raporlama seti olan uluslararası muhasebe standartlarının amacı; işletmenin herhangi bir bilanço tarihinde şeffaf şekilde en gerçek sunumunu sağlamaktır. Şeffaflığın sağlanmasıyla şirketlerin performans ölçüm yöntemleri ve uluslararası piyasalarla iletişimi değişecek ve daha etkin hal alacaktır. Bu bağlamda 2005 itibarıyla Avrupa Birliği'nde UFRS'na geçiş yapılmış, hisseleri Avrupa Birliği borsalarında işlem gören firmalar için zorunlu hale gelmiş (Çelik, 2010, s. 46), yaklaşık 7.000 şirket UMS/UFRS uygulamakla yükümlü olmuştur (Poroy Arsoy ve Bora, 2012, s. 18).

UFRS, US-GAAP ile aynı kalitede olmadığından UMS temelli finansal raporlama eleştirilmiş ve bunun sonucunda 2001 de IASC yeniden yapılandırılarak IASB'na dönüştürülmüş ve FASB'nun standart kabul sürecini uygulamaya başlamıştır. Mevcut standartların iyileştirilmesi ve yeni standartların FASB'nun işbirliğiyle geliştirilmesi IASB'nun başarısını ve finansal raporlamanın kalitesinin arttığını göstermektedir (Demir, 2010, s. 362). IASB ve FASB aralarındaki farkları

gidermek için müşterek yaptıkları çalışmalarla genellikle halka açık şirketlere uygulanmaktadır (Arıkan, 2006, s. 10).

Dünya genelinde, IASB'nun yayımlamış olduğu IAS-IFRS'in yaygın olarak kullanımını ortaya çıkarmaktadır (Ataman ve Altuk Özden, 2009, s. 59). Bu şekilde yaygın kullanılmasından meydana gelen temel beklentiler Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu (IFAC) tarafından hazırlanan Wong Raporu'nda şöyle sıralanmıştır:

- Yatırımcılar için daha fazla karşılaştırılabilir finansal bilgi sağlama,
- Yatırımcılarda daha fazla sınır ötesi yatırım yapma isteği sağlama,
- Sermaye maliyetini düşürme,
- Kaynak dağılımını daha etkin kılma ve
- Ekonomik büyümeyi artırma (Özkan ve Erdener Acar, 2010, s. 52).

UFRS için dönüşümü tamamlayan ya da tamamlamak üzere olan 100'den fazla ülke var. Bunlar; Avrupa Birliği'ne üye ülkeler, Güney Afrika, Avustralya, Hong Kong, Singapur, Malezya, Endonezya ve Tayland. ABD'nin US GAAP ile UFRS farklarını giderme çalışmaları devam ediyor (Alpman, 2012, s. 3).

2.2. Türkiye'de UFRS

Ülkemizde muhasebe uygulamaları ve finansal raporlama, vergi matrahı tespitine uygun önceliklerin belirlenmesi nedeniyle vergi mevzuatına göre şekillenmiştir. Muhasebe sistemindeki tekdüzeni sağlamak ve denetimi kolaylaştırmak için 1994'de yürürlüğe giren Maliye Bakanlığı'nın yayınladığı Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği (MSUGT) ile muhasebenin temel kavramları tanımlanmış, muhasebe politikalarının açıklanması, mali tabloların hazırlanması-sunulması tekdüzen hesap planı (THP) ile düzenlenmiş, bu sisteme Tekdüzen Muhasebe Sistemi (TDMS) denilmiştir. Böylece anlaşılabilir ve karşılaştırılabilir muhasebe kayıt düzeni ve finansal raporlamanın yerleşmesiyle ulusal düzeyde muhasebenin standartlaşmasında önemli adımlar atılmıştır. Ancak temel finansal tabloları bilanço ve gelir tablosu olarak belirlenen TDMS, yeterince esnek olmadığından zamanla ortaya çıkan ihtiyaçları karşılayamamıştır. Ülkeler arasındaki farkların kalkması, aynı muhasebe uygulaması ve finansal raporlama yapılması hedefiyle birçok ülkede kabul gören Uluslararası Finansal Raporlama Standartları (UMS-UFRS) muhasebe anlayışında önemli yenilikler ve farklı bakış açısı getirmiştir. Bunun sonucu TDMS'ne göre şekillenen muhasebe

uygulamalarında kapsamlı değişiklikler ortaya çıkmış, başta kredi kuruluşları ve yatırımcılar olmak üzere işletmeye dair tüm kişi ve kurumların ihtiyacına uygun, karşılaştırılabilir, güvenilir, anlaşılır bilgiler sağlayan finansal tablo düzenlemeleri hedeflenmiştir (Bayri, 2010, s. 96).

1 seri nolu MSUGT’nde amaç; bilanço usulünde defter tutan gerçek ve tüzel kişilere ait teşebbüs veya işletmelerin faaliyet ve sonuçlarının sağlıklı, güvenilir muhasebeleştirilmesi, mali tablolar aracılığıyla ilgililere sunulan bilgilerin tutarlı ve karşılaştırılabilir özelliklerinin korunarak gerçek durumu yansıtmasını sağlamaktır (<https://www.pwc.com.tr>).

1992’de yayınlanıp, 1994’de yürürlüğe giren bu tebliğle muhasebenin temel kavramları, muhasebe politikalarının açıklanması, mali tabloların ilkeleri, düzenlemesi ve sunulmasıyla Tekdüzen hesap çerçevesi, hesap planı ve işleyişi belirlenmiş ve yayınlanmıştır (Güvemli, 2009, s. 231). Muhasebede tekdüzeni sağlayan bu tebliğ büyük küçük bütün işletmelerde aynı muhasebe dilinin kullanılmasını temin etmiştir. Muhasebe sistemi uygulama genel tebliğleriyle;

- Karar alma durumunda bulunan ilgililere muhasebe bilgilerinin yeterli ve doğru olarak ulaştırılması,
- Farklı işletmelerle aynı işletmenin farklı dönemlerinin karşılaştırılması,
- Mali tablolarda yer alan hesap isimlerinin tüm kesimler için aynı anlamı taşıması,
- Muhasebede terim birliğinin sağlanmasıyla anlaşılabilir olması,
- İşletme ve ilgililer arasında güven oluşturması sağlanmıştır (Akdoğan ve Sevilengül, 2007, s. 31).

Uluslararası Muhasebe Standartları Komitesi’nin geliştirip yayımladığı standartlar, 1991 yılına kadar İstanbul Üniversitesi İşletme Fakültesi Muhasebe Enstitüsü tarafından çevrilerek, Uluslararası Muhasebe Standartları adı ile Muhasebe Enstitüsü Dergisi’nde yayımlanmıştır. Çevrilen standartlar, Prof. Dr. Ahmet Hayri Durmuş’un öncülüğünde Türkiye Muhasebe Uzmanları Derneği tarafından 1992 yılında bir kitap olarak yayımlanmıştır.

Sonrasındaki gelişmeler 1994 yılında IFAC üyesi olan TÜRMOB’ndeki TİMDES – Türkiye Muhasebe ve Denetim Standartları Kurulu yapılanması ile devam etmiş, ele alınan ve yayımlanan muhasebe standartları Türkiye Muhasebe Standartları olarak yayımlanmıştır.

28.07.1981 tarihli 2499 sayılı Sermaye Piyasası Kanununa Ek 1. madde eklenerek 18.12.1999 tarih ve 4487 sayılı kanunla, Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu (TMSK) adıyla bir kurul oluşturulmuştur. Kurul, Türkçeye çevrilmesini sağladığı uluslararası standartları Türkiye standartları olarak Resmi Gazetede yayımlamaya devam etmiştir (Pekdemir, 2011, s. 31).

Ülkemizin AB giriş süreci ve BDDK ile SPK'nun IMF, IOSCO, Dünya Bankası gibi üyeliklerinden dolayı uluslararası sermaye piyasasına uyum sağlamak amacıyla 2005 yılı itibarıyla halka açık şirketlerde UMS/UFRS'na göre finansal tablo hazırlanması SPK tarafından zorunlu hale getirilmiş, Türkiye'de muhasebe standardı yapma yetkisi TMSK'na verilmiştir (Özkan ve Terzi, 2010, s. 41).

1999–2005 yılları arasında yapılan çalışmalar sonucunda 2005 yılında tasarısı hazırlanan yeni kanun “6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu” adıyla 13 Ocak 2011 tarihinde kabul edilmiştir. Yeni Türk Ticaret Kanunu'nun genel olarak yürürlük tarihi 1 Temmuz 2012 olarak, muhasebe mesleğini ilgilendiren muhasebe standartları ile sermaye şirketlerinin denetlenmesine ilişkin hükümlerin yürürlük tarihi 1 Ocak 2013 olarak belirlenmiştir.

Kanunla muhasebe kayıt düzeni ve ilkeleri, finansal raporlama, denetim konusunda da yeni düzenlemeler getirilmiş, tüm şirketlerin muhasebe ve finansal raporlama konularında TMSK tarafından yayımlanan, UFRS'na uyumlu TMS'nı uygulama zorunluluğu getirilmiştir (Haftacı ve Badem, 2011, s. 2).

2 Kasım 2011 tarihli 660 sayılı Kanun Hükmünde Kararname ile Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu'nun kuruluş maddesi olan 2499 sayılı kanunun ek 1. maddesi iptal edilerek TMSK kapatıldı. Muhasebe ve denetim alanında tek yetkili KGK yani Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu olmuştur (<http://www.muhasbevergi.com>).

Türkiye Muhasebe ve Finansal Raporlama Standartlarının oluşturulması ve yayınlanmasından sorumlu olan kuruluş, Türk Ticaret Kanununun 88. maddesiyle belirlenen Kamu Gözetimi Kurumu'dur (Abdioğlu, Yumuşak ve Uyar, 2014, s. 366).

“Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumunun yetkisi:

- *64 ilâ 88. madde hükümlerine tabi gerçek ve tüzel kişiler münferit ve konsolide finansal tablolarını düzenlerken, Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu tarafından yayımlanan, Türkiye Muhasebe Standartlarına, kavramsal çerçevede yer alan muhasebe ilkelerine ve*

bunların ayrılmaz parçası olan yorumlara uymak ve bunları uygulamak zorundadır. 514 ilâ 528. maddeler ile bu Kanunun ilgili diğer hükümleri saklıdır.

- *Bu düzenlemeler, uygulamada birliği sağlamak ve finansal tablolara milletlerarası pazarlarda geçerlilik kazandırmak amacıyla, uluslararası standartlara uyumlu olacak şekilde, yalnız Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu tarafından belirlenir ve yayımlanır.*
- *Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu, değişik işletme büyüklükleri, sektörler ve kâr amacı gütmeyen kuruluşlar için özel ve istisnai standartlar koymaya ve farklı düzenlemeler yapmaya yetkilidir. Bu standart ve düzenlemeler, Türkiye Muhasebe Standartlarının cüz'ü addolunur.*
- *Kanunlarla, belirli alanları düzenlemek ve denetlemek üzere kurulmuş bulunan kurum ve kurullar, Türkiye Muhasebe Standartlarına uygun olmak şartıyla, kendi alanları için geçerli olacak standartlar ile ilgili olarak ayrıntıya ilişkin sınırlı düzenlemeleri yapabilirler.*
- *Türkiye Muhasebe Standartlarında hüküm bulunmayan hâllerde, ilgili oldukları alan dikkate alınarak, dördüncü fıkrada belirtilen ayrıntıya ilişkin düzenleme, ilgili düzenlemede de hüküm bulunmadığı takdirde milletlerarası uygulamada genel kabul gören muhasebe ilkeleri uygulanır.”*

Ülkemizde muhasebe sisteminde finansal tablolar; işletmenin bağımsız denetime tabi olup olmadığına göre belirlenmekte ve 3 değişik biçimde hazırlanmakta ve sunulmaktadır. Bunlar;

- Vergi Mevzuatına göre hazırlanan Bilanço/Gelir Tablosu,
- THP'na göre hazırlanan Bilanço/Gelir Tablosu,
- TMS/TFRS'na göre hazırlanan Bilanço/Gelir Tablosu
(Finansal Durum Tablosu/Kâr-Zarar Tablosu)

Ayrıca işletmenin Bağımsız Denetime tabi olması için aşağıda verilen 3 ölçütten 2'sini üst üste 2 dönem sağlaması gereklidir. Bu ölçütler 2017 yılı için;

- Aktif Toplamı: 35 Milyon TL ve Üzeri,
- Yıllık Net Satış Hasılatı: 70 Milyon TL ve Üzeri,
- Çalışan Sayısı: 150 Çalışan ve Üzeri (<http://www.muhasabetr.com>).

2.3. Standartların Faydaları

UMS ve UFRS, karşılaştırma ve değerlendirmeye olanak veren, kaliteli ve güvenilir bilgi üretebilmek için disiplinli ve titiz bir çerçevedir. Bu standartların işletmelere sağladığı faydalar şu şekildedir;

- Ulusal muhasebe standartları oluşturmak için yeniden çaba harcanmasının önlenmesi,
- Muhasebe problemleri konusunda ulusaldan çok global bir bakış açısının sağlanması,
- İşletmeler arasında finansal karşılaştırmaların yapılabilmesi, uluslararası sermaye piyasalarında finansal veri karşılaştırması,
- Söz konusu ülkenin finansal raporlama standartlarını kullanmak zorunda olmadan yabancı sermaye piyasalarından kaynak arayışı sağlayabilme olanağının sağlanması ve böylece işletmelerin tasarruf edebilmeleridir.

Bunlara ek olarak UMS ve UFRS'nin önemli bir faydası, ulusal yerine global yaklaşımın benimsenmesidir. UFRS'nin benimsenmesiyle birçok işletmenin yabancı piyasalara giriş öncesi etkili bir yöntem olduğunu kabul etmektedir. Küresel sermaye piyasalarının UMS ve UFRS'nden faydalanması ile finansal tabloların karşılaştırmaları da kolaylaşmaktadır. Ayrıca bu standartların dünya genelinde kullanılması, yatırımcıların güven düzeylerini olumlu etkilemektedir (Atmaca ve Çelenk, 2011, s. 115).

Tez Çalışmasının konusu olan UFRS ve VUK açısından maddi duran varlıkların karşılaştırılabilirliği için KGK tarafından yayınlanan TMS 16: Maddi Duran Varlık Standardı hükümleri incelenmiştir.

2.4. TMS 16 Maddi Duran Varlıklar Standardı

TMS 16 Maddi Duran Varlıklar Standardı tarihi gelişimi incelendiğinde ilk olarak 1980 yılında taslak olarak hazırlandığı, 1982 yılında kabul edilip; 1983 yılında yürürlüğe girdiği görülmektedir.

Standartla ilgili daha sonra yapılan değişiklikler ve gelişmeler Tablo 2.1'de kronolojik olarak sunulmuştur.

Tablo 2.1: Maddi Duran Varlıklar Standardının Gelişimi

Ağustos 1980	18 nolu Standart Taslağında “Tarihi Değer Muhasebesi Çerçevesinde Maddi Duran Varlıklar” adı ile düzenlendi.
Mart 1982	IAS 16: Maddi Duran Varlıklar Standardı olarak kabul edildi.
1 Ocak 1983	IAS 16 Olarak yürürlüğe girdi.
Mayıs 1992	43 nolu standart taslağı olarak revize edildi.
Aralık 1993	IAS 16 Maddi Duran Varlıklar Standardı (32 nolu proje ile karşılaştırılabilir finansal tablolar bölümü revize edildi)
1 Ocak 1995	Revize edilmiş IAS 16 yürürlüğe girdi.
1998	IAS 16: Maddi Duran Varlıklar Standardı, IAS 36: Varlıklarda Değer Düşüklüğü Standardı ile revize edildi.
1 Temmuz 1999	1998’de yapılan yenileme yürürlüğe girdi.
18 Aralık 2003	IAS 16’nın yeni revize edilmiş versiyonu IASB tarafından yayınlandı.
1 Ocak 2005	2003’ de revize edilen IAS 16 yürürlüğe girdi.
1 Ocak 2009	UFRS’lerinde iyileştirmeler (Kiralama amaçlı elde tutulan varlıklar)
1 Ocak 2013	2009/2011 yıllık iyileştirmeler (Servis ekipmanlarının sınıflandırılması)
1 Temmuz 2014	2010/2012 yıllık iyileştirmeler (yeniden değerlendirme yöntemine göre birikmiş amortisman orantılı düzeltmesi)
1 Ocak 2016	Amortisman ve kabul edilebilir itfa yöntemlerinin değişmesi (TMS 16 ve TMS 38 değişikliği)
1 Ocak 2016	Tarımsal düzeltmeler- taşıyıcı bitkiler (TMS 16 ve TMS 41 değişikliği)

Kaynak: Örtten ve Bayırlı (2007) s. 35. <http://www.iasplus.com>

En son yapılan güncellemeler ile Kamu Gözetimi Kurulu tarafından yayınlanan TMS/TFRS 2017 setinde yer alan TMS 16: Maddi Duran Varlıklar standardı ve standarda ilişkin açıklamalara aşağıda yer verilmiştir.

2.4.1. Amaç

Standardın amacı TMS 16'nın 1. maddesiyle tanımlanmış olup şu şekildedir; *“Finansal tablo kullanıcılarının işletmenin maddi duran varlıklardaki yatırımını ve bu yatırımdaki değişimleri belirleyebilmelerini sağlayan maddi duran varlıklarla ilgili muhasebe işlemlerini düzenlemektir. Maddi duran varlıkların muhasebeleştirilmesindeki temel konular;*

- *Varlıkların muhasebeleştirilmesi,*
- *Defter değerlerinin belirlenmesi,*
- *Bunlarla ilgili olarak finansal tablolara yansıtılması gereken amortisman tutarları ile değer düşüklüğü zararlarıdır.”*

2.4.2. Kapsam

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

TMS 16 Maddi Duran Varlık kapsamında muhasebeleştirme yapılamayacak varlıklar 3. madde ile şu şekilde sıralanabilir;

- *“TFRS 5: Satış Amaçlı Elde Tutulan Maddi Duran Varlıklar ve Durdurulan Faaliyetler Standardı uyarınca satış amaçlı elde tutulan varlık olarak sınıflandırılmış olan maddi duran varlıklar.*
- *Taşıyıcı bitkiler dışındaki tarımsal faaliyetlerle ilgili canlı varlıklar. (Bu Standart taşıyıcı bitkilere uygulanır ancak taşıyıcı bitkilerin ürünlerine uygulanmaz.)*
- *Madenlere ilişkin arama, hazırlık, çıkarma ve değerlendirme harcamalarının/varlıklarının muhasebeleştirilmesi ve ölçülmesi.*
- *Petrol, doğalgaz ve benzer nitelikli yenilenebilir olmayan doğal kaynaklar gibi madenler üzerindeki haklar ve madeni kaynaklar.*

Ancak yukarıda yer alan 2. ve 3. maddeler arasında tanımlanan varlıkların geliştirilmesi ya da korunmasında kullanılan maddi duran varlıklar için uygulanır.”

“Diğer Standartlar, bir maddi duran varlık kaleminin bu standartta yazılandan farklı bir yöntem ile muhasebeleştirilmesini gerektirebilir. Örneğin, TMS 17: Kiralama İşlemleri standardı bir işletmenin kiralanan maddi duran varlık kalemlerinin muhasebeleştirilmesinin, risk ve kazanımların transferi kapsamında değerlendirilmesini gerektirir. Ancak bu durumlarda, bu varlıklara ilişkin,

amortisman dâhil, uygulanacak diğer muhasebe işlemleri bu standart ile düzenlenmiştir.”(TMS 16, Md. 4)

“TMS 40: Yatırım amaçlı gayrimenkuller standardına uygun olarak Yatırım amaçlı gayrimenkul için maliyet modelini kullanan işletme bu standartta yer alan maliyet modelini uygulamak zorundadır.” (TMS 16, Md. 5)

2.4.3. Genel Bilgiler, Tanımlar

TMS 16'nın 6. maddesinde verilen tanımlar aşağıdaki gibidir;

- **Taşıyıcı bitki:** *“Aşağıdaki özelliklere sahip yaşayan bir bitkidir:*

(a) Tarımsal ürünlerin üretimi veya temini için kullanılması,

(b) Bir dönemden fazla ürün vermesinin beklenmesi ve

(c) Önemsiz kalıntı satışları dışında tarımsal ürün olarak satılma olasılığının çok düşük olması.”

- **Defter değeri:** *“Bir varlığın birikmiş amortisman ve birikmiş değer düşüklüğü zararları indirildikten sonra finansal tablolara yansıtıldığı tutarıdır.”*
- **Maliyet:** *“Bir varlığın elde edilmesinde veya inşaatında ödenen nakit veya nakit benzerlerini veya verilen diğer bedellerin gerçeğe uygun değerini veya belli durumlarda, (diğer TFRS'nin özel hükümleri uyarınca) ilk muhasebeleştirme sırasında ilgili varlığa atfedilen bedeli ifade eder.”*
- **Amortisman tabi tutar:** *“Bir varlığın maliyetinden veya maliyet yerine geçen diğer tutarlardan kalıntı değerinin düşülmesiyle bulunan tutarı ifade eder.”*
- **Amortisman:** *“Bir varlığın amortisman tabi tutarının, yararlı ömür süresince sistematik olarak dağıtılmasını ifade eder.”*
- **İşletmeye özgü değer:** *“Bir işletmenin bir varlığın devamlı kullanımından ve yararlı ömrünün sonunda elden çıkarıldığında elde edilmesi beklenen veya bir yükümlülüğün karşılanmasında oluşması beklenen nakit akışlarının bugünkü değerini ifade eder.”*
- **Gerçeğe uygun değer:** *“Piyasa katılımcıları arasında ölçüm tarihinde gerçekleşecek olağan bir işlemde bir varlığın satışında elde edilecek veya bir borcun devrinde ödenecek fiyattır.”*

- **Değer düşüklüğü zararı:** “Bir varlığın defter değerinin geri kazanabilir tutarını aşan kısmını ifade eder.”
- **Maddi duran varlıklar:** “Mal veya hizmet üretimi veya arzında kullanılmak, başkalarına kiraya verilmek veya idari amaçlar çerçevesinde kullanılmak üzere elde tutulan ve bir dönemden daha fazla kullanımı öngörülen, fiziki kalemlerdir.”
- **Geri kazanılabilir tutar:** “Bir varlığın gerçeğe uygun değerinden satış giderleri çıkarılarak bulunan değeri ile kullanım değerinden büyük olanıdır.”
- **Bir varlığın kalıntı değeri:** “Bir varlık tahmin edilen yararlı ömrünün sonundaki durum ve yaşına ulaştığında elden çıkarılması sonucu elde edilmesi beklenen tutardan, elden çıkarmanın tahmini maliyetleri düşülerek ulaşılan tahmini tutardır.”
- **Yararlı ömür:** “Bir varlığın işletme tarafından kullanılabilmesi beklenen süreyi veya işletme tarafından ilgili varlıktan elde edilmesi beklenen üretim sayısı veya benzeri üretim birimini ifade eder.”

2.4.4. TMS 16’ ya Göre Maliyet

Bir maddi duran varlık kalemi maliyetinin varlık olarak finansal tablolara yansıtılması için; 7. maddeye göre “Bu kalemlerle ilgili gelecekteki ekonomik yararların işletmeye aktarılmasının muhtemel olması ve ilgili kalemin maliyetinin güvenilir bir şekilde ölçülebilmesi.” gerekir. Ayrıca 15. maddeye göre “Bu koşulları sağlayan varlık da Maliyet Bedeli ile ölçülür.”

2.4.4.1. Maliyet Unsurları

Maddi duran varlık maliyetine dâhil edilebilecek unsurlar TMS 16’nın 16. ve 17. maddesinde açıklanmış olup aşağıdaki gibidir;

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

- *Doğrudan maddi duran varlık kaleminin elde edilmesiyle veya inşaatıyla ilgili çalışanlara sağlanan faydalardan kaynaklanan maliyetler, yukarıda sayılan seçenekler kapsamına giriyorsa ilgili varlık maliyetine eklenebilir. Yoksa TMS 19 Çalışanlara Sağlanan Faydalar Standardında belirtildiği şekilde gider kaydedilir (TMS 19, md. 11).*
- *Yerin hazırlanmasına ilişkin maliyetler,*
- *İlk teslimata ilişkin maliyetler,*
- *Kurulum ve montaj maliyetleri,*
- *Varlığın uygun şekilde çalışıp çalışmadığına dair yapılan test maliyetlerinden, varlığı gerekli yer ve duruma getirirken üretilen kalemlerin satışından elde edilen net hasılat düşüldükten sonra kalan tutar (teçhizatın denenmesi sırasında üretilen örnekler gibi),*
- *Mesleki ücretler.”*

“Belirli bir dönemde stok üretiminde kullanılan bir maddi duran varlık kaleminin sökülmesi ve taşınması ile, ilgili varlığın üzerinde kullanıldığı yerin restorasyonuna ilişkin katlanılan maliyetlere TMS 2 Stoklar Standardı hükümleri uygulanır. TMS 2 ve TMS 16 kapsamında maliyetlerle ilgili muhasebeleştirilen yükümlülükler TMS 37 Karşılıklar, Koşullu Borçlar ve Koşullu Varlıklar Standardı çerçevesinde ölçülür ve finansal tablolara yansıtılır.”(TMS 16, Md. 18)

2.4.4.2. Maliyete Dâhil Olmayan Unsurlar

TMS 16 standardına göre maliyete dâhil olmayan unsurlar 19. madde ile aşağıdaki gibi tanımlanmıştır:

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

“Bir maddi duran varlık kalemi, yönetimin amaçları doğrultusunda faaliyet gösterebilmesi amacıyla gerekli duruma ve yere getirildiği andan itibaren maliyetlerinin defter değerinde muhasebeleştirilmesine son verilir. Bu sebeple, bir kalemin kullanımı veya daha verimli şekilde düzenlenmesi kapsamında katlanılan

maliyetler defter değerine dahil edilmez. Örneğin aşağıda belirtilen maliyetler bir maddi duran varlık kaleminin defter değerine dahil edilmez:

- *Yönetimin amaçları doğrultusunda faaliyet gösterebilir durumda olup, henüz kullanıma sokulmamış veya tam kapasitenin altında çalışan kalemler için katlanılan maliyetler,*
- *Bir kalemin üreteceği mal veya hizmete henüz talebin oluşması aşamasında katlanılan maliyetler gibi başlangıç zararları,*
- *İşletme faaliyetlerinin kısmen veya tamamen yeniden organizasyonu veya yeniden yerleşimine ilişkin harcamalar.” (TMS 16, Md. 20)*

“Bazı faaliyetler, bir maddi duran varlık kaleminin inşası ya da geliştirilmesine bağlı olarak ortaya çıkabilir. Ancak bunlar ilgili kalemin, yönetimin amaçları doğrultusunda faaliyet gösterebilmesi amacıyla gerekli yere ve duruma getirilmesi için gerekli faaliyetler değildir. Bu arızı faaliyetler, inşaat veya geliştirme faaliyetleri aşamasında veya öncesinde gerçekleşebilir. Örneğin inşaat alanı, inşaatın başladığı zamana kadar araç park alanı olarak kullanılarak gelir elde edilebilir. Arızı faaliyetler bir kalemin yönetimin amaçları doğrultusunda faaliyet gösterebilmesi amacıyla gerekli durum ve yere getirilmesi için gerekli olmadığından; gelir ve giderler, gelir tablosunda ilgili gelir ve gider sınıflarında muhasebeleştirilir.”(TMS 16, Md. 21)

“İşletmece inşa edilen varlıkların maliyetleri de iktisap edilen varlıklarla aynı ilkelere göre belirlenir. İşletme, olağan faaliyetleri kapsamında benzer varlıkları satış amacıyla üretiyorsa, bu varlıkların maliyeti satış için üretilen varlıkların maliyetine genellikle eşit olur. Bu sebeple, bu tür maliyetler hesaplanırken işletme içi kârlar elimine edilir. Benzer şekilde, bir varlığın işletmece imal edilmesinde kullanılan normalin üzerindeki tutarda artık madde, iş gücü veya diğer kaynaklar varlığın maliyetine dahil edilmez. Borçlanma maliyetlerinin işletmece inşa edilen maddi duran varlık kaleminin defter değerinin bir unsuru olarak muhasebeleştirilmesine ilişkin ilkeler TMS 23 Borçlanma Maliyetleri Standardı ile belirlenmiştir.”(TMS 16, Md. 22).

İnşa edilen varlığın amaçlanan kullanıma ya da satışa hazır hale gelene kadar olan doğrudan borçlanma maliyetleri TMS 23 Borçlanma Maliyetleri Standardı 1. ve 19. madde uyarınca maliyete eklenir. Diğer maliyetler dönem gideri olarak muhasebeleştirilir.

2.4.4.3. Maliyet Ölçümü

Maddi duran varlığın maliyeti, aktifleştirme tarihindeki peşin fiyatın eşdeğer tutarıdır. Bu tutarla ödeme arasındaki farklar TMS 23 Borçlanma Maliyetleri standardının izin verdiği ölçüde maliyete eklenir, yoksa TMS 16'nın 23. maddesine göre dönem gideri olarak değerlendirilir. TMS 23'ün 1. ve 5. maddesi uyarınca varlık özellikli varlık kapsamına giriyorsa yani varlığın amaçlanan kullanıma ya da satışa hazır hale gelmesi için mecburi uzun bir süre gerekiyorsa doğrudan ilişkilendirilen faiz ve diğer giderler eklenebilir. Yoksa dönem gideri yazılır.

Vadeli alımlarda varlığın maliyeti, peşin eşdeğeri olduğundan vade farkı pasif düzenleyici bir hesap olan ertelenmiş vade farkı giderlerine ve gerçekleştiklerinde de faiz gideri kapsamında gelir tablosuna aktarılmalı, ayrılacak amortismanda vade farkı hariç bu tutar üzerinden hesaplanmalıdır.

ÖRNEK: İşletme, dönem başında 12 ay vadeli 24.000 TL'na bir cihaz satın almıştır. Ödeme 12 taksitte her ay eşit olarak gerçekleşecektir (Yenigün ve Aydemir, 2015, s. 71). Etkin faiz oranı %12'dir.

$$\text{Borcun Bugünkü Değeri} = \frac{\text{Borcun Vade Değeri}}{(1 + \text{Etkin Faiz Oranı})^{\frac{\text{Gün}}{365}}}$$

Toplam borç = 24.000 TL

Borcun bugünkü değeri = $24.000 / (1+0,12)^{365/365} = 21.428,57$ TL

$24.000 - 21.428,57 = 2.571,43$ TL vade farkı

253 Tesis, Makine ve Cihazlar Hesabı	21.428,57	
3... Ertelenmiş Vade Farkı Giderleri	2.571,43	
3... Diğer Borçlar		24.000

“Bir İşletme, takas işleminin ticari içeriğe sahip olup olmadığını; işlem sonucunda gelecekteki nakit akışlarının ne kadar değişeceğini gözönünde bulundurarak belirler. Aşağıdaki koşullardan birinin varlığı halinde takas işleminin ticari öze sahip olduğu kabul edilir:

(a) Elde edilen varlıktan kaynaklanacak nakit akışlarının (risk, zamanlama ve tutar olarak) transfer edilen varlıktan kaynaklanacak nakit akışlarından farklı olması; veya

(b) İşletmenin işlemde etkilenen faaliyetlerinin işletmeye özgü değerinin takas işlemi sonucu değişmesi ve

(c) (a) veya (b)'de belirtilen farkların, takas edilen varlıkların gerçeğe uygun değerine göre önemli olması.

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

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

TMS 16, 27. maddede “Finansal kiralama işlemi kapsamında bir kiracı tarafından elde tutulan maddi duran varlık kaleminin maliyeti “TMS 17 Kiralama İşlemleri” Standardı uyarınca belirlenir.” ibaresi yer almaktadır. Bu nedenle “TMS 17 Kiralama İşlemleri” standardında yer alan ilgili maddelere değinilmelidir.

Finansal kiralama tanımı TMS 17 Kiralama İşlemleri standardı 8. madde ile şu şekilde tanımlanmıştır; “Bir varlığın mülkiyetine sahip olmaktan kaynaklanan risk ve yararların tamamının devredildiği kiralamalar, finansal kiralama olarak sınıflandırılır. Bir varlığın mülkiyetine sahip olmaktan kaynaklanan risk ve yararların tamamının devredilmediği kiralamalar ise faaliyet kiralaması olarak sınıflandırılır.”

“Kiralama süresinin başlangıcında, kiracılar, finansal kiralama işlemi, kiralama sözleşmesinin başı itibarıyla tespit edilmiş, gerçeğe uygun değer ya da asgari kira ödemelerinin bugünkü değerinden düşük olanı üzerinden bilançolarında varlık ve borç olarak muhasebeleştirir. Asgari kira ödemelerinin bugünkü değerinin hesaplanmasında kullanılacak iskonto oranı; tespit edilebiliyorsa kiralama işleminde zımnen yer alan faiz oranı, bunun tespit edilememesi durumunda ise, kiracının ek

borçlanma faiz oranıdır. Kiracının her çeşit başlangıç doğrudan maliyetleri, varlık olarak muhasebeleştirilen tutara eklenir.” (TMS 17, Md. 20)

“Başlangıç doğrudan maliyetleri genellikle kiralama anlaşmalarının görüşülmesi ve güvence altına alınması gibi belirli kiralama faaliyetlerine bağlı olarak oluşur. Kiracının, doğrudan finansal kiralama işlemine atfedilebilen faaliyetlerine ilişkin maliyetler, varlık olarak muhasebeleştirilen tutara eklenir.” (TMS 17, Md. 24)

“Finansal kiralama işlemi, her bir hesap dönemi itibariyle ilgili finansman giderlerinin dikkate alınması yanında, amortisman tabi varlıklara ilişkin amortisman giderlerini de ortaya çıkarır. Kiralama işlemine konu edilen amortisman tabi varlıkların amortismanı, işletme mülkiyetinde yer alan amortisman tabi varlıklarla uyumlu olmalı ve muhasebeleştirilecek amortisman tutarı, TMS 16 Maddi Duran Varlıklar ve TMS 38 Maddi Olmayan Duran Varlıklar Standartlarına uygun olarak hesaplanmalıdır. Eğer, kiralama süresi sonunda kiracının kiralama konusu varlığın mülkiyetini edineceğine ilişkin tam bir kesinlik bulunmamakta ise, ilgili varlık, kiralama süresi ve yararlı ömründen kısa olanı itibariyle tamamen itfa edilir.” (TMS 17, Md. 27)

TMS 16, 28. maddede “Bir maddi duran varlık kaleminin defter değeri TMS 20 Devlet Bağışlarının Muhasebeleştirilmesi ve Devlet Yardımlarının Açıklanması Standardı uyarınca alınan devlet bağışları sebebiyle azaltılabilir.” ibaresi yer almaktadır. Bu nedenle “TMS 20 Devlet Teşviklerinin Muhasebeleştirilmesi ve Devlet Yardımlarının Açıklanması Standardı” ilgili hükümlerine değinilmelidir.

“Gerçeğe uygun değeri ile izlenen parasal olmayan devlet teşvikleri de dahil olmak üzere, varlıklara ilişkin teşvikler finansal durum tablosunda (bilançoda) ertelenmiş gelir olarak veya varlığın defter değerinden indirilerek gösterilir.”(TMS 20, Md. 24)

“Varlıklara ilişkin devlet teşviklerinin (veya teşviklerin varlıklarla ilgili uygun bölümlerinin) finansal tablolarda sunumunda iki alternatif yöntem kabul edilir.” (TMS 20, Md. 25)

“Yöntemlerden birisinde teşvik, varlığın faydalı ömrü boyunca sistematik bir biçimde ertelenmiş gelir olarak kâr veya zararda muhasebeleştirilir.” (TMS 20, Md. 26)

“Diğer yöntemde ise teşvik, varlığın defter değerinin hesaplanması sırasında indirilir. Amortisman tabi varlığın faydalı ömrü boyunca amortisman giderinin

azaltılması yoluyla teşvik, kâr ya da zararda muhasebeleştirilmiş olur.” (TMS 20, Md. 27)

2.4.5.Değerleme

Değerleme işletmenin faaliyet sonuçları ve finansal yapısında etkili olduğundan işletme kârını ve bu sonuçlarını yansıtan finansal tablolarla birçok kesimi etkileyebilir. Değerleme ile vergi sisteminde adil ve aktif, etkin sermaye dağıtımı, işletme yöneticilerinin gözetim ve denetimi ile işletme sahipliğinin etkin kullanımı ve sahtekârlığın önlenmesi gibi işletmeye birçok katkıda sağlanabilir. Ayrıca maliyet değeriyle kaydedilen varlıklar kullanımdan ya da çeşitli nedenlerden değer atış-azalışına uğrayabilir. Bu durumda ilk muhasebeleştirildiklerindeki tutarlar gerçeği yansıtamayabilir. Değerlemenin amacı varlığın tutarının tespit edilmesi ve dönem kârının ölçülmesidir (Uluslan, 2007, s. 528).

Bu standart kapsamında muhasebeleştirme şartlarına uyan maddi duran varlık ölçümü maliyet bedeli ile yapılmalıdır.

İlk muhasebeleştirmeyi takip eden değerlendirme dönemlerinde ya da dönem sonlarında bu varlıklar için 29. maddede *“Maliyet modeli ya da yeniden değerlendirme modelini seçer ve bu politikayı ilgili maddi duran varlık sınıfının tamamına uygular.”* ibaresi yer almaktadır.

2.4.5.1.Maliyet Modeli

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

ÖRNEK: 01.02.2016 yılında 58.000 TL’ye işletme de kullanılmak üzere alınan aracın 10.000TL hurda değeri, 10 yıllık faydalı ömrü belirlenmiş ve normal amortisman yöntemi uygulanmıştır. 31.12.2018 yılına gelindiğinde aracın %10 oranında değer düşüklüğüne uğradığı belirlenmiştir.

$$\text{Yıllık amortisman tutarı} = \frac{58.000 - 10.000}{10} = \frac{48.000}{10} = 4.800 \text{ TL}$$

$$\text{Aylık amortisman tutarı} = 4.800/12 = 400$$

31.12.2018 itibarıyla;

YILLAR	DÖNEM AMORTİSMAN GİDERİ	BİRİKMİŞ AMORTİSMAN TUTARI
2016-11 AY	4.400TL	4.400 TL
2017	4.800 TL	9.200 TL
2018	4.800 TL	14.000 TL

Değer düşüklüğü sonrası

Maliyet değeri = 58.000 TL - % 10 => 5.800 => 52.200 TL

Birikmiş amortisman = 14.000 TL - % 10 => 1.400 => 12.600 TL

Defter değeri = 44.000 TL - % 10 => 4.400 => 39.600 TL

Değer Düşüklüğü Zararı	4.400	
Birikmiş Amortisman	1.400	
Maddi Duran Varlık (Taşıtlar)		5.800

2.4.5.2. Yeniden Değerleme Modeli

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

Yeniden değerlendirme şirket değerlemelerinde büyük öneme sahiptir. Şirketlerin defter değerlerinin güvenilir olarak ölçülmesi için yeniden değerlendirme yöntemi kullanılıyorsa; maddi duran varlıklar bilançoya yeniden değerlendirilen yani gerçeğe uygun değerle yansıtılacağından herhangi bir düzeltme gerekmez. Fakat maliyet modeli kullanılıyor ve varlığın geri kazanılabilir değeri kayıtlı değerinden fazlaysa; bu varlıklar gerçeğe uygun değere uyarlanmalıdır (Fırat ve Palak, 2008, s. 85).

“Yeniden değerlemelerin sıklığı, yeniden değerlendirme konusu maddi duran varlık kalemlerinin gerçeğe uygun değerlerindeki değişimlere bağlıdır. Yeniden değerlendirilen varlığın gerçeğe uygun değerinin defter değerinden önemli ölçüde

farklılaşması durumunda, varlığın tekrar yeniden değerlendirilmesi gerekir. Bazı maddi duran varlık kalemlerinin gerçeğe uygun değerleri önemli değişiklikler göstermesi nedeni ile yıllık olarak yeniden değerlendirilmeyi gerektirir. Gerçeğe uygun değerlerinde önemli değişiklikler olmayan maddi duran varlık kalemleri için bu sıklıkta yeniden değerlendirilmesine gerek yoktur. Bu kalemler için sadece üç veya beş yılda bir yeniden değerlendirilmesi gerekli olabilir.” (TMS 16, Md. 34)

“Bir maddi duran varlık kalemi yeniden değerlendirildiğinde, o varlığın ait olduğu tüm maddi duran varlık sınıfı da yeniden değerlendirilir.” (TMS 16, Md. 36)

2.4.5.2.1. Yeniden Değerleme Yöntemleri

Maddi duran varlık yeniden değerlendirildiğinde, TMS 16'nın 35. maddesinde açıklanan değerlendirme tarihindeki birikmiş amortisman için bu yöntemlerden biri kullanılmalıdır;

2.4.5.2.1.1. Brüt Yönteme Göre Yeniden Değerleme: Varlığın brüt defter değeri değişiklikle uygun olarak düzeltilerek defter değeri ve yeniden değerlendirilen tutar eşit hale getirilir. Varlığın itfa edilen yenileme maliyetine endeks olarak yeniden değerlendirilen varlıklarda bu yöntem kullanılır. Yapılacak maddi duran varlık ve amortisman işlemlerini sıralayacak olursak;

- İlgili duran varlığın cari değerinin belirlenmesiyle düzeltme kaydının yapılması,
- Vergi mevzuatıyla uyumlama ve vergi etkisi kaydının yapılması,
- Birikmiş amortisman düzeltilmesine ilişkin katsayının belirlenmesi,
- Birikmiş amortisman düzeltilmesiyle kaydedilmesi,
- Düzeltilmiş değere göre dönem amortismanı hesaplamasıyla kaydedilmesi,
- Amortisman düzeltilmesine ilişkin vergi mevzuatıyla uyumlama ve ertelenmiş vergi etkisinin belirlenmesiyle kaydedilmesi,
- 1. ve 6. maddelerin her yıl tekrarı.

Açıklamalardaki hesaplar aşağıdaki gibi olacaktır;

Cari Değerin Hesaplanması = Düzeltilmeyen Brüt Değer (+/-) Değer Değişmesi

Yeniden Değerleme (Düzeltilme) Katsayısı = Varlığın Düzeltilen Brüt Değeri/ Varlığın Düzeltilmeyen Brüt Değeri

Birikmiş Amortismanın Düzeltilmesi = Birikmiş Amortisman x Yeniden Değerleme Katsayısı

Ayrılacak Amortismanın Hesaplanması = Düzeltilen Brüt Değer x Amortisman Oranı

(Örten ve Bayırlı, 2007, s. 41).

2.4.5.2.1.2. Net Yönteme Göre Yeniden Değerleme: Varlığın brüt defter değeri ile netleştirilip, net tutar yeniden değerlemeden sonraki değere getirilir. Genellikle binalar için kullanılan bu yöntem birikmiş amortisman düzeltilmesi veya elimine edilmesinden kaynaklanan düzeltmelerde olduğu gibi varlıkların defter değerinde artış veya azalış oluşturur.

Bu yöntem birikmiş amortisman düzeltilmesi içindir ve bu işlem yeniden değerlendirme katsayısı ile yapılır. Yeni ayrılacak amortisman düzeltilen bu değer üzerinden ayrılır. Böylece yeniden değerlendirme uygulamasına ve enflasyon muhasebesine göre maddi duran varlık düzeltilmiş, gerekli amortisman ayrılmış olur. Yeniden değerlendirme farkının net değerlere göre belirlenmesi diğer yöntemden ayıran en belirgin özelliktir. Bu yöntemin hesaplamaları ise aşağıdaki gibi olacaktır;

Yeniden Değerleme (Düzeltilme) Katsayısı = Varlığın Düzeltilen Brüt Değeri/Varlığın Düzeltilmeyen Brüt Değeri

Net Değerin Bulunması = Brüt Değer – Birikmiş Amortismanlar

Değer Artış Azalışının Bulunması = Düzeltmeden Önceki Net Değer–Düzeltmeden Sonraki Net Değer

Birikmiş Amortismanın Düzeltilmesi = Birikmiş Amortisman x Düzeltme Katsayısı

Ayrılacak Amortisman = Düzeltilen Brüt Değer x Amortisman Oranı

ÖRNEK: İşletme, 01.01.2017’de servis bölümünde kullanılmak üzere; ekonomik ömrü 5 yıl olan bir clip cihazını 20.000 TL+%18 KDV ile nakit olarak satın almıştır. Amortisman ayırma işlemi için normal amortisman yöntemi kullanılmaktadır. 31.12.2018’de cihazın gerçeğe uygun değerinin 15.000 TL olduğu tespit edilmiştir. Bu durumda brüt yönteme göre yeniden değerlendirme ve net yönteme göre yeniden değerlendirme hesapları aşağıdaki gibi olacaktır (Örten ve Bayırlı, 2007, s. 42):

Clip Cihazı Maliyet Bedeli = 20.000 TL

Yıllık Amortisman Tutarı = 20.000 x 1/5 = 4.000 TL

31.12.2018’de Cihazın Defter Değeri = 20.000 TL - 4.000 TL = 16.000 TL

31.12.2018’de Cihazın Gerçeğe Uygun Değeri = 15.000 TL

16.000 TL – 15.000 TL = 1.000 TL Değer Kaybı

➤ Brüt Yönteme Göre Yeniden Değerleme,

Cari Değer = 20.000 – 1.000 = 19.000 TL

Düzeltilme Katsayısı = 19.000 / 20.000 = 0,95

Düzeltilmiş Birikmiş Amortisman (2017) = 4.000 x 0,95 = 3.800 TL

Ayrılacak Amortisman (2018) = 19.000 x 0,20 = 3.800 TL

➤ Net Yönteme Göre Yeniden Değerleme,

Net Değer = 20.000 – 4.000 = 16.000 TL

Değer Artış/Azalış = 15.000 – 16.000 = -1.000 TL

Düzeltilmiş Birikmiş Amortisman (2017) = 4.000 x 0,95 = 3.800 TL

Ayrılacak Amortisman (2018) = 19.000 x 0,20 = 3.800 TL

Yeniden değerlendirme sonucu defter değeri artmışsa; TMS 16’nın 39. maddesi gereğince *“Bu artış diğer kapsamlı gelirden muhasebeleştirilmelidir ve doğrudan özkaynak hesap grubunda yeniden değerlendirme değer artışı adı altında toplanmalıdır. Ancak, bir yeniden değerlendirme değer artışı, aynı varlığın daha önce kar ya da zarar ile ilişkilendirilmiş bulunan yeniden değerlendirme değer azalışını tersine çevirdiği ölçüde gelir olarak muhasebeleştirilir.”* ifadesi uygulanır.

Yeniden değerlendirme sonucu defter değeri azaldıysa; TMS 16’nın 40. maddesi gereğince *“Bu azalma gider olarak muhasebeleştirilir. Ancak, bu azalış diğer kapsamlı gelirden bu varlıkla ilgili olarak yeniden değerlendirme fazlasındaki her tür alacak bakiyesinin kapsamı ölçüsünde muhasebeleştirilmelidir. Diğer kapsamlı*

gelirde muhasebeleştirilen söz konusu azalış, yeniden değerlendirme fazlası başlığı altında özkaynaklarda birikmiş olan tutarı azaltır.” ifadesi uygulanır.

“Bir maddi duran varlık kalemine ilişkin özkaynak hesap grubundaki yeniden değerlendirme değer artışı, ilgili varlık finansal durum tablosu (bilanço) dışı bırakıldığında doğrudan geçmiş yıl kârlarına aktarılabilir. Aynı husus varlığın kullanımdan çekilmesi veya elden çıkarılması durumunda da geçerli olabilir. Öte yandan, değer artışının bir kısmı, varlık işletme tarafından kullanıldıkça da aktarılabilir. Bu durumda, aktarılan değer artışı, varlığın yeniden değerlendirilmiş defter değeri üzerinden hesaplanan amortisman ile orijinal maliyeti üzerinden hesaplanan amortisman arasındaki fark kadar olur. Yeniden değerlendirme değer artışından geçmiş yıl kârlarına aktarım kâr veya zarar üzerinden yapılamaz.” (TMS 16, Md. 41)

İşletme maddi duran varlıklar için yeniden değerlendirme modelini uygularken amortisman tabii tutarda da artış meydana gelir ve takip eden dönemlerde ayrılacak amortisman tutarı da artış gösterir. Bu durumda vergi uygulamaları ile standart arasında farklılık oluşur (Bozdemir, 2014, s. 91).

“Maddi duran varlıkların yeniden değerlemesinden kaynaklanan, varsa, gelir vergilerinin etkileri TMS 12 Gelir Vergileri Standardına uygun olarak muhasebeleştirilir ve açıklanır.”(TMS 16, Md. 42)

O halde “TMS 12 Gelir Vergileri Standardına” ilgili maddelerine değinilmelidir.

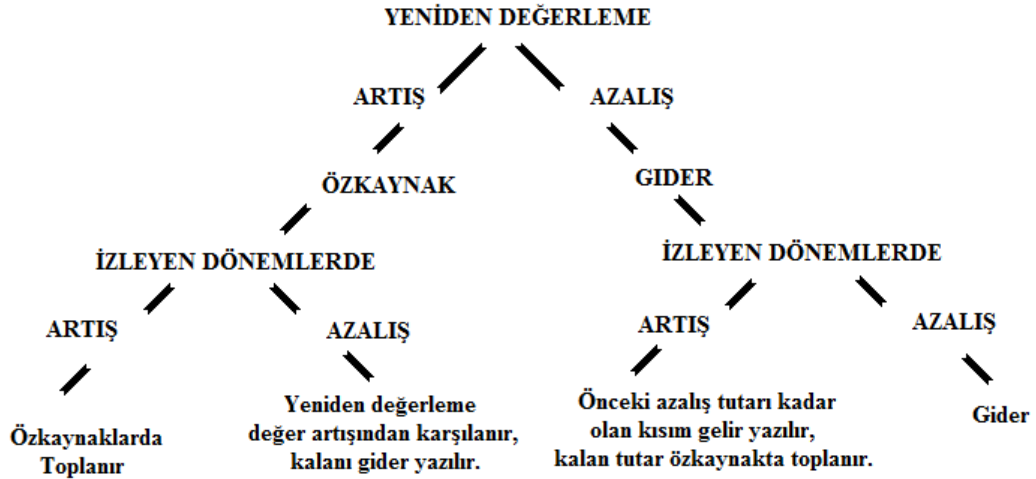
“TFRS’ler bazı varlıkların gerçeğe uygun değerden gösterilmelerine ya da bunlar için yeniden değerlendirme yapılmasına izin vermekte ya da bu işlemi zorunlu kılmaktadır. Bazı yasal düzenlemelere göre, bir varlığın yeniden değerlemeye tabii tutulması veya diğer şekillerde değerinin yeniden belirlenerek gerçeğe uygun değerine yükseltilmesi cari dönemin vergiye tabii kârını (mali zararını) etkileyebilir. Sonuç olarak, varlığın vergiye esas değeri de arttırılır ve herhangi bir geçici fark doğmaz. Bazı diğer yasal düzenlemelerin olduğu ortamlarda ise, varlığın yeniden değerlendirilmesi veya değerinin yeniden belirlenmesi, bu işlemin yapıldığı dönemin vergiye tabii kârını etkilemez ve varlığın vergiye esas değerinde herhangi bir düzeltme yapılmaz. Buna rağmen, defter değerinin gelecekte geri kazanılması yoluyla işletmeye vergiye tabii ekonomik fayda girişi olacaktır, ancak vergi açısından indirilebilir olan tutar söz konusu olan ekonomik fayda tutarından farklı olacaktır. Bu durumda, yeniden değerlendirilen varlığın defter değeri ile vergiye esas değeri

arasındaki fark geçici bir farktır ve geçici vergi borcu veya geçici vergi alacağı doğurur. Bu durum, aşağıdaki durumların varlığında da geçerlidir:

(a) İşletme ilgili varlığı elden çıkarmak niyetinde değildir. Bu nedenle yeniden değerlendirilmiş defter değeri, varlığın işletmede kullanılması ile gelecek dönemlerde yaratılacak vergiye tabi gelir şeklinde geri kazanılacak bu tutar da, vergi mevzuatına göre ileriki yıllarda gider yazılabilecek olan amortisman tutarından daha fazla olacaktır veya

(b) Satış halinde, satıştan elde edilen tutar benzer bir varlığın satın alınmasında kullanılırsa, değer artışından elde edilen kazancın vergisi ertelenmiş olacaktır. Böyle durumlarda, satın alınan benzer varlığın satışı veya işletmede kullanımı sonucunda, vergi ödenecek hale gelecektir.” (TMS 12, Md.20)

Tablo 2. 2: Maddi Duran Varlıkların Yeniden Değerleme Modeli



Kaynak: Gökgöz, Ahmet, *Diğer Kapsamlı Gelirler ve Muhasebeleştirilmesi*, Muhasebe Finansman Dergisi, 2013.

ÖRNEK: Maliyet bedeli 5.000 TL, birikmiş amortismanı 3.yıl da 1.000 TL olan maddi duran varlığa yeniden değerlendirme kararıyla değerinin %30 tutarında artırılması uygulanacaktır.

$$5.000 \text{ TL} \times 0,30 = 1.500 \text{ TL}$$

$$1.000 \text{ TL} \times 0,30 = 300 \text{ TL}$$

$$1.500 \text{ TL} - 300 \text{ TL} = 1.200 \text{ TL}$$

Dolayısıyla 1.200 TL yeniden değerlendirme değer artışı söz konusudur.

Bu durumda yapılması gereken kayıt;

Maddi Duran Varlık	1.500	
Birikmiş Amortisman		300
Yeniden Değerleme Değer Artışı		1.200

ÖRNEK: Maliyet bedeli 2.000 TL, birikmiş amortismanı 600 TL olan maddi duran varlığa 3. yılda %20 oranında değer artışı yapılmış yeniden değerlendirilen maliyet bedeli 2.400 TL olmuştur. 2. yılsonunda değer düşüklüğüne uğradığı düşüncesiyle 200 TL değer düşüklüğü gideri kaydedildiği fark edilmiştir. Bu durumda;

Maddi duran varlık maliyet bedeli = 2.000 TL

Birikmiş amortisman = 600 TL

2.000 TL x 0,20 = 400 TL

600 TL x 0,20 = 120 TL

Yeniden değerlendirme artışı = 400 TL – 120 TL = 280 TL

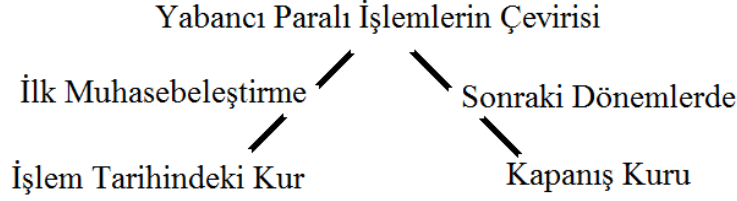
Geçmiş dönem değer düş. Zararı= 200 TL

Öz kaynak artışı = 280 TL – 200 TL = 80 TL

Maddi Duran Varlık	400	
M. D.V. Değer Artış Geliri		200
Birikmiş Amortisman		120
Yeniden Değerleme Değer Artışı		80

Önceki yıllarda yeniden değerlendirme modeliyle değer artışı kaydedilen maddi duran varlıkta, değer düşüklüğünün meydana gelmesiyle oluşan değer düşüklüğü zararı önce yeniden değerlendirme artış fonuyla mahsup edilir. Azalış zararı fazlaysa gider kaydedilir çünkü yeniden değerlendirme artışları borç bakiyesi vermemelidir (Kaya ve Dinç, 2007, s. 347).

Yabancı paralı parasal değerlerin alış ve ödeme tarihindeki döviz kurları farklılık gösterebilir. Böyle durumlar da yapılacak işlem ve esas alınacak döviz kuru (Gökgöz, 2015, s. 33);



şeklinde olmalıdır. Değerleme dönemlerinde ise işlem tarihi döviz kuru değil cari dönem döviz kuru olmalıdır (Karaca ve Akyel, 2011, s. 52). Ayrıca işletmenin uluslararası yaptığı işlemlerde yeniden değerlendirme sonrası oluşan kur farkları kâr-zarar niteliğinde değil diğer kapsamlı gelir olarak gösterilmeli ve kur farkları için TMS 21 Kur Değişimlerinin Etkileri standardı hükümleri uygulanmalıdır.

ÖRNEK: İşletmenin 01.01.2018 tarihinde yol yardım için tasarlanan aracı yurtdışından 20.000\$ ödeyerek almıştır. Alınan tarihteki döviz kuru 1 \$ = 3,81 TL iken dönem sonu döviz kuru 1 \$ = 5,36 TL olmuştur. Yeniden değerlendirme modelini kullanan işletme dönem sonu kuru üzerinden aracın gerçeğe uygun değerini ve araç için ayrılan amortismanı hesaplayacaktır (Amortisman oranı %20 alınmıştır.) (Kaplanoğlu, 2014, s. 88).

Dönem sonu amortisman tutarı => 1 \$ = 5,36 TL olduğundan
 20.000 \$ x 0,20 = 4.000 \$ => 4.000 x 5,36 = 21.440 TL

Kur Değişiminin Defter Değerine Etkisi = 20.000 \$ x (5,36–3,81) = 31.000 TL
 Kur Değişiminin B. Amortismanına Etkisi= 4.000 \$ x (5,36–3,81) = 6.200 TL
 Kur Değişiminin Defter Değerine Net Etkisi = 31.000 – 6.200 = 24.800 TL

254 Taahhütler Hesabı	31.000	
257 Birikmiş Amortismanlar		6.200
55X Kur Değişim Farkları		24.800

Maddi duran varlığın yeniden değerlemesinde, standardın 36. maddesi gereğince; “O varlığın ait olduğu tüm maddi duran varlık sınıfı da yeniden değerlendirilir.” ibaresi uygulanır.

“Bir işletmenin faaliyetlerinde benzer özellik ve kullanıma sahip varlıkların gruplandırılması bir maddi duran varlık sınıfını oluşturur. Aşağıdakiler farklı sınıflara örnek olarak sayılabilir:

- Arazi,

- Arazi ve binalar,
- Makineler,
- Gemiler,
- Uçaklar,
- Motorlu taşıtlar,
- Mobilya ve demirbaşlar,
- Ofis gereçleridir.” (TMS 16, Md. 37)

“Bir maddi duran varlık sınıfındaki kalemler, içlerinden bazılarının seçilerek yeniden değerlemeye tabi tutulmasının ve bu tutarların finansal tablolarda değişik tarihlere ait maliyetler ve değerler olarak raporlanmasının önlenmesi için eş zamanlı olarak yeniden değerlemeye tabi tutulur. Ancak, bir varlık sınıfı, kısa bir sürede yeniden değerlemenin sonuçlanması ve güncelliğinin korunması kaydıyla, dönüşümlü olarak yeniden değerlemeye tabi tutulabilir.” (TMS 16, Md. 38)

2.4.6. Amortisman

Amortisman bir varlığın amortismanına tabi olan maliyetini aynı varlığın ekonomik ömrüne paylaştırılmasını ifade eder.

Standartlarda amortisman oranı işletmenin varlık kullanımından elde ettiği faydayı yansıtabilecek şekilde belirlendiğinden sabit değildir. Kullanım şekli değiştiğinde amortisman oranında değiştirilebilir. Amortisman oranı ekonomik ömür ya da faydalı ömür temel alınarak seçilir. Her yıl uygun olan yöntem seçilip, bir önceki uygulanan yöntem değiştirilebilir. Varlığın ekonomik ömrü işletme muhasebe yetkilileri tarafından belirlenir (Elitaş, 2011, s. 126).

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

“Bir işletme, maddi duran varlık kaleminin başlangıçta muhasebeleştirilmiş olan tutarını, önemli parçalara ayırır ve her bir parçayı ayrı ayrı amortismanına tabi tutar. Örneğin, bir uçağın gövdesi ve motoru ister mülkiyete, ister finansal kiralamaya konu olsun, her ikisine de ayrı ayrı amortisman ayırmak uygun olabilir. Benzer bir şekilde, bir işletme, kiraya veren konumunda olduğu faaliyet kiralamasıyla ilgili olarak maddi duran varlık edinmişse, söz konusu kalemin maliyetine yansıtılan ve piyasa koşullarına göre elverişli olan ya da olmayan kiralama sürelerine atfedilebilir tutarların ayrı ayrı amortismanına tabi tutulması uygun olabilir.” (TMS 16, Md. 44)

“Bir maddi duran varlık kaleminin önemli bir parçasının sahip olduğu yararlı ömür ve amortisman yöntemi ile aynı kalemin bir başka önemli parçasının sahip olduğu yararlı ömür ve amortisman yöntemi aynı olabilir. Böyle parçalar amortisman giderinin belirlenmesinde gruplandırılabilir.” (TMS 16, Md. 45)

“Bir İşletme, bir kalemin, maliyeti ilgili kalemin toplam maliyetine göre önemli olmayan parçalarını ayrı olarak amortismanına tabi tutabilir.” (TMS 16, Md. 47)

“İşletme maddi duran varlık kaleminin bazı parçalarını ayrı olarak amortismanına tabi tuttuğu kapsamda, kalemin kalan kısmını da amortismanına tabi tutar. Kalan kısım, kalemin tek başına önemli olmayan parçalarından oluşur. İşletmenin bu parçalar için değişen beklentileri olması durumunda, kalan kısma ilişkin amortismanın ilgili tüketim alışkanlıkları ve/veya yararlı ömrü doğru olarak yansıtacak şekilde gerçekleştirilmesi için tahmin teknikleri kullanılabilir.” (TMS 16, Md.46)

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

“Dönemin amortisman gideri genel olarak gelir tablosunda muhasebeleştirilir. Ancak, bazı durumlarda varlığa ilişkin gelecekteki ekonomik faydalar diğer varlıkların üretiminde kullanılır. Bu durumda, amortisman gideri diğer varlığın maliyetinin bir parçasını oluşturur ve defter değerine dahil edilir. Örneğin, üretim tesisi ve ekipmanlarının amortismanı stokların dönüştürme maliyetine dahil edilir. Benzer şekilde, geliştirme faaliyetleri için kullanılan maddi duran varlıkların amortismanı TMS 38 Maddi Olmayan Duran Varlıklar Standardı uyarınca muhasebeleştirilerek bir maddi olmayan duran varlığın maliyetine eklenebilir.” (TMS 16, Md.49)

2.4.6.1. Amortismanına Tabi Tutar ve Amortisman Dönemi

“Bir varlığın amortismanına tabi tutarı yararlı ömrü boyunca sistematik olarak dağıtılır.” (TMS 16, Md.50)

“Bir varlığın kalıntı değeri ve yararlı ömrü en azından her hesap dönemi sonunda gözden geçirilerek, beklentilerin önceki tahminlerden farklı olması durumunda, değişiklik TMS 8 Muhasebe Politikaları, Muhasebe Tahminlerindeki Değişikler ve Hatalar Standardı uyarınca muhasebe tahmininde değişiklik olarak muhasebeleştirilir.” (TMS 16, Md.51)

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

“Bir varlığın amortismanına tabi tutulması, varlık kullanılabilir olduğunda, örneğin, yönetim tarafından istenilen yer ve duruma getirildiği zaman başlar. Bir varlığın amortismanı, ilgili varlığın TFRS 5 uyarınca satış amaçlı elde tutulan varlık olarak sınıflandırılma (veya satış amaçlı elde tutulan varlık olarak sınıflandırılan bir gruba dahil edilme) tarihi veya varlığın finansal durum tablosu (bilanço) dışı bırakıldığı tarihin erken olanında durdurulur. Bu yüzden amortisman ayırma işlemi, varlık tamamen itfa olmadıkça, atıl kaldığında ya da kullanımdan kaldırıldığında durmaz. Ancak, kullanıma göre amortisman metodu uygulanırken, amortisman gideri üretim olmadığı zamanlarda sıfır olabilir.” (TMS 16, Md. 55)

“Bir varlığın amortismanına tabi tutarı, kalıntı değeri düşülerek belirlenir. Uygulamada, bir varlığın kalıntı değeri genellikle değersiz ve dolayısıyla amortismanına tabi tutarın hesaplanmasında önemsizdir.” (TMS 16, Md. 53)

$$\text{Yıllık Amortisman Tutarı} = \frac{\text{MDV Değeri} - \text{Hurda Değeri}}{\text{Faydalı Ömür}}$$

“Bir varlığın kalıntı değeri varlığın defter değerine eşit ya da daha fazla bir tutara yükselebilir. Bu durumda, varlığın amortisman gideri, kalıntı değeri sonradan varlığın defter değerinin altında bir değere düşene kadar sıfıra eşit olur.” (TMS 16, Md. 54)

“Bir varlığa ilişkin gelecekteki ekonomik yararlar, işletme tarafından esas olarak kullanım süresince tüketilir. Ancak, teknik ya da ticari değer yitirme ve bir varlığın boş kaldığı durumlardaki aşınma ve yıpranma çoğunlukla varlıktan elde edilecek ekonomik yararların düşmesine yol açar. Sonuç olarak, bir varlığın yararlı ömrünün belirlenmesinde aşağıdaki tüm faktörler dikkate alınır:

(a) Varlığın beklenen kullanımı. Kullanım varlığın beklenen kapasitesine ya da fiziksel üretimine bağlı olarak değerlendirilir.

(b) Beklenen fiziksel aşınma ve yıpranma. Beklenen fiziksel aşınma ve yıpranma, varlığın kullanıldığı vardiya sayısı, bakım onarım programı ve varlığın atıl kaldığı zamanlardaki tamirat ve bakım gibi operasyonel faktörlere bağlıdır.

(c) Üretimdeki değişikliklerden veya gelişmelerden ya da varlığın ürettiği ürün veya hizmetin pazar talebindeki değişikliklerden kaynaklanan teknik ya da ticari değer yitirme. Bir varlığın kullanımıyla üretilen bir kalemin satış fiyatında beklenen gelecekteki azalışlar varlığın teknik ya da ticari açıdan değerini yitirmesine dair beklenti oluşturabilir, dolayısıyla varlığa ilişkin gelecekteki ekonomik yararların bir azalışını yansıtabilir.

(d) İlgili kiralama işlemlerinin geçersiz olacağı tarihler gibi, varlığın kullanımındaki yasal ya da benzeri kısıtlamalar.” (TMS 16, Md. 56)

“Varlığın yararlı ömrü işletmenin varlıktan beklediği faydaya göre belirlenir. İşletmenin varlık yönetimi politikası, varlıkların belirli bir süre ya da gelecekteki ekonomik yararlarının belirli oranda tüketilmesinden sonra elden çıkarılmasını gerektirebilir. Bu nedenle, bir varlığın yararlı ömrü ekonomik hizmet süresinden kısa olabilir. Bir varlığın yararlı ömrünün tahmini, işletmenin benzer varlıklara ilişkin tecrübelerine dayanan bir takdir meselesidir.” (TMS 16, Md. 57)

“Arsa ve binalar birlikte alındıklarında dahi ayrılabilir maddi duran varlıklardır ve ayrı olarak muhasebeleştirilirler. Taş ocakları ve toprak doldurmak için kullanılan alanlar gibi bazı istisnalar hariç olmak üzere, arsaların sınırsız yararlı ömrü vardır ve bu nedenle amortisman tabi tutulmazlar. Binaların sınırlı yararlı ömrü vardır ve bu nedenle amortisman tabi varlıktırlar. Bir binanın üzerinde bulunduğu arsanın değerindeki artış binanın amortisman tabi tutarını etkilemez.” (TMS 16, Md. 58)

“Arşanın maliyetinin, alanın sökülme, kaldırma ve restorasyon maliyetini içermesi durumunda, arşanın sözkonusu maliyetlere ilişkin bölümü, bu maliyetlere katlanılmasından elde edilen faydalardan yararlanma süresi boyunca amortisman tabi tutulur. Bazı durumlarda, arşanın kendisinin kısıtlı bir yararlı ömrü olabilir, bu durumda, arşanın kullanımından sağlanacak faydaları yansıtacak şekilde amortisman ayrılır.” (TMS 16, Md. 59)

2.4.6.2. Amortisman Yöntemi

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

“Bir varlığa uygulanan amortisman yöntemi en azından, her hesap döneminin sonunda gözden geçirilir. Varlığın gelecekteki ekonomik yararlarının beklenen tüketim modelinde önemli bir değişiklik olması durumunda yöntem,

değişmiş olan modeli yansıtacak şekilde değiştirilir. Böyle bir değişiklik, TMS 8 uyarınca muhasebe tahminindeki bir değişiklik olarak muhasebeleştirilir.” (TMS 16, Md. 61)

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

2.4.6.2.1.Doğrusal Amortisman Yöntemi:*“Varlığın kalıntı değeri değişmedikçe amortisman gideri yararlı ömrü boyunca sabittir.”*

Yıllık Amortisman Tutarı = (Maliyet değeri – Kalıntı değer) / Tahmini yararlı ömür

2.4.6.2.2.Azalan Bakiyeler Yöntemi:*“Amortisman gideri yararlı ömür boyunca azalır.”*

Normal Amortisman Oranı = 1 / Yararlı Ömür Süresi

Yıllık Amortisman Tutarı = Dönem Başındaki Defter Değeri x (Normal Amortisman Oranı x 2)

2.4.6.2.3.Üretim Miktarı Yöntemi:*“Beklenen kullanım ya da üretim miktarı üzerinden amortisman ayrılır.”*

Amortisman Oranı =
$$\frac{\text{(Maliyet Değeri – Kalıntı Değer)}}{\text{Varlığın Tahmini Yararlı Ömrü Boyunca Üreteceği Tahmini Üretim Miktarı}}$$

Yıllık Amortisman Tutarı = Amortisman Oranı x Yıllık Üretim Miktarı

İşletme amortisman yöntemini seçerken; 62. maddeye göre, *“Varlığın gelecekteki ekonomik yararlarının beklenen tüketim biçimini en çok yansıtan yöntemi seçer. Seçilen yöntem gelecekteki ekonomik yararların beklenen tüketim biçiminde bir değişiklik olmadıkça dönemden döneme tutarlı olarak uygulanır.”* hareket eder.

ÖRNEK: 01.10.2017 tarihinde maliyet bedeli 65.000 TL olan araç satın alınmıştır. Aracın yararlı ömrünün 5 yıl, kalıntı değerinin 10.000 TL ve toplamda da

100.000 km yol yapacağı tahmin edilmektedir. Araç için yapılan km'ye göre üretim miktarı yöntemiyle amortisman hesaplanacaktır. 2017'de 7.000 km, 2018'da 18.000 km kullanılan aracın 2019 tarihine kadar hesaplanması gereken toplam amortisman giderini şu şekilde bulunur (Kaya, 2012, s. 228):

Yıllık Amortisman Tutarı = Amortisman Oranı x Yıllık Kullanım Miktarı

Amortisman Oranı = (Maliyet Bedeli-Kalıntı Değer)/Yararlı Ömür Boyunca Tahmini
Kullanım Miktarı

Amortisman oranı = (65.000 – 10.000) / 100.000 = 0,55 TL/km

2017'de 7.000 km ise amortisman gideri = 7.000 x 0,55 = 3.850 TL

2018'de 18.000 km ise amortisman gideri = 18.000 x 0,55 = 9.900 TL

2017 ve 2018 toplam amortisman gideri ise 3.850 + 9.900 = 13.750 TL'dir.

2.4.7. Değer Düşüklüğü

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

Maddi duran varlığın geri kazanılabilir tutarı kayıtlı değerinden küçükse; varlıkta değer düşüklüğü olmuştur. Oluşan değer düşüklüğü varlığın maliyet bedeli ve birikmiş amortismanına yansıtılarak muhasebeleştirilmelidir. Varlığın kayıtlı değeri, değer düşüklüğü için belirlenen tutardan küçükse; işletme yükümlülük olarak bu durumu finansal tablolara yansıtır. Kayıtlı değer, nakit yaratan birimin geri kazanılabilir tutarından fazlaysa; fark, değer düşüklüğü olarak kaydedilmelidir (Akgün, 2009, s. 5).

2.4.7.1. Değer Düşüklüğünün Göstergeleri

İşletme, değer düşüklüğünü tespit edebilmek için işletme içi ve işletme dışı bilgi kaynak unsurlarını gözden geçirebilir (TMS 36, md. 12).

2.4.7.1.1. İşletme İçi Bilgi Kaynak Unsurları:

- *“Varlığın fiziksel hasara uğradığı veya değer yitirdiğine ilişkin kanıt bulunmaktadır.*
- *İşletmede, varlığın mevcut veya gelecek kullanım yöntemini etkileyecek, önemli olumsuz değişiklikler meydana gelmiş veya bunların yakın gelecekte*

meydana gelmesi beklenmektedir. Bu değişiklikler şunları içerir; varlık kullanım dışıdır; varlığın dahil olduğu faaliyetin sona erdirilmesi veya yeniden yapılandırılması planları vardır; varlığın beklenen tarihten önce elden çıkarılması planlanmaktadır; varlığın yararlı ömrünün sınırsız değil sınırlı olduğu sonucuna varılmıştır.

- *İşletme içi raporlamada, varlığın ekonomik performansının beklenenden daha kötü olduğu veya olacağına ilişkin kanıt mevcuttur.” (TMS 36, Md. 12; e, f, g)*

2.4.7.1.2.İşletme Dışı Bilgi Kaynak Unsurları:

- *“Dönem içinde varlığın gerçeğe uygun değerinin, zamanın ilerlemesinden veya normal kullanımdan kaynaklanması beklenenden çok daha fazla azalmış olduğuna dair gözlemlenebilir göstergeler vardır.*
- *İşletmenin faaliyette bulunduğu teknolojik, ekonomik veya hukuki çevre ile pazarda veya varlığın tahsis edildiği piyasada işletme üzerinde olumsuz etkisi olan önemli değişiklikler dönem içerisinde gerçekleşmiş veya bu değişikliklerin yakın gelecekte gerçekleşmesi beklenmektedir.*
- *Dönem içerisinde, faiz oranları veya diğer yatırım kârlılığı ile ilgili piyasa oranları artmış olup; söz konusu artışların, varlığın kullanım değerinin hesaplanmasında kullanılan iskonto oranını önemli ölçüde etkilemesi ve varlığın geri kazanılabilir tutarını büyük ölçüde azaltması muhtemeldir.*
- *İşletmenin net varlıklarının defter değeri piyasa değerlerinden daha yüksektir.” (TMS 36, Md. 12; a, b, c, d)*

ÖRNEK: İşletme 31.12.2018 itibarıyla net defter değeri 80.000 TL olan, üretim hattında kullanılan ve ekonomik ömrünü tamamlamasına 5 yıl kalan bir makineye sahiptir. Makinenin aynı tarihte elden çıkarılması halinde 35.000 TL edeceği işletmece tespit edilmiştir. Bundan dolayı değer düşüklüğü testi yapılarak makinenin kalan ömründe üreteceği ürünün satışından elde edilen gelir ve katlanılan maliyetini aşağıdaki şekilde bütçelenmiştir.

YILLAR	BÜTÇELENEN GELİR	BÜTÇELENEN GİDER
2019	10.000 TL	2.000 TL
2020	30.000 TL	10.000 TL
2021	20.000 TL	5.000 TL
2022	25.000 TL	18.000 TL
2023	15.000 TL	10.000 TL
TOPLAM	100.000 TL	45.000 TL

* Nakit olarak yapılan giderler hesaplanmış, amortisman nakit çıkışı gerektiren bir gider olmadığından yukarıdaki toplama dâhil edilmemiştir.

Bu durumda öncelikle yapılması gereken ekonomik ömür boyunca elde edilmesi beklenen gelir ve katlanması beklenen gider tutarlarından bu süre sonunda işletmeye kalacak nakit akımlarının bugünkü değerlerinin hesaplanmasıdır.

YILLAR	BEKLENEN GELİR X	BEKLENEN GİDER Y	NAKİT AKIŞLARI X-Y	NET BUGÜNKÜ DEĞER FAKTÖRÜ (FAİZ ORANI=%8) Z	NET BUGÜNKÜ DEĞER Z*(X-Y)
2019	10.000 TL	2.000 TL	8.000 TL	0,93	7.440 TL
2020	30.000 TL	10.000 TL	20.000 TL	0,86	17.200 TL
2021	20.000 TL	5.000 TL	15.000 TL	0,80	12.000 TL
2022	25.000 TL	18.000 TL	7.000 TL	0,74	5.180 TL
2023	15.000 TL	10.000 TL	5.000 TL	0,68	3.400 TL
TOPLAM	100.000 TL	45.000 TL	55.000 TL		45.220 TL

* Değerler yuvarlanmış, nakit gider olmayan amortisman eklenmemiştir.

Defter değeri 80.000 TL

Bugünkü net değeri 45.220 TL

Elden çıkarılmasındaki değer 35.000 TL

Bu durumda işletme defter değeri 80.000 TL olan bu makineyi 45.220 TL düşürmeli, $80.000 - 45.220 = 34.780$ TL'lık kısmı maddi duran varlık değer düşüklüğü olarak dönemin gelir tablosuna yansıtmalıdır.

Söz konusu varlık için önceden yeniden değerlendirme artış fonu varsa önce bu fon azaltılmalıdır. Fon tutarı değer düşüklüğünden azsa; fon yok edilmeli kalan tutar gelir tablosuyla ilişkilendirilmelidir (Özkan, 2007, s. 63).

Maddi duran varlıkların muhasebeleştirilmesinde standardın getirdiği önemli yeniliklerden biride değer düşüklüğü testine tabi tutulmalarıdır. Varlıkların değer kaybı ölçümünde piyasa değeriyle defter değeri arasındaki farkın tespit edilemediği ve tüm varlıklar için ikincil piyasanın bulunamamasından dolayı; varlığın nakit oluşturma durumunun ölçülmesi için gelecek nakit akışlarının bugünkü değere indirgenmesi yöntemi uygulanabilir. Sadece etkin piyasalarda varlığın piyasa değeri ile kullanım değeri birbirine eşittir. İşletme içi ve dışı değer düşüklüğüne ilişkin bazı belirtiler varsa geri kazanılabilir tutar tahmini yapılmalıdır (Ayçiçek, 2011, s. 123).

2.4.8. Değer Düşüklüğü Tazminatı

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

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

(a) Maddi duran varlık kalemlerinin değer düşüklüğü TMS 36’ya göre muhasebeleştirilir.

(b) Kullanım dışı kalan ya da elden çıkarılan maddi duran varlık kalemlerinin finansal durum tablosu (bilanço) dışı bırakılması bu Standart uyarınca belirlenir.

(c) Değer düşüklüğü olan, kayıp ya da vazgeçilen maddi duran varlık kalemi için üçüncü kişilerden alınan tazminatlar tahsil edilebilir olduğunda kâr veya zararın belirlenmesinde dikkate alınır.

(d) Yenilenen, satın alınan ya da yenileme amacıyla inşa edilen maddi duran varlık kalemlerinin maliyeti bu standarda göre belirlenir.” (TMS 16, Md. 66)

2.4.9. Finansal Durum Tablosu (Bilanço) Dışı Bırakma

Maddi duran varlık 67. maddeye göre; *“Elden çıkarıldığında, kullanım dışı kaldığında ya da elden çıkarılmasından gelecekte ekonomik yarar beklenmediği durumlarda”* bilanço dışı bırakılır. Varlığın bilanço dışı bırakılmasından doğan kazanç veya kayıplar, 68. maddeye göre; *“Varlık bilanço dışı bırakıldığında farklı satış ve geri kiralama işlemi gerekmedikçe gelir tablosu ile”* ilişkilendirilir.

“Ancak, başkalarına kiralanmak amacıyla elinde bulundurmakta olduğu maddi duran varlıklarını normal faaliyet akışı içerisinde düzenli olarak satmakta

olan bir işletme, bu gibi varlıkların kiralanma amacı sona erdiği ve ilgili varlıklar satış amaçlı elde tutulan varlık haline geldiğinde, bu varlıkları defter değerleri üzerinden stoklara aktarır. Sözü edilen varlıkların satışından elde edilen tutar, “TMS 18 Hasılat” Standardı uyarınca hasılat olarak muhasebeleştirilir. Normal faaliyet akışı içerisinde satılmak üzere elde bulundurulmakta olan varlıkların stoklara aktarıldığı durumlarda TFRS 5 uygulanmaz.” (TMS 16, Md. 68A)

İşletme uzun vadeli amaçlarla almış olduğu duran varlığı faaliyet döneminde ya da gelecek dönemlerde elden çıkarmayı düşünebilir. Bu durumda varlığın sınıfı satış amaçlı elde tutulan varlık olarak değiştirilmeli ve “TFRS 5 Satış Amaçlı Elde Tutulan Varlıklar Standardı” hükümleri uygulanmalıdır. Satış amaçlı tutulan varlığın 1 yıl içerisinde elden çıkarılması düşünüldüğünden duran varlık grubundan dönen varlık grubuna aktarılması ve diğer varlıklardan ayrı olarak sunulması gerekir. Bu varlık 19 no.lu hesap grubunda “19X Satış Amaçlı Elde Tutulan Duran Varlıklar” hesabında, varlığa ilişkin yükümlülükler ise 39 no.lu hesap grubunda “39X Satış Amaçlı Elde Tutulan Duran Varlıklara İlişkin Yükümlülükler” hesabında izlenebilir. Satış amaçlı sınıflandırılan bu varlıkların değerlemesi ilk muhasebeleştirme ve sonraki raporlama dönemlerinde; net defter değeri ile satış maliyeti düşülen gerçeğe uygun değer düşük olanıyla yapılır. Değer düşüklüğü gelir tablosunda zarar; değer artışı ise satış amaçlı sınıflandırılmadan önceki ya da sonraki değer düşüklüğü zararını aşmamak şartıyla gelir tablosunda kâr gösterilebilir. Satış amaçlı ayrılan varlığın satışı yapıldığında oluşan kazanç ya da kayıp yine gelir tablosuyla ilişkilendirilip kâr ya da zarar olarak muhasebeleştirilir (Gökgöz, 2012, s. 27).

ÖRNEK: İşletme maliyet bedeli 45.000 TL, birikmiş amortismanı 15.000 TL, birikmiş değer düşüklüğü karşılığı 3.000 TL olan tanıtım aracını dönem sonunda hizmetten çekerek 2018’te satmaya karar vermiştir. Maliyet modeli ile değerlendirilen bu aracın piyasadaki tahmini satış fiyatı 30.000 TL, satış maliyetleri ise 500 TL’dir. 2018 yılı sonuna kadar satılması beklenen araç satılmamış, piyasa değeri de 30.000 TL olmuştur. Yapılan güncellemeden sonra araç 33.000 TL çek ile %18 KDV hariç satılmıştır.

Maliyet bedeli = 45.000 TL

Birikmiş amortisman = 15.000 TL

Birikmiş değer düşüklüğü karşılığı = 3.000 TL

Net defter değeri = 45.000 - (15.000 + 3.000) = 27.000 TL

Gerçeğe uygun değeri = 30.000 TL

Tahmini satış maliyetleri = 500 TL

Net gerçeğe uygun değeri = 30.000 - 500 = 29.500 TL

Net defter değeri ile net gerçeğe uygun değerın düşük olanı ile işlem yapılacağından düşük olan net defter değeri 27.000 TL ile kayıtlar yapılır.

19X Satış Amaçlı Elde Tutulan Duran Varlıklar	27.000	
257 Birikmiş Amortismanlar	15.000	
25X M.D. V. Değ. Düş. Karşılığı	3.000	
254 Taşitlar Hesabı		45.000

Satış amaçlı tutulan varlığın defter değeri = 27.000 TL

Gerçeğe uygun değeri = 30.000 TL

O halde 30.000 – 27.000 = 3.000 TL’lık bir değer artışı söz konusudur.

Değer artışı; varlığın maddi duran varlık sınıfında 3.000 TL değer düşüklüğünü aşmadığından gelir olarak yazılır.

19X Satış Amaçlı Elde Tutulan Duran Varlıklar	3.000	
649 Diğer Olağan Gelir ve Kârlar		3.000

Defter değeri = 30.000 TL

Satış fiyatı = 33.000 TL

101 Alınan Çekler	38.940	
19X Satış Amaçlı Elde T. D.V.		30.000
391 Hes. KDV.		5.940
649 Diğer Olağan Gelir ve Kârlar		3.000

Maddi duran varlığın elden çıkarılması 69. maddede “*Satış, finansal kiralama ya da bağış gibi çeşitli yollarla gerçekleşebilir. Bir maddi duran varlığın elden çıkarma tarihinin belirlenmesinde, TMS 18’de yer alan işletme mallarının satışından sağlanan hasılatın muhasebeleştirilmesine ilişkin kriterler uygulanır. Satıp geri kiralama işlemi yoluyla elden çıkarmalarda TMS 17 uygulanır.*” ifade edilmiştir.

TMS 18’e göre hasılat kaydedilebilmesi için şu koşullar gereklidir;

- “*İşletmenin malların sahipliği ile ilgili önemli risk ve getirileri alıcıya devretmiş olması;*

- İşletmenin satılan mallar üzerinde etkin bir kontrolü veya sahipliğin genel olarak gerektirdiği şekilde bir yönetim etkinliğini sürdürmemesi;
- Hasılat tutarının güvenilir biçimde ölçülebilmesi;
- İşleme ilişkin ekonomik yararların işletmece elde edilmesinin muhtemel olması;
- İşleme ilişkin yüklenilen veya yüklenilecek olan maliyetlerin güvenilir biçimde ölçülebilmesi.” (TMS 18, md. 14)

TMS 16'nın 70. maddesi gereğince; Maddi duran varlık koşulunu sağlayan varlıkların “Defter değerine, ilgili kalemin bir parçası için yenileme maliyetini dahil etmesi durumunda; yenilenen parçanın ayrı olarak itfa edilip edilmediğine bakılmaksızın, yenilenen parçanın defter değeri finansal durum tablosu (bilanço) dışı bırakılır. İşletme için yenilenen parçanın defter değerinin belirlenmesi mümkün/uygulanabilir değilse, yenileme maliyeti, yenilenen parçanın alındığında ya da inşaa edildiğindeki maliyetinin bir göstergesi olarak kullanılabilir.” ibaresi yer almaktadır.

“Bir maddi duran varlık kaleminin finansal durum tablosu (bilanço) dışı bırakılmasından doğan kazanç ya da kayıp; varsa varlıkların elden çıkarılmasından kaynaklanan net tahsilat ile varlığın defter değeri arasındaki fark olarak belirlenir.” (TMS 16, Md. 71)

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

2.4.10. Açıklamalar

2.4.10.1. Finansal Tablolarda Maddi Duran Varlıklar İçin Yapılması

Gereken Açıklamalar:

TMS 16'nın 73. maddesiyle açıklanmış olup şu şekildedir;

- “Brüt defter değerinin belirlenmesine ilişkin ölçüm esasları;
- Kullanılan amortisman yöntemleri;
- Faydalı ömürler veya kullanılan amortisman oranları;

- *Dönem başı ve sonundaki brüt defter değeri ile birikmiş amortisman tutarı (birikmiş değer düşüklüğü zararlarıyla birlikte),*
- *Defter değerinin dönem başı ve sonundaki, aşağıdaki maddeleri gösteren mutabakatı: Girişler, TFRS 5 uyarınca satış amaçlı elde tutulan varlık olarak sınıflandırılan veya satış amaçlı elde tutulan varlık olarak elden çıkarılacak bir gruba dahil edilenler ve diğer çıkışlar, işletme birleşmeleri yoluyla iktisap edilenler, paragraf 31, 39 ve 40 doğrultusunda yapılan yeniden değerlemelerden doğan artış ve azalışlar ile TMS 36 uyarınca diğer kapsamlı gelirden muhasebeleştirilen veya iptal edilen değer düşüklüğü zararları, TMS 36 uyarınca gelir tablosu ile ilişkilendirilen değer düşüklüğü zararları, TMS 36 uyarınca gelir tablosu ile ilişkilendirilen iptal edilmiş değer düşüklüğü zararları, amortisman, yurtdışındaki işletmenin, raporlayan işletmenin finansal tablolarında kullanılan para birimine çevrilmesi dahil olmak üzere; finansal tabloların geçerli para biriminden finansal tablolarda kullanılan para birimine çevrilmesinden doğan net kur farkları, diğer değişiklikler.” (TMS 16, Md. 73)*

Ayrıca 78. maddede; “Bir işletme, değeri düşen maddi duran varlıklarla ilgili bilgileri açıklar.” ibaresi yer almaktadır.

2.4.10.2. Finansal Tablolarda Açıklanması Gerekenler:

TMS 16'nın 74. maddesiyle açıklanmış olup şu şekildedir;

- *“Borçlar için teminat olarak gösterilen maddi duran varlıklar ve maddi duran varlıklar üzerindeki rehin ve ipotekler ile tutarları;*
- *Maddi duran varlığın inşası sırasında katlanılan ve defter değerine dahil edilen harcamaların tutarı;*
- *Maddi duran varlıkları edinmek için yapılan sözleşmeye bağlanmış taahhütler ve*
- *Kapsamlı gelir tablosu üzerinde ayrı olarak raporlanmamışsa, değeri düşen, kaybolan veya elden çıkarılan maddi duran varlık kalemleri için üçüncü şahıslar tarafından tazmin edilen ve gelir tablosu ile ilişkilendirilmiş olan tutarlar.”*

2.4.10.3. Amortisman:

Amortismanla ilgili açıklamalar 75. madde de şu şekilde sıralanmıştır;

“Amortisman yönteminin seçimi ve amortisman tabi varlıkların yararlı ömürlerinin belirlenmesi işletmelerin takdirine bırakılmıştır. Buna bağlı olarak, benimsenen yöntemlerin ve tahmin edilen yararlı ömürlerin veya amortisman oranlarının kamuya açıklanması finansal tablo kullanıcılarınca işletme yönetimi tarafından belirlenmiş politikaların gözden geçirilmesine ve diğer işletmelerle kıyaslamalar yapılabilmesine olanak tanıyan bilgiler sağlar. Bu nedenle aşağıdaki hususlar da kamuya açıklanır:

- *Dönem boyunca gelir tablosunda veya diğer varlıkların elde etme maliyetlerinin bir parçası olarak muhasebeleştirilen amortisman tutarı ve*
- *Dönem sonundaki birikmiş amortisman tutarı.”*

2.4.10.4. Muhasebe Tahminlerindeki Değişmeler:

76. madde ile açıklanmış olup şu şekildedir;

“TMS 8 uyarınca işletme, cari dönemde etkisi olan ya da sonraki dönemlerde etkisi olması beklenen muhasebe tahminlerindeki değişikliklerinin niteliği ve etkilerini kamuya açıklar. Maddi duran varlıklar için böyle bir açıklama aşağıda belirtilen hususlara ilişkin tahminlerdeki değişikliklerden kaynaklanabilir:

- *Kalıntı değerler;*
- *Maddi duran varlık kalemlerinin sökülmesi ve taşınması ile restorasyonuna ilişkin tahmini maliyetler;*
- *Yararlı ömürler ve*
- *Amortisman yöntemleri.”*

2.4.10.5. Yeniden Değerleme:

“Maddi duran varlık kalemlerinin yeniden değerlemeye tabi tutulması durumunda TFRS 13 uyarınca yapılması zorunlu açıklamaların yanı sıra aşağıdaki hususlar açıklanır:

- *Yeniden değerlemenin yürürlük tarihi;*
- *Yeniden değerlemenin bağımsız bir bilirkişi tarafından yapılıp yapılmadığı;*
- *Her bir yeniden değerlendirilmiş maddi duran varlık grubu için, maliyet modeli kullanılmış olsaydı bu çerçevede muhasebeleştirilecek defter değeri ve*
- *Yeniden değerlendirme değer artışının dönem içindeki değişimi ve bakiyenin ortaklara dağıtılmasına ilişkin kısıtlamalar.” (TMS 16, Md. 77)*

2.4.10.6. Finansal Tablo Kullanıcıları İçin:

Finansal tablo kullanıcılarının ihtiyacını karşılamaya yönelik olarak bazı durumlardaki değerlerin işletmece açıklanması teşvik edilir. Bunlar 79. madde de şu şekilde açıklanmıştır;

- “Geçici olarak atıl durumda olan maddi duran varlıkların defter değeri
- Halen kullanımda olan tamamen itfa olmuş maddi duran varlıkların brüt defter değerleri;
- Aktif kullanımdan çekilen ve TFRS 5 uyarınca satış amaçlı elde tutulan varlık olarak sınıflandırılmamış maddi duran varlıkların defter değeri ve
- Maliyet metodu kullanılması durumunda; defter değerinden önemli ölçüde farklı olması halinde, maddi duran varlıkların gerçeğe uygun değeri.”

2.4.11. Geçiş Hükümleri

“Varlık takası işlemi ile elde edilen maddi duran varlık kalemlerinin başlangıçtaki ölçümlerine ilişkin hükümler, ileriye dönük olarak sadece gelecekteki işlemlere uygulanır.” (TMS 16, Md. 80)

2.5. M. D. V. Grubu TFRS Geçiş/Dönüşüm İşlemleri

KGK tarafından belirlenen şirketler 6102 sayılı TTK'nun 6. maddesi gereğince bağımsız denetime tabi olup finansal tablolarını TMS/TFRS'nı esas alarak hazırlama yükümlüğüne girmiştir. KGK'nun TMS/TFRS'nın uygulanmasına yönelik ilk kurul kararı 14 Kasım 2012'deki 7 nolu kararı iken 21 Ağustos 2014'deki 26 nolu karar ile değişiklik yapılarak standartların uygulama zorunluluğu olan kurum, kuruluş ve işletmeler belirlenmiştir. Belirlenen bankalar ve katılım bankaları, faktöring şirketleri, finansal kiralama/finansman şirketleri, sigorta şirketleri vb.. TMS/TFRS'na göre finansal tablo düzenlemekte kalmayıp muhasebe kayıtlarında da standartların hükümlerini uygulamaktadır.

Standartların uygulama zorunluluğuna girmeyip yasal defter ve finansal tablolarını MSUGT hükümlerince düzenleyen işletmeler dönem sonunda TMS/TFRS'nın esas alındığı bağımsız denetime tabi finansal tablolarını 2 şekilde düzenleyebilmektedir.

- MSUGT'ne göre yapılan kayıtlar ayrıca yasal ticari defterler dışında TMS/TFRS'na göre de yapılabilir. Böylece standartlara göre muhasebe defterleri ve finansal tablolarını düzenlenebilmektedir.

- MSUGT’ne göre yapılan kayıtlar üzerinden düzenlenen finansal tabloların TMS/TFRS’na dönüştürme işlemi ile standartlara uygun finansal tablolar elde edilebilmektedir.

Dönüştürme işlemi; yasal ticari defterler dışında, MSUGT ve TMS/TFRS arasındaki farklara ilişkin kayıtların yapılması ve sonrasında çıkarılan mizan üzerinden TMS/TFRS’na göre bilanço, kâr-zarar ve diğer kapsamlı kâr-zarar tablosu esasıyla nakit akış tablosu ve özkaynak değişim tablosu düzenlenerek yapılır (Uluslan, 2017, s. 385).

VUK’na göre finansal tablo hazırlayan işletmeler, standartları uygulamaya karar verdikten sonra 2 yıl öncesi hazırlanan finansal tablolarından düzeltme yapmalıdır. Çünkü finansal tabloların karşılaştırmalı sunulması için önceki yıl açılış bilançosunun da TFRS ile uyumlu düzeltilmiş olması gerekir. Sonraki işlemlerini tamamen TMS/TFRS ile uyumlu yapmaya karar veren işletmeler geçiş dönemi işlemlerini “*TFRS 1 Türkiye Finansal Raporlama Standartlarının İlk Uygulaması*” standardı kapsamında yapmalıdır. TFRS 1’de belirtilen muafiyet ve istisnalar hariç yapılması gerekenler aşağıdaki gibi olacaktır.

- TMS/TFRS kapsamında finansal tablolara yansıtılması gereken varlık ve borçlar TFRS açılış bilançosuna yansıtılmalıdır. Yani TFRS kapsamında varlık olarak tanımlanan her şey açılış bilançosunda varlık olarak bulunmalıdır.
- TMS/TFRS kapsamında finansal tablolara yansıtılmasına izin verilmeyen varlık ve borçlar TFRS açılış bilançosunda bulunmamalıdır.
- TMS/TFRS’na göre sınıflandırma düzenlemeleri yapılmalı ve varlık, borç ya da özkaynak kalemleri yeniden sınıflandırılmalıdır.
- TFRS açılış bilançosunda yer alan varlık ve borç ölçümünde TMS/TFRS hükümleri uygulanmalıdır.

İlk geçişte sadece karşılaştırmalı sunum için bilançonun dönüşümü yeterli olduğundan dönüşüm sırasında oluşan ve değerlendirilme farkından meydana gelen gelir ve giderler “*570 Geçmiş Yıl Kârı-Zararı*” ile ilişkilendirilir. Sonraki dönemlerde devamlı uygulama söz konusu olduğundan meydana gelen gelir ve giderler dönem kârı ile ilişkilendirilir. Yani ilk geçişte sadece bilanço düzeltilir ve bilançoda dönem

kâr-zararı değil; geçmiş yıl kâr-zararı değişir (Gücenme Gençoğlu, Poroy Arsoy, Ertan ve Bora, 2014, s. 6).

Geçiş veya dönüşüm işlemleri sırasında en fazla farklılığın ortaya çıktığı kalem maddi duran varlıklar grubudur. Bu farklılıkların nedenleri aşağıdaki gibi sıralanabilir;

- Varlıkların edinimlerinde vade farkından doğan maliyet bedeli farkı,
- Edinim sonrası yapılan harcamaların muhasebeleştirme farklılıklardan doğan maliyet bedeli farkı,
- Amortisman süresi ve oranlarından doğan farklar,
- Edinim sonrası değerlendirme ölçülerinden doğan farklar (Örten, Kaval ve Karapınar, 2015, s. 635).

VUK ve MSUGT'ne göre düzenlenen bilançoda maddi duran varlık olarak sınıflandırılan varlıkların TMS/TFRS'na dönüşüm sırasında yapılması gereken işlemler;

- **Maliyet Bedeli Arındırılmalı:** TMS 16 standardı uyarınca, edinilen varlık işletmenin amaçladığı kullanıma hazır hale geldikten sonra oluşan ve maliyetine eklenen; vade farkı, kredi faizi, kur farkı, borçlanma maliyetleri maliyet bedelinden çıkarılarak asıl maliyet bedeli hesaplanmalıdır.
- **Gider Kaydedilen M. D. V. Tespiti Yapılmalı:** VUK'na göre her yıl için belirlenen tutarı aşmayan demirbaşlara yapılan harcamalar Tablo 1.2 de verilen sınırlar dâhilinde doğrudan gider yazılabilir. Fakat TMS 16 Standardına göre herhangi bir sınır olmayıp edinilen tüm varlıklar amortisman yoluyla giderleştirilmelidir. Bu nedenle gider kaydedilen varlıkların tespit edilip, amortisman yoluyla giderleştirilmesi sağlanmalıdır.
- **Sınıflandırma Yapılmalı:** TMS 16 Standardının belirlediği maddi duran varlık kapsamına girmeyen varlıkların sınıf ayrımları yapılmalıdır.
 - Satış amaçlı elde tutulan varlıkların; *“TFRS 5 Satış Amaçlı Elde Tutulan Duran Varlıklar ve Durdurulan Faaliyetler”* standardına hükümlerine göre düzeltme kayıtları yapılmalıdır.

- Yatırım amaçlı elde tutulan varlıkların; “*TMS 40 Yatırım Amaçlı Gayrimenkuller*” standardı hükümlerine göre düzeltme kayıtları yapılmalıdır.
 - Bina ve arsa bedellerinin, birlikte alınmış olsalar dahi ayrımı yapılmalı, değerleri düzeltilmelidir.
- **Varlıkların Değerlemesi Yapılmalı:** TMS 16 standardı uyarınca; varlıklar dönem sonunda yeniden değerlendirme ya da maliyet modelinden biri ile değerlendirilmeli ve varlıkların gerçeğe uygun değerleri tespit edilmelidir.
 - **Amortisman Düzeltmeleri Yapılmalı:** Varlıkların tespit edilen değerlerinden cari döneme ve önceki döneme ait olan amortisman hesaplamaları karşılaştırılmalı ve TMS 16 hükümlerine göre düzeltmeleri yapılmalıdır.
 - **Değer Düşüklüğü Testi Yapılmalı:** Varlıkların “*TMS 36 Varlıklarda Değer Düşüklüğü*” standardına göre işletme içi ve işletme dışı bilgi kaynaklarının verileri doğrultusunda varlıklarında oluşabilecek değer düşüklüğü tespit edilmelidir.
 - **M. D. V. Satış Kayıtları Düzeltmesi Yapılmalı:** TMS 16 standardı uyarınca, maddi duran varlık satışından doğan kâr/zarar; varlığın elden çıkarılmasından doğan net hasılat ve varlığın defter değeri arasında fark belirlenmeli ve “*TMS 18 Hasılat*” standardına göre kaydedilmelidir (Ulusan, 2017, s. 420).

Tablo 2.3: TMS 16 ve VUK Uygulama Farkları

VUK-MSUGT	TMS 16
DEĞERLEME	
İlk muhasebeleştirmede maliyet bedeli ile değerlendirilir. Muhasebeleştirme sonrasındaki değerlemelerde ise maliyet değerinden birikmiş amortismanın çıkarılmasıyla bulunan değerle değerlendirilir.	İlk muhasebeleştirmede maliyet bedeli ile değerlendirilir. Muhasebeleştirme sonrası varlıkların değer artışı ya da değer kaybının tespiti için 2 model kullanılır. <ul style="list-style-type: none"> • Maliyet modeli, • Yeniden değerlendirme modeli.

DEĞERLEME ÖLÇÜLERİ	
Maliyet Bedeli, Borsa Rayici, Tasarruf Değeri, Mukayyet Değer, İtibari Değer, Rayiç Bedel, Emsal Bedel ve Emsal Ücret, Vergi Değeri.	Maliyet Bedeli, Cari Maliyet, Gerçekleşebilir Değer, Bugünkü Değer, Gerçeğe Uygun Değer.
MALİYET BEDELİ	
<ul style="list-style-type: none"> • Teminde ödenen, katlanılan satın alma veya imal giderleri ile bunlar için katlanılan bilumum giderler. • Aktifleştirme sonrasında maliyet bedeline; rutin (bakım, onarım, günlük giderler vb.) dâhil edilemez. Varlığın değerini arttıran harcamalar dâhil edilebilir. • Varlık ediniminde oluşan vade farkı ve finansman giderleri maliyet bedeline eklenir. • Varlığın borçlanma maliyetleri, varlığın aktifleştirme dönem sonuna kadar maliyete eklenir, sonraki dönemler isteğe göre eklenebilir ya da gider yazılabilir. 	<ul style="list-style-type: none"> • Teminde ödenen, katlanılan satın alma imal giderleri ile satın alma sırasında ödenen; varlığın çalışabilir duruma gelmesi için yapılan bilumum giderler. • Aktifleştirme sonrasında (varlığın amaçlanan şekilde kullanımından sonra) maliyet bedeline; yapılan giderler dâhil edilemez. Varlığın değerini arttıran harcamalar dâhil edilebilir. • Varlık ediniminde oluşan vade farkı ve finansman giderleri maliyet bedeline eklenemez. • Varlığın borçlanma maliyetleri, amaçlanan kullanıma ya da satışa hazır hale geldiği tarihe kadar kısmı varlığın maliyetine eklenir, aktifleştirme sonrasındakiler ise gider yazılır.
ALINAN MADDİ DURAN VARLIKLAR	
Her yıl için belirlenen tutarı aşmayan demirbaşlar varlık olarak kaydedilebilir veya doğrudan gider yazılabilir.	Alınan tüm varlıklar aktifleştirilmelidir.
ARSAYLA BİRLİKTE BİNA ALIMI	
Arsanın ömrüne bakılmadan arsa bedeli binanın maliyet unsuru olarak	Arsanın sınırsız ömrü olduğundan binayla birlikte alınsa bile ayrı ayrı

işlem görüp; 252 Binalar hesabında izlenir.	muhasabeleştirilir. Taş ocakları ve toprak doldurma alanları uygulama dışı bırakılmıştır.
YARARLI ÖMÜR	
Yararlı ömür yıl olarak belirlenir. Olağanüstü durumlar haricinde yararlı ömür sabittir.	İşletme yönetimince tahmin edilmekte, amortisman süresi ve yararlı ömür yıl ya da üretim miktarına göre belirlenmektedir. Yararlı ömür ve kalıntı değeri tahminleri her yıl gözden geçirilip değişiklikler yansıtılmalıdır.
AMORTİSMAN	
AMORTİSMAN YÖNTEMLERİ	
<ul style="list-style-type: none"> • Normal Amortisman Yöntemi, • Azalan Bakiyeler Yöntemi, • Fevkalade Amortisman Yöntemi, • Madenlerde Amort. Yöntemi. 	<ul style="list-style-type: none"> • Doğrusal Amortisman Yöntemi, • Azalan Bakiyeler Yöntemi, • Üretim Miktarı Yöntemi.
AMORTİSMAN YÖNTEMİ-AZALAN BAKİYELER	
Normal amortisman oranının 2 katı amortisman oranı olarak alınır ve bu oran hiçbir zaman %50'yi aşmamalıdır.	Normal amortisman oranının 2 katıdır fakat oran için herhangi bir sınırlama yoktur.
AMORTİSMAN YÖNTEMİNDE DEĞİŞİKLİK	
Normal amortisman yöntemine göre amortisman ayırmaya başladıktan sonra yöntem değişikliği yapılamazken, azalan bakiyeler yöntemiyle başladıktan sonra normal amortisman yöntemine geçiş değişikliği yapılabilir.	Beklenen tüketim biçiminde değişiklik olmadığı sürece amortisman yöntemi değiştirilemez.
KIST AMORTİSMAN	
Sadece binek araçlara uygulanır, faaliyet ömrü yıl olarak baz alınır. İlk yıl hesaplanamayan amortisman son yılın amortismanına eklenir. Varlığın alındığı	Tüm maddi duran varlıklar için uygulanır, faaliyet ömrü ay hesabı tam olarak baz alınır. İlk yıldan kalan aylara ait amortisman son tam yıldan sonraki

aydan başlar.	yılın ilgili ayları için kaydedilir. Varlık kullanıma hazır hale gelince başlar.
AMORTİSMANA TABİ DEĞER	
Varlığın maliyet bedeli amortismanına tabi değerdir.	Varlığın maliyet bedelinden kalıntı (hurda) değeri düşüldükten sonraki tutar amortismanına tabi değerdir.
AMORTİSMANA TABİ VARLIKLAR	
Satış ve kiralama amaçlı ile ekonomik yarar beklenmeyen varlıklara amortisman işlemi sürdürülebilir. Parçalara ayırarak ya da gruplandırılarak amortisman ayrılamaz.	Satış ve kiralama amaçlı ile ekonomik yarar beklenmeyen varlıklar için amortisman ayrılma işlemi sürdürülemez. Parçalara ayırarak ya da gruplandırılarak amortisman ayrılabilir.
AMORTİSMAN SÜRESİ	
Amortisman süresi Maliye Bakanlığı'na yayınlanan listedeki ekonomik ömür temel alınır.	Amortisman süresi yararlı ömür ya da üretim miktarına göre muhasebe uygulayıcısı kararıyla belirlenir.
AMORTİSMAN AYIRABİLME	
Her yıl için belirlenen tutarı aşmayan demirbaşlar varlık olarak kaydedilebilir veya doğrudan gider yazılabilir. Gider yazılan bu varlıklar amortismanına da tabi olmaz.	Herhangi rakamsal sınır olmayıp tüm varlıklar aktifleştirildiğinden amortismanına da tabi tutulur.

Kaynak: Elitaş, 2011, s. 134. Kaya, 2007, s. 67-80. Taşkın, 2012, s. 106-108.

3.BÖLÜM

HEKİMOĞLU FİRMASININ VUK VE TMS 16 KAPSAMINDA UYGULAMALI İNCELENMESİ

HEKİMOĞLU RENAULT SATIŞ VE SATIŞ SONRASI HİZMET İŞLETMESİ

Otomotiv sektöründeki faaliyetlerine 1989'da Hekimoğlu Galeri oto alım satımı ile başlayan şirket 1998 yılına kadar başarıyla devam ederek müşteri güveni kazanmıştır.

1998'de sektörün saygın markası Renault'dan yetki alarak Hekimoğlu Renault-Dacia Yetkili Satış Bayiliği ile devam etmiş ve 2010'da Renault-Dacia Yetkili Satış Sonrası hizmeti de bayiliğe ekleyerek faaliyetlerini sürdürmektedir.

Aile şirketi olarak kurulan işletmenin faaliyetleri; otomotiv satışı, satış sonrası servis hizmeti, aracılık ve sigorta işlemleridir.

İşletme Renault gibi uluslararası bir markanın yetkilisi olarak marka merkezine; sağlıklı, güvenilir ve gerçek bilgiler iletebilmek ve karşılaştırmaların doğru yapılabilmesini sağlamak için standartlar doğrultusunda yürütülen muhasebe kayıtları ile MSGUT ve VUK'nu içeren kayıtları karşılaştırmak istemiştir.

İşletmenin maddi duran varlıklarla ilgili ve gerekli kayıtları-tabloları listelenmiştir.

TMS/TFRS İLK UYGULAMASI
DENETİM VE TESPİT NOTLARI, KAYITLARI;

Hekimoğlu İşletmesi TMS geçiş bilançosunun hazırlanması, 31.12.2018 tarihli denetim tespit ve notları;

Tablo 3.1: Hekimoğlu İşletmesi 2017-2018 Bilanço M. D. V. Hesap Kalemleri

HEKİMOĞLU İŞLETMESİ 31.12.2017-31.12.2018 TARİHLİ BİLANÇOSU		
MADDİ DURAN VARLIKLAR		
25 Maddi Duran Varlıklar	31.12.2017	31.12.2018
250 Arazi ve Arsalar Hesabı	80.000,00	80.000,00
251 Yer Altı ve Yer Üstü Düzenleri H.	0,00	0,00
252 Binalar Hesabı	130.000,00	130.000,00
253 Tesis, Makine ve Cihazlar Hesabı	8.770,00	8.770,00
254 Taşıtlar Hesabı	80.000,00	283.000,00
255 Demirbaşlar Hesabı	28.000,00	81.000,00
257 Birikmiş Amortismanlar Hesabı	70.122,00	137.189,50

Tablo 3.2: Hekimoğlu İşletmesi Dönemsonu M. D. V. Kalemleri

Hekimoğlu İşletmesi 31.12.2018 Dönemsonu Bilançosu	
25 Maddi Duran Varlıklar	582.770,00
250 Arazi ve Arsalar Hesabı	80.000,00
250.01 Arsa	80.000,00
252 Binalar Hesabı	130.000,00
252.00 Satış Binası	80.000,00
252.01 Servis Binası	50.000,00
253 Tesis, Makine ve Cihazlar H.	8.770,00
253.01 Egzoz Emisyon Cihazı	3.500,00
253.09 Klima Gazı Basım Cihazı	3.770,00
253.19 Yağ Filtresi Sökme Aparatı	1.500,00
254 Taşıtlar Hesabı	283.000,00
254.01 Yedek Parça Nakliye Aracı	23.000,00
254.04 Servis Yol Yardım Aracı	45.000,00
254.05 Deneme Aracı-Symbol	20.000,00
254.06 Servis Müşteri Aracı	15.000,00
254.07 Satış Danışman Servis Aracı	35.000,00
254.08 Servis Müdürü Aracı	65.000,00
254.09 Satış Müdürü Aracı	80.000,00

255 Demirbaşlar Hesabı	81.000,00
255.00 Servis Müdür Odası Mobilya	7.500,00
255.01 Satış Müdür Odası Mobilya	7.500,00
255.08 Servis Lif Sistemi	28.000,00
255.12 Servis Yedek Parça Rafları	8.000,00
255.13 Servis Fatura Yazıcı	5.000,00
255.14 Servis Fatura Bilgisayar 1	5.000,00
255.15 Servis Fatura Bilgisayar 2	5.000,00
255.19 Satış Danışman Karşılama Tableti	15.000,00

- **NOT 1:** İşletmenin 252.00 Satış Binası olarak kayda aldığı binanın 5.000 TL'lik kısmının arsa bedeline ait olduğu tespit edilmiştir.

250 Arsalar Hesabı	5.000	
250.01 Arsa		
252 Binalar Hesabı		5.000
252.00 Satış Binası		

- **NOT 2:** İşletmenin servis müdürü için 01.01.2018'de almış olduğu 65.000 TL olan aracın kredili olarak alındığı ve yılsonunda yapılan kredi anapara ve faiz ödemesinde 1.600 TL olan faiz tutarının araç maliyetine eklendiği tespit edilmiştir.

583 TFRS'YE İlk Geçiş Farkları. Zararı	1.600	
254 Taşıtlar Hesabı		1.600
254.08 Servis Müdürü Aracı		
289 Ertelenmiş Vergi Varlığı Hesabı	320	
573 TFRS'YE İlk Geçiş Fark. Kar		320

*1.600 x 0.20 = 320 vergi varlığı hesaplaması.

- **NOT 3:** İşletmenin 255.08 Servis Lif Sistemi hesabında izlediği servis lif sistemini 28.000 TL ve 1 yıl vadeli senetle Temmuz ayı başında aldığı tespit edilmiştir. Uygulanan faiz oranı, benzer kredilere ilişkin piyasa faiz oranı ile uyumlu olup %12'dir.

$$\text{Borcun Bugünkü Değeri} = \frac{\text{Borcun Vade Değeri}}{(1 + \text{Etkin Faiz Oranı})^{\frac{\text{Gün}}{365}}}$$

$$= 28.000 / (1 + 0,12)^{365/365}$$

$$= 25.000 \text{ TL}$$

$$\text{Borcun İtfa Edilmiş Maliyet Değeri} = \frac{\text{Borcun Vade Değeri}}{(1 + \text{Etkin Faiz Oranı})^{\frac{\text{Gün}}{365}}}$$

$$= 28.000 / (1 + 0,12)^{181/365}$$

$$= 26.415,09 \text{ TL}$$

$$\text{Ertelenmiş Vade Farkı Giderleri} = \text{Borcun Vade Değeri} - \text{Borcun İtfa Edilmiş Maliyet Değeri}$$

$$= 28.000 - 26.416,09 = 1.583,91 \text{ TL}$$

$$\text{Döneme Ait Vade Farkı Giderleri} = \text{Borcun İtfa Edilmiş Maliyet Değeri} - \text{Borcun Bugünkü Değeri}$$

$$= 26.415,09 - 25.000 = 1.415,09$$

33.. Ertelenmiş Vade Farkı Giderleri	1.583,91	
660 Kısa Vadeli Borçlanma Giderleri	1.415,09	
255 Demirbaşlar		2.999
255.08 Lif Sistemi		

- **NOT 4:** İşletmenin 01.01.2017 tarihinde satış müdürünün kullandığı masaya ek olarak 800 TL değerinde bir masa aldığı ve dönem gideri olarak kaydettiği tespit edilmiştir.

Demirbaşlar grubunda 255.01 Satış Müdür Odası Mobilya hesabına aktarılacak bu tutar için 5 yıllık faydalı ömür tespiti yapılmış, faydalı ömür esasına göre amortisman uygulaması düzeltme işlemi de Tablo 3.6 verilmiştir.

255 Demirbaşlar	800	
255.01 Satış Müdür Odası Mobilya		
570 Geçmiş Yıl Kârları		800

- **NOT 5:** İşletmenin Tesis, Makine ve Cihazlar grubunda yer alan 253.09 Klima Gazı Basım Cihazı hesabında izlenen cihazın 01.01.2014'da 1.000 \$ olarak alındığı, tedarikçi firmaya anlaşma gereği vade farkı olmadan borçlanıldığı ve 31.12.2014 tarihinde ödenerek oluşan kur farkının da maliyete eklendiği tespit edilmiştir.

01.01.2014'da $\$=2,58 = 1.000*2,58 = 2.580 \text{ TL} + 650 \text{ TL} = 3.230 \text{ TL}$

31.12.2014'da $\$=3,12 = 1.000*3,12 = 3.120 \text{ TL} + 650 \text{ TL}$ Kargo ve kurulum masrafları eklenerek 3.500 TL maliyet bedeli olmuştur.

570 Geçmiş Yıl Kârları	270	
253.09 Klima Gazı Basım Cihazı		270

Tablo 3.3: Hekimoğlu İşletmesi Düzeltilmiş M. D. V. Kalemleri

Hekimoğlu İşletmesi 31.12.2018 Dönemsonu Bilançosu			
25 Maddi Duran Varlıklar	582.770,00	DÜZELTME	578.701,00
250 Arazi ve Arsalar Hesabı	80.000,00		85.000,00
250.01 Arsa	80.000,00	5.000,00	85.000,00
252 Binalar Hesabı	130.000,00		125.000,00
252.00 Satış Binası	80.000,00	-5.000,00	75.000,00
252.01 Servis Binası	50.000,00		50.000,00
253 Tesis, Makine ve Cihazlar H.	8.770,00		8.500,00
253.01 Egzoz Emisyon Cihazı	3.500,00		3.500,00
253.09 Klima Gazı Basım Cihazı	3.770,00	-270,00	3.500,00
253.19 Yağ Filtresi Sökme Aparatı	1.500,00		1.500,00
254 Taşıtlar Hesabı	283.000,00		281.400,00
254.01 Yedek Parça Nakliye Aracı	23.000,00		23.000,00
254.04 Servis Yol Yardım Aracı	45.000,00		45.000,00
254.05 Deneme Aracı-Symbol	20.000,00		20.000,00
254.06 Servis Müşteri Aracı	15.000,00		15.000,00
254.07 Satış Danışman Servis Aracı	35.000,00		35.000,00
254.08 Servis Müdürü Aracı	65.000,00	-1.600,00	63.400,00
254.09 Satış Müdürü Aracı	80.000,00		80.000,00
255 Demirbaşlar Hesabı	81.000,00		78.801,00
255.00 Servis Müdür Odası Mobilya	7.500,00		7.500,00
255.01 Satış Müdür Odası Mobilya	7.500,00	800,00	8.300,00
255.08 Servis Lif Sistemi	28.000,00	-2.999,00	25.001,00
255.12 Servis Yedek Parça Rafları	8.000,00		8.000,00
255.13 Servis Fatura Yazıcı	5.000,00		5.000,00
255.14 Servis Fatura Bilgisayar 1	5.000,00		5.000,00
255.15 Servis Fatura Bilgisayar 2	5.000,00		5.000,00
255.19 Satış Danışman Karşılama Tableti	15.000,00		15.000,00

➤ **NOT 6:** İşletmenin varlıkları için değerlendirme yöntemleri yetkililerce kararlaştırılıp, değerlendirme verileri toplanmış ve Tablo 3.4 de verilmiştir. Hesaplamaları da Tablo 3.5 de verildiği gibi olacaktır.

- İşletme ilgili maddi duran varlık kaleminin tüm sınıfına aynı değerlendirme yöntemini uygulamıştır.
- Öncesinde kaydedilen bir değer artış-azalışı yoktur.
- Değerleme çalışmaları bağımsız uzman kişilerce tespit edilmiş ve gerçekleşen değerlendirme farklarının cari döneme ait olan kısmı Tablo 3.6 da gösterilmiştir.
- Vergi oranı %20 olarak baz alınmıştır.

Tablo 3.4: Değerleme Verileri

HESAPLAR	MALİYET BEDELİ	DEĞERLEME MODELİ	MALİYET MODELİ DEĞER DURUMU/YÜZDE		GERÇEĞE UYGUN DEĞER
250.01 Arsa	85.000,00				
252.00 Satış Binası	75.000,00	YENİDEN DEĞER.	DEĞER ARTIŞI	100%	150.000,00
252.01 Servis Binası	50.000,00	YENİDEN DEĞER.	DEĞER ARTIŞI	100%	100.000,00
253.01 Egzoz Emisyon Cihazı	3.500,00	YENİDEN DEĞER.	DEĞER DÜŞÜK.	40%	2.100,00
253.09 Klima Gazı Basım Cihazı	3.500,00	YENİDEN DEĞER.	1.000\$+650 TL \$=3,12 TL		\$=3,85
253.19 Yağ Filtresi Sökme Aparatı	1.500,00	YENİDEN DEĞER.	SABİT		
254.01 Yedek Parça Nakliye Aracı+Kasa.	23.000,00	YENİDEN DEĞER.	SABİT		23.000,00
254.04 Servis Yol Yardım Aracı	45.000,00	YENİDEN DEĞER.	DEĞER ARTIŞI	13%	51.000,00
254.05 Deneme Aracı-Symbol	20.000,00	YENİDEN DEĞER.	SABİT		20.000,00
254.06 Servis Müşteri Aracı	15.000,00	YENİDEN DEĞER.	SABİT		15.000,00
254.07 Satış Danışman Servis Aracı	35.000,00	YENİDEN DEĞER.	SABİT		35.000,00
254.08 Servis Müdürü Aracı	63.400,00	YENİDEN DEĞER.	SABİT		63.400,00
254.09 Satış Müdürü Aracı	80.000,00	YENİDEN DEĞER.	SABİT		80.000,00
255.00 Servis Müdür Odası Mobilya	7.500,00	MALİYET MODELİ	DEĞER DÜŞÜK.	5%	
255.01 Satış Müdür Odası Mobilya	8.300,00	MALİYET MODELİ	DEĞER DÜŞÜK.	5%	
255.08 Servis Lif Sistemi	25.001,00	MALİYET MODELİ	SABİT		25.001,00
255.12 Servis Yedek Parça Rafları	8.000,00	MALİYET MODELİ	SABİT		
255.13 Servis Fatura Yazıcı	5.000,00	MALİYET MODELİ	SABİT		5.000,00
255.14 Servis Fatura Bilgisayar 1	5.000,00	MALİYET MODELİ	SABİT		5.000,00
255.15 Servis Fatura Bilgisayar 2	5.000,00	MALİYET MODELİ	SABİT		5.000,00
255.19 Satış Danışman Karşılama Tabl.	15.000,00	MALİYET MODELİ	DEĞER DÜŞÜK.	20%	12.000,00

Tablo 3.5: Değerleme Hesaplamaları

HESAPLAR	DEĞERLEME ÖNCESİ		DEĞERLEME SONRASI		FARK	
	MALİYET BEDELİ	BİRİKMİŞ AMORT.	MALİYET BEDELİ	BİRİKMİŞ AMORT.	MALİYET BEDELİ	BİRİKMİŞ AMORT.
250.01 Arsa	85.000,00	0,00	85.000,00	0,00	0,00	0,00
252.00 Satış Binası	75.000,00	38.400,00	150.000,00	76.800,00	75.000,00	38.400,00
252.01 Servis Binası	50.000,00	5.000,00	100.000,00	10.000,00	50.000,00	5.000,00
253.01 Egzoz Emisyon Cihazı	3.500,00	1.452,50	2.100,00	871,50	-1.400,00	-581,00
253.09 Klima Gazı Basım Cihazı	3.500,00	1.452,50	4.500,00	1.452,50	1.000,00	0,00
253.19 Yağ Filtresi Sökme Aparatı	1.500,00	6.247,50	1.500,00	6.247,50	0,00	0,00
254.01 Yedek Parça Nakliye Aracı+Kasası	23.000,00	5.750,00	23.000,00	5.750,00	0,00	0,00
254.04 Servis Yol Yardım Aracı	45.000,00	9.000,00	51.000,00	10.200,00	6.000,00	1.200,00
254.05 Deneme Aracı-Symbol	20.000,00	4.000,00	20.000,00	4.000,00	0,00	0,00
254.06 Servis Müşteri Aracı	15.000,00	3.000,00	15.000,00	3.000,00	0,00	0,00
254.07 Satış Danışman Servis Aracı	35.000,00	7.000,00	35.000,00	7.000,00	0,00	0,00
254.08 Servis Müdürü Aracı	63.400,00	13.000,00	63.400,00	13.000,00	0,00	0,00
254.09 Satış Müdürü Aracı	80.000,00	32.000,00	80.000,00	32.000,00	0,00	0,00
255.00 Servis Müdür Odası Mobilya	7.500,00	300,00	7.125,00	285,00	-375,00	-15,00
255.01 Satış Müdür Odası Mobilya	8.300,00	300,00	7.885,00	285,00	-415,00	-15,00
255.08 Servis Lif Sistemi	25.001,00	2.324,00	25.001,00	2.324,00	0,00	0,00
255.12 Servis Yedek Parça Rafları	8.000,00	4.000,00	8.000,00	4.000,00	0,00	0,00
255.13 Servis Fatura Yazıcı	5.000,00	1.250,00	5.000,00	1.250,00	0,00	0,00
255.14 Servis Fatura Bilgisayar 1	5.000,00	3.750,00	5.000,00	3.750,00	0,00	0,00
255.15 Servis Fatura Bilgisayar 2	5.000,00	1.250,00	5.000,00	1.250,00	0,00	0,00
255.19 Satış Danışman Karşılama Tableti	15.000,00	3.750,00	12.000,00	3.000,00	-3.000,00	-750,00
TOPLAM	493.701,00	143.226,50	705.511,00	186.465,50	126.810,00	43.239,00

* Fark hesaplaması, değerlendirme sonrası tutarlardan; değerlendirme öncesi tutarların çıkarılmasıyla yapılmıştır.

*DEĞER ARTIŞI = MALİYET BEDELİ+MALİYET BEDELİ*DEĞER ARTIŞ YÜZDESİ

*DEĞER DÜŞÜKLÜĞÜ = MALİYET BEDELİ-MALİYET BEDELİ*DEĞER DÜŞÜKLÜĞÜ YÜZDESİ

* BİRİKMİŞ AMORTİSMAN İÇİN, MALİYET BEDELİ YERİNE BİRİKMİŞ AMORTİSMAN TUTARI KULLANILACAKTIR.

Tablo 3.6: Değerleme Tutarlarının Cari Döneme Ait olan Kısımları

HESAPLAR	DEĞER ARTIŞ/AZALIŞLARI	
	CARİ DÖNEM-2014	ÖNCEKİ DÖNEM
252.00 Satış Binası	50.000,00	25.000,00
252.01 Servis Binası	50.000,00	0,00
253.01 Egzoz Emisyon Cihazı	-400,00	-1.000,00
253.09 Klima Gazı Basım Cihazı	1.000,00	0,00
254.04 Servis Yol Yardım Aracı	6.000,00	0,00
255.00 Servis Müdür Odası Mobilya	-200,00	-175,00
255.01 Satış Müdür Odası Mobilya	-200,00	-215,00
255.19 Satış Danışman Karşılama Tabl.	-2.000,00	-1.000,00

- * 255 Demirbaşlar Hesap Grubu Maliyet Modelini Kullanmaktadır. (Tablo 3.4)
- * Döneme ait değer artış ve azalışları dönem gideri ile ilişkilendirilmektedir.
- * Önceki dönem değer artış ve azalışları geçmiş dönem kâr/zararı ile ilişkilendirilmektedir.

252 Binalar Hesabı	125.000	
252.00 Satış Binası - 75.000		
252.01 Servis Binası - 50.000		
253 Tesis Mak. Ve Cihaz. Hesabı	1.000	
253.09 Klima Gazı Basım Cihazı - 1.000		
254 Taşıtlar Hesabı	6.000	
254.09 Servis Yol Yardım Aracı - 6.000		
Yeniden Değerleme Değer Artışı		107.000
570 Geçmiş Yıl Kârları		25.000
570 Geçmiş Yıl Kârları	5.000	
Yeniden Değerleme Değer Artışı	21.400	
289 Ertelenmiş Vergi Varlığı Hesabı		
((107.000+25.000)*0,20)		26.400
Yeniden Değerleme Değer Düşüklüğü	400	
570 Geçmiş Yıl Kârları	1.000	
253 Tesis Mak. Ve Cihaz. H.		
253.01 Egzoz Em. Cihazı - 1.400		1.400
Maddi Duran V. Değer Düşüklüğü	2.400	
570 Geçmiş Yıl Kârları	1.390	

255 Demirbaşlar Hesabı	3.790
255.00 Servis Müdür Odası Mobilya – 375	
255.01 Satış Müdür Odası Mobilya – 415	
255.19 Satış Danışman KarşılamaT.-3.000	

- **NOT 7:** İşletmenin VUK ve MSUGT’ne göre kullandığı amortisman oranları ve cari dönem-2018 ile önceki dönemlere ait amortisman hesaplamaları Tablo 3. 7 de gösterildiği gibidir.

İşletmenin TMS 16: Maddi Duran Varlıklar Standardına göre işletme yetkililerince karar verilen faydalı ömür, amortisman yöntemleri ve hurda değerlerine göre hesaplanan amortisman tutarları da Tablo 3.8 da gösterildiği gibidir.

Hesaplama farklılıkları Tablo 3.9 de departmanlara göre karşılaştırılmış ve Tablo 3.10 amortisman farklarının dönemlere göre ayrılması sağlanarak kayıtlar yapılmıştır.

Tablo 3.7: MSUGT ve VUK Geçmiş Yıllar Amortisman Hesaplamaları

DÖNEMSONU(31.12.2018) AMORTİSMAN BİLGİLERİ - VUK MSUGT								
HESAPLAR	MALİYET BEDELİ	LİSTE KODU	FAYDA. ÖMÜR	AMORT. ORANI	EDİNME TARİHİ	AMORT. YÖNTEMİ	BİRİKMİŞ AMORTİSMAN	
							2018	ÖNCESİ
252 Binalar Hesabı								
252.00 Satış Binası	80.000	1.1.1.	50	0,02	01.01.1994	Normal	1.600,00	36.800,00
252.01 Servis Binası	50.000	1.1.1.	50	0,02	01.01.2014	Normal	1.000,00	4.000,00
253 Tesis, Makine ve Cihazlar H.								
253.01 Egzoz Emisyon Cihazı	3.500	52.4.	12	0,083	01.01.2014	Normal	290,50	1.162,00
253.09 Klima Gazı Basım Cihazı	3.770	52.4.	12	0,083	01.01.2014	Normal	312,91	1.251,64
253.19 Yağ Filtresi Sökme Aparatı	1.500	52.4.	12	0,083	01.01.2014	Normal	124,50	498,00
254 Taşıtlar Hesabı								
254.01 Yedek Parça Nakliye AracıKasa.	23.000	6.3.	4	0,25	01.07.2018	Normal	5.750,00	0,00
254.04 Servis Yol Yardım Aracı	45.000	6.1.	5	0,2	01.07.2018	Normal	9.000,00	0,00
254.05 Deneme Aracı-Symbol	20.000	6.1.	5	0,2	01.01.2018	Normal	4.000,00	0,00
254.06 Servis Müşteri Aracı	15.000	6.1.	5	0,2	01.01.2018	Normal	3.000,00	0,00
254.07 Satış Danışman Servis Aracı	35.000	6.2.	5	0,2	01.01.2018	Normal	7.000,00	0,00
254.08 Servis Müdürü Aracı	65.000	6.1.	5	0,2	01.01.2018	Normal	13.000,00	0,00
254.09 Satış Müdürü Aracı	80.000	6.1.	5	0,2	01.01.2017	Normal	16.000,00	16.000,00
255 Demirbaşlar Hesabı								
255.00 Servis Müdür Odası Mobilya	7.500	3.1.	5	0,2	01.01.2017	Normal	1.500,00	1.500,00
255.01 Satış Müdür Odası Mobilya	7.500	3.1.	5	0,2	01.01.2017	Normal	1.500,00	1.500,00
255.08 Servis Lif Sistemi	28.000	52.4.	12	0,083	01.07.2018	Normal	2.324,00	0,00
255.12 Servis Yedek Parça Rafları	8.000	3.23.	10	0,1	01.01.2014	Normal	800,00	3.200,00
255.13 Servis Fatura Yazıcı	5.000	4.2.	4	0,25	01.01.2018	AzalanBak.	2.500,00	0,00
255.14 Servis Fatura Bilgisayar 1	5.000	4.1.	4	0,25	01.01.2017	AzalanBak.	1.250,00	2.500,00
255.15 Servis Fatura Bilgisayar 2	5.000	4.1.	4	0,25	01.01.2018	AzalanBak.	2.500,00	0,00
255.19 Satış Danışman Karşılama Tabl.	15.000	4.1.	4	0,25	01.01.2018	Normal	3.750,00	0,00
TOPLAM	502.770						77.201,91	68.411,64

* Azalan Bakiyeler Yöntemine göre ayrılan amortisman hesaplamalarında normal amortisman oranının 2 katı alınarak yapılacaktır.

255.15 Servis Fatura Bilgisayar 2 hesabı için ;

$$1. \text{ yıl } (5.000-0)*0,25*2 = 2.500 \text{ TL}$$

$$2. \text{ yıl } (5.000-2.500)*0,25*2 = 1.250 \text{ TL}$$

$$3. \text{ yıl } (5.000-3.750)*0,25*2 = 625 \text{ TL}$$

$$4. \text{ yıl } (5.000-4375) = 625 \text{ TL}$$

Tablo 3.8: TMS 16 Geçmiş Yıllar Amortisman Hesaplamaları

DÖNEMSONU (31.12.2018) AMORTİSMAN BİLGİLERİ - TMS 16								
HESAPLAR	MALİYET BEDELİ		FAYDALI ÖMÜR	HURDA DEĞERİ	AMORT. YÖNTEMİ	KULLANIM SÜRESİ	BİRİKMİŞ AMORT.	
	ÖNCESİ	2018					2018	ÖNCESİ
252 Binalar Hesabı								
252.00 Satış Binası	100.000	125.000	30	15.000	Doğrusal	24	3.666,67	65.166,67
252.01 Servis Binası	50.000	100.000	30	10.000	Doğrusal	5	3.000,00	5.333,33
253 Tesis, Makine ve Cihazlar H.								
253.01 Egzoz Emisyon Cihazı	2.500	2.100	10	50	Doğrusal	5	205,00	980,00
253.09 Klima Gazı Basım Cihazı	3.500	4.500	6	130	Doğrusal	5	728,33	2.246,67
253.19 Yağ Filtresi Sökme Aparatı	1.500	1.500	20	5	Doğrusal	5	74,75	299,00
254 Taşıtlar Hesabı								
254.01 Yedek Parça Nakliye Aracı+Kasa	0	23.000	10	6.000	Doğrusal	0,5	1.700,00	0,00
254.04 Servis Yol Yardım Aracı	0	45.000	200.000KM	15.500	ÜretimMikt.	10.000KM	1.475,00	0,00
254.05 Deneme Aracı-Symbol	0	20.000	200.000KM	3.000	ÜretimMikt.	20.000KM	1.700,00	0,00
254.06 Servis Müşteri Aracı	0	15.000	200.000KM	5.000	ÜretimMikt.	20.000KM	1.000,00	0,00
254.07 Satış Danışman Servis Aracı	0	35.000	200.000KM	5.000	ÜretimMikt.	20.000KM	3.000,00	0,00
254.08 Servis Müdürü Aracı	0	63.400	200.000KM	20.000	ÜretimMikt.	20.000KM	4.340,00	0,00
254.09 Satış Müdürü Aracı	80.000	80.000	200.000KM	30.000	ÜretimMikt.	40.000KM	5.000,00	5.000,00
255 Demirbaşlar Hesabı								
255.00 Servis Müdür Odası Mobilya	7.325	7.125	5	300	Doğrusal	2	1.365,00	1.405,00
255.01 Satış Müdür Odası Mobilya	8.085	7.885	5	300	Doğrusal	2	1.517,00	1.557,00
255.08 Servis Lif Sistemi	0	25.001	8	8.000	Doğrusal	0,5	2.125,13	0,00
255.12 Servis Yedek Parça Rafları	8.000	8.000	10	10	Doğrusal	5	799,00	3.196,00
255.13 Servis Fatura Yazıcı	5.000	5.000	5	1.000	Azalan Bak.	1	2.000,00	0,00
255.14 Servis Fatura Bilgisayar 1	5.000	5.000	5	1.000	Azalan Bak.	2	1.200,00	2.000,00
255.15 Servis Fatura Bilgisayar 2	5.000	5.000	5	1.000	Azalan Bak.	1	2.000,00	0,00
255.19 Satış Danışman Karşılama Tabl.	14.000	12.000	5	1.000	Doğrusal	1	2.200,00	0,00
TOPLAM	289.910	589.511					39.095,88	87.183,67

Doğrusal Yönteme Göre;

(Maliyet Değeri-Hurda Değeri)/Faydalı Ömür

Üretim Mikt. Yön. Göre;

Amortisman Oranı=(Maliyet Değeri-Hurda değeri)/Üretim Miktarı;(Yıllık Üretim*AmortismanO)

Azalan Bak. Yön. Göre;

(Defter Değeri*Amortisman Oranı*2)

* Normal Amortisman Oranı = 1 / Faydalı Ömür

* Azalan Bakiyeler Yöntemine göre ayrılan amortisman hesaplamalarında normal amortisman oranının 2 katı alınarak yapılacaktır.

255.15 Servis Fatura Bilgisayar 2 hesabı için ;

Normal Amortisman Oranı = 1 / 5 = 0,20

1. yıl (5.000-0)*0,20*2 = 2.000 TL

2. yıl (5.000-2.000)*0,20*2 = 1.200 TL

3. yıl (5.000-3.200)*0,20*2 = 720 TL

4. yıl (5.000-3.920)*0,20*2 = 432 TL

5. yıl (5.000-4.352) =648 TL

Tablo 3.9: Departmanlara göre Birikmiş Amortismanların Karşılaştırılması

DEPARTMAN	HESAPLAR	VUK		TMS 16	
		2018	2018ÖNCESİ	2018	2018ÖNCESİ
	252 Binalar Hesabı				
PAZARLAMA	252.00 Satış Binası	1.600,00	36.800,00	3.666,67	65.166,67
HİZMET	252.01 Servis Binası	1.000,00	4.000,00	3.000,00	5.333,33
	253 Tesis, Makine ve Cihazlar H.				
HİZMET	253.01 Egzoz Emisyon Cihazı	290,50	1.162,00	205,00	980,00
HİZMET	253.09 Klima Gazı Basım Cihazı	312,91	1.251,64	728,33	2.246,67
HİZMET	253.19 Yağ Filtresi Sökme Aparatı	124,50	498,00	74,75	299,00
	254 Taşıtlar Hesabı				
HİZMET	254.01 Yedek Parça Nakliye AracıKasa.	5.750,00	0,00	1.700,00	0,00
HİZMET	254.04 Servis Yol Yardım Aracı	9.000,00	0,00	1.475,00	0,00
PAZARLAMA	254.05 Deneme Aracı-Symbol	4.000,00	0,00	1.700,00	0,00
HİZMET	254.06 Servis Müşteri Aracı	3.000,00	0,00	1.000,00	0,00
PAZARLAMA	254.07 Satış Danışman Servis Aracı	7.000,00	0,00	3.000,00	0,00
HİZMET	254.08 Servis Müdürü Aracı	13.000,00	0,00	4.340,00	0,00
PAZARLAMA	254.09 Satış Müdürü Aracı	16.000,00	16.000,00	5.000,00	5.000,00
	255 Demirbaşlar Hesabı				
HİZMET	255.00 Servis Müdür Odası Mobilya	1.500,00	1.500,00	1.365,00	1.405,00
PAZARLAMA	255.01 Satış Müdür Odası Mobilya	1.500,00	1.500,00	1.517,00	1.557,00
HİZMET	255.08 Servis Lif Sistemi	2.324,00	0,00	2.125,13	0,00
HİZMET	255.12 Servis Yedek Parça Rafları	800,00	3.200,00	799,00	3.196,00
HİZMET	255.13 Servis Fatura Yazıcı	2.500,00	0,00	2.000,00	0,00
HİZMET	255.14 Servis Fatura Bilgisayar 1	1.250,00	2.500,00	1.200,00	2.000,00
HİZMET	255.15 Servis Fatura Bilgisayar 2	2.500,00	0,00	2.000,00	0,00
PAZARLAMA	255.19 Satış Danışman Karşılama Tabl.	3.750,00	0,00	2.200,00	0,00
	TOPLAM	77.201,91	68.411,64	39.095,88	87.183,67

Tablo 3.10: Amortisman Farklarının Dönemlere Ayrılması

DEPARTMAN	2018		ÖNCEKİ DÖNEM		FARK	
	VUK	TMS	VUK	TMS	2018	ÖNCEKİ DÖNEM
	77.201,91	39.095,88	68.411,64	87.183,67	-38.106,03	18.772,03
PAZARLAMA	33.850,00	17.083,67	54.300,00	71.723,67	-16.766,33	17.423,67
HİZMET	43.351,91	22.012,21	14.111,64	15.460,00	-21.339,70	1.348,36

257 Birikmiş Amortismanlar	30.507,34	
257.00 Satış Binası - 30.433,34		
257.14 Satış Müdür Odası Mobilya – 74,00		
570 Geçmiş Yıl Kârları		28.423,67
631 Pazarlama Satış Dağıtım G.		2.083,67

570 Geçmiş Yıl Kârları	11.000	
631 Pazarlama Satış Dağıtım G.	18.850	
257 Birikmiş Amortismanlar		29.850
257.08 Deneme Aracı-Symbol-2.300		
257.10 Satış Danış. Servis A.- 4.000		
257.12 Satış Müdürü Aracı - 22.000		
257.20 Satış Danış. Karşıl. T.- 1.550		
257 Birikmiş Amortismanlar	4.743,78	
257.01 Servis Binası – 3.333,33		
257.03 Klima Gazı Basım Cihazı – 1.410,45		
570 Geçmiş Yıl Kârları		2.328,36
741 Hizmet Üretim Giderleri Y.		2.415,42
570 Geçmiş Yıl Kârları	980	
741 Hizmet Üretim Giderleri Y.	23.755,13	
257 Birikmiş Amortismanlar		24.735,13
257.02 Egzoz Emisyon Cihazı – 267,50		
257.04 Yağ Filtresi Sökme A. – 248,75		
257.05 Yedek Parça Nakliye A. – 4.050		
257.07 Servis Yol Yardım A. – 7.525		
257.09 Servis Müşteri Aracı – 2.000		
257.11 Servis Müdürü Aracı – 8.660		
257.13 Servis Müd.O.Mob. – 230		
257.14 Servis Fatura Bilgisayar 1 - 550		
257.15 Servis Lif Sistemi - 198,88		
257.16 Servis Yedek Parça R. - 5		
257.17 Servis Fatura Yazıcı – 500		
257.19 Servis Fatura Bilgisayar 2 – 500		

- **NOT 8:** İşletmenin maliyet bedeli 20.000 TL, birikmiş amortismanı 1.700 TL olan aracını satış amacıyla ilana çıkardığı tespit edilmiştir. Söz konusu taşıt 254.05 Deneme Aracı-Symbol hesabında izlenmekte ve üretim miktarı yöntemine göre amortisman düzeltilmesi yapılmıştır.

Aracın tahmini satış fiyatının 15.000 TL ve 250 TL satış masrafı oluşturacağı düşülmektedir.

Aracın; Defter Değeri = 20.000-1.700 = 18.300 TL

Tahmini Satış Fiyatı = 15.000 TL

Satış Masrafı = 250 TL

Satış amaçlı elde tutulan aracın satış maliyetlerinin düşülmüş gerçeğe uygun değeri; 15.000-250=14.750 TL < 18.300 TL ise; değer düşüklüğü söz konusudur.

Değer Düşüklüğü Zararı= 18.300 – 14.750 = 3.550 TL

2.. Satış Amaçlı Elde Tutulan Var. Hesabı	18.300	
2.. Satış Amaçlı Elde Tutulan Taşıtlar		
257 Birikmiş Amortismanlar Hesabı	1.700	
257.05 Deneme Aracı-Symbol		
254 Taşıtlar Hesabı		20.000
254.05 Deneme Aracı-Symbol		
654 Karşılık Giderleri Hesabı	3.550	
2.. Satış Amaçlı Elde Tutulan Var.		3.550
Değer Düşüklüğü Karş.		
2.. Satış Amaçlı Elde Tutulan Taşıtlar		
Değer Düşüklüğü Karş.		

- **NOT 9:** İşletmenin satış ve servis için kullandığı eski binalarını 31 Aralık itibarıyla kiraya verdiği tespit edilmiştir. 252.00 Satış Binası olarak takip edilen hesabın maliyet bedeli 150.000 TL, birikmiş amortismanı 69.666,67 TL'dir. 252.01 Servis Binası olarak takip edilen hesabın maliyet bedeli 100.000 TL, birikmiş amortismanı 8.333,67 TL'dir.

Yatırım amaçlı gayrimenkul olarak sınıflandırılacak bu binalar için gerçeğe uygun değerle değerlendirme kararı verilmiş ve değerlendirilen tutarlar üzerinden işlem yapılacaktır.

24X Yatırım Amaçlı Binalar Hesabı	171.999,66	
-----------------------------------	------------	--

Yatırım Amaçlı Satış Binası-80.333,33		
Yatırım Amaçlı Servis Binası-91.666,33		
257 Birikmiş Amortismanlar	78.000,34	
257.00 Satış Binası – 69.666,67		
257.01 Servis Binası- 8.333,67		
252 Binalar Hesabı		250.000
252.00 Satış Binası -150.000		
252.01 Servis Binası-100.000		

KARŞILAŞTIRMALI YEVMİYE KAYITLARI

01.01.2019

- 1) Satış ve satış sonrası servis binası faaliyet standartlarına uymadığından değiştirilmeye karar verilmiş ve 250.000 TL+%18 KDV ile arsa, 100.000 TL+%18 KDV ile bina alınmıştır. Arsa bedeli için 295.000 TL 3 yıl vadeli olarak %10 faiz bedeli ile yıllık ödemeli çekilmiştir. Kredinin işletme hesabına geçmesiyle havale ile arsa ödemesi yapılmış, bina bedeli içinse çek verilmiştir.

$$\text{Taksit Tutarı} = \text{Kredi Tutarı} * \frac{\text{Faiz Oranı} * (1 + \text{Faiz Oranı})^{\text{Taksit Sayısı}}}{(1 + \text{Faiz Oranı})^{\text{Taksit Sayısı}} - 1}$$

$$\text{Yıllık Taksit Tutarı} = 295.000 * (0,10 * (1 + 0,10)^3 / (1 + 0,10)^3 - 1)$$

$$= 295.000 * (0,1331 / 0,331)$$

$$= 118.623,87 \text{ TL Ödenecek Anapara ve Faiz Taksiti}$$

Kredi Tutarı	295.000,00			
	Taksit Tutarı	Ödenen Anapara	Faiz Tutarı	Kalan Anapara Borcu
1. Yıl	118.623,87	89.123,87	29.500,00	205.876,13
2. Yıl	118.623,87	98.036,26	20.587,61	107.839,87
3. Yıl	118.623,87	107.839,87	10.783,99	0,00
Toplam	355.871,61	295.000,00	60.871,60	

* 1. Yıl Faiz Tutarı = Kredi Tutarı * Faiz Oranı

* 2. ve 3. Yıl Faiz Tutarı = (Kredi Tutarı - Ödenen Anapara) * Faiz Oranı

* Ödenen Anapara = Taksit Tutarı - Faiz Tutarı

* Kalan Anapara Borcu = Kredi Tutarı - Ödenen Anapara

TMS 16 Yevmiye Kaydı; (TMS 16, 23. madde)

102 Bankalar Hesabı	295.000	
30X Ertelenmiş Faiz Giderleri	29.500	
40X Ertelenmiş Faiz Giderleri	31.371,60	
300 Banka Kredileri		118.623,87
400 Banka Kredileri		237.247,73
250 Arazi ve Arsalar Hesabı	250.000	
250.05 Arsa-Aydınlıkler		
191 İndirilecek KDV Hesabı	45.000	
102 Bankalar Hesabı		295.000
252 Binalar Hesabı	100.000	
252.05 Satış Binası-Aydınlıkler		
191 İndirilecek KDV Hesabı	18.000	
103 Verilen Çekler ve Ö. Em.		118.000

VUK Yevmiye Kaydı;

102 Bankalar Hesabı	295.000	
Banka Kredileri Hesabı		295.000
250 Arazi ve Arsalar Hesabı	250.000	
250.05 Arsa-Aydınlıkler		
191 İndirilecek KDV Hesabı	45.000	
102 Bankalar Hesabı		295.000
252 Binalar Hesabı	100.000	
252.05 Satış Binası-Aydınlıkler		
191 İndirilecek KDV Hesabı	18.000	
103 Verilen Çekler ve Ö. Em.		118.000

*Kredi ödemesi gerçekleşmediği için faiz tutarı kaydı yapılmamıştır. Ödeme sonrası faiz bedeli de Bina Hesabına eklenebilir.

2) Arsa ve bina için alım sırasında yapılan harcamalar yarı yarıya paylaşılacaktır.

5.000 TL+%18 KDV emlak vergisi,

1.000 TL+%18 KDV noter harcı,

10.000 TL tapu masrafı ve

6.500 TL+%18 KDV emlak komisyonu nakit olarak ödenmiştir.

TMS 16 Yevmiye Kaydı; (TMS 16, 16-17-18. madde) ve **VUK Yevmiye Kaydı** aynı olacaktır.

250 Arazi ve Arsalar Hesabı	2.500	
250.05 Arsa-Aydınlıkler		
252 Binalar Hesabı	2.500	
252.05 Satış Binası-Aydınlıkler		
191 İndirilecek KDV	900	
100 Kasa Hesabı		5.900
<hr/>		
250 Arazi ve Arsalar Hesabı	500	
250.05 Arsa-Aydınlıkler		
252 Binalar Hesabı	500	
252.05 Satış Binası-Aydınlıkler		
191 İndirilecek KDV	180	
100 Kasa Hesabı		1.180
<hr/>		
250 Arazi ve Arsalar Hesabı	5.000	
250.05 Arsa-Aydınlıkler		
252 Binalar Hesabı	5.000	
252.05 Satış Binası-Aydınlıkler		
100 Kasa Hesabı		10.000
<hr/>		
250 Arazi ve Arsalar Hesabı	3.250	
250.05 Arsa-Aydınlıkler		
252 Binalar Hesabı	3.250	
252.05 Satış Binası-Aydınlıkler		
191 İndirilecek KDV	1.170	
100 Kasa Hesabı		7.670

3) Arsa içinde bulunan küçük binanın yıkımı için 1.000 TL+%18 KDV harcama yapılmıştır.

TMS 16 Yevmiye Kaydı; (TMS 16, 16-17-18. madde) ve **VUK Yevmiye Kaydı** aynı olacaktır.

250 Arazi ve Arsalar Hesabı	1.000	
250.05 Arsa-Aydınlıkler		
191 İndirilecek KDV	180	
100 Kasa Hesabı		1.180

4) Yıkımdan çıkan hurda satışından 500 TL tahsil edilmiştir.

TMS 16 Yevmiye Kaydı; (TMS 16, 16-17-18. madde) ve **VUK Yevmiye Kaydı** aynı olacaktır.

100 Kasa Hesabı	500	
250 Arazi ve Arsalar Hesabı		500
250.05 Arsa-Aydınlıkler		

02.01.2019

5) Satış binasının galeri bölümünde araçların sergilenmesini sağlamak için 5.000 TL + %18 KDV ile sürgülü kapı yaptırılmış ve araç girişi için 10 m'lik yol gereksinimi öngörülmüştür.

Yol için belediyeden izin ve ruhsat bedeli olarak 500 TL+%18 KDV ödeme yapılmıştır. Gerekli izin ve ruhsat işlemlerinden sonra 15.000 TL+%18 KDV ile yol yapımı ödemesi yapılmıştır. İnşaat firması iskeleyi kurarak 10 gün içinde bitirmeyi taahhüt etmiştir.

TMS 16 Yevmiye Kaydı; (TMS 16, 19. madde)

760 Pazarlama Satış D. Gid. Hesabı	5.000	
191 İndirilecek KDV Hesabı	900	
100 Kasa Hesabı		5.900
251 Yeraltı ve Yerüstü Düzenleri Hesabı	500	
191 İndirilecek KDV Hesabı	90	
100 Kasa Hesabı		590
258 Yapılmakta Olan Yatırımlar Hesabı	17.700	
258.03 Satış Araç Giriş Yolu		
100 Kasa Hesabı		17.700

VUK Yevmiye Kaydı;

255 Demirbaşlar Hesabı	5.000	
255.24 Sürgülü Kapı Hesabı		
191 İndirilecek KDV Hesabı	900	
100 Kasa Hesabı		5.900
251 Yeraltı ve Yerüstü Düzenleri Hesabı	500	
191 İndirilecek KDV Hesabı	90	
100 Kasa Hesabı		590
258 Yapılmakta Olan Yatırımlar Hesabı	15.000	
258.03 Satış Araç Giriş Yolu		
191 İndirilecek KDV Hesabı	2.700	
100 Kasa Hesabı		17.700

03.01.2019

6) Yapılacak servis binası inşaatı için gerekli olan malzemeler sipariş edilmiş, 50.000 TL+%18 KDV tutarındaki sipariş için 20.000 TL havale ile ödenmiştir.

TMS 16 Yevmiye Kaydı ve VUK Yevmiye Kaydı aynı olacaktır.

259 Verilen Sipariş Avansları Hesabı	20.000	
259.01 Servis Binası İnşaatı		
102 Bankalar Hesabı		20.000

04.01.2019

7) Verilen siparişin kalan kısım için 5.000 TL 2 aylık vade farkı eklenerek tedarikçi firmaya borç senedi verilmiştir. Malzemeler fatura ile teslim alınmıştır.

TMS 16 Yevmiye Kaydı; (TMS 16, 23. madde)

258 Yapılmakta Olan Yatırımlar Hesabı	50.000	
258.01 Servis Binası İnşaatı		
33X Ertelenmiş Vade Farkları Giderleri	5.000	
191 İndirilecek KDV Hesabı	9.000	

259 Verilen Sipariş Avansları H.		20.000
259.01 Servis Binası İnşaatı		
321 Borç Senetleri Hesabı		44.000

VUK Yevmiye Kaydı;

258 Yapılmakta Olan Yatırımlar Hesabı	55.000	
258.01 Servis Binası İnşaatı		
191 İndirilecek KDV Hesabı	9.000	
259 Verilen Sipariş Avansları H.		20.000
259.01 Servis Binası İnşaatı		
321 Borç Senetleri Hesabı		44.000

8) Taşıma ve nakliye için de 500 TL+ %18 KDV ödenmiştir.

TMS 16 Yevmiye Kaydı ve VUK Yevmiye Kaydı aynı olacaktır.

258 Yapılmakta Olan Yatırımlar Hesabı	500	
258.01 Servis Binası İnşaatı		
191 İndirilecek KDV Hesabı	90	
100 Kasa Hesabı		590

12.01.2019

9) Araç giriş yolu inşaatı bitmiş faaliyette kullanılmaya başlanmıştır.

TMS 16 Yevmiye Kaydı ve VUK Yevmiye Kaydı aynı olacaktır.

251 Yeraltı ve Yerüstü Düzenleri Hesabı	15.000	
258 Yapılmakta Olan Yatırımlar H		15.000
258.03 Satış Araç Giriş Yolu		

05.02.2019

10) 20.000 TL+%18 KDV daha inşaat malzemesi sipariş verilmiş, ödeme için kasada bulunan 20.000TL ve 3.600 TL olan müşteri çeki ciro edilmiştir.

TMS 16 Yevmiye Kaydı ve VUK Yevmiye Kaydı aynı olacaktır.

259 Verilen Sipariş Avansları Hesabı	23.600	
259.01 Servis Binası İnşaatı		
101 Alınan Çekler Hesabı		23.600
101.01 Alınan Çek-20.000		
101.02 Alınan Çek-3.600		

11) İnşaatın işçiliği için firmalardan teklif alınmış, uygun olanı seçilerek anlaşma yapılmıştır. İnşaat bir ay sonra başlayacağından ödeme yapılmamış, sadece 1.000 TL kaparo bırakılmıştır.

TMS 16 Yevmiye Kaydı ve VUK Yevmiye Kaydı aynı olacaktır.

259 Verilen Sipariş Avansları Hesabı	1.000	
259.02 Servis Binası İşçilik		
100 Kasa Hesabı		1.000

10.02.2019

12) Verilen inşaat malzeme siparişleri fatura ile teslim alınmıştır.

TMS 16 Yevmiye Kaydı ve VUK Yevmiye Kaydı aynı olacaktır.

258 Yapılmakta Olan Yatırımlar Hesabı	20.000	
258.01 Servis Binası İnşaatı		
191 İndirilecek KDV Hesabı	3.600	
259 Verilen Sipariş Avansları H.		23.600
259.01 Servis Binası İnşaatı		

15.02.2019

13) İşçilik için anlaşılan firma iflasını ilan etmiş, verilen kaparo için avukata vekâlet verilmiş, 250 TL vekâlet masrafiyla dava açılmıştır.

TMS 16 Yevmiye Kaydı ve VUK Yevmiye Kaydı aynı olacaktır.

138 Şüpheli Diğer Alacaklar Hesabı	1.000	
259 Verilen Sipariş Avansları H.		1.000
259.02 Servis Binası İşçilik		
770 Genel Yönetim Giderleri Hesabı	211,87	
191 İndirilecek KDV Hesabı	38,13	
100 Kasa Hesabı		250

20.02.2019

14) İşçilik için alınan teklifler yeniden gözden geçirilmiş, başka bir firmayla anlaşma yapılmıştır. Bu kez ödeme yapılmadan mart ayında başlanması için görüşülmüş, karar verilmiştir. 25.000 TL+%18 KDV ile fiyat görüşülmüştür.

15) Satış sonrası bölümünde yol yardım hizmetinde kullanılan araca işletme bünyesinde bakım yapılmıştır. 2.000 TL+%18 KDV nakden ödenmiştir.

TMS 16 Yevmiye Kaydı (TMS 16, 12. madde) ve VUK Yevmiye Kaydı aynı olacaktır.

740 Hizmet Üretim Hesabı	2.000	
191 İndirilecek KDV Hesabı	360	
100 Kasa Hesabı		2.360

25.02.2019

16) Serviste kullanılan yedek parçaların nakliyesi için alınan 23.000 TL'lik aracın kasası kapasite artırımı için 25.000 TL+%18 KDV ile değiştirilmiştir. Değişen kasanın değeri 8.000 TL, birikmiş amortismanı ise 295 TL olduğu tespit edilip kullanım dışı bırakılmıştır. Ödeme nakit yapılmıştır. Nakliye aracı ve kasa için ayrı hesap ve amortisman kullanılması öngörülmüştür.

TMS 16 Yevmiye Kaydı; (TMS 16, 13. madde)

254 Taşıtlar Hesabı	25.000	
254.02 Yedek Parça Nakliye Araç Kasası		
191 İndirilecek KDV Hesabı	4.500	
100 Kasa Hesabı		29.500
257 Birikmiş Amortismanlar Hesabı	295	
257.01 Yedek Parça Nakliye Aracı		
256 Diğer Duran Varlıklar Hesabı	7.705	
254 Taşıtlar Hesabı		8.000
254.01 Yedek Parça Nakliye Aracı		

VUK Yevmiye Kaydı;

254 Taşıtlar Hesabı	25.000	
254.01 Yedek Parça Nakliye Aracı+Kasası		
191 İndirilecek KDV Hesabı	4.500	
100 Kasa Hesabı		29.500
257 Birikmiş Amortismanlar Hesabı	295	
257.03 Yedek Parça Nakliye Aracı+Kasası		
256 Diğer Duran Varlıklar Hesabı	7.705	
254 Taşıtlar Hesabı		8.000
254.02 Yedek Parça Nakliye A.+Kasası		

* Standarda göre parçalara ayrılarak işlem yapılmasından dolayı sadece alt hesap isimleri farklı olacaktır.

17) Malzemeler için verilen borç senedi vadesinden 1 ay önce ödenip, verilen senet geri alınmıştır. Firma erken ve nakit ödemediği dolay 2.500 TL vade farkını iskonto etmiştir.

TMS 16 Yevmiye Kaydı; (TMS 16, 23. madde)

321 Borç Senetleri Hesabı	44.000	
780 Finansman Giderleri	2.500	
100 Kasa Hesabı		41.500

33X Ertelenmiş Vade Farkları G.		5.000
VUK Yevmiye Kaydı;		
321 Borç Senetleri Hesabı	44.000	
100 Kasa Hesabı		41.500
258 Yapılmakta Olan Yatırım. H.		2.500
258.01 Servis Binası İnşaatı		
01.03.2019		

18) Servis binasının inşaatını başlatmak için işçiler gelmiş, anlaşmaya varılan 25.000 TL+%18 KDV firmaya havale edilmiştir.

TMS 16 Yevmiye Kaydı ve VUK Yevmiye Kaydı aynı olacaktır.

258 Yapılmakta Olan Yatırımlar Hesabı	25.000	
258.02 Servis Binası İnşaatı-İşçilik		
191 İndirilecek KDV Hesabı	4.500	
102 Bankalar Hesabı		29.500
15.03.2019		

19) Servise gelen müşteri ihtiyaçlarında kullanılmak üzere alınan aracın yenilenmesine karar verilmiştir. 15.000 TL maliyetli, 1.000 Birikmiş amortismanı olan bu araç satış fiyatı olarak 16.000 TL alıcı bulmuş ve satılmıştır.

TMS 16 Yevmiye Kaydı ve VUK Yevmiye Kaydı aynı olacaktır.

100 Kasa Hesabı	18.880	
257 Birikmiş Amortismanlar Hesabı	1.000	
257.06 Servis Müşteri Aracı		
254 Taşıtlar Hesabı		15.000
254.06 Servis Müşteri Aracı		
391 İndirilecek KDV Hesabı		2.880
549 Sabit Kıymet Yenileme Fonu		2.000

25.03.2019

20) Egzoz emisyon gazı ölçüm cihazının kalibrasyon vakti gelmiş ve yetkililer güncelleme ve gerekli kontrol için çalışma yapmıştır. 500 TL+ %18 KDV ile fatura teslim alınmış ödeme yapılmıştır.

TMS 16 Yevmiye Kaydı; (TMS 16, 12. madde)

740 Hizmet Üretim Giderleri Hesabı	500	
191 İndirilecek KDV Hesabı	90	
100 Kasa Hesabı		590

VUK Yevmiye Kaydı;

253 Tesis Makine ve Cihazlar Hesabı	500	
253.01 Egzoz Emisyon Cihazı		
191 İndirilecek KDV Hesabı	90	
100 Kasa Hesabı		590

05.04.2019

21) Servis binasına araçların tamir ve bakımlarının yapılabilmesi için gerekli olan lif sistemi sipariş edilmiştir. 4 tane olan lifler 10'a tamamlanacağından 6 tane sipariş toplamda 30.000 \$+%18 KDV ile anlaşılmış yarısı 2,15 döviz kurundan havale edilmiştir. Kalan kısım teslimat sonrası ödenecektir.

30.000\$+%18 KDV= 35.400\$ toplam fatura,

Havale edilen =35.400\$/2=17.700\$,

\$=2,15 17.700*2.15=38.055 TL havale edilen, kalan tutar 17.700\$.

TMS 16 Yevmiye Kaydı ve VUK Yevmiye Kaydı aynı olacaktır.

259 Verilen Sipariş Avansları Hesabı	38.055	
259.08 Servis Lif Sistemi		
102 Bankalar Hesabı		38.055

10.04.2019

22) Satış danışmanlarının servisinde kullanılan 35.000 TL maliyetli, 3.000 TL birikmiş amortismanlı minibüs maliyet bedeliyle, 60.000 TL+%18 KDV fiyatlı yeni bir minibüsle takas edilerek değiştirilmiş, aradaki 29.500 TL fark için müşteri senetleri ciro edilmiştir. Araç geçici plaka ile kullanıma başlamıştır.

TMS 16 Yevmiye Kaydı ve VUK Yevmiye Kaydı aynı olacaktır.

254 Taşıtlar Hesabı	60.000	
254.07 Satış Danışman Servis Aracı		
191 İndirilecek KDV Hesabı	10.800	
320 Z Firması Cari Hesabı		70.800
320 Z Firması Cari Hesabı	41.300	
257 Birikmiş Amortismanlar Hesabı	3.000	
257.07 Satış Danışman Servis Aracı		
254 Taşıtlar Hesabı		35.000
254.07 Satış Danışman Servis Aracı		
391 Hesaplanan KDV Hesabı		6.300
549 Sabit Kıymet Yenileme Fonu		3.000
320 Z Firması Cari Hesabı	29.500	
121 Alacak Senetleri Hesabı		29.500

23) Yeni alınan minibüs için 2.500 TL kasko, 1.500 TL trafik sigortası, 500 TL logo ve reklam yapıştırılmaları yapılmıştır(%18 KDV dâhil).

TMS 16 Yevmiye Kaydı (TMS 16, 20. madde) ve VUK Yevmiye Kaydı aynı olacaktır.

760 Pazarlama Satış Dağıtım G. Hesabı	3.814	
191 İndirilecek KDV Hesabı	686	
100 Kasa Hesabı		4.500

24) Reklam ve logo yapıştırılmaları için belediyeden ruhsat ve vergi masraflarına 350 TL+%18 KDV ödeme yapılmıştır.

TMS 16 Yevmiye Kaydı;

760 Pazarlama Satış Dağıtım G. Hesabı	350	
191 İndirilecek KDV Hesabı	63	
100 Kasa Hesabı		413

VUK Yevmiye Kaydı;

254 Taşıtlar Hesabı	350	
254.07 Satış Danışman Servis Aracı		
191 İndirilecek KDV Hesabı	63	
100 Kasa Hesabı		413

25) Minibüsün ruhsat ve plaka işlemleri için emniyette KDV dâhil 354 TL ödenmiştir.

TMS 16 Yevmiye Kaydı;

760 Pazarlama Satış Dağıtım G. Hesabı	300	
191 İndirilecek KDV Hesabı	54	
100 Kasa Hesabı		354

VUK Yevmiye Kaydı;

254 Taşıtlar Hesabı	300	
254.07 Satış Danışman Servis Aracı		
191 İndirilecek KDV Hesabı	54	
100 Kasa Hesabı		354

15.04.2019

26) Satış müdürünün kullandığı 80.000 TL maliyetli, 10.000 TL birikmiş amortismanlı araca 85.000 TL ile müşteri çıkınca satışına karar verilmiş, müşteri çeki ile satılmıştır.

TMS 16 Yevmiye Kaydı ve VUK Yevmiye Kaydı aynı olacaktır.

101 Alınan Çekler Hesabı	100.300	
257 Birikmiş Amortismanlar Hesabı	10.000	
257. 09 Satış Müdürü Aracı		
254 Taşıtlar Hesabı		80.000
254. 09 Satış Müdürü Aracı		
391 Hesaplanan KDV Hesabı		15.300
549 Sabit Kıymet Yenileme Fonu		15.000

01.05.2019

27) Klima gazı basım cihazı yeni çıkan kadjar modeline uymamaktadır. Tedarikçi firma bu aracın klima gazı basım cihazını ayrı üretmiş ve yetkili servislere alınması gereken firma bilgilerini iletmiştir. Bilgilerine ulaşılan firmayla görüşülerek, 1.500 \$+%18 KDV havale edilmiştir.(\$=2,16)

TMS 16 Yevmiye Kaydı ve VUK Yevmiye Kaydı aynı olacaktır.

259 Verilen Sipariş Avansları Hesabı	3.823,20	
259.10 Klima Basım Cihazı 2		
102 Bankalar Hesabı		3.823,20

15.05.2019

28) Sipariş edilen klima gazı basım cihazı teslim alınmıştır.(\$=2,16)

TMS 16 Yevmiye Kaydı ve VUK Yevmiye Kaydı aynı olacaktır.

253 Tesis, Makine ve Cihazlar Hesabı	3.240	
253.10 Klima Basım Cihazı 2		
191 İndirilecek KDV Hesabı	583,20	
259 Verilen Sipariş Avansları H.		3.823,20
259. 10 Klima Basım Cihazı 2		

29)Montaj için 150TL+%18 KDV, kargo için 100TL+%18 KDV ödenmiştir. Teslim alındığında döviz kuru \$=2,16 TL ‘dir. Montaj sonrası faaliyete hazır duruma gelmiştir.

TMS 16 Yevmiye Kaydı ve VUK Yevmiye Kaydı aynı olacaktır.

253 Tesis, Makine ve Cihazlar Hesabı	150	
253.10 Klima Basım Cihazı 2		
191 İndirilecek KDV Hesabı	27	
100 Kasa Hesabı		177
253 Tesis, Makine ve Cihazlar Hesabı	100	
253.10 Klima Basım Cihazı 2		
191 İndirilecek KDV Hesabı	18	
100 Kasa Hesabı		118

01.06.2019

30) Servis binası inşaatı bitmiş, yeni binaya taşınma işlemleri başlamıştır.

TMS 16 Yevmiye Kaydı ve VUK Yevmiye Kaydı aynı olacaktır.

252 Binalar Hesabı	95.500	
252.06 Servis Binası-Aydınlıkavler		
258 Yapılmakta Olan Yatırım. H.		95.500
258.01 Servis Bina İnşaatı 70.500		
258.02 Servis Binası İşçilik 25.000		

31)Nakliye için anlaşılan firma tüm eşyaları toplayıp yerleştirmek için gelmiş 1.500 TL+%18 KDV ödemesi yapılarak fatura alınmıştır.

TMS 16 Yevmiye Kaydı ve VUK Yevmiye Kaydı aynı olacaktır.

760 Pazarlama Satış Dağıtım Gid. H.	1.500	
191 İndirilecek KDV Hesabı	270	
100 Kasa Hesabı		1.770

32) Servis binası içine yeni ofis mobilyaları alınarak 10.000 TL+%18 KDV ödeme yapılmıştır. Teslimat 10 gün sonra gerçekleşecektir.

TMS 16 Yevmiye Kaydı ve VUK Yevmiye Kaydı aynı olacaktır.

259 Verilen Sipariş Avansları Hesabı	11.800	
259.11 Servis Ofis Mobilyaları		
100 Kasa Hesabı		11.800

33) Yedek parçaların raf düzeneği için ölçü verilerek istenilen dolaplar sipariş edilmiştir. Bu düzenek için ödeme yapılmayacak firmanın şirkete olan borcundan mahsup edilecektir. Anlaşılan tutar 15.000 TL+%18 KDV'dir. Bir ay içerisinde teslimat ve kurulum yapılacaktır.

TMS 16 Yevmiye Kaydı ve VUK Yevmiye Kaydı aynı olacaktır.

259 Verilen Sipariş Avansları Hesabı	17.700	
259. 12 Servis Yedek Parça Raf ları		
120 X Mobilyacı Cari Hesabı		17.700

03.06.2019

34) Satış bölümü bilgisayar ve cihazların kurulumu, programlanması için hizmet alınmış, 2.500 TL+%18 KDV ödenmiştir.

TMS 16 Yevmiye Kaydı ve VUK Yevmiye Kaydı aynı olacaktır.

760 Pazarlama Satış Dağıtım Gid. H.	2.500	
191 İndirilecek KDV Hesabı	450	
100 Kasa Hesabı		2.950

35) Muhasebe servisine yeni bir program ve bilgisayar alınarak 3.000 TL+%18 KDV + 5.000 TL+%18 KDV ödeme nakden yapılmıştır.

TMS 16 Yevmiye Kaydı ve VUK Yevmiye Kaydı aynı olacaktır.

255 Demirbaşlar Hesabı	5.000	
255. 22 Muhasebe Bilgisayar		

191 İndirilecek KDV Hesabı	900	
100 Kasa Hesabı		5.900
267 Diğer Maddi Olmayan D. Varlık H.	3.000	
191 İndirilecek KDV Hesabı	540	
100 Kasa Hesabı		3.540

36) Sipariş edilen lifler gümrükten geçmiştir. 500 TL+%18 KDV gümrük vergisi ödemesi havale edilmiştir.

TMS 16 Yevmiye Kaydı ve VUK Yevmiye Kaydı aynı olacaktır.

255 Demirbaşlar Hesabı	500	
255. 08 Servis Lif Sistemi		
191 İndirilecek KDV Hesabı	90	
102 Bankalar Hesabı		590

37) Araç kabul bölümünde kullanılan fatura yazıcıları taşıma sırasında hasar görmüş, kullanılamaz hale gelmiştir. 5.000 TL maliyetli, 2.000 TL birikmiş amortismanlı yazıcının bedeli taşımayı yapan firmadan talep edilmiş, aynı gün işletmenin hesabına 3.000 TL aktarılmıştır.

TMS 16 Yevmiye Kaydı ve VUK Yevmiye Kaydı aynı olacaktır.

102 Bankalar Hesabı	3.000	
257 Birikmiş Amortismanlar Hesabı	2.000	
257.04 Servis Fatura Yazıcı		
255 Demirbaşlar Hesabı		5.000
255.13 Servis Fatura Yazıcı		

05.06.2019

38) Lif sistemi şirkete ulaşmış, 1.000TL+%18 KDV nakliye ödemesi yapılarak teslim alınmıştır.

TMS 16 Yevmiye Kaydı ve VUK Yevmiye Kaydı aynı olacaktır.

255 Demirbaşlar Hesabı	1.000	
255.08 Servis Lif Sistemi		
191 İndirilecek KDV Hesabı	180	
100 Kasa Hesabı		1.180

39) Lif sisteminin kalan ödemesi de havale edilmiş, fatura teslim alınmıştır.
\$=2,20 TL.

TMS 16 Yevmiye Kaydı;

255 Demirbaşlar Hesabı	66.000	
255.08 Servis Lif Sistemi		
191 İndirilecek KDV Hesabı	11.880	
102 Bankalar Hesabı		38.940
259 Verilen Sipariş Avansları H.		38.055
259.08 Servis Lif Sistemi		
55X Kur Değişim Farkları Hesabı		885

VUK Yevmiye Kaydı;

255 Demirbaşlar Hesabı	65.250	
255.08 Servis Lif Sistemi		
191 İndirilecek KDV Hesabı	11.745	
102 Bankalar Hesabı		38.940
259 Verilen Sipariş Avansları H.		38.055
259.08 Servis Lif Sistemi		

40) Lif sisteminin kurulum firması gelmiş, sistemi çalışır duruma getirmiştir.
Bunun karşılığı 350 TL+%18 KDV ödenmiştir.

TMS 16 Yevmiye Kaydı ve VUK Yevmiye Kaydı aynı olacaktır.

255 Demirbaşlar Hesabı	350	
255.08 Servis Lif Sistemi		
191 İndirilecek KDV Hesabı	63	
100 Kasa Hesabı		413

06.06.2019

41) Araç kabulün fatura basımında kullanmaları için 6.500 TL+%18 KDV tutarında yeni yazıcı sipariş verilmiştir. Fatura tutarı banka hesabından havale edilmiştir.

TMS 16 Yevmiye Kaydı ve VUK Yevmiye Kaydı aynı olacaktır.

259 Verilen Sipariş Avansları Hesabı	7.670	
259.13 Servis Fatura Yazıcı		
100 Kasa Hesabı		7.670

42) Yeni yazıcıya uyumlu bilgisayarlar da yine aynı tedarikçiye sipariş edilmiştir. 15.000 TL+%18 KDV de aynı özellikteki 2 bilgisayar için havale edilmiştir.

TMS 16 Yevmiye Kaydı ve VUK Yevmiye Kaydı aynı olacaktır.

259 Verilen Sipariş Avansları Hesabı	17.700	
259.14 Servis Fatura Bilgisayar 1		
259.15 Servis Fatura Bilgisayar 2		
102 Bankalar Hesabı		17.700

10.06.2019

43) Araç kabulün yazıcı ve bilgisayarları 75 TL+%18 KDV kargo bedeli ödenerek teslim alınmıştır.

TMS 16 Yevmiye Kaydı ve VUK Yevmiye Kaydı aynı olacaktır.

255 Demirbaşlar Hesabı	75	
255.13 Servis Fatura Yazıcı		
255.14 Servis Fatura Bilgisayar 1		
255.15 Servis Fatura Bilgisayar 2		
191 İndirilecek KDV Hesabı	13,50	
100 Kasa Hesabı		88,50
255 Demirbaşlar Hesabı	21.500	
255.13 Servis Fatura Yazıcı-6.500		
255.14 Servis Fatura Bilgisayar 1-7.500		
255.15 Servis Fatura Bilgisayar 2-7.500		
191 İndirilecek KDV Hesabı	3.870	
259 Verilen Sipariş Avansları H.		25.370
259.13 Servis Fatura Yazıcı-7.670		
259.14 Servis Fatura Bilgisayar 1-8.850		
259.15 Servis Fatura Bilgisayar 2-8.85		

44) Eski bilgisayarlar 10.000 TL ve 5.000 TL birikmiş amortismanla kayıtlıyken 7.500 TL+%18 KDV ile satılmıştır. İşletme bilgisayarın satılmasından kaynaklanan farkı yenileme fonunda kullanmaya karar vermiştir.

TMS 16 Yevmiye Kaydı ve VUK Yevmiye Kaydı aynı olacaktır.

100 Kasa Hesabı	8.850	
257 Birikmiş Amortismanlar	5.000	
257.14 Servis Fatura Bilgisayar 1		
257.15 Servis Fatura Bilgisayar 2		
255 Demirbaşlar Hesabı		10.000
255.14 Servis Fatura Bilgisayar 1		
255.15 Servis Fatura Bilgisayar 2		
391 Hesaplanan KDV Hesabı		1.350
549 Sabit Kıymet Yenileme Fonu		2.500

12.06.2019

45) Alınan mobilyalar teslim alınarak montajı tedarikçi firma tarafından yapılmıştır.

TMS 16 Yevmiye Kaydı ve VUK Yevmiye Kaydı aynı olacaktır.

255 Demirbaşlar Hesabı	10.000	
255.23 Servis Ofis Mobilyaları		
191 İndirilecek KDV Hesabı	1.800	
259 Verilen Sipariş Avansları H.		11.800
259.11 Servis Ofis Mobilyaları		

16.06.2019

46) Yedek parçanın raf düzeneği teslim alınarak kurulumu yaptırılmıştır.

TMS 16 Yevmiye Kaydı ve VUK Yevmiye Kaydı aynı olacaktır.

255 Demirbaşlar Hesabı	15.000	
255.12 Servis Yedek Parça Rafları		
191 İndirilecek KDV Hesabı	2.700	
259 Verilen Sipariş Avansları H.		17.700
259.12 Servis Yedek Parça Rafları		

47) Kullanılan motor yağlarının tespiti için sıvı ölçüm cihazı sipariş edilmiştir. Fatura tutarı 2.000 \$+%18 KDV havale edilmiş, 10 gün sonra teslim almak için anlaşılmıştır.

$\$=2,18 \text{ TL} \cdot 2.000\$ + 360\$ = 2.360\$$ KDV dâhil $2.360 \cdot 2,18 = 5.144,80$ toplam gönderilen

TMS 16 Yevmiye Kaydı ve VUK Yevmiye Kaydı aynı olacaktır.

259 Verilen Sipariş Avansları H.	5.144,80	
259.16 Sıvı Ölçüm Cihazı		
102 Bankalar Hesabı		5.144,80

26.06.2019

48) Sipariş edilen sıvı ölçüm cihazı teslim alınarak, montaj ve kurulum için başka firma çağırılmış, 250 TL+%18 KDV ödeme yapılmıştır.(\$=2,18)

TMS 16 Yevmiye Kaydı ve VUK Yevmiye Kaydı aynı olacaktır.

253 Tesis, Makine ve Cihazlar Hesabı	4.360	
253.16 Sıvı Ölçüm Cihazı		
191 İndirilecek KDV Hesabı	784,80	
259 Verilen Sipariş Avansları H.		5.144,80
259.16 Sıvı Ölçüm Cihazı		
740 Hizmet Üretim Giderleri Hesabı	250	
191 İndirilecek KDV Hesabı	45	
100 Kasa Hesabı		295

27.06.2019

49) Yağ filtresi sökme aparatının cihazlar arasında bulunmadığı tespit edilmiş, gün içinde bulunamamıştır. 1.500 TL değerinde, 373,75 TL birikmiş amortismanı olan cihaz dönem sonuna kadar noksanlarda takip edilmeye karar verilmiştir.

TMS 16 Yevmiye Kaydı ve VUK Yevmiye Kaydı aynı olacaktır.

197 Sayım ve Tesellüm Noksanları Hesabı	1.126,25	
253 Tesis, Makine ve C. Hesabı		1.126,25
253.19 Yağ Filtresi Sökme Aparatı		

29.06.2019

50) Servis ve satış binalarının yanında bulunan defter değeri 85.000 TL olan arsa temizlenerek kiraya vermek üzere hazırlanmıştır. Gerçeğe uygun değerlendirme yöntemi ile arsanın 95.000 TL değerinde olduğu ve değer artışının da 8.000 TL geçmiş döneme ait, kalan kısmın ise cari dönemde ortaya çıktığı tespit edilmiştir.

TMS 16 Yevmiye Kaydı;

2XX Yatırım Amaçlı Gayrimenkuller Hesabı	85.000	
Yatırım Amaçlı Arsa		
250 Arsa ve Araziler Hesabı		85.000
250.01 Arsa		
2XX Yatırım Amaçlı Gayrimenkuller Hesabı	10.000	
Yatırım Amaçlı Arsa		
649 Diğer Olağan Gelir ve Kar.		2.000
570 Geçmiş Yıllar Kârları		8.000

VUK'na göre herhangi bir kayıt gerekmemektedir.

SONUÇ

Bu çalışmada bilançoda yer alan maddi duran varlıklar hesap grubu mevcut sistem uygulaması olan Vergi Usul Kanunu ve Uluslararası Muhasebe Standartları kapsamında incelenmiştir.

Maddi duran varlıklar, işletme varlıkları içerisinde önemli yer tutan; ticari ve üretim işlemlerinde kullanılan, en büyük değere sahip olan varlıklardır. Vergi mevzuatı ve tebliğlerle ele alınan bu varlıklarda muhasebe standartları ile farklılıklar meydana gelmektedir.

Tezin birinci ve ikinci bölümlerinde; maddi duran varlıkların iki farklı anlayış açısından tanımlamaları ve ilgili kanun-standart maddeleri ifade edilmiştir. Üçüncü bölümünde ise; uygulama ile dönüşüm işlemleriyle sonrasında standarda göre ve mevcut sisteme göre yapılması gereken işlemlere, kayıtlara karşılaştırmalı olarak yer verilmiştir.

Geçiş işlemleri esnasında; bina ve arsa bedeli ayrıştırılması ile kredi faizleri, kur farkları ve vade farkının maliyet bedelinden arındırılması yapılmıştır.

İşletmeye ait varlıkların değerlendirme verileri toplanmış, yapılan değerlendirme hesaplamaları ile gerçeğe uygun hale getirilmiştir. Değerleme işlemlerinin cari ve önceki dönemlere ait kısımları ayrıştırılmıştır.

Yapılan düzeltme kayıtları ile amortisman işlemlerine geçilerek; MSGUT ve VUK'na göre amortisman hesaplamaları dönem düzeltmesi için cari ve önceki dönem olarak ayrıştırılmıştır. Standarda göre yapılan amortisman hesaplamaları ile departman ayrıştırmaları yapılarak; cari ve önceki dönem düzeltme kayıtları yapılmıştır.

Maddi duran varlık sınıfına girmeyen; satış amaçlı ve kiraya verilmek üzere ayrılan varlıklar tespit edilerek ilgili kayıtları yapılmıştır.

Son kısımda da; karşılaştırmalı yevmiye kayıtları ile standart ve mevcut sistem uygulama farklarının daha net görülmesi için örnek kayıtları yapılmıştır.

Uygulama üzerindeki veriler ışığında standartların mevcut sisteme göre daha gerçekçi olduğu görülmektedir. Örnek işletme verileri ile sınırlı olan bu çalışma; Renault gibi uluslararası şirketlerin karşılaştırmalı analizleri sağlamak, işletme adına

doğru-güvenilir bilgi elde edebilmek için ortak payda da buluşmanın yani standartların önemine değinmektedir.



KAYNAKÇA

2016 Mali Rehber, İSMMMO, 2016.

(http://archive.ismmmo.org.tr/Mansetler/MEVZUAT/Duyuru/MALI_REHBER_SITE_2016_2.pdf) Erişim Tarihi (24.10.2017)

Abdioğlu, H., Yumuşak, S., Uyar, E. (2014). Vergi Usul Kanunu Ve Türkiye Muhasebe Standartlarına Göre Amortisman Konusunun İncelenmesi Ve Örnek Uygulamalar, *Yönetim ve Ekonomi Araştırmaları Dergisi*, 23, 366.

Akdoğan N., Sevilengül O. (2007). *TMS ile Uyumlu Tekdüzen Muhasebe Sistemi Uygulaması*. Ankara: Gazi.

Akdoğan, N., Sevilengül, O. (2007). Türkiye Muhasebe Standartlarına Uyum İçin Tekdüzen Hesap Planında Yapılması Gereken Değişiklikler, *Mali Çözüm Dergisi*, 84, 31.

Akgün, A. İ. (2009). Türkiye Finansal Raporlama Standartları Açısından Varlıklarda Değer Düşüklüğü Ve Şerefiyenin İncelenmesi, *Kocaeli Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, 18, 5.

Aksoy, T. (2005). Finansal Muhasebe Ve Raporlama Standartlarında Uyumlaştırma Ve UMS/UFRS Bazında Küresel Muhasebe Standartları Setine Yöneliş Eğilimi, *Mali Çözüm Dergisi*, 71, 182-186.

Aksu, A. (2011). Yenileme Fonu ve Muhasebe Uygulaması, *Bursa Bilanço*, 134, 76.

Alpman, G. (2012). Yeni TTK 'da UFRS 'ye Geçiş, Bağımsız Denetim ve Uyum için Yol Haritası, *Deloitte*.

Arıkan, Y. (2006). Finansal Raporlama Standartları İSMMMO Yuvarlak Masa Toplantısından Notlar, *Mali Çözüm Dergisi*, 72, 10.

Arpacı, A. Ö. (2007). Kur Farkları Ve Kredi Faizlerinin Maliyet Bedeli Tespiti Karşısındaki Durumu, *Mali Çözüm Dergisi*, 81, 165.

Ataman Akgül, B. (2004). Maddi Duran Varlıkların Amortismanına İlişkin Uluslar Arası Muhasebe Standardında (IAS 16) Yer Alan Düzenlemeler Ve Türk Vergi Mevzuatı İle Karşılaştırılması, *Mali Çözüm Dergisi*, 67, 95.

Ataman, B., Altuk Özden, E. (2009). Tek Düzen Hesap Planına Gore Hazırlanan Finansal Tabloların UFRS' ye Uyarlanması ve Rasyo Yöntemi ile Analizi, *Muhasebe Finansman Dergisi*, 44, 59.

- Ataman, Ü. (1996). *Genel Muhasebe Cilt I*. İstanbul: Türkmen.
- Atmaca, M., Çelenk, H. (2011). Uluslararası Muhasebe Ve Finansal Raporlama Standartlarının Finansal Analize Etkilerinin Regresyon Analizi İle Ölçülmesine Yönelik Bir Araştırma, *Muhasebe Finansman Dergisi*, 49, 115.
- Ayçiçek, F. (2011). Değeri Düşen Maddi Duran Varlıkların Ölçümlemesinde İşletmeye Özgü Bir Değer Olarak “Kullanım Değeri, *Mali Çözüm Dergisi*, 103, 123.
- Bahadır, O. (2015). Duran Varlıklar Gelir Tablosu Hesapları Maliyet Hesapları Sunumu, *İSMMMÖ Yayın Organı*, TESMER. http://archive.ismmmo.org.tr/docs/seminerNotlar/06102015/ob_cevahir_sunum.pdf Erişim Tarihi (25.05.2016)
- Başagaç H. (2006). *Maddi Duran Varlıkların Değerlemesinde Türk Vergi Mevzuatı Ve TMS 16: Maddi Duran Varlıklar Standardı Hükümlerinin Karşılaştırılması*, Master Tezi, Ankara. (<https://tez.yok.gov.tr/UlusalTezMerkezi/tezSorguSonucYeni.jsp>)
- Bayri, O. (2010). Tekdüzen Muhasebe Sistemine Ve Türkiye Muhasebe – Finansal Raporlama Standartlarına Göre Bilançonun Biçimsel Yapısı, Kapsamı Ve İçeriğinin Karşılaştırmalı Analizi, *Mali Çözüm Dergisi*, 98, 96.
- Bozdemir, E. (2014). Gerçeğe Uygun Değer Muhasebesinin Ertelenmiş Vergiler Üzerindeki Etkisi, *Mali Çözüm Dergisi*, 121, 91.
- Cemalcılar Ö. ve Erdoğan N. (1997). *Genel Muhasebe* (4. Baskı). İstanbul: Beta.
- Cengiz, Özkan; Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu Lav Edildi,2011. <http://www.muhasibevevergi.com/makale.aspx?id=252> Erişim Tarihi (24.01.2016)
- Çakıcı, C. (2006). Türkiye’de Uygulanan Enflasyon Düzeltmesinde Gerçek Kârı Veren Formüller, *Mali Çözüm Dergisi*, 75, 36.
- Çelik, O. (2010). Muhasebe ve Finansal Raporlama Standartları, 18. Türkiye Muhasebe Kongresi, *TÜRMOB Yayınları*, 399, 46.
- Çetin, Ş. (2014). Yabancı Para ile Yapılan İşlemlerde Oluşan Kur Farklarının Muhasebeleştirilmesi, *Mali Çözüm Dergisi*, 125, 183.
- Çonkar K., Uluşan H. ve Öztürk M. (2008). *Genel Muhasebe* (4.Baskı). Ankara: Nobel.

Çorum, S. (2007). *Maddi Duran Varlıklara Ait Türkiye Uygulaması ve Uluslararası Finansal Raporlama Standartları Açısından Değerlendirilmesi*, Yüksek Lisans Tezi, Gazi Üniversitesi, Ankara. (<https://tez.yok.gov.tr/UlusalTezMerkezi/tezSorguSonucYeni.jsp>)

Demir, Ş. (2015). *TMS/TFRS (VUK Değerleme Yaklaşımı)* (3. Baskı). Ankara: Seçkin.

Demir, V. (2010). Standartlaşma ve Küresel Ekonomi, 18. Türkiye Muhasebe Kongresi, *TÜRMOB Yayınları*, 399, 362.

Dokur, Ş. ve Kaygusuz, S.Y. (2005). *Amortismanlar Türk Muhasebe Standartları ve Vergi Kanunları ile Uyumlu*, Ankara: Nobel.

Elitaş C. (2011). *UFRS Uygulamaları* (Özel Baskı). Hipotez.

Elitaş, C. (2007). Yapılan Yasal Düzenlemeler Işığında Tekdüzen Hesap Planı Üzerine Uygulamalı Değerlendirmeler, *Mali Çözüm Dergisi*, 70, 136.

Elitaş, C., Karakoç, M., Özdemir, S. (2011). Muhasebe Meslek Mensupları Perspektifinden Türkiye Muhasebe Standartları, *Word of IFRS*, 8/2.

Erdoğan, M. (2006). Farklı Faydalı Ömürlere Sahip Olan Maddi Varlıkların Bileşenlerinin Amortismanı, *Muhasebe Finansman Dergisi*, 29, 122.

Ermumcu, H.Özer; Kıst Amortisman Nedir ve Nasıl Hesaplanır?, 2012 <http://www.muhasbevergi.com/makale.aspx?id=330> Erişim Tarihi (30.09.2015)

Erol Fidan, M., Cinit, H. (2013). Türkiye Finansal Raporlama Standartları Çerçevesinde Kobi Muhasebe Standartlarının Muhasebe Meslek Mensupları Tarafından Algı Düzeylerinin Tespitine Yönelik Uygulama, *Muhasebe Finansman Dergisi*, 59, 41.

Erol, A., Uyanık, R. Y. (2014). Bir Mükellef Hakkı Olarak Amortisman Müessesesi İçinde Maddi Duran Varlık Amortisman Usullerinin Vergi Usul Kanunu Ve Türkiye Muhasebe Standartları Açısından Değerlendirilmesi, *Mali Çözüm Dergisi*, 124, 93.

Fırat, H., Palak, V. K. (2008). TMS ve VUK açısından Maddi Duran Varlıklarda Değerleme-Maliyet ve Yeniden Değerleme Modeli, *Mali Çözüm Dergisi*, 87, 85.

Gelir İdaresi Başkanlığı; http://www.gib.gov.tr/fileadmin/user_upload/Yararli_Bilgiler/amortisman_oranlari2009.html Erişim Tarihi (30.09.2015)

Gökgöz, A. (2012). Satış Amaçlı Elde Tutulan Duran Varlık Veya Varlık Grubunun Muhasebeleştirilmesi, *Ekonomik ve Sosyal Araştırmalar Dergisi*, Özel Sayı, 27.

Gökgöz, A. (2013). Diğer Kapsamlı Gelirler ve Muhasebeleştirilmesi, *Muhasebe Finansman Dergisi*, 57, 27.

Gökgöz, A. (2015). Yabancı Paralı İşlemlerin Muhasebe Standartları Çerçevesinde Muhasebeleştirilmesi, *Vergi Raporu Makaleler*, 184, 33.

Gören, R. (2007). *Genel Muhasebe*. Ankara: Platin.

Gücenme Gençoğlu, Ü. (2007). *Türkiye Muhasebe Standartları Ve Uygulamalar*. İstanbul: Türkmen.

Gücenme Gençoğlu, Ü., Özerhan, Y., Karabınar, S. (2013). Türkiye Finansal Raporlama Standartları, KGK, Sakarya Üniversitesi,

Güneş, N. H. (2008). Tek Düzen Hesap Planının Muhasebe Standartlarına Uygunluğu SPK-TFRS-UFRS'na Uygun Mali Tablo Düzenleme Uygulaması, *İSMMM Yayın Organı*, 102.

Güney, S., Yüksel Yiğiter, Ş., Korkmaz, M., Ceylan, N. (2012). Avrupa Birliği Sürecinde Türkiye Muhasebe Standartlarının Uluslararası Muhasebe Standartlarına Uyumlaştırılmasında Geline Son Nokta, *Adıyaman Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, 10, 118.

Güvemli, O. (2007). Muhasebe İle İlgili Uluslararası Kongre ve Konferanslarda Ortaya Çıkan Değişiklikler, 12. Dünya Muhasebe Tarihçileri Kongresi.

Güvemli, O. (2009). Muhasebe Eğitim Ve Uygulamalarını Etkileyen Ve Yeni Yüzyılın Başlarını Biçimlendiren Gelişmeler Ve Bu Gelişmelerin MUFAD'ın Faaliyetlerini Etkilemesi, *Muhasebe Finansman Dergisi*, 42, 231.

Haftacı, V., Badem, A. C. (2011). Yeni Türk Ticaret Kanunu Kapsamında Muhasebe Mesleğini İlgilendiren Genel Düzenlemeler, *Muhasebe Finansman Dergisi*, 50, 2.

<http://Ufrs.Nedir.Com/#ixzz3y4nujbgd> Erişim Tarihi (23.01.2016)

<http://www.iasplus.com/en/standards/ias/ias16> Erişim Tarihi (12.03.2016)

<http://www.muhasabedersleri.com/genel-muhasebe-2/duran-varliklar.html>

Erişim Tarihi (05.12.2015)

İbiş, C., Özkan, S. (2006). Uluslararası Finansal Raporlama Standartları (UFRS)'na Genel Bakış, *Mali Çözüm Dergisi*, 74, 26.

Kaplanoğlu, E. (2014). TMS-TFRS Çerçevesinde Diğer Kapsamlı Gelirler Ve Muhasebe Uygulamaları, *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, 63, 88.

Karaarslan, E. (2004). Ülkemizde Devlet Muhasebesinin Serüveni, *Sayıştay Dergisi*, 54, 37-76.

Karaca, N., Akyel, N. (2011). Dms- 4: Dövizle Yapılan İşlemler Ve Döviz Kurlarındaki Değişimin Etkileri Standardına Göre Kur Farklarının Muhasebeleştirilmesi, *Mali Çözüm Dergisi*, 103, 52.

Karacan, S. (2009). *Muhasebede Dönem Sonu İşlemleri* (3.Baskı). Kocaeli: Umuttepe.

Kaya, B., Uçan, R. (2014). Vergi Usul Kanunu İle TMS/TFRS'ye Göre Değerleme Ölçüleri, *Vergi Raporu Makaleler*, 183, 14.

Kaya, G. A. (2012). Türkiye Muhasebe Standartlarına Göre Maddi Duran Varlıkların Muhasebeleştirilmesi, *Elektronik Sosyal Bilimler Dergisi*, 39, 228.

Kaya, U. (2007). Maddi Duran Varlıkların Elde Edilmesinde Tms 16 Ve Vergi Kanunlarındaki Düzenlemelerinin Karşılaştırılması, *Mali Çözüm Dergisi*, 83, 67-80.

Kaya, U., Dinç, E. (2007). Türkiye Muhasebe Standartlarına Göre Maddi Duran Varlıkların Değerlenmesi Ve Muhasebeleştirilmesi, *Ç.Ü. Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, 2, 347.

Kaynak, H. (2002). Duran Varlıkların Kullanım Ömrünü Artıracak Nitelikteki Giderlerde Amortisman, *Mali Çözüm Dergisi*, 60, 62-65.

KGK, *UFRS Bülten*, (2015).

<https://www.pwc.com.tr/tr/services/ufrs/pdf/ufrs-bulteni-tms-uygulamayan-sirketler-ocak-2015.pdf>

Kırca, M. E. (2007). *Amortisman Tabi İktisadi Kıymetlerde Değerleme Sorunu: Türk Vergi Sistemi, Sermaye Piyasası Kanunu ve Uluslararası Muhasebe Standartları Açısından Karşılaştırılması*, Yüksek Lisans Tezi, İstanbul. (<https://tez.yok.gov.tr/UlusalTezMerkezi/tezSorguSonucYeni.jsp>)

Kırkık, Şule, [Amortisman Uygulamalarının TMS-16 Ve VUK Açısından Karşılaştırmalı Olarak Değerlendirilmesi: Bir Uygulama](http://www.plastik-ambalaj.com/tr/119-plastik-ambalaja-makale/1593-amortisman-uygulamalarinn-), <http://www.plastik-ambalaj.com/tr/119-plastik-ambalaja-makale/1593-amortisman-uygulamalarinn->

[tms-16-ve-vuk-acsndan-karslastrmal-olarak_degerlendirilmesi-bir-uygulama](#)

Erişim Tarihi (26.02.2016)

Kıymetli şen, İ. (2013). Maddi Duran Varlıklar (TMS 16) Standardının Üretim İşletmelerinde Satışların Maliyetine Etkileri, *Çankırı Karatekin Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, Cilt 3, 27.

Kızıl, A., Fidan, M. M., Kızıl, C., Keskin, İ. (2016). *TMS-TFRS Uygulamalar, Yorumlar, Muhasebeleştirme*. DER.

Korkmaz, T., Temel, H., Birkan, E. (2007). Uluslararası Muhasebe Standartları ve Kobilere Etkileri, *Muhasebe Finansman Dergisi*, 36, 97.

Kuzu, S. (2015). Vergi Planlama Aracı Olarak Amortismanların Vergi Usul Kanunu Ve Türkiye Muhasebe Standartları Açısından İncelenmesi, *Vergi Raporu Makaleler*, 188, 44.

Küçüksavaş, N. (2001). *Genel Muhasebe* (9.Baskı). İstanbul: Beta.

MuhasebeTr-<http://www.muhassebetr.com/2015-demirbas-amortisman-siniri.html> Erişim Tarihi (25.12.2015)

Odak, S. (2003). Zirai Kazanç, Değerlemesi Ve Amortismanları, *Mali Çözüm Dergisi*, 65, 114-119.

Örten R. (2000). *Genel Muhasebe ve Tekdüzen Muhasebe Sistemi Uygulama Örnekleri*, Ankara: Gazi.

Örten, R. ve Karapınar, A. (2007). *Dönemsonu Muhasebe İşlemleri*. Ankara: Gazi.

Örten R. ve Karapınar A. (2009). *Dönemsonu Muhasebe Uygulamaları* (4.Baskı). Ankara: Gazi.

Örten, R., Bayırlı, R. (2007). TMS 16'ya Göre, Maddi Duran Varlıkların Dönem Sonunda Değerlemesi ve Muhasebe Uygulamaları, *Muhasebe Finansman Dergisi*, 36, 41.

Örten, R., Kaval, H., Karapınar, A. (2015). *TMS-TFRS Uygulama ve Yorumları*. Ankara: Gazi.

Özkan, M., Terzi, S. (2010). Avrupa Birliği'nde Finansal Raporlama: İngiltere, Fransa Ve Almanya Örnekleri, *Mali Çözüm Dergisi*, 100, 41.

Özkan, S., Erdener Acar, E. (2010). Uluslararası Muhasebe/Finansal Raporlama Standartlarının Finansal Tablolar Analizi Üzerindeki Etkilerine Genel Bakış, *Mali Çözüm Dergisi*, 97, 52.

Özkan, Serdar, *ABİGEM Muhasebe Standartları Eğitimi*, 2007.

Pamukçu, F. (2010). Maddi Duran Varlıklarda Amortisman Uygulamasının Türkiye Muhasebe Standartları Ve Türk Vergi Mevzuatı Açısından Karşılaştırılması, *Muhasebe Denetimine Bakış*, 32, 68.

Pekdemir, R. (2011). Tms – Tfrs Diye Diye... , *Mali Çözüm Dergisi*, 107, 31.

Poroy Arsoy, A., Bora, T. (2012). KOBİ Muhasebe Standartlarının Gelişimi ve Türkiye Uygulaması Üzerine Bir Araştırma, *Muhasebe Finansman Dergisi*, 56, 18.

Sağlam, N., Yolcu, M. ve Eflatun, A. O. (2015). *Örneklerle UFRS Kayıtları* (Özel Baskı). Bursa: Muhasebe Kitapları İnternet, Muhasebe TR.

Selimoğlu, Recep (YMM), Muhasebede Yeni Bir Dönem Başlıyor, <http://www.muhasabetr.com> Erişim Tarihi (24.10.2017)

Sevilengül, O. (2011). *Çözümlü Genel Muhasebe Problemleri* (8. Baskı). Ankara: Gazi.

Taşkın, Y. (2012). Vergi Planlaması Yöntemi Olarak Amortismanların Vergi Usul Kanunu Ve Türkiye Muhasebe Standartları Açısından Değerlendirilmesi, *Mali Çözüm Dergisi*, 114, 99-111.

Taştan, H. (2013). Ceviz Bahçelerinde Türkiye Muhasebe Standartları – 41 Ve Vergi Usul Kanunu Uyarınca Amortisman Ayrılması Ve Değerlemesinin Karşılaştırmalı İncelenmesi, *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, 60, 33.

Taştan, H. (2014). Türkiye Muhasebe Standartları (TMS) Ve Vergi Usul Kanununa (VUK) Göre Büyükbaş Canlı Varlıklar İçin Amortisman Ayrılmasının Karşılaştırmalı İncelenmesi, *KSÜ Sosyal Bilimler Dergisi*, Cilt 11:1, 176.

Tokay, H. (2002). *Muhasebe Kuramı ve Vergi Mevzuatı Açısından Maddi ve Maddi Olmayan Duran Varlıklar*. Ankara: Gazi.

Toroslu, M. V. (1995). Yeniden Değerleme, *İSMMMO Yayın Organı*, 33, 44.

Toroslu, M. V. (1998). Yenileme Fonu ve Muhasebesi, *Mali Çözüm Dergisi*, 44, 20-29.

Toroslu, M. V. (2008). Yenileme Fonu, *Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi*, 55, 285.

Tuğay, O. (2013). Maddi Duran Varlıklarda Amortisman Uygulamalarının TMS 16 ve Vergi Mevzuatı Açısından İncelenmesi, *Çukurova Üniversitesi İİBF Dergisi*, Cilt 17:2, 179.

Ulusan, H. (2007). Finansal Raporlama Açısından Değerleme, *Ç.Ü. Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, 2, 528.

Ulusan, H. (2009). Maliye Bakanlığı Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği Ve Türkiye Muhasebe – Finansal Raporlama Standartları'na Göre Varlık Ve Borçları Değerleme Esasları: Bir Karşılaştırma(II), *Muhasebe Finansman Dergisi*, 43, 156.

Ulusan, H. (2017). *Dönemsonu Muhasebe İşlemleri*. Bursa: Ekin.

Uluslararası Eğitim Bildirileri El Kitabı (2010). TÜRMOB: 462, <http://turmob.org.tr/ekutuphane/detailPdf/d6194ae1-f3fb-459b-bf44-1d7beb517700/> Erişim Tarihi (30.09.2015)

Uluslararası Eğitim Bildirileri El Kitabı (2015). TÜRMOB: 482, <http://turmob.org.tr/ekutuphane/detailPdf/1c462a8e-246b-4759-8335-ccc1e9bf95f1/> Erişim Tarihi (30.09.2016)

Uluslararası Finansal Raporlama Standartları, TMS-TRFS, TMSK Yayınları–5, 2010 Resmi Gazetede Yayınlanan Bölümler

Ünkaya G. ve Aslan S. (2009). *Tek Düzen Hesap Planına Göre Finansal Muhasebe* (1. Baskı). İstanbul: Beta.

Vergi Net- <http://www.verginet.net/FrameChild.aspx?ID=3143> Erişim Tarihi (15.01.2016)

Yağmurlu D. (1994). *Tek Düzen Hesap Planı ve Açıklamaları* (1. Baskı). İstanbul: Alfa.

Yenigün, T., Aydemir, O. (2015). TMS /TFRS Uygulamalarının Oran Analizine Muhtemel Etkileri, *Muhasebe Finansman Dergisi*, 65, 71.

Yeşiloğlu, H. (1997). *Standartlaşan Muhasebe Uygulamalarının İletmelerde Sağladığı Yararlar Ve Getirdiği Güçlükler*, Türkiye 3. Muhasebe Denetimi Sempozyumu, *İSMMMÖ*. <https://www.ismmmo.org.tr/Yayinlar/Muhasebe-Denetimi-Sempozyumu-Bildirileri/sayi-3/--2295> Erişim Tarihi (30.09.2015)

Yıldıran, Ö. (2015). *Maddi Duran Varlıkların Mevcut Uygulamaları İle TMS-16 Maddi Duran Varlık Standardı Açısından Karşılaştırılması*, Yüksek Lisans Tezi, Aydın.
(<https://tez.yok.gov.tr/UlusalTezMerkezi/tezSorguSonucYeni.jsp>)

DİĞER KAYNAKLAR

- MSGUT 1 Seri No'lu Tebliği.
- VUK.
- Emlak Vergisi Kanunu.
- TFRS 5 Sa
- TMS 2 Stoklar Standardı.
- TMS 12 Gelir Vergileri Standardı.
- TMS 16 Maddi Duran Varlıklar Standardı.
- TMS 17 Kiralama İşlemleri Standardı.
- TMS 18 Hasılat Standardı.
- TMS 19 Çalışanlara Sağlanan Faydalar Standardı.
- TMS 20 Devlet Teşviklerinin Muhasebeleştirilmesi Ve Devlet Yardımlarının Açıklanması Standardı.
- TMS 23 Borçlanma Maliyetleri Standardı.
- TMS 36 Varlıklarda Değer Düşüklüğü Standardı.

ÖZGEÇMİŞ

Ayşe Döndü KAYHAN 1990 yılında Sinop-Boyabat ilçesinde dünyaya geldi. Boyabat'ta başladığı ilköğretimini ve ortaöğretimini Yozgat'ta bitirdi. 2008 yılında başladığı Yozgat Bozok Üniversitesi İşletme bölümünü 2013 yılında bitirdi. 2013 yılında başladığı Yozgat Bozok Üniversitesi İşletme Ana Bilim Dalı yüksek lisans eğitimine devam etmektedir.

İş hayatına 2013 yılında Hekimoğlu Renault ve Dacia Yetkili Satış ve Satış Sonrası Hizmet İşletmesi ile başlamıştır. Uzun ve yorucu çalışma saatlerinin eğitim sürecine olumsuz etkisinden dolayı çalışmayı bırakmıştır.

Ayşe Döndü KAYHAN Yozgat'ın Sorgun ilçesinde ikamet etmektedir. İletişim bilgileri aşağıda paylaşılmıştır.

Adres: Yeni Mahalle, Rüzgarlı Cadde, No:2 Sorgun/Yozgat

GSM No: 0544 671 46 14

Eposta adresi: adgumus@windowlive.com